جامعة وهران 2
محمد بن أحمد
Université d'Oran 2
Mohamed Ben Ahmed

جامـــــــــعة وهـــران 2

كلية الحقوق و العلوم السيـــاسية

أطروحـــــــة

للحصول على شهـــــادة دكتوراه طور ثالث "ل.م.د"

في القـــانون العـــام

الميكانزمات المستخدمة لمنع الازدواج الضريبي

مقدمة ومناقشة علنا من طرف

السيدة: بن حمدوش كريمة

تحت إشراف الأستاذ

السيد: يلس شاوش بشير

أمام لجنـــة المناقشـــة

اللقب والاسم	الرتبـــة	المؤسسة الأصلـية	الصـــفة
بوجلال مفتاح	أستاذ	جامعة وهران 02	رئيـــــسا
يلس شاوش بشير	أستاذ	جامعة وهران 02	مقـــــررا
لونيس عبد الوهاب	أستاذ	جامعة وهران 02	منـــاقشا
خلفان كريم	أستاذ	جامعة تيـــزي وزو	منـــاقشا
غراس عبدالحكيم	أستاذ	جامعة سيدي بلعباس	منـــاقشا

السنة: 2024/2023

بسم الله الرحمن الرحيم

" اقرأ باسم ربك الذي خلق*خلق الإنسان من علق* اقرأ وربك الأكرم* الذي علم بالقلم * علم الإنسان ما لم يعلم"

صدق الله العظيم

سورة العلق الآية 1-5

شكر و تقدير

أتقدم بجزيل الشكر و التقدير و الامتنان **للأستاذ يلس شاوش بشير** الذي رافقني طيلة مشواري الدراسي في الماستر و الدكتوراه ، و تشرفت بكونه مؤطرا لي طوال هذه المدة، و الذي كان له الفضل الكبير في انجاز الأطروحة من خلال الملاحظات والنصائح العلمية القيمة التي كان يقدمها لي، و حرصه الدائم على الارتقاء بنا إلى مستوى البحوث الأكاديمية من خلال انتقاداته البناءة. وأشكره جزيل الشكر على تلك الثقة التي وضعها في و بالأخص الدعم المعنوي والتشجيع الذي قدمه لي على مر هذه السنين، والذي كان بمثابة المحرك الدافع لإتمام هذه الأطروحة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل أعضاء مخبر الاستثمار و التنمية المستدامة الذي أنتمي إليه بالأخص أعضاء فرقة الجباية والاستثمار بدءا بأساتذتنا الكرام دون استثناء، وعلى رأسهم أستاذي المشرف يلس شاوش بشير و الأستاذ لونيس عبد الوهاب وكذا مديرة المخبر السيدة بلخير هند، و الأستاذ بوجلال مفتاح، والذين وفروا لنا جميع الظروف المناسبة لإتمام بحوثنا في جو أسري و لم يبخلوا علينا يوما بنصائحهم القيمة ودعمهم المعنوي، و كذا جميع زملائي الدكاترة الذين درسوا معي تخصص القانون العام الاقتصادي.

وإلى جميع أساتذة و عمال الإدارة لما بعد التدرج التابعين لكلية الحقوق و العلوم السياسية الذين رافقونا طوال مشوارنا و سهلوا علينا إجراءات التسجيل و المناقشة

و في الأخير أشكر جميع أعضاء اللجنة الذين قبلوا مناقشة هذه الأطروحة، و أثروا هذا البحث بملاحظاتهم القيمة و بالأخص الأستاذين الكريمين: الأستاذ خلفان كريم و الأستاذ غراس عبد الحكيم

إهـــداء

أهدي ثمرة هذا العمل

إلى من أنجباني لهذه الدنيا و كان لهما الفضل الكبير في نجاحي مهما قلت عنهما فلن أوفيهما حقهما و لكن يكفيني فخرا فقط أني ابنتهما...

أبي الغالي الذي أفنى حياته من أجلنا إلى آخر نفس فيه رحم الله روحه الطاهرة وأسكنه فسيح جناته... وأمي جنتي فوق الأرض و ملجئي الأمين، التي حرصت على إتمام مشواري الدراسي ونيلي درجة الدكتوراه أطال الله في عمرها ورزقها الصحة والعافية، ووفقني لرد جزء من جميلها علي.

إلى زوجي الذي رافقني طيلة انجاز هذه الأطروحة وتحمل معي تعب البحث العلمي وضغوطاته، ابنتي الغالية "مريم" التي أنارت حياتي منذ ميلادها، و والدي زوجي.

إلى إخواني و أخواتي خديجة، خيرالدين، نصرالدين، فتحي، نور و سماح ... كل الحب و الامتنان والتقدير على الدعم الذي قدمتموه لي فأنتم سندي في الدنيا الذي لا يميل ولا يهتز كيف لا يكون وقد قال الله سبحانه وتعالى عن الأخ "سنشد عضدك بأخيك"،

إلى جميع من دعمني من قريب أو بعيد ولو بكلمة لانجاز هذه الأطروحة، على الأخص صديقاتي صليحة أمينة و عفاف.

شكرا لكم جميعا حفظكم الله و أدام وجودكم في حياتي

قائمة أهم المختصرات

OECE « Organisation Européenne De Coopération Economique » المنظمة الأوروبية للتعاون الاقتصادي

OCDE «Organisation De Coopération Et De Développement Economiques » منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

ONU «Organisation des Nations Unies » هيئة الأمم المتحدة

OMC « Organisation Mondiale Du Commerce » منظمة التجارة العالمية

G20 « Groupe des 20 » مجموعة العشرين

BEPS « Base Erosion And Profit Shifting» تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح

FATCA « Foreign Account Tax Compliance Act » نظام الالتزام الضريبي على الحسابات البنكية

CE « Conseil d'Etat » مجلس الدولة الفرنسي

ADS «Automated Digital Ser» الخدمات الرقمية الآلية

O.P cit « Ouvrage Prés Cité » المرجع السابق

محتوى البحث

المقـــــدمة

الباب الأول- معايير الإخضاع الضريبي وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبـــائية لمنع الازدواج الضريبي الدولي

الفصل الأول- الإقامة كمعيار للإخضاع الضريبي الدولي للمداخيل

الفصل الثاني- المنشـأة الدائمة كمعيـار للإخضــاع الضريبي الدولي

الباب الثاني- أحكام توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعـاقدة (دولة الإقامة ودولة المصدر)

الفصل الأول- المداخيل الخاضعة للضريبة حصرا في دولة الإقامة

الفصل الثاني- الإخضاع الضريبي للمداخيل في دولة المصدر

الباب الثالث- الضمانـــــات التكميلية لتطبيق أحكام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي

الفصل الأول- الضمانات التكمـيلية لحماية مصلحة المكلفين بالضريبة

الفصل الثاني- الفصل الثاني- الضمانات التكميلية الخاصة بحماية مصالح الدول المتعاقدة

الخـــــــاتمة

المقـدمـــة

يشهد العالم حاليا مجموعة من التطورات الاقتصادية نتيجة ازدياد المنافسة بين الدول، وظهور الحاجة إلى الاستغلال الأمثل للموارد المختلفة سواء كانت مالية أو طبيعية أو بشرية. و كذا انتعاش التجارة الدولية من خلال انفتاح العالم على سياسة الاستثمار، و بالأخص الدول النامية التي كانت ترفض ذلك سابقا خشية المساس بسيادتها. و لكن سرعان ما تلاشت هذه الفكرة بمرور الزمن أين ظهرت الحاجة إلى الاستثمار عن طريق اجتذاب رؤوس الأموال و الخبرات إلى هذه الدول، من أجل اللحاق بالدول المتقدمة، و هو ما أدى إلى ظهور حركة أموال عبر الحدود، و في نفس الوقت ظهور مشاكل اقتصادية دولية. اذ يؤثر الاستثمار ويتأثر بعدة عوامل سياسية، اجتماعية و مالية كالنظام الضريبي المنتهج من طرف الدول التي تفتح أبوابها أمام المستثمرين، و الذي يختلف من دولة لأخرى باختلاف السياسات و التشريعات الضريبية سواء أكان ذلك بسبب الظروف الاقتصادية أو الاجتماعية التي تعيشها الدول و التي تمثل الضريبة بالنسبة لها أهم وسيلة لتغطية الأعباء والنفقات العامة للدولة، و هو ما يبرر حرص المشرع على تجديد و تعديل القوانين بشكل مستمر بشكل يحقق المصالح المالية للدولة.

و لكن عند سن هذه التشريعات الضريبية لابد على المشرع مراعاة مجموعة من المبادئ المهمة و الأسس عند وضع أي تشريع ضريبي باعتبار أن الضريبة تتميز بطابعها القسري ولا تؤدى طواعية من طرف المكلف. و هو ما نادى به أصحاب الفكر المالي و الاقتصادي في العصر الحديث، و على رأسهم المفكر أدم سميث الذي أجازها في كتابه –ثروة الأمم– في أربع قواعد أساسية، تشكل الأساس التقليدي للضريبة، حتى أن البعض عبر عنها بأنها – إعلان لحقوق المكلفين– [1] وتتمثل هذه القواعد أساسا في قاعدة العدالة، قاعدة اليقين، قاعدة الملائمة في الدفع وقاعدة الاقتصاد في النفقات.

و بالإضافة إلى المبادئ السالفة الذكر، فان كل دولة عند صياغة تشريعاتها الجبائية تتمسك بحقها في فرض الضريبة على جميع الأشخاص الموجودين على إقليمها سواء تعلق الأمر بمواطنيها الذين يحملون جنسيتها أم بالأجانب، و ذلك استنادا إلى مبدأ إقليمية الضريبة. و هو ما يجعل قواعد الجباية الدولية تتميز بنوع من التعقيد المخيف، أين يعتبر هذا بحد ذاته مشكلة معقدة[2].

[1] – رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة –تعريفها و أشكالها – بحث، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، بدون تاريخ، الصفحة11.

[2] – مايكل كين، أرباح زائفة –التحايل الضريبي من جانب الشركات متعددة الجنسيات و المنافسة الضريبية بين الحكومات يدفعان نحو إعادة النظر في النظام الضريبي الدولي، مجلة التمويل والتنمية، سبتمبر 2017، الصفحة 11.

كما تصطدم الأنظمة الضريبية التي تضعها الدول بمبدأ آخر مهم و هو مبدأ السيادة الضريبية، الذي يستند على فكرة أنه لكل دولة ذات سيادة الحق في فرض ضريبة على الأشخاص و الأموال التي تدفع داخل حدودها الإقليمية، و لها أن تمدد نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص و الأموال التابعين لها الموجودين في الخارج[3]. و هنا تنقسم الدول في تحديد تلك السيادة وفق قانونها الداخلي إلى فئتين[4]:

الفئة الأولى، و هي الفئة التي تعتمد على مبدأ الإقليمية الذي يعتمد على جنسية الممول، أو اتخاذه للدولة مقرا لإقامته الدائمة فيها كأساس في فرض الضريبة على المداخيل المحققة من مصادر داخل الدولة أو خارجه ، و هو ما يسمى بمبدأ عالمية الإيراد. أما بالنسبة لغير المقيمين فالضريبة تفرض على الدخل الذي يحقق من مصادر داخل الدولة فقط، و هو المبدأ الذي تأخذ به مختلف الدول الصناعية.

أما الفئة الثانية، فهي هي تلك الدول التي تأخذ بمبدأ الإقامة، و التي تعتمد على مصدر الدخل كأساس لفرض الضريبة على الأفراد و المواطنين و الأجانب المقيمين داخل الدولة، و لا تفرض الضريبة على الدخول التي تتحقق خارج حدود الدولة، و يأخذ بهذا المبدأ غالبية الدول النامية.

و ما تجدر الإشارة إليه بالنسبة لهذا المبدأ أنه من الضروري التفرقة بين السيادة الضريبية للدولة وسيادتها السياسية. أين يمكن لدولة ما أن تتمتع بسيادتها الضريبية حتى و إن كانت فاقدة لسيادتها السياسية، كذلك هو الحال بالنسبة للدولة المحتلة من طرف دولة أخرى، و التي على الرغم من عدم تمتعها بسيادتها السياسية، إلا أنها تملك أنظمة ضريبية مستقلة تطبقها داخل ترابها، أي أنها ذات سيادة ضريبية[5]. بحيث توجد علاقة بين سلطة فرض الضرائب و بين السيادة، فالسيادة الجبائية يمكن تعريفها بأنها سلطة سن نظام يشكل استقلال مالي بالنسبة للأنظمة الجبائية التي يمكن أن يدخل معها في نزاع[6]. في حين يمكن أن تترجم السيادة الجبائية للدولة بصفة عامة بانعدام التبعية العضوية من جهة، و من جهة أخرى من خلال الاستقلال الدستوري، و أخيرا قرينة الشرعية الدولية لتصرفات

---

3 – طارق عبد العال حماد، التجارة الالكترونية، جلال للطباعة، 2003، الصفحة 692.

4 –رمضان صديق، الضرائب على التجارة الالكترونية ، دراسة مقارنة، القاهرة، دار النهضة العربية،2001، ص 78، أشار لها كماسي محمد الأمين، دادن عبد الغني، معوقات الجباية في ظل التعاملات الرقمية و النقود الالكترونية، مداخلة قانونية، جامعة ورقلة.الصفحتين 07 و 08.

5 -M.C Ainouche, La fiscalité internationale et l'intégration des entreprises algérienne dans une économie mondialisée, revue de science économiques et de gestion, N 4/2002, Page 05.

أشارت إليها إيمان بوقروة ، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة ماجستير ماناجمنت مالية، جامعة سكيكدة،2009.الصفحة 13

6 -Habib Ayadi, Droit fiscal international, CPU 2001, paragraphe 70, page 45. أشار إليها Slim Besbes, Mémento de fiscalité internationale, imprimerie Reliure d'Art, Tunisie, 209, paragraphe 51, page 26.

الدولة. أين تمارس الدولة سلطة جبائية مطلقة أولية و غير مشروطة داخل إقليمها، فهي تملك "اختصاص الاختصاص". وهذا الطابع المطلق للسيادة الجبائية يؤدي إلى كون ضرائب الدولة تتميز دائمًا بعدم وجود قواعد عامة أو مبادئ ضريبية ذات نطاق عالمي تتجاوز تلك السيادة، و هو ما يفسر عدم وجود قواعد عامة وإلزامية تفرض حظرا كليا لبعض المشاكل[7].

يؤدي التطبيق المحض للمبادئ المتعلقة بالضريبة سواء تعلق الأمر بمبدأ الإقليمية، أو مبدأ السيادة الضريبية، إلى خلق عدة مشاكل دولية اقتصادية، تتجلى في الغش و التهرب الضريبيين، مشكلة التمييز بين المكلفين بالضريبة الوطنيين والأجانب، و خاصة مشكلة الازدواج الضريبي. بحيث تعتبر هذه الأخيرة من أهم المشاكل الاقتصادية التي تطرحها الجباية الدولية، والتي تؤدي إلى إثقال كاهل المكلف بالضريبة، و تخلف آثارا سلبية على عدة ميادين، و هو ما يثير الاهتمام للبحث في زواياها و التطرق لمفهومها بشكل معمق فيما يخص شروطها و أسباب حدوثها و انعكاساتها على أرض الواقع و الناجمة بالأخص عن تمسك الدول في حقها بفرض الضرائب.

يتعلق حق الدولة في فرض الضرائب أساسا بمبدأ تبعية المكلف بالضريبة لهذه الدولة، سواء تم فرضها على دخل المستثمر بالاستناد إلى تبعيته السياسية للدولة (الجنسية)، أو استنادا لتبعيته الاجتماعية (الإقامة أو الموطن)، أو تبعيته الاقتصادية (دولة ممارسة النشاط)[8]. فمن جهة يقضي مبدأ التبعية السياسية على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بغض النظر عن محل إقامتهم، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم و دخولهم مهما كان موقعها أو مصدرها[9]. و ما يبرر به أصحاب هذه النظرية السياسية حجتهم هو أن جميع القوانين قد شرعت لمصلحة الأشخاص، و بذلك يجب أن يكون اتصالها بالأشخاص لا بالإقليم، مما يؤدي أحيانا إلى تطبيقها خارج الإقليم. غير أن هذا المعيار يطرح عدة إشكاليات عند تطبيق لوحده مثلا فانه سيؤدي إلى فرض الضرائب على الأشخاص الذين يحملون جنسية الدولة دون الأجانب، و ما يزيد الأمر تعقيدا هو الحالات الخاصة بتحديد الاختصاص بالنسبة للأشخاص مزدوجي الجنسية[10].

---

[7] - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 52, page 26.

[8] - بن صغير عبد المومن، الازدواج الضريبي و أثره في إعاقة المستثمر الأجنبي (دراسة لتأصيل مفهوم الظاهرة و سبل التصدي لها على ضوء الاتفاقيات الدولية)، مجلة البحوث القانونية و السياسية، العدد الحادي عشر/ ديسمبر 2018، جامعة سعيدة، الجزائر، الصفحة 274.

[9] – قنوش مولود، دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد 05/أفريل 2016، الصفحة 122.

[10] - البشير بركات، الازدواج الضريبي الدولي و الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض الدول في هذا الميدان، مذكرة ماجيستر فرع قانون دولي و علاقات دولية، جامعة الجزائر 01، 2015/2014، الصفحة 28.

من جهة أخرى نجد مبدأ التبعية الاقتصادية الذي ينص على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع الدخول التي تنشأ في أقاليمها بغض النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص الذين يؤول إليهم[11]. هنا رأت غرفة التجارة الدولية أن الاعتراف بهذا المعيار أمر منطقي لأن دولة المصدر هي صاحبة الحق، و هو ما قامت بإقراره سنة 1943 في إطار اتفاقية المكسيك النموذجية[12]. أما مبدأ التبعية الاجتماعية فيقرر حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤول للأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطنا لهم بغض النظر عن مصدر هذه المداخيل[13].

إذا فان تباين ما تّتجه إليه الدول من تطبيق النظم الضريبية (معيار الإقامة، الجنسية، التبعية الاقتصادية) على درجات مختلفة يؤدي إلى تنازع ضريبي دولي ينشأ عنه ازدواج ضريبي دولي أو داخلي. أي خضوع الدخل المعين للشخص الواحد في السنة الواحدة للضريبة في أكثر من دولة، مما يترك السلبية ليس فقط على المكّلف وإنما أيضًا بالنسبة للتدفق الدولي لرأس المال الخاص، بسبب العبء الضريبي الكبير الذي يترتب على المكلفين مما يؤدي إلى تقليص استثماراتهم الخارجية[14]. فإذا كان توزيع العبء الضريبي يقتضي إشراك جميع المكلفين بالضريبة في تحمل جزء من النفقات العامة، فان إخضاع نفس المكلف لنفس الضريبة مرتين يعتبر خروجا عن التوزيع العادل لعبء الضريبة[15].

و تعرف لجنة الشؤون الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ظاهرة الازدواج الضريبي أنه الحالة التي يخضع فيها المكلف الدولي نتيجة امتلاكه لدخل أو لثروة أو تركة لفرض الضريبة من طرف أكثر من دولة[16]. كما يعرفه الأستاذ رفعت المحجوب من الناحية القانونية بأنه:" عبارة عن فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من نفس النوع أكثر من مرة، على الشخص نفسه، بالنسبة إلى المال نفسه، في مدة واحدة"[17]. أو كما قال عنه الأستاذ Jeizotti بأنه: الحالة الناشئة عن إصابة نفس المال

---

11 – قنوش مولود، المرجع السابق، الصفحة 122.

12 –البشير بركات، المرجع السابق، الصفحة 30.

13 – قنوش مولود، المرجع السابق، الصفحة 122.

14 – الشوابكة سالم، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل و طرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 21 العدد الثاني2005،الصفحة 56.

15 – ونادي رشيد، الاتفاقيات الجبائية الدولية ودورها في حل مشكل الازدواج الضريبي من خلال التشريع الجبائي الجزائري، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، مجلد 05، عدد 01، جامعة البليدة الجزائر 2014، الصفحة 64.

16 – حواش إبراهيم، دور الاتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم التجارية، مجلة العلوم التجارية مجلد 05، العدد 02، الجزائر ، ديسمبر 2006، الصفحة 83.

17 – المحجوب رفعت، المالية العامة (النفقات و الإيرادات)، دار النهضة العربية، 1996، الصفحة 149.

أو الممول بالضريبة مرتين في نفس الوقت الذي لا يوجد فيه غير سبب واحد يبرر تحصيل ضريبة واحدة أو تحصيل عدة ضرائب، ولكن كل منها تصيب جزءا مختلفا من نفس المال[18].

و يقول عنه الأستاذ سعيد عبد العزيز عثمان بأنه تلك المشكلة التي قد تنشأ أساسا من إخضاع مداخيل المستثمرين لنوع من الضرائب، داخل الدولة و في دولة أخرى يتبعها من حيث الجنسية، وهذا عند قيام المستثمر بتحويل عوائد مشروعاته إلى الخارج[19].

فهو إذا "العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف الضريبي شخصا طبيعيا كان أو معنويا، من جراء فرض نوع محدد من الضرائب مرتين على الأقل خلال فترة زمنية معينة و على ذات الوعاء الضريبي من قبل ذات السلطة المالية"[20].

و من هنا يمكن أن نستخلص مجموعة من الشروط التي يتوجب توافرها لتتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، و التي هي كالآتي:

- ❖ وحدة الشخص المكلف بالضريبة
- ❖ وحدة الضريبة المفروضة
- ❖ وحدة المادة المفروض عليها الضريبة
- ❖ وحدة الفترة المفروض عليها الضريبة

يعتبر أول شرط هو شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة، و الذي يقصد به خضوع نفس الشخص لنفس الضريبة أكثر من مرة. و إذا حاولنا في هذا المجال التفرقة بين المكلف بالضريبة كشخص طبيعي أو كشخص معنوي، فانه بالنسبة للشخص الطبيعي لا يطرح أي إشكال، ويمكن تكييف

---

[18] – محمد برابح، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر – دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1990 / 2014 أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر3 ،2016–2015، ص 100 – 101 ، أشار إليه معزوز مفتاح، الازدواج الضريبي–المفهوم وآليات المعالجة–، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني، الجزائر 2018، الصفحة 81.

[19] – سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي و أهداف المجتمع –مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 الصفحة 238 . أشار إليه آيت دحمان سيد علي، واقع الازدواج الضريبي و طرق تسويته في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، المجلد الحادي عشر/العدد الأول، الجزائر 2018، الصفحة 223.

[20] – العبيدي ضحى ثابت جواد، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي و اقتراح آلية تفعيلها (دراسة استطلاعية) رسالة دبلوم عالي ، جامعة بغداد،2010 ، الصفحة 21. أشار إليه قزاز حرية محمد عبد الله ،دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي العراقي، مذكرة لنيل شهادة الدبلوم العالي في العلوم المالية والمصرفية، بغداد، 2011، الصفحة 24.

الازدواج الضريبي بطريقة بسيطة، ولكن قد يختلف الأمر مع الشخص المعنوي و خاصة الشركات، التي تتميز باستقلالية قانونية عن الشركاء و المساهمين فيها.

فالواقع أن معرفة المقصود بوحدة المكلف القانوني بالضريبة تختلف باختلاف النظرة القانونية والنظرة الاقتصادية[21]. تركز الفئة الأولى التي تأخذ بالاتجاه القانوني على الشخصية القانونية للمكلف بالضريبة، أين تقوم بالتفرقة بين الأشخاص الطبيعية و الأشخاص المعنوية، و بالتالي يتحقق الازدواج الضريبي في هذه الحالة إذا تم فرض الضريبة نفسها على نفس الشخص مع مراعاة شخصيته القانونية أي شخص طبيعي فقط أو شخص معنوي فقط. و على العكس من ذلك فإننا لا نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي إذا تم فرض نفس الضريبة على شخصيتين قانونيتين مختلفتين، أي على شخص طبيعي و شخص معنوي في آن واحد. في حين ترى الفئة الثانية التي تأخذ بالاتجاه الاقتصادي أنه لا تهم الشخصية القانونية للمكلف الضريبي ويجب الأخذ بعين الاعتبار الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة المدفوعة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا[22].

و مثال ذلك ما يتعلق بأرباح الشركات مثلا، فإنها تخضع لضريبتين: أولهما ضريبة على أرباح الشركات و هي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالا قبل توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح. و ثانيهما الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس نواتج القيم المنقولة، وهي التي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين[23]، و هنا يطرح التساؤل إن كنا أمام ظاهرة الازدواج الضريبي أم لا؟ فان تناولنا هذا المثال من الناحية القانونية: نجد أن الازدواج الضريبي غير وارد نظرا لعدم توافر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبتين، خصوصا أن شركة المساهمة هي ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية المساهمين[24]، هنا لا وجود لشرط وحدة المكلف بالضريبة وبالتالي انعدام الازدواج الضريبي وذلك من الناحية القانونية. أما من الناحية الاقتصادية فهي لا تقف عند التنظيم القانوني بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي، من الناحية الواقعية

---

[21] – بوعون يحياوي نصيرة، الضـرائب الوطنية و الدولية، دار النشر PAGES BLEUS ، 2010، الصفحة 209.

[22]– عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1988–2011)، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد–تلمسان، 2013–2014، الصفحة 113.

[23]– محرزي عباس ،المدخل إلى الجباية و الضرائب،دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، الصفحتين 145 و146.

[24]– بوعون يحياوي نصيرة، المرجع السابق، الصفحة209.

و المنطقية الشخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية، ومن ثم فانه يوجد ازدواج ضريبي يسمى الازدواج الضريبي الاقتصادي[25].

بالإضافة إلى ما سبق ذكره حول شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة، يشترط لتحقق الازدواج الضريبي توافر شرط وحدة المادة المفروض عليها الضريبة أو وحدة الوعاء الضريبي، و هنا نقصد أن يكون نفس المال خاضعا لنفس الضريبة لمرتين أو أكثر. و كمثال على ذلك شخص مقيم بدولة (أ) ويمارس نشاطه في دولة (ب) كعضو في مجلس إدارة شركة، بحيث يتقاضى أجرا عن ذلك، و هنا من المنطقي أن تفرض عليه الضريبة على الأجر في الدولة (ب) التي توجد فيها الشركة التي يعمل فيها باعتباره يمارس نشاطا و يحقق دخلا في إقليم تلك الدولة ، وفي نفس الوقت تفرض عليه الضريبة على دخله باعتباره مقيما في إقليم الدولة (أ) استنادا إلى مبدأ السيادة و رابطة الإقليم، وهنا نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي نظرا لتحقق شرط وحدة المال الخاضع للضريبة .

و بمفهوم المخالفة في حالة ما إذا اختلف الوعاء الخاضع للضريبة بحيث تفرض الضريبة على مال ومرة أخرى تفرض على مال آخر فلا نكون هنا أمام ظاهرة الازدواج الضريبي، حتى و لو كانت الضريبة مفروضة على نفس الشخص. يمكن مثلا أن تفرض على نفس الشخص ضريبة على الثروة فيما يخص أرض يملكها، و في نفس الوقت تفرض عليه الضريبة على الأجر باعتباره عامل في شركة ما، في هذه الحالة لا يمكن أن نقول أننا أمام ظاهرة الازدواج الضريبي بالرغم من كون المكلف الخاضع للضريبتين هو نفس الشخص، وذلك لان المال المفروض عليه الضريبة ليس هو نفسه.

وتعتبر وحدة الضريبة المفروضة أيضا شرطا من شروط تحقق الازدواج الضريبي، ونقصد بها أن تفرض نفس الضريبة أو ضريبتين متشابهتين أكثر من مرة، على نفس الوعاء الضريبي و على نفس المكلف بالضريبة. و مثال ذلك أن تفرض الضريبة على الثروة مرتين على نفس المال، هنا نكون أمام الازدواج الضريبي. إذا فتحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية و اقتصادية: من وجهة النظر القانونية التي تعتد بالتنظيم الفني و القانوني للضريبة فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجا ضريبيا باعتبار أن كل منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني. أما من وجهة النظر الاقتصادية التي تعتد بالنتيجة النهائية فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجا ضريبيا باعتبار أن الضرائب المتشابهة هي عبء على نفس المادة الخاضعة للضريبة[26].

---

[25]– محرزي عباس ،المرجع السابق، الصفحة 146.

[26] – آيت دحمان سيد علي، المرجع السابق، الصفحة 236.

وهنا يفرق الفقه المالي بين حالة ازدواج الضريبة وحالة تكرار الضريبة، فالتكرار ينشأ عندما تتجدد واقعة فرض الضريبة في كل مرّة تجبى فيها، كما في الضرائب الجمركية عندما تتجاوز حدود أكثر من دولة برا. وتظهر أهمية ما سبق إذا عُلم أن القانون الضريبي والمالي يختلف باختلاف الدول، مما يجعل ضريبةً ما تأخذ اسماً مغايراً لاسمها الذي تحمله في دولة أخرى، لذا يشدّد بعض الفقهاء والكتَّاب على ضرورة تدخل الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لتحديد الضرائب التي تعد من نوعٍ واحد[27]. وفي هذا الشأن إذا كان قيام الشخص بنفس الواقعة المنشأة للضريبة أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة يلزمه أن يدفع الضريبة المستحقة في كل مرة، فان هذا لا يدل على حدوث ازدواج ضريبي قانوني أو اقتصادي لأن الواقعة المنشأة للضريبة قد تكررت مرات عديدة، مما يتعين معه تكرار الضريبة المفروضة[28].

و زيادة على الشروط الثلاثة السابقة، هناك شرط أخير، و هو وحدة الفترة المفروض فيها الضريبة لأكثر من مرة و على نفس الدخل و على نفس المكلف بالضريبة، و مثال ذلك أن يدفع المكلف الضريبة على دخله للدولة (أ) في سنة 2014 ثم يدفع نفس الضريبة و على نفس الدخل و في نفس السنة للدولة (ب)، هنا يتحقق لنا الازدواج الضريبي بجميع شروطه. أما إذا كان قد دفع الضريبة على دخله للدولة (أ) في سنة 2014 ثم دفع نفس الضريبة على نفس الدخل للدولة (ب) و لكن في سنة 2015، فان هذا لا يعد ازدواجا ضريبيا لان شرط وحدة الفترة الزمنية لم يتحقق.

إن تخلف أحد الشروط الأربعة يجعلنا ننفي وجود ظاهرة الازدواج الضريبي، أما في حالة توافرها جميعا يمكن لهذه الظاهرة أن تأخذ عدة أشكال، أين يمكن تقسيمها حسب معايير محددة: المعيار المكاني الذي يقسمها إلى ازدواج دولي و ازدواج داخلي، معيار نية المشرع الذي يميز لنا بين الازدواج الضريبي المقصود و الازدواج الضريبي الغير مقصود، إضافة إلى معيار طبيعة الازدواج الضريبي التي تقسمه إلى قانوني أو اقتصادي.

يقصد بالمعيار المكاني نطاق تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وهنا تجب الإشارة إلى أن الازدواج الضريبي الدولي يتفق مع الازدواج الضريبي الداخلي في العناصر و المفهوم، ففي كليهما يتم فرض اقتطاعين جبائيين من صنف واحد على المكلف نفسه وفي المدة الزمنية ذاتها كما يتشكل وعائهما من مال مكلف واحد إلا أنهما يختلفان في الأسباب. والتي ترجع في الازدواج الضريبي الداخلي إلى تعدد

---

[27] - سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبي، المجلد رقم 03/العدد 01 (2018)، جامعة المسيلة، الجزائر، الصفحة 07.

[28] – محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة، 2003، الجزائر، الصفحة 194.

السلطات المالية التي تفرض الضريبة، في حين يتصل بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي بسلطة كل دولة و سيادتها على إقليمها مما يجعلها صاحبة الصلاحية المطلقة في إحداث الضريبة[29].

يكون الازدواج الضريبي داخليا في حالة توافر جميع الشروط الأربعة على نفس إقليم الدولة الواحدة، أي بمعنى فرض ضريبة على الدخل أكثر من مرة على نفس الوعاء الضريبي، و على نفس المكلف بالضريبة و في نفس المدة الزمنية، و ذلك من طرف سلطة مالية واحدة تابعة لدولة واحدة. الا أنه يمكن أن تكون السلطات المالية متعددة داخل إقليم الدولة الواحدة، ومثال ذلك فيما يخص الدولة الفيدرالية، يمكن أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة مع توافر الشروط الأخرى فيحدث الازدواج الضريبي الداخلي[30]. و ينتج ذلك عند وجود سلطتين مستقلتين داخل الدولة و عدم تحديد الاختصاص المالي فيما يتعلق بفرض الضرائب لكل منهما[31].

كما قد يتحقق بسبب طبيعة النظام الضريبي القائم، فقد تفرض السلطات في دولةٍ ما ضريبةً عامةً على الدخل، علماً بأنها تفرض في الوقت ذاته ضرائب نوعية على فروع الدخل، وفي ذلك ازدواج ضريبي كامل الشروط، ومثال ذلك أن يفرض المشرع في مرحلة من المراحل ضريبة التركات على تركة المتوفى بكاملها قبل توزيعها، ثم يعود ويفرض ضريبة التركات على الحصص الإرثية التي آلت إلى ورثته[32]. ولتفادي ظاهرة الازدواج في حالة تعدد السلطات الجبائية داخل الدولة الواحدة فانه يجب أن يتم تقسيم الحصيلة الضريبية بين هذه السلطات بحيث تختص كل جهة معينة بفرض نوع معين من الضرائب[33].

أما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي فانه يتحقق عند توافر جميع الشروط الأربعة في إقليم دولتين مختلفتين، أي بمعنى فرض ضريبة من نفس النوع أكثر من مرة على نفس المكلف بالضريبة وعلى نفس الوعاء الضريبي وفي فترة زمنية واحدة و ذلك في إقليم دولتين مختلفتين تتمتع كليهما بسيادة تامة على إقليمها. فتمسك كل دولة بحقها في فرض الضريبة هو نابع من مبدأ السيادة الضريبية المطلقة للدولة على إقليمها، والذي تمارسه بموجب تشريعات تضعها بنفسها حسب ما يناسب أوضاعها السياسية والاقتصادية. ومعنى ذلك أنه من الممكن أن تفرض الضريبة على دخل المستثمر الأجنبي

---

[29] - آيت دحمان سيد علي، المرجع السابق، الصفحة 234.

[30] – عباس محرزي ، المرجع السابق، الصفحة 150.

[31]– آيت دحمان سيد علي، معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة صوت القانون، العدد الثامن، 2017، الصفحة 101.

[32] – سامي محمود مراد، المرجع السابق، الصفحة 08.

[33] – عبد الكريم بريشي، المرجع السابق، الصفحة 116.

في كل من الدولة التي يحمل جنسيتها، والدولة التي يقيم فيها، أو الدولة الكائنة أمواله بها أو تلك التي ينبع دخله من مصادر إقليمها. فكل هذا يعتبر أمرا جائزا من الناحية القانونية، طالما أن فرض الضريبة هو حق مستمد تتمتع به كل دولة ذات سيادة على مواطنيها وعلى الرعايا الأجانب الذين يقيمون في إقليمها، والأموال الموجودة في اقتصادها والدخول النابعة من مصادر فيها[34]. وتطبقها على جميع المكلفين الذين يرتبطون بإقليمها بأي شكل من الأشكال، سواء تجسدت هذه الرابطة من الناحية السياسية استنادا إلى انتماء المكلف لها بموجب الجنسية، أو من الناحية الاجتماعية عن طريق الإقامة في إقليمها، أو من الناحية الاقتصادية استنادا إلى ممارسة نشاط معين و تحقيق أرباح على إقليمها. وما تجدر الإشارة إليه أن الازدواج الضريبي الدولي قد يكون مقصودا من طرف الدولة، وهذا بهدف الحد أحيانا من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية أو منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية، أو تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على الأجانب[35].

وفي هذا الشأن يوضح الأستاذ عبد الحكيم الرفاعي في مؤلفه علم المالية العامة أن الازدواج الضريبي الدولي لا يعني تنازع القوانين بين الدول في القانون الدولي الخاص لأن القانون المالي يختلف عن القانون الدولي الخاص كون التنازع لا يعرض بالطريقة نفسها. في القانون الدولي الخاص ينشأ التنازع لاستحالة تطبيق تشريعين مختلفين والقاضي لا يستطيع أن يطبق الا قانونا واحدا، أما في القانون الجبائي فلا يوجد ما يمنع من تطبيق قانون الضرائب لدولتين مختلفتين[36].

و على الرغم مما سبق ذكره الا أن كل من الازدواج الضريبي الدولي و الازدواج الضريبي الداخلي يتفقان في العناصر و المفهوم، ففي كليهما يتم فرض اقتطاعين جبائيين من صنف واحد على المكلف نفسه و في المدة الزمنية ذاتها وعلى مال مكلف واحد، إلا أنهما يختلفان في الأسباب. في الازدواج الضريبي الداخلي ينشأ بقصد من الدولة أو نتيجة تعدد السلطات التي تفرض الضريبة داخل الدولة الواحدة مثل الدول الفيدرالية. في حين يحصل الازدواج الضريبي الدولي بسبب تمسك كل دولة بسيادتها على إقليمها مما يجعلها صاحبة الصلاحية المطلقة في إحداث الضريبة، وعندما تمارس أكثر من دولة هذا الحق يتحقق ما يسمى بالازدواج الضريبي الدولي[37]. كما يتحقق الازدواج الضريبي

---

[34] – هيثم علي محمد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكيف و التغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 2013/35، العراق، الصفحة293.

[35] – ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية (الطبعة الثانية)، الجزائر، 2016، الصفحة 131.

[36] - عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل(دراسة مقارنة)، مطبعة حامد، العراق، 2003، الصفحة 143.

[37] – آيت دحمان سيد علي، المرجع السابق، الصفحة 102.

الدولي أيضا نتيجة عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية، وكذلك اختلاف الدول في تفسير مدلول المصطلحات الضريبية وتحديدها مثل لفظ المنشأة، أو معنى الإقامة، أو شروط التوطن[38].

إضافة إلى تقسيم ظاهرة الازدواج الضريبي إلى ازدواج داخلي و ازدواج دولي، يوجد تقسيم آخر يتم فيه الأخذ بعين الاعتبار الهدف من تطبيق التشريعات الضريبية أي نية المشرع من وضع تلك القواعد الجبائية، والتي قد تؤدي إلى إحداث ازدواج ضريبي. قد تعمد السلطة إلى فرض ضريبتين على دخل واحد وعلى نفس المكلف وفي فترة زمنية واحدة، و ذلك لعدة أسباب منها: رغبة الدولة في تغطية نفقات مالية معينة أو تغطية عجز مالي في الميزانية، و ذلك من خلال زيادة الإيرادات المحصلة من دفع الضرائب. أو التمييز في المعاملة المالية بين مختلف المداخيل، كأن تفرض ضريبة إضافية بمعدل منخفض على رأس المال، بحيث تؤدى من الدخل بالإضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي بقصد معاملة أصحاب رؤوس المال معاملة أكثر جدية[39].

ولكن هذا الازدواج المقصود من شأنه أن يخلق مشاكل اقتصادية، لذا يتوجب على الدولة المتعمدة لحدوثه القيام بحل هذه الإشكالية من خلال سعيها للبحث عن موارد مالية أخرى، بدلا من زيادة العبء على المكلفين. وكذا لجوئها إلى زيادة عدد الكلفين بالضريبة عن طريق تخفيض المعدلات الضريبية المفروضة، و خلق نوع من التحفيز الجبائي بالتواصل بين أطراف العلاقة الجبائية و كذا تجديد الثقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية[40].

يتعلق الازدواج الضريبي المقصود غالبا بالازدواج الضريبي الداخلي، أما فيما يخص الازدواج الضريبي الدولي فلا يمكن أن نتصور إحداثه بقصد من طرف دولتين مختلفتين[41]، و هذا لأن الدول عند وضعها لتشريعاتها الضريبية لا يمكن أن تكون عالمة بجميع قوانين الدول الأخرى و بالتالي لا يمكن أن تراعيها. و لكن في حالات قليلة قد تتعمد الدولة ذلك لتحقيق أهداف اقتصادية، من خلال فرض ضريبة على رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج، و هي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض في الدولة التي تستثمر فيها الأموال، بغرض الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج. أو قد تفرض الدولة ضريبة على إيراد رأس المال الأجنبي المستثمر في أرضها، مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة الاستثمارات موطن المستثمر الأجنبي، و ذلك رغبة في الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية و استثمارها في البلاد.

---

[38] – سامي محمود مراد، المرجع السابق، الصفحة 05.

[39] - محرزي عباس، المرجع السابق، الصفحة 152.

[40] – صلاح الدين محمد بني عوده، المرجع السابق، الصفحة 09.

[41] – سامي محمود مراد، المرجع السابق، الصفحة 09.

و في الأخير يجب التمييز بين الازدواج الضريبي القانوني و الازدواج الضريبي الاقتصادي. ينتج الازدواج الضريبي القانوني عن إخضاع نفس المكلف بالضريبة على نفس الدخل أو ذات الثروة للضريبة في أكثر من دولة واحدة، و هو ما ينطبق على المعيارين السابقين[42]. في حين أن الازدواج الضريبي الاقتصادي هو الذي يحصل عندما تكون هناك رابطة اقتصادية تربط بين المكلف الأول بالضريبة الأولى و بين المكلف الثاني بالضريبة الثانية[43]. أي تلك الحالة التي يخضع فيها شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل أو نفس الثروة (تعتبر هذه الحالة أكثر حساسية مقارنة بسابقتها، لأنها تضع مكلفين بالضريبة مختلفين في موقف صعب). يحدث ذلك مثلا عندما تقدم شركة أم لشركة تابعة لها في دولة أخرى خدمات بمقابل نقدي (والذي يعتبر دخلا يعتد به عند حساب الضريبة على أرباح الشركة الأم)، فترفض الإدارة الجبائية للشركة التابعة أخذه كعبء قابل للخصم من نتيجة الشركة التابعة، و تدخل تلك المداخيل في المادة الخاضعة للضريبة على مستوى الشركة الأم، ومن ثم تتحمل كلتا الشركتين نفس الضريبة عن نفس الجزء من الدخل وفي آن واحد[44].

و ما تجدر الإشارة إليه أن مشكلة الازدواج الضريبي القانوني تنتج في حالتين: تتعلق الحالة الأولى بازدواج الإقامة الجبائية أين تعتبر كلتا الدولتين أن نفس الشخص يقيم جبائيا على إقليمها، ويقع هذا الشخص في ازدواج ضريبي ليس فقط بالنسبة للأموال التي يتحصل عليها من هاتين الدولتين، و لكن أيضا بصفة عامة بالنسبة للمداخيل التي يتحصل عليها من دول أخرى[45]. ومثال ذلك موظف يقيم في الجزائر يقوم بالانتقال إلى العيش بتونس من أجل العمل كموظف في شركة تونسية لسنوات، ولكن مع بقاء أسرته في الجزائر. يمتلك هذا الشخص مداخيل مكونة من راتبه بتونس، مداخيل من عمله بالجزائر و أخيرا مداخيل ناتجة عن تأجيره لمحلات يملكها بفرنسا. هنا سيتم إخضاع هذا الشخص للضريبة في الجزائر وتونس باعتباره مقيما فيهما فيما يخص مداخيله بالجزائر وكذا كل من الراتب الذي يتقاضاه بتونس و مداخيل إيجار المحلات بفرنسا. و هو ما يجعله يقع تحت احتمالية الخضوع لازدواج ضريبي.

أما الحالة الثانية التي تجسد مشكلة الازدواج الضريبي القانوني فهي تتعلق بحق الدولة في فرض ضريبة على المداخيل التي يتم تحقيقها على إقليمها، حتى لو تعلق الأمر بأشخاص غير مقيمين (لا يحملون جنسيتها). حسب المثال السابق فان فرنسا ستقوم بفرض ضريبة على ذلك الشخص بالنسبة

---

42 – آيت دحمان سيد علي، معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي في التشريع الجزائري، الصفحة 105.

43 – رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2014 الصفحة414.

44– نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، مجلد ب/ عدد 41 جوان 2014، جامعة قسنطينة 01، الجزائر، الصفحة 175.

45- Bruno Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, 10e édition, éditions Francis Lefebvre, France, 2014, paragraphe 7575, page 188.

للدخل الذي يحققه على إقليمها نتيجة تأجيره لمحلات يملكها هناك باعتبارها دولة المصدر، في حين يخضع لنفس الضريبة على نفس الدخل بالجزائر باعتباره مقيما بها وهذا اعتمادا على مبدأ الدخل العالمي .

مما سبق ذكره فانه يمكننا أن نؤكد أن الازدواج الضريبي مهما كان نوعه، ينشأ لعدة أسباب اقتصادية وقانونية و لعل أهمها يعود إلى التغير السريع الذي تشهده العلاقات الاقتصادية والتجارية والمالية بين الدول، و تطورها عما كانت عليه في السابق من جهة، و تمسك الدول بسيادتها الضريبية التي قد تمتد إلى خارج حدود إقليمها، و عدم مواكبة أنظمتها الضريبية لذلك التغير من جهة أخرى[46].

من بين الأسباب القانونية التي يمكن القول أنها تؤدي إلى ظهور مشكلة الازدواج الضريبي نجد:

- تباين التشريعات الضريبية من دولة لأخرى، و عدم اضطلاعها على التشريعات الضريبية الخاصة بباقي الدول.
- قصور بعض القوانين من خلال ارتكاب بعض الأخطاء و الهفوات من خلال فرضها لضريبة واحدة أكثر من مرة على نفس الدخل و على نفس المكلف.
- تمسك كل دولة بمبدأ السيادة من خلال حقها في فرض الضرائب على كل مكلف يرتبط بإقليمها
- اختلاف المفاهيم و المصطلحات الجبائية التي تستعملها كل دولة.

إضافة إلى الأسباب القانونية هناك عدة أسباب اقتصادية أدت إلى انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي ومن بينها نذكر:

- نمو التجارة الدولية وانفتاح الأسواق العالمية وزيادة التنافس الاقتصادي بين المتعاملين الاقتصاديين من خلال محاولة الهيمنة على الأسواق الدولية.
- زيادة المشاريع الاستثمارية من خلال تشجيع الاستثمارات الأجنبية.
- رغبة الدولة في زيادة الإيرادات المالية التي يتم تحصيلها عن طريق فرض ضريبة على دخل معين أكثر من مرة، وذلك من أجل تغطية نفقات مالية معينة أو تغطية عجز مالي في الميزانية.
- محاولة الدولة تغطية ارتفاع سعر الضريبة على دخل معين، و ذلك من خلال محاولة تقسيمها إلى ضريبتين من نفس الطبيعة تفرضان على نفس الدخل.
- محاولة بعض الدول التقليص من الاستثمارات الأجنبية داخل إقليمها
- منع تدفق رؤوس الأموال إلى الخارج و محاولة استغلالها داخل إقليم الدولة.

[46] - بوقروة إيمان، المرجع السابق، الصفحة35.

- رغبة السلطة المالية في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة تبعا لمصدرها، و ذلك من خلال فرض ضريبة إضافية على رأس المال ذات السعر المنخفض تِؤدى من الدخل العام، ويعامل أصحاب رؤوس الأموال معاملة أشد من معاملة أصحاب الدخول الأخرى[47].

وما يمكن فهمه أيضا من الأسباب السابقة الذكر و التي تؤدي إلى نشوء مشكلة الازدواج الضريبي، هو أن المنافسة الجبائية المضرة تعتبر من بين المسببات الأساسية لظاهرة الازدواج الضريبي. تقوم هذه التنافسية المضرة على تخفيف نسبة الضرائب بهدف تحفيز المستثمرين المحليين و كذا الأجانب على الاستثمار، و بالتالي زيادة حركة الموال عبر الحدود مما يفسح المجال لانعقاد عدة اختصاصات جبائية دولية، و لكن هذا يؤثر بوجه سلبي في الدول المضيفة للاستثمارات الأجنبية[48].

و ما تجدر الإشارة إليه أنه مهما تعددت الأسباب التي أدت إلى انتشار مشكلة الازدواج الضريبي، وسواء تحقق هذا الأخير على المستوى الدولي أو الداخلي، وسوا كان مقصود أو غير مقصود، فانه يخلف عدة تأثيرات سلبية تمس مختلف الميادين، و تؤثر على فعالية النظام الضريبي. على الرغم من أن الازدواج الضريبي الدولي هو عمل مشروع من وجهة النظر القانونية، طالما أنه يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها وعلى الأموال والدخول الناتجة من مصادر فيها، بيد أنه يمثل في الواقع عقبة مهمة أمام استقطاب رأس المال الأجنبي إلى الدول المستقبلة للاستثمار فيها[49].

من الناحية الاجتماعية يقابل حق الدولة في فرض الضريبة مبدأ العدالة الضريبية، و الذي يستوجب على السلطات المالية فرض ضرائب و تحصيلها من المكلفين بالضريبة بشكل عادل وذلك مع مراعاة مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة بالإضافة إلى مراعاة مصلحة المكلف و ظروفه الاجتماعية والاقتصادية، باعتبار الضريبة اقتطاع مالي جبري يؤديه الشخص إلى السلطة المالية مساهمة منه في الأعباء العامة و ذلك بدون مقابل وهو ما يؤدي إلى الإنقاص من ثروة المكلف بالضريبة، فكيف إذا تعلق الأمر بالازدواج الضريبي أين يدفع الشخص الضريبة مرتين على نفس الدخل و في نفس المدة وتحت اسم ضريبة واحدة، مما يؤدي إلى إثقال كاهله بدون مقابل و بغير فائدة مرجوة طبعا غير المساهمة في الأعباء العامة.

---

[47] – بوعون يحياوي نصيرة، المرجع السابق، الصفحة 211.

[48] - عبد الفتاح دحمان/ بوعزة عبد القادر، التنافسية الجبائية و آثارها على نماذج من اقتصادات الدول المغاربية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 05،جوان 2011، الجزائر، الصفحة 286.

[49] – هيثم علي محمد، المرجع السابق، الصفحة 294.

إضافة إلى التأثيرات السلبية التي تسببها ظاهرة الازدواج الضريبي على الناحية الاجتماعية، فإنها تؤدي إلى إعاقة الاستثمار، فالسياسة الضريبية تساهم بشكل كبير في جذب رؤوس الأموال الأجنبية، وذلك بتوفير مناخ ملائم للاستثمار، وهذا المناخ مؤلف من مجموعة عناصر سياسية،إدارية، فنية واقتصادية، تتجسد من خلال سياسة الحكومة والإمكانيات الاقتصادية للدولة التي تضمن سوقًا كافيًا وواسعًا لا سيما الانطلاق إلى الدول المجاورة[50].

تتطلب عملية الاستثمار تحرير الأسواق و كذا توزيع الإنتاج الاقتصادي عبر جميع أنحاء العالم والسماح أكثر بتحرير حركة انتقال الأموال عبر الحدود، و انتهاج سياسات و نظم قانونية تجذب الاستثمار وتشجعه من خلال منح امتيازات تحفيزية. و هذا طبعا ما يتنافى مع ظاهرة الازدواج الضريبي التي تعتبر من أهم العوائق التي تواجه الاستثمارات كونها تؤدي إلى تجنب إقامة المشاريع الاقتصادية الاستثمارية في الدول التي تتحقق فيها مشكلة الازدواج الضريبي، أين يخشى المستثمرون من إلزامهم بأداء الضريبة و دفعها لمرتين، و بالتالي الإنقاص من الفوائد المحصلة من النشاطات الاقتصادية، و نفورهم من الاستثمار في تلك الدول التي تظهر فيها مشكلة الازدواج الضريبي.

كما ينتج عن هذه الظاهرة هروب رؤوس الأموال و نزوحها إلى الدول و الأقاليم التي تفرض ضرائب أقل، أو قد تنعدم فيها الضرائب، و الذي ينتج عنه توزيع غير متوازن لرؤوس الأموال، وتمركزها في مناطق معينة. في حين تبقى الدول الأخرى في حاجة إلى استثمارات و رؤوس أموال لتمويل مشروعاتها، كما هو الحال بالنسبة للدول النامية[51]، و بالتالي الإضرار بالاستثمار الدولي وكذا العلاقات و المصالح الدولية الاقتصادية و حتى السياسية بين مختلف الدول، وانخفاض معدل الاقتصاد و التنمية في العالم.

و لا تقتصر الآثار السلبية لظاهرة الازدواج الضريبي فقط على الناحية الاقتصادية و الاجتماعية، بل تؤثر أيضا سلبا على فعالية النظام الجبائي، و التي يقصد بها مدى تحقيقه لأهدافه المرجوة بشكل متوازن مع احترام المبادئ التي تقوم عليها الضريبة. وفي سبيل ذلك توجد هناك الكثير من القيود التي تقف في طريق تحقيق هذه الفعالية، نذكر منها ظاهرتي التهرب الضريبي و كذا الازدواج الضريبي ، فهذه العوامل تحد في مجملها من الحصيلة الضريبية وذلك بتقليص حجم الوعاء وتضر

[50] – محمد مياله مؤيد جميل، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية في فلسطين، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية جامعة نابلس، فلسطين،2006، الصفحة 176.

[51] – بوقروة إيمان، المرجع السابق، الصفحة 24.

كذلك بالعدالة الضريبية[52]. باعتبار أن الازدواج الضريبي سوف يؤدي إلى إعاقة الاستثمار وبالتالي نقص العائدات الضريبية و منه عدم تحقيق الهدف الذي فرضت من أجله الضريبة، مما يجعل النظام الضريبي غير فعال و غير منتج لآثاره المرجوة.

بالإضافة إلى التأثيرات السلبية التي يخلفها الازدواج الضريبي الدولي على مختلف الميادين، فان هذه المشكلة ترتبط بشكل وثيق بمشكلة ضريبية أخرى لا تقل خطورة عنها، هي مشكلتي الغش والتهرب الضريبي. إذ يمكن أن يقوم المكلفون بالضريبة عند تحملهم لعبء ضريبي كبير ناتج عن ازدواج ضريبي بمحاولة التخلص من كامل أو جزء من الضريبة المستحقة عليهم، باستخدام العديد من الأساليب المشروعة و غير المشروعة لتخفيض الضريبة[53]. فالازدواج الضريبي تربطه علاقة سببية متينة مع التهرب الضريبي تجعله من أهم الأسباب التي تؤدي إلى نشوءه، باعتباره مخالفا لمبدأ العدالة و المساواة في فرض الضريبة، و هذا ما قد يؤدي إلى حدوث نتائج وخيمة تمس عدة ميادين وبالأخص في الميدان الاقتصادي. يؤدي التهرب أو الغش الضريبي إلى الانتقاص من إيرادات الخزينة بشكل قد يجعلها تعاني في المستقبل من عجز في تغطية نفقاتها، و بالتالي عجز في الميزانية، وكذا تخلف اقتصاد الدولة التي ينتمي إليها المكلفون. إضافة إلى نقص الموارد المالية لدى الدولة من جراء التهرب الضريبي يؤدي بها إلى اللجوء إلى الدين العمومي أو التمويل بالتضخم وهما طريقتان غير مجديتان لما تنطوي عليهما من مساوئ[54].

كما تؤدي هذه المشاكل إلى مخالفة المبادئ الضريبية الأساسية و أهمها مبدأ العدالة و المساواة بين المكلفين، إذ يتحمل بعض المكلفين دفع الضريبة من اجل المساهمة في الأعباء العامة، في حين يتملص مكلفون آخرون من دفع ضرائبهم، و بالتالي تحميل فئة معينة مسؤولية الأعباء العامة و تهرب الباقي منها.

وأخيرا قد تسعى بعض الدول إلى التخفيف من حدة الازدواج الضريبي الدولي من خلال لجوئها لحلول تعتبر من الناحية العملية غير فعالة ذلك أنها تؤدي إلى ظهور سلبيات أخرى. و على الأخص ما يعرف بالتنافسية الجبائية غير المشروعة أو المضرة، و التي تصيب الدول بأضرار مالية مهمة، سواء تعلق الأمر بالدول المضيفة للاستثمار أو الدول المشاركة في السوق. أين تتخلى المجموعة الأولى عن بعض مواردها الجبائية قصد جذب الاستثمار الأجنبي، في حين تتخلى المجموعة الثانية

---

[52]– قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، بومرداس، الجزائر، 2009/2008، الصفحة 52.

[53] – بوقروة إيمان، المرجع السابق ، الصفحة 24.

[54] – قاشي يوسف المرجع السابق ، الصفحة 53.

عن استقطاب الاستثمارات الأجنبية، مما يسبب لها أضرارا معتبرة كضياع فرصة الاحتكاك بالتكنولوجيا الحديثة المتأتية من تلك الاستثمارات، و ضياع التدفقات المالية من العملة الصعبة وحرمانها من تغطية نفقاتها[55].

دفع تفاقم النتائج السلبية للازدواج الضريبي إلى خلق تصور رئيسي يقوم على تجنب هذه الظاهرة، والذي يستند على أسس واضحة أولها اساس اقتصادي محض باعتبار هذه الظاهرة عائق خطير أمام نجاح الاستثمارات الدولية، و كذا اساس مستمد من العدالة القانونية الجبائية باعتبار أن المكلف بالضريبة يدفعها أكثر من مرة عن المال الواحد أين يظهر هنا التجاوز بشكل جلي[56].

و ما يجب الإشارة إليه أنه على الرغم من اختلاف مفهوم الضريبة عن الجزية و الزكاة فلكل منها نظامها الخاص و لا مجال للمقارنة بينهما، الا أن الفقه الاسلامي هو أول من تطرق لظاهرة الازدواج المالي (بما في ذلك ازدواج الجزية الصدقات والزكاة) و حاول مكافحتها، واستطاع النبي الكريم – صلى الله عليه وسلم– أن يضع قواعد تمنع حدوثه، و ذلك في الحديث الشريف"لا ثني في صدقة"[57]. فالشريعة الإسلامية قد حرصت كل الحرص على تحقيق العدالة في المالية العامة الإسلامية، إذ يلاحظ التزامها بمبدأ الوحدة في التطبيق و عدم ازدواجيتها، و ما يثبت ذلك طبعا هو أن الجزية في التشريع الاسلامي تؤخذ مرة واحدة فقط في السنة كذلك بالنسبة للخراج أو العشور، و حتى و إن اجتمع العشر والخراج فانه لا يعد ازدواجا نظرا لاختلاف الحدث المنشأ لهما فالخراج سببه الأرض والعشر سببه الزرع النابت فيها[58]، وهذا بما رواه عبد الله بن مسعود عن قول الرسول محمد صلى الله عليه و سلم "لا يجتمع على مسلم خرج و عشر" و هو نص صريح عن عدم جواز الجمع بين اقتطاعين ماليين[59]. فالتشريع الاسلامي هو أفضل تشريع مالي لأنه يوفر العناية للمال وصاحب المال.

---

[55] - لعجال ياسمينة و الضب طارق، إشكالية الازدواج الضريبي بين الآثار السلبية و فعالية الحلول الوطنية، مجلة دفاتر السياسة و القانون،الجزائر، العدد الخامس عشر/جوان 2016، الصفحة 118.

[56] – بن صغير عبد المومن، المرجع السابق، الصفحة 280

[57] – نورالدين يوسفي، نحو تحيين اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي بين دول المغرب العربي من خلال النماذج العالمية الحديثة، مجلة معارف، العدد22، جوان 2017، الجزائر، الصفحة 359.

[58] – بشار حسين العجل، الخراج و الضريبة المعاصرة في الفقه الاسلامي (دراسة مقارنة)، دار الكتاب العلمية، لبنان، 2017، الصفحة 245.

[59] – نزيه عبد المقصود محمد مبروك، ظاهرة الازدواج الضريبي وموقف الشريعة الإسلامية منه، مجلة كلية الشريعة و القانون، العدد السابع و الثلاثون 'الجزء الثاني)، مصر، 2022، الصفحة 953.

أما بالنسبة للتشريعات الوضعية لا توجد أية صعوبة في تجنب الازدواج الضريبي الداخلي لاسيما إذا كان غير مقصود، إذ باستطاعة المشرع الجبائي في الدولة مراجعة القانون الساري المفعول من أجل اكتشاف حالات الازدواج الضريبي الموجودة، و إعادة صياغته مما يجعله بعيدا عن وجود ازدواجية في الاقتطاع الجبائي[60]. كما يمكن تفادي الازدواج الضريبي الناشئ عن وجود سلطتين متتاليتين، والذي عادة ما يحدث في الدول الاتحادية، فالحل هنا هو أن يتضمن التشريع تحديد الاختصاص المالي لكل سلطة على حدا لا تشاركها فيها السلطة الأخرى[61].

و على العكس من ذلك فان تفادي الازدواج الضريبي الدولي يعتبر أكثر تعقيدا من سابقه، باعتباره يحتاج إلى بدل جهد من طرف السلطات الجبائية للدول التي تعتبر تشريعها الجبائي سببا في حدوث ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي. أين يفترض القضاء على هذه المشكلة الدولية بطريقتين:

الأولى تتم بالإرادة المنفردة للدول أين تستطيع الدولة تفادي الازدواج الضريبي الدولي بواسطة تشريعها الجبائي الداخلي، و ذلك من خلال قيامها بالإعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة فوق إقليمها من دفع الضرائب وهذا تشجيعا منها لهذه الاستثمارات. أين تقيد الدولة سلطتها المالية التي تمتد إلى خارج إقليمها كأن تعفى مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطناً مالياً لهم من أن تسري عليهم الضريبة العامة على الدخل، إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون فيها تفرض مثل هذه الضريبة وإتباع نظام الإعفاء الذي بموجبه يتمتع الدخل الخارجي برأس المال بالإعفاء الضريبي الكامل في دولة المستفيد، ولا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها فقط[62].

و الثانية تتمثل في التخفيف من حدة تطبيق مبدأ السيادة الجبائية التي أصبحت في وقتنا الحالي مثلها مثل السيادة السياسية، ذات طابع نسبي، و يتجلى ذلك بمنح الدولة لاستثناءات تسمح بتطبيق القوانين الجبائية الأجنبية على أراضيها من خلال الوسائل الاتفاقية، و التي تحد من قدرتها على تطبيق الضرائب التي تتمتع بحرية إنشائها، خاصة بهدف تجنب الازدواج الضريبي[63]. و يتعلق الأمر بالاتفاقيات الجبائية التي يتم إبرامها بين الدول من أجل الأخذ بعين الاعتبار الحالة التي يكون فيها الأشخاص الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو تقديم خدمات و هذا على إقليم دولتين مختلفتين[64].

---

60 – آيت دحمان سيد علي، معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي في التشريع الجزائري، الصفحة 112.

61 – بن صغير عبد المومن،المرجع السابق ، الصفحتين 280 و 281.

62 - سامي محمود مراد، المرجع السابق، الصفحة 10.

63 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 57, page 28.

64 - أمين بريك، الجريمة الجبائية بتونس، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2016، الصفحة 19.

وهنا يوجد نوعان من اتفاقيات الازدواج الضريبي تصنف حسب عدد الدول الموقعة عليها، الاتفاقيات الجماعية وهي الاتفاقيات الموقعة بين مجموعة من الدول كالاتفاقيات التي تعقد في إطار الأمم المتحدة أو جامعة الدول العربية. والاتفاقيات الثنائية وهي اتفاقية مبرمة بين دولتين (قد تنتمي الدولتان للاتفاق الجماعي لأن الاتفاقيات الجماعية لا تمنع الاتفاق الثنائي)[65]، والتي يكون موضوعها جبائيا محض يقوم على أساس التعاون بين الدول للقضاء على هذه المشكلة، أين عرفت هذه الاتفاقيات عدة تطورات عبر الزمن لتصل إلى الصورة التي تتجسد من خلالها حاليا.

في السابق حاولت الكثير من الهيئات الدولية البحث عن طرق اتفاقية فعالة لمنع حدوثها، بدءا بمعهد القانون الدولي عام 1897 و عام 1922، و غرفة التجارة الدولية عام 1921 و1923، و غيرها من الهيئات التي الفتها عصبة الأمم عام 1921، و لجنة الفنيين الإداريين عام 1923، و ذلك للبحث عن وسائل لمنع الازدواج الضريبي الدولي. والتي انتهت أبحاثها بعدة مقترحات، سرعان ما كانت تصطدم عمليا بتمسك كل دولة بما تملكه من سيادة و من سلطة في فرض الضرائب لتحقيق مصلحتها، دون مراعاة مصلحة الدول الأخرى[66]. لتتطور شيئا فشيئا تلك الاعتقادات وتتجسد في اتفاقيات نموذجية وضعتها كل من هيئة الأمم المتحدة و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

بالعودة إلى الفقه و الممارسات الدولية فان أول معاهدة جبائية تعود إلى سنة 1843، و التي أبرمت بين فرنسا و بلجيكا، و لكن موضوعها كان جد محدود[67]. لتأتي فيما بعد كل من غرفة التجارة الدولية وكذا عصبة الأمم، و تهتم بهذا الموضوع و تكون بداية الدراسات و البحوث التي ستستأنفها لاحقا كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة. و منذ أن تأسست غرفة التجارة الدولية في عام 1919 بهدف عام يتمثل في خدمة قطاع الأعمال الدولي عن طريق تعزيز التجارة و فتح الأسواق للسلع و الخدمات و التدفق الحر لرأس المال، بالإضافة إلى البحث عن حلول للعوائق التي تؤثر على التجارة الدولية و المبادلات الاقتصادية، اهتمـت الغرفة بدراسة مشكلة الازدواج الضريبي والبحث عن آليات لتفاديها[68].

عقدت الغرفة أول اجتماع لها في سنة 1920، تم من خلاله إنشاء لجنة خاصة للبحث في تلك المشكلة و دراسة التشريعات الضريبية المختلفة، و التي وضعت تقارير ناقشتها في مؤتمر لندن سنة 1921، قدمت فيها تحليلا للمشكلة واقترحت طرقا و أساليب لمعالجتها. تجسدت الحلول المقترحة في

---

[65] - سيد رمضان عبد الباقي إسماعيل، العلاقة بين اتفاقيات الازدواج الضريبي وتدفق الاستثمار الأجنبي المباشر إلى البلدان النامية، مجلة أوراق اقتصادية، العدد 02/جوان 2018، مركز البحوث المالية، مصر، الصفحة 88.

[66] – بوعون يحياوي نصيرة،،المرجع السابق، الصفحة 215.

[67]- Burno Gothiére, Les impôts dans les affaires internationales, 8eme Editions, Lefebvre,2010,page22.

[68] – بوقروة إيمان، المرجع السابق، الصفحة 74.

أربعة مبادئ أساسية، جاءت كالآتي: التزام الدول بمعاملة ضريبية واحدة دون تمييز بين المواطنين والأجانب، إعفاء الإيرادات من الضرائب الوطنية لتفادي الازدواج الضريبي مادامت قد خضعت للضريبة في دولة المصدر، مراعاة الدول عدم وقوع عبء الضريبة العامة على الدخل التي يخضع لها الأجانب المقيمون بها إلا بقدر الإيرادات الناتجة في إقليمها، و أخيرا على الدولة مراعاة تطبيق المبادئ السالفة الذكر على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء[69].

حاولت غرفة التجارة منذ البداية ترسيخ قاعدة أساسية تمثلت في قيام دولة الإقامة بمنح المكلف خصما ضريبيا يعادل مبلغ الضريبة المدفوع في دولة المصدر بالنسبة للدخول التي نشأت في تلك الأخيرة، كما اقترحت إنشاء لجنة ضريبية دولية تضم فرعان: فرع إداري و فرع قضائي للفصل في الشكاوي التي يتقدم بها الممولون للضريبة، و التي تنشأ عن تطبيق الاتفاقيات الدولية المبرمة بشأن تفادي الازدواج الضريبي الدولي[70].

و على الرغم من أن غرفة التجارة الدولية حاولت التـوفيق بين ضابط الإقامة (الموطن) و ضابط المصدر، غير أنها رأت بأن الأولوية في فرض الضريبة تعود للدولة مصدر الدخل، و لو اقتضى الأمر اقتسام ذلك الحق بين الدولتين (المصدر و الإقامة). على أن تراعي دولة الإقامة عند فرضها للضريبة على الدخول المحققة في دول نامية أن يكون مقدارها أقل من مقدار الضريبة المستحقة الدفع لو تحققت تلك الدخول داخل إقليمها، مراعاة لمصالح الدول النامية. كما طالبت بإدماج الدول لطرق معالجة الازدواج الضريبي في تشريعاتها الضريبية، و شجعتها على إبرام اتفاقيات جبائية دولية سواء ثنائية أو متعددة الأطراف لحل تلك المشكلة[71].

و لكن أول ملامح حقيقية للجباية الدولية جاءت تبعا للحرب العالمية الأولى، أين قامت اللجنة المالية لعصبة الأمم بمحاولة المساعدة من أجل إبعاد جميع العقبات التي تواجه المبادلات الدولية، وقررت إعداد دراسة تشمل الجوانب الاقتصادية الخاصة بالازدواج الضريبي من أجل ضمان تطور العلاقات الاقتصادية الدولية تفاديا لأي نزاع عالمي جديد[72]. تشكلت لجنة الخبراء الاقتصاديين سنة 1921 لبحث هذه المشكلة و التي توصلت إلى أن تجنب الازدواج الضريبي يمكن أن يتم بإتباع إحدى هذه

---

[69] – نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، المرجع السابق، الصفحة 178.

[70] – بوقروة إيمان، المرجع السابق، الصفحة 74.

[71]– يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الصفحة 136، أشارت له بوقروة إيمان، المرجع السابق، الصفحة 48.

[72] - Clouté Alexandra, Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, Mémoire de master droit des affaire et fiscalité, Université de Paris, juin 2011 , page 09.

الصيغ الآتية: قيام الدولة المصدرة لرأس المال بإعفاء عوائد الاستثمار من الضرائب الوطنية – قيام الدولة المستقطبة للاستثمار بإعفاء عوائده من الضريبة الوطنية– قيام كل من الدولتين المصدرة لرأس المال و المستقطبة له لتقسيم إيراداتها من الضرائب المفروضة على عوائد الاستثمار بينهم . أين تم ترجيح الصياغة الثانية لأنها تراعي أكثر مصالح الدول المتطورة. ليعاد تشكيل لجنة من الخبراء الفنيين سنة 1922، أين اقترحت بدورها التمييز بين الضرائب النوعية التي تخضع للضريبة في دولة تحقق الدخل، أما الشخصية فتخضع للضريبة في دولة إقامة المكلف بالضريبة[73]. وقد فضلت لجنة الاقتصاديين المبدأ الذي يعطي الحق لدولة الموطن في فرض الضريبة، غير أن هذا المبدأ أثار ضجة و خلافات بين الدول كونه يحقق مصالح الدول الدائنة، مما دفع لجنة الماليين إلى رفضه و تفضيل فرض الضريبة وفقا لمبدأ موقع المال[74].

وقد كانت أعمال هذه اللجنة تتشكل فقط من بعض الدول التي قامت بإعداد أول النماذج للمعاهدات سنة 1928، لتصبح فيما بعد لجنة جبائية دائمة، تقوم بصياغة قواعد جبائية تخص الضرائب على الدخل التي تحققها الشركات التي تمارس نشاطاتها في عدة دول[75]. و تم هذا خلال مؤتمر جنيف لسنة 1928 الذي جمع 27 دولة من بينها الو.م.أ، بريطانيا، هولندا، ايطاليا ، فرنسا، سويسرا، بلجيكا، ألمانيا، الأرجنتين، اليابان، فنزويلا بولونيا و دول أخرى[76]. و قد تضمن التقرير المقدم في هذا الاجتماع من طرف لجنة الخبراء ثلاث مشاريع: المشروع الأول الذي وضعته اللجنة وكان موجها نحو فرنسا، ايطاليا و بلجيكا، أما عن المشروعين المتبقيين حاولت اللجنة من خلالهما استيعاب مختلف الأنظمة الضريبية[77].

---

73 – بن صغير عبد المومن، المرجع السابق، الصفحة 297.

74 – عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي (دراسة قانونية مقارنة)، الطبعة الأولى 2016، مكتبة زين الحقوقية و الأدبية، لبنان، الصفحة 169.

75 - Clouté Alexandra, Op.cit, page 09

76 – حواش إبراهيم، المرجع السابق، الصفحة 85.

77 – أشار شارفي ناصر في مقاله المعنون ب دور الاتفاقيات الضريبية في الحد من الازدواج الضريبي(ص158) أن هذه المشاريع الثلاث تضمنت التفريق بين الضرائب الشخصية التي تتجسد في الضريبة على الدخل، و بين الضرائب الغير شخصية و هي تلك الضرائب العادية المفروضة على السلع و الخدمات. غير أن هذا الحل لم يكن مقبولا من طرف الو.م.أ سعيا منها لحماية المكلفين غير المقيمين، و هو نفس الموقف الذي اتخذته بريطانيا التي حاولت قدر الإمكان تحديد و تقييد حق دول المصدر في فرض الضريبة على الأعمال التجارية للأجانب.

تتشابه هذه المشاريع الثلاث من الناحية الشكلية وكذا المفهوم، غير أنها تختلف عن بعضها من حيث الطرق المستخدمة للتخفيف من مشكلة الازدواج الضريبي[78]. لتتم إعادة صياغة مشروع المعاهدة و مراجعته في ظل مؤتمر مكسيكو سنة 1943. و قد نسب الحق في فرض الضريبة للدول النامية في الغالبية، مع إرجاع الحق في فرض الضريبة إلى الدولة مصدر الدخل، والذي أطلق عليه فيما بعد "نموذج مكسيكو"[79]. تضمن الفصل الرابع من الاتفاقية توسيع مفهوم الإقامة الدائمة، و جاء فيه أنه إذا باشرت مؤسسة ما نشاطات تجارية في بلد أجنبي ولم تكن هذه الأنشطة معزولة أو مؤقتة فالمؤسسة تصبح مكلفة بالضريبة على الأرباح المحققة من هذه الأنشطة، وهذا عن طريق توسيع مفهوم المؤسسة المقيمة. إذ تدل هذه الأحكام على أن نموذج مكسيكو أعطى حق السيادة في فرض الضريبة لدولة مصدر الدخل. و على العكس تماما، فان النموذج الجديد الذي جاء به مؤتمر لندن في 1946، أعاد الحق في فرض الضريبة إلى مكانة الدول المتقدمة دون الدول النامية، فقد تضمن أحكام متعلقة بالممتلكات والثروات، كما قام بتعديل بعض أحكام نموذج مكسيكو من خلال إعادة التأكيد على المبادئ التي وضعتها عصبة الأمم في الفترة ما قبل الحرب[80].

بعد مؤتمر لندن في 1946 و ما أحدثه من تغييرات في النموذج وتغليب حقوق الدول المتقدمة على الدول النامية، فان فرصة تشجيع المعاهدات الجبائية الثنائية بين هذه الدول تعود لسنة 1967 وبالذات من طرف المجلس الاقتصادي و الاجتماعي لمنظمة هيئة الأمم المتحدة ONU. هنا قامت مجموعة متكونة من مختصين و موظفين في إدارة الضرائب، بإعداد ما سمي ب "دليل التفاوض"، و هو وثيقة خاصة بالمعاهدات الجبائية الثنائية بين الدول النامية و الدول المتقدمة. بالإضافة إلى وضع نموذج معاهدة سنة 1980 و روجع عدة مرات و أعيد نشره في 2003 بعنوان "نموذج معاهدات الأمم المتحدة الخاصة بالازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة و الدول النامية"، أين تضمن هذا النموذج بعض التصحيحات الضرورية لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، والتي تسمح للدول النامية من التمكن أكثر من فرض ضرائب على المداخيل التي يعود مصدرها إلى إقليمها[81].

---

[78] – شارفي ناصر، دور الاتفاقيات الضريبية في الحد من الازدواج الضريبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة سعد دحلب البليدة، العدد 04/ديسمبر 2010، الصفحة 157.

[79] - نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، المرجع السابق، الصفحة 178.

[80] – شارفي ناصر، المرجع السابق، الصفحة 158.

[81]- Clouté Alexandra, Op.cit, page 12

وعلى الرغم من كل شيء فان الدول المتقدمة تسعى دائما إلى تفضيل نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لأنه يحقق مصالحهم أكثر،كما يفترضون، والذي تعود جذوره إلى سنة 1954 أين حاولت الدول المتقدمة التركيز على إنشاء منظمة دولية وأطلقت عليها اسم المنظمة الأوروبية للتعاون الاقتصادي OECE[82]. و هي منظمة أنشأت من قبل الديمقراطيين الغربيين لمواجهة المشاكل الاقتصادية، و التي قامت بدورها بإنشاء لجنة العمليات الضريبية سنة 1956، نتج عنها تعليمة إنشاء اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة. وبين سنة 1958 و 1960 نشرت هذه اللجنة ثلاثة تقارير، تناول التقرير الثالث منها مبادئ تخصيص الدخل للمؤسسات العامة ومؤسسات المساهمة، والذي قدم إلى المجلس سنة 1960 واعتمد فيه على مواد اتفاقية لندن والمكسيك[83].

و بتاريخ 30 سبتمبر 1961 تحولت المنظمة الأوروبية للتعاون الاقتصادي إلى منظمة دولية تحمل اسم منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE مقرها بباريس تضم حوالي 34 دولة. و منذ نلك الوقت أعطيت مهمة تقوية الاقتصاد للدول الأعضاء، و كذا المساهمة في تطور الدول الأخرى ودعم المبادلات الدولية. وهنا تم استئناف جميع الأعمال و التقارير الخاصة بالمنظمة الأوروبية للتعاون الاقتصادي OECE من طرف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. حيث تم استخلاص مشروع مهم لاتفاقية خاصة بمنع الازدواج الضريبي، تخص الدخل و الثروة، تم إشهارها في سنة 1963، ثم مشروع معاهدة خاصة بتفادي الازدواج الضريبي الخاصة بالضريبة على التركات، تم إشهارها سنة 1966[84]. وتمت مراجعة المشروع الأول من قبل اللجنة الجبائية التي تحولت في سنة 1971 إلى لجنة الأعمال الجبائية، و التي كانت تجتمع بصورة وقتية من أجل التدقيق في المستجدات الطارئة على الجباية الدولية و اقتراح تكييفات جديدة للنموذج. ومنذ 1992 أصبحت نماذج المعاهدات الجبائية تنشر على شكل مجلد(CLASSEUR) من أجل تسهيل القيام بالتعديلات الضرورية على نص النموذج و التعليقات الملحقة به.

كما أدخلت عدة تعديلات في مارس 1994، ثم سبتمبر 1995، ليعاد نشر النموذج في 1997 على شكل مجلدين. يضم المجلد الأول مقدمة، النموذج الخاص بالمعاهدة، بالإضافة إلى التعليقات والنقاط التاريخية، في حين يضم المجلد الثاني وضعية الدول الغير أعضاء لهذا النموذج، تقارير مختلفة خاصة بجوانب المعاهدة الجبائية ، قائمة المعاهدات المبرمة بين دول أعضاء منظمة التعاون والتنمية

---

[82] - نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، المرجع السابق، الصفحة 179.

[83] -London And Mexico Model Tax Convention, League Of Nations. Document C88 M881946, P33 أشار إليه شارفي ناصر، المرجع السابق، الصفحة 159.

[84] – حواش إبراهيم، المرجع السابق، الصفحة 85.

الاقتصادية و توصيات مجلس منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الخاصة بهذا النموذج[85]. و قد طرأت على هذا الأخير عدة تعديلات أخرى، في 2000، 2003، 2005، 2008، في 2010، 2014، و أخيرا في 2017 و هي النسخة الحالية التي تضم أحدث الأعمال الخاصة بلجنة الأعمال الجبائية.

ويعتـبر كل من نـموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و نموذج الاتفاقية الجبائية لهيئة الأمم المتحدة، المرجع الرئيسي الذي تعتمد عليه الدول المتعاقدة أثناء المفاوضات من أجل الوصول إلى حلول لمواجهة المشاكل الجبائية الدولية بشكل يجعلها الركيزة الأساسية في صياغة القواعد الضريبية الدولية. و لكن ما تجدر الإشارة إليه أن هذا النموذج لا يشكل في حد ذاته اتفاقية، فهو مجرد نموذج لاتفاقية ثنائية مقترحة للدول التي تظل حرة في اعتماده كليًا أو جزئيًا لحل مشاكل الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي الدولي[86].

وكغيرها من الاتفاقيات الدولية تمنح هذه الاتفاقيات الجبائية حقوقا للدولتين المتعاقدتين، كما ترتب عليها التزامات. فهي عقد دولي يدير العلاقات الجبائية بين الدول، و له سلطة أعلى من سلطة التشريع الجبائي الداخلي. و هو نفس المبدأ الذي تأخذ به الجزائر و هذا حسب ما تنص عليه المادة 299من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" إن المعدلات القابلة للتطبيق على المداخيل المحققة خارج الجزائر، هي تلك المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل في الجزائر، ماعدا المتعلقة بالأحكام الواردة في الاتفاقيات الجبائية الدولية"[87].

في الواقع، هناك من يرى أن الاتفاقيات الجبائية الدولية هي أفضل الأدوات التي تسهر على تنفيذ "قانون الضرائب الدولي[88]. وعلى هذا الأساس فقد تم إبرام أكثر من 3000 اتفاقية ثنائية على المستوى العالمي، و التي تستند في جزء كبير منها على الاتفاقيات النموذجية لهيئة الأمم المتحدة و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. و هو ما تم فعلا على المستوى العربي كاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دول مجلس الوحدة لعام 1973، و التي تم استحداثها في اتفاقية جديدة عام 1997، واتفاقية تفادي الازدواج الضريبي بين دول اتحاد المغرب العربي عام 1990[89]. و قد تبنت الجزائر نفس المنهج في سياستها الجبائية أين قامت بإبرام عدة اتفاقيات جبائية ثنائية مع مختلف الدول.

85- Clouté Alexandra, Op.cit, pages 09, 10 et 11

86 - Bachir YELLES CHAOUCHE, Fuite de capitaux, évasion et fraude fiscales internationales. les résistances aux solutions, le quotidien EL WATAN, n°8171 du 10 août 2017, page 02.

87 - ونادي رشيد، المرجع السابق، الصفحة 68.

88 - SAIDA Naji, Les conventions fiscales internationales : Quel intérêt pour les Pays en voie de développement ?, Revue marocaine de recherche en management et marketing n°9-10, 2014, page 459.

89 - نورالدين يوسفي، المرجع السابق، الصفحة 358.

وتعتبر الاتفاقيات الجبائية معاهدات دولية موضوعها ضريبي محض وهدفها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدول، و تحديد الصلاحيات التي تعود لكل واحدة منها في فرض الضريبة على المكلف الدولي بغية حمايته من ظاهرة الازدواج الضريبي وعدم الإضرار بماليته، و تنطبق على الاتفاقيات الجبائية في انعقادها وإنهائها نفس قواعد القانون الدولي للمعاهدات وتمر بنفس المراحل التي تمر بها المعاهدات[90].

تقوم عملية إبرام الاتفاقيات الجبائية أساسا على التفاوض بين الدول، أين تبدأ عادة باتصالات أولية بين البلدان. وعندما يقرر بلد ما الدخول في مفاوضات تتعلق بإبرام معاهدة ضريبية مع بلد آخر، فإنه ينظر في العديد من العوامل وأهمها مستوى التجارة والاستثمار بينهما. وعندما يقرر البلدان التفاوض فإنهما يتبادلان معاهداتهما النموذجية (أو آخر ما ابرماه إذا لم يكن لديهما معاهدة نموذجية)ويقومان بترتيب الجدول الزمني للمفاوضات المباشرة. و يتم التفاوض على المعاهدات عادة في جولتين، جولة في كل بلد من البلدين .خلال الجولة الأولى من المفاوضات، يتفق الفريقان المتفاوضان على نص معين(عادة الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة أو منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية) لاستخدامه كأساس للمفاوضات التي تدرس الاتفاقية نصا بنص[91].

و عندما يتم الاتفاق على صيغة المعاهدة، يوقع الطرفان عليها بالأحرف الأولى، لتُتخذ الترتيبات اللازمة للتوقيع على المعاهدة من جانب مسؤول مخول (عادة سفير أو مسؤول حكومي) . وبعد التوقيع يتعين على كل دولة أن تصادق على الاتفاقية وفقا لإجراءات التصديق الخاصة بها، و يتم إبرام الاتفاقية عند قيام الدولتين بتبادل صكي التصديق ويبدأ نفاذها وفقا للقواعد المحددة في الاتفاقية. وهكذا، فإن إبرام الاتفاقيات الجبائية يجري على عدة خطوات أو مراحل منفصلة :التفاوض، التوقيع، التصديق وبدء النفاذ .وكل خطوة من هذه الخطوات لها معنى خاص و نتائج معينة[92].

و ما تجدر الإشارة إليه أن تفسير هذه الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها الدول فيما بينها، يعتمد على الشرح أو ما يسمى بالتعليقات المرافقة للنماذج المنشورة من طرف كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة. و حسب الخبراء فانه لا يمكن للدول المتعاقدة أن تفسر بطريقتها أحكام هذه الاتفاقيات الجبائية الثنائية لمنع الازدواج الضريبي، عندما تتم صياغتها وفقا

---

[90] - حواش إبراهيم، المرجع السابق، الصفحة 84.

[91] – حيمران محمد، الاتفاقيات الجبائية الدولية كآلية لتفادي الازدواج الضريبي: دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07/العدد02، الجزائر،2019، الصفحتين 112و 113.

[92] - BIAN.J Arlond, Introductions aux conventions fiscales, Toronto, Canada, sans date, paragraphe 11, page03.

للنص الخاص بالاتفاقيات النموذجية لكلتا المنظمتين[93]. في هذه الحالة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار ليس فقط نص الاتفاقية النموذجية، و لكن أيضا روح النص التي تندرج ضمن التعليقات الخاصة بالنموذجين، باستثناء الحالات التي لم ترد بخصوصها تعليقات، أو أن تلك التعليقات لم تخصص لتلك المسألة حلا محددا. كما يجيز كلا النموذجين طريقة أخرى لتفسير أحكام الاتفاقيات الجبائية، ويتعلق الأمر بالرجوع لأحكام التشريع الداخلي للدولتين المتعاقدتين[94].

و قد تأثرت الجزائر بالاتفاقيات النموذجية وسعت منذ التسعينات إلى إبرام العديد من الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي و كذا منع التهرب و الغش الضريبيين مع العديد من الدول، أين أصبحت هذه الاتفاقيات الجبائية مهمة جدا من أجل تشجيع الاستثمارات الأجنبية بالجزائر بسبب التخفيضات التي تقرها على الضرائب التي تثقل كاهل المكلف بالضريبة الأجنبي، و كذا مد جسر التعاون مع تلك الدول وتعزيز علاقاتها الاقتصادية معها. و هو ما كان ينتفي قبل سنوات التسعينات أين كان التشريع الجبائي لا يحفز الاستثمار بالجزائر بسبب غياب إبرام مثل هذه الاتفاقيات، لتفوق حاليا أكثر من 30 اتفاقية[95]. إذ بلغ عددها إلى غاية بداية سنة 2024حوالي 37 اتفاقية مبرمة مع دول أوروبية، دول عربية، دول آسيوية، دول أفريقية. يعتمد توزيع هذه الاتفاقيات المبرمة في كل منطقة على أهمية العلاقات الاقتصادية التي تربطها معها، غير أن هذا المجال التعاقدي الثنائي للجزائر، يتعرض لعدة انتقادات نتيجة قصوره، من الناحيتين الكمية والنوعية[96]. و لكن على الرغم من ذلك تلعب دورا بارزا في حماية الاقتصاد الوطني و العائدات الجبائية.

و بالتالي يمكن القول أن صياغة القواعد القانونية للاتفاقيات الثنائية جاءت بهدف تفادي المشاكل الجبائية الدولية وعلى الأخص مشكلة الازدواج الضريبي، التي تعيق تطور الاستثمار والمبادلات الاقتصادية الدولية. وهنا تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تسليط الضوء على موضوع مهم على الساحة الدولية وذلك بالنسبة للمتمرسين في الميدان الجبائي الدولي و على رأسهم منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مجموعة العشرين، وهيئة الأمم المتحدة، و كذا حكومات الدول بما في ذلك الجزائر باعتبار أن العائدات الجبائية تشكل مصدرا هاما لها وهو ما يبرر حرصها الشديد على ضبطها بقواعد قانونية فعالة من أجل تحسين وزيادة التحصيل . ومهما للمستثمرين من جهة أخرى باعتبار أن هذه الاتفاقيات تقر لهم مجموعة من الامتيازات وتوفر لهم بيئة استثمارية مناسبة. والدليل على ذلك هو عدد التقارير التي تصدرها المنظمات والحكومات سنويا بخصوص هذا الموضوع.

---

93 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 98, page 52.

94 -Mabrouk Maalaoui, Conventions de non double imposition et droit commun tunisien en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés, page 38. أشار إليه Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 98, page 52.

95 - قنوش مولود، المرجع السابق، الصفحة 129.

96 - Bachir Yelles Chaouche, Fuite de capitaux, Op.cit, page.02

فالإشكالية التي تثيرها هذه الدراسة تتمحور حول تحديد من هي الدولة الأحق بفرض الضريبة وتحصيلها من المكلفين المحتمل خضوعهم لازدواج ضريبي دولي نتيجة تنازع الاختصاص الجبائي الايجابي بين دولة الإقامة و دولة المصدر و ذلك بموجب الحلول التي توفرها الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي، وبشكل يراعي مصالح جميع الأطراف (بما في ذلك الدول المتعاقدة و المكلفين بالضريبة) ولا يترك المجال مفتوحا لوجود ثغرات قانونية كحالات الازدواج الضريبي التي لم تتطرق لها هذه الاتفاقيات الجبائية، و دون أن يؤدي تطبيق هذه الحلول أيضا إلى خلق مشاكل اقتصادية أخرى كازدواج عدم الخضوع الضريبي، إساءة استخدام الأحكام الاتفاقية عن طريق انتقاء الاتفاقيات و كذا التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة.

وللإجابة على الإشكالية المطروحة في هذا الموضوع كان لا بد من التعمق أكثر في الأحكام الاتفاقية الواردة في النموذج الخاص بكل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و التعديلات الواردة عليه بموجب الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح، و كذا نموذج هيئة الأمم المتحدة نظرا لأهمية هذه الأحكام على المستوى الدولي في إرساء قواعد جبائية فعالة تجعلها أكثر مواكبة للتطورات والمستجدات التي يعرفها الميدان الاقتصادي و الجبائي الدولي مقارنة مع الاتفاقيات المبرمة بين الدول فعلا باعتبار أن هذه النماذج في تطور باستمرار، إضافة إلى دراسة جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي تم إبرامها مع دول مختلفة إلى غاية سنة 2024، من أجل اتباث فعاليتها في تفادي مشكلة الازدواج الضريبي.

و على هذا الأساس قمنا باعتماد المنهج التحليلي و الوصفي الذي يقوم على تحليل أهم النقاط الواردة في هذه النصوص وتفسيرها بشكل يوضح الهدف من وراء صياغتها و لا يترك المجال لأي غموض. أين قسمنا هذه الدراسة إلى ثلاثة أبواب:

يتضـمن الباب الأول التطرق إلى معايير الإخضاع الضريبي المعتمدة في إطار الاتفاقيات الجبائية و التي يتم على أساسها منح الاختصاص الضريبي لإحدى الدول المتعاقدة من خلال التطرق إلى مفهوم الإقامة و مفهوم المنشأة الدائمة و عرض جميع المسائل المتعلقة بهما. أما الباب الثاني فيتضمن أحكام توزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة لمختلف المداخيل و ذلك بشكل حصري إما في دولة الإقامة أو دولة المصدر أو عن طريق الإخضاع المشترك بينهما و ما ينجر عن ذلك من تطبيق لتقنيتي الخصم والإعفاء.

في حين يتناول الباب الثالث الضمانات التكميلية لتطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي التي تحمي حقوق الأطراف سواء تعلق الأمر بمصالح المكلفين بالضريبة أين نبين أن دور كل من الإجراء الودي و التحكيم لا ينحصر فقط في حل النزاعات الناشئة عن تطبيق الاتفاقيات

الجبائية و إنما يلعبان دورا مهما في منع ظاهرة الازدواج الضريبي بالنسبة للحالات التي لم تتطرق لها الاتفاقيات الجبائية، كما تطرقنا في هذا الباب للضمانات التي تحمي مصالح الدول المتعاقدة بما في ذلك أحكام منع إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية– إقرار مبدأ المساعدة في تحصيل الضرائب، و كذا أهمية تبادل المعلومات الجبائية بين الدول المتعاقدة من أجل التطبيق الحسن لأحكام هذه الاتفاقيات.

الباب الأول

معايير الإخضاع الضريبي وفقا لأحكام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي

الباب الأول- معايير الإخضاع الضريبي وفقا لأحكام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي

يعتبر منع الازدواج الضريبي الدولي معقدا نوعا مقارنة مع الازدواج الضريبي الداخلي، أين يعتبر منع هذا الأخير أمرا سهلا نظرا لتحكم الدولة في تنظيم تشريعاتها الجبائية التي يمكن أن تقوم بتعديلها وفقا لما يقتضيه القضاء على هذه المشكلة[97]. و نفس الشيء بالنسبة للدول الاتحادية فان هذا الازدواج ينتفي بمجرد القيام بالتنسيق و تنظيم تشريعاتها فيما بينها، وهذا من خلال تحديد الضرائب التي تختص بها كل سلطة أو هيئة. و لكن الأمر يختلف كثيرا في الازدواج الضريبي الدولي فالحل الأنسب لتفاديه هو تناسب التشريعات الدولية، من خلال إبرام الاتفاقيات الجبائية الثنائية وفقا لنماذج الاتفاقيات التي وضعتها الهيئات الدولية[98]. و على هذا الأساس تضع الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذا نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة من اجل القضاء على الازدواج الضريبي فئتين من القواعد :الأولى تابعة للدخل والثانية تابعة لرأس المال.وعليه تحدد المواد من 06 إلى 21 الفئات المختلفة من الدخل وما يقابلها من الحقوق الضريبية لدولة المصدر ولدولة الإقامة، ونفس الأمر تتبناه المادة 22 بخصوص رأس المال[99].

إن التنسيق الضريبي يعتبر الحل الأوحد و الأمثل الذي تعتمده الدول بغرض إلغاء جميع العقبات التي تواجه تطور الاقتصاد و تمنع تحقيق التكامل الاقتصادي بين المناطق الإقليمية، و بالأخص التنسيق للقضاء على كل من مشكلة الازدواج و التهرب الضريبيين اللذان يشكلان عائقا كبيرا أمام حركية التكامل بين الدول و شل حركة الأموال و السلع داخل مناطق التكامل الإقليمي[100]. كما أن الدور الذي تلعبه الاتفاقيات الجبائية في القضاء على بعض المشاكل الجبائية الدولية "يزداد أهمية يوما بعد يوم و ذلك لأنها تفرض نفسها على أحكام القانون الجبائي الداخلي و تفسح المجال لإمكانية تعديل أحكامه بشكل عميق[101].

---

97 – ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية (الطبعة الثانية)، الجزائر، 2016، الصفحة 132.

98 – نورالدين يوسفي، المرجع السابق، الصفحة 359.

99 – حيمران محمد، المرجع السابق، الصفحة 115.

100 – محمد عباس محرزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر(كلية العلوم الاقتصادية)، 2005، الصفحة 331.

101 - SAIDA Naji, Op.cit, page 459.

تعتمد هذه الاتفاقيات بصفة عامة على مبدأ مهم هو توزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة بشكل يسمح بتفادي المشاكل الجبائية الدولية. يرتكز هذا التوزيع على التمييز بين دولة إقامة المكلف بالضريبة، و بين الدولة التي تمثل مصدرا لتلك المداخيل الخاضعة للضريبة، و الذي ينتج عنه فيما بعد تحديد وضعية ذلك المكلف و المداخيل التي يتقاضاها، و من ثم نسب الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين المتعاقدتين. و هو ما حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة تحقيقه من خلال القيام بالتوفيق بين و جهات النظر الدولية من أجل تفادي أي غموض أو اختلاف في الآراء. يعتبر هاذين النموذجين المرجع الرئيسي الذي تعتمد عليه الدول في مفاوضاتها الثنائية، من خلال توحيد أهم المفاهيم الجبائية التي يرتكز عليها هذا التوزيع وإعطائها تفسيرا واضحا يجنبها أي لبس أو غموض، بالإضافة إلى قيامها بضبط قواعد الإخضاع الخاصة بمختلف أنواع المداخيل التي يمكن أن تفرض عليها.

و قد استندت أحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية لكل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة، و كذا أغلب الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي، في توزيعها للاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة على معايير أساسية من أجل منح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدول المتعاقدة، و هي معيار الإقامة، معيار المنشأة الدائمة، معيار مصدر الدخل، إضافة إلى معيار القاعدة الثابتة، و معيار المستفيد الفعلي. و حاولت ضبط أهم الإشكالات التي يمكن طرحها والبحث لها عن حلول فعالة، الا أنها اختلفت في بعض النقاط التي سيتم تبيانها أسفله.

و على هذا الأساس تم تقسيم هذا الباب إلى فصلين، يتضمن الفصل الأول موضوع الإقامة كمعيار للإخضاع الضريبي للمداخيل، و يتناول الفصل الثاني مفهوم المنشأة الدائمة باعتبارها معيارا مهما للإخضاع الضريبي لأرباح الشركات. فماهي إذا أهم القواعد التي تحكم هذه المعايير؟ و فيما تتمثل الحلول التي اقترحتها الاتفاقيات الجبائية لحل مختلف الإشكالات التي قد تطرأ بصدد تطبيق تلك المعايير؟

الفصل الأول – الإقامة كمعيار للإخضاع الضريبي الدولي للمداخيل

تعتمد العديد من الدول على مبدأين أساسيين عند وضع تشريعاتها الجبائية. يتمثل المبدأ الأول في مبدأ إقليمية الإقامة و الذي يؤكد أن الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقيمين في دولة معينة يخضعون للضريبة على دخلهم العالمي (أي سواء تعلق الأمر بالدخل المحصل من مصدر في تلك الدولة أو دخل أجنبي) و هو ما يبين وجود مسؤولية ضريبية غير محدودة عند تطبيق هذه القاعدة، على العكس من مبدأ إقليمية المصدر القائم على فرض ضريبة على الدخل الناتج أو الذي يتم تحصيله في دولة معينة من قبل غير المقيمين، أين تصبح تلك المسؤولية الضريبية محدودة نظرًا لأن هذه الدولة لا يمكنها فرض ضرائب على دخل الأشخاص الغير مقيمين المحصل من مصدر أجنبي عنها[102]، و هو ما يجعل مفهوم الإقامة عنصرا مهما في تحديد حق الدولة في فرض الضرائب على أي دخل يتعلق بها.

و ما تجدر الإشارة إليه أن العديد من الدول تعتمد على ضابط الإقامة كمعيار للإخضاع الضريبي، باستثناء القليل منها التي تعتمد على معيار الجنسية كضابط أساسي لإخضاع الأشخاص الطبيعية لسيادتها الجبائية، و هو ما تأخذ به الولايات المتحدة الأمريكية[103].

إن أول و أهم معيار تعتمده الاتفاقيات الجبائية بصفة عامة هو معيار إقامة المكلف بالضريبة، والذي تم إعطاؤه قدرا كبيرا من الاهتمام، من خلال تخصيص مادة كاملة لهذا المفهوم ضمن أحكام تلك الاتفاقيات. فدراسة مفهوم الشخص المقيم له أهمية جد بالغة، أين تشير التعليقات الملحقة بالاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا نموذج هيئة الأمم المتحدة، أن تحديد مفهوم "الإقامة في دولة متعاقدة " له عدة وظائف، أولها تحديد المجال الشخصي لتطبيق الاتفاقيات الجبائية، أي من هم الأشخاص الذين يمكنهم الاستفادة من امتيازات هذه الاتفاقيات الدولية. إضافة إلى وضع حل لحالة الإقامة المزدوجة، أي تحديد الدولة التي يرتبط بها المكلف بالضريبة أكثر من الدولة الأخرى، وبالتالي تنسب الإقامة لها، و أخيرا إيجاد حل للازدواج الضريبي الذي ينشأ نتيجة تنازع الدول حول فرض الضريبة في دولة الإقامة، دولة المصدر أو موقع المال[104].

---

[102] - Nicolas De Limbourg / Sara Ribeiro Da Silva, Le fractionnement De rémunération : Attention aux aspects fiscaux et sociaux, Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, Belgique, 2008, page 02.

[103]- Karim Sid Ahmed, Réflexions sur le critère de la nationalité des personnes physique dans les conventions fiscal entre la France et les pays du Maghreb, Revue Européenne internationale de droit fiscal, Bruylant, 2018/03, page 413.

[104]- ONU, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, révision de 2011,publié en 2015, paragraphe 01 cite le paragraphe 01 des commentaires sur l'article 04 du modèle de l'OCDE, page 37.

و تبعا لهذه الحلول المختلفة التي يوفرها معيار الإقامة لبعض الإشكاليات المرتبطة بمشكلة الازدواج الضريبي، كان من اللازم دراسته نقطة بنقطة و تحليل أحكامه بشكل مفصل، و هو ما سيرد شرحه أدناه، من خلال تناول مفهوم الإقامة من جهتين مختلفتين، الأولى باعتبار الإقامة كمعيار للاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي لا يجوز الاحتجاج بمحتواها إلا من قبل أحد مواطني الدولة الموقعة. أما الثانية فتتناول مفهوم الإقامة باعتباره معيارا للإخضاع الضريبي في دولة الإقامة، أين توفر هذه الاتفاقيات قواعد لحل فرضية الإقامة الضريبية المتعددة من خلال الإشارة إلى الدولة التي يجب اعتبارها دولة إقامة المكلف بالضريبة[105].

المبحث الأول- ضابط الإقامة كمعيار للاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية

عرف تحديد المجال الشخصي لتطبيق الاتفاقيات الجبائية على المكلفين بالضريبة تطورا تدريجيا، وهذا من خلال إقرار حق الاستفادة من امتيازاتها لفئة معينة دون الأخرى، و يظهر ذلك من خلال استقراء الاتفاقيات الجبائية النموذجية منها و تلك المبرمة بين الدول فعلا ، أين تم تطوير أحكامها وتعديلها على مر الزمن.

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في التعليقات المرفقة مع نموذج الاتفاقية الجبائية الخاص بها على أنه بينما كانت الاتفاقيات الأولى بوجه عام تسري على "مواطني" الدولتين المتعاقدتين، فان الاتفاقيات الأحدث تسري عادة على "المقيمين" في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتيهما بصرف النظر عن الجنسية، كما تبين أنه من الأفضل أن تنطبق الاتفاقية على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتيهما لأسباب عملية[106]، و لكن مع استثناء بعض الأحكام التي يمكن لغير المقيمين الاستفادة منها.

المطلب الأول- تطبيق الاتفاقيات الجبائية كمبدأ عام على المقيمين فقط

تتضمن الاتفاقيات الجبائية النموذجية لكل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و هيئة الأمم المتحدة في مادتها الأولى (01) كمبدأ عام حكما صريحا يؤكد على انه لا يمكن الاستفادة من امتيازات هذه الاتفاقيات الجبائية الا بالنسبة للأشخاص المقيمين في إحدى أو كلتا الدولتين المتعاقدتين، وهو نفس المبدأ الذي تبنته الجزائر في المادة الأولى من اتفاقياتها الجبائية. وتشترط في

[105] - Christophe Lemaire, Domicile fiscal : Droit interne et conventions préventives de la double imposition, Pacioli N° 360 IPCF-BIBF / 1-14 avril 2013, page 03.

[106]- OCDE, Modèle de convention fiscal sur la non-double imposition concernant le revenu et la fortune (version abrégé), Commentaire sur l'article 01,2014, paragraphe 01,page 47.

الشخص المكلف بالضريبة و الذي يتعرض لعبء الازدواج الضريبي أن يكون مقيما في الجزائر أو في الدولة التي أبرمت معها الاتفاقية أو في كلتي الدولتين، حتى يصبح بإمكانه الاستفادة من تخفيف العبء الضريبي من خلال تطبيق تلك الأحكام الاتفاقية[107]. و لكن يطرح تطبيق هذا المبدأ بعض الإشكاليات التي سنتطرق لها في الآتي.

الفرع الأول-إشكالية الإخضاع الضريبي للوحدة الأسرية

توجد بعض المسائل المتعلقة بالأهلية للحصول على امتيازات الاتفاقيات الجبائية التي قد تنشأ بسبب الاختلاف بين النظم الضريبية للأسرة، فبعض البلدان لا تفرض الضريبة بالنسبة لكل شخص طبيعي على حدا، بل هي تطبق نظام الوحدة الأسرية، مثل الخلية المكونة من الزوج والزوجة، و نادرا ما تكون الأسرة بأكملها. في هذه الحالات قد يكون هناك تفاوت بين القوانين المحلية للدولتين المتعاقدتين، ومع ذلك لا تطبق نظام الضرائب الأسرية عموما إلا إذا كان جميع أفراد الأسرة المعنيين يعيشون في نفس الدولة، وإنكار منح مزايا الاتفاقيات بسبب هذا التفاوت سيكون أمرا تقنيا للغاية، و عليه ينبغي على الدول المتعاقدة أن تحدد بالاتفاق المتبادل ما إذا كان ينبغي أن يقدم طلب الاستفادة من امتيازات الاتفاقية من طرف الوحدة الأسرية ككل، أو من طرف أفراد تلك الأسرة بشكل منفصل لكل واحد.

تتناول بلدان أخرى القضايا التي يثيرها الإخضاع الضريبي وفقا لنظام الوحدة الأسرية بشكل مختلف، بحيث تعامل كل شخص طبيعي كدافع ضرائب منفصل، ولكنها تفرض الضرائب على دخل معين لأحد أفراد الأسرة كما لو حصل عليه فرد آخر من أفراده. والمثال الشائع هو فرض الضرائب على دخل الاستثمار الذي يتلقاه الطفل في يد أحد الوالدين، و ذلك لمنع الآباء الأثرياء من تحويل استثماراتهم إلى أطفالهم لتجنب تطبيق بعض الأنظمة الضريبية عليهم وفي هذه الحالة، ليس هناك شك في أن الطفل والوالد هم "أشخاص منفصلين" لأغراض الاتفاقيات الجبائية[108].

بالنسبة للنظام الجبائي الجزائري فانه باستثناء بعض الوضعيات، الأسرة غير موجودة ككيان مستقل جبائيا و ما يثبت ذلك أنها غير مشمولة بنظام ضريبي خاص بها. وبالتالي لا يحصل أعضاؤها على أي منفعة ضريبية من تأسيسهم أو الانتماء إلى عائلة، أين يخضع الزوجان للضريبة بشكل منفصل كل منهما على أساس دخله أو ثروته. و على العكس من ذلك عندما يتعلق الأمر بدفع هذه الضرائب

---

[107] - تنص المادة الأولى من الاتفاقية الجبائية التي وقعتها الجزائر مع حكومة المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وايرلندا الشمالية في إطار تجنب الازدواج الضريبي و كذا التهرب و الغش الضريبيين فيما يخص ضرائب الضرائب على الدخل و على رأس المال، على أنه: "تطبق هذه لاتفاقية على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين أو في كليهما".

[108] - Baker Philipe, Nations Unies, « Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements », page 61.

فإن مبدأ تكافل الزوجين هو الذي يتم اعتماده. أما فيما يخص التخفيضات المتعلقة بالمسؤوليات الأسرية، لم يعد لها أي تأثير على مستوى ضريبة الدخل مهما كانت أهميتها باستثناء ما يتعلق منها فقط بحقوق النقل الحر (الميراث ، التبرعات). و يعتبر تخلي المشرع عن تخفيض الضرائب بالنظر للأعباء الأسرية اعتداءً خطيراً على المبدأ الدستوري الذي يقضي بوجوب مشاركة كل مواطن في تمويل الأعباء العامة حسب قدرته على المساهمة[109]. وعلى هذا الأساس فانه يمكن القول أن الجزائر تطبق الاتفاقيات الجبائية على الأشخاص الطبيعية كل لوحده و لا تأخذ بنظام الوحدة الأسرية.

الفرع الثاني- تطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية على المواطنين

إن الولاء السياسي الذي تحدده الجنسية بشكل أساسي يحجبه الولاء الاجتماعي والاقتصادي الذي يعكس بشكل أكبر التغيرات في مجتمعاتنا. في الواقع يبرر هذا الشكل من الولاء قيام أشخاص طبيعية مقيمة في تلك الدولة بدفع الضرائب طالما أنها تستفيد من الخدمات العامة. و لكن في المقابل يجب أن تكون قادرة بموجب مبدأ عدم التمييز على التمتع بنفس المزايا التي يتمتع بها مواطنو تلك الدولة. علاوة على ذلك، يمثل الولاء السياسي(**Allégeance politique**) صعوبة للإدارة الجبائية، التي يجب أن تكون لديها القدرة على تحصيل الضريبة على الدخل من مصادر أجنبية[110].

و على هذا الأساس يرد على المبدأ العام الذي ينص على أن الاتفاقيات الجبائية تطبق فقط على الأشخاص المقيمين استثناء تضمنته بعض الأحكام الواردة في هذه الاتفاقيات، و يتعلق الأمر هنا بالأحكام الخاصة بمبدأ عدم التمييز بين المكلفين بالضريبة، إجراءات تبادل المعلومات و كذا الإجراءات الودية. و يمكن الاستفادة من تطبيق هذه الأحكام على كل من الأشخاص المقيمين في إحدى أو كلتا الدولتين المتعاقدتين، إضافة إلى مواطني الدولتين الغير مقيمين في أي منهما.

أولا- مفهوم المواطنة في إطار الاتفاقيات الجبائية

تضمن نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تعريفا مختصرا لمصطلح المواطن[111]. يشمل هذا المصطلح بالنسبة للدولة المتعاقدة أي فرد حائز على جنسية تلك الدولة المتعاقدة أو المواطنة فيها،

---

109 - Bachir Yelles Chaouche, Famille et fiscalité en Algérie, Revue Européenne et internationale de droit fiscal, n°2018/02,édition Bruylant, 2018, Bruxelles (Belgique), pages 239-244.

110 - Karim Sid Ahmed, Op.cit, page 413

111 - إن المفهوم المتعلق بالمواطنة تمت إضافته في سنة 2002 نظرا لكثرة استخدامه من طرف الدول، و لم يعتقد انه من الضروري تضمين نص الاتفاقية تعريفا أكثر دقة لمصطلحي الجنسية أو المواطنة، و ذلك بعكس مفهوم المقيم الذي يعتبر الأساس الذي تقوم عليه الاتفاقيات الجبائية والمعيار الرئيسي للاستفادة من امتيازات هذه الأخيرة.

إضافة إلى أي شخص قانوني أو شركة تضامنية أو جمعية تستمد ذلك الوضع من الأنظمة النافذة في تلك الدولة المتعاقدة[112].

و تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على المادة الثالثة من النموذج الخاص بها انه عند القيام بتحديد ما هو المقصود بكلمة المواطن فيما يتعلق بحالة الأفراد فانه يجب أن تتم الإشارة إلى هذا المفهوم وفقا للمعنى الذي تعطيه له عادة أحكام القانون الداخلي لكل دولة، و ذلك فيما يخص قواعد الحصول على المواطنة أو الجنسية و كذا حالات فقدانها[113].

بالرجوع إلى التشريع الجزائري تكتسب الجنسية في الجزائر وفق حالات معينة: تتحقق الحالة الأولى عندما يحمل الشخص جنسية جزائرية أصلية، و يكون ذلك إما بولادة الشخص من أب جزائري وأم جزائرية[114]، أو أن الشخص تمت ولادته بالجزائر من أبوين مجهولين ما لم يتبث خلاف ذلك[115]. أما الحالة الثانية فهي تلك المتعلقة بالجنسية المكتسبة بالزواج، أين يمكن للأجانب اكتساب الجنسية الجزائرية من خلال الزواج من جزائري أو جزائرية بموجب مرسوم، ووفق شروط محددة منها أن يكون الزواج قائما بشكل فعلي لمدة 03 سنوات على الأقل عند تقديم طلب التجنس، وكذا الإقامة المعتادة والمنتظمة بالجزائر مدة عامين (02) على الأقل[116]. و تكون الحالة الثالثة عن طريق التجنس الذي يقدم بموجب طلب من الأجانب إلى وزير العدل وفق شروط محددة أهمها إقامته بالجزائر لمدة 07 سنوات على الأقل من تاريخ تقديم الطلب، و بلوغه سن الرشد، مع إثبات تمتعه بوسائل العيش الكافية[117].

ثانيا- الأحكام المطبقة على المواطنين المقيمين و غير المقيمين

لا تطبق أحكام الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي الا على الأشخاص المقيمين في إحدى أو كلتا الدولتين المتعاقدتين. يلاحظ في هذا المجال أنه تم التخلي عن الإشارة إلى ضابط الجنسية، باستثناء بعض الأحكام المهمة و التي لا يمكن تطبيقها فقط على الأشخاص المقيمين، بل يجب أن

---

112 – الفقرة (ز) من المادة الثالثة (03) لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

113 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج الاتفاقية الجبائية لمنع الازدواج الضريبي " النسخة المختصرة باللغة العربية"،2016، الصفحة 76، الفقرة 08.

114 – المادة السادسة (06) من الأمر 70-86 المؤرخ في 15 ديسمبر 1972، المتضمن قانون الجنسية الجزائرية.

115 – المادة السابعة (07) من قانون الجنسية الجزائرية.

116 – المادة 09 مكرر من قانون الجنسية الجزائرية.

117 – المادة 10 من قانون الجنسية الجزائرية.

يشمل تطبيقها كذلك مواطني الدول المتعاقدة الغير مقيمين في أي منها، و يتعلق الأمر هنا بمبدأ عدم التمييز[118]، الإجراءات الودية و تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة.

1- مبدأ عدم التمييز (المادة 24)

إن تطبيق مبدأ عدم التمييز بين المكلفين بالضريبة بالنسبة للاتفاقيات الجبائية النموذجية و كل الاتفاقيات الجبائية الجزائرية ليس مقصورا فقط على المواطنين المقيمين في الدول المتعاقدة فقط، بل على العكس من ذلك، فهو يشمل مواطني كل من الدولتين المتعاقدتين سواء أكانوا مقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين، أو كلتاهما، أم لم يكونوا مقيمين في الدول المتعاقدة. و بعبارة أخرى يحق لجميع مواطني إحدى الدولتين المتعاقدتين الرجوع إلى هذا الحكم في مواجهة الدولة المتعاقدة الأخرى، ويصح ذلك بوجه خاص بالنسبة لمواطني الدولتين المتعاقدتين غير المقيمين في أي منهما و إنما في دولة ثالثة[119].

و في هذا السياق تؤكد فرنسا بشأن الاتفاقية الجبائية الحالية المبرمة مع الجزائر على أنه لا يمكن للجزائر بموجب المادة 25 أن تطبق على أي مواطن فرنسي يحصل على دخل من مصدر جزائري ويقيم في دولة ثالثة نظاما أقل تفضيلا لذلك النظام الذي تطبقه على مواطنيها المقيمين في نفس هذه الدولة ويتلقون نفس المداخيل. كما تضيف أن نفس المبدأ ينطبق على فرنسا و ذلك في الحالة التي يكون فيها مواطن جزائري غير مقيم في أي من الدولتين و الذي يتلقى دخلا من مصدر فرنسي[120]. بحيث يشكل هذا المبدأ ضمانة مهمة للمكلفين بالضريبة في مواجهة أي تعسف من طرف الإدارة الجبائية.

و ما تجدر الإشارة إليه أيضا هو أن معظم الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع غيرها من الدول قد تضمنت إشارة إلى مبدأ عدم التمييز، و الذي يؤكد حرصها على تطبيق مبدأ آخر أهم هو مبدأ المساواة بين المكلفين أمام الضريبة. ويظهر جليا من استقراء نصوص هذه الاتفاقيات الثنائية أنها قامت بالاستشهاد بعبارة "المعاملة العادلة والمنصفة" (traitement juste et équitable) وذلك كشرط لا غنى عنه « condition sine qua none[121] »[122].

---

118 - Slim Besbes, Op.cit, page 48.

119 - المادة 24 من الاتفاقيات الجبائية النموذجية.

120- Direction générale des finances publiques , Extrait du Bulletin officiel des finances publiques-impôts concernant le champ d'application de la convention fiscale entre la France et l'Algérie (Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-DZA-10-20120912), France, 2012, page 02.

121 -L'expression « sine qua non » qui fait référence à une clause ou à une condition indique que, sans s'y conformer, il est impossible d'atteindre l'objectif fixé, de sorte que l'événement en question ne se produira pas.

122 - Bouhafs Adel, Le principe d'égalité devant l'impôt (le cas de l'Algérie), thèse de doctorat, université d'Oran 02, 2020-2021, page 91.

02-تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة

يمكن للدول المتعاقدة تبادل المعلومات في إطار تطبيق اتفاقياتها الجبائية بالنسبة لأي شخص يعتبر مواطنا لإحدى الدولتين المتعاقدتين بدون أن يكون هناك حاجة لان يقيم الشخص المعني فيها[123].

03-الإجراءات الودية

تسمح أحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية لمواطني إحدى الدول المتعاقدة حتى ولو تعلق الأمر بغير المقيمين الاحتجاج بتطبيق الأحكام الخاصة بالإجراءات الودية، و ذلك إذا تعرضوا لمعاملة تمييزية في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال تطبيق نظام اقل تفضيل من ذلك المطبق على مواطني الدولة المتعاقدة الأخرى[124].

ثالثا- الأخذ بمعيار الجنسية في أحكام الإخضاع لبعض المداخيل

تضمنت الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و فرنسا حكما يعطي مكانة أكبر لمعيار الجنسية من خلال النص على أن الأجور والمعاشات الخاص بالوظائف العمومية تخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة الأخرى دون أن يكون المكلف بالضريبة يحمل جنسية الدولة الأولى في الوقت نفسه، إذ يظهر لنا هنا أنه تم ضم كلا المعيارين. و هو ما لم تتضمنه المادة 19 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. و مع ذلك قامت فرنسا بإبداء تحفظ يسمح لها بأن تؤكد في اتفاقياتها أن الأجور (rémunérations) الممنوحة من طرف دولة متعاقدة لشخص مقابل تقديم خدمات، لا تخضع للضريبة الا في هذه الدولة إذا كان هذا الشخص يحمل جنسية كلتا الدولتين المتعاقدتين[125]. وعليه فان معيار الجنسية يلعب دورا هاما عندما يتعلق الأمر بفرض ضريبة على معاشات الوظائف العمومية، ولكنه في هذه الحالة يتم ضمه مع معيار الإقامة.

المطلب الثاني-تطبيق الاتفاقيات الجبائية على الكيانات الهجينة (Les Entités hybrides)

هناك إشكالية مهمة يطرحها موضوع تطبيق الاتفاقيات الجبائية على الشركات، و بالتحديد شركات الأشخاص، و ذلك نظرا لاختلاف معاملتها من اتفاقية لأخرى، إذ تعتبر بعض الدول شركات التضامن بأنها جهة مكلفة بالضرائب، في حين تتبنى دول أخرى ما يسمى بمبدأ الشفافية المالية، وهنا ينشأ ما يسمى بالكيانات الهجينة التي تبدو وكأنها تمتثل للشروط المنصوص عليها في القوانين المحلية للدول، ولكنها تؤدي إلى عدم فرض ضرائب في نفس هذه الدول، أين يثير ذلك تساؤلات كبيرة

123 - المادة 26 من الاتفاقيات الجبائية النموذجية.

124 - المادة 25 من الاتفاقيات الجبائية النموذجية.

125 - Karim Sid Ahmed, Op.cit, page 416

حول السياسة المالية المعتمدة. فالانشغالات التي تثيرها المشاكل الناتجة عن الازدواج الضريبي هي نفس المخاوف الناتجة عن الإعفاء المزدوج الطوعي[126]. وهذا هو السبب الذي يجعل من الضروري دراسة هذه الكيانات و تحليل النظام الذي تخضع له.

الفرع الأول–تحديد مفهوم الكيانات الشفافة ماليا(Les Personnes fiscalement transparentes)

يرتبط مفهوم شركات الأشخاص بالاعتبار الشخصي للشركاء من حيث نشأتها و بقائها، إذ تشكل نموذجا لتطور الملكية الفردية إلى الملكية الجماعية بعكس شركات الأموال التي تقوم على ضخامة رؤوس الأموال و تأمين الموارد المالية الضرورية للاستثمار[127]. و على الرغم من تمتع شركات الأشخاص بالشخصية المعنوية المستقلة عن الشركاء الذين اجتمعوا من أجل تأسيسها الا أنه قد تتم معاملتها ككيان شفاف ماليا أو جبائيا.

إن مصطلح "الكيانات الشفافة" ليس تعبيرا دقيقا، فهو يستخدم عادة لوصف الشركة التي يتم تجاهلها جبائيا وفقا للقواعد القانونية المطبقة في البلد الذي تم تأسيسها فيه، أين تنسب إيراداتها إلى المالكين أو المساهمين فيها، وتخضع للضريبة في أيديهم كما لو كانوا قد استلموها مباشرة. و بالمقابل قد تتلقى هذه الشركة إيرادات من بلد آخر(دولة المصدر)، أين تعتبر الشخص خاضع للضريبة على هذا الدخل. في هذه الحالة ينشأ عدم توافق بين البلدين فيما يتعلق بتحديد الشخص الذي يعتبر خاضعاً للضريبة، و هنا غالباً ما يستخدم مصطلح "الكيانات المختلطة" أو "الكيانات الهجينة" لوصف هذه الحالة[128]. يطلق على الحالة الأولى اسم الكيانات الشفافة fiscally or tax transparnt و يطلق على الحالة الثانية اسم الكيانات الخاضعة للضريبة(taxable entities) أو المعتمة(opeaque entities)[129]

الفرع الثاني– النظام الجبائي المطبق على الكيانات الشفافة

تتطلب دراسة النظام الجبائي المطبق على الكيانات الشفافة التطرق إلى عدة مسائل، أولها استحقاق الكيانات الشفافة ماليا لامتيازات الاتفاقيات الجبائية، إضافة إلى حالات ازدواج الاستفادة من امتيازات الاتفاقية و كذا استخدام هذه الكيانات لأهداف غير مشروعة.

126 - OECD, Hybrid Mismatch Arrangements Tax Policy And Compliance Issues , March 2012, paragraphe 28, page13

127 - نعيم عاشوري، إشكالية الازدواج الضريبي و أثره على أرباح الشركات في الجزائر–دراسة ميدانية بولاية الميلة، مذكرة ماجيستر فرع البنوك و التأمين، جامعة منتوري قسنطينة، 2008/2007، الصفحة 57.

128 - Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, **Manuel de l'ONU** relatif à certains aspects de **l'administration des conventions concernant la double imposition** établi à l'intention des pays en développement, 2015, page 103.

129 - رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دراسات في القانون الضريبي الدولي (الكتاب السادس)، دار النهضة العربية، مصر، 2020، الصفحة 285.

أولا-إشكالية استحقاق الكيانات الشفافة ماليا لامتيازات الاتفاقيات الجبائية

تتمثل أهم إشكالية قد تثور عند تطبيق الاتفاقيات الجبائية على شركات التضامن هو مدى استحقاق هذه الأخيرة للامتيازات التي تمنحها تلك الاتفاقيات. و تؤكد منظمة التعاون في تعليقاتها في نص المادة الأولى من اتفاقيتها النموذجية على أنه إذا تم التعامل مع شركة التضامن على أنها شخص مكلف بالضريبة، فهنا تعتبر أنها مقيمة في الدولة المتعاقدة التي تخضعها للضريبة وفقا لنص الفقرة الأولى من المادة الرابعة للنموذج، و بذلك فهي تستحق الاستفادة من الامتيازات الاتفاقية. أما إذا تم تطبيق مبدأ الشفافية المالية على هذه الشركات فإنها في هذه الحالة لا تخضع للضريبة في تلك الدولة وفقا لأحكام نفس الفقرة، و بالتالي لا تعتبر مقيمة في تلك الدول المتعاقدة مما لا يخولها الاستفادة من امتيازات الاتفاقيات التي تبرمها، ما لم يتم النص فيها على خلاف ذلك. و هنا يبقى للشركاء فيما يخص الحصص التي يحوزونها من دخل شركة التضامن الحق في الاستفادة من الامتيازات الاتفاقية لدول إقامتهم[130].

وقد تم تناول هذه المشكلة على وجه التحديد في قضية TDS لعام 2010 في كندا و المتعلقة بشركة (Securities TD) التي تم إنشائها في الولايات المتحدة الأمريكية، أين تم التعامل معها على أنها كيان شفاف، و تم إخضاع جميع مداخليها للضريبة 100٪ في أيدي المساهمين. كما تعتبر شركة مقيمة في الولايات المتحدة لأغراض الاتفاقية الجبائية، وعليه قامت بالمطالبة بالاستفادة من امتيازات الاتفاقية المبرمة بين الو.م.أ و كندا، و ذلك بالنظر إلى الأرباح التي تحققها المنشأة الدائمة التابعة لها و الموجودة في كندا. هنا رأت المحكمة الكندية أن المشكلة التقنية المذكورة أعلاه قد تحول دون تطبيق الاتفاقية، ولكنها اعتمدت تفسيراً واسع النطاق يستند إلى الغرض من الاتفاقية و قامت بمنح الحماية للاتفاقية. من وجهة النظر السياسية يعتبر هذا القرار مقبولا، لأن الربح المعني يخص شركة ذات علاقة شخصية مع الولايات المتحدة، و المانع التقني في مثل هذه الحالة يخص كل من نموذج اتفاقية الأمم المتحدة و نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. أما من الناحية العملية قد لا تكون دولة الإقامة على استعداد لمنح شهادة إقامة للشركة الفرعية، وإنما للشركة الأم فقط. وقد تجد بعض دول المصدر صعوبة في منح امتيازات الاتفاقية عندما تواجه عدم تطابق بين شهادة الإقامة والشخص الذي ينتمي إليه الدخل[131].

تطرح هذه الإشكالية أيضا حالة أخرى أين دولة المصدر تعامل شركة التضامن على أنها شركة شفافة ماليا، و قامت بإخضاع الشركاء للضريبة بالنسبة لحصصهم من دخل الشركة، و هنا ليس بإمكان

130 - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، الفقرة الخامسة، الصفحة 45.

131 - Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Op.cit, page 105.

الشريك المقيم في دولة تخضع شركات التضامن للضريبة الاستفادة من الامتيازات الاتفاقية فيما يخص حصته من الدخل، و ذلك نتيجة لاختلاف الأنظمة المعتمدة من طرف الدول المتعاقدة. تلتزم دولة المصدر هنا بمراعاة الطريقة التي يعامل بها عنصر الدخل الناشئ ضمن إقليمها في الإقليم الذي يقيم فيه الشخص المستفيد من الامتيازات الاتفاقية، كما يمكن للدول المتعاقدة في هذه الحالة القيام باعتماد حكم صريح في اتفاقياتها الجبائية يعالج هذه الإشكالية بشكل يمنع الازدواج الضريبي[132].

ثانيا–حالات ازدواج الاستفادة من امتيازات الاتفاقية

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، على أنه قد تشمل قضايا شركات التضامن ثلاث دول مما يخلق بعض الصعوبات لتطبيق الاتفاقيات الجبائية عليها. إذا كان أحد الشركاء مقيما في إحدى الدول وكانت شركة التضامن منشأة في دولة أخرى، و كانت حصص الشريك في دخل شركة التضامن ناشئة في دولة ثالثة، فيجوز للشريك حينئذ المطالبة بامتيازات الاتفاقية المبرمة بين دولة إقامته و دولة مصدر الدخل لغايات الخضوع للضريبة في دولة الإقامة. و إذا كانت شركة التضامن بالإضافة إلى ذلك خاضعة للضريبة باعتبارها مقيمة في الدولة التي أنشئت فيها، فانه يجوز لها المطالبة بامتيازات الاتفاقية المبرمة بين الدولة التي أنشئت فيها و دولة المصدر. و هنا يحدث ما يسمى "بازدواجية الامتيازات الاتفاقية"، فلا يجوز لدولة المصدر أن تفرض ضرائب تتعارض مع أحكام أي من الاتفاقيتين الساريتين، و هنا إذا تم النص على نسبة مختلفة في الاتفاقيتين تطبق النسبة الأقل[133].

ثالثا–الأهداف الغير مشروعة لاستخدام الكيانات الهجينة

يمكن تصنيف الكيانات الهجينة عمومًا بالنظر إلى النتائج التي تخلفها إلى أداة للاقتطاع المزدوج بهدف الحصول على خصم بالنسبة للضريبة على الدخل المرتبطة بنفس الالتزام التعاقدي و المصرح به في دولتين مختلفتين. كما تشكل أداة خصم أين تخلق خصم في دولة واحدة بصفة عامة بالنسبة للفوائد المدفوعة، مع تجنب إدراج المبلغ المعني في الدخل الخاضع للضريبة في بلد آخر. و تعتبر أيضا أداة للحصول على ائتمانات ضريبية أجنبية[134].

هناك حالات يتم فيها استخدام الكيانات الشفافة ماليا من أجل استغلال الاختلافات في الأنظمة الضريبية بين دولتين أو أكثر، و هو ما لاحظته إدارات الضرائب في عدد كبير من البلدان. إن

---

[132] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرة 6.2 و 6.3 ، الصفحة 46.

[133] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نفس المرجع ، الفقرة 6.5، الصفحة 47.

[134] - OECD, Previous Reference, paragraph 11, page 08

اختلاف التكييف القانوني الممنوح لشركات الأشخاص هو الذي يؤدي إلى ظهور حالات من ازدواج الإقامة أو عدم وجود إقامة في الدولتين، مما يؤدي إلى ازدواج الانتفاع من الامتيازات الجبائية أو عدم الخضوع للضريبة في الدولتين[135]. و في بعض الحالات، يؤدي إلى تأجيل الضرائب و الاحتفاظ بها لعدة سنوات، ما يعادل من الناحية الاقتصادية الإعفاء المزدوج. وبالتالي يمكن للكيانات الهجينة أن تقلل إلى حد كبير من العبء الضريبي الكلي على دافعي الضرائب. تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في أحد تقاريرها أنه بالرغم من عدم وجود بيانات شاملة عن الخسائر الضريبية الإجمالية بسبب هذه الكيانات الهجينة، إلا أن بعض المعلومات تظهر أن المبالغ المعنية كبيرة نوعا ما، فعلى سبيل المثال عالجت نيوزيلندا قضايا للكيانات الهجينة عام 2009 تشمل أربعة بنوك بلغ مجموعها أكثر من 2.2 مليار دولار نيوزيلندي. وقد أشارت إيطاليا مؤخراً إلى أنها قامت بتسوية عدد من هذه القضايا تبلغ قيمتها حوالي 1.5 مليار أورو، و في الولايات المتحدة قدرت قيمة الضرائب في 11 صفقة أدت إلى الحصول على ائتمانات ضريبية أجنبية بمبلغ 3.5 مليار دولار[136].

الفرع الثالث–النظام المطبق على الكيانات الشفافة وفقا لأحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح (BEPS)

وضعت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سنة 2013 خطة عمل تتضمن 15 اجراء يهدف إلى منع تآكل القاعدة الضريبية بشكل شامل و التي أقرتها مجموعة العشرين. ثم اعتمدت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لاحقاً سنة 2015 مجموعة تدابير لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح تندرج ضمن أربعة إجراءات تستهدف إدخال تعديلات على الاتفاقيات الجبائية الثنائية التي سبق إبرامها. حيث تضمن تدابير تتعلق بالكيانات الهجينة– تدابير تتعلق بمنع إساءة استغلال الاتفاقيات الجبائية– إضافة إلى منع التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة– و كذا تدابير خاصة بتحسين تسوية المنازعات[137]. ونظراً للوقت الطويل الذي كان من الممكن أن يتم استغراقه لتعديل ما يقرب من 3000 اتفاقية ضريبية ثنائية قائمة، فقد تم التوصل إلى إبرام اتفاق متعدد الأطراف باعتباره الحل الأكثر فعالية من أجل تحديث هذه الاتفاقيات بسرعة وبشكل متزامن[138].

---

135 - رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دراسات في القانون الضريبي الدولي (الكتاب السادس)، دار النهضة العربية، مصر، 2020، الصفحة 286.

136 - OECD, Same Reference, paragraph 03, page 05.

137 – هيئة الأمم المتحدة، الإصلاحات الممكنة في مجال تسوية المنازعات في مجال الاستثمار و الدول، ورقة مقدمة من طرف حكومة كولومبيا، الدورة الثامنة و الثلاثون 14–18أكتوبر 2019، فيينا، الصفحة 05.

138 - Julie Copin / Gulhem Gulzas, BEPS : entrée en vigueur de la convention multilatérale le 1er juillet 2018, Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux, supplément du numéro 1468, 25 Juin 2018, Paris, France, page 11.

تمت صياغة الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح بالتعاون بين كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و(G20) مجموعة العشرين[139]. و قد تم طرح هذه الاتفاقية للمصادقة عليها من طرف الدول، أين تم التوقيع عليها من طرف 84 دولة في 2018، ليرتفع العدد إلى 100 دولة إلى غاية 2023[140]. إن الهدف من وراء صياغة الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح هو إصلاح" الاتفاقيات الضريبية الدولية، على حد تعبير باسكال سانت أمان (Pascal Saint-Amans)[141]. فالمصادقة على هذه الاتفاقية المتعددة الأطراف لا يعني بتاتا إلغاء الاتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة سابقا، وإنما ينبغي الاحتفاظ بهذه الأخيرة و تطبيقها جنبا إلى جنب مع الاتفاقية المتعددة الأطراف، بشكل يعدل تطبيق أحكامها ويضمن تنفيذ منع تدابير تآكل الوعاء ونقل الأرباح[142]. ولكي يتم تعديل اتفاقية ثنائية بشكل فعال، يجب ألا تكتفي الدولتان المتعاقدتان بالتوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف فحسب، بل يجب أيضًا أن تكون كل منهما قد قامت بالإخطار أو التبليغ عن ذلك و تحديد الاتفاقية المعنية بالتعديل[143].

إن الميزة الجديدة التي تمنحها الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح للدول الموقعة عليها هي المرونة في التطبيق أين يمكن لكل دولة اختيار الاتفاقيات التي ترغب في تطبيق الاتفاقية المتعددة الأطراف عليها حسب ما يناسب مصالحها الخاصة، و حالة اتفاق الدولتين المتعاقدتين على اختيار اتفاقية معينة فانه يطلق عليها تسمية 'حالة مطابقة". إضافة إلى المرونة فان الاتفاقية المتعددة الأطراف توفر بدائل مختلفة للامتثال لأحكامها التي تشكل حد أدنى للمعايير الملزم تطبيقها دون إعطاء أفضلية معينة لطريقة معينة. كما يمكن لأي دولة اختيار عدم تطبيق حكم معين

---

[139]– تضم مجموعة العشرين وزراء المالية للدول التسعة الآتية : اليابان، المملكة العربية السعودية، الأرجنتين، كوريا الجنوبية استراليا، البرازيل،تركيا، كندا، الصين، فرنسا، المملكة المتحدة،ألمانيا، الهند، الولايات المتحدة الأمريكية ،ايطاليا واندونيسيا إضافة إلى الاتحاد الأوروبي. و قد تم إنشاء هذه المجموعة في إطار مؤتمر مجموعة الثمانية بواشنطن بتاريخ 25 سبتمبر 1999، بهدف دراسة الوضع المالي الدولي و خلق حوار اقتصادي بين الدول المتقدمة والدول النامية.

[140] - OCDE, La liste des signataires et parties à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 03 juillet 2023.

[141] - Guillaume Glon/ Florian Rodriguez, Entrée en vigueur de l'instrument multilatéral pour la France le 1er janvier 2019 : Quels impacts sur les conventions fiscales françaises ?, Revue option finance –la lettre gestion des groupes internationaux, supplément du numéro 1488, 03 décembre 2018, Paris, France, page 02.

[142] – رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دراسات في القانون الضريبي الدولي (الكتاب السادس)، دار النهضة العربية، مصر، 2020، الصفحة 279.

[143] - Assemblée Nationale de France, Examen pour avis du projet de loi, adopté par le Sénat, autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (n° 901) (Mme Bénédicte PEYROL, rapporteur pour avis) compte rendu N^{0}117, 18 Juin 2018 , page 03.

أو مجموعة من الأحكام التي تضمنتها الاتفاقية المتعددة الأطراف[144]. و هو ما تم الأخذ به في جل أحكامها لا سيما ما يتعلق بالكيانات الشفافة ماليا. إذ تحل الأحكام الملزمة الخاصة بالمعايير الدنيا محل الأحكام الاتفاقية أو تكملها، و ذلك حسب الحالة[145].

على الرغم مع ذلك، فإنه توجد ثلاثة مواد في الاتفاقية تشكل معايير دنيا إلزامية، بمعنى أنه سيتم تضمينها في جميع الاتفاقيات الجبائية الثنائية التي أبرمتها الدول الموقعة على الاتفاقية. و يتعلق الأمر هنا بكل من المادتان السادسة (06) و السابعة (07) الخاصة بمنع الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية ، والتي يمكن من خلالها رفض منح الامتيازات الاتفاقية في بعض الحالات، إضافة إلى المادة 16 المتعلقة بتحسين الإجراءات الودية[146].

تنص الاتفاقية المتعددة الأطراف على أن الدخل الذي يتم الحصول عليه من قبل أو من خلال كيان أو ترتيب يكون شفاف ماليا بشكل كلي أو جزئي بموجب القانون الضريبي لأي من الدول المتعاقدة، يعتبر على أنه دخل لمقيم في دولة متعاقدة إنما بالقدر الذي كان يتم فيه اعتبار الدخل، لغايات فرض الضريبة من قبل تلك الدولة المتعاقدة، كدخل لمقيم في تلك الدولة المتعاقدة[147]. و تلتزم الدول الموقعة على اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح القيام باعتماد هذه الأحكام التي جاءت بها هذه الاتفاقية، و ذلك بدلا من أو في غياب أحكام لاتفاقية جبائية بالقدر الذي تتناول فيه ما إذا كان ينبغي اعتبار الدخل الذي يتم الحصول عليه من قبل أو من خلال كيانات أو ترتيبات يتم اعتبارها على أنها شفافة ماليا بموجب القانون الضريبي لأي من الدولتين المتعاقدتين على أنه دخل لمقيم في الدولة المتعاقدة[148].

كما لا تطبق أحكام اتفاقية جبائية تفرض على دولة متعاقدة إعفاء من الضريبة على الدخل أو تقديم خصم أو ائتمان يساوي ضريبة الدخل المدفوعة فيما يتعلق بالدخل الذي يحصل عليه مقيم في تلك الدولة المتعاقدة، و الذي قد يكون خاضعا للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقا لأحكام اتفاقية

---

144 – هيئة الأمم المتحدة، الإصلاحات الممكنة في مجال تسوية المنازعات في مجال الاستثمار و الدول، ورقة مقدمة من طرف حكومة كولومبيا، الدورة الثامنة و الثلاثون 14-18أكتوبر 2019، فيينا، الصفحة 06.

145 - Julie Copin / Gulhem Gulzas , OP.cit, page 11.

146 - Assemblée Nationale de France, Examen pour avis du projet de loi, concernant la ratification de la convention multilatérale ,compte rendu N^{0}117, OP.cit , page 04.

147– الفقرة الأولى (01) من المادة الثالثة (03) لاتفاقية منع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح.

148 – الفقرة الرابعة (04) من المادة الثالثة (03) لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

جبائية بالقدر الذي تكون فيه تلك الأحكام تسمح بفرض الضرائب على تلك الدولة المتعاقدة الأخرى لمجرد أن الدخل هو أيضا يحصل عليه مقيم في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى[149].

ينفذ هذا الحكم التعديلات المتعلقة بالقضاء على الازدواج الضريبي، على النحو المذكور في الفقرة 64 من التقرير المتعلق بالإجراء السادس الخاص ب "منع إساءة استخدام المعاهدات الضريبية في الحالات التي لا تسمح فيها الظروف بذلك" هذا من خلال تعديل تطبيق الأحكام المتعلقة بطرق القضاء على الازدواج الضريبي ، مثل تلك الواردة في المادتين 23 ألف و 23 باء من الاتفاقية النموذجية الاتفاقية الضريبية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي و كذا هيئة الأمم المتحدة. و ما تجدر الإشارة إليه أنه لا يلزم وجود حكم بشأن الكيانات الشفافة مالياً من أجل تلبية شرط الحد الأدنى من المعايير الذي سنتطرق له لاحقا، لذا فإن أحكام التحفظ في الفقرة 5 من نفس المادة تشير إلى أنه يجوز لأي طرف أن يحتفظ بالحق في عدم تطبيق المادة الثالثة (03) بأكملها[150].

الفرع الرابع–الأحكام الخاصة بالكيانات الشفافة ماليا وفقا لنموذج OCDE المعدل في 2017

أدى اعتماد الأحكام المتعلقة بالكيانات الشفافة ماليا ضمن مواد الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح إلى اقتراح تعديل لأحكام نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، وتجسد ذلك من خلال تبني الأحكام التي تمت صياغتها في اتفاقية BEPS، و تضمينها في النموذج. كانت المادة الأولى من النموذج تتضمن فقرة وحيدة تؤكد تطبيق تلك الاتفاقية على الأشخاص المقيمين في إحدى أو كلتا الدولتين المتعاقدتين فقط، أما فيما يخص الأحكام التي تتناول موضوع الكيانات الشفافة ماليا فلم تنص عليها صراحة في نصوص النموذج، و اكتفت بالتطرق لها ضمن التعليقات. لتعود حاليا و في إطار التعديل الجديد لنموذج OCDE، و الذي دخل حيز النفاذ سنة 2017 و تضيف فقرتين لتلك المادة الأولى.

تتضمن الفقرة الثانية (02) من المادة الأولى للنموذج المعدل أحكاما صريحة تتناول القواعد المطبقة على الكيانات الشفافة ماليا، والتي تم اقتباسها حرفيا من نص الفقرة الأولى من المادة الثالثة (03) لاتفاقية BEPS. تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن إضافة هذه الفقرة لا يضمن فقط منح المزايا التي توفرها الاتفاقية في الحالات المناسبة، ولكن أيضًا لا تمنحها عندما لا تعتبر أي دولة متعاقدة أن المداخيل التي يحققها كيان ما كدخل تم تحقيقه من طرف أحد مقيميها وفقًا لقانونها

149 – الفقرة الثانية (02) من المادة الثالثة (03) لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

150 - G20 et OCDE, Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, paragraphes 41 et 46, page 13 et 14.

الوطني. ولهذا السبب تؤكد هذه الفقرة على أنه ينبغي ألا تمنح الدول امتيازات الاتفاقية الجبائية في الحالات التي لا يمكنها فيها التأكد مما إذا كان يحق للشخص حق التذرع بها. و لكن على الرغم من أن الفقرة تضمن تطبيق قواعد الإحالة المختلفة بموجب الاتفاقية إلى الحد الذي يعامل فيه دخل الكيانات المشمولة بالائتمان الشفاف وفقاً للقانون المحلي كإيراد مقيم من دولة متعاقدة ، فإنه لا يحكم مسبقا على مسألة ما إذا كان الشخص الذي يتلقى الدخل هو المالك المستفيد منه[151].

كما تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من خلال هذا التعديل على المبدأ العام القائل بأن الاتفاقية لا تقيد حق دولة متعاقدة في إخضاع مقيميها فيها إلا إذا كان ذلك مقصودا[152]، الا أنه يستثنى من تطبيق هذا المبدأ الأحكام الآتية:

–الفقرة 3 من المادة 7، و التي تتطلب أن تمنح دولة لشركة تابعة لها تعديلا مماثلا بعد التعديل الأولي التي قامت به الدولة المتعاقدة الأخرى وفقا للفقرة 2 من المادة 7، بالنسبة لمقدار الضريبة على أرباح المنشأة الدائمة.

–الفقرة 2 من المادة 9، الأمر الذي يتطلب أن تمنح الدولة إلى مؤسسة من تلك الدولة تعديل مماثل بعد التعديل الأولي الذي قامت به الدولة المتعاقدة الأخرى وفقا للفقرة 1 من المادة 9، بالنسبة لمقدار الضريبة المفروضة على أرباح مؤسسة شريكة.

–المادة 19، والتي يمكن أن تؤثر على الطريقة التي تخضع بها دولة متعاقدة الفرد، الذي هو مقيم في تلك الدولة إذا كان هذا الشخص يتحصل على دخل من أداء خدمة في الدولة المتعاقدة الأخرى أو أحد أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية.

–المادة 20 ، التي قد تؤثر على الطريقة التي تفرض فيها الدولة المتعاقدة الضريبة على شخص طبيعي مقيم في تلك الدولة إذا كان ذلك الشخص طالبًا تتوفر فيه شروط تلك المادة.

–المادتان 23 (أ) و 23 (ب) ، التي تقضي بأن توفر الدولة المتعاقدة إعفاءً من الازدواج الضريبي لسكانها فيما يتعلق بالدخل الذي قد تفرضه الدولة الأخرى وفقاً للاتفاقية (بما في ذلك الأرباح التي تعزى إلى منشأة دائمة تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقا للفقرة 2 من المادة 7).

لا تقيد هذه القائمة من الاستثناءات التي وضعتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من حرية الدول المتعاقدة، بحيث يمكن لها أن تضيف إليها أي حكم آخر قد توافق عليه الدول المتعاقدة[153].

---

151 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe s 05 et 13, page 26.

152 - الفقرة الثالثة (03) من نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، 2017.

الفرع الخامس–النظام المطبق على شركات الأشخاص وفقا للقانون الجزائري

تعتبر الاتفاقيات الجبائية الجزائرية شركة الأشخاص مواطنا حسب المفهوم الذي أعطته الاتفاقيات الجبائية لهذه العبارة، و مثال ذلك ما نصت عليه المادة الثالثة من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر والدانمرك يعني "مصطلح مواطن أي شخص طبيعي حائز ... و أي شخص معنوي أو شركة أشخاص أو جمعية تستمد وضعيتها القانونية من القوانين المعمول بها في دولة متعاقدة"[154]، وبالتالي تطبق عليها الأحكام الاتفاقية المطبقة على المواطنين.

الا أنها لم تتضمن صراحة الإشارة إلى كيفية التعامل مع شركات الأشخاص وهل تعتبرها شركة مقيمة بالمعنى الذي تتطلبه الاتفاقيات الجبائية الا في اتفاقية واحدة و هي تلك الاتفاقية المبرمة مع اليابان سنة 2023، أين ورد النص فيها على أنه"لأغراض هذه الاتفاقية فان الدخل الناتج عن أو من خلال كيان أو ترتيب يتم التعامل معه باعتباره شفافا ماليا كليا أو جزئيا بموجب قانون الضرائب لأي من الدولتين المتعاقدتين، يعتبر دخلا لمقيم في دولة متعاقدة و لكن فقط إلى الحد الذي يتم فيه معاملة الدخل لأغراض فرض الضرائب من قبل تلك الدولة المتعاقدة على أنه دخل مقيم فيها."[155]

أما باقي الاتفاقيات اكتفت بالإشارة فقط في الجزء المتعلق بالتعاريف العامة إلى المفهوم الذي يحمله مصطلح الشركة، والتي يقصد بها أي شخص اعتباري تتم معاملته كشخصية معنوية لأغراض فرض الضريبة[156]. وبالتالي تطبق الاتفاقيات الجزائرية على أي شخص خاضع للضريبة وفقا للقانون الجبائي الجزائري، وهو نفس المبدأ الذي يؤكده التعريف الخاص بالمقيم الوارد في جميع اتفاقياتها الجبائية. وعلى هذا الأساس كان من الضروري الرجوع إلى أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لمعرفة مدى خضوع هذا النوع من الشركات للضريبة من عدمه.

---

153 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'ODE, paragraphes 18 et 19, page 32.

154 - الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و حكومة مملكة الدانمارك لإلغاء الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي، الموقعة بكوبنهاغن في 30 سبتمبر 2021، والمصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 23–168 المؤرخ ب 24 أفريل 2023، الجريدة الرسمية عدد 30 لسنة 2023.

155 – الفقرة 02 من المادة 01 لاتفاقية منع الازدواج الضريبي المبرمة بين الجزائر و اليابان، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 23–437 لسنة 2023، الجريدة الرسمية عدد 80.

156 – مثال ذلك ما نصت عليه الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الدانمرك في الفقرة "و" من المادة الثالثة منها المصادق عليها بموجب المرسوم 23–168 ، و التي جاء نصها كالآتي: "و– يعني مصطلح شركة أي شخص ذي صفة اعتبارية أو أي كيان يعامل على أنه شخص ذو صفة معنوية لأغراض فرض الضريبة".

على الرغم من أن المشرع الجزائري اعتبر شركات الأشخاص شركات تجارية حسب ما جاء في القانون التجاري[157]، الا أنه منحها الخيار في الخضوع للضريبة من عدمه. و نلاحظ من خلال استقراء أحكام هذا القانون أنه نص على إخضاع جميع الأشخاص المعنوية والشركات مهما كان شكلها أو غرضها للضريبة على أرباح الشركات، باستثناء البعض منها كهيئات التوظيف الجماعي، شركات الأشخاص ، و كذا الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم. ولكن يمكن أن تخضع شركات الأشخاص للضريبة على أرباح الشركات إذا اختارت هي ذلك بموجب طلب مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من نفس القانون، و هنا لا يمكنها الرجوع عن هذا الاختيار مدى حياة الشركة[158].

فالمشرع أقر رابطة وثيقة بين الضريبة على أرباح الشركات والشكل القانوني للأشخاص الخاضعين لها أين أخضع شركات الأموال لهذه الضريبة إجباريا، في حين أخضع شركات الأشخاص للضريبة على الدخل الإجمالي[159].

إذا ما يمكن أن نستشفه من هذا الحكم أن المشرع الجزائري في الأصل يعامل شركات الأشخاص على أنها أشخاص شفافة ماليا أي غير خاضعة للضريبة و هذا كمبدأ عام، و بالتالي لا يمكن أن تطبق عليها أحكام الاتفاقيات الجبائية لانتفاء معيار الخضوع الضريبي، كما أنها لا تعتبر مقيمة بالمفهوم الذي تمنحه هذه الاتفاقيات للإقامة. و في هذه الحالة يتم إخضاع شركاء هذه الشركة للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم بشكل تناسبي مع حقوقهم فيها[160]. كما تلتزم شركة الأشخاص بتقديم كشف إلى جانب التصريح السوي يتضمن البيانات الخاصة بتعريف الشركاء 'الاسم، اللقب ، العنوان)، و حصص الربح المحققة في السنة المالية المختتمة خلال السنة السابقة، والمطابقة لحقوق كل شريك أو عضو[161]. الا أنه يمكن أن تستفيد هذه الشركات من تطبيق

---

[157] – تنص المادة 544 من القانون التجاري الجزائري على أنه" يحدد الطابع التجاري لشركة إما بشكلها أو موضوعها. تعد شركة التضامن وشركات التوصية و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و شركات المساهمة شركات تجارية بحسب شكلها مهما يكن موضوعها".

[158] – المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. هناك ملاحظة بشأن هذا النص عند استقرائه يظهر وجود هفوة من المشرع الذي استعمل مصطلح شركة المساهمة بدل مصطلح شركة المحاصة، على عكس النص الوارد باللغة الفرنسية أين نلاحظ الذي اعتمد التسمية الصحيحة« société en participation » و ترجمتها الصحيحة هي شركة المحاصة.

[159] – نعيم عاشوري، إشكالية الازدواج الضريبي و أثره على أرباح الشركات في الجزائر–دراسة ميدانية بولاية الميلة، المرجع السابق، الصفحة 61.

[160] – المادة السابعة (07) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[161] - المادة 181 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الأحكام الخاصة بتبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية و كذا أحكام عدم التمييز، و التي يستفيد منها الأشخاص الغير مقيمون بمفهوم الاتفاقيات الجبائية.

و لكن في حالة ما إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات فإنها تصبح شخصا خاضع للضريبة وبالتالي تطبق عليها أحكام الاتفاقيات الجبائية بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، كغيرها من الشركات الخاضعة.

الفرع السادس- أهلية التجمعات الاستثمارية للاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية

هناك إشكالية أخرى يثيرها مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية على الأشخاص، و يتعلق الأمر بالتجمعات الاستثمارية، والتي يقصد بها تلك التكتلات التي يشكلها المستثمرون الصغار من خلال تجميع أموالهم ضمن التجمعات الاستثمارية التي تختلف عن الاستثمار المباشر. هنا يطرح تساؤل مهم بشأن هذا الموضوع يتعلق بأهلية هذه التجمعات في الاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية في حالة عدم تضمين حكم يشملها في تلك الاتفاقيات. أين ينقسم تحليل هذه الإشكالية إلى جانبين، تحديد صفتها باعتبارها شخصا مقيما في إحدى الدول المتعاقدة، و تحديد صفتها باعتبارها المستفيد الفعلي من الدخل.

أولا-تأهيل التجمعات الاستثمارية كشخص بمفهوم الاتفاقيات الجبائية

يتم تحديد أهلية التجمعات الاستثمارية باعتبارها "شخصا" بالنظر إلى شكلها القانوني الذي يختلف من دولة لأخرى، و التي قد تأخذ شكل شركة أو صندوق ائتمان، كما تشمل أيضا بعض الترتيبات التعاقدية البسيطة أو الملكية المشتركة. فان كانت دولة ما تعامل التجمعات الاستثمارية التي تأخذ شكل صندوق ائتمان باعتبارها مكلفا بالضريبة بذاته أو بالنسبة لجميع الأمناء مجتمعين فان ذلك سيؤدي إلى استنتاج أنها تعتبر شخصا لغايات الاتفاقيات الجبائية،و هنا يمكن أن يتم إدراج مثل هذا الشكل في المفهوم الممنوح للشخص في إطار الاتفاقيات الجبائية، من أجل تفادي أي اختلاف[162].

ثانيا- تأهيل التجمعات الاستثمارية لاعتبارها شخصا "مقيما" بمفهوم الاتفاقيات الجبائية

يتوقف تأهيل التجمعات الاستثمارية من أجل اعتبارها شخصا مقيما حسب مفهوم الاتفاقيات الجبائية على المعاملة الضريبية الممنوحة لها، و ليس على شكلها القانوني. ففي حالة التجمعات الاستثمارية

[162] - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، المرجع السابق، الفقرة 6.10، الصفحة 48.

التي يطبق عليها مبدأ الشفافية المالية لا يمكن اعتبارها مقيمة في الدولة المتعاقدة التي أنشئت فيها وذلك لأنها لا تخضعها للضريبة[163].

ثالثا- تأهيل التجمعات الاستثمارية لاعتبارها المستفيد الفعلي

أوردت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على نص المادة الأولى (01) أن بعض البلدان ترى أنه بالرغم من أن التجمعات الاستثمارية قد تأخذ صفة الشخص المقيم، الا أنها قد لا ينطبق عليها مفهوم المستفيد الفعلي من الدخل المتحصل عليه، بحيث يختلف الوضع الاقتصادي والقانوني للمستثمر في التجمعات الاستثمارية عن وضع المستثمر الذي يملك الأصول الأساسية. لا يمكن معاملة المستثمر في التجمعات الاستثمارية باعتباره مستفيدا فعليا من الدخل، في حين تعامل التجمعات الاستثمارية باعتبارها مستفيدا فعليا من أرباح الأسهم و الفائدة التي تحققها، باعتبار أن الشخص الذي يدير تلك التجمعات يتمتع بالصلاحيات التقديرية لإدارة أصول الدخل[164].

رابعا- تأهيل التجمعات الاستثمارية من أجل استحقاقها للامتيازات الاتفاقية

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أنه حتى و لو بدا أن التجمعات الاستثمارية مؤهلة للاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية، فانه يبقى من الضروري التأكيد على هذا الحكم صراحة من خلال تبادل الآراء كتابيا، إضافة إلى إدراج حكم في الاتفاقيات الجبائية ينص صراحة على مثل هذا الحكم. و لكن تنبغي الإشارة إلى أن أحكام الاتفاقيات الجبائية يجب أن تكون كافية لمنع إساءة الاستخدام لأحكام التجمعات الاستثمارية، أين يمكن أن تسمح هذه الأخيرة للمقيمين في دولة ثالثة الاستفادة من امتيازات الاتفاقية التي لم تكن ليسمح لهم بها في حالة لجوئهم للاستثمار المباشر، ولتفادي مثل هذه الاستخدامات التعسفية يمكن للدول المتعاقدة اعتماد أحكام خاصة لمنع إساءة استخدام التجمعات الاستثمارية، أو أحكاما عامة لمنع استفادة أطراف ثالثة من الامتيازات الاتفاقية[165].

المبحث الثاني: ضابط الإقامة كمعيار للإخضاع الضريبي في دولة الإقامة

تمتد أهمية اعتماد مفهوم الإقامة إلى أكثر من دوره في تحديد المجال الشخصي لتطبيق الاتفاقيات الجبائية على المكلفين بالضريبة. إذ يعتبر هذا المفهوم أول معيار تعتمده الاتفاقيات الجبائية لتحديد حق الدولة في فرض الضريبة، و الذي اعتمدت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مفهومه في

---

163 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نفس المرجع، الفقرة 6.11، الصفحة 48.

164 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نفس المرجع ، الفقرة 6.13، الصفحة 49.

165 - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نفس المرجع، الفقرتين 6.17 و 6.19، الصفحة 51.

المادة الرابعة (04) من اتفاقيتها النموذجية، و عالجت الإشكاليات التي يمكن أن تواجه الدول المتعاقدة في حالة وجود نزاع سلبي أو ايجابي، و هو ما أخذت به هيئة الأمم المتحدة. وقد تمت صياغة هذه المادة لغرضين أساسيين هما: تعريف مصطلح مقيم في دولة متعاقدة " و كذا علاج حالات ازدواج الإقامة، أو النزاع بين الإقامة و المصدر أو موقع المال. كما أنها موجهة لمعالجة حالة الازدواج الضريبي القانوني الناتجة عن اعتبار شخص ما مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين[166].

المطلب الأول– مفهوم الإقامة في إطار الاتفاقيات الجبائية

يعتمد مفهوم الإقامة بالمعنى المقصود في الاتفاقيات الجبائية، أولاً وقبل كل شيء على قواعد الإقليمية المنصوص عليها في القانون المحلي[167]. إذ تحدد الاتفاقيات الجبائية مكان إقامة المكلف بالضريبة بالرجوع إلى المفهوم المقابل المنصوص عليه في القانون المحلي للدولة المتعاقدة. أما في الحالة التي لم تتضمن فيها الاتفاقية المعمول بها هذه الإشارة إلى القانون المحلي، فإن المبدأ الفقهي المتمثل في "تبعية الاتفاقيات" « Principe De Subsidiarité Des Conventions » والمعروف أيضًا "بأولوية القانون المحلي" يعني ضمناً أنه قبل فحص وضع المكلفين بالضريبة بالنظر إلى القانون الاتفاقي، يجب القيام بهذا الفحص بالنظر إلى القانون المحلي، ولا سيما فكرة الموطن الجبائي[168].

الفرع الأول –مفهوم الإقامة في إطار الاتفاقيات الجبائية النموذجية

يعتبر التمييز بين المكلفين بالضريبة المقيمين وغير المقيمين أمر أساسي في القانون الجبائي الدولي، وهذا بغرض توزيع الاختصاصات الجبائية بين الدول المتعاقدة، مما يجعل التركيز على منح مفهوم دقيق لهذا المصطلح أمرا ضروريا[169]. وهو ما قامت به المنظمات الدولية فقد تناولت أحكام نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مفهوم الشخص المقيم، وفرقت بين مفهوم الإقامة المعتمد بالنسبة للأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية، كما وضعت لكل فئة منهما قواعد خاصة، وهذا ما سيتم تبيانه في الفقرات الآتية.

---

166 - Karim Sid Ahmed, Op.cit, page 415

167 - SAIDA Naji, Op.cit, page 459.

168 - Gest Guy, « Territorialité, impôt sur les revenus et le patrimoine des personnes physiques, domicile fiscal », Juris Classeur, Droit fiscal-impôts directs-traité 1- Tome 1, impôts et contribution : fasc.3240, LexisNexus SA-2009, page 03. Cité par El Arabi Afaf, La planification fiscale des multinationales à l'ère de la dématérialisation économique, Journal of quantitative and qualitative research in economic and administrative sciences, Volume: 02 / N° 01 (2020), Université de Ghardaïa, Algérie, paragraphes 107-121, page 109.

169 - Commission Européenne (Groupe d'experts), Droit communautaire et conventions fiscales (Les articles de la convention Modèle OCDE vus dans une optique communautaire), Bruxelles, le 9 juin 2005, page 04.

تؤكد أحكام نموذج اتفاقية OCDE على أن مصطلح مقيم في دولة متعاقدة يشمل أي شخص يخضع وفقا لأنظمة تلك الدولة للضريبة فيها بسبب الموطن (محل السكن)، الإقامة، محل الإدارة أو أي معيار آخر مماثل، كما يشمل تلك الدولة و أي من أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية[170]. و هو نفس المفهوم الذي اعتمدته هيئة الأمم المتحدة إلا أنها تضيف معيارا آخر إلى نص المادة وهو معيار "مكان التأسيس"[171]. و لكن ما يعاب على هذا المعيار أنه قد يؤدي إلى استغلال قواعد الاتفاقيات الجبائية، لأن مكان التأسيس هو معيار رسمي إلى حد ما و لا يهتم كثيرا بجوهر النشاط. يمكن على سبيل المثال أن تُنشأ الشركة بموجب قانون بلد ما، و يكون المساهمون فيها مقيمين في بلدان أخرى أين يتم تنفيذ إدارة وأنشطة الشركة خارج اختصاص الدولة التي توجد بها الشركة. هنا تطرح فرضيتان، الأولى تقضي بأن يكون هذا نتيجة تطور نشاطات الشركة وعملياتها، أما الفرضية الثانية فمفادها أن يكون إنشاء مثل هذه الشركة كإستراتيجية متعمدة للاستفادة من امتيازات الاتفاقيات التي أبرمتها الدولة، و هو ما أصبح ممكنا بشكل متزايد في وقت أصبح فيه من السهل تنفيذ العديد من الأنشطة عن بعد[172].

و ما تجدر الإشارة إليه أن مصطلح الشركات يشمل كل شخص معنوي أو كل كيان يتم اعتباره بأنه شخص اعتباري للأغراض الجبائية، و كل تجمع للأشخاص بخلاف الشركات. وهو ما تأخذ به فرنسا في الاتفاقية المبرمة مع الجزائر، التي يشمل مجال تطبيقها بالنسبة لفرنسا: الأشخاص الاعتباريين (الدولة، السلطات المحلية، الكيانات القانونية التي يحكمها القانون العام، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشراكات، مجموعات المصالح الاقتصادية الأوروبية، وما إلى ذلك) وكذلك المجموعات التي يتم التعامل معها كدافعي ضرائب الشركات (المشاريع المشتركة) التي لها مقر مسجل في فرنسا[173].

أولا–معيار الخضوع الضريبي للشخص المقيم

تستثني الجملة الأخيرة للفقرة الأولى من المادة الرابعة لنموذج اتفاقية OCDE من تعريف المقيم الشركات الأجنبية المعفاة من الضريبة على الدخل الأجنبي بموجب امتيازات مستخدمة لجذب الشركات الوسيطة. كما تستثني الشركات وغيرها من الأشخاص غير الخاضعين بشكل شامل للضريبة

170 - الفقرة الأولى (01) من المادة الرابعة (04) لنموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون لسنة 2014.

171 - ONU, Op.cit, paragraphe 01, page 87.

172 - BAKER Philipe, Op.cit, page 75.

173 - Direction générale des finances publiques , Op.cit, page 03.

في دولة متعاقدة لأنهم، بالرغم من كونهم مقيمين في تلك الدولة بموجب قانونها الضريبي، و يعتبرون مقيمين في دولة أخرى بموجب الاتفاقية المبرمة بين الدولتين المتعاقدتين[174].

بالرجوع إلى الشرح الذي أوردته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فإنها تذكر أن الفقرة الأولى من المادة الرابعة (04) تحدد الأشخاص الذين هم خاضعون للضريبة في دولة متعاقدة بالنظر إلى قانونها الداخلي، من خلال تطبيق عدة خصائص في عدد من الدول. و لكن هناك بعض الاتفاقيات التي تحدد بشكل مباشر معايير الإقامة الضريبية، دون الإشارة إلى القوانين الداخلية للدولتين المتعاقدتين. ومثال ذلك الاتفاقية الجبائية المبرمة بين بلجيكا و فرنسا المؤرخة 10 مارس 1964، و ذلك استنادا إلى مبدأ التبعية المتعلق بالاتفاقيات الجبائية، وفي هذه الحالة، يجب تحديد وضعية المكلفين بالضريبة على سبيل الأولوية بالنظر إلى القواعد الداخلية[175]. فالاعتراف بوضع المقيم الضريبي في إحدى الدول المتعاقدة له أهمية حاسمة لأنه يشكل أحد الشروط الضرورية لاستفادة المكلف من هذه الاتفاقيات[176].

كما أضافت انه يعتبر الشخص خاضعا للتكليف الضريبي الغير محدود، حتى و إن لم تطبق عليه الدولة المتعاقدة الضريبة، و مثال ذلك منظمات التقاعد و المنظمات الخيرية التي يمكن أن يتم إعفائها من الضريبة بشرط أن تستوفي جميع الشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي الخاص بهذا الإعفاء، أما إذا لم تستوف الشروط المحددة فهي مجبرة على تسديد الضرائب. معظم الدول تعتبر هذه المنظمات شخصا مقيما حسب الاتفاقية، و لكن البعض الآخر لا يعتبرها خاضعة للضريبة إذا تم إعفائها و ذلك بالنظر إلى التشريع الجبائي الوطني، هذه الدول بإمكانها ألا تعتبر تلك المنظمات مقيمة حسب اتفاقياتها[177].

و في هذا الإطار صدر قرار في 9 يونيو 2020، قضى مجلس الدولة بأنه يمكن الاعتراف بالمكلف بالضريبة كمقيم في ولاية ما على الرغم من أنه يخضع للضريبة هناك فقط على الدخل من مصادر

---

[174] - التعليقات على المادة الرابعة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، المرجع السابق، الفقرة الثامنة، الصفحة 79.

[175] - Bernard Castagnède, Précis de fiscalité internationale, 5e édition, PUF, Paris ,2015, paragraphe 290, page 436.

[176] - Guilhem Calzas / Nicolas Busin, Conventions fiscales : une obligation fiscale limitée n'exclut pas toujours la qualité de résident, Revue option finance –la lettre gestion des groupes internationaux, Supplément du numéro 1578 du Lundi 19 Octobre 2020, Paris, France, page 09.

[177] - OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune version abrégée 2014, paragraphe 08/2 et 08/3, pages 91 et 92.

محلية وليس على دخله بأكمله. وبالتالي يحدد مجلس الدولة أنه يمكن أن يكون هناك إقامة بالمفهوم الاتفاقي دون التزام ضريبي غير محدود[178].

تعود وقائع هذه القضية السابقة الذكر إلى استقرار مكلف بالضريبة في الصين مع زوجته وأطفاله لإدارة مصنع خلال عامي 2013 و2014. وخلال هذه الفترة، حصل دافع الضرائب على أرباح من مصادر فرنسية. وبما أن المعني ليس مقيمًا جبائيا بالمعنى المقصود في المادة 4 ب من قانون الضرائب العام، فإن أرباح الأسهم كانت خاضعة لضريبة الاستقطاع في فرنسا بمعدل 30٪ المعمول به في ذلك التاريخ. أين كان المعني يرغب في الاستفادة من وضع المقيم الجبائي بالصين بالمعنى المقصود في الاتفاقية الضريبية الموقعة بين الصين وفرنسا والتي كانت سارية المفعول آنذاك للاستفادة من التخفيض إلى 10% في معدل الضريبة المقتطعة. الا أن طلبه تم رفضه من قبل إدارة الضرائب الفرنسية، ثم من المحكمة الإدارية و كذا محكمة الاستئناف الإدارية. و ذلك بحجة أن المعني لا يمكن اعتباره مقيماً في الصين لتطبيق الاتفاقية لأنه لا يخضع بالأخص للضريبة في الصين إلا على مداخيله من مصادر صينية وليس على المداخيل من مصدر فرنسي. أين بررت المحكمة موقفها بعدم تقديم إثبات من طرف المعني يبين أن غياب الضرائب على الدخل من مصدر أجنبي نتج عن تطبيق نظام "المغترب" في الصين ولم يؤثر على الطبيعة غير المحدودة لالتزامه الضريبي في هذه الدولة. ويترتب على قرار المحكمة أنه لا يمكن الاعتراف بالمعني كمقيم صيني لأنه لم يتمكن من إثبات وجود التزام ضريبي غير محدود في الصين[179].

الا أن مجلس الدولة رأى أن هذا الموقف لا يتوافق مع نص المادة 04 من الاتفاقية الجبائية الفرنسية– الصينية لعام 1984 التي تنص على أن مفهوم "مقيم في دولة متعاقدة" يعني "أي شخص، بموجب التشريع الجبائي لتلك الدولة" يخضع للضريبة في تلك الدولة، بسبب موطنه أو مكان إقامته أو مكان إدارته العامة أو أي معيار مماثل آخر.

وبعد ذلك، ينتقد مجلس الدولة حكم محكمة الاستئناف الإدارية بشكل تكون فيه للطبيعة غير المحدودة للالتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة في الصين أي تأثير على مؤهلات المقيم. وبالتالي يحدد مجلس الدولة أن الأمر متروك لمحكمة الاستئناف الإدارية فقط لتحديد ما إذا كانت الصين تُخضع المكلفين بالضريبة للضريبة على جزء فقط من دخله، بسبب ارتباط شخصي (موطن، إقامة، علاقة شخصية مماثلة). وليس فقط بسبب أن مصدر هذا الدخل هو الصين، و هنا يقر المجلس أن محكمة

178 - Conseil d'État, 8ème - 3ème chambres réunies, 09/06/2020, N^0 434972. www.legifrance.gouv.fr /ceta/id/CETATEXT000041982572

179 - Guilhem Calzas / Nicolas Busin, OP, page 09.

الاستئناف قد أخطأت في تطبيق القانون و عليه تم إلغاء القرار الصادر عنها و منح المعني مبلغ 3500 أورو[180].

ثانيا–تطبيق مفهوم الإقامة على صناديق التقاعد

تضمن النموذج المعدل لاتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017، حكما أو عبارة لم يتضمنها النموذج السابق، و يتعلق الأمر "بصناديق المعاشات التقاعدية "، أين تم النص صراحة على أنه: "لأغراض هذه الاتفاقية ، تعني عبارة "مقيم في دولة متعاقدة" ... وينطبق أيضاً على تلك الدولة وكذلك على جميع فروعها السياسية أو على سلطاتها المحلية وعلى صندوق معترف به للمعاشات التقاعدية..."[181] .

في هذا الإطار ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه لطالما اعتبرت معظم الدول الأعضاء أن صندوق تقاعد تم تأسيسه في دولة متعاقدة هو مقيم في تلك الدولة، بغض النظر عن حقيقة أنها قد تتمتع بالإعفاء الكامل أو الجزئي من الضرائب في تلك الدولة. حتى عام 2017 انعكس هذا التفسير في النسخة السابقة من القسم 8.11، التي تشير إلى "صناديق التقاعد والجمعيات الخيرية والمنظمات الأخرى" كأشخاص مقيمة. ليتم بعدها تعديل الفقرة الأولى من المادة الرابعة (04) في عام 2017 لإزالة أي غموض بشأن ما إذا كان صندوق المعاشات التقاعدية الذي يستوفي تعريف "صندوق معترف به للمعاشات التقاعدية "في الفقرة 1 من المادة 3 هو مقيم في الدولة المتعاقدة التي أنشأ فيها.

فالمفهوم الذي أعطته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لعبارة "صندوق معاشات تقاعدية معترف به" ينطبق على كيان أو جهاز يشكل شخصًا منفصلاً، ومع ذلك، بما أن دخل هذا الصندوق مخصص للشخص القانوني الذي هو جزء منه ، فإن أحكام الاتفاقية تنطبق على ذلك الدخل إلى الحد الذي يكون فيه للشخص القانوني نفسه مركز مقيم في دولة متعاقدة بموجب الفقرة الأولى من المادة الرابعة للنموذج. و لكن تتيح المنظمة للدول المتعاقدة الحرية في حذف الإشارة إلى "صناديق المعاشات التقاعدية المعترف بها" في الفقرة الأولى إذا رأت ذلك. كما تؤكد أنه نظراً لتنوع الأنظمة التي يتم من خلالها دفع المعاشات سيكون من المفيد في كثير من الأحيان للدول المتعاقدة مراجعتها،

[180] - Conseil d'État, 8ème - 3ème chambres réunies, 09/06/2020, N^0 434972. www.legifrance.gouv.fr /ceta/id/CETATEXT000041982572

[181] - Article 04, paragraphe 01 du modèle de convention fiscale de l'OCDE 2017.

وتحديد كيفية سريان أحكام اتفاقية جبائية مبرمة بين الدول المتعاقدة على هذه الأنظمة عند التفاوض على هذه الاتفاقية أو في وقت لاحق من خلال إجراءات الاتفاق المتبادل[182] .

الفرع الثاني- مفهوم الإقامة في إطار التشريع الجبائي الجزائري

إن التطرق لمفهوم الإقامة في إطار التشريع الجبائي الجزائري، سواء تعلق الأمر بالقانون الجبائي الجزائري المحلي أو بالاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الجزائر و مختلف الدول، أمر ضروري من أجل معرفة و تبيان مدى تأثر الجزائر بالأحكام النموذجية، و مدى تبنيها لها في تشريعاتها الداخلية.

أولا-مفهوم الإقامة وفقا للاتفاقيات الجبائية الجزائرية

تضمنت الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع نظيراتها من الدول نفس المفهوم الذي اعتمده نموذج اتفاقية l'OCDE حرفيا[183]، الا أن بعض الاتفاقيات الأخرى تأثرت بنموذج هيئة الأمم المتحدة ويظهر ذلك من خلال تبنيها معيار مكان التأسيس، و مثال ذلك ما ورد في الفقرة الأولى من المادة الرابعة (04) للاتفاقية الجبائية الجزائرية مع مملكة بريطانيا و ايرلندا الشمالية[184].

في حين حاولت بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الأخرى أن تكون أكثر دقة من خلال اعتماد نفس المفهوم الخاص بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و لكن مع تحديد بعض المؤسسات التي يمكن أن يشملها مصطلح المقيم و التي تتوافق مع أغراض إبرام الاتفاقية، و التي نذكر منها الأمثلة الآتية:

-الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و المملكة العربية السعودية التي تنص على أن مصطلح مقيم يشمل أيضا أي شخص قانوني مؤسس وفقا لأنظمة دولة متعاقدة و معفى أو غير خاضع للضريبة في

---

182 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphes 8.6 et 8.9 et 8.10, pages 80 et 81.

183 – تنص الفقرة الأولى من المادة الرابعة (04) الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و مصر المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 25 مارس 2003، الذي تم نشره بالجريدة الرسمية العدد 23، على أنه:لأغراض هذا الاتفاق يقصد بعبارة مقيم في دولة متعاقدة أي شخص يخضع وفقا لقوانين تلك الدولة للضرائب المفروضة فيها بحكم موطنه ، أو محل إقامته ، أو مركز إدارته أو أي معيار آخر.

184– الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من دولة تركيا، بلغاريا، الكويت، ألمانيا،إيران، السعودية، المملكة المتحدة لبريطانيا و ايرلندا الشمالية و اليابان، أما باقي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الأخرى فاكتفت بالمفهوم الخاص ب OCDE.

تلك الدولة و قائم ومستمر فيها إما على سبيل الحصر لغرض ديني أو خيري أو تعليمي أو علمي أو آي غرض آخر، أو لتوفير معاشات تقاعدية أو منافع أخرى مماثلة للموظفين[185].

-الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع دولة الإمارات العربية المتحدة التي تضمنت تؤكد أحكامها أن مصطلح المقيم يشمل: أي مؤسسة حكومية تؤسس وفقا لقانون عام مثل المصرف المركزي والصناديق و المؤسسات و الهيئات و الوكالات أو أي كيانات مماثلة تؤسس في دولة متعاقدة أخرى، أو أي كيانات حكومية تؤسس في أي من الدولتين و التي تساهم في رأسمالها دولة متعاقدة أخرى مع الحكومات الأخرى[186].

و أهم ما يمكن ملاحظته أيضا أن بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية اعتمدت مفهوما مختلفا بالنسبة لنظيرتها التي تبرم معها نفس تلك الاتفاقية بالنسبة لمفهوم مصطلح المقيم[187]، و التي تبنت فيها الجزائر مفهوم المقيم الخاص بمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في حين اعتمدت الدول الأخرى مفهوما مختلفا. و مثال ذلك ما ورد في الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع جنوب إفريقيا التي تعرف مصطلح المقيم كالآتي:" تعني عبارة مقيم أي شخص طبيعي مقيم بصفة اعتيادية في جنوب إفريقيا وأي شخص غير الشخص الطبيعي الذي يكون مكان إدارته الفعلية متواجدا في جنوب إفريقيا"[188]. إضافة إلى الاتفاقية المبرمة مع دولة قطر أين نلاحظ أن السلطات القطرية تبنت مفهوم خاص بالمقيم، اعتمدت فيه على نفس المعايير الخاصة بترجيح الإقامة المزدوجة لإحدى الدولتين المتعاقدتين، و التي تعتبر تكرارا لما ورد ذكره في الفقرة 02 و 03 من نفس المادة. في حين اعتمدت الإمارات العربية المتحدة مفهوما واسعا و مبهما، فهي ترى أن عبارة مقيم في دولة متعاقدة تشمل أي فرد أو شخص مقيم في دولة الإمارات العربية المتحدة، و هنا لم تعتمد أي معايير ترتكز عليها من أجل تحديد هذه الإقامة[189].

---

185 – الفقرة الفرعية (ب) الخاصة بالفقرة الأولى (01) للمادة الرابعة (04) من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر والمملكة السعودية المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 15-337، المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، الجريدة الرسمية العدد الأول لسنة 2016.

186 – الفقرة الثانية (02) من المادة الرابعة (04) من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الإمارات العربية، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-164، المؤرخ في 07 أفريل 2003، الجريدة الرسمية عدد 26.

187 – الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من قطر، جنوب إفريقيا، الإمارات العربية المتحدة.

188 – الفقرة الرابعة من المادة الرابعة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و جنوب إفريقيا، الصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-95، المؤرخ في 04 ماي 2000، الجريدة الرسمية عدد 26، الصفحة 14.

189 – المرسوم الرئاسي رقم 03-164، المؤرخ في 07 ابريل، الجريدة الرسمية عدد 26، الصفحة 06.

و تضيف السلطات الفرنسية في اتفاقيتها المبرمة مع الجزائر، أن عبارة مقيم بدولة متعاقدة عندما تكون هذه الدولة فرنسا تشمل شركات الأشخاص و مجموعات الأشخاص الأخرى الخاضعة لنظام جبائي مشابه، و التي يكون مقر إدارتها الفعلية بفرنسا و يكون المساهمون فيها أو الشركاء أو الأعضاء الآخرون خاضعون بصفة شخصية للضريبة في فرنسا فيما يخص حصصهم من الأرباح، وهذا تطبيقا للتشريع الداخلي الفرنسي.[190] ما يمكن التركيز عليه من خلال استقراء هذا الحكم وملاحظته أن فرنسا هي الدولة الوحيدة من الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقية تضمنت حكما صريحا تعبر فيه عن موقفها من شركات الأشخاص الذي يبقى إشكالية حول معاملة هذا النوع من الشركات بالنسبة لمجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية، و هو ما تكلمنا عنه سابقا تحت عنوان الشركات الشفافة ماليا.

في الأخير قد يظهر لنا ربما أن السبب من وراء اعتماد مفهومين مختلفين لمصطلح الإقامة في بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية، يعود لسبب أن كل دولة تملك قانونا جبائيا داخليا خاصا بها يتضمن مفاهيم و أحكام و قواعد تختلف عن تلك الأحكام المعتمدة في دول أخرى. و لكن ما يمكن استنتاجه أن هذا الاختلاف ليس في صالح الأطراف المتعاقدة، ربما كان من الأفضل لها أن تعتمد نفس المفهوم من أجل تفادي أي اختلاف في تفسير نصوص الاتفاقية الجبائية، و هو ما يمثل طبعا الغرض الأساسي الذي تمت صياغة الاتفاقيات النموذجية من أجله من خلال توحيد المفاهيم الجبائية الدولية.

ثانيا-مفهوم الإقامة في إطار قانون الضرائب المباشرة الجزائري

بعد التعرف على مفهوم مصطلح الإقامة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية، كان لا بد من التطرق لهذا المفهوم وفقا لأحكام التشريع الجبائي الجزائري الداخلي، و هذا عملا بما ورد في نص المادة الرابعة من الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي تحيل إليه بموجب العبارة التي تنص على أنه "كل شخص يعتبر مقيم وفقا للقانون الداخلي". وعليه بالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نلاحظ انه تضمن عدة نصوص تتكلم عن مصطلح الإقامة، كما اعتمدت عبارة "موطن التكليف" من أجل التعبير عن مكان إقامة المكلف بالضريبة، و التي تؤكد أنه يخضع للضريبة على الدخل بالنسبة لكافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر[191].

---

[190] – الفقرة الرابعة من المادة الرابعة (04) من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و فرنسا، و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121، المؤرخ في 07 ابريل 2002، الجريدة الرسمية عدد 24، الصفحة 24.

[191] – الفقرة الأولى من نص المادة الثالثة (03) لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

كما تضمنت هذه النصوص الحالات التي يعتبر فيها موطن التكليف موجودا في الجزائر[192]، و حددت أربع حالات أساسية، و هي كالآتي:

- _**الأشخاص الذين يمتلكون مسكن بالجزائر** : الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له ، أو منتفعين به ، أو مستأجرين له ، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
- **الأشخاص الذين يمتلكون مركز إقامة رئيسي بالجزائر:** و في القاعدة العامة فان الشخص المغترب يمتلك مقر إقامته الرئيسي في الجزائر إذا كان يقيم فيها على الأقل لفترة 183 يوم في السنة.
- **الأشخاص الذين يمتلكون مركز المصالح الحيوية بالجزائر:** تخص المكان الذي يقوم فيه المكلف بالضريبة بتنفيذ استثماراته الأساسية ، أو المكان الذي يملك فيه مقر مؤسسته أو المكان الذي يتلقى فيه معظم مداخيله[193].
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.
- **أعوان الدولة:** حيث تضيف المادة (م 03/03 ق.ض.م) على أنه يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم في الجزائر ، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذي لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع مداخيلهم[194].

و في هذا الإطار تطرق المشرع الجزائري إلى حالة تعدد الإقامة داخل الجزائر أين يخضع المكلف الذي يملك عدة محلات إقامة بالجزائر للضريبة في المكان الذي توجد به مؤسسته الرئيسية. كما تخضع المداخيل المحققة من طرف الشركاء في شركات الأشخاص و شركات المساهمة و أعضاء الشركات المدنية للضريبة على الدخل الإجمالي في مكان ممارسة النشاط أو المهنة[195].

ثالثا- إثبات الإقامة وفقا لأحكام التشريع الجبائي الجزائري

من المعترف به أن المكلف بالضريبة الذي يريد الاستفادة من اتفاقية جبائية هو الذي يقع عليه عبء تقديم الأدلة التي تثبت إقامته في إحدى الدول المتعاقدة، و ذلك من خلال تقديم شهادة إقامة مقدمة

---

192 – الفقرة الثانية من المادة الثالثة (03) لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

193- La direction des relations publiques et de la communication, DGI, Régime applicable aux expatriés, n°02/2010, pages 03et 04.

194 - ينطبق هذا التعريف الذي تعطيه المادة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة الجزائري مع التعريف الذي تحدده المادة الرابعة (04) من قانون الضرائب الفرنسي.

195 – المادة الثامنة (08) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

من طرف الإدارة الجبائية لدولة متعاقدة ، و معترف بها من طرف إدارة الدولة الأخرى[196]. و هو ما أخذ به التشريع الجبائي الجزائري، من خلال التأكيد على ضرورة تقديم شهادة جبائية تثبت الإقامة في إحدى الدولتين المتعاقدتين بغرض تطبيق أحكام الاتفاقية المبرمة بينها.

01- إثبات الإقامة الجبائية بالجزائر

يلتزم المكلفون بالضريبة والمقيمين بالجزائر بغرض الاستفادة من تطبيق الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الجزائر و دولة أخرى بالنسبة للمداخيل المحققة في هذه الأخيرة، بتقديم وثيقة لإثبات إقامتهم بالجزائر. ويتم هذا من خلال ملأ استمارة تحمل عنوان "**شهادة الإقامة الجبائية بالجزائر**"[197] و التي يطلق عليها تسمية "**C29**". تملأ هذه الوثيقة من طرف الشخص المقيم من جهة، و من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية من جهة أخرى، من أجل تقديمها أو توجيهها للإدارة الجبائية التابعة للبد الأجنبي الذي تبرم معه الجزائر الاتفاقية الجبائية. أين تشهد الإدارة الجبائية الجزائرية بموجب هذه الوثيقة ووفقا للعناصر المتوفرة لديها، أن الشخص المعني يعتبر مقيما بالجزائر بالنسبة لتلك السنة حسب مفهوم الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الدولتين. وتعتبر هذه الوثيقة صالحة فقط بالنسبة للسنة الجبائية التي سلمت خلالها. ويجب أن تتضمن وثيقة C29 مجموعة من البيانات المهمة، التي تتعلق بكل من الإدارة الجبائية، الشخص المعني و كذا المداخيل، و ذلك على النحو الآتي:

-**البيانات الخاصة بالإدارة الجبائية:** تحديد المديرية أو المركز ، العنوان، الهاتف ، الفاكس البريد الالكتروني و رقم التسليم(من أجل تسهيل الاتصال مع الإدارة الجبائية الأجنبية).

-**البيانات الخاصة بالمكلف بالضريبة:** الاسم و اللقب أو التسمية الاجتماعية بالنسبة للشخص المعنوي، تاريخ و مكان الازدياد، المهنة أو نوع النشاط، عنوان المسكن أو المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي.

البيانات الخاصة بالمداخيل: تتضمن استمارة C29 جدولا يخص تصريحات الشخص المعني بالمداخيل التي يحققها ، حيث يتعلق الأمر بتحديد طبيعة المداخيل، المدين الأجنبي بالمداخيل، تاريخ استحقاق المداخيل أو دفعها، المبلغ الخام للمداخيل إضافة إلى المبلغ الصافي للمداخيل (بعد خصم الضريبة الأجنبية، تحدد المبالغ بالدينار الجزائري و بعملة الدولة الأجنبية المعنية)

و في الأخير يجب أن تتضمن هذه الاستمارة تحديد مكان و تاريخ تسليمها، إضافة إلى ذكر اسم ولقب وصفة الشخص الموقع عليها و الذي يمثل الإدارة الجبائية بالجزائر.

196 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 267, page 434
197 - www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/C29_AR.

02-إثبات الإقامة الجبائية خارج الجزائر

تملأ وثيقة C30 من طرف المكلف بالضريبة الغير مقيم بالجزائر و الذي يحقق دخلا من مصدر جزائري. تمثل هذه الوثيقة بالنسبة له الدليل الرسمي من أجل إثبات إقامته الجبائية بالخارج، وهذا من أجل استفادته من أحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة بين بلده و الجزائر، و التي تكون قد دخلت حيز النفاذ.

تشمل هذه الوثيقة كل المداخيل ذات المصدر الجزائري التي يتحصل عليها شخص غير مقيم، سواء تعلق الأمر بمداخيل الخصوم أي أرباح الأسهم ، الفوائد و الإتاوات، أو بمداخيل الأصول الناتجة عن ممارسة نشاط، و التي تكون تابعة لمنشأ دائمة أو قاعدة ثابتة تقع في الجزائر و تكون ملكا لذلك الشخص الغير مقيم. و يتم تقديم هذه الاستمارة في نسخة مزدوجة، توجه الأولى إلى مديرية الضرائب الجزائرية، و الأخرى موجهة لإدارة الضرائب الأجنبية.

تتضمن هذه الوثيقة مجموعة من البيانات التي يجب تبيانها، من خلال ذكر البيانات الخاصة بالشخص الغير مقيم بالجزائر و يحصل على إيرادات من مصدر جزائري، كالاسم و اللقب،تاريخ ومكان الازدياد، طبيعة النشاط الممارس و عنوانه السكني، و كذا ذكر التسمية الاجتماعية بالنسبة للأشخاص المعنوية وعنوان مقرها الاجتماعي. إضافة إلى ملأ تصريح شرفي مؤرخ و موقع وجوبا من قبل ذلك الشخص أو ممثله الذي يلتزم بتقديم تفويض موقع ومصادق عليه من طرف المستفيد الفعلي للمداخيل. يتضمن تصريح الإدارة الجبائية والموجه لدولة الإقامة المداخيل المتحصل عليها بالجزائر، و كذا المعلومات الخاصة بالمدين الجزائري كالاسم، العنوان أو المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي، رقم المادة الجبائية و المعلومات الخاصة بالمداخيل. و التي يلتزم المدين الجزائري بالتصريح بها، والمتضمنة سنة دفع تلك المداخيل، المبلغ الصافي للمداخيل المدفوعة بعد خصم الضريبة المقتطعة من المصدر بالمعدل المنصوص عليه في الاتفاقية المعنية. تقدم نسخة إلى إدارة الضرائب التي توجد في دولة إقامة الشخص المستفيد لملأ المعلومات الخاصة بها، و الاحتفاظ بالنسخة المخصصة لها و تسليم نسخة ثانية إلى طالب الشهادة، مع الاحتفاظ بنسخة من هذه الاستمارة للأغراض المحاسبية. أما النسخة الثانية فيتم تقديمها من طرف الشخص المعني لإدارة الضرائب الجزائرية المختصة بالنظر في الملف، و في حالة عدم تقديم هذه الاستمارة من قبل الشخص الغير مقيم إلى المدين الجزائري أو إلى الإدارة الجزائرية، فلا يمكنه الاستفادة من الامتيازات الاتفاقية[198]

[198] – المديرية العامة للضرائب، وثيقة توضيحية موجهة لدافعي الضرائب حول كيفية ملأ استمارة C30.

المطلب الثاني– الإشكالات التي يطرحها مفهوم الإقامة

يلعب تحديد مفهوم الشخص المقيم دورا مهما في منع ظاهرة الازدواج الضريبي، الا أن هذا المفهوم قد يطرح تطبيقه من طرف الإدارات الجبائية بعض الإشكالات نتيجة لتطبيق مبدأ الخضوع الكامل، والذي قد يؤدي إلى حدوث ازدواج في الإقامة، و هو ما حاولت الاتفاقيات الجبائية حله.

الفرع الأول– أصل النزاع بين الدول حول الحق في فرض الضريبة(الإخضاع الكامل)

ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن سبب النزاع بين الدول حول الحق في فرض الضريبة ينشأ عندما تقوم التشريعات الداخلية للدول المختلفة بفرض إخضاع كامل للضريبة، و ذلك بسبب الرابط الشخصي الموجود بين المكلف بالضريبة و بين الدولة المعنية (دولة الإقامة). هذا الإخضاع الضريبي الكامل لا يتعلق فقط بالأشخاص المقيمين في الدولة، و ذلك بالمعنى الذي نعطيه عادة لمصطلح "المسكن" (في القانون الخاص)، بل يشمل أيضا الأشخاص الذين يقيمون بشكل دائم أو في بعض الأحيان لمدة زمنية معينة فقط فوق إقليم الدولة[199]. و لتوضيح الموضوع نأخذ كمثال شخص طبيعي أعزب مقيم بالجزائر يقوم بإدارة مؤسستين موجودتين بفرنسا و يملك ثروة منقولة وعقارات مهمة بفرنسا، أو مثلا ممثل للدولة الفرنسية في مهمة بالجزائر لفترة تمتد ل 03 سنوات، أين انتقل هو وأسرته للجزائر و لم يحتفظ بأي مسكن بفرنسا[200].

– شخص يملك مسكنا دائما في الدولة (ا) أين تعيش زوجته و أبنائه، و أمضى أكثر من 06 أشهر في الدولة (ب)، فنجد أنه بموجب القانون الداخلي لتلك الدولة و بسبب فترة إقامته يكون خاضعا للضريبة لأنه يعتبر كمقيم في هذه الدولة. هنا تدعي كل دولة حقها بإخضاعه الكامل للضريبة وتتمسك به، و بالتالي لا يمكن التوصل لحل من خلال الإشارة فقط إلى مفهوم الإقامة المعتمد عليه في القوانين الداخلية للدول، بل يجب أن يتم إدراج بنود خاصة في الاتفاقية لتحديد أي من المفهومين يجب أن يعطى الأفضلية، و ذلك وفقا للأحكام الآتية فيما بعد.

الفرع الثاني– حل النزاع بين دولتين متعاقدتين وفقا لمعيار التفضيل (الترجيح)

لا تهتم اتفاقيات الازدواج الضريبي بصفة عامة بالتشريعات الداخلية للدول المتعاقدة، فهي تهدف أساسا إلى تحديد الشروط التي يعتبر بها الشخص من وجهة النظر الجبائية كمقيم في الدولة، وكنتيجة يفرض عليه الإخضاع الكامل للضريبة في هذه الدولة. كما لا تحدد بدقة الخصائص التي يجب أن تستجيب لها التشريعات الداخلية حول الإقامة، و ذلك من اجل قيام الدول المتعاقدة بالاعتراف لواحدة

199- OCDE, Modèle de convention fiscal version 2014, paragraphe 03,page.90.

200 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 41040, page 568.

منها بالحق في الإخضاع الكامل. فقد أقرت كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وكذا هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتها أنه في حالة النزاع بين اقامتين، فان الأفضلية تمنح لإحدى الدولتين المتعاقدتين، و ذلك وفقا لشروط معينة يجب توافرها في الشخص المقيم. أين تقترح هذه المنظمات قواعد خاصة يطلق عليها اسم معايير التفضيل، مع التمييز طبعا بين معايير التفضيل التي تعتمدها الاتفاقيات الجبائية بالنسبة للأشخاص الطبيعية و الأشخاص المعنوية[201]، و هو نفس الاتجاه الذي سارت عليه الاتفاقيات الجبائية الجزائرية مع بعض الاختلافات التي سنوضحها فيما بعد.

أولا–معايير ترجيح الإقامة بالنسبة للأشخاص الطبيعية

تطرقت أحكام نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى الحالات التي يكون فيها الشخص الطبيعي مقيما في دولتين متعاقدتين، أين تطرح إشكالية من هي الدولة الأحق بفرض الضريبة. و لهذا تم إنشاء قواعد خاصة تمنح الأفضلية إلى الروابط التي تصل بين المكلف و بين الدولة الأولى على قدر الإمكان عوضا عن الدولة الأخرى.[202] فالمعيار المرجعي يجب أن يكون من النوع الذي لا يدخل الشك بأن الشخص الطبيعي المعني مستوفي الشروط المطلوبة إلا في دولة متعاقدة فقط. و في نفس الوقت، المعيار يجب أن يكون من النوع الذي يوضح ببساطة تخصيص الحق في فرض الضريبة للدولة المعنية[203].

و هو ما توافقها فيه هيئة الأمم المتحدة، حيث تؤكد كلتا المنظمتان أنه فيما يخص الوقائع التي تنطبق عليها القواعد الخاصة هي تلك الوقائع التي تكون سائدة خلال الفترة التي تتلاقى فيها إقـامة المكلف مع واقعة إخضاعه للضريبة، و هي تلك الفترة يمكن أن تكون أقل من فترة كاملة لفرض ضريبة. ولتوضيح ذلك لدينا مثال حول فرد مقيم في الدولة (أ) و ذلك خلال السنة المدنية من 01 جانفي حتى 31 مارس حسب التشريع الضريبي لهذه الدولة، ثم يرجع إلى الدولة (ب)، ليعيش فيها أكثر من 183 يوم، فانه يعتبر حسب التشريع الجبائي للدولة (ب) شخصا مقيما في هذه الدولة خلال سنة كاملة. إذا طبـقنا القواعد الخاصة فبالنسبة للفترة من 01 جـانفي حتى 31 مارس، فان الفرد كان يعيش في الدولة (أ) ، و كنتيجة يجب أن تصنفه كمقيم لديها من أجل تلك الفترة ، كما يعتبر مقيم في الدولة (ب) منذ 01 أفريل حتى 31 ديسمبر[204].

---

201 - ONU , Op.cit, paragraphe 02 cite le paragraphes 04 des commentaires sur l'article 04 du modèle de l'OCDE, page 88.

202 - الفقرة الثانية 02 من المادة الرابعة (04) لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية هي التي تضمنت معايير التفضيل.

203 - OCDE , Modèle de convention fiscal (version abrégé) 2014, paragraphe 10,page.80.

204 - ONU ,Op.cit , paragraphe 07cite le paragraphes 10 des commentaires sur l'article 04 du modèle de l'OCDE, page 91

و بالرجوع إلى نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة التي تتبنى حرفيا نفس الأحكام بالنسبة لهذه المسألة، فإن المعايير التي ترجح فيها إقامة الشخص الطبيعي في إحدى الدولتين المتعاقدتين حددت كالآتي:

01- معيار المسكن الدائم (Le foyer d'habitation permanent)

تؤكد كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة، أن المادة الرابعة من النموذجين تمنح الأفضلية للدولة المتعاقدة أين يملك المعني بالأمر مسكنا دائما. يعتبر أن محل إقامة الشخص الطبيعي توجد في المكان الذي يملك فيه حيازة أو حق التمتع بمسكن، بشرط أن يكون الشخص المعني، قام بترتيب هذا المسكن الدائم و تجهيزه و احتفظ به لاستعماله الشخصي بطريقة دائمة، بدل البقاء في بعض الأماكن بحيث تكون الإقامة محدودة لفترة قصيرة. أي أن الشخص المعني يتخذ الترتيبات اللازمة لتوفير الإقامة له في جميع الأوقات و بشكل مستمر، وليس في بعض الأحيان مع مراعاة الأسباب التي تحفزه، و خاصة تلك التي ترتبط بالضرورة بفترة قصيرة[205].

يمكن أن يأخذ هذا السكن شكل منزل أو شقة ، تكون ملكا للمعني أو مؤجرة، أو قد تكون حتى غرفة مؤثثة مؤجرة، و لكن ديمومة المسكن ضرورية، أين يظهر أن الفرد قد بدل مجهودا من أجل حصوله على السكن ليكون تحت تصرفه في كل وقت، و بطريقة مستمرة و ليست أحيانا فقط لأسباب هي بالضرورة مرتبطة بفترة قصيرة(رحلة قصيرة للسياحة، رحلة انجاز أعمال، رحلة دراسة أو تكوين في مدرسة....الخ)[206]. و بالتالي يقصى من هذا المعيار الاقامات حتى المستخدمة بشكل دائم لاعتبارات عملية.[207] و عليه لا يمكن مثلا اعتبار شخص مقيم في الجزائر على أنه يملك مسكنا دائما في فرنسا بالنسبة لسنة معينة، إذا تواجد على إقليم فرنسا خلال عطلته مرتين و في كل مرة يبقى لمدة شهرين، والتي قام خلالهما باستئجار نفس السكن المفروش. و من ناحية أخرى، سيتم اعتبار شخص مقيم بفرنسا على أنه يملك مسكنا دائما بالجزائر بالنسبة لسنة معينة، إذا كان يملك بالجزائر شقة تعود ملكيتها له، حتى لو لم يذهب إليها في تلك السنة[208].

02- معيار مركز المصالح الحيوية (Le centre des intérêts vitaux)

إذا كان الشخص الطبيعي يملك مسكنا دائما في كلتا الدولتين المتعاقدتين، فمن الضروري القيام بالبحث في الوقائع الخاصة بالدولتين. هنا تمنح الفقرة 02 من المادة الرابعة للاتفاقيات النموذجية

---

205 - Christophe Lemaire, Op.cit, page 04.

206 - ONU , Op.cit, paragraphe 07cite les paragraphes 12 et 13 des commentaires sur l'article 04 du modèle de l'OCDE, page 93

207 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 196, page 103.

208 - Direction générale des finances publiques , BOI-INT-CVB-DZA-10-20120912), page 04.

الأفضلية للدولة التي يكون للشخص معها روابط شخصية و اقتصادية أكثر، أين يشير هذا المعيار إلى الدولة التي تربطه بها علاقات اقتصادية وشخصية، و التي يتم تحديدها من خلال مجموعة من الحقائق (على سبيل المثال العلاقات الأسرية أو الاجتماعية، الهوايات، الأنشطة الثقافية والسياسية، مكان العمل، المصدر الرئيسي للدخل، المكان الذي تدار منه الممتلكات وما إلى ذلك)[209]. يجب أن يتم فحص الظروف ككل مع التركيز على الاعتبارات المتعلقة بالسلوك الشخصي للمعني التي يجب أن تحظى باهتمام خاص، و مثال ذلك شخص لديه مسكن في دولة و أقام مسكن ثان في دولة أخرى، مع الحفاظ على المسكن الأول. هنا بمجرد احتفاظ المعني بالسكن الأول في المحيط الذي عاش فيه دائما، أين عمل و أين يعتني بعائلته و يحتفظ بأمواله، يمكن مع عناصر أخرى تبيان انه احتفظ بمركز مصالحه الحيوية في الدولة الأولى[210].

و في إطار هذا الموضوع صدر قرار قضائي فرنسي يخص حالة ازدواج الإقامة لمواطن جزائري. أين قام هذا الأخير بإيداع تصريحات مشتركة بشأن المداخيل التي يحققها مع زوجته الأولى بفرنسا لدى الإدارة الجبائية الفرنسية، و حاول الاستفادة من امتيازات الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وفرنسا من خلال تغليب صفة الإقامة بالجزائر، و ذلك على اساس ملكيته لمسكن دائم يقيم فيه مع زوجته الثانية، إضافة لتسجيله بالسجل التجاري بالجزائر باعتباره شريكا بإحدى الشركات الجزائرية ومالكا لأرض زراعية. رفضت الإدارة الجبائية تغليب صفة الإقامة بالجزائر، نظرا لعدم قدرة الزوجين على تبرير وجود مداخيل أو ثروة من مصدر جزائري أكبر من تلك الموجودة بفرنسا.

فالزوجين يملكان مركز مصالحهم الحيوية بفرنسا منذ لحظة إيداعهم لمبالغ مالية مكونة من مداخيل ذات مصدر جزائري في حسابات بنكية بفرنسا، إضافة إلى المداخيل الناتجة عن تأجير عقارات بفرنسا تعود لمؤسسة يملك فيها الزوج 50 بالمائة من رأس المال، وكذا التوقيع على فواتير الهاتف و الكهرباء المتعلقة بعنوانهم بباريس، وعقد التأمين وغيرها من المعاملات المالية. و بالتالي تعتبر فرنسا هي بلد الإقامة و هو ما يوجب على الزوجين أداء الضريبة على الدخل بفرنسا[211].

03-معيار المسكن الاعتيادي (Le lieu du séjour habituel)

إضافة إلى المعايير السابقة تعطينا أحكام نموذج اتفاقية OCDE معيار ثانوي لوضعيتين منفصلتين ومختلفتين، و هما كالآتي:

---

209 - Nicolas De Limbourg / Sara Ribeiro Da Silva, Op.cit, page 04.

210 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية،المرجع السابق، الفقرة 15، الصفحة 81.

211 - Conseil d'Etat français 8^0 s-s 29 septembre 2014, n^{0}371 884, inédit au Recueil Lebon (N^0 Lexbase A7798MX4)Lexbook-revues, la lettre juridique n^{0}586 du 09 octobre 2014.

أ – الحالة أين الشخص الطبيعي لديه مسكن دائم في كل من الدولتين المتعاقدتين، و أين لا يمكننا تحديد في أي من الدولتين يملك مركز المصالح الحيوية الخاص به، أو

ب – الحـالة الثانية و هي حـالة الشخص الطبيعي الذي لا يملك مسكن دائم في أي من الدولتين المتعاقدتين[212]، و مثال ذلك شخص ينتقل من فندق إلى آخر في هذه الحالة فان كل فترة زمنية أقام فيها الشخص في الدولة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار بدون الحاجة إلى البحث عن السبب.

في كلتا الحالتين تمنح الأفضلية للدولة المتعاقدة التي يقيم فيها الشخص الطبيعي بطريقة معتادة، إلا أن هذا الحكم لا يتضمن تحديد الفترة التي يجب أن تتم على أساسها المقارنة، و لكن يجب أن تغطي فترة طويلة تسمح على قدر الكفاية بتقدير ما إذا كانت الفترة الزمنية التي دامت فيها إقامة المعني بالأمر في كلتا الدولتين معتادة[213].

كما تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن هذا المعيار المنصوص عليه في الفقرة الفرعية (ب) يتطلب تحديد ما إذا كان الشخص يعيش بطريقة معتادة، بمعنى أنه موجود بانتظام في إحدى الدولتين دون الأخرى خلال فترة معينة. لن يتم استنتاج هذا المعيار بمجرد تحديد في أي من الدولتين المتعاقدتين يقضي الشخص معظم الأيام خلال تلك الفترة المعنية. فمصطلح "الإقامة المعتادة" المنصوص عليه في نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية يشير إلى تواتر ومدة وانتظام الإقامة التي تشكل جزءاً من إيقاع الحياة الطبيعية للشخص، وبالتالي تكون أكثر من انتقالية. وكما هو معترف به يجوز للشخص أن يقيم بشكل اعتيادي في كلتا الدولتين[214]، على سبيل المثال إذا كان هذا الشخص موجودا بانتظام في كل من تلك الدول خلال الفترة المعنية، بغض النظر عما إذا كان هذا الشخص قام بقضاء فترة في دولة متعاقدة أكثر من الأخرى.

و من أجل توضيح ذلك تذكر منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على نص المادة الرابعة مثالا يتعلق بشخص طبيعي يمتلك منزلاً في كل من الدولتين (أ) و (ب) على مدى خمس سنوات، لكن الحقائق لا تحدد الحالة التي يكمن فيها مركز مصالحه الحيوية، حيث يعمل هذا الشخص في الدولة (أ) التي يعيش فيها اعتياديا، ولكنه يعود إلى الدولة (ب) يومين في الشهر ومرة

212 - الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة الثانية للمادة الرابعة من الاتفاقيات النموذجية.

213- ONU , Op.cit, , paragraphe 07cite les paragraphes 16,17 et 18 des commentaires sur l'article 04 du modèle de l'OCDE, pages 93 et 94.

214 - الفقرة الفرعية (ج) من الفقرة الثانية للمادة الرابعة من الاتفاقيات النموذجية.

في السنة لمدة ثلاثة أسابيع لإمضاء العطلة. وفي هذه الحالة، يقيم هذا الشخص في الدولة (أ) بشكل اعتيادي ولكن لا يعتبر كذلك في الدولة (ب)[215].

04-معيار الجنسية

هناك معيار آخر نصت عليه المادة الرابعة من الاتفاقيات النموذجية وهو معيار الجنسية، الذي ينطبق في الحالة التي يكون فيها الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة مقيما بشكل اعتيادي في كلتا الدولتين المتعاقدتين، أو لا يقيم بشكل اعتيادي في أي من الدولتين، فالأفضلية تمنح بالطبع إلى الدولة التي يملك جنسيتها، و تعتبر بالتالي هي دولة إقامته[216].

يظهر لنا أن الأخذ بمعيار الجنسية في مثل هذا الحكم، جعله يخسر استقلاليته كمعيار أساسي ليصبح معيار فرعي و إضافي بالنسبة لمعيار الإقامة، الا فيما يخص الاستثناءات الثلاثة السابقة (عدم التمييز، تبادل المعلومات والإجراءات الودية)[217]. إن الدور الثانوي المنسوب لمعيار الجنسية يوضح لنا فكرة تغليب التبعية الاقتصادية و الاجتماعية فيما يخص الدول النامية للدول المتطورة في المجال الجبائي. الا أنه يحمل في طياته مفارقة واضحة، فهو يعتبر ضحية للعولمة من جهة و كذا حلا للمشاكل التي تواجهها. و هذا باعتباره يسمح للدول بأخذ الحذر في مواجهة محاولات خفض العائدات الجبائية عن طريق تحويل السكن للخارج. والذي يعتبر من بين الأسباب التي دفعت الو.م.أ للاحتفاظ به في "Tax cuts and job" في 2017 على الرغم من المعارضة لعدة تيارات[218].

فقبل أن يشهد العالم حركة واسعة لرؤوس الأموال والأنشطة العابرة للحدود، كانت الجنسية تعتبر معيارًا أساسيًا في إخضاع المداخيل التي اغلبها تكون من مصادر وطنية. و هو ما تغير بمرور الزمن أين عرف هذا المعيار انتقادا واسعا، و امتناعا عن الأخذ به الا من طرف الأقلية[219].

ومنه نستخلص أن الاتفاقيات النموذجية تفضل الأخذ بمعيار الإقامة عن الأخذ بمعيار الجنسية وهذا عندما يتعلق الأمر بالحد من مجال تطبيق أحكامها. أما حينما يتعلق الأمر بالتنازع حول ازدواجية الإقامة فان معيار الجنسية يلعب دورا تبعيا في هذه الاتفاقيات. الا أن هذا الأخير يأخذ مكانة إلى جانب معيار الإقامة فقط بالنسبة لميدان منع التمييز وكذا تبادل المعلومات و الإجراءات الودية[220].

---

215 - L'OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphes 19 et 19.1, page 83.

216 – الفقرة لفرعية (د) من الفقرة الثانية للمادة الرابعة من الاتفاقيات النموذجية.

217- Karim Sid Ahmed, Op.cit, page 417.

218 - Karim Sid Ahmed, Op.cit, page 417.

219 - Melot Nicolas, Territorialité et mondialité de l'impôt étude de l'imposition des bénéfices de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaine, Thèse de doctorat, Université Panthéon-Assas (Paris II), 2002, n 865, page 420. Citée par Ais Souhila, la territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, thèse de doctorat, université d'Oran 02, 2018-2019, page 177.

220 - Karim Sid Ahmed, Op.cit, page 417.

05-الاتفاق المتبادل

إذا كان معيار الجنسية لا يسمح بتسوية مشكلة ازدواج الإقامة، و ذلك في حالة ثبوت أن الشخص المعني يحمل الجنسية المزدوجة لكلتا الدولتين المتعاقدتين، أو أنه عديم الجنسية، أو أنه يحمل جنسية دولة ثالثة فقط، ففي هذه الحالات يمكن حل المشكلة عن طريق الاتفاق المشترك بين السلطات المختصة للدول المتعاقدة[221].

يعتبر معيار الاتفاق المتبادل معيارا بديلا لترجيح الإقامة لإحدى الدول المتعاقدة بالنسبة للشخص الطبيعي، وهو آخر معيار يمكن أن تلجأ له السلطات المختصة من أجل حل النزاع، من خلال منح مهمة البث في الإشكالية للسلطات المختصة، و ذلك عن طريق الاتفاق المتبادل، الذي يتم بموجب الإجراءات الودية المنصوص عليها في المادة 25 من الاتفاقيات النموذجية[222].

و في الأخير تجدر الإشارة إلى ضرورة تطبيق تلك المعايير المذكورة سابقا وفق الترتيب المذكور في النص، و ذلك نظرا لأهمية كل معيار بالنسبة للشخص المكلف بالضريبة، ومدى ارتباط هذا الأخير بإحدى الدولتين المتعاقدتين وفقا لتلك المعايير. بمعنى أنه لا يمكن الرجوع إلى معيار آخر الا إذا تعذر تطبيق المعيار الذي قبله نظرا لكون هذه المعايير ذات طابع فرعي[223]. فأحكام الاتفاقيات النموذجية لكل من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية و كذا هيئة الأمم المتحدة قامت بالاعتماد على "نظام للمعايير المتتالية" يسمح للشخص بالاحتفاظ بدولة واحدة فقط كدولة لإقامته، والتي يطلق عليها باللغة الانجليزية « **Tie-Breaker Rule** » أي قاعدة كسر التعادل[224].

أما بالنسبة لموقف الاتفاقيات الجبائية الجزائرية من ازدواج الإقامة للشخص الطبيعي فانه لا يختلف عن موقف الاتفاقيات النموذجية. أين نلاحظ أن جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية قامت باعتماد نفس المعايير وفقا لما ورد في الأحكام التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، و اعتمدت نفس الترتيب، الا أنها لم تعطها أي تعريف، وهو ما يجعلها غامضة نوعا و تحتاج بعض التوضيح، بحيث يترك تفسير هذه الأحكام للسلطات الجبائية

221 - Direction générale des finances publiques , BOI-INT-CVB-DZA-10-20120912, page 04.

222- الفقرة الفرعية د من الفقرة الثانية للمادة الرابعة من الاتفاقيات النموذجية..

223 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 195, page 103.

224 - Christophe Lemaire, Op.cit, page 03.

المختصة من خلال دراسة الوقائع والظروف المحيطة بالمكلف بالضريبة من أجل تحديد أي معيار من بين تلك المعايير ينطبق عليه[225].

ثانيا- تحديد معيار الأفضلية بالنسبة للشخص المعنوي

لقد توصلنا سابقا إلى أنه تم اعتماد عدة معايير من أجل ترجيح الإقامة لإحدى الدول المتعاقدة بالنسبة للشخص الطبيعي، و التي تبين أنها هي نفس العناصر التي اعتمدتها الاتفاقيات النموذجية و كذا الاتفاقيات الجبائية الجزائرية. و لكن تبقى هذه المعايير خاصة بالأشخاص الطبيعية فقط، مما يدفعنا للبحث حول مصير الأشخاص المعنوية في حالة وجودهم تحت وضعية ازدواج الإقامة، و هو ما تناولته أحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية و الجزائرية.

01- تحديد معيار الأفضلية بالنسبة للشخص المعنوية وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية

تطرقت أحكام نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى الحالات التي يعتبر فيها الشخص المعنوي مقيما في إحدى الدولتين المتعاقدتين، والتي تؤكد في تعليقاتها أن هذه الفقرة تعالج حالة الإقامة بالنسبة للشركات و كل نوع آخر من التجمعات الخاصة بالأشخاص، دون الأخذ بعين الاعتبار إذا كانت لهم الشخصية القانونية، أم لم تكن لهم.

وضعت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية معيارا واحدا كمعيار أفضلية بالنسبة للأشخاص المعنوية من أجل حل تنازع إشكالية ازدواج الإقامة و هو"معيار مقر الإدارة الفعلي"[226]، والذي يمثل المكان

---

[225] – على سبيل المثال تنص الفقرة الثانية (02) من المادة الرابعة (04) للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و المملكة العربية السعودية (المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15-337، الجريدة الرسمية عدد 01 لسنة 2016)على أنه "عندما يكون فرد وفقا لأحكام الفقرة 01 من هذه المادة مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين، فان وضعه عندئذ يتحدد كالآتي:

أ- يعد مقيما فقط في الدولة المتعاقدة التي يتوافر له فيها سكن دائم ، فان توافر له سكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدتين فيعد مقيما فقط في الدولة المتعاقدة التي تكون فيها علاقاته الشخصية و الاقتصادية أوثق"مركز المصالح الحيوية"

ب- إذا لم يكن ممكنا تحديد الدولة المتعاقدة التي فيها مركز مصالحه الحيوية أو لم يتوافر له سكن دائم في أي من الدولتين المتعاقدتين، يعد مقيما فقط في الدولة المتعاقدة التي فيها سكنه المعتاد.

ج-إذا كان له سكن معتاد في كلتا الدولتين المتعاقدتين أو لم يكن له سكن معتاد في أي منهما، يعد مقيما فقط في الدولة المتعاقدة التي يكون مواطنا فيها.

د- إذا كان مواطنا في كلتا الدولتين المتعاقدتين أو لم يكن مواطنا في أي منهما، تسوي السلطتان المختصتان في الدولتين المتعاقدتين الموضوع بالاتفاق المشترك."

الذي يتم فيه (في الجوهر) اتخاذ القرارات الضرورية من أجل تسيير نشاطات الكيان، أي المكان الذي يمارس فيه الشخص أو مجموعة الأشخاص نشاطاتها العليا(مثل مجلس الإدارة)، وتتخذ فيه القرارات الرسمية، و يتم فيه إيقاف الإجراءات التي يجب أن تتخذ من طرف الكيان في مجموعه، كما يمثل أيضا المكان الذي تمسك فيه المحاسبة[227].

و بصفة عامة يعتبر المكان الذي يقوم بالدور الأهم في إدارة الشركة فيما يخص جميع الميادين، فيمكن أن يكون للشخص المعنوي عدة مقرات للإدارة ولكن لا يمكن أن يوجد له إلا مقر إدارة فعلي واحد فقط[228]، وهنا يجب أن تأخذ جميع الوقائع والظروف التي لها صلة بعين الاعتبار من أجل تحديد مقر الإدارة الفعلي.

و قد تبنت هيئة الأمم المتحدة نفس المعيار الذي وضعته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، كمعيار وحيد فقط من أجل حل إشكالية تنازع الإقامة بالنسبة للأشخاص المعنوية، كما تتفق معها حول إمكانية استبدال هذا الحكم بحكم آخر، و ذلك بالنسبة للدول التي ترى أن حالات ازدواج إقامة الأشخاص المعنوية يجب التعامل معها كل منها على حدا، و لا يتم ذلك الا من خلال اعتماد معيار الاتفاق المتبادل بين السلطات الجبائية المختصة[229].

و لكن ما يعاب على هذا الحكم أنه بقي مجرد اقتراحات واردة في الشرح المدرج مع المادة، و لم يتم إدراجه صراحة في نصوص الاتفاقيات النموذجية، كما أنه في كلا النموذجين لم يتم النص على حل آخر في حالة تعذر تحديد دولة الإقامة وفقا لمعيار مقر الإدارة الفعلي، و هو ما حاولت اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح تداركه، حيث تضمنت أحكاما جديدة تتعلق بحالات ازدواج الإقامة بالنسبة للأشخاص المعنويين.

02-أحكام اتفاقية BEPS الخاصة بحل إشكالية ازدواج الإقامة بالنسبة للشخص المعنوي

تضمنت اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح BEPS أحكاما جديدة تتعلق بحالات ازدواج الإقامة بالنسبة للأشخاص المعنويين، قامت باستنباطها من الحكم الوارد في التعليقات المتعلقة بالاتفاق المتبادل. تلتزم السلطات المختصة للدول المتعاقدة في الحالة التي يعدّ فيها الشخص المعنوي مقيما في أكثر من ولاية قضائية متعاقدة بسبب أحكام اتفاقية ضرائب مشمولة، أن تسعى إلى تحديد الدولة التي يعدّ هذا الشخص مقيما فيها لأغراض الاتفاقية الجبائية المشمولة عن طريق الاتفاق المتبادل، مع مراعاة مكان إدارته الفعلية، والمكان الذي تم فيه تأسيسه أو تشكيله بأي شكل آخر، وأي

---

226 – الفقرة الثالثة من المادة الرابعة لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

227- OCDE , Modèle de convention fiscal (version abrégé), ,2014, paragraphe 24, page 96.

228 - Direction générale des finances publiques , BOI-INT-CVB-DZA-10-20120912, page 05.

229 - ONU , Op.cit, paragraphe 10 cite le paragraphes 24 des commentaires sur l'article 04 du modèle de l'OCDE, page 95 et 96.

عوامل أخرى ذات صلة. وفي حالة عدم وجود مثل هذا الاتفاق، لا يحق لهذا الشخص الحصول على أي إعفاء من الضريبة منصوص عليه في اتفاقية الضرائب المشمولة إلا بالقدر وبالطريقة التي قد تتفق عليهما السلطات المختصة في الولايات القضائية المتعاقدة[230].

تهدف كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا مجموعة العشرين من خلال وضع هذه القاعدة، إلى اعتماد قاعدة واحدة لترجيح الإقامة بالنسبة للشخص المعنوي في كل الاتفاقيات الجبائية نظرا للأهمية البالغة لذلك، طالما أن القواعد الموجودة تأخذ أشكالا متعددة و هي في غالب الأحيان ناقصة. و مثال ذلك بعض الاتفاقيات التي تنص فقط على الرجوع إلى الإجراءات الودية من أجل تحديد الإقامة بدون أن تكون مكملة بقاعدة أخرى تخص الحالات التي لا يمكن التوصل فيها إلى حل بموجب هذه الإجراءات، و هنا نكون أمام فراغ قانوني أين تصبح الإشكالية بدون حل. أو البعض الآخر من الاتفاقيات التي ترفض منح الامتيازات الخاصة بالاتفاقية و ذلك في حالة عدم التوصل إلى اتفاق مشترك، و لكن دون أن تلزم السلطات الجبائية ببذل جهد من أجل ذلك، مما قد يفسح المجال لهذه السلطات في بعض الأحيان إلى التهاون أو ربما التعسف في تطبيق تلك الأحكام .

و من أجل تفادي أي من الإشكالات السابقة الذكر فان ذلك يجعل من الضروري تطبيق حكم أكثر صرامة و دقة من خلال اعتماد الفقرة الأولى من المادة الرابعة (04) لاتفاقية BEPS بدلا من/ أو في غياب أحكام لاتفاقية جبائية تنص على قواعد خاصة بترجيح الإقامة، الا أنها لا تنطبق على أحكام الاتفاقيات الجبائية التي تتناول على وجه التحديد إقامة الشركات المشاركة في ترتيبات الشركات المدرجة في سوق للبورصة ، و هذا حسب ما تنص عليه الفقرة الثانية من نفس المادة[231]. و ما تجدر الإشارة إليه أنه عندما تتضمن اتفاقية جبائية معينة حكما واحدا فقط يخص ترجيح الإقامة و يطبق على كل من الأشخاص الطبيعية و كذا المعنوية، فان اعتماد الفقرة الأولى من المادة الرابعة (04) لاتفاقية BEPS لا تطبق في مكان هذا الحكم الا فيما يخص الشخص المعنوي فقط[232].

و لقد تبنت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مثل هذا الحكم في آخر تعديل للنموذج الخاص بها (2017) من خلال إدراج حكم ترجيح الإقامة للشخص المعنوي في إحدى الدولتين اللتين يعتبر مقيما بهما بموجب الاتفاق المتبادل. و في حالة عدم وجود اتفاق بين السلطات المختصة، والشخص حول

---

230 - الفقرة الأولى من المادة الرابعة (04) للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

24– تبقى هذه الأحكام التي تقرها الفقرة الأولى من المادة الرابعة (04)، قابلة للتحفظ من قبل الدول الموقعة على اتفاقية BEPS ، حيث تجيز الفقرة الثالثة (أ) من نفس المادة لكل طرف أن يحتفظ بحق عدم تطبيق المادة الرابعة بالنسبة لاتفاقياتها الجبائية ، أما الفقرة الثالثة (ب) إلى غاية الفقرة (د) تسمح للأطراف الاختيار بعدم تطبيق المادة الرابعة على اتفاقياتها التي تتضمن أحكاما تحمل معايير خاصة و محددة الهدف.

232 - G20 et OCDE, Op.cit, paragraphe 52, page 16.

الإقامة المزدوجة فلا تمنح أي من الإعفاءات أو التخفيضات المنصوص عليها في الاتفاقية إلا وفقا للشروط التي تحدد من قبل السلطات المختصة[233]. و لكن بالرغم من فعالية معيار الاتفاق المتبادل، الا أن بعض الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعتقد أنه من الأفضل التعامل مع حالات الإقامة المزدوجة للأشخاص المعنويين من خلال تطبيق قاعدة تستند على معيار "الإدارة الفعالة" التي تم تضمينها في نموذج اتفاقية 2014. لذا تسمح منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية للدول التي تشارك هذا الرأي وتوافق على كيفية تفسير مفهوم "مركز الإدارة الفعال"، يمكنها أن تدرج في اتفاقياتها الثنائية حكما مماثلا[234].

03-معايير ترجيح إقامة الشخص المعنوي وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية

قبل التطرق إلى معايير الترجيح الخاصة بالأشخاص المعنوية تجب الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يقم بتحديد مكان إقامة الأشخاص الاعتباريين في قانون الضرائب. الا أننا نجد ذلك في نصوص الاتفاقيات الجبائية أين تم تحديد الإقامة الضريبية للأشخاص الاعتباريين بشكل مقيد نوعا ما مقارنة بالأشخاص الطبيعيين[235]، ارتكزت معظمها على مفهوم مقر الإدارة الفعلي مع تبني معايير أخرى في اتفاقيات متعددة، و هو ما سنبينه في الآتي:

أ- معيار مقر الإدارة الفعلي

تنص بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية على أنه عندما يعتبر الشخص المعنوي مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين وفقا لأحكام الفقرة الأولى من المادة الرابعة التي تحدد معايير تحديد إقامة الشخص المعنوي سواء كان ذلك بالنظر إلى مكان التأسيس أو محل الإدارة، فانه و طبقا لأحكام الفقرة الثالثة من نفس المادة يعتبر مقيما في الدولة التي توجد فيها مقر إدارته الفعلية. و هو ما يجعلها تعتمد فقط على ضابط مقر الإدارة الفعلي لحل تنازع الإقامة الايجابي بين الدولتين المتعاقدتين، وتأخذ بذلك بالمعيار الذي اعتمده كلا النموذجين[236].

ب- معيار مكان التأسيس

---

233 -Article 04, paragraphe 03 du modèle de convention fiscale de l'OCDE 2017.

234 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphes 24 et 24.5, page 84.

235 - Ais Souhila, La territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, Op.cit, page 310.

236 - الاتفاقيات الجبائية التي تأخذ بمعيار مقر الإدارة الفعلي من أجل حل التنازع الايجابي الخاص بالإقامة للأشخاص المعنوية ، هي تلك الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع كل من المملكة السعودية، البوسنة و الهرسك، قطر، إيران،ألمانيا، الصين، لبنان، اسبانيا، النمسا، جنوب إفريقيا، ايطاليا، فرنسا، بلجيكا، مصر. رومانيا، سوريا، عمان، أوكرانيا، اليمن، روسيا، موريتانيا.

هناك بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي قامت باعتماد ضابط آخر غير "مقر الإدارة الفعلي" الا و هو "مكان التأسيس" . وهنا تكون قد خرجت عن المعيار الذي اعتمدته كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين.

و يتعلق الأمر بالاتفاقية المبرمة بين الجزائر وكل من بلغاريا[237] و الكويت[238]، أما بالنسبة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و تركيا فقد تم استعمال مصطلح "المقر الاجتماعي" بدل مكان التأسيس[239].

ج-الاتفاق المشترك

تضمنت المجموعة الثالثة من الاتفاقيات الجبائية الجزائرية حلا آخر، ينص على أنه في حالة ما إذا كان الشخص المعنوي مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين حسب ما تنص عليه الفقرة الأولى من المادة 04 من أغلب الاتفاقيات الجبائية، يمكن للسلطات المختصة تحديد الدولة المتعاقدة التي يعتبر فيها الشخص المعنوي مقيما من أجل تطبيق تلك الاتفاقية، و ذلك عن طريق الاتفاق المشترك الذي تتضمنه المادة 25 من نفس الاتفاقيات، و هنا اعتمدت فقط على معيار الاتفاق المشترك من أجل حل الإشكالية[240]. و تضيف بعض الاتفاقيات الجبائية أنه في حالة عدم توصل السلطات المختصة لكلتا الدولتين المتعاقدتين إلى اتفاق مشترك فيما بينهما بشأن حالة ازدواج الإقامة بالنسبة للشخص المعنوي، فان هذا الأخير لا يعتبر مقيما في أي من الدولتين المتعاقدتين لغرض المطالبة بالاستفادة من أي مزايا تمنحها الاتفاقيات الجبائية، ما عدا تلك الأحكام المنصوص عليها في المادتين 21 و 23[241]. وبالتالي يكون هذا الحكم قد حسم الأمر دون ترك النزاع بدون حل.

د-الجمع بين عدة معايير

تعتمد المجموعة الرابعة من الاتفاقيات الأخرى على 03 معايير من أجل حل إشكالية ازدواج الإقامة بالنسبة للشخص المعنوي. تنص أحكام الاتفاقية المبرمة مع كل من الأردن و البحرين على أنه يتم حل التنازع الايجابي للإقامة في كلتا الدولتين المتعاقدتين بالنسبة للشخص المعنوي عن طريق تحديد

---

237 - نصت الفقرة الثالثة من المادة الرابعة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بلغاريا على أنه:"حيثما وبسبب أحكام الفقرة الأولى يكون شخص غير الفرد مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين، عندئذ سوف يعتبر هذا الشخص مقيما في الدولة التي بموجب تشريعاتها أنشأ فيها"، أين استعملت العبارة الأخيرة للإشارة إلى معيار مكان التأسيس.

238 – الفقرة الرابعة من المادة الرابعة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الكويت .

239 – الفقرة الثالثة من المادة الرابعة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و تركيا.

240 – الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي أخذت بمعيار الاتفاق المشترك هي تلك الاتفاقيات المبرمة مع كل من المملكة المتحدة، كوريا، كندا، اندونيسيا، الأردن.

241 – الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي تضمنت هذا الحكم الإضافي هي تلك الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر و كل من المبرمة مع كل من كندا و المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و ايرلندا الشمالية.

مقر الإدارة الفعلي، و إذا لم يكن ذلك ممكنا فانه يعتبر مقيما في الدولة التي يحمل جنسيتها[242]. الا أنها تضمنت حكما آخر يتعلق" بالأشخاص على خلاف الأشخاص الطبيعيين أو الشركات" و الذين لم يتم تحديد صفتهم، فهل تقصد بذلك شركات الأشخاص أو الجمعيات؟ تبقى هذه العبارة غامضة وكان لا بد على السلطات التي تفاوضت حول هذه الاتفاقية تحديد ماذا تقصد بهذه العبارة، وإلى أي فئة تشير؟ و ما هو السبب وراء منحها معيارا مغايرا عن تلك المقررة للأشخاص الطبيعية والشركات. يتم حل التنازع الايجابي للإقامة بالنسبة لهذه الفئة بموجب اتفاق السلطات المختصة لكلتا الدولتين[243].

الفرع الثالث–علاقة مفهوم المستفيد الفعلي بمفهوم الإقامة

إذا كان مفهوم الإقامة مهم في تحديد تطبيق الاتفاقيات الضريبية من حيث المجال الشخصي، و كذا مجال توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، إلا أنه مهم أيضًا في تحديد الغرض من المعاهدات الضريبية الدولية و منع الاحتيال و التهرب الضريبيين[244]. و هو ما يفسر اعتماد مفهوم المالك المستفيد في الاتفاقيات الدولية، و الذي يعد أمر حديث حتى إذا كان تاريخه يعود إلى منتصف القرن العشرين.

يعود أصل إدراج البند الخاص بالمستفيد الفعلي أساسا إلى الممارسات العملية الاتفاقية الانقلوسكسونية أين ظهر مفهوم المستفيد الفعلي لأول مرة في بروتوكول الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة سنة 1945 فيما يتعلق بالأرباح و الفوائد و الإتاوات. لتواصل المملكة المتحدة فيما بعد العمل على إدراج هذا المفهوم بالنسبة لهذا النوع من المداخيل في الاتفاقيتين المبرمتين مع كل من كندا سنة 1966 و هولندا سنة1967. يكمن السبب وراء اعتماد المملكة المتحدة لمفهوم المستفيد الفعلي ضمن اتفاقياتها هو وجود حكم في التشريع البريطاني ضمن هذه الفترة يتم بموجبه إخضاع شخص مقيم في المملكة يتصرف بصفته ممثلا أو وكيلا لحساب موكله الذي يقيم أو لا يقيم في المملكة للضريبة من طرف المملكة المتحدة بالنسبة للمداخيل المحققة فيها عن طريق الاقتطاع من المصدر، كما طورت هذا المفهوم لمنع مختلف الممارسات التعسفية [245].

و قد تمت الإشارة إلى هذا المفهوم في التوجيهات الأوروبية، بالنسبة للتوجيه رقم 49/2003 الصادر سنة 2003 و المتعلق بالفوائد و الإتاوات، و الذي تم النص فيه على أن المستفيد يجب أن يتلقى

---

[242] - الفقرة الثالثة للمادة الرابعة من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و كل من الأردن و البحرين.

[243] – الفقرة الرابعة للمادة الرابعة من نفس الاتفاقيتين.

[244] - Clouté Alexandra, Op.cit, page.27.

[245] - Jordan Serefati/ Tazio Jaegle, La notion conventionnelle de « bénéficiaire effectif » vers un alignement des astres, Revue de droit fiscal N^{0}30 , 28 juillet 2022, LEXISNEXIS, pages 17 et 18.

الدخل لحسابه الخاص، كما تضمن قاعدة ضد الإساءة في المادة الخامسة منه. و أيضا التوجيه الأوروبي المتعلق بالأرباح الصادر سنة 2015 و الذي تضمن أيضا قاعدة ضد إساءة الاستخدام[246].

أما بالنسبة لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فقد تم تكريس مفهوم المستفيد الفعلي في المواد 10، 11 و 12 من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنع الازدواج الضريبي لعام 1977[247] . و هذا بعد المناقشات التي دارت حول مشكلة الممثلين و الوكلاء التي تم تحديدها بعد طرح أول نموذج اتفاقية من طرف المنظمة سنة 1963. وقد شاركت المملكة المتحدة خبرتها في طرح بعض الحلول لحل هذه المشكلة و اعتماد مفهوم المستفيد الفعلي لتوضيح عبارة "مدفوعة... إلى مقيم" من أجل الحد من الامتيازات التي توفرها تلك المواد.

لتعود منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وتصدر مجددا في أكتوبر 2012 مقترحات منقحة لتعديل التعليقات على تلك المواد، و ذلك بهدف منح مفهوم المستفيد الفعلي المنصوص عليه في الاتفاقيات الجبائية معنى مستقل عن القانون المحلي، وتبني فكرة "الحق في الاستخدام والتمتع بالمبلغ" دون قيد تفرضه التزامات تعاقدية أو قانونية على إرسال المدفوعات المستلمة إلى شخص آخر. مع احتفاظها بالفكرة التي مفادها أن مفهوم المالك المستفيد هو قاعدة ضد التجنب الضريبي ويجب تحديده من حيث الجوهر[248]، و هو ما يتبين من خلال استقراء الشرح الذي أوردته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تلك المواد. الا أنها لا تعطينا معنى واضحا و دقيقا لهذا المفهوم لا ضمن المادة 03 من النموذج و التي تضمنت تعريف أهم المصطلحات و لا ضمن المواد 10 11 و12 [249].

هنا يطرح تساؤل حول الغرض الأساسي من مفهوم المستفيد الفعلي، هل يعتبر شرط الاستفادة الفعلية قاعدة ضد التهرب الضريبي، أم له دور موضوعي أكثر حيادية في تحديد الأشخاص الذين يحق لهم الحصول على مزايا الاتفاقيات الجبائية؟

أولا–مفهوم المستفيد الفعلي كحكم لمنع الازدواج الضريبي

تضمنت توصيات فريق العمل الخاص بالشؤون الجبائية حول المعايير الدولية لمكافحة تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و انتشاره تبيان المعيار الدولي لمكافحة هذه الظاهرة، و الذي يشمل التعريف الآتي عن المستفيد الفعلي الذي يعتبر:" الشخص الطبيعي الذي يملك أو يسيطر بشكل نهائي على العميل

246 - Philippe Martin et autres, Bénéficiaire effectif, substance : la recherche de la réalité, Revue de Droit Fiscal n°51-52, LEXISNEXIS SA, Décembre 2022, page 13.

247- Alexandre Labarthe, Enquête sur une méconnue droit fiscale : la clause de bénéficiaire effectif, mémoire de master 2 Droit fiscal de l'entreprise , université Toulouse capitole, France, 2016, page 17.

248 - BAKER Philipe, Op.cit, page 32.

249 - Jordan Serefati/ Tazio Jaegle, Op.cit, page 18.

و/أو الشخص الذي يتم نيابة عنه تنفيذ المعاملة، كما يضم أيضا هؤلاء الأشخاص الذين يمارسون سيطرة نهائية فعلية على الشخص الاعتباري"[250]. و هنا يمكن أن يطرح تساؤل مفاده هل يكفي أن يكون المالك المستفيد مقيماً في دولة متعاقدة، حتى لو كان المستفيد من الدفع الرسمي هو شخص مقيم في مكان آخر؟ أو هل تنطبق هذه المواد فقط في حالة استيفاء شرطين ، هما: الدخل المدفوع رسمياً إلى مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، والمالك المستفيد هو أيضاً مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى؟[251]

بالرجوع إلى التعليقات على نص الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية نلاحظ أنها تضمنت النص على شرط "الاستفادة الفعلية" في الفقرة 02 من المادة 10، من أجل توضيح المعنى المقصود من عبارة "تدفع...إلى مقيم"، و معالجة الصعوبات المحتملة التي قد تنشأ عن تفسير تلك العبارة. يجب أن يتم تفسير مصطلح "المستفيد الفعلي وفقا لغايات و أغراض الاتفاقية، التي تهدف أساسا لمنع كل من الازدواج و التهرب الضريبي، بشكل تكون فيه دولة المصدر غير ملزمة للتخلي عن حقها في فرض الضريبة على الدخل الناتج عن أرباح الأسهم، لمجرد أن الدخل قد تم دفعه مباشرة إلى مقيم في دولة المتعاقدة الأخرى، و الذي يعمل بصفته وكيلا أو مفوضا لشخص آخر.

لقد تم استخدام هذا المصطلح إذا من أجل توضيح مجال تطبيق المادة بالنسبة للمدفوعات التي يتم دفعها عن طريق وساطة شخص آخر، حتى لو كان مقيما فانه لا يعتبر من وجهة النظر الجبائية مثل مالك للدخل في دولة الإقامة. أي أن المادة لا تطبق على المقيم في دولة متعاقدة، و الذي يعمل في إطار علاقة وكيل أو ضامن لحساب شخص آخر يستفيد حقيقيا من الدخل المسبب.

و هو ما تناوله تقرير اللجنة الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية المعنون ب " اتفاقيات منع الازدواج الضريبي و استخدام المؤسسات الوسيطة"، أين استنتج أن مثل هذه المؤسسات لا يمكن اعتبارها عادة مثل المستفيد الفعلي، و التي لا تملك في التطبيق العملي الا سلطات محدودة، تجعل منها مؤتمن بسيط أو مدير بسيط يعمل لحساب الأطراف المهتمة. وتم التأكيد على أنه إذا تم دفع أي عنصر من عناصر الدخل إلى مقيم في دولة متعاقدة يعمل بصفته وكيلا أو مفوضا ، فان منح دولة المصدر إعفاء بناءا على وضع المتلقي المباشر للدخل كمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى أمر لا يتوافق مع غرض و غايات الاتفاقية. أين يعتبر المتلقي المباشر للدخل كمقيم و لكن ما من احتمال لحدوث ازدواج ضريبي نتيجة لذلك الوضع لان المتلقي لا يعامل باعتباره مالك الدخل لغايات الضريبة في دولة الإقامة.

250- OCDE , Modèle de convention fiscale , version abrégé 2014 , paragraphe 12.6, page 206 .

251- BAKER Philipe, Op.cit, page 89.

و بالتالي تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن كل الحالات التي يعمل فيها كل من الوكيل والمفوض و الشركة الوسيطة بصفة أمين أو وكيل، فان المتلقي المباشر لأرباح الأسهم ليس هو المالك المنتفع، لان حق المتلقي في استعمال و التمتع بأرباح الأسهم مقيد بالتزام تعاقدي أو قانوني لتمرير الدفعة المستلمة إلى شخص آخر و عادة ما ينشأ مثل هذا الالتزام من مستندات قانونية ذات صلة . و يتعين ملاحظة أن المادة 10 من الاتفاقية تشير إلى المالك المنتفع من أرباح الأسهم وليس إلى مالك الأسهم و اللذان قد يكونا مختلفين في بعض الحالات[252]. فلا تُمنح الفائدة من انخفاض معدل ضريبة بلد المصدر على توزيعات الأرباح والفوائد والإتاوات بموجب المواد 10 و 11 و 12 إلا إذا كان المستفيد من الدفع مقيمًا في الدولة المتعاقدة الأخرى والمالك المستفيد للدفع . ولذلك فإن تطبيق المواد 10 و 11 و 12 يتطلب من بلد المصدر تحديد ما إذا كانت هذه هي الحالة[253].

و ما يؤكد هذا المبدأ هو القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي في قضية Sté Planet[254] والذي يشكل سابقة قضائية مهمة في هذا المجال، و ذلك لأنها تؤكد لأول مرة أن الدخل الذي يكون مصدره دولة فرنسا و يتم دفعه إلى شخص لا يكون هو المستفيد الفعلي، فان الاتفاقية الجبائية التي تطبق على هذا الدخل هي الاتفاقية المبرمة بين فرنسا و بين الدولة التي يقيم فيها المستفيد الفعلي، حتى ولو لم تكن هذه الدولة هي دولة إقامة المتلقي المباشر للمبالغ المدفوعة[255].

تعود وقائع هذه القضية إلى مزاولة شركة planet الفرنسية نشاط توزيع البرامج الرياضية على أندية اللياقة البدنية و على هذا الأساس ابرمت عقدا مع الشركة النيوزلندية Les Mills International LTD و التي قامت بتطوير هذه البرامج. لتقوم شركةplanet فيما بعد بإبرام عقد توزيع فرعي لنفس البرامج مع SARL les Milles المتواجدة ببلجيكا في Les Mills Euromed Limited 2011 المتواجدة بمالطا من 2012 إلى 2014. و على هذا الأساس فان المبالغ التي تدفعها الشركة الفرنسية و بعد تصنيفها على أنها إتاوات كانت ستستفيد من الإعفاء على الضريبة المقتطعة وفقا للاتفاقية المبرمة بين فرنسا وبلجيكا. و في إطار فحص المحاسبة اعتبرت الإدارة الجبائية أن هذه المدفوعات تخضع لاقتطاع من المصدر وفقا لنص المادة 182ب من قانون الضرائب، كما أنها شككت في وضع المستفيد الفعلي للشركتين المالطية و البلجيكية، و اعتبرت أن الشركة النيوزلندية هي المتلقي الحقيقي للمبالغ التي دفعتها شركةplanet باعتبار أن الوضع كان كذلك قبل 2011، و بالتالي ألغت تطبيق الاتفاقية الفرنسية–البلجيكية و طبقت تلقائيا الاتفاقية الفرنسية–النيوزلندية من خلال فرض اقتطاع من المصدر

252 - OCDE , Modèle de convention fiscale, version abrégé 2014, paragraphes 12.2 et 12.4, page 205.
253 - Baker Philipe, Op.cit, page 32.
254 - Conseil d'Etat Français, 9e et 10e ch, 20 mai 2022, N0 444451, Sté Planet : Dr.fisc 2022, N0 21, act 199. Www.Legifrance.Gouv.Fr
255 - Daniel Gutmann/ Stéphane Austry, Convention fiscale et clause de bénéficiaire effectif à propos de CE, 20 mai 2022, n0444451, Sté Planet, Lexisnexis Revue de Droit Fiscal N024, 16 juin 2022, page 04.

بمعدل 10 بالمائة. هنا لجأت الشركة الفرنسية planet إلى المحكمة الإدارية بمرسيليا من أجل المطالبة بإلغاء ضريبة الاستقطاع المفروضة عليها منذ 2011الى 2014، و هو ما أقرته المحكمة بموجب الحكم الصادر في 2018. ليستأنف الحكم من طرف وزير المالية و يصدر قرار بإلزام الشركة الفرنسية بتلك المبالغ سنة 2020. لترفع القضية من طرف الشركة الفرنسية أمام مجلس الدولة الذي قضى في الأخير بإلغاء القرار الصادر عن محكمة الاستئناف في 2020 وإحالة القضية إليها مع دفع مبلغ 3000 يورو للشركة الفرنسية على أساس أنها أخطأت في تطبيق القانون[256]. لأنها لم تعتمد على الأسس الموضوعية التي تبين أن الشركة النيوزلندية هي المستفيد الفعلي من المبالغ المدفوعة للشركتين البلجيكية و المالطية والبحث في الروابط التعاقدية و المالية بين هذه الشركات، وفي هذه الحالة بإمكان المكلف بالضريبة القيام بإثبات استحقاقه للاستفادة من امتيازات اتفاقية معينة[257].

ففي هذه الحالة و حسب الاستنتاجات التي توصل إليها القضاء فانه عندما تعلم الادراة من هوية المستفيد الفعلي، ستكون ملزمة بتطبيق الاتفاقية المبرمة مع دولة إقامته. في حين عندما لا تعلم فيها الإدارة الجبائية هوية المستفيد الفعلي و لكن تتأكد أن المستفيد الظاهر ليس هو المستفيد الفعلي، يمكنها أن ترفض تطبيق الاتفاقية المبرمة مع دولة إقامة المستفيد الظاهر. هنا يمكن يبقى الاختيار متاحا للمكلف بالضريبة في حالة رغبته في الاستفادة من الاتفاقية المبرمة مع دولة إقامة المستفيد الفعلي، القيام بتوفير العناصر التي تسمح بتحديد الأخير. أما في الحالة الأخيرة عندما لا تعرف الإدارة الجبائية هوية المستفيد الفعلي و لكنها لا تملك العناصر التي تسمح بإثبات هوية المستفيد الظاهر أو المستفيد الفعلي فإنها ملزمة بتطبيق الاتفاقية المبرمة مع دولة إقامة المستفيد الظاهر، ويقع على عاتق المستفيد الظاهر جمع العناصر التي تثبت هوية المستفيد الفعلي من أجل الاستفادة من تطبيق الاتفاقية المبرمة مع دولة إقامة المستفيد الفعلي. و هو نفس المبدأ الذي يجب أن يأخذ به القاضي[258].

ثانيا–مفهوم المستفيد الفعلي كحكم لمنع إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية

يتعامل مفهوم المستفيد الفعلي مع بعض أشكال التجنب الضريبي كتنظيم الشركات لغرض الاستفادة من الامتيازات الاتفاقية، و بالتالي يتعين عدم اعتباره قيدا بأي طريقة على تطبيق الوسائل الأخرى

256 - Conseil d'Etat Français, 9e et 10e ch, 20 mai 2022, N0 444451 https://www.legifrance.gouv.fr /ceta/id/CETATEXT000045820179

257 - Alice de Massiac/ Clara Maignan, Application de la convention fiscale conclue entre l'État de source et l'Etat du bénéficiaire effectif « véritable » des revenus, 07 juin 2022, France . https://blog.avocats.deloitte.fr/ application-de-la-convention-fiscale-conclue-entre-letat-de-source-et-letat-du-beneficiaire-effectif-veritable-des-revenus

258 - Daniel Gutmann/ Stephane Austry, Op.cit, page 06.

لمعالجة مثل هذه الحالات[259]. و هو ما سنتطرق إليه في الباب الثالث تحت عنوان الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي.

بصفة عامة من أجل معرفة نوع الموضوع الذي تطرح فيه مسألة تحديد المستفيد الفعلي يجب النظر إلى المعايير المطبقة على هذا المفهوم. أولا إذا تعلق الأمر بالتعسف في استخدام القانون هنا تطبق عليه معايير تحديد الإساءة، أما إذا تعلق الأمر بموضوع غير التعسف في استخدام القانون هنا توجد عدة معايير يمكن تقسيمها إلى ثلاثة مجموعات: أولا المجموعة القانونية و المتعلقة بتحديد حقوق وواجبات المستفيد الظاهر فيما يخص استخدام ذلك الدخل، أي هل هو المستفيد من الدخل فعلا أم أنه مجرد وكيل و ملزم بإعادة تحويل الدخل، و بالتالي ليس المستفيد الفعلي منه وهو ما يطلق عليه المعيار التاريخي(critère historique).

أما ثاني معيار فهو المعيار الواقعي (critère factuel) و هو أكثر استخداما في المنازعات من طرف الإدارة الجبائية، أين تلاحظ هذه الأخيرة من خلال هذا المعيار أن الدخل المعني الذي تم دفعه تمت إعادة تحويله بأكمله أو بنسبة تفوق 90بالمائة منه في ظرف 24 ساعة الموالية إلى شخص آخر بشكل منهجي، و بالتالي يمكنها الاستنتاج أن الشخص المتلقي للدخل أولا ليس المستفيد الفعلي. أما المعيار الثالث فهو المعيار العملي و الذي يطرح من خلاله سؤال ما هي الوظيفة الاقتصادية للشخص الذي يتلقى الدخل مباشرة؟ و هل نشاطه الاقتصادي يمنحه الحق في أن يكون صاحب الدخل؟ و هذا من خلال تطابق المبلغ المدفوع مع نشاطاته[260] و مثال ذلك ما ورد في الاجتهاد القضائي الفرنسي «Performing Rights Society»، الصادر في 05 فيفري 2021 و المتعلق بالمنظمة البريطانية للإدارة الجماعية لحقوق المؤلفين و الموسيقيين، أين تم الحكم بأن هذه المنظمة ليست هي المستفيد الفعلي من المداخيل المحولة لها و ذلك باعتبار أن المستفيدين الحقيقيين هم المؤلفين والموسيقيين الذين يحتفظون في النهاية بحقوق التأليف. فالمنظمة تقوم بمهمة جمع حقوق التأليف وحجزها لأصحابها. و هنا لا يوجد أي شبه لإساءة استخدام الاتفاقية الفرنسية–البريطانية[261].

259- OCDE , Modèle de convention fiscale, version abrégé 2014, paragraphe 12.5, page 206.
260 - Philippe Martin et autres, OP.cit, page 14.
261 - CE, 9 et 10 chambre, 05 février 2021, n^0 430594 et 432845, min. c/ Performing Rights Society.

الفصل الثاني: المنشأة الدائمة كمعيار للإخضاع الضريبي الدولي للمداخيل

يعتبر معيار المنشأة الدائمة ثاني معيار لتحديد حق الدولة المتعاقدة في فرض الضرائب على أرباح المؤسسات لدولة متعاقدة أخرى، و التي ترتكز على ارتباط مادي لهذه المؤسسة مع إقليم الدولة، يتجلى أساسا حول فكرة المنشأة الدائمة، و التي نشأت على أثر انتقال أدوات الإنتاج ورؤوس الأموال من موطنها الأصلي للاستثمار إلى الدول الأخرى وظهور الشركات متعددة الجنسيات، وبالتالي اختلاف معايير فرض الضريبة بين التشريعات الضريبية[262].

يسمح هذا المعيار بتحديد مكان إخضاع النشاط الاقتصادي أو الصناعي الممارس في دولة ما للضريبة ، و ذلك إما في مكان ممارسة النشاط أو على العكس في مكان إقامة المؤسسة فقط[263]. وهو ما تؤكده أحكام الاتفاقيات النموذجية، وبالعودة إلى المادة 07 من نموذج الاتفاقية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فان الدولة المتعاقدة لا تستطيع فرض ضريبة على أرباح شركة لدولة أخرى متعاقدة، إلا إذا كانت تمارس نشاطها بموجب وساطة منشأة دائمة تقع في الدولة الأخرى[264].

وقد اعتمد هذا المعيار بالفعل في الاتفاقيات النموذجية السابقة، وظهر لأول مرة حوالي عام 1850 وذلك بهدف تجنب ظاهرة الازدواج الضريبي في العلاقات بين البلديات في بروسيا. ثم اتضح في سياق المفاوضات الدولية الرامية إلى إنشاء نظام عادل لفرض الضرائب على المعاملات الدولية، أن توزيع الإيرادات الضريبية بين الدول يجب أن يستند إلى مفاهيم المصدر، بغية مراعاة وجود سوق في دولة الاستهلاك، وبالتالي مراعاة نفقات الميزانية التي تعين على الأخيرة الالتزام بها. يتمثل الأساس النظري للمفهوم واقعيا في فكرة الولاء الاقتصادي الذي تتمتع الدولة بموجبه بالولاية المالية على جميع الذين يشاركون في حياتها الاقتصادية أو الاجتماعية، ويجب على أولئك الذين يستفيدون من المجتمع الاقتصادي أن يدفعوا ضريبة. و هو ما أخذت به عصبة الأمم في 1927–1928 لربط دولة المصدر بالأرباح التي حققتها الشركة عندما تتجاوز أنشطتها في دولة المصدر عتبة معينة[265].

---

262 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 216, page 114.

263 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 16600, page 266.

264- OCDE , Modèle de convention fiscale, version abrégée 2014, paragraphe 1, page 100.

265- R. Doernberg et L. Hinnekens, « Electronic commerce and international taxation », Kluwer Law intenational,The Hague, The Netherlands, 1999, p. 309. تمت الإشارة إليه في **Hervé Lachaize,** la Notion Fiscale d'établissement stable a l'épreuve du commerce électronique D.E.A. droit des affaires Université Robert Schuman Strasbourg,2000.

ليصبح فيما بعد من أهم الأحكام التي تتضمنها الاتفاقيات الجبائية حاليا، و هو ما يوجب طبعا دراسة تفصيلية لهذا المعيار من خلاله تحديد مفهومه، أنواعه، شروطه إلى إضافة الإشكاليات التي تحيط بهذا المفهوم.

المبحث الأول- مفهوم المنشأة الدائمة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية

إن تحديد مفهوم المنشأة الدائمة مهم جدا ، نظرا لكونه يحدد نوع المنشآت التي تعتبر منشأة دائمة، و من خلاله يتم إخضاعها إلى الإعفاء آو التخفيض عند احتمال وقوعها في حالة الازدواج الضريبي، وهو طبعا ما قامت به المنظمات الدولية في اتفاقياتها النموذجية .

تضمنت أحكام الاتفاقيات النموذجية لكل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا اتفاقية هيئة الأمم المتحدة تعريفا عاما للمنشأة الدائمة، يبين أهم الخصائص الأساسية التي يجب توافرها حتى تعتبر أي منشأة " منشأة دائمة"، فقد نصت أحكام الاتفاقيات النموذجية أنه "يقصد بالمنشأة الدائمة كل مكان عمل ثابت تمارس الشركة عن طريق وساطته كل أو جزءا من نشاطها"[266]. كما ذكرت مجموعة من الأمثلة التي يمكن أن تشكل منشأة دائمة، لتليها مجموعة النشاطات المستثناة و التي لا تؤدي ممارستها إلى وجود منشأة دائمة[267].

و قد اعتمدت الجزائر في جميع اتفاقياتها الجبائية مفهوم المنشأة الدائمة كمعيار للإخضاع الضريبي للشركات. الا انه يظهر من خلال استقراء نصوصها وجود اختلاف حول التسمية التي أطلقتها على المنشأة الدائمة. بحيث استخدمت في بعض اتفاقياتها القديمة عبارة "المؤسسة المستقرة أو المنشأة الثابتة" وذلك في كل من الاتفاقيات المبرمة مع ايطاليا، تركيا، اندونيسيا، الأردن، كندا، فرنسا، بلجيكا، جنوب إفريقيا، مصر، بلغاريا، البرتغال، النمسا، اسبانيا، الصين. في حين استخدمت مصطلح المنشأة الدائمة في باقي الاتفاقيات الجبائية و التي تعتبر احدث من الفئة الأولى، و يتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة مع الإمارات العربية، البحرين، لبنان، ألمانيا، الكويت، إيران، البوسنة و الهرسك، قطر، السعودية، المملكة المتحدة لبريطانيا و ايرلندا، الدانمارك ، هولندا و اليابان. و لكن بالرغم من اختلاف التسميات التي تطلق على المنشأة الدائمة الا أن المفهوم الذي اعتمدته الجزائر يبقى نفس المفهوم

---

266 - الفقرة الأولى (01) من المادة الخامسة (05) للاتفاقيات النموذجية لمنع الازدواج الضريبي.

267- Bruno Gouthière, Op.cit, page 268.

الذي وضعته الاتفاقيات الجبائية النموذجية لكل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة[268].

حسب القواعد العامة تتجسد المنشأة الدائمة أساسا في منشأة العمل الثابتة التي تمارس الشركة عن طريق وساطتها نشاطاتها، و في حالة غياب منشأة عمل ثابتة يمكن أن يكون للشركة منشأة دائمة أين يتم تمثيلها من طرف وكيل يقوم بإبرام عقود باسمها، وهو ما تتفق عليه كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين، وأخذت به الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.

المطلب الأول – منشأة العمل الثابتة (*Installation fixe d'affaire*)

تعتبر منشأة العمل الثابتة أول شكل تتخذه المنشأة الدائمة، و قد حددت الاتفاقيات الجبائية مفهوم هذه المنشأة، كما تناولت الأشكال التي تتخذها و كذا النشاطات التي لا تدل على وجود هذه المنشأة.

ولكن تجدر الإشارة إلى أنه بعد تطور طرق ممارسة النشاط عبر الزمن تصبح الوقائع والنص السائد في لحظة معينة غير صالحين بعد تغيير تلك الأساليب في دولة معينة. إذ يجب إثبات وجود منشأة دائمة في دولة ما خلال فترة معينة بالنظر للظروف السائدة خلال تلك الفترة، وليس على أساس الظروف السائدة خلال فترة سابقة أو مستقبلية ، بما في ذلك فترة سابقة لاعتماد نصوص جديدة عدلت إجراءات تنفيذ النشاط. بالإضافة إلى ذلك، يثبت وجود مؤسسة دائمة في دولة متعاقدة وتابعة لمؤسسة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى باستقلالية عن تحديد أحكام الاتفاقية المنطبقة على الأرباح المتحصل عليها من طرف المؤسسة[269].

الفرع الأول –مفهوم منشأة العمل الثابتة

مكان العمل الثابت هو عنصر أساسي لقيام المنشأة الدائمة، و عادة ما يشير إلى موقع جغرافي محدد يستخدم لتنفيذ الأنشطة، و يعامل كل موقع جغرافي بشكل منفصل ما لم تشكل المرافق "كلا متماسكا من الناحية الجغرافية و التجارية"[270]. و من خلال تحليل التعريف الذي أوردته الفقرة الأولى

---

[268] - مثال ذلك ما ورد في الاتفاقية التي أبرمتها الجزائر مع المملكة المتحدة لبريطانيا المنشأة الدائمة، التي تنص في فقرتها الأولى من المادة الخامسة(05) على الآتي: " تعني عبارة المنشأة الدائمة، مقرا ثابتا للأعمال التي تمارس مؤسسة من خلاله أعمالا بصفة كلية أو جزئية".

[269] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphes 08 et 09, page 89.

[270] - Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Alexander, Op.cit, page 234.

من المادة 05 لكلتا الاتفاقيتين النموذجيتين بخصوص المنشأة الدائمة فانه بإمكاننا استخلاص الخصائص التالية التي يجب أن تتوفر في كل منشأة عمل ثابتة حتى يمكن أن تعتبر منشأة دائمة:

1- وجود مكان عمل: بمعنى منشأة مثل محلات، آلات أو عتاد
2- يجب أن يكون مكان العمل ثابت: بمعنى يجب أن ينشأ في مكان معين مع وجود درجة من الدوام.
3- ممارسة أنشطة للشركة عن طريق وساطة مكان العمل الثابت ما يعني عادة الأشخاص العاملين الذين بطريقة أو بأخرى تابعين للمؤسسة يمارسون نشاطات الشركة في الدولة التي يقع فيها مكان العمل الثابت.

و في هذا السياق أضافت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على المادة الخامسة، أن بعض الدول ترى من المستحسن إدراج الخاصية المميزة الأخرى للمنشأة الدائمة في التعريف العام، ومفادها أن تكون المنشأة ذات طابع إنتاجي، بمعنى المساهمة في أرباح الشركة[271]، و هو ما اعتمدته الاتفاقيات النموذجية سابقا ليتم التخلي عنها في الاتفاقيات الحديثة. و تبرر المنظمة ذلك في تعليقاتها بأنه ليس من الداعي تضمين وجهة النظر هذه في التعريف، فمن الواضح بالفعل أن أي شركة تجارية تدار بشكل جيد، كل عنصر من عناصرها يساهم في الإنتاجية[272]. و هو نفس الرأي الذي تتفق معه هيئة الأمم المتحدة و الذي ذكرته في تعليقاتها حول المواد المنصوص عليها في نموذجها.

أولا - وجود مكان العمل (منشأة العمل)

إن أول شرط لوجود المنشأة الدائمة نصت عليه الاتفاقيات الجبائية النموذجية هو وجود مكان عمل تمارس فيه المنشأة نشاطاتها بصفة منتظمة. و بالرجوع إلى التعليقات المدرجة في كل من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة فان مصطلح مكان عمل يشمل كل محل مادي أو منشأة تستخدم من أجل ممارسة نشاطات الشركة سواء كان ذلك بشكل حصري أم لا. يمكن أيضا أن يوجد مكان عمل عندما لا يكون من الضروري وجود محل من اجل ممارسة هذه النشاطات.

و ليس من المهم أيضا أن تكون الشركة مالكة أو غير مالكة للمحل أو العتاد أو المنشأة أو تكون تحت تصرفها، فمجرد وجود موقع معين تحت تصرف الشركة لممارسة نشاطاتها كافية لتشكل مكان عمل، و لذلك فإنها غير ملزمة بان تملك حق قانوني شكلي على هذه المنشأة، و هو ما ينطبق في حالة استغلالها الغير قانوني لمكان أو موقع معين تمارس من خلاله نشاطها. و يأخذ مكان العمل

271- OCDE , Modèle de convention fiscale, version abrégée 2014, paragraphe 3, page 100

272 Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales, 10e édition, éditions Francis Lefebvre, France, 2014, paragraphe 17359, page 269.

شكل مكان في السوق، أو مستودع جمركي يستخدم لتخزين البضائع الخاضعة للضريبة، أو يوجد في محلات لشركات أخرى[273].

كما يمكن أيضا أن تملك مؤسسة منشأة دائمة في فرع من شركاتها الفرعية، على الرغم من حقيقة أن الشركة الفرعية التي تدار بالفعل من قبل الشركة الأم لا يجعلها في حد ذاتها منشأة دائمة لهذه الشركة[274]. و بالتالي تتنوع خصائص منشأة العمل بالنظر إلى طبيعة العمل الذي تتطلبه ممارسة نشاطات هذه المؤسسة سواء تعلق الأمر بمحل مستأجر لبعض المؤسسات، أو حتى قطعة أرض أو عتاد لمؤسسات أخرى[275].

ترى كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة أن مجرد وجود شركة في موقع خاص في بعض الحالات لا يعني بالضرورة أن هذا الموقع هو تحت تصرفها، و هي حالة وجود ممثلين للمؤسسة في محلات مؤسسة أخرى. مثال ذلك: بائع يزور بانتظام زبون مهم لأخذ طلباته و لهذا الغرض يلتقي بمدير المشتريات في مكتبه، في هذه الحالة محلات الزبون ليست تحت تصرف الشركة التي يعمل لأجلها البائع، و لا تشكل إذا مكان عمل ثابت تمارس المؤسسة نشاطاتها بوساطته. هناك مثال آخر يتعلق بشركة النقل البري التي تستعمل يوميا مخزن الزبون من اجل تسليمه منتجات اشتراها بنفسه، في هذه الحالة وجود شركة النقل البري في هذا المكان يعتبر محدودا، حتى ولو كان تحت تصرفها فانه لا يشكل منشأة دائمة لهذه المؤسسة[276].

على الرغم من القيام بتنفيذ أعمال الشركة جزئيًا في أماكن مثل مكتب متواجد في منزل لشخص ما، فانه لا يؤدي تلقائيًا إلى استنتاج أن هذه الأماكن هي تحت تصرف المؤسسة فقط لأنه يتم استخدامها من قبل شخص يعمل لحساب هذه المؤسسة. واعتبار وجود المكتب في منزل ما تحت تصرف المؤسسة، سيكون بناءً على الحقائق والظروف الخاصة بكل حالة. في كثير من الحالات، تكون ممارسة نشاط في منزل شخص معين متقطعة أو موسمية فلا يعتبر المنزل تحت تصرف المؤسسة. ومع ذلك، إذا تم استخدام المكتب المنزلي بشكل مستمر لممارسة نشاط تجاري، واتضح من الحقائق والظروف أن المؤسسة قد أجبرت الشخص على استخدام هذا المحل لممارسة نشاطاتها (لا سيما بعدم توفير مكتب للموظف عندما تتطلب طبيعة الوظيفة توفير ذلك)، فانه يمكن اعتبار ذلك المكتب المنزلي على أنه تحت تصرف المؤسسة[277]. و مثال ذلك الاستشاري غير المقيم و الذي كان حاضراً لفترة معينة من الزمن في دولة معينة أين يمارس معظم نشاطاته لمؤسسة استشارية خاصة به من

273- ONU, Op.cit, paragraphe 04 (4.3 et 4.4), pages 100 et 101.

274 - Bruno Gouthière, Op.cit, page 268.

275 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 220, page 115.

276- ONU , Op.cit, , paragraphe 03 cite les paragraphes 4.1, 4.2 et 4.3 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page 100.

277 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphes 18 et 19, page 91.

مكتب موجود بمنزله في هذه الدولة، في هذه الحالة يعد هذا المكتب المنزلي مكانًا متاحًا تحت تصرف الشركة[278].

ثانيا – وجود مكان عمل ثابت (la fixité de l'installation)

إضافة إلى شرط وجود مكان العمل يجب أن يكون هذا المكان ثابتا، و هو ما أشارت إليه كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين، بحيث يشترط وجود علاقة ترابط بين منشأة العمل و بين نقطة جغرافية معينة. أما بالنسبة للعتاد الذي يشكل منشأة عمل فلا يجب أن يكون ماديا ثابتا في الأرض، بل يكفي فقط وجوده في مكان خاص.

و تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن الإشكال المطروح يوجد عندما يكون نشاط الشركة متنقلا في أماكن مختلفة و متجاورة، فيكون من الصعب تحديد وجود منشأة دائمة واحدة. هنا نفرق بين حالتين: الحالة الأولى تتعلق بوجود منشأتين للعمل يتم تشغيلها من طرف المؤسسة، وتتوافر فيها كل الشروط الأخرى المذكورة في المادة 05، تملك الشركة في هذه الحالة منشأتين دائمتين في تلك الدولة. و لكن في الحالة الثانية يمكن القول أنه توجد منشأة عمل واحدة فقط و هذا بالنظر إلى طبيعة نشاطات المؤسسة، و التي تتطلب نقل هذه الأنشطة في عدة مواقع بحيث تشكل هذه الأخيرة كلا منسجما على المستوى التجاري أو الجغرافي لهذه النشاطات. يمكن توضيح هذا المبدأ عن طريق مثال المنجم و الذي يشكل منشأة عمل واحدة، حتى انتقلت النشاطات من موقع إلى آخر ضمن نفس المنجم الذي يمكن أن يكون ذو أبعاد واسعة، بحيث يشكل وحدة جغرافية و تجارية واحدة[279].

و على العكس من ذلك ، إذا لم يكن هنالك أي ترابط تجاري فان أداء الأنشطة ضمن مساحة جغرافية محدودة لا يجب أن يؤدي إلى اعتبار تلك المساحة مكان عمل واحد. على سبيل المثال إذا كان عامل ديكور يعمل بشكل متتال بموجب سلسلة من العقود لعدد من العملاء الذين لا توجد صلة بينهم و ذلك في مبنى واحد يتضمن عدة مكاتب، فلا يمكن القول هنا أن هذا المشروع هو مشروع واحدا، وبالتالي لا يجب اعتبار المبنى مكان عمل واحد. الا انه في مثال مختلف لعامل ديكور يقوم

278– تضيف منظمة التعاون و التنمية في تعليقاتها على نص المادة الخامسة (05) للنموذج المعدل سنة 2017 أنه على العكس من ذلك عندما يقوم عامل عبر الحدود بمعظم هذه المهام من منزله الموجود في إحدى الدول، وليس من المكتب الموجود تحت تصرفه في الدولة الأخرى، هنا لا ينبغي اعتبار منزله تحت تصرف المؤسسة باعتبار أن المؤسسة ليست هي التي طلبت منه استخدام المنزل لممارسة أنشطتها. و لكن معظم الأنشطة المنفذة من مكتب منزلي غالباً ما تكون ذات طبيعة مساعدة فقط، وبالتالي ستندرج تحت الاستثناء المنصوص عليه في الفقرة 4 من المادة الخامسة.

279 - OCDE , Modèle de convention fiscale version abrégée 2014, paragraphes 4/ 4.1 / 4.2 / 4.3, page 101.

بموجب عقد واحد بالعمل في جميع أنحاء مبنى تابع لعميل واحد، فان ذلك طبعا يشكل مشروعا واحدا لذلك العامل ويمكن بذلك اعتبار المبنى ككل مكان عمل واحد يشكل وحدة مترابطة تجاريا وجغرافيا[280].

قد تفتقر المساحة التي تؤدى فيها الأنشطة ضمن مشروع واحد إلى الترابط الجغرافي اللازم كي تعتبر مكانا واحدا. و على سبيل المثال مستشار يعمل في فروع مختلفة و ضمن مواقع منفصلة وفقا لمشروع واحد من أجل تدريب موظفي البنك، حيث ينظر هنا إلى كل فرع بشكل منفصل، أما إذا انتقل المستشار من مكتب لآخر ضمن موقع الفرع ذاته، فيعتبر أنه يمارس نشاطه في مكان العمل ذاته[281].

كما يجعلنا شرط الثبات أيضا نتساءل حول وضعية السفينة التي تعمل في المياه الدولية أو في دولة واحدة أو أكثر و التي لم تتناولها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في السابق، لتعود سنة 2017 وتؤكد أن السفينة ليست ثابتة، وبالتالي لا تشكل مكانًا ثابتًا للعمل (ما لم يقتصر تشغيل السفينة على منطقة معينة تشكل كلا تجاريا و جغرافيا متناسقا). كما تضيف أنه يجب أن تعامل الأنشطة التي تمارس على متن السفينة، مثل تشغيل متجر أو مطعم، بنفس الطريقة لغرض تحديد ما إذا كانت الفقرة 1 من المادة الخامسة تنطبق على بعض هذه الأنشطة، لا سيما عندما يتم إبرام العقود من أجل تشغيل هذه المتاجر أو المطاعم في دولة ما[282].

مدى تطابق مفهوم المنشأة الثابتة على وضعية الأقمار الصناعية

لا يمكن اعتبار منشأة دائمة موجودة بدولة متعاقدة إلا إذا تواجدت هذه المنشأة على إقليم هذه الدولة، و هنا تطرح إشكالية مهمة حول وضعية الأقمار الصناعية وإمكانية اعتبارها منشأة دائمة من خلال الاعتماد على مدى امتداد أراضي الدولة إلى الفضاء، و هو ما تساءلت عنه منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و بينت موقفها منه، بعكس هيئة الأمم المتحدة التي لم تتطرق لهذه الإشكالية.

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه لم تقبل أي دولة من الدول الأعضاء أن يشكل تمركز هذه الأقمار الصناعية جزء من إقليم دولة متعاقدة وفقا لقواعد القانون الدولي المطبقة. و إضافة إلى ذلك فان مجال الإقليم الذي تلتقط فيه إشارات الأقمار الصناعية التي يطلق عليها "بصمة الأقمار الصناعية أو مجال التغطية" (l'empreinte du satellite) لا يمكن اعتبارها موجودة تحت تصرف مشغل القمر الصناعي. و بالتالي فان منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بينت موقفها من الأقمار

280 - OCDE , Modèle de convention fiscale version abrégée2014 , paragraphe 5.3, page 103.

281- ONU , Op.cit, , paragraphe 03 cite le paragraphe 5.4 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page 102

282- OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 26, page 93.

الصناعية ولا تعتبرها كمنشأة دائمة، فوجود مكان عمل ثابت يكون على أراضي دولة معينة و هو ما لا يمكن أن يكون في حالة القمر الصناعي[283].

ثالثا- وجود درجة من الدوام (المعيار الوقتي)

لا يفترض وجود المنشأة الدائمة إلا إذا امتلك مكان العمل الثابت درجة معينة من الدوام، بمعنى ألا يكون لهذه المنشأة طابع مؤقت بحث[284]. و لكن استثناءا تبين كلتا الاتفاقيتان النموذجيتان أن مكان العمل يمكن أن يشكل منشأة دائمة حتى و لو لم يوجد في الحقيقة إلا لفترة جد قصيرة بسبب الطابع الخاص لنشاطات الشركة التي لا يمكن ممارستها إلا في فترة وجيزة، و هو ما يصعب تحديده أحيانا.

كما تضيف هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتها التي تشير إلى تعليقات منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه من الصعب أحيانا تحديد الفترة التي تتطلبها ممارسة نشاطات الشركة، حتى و لو أن ممارسات الدول الأعضاء ليست موحدة فيما يخص المعيار الوقتي. فان الخبرة تبين انه لا يمكننا استنتاج وجود منشأة دائمة عندما تكون فترة ممارسة نشاط في دولة بوساطة منشأة عمل أقل من ست (06) أشهر، (وعلى العكس من ذلك فان الممارسات العملية تبين أنه في كثير من الحالات يستنتج وجود منشأة دائمة عندما تقوم منشأة العمل بممارسة نشاطها لفترة أطول)[285].

الاستثناءات الواردة على شرط الدوام لوجود منشأة دائمة

في بعض الحالات قد لا يستغل مكان العمل لفترة زمنية معتبرة و لكنه يعتبر كمنشأة دائمة، مثل:

-النشاطات ذات الطابع التواتري: في مثل هذه الحالة كل فترة زمنية يتم خلالها استغلال المنشأة يجب أخذها بعين الاعتبار بالاشتراك مع عدد المرات التي كانت تتواجد بها (هذه الفترة المعتبرة يمكن أن تمتد لعدة سنوات)[286]

- النشاطات التي تشكل شركة كانت تعمل حصرا في الدولة المعنية، في هذه الحالة الشركة يمكن أن توجد لفترة قصيرة نظرا لطبيعتها، و لكن لأنها لم يكن لها وجود إلا في هذه الدولة، فان علاقتها معها قوية، و يمكن اعتبارها تشكل منشأة دائمة.

---

283 - Bernard Castagnède, Op.cit, page 450.

284 -- Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 221, page 115.

285- ONU , Op.cit, paragraphe 03 cite le paragraphe 06 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page 105

286 - عندما يكون الاستخدام بانتظام لفترة طويلة فلا داعي لأن تعتبر منشأة العمل ذات طابع مؤقت بحث، لان الانقطاعات المؤقتة للنشاطات لا تضع نهاية لوجود المنشأة الدائمة.

– منشأة عمل يمكن أيضا أن تشكل منشأة دائمة حتى و لو أنها لم تتواجد في الواقع الا لفترة زمنية جد قصيرة، تبعا لظروف خاصة تم تصفيتها قبل أوانها، منها: وفاة المكلف بالضريبة، فشل الاستثمار...الخ[287]. و في هذا الإطار يجب التطرق إلى فترة قيام المنشأة الدائمة أي متى يبدأ وينتهي وجودها.

تتفق كلتا المنظمتين في تعليقاتهما الخاصة بالنموذج بأن المنشأة الدائمة تبدأ بالوجود منذ بدأ المؤسسة في ممارسة نشاطها عن طريق وساطة منشأة ثابتة للعمل(مكان عمل ثابت)، و هو حالة قيام الشركة بالتحضير في المنشأة للنشاطات التي من خلالها تعمل المنشأة بصفة دائمة[288]. تتوقف المنشأة الدائمة عن الوجود عند التصرف في منشأة العمل الثابتة، أو مع توقيف جميع نشاطاتها عن طريق وسيطها. بمعنى عندما تم إنهاء جميع العمليات و التدابير المرتبطة بالنشاطات القديمة الخاصة بالمنشأة الدائمة (كتصفية النشاطات الجارية و صيانة و تصليح المنشآت) ، ولكن كل انقطاع مؤقت للعمليات لا يعتبر مشابها للإغلاق[289].

–التوقفات الموسمية و المؤقتة : فأما التوقفات الموسمية فهي التوقفات الناتجة عن رداءة أحوال الطقس، وأما التوقفات المؤقتة فقد تنجم عن نقص في المواد، أو عن مشاكل العمال أو غيرها من الأسباب. مثلا إذا قامت مؤسسة (متعاقد عام)، سبق لها أن تعهدت بانجاز مشروع شامل، مع التعاقد من الباطن مع مؤسسات أخرى (متعاقد من الباطن) بشأن أجزاء من ذلك المشروع ، يجب اعتبار المدة التي يقضيها المتعاقد من الباطن و هو يعمل بموقع البناء، فترة قضاها المتعاقد العام في مشروع البناء، و تكون للمتعاقد من الباطن منشأة دائمة في الموقع إن استغرقت أنشطته هناك أكثر من ستة (06) أشهر[290].

وضمن هذا السياق تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعديل 2017 بالنسبة للمقاولة بالباطن، لن يتم تحديد وجود منشأة دائمة إلا إذا تم استيفاء الشروط الأخرى المنصوص عليها في المادة الخامسة. من أجل إنشاء مؤسسة دائمة في هذه الظروف سيكون من الضروري للمقاولين من الباطن ممارسة نشاطاتهم لصالح المؤسسة في مكان يشكل مكان عمل ثابتًا يكون تحت تصرف المؤسسة. و في حالة عدم وجود موظفي الشركة، سيكون من الضروري إثبات أن المرفق متاح لها

---

287 - OCDE , Modèle de convention fiscale version abrégée 2014, paragraphe 4/ 4.1 / 4.2 / 4.3, page 101.

288 - بالنسبة للمدة التي يتم فيها وضع منشأة العمل الثابتة من طرف الشركة لا يجب أن يتم أخذها بعين الاعتبار، ولكن بشرط أن يكون هذا النشاط يختلف إلى حد كبير عن النشاط الذي يجب على المنشأة ممارسته بصفة دائمة.

289- ONU , Op.cit, paragraphe 03 cite le paragraphe 10 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page 105

290 - ONU, Op.cit, paragraphe6.3 , page 104.

على أساس عوامل أخرى تشير بوضوح إلى قدرتها الفعالة لاستخدام هذا المكان، خاصة لأنها تملكه، أو تتمتع به بشكل قانوني وتتحكم في الوصول إليه واستخدامه. و مثال ذلك مؤسسة تملك فندقًا صغيرًا تؤجر غرفه عبر الإنترنت بالتعاقد من الباطن لتشغيل الفندق في الموقع إلى مؤسسة تدفع لها على أساس زيادة التكاليف[291].

إن الأحكام الاتفاقية فيما يتعلق بتأهيل المواقع تختلف من دولة لأخرى تماما، غير أن البلدان النامية تسعى في كل الأحوال إلى تيسير الوصول إلى إخضاع المداخيل للضريبة، و ذلك من خلال وضع معايير مناسبة تستند على تخفيض درجة الدوام، و التي تقل أحيانا عن ستة أشهر أو حتى بدون الإشارة لأي شرط خاص بفترة وجود منشأة العمل الثابتة[292].

رابعا- ممارسة النشاط عن طريق وسيط

لقد أوضحت كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة، أن الشركة التي تستخدم مكان العمل يجب أن تمارس نشاطاتها بمجموعها أو جزء منها عن طريق وساطته، و هنا يجب أن نفرق بين النشاطات المتعلقة بتأجير المنشآت و بين ممارسة النشاط بوساطة موظف.

01-نشاطات التأجير المتعلقة بتأجير المنشآت

عندما تستعمل مؤسسة متعاقدة منشأة عمل ثابتة في دولة متعاقدة أخرى من أجل تأجير أموال عينية لأشخاص آخرين مثل: المنشآت، المعدات الصناعية، التجارية و العلمية، مباني أو أموال معنوية كبراءة الاختراع، عمليات التصنيع...و غيرها، هذا النشاط يمنح منشأة العمل بصفة عامة طابع المنشأة الدائمة. و لكن إذا قامت شركة لدولة متعاقدة بتأجير تلك المنشآت لشركة الدولة المتعاقدة الأخرى، فان ذلك لا يشكل منشأة دائمة للمؤجر بشرط أن يقتصر العقد فقط على إيجار بسيط لتلك الأموال. و هو نفس الحال إذا قام المؤجر بعد تأجير المنشأة بتوفير اليد العاملة من أجل تشغيل المعدات الصناعية التجارية و العلمية، بشرط أن يكون العمال غير مسؤولين إلا على تشغيل أو صيانة تلك المعدات و ذلك تحت إشراف و مسؤولية و رقابة المستأجر. أما إذا كانت مسؤولية العمال أوسع كأن يساهموا في القرارات المتعلقة بالعمل الذي تستعمل فيه المعدات أو التي يشغلها أو يشرف عليها أو يقوم بصيانتها تحت مسؤولية المؤجر، هنا يمكن أن يتجاوز نشاط المؤجر مجرد الإيجار البسيط لمعدات صناعية تجارية أو علمية و يمكن أن يشكل نشاط شركة (activité

291- OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphe 40, page 96.
292 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 318, page 458.

d'entreprise)[293]. و في هذه الحالة يمكننا أن نعتبر أن المنشأة الدائمة موجودة إذا تم استيفاء شرط الدوام[294]، و هو ما توافق عليه هيئة الأمم المتحدة من خلال اعتماد نفس المبدأ[295].

02-ممارسة النشاط عن طريق وساطة موظف

إضافة إلى الشروط السابقة فان كلتا المنظمتين ترى أن نشاط الشركة يتم ممارسته أساسا عن طريق مقاول أو عن طريق أشخاص لهم علاقة موظف مع صاحب عمل، و يشمل الموظفون العاملين وأشخاص آخرون يتلقون تعليمات من الشركة، أي أشخاص تابعين بطريقة أو بأخرى للمؤسسة (وكيل تابع)[296].

أما السلطات الممنوحة لهؤلاء الأشخاص في علاقاتهم مع الآخرين لا تؤخذ بعين الاعتبار، و لا يهم إن كان الوكيل المعتمد مخولا له أم غير مخول له بإبرام عقـود إذا كان يعمل في منشأة العمل الثابتة نفسها. و لكن رغم ذلك يمكن أن يكون ثمة منشأة دائمة إذا كان نشاط الشركة يمارس أساسا من خلال آلة تعمل تلقائيا، و أنشطة الموظفين تقتصر فقط على تركيب، تشغيل ، مراقبة و صيانة هذه الآلة[297].

---

293 – طرحت OCDE مثال آخر أين لا يمكن اعتبار شركة تمارس كل أو جز من نشاطها عن طريق وساطة منشأة عمل، يخص مشغل لشبكة الاتصالات السلكية و اللاسلكية لدولة متعاقدة، و التي تبرم اتفاق مسار (تجوال) مع متعامل أجنبي من أجل السماح لمشتركيها بالاستقبال على هذه الشبكة. تحت هذا الاتفاق فان أحد المشتركين في الشبكة و الذي يسافر خارج المجال الجغرافي الذي تغطيه شبكة المتعامل، يمكنه تلقائيا إجراء و تلقي اتصالات هاتفية، أو الوصول إلى خدمات أخرى، عن طريق وساطة شبكة أجنبية. هنا يقوم المتعامل الأجنبي بإعداد فاتورة لصاحب الشبكة التي ينتمي إليها المشترك. إذا قام المتعامل صاحب الزبون إلا بنقل المكالمات إلى شبكة المتعامل الأجنبي فهو لا يشغل هذه الشبكة الأجنبية، و لا يوجد انتقال شخصي إليها من طرفه له. فلا يمكن أن نعتبر منشأة العمل للمتعامل الأجنبي موجودة تحت تصرفه، وبالتالي لا يمكن أن تشكل منشأة دائمة لهذا المتعامل.

294 - OCDE , Modèle de convention fiscale version abrégée 2014, paragraphe 08, page 105

295- ONU , Op.cit, paragraphe 03 cite le paragraphe 08 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page 104

296 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 222, page 116.

297- ONU , Op.cit, paragraphe 03 cite le paragraphe 10 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page 105

ولا يرتبط وجود منشأة دائمة بشرط استقلال مكان العمل الثابت، و لهذا تم اعتبار أن شركة لبنانية لها مقر في فرنسا يعمل فيها أربعة موظفين فقط، فضلا عن موظفين مؤقتين، لديها منشأة دائمة في فرنسا، دون أن يكون من الضروري التأكد مما إذا كان لديهم أي استقلالية كافية[298].

و فيما يخص أجهزة الصرف الآلي، و أجهزة الألعاب و غيرها من الأجهزة المماثلة التي توضع من طرف شركة لدولة في دولة أخرى، تشكل منشأة دائمة بحسب إذا ما كانت الشركة تمارس أو لا تمارس نشاطا إضافة إلى التركيب الأولي للأجهزة، فلا توجد منشأة دائمة إذا كانت الشركة تقوم فقط ببساطة بتركيب الأجهزة و تؤجرها فيما بعد لمؤسسات أخرى، أما إذا كانت المؤسسة تقوم بتركيب الأجهزة و تقوم باستغلالها و صيانتها لحسابها الخاص أو عن طريق وكيل معتمد لديها، فهنا يمكن أن توجد منشأة دائمة[299].

هناك مثال يتعلق بشركة فرنسية أبرمت عقد وكالة سياحية مع شركة تونسية، ونتيجة لذلك اعتبرت مصلحة الضرائب أن المنشأة الأجنبية تمارس نشاطا تجاريا في تونس من خلال وساطة مؤسسة دائمة. و قد تم تبرير هذا الموقف بحقيقة أن الشركة الأجنبية مسؤولة بشكل أساسي عن الإدارة التجارية لمؤسسة تعمل في تونس[300]. وعليه فان ممارسة نشاط هو عنصر أساسي في خصائص المنشأة الدائمة، وتم الجزم بأن هذا الشرط لم يتم استيفائه أو على الأقل الإدارة لم تقم بإثباته في حالة تتعلق بموظف إداري لمؤسسة كونغولية، يقيم نصف السنة بفرنسا، و يستغل هذه الإقامة من أجل التفاوض حول المشتريات التي تحتاجها مؤسسته بصفته مراسلا للمؤسسة بفرنسا، إضافة إلى تقديمه لأوراق تحمل في أعلاها المعلومات الخاصة بالمؤسسة الكونغولية[301].

خامسا– الملائمة النسبية لمعيار استقلال منشأة العمل

إن مسألة وجود المنشأة الدائمة ليس لها علاقة بمدى معرفة ما إذا كانت منشأة العمل الدائمة تملك استقلالية كافية أم لا. و في هذا الإطار تم الحكم بان شركة لبنانية تملك محلات مجهزة بمحطة للشحن، و التي يعمل بها أربعة عمال إضافة إلى عمال مؤقتين، كانت تملك بفرنسا منشأة دائمة بالمعنى المنصوص عليه في الاتفاقية الجبائية الموقعة بين فرنسا و لبنان لسنة 1962، و هذا دون اللجوء للبحث حول ما إذا كانت هذه المنشأة تملك درجة من الاستقلالية الكافية[302].

---

298 - Bastien Lignereux , Rapport particulier n° 4 Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés , juin 2016, page 35.

299- ONU , Op.cit, paragraphe 03, page 105

300 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 223, page 116.

301- Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17359, page 269.

302- Bruno Gouthière, Ibid, paragraphe 17363, page 270.

الفرع الثاني- أشكال منشأة العمل الثابتة

تتضمن أحكام الاتفاقيات النموذجية قائمة من الأمثلة التي يمكن أن تعتبر لأول وهلة منشأة دائمة، ولكنها لا تكون كذلك إلا إذا كانت تتوافق مع الشروط المذكورة في الفقرة01، و التي تم تحديدها كالآتي: مكان إدارة – المكاتب–الفروع –المصانع أو الورشات– المناجم، آبار النفط أو الغاز، المحاجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية–موقع البناء أو التركيب لا يشكل منشأة دائمة الا إذا تجاوز فترة معينة[303].

بالإضافة إلى الأمثلة المذكورة سابقا فان هيئة الأمم المتحدة قامت بإبداء بعض الملاحظات تتمثل أساسا في رغبة الدول النامية في توسيع نطاق عبارة المنشأة الدائمة بقدر الإمكان، حيث تقترح إدراج المستودعات ضمن تلك الأمثلة. و مع هذا تم الاتفاق على عدم توسيع هذا المفهوم و ذلك بالنظر إلى أنه تم حذف عبارة تسليم من قائمة منشآت العمل المستبعدة في الفقرتين (أ) و (ب) من الفقرة الرابعة للمادة الخامسة و التي لا تعتبر منشآت دائمة، ليصبح المستودع المستعمل لغرض التسليم منشأة دائمة، و كذلك كل مستودع تجاري يوجد به مثلا حيز مؤجر لأغراض أخرى[304].

و ما تجدر الإشارة إليه أن كلتا المنظمتين لم تضع في اتفاقياتها النموذجية تعريفا اتفاقيا محددا لتلك الأمثلة المذكورة أعلاه، باستثناء ذكر بعض الأمثلة و شرحها في تعليقاتها[305]، و هو ما يطرح تساؤلا حول كيفية تفسير هذه المصطلحات؟ هل يجب على الدول الرجوع إلى قوانينها الداخلية من أجل إعطاء مفهوم تتفق عليه الدول المتعاقدة أثناء مفاوضاتها.

أما بالنسبة لموقف الجزائر فإننا نلاحظ من خلال استقراء أحكام اتفاقياتها الجبائية أنها اكتفت بتحديد الشكل الذي يمكن أن تتجسد فيه المنشأة الدائمة من خلال اعتماد نفس القائمة الواردة ضمن أحكام

---

303 – الفقرة الثانية (02) من المادة الخامسة (05) للاتفاقيات النموذجية.

304 – هيئة الأمم المتحدة، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة و الدول النامية لسنة 2002 ، الفقرة الرابعة تشير إلى الفقرة 13 من تعليقات منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على المادة الخامسة (05)، الصفحات 73 و 74.

305– .كما ذكر J. Arrighi في ختام قرار صادر عن البنك الفرنسي للشرق الاوسط، فإن هذه التعليقات الصادرة عن اللجنة الخاصة بمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ليست ملزمة للقاضي،لا سيما عندما يكون ذلك بعد اعتماد الاتفاقية المراد تفسيرها .غير أن القاضي لا يمتنع عن الإشارة إليها في قراراته. (CE 13 octobre 1999, *Banque française de l'Orient*, n° 190083, RJF 12/99 n° 1587, concl. publiées p. 938, chr. E. Mignon p. 931.) تمت الإشارة إليه في Bastien, Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, Rapport particulier n° 4 Lignereux, juin 2016, page 34.

الاتفاقيات النموذجية مع إضافة عبارة محلات البيع التي لم تذكرها بعض الاتفاقيات[306]، و كذا المزارع والحقول التي وردت فقط في ست اتفاقيات[307]. و لكن بصفة عامة تتفق معظم الاتفاقيات تقريبا على عناصر محددة يمكن اعتبارها منشأة دائمة، الا أنها قد تختلف في بعض التفاصيل. و ذلك نظرا لكون السلطات الجزائرية عند إبرامها لاتفاقياتها الجبائية تأخذ تارة بأحكام نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، و تارة أخرى تعتمد أحكام هيئة الأمم المتحدة، و تارة أخرى تعتمد أحكام لم ترد في أي من النموذجين، و هو ما سنحاول تبيانه في الآتي. كما أن هذه العناصر لم يرد لها أي تعريف أو شرح في جميع الاتفاقيات الجبائية، و التي تم ترك عبء تفسيرها إلى السلطات الجبائية المختصة. فقد انتهجت الجزائر هنا نفس الموقف الذي اتخذته الاتفاقيات النموذجية التي امتنعت عن ذلك، وتركت ذلك لحرية الأطراف المتعاقدة.

و قبل التطرق لهذه القائمة بالتفصيل يجب التوضيح بان هذه القائمة السابقة الذكر ليست محدودة (أي غير حصرية)، و هذا ما يؤكده مثلا مجلس الدولة الفرنسي، الذي أقر أن كلا من "التعداد المنصوص عليه في المادة 04 من الاتفاقية الفرنسية–الإسبانية والمادة 10 من الاتفاقية الفرنسية–الجزائرية ليس شاملا. فنطاق هذه المواد يمتد إلى أي إثبات ذو طبيعة مماثلة لتلك الأمثلة المذكورة في النص[308]. وبالتالي فان هذا لا يعني أن عدم وجود نوع معين من المنشآت ضمن القائمة المنصوص عليها في القائمة يدفعنا إلى عدم اعتبارها منشأة دائمة. و لاتباث عكس ذلك فانه يجب الرجوع إلى التعريف العام للمنشأة الدائمة و البحث في مدى مطابقتها له. أما في حالة المنشأة التي تندرج ضمن القائمة المذكورة فانه أولا يجب أن تستوفي الخصائص المنصوص عليها في التعريف العام حتى يمكن اعتبارها منشأة دائمة[309].

أولا– **مكان الإدارة** (siège de direction)

لم تتطرق كلتا المنظمتين في الاتفاقيات النموذجية إلى تعريف محدد لمكان الإدارة، و اكتفت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها بالقول أن مصطلح مكان إدارة تم ذكره منفصلا لأنه ليس بالضرورة أن يكون مكتب، و لكن إذا كان تشريع الدولتين المتعاقدتين لا تفرق بين فكرة مكان إدارة

306 - الاتفاقية الجبائية المبرمة مع إيران، السعودية، ألمانيا، بريطانيا ، اسبانيا، النمسا، البرتغال، البوسنة والهرسك، قطر، لبنان،الكويت، دولة الإمارات العربية، الدانمارك و هولندا.

307 – الاتفاقيات التي تضمنت عبارة "المزارع و الحقول" كمنشأة دائمة هي ست اتفاقيات من بين الاتفاقيات الجبائية التي دخلت حيز التنفيذ وهي الاتفاقية الجبائية المبرمة مع كل من اندونيسيا، قطر، لبنان،الإمارات العربية، الأردن، الكويت.

308 - C.E. 29 juin 1981, D.F 81 N^{0}11, comm. 1765, أشار إليه Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 223, page 116.

309- Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphes 17370 et 17380, page 270.

وبين المكتب، فان مصطلح مكان إدارة يمكن حذفه في معاهداتها الثنائية[310]. و بشكل عام يعتبر مكان الإدارة المركز الفعلي للحياة القانونية للشركة و هذا قد لا يتطابق مع المكتب المسجل، كما يختلف عن مركز الاستغلال أين يتم تنفيذ العمليات التقنية التي تدخل ضمن موضوع الشركة[311].

و بالرجوع إلى الاجتهاد القضائي الفرنسي فان المحاكم الفرنسية تستخدم مجموعة من العناصر من أجل التعرف على مكان الإدارة. و بصورة عامة هو المكان الذي توجد به الإدارة الفعلية و تتم ممارسة الخدمات الأساسية[312]. و في هذا الشأن تم القضاء أن شركة من دولة لوكسمبورغ تتم إدارتها التنفيذية بمقرها في فرنسا، أين يقوم الموظف الوحيد بتنفيذ جميع أعمال الإدارة الحالية للشركة مثل إنشاء المراسلات التجارية، تنفيذ عمليات بنكية، متابعة المدفوعات و المقبوضات و الإدارة المالية والمحاسبية في هذا المقر، فإنها بالطبع تمتلك منشأة دائمة في فرنسا[313].

لا يتعلق مكان الإدارة إذا بمكان الإدارة الفعلي بالمؤسسة فقط و لكن بأي مكان للإدارة . بمعنى المكان الذي تتخذ فيه المؤسسة بعض قراراتها، كمكان اجتماع الأعضاء الاجتماعيين. و هو ما يحيلنا لقرار قضائي مهم يخص شركة بلجيكية تم اعتبارها مالكة لمكان إدارة داخل شركتها الأم الفرنسية بالنسبة لنشاطها كشركة قابضة (société holding). وأقر القاضي أن نشاط الشركة القابضة للمؤسسة البلجيكية يجب النظر إليه على أنه امتداد لسيطرة الشركة القابضة الفرنسية "أكور" عليها. و أن المؤسسة البلجيكية تم استغلالها ضمن نشاطاتها القابضة، فهي مؤسسة فرنسية حسب المعنى المنصوص عليه في المادة 209 من القانون الجبائي الفرنسي. و تملك لممارسة هذا النشاط مكان إدارة بالمعنى المنصوص عليه في المادة 04 من الاتفاقية المبرمة بين فرنسا و بلجيكا، و عليه فهي تملك منشأة دائمة بالمعنى المنصوص عليه من نفس المادة لنفس الاتفاقية، مما يبرر إخضاع تلك المداخيل للضريبة بفرنسا[314].

ثانيا- المكـاتب(bureaux)

معظم الاتفاقيات تذكر المكاتب كمنشآت دائمة، كما تقصي عامة عددا من المنشآت التي ليس لها طابع إنتاجي مباشر. و هذا هو الحال بالنسبة لمكاتب الإشهار، الإعلام و البحث، و كذلك المكاتب الموجهة لمراقبة استغلال براءة اختراع أو عملية تقنية، و بصفة عامة جميع المكاتب التي تتولى

310- OCDE , Modèle de convention fiscale version abrégée 2014, paragraphe 13, page 107

311 - Franck Le Mentec, Notion d'établissement stable, impôts et contributions, LexisNexis SA-2015, page 04 et 05.

312 - CCA Versailles, 15 mars 2011, n^0 09VE00366 , Sté Compagnie Internationale des Wagons Lits et du Tourisme : Juris DATA n^0 2011-012634 ; Dr. Sociétés 2011, comm.164, note J.L Pierre). cité par Franck Le Mentec, Op.cit, page 05.

313- CE 7 septembre 2009, *Sté Stamping international*, n° 308751, RJF 12/09 n° 1063, concl. L. Olléon .cité par Bastien Lignereux, Op.cit, page 35

314- Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17390, page 271.

نشاطات تحضيرية أو إضافية[315]. و بالرجوع إلى نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة فهي لم تبين لنا ماذا تقصد بمصطلح المكاتب، و ما هي أشكاله أو الأعمال التي يمارسها أو حتى الخدمات التي يؤديها. بحيث يبقى مجال تطبيق هذا المصطلح غامضا نوعا ما. ولكن ما يمكن قوله أن مفهوم المكاتب يعتبر مفهوما واسعا يخضع لنفس الأنظمة مثل مقر الإدارة والفروع[316]. كما قد يختلط أحيانا مفهوم المكتب مع مفهوم الممثل (représentant)، و هو ما يتجسد في قرار قضائي مفاده أن مكتب تم إنشائه بفرنسا من طرف شركة بلجيكية، هو منشأة دائمة من أجل تطبيق المادة 04 من الاتفاقية المبرمة بين فرنسا و بلجيكا سنة 1964. حتى و لو تم تسييره من طرف شخص واحد لا يقيم بفرنسا بشكل دائم، وذلك منذ قيام هذا الأخير بممارسة سلطات اعتيادية تسمح له بإبرام عقود باسم المؤسسة[317].

و بصفة عامة، يتطلب هذا المفهوم التفرقة بين حالتين تتمثلان أساسا في مكاتب المبيعات و مكاتب المشتريات، و من بينهما يعتبر كمنشأة دائمة؟ بالنسبة لمكاتب المبيعات فإنها تعتبر منشآت دائمة تمارس الشركة نشاطها عن طريق وساطتها، ويتم من خلالـها بيع المنتجات و البضائع الخاصة بالشركة، و معالجة و إجراء عمليات التجارة دولية. أما بالنسبة لمكاتب المشتريات فهي لا تعتبر كمبدأ عام منشأة دائمة لأنها تقوم فقط بشراء السلع، مع إقصاء أي نوع آخر من النشاطات[318]. و مثال ذلك ما أقره مجلس الدولة الفرنسي الذي اعترف بطابع المنشأة الدائمة لمكتب موجود بباريس لمؤسسة سويسرية لها نشاط مربح و اعتبره مكتب مبيعات، يتضمن هذا المكتب ثلاث أشخاص مأجورين ويتم تشغيله من جهة للبحث عن الهيئات الفرنسية العمومية منها و الخاصة، و التي يمكن أن تكون مهتمة بالأبحاث المنفذة من طرف هذه المؤسسة و من جهة أخرى يقوم المكتب بربطهم مع مركز الأبحاث، و كذا التوقيع باسم الشركة العقود الخاصة بالأبحاث، ضمان تسيير الحسابات و أخيرا تحصيل الفواتير المحررة من طرف إدارة المركز السويسري[319].

ثالثا- **المصانع أو الورشات** (usine ou atelier)

بينت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها أن المصانع و الورشات تعتبر منشآت دائمة، و لكن من أجل أن تشكل مركز ثابت للأعمال، يجب أن تكون تحت التشغيل[320].

315- Franck Le Mentec, Op.cit, page 04 et 06.

316 -- Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 225, page 117.

317 - CAA Nancy 30 octobre 1990 n^{0}1323, 1er ch, sarl Vanrobaeys : RJF3/91 n^{0}353. Cité par Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17434, page 273.

1 - Franck Le Mentec, Op.cit, page 06.

319- Bruno Gouthière, les OP, paragraphe 17432, page 273.

320 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 225, page 117.

من خلال تطبيق القواعد العامة لا يمكننا الجزم لوحدنا أن مؤسسة أجنبية تملك بدولة ما ورشة، و أن هذه الأخيرة تشكل منشأة دائمة، فتحليل مجموعة العناصر الخاصة بالظروف وعلى الأخص الاستقلالية، يسمح باستنتاج وجود منشأة دائمة أو منشأة بسيطة تمارس نشاطات ذات طابع إضافي أو تحضيري[321].

لتوضيح ذلك أكثر نأخذ مثالا حول قضية تم الإقرار فيها بأن ورشة موجودة بفرنسا ترجع ملكيتها لمؤسسة سويسرية، تصدر لفرنسا قطع للآلات تشكل منشأة دائمة و هذا بضمان البيع لقطع الغيار و التصليحات و كذا خدمات ما بعد البيع. ما تم ملاحظته أن العمال المكلفين بورشة العمل يتمتعون باستقلالية كافية بالنسبة لمقر الإدارة، و التي تسمح لهم بإبرام عقود بيع و عقود تقديم خدمات بأنفسهم. أين تم الحرص في هذا الحكم على الإشارة إلى أن العمال المكلفين بالورشة، والذين يتدخلون جزئيا خارج الضمان الذي يستفيد منه مشتري الآلات، ينفذون تدخلاتهم دون العودة إلى مقر الإدارة، و يتم سحب قطع الغيار حسب الطلبات المقدمة دون اللجوء إلى موافقة مقر الإدارة على تلك الطلبات. فاستقلالية الورشة في معاملاتها مع زبائنها هي التي تسمح باعتبار أنه فعلا توجد منشأة دائمة بفرنسا[322].

رابعا– الفروع (Les Succursales)

تعتبر الاتفاقيات النموذجية الفروع منشآت دائمة الا أنها لم تتضمن تعريفا لهذا المصطلح، و عليه يجب الرجوع للقانون الداخلي من أجل القيام بذلك. بالرجوع إلى الاجتهاد القضائي الفرنسي فانه يعتبر الفرع منشأة دائمة إذا كانت تمتلك درجة من الاستمرارية و درجة من الاستقلالية و تنفذ عادة عمليات تجارية[323]. و لكن تعتبر موضوع الاستقلالية مسألة جد حساسة في الواقع التطبيقي، و يتجلى ذلك من خلال وجود فريق عمل خاص، يتم توظيفه و دفع أجوره محليا، إضافة إلى خدمات خاصة و كذا محاسبة مالية منفصلة عن المحاسبة المالية للمقر الرئيسي. و في حالة عدم توفر هذه الشروط فانه لن يتم اعتبار الفرع منشأة دائمة[324].

من الصعب على الشركات التي تفتح فروعا في دول أخرى الادعاء بأن هذا الفرع لا يشكل منشأة دائمة، و مثال ذلك القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية لمنطقة نانسي بفرنسا. أين تم اعتبار برج اتصالات لشركة بريطانية مسجلة بفرنسا بسجل تجاري كفرع لشركة أجنبية، على أنها

321- Bruno Gouthière, , paragraphe17452, page274

322 - CAA Lyon 09 décembre 1992 n°92-133, 4 ch , SA Tornos-Becheler : droit fiscal 1993 n°49 comm. n° 2360. . cité par Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe17455, pages 274 et 275.

323- V.CE , 19 oct 1992, n° 94137 : Dr fisc 1993, n° 28 comm. 1472;RJF 1992, n° 1706 cité par Franck Le Mentec, Op.cit, page 06.

324 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17410, pages 271 et 272.

منشأة دائمة وفقا لأحكام الاتفاقية المبرمة بين فرنسا و بريطانيا لسنة 1968. حيث يظهر من خلال استقراء هذه القضية أن الاعتراف بالمنشأة الدائمة تم استنتاجها تقريبا من الظروف التي تتجسد في أن الشركة قد تم تسجيلها بالسجل التجاري منذ مدة طويلة بأنها فرع لشركة أجنبية[325].

خامسا- المناجم، آبار النفط أو الغاز، المحاجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية

تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و توافقها في ذلك هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتهما أن كل من المناجم، آبار النفط أو الغاز، المحاجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية تعتبر منشآت دائمة[326]. على أن يفسر مصطلح " كل مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية" بمعنى واسع، و يشمل كمثال أي مكان لاستخراج الهيدروكربون في البر أو البحر[327].

و تضيف كلتا المنظمتين في شرحهما لأحكام الفقرة الثانية من المادة الخامسة أن هذه الأخيرة تعالج حالة استخراج الموارد الطبيعية دون أن تذكر التنقيب عن الموارد في الأرض أو البحر، و لكنها توصلت كنتيجة أن المداخيل المحصلة من هذه النشاطات تعتبر كأرباح شركة (Bénéfices d'entreprise). كما أنها طرحت إشكالية حول ما إذا كانت هذه النشاطات تمارس بوساطة منشأة دائمة كتلك المنظمة في الفقرة 01 من المادة الخامسة (05). و لكن و مع ذلك ، لم يكن من الممكن اعتماد موقف مشترك بشأن القضايا الرئيسية لتخصيص الحق في فرض الضريبة للمداخيل المحصلة من نشاطات التنقيب (prospection) بحيث أقرت في تعليقاتها أن الدول المتعاقدة يمكنها التقرير بوضع أحكام خاصة تدرجها في اتفاقياتها الثنائية، تعتبر من خلالها أو لا تعتبر أن ممارسة مثل هذه النشاطات تؤدي إلى قيام منشأة دائمة. كما يمكنهم إضافة شرط استيفاء مدة زمنية معينة[328]. و هو ما تضمنته بعض الاتفاقيات الثنائية القليلة جدا مثلا الاتفاقية المبرمة بين فرنسا و كندا، و كذا قامت الولايات المتحدة الأمريكية بالتحفظ على الحق بإدخال عبارة "التنقيب على الموارد المائية" في النشاطات التي تتضمن خاصية 12 شهرا[329].

كما تضيف هيئة الأمم في تعليقاتها أن بعض البلدان النامية تطالب باعتبار مراكب الصيد مكانا لاستخراج أو استغلال الموارد الطبيعية، طالما أن السمك يشكل أحد هذه الموارد. و بالتالي عند استخدام مراكب الصيد في المياه الإقليمية أو المنطقة الاقتصادية الخالصة للدول السياحية، فان

325- CAA Nancy 10 octobre 1991 n^0 529 et 531, 2^e ch, Hoverlloyd Ltd : RJF, 1/92 n^{0}124. أشار إليه Bruno Gouthière, OP? paragraphe 17415, page 272.

326 - OCDE , Modèle de convention fiscale 2014, paragraphe 14, page 107

327 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 225, page 118.

328 - ONU , Op.cit, paragraphe 05 cite le paragraphe 15 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page 107

329- Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17470, page 275.

أنشطة تلك المراكب تشكل منشأة دائمة في تلك الدولة الواقعة فيها. في حين عارض باقي الأعضاء هذا الرأي و اقترحوا اعتبار هذه الأنشطة فئة جديدة و مستقلة ضمن القائمة الواردة في المادة الخامسة، و كنتيجة لذلك قررت هيئة الأمم المتحدة ترك تفسير طبيعة هذه الأنشطة للمفاوضات بين الدول المتعاقدة[330].

سادسا– مواقع البناء أو التركيب

يشمل مصطلح "موقع بناء أو تركيب" بناء أو تجديد كل من: العمارات، الطرق، الجسور أو القنوات و كذا وضع الأنابيب، المتراس terrassement، التجريف dragage. كما أن مصطلح "موقع بناء أو التركيب" لا يقتصر فقط على التركيبات المرتبطة بموقع بناء، و إنما يضم كذلك تركيبات جديدة للعتاد، خاصة الآلات المعقدة في مبنى موجود أو موقع خارجي[331]. ومنذ 2003 تعتبر منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن عمليات التجديد(rénovation) تندرج ضمن هذه الفئة إذا كانت تتضمن أعمال هيكلية مهمة. و ما تجدر الإشارة إليه هو أن مفهوم مواقع البناء يختلف من اتفاقية لأخرى بالنظر إلى المصالح التي تسعى الدول المتفاوضة لتحقيقها، و هو ما يبرر سعي الدول النامية دائما إلى تبني مفهوم أوسع لمواقع البناء[332].

01–فترة وجود مواقع البناء و التركيب (العتبة الزمنية)

أوضحت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ضرورة تطبيق عتبة زمنية من أجل اعتبار مواقع البناء و التركيب منشأة دائمة، و التي حددتها ب 12شهرا. و على هذا الأساس لا يمكن القول أن موقعا ما يشكل منشأة دائمة الا إذا تجاوزت فترة بقائه في دولة المصدر مدة 12 شهرا، و أي فترة أقل من ذلك لا تدل على وجود المنشأة الدائمة[333].

عند تحديد مدة وجود موقع ما لا يجب الأخذ بعين الاعتبار أن المقاول قد مر على عدة مواقع أخرى ليست لها علاقة مع الموقع الأول. لان هذا الأخير يجب أن يعتبر "وحدة بذاتها" (Unité) حتى و لو كان يرتكز على عدة عقود، بشرط أن يشكل كلا منسجما على المستوى التجاري والجغرافي. ولكن تحت التحفظ على هذا الشرط فان موقع البناء يشكل "وحدة" حتى و لو كانت الطلبات توضع من عدة أشخاص. فعتبة الاثني عشر (12) شهرا قد تؤدي إلى تجاوزات، و هو ما يلاحظ عند قيام بعض

330 - هيئة الأمم المتحدة، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والنامية 2002 ،الفقرة 16، الصفحة 75.

331 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 226, page 118.

332 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17610, page 281.

333– الفقرة الثالثة (03) من المادة الخامسة (05) لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية .

الشركات (المقاولين الأساسيين أو المقاولين الفرعيين الذين يعملون فوق الجرف القاري أو لهم علاقة مع استكشاف أو استغلال الجرف القاري) بتجزئة عقودها إلى عدة عناصر. يتم تنفيذ كل جزء من هذه العقود في فترة أدنى من 12 شهرا، ويتم منحها إلى شركة مختلفة تنتمي إلى نفس المجموعة. هذه الانتهاكات تؤدي إلى ضرورة تطبيق الأحكام القانونية أو القواعد الفقهية لمواجهة التهرب الضريبي، الدول المعنية بهذه المشكلة يمكن أن توفر حلول في إطار مفاوضات ثنائية[334].

و هو ما حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية معالجته في تعديلها للنموذج سنة 2017، والتي تؤكد على إمكانية التعامل مع إشكالية العقود المجزأة من خلال تطبيق قاعدة مكافحة إساءة الاستخدام المذكورة في الفقرة 9 من المادة 29 المستحدثة سنة 2017. كما يمكن للدول التي قد ترغب في التصدي لسوء استخدام هذه الأحكام بطريقة خاصة، إضافة إلى تلك الدول التي قد لا تتضمن اتفاقياتها حكماً إضافياً يتناول مسألة تقسيم العقود في الفقرة 9 من المادة 29، اعتماد حكم خاص ينظم هذه المسألة و يمنع تلك الإساءة وفقا للصياغة التي تقترحها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية[335]. و التي تؤكد من خلاله أنه: " لغرض وحيد هو تحديد ما إذا تم تجاوز فترة الـ 12 شهرًا المشار إليها في الفقرة 3 من المادة الخامسة، يكون ذلك عندما:

(أ) يمارس مشروع تابع لدولة متعاقدة نشاطًا تجاريًا في الدولة المتعاقدة الأخرى، في مكان يمثل موقعًا للبناء أو التركيب، وينفذ أنشطته خلال فترة واحدة أو أكثر تتجاوز 30 يومًا في المجموع ولا تتجاوز اثني عشر شهرا ، و

(ب) يتم تنفيذ الأنشطة ذات الصلة في نفس موقع البناء أو التركيب لفترات تزيد عن 30 يومًا لكل شركة أو أكثر ترتبط ارتباطًا وثيقًا بالمؤسسة الأولى، ويتم إضافة هذه الفترات المختلفة إلى الفترة التي يتم خلالها تنفيذ أنشطة على موقع البناء أو التركيب من طرف المؤسسة الأولى[336].

334- OCDE , Modèle de convention fiscale 2014, paragraphe 17/ 18, page 108.

335 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphe 52, page 99.

336- ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في الفقرة 53 من التعليقات على المادة الخامسة (05) للنموذج المعدل سنة 2017 أنه لغرض تطبيق الحكم الإضافي الوارد في الفقرة 52 من التعليقات المستحدثة يعتمد تحديد ما إذا كانت الأنشطة مرتبطة أم لا، على حقائق وظروف كل حالة على حدا. أين يجب الاعتماد على المعايير الآتية من أجل ذلك:

- هل تم إبرام عقود الأنشطة المختلفة من قبل نفس الشخص أو من قبل أشخاص ذوي صلة؟
- هل إبرام عقود إضافية مع شخص هو النتيجة المنطقية لعقد سابق مع ذلك الشخص أو الأشخاص ذوي الصلة؟
- هل كانت الأنشطة موضوع عقد واحد في غياب اعتبارات التخطيط الضريبي؟
- هل طبيعة العمل المقابلة للعقود المختلفة متشابهة أم متماثلة؟

و بالرجوع إلى نموذج هيئة الأمم المتحدة فإنها توسع من مفهوم مواقع البناء و التركيب، وتضيف مصطلح "مشروع تجميع" بالإضافة إلى " أنشطة إشرافية(activités de surveillance) متعلقة "بموقع البناء أو مشروع بناء أو تجميع أو تركيب[337].

كما قامت بخفض المدة الدنيا من فترة اثني عشرا (12) شهرا إلى ستة (06) أشهر (و في حالات خاصة يجوز تخفيضها إلى ما لا يقل عن ثلاثة (03) أشهر، في إطار مفاوضات ثنائية) [338]، وعند تحديد مدة العمل أو المشروع أو النشاط، طبعا يتم أيضا تجاهل الوقت الذي استنفذه المقاول المعني على مواقع أو مشاريع أخرى لا صلة لها[339].

هناك ملاحظة حول اختلاف مدة العتبة الزمنية التي تتبناها كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم في نموذجيهما و التي تعتبر من أهم الخصائص التي تميز نموذجا عن الآخر. إذ يبدو و كالعادة أن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تميل أكثر إلى الدول المتقدمة وهذا من خلال توسيع مدة العتبة الزمنية قدر الإمكان حتى يمكن لهذه الدول الاستفادة أكثر من المداخيل التي تحققها من مداخيل المكلفين بالضريبة المقيمين بها، و ذلك على حساب دول المصدر التي تمثل في الغالب الدول النامية. و من المعروف أن دولة المصدر لا تخضع مؤسسة ما للضريبة الا إذا كانت تحمل مواصفات المنشأة الدائمة، و بالتالي سيتم حرمانها لفترة معتبرة من بعض العائدات الجبائية التي كان بإمكانها تحقيقها قبل مضي فترة 12 شهرا. في حين حاولت هيئة الأمم المتحدة التقليص من مدة العتبة الزمنية و تخفيضها إلى ستة أو ثلاثة أشهر، بهدف حماية مصالح الدول النامية، و هذا حتى يتسنى لها الاستفادة أكثر من المداخيل التي تحققها تلك المؤسسات.

02-كيفية حساب العتبة الزمنية لمواقع البناء و التركيب

يستند حساب العتبة الزمنية لقيام مواقع البناء أو التركيب غالبا على القواعد الآتية:

* نقطة بدء الموقع، و التي تتكون عادة من التاريخ الذي من خلاله يبدأ المقاول نشاطه، حتى و لو تعلق الأمر بالنشاطات التحضيرية أو الإضافية (كإنشاء مكتب دراسات من أجل التشييد)، و **هذا** منذ

-هل الأنشطة المقابلة للعقود المختلفة تم ممارستها من طرف نفس الموظفين؟

337 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 227, page 118.

338 - الفقرة الثالثة (03) من المادة الخامسة (05) لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة.

339- Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Op.cit, page 235 et 236.

اللحظة التي ترتبط فيها هذه النشاطات مباشرة مع الموقع[340]. إضافة إلى دراسات ما قبل التخصيص (كالدراسات الأولية) يجب كمبدأ احتسابها في مدة وجود الموقع[341].

*تاريخ إقفال الموقع، إذ يستمر وجود هذا الموقع إلى غاية نهاية النشاطات أو التخلي عنها نهائيا. وهنا تطرح حالة الانقطاع عن العمل، و التي لا يمكن التذرع بها من أجل اعتبار أن الموقع لم يعد موجودا إذا كان هذا الانقطاع مؤقتا كالانقطاعات الموسمية، أو بسبب سوء الأحوال الجوية. بالنسبة لمواقع البناء المتتالية (chantiers successifs)، أي المواقع الغير مترابطة يتم حساب كل فترة منفصلة بالنسبة لكل موقع. أما في حالة التعاقد من الباطن فان الفترة التي يقضيها كل متعاقد من الباطن على الموقع يجب أن يتم اعتبارها بأنها تم قضائها من طرف المقاول الرئيسي بنفسه، و التي يتم أخذها بعين الاعتبار ضمن الفترة الإجمالية للموقع، و كل هذا لا يمنع المتعاقد من الباطن أن يملك منشاة دائمة خاصة به، إذا بلغ الموقع الخاص به الفترة المطلوبة[342].

هناك مسألة أخرى جد حساسة تتعلق بنشاطات المراقبة و الإشراف على مواقع البناء و التركيب. كمبدأ عام أي مؤسسة نشاطها محدود بالإشراف و المراقبة لأعمال البناء أو التركيب، والتي يتم تنفيذها من طرف مؤسسة أخرى، لا يجب أن يتم اعتبارها على أنها تملك موقعا للبناء. و إذا كانت تملك مكتبا في الموقع من أجل ممارسة نشاط المراقبة، فان هذا المكتب لن يتم اعتباره منشأة دائمة نظرا لعدم وجود ديمومة كافية. و لكن منذ 2003 أقرت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن قاعدة 12 عشر شهرا تطبق على هذه الحالات، و ذلك من خلال تطبيق الفقرة الثالثة (03) من المادة[343].

03-موقف الاتفاقيات الجبائية الجزائرية من حكم مواقع البناء و التركيب

تؤكد أحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية أيضا على أن موقع البناء و التركيب يشكل منشأة دائمة، ولكن بشرط أن يحقق درجة معينة من الدوام، و التي تختلف من اتفاقية لأخرى.

نجدها في مجموعة تأخذ بالمدة التي اقترحتها هيئة الأمم المتحدة في نموذجها و في مجموعة أخرى تأخذ بالمدة التي اقترحتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، في حين تأخذ في البعض الآخر بمدة مخالفة لما جاء في الاتفاقيات النموذجية، و ذلك نتيجة لحرية الدول المتعاقدة أثناء المفاوضات، و هو ما سنوضحه تاليا:

340 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 233, page 122
341 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17645, page 282.
342 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 233, page 122.
343- Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17615, page 281.

-**المجموعة الأولى:** و تتضمن عددا كبيرا من الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من الكويت، الصين الشعبية ، تركيا، جنوب إفريقيا، البحرين، البرتغال، النمسا، اسبانيا، المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وايرلندا الشمالية، ألمانيا، المملكة السعودية، المملكة الأردنية، لبنان، هولندا واليابان.

تؤكد هذه الاتفاقيات على أن موقع البناء أو الإنشاء أو مشروع التركيب لا يشكل منشأة دائمة الا إذا استمر مدة تزيد عن ستة (06) أشهر"[344] و هو ما نصت عليه المادة الخامسة من نموذج هيئة الأمم المتحدة . و ما تجدر الإشارة إليه بالنسبة لهذه المجموعة فإننا نلاحظ أن عددا من الدول الأجنبية والأوروبية منها قبلت بشرط الدوام الخاص بهيئة الأمم المتحدة بالرغم من انه كان بإمكانها انتهاج المدة التي اقترحتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و التي تحقق مصالحها أكثر من النموذج الأول، و هو ما يجعلنا نستنتج أن الجزائر تفرض نوعا ما رأيها دوليا في إطار المفاوضات الخاصة بالاتفاقيات الثنائية التي تبرمها مع غيرها من الدول، و ذلك من أجل حماية مصالحها الاقتصادية.

-**المجموعة الثانية** : و تتضمن هذه المجموعة اتفاقيتين و هي تلك الاتفاقية المبرمة مع كل من الدانمارك و إيران ، و التي تنص على أن" موقع البناء أو الإنشاء أو التركيب لا يعتبر منشأة دائمة الا إذا استمر هذا الموقع لمدة تزيد عن اثني عشر شهرا. و هنا تكون هذه المجموعة من الاتفاقيات قد أخذت بالشرط الذي نص عليه نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. و بالتالي يعتبر شرط 12 شهرا في صالح إيران ، فهو يحرم الجزائر نوعا ما من حقها في فرض الضريبة على هذه المنشأة لفترة أطول من الاتفاقيات الأخرى، و يبدو أن الجزائر ربما قد قبلت بهذا الشرط مراعاة لمصالحها الاقتصادية الهامة مع هذه الدولة.

-**المجموعة الثالثة:** تتضمن الاتفاقيات المبرمة مع كل من مصر، بلغاريا، البوسنة و الهرسك، والتي تنص على أن " موقع البناء أو الإنشاء أو التركيب لا يمكن اعتباره منشأة دائمة الا إذا استمر لمدة تزيد عن تسعة (09) أشهر[345]. وهنا يلاحظ أن الجزائر لم تأخذ في هذه المجموعة من الاتفاقيات بالمدة التي اقترحتها كل من هيئة الأمم المتحدة و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و حاولت التوفيق بين كلتا المدتين المقترحتين، و اختارت حلا وسطا بينهما.

344- مثال ذلك ما نصت عليه الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و تركيا في الفقرة الثانية من المادة الخامسة، و التي تؤكد على أنه:" تشكل عبارة مؤسسة مستقرة على وجه الخصوص..... ورشة بناء أو تركيب يمارس بداخلها أنشطة مراقبة، في حالة ما إذا كانت هذه مدة هذه الورشة أو الأنشطة هذه تفوق ستة أشهر ".

345 - تنص مثلا الفقرة الثالثة من المادة الخامسة للاتفاقية الجزائرية-البلغارية على أنه:" يمثل أيضا منشأة دائمة موقع البناء، أو مشروع التشييد أو التجميع أو التركيب أو أنشطة المراقبة المتعلقة بها إذا زادت مدتها عن تسعة أشهر".

المجموعة الرابعة: تتضمن أربع اتفاقيات تتمثل في الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من : ايطاليا،بلجيكا، فرنسا و اندونيسيا. و التي تنص على أن "موقع البناء أو التركيب لا يمكن اعتباره منشأة دائمة الا إذا تجاوزت مدته ثلاثة (03) أشهر"،[346] و هنا أيضا لم تأخذ السلطات الجزائرية بالفترات المقترحة في كلا النموذجين بالرغم من أن اغلب اتفاقيات هذه المجموعة هي دول أوروبية. وكان بإمكانها الأخذ بالمدة التي اقترحها نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، الا أنها كانت أكثر حزما في هذه الاتفاقيات بالنسبة للمجموعات الأخرى ، ووضعت فترة قصيرة جدا ليصبح بإمكانها إخضاع المنشآت الدائمة الموجودة على إقليمها و التابعة لهذه الدول للضريبة على أرباح المؤسسات.

و لعل ذلك يعود إلى سبب أن هذه المجموعة من الاتفاقيات تعتبر نوعا ما أقدم من الاتفاقيات الواردة في المجموعات السابقة، بسبب عدم تشجيع الاستثمار بقوة في فترة سابقة من طرف السلطات الجزائرية مثلما هو الحال عليه حاليا أين تسعى الدولة إلى جذب المزيد من الاستثمارات و تشجيعها بتقديم تسهيلات للمستثمرين.

المجموعة الخامسة: تضمنت الاتفاقيتين المبرمتين بين الجزائر و كل من قطر و الأردن، حيث نلاحظ من خلال استقراء أحكامهما أن الجزائر اعتمدت عتبة زمنية مختلفة، أين حددت مدة العتبة الزمنية لمواقع التركيب بفترة تزيد عن ستة أشهر خلال فترة الاثني عشر شهرا، دون أي توضيح أو تفسير حول ما تقصده بهذه العبارة[347]. فهل تحدد العتبة الزمنية هنا من ستة أشهر إلى غاية 12 شهرا، بغرض ترك سلطة تقديرية للإدارة الجبائية من أجل تقدير وجود المنشأة الدائمة كل حسب حالته ونشاطاته؟ أم أنها تتكلم عن الحالات التي يوجد فيها موقع البناء أو التركيب لفترات متقطعة و عليه توجب أن يبلغ مجموعها أكثر من ستة أشهر خلال السنة. ففي هذه الحالة هي تتكلم عن حالة استثنائية دون أن تتطرق إلى الحالة العادية التي تخص فترة زمنية مستمرة دون أن يتخللها أي انقطاع، فهل يجب أن يتم احتساب العتبة الزمنية على أساس مدة ستة أشهر أم اثني عشرة شهرا؟ وفرضا أن وجود مواقع البناء أو التركيب ككل تتخلله فترات متقطعة، إذا لماذا لم تعمم الجزائر مثل هذا الحكم على باقي اتفاقياتها؟ إذا يبقى هذا النص غامضا و يحتاج المزيد من التوضيح.

---

346 – تنص الفقرة الثالثة من المادة الخامسة للاتفاقية الجزائرية– الفرنسية على أنه : " لا يمكن اعتبار ورشة بناء أو تركيب مؤسسة مستقرة الا إذا كانت مدة هذه الورشة تتجاوز ثلاثة أشهر".

347 - تنص الفقرة الثانية من المادة الخامسة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و قطر على أنه: "تشمل عبارة منشأة دائمة بوجه خاص:.....موقع بناء أو مشروع تشييد أو تجميع أو تركيب أو أي نشاط إشرافي متعلق بمثل ذلك الموقع أو المشروع. و لكن فقط في حالة كون ذلك الموقع أو المشروع أو النشاط مستمرا لفترة زمنية تزيد على ستة أشهر خلال فترة اثني عشر شهرا"

سابعا- الأسلاك و الأنابيب

أقرت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن الأسلاك أو الأنابيب التي تعبر إقليم دولة بغرض استعمالها من طرف شركات أخرى، يجب كمبدأ أن تصنف في المداخيل العقارية، فعندما تقوم هذه المنشآت بنقل سلع تعود لشركات أخرى، لا يطبق إقصاء منشآت التسليم لا على المالك، لا على المستغل، و لا على الشركة المستعملة. و لكن لا توجد منشأة دائمة عندما تكون الشركة تمتلك وتستغل احد الأسلاك أو الأنابيب الذي يعبر إقليم دولة فقط من أجل نقل أموالها الخاصة، إذا كانت هذه العمليات تتعارض مع نشاطات الشركة. و هي حالة الشركة التي نشاطها يتعلق بتصفية البترول و التي تمتلك أو تستغل أنبوب (قناة) يعبر إقليم دولة فقط من أجل نقل البترول الخاص بها إلى غاية معمل التكرير الذي يوجد في دولة أخرى، ويتعلق ذلك إذا بمنشأة تستعمل فقط للتخزين، العرض، أو تسليم السلع الخاصة بالشركة[348].

ثامنا- مؤسسات الخدمات

بالإضافة إلى الأمثلة المذكورة سابقا، و المتعلقة بأشكال المؤسسات التي تعتبر منشآت دائمة، فان هيئة الأمم المتحدة أدرجت فقرة أخرى في اتفاقيتها النموذجية، تتعلق أساسا بالشركات التي تقدم خدمات بما فيها الخدمات الاستشارية، و ذلك عن طريق موظفين أو أفراد آخرين تستخدمهم المؤسسة لهذا الغرض. تعتبر هذه المؤسسات منشآت دائمة لكن بشرط استمرار ذلك النوع من النشاطات (للمشروع نفسه أو مشروع مرتبط به) في دولة متعاقدة لفترة يتجاوز مجموعها ستة (06) أشهر، في أي فترة مدتها اثني عشر شهرا[349]. و ما يمكن ملاحظته أن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لم تدرج نصا صريحا يتضمن هذا النوع من النشاطات في المادة الخامسة من النموذج.

و قد انتهجت بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية دون الأخرى نفس الموقف الذي تبنته هيئة الأمم المتحدة ، وأخذت باعتبار مؤسسات الخدمات منشآت دائمة في حالة استيفاء فترة معينة تختلف من اتفاقية لأخرى، و التي يمكن إيجازها كالآتي:

-الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى، المملكة السعودية، الأردن، البحرين، قطر، جنوب إفريقيا،تركيا ، الكويت، الدانمارك و اليابان، تعتبر أن الأنشطة الخدماتية تعتبر منشأة دائمة إذا استمرت لمدة تزيد عن ستة (06) أشهر تبدأ و تنتهي خلال

348 - Franck Le Mentec, Op.cit, page 11.

349 - الفقرة الفرعية ب من الفقرة الثالثة للمادة الخامسة من نموذج هيئة الأمم المتحدة.

فترة 12 شهرا . و هي نفس المدة التي اقترحتها هيئة الأمم المتحدة في نموذجها لأننا إذا قمنا بتقسيم 183 يوم على شهر أي 30 يوم سنحصل على مدة ستة (06)أشهر و يوم.

-الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع اندونيسيا، البوسنة و الهرسك، لبنان و كندا، تعتبر الأنشطة الخدماتية منشأة دائمة إذا استمرت لفترة أكثر من ثلاثة (03) أشهر. وهنا انتقصت السلطات المدة المشروطة بثلاثة أشهر.

-الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من الإمارات العربية المتحدة و بلغاريا تضمنت الأنشطة الخدماتية كمنشأة دائمة بشرط استمرارها لمدة تسعة (09) أشهر و هي نفس المدة التي أخذت بها بالنسبة لموقع البناء.

أما باقي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي دخلت حيز التنفيذ و المبرمة مع كل من: إيران،الصين الشعبية،النمسا، اسبانيا، البرتغال، ألمانيا، مصر، ايطاليا، بلجيكا، فرنسا و هولندا، لم تنص على اعتبار الأنشطة الخدماتية منشأة دائمة. وقد أخذت هنا بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، وبالتالي لا تعتبر الأنشطة الخدماتية منشأة دائمة في وجهة نظرها.

إن الملاحظة التي يجب إبدائها حول هذه المسألة تتعلق بنص المادة 14 من نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة. إذا كانت الهيئة تعتبر مؤسسات الخدمات منشآت دائمة، فكيف لها إذا الإبقاء على المادة 14 و التأكيد على أنها تتعلق بالخدمات؟ أليس من الأفضل لها أن تدرج هذا النوع من المؤسسات ضمن مفهوم القاعدة الثابتة، باعتبار المهن الحرة تندرج أيضا ضمن مفهوم مؤسسات الخدمات فهي تقوم على فكرة تقديم خدمة، و هو ما قد يؤدي إلى اختلاط المفاهيم و تعقيدها بدل تبسيطها. إذ يبدو موقف هيئة الأمم المتحدة حول هذه المسألة معقدا نوعا ما.

شرط العتبة الزمنية لمؤسسات الخدمات

تطرح عتبة 183 يوم (06 أشهر) إشكالية لبعض البلدان النامية التي ترفض رفضا قاطعا هذا الشرط المتعلق بالمدة و المشار إليها في الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب) من الفقرة 3 للمادة الخامسة من نموذج هيئة الأمم المتحدة، وذلك لسببين رئيسيين: من ناحية، لأن أنشطة البناء والتجميع و كذا الأنشطة المماثلة من الناحية العملية يمكن انجازها في فترة قصيرة، و ذلك بسبب التكنولوجيا الحديثة، مع تحقيق فوائد كبيرة للمشروع الذي يعمل في هذه الأنشطة. ومن ناحية أخرى، والأهم من ذلك، لأنها تعتبر ببساطة أن الفترة التي يتواجد فيها الموظفون الأجانب العاملون في هذه الأنشطة في البلد لا صلة لها بحقها في فرض ضريبة على الدخل المقابل. كما تعارض بعض الدول النامية الأخرى وضع أي شرط لتحديد المدة الزمنية من أجل أخذها بعين الاعتبار لتحديد وجود المنشأة الدائمة، لأن مثل

هذه العتبة يمكن أن تستخدم بسهولة من جانب الشركات الأجنبية باعتبارها وسيلة للتهرب من الضرائب على أراضيها. ومع ذلك، فإن الغرض من الاتفاقيات الثنائية هو تعزيز التجارة والاستثمار والتنمية على الصعيد الدولي. و العتبة الزمنية بصفة عامة هي تشجيع الأعمال التجارية في دولة أخرى، دون أن تخضع هذه المشاريع فورا للضرائب في تلك الدولة[350].

الفرع الثالث– حالات انتفاء وجود المنشأة الدائمة

بعد أن تعرفنا على الأنشطة التي تدل أساسا و بصريح النص على وجود منشآت دائمة، هناك أنشطة أخرى لا يمكن أن تدل ممارستها على وجود منشأة دائمة حتى و لو تمت تأديتها بوساطة مؤسسة في دولة متعاقدة أخرى. إذ يتطلب الطابع القطعي للتفرقة بين المنشآت التي تشكل منشأة دائمة من غيرها البحث في إذا ما كانت نشاطات منشأة العمل الثابتة تشكل بحد ذاتها جزءا مهما و بارزا من مجموع نشاطات المؤسسة[351].

و تحدد لنا أحكام الاتفاقيتين النموذجيتين مجموعة من النشاطات التي تعتبر استثناءا عن التعريف العام المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة الخامسة، وكل هذه النشاطات تشترك في أن تكون عموما عمليات تحضيرية أو إضافية، و بصفة عامة فان أحكام هذه الفقرة تهدف إلى تجنب أن تكون شركة لدولة خاضعة للضريبة في دولة أخرى إذا كانت تمارس فقط نشاطات ذات طابع تحضيري أو إضافي[352].

أولا–المنشآت التي تستعملها الشركة لتخزين أو عرض أو تسليم سلعها الخاصة

لا تعتبر جميع المنشآت التي تستعملها الشركة لتخزين أو عرض أو تسليم سلعها الخاصة منشآت دائمة، و هذه هي وجهة نظر منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. في حين قامت هيئة الأمم المتحدة بحذف عبارة " تسيلم" منها بمعنى أن المنشآت التي تستخدمها الشركة للتخزين أو عرض سلعها فقط هي التي لا تعتبر منشآت دائمة، أما المنشآت التي تستخدمها في تسليم سلعها الخاصة كالمستودعات المستخدمة لهذا الغرض فتعتبر منشأة دائمة[353].

و لتوضيح ذلك على سبيل المثال: لا يمكن وصف حظيرة للتخزين تستخدمها شركة جزائرية في فرنسا فقط لغرض تخزين البضائع المملوكة لها بأنها منشأة دائمة في فرنسا لتلك المؤسسة، و ذلك إذا لم

---

350 - ONU , Op.cit, paragraphe 10, page 109.

351 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 235, page 124.

352 – الفقرة الرابعة من المادة الخامسة للاتفاقيات الجبائية النموذجية.

353 – الفقرة الفرعية أ من الفقرة الرابعة (04) للمادة الخامسة (05) للاتفاقيات النموذجية.

يكن لهذه الشركة أي منشأة أخرى في فرنسا ولم يكن تخزين البضائع عنصرا أساسيًا في ممارسة نشاطها، فهي إذا غير خاضعة للضريبة الفرنسية[354]. كما تعتبر الاتفاقيات الجبائية التونسية أن المنشأة لا تشكل منشأة دائمة بشرط ألا يتم على الأخص تمرير أي طلبات للشراء بتونس، و أن يتم تحرير الفواتير من طرف المقر الرئيسي للمؤسسة الموجودة في الخارج. و لكن على العكس من ذلك إذا تم تمرير الطلبات مباشرة بالقرب من المنشآت الموجودة بتونس، حتى و لو أن الفواتير تم تحريرها من طرف المقر الرئيسي، سيتم اعتبارها منشآت دائمة تخضع للضريبة بتونس[355].

و من أجل تحديد مفهوم التسليم الذي تشمله هذه الفئة من المنشآت التي لا تصنف بأنها منشآت دائمة يمكن العودة إلى النقطة 3 من البروتوكول الملحق بالاتفاقية المبرمة بين فرنسا و الجزائر. و التي تحدد مفهوم "التسليم" المستخدم في الفقرة الفرعية أ من الفقرة الرابعة للمادة 5 من أجل إزالة أي غموض فيما يتعلق بمكان التسليم الذي قد يشكل في الواقع مكانا للبيع. يشمل مصطلح "التسليم" استيراد البضائع من دولة متعاقدة والتي تم تحديد سعرها قبل تخزينها في الدولة المتعاقدة الأخرى وليس بعد استيرادها إلى هذه الأخيرة. و ذلك بشكل يجعل المنشأة أو المستودع المعني لا يشكل مكانًا لإتمام عملية البيع وبالتالي لا يمكن اعتباره مكانًا للبيع[356].

ثانيا– المخزون الفعلي للبضائع إذا تم الحفاظ به للتخزين، العرض أو التسليم

تعتبر منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن هذه المنشآت لا تصنف كمنشأة دائمة إذا استخدمت للتخزين أو العرض أو التسليم، في حين حذفت هيئة الأمم المتحدة عبارة التسليم، و بالتالي فان المخزون الفعلي للبضائع إذا تم الاحتفاظ به للتخزين أو العرض لا يعتبر منشأة دائمة أما إذا تم الاحتفاظ به من أجل التسليم فانه يشكل منشأة دائمة.

و تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في هذا السياق أنه لغرض تطبيق الفقرتين الفرعيتين (أ) و(ب)، لا يهم إذا كان التخزين أو التسليم يتم قبل أو بعد بيع البضاعة[357]، بشرط أن تكون البضائع مملوكة للمؤسسة عندما تكون في الموقع المعني. (على سبيل المثال ، يمكن تطبيق الفقرات

354 - Direction générale des finances publiques, Extrait du bulletin officiel des finances publiques-impôts concernant l'application du Convention fiscale entre la France et l'Algérie – Règles d'imposition des revenus immobiliers, des bénéfices agricoles et des bénéfices des entreprises (Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-DZA-20-20120912), France, 12/09/2012, page 04.

355 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 236, page 124

356 - Direction générale des finances publiques ,BOI-INT-CVB-DZA-20-20120912), , page 04.

357 – ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن مصطلح "البضائع" يشير إلى الأصول المادية ولا يشمل على سبيل المثال ، الممتلكات العقارية والبيانات (ولكن ينطبق على المنتجات المادية التي تحتوي على بيانات ، مثل الأقراص المدمجة أو أقراص DVD).

الفرعية حتى لو تم بالفعل بيع جزء من البضائع المخزنة في موقع معين، طالما أن ملكية هذه البضائع لم يتم نقلها إلى الزبون الا وقت التسليم أو بعده). كما تتناول الفقرتان الفرعيتان (أ) و (ب) أيضًا الحالات التي يتم فيها استخدام المنشأة، للاحتفاظ بمخزون من البضائع لمجموعة من أنشطة التخزين أو العرض أو التسليم، لأن المنشأة المستخدمة لتسليم البضائع سيتم استخدامها دائمًا لتخزين تلك البضائع، على الأقل لفترة قصيرة[358].

ثالثا– مخزون السلع المملوكة لشركة، و التي تخضع للتحويل بواسطة شركة ثانية

تغطي الفقرة الفرعية (ج) للفقرة الرابعة (04) من المادة الخامسة (05) من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الحالة التي يكون فيها مخزون البضائع المملوكة لمؤسسة ما قيد المعالجة من قبل مؤسسة ثانية باسم أو نيابة عن المؤسسة الأولى. فمجرد وجود سلع مملوكة لمؤسسة ما لا يعني أن مكان العمل الثابت الذي يتم فيه تخزين هذه البضائع هو تحت تصرف المؤسسة .على سبيل المثال إذا كان مخزون البضائع المملوكة للمؤسسة "أ"، وهي مؤسسة تابعة للدولة "س"، يتم الاحتفاظ بها في مؤسسة تحويل موجودة في الدولة "ص" من أجل القيام بتحويلها، هنا لا يوجد مكان ثابت للعمل تحت تصرف المؤسسة "أ" والمكان الذي يحتفظ فيه بالبضاعة لا يشكل منشأة دائمة للمؤسسة أ.

ومع ذلك إذا كان لدى المؤسسة "أ" استخدام غير محدود لجزء منفصل من منشأة التحويل لغرض فحص وصيانة البضائع المخزنة فيها، فستطبق الفقرة (ج) وسيكون من الضروري تحديد ما إذا كان الاحتفاظ بهذا المخزون من البضائع من طرف المؤسسة أ هو نشاط تحضيري أو إضافي. سيكون هذا هو الحال إذا كانت المؤسسة مجرد موزع للمنتجات المصنعة من قبل شركات أخرى لأنه في هذه الحالة، لن يكون مجرد الاحتفاظ بمخزون من المنتجات للمعالجة بواسطة شركة أخرى جزءًا أساسيًا وهامًا من العمل[359].

رابعا– منشأة العمل المستخدمة فقط لشراء بضائع أو جمع معلومات للمؤسسة

تناولت المادة الخامسة للاتفاقيات النموذجية الحالة التي تُستخدم فيها أماكن العمل فقط لشراء البضائع للمشروع[360]. و هنا يجب أن يتم تصدير السلع التي تم شرائها بمجموعها نحو الدولة التي تملك فيها المؤسسة مقرها الرئيسي أو إلى الخارج[361].

358 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphe 66, page 105.

359 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphe 67, page 106.

360 – الجزء الأول للفقرة الفرعية (د) من الفقرة الرابعة (04) للمادة الخامسة من الاتفاقيات النموذجية.

361 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 236, page 125.

ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن هذا الاستثناء لا ينطبق إلا إذا كان هذا النشاط ذا طبيعة تحضيرية أو مساعدة، كما لن ينطبق بشكل عام في حالة وجود مكان ثابت للعمل يستخدم لشراء البضائع عندما يكون النشاط الكلي هو بيع هذه السلع و عملية الشراء هي وظيفة أساسية له. مثال ذلك عندما تدير المؤسسة "أ"، وهي شركة مقيمة في الدولة "س" عددًا من المتاجر، تملك مكتبا في الدولة ص لمدة عامين لاستكشاف السوق المحلية والحصول على التسهيلات التي من شأنها أن تسمح للمؤسسة أ بإنشاء متاجر في الدولة "س". خلال هذه الفترة يقوم موظفو المؤسسة "أ" أحيانًا بشراء اللوازم لمكتبهم. في هذا المثال، تنطبق الفقرة الرابعة (04) نظرًا لأن الفقرة الفرعية (و) تنطبق على الأنشطة التي تتم من خلال وساطة المكتب (بما أن الفقرتين (د) و (ه) تنطبق على المشتريات و البحث إذا كان كل واحد منهم هو النشاط الوحيد في المكتب) وأن النشاط العام للمكتب هو ذو طبيعة تحضيرية[362].

كما تضمنت نفس المادة حكما يتعلق بمكان ثابت للعمل يستخدم فقط لجمع المعلومات للمشروع[363]. غالبًا ما تحتاج المؤسسة إلى جمع المعلومات قبل أن تقرر القيام بالأنشطة الأساسية في أي دولة وكيفية تنفيذها. فإذا قامت المؤسسة بجمع هذه المعلومات دون أن يكون لها مكان ثابت للعمل في تلك الدولة، فمن الواضح أن تطبيق الفقرة (د) غير ضروري. و من ناحية أخرى، إذا تم الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل لهذا الغرض فقط، فستطبق الفقرة (د) وسيكون من الضروري تحديد ما إذا كان جمع المعلومات يتجاوز عتبة الطابع التحضيري أو الإضافي. على سبيل المثال، إذا أنشأ صندوق استثمار مكتبًا في دولة لغرض وحيد هو جمع المعلومات حول فرص الاستثمار في تلك الدولة، فسيكون جمع المعلومات من خلال هذا المكتب نشاطًا تحضيريًا. وستكون النتيجة هي نفسها في حالة وجود شركة تأمين تنشئ مكتبًا فقط لجمع المعلومات، مثل الإحصاءات ، حول المخاطر في سوق معين، إضافة إلى حالة وجود مكتب صحفي ثابت في دولة ما لغرض وحيد هو جمع المعلومات حول الأخبار المحتملة دون الانخراط في أنشطة إعلانية: في كلتا الحالتين، سيكون جمع المعلومات نشاطًا تحضيريًا[364].

خامسا– منشأة العمل التي تمارس من خلالها الشركة نشاطات ذات طبيعة تحضيرية أو إضافية

تتفق كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم على أن النشاطات ذات الطابع التحضيري أو الإضافي لا تشكل منشأة دائمة[365]. و قد أشارت في تعليقاتها الخاصة بالنموذج أنه من

362 - OCDE , La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphe 68, page 106.

363 - الجزء الثاني من الفقرة الفرعية (د) للفقرة الرابعة من المادة الخامسة للاتفاقيات النموذجية.

364- OCDE , La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphe 69, page 107.

365 – الفقرة الفرعية (ه) للفقرة الرابعة من المادة الخامسة (05) للاتفاقيات النموذجية.

الصعب معرفة ما إذا كانت تلك النشاطات ذات طابع تحضيري. و لذلك يتوجب البحث في ما إذا كانت نشاطات منشأة العمل الثابتة تشكل بحد ذاتها جزءا مهما و ملحوظا من مجموع نشاطات الشركة أم لا. فمثلا عندما يكون موضوع الشركة السهر على تنفيذ عقود تتعلق ببراءة الاختراع أو الخبرة، و منشأة العمل الثابتة لهذه الشركة التي تمارس هذا النشاط، تكون وظيفتها إدارة الشركة، أو حتى جزء منها، فلا يمكن أن تعتبر هذه النشاطات تحضيرية أو إضافية، بل هي على مستوى أعلى من ذلك بكثير[366]. و بصفة عامة المنشآت التي لا تمارس الا نشاطات تحضيرية أو إضافية يتم اعتبارها على أنها مجرد مكاتب ربط (bureaux de liaison) مهمتها القيام فقط بتوفير المعلومات والقيام بالإشهار أو البحث لحساب المؤسسات التي تكون تابعة لها، و لا تشكل منشآت دائمة[367].

هناك مثال يتعلق بشركة قامت بوضع منشأة عمل ثابتة من أجل قيامها بتسليم بضائعها المتمثلة في قطع آلات مفككة لزبائنها و صيانتها، فهي تشكل إذا منشأة دائمة لان نشاطاتها تتجاوز بوضوح التسليم البسيط. و بالتالي إن كانت المنشأة تنفذ خدمات ما بعد البيع لزبائنها فنشاطاتها ليست لها طابع إضافي بسيط، بمعنى أنها تعتبر منشأة دائمة. كما أن نشاطات منشأة العمل الثابتة يجب أن تمارس من أجل الشركة، و بالتالي منشأة العمل التي تقدم خدمات للشركة التي تكون تابعة لها ولشركات أخرى (مثلا شركات تنتمي إلى نفس مجمع الشركات) لا تعتبر منشأة عمل تمارس نشاط ذو طابع تحضيري أو إضافي)[368].

في إطار التعديل الواقع على نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سنة 2017 تم حذف عبارة "**ذات طابع تحضيري أو إضافي**" من الفقرة التي تناولت هذا النوع من النشاطات، و تم الإبقاء عليها فقط بالنسبة للحكم الذي يتضمن الجمع بين الاستثناءات المنصوص في الفقرات الفرعية من (أ) حتى (هـ)[369].

سادسا- الاحتفاظ بمقر ثابت للأعمال حصريا للقيام بأي مزيج من الأنشطة المذكورة في الفقرات الفرعية للفقرة الرابعة من المادة الخامسة للاتفاقيات النموذجية

يستخدم مكان ثابت للعمل فقط بغرض الجمع بين الأنشطة المشار إليها في الفقرات (أ) إلى (هـ)، حيث يشترط أن يكون النشاط الكلي للمقر الثابت للأعمال الناتج عن هذا المزيج له طبيعة تحضيرية أو ثانوية. حتى لو كانت جميع الاستثناءات الواردة في تلك الفقرة تمارس بصورة مستمرة في منشأة

366- ONU , Op.cit, paragraphe 18 cite le paragraphe 24 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page 122.

367 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17540, page 276.

368 - OCDE , Modèle de convention fiscale 2014, paragraphes 25 ET 26, pages 111 et 112.

369 Paragraphe 04 , article 05 du modèle de convention fiscale de L'OCDE modifié en 2017.

العمل الثابتة، فان هذا لا يعني وجود منشأة دائمة، و لكن منشأة عمل ثابتة يتم استخدامها على حد سواء في نشاطات تدخل ضمن الاستثناءات و نشاطات أخرى وسيتم اعتبارها كمنشأة دائمة وحيدة، وستكون خاضعة للضريبة بالنسبة لهذه الأنواع من النشاطات. و هذا هو الحال مثلا لمتجر مفتوح لتسليم البضائع، ولكن أيضا يمارس مبيعات[370]. ولكن هناك بعض الدول التي لا توافق على هذا الرأي و منها المكسيك التي تتحفظ على كونها تعتبر أن منشأة دائمة يمكن أن توجد في حالة قيام منشأة عمل ثابتة بممارسة أي مزيج من النشاطات المستثناة و المذكورة في الفقرة الرابعة من المادة الخامسة لنموذج الاتفاقيات الجبائية[371].

و ما تجدر الإشارة إليه أنه يظهر من خلال تحليل جميع هذه الأمثلة الواردة في الفقرة الرابعة انه تم صياغتها أساسا لمنع إخضاع أي مؤسسة تابعة لدولة معينة للضريبة في دولة أخرى، و ذلك في حالة ما إذا كانت تمارس في تلك الدولة الأخرى مجرد أنشطة ذات طابع تحضيري. و هو ما أكدت عليه نصوص الاتفاقيات الجبائية الجزائرية، و التي اتفقت في اغلبها على نفس القائمة من النشاطات المستثناة التي وضعتها الاتفاقيات النموذجية، و التي تؤدي ممارستها إلى عدم وجود منشأة دائمة، الا أن بعضا من هذه الاتفاقيات تضيف عناصر أخرى تتمثل فيما يلي:

-النشاطات الخاصة ببيع السلع أو البضائع التي تخص المؤسسة و يجري عرضها في إطار معرض موسمي مؤقت، و ذلك بعد إغلاق ذلك المعرض المذكور. و هو ما تضمنته كل من الاتفاقيات المبرمة مع: لبنان، الإمارات العربية و المملكة السعودية.

- الاحتفاظ بمقر ثابت فقط لغرض الإعلان و الإشهار للمؤسسة، و هو ما نصت عليه الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من الأردن و قطر.

و في الأخير يمكن القول بأنه على الرغم من أن الفقرة الرابعة (04) من المادة الخامسة (05) قد تمت صياغتها أساسا من أجل منع خضوع النشاطات المذكورة في هذه الفقرة للضريبة في دولة وجودها، و بالتالي حماية المصالح المالية لكل من دولة الإقامة من جهة، وتجنب دفع ضريبة مزدوجة من طرف المكلفين بالضريبة. الا أن هذه الأحكام أفسحت المجال لبعض المؤسسات القيام ببعض التجاوزات من خلال التذرع بهذه الأحكام عمدا لتجنب دفع الضريبة في دولة وجود منشأة العمل الثابتة على الرغم من أنها تنطبق عليها جميع شروط المنشأة الدائمة.

370 - OCDE , Modèle de convention fiscale 2014, paragraphe 27, page 112.

371 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17553, page 277.

و هو ما حاولت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية استدراكه في آخر تعديل لها بإضافة حكم يتصدى لمثل هذه التجاوزات، والذي شمل الفقرة 1.4 المستحدثة سنة 2017 في المادة الخامسة (05) من النموذج، التي تستهدف منع ظاهرة التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة من خلال ممارسة النشاطات المعفاة، والتي سنتناولها بالتفصيل في الفصل الثاني من الباب الثالث وذلك كضمان لحماية مصالح الدول المتعاقدة

المطلب الثاني– الوكيل التابع كمفهوم لوجود المنشأة الدائمة (Agent dépendant)

في حالة غياب منشأة ثابتة للعمل، يمكن للشركة على الأقل أن تملك منشأة دائمة في المكان الذي يتم تمثيلها فيه عن طريق وكيل تابع يقوم بإبرام عقود لاسمها، و الذي تعتبره منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية "كمعيار بديل " (critère de rechange)[372]. و هو ما سنتناوله بالدراسة في هذا الجزء، من خلال التطرق أولا إلى مفهوم الوكيل التابع، و كذا شروط اعتباره تابعا لمؤسسة ما.

الفرع لأول– مفهوم الوكيل التابع

تطرق نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى معيار الوكيل التابع دون منحه تعريفا دقيقا ومحددا. أين تؤكد أحكام المادة الخامسة من النموذج أن الأشخاص الذين يشكل وجودهم في دولة المصدر منشأة دائمة تطلق عليهم تسمية الوكلاء التابعين، سواء كانوا موظفين لدى المؤسسة أم لا. ويكون هذا الوكيل إما شخصا طبيعيا أو معنويا يقيم في تلك الدولة التي يعمل فيها بالنيابة عن المؤسسة المعنية ويمارس فيها نشاطاته التجارية، حتى وان لم يملك مكانا يمارس فيه عمله[373].

و بهذا الخصوص تؤكد أحكام الاتفاقيات النموذجية على أن الأشخاص المخول لهم بإبرام العقود يمكنهم وحدهم تشكيل منشأة دائمة لصالح الشركة التي تعتمدهم[374]. و يستعمل الشخص سلطاته بطريقة متكررة و ليس فقط في بعض الحالات المنعزلة، و التي تسمح له بإبرام عقود باسم الشركة. ولكن هذا لا يقيد تطبيق الفقرة على الوكيل الذي يبرم عقود باسم الشركة فقط، بل تشمل أيضا الوكيل الذي يبرم عقود ملزمة للشركة حتى و لو لم تكن باسمها[375].

تتفق هيئة الأمم المتحدة مع منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حول اعتبار الوكيل المعتمد الذي ينفذ نيابة عن المؤسسة نشاطا في الدولة المتعاقدة الأخرى. و التي تؤكد في نص الفقرة الفرعية أ

372 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17670, page 283.

373 - OCDE, Modèle de convention fiscale version abrégée 2014, paragraphe 32, page 114.

374 - الفقرة الخامسة (05) من المادة الخامسة (05) للاتفاقيات النموذجية لمنع الازدواج الضريبي.

375 - Franck Le Mentec, Op.cit, page 12

الواردة في الفقرة الخامسة من المادة الخامسة للاتفاقيات النموذجية أن الشخص الذي لديه سلطة الدخول في عقود نيابة عن مؤسسة ما يخلق صلة وثيقة بما فيه الكفاية مع دولة معينة، وبالتالي اعتبار وجود منشأة دائمة في هذه الدولة أمر منطقي[376]. كما تضيف هيئة الأمم المتحدة حكما آخر في الفقرة الفرعية (ب)، لم يتضمنه نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، سنحاول دراسته ضمن الشروط الخاصة بالوكيل التابع.

أما بالعودة إلى الاتفاقيات الجبائية الجزائرية فإننا نلاحظ أنها اعتمدت نفس الأحكام الواردة في الاتفاقيات النموذجية[377]، و بالتالي تنطبق عليها نفس الشروط التي يتطلبها اعتبار وجود الوكيل التابع كوجود لمنشأة دائمة في تلك الدولة، و في حالة عدم توافر إحداها فلا يمكن طبعا وجود منشأة دائمة.

الفرع الثاني–شروط اعتبار الشخص وكيل تابع (غير مستقل)

يجب أن تتوافر في الوكيل المعني مجموعة من الشروط حتى يمكن القول أن ممارسته لنشاطات في دولة معينة يؤدي إلى وجود منشأة دائمة، و التي تتمثل أساسا في تبعية الوكيل، ممارسة نشاط اعتيادي باسم الشركة وممارسة نشاطات تدخل في إطار خصائص المنشأة الدائمة. و هي نفس الشروط التي تضمنتها أحكام الاتفاقيات النموذجية، الا أن هيئة الأمم المتحدة استفردت بإضافة شرطين آخرين سنتطرق إليهما في الآتي. و ما تجدر الإشارة إليه هو أن هذه الشروط هي شروط متكاملة(conditions cumulatives)، ففي حالة عدم توافر شرط من هذه الشروط فانه لا يمكن الاعتراف بوجود منشأة دائمة[378].

و في إطار التعديل الذي أجرته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على النموذج الخاص بها في 2017 قامت بإضافة عبارة أخرى تؤكد من خلالها إلى أن هذه العقود التي يبرمها الوكيل التابع يكون موضوعها نقل الملكية الخاصة بممتلكات المؤسسة، أو منح الحق في استخدام ممتلكات تعود ملكيتها

376 - ONU , Modèle de convention fiscale concernant , paragraphe 22, page 127

377 - تنص مثلا الفقرة السادسة (06) من المادة الخامسة (05) للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر وحكومة المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و ايرلندا الشمالية على الآتي: "على الرغم من أحكام الفقرتين (01) و(02)من هذه المادة إذا كان شخص –خلاف الوكيل المتمتع بوضع مستقل و الذي تنطبق عليه الفقرة (07)– ينشط لحساب مؤسسة و لديه، في دولة متعاقدة، سلطة إبرام عقود باسم المؤسسة ، التي يمارسها عادة ، يعتبر أن لتلك المؤسسة منشأة دائمة في تلك الدولة بالنسبة لأي نشاطات التي يقوم بها ذلك الشخص لتلك المؤسسة ، ما لم تكن نشاطات ذلك الشخص محصورة في تلك المذكورة في الفقرة (05) ، و التي إذا تم ممارستها من خلال مكان ثابت للأعمال لا تسمح باعتبار هذا المكان منشأة دائمة وفق أحكام تلك الفقرة."

378 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17670, page 283

لتلك المؤسسة أو الممتلكات التي يحق لها استخدامها، أو بشأن توفير الخدمات من طرف هذه المؤسسة[379].

أولا– تبعية الوكيل للمؤسسة المقيمة (الخضوع لأوامر المؤسسة)

يعرف الوكيل التابع على المستوى القانوني و الاقتصادي بطريقة عكسية من خلال تحديد الوكلاء المستقلين، كالمحافظين أو السماسرة (الوسطاء التجاريين) الذين يقومون بتمثيل الشركات ضمن الإطار العادي لنشاطاتهم. ويمكن تحديد استقلالية الوكيل من عدمها من خلال تبيان مدى **خضوعه لأوامر المؤسسة**. و بصفة عامة حتى تدل ممارسة نشاط من طرف وكيل معتمد على وجود منشأة دائمة، يجب عليه أن يكون تابعا أي موجود تحت التبعية القانونية و/أو الاقتصادية للمؤسسة التي تشغله، فالفرضية الأكثر ترجيحا تتعلق بصفة الأجير الذي يربطه بالمؤسسة عقد عمل[380].

لا يخضع الوكيل المستقل لعلاقة تبعية مع الشركة التي يعمل لحسابها. لكن يمكن أن تكون علاقة التبعية غير شكلية، و هذا يعني عدم وجود عقد عمل و توجيه دقيق يتلقاه من جانب الشركة الممثلة، ولا تبعية اقتصادية، أين يمكنه عند الاقتضاء تنويع مصادر دخله[381]. فعادة ما يكون الوكيل المستقل مسؤولا عن نتائج عمله أمام موكله و لكنه لا يخضع لسيطرة كبيرة بالنسبة للطريقة التي يؤدي فيها ذلك العمل. و لا يخضع لتعليمات تفصيلية من المؤسسة عند أداء العمل، بل يعتمد فقط على مهارته و معرفته الخاص، أما إذا كان يجب على الوكيل الامتثال لأوامر المؤسسة بالرجوع إلى موافقتها قبل أي عملية، فلا يمكن أن نؤكد على وجود استقلالية قانونية.

هناك مثال بالنسبة للتبعية الاقتصادية تم الاعتراف بها من طرف مجلس الدولة الفرنسي في قرار Interhome، الذي أشار إلى أن الشركة الفرعية الفرنسية لا يمكن النظر إليها على أنها تمارس نشاطاتها بصفة مستقلة الا بالقدر الذي تمارس به نشاطها حصريا من أجل تنفيذ أوامر تحصل عليها من طرف المؤسسة السويسرية الأم. وأن قلة المهام المتلقاة من طرفها لم يتم استيفائها الا من خلال تحويل الدعم المالي. إذ تم الاستناد في هذا الحكم على وجهة نظر منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية[382].

---

379 - الفقرة الفرعية ب و ج من الفقرة الخامسة للمادة الخامسة (05) لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية المعدل في 2017.

380 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 240, page 126.

381- Franck Le Mentec , Op.cit, page.05

382- Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphes 17678 et 17682, page 284.

تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها للفقرة السادسة (06) من المادة الخامسة، إلى الحالة التي يلتزم من خلالها الوكيل بتقديم معلومات جوهرية للموكل تخص العمل الذي قام به و هذا بموجب الاتفاق المبرم بينهما. و لكن هذا لا يشكل معيارا لتبعية الوكيل، إذ يجب التمييز بين حالتين: الحالة الأولى تتعلق بتقديم هذه المعلومات للموكل من أجل الموافقة على طريقة أداء العمل، ويدل هذا على التبعية، أما إذا كان تقديم المعلومات يهدف إلى ضمان تنفيذ الاتفاقية و استمرار العلاقات الجيدة بين الأطراف فان هذا لا يدل أبدا على التبعية[383].

إن تقدير استقلال الوكيل، يمكن أن يكون من الناحية العملية أمرا صعب الفهم و مسألة حساسة جدا، فالمنشأة الدائمة لا يمكن أن توجد إذا كان الوكيل لا ينتمي فعليا إلى موظفي الشركة[384]. و ذلك في حال ما تمت الإشارة في العقد المبرم بين المؤسسة و الوكيل بأن هذا الأخير لا ينتمي إلى عمال المؤسسة، أو أنه يتقاضى مكافأة على الوكالة المسندة إليه ولا يتقاضى أجرا ثابتا، أو يتولى بنفسه دفع مختلف التكاليف كتكاليف إيداع براءة الاختراع[385].

ثانيا –سلطة إبرام العقود باسم الشركة

يمارس الوكيل المستقل نشاطات لصالح اسمه الشخصي مهما كانت الصفة التي يتقدم بها (سواء كان سمسارا، أو الشخص الذي تودع لديه البضائع...الخ)، أما الوكيل التابع يقوم بممارسة نشاطاته من خلال إبرام عقود باسم المؤسسة التابع لها [386]. إذ لا يمكن اعتبار أي شخص يتصرف نيابة عن شركة إذا لم تتأثر بشكل مباشر أو غير مباشر بتصرف ذلك الشخص[387].

و هنا تتفق أحكام الاتفاقيتان النموذجيتان على أن السلطات التي تسمح بإبرام عقود يجب أن تغطي عقود ترتبط مع المعاملات التي تشكل النشاطات الخاصة بالشركة. فلا يهم مثلا أن الشخص لديه السلطة في توظيف عمال للشركة من أجل مساعدته في النشاطات التي يمارسها لصالح الشركة، و أن يكون مسموحا له باسم الشركة القيام بإبرام عقود مشابهة متعلقة فقط بالمعاملات الداخلية. كما أن عبارة "سلطة إبرام العقود باسم المؤسسة" لا تحصر تطبيق الفقرة على الوكيل الذي يدخل في العقود حرفيا باسم المؤسسة، بل تنطبق أيضا بقدر متساو على الوكيل الذي يبرم العقود الملزمة للمؤسسة

383 - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، 2016، الفقرات 38.3 و 38.4 و 38.5، الصفحات 96و 97.

384- Franck Le Mentec, Op.cit, page 05.

385 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 241, page 127.

386 - Slim Besbes, Ibid, paragraphe 242, page 127.

387- OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphe 86, page 113.

حتى و لو لم تكن تلك العقود باسم المؤسسة فعليا، ويدل عدم اشتراك هذه الأخيرة في المعاملات على منح السلطة لوكيل ما[388].

وتضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى أن مصطلح "العقود المبرمة" يشير إلى الحالات التي يعتبر فيها الشخص قد أبرم العقد بموجب التشريع الذي يحكم العقود، إذ يمكن إبرام العقد دون أي مفاوضات حول شروطه. و مثال ذلك إذا كان التشريع ذو الصلة ينص على أن العقد مبرم لمجرد أن الشخص يقبل نيابة عن مؤسسة ما العرض المقدم من طرف ثالث لإبرام عقد نموذجي مع تلك المؤسسة. كما يجوز إبرام عقد بموجب التشريع الخاص بالعقود في دولة ما حتى إذا كان ذلك العقد موقّعاً خارج تلك الدولة، و مثال ذلك ينتج إبرام عقد عند قبول شخص يتصرف نيابة عن مؤسسة ما، عرضًا لإبرام عقد قدمه طرف ثالث، فان توقيع العقد خارج هذه الدولة غير مهم. بالإضافة إلى ذلك يمكن اعتبار أن الشخص الذي يتفاوض في دولة ما على جميع عناصر وتفاصيل العقد بطريقة تلزم المؤسسة بإبرام العقد في تلك الدولة، أنه يبرم عقود باسم المؤسسة حتى لو تم توقيع ذلك العقد من قبل شخص آخر خارج هذه الدولة[389].

01-موضوع العقد المبرم لصالح المؤسسة

ما تجدر الإشارة إليه أن الاتفاقيات النموذجية سابقا لم تتضمن إشارة إلى موضوع العقد الذي يقوم بإبرامه الوكيل التابع لصالح المؤسسة. و هو ما تطرقت له منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية التطرق له في التعديل الذي أدخلته على النموذج سنة 2017، أين قامت بإضافة عبارتين في المادة الخامسة (05) تؤكد من خلالها أن العقود التي يبرمها الوكيل نيابة عن المؤسسة تكون إما لنقل الملكية الخاصة بممتلكات المؤسسة، أو منح الحق في استخدام الممتلكات التي تملكها المؤسسة أو يحق لها استخدامها، إضافة لتوفير الخدمات من طرف هذه المؤسسة[390].

و هو ما تضمنته أيضا الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح[391]، التي دعت الدول الموقعة عليها إلى تطبيق هذا الحكم بدلا من أحكام اتفاقياتها الجبائية التي تعتبر أن

---

388 - ONU , Op.cit, paragraphe 23 cite les paragraphes 32.1 et 33 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page 127.

389- OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphe 87des commentaires sur l'article 05, page 113.

390 - الفقرتين الفرعيتين (ب) و (ج) للفقرة الخامسة من المادة الخامسة (05) لنموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية المعدل سنة 2017.

391 – تنص الفقرة الأولى من المادة 12 للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح على أنه إذا كان الشخص يتصرف في دولة متعاقدة بالنيابة عن مشروع، و في سياق ذلك يبرم بشكل معتاد العقود أو يلعب بشكل معتاد الدور الرئيسي المفضي لإبرام العقود بشكل روتيني من دون تعديل جوهري من طرف المؤسسة،

شركة ما تملك منشأة دائمة في دولة متعاقدة بالنسبة للنشاطات التي يمارسها وكيل غير مستقل يعمل بالنيابة عنها، و لكن فقط إذا كان يملك في تلك الدولة المتعاقدة سلطة إبرام العقود باسم المشروع ويمارس تلك السلطة باستمرار[392].

و بغرض تطبيق الحكم الذي استحدثته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، يشير مصطلح "الملكية" المستخدم إلى أي نوع من الممتلكات سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة. كما لا يهم ما إذا كانت الممتلكات المعنية موجودة أو لا، أو ما إذا كانت مملوكة للمؤسسة وقت إبرام العقود المبرمة بين الشخص الذي يعمل لصالح المؤسسة وبين أطراف ثالثة. و مثال ذلك قد يقوم شخص يتصرف نيابة عن شركة ببيع سلع ستنتجها الشركة قبل تسليمها مباشرة إلى العملاء[393] .

02-إلزامية العقد المبرم من طرف الوكيل باسم الشركة

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن الأحكام المنصوص عليها في الفقرة الخامسة من المادة الخامسة (05) للنموذج المعدل سنة 2017، لا تنطبق فقط على العقود التي تنشئ حقوقا والتزامات ملزمة قانونًا بين المؤسسة التي يتصرف الشخص بالنيابة عنها و الأطراف الثالثة التي أبرم معها هذه العقود، ولكن أيضًا العقود التي تنشئ التزامات ستنفذها تلك المؤسسة بالفعل بدلاً من الشخص المطلوب قانونًا للقيام بذلك. زيادة على الحالات التي تؤدي إلى إبرام العقود مع العملاء من قِبل وكيل أو شريك أو موظف في شركة ما لإنشاء حقوق والتزامات قانونية بين المؤسسة وعملائها، تغطي الفقرة الخامسة (05) أيضًا الحالات التي لا تربط فيها العقود الشخص التابع، من الناحية القانونية تلك المؤسسة بالأطراف الثالثة التي أبرمت معها تلك العقود[394]، و ذلك على الرغم من أنها عقود لنقل

وكانت هذه العقود: باسم المشروع، أو لنقل ملكية أو لمنح الحق في استخدام الممتلكات التي يملكها ذلك المشروع والتي يتمتع ذلك المشروع بالحق في استخدامها، أو لتوفير الخدمات من قبل ذلك المشروع.

يعد ذلك المشروع أنه يملك منشأة دائمة في تلك الدولة المتعاقدة فيما يتعلق بأي نشاط يباشره ذلك الشخص للمشروع، الا إذا كانت تلك النشطة ، و التي ان تمت ممارستها من قبل المشروع من خلال مقر ثابت للعمل لتلك المنشأة يقع في تلك الدولة المتعاقدة، لا تجعل هذا المقر الثابت للعمل يعد منشأة دائمة بمقتضى تعريفها الوارد في الاتفاقية الجبائية

[392] – الفقرة الأولى(01) من المادة 12 لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبة و نقل الأرباح

[393] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphe 95des commentaires sur l'article 05, page 115.

[394] - أقرت المحكمة الإدارية بباريس بخصوص هذه المسألة أن مؤسسة فرنسية تعمل بفرنسا لحساب شركة بلجيكية في إطار تفويض سلطات تجارية، إضافة إلى التفاوض و إبرام عقود للبيع لحسابها لا تشكل منشأة دائمة لتلك الأخيرة، على الرغم من ادعائها بممارسة نشاطها حصريا لحساب الشركة البلجيكية. هناك قضية أخرى تم الحكم فيها على أن شخصا مأجور لمؤسسة فرنسية و الذي قام بالتوقيع على تسع عقود للإيجار لحساب مؤسسة بريطانية مع أحد الزبائن، لا يعتبر وكيلا تابعا للمؤسسة البريطانية باعتباره بقي تحت السلطة التدرجية لمسير المؤسسة الفرنسية. و لا يهم أن

ملكية الممتلكات، أو لمنح الحق في استخدام الممتلكات المملوكة لتلك المؤسسة، أو لتوفير الخدمات من قبل هذه المؤسسة.

مثال ذلك العقود التي يبرمها وكيل بالعمولة مع أطراف ثالثة بموجب اتفاق وكالة بالعمولة مبرم مع شركة أجنبية يتضمن تصرف وكيل العمولة بالنيابة عن المؤسسة، ولكن يبرم عقود باسمه الخاص، و التي لا تنشئ حقوقًا والتزامات ملزمة قانونًا بين الشركة الأجنبية و الأطراف الثالثة، حتى لو كانت الاتفاقية بين الوكيل بالعمولة والشركة الأجنبية هي التي تجعل الشركة الأجنبية تنقل مباشرةً إلى الأطراف الثالثة ملكية أو حق استخدام الممتلكات التي تمتلكها المؤسسة أو لها الحق في استخدامها[395].

3- ممارسة نشاط اعتيادي باسم الشركة

يعكس المعيار الذي يستند على وجوب ممارسة الوكيل "اعتياديا" سلطات تسمح له بإبرام عقود، المبدأ الأساسي المنصوص عليه في الفقرة الخامسة (05) من المادة الخامسة (05) للاتفاقيات النموذجية. والتي حسب ما جاء فيها أن وجود الشركة في دولة متعاقدة يجب ألا يكون ببساطة مؤقتا، حتى يمكن اعتبار الشركة مالكة لمنشأة دائمة في هذه الدولة و تكون بالتالي خاضعة للضريبة[396]، فلا يمكن وضع اختبار دقيق للاعتياد. غير أن العوامل المذكورة في الفقرة 06 من المادة الخامسة (05) تفيد في تحديد ذلك، و بالتالي فان وجود الوكيل (أو عدة وكلاء يمارسون نشاطهم في نفس الوقت أو على التوالي) يجب أن يكون ضمن استقرار معين، و بالتالي أي مهمة مؤقتة لا تخلق منشأة دائمة[397].

يستثنى هنا إذا جميع الحالات التي يكون فيها الممثل فقط في مهمة مؤقتة، أو يستخدم هذه الصلاحيات أحيانا فقط. و هذا ما أكده الحكم القضائي "Zimmer"، الذي تضمن وجوب احتفاظ الوكيل أو الممثل بسلطة إبرام العقود في القانون وليس فقط في الواقع. وفيما يتعلق بهذه النقطة تركز السوابق القضائية على المظهر القانوني أكثر من التركيز على الواقع الاقتصادي، على الرغم من المرونة الكبيرة التي تسمح بها تعليقات منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي[398]. كما صدر

الموظف عالج حسابات تم تقديمها بانتظام إلى مسيري المؤسسة البريطانية، وأن جزءا من أجره تم تأسيسه خاصة على رقم الأرباح المحقق بفرنسا من طرف المؤسسة البريطانية. أشار إليها Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17684, page 28.

395 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017 , paragraphes 91 et 92, page 115.

396 - Direction générale des finances publiques, Extrait du bulletin officiel des finances publiques-impôts, DGFIP, 05/08/2015, page 03.

397 - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، الفقرة 33.1، الصفحة 96.

398 - Bastien Lignereux , Rapport particulier n° 4 Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés , juin 2016, page 37

في هذا السياق قرار قضائي يقر أنه لا تنشأ المنشأة الدائمة إلا إذا استخدم الوكيل التابع وبشكل غير مؤقت السلطة المخولة له[399] .

وفي هذا السياق حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن تكون أدق تعبيرا في التعديل الذي أجرته على نص النموذج في 2017، أين استخدمت عبارة "**عادةً ما يبرم العقود أو يلعب الدور الرئيسي الذي يؤدي إلى إبرام العقود بشكل روتيني دون تعديل كبير من قبل المؤسسة**"[400]. كما تؤكد على وجوب تفسير هذا التعبير على ضوء موضوع الفقرة 5 والغرض منها، من أجل تغطية الأنشطة المتعلقة بالإبرام المنتظم للعقود و تنفيذها من طرف شركة أجنبية، بمعنى الحالات التي يكون فيها هذا الشخص بمثابة موظف للمبيعات لدى المؤسسة. وبالتالي فإن الدور الرئيسي الذي يؤدي إلى إبرام عقد ما سوف يرتبط عمومًا بتصرفات الشخص الذي أقنع الطرف الثالث بالدخول في عقد مع الشركة[401].

يشير مصطلح "العقود" التي يتم إبرامها بشكل روتيني دون تغيير جوهري من قبل المؤسسة" أنه عندما يتم لعب هذا الدور الرئيسي في تلك الدولة ، فإن تصرفات ذلك الشخص سوف تدخل في نطاق الفقرة الخامسة، حتى لو كانت العقود لم يتم إبرامها رسميًا في تلك الدولة[402]. الا أن هذا لا ينطبق عندما يقوم شخص ما فقط بترويج وتسويق السلع أو الخدمات التجارية بطريقة لا تؤدي مباشرة إلى إبرام العقود. ومثال ذلك عندما يقوم ممثلو شركة أدوية بالترويج للأدوية التي تنتجها هذه المؤسسة عن طريق الاتصال بالأطباء الذين يصفون هذه الأدوية، فإن هذا النشاط التسويقي لا يؤدي مباشرة إلى

---

399 - CE 1er juin 2005, *Nouvelle Calédonie c. Sté Eagle Star Vie*, n° 259618, RJF 10/05 n° 1087, concl. P. Collin NDCF 10/05 n° 121, تمت الإشارة إليه في- Bastien Lignereux , Op.cit, page 37

400 – الفقرة الخامسة (05) من المادة الخامسة (05) لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية المعدل سنة 2017.

401 – بشأن هذا الموضوع صدر حكم قضائي مهم من محكمة الاستئناف الإدارية بباريس، و الذي يخص مؤسسة سويسرية (NBPL) قامت بإعطاء مؤسسة فرنسية (produit roche) وكالة من أجل ضمان التسيير لمجموعة من المباني التي تملكها بفرنسا. أين أكدت المحكمة بأنه على الرغم من استقلالية المؤسسة الفرنسية قانونيا و اقتصاديا عن الشركة السويسرية، يجب اعتبارها بمثابة منشأة دائمة لها، وذلك بالنظر إلى اعتيادها على معالجة عقود الإيجار وضمان المتابعة و التي لا يمكن أن ينظر إليها على أنها تمارس نشاط التسيير في الإطار العادي لعملها.

402 – على سبيل المثال عندما تخضع العقود بشكل روتيني وخارج تلك الدولة للفحص والموافقة دون أن يؤدي هذا الفحص إلى تغييرات في الجوانب الأساسية لتلك العقود. كما قد تنطبق هذه العبارة عندما يطلب شخص ما ويتلقى (بدون وضع اللمسات الأخيرة عليها بشكل رسمي) طلبات التي يتم إرسالها مباشرة إلى مستودع يتم فيه تسليم البضائع المملوكة للمؤسسة التي توافق على هذه المعاملات بشكل روتيني.

إبرام العقود بين الأطباء و المؤسسة. و لذلك لا تنطبق الفقرة على الرغم من أن مبيعات هذه الأدوية قد تزيد بشكل كبير نتيجة لهذا النشاط التسويقي[403].

ثالثا– ممارسة نشاطات تدخل في إطار خصائص المنشأة الدائمة

يجب أن يمارس الوكيل نشاطه في نطاق خصائص وجود منشأة دائمة، عندما توجد منشأة عمل ثابتة. وعلى العكس من ذلك فانه لا توجد منشأة دائمة عندما لا يقوم الوكيل إلا بتنفيذ عمليات لا تدخل ضمن خصائص وجود المنشأة الدائمة، ومثال ذلك: شراء سلع للشركة[404]، أو ممارسة نشاط ذي طبيعة تحضيرية أو ثانوية للمؤسسة حصريا و من خلال مقر تابت للأعمال. و في هذا الإطار تضمنت الاتفاقية المبرمة بين فرنسا و استراليا لسنة 2006 حكما ينص بأن كل شخص يمارس نشاطا في دولة لحساب مؤسسة للدولة الأخرى (غير الشخص الذي يمارس نشاطا مستقل) يشكل منشأة دائمة لتلك المؤسسة في الدولة التي يمارس فيها نشاطه، و هذا إذا كان يملك في تلك الدولة سلطات يمارس من خلالها اعتياديا نشاطات تسمح له بإبرام عقود لحساب المؤسسة، ما لم تكن نشاطات هذا الشخص محدودة بشراء السلع للمؤسسة، أو إذا كان ينتج أو يحول في هذه الدولة لحساب المؤسسة سلعا تعود لها[405].

ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن من لا تتوافر الشروط السابقة الذكر يعتبر وكيلا تابعا يشكل وجوده منشأة دائمة للشركة التي يمثلها. فوجود علاقة تبعية بين الوكيل والشركة مهمة جدا لتحقق هذا الشرط سواء كانت هذه العلاقة قانونية أو اقتصادية[406]. كما يجب التأكيد على أن الفقرة الخامسة لكلتا الاتفاقيتين تعرض معيارا بديلا فقط من أجل تحديد ما إذا كانت الشركة تملك في دولة ما منشأة دائمة. إذا كان من الممكن إظهار هذه المنشأة الدائمة الموجودة بالمعنى المقصود في الفقرتين 01 و 02، فليس من الضروري طبعا إظهار أن الشخص الذي يسير المنشأة قد يكون وكيلا تابعا[407]، ومن الواضح أن هذه الشروط لا تنطبق إلا إذا كان الموقع لا يمكن وصفه بأنه مكان ثابت للأعمال. و ما أخذ به في حكم قضائي خاص بشركة سويسرية تقوم بأنشطة صيانة الطائرات عن طريق الأماكن والمعدات المتاحة لها في مطار بفرنسا. إذا كان الموظفون المكلفون بتنفيذ تلك المهام

403 - OCDE , La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphes 88 et 89, page 113.

404 - Direction générale des finances publiques, Extrait du bulletin officiel des finances publiques-impôts, DGFIP, 05/08/2015, page 03.

405 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17735, page 290.

406 - Bastien Lignereux , Op.cit, page 37.

407- Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17670, page 283.

يملكون مكان عمل ثابت هناك، فليست هناك حاجة لمعرفة ما إذا كان هؤلاء الموظفين مخولون بتنفيذ مهام لصالح الشركة[408].

رابعا-الاحتفاظ بمخزون من السلع

يتعلق هذا الشرط الرابع أي "الاحتفاظ بمخزون من السلع"، بالحكم الذي أضافته هيئة الأمم المتحدة في الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة الخامسة للمادة الخامسة (05) من اتفاقيتها النموذجية. إذ يشكل الوكيل التابع منشأة دائمة للمؤسسة التابع لها حتى و لو لم يكن يمارس صلاحية إبرام العقود باسمها، إذا كان يقوم بالاحتفاظ بشكل معتاد في الدولة التي يمارس فيها نشاطه بمخزون من السلع أو البضائع التي يورد منها بشكل منتظم السلع أو البضائع نيابة عن المؤسسة[409]. يجعل هذا الحكم من هذه الفقرة أوسع نطاقا من الفقرة الخامسة (05) لنموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لان بعض البلدان ترى أن وجود صيغة ضيقة جدا للفقرة الخامسة قد يشجع الوكيل التابع على التصرف باسمه[410].

و هو ما اقتبسته الجزائر في بعض من اتفاقياتها الجبائية التي أبرمتها مع كل من اندونيسيا ، الكويت، تركيا، بلجيكا، الإمارات العربية ، الأردن و المملكة السعودية [411]. و مثال ذلك ما نصت عليه الاتفاقية الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع دولة الكويت التي تنص:

" ب- إذا لم يكن له مثل هذه السلطة، و لكنه عادة ما يحتفظ في الدولة المتعاقدة بمخزون من سلع أو بضائع مملوكة لتلك المؤسسة و يقوم بتسليم سلع أو بضائع منها بصفة منتظمة نيابة عن هذه المؤسسة"[412]

كما تضيف نفس الفقرة الخامسة فقرتين أخريين، تتضمنان نفس المبدأ الخاص باعتماد الوكيل التابع كمنشأة دائمة في تلك الدولة التي يمارس فيها نشاطه، و التي لم ترد في أي من نصوص الاتفاقيتين النموذجيتين، و هما الفقرتين الفرعيتين (ج) و (د)، حيث تنص:

---

408 - CE 31 juillet 2009, *min. c. Sté Swiss International Air Lines AG*, n° 297933, RJF 11/09 n° 980, concl. E. Glaser BDCF 11/09 n° 133, chr. V. Daumas p. 819. Cité par Bastien Lignereux , Op.cit, page 38

409 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 243, page 128.

410 - ONU , Op.cit, paragraphe 25, page 128

411 - باقي الاتفاقيات لم تتضمن هذا الحكم و تكون بذلك قد أخذت بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، واكتفت بصلاحية إبرام العقود فقط باسم المؤسسة.

412 – الفرعية (ب) الفقرة الخامسة من المادة الخامسة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الكويت، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15-191، المؤرخ في 20 يوليو 2015، الجريدة الرسمية عدد 42.

" ج) كان (أي الوكيل التابع) يضمن بشكل معتاد في الدولة المتعاقدة طلبات شراء ، بشكل مطلق أو شبه مطلق للمشروع(المؤسسة) ذاته أو لمثل هذا المشروع (المؤسسة) و مشروعات (مؤسسات) أخرى يسيطر عليها هذا المشروع (المؤسسة) أو له مصلحة مسيطرة فيها.

د) كان، بحكم عمله هذا، يقوم في تلك الدولة المتعاقدة و لصالح المشروع (المؤسسة) بتصنيع سلع أو بضائع مملوكة للمشروع (للمؤسسة)[413]".

خامسا- ممارسة نشاط حصري أو شبه حصري من طرف وكيل مستقل

كما سبق و رأينا من خلال التطرق إلى مفهوم الوكيل التابع، أن ممارسة النشاط من خلال وكيل مستقل لا يدل على وجود منشأة دائمة في تلك الدولة. و هو طبعا ما تنص عليه الفقرة السادسة من المادة الخامسة لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، التي تؤكد أن المعاملات التي تجريها مؤسسة ما من خلال وساطة سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر مستقل، لا تجعل من المؤسسة خاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى بالنسبة لتلك المعاملات.

و لكن بالرجوع إلى نص الفقرة السابعة من المادة الخامسة لنموذج هيئة الأمم المتحدة، نلاحظ أنها تضمنت نفس الحكم الخاص بالوكيل المستقل الذي تضمنته الفقرة السادسة من المادة السادسة لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، الا أنها لم تكتفي بذلك وأضافت عبارة أخرى تتضمن استثناء يتعلق بالحالات التي يكرس فيها الوكيل وقته لعميل معين[414]، و ذلك من خلال ممارسته تلك الأنشطة بشكل حصري أو شبه حصري نيابة عن المؤسسة بموجب اتفاق بينهما. وهنا لا يتعامل معها في الظروف الكاملة للمنافسة، كما لا يتمتع بالاستقلال المطلوب، و حجتها في ذلك أن المعيار الأساسي لاعتبار الوكيل ليس في "وضع مستقل" يتمثل أساسا في عدم وجود مسافة في علاقاته مع الشركة و اقتصارها على الأقل على مؤسسة واحدة، مما قد يشير إلى عدم استقلالية هذا الوكيل[415].

و لكن ما تجدر الإشارة إليه أن اتفاقيات الوكيل بالعمولة قد تقوم على بعض التجاوزات، إذ تسمح هذه الأخيرة لشركة أجنبية ببيع منتجاتها في دولة دون امتلاكها منشأة دائمة يمكن أن تنسب إليها هذه المبيعات و ذلك بغرض التملص من الضريبة. و هذا باعتبار أن الشخص الذي يقوم بالبيع لا يملك

---

413 – تضمنت الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع اندونيسيا نفس الحكم في الفقرة الفرعية (ج) للفقرة الرابعة من المادة الخامسة.

414 – تمت إضافة هذا الحكم بالنسبة لنموذج هيئة الأمم المتحدة في سنة 1980، غير أن صياغته كانت معيبة نوعا ما، ليعاد تعديل صياغتها في نموذج 1999، و تبقى على النحو الحالي لها.

415- ONU , Op.cit, paragraphes 31, 32 et 33, page 133.

ملكية المنتجات المراد بيعها. و بالتالي لا يمكن إخضاع الوكيل للضريبة على الأرباح التي يتحصل عليها من هذه المبيعات، و في هذه الحالة تكون المؤسسة الموكلة غير خاضعة للضريبة[416].

و هو ما تيقنت له منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في السنوات الماضية، وَأصبح إدراج مثل هذا الشرط في المادة الخامسة أمرا ضروريا. و هذا بعدما أثبتته الممارسات العملية للدول الأعضاء في المنظمة نتيجة لظهور تجاوزات من طرف المكلفين بالضريبة من أجل تجنب دفع الضريبة في دولة وجود الوكيل. و الذي يتم عن طريق الاعتماد على وكلاء مستقلين لممارسة النشاط في دولة أخرى، حتى لا يتم فرض ضريبة على نشاطات المؤسسة في تلك الدولة. و هو ما يسمى بالتجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة من خلال وجود وكلاء مستقلين، و الذي سنتطرق له بالتفصيل في الفصل الثاني من الباب الثالث. أين قامت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في التعديل الذي أدخلته على النموذج الخاص بها في 2017 بإضافة حكم يمنع بتاتا مثل هذه التجاوزات[417].

أما بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الجزائرية فهي لم تتضمن إلى حد الآن أي حكم صريح يتعلق بهذه الإشكالية.، و بالتالي تكون قد أخذت بذلك المبدأ الذي اعتمدته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في نموذج اتفاقيتها الجبائية لسنة2014، و تعتبر أن وجود وكيل مستقل لا يؤدي إلى وجود منشأة دائمة حتى و لو كان يمارس نشاطاته بشكل حصري أو شبه حصري لمؤسسة معينة.

سادسا-وكلاء التأمينات-حالة خاصة- (les agents d'assurance)

عندما لا تتضمن اتفاقية جبائية أحكاما خاصة تتعلق بوكالات التأمين، يجب الرجوع إلى القواعد العامة التي تحكم المنشأة الدائمة. في هذه الحالة يمكن أن توجد منشأة دائمة إذا وجدت منشأة عمل ثابتة، أو أن وكالة التأمينات يتم تشغيلها بوساطة ممثل تابع يملك سلطة إشراك المؤسسة في عمليات تجارية. في الواقع العملي فان أيا من هاتين الوضعيتين ليست متكررة، فالوكالات يمكنها تقديم نشاطات مهمة دون أن تخضع للضريبة حالا عن طريق التشغيل بوساطة وكيل مستقل، أو بوساطة وكيل تابع له سلطة جمع المنح دون التفاوض حول العقود[418]. و على هذا الأساس عالجت هيئة الأمم المتحدة وضعية شركات التأمين، وقامت بإدراج فقرة خاصة[419] تؤكد فيها أن أي مؤسسة تأمين

---

416 - OCDE, Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action7 Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2016, page 15. http://dx.doi.org/10.1787/9789264255227-fr

417 - الفقرة السادسة (06) من المادة الخامسة (05) لنموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، المعدل سنة 2017.

418 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17750, page 291.

419 - الفقرة السادسة من المادة الخامسة لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة.

لدولة متعاقدة باستثناء ما يتعلق بإعادة التأمين تملك منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كانت تحصل أقساطا في إقليم تلك الدولة الأخرى أو تؤمن على مخاطر قائمة فيها عن طريق شخص وكيل تابع، و الذي تسري عليه أحكام الفقرة السابعة من نفس المادة[420].

و هو ما لم تتناوله منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بحكم صريح في المادة الخامسة (05)، كما صرحت انه لا ينصح باعتماد مثل هذا النوع من الأحكام في نموذج الاتفاقية لأنه يعتمد على الوضع القانوني و الواقعي السائد في الدول المتعاقدة. ذلك أن اغلب وكالات شركات التأمين الأجنبية لا تستجيب دائما لأي من أشكال المنشأة الدائمة سواء منشأة العمل الثابتة أو الوكيل التابع[421].

و قد أدرجت هيئة الأمم المتحدة الفقرة السادسة في المادة الخامسة من اتفاقيتها النموذجية، و ذلك لأن وكلاء التأمين لا يتمتعون عموما بسلطة إبرام العقود، ونتيجة لذلك لن تتحقق الشروط المبينة في الفقرة 5 (أ). ومع ذلك، إذا كان وكيل التأمين مستقلا، فإن أرباح شركة التأمين من خلال أنشطتها ليست خاضعة للضريبة في دولة المصدر لأن أحكام الفقرة 7 من المادة 5 سيتم تطبيقها، و لن تعتبر المنشأة منشأة دائمة.

غير أن بعض البلدان تتخذ موقفا يتمثل في توسيع نطاق الحكم، من خلال السماح بفرض الضريبة حتى لو كانت الشركة ممثلة من قبل وكيل مستقل .وهي تعتمد هذا النهج بسبب طبيعة عمليات التأمين لأن المخاطر تقع على أراضي الدولة التي تدعي الاختصاص الضريبي، فمن الصعب في مجال التأمين التمييز بين الوكلاء المستقلين و الغير مستقلين[422].

و قد تبنت الجزائر نفس الحكم الذي تضمنه نموذج هيئة الأمم المتحدة و ذلك في بعض من اتفاقياتها الجبائية، و المتمثلة في الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من اندونيسيا، الأردن، لبنان، مصر بلغاريا، من خلال إدراج أحكام حول شركات التأمين[423]، أما باقي الاتفاقيات الجبائية لم توضح لنا موقفها من شركات التأمين، و هنا نتساءل إن كان بإمكاننا أن نستنتج بمفهوم المخالفة أن الاتفاقيات التي لم تتضمن أحكاما خاصة بشركات التأمين في نص المادة الخامسة منها لا تعتبر أن لديها منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا مارست نشاطها هناك بموجب وكيل تابع؟

---

420 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 245, page 131.

421 - OCDE, Modèle de convention fiscale version abrégée 2014, paragraphe39 , page 118.

422 - ONU, Op.cit, paragraphes 28 et 29, page 130.

423 - تؤكد مثلا الفقرة السادسة من المادة السادسة للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و لبنان على أنه باستثناء إعادة الضمان تملك شركات الضمان في دولة متعاقدة "منشأة دائمة" في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كانت تحصل على أقساط الضمان في أراضي الدولة الأخرى أو كانت تؤمن ضد أخطار تعقد في تلك الدولة عن طريق شخص غير وكيل ذي وضع مستقل و الذي تسري عليه أحكام الفقرة 07 من نفس المادة.

المطلب الثالث– أحكام الشركات الفرعية و الشركات المتعددة الجنسيات

تناولت أحكام الاتفاقيات النموذجية في المادة الخامسة منها أحكاما أخرى تتعلق بمعاملة الشركات الفرعية و الشركات المتعددة الجنسيات، و هو ما سنتطرق إليه بالتفصيل في الأتي .

الفرع الأول–معاملة الشركات الفرعية حسب أحكام الاتفاقيات الجبائية

حسب ما ورد في التعليقات المدرجة في نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فان وجود شركة فرعية لا يشكل في حد ذاته عنصر ينطوي على أن هذه الأخيرة هي منشأة دائمة للشركة الأم، و هو ما يتبين من حيث وجهة النظر الجبائية لان الشركة الفرعية تشكل كيانا مستقلا. و حتى إذا كانت الشركة الأم تقوم بتسيير نشاط الشركة الفرعية فان ذلك لا يجعل من هذه الأخيرة منشأة دائمة للشركة الأم[424]. هذا هو نفس الموقف الذي اتخذته هيئة الأمم المتحدة في إطار هذا الموضوع.

وتتفق كلتا المنظمتين في شرحهما لفقرات المادة الخامسة من النموذجين على أنه بموجب الفقرة 01 و05 من المادة الخامسة، يمكن من جهة أن نعتبر أن الشركة الأم تملك منشأة دائمة في الدولة التي تملك فيها الشركة الفرعية منشأة عمل. و كذلك كل محل أو منطقة تعود ملكيته للشركة الفرعية ويوجد تحت تصرف الشركة الأم، و الذي يشكل منشأة عمل ثابتة بالوساطة تمارس من خلالها الشركة الأم نشاطاتها الخاصة، فإنها تشكل منشأة دائمة للشركة الأم بموجب الفقرة 01.

و قد تم التأكيد على هذا المبدأ في حكم قضائي فرنسي أين استعانت الشركة المقيمة بلوكسمبورغ والتي كانت تمارس نشاطات صناعة العطور في إطار هذا النشاط بمقر شركتها الفرعية الفرنسية، وذلك عن طريق إرسال الفواتير إلى العملاء الفرنسيين باسم الشركة الأم المقيمة بلوكسمبورغ، وليس باسم الشركة الفرعية الفرنسية. هنا تملك هذه الشركة الأم مكان عمل ثابت في فرنسا و ذلك في مقر شركتها الفرعية (و التي تمارس فيها معظم أعمالها، في حين كان نشاطها في لوكسمبورغ ضئيلا جدا)، مما يجعل الشركة الفرعية منشأة دائمة بفرنسا تملكها الشركة المقيمة بلوكسمبورغ[425].

و قد تم الكشف عن هذه الوقائع من خلال تنقل موظفي الإدارة الجبائية الفرنسية في مهمة مراقبة، قامت بالحجز في محل الشركة الفرعية عدة فواتير باسم الشركة اللوكسمبورغية من طرف عامل في الشركة الفرنسية الذي تلقى مراسلات و القيام بالتسليم المركزي. بينما لا توظف الشركة الأم

---

424 - OCDE , Modèle de convention fiscale version abrégée 2014, paragraphe 40, page 1.18

425 - CE 12 mars 2010, Sté Imagin'action Luxembourg, n° 307235, RJF 5/10 n° 465, concl. L. Olléon BDCF 5/10 n° 53. Cf. aussi CAA Paris 12 juillet 2011, Sté Cintra Liban, n° 09PA06458, RJF 1/12 n° 58, تمت الاشارة اليه في Bastien Lignereux , Op.cit, page 38

بلوكسمبورغ سوى محاسب مالي بدوام جزئي، كما أنها لم تقم بتبرير وجود عقد خدمة مع الشركة الفرنسية و حتى أتعابها.

و قد تم التأسيس بامتلاك الشركة اللوكسمبورغية عدة حسابات بنكية بفرنسا و ممارسة أكبر جزء من نشاطاتها عبر محلات تملكها الشركة الفرنسية. هنا لم يكن من الداعي البحث حول ما إذا كان موظف الشركة الفرنسية يقوم بالتسيير باعتباره وكيلا تجاريا مستقلا، و أن النشاطات الممارسة تمت في إطار شروط الاستقلالية الكافية. فالإدارة الجبائية تمكنت بحق من إعادة تشكيل المجموع الخاضع للضريبة في فرنسا للشركة اللوكسمبرغية مع الأخذ بعين الاعتبار تقريبا كل قروضها البنكية و اقتطاع بعض التكاليف[426].

من جهة أخرى يعتبر أن الشركة الأم تمتلك منشأة دائمة في الدولة التي تنجز فيها شركتها الفرعية نشاطاتها لحسابها بموجب الفقرة 05، إذا كانت هذه الشركة الفرعية تمتلك و تمارس اعتياديا في هذه الدولة سلطة إبرام عقود باسم الشركة الأم. وهذا لدرجة أن نشاطاتها لا تكون مقتصرة فقط على النشاطات ذات طبيعة تحضيرية أو إضافية أو كانت الشركة الفرعية تتصرف في سياق عملها المعتاد كوكيل مستقل تنطبق عليه أحكام المادة الخامسة [427]. يقوم المبدأ المطبق هنا أن الشركة التابعة ليست منشأة دائمة (على عكس الفرع)، ولا يمكن اعتبار الشركة الفرعية كمؤسسة دائمة إلا إذا كانت تمارس نشاطا يندرج ضمن تعريف الشخص الذي يمثل شركة أخرى[428].

و في هذا الإطار اعترف مجلس الدولة الفرنسي بالمبدأ القائم على أن الشركة الفرعية يمكن في بعض الحالات أن تشكل منشأة دائمة، في قضية تتعلق بشركة سويسرية و التي تستخدم شركتين فرعيتين فرنسيتين في إطار ممارسة نشاط تأجير منازل للإجازات تعود ملكيتها لزبائنها. اقر القاضي انه لا شيء يعترض اعتبار الشركة الفرعية منشأة دائمة للشركة الأم. ولكن بالرجوع إلى التعليقات الخاصة بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية التي أثارها مفوض الحكومة، لا يمكن أن تعتبر الشركة الفرعية منشأة دائمة للشركة الأم الا إذا قامت بإشراك شركتها الأم في علاقة تجارية لها علاقة بالعمليات التي تشكل النشاط الخاص بهذه الأخيرة (بالطبع إلى جانب استيفاء الشروط المتعلقة بعدم

426 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17335, page 268.

427- ONU , Op.cit, , paragraphe 34 cite le paragraphes 41 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page 134.

428- CE Sect. 20 juin 2003, min. c. Sté Interhome AG, n° 224407, RJF 10/03 n° 1147, chr. L. Olléon p. 751, concl. S. Austry BDCF 10/03 n° 130, précisé par CE 31 mars 2010, Sté Zimmer Ltd, n° 304715 et 308525, RJF 6/10 n° 568, concl. J. Burguburu BDCF 6/10 n° 64 تمت الإشارة إليه في Bastien Lignereux , Op.cit, page 38

استقلالية الشركة الفرعية والممارسة المعتادة للسلطات التي تسمح لها بإشراك شركتها الأم في عملية تجارية)[429].

كما رأى مجلس الدولة الفرنسي في قرار بارز أنه من أجل تحديد ما إذا كان يمكن إعادة تأهيل شركة تابعة إلى مؤسسة دائمة، من الضروري تحديد ما إذا كانت تمارس في الواقع وليس في القانون، سلطات تمكنها من إشراك شركتها الأم في علاقة تجارية تتعلق بالمعاملات الأساسية لأنشطة هذه الأخيرة[430]. وفي مثل هذه الحالات، يجب فصل دخل الشركة التابعة عن دخل الشركة الأم لأغراض جبائية من قبل بلد المصدر.

فالشركة الأم الغير مقيمة تخضع للضريبة في دولة المصدر و ذلك بالنسبة لأرباح الأعمال المنسوبة للمنشأة الدائمة، أما الشركة التابعة فهي تخضع هنا للضريبة على دخلها. و لكن يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار قضية أسعار التحويل عند مراجعة المعاملات بين الشركة التابعة والشركة الأم، بغض النظر عن وضع الشركة التابعة كمؤسسة منفصلة أو منشأة دائمة، من أجل السماح للسلطة الجبائية في بلد المصدر بفرض ضريبة على شركة غير مقيمة فيما يتعلق بالأرباح التجارية المستمدة من الأنشطة التي تتم من خلال شركتها التابعة. و كذا تحديد العلاقة بين الشركة الأم وشركتها التابعة وفقا لجوهر الأنشطة الممارسة بدلا من الإجراءات القانونية، كاعتبار الشركة التابعة وكيلا تابعا للشركة الأم، على الرغم من أنها لا تملك رسميا سلطة إبرام عقود نيابة عن الشركة الأم[431].

الفرع الثاني–الشركات المتعددة الجنسيات

تطرقت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى وضعية أخرى تتعلق بالشركات المتعددة الجنسيات، و أقرت أن نفس المبادئ تطبق على كل شركة تنتمي إلى مجموعة متعددة الجنسيات على النحو الذي يمكن أن تعتبر فيه هذه الشركة تمتلك منشأة دائمة في الدولة التي تستعمل فيها و تحت تصرفها محلات تعود ملكيتها لشركة أخرى من المجمع. و لكن الوجود في دولة لمنشأة دائمة تكون تابعة لشركة واحدة من شركات المجموعة لا يمكن أن يأخذ به من أجل القول أن شركة أخرى من نفس المجموعة لها منشأة دائمة في هذه الدولة،[432] و هو ما توافقها عليه هيئة الأمم المتحدة[433].

429- CE 20 juin 2003 n°224407, sect., min, c/Sté interhome AG : RJF 10/03 n° 1147, avec chronique Laurent Olléon à la même RJF p.n751 et conclusions Stéphane Austry au BDCF 10/03N° 130. أشار إليه Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 17705, page 287.

430- Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 315, page 454.

431 - Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Op.cit, page 238.

432 - OCDE , Modèle de convention fiscale, version abrégée 2014, paragraphe 41.1, page 119

433 - ONU , Op.cit, paragraphe 34 cite le paragraphes 41.1 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page 134.

الفرع الثالث-موقف الجزائر من الشركات المراقبة

تضمنت جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية بالنسبة لمفهوم المنشأة الدائمة تقريبا نفس الحكم المتعلق ب "شركات المراقبة"، أين قامت بتبني نفس الحكم الوارد في الاتفاقيات النموذجية. و مثال ذلك ما نصت عليه الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و هولندا و التي تؤكد أحكامها على أن" كون شركة مقيمة في دولة متعاقدة تسيطر على شركة أو مسيطر عليها من قبل شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو تزاول عملا في تلك الدولة الأخرى (سواء من خلال منشأة دائمة أو خلاف ذلك)، فان ذلك الواقع في حد ذاته لا يجعل أيا من الشركتين منشأة دائمة للشركة الأخرى"[434].

المطلب الرابع- الإشكاليات المرتبطة بمفهوم المنشأة الدائمة

بعد التعرف على مفهوم المنشأة الدائمة و الأشكال التي يمكن أن تتجسد فيها، فانه من الضروري التطرق إلى بعض الإشكاليات التي ترتبط نوعا ما بهذا المفهوم و الذي يعتمد حلها على دراسة وتبيان مدى إمكانية تطبيق تلك الشروط و القواعد التي يتطلبها هذا المفهوم لحل هذه الإشكاليات. و يتعلق الأمر بمدى تطابق مفهوم المنشأة الدائمة على عمليات التجارة الالكترونية، و كذا إشكالية ارتباط مفهوم القاعدة الثابتة بمفهوم المنشأة الدائمة، و هو ما سنتناوله في الآتي.

الفرع الأول-علاقة المنشأة الدائمة بالاقتصاد الرقمي

إن تطور المجالات الاقتصادية و طرق التعامل و المبادلات بين المتعاملين الاقتصاديين لا سيما ما تعلق منها باستعمال التكنولوجيات ووسائل التواصل عن بعد و اكتساح السوق بالمعاملات الافتراضية، هو الذي أدى نوعا ما إلى الإخلال بالقواعد الجبائية الحالية، و التي يستند تطبيقها في الأساس إلى الوجود المادي للمؤسسة الممارسة للنشاط على ارض الواقع.

وبعبارة أخرى، لا يُسمح بفرض الضرائب على الشركات الأجنبية في دولة ما إلا إذا كان لدى الأخيرة في هذه الدولة نشاط تجاري ثابت أو ممثل تابع. و هو ما لا يمكن إثباته في إطار المعاملات التي جرت في العالم الافتراضي، أو ما يطلق عليه تسمية "الاقتصاد الرقمي" أو "التجارة الالكترونية"، أين يصبح من الصعب إثبات وجود مادي للمتعاملين الاقتصاديين على أرض أجنبية، و استحالة اكتشاف تلك المعاملات الاقتصادية[435].

---

[434] – الفقرة 07 من المادة الخامسة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و هولندا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-150، الجريدة الرسمية 37 لسنة 2020.

[435] - Nassima Yelles Chaouche, Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises, le cas de l'Algérie. Droit, Thèse de doctorat; Université d'Oran 02, 2018-2019, paragraphe 1151, page 329.

أولا- مفهوم الاقتصاد الرقمي

لا يوجد تعريف واحد متفق عليه لمصطلح "الاقتصاد الرقمي" وما يشمله، غير أن التعريفات الأكثر استعمالا على المستوى الدولي هو ما تم التوصل إليه من خلال برنامج عمل منظمة التجارة العالمية بشأن التجارة الإلكترونية، و كذا تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

01-تعريف الاقتصاد الرقمي و التجارة الالكترونية

تجدر الإشارة إلى أن مصطلح التجارة الالكترونية ليس هو نفسه مصطلح الاقتصاد الرقمي، بحيث تعتبر التجارة الالكترونية جزءا فقط من نشاطات الاقتصاد الرقمي، والذي يتسع ليشمل نشاطات أخرى كخدمات الدفع الالكتروني، متاجر التطبيقات سواء كانت مجانية أو مدفوعة الثمن، الإعلان والإشهار عبر الانترنت وغيرها[436].

ويدرج البعض الاقتصاد الرقمي ضمن مفهوم الاقتصاد المعرفي[437] باعتباره يقوم على عنصر المعرفة التي تشكل المحرك الرئيسي للتطورات الاقتصادية، و يظهر هذا من خلال استغلال المعارف المرتبطة بتقنية الاتصالات و الرقمنة لإنتاج سلع و خدمات أكثر ابتكارا و أرفع قيمة. أين تلعب القطاعات المستخدمة للبيانات الالكترونية دورا كبيرا في النمو السريع في وتيرة الاقتصاد على عكس القطاعات الكلاسيكية التي تعتمد على المواد الخامة و الطاقة في إنتاج السلع و الخدمات[438]. هو إذا ذلك الاقتصاد الذي تصبح فيه المعلومة المنتج المتعامل به و كذا العملة المستخدمة في آن واحد[439].

أما بالنسبة للتجارة الالكترونية فان أقرب تعريف لها هو ذلك الذي وضعته لها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و الذي كان حاصل المؤتمر الوزاري لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حول التجارة

---

436 – رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دراسات في القانون الضريبي الدولي (الكتاب السادس)، دار النهضة العربية، مصر، 2020، الصفحات من 40 إلى 46.

437 – تمت الإشارة إلى مفهوم لاقتصاد المعرفي ضمن تقرير صندوق النقد العربي إلى المفهوم الذي أعطاه الاقتصادي فيرتز ماكلوب لهذا الاقتصاد، و الذي يعرفه بأنه ذلك الاقتصاد المبني على المعرفة الذي يفوق فيه حجم العمالة (الموارد البشرية) المنتجة للمعرفة حجم العمالة المستخدمة في الاقتصاد الكلاسيكي.

438 – سامر بابكر، اقتصاد المعرفة، ورقة إطارية دراسات اقتصادية لصندوق النقد العربي، أبو ظبي ، العدد رقم 13، 2021، الصفحة 07.

439 – علاء فرحان طالب، أميرة الجنابي، "إدارة المعرفة: إدارة معرفة الزبون" دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان 2010، الصفحة 84. أشار إليه محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري و السعودي بالتركيز على ضريبة الدخل و القيمة المضافة، جامعة الأزهر، مصر، بدون تاريخ، الصفحة 07.

الإلكترونية في أوتاوا أكتوبر 1998، أين تم إقرار خطة عمل للتجارة الإلكترونية استمرت حتى يومنا هذا. و منذ ذلك الحين طورت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية العديد من التعريفات للتجارة الإلكترونية التي تختلف في نطاقها، على الرغم من أنها استخدمت تعريفا واحدًا منذ عام 2011[440]. إذ تعتبر المنظمة أن التجارة الإلكترونية هي بيع أو شراء سلع أو خدمات، يتم إجراؤها عبر شبكات الكمبيوتر بطرق مصممة خصيصًا لتلقي أو تمرير الطلب، ولكن الدفع والتسليم النهائي للسلع أو الخدمات لا يجب أن يتم عبر الإنترنت. يمكن ممارسة المعاملات التجارية الإلكترونية بين الشركات، الأفراد، الحكومات وغيرها من المنظمات العامة أو الخاصة، ويشمل هذا الطلبات المقدمة من خلال صفحات الويب أو الإكسترا نت أو شبكة التبادل الإلكتروني للبيانات، كما يتم تحديد النوع بالطريقة المستخدمة لتنفيذ الأمر، و تستبعد الطلبات المقدمة عن طريق مكالمة هاتفية أو فاكس أو رسالة بريد إلكتروني »[441].

في حين تعرفها منظمة التجارة العالمية بأنها "إنتاج أو توزيع أو تسويق أو بيع أو تسليم السلع والخدمات بالوسائل الإلكترونية". و هو تعريف واسع مقارنة بالتعاريف المستخدمة من قبل المنظمات الدولية الأخرى[442].

ومنه يمكن القول أن الاقتصاد الرقمي يعتمد على حقيقتين أساسيتين: تتمثل الحقيقة الأولى في التبادل الالكتروني للبيانات أي تنفيذ المعاملات دون إثبات ورقي كالتفاوض، الاستعلام و طلبات الشراء، إبرام العقود، فواتير البيع و الشراء...الخ، والذي يشكل الآلية التي يقوم عليها هذا الاقتصاد، أما الحقيقة الثانية فهي التجارة الالكترونية، و التي تعتبر من أهم تطبيقاته[443].

02-خصائص المعاملات الرقمية

تشمل المعاملات الافتراضية الحصول على منتجات رقمية كبرامج الكمبيوتر و التطبيقات التي تسهل الحياة اليومية، كتب الكترونية دراسات و أبحاث منشورة على مواقع الويب، الأغاني، الأفلام، و غيرها من الخدمات التي يمكن توفيرها في العالم الافتراضي[444]. و التي يتطلب إنجاحها توفير الخدمات

---

440 - Yasmin Ismail, Le commerce électronique au sein de l'Organisation mondiale du commerce : Historique et dernières avancées des négociations dans le cadre de la déclaration conjointe, L'Institut international du développement durable et CUTS International, Genève 2020, page 03.

441 - OCDE, « Diffusion du commerce électronique », dans OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2011, Éditions OCDE, Paris.

442 - Yasmin Ismail, OP, page 01.

443 - محمود محمد الدمرداش، المرجع السابق، الصفحة 07.

444 - عرباوي أحمد خالد/ أقاسم عمر، متطلبات تطبيق الجباية الإلكترونية في الجزائر :دراسة ميدانية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب بشار، مجلة البشائر الاقتصادية(المجلد الخامس، العدد3 ، ديسمبر2019 ، الصفحة 353.

المصرفية الملائمة من أجل تسهيل التعامل بها من خلال تأمين وسائل الرقابة و الحماية لأطراف المعاملات[445].

إن الخصائص التي تتميز بها المعاملات الرقمية هي التي فسحت المجال أمامها لتكتسح ميدان الاقتصاد العالمي، فمن جهة نلاحظ خصائص ايجابية تعود بالنفع على أطراف هذه المعاملات باعتبارها تتميز بانخفاض تكاليفها و سرعة تسويق المنتجات، و سهولة التعرف على المنتجات وبدائلها مع إمكانية الاضطلاع على مختلف أسعارها دون الحاجة للتنقل، وهذا كله مقارنة مع المعاملات الاقتصادية التقليدية[446].

و لإتمام هذه المعاملات تم استحداث طرق دفع جديدة تتلائم مع طبيعة الاقتصاد الرقمي، حيث يتم الدفع إما عن طريق التحويل الالكتروني من الحساب البنكي للمدين إلى حساب الدائن، أو باستخدام البطاقات البنكية سواء كانت بطاقات للدفع أو بطاقات ائتمان أو بطاقة الصرف البنكي الشهري، أو البطاقات الذكية (smart card). كما تم استحداث أساليب بنكية جديدة كالبنك المحمول أو ما يسمى الهاتف المصرفي (phone bank)، أوامر الدفع المصرفية الالكترونية و خدمات المقاصة الالكترونية (BACS)[447]. الا أنه من جهة أخرى قد يظهر عليها بعض الغموض، وذلك نظرا لعدم وجود فواتير أو عقود تثبت حدوث تلك المعاملات الافتراضية الا من خلال الرسالة الرقمية التي تمت من خلالها المعاملة. إضافة إلى صعوبة الكشف عن هوية أطراف المعاملات الرقمية، و كذا صعوبة تحديد الدولة التي تم تنفيذ المعاملة الرقمية فيها[448].

كل هذه المميزات انعكست سلبا على الميدان الجبائي، وسمحت للشركات التي تمارس نشاطاتها بطريقة رقمية بالاستفادة من عدة امتيازات جبائية و ذلك مقارنة مع الشركات التي تمارس نشاطاتها بشكل تقليدي. أين أصبح من السهل على أطراف المعاملات الرقمية القيام باختيار مكان إقامتهم الأساسي والاستفادة من اختلاف الأنظمة الجبائية للدول. و هذا من خلال ممارسة نشاطاتها في الدول

---

[445] - محمد البشير مركان، عبد الحميد بوخاري، فوزي الحاج أحمد، الحلول المقترحة لفرض الجباية على التجارة الإلكترونية في الجزائر، المتقى الدولي :الاتجاهات الحديثة للتجارة الدولية و تحديات التنمية المستدامة نحو رؤى مستقبلية واعدة للدول النامية 03 02 ديسمبر 2019 ، الصفحة 36.

[446] – جمال معتوق/ كموش إيمان، الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الالكترونية و المتعلقة بالمجال الضريبي، مجلة الاقتصاد و التجارة، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2019، الجزائر، الصفحة 123.

[447] - عمارة نعيمة، مرواني كوثر، المستجدات القانونية للتجارة الالكترونية في الجزائر وفق مقتضيات القانون رقم 18-05 المتعلق بالتجارة الالكترونية ، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد رقم 14، العدد 2019/01، الصفحات 116، 117 و 118.

[448] – عرباوي أحمد خالد/ أقاسم عمر، المرجع السابق، الصفحة 353.

التي لا تفرض رقابة جبائية متشددة على نشاطات الشركات التجارية، و التي تسمح بنقل الأرباح المتحصل عليها في مثل هذه المعاملات إلى الجنات الضريبية أين تفرض ضريبة ضئيلة أو منعدمة تماما، مما يجنبها الخضوع للضرائب[449].

و مثال ذلك ما ذكر حول تحقيق شركة غوغل سنة 2018 أين تم الكشف عن قيمة العائدات من المحتويات الصحفية على شكل إعلانات لشركة غوغل و التي تقدر ب 4.7 مليار دولار، في حين بلغت عائدات الناشرين الأعضاء في تحالف الإعلام في السنة نفسها ما يقارب 05 مليار دولار. الا أن الفرق بينهما أن غوغل لا يوظف أي صحفي بينما قطاع الصحافة يوظف آلاف الصحفيين، و على العكس الأول لا يدفع الضرائب و الثاني يدفع. فالشركات الرقمية لا تساهم في دفع الضرائب لأنها خارج القوانين الضريبية المعمول بها باعتبارها لا تملك منشآت على ارض الواقع[450]. و من هنا يدفعنا التساؤل حول مدى تطابق مفهوم المنشأة الدائمة على المعاملات الرقمية؟

ثانيا- مدى تطابق أحكام إخضاع المنشأة الدائمة على مفهوم التجارة الالكترونية

أجرت لجنة الشؤون الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سلسلة من الدراسات حول المشاكل الضريبية المتعلقة بالتجارة الإلكترونية. قامت في بادئ الأمر بوضع شروط أساسية لفرض الضريبة، والتي تلقاها بصورة إيجابية المؤتمر المشترك بين الوزارات في أوتاوا أكتوبر 1998، و وضع المبادئ الأساسية لتوجيه السلطات العامة فيما يتعلق بفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية. و تبعا للتحليل الذي قدمته اللجنة في المرحلة التي عرفت تطور البيئة التكنولوجية والتجارية، فإن المبادئ الجبائية القائمة و المطبقة في مجال التجارة التقليدية تسمح بفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية ، وكنتيجة يجب تطبيقها في هذا الميدان. غير أنه في مجال الاتفاقيات الجبائية أقرت اللجنة أنه إذا كان من الممكن تنفيذ المعايير الدولية الحالية لأنشطة الأعمال التجارية عبر الإنترنت، فإن الأمر يتطلب توضيحاً بالنسبة لتلك الاتفاقيات الجبائية النموذجية، و على الأخص مفهوم المنشأة الدائمة فيما يتعلق بالمعاملات التجارية التي تجرى عبر الإنترنت[451].

هنا يمكن القول أن الإشكالية الأساسية المتعلقة بهذا الموضوع تدور حول فكرة ما إذا كان مجرد استخدام عمليات التجارة الالكترونية لمعدات الحاسوب في دولة ما يمكن أن يشكل منشأة دائمة؟

---

449 - جمال معتوق/ كموش إيمان، المرجع السابق، الصفحة 124.

450 - كريم وناس، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في العالم العربي و الشرق الأوسط- الاتحاد الدولي للصحفيين، يناير 2020، الصفحة 07.

451 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 320, page 462.

01- تطبيق شرط وجود مكان العمل بالتجارة الالكترونية

أول إشكالية تطرح بالنسبة لإمكانية تطبيق مفهوم المنشأة الدائمة الوارد في المادة الخامسة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، هي مدى إمكانية تطبيق شرط وجود مكان عمل ثابت على النشاطات المتعلقة بالتجارة الالكترونية، للإجابة على هذا التساؤل يجب التفرقة بين الحالتين التاليتين:

أ-**معدات الحاسوب الموجودة في موقع معين** كجهاز الحاسوب الذي يخزن عليه الموقع الالكتروني ويمكن الدخول إليه من خلاله أيضا، يعد قطعة من المعدات ذات الموقع المادي و قد يشكل وجوده في موقع معين مكان عمل ثابت للمؤسسة التي تشغل ذلك الجهاز.

ب- **البيانات و البرمجيات التي تخزنها معدات الحاسوب**، إذ يعتبر الموقع الالكتروني على الانترنت مزيجا من البرمجيات و البيانات الالكترونية، و التي لا تشكل بحد ذاتها ممتلكات ملموسة، و لذلك هي لا تملك موقعا يمكن أن يشكل مكان عمل ثابت نظرا لعدم وجود مرفق مادي كمبنى أو آلات أو معدات[452].

و لكن تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن هذه التفرقة غير كافية، ذلك انه يعتبر من المهم التمييز بين الموقع الالكتروني و جهاز الحاسوب الذي يخزن عليه هذا الموقع الالكتروني و يستخدم. لان المشروع الذي يستخدم جهاز الحاسوب قد يختلف عن المشروع الذي يعمل من خلال الموقع الالكتروني. على سبيل المثال أنه من الشائع للموقع الالكتروني الذي تؤدي مؤسسة ما عملها من خلاله يتم استضافته على جهاز الخادم التابع لأحد مزودي خدمات الانترنت (isp) . و رغم أن الرسوم التي تدفع لمزود خدمات الانترنت قد تستند إلى مقدار مساحة القرص المستخدمة لتخزين البرمجيات و البيانات اللازمة للموقع الالكتروني، فان هذه العقود لا تؤدي في العادة إلى جعل جهاز الخادم و موقعه متاحا للمؤسسة. حتى لو كان بمقدور هذه الأخيرة استضافة موقعها الالكتروني على جهاز خادم معين في موقع معين، و في تلك الحالة لا يمكن اعتبار المؤسسة تمتلك مكان عمل بموجب ترتيب الاستضافة هذا. أما إذا كانت المؤسسة التي تعمل من خلال الموقع الالكتروني تملك جهاز خادم متاحا لها كجهازها الخاص بها مثلا (أو جهاز مستأجر) و تقوم بتشغيل جهاز الخادم الذي يستضيف الموقع الالكتروني و يستخدم عليه، يمكن أن يشكل المكان الذي يقع فيه جهاز الخادم منشأة دائمة للمؤسسة إذا تم استيفاء الشروط الأخرى للمادة الخامسة[453].

---

452 - OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée , 15 juillet 2014, paragraphe 42.2, page 120

453 - ONU, Op.cit, paragraphe 34 cite le paragraphes 42.3 des commentaires sur l'article 05 du modèle de l'OCDE, page .136

إذا يمكن أن نطبق عليه الشرط المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة الخامسة و بالتالي لا تشكل معدات الحاسوب في موقع معين منشأة دائمة الا إذا استوفت شرط الثبات. و في حالة جهاز الخادم ليس من المهم إمكانية نقل جهاز الخادم و لكن أن يتم نقله حقا، و لا بد لجهاز الخادم كي يشكل مكان عمل ثابت أن يقع في مكان معين لفترة زمنية كافية كي يصبح ثابتا بالمعنى الوارد في الفقرة01[454].

02- تطبيق شرط ممارسة عمل كلي أو جزئي على التجارة الالكترونية

إذا كانت مؤسسة تقوم بتشغيل معدات حاسوب في موقع معين فقد توجد منشأة دائمة حتى و لو لم يلزم وجود موظفين تابعين لتلك المؤسسة في ذلك الموقع من أجل القيام بتشغيل المعدات، فليس وجود الموظفين ضروريا لنعتبر أن المؤسسة تؤدي عملها كليا أو جزئيا في موقع ما حين لا يلزم فعليا وجود أي موظفين لأداء أنشطة العمل في ذلك الموقع[455]. و ينطبق هذا الاستنتاج على التجارة الالكترونية بالقدر ذاته الذي ينطبق فيه بالنسبة للأنشطة الأخرى التي تعمل فيها المعدات بصورة آلية، كمعدات الضخ الآلية المستخدمة في استغلال الموارد الطبيعية[456].

03- إمكانية تطبيق أحكام الفقرة 04 من المادة 05 للاتفاقيات النموذجية على التجارة الالكترونية

تطرقت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى إشكالية أخرى تتعلق بعدم اعتبار منشأة دائمة موجودة حين تكون عمليات التجارة الالكترونية التي تؤدى من خلال معدات حاسوب في موقع معين في دولة ما، مقتصرة فقط على الأنشطة التحضيرية أو المساعدة المشمولة بالفقرة 04. أما إذا كانت تلك النشاطات تندرج ضمن النشاطات الأساسية للمؤسسة كنشاطات البيع التي تؤدى بذلك الموقع (كأن يتم إبرام العقد مع العميل أو تنفيذ الدفع و تسليم المنتجات بشكل آلي من خلال المعدات الموجودة هناك)، فلا يمكن اعتبار هذه الأنشطة تحضيرية أو مساعدة.

و بالتالي يفترض وجود منشأة دائمة في تلك الدولة التي توجد فيها معدات الحاسوب، و فيما يلي بعض الأمثلة على الأنشطة التي تعتبر بوجه عام أنشطة تحضيرية أو المساعدة في مجال التجارة الالكترونية: توفير روابط الاتصالات كخط الهاتف بين المزودين و العملاء- الإعلان عن البضائع أو الخدمات- جمع بيانات السوق للمؤسسة و تزيدها بالمعلومات[457].

454 - OCDE, Modèle de convention fiscale version abrégée 2014, paragraphe 42.4, page 120
455- Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 320, page463.
456 - OCDE, Modèle de convention fiscale version abrégée 2014, paragraphe 42.6, page 121
457 - OCDE, Modèle de convention fiscale version abrégée 2014, paragraphes 42.7/ 42.8 et 42.9, page 121

04- إمكانية تطبيق حكم الوكيل التابع على التجارة الالكترونية

تتعلق الإشكالية الأخيرة بإمكانية تطبيق الفقرة الخامسة من المادة الخامسة للاتفاقيات النموذجية على التجارة الالكترونية ليتم اعتبار نشاط أحد مزودي خدمات الانترنت يشكل وجود منشأة دائمة. لن تنطبق الفقرة الخامسة من المادة الخامسة لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بوجه عام على هذه الحالة لان مزودي خدمات الانترنت لا يشكلون وكيلا للمؤسسات التي تملك المواقع الالكترونية، وذلك لأنهم لا يملكون سلطة إبرام العقود باسم هذه المؤسسات، و لا يقومون بإبرام مثل هذه العقود بانتظام. أو لأنهم يشكلون وكلاء مستقلين يعملون في السياق المعتاد لعملهم، كما يتضح من كونهم يستضيفون المواقع الالكترونية الخاصة بمشروعات مختلفة. و تجدر الإشارة إلى انه نظرا لكون الموقع الالكتروني الذي يعمل مشروع ما من خلاله ليس بحد ذاته "شخصا" حسب التعريف الوارد في المادة الثالثة من الاتفاقيات النموذجية، ولا يمكن تطبيق الفقرة 05 كي يعتبر أن هنالك منشأة دائمة باعتبار أن الموقع الالكتروني و كيل للمؤسسة لغايات تطبيق تلك الفقرة[458].

ولكن مفاهيم القانون المحلي أو الاتفاقي التي يعتمد عليها توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدول وخاصة مكان العمل الثابت، أصبحت غير كافية لطبيعة الأنشطة التي تمارس بموجب الاقتصاد الرقمي، وتسود الطبيعة غير المادية للإنتاج والعوامل التجارية، لذلك كان من اللازم اقتراح إجراء تكييف عاجل لمفهوم المنشأة الدائمة. فقد أصبح إجراء تغييرات في أحكام الاتفاقيات الجبائية ضرورة لفرض الضرائب على الدخل بالنسبة للنشاطات الرقمية من طرف بلدان المصدر و بالأخص ما يتعلق بمفهوم المنشأة الدائمة[459]. و هو ما حاولت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و مجموعة العشرين القيام به من خلال اعتمادها لخطة عمل BEPS[460]، و البحث عن حلول جديدة ملائمة من أجل إخضاع النشاطات الرقمية.

الفرع الثاني- القاعدة الثابتة كمعيار للإخضاع الضريبي و علاقتها بمفهوم المنشأة الدائمة

كانت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سابقا تعتبر الدخل المحقق من مهنة حرة ونشاطات أخرى مستقلة موضوع مادة منفصلة هي المادة 14، الا أن أحكامها كانت تشبه تلك الأحكام التي تطبق على أرباح المؤسسات[461]. ويشمل هذا التشابه بين المفهومين عنصر الثبات في نفس الدولة من

458 - OCDE, Modèle de convention fiscale version abrégée , paragraphes 42.10, page 122

459 - Rajat Bansal, Article 12B - Une solution de convention fiscale par le Comité fiscal des NU pour taxer les revenus numériques , rapports sur les politiques en matière de coopération fiscal , No. 16 ● Juillet 2021. **www.southcentre.int**

460- Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 320 bis, page 465.

461 – تؤكد هيئة الأمم المتحدة في شرحها لنص المادة 14 أنه تكون أحكام المادة 7 والتعليقات عليها مبادئ توجيهية لتفسير وتطبيق المادة 14. و يمكن أيضا تطبيق المبادئ المنصوص عليها في المادة 7، مثلا لتقسيم الأرباح بين

خلال استبعاد أنشطة معينة من التعريف[462]. إلى غاية سنة 2000 أين قررت التخلي عن المادة 14 و حذفها نهائيا من النموذج. و قد تم تبرير إلغاء هذه المادة في الواقع بأنه لا يوجد اختلاف أو فرق مرغوب فيه بين مفهوم المنشأة الدائمة في المادة 05 و بين القاعدة الثابتة في المادة 14، و هو ما يؤدي كنتيجة إلى أن تعريف المنشأة الدائمة ينطبق الآن على ما كان يشكل في السابق قاعدة ثابتة[463].

في حين قامت هيئة الأمم المتحدة بالاحتفاظ بالمادة 14، و هذا ما يعني أن مفهوم المنشأة الدائمة بالنسبة لها يختلف طبعا عن مفهوم القاعدة الثابتة. إذ ترى أنه على الرغم من كون المادتين 7 و 14 تقومان على نفس المبادئ، الا أن مفهوم المنشأة الدائمة ينبغي أن يحتفظ به للأنشطة التجارية والصناعية، وهذا هو السبب في استخدام مصطلح "قاعدة ثابتة و الذي يشير إلى المهن الحرة، كغرفة استشارية لطبيب أو مكتب مهندس معماري أو محام[464]. إذ يظهر أن الفرق بينهما يتمحور حول درجة الثبات و كذا الدوام المطلوب للمنشآت، فالنشاطات الغير تجارية تتطلب منشآت أقل أهمية من تلك الخاصة بالنشاطات التجارية و الصناعية، ويكفي تجهيز محل لممارسة تلك النشاطات، أو يتقاسم مكتبا مع زميل له، ومثال ذلك طبيب غير مقيم يمارس بشكل منتظم نشاطه بدولة في إطار عيادة خاصة[465].

و لكن من المهم البحث عن الأسباب التي دفعت بمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى حذف تلك المادة ؟ حتى يمكننا الحكم على إمكانية الاحتفاظ بنص المادة 14 من عدمه.

أولا-الإشكاليات التي يثيرها مفهوم القاعدة الثابتة

أنشأت لجنة الشؤون الجبائية الخاصة بمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في عام 1996 فريق عمل فرعي، من أجل دراسة المشاكل المتعلقة بتفسير وتطبيق المادة 14 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. قام الفريق بإيداع تقرير يخص ذلك الموضوع وافقت عليه اللجنة في 27 يناير 2000، والذي تضمن توصية مهمة تتمثل في حذف المادة 14 من الاتفاقية الضريبية النموذجية. فقد قام فريق العمل بدراسة مختلف المشاكل المتعلقة بتطبيق

المقر والمؤسسة الدائمة، على الدخل بين الدولة التي يقيم فيها الشخص العامل لحسابه الخاص والدولة التي ينفذ فيها النشاط من قاعدة ثابتة.

462 - BERTRAND PARTY, *La notion d'établissement stable,* Thèse pour le Doctorat en Droit, Université de Nice Sophia Antipolis, 2004, page 16. Cité par Ais Souhila, La territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, thèse de doctorat, université d'Oran 02, 2018-2019, page 121.

463 - OCDE , Modèle de convention fiscale version abrégée 2014, paragraphe 1.1, page 100

464 ONU , Op.cit, paragraphe 10, page 147.

465 - Slim Besbes, Op.cit, page 137.

وتفسير المادة 14، بهدف التأكد من ضرورة الإبقاء على هذه المادة في نموذج الاتفاقية الجبائية أو حذفها. و لا يتحقق ذلك طبعا الا من خلال دراسة العلاقة بين المادتين 7 و 14، و طرح عدة تساؤلات مهمة بشأن هذا الموضوع، و التي تمت مناقشتها والتوصل إلى عدة نتائج مهمة بخصوصها، و هو ما سنتناوله في الآتي.

01 – النشاطات التي تندرج ضمن مفهوم المادة 14

إن تحديد الأنشطة التي تدخل في إطار المادة 14 ليس واضحا على الإطلاق، و ذلك بسبب تلاقي هذه النشاطات مع النشاطات الخاصة بكل من المادتين 07 و 15، و هو ما حاولت لجنة الشؤون الجبائية التمييز بينه. إذ يشمل مصطلح "مهنة مستقلة" أنشطة علمية أو أدبية أو فنية أو تعليمية أو تعليمية مستقلة، فضلا عن الأنشطة المستقلة للأطباء والمحامين والمهندسين والمهندسين المعماريين وأطباء الأسنان والمحاسبين، غير أنه ينبغي التشديد على أن المادة لا تغطي الأنشطة التي يمارسها بصورة مستقلة الفنانون والرياضيون الذين تغطيهم المادة 17[466]. و قد تم النص على هذه الأمثلة في نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة كمؤشر فقط، و ذلك على سبيل المثال و ليس على سبيل الحصر. و أي صعوبات في التفسير يمكن حلها بالاتفاق المتبادل بين السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين المعنيتين[467].

كما قامت اللجنة بدراسة العلاقة بين المادتين 14 و 15، استنادا إلى عنوان المادة 14التي تشير إلى المهن "المستقلة" في حين تشير المادة 15 في عنوانها إلى "المهن التابعة" أو المأجورة، فمن الواضح إذا أن الأنشطة التي تشملها المادة 14 تستبعد الأنشطة التي تنفذ في سياق الأعمال المأجورة. ومع ذلك يصعب أحيانا التمييز بين بعض الأنشطة المنفذة في سياق العمل بأجر وتلك التي تنفذ بشكل مستقل (على سبيل المثال، في حالة الأساتذة وأساتذة الجامعات الذين يطلب منهم البحوث أو المحاضرات في بلد آخر). و كنتيجة بالنسبة للتمييز بين الأنشطة المندرجة في المادتين 14 و 15، فإن حذف المادة 14 لن يحل هذه المشكلة[468].

02- الأشخاص الخاضعين لأحكام المادة 14 من الاتفاقيات النموذجية

يعتبر نطاق التطبيق الشخصي للمادة 14 غير واضح، أين نتساءل إذا ما كانت هذه المادة تنطبق على الأشخاص الطبيعيين فقط أو تشمل أيضا الأشخاص الاعتباريين بمافي ذلك شركات الأشخاص؟

---

466 - الفقرة الثانية من المادة 14 لنموذج هيئة الأمم المتحدة.

467- ONU , Op.cit, paragraphe 09 cite le paragraphe 02 du commentaire sur l'article 14(ancien modèle), page 246.

468 - OCDE, Questions de fiscalité internationale : Problème posés par l'article 14 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE , N^0 07 , Paris, 2000, paragraphe 12, page 09.

أ-إشكالية تطبيق المادة على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين

تفسر بعض الدول استخدام كلمة "له" في النسخة الإنجليزية للفقرة 1 من المادة 14 بضرورة تطبيقها على الأشخاص الطبيعيين فقط. و لكن اللجنة لم تقتنع بهذه الحجة، لأن الصيغة الانجليزية لهذه المادة تنطبق بوضوح على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، وتستخدم أيضا الضمير "له" عند الإشارة إلى المعايير المختلفة التي تؤخذ بعين الاعتبار فيما يخص مفهوم الإقامة.

كما لم تتعامل منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها السابقة على المادة 14 مباشرة مع المجال الشخصي لتطبيق المادة 14. في حين تطرقت له هيئة الأمم المتحدة في نموذجها، إذ يؤكد فريق الخبراء الخاص بها بوجه عام، أن المكافآت المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة من طرف شخص طبيعي ستندرج في نطاق تطبيق المادة 14، في حين أن "المدفوعات المقدمة إلى مؤسسة مقابل توفير الخدمات من قبل الموظفين، تشملها المادة 7 وفقا لمفهوم المنشأة الدائمة المنصوص عليه في المادة الخامسة[469]. و هنا يجوز للأطراف التي تعتقد أن العلاقة بين المادتين 5 و 14 تحتاج إلى تفسير أوضح القيام بذلك في سياق المفاوضات، مما يفسح المجال لبعض الشكوك حول هذا الرأي[470].

يجيب هذا التفسير الذي وضعه فريق الخبراء الخاص بهيئة الأمم المتحدة نوعا ما عن التساؤل المطروح في الجزء الخاص بمفهوم مؤسسات الخدمات و اعتبارها منشأة دائمة. أين يحصر مجال تطبيق المادة 14 على الأشخاص الطبيعية، و يؤكد تطبيق أحكام المادة 07 على مؤسسات الخدمات باعتبارها شخص اعتباري.

و في الأخير استنتجت اللجنة أن تشكيل الشركات من قبل أعضاء المهن الحرة أصبح أكثر استخداما في الوقت الحالي مما كان عليه وقت صياغة المادة 14. و لا يوجد سبب لتطبيق قواعد مختلفة على الخدمات التي يقدمها شخص طبيعي وفقا لنص المادة 14، أو شخص اعتباري وفقا لنص المادة7[471]. و عليه لا توجد ضرورة للاحتفاظ بمواد مختلفة إذا كانت القواعد التي تطبق هي نفسها، وهنا ترى اللجنة التابعة لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن هذا سبب آخر لحذف المادة 14[472].

---

469 – هناك بعض البلدان التي بينت موقفها صراحة من هذه المسألة، أكدت المكسيك رسميا موقفها بأن المادة 14 تنطبق أيضا على الأشخاص الاعتباريين، و هي وجهة النظر التي تتقاسمها مع بلدان أخرى مثل تركيا.

470- OCDE, Problème posés par l'article 14, OP.cit, paragraphes 14 et 15, page 10.

471 – كمثال على إمكانية استغلال الاختلافات الموجودة بين المادتين 7 و 14، حالة الشخص الطبيعي الذي يقوم، لحسابه الخاص، بأنشطة مهندس معماري أو خبير، ويقرر إبرام عقد في بلد آخر من خلال ملكية فردية من أجل تطبيق المادة 7 والاستفادة من الاستثناء المنصوص عليه في المادة 5 الفقرة 03.

472 - OCDE, Problème posés par l'article 14 , OP.cit, paragraphe 17, page 11.

ب- تطبيق نص المادة 14 من الاتفاقيات النموذجية على شركات الأشخاص

من أجل توضيح مجال تطبيق المادة 14 على الشركات الأشخاص، يجب التفرقة بين شركات الأشخاص التي تخضع لنظام الشفافية، و بين شركات الأشخاص التي لا تخضع لنظام الشفافية المالية.

✓ **شركات الأشخاص الخاضعة لنظام الشفافية**

تقر البلدان التي تطبق نظام شفافية الضرائب على شركات الأشخاص عموما بأن المادة 14 تنطبق على الأشخاص الطبيعيين المرتبطين بهذه الشركات. غير أن هذا يثير مسألة ما إذا كان يتعين على الشركاء عندئذ تقديم الخدمات شخصيا في بلد المصدر لكي يخضعوا للضريبة على حصتهم من دخل الشراكة التي تنسب إلى قاعدة ثابتة لتلك الشركة التي أنشئت في ذلك البلد، أم أنه يشمل أيضا أي شخص توجه له إيرادات تلك الخدمات[473] .

و قد أثارت اللجنة هذه الإشكالية، و التي يمكن توضيحها من خلال المثال التالي: (أ) ، (ب) و (ج) هم محامون مقيمون تونس، و يشكلون شركة أشخاص . هذه الشركة قامت بفتح مكتب بتركيا، أين (د) الشريك الجديد و المقيم الوحيد بتركيا. يتم تقسيم دخل شركة الأشخاص بالتساوي بين الشركاء الأربعة بحيث يحصل كل واحد منهم على حصة من مقابل الخدمات المقدمة بتونس و تركيا. في هذه الحالة يطرح السؤال عما إذا كانت المادة 14 تسمح لتركيا بفرض الضريبة على الجزء من الدخل المتعلق بالخدمات المقدمة في إقليمها والتي يجمعها الشركاء المقيمون بتونس، حتى لو لم يقدم هؤلاء الشركاء تلك الخدمات شخصيا بتركيا. هنا انتهجت الدول منهجين لحل هذه المسألة:

يتمثل النهج الأول في النظر إلى المادة 14 مثل المادة 7، وتنطبق على أي شخص يستمد الدخل من الخدمات المقدمة من خلال قاعدة ثابتة حتى يتسنى للشركاء (أ) ،(ب) و (ج) الخضوع للضريبة في تركيا، و ذلك لأن الفقرة الأولى (01) من المادة 14 تشير إلى "الدخل الذي يستمده المقيم ... من مهنة حرة" وليس "الدخل الذي يستمده المقيم ...من مهنته ". يجوز أن تنطبق الفقرة على الشخص الذي لا يمارس تلك المهنة شخصيا بل يكفي فقط أن يستمد الدخل منها، و عليه فإن هذا الرأي يقلل من الاختلافات الموجودة بين المادتين 14 و 7 ولكنه يؤكد بشكل غير مباشر الرأي القائل بأن المادة 14 تنطبق أيضا على الشركات [474]. أما النهج الثاني يوضح أن المادة 14 لا تسمح إلا لتركيا بفرض الضريبة على الدخل الذي ينسب إلى قاعدة ثابتة يستخدمها غير مقيم لممارسة مهنته بحيث لا يخضع

473 - OCDE, problème posés par l'article 14, paragraphe 18,OP.cit, page 11.
474 - OCDE, problème posés par l'article 14, paragraphe 39, OP.cit page 15.

كل من (أ) و (ب) و (ج) للضريبة في تركيا، و ذلك باعتبارهم لا يقدمون خدمات شخصية في تلك الدولة[475]. ترى الدول التي تأخذ بهذا الاتجاه، أن النهج الثاني يعالج الصعوبات الإدارية الكبيرة التي ستنجم عن النهج الأول، والذي يتعين بموجبه على كل شريك في تلك الشركات الامتثال للضريبة في جميع هذه البلدان (وبالتالي سيكون ملزما بإيداع عدد كبير من التصريحات الجبائية).

و في الأخير توصلت اللجنة إلى اعتماد النهج الأول باعتبار أن النهج الثاني يؤدي إلى نتيجة غير مناسبة كما يستند إلى سوء تفسير للمادة 14. و يتوافق الاتجاه الأول مع التقرير المتعلق بتطبيق الاتفاقية الجبائية النموذجية على شركات الأشخاص. و بالتالي حذف المادة 14 سيلغي أي احتجاج بالنهج الثاني[476].

- ✓ **شركات الأشخاص الغير خاضعة لنظام الشفافية الجبائية**

بالنسبة للبلدان التي لا تطبق نظام الشفافية الجبائية على شركات الأشخاص، فمن المرجح أن تكون النتيجة مختلفة إذ يتعلق الأمر بمشكلة تطبيق المادة 14 على الأشخاص الاعتباريين، و التي تطرقنا إليها سابقا، و التي تنطبق عليها نفس الاستنتاجات. ولكن في هذا الصدد هناك مشكلة خاصة مهمة تتعلق بشركات الأشخاص المختلطة التي يكون فيها بعض الشركاء أشخاص طبيعيين إضافة إلى وجود أشخاص اعتباريين، فإذا تم الأخذ بمبدأ أن المادة 14 لا تنطبق إلا على الأشخاص الطبيعيين، في هذه الحالة الشركاء الذين يعتبرون أشخاصا اعتباريين لن يكونوا مشمولين بنص المادة 14، وبالتالي لن تطبق أحكام المادة 14 على أي شريك ينتمي إلى شركة أشخاص يكون احد شركائها على الأقل شخص اعتباري، و لكن تبقى هنا الإشكالية مطروحة حول النظام الذي يخضع له هذا النوع من الشركات[477].

ثانيا-الاختلافات الموجودة بين مفهوم المنشأة الدائمة و القاعدة الثابتة

إذا كانت المادة السابعة (07) تشير إلى مفهوم "المنشأة الدائمة" على النحو المحدد في المادة الخامسة (05)، فان المادة 14 تشير إلى مفهوم "القاعدة الثابتة" التي لم يتم تعريفها في أي نص من

---

475 - ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه وفقا لهذا النهج تفسر عبارة "لممارسة أنشطتها" على نحو يجعل المكتب الموجود بتركيا لا يعتبر قاعدة ثابتة لكل من (أ) و (ب) و(ج)، و ذلك لأنهم لا يمارسون أي نشاط هناك. كما أنه يقيد إلى حد كبير نطاق المادة 14، ويتيح فرصا للتهرب من دفع الضرائب في دولة المصدر، عند دفع هذه العائدات للشركاء غير المقيمين، مما يؤدي إلى نتيجة تتعارض بشكل واضح مع المادة 7، ولا سيما بالنظر إلى آثار المادة 5 (5) (قاعدة وكيل المنشأة الدائمة) في السياق القانوني لشركات الأشخاص.

476 - OCDE, Problème posés par l'article 14, paragraphes 40, 41 , 42 et 43, page 16.

477- OCDE, Problème posés par l'article 14, paragraphes 19 et 20, page 11.

نصوص الاتفاقيات النموذجية، و هو ما جعل لجنة الشؤون الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تتساءل عما إذا كانت هناك أي اختلافات عملية بين هذين المفهومين، وإذا كان الأمر كذلك، فما هو المقصود بذلك؟. لتستخلص أنه باستثناء الحالات التي تنطبق فيها أحكام الفقرات 3 إلى 6 من المادة 5، لا يمكن إيجاد اختلافات بين المفهومين عمليا. و قد لاحظت اللجنة رغبة الدول في اعتماد فترة دوام للمنشأة الدائمة أكثر من القاعدة الثابتة. وعلاوة على ذلك لاحظت اللجنة ضرورة القيام بممارسة نشاط فعلي (صناعي أو تجاري) في مكان عمل ثابت كشرط لمفهوم المنشأة الدائمة، على عكس مفهوم القاعدة الثابتة، بحيث لا يتطلب الأمر إلا أن تكون متاحة لممارسة النشاط بانتظام. على الرغم من الاختلافات النظرية التي توجد بين هاذين المفهومين، لم تتمكن اللجنة من العثور على أمثلة عملية تشكل قاعدة ثابتة من جهة و لا تندرج ضمن مفهوم المنشأة المستقرة أو العكس من ذلك، فمن الصعب إيجاد أي فرق بين عبارة "مكان العمل الثابت" و "القاعدة الثابتة" بل أكثر من ذلك يمكن أن تشكل أمثلة "القاعدة الثابتة" الواردة في الفقرة 4 من التعليقات على المادة 14، أي مكتب طبيب أو محام أو مهندس معماري مؤسسات مستقرة. غير أن اللجنة قامت بالإجابة عن هذه الإشكالية من خلال دراسة مدى توافق القواعد الواردة في المادة الخامسة (05) و على الأخص الفقرات من 3 إلى 6 مع المادة 14[478].

01-تطبيق نص الفقرة (03) من المادة الخامسة على المداخيل التي تندرج ضمن المادة 14

تساءلت لجنة الشؤون الجبائية عما **إذا كان** يمكن تطبيق أحكام الفقرة 3 من المادة الخامسة (05) على القاعدة الثابتة، و المتعلقة باعتبار مشروع البناء أو التركيب يشكل منشأة دائمة فقط إذا استمر أكثر من 12 شهرا، و لا سيما فيما يتعلق بالخدمات التي يقدمها المهندسون المعماريون . وقد أشارت معظم البلدان الأعضاء إلى أنها ترى أن المهندسين المعماريين الذين يملكون مكتب في موقع بناء معين لأكثر من 12 شهرا يعتبر وجودهم يدل على وجود قاعدة ثابتة في تلك الدولة ، كما أنها لا تستثني وجود قاعدة ثابتة حتى لو كان موقع البناء موجود لمدة أقصر. و هذا ما يؤكد أن قاعدة موقع البناء الواردة في الفقرة 3 من المادة 5 لا تنطبق على القاعدة الثابتة، لأن هذه القاعدة صيغت كاستثناء لمفهوم المنشأة الدائمة. ومع ذلك، فإنها تثير مسألة ما إذا كان ينبغي تطبيق أنظمة مختلفة على الأنشطة المتعددة و المنفذة في نفس الموقع. و بالتالي حذف المادة 14 سيؤدي إلى خضوع المهندسين المعماريين في موقع البناء للقواعد العامة المطبقة على غير المقيمين الآخرين الذين يقومون بأنشطة في موقع البناء، و هو ما ترحب به اللجنة[479].

478 - OCDE, Problème posés par l'article 14, OP.cit, paragraphes- 23,29 et 30, pages 13 et 14.
479 - OCDE, Problème posés par l'article 14, OP.cit, paragraphes 31,32 et 33, page 14.

02-تطبيق أحكام الفقرتين 5 و 6 من المادة السابعة على مفهوم القاعدة الثابتة

هناك مسألة أخرى تتعلق بإمكانية تطبيق القواعد التي تخص الوكلاء التابعين و المستقلين والتي تندرج ضمن نص الفقرات 5 و6 من المادة 5 ، على القاعدة الثابتة[480].

بعد دراسة تلك الأحكام لم تجد اللجنة أي سبب لعدم تطبيق قواعد الفقرتين 5 و 6 على الأنشطة التي تشملها المادة 14 ولذلك ارتأت أنه من الصواب تطبيق هذه القواعد على هذا الدخل، و ذلك بحذف المادة 14[481].

03-تطبيق الأحكام الخاصة بفقرات المادة 7 على المادة 14 من الاتفاقيات النموذجية

تشير لجنة الشؤون الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن المادة 14 من النموذج كانت تخص "المهن الحرة أو غير ذلك من الأنشطة ذات الطابع المماثل"، فنطاق هذه الصياغة و إذا ما تم تفسيرها حرفيا يمكن أن تنطبق على أي نشاط يندرج تحت نص المادة 07[482]. كما تضيف اللجنة أن الإشارة إلى "المهن أو الأنشطة الأخرى" الواردة في الفقرة 1 تشير إلى وجود تناقض بين نص المادة الذي يشمل المهن وغيرها من الأنشطة، وعنوانه الذي لا ينطبق إلا على المهن المستقلة. فسيكون من الصعب تحديد ما هي هذه الأنشطة "ذات الطابع المماثل"[483].

ترى هيئة الأمم المتحدة أن أحكام هذه الأخيرة تتشابه مع تلك الأحكام التي تخضع لها أرباح المؤسسات، ومن ثم يمكن أن تكون أحكام المادة 7 والتعليقات عليها مبادئ توجيهية لتفسير وتطبيق المادة 14. و على سبيل المثال أحكام تقسيم الأرباح بين المقر والمنشأة الدائمة، يمكن تطبيقها على الدخل بين الدولة التي يقيم فيها الشخص العامل لحسابه الخاص والدولة التي ينفذ فيها النشاط من قاعدة ثابتة[484].

---

480 - في بعض الحالات، قاعدة الوكيل المستقل المدرجة في الفقرة 6 تم تطبيقها من أجل الاستنتاج انه لا توجد قاعدة ثابتة. القرار رقم 75-131 الصادر عن الإدارة الجبائية للوم.أ، و الذي تبعه عدة قرارات مماثلة، فانه يستند على التعليقات على المادة 14 السابقة لسنه 1977ة و التي من خلالها المادة 14 تقوم على نفس المبادئ التي تقوم عليها المادة، من أجل استنتاج أن قاعدة"الوكيل المستقل"التي تندرج ضمن المادة 5، تطبق بشكل يجعل شركة أمريكية تتدخل بصفتها وكيل لحساب فنان فرنسي لا يشكل قاعدة ثابتة لهذا الفنان.

481 - OCDE, Problème posés par l'article 14, paragraphes 34,35,36 et 37, pages 14 et 15.

482 - مثال ذلك ما أشارت إليه اللجنة فيما يخص أنشطة التعاقد من الباطن في قطاع التشييد و البناء، و التي تقع عادة في إطار المادة 07، يمكن أن تندرج ضمن نطاق هذه الصيغة الأوسع .

483 - OCDE, Problème posés par l'article 14, paragraphes 07,08,09 et 10, pages 08 et 09.

484 - ONU , Op.cit, paragraphe 10 cite le paragraphe 03d'ancien modèle de l'OCDE, page 246.

و بهذا الخصوص لاحظت اللجنة أن البلدان الأعضاء اعتبرت عموما أن الفقرات من 02 إلى 06 من المادة السابعة 7، تنطبق على الدخل الذي تغطيه المادة 14، و عليه استنتجت أيضا ضرورة حذف المادة 14 نظرا لعدم وجود اختلاف واضح بين هذه الأحكام. غير أنه كان من الصعب تحديد مدى تطابق أحكام قاعدة الأولوية المنصوص عليها في الفقرة السابعة (07) من المادة السابعة (7) على المادة 14[485].

أ-الاختصاصات الجبائية المنسوبة لدول المصدر بموجب المادتين 7 و 14

تنص المادة السابعة (07) على قيام بلد المصدر بفرض الضريبة على "الأرباح" المنسوبة إلى منشأة دائمة، و هو نفس الشيء الذي تقره أحكام المادة 14 وتسمح لدولة المصدر بفرض ضريبة على "الدخل" الذي ينسب إلى قاعدة ثابتة. و هنا يقابل مفهوم الأرباح الدخل "الصافي" بعد خصم النفقات المقابلة حسب ما تؤكده الفقرة 3 من المادة 7، و هو نفس الشيء الذي أقرته الفقرة 03 من التعليق على المادة 14، التي تنص صراحة على أن النفقات المتكبدة بالنسبة إلى قاعدة ثابتة يجب أن تقتطع عند تحديد الإيرادات المنسوبة إلى تلك القاعدة الثابتة، و ذلك في نفس الظروف المماثلة لتلك المنصوص عليها في الفقرة 3 من هذه المادة 7، و هو ما يضيف أيضا حجة مقنعة لحذف المادة 14[486].

ثالثا-إلغاء المادة 14 من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

استنتجت اللجنة الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في الأخير عدم وجود فرق عملي بين المادتين 7 و 14 من النموذج الخاص بها. و بالتالي سيكون حذف المادة 14 من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حل منطقي، و هو ما يفرض عددا من التعديلات على أحكام النموذج والتعليقات الخاصة به[487]. وعلى هذا الأساس تندرج الإيرادات المشمولة سابقا بالمادة 14 تحت نطاق تطبيق المادة 7، وقد ارتأت اللجنة التأكيد على هذه النتيجة و ذلك بهدف منع تطبيق نص المادتين 15 أو 21 على هذه الإيرادات[488].

---

485 - OCDE, Problème posés par l'article 14 , Op.cit, paragraphes 56et 57, page 20.

486 - OCDE, Problème posés par l'article 14, Op.cit, paragraphes 58 et 59, page 21.

487 - طرحت لجنة الشؤون الجبائية تساؤلا حول مدى تأثير حذف المادة 14 حينما ينص القانون المحلي على قواعد منفصلة لفرض الضرائب على الخدمات التي تقدمها المهن الحرة و كذا النشاطات التجارية الأخرى. و على هذا الأساس، أكدت اللجنة إلى أن حذف المادة 14 لن يمنع البلدان من مواصلة التمييز بين الأرباح المهنية وغيرها من أرباح الأعمال التجارية لأغراض تشريعاتها الضريبية الداخلية.

488 OCDE, Problème posés par l'article 14, Op.cit, paragraphes 04 et 05, page 08 et paragraphe 64, page 22.

رابعا-المعايير المكملة لمفهوم القاعدة الثابتة وفقا لأحكام نموذج هيئة الأمم المتحدة

بالرغم من تأكيد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أن المادتين 7 و 14 تقومان على نفس المبادئ، فقد أصرت هيئة الأمم المتحدة على أن مفهوم المنشأة الدائمة ينبغي أن يحتفظ به للأنشطة التجارية والصناعية، وهذا هو السبب في استخدام مصطلح "قاعدة ثابتة. فالشخص الذي يعمل لحسابه الخاص لا يملك هذه المرافق عادة في دولة غير الدولة التي يقيم فيها. بيد أنه إذا وجد في دولة أخرى مركز للأنشطة ذات خصائص معينة من الدوام، ينبغي أن تكون تلك الدولة قادرة على فرض الضريبة على الأنشطة المعنية[489].

و ترى بعض الدول أن الضرورة التي تفرض مفهوم القاعدة الثابتة، قد يؤدي إلى خطر الحد من حقهم في فرض الضريبة، و لهذا السبب تم إضافة معيارين تكميليين لهذا المفهوم، و اللذان يتعلقان بفترة ممارسة النشاط. حسب الفقرة الأولى (01) من المادة 14 لهيئة الأمم المتحدة فان المداخيل المتحصل عليها من المهن المستقلة تخضع للضريبة في الدولة التي أمضى فيها المكلف بالضريبة فترة أو فترات يصل مجموعها إلى 183 يوم خلال السنة المالية الجبائية المعنية، بالإضافة إلى خضوع المداخيل المتحصل عليها من المهن المستقلة للضريبة في دولة الإقامة[490].

المبحث الثاني- نسب الأرباح المحققة إلى المنشأة الدائمة

بعد التطرق إلى مفهوم المنشأة الدائمة و دراسة أغلب الإشكاليات التي تطرحها، هناك جانب آخر يتعلق بكيفية التعامل مع الأرباح التي تحققها المنشآت الدائمة. و هذا باعتبار أن قواعد الإخضاع الضريبي الخاصة بالشركات جد مرتبطة بمفهوم المنشأة الدائمة، أين يفسح المجال لطرح تساؤل مهم حول نوع الأرباح التي يجب أن تخضع من خلالها المنشأة الدائمة للضريبة؟ و هو ما تطرقت له كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة في المادة السابعة (07) من النموذج، و التي تتضمن مجموعتين من الأحكام. يتعلق الحكم الأول بنسب الأرباح للمنشأة الدائمة، أما الثاني فيتضمن طرق تحديد هذه الأرباح[491]، و التي تتم وفقا لقواعد دقيقة سنتطرق لها بالتفصيل.

المطلب الأول- نسب الأرباح للمنشأة الدائمة وفقا لمبدأي الفصل و الاستقلالية

تؤكد أحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أنه: "ولأغراض تطبيق المادة 07 والمادة 23أ و 23ب، فان الأرباح التي تنسب في كل دولة متعاقدة إلى المنشأة الدائمة المذكورة في الفقرة

489 - ONU , Op.cit, paragraphe 10, cite le paragraphe 4du modèle de convention fiscale de l'OCDE version 1997, page 247.

490 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphes 269 et 270, page 138.

491 -Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 391, page 183.

الأولى من المادة 07 هي التي يمكن أن تحققها خصوصا في عملياتها الداخلية مع أجزاء أخرى من المؤسسة، إذا قامت بإنشاء مؤسسة منفصلة و مستقلة تمارس نشاطات مشابهة أو مماثلة ضمن شروط مشابهة أو مماثلة، مع الأخذ بعين الاعتبار الوظائف الممارسة الأصول المستخدمة والمخاطر المضمونة من طرف المؤسسة عن طريق وساطة المنشأة الدائمة وأجزاء أخرى من المؤسسة"[492].

كما ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن المنهج المتبع في هذه الفقرة الثانية من أجل تحديد الأرباح التي تنسب للمنشأة الدائمة يتطلب تحديد الأرباح مع تصور المنشأة الدائمة كمؤسسة منفصلة و مستقلة عن باقي أجزاء المؤسسة التي تعتبر جزءا منها[493]، و كذا عن أي شخص آخر فهو يعتمد إذا على افتراض وهمي.

و بذلك يتماشى الجزء الثاني من هذا التصور مع مبدأ الاستقلالية الذي ينطبق كذلك بموجب أحكام المادة 09 و الخاصة بأرباح المؤسسات المشتركة. وتقضي الفقرة الثانية بتحديد الأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة حتى و لو لم تحقق المؤسسة ككل أية أرباح. وعلى العكس من ذلك فقد يترتب على الفقرة 02 الا تنسب أي أرباح للمنشأة الدائمة حتى و لو حققت المؤسسة ككل أرباحا. و إذا حاولت الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة أن تفرض الضرائب على الأرباح التي لا تنسب إلى المنشأة الدائمة بموجب المادة 07، فقد ينتج عن ذلك ازدواج ضريبي على الأرباح التي ينبغي ألا تفرض عليها الضرائب الا في دولة المشروع[494].

و قد نظمت قواعد نسب الأرباح إلى المنشآت الدائمة المنصوص عليها في الفقرة 02 من المادة السابعة (07) للاتفاقيات النموذجية، وفقا للمنهج المطور في التقرير الذي تبنته لجنة الشؤون الجبائية في 2010[495]، و الذي عالج أساسا تطبيق افتراض الشركة المنفصلة و المستقلة التي تقوم عليها الفقرة 02. و الذي يوفر مؤشرات مفصلة حول الطريقة التي يتم بها تحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة، و ذلك من خلال تبيان نسب الأرباح لمنشأة دائمة ينتج عنه حساب الأرباح (أو الخسائر) الناتجة عن مجموع هذه النشاطات. و تتضمن المعاملات مع شركات مستقلة، والمعاملات مع مؤسسات شريكة (بالتطبيق المباشر لمبادئ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية المطبقة على أسعار التحويل) و العمليات الداخلية مع أجزاء أخرى من الشركة [496].

---

[492] - الفقرة 02 من المادة 07 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

[493] -Slim Besbes, Op.cit, paragraphe400 , page 187.

[494] -OCDE, Modèle De Convention Fiscal , Paragraphes 17 Et 18, Page 147.

[495] - - OCDE, Rapport Sur l'Attribution De Bénéfices Aux Etablissements Stables, Paris, 2010.

[496]- OCDE, Modèle De Convention Fiscal , Paragraphes 19Et 20, Page 147.

إن تحديد العناصر التي تسمح بإسناد الربح إلى منشأة دائمة يجب أن يتضمن مرحلتين أولاً تحليل وظيفي وواقعي، مما يجعل من الممكن تحديد وظائف المنشأة الدائمة وأن تنسب لها المعاملات مع أطراف ثالثة، إضافة إلى المخاطر ورأس المال "الحر" (و هذا وفقا لما يعادل حقوق الملكية المنسوبة للمؤسسة المستقرة لأغراض تحديد أرباحها الضريبية)، ثم تطبيق مبدأ المنافسة الكاملة بالقياس على العمليات بين المنشأة الدائمة وبقية المؤسسة التي تعتمد عليها[497].

الفرع الأول- مراحل حساب الأرباح المتعلقة بالمنشأة الدائمة

هنا نفرق بين مرحلتين: مرحلة التحليل الوظيفي و الواقعي للمنشأة الدائمة، و مرحلة تثبيت أسعار التحويل.

أولا- مرحلة التحليل الوظيفي و الواقعي لنشاطات المنشأة الدائمة

يأخذ بعين الاعتبار في تطبيق هذه المرحلة دراسة تحليلية لعدة عناصر يمكن إيجازها في الآتي:

- ✓ نسب الحقوق والواجبات الناتجة عن المعاملات المنفذة بين المؤسسة التي تنتمي إليها والشركات المنفصلة للمنشأة الدائمة،
- ✓ تحديد الوظائف البشرية المهمة ذات الصلة بالمخاطرة و نسب الخطر للمنشأة الدائمة
- ✓ تحديد الوظائف الأخرى للمنشأة الدائمة
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار تحديد طبيعة العمليات الداخلية بين المنشأة الدائمة و الأجزاء الأخرى من نفس الشركة[498].

ثانيا-مرحلة تثبيت أسعار التحويل (مبدأ المنافسة الكاملة)

تتعلق المرحلة الثانية بتثبيت أسعار جميع المعاملات مع المؤسسات الشريكة و المنسوبة إلى المنشأة الدائمة، وفقا للمؤشرات التي وضعتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في ميدان أسعار التحويل. والتي تطبق عن طريق القيام بمماثلتها مع المعاملات الداخلية بين المنشأة الدائمة و الأجزاء الأخرى من الشركة التي تنتمي إليها، و ذلك من خلال:

- ✓ القيام بالمقارنة بين العمليات الداخلية والمعاملات في السوق الحر المنجزة عن طريق التطبيق المباشر للعوامل المميزة الخاصة بمبادئ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية المطبقة في مجال أسعار التحويل (مثل خصائص البضائع أو الخدمات، الشروط الاقتصادية و إستراتيجية

497 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 330 bis, page 473.
498 - OCDE, Modèle de convention fiscal version 2014 , paragraphe 21, page 148.

المؤسسات)، أو بعد مماثلتها (مثلا فيما يخص التحليل الوظيفي، الشروط التعاقدية) مع الأخذ بعين الاعتبار الوضعية الواقعية الخاصة بالمنشأة الدائمة.

- ✓ تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الخاصة بالآليات المطبقة في مجال أسعار التحويل عن طريق المماثلة، بهدف تحديد أسعار المنافسة الكاملة بسبب المعاملات الداخلية بين المنشأة الدائمة و باقي المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار الوظائف الممارسة من طرف المنشأة الدائمة و كذا المخاطر المنسوبة لها[499].

و قد تبنت هيئة الأمم المتحدة تقريبا نفس هذه المبادئ التي يقوم عليها نسب الأرباح للمنشأة الدائمة بتطبيق مبدأ المنافسة الكاملة و مبدأ الاستقلالية و الانفصال المفترضين للمنشأة الدائمة. و تعاملها كمؤسسة مستقلة عن المؤسسة التي تكون تابعة لها، و هذا وفقا للظروف والأسعار السائدة في السوق العادية. و كذا معاملة تلك الأرباح المحققة على ذلك النحو الذي عادة ما تحدد به الأرباح ذاتها المتعلقة بالعمليات العادية للمحاسبة التجارية الجيدة[500]. وهو نفس الشيء الذي قامت به الجزائر، وذلك من خلال اعتماد مبدأي الفصل و الاستقلالية في جميع اتفاقياتها، دون أن تضيف العبارة التي تم تضمينها في نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، والتي تنص "مع الأخذ بعين الاعتبار الوظائف الممارسة، الأصول المستخدمة و المخاطر المضمونة"[501].

ثالثا- عملية التدقيق في الوثائق الخاصة بمعاملات المنشأة الدائمة

تؤكد هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتها على الفقرة الثانية (02) من المادة السابعة (07) للنموذج الخاص بها، أن الحسابات التجارية للمنشأة الدائمة التي تأخذ بعين الاعتبار هي تلك الحسابات التي يحتفظ بها عموماً ضمن عقود ووثائق تلك المؤسسة. و التي يجب اللجوء إليها من قبل السلطات الضريبية لتحديد الأرباح التي يمكن أن تنسب إلى تلك المنشأة، لتشكل بطبيعة الحال نقطة الانطلاق لعمليات التسوية التي يكون فيها هذا التعديل ضروريًا لتحديد مقدار الأرباح المطلوب سدادها.

---

499 - OCDE, modèle de convention fiscal , paragraphe 22, page 148.

500- ONU, Op.cit, Paragraphe 14 cite le paragraphe 14 des commentaires de L'OCDE sur l'article 07 modèle de 2008 , page 149.

501- تنص مثلا الفقرة الثانية من المادة السابعة من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و بلغاريا على أنه "مع مراعاة أحكام الفقرة (03) ، عندما تمارس مؤسسة من دولة متعاقدة عملا في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة ثابتة واقعة فيها ، فسوف يعزى في كل دولة متعاقدة إلى تلك المنشأة الثابتة الأرباح التي يتوقع أن تجنيها فيما لو كانت مؤسسة متميزة و منفصلة تمارس نفس النشاطات أو نشاطات مماثلة،و تتعامل بشكل مستقل تماما مع المؤسسة التي تكون هي منشأة ثابتة لها."

فالمبدأ الوارد في الفقرة الثانية(02) لا يمكن أن يكون بمثابة مبرر للإدارة الجبائية من أجل إخضاع أرباح افتراضية لا تستند إلى أي شيء. فمن الضروري مراعاة البيانات الحقيقية كما هو موضح في السجلات الحسابية للمنشأة الدائمة، وضبط مبلغ الربح الذي تم الحصول عليه من هذه البيانات الفعلية عند الاقتضاء[502].

أما بالنسبة للحالة التي لا تتوفر فيها تلك العقود أو الوثائق الملزمة قانونا، و التي تثبت المعاملات التي تقوم بها المؤسسات فيما بينها، فان منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ترى أنه يمكن للدول المتعاقدة أن تفرض على المكلفين بالضريبة القيام بإثبات تلك المعاملات بشكل يفيد الاعتراف بها من طرف الإدارة الجبائية و هذا تبعا للخصوصية التي تتميز بها تلك المعاملات. و يتجسد ذلك أولا بمسك سجل الحسابات و التوثيق التابع له الذي يظهر تعاملا ينقل المخاطر والمسؤوليات والمنافع ذات الأثر الاقتصادي التي تساعد جميعها في نسب الأرباح للمنشأة الدائمة.

و على الرغم من افتقار هذا النوع من الوثائق إلى الأثر القانوني، الا أن الإدارة الجبائية ملزمة بقبوله في حالة توافر الشروط الآتية: توافق التوثيق مع الجوهر الاقتصادي للأنشطة التي تتم في المؤسسة –عدم اختلاف ترتيبات العمليات الموثقة، عن تلك التي تعتمدها المؤسسات المستقلة المماثلة لها، وذلك وفقا للتصرف التجاري المنطقي، وفي حالة العكس فانه بإمكان الإدارة تحديد سعر تحويلي مناسب–تطابق المعاملات المدرجة في الوثائق مع المبادئ الخاصة بالمنهج المعتمد في التقرير الخاص بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الخاص بنسب الأرباح للمنشأة الدائمة 2010[503].

الفرع الثاني–إشكالية خصم النفقات من أرباح المنشآت الدائمة

عند القيام بتحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة فانه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار النفقات التي تم تكبدها من طرف المنشأة الدائمة عند ممارسة نشاطاتها، و هو ما اختلف حوله كلا النموذجين.

أولا–موقف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بالنسبة للنفقات المخصومة من الأرباح

تأكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لنص المادة السابعة (07) على أنه بعد تحديد الأرباح المنسوبة إلى المنشأة الدائمة وفقا لنص الفقرة الثانية، يرجع للقانون المحلي لكل دولة متعاقدة تحديد ما إذا كان يجب فرض الضرائب على تلك الأرباح و كيفية فرضها طالما كان ذلك متوافقا مع شروط الفقرة 02 و الأحكام الأخرى من الاتفاقية. و لا تتعامل الفقرة 02 مع مسالة جواز خصم

502 - ONU, Op.cit, cite le paragraphe 12.1 des commentaires de L'OCDE sur l'article 07 du modèle de 2005 , page 150.

503 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphe 26, page 150.

النفقات عند حساب دخل المشروع الخاضع للضريبة في أي من الدولتين المتعاقدتين، و يرجع الفصل في هذه المسألة إلى القانون المحلي مع مراعاة أحكام الاتفاقية، و لا سيما الفقرة 03 من المادة 24[504].

يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة للمنشأة الدائمة جميع النفقات المتكبدة لنشاط المنشأة الدائمة، سواء تم تكبدها في الدولة التي تقع فيها أو في مكان آخر[505]. وبالرغم من حذف مثل هذا الحكم من المادة السابعة من النسخة التي تمت صياغتها في 2010 في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، الا أن ذلك ليس له أي تأثير على استمرارية تطبيق هذا المبدأ[506].

علاقة مبدأ عدم التمييز بخصم النفقات من أرباح المنشآت الدائمة

تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على ضرورة التزام الدول المتعاقدة بمراعاة أحكام الفقرة 03 من المادة 24، و التي تشترط أن يخضع حساب النفقات لنفس الشروط المقررة لها، سواء تم تحمل هذه النفقات من طرف المنشأة الدائمة أو لمؤسسة تابعة لتلك الدولة، وتمنح المنشآت الدائمة نفس الحقوق الممنوحة للمؤسسات المقيمة فيما يتعلق بنفقات ممارسة النشاطات و التي كما يجيز القانون الجبائي بوجه عام خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة، و يجب السماح بمثل هذه المصاريف دون أي قيود ماعدا تلك المفروضة على المؤسسات المقيمة[507].

يبقى الشرط الذي تفرضه الفقرة 03 من المادة 24 كما هو بصرف النظر عن كيفية مراعاة النفقات التي يتكبدها مشروع ما لصالح منشأة دائمة لغايات الفقرة 02 من المادة 07. في بعض الحالات لا يكون من الملائم قبول معاملة ما قد جرت بين أجزاء مختلفة من المؤسسة، هنا تخصم النفقات التي تتكبدها مؤسسة ما لغايات الأنشطة التي تمارسها المنشأة الدائمة مباشرة عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة. و في حالات أخرى تنسب النفقات التي تتحملها المؤسسة إلى الوظائف التي تؤديها الأجزاء الأخرى منها بصورة كلية أو جزئية لصالح المنشأة الدائمة. و في كلتا الحالتين، تشترط الفقرة 03 من

504- OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphe 30, page 152.

505- إن الاختلاف بين القوانين المحلية للدول المتعاقدة من شأنه أن يطرح عدة مشاكل حول ماهية النفقات التي يتم خصمها من الأرباح المنسوبة إلى المنشأة الدائمة ، و معدلات الاهتلاك و كيفية حسابها، ومدد اقتطاعها و غيرها من الأحكام، كل ذلك غالبا ما يؤدي إلى اختلاف مقدار الدخل الخاضع للضريبة في كل دولة رغم حساب مقدار الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة، و هذا على الرغم من اعتماد تطبيق الفقرة الثانية (02) من المادة السابعة بالنسبة لدولة وجود المنشأة الدائمة، إضافة إلى المادتين 23أ و 23ب بالنسبة للدولة المتعاقدة الأخرى.

506 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 332, page 474.

507 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014 , paragraphe 33, page 152.

المادة 24، بالنسبة للمنشأة الدائمة أن تقبل النفقات وفق نفس الشروط السارية على مؤسسات تلك الدولة، و لذا يجب ألا تعامل أية نفقات يتكبدها المشروع بصورة مباشرة أو غير مباشرة لصالح المنشأة الدائمة على نحو اقل تفضيلا من النفقات المشابهة التي يتكبدها مؤسسة ما من مؤسسات تلك الدولة. و تنطبق تلك القاعدة بصرف النظر لغرض الفقرة 02 من المادة 07، عما إذا كانت النفقات تنسب بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى المنشأة الدائمة أم لا، و تنسب إلى جزء آخر من المؤسسة و لكنها تترجم إلى رسم نظري للمنشأة الدائمة[508].

ثانيا–موقف هيئة الأمم المتحدة من النفقات المخصومة من الأرباح

انتهجت هيئة الأمم المتحدة نهجا مغايرا عن ذلك الذي انتهجته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بالنسبة لموضوع النفقات المخصومة من أرباح المنشآت الدائمة، وهذا من خلال اعتمادها الفقرة الثالثة من المادة السابعة للنموذج و التي تحدد فيها النفقات التي يجب خصمها من الأرباح المحققة. كما قامت هيئة الأمم المتحدة باستنساخ الجملة الأولى من المادة 7 الفقرة الثالثة (3)، من النص الكامل للفقرة الثالثة (03) من المادة السابعة (07) لنموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لسنة 2008 و كذا التعليقات المرافقة لها مع وجود اختلافات طفيفة في الصياغة، إضافة إلى أحكام أخرى قام فريق الخبراء السابق بصياغتها في عام 1980[509].

ترى هيئة الأمم المتحدة أنه من أجل تطبيق القاعدة القائمة على إخضاع الأرباح التجارية لمؤسسة تابعة لدولة متعاقدة للضريبة فقط في تلك الدولة ما لم يزاول المشروع أعمالاً في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة في تلك الدولة الأخرى، فانه سيتم احتساب أرباح ومكاسب المنشأة في هذه الحالة بعد خصم جميع النفقات المقابلة للنشاط التجاري، بخلاف النفقات الرأسمالية التي لا يمكن خصمها أو النفقات الشخصية أو النفقات الغير تجارية ، والتي لا يمكن أن تكون ذات صلة بنشاط الشركة. ويكمن الهدف الأساسي من وراء ذلك في التأكد من أن المصاريف التي يتم المطالبة بخصمها من أجل تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة هي مصروفات ومحاسبة ضرورية للعمليات التجارية. ويجب أن يكون هناك رابط بين الإنفاق والنشاط التجاري يبرر النفقات المتكبدة من خلال المصلحة التجارية، أو بسلاسة تنفيذ الأنشطة، أو من خلال تسهيل العمليات التجارية، وبمجرد تحديد هذا المعيار يمكن في واقع الأمر خصم النفقات[510].

508- OCDE, modèle de convention fiscale version 2014 , paragraphe 34, page 153.
509 - ONU, Op.cit, paragraphes 16 et 18 , pages 154 et 155.
510- ONU, Op.cit, paragraphe 17 , pages 155.

وتبرر هيئة الأمم موقفها ذلك من خلال الإشارة إلى تعليقات منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على المادة السابعة لسنة 2008، أن أهمية اعتماد هذه الفقرة الثالثة تكمن في أن تحديد النفقات التي تنسب إلى المنشأة الدائمة لن يتم الا لغرض واحد هو تحديد هذه الأرباح المنسوبة. و بالتالي لا يطرح ذلك أي صعوبة عملية بالنسبة لتطبيق مبدأ الفصل و الاستقلالية في تحديد الأرباح، أين تجب التفرقة هنا بين النفقات التي تتحملها مؤسسة ما كنفقات تم تحملها من طرف المنشأة الدائمة و غيرها من الحالات الأخرى[511].

01-كيفية خصم النفقات من أرباح المنشآت الدائمة

تنص أحكام نموذج هيئة الأمم المتحدة أنه عند تحديد أرباح منشأة دائمة يسمح بخصم النفقات التي يتم تكبدها لأغراض النشاط التجاري للمنشأة الدائمة، بما فيها النفقات التنفيذية و النفقات الإدارية العامة التي يتم تكبدها على هذا النحو، سواء كانت في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو في مكان آخر[512]. و قد استنبطت هيئة الأمم المتحدة الحكم الخاص بخصم النفقات من نص الفقرة الثالثة للمادة السابعة (07) من نموذج OCDE لسنة2008، و التي تم إلغائها سنة 2010.

و بشأن هذا الموضوع فقد تطرق المشرع الجزائري لخصم تكاليف المقر أو تكاليف المكتب الرئيسي في قانون الضرائب المباشرة (frais de siège)، و التي يقصد بها كل التكاليف الإدارية العامة التي تتكبدها الشركة الأم لتلبية احتياجات جميع الشركات التابعة لها و/أو المؤسسات الدائمة الموجودة في دول مختلفة، و التي تشمل أساسا المحاسبة، المصالح الإدارية والمالية و الموارد البشرية، مثل المصاريف الإدارية والتنظيمية كرسوم الحضور والرسوم الاجتماعية للخدمات الإدارية والتنظيم العام – و كذا مصاريف أو تكاليف صيانة ومراقبة الحسابات[513]. و قد وضع المشرع حدا لهذا الخصم لا يجوز تجاوزه يقدر ب1 بالمائة من رقم الأعمال[514]. و في حال تجاوز الاستقطاع 1%، يجب على المنشآت المعنية عند تحرير التصريح السنوي إعادة إدماج المبلغ الذي تجاوز هذا الحد إلى النتيجة

---

511 – نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي (النسخة باللغة العربية)، 2016، الفقرات 29 و 30، الصفحة 141.

512 – الفقرة الثالثة (03) من المادة السابعة (07) لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة.

513 - Circulaires d'application des dispositions fiscales De la loi de finances pour 2008, N°05/MF/DGI/DLRF/LF08 relative à la déduction de frais de siège, page 15.

514 - المادة 08 من قانون المالية لسنة 2008، المعدلة للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المحاسبية. إن الإعادة غير التلقائية من قبل المؤسسة نفسها للمبالغ المخصومة دون وجه حق ستؤدي إلى التسوية مع التذكير بالحقوق والجزاءات المستحقة[515].

كما اعتمدت الجزائر الحكم المتعلق بالنفقات المخصومة الذي تكلمت عنه الاتفاقيات النموذجية في جميع اتفاقياتها الجبائية بدون استثناء، و مثال ذلك ما ورد في الاتفاقية المبرمة بين الجزائر أين يسمح وفقا لها بخصم النفقات والمصاريف العامة للإدارة التي دفعت لهذا الغرض، مهما كان مكان تكبدها[516]. و لكنها لم تتضمن الإشارة إلى توزيع تكاليف المقر وفقا لنسبة رقم الأعمال الخاص بالمنشأة الدائمة في إجمالي رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسة، إضافة إلى مسك حسابات مستقلة. ولكن على الرغم من عدم إقصاء هاتين العمليتين ضمن سياق نص الاتفاقية الا أنه يمكن عدم التركيز عليهما. و نتيجة لذلك فانه بالنسبة لتكاليف المقر يمكن أن تكون الحصة المنسوبة إلى المنشأة الدائمة أكبر من نسبة الأرباح المحققة من طرف هذه المنشأة وذلك بالقدر الذي ترتبط به هذه التكاليف مع نشاط المنشأة الدائمة. و عليه فان مبدأ نسب المبلغ الحقيقي للتكاليف المتكبدة من طرف المنشأة الدائمة هو الذي يجب أن يتم أخذه بعين الاعتبار عند تحديد الأرباح المنسوبة إليها[517].

02-النفقات التي لا يمكن خصمها من أرباح المنشأة الدائمة

حدد الجزء الثاني من الفقرة الثالثة للمادة السابعة لنموذج هيئة الأمم المتحدة النفقات التي لا يسمح بخصمها من أرباح المنشآت الدائمة. و هو ما أخذت به الجزائر في عدد معتبر من اتفاقياتها، أما باقي الاتفاقيات اكتفت فيها بخصم المصاريف الإدارية و التنفيذية العامة، و لم تتضمن حكما يبين النفقات التي لا يسمح بخصمها[518]. إذ تنص مثلا الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و جنوب إفريقيا بأنه لا يسمح بأي خصم للمبالغ التي قد تدفع عند الاقتضاء(لأغراض أخرى ما عدا تسديد المصاريف المبذولة) من المنشأة الثابتة للمقر المركزي للمؤسسة أو احد مكاتبها، كإتاوات و أتعاب أو مدفوعات أخرى مماثلة مقابل استغلال براءات أو حقوق أخرى أو كعمولات مقابل تقديم خدمات محددة أو نشاط إدارة أو ماعدا في حالة مؤسسة مصرفية، كفوائد على المبالغ التي أقرضت للمنشأة الثابتة. كما تضيف أنه لا يأخذ في الحسبان عند تحديد أرباح المنشأة الثابتة المبالغ الأخرى، ما عدا تسديد

---

515 - Direction générale des impôts, Traitement fiscal applicable aux frais de siège, n°04/2010, Algérie, page05..

516 – الفقرة الثالثة (03) من المادة السابعة (07) للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و فرنسا.

517 - Direction générale des finances publiques, BOI-INT-CVB-DZA-20-20120912, pages 05et 06.

518 – الاتفاقيات الجبائية التي لم تتضمن حكما يحدد النفقات التي لا يجوز خصمها هي الاتفاقيات المبرمة مع كل من بريطانيا، لبنان، البرتغال، اسبانيا، سوريا، سويسرا، كوريا، إيران، قطر، الإمارات العربية المتحدة، البوسنة والهرسك، ايطاليا وأخيرا هولندا و الدانمارك، أما باقي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الأخرى فقد تضمنت حكما خاص بتحديد النفقات التي لا يجوز خصمها.

النفقات التي صرفت و المنسوبة من طرف المنشأة الدائمة إلى خصوم المقر المركزي للمؤسسة أو لأحد مكاتبها، كإتاوات أو مقابل استغلال براءات أو حقوق أخرى أو كعمولات مقابل تقديم خدمات محددة أو نشاط إدارة أو ماعدا في حالة مؤسسة مصرفية، كفوائد على المبالغ التي أقرضت للمقر المركزي للمؤسسة أو لأي من مكاتبها[519].

و في هذا السياق تؤكد أيضا أحكام الفقرة الخامسة من المادة 07 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين فرنسا والجزائر أن المنشأة الدائمة التي تشتري نيابة عن مكتبها الرئيسي لا يتعين عليها زيادة أرباحها بمبلغ وهمي يمثل الإيرادات الناتجة عن هذه المشتريات. و يترتب على ذلك استبعاد أي نفقات ناشئة عن أنشطة الشراء المنفذة في هذا السياق من حساب الأرباح الخاضعة للضريبة التي تحققها المنشأة الدائمة[520].

الفرع الثالث-إشكالية نسب الأرباح لمنشآت الدائمة الخاصة بمواقع البناء أو التركيب

تضمنت أحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية قاعدة خاصة لموقع البناء أو مشروع إنشاءات أو تركيب، فلا يشكل هذا الأخير هذا منشأة دائمة الا إذا استمر لفترة تزيد عن اثني عشر شهرا[521]. و قد أظهرت التجربة أن هذه الأنواع من المنشآت الدائمة قد تنشأ عنها مشكلات خاصة عندما تنسب الأرباح إليها بموجب المادة 07، وهذا بشكل رئيسي حين تقدم البضائع أو تؤدى الخدمات من قبل الأجزاء الأخرى من المشروع أو طرف معني بما يتصل بموقع البناء أو مشروع الإنشاءات أو التركيب. و هو ما يشكل خطورة مقارنة مع الأشكال الأخرى للمنشأة الدائمة. ففي هذه الحالات يجب الانتباه جيدا للمبدأ العام القائم على نسب الأرباح للمنشأة الدائمة فقط بشأن الأنشطة التي تؤديها المؤسسة من خلال تلك المنشأة الدائمة[522].

طرحت هيئة الأمم المتحدة هذه الإشكالية بشكل آخر و ذلك بالنسبة لعقود البناء و تسليم المفاتيح، أين تؤكد وجود صعوبات تحيط بهذا النوع من العقود و التي تم طرحها من طرف بعض الأعضاء الدول. و يحدث هذا بسبب الطريقة المتباينة التي يتم بها تحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة الخاصة بهذا النوع من العقود، أين تمت الإشارة إلى أنه بموجب عقد تسليم المفتاح تم الاتفاق بين المتعاقدين على بناء مصنع أو مرافق مماثلة وتسليمها جاهزة للتشغيل، ليباشر المشتري نشاطاته بعد تنفيذ هذا الاتفاق.

---

519 – الفقرة الثالثة (03) الواردة في المادة السابعة (07) للاتفاقية المبرمة بين الجزائر وجنوب إفريقيا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-95 المؤرخ 04 ماي 2000، الجريدة الرسمية عدد 26، الصفحة 16.

520 - Direction générale des finances publiques, BOI-INT-CVB-DZA-20-20120912, page 07.

521 - الفقرة الثالثة (03) من المادة الخامسة (05) من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

522 - OCDE, modèle de convention fiscal , paragraphes 35 et 36, page 153.

في هذه الحالة قد تنشأ مشاكل ضريبية دولية باعتبار أن بناء المنشأة تم في بلد من قبل رجل أعمال مقيم في بلد آخر، ويتضح أن أنشطة البناء الفعلية التي تتم في بلد ما، هي منشأة دائمة في ذلك البلد إذا كانت مدتها كافية. غير أن عقود تسليم المفتاح غالباً ما كانت تُبرم قبل إنشاء المنشأة الدائمة والتي تتضمن العديد من العناصر بخلاف أنشطة البناء العادية، و التي تشمل شراء الأدوات، وتوفير الخدمات المعمارية والهندسية وتوفير المساعدة التقنية، و التي غالبا ما تكون خارج البلد الذي يقع فيه مكان البناء أو المنشأة الدائمة[523].

يتعلق السؤال المطروح هنا بتبيان جزء الأرباح الخاص بعقد تسليم المفتاح، والذي ينبغي أن يُنسب إلى المنشأة الدائمة ومن ثم يكون خاضعاً للضريبة في البلد الذي يقع فيه[524]. وهذا ما اعتبرته هيئة الأمم المتحدة بالمسألة المعقدة والمثيرة للجدل و التي تنطوي على العديد من القضايا ذات الصلة، مثل قواعد الدخل، المصدر، تعريف المنشأة الدائمة و أرباح الشركات، و لم تجد حلا لذلك الا من خلال ترك هذه المشكلة من أجل حلها في إطار المفاوضات الثنائية[525].

الفرع الرابع – مجال تطبيق مبدأ الانفصال و الاستقلالية المفترضين

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في الشرح الخاص بالفقرة الثانية (02) من المادة السابعة (07) أن مبدأ تصور المؤسسة المنفصلة و المستقلة الذي تقتضيه هذه الفقرة يقتصر على تحديد الأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة من خلال تطبيق المادة السابعة (07) و كذا تطبيق المادتين 23(أ) و 23(ب)[526]. كما لا يمكن أن يشمل مبدأ الانفصال والاستقلالية المفترضة بعض المداخيل كنص المادة 11، فلا نتصور أحد أجزاء المؤسسة يدفع فائدة لجزء آخر من تلك المؤسسة نفسها الا إذا كانت تلك الفائدة المدفوعة إلى شخص مختلف تماما تتعلق بدين خاص بالمنشأة الدائمة التابعة

---

523 - ONU, OP ,2015,paragraphe 09 , page 148.

524 - تؤكد هيئة الأمم المتحدة أن بعض البلدان تتجه إلى نسب المزايا الكاملة للعقد إلى المنشأة الدائمة. فقد اعتبرت أن الأرباح التي تعزى إلى أنشطة المنشأة ينبغي أن تخضع للضريبة في البلد الذي تقع فيه المنشأة ، ما لم تتضمن الأرباح عناصر من الدخل تعامل بشكل منفصل في مواد أخرى من الاتفاقية ، وتخضع للضريبة في هذا البلد على هذا النحو.

525 - ONU, Op.cit, paragraphes 10 et 11 , page 148.

526 - تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في هذا الإطار أن هناك بعض الدول التي ترى أن تطبيق هذا المبدأ لا يجب أن يقتصر على نص المواد 07 و 23أ و 23ب ، بل يجب أن يشمل تفسير و تطبيق المواد الأخرى و ذلك بهدف معاملة المنشآت الدائمة بنفس المعاملة التي تعامل بها الشركات التابعة للشركات الأم، بما في ذلك معاملة الرسوم النظرية للمعاملات المقتطعة و الخاصة بحساب أرباح المنشآت الدائمة ، بنفس الشكل الذي تعامل به المدفوعات التي تؤديها الشركات التابعة للشركة الأم.

لتلك المؤسسة، فانه يجوز إخضاع تلك الفوائد المدفوعة للضريبة من طرف الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة[527].

ولا تنطبق الفقرة الثانية (02) من المادة السابعة (07) فقط لغايات تحديد الأرباح التي يجوز للدولة المتعاقدة التي تقع فيها المنشأة الدائمة أن تفرض عليها الضرائب وفقا للجملة الأخيرة من الفقرة 01، بل كذلك لتطبيق المادتين 23أ و 23 ب من قبل الدولة المتعاقدة الأخرى. و إذا مارس مشروع تابع لإحدى الدولتين العمل من خلال منشأة دائمة واقعة في الدولة الأخرى فيجب على الدولة الأولى إما أن تعفي الأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة (المادة 23أ)، أو أن تخصم من الضرائب المفروضة عليها بمقدار الضرائب المفروضة عليها من الدولة الأخرى على هذه الأرباح (المادة 23ب). وبموجب هاتين المادتين يجب على تلك الدولة أن تحدد الأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة لإنهاء الازدواج الضريبي و تتبع أحكام الفقرة الثانية لتلك الغاية[528].

المطلب الثاني- نسب الأرباح للمنشأة الدائمة وفقا للتوزيع الإجمالي للأرباح

تضمن نموذج هيئة الأمم المتحدة معيارا آخر تنسب بموجبه الأرباح المحققة للمنشأة الدائمة، ويتعلق الأمر بتوزيع الأرباح الإجمالية.

الفرع الأول – أحكام نسب الأرباح للمنشأة الدائمة وفقا للتوزيع الإجمالي للأرباح في إطار نموذج هيئة الأمم المتحدة

تؤكد أحكام نموذج هيئة الأمم المتحدة على أنه "إذا كان من المتعارف عليه في دولة متعاقدة ما أن تحدد الأرباح التي تنسب إلى منشأة دائمة على أساس توزيع الأرباح الإجمالية للمؤسسة على أجزائها المختلفة، فليس في الفقرة الثانية من المادة السابعة ما يمنع تلك الدولة من تحديد الأرباح التي ستخضع للضريبة بواسطة ذلك التوزيع المتعارف عليه. غير أن طريقة التوزيع يجب أن تؤدي إلى نتيجة متوافقة مع المبادئ الواردة في هذه المادة"[529].

ويمكن تحديد الأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة عن طريق توزيع إجمالي أرباح المؤسسة، والتي تختلف عن الطريقة الأولى. و قد تؤدي إلى نتيجة مختلفة عن تلك النتيجة التي كان يمكن التوصل إليها بموجب تطبيق مبدأي الفصل و الاستقلالية على الحسابات، الا أنه لا يمنع الدول من اعتماد هذا المعيار الثاني، بشرط أن تكون النتيجة متوافقة مع مبادئ المادة السابعة (07). و تتمثل السمة

527 - OCDE, Modèle de convention fiscale , paragraphe 28, page 150.

528 - OCDE, modèle de convention fiscale , paragraphes 27, page 150.

529 - الفقر ة الرابعة (04) من المادة السابعة (07)، لنموذج هيئة الأمم المتحدة لسنة 2011.

الأساسية لأية طريقة تنطوي على توزيع إجمالي الأرباح في تخصيص جزء تناسبي من أرباح المؤسسة بأكملها لجزء منها، مع افتراض مساهمة جميع أجزاء المؤسسة على اساس المعايير المعتمدة في أرباح المجموعة. و ينشأ الفرق بين طريقة و أخرى من المعايير المختلفة والمستخدمة لتحديد النسبة الصحيحة من إجمالي الأرباح، و المتمثلة في تلك المعايير القائمة على مقبوضات المؤسسة (تستند إلى حجم الأعمال أو العمولة)، مصروفات المؤسسة (تشمل طرق التخصيص المستندة إلى الأجور)، و كذا هيكل رأس المال[530].

ولم تبين هيئة الأمم المتحدة الطريقة المستخدمة لتخصيص جزء من إجمالي الأرباح للمؤسسة ككل لجزء من المؤسسة، و التي قد يتم تناولها بشكل مختلف في كل دولة. الا أنها تستبعد القول أن حساب الأرباح يكون بموجب قوانين دولة معينة، و الا سيكون من اللازم منح الدول المعنية الحق في حساب الأرباح وفقا لأحكام قوانينها الخاصة بها[531].

و ما تجدر الإشارة إليه أن هيئة الأمم المتحدة قامت باستنساخ هذا الحكم من نص الفقرة الرابعة للمادة السابعة لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2008 و اعتمدت بعض تعليقاتها من أجل تفسير نص هذه الفقرة. غير أن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية قامت بإلغاء هذه الفقرة سنة 2010، و قامت بصياغة مادة جديدة لا تحتوي على فقرة تسمح بتوزيع الأرباح على منشأة دائمة على أساس توزيع إجمالي أرباح المؤسسة بين أطرافها المختلفة. و هذا بحجة أن هذه القاعدة لا تتوافق بسهولة مع مبدأ المنافسة الكاملة[532]، و بذلك تكون قد أبقت فقط على معيار واحد من أجل نسب الأرباح للمنشأة الدائمة، و هو معيار مبدأي الفصل والاستقلالية، في حين اعتمدت هيئة الأمم كلا المعيارين.

الفرع الثاني – أحكام نسب الأرباح للمنشأة الدائمة وفقا للتوزيع الإجمالي للأرباح في إطار الاتفاقيات الجبائية الجزائرية

تضمنت أغلب الاتفاقيات الجبائية الجزائرية حكم نسب الأرباح للمنشأة الدائمة بموجب معيار توزيع إجمالي الأرباح، و يتعلق الأمر بالاتفاقيات الجزائرية المبرمة مع كل من دولة قطر، إيران، الإمارات العربية المتحدة، الصين، الكويت، البوسنة و الهرسك، ألمانيا، كندا، اندونيسيا، مصر، روسيا، بلجيكا، الأردن، أوكرانيا، اليمن، كوريا، سويسرا، موريتانيا، سوريا، رومانيا، عمان، لبنان، النمسا، ايطاليا، فرنسا و جنوب إفريقيا. أما باقي الاتفاقيات المبرمة مع كل من اسبانيا، البرتغال، بريطانيا، البحرين،

530 – تشكل طرق التخصيص التي تستند على إجمالي رأس المال المشغل للمؤسسة و المخصص لكل فرع أو جزء.

531 - ONU , Op.cit, paragraphe 19 cite les paragraphes 52 et 54 des commentaires sur l'article 07 du modèle de l'OCDE de 2008, page 162

532 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 330, page 471.

المملكة السعودية، تركيا و بلغاريا، هولندا، الدانمارك و اليابان لم تتضمن معيار توزيع إجمالي للأرباح وتعترف فقط بطريقة نسب الأرباح وفقا لمبدأ الفصل و الاستقلالية. و بالتالي فهي تميل إلى الموقف الحالي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ولعل السبب وراء ذلك هو أن أغلب هذه الاتفاقيات تم إبرامها قبل تعديل المادة السابعة من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في 2010.

و مثال ذلك ما تنص عليه أحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و قطر التي تؤكد على أنه إذا جرى العرف في دولة متعاقدة على تحديد الأرباح التي تنسب إلى منشأة دائمة على أساس تقسيم نسبي لأرباح المشروع الكلية على مختلف أقسامه، فان أحكام البند (02) من هذه المادة لا تمنع تلك الدولة المتعاقدة من تحديد الأرباح التي ستخضع للضريبة على اساس مثل هذا التقسيم النسبي الذي جرى عليه العرف، غير أن طريقة التقسيم النسبي يجب أن تؤدي إلى نتيجة تتفق مع المبادئ التي تتضمنها هذه المادة"[533].

الفرع الثالث- اعتماد طرق متعددة لنسب الأرباح للمنشأة الدائمة

مهما اختلفت تلك المعايير التي تأخذ بها الدول من أجل القيام بنسب الأرباح إلى المنشأة الدائمة، فان هيئة الأمم المتحدة تحث على ضرورة اعتماد نفس الطريقة التي حددت بها تلك الأرباح كل سنة، وذلك ما لم يوجد سبب جيد و كاف يدعو إلى خلاف ذلك. وهو ما نصت عليه الفقرة الخامسة من المادة السابعة (07) لهيئة الأمم المتحدة، و التي قامت باستنساخها من الفقرة السادسة (06) للمادة السابعة من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2008، وقامت بإلغائها سنة 2010، وبالتالي فهي لا تنص حاليا على مثل هذا الحكم. كمالا يجوز استبدال طريقة التخصيص بمجرد أنها تحقق نتائج أفضل في سنة معينة، و ذلك من أجل ترسيخ فكرة المعاملة الضريبية المتواصلة والثابتة[534].

و قد أخذت الجزائر بنفس هذه القاعدة التي تضمنها نموذج هيئة الأمم المتحدة في أغلب اتفاقياتها الجبائية[535]، باستثناء ثلاث اتفاقيات منها و يتعلق الأمر بالاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من دولة تركيا، المملكة العربية السعودية و البحرين، و ما يمكن استنتاجه من خلال ذلك أنه بالنسبة

---

[533] – الفقرة الرابعة من المادة السابعة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و قطر المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 10-273 المؤرخ في 03 نوفمبر 2010، الجريدة الرسمية عدد 70، الصفحة 06.

[534] – نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (النسخة العربية) ، 2016، الفقرة 58، الصفحة 147.

[535] – الاتفاقيات الجزائرية المبرمة مع روسيا، مصر، اندونيسيا، بلجيكا، الأردن، أوكرانيا، اليمن، كوريا، سويسرا، موريتانيا، سوريا، رومانيا، عمان، لبنان، النمسا، ايطاليا، فرنسا، جنوب إفريقيا، بلغاريا، اسبانيا، البرتغال، بريطانيا، إيران، الا مارت العربية المتحدة، الصين الشعبية، الكويت ، البوسنة و الهرسك، ألمانيا، كندا، قطر،هولندا و الدانمارك.

لهذه الاتفاقيات الثلاثة فان الجزائر أخذت بموقف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بشأن هذا الموضوع، و بالتالي لا تستوجب أحكامها ضرورة اعتماد نفس الطريقة التي حددت بها تلك الأرباح كل سنة. و مثال ذلك ما نصت عليه الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الكويت التي تنص أحكامها على الآتي:" لأغراض الفقرات السابقة تحدد الأرباح التي تنسب للمنشأة الدائمة بذات الكيفية عاما بعد عام، ما لم يوجد سبب وجيه وكاف يقضي بغير ذلك"[536].

المطلب الثالث – عملية تسوية الأرباح الناتجة عن نشاطات المنشأة الدائمة

هناك إشكالية أخرى تثيرها مسألة نسب الأرباح إلى المنشأة الدائمة، و يتعلق الأمر بتعديل ظروف المعاملة إن لزم ذلك لتعكس الظروف الخاصة بالمعاملات المماثلة لها بين المؤسسات المستقلة. وهو ما يفرض الحاجة إلى قدر من التفحص لهذه المعاملات التي قد تزيد عما يلزم عن المعاملات بين مؤسستين مرتبطتين، كما يجب الاعتماد على المزيد من التدقيق في الوثائق (في ظل الغياب الحتمي مثلا للعقود الملزمة قانونيا)[537]. و هو ما تناولته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في الفقرة الثالثة من المادة السابعة (07) من النموذج. أما هيئة الأمم المتحدة فلم تتطرق إلى مثل هذا الحكم في نصوص الاتفاقية، الا أنها نصت على بعض المبادئ المتعلقة بتعديل الأرباح من طرف الدول المتعاقدة، و التي تشير فيها إلى بعض التعليقات السابقة لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فيما يخص الفقرة الثانية (02) من المادة السابعة(07) لنموذج 2005 .

و من أجل توضيح هذه المسألة أكثر نأخذ المثال الآتي: (س ع) منشأة دائمة موجودة في الدولة (01)، تابعة للمؤسسة (ق د) المقيمة في الدولة (02)، قامت (س ع) بشراء بضائع من المؤسسة (وه) والتي تعتبر مؤسسة متصلة بالمؤسسة (ق د) و مقيمة بالدولة (03). هنا يجب على الإدارة الجبائية للدولة (01) التدقيق في السعر الذي تمت به عملية البيع و الشراء، فإذا كان هذا السعر المدرج في العقد المبرم بين (سع) و (وه) موافقا للأسعار التي تتعامل بها مؤسسات مستقلة عن بعضها فلا تطرح أي إشكالية. أما إذا كان ذلك السعر يتجاوز ذلك السعر المتفق عليه بين المؤسسات المستقلة، فانه في هذه الحالة يمكن للدولة (01) تعديل الأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة، و ذلك وفقا للفقرة الثانية من المادة السابعة (07) من الاتفاقية المبرمة بين الدولة (01) و الدولة (02) لتصبح بذلك متقاربة مع الأرباح التي قد تحققها مؤسسة مستقلة في مثل هذه العمليات الخاصة بالبيع و الشراء. و هنا أيضا يجوز للدولة (02) أن تقوم بتعديل نسبة الأرباح الخاصة بالمؤسسة (ق د) و ذلك بموجب الفقرة الأولى من المادة 09 للاتفاقية المبرمة بين الدولة (02) و الدولة (03).

---

[536] - الفقرة السابعة من المادة السابعة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الكويت .

[537] - OCDE, Modèle de convention fiscale , paragraphe 25, page 149.

تؤكد أحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية طبقا للفقرة الثانية من المادة السابعة أن الدولة المتعاقدة التي تقوم بتسوية الأرباح المنسوبة إلى منشأة دائمة لمؤسسة لإحدى الدول المتعاقدة، وتبعا لذلك تفرض الضريبة على أرباح المؤسسة التي تم إخضاعها للضريبة في الدولة الأخرى. تقوم هذه الدولة الأخرى بتسوية خاصة بمبلغ الضريبة الذي تم تحصيله على هذه الأرباح بالضرورة من أجل تفادي الازدواج الضريبي على هذه الأرباح، و يتم تحديد هذه التسوية عن طريق التشاور بين السلطات المختصة للدول المتعاقدة عند الضرورة[538].

الفرع الأول–حالة تحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة من طرف المكلف

تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه حينما يقوم المكلف بالضريبة بتحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة بنفس الشكل في كل دولة متعاقدة، وأن كل دولة تعترف بأن المكلف بالضريبة قام بذلك وفقا للفقرة الثانية، لا يجب القيام بأي تسوية حسب الفقرة الثانية بشكل يجعله يحصل على نتيجة مختلفة. كما أن الفقرة الثالثة (03) ليس موضوعها حصر أو تضييق الطعون الممكنة من أجل ضمان احترام تطبيق المادة 07 و المادة 23أ أو 23ب من طرف كل دولة متعاقدة. وإذا قامت دولة متعاقدة بتحديد الأرباح المنسوبة لمنشأة دائمة توجد في هذه الدولة بشكل لا يتطابق مع نص الفقرة02، يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم بالطعن وفقا للقانون الداخلي إضافة إلى الإجراء الودي المنصوص عليه في المادة 25 من أجل تصحيح ما يخص عدم إخضاعه للضريبة وفقا لأحكام الاتفاقية. كما يمكن إجراء هذه الطعون إذا لم تقم الدولة المتعاقدة الأخرى بغرض تطبيق المادة 23أ أو 23 ب بتحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة وفقا للفقرة 02 و بالتالي ليست مطابقة لأحكام المادة 07[539].

أما عندما لا يقوم المكلف بالضريبة بتحديد الأرباح المنسوبة إلى المنشأة الدائمة بما يتوافق مع أحكام الفقرة 02، كل دولة تملك الحق في القيام بتسوية أو تعديل من أجل ضمان احترام الالتزامات المفروضة في هذه الفقرة. وعندما تقوم إحدى الدول بإجراء تسوية وفقا للفقرة 02، فمن المؤكد أن هذه الفقرة تسمح للدولة المتعاقدة الأخرى بالقيام بتسوية مقابلة بشكل يمنع الازدواج الضريبي عن طريق تطبيق الفقرة 02 من المادة 07 و كذا المادة 23أ أو المادة 23ب[540].

الفرع الثاني– الأرباح التي لا تنسب للمنشأة الدائمة

تضمنت أغلب الاتفاقيات الجبائية الجزائرية حكما يتضمن تحديد بعض الأرباح التي لا يمكن أن تنسب للمنشأة الدائمة، وهنا تنص مثلا أحكام الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و تركيا على أنه "لا ينسب

538 – الفقرة الثالثة (03) من المادة السابعة لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

539- OCDE, Modèle de convention fiscale , paragraphes 51 et 52, page 157.

540 - OCDE, Modèle de convention fiscale , paragraphe 53, page 158.

أي ربح لمؤسسة مستقرة لمجرد قيامها بشراء بضائع لحساب المؤسسة"[541]. و قد قامت الجزائر باقتباس هذا الحكم من الفقرة الخامسة (05) للمادة السابعة (07) من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية السابقة، و ذلك قبل القيام بتعديلها سنة 2010 أين تم إلغاء هذا الحكم، أما بالنسبة لهيئة الأمم المتحدة فإنها تركت حل هذه المسألة للسلطة التقديرية للدول المتعاقدة في إدراج هذا الحكم من عدمه[542]. و قد أكدت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سابقا في تعليقاتها على هذا الحكم قبل إلغائه، أن هذا الحكم لا يقتصر فقط على المنشآت التي تنشط فقط لغرض الشراء (مكاتب الشراء)، و لكن يشمل أيضا تلك المنشآت التي رغم ممارستها لأعمال أخرى، تمارس كذلك الشراء لمقرها الرئيسي، وفي مثل هذه الحالة فان الفقرة الخامسة (05) تنص على عدم زيادة أرباح المنشأة الدائمة بإضافة رقم افتراضي لأرباح المشتريات إليها، و يترتب على ذلك طبعا أن يتم استثناء أية نفقات تنشأ عن أنشطة الشراء كذلك عند حساب أرباح المنشأة الدائمة الخاضعة للضريبة[543].

و ما تجدر الإشارة إليه أنه توجد بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي لم تتضمن مثل هذا الحكم، و ذلك بالرغم من أن إبرامها كان قبل قيام منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بإلغاء ذلك الحكم بفترة معتبرة، و يتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة مع كل من بلجيكا، البحرين، روسيا، مصر واندونيسيا باستثناء الاتفاقية المبرمة مع المملكة العربية السعودية التي تم إبرامها سنة 2013. وبمفهوم المخالفة فان أحكام هذه الاتفاقيات الجبائية لا تمانع بان تنسب الأرباح المحققة إلى المنشأة الدائمة بمجرد قيامها بشراء بضائع لحساب المؤسسة، و ذلك لأنها لم تتضمن أحكاما صريحة تنص على مثل ذلك.

الفرع الثالث- إجراءات القيام بتسوية الأرباح

يتطلب القيام بإجراء تسوية لأرباح المؤسسات مجموعة من الإجراءات الضرورية، من خلال القيام بالتعديل الأولي لأرباح المنشآت الدائمة و كذا التعديل المقابل، و كلاهما تحكمهما مجموعة من القواعد و الأحكام التي سنتطرق لها بالتفصيل.

أولا-التعديل الأولي لأرباح المنشآت الدائمة

لا تحدد الفقرة 03 من المادة 07 لنموذج منظمة التعاون الاقتصادي طريقة إجراء التعديل المقابل.

---

[541] - الفقرة الرابعة (04) من المادة السابعة (07) للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و تركيا، و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 94-305 المؤرخ في 02 أكتوبر 1994، الجريدة الرسمية عدد 65، الصفحة 09.

[542] - هيئة الأمم المتحدة ، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي (النسخة العربية)، 2001، الصفحة 15.

[543] - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي(النسخة بالغة العربية)، 2016، الفقرة 57، الصفحة 147.

فإذا أجرت الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة التعديل الأولي، قد يتم منح التعديل الذي تنص عليه الفقرة 03 في الدولة الأخرى من خلال تعديل مقدار الدخل الذي يجب إعفاؤه بموجب الفقرة 23أ أو الائتمان الذي يجب منحه بموجب الفقرة 23ب. و إذا أجرت الدولة الأخرى التعديل الأولي، فانه يمكن إجراء التعديل المنصوص عليه في الفقرة 03 من قبل الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة، بإعادة فتح تقييم المشروع التابع للدولة الأخرى لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة بمقدار مناسب. فمن المؤكد أن تقييم أرباح المنشأة الدائمة يجب أن يتم وفقا لمبدأ الكيان المنفصل ومبدأ المنافسة الكاملة، بشكل مباشر على أساس البيانات الخاصة بحسابات المؤسسة، و لكن إن تعذر ذلك من الناحية العملية، سيكون من الضروري عندئذ التوصل إلى تقدير الأرباح بطرق غير مباشرة لتقييم القاعدة الخاضعة للضريبة (تطبيق النسبة المئوية على إجمالي الإيرادات، والتقييم عن طريق المقارنة)[544].

ثانيا-التعديل المقابل لأرباح المنشآت الدائمة

لا يتم إجراء تعديل مقابل بصورة تلقائية بموجب الفقرة الثالثة (03) لمجرد كون الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة قد تم تعديلها من قبل إحدى الدولتين المتعاقدتين، فإجراء هذا التعديل غير مفروض الا إذا رأت الدولة الأخرى أن الأرباح المعدلة تتوافق مع الفقرة الثانية من المادة السابعة (07)، أي أنه لا يجوز اللجوء إلى الفقرة الثالثة (03) و تطبيقها إذا تم تعديل الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة إلى مستوى مختلف عن ذلك الذي كانت ستكون عليه إذا تم حسابها بشكل صحيح وفقا لمبادئ الفقرة الثانية (02). وأيا كانت الدولة التي تجري التعديل الأولي، لن تكون الدولة الأخرى ملزمة بإجراء التعديل المقابل الا إذا رأت أن التعديل الأولي مبرر من حيث المبدأ و القيمة على حد سواء[545].

تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعديل 2017 لنموذج الاتفاقية الخاص بها، أنه بموجب القانون الوطني لبعض البلدان يجوز للمكلفين بالضريبة في الظروف المناسبة، تعديل التصريح الخاص بضريبة الدخل المقدم مسبقًا لغرض تعديل الأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة. و هذا لتعكس من وجهة نظر المكلفين بالضريبة توزيع أرباح يتسق مع مبادئ المؤسسة المنفصلة والمستقلة ومبدأ المنافسة الكاملة التي تندرج ضمن أحكام المادة السابعة (07). عند إجراء هذه التعديلات بحسن نية، قد تسهل نسب الأرباح بشكل صحيح للمنشأة الدائمة و هذا وفقًا لأحكام الفقرة الثانية (02). ومع ذلك ، قد ينشأ ازدواج ضريبي، على سبيل المثال، إذا أدى هذا التعديل الذي قام به المكلف بالضريبة إلى زيادة الأرباح المنسوبة إلى منشأة دائمة موجودة في دولة متعاقدة دون وجود تعديل متلازم ومناسب في الدولة المتعاقدة الأخرى. و إلغاء هذا الازدواج الضريبي يندرج في نطاق أحكام الفقرة

---

544 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 331, page 473.

545 – نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، النسخة العربية ، 2016، الفقرة 59، الصفحة 127.

الثالثة (03). وبقدر ما يتم فرض الضريبة على الأرباح الزائدة في الدولة الأولى، يمكن اعتبار تلك الدولة قد عدلت الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة و فرضت ضريبة على الأرباح التي كانت خاضعة للضريبة في الدولة الأخرى. في هذه الظروف تسمح المادة 25 للسلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بالتشاور فيما بينها من أجل القضاء على الازدواج الضريبي، حيث يجوز لها عند الاقتضاء استخدام إجراء الاتفاق المتبادل لتحديد ما إذا كان التعديل الأولي يفي بالشروط المنصوص عليها في الفقرة 02 من المادة السابعة. وإذا كان الأمر كذلك، لتحديد مقدار التعديل المناسب لمقدار الضريبة على الأرباح المنسوبة إلى المنشأة الدائمة من أجل القضاء على الازدواج الضريبي[546].

ثالثا–فترة إجراء تعديل الأرباح

لم تتطرق الفقرة الثالثة (03) من المادة السابعة إلى مسألة وجوب تحديد فترة زمنية لا تصبح الدولة بعد انقضائها ملزمة بإجراء تعديل مناسب في الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة بعد مراجعة تلك الأرباح في الدولة الأخرى[547]. و يبقى حل هذه المسألة في يد الدول المتعاقدة التي تبقى حرة في تحديد مدة زمنية لإجراء التعديل[548].

غير أن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حاولت استدراك هذه المسألة في تعديل 2017، من خلال حث الدول المتعاقدة التي ترغب في تنظيم هذه المسألة بحكم يحد من الفترة التي يمكن خلالها إجراء تعديل للأرباح وفقًا للفقرة 2 من المادة 7[549]. و مثل هذا الحل سيتجنب الازدواج الضريبي الذي قد ينجم عن غياب التعديل في الدولة الأخرى وفقًا للفقرة 3 من نفس المادة، و الذي يلي التعديل الذي أجرته الدولة الأولى وفقًا للفقرة الثانية (02)[550].

قد تكون هناك حالات لا يقتضي فيها التعديل الأولي الذي تجريه إحدى الدولتين المتعاقدتين تعديلا مقابلا على مقدار الضريبة المحصلة على الأرباح في الدولة الأخرى بشكل فوري. و هنا قد تعمد السلطات المختصة وفقا للجملة الثانية من الفقرة الثالثة 03 للمادة السابعة، إلى تحديد الأثر المستقبلي

---

546 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphe 87, page 141.

547 - ترى بعض الدول أن الالتزام يجب الا يكون محددا بفترة زمنية، و هو ما تخالفه بعض الدول الأخرى.

548 – نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، النسخة العربية ، 2016، الفقرة 62، الصفحة 127.

549 - تجيز منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية للدول المتعاقدة التي ترغب في تحقيق هذه النتيجة أن توافق بشكل ثنائي على إضافة الفقرة التالية بعد الفقرة 4: "لا يجوز لدولة متعاقدة أن تعدل الأرباح التي تنسب إلى منشأة دائمة لمشروع تابع لإحدى الدولتين المتعاقدتين بعد [فترة متفق عليها بشكل ثنائي] من نهاية السنة المالية التي كان يمكن أن تنسب فيها الأرباح للمنشأة الدائمة، غير أنه لا تنطبق أحكام هذه الفقرة في حالة الاحتيال أو الإهمال الجسيم أو التقصير المتعمد.

550 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale 2017, paragraphe 88, page 141.

للتعديل الأولي على الضريبة التي سوف تستحق الدفع في الدولة الأخرى قبل فرض تلك الضريبة فعليا. بل قد ترغب السلطات المختصة لتفادي المشكلة المبينة في الفقرة السابقة استخدام إجراءات الاتفاق المتبادل في اقرب فرصة لتحديد مدى الحاجة إلى إجراء تعديل مقابل في الدولة الأخرى في مرحلة لاحقة[551].

رابعا-النزاعات المتعلقة بتحديد مقدار التعديل

في حالة نشوب نزاع بين الأطراف المعنية حول مقدار التعديل المناسب و طبيعته وكيفية إجـرائه، فيجب تطبيق إجراء الاتفاق المتبادل المنصوص عليه في المادة (25)، كما هو الحال في التعديل بموجب الفقرة 02 من المادة 09. وإذا قامت إحدى الدولتين المتعاقدتين بتعديل الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة دون أن تقدم الدولة الأخرى تعديلا مقابلا بالقدر اللازم لإنهاء الازدواج الضريبي، فسيكون بمقدور المكلف أن يستخدم إجراء الاتفاق المتبادل وفقا لنص الفقرة الأولى من المادة 25، والحكم الخاص بالتحكيم في الفقرة الخامسة (05) من المادة 25 إن لزم الأمر. ليطلب من السلطات المختصة أن تقر بان التعديل الأولي من قبل إحدى الدولتين أو عدم إجراء الدولة الأخرى لتعديل مقابل أمر لا يتوافق مع أحكام الاتفاقية[552]. ويمكن للدول المتعاقدة اللجوء إلى الاتفاق المتبادل لحل بعض الحالات المتعلقة بعدم قبول إحدى الدول المتعاقدة إجراء تعديل مقابل. أو عدم قبولها لموقف الدولة التي قامت بالتعديل بالنسبة لتحديد السعر و طريقة ذلك. أين تستطيع التفاوض حول هذا الموضوع و اعتماد نسخة بديلة للفقرة الثالثة تتضمن مثل هذا الحكم، و في هذه الحالة لا ينشأ التزام قانوني يشترط موافقة تلك الدولة التي تكون مطالبة بإجراء التعديل على تقديم تعديل مقابل حتى لو كان التعديل الذي أجرته الدولة الأخرى موافق لأحكام الفقرة الثانية من المادة السابعة (07). ويتيح هذا الحكم إمكانية التفاوض حول انسب سعر. وفي حالة عدم موافقة تلك الدولة على هذا الإجراء يمكن للمكلف بالضريبة أن يستخدم إجراء الاتفاق المتبادل لحل المسألة، و ينتج عن ذلك حكم ملزم قانونيا للدولتين المتعاقدتين من أجل إنهاء الازدواج الضريبي[553].

خامسا-تسوية أرباح المنشأة الدائمة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية

عند استقراء جميع نصوص المواد الخاصة بالاتفاقيات الجبائية الجزائرية والمتعلقة بأرباح المؤسسات، فان أهم ما يمكن ملاحظته أن هذه الأخيرة لم تتضمن في اغلبها حكما خاصا بتعديل الأرباح.

---

[551] – نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، النسخة العربية، 2016، الفقرة 63، الصفحة 128.

[552] – نفس المرجع، الفقرة 64، 128.

[553] - نفس المرجع، الفقرتين 68 و 69، الصفحة 129.

وبالتالي إذا لم تنص صراحة على إمكانية القيام بتلك التسوية، فكيف يمكن إذا للإدارة الجبائية أن تواجه مثلا إمكانية عدم صحة رقم الأرباح المحقق و المنسوب للمنشأة الدائمة تبعا لتصريح المكلف بالضريبة، و ذلك باعتبار أن تلك الأرقام لا تتناسب مع الأرقام المتداولة في السوق. كان من المستحسن للجزائر أن تدرج مثل هذا الحكم في اتفاقياتها من أجل حماية مصالحها الاقتصادية والحفاظ على عائدات الخزينة العمومية.

باستثناء الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الكويت و التي تضمنت حكم التسوية، من خلال التأكيد على أنه في حالة ما إذا كانت المعلومات المتوفرة لدى السلطة المختصة في دولة متعاقدة غير كافية لتحديد الأرباح التي تنسب للمنشأة الدائمة لشخص ما، فلا شيء في هذه المادة سوف يؤثر على تطبيق أي قوانين أو نظم لتلك الدولة المتعاقدة فيما يتعلق بتحديد الالتزام الضريبي لتلك المنشأة الدائمة. و ذلك بوضع تقدير للأرباح التي ستخضع للضريبة بالنسبة للمنشأة الدائمة بواسطة السلطة المختصة لتلك الدولة المتعاقدة، شريطة أن تطبق تلك القوانين أو النظم وفقا لمبادئ هذه المادة مع الأخذ بعين الاعتبار المعلومات المتوفرة لدى السلطة[554]. و من خلال تحليل هذا الحكم يظهر أنه تضمن إمكانية القيام بتسوية الأرباح، و لكن دون التطرق إلى الإجراءات التي يجب إتباعها في هذا الشأن. و بالتالي يترك ذلك لأحكام القوانين أو الأنظمة المتبعة في كلتا الدولتين المتعاقدتين.

و في الأخير و مما سبق ذكره نلاحظ أن الاتفاقيات الجبائية سواء النموذجية منها أو تلك المبرمة بين الدول قد أولت اهتماما كبيرا بمعيار المنشأة الدائمة نظرا للدور الهام الذي يلعبه من الناحية الجبائية في تحديد اختصاص الدولة المتعاقدة التي يعود لها الحق في فرض الضريبة على مداخيل مؤسسة معينة. غير أن هذه الأحكام قد يشوبها بعض النقص، نظرا لكون البعض من المكلفين بالضريبة (على الأخص الشركات المتعددة الجنسيات) يلجأ إلى هذه الأحكام للتذرع بها لأغراض غير مشروعة كالتهرب من أداء الضريبة.

و يتجسد هذا التهرب الضريبي إما من خلال قيام الشركة الأم بوضع منشأة دائمة في دولة تعفي هذه الأخيرة كليا من الضرائب. أو أن تقوم بوضع هذه المنشاة في دولة لا تعفيها من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية، ولكن تعمد إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين(الخدمات، التنسيق، التوزيع، بحيث أ نه لو أَخَذْتَ كلا منها منفردة، فإنها لا تمثل منشاة ثابتة. ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى

[554]– الفقرة السادسة (06) من المادة السابعة (07) للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الكويت و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-355، المؤرخ في 05 نوفمبر 2008، الجريدة الرسمية عدد66 لسنة 2008، الصفحة 07.

الضريبة لأنها ليست منشأة ثابتة، بحيث تستطيع الشركة الأم تخفف من العبء الضريبي[555]، والإضرار بعائدات الخزينة العمومية للدول مما يستوجب البحث عن حلول للقضاء على هذه الظاهرة، وهو الموضوع الذي سيتم التطرق له بالتفصيل في الباب الثالث.

[555] - زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد27، العدد 01، 2011،سوريا. أشار إليها فاتح أحمية، أسباب و آليات التهرب الدولي و طرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 09/ العدد 2020/02، البليدة، الجزائر، الصفحة 82.

خاتمة الباب الأول

تثبت الدراسة السابقة في هذا الفصل **أن** معيار الإقامة يعتبر من أهم المعايير التي اعتمدتها الاتفاقيات النموذجية، وتظهر أهميته من خلال الدور المهم الذي يلعبه في تحديد المجال الشخصي لتطبيق الاتفاقية، و كذا حل التنازع بين الدول المتعاقدة فيما يخص حالات ازدواج الإقامة و ترجيح الكفة لإحداهما. كما أن اعتماد مفهوم المنشأة الدائمة في اغلب الاتفاقيات الجبائية الحالية، يبين أهمية النتائج التي يحققها، فهو من جهة يخفف العبء على المكلفين بالضريبة، و من جهة يحفظ مصالح الدولة التي توجد بها تلك المنشأة الدائمة من خلال إمكانية إخضاعها للضريبة على الأرباح التي تحققها في تلك الدولة.

و لكن ما تجدر الإشارة إليه هو أن الاتفاقيات الجبائية النموذجية لكل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أو هيئة الأمم المتحدة و كذا الاتفاقيات الجبائية الجزائرية قد ركزت أكثر على كل من معيار الإقامة و معيار المنشأة الدائمة أين أولتهما أهمية كبيرة نظرا للدور الهام الذي يلعبانه في منع مشكلة الازدواج الضريبي و هو ما يظهر من خلال تخصيص مادة كاملة لكل معيار. حاولت من خلالها الإحاطة بأهم الإشكاليات التي قد تطرأ عند تطبيق هذين المعيارين . و هذا على العكس تماما بالنسبة لمعيار مصدر الدخل و المستفيد الفعلي أين يلاحظ أن هذه الاتفاقيات لم تمنحهما نفس الاهتمام الممنوح للمعيارين السابقين، و ما يتبث ذلك هو عدم وجود أحكام خاصة تضبط مفهوم هذه المعايير مما يجعلها غامضة نوعا ما بالأخص مفهوم المستفيد الفعلي.

أما بالنسبة لمعيار القاعدة الثابتة الذي تعتمده هيئة الأمم المتحدة في نموذجها و كذا العديد من الاتفاقيات الجبائية الجزائرية وعلى الرغم من أهميته في تحديد الدولة الأحق بفرض الضريبة فإنها لم تتضمن تعريفا محددا ومفصلا له. وهو ما يثير بعض التساؤل حول صحة الاحتفاظ والاعتماد على مثل هذا المعيار من أجل توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، فان كان يختلف بالفعل عن مفهوم المنشأة الدائمة لما لا تخصص له أحكام مفصلة حتى تسهل التفرقة بينهما؟

ولكن على الرغم من تلك النقائص الا أن هذه المعايير سواء التي تم ذكرها بالتفصيل أم لا تبقى مهمة جدا من أجل تحديد حق الدولة في فرض الضريبة على دخل معين ووضع حل لحالة الازدواج الضريبي الذي ينتج عن النزاع حول فرض الضريبة في دولتين مختلفتين، أين تمنح الأفضلية إما لدولة الإقامة أو الدولة المصدر، و هو ما سنتناوله تاليا في الباب الثاني.

الباب الثاني

أحكام توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة

(دولة الإقـــامة و دولة المصدر)

الباب الثاني-أحكام توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة (دولة الإقامة و دولة المصدر)

بعد التعرف على معايير الإخضاع الضريبي المعتمدة في الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي و المتمثلة في الإقامة، المنشأة الدائمة، القاعدة الثابتة، المستفيد الفعلي، و أخيرا معيار المصدر، و الإحاطة بجميع الإشكالات التي يثيرها تطبيق هذه المعايير على أرض الواقع، أصبح من الممكن التطرق إلى القواعد التي تحكم توزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة (أي بين دولة المصدر و دولة الإقامة)، وهو ما سنتناوله في هذا الجزء.

تعتمد الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي على مبدأ مهم هو توزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة بشكل يسمح بتفادي المشاكل الجبائية الدولية. و يرتكز هذا التوزيع على التمييز بين دولة إقامة المكلف بالضريبة، و بين الدولة التي تمثل مصدرا لتلك المداخيل الخاضعة للضريبة، و الذي ينتج عنه فيما بعد تحديد وضعية ذلك المكلف و المداخيل التي يتقاضاها، و من ثم نسب الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين المتعاقدتين. و هو ما حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة تحقيقه في اتفاقياتها النموذجية من خلال القيام بالتوفيق بين و جهات النظر الدولية لتفادي أي غموض أو اختلاف في الآراء. و التي تشكل المرجع الرئيسي الذي تعتمد عليه الدول في مفاوضاتها الثنائية، من خلال توحيد أهم المفاهيم الجبائية التي يرتكز عليها هذا التوزيع وإعطائها تفسيرا واضحا يجنبها أي لبس أو غموض، بالإضافة إلى قيامها بضبط قواعد الإخضاع الخاصة بمختلف أنواع المداخيل التي يمكن أن تفرض عليها.

و عليه سيتضمن هذا الباب دراسة تلك القواعد بالتفصيل و بشكل أوضح من خلال تقسيمه إلى فصلين. يتضمن الفصل الأول أحكام الإخضاع الضريبي الحصري في دولة الإقامة كأرباح الشركات وبعض المداخيل الأخرى. أما الفصل الثاني يتناول أحكام الإخضاع الضريبي في دولة المصدر، وهنا نميز بين فئتين: تخضع الفئة الأولى لفرض ضريبة حصري في دولة المصدر، في حين تخضع الفئة الثانية إلى فرض ضريبة غير حصري في دولة المصدر. فكيف إذا تم توزيع الاختصاص الضريبي لمختلف المداخيل بين الدول المتعاقدة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية؟ و هل انتهجت الجزائر نفس الأحكام و المبادئ المعتمدة ؟ أم اتخذت موقفا آخر؟

الفصل الأول : المداخيل الخاضعة للضريبة حصرا في دولة الإقامة

تسهر أحكام الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي على "توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة و ذلك دون أن تنشئ أي التزام ضريبي جديد". فدورها مقتصر على الحد من العيوب الناشئة عن التنافس بين السلطات الجبائية للدول عن طريق تقسيم سلطاتهم الضريبية فيما بينهم ، وذلك لحماية المكلفين بالضريبة من فرض ضريبة متكررة على نفس الدخل[556]. إذ تقوم أول قاعدة لتوزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة على فرض ضريبة بشكل حصري في دولة الإقامة أو دولة مقر الإدارة الفعلي للشركة، و هنا من حيث المبدأ تفرض ضريبة على المكلفين في بلد إقامتهم، أين يجب عليهم التصريح "بدخلهم المحصل من جميع أنحاء العالم"، سواء من مصدر وطني أو أجنبي[557].

و تعتبر قاعدة الإخضاع في دولة الإقامة من أهم الأسس التي اعتمدتها الاتفاقيات الجبائية لمنع ظاهرة الازدواج الضريبي. وهذا ما سنحاول تبيانه في الفصل الأول من خلال التطرق إلى أنواع المداخيل الخاضعة للضريبة حصريا في دولة الإقامة، و الإشكاليات المحيطة بها.

المبحث الأول– الإخضاع الضريبي لمداخيل المؤسسات

تتطرق الدراسة في هذا المبحث إلى بعض المداخيل التي تحققها الأشخاص المعنوية، و التي عالجتها الاتفاقيات النموذجية و منحت الحق في فرض الضريبة عليها حصرا لدولة الإقامة. و يتعلق الأمر بأرباح المؤسسات الأجنبية، أرباح الملاحة البحرية و الجوية و كذا الأرباح الرأسمالية.

المطلب الأول– أحكام الإخضاع الضريبي لأرباح المؤسسات الأجنبية (bénéfices d'entreprise)

عندما بدأت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في البحث عن معايير من أجل استخدامها في نسب الأرباح لمنشأة دائمة، كانت هذه المسألة قد سبق تناولها في عدد كبير من الاتفاقيات الضريبية ونماذج مختلفة وضعتها عصبة الأمم. و قد تم بالفعل تضمين مبدأي الكيان المنفصل و الاستقلالية، الذين تقوم عليهما الفقرة 02 من المادة السابعة (07) للاتفاقيات النموذجية. ورأت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن إعادة النص على هاذين المبدأين مع إدخال بعض التعديلات عليها تفي

556 - Christophe Lemaire, Op.cit, page 03.

557 - Joelle Garriaud-Maylam, Le point sur la fiscalité des non-résidents fiscaux, Sénat de France, Décembre 2014, page 01.

بالغرض. و بشأن هذا الموضوع قامت منظمة التعاون في السنوات الأخيرة بتطوير عمل معمق يهدف إلى الوصول لتفسير مشترك وكذا تطبيق متسق للمادة السابعة من الاتفاقية النموذجية فيما يخص فرض الضرائب على المنشآت الدائمة. وقد تم ذلك من خلال تضمين نسخة جديدة من المادة 07، تعكس النهج المطور في التعديل الخاص بالنموذج عام 2010، بسبب النتائج السلبية الناجمة عن الاختلافات في التفسير و التي قد تؤدي إلى الازدواج الضريبي أو فرض ضرائب غير كافية[558].

تهدف الاتفاقيات النموذجية من خلال الفقرة الأولى للمادة السابعة ('07) من ناحية إلى وضع حدود لحق دولة متعاقدة في فرض الضريبة على الأرباح المتحصل عليها من نشاط شـــركات الدولة المتعاقدة الأخرى. و من ناحية أخرى تقييد حق الدولة في فرض الضريبة على مقيميها بموجب الأحكام المتعلقة بالشركات الأجنبية المراقبة الواردة في قوانينها الداخلية، حتى لو كانت الضريبة المفروضة على هؤلاء المقيمين يمكن احتسابها بالرجوع إلى جزء من أرباح شركة تقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى التي ينسب إليها مشاركة مقيميها في هذه الشركة. كذلك الضريبة المطبقة من طرف الدولة على مقيميها لا تخفض من أرباح الشركة للدولة الأخرى، و لا يمكن أن تعتبر أنها مستقطعة من أرباحها[559].

الفرع الأول– الإخضاع الضريبي لأرباح المؤسسات وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية

تؤكد أحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الحالي على أن أرباح مؤسسة لدولة متعاقدة لا تخضع للضريبة الا في هذه الدولة، ما لم تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى. أما إذا قامت هذه المؤسسة بممارسة نشاطها بمثل هذه الطريقة أي عن طريق منشأة دائمة توجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، فان الأرباح المنسوبة إلى المنشأة الدائمة تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى[560]. و هو المبدأ الذي تبنته هيئة الأمم المتحدة في النموذج الخاص بها، الا أنها تضيف له قاعدة أخرى يطلق عليها قاعدة قوة الجذب المحدودة، و التي سنتناولها بالتفصيل لاحقا[561]. كما احتوت الاتفاقيات الجبائية الجزائرية على نفس الأحكام المنصوص عليها في الفقرة الأولى (01) من المادة السابعة لنموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[562].

---

[558] - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 330, page 471.

[559]- OCDE, Modèle de convention fiscale 2014, paragraphes 03 et 14, pages 142 et 146.

[560] – الفقرة الأولى(01) و الثانية(02) من المادة السابعة للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

[561] – الفقرة الأولى من المادة السابعة (07) لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة، لسنة 2011.

[562] – تنص مثلا الفقرة الأولى من المادة السابعة للاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع تركيا، على : "إن أرباح مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة لا تخضع للضريبة الا في هذه الدولة المتعاقدة ماعدا إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطها

أولا– المبادئ التي تحكم الإخضاع الضريبي لأرباح المؤسسات في دولة الإقامة

تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن الفقرة الأولى من المادة السابعة (07) تضمنت القواعد الخاصة بتعيين حقوق فرض الضرائب على الأرباح التجارية للمؤسسات التابعة لكل دولة متعاقدة، والتي تقوم على مبدأين أساسيين:

–المبدأ الأول يخص الفقرة 01 إذ أن أرباح المشروع التابع لإحدى الدولتين المتعاقدتين لا يخضع للضرائب في الدولة المتعاقدة الأخرى، ما لم يمارس المشروع أعمالا في تلك الدولة الأخرى من خلال منشأة دائمة فيها.

–أما المبدأ الثاني الذي يظهر في الجملة الثانية من هذه الفقرة و هو أن الحق في فرض الضريبة في الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة لا يشمل الأرباح التي قد يحققها المشروع من تلك الدولة و التي لا تنسب إلى المنشأة الدائمة[563].

يستند المبدأ المتعارف عليه حاليا في الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي إلى الرأي القائم على أنه يجب على السلطات في دولة معينة عند فرض الضرائب على الأرباح التي يحققها مشروع أجنبي من تلك الدولة النظر إلى المصادر المنفصلة للربح الذي يحققه المشروع من دولتها، وأن تخضع كلا منها لاختبار المنشأة الدائمة، مع مراعاة إمكانية تطبيق المواد الأخرى من الاتفاقية. يسمح هذا الحل بفرض الضرائب و الامتثال لها بقدر أكبر من البساطة والكفاءة، كما أنه أكثر ملائمة للطريقة الشائعة لممارسة الأعمال[564]. و هذا ما تؤكده الاتفاقية الجبائية المبرمة بين فرنسا والجزائر والتي تنص على أنه عندما تقوم مؤسسة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقدتين ببيع سلع أو بممارسة نشاط في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة، فان أرباح المؤسسة لا يتم احتسابها على أساس المبلغ الذي تحصله المؤسسة، و لكن على الأساس الوحيد للمداخيل المنسوبة للنشاط الحقيقي للمؤسسة المستقرة فيما يتعلق بهذه المبيعات أو النشاط[565]. وعندما يتم تنفيذ نشاط ما أو عملية بيع، سيشمل الشركة

في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها، و إذا مارست المؤسسة نشاطها بتلك الصفة، فان أرباحها تخضع للضريبة في الدولة الأخرى و لكن فقط في حالة ما إذا كانت هذه الأرباح منسوبة للمؤسسة المستقرة المذكورة"

563 - تدل الجملة الثانية من الفقرة 01 على أن الأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة تحدد وفقا لأحكام الفقرة 02 التي تقدم معنى عبارة الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة، و بما أن الفقرة الأولى لا تمنح حقوق فرض الضرائب للدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة الا فيما يتعلق بالأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة، فان هذه الفقرة تمنع تلك الدولة بذلك من إخضاع المشروع التابع للدولة المتعاقدة الأخرى للضرائب المفروضة على الأرباح التي لا تنسب إلى المنشأة الدائمة، مع مراعاة تطبيق المواد الأخرى من الاتفاقية.

564- OCDE, Modèle de convention fiscale 2014 , paragraphes 11 et 12, page 145.

565 – النقطة الرابعة من البروتوكول الملحق بالاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و فرنسا سنة 1999.

والمنشأة الدائمة بشكل مشترك. في هذه الحالة يجب تقسيم المبلغ الإجمالي الذي دفعه العميل للأغراض الضريبية بين الدولتين وفقًا لحصة النشاط المؤمن فعلًا من قبل الشركة أو المنشأة الدائمة، أين سيتم هذا التوزيع بشكل عام وفقًا لظروف عمل الشركة والحسابات الخاصة بها[566].

ثانيا– قاعدة قوة الجذب المحدودة (force attractive)

تبنت هيئة الأمم المتحدة في الفقرة الأولى (01) من المادة السابعة (07) للنموذج الخاص بها نفس المبدأ الذي تبنته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تقريبا من حيث إخضاع أرباح المؤسسات للضريبة. الا أنها تضيف حكما آخر يتوافق مع نص المادة السابعة (07) من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في النسخة الصادرة سنة 2008، ويتعلق الأمر بالبندين (ب) و (ج).

إضافة إلى الأرباح التي يتم نسبها للمنشأة الدائمة تخضع للضريبة في الدولة الأخرى كل من المبيعات التي تتم في تلك الدولة الأخرى لسلع أو بضائع من نوع مماثل أو مشابه لسلع أو بضائع تباع عن طريق المنشأة الدائمة، و كذا الأنشطة التجارية الأخرى التي تنجز في تلك الدولة الأخرى و تكون من نوع مماثل أو مشابه للأنشطة التي تنجز عن طريق منشأة دائمة. و قد حاولت هيئة الأمم المتحدة من خلال إدراج هذه الأحكام الإضافية القيام بتوسيع نطاق تطبيق المادة السابعة، من خلال وضع قاعدة مهمة هي "قاعدة قوة الجذب المحدودة"[567](force d'attraction limitée) ، والتي اعتمدت في تفسيرها على أحكام المادة (07) لسنة 2008، كما أشارت إلى بعض التعليقات المرتبطة بها.

وتسمح قاعدة "قوة الجذب المحدودة" للبلد الذي توجد فيه المنشأة الدائمة بفرض الضرائب ليس فقط على الأرباح التي تُنسب إلى تلك المنشأة الدائمة، ولكن أيضًا الفوائد الأخرى التي تحققها المنشأة في ذلك البلد بالقدر الذي توفره هذه المادة. ولكنها تقتصر على الأرباح المشار إليها في المادة 7، و لا تمتد إلى دخل رأس المال (كتوزيعات الأرباح والفوائد والإتاوات)[568].

566 - Direction générale des finances publiques, INT-CVB-DZA-20-20120912 , page 05.

567 - كانت بعض الدول النامية سابقا ترى أن قاعدة قوة الجذب الغير محدودة و التي تفرض الضريبة حتى على النشاطات الغير مرتبطة بالمنشأة الدائمة تزيل بعض الصعوبات الإدارية، ذلك أنها تلغي ضرورة تحديد الأنشطة المرتبطة بالمنشأة الدائمة و الأرباح المنسوبة لها، حيث تشمل الأرباح التجارية الأخرى و أرباح الأسهم و الفوائد والإتاوات المتأتية من مصادر تلك الدولة و التي تخضع للضريبة بشكل كامل إذا كان للمستفيد منها منشأة دائمة، وحتى لو لم تنسب الأرباح إلى تلك المنشأة، الا انه تم التوصل في الأخير الى رفض هذا المبدأ، و ذلك من خلال الحد من هذه القاعدة و حصرها في تلك النشاطات، و هو الرأي الذي أخذت به معظم الدول التي تعترف بهذه القاعدة.

568 - ONU, Op.cit, paragraphe 06, page 145.

إن الهدف الأساسي من وضع هذه القاعدة هو توسيع الوعاء و إخضاع اكبر قدر ممكن من الأرباح لفائدة الدول السائرة في طريق النمو، و كذا محاربة الغش و التهرب الضريبيين على المستوى الدولي[569].

و ما تجدر الإشارة إليه أن جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية لم تتضمن حكما خاصا بقاعدة قوة الجذب المحدودة، و بالتالي اكتفت بالأحكام التي نصت عليها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، باستثناء الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع اندونيسيا[570]، و التي تضمنت الإشارة إلى قاعدة قوة الجذب في المادة السابعة (07) منها[571].

ثالثا – المداخيل التي تندرج ضمن مفهوم أرباح المؤسسات

لم تتضمن نصوص الاتفاقيات الجبائية النموذجية تعريفا واضحا و دقيقا لمصطلح أرباح المؤسسات، بل اكتفت فقط بالنص على انه عندما تتضمن الأرباح عناصر الدخل التي تم معالجتها بشكل منفصل في مواد أخرى من هذه الاتفاقية، فأحكام تلك المواد لا تتأثر بأحكام المادة السابعة[572]. و هو نفس المبدأ الذي أخذت به الجزائر في جميع اتفاقياتها الجبائية بدون استثناء[573]. ومثال ذلك شركة فرنسية ليس لها منشأة دائمة في الجزائر، ولكنها تمتلك أراضي وسقيفة تقوم بتأجيرها لشركة جزائرية، تخضع للضريبة في الجزائر بسبب الإيجارات التي تتلقاها. هنا تنطبق عليها أحكام المادة السادسة 6 الخاصة بالدخل العقاري. وبالمثل، فإن أرباح الأسهم المدفوعة لشركة مقيمة في الجزائر والتي ليس لديها أي منشأة أعمال ثابتة في فرنسا من قبل شركة مقيمة في فرنسا والتي تمتلك فيها 3٪ من رأس المال،

---

569 - -Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 395, page 186.

570 – الاتفاقية الجبائية الجزائرية– الاندونيسية المتضمنة منع الازدواج الضريبي و كذا الغش و التهرب الضريبيين المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 97–342، المؤرخ في 13 سبتمبر 1997، الجريدة الرسمية عدد 61، الصفحة 35.

571 – تنص الفقرة الثانية من المادة السابعة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اندونيسيا على أن" أرباح مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة لا تخضع للضريبة الا في هذه الدولة، ماعدا إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى، بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها. و إذا مارست المؤسسة نشاطها بتلك الصفة ، فان أرباحها تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى ، و لكن فقط في حالة ما إذا كانت هذه الأرباح منسوبة: أ) للمؤسسة المستقرة المذكورة، أو ب) للبيوع التي تتم في هذه الدولة الأخرى، و المتعلقة ببضائع تكون من نفس نوع البضائع التي تبيعها المؤسسة المستقرة أو مشابهة لها ، أو ج) لأنشطة تجارية أخرى تمارسها المؤسسة المستقرة ، أو تكون مشابهة لها.

572 – الفقرة الرابعة (04) من المادة السابعة (07) للاتفاقيات النموذجية.

573 – تنص مثلا الفقرة السابعة (07) من المادة السابعة (07) للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و المملكة العربية السعودية على أنه " عندما تشتمل الأرباح على عناصر للدخل عولجت بشكل منفصل في مواد أخرى في هذه الاتفاقية ، فان أحكام تلك المواد لن تتأثر بأحكام هذه المادة."

ليست خاضعة للضريبة في الجزائر على أساس أحكام المادة 7 الخاصة بأرباح المؤسسات، ولكن تخضع لضريبة مشتركة بين الدولتين بموجب المادة 10، مع احتفاظ فرنسا بالحق في فرض اقتطاع من المصدر على هذه المبالغ عن طريق المعدل الاتفاقي المحدد ب 15 ٪[574].

و ما تجدر الإشارة إليه هو أن التعليقات على المادة السابعة (07) لم تشر الا لبعض التلميحات حول طريقة تفسير مصطلح " أرباح المؤسسات"، إذا لم يكن هذا للتأكيد أن "الحق في فرض الضريبة لا يمتد إلى الأرباح التي يمكن أن تتحصل عليها المؤسسة من هذه الدولة بغير وساطة المنشأة الدائمة". بحيث تحد هذه الصياغة من نطاق تطبيق حق فرض الضريبة للدولة المستقبلة، بشكل لا توجد به "قوة للجذب" مرتبطة بالمنشأة الدائمة[575].

وتؤكد كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة أنه لم يكن من الضروري أن يتم تعريف مصطلح الأرباح في الاتفاقية، و لكن لا بد مع ذلك أن نفهم أنه حين يوظف هذا المصطلح في نص المادة السابعة وغيرها من مواد الاتفاقية، فانه يعطى له معنى واسع يشمل كل دخل يتحقق من نشاط المؤسسة. و يتماشى هذا المعنى الواسع مع المعنى الذي يستخدم به المصطلح في القوانين الجبائية في معظم الدول، خاصة الدول الأعضاء في منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية[576]. و في حالة غياب الحكم المنصوص عليه في الفقرة الرابعة من المادة السابعة للاتفاقيات النموذجية كان يمكن لتفسير مصطلح الأرباح أن يخلق نوعا من الشك بالنسبة لتطبيق الاتفاقية. فإذا تضمنت أرباح مؤسسة ما فئات من الدخل تم تناولها بصورة منفصلة في مواد أخرى من الاتفاقية، كأرباح الأسهم مثلا، هنا ستثار إشكالية حول المادة التي يجب أن تطبق على هذا النوع من الدخل، و هل تطبق هذه المادة السابعة (07) أم المادة 10[577].

من المنطقي إذا أن تنطبق المادة السابعة (07) على الأرباح التجارية التي لا تنتمي إلى فئات الدخل المشمولة بالمواد الأخرى، و تشمل تلك المداخيل التي لا تقع تحت نطاق تطبيق الفقرة 04 من المادتين 10 و11 و الفقرة 3 من المادة 12 و الفقرة 2 من المادة21 [578]. فإذا حقق مشروع تابع لدولة متعاقدة دخلا من ممتلكات غير منقولة من خلال منشأة دائمة في الدولة الأخرى. فلا يجوز لتلك

574 - Direction générale des finances publiques, BOI-INT-CVB-DZA-20-20120912, page 07.

575 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 392, page 183.

576 - ONU , Op.cit, paragraphe 21 cite le paragraphes 59 des commentaires sur l'article 07 du modèle de l'OCDE de 2008, page 164

577 - OCDE, Modèle de convention fiscale, paragraphes 71 et 72, page 163.

578 - تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على نص المادة السابعة أن هذه القاعدة لا تحدد طريقة تصنيف الدخل لغايات القانون المحلي، و هكذا إذا جاز لدولة متعاقدة أن تفرض الضرائب على بند من بنود الدخل وفقا للمواد الأخرى من هذه الاتفاقية، فلتلك الدولة أن تصف ذلك الدخل كما تشاء(أي كأرباح تجارية أو كفئة محددة من فئات الدخل) شريطة أن تكون المعاملة الجبائية لذلك النوع من المداخيل متوافقة مع أحكام الاتفاقية.

الدولة الأخرى أن تفرض الضرائب على ذلك الدخل إذا كان متأتيا من ممتلكات غير منقولة في الدولة الأولى أو في دولة ثالثة[579].

01–المداخيل التي كانت تندرج في نطاق تطبيق مواد أخرى

تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى أن هذه المادة السابعة حاليا أصبحت تشمل نوعين من الأرباح التي كانت في السابق مشمولة بمواد أخرى من الاتفاقية، و يتعلق الأمر بكل من:

–المدفوعات مقابل استخدام أو حق استخدام المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية، و التي كانت تندرج سابقا في نطاق تعريف مصطلح الإتاوات[580].

– الدخل الناتج عن الخدمات المهنية و غيرها من الأنشطة ذات الطبيعة المستقلة و الذي كان يندرج قبل سنة 2000 ضمن المادة 14. أين ترتب عن حذف هذه المادة معاملة ذلك النوع من المداخيل بموجب المادة السابعة (07) كأرباح تجارية، و قد تأكد ذلك بإضافة التعريف في المادة الثالثة (03) من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لمصطلح "العمل التجاري"، و التي تنص صراحة على أن هذا المصطلح يشمل الخدمات المهنية أو غيرها من الأنشطة ذات الطبيعة المستقلة[581].

و في الأخير تؤكد كلا المنظمتين على أنه يجوز للدولتين المتعاقدتين أن تتفق بصورة ثنائية على توضيحات أو تعريفات خاصة لمصطلح "الأرباح"، سعيا لتوضيح الفرق بين هذا المصطلح و مفهوم أرباح الأسهم مثلا ، و قد يكون مناسبا بصورة خاصة إذا تم الخروج في اتفاقية قيد التفاوض على التعريفات الواردة في المواد المتعلقة بأرباح الأسهم و الفوائد و الإتاوات[582].

02–مفهوم أرباح المؤسسات وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية

تضمنت جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية نفس الحكم الذي وضعته الاتفاقيات النموذجية بخصوص عدم تطبيق المادة السابعة على المداخيل التي تندرج ضمن مواد أخرى. و مثال ذلك ما ورد في

---

579 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014 , paragraphe 74, page 163.

580 - كان هذا النوع من المداخيل يندرج ضمن مفهوم الإتاوات المنصوص عليها في الفقرة الثانية (02) من المادة 12 من مشروع اتفاقية 1963 و كذا الاتفاقية النموذجية لسنة 1977. الا أنه بعد حذفها أصبحت تندرج (بما في ذلك الدخل من تأجير الحاويات) في نطاق تطبيق أحكام المادة 07 أو المادة 8 حسب الحالة، و ليس أحكام المادة 12، و هو ما يبدو ملائما نظرا لطبيعة هذا الدخل.

581 - OCDE, Modèle de convention fiscale, paragraphes 76 et 77, pages 164 et 165.

582 - ONU, Op.cit, paragraphe 19 cite le paragraphe 63 des commentaires sur l'article 07 du modèle de l'OCDE de 2008, page 165

الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الأردن، التي تنص بأنه: "عندما تشتمل الأرباح على عناصر للدخل عولجت بشكل منفصل في مواد أخرى في هذه الاتفاقية، فان أحكام تلك المواد لن تتأثر بأحكام هذه المادة"[583]. كما اتخذت الجزائر نفس الموقف الذي اتخذته الاتفاقيات النموذجية فيما يخص امتناعها عن تحديد الأرباح التي تخضع لتطبيق المادة السابعة، باستثناء الاتفاقية المبرمة بين الجزائر والمملكة السعودية التي تضمنت أحكاما خاصة لم تتضمنها غيرها من الاتفاقيات الجبائية الجزائرية و لا حتى نصوص الاتفاقيات النموذجية، و المتمثلة في الآتي:

- أحكام خاصة بعقود تصدير البضائع، و التي تؤكد على أنه بالرغم من الأحكام الأخرى، فان أرباح الأعمال التي يحققها مشروع في إحدى الدولتين المتعاقدتين من تصدير بضائع إلى الدولة المتعاقدة الأخرى، لا تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى. و إذا اشتملت عقود التصدير على أنشطة أخرى تمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة، فان الدخل المكتسب من مثل تلك الأنشطة يجوز أن يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى[584].
- كما تضمنت هذه الاتفاقية حكما آخر تبين فيه أن عبارة "أرباح الأعمال" تشمل الدخل المكتسب من التصنيع و التجارة و الأعمال المصرفية(البنكية) و التأمين و عمليات النقل الداخلي وتوفير الخدمات و تأجير الممتلكات الشخصية المنقولة، و لا تشمل مثل هذه العبارة الدخل المتحقق من خدمات شخصية يؤديها فرد بصفته موظفا أو يؤديها بصفة مستقلة[585]. و لا يؤثر تطبيق هذه الأحكام على أي نظام في دولة متعاقدة يتعلق بالضريبة المفروضة على الأرباح المتحققة لغير المقيمين من أعمال التأمين[586].

هناك اتفاقية أخرى تضمنت حكما خاص يحدد أنواع المداخيل التي تشملها أرباح الأعمال و هي الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و ألمانيا، التي تؤكد على أنه تنطبق الأحكام الخاصة بأرباح المؤسسات على المداخيل المتأتية من مساهمة في شركة أشخاص، و تمتد للمكافآت التي يتحصل عليها شريك في شركة أشخاص من هذه الأخيرة مقابل نشاطه في خدمة الشركة، أو تقديم القروض أو

583 – الفقرة السابعة من المادة السابعة للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و الأردن و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم2000–427 المؤرخ في 17 ديسمبر 2000، الجريدة الرسمية عدد79 لسنة2000، الصفحة19.

584 – الفقرة الرابعة من المادة السابعة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و المملكة العربية السعودية.

585 – الفقرة الخامسة من المادة السابعة لنفس الاتفاقية.

586 – الفقرة السادسة من المادة السابعة لنفس الاتفاقية.

التنازل عن أموال اقتصادية عندما تدرج، حسب التشريع الجبائي للدولة المتعاقدة التي تتواجد بها المنشأة الدائمة، هذه المكافآت في المداخيل التي يجنيها الشريك من تلك المنشأة الدائمة[587].

الفرع الثاني–النظام الجبائي المطبق على أرباح الشركات الأجنبية وفقا للقانون الجبائي الجزائري

تناول القانون الجبائي الجزائري النظام الجبائي المطبق على الشركات الأجنبية سواء كانت تملك منشأة مهنية فيها أم لا. و حاولت أن تضع لها قواعد خاصة تختلف نوعا ما عن تلك القواعد المطبقة على المؤسسات الوطنية، الا أنها قد تشترك معها في بعض الأحكام. و هو ما سنحاول تبيانه في الآتي.

أولا–أنواع المؤسسات الأجنبية الخاضعة التي تحقق أرباحا بالجزائر

ميز القانون الجبائي الجزائري بين نوعين من المؤسسات الأجنبية، المؤسسات الأجنبية التي تملك منشأة مهنية دائمة في الجزائر، و المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة دائمة في الجزائر.

01- المؤسسات الأجنبية التي تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر

يقصد بالمؤسسات التي تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر الشركات ذات رؤوس الأموال ومؤسسات الأشخاص التي تقع في الجزائر، والتي تمثل منشأتها بعض الدوام، و يمارس من خلالها نشاط ذو طابع صناعي أو تجاري ينجم عنه فوائد، كما تتمتع باستقلالية فعلية وقانونية. يتم خلق هذه المؤسسات سواء عن طريق إنشاء شركة فرعية أو أي مؤسسة (ورشة، مكتب، محل، ...) شريطة تحقيق حلقات تجارية كاملة تؤدي عادة إلى تعويض. وتخضع هذه الفئة إلى النظام العام كما هو الحال بالنسبة للشركات الجزائرية، و تطبق عليها نفس الأحكام (الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأموال، الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لشركات الأشخاص، الرسم على النشاط المهني والذي تم إلغائه سنة 2024، الرسم على القيمة المضافة والرسم العقاري). وهنا تجدر الإشارة إلى أنه في حالة تحويل الأرباح من طرف فرع أو أي منشأة مهنية متواجدة بالجزائر إلى شركة أجنبية غير مقيمة، فان تلك الأرباح تخضع لاقتطاع من المصدر بقيمة 15 بالمائة[588].

---

[587] - الفقرة السابعة (07) من المادة السابعة (07) للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و ألمانيا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-174، المؤرخ في 14 يونيو 2008، الجريدة الرسمية عدد 33، الصفحة 07.

[588] - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة الصادر عن وزارة المالية الجزائرية، جوان 2021، الصفحة 05.
https://www.mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/guides-fiscaux

02-المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة دائمة بالجزائر

تتمثل الفئة الثانية في الشركات ذات رؤوس الأموال ومؤسسات الأشخاص التي تمارس في الجزائر بشكل مؤقت نشاط يدخل في إطار العقود المبرمة مع المتعاملين الجزائريين، والتي يختلف النظام الجبائي الذي تخضع له حسب طبيعة النشاط الممارس. بما في ذلك المؤسسات الأجنبية التي تدخل في إطار صفقة تأدية خدمات والتي تخضع للاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي[589]. إضافة إلى المؤسسات الأجنبية التي تنجز أشغال عقارية مؤقتة في الجزائر، والتي تخضع لنظام القانون العام (الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني،الرسم على القيمة المضافة والرسم العقاري)[590].

ثانيا- الإخضاع الضريبي لأرباح المؤسسات الأجنبية (الضريبة على أرباح الشركات)

يقوم القانون الجبائي الجزائري على تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة، وهو ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي يؤكد أنه تستحق الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لجميع الأرباح التي تم تحقيقها بالجزائر و التي تعتبر على الخصوص:

-الأرباح المحققة في شكل شركات، و العائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة

-أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

-أرباح المؤسسات و إن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، الا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

كما يؤكد أنه إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر و خارج التراب الوطني، فان الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين[591].

---

589 - يسمح لهذه المؤسسات الأجنبية القيام باختيار الخضوع للنظام العام لفرض الضريبة بدلا من نظام الاقتطاع من المصدر، بطلب مرسل إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب المختص إقليميا، في أجل لا يتعدى 15 يوما ابتداء من تاريخ التوقيع على العقد أو ملحق العقد.

590- WWW. Direction générale d'impôt.DZ

591 - المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري.

01- كيفية احتساب الضريبة على أرباح المؤسسات

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات مستحقة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر شهرا، التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية. و إذا امتدت السنة المالية المختتمة في السنة المنصرمة إلى أكثر من 12 شهرا، تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية. وفي حالة عدم إعداد أي حصيلة خلال سنة ما تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة ابتداء من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة. و يبقى الربح الخاضع للضريبة هو ذلك الربح الصافي المحقق نتيجة العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة سواء أثناء الاستغلال أو في نهايته بما فيها التنازل عن أي عنصر من عناصر الأصول[592].

أ- تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة

يتم تحديد الربح الصافي الذي يجب أن يخضع للضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للمؤسسات الأجنبية لنفس الأحكام المقررة للمؤسسات الجزائرية، و ذلك من خلال خصم كل التكاليف التي تكبدتها الشركة أثناء ممارسة نشاطاتها في السنة الجبائية المعنية من الربح الإجمالي، بما في ذلك:

- المصاريف العامة من أي طبيعة كانت، و أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة، و نفقات المستخدمين و اليد العاملة مع مراعاة أحكام المادة 169 من ق.ض.م.

-الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا، و التي تكون مقبولة عادة حسب ما يتوافق مع نوع النشاطات الصناعية و التجارية

-الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة و المحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات، و في حالة منح تخفيضات بالنسبة لهذه الضرائب فإنها تدخل ضمن إيرادات السنة المالية المعنية.

-الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح، و التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152.

592 - المادتين 139 و 140 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

فيما يخص الفوائد و أرباح الصرف و غيرها من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة خارج الجزائر، وكذلك الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية و الأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فان خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة[593].

ب–النفقات التي لا يسمح بخصمها من الربح الإجمالي

تضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مجموعة من المبالغ التي لا يمكن اعتبارها كنفقات يمكن خصمها من الربح الإجمالي، و يتعلق الأمر بالمعاملات التجارية و الغرامات و المصادرات أيا كانت طبيعتها، و الواقعة على كاهل مخالفي الأحكام القانونية، إضافة إلى الإيجارات و نفقات الصيانة و تصليح السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط[594].

كما لا يجوز أن تخصم من الربح الإجمالي الخاضع للضريبة باعتبارها نفقات مخصومة، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل و كافة الحواصل الأخرى الناتجة عن السندات و الديون و الودائع والكفالات و أتاوى الامتياز أو التنازل عن رخصة الاستغلال و براءات الاختراع أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ الصنع أو غيرها من الحقوق المماثلة، أو المكافآت عن الخدمات المقدمة المسددة أو المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين أو المستقرين في الجزائر، لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين مقيمين أو مستقرين في دولة أجنبية، باستثناء الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات جبائية، الا إذا قدم المدين دليلا يتبث أن النفقات لها علاقة بالعمليات الحقيقية و أنها لا تمثل طابعا غير عادي أو مبالغا فيه، كما تطبق تلك الأحكام على كل عملية دفع تتم على حساب تمسكه الهيئة المالية المتواجدة في إحدى الدول أو الأقاليم الواقعة خارج الجزائر[595] .

ج–تحديد الربح الصافي للشركات المراقبة (أسعار التحويل بين المؤسسات المتصلة)

قد تلجأ بعض المؤسسات المتصلة للتهرب الضريبي عن طريق أسعار التحويل التي تكون نتيجة تحويل سلع عن طريق البيع أو الشراء أو تقديم خدمات أو قروض فيما بينها، من خلال تحويل أموال من حساب شركة إلى حساب شركة أخرى تنتمي إلى تجمع واحد و ذلك بسعر غير سعر السوق، فهو

[593]– المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[594] – المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[595] – المادة 141 مكرر 03من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

يعد تحويلا غير مباشر للأرباح بين هذه الشركات. ويستثنى من هذه المعاملات الدولية بين المؤسسات المنفصلة و كذا المعاملات بين المؤسسات المتصلة المتواجدة داخل إقليم واحد[596].

يؤكد القانون الجبائي الجزائري على أنه عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر أو شارك نفس الأشخاص، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، و أن هاتين المؤسستين تكونان في كلتا الحالتين مقيدتين في علاقاتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة. فان الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر و لكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة، يتم إدراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة، و تنطبق هذه القواعد أيضا على المؤسسات المرتبطة بها و المستغلة في الجزائر[597].

و تعد 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 و بدون مقابل – منح القروض دون فوائد أو بمعدل مخفض – التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض أو عن طريق الوسائل الأخرى[598].

كما تلتزم الشركات الأجنبية التي لا تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، عندما تكون متحالفة أن تضع تحت تصرف الإدارة الجبائية، وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة بها بمفهوم أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[599]. تشمل هذه الوثائق المبررة الوثائق الأساسية المتعلقة بالمعلومات العامة حول التجمع كالتعريف العام للنشاط الممارس، تحديد الهيئة التنظيمية، تحديد رأس

---

596 – عيس سهيلة، أسعار التحويل من منظور القانون الجبائي الجزائري و الاتفاقيات الجبائية الدولية، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 07 / العدد 07، الجزائر، 2021، الصفحة 2642.

597 – المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

598 – يترتب على عدم الرد على الطلب المحرر طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية تحديد النواتج الخاضعة للضريبة من طرف الإدارة الجبائية من خلال العناصر التي تتوفر عليها و مقارنة مع النواتج الخاضعة للضريبة في المؤسسات المماثلة المستغلة عاديا.

599 – المادة 57 من قانون المالية لسنة 2018، تعدل و تتمم أحكام المادة 169 مكرر قانون الإجراءات الجبائية.

المال...، إضافة إلى الوثائق الخاصة بالشركة و التي تحدد النشاطات التي تمارسها كالتقارير السنوية لمحافظ الحسابات، نسخ من العقود المبرمة بين الشركات المعنية...الخ[600].

د-معدلات احتساب الضريبة على أرباح المؤسسات الأجنبية

يحدد القانون الجبائي الجزائري بصفة عامة معدل الضريبة على أرباح الشركات، و ذلك من خلال تقسيم النشاطات التي تمارسها تلك المؤسسات و إعطائها معدلا مناسبا لها[601]، و تقدر نسبة الضريبة المخصومة من الربح الصافي للشركات كالآتي:

-19 % بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع و التي تشمل الأنشطة المتعلقة باستخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء أنشطة التوضيب أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها كما لا تشمل الأنشطة المنجمية و المحروقات.

-23 % بالنسبة لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري، و كذا الأنشطة السياحية و الحمامات باستثناء وكالات الأسفار. وتخضع كل من المؤسسات الأجنبية التي لا تملك منشأة مهنية دائمة في الجزائر و المؤسسات التي تمارس نشاطات بالجزائر عن طريق وساطة منشأة دائمة بالمعنى المنصوص عليه في الاتفاقيات الجبائية، في إطار عقود الأشغال العقارية للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 23 بالمائة من مبلغ الربح الصافي. و في الحالات التي تكون فيها بعض المؤسسات الأجنبية غير ملزمة بالتسجيل في السجل التجاري من خلال تطبيق التشريع و التنظيم التجاري، فان تطبيق معدل 23 بالمائة على هذه المؤسسات يكون مشروطا بتقديم وثيقة تبين دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاصة للقطاع، و في حالة تعذر ذلك فان معدل 26 بالمائة يتم تطبيقه بقوة القانون[602].

-26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى التي لا تندرج في الفئة الأولى أو الفئة الثانية، و يتعلق الأمر على الأخص بنشاطات تقديم الخدمات نشاطات البنوك و التأمين، النشاطات الصحية، و كذا المؤسسات الأجنبية التي لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر، و كذا تلك التي تمارس نشاطاتها في الجزائر عن طريق وساطة منشأة دائمة بالمعنى المنصوص عليه في الاتفاقيات الجبائية في إطار عقد تقديم خدمات[603].

---

600 - عيس سهيلة، المرجع السابق، الصفحة 2647.

601 - المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

602 - Circulaire N^0 211, MF/DGI/DLRF/SD1/2016, concernant les modalités d'application des taux de l'IBS , PAGE 03.

603 - Circulaire N^0 211, MF/DGI/DLRF/SD1/2016, concernant les modalités d'application des taux de l'IBS , page 04.

كما يلتزم الأشخاص المعنوية الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات و الذين يمارسون أنشطة متعددة في نفس الوقت بتقديم محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة الواجب تطبيقه، و عدم احترام ذالك يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

هـ- نظام الاقتطاع من المصدر للمؤسسات الأجنبية بالجزائر

تضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أحكاما خاصة بالنظام الجبائي المطبق على الشركات الأجنبية، و التي تنص على ضرورة تطبيق اقتطاع من المصدر على تلك المداخيل التي تحققها هذه المؤسسات، و التي تحدد كالآتي:

-10% بالنسبة لعوائد الديون و الودائع و الكفالات و التي تعتبر كاعتماد ضريبي يخصم من فرض الضريبة النهائي.

-40 % بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.

- 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد التسيير.

- 30% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات، المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل بالجزائر، و كذا الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز.

-10% بالمائة بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق تلك البلدان نسبة عليا أو دنيا تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل[604].

إضافة إلى ما سبق تخضع المداخيل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر والتي تقوم مؤقتا في إطار صفقات بنشاط، للاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات تبعا للنسب المذكورة سابقا. زيادة على ذلك و بغض النظر عن أحكام المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة يطبق كذلك الاقتطاع من المصدر بنفس تلك النسب المذكورة، عندما يدفع مدين مقيم بالجزائر لشركات تخضع للضريبة على أرباح الشركات التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر، مبالغ مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر، أو المبالغ

[604] - المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

التي يقبضها المخترعون إما بعنوان امتياز رخصة استغلال براءتهم، و إما بعنوان التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز.

كما تخضع للاقتطاع من المصدر أيضا في مجال الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة المنصوص عليها في المادة 150، المبالغ المدفوعة للشركات الأجنبية للنقل البحري، باستثناء تلك المشار إليها في اتفاق جبائي دولي مبرم بين البلد الأصلي و الجزائر لهذه الشركات من أجل تفادي كلتا الجهتين ازدواجية فرض الضرائب[605].

كيفية حساب معدل الاقتطاع من المصدر

يتم تطبيق الاقتطاع من المصدر من المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المقبوض، و يغطي هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة، و يمكن تخفيض الاقتطاع من المصدر في حالات معينة ، و ذلك بنسبة 60 % للمبالغ المدفوعة بعنوان الإيجارات، بموجب عقد اعتماد إيجار دولي، لأشخاص غير مقيمين، و يتم تطبيق تخفيض 30% من مبلغ الأتاوى للعقود المتضمنة استعمال البرامج المعلوماتية [606]. و من أجل حساب الاقتطاع من المصدر تحول المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية إلى الدينار الجزائري حسب سعر الصرف لمعمول به عند تاريخ إمضاء العقد أو الملحق الذي تستحق بموجبه هذه المبالغ، و السعر الواجب اعتماده هو سعر بيع العملة الأجنبية المعنية[607].

و يمكن للمؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر أن تختار نظام فرض الضريبة على الربح الحقيقي المنصوص عليه في المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. في هذه الحالة يتم الاختيار عن طريق البريد المرسل إلى مديرية المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو إلى رئيس مركز الضرائب في أجل لا يتعدى 30 يوما، اعتبارا من تاريخ التوقيع على العقد أو ملحق العقد[608]. ويمنح الاختصاص هنا للمديرية المكلفة بكبريات المؤسسات كمحل لإيداع

---

[605] – المادة 156 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري.

[606] – يؤكد القانون الجبائي الجزائري على أنه عندما تكون الخدمات مصحوبة أو مسبوقة ببيع تجهيزات، في إطار نفس العقد أو نفس الصفقة، فان مبلغ هذا البيع لا يخضع للاقتطاع من المصدر شريطة أن تكون عملية البيع محررة في فاتورة منفصلة، كما لا تدرج الفوائد المدفوعة للقيام بالدفع الآجل لسعر الصفقة في أساس فرض الضريبة.

[607] – المادة 156 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

[608] – المادة 156 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري، المعدلة بموجب المادة 03 من قانون المالية لسنة 2019. وفقا للتوضيح الذي تضمنه مشروع قانون المالية أن المادة 156 مكرر المعدلة تمنح الحق للشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر في اختيار نظام القانون العام لفرض الضريبة بدلا من

التصريحات الجبائية و تسديد الرسوم بالنسبة للشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا، في إطار تعاقدي يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية[609].

كما ينشأ اقتطاع من المصدر بنسبة 02 بالمائة على المداخيل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة بالجزائر، عند كل عملية استيراد سلع و خدمات موجهة لإقامة واستغلال شبكات للمواصلات السلكية و اللاسلكية و التي تكون ثابتة و نقالة و فضائية[610]. و الذي يدفع إلى حساب التخصيص رقم 128-302 تحت عنوان "صندوق تملك الاستعمال و تطوير التكنولوجيات للإعلام و الاتصال و إعادة توزيع طيف الذبذبات اللاسلكية الكهربائية"[611].

كيفية تحصيل مبالغ الاقتطاع من المصدر

حدد القانون الجزائري إجراءات القيام بالاقتطاع من المصدر لأرباح الشركات في القانون الجزائري، أين تم النص على أنه يتعين على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يدفعون المبالغ الخاضعة للضريبة القيام باقتطاع الضريبة من المصدر على أرباح الشركات، عند دفع هذه المبالغ إلى

نظام الاقتطاع من المصدر. ذلك أنه بعد التعديل الذي مس المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2018، تم وضع معايير جديدة تخص أهلية الدخول ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات لا سيما ما تعلق برقم الأعمال مهما كانت جنسية المؤسسة أما المؤسسات الأجنبية التي تحقق رقم أعمال تحت العتبة المحددة ، فان تسييرها يسند إما للمديريات الولائية للضرائب و إما لمراكز الضرائب، المختصة إقليميا. حيث يهدف التعديل الجديد إلى توسيع الخيار المذكور ليشمل المؤسسات الأجنبية التي لا تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات حتى لا تحرم من إمكانية اختيار نظام القانون العام لفرض الضريبة، و بالتالي تحقيق المساواة بين تلك المؤسسات.

[609] – المادة 55 من قانون المالية لسنة 2018، التي تعدل أحكام المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، و كذا المادة 71 من قانون المالية لسنة 2018، التي تعدل أحكام المادة 32 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001 و المتضمن قانون المالية لسنة 2002، والمعدلة سابقا بموجب أحكام المادة 54 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 2006 و المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

[610] – المادة 76 من قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية عدد 76 لسنة 2017، الصفحة 33.

[611] – تنص المادة 135 من قانون المالية لسنة 2018 الذي عدل المادة 58 من قانون المالية لسنة 2008 على أنه تدفع 50 بالمائة من ناتج الاقتطاع من أجل تملك الاستعمال و تطوير تكنولوجيات الإعلام و الاتصال، و 50 بالمائة الباقية تدفع من أجل إعادة توزيع طيف الذبذبات اللاسلكية الكهربائية.

المؤسسات الأجنبية وذلك حسب الكيفيات المحددة في المادتين 158و159، و يسلم للمعنيين وصل يستخرج من دفتر يحتوي على قسائم تقدمه الإدارة[612].

و يلتزم المكلفون بالضريبة بدفع الحقوق في العشرين (20) يوما الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تمت فيه الاقتطاعات من صندوق قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقر أو سكن الأشخاص أو الشركات أو المؤسسات و الجمعيات التي تدفع المبالغ الخاضعة للضرائب. كما يرفق لكل دفع جدول إشعار في نسختين يكون مؤرخا و موقعا من قبل الجهة القائمة بالدفع، و الذي يجب أن يتضمن المعلومات الضرورية[613]. و في حالة عدم الدفع خلال شهر معين، يجب إيداع جدول إشعار يتضمن علامة لاشيء و يبين أسباب عدم القيام بالدفع ضمن الشروط المقررة أعلاه[614].

02-الالتزامات الخاصة بالمؤسسات الأجنبية

إضافة إلى الالتزامات العامة التي ذكرها قانون الضرائب المباشرة، و التي تفرض على جميع أنواع الشركات بصفة عامة كمسك محاسبة مفصلة و دقيقة طبقا للقوانين المعمول بها، تضمن نفس القانون بعض الالتزامات الخاصة بالمؤسسات الأجنبية و التي تكون مطالبة بأدائها. يمكن تلخيصها كما يلي:

-**التصريح بالوجود** تلتزم جميع المؤسسات الأجنبية باكتتاب تصريح بالوجود في مهلة تقدر ب 30 يوم منذ بداية النشاط، و ذلك عن طريق ملأ استمارة (G08)، التي تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بما فيها عناوينهم التجارية بالجزائر و خارج الجزائر. و تقديم نسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب انجازها بالجزائر.

-التمثيل الإجباري لدى الإدارة الجبائية للشركات الأجنبية الغير مقيمة،

تؤكد أحكام القانون الجبائي الجزائري أن الضريبة على أرباح الشركات تؤسس باسم الأشخاص المعنويين بدلا من مقر شركتهم أو إقامتهم الرئيسية. إذ يجب على كل شخص معنوي ليست له إقامة بالجزائر و يحقق فيها مداخيل وفقا للشروط الوارد المادة 137، أن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلا عنه يقيم بالجزائر يكون مؤهلا قانونا لان يلتزم بالقيام بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص

---

612 – المادة 157 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

613 – المعلومات التي يجب أن يتضمنها جدول الإشعار هي: تسمية الهيئة الجزائرية صاحبة الأشغال و عنوانها- اسم الشركة وعنوان مقرها ، و المكان الذي تنجز فيه المؤسسة الأجنبية أشغالها في الجزائر أو تؤدى فيه خدماتها-رقم التعريف الجبائي الخاص بالمؤسسة الأجنبية- الشهر الذي تمت فيه الاقتطاعات -أرقام الوصولات المسلمة لإثبات هذه الاقتطاعات -طبيعة الأشغال أو الخدمات المنجزة -المبلغ الإجمالي الكلي للمدفوعات الشهرية التي تمت.

614 – المادة 159 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات و أن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي. و في حالة تعذر ذلك فان الضريبة على أرباح الشركات و الغرامات المرتبطة بها عند الاقتضاء يقوم بدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة بالجزائر[615].

–نظام التسبيقات المطبق على المؤسسات الأجنبية

تضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حكما ملزما للمؤسسات الأجنبية التي تقوم مؤقتا في الجزائر في إطار الصفقات بنشاط يخضع للنظام العام بمقتضى التشريع الجبائي الجزائري أو بموجب الأحكام الاتفاقية. يقضي بدفع قسط من الضريبة على أرباح الشركات أو قسط من الضريبة على الدخل الإجمالي، حسب الحالة. و يقدر هذا التسبيق بمعدل **0.5 %** من المدفوعات المستلمة أو المدفوعة في العشرين (20) يوما الأولى من كل شهر. كما يمنح دفع التسبيق لفائدة المؤسسة الأجنبية الحق في قرض جبائي مقتطع من الإخضاع النهائي للسنة المالية المعتبرة، و عند عدم إمكانية اقتطاعه كليا أو جزئيا من الإخضاع النهائي، يتم تأجيل القرض الجبائي من أجل اقتطاعه من الإخضاع الضريبي للسنوات الموالية، و في حالة عدم الاقتطاع ينشئ عن القرض الجبائي تعويض[616].

–الالتزامات الخاصة بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطا مؤقتا بالجزائر و لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة

يفرض القانون الجبائي الجزائري على المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطا مؤقتا بالجزائر ولا تتوفر على إقامة مهنية دائمة مجموعة من الالتزامات التي يجب عليها القيام بها. تلتزم تلك المؤسسات الأجنبية بإرسال نسخة من العقد في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، إلى مفتش الضرائب المباشرة الذي يتبع له مقر فرض الضريبة في غضون الشهر الذي يلي شهر إقامتها بالجزائر. هنا يجب على مفتش الضرائب المباشرة الاطلاع و معاينة كل ملحق أو تعديل في العقد الرئيسي في الأيام العشرة لإعداده، ليقوم فيما بعد باطلاع المؤسسات الأجنبية المتعاقدة بالالتزامات الواقعة عليها و ذلك في الأيام 15 الموالية لاستلام هذه الوثائق. كما يجب عليها أن تلتزم أيضا بمسك دفتر مرقم موقع من طرف مصلحة الضرائب، والذي يتضمن حسب ترتيب تسلسلي و دون بياض أو شطب مبلغ

[615] – المادة 149 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[616] – المادة 356 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، و التي تم استحداثها بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية عدد 86 لسنة 2002، الصفحة 10.

لمختلف المشتريات و المقتنيات و الإيرادات و المرتبات و الأجور و العمولات والأتعاب و مبالغ الإيجار[617].

و على هذه المؤسسات القيام باكتتاب تصريح وفق النموذج الذي تقدمه الإدارة و إرساله إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان فرض الضريبة على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة[618]. يجب أن يرفق التصريح بكشف مفصل للمبالغ التي دفعتها المؤسسة للغير، لقاء أشغال المقاولة من الباطن و أشغال الدراسات و تأجير العتاد أو المستخدمين، و مختلف أجور الكراء و المساعدة التقنية[619]. يتم إيداعه لدى المديرية المكلفة بكبريات المؤسسات حسب ما تنص عليه المادة 161 من قانون الإجراءات الجبائية. في حالة عدم تقديم هذا التصريح في الآجال المقررة فإنها تفرض على تلك المؤسسة غرامة قدرها مليون دينار، و التي يمكن أن ترفع إلى 10 ملايين دج إذا لم يصل الكشف المفصل للمبالغ المدفوعة للغير ضمن 30 أجل يوما ابتداء من تاريخ تبليغ الإنذار في ظرف موصى عليه يقضي بتقديم هذا الكشف في الأجل المحدد[620]. كما تطبق غرامة جبائية تتراوح من 1000 إلى 10000 دج، تفرض بقدر عدد المرات التي يتم فيها الكشف عن اغفلات أو عدم صحة الوثائق والمعلومات المقدمة في التصريح.

و يعفي القانون الجبائي الجزائري من التزامات المذكورة في المواد 161 و 162 و 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المؤسسات التي لا تملك مقرا مهنيا دائما في الجزائر، و التي تقوم انطلاقا من الخارج بعمليات خاضعة للضريبة في الجزائر، وفقا لنظام الاقتطاع من المصدر المذكور في المادة 156 و كذا المؤسسات التي تخضع لنفس النظام، و المرتبط تدخلها بتواجد خبرائها بالجزائر لمدة لا تتجاوز 183 يوما خلال فترة 12 شهرا مهما كانت هذه الفترة[621].

–الآثار المترتبة على عدم احترام الالتزامات من طرف المؤسسات الأجنبية

إضافة إلى الغرامات المالية المطبقة في حالة عدم احترام التصريح المنصوص عليه في المادة 162، تضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بعض العقوبات المنصوص عليها في حالة عدم احترام المؤسسات الأجنبية التزاماتها بما في ذلك التصريحات. تفرض العقوبات المنصوص عليها في المادة 134 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة على الأشخاص الذين لم يدفعوا الضريبة ضمن

---

617 – المادة 161 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

618 – في حالة انتهاء أجل الإيداع للتصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه.

619 – المادة 162 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

620 – المادة 163 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

621 – المادة 162 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الأجل المشار إليه في المادة 159، أو قاموا بدفع غير كاف. و بالتالي في حالة عدم قيام تلك المؤسسات الأجنبية بدفع تلك المبالغ المستحقة وفقا لنظام الاقتطاع من المصدر فان ذلك يعرضها إلى دفع مبالغ الاقتطاع المستحقة إضافة إلى نسبة 25 % منها. كما يترتب على عدم إيداع الجداول الإشعار بالدفع في الآجال المحددة إلى تطبيق غرامة على المدين تحدد بنسبة 10%، و ترفع هذه الغرامة إلى نسبة 25 % في حالة اعذار الإدارة الشخص الملزم بإجراء الاقتطاع بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام لتسوية وضعيته خلال شهر واحد، بحيث تكون المؤسسة الأجنبية مسؤولة سويا و تضامنيا مع المؤسسة أو الهيئة صاحبة الانجاز، عن الاقتطاعات المستحقة و غير المدفوعة. و يترتب على كل نقص ملحوظ في رقم الأعمال الإجمالي، المصرح به حسب الكيفيات المنصوص عليها في المادة 162 و المحددة في المادة 156، فرض العقوبات التي تقرها المادة 165 على المؤسسة الأجنبية، و يتم تحصيل تسوية الحقوق و الغرامات المتصلة بها عن طريق الجدول[622].

ثالثا–الرسوم المطبقة على نشاطات الشركات الأجنبية (الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة)

بالإضافة إلى الضريبة على أرباح الشركات، تخضع المؤسسات الأجنبية إلى رسوم أخرى تتعلق بالنشاطات التي تؤديها، و يتعلق الأمر بالرسم على النشاط المهني إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة.

01–الرسم على النشاط المهني TAP

أنشئ الرسم على النشاط المهني **TAP** بموجب قانون المالية لسنة 1996، و هذا بعملية إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري **TAIC** و الرسم على النشاط الغير تجاري **TANC** [623]. يؤكد المشرع الجزائري أنه يتعلق الرسم على النشاط المهني برقم أعمال يتم تحقيقه في الجزائر من طرف المكلفين الذين يمارسون نشاطا مهنيا تجاريا أو صناعيا تخضع أرباحه لنظام الربح الحقيقي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات[624]، وهو ما ينطبق إذا على المؤسسات الأجنبية باعتبارها تخضع للضريبة على أرباح الشركات.

---

[622] – المواد من 163 إلى 167من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[623] – نصر رحال، مصطفى عوادي، جباية المؤسسة بين النظرية و التطبيق، طبعة 2011/2010، مطبعة سخري، الجزائر، الصفحة 20.

[624] – المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

باستثناء النشاطات المعفاة و المستبعدة من الرسم على النشاط المهني يحدد معدل هذا الأخير ب 1.5% ويرفع إلى معدل 03% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نقل المحروقات بواسطة الأنابيب. و يتم توزيعه من خلال منح حصة للبلدية تقدر ب 66بالمائة، حصة الولاية تقدر ب 29 بالمائة، و أخيرا حصة لصندوق الضمان و التضامن للجماعات المحلية تقدر ب 05 بالمائة [625].

و تراعى التغييرات المدرجة عند الاقتضاء بالنسبة لرقم الأعمال الخاص بالمؤسسات الخاضعة لمؤسسات موجودة خارج الجزائر أو المراقبة لها، من أجل تصحيح رقم الأعمال الذي سجلته محاسبتها. و يعتمد نفس الإجراء بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لمؤسسة أو مجموعة مؤسسات تراقب بدورها مؤسسات أخرى توجد خارج الجزائر. و في غياب عناصر دقيقة لإجراء التصحيحات المذكورة في الفقرة السابقة، تحدد أرقام الأعمال الخاضعة للضريبة بمقارنتها مع أرقام أعمال المؤسسات المماثلة المستغلة استغلالا عاديا[626].

و لكن من أجل تخفيف الأعباء الجبائية على المؤسسات المعنية بدفع هذا الرسم و في إطار السياسة الاقتصادية المعتمدة من طرف الدولة لدعم الاستثمار و تحسين مناخ الأعمال، قام المشرع في إطار قانون المالية لسنة 2024 و بموجب المادة 14 منه بالنص على إلغاء أحكام المواد من 217 إلى 231 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. إذ يهدف هذا الإجراء إلى الإلغاء النهائي للرسم على النشاط المهني، و لكن دون أن يمس ذلك بالعمليات التي يكون الحدث المنشأ لها من التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن أو الفوترة خلال السنة المالية 2023 و ما قبلها و التي كان رقم الأعمال الخاص بها خاضعا للرسم على النشاط المهني، فإنها طبعا تبقى خاضعة لأحكام الرسم على النشاط المهني. كما الرسم على النشاط المهني المسدد على التسبيقات المحصلة خلال السنة 2023 و ما قبلها فيما يخص صفقات الأشغال أو أداء الخدمات التي تم الشروع في تنفيذها في 2024 مكتسبة للخزينة العمومية، و غير قابل للاسترداد[627].

02–الرسم على القيمة المضافة TVA

تضمن الإصلاح الضريبي لسنة 1991 إدخال الرسم على القيمة المضافة و ذلك خلفا للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGP/S، أين يعتبر

---

[625]– المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[626] – المادة 221 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[627] - منشور رقم 09/ وع/ م ع ض/ ق.م 2024 المؤرخ في 12 فيفري 2024. www.mfdgi.gov.dz /Cir_09_LF24_Suppression_TAP

هذا الرسم رسما عاما على الاستهلاك ينطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي أو التجاري الحرفي أو الحر[628].

يفرض الرسم على القيمة المضافة على مجموعة كبيرة من النشاطات تم تعدادها في الجزء الخاص بهذا الرسم الوارد في قانون الرسوم على الأعمال. فمنها ما يخضع وجوبا للضريبة مثل: عمليات المبيعات و التسليمات الخاصة بالمنتجين و كذا المستوردين و البيع بالجملة، الأشغال العقارية، عمليات الإيجار و أداء الخدمات، بيع العقارات و المحلات، عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وإعادة بيعها، الخدمات المتعلقة بالهاتف، الحفلات الفنية و الألعاب...الخ. و هناك عمليات تخضع لهذا الرسم اختياريا بالنسبة للأشخاص الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، و الذين يختارون الخضوع لهذا الرسم بناءا على تصريح منهم كعمليات التصدير، الشركات البترولية المكلفين بالرسم الآخرين، و المؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء[629]. وتعفى مجموعة من العمليات من الخضوع لهذا الرسم كالعمليات الخاصة بخدمات الإطعام بالمجان، المنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء المجمدة منها، مصنوعات الذهب و الفضة الخاضعة لرسم الضمان باستثناء الفاخرة منها، عمليات بيع الخبز، الدقيق المستعمل للخبز، العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء في نفس المجموعة، عمليات بيع الحليب، السيارات السياحية .....الخ[630].

أ–حساب الرسم على القيمة المضافة

تم تحديد كيفية حساب الرسم على القيمة المضافة بموجب أحكام قانون الرسوم على الأعمال، و هذا من خلال تحديد الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة، و الأسس التي يقوم عليها، و معدلات احتسابه و كذا كيفية التصريح به.

الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

بالرجوع إلى أحكام قانون الرسوم على الأعمال فإنها تؤكد أن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة يتحقق عند التسليم القانوني أو المادي للبضاعة و ذلك بالنسبة للمبيعات، تحصيل الثمن كليا أو جزئيا بالنسبة لعمليات توزيع الماء الصالح للشرب أو عمليات البيع في إطار الأسواق العمومية، بالتسلم القانوني أو المادي للمالك المستفيد فيما يخص مؤسسات الترقية العقارية، و الاستلام النهائي

---

628 - نصر رحال، مصطفى عوادي، المرجع السابق، الصفحة 22.

629 – المادة الثانية و الثالثة من قانون الرسوم على الأعمال.

630 – تم تضمين قائمة طويلة من العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة يمكن الاضطلاع عليها في المواد من المادة 08 إلى غاية المادة 13 من قانون الرسوم على الأعمال.

للمنشأة فيما يخص المؤسسات الأجنبية (بالنسبة للأشغال العقارية)، منذ تاريخ إدخال البضاعة لدى الجمارك (بالنسبة للواردات)، و أخيرا بقبض الثمن جزئيا أو كليا (بالنسبة للخدمات عموما)، و تسليم التذاكر بالنسبة للحفلات الألعاب[631].

الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف و الحقوق و الرسوم، بالنسبة للعمليات الداخلية. أما فيما يخص عمليات الاستيراد فيتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك بما فيها الحقوق و الرسوم. في حين يتكون الأساس الخاضع لعمليات التصدير من قيمة البضائع عند التصدير بما فيها الحقوق والرسوم، و يستثنى بالنسبة لجميع هذه العمليات الرسم على القيمة المضافة[632].

معدلات الرسم على القيمة المضافة

يتم تحصيل الرسم على القيمة المضافة وفقا للمعدلات التي يشير إليها قانون الرسوم على الأعمال، والمحددة و هذا بقدر 19% كمعدل عادي للرسم على القيمة المضافة[633]، أو 09% كمعدل منخفض لبعض المنتجات و المواد و الخدمات و العمليات التي تم تعدادها ضمن قائمة طويلة في المادة 23 من قانون الرسوم على الأعمال.

كيفية التصريح و دفع الرسم على القيمة المضافة

يتم التصريح بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من خلال إرسال أو تسليم كشف يبين مبالغ العمليات المحققة من طرف المكلف بالضريبة إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، و ذلك قبل اليوم العشرين من كل شهر. و في حالة انقضاء تاريخ التصريح في يوم عطلة فان ذلك الأجل يؤجل إلى أول يوم يليه، و يمكن الا يتم دفع هذا الرسم بتاريخ إيداع التصريح، الا أنه في حالة تجاوز الأجل المحدد يتم تطبيق غرامات عن التأخر وفقا لنص المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة[634].

631 – المادة 14 من قانون الرسوم على الأعمال.

632 – المواد 18، 19 و 20 من قانون الرسوم على الأعمال

633 – المادة 21 من قانون الرسوم على الأعمال.

634 – المادة 76 من قانون الرسوم على الأعمال

المطلب الثاني– الإخضاع الضريبي لأرباح الملاحة البحرية و الجوية

تضمنت أحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية و الجزائرية أحكام خاصة بتوزيع الاختصاص للدول المتعاقدة بالنسبة لأرباح الملاحة البحرية و الجوية، و التي تفرق بين الملاحة الداخلية و الملاحة الدولية، و هو ما سنبينه في الآتي.

الفرع الأول– الإخضاع الضريبي لأرباح الملاحة الدولية

تم التطرق للأرباح المتحصل عليها من النقل الدولي في المادة الثامنة (08) من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و التي قامت من خلالها بتبيان نوع الأرباح الناشئة عن النقل الدولي الخاضعة لأحكام هذه المادة، و كذا الدولة التي تملك الحق في إخضاع هذه المداخيل للضريبة.

و قد أيدت هيئة الأمم المتحدة هذه الأحكام، الا أنها أدرجت في المادة الثامنة (08) من اتفاقيتها النموذجية نهجين مختلفين من المعاملة الضريبية للأرباح المستمدة من أنشطة النقل الدولي .

يتبع البديل (أ) نفس النهج الذي تتبعه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي و التي تخص الأرباح المتأتية من تشغيل السفن أو الطائرات في النقل الدولي، والتي لا تخضع للضريبة إلا في البلد الذي يوجد به مقر الإدارة الفعلي للمشروع. في حين توفر النسخة البديلة (ب) نفس المعاملة للأرباح المشتقة من تشغيل الطائرات في النقل الدولي، مع النص على ضرائب محدودة على أرباح أنشطة الشحن في دولة المصدر، و ذلك من خلال قيامها بإلغاء عبارة "السفن" من الفقرة 01. و تبعا لذلك تطبق هذه الفقرة على الأرباح الخاصة باستغلال الطائرات في الملاحة الدولية فقط. و أضافت الفقرة الثانية (02) للمادة الثامنة و خصصتها للملاحة البحرية الدولية فقط، مع الاحتفاظ بكامل الأحكام الباقية دون أي تغيير. و في هذه الحالة قد تفرض دولة المصدر الضريبة على أساس "توزيع مناسب للأرباح الصافية الإجمالية" التي تستمدها المؤسسة من عمليات الشحن الخاصة بها، وتخفيض ضريبة الاستقطاع بنسبة مئوية متفق عليها[635].

و عليه سنحاول دراسة و تحليل الأحكام الخاصة بالنقل الدولي من خلال التطرق إلى التعريف الخاص بالنقل البحري، والذي أعطته الاتفاقيات الجبائية لهذا المصطلح و كذا قواعد فرض الضريبة على هذا النوع من المداخيل.

635 - Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, OP.cit, page 251.

أولا– مفهوم النقل الدولي وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية

تطرقت أحكام الاتفاقيات النموذجية لمفهوم النقل الدولي و الذي تعرفه بأنه كل نقل تم إجراؤه عن طريق سفينة أو طائرة مستغلة من طرف شركة يوجد مقر إدارتها الفعلي في دولة متعاقدة، باستثناء الحالات التي تشغل فيها السفينة أو الطائرة بين نقاط توجد في الدولة المتعاقدة الأخرى[636].

وتؤكد كلتا المنظمتان أن تعريف مصطلح النقل الدولي أوسع مما يفهم منه في العادة، و يهدف هذا التعريف الواسع إلى حفظ حق دولة وجود مقر الإدارة الفعلي بفرض الضريبة على النقل المحلي، إضافة إلى النقل الدولي بين الدول الأخرى. و أن يسمح للدولة المتعاقدة الأخرى بفرض الضرائب على النقل المحصور بين حدودها[637].

و لتوضيح مفهوم النقل الدولي أكثر ذكرت منظمة التعاون و التنمية مثالا بهذا الخصوص، أين ترى أن تعريف النقل الدولي ينطبق حين تشكل رحلة السفينة أو الطائرة بين أماكن الدولة المتعاقدة الأخرى جزءا من رحلة أطول لتلك السفينة أو الطائرة، تشمل مكان مغادرة أو وصول خارج تلك الدولة المتعاقدة الأخرى. فإذا انتقلت طائرة ما ضمن الرحلة ذاتها من مكان في إحدى الدولتين المتعاقدتين إلى مكان في الدولة المتعاقدة الأخرى أولا، ثم واصلت رحلتها إلى وجهة أخرى تقع في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى، فستكون المرحلة الأولى و الثانية جزءا من رحلة تندرج ضمن مفهوم النقل الدولي. الا أنه لا ينطبق تعريف النقل الدولي على النقل بواسطة منشأة يقع مكان إدارتها الفعلية في إحدى الدولتين المتعاقدتين حين تعمل السفينة أو الطائرة بين مكانين في الدولة الأخرى، حتى إذا جرى جزء من النقل خارج تلك الدولة، و مثال ذلك الرحلة التي تبدأ و تنتهي في تلك الدولة الأخرى دون التوقف في ميناء أجنبي لا تشكل نقلا دوليا للركاب[638].

و بالرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية الجزائرية، فإننا نلاحظ أن جميع هذه الاتفاقيات قد تضمنت نفس المفهوم الذي وضعته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، باستثناء اتفاقية واحدة و هي تلك المبرمة مع لبنان و التي تضمنت عبارة أخرى تؤكد أن مفهوم النقل الدولي يشمل أي وسيلة نقل بالسفينة أو الطائرة، إضافة إلى "القطار" أو أي "مركبة نقل بري"[639]، و هو ما لم يتضمنه نص التعريف الذي

---

[636] - الفقرة الأولى (01) من المادة الثالثة (03) من الاتفاقيات النموذجية.

[637] - ONU , Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, révision de 2011,publié en 2015, , paragraphe 08 , page 85.

[638] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي (النسخة باللغة العربية) ، الفقرة6.1 و 6.3 ، ص 75.

[639] – الفقرة الفرعية (ل) من الفقرة الأولى للمادة الثالثة من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و لبنان، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06–171 المؤرخ في 22 ماي 2006، الجريدة الرسمية عدد 35.

وضعته كلتا المنظمتين. الا أن هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتها على نص المادة 08 أوضحت أنه للدول التي ترغب في توسيع نطاق أحكام المادة 8 أثناء مفاوضاتها الثنائية، أن تشمل نشاطات النقل بالسكك الحديدية والنقل البري ، وذلك تبعاً لتواتر أو حجم حركة المرور عبر الحدود، و هو ما يبين أهمية التعليقات التابعة للمواد في اقتراح أحكام لا تقل أهمية عن تلك المدرجة في نصوص النموذج.

ثانيا– أحكام الإخضاع الضريبي لمداخيل الملاحة الدولية

تستند أحكام الإخضاع الضريبي لأحكام مداخيل الملاحة الدولية على ثلاث معايير، معيار مقر الإدارة الفعلي، معيار قيد السفينة و معيار دولة الإقامة.

01– معيار مقر الإدارة الفعلي

تؤكد أحكام الاتفاقيات النموذجية أن الحق في فرض الضريبة على الأرباح الناتجة عن استغلال النقل الدولي للسفن و الطائرات يحتفظ به لدولة واحدة وهي الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلي للمؤسسة[640]. ويتفق كلا النموذجان على أن عدم تطبيق هذا الحكم على موقع بناء بحري مستغل من طرف شركة ملاحة تملك مقر الإدارة الفعلي في دولة أخرى[641].

و قد أخذت الجزائر بمعيار مقر الإدارة الفعلي من أجل إخضاع الأرباح الخاصة بالنقل الدولي للسفن و الطائرات في اغلب اتفاقياتها الجبائية، و يتعلق الأمر باتفاقياتها المبرمة مع كل من المملكة العربية السعودية، لبنان، الصين، النمسا، اسبانيا، البرتغال، مصر، ايطاليا، البوسنة و الهرسك، رومانيا، اليمن، موريتانيا، سوريا، قطر، ألمانيا، الإمارات العربية المتحدة، فرنسا، سويسرا، الأردن، كندا، البحرين، بلجيكا و إيران[642].

و إضافة إلى ذلك تستعيد الاتفاقيات الجبائية فيما يخص هذا الموضوع الأحكام المنصوص عليها بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في المادة 15 الفقرة 03 التي يتم النص من خلالها على أن المكافآت المتلقاة مقابل تأدية عمل مأجور على متن سفينة أو طائرة مشغلة في النقل الدولي أو على متن قارب للنقل الداخلي تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلي للمؤسسة .

---

640 – الفقرة الأولى من المادة الثامنة للاتفاقيات النموذجية.

641 - ONU , Op.cit, , paragraphe 11 cite le paragraphe 12 des commentaires sur l'article 08 du modèle de l'OCDE, page 170

642 – تنص مثلا الفقرة الأولى من المادة الثامنة للاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع إيران انه:" لا تخضع الأرباح الناتجة عن استغلال سفن أو طائرات في حركة النقل الدولي للضريبة الا في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة"

حيث تستعيد هذه القاعدة كمبدأ تلك الأحكام الخاصة بمداخيل المؤسسات (طبقا لنص المادة 08 من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية[643].

02-معيار ميناء قيد السفينة و معيار إقامة مشغل السفينة

تعالج أحكام نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حالات خاصة أين يكون مقر الإدارة الفعلي موجود على متن سفينة أو قارب. في هذه الحالة الضريبة لن يتم تحصيلها إلا من طرف الدولة التي يوجد فوق إقليمها ميناء تسجيل أو قيد السفينة أو القارب. أما إذا تعذر تحديد هذا المكان فان الضريبة لا يتم تحصيلها إلا في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها مستغل السفينة[644]. و هو الحكم الذي أخذت به هيئة الأمم المتحدة من خلال استنساخ هذه الفقرة بالنسبة للفقرة 03 من المادة 8أ و الفقرة 04 من المادة 8ب[645].

أما بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الجزائرية، فنلاحظ أن عددا كبيرا منها أخذ بهذه المعايير البديلة (معيار قيد السفينة و معيار إقامة مشغل السفينة)، و يتعلق الأمر بكل الاتفاقيات التي تأخذ بمعيار مقر الإدارة الفعلي و التي سبق لنا تحديدها، في حين لم تتضمن باقي الاتفاقيات مثل هذا الحكم.

03- معيار دولة الإقامة

كما سبق القول فان المعيار الرئيسي لإخضاع أرباح الملاحة الدولية للضريبة هو معيار مقر الإدارة الفعلي، الا انه توجد بعض الحالات التي يكون فيها مقر الإدارة الفعلي موجودا في دولة غير الدولة التي تقيم فيها المؤسسة التي تستغل السفن أو الطائرات، هنا تجيز منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية للدول التي تفضل منح الحق في فرض الضريبة حصريا لدولة الإقامة، باستبدال الفقرة الأولى بقاعدة مماثلة[646].

و هو ما أخذت الجزائر به في بعض من اتفاقياتها الجبائية[647]، إذ تنص الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع الكويت على أنه " تخضع أرباح مشروع تابع لدولة متعاقدة من تشغيل سفن أو طائرات في

---

643 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 43630, page 636.

644- الفقرة الثالثة (03) من المادة الثامنة(08) للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

645- ONU, modèle de convention fiscal, paragraphe18, page 173.

646 - OCDE, modèle de convention fiscal concernant la double imposition, paragraphe 02, page 96.

647 - الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من دولة : الكويت ، اندونيسيا، بلغاريا، المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و ايرلندا الشمالية،جنوب إفريقيا، سلطنة عمان، كوريا، أوكرانيا و اليابان.

النقل الدولي للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة"[648]. في حين استخدمت الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع تركيا عبارة "المقر الاجتماعي لهذه المؤسسة"[649].

كما تجيز منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية للدول التي تفضل دمج خصائص الإقامة و مقر الإدارة الفعلي القيام بذلك، مع منح الحق في فرض الضريبة أولا إلى الدولة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلي. في حين دولة الإقامة تمنع الازدواج الضريبي من خلال تطبيق المادة 23، شريطة أن تكون الدولة الأولى قادرة على فرض الضريبة على مجموع أرباح المؤسسة، أما إذا لم تكن قادرة على فعل ذلك، فان الحق في فرض الضريبة يمنح أولا لدولة الإقامة. و يكون تطبيق هذا المبدأ باستبدال تلك الأحكام بهذه القاعدة التي تمت صياغتها في فقرة أدرجتها المنظمة في تعليقاتها[650] .و هو نفس الحكم الذي أخذت به هيئة الأمم المتحدة حرفيا و يظهر ذلك في الشرح الخاص بالفقرة الأولى (01) من المادة الثامنة (08) النسخة (أ)[651].

و ما تجدر الإشارة إليه في هذا السياق أن الجزائر اعتمدت قاعدة الإخضاع في دولة الإقامة في تشريعها الداخلي، و هو ما نص عليه قانون الضرائب المباشرة و نقل الأرباح الذي يؤكد أنه تعفى الأرباح التي تحققها مؤسسات الملاحة البحرية المقيمة بالخارج و التي تنتج عن استغلال بواخر أجنبية من الضريبة، شريطة أن تكون مؤسسات جزائرية من نفس النوع تتمتع بإعفاء مماثل و مساوي. و يتم تحديد هذا الإعفاء و كيفياته عن طريق اتفاقية أو اتفاق ثنائي[652].

ثالثا– أنواع الأرباح التي تخضع لتطبيق المادة الثامنة (08) من الاتفاقيات النموذجية

تضمنت التعليقات على نص المادة الثامنة للاتفاقيات النموذجية ذكر بعض الأمثلة التي تعتبر كأرباح تخضع لأحكام هذه المادة. كذلك بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الجزائرية فان البعض منها قد تطرق إلى أنواع المداخيل التي تندرج ضمن مفهوم المداخيل الخاصة بالنقل الدولي، في حين لم تذكر بعض

---

[648] – الفقرة الأولى من المادة الثامنة (08) من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الكويت، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15–191 المؤرخ في 20 يوليو 2015، الجريدة الرسمية رقم 42.

[649] – الفقرة الأولى من المادة الثامنة للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و تركيا، و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 94–305 المؤرخ في 02 اكتوبر 1994 ، الجريدة الرسمية رقم 65.

[650] - OCDE ,Modèle de convention fiscale version 2014 , paragraphe 03, page 190.

[651]- ONU, Op.cit, paragraphe 10, cite le paragraphe 03 du commentaire sur l'article 08 du modèle de l'OCDE ,page 168.

[652] – المادة 175 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الاتفاقيات أي إشارة إلى نوع هذه المداخيل التي تشملها المادة الثامنة[653]. بصفة عامة تشمل المداخيل التي تندرج ضمن نطاق تطبيق نص المادة الثامنة (08) المداخيل الآتية:

01- الأرباح المباشرة

و هي الأرباح التي تحققها المؤسسة مباشرة بفضل نقل الأشخاص أو السلع عن طريق السفن أو الطـائرات (التي تملكها أو تستأجرها أو توضع تحت تصرفها بطريقة أخرى).

02 -أرباح النشاطات الملحقة

و هي نشاطات المؤسسة التي ليست بحاجة إلى ممارستها من أجل استغلالها للسفن أو الطائرات في النقل الدولي، و لكن تشكل مساهمة بسيطة بالنظر لذلك الاستغلال، و التي ترتبط جدا بها[654]. والأمثلة التالية تتناول بعض هذه النشاطات التي يعتبرها كلا النموذجين من النشاطات الملحقة:

- الأرباح المتحصل عليها من تأجير سفينة أو طائرة مجهزة، باستثناء النشاطات التي تندرج ضمن المادة 07 و المحققة من تأجير سفينة أو طائرة بدون تجهيز. و هو ما نصت عليه بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من جنوب إفريقيا، الإمارات العربية المتحدة، أوكرانيا، كندا، عمان و سوريا.

-أرباح النقل بوسائل أخرى مرتبطة مباشرة بتشغيل هذه المؤسسة للسفن أو الطائرات في النقل الدولي كاستخدام مؤسسة لخدمة حافلات تربط مدينة بمطار لتسهيل وصول المسافرين إلى رحلاتهم الجوية. و هو ما يمكن فهمه من نص المادة الثامنة للاتفاقية المبرمة مع لبنان التي تضمنت عبارة القطارات أو مركبات السير البرية.

-أرباح الإشهار الذي تقوم به مؤسسة لحساب مؤسسات أخرى في مجلات تمنح على متن السفينة أو الطائرة التي تشغلها، أو في محلاتها التجارية (مثال محلات بيع التذاكر).

- هناك دخل آخر و هو الأرباح الناشئة عن اتفاقات تجمع بين مؤسسات النقل لخفض تكاليف صيانة العتاد الضروري لتشغيل سفنهم أو طائراتهم في دول أخرى[655].

---

653 - الاتفاقيات التي لم تتضمن تحديد الأنشطة التي تندرج ضمن مفهوم أرباح النقل الدولي، هي الاتفاقيات المبرمة مع كل من بلغاريا، تركيا، اندونيسيا، المملكة العربية السعودية، الصين، النمسا، اسبانيا، البرتغال، مصر، ايطاليا، البوسنة و الهرسك، ألمانيا، الأردن، البحرين، إيران، رومانيا، اليمن، روسيا، كوريا، سويسرا، موريتانيا و هولندا.

654 - ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن هذا النوع من الأرباح لا يجب أن يتم اعتبارها مثل نشاط مؤسسة أو مصدر دخل آخر للمؤسسة، بل نشاطات ملحقة لاستغلال السفن و الطائرات في النقل الدولي.

أضافت الجزائر بعض الأحكام الخاصة بتحديد تلك النشاطات، والتي تتماشى مع العلاقات الاقتصادية التي تجمعها مع تلك الدول، إذ تنص أحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و لبنان أن الأرباح الناجمة عن تشغيل السفن والطائرات و القطارات و مركبات السير البرية لا تشمل الأرباح الناجمة عن تشغيل فندق إذا كان العمل لا يرتبط على وجه الحصر بالنقل الدولي[656].

كما نصت الاتفاقية المبرمة مع سوريا على أن أحكام هذه المادة لا تشمل الأرباح التي تحققها مؤسسة لدولة متعاقدة من خلال عمولات عن المبيعات (في الدولة المتعاقدة الأخرى) لبطاقات سفر عن الطائرات أو السفن العائدة لمؤسسات أخرى[657].

في حين نصت أحكام الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع قطر على أن أحكام الفقرة الأولى تنطبق أيضا على دخل الشركة العربية المتحدة للنقل البحري في الجزائر، و لكن فقط على الأرباح المنسوبة إلى المساهمات القطرية منها[658].

و أخيرا تضمنت الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع بلجيكا في الفقرة الرابعة (04) من المادة الثامنة منها على أنه و بغض النظر عن أحكام الفقرة الثانية من المادة 19 لنفس الاتفاقية فان أحكام هذه المادة لا تنطبق على كل ضريبة جزائرية أو كل ضريبة بلجيكية تخص المداخيل الناتجة عن الاتفاقات الآتية:

–اتفاق منع الازدواج الضريبي للمداخيل الناتجة عن استغلال خدمات الطيران الدولي لسنة 1981.
–اتفاق منع الازدواج الضريبي لمداخيل استغلال السفن في النقل الدولي لسنة 1983.
–الاتفاق البحري بين الجزائر و الاتحاد الاقتصادي البلجيكي اللوكسمبورغي لسنة 1979[659].

---

655 – تعطي منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مثالا عن هذه النشاطات و هي شركة طيران تقبل بموجب اتفاق مبرم في إطار " التجمع التقني لشركات الطيران الدولية" من أجل توفير قطع غيار أو خدمات صيانة لمؤسسات أخرى للطيران توجد في مكان معين.

656 – الفقرة الثانية من المادة الثامنة للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و لبنان.

657 – الفقرة الرابعة (04) من المادة الثامنة (08) من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و سوريا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 01–79 المؤرخ في 29 مارس 2001، الجريدة الرسمية رقم 19.

658 – الفقرة الثالثة (03) من المادة الثامنة للاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع قطر، و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 10–273 المؤرخ في 03 نوفمبر 2010، الجريدة الرسمية رقم 70.

659 – تنص الفقرة 02 من المادة 29 من الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع بلجيكا على أن هذه الاتفاقية تدخل حيز التنفيذ في اليوم الثلاثين الذي يلي يوم تبادل وثائق التصديق، و تطبق أحكامها على المداخيل المستحقة من المصدر على المداخيل المدفوعة أو المعدة للأداء ابتداء من أول يناير من السنة التي تلي مباشرة سنة تبادل وثائق

الفرع الثاني– أحكام الإخضاع الضريبي لمداخيل الملاحة الداخلية

تخضع الملاحة الداخلية أيضا لأحكام المادة الثامنة، و ذلك في الفقرة الثانية (02) من هذه المادة بالنسبة لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. و الذي قامت هيئة الأمم المتحدة باعتماده حرفيا في الفقرة 02 من المادة 8أ و الفقرة 03 من المادة 8ب.

تطبق على الملاحة في الأنهار، القنوات و البحيرات، نفس النظام بالنسبة للملاحة البحرية أو الجوية في النقل الدولي. و ينطبق هذا الحكم ليس فقط على النقل الملاحي الذي سيتم من طرف مؤسسة لدولة معينة بين نقطتين توجد في دولة أخرى، و إنما يشمل الأحكام و المبادئ و الأمثلة المذكورة سابقا بالنسبة للنقل الدولي و التي تطبق مع اعتماد التكييفات الضرورية من أجل تحديد الأرباح التي يمكن اعتبارها كأرباح متحصل عليها من استغلال قوارب مستعملة في الملاحة الداخلية. كما يمكن أيضا أن يتم الاتفاق أثناء المفاوضات على أن الأرباح المتحصل عليها من استغلال السفن تندرج ضمن نشاطات الصيد، التجريف، القطر البحري، و بالتالي سيتم اعتبارها كمداخيل تغطيها نصوص هذه المادة[660] . وهو نفس المبدأ الذي تأخذ به هيئة الأمم في الفقرة 02 من المادة 8أ والفقرة 03 من المادة 8ب[661].

أما بالنسبة لموقف الجزائر من الملاحة الداخلية، يلاحظ أن معظم الاتفاقيات الجبائية الجزائرية لم تتضمن هذا النوع من النشاطات نظرا لانتفائها بالجزائر، و الذي يعود نوعا ما إلى الطبيعة الجغرافية التي تتميز بها.

الفرع الثالث– وضعية المنشآت الدائمة التابعة لمؤسسات النقل الدولي

ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن المؤسسة التي تملك في دولة أخرى منشأة دائمة لا تشتغل حصريا بالملاحة البحرية الداخلية والجوية، لا تشكل أي عائق بالنسبة لتطبيق الأحكام المنصوص عليها في الفقرتين 1و2 من المادة الثامنة. في حالة قيام السفن بنقل بضائع المؤسسة إلى منشأتها الدائمة التي تقع في دولة أخرى، ينبغي اعتبار أن جزءا من الأرباح المحققة من طرف

المصادقة، و كذا على الضرائب الأخرى المفروضة على مداخيل الفترات الخاضعة للضريبة التي تبدأ في أول يناير أو بعد أول يناير من السنة التي تلي مباشرة سنة هذا التبادل.

660- OCDE, Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 15,16,17.1, Page 194.

661 - ONU, Op.cit, Paragraphe 15,16 ; Page 172.

المؤسسة بمجرد أنها تضمن تنقلاتها عن طريق وسائلها ليست خاضعة للضريبة في الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة[662].

و بالنسبة للحالة التي تملك فيها المنشأة الدائمة منشآت من أجل استغلال السفن والطائرات كاستغلال أرصفة الشحن التي تتضمن تكاليف أخرى متعلقة بهذه التنقلات كتكاليف العمال، فان الأرباح المتحصل عليها من هذه الوظائف هي خاضعة للضريبة حصريا في الدولة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلي للمؤسسة. و قد لقي هذا المبدأ التأييد من هيئة الأمم المتحدة التي تبنت نفس المبادئ دون إدخال أي تعديل عليها[663].

و يتم استقطاع مجموع النفقات المتكبدة خلال ممارسة هذه الوظائف عند حساب جزء الأرباح التي لا يتم إخضاعها للضريبة في الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة، و لا تستقطع إذا الجزء من الأرباح المتحصل عليها من هذه المنشأة الدائمة التي يمكن أن تخضع للضريبة في هذه الدولة طبقا للمادة السابعة (07). و كنتيجة حتى و لو أن هذه الأرباح تم التحصل عليها من المنشأة الدائمة طبقا للمادة السابعة (07)، فلن تكون خاضعة للضريبة إلا في الدولة التي يقع فيها مقر الإدارة الفعلي للمؤسسة (هذه النتيجة تم تأكيدها من الفقرة 04 للمادة 07)[664].

الفرع الرابع–اتفاقيات التجمع الخاصة بالملاحة الدولية

بالعودة إلى واقع الملاحة الدولية يلاحظ وجود عدة مظاهر للتعاون الدولي في هذا المجال والذي يأخذ شكل اتفاقات تجمع، تقوم على تقسيم إيرادات النشاطات المشتركة. وهو ما تضمنته المادة الثامنة (08) في الفقرة الرابعة من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا نموذج هيئة الأمم المتحدة في الفقرة الرابعة من المادة 8 (أ) و الفقرة الخامسة من النسخة البديلة 8(ب). تنص هذه الفقرات على أن أحكام الفقرة الأولى من المادة الثامنة تسري أيضا على الأرباح الناتجة من المشاركة

662 - أكدت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تحليلها للمادة 08 أن المؤسسات التي لا تشغل حصريا الملاحة البحرية، الداخلية أو الجوية تندرج في نطاق الأحكام الواردة في هذه المادة و المتعلقة بالأرباح المتحصل عليها من استغلال سفن القوارب و الطائرات، وعليه إذا كانت مؤسسة ما تملك منشأة دائمة في دولة أجنبية تقوم حصريا باستغلال السفن أو الطائرات ، ليس من الداعي القيام بمعاملة هذه المنشأة الدائمة بطريقة تختلف عن تلك المنشآت الدائمة التي لا تشغل حصريا الملاحة البحرية، الداخلية أو الجوية.

663 - ONU, Op.cit, paragraphe 17 cite les paragraphes 19 et 20 des commentaires sur l'article 08 du modèle de l'OCDE, pages 172 et 173.

664 - OCDE, Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 21, Page 195.

في اتحاد أو عمل مشترك أو وكالة تشغيل دولية، و هو الحكم الذي تبنته الجزائر في جميع اتفاقياتها الجبائية بدون استثناء[665].

و لكن هنا قد تطرح إشكالية حول الوضعية الجبائية للأشخاص المشاركين في التجمع، فقد حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حل هذه الإشكالية من خلال إمكانية اللجوء إلى اعتماد صياغة أخرى في حالة الضرورة بالنص على الحكم الآتي: "و لكن فقط جزء من الأرباح تم تحقيقها و التي تعود إلى كل مشارك، نسبة إلى حقه في المؤسسة المشتركة"[666].

و توافق هيئة الأمم المتحدة منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في هذا الرأي[667]. أما بالنسبة للجزائر فقد اعتمدت مثل هذا الحكم في اتفاقية واحدة من بين جميع الاتفاقيات التي أبرمتها، و يتعلق الأمر بالاتفاقية المبرمة مع إيران، بحيث تنص على أنه" تطبق أحكام الفقرة 01 أيضا على الأرباح الناتجة عن الاشتراك في اتحاد أو استغلال مشترك أو هيئة استغلال دولية، لكن فقط على حسب الربح الناتج و الموزع على الشركاء بتناسب حصة كل واحد منهم في الاستغلال المشترك"[668].

الفرع الخامس–إخضاع أرباح النقل الدولي للضريبة في دولة المصدر

خرجت هيئة الأمم المتحدة قليلا عن المبدأ الذي تبنته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في الفقرة الثانية من المادة 08 في نسختها البديلة (ب)، ولم تكتف بإخضاع الأرباح المتأتية من استغلال السفن و الطائرات في النقل الدولي في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلي للمؤسسة، ولكنها سمحت كاستثناء بإخضاع هذه الأرباح للضريبة في دولة المصدر كحماية للدول النامية من خلال هذه الإضافة[669] . وتحدد هذه الأرباح الخاضعة للضريبة في دولة المصدر على اساس تقسيم مناسب

---

[665] - تنص مثلا الفقرة الرابعة من المادة الثامنة للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و جنوب إفريقيا على أنه تنطبق أحكام الفقرة الأولى من المادة الثامنة على الأرباح الناجمة من المشاركة في اتحاد الشركات أو عمل مشترك أو وكالة تشغيل دولية.

[666] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي (النسخة العربية)، الفقرتين 23 و 24 ، الصفحة 156.

[667] - ONU, Op.cit, paragraphe 19 cite les paragraphes 23 et 14 des commentaires sur l'article 08 du modèle de l'OCDE, page 174.

[668] – الفقرة الثالثة من المادة الثامنة (08) للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و إيران، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 09–187 المؤرخ في 12 ماي 2009، الجريد لرسمية عدد 32.

[669] - يتعلق حكم الإخضاع الضريبي في دولة المصدر بالأنشطة الخاصة بالنقل إلى بلد معين من أجل شحن البضائع أو التي تكون مبرمجة من قبل و ليست فجائية، و التي تشمل الرحلات المتفردة أو المتكررة.

للأرباح الصافية الكلية التي تحققها المؤسسة من النقل البحري، لتخفض بعد ذلك الضرائب التي تحسب وفقا لذلك التقسيم بنسبة تحدد في إطار المفاوضات الثنائية[670].

لم يلقى هذا الموقف تأييدا من طرف كل الاتفاقيات الجبائية الجزائرية، وهو ما يظهر من خلال استقراء أحكامها التي لم تتضمن الإشارة إلى مثل هذا الحكم، و بالتالي اكتفت فقط بتلك المعايير التي وضعتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، من خلال الإخضاع الضريبي لهذا النوع من المداخيل إما في دولة الإقامة أو دولة وجود مقر الإدارة الفعلي.

الفرع السادس–الأحكام المعدلة لنص المادة الثامنة من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017

مست التعديلات التي أجرتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لنموذج الاتفاقية الخاص بها سنة 2017 نص المادة الثامنة (08) منها و المتعلقة بالملاحة الدولية. فلم يتضمن النص الجديد غير فقرة واحدة و هي الفقرة الأولى، في حين تم حذف باقي الفقرات الخاصة بالنص السابق لسنة 2014[671]. واقتصر مضمون هذه الفقرة على أحكام الملاحة الدولية، و حذفت الأحكام المتعلقة بالملاحة الداخلية التي أبقت عليها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في التعليقات على نص المادة الثامنة (08)، وذلك كأحكام اختيارية تلجأ إليها الدول المتعاقدة الراغبة في اعتمادها[672].

كما شملت أهم التعديلات حذف عبارة " التي يوجد فيها مركز الإدارة الفعلي" من الفقرة الأولى، بحيث كانت الفقرة الأولى (01) إلى غاية سنة 2017 تنص على أن حق فرض الضريبة محتفظ به للدولة المتعاقدة التي يوجد بها مكان الإدارة الفعالة للشركة، الا أن التطبيق العملي لأحكام الاتفاقيات الجبائية للدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي و كذا البلدان غير الأعضاء أثبت أن غالبية هذه الدول تفضل أن تنسب الحق في فرض الضريبة إلى **دولة إقامة المؤسسة**، ووفقا لهذا الرأي تم تعديل نص المادة الثامنة (08). الا أنها أضافت في تعليقاتها أنه يمكن للدول التي ترغب في الاستمرار باستخدام الصياغة السابقة ومنح الحق الحصري في فرض الضريبة لدولة الإقامة التي يوجد فيها مركز الإدارة الفعلي للشركة. اعتماد حكم يتطابق مع نص الفقرة الأولى من المادة الثامنة لنموذج 2014[673].

670 - ONU, Op.cit, Paragraphe 13 Et 14, Page 171.

671 - L'article 08 du modèle de convention fiscale de l'OCDE 2017 prévoit que : « Les bénéfices ***d'une entreprise d'un État contractant*** provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans ***cet*** État ».

672 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 94, page 143.

673 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 93, page 142.

المطلب الثالث–أحكام الإخضاع الضريبي للأرباح الرأسمالية

يشمل نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية دخلا آخرا يضاف إلى قائمة المداخيل التي تخضع حصرا للضريبة في دولة الإقامة وهو الأرباح الرأسمالية، التي تطرقت إليها في المادة 13 من النموذج، وأحاطتها بأحكام تحدد من خلالها الحق في فرض الضريبة على هذا النوع من المداخيل. وهو نفس ما قامت به هيئة الأمم المتحدة، من خلال استنساخ أغلبية تلك الأحكام مع إدخال بعض التعديلات التي تتناسب مع أهدافها.

و تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنها لم تتطرق في المادة 13 إلى مسألة ما إذا كان يجب إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة و كيفية فرض الضرائب عليها في حالة خضوعها، بل تركت تحديد ذلك للقانون الداخلي للدول المتعاقدة. كما لا تحدد المادة نوع الضريبة التي تنطبق عليها، فهي ذات تطبيق واسع و قد تمت صياغتها لتشمل كل الضرائب على الأرباح الرأسمالية[674].

و ما تجدر الإشارة إليه هنا أن المادة 13 من الاتفاقيات النموذجية تناولت أحكام الإخضاع الضريبي للمداخيل الرأسمالية، و لكن هذه المداخيل لا تحكمها نفس المبادئ. فمن جهة نجدها تخضع للضريبة في دولة المصدر و يتعلق الأمر بالمداخيل الرأسمالية الناتجة عن: التصرف في الأموال العقارية المذكورة في المادة 06، الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في أموال منقولة تابعة لمنشأة دائمة، وكذا أرباح التنازل عن الأسهم، و التي سنتناولها بالتفصيل في الفصل الثاني. و من جهة أخرى تخضع للضريبة في دولة الإقامة بالنسبة للأرباح الرأسمالية الخاصة بالأموال المستغلة في الملاحة الدولية و الداخلية، و جميع الأرباح الرأسمالية الأخرى التي لم يرد ذكرها في المادة 13، و هو ما سنناقشه في التالي.

الفرع الأول–لأرباح الرأسمالية الخاصة بالأموال المستغلة في الملاحة الدولية و الداخلية

أوردت كلتا الاتفاقيتان النموذجيتان حكما مخالفا لتلك القاعدة الواردة في الفقرة الثانية (02) من المادة 13، يتعلق بمبدأ إسناد الحق في فرض الضريبة للدولة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلي للشركة[675]. والتي تنص على أن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في السفن و الطائرات المستغلة في الملاحة الدولية و القوارب الخاصة بالملاحة الداخلية، بالإضافة إلى الأموال المنقولة المستعملة

---

674 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية ، 2016، الفقرة 02، الصفحة 215.

675- Paragraphe 03 du l'article 13 du modèle de convention fiscal de l'OCDE et du modèle de convention fiscal de l'ONU.

لاستغلال هذه السفن الطائرات أو القوارب، لا تخضع للضريبة الا في الدولة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلي للشركة التي تستغل هذه السفن أو الطائرات أو القوارب[676]. و ما يمكن ملاحظته أن هذه الأحكام تنطبق مع أحكام المادة 08 و الفقرة 03 من المادة 22.

و تؤكد كل من المنظمتين أن الفقرة الثالثة (03) من المادة السابعة (07) تنطبق إذا كان مكان الإدارة الفعلية لتلك المؤسسة على متن سفينة أو قارب. و هنا يمكن للدولتين المتعاقدتين اللتين تفضلان منح الحق الحصري في فرض الضرائب لدولة المصدر أو الجمع بين معياري الإقامة ومكان الإدارة الفعلية، أن تستبدلا تلك الفقرة 03 بحكم يتماشى مع الأحكام المقترحة في الفقرتين 2 و 3 من التعليق على المادة الثامنة (08)[677].

كما ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن الفقرة الثالثة (03) ستطبق إذا كان المشروع الذي يقوم بنقل ملكية الممتلكات يشغل القوارب أو السفن أو الطائرات المشار إليها في تلك الفقرة سواء لأنشطة النقل الخاصة به أو عند تأجير القوارب أو السفن أو الطائرات مزودة بالمعدات و العاملين واللوازم، و العكس صحيح. وفي هذه الحالة لتفادي اللبس أو الغموض يمكن للدول الأعضاء أن تضع في اتفاقياتها الثنائية مزيدا من التوضيح لكيفية تطبيق المادة 13، وذلك من خلال تبني نسخة بديلة من الفقرة 03 من تلك المادة، تنص على أنه لا تخضع الأرباح المتأتية من نقل ملكية الممتلكات التي تشكل جزءا من الممتلكات التجارية لمشروع ما وتتكون من سفن أو طائرات يشغلها ذلك المشروع في النقل الدولي أو ممتلكات منقولة تتعلق بتشغيل السفن أو الطائرات للضريبة، الا في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مكان الإدارة الفعلية للمشروع[678]. غير أن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حاولت من جديد تنظيم هذا الحكم في التعديل الذي أجرته على النموذج الخاص بها في 2017، وأعادت صياغته كالآتي "الأرباح الرأسمالية التي تحققها مؤسسة لدولة متعاقدة تشغل السفن أو الطائرات في النقل الدولي من نقل الملكية المتعلقة بهذه السفن أو الطائرات، أو الممتلكات المنقولة المتعلقة بتشغيل هذه السفن أو الطائرات، تخضع للضريبة فقط في هذه الدولة"[679].

و في إطار هذه الأحكام فإننا نلاحظ أن الجزائر قد أخذت بالمبادئ التي جاءت بها الاتفاقيات النموذجية من خلال إخضاع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في السفن و الطائرات المستغلة في الملاحة الدولية و القوارب الخاصة بالملاحة الداخلية، في الدولة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلي للشركة التي تستغل هذه السفن أو الطائرات أو القوارب. و هو ما تضمنته الاتفاقيات الجبائية الجزائرية

676 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 332-2, page 161.
677 - ONU, Op.cit, paragraphe 07 se réfère au paragraphe 28des commentaires sur l'article 13 du modèle de l'OCDE, page 239.
678 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphes 28.1 et 28.2, page 271.
679 - Le nouveau Paragraphe 03 du l'article 13 du modèle de convention fiscal de l'OCDE 2017.

المبرمة مع كل من كوريا، النمسا، سوريا، كندا، بلجيكا، موريتانيا، السعودية، لبنان، إيران، سويسرا، اليمن، اسبانيا،الأردن، قطر، البرتغال،ألمانيا، الإمارات العربية المتحدة، روسيا، البوسنة والهرسك، فرنسا، رومانيا، الصين، ايطاليا، هولندا و الدانمارك. في حين اكتفت الاتفاقيات الباقية باعتماد معيار دولة الإقامة دون اشتراط وجود مقر الإدارة الفعلي في تلك الدولة التي تقيم فيها الشركة، و يتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة مع كل من بلغاريا، الكويت، تركيا، أوكرانيا، مصر، بريطانيا، عمان، جنوب إفريقيا والبحرين[680].

الفرع الثاني– الإخضاع الضريبي للأرباح الرأسمالية الأخرى التي لم تدرج في المادة 13 من الاتفاقيات النموذجية

تؤكد أحكام نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن الأرباح الرأسمالية المتحصل عليها من التنازل على الأموال التي لم تذكر في المادة 13، لا تخضع للضريبة الا في الدولة التي يقيم فيها المتنازل[681]. و هو نفس الحكم الذي نصت عليه أحكام نموذج هيئة الأمم المتحدة[682].

و قد أخذت الجزائر بهذا الحكم في أغلب اتفاقياتها الجبائية وأقرت الحق في فرض الضريبة لهذا النوع من المداخيل لدولة الإقامة[683]. باستثناء ثلاث اتفاقيات منحت من خلالها الحق في فرض الضريبة لدولة المصدر، و يتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة مع كل من مصر، كوريا و اسبانيا، و مثال ذلك ما تنص عليه الاتفاقية المبرمة مع كوريا التي تؤكد أن "الأرباح الناتجة عن التصرف في كل الأموال الأخرى، غير تلك المشار إليها في الفقرات 01 و 02 و 03، لا تخضع للضريبة الا في الدولة التي ينشأ فيها الدخل"[684] . في حين تضمنت الاتفاقية المبرمة مع اندونيسيا حكما غامضا لا يعبر صراحة عن نسب الحق في فرض الضريبة إما لدولة المصدر أو دولة الإقامة، إذ نصت على أن "الأرباح الناتجة من التصرف في كل الأموال الأخرى، باستثناء تلك المشار إليها في الفقرات 1 و 2 و 3، لا

---

680 – تنص مثلا الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و البحرين في الفقرة الثالثة من المادة 14 على أن الأرباح التي يحصل عليها شخص مقيم في إحدى الدولتين المتعاقدتين من التصرف في سفن أو طائرات تعمل في النقل الدولي ، ومن التصرف الأموال المنقولة الخاصة بتشغيل تلك السفن أو الطائرات تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط.

681 – الفقرة 05 من المادة 13 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و لتنمية الاقتصادية

682 – انظر الفقرة السادسة من المادة 13 لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة.

683 – تنص مثلا الفقرة الرابعة من المادة 13 من الاتفاقية المبرمة مع النمسا على أن الأرباح الناتجة عن التصرف في كل الأملاك الأخرى،غير تلم المشار إليها في الفقرات 1 و 2 و 3 لا تخضع للضريبة الا في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المتنازل.

684 – الفقرة الرابعة من المادة 13 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و كوريا، و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06–228، المؤرخ في 24 يونيو 2006، الجريدة الرسمية عدد 44، الصفحة 09.

تخضع للضريبة الا في هذه الدولة"[685]. فالصياغة المستعملة في هذه الفقرة تبقى غامضة نوعا ما ومعيبة، ذلك أنها لم تحدد لنا ماذا تقصد بعبارة "الا في هذه الدولة"، فهل تشير بذلك إلى دولة الإقامة أم دولة المصدر؟، حيث كان من الأفضل اعتماد حكم أكثر صراحة من هذا و ذلك لتفادي أي لبس أو اختلاف في تفسير هذه الفقرة.

كما تضمنت الاتفاقية المبرمة مع ألمانيا حكما خاصا إضافة إلى الحكم الخاص بالأرباح الرأسمالية الأخرى و الذي تؤكد فيه على أنه في حالة الأشخاص الطبيعيين الذين كانوا مقيمين في دولة متعاقدة لمدة خمس (05) سنوات على الأقل و الذين صاروا مقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى، لا تؤثر أحكام الفقرة الخامسة (05)على حق الدولة الأولى في فرض الضريبة على هؤلاء الأشخاص حسب أحكام تشريعها الوطني، بالنسبة لفوائض القيمة المنجزة إلى غاية تغييرهم لسكناهم على الحصص المملوكة في شركات مقيمة في هذه الدولة. و في هذه الحالة لا تؤخذ بعين الاعتبار أرباح رأس المال التي خضعت للضريبة في الدولة الأولى لحساب الأرباح اللاحقة الذي تجريه الدولة الأخرى[686].

لا تتضمن المادة 13 قاعدة خاصة للأرباح الرأسمالية المتحصل عليها من التنازل عن أسهم الشركة (باستثناء الأسهم الخاصة بالشركة المنصوص عليها في الفقرة 04) أو قيمة عقارية، أو السندات وغيرها من الضمانات. ومثل هذه الأرباح لا تخضع للضريبة الا في الدولة التي يقيم فيها المتنازل[687].

كما تؤكد كلتا المنظمتين في شرحها للمادة 13 أن نقل ملكية أسهم من طرف مساهم فيما يتصل بتصفية الشركة المصدرة أو باسترداد الأسهم أو تخفيض الرأسمال المدفوع لتلك الشركة، جاز أن يعامل الفرق بين العوائد التي يحصل عليها المساهم و القيمة الاسمية للأسهم في الدولة التي تقيم فيها الشركة كتوزيع للأرباح المتراكمة لا كربح رأسمالي. بحيث لا تمنع هذه المادة الدولة التي تقيم فيها الشركة من فرض الضرائب على مثل هذه التوزيعات بالمعدلات المنصوص عليها في المادة 10، ويسمح بفرض الضرائب على هذا النحو لان الفرق المذكور يدخل تحت تعريف مصطلح "أرباح الأسهم" الوارد في الفقرة 03 من المادة 10. و عندما تعامل دولة الشركة المصدرة الفرق على انه أرباح أسهم يتوجب على دولة إقامة المساهم توفير إعفاء من الازدواج الضريبي، حتى لو كان مثل هذا الفرق يعتبر ربحا رأسماليا بموجب القانون المحلي لتلك الدولة. أو قد ينطبق التفسير ذاته إذا قام الدائن باسترداد قيمة السندات أو سندات الدين بسعر أعلى من القيمة الاسمية أو القيمة التي صدرت

685 – الفقرة الرابعة من المادة 13 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اندونيسيا، و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 97–342، المؤرخ في 13 سبتمبر 1997، الجريدة الرسمية عدد 61، الصفحة 43.

686 – الفقرة السادسة (06) من المادة 13 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و ألمانيا.

687 - OCDE, Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 30, Page 273.

بها سندات الأسهم، وفي تلك الحالة قد يمثل الفرق فائدة و يخضع بذلك لضريبة محدودة في دولة المصدر الخاصة بتلك الفائدة وفقا للمادة 11. كما أنه لا بد من التمييز بين الأرباح الرأسمالية الناتجة عن نقل ملكية الأسهم التي يتم الحصول عليها أثناء ممارسة خيار الأسهم الممنوح لموظف أو عضو من أعضاء مجلس إدارة ما و بين المنفعة المتأتية من خيار الأسهم الداخل تحت المادة 15 أو المادة 16[688].

كخلاصة لما سبق تخضع المداخيل السابقة الذكر و المحققة من طرف الأشخاص المعنويين للضريبة في دولة الإقامة أو دولة مقر الإدارة الفعلي. و هنا يبقى المجال مفتوحا للتساؤل حول القاعدة المطبقة على الأشخاص الطبيعيين؟ و هو ما سنتطرق له بالتفصيل في الآتي.

المبحث الثاني: الإخضاع الضريبي للمداخيل المحققة من طرف الأشخاص الطبيعية في دولة الاقامة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية

تناولت أحكام الاتفاقيات النموذجية و كذا الاتفاقيات الجبائية الجزائرية أنواعا مختلفة من المداخيل التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون و التي تخضع أيضا للضريبة في دولة الإقامة بشكل حصري. ويتعلق الأمر هنا بالمداخيل التي يتحصل عليها الطلبة و الأساتذة، الإتاوات، المعاشات التقاعدية، أرباح المهن المستقلة والمداخيل التي لم تتناولها نصوص الاتفاقيات الجبائية. فكيف إذا تم تنظيم قواعد الإخضاع الضريبي لهذه الأنواع المختلفة من المداخيل بموجب أحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية و الجزائرية؟

المطلب الأول–الإخضاع الضريبي الحصري لمداخيل الطلبة و الأساتذة في دولة الإقامة

تناولت أحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية و كذا الاتفاقيات الجبائية الجزائرية ضمن أحكامها القواعد التي يمكن من خلالها تفادي مشكلة الازدواج الضريبي و توزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة بالنسبة للمداخيل التي يتحصل عليها كل من الطلبة و الأساتذة، ووضعت أحكاما خاصة لكل فئة من الفئتين و هو ما سنبينه في الآتي.

الفرع الأول–أحكام الإخضاع الضريبي للدخل الذي يحصل عليه الطلبة و المتربصون

يتعلق هذا النوع من المداخيل بالمدفوعات التي يتلقاها الطلبة أو المتربصين من أجل تغطية مصاريف الدراسة أو التدريب، و الذي نصت عليه المادة (20) من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

688 - ONU, Op.cit, paragraphe 17 cite le paragraphes 31 et 32 des commentaires sur l'article 13 du modèle de l'OCDE, page 243.

و قامت هيئة الأمم المتحدة باستنساخ أحكامها مع استخدامها لمصطلحين اثنين **متدرب** ومتمرن(stagiaire ou apprenti)[689] في حين استخدمت OCDE مصطلح متدرب فقط(stagiaire) ربما لان هذا المصطلح له نفس المعنى تقريبا. أما بالنسبة للجزائر فقد استخدمت في اتفاقياتها الجبائية عدة مصطلحات مختلفة كمصطلح الطلبة و المتدربون و في اتفاقيات أخرى نصت على مصطلح المتربصين و كذا مصطلح المتمرن.

أولا– مجال تطبيق المادة 20 من الاتفاقيات النموذجية على مداخيل الطلبة

تتفق كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين أن المادة (20) لا تغطي إلا المدفوعات التي تلقاها المستفيد من أجل الدراسة أو التربص. فهي إذا لا تطبق على المبلغ أو جزء من المبلغ الذي يشكل مكافأة على خدمة تم تأديتها من طرف المستفيد و التي تندرج ضمن مفهوم المادة 15 (أو المادة 07 في حالة الخدمات المستقلة و المادة 14 بالنسبة للدول التي تأخذ بنموذج هيئة الأمم المتحدة). و لكن حين يشمل التدريب الذي يقوم به المستفيد خبرة مهنية، يجب القيام بالمقارنة بين المكافأة على الخدمة والمبلغ المدفوع للمستفيد من أجل الدراسة أو التدريب. و بالتالي بمجرد أن مبلغ المال المدفوع يكون مماثل لذلك المبلغ الذي تم دفعه إلى أشخاص يوفرون خدمات مماثلة، و الذين لا يحملون صفة الطلبة و لا المتربصين، فانه عادة ما يشير أن هذا الدفع يشكل مكافأة على أداء خدمة. كما لا يجب أن تتجاوز تلك المبالغ الخاصة بالدراسة أو التربص المبلغ العادي للنفقات التي يمكن تكبدها من أجل ضمان الدراسة أو التدريب للمستفيد[690].

ثانيا– الإخضاع الضريبي لمداخيل الطلبة في دولة الإقامة

بصفة عامة تقوم نصوص الاتفاقيات النموذجية على مبدأ تفضيل التعاون الثقافي و تبادل الطلبة، وعلى هذا الأساس نلاحظ أن أغلب الاتفاقيات تعيد نفس المبدأ القاضي بإعفاء مداخيل الطلبة، و ذلك وفقا لما جاء فيها[691]. وتؤكد أحكام نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، أن كل المبالغ من هذه الطبيعة و المتحصل عليها من مصدر يقع في خارج الدولة أين يوجد الطالب أو المتدرب المعني سيتم إعفائهم من الضريبة في هذه الدولة[692]. و تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية انه عندما تم تبني نموذج الاتفاقية في 1977، تم اتخاذ قرار بإضافة كلمة " فورا" من أجل

689 - Article 20 Du Modèle De Convention Fiscal de l'ONU Concernant La Double Imposition .

690- ONU , Op.cit, Paragraphe 02 cite le paragraphe 03 des commentaires de l'OCDE sur l'article 20, Page 302.

691- Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 325, page 159.

692 الفقرة الأولى و الوحيدة من المادة 20 من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

توضيح أن المادة لا تطبق على الشخص الذي، في مرحلة ما، كان مقيم في دولة متعاقدة، و لكنه فيما بعد نقل إقامته إلى دولة ثالثة قبل السفر إلى الدولة المتعاقدة الأخرى[693].

و قد أخذت بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية بالمبدأ الذي وضعته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، و الذي يشترط إقامة الطالب أو المتربص في الدولة التي تدفع له تلك المبالغ[694]، و مثال ذلك ما نصت عليه الاتفاقية الجبائية المبرمة مع بلغاريا في الفقرة الأولى من المادة (20)، حيث تنص على أن:" المدفوعات التي يتلقاها طالب أو متربص والذي كان أو يكون مباشرة قبل زيارته لدولة متعاقدة مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى ..." . استخدمت الجزائر هنا عبارة "مباشرة" من أجل تأكيد شرط الإقامة في تلك الدولة التي جاء منها، في حين تم استخدام عبارة "قبيل" في الاتفاقيات المبرمة مع الكويت، النمسا و قطر للدلالة على الفارق الزمني الصغير جدا منذ مغادرة الطالب أو المتربص لدولة إقامته التي تدفع المبالغ ووصوله إلى الدولة التي يمارس فيها نشاط الدراسة أو التربص[695]، في حين هناك اتفاقيات اكتفت فيها بالنص فقط على إقامة المعني بالدولة الأولى وتواجده بصفة مؤقتة في الدولة الأخرى[696].

غير أنه يلاحظ أن بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الأخرى لا تشترط إقامة الطالب أو المتربص في تلك الدولة، بل تكتفي بنصها على أن هذا الطالب يحمل جنسية الدولة التي تدفع المبالغ (المنح) مثلما نصت عليه الاتفاقية المبرمة مع إيران، و كذا الاتفاقية المبرمة مع تركيا و التي استخدمت عبارة "مواطن"، و ذلك دون ذكر شرط الإقامة[697].

693 - OCDE, Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 01 Et 02, Page 341

694 - الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي أخذت بهذا الحكم هي تلك الاتفاقيات المبرمة مع كل من بلغاريا، البوسنة والهرسك،اندونيسيا، قطر، الإمارات، ألمانيا، المملكة السعودية، ايطاليا، بلجيكا، الصين، جنوب إفريقيا، بريطانيا، سوريا، فرنسا، البرتغال،اسبانيا، عمان، موريتانيا، هولندا، الدانمارك و اليابان.

695 – تنص مثلا الاتفاقية المبرمة مع الكويت في الفقرة الأولى من المادة 21 منها على أن: " المبالغ التي يتسلمها طالب أو متدرب مهني لغرض معيشته أو دراسته أو تدريبه، و يكون أو كان قبيل زيارته لدولة متعاقدة مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى و تواجد في الدولة المذكورة أولا فقط لغرض دراسته.....لا تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة"

696 – الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع البحرين ، مصر، لبنان، كندا، اليمن.

697 – و هو ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 21 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و تركيا التي تؤكد أن "المبالغ التي يتحصل عليها طالب أو متربص أو متمرن **يعتبر مواطنا بإحدى الدولتين المتعاقدتين**، و يقيم بالدولة الأخرى لغرض وحيد و هو متابعة دراسته ...."

01–مصدر المدفوعات الممنوحة للطلبة و المتربصين

تشمل المادة (20) من الاتفاقيات النموذجية المبالغ المتحصل عليها من مصادر تقع خارج الدولة فقط أين يكون الطالب أو المتربص حاضرا و موجودا بهدف الدراسة أو التربص. أما بالنسبة للمدفوعات المتحصل عليها من مصادر تقع داخل هذه الدولة فإنها تندرج ضمن مواد أخرى من الاتفاقية، و مثال هذا أثناء تواجد الطالب في الدولة الأولى، فانه يبقى مقيم في الدولة الأخرى طبقا للمادة 04، والمبالغ التي يتحصل عليها مثل المنح الدراسية، و التي لا تندرج ضمن مواد أخرى من الاتفاقية (مثل المادة 15) تفرض عليها الضريبة فقط في دولة الإقامة طبقا للفقرة 01 من المادة 21. و لأغراض هذه المادة، المبالغ التي تم دفعها من طرف مقيم لدولة متعاقدة لحسابه أو أين الأعباء تتحملها منشأة دائمة التي يملكها شخص في هذه الدولة لا تعتبر كأنه تم التحصل عليها من مصدر يقع خارج هذه الدولة[698] . و هذه هي نفس المبادئ التي تعترف بها هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتها على نص المادة عشرين (20)[699].

و قد تضمنت اغلب الاتفاقيات الجبائية الجزائرية حكما يشترط أن تكون هذه المبالغ المتحصل عليها متأتية من مصادر تقع خارج الدولة التي انتقل إليها الطالب أو المتربص أو المتدرب من اجل الدراسة أو التعلم، ما عدا الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع البحرين و الصين اللتان لم تتضمنا الإشارة إلى هذا النوع من الأحكام.

02–القيد الزمني لإعفاء مداخيل الطلبة

لم تتضمن كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين أي إشارة إلى اعتماد قيد خاص يحدد مدة الاستفادة من الإعفاء على الضريبة في الدولة التي يزاول فيها الطلبة أو المتربصون دراستهم و نشاطاتهم، ويبقى الإعفاء على تلك المداخيل ساريا إلى غاية انتهاء فترة الدراسة أو التربص. و هو ما تبنته الجزائر في معظم اتفاقياتها باستثناء الاتفاقية المبرمة مع لبنان التي تضمنت قيدا زمنيا من خلال النص على أن "المقيم في دولة متعاقدة ومتواجد مؤقتا في الدولة المتعاقدة الأخرى بصفة طالب أو متدرب يتلقى تدريبا فنيا أو مهنيا أو تجاريا، لا يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى على التحويلات المالية التي ترده من الخارج لغرض الإنفاق على معيشته و تحصيله العلمي أو التدرب، أو ترده بصفة منحة دراسية لمتابعة تحصيله العلمي، و ذلك لمدة 07 سنوات[700]، و هو تماما نفس الحكم الذي تضمنته الاتفاقية

698 - OCDE, Modèle de convention fiscale, paragraphe 04 , page 341.

699 - ONU , Op.cit, Paragraphe 02 cite le paragraphe 04 des commentaires de l'OCDE sur l'article 20, Page 303.

700 - الفقرة الأولى المادة (19) من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و لبنان المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06–171، المؤرخ في 22 ماي 2006، الجريدة الرسمية عدد 35.

الجبائية المبرمة مع رومانيا. هناك بعض الدول التي أخذت بهذا المبدأ كتونس التي تحدد مدة هذا الإعفاء من 06 أشهر إلى 05 سنوات حسب ما تنص عليه كل اتفاقية[701].

03–القيد المتعلق بقيمة المبالغ المدفوعة

تضمنت أحكام الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع اندونيسيا، قيدا يتعلق بقيمة المبالغ المدفوعة للشخص للطالب أو المتربص، أين يتم إعفاء المبالغ التي تحدد قيمتها ب 700 دولار كحد أقصى في السنة الواحدة، و تضيف أيضا عبارة "أي مبلغ آخر تحدده السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين"[702]. و هو ما لم تتضمنه أي اتفاقية جبائية جزائرية أخرى، كما لم تتطرق له الاتفاقيات النموذجية.

04–مداخيل الأعمال المأجورة التي يمارسها الطلبة أو المتربصون

تضمنت بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية[703] حكما آخر لم يرد حاليا ضمن نصوص مواد الاتفاقيات النموذجية، و يتعلق الأمر بالمنح و المرتبات التي تمنح للطلبة أو المتربصين مقابل "عمل مأجور". تأكد معظم تلك الاتفاقيات أنه بالنسبة لهذه المبالغ التي سيستفيد الطالب أو المتربص الذي يحصل عليها من نفس الإعفاءات أو التخفيف من الضرائب الذي يحظى به الأشخاص المقيمون في تلك الدولة التي يدرس أو يتربص فيها، و ذلك طيلة فترة دراسته أو تكوينه[704].

و هنا تضع بعض الاتفاقيات قيودا حول فترة الاستفادة من هذا الحكم، و مثال ذلك ما نصت عليه الاتفاقية الجبائية المبرمة مع تركيا من خلال تحديد المدة ب 183 يوما كحد أقصى في السنة المدنية[705]. كما تم تحديدها أيضا بسنة واحدة في الاتفاقية المبرمة مع بلجيكا و ذلك بدون تجاوز المبلغ المحدد عن طريق الاتفاق الودي، أين ترك المجال في تحديد مبلغ العمل المأجور للسلطة التقديرية للإدارة الجبائية، بعكس الاتفاقيتين الجبائيتين المبرمة مع كل من رومانيا و الأردن التي

---

701 – Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 326, page 159

702 – الفقرة الثانية (02) من المادة (20) للاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع اندونيسيا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 97–342، المؤرخ في 13 سبتمبر 1997، الجريدة الرسمية عدد 61.

703 – كل الاتفاقيات الجبائية الجزائرية تضمنت حكما حول الأعمال المأجورة التي يمارسها الطلبة و المتربصين ، باستثناء الاتفاقيات المبرمة مع اندونيسيا، اسبانيا، بريطانيا، إيران و الإمارات، سويسرا، هولندا، والدانمرك.

704– تضمنت في السابق الفقرة الثانية من المادة (20) لنموذج هيئة الأمم المتحدة، نفس هذا الحكم الذي تضمنته الاتفاقيات الجبائية الجزائرية و لكنها اضطرت إلى حذفها و تركت السلطة التقديرية للدول المتعاقدة في اعتمادها الصياغة التي تلائم ظروفها.

705 – الفقرة الثالثة (03) من المادة (21) من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و تركيا.

تشترط الا يتجاوز مبلغ هذا العمل المأجور قيمة 4000 دولار أمريكي أو ما يعادله من العملة الوطنية في السنة الواحدة[706]. أما الاتفاقية المبرمة مع لبنان فقد حددت تلك المدة بسنتين (02)[707]. في حين حددت الاتفاقية المبرمة مع اسبانيا هذا المبلغ بقيمة 1500 دولار أو ما يعادلها بالعملة الوطنية، وسيتم تحيين هذا المبلغ عند الضرورة باتفاق مشترك بين السلطات المختصة، و تضيف هذه الفقرة أيضا انه لا يمنح هذا الإعفاء الا للمدة الضرورية لإتمام الدراسة أو التكوين دون أن تتجاوز هذه الأخيرة فترة ست (06) سنوات اعتبارا من بدأ الدراسة أو التكوين.

و قد أخذت بعض الاتفاقيات الجبائية الفرنسية بهذا المبدأ من خلال تمديد الإعفاء إلى مصادر إضافية مرتبطة بخدمات مقدمة في دولة التواجد. و لكن يجب كمبدأ أن يتعلق الأمر بمصادر إضافية موجهة لتغطية تكاليف الدراسة أين يبقى الدخل متناسبا مع هذا الهدف. في هذا الإطار وتبعا لتطبيق أحكام الاتفاقية الفرنسية –البريطانية لسنة 2008، تؤكد الإدارة الجبائية الفرنسية أن المداخيل أو المنح التي يتقاضاها الطلاب أو المتربصين من مصدر للدولة التي يتابعون فيها دراستهم أو تربصهم، يتم إخضاعها للضريبة في الدولة التي يتابعون فيها دراستهم أو تربصهم على التوالي على أساس أحكام المادة 15 (مداخيل المهن التابعة) أو المادة 23 (المداخيل الأخرى) من الاتفاقية، بشرط أنه في هذه الحالة الأخيرة يجب أن يكون الطالب أو المتربص مقيما في هذه الدولة. و كذا المكافآت التي يتلقاها الطالب أو المتربص البريطاني مقابل النشاط المأجور الذي يمارسه على الإقليم الفرنسي من أجل تغطية جزء من مصاريفه تخضع أيضا للضريبة بفرنسا[708].

الفرع الثاني–الإخضاع الضريبي للمداخيل المدفوعة بالأساتذة و الباحثين

تشير هيئة الأمم المتحدة إلى أن العديد من الأعضاء المشاركين، أثناء المناقشات التي جرت في الاجتماع السابع لفريق الخبراء المتخصص، قاموا بالدعوة إلى إضافة مادة في الاتفاقية النموذجية تتناول المدرسين الزائرين. و الذي يخضعون في الأصل وفقا للاتفاقية النموذجية إما للمادة 14 في حالة تقديم خدمات التدريس في إطار مهنة مستقلة، أو للمادة 15 إذا قدمت الخدمات في إطار مهنة تابعة، أو حتى المادة 19 في حالة دفع أجورهم من طرف دولة متعاقدة[709].

---

706 – الفقرة الثانية (02 من المادة (20) للاتفاقية الجبائية المبرمة مع الأردن ، المرسوم الرئاسي رقم 2000–427، المؤرخ في 17 ديسمبر 2000، الجريدة الرسمية عدد 79، الصفحة 24.

707 – الفقرة الثانية (02) من المادة (19) من الاتفاقية المبرمة مع لبنان.

708 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 43610, page 636.

709 - الأمم المتحدة، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي (النسخة العربية)،لسنة 2002، الفقرتين 11 و12 ، الصفحة 271.

أولا– تطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية على مداخيل الأساتذة و الباحثين

تضم العديد من الاتفاقيات الجبائية مادة أو فقرة إضافية تتناول المدرسين على وجه التحديد، وأحيانا تتناول الباحثين وتعفيهم باستمرار من الضرائب في بلد المصدر إذا لم تتجاوز إقامتهم فترة محددة. ولوحظ أن المادتين 14 و 15 لا تعفيان عادة التعويض الذي يتقاضاه المدرس الزائر من الضرائب في بلد المصدر لأنهما تتيحان فرض الضريبة في المصدر على مقدمي الخدمات الموجودين في البلد المضيف لفترة تتعدى 183 يوما ،ولكن الواقع يؤكد أن الكثير من مهام التدريس تتجاوز تلك الفترة الزمنية، و قد أثارت هذه المسألة جدلا حول ضرورة وضع مادة مستقلة في بشكل حصري من عدمه[710].

و هنا يجب التفرقة بين حالتين: في غياب نص خاص يتضمن المداخيل التي يحصل عليها الأساتذة و الباحثون، فان المواد 14 ، 15 أو19 من الاتفاقية النموذجية هي التي تسري أحكامها على هذه الحالة و ذلك حسب الظروف المحيطة بها. أما بالنسبة للدول التي ترغب في إضافة حكم أو مادة كاملة تتضمن وضعية هذه الفئة فانه بالطبع يمكنها اللجوء إلى ذلك و هذا بغرض تسهيل العلاقات الثقافية وتبادل المعارف من خلال النص على إعفاء ضريبي لفترة محدودة في البلد المضيف للمدرسين الزائرين. وأحيانا تنص القوانين الضريبية المحلية فعلا على هذا الإعفاء الضريبي، وهذا ما يمكن اعتباره أفضل طريقة لحل مشاكل الازدواج الضريبي المتعلقة بالمدرسين الأجانب[711].

و قد أخذت الجزائر في عدد كبير من اتفاقياتها الجبائية بهذا الحكم، و ذلك من خلال اعتماد مادة كاملة تتضمن أحكام خاصة بهذه الفئة، و هذا بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من بلغاريا، تركيا، المملكة العربية السعودية، البوسنة و الهرسك، مصر، ايطاليا،اليمن، كوريا، الكويت، الإمارات لعربية المتحدة، الأردن، قطر، البحرين، رومانيا، سوريا، عمان، البحرين

---

710 – تم التوصل في الأخير إلى حل وسط يرضي جميع الأطراف، واقترح أحد الأعضاء عدم تعديل الاتفاقية النموذجية بإدراج نص يتعلق بالمدرسين الزائرين ولكن الاكتفاء فقط بإدراج بعض المقترحات المتعلقة بإمكانية إدراج أحكام تخص هذه المسألة و ذلك في التعليقات على نص المادة (20)، أين سيتم الإشارة إلى بعض المبادئ التي يمكن للدول اللجوء إليها أثناء المفاوضات الثنائية

710 – مثال ذلك ما جاء في نص المادة 20 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و هولندا، و التي جاءت تحت عنوان "الأساتذة و المدرسون" ،إذ تنص على أن " المبالغ التي يتقاضاها الأستاذ أو المدرس المقيم بدولة متعاقدة و المتواجد في دولة متعاقدة أخرى لغرض التدريس أو البحث

711- ONU , OP , 2015, Paragraphe 12, Page 307

وهولندا[712]. في حين تضمنت الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من إيران، ألمانيا واندونيسيا الإشارة إلى هذا الحكم كبند مدرج ضمن نفس المادة التي تتناول المدفوعات التي يتلقاها الطلبة أو المتربصون[713]. أما باقي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من النمسا، بلجيكا، الصين لبنان، كندا، جنوب إفريقيا، موريتانيا، روسيا، سويسرا، بريطانيا، فرنسا، البرتغال،أوكرانيا، اسبانيا و الدانمارك و اليابان فإنها لم تتضمن أي إشارة إلى حكم خاص بفئة الأساتذة الأجانب و بالتالي تنطبق عليهم الأحكام الخاصة بالمهن المستقلة و المهن التابعة و كذا الوظائف العمومية، كل حسب الحالة.

ثانيا– أحكام إعفاء مداخيل الأساتذة و الباحثين

تؤكد هيئة الأمم المتحدة في الشرح المتعلق بمسألة إعفاء فئة الأساتذة و الباحثين في دولة المصدر، أن الدول المتعاقدة التي اختارت أثناء مفاوضاتها الثنائية، القيام بإدراج نص يتعلق بالأساتذة الأجانب، يجب عليها مراعاة المسائل الآتية عند صياغتها لهذا النص:

01–مراعاة أهداف الاتفاقية، فإذا كان الهدف من إبرام اتفاقية جبائية على الأخص هو تفادي الازدواج الضريبي فإن الإعفاء المزدوج للأساتذة الأجانب أمر غير جائز[714].

02– القيد الزمني للإعفاء، بمعنى من المستحسن تقييد مدة الاستفادة من هذا الإعفاء على الزيارات، بحيث تحدد مدة قصوى للإعفاء (عادة ما تحدد بسنتين)، مع جواز تمديد هذه المدة الزمنية في

---

712 – مثال ذلك ما جاء في نص المادة 20 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و هولندا، و التي جاءت تحت عنوان "الأساتذة و المدرسون" ،إذ تنص على أن " المبالغ التي يتقاضاها الأستاذ أو المدرس المقيم بدولة متعاقدة و المتواجد في دولة متعاقدة أخرى لغرض التدريس أو البحث العلمي لمدة لا تزيد عن سنتين في جامعة أو كلية أو مؤسسة أخرى للتدريس أو البحث العلمي في تلك الدولة الأخرى، تخضع للضريبة فقط في الدولة المذكورة أولا.
كما لا تطبق أحكام هذه المادة على الدخل الناتج عن البحث إذا لم يتم هذا الأخير من أجل المنفعة العامة، بل تم المشروع فيه من أجل المنفعة الخاصة لشخص أو أشخاص مع معينين

713 – تضمنت الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع الكويت مادة كاملة تطرقت فيها إلى موضوع إخضاع المداخيل التي يتحصل عليها الأساتذة و الباحثين، و التي تؤكد في المادة 20 منها على أن الفرد الذي يكون أو كان قبيل زيارته لدولة متعاقدة مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، و الذي بدعوة من حكومة الدولة المتعاقدة المذكورة أولا أو جامعة أو كلية أو مدرسة أو متحف أو أي مؤسسة ثقافية في الدولة المتعاقدة المذكورة أولا، أو بموجب برنامج رسمي للتبادل الثقافي، تواجد في الدولة المتعاقدة لمدة لا تزيد عن سنتين متتاليتين فقط لغرض التدريس أو إلقاء محاضرات أو عمل أبحاث في مثل هذه المؤسسات، يعفى من الضريبة في تلك الدولة المتعاقدة فيما يتعلق بالمكافآت من هذا النشاط.

714 - ONU , Op.cit , Paragraphe 12 (a) , Page 307.

الحالات الفردية، و ذلك بالتراضي بين السلطات المختصة في الدول المتعاقدة. كما ينبغي أيضا تحديد ما إذا كان الدخل المتأتي من الزيارات التي تتجاوز الحد الزمني يخضع للضريبة من تاريخ بدء الزيارة التي قام بها الأساتذة الأجانب لتلك الدولة، أو فقط من تاريخ انتهاء القيد الزمني[715].

و قد تبنت الجزائر هذا القيد الزمني في اغلب اتفاقياتها التي تضمنت حكما خاصا بفئة الأساتذة الأجانب، و الذي حددته بمدة لا تتجاوز سنتين بالنسبة للاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من اندونيسيا، إيران، ايطاليا، تركيا،الكويت، اليمن، سوريا، البوسنة و الهرسك، الا أنها لم تذكر منذ متى يبدأ حساب فترة السنتين. و هذا على عكس الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من مصر، كوريا، رومانيا[716]، بلغاريا، عمان و الأردن، و هولندا التي تحدد مدة الإعفاء بسنتين متتاليتين اعتبارا من تاريخ وجوده بتلك الدولة[717].في حين تضمنت الاتفاقيات المبرمة مع كل من الإمارات العربية المتحدة و قطر تحديد مدة الإعفاء بثلاث (03) سنوات متتالية[718]. أما باقي الاتفاقيات الجبائية الأخرى فلم تتضمن أي تحديد لمدة الإعفاء، و يتعلق الأمر بالاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من ألمانيا، السعودية، البحرين والتي ربما يمكننا أن نستخلص من موقفها هذا أنها تبقي مدة الإعفاء مفتوحة إلى غاية انتهاء مهمة الأساتذة في تلك الدولة.

03–القيد الخاص بحصر النشاطات المعفاة

اقترحت هيئة الأمم المتحدة بعض المبادئ المتعلقة بحصر النشاطات التي يمارسها الأساتذة والباحثين و التي يمكن من خلال ممارستها الاستفادة من الإعفاء داخل الدولة التي تمارس فيها، و يتعلق الأمر بمسألة ما إذا كان الإعفاء يقتصر فقط على خدمات التدريس التي تم تقديمها في مؤسسات معينة

---

715 - ONU , Op.cit, Paragraphe 12 (b) , Page 307.

716 - تنص الفقرة الأولى من نص المادة 21 للاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع رومانيا على أنه: في حالة انقضاء مهلة سنتين، فان تلك المرتبات التي يتقاضاها الأساتذة تخضع للضريبة في الدولة التي تمارس فيها النشاطات.

717 - تؤكد الاتفاقية المبرمة مع مصر على أن "المكافآت التي يحصل عليها فرد وهو يقيم أو كان مقيم في دولة متعاقدة قبل زيارته مباشرة للدولة المتعاقدة الأخرى، و التي حضر إليها لغرض رئيسي يتمثل في التدريس أو إلقاء المحاضرات ... لا يضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى لمدة سنتين اعتبارا من تاريخ وصوله لأول مرة إلى هذه الدولة". الفقرة الأولى من المادة 21 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و مصرالمرسوم الرئاسي رقم 03–142 المؤرخ في 25 مارس 2003، الجريدة الرسمية عدد 23.

718 - تنص المادة 20 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و قطر على أن :" الفرد الذي يكون أو كان قبيل زيارته لدولة متعاقدة مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، و الذي بدعوة من حكومة الدولة المتعاقدة المذكورة أولا أو جامعة أو كلية ...، تواجد في الدولة المتعاقدة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات متتالية فقط لغرض التدريس ...، يعفى من الضريبة في تلك الدولة المتعاقدة ...".

معترف بها من طرف تلك الدولة المتعاقدة التي قدمت فيها تلك الخدمات، أو أنها تشمل نشاطات أخرى. بالرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية الجزائرية نجد أنها حددت بعض تلك النشاطات، والتي تتجسد بصفة عامة في التدريس، ممارسة أبحاث في الجامعة أو الكلية أو المدرسة أو أي مؤسسة تربوية. وفي هذا الإطار تنص مثلا الاتفاقية الجبائية المبرمة مع البوسنة و الهرسك على أنه:" كل شخص طبيعي الذي، و بمبادرة دولة متعاقدة أو جامعة ، مدرسة عليا، مدرسة ، متحف أو مؤسسة ثقافية أخرى لهذه الدولة أو في إطار تبادل ثقافي رسمي، يقيم في هذه الدولة المتعاقدة خلال فترة لا تتجاوز سنتين لغرض وحيد مزاولة نشاط تعليمي، تقديم دروس أو محاضرات أو القيام بعمل بحث لدى المؤسسة المعنية..."[719].

كما توجد مسألة أخرى حددتها هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتها، و هي تحديد ما إذا كان منح ذلك الإعفاء على الأجر الذي يتقاضاه الأساتذة سيكون عن البحث المقدم من أجل المصلحة العامة، وليس لأجل المصلحة الخاصة[720]. و هو ما تناولته بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من الإمارات، قطر، الأردن، رومانيا، مصر، كوريا، بلغاريا، إيران، البوسنة و الهرسك، هولندا و كذا البحرين. إذ تنص هذه الأخيرة على أنه " لا تطبق أحكام الفقرة الأولى على المكافآت التي يتحصل عليها مقابل البحوث التي تجري ليس للمصلحة العامة بل أساسا للفائدة الخاصة لشخص أو أشخاص معينين"[721]. غير أن باقي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي تضمنت أحكام خاصة بالأساتذة لم تتضمن هذا النوع من القيود، و بالتالي فهي لا تفرق بصريح النص بين البحوث المقدمة من أجل المصلحة العامة أو المقدمة لأجل مصلحة خاصة، و عليه تعفي أيضا المدفوعات المتعلقة بهذه الأخيرة في تلك الدولة.

كما تشترط بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية أن تكون تلك المكافآت أو التعويضات مدفوعة من مصدر خارج تلك الدولة التي تتم فيها البحوث أو التعليم[722]، إضافة إلى شرط إقامة الشخص المعني في الدولة المتعاقدة الأولى مباشرة قبل حضوره للدولة المتعاقدة الأخرى التي يمارس فيها تلك النشاطات.

---

[719] - الفقرة الأولى من المادة (21) من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و البوسنة المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 10-11 ، المؤرخ في 11 يناير 2010، الجريدة الرسمية عدد 08.

[720]– ONU , Op.cit, Paragraphe 12 (c) , Page 307.

[721] – الفقرة الثانية من المادة (22) من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و البحرين، و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-276، المؤرخ في 14 غشت 2003، الجريدة الرسمية عدد 50.

[722] – و يتعلق الأمر بالاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من ألمانيا،الإمارات،قطر، اندونيسيا،تركيا، إيران، سوريا، البوسنة و الهرسك، بلغاريا، عمان ، اليمن.

04-القيد العددي لإعفاء مداخيل الأساتذة و الباحثين

ترى هيئة الأمم المتحدة انه يمكن للدول المتعاقدة أن تحدد ما إذا كان يحق للفرد أن يستفيد أكثر من مرة من الإعفاء المنصوص عليه و بالأخص نشاطات الأساتذة و الباحثين[723]. و هو ما لم تتضمنه أي من الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.

المطلب الثاني- أحكام الإخضاع الضريبي للمعاشات التقاعدية

تطرقت الاتفاقيات النموذجية في نصوصها إلى مداخيل المعاشات المدفوعة بمناسبة عمل سابق في القطاع الخاص. و بالرجوع إلى نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فإننا نلاحظ أنها قد قامت بتنظيم هذا الدخل في المادة 18. و هو ما قامت به هيئة الأمم المتحدة إلا أنها أدخلت بعض الإضافات إلى هذا النص، أين قامت باستنساخ المادة 18 من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و وضعتها في الفقرة 01 من المادة 18أ، و أضافت الفقرة الثانية (02) التي تضمنت استثناء على القاعدة العامة المنصوص عليها في الفقرة 01، كما قامت بصياغة نسخة بديلة للمادة 18 و هي المادة 18 ب، تتضمن أحكام مختلفة عن بديلتها المادة 18أ.

الفرع الأول- المداخيل التي تخضع لتطبيق المادة 18 من الاتفاقيات النموذجية

بالرجوع إلى الشرح الذي أوردته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لنص المادة 18، و كذا تحليل الفقرة 01 من المادة 18أ لنموذج هيئة الأمم المتحدة.، فإن تطبيق هذه المادة 18 يشمل المعاشات ومدفوعات الضمان الاجتماعي و المكافآت المماثلة للمعاشات.

أولا- المعاشات

يقصد بمصطلح " المعاش" في المعنى العادي المعطى للكلمة تلك المدفوعات الدورية و التي يمكن أن تشمل: المعاشات المدفوعة مباشرة إلى عمال سابقين- المعاشات المدفوعة لمستفيدين آخرين (مثلا الأزواج، الشركاء أو أطفال هؤلاء العمال)- المعاشات بسبب الخدمات المقدمة لدولة أو إلى إحدى تقسيماتها السياسية أو جماعاتها المحلية، والتي لا تغطيها الفقرة 02 من المادة 19. إذا لا تنطبق المادة 18 من الاتفاقيات النموذجية الا بالنسبة للمعاشات المرتبطة بعمل سابق[724].

723- ONU, Op.cit, Paragraphe 12 (e) , Page 307.

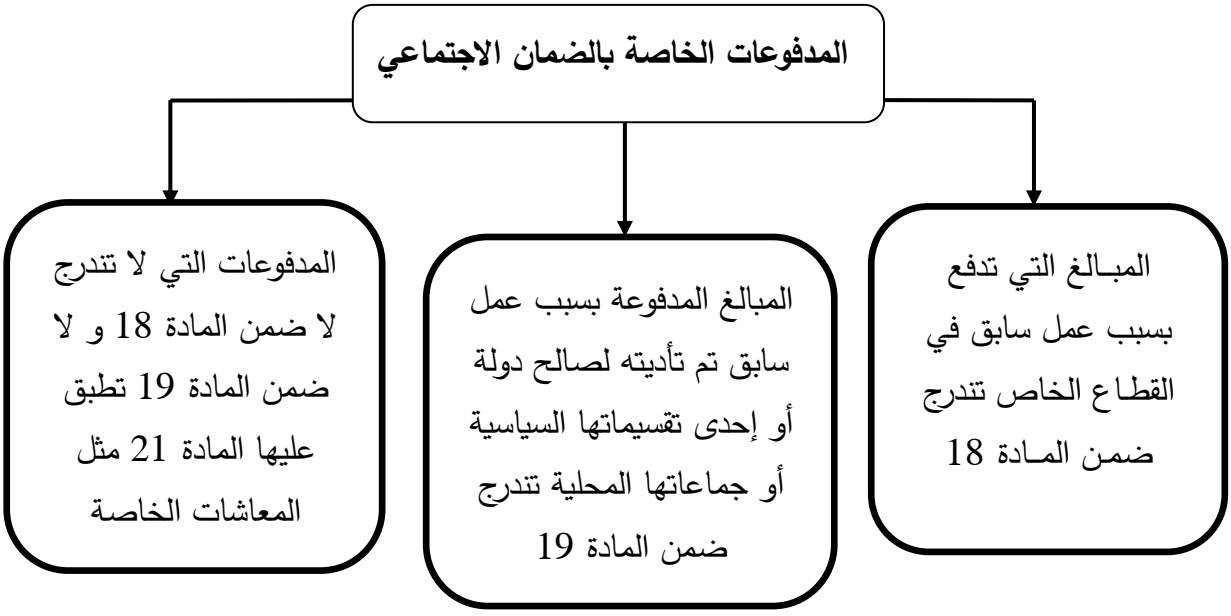
724 - Bruno Gouthière, Op.cit, 2014, paragraphe 43850, page 638.

كما أقصت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تحليلها للمادة 18 المعاشات المدفوعة بسبب الخدمات المقدمة سابقا في إطار عمل مستقل[725].

ثانيا– المدفوعات الخاصة بالضمان الاجتماعي

يقصد بمصطلح "الضمان الاجتماعي" حسب ما جاء في تفسير المادة 18 من الاتفاقيات النموذجية نظام حماية إجباري تضعه الدولة من أجل ضمان مستوى أدنى من الدخل لمواطنيها أو من خدمات التقاعد، أو من أجل التخفيف من النتائج المالية للأحداث مثل البطالة، حادث عمل، مرض أو وفاة. المعاشات التي يمكن أيضا تغطيتها بهذا الحكم هي خاصة المعاشات التقاعدية المتاحة للجميع وفقا لنظام عام للمعاشات، معاشات الكبر إضافة إلى المدفوعات بسبب البطالة، العجز، الأمومة، الحياة، المرض، المساعدة الاجتماعية و حماية الأسرة، و التي تدفع من طرف الدولة أو الكيانات العمومية المكلفة بإدارة الأموال الموجهة للتوزيع[726].

و من خلال ما سبق ذكره يلاحظ وجود تشابه نوعا ما بين مفهوم المدفوعات التي تندرج في كل من المواد 18، 19 و 21 من الاتفاقيات النموذجية، و هو ما يصعب تحديد الفئة التي تغطيها كل مادة من هذه المواد، و هذا ما سنحاول تبيانه في المخطط الآتي:



725 - OCDE, Modèle De Convention Fiscale version 2014 , Paragraphes 03 Et 07, Pages 316 Et 317.

726- ONU, Op.cit, paragraphe 08 cite le paragraphe 28des commentaires sur l'article 18 du modèle de l'OCDE, page 282.

ثالثا–المكافآت المماثلة للمعاشات

تؤكد كلتا المنظمتين أن عبارة " غيرها من المكافآت المماثلة" هي واسعة بما يكفي من أجل تغطية المدفوعات التي ليس لها طابع دوري. و يعتبر تحديد طبيعة المدفوعات التي يجب اعتبارها مكافأة أخرى مماثلة للمعاشات أو كمكافأة نهائية للخدمات التي تندرج في المادة 15 مسألة وقائع[727]، و قد أدرجت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بعض العناصر التي يمكن أن تساعد على تحديد طبيعة المدفوعات التي تندرج ضمن المادة 18[728].

رابعا– مفهوم المعاشات التقاعدية في إطار الاتفاقيات الجبائية الجزائرية

لم تتضمن الاتفاقيات الجبائية الجزائرية تعريفا دقيقا و محددا لمفهوم المعاشات التقاعدية، الا أنها حاولت في البعض منها تبيان ماذا يقصد بمصطلح ريع أو قسط، إذ تؤكد أحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و ألمانيا على أنه يقصد بلفظ ريع كل مبلغ محدد قابل للدفع دوريا في آجال ثابتة بصفة دائمة أو خلال فترة محددة أو يمكن تحديدها بموجب التزام بالقيام بهذه المدفوعات مقابل أداء مناسب مدفوع نقدا أو قابل لتقييم مالي[729]. و هو نفس المفهوم تقريبا الذي تضمنته الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من البحرين، جنوب إفريقيا، أوكرانيا، الأردن و قطر، في حين لم تتضمن باقي الاتفاقيات الأخرى الإشارة إلى مثل هذا الحكم.

الفرع الثاني– مكان الإخضاع الضريبي للمعاشات التقاعدية

تخضع المعاشات التقاعدية وفقا لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية للضريبة في دولة الإقامة، الا أن هيئة الأمم حاولت الخروج قليلا عن هذا المبدأ و هو ما سنحاول تبيانه في الآتي.

---

727 - ONU, Op.cit, paragraphe 04 cite les paragraphes 05, 06 et 07 des commentaires sur l'article 18 du modèle de l'OCDE, page 278.

728 - حسب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تشمل العناصر التي يمكن أن تساعد على تحديد طبيعة المدفوعات التي تندرج ضمن المادة 18 المسائل التالية: هل تمت هذه المدفوعات عند إنهاء العمل الذي يعطي الحق أو بعد ذلك– استمرارية المستفيد في العمل – هل أتم المستفيد السن العادي للتقاعد بالنسبة للعمل المعني– ما هي وضعية الأشخاص الأخرى الذين لهم الحق في نفس نوع المدفوعات الحقيقية و المستفيد يمكن أن يستفيد في آن واحد من خدمات أخرى للمعاش. كما أن استرجاع اشتراكات المعاش(بعد عمل مؤقت مثلا) لا تدخل في صنف " مكافآت أخرى مماثلة بمعنى المادة 18.

729 – الفقرة الرابعة من المادة 18 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و ألمانيا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08–174، المؤرخ في 14 يونيو 2008، الجريدة الرسمية عدد 33، الصفحة 11.

أولا–الإخضاع الضريبي الحصري للمعاشات التقاعدية في دولة الإقامة

يظهر من خلال تحليل نص المادة 18 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية التي لم تتضمن إلا فقرة واحدة، تأكيدها على أن المعاشات و غيرها من المكافآت المماثلة و المدفوعة بسبب عمل تم تأديته سابقا و المندرج ضمن القطاع الخاص لا تخضع للضريبة إلا في دولة إقامة المستفيد منها، و هو نفس الحكم الذي اعتمدته هيئة الأمم المتحدة[730]. توجد عدة حجج في المجال الجبائي أو الإداري جاءت لتثبت هذا المبدأ، أين يبرر ذلك بان دولة إقامة المستفيد من المعاش هي الأنسب بين كل الدول الأخرى في تقدير الإمكانية الإجمالية للمكلف بالضريبة التي يعتمد فيها أساسا على مداخيله العالمية و وضعيته الشخصية، خاصة وضعيته العائلية[731].

أما بالنسبة لموقف الجزائر من هذا الحكم فقد اعتمدت في أغلب اتفاقياتها ما عدا البعض منها نفس المبدأ الذي تبنته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و ذلك من خلال إقرار الحق الحصري لدولة الإقامة في إخضاع المعاشات المدفوعة لمقيم فيها. و هو ما نصت عليه الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر و كل من البوسنة و الهرسك، روسيا، الكويت، تركيا، الإمارات العربية المتحدة، البرتغال،كوريا، فرنسا، اسبانيا، ايطاليا، بلغاريا، الصين، رومانيا، موريتانيا، ألمانيا، النمسا، جنوب إفريقيا، أوكرانيا، مصر، بلجيكا، البحرين، سوريا، السعودية، الأردن، لبنان، عمان[732].

01–مشكلة ازدواجية عدم الخضوع الجبائي:(الضريبة المؤجلة)

تختلف أنظمة التقاعد و كذا القواعد الجبائية المطبقة عليها من دولة لأخرى، فقد تتبنى بعض الدول نظام اشتراك في التقاعد يتضمن إخضاع تلك الاشتراكات المدفوعة للضريبة و ذلك أثناء تحصيلها. في حين تقوم دول أخرى بخصم الاشتراكات المدفوعة أثناء تأدية العمل من حساب الضريبة على الدخل المحصل، و بالتالي تأجيل إخضاع هذه الاشتراكات للضريبة إلى حين دفعها كمعاش. في هذه الحالة يمكن أن يصبح المكلف بالضريبة غير مقيم في تلك الدولة التي كانت تعتبر دولة إقامته، و في حالة تطبيق المادة 18 على المعاشات التي يتقاضاها فانه يكون غير خاضع للضريبة باعتبار أن هذه المادة تعطي الحق في فرض الضريبة حصريا لدولة الإقامة، و بالتالي لن يخضع للضريبة في كلتا الدولتين، و هذا ما يسمى "ازدواجية عدم الخضوع الضريبي". و لحل هذه الإشكالية قامت منظمة

730 - الفقرة الأولى من المادة 18أ لنموذج هيئة الأمم المتحدة.

731- OCDE, Modèle de convention fiscale 2014 , paragraphe 01, page 316.

732 - تنص مثلا الفقرة الأولى من المادة 18 من الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع مصر على أنه " مع عدم الإخلال بأحكام الفقرة الثانية (02) من المادة 19، المعاشات و غيرها من المكافآت المماثلة و التي تدفع مقابل خدمة سابقة إلى شخص مقيم في إحدى الدولتين المتعاقدتين تخضع للضريبة في دولة إقامته."

التعاون و التنمية الاقتصادية بإدراج أحكام بديلة نصت عليها في تعليقاتها على المادة 18، أين يمكن للدول المتعاقدة تفادي الوقوع في مشكلة عدم الخضوع المزدوج، و ذلك من خلال اختيار إحدى الحلول التالية :

أ– استبدال المادة 18 بأحكام تسمح بفرض الضريبة على المعاشات حصرا في دولة المصدر[733]

–ب/ إضافة فقرة ثانية لنص المادة 18 تتضمن: أحكام تسمح بفرض الضريبة على المدفوعات الخاصة بالمعاشات في دولة المصدر بشكل غير حصري مع تطبيق قواعد المادة 23أ أو 23 ب أحكاما تسمح بفرض الضريبة على المعاشات و غيرها من المكافآت المماثلة في دولة المصدر، ولكن الضريبة الناشئة لا يمكن أن تتجاوز (نسبة) المبلغ الخام للمدفوعات. و كذا أحكام تسمح بفرض الضريبة على المعاشات و غيرها من المكافآت المماثلة في دولة المصدر فقط عندما دولة الإقامة لا تخضعها للضريبة وفقا لأحكام مألوفة لتشريعها الجبائي[734].

طبعا جميع هذه الأحكام قد تم التعرض لها من طرف هيئة الأمم المتحدة التي كانت سباقة في اعتمادها ضمن نصوص النموذج. كما تبنتها الجزائر في بعض اتفاقياتها الجبائية و التي سنتطرق لها لاحقا.

02–الإخضاع الضريبي للمعاشات المدفوعة للخزينة العمومية

تضمن نموذج هيئة الأمم المتحدة حكما خاصا تأكد فيه أن المعاشات و غيرها من المدفوعات المماثلة والمدفوعة لصالح خزينة عمومية، والتي تندرج ضمن نظام التضامن الاجتماعي لدولة متعاقدة أو إحدى تقسيماتها السياسية أو جماعاتها المحلية لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة[735]، و هو ما نصت عليه بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية، و المبرمة مع كل من مصر، أوكرانيا، النمسا، ألمانيا، موريتانيا، بلجيكا، سوريا، لبنان، السعودية، عمان، إيران، و بريطانيا[736].

---

[733] – يتطلب تطبيق هذا التعريف تحديد ماذا يقصد بدولة المصدر و بالتالي تحديد مصدر هذه المعاشات، مثلا هل يقصد به مكان الحصول على المال، مكان تنفيذ العمل، مكان التصريح بالتخفيضات المتعلقة بالتكليف، و هذا من أجل تفادي تنازع الدول التي تدعي كل واحدة منهما أنها دولة المصدر.

[734] - OCDE, Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 08, 09 , 10, 11, 12, 13, 14 Et 15 , Page 318 Et 319.

[735] - الفقرة الثانية من المادة 18 لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة.

[736] - تنص الفقرة الثانية من المادة 18 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بريطانيا على أنه "بالرغم من أحكام الفقرة 01 فان المعاشات و المبالغ الأخرى المماثلة المدفوعة من قبل حكومة دولة متعاقدة أو سلطة (جماعة) محلية فيها وفقا لنظام التأمين الاجتماعي في هذه الدولة – تخضع للضريبة في هذه الدولة فقط."

ثانيا–الإخضاع الضريبي للمعاشات التقاعدية في دولة المصدر

سعيا منها لتحقيق التوازن بين دولة الإقامة و دولة المصدر، قامت هيئة الأمم المتحدة بصياغة المادة 18ب، و التي تنص من خلالها على جواز فرض ضرائب على المعاشات والمكافآت الأخرى المدفوعة لمقيم في دولة متعاقدة مقابل عمل سابق في تلك الدولة، و ذلك مع مراعاة أحكام الفقرة الثانية (2) من المادة (19).

و تؤكد نفس المادة على أن المعاشات و غيرها من المدفوعات المماثلة تخضع للضريبة أيضا في الدولة المتعاقدة الأخرى (دولة المصدر) إذا تم دفع هذه المبالغ من طرف شخص مقيم في هذه الدولة أو من طرف منشأة دائمة موجودة في هذه الدولة[737]. كما تنص أيضا على أنه بالرغم من الأحكام السابقة، فإن المعاشات المدفوعة والمدفوعات الأخرى المتعلقة بصندوق عام يشكل جزءاً من نظام الضمان الاجتماعي لدولة متعاقدة أو أحد أقسامها السياسية أو السلطات المحلية ستكون خاضعة للضريبة فقط في تلك الدولة.

و قد تضمنت بعض لاتفاقيات الجبائية الجزائرية أحكاما للإخضاع الضريبي للمعاشات التقاعدية في دولة المصدر، فمنها ما هو حصري لدولة المصدر مثلما نصت عليه الاتفاقيات المبرمة مع اليمن، قطر و سويسرا. إذ تؤكد مثلا أحكام الاتفاقية الجزائرية المبرمة مع سويسرا على أنه "دون الإخلال بأحكام الفقرة 02 من المادة 19 تخضع معاشات التقاعد و المكافآت الأخرى المماثلة المدفوعة لمقيم في دولة متعاقدة مقابل عمل سابق و المتأتية من دولة متعاقدة أخرى، للضريبة فقط في الدولة الأخرى"[738]، حيث تم توظيف مصطلح "فقط" من أجل التعبير على مبدأ الإخضاع الحصري في دولة المصدر للمعاشات التقاعدية.

في حين اعتمدت الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و كندا على مبدأ الإخضاع الغير حصري للمعاشات التقاعدية في دولة الإقامة، و التي تنص على أنه "تخضع المعاشات المتأتية من دولة متعاقدة و التي تم دفعها لمقيم في دولة متعاقدة أخرى أيضا للضريبة في الدولة المتأتية منها هذه المعاشات، و تبعا لتشريع هذه الدولة"[739]. تم استخدام مصطلح "أيضا" من أجل التعبير على خضوع تلك المعاشات للضريبة في دولة الإقامة و كذا دولة المصدر. كما تضيف أيضا أنه في حالة دفع معاش بصفة

---

737 – الفقرة الثانية من المادة 18 ب لنموذج هيئة الأمم المتحدة.

738 – المادة 18 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و سويسرا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08–425 المؤرخ في 28 ديسمبر عام 2008، الجريدة الرسمية العدد 04، المنشورة بتاريخ 18 يناير 2009، ص 04

739 – تنص الفقرة الثانية من المادة 18 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و كندا و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000–364، المؤرخ في 6 نوفمبر 2000، الجريدة الرسمية عدد 68، الصفحة 13.

دورية فان تلك الضريبة المفروضة في دولة لا يجب أن تتجاوز مبلغا معينا، حددته تلك الفقرة ب 15بالمائة من المبلغ الإجمالي لهذه المدفوعات الدورية لمعاش مدفوع خلال السنة المدنية المعنية، و الذي يتجاوز 12 ألف دولار كندي أو ما يعادله بالدينار. أو عن طريق المعدل المحسوب تبعا لمبلغ الضريبة الذي كان يجب على المستفيد من المعاش دفعه بشكل آخر، في السنة بالنظر إلى المبلغ الكلي للدفعات الدورية للمعاشات التي حصل عليها خلال السنة، كما لو كان مقيما في الدولة التي يتم فيها دفع المعاش[740]. كما تضمنت نفس الاتفاقية حكما لم تتضمنه باقي الاتفاقيات الجبائية و يتعلق بالريوع العمرية و التي تخضع أيضا للضريبة في دولة المصدر بمعدل لا يتجاوز 15 بالمائة من قسط المبلغ المدفوع. و لا ينطبق هذا الحكم على المدفوعات الجزافية المترتبة عن التخلي أو إلغاء أو استرجاع أو بيع أو أي شكل آخر من أشكال التنازل[741].

و لكن ما لا يمكننا فهمه هو ذلك الحكم الوارد في المادة 18 من الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع اندونيسيا التي نصت على خضوع المعاشات و الريوع العمرية الناتجة في دولة متعاقدة و المدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في الدولتين المتعاقدتين[742]. وما يعاب على هذا الحكم أنه غامض و ذلك كونه لم يتضمن كيفية تطبيقه من جهة بالنسبة للدولة التي تمنح لها الأولوية في فرض الضريبة سواء دولة المصدر أو دولة الإقامة. و من جهة أخرى لم يحدد نسبة المئوية التي يجب الا يتجاوزها مبلغ الضريبة التي سيتم اقتطاعها في إحدى الدولتين المتعاقدتين. و لكن ما يمكن استخلاصه أنه يجب على الدولتين المتعاقدتين أن تطبق تقنية خصم مبلغ الضريبة الذي قامت بتحصيله إحدى الدولتين من مبلغ الضريبة الذي ستفرضه الدولة الأخرى وفقا للحكم المنصوص عليه في المادة 23 من نفس الاتفاقية، و ذلك بهدف تفادي الوقوع في مشكلة الازدواج الضريبي بالنسبة لهذا الدخل.

الفرع الثالث–المعاملة الضريبية للاشتراكات في أنظمة تقاعد ناشئة في الخارج

غالبًا ما يُطلب من الموظفين في المسار الطبيعي لمسيرتهم المهنية البقاء والعمل لبعض الوقت خارج بلدهم الأصلي. وقد يجدون أنفسهم بعد ذلك يواجهون صعوبات في اقتطاع الاشتراكات الاجتماعية

740 – يمكن للسلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين الاتفاق عند الحاجة على تغيير المبلغ المذكور أعلاه تبعا للتطور الحاصل الاقتصادي أو المالي لأغراض الفقرة الثانية من المادة 18 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر وكندا.

741 – الفقرة الثالثة من المادة 18 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و كندا.

742 – المادة 18 من الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع اندونيسيا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 97-32، المؤرخ في 13 سبتمبر 1997، الجريدة الرسمية عدد 61، الصفحة 44.

المدفوعة محليًا لخطط المعاشات التقاعدية لبلدهم الأصلي بالقدر الذي يرغبون به في استمرار انتسابهم حتى لا يفقدوا حقوقهم. و مثلما أشارت إليه لجنة الشؤون الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فان المساهمات المدفوعة في البلد الأصلي من طرف شخص يعمل بالخارج، هي غالبا غير مخصومة من الدخل الخاضع للضريبة لا بموجب قانون البلد الأصلي و لا بموجب قانون بلد الاستقبال، والسعي للاستفادة من نظام التقاعد في بلد المنشأ أمر مكلف جدا في ظل تنفيذ مهمة بالخارج[743]. و عليه تطرقت كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتهما إلى إشكالية الاشتراكات في أنظمة تقاعد ناشئة في الخارج، بحيث حاولت وضع أحكام خاصة بهذا الموضوع وقامت بصياغة حكم يمكن للدول إدراجه في اتفاقياتها الثنائية.

يتضمن هذا الحكم النص على أنه عندما يمارس شخص طبيعي نشاطات في دولة متعاقدة، فانه بالنسبة للاشتراكات في نظام التقاعد الناشئة بغرض إخضاعها للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، والتي تم دفعها من طرف هذا الشخص أو لحسابه من طرف رب العمل أو شخص ثالث(الزوج مثلا) لغرض تحديد الضريبة المدفوعة من طرف هذا الشخص في الدولة الأولى إضافة إلى أرباح الشركة والتي تخضع للضريبة في هذه الدولة، تصنف بنفس الطريقة التي تصنف بها الاشتراكات في نظام تقاعد بغرض إخضاعها للضريبة في هذه الدولة الأولى و تحت التحفظ على نفس الشروط و القيود، بشرط أن:

أ–الشخص لم يكن مقيم في هذه الدولة (غير مقيم في دولة الاستقبال) و شارك في نظام التقاعد مباشرة قبل ممارسة نشاطاته في هذه الدولة؛ و

ب– أن النظام يجب أن يكون مقبول من السلطة المختصة في هذه الدولة حيث يتوافق بشكل عام مع نظام التقاعد مثل ذلك المتعارف عليه بغرض الإخضاع للضريبة في هذه الدولة[744]. هذا الحكم المقترح لا يورد قيدا على الفترة التي خلالها شخص يمكن أن يعمل في دولة الاستقبال[745].

الفرع الرابع–الإخضاع الضريبي للمعاشات المعفاة

لم تتضمن نصوص المواد الخاصة بالاتفاقيات النموذجية أية أحكام صريحة تخص مسألة المعاشات المعفاة، و هذا ما أخذت به أغلب الاتفاقيات الجبائية الجزائرية باستثناء ثلاث اتفاقيات مبرمة مع كل

743- Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 44000, pages 643 et 644.

744 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014 , paragraphe 37, page 327.

745 - Pour plus d'informations complémentaires sur le traitement des cotisations à des régimes de retraite établis à l'étranger , voir les paragraphes du 31 à 65, du commentaires sur l'article 18 du modèle de convention fiscal de l'OCDE concernant la double imposition fiscal sur les revenus et la fortune(version abrégé,15 juillet 2014).

من كندا، سوريا و هولندا. بحيث تنص أحكام الاتفاقية المبرمة مع كندا على أنه بغض النظر عن أحكام هذه الاتفاقية سيتم إعفاء معاشات الحرب بما في ذلك المعاشات و المنح المدفوعة لقدماء المحاربين أو المدفوعة نتيجة للأضرار أو الجروح الناجمة عن الحرب، و المتأتية من دولة متعاقدة ومدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، من الضريبة في تلك الدولة الأخرى، في حالة ما إذا تم إعفاؤها من الضريبة عندما يتحصل عليها مقيم في دولة المصدر[746]. كما تضمنت أحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و سوريا حكما خاصا يؤكد على أنه لن تؤثر أحكام الخاصة بالإخضاع الضريبي للمعاشات التقاعدية على أحكام القانون بدولة متعاقدة فما يتعلق بإعفاء رواتب التقاعد من الضريبة[747].

و في الأخير توضح التعليقات الخاصة بكلتا المنظمتين انه في حالة مواجهة بعض الصعوبات فيما يتعلق بتحديد المعاشات و كذا بفرض الضريبة على مثل هذه المدفوعات، فان الدول المتعاقدة يجب أن تحل هذه الصعوبة بالرجوع إلى أحكام المادة 25 الخاصة بالإجراءات الودية[748].

المطلب الثالث– الإخضاع الضريبي لأرباح المهن المستقلة

تضمن نموذج منظمة التعاون قبل سنة 2000 أحكام خاصة بالمهن المستقلة و ذلك ضمن المادة 14 الا أنها قامت بحذف تلك الأحكام بحجة أن المبادئ التي تقوم عليها لا تختلف عن تلك المقررة في المادة السابعة و المتعلقة بأرباح المؤسسات. و بالتالي أصبحت المهن الحرة مندرجة ضمن المواد 03، 05 و 07 من النموذج و هو ما أدى إلى توسيع مفهوم المنشأة الدائمة، و هذا على عكس هيئة الأمم المتحدة التي فضلت الاحتفاظ بهذه المادة بالنسبة للنشاطات الخاصة بالمهن المستقلة[749].

وهذا ما تبنته الجزائر في أغلب اتفاقياتها الجبائية، أين أدرجت أحكاما خاصة بالمهن المستقلة في مادة خاصة بها و اعتمدت فيها نفس القواعد التي وضعتها هيئة الأمم المتحدة، باستثناء تلك الاتفاقيات المبرمة مع كل من اسبانيا، بريطانيا ، لبنان، و الدانمارك والتي لم تتضمن مثل هذه الأحكام، وسارت على النهج الذي أخذت به منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

---

746 – الفقرة الرابعة من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و كندا.

747 – الفقرة الثالثة (03) من المادة 18 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و سوريا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 01–79، المؤرخ في 29 مارس 2001، الجريدة الرسمية عدد 19، الصفحة 21.

748 - ONU, Op.cit, paragraphe 04 se réfère au paragraphe, 06 des commentaires sur l'article 18 du modèle de l'OCDE, page 279.

749 - نورالدين يوسفي، المرجع السابق، الصفحة 366.

الفرع الأول–مفهوم الأنشطة الحرة وفقا لأحكام نموذج هيئة الأمم

بينا في الباب الأول أن هيئة الأمم المتحدة تؤكد على أن المادة 14 من النموذج تشير إلى ما يسمى عادة "المهن الحرة" فضلا عن الأنشطة الأخرى ذات الطابع المستقل، ويستثنى من ذلك الأنشطة الصناعية والتجارية والمهن التي يتقاضون عليها أجرا مثل مهنة طبيب المصنع. كما ينبغي التأكيد على أن هذه المادة لا تغطي الأنشطة التي يمارسها بصورة مستقلة الفنانون والرياضيون الذين تشملهم المادة 17 من الاتفاقيات النموذجية. ويتجلى معنى مصطلح "المهن الحرة" في بعض الأمثلة النموذجية التي ذكرت على سبيل المثال فقط في نص المادة 1.4 و من أجل تفادي جميع الصعوبات في التفسير التي قد تنشأ في حالات معينة يمكن اللجوء إلى حل هذه الإشكالية عن طريق الاتفاق المتبادل بين السلطات المختصة للدول المتعاقدة[750].

و لم تتطرق الاتفاقيات الجبائية الجزائرية إلى تعريف دقيق و محدد للمهن المستقلة، الا أنها تضمنت جميعها أمثلة عن تلك النشاطات المندرجة ضمن هذه الفئة، و التي تتطابق مع نفس الأمثلة التي تذكرها الفقرة الثانية من المادة 14 للاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة. بحيث تؤكد الاتفاقية الجبائية المبرمة مع سويسرا أن عبارة "مهنة حرة" تشمل على وجه الخصوص النشاطات المستقلة ذات الطابع العلمي، الأدبي، الفني، التربوي أو البيداغوجي، و كذلك الأنشطة المستقلة للأطباء، المحامين، المهندسين، المهندسين المعماريين، أطباء الأسنان و المحاسبين[751]، و هذه هي نفس الأمثلة التي تم تضمينها في جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.

الفرع الثاني– قواعد الإخضاع الضريبي الخاصة بالمهن المستقلة

تعتمد أحكام إخضاع أرباح المهن المستقلة على مبدأ ثابت يتبعه استثناء مهم. تخضع هذه الأرباح للضريبة في دولة إقامة المكلف بالضريبة، الا انه قد يتم إخضاعها للضريبة في الدولة الأخرى إذا قام المعني بالأمر بممارسة نشاط في هذه الأخيرة عن طريق قاعدة ثابتة[752]، و هو ما سنوضحه في الآتي.

---

750 - ONU, Op.cit, paragraphe 10, page 246.

751 – الفقرة الثانية من المادة 14 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و سويسرا، و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08–425، المؤرخ في 28 ديسمبر 2008، الجريدة الرسمية عدد 04، الصفحة 10.

752 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 297, page 147.

أولا– الإخضاع الضريبي لمداخيل المهن المستقلة في دولة الإقامة (الأصل)

تتضمن أحكام الاتفاقية النموذجية الحالية لهيئة الأمم حكما ينص على إقرار الحق في فرض الضريبة لدولة الإقامة بالنسبة للمداخيل الناتجة عن المهن المستقلة أو النشاطات الحرة الأخرى[753]. وهو نفس المبدأ الذي أخذت به الجزائر في جميع اتفاقياتها دون استثناء ، طبعا ما عدا تلك الاتفاقيات التي لم تتضمن أحكاما خاصة بالمهن المستقلة.

ثانيا–الإخضاع الضريبي لمداخيل المهن المستقلة في دولة المصدر(الاستثناء)

تضمنت المادة 14 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في الفقرة الأولى نفس الأحكام الرئيسية للمادة 14 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في نسختها لعام 1997، الا أن تبنيها لتلك الأحكام كان نتيجة لدراسات و آراء مختلفة أبداها الخبراء المتخصصون، و الذين انقسموا إلى فئتين. رأى بعض خبراء البلدان النامية أنه لن يكون هناك ما يبرر الحد من العبء الضريبي لدولة المصدر وفقا لمعايير وجود قاعدة ثابتة، وطول مدة البقاء، وأن المعيار الوحيد الذي ينبغي الاحتفاظ به ينبغي أن يكون مصدر الدخل لوحده. في حين كان للخبراء من البلدان المتقدمة رأي معاكس، و ذلك بحجة أن تصدير المهارات و السلع ينبغي ألا يؤدي إلى فرض ضرائب في بلد المصدر إذا لم يكن لدى الشخص المعني قاعدة ثابتة في تلك الدولة، و هذه الأحكام مطابقة لأحكام المؤسسة الدائمة ولذلك تم تأييد اعتماد معيار القاعدة الثابتة. كما تم الاقتراح في نموذج عام 1980 القيام بإضافة معيار ثالث، وهو مقدار الأجر، و الذي يمكن من خلاله أن تفرض الدولة المصدرة الضريبة على أجور العاملين لحسابهم الخاص إذا تجاوزت مبلغا معينا، بصرف النظر عن وجود قاعدة ثابتة أو مدة الإقامة في تلك الدولة، و الذي تمت إضافته كمعيار ليتم حذفه سنة 1999[754].

الا أن القاعدة الحالية تنص على أن الحق في فرض الضريبة من طرف دولة المصدر محدود بجزء الأرباح المنسوب للقاعدة الثابتة، و التي يتم تحقيقها ضمن المدة الزمنية المنصوص عليها في الاتفاقية الجبائية[755].

01–الإخضاع الضريبي وفقا لقاعدة وجود قاعدة ثابتة

تؤكد هيئة الأمم المتحدة أن الفقرة (أ) التي تشير إلى المعيار الوحيد لنموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، تنص على أن الدخل خاضع للضريبة إذا كان للشخص عادة قاعدة

753 – الفقرة الأولى من المادة 14 لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة

754 - ONU, Op.cit, paragraphe 02, 03 et 04, page 245.

755- Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 297, page 148

ثابتة للاضطلاع بأنشطته، وعلى الرغم من أن وجود قاعدة ثابتة يمنح الحق في فرض الضرائب، فإن مقدار الدخل الخاضع للضريبة يقتصر على الجزء الذي ينسب إلى القاعدة الثابتة. وهو ما أقرته كل الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي تضمنت أحكاما خاصة بالمهن المستقلة[756].

02–الإخضاع الضريبي وفقا لقاعدة العتبة الزمنية 183 يوم

توسع أحكام الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة بصيغتها المعدلة عام 1999 الحق في فرض الضريبة لدولة المصدر عن طريق النص على أن للدولة الحق في الحصول على دخل ضريبي إذا كان الشخص يقيم في البلد لفترة أو فترات من الزمن، لمدة إجمالية قدرها 183 يوما تبدأ أو تنتهي خلال السنة الضريبية المعنية، حتى وإن لم يكن له قاعدة ثابتة فيها[757]. تتطابق حاليا أحكام الفقرة 1 (ب) من المادة 14 مع أحكام الفقرة 2 (أ) من المادة 15 بشأن الحد الأدنى من فترة الإقامة في الدولة الأخرى.

تضمنت أغلب الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي تناولت المهن المستقلة في أحكامها ما عدا البعض منها مثل هذا الحكم، و يتعلق الأمر بالاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من بلغاريا، أوكرانيا، إيران، الإمارات العربية المتحدة، رومانيا و هولندا، إضافة إلى الاتفاقية المبرمة مع اندونيسيا و التي تضمنت هذا الحكم، الا أنها حددت مدة الإقامة ب 91 يوما[758]. كما تضمنت الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر وروسيا حكما ينص على أنه إذا لم تتوفر لدى المكلف قاعدة ثابتة، و كان الدخل متأتيا من نشاطات يمارسها في الدولة المتعاقدة الأخرى، يخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى[759].

ثالثا–الأحكام التي يقوم عليها فرض الضريبة على مداخيل المهن المستقلة

تتشابه الأحكام المطبقة على المهن المستقلة مع تلك التي تخضع لها أرباح المؤسسات، وهي تستند في الواقع إلى نفس المبادئ التي تكمن وراء المادة السابعة (07) من الاتفاقيات النموذجية. ومن ثم يمكن أن تكون أحكام المادة السابعة (07) والتعليقات عليها مبادئ توجيهية لتفسير وتطبيق المادة

---

[756] – تنص الفقرة (أ) من الفقرة الأولى للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و سويسرا على أنه إذا كانت للمعني في الدولة المتعاقدة الأخرى قاعدة ثابتة لغرض القيام بنشاطاته، في هذه الحالة لا يخضع للضريبة سوى مقدار الدخل المنسوب لهذه القاعدة الثابتة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

[757] – الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة الأولى للمادة 14 من نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة.

[758] – ا لفقرة الفرعية (ب) من الفقرة الأولى للمادة 14 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و اندونيسيا.

[759] – الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة الأولى للمادة 14 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و روسيا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06–127، المؤرخ في 03 أفريل 2006، الجريدة الرسمية عدد 21، الصفحة 09.

14. كما يمكن أيضا تطبيق المبادئ المنصوص عليها في المادة السابعة (07)، على سبيل المثال لتقسيم الأرباح بين المقر والمؤسسة الدائمة، على الدخل بين الدولة التي يقيم فيها الشخص العامل لحسابه الخاص والدولة التي ينفذ فيها النشاط من قاعدة ثابتة. وبالمثل ينبغي خصم النفقات المسجلة لقاعدة ثابتة، بما في ذلك نفقات الإدارة والنفقات العامة، لتحديد الإيرادات العائدة إلى القاعدة الثابتة كما هو الحال بالنسبة للنفقات المنسوبة إلى المنشأة الدائمة[760].

الفرع الثالث–الأحكام الخاصة بالمهن الغير تجارية وفقا لقانون الضرائب المباشرة الجزائري

تعتمد الجزائر حاليا في قانون الضرائب المباشرة لسنة 2024 على التفرقة بين الأرباح التجارية وأرباح المهن الغير تجارية في المواد من11 إلى 34. الا أنه تجدر الإشارة إلى أن هذا الموقف قد عرف تذبذبا في السنوات الأخيرة و عدم الاستقرار. أين نلاحظ أن المشرع الجزائري قام بإلغاء التفرقة بين الأرباح التجارية والأرباح الغير تجارية في إطار قانون المالية لسنة 2015 من خلال إلغاء الأحكام الخاصة بالأرباح الغير تجارية والإبقاء على المواد الخاصة بالأرباح التجارية كما هي تحت نفس العنوان[761] و ذلك على الرغم من أن بعض الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع الجزائر تفرق بين هذه المداخيل باعتبارها تتضمن حكم خاص بالمهن المستقلة. وبموجب قانون المالية لسنة 2017 أطلقت على تلك الأرباح التي تشمل الأرباح التجارية و أرباح المهن الغير تجارية "تسمية الأرباح المهنية" وبقي العمل بهذه الأحكام إلى غاية سنة 2020، أين تم إعادة استحداث الأحكام الخاصة بالأرباح الغير تجارية[762] لتلغى مرة ثانية وفي نفس السنة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2020[763].

وهو الموقف الصادر عن المشرع الجزائر الذي لم نفهمه فكيف يعيد استحداث أحكام ملغاة ثم يعيد إلغائها في نفس السنة. و زيادة على ذلك قيامه بإعادة تحديث نفس هذه الأحكام سنة2022 [764] و هو ما يظهر عدم الاستقرار و الاتزان في تحديد موقف الجزائر بالنسبة لهذه المداخيل.

760 - ONU, Op.cit, paragraphe 10 se réfère au paragraphe 03 des commentaires de l'OCDE sur l'article 14 d'ancien modèle, page 247.

761 – المادة السادسة (06) من القانون رقم 14–10 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، و التي تنص على أنه" تلغى أحكام المواد من 20 مكرر إلى 20 مكرر02، و المواد من 22 ال 29 و المادة 32 من قانون الضرائب المباشرة".

762 – المادة الثانية من القانون رقم 19–14 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، و التي تنص على إنشاء المواد من 22 إلى 29 في قانون الضرائب المباشرة و المتعلقة بتحديد الأرباح الصادرة عن ممارسة المهن الغير تجارية.

763 – المادة الثانية (02) من القانون رقم 20–07 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020.

764 – المواد 04 و 09 من القانون رقم 21–16 المتضمن لقانون المالية لسنة 2022.

و بالعودة إلى آخر تحديث لقانون الضرائب المباشرة نلاحظ أن المشرع يعرف الأرباح الغير تجارية بأنها تلك الأرباح المتأتية من ممارسة المهن الحرة و الوظائف و المهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، و المهن و المستثمرات المدرة للأرباح التي لا تنتمي إلى صنف آخر من المداخيل، ريوع عائدات حقوق التأليف للكتاب و المؤلفين و الموسقيين ، ريوع الاختراعات[765]. و تخضع هذه المداخيل بما في ذلك المبالغ التي يدفعها المدينون المقيمون في الجزائر إلى مستفيدين يقيمون جبائيا خارج الجزائر و كذا المبالغ المدفوعة كمكافأة عن الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر، إلى الاقتطاع من المصدر. إذ تخضع للضريبة وفقا للجدول المشار إليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة في مكان ممارسة النشاط و ذلك على شكل دين ضريبي يخصم من ضريبة الدخل الإجمالي الذي تعده الجهة المختصة التابع لها موطن تكليف المكلف بالضريبة[766].

المطلب الرابع- الإخضاع الضريبي للمداخيل الأخرى التي لم تتناولها نصوص الاتفاقيات النموذجية

تضمنت أحكام الاتفاقيتين النموذجيتين لكل من هيئة الأمم المتحدة و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية اغلب المداخيل التي يمكن أن تخضع للضريبة في الدول المتعاقدة. أين حاولت الإحاطة بمعظم الإشكاليات التي قد تطرأ عند فرض الضريبة على هذه المداخيل و وضعت لها حلول بهدف منع أي ازدواج ضريبي. و بغرض تفادي أي فراغ قانوني بالنسبة للمداخيل التي لم يتم التطرق لها، قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بإدراج مادة أخرى و هي المادة 21 و ذلك بهدف تحليل وضعية باقي هذه المداخيل. وهو ما قامت به هيئة الأمم المتحدة من خلال تبني الحلول التي وضعتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، مع إدخال أحكام أخرى حاولت من خلالها وكالعادة القيام بخلق توازن نسبي بين حقوق الدول المتعاقدة، و هذا ما يتضح من خلال استقراء المادة 21 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية التي تستنسخ المادة 21 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي[767]. كما تحتوي المادة 21 من نموذج الأمم المتحدة فقرة إضافية (الفقرة 3) على حكم عام لعناصر دخل المقيم في دولة متعاقدة من الدولة المتعاقدة الأخرى التي لم يتم تناولها في المواد السابقة[768].

---

765 المادة 22 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2024.- -

- المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة.[766]

767 - باستثناء الفقرة الثانية (02) من نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي تغطي أيضاً الحالة التي يتم فيها تحميل الدخل على أساس ثابت متلقي الدخل في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقا للمادة 14.

768- ONU , Op.cit, paragraphe 01, page 308.

الفرع الأول–النشاطات التي يشملها نطاق تطبيق المادة 21 من الاتفاقيات النموذجية

ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لنص المادة 21، أن هذه المادة تقدم قاعدة عامة تتعلق بالدخل الذي لا تتناوله المواد السابقة من الاتفاقية. و على هذا الأساس تؤكد كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين، أنه يقصد بعبارة المداخيل الأخرى ما يلي:

–المداخيل التي لم يتطرق لها صراحة نموذج الاتفاقية الجبائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي(مثال ذلك منحة غذائية أو المكاسب المتعلقة باليانصيب)

–المداخيل ذات مصدر لم ينص عليه صراحة (مثال ذلك أجرة إيجار مدفوع من طرف مقيم في دولة متعاقدة من اجل استخدام مال عقاري موجود في دولة ثالثة)[769]

- المداخيل التي مصدرها دولة متعاقدة أو دولة ثالثة، فإذا اعتبر شخص يعد مقيما في دولتين متعاقدتين بموجب أحكام الفقرة (01) من المادة الرابعة (04) مثلا مقيما في إحدى هاتين الدولتين المتعاقدتين فقط بمقتضى أحكام الفقرة الثانية (02) أو (03) من تلك المادة، فستمنع هذه المادة الدولة الأخرى من إخضاع ذلك الشخص للضريبة المفروضة على الدخل الناشئ في الدولة الثالثة حتى لو كان الشخص مقيما في هذه الدولة الأخرى لغايات القانون المحلي[770].

الفرع الثاني–أحكام الإخضاع الضريبي الحصري في دولة الإقامة للمداخيل التي لم يتم تناولها في مواد الاتفاقيات

الأصل في أحكام توزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة بالنسبة للمداخيل التي لم تتناولها نصوص الاتفاقيات هو الإخضاع في دولة الإقامة باستثناء ما ارتبط منها بمنشأة دائمة أو قاعة ثابتة.

أولا– فرض الضريبة في دولة الإقامة (الأصل)

تؤكد أحكام الاتفاقيات النموذجية على أن عناصر الدخل لشخص مقيم في دولة متعاقدة أين يتحصل على ذلك الدخل، و التي لم يتم التطرق لها في المواد السابقة من نموذج الاتفاقية لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة التي يقيم فيها[771].

---

[769] - ONU , Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, révision de 2011,publié en 2015paragraphe 02, page 308.

[770] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي (النسخة العربية)، 2016، الفقرة 01، الصفحة 277.

[771]– الفقرة الأولى (01) من المادة 21 للاتفاقيات الجبائية النموذجية.

كما تطبق هذه القاعدة أيضا على الحالة التي يتم من خلالها ممارسة حق فرض الضريبة من طرف دولة الإقامة و ليس العكس، و تبعا لذلك عندما يكون الدخل تم الحصول عليه من الدولة المتعاقدة الأخرى فلا يمكن لهذه الأخيرة أن تفرض ضريبة على ذلك الدخل حتى و لو لم يكن خاضعا للضريبة في الدولة الأولى. و نفس الشيء عندما يتم الحصول على دخل من دولة ثالثة و يعتبر أن المستفيد منه مقيم في كلتا الدولتين المتعاقدتين طبقا للقوانين الداخلية، فانه ينتج عن تطبيق المادة 04 أن المستفيد سيتم معاملته كمقيم في دولة واحدة من الدولتين المتعاقدتين، و لا يتم إخضاعه كاملا للضريبة إلا في هذه الدولة. في هذه الحالة الدولة المتعاقدة الأخرى لا يمكنها فرض الضريبة على الدخل المتحصل عليه من الدولة الأخـرى حتى و لو كان المستفيد غير خاضع للضريبة في الدولـة التي يعتبر فيها مقيما طبقا للمادة الرابعة (04) من الاتفاقيات النموذجية[772].

و قد تضمنت جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية مثل هذا الحكم الخاص بالمداخيل الأخرى التي لم تناولها نصوص الاتفاقيات، و أخذت بنفس القاعدة التي وضعتها الاتفاقيات النموذجية[773].

ثانيا–المداخيل المتعلقة بالمنشآت الدائمة (الاستثناء)

تتضمن أحكام الاتفاقيات النموذجية استثناء للقاعدة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من نفس المادة 21 و التي تقضي بإخضاع المداخيل في دولة الإقامة، و التي خرجت عن هذه القاعدة و يتعلق هذا بالأموال المنقولة و المملوكة للمنشأة الدائمة مع إقصاء الممتلكات العقارية و التي تخضع لأحكام المادتين 06 و 22 من نموذج الاتفاقية الجبائية.

تضمنت أحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية النص على أحكام فرض الضريبة على الدخل المرتبط فعليا بنشاط منشأة دائمة و التي يملكها مقيم في دولة متعاقدة و توجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، إضافة إلى المداخيل التي يتم الحصول عليها من دولة ثالثة أخرى. إذ يمنح الحق في فرض الضريبة في هذه الحالة للدولة المتعاقدة التي تقع فيها المنشأة الدائمة[774]، أين يتم تطبيق نص المادة السابعة (07)[775]. و هو ما تأخذ به هيئة المتحدة الا أنها أضافت عبارة لا توجد في نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، بشكل يجعل هذه الفقرة تشمل أيضا المداخيل المنسوبة

772 - OCDE, Modèle de convention fiscale, paragraphe 03 ; page 342.

773 – تنص مثلا الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و لبنان في الفقرة الأولى من المادة 20على أنه: " لا تخضع للضريبة عناصر الدخل العائدة لمقيم في دولة متعاقدة، حيثما كان منشأها و التي لم تتناولها المواد السابقة من هذه الاتفاقية الا في تلك الدولة المتعاقدة".

774 – الفقرة الثانية من المادة 21 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

775 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphe 05, page 343.

لقاعدة ثابتة و التي يملكها المستفيد في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقا لأحكام المادة14 [776]، وبالتالي تنطبق عليها نفس الأحكام المتعلقة بالمداخيل المرتبطة بالمنشآت الدائمة[777].

كما تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه تخضع أيضا لنفس هذه الأحكام الحالات التي يكون فيها المستفيد و الدائن للدخل كلاهما مقيمان في نفس الدولة المتعاقدة، و الدخل مرتبط بمنشأة دائمة يملكه المستفيد في الدولة المتعاقدة الأخرى. في هذه الحالة الحق في فرض الضريبة يتم منحه للدولة المتعاقدة التي تقع فيها المنشأة الدائمة، و إذا كان هناك ازدواج ضريبي فدولة الإقامة يجب عليها أن تعالجه من خلال منح إعفاء، طبقا للمادة 23 أ و 23 ب[778].

و قد حاولت الجزائر إتباع نفس النهج الذي وضعته الاتفاقيات النموذجية فيما يخص الاستثناء المتعلق بالدخل المرتبط بالمنشآت الدائمة و الخاصة بالمداخيل التي لم تتناولها مواد الاتفاقيات، من خلال إدراج هذا الحكم في أغلب اتفاقياتها الجبائية. باستثناء تلك الاتفاقيات المبرمة مع كل من بريطانيا، الإمارات العربية المتحدة، الكويت، تركيا، البحرين، بلجيكا و روسيا، و التي لم تتضمن سوى الحكم المنصوص عليه في الفقرة الأولى من الاتفاقيات النموذجية.

كما نلاحظ أنها تأثرت بنموذج هيئة الأمم المتحدة وقامت بإضافة حكم يتعلق بالقاعدة الثابتة، و ذلك نظرا لأخذها بأحكام المادة 14 من نموذج هيئة الأمم المتحدة الخاصة بالمهن المستقلة، و مثال ذلك ما نصت عليه الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و المملكة العربية السعودية على أنه:" لا تنطبق أحكام الفقرة (01) من المادة 22 على الدخل– غير الدخل من الممتلكات غير المنقولة المحددة في الفقرة (02) من المادة السادسة من هذه الاتفاقية، إذا كان مستلم ذلك الدخل مقيما في دولة متعاقدة ويمارس عملا في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة توجد فيها، أو يؤدي في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى خدمات شخصية مستقلة من قاعدة ثابتة فيها، و يكون الحق أو الممتلكات التي يدفع من أجلها الدخل مرتبطة فعليا بمثل هذه المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة، في مثل هذه الحالة تطبق المادة السابعة أو المادة 14 من هذه الاتفاقية، وفقا للحالة"[779].

و هو نفس الحكم الذي تضمنته الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الجزائر و كل من كوريا، موريتانيا، اليمن، اندونيسيا، النمسا، كندا، جنوب إفريقيا، قطر، البوسنة و الهرسك، مصر، أوكرانيا، رومانيا،

[776] - الفقرة الثانية من المادة 21 لنموذج هيئة الأمم المتحدة.

[777] - ONU , Op.cit, paragraphe 04 ; page 309.

[778]- OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphe 05.1, page 343.

[779] – الفقرة الثانية (02) من المادة 22 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و المملكة العربية السعودية، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15–337، المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، العدد الأول من الجريدة الرسمية لسنة 2016، الصفحة 11.

عمان، بلغاريا، الأردن، الصين، ألمانيا، فرنسا، إيران، سويسرا، سوريا، البرتغال، ايطاليا و هولندا. في حين اكتفت الاتفاقيات المبرمة مع بريطانيا، اسبانيا ، لبنان و الدانمارك و اليابان بالحكم الخاص بالمنشأة الدائمة فقط، و بالتالي تكون قد أخذت بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

ثالثا– إشكالية فرض الضريبة على أرباح الأسهم و الفوائد

قد تنشأ بعض المشاكل عند إخضاع أرباح الأسهم أو الفوائد في دولة الإقامة باعتبارها دولة المصدر، و هنا تؤكد كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين على أن المادتين (07) و 23(أ) معا تمنعان تلك الدولة من فرض الضريبة على ذلك الدخل، بينما إذا دفع لمقيم في الدولة الأخرى فبإمكان الدولة الأولى كونها دولة مصدر أرباح الأسهم أو الفوائد أن تفرض الضرائب على أرباح الأسهم أو الفوائد تلك بالمعدلات المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادتين (10) و (11)[780].

رابعا– أحكام إساءة الاستخدام المرتبطة بالمداخيل الأخرى

تضمن نص المادة 21 من الاتفاقيات النموذجية أحكاما من نوع آخر، تتعلق بمنع الإساءة استخدام بعض أحكام الاتفاقية، و هو ما سنبينه في الآتي.

01–الهدف الأساسي للمكلف بالضريبة

قد يطرح تطبيق طريقة الإعفاء وفقا للمادة 23(أ) شكا لدى الدول بخصوص الامتيازات التي توفرها الفقرة الثانية(02) للشركات التابعة للدول المتعاقدة، و ذلك من خلال توفير حوافز لإلحاق بعض الأصول كالأسهم و السندات و حتى براءات الاختراع بمنشأة دائمة تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى للحصول على تخفيف ضريبي أفضل هناك. و من أجل مواجهة هذه الترتيبات يمكن للدول أن تضيف شرطا ينص على عدم انطباق هذه الفقرة على الحالات التي تجرى فيها ترتيبات بهدف الاستفادة من الحكم الوارد في الفقرة الثانية من المادة 21. كما أن تطبيق شرط أن يكون الحق أو الممتلكات مرتبطة فعليا بمثل هذا الموقع يتطلب أكثر من مجرد تسجيل الحق أو الممتلكات في دفاتر المنشأة الدائمة لأغراض محاسبية[781]. و هذا هو نفس الحكم الذي أشارت إليه هيئة الأمم المتحدة في

[780] - ONU , Op.cit, paragraphe 04 cite le paragraphe 05 des commentaires sur l'article 21 du modèle de l'OCDE de 2014, page 309

[781] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، 2016، الفقرة 06، الصفحة 279.

النموذج الخاص بها، و ذلك في الشرح الذي أوردته فيما يخص نص الفقرة الثانية (02) من المادة 21 من النموذج[782].

و قد تضمنت الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع بريطانيا استثناءا دون غيرها من الاتفاقيات مثل هذا الحكم، حيث تنص على أنه بموجب هذه المادة، لا تمنح إعفاءات إذا كان الهدف الرئيسي أو أحد الأهداف الرئيسية لأي شخص معني بإنشاء أو إحالة الحقوق التي يدفع عنها الدخل، هو الاستفادة من هذه المادة بواسطة هذا الإنشاء أو الإحالة[783]. و ما تجدر الإشارة إليه أنه كان على الجزائر القيام بتعميم مثل هذا الحكم على باقي الاتفاقيات من أجل توفير حماية أكثر عند تطبيق مثل هذه الأحكام.

02–قيمة الدخل الخاضع للضريبة وفقا لأحكام المادة 21 من الاتفاقيات النموذجية

اقترحت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إمكانية إضافة حكم آخر من خلال إضافة فقرة ثالثة تتضمن بعض الحالات التي تواجهها الدول. و التي تنص بأنه في حالة زيادة مقدار الدخل المشار إليه في الفقرة الأولى، بسبب علاقة خاصة بين الشخص المشار إليه في الفقرة الأولى و شخص آخر أو بينهما وشخص ثالث، عن المقدار الذي كان سيتم الاتفاق عليه بينهم في غياب مثل تلك العلاقة، فلا تطبق أحكام المادة 21 على هذا المبلغ. و هنا يظل الجزء الزائد من الدخل خاضعا للضريبة وفقا لقانون كل من الدولتين المتعاقدتين مع مراعاة الأحكام الأخرى التي تنطبق على ذلك في هذه الاتفاقية[784].

و هو ما لم تأخذ به الجزائر في جميع اتفاقياتها الجبائية، باستثناء اتفاقية واحدة و هي تلك الاتفاقية المبرمة مع المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و ايرلندا الشمالية[785].

---

[782] - ONU , Op.cit, paragraphe 04 cite le paragraphe 06 des commentaires sur l'article 21 du modèle de l'OCDE de 2014, page 310

[783] – الفقرة الخامسة (05) من المادة 20 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بريطانيا، و المصادق عليها بموجبالمرسوم الرئاسي رقم 16–156، المؤرخ في 26 ماي 2016، الجريدة الرسمية عدد 33، الصفحة 11.

[784] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، 2016، الفقرة 07

[785] – تنص الفقرة الرابعة (04) من هذه الاتفاقية على أنه عند وجود علاقة خاصة بين المقيم المشار إليه في الفقرة الأولى و بعض الأشخاص الآخرين، أو بين كليهما و طرف ثالث، و كان مبلغ الدخل المشار إليه في هذه الفقرة يتجاوز المبلغ (في حالة ما إذا) المتفق عليه عند غياب مثل تلك العلاقة، فانه يتم تطبيق أحكام هذه المادة على المبلغ الأخير فقط.في هذه الحالة ، المبلغ الزائد من الدخل يبقى خاضعا للضريبة حسب قوانين كل دولة متعاقدة مع مراعاة قابلية تطبيق أحكام أخرى من هذه الاتفاقية.

خامسا– أحكام الإخضاع الضريبي للمداخيل الأخرى في دولة المصدر

بالإضافة إلى الأحكام السابقة قامت هيئة الأمم المتحدة بإدراج فقرة ثالثة لم ينص عليها في نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و التي سعت من خلالها بالسماح للدولة التي ينشأ فيها الدخل بفرض ضريبة على ذلك الدخل إذا كان قانونها الداخلي ينص على ذلك في الوقت الذي تجيز فيه الفقرة 01 فرض الضريبة في دولة الإقامة. و لكن ربما يفضي التطبيق المتزامن لأحكام الفقرتين إلى ازدواج ضريبي، في هذه الحالة سوف تطبق أحكام المادة 23 ألف أو المادة 23 باء حسب الاقتضاء[786].

تضمنت بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية مثل هذا الحكم دون غيرها، و يتعلق الأمر بالاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من موريتانيا، اليمن، اندونيسيا، النمسا، كندا، جنوب إفريقيا، قطر، كوريا وكذا البوسنة و الهرسك و الدانمارك. و مثال ذلك ما تنص عليها الاتفاقية المبرمة مع كوريا على أنه: "بغض النظر عن أحكام الفقرتين (01) و (02)، فان عناصر الدخل لمقيم بدولة متعاقدة لم تتناولها المواد السابقة لهذه الاتفاقية و المستمدة من الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة أيضا في تلك الدولة الأخرى"[787].

سادسا–مداخيل الأمناء و المندوبين الشخصيين

تناولت الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بريطانيا حكما خاصا لم تتضمنه الاتفاقيات النموذجية، ويتعلق بمداخيل الأمناء و المندوبين الشخصيين، أين تؤكد على أنه حين يتم دفع مبلغ من الدخل إلى مقيم في دولة متعاقدة من خلال دخل تحصل عليه أمناء أو مندوبون شخصيون يسيرون أملاك الأشخاص المتوفين، و كان أولئك الأمناء أو المندوبون الشخصيون المقيمون في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجدر معاملة هذا المبلغ كما لو أنه نشأ من نفس مصدر الدخل الذي تحصل عليه الأمناء أو المندوبون الشخصيون ، وبنفس النسبة. كما تؤكد على أن أي ضريبة تدفع من طرف الأمناء أو المندوبين الشخصيين تتعلق بالمداخيل المدفوعة إلى المستفيد، يجدر معاملتها كما لو أنها دفعت من طرف المستفيد"[788].

---

786 - ONU , Op.cit, Paragraphe 05,Page 310.

787 – الفقرة الثالثة من المادة 22 من الاتفاقية الجزائرية المبرمة مع كوريا، و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06–228، المؤرخ في 24 يونيو 2006، الجريدة الرسمية عدد 44، الصفحة 11.

788 – الفقرة الثانية(02) من المادة 20 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بريطانيا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 16–156، المؤرخ في 26 ماي 2016، الجريدة الرسمية عدد 33، الصفحة 11.

الفصل الثاني – الإخضاع الضريبي للمداخيل في دولة المصدر

لا ينفي الإخضاع الضريبي لبعض المداخيل حصريا في دولة الإقامة وجود بعض المداخيل التي تخضع للضريبة في دولة المصدر، و الذي قد يكون بشكل حصري لها أو بشكل مشترك مع دولة الإقامة مع تطبيق اقتطاع من المصدر، و هو ما سنحاول تبيانه بالتفصيل في هذا الفصل.

و لكن ما تجدر الإشارة إليه بصفة عامة هو سعي الدول النامية إلى الدفاع أكثر عن مبدأ دفع الضريبة في دولة المصدر باعتبارها تمثل هذه الفئة، و ذلك بسبب نقص الإمكانيات لدى الإدارات الجبائية لهذه الدول و التي ليست متطورة بشكل كاف من أجل تقدير المداخيل ذات المصدر الأجنبي و المتحصل عليها من طرف المقيمين بها. كما تتمنى هذه الدول على الأخص القيام بفرض ضريبة على مداخيل الاستثمارات المنفذة على إقليمها[789].

المبحث الأول –الإخضاع الضريبي الحصري في دولة المصدر

تعتبر دولة المصدر تلك الدولة التي نشأ فيها الدخل وهذا لأسباب: أولها أن النشاط العام للدخل الذي تتم ممارسته هناك، أو أن المال الذي ينتج عنه ذلك الدخل يوجد بهذه الدولة، أو أن المدين بالدخل مقيم هناك، و أخيرا لأنه تم إنشاء منشأة دائمة[790]. تشمل قاعدة الإخضاع الحصري في دولة المصدر عدة أنواع من المداخيل منها المداخيل التي يتحصل عليها الفنانون و الرياضيون، مداخيل الممتلكات الغير منقولة، مداخيل الوظائف العمومية ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة، حيث سنتطرق لكل دخل على حدا.

المطلب الأول– أحكام الإخضاع الضريبي لمداخيل الفنانون و الرياضيون

تناولت الاتفاقية الجبائية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية نوعا آخر من المداخيل وهي المداخيل التي يتحصل عليها الفنانون و الرياضيون الذين يمارسون نشاطاتهم بهذه الصفة. وقد قامت هيئة الأمم المتحدة باعتماد نفس الأحكام و الشرح الوارد عليها مع إدخال بعض التعديلات[791]. وما تجدر الإشارة إليه أن هذا الميدان من النشاطات عادة ما يعتبر المنشأ المفضل للتهرب الضريبي، خاصة بسبب التركيبات القانونية المعقدة و المستخدمة لهذا الغرض[792].

---

789 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 170, page 81

790 - Ait Ouakrim Jalal, Les techniques d'élimination des doubles impositions Internationales dans la réglementation fiscale marocaine, sans date.

791 – المادة 17 من الاتفاقيات النموذجية.

792 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 298, page 148

الفرع الأول –أحكام الإخضاع الضريبي للمداخيل المرتبطة بالنشاطات الشخصية للفنانين والرياضيين

قبل التطرق لقواعد الإخضاع الضريبي التي تضمنتها المادة 17 من الاتفاقيات الجبائية النموذجية، يجب أولا تحديد الأشخاص التي تطبق عليها هذه الأحكام.

أولا–الأشخاص الخاضعين لأحكام المادة 17 من الاتفاقيات النموذجية

ينطبق نص المادة 17 من الاتفاقيات النموذجية على فئتين رئيسيتين من المكلفين بالضريبة، وتحديد مفهوم الشخص الحامل لهذه الصفة مهم جدا من أجل تحديد القواعد التي تطبق عليه. تضم الفئة الأولى الأشخاص الذين يحملون صفة الفنان، في حين تضم الفئة الثانية الأشخاص الذي يحملون صفة الرياضي.

01–تحديد الأشخاص الذي يحملون صفة الفنان

عند تحليل نص المادة 17 من نموذج الاتفاقية الخاص بمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فإننا نلاحظ أنها لم تعطينا مفهوما دقيقا وواضحا لمصطلح الفنانين و لكنها وضعت قائمة غير شاملة(ليست حصرية) لبعض الأمثلة التي يمكن أن تندرج ضمن مصطلح فنان،[793] و التي أخذت بها هيئة الأمم المتحدة دون تغيير. فمصطلح فنان حسب أحكام كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين[794] يمكن أن يشمل ممثل مسرحي أو ممثل سينمائي، ممثل يشارك في أفلام اشهارية تلفزيونية (بما في ذلك الرياضيين السابقين)، الفنانين المشاركين في نشاطات ذات طابع سياسي، اجتماعي، ديني أو خيري، تحمل عنصر التسلية، الهاوي الذي يتحصل على جائزة مع مبلغ من المال في تظاهرة رياضية أو فيلم أو في إعلان إشهاري على التلفزيون، وكذا نشاطات التحضير كالتدريب، التي تندرج في النشاطات العادية للفنانين و التي يتقاضى عليها أجرا. كما لا يحمل صفة الفنان الأشخاص المتحدثين المدعوين إلى ندوة (مثل مسؤول سياسي سابق يكافئ بسبب مداخلة)، الشخص الذي يعرض ملابس خلال عرض للأزياء أو جلسة تصوير مثلا، و كذا الطاقم الإداري أو الفني (مصوري الأفلام، المنتجين، المخرجين، مدير الرقص، الطاقم التقني أو مرافقي مجموعة موسيقية)[795].

---

793 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 45215, page 653.

794 - الفقرة الأولى من المادة 17 للاتفاقيات النموذجية.

795- OCDE , Modèle De Convention fiscale version 2014, Commentaire Sur L'article17, Paragraphe 03, Page 304.

كما تطرقت كلتا المنظمتين إلى مسألة النشاطات المختلطة أين أشارت إلى انه يمكن للفرد أن يقوم بتسيير عرض و إنتاج برنامج تليفزيوني أو فيلم، و في نفس الوقت يقوم بأداء دور فيه، و هنا ينبغي تحديد طبيعة النشاطات الممارسة في هذا البلد. إذا كانت هذه النشاطات في هذه الدولة تعتمد أساسا على أدائه للدور فان جميع الدخل المتحصل عليه في هذه الدولة يخضع للضريبة فيها، أما إذا كانت النشاطات لا تشكل إلا جزءا غير مهم في هذه الدولة، فالدخل سيكون معفى كليا من مجال تطبيق المادة، أما في الحالات المتوسطة فمن الضروري تقسيم الاختصاص[796]. بحيث يجب أن توجد علاقة وثيقة بين المداخيل و النشاطات الممارسة في البلد المعني.

و قد اكتفت الجزائر أيضا في جميع اتفاقياتها الجبائية بتعداد بعض الأمثلة التي تمثل صفة الفنان، وذلك دون أن تورد تعريفا دقيقا لهذه الفئة. مثلا تنص أحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة مع قطر على أن الدخل الذي يحققه مقيم في دولة متعاقدة بصفته فنان كممثل مسرحي أو سينمائي، أو تلفزيوني، أو موسيقي، أو رياضي...."[797]، و هو ما تضمنته جميع كل الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.

02- تحديد الأشخاص الذين يحملون صفة الرياضي

أول ما تجب الإشارة إليه هو وجود فرق صغير بين النموذجين بالنسبة لمصطلح رياضي، أين اعتمدت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مصطلح "sportif" و تعني رياضي، في حين فضلت هيئة الأمم المتحدة استخدام مصطلح"athlète" و التي تعتني أيضا رياضي إلا أنها ترى أن هذا المصطلح اشمل و أوسع من المصطلح المعتمد في نموذج منظمة التعاون و التنمية.

أما بالنسبة لتعريف مصطلح الرياضي فلم تضع كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين تعريفا صريحا لمصطلح الرياضي في المادة 17. إلا أنها وضحت في تحليلها لنصوص هذه المادة أن مصطلح الرياضيين لا يشمل فقط المشاركين في التظاهرات الرياضية التقليدية (مثل المتسابقين الدين يمارسون القفز والسباحين)، بل يضم على سبيل المثال أيضا لاعبي الغولف، الفرسان، لاعبي الكرة، الكريكيت، التنس إضافة للمتسابقين بالسيارات، و كذا المشاركين في النشاطات التي لها بصفة عامة طابع التسلية مثل لاعبي البلياردو أو السنوكر و المشاركين في بطولات الشطرنج[798]. كما تندرج ضمن نص

---

796 - ONU, Op.cit, paragraphe 02 se réfère au paragraphe 04 des commentaires sur l'article 17 du modèle de convention fiscale de l'OCDE 2014, page 271.

797 – الفقرة الأولى من المادة 17 للاتفاقية الجبائية المبرمة مع قطر المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 10-273، المؤرخ في 03 نوفمبر 2010، الجريدة الرسمية عدد 70، الصفحة 10.

798 – عندما تختلف النشاطات في عدة دول مختلفة فانه يجب توزيع المكافآت بالنظر إلى الأماكن أين تمت هذه النشاطات و مثال ذلك: عداء رياضي للدراجات موظف في فريق. بموجب عقد العمل الخاص به هو ملزم بالسفر مع فريقه، و التواجد عند المؤتمرات الصحفية عامة منظمة من طرف فريقه و المشاركة في التدريبات و السباقات التي تقام

المادة 17 المدفوعات التي تم دفعها لرياضي يحمل على قميصه شعار، أو علامة تجارية أو اسم تجاري لراعي ضمن مباراة. غير أن الثمن الذي يتلقاه رياضي سابق ضحية إصابة لأنه يعلق على إعادة نقل تظاهرة رياضية لا تغطيه المادة 17[799].

ثانيا–الإخضاع الضريبي للمداخيل المنسوبة لنشاطات الفنانين و الرياضيين

بالرجوع إلى الأحكام التي تضمنتها كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين، نجد أنها تؤكد على أن الدخل الذي يحصل عليه الفنانون أو الرياضيون الذين يقيمون في دولة متعاقدة و يمارسون نشاطاتهم بتلك الصفة في الدولة المتعاقدة الأخرى سواء مباشرة أو بصفة غير مباشرة عن طريق مدير أعمال مهما كان الكيان الذي يدفعها، يتم إخضاعهم للضريبة في هذه الدولة المتعاقدة الأخرى (دولة ممارسة النشاط)[800]. و هو ما نصت عليه جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية بدون استثناء[801].

تعتبر منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية هذه النشاطات التي يمارسها الفنانون أو الرياضيون ذات طابع تجاري أو نشاط مأجور، ويعد الحكم المنصوص عليه في الفقرة 01 من المادة 17 استثناء سواء للفقرة 04 من المادة السابعة (07)، و كذا الفقرة 02 من المادة 15[802] . و لكن تبقى الدول حرة في الحد من تطبيق الفقرة 01 على النشاطات التجارية بموجب اتفاق مشترك لاستبدال المصطلحات "بصرف النظر عن أحكام المادة 15" بعبارة " تحت التحفظ على أحكام المادة 15" في الفقرتين 01 و02. في هذه الحالة الفنانون و الرياضيون الذين يتلقون راتب أو أجر يقع آليا في مجال تطبيق المادة 15 و يستفيد من الاستثناءات المنصوص عليها في هذه المادة.

ثالثا–المداخيل التي لا تخضع لتطبيق المادة 17 من الاتفاقيات النموذجية

اقترحت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تحليلها للمادة 17 بالنسبة للفنانين أو الرياضيين الذين و في ظل السنة الضريبية المعنية لا يتحصلون إلا على دخل ضئيل للنشاطات الممارسة في

في دول مختلفة.يتلقى أجرا سنويا ثابت بالإضافة إلى المكافآت وفقا لترتيبه في السباقات. في هذه الحالة يبدو من المناسب توزيع الآجر حسب أيام العمل التي من خلالها يوجد في كل دولة يمارس فيها نشاطات مرتبطة بوظيفته (مثال: التنقل، التدريبات، السباقات، الظهور العلني).

799 - OCDE, Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 05 Et 06, Page 305.

800 – الفقرة 01 من المادة 17 من الاتفاقيات النموذجية لمنع الازدواج الضريبي.

801 – تنص الفقرة الأولى من المادة 17 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و ايطاليا على أنه" بصرف النظر على أحكام الفقرتين 14 و 15 ، فان المداخيل التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة من ممارسة أنشطته الشخصية باعتباره فنانا استعراضيا كفنان للمسرح و السينما و الإذاعة و التلفزيون أو كرياضي، تخضع للضريبة في الدولة الأخرى.

802- OCDE, Modèle De Convention Fiscale version 2014, paragraphe 01, page 304.

هذه الدولة لا يتجاوز مبلغ محدد من السلطات المختصة الدول التي تتمنى إقصاء هذه الوضعيات من المادة 17 يمكنها استخدام صيغة بديلة للفقرة 01 تنص على ذلك.

– الدخل المتحصل عليه من طرف المديرين و غيرهم من اجل تنظيم خدمة فنان أو رياضي.
– المدفوعات الخاصة باستغلال منتج مشتق تبعا لمبيعات منفذة في دولة بدون علاقة وثيقة مع تظاهرات أو عروض توجد في هذه الدولة لا تشكل إتاوات و عادة ما تغطيها المادة 07(أو بموجب المادة 15، إذا تم دفع الدخل إلى أجير[803].

و هو ما توافق عليه هيئة الأمم المتحدة. بعكس جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي لم تتضمن مثل هذه الأحكام.

الفرع الثاني –النشاطات المنسوبة إلى أشخاص غير الفنانين أو الرياضيين

تعالج أحكام نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الحالات الخاصة بالمداخيل المتعلقة بنشاطات منسوبة لأشخاص آخرين، و التي تنص على أن الدخل المتحصل عليه من النشاطات التي يمارسها الفنان أو الرياضي بهذه الصفة شخصيا ولا تنسب إليه و إنما لشخص آخر، فإنها (هذه المداخيل) و على الرغم من أحكام المادة 15 تخضع للضريبة في الدولة التي تمارس فيها هذه النشاطات[804] . و قد تبنت هيئة الأمم المتحدة نفس الحكم الا أنها لا تكتفي فقط بالنص على المادة 15، و إنما تضيف على الرغم من المواد 07 و 14[805]. و هو ما أخذت به أحكام جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية[806].

يمكن أن يخضع للضريبة الشخص الذي يتلقى دخلا و يمارس نشاطات تجارية في دولة المصدر حتى و لو لم ينسب إلى منشأة دائمة تقع في هذه الدولة، و يتعلق الأمر هنا ب 03 حالات من هذا النوع:

الحالة الأولى – شركة محاسبة لاتملك شخصية قانونية تتلقى مكافأة وصول مجموعة من الرياضيين

---

803 - OCDE , Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphes 09 Et10.1, Pages 305 Et 309.

804 - الفقرة 02 من المادة 17 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

805 - الفقرة 02 من المادة 17 لنموذج هيئة الأمم المتحدة.

806 – تنص الفقرة الثانية (02) من المادة 17 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و ايطاليا على إذا كانت مداخيل الأنشطة، التي يمارسها فنان استعراضي أو رياضي، شخصيا أو بهذه الصفة، و لا تدفع للفنان أو الرياضي نفسه بل لشخص آخر، فان هذه المداخيل بصرف النظر عن أحكام المواد 07 و 14 و 15 تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تمارس بها أنشطة الفنان أو الرياضي.

الـــحالة الثانية– فريق أو فـرقة أو اوركـسترا مثلا تتشــكل في شخـص معنوي، أين يتم دفع عائدات العروض أو المناسبات الرياضية لهذا الكيان[807].

الحالة الثالثة – تتعلق ببعض عمليات التهرب الضريبي عندما لا تدفع المكافأة بسبب الخدمة المقدمة من طرف فنان أو رياضي إليه و لكن لشخص آخر كشركة الترويج الخاصة بالفنان أو الرياضي، حتى لا يتم إخضاع الدخل للضريبة في الدولة التي تمت فيها ممارسة النشاط.لا كمثل مكافأة شخصية للفنان أو الرياضي لأجل توفير هذه الخدمات، و لا كأرباح لشركة في غياب المنشأة الدائمة[808].

و قد تبنت هيئة الأم المتحدة نفس هذه المبادئ القائلة بمنح الاختصاص في فرض الضريبة لدولة المصدر حتى و لو لم يملك منشأة دائمة هناك بالنسبة للحالات الثلاث السابقة الذكر[809].

و ما يمكن فهمه من خلال اعتماد مثل هذا الحكم من طرف الاتفاقيات الجبائية النموذجية، أن هذه المنظمات الدولية تحاول جاهدة وضع قواعد لمواجهة بعض الترتيبات الهادفة للتهرب من دفع الضريبة، مثلما هو عليه الحال في شركات الفن أو الرياضيين التي يستخدمها الفنانون من أجل التهرب الضريبي من خلال ضخ الأرباح التي يتحصلون عليها من ممارسة نشاط باسمهم الشخصي إلى هذه الشركات. و لمنع ذلك فان الاتفاقيات تنص على إخضاع الأرباح المتحصل عليها في دولة المصدر التي تمت فيها ممارسة نشاط الفن أو الرياضة مهما كان المستفيد من هذه الأرباح[810].

الفرع الثالث–المداخيل الناتجة عن التظاهرات التي تمولها الأموال العامة

ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على المادة 17 أن إخضاع التظاهرات التي تدعمها الأموال العامة للضريبة يبقى اختياريا للدول المتعاقدة، و تضيف أن الأحكام المنصوص عليها في المادة 17 يمكن ألا تطبق على المداخيل الخاصة بالنشاطات الممارسة من طرف الرياضيين أو الفنانين في دولة متعاقدة إذا تمت زيارة هذه الدولة بموجب تمويل كلي من الأموال العامة للدولة أو

---

807 - في هذه الحالة سيخضع أعضاء الفرقة أو الاوركسترا للضريبة وفقا للفقرة الأولى (01) في الدولة التي يمارسون فيها نشاطاتهم الفنية أو الرياضية من أجل كل مكافأة (أو كل دخل آخر يستفيدون منه) متحصل عليها من ممارسة هذه النشاطات. بالإضافة إلى أن الفائدة المحققة من طرف هذا الشخص المعنوي بالنسبة للعروض أو التظاهرات الرياضية سيتم إخضاعه للضريبة وفقا للفقرة الثانية (02)، هنا يمكن للدول المتعاقدة بالنظر إلى تشريعها الداخلي إما القيام بفرض الضريبة فقط على الشركة أو الفنان و ذلك على كل الدخل المنسوب لهذه النشاطات، و إما إخضاع كل واحد منهما للضريبة على جزء الدخل المنسوب له.

808- OCDE, Modèle de convention fiscal, paragraphe11, page311.

809 - ONU, Modèle de convention fiscale 2011, paragraphe 02 se réfère au paragraphe 11 des commentaires sur l'article 17 du modèle de convention fiscale de l'OCDE 2014, page 274.

810- Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 300, page 148 et 149.

الدولتين المتعاقدتين أو لتقسيماتها السياسية أو جماعاتها المحلية، و ذلك عن طريق بند ينص صراحة على ذلك. و في هذه الحالة لا يخضع الدخل للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة أين يقيم الفنان أو الرياضي[811]. الا أنها لم تورد ذلك صراحة في نص هذه المادة و أبقت عليه كحكم اختياري مدرج في التعليقات، و هو نفس الحكم الذي تأكد عليه أيضا هيئة الأمم المتحدة في شرحها لنص المادة 17 من النموذج الخاص بها[812].

و قد أخذت الجزائر بمثل هذا الحكم في أغلب اتفاقياتها الجبائية باستثناء البعض منها التي اكتفت فقط بأحكام المداخيل الخاصة الفنانين و الرياضيين سواء المنسوبة لهم أو لغيرهم، و التي لا يتم تمويلها بالأموال العامة[813]. تنص أحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و الصين على أنه لا تطبق الأحكام الخاصة بالإخضاع الضريبي لمداخيل الفنانين و الرياضيين سواء أكانت تعود لهم أم لغيرهم على المداخيل الناجمة عن النشاطات الممارسة في دولة متعاقدة من طرف فنانين أو رياضيين، إذا كانت الزيارة إلى هذه الدولة ممولة أساسا من أموال عمومية لإحدى أو كلتا الدولتين المتعاقدتين أو جماعاتها المحلية، التي يمارس فيها النشاط في إطار اتفاق تعاون ثقافي أو رياضي بين الدولتين المتعاقدتين. و في هذه الحالة لا تخضع المداخيل للضريبة الا في الدولة التي يقيم فيها الفنان أو الرياضي[814]. أين نصت صراحة على أن مثل هذه المداخيل تخضع للضريبة في دولة إقامة الفنان أو الرياضي. و هي نفس الصياغة التي اعتمدتها الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من أوكرانيا، بلجيكا، مصر، كندا، تركيا، ألمانيا، الأردن، موريتانيا، البرتغال، فرنسا، الإمارات العربية المتحدة و رومانيا، هولندا و الدانمارك.

الا أن بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الأخرى تضمنت نفس الحكم و لكن من خلال النص صراحة على إعفاء المداخيل الممولة من طرف الدولة في دولة ممارسة النشاط أي دولة المصدر. وذلك دون أن تذكر حكم خضوع هذه المداخيل حصرا للضريبة في دولة الإقامة أم أنه سيتم إعفائها أيضا في تلك الدولة. بحيث تبقى هذه الصياغة غامضة و لا توضح المعنى المقصود بالقدر الذي توضحه الصياغة الأولى التي جاءت بعبارات صريحة. إذ تنص أحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة مع

811 - OCDE , Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 14, Page 313.

812 - ONU, Op.cit, paragraphe 02 se réfère au paragraphe 14 des commentaires sur l'article 17 du modèle de convention fiscale de l'OCDE 2014, page 276.

813 – الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي لم تتضمن حكما خاصا بنشاطات الفنانين و الرياضيين التي تمولها الأموال العامة ، هي تلك الاتفاقيات المبرمة مع كل من ايطاليا، المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و ايرلندا الشمالية ، اليمن وروسيا، على عكس باقي الاتفاقيات.

814 – الفقرة الثالثة من المادة 17 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و الصين، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 07–174، المؤرخ في 06 يونيو 2007، الجريدة الرسمية عدد 40، الصفحة 12.

النمسا على أنه "تعفى النشاطات المشار إليها في الفقرتين 01 و 02 المنجزة بموجب اتفاق ثقافي أو ترتيب بين حكومتي الدولتين من الضرائب في الدولة المتعاقدة التي تمارس فيها هذه النشاطات إذا كانت الزيارة لهذه الدولة ممولة كليا أو أصلا من أموال ....."[815]، و هو ما تضمنته الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من اندونيسيا، الكويت، قطر، اسبانيا، إيران، البوسنة و الهرسك، لبنان، بلغاريا، سويسرا، سوريا، السعودية، جنوب إفريقيا، عمان، النمسا وكوريا.

المطلب الثاني – أحكام الإخضاع الضريبي لمداخيل الممتلكات الغير منقولة

تضمنت أحكام الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في المادة السادسة (06) أحكاما خاصة بالدخل الناتج عن استغلال الممتلكات العقارية، تهدف أساسا لتقسيم الحق في فرض الضريبة بين دولتين متعاقدتين في حالة حدوث نزاع حول أحقية كل واحدة منهما في إخضاع الدخل المتأتي من الممتلكات العقارية لأحد المكلفين بالضريبة وفقا للعلاقة التي تربطه معهما، بالإضافة إلى تحديد نوع المداخيل العقارية التي تغطيها هذه المادة و هذا ما سنحاول تبيانه. و ما تجدر الإشارة إليه أن المادة السادسة (06) من نموذج الاتفاقية الجبائية لهيئة الأمم المتحدة تضمنت نفس الأحكام، فقد أوردت في تعليقاتها أنها قامت باستنساخ المادة 06 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، مع إدخال إضافات طفيفة.

الفرع الأول–أحكام فرض الضريبة على المداخيل الناتجة عن استغلال الممتلكات الغير منقولة

بالرجوع إلى نص المادة السادسة من كلتا الاتفاقيتين نلاحظ أنها منحت الأفضلية لدولة المصدر فيما يخص الإخضاع الضريبي للمداخيل الناتجة عن الممتلكات العقارية التي يملكها شخص مقيم في دولة متعاقدة أخرى. وتقر كلتا المنظمتين في تعليقاتهما على المادة 06 من نموذج الاتفاقية الجبائية أن حق فرض الضريبة على مداخيل الممتلكات العقارية يعود لدولة المصدر، بمعنى للدولة التي توجد فيها الأموال العقارية التي ينتج عنها الدخل. وهذا ما يبين حقيقة وجود علاقة اقتصادية وثيقة بين مصدر الدخل وبين دولة المصدر، فالمادة السادسة (06) لا تتناول سوى الدخل الذي يحققه مقيم في دولة متعاقدة من ممتلكات غير منقولة واقعة في الدولة المتعاقدة الأخرى، و هي بذلك لا تنطبق على الدخل المتأتي من الممتلكات غير المنقولة الواقعة في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المتلقي بالمعنى الوارد في المادة (04) أو الواقعة في دولة ثالثة، و إنما تنطبق أحكام الفقرة (01) من المادة 21 على مثل هذا الدخل [816]. ولكن تجدر الإشارة إلى أنه بالرجوع إلى الفرضية التي تمنح من خلالها الاتفاقية

[815] – الفقرة الثالثة (03) من المادة 17 من الاتفاقية الجبائية المبرمة مع النمسا المصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05–194، المؤرخ في 28 ماي 2005، الجريدة الرسمية عدد 38، الصفحة 18.

[816] - OCDE, Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 01,Page 139.

الجبائية الحق في فرض الضريبة لدولة المصدر، فان الأموال الغير منقولة لن تخضع للضريبة في هذه الدولة الا إذا كان قانونها الداخلي يجيز فعليا مثل هذا الإخضاع الضريبي[817].

و قد تبنت الجزائر نفس الحكم القاضي بمنح الحق في فرض الضريبة على الممتلكات الغير منقولة لدولة المصدر، و قامت بتضمينه في جميع اتفاقياتها الجبائية دون استثناء[818].

أولا– شروط تطبيق المادة 06 من الاتفاقيات النموذجية على الممتلكات الغير منقولة

تطبق أحكام المادة السادسة (06) من الاتفاقيات النموذجية عند توافر شروط معينة يمكن تلخيصها كالآتي:

الشرط الأول– وجود أموال غير منقولة

لم تتضمن أحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية و كذا الاتفاقيات الجبائية الجزائرية تعريفا محددا ودقيقا لمصطلح مداخيل الممتلكات الغير منقولة، و لكنها أحالت ذلك إلى المفهوم الذي يمنحه لها القانون الداخلي للدولة التي توجد فيها هذه المداخيل[819]، أي مفهوم مداخيل الممتلكات الغير منقولة المنصوص عليه في القانون الداخلي لدولة المصدر. و قد بررت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية موقفها هذا من خلال سعيها لتقليل صعوبات التفسير المتعلقة بإشكالية معرفة ما إذا كان يمكن أن يعتبر مال معين من الممتلكات العقارية أم لا[820].

و بالرغم من ذلك حددت هذه المادة الأموال و الحقوق التي تشبه أساسا الممتلكات الغير منقولة حسب التشريعات أو التنظيمات الجبائية لأغلب الدول الأعضاء في منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية والتي يمكن أن تشمل: الملحقات التابعة للممتلكات العقارية، الثروة الحيوانية و الزراعية للمزارع ومداخيل استغلال الغابات الناتجة عن زراعة أو استغلال تلك الغابات[821].

---

817 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 285, page 140.

818 - تنص مثلا الفقرة الأولى من المادة السادسة (06) للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و بريطانيا على أن الدخل الذي يتحقق لمقيم في دولة متعاقدة من ممتلكات غير منقولة (بما في ذلك الدخل من الاستغلال الزراعي أو الغابي) الكائنة في الدولة المتعاقدة الأخرى يمكن إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

819 – الفقرة الثانية من المادة السادسة للاتفاقيات النموذجية.

820 - OCDE, Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 02, Page 139.

821 – يعتبر الحصول و المتاجرة في رخص الانبعاث من أجل ممارسة نشاط استغلال وزراعة الغابات، من بين النشاطات التي تنتج دخلا خاضعا للضريبة وفقا لأحكام المادة السادسة (06) من الاتفاقيات النموذجية.

إضافة إلى الحقوق التي تسري عليها أحكام القانون الخاص بالممتلكات العقارية، حق الانتفاع بالأموال العقارية والحقوق في المدفوعات التابثة أو المتغيرة الخاصة بتشغيل أو امتياز استغلال المناجم وموارد طبيعية أخرى. كما تستثنى من مفهوم الممتلكات الغير منقولة الطائرات و السفن والمراكب[822]، الا أن هذه الفئة الأخيرة (عبارة المراكب les bateaux) تم حذفها في التعديل الوارد على نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017[823].

الشرط الثاني– موقع تواجد الأموال العقارية

هناك شرط أساسي ومهم تكلمت عنه منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بالنسبة لتطبيق المادة 06 على الأموال العقارية، أين تأكد على أن هذه المادة لا تعالج إلا المداخيل التي يتحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة من أموال عقارية توجد في الدولة المتعاقدة الأخرى. و بالتالي لا تطبق على المداخيل المتحصل عليها من أموال عقارية موجودة في الدولة المتعاقدة التي يعتبر فيها المستفيد شخصا مقيما بالمعنى المنصوص عليه في المادة 04 أو توجد في دولة ثالثة، فأحكام الفقرة الأولى(01) من المادة 21 هي التي تطبق على مثل هذه المداخيل[824]، و هو ما توافقها فيه هيئة الأمم المتحدة[825].

الشرط الثالث–الحصول على دخل مقابل استغلال الأموال العقارية

تؤكد أحكام الاتفاقيات النموذجية على خضوع المداخيل المباشرة التي يتحصل عليها شخص من خلال تأجير آو أي شكل آخر من أشكال استغلال ممتلكاته للضريبة في دولة المصدر[826]. وقد تضمنت الاتفاقيات الجبائية الجزائرية هذا النوع من الأحكام، إذ تنص أحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر والإمارات العربية المتحدة على أنه تطبق أحكام الفقرة الأولى على الدخل الناتج من استخدام الأملاك العقارية بصورة مباشرة أو تأجيرها أو استغلالها بأي شكل آخر[827].

لم تحدد الاتفاقيات النموذجية ماذا تقصد بعبارة "أي شكل من أشكال الاستغلال" آو كيف يكون ذلك. وهنا قد يطرح تساؤل حول من يعود له الحق في تحديد أو تفسير هذه العبارة هل لدولة المصدر وذلك

822- الفقرة الثانية (02) من المادة السادسة (06) من الاتفاقيات النموذجية.

823– الفقرة الثانية (02) من المادة السادسة (06) من النموذج المعدل لاتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017.

824 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphe 01, page 139.

825 - ONU , Op.cit, paragraphe 06 se réfère au paragraphe 01 des commentaires sur l'article 06 du modèle de l'OCDE, page 141.

826 - الفقرة الثالثة (03) من المادة السادسة (06) للاتفاقيات النموذجية.

827 - الفقرة الثالثة (03) من المادة السادسة (06) للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الإمارات العربية المتحدة المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-164، الجريدة الرسمية عدد 26، الصفحة 07.

قياسا على حقها في اعتماد المفهوم الذي يمنحه قانونها الداخلي للأموال العقارية؟ أم يعود لكلتا الدولتين و ذلك في إطار المفوضات الثنائية؟ أين تبقى هذه العبارة شاملة و غير محددة. كما لم يتم إدراج أي حكم يخص مداخيل الديون المضمونة عن طريق الممتلكات العقارية، فهذه الإشكالية تمت معالجتها في إطار المادة 11 من الاتفاقيات النموذجية [828]. و ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن عبارة "بما فيها مداخيل الأراضي الزراعية واستغلال الغابات (FORESTIERE)" المذكورة في المادة السادسة لا تشمل فقط المداخيل الخاصة مثلا بشركة زراعية و التي تتحصل عليها من خلال بيع منتجاتها الزراعية أو استغلال الغابات، ولكن تشمل أيضا مداخيل أخرى هي جزء لا يتجزأ من النشاطات الزراعية[829].

ثانيا– مداخيل الأموال العقارية المملوكة للشركات

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية عند تحليلها للفقرة 04 من المادة السادسة (06) أن دولة المصدر تتمتع بالأولوية أكثر من الدولة الأخرى بالنسبة لفرض الضريبة على إيرادات الأموال العقارية التي تملكها شركة ما. و لكن هذا لا يمنع طبعا في حالة ما إذا تم الحصول على هذا الدخل من خلال منشأة دائمة أن يتم اعتبارها كأرباح تحققها مؤسسة ما. غير أن هذا الدخل لن يخضع للضريبة إلا في الدولة التي توجد فيها هذه الأموال، مع عدم مساس أحكام المادة بتطبيق قواعد القانون الداخلي فيما يخص الطريقة التي يجب من خلالها إخضاع مداخيل الأموال العقارية للضريبة[830].

و تضيف هيئة الأمم المتحدة في تحليلها للفقرة الرابعة من المادة السادسة أن جميع هذه الملاحظات السابقة تنطبق أيضا في حالة الأنشطة غير الصناعية وغير التجارية، لأنها تم إدراجها في الفقرة 4 من نموذج اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية فيما يخص المداخيل العقارية المستخدمة لمزاولة مهنة مستقلة[831].

وهو الحكم الذي أخذت به اغلب الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي جمعت بين المداخيل الناجمة عن الأملاك العقارية لمؤسسة و مداخيل الأملاك العقارية المستخدمة لأداء مهنة مستقلة. باستثناء تلك الاتفاقيات المبرمة مع كل من لبنان، اسبانيا و بريطانيا، التي اكتفت بالنص على دخل الأملاك الغير منقولة لمؤسسة ما، إذ تنص مثلا أحكام الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و لبنان على أنه تطبق

828 - OCDE, Modèle de Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 02, Page 139

829 - يبقى للدول المتعاقدة الخيار لتقرر في الاتفاقيات الثنائية التي توقعها أن هذه المداخيل الخاصة باستغلال الأراضي يمكن إما أن تندرج في المادة 07 أو المادة 06.

830- OCDE , Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphe 04,page 149.

831 - ONU , Op.cit, Paragraphe 09 ; Page 142.

أحكام المادة السادسة كذلك على دخل الأملاك غير المنقولة لمؤسسة ما[832]. وتكون الاتفاقية بذلك قد أخذت فقط بالحكم الذي وضعته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. في حين كانت الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و موريتانيا هي الاتفاقية الوحيدة التي لم تتضمن أي إشارة إلى هذا النوع من المداخيل و لم تبين موقفها منها، و بالتالي يبقى التساؤل مطروحا حول التكييف القانوني الذي تمنحه هذه الاتفاقية لهذه المسألة، و على أي اساس تفرض الضريبة على هذه المداخيل و من هي الدولة التي ينسب إليها حق الإخضاع الضريبي؟

كما تضمنت الاتفاقيتين الجبائيتين الجزائريتين المبرمتين مع كل من فرنسا و سوريا حكما خاص لم تتضمنه صراحة نصوص الاتفاقيات الجبائية النموذجية، و يظهر ذلك من خلال استقراء أحكام الاتفاقية الجزائرية–السورية على أنه حينما يملك شخص ما أسهما أو حقوقا أخرى في شركة ما أو شركة ائتمان أو مؤسسة مشابهة تخوله حق التمتع بالممتلكات غير المنقولة الواقعة في دولة متعاقدة ومملوكة من قبل تلك الشركة أو شركة الائتمان أو المؤسسة المشابهة، فان الدخل من الاستخدام المباشر، أو التأجير أو الاستخدام في أي شكل آخر لحقوق التمتع من قبل ذلك الشخص يمكن أن يخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة، دون الإخلال بأحكام المادتين 07 و 14[833].

الفرع الثاني– الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الممتلكات العقارية

كما سبق و ذكرنا في الفصل الأول بالنسبة للأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الممتلكات العقارية أن المادة 13 من الاتفاقيات النموذجية تناولت أحكام الإخضاع الضريبي لهذه الفئة من المداخيل التي لا تحكمها نفس المبادئ. ورأينا أن الأرباح الرأسمالية الخاصة بالأموال المستغلة في الملاحة الدولية و الداخلية، و جميع الأرباح الرأسمالية الأخرى التي لم يرد ذكرها في المادة 13 تخضع للضريبة في دولة الإقامة، أما بالنسبة للمداخيل الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الأموال العقارية المذكورة في المادة 06، تخضع للضريبة في دولة المصدر.

أولا– تحديد الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الممتلكات العقارية

تتضمن هذه القواعد التمييز بين حالتين، الممتلكات التي تم التصرف فيها و تلك التي لم يتم التصرف فيها.

---

[832] – الفقرة الرابعة (04) من المادة السادسة (06) للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و لبنان، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06–171، المؤرخ في 22 ماي، الجريدة الرسمية عدد 35، الصفحة 07.

[833] – الفقرة الخامسة (05) من المادة السادسة للاتفاقية الجزائرية–السورية، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 01–78، المؤرخ في 29 مارس 2001، الجريدة الرسمية عدد 19، الصفحة 16.

1-أرباح الممتلكات التي تم التصرف فيها

تستخدم عبارة "التصرف في الممتلكات" على وجه الخصوص من أجل استهداف الأرباح الرأسمالية الناتجة عن البيع أو استبدال الممتلكات أيضا، و كذا عن طريق التصرف الجزئي بالمصادرة، الإسهام في شركة، بيع أحد الحقوق، الهبة و أيضا تحويل الممتلكات بسبب الموت. و تقوم معظم الدول التي تخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة بذلك في حالة التصرف في الممتلكات، بعكس دول أخرى لا تفرض الضريبة الا على الأرباح الرأسمالية المحققة. و في بعض الظروف الممتلكات التي تم التصرف فيها لا تعتبر آن الأرباح الرأسمالية قد تم تحقيقها من وجهة النظر الجبائية (مثال عند إعادة استثمار المنتج المتصرف فيه في اكتساب ممتلكات جديدة)، فوجود تحقيق للأرباح يجب أن يكون محددا طبقا للقانون الداخلي المطبق[834].

2-الممتلكات التي لم يتم التصرف فيها

بصفة عامة أرباح رأس المال على الممتلكات التي لم يصاحبها تصرف لا تفرض عليها الضريبة طالما أن المالك يحتفظ بالممتلكات المعنية. الا انه توجد هناك ظروف خاصة يمكن أن تعطي المجال لفرض الضريبة على أرباح رأس المال بالنسبة للممتلكات التي لم يتم التصرف فيها، و يتعلق الأمر مثلا بالحالة التي ترتفع فيها قيمة الممتلكات بطريقة أدت إلى قيام المالك بإعادة تقييم هذه الممتلكات في حساباته. فمثل هذه الإعادة في التقييم للممتلكات في المحاسبة يمكن أيضا أن تكون في حالة الخسارة من قيمة العملة الوطنية، و لكن يبقى من حق كل دولة تحديد ما هي الأرباح التي يجب أن تخضع للضريبة أو لا تخضع[835].

03-حساب الأرباح على رأس المال

تؤكد كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة على أن المادة 13 من الاتفاقيات النموذجية لا تخصص الطريقة التي يجب أن يتم بها حساب أرباح رأس المال، فهي تترك هذه المسألة للقانون الداخلي المطبق. و لكن حسب القاعدة العامة يتم حساب الأرباح على رأس المال

834 - ONU, Op.cit, paragraphe 04 cite le paragraphe 12 des commentaires sur l'article 13 du modèle de l'OCDE, page 235

835 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, Paragraphe 07, Page 265.

من خلال خصم سعر التكلفة من سعر البيع[836]، ومن أجل الحصول على سعر التكلفة تضيف إلى سعر الشراء جميع النفقات المتعلقة بالشراء و جميع نفقات التحسين[837].

ثانيا–الإخضاع الضريبي للأرباح الرأسمالية الخاصة بالممتلكات العقارية

بالرجوع إلى نص الفقرة الأولى من المادة 13 من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، فإنها تنص على أن الأرباح الرأسمالية التي يتحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة من التصرف في الأموال العقارية التي تم ذكرها في المادة 06 و الموجودة في الدولة المتعاقدة الأخرى، لا تخضع للضريبة الا في الدولة المتعاقدة الأخرى، و هو طبعا ما أخذت به هيئة الأمم المتحدة.

تتضمن أحكام الاتفاقيات النموذجية قاعدة تنص على جواز إخضاع الأرباح المتأتية من نقل ملكية الممتلكات غير المنقولة للضرائب في الدولة التي تقع فيها[838]. و لا تتعامل هذه القاعدة الا مع الأرباح التي يحققها مقيم في دولة متعاقدة من نقل ملكية ممتلكات غير منقولة تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى[839]. كما تتماشى هذه القاعدة مع أحكام المادة السادسة (06) و الفقرة الأولى من المادة (22). و تنطبق أيضا على الممتلكات الغير منقولة التي تشكل جزء من أصول مشروع ما. و لتعريف الممتلكات غير المنقولة، تحيلنا الفقرة الأولى (01) إلى المادة السادسة (06).

و تضيف الاتفاقيات النموذجية أن قواعد الفقرة الأولى (01) تكملها قواعد الفقرة الرابعة (04) من المادة 13 التي تنطبق على الأرباح المتأتية من نقل ملكية جميع الحصص أو بعضها في شركة تملك ممتلكات غير منقولة[840]. قد تم تعديل هذه الفقرة الرابعة من طرف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في 2017، أين تؤكد هذه الأخيرة أن الأرباح التي يتحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة من نقل ملكية الأسهم أو الحقوق أو الاشتراكات المماثلة، مثل الحقوق أو المساهمة في شركات الأشخاص أو شركات الائتمان، تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا، في أي وقت خلال

---

836 - في بعض الحالات نحتفظ بسعر التكلفة بعد خصم الاهتلاكات الممارسة سابقا. كما تضيف بعض التشريعات الجبائية قيمة أخرى غير سعر التكلفة، مثال القيمة المصرح بها سابقا من طرف بائع الممتلكات لأغراض ضريبة الثروة

837 - ONU, Op.cit, paragraphe 04 cite le paragraphe 12 des commentaires sur l'article 13 du modèle de l'OCDE, page 235.

838- الفقرة الأولى من المادة 13 من الاتفاقيات النموذجية.

839 - لا تنطبق هذه القاعدة على الأرباح المتأتية من نقل ملكية الممتلكات غير المنقولة الواقعة في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها ناقل الملكية بالمعنى الوارد في المادة 04 أو الواقعة في دولة ثالثة، فمثل هذه الأرباح تنطبق عليها أحكام الفقرة 05.

840- ONU, Op.cit, paragraphe 05 cite le paragraphe 12 des commentaires sur l'article 13 du modèle de l'OCDE, page 235

فترة الـ 365 يومًا التي تسبق التصرف في هذه الأسهم أو الحقوق أو المساهمات المماثلة تستمد بشكل مباشر أو غير مباشر أكثر من 50 في المائة من قيمتها من الممتلكات غير المنقولة، على النحو المحدد في المادة السادسة (06)، والموجودة في هذه الدولة المتعاقدة الأخرى[841].

قبل عام 2017 كانت الفقرة 4 تنطبق فقط في حالة التصرف في الأسهم ولكن التعليقات على المادة 13 كانت تسمح للدول المتعاقدة ضمن اتفاقياتها الثنائية، القيام بتوسيع نطاق هذه الفقرة ليشمل المكاسب الناتجة عن التصرف في الحقوق لكيانات أخرى و التي لم تصدر الأسهم، مثل شركات الأشخاص أو صناديق الائتمان، بالقدر الذي تكون فيه قيمة هذه الحقوق مستمدة أساسا من العقارات. لهذا الغرض قامت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في عام 2017 بإضافة مصطلح "الحقوق أو المساهمات المماثلة". و في الوقت نفسه تم تعديل الفقرة الرابعة (04) ليشمل الحالات التي تستمد فيها الأسهم أو الحقوق أو المصالح المماثلة قيمتها من الممتلكات العقارية بشكل أساسي في أي وقت خلال الـ 365 يومًا التي تسبق التصرف بدلاً من وقت التصرف وحده. تم إجراء هذا التعديل من أجل منع الممارسات الغير مشروعة، و ذلك من خلال منع عمليات الاندماج لإضافة أصول إلى مؤسسة ما قبل فترة وجيزة من بيع الأسهم أو الحقوق أو المساهمات المماثلة في تلك المؤسسة التي تهدف أساسا لتخفيف نسبة قيمة تلك الأسهم أو الحقوق أو المساهمات المماثلة المستمدة من الممتلكات العقارية الموجودة في دولة متعاقدة[842].

ثالثا –الإخضاع الضريبي للأرباح الرأسمالية للممتلكات العقارية وفقا لأحكام الاتفاقيات الجزائرية

أخذت جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية بالحكم القائم على إخضاع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الممتلكات العقارية للضريبة في دولة المصدر[843].

الا أن بعض الاتفاقيات دون الأخرى تضمنت حكما إضافيا يتعلق بالممتلكات العقارية التابعة للشركات، ويؤكد هذا الحكم على أن الأرباح الناتجة من التصرف في أسهم رأسمال الشركة التي تتكون أموالها بصفة أساسية مباشرة أو عن طريق غير مباشر من ممتلكات عقارية كائنة في إحدى الدولتين المتعاقدتين تخضع للضريبة في تلك الدولة. وهو ما تضمنته الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من مصر، ألمانيا، البحرين، سوريا، إيران، سويسرا، اليمن، في حين تضمنت بعض الاتفاقيات الأخرى

841 - Paragraphe 04, article 13 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, la mise à jour de 2017.

842 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE 2017, paragraphe 147remplace le paragraphe 28.5 des commentaires sur l'article 13 du modèle de l'OCDE 2014, page 164.

843 – تنص مثلا الفقرة الأولى من المادة 13 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و البوسنة و الهرسك على أن الأرباح التي يحققها شخص مقيم في دولة متعاقدة من التصرف في الأموال العقارية المشار إليها في المادة (06) أعلاه و الكائنة في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

هذا الحكم و لكن مع إضفاء بعض التعديلات عليه. تنص مثلا الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و أوكرانيا على أن الأسهم أو الحقوق غير المتداولة في بورصة الأوراق المالية أو بورصة الحقوق، التي تحصل على قيمتها أو على أكبر قدر من قيمتها، بشكل مباشر أو غير مباشر من الأموال غير المنقولة المحددة في المادة السادسة (06) والموجودة في دولة متعاقدة تكون خاضعة للضريبة في هذه الدولة[844]. في حين حددت الاتفاقية الجبائية المبرمة مع كل من الصين الشعبية و الدانمارك نسبة الأسهم التي تتكون منها رأسمال الشركة بأكثر من 50 بالمائة من قيمة الممتلكات العقارية[845]، و ذلك خلال 365 يوم التي تسبق عملية نقل الملكية بالنسبة للاتفاقية الجزائرية–الدانماركية فقط. كما أضافت الاتفاقية المبرمة مع فرنسا حكما آخر ينص أنه لا يؤخذ بعين الاعتبار الأملاك العقارية التي تخصصها هذه الشركة، أو هذا الشخص الاعتباري لاستغلاله الصناعي أو التجاري أو الفلاحي أو لممارسة مهنة مستقلة[846].

المطلب الثالث–أحكام الإخضاع الضريبي لمداخيل الوظائف العمومية

عالجت المادة 19 من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الأجور والرواتب وغيرها من المكافآت المشابهة و المنح المرتبطة بموظفي الدولة و الأشخاص الذين يستفيدون من منح الموظف العمومي السابق، و ليس بالنسبة للأشخاص الذين يقدمون خدمات مستقلة أو مستفيدون من منح في ظل هذه الخدمات[847]. و قد قامت اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بتبني جميع أحكام هذه المادة من خلال إعادة كتابة نصها حرفيا، واعتمادها لجميع الشرح الذي أوردته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فيما يخص هذه الأحكام، وهو ما يعني عدم وجود أي اختلاف في النموذجين بالنسبة لإخضاع هذا النوع من المداخيل للضريبة.

الفرع الأول– أحكام فرض الضريبة على الرواتب و الأجور و غيرها من المكافآت المماثلة

تؤكد كلتا المنظمتين في شرحهما لنص المادة 19 أن الدول الأعضاء تفسر بصفة عامة أن مصطلح " الأجور و الرواتب و غيرها من المكافآت المماثلة " يتضمن الرواتب و الأجور و الرواتب التقاعدية

---

844 - الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة الثانية للمادة 13 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر وأوكرانيا.

845 – الفقرة الرابعة (04) من المادة 13 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و الصين الشعبية ، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 07–174، المؤرخ في 06 يونيو 2007، الجريدة الرسمية عدد 40، الصفحة 10. وكذا الفقرة الخامسة من المادة 13 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الدانمارك.

846 – الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة الأولى للمادة 13 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و فرنسا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02–121، المؤرخ في 07 أفريل 2002، الجريدة الرسمية عدد24، الصفحة 11.

847- OCDE , Modèle de convention fiscale version 2014 , Paragraphe 2.1, Page 337.

المتعلقة بالوظائف العمومية، وكذا الامتيازات التي تم تلقيها بمناسبة خدمات مقدمة إلى دولة أو إحدى تقسيماتها السياسية أو جماعاتها المحلية مثل استعمال مسكن أو سيارة، الاستفادة من تأمين صحي أو تأمين على الحياة أو عضوية في نوادي. و لا يتعلق الأمر فقط بالمدفوعات المقدمة من دولة و لكن أيضا الممنوحة من طرف تقسيماتها السياسية و جماعاتها المحلية (دول فيدرالية، مناطق، محافظات، مقاطعة، أقسام، منطقة إدارية، دائرة ، بلدية أو تجمع بلديات...الخ)[848].

وحسب ما ورد في نصوص الاتفاقيات النموذجية فان المبدأ الذي يحكم الإخضاع الضريبي للرواتب والأجور و غيرها من المكافآت المماثلة و المدفوعة من طرف دولة متقاعدة أو إحدى تقسيماتها السياسية أو جماعاتها المحلية إلى شخص طبيعي مقابل خدمات قام بتقديمها لتلك الدولة أو إحدى تقسيماتها الفرعية هو منح الحق الحصري في فرض الضريبة لدولة المصدر التي تم فيها دفع تلك المداخيل[849]. و لكن على الرغم من ذلك هناك استثناء على القاعدة المذكورة أعلاه، أن الأجور أو الرواتب التي تدفعها دولة متعاقدة يمكن أن تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى، و لكن ضمن الشروط الآتية:

- أن تقدم الخدمات في هذه الدولة الأخرى، و
- أن يكون الفرد مقيما في تلك الدولة، و
- أن يكون مواطنا لتلك الدولة، آو
- لم يصبح مقيما في تلك الدولة إلا بغرض تقديم الخدمات.

و تورد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مثال عن ذلك يتعلق بالمكافآت المدفوعة إلى بعض الفئات من الأشخاص الذين يؤدون مهام دبلوماسية أو مناصب قنصلية أجنبية والذين هم مقيمون دائمون بهذه الدولة، أو لديهم الجنسية بحيث يسمح للدولة المضيفة بفرض الضريبة عليها (دولة الإقامة)، و هو ما يتوافق مع أحكام اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية والقنصلية[850]. ونفس المبدأ الذي تبنته هيئة الأمم المتحدة.

848 - ONU, Op.cit, paragraphe 02 se réfère aux paragraphes 2.2 et 3 des commentaires sur l'article 19 du modèle de l'OCDE, page 298.

849 - الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة الأولى للمادة 19 من نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لسنة 2014.

850- OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphe 04, page 337.

الفرع الثاني– الإخضاع الضريبي للرواتب التقاعدية الخاصة بالوظائف العمومية (les pensions)

تضمنت المادة 19 من الاتفاقيات النموذجية أحكام خاصة بالرواتب التقاعدية المدفوعة بمناسبة وظيفة حكومية سابقة، و التي تتشكل من الدفعات الدورية التي تدفعها دولة متعاقدة أو احد أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية فيما يتعلق بالخدمات التي قدمها المعني لتلك الدولة أو القسم أو السلطة[851].

كما تطرح الرواتب التقاعدية مسألة أخرى تتعلق بالحالات التي تدفع فيها الرواتب التقاعدية مقابل خدمات خاصة و حكومية معا، و يحدث ذلك في حالة عمل المكلف سابقا في كل من القطاع العام والخاص، بحيث يتقاضى راتب تقاعدي واحد عن كلتا الفترتين التي اشتغل فيهما. أو نقل الحق التقاعدي من خطة عمل عامة إلى خطة خاصة. هنا تخضع الرواتب التقاعدية للضريبة بموجب المادة 18 و ذلك باعتبارها لا تتوافق مع الشروط المنصوص عليها في المادة 19 من الاتفاقيات النموذجية، أما إذا تم نقله من خطة الخاص إلى العام تخضع هذه الرواتب كلها لأحكام المادة 19، في حين تقوم بعض الدول بإخضاع جزء منها بموجب المادة 18 و الجزء الآخر بموجب المادة 19[852].

و تضيف أحكام الاتفاقيات النموذجية أن الرواتب التقاعدية التي تدفع من طرف دولة متعاقدة أو إحدى تقسيماتها السياسية أو جماعاتها المحلية، إما مباشرة أو عن طريق الخصم من الأموال، لشخص طبيعي و ذلك بسبب خدمات يقدمها لهذه الدولة أو إحدى تقسيماتها السياسية أو جماعاتها المحلية تخضع للضريبة في هذه الدولة[853] (الحق الحصري لدولة المصدر). و هو ما أخذت به أغلب الاتفاقيات الجبائية الجزائرية باستثناء البعض منها[854]. غير أنه يمكن أن تخضع تلك المبالغ للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى و ذلك وفقا للشروط التي حددتها الفقرة 02 للمادة 19 للاتفاقيات النموذجية، أين يشترط في هذا المكلف بالضريبة أن يكون مواطنا لتلك الدولة المتعاقدة، و مقيما في

---

[851] - كما تشمل هذه الفئة من المداخيل الدفعات الغير دورية و التي تندرج ضمن عبارة أجور أخرى مماثلة، و مثال ذلك المبالغ المقدمة إلى المتقاعد دفعة واحدة بعد انتهاء عمله بدل الدفعات الدورية، إضافة إلى المبالغ المدفوعة من طرف صناديق منفصلة تنشئها هيئة حكومية سواء تمت إدارته من طرف القطاع العام أو الخاص.

[852] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، 2016، الفقرات 5.1 و 5.2، 5.3 و 5.4، الصفحة 273 و 274.

[853] - الفقرة الثانية من المادة 19 للاتفاقيات النموذجية.

[854] – الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي لم تتضمن في أحكامها الخاصة بالمداخيل الخاصة بالوظائف الحكومية، أحكاما تخص الرواتب التقاعدية للوظائف العمومية، هي تلك الاتفاقيات المبرمة مع كل من اليمن، روسيا، البحرين، كندا و هولندا.

الدولة المتعاقدة الأخرى. و هو ما نصت عليه أغلب الاتفاقيات الجبائية باستثناء الاتفاقيات المبرمة مع كل من تركيا و إيران. الا أن الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و سوريا تؤكد في الفقرة الرابعة (04) من المادة 19 منها على أنه لن يؤثر مضمون الفقرة الثانية(02) على أحكام القانون بدولة متعاقدة فيما يتعلق بإعفاء الرواتب التقاعدية من الضريبة[855]، و هو ما لم تتطرق له الاتفاقيات الأخرى.

وتؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أنه لا تنطبق الفقرتان 01 و 02 من المادة 19 إذا أديت الخدمات بما يتصل بعمل تقوم به الدولة أو أحد أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية التي تدفع الرواتب أو الأجور المشابهة الأخرى. و في هذه الحالة تنطبق القواعد العادية، أي تطبق المادة 15 من الاتفاقيات النموذجية بالنسبة للأجور و الرواتب و المادة 16 بالنسبة لأتعاب المدراء و المدفوعات الأخرى المشابهة، و المادة 17 بالنسبة للفنانين و المادة 18 بالنسبة للرواتب التقاعدية[856]. و قد تضمنت جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية مثل هذا الحكم الا أنها أحيانا تنص على تطبيق المواد15 و 16 فقط، و أحيانا تنص على تطبيق المواد 15 و 16 18 مع أو دون ذكر المادة 17.

الفرع الثالث–المكافآت المدفوعة في إطار برنامج تعاون اقتصادي

أدرجت بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية أحكاما خاصة لم تتضمنها غيرها من الاتفاقيات الجزائرية و حتى الاتفاقيات النموذجية. تضمنت الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و ألمانيا حكما يؤكد على أنه تطبق أحكام الفقرة الأولى من المادة 19 هذه الاتفاقية بنفس الطريقة على المكافآت المحصلة في إطار برنامج اقتصادي لدولة متعاقدة، أو لإحدى ولاياتها الاتحادية أو أحد فروعها السياسية أو إحدى جماعاتها المحلية، مدفوعة عن طريق موارد توفرها حصرا هذه الدولة لموظفين مختصين أو موظفين متطوعين منتدبين في الدولة المتعاقدة الأخرى بموافقتها[857]. و هو نفس الحكم الذي نصت عليه الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بلجيكا[858].

---

[855] - الفقرة الرابعة (04) من المادة 19 الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و سوريا.

[856] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة بالغة العربية، 2016، الفقرة 06، الصفحة 274.

[857] – الفقرة الرابعة من المادة 19 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و ألمانيا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08–174، المؤرخ في 14 يونيو 2008، الجريدة الرسمية عدد 33، الصفحة 12.

[858] – الفقرة الرابعة من المادة 19 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بلجيكا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02–432، المؤرخ في 09 ديسمبر 2002، الجريدة الرسمية عدد 82، الصفحة 12.

كما تؤكد الاتفاقية الجزائرية–الألمانية على وجوب تطبيق أحكام الفقرتين 01 و 02 من المادة 19 بنفس الطريقة على المكافآت المدفوعة من طرف أو لحساب مؤسسات ذات طابع ثقافي تابعة لإحدى الدولتين المتعاقدتين. و هذا بعد اتفاق السلطات المختصة فيما بينهما على قائمة المؤسسات المعنية. و إذا كانت هذه المكافآت غير خاضعة للضريبة في الدولة التي تم بها إنشاء المؤسسة المعنية، تطبق أحكام المادة 15.

المطلب الرابع– أحكام الإخضاع الضريبي لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة

تناولت المادة 16 من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية نوعا آخر من المداخيل هو المكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة أو المراقبة لشركة معينة. إذ تضمنت هذه المادة أحكام الإخضاع الضريبي لهذه المداخيل في إحدى الدولتين المتعاقدتين، و هي نفس الأحكام التي أخذت بها هيئة الأمم المتحدة في المادة 16 من النموذج الخاص بها أين قامت باستنساخها مع إضافة فقرة ثانية لها.

الفرع الأول– تحديد المداخيل التي تندرج ضمن مفهوم مكافآت أعضاء الإدارة

تتفق كلتا المنظمتين في شرحهما لنص المادة 16 على عبارة مكافآت أعضاء الإدارة تشمل جميع المكافآت التي يتقاضاها شخص طبيعي أو معنوي، مقيم في دولة متعاقدة، بصفته عضو مجلس إدارة أو مراقبة لشركة تكون مقيمة في دولة متعاقدة أخرى. كما يشمل مصطلح "المكافآت المماثلة" الامتيازات العينية التي يحصل عليها شخص بصفته عضو مجلس إدارة أو مراقبة لشركة (كخيارات شراء للأسهم، استعمال لسكن أو سيارة، الاستفادة من تأمين صحي أو تأمين على الحياة أو عضوية في النوادي). إلا انه يخرج من نطاق تطبيق نص المادة 16 من الاتفاقيات النموذجية المبالغ الممنوحة لعضو مجلس الإدارة أو المراقبة بسبب ممارسته لنشاطات أخرى كأجير أو مستشار[859]. وتسمح منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية للدول التي توجد بها شركات تتضمن هيئات تتشابه مع مجلس الإدارة أو المراقبة، أن تضيف هذه الهيئات إلى مثل هذا الحكم ضمن اتفاقياتها الجبائية [860].

الفرع الثاني– أحكام منح الاختصاص لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة

تضمنت المادة 16 من الاتفاقيات النموذجية أحكاما لتوزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

859 - ONU, Op.cit, paragraphe 02 se réfère aux paragraphes 01 et 02 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, page 270.

860 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphe 02, page 302.

أولا–الإخضاع الضريبي لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة

تضمنت المادة 16 من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و كذا الفقرة الأولى من المادة 16 لنموذج هيئة الأمم المتحدة، أحكاما خاصة بالإخضاع الضريبي لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمدفوعات المماثلة لها، التي يتم الحصول عليها من طرف شركة مقيمة في دولة غير إقامة الشخص الذي يحصل على الدخل، أين يمنح الاختصاص الضريبي بالنسبة لهذه المداخيل لدولة المصدر فقط. و هو ما أخذت به جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية باستثناء اتفاقية واحدة تضمنت حكما لإخضاع هذا النوع من المداخيل في دولة إقامة الشخص الذي يتقاضاها، و هي تلك الاتفاقية المبرمة مع دولة الكويت و التي تؤكد على أن "أتعاب أعضاء مجلس الإدارة و المدفوعات المماثلة التي يكتسبها مقيم في دولة متعاقدة، بصفته عضوا في مجلس إدارة أو في جهاز مماثل لشركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة فقط في الدولة المذكورة أولا"[861].

ثانيا– الإخضاع الضريبي لأجور المراتب العليا

قامت هيئة الأمم المتحدة بإضافة حكم آخر لم يتضمنه نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و يتعلق بالأجور التي يتلقاها المسؤولين الذين يشغلون مناصب إدارة عالية، و التي يقصد بها مجموع المناصب التي يقع على أصحابها مسؤولية تصريف شؤون الشركة بغض النظر عن أنشطة المديرين[862]. تخضع الأجور المدفوعة لمسؤول إداري في شركة مقيمة في دولة متعاقدة و هو مقيم في دولة أخرى لنفس المبدأ الذي تخضع له مكافآت المديرين[863]. و لم تتضمن أغلب الاتفاقيات الجبائية الجزائرية مثل هذا النوع من الأحكام باستثناء الاتفاقيات المبرمة مع البحرين، قطر و مصر[864].

ثالثا– الإخضاع الضريبي لأجور الشركاء

تضمنت الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من بلجيكا و اندونيسيا حكما خاصا لم تتضمنه باقي الاتفاقيات الأخرى و لا حتى نصوص مواد الاتفاقيات النموذجية، و يتعلق الأمر بالخدمات التي يقدمها احد شركاء الشركة. تؤكد أحكام الاتفاقية الجزائرية المبرمة مع بلجيكا أن أجور الشخص التي

---

861 – المادة 16 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الكويت، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15–191، المؤرخ في 20 يوليو 2015، الجريدة الرسمية عدد 42.

862 - ONU, Op.cit, paragraphe 04 et 05, page 270.

863 – الفقرة الثانية من المادة 16 لنموذج هيئة الأمم المتحدة.

864 – تنص الفقرة الثانية (02) من المادة 16 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و قطر على أن " الرواتب و الأجور و المدفوعات الأخرى المشابهة التي يتقاضاها مقيم في دولة متعاقدة بصفته مسؤولا في وظيفة إدارية عليا في شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى فقط.

يتحصل عليها بمناسبة قيامه بأعمال الإدارة اليومية أو ذات الطابع التقني، و كذلك الأجور التي يتقاضاها مقيم بدولة متعاقدة اثر قيامه بنشاط شخصي بصفته شريك بالشركة غير الشركة ذات الأسهم، و الذي يعتبر مقيما بالدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة طبقا لأحكام المهن الغير مستقلة[865].

المبحث الثاني- الإخضاع الضريبي المشترك بين دولة المصدر و دولة الإقامة

إضافة إلى المداخيل التي تخضع حصرا للضريبة في دولة المصدر، هناك مداخيل أخرى تخضع للضريبة بشكل غير حصري في دولة المصدر، أي أنها تستند على قواعد للإخضاع المشترك بين دولة المصدر و دولة الإقامة، و هذا من خلال الاعتماد على خاصية الاقتطاع من المصدر، و يتعلق الأمر هنا بكل من أرباح الأسهم و الفوائد.

المطلب الأول- أحكام الإخضاع الضريبي لأرباح الأسهم (Dividendes)

تضمنت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أحكاما خاصة بالإخضاع الضريبي لأرباح الأسهم في المادة 10، من خلال تحديد الدولة التي يرجع لها الحق في فرض الضريبة، و كذا الشروط الواجب توفرها من أجل ذلك. و قد تبنت هيئة الأمم المتحدة نفس المبادئ التي اعتمدتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بالنسبة لأرباح الأسهم، أين قامت باستنساخ أحكام المادة 10 مع إدخال بعض التعديلات الموضوعية على الفقرة الثانية (02).

الفرع الأول- مفهوم أرباح الأسهم الخاضعة لتطبيق نص المادة 10 من الاتفاقيات النموذجية

يقصد بمصطلح أرباح الأسهم بوجه عام توزيع الأرباح على المساهمين من قبل شركات التوصية بالأسهم، و شركات التوصية البسيطة برأس مال مساهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو الشركات المساهمة المشتركة[866]. وقد تضمنت أحكام نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و كذا نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة (التي استنسخت حرفيا ما جاء في هذا الشأن من نموذج منظمة التعاون و التنمية لاقتصادية) إشارة لمصطلح أرباح الأسهم. الا أنها لا تمنح مفهوما

[865] – الفقرة الثانية (02) من المادة 16 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بلجيكا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم02-432، المؤرخ في 09 ديسمبر 2002، الجريدة الرسمية عدد 82، الصفحة 11.

[866] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، 2016، الفقرة الأولى، الصفحة 162.

مستقلا عن القانون الداخلي لأرباح الأسهم، فهي تدعو للرجوع إلى الأمثلة المنصوص عليها في التشريع الداخلي للدول المتعاقدة[867]. و مع ذلك تشير أن مصطلح "أرباح الأسهم" المستخدم في هذه المادة يعني المداخيل المتحصل عليها من الأسهم ، أو أسهم التمتع أو الحصص المنجمية، أو حصص المؤسسين أو غيرها من الحصص الأخرى التي يستفاد منها مع استثناء الديون. إضافة إلى مداخيل الحصص الأخرى الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له مداخيل الأسهم بموجب قانون الدولة التي تقيم فيها الشركة الموزعة للأرباح[868].

أقر مجلس الدولة الفرنسي في هذا الشأن أن الفقرة الثالثة من المادة 10 لنموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لا تمنح تعريفا لأرباح الأسهم بل مجرد تعداد يسمح من خلاله لفرنسا بالتمسك بالتعريف الخاص بأرباح الأسهم الذي ينص عليه قانونها الداخلي. فاعتراف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بان هذا التعريف ليس شاملا و لا كاملا هو الذي دفع بمجلس الدولة الفرنسي باعتبار أن المسألة لا تتعلق بالتعريف حسب المعنى الذي يعطيه له القانون الفرنسي. ومنذ ذلك أكد محافظ الحكومة وفقا لهذا القرار القضائي الذي أصبح بمثابة اجتهاد قضائي أن معنى مصطلح أرباح الأسهم الموجود في الاتفاقيات الجبائية التي تأخذ بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية يجب الا تكون مخالفة لذلك المنصوص عليه في القانون الداخلي[869].

ولا تتعلق هذه المادة الا بأرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، و لا تنطبق إذا على أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة ثالثة أو أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة و تنسب إلى منشأة دائمة تملكها مؤسسة تلك الدولة في الدولة المتعاقدة الأخرى[870].

كما قد تمنح الإدارة الجبائية في بعض الأحيان بعض الإشارات حول ما يطلق عليه ب "أرباح الأسهم" من أجل تطبيق الاتفاقيات الجبائية. و مثال ذلك الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و فرنسا التي تشير إلى أن يتم اعتبار مبالغ معينة بأنها "أرباح الأسهم" على الأخص المبالغ الآتية:

---

867 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 60605, page 776.

868 – الفقرة الثالثة من المادة 10 لكل من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة.

869 - Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 60625, page 776. (CE 13 octobre 1999 n^0 190083, 8^e et 9^e s-s ministre c/SA Banque française de l'Orient : RJF 12/99 n^0 1587)

870 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، 2016، الفقرة 08، الصفحة 163.

–أرباح الأسهم، الفوائد، التخلفات عن الدفع (arrérages)، و كل أنواع مداخيل الناتجة عن الأسهم و حصص المؤسسين، الموزعة من طرف الشركات المحدودة و شركات الأسهم البسيطة، و شركات المساهمة المحدودة.

–مداخيل الأسهم في الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي لم تختر النظام الجبائي لشركات الأشخاص –الدخل من حصص الفوائد في شركات التضامن التي تختار النظام الجبائي لشركات الأموال– الدخل من حصص الشركاء المحدودين في شركة التوصية البسيطة الدخل الموزع من قبل الشركات المدنية الخاضعة لضريبة الشركات بسبب الشكل، الغرض أو الاختيار.

–الدخل من حصص الفوائد التي توزعها الشركات من خلال المشاركة، دون اختيار النظام الضريبي لشركات رأس المال ، إلى الشركاء بخلاف الشركاء ذوي المسؤولية غير المحدودة، أو الذين لم يتم تحديد اسمه أو عنوانه للإدارة. والدخل من حصص الفوائد للشركاء العموميين في شركات التوصية البسيطة، وفي شركات المساهمة، من شركاء ذوي مسؤولية غير محدودة ومعروفين للإدارة، عندما اختارت هذه الشركات النظام الضريبي لشركات رأس المال[871].

الفرع الثاني – توزيع الاختصاص الضريبي لأرباح الأسهم بين الدول المتعاقدة

أقرت الاتفاقيات الجبائية النموذجية أحكاما تقضي بفرض ضريبة مشتركة على أرباح الأسهم من بين دولة المصدر و دولة الإقامة، و هو المبدأ الذي أخذت به الجزائر في اتفاقياتها حسب ما سنبينه في الآتي.

أولا–قواعد الإخضاع الضريبي لأرباح الأسهم

تتضمن الاتفاقيات النموذجية حكما خاصا بالإخضاع الضريبي لأرباح الأسهم تؤكد من خلاله على جواز إخضاع أرباح الأسهم التي تدفعها شركة تقيم في دولة متعاقدة إلى مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في هذه الدولة المتعاقدة الأخرى، أي دولة إقامة المستفيد منها[872].

و ما يمكن ملاحظته من استقراء المادة 10 من الاتفاقيات النموذجية أنها لا تمنح حق حصري لدولة الإقامة، و إنما تؤكد على جواز فرض الضريبة على أرباح الأسهم في دولة الإقامة. و معنى ذلك انه يمكن أن تفرض الضريبة أيضا في دولة المصدر أي أن هذه الأرباح تخضع لفرض ضريبة بشكل مشترك بين الدول المتعاقدة. وهو نفس المبدأ الذي تضمنته جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية،

871 - (BOI-INT-CVB-DZA-30 n^0 10) أشار إليها Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 60650, page 77 7

872 - الفقرة الأولى (01) من المادة 10 للاتفاقيات الجبائية النموذجية.

التي لم تنص على حق حصري في فرض الضريبة لدولة الإقامة، باستثناء بعض الاتفاقيات الجبائية التي لم تتضمن إمكانية فرض الضريبة من طرف دولة المصدر، فهي لم تنص على إمكانية الاقتطاع من المصدر الذي نصت عليه الاتفاقيات النموذجية و باقي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.

ثانيا-الإخضاع الضريبي لأرباح الأسهم في دولة المصدر

تضمنت أحكام نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية جواز فرض الضريبة على أرباح الأسهم من طرف دولة المصدر. بحيث تنص أن أرباح الأسهم المدفوعة من طرف شركة مقيمة في دولة متعاقدة تخضع للضريبة في هذه الدولة وفقا لتشريعها، إذا كان المستفيد الفعلي من هذه الأرباح يقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، بشرط أن الضريبة المفروضة في تلك الدولة لا يمكن أن تتجاوز:

أ--**05 بالمائة** من المبلغ الخام لأرباح الأسهم إذا كان المستفيد الفعلي شركة(باستثناء شركات الأشخاص) تملك مباشرة 25 بالمائة من رأس المال الشركة التي تدفع الأرباح. و هنا لا تشترط فترة طويلة نسبيا لامتلاك رأس المال قبل تاريخ التوزيع، فالمهم هنا هو الوضع السائد وقت نشوء الإخضاع الضريبي الذي ينطبق عليه هذا الحكم، الا أن هذا لا يمنع إضافة مثل هذا الشرط[873].

ب-- **15 بالمائة** من المبلغ الخام لأرباح الأسهم، في كل الحالات الأخرى.

أما بالنسبة لطرق تطبيق هذه القيود فالسلطات المختصة للدول المتعاقدة هي التي تنظمها بموجب اتفاق مشترك ووفقا لأحكام قوانينها الداخلية. كما أن تطبيق الفقرة الثانية لا يؤثر على تطبيق الضريبة المفروضة على الشركة فيما يتعلق بالأرباح التي تدفع منها أرباح الأسهم[874].

و جميع هذه الأحكام أخذت بها هيئة الأمم المتحدة فيما يخص إخضاع أرباح الأسهم للضريبة في الدولة التي تقيم فيها الشركة التي تدفع هذه الأرباح، لكنها لم تحدد النسب المئوية التي تشترط من أجل تطبيق هذه القاعدة (أي نسبة الاقتطاع من المصدر)، و إنما تركت ذلك لإرادة الدول المتعاقدة في إطار المفاوضات. كما حددت نسبة الحصة التي تملكها الشركة التي تعتبر المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم التي تدفعها الشركة الأخرى، و خفضتها إلى 10 بالمائة عوضا عن 25 بالمائة مثلما حددها نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية[875].

---

[873] - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، 2016، الفقرة 16، ص166.

[874] - Paragraphe 02, Article 10 du modèle de convention fiscal de l'OCDE.

[875]- Paragraphe 02, Article 10 du modèle de convention fiscal de l'ONU.

و كما سبق و قلنا أن معظم الاتفاقيات الجبائية الجزائرية أخذت بمبدأ فرض الضريبة أيضا على أرباح الأسهم في دولة المصدر، و ذلك عن طريق الاقتطاع من المصدر، باستثناء الاتفاقيات المبرمة مع كل من الإمارات العربية المتحدة، الكويت، البحرين، قطر و المملكة العربية السعودية. أما باقي الاتفاقيات تبنت الأحكام التي جاءت بها الاتفاقيات النموذجية، الا أنها اعتمدت على نسب مختلفة للاقتطاع من المصدر، والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعتين:

أولا- الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي ورد فيها معدلين مختلفين لاقتطاع الضريبة من المصدر مثلما هو الحال في الاتفاقيات النموذجية، و التي تم تحديدهما كما يلي:

01-الحالات التي يكون فيها المستفيد الفعلي شركة تملك نسبة معينة في رأسمال الشركة الدافعة حددت قيمة الضريبة ب:

أ -**05** بالمائة من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم إذا كان المستفيد الفعلي شركة تملك على الأقل

- 10 بالمائة من رأسمال الشركة الدافعة بالنسبة للاتفاقيات المبرمة مع النمسا، اسبانيا، ألمانيا وهولندا.
- 15 بالمائة من رأسمال الشركة الدافعة بالنسبة للاتفاقية الجبائية المبرمة مع كل من عمان والدانمارك، و ذلك طول فترة 365 يوما مع احتساب يوم الدفع حسب أحكام الاتفاقية الأخيرة.
- 20 بالمائة من رأسمال الشركة الدافعة بالنسبة للاتفاقية الجبائية المبرمة مع سويسرا.
- 25 بالمائة من رأسمال الشركة الدافعة، و هذا بالنسبة الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الجزائر وكل من كوريا،بريطانيا، الصين، روسيا و أوكرانيا.

ب- 10 بالمائة من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم إذا كان المستفيد الفعلي شركة تملك على الأقل 25 بالمائة من رأسمال الشركة الدافعة بالنسبة للاتفاقيات المبرمة مع كل من البرتغال و جنوب إفريقيا.

02- جميع الحالات الأخرى تحدد قيمة الضريبة من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم ب:

أ- 10 بالمائة بالنسبة للاتفاقيات المبرمة مع الصين و عمان.

ب-15 بالمائة بالنسبة للاتفاقيات المبرمة مع كل من البرتغال، جنوب إفريقيا، أوكرانيا، كوريا، بريطانيا، روسيا، النمسا، اسبانيا، ألمانيا، فرنسا و سويسرا، هولندا و الدانمارك.

ثانيا- الاتفاقيات التي لم تتضمن تفرقة بين أرباح الأسهم المدفوعة لشركة تملك نسبة في رأسمال الشركة الدافعة، و أرباح الأسهم المدفوعة في حالات أخرى. و تضمنت معدلا واحدا للاقتطاع من

المصدر شاملا لجميع الحالات التي تدفع فيها أرباح الأسهم، الا أن هذا المعدل يختلف من اتفاقية لأخرى، حيث تم تحديده ب:

أ–15 بالمائة من المبلغ الإجمالي لحصص الأرباح،بالنسبة للاتفاقيات المبرمة مع ايطاليا، سوريا، لبنان، رومانيا، اندونيسيا، الأردن، كندا وبلجيكا.

ب–12 بالمائة من المبلغ الإجمالي لحصص الأرباح، بالنسبة للاتفاقية المبرمة مع تركيا.

ج–10 بالمائة من المبلغ الإجمالي لحصص الأرباح، بالنسبة للاتفاقيات المبرمة مع اليمن، بلغاريا، البوسنة و الهرسك، موريتانيا و مصر.

د–05 بالمائة من المبلغ الإجمالي لحصص الأرباح، بالنسبة للاتفاقية المبرمة مع إيران.

كما تضمنت في هذا الإطار الاتفاقية المبرمة مع تركيا، حكما خاصا تستفرد به عن باقي الاتفاقيات الجبائية الأخرى يؤكد أن الأرباح التي تحققها شركة تابعة لدولة متعاقدة، و التي تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها، يمكن أن تخضع بعد فرض الضريبة عليها طبقا لأحكام المادة السابعة (07) للضريبة التي تفرض على المبلغ المتبقي في الدولة التي توجد بها المؤسسة المستقرة و ذلك طبقا لأحكام الفقرة الثانية من المادة 10، و الخاصة بنظام الاقتطاع من المصدر[876].

و تجيز منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من خلال شرحها لفقرات المادة 10 من النموذج، القيام بإعفاء أرباح الأسهم من الضريبة في دولة المصدر، و ذلك إذا كان المالك المنتفع من أرباح الأسهم هو تلك الدولة أو أحد أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية، و ذلك من خلال إدراج نص في المادة 10 يتضمن مثل هذا الحكم[877]. و هو الحكم الذي لم تتضمنه أي من الاتفاقيات الجبائية الجزائرية بدون استثناء.

ثالثا–أحكام منع إساءة استغلال حكم الاقتطاع من المصدر

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أنه لا يمكن منح التخفيض المنصوص عليه في الفقرة الفرعية أ من الفقرة الثانية (02) للمادة 10 من النموذج، و ذلك في حالات إساءة استغلال هذا الحكم

[876] - الفقرة الرابعة (04) من المادة 10 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و تركيا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 94–305، المؤرخ في 02 أكتوبر 1994، الجريدة الرسمية عدد 65، الصفحة 10.

[877] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، 2016، الفقرة 13، الصفحة 166.

كقيام إحدى الشركات التي تملك أقل من 25 بالمائة بزيادة ملكيتها قبل استحقاق أرباح الأسهم بفترة قصيرة و ذلك بهدف الحصول على الامتيازات التي يمنحها هذا الحكم. و لتجنب هذه الوضعية يمكن للدول المتعاقدة إضافة حكم إلى تلك الفقرة الفرعية أ ينص صراحة على أنه يشترط الا تكون هذه الملكية قد تم الحصول عليها بصورة أساسية للاستفادة من ذلك الحكم[878].

تم تعديل هذا الحكم نوعا ما و هذا بعد أن تمت معالجة هذا النوع من الإساءة في التقرير النهائي من الإجراء السادس (06) لمشروع الاتفاقية المتعددة الأطراف الخاصة بمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح (BEPS). و قد حذفت عبارة **(بخلاف شركات** الأشخاص**)** كما أصبح مجال تطبيق الفقرة الفرعية (أ) يشتمل فقط على الحالات التي تمتلك فيها الشركة المستقبلة بشكل مباشر ما لا يقل عن 25 في المائة من رأس مال الشركة التي تدفع أرباح الأسهم أثناء 365 يومًا بما في ذلك يوم دفع الأرباح. ومع ذلك ، تنص الفقرة أيضًا على أنه عند حساب هذه الفترة لا ينبغي أن تؤخذ في الحسبان التغييرات التي تطرأ على الملكية والتي قد تنجم مباشرة عن إعادة التنظيم مثل الدمج. بالإضافة إلى ذلك ، فإن إضافة المادة 29 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ضمن تعديل 2017 ستمنع المزيد من الترتيبات التعسفية للحصول على تلك الامتيازات الفقرة[879].

الفرع الثالث–أرباح الأسهم المرتبطة بمنشأة دائمة

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن أحكام الفقرتين 01 و 02 من المادة 10 لا تطبق عندما يقيم المستفيد الفعلي في دولة متعاقدة و يمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تقيم فيها الشركة الموزعة للأرباح نشاط شركة عن طريق وساطة منشأة دائمة ، و أن مشاركة المنشأة للأرباح ترتبط بها فعليا، في هذه الحالة تطبق أحكام المادة 07[880]. و هو نفس الحكم الذي أقرته هيئة الأمم المتحدة الا أنها تزيد عليه أرباح الأسهم التي ترتبط فعليا بمقر ثابت لممارسة مهنة مستقلة. هنا لا تطبق أحكام الفقرتين الأولى و الثانية من المادة 10 لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة إذا كان المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم مقيم في دولة متعاقدة و يمارس أعماله في الدولة المتعاقدة الأخرى الموزعة لأرباح الأسهم، عن طريق منشأة دائمة توجد فيها أو يزاول مهنة مستقلة عن طريق مقر ثابت، إذ تتصل أرباح الأسهم فعليا بالمنشأة أو بالمقر الثابت، و هنا تطبق أحكام المادة 07 أو 14 حسب الحالة[881].

---

878 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، 2016، الفقرة 17، الصفحة 167.

879 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 106, page 150.

880- Paragraphe 04, article 10 du modèle de convention fiscal de l'OCDE.

881 -Paragraphe 04 , article 10 du modèle de convention fiscal de l'ONU.

و قد تبنت الجزائر هذا الحكم في جميع اتفاقياتها الجبائية، الا أننا نلاحظ أنها تميل أكثر إلى الصياغة المعتمدة من طرف هيئة الأمم المتحدة، ذلك أن أغلب اتفاقياتها تضمنت مادة منفصلة خاصة بالمهن المستقلة، طبعا ما عدا تلك الاتفاقيات التي تأخذ أكثر بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وتبقي على مفهوم المنشأة الدائمة فقط.

أحكام إساءة الاستغلال الخاصة بأرباح الأسهم المرتبطة بمنشأة دائمة

قد تنشأ بعض حالات إساءة الاستخدام من خلال استغلال الحكم المنصوص عليه في الفقرة الرابعة (04) من المادة 10، و ذلك من خلال نقل الأسهم إلى منشأة دائمة تم وضعها لهذه الغاية فقط في دولة تمنح معاملة تفضيلية للدخل الناتج من أرباح الأسهم. الا أن الفقرة استخدمت شرط "الارتباط الفعلي" بتلك المنشأة، هذا الشرط لا يتحقق الا إذا عينت الملكية الاقتصادية للحصة الخاصة بتلك المنشأة الدائمة بموجب المبادئ الخاصة لنسب الأرباح إلى المنشأة الدائمة، فالملكية الاقتصادية إذا تعني ما يعادل ملكية مشروع منفصل لغايات ضريبة الدخل، إضافة إلى المنافع و الأعباء كالتعرض المحتمل للأرباح و الخسائر[882].

لم تتضمن معظم الاتفاقيات الجبائية الجزائرية مثل هذا الحكم الخاص بإساءة استغلال الأحكام الخاصة بالإخضاع الضريبي لأرباح الأسهم، ما عدا الاتفاقيتين المبرمتين مع بريطانيا و عمان، حيث تؤكد أحكام هذه الأخيرة أنه" لا تسري أحكام المادة 10 من هذه الاتفاقية إذا كان الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية لأي شخص يختص بإصدار أو تحويل الأسهم أو الحقوق الأخرى التي تدفع عنها الأرباح هو الاستفادة من أحكام هذه المادة عن طريق الإصدار أو التحويل"[883]. إذ يتطابق هذا الحكم مع النص المقترح إدراجه من طرف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و لكن من المستغرب هنا أن الجزائر لم تأخذ به سوى ضمن اتفاقيتين اثنتين، دون إدراجه في باقي الاتفاقيات و التي تزيد عن ثلاثين اتفاقية. فلا يمكن أن نفهم السبب من امتناعها عن ذلك، أهو رغبة منها أم من الأطراف المتعاقدة الأخرى؟ و لكن ما يجب قوله في هذه الحالة أن الجزائر كان يجب عليها أن تكون أكثر حيطة و حذر، و ذلك من خلال تبني مثل هذا النوع من الأحكام الوقائية في جميع اتفاقياتها الجبائية، حرصا منها على مصالحها و حماية للأموال العامة من تلك الترتيبات التي يلجأ إليها المكلفون بالضريبة بغرض التملص من دفع الضريبة أو تخفيضها.

---

882 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرات 23 و 23.1، الصفحة 169.

883 – الفقرة السادسة من المادة العاشرة (10) للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و عمان المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-64، المؤرخ في 08 فيفري 2003، الجريدة الرسمية عدد 10، الصفحة 08.

و في الأخير يؤكد كلا النموذجين و كذا الاتفاقيات الجبائية الجزائرية على أنه عندما تتحصل شركة مقيمة في دولة متعاقدة على أرباح أو مداخيل من الدولة المتعاقدة الأخرى، فان هذه الدولة المتعاقدة الأخرى لا يمكنها تحصيل أي ضريبة على أرباح الأسهم، الا في الحالة الذي تكون فيها هذه الأرباح مدفوعة إلى مقيم في هذه الدولة المتعاقدة الأخرى، أو في الحالة التي تكون فيها المشاركة المنشأة للأرباح ترتبط فعليا بمنشأة دائمة يوجد في الدولة المتعاقدة الأخرى. كما لا يجوز أن تخضع للضريبة أرباح الشركة غير الموزعة للضريبة بالنسبة للأرباح الغير الموزعة، حتى و لو أن أرباح الأسهم المدفوعة أو الأرباح الغير موزعة تتكون كليا أو جزئيا من أرباح أو مداخيل متحصل عليها من هذه الدولة الأخرى[884].

يستبعد مثل هذا الحكم فرض الضرائب على أرباح الأسهم خارج الإقليم التي تفرض بها الدول الضرائب على أرباح الأسهم التي توزعها شركات غير مقيمة، لمجرد أن أرباح الشركات التي تتم التوزيعات منها قد نشأت ضمن إقليمها. هنا لا يوجد فرض للضريبة خارج الإقليم حين تقوم دولة المصدر التي نشأت فيها أرباح الشركة بفرض الضرائب على أرباح الأسهم لأنها تدفع إلى مساهمين مقيمين في تلك الدولة أو إلى منشأة دائمة واقعة فيها.

الفرع الرابع–حكم خاص بحالة استرجاع الخصم القبلي

تضمنت الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر وفرنسا حكما خاصا لم تتضمنه جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية و لا الاتفاقيات النموذجية. أين تؤكد أحكام هذه الاتفاقية أن المقيم بالجزائر الذي يحصل على أرباح أسهم تدفعها شركة مقيمة بفرنسا، يستطيع استرجاع الخصم القبلي في حالة ما إذا تم دفع هذا الخصم فعليا من طرف الشركة، بالنسبة لأرباح الأسهم هذه، يعتبر المبلغ الإجمالي للخصم القبلي المسترجع كأرباح أسهم لغرض تطبيق الاتفاقية، و تفرض عليه الضريبة بفرنسا طبقا لأحكام الفقرة الثانية من المادة 10[885].

المطلب الثاني– أحكام الإخضاع الضريبي للفوائد

عالجت الاتفاقيات النموذجية نوع آخر من المداخيل و هو الفوائد الناتجة عن الديون، من خلال النص عليها في المادة 11 من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. و التي قامت هيئة الأمم المتحدة باستنساخها مع إدخال بعض التعديلات الطفيفة عليها.

---

884 - Paragraphe 05 , article 10, modèle de convention fiscal de l'ODE et l'ONU.

885 - الفقرة الثالثة (03) من المادة 10 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وفرنسا، و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02–121، المؤرخ في 07 أفريل 2002، الجريدة الرسمية عدد 24، الصفحة 09.

الفرع الأول –مفهوم مصطلح الفوائد وفقا لأحكام الاتفاقيات النموذجية

تضمنت نصوص الاتفاقيات النموذجية تعريفا عاما لمصطلح "الفوائد"، أين تؤكد أحكام الفقرة 03 من المادة 11 لهذه الاتفاقيات أن مصطلح "الفوائد" المستعمل في المادة 11 منها يعني كل مداخيل الديون، سواء كانت مضمونة برهن أو غير مضمونة أو مضمونة بشرط الاشتراك في أرباح المدين، وخاصة مداخيل الأموال العمومية و سندات الدين، وتتضمن المكافآت و الحصص المرتبطة بها[886]. بمعنى آخر تحدد المادة 11 من الاتفاقيات النموذجية بدقة النطاق الذي ينبغي أن تنسب إليه الفوائد من أجل تطبيق نظام فرض الضريبة. و هنا يعني مصطلح الفوائد بشكل عام مداخيل الديون من أي نوع، حتى و لو كانت مصحوبة بضمان رهن عقاري أو شرط المشاركة في الأرباح. كما أن عبارة "ديون من أي نوع" تشمل بالطبع الودائع المالية و الضمانات النقدية، إضافة إلى الأموال العامة وسندات القرض[887].

تشكل الفائدة عموما التعويضات على الأموال المقرضة، وهو تعويض يأتي ضمن فئة الدخل المتحصل عليه من رأس مال منقول. و يضم مفهوم "مطالبات دين من كل نوع" الودائع النقدية والأوراق المالية الحكومية و سندات الدين التي تنتج عنها فائدة، والتي يقصد بها المبلغ الذي تدفعه مؤسسة إصدار القرض الزائد عن المبلغ الذي يدفعه المكتتب، ويعني ذلك أي فائدة مستحقة إضافة إلى أي علاوة تدفع عند الاسترداد أو الإصدار[888].

لا ينطبق مفهوم الفائدة على الدفعات التي تتم بموجب أنواع معينة من السندات المالية عند عدم وجود دين أساسي. كما يستثنى منها الغرامة بسبب الدفع المتأخر و التي تكون مستحقة الدفع بموجب العقد أو حكم. ولا تعتبر الدفعات السنوية أو المنتظمة كفائدة باعتبارها يتم منحها مقابل وظيفة سابقة وبالتالي تندرج ضمن قواعد الرواتب التقاعدية. كما لا يشمل مصطلح الفائدة أي ربح أو خسارة لا يمكن أن ينسب إلى الفرق بين ما دفعته وما قبضته جهة الإصدار، والتي يمكن أن تدخل في إطار المادة 21 من الاتفاقيات النموذجية المتعلقة بالمداخيل التي لم يتم التطرق لها في هذه الاتفاقيات[889].

---

886 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 474, page 212.

887- OCDE , Modèle de convention fiscale version 2014 , paragraphe 18, page 234.

888 - بخلاف أرباح الأسهم لا تخضع الفائدة إلى ضريبة اقتصادية مزدوجة، بمعنى أنه لا تؤخذ عليها ضريبة عند الدائن و لا عند المدين، و يدفع المتلقي الضريبة المفروضة على الفائدة ما لم ينص العقد على خلاف ذلك. وفي حالة تعهد المدين بتحمل أي ضريبة مستحقة على المصدر، فيعتبر حينئذ كما لو كان قد وافق أن يدفع لدائنه فائدة إضافية تعادل هذه الضريبة.

889 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرات من 18 إلى 23 ، الصفحة 188.

الفرع الثاني– توزيع الاختصاص الضريبي للفوائد بين الدول المتعاقدة

تخضع الفوائد للإخضاع ضريبي مشترك بين الدول المتعاقدة دولة الإقامة و دولة المصدر، مع تطبيق اقتطاع من المصدر.

أولا– الإخضاع الضريبي الغير حصري للفوائد في دولة الإقامة

تؤكد الاتفاقيات النموذجية أن الفوائد المتحصل عليها من دولة متعاقدة و مدفوعة إلى مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في هذه الدولة المتعاقدة الأخرى. فهي لا تقر حقا حصريا لفرض الضريبة في صالح دولة الإقامة بل تنص على جواز ذلك. و يشمل مجال تطبيق هذا الحكم الفوائد المتحصل عليها من دولة متعاقدة ومدفوعة إلى مقيم في دولة أخرى متعاقدة، و بالتالي هي لا تطبق على الفوائد المتحصل عليها من دولة ثالثة، و لا على الفوائد المتحصل عليها من دولة متعاقدة وتنسب إلى منشأة دائمة لشركة خاصة بالدولة المعنية في الدولة المتعاقدة الأخرى[890].

و قد تضمنت الاتفاقيات الجبائية الجزائرية في أغلبها نفس الأحكام التي وضعتها الاتفاقيات النموذجية، و ذلك من خلال إقرار حق غير حصري لفرض الضريبة على الفوائد لدولة الإقامة، مع إمكانية تطبيق اقتطاع من المصدر بنسبة معينة. و هو ما تضمنته معظم الاتفاقيات الجبائية الجزائرية[891] ما عدا البعض منها التي تضمنت حقا حصريا في فرض الضريبة لدولة الإقامة، و ما يبرر ذلك هو استخدامها لعبارة "**تخضع.....للضريبة فقط في الدولة الأخرى**"، كما أنها لم تدرج إمكانية تطبيق اقتطاع من المصدر كغيرها من الاتفاقيات، و هذا بالنسبة للاتفاقيات الجبائية المبرمة مع قطر، البحرين، الكويت و الإمارات العربية المتحدة. و هو نفس ما نصت عليه الاتفاقية المبرمة مع المملكة السعودية الا أنها استخدمت صياغة تنص على أنه "يجوز أن يخضع الدخل من مطالبات الدين الناشئ في دولة متعاقدة و مالكه المنتفع مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة فقط في تلك الدولة الأخرى"[892]. يعاب على هذه الصياغة أنها استخدمت كلمة "يجوز" في الوقت نفسه الذي استخدمت فيه كلمة "فقط"، و هو ما يعتبر متناقضا مع الحكم القائل بفرض الضريبة الحصري

890 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphe 06, page 227.

891– الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي تضمنت نفس الأحكام الخاصة بفرض الضريبة على الفوائد في دولة الإقامة، مع إمكانية تطبيق اقتطاع من المصدر، هي تلك الاتفاقيات المبرمة مع كل من لبنان،بلجيكا، مصر، كندا، الأردن ، موريتانيا، اندونيسيا، البوسنة و الهرسك، إيران، رومانيا، بلغاريا، سوريا، ايطاليا، سويسرا، ألمانيا، اسبانيا، النمسا، روسيا، كوريا، أوكرانيا، جنوب إفريقيا، البرتغال، الصين، عمان، بريطانيا، فرنسا، تركيا، هولندا و الدانمارك.

892 – الفقرة الأولى من المادة 11 للاتفاقية المبرمة مع المملكة السعودية، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15–337، العدد الأول من الجريدة الرسمية لسنة 2016، الصفحة 08.

في دولة الإقامة، حيث تستخدم عبارة "يجوز" حينما يتم التعبير على حق غير حصري، وهذا لا ينطبق في مثل هذه الاتفاقية لأنها لم تنص على إمكانية فرض ضريبة في دولة المصدر.

في حين تضمنت الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اليمن حكما مخالفا لما ورد في الاتفاقيات النموذجية و كذا باقي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية، و الذي يتضمن منح حق فرض الضريبة على الفوائد للدولة التي تنتج فيها، أي دولة المصدر مع جواز إخضاع هذه الفوائد للضريبة في الدولة التي يقيم فيها المستفيد من تلك الفوائد على أن لا تتجاوز هذه الضريبة المفروضة نسبة 10 بالمائة من إجمالي مبلغ الفوائد[893].

ثانيا–الإخضاع الضريبي للفوائد في دولة المصدر

تحتفظ كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين بالحق الحصري في فرض الضريبة على الفوائد للدولة التي تأتي منها (أي دولة المصدر) عندما يكون المستفيد الفعلي منها مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، و لكن مع تحديد ممارسة هذا الحق بقيد، بحيث لا يمكن أن يتجاوز الإخضاع نسبة معينة، حددتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ب 10 بالمائة من المبلغ الخام للفوائد. في حين تركت هيئة الأمم المتحدة تحديد هذه النسبة لإرادة الدول في إطار المفاوضات الثنائية[894]. أما بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الجزائرية تختلف فيها نسبة الاقتطاع من المصدر من اتفاقية لأخرى، حيث تراوحت ب:

–**05 بالمائة** من المبلغ الإجمالي للفائدة بالنسبة للاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من عمان، اسبانيا، إيران، مصر.

–**07 بالمائة** من المبلغ الإجمالي للفوائد بالنسبة للاتفاقيتين الجبائيتين المبرمتين بين الجزائر و كل من بريطانيا، الصين.

–**08 بالمائة** من المبلغ الإجمالي للفوائد بالنسبة للاتفاقيتين المبرمتين مع هولندا و الدانمارك

–**10 بالمائة** من مبلغ إجمالي للفوائد، بالنسبة للاتفاقية المبرمة مع كل من تركيا، جنوب إفريقيا، أوكرانيا، كوريا، النمسا، ألمانيا، سويسرا، سوريا، بلغاريا، البوسنة و الهرسك، موريتانيا.

–**15 بالمائة** من المبلغ الإجمالي للفوائد، بالنسبة للاتفاقية المبرمة مع البرتغال، روسيا، ايطاليا، رومانيا، اندونيسيا، الأردن، كندا، بلجيكا، لبنان.

---

893 – الفقرة الثانية من المادة 11 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اليمن، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05–78، المؤرخ في 26 فيفري 2005، الجريدة الرسمية عدد 16، الصفحة 09.

894 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 480, page 215.

–في حين تضمنت الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و فرنسا معدلين مختلفين لفرض الضريبة في دولة المصدر أين تم تحديده بنسبة 12 بالمائة من إجمالي مبلغ الفوائد عندما تنشأ هذه الفوائد في الجزائر، في حين حددت النسبة ب 10 بالمائة من إجمالي مبلغ الفوائد عندما تنشأ هذه الأخيرة في فرنسا[895]. و هنا نلاحظ أن النسبة المحددة للاقتطاع من المصدر حينما تعد الجزائر هي دولة المصدر أكبر من تلك المقررة حينما تكون فرنسا هي دولة المصدر. و هنا ما يمكن فهمه أن الجزائر قامت بفرض رأيها بهذا الخصوص من خلال التمسك بالأحكام التي تناسبها، من أجل المحافظة على عائداتها من الأموال الناشئة من مصادر داخل إقليمها، و التي يتم تصديرها إلى الخارج و على الأخص أن دولة المصدر في أغلب الأحيان هي الجزائر.

بالنسبة لطرق تطبيق هذا القيد فتعالج بموجب اتفاق مشترك من طرف السلطات المختصة للدول المتعاقدة.[896] كما أن هذا الحكم لم يتضمن أي حكم متعلق بالطريقة التي يجب من خلالها أن تأخذ دولة إقامة المستفيد بعين الاعتبار فرض الضريبة التي أنشأت في دولة مصدر الفوائد، و هو ما سيتم معالجته في المادة 23أ و 23 ب[897].

ثالثا–إعفاء بعض أنواع الفوائد للضريبة في دولة المصدر

ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن هناك بعض أنواع الفوائد على الديون أو القروض التي تتمنى الدول أن تعفيها من فرض الضريبة في دولة المصدر. ويمكن للدول القيام بذلك من خلال إضافة حكم ينص على إعفائها في المادة 11 في إطار اجراء المفاوضات الثنائية، و يتعلق الأمر بمجموعة من الفوائد كالفائدة المدفوعة لدولة ما و أقسامها السياسية و للبنوك المركزية، [898]و كذا الفائدة المدفوعة من قبل الدولة أو أقسامها السياسية.

–الفوائد المدفوعة لتطبيق برامج تمويل الصادرات[899]

–الفوائد المدفوعة إلى المنشآت مثل البنوك .

---

[895] - الفقرة الثانية (02) من المادة 11 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و فرنسا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02–121، المؤرخ في 07 أفريل 2002، الجريدة الرسمية عدد 24، الصفحة 09.

[896] – الفقرة الثانية (02) من المادة 11 للاتفاقيات الجبائية النموذجية.

[897]- OCDE, Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 14, Page 234.

[898] - يستند إعفاء مثل هذا النوع من الفوائد على مبدأ مهم هو "مبدأ الحصانة السيادية".

[899] - يتعلق الأمر هنا بالفوائد التي تم دفعها لصالح قرض، دين أو ائتمان و الذي يرجع إلى هذه الدولة منح الموافقة عليه، المضمون أو المؤمن عليه من طرف الدولة أو إحدى تقسيماتها السياسية، الجماعات المحلية أو وكالات تمويل الصادرات سيتم إعفائها من الضريبة في دولة المصدر.

–الفوائد على مبيعات الائتمان، **و** التي تم دفعها لصالح دين ناتج عن بيع الائتمان لعتاد، بضائع أو خدمات، و التي تندرج في مبلغ دفع الفواتير سيكون من الصعب تفرقتها عن مبلغ البيع الحقيقي للشراء وهنا بإمكان الدول القيام إعفائها من الضريبة في دولة المصدر.

–الفوائد المدفوعة إلى بعض الكيانات المعفاة من الضريبة(مثل صناديق التقاعد)، هم بصفة عامة معفون من الضريبة على مداخيلهم الاستثمارية فالدول المتعاقدة تتمنى إعفاء كليا للضريبة في دولة المصدر أو جزئيا لهذا النوع من الفوائد فبإمكانها ذلك[900].

و تأثرا بأحكام الإعفاء المقترحة من طرف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، قامت الجزائر بإدراج بعض أحكام الإعفاء في عدد كبير من اتفاقياتها الجبائية ما عدا تلك الاتفاقيات المبرمة مع كل من سوريا، الكويت، الإمارات العربية المتحدة، اليمن و مصر و التي لم تتضمن مثل هذا النوع من الأحكام. أما باقي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية فقد تضمنت اغلبها أحكاما تنص على إعفاء الفوائد المدفوعة من طرف الدولة أو المدفوعة إلى الدولة نفسها، و هنا تؤكد الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وبريطانيا على أنه بغض النظر عن أحكام الاقتطاع من المصدر فان الفوائد الناشئة في دولة متعاقدة تخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كان المستفيد الفعلي مقيما في تلك الدولة الأخرى و هي تلك الدولة أو البنك المركزي، هيئة سياسية أو سلطة محلية مؤهلة لهذا الغرض. أو إذا كانت الفوائد مدفوعة من طرف الدولة التي نشأت فيها الفوائد أو من طرف هيئة سياسية أو سلطة محلية أو هيئة مؤهلة لهذا الغرض. أو إذا كانت الفوائد مدفوعة بخصوص قرض سندات ديون أو دين تم إنشاؤه، منحه ضمانه، أو تأمينه من طرف تلك الدولة أو هيئة سياسية أو سلطة محلية أو وكالة تمويل الصادرات المؤهلة لهذا الغرض[901].

كما تؤكد الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بلجيكا على أنه لا تخضع الفوائد للضريبة سوى بالدولة المتعاقدة التي يكون المستفيد الفعلي مقيما بها عندما يتعلق بفوائد الديون التجارية بما فيها تلك المتمثلة في سندات تجارية ناتجة عن عملية الدفع بأجل محدد لتوريد البضائع و المنتجات أو الخدمات من قبل المؤسسات، و كذا فوائد القروض مهما كانت طبيعتها[902].

---

900 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرات من7.1 إلى 7.10، ص 183.

901 – الفقرة الثالثة (03) من المادة 11 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بريطانيا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم16–156، المؤرخ في 26 ماي 2016، الجريدة الرسمية عدد 33، الصفحة 08.

902 – الفقرة الثالثة (03) من المادة 11للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بلجيكا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02–432، المؤرخ في 09 ديسمبر 2002، الجريدة الرسمية عدد 82، الصفحة 09.

الفرع الثالث–فوائد الديون المرتبطة بالمنشآت الدائمة

تضمن نص المادة 11 من الاتفاقيات النموذجية حكما آخر تؤكد من خلاله على عدم تطبيق أحكام الفقرات 01 و 02 عندما يقيم المستفيد الفعلي من الفوائد في الدولة المتعاقدة التي يتم فيها الحصول على الفوائد، و يمارس نشاط شركة عن طريق وساطة منشأة دائمة توجد في هذه الدولة و أن الدين المنشأ للفوائد يرتبط بها فعليا، في هذه الحالة يتم تطبيق المادة السابعة (07)، و هنا تضيف هيئة الأمم المتحدة "عبارة المقر الثابت لممارسة مهنة مستقلة'، و لا تخضع الفوائد الناتجة عن الديون المرتبطة به لتطبيق المادة 11 و إنما تدخل في نطاق تطبيق المادة 14[903].

كما تعتبر أن الفوائد تم التحصل عليها من دولة متعاقدة عندما يكون المدين بها مقيم في هذه الدولة، الا أنه مع ذلك في الحالة التي يكون فيها المدين بالفوائد سواء أكان مقيم أم غير مقيم في دولة متعاقدة، يملك في الدولة المتعاقدة الأخرى منشأة دائمة التي يسمح من خلالها بدفع فوائد على دين تمت استدانته، تعتبر هذه الفوائد متحصل عليها من الدولة التي تقع فيها المنشأة الدائمة. أما في حالة غياب الرابط الاقتصادي بين القرض الذي ترتبت عليه الفائدة والمنشأة الدائمة، فلا يمكن أن يعتبر البلد الذي تقيم فيه هذه الأخيرة هو البلد الذي نشأت فيه الفائدة، وبالتالي لا يحق لها فرض الضريبة على تلك الفائدة[904]. و هو ما أخذت به هيئة الأمم المتحدة الا أنها تضيف عبارة القاعدة الثابتة.

أما بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الجزائرية فقد تضمنت نفس الأحكام الخاصة بالاتفاقيات النموذجية، الا أننا نلاحظ أنها تميل أكثر إلى نموذج هيئة الأمم المتحدة و ذلك من خلال اعتمادها إلى جانب مفهوم المنشأة الدائمة مفهوم القاعدة ثابتة.

الفرع الرابع–الإخضاع الضريبي للفوائد المبالغ فيها

أقرت أحكام الاتفاقيات النموذجية و كذا جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية بدون استثناء، حكما خاص بالفوائد الباهظة أو المبالغ فيها. يؤكد هذا الحكم على أنه بسبب العلاقات الخاصة الموجودة بين المدين و المستفيد الفعلي، أو أن احدهما له علاقة مع أشخاص آخرين، إذا كان مبلغ الفوائد مع الأخذ بعين الاعتبار الدين الذي بسببه تم دفعها، يتجاوز ذلك المبلغ الذي كان سيتم وضعه من طرف المدين و المستفيد الفعلي في غياب مثل هذه العلاقات، لا تطبق أحكام هذه المادة لا تطبق الا على

---

[903] – الفقرة الرابعة من المادة 11 من الاتفاقيات النموذجية الجبائية.

[904] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية ، النسخة العربية 2016، الفقرة 27، الصفحة 192.

هذا المبلغ الأخير. و في هذه الحالة يبقى الجزء المتبقي من الفوائد خاضعا للضريبة وفقا لتشريع كل دولة متعاقدة مع الأخذ بعين الاعتبار باقي أحكام الاتفاقية[905].

و حتى ينطبق هذا الشرط يجب أن تنسب الفائدة الفائضة إلى وجود علاقة خاصة بين الدافع و المالك المنتفع أو بينهما و بين شخص آخر. كأن تدفع الفائدة إلى فرد أو شخص اعتباري يسيطر بشكل مباشر أو غير مباشر على الدافع، أو أن الدافع هو الذي يسيطر بشكل مباشر أو غير مباشر أو يتبع لمجموعة تمتلك مصالح مشتركة معه. كما تغطي العلاقة الخاصة علاقة الدم أو الزواج، و بشكل عام أي مجموعة من المصالح المنفصلة عن العلاقة القانونية التي ينشأ عنها تسديد للفائدة، ويتيح هذا الحكم تعديل سعر الفائدة[906].

الفرع الخامس–أحكام منع إساءة الاستخدام الخاصة بالإخضاع الضريبي للفوائد

تضمنت الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من لبنان، عمان و بريطانيا دون غيرها من الاتفاقيات الجبائية أحكاما خاصة بمنع إساءة استغلال الامتيازات الممنوحة في إطار الإخضاع الضريبي للفوائد. تؤكد الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و عمان على أنه لا تسري أحكام المادة 11 إذا كان الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية لأي شخص له علاقة بإنشاء أو تحويل الدين الذي تدفع بشأنه الفائدة، هو استغلال هذه المادة لمنفعته بصورة غير قانونية خلال ذلك الإنشاء أو التحويل[907]. نفس الملاحظة التي تم طرحها سابقا في الجزء المتعلق بأرباح الأسهم تطرح هنا أيضا، والمتعلقة بضرورة تعميم مثل هذه الأحكام المتعلقة بمنع إساءة استخدام حكم الإخضاع الضريبي للفوائد على جميع اتفاقياتها الجبائية.

المطلب الثالث–أحكام الإخضاع الضريبي للإتاوات

تضمنت الاتفاقيات الجبائية النموذجية و أغلب الاتفاقيات الجبائية الحالية المبرمة بين الدول نوعا آخر من المداخيل و المتمثل في الإتاوات. وتؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن الإتاوات المتحصل عليها من دولة متعاقدة و يكون المستفيد الفعلي منها مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى

905 الفقرة السادسة من المادة 11 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

906 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرات 33 و 34، ص 194.

907 – الفقرة الثامنة (08) من المادة 11 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و عمان، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03–64، المؤرخ في 08 فيفري 2003، الجريدة الرسمية عدد 10، الصفحة 09.

فإنها لا تخضع للضريبة الا في الدولة المتعاقدة الأخرى[908]، أين يلعب مفهوم المستفيد الفعلي دورا مهما في تحديد هذا الاختصاص، و هو ما تطرقنا له في الباب الأول في إطار معيار الإقامة.

الفرع الأول– مفهوم الإتاوات وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية

تنص أحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أن مصطلح"الإتاوات" يعني كل المكافآت المدفوعة من أجل استعمال أو امتياز استعمال حقوق المؤلف على أثر أدبي أو فني أو علمي. و تتضمن الأفلام السينمائية، براءة الاختراع، العلامات التجارية أو الصناعية، رسم أو نموذج، مخطط أو شكل أو إجراء سري و لأجل معلومات لها علاقة بخبرة مكتسبة في الميدان الصناعي، التجاري أو العلمي[909].

كما يأخذ مصطلح "مدفوعات (payées) " المستخدم في التعريف معنى واسع، إذ يقصد بالدفع تنفيذ واجب وضع أموال تحت تصرف الدائن بالطريقة المنصوص عليها في العقد أو المعاملات، و مثال ذلك: الإتاوات المدفوعة مقابل توفير حق حصري لاستخدام معلومات صاحب حقوق التأليف لمخططات منشأة سابقا يسمح لشخص الحق في تعديلها أو إعادة إنتاجها دون القيام بعمل إضافي– تأجير القمر الصناعي لشخص آخر يقوم بتشغيله و استعماله لأغراضه الخاصة أو من أجل منح إمكانية النقل إلى آخرين فالإتاوات المدفوعة من طرف المشغل للقمر الصناعي إلى المالك تعتبر مكافآت مدفوعة للاستعمال، أو التنازل عن الاستعمال لمعدات صناعية تجارية أو صناعية– الإتاوات المدفوعة من أجل تأجير كابلات نقل الكهرباء أو الاتصال أو الخطوط المستخدمة من أجل نقل البترول أو الغاز– و كذا المدفوعات المنفذة من أجل اكتساب جزء من حقوق المؤلف (بدون أن يقوم الناقل بالتنازل كاملا عن حقوق المؤلف) تشكل إتاوات عندما يتم تنفيذ الدفع عن طريق تبادل حق استخدام البرنامج بطريقة من شأنها في غياب هذه الرخصة أن تكون انتهاك للتشريع المتعلق بحقوق المؤلف.

و من بين الإتاوات التي لا تندرج ضمن مفهوم المادة 12 نذكر اتفاقيات " إيجار الاستقبال و الإرسال" التي بموجبها مشغل القمر الصناعي يسمح لزبونه (مؤسسات الإذاعة و الاتصالات) استعمال إمكانية إرسال و استقبال الأقمار الصناعية بهدف النقل على أكبر مساحة جغرافية. المكافآت المدفوعة من طرف الزبائن هي من أجل استعمال قدرة نقل الإرسال و الاستقبال و ليست

908– الفقرة الأولى من المادة 12 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

909 – الفقرة الثانية (02) من المادة 12 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

مدفوعة لأجل الاستخدام أو التنازل عن الاستخدام لأموال أو معلومات، المنصوص عليها في التعريف و لكن لها طبيعة مدفوعات في مقابل خدمة و التي تطبق عليها المادة السابعة (07)[910].

و قد انتهجت الجزائر نفس المنهج الذي وضعته الاتفاقيات النموذجية، أين تضمنت معظم اتفاقياتها الجبائية حكما خاصا بتحديد المبالغ التي تندرج ضمن مفهوم الإتاوات. تنص أحكام الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و السعودية على أن مصطلح إتاوات كما هو مستخدم في هذه المادة يشمل المدفوعات من أي نوع و التي يتم تسلمها مقابل استعمال (أو حق استعمال) أي حق نشر عمل أدبي أو فني بما في ذلك الأفلام السينمائية، أو أفلام أو أشرطة البث الإذاعي أو التلفزيوني أو أي براءة اختراع، أو علامة تجارية، أو تصميم، أو نموذج، أو مخطط أو تركيبة، أو معالجة سرية، أو مقابل استعمال أو حق استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية، أو مقابل المعلومات المتعلقة بالتجارب الصناعية أو التجارية أو العلمية"[911]. وهو ما تضمنته معظم الاتفاقيات الجبائية الجزائرية تقريبا بالنسبة للمفهوم المعطى لمصطلح الإتاوات.

الفرع الثاني–أحكام توزيع الاختصاص الضريبي للإتاوات

تختلف الاتفاقيات الجبائية النموذجية حول القاعدة المعتمدة لتوزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة بالنسبة للإخضاع الضريبي للإتاوات من الحق الحصري لدولة الإقامة بالنسبة لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، إلى إخضاع غير حصري من خلال تطبيق معدل للاقتطاع من المصدر بالنسبة لنموذج هيئة الأمم المتحدة. و قد تأثرت الجزائر بموقف هذه الأخيرة في معظم اتفاقياتها، وهو ما جعلنا نميل للموقف الثاني، و نصنف هذا النوع من المداخيل ضمن قائمة المداخيل التي تخضع لفرض ضريبة مشترك بين الدول المتعاقدة.

تضع الفقرة الأولى من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مبدأ يقوم على قاعدة فرض الضريبة الحصري على الإتاوات في الدولة التي يقيم فيها المستفيد الفعلي.

---

910 - لا يشمل مفهوم الإتاوات المكافآت المدفوعة من أجل الاستخدام أو التنازل عن الاستخدام في مجموعه أو جزء منه للترددات الراديوية –حقوق التأجير للحصول على امتياز لفيلم سينمائي يتم تصنيفها أيضا على أنها إتاوات – إتاوات الحصول على حقوق حصرية لتوزيع منتوج أو خدمات على إقليم معين لا تشكل إتاوات بقدر ما ليست منفدة في مقابل الاستخدام، أو امتياز الاستخدام، لممتلكات منصوص عليها في التعريف– المدفوعات مقابل نقل كل ملكية حقوق النشر و التأليف– الإتاوات المتغيرة أو الثابتة من أجل استغلال حقول البترول أو غيرها من الموارد الطبيعية.

911 – الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و السعودية المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15–337، المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، الجريدة الرسمية العدد الأول لسنة 2016، الصفحة 09.

وتشير كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتهما على نص المادة 12 أنه يمنح بلد المصدر التخفيف أو الإعفاء فيما يتعلق بأحد بنود الدخل إلى مقيم في البلد المتعاقدة الأخرى بهدف تجنب الازدواج الضريبي كليا أو جزئيا، و الذي قد ينشأ خلاف ذلك من قيام بلد الإقامة بفرض متزامن للضرائب على ذلك الدخل. و إذا تم دفع بند الدخل إلى مقيم في دولة متعاقدة بصفته وكيلا أو نائبا لاستلام بند من الدخل لهدف يتنافى مع هدف المعاهدة وهذا لغرض الاستفادة من التخفيف أو الإعفاء الذي تمنحه دولة المصدر فقط لأن المستفيد المباشر من الدخل مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى. هنا تنطبق على المستفيد المباشر من ذلك الدخل في هذه الحالة صفة المقيم لكن لا توجد أي احتمالية لنشوء ازدواج ضريبي نتيجة لتلك الصفة، بما أن المستفيد لا يعامل كمالك للدخل للغايات الضريبية في دولة الإقامة. و لهذا السبب خلص تقرير لجنة الشؤون الجبائية الخاص بالشركات الوسيطة" إلى أن هذه الأخيرة لا يمكن اعتبارها عادة مالكا منتفعا مع أنها المالك الرسمي إذا كان لديها عمليا صلاحيات ضيقة تجعل منها فيما يتعلق بالدخل المعني مجرد مؤتمن أو مدير يعمل بالنيابة عن الأطراف ذات المصلحة[912].

و تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لنص الفقرة الأولى أن الوكيل، والمفوض والشركة الوسيطة الذين يعملون بصفة أمين أو وكيل، هم المتلقي المباشر للإتاوات و لكنهم لا يعتبرون المستفيد الفعلي، ذلك أن حق المتلقي في استعمال و التمتع بالإتاوات مقيد بالتزام تعاقدي أو قانوني لتمرير الدفعة المستلمة إلى شخص آخر. و ينشأ مثل هذا الالتزام عادة من مستندات قانونية ذات صلة، لكنه قد يكون موجودا أيضا على اساس الحقائق و الظروف التي تظهر في الجوهر أن المتلقي ليس له الحق في استعمال الإتاوات و التمتع بها دون وجود قيود بالتزام تعاقدي أو قانوني لتمرير الدفعة المتلقاة إلى شخص آخر[913].

كما تؤكد المنظمة أن المادة 12 تتعامل فقط مع الإتاوة الناشئة في دولة متعاقدة و تعود ملكيتها إلى مقيم في دولة متعاقدة أخرى[914]. و لم تتعامل هذه المادة أيضا مع المسائل الإجرائية، و بالتالي تكون كل دولة قادرة على تطبيق الإجراء الذي نص عليه قانونها الداخلي، كما لم تحدد الفقرة الأولى فيما

---

912 - ONU , Op.cit, paragraphe 05 se réfère aux paragraphes 4.1 et 4.2 des commentaires sur l'article 12 du modèle de l'OCDE, page 214.

913 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية الفقرة 4.3، الصفحة 197.

914 – لهذا السبب لا تنطبق أحكام المادة 12 على الإتاوة الناشئة في دولة ثالثة إضافة إلى الإتاوة الناشئة في دولة متعاقدة والمنسوبة إلى المنشأة الدائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، و التي تعود ملكيتها إلى مشروع في الدولة المتعاقدة الأولى

إذا كان الإعفاء في بلد المصدر مشروطا بخضوع الإتاوة للضريبة في بلد الإقامة. و يمكن تسوية هذه المسألة من خلال المفاوضات الثنائية[915].

الفرع الثالث–الإخضاع الضريبي للإتاوات في دولة المصدر

قامت الدول السائرة في طريق النمو بانتقاد المبدأ الذي اعتمدته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بالنسبة لإخضاع الأرباح المتأتية من الإتاوات للضريبة في دولة الإقامة فقط، و هو بنظرها يحرمها من حقوقها الضريبية[916]. و لهذا السبب أخذت هيئة الأمم المتحدة في فقرتها الأولى من المادة 12 تقريبا بنفس المبدأ الذي اعتمدته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فيما يخص الإخضاع الضريبي للإتاوات في دولة إقامة المستفيد الفعلي، الا أنها استخدمت مصطلح "يجوز" و حذفت كلمة "فقط". أي أنها لا تحتفظ بالحق الحصري في فرض الضريبة لدولة الإقامة، و ما يؤكد ذلك هو قيامها بإضافة حكم آخر أرادت من خلاله ضمان حقوق دولة المصدر عن طريق إقرار حقها في فرض الضريبة على الإتاوات إلى جانب دولة الإقامة، بشرط الا تتجاوز الضريبة المفروضة نسبة معينة لم تحددها بل تركت ذلك لإرادة الدول المتعاقدة في تحديدها[917]. إضافة إلى اعتماد الاتفاق المتبادل من أجل وضع أحكام تضبط هذه القيود. ويستند هذا الحكم على حقيقة أن البلدان النامية بحاجة إلى إيرادات وترغب في الاحتفاظ بعملاتها، باعتبار أن الإتاوات تدفع بالكامل تقريباً من البلدان النامية إلى البلدان المتقدمة، و بالتالي يجب أن يقر حق فرض ضريبة محدودة في دولة المصدر.

الفرع الرابع–الإخضاع الضريبي للإتاوات وفقا للاتفاقيات الجبائية الجزائرية

اتخذت الجزائر في أغلب اتفاقياتها الجبائية موقفا مغايرا لأحكام الإخضاع الضريبي للإتاوات التي وضعتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وفقا لقاعدة الإخضاع الحصري في دولة الإقامة، و هو ما سنتطرق له في الآتي.

أولا–مبدأ الإخضاع الغير حصري في دولة الإقامة

أخذت الجزائر بمبدأ الإخضاع الضريبي في دولة الإقامة مع إمكانية إخضاع تلك الإتاوات للضريبة في دولة المصدر، و ذلك من خلال اعتماد الحكم الذي وضعته هيئة الأمم المتحدة. تنص مثلا أحكام الاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع بريطانيا أن "الإتاوات الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة إلى

---

915 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، 2016، الفقرتين 05 و 06، الصفحة 198 و 199.

916 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 499, page 225.

917 - الفقرة الثانية من المادة 12 لنموذج هيئة الأمم المتحدة.

مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، يمكن أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى". أين تضمنت هذه الاتفاقية كلمة "يمكن" بدل "فقط"، و هو ما يدل على اعتماد مبدأ الإخضاع الضريبي الغير حصري في دولة الإقامة[918].

و ما يؤكد هذا الموقف هو الحكم الذي جاء في نفس المادة، و الذي تضمن النص على أن الإتاوات الناشئة في دولة متعاقدة يمكن أيضا أن تخضع للضريبة في تلك الدولة ووفقا لقوانين تلك الدولة التي تنشأ فيها، لكن إذا كان المستفيد الفعلي من الإتاوات مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى فان الضريبة المفروضة لا يجب أن تتعدى 10 بالمائة من المبلغ الإجمالي للإتاوات[919].

و قد أخذت بهذا الحكم باقي الاتفاقيات الجبائية [920]، الا أنها اختلفت فيما يخص تحديد مبلغ الضريبة المخصومة في دولة المصدر وفقا لنسبة مئوية معينة من المبلغ الإجمالي للإتاوات. أين حددت الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر و كل من أوكرانيا، مصر، عمان، بلغاريا، الصين، سويسرا، البرتغال، لبنان، جنوب إفريقيا، النمسا، الإمارات العربية المتحدة، ألمانيا ، تركيا ، الدانمارك و اليابان تلك النسبة ب 10 بالمائة من المبلغ الإجمالي للإتاوات. في حين اعتمدت الاتفاقيات المبرمة مع كل من رومانيا، الأردن، كندا، اندونيسيا، الكويت، موريتانيا و روسيا نسبة لا تتجاوز 15 بالمائة من المبلغ الإجمالي للإتاوات، أما الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و السعودية حددت تلك النسبة ب 07 بالمائة من المبلغ الإجمالي. كما حددتها الاتفاقية المبرمة مع إيران ب05 بالمائة، و 18 بالمائة بالنسبة للاتفاقية المبرمة مع سوريا، و12 بالمائة بالنسبة للاتفاقية المبرمة مع البوسنة و الهرسك.

إضافة إلى ما سبق اعتمدت بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية معدلين من أجل تحديد النسبة المئوية للضريبة من المبلغ الإجمالي للإتاوات، إذ تنص الاتفاقية الجبائية المبرمة مع بلجيكا[921] على أن الضريبة المفروضة في دولة المصدر لا يجب أن تتعدى:

---

[918] – الفقرة الأولى من المادة 12 للاتفاقية الجبائية الجزائرية المبرمة مع بريطانيا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 16–156، المؤرخ في 26 ماي 2016، الجريدة الرسمية عدد 33، الصفحة 09.

[919] - الفقرة الثانية من المادة 12 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بريطانيا.

[920] – الاتفاقيات الجبائية التي أخذت بمبدأ الإخضاع الغير حصري للإتاوات في دولة الإقامة، هي تلك الاتفاقيات المبرمة مع كل من أوكرانيا، مصر، رومانيا، عمان، بلغاريا، الأردن، الصين، إيران، سويسرا، سوريا، البرتغال، لبنان، جنوب إفريقيا، كندا، النمسا، اندونيسيا، الإمارات العربية، ألمانيا، الكويت، تركيا، موريتانيا، روسيا، البوسنة و الهرسك، اسبانيا، بلجيكا، كوريا، ايطاليا و فرنسا، الدانمارك و اليابان.

[921] – الفقرة الثانية (02) من المادة 12 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بلجيكا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02–432، المؤرخ في 09 ديسمبر 2002، الجريدة الرسمية عدد 28، الصفحة 09.

أ–05 بالمائة من المبلغ الإجمالي للإتاوات المدفوعة لاستعمال أو التنازل عن استعمال حقوق التأليف فيما يتعلق بإنتاج أدبي أو فني أو علمي ، باستثناء الأفلام السينماطوغرافية و الأفلام أو الأشرطة الإذاعية أو التلفزية[922].

ب–15 بالمائة من المبلغ الإجمالي للإتاوات في الحالات الأخرى[923].

ثانيا–مبدأ الإخضاع الغير حصري في دولة المصدر

كما سبق و رأينا فقد أخذت الجزائر في اغلب اتفاقياتها بمبدأ الإخضاع الغير حصري في دولة الإقامة، الا أنه توجد اتفاقيتين اثنتين أخذت بمبدأ مغاير هو مبدأ الإخضاع الغير حصري في دولة المصدر و هو ما لم تتضمنه كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين، و هذا بالنسبة للاتفاقية الجبائية المبرمة مع كل من قطر و كذا تلك المبرمة مع اليمن. مثلا تؤكد الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اليمن على إخضاع الإتاوات التي تنشأ في إحدى الدولتين المتعاقدتين، و المدفوعة إلى شخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها تلك الإتاوات/ مع جواز إخضاعها للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى على أن لا يزيد سعر الضريبة عن نسبة 10 بالمائة من إجمالي مبلغ الإتاوات"[924].

في حين نصت للاتفاقية الجبائية المبرمة مع دولة قطر على إخضاع الإتاوات التي تنشأ في دولة متعاقدة و تدفع إلى مقيم في دولة متعاقدة أخرى للضريبة في الدولة المذكورة أولا، و يجب الا تزيد الضريبة المفروضة على 05 بالمائة من إجمالي مبلغ الإتاوات"[925] . ولكن ما تجدر الإشارة إليه عند استقراء هذا الحكم أن هذه الفقرة لم تنص صراحة على إمكانية إخضاع تلك الإتاوات للضريبة في دولة الإقامة، و بالتالي قد يفهم أنها تضمنت ربما مبدأ الإخضاع الضريبي الحصري في دولة المصدر. يبدو أن هذا الحكم يتخلله نوع من الغموض خاصة أنها تحدد قيمة الضريبة ب 05 بالمائة من المبلغ الإجمالي للإتاوات.

---

[922]– بالنسبة لهذا النوع المبالغ فقد حددت الاتفاقية الجبائية المبرمة مع كوريا تلك النسبة المئوية ب 02 بالمائة، 05 بالمائة بالنسبة للاتفاقية المبرمة مع فرنسا،و 14 بالمائة بالنسبة للاتفاقية المبرمة مع اسبانيا.

[923] – نفس النسبة المئوية اعتمدتها الاتفاقية المبرمة مع ايطاليا، في حين حددتها الاتفاقية المبرمة مع اسبانيا ب 07 بالمائة ، و 12 بالمائة بالنسبة للاتفاقية الجبائية المبرمة مع فرنسا، و أخيرا 10 بالمائة بالنسبة للاتفاقية الجبائية المبرمة مع كوريا.

[924] - الفقرة الثانية (02) من المادة 12 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اليمن، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05–78، المؤرخ في 26 فيفري2005، الجريدة الرسمية عدد 16، الصفحة 09.

[925] – الفقرة الأولى من المادة 12 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و قطر.

الفرع الخامس– الإخضاع الضريبي للإتاوات المرتبطة بالمنشآت الدائمة (الاستثناء)

تضمنت الفقرة الثالثة 03 من المادة 12 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية استثناء على القاعدة العامة المنصوص عليها في الفقرة الأولى (01)، و هو الحكم المتعلق بالإتاوات المدفوعة والمرتبطة بمنشأة دائمة.

تعتبر بلدان معينة أن الأرباح الموزعة، الفائدة، و كذا الإتاوة الناشئة من مصادر في أراضيها ومستحقة لأفراد أو أشخاص اعتباريين مقيمة في بلدان أخرى تقع خارج نطاق الترتيبات التي تتم لمنعها من الخضوع للضريبة في كلا البلدين (دولة الإقامة و دولة المصدر)، في حال كان المستفيد مالكا لمنشأة دائمة في الدولة السابقة. و هنا تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن هذه الفقرة لا تستند إلى المفهوم المشار إليه أحيانا على انه قوة جذب للمنشأة الدائمة"، كما أنها لا تنص على أن الإتاوة المدفوعة لمقيم في دولة متعاقدة من مصدر يقع في الدولة المتعاقدة الأخرى يجب بنوع من القرينة القانونية، أو حتى من الافتراض، أن تتصل بمنشأة دائمة قد يملكها ذلك المقيم في هذه الدولة الثانية، ولا تكون الدولة المذكورة ملزمة بالحد من ضرائبها في هذه الحالة. و لكن وفقا لهذا الحكم تخضع الإتاوة في دولة المصدر للضريبة كجزء من أرباح المنشأة الدائمة هناك والتي تعود ملكيتها للمستفيد المقيم في الدولة الأخرى، و ذلك إذا ما تم دفعها فيما يتعلق بالحقوق أو الملكيات التي تشكل جزءا من الأصول المالية للمنشأة الدائمة[926].

قامت هيئة الأمم المتحدة باستنساخ هذا الحكم في النموذج الخاص بها مع إدخال التعديلات التي تتماشى و المبادئ التي تعتمدها. أين ترى أن أحكام الفقرتين 01 و 02 من المادة 12 لاتفاقيتها النموذجية لا تطبق إذا كان المالك المستفيد من الإتاوات مقيما في دولة متعاقدة، ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى نشاط صناعي أو تجاري من خلال وساطة منشأة دائمة تقع فيها، أو كان يزاول مهنة مستقلة عن طريق قاعدة ثابتة موجودة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى. و كان الحق أو الملكية التي تدفع من أجلها تلك الإتاوات مرتبطة فعليا بتلك المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة أو مرتبطة فعليا بالأنشطة الصناعية أو التجارية المشار إليها في الفقرة (ج) من الفقرة الأولى لنص المادة 7، في هذه الحالات ، تطبق أحكام المادة 7 أو المادة 14 حسب الحالة[927].

و قد أخذت الجزائر بهذا الحكم في جميع اتفاقياتها الجبائية الا أنه يلاحظ ميلها في اغلب تلك الاتفاقيات إلى التعديلات التي وضعتها هيئة الأمم المتحدة، و ذلك من خلال اعتماد مفهوم الإتاوات

926 - الفقرة الثالثة من المادة 12 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

927 - الفقرة الرابعة من المادة 12 لنموذج هيئة الأمم المتحدة

المرتبطة بمنشأة دائمة و كذا الإتاوات المرتبطة بقاعدة ثابتة، ما عدا تلك الاتفاقيات المبرمة مع لبنان بريطانيا، اسبانيا و الدانمارك و التي اكتفت فقط بمفهوم الإتاوات المرتبطة بالمنشأة الدائمة، ذلك لأنها طبعا لم تعتمد مفهوم القاعدة الثابتة في اتفاقياتها و لم تتضمن حكما خاصا بالمهن المستقلة.

و مثال ذلك ما تنص عليه الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اسبانيا التي تؤكد أن أحكام الفقرة (01) لا تنطبق إذا كان المالك المستفيد من الإتاوات ، مقيما في دولة متعاقدة و يمارس نشاطا في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تنتج فيها الإتاوات، من خلال مؤسسة مستقرة موجودة فيها، و يكون الحق أو الملكية التي تدفع بشأنها الإتاوات ، مرتبطة ارتباطا فعليا بمثل تلك المؤسسة المستقرة، و في هذه الحالة تطبق أحكام المادة (07)[928].

الفرع السادس– أحكام الإخضاع الضريبي للإتاوات الباهظة

تضمنت الاتفاقيات النموذجية أحكام خاصة تهدف إلى تقييد تطبيق الأحكام الخاصة بفرض ضريبة على الإتاوات في الحالات التي تتجاوز فيها مبالغ هذه الإتاوة المدفوعة بسبب علاقة خاصة بين الدافع و المالك المنتفع أو بينهما معا و شخص ثالث، ذلك المبلغ الذي كان سيتفق عليه الدافع والمستفيد الفعلي فيما لو كانت المعاملة تمت باستقلالية وحيادية. تؤكد انه في مثل هذه الحالة نطبق تلك الأحكام فقط على المبلغ المذكور في الأخير، و يبقى الجزء الفائض منها خاضعا للضريبة بموجب القوانين المحلية للدول المتعاقدة المتعاقدين، مع الأخذ بعين الاعتبار الأحكام الأخرى للاتفاقية[929].

أولا– تعديل مبلغ الإتاوات الباهظة

يسمح هذا الحكم المنصوص عليه في الفقرة الرابعة من المادة 12 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فقط بتعديل مبلغ الإتاوة و ليس إعادة تصنيفها بالشكل الذي يمنحها طابعا مختلفا، كاعتبارها مثلا مساهمة في رأس المال[930] .

و من هذا المنطلق تؤكد كلتا المنظمتين أنه بغرض تعديل مبلغ الإتاوة الباهظة فان الدفعة التي تم اعتبارها زائدة يجب أن تكون بسبب علاقة بين دافعها والمستفيد الفعلي منها، أو بينهما معا و أي

---

928 - الفقرة الرابعة من المادة 12 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اسبانيا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05–234، المؤرخ في 23 يونيو 2005، الجريدة الرسمية عدد 45 ، الصفحة 09.

929 - الفقرة الرابعة من المادة 12 بالنسبة لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، و التي تقابلها الفقرة السادسة (06) من المادة 12 بالنسبة لنموذج هيئة الأمم المتحدة

930 - OCDE , Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphe 22, page259

شخص آخر. ومثال ذلك دفع إتاوة لفرد أو شخص قانوني يسيطر بشكل مباشر أو غير مباشر على الدافع أو الذي يخضع بشكل مباشر أو غير مباشر لسيطرة الدافع. كما يغطي مفهوم العلاقة الخاصة الارتباط بالدم أو عن طريق الزواج، و بشكل عام أي تجمع مصالح يختلف عن العلاقة القانونية العادية التي ينشأ عنها دفع الإتاوة[931].

ثانيا–الإخضاع الضريبي للمبالغ الزائدة من الإتاوات الباهظة

ورد في الشرح المرفق بنص المادة 12 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية التي يتم تطبيقها على الجزء الزائد من الإتاوة، ضرورة التأكد من الطبيعة الدقيقة لهذا الجزء الزائد وفقا لظروف كل حالة، و ذلك من أجل تحديد فئة الدخل التي يجب أن تصنف ضمنها لغرض تطبيق أحكام القوانين الجبائية المحلية و كذا أحكام الاتفاقيات[932].

أما إذا كانت المبادئ والقواعد المنصوص عليها في قوانين إحدى الدول المتعاقدة تلزم بتطبيق مواد مختلفة من الاتفاقية لغرض فرض ضريبة على المبلغ الزائد، سيكون من الضروري هنا اللجوء إلى إجراءات الاتفاق المتبادل المنصوص عليها في الاتفاقية من أجل حل المشكلة[933]. و قد اعتمدت هيئة الأمم المتحدة نفس هذه المبادئ من أجل تفسير مجال تطبيق الفقرة السادسة (06) من المادة 12 من النموذج الخاص بها[934].

و هو ما قامت به الجزائر أيضا أين قامت بتضمين هذا الحكم في جميع اتفاقياتها الجبائية دون استثناء، معتمدة في ذلك على نفس المبادئ و نفس الأحكام و الصياغة التي وضعتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في النموذج الخاص بها[935].

931- ONU , Op.cit, paragraphe 20 se réfère aux paragraphes 23 et 24 des commentaires sur l'article 12 du modèle de l'OCDE, page 230.

932 - في حالة ما إذا واجهت الدول المتعاقدة صعوبة في تحديد الأحكام الأخرى من الاتفاقية التي يجب أن تطبق حسبما تقتضي الحالات على ذلك الجزء الزائد من الإتاوة، يجوز لها إدخال إيضاحات إضافية على الجملة الأخيرة من الفقرة طالما أنها لا تغير من المضمون العام

933 - OCDE , Modèle de convention fiscale concernant version 2014, paragraphes 25 et 26, page 260.

934 - ONU, Op.cit, paragraphe 20 se réfère aux paragraphes 25 et 26 des commentaires sur l'article 12 du modèle de l'OCDE, page 231

935 – تنص مثلا الفقرة الخامسة من المادة 13 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و البحرين على أنه " إذا كانت قيمة الإتاوات المدفوعة بسبب علاقة خاصة بين الدافع و المالك المستفيد أو بين كل منهما و شخص آخر بالقياس إلى الاستعمال أو الحق أو المعلومات التي تدفع عنها الإتاوات تزيد عن القيمة التي يتفق عليها الدافع و المالك المستفيد لو لم توجد هذه العلاقة فان أحكام هذه المادة لا تطبق الا على القيمة الأخيرة و في مثل هذه الحالة يظل الجزء الزائد من المبالغ المدفوعة خاضعا للضريبة طبقا لقوانين كل دولة و للأحكام الأخرى الواردة بهذه الاتفاقية."

الفرع السابع–أحكام الإتاوات الناشئة في دولة إقامة المدين بها

أضافت هيئة الأمم المتحدة حكما آخر لم يرد ذكره في نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والذي ينص على اعتبار الإتاوات ناشئة في دولة متعاقدة عندما يكون دافعها مقيماً في تلك الدولة. وهو ما أخذت به الجزائر في جميع اتفاقياتها الجبائية، الا أننا نلاحظ أنها اكتفت في الاتفاقيات المبرمة مع كل من أوكرانيا، بلغاريا، سويسرا، قطر، النمسا، السعودية، البوسنة و الهرسك، بريطانيا، روسيا، موريتانيا، ألمانيا، الكويت ، جنوب إفريقيا، هولندا و الدانمارك بالنص على أن ذلك المدين بتلك الإتاوات هو مقيم فقط في تلك الدولة التي تنشأ فيها دون تحديد صفته. في حين تضمنت بعض الاتفاقيات الأخرى[936] تحديد صفة ذلك المدين باعتباره تلك الدولة نفسها أو أحد أقسامها السياسية أو سلطة محلية فيها أو أي وحدة إقليمية إدارية أو أي شخص أخر مقيم فيها.

كما نصت هيئة الأمم المتحدة في نفس الفقرة على أنه إذا كان المدين بالإتاوات بغض النظر عن كونه مقيماً في دولة متعاقدة أم لا، يملك في دولة متعاقدة منشأة دائمة أو قاعدة ثابتة تم التعاقد معها بموجب التزام نجمت عنه تلك الإتاوات، والتي يتحمل عبئها تلك المنشأة الدائمة أو القاعدة الثابتة فان هذه الإتاوة تعتبر أنها ناشئة في دولة وجود المنشأة أو القاعدة الثابتة[937]. و هو ما تضمنته جميع هذه الاتفاقيات الجبائية الجزائرية باستثناء اتفاقيتين هما تلك المبرمة مع كل من روسيا و كذا البوسنة والهرسك، و التي لم تبين من خلالها موقفها من هذه المسألة و اكتفت فقط بالحكم الأول.

و قد اقترح بعض الأعضاء في اللجنة الخاصة بهيئة الأمم المتحدة فيما يخص هذا الموضوع أنه يمكن إضافة بند يحدد مصدر الإتاوات كالدولة التي يوجد بها المال أو الحق الذي تنتج عنه تلك الإتاوات، و عند حدوث أي اختلاف بالنسبة لهذا البند فانه يجب اعتماد قاعدة عامة تنص على أن مكان إقامة المدين كمصدر لتلك الإتاوات. أما في حالة ما إذا كان المال أو الحق الذي تنتج عنه تلك الإتاوات سيستخدم في الدولة التي قامت بتبني قاعدة مكان الاستخدام، سيتم اعتبار تلك الإتاوات من مصدرفي تلك الدولة[938]. و هو ما لم تتضمنه أي من الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.

الفرع الثامن– منع إساءة استخدام أحكام الإخضاع الضريبي للإتاوات

تضمنت الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من عمان ، لبنان و بريطانيا دون غيرها حكما من نوع خاص لم تتضمنه صراحة نصوص الاتفاقيات النموذجية، و يتعلق الأمر بحالات إساءة

936 - يتعلق الأمر هنا بالاتفاقيات المبرمة مع كل من مصر، فرنسا، ايطاليا، اسبانيا، بلجيكا، اليمن، كوريا، لبنان،البحرين،رومانيا، الأردن، الصين، تركيا، كندا، إيران، اندونيسيا، الإمارات العربية، سوريا، البرتغال و عمان

937 - Paragraphe 05, Article 12 du modèle de convention fiscale de l'ONU, 2011.

938 - ONU , Modèle de convention fiscale VERSION 2014, paragraphes 18 et 19 page 229.

استخدام الأحكام الخاصة الإخضاع الضريبي للإتاوات. تؤكد أحكام الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وعمان على عدم سريان أحكام هذه المادة إذا كان الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية لأي شخص يختص بإنشاء أو تحويل الحقوق التي تدفع عنها الإتاوة هو الاستفادة من أحكام هذه المادة عن طريق هذا الإنشاء أو التحويل[939].

و قد أشارت هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتها على النموذج إلى اعتماد هذا النوع من الأحكام بعد أن صرح بعض الأعضاء إلى وجود العديد من الثغرات التي حاول بعض المكلفين بالضريبة الاستفادة منها، على وجه الخصوص عن طريق التخلص من المستحقات مما يؤدي إلى دفع تلك المبالغ إلى أشخاص آخرين. و عليه يجوز للدول المتعاقدة في هذه الحالة التذرع بقواعد تغليب الجوهر على الشكل، أو مبدأ انتهاك الحقوق من أجل مواجهة مثل هذه الترتيبات، من خلال تضمين بند لمنع هذه الترتيبات في اتفاقياتها[940].

المطلب الرابع– الإخضاع الضريبي لمداخيل الخدمات الرقمية

تطرح مسألة الجباية على الاقتصاد الرقمي تضاربا في الآراء، أين تدعو الفئة الأولى إلى إعفاء هذه النشاطات الرقمية من الضرائب باعتبارها اقتصاد جديد و بديل جيد للتجارة التقليدية، و لذا من الأفضل تفادي أي ضغوطات، و هو ما نادى به الرئيس كلينتون للو.م.أ الذي اقترح جعل الانترنت منطقة تبادل حر و ازدهار للتجارة العالمية و بالتالي يجب ألا تفرض عليها أي ضرائب.
أما الفئة الثانية فتنادي بضرورة الإخضاع الضريبي للنشاطات الرقمية ذلك أن إعفائها يضيع على الدول إيرادات مالية كبيرة. في حين تدعو الفئة الثالثة إلى التمييز بين حالتين: الأولى تتعلق بالمعاملات الخاصة بالسلع أما الثانية فتتعلق بتقديم خدمات، أين يجب فرض ضريبة على الأولى وإعفاء الثانية[941].

و لكن بعد التطورات السريعة جدا للمعاملات الرقمية على المستوى العالمي، فقد تفطنت العديد من الدول إلى ضرورة التفكير في إمكانية تطبيق القواعد الجبائية التقليدية على المعاملات الرقمية ،وكذا ضرورة التفكير في إعادة صياغة قواعد جبائية حديثة تتميز بالمرونة لتواكب التطورات التكنولوجية.
فالتغيير الجوهري الذي يقوده الاقتصاد الرقمي في الطريقة التي تتم بها إدارة الأعمال، جعل من

---

939 - الفقرة السابعة من المادة 12 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و عمان المرسوم الرئاسي رقم 03–64، المؤرخ في 08 فيفري 2003، الجريدة الرسمية عدد 10، الصفحة 10

940 - ONU , Op.cit, paragraphe 21, page231 .

941 جمال معتوق/ كموش إيمان، الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الالكترونية و المتعلقة بالمجال الضريبي، مجلة الاقتصاد و التجارة، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2019، الجزائر، الصفحة 128.

الضروري إحداث تغيير جوهري في أسس منح الحقوق الضريبية[942]. ولهذا تم اقتراح فرض ضريبة على الاستهلاك بدلا من فرضها على الوحدات الإنتاجية وكذا تطبيق ضريبة البيت(Bit tax) التي ظهرت سنة 1994، أين يتم حساب كثافة التحويل الإلكتروني للمعلومات من خلال عدد البيتس (Bits) المستعملة[943]. يتطلب تطبيق هذا النوع من الضرائب وجود معدات متطورة بمواصفات معينة تتوفر في الأجهزة التي تقوم بنقل المعلومات، وتعتبر هذه الضريبة من أفضل الحلول لفرض الضريبة على انتقال السلع و الخدمات الالكترونية عبر الانترنت أين يتم تحويل السلع إلى كمية من البيتس التي تفرض عليه الضريبة فيما بعد [944].

لتظهر فيما بعد أولى المحاولات لدراسة المشاكل التي تطرحها الجباية على التجارة الالكترونية إلى الاجتماع المنعقد في 1997، و الذي نظمته اللجنة الاستشارية للتجارة و الصناعة بالاشتراك مع اللجنة الأوروبية والحكومة الفلندية و اليابان، و الذي تم من خلاله تسليم رخصة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من أجل معاينة المشاكل الاجتماعية و الاقتصادية الناتجة عن التجارة الالكترونية، و التي تم عرض نتائجها في مؤتمر أوتاوا، أين تم تحديد المبادئ الأساسية لفرض الضريبة على التجارة الالكترونية[945].

كان الاتجاه العام فيما سبق يدعو إلى عدم فرض ضريبة على التجارة الالكترونية و هذا حسب ما جاء في التصريح الصادر عن المجلس العام لمنظمة التجارة العالمية سنة 1998، و هو نفس التيار الذي انتهجته الو.م.ا التي أسست لجنة استشارية خاصة بالتجارة الالكترونية، أين قامت هذه الأخيرة بإعفاء الشركات العاملة التي تمارس التجارة الالكترونية لمدة ثلاث سنوات، قامت بتجديدها أكثر من مرة حتى سنة 2014. لينجح الكونغرس الأمريكي فيما بعد بالمصادقة على قانون الحرية الضريبية للانترنت Internt Tax Freedom Act، و الذي منع فرض أي ضريبة على التجارة الالكترونية[946].
كما قام الرئيس الأمريكي السابق ترامب بتقديم وعود للشركات الأمريكية بتخفيض ضريبي يقدر ب 10 بالمائة على أموالها المودعة بالحسابات الأجنبية، و قد قدرت قيمة الأموال المملوكة للشركات العملاقة

942 - ElArabi Afaf, La fiscalité de l'économie numérique au lendemain de la pandémie de Covid 19, Revue Algérienne des siences juridiques et politiques, Vol 58 N^0 02 , 2021 (985-1012), page 1006.

943 - محمد البشير مركان، عبد الحميد بوخاري، فوزي الحاج أحمد، المرجع السابق، الصفحة 40.

944 - عزوز علي، جباية المعاملات الالكترونية، مجلة الردة لاقتصاديات الأعمال– العدد 01–2015،الصفحة 78.

945 - جمال معتوق/ كموش إيمان، المرجع السابق، الصفحة 125.

946 – محمود محمد الدمرداش، المرجع السابق، الصفحة 37.

والتي استفادت من التجنب الضريبي حوالي 500مليار دولار منها 230 مليار خاصة بشركة Apple، 113 مليار لشركة Microsoft، 49 مليار دولار لشركة Google و غيرها[947].

طبعا تنبهت الدول الأوروبية منذ البداية إلى إمكانية تحول الو.م.أ إلى ملاذ آمن لتهرب شركات الاقتصاد الرقمي الكبيرة من الضرائب، أين سعت لتوحيد الرأي العام حول فرض الضريبة على التجارة الالكترونية سنة 1999 ضمن اجتماع بروكسل، و أنشأت المنتدى العالمي للشفافية ومشاركة المعلومات الضريبية عام 2009. كما قدمت المفوضية الأوروبية سنة 2018 عدة قواعد جديدة تنظم الضريبة على التجارة الالكترونية[948].

و لكن على الرغم من المحاولات الدولية لإيجاد حل للمشاكل الجبائية المتعلقة بالاقتصاد الرقمي، الا أن ذلك لم يرقى إلى المستوى المرجو، فقد نجحت شركات الاقتصاد الرقمي في تطوير ممارسات التجنب الضريبي نتيجة لسهولة توطين أعمالها جبائيا وإمكانية نقل الأصول الغير ملموسة بين مؤسسات المجموعة كالملكية الفكرية و نفقات البحث و التطوير، و التي يصعب تقييم ثمنها من الأقاليم مرتفعة الضرائب إلى الأقاليم منخفضة الضرائب. وقد كشف تحقيق « LUK LEAKS2014 » تورط أزيد من 300 شركة متعددة الجنسيات من بينها شركات الاقتصاد الرقمي في التجنب الضريبي و خفض قيمة الضرائب المستحقة عليها، و ذلك عن طريق الاستفادة من الاتفاقيات المبرمة في لوكسمبورغ، وبمساعدة مكتب الاستشارات الدولي« PWC ». كما يتم تحويل أكثر من 25 بالمائة من أرباح الشركات الأمريكية خارج إقليم الدول التي تمارس فيها نشاطا حقيقيا و تحويلها إلى الجنات الضريبية، مما يضيع على تلك الدول أكثر من 130 مليار دولار[949]، الأمر الذي أصبح يفرض التحلي بالمزيد من الحرص و الصرامة في صياغة قواعد تمنع مثل هذه الممارسات.

و هنا برزت جهود منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية التي لعبت دورا أساسيا و مهما في إيجاد حلول لمشكلة إخضاع المعاملات الرقمية، أين قامت بالعمل على وضع خطة عمل في إطار مشروع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح بما في ذلك مواجهة التحديات الناجمة عن الاقتصاد الرقمي سنة 2014 بالاشتراك مع مجموعة العشرين، من خلال سعيها لتطوير أحكام القوانين الجبائية ليبقى العمل

---

947 – فوزية العايب، طيار خليل، قشي مريم، ممارسات التجنب الضريبي الدولي، دراسة حالة شركات الاقتصاد الرقمي GAFAM، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد02 لسنة 2021 ، جامعة باتنة، الجزائر، الصفحة 299.

948 – محمود محمد الدمرداش، المرجع السابق، الصفحة 37.

949 – فوزية العايب، طيار خليل، قشي مريم، المرجع السابق، الصفحات 297 و 298.

قائما إلى حد الآن بغرض حل هذه الإشكالية، أين تم التوصل إلى اتفاق عالمي وافقت عليه 136 دولة.

دون أن ننسى أيضا الجهود التي تبدلها هيئة الأمم المتحدة بخصوص هذه المسألة خاصة بعد استحداث المادة 12 ب من النموذج الخاص بها لاتفاقية منع الازدواج الضريبي سنة 2021، والتي حاولت من خلالها كالعادة حماية مصالح الدول النامية. وذلك باعتبار أن الاقتصاد الرقمي يفرض نفس المشاكل الضريبية على البلدان النامية ودول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. الا أن التأثير السلبي لهذه المشاكل أكبر في البلدان النامية، لأنها أكثر اعتمادا على فرض الضرائب على الشركات باعتبارها بلدان مستوردة[950].

الفرع الأول- دور منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و مجموعة 20 في معالجة المشاكل الناتجة عن الاقتصاد الرقمي

قامت كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا مجموعة العشرين بالبحث في المشاكل التي يطرحها الاقتصاد الرقمي في مجال الجباية الدولية، و ذلك من خلال وضع مخطط منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح، و الذي يمكن تقسيمه ضمن مرحلتين:

أولا – مشروع البيبس الأول 2013-2015 (المرحلة الأولى)- (BEPS 01)

تمت فيه صياغة الإجراء الأول من الاتفاقية المتعددة الأطراف بهدف مواجهة التحديات الناتجة عن الاقتصاد الرقمي، على الأخص مشكلة تجنب الوجود المادي في الدولة أو تقليص الدخل المتحصل عليه من طرف المؤسسات الصغيرة أو حتى الكبيرة مثل قوقل نظرا لعدم وجود أحكام جبائية تتعامل مع مثل هذا النموذج الاقتصادي. الا أن هذا المشروع قد اعتبر فاشلا نوعا ما لأن الدول لم تتوصل من خلاله إلى حلول جذرية للمشكلة، و اكتفت من خلاله المنظمة بتقديم بعض التوصيات فقط.

إذ توصي الاتفاقية بتجنب فرض ضرائب جديدة على الاقتصاد الرقمي و الإبقاء على الإجراءات الأخرى كالتجنب المصطنع للمنشأة الدائمة، و كذا منح الاختصاص بتحصيل الضرائب الغير مباشرة لدولة المستهلك. ومن الواجب على الدول البحث عن معايير جديدة للإخضاع الضريبي بالنسبة للمؤسسات الأجنبية ذات النشاط الرقمي، والذي يجعلها ترتبط أكثر بدولة معينة دون أن يكون مبنيا على أساس الوجود المادي(المنشأة الدائمة) لهذه المؤسسة في تلك الدولة، كالاعتماد على معيار الوجود الرقمي من خلال تحديد قدر كاف من المقيمين في هذه الدولة و الذين يقومن بزيارة موقع الانترنت أو التعاقد عن بعد أو استهلاك حجم معين من الخدمات الرقمية. إقرار ضريبة الاقتطاع من

950 - ElArabi Afaf, La fiscalité de l'économie numérique au lendemain de la pandémie de Covid 19, Op.cit, page 1006.

المصدر على المورد الأجنبي بالنسبة للسلع و الخدمات الرقمية التي تورد إلى مقيمين في الدولة. اعتماد ضريبة الوحدات الرقمية (ضريبة البيت BIT) المفروضة على عدد الوحدات الرقمية الناتجة عن استخدام النطاق الترددي لموقع الويب [951].

ثانيا–مشروع البيبس الثاني (المرحلة الثانية) الحل ثنائي الركائز 2019–2023 (BEPS 02)

وافقت على هذا المشروع 136 دولة من بين 140 دولة عضوة في الإطار الشامل، و الذي تضمن حلا ثنائي الركائز توصلت إلى إيجاده منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بالتعاون مع مجموعة العشرين، و الذي ينتهي بإبرام اتفاقية متعددة الأطراف سنة 2022 و دخوله حيز النفاذ بداية من 2023، حسب ما تم التصريح به من طرف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

الركيزة الأولى: تخص الدول النامية

يهدف هذا الحل إلى اعتماد تقسيم أكثر عدلا للأرباح و الحق في فرض الضريبة بين الدول بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات الكبيرة[952]، و يتعلق الأمر تحديدا حسب ما حددته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و كذا مجموعة العشرين بالشركات التي يزيد رقم أعمالها العالمي عن 20 مليار أورو و يزيد ربحها عن 10 بالمائة (و ذلك قبل الضريبة/الإيرادات) باستثناء نشاطات التنقيب والخدمات المالية[953]. و قد تم التصريح بأنه ينبغي أن يكون تنفيذ الركيزة الأولى موضوعًا للتقييم بعد سبع سنوات من دخولها حيز التنفيذ، و في حالة ما إذا اعتبرت النتائج إيجابية من الناحية القانونية أو المالية، فان ذلك سيؤدي لتوسيع نطاقها، من خلال خفض الحد الأدنى المطلوب لرقم الأعمال من 20 مليار إلى 10 مليار أورو[954].

بالإضافة إلى تطبيق قاعدة الارتباط الضريبي « NEXUS » الجديدة التي تسمح بتخصيص المبلغ "أ" إلى الدولة التي تشكل السوق المستخدم[955] والتي يطلق عليها "طريقة تقاسم الأرباح المتبقية

---

[951] - رمضان صديق، المرجع السابق، الصفحات281 و 282.

[952] - OCDE, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, juillet 2021, page 03.

[953] - OCDE et G20, Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 08 octobre 2021, page 01.

[954] - ChaÏd Dali-Ali, Pilier 1 de l'OCDE : point d'étape sur le nouveau droit d'imposer les grandes multinationales, Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux ,Supplément du numéro 1650 du 11 avril 2022, France ,Paris page 02.

[955] - Une nouvelle règle spéciale de nexus permettra d'attribuer le Montant A à une juridiction de marché dès lors que l'EMN couverte réalise au moins 1 million d'euros de recettes dans cette juridiction. Pour les petites juridictions dont le PIB est inférieur à 40 milliards d'euros, le seuil déclenchant le nexus sera fixé à 250 000 euros. Cette nouvelle règle spéciale de nexus s'appliquera uniquement pour déterminer si une juridiction peut prétendre à l'attribution du Montant A. Pour les EMN couvertes, 25 % du bénéfice résiduel défini comme le bénéfice au-dessus d'un seuil de 10 % sera attribué aux juridictions de marché qui satisfont au critère du nexus à partir d'une clé de répartition fondée sur le chiffre d'affaires.

الموحدة"[956]. أين يستهدف هذا المبلغ في المقام الأول "الخدمات الرقمية الآلية("ADS") "، والتي يتم تعريفها على أنها "خدمات آلية لا تتطلب أي تدخل "بشري" أو لا تتطلب سوى القليل من التدخل "البشري" و/و"التكيف مع مجموعة واحدة أو أكثر من العملاء، والتي يتم إجراؤها "رقميًا" "(الإنترنت أو أي ناقل إلكتروني آخر)"[957].

تسمح قواعد الإقليمية المتعلقة بالركيزة الأولى لحساب المبلغ أ، والتي تسميها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية « NEXUS »، بإخضاع النشاط للضريبة في إقليم معين دون ضرورة وجوده المادي هناك، على عكس قواعد الإقليمية الحالية. و تتداخل قواعد الترابط الجديدة هذه مع القواعد الحالية، مما يعني الاستمرار في تأهيل المنشآت الدائمة بالمعنى الموجود في الاتفاقيات الجبائية، مع التحديد أيضاً إذا ما كان هناك سبب لفرض ضريبة على جزء من الربح الموحد لمجموعة ما في الدول التي تتم فيها المبيعات أم لا[958].

وسيتم الحد من الازدواج الضريبي على الأرباح المخصصة للدول التي تمثل دول السوق المستخدمة أي دول المصدر باستخدام طريقة الإعفاء أو الائتمان الضريبي[959]. يتم ذلك عن طريق إعادة تخصيص حصة محددة مسبقًا لهم من الأرباح الموحدة للمجموعة تتجاوز مستوى معينًا محددًا مسبقًا، هنا يبدو أن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية قد استوحت هذا النهج من طريقة التسعير التحويلي المعروفة باسم "تقاسم الأرباح المتبقية"، مع الفارق الأساسي الذي يتمثل في أن التخصيص الجديد ليس نتيجة لتحليل وظيفي نوعي وتقليدي، بل نتيجة لتوزيع معدل ثابت حسابي بحت[960].

وبموجب قاعدة المبلغ "ب" يتم تبسيط وتنظيم عملية تطبيق مبدأ السعر المحايد على أنشطة التسويق والتوزيع الأساسية داخل البلد، مع التركيز بشكل خاص على احتياجات البلدان محدودة القدرات بحلول نهاية عام 2023[961]، تهدف هذه القاعدة إلى عدم الحصول على جزء من الربح المتبقي الموحد، بل إلى إسناد حد أدنى محدد مسبقًا من الربح فقط لعمليات التوزيع والتسويق التي يتم تنفيذها من قبل شركة تابعة أو مؤسسة دائمة في نطاق اختصاص السوق[962].

---

956 - « La méthode du partage forfaitaire des profits résiduels consolidés »

957 - ChaÏd Dali-Ali, Pilier 1 : Imposer le numérique…et bien au delà, Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux , Supplément du numéro 1585 du Lundi 7 décembre 2020, France, Paris, page 03.

958 - Pierre Escaut, Pilier 1 : Quelles juridictions pourront imposer **une fraction du profit consolidé du groupe (montant A) ?** , Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux , Supplément du numéro 1585 du Lundi 7 décembre 2020, France, Paris, page 04.

959 - OCDE et G20, Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 08 octobre 2021, OP, page 03.

960- ChaÏd Dali-Ali, Pilier 1 : imposer le numérique…et bien au delà, OP.cit, page 03.

961 - OCDE et G20, Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 08 octobre 2021, OP, page 03.

962 - ChaÏd Dali-Ali, Pilier 1 : imposer le numérique…et bien au delà, OP.cit, page 04.

وفيما يتعلق بالقاعدة الضريبية التي سيتم إعادة تخصيصها بمعنى تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وخاصة بهدف الحد من تأثير المعاملات داخل المجموعة في تشكيل الربح الإجمالي، تتبنى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية نهجا يعتمد على "الحسابات الموحدة"(les comptes consolidés) ، وليس على تجميع النتائج القانونية لمختلف الكيانات التي تشكل المجموعة. و على هذا الأساس تتمثل القاعدة الضريبية في ذلك الربح الموحد قبل الضرائب و المحدد وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما Normes PCGR. وهنا يسمح القيام ببعض التعديلات على المحاسبة و التي تميز بين فئتين: "تعديلات المحاسبة الضريبية[963]" و تعديلات إعادة الصياغة[964]، و التي لن يسمح بالإبلاغ عنها في السنة المالية الأصلية السابقة، ولكن سيتم أخذها في الاعتبار في السنة الحالية مع تحديد سقف للمبلغ المحمل. وتسمح منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بترحيل الخسائر السابقة وتميز بين الخسائر المتكبدة قبل و بعد دخول الركيزة الأولى حيز النفاذ، كما تقوم بإرساء مبدأ زمني من خلال طرح فكرة "السنة المالية السابقة المؤهلة". وتوفر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أيضًا أحكامًا محددة لبعض عمليات إعادة تنظيم الشركات، مثل الانقسامات والاندماجات(Les Scissions Et Regroupements)، تحمل في جوهرها بند مكافحة إساءة الاستخدام إلى الحد الذي تكون فيه القدرة على تعويض الخسائر السابقة خاضعة لـ "شروط استمرارية النشاط" على مدى فترات محددة قبل و بعد عملية إعادة تنظيم الشركات[965]. وأخيرًا، يمكن وضع آلية حماية ("الملاذ الآمن") لمنع الكيانات التسويقية التي تحصل بالفعل على حصة من الأرباح المتبقية من خلال سياسة التسعير التحويلي التي تطبقها المجموعة من القيام بذلك.[966].

الركيزة الثانية (GLOBE): تخص الدول المتطورة

تعمل الركيزة الثانية، والتي تسمى أيضًا[967] « GLOBE »، على تطوير اقتراح عالمي جديد لمكافحة تحويل الأرباح إلى البلدان التي لا تفرض ضرائب أو تفرض ضرائب منخفضة للغاية[968]. تتضمن

963 – تتكون المحاسبة الضريبية من استبعاد الضرائب وأرباح الأسهم والأرباح والخسائر الرأسمالية "على رأس المال"، والنفقات غير المسموح بها من حيث المبدأ و الناتجة عن "سلوك غير مرغوب فيه.

964 - يقصد بتعديلات "إعادة الصياغة" تلك التعديلات الناتجة عن التعديل المشروع والمبرر للحسابات السابقة التي تم إنشاؤها ونشرها بالفعل.

965 - ChaÏd Dali-Ali, Pilier 1 de l'OCDE : point d'étape sur le nouveau droit d'imposer les grandes multinationales, OP.cit, page 02.

966 - Florent Richard, Pilier : vers une simplification des règles de calcul du montant A , Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux, Supplément du numéro 1585 du Lundi 7 décembre 2020, Paris, France, page 06.

967- مصطلح (GloBE) هو اختصار لعبارة (Global anti-Base Erosion) ، و التي يقصد بها باللغة العربية العالمية لمكافحة تآكل القاعدة الضريبي .

968 - Renaud Jouffroy, L'imposition minimale mondiale, Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux, supplément du numéro 1578, 19 Octobre 2020, Paris, France, page 02.

إنشاء معدل ضريبي أدنى فعال بنسبة 15 بالمائة على أرباح الشركات التي يزيد حجم مبيعاتها عن 750 مليون أورو.

تتكون الركيزة الثانية من: قاعدتان محليتان متداخلتان معا: و تتعلق بقواعد مكافحة تآكل الوعاء الضريبي العالمي التي يطلق عليها تسمية(GLOBE)[969] وكذا قاعدة اتفاقية يطلق عليها تسمية "قاعدة المدفوعات الخاضعة للضريبة" و التي تمنح لدولة المصدر الحق في فرض الضريبة المقتصر على بعض المدفوعات لأطراف مرتبطة تخضع لضريبة أقل من الحد الأدنى لمعدل الضريبة [970].

كيفية حساب الضريبة وفقا للركيزة الثانية "قاعدة GLOBE"

يتم حساب ضريبة GLOBE ضمن مرحلتين أساسيتين: أولا يتم حساب معدل الضريبة الفعلي الإجمالي "Taux effectif d'imposition " (TEI)، ثم يليه حساب معدل الضريبة الإضافية ("**Top-Up Tax**"). و يتم تقييم الضريبة حسب كل دولة وليس على مستوى المجموعة ككل، ومعنى ذلك أنه إذا كانت المجموعة متعددة الجنسيات تقيم شركتها الأم في الدولة أ، حيث تخضع للضريبة بمعدل (TEI) أعلى من معدل ضريبة GloBE، و في نفس الوقت تنفذ نشاطاتها من خلال الشركات التابعة B1 وB2 في الدولة ب والتي تخضع معًا للضريبة بمعدل TEI أقل من معدل ضريبة GloBE، فإنه سيخضع لضريبة إضافية("**Top-Up Tax**") فيما يتعلق بالدخل الناتج عن هذه الشركات التابعة في الدولة ب مع تخصيص أو توزيع فردي للضريبة الإضافية بين هذه الشركات التابعة[971].

إن الحل الثنائي الركائز الذي أوجدته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و مجموعة العشرين سيزيد العائدات الجبائية للدول، أين ستسمح الركيزة الأولى بمنح الحق في فرض الضريبة على أزيد من 100 مليار دولار من الأرباح سنويا للدول التي تمثل السوق. أما بالنسبة للركيزة الثانية و مع معدل أدنى

969 - L'expression (GloBE)) réuni deux règles nationales interdépendantes (collectivement, les règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition: il s'agit d' (i) une règle d'inclusion du revenu (RDIR), qui consiste à assujettir une entité mère à un impôt supplémentaire portant sur le revenu faiblement imposé d'une entité constitutive ; et (ii) une règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII), qui refuse la déductibilité ou requiert un ajustement équivalent lorsque le revenu faiblement imposé d'une entité constitutive n'est pas assujetti à l'impôt au titre d'une RDIR .

970 - OCDE et G20, Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie 2021, OP, page 04

971 - Delphine Bocquet/ Valentine Leroy, Pilier2 : Calcul de l'impôt GLOBE du tau effectif d'imposition au « **Top-Up Taxes**» Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux, Supplément du numéro 1585 du Lundi 7 décembre 2020, Paris, France, page 09.

للضريبة يقدر ب 15 بالمائة على الأقل كضريبة عالمية، سيسمح باسترجاع 150 مليار دولار من العائدات الجبائية على المستوى العالمي كل سنة[972].

و لكن على الرغم من هذه النتائج التي يحققها هذا الحل الثنائي الا أنه يبدو وكالعادة أكثر انحيازا لأغلبية دول الاتحاد الأوروبي فهي المستفيدة الأكبر من تلك العائدات في حين لن تستفيد الدول الفقيرة الا بنسبة 3 بالمائة.

كما يرى البعض أن اعتماد هذه القواعد من المحتمل أن يشكل تدابير انتقامية من دول أخرى، ولا سيما من الدول التي يوجد بها أكبر ناشطي الاقتصاد الرقمي[973]. و ما يتبث ذلك الانتقادات التي أبدتها الو.م.أ، أين دعت إلى إعادة انظر في هذا الحل باعتباره يستهدف معظم الشركات الأمريكية الكبرى قوقل وأمازون و فيسبوك، آبل، ميكروسوفت بشكل تمييزي. على عكس الدول الأوروبية كفرنسا التي ترى أن الركيزة الأولى ستكون ذات تأثير ايجابي بعض الشيء على موارد الدولة، بينما سيكون تأثير الركيزة الثانية أكثر أهمية. ولكن من المؤكد أن الخاسر الأكبر هنا ستكون تلك البلدان التي تجتذب أرباح الشركات المتعددة الجنسيات من خلال معدلاتها الضريبية المنخفضة، مثل سويسرا ولوكسمبورغ وأيرلندا وموريشيوس. ومن الممكن أن تخسر بلدان صغيرة أخرى مثل السويد والدانمرك، والتي تتركز فيها العديد من المقرات الرئيسية للشركات المتعددة الجنسيات[974]. علاوة على ذلك، يبدو أن الإشارة إلى رقم الأعمال من أجل فرض ضريبة، حتى لو كانت محدودة، تتجاهل بعض الحقائق الاقتصادية، إذ ليست كل الشركات الموجودة في القطاع الرقمي هي شركات ربحية، وحتى عندما تكون كذلك يظل مستوى ربحها منخفضًا وأقل من 3٪ من حجم مبيعاتها[975].

و في نهاية المطاف يمكن القول أن القواعد المتعلقة بحساب وتخصيص أرباح الشركات المتعددة الجنسيات، تؤكد على التحدي الذي يواجه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والإطار الشامل لإيجاد التوازن بين الطوعية والواقعية. فمن ناحية نجد الرغبة المتكررة في تنفيذ قواعد جديدة لتخصيص أرباح الشركات المتعددة الجنسيات، من أجل تجنب التدابير الضريبية الأحادية الجانب التي تشكل خطورة على التجارة العالمية والتنمية الاقتصادية. ومن ناحية أخرى، فإن ضرورة جعل هذه القواعد بسيطة بما فيه الكفاية، شرط أساسي للحصول على دعم الشركات والدول لهذا النظام الجديد[976].

---

972 - OCDE, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, juillet 2021, OP, page 03.

973 - Michel Combe, fiscalité de l'économie numérique : la cadrature du cercle, Revue Option Finance – La lettre Gestion des Groupes Internationaux, supplément du numéro 1468, 25 juin 2018, Paris, France, page 07

974 - Renaud Jouffroy, L'imposition minimale mondiale, OP.cit, page 03.

975 - Michel Combe, OP.cit, France, page 07

976- Florent Richard, OP.cit, page 06.

صياغة الاتفاقية المتعددة الأطراف لتطبيق الركيزتين 01 و 02

أصدرت الدول الأعضاء في الإطار الشامل في 15 نوفمبر 2023 بيانا حول مجموعة التدابير التي أقرتها بخصوص تطبيق الركيزتين الأولى و الثانية، و التي يفترض أن تشمل التوافق بين الدول النامية و الدول المتقدمة، و التي يمكن أن تقسم إلى أربعة أجزاء:

الجزء الأول خاص بصياغة اتفاقية متعددة الأطراف من أجل تطبيق قاعدة **المبلغ أ** أين سيسمح لأطراف هذه الاتفاقية بممارسة الحق في فرض الضرائب على المستوى الوطني (المبلغ ألف من الركيزة الأولى) فيما يتعلق بجزء محدد من الأرباح المتبقية للمؤسسات المتعددة الجنسيات التي تحقق عتبة معينة من حجم الأعمال والأرباح ويكون لها ارتباط محدد بأسواق هذه الدول. مع الحرص على دخول الاتفاقية حيز النفاذ في 2025 بعد استيفاء بعض الشروط.

أما الجزء الثاني فقد تم فيه الاعتراف بأهمية إدراج القاعدة الخاصة بالمبلغ ب مع مواصلة العمل عليه من طرف أعضاء الإطار الشامل فيما يخص عدة جوانب منها التوزيع بالجملة للسلع الرقمية والتعديلات التصاعدية لهوامش الربح. و تقديم اقتراحاتها ليتم فيما بعد إصدار تقرير بهذا الشأن واعتماده ضمن المبادئ الخاصة بأسعار التحويل لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سنة 2024 مع منح الدول التي تحتاج مهلة أكثر من أجل اتخاذ جميع التدابير المحلية لتطبيق هذه المبادئ.

في حين تضمن الجزء الثالث تطبيق قاعدة خاصة بالركيزة الثانية يطلق عليها قاعدة الالتزام الضريبي " La règle d'assujettissement à l'impôt (RAI) " وهي عنصر لا يتجزأ من الحل التوافقي بشأن الركيزة الثانية للدول النامية الأعضاء في الإطار الشامل الذين يطبقون معدلات ضرائب على الشركات تقل عن تسعة بالمائة على الفوائد والإتاوات. أين تم التوصل هنا إلى صياغة حكم خاص بقاعدة «RAI» [977]، إضافة إلى صياغة اتفاقية متعددة الأطراف من أجل تعديل الاتفاقيات الجبائية و إدراج الحكم الخاص بتطبيق هذه القاعدة مرفقة مع وثيقة تتضمن شرح هذه الأحكام[978].

977- La disposition délivrée par le cadre inclusif dans la déclaration prévoit que La RAI est une règle conventionnelle qui s'applique aux intérêts et redevances intragroupes et à un ensemble défini d'autres paiements intragroupes (revenu visé). La liste des revenus visés comprend l'ensemble des paiements effectués en contrepartie de services intragroupes. Lorsque des éléments du revenu couvert sont soumis à un taux nominal d'imposition sur le revenu des sociétés inférieur au taux minimum prévu par la RAI de neuf pour cent dans la juridiction de résidence, et que la convention limite le taux auquel la juridiction dans laquelle ce revenu est généré peut imposer ce revenu, la RAI autorise cette juridiction à appliquer à ce revenu un taux correspondant au maximum à la différence entre neuf pour cent et le taux nominal de l'impôt sur le revenu des sociétés applicable dans la juridiction de résidence. La RAI fait l'objet de certaines exclusions, d'un seuil d'importance et d'un seuil de marge bénéficiaire, et est administrée au moyen d'un prélèvement annuel calculé a posteriori.

978 - OCDE et G20, Déclaration de résultat sur la solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevées par la numérisation de l'économie, 11 juillet 2023, pages 01, 02 ,03 et 04.

الفرع الثاني– الإخضاع الضريبي لمداخيل الخدمات الرقمية وفقا لنص المادة 12 ب من نموذج هيئة الأمم المتحدة

قامت اللجنة المتخصصة بالقضايا الجبائية و التابعة لهيئة الأمم المتحدة بإعداد مشروع لصياغة بند قصد مواجهة التحديات الضريبية الناشئة عن النشاطات الرقمية و السماح بفرض ضريبة عند مصدر الدخل الناتج عن توفير مثل هذه الخدمات[979]. و قد وافقت هذه اللجنة في الجلسة التي عقدت في أبريل 2021 على إدراج بند جديد في نموذج الاتفاقية الجبائية للأمم المتحدة للسماح بفرض الضرائب على الدخل من الخدمات الرقمية التي تقدمها بلدان المصدر، دون الحاجة إلى الاعتماد على مفهوم المنشأة الدائمة من خلال الوجود المادي أو وجود الوكيل[980] .

أولا– اعتماد تقنية الاقتطاع من المصدر لإخضاع مداخيل النشاطات الرقمية

تؤكد أحكام المادة 12 ب المستحدثة ضمن نموذج اتفاقية الأمم المتحدة على جواز إخضاع الدخل من الخدمات الرقمية الآلية الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة إلى مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى[981]. مع ذلك قد يخضع نفس هذا الدخل الناشئ في دولة متعاقدة للضريبة أيضًا في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها ووفقًا لقوانين تلك الدولة، ولكن إذا كان المالك المستفيد للدخل مقيمًا في الدولة المتعاقدة الأخرى، و لكن يجب ألا تتجاوز الضريبة المفروضة على هذا النحو نسبة مئوية محددة (يتم تحديدها من خلال المفاوضات الثنائية) من إجمالي مبلغ الدخل[982]. و بالتالي تخضع مداخيل النشاطات الرقمية إلى اقتطاع من المصدر بقدر نسبة مئوية معينة، يتم تحديدها مسبقا خلال المفاوضات التي تجمع الدول المتعاقدة حول صياغة هذه المادة، بحيث لا تفرض هيئة الأمم المتحدة نسبة معينة و تترك ذلك لحرية الأطراف.

ثانيا–النشاطات التي يشملها نص المادة 12ب

تؤكد أحكام المادة 12ب المستحدثة في نموذج هيئة الأمم المتحدة أن مصطلح "الدخل من الخدمات الرقمية" يقصد به أي مدفوعات مقابل أي خدمة مقدمة على الانترنت أو أي شبكة الكترونية تتطلب الحد الأدنى من المشاركة البشرية من طرف مزود الخدمة. كما لا يشمل هذا المصطلح المدفوعات

---

979 – UN, Tax treatment of payments for digital services (new article 12b – income from automated digital services), 2021, page 01.

980 -Rajat Bansal, Article 12B - Une solution de convention fiscale par le Comité fiscal des NU pour taxer les revenus numériques , rapports sur les politiques en matière de coopération fiscal , No. 16 ● Juillet 2021. **www.southcentre.int**

981 – الفقرة الأولى من المادة 12ب المستحدثة سنة 2021 لنموذج الاتفاقية الجبائية لهيئة الأمم المتحدة .

982 – الفقرة الثانية (02) من المادة 12 ب المستحدثة في نموذج هيئة الأمم المتحدة.

المؤهلة باعتبارها رسوم للخدمات الفنية بموجب المادة 12أ[983]. و بالتالي فان نطاق هذا الحكم الجديد الخاص بالخدمات الرقمية يغطي على الأخص خدمات الإعلان عبر الإنترنت، وتوفير بيانات المستخدم، محركات البحث عبر الإنترنت، خدمات منصة الوساطة عبر الإنترنت، منصات الوسائط الاجتماعية، خدمات المحتوى الرقمي، الألعاب عبر الإنترنت، خدمات الحوسبة، وخدمات التعليم الموحدة عبر الإنترنت[984].

ثالثا–الإخضاع الضريبي للمداخيل الرقمية الباهظة

تطرقت الأمم المتحدة في المادة 12ب إلى مسألة أخرى تتعلق بالتجاوزات التي يمكن أن تحدث عند تقدير المداخيل المستحقة لأداء الخدمات الرقمية. و تؤكد على أنه في حالة وجود علاقة خاصة بين المستفيد من الخدمة الرقمية الذي يدفع ذلك الدخل وبين المالك المستفيد من الدخل عن الخدمات الرقمية أو بينهما وبين شخص آخر، و تبين أن مبلغ الدخل المدفوع بالنظر للخدمة الرقمية المقدمة يتجاوز المبلغ الذي كان سيتم الاتفاق عليه بين الدافع والمالك المستفيد في حالة عدم وجود مثل هذه العلاقة، فان أحكام المادة 12ب تنطبق فقط على المبلغ المذكور أخيرًا. و هنا يظل الجزء الزائد من الدخل خاضعًا للضريبة وفقًا لقوانين كل دولة متعاقدة، مع مراعاة الأحكام الاتفاقية الأخرى[985].

رابعا–كفاءة الحل المقترح في إطار المادة 12ب لإخضاع النشاطات الرقمية

يمكن القول أن الحل الذي أوجدته لجنة الأمم المتحدة من خلال إدراج المادة 12ب في نموذج الاتفاقية الخاص بها يبدو الأنسب لحل إشكالية الاقتصاد الرقمي وذلك لعدة أسباب:

– سيكون للدول بند لفرض ضرائب على الدخل من الاقتصادات الرقمية في قانونها المحلي، وهو ما يتماشى مع الممارسة السابقة المتمثلة في ترك الأمر للدول ذات السيادة لفرض ضرائب على تيار أو فئة معينة من الدخل أو عدم فرض ضرائب عليها. وبعبارة أخرى، لا يُقترح فرض ضرائب على الدخل من الاقتصاد الرقمي الا إذا كانت الدولة ترغب في ذلك.

–يشكل هذا الحل استمرار للنظام السائد حتى الآن في جميع أنحاء العالم لفرض الضرائب على دخل الشركات متعددة الجنسيات من قبل بلدان المصدر بطريقة لامركزية بموجب قوانينها الوطنية الخاصة، والتي تتفاعل مع الاتفاقيات الجبائية لتخصيص الحقوق الضريبية وكذلك لتخفيف الازدواج الضريبي

983 – الفقرة الرابعة (04) من نص المادة 12ب المستحدثة في نموذج هيئة الأمم المتحدة.

984 - Rajat Bansal, Article 12B - Une solution de convention fiscale par le Comité fiscal des NU pour taxer les revenus numériques , rapports sur les politiques en matière de coopération fiscal , No. 16 ● Juillet 2021. **www.southcentre.int, pages 02 et 03.**

985 - الفقرة الثامنة (08) من المادة 12ب المستحدثة في نموذج هيئة الأمم المتحدة.

من خلال منح ائتمان ضريبي من قبل الدولة الشريكة في الاتفاقية. وبالتالي في ظل الحل الذي وفرته الأمم المتحدة لا يوجد خروج عن النظام الحالي لفرض الضرائب مما يحفظ الاستقرار والاستمرارية. وسيكون من السهل على البلدان النامية التكيف مع نظام مشابه لما اعتادت عليه بدلاً من نظام جديد كليًا. فهو يوفر الشرعية اللازمة للأحكام الخاصة بفرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي التي ستتبناها الدول في اتفاقياتها المستقبلية.و لعل أسرع طريقة جيدة لإدراج الحكم الجديد في الاتفاقيات الجبائية الثنائية هو اعتماد هيئة الأمم المتحدة على صياغة اتفاقية متعددة الأطراف و طرحها لتنضم إليها الدول المهتمة[986].

الفرع الثالث–تأثير الاقتصاد الرقمي على فعالية النظام الجبائي الجزائري

تأثرت الدول العربية بالاقتصاد الرقمي مما دفعها إلى إصلاح المنظومة الضريبية للاستفادة من العائدات التي تحققها النشاطات الرقمية و زيادة فعالية النظام الضريبي الخاص بها من خلال القيام بفرض ضريبة على القيمة المضافة، أين فرضت مصر ضريبة على القيمة المضافة على السلع المباعة عبر المنصات الالكترونية سنة 2016، و هو نفس الشيء الذي أخذت به كل من الإمارات والسعودية سنة 2015 بمعدل 05 بالمائة[987].

أما بالنسبة للجزائر فإن أول ما يمكن الإشارة إليه فيما يتعلق بتأثير الاقتصاد الرقمي على فعالية النظام الجبائي الجزائري، أن هذا الأخير لم يتأثر كثيرا بتبعات الاقتصاد الرقمي و هذا باعتبار أن اغلب المعاملات الاقتصادية بالجزائر مازالت حبيسة الطرق التقليدية السابقة، و لا تتم الا في إطار اتفاقي ملموس. فالاقتصاد الرقمي هنا لا زال يخطو خطواته الأولى، و ما يؤكد ذلك هو عدم إمكانية الوصول إلى الدفع الإلكتروني إلا في بعض مراكز التسوق الواقعة في عدد قليل من المدن الجزائرية الكبرى دون الأخرى[988].

و لكن على الرغم من ذلك نلاحظ ظهور أولى بوادر التجارة الالكترونية المنظمة قانونا في الجزائر وهذا بعد صدور القانون رقم 18–15[989]. تناول هذا القانون ضمن أحكامه كل من مفهوم التجارة

---

986 -Rajat Bansal, Op.cit, page 03.

987 - كريم وناس، المرجع السابق، الصفحتين 08 و 90.

988 - Nassima Yelles Chaouche, Op.cit, paragraphe 1154, page …

989 – القانون رقم 18–05 المؤرخ في 24 شعبان 1439، و الموافق ل 10 مايو 2018، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 28 لسنة 2018، و المتعلق بالتجارة الالكترونية.

الالكترونية[990]و مفهوم العقد الالكتروني و أطرافه (المورد الالكتروني و المستهلك الالكتروني)[991]. إضافة إلى تحديد كل ما يتعلق بممارسات التجارة الالكترونية من أحكام خاصة بالمعاملات التجارية العابرة للحدود[992]، شروط ممارسة المعاملات الالكترونية[993] التزامات أطراف العقد الالكتروني[994]، كيفيات الدفع[995]، الإشهار الالكتروني[996] و أخيرا الجرائم الالكترونية و العقوبات[997].

غير أنه يعاب في صياغة هذا القانون عدم توفره على أحكام جبائية خاصة بالتجارة الالكترونية، أين يبقى أمر إخضاع معاملات الاقتصاد الرقمي للضريبة في الجزائر أمرا غامضا وصعبا في نفس الوقت. خاصة بعد سكوت المشرع الجزائري في هذا القانون عن ذكر أي ضوابط أو أحكام يبين من خلاله إمكانية فرض ضريبة على مثل هذه المعاملات أو كيفية ذلك. وهو ما يخلق نوعا من اللاعدل أو اللامساواة بين المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطات بطريقة تقليدية و بالتالي يخضعون لفرض ضريبة عادية، و بين أولئك الذين يمارسون نشاطات من خلال شبكات الانترنت. فالمشرع الجزائري قد أغفل كليا وضع ضوابط جبائية تتلاءم مع تطور تقنيات المعاملات الاقتصادية الرقمية، و هو ما يبقي المجال مفتوحا للتهرب الضريبي[998].

إضافة إلى كل ما سبق يجب التوضيح أنه من الصعب تصور إصلاح بهذا الحجم دون إجراء تغييرات تشريعية داخلية كبيرة، مما يؤثر بشكل كبير على المالية العامة، الأمر الذي من شأنه في هذه المرحلة أن يجعلها قضية سياسية أكثر من كونها قضية تقنية [999]. و زد على ذلك فان إيجاد الحلول الدولية وسن قوانين داخلية جديدة تنظم هذه المعاملات الرقمية ليس كافيا لوحده، إذ يتعين على الدول أن تعمل على رفع كفاء الإدارة الجبائية من خلال تجهيزها بالوسائل الحديثة والاعتماد أكثر على تكنولوجيا الإعلام و الاتصال الحديثة لتنفيذ التعاملات الضريبية، و العمل على رفع الكفاءة المهنية

---

990 – تعرف المادة السادسة (06) من القانون رقم 18–05 التجارة الالكترونية بأنها النشاط الذي يقوم بموجبه مورد إلكتروني بضمان توفير سلع وخدمات عن بعد لمستهلك إلكتروني،عن طريق الاتصالات الإلكترونية

991 – المادة 06 من القانون رقم 18–05 الخاص بالتجارة الالكترونية.

992 – المادة07 من القانون رقم 18–05.

993 – المادتين 08 و 09 من القانون رقم 18–05.

994 – المواد من 16 إلى 26 من القانون رقم 18–05.

995 – المواد 27، 28 و 29.

996 – المواد من 90 إلى 34.

997 – المواد من 35 إلى 48.

998– حمري نجود/ حمري نوال، واقع التجارة الالكترونية في الجزائر وفق مقتضيات قانون رقم18.05(قانون التجارة الالكترونية)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد04/ العدد:(2021)01،ص24–01، ص21.

999 - ChaÏd Dali-Ali, Pilier 1 : imposer le numérique…et bien au delà, OP.cit, page 04.

التي تكون بتنمية مهارات موظفيها و تكوينهم في مجال الرقمنة و خباياها و كذا توفير الحماية المناسبة لهذا النوع من المعاملات حتى تحظى بالسرية نفسها التي تتم بها المعاملات التقليدية[1000].

المبحث الثالث: الطرق التقنية لمنع الازدواج الضريبي –الإعفاء و الخصم الضريبي–

قد لا تلجأ بعض الدول إلى معالجة الازدواج الضريبي من خلال الاتفاقيات إذ أن أكثر دول العالم لا يوجد بينها اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي. فلا بد من وجود طرق ولكنها لا تغني عن الاتفاقيات، لأن هذه الأخيرة تكون من مصلحة الدولتين وفي نفس الوقت حماية للمستثمرين في كلا الدولتين أن وجدت ومن هذه الطرائق هي: نظام الإعفاء الكامل– نظام تأجيل الضريبة الوطنية.–نظام تنزيل الضريبة الأجنبية من وعاء الضريبة الوطنية نظام خصم الضريبة الأجنبية من قيمة الضريبة الوطنية– نظام تخفيض سعر الضريبة[1001].

وعلى هذا الأساس تضمنت الاتفاقيات النموذجية سابقا أربعة إجراءات من أجل منع مشكلة الازدواج الضريبي القانوني. و يتعلق الأمر بالخصم (déduction) أين تقوم كل دولة بفرض الضريبة على المداخيل المعنية وفقا للأحكام المقررة في قانونها، مع قيام إحداهما بخصم الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى من الضريبة التي تقوم هي بفرضها. إضافة إلى كل من طريقة الإعفاء (exemption)، طريقة التقسيم (division)، وأخيرا طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة (répartition) بين الدول حسب نوع الدخل و ذلك وفقا لما تنص عليه الاتفاقية الجبائية[1002]. ليتم التخلي عن تطبيق آخر طريقتين (طريقة اقتسام الإيراد و طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة) باعتبار أن تطبيقهما يتطلب جهدا كبيرا للتنسيق و التعاون بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة[1003].

أما حاليا و ضمن الاتفاقيات النموذجية و الاتفاقيات الثنائية يظهر أن تطبيق قاعدة الإخضاع المشترك لبعض المداخيل في دولة الإقامة و دولة المصدر لا تكفي لوحدها باعتبارها تعمل فقط على تفادي جزئي للازدواج الضريبي، ويتطلب تقسيم الحق بين الدولتين في فرض الضريبة القيام بتطبيق تقنيات أخرى نصت عليها الاتفاقيات النموذجية تحت عنوان "طرق منع الازدواج الضريبي".

[1000] - عزوز علي ، المرجع السابق، الصفحة 84 و 85.

[1001] - هيثم علي محمد، المرجع السابق، الصفحة 294.

[1002]- Bruno Gouthière, Op.cit, paragraphe 7780, page 192.

[1003] - البشير بركات، المرجع السابق، الصفحة 111.

وتقترح الاتفاقيات النموذجية نسختين مختلفتين من المادة 23 من أجل القضاء على الازدواج الضريبي، وهما المادة 23أ الخاصة بطريقة الإعفاء، والمادة 23 باء الخاصة بطريقة الخصم. و هنا تؤكد هيئة الأمم المتحدة أن الطريقة التي تستخدمها الدول لمعالجة الازدواج الضريبي تعتمد أساسا على سياستها الضريبية العامة وهيكل نظامها الضريبي. ونظراً للاختلافات في أهداف الأنظمة الضريبية المختلفة، فإن الاتفاقيات الجبائية الثنائية هي أكثر الأدوات مرونة للتوفيق بين الأنظمة المتضاربة وتجنب الازدواج الضريبي أو تخفيفه[1004].

ولإدارة آليات الازدواج الضريبي بفعالية يجب على المرء أن يفهم الأسباب المقبولة لهذا التخفيف، إذ يعتبر من المقبول على نطاق واسع أن التزام بلد الإقامة بالقضاء على الازدواج الضريبي في دخل المصدر الأجنبي يتماشى مع مبدأ أن بلد المصدر له الحق الأول في فرض الضرائب (مبدأ بلد المصدر). بمعنى أنه إذا كان لبلد المصدر حق مشروع في فرض الضرائب، يجب عدم فرض ضرائب في بلد الإقامة بطريقة تؤدي إلى ازدواج الضريبة فالتخفيف من الازدواج الضريبي في الدخل العابر للحدود يتماشى مع الرؤية العالمية لتخصيص الموارد بكفاءة[1005].

المطلب الأول – أحكام مبدأ الإعفاء من الضريبة (المادة 23أ للاتفاقيات النموذجية) (Exemption)

تعتبر تقنية الإعفاء أول طريقة اعتمدتها الاتفاقيات الجبائية النموذجية للقضاء على مشكلة الازدواج الضريبي بشكل نهائي، و تختلف هذه الطريقة عن طريقة الخصم و هو ما سنحاول تبيانه في الآتي.

الفرع الأول– مفهوم مبدأ الإعفاء من الضريبة

يستند مبدأ الإعفاء الذي تقره الاتفاقيات النموذجية على قيام دولة إقامة المكلف بالضريبة بالتخلي عن فرض الضريبة على الدخل، و الذي تعترف الاتفاقية بأحقيته لدولة المصدر، ومع ذلك ينقسم هذا المبدأ إلى نوعين:

أولا– الإعفاء الكامل (exemption intégrale)

تمنح الدولة بمقتضاه إعفاءا ضريبيا كاملا للإيرادات المحققة في دولة أخرى أيا كان الشكل القانوني لهذه الاستثمارات و هو ما تأخذ به كل من سويسرا، هولندا و كندا[1006]. و تقتضي هذه الفرضية بألا

1004 - ONU, Op.cit, paragraphe 02, page .316

1005 - BAKER Philipe, Op.cit, page .135

1006 - السيد عبد المولى، المعاملة التفضيلية الضريبية للاستثمارات الأجنبية قي قوانين البلاد الغربية، معهد البحوث والدراسات، القاهرة، 1978، ص 424. أشار إليها بن صغير عبد المومن، المرجع السابق، الصفحة 283.

تأخذ دولة الإقامة بعين الاعتبار المداخيل التي تم فرض الضريبة عليها في دولة المصدر عند حساب الضريبة.

و لتوضيح هذه الطريقة نأخذ كمثال شخص يحصل على دخل يقدر إجماليا ب 20.000، حيث يحصل على 15.000 من دولة إقامته و 5.000 في دولة المصدر، فان كان معدل الضريبة في دولة الإقامة 50% للدخل المقدر ب 20.000، و 40% للدخل المقدر ب 15.000 (نظام الضريبة التصاعدية). و في دولة المصدر معدل الضريبة يقدر ب 20% للدخل المقدر ب 5.000

–فعند تطبيق طريقة الإعفاء وفقا للاتفاقية الجبائية يقدر مبلغ الضريبة المفروضة كما يلي:
الضريبة المحصلة في دولة الإقامة 15.000* 40%= 6.000
الضريبة المحصلة في دولة المصدر 5.000* 20%= 1.000 ومجموع الضريبة هو 7.000
–أما في حالة غياب الاتفاقية الجبائية فان الضريبة المحصلة في دولة الإقامة تقدر ب 20.000*50%= 10.000، و ستقدر الضريبة المحصلة في دولة المصدر ب 5.000*20%=1.000 و مجموع الضريبة 11.000.[1007]

ما يلاحظ هنا أن هذه الطريقة تؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي و تحقق مساعي الدول التي تحاول جدب المستثمرين الأجانب الا أنها تؤدي إلى إعراض المستثمر عن إعادة استثمار مداخيله في الدولة المستقطبة.

ثانيا– الإعفاء بالتدرج (Exemption avec progressivité « taux effectif »)

على العكس من مبدأ الإعفاء الكامل يؤكد مبدأ الإعفاء بالتدرج أنه في حالة عدم قيام دولة الإقامة بفرض ضريبة على الدخل الذي يكون من اختصاص دولة المصدر، يمكن لدولة الإقامة أن تأخذ بعين الاعتبار وجودها في تحديد معدل الضريبة المطبق على الدخل غير المعفى. من الناحية العملية يتم أولا احتساب الضريبة على أساس الدخل الشامل بما في ذلك الدخل المعفى من مصادر أجنبية بموجب مقياس تدريجي، ثم يتم احتساب مبلغ الضريبة المستحقة فعليًا في الحساب الأول بتحديد نسبة الدخل غير المعفى وإجمالي الدخل[1008] .

و يتبنى عدد من البلدان طريقة الإعفاء بالتدرج و التي تكون ملائمَة فقط عندما يخضع دافع الضرائب لضريبة تصاعدية، وبعبارة أخرى قد يكون مجموع الدخل من مصدر أجنبي و المستفيد من الإعفاء

1007 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 131, page 65.
1008 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 335, page 475.

يمكن أن يشكل دفعات ضريبية أقل نسبة من دخل المصدر الأجنبي المعفى بالنسبة لمجموع دخل المكلف بالضريبة[1009].

الفرع الثاني– القواعد التي تحكم مبدأ الإعفاء

يتم تنفيذ اجراء الإعفاء وفقا لقواعد محددة تضمنتها نصوص الاتفاقيات النموذجية، و التي سنبينها في الآتي.

أولا– التخفيف الضريبي عن طريق الإعفاء الممنوح من طرف دولة الإقامة

تؤكد أحكام نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وجوب قيام دولة الإقامة بإعفاء المداخيل من الضريبة على الدخل و الثروة و التي" تخضع للضريبة" في الدولة الأخرى (أي دولة المصدر أو دولة وجود المنشأة الدائمة) طبقا لأحكام الاتفاقية، سواء كان الحق في فرض الضريبة يمارس فعليا أو لا من طرف هذه الدولة الأخرى [1010].

الا أنها قامت بإضافة استثناء على هذا الحكم في التعديل الوارد على النموذج سنة 2017، و الذي تنص فيه على أنه يستثنى من هذه الحالة التي تسمح فيها هذه الأحكام بفرض الضرائب من قبل تلك الدولة الأخرى فقط لأن الدخل هو أيضًا الدخل الذي يحصل عليه مقيم في تلك الدولة الأخرى، أو لأن الثروة هي أيضًا ثروة يملكها مقيم في تلك الدولة الأخرى[1011].

ثانيا–إشكالية عدم الإخضاع الضريبي المزدوج

إن آليات إدارة نظام الإعفاء بسيطة للغاية خاصة إذا أراد بلد الإقامة التأكد من أن النظام غير قابل للانتهاك. فعندما لا يفرض بلد المصدر ضريبة و كان بلد الإقامة يمنح إعفاءًا من دخل المصدر الأجنبي، لا يعني هذا أن الدخل لا يخضع للضريبة مطلقًا، وهو ما يمكن أن يشوه التخصيص السليم للموارد ويتعارض مع أسباب قيام بلد الإقامة بتوفير التخفيف[1012]. كما أن غياب الإخضاع الضريبي في كلتا الدولتين بسبب الإعفاء المزدوج في كلتاهما يطرح مشكلة، ولتفاديها تؤكد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أن بعض الدول المتعاقدة يمكنها أحيانا الخروج عن الالتزام المطلق الخاص بدولة الإقامة بالموافقة على إعفاء في الحالات التي لا تطبق فيها الفقرة 02 و لا الفقرة 04. مثلا كالحالة التي لم تطبق فيها أي ضريبة على عناصر محددة من الدخل أو الثروة وفقا للتشريع الداخلي لدولة

1009- Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Op.cit, page 138..

1010 - الفقرة الأولى من المادة 23أ لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

1011- Article 23 A, paragraphe 01 du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017

1012 - Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Op.cit, page 136.

المصدر، أو مثلا لم يتم تحصيل الضريبة فعليا بسبب ظروف خاصة (كتعويضات الخسارة، أو انتهاء مدة التقادم)، هنا يمكن للدول المتعاقدة القيام بتعديل نص المادة حسب ما يتناسب مع حل هذه الإشكالية. كما يمكن القيام بتطبيق استثناء على القاعدة العامة من خلال قيام دولة متعاقدة بتطبيق طريقة الخصم بدلا من الإعفاء على بعض عناصر الدخل[1013].

يتماشى تطبيق هذا الحل مع هدف فرض ضريبة كاملة على الدخل، بحيث لا تنطبق طريقة الإعفاء بموجب الاتفاقيات الجبائية عموماً على الدخل الذي لا يخضع إلا للضريبة جزئياً من جانب بلد المصدر، على الأخص بالنسبة لأرباح الأسهم والفوائد والإتاوات وحتى الرسوم لضريبة اقتطاع محدودة في بلد المصدر. في هذه الحالات تتحول الاتفاقيات الجبائية عمومًا إلى طريقة الائتمان الضريبي الأجنبي، وهو تغيير معترف به في المادة 23 أ (2)[1014]. كما تجدر الإشارة أيضًا إلى أن المادة 23أ لا تُلزم الدولة المتعاقدة بإعفاء الدخل أو الثروة حينما يكون السبب الوحيد الذي يجعل الدولة الأخرى هو أنه يجوز لها إخضاع هذا الدخل أو الثروة للضريبة وفقًا لأحكام الاتفاقية، و أن هذه الدولة المتعاقدة الأخرى تنسب هذا الدخل أو الثروة لمقيم في تلك الدولة الأخرى[1015].

ثالثا–طريقة تنفيذ الإعفاء الخاص بالمادة 23أ

تؤكد أحكام الاتفاقيات النموذجية أن المادة 23أ لا توفر قواعد مفصلة حول كيفية تنفيذ الإعفاء، وهذا ما ينطبق على التنظيم العام للاتفاقية. إذ يلاحظ من استقراء نصوص المواد من 6 إلى 22 التي تطرح قواعد نسب الحق في فرض الضريبة على مختلف أنواع الدخل أو الثروة أنها لا تتطرق إلى تحديد الخصومات أو معدلات الضريبة المتعلقة بها مثلا مما يطرح عدة مشاكل. ولتفادي ذلك فانه وفي ظل غياب نص صريح للاتفاقية يتم تطبيق التشريع الداخلي لكل دولة متعاقدة. و في حالة عدم التطرق للإعفاء في التشريعات الداخلية فان الدول المتعاقدة التي تصادف هذا المشكل يجب أن تنشأ قواعد من أجل تطبيق المادة 23أ بعد التشاور مع السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى[1016].

01– تحديد مبلغ الإعفاء من الضريبة

تحدد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مفهوم المبلغ المعفى من الضريبة بأنه ذلك المبلغ الذي كان سيخضع للضريبة في دولة الإقامة وفقا لتشريعها الداخلي في حالة عدم وجود الاتفاقية[1017].

1013 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphe 35, page 361.

1014 - Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Op.cit, page 137.

1015 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 180 ajoute le nouveau paragraphe 36 aux Commentaires sur les Articles 23 A et 23 B, page 182.

1016 - ONU, Op.cit, paragraphe 16 cite le paragraphe 38 du modèle de L'OCDE 2014, page 332.

1017 - يختلف مبلغ الإعفاء من دولة لأخرى نظرا لاختلاف السياسات و التقنيات لاحتساب الضريبة على الدخل، التي تقوم على إنقاص الخصومات المسموح بها من الدخل الخام (كالتخفيضات الشخصية و العائلية).

ويفضل الا يتم اقتراح حل صريح في الاتفاقية لحساب هذا الإعفاء بل يترك لكل دولة حرية تطبيق تشريعها وتقنياتها الخاصة. كما تبقى للدول المتعاقدة الحرية لحل هذه الإشكاليات في إطار المفاوضات الثنائية[1018]. و هذا هو نفس الموقف الذي اتخذته هيئة الأمم المتحدة فيما يخص هذه المسألة و المستخلص من استقراء الشرح المتعلق بالمادة 23أ للنموذج الخاص بها[1019].

يثير موضوع تحديد مبلغ الإعفاء مسألة أخرى هي إثبات صحة مبلغ الإعفاء، و التي تقوم على فكرة أنه حتى عندما يكون الإعفاء متاحًا هناك العديد من الأسباب التي يمكن أن تسمح لدولة الإقامة دعوة المكلفين بالضريبة للتصريح بالمداخيل الأجنبية المعفاة في إطار التصريح الضريبي السنوي الخاص بهم. و يعتبر من بين الأسباب المبررة لذلك ببساطة هو التحقق من أن الدخل الأجنبي قد تم حسابه بشكل صحيح (بما في ذلك النفقات المخصومة) وأن الإعفاء المطالب به صحيح، و الذي قد ينجم عنه مطالبة المكلف بالضريبة بتقديم إثبات دفع الضريبة الأجنبية[1020].

02– النظام المطبق على الإعفاء في حالة الخسارة

يثير تطبيق نص الفقرة الأولى من المادة 23أ إشكالية أخرى تتعلق بالخسارة التي يمكن أن يعاني منها مقيم في دولة متعاقدة بالنسبة لمداخليه الموجودة في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تعتبر دولة مصدر الدخل أو الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة. كيف يمكن أن تتم معاملة هذه الخسارة في المداخيل من طرف دولة الإقامة؟

تنقسم الآراء إلى فئتين أين تقوم بعض الدول الأعضاء في منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية باعتبارها دولة الإقامة بمنع المكلف من طلب خصم مزدوج بسبب نفس الخسارة و ذلك بالنسبة لكلتا الدولتين المتعاقدتين. أما باقي الدول الأخرى فتقوم بالاعتراف بالخسارة التي تعرض لها المكلف في دولة المصدر و تدرجها ضمن الخصومات الخاصة بالدخل الذي تخضعه للضريبة. و على الرغم من ذلك يكون حل هذه الإشكالية وفقا للتشريع الداخلي للدول المتعاقدة، و في حالة سكوته فإنها تبقى حرة في التحديد بدقة الحل المرتبط بنظام الخسارة في المفاوضات الثنائية إما في المادة نفسها أو عن طريق الإجراء الودي (المنصوص عليه في الفقرة 03 من المادة 25)[1021].

و لتوضيح هذه المسألة نأخذ المثال الآتي أين يتعرض المقيم لخسارة مؤجلة تقدر ب 100 دولار من الأنشطة الوطنية، و في السنة الحالية يستمد المقيم دخلاً من مصدر أجنبي قدره 100 دولار وله دخل من مصدر وطني يبلغ 100 دولار. يخضع دخل المصدر الأجنبي للضريبة في بلد المصدر بمعدل

1018 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, paragraphes 39-40-41 et 42., pages 363 et 364.
1019 - ONU, Op.cit, paragraphe 16 cite le paragraphe 44 du modèle de L'OCDE 2014, page 334.
1020- Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Op.cit, page 138.
1021 - OCDE, Modèle de convention fiscale version 2014, OP.cit, paragraphe 44, page 364.

20٪.، وتقضي دولة الإقامة على الازدواج الضريبي في شكل إعفاء من دخل المصدر الأجنبي، ومع ذلك يتطلب القانون المحلي من المقيم أن يخصم الخسارة التي يتم تأجيلها بالتناسب من الدخل الأجنبي (قبل الضريبة الأجنبية) والدخل الوطني. و تقوم دولة الإقامة بفرض ضريبة بمعدل 30٪.

إذا كان مقدار الدخل من مصدر أجنبي يساوي 100 دولار و مقدار الضريبة في دولة المصدر 20٪ تساوي 20 دولار فان الدخل الصافي بعد تحصيل الضريبة الأجنبية يساوي 80 دولار. و من ثم يحصل المقيم على الإعفاء الكامل في بلد الإقامة و بالتالي يبقى العائد الصافي للدخل الأجنبي يساوي 80 دولار.

يتم خصم الخسارة المؤجلة من الدخل الأجنبي بالتناسب مع الدخل الوطني الدخل الأجنبي. هنا يخصم من الدخل الأجنبي الصافي مقدار 50 دولار، و يبقى مقدار 50 دولار من الخسارة يتم خصمه من الدخل الوطني. وإذا كان مقدار الدخل الوطني يساوي 100 دولار، ومبلغ الخسارة المتبقية المخصومة من الدخل الوطني تساوي 50 دولار. فان الدخل الوطني الذي يخضع للضريبة بعد خصم الخسارة يساوي 50 دولار. و عليه إذا كانت الضريبة المفروضة في دولة الإقامة على الدخل الوطني بنسبة 30٪ تساوي 15 دولار، فان العائد الصافي يساوي 85 دولار.

فإذا كان بلد الإقامة قد طلب خصم الخسارة المؤجلة بالكامل من أي دخل ذو مصدر أجنبي، لكان دخل المصدر الأجنبي قد استوعب الخسارة بأكملها، في هذه الحالة كانت دولة الإقامة ستفرض ضريبة على الدخل الوطني تساوي 30[1022].

03. الحالات التي يطبق فيها الإعفاء من الضريبة

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه إذا حقق مقيم في دولة متعاقدة عناصر من الدخل والتي يجوز وفقا لأحكام المادتين 10 و 11 إخضاعها للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فعلى الدولة المشار إليها أولا 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، و الذي يعزى إلى عناصر الدخل المتحققة من تلك الدولة الأخرى[1023].

و معنى ذلك أن دولة الإقامة تبقى حرة في عدم فرض الضريبة على أرباح الأسهم و الفوائد المقسمة بين دولة الإقامة و دولة المصدر وتطبق طريقة الإعفاء. لكن إذا كانت تفضل ممارسة حقها في

1022 - Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Op.cit, page 140.

1023 – الفقرة الثانية (02) من المادة 23 أ من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

فرض الضريبة على هذا الدخل لا يمكنها أن تلجأ لطريقة الإعفاء من أجل منع الازدواج الضريبي بما أنها بهذا تتنازل كليا عن فرض الضريبة محل الإشكالية. هنا يبدو أن تطبيق طريقة الخصم كحل يكون مرض بشكل عام، ولكن توجد نسب قصوى لا يمكن تجاوزها بالنسبة للضريبة المحتفظ بها لدولة المصدر، وسيكون معدل فرض الضريبة أكثر ارتفاعا في دولة الإقامة منه في دولة المصدر، بحيث يتم الحد من الحسم مثلما تم النص عليه في هذا الحكم وفقا لطريقة الخصم العادي[1024]. و هو نفس الرأي الذي اتبعته هيئة الأمم المتحدة، الا أنها زيادة على أرباح الأسهم و الفوائد تضيف الإتاوات المنصوص عليها في المادة 12 لأنها تخضعها لفرض الضريبة في دولة الإقامة و كذا دولة المصدر[1025].

و قد قامت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بإضافة عبارة أخرى للمادة 23أ في التعديل الذي أجرته على النموذج سنة 2017، تستثني من خلاله الحالة التي تسمح فيها هذه الأحكام بفرض الضريبة من قبل تلك الدولة الأخرى فقط لأن الدخل هو أيضًا الدخل الذي يحصل عليه مقيم في تلك الدولة الأخرى[1026].

04–أحكام الإعفاء المتعلقة بأرباح الشركة الأم و الشركات الفرعية

تشير كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة أنه ينتج عن تطبيق أحكام الفقرتين 1 و 2 من المادة 10 والمادة 23أ ، أن دولة إقامة الشخص المساهم يمكنها فرض الضريبة على الأرباح المتحصل عليها من الدولة الأخرى، و لكن مع خصم الضريبة التي تم تحصيلها على هذه الأرباح بمعدل محدود و مقيد من طرف الفقرة 02 من المادة 10 في دولة المصدر. يطبق هذا النظام أيضا عندما يكون المستفيد من الأرباح شركة–أم" تتلقى الأرباح من شركتها الفرعية، في هذه الحالة الضريبة المقتطعة في دولة الشركة الفرعية يتم خصمها في دولة الشركة الأم و محدودة ب 5 بالمائة من المبلغ الخام من الأرباح عن طريق تطبيق الفقرة أ من الفقرة الثانية (02) للمادة 10[1027].

تتفادى هذه الأحكام بفعالية الازدواج الضريبي القانوني للأرباح، الا أنها قد تثير إشكالية أخرى تتعلق بالأرباح الموزعة للشركة الأم التي تخضع لضريبة في باطن الضريبة على الشركات، مرة على مستوى الشركة الفرعية، و مرة ثانية على مستوى الشركة الأم، مما يخلق صعوبة في تطور الاستثمارات الدولية. و حسب تحليل منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لنص الفقرة الثانية (02) من المادة 23أ،

1024- OCDE ,Modèle De Convention Fiscale version 2014, Paragraphe 48, Page 366.
1025 - Paragraphe 02, Article 23 A , Modèle De Convention Fiscal De L'ONU.
1026- Paragraphe 02, article 23A du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017.
1027 - ONU, Op.cit, paragraphe 16 cite le paragraphe 44 du modèle de L'OCDE 2014, page 336

و الذي تشير إليه هيئة الأمم المتحدة في شرحها، يترك حل هذه الإشكالية للدول المتعاقدة في إطار اتفاقياتها الثنائية، وفقا للقواعد الآتية [1028]:

- **الإعفاء بالتدرج (Exemption avec progressivité)** الدولة التي تقيم فيها الشركة الأم تعفي الأرباح التي تتلقاها من شركتها الفرعية في الدولة الأخرى، ولكن يمكن على الأقل الأخذ بعين الاعتبار هذه الأرباح عند احتساب الضريبة الواجبة على الشركة الأم بالنسبة لدخلها المتبقي[1029].

- **خصم الضرائب الأساسية** : تسمح الدولة التي تقيم فيها الشركة الأم بالخصم المنصوص عليه تبعا للحالة في الفقرة الثانية (02) من المادة 23أ أو الفقرة الأولى (01) من المادة 23ب فيما يخص الأرباح التي يتم تلقيها من الشركة الفرعية، ليس فقط بالنسبة للضريبة المحصلة على الأرباح ولكن أيضا بالنسبة للضريبة المدفوعة من طرف الشركة الفرعية على الأرباح الموزعة[1030].

- **المماثلة للمساهمة في شركة فرعية:** الأرباح التي تتحصل عليها الشركة الأم من شركتها الفرعية تخضع في دولة الشركة الأم لنفس النظام الجبائي إذا هذه الأرباح تم الحصول عليها من شركة فرعية تقيم في هذه الدولة[1031].

رابعا– أحكام السلم التدرجي

أوردت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لأحكام المادة 23أ أن مشروع الاتفاقية لسنة 1963 احتفظ صراحة بتطبيق سلم تدرجي من طرف دولة الإقامة (الجملة الأخيرة من الفقرة 01 للمادة 23أ)[1032]. و تتبع أغلبية الاتفاقيات المبرمة بين الدول الأعضاء لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية والتي تستند على طريقة الإعفاء هذا المبدأ. بحيث تؤكد أحكامها أنه إذا اعفي دخل يحققه

1028- ONU, Op.cit, paragraphe 16 cite le paragraphe 52 du, Modèle De l'OCDE 2014, Page 337.

1029 – يخص هذا الحكم الدول التي تطبق طريقة الإعفاء المنصوص عليها في المادة 23أ.

1030 – هذا الحكم سيلقى موافقة الدول التي تطبق طريقة الخصم المنصوص عليها في المادة 23 ب.

1031 – تبقى الدول حرة في وضع قيود و طرق لتطبيق هذه الأحكام (تعريف و المدة الأدنى لحيازة المساهمة، جزء الأرباح الذي من المفترض امتصاصه بموجب التكاليف الإدارية أو المالية).

1032 – تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على تطبيق القاعدة الخاصة بالتدرج على الدخل أو الثروة المعفاة بموجب الفقرة الأولى (01) من المادة 23أ إضافة إلى الدخل أو الثروة و التي بموجب كل الأحكام الأخرى للاتفاقية ليست خاضعة للضريبة الا في الدولة المتعاقدة الأخرى، و هذا هو السبب الذي من أجله قاعدة التدرج تم نقلها، في نموذج الاتفاقية لسنة 1977، من الفقرة 01 من المادة 23أ للفقرة 03 من نفس المادة، و الذي من أجله أصبحت مرجعا للإعفاء "طبقا لأي حكم من الاتفاقية"، كما أن هذه الفقرة 03 لا تشير الا لدولة الإقامة فالمادة لا تقيد مسبقا التطبيق من طرف دولة المصدر لأحكام تشريعها الداخلي حول التدرج.

أو رأس مال يملكه مقيم في دولة متعاقدة من الضريبة في تلك الدولة وفقا لأي من أحكام الاتفاقية، يجوز لتلك الدولة رغم ذلك عند حساب مقدار الضريبة المفروضة على ما تبقى من دخل ذلك المقيم أو رأس ماله، أن تأخذ بعين الاعتبار الدخل أو رأس المال المعفى[1033].

خامسا– حالات عدم الإخضاع الضريبي الناتجة عن عدم اتفاق الدول المتعاقدة

تضمنت المادة 23أ لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حكما يخص حالات عدم الإخضاع الضريبي. و قد تمت صياغة مثل هذا الحكم بهدف منع غياب فرض الضريبة التي تنتج عن عدم الاتفاق بين دولة الإقامة و دولة المصدر حول الوقائع المتعلقة بحالة خاصة أو حول تفسير أحكام الاتفاقية. و مثال ذلك عندما تقوم دولة المصدر بتفسير الوقائع أو نصوص الاتفاقية بطريقة تلغي حقها في فرض الضريبة على عنصر معين من الدخل أو تقيد هذا الحق[1034].

كما لا تطبق أحكام الفقرة الأولى من المادة 23أ على المداخيل التي يتحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة أو على الثروة التي يملكها في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تطبق أحكام الاتفاقية من أجل أن تعفي من هذه الضريبة الدخل أو الثروة أو تطبق أحكام الفقرة 02 من المادة 10 أو 11 على هذا الدخل[1035]. و هو الحكم الذي لم تتضمنه أحكام نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة، أين اكتفت بالفقرات الأولى، الثانية و الثالثة فقط دون إضافة الفقرة الرابعة التي تضمنها نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

المطلب الثاني– طريقة الخصم (المادة 23ب)« Méthode d'imputation »

تعد طريقة الائتمان الضريبي الأجنبي هي الطريقة الرئيسية الثانية التي من خلالها تقلل دولة الإقامة من الازدواج الضريبي لدخل ذو مصدر الأجنبي، و التي تم النص عليها صراحة في المادة 23ب من الاتفاقيات النموذجية. لكن ما يمكن ملاحظته أن هذا الحكم مختصر ولا يحتوي على الكثير من التفاصيل الضرورية لتنفيذ نظام الائتمان الضريبي الأجنبي. و لكن عادة ما يوفر القانون المحلي هذه التفاصيل في إطار التخفيف الأحادي من الضريبة المزدوجة. فالقواعد الواردة في القسم 23 ب لا تحد من الاختيارات المتاحة لدولة الإقامة في تنفيذ نظام ائتمان ضريبي أجنبي، بل على العكس من ذلك

[1033] - الفقرة الثالثة (03) من المادة 23أ لكل من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة.

[1034] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، الفقرة 56.1 ، الصفحة 300.

[1035] – الفقرة الرابعة من المادة 23أ لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

تسهل عليهم التنفيذ[1036]. و تطبق طريقة الخصم على الأخص بالنسبة للمداخيل الآتية: المداخيل المنقولة (الأسهم، الفوائد والإتاوات)، إضافة إلى مداخيل المهن المستقلة[1037].

الفرع الأول– طريقة الخصم العادي (imputation ordinaire)

تعني طريقة الخصم أن دولة إقامة دافعي الضرائب تمنح المكلفين بالضريبة خصمًا ضريبيًا (خصم الضريبة من الضريبة) فيما يتعلق بالضريبة المدفوعة في دولة المصدر. فقد يكون الخصم في جزء منه، وفي هذه الحالة يتوافق الائتمان الضريبي الذي يتمتع به المكلف بالضريبة في دولة إقامته مع الضريبة التي تفرضها دولة المصدر بغض النظر عن المبلغ[1038].

و هنا تؤكد أحكام كلتا الاتفاقيتين الجبائيتين أن المادة 23ب تتعلق بطريقة الخصم العادي، أين تسمح دولة الإقامة باقتطاع من ضريبتها المفروضة على الدخل أو رأس المال الخاص بمقيم لديها مبلغا يعادل الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى على الدخل المتأتي من تلك الدولة الأخرى أو رأس المال المملوك فيها، و لكن الاقتطاع مقصور على النسبة الملائمة من ضريبتها. و قد تم إعداد هذه الطريقة كي تطبقها الدول التي تستخدم طريقة الإعفاء و لكنها ملزمة بمنح خصم بموجب الفقرة 02 من المادة 23أ عن الضريبة المفروضة بمعدلات محدودة في الدولة الأخرى على أرباح الأسهم و الفوائد[1039].

و لتوضيح ذلك نأخذ المثال الآتي: أين يحصل شخص على دخل إجمالي يقدر ب 20.000 (15.000 من دولة الإقامة و 5.000 من دولة المصدر). يقدر معدل الضريبة في دولة الإقامة ب 30% بالنسبة للدخل المقدر ب 20.000، أما في دولة المصدر يقدر معدل الضريبة ب 40% بالنسبة للدخل المقدر ب 5.000. و عليه فان الضريبة المحصلة تحسب كالآتي:

–الضريبة المحسوبة في دولة المصدر 40×5.000%=2.000

–نحسب الضريبة على الدخل الإجمالي في دولة الإقامة كالآتي: 30×20.000%=6.000

–ثم نحسب الضريبة الموافقة للدخل من مصدر أجنبي لوحدها و ذلك كالآتي:

30×5.000%=1.500

–ثم نحسب قيمة الخصم الذي تطبقه دولة الإقامة: 6.000–1.500=4.500

إذا قيمة الضريبة المستحقة بعد الخصم تساوي 4500[1040].

1036 - Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Op.cit, page 141.
1037 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 133, page 66.
1038 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 336, page 476
1039 - ONU, Op.cit, paragraphe 16 cite les paragraphes 57 et 58 du, Modèle De l'OCDE 2014, Page 339.
1040 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 135, page 67.

و تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في التعديل الوارد على النموذج سنة 2017 أنه تستثنى من أحكام المادة 23ب الحالة التي تسمح فيها هذه الأحكام بفرض الضرائب من قبل تلك الدولة الأخرى فقط لأن الدخل هو أيضًا الدخل الذي يحصل عليه مقيم في تلك الدولة الأخرى أو لأن الثروة هي أيضًا ثروة يملكها مقيم في تلك الدولة الأخرى[1041].

الفرع الثاني– الخصم الكامل (Imputation Intégrale)

تتضمن هذه الطريقة قيام دولة الإقامة بحساب الضريبة بالنسبة للمبلغ الإجمالي لدخل المكلف بالضريبة (أي المداخيل التي يكون مصدرها دولة إقامته و المداخيل المتحصل عليها في دولة المصدر). كما سيتم خصم حصة الضريبة المحسوبة من الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى، مهما كان مبلغها. و مثال ذلك شخص يحصل على دخل إجمالي يقدر ب 20.000 (15.000 من دولة الإقامة و 5.000 من دولة المصدر)، حيث يقدر معدل الضريبة في دولة الإقامة ب 30% بالنسبة للدخل المقدر ب 20.000، أما في دولة المصدر يقدر معدل الضريبة ب 40% بالنسبة للدخل المقدر ب 5.000. و عليه فان الضريبة المحصلة تحسب كالآتي:

–نقوم بحساب مبلغ الضريبة في دولة الإقامة كالآتي: 20.000*30%= 6.000
–ثم نقوم بحساب مبلغ الضريبة في دولة المصدر كالآتي: 5.000*40%= 2.000
–الضريبة مستحقة الدفع من طرف المكلف بالضريبة في دولة الإقامة هي 6.000– 2.000=4.000.

إذا قيمة الضريبة المستحقة بعد الخصم تساوي 4000[1042].

الفرع الثالث– كيفية تطبيق طريقة الخصم

تضمن نص المادة 23ب من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بعض القواعد الأساسية الغير مفصلة لتطبيق طريقة الخصم و التي سنتناولها في الآتي.

أولا–حساب الحد الأقصى للاقتطاع

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن مقدار الضريبة الأجنبية التي يجب أن يمنح الخصم عنها هو مقدار الضريبة المدفوعة فعليا وفقا للاتفاقية في الدولة المتعاقدة الأخرى، و المقصور على ذلك الجزء من ضريبة الدخل الذي يتناسب مع الدخل المتأتي من دولة المصدر أو مقر المنشأة

1041 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 01, article 23A.
1042 - Slim Besbes, Op.cit, paragraphe 134, pages 66 et 67.

الدائمة، والذي يطلق عليه "**الحد الأقصى للاقتطاع**". يتم احتساب هذا الأخير إما بتقسيم إجمالي الضريبة على إجمالي الدخل وفقا للنسبة بين الدخل الذي يجب منح الخصم عليه، و ذلك من خلال اعتباره الضريبة على الدخل الصافي أي على الدخل من دولة المصدر أو دولة وجود المنشأة الدائمة مخصوم منه المصاريف المرتبطة بذلك الدخل و المسموح بها، و الذي قد يكون في بعض الحالات أقل من الضريبة المدفوعة فعليا قي دولة المصدر أو دولة وجود المنشأة الدائمة، في هذه الحالة يمكن حل المشكلة من خلال استخدام طريقة الخصم الكامل في دولة الإقامة[1043]. كما قد يطرح هذا الموضوع إشكاليات أخرى نذكر منها اقتطاع الخسائر خارج دولة الإقامة، و التي يجب من أجل حلها الاعتماد على القوانين المحلية والممارسات المتعارف عليها[1044].

و تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بالنسبة للضرائب على رأس المال أنه لا يمنح خصم بالنسبة لهذا النوع من الضرائب، الا إذا وجدت في كلتا الدولتين المتعاقدتين ضريبة على رأس المال. الا أنه يمكن للدول التي ترى أن ضريبة رأس المال هي ضريبة قريبة من الضريبة على الدخل، فانه يجوز لها أن تقوم بخصمها من ضريبة الدخل و العكس من ذلك.

ثانيا–علاقة الخصم بالتحفيزات الضريبية للمستثمرين

قد تلجأ بعض البلدان إلى إصدار العديد من الحوافز الجبائية للمستثمرين الأجانب من أجل تحقيق أهداف اقتصادية، و هو ما قد ينتج عنه حرمان المستثمر من حقه في الإعفاء بدولة إقامته، و ذلك بعد تطبيق دولة الإقامة لطريقة الخصم مع اشتراط فرض مستوى معين من الضرائب في دولة المصدر. ولتفادي ذلك يمكن للدول المتعاقدة اعتماد أحكام "**تقييد الضرائب**"، التي تهدف إلى السماح لغير المقيمين بالحصول على خصم الضريبة الأجنبية عن الضرائب التي اعفي منها بموجب برامج التحفيز التي تصدرها دولة المصدر[1045].

[1043] – للمزيد من المعلومات ارجع للفقرتين 63 و 64، من التعليقات على نص المادة 23 من نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون و التنمية العربية، النسخة العربية 2016، الصفحة 302.

[1044] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرة 65، الصفحة 302.

[1045] – تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على نص الفقرة الأولى (01) من نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي، قد تتضمن أحكام التقييد أحكاما تسمح لدولة الإقامة باقتطاع قيمة الضريبة التي كانت دولة المصدر ستفرضها وفقا لتشريعها العام أو القيمة المحددة في الاتفاقية مثلما هو منصوص عليه في المادتين 10 و 11 في هذه الاتفاقية ، و ذلك حتى لو كانت دولة المصدر جزءا منها بموجب أحكام خاصة لتعزيز تنميتها الاقتصادية،، كما تضيف بصفتها الطرف الآخر المقابل للاقتطاع الذي سمحت به دولة المصدر تجيز دولة الإقامة اقتطاع خصم

قد تكون طريقة الخصم التي تستخدم أساسًا لغرض القضاء على الازدواج الضريبي فيما يتعلق بأرباح الأسهم أو الفوائد أو الإتاوات، غير ملائمة للدول الراغبة في جذب رأس المال من خلال التنازلات النهائية[1046]. و هنا من أجل احتفاظ البلدان النامية بحقها في الاستفادة من الأحكام التي تقر الحوافز الضريبية للاستثمار أو نقل التكنولوجيا التي تعتمدها، يشتمل عدد من الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين هذه الدول والدول الصناعية على ما يسمى بالائتمان الضريبي الافتراضي، الذي تمنح دولة الإقامة بموجبه ائتمانا ضريبيا بالنسبة للضرائب التي لا تدفع فعليا[1047].

المطلب الثالث–التعديلات الجديدة لأحكام منح الإعفاء أو الخصم

بالرغم من الحلول التي توفرها المادة 23أ من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، الا أنها بدت غير كافية من أجل القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي بشكل فعال. و هو ما تفطنت له الدول الأعضاء في كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا مجموعة العشرين، و التي حاولت بشكل ما إدخال بعض التعديلات على تلك الأحكام بشكل يجعلها أكثر فعالية من السابق، وهذا في إطار أحكام الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح (BEPS) والتعديلات الجديدة الخاصة بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017.

الفرع الأول– الأحكام الخاصة بمنح الإعفاء أو الخصم وفقا لأحكام اتفاقية BEPS

تضمن الإجراء الثاني الخاص بمشروع اتفاقية BEPS ثلاثة خيارات للدول لحل المشاكل المرتبطة باستخدام طريقة الإعفاء في الاتفاقيات الجبائية فيما يتعلق بعناصر الدخل الغير خاضعة للضريبة في دولة المصدر. فالتطبيق غير المتناسق الشائع في الأحكام المتعلقة بالقضاء على الازدواج الضريبي، عندما تقوم السلطات القضائية المتعاقدة بإبرام اتفاقية جبائية تتضمن خيارات مختلفة، هو الذي يسمح لكل دولة من الدول المتعاقدة تطبيق الطريقة التي تختارها على الأشخاص المقيمين بها[1048]. و هو ما تؤكد عليه نصوص أحكام اتفاقية BEPS بحيث يجوز للأطراف أن تختار تطبيق إما الفقرتين 02

من ضريبتها الخاصة مبلغا بمعدل أعلى، و تعفي دولة الإقامة الدخل الذي استفاد من حوافز ضريبية في دولة المصدر.

[1046] – قد يؤدي هذا التخفيض من الرسوم المفروضة عند المصدر إلى تخفيض مواز في الائتمان الضريبي الممنوح للمستثمر من قبل دولة إقامته، و هو ما يبين أنه لم يتم الحصول على أي أثر حافز، فالتضحية المالية التي قدمتها دولة المصدر كانت بمقابل زيادة الإيرادات بالنسبة لدولة الإقامة.

[1047] - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 336, page 476

[1048] - OCDE et G20 Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2017, paragraphe 60, page 18.

و03 (الخيار أ) أو الفقرتين 04 و 05(الخيار ب) أو الفقرتين 06 و 07 (الخيار ج) من المادة الخامسة (05) للاتفاقية، أو أن يختار عدم تطبيق أيا من الخيارات. و في حال اختارت كل دولة متعاقدة في اتفاقية جبائية معينة خيارا مختلفا(أو في حال اختارت إحدى الدول المتعاقدة أن تطبق خيارا و اختارت دولة متعاقدة أخرى ألا تطبق أيا من الخيارات)، يتم تطبيق الخيار المعتمد من طرف كل دولة متعاقدة في ما يتعلق بالمقيمين فيها[1049].

أولا-الاختيار الأول-(الخيار أ)

يؤكد أول اختيار تضمنته اتفاقية الBEPS (الاختياراً) أنه لا تطبق أحكام اتفاقية ضرائب مشمولة يمكن أن تعفي دخل يحققه أو رأس مال يملكه مقيم في ولاية قضائية متعاقدة من الضريبة في تلك الولاية القضائية المتعاقدة لأغراض إزالة الازدواج الضريبي، إذا كانت الولاية القضائية المتعاقدة الأخرى تطبق أحكام اتفاقية الضرائب المشمولة لإعفاء هذا الدخل أو رأس المال من الضريبة، أو للحد من المعدل الذي يمكن بموجبه إخضاع هذا الدخل أو رأس المال للضريبة . ففي الحالة الأخيرة على الولاية القضائية المتعاقدة المشار إليها أولا أن تسمح بخصم الضريبة المفروضة على دخل أو رأس مال ذلك المقيم بما يعادل الضريبة المدفوعة في تلك الولاية القضائية المتعاقدة الأخرى. غير أنه لا يجوز أن يزيد هذا الخصم عن ذلك الجزء من ضريبة الدخل أو ضريبة رأس المال، المحتسبة قبل الخصم الذي يعزى (حسب الحالة) إلى عناصر الدخل أو رأس المال الذي يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الولاية القضائية المتعاقدة الأخرى[1050].

يستند هذا الحكم إلى الفقرة الرابعة (04) للمادة 23أ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لسنة 2014[1051]. و قد أجريت تعديلات على هذه الفقرة لمواءمة المصطلحات المستخدمة في النص مع تلك المستخدمة في الاتفاقية واستبدال الإشارة إلى الفقرة 1 من المادة 23 أ، مع الإشارة إلى مزيد من الأحكام العامة بشأن القضاء على الازدواج الضريبي. كما تم إجراء تعديلات لاستبدال الإشارة إلى "الفقرة 2 من المادة 10 أو 11" لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مع إشارة أكثر عمومية إلى الدخل الخاضع للضريبة بمعدل منخفض، من أجل مراعاة الاتفاقيات الجبائية التي

[1049] – الفقرة الأولى (01) من المادة الخامسة (05) للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

[1050] – الفقرة الثانية (02) من المادة الخامسة (05) للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

[1051] – تؤكد الفقرة الرابعة من المادة 23أ لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، بأنه لا تسري أحكام الفقرة (1) على الدخل الوارد أو الثروة المملوكة لمقيم في دولة متعاقدة عندما تطبق الدولة المتعاقدة الأخرى أحكام الاتفاقية من أجل إعفاء هذا الدخل أو الثروة من الضرائب، أو تطبق أحكام الفقرة 2 من القسم 10 أو 11 على ذلك الدخل".

تسمح بتطبيق ضريبة الاستقطاع على الدخل بخلاف توزيعات الأرباح أو الفوائد، مثل الإتاوات. وتمت إضافة جملتان في نهاية النص النموذجي لضمان ألا تؤدي إضافة الخيار ألف إلى الازدواج الضريبي في حالة المعاهدات الضريبية المشمولة التي لا تنص بالفعل على تطبيق طريقة الخصم لاحتساب الدخل الذي يخضع لمعدل مخفض من الضريبة المستقطعة من المصدر[1052].

و لكن ما تجدر الإشارة إليه أن هذا الحكم لا ينطبق على جميع الاتفاقيات الجبائية، فهو يطبق فقط على اتفاقية الضرائب المشمولة التي يمكن أن تفرض على ولاية قضائية متعاقدة إعفاء الدخل أو رأس المال الوارد وصفه في ذلك الحكم[1053]. ويعتبر هذا الحكم شرط التوافق بين الخيار ألف وأحكام الاتفاقيات الجبائية، الا أنه لا ينبغي تفسيره بأنه ينطبق على الأحكام التي تمنح حقوق ضريبية حصرية لدولة الإقامة في بعض أنواع الدخل، مثل الأحكام التي تستثني أرباح الأسهم من الضرائب في المصدر[1054].

ثانيا– الاختيار الثاني– (الخيار ب)

تضمنت أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح اختيارا ثانيا ينص على أنه لا تطبق أحكام اتفاقية معينة و التي يمكن أن تعفي دخلا يحققه مقيم في ولاية قضائية متعاقدة من الضريبة في تلك الولاية القضائية المتعاقدة لأغراض إزالة الازدواج الضريبي، لان تلك الولاية القضائية المتعاقدة الأخرى تعتبر هذا الدخل على أنه أرباح أسهم. إذا كان هذا الدخل يؤدي إلى خصم لأغراض تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب لمقيم في ولاية قضائية متعاقدة أخرى بموجب قوانين تلك الولاية القضائية المتعاقدة الأخرى، في هذه الحالة على الولاية الدولة المتعاقدة المشار إليها أولا أن تسمح بخصم الضريبة المفروضة على دخل ذلك المقيم بما يعادل الضريبة المدفوعة في تلك الدولة الأخرى. كما تضيف أنه لا يجوز أن يزيد هذا الخصم عن ذلك الجزء من ضريبة الدخل، المحتسبة قبل الخصم الذي يعزى إلى الدخل الذي يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الولاية القضائية المتعاقدة الأخرى[1055].

يسمح "الخيار ب" للدول المتعاقدة بعدم تطبيق طريقة الإعفاء للأرباح القابلة للخصم في دولة الدافع، فهو يشير إلى الحالة التي يتم فيها تلقي الإيرادات من قبل مقيم في دولة متعاقدة، والذي يعتبر عادة بموجب الاتفاقية الضريبية المغطاة كإيرادات أرباح معفاة في تلك الدولة المتعاقدة، يعتبر بمثابة مدفوعات قابلة للخصم من قبل الدولة المتعاقدة الأخرى[1056].غير أن هذا الخيار (ب) ينطبق على

1052 - OCDE et G20, OP, paragraphes 61,62 et 63, page 18.

1053 - الفقرة الثالثة من المادة الخامسة للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

1054 - OCDE et G20, Op.cit, paragraphes 64ET 65, page 18.

1055 – الفقرة الرابعة من المادة الخامسة للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

1056 - OCDE et G20, Op.cit, paragraphe 66, page 19.

الاتفاقيات الضريبية التي تتطلب خلاف ذلك من الدولة المتعاقدة لإعفاء الدخل الذي يتلقاه أحد المقيمين بها و المتشكل من الأرباح المخصومة في دولة العقد[1057].

ثالثا-الاختيار الثالث (الخيار ج)

يتعلق الاختيار الأخير الذي تضمنته أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح أساسا بطريقة الخصم للتخلص من الازدواج الضريبي فهو يستند إلى المادة 23ب لنموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، و الذي تم تعديل أحكامه بشكل يتطابق حرفيا مع الحكم المقرر في الخيار (ج) الذي تمت صياغته ضمن أحكام هذه الاتفاقية. إذ تؤكد الأحكام الواردة في كلتا الاتفاقيتين أنه عندما يتلقى مقيم في دولة متعاقدة إيرادات أو لديه ممتلكات تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية (باستثناء ما يسمح به هذا الحكم لتلك الدولة الأخرى فقط بفرض ضريبة لأن الدخل هو أيضا دخل يتسلمه مقيم في تلك الدولة الأخرى)، فالدولة الأولى تسمح:

-بالنسبة للضريبة التي تتحصل عليها على دخل المقيم، خصم مبلغ ضريبة الدخل المدفوعة في تلك الدولة الأخرى.

- بالنسبة للضريبة التي تتحصل عليها على رأس مال ذلك المقيم ، خصم بقيمة مساوية لضريبة رأس المال المدفوعة في تلك الدولة الأخرى[1058].

كما أنه حينما يكون الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة أو ممتلكات مقيم في تلك الدولة وفقا لأي حكم من أحكام الاتفاقية معفى من الضريبة في تلك الدولة، يجوز لتلك الدولة رغم ذلك من أجل حساب مقدار الضريبة على ما تبقى من دخل أو ثروة المقيم الأخذ بعين الاعتبار الدخل أو الثروة المعفاة"[1059].

تم التأكيد في الوثيقة التي تضمنت شرح أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح أن الخيار ج سوف يطبق بدلاً من أحكام اتفاقية جبائية تهدف للقضاء على الازدواج الضريبي، و هذا من خلال قيام الدولة المتعاقدة بالإعفاء من الضريبة في نفس هذه الدولة الدخل الذي يحصل عليه

[1057] – الفقرة الخامسة (05) من المادة الخامسة (05) للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح.

[1058] – في كلتا الحالتين ، ومع ذلك قد لا يتجاوز هذا الخصم جزء من ضريبة الدخل أو ضريبة الثروة، المحسوبة قبل الخصم حسب الحالة ، إلى الدخل أو الثروة الخاضعة للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

[1059]– الفقرة (06) من المادة (05) للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح، والمادة 23ب من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية المعدل لسنة 2017.

مقيم في هذه الدولة أو الثروة التي يملكها، والتي تخضع وفقا لأحكام الاتفاقية الضريبية المشمولة، للضريبة في الدولة الأخرى المتعاقدة. ولكن لا ينبغي تفسير ذلك كبديل للأحكام الموجودة لتوضيح أن أرباح الأسهم التي يمكن إعفاؤها من الضريبة بموجب القانون الداخلي في الولاية القضائية المتعاقدة سوف تُعفى أيضاً بموجب الاتفاقية الضريبية المشمولة [1060].

الفرع الثاني– التعديلات الخاصة بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية 2017

بعد الأحكام التي تمت صياغتها في إطار اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح و ما تبعها من ضرورة تعديل أحكام نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2014، تم تعديل نصوص هذه الأخيرة بالنسبة لكل من نص المادة 23 أ و 23 ب لتوافق تلك الأحكام الجديدة. يتبين ذلك من خلال استقراء نص المادة 23 أ و 23ب لنموذج 2017، أين يلاحظ أنه تم الاحتفاظ بالنصوص السابقة للمادة 23 أ مع إدخال إضافات على الفقرة الأولى (01) منها و التي تشمل العبارة التالية " **باستثناء حين تكون تلك الأحكام تخول فرض الضريبة من طرف تلك الدولة الأخرى فقط لأن الدخل الذي تحصل عليه من قبل مقيم في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى أو لأن الثروة يملكها أحد سكان "الدولة الأخرى** " و هي نفس العبارة التي تمت إضافتها للفقرة الثانية من نفس المادة الا أنه تم حذف الجملة الآتية " **أو لأن الثروة يملكها أحد سكان الدولة الأخرى**" و الاحتفاظ بباقي العبارة. كما تم تعديل المادة 23ب من خلال إضافة تلك العبارة الواردة بين قوسين في الفقرة الأولى من نفس المادة و التي يلاحظ أنها نفس العبارة التي تم إضافتها إلى الفقرة الأولى من نص المادة 23 أ، و التي تشكل التعديل الوحيد الذي مس هذه المادة، و قد تم إضافة تلك العبارة بغرض مواءمة المصطلحات المستخدمة في هذا النص مع المصطلحات المستخدمة في الاتفاقية.

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لأحكام المادة 23أ و 23ب من النموذج المعدل لسنة 2017، أنه في بعض الحالات يجوز لكل دولة متعاقدة فرض ضريبة على نفس عنصر الدخل أو الثروة كجزء من دخل أحد سكانها[1061] فعبارة "**(باستثناء حين...' "الدولة الأخرى")** "تنص على أنه في مثل هذه الحالات لا تلتزم الدولتان بالقضاء على الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة التي تفرضها الدولة الأخرى حصراً على أساس إقامة دافع الضرائب، وأن كل دولة ملزمة بالقضاء على الازدواج الضريبي إلا بالقدر الذي يتوافق فيه فرض الضرائب من قبل دولة أخرى مع أحكام الاتفاقية

[1060] -- OCDE et G20, Op.cit, paragraphe 69, page 20.

[1061] - يمكن أن يحدث هذا عندما تفرض إحدى الدولتين المتعاقدتين على سبيل المثال ضريبة على الدخل العالمي لأي كيان مقيم في تلك الدولة ، بينما ترى الدولة الأخرى أن هذا الكيان شفاف مالياً وتفرض ضريبة على أعضاء هذا الكيان الذين يقيمون في تلك الدولة الأخرى بالنسبة لدخلهم الخاص.

التي تجيز فرض الضريبة على الدخل المعني أو الثروة المعنية باعتبارها دولة المصدر أو دولة وجود المنشأة دائمة التي يُعزى إليها هذا الدخل أو الثروة. مما يستثني الضرائب التي قد تنتج فقط عن حقيقة أن الشخص مقيم لتلك الدولة الأخرى، وحتى إذا كانت هذه النتيجة نتيجة منطقية لصياغة المادتين 23 ألف و 23 باء حتى في غياب تلك الجملة، فإن إضافة العبارة تبدد أي شك في هذا الصدد[1062].

و لتوضيح هذه المسألة وضعت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أمثلة متنوعة –نأخذ منها المثال التالي: أين (ص ع) كيان أنشئ في دولة (غ) و مقيم في الدولة (غ) يخضع للضريبة على دخله العالمي في تلك الدولة تعتبر الدولة (س) أن هذا الكيان شفاف من الناحية الجبائية وتفرض ضريبة على جزء الدخل الخاص بأعضاء هذا الكيان و المستلم من طرف هذا الأخير، أين يعتبر جميع أعضاء الكيان مقيمين في الدولة (س). و يتشكل الدخل الكامل للكيان من أرباح الأعمال المنسوبة إلى منشأة دائمة في الدولة (غ)، في هذه الحالة لتحديد الضريبة المستحقة من قبل الكيان لن تكون الدولة (غ) ملزمة بمنح التخفيف المقرر بموجب المادة 23 أ و 23 ب بالنسبة لدخل المنشأة و ذلك لأن إقامة أعضاء الكيان هو السبب الوحيد الذي يسمح للدولة (س) بفرض ضريبة على هذا الدخل وفقاً لأحكام الاتفاقية. ومع ذلك الدولة (س) سوف تكون ملزمة بمنح التخفيف المشار إليه في المادة 23أ و23ب للكيان بالنسبة لكامل الدخل لأن هذا الدخل خاضع للضريبة في الدولة (غ) وفقا لأحكام المادة السابعة (07)، بغض النظر عما إذا كانت الدولة (غ) ترى أن استلام هذا الدخل تم من قبل كيان مقيم في الدولة (غ). و من أجل تحديد مقدار ضريبة الدخل المدفوعة في الدولة(غ) لغرض منح إعفاء من الازدواج الضريبي لأعضاء الكيان بموجب المادة 23 ب، ينبغي للدولة (س) أن تأخذ في الاعتبار مقدار الضريبة المدفوعة من قبل الكيان في الدولة (غ)[1063].

المطلب الرابع– أحكام منح الإعفاء أو الخصم وفقا لنصوص الاتفاقيات الجبائية الجزائرية

من بين المبادئ التي نادى بها الدستور الجزائري هو مبدأ المساواة في الضريبة بين المكلفين، وبالتالي لا يمكن أن يتم إقرار أي إعفاء سواء كان كليا أو جزئيا لمكلف دون الآخر الا بموجب نص قانوني يتضمن شروط محددة لذلك[1064]. و هو ما كرسته نصوص الاتفاقيات الجبائية الجزائرية، التي لم تخرج كثيرا عن المبادئ التي وضعتها الاتفاقيات النموذجية لكل من منظمة التعاون والتنمية

[1062] - -OCDE, La mise à jour 2017 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, paragraphe 11.1, page 178.

[1063] - لمزيد من التوضيح الرجوع إلى الأمثلة الواردة في النموذج المعدل لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017 باللغة الفرنسية، الفقرة 11.2، الصفحة من 179 إلى 181.

[1064] – الفقرة الثانية (02) من المادة 82 للدستور الجزائري المعدل سنة 2020.

الاقتصادية وكذا هيئة الأمم من خلال إقرار تقنيتي الإعفاء و الخصم كطرق إزالة الازدواج الضريبي. و تضمنت جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية مثل هذه الأحكام مع وجود اختلافات بينها.

يلاحظ من خلال استقراء جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية إمكانية تقسيمها إلى مجموعتين، و هذا بالنظر للطريقة التي اعتمدت من خلالها طرق منع الازدواج الضريبي. أين اعتمدت المجموعة الأولى طريقة موحدة بالنسبة للجزائر و الدولة التي أبرمت معها الاتفاقية، في حين تضمنت المجموعة الثانية الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي تضمنت موقفا مغايرا أين اعتمدت كل دولة طرف تقنية مختلفة عن الأخرى، و هو ما سنحاول تبيانه في الآتي:

الفرع الأول- الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي اعتمدت طريقة موحدة

أخذت هذه المجموعة في أغلبها طريقة الخصم من أجل إزالة الازدواج الضريبي سواء تعلق الأمر بالجزائر أو بالدولة التي أبرمت معها هذه الأخيرة الاتفاقية، و يتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة بين الجزائر و كل من إيران، اليمن، مصر، الإمارات العربية المتحدة، تركيا، الكويت، عمان، جنوب إفريقيا، بلغاريا، ايطاليا، سوريا، أوكرانيا، لبنان، الصين، اسبانيا، موريتانيا، روسيا، البوسنة و الهرسك، قطر، اندونيسيا، كندا،البرتغال،الأردن و الدانمارك. باستثناء اتفاقيتين اثنتين اعتمدت فيهما طريقة الإعفاء كطريقة موحدة بين الجزائر و كل من البحرين والمملكة السعودية، إذ تؤكد أحكام هذه الاتفاقية الأخيرة على أنه في حالة اكتساب مقيم في دولة متعاقدة لدخل أو تملكه رأس مال، و الذي يجوز وفقا لأحكام الاتفاقية أن يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فان الدولة المتعاقدة المذكورة أولا تعفي مثل هذا الدخل أو رأس المال من الضريبة[1065].

من خلال استقراء نصوص هذه الاتفاقيات فإننا نلاحظ أنها لم تبتعد عن المحيط الذي رسمته الاتفاقيات النموذجية لطريقة الخصم الخاصة بالمادة 23ب. و مثال ذلك ما تضمنته الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الإمارات العربية المتحدة التي تنص أنه عندما يحصل مقيم بدولة متعاقدة على دخل و الذي طبقا لمقتضيات هذه الاتفاقية تفرض عليه الضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فان الدولة الأولى تمنح على الضرائب المحصلة من مداخيل هذا المقيم خصما يعادل مبلغ الضريبة المؤداة من الدولة الأخرى، و لكن لا يمكن أن يتجاوز هذا المبلغ المخصوم بأي حال جزءا من الضريبة المحسوبة قبل إجراء الخصم و المتعلق بعناصر الدخل المحصلة من هذه الدولة الأخرى.كما تضيف أنه طبقا لأي مقتضيات في هذه الاتفاقية، عندما تكون المداخيل التي يحصل عليها مقيم بدولة متعاقدة أو الثروة التي يمتلكها معفى من الضريبة في هذه الدولة فان هذه الأخيرة يمكنها من أجل حساب مبلغ

[1065] - الفقرة الأولى (01) من المادة 24 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر والمملكة السعودية.

الضريبة على باقي المداخيل أو رأس المال لهذا المقيم أن تدخل في الاعتبار المداخيل أو رأس المال[1066].

وعلى عكس جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الأخرى فان الاتفاقية المبرمة مع الصين أضافت شرطا لهذه القاعدة تؤكد من خلاله وجوب أن يكون ذلك الدخل الذي تتلقاه الجزائر على شكل أرباح، يتم دفعه من طرف شركة مقيمة بالجزائر إلى شركة مقيمة بالصين لا تملك أقل من 10 بالمائة من أسهم الشركة التي تدفع الأرباح[1067]، و هو ما لم تنص عليه الاتفاقيات النموذجية.

و قد تضمنت بعض الاتفاقيات فقرة خاصة تتكلم عن التحفيزات الاستثمارية. و هو ما نصت عليه مثلا أحكام الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اليمن التي تقر بأنه لأغراض الخصم من ضريبة الدخل أو الضريبة المفروضة على رأس المال في الدولة المتعاقدة، ستشمل الضريبة المدفوعة في الدولة المتعاقدة الأخرى تلك الضريبة المستحقة الدفع في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى، و لكنها أعفيت أو خفضت بمقتضى قوانين تلك الدولة المتعاقدة المتضمنة حوافز ضريبية[1068].

كما تناولت الاتفاقيات المبرمة مع كل من اليمن، الكويت، عمان، موريتانيا، الأردن، كندا، اندونيسيا، البوسنة و الهرسك وأخيرا الاتفاقية المبرمة مع اسبانيا نفس الحكم السابق مع تحديد فترة معينة لسريانه تم تقديرها بالسنوات الخمس الأولى التي تدخل فيها الاتفاقية حيز التنفيذ، مع إمكانية تمديد هذه الفترة عن طريق التشاور بين السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين[1069] و هي نفس المدة التي أقرتها الاتفاقية المبرمة مع كندا[1070]، في حين حددتها الاتفاقية المبرمة مع اندونيسيا بالسنوات الثلاث الأولى من سريان مفعول الاتفاقية[1071].

[1066] – الفقرة الأولى (01) و الثانية (02) من المادة 25 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و الإمارات العربية المتحدة ، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03–164، المؤرخ في 07 ابريل 2003، الجريدة الرسمية عدد 26.

[1067] – الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة الثانية (02) للمادة 23 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و الصين، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 07–174، المؤرخ في 26 يونيو 2007، الجريدة الرسمية عدد 40.

[1068] – الفقرة الثانية (02) من المادة 24 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر اليمن ، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05–78، المؤرخ في 26 فيفري 2005، الجريدة الرسمية عدد 16.

[1069] – الفقرة الثانية (02) من المادة 22 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اسبانيا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05–234، المؤرخ في 23 يونيو 2005، الجريدة الرسمية عدد45.

[1070] – الفقرة الثالثة (03) من المادة 23 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و كندا.

[1071] – الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة الثانية (02) للمادة 23 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اندونيسيا.

الفرع الثاني– الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي اعتمدت طريقتين مختلفتين لإزالة الازدواج الضريبي

تضمنت هذه المجموعة الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر و كل من سويسرا، النمسا، بريطانيا، بلجيكا، ألمانيا، رومانيا ، فرنسا و هولندا. و ما يلاحظ من خلال استقراء أحكام هذه الاتفاقيات أن الأطراف قد اعتمدت طريقتين مختلفتين بغرض إزالة الازدواج الضريبي، فمن ناحية اعتمدت الجزائر طريقة الخصم و ذلك من خلال إقرار نفس الأحكام الواردة في المجموعة الأولى، أما بالنسبة للأطراف الثانية فقد أخذت بطريقة الإعفاء و الخصم معا مثلما هو الحال في الاتفاقية المبرمة مع هولندا.

تؤكد أحكام الاتفاقية المبرمة مع النمسا أنه عندما يتلقى مقيم بالنمسا مداخيل أو يملك ثروة طبقا لأحكام هذه الاتفاقية تخضع للضريبة في الجزائر، تعفي النمسا هذه المداخيل أو هذه الثروة من الضريبة. ولكن مع مراعاة الأحكام التي تنص على أنه لما يتلقى المقيم بالنمسا دخلا يكون خاضعا للضريبة طبقا لأحكام المواد 10، 11 و 12 في الجزائر فان النمسا تخصم من الضريبة التي تحصلها من مداخيل هذا المقيم مبلغا يساوي الضريبة المدفوعة في الجزائر و الذي لا يمكن أن يتجاوز جزء الضريبة المحسوبة قبل الخصم. كما يجب مراعاة الحكم القائم على إعفاء أرباح الأسهم المشار إليها في المادة 10 فقرة 02 من هذه الاتفاقية، و المدفوعة من طرف شركة مقيمة بالجزائر لشركة مقيمة في النمسا، من الضريبة في النمسا[1072].

إلى جانب الأحكام الخاصة بالإعفاء هناك طريقة أخرى تتعلق بما يسمى بالقرض الضريبي، و هو ما نصت عليه الاتفاقية الجزائرية–الفرنسية التي تؤكد في أحكامها على أن المداخيل الناتجة بالجزائر والتي تكون خاضعة للضريبة أو لا تخضع لها الا في هذه الدولة طبقا لأحكام هذه الاتفاقية تؤخذ في الحسبان عند حساب الضريبة الفرنسية، و ذلك عندما يكون المستفيد منها مقيما بفرنسا. تكون هذه المداخيل غير معفية من الضريبة على الشركات تطبيقا للتشريع الداخلي الفرنسي، و في هذه الحالة تكون الضريبة الجزائرية غير قابلة للخصم من هذه المداخيل و لكن للمستفيد الحق في قرض ضريبي يخصم من الضريبة الفرنسية و يكون هذا القرض الضريبي مساويا لمبلغ الضريبة الفرنسية المتعلقة بهذه المداخيل[1073]. و ما يمكن أن نلاحظه من خلال استقراء هذا الحكم أن الجزائر تلتزم بالتخفيض من الضريبة التي تقوم بتحصيلها مبلغا يعادل مبلغ الضريبة المدفوعة بفرنسا وفقا لطريقة الخصم الكامل، و هو ما يؤثر على الخزينة العمومية الجزائرية. كما أنه عندما يتعلق الأمر بمنح الحق في

[1072] – الفقرة الثانية (02) من المادة 23 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و النمسا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05–194، المؤرخ في 28 ماي 2005، الجريدة الرسمية عدد 38.

[1073] – الفقرة الثانية (02) من المادة 24 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و فرنسا.

فرض الضريبة للجزائر فان فرنسا تطبق الإعفاء بالتدرج و هو ما يبدو لصالح فرنسا على حساب الجزائر، مما يستوجب استدراكه[1074].

الفرع الثالث– أحكام الخصم المتعلقة بالضريبة على التركة

تضمنت الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر وفرنسا أحكاما خاصة بالخصم بالنسبة للضريبة على التركات على عكس جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية. وتؤكد أحكام هذه الاتفاقية أنه عندما يكون المتوفي لحظة وفاته مقيما بالجزائر فان الجزائر تقوم بإخضاع مجمل الأملاك التي تكون جزءا من التركة للضريبة، بما في ذلك الأملاك الخاضعة للضريبة بفرنسا طبقا لأحكام الاتفاقية. بحيث يمنح على هذه الضريبة تخفيض بمبلغ يساوي مبلغ الضريبة المدفوعة بفرنسا على الأملاك الخاضعة للضريبة بفرنسا نتيجة للوفاة. أما إذا كان المتوفي لحظة وفاته غير مقيم بالجزائر فان الضريبة الجزائرية المطبقة على الأملاك الخاضعة للضريبة بالجزائر يتم حسابها بمعدل مطابق لمجموع الأملاك الخاضعة للضريبة بمقتضى التشريع الداخلي الجزائري، و نفس الحكم ينطبق بالنسبة لفرنسا[1075].

و ما يمكن قوله في الأخير حول تقييم هذه الطرق التقنية لمنع الازدواج الضريبي و ما هي أفضل طريقة فعالة، فانه من وجهة نظر المكلف بالضريبة يمكننا أن نرجح أكثر طريقة الإعفاء، و هذا بالنظر لوجود سلطة ضريبية واحدة لها صلاحية الإخضاع، بينما في طريقة الخصم فإن المكلف بالضريبة يخضع لمختلف السلطات الضريبية(الإقامة، المصدر)، ويؤدي ذلك إلى تنوع طرق حساب الضريبة لاختلاف الأوعية الضريبية مما يؤدي إلى عرقلة مصالح المكلف بالضريبة. إضافة إلى أن طريقة الإعفاء الكلي أحسن من الناحية التطبيقية، فهي لا تتطلب إجراءات ك2كبيرة يقوم بها المكلف مقارنة بطريقة الخصم التي تجعله مطالبا بإثبات الدخل الذي حققه في دولة أخرى. غير أن طريقة الخصم تعتبر أكثر عدالة إذ تكون الأعباء موزعة بطريقة عادلة على المقيم الذي يحقق مداخيل من مصادر أجنبية. أما من وجهة نظر الإدارة الجبائية طريقة الإعفاء أقل تكلفة من حيث التحصيل والجهد المبذول من طرفها لتحديد الوعاء الضريبي، الا أنها تعتبر مكلفة بالنظر للإيرادات الضريبية التي تتنازل عنها دولة الإقامة .كذلك فإن إعفاء المداخيل المتأتية من مصادر أجنبية، يمكن أن يكون مصدرا لتهرب ضريبي من دولة الإقامة ذات عبء ضريبي كبير باتجاه دول ذات أنظمة ضريبية أقل عبئا، وبالتالي تشجع هذه الطريقة المقيم للاستثمار في الخارج وهو ما يفوت على الدولة إيرادات

1074 - Ais Souhila, Les conventions internationales en droit fiscal, mémoire de magistère, université d'Oran, 2010-2011, Algérie, page 144.

1075 – الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة الأولى، و كذا الفقرة الفرعية (د) من الفقرة الثانية للمادة 24 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و فرنسا.

ضريبية معتبرة. أما طريقة الخصم فهي مكلفة أكثر للدول السائرة في طريق النمو والتي تسعى إلى جلب الاستثمارات الأجنبية، بالنظر للإيرادات الضريبية التي تتنازل عنها لصالح دولة إقامة المستثمر[1076].

و على ضوء الأحكام المذكورة أعلاه يمكننا القول أن البلدان المتطورة قد أنشأت "نظام ضرائب دولي بالتوافق مع مصلحتها، لأنه يقوم على ضرائب الإقامة". وكثيرا ما تتنازل البلدان النامية التي تشكل مصدر دخل الشركات متعددة الجنسيات عن حقها في فرض الضرائب أو تضطر إلى تطبيق ضريبة استقطاع منخفضة. كما أن الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الدول المتقدمة و الدول السائرة في طريق النمو على أساس نموذج الأمم المتحدة تقدم اهتمامًا معينًا للأخيرة، بمعنى أنها تميل إلى تفضيل المزيد من سياسات التنمية في هذه البلدان. و لكن تظل الحقيقة أن الاتفاقيات الجبائية المستوحاة من نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي هي الأكثر انتشارًا بالنظر للاتفاقيات المبرمة بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية. و عليه يجب أن تكون السلطات الضريبية في البلدان النامية يقظة عند التفاوض على مثل هذه الاتفاقيات[1077].

و على الرغم من تبني مبدأ توزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة، و كذا تطبيق إحدى الطرق التقنية سواء تعلق الأمر بالخصم أو الإعفاء، الا أنه قد يبدو غير كاف أحيانا لإلغاء إمكانية حدوث ازدواج ضريبي دولي، و الذي قد ينشأ أحيانا بسبب الغموض الذي يتخلل نصوص الاتفاقيات الجبائية، أو ظهور حالات جديدة لم تتناولها صراحة هذه الأخيرة، و كذا عند القيام بتفسيرها بشكل غير صحيح[1078]. و في هذا الإطار تضمن كل من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ونموذج هيئة الأمم المتحدة أحكاما تكميلية لتطبيق الاتفاقيات الجبائية من أجل حسن تطبيقها وتفسيرها، و التي تعتبر بمثابة ضمانات تكميلية لقواعد تقسيم الحق في فرض الضريبة بين الدول المتعاقدة.

[1076] – نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، المرجع السابق، الصفحة 184 و185.

[1077]- SAIDA Naji, Op.cit, page 466.

[1078] - حواش إبراهيم، المرجع السابق، الصفحة 89.

خاتمة الباب الثاني

يؤكد هذا الجزء من الدراسة أن أحكام الاتفاقيات الجبائية تلعب دورا هاما جدا في تفادي مشكلة الازدواج الضريبي، من خلال إرساء قواعد توزيع الاختصاص الضريبي الدولي بين الدول المتعاقدة. وهذا سواء كان بشكل حصري في دولة الإقامة أو دولة المصدر أين يتم تفادي تلك المشكلة بشكل نهائي. أو عن طريق الإخضاع المشترك بين الدول المتعاقدة، و هو ما اتفقت عليه كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين مع اختلافها في بعض المسائل المتعلقة مثلا بتحديد نسبة الاقتطاع من المصدر، أين كانت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أكثر تشددا مع دول المصدر من خلال تحديد دقيق لنسبة الاقتطاع، في حين تركت هيئة الأمم المتحدة الحرية للدول المتعاقدة في تحديد تلك النسبة حسب ما يناسب ظروفها. إضافة إلى اعتماد بعض الحدود الزمنية في بعض الأحكام أين يظهر أن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حاولت حماية مصالح دولة الإقامة من خلال رفع مدة العتبة الزمنية، في حين قامت هيئة الأم المتحدة بتخفيض تلك المدة حتى يمكن لدولة المصدر الاستفادة أكثر من المداخيل المحققة على إقليمها. و هو ما يؤكد أن أحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تميل أكثر إلى تحقيق مصالح الدول المتقدمة التي غالبا ما تكون هي دولة إقامة المكلفين بالضريبة، في حين يهتم نموذج هيئة الأمم المتحدة أكثر بحماية مصالح الدول السائرة في طريق النمو و التي تمتثل دولة مصدر الدخل باعتبار أن الاستثمارات تنفذ على إقليمها، إذ تسعى أحكام هذا النموذج إلى تحقيق التوازن بين مصالح الدول المتقدمة و الدول السائرة في طريق النمو و ذلك من خلال تهذيب أحكام النموذج الأول و جعلها أكثر مرونة و ملائمة.

و ما يتبث نجاعة هذه الاتفاقيات النموذجية هو اعتماد الاتفاقيات الجبائية الجزائرية لأحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بشكل حرفي، إضافة إلى عدد كبير من الأحكام التي وضعتها هيئة الأمم المتحدة و التي يلاحظ أنها قامت بتبنيها حتى في اتفاقياتها المبرمة مع دول أوروبية، إضافة إلى اعتمادها على أحكام أكثر تشددا و ذلك من أجل حماية مصالحها باعتبارها في أغلب الأحيان دولة من دول المصدر.

الباب الثالث

الضمانات التكميلية لتطبيق أحكام منع الازدواج الضريبي الدولي

الباب الثالث– الضمانات التكميلية لتطبيق أحكام منع الازدواج الضريبي الدولي

اثبت الدراسة في الأجزاء السابقة أن أحكام توزيع الاختصاص الضريبي تكون من خلال منح الحق في فرض الضريبة حصرا إما لدولة الإقامة أو دولة المصدر، أو عن طريق الإخضاع المشترك بينهما، و ذلك وفقا لمعايير محددة. وتعتبر هذه القواعد من أهم الطرق الفعالة التي تلعب دورا مهما لتجنب حدوث مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، أين لعبت الدور الرئيسي في ترتيب تلك الفوضى القانونية الناتجة عن اختلاف أحكام التشريعات الجبائية لمختلف الدول ضمن إطار اتفاقي ثنائي. ولكن على الرغم من الايجابيات التي تحققها هذه الأحكام الاتفاقية، الا أنها تبقى في حاجة إلى تطبيق أحكام و قواعد أخرى كضمانة لمنع أي تجاوزات بخصوصها، سواء تعلق الأمر بارتكاب تجاوزات من طرف الإدارة الجبائية أو من طرف بعض المكلفين بالضريبة. فما هي أهم هذه الضمانات التكميلية لتطبيق أحكام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي؟

للإجابة عن هذه الأسئلة قسمنا هذا الباب إلى قسمين رئيسيين. يتناول الفصل الأول الضمانات التي تحمي مصالح المكلفين بالضريبة، أين سنتناول كيفية حل النزاعات التي تثور بشأن تطبيق اتفاقيات منع الازدواج الضريبي بما في ذلك حالات الازدواج الضريبي التي لم تحل وفقا لأحكام توزيع الاختصاص السابقة، سواء كان ذلك عن طريق إجراءات الاتفاق المتبادل أو عن طريق اللجوء إلى التحكيم. أما الفصل الثاني فيتضمن الأحكام التي تشكل ضمانات تحمي مصالح الدول المتعاقدة، والذي سنتناول من خلاله موضوع الاستخدام التعسفي لأحكام الاتفاقيات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة، إضافة إلى أحكام التعاون الجبائي بين الدول المتعاقدة سواء تعلق الأمر بالمساعدة في تحصيل الضرائب أو تبادل المعلومات بين هذه الدول.

الفصل الأول– الضمانات التكميلية لحماية مصلحة المكلفين بالضريبة

أثبت الواقع العملي أن تطبيق الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي تواجهه عدة تحديات ومشاكل ناتجة أساسا عن عدم احترام بعض الدول لنصوص تلك الاتفاقيات من جهة، و كذا محدودية وقصور هذه النصوص في بعض الأحيان من جهة أخرى. مما يستوجب على الدول العمل دائما على تحسينها و تطويرها وتحيينها لمواكبة التطورات والمستجدات الراهنة[2157]، ضمانا منها و حماية لحقوق المكلفين بالضريبة. لذا تضمنت أحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية و كذا جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية مجموعة من الضمانات التكميلية التي تضمن حقوق المكلفين بالضريبة و تمنع بشكل فعال حدوث الازدواج الضريبي، و هذا من خلال إقرار بعض الأحكام التي تحميهم من تعسف السلطات المختصة للدول المتعاقدة بشأن تطبيق الأحكام الاتفاقية. أين يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى السلطات المختصة للاعتراض عن قرارات الإدارة الجبائية بشأن الضرائب المفروضة بدءا بإجراءات الاتفاق المتبادل وإمكانية اللجوء للتحكيم من أجل حل النزاع من جهة و إيجاد حل لتفادي الازدواج الضريبي باعتبارها آلية لمنع حالات الازدواج التي لم تتناولها الاتفاقيات الجبائية، وكذا الفصل في بعض الإشكالات كازدواج الإقامة. فكيف تم تنظيم هذه المسائل؟ و فيما تتمثل أهم الأحكام التي تناولتها؟

المبحث الأول– فض النزاعات الجبائية الناشئة عن تطبيق أو تفسير الاتفاقيات الجبائية الدولية بموجب الاتفاق المتبادل

تختلف النزاعات الجبائية التي تثور بين المكلف والإدارة الجبائية المختصة على المستوى الدولي عند تطبيق أو تفسير الاتفاقيات الجبائية الثنائية عن تلك الناشئة على المستوى الداخلي، وذلك من الناحية الشكلية لشروط تحققها و الطرق المستخدمة لحلها. و هو ما سنبينه في الآتي من خلال دراسة و تحليل الطرق التي أقرتها الاتفاقيات الدولية من أجل فض النزاعات الناشئة بمناسبة تطبيق أحكامها، وشرح إجراءات التسوية الودية.

المطلب الأول– تحديد النزاعات الجبائية الخاضعة لمجال الاختصاص الدولي

قبل التطرف إلى أحكام الاتفاق المتبادل (الإجراء الودي) يجب أولا معرفة مفهوم النزاع الضريبي، وتحديد شروط خضوعه لطرق فض النزاعات الاتفاقية.

[2157]- حواش إبراهيم، المرجع السابق، الصفحة 90.

الفرع الأول –تعريف النزاع الضريبي

إن مفهوم النزاع الجبائي بصفة عامة يمكن أن يشمل كل الأعمال والإجراءات التي تستهدف تخفيض أو إلغاء مقدار الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة كليا أو جزئيا[2158]. كما يمكن تعريف النزاع الجبائي بأنه الخصومة التي تحدث بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية بمناسبة تطبيق التشريع الضريبي، وذلك عندما يتبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة عند فرضها أو تحصيلها، أو في الحالة التي يكون فيها معسرا ووضعيته المالية لا تسمح له بتسديد مستحقاته الجبائية[2159].

يكون النزاع الجبائي داخليا في حالة ما إذا ما تحقق النزاع على المستوى المحلي و في إقليم دولة واحدة فقط، بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية التابعة لدولته التي يقيم بها و يحمل جنسيتها، وهذا بدءا من مرحلة تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة المنصوص عليها قانونا إلى غاية تحصيل الضريبة المستحقة. أين يمكن للمكلف بالضريبة الاحتجاج و التذرع ببعض النصوص القانونية من أجل الاعتراض على عملية أو معاملة ألحقت به ضررا. كما تنشأ النزاعات الدولية عند وجود خلاف بين الإدارة الجبائية و بين شخص أجنبي لا يحمل جنسية تلك الدولة التي تنتمي إليها الإدارة، و هذا بمناسبة تطبيق أحكام اتفاقية جبائية معينة تربط دولة إقامته مع تلك الدولة السابقة[2160].

وفقا للواقع العملي تتنوع الأسباب التي تؤدي إلى نشوء النزاعات الجبائية فمنها أسباب قانونية ومنها أسباب إدارية. بالنسبة للأسباب القانونية تنشأ أغلب النزاعات الدولية نتيجة لاختلاف الأنظمة الضريبية وتعقيدها، و اختلاف الدول المتعاقدة حول تفسير المصطلحات التي تتضمنها الاتفاقيات الجبائية. أما من الناحية الإدارية قد ينشأ النزاع بسبب تمتع الإدارة الجبائية بسلطة تقديرية واسعة لتفسير بعض أحكام الاتفاقيات الجبائية، و هذا بشكل يضر مصالح المكلف بالضريبة المعني[2161].

تأخذ النزاعات الجبائية إما طابعا جزائيا أو إداريا، فالنزاع القائم في حالة تهرب المكلف بالضريبة من دفع الضرائب المستحقة عليه أو في حالة لجوئه إلى الغش الضريبي عن طريق التدليس أو المناورات

[2158] – فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر، 2008، الجزائر، الصفحات 23 و25.

[2159] – عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية – القسم الثاني الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، جسور للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2013، الجزائر، الصفحة363.

[2160] – عكاكة فاطمة لزهراء/ خضراوي الهادي، تسوية المنازعات الضريبية الناشئة عن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي أمام المحاكم الوطنية، مداخلة منشورة بدون تاريخ، الصفحة 03.

[2161] – عكاكة فاطمة لزهراء/ خضراوي الهادي، المرجع السابق، الصفحة05.

الاحتيالية يعد نزاعا ذو طابع جزائي، و يعود الاختصاص فيه إلى القضاء الجزائي بعد تقديم شكوى من طرف الإدارة الجبائية. أما النزاعات القائمة على الاعتراض من طرف المكلف بالضريبة والمتعلقة بالحصول على تخفيف أو إلغاء للضريبة، تحديد الوعاء الضريبي أو التحصيل كلها تأخذ طابع إداري، و بالتالي حلها يكون عن طريق تقديم الطعون أمام الجهات المختصة أو طرح النزاع على القضاء الإداري وفقا لقانون الإجراءات الجبائية[2162].

ويتم حل النزاع الجبائي بصفة عامة عبر مرحلتين، المرحلة الأولى هي المرحلة الإدارية أو التظلم الإداري و ذلك من خلال مطالبة الإدارة الجبائية بمراجعة القرارات التي يراها المكلف بالضريبة تعسفية في حقه و التي تصل إلى المطالبة باسترداد الأموال التي تم دفعها بالخطأ. لتأتي المرحلة الثانية والتي يمكن اللجوء إليها عند الاختلاف بين الإدارة و المكلف بالضريبة أين يسمح لهذا الأخير باللجوء إلى القضاء، و هو ما يشكل أداة فعالة في يد المكلف للضغط على الإدارة الجبائية[2163]. و على هذا الأساس يشكل اللجوء إلى طرق فض المنازعات المنصوص عليها في الاتفاقيات النموذجية مرحلة إدارية لحل النزاع الجبائي.

الفرع الثاني– شروط إخضاع النزاع الجبائي لطرق فض النزاعات الخاصة بالاتفاقيات الجبائية

لا يمكن أن يتم الاحتجاج أو المطالبة بتطبيق طرق تسوية النزاعات الجبائية التي تقترحها الاتفاقيات الجبائية على أحد المكلفين بالضريبة الا إذا تحققت مجموعة من الشروط، و التي يمكن أن نوجزها كالآتي:

أولا– أن ينشأ نزاع بين الإدارة الجبائية لدولة معينة و بين مكلف بالضريبة يحمل صفة الأجنبي عن الدولة التي تتبع لها الإدارة المتنازع معها، و ذلك بمناسبة تطبيق القوانين الجبائية الداخلية لتلك الدولة.

ثانيا– أن يملك المكلف بالضريبة المعني في الدولة المتنازع مع إدارتها الجبائية ثروة، أو يمارس نشاطا يعود عليه بدخل محدد يكون خاضعا للضريبة وفقا للأحكام المحلية و الاتفاقية.

ثالثا – أن تربط بين دولة المكلف بالضريبة الأجنبي و بين دولة الإدارة المتنازع معها اتفاقية جبائية ثنائية يكون موضوعها منع الازدواج الضريبي[2164].

[2162] - فارس السبتي، المرجع السابق، الصفحة 25.

[2163] – رضا خلاصي، المرجع السابق، الصفحة 228.

[2164] - في حالة عدم وجود اتفاقية تربط بين الدولتين فان المكلف بالضريبة يخضع لقواعد فض النزاعات المنصوص عليها في القانون الداخلي للدولة.

رابعا – أن يتمتع المكلف بالضريبة بالصفة التي تمنحه الحق في الاستفادة من تطبيق الأحكام الاتفاقية عليه (أن يحمل صفة المقيم في إحدى الدول المتعاقدة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية)

خامسا– أن يتحقق الضرر الذي يمس المكلف بالضريبة المعترض نتيجة لممارسة الإدارة الجبائية لوظيفتها، من خلال تطبيق أحكام الاتفاقية الجبائية بشكل يجعل الشخص المعترض يخضع لضريبة تخالف ما تقره تلك الأحكام[2165].

وبالتالي في حالة توافر هذه الشروط فانه يمكن اللجوء إلى إجراءات الاتفاق المتبادل، وقد تضمن نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أحكاما خاصة بإنهاء الضرائب التي لا تتماشى مع الاتفاقية في حالات معينة، أين يمكن للمكلفين في مثل تلك الحالات التقاضي لدى المحكمة الإدارية إما مباشرة أو عند رفض اعتراضاتهم من قبل السلطات الجبائية. حينما تنشأ الضرائب التي لا تتوافق مع الاتفاقية عن طريق التطبيق الخاطئ للاتفاقية من قبل الدولتين المتعاقدتين، توجب على المكلف بالضريبة المعني التقاضي في كل دولة مع كل ما ينطوي عليه مثل هذا من السلبيات. و لهذا فان الفقرة 01 من المادة 25 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية توفر للمكلفين المتضررين دون حرمانهم من التدابير القانونية العادية المتاحة، ما يسمى بإجراء الاتفاق المتبادل لأنه يهدف في المرحلة الثانية منه إلى حل المسائل العالقة على اساس متفق عليه، بدءا بتقديم الاعتراض و انتهاءا بالقرار المتخذ بخصوصه من قبل السلطة المختصة[2166].

و يشكل هذا الإجراء طريقة طعن غير قضائية تسمح للمكلف بالضريبة باللجوء إلى دولة إقامته قصد طلب القيام بدراسة وضعيته الجبائية، و التحاور مع الدولة المتعاقدة الأخرى أي دولة المصدر قصد حل المشكلة بطريقة ودية ودونما اللجوء إلى المحاكم[2167].

و هو ما حاولت هيئة الأمم المتحدة تبنيه في النموذج الخاص بها، الا أنها قامت باعتماد نسختين مختلفتين من المادة 25، و هما المادة 25 أ و المادة 25 ب. و اللتان تضمنتا بعض الأحكام التي وضعتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مع إدخال تعديلات عليها، و هنا تجدر الإشارة إلى أن المادة 25أ لم تتضمن إمكانية اللجوء إلى التحكيم، و هو ما تبنته الجزائر في جميع اتفاقياتها باستثناء البعض، في حين تضمنت المادة 25ب إمكانية اللجوء إلى التحكيم وفقا لما ورد في نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مع وجود بعض الاختلافات.

[2165] - عكاكة فاطمة لزهراء/ خضراوي الهادي، المرجع السابق، الصفحة 03.

[2166] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نموذج اتفاقية جبائية النسخة العربية ،2016، الفقرة 07، الصفحة 326.

[2167] – حواش إبراهيم، المرجع السابق، الصفحة 89.

الفرع الثالث– الحالات التي يشملها نطاق تطبيق إجراء الاتفاق المتبادل

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لأحكام الفقرة 01 من المادة 25 من النموذج على أن إجراء الاتفاق المتبادل إجراء خاص خارج عن نطاق تطبيق أحكام القانون المحلي، و ذلك يعني أنه لا يمكن تحريكه الا في الحالات المنصوص عليها في تلك المادة، أي الحالات التي تم فيها أو سيتم فيها فرض الضرائب دون مراعاة أحكام الاتفاقية[2168].

و في هذا الإطار يتوجب على الدول المتعاقدة أن تسعى للتوصل إلى اتفاق ودي بشأن الحالات التي لا تنطبق مع أحكام الاتفاقية وأن تفعل ذلك بحسن نية. ويترتب بشكل خاص على التزام السلطة المختصة بموجب الفقرة 2 من المادة 25 السعي" لحل القضايا بالاتفاق المتبادل مع السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى، و ذلك من خلال تطبيق الأسس الموضوعية بطريقة عادلة وموضوعية وفقًا لأحكام الاتفاقية ومبادئ القانون الدولي المطبقة على تفسير الاتفاقيات[2169].

أولا–الاتفاق المتبادل من أجل تسوية المشكلات المتعلقة بتفسير الاتفاقية أو تطبيقها

تتضمن الاتفاقيات النموذجية حكما يؤكد على أن السلطات المختصة للدول المتعاقدة ملزمة بحل صعوبات التفسير أو التطبيق عن طريق الاتفاق المتبادل إذا كان ممكنا. و لا يقتصر ذلك على الصعوبات التي قد تنشأ عند إعداد و تنفيذ إجراءات الإعفاء من الضريبة المقتطعة من أرباح الأسهم والفوائد و الإتاوات في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها ، بل أيضا تلك الصعوبات التي يمكن أن تعيق أو تعطل التطبيق الطبيعي لبنود الاتفاقية التي لا يعتمد حلها على اتفاق مسبق حول تفسير الاتفاقية[2170]. يمكن للسلطات المختصة بموجب هذا الحكم معالجة الصعوبات الناشئة عن الأحكام التي لم تعرف بصورة كاملة أو كان تعريفها مبهما، من خلال تعريفها و توضيحها. و كذا تسوية الصعوبات التي تنبثق عن أي نظام ضريبي جديد ينشأ من تغير القوانين. إضافة إلى تحديد ما إذا كان من الجائز معاملة الفوائد كأرباح أسهم بموجب قواعد الرسملة في دولة المقترض، و يترتب عليها إنهاء الازدواج الضريبي في دولة إقامة المقرض كما هي الحال بالنسبة لأرباح الأسهم، و أن تحدد

[2168] - و هكذا إذا فرضت ضريبة مخالفة لأحكام كل من الاتفاقية و القانون المحلي، فهي تندرج ضمن إجراء الاتفاق المتبادل بقدر تأثيرها على الاتفاقية فقط الا إذا كانت هنالك حلقة وصل بين قواعد الاتفاقية و قواعد القانون المحلي التي أسيء تطبيقها.

[2169] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 191 ajoute le nouveau paragraphe 5.1 du commentaires sur l'article 25, page 186.

[2170]- الفقرة الثالثة (03) من المادة 25 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

الشروط المتعلقة بذلك[2171]، و هو ما نصت عليه كل الاتفاقيات الجبائية الجزائرية بالنسبة لأحكام الاتفاق المتبادل[2172].

كما تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعديلها للنموذج سنة 2017 أن المادة 25 منحت السلطات المختصة للدول المتعاقدة صلاحيات واسعة فيما يتعلق تطبيق وتفسير أحكام الاتفاقية. بحيث تأذن الفقرة الثانية (02) للسلطات المختصة بتسوية القضايا التي يقدمها المكلفون بالضريبة لتجنب الضرائب الذي قد تنجم عن تطبيق القوانين الوطنية و لا تتطابق مع أحكام الاتفاقيات الجبائية و ذلك عن طريق إجراء الاتفاق المتبادل. و تسمح أيضا الفقرة الثالثة (03) من نفس المادة للسلطات المختصة أن تلجأ على وجه الخصوص لإبرام اتفاق ودي لتحديد مصطلح غير معرف في الاتفاقية، أو تكميل أو توضيح تعريف مصطلح معين بشرط أن يمكّن هذا الاتفاق من حل أي صعوبات أو شكوك تنشأ فيما يتعلق بتفسير أو تطبيق الاتفاقية[2173].

ثانيا– الاتفاق المتبادل من أجل إيجاد حل لحالات الازدواج الضريبي

لا يلغي تطبيق الاتفاقيات الجبائية أبدا إمكانية حدوث ازدواج ضريبي دولي و هذا راجع لوجود بعض الغموض في بنود الاتفاقيات أو ظهور وضعيات جديدة لم تعرف من قبل ولم ينص عليها صراحة في الاتفاقيات أو عند التفسير و التطبيق الخاطئ لها. و بهدف تصحيح هذه النقائص تضمنت الاتفاقيات النموذجية اجراء التسوية الودية، والتي تعتبر طريقة طعن غير قضائية تسمح للمكلف باللجوء إلى دولة إقامته ملتمسا منها دراسة وضعيته الضريبية و التحاور مع الدولة الأخرى[2174]. وتسمح أحكام الاتفاقيات الجبائية للسلطات المختصة من القضاء على حالات الازدواج الضريبي التي لا تدخل ضمن نطاقها، و على الأخص الحالة التي يكون فيها المكلف بالضريبة مقيما في دولة ثالثة و يملك منشأة دائمة في كلتا الدولتين المتعاقدتين[2175]، و بهذا الشكل يعتبر الإجراء الودي من أهم الميكانزمات المستخدمة لمنع ظاهرة الازدواج الضريبي. سواء كان قانونيا أو اقتصاديا.

[2171] - ONU, Op.cit, paragraphe 10 se réfère aux paragraphes 50, 51 et 52 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 400.

[2172] – تنص مثلا الفقرة الثالثة من المادة 26 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و مصر على أن " تحاول السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين أن تسوي بالاتفاق المتبادل أية مشكلات أو صعوبات أو شك ينشأ فيما يتعلق بتطبيق أو تفسير أحكام هذا الاتفاق ، كما يجوز للسلطتين المختصتين التشاور فيما بينهما بغرض تجنب الازدواج الضريبي في الحالات غير المنصوص عليها في هذا الاتفاق.

[2173] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 192 ajoute le nouveau paragraphe 6.1 au commentaires sur l'article 25, page 186.

[2174] – آيت دحمان سيد علي، المرجع السابق، الصفحة 240.

[2175] – الفقرة الثالثة (03) من المادة 25 للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

01–إجراء الاتفاق المتبادل من أجل منع الازدواج الضريبي القانوني

ينطبق إجراء الاتفاق المتبادل عمليا على الحالات التي تؤدي فيها تصرفات الإدارة الجبائية إلى حدوث الازدواج الضريبي الذي يعد تجنبه الهدف الأساسي للاتفاقيات الجبائية، و من بين أكثر الحالات التي تشملها هذه التصرفات: المسائل المتعلقة بنسب الأرباح لمنشأة دائمة بموجب الفقرة 02 من المادة 07. و كذا الضرائب المفروضة في دولة الشخص الذي يدفع مداخيل إلى شخص آخر (في حالة وجود علاقة خاصة بين الدافع و المالك المستفيد)، و ذلك بالنسبة للجزء الزائد من الفوائد و الإتاوات بموجب أحكام المادة 09 أو الفقرة 6 من المادة 11. على سبيل المثال الحالات التي يؤدي فيها نقص المعلومات المتعلقة بالوضعية الفعلية للمكلف بالضريبة إلى إساءة تطبيق الاتفاقية، ولا سيما فيما يتعلق بتحديد مكان الإقامة (الفقرة 02 من المادة 04) و كذا ترجيح الإقامة في حالة ازدواجها سواء للشخص المعنوي أو الطبيعي (الفقرة03، المادة 04)، أو وجود المنشأة الدائمة (المادة 05) أو الطبيعة المؤقتة للخدمات التي يؤديها موظف ما (الفقرة 02 من المادة 15)[2176]، و هذه نفس الأحكام التي تقرها هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتها على نص المادة 25 من النموذج الخاص بها[2177].

02–القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي الاقتصادي

تقدم المادة 25 من الاتفاقيات النموذجية كذلك آلية تمكن السلطات المختصة من التشاور فيما بينها في سياق مشكلات أسعار التحويل، ليس فقط من أجل حل مشكلات الازدواج الضريبي القانوني وحسب بل كذلك حالات الازدواج الضريبي الاقتصادي، و لا سيما تلك الناجمة عن شمول أرباح المشروعات المشتركة بالفقرة 01 من المادة 09. تكون التعديلات اللازمة بمقتضى الفقرة 02 من نفس المادة مندرجة ضمن نطاق إجراء الاتفاق المتبادل فيما يتعلق بصحة تقدير تلك الأسعار، وهذا إذا تضمنت الاتفاقية الثنائية المعنية مثل هذا النوع من البنود. أما إذا لم تتضمن قواعد مماثلة لتلك المذكورة في الفقرة 02 من المادة، فمجرد كون الدولتان المتعاقدتان قد أضافتا إلى الاتفاقية نص المادة 09، بحدود نص الفقرة 01، يدل على أن المراد هو شمول الازدواج الضريبي الاقتصادي بالاتفاقية.

ونتيجة لذلك ترى معظم الدول الأعضاء أن الازدواج الضريبي الاقتصادي الناجم عن التعديلات التي أجريت على الأرباح بسبب التسعير التحويلي لا تتفق –على الأقل– مع أغراض الاتفاقية، وتدخل في نطاق إجراء الاتفاق المتبادل بموجب المادة 25. في حين أن إجراء الاتفاق المتبادل يؤدي دورا

[2176] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نموذج اتفاقية جبائية ، النسخة العربية ، 2016، الفقرتين 08 و09، الصفحة 326.

[2177] -- ONU, Op.cit, paragraphe 09 se réfère aux paragraphes 08 et 09 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 382.

واضحا في التعامل مع القضايا الناشئة فيما يتعلق بأنواع التعديلات المشار إليها في الفقرة 02 من المادة 09، و يترتب على ذلك أنه حتى في غياب مثل هذا الحكم يجب على الدول أن تسعى إلى تجنب الازدواج الضريبي بما في ذلك عن طريق تقديم التعديلات المناسبة في تلك الحالات المذكورة في الفقرة 02[2178].

ثالثا–الاتفاق المتبادل من أجل تسوية وضع المكلفين بالضريبة الخاضعين للضرائب على نحو لا يتفق مع أحكام الاتفاقية

تؤكد كلتا المنظمتين في شرحهما لنص المادة 25 من الاتفاقيات النموذجية على أنه ينطبق إجراء الاتفاق المتبادل كذلك دون وقوع أي ازدواج ضريبي، إذا كانت الضريبة المعنية تتعارض بصورة مباشرة مع قاعدة من قواعد الاتفاقية الجبائية. و تلك هي الحال حين تفرض إحدى الدولتين الضرائب على فئة معينة من الدخل تمنح الاتفاقية الحق الحصري في فرض الضريبة عليها للدولة الأخرى رغم أن هذه الأخيرة لا يمكنها ممارسة هذا الحق بسبب ثغرة في قوانينها المحلية. و هنالك فئة أخرى من الحالات تتعلق بالأشخاص الذين هم مواطني إحدى الدولتين المتعاقدتين و لكنهم يقيمون في دولة ثالثة و يخضعون في تلك الدولة الأخرى لمعاملة ضريبية تمييزية بموجب الفقرة 01 من المادة 24[2179].

الفرع الرابع– حالات تنافي إجراء الاتفاق المتبادل

هناك ثلاث حالات يمنع فيها اللجوء إلى اجراء الاتفاق المتبادل و يتعلق الأمر ب طلبات الاعتراض الناتجة عن إساءة استغلال حكم الاتفاق المتبادل– طلبات الاعتراض الخاصة بالأحكام و القرارات الخاضعة لأحكام الدستور– طلبات الاعتراض المتعلقة بحالات تغير الظروف القانونية.

أولا– طلبات الاعتراض الناتجة عن إساءة استغلال حكم الاتفاق المتبادل

تشير كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة أن بعض الدول تحرم المكلف بالضريبة من إمكانية اللجوء إلى إجراء الاتفاق المتبادل بموجب الفقرة 01 من المادة 25 من الاتفاقيات النموذجية في الحالات التي تعتبر فيها التعاملات التي يتعلق بها الطلب من حالات إساءة الاستغلال، و تتصل هذه القضية اتصالا وثيقا بقضية "الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية". و مع

[2178] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية ، النسخة العربية لسنة 2016، الفقرتين 10 و11، الصفحة 327.

[2179] - ONU, Op.cit, paragraphe 09 se réfère au paragraphe 13 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 383.

ذلك فدون وجود حكم خاص لا توجد قاعدة عامة بالنسبة للحالات المتصورة من إساءة الاستغلال تمنع اللجوء إلى إجراء الاتفاق المتبادل. غير أنه في حالة المخالفات الخطيرة للقانون المحلي والتي تؤدي إلى عقوبات كبيرة، يمكن للدول منع استخدام إجراء الاتفاق المتبادل من خلال إدراج مثل هذا الحكم في اتفاقياتها مع تحديد الحالات التي يمنع فيها ذلك الإجراء[2180].

ثانيا–طلبات الاعتراض الخاصة بالأحكام و القرارات الخاضعة لأحكام الدستور

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لنص المادة 25 أن بعض الدول تعتبر بعض القضايا غير قابلة للحل عن طريق إجراء الاتفاق المتبادل بوجه عام، و ذلك بسبب أحكام أو قرارات أو أي قانون محلي آخر. ومن أمثلة ذلك أن يكون منح المكلف إعفاء أمرا مخالفا لحكم قضائي نهائي على السلطة الضريبية الامتثال له بموجب دستور تلك الدولة. و حتى القانون الدستوري المحلي لا يبرر عدم الوفاء بالتزامات الاتفاقية[2181]. وعلى السلطة المختصة التي تعتمد على حكم في القانون المحلي كسبب لعدم السماح للمكلف باللجوء لإجراء الاتفاق المتبادل أن تبلغ السلطة المختصة الأخرى بذلك و تذكر الأساس القانوني لهذا الموقف[2182].

و تؤكد كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة أنه يحق للمكلف أن يعرض حالته بموجب الفقرة 01 من المادة 25 على السلطة المختصة في الدولة التي يقيم فيها سواء كان قد قدم مطالبة أو بدا إجراءات التقاضي بموجب القانون المحلي لتلك الدولة أم لا. فإذا كانت هنالك قضية مرفوعة فلا يجب على السلطة المختصة في دولة الإقامة انتظار الحكم النهائي، بل يجب عليها التصريح إذا ما كانت تعتبر الحالة مؤهلة لإجراء الاتفاق المتبادل. و إذا قررت ذلك، فعليها أن تحدد ما إذا كانت قادرة بنفسها على التوصل إلى حل مرض أو ما إذا كان يجب تقديم الحالة إلى السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

[2180] - ONU, Op.cit, 2015,paragraphe 09 se réfère au paragraphe 25 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 389.

[2181] – تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن هذا الحكم يعكس أحكام المادة 27 من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات، و يترتب على ذلك أن أي تبرير لما يشكل انتهاكا للاتفاقية لا بد أن يوجد في أحكام الاتفاقية ذاتها، حسب تفسيرها وفقا للمبادئ المقبولة لتفسير الاتفاقيات الجبائية، و الذي غالبا ما يكون نادر لأنه لا يحكم كيفية تعامل الدولتين مع مسألة ما بعد دخولها تحت إجراء الاتفاق المتبادل وحسب، بل يحول عوضا عن ذلك دون وصول المسألة إلى مرحلة نظر الدولتين فيها.

[2182] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 27، الصفحة 331.

و لا ينبغي رفض طلب تحريك إجراء الاتفاق المتبادل الذي يقدمه المكلف دون سبب وجيه، و إذا تم الفصل في مطالبة ما بصورة نهائية من قبل المحكمة في دولة الإقامة، فقد يرغب المكلف مع ذلك في تقديم طلباته أو متابعتها بموجب إجراء الاتفاق المتبادل. و في بعض الدول، قد تتمكن السلطة المختصة من التوصل إلى حل مرض يختلف عن قرار المحكمة، و في دول أخرى تكون السلطة المختصة ملزمة بقرار المحكمة، غير أنه يجوز لها مع ذلك عرض الحالة على السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى و الطلب من هذه الأخيرة أن تتخذ التدابير الكفيلة بتجنب الازدواج الضريبي[2183].

ثالثا– طلبات الاعتراض المتعلقة بحالات تغير الظروف القانونية

ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن اللجوء لإجراء الاتفاق المتبادل قد يكون ممكنا في وقت معين، و لكن قد يحدث أن تنشأ بعض القضايا بعد تغير الظروف القانونية التي كان يعرفها القانون المحلي أثنا فترة التفاوض على الاتفاقية مما قد يمنع السلطة المختصة من حل القضية التي يثيرها المكلف و لو بصورة جزئية. فإذا كان لمثل هذه المستجدات تأثير مقيد على السلطة المختصة، ويتضح أن النقاشات الثنائية في إطار إجراء الاتفاق المتبادل لا يمكنها حل المسألة ، فان معظم الدول ستقر بان لهذا التغير في الظروف أهمية تسمح للسلطة المختصة بالانسحاب من ذلك الإجراء. وفي بعض الحالات، قد تكون الصعوبة مجرد صعوبة مؤقتة، كحين يسن تشريع تصحيحي، وفي تلك الحالة يجب تعليق الإجراء لا إنهاؤه. و سيكون على السلطتين المختصتين مناقشة الصعوبة وتأثيرها المحتمل على إجراء الاتفاق المتبادل[2184]. وهو الرأي الذي توافق عليه هيئة الأمم المتحدة حسب ما ورد في الشرح الخاص بالنموذج[2185].

المطلب الثاني–إجراءات التسوية الودية بين الدول المتعاقدة –الاتفاق المتبادل–

يتم تنفيذ إجراء الاتفاق المتبادل ضمن مراحل بدءا من تقديم طلب الاعتراض إلى غاية تنفيذ قرار الاتفاق المتبادل. تقوم السلطات المختصة بعد تقديم الطلب بتطبيق الإجراء الودي على مرحلتين، مرحلة داخلية تشمل معالجة الطلب، دراسة الحالة أو الوضعية التي يتواجد فيها المكلف بالضريبة من حيث المضمون و الشكل و التحقق من تأسيس طلبه. لتأتي فيما بعد المرحلة الدولية أين يتم تبادل

2183 ONU, Op.cit, paragraphe 09 se réfère aux paragraphes 34 et 35 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 392.

2184 - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 28، الصفحة 331.

2185 - ONU, Op.cit, paragraphe 09 se réfère au paragraphe28 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 391.

الآراء ووجهات النظر شفهيا وكتابيا، أو من خلال عقد اجتماعات تحضرها لجان ممثلة للدولتين المتعاقدتين[2186].

الفرع الأول – تقديم طلب الاعتراض إلى السلطات الخاصة (المرحلة الأولى)

تمنح أحكام الاتفاقيات النموذجية المكلف المعني الحق في التقدم بطلب إلى السلطة المختصة في الدولة التي يقيم فيها سواء استنفذ جميع التدابير العلاجية المتاحة له بموجب القانون المحلي لكل من الدولتين أو لم يفعل. و من جهة أخرى، تلك السلطة المختصة ملزمة بان تنظر في هذا الاعتراض، وأن تتخذ بشأنه إجراءا وفقا لأحد الشكلين المنصوص عليهما في الفقرة الثانية (02) من المادة 25. الا إذا حرك المكلف الإجراء لتطبيق الفقرة 01 من المادة 24 من الاتفاقيات النموذجية و المتعلقة بالمعاملة التمييزية، من خلال تقديم الطلب إلى السلطات المختصة التابعة للدولة التي يحمل جنسيتها[2187].

يلجأ المكلف بالضريبة إلى السلطات المختصة بهدف معالجة وضعيته عن طريق تحرير طلب خطي لا يخضع لأية شكليات خاصة[2188]. وهنا لا يحتاج المعني عند تحريكه لهذا الإجراء القيام بالانتظار إلى غاية فرض الضريبة التي يعتبرها "لا تتوافق مع الاتفاقية" عليه أو تبليغه بها. يكفيه فقط أن يتبث أن "تصرفات إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كليتهما" ستؤدي إلى فرض مثل تلك الضريبة، و أن تلك الضريبة تشكل خطرا على مصالحه وحسب بل محتملا كذلك. و يقصد بمثل هذه التصرفات جميع الأفعال أو القرارات، سواء كانت ذات طبيعية تشريعية أو تنظيمية و سواء كان تطبيقها عاما أو فرديا، مما يترتب عليه لزوما و بصورة مباشرة فرض الضريبة على المشتكي خلافا لأحكام الاتفاقية[2189].

وبالتالي فان تكييف ما إذا كانت تصرفات إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتيهما ستؤدي إلى فرض الضرائب على نحو لا يتوافق مع الاتفاقية، يبقى أمرا يتوقف تحديده من وجهة نظر المكلف، و بينما يجب أن يكون اعتقاد المكلف بان الضرائب ستفرض على هذا النحو اعتقادا معقولا و مستندا إلى

2186 – آيت دحمان سيد علي، المرجع السابق، الصفحة 241.

2187 – الفقرة الأولى (01) من المادة 25 لكل من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وكذا نموذج هيئة الأمم المتحدة.

2188 – آيت دحمان سيد علي، نفس المرجع، الصفحة 240.

2189 – مثال ذلك إذا كان من شأن تغير ما في القانون الضريبي لدولة متعاقدة أن يخضع شخص يحقق نوعا معينا من الدخل للضريبة على نحو لا يتوافق مع الاتفاقية، فبإمكان ذلك الشخص تحريك إجراء الاتفاق المتبادل فور تعديل القانون و تحقيق ذلك الشخص للدخل المعني أو فور أن يصبح من المحتمل أن الشخص سيحقق ذلك الدخل.

حقائق يمكن إثباتها، فلا ينبغي على السلطات الضريبية أن ترفض النظر في طلب قدم بموجب الفقرة 01 لمجرد أنها ترى أنه لم يتبث أن مثل هذه الضرائب سوف تفرض[2190].

أولا– شروط قبول طلب الاعتراض

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لقبول الاعتراضات المقدمة بموجب الفقرة الأولى من المادة 25 استيفاء شروط تضمنتها صراحة تلك الفقرة. يجب كمبدأ أن تعرض على السلطة المختصة في دولة إقامة المكلف، و يجب تقديمها على هذا النحو خلال ثلاث سنوات من تاريخ التبليغ بالإجراء الذي تنشأ عنه الضريبة التي لا تتوافق مع الاتفاقية. و لا تضع الاتفاقية أية قواعد خاصة بخصوص شكل الاعتراض، إذ يجوز للسلطات المختصة أن تحدد ما تراه مناسبا من إجراءات خاصة، و إذا لم يحدد أي إجراء خاص جاز تقديم الاعتراضات كما تقدم الاعتراضات المتعلقة بالضرائب إلى السلطات الجبائية في الدولة المعنية[2191].

01– عرض الحالة على السلطة المختصة لدولة إقامة المعترض (الشرط الأول)

يجب على المكلف بالضريبة عرض حالته على السلطة المختصة بدولة إقامته، بصرف النظر عما إذا كانت الضريبة المعترض عليها قد فرضت في تلك الدولة أو الدولة الأخرى، وبصرف النظر عما إذا كان قد نشأ عن هذه الضريبة ازدواج ضريبي أم لا. و في حالة ما إذا قام المكلف بنقل مكان إقامته إلى الدولة المتعاقدة الأخرى بعد التدبير أو الضريبة المعترض عليها، يتوجب عليه مع ذلك أن يقدم اعتراضه إلى السلطة المختصة في الدولة التي كان مقيما فيها خلال السنة التي فرضت أو ستفرض عليه الضريبة فيها.

غير أنه في الحالة التي يشتكي فيها شخص يحمل جنسية إحدى الدولتين المتعاقدتين، و يقيم في الدولة الأخرى من إخضاعه في تلك الدولة الأخرى إلى إجراء أو ضريبة تتسم بالتمييز بموجب الفقرة 01 من المادة 24 ، فانه من الأنسب أن يسمح له استثناءا من القاعدة العامة المذكورة أعلاه، أن يقدم اعتراضه إلى السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها. ونفس الشيء ينطبق على الشخص الذي يحمل جنسية دولة متعاقدة، رغم أنه لا يقيم في أي منهما، وهنا يجوز للدولتين المتعاقدتين إن فضلتا منح المكلفين بالضريبة خيار عرض حالاتهم على السلطة المختصة في أي من

[2190]– منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية ، 2016، الفقرة 14، الصفحة 327.

[2191] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نفس المرجع، الفقرة 16، الصفحة 328.

الدولتين، و في مثل هذه الحالة يجب تعديل الفقرة 01 من المادة 25 بما يتناسب مع هذا الحكم[2192]. وهو ما نصت عليه أحكام اتفاقية BEPS التي تؤكد على إمكانية عرض الحالة من طرف المكلف بالضريبة المتضرر على السلطة المختصة لأي من الدولتين المتعاقدتين[2193].

أما بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الجزائرية فقد أخذت بنفس المبادئ التي تعتمدها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و أقرت كلها بمبدأ عرض الحالة من طرف الشخص المتضرر على السلطة المختصة للدولة التي يقيم فيها، أو الدولة التي يحمل جنسيتها إذا تعلق الأمر بحالة تتعلق بتطبيق مبدأ عدم التمييز. باستثناء الاتفاقيات المبرمة مع كل من المملكة العربية السعودية، هولندا و الدانمارك التي تضمنت فقط القاعدة الأولى أي عرض الحالة على دولة الإقامة، و ذلك دون التطرق إلى حالات الخاصة بالتمييز بين المكلفين[2194] على الرغم من تضمين أحكام خاصة بعدم التمييز في الاتفاقيتين الأخيرتين على عكس الاتفاقية المبرمة مع المملكة السعودية.

هنا يطرح تساؤل حول كيفية الاحتجاج من طرف المكلف بالضريبة أمام السلطات المختصة في حالة تعرضه لمشكلة التمييز، وهو ما يبين وجود فراغ قانوني في هذه الاتفاقية التي لم تتضمن واحدا من أهم المبادئ التي تقوم عليها الجباية الدولية حاليا. فمن الأفضل لو تناولت هذه الاتفاقيات إمكانية اجراء الاتفاق المتبادل في حالة المعاملة التمييزية.

أ–الإجراءات الانفرادية لتنفيذ إجراء الاتفاق المتبادل

قبل الشروع في الإجراءات الثنائية لتنفيذ الاتفاق المتبادل، هناك بعض الإجراءات و القواعد الانفرادية التي تربط السلطة المختصة بالمكلف بالضريبة، كمسألة رفع القضية إلى السلطة المختصة. يتوجب التوضيح هنا أن هذا النوع من القواعد الإجرائية الانفرادية المتعلقة بممارسات السلطة المختصة لا تتطلب موافقة السلطة المختصة الأخرى، لأنها لا تتجاوز مستوى علاقات تلك السلطة المختصة بدافعي الضرائب التابعين لها. ومع ذلك ترى هيئة الأمم المتحدة أنه من المستحسن تبليغها إلى السلطات المختصة في الدولة الطرف الأخرى في الاتفاقية وإلى أقصى حد ممكن، و ذلك بغرض تجنب الاختلافات الجوهرية بين هذه القواعد في مختلف الاتفاقيات[2195]

[2192] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرات 17، 18 و 19، الصفحة 328.

[2193] – الفقرة الأولى من المادة 16 لاتفاقية منع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح.

[2194] – المرسوم الرئاسي رقم 15–337، المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، العدد الأول للجريدة الرسمية من سنة 2016

[2195]- ONU, Op.cit, paragraphes 45 et 46, page 422.

ب–تحديد السلطة المختصة بإجراء الاتفاق المتبادل

تمنح أحكام المادة 25 للاتفاقيات النموذجية السلطات المختصة في الدولة المتعاقدة صلاحية حل أي صعوبات تنشأ فيما يتعلق بتفسير الاتفاقية عن طريق الاتفاق المتبادل[2196]، و الذين عادة ما يتمثلون في وزراء المالية أو من يفوضهم ممن يكونون في العادة مسؤولين عن إدارة الاتفاقية. إضافة إلى بعض السلطات الأخرى كوزارة الخارجية و المحاكم، و التي تملك الحق في تفسير المعاهدات والاتفاقيات الدولية حسب القانون المحلي للدول المتعاقدة[2197]. وهو ما لم تتطرق له الاتفاقيات الجبائية الجزائرية صراحة، و هنا يطرح تساؤل حول من هي السلطة المختصة بإجراء الاتفاق المتبادل في الجزائر؟ هل يمكن أن نعتمد على التعريف الذي أعطته هذه الاتفاقيات للسلطة المختصة في المادة الثالثة منها، و بالتالي يمثل هذه السلطة المختصة وزراء المالية و كذا ممثليهم المرخص لهم، أم أن مفهوم السلطة المختصة بالنسبة لإجراء الاتفاق المتبادل قد يتوسع ليشمل بعض الموظفين من الإدارة الجبائية؟ ربما كان من الأحسن التطرق إلى هذه المسائل بمزيد من التفصيل والتوضيح، و تحديدها صراحة.

02– شرط العتبة الزمنية –03 سنوات–(الشرط الثاني)

تضمنت كل من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة حكما ينص على أنه يجب أن يتم تقديم الاعتراض من طرف المكلف خلال ثلاث سنوات من تاريخ التبليغ بالإجراء الذي تنشأ عنه الضريبة التي لا تتوافق مع الاتفاقية. و الهدف من وضع هذا الحد الزمني هو توفير الحماية اللازمة لمصالح الإدارة الجبائية من الاعتراضات المتأخرة. و من الواجب اعتبار هذا الحد الزمني كحد أدنى، إذ يمكن للدولتين المتعاقدتين الاتفاق أثناء المفاوضات على مدة أطول بما فيه من مصلحة للمكلفين بالضريبة. و يجوز للدول المتعاقدة حذف مثل هذا الشرط من الاتفاقية إذا اتفقت على التطبيق التلقائي للحدود المنصوص عليها في تشريعاتها المحلية على مثل هذه الاعتراضات، بشرط أن تخدم آثارها مصلحة المكلفين المتضررين بصورة أفضل، و هذا إما لأنها لا تقر مدة زمنية أطول لتقديم الاعتراضات أو لأنها لا تضع أية حدود زمنية لهذه الغاية[2198].

[2196] - الفقرة الثالثة من المادة 25 للاتفاقيات الجبائية النموذجية.

[2197] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 53، الصفحة 337.

[2198] - ONU, Op.cit, paragraphe 09 se réfère au paragraphe 20des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page ..386

و قد تضمنت اتفاقية BEPS أحكام تؤكد على ضرورة اعتماد مثل هذا القيد الزمني، و الذي حددته هي أيضا ب 03 سنوات تبدأ من تاريخ أول تبليغ للإجراء المؤدي إلى فرض ضرائب على نحو لا يتوافق مع الاتفاقية[2199]. وتحدد بداية حساب فترة ثلاث سنوات اعتبارا من تاريخ "أول تبليغ بالإجراء المؤدي إلى فرض الضرائب على نحو لا يتوافق مع الاتفاقية، و الذي يتم بصورة مباشرة بمقتضى قرار إداري أو إجراء عام. فالمدة الزمنية لا يبدأ احتسابها الا من تاريخ تبليغ الإجراء المنفرد الذي ينشئ مثل هذه الضريبة، و الذي يشمل تاريخ فرض الضريبة ذاتها أو تاريخ إشعار التقدير أو تاريخ طلب رسمي أو أي وسيلة أخرى لتحصيل الضريبة أو فرضها[2200].

و بالتالي يملك المكلف بالضريبة الحق في عرض الحالة فور اعتقاده بأن فرض تلك الضريبة سيؤدي إلى تطبيق لا يتوافق مع أحكام الاتفاقية، في حين أن الحد البالغ ثلاث سنوات لا يبدأ الا عند تحقق تلك النتيجة. غير أنه توجد حالات يملك فيها المكلف الحق في الشروع بإجراء الاتفاق المتبادل قبل بداية الحد الزمني البالغ ثلاث سنوات.

و لتوضيح ذلك نأخذ كمثال حالات التقدير الذاتي و الذي عادة ما يتم التبليغ بذلك التقدير كإشعار الخضوع أو رفض التقدير أو طلب استرداد، و هنا يبدأ حساب مدة السنوات الثلاث من وقت التبليغ لا وقت تقديم المكلف إقرار التقدير الذاتي. غير أنه قد توجد حالات لا يتم فيها الإشعار بالخضوع أو ما شابه ذلك، هنا يكون وقت "التبليغ" هو الوقت الذي يعتبر فيه المكلف في العادة قد اعلم بالضريبة التي لا تتوافق مع الاتفاقية، كالتاريخ الذي تتوفر فيه للمكلف بالضريبة المعلومات التي تسجل تحويل الأموال من خلال كشف حساب مثلا[2201]. كذلك بالنسبة لنظام ضريبة الاقتطاع من المصدر فان الحد الزمني يبتدئ من لحظة دفع الدخل، أما إذا اثبت المكلف أنه لم يعلم بالاقتطاع الا في تاريخ لاحق، فان الحد الزمني يبدأ من ذلك التاريخ.

هناك مسألة أخرى تتعلق بالحالات التي يتخذ فيها مزيج من القرارات أو الإجراءات الجبائية في كلتا الدولتين المتعاقدتين مما يؤدي إلى فرض ضرائب لا تتوافق مع الاتفاقية، فالحد الزمني في هذه الحالة

[2199] – الفقرة الأولى من المادة 16 لاتفاقية منع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح.

[2200] – عادة ما يقر القانون المحلي أن الوقت الذي يرسل فيه الإشعار (هو وقت بداية احتساب مهلة 03 سنوات، أو بعد مرور عدد محدد من الأيام بعد إرساله، أو الوقت المتوقع لوصوله إلى العنوان الذي أرسل إليه (وهما وقتا الاستلام المادي المفترض، أو وقت استلامه المادي الفعلي أو إذا لم يكن هنالك اثبات كاف لذلك، فان الوقت الذي يتوقع فيه في العادة وصول الإشعار إلى العنوان المعني يجب أن يعامل باعتباره وقت التبليغ، مع الحرص على تفسير هذا الحكم على النحو الأكثر مراعاة للمكلف.

[2201] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 21، الصفحة 329.

لا يبدأ الا من تاريخ أول تبليغ بآخر قرار أو إجراء. فإذا قامت إحدى الدول المتعاقدة بفرض ضريبة لا تتوافق مع الاتفاقية، و لكن الدولة الأخرى منحت إعفاء من تلك الضريبة بمقتضى المادة 23أ أو 23ب بحيث لا يقع ازدواج ضريبي، فلن يقوم المكلف عمليا بإجراء الاتفاق المتبادل فيما يتعلق بتصرف الدولة الأولى. أما إذا قامت الدولة الأخرى بعد ذلك بتبليغ المكلف برفض الإعفاء بحيث ينشأ ازدواج ضريبي، فان حدا زمنيا جديدا يبدأ من تاريخ ذلك التبليغ لان تصرفات كلتا الدولتين مجتمعة تؤدي حينئذ لإخضاع ضريبي مخالف لأحكام الاتفاقية[2202].

أ–شرط العتبة الزمنية لتقديم الاعتراض وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية

بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الجزائرية فإننا نلاحظ أنها قد اختلفت فيما يخص تحديد شرط العتبة الزمنية من أجل تقديم طلب الاعتراض، أين حددت هذه الفترة بسنة واحدة في الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وتركيا، في حين حددتها بسنتين بالنسبة للاتفاقيات المبرمة مع كندا، لبنان، اندونيسيا، سوريا، قطر، ايطاليا[2203]. ويلاحظ هنا أن الجزائر مع نظيراتها من الدول التي أبرمت معها هذه الاتفاقيات قد أقرت فترة زمنية أقل من تلك المنصوص عليها في الاتفاقيات النموذجية و هذا على الرغم من التوصيات الوارد في شرح هذه الأخيرة باعتماد مدة تساوي أو تتجاوز ثلاث سنوات، و بالتالي تسعى هذه المجموعة من الاتفاقيات إلى توفير حماية أكثر للإدارة الجبائية، من خلال الحد قليلا من قدرة المكلف بالضريبة بتخفيض مهلة تقديم الاعتراض. غير أن باقي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية و التي تمثل الأغلبية تحدد تلك الفترة بثلاث سنوات[2204]، وبالتالي تكون هذه المجموعة الأخيرة قد أخذت بنفس المبدأ الذي جاءت به الاتفاقيات الجبائية النموذجية. كما تؤكد جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية أن

[2202] - في بعض الحالات قد يكون السجل الذي تحتفظ به السلطات الضريبية قد تم إتلافه بصورة روتينية قبل انتهاء الحد الزمني وفقا للممارسة المعتادة في إحدى الدولتين أو كلتيهما. و لا تحول التزامات الاتفاقية دون هذا الإتلاف أو تفرض على السلطة المختصة قبول ادعاءات المكلف دون اتباث، الا أنه يجب في مثل هذه الحالات منح المكلف فرصة تقديم الإثباتات الناقصة، مع استمرار إجراء الاتفاق المتبادل ، بالقدر الذي يسمح به القانون المحلي

[2203] – تنص مثلا الفقرة الأولى من المادة 25 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و قطر على أنه: " حيثما يعتبر شخص أن إجراءات إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتيهما تؤدي أو سوف تؤدي بالنسبة له إلى فرض ضريبة لا تتفق مع أحكام هذه الاتفاقية، يمكنه بصرف النظر عن وسائل المعالجة المنصوص عليها في القوانين المحلية لكلتا الدولتين المتعاقدتين، أن يعرض قضيته أمام السلطة المختصة التابعة للدولة المتعاقدة التي هو من مواطنيها إذا كانت قضيته تندرج ضمن البند 1 من المادة 21من هذه الاتفاقية. و يجب عرض القضية خلال سنتين من تاريخ أول إخطار بفرض الضريبة التي لا تتفق مع أحكام هذه الاتفاقية"

[2204] – الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من السعودية، فرنسا، بلغاريا، رومانيا، إيران، البحرين، الأردن اسبانيا، روسيا، أوكرانيا، جنوب إفريقيا، البرتغال، الصين، النمسا، كوريا، اليمن، الإمارات العربية المتحدة، الكويت، ألمانيا، سويسرا، بلجيكا، عمان، بريطانيا ، موريتانيا، مصر، البوسنة و الهرسك، هولندا ، الدانمارك و اليابان.

احتساب هذه الفترة المحددة لتقديم الاعتراض تبدأ من تاريخ الإخطار الأول بالإجراء الذي أدى إلى إخضاع الشخص للضريبة على نحو مخالف لأحكام تلك الاتفاقيات.

ب– تطبيق الحد الزمني بالنسبة لحالات الدعاوى المحلية

ما تجدر الإشارة إليه أن اجراء الاتفاق المتبادل يعتبر إجراءا مستقلا بذاته عن الطعن الذي ينص عليه القانون الداخلي للدول المتعاقدة. أين يسمح للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى طلب الاتفاق المتبادل من جهة و التقدم بطعن ضريبي وفقا لأحكام التشريع الداخلي. و هنا يتوجب على الإدارة الجبائية إيقاف الفصل في الطعن الضريبي الداخلي لحين الفصل في الموضوع وفقا لإجراء الاتفاق المتبادل[2205].

و يعني ذلك أنه تستمر مدة الثلاث سنوات في السريان خلال أية دعاوى بمقتضى القانون المحلي بما في ذلك الدعاوى الإدارية كإجراءات الاستئناف المحلية، و هذا ما يخلق صعوبات فيما يخص طلب إجراء الاتفاق المتبادل، تتجسد خاصة عند قيام المكلفين بالضريبة بالاختيار بين التدابير التي يوفرها القانون المحلي و تلك الحلول التي يوفرها إجراء الاتفاق المتبادل وحده[2206]. الا أن الواقع العملي يظهر أن الكثير منهم سيحاول معالجة هذه الصعوبات بالشروع في إجراء اتفاق متبادل و رفع دعوى بموجب القانون المحلي في الوقت ذاته حتى لو كانت لاحقة[2207].

ج–إشكالية تطبيق شرط دفع الضريبة قبل تقديم طلب إجراء الاتفاق المتبادل

أوردت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على نص المادة 25 من النموذج، أن بعض الدول ترى أنه لا يجوز للمكلف البدء بإجراء اتفاق متبادل ما لم يتم دفع مبلغ الضريبة المتنازع عليها كاملا أو دفع جزء محدد منه[2208].

2205 – عكاكة فاطمة لزهراء/ خضراوي الهادي، المرجع السابق، الصفحة 06.

2206 – تسمح منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية للدول التي ترغب في السماح بتعليق مدة الثلاث سنوات (أو أكثر) أثناء دعاوى القانون المحلي، النص على ذلك.

2207 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 24، الصفحة 330.

2208 - تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على نص المادة 25 أن هناك دول أخرى تخالفها الرأي و ذلك من خلال باعتبار أن المادة 25 تشير إلى كل ما على المكلف فعله قبل البدء بالإجراء، و أنها لا تفرض مثل هذا الشرط و يمكن تنفيذ الإجراء حتى قبل فرض الضريبة على المكلف أو إبلاغه بخضوعه لها. و لكن المادة 25 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لم تتضمن أي إجابة واضحة تماما حول هذه المسألة، و تضيف أنه مهما كان موقف الدول من هذه النقطة فلا بد لها عند تطبيق المادة، أن تدرك أن إجراء الاتفاق المتبادل يدعم الأحكام

و ترى أن شرط دفع الضرائب المستحقة (مع مراعاة إعادتها كليا أو جزئيا وفقا لما يتمخض عنه الإجراء) مسألة إجرائية في الأساس لا تخضع للمادة 25[2209].

و في هذا الإطار قد يؤدي شرط دفع الضريبة إلى خسارة المكلف خسارة دائمة للقيمة الزمنية المتمثلة بالمبلغ المفروض دون وجه حق في المدة السابقة للانتهاء من إجراء الاتفاق المتبادل. في هذه الحالة إذا كانت الدول تشترط دفع الضريبة المستحقة كشرط مسبق لإجراء الاتفاق المتبادل الذي يحركه المكلف أو للنظر بجدية في قضية ما ضمن ذلك الإجراء، فلا بد أن يكون لديها نظام لإعادة مبلغ الفائدة على أي مبلغ أساسي يجب إعادته إلى المكلف نتيجة للاتفاق المتبادل الذي تتوصل إليه السلطات المختصة. كما يجب أن تعكس الفائدة المدفوعة على هذا النحو قيمة المبلغ الأساسي والمدة الزمنية التي لم يكن ذلك المبلغ خلالها متاحا للمكلف[2210].

الفرع الثاني–موقف السلطة المختصة من طلب الاعتراض

يختلف موقف السلطة المختصة بين الفصل في القضية دون اللجوء إلى إجراء الاتفاق المتبادل، أو الموافقة على طلب إجراء الاتفاق المتبادل.

أولا–الفصل في القضية دون اللجوء إلى إجراء الاتفاق المتبادل

تصرح منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه في حالة إقرار السلطة المختصة التي تم التوجه إليها أن الشكوى مبررة و اعتبرت الضريبة المشتكى منها جديرة كليا أو جزئيا بتدبير يتخذ في دولة إقامة المكلف، فعليها أن تستجيب للمشتكي بأسرع وقت ممكن بإجراء التعديلات أو منح الإعفاءات التي تراها مبررة، و في هذه الحالة يمكن حل القضية دون اللجوء إلى إجراء الاتفاق المتبادل[2211].

ثانيا–الموافقة على طلب إجراء الاتفاق المتبادل

إذا بدا لتلك السلطة المختصة في دولة إقامة الشخص الذي قدم طلب الاعتراض أن الضريبة التي تم الاعتراض عليها جديرة كليا أو جزئيا بتدبير يتخذ في الدولة الأخرى، تلتزم السلطة المختصة لدولة

الموضوعية للاتفاقية و أن نص المادة 25 يجب فهمه في سياقه و على ضوء أهداف الاتفاقية والغاية منها، بما في ذلك تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب المالي.

[2209] - ONU, Op.cit, paragraphe 09 se réfère aux paragraphes 46 et 47 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 397

[2210] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 48، الصفحة 335.

[2211] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نفس المرجع، الصفحة 331

الإقامة وفقا لأحكام الفقرة02 من المادة 25 عاجلا بتحريك إجراء الاتفاق المتبادل لا سيما في الحالات التي تكون فيها أرباح المشروعات المشتركة قد تم تعديلها نتيجة لتعديلات التسعير التحويلي[2212].

و في هذه الحالة فان الفقرة 02 من المادة 25 لكلتا الاتفاقيتين النموذجيتين تؤكد على ضرورة التفاوض من خلال إجراء الاتفاق المتبادل، و يقتصر واجب السلطات المختصة في هذه المرحلة على بذل أقصى جهد لتحقيق النتيجة، وأن تضمن قدر الإمكان عدم تعطيل إجراء الاتفاق المتبادل بالتأخير في تنفيذ الإجراء[2213].

تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في التعليقات على النموذج المعدل سنة 2017 أنه يجوز أن يسمح الاتفاق الضريبي للاتفاقيات المبرمة بين عدة دول في بعض الأحيان للسلطات المختصة في تلك الدول بتسوية القضايا المتعددة الأطراف بالاتفاق المتبادل بموجب الفقرتين 1 و 2 من المادة 25 من تلك الاتفاقيات[2214]. ويجوز إبرام اتفاق ودي متعدد الأطراف إما عن طريق التفاوض على اتفاق واحد بين جميع السلطات المختصة في الدول المعنية أو عن طريق التفاوض بشأن اتفاقات ودية ثنائية منفصلة ولكنها مترابطة[2215].

و تؤكد اللجنة التي عينتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في مجال الشؤون الجبائية الدولية على أن الدول المتعاقدة ملزمة بمراعاة مجموعة من المسائل في إطار إجراء الاتفاق المتبادل بما في

[2212] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرتين 32 و33، الصفحة 331.

[2213] - ONU, Op.cit, paragraphe 09 se réfère aux paragraphes 37 et 38 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 393.

[2214] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe198 ajoute les nouveaux paragraphes 38.1/38.2/38.3, page 192.

[2215] - مثال ذلك القيام بهذا الإجراء لتوزيع الأرباح بشكل مناسب بين المنشآت الدائمة التي تمتلكها المؤسسة في دولتين مختلفتين أبرمت معهما دولة إقامة المؤسسة اتفاقيات جبائية. ففي مثل هذه الحالة، قد يكون لأي تعديل تم إجراؤه فيما يتعلق بالمعاملات الداخلية بين المنشأتين الدائمتين تأثير على فرض الضرائب على المؤسسة في دولة إقامتها. فوفقا للفقرتين 1 و2 من المادة 25 من الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين دولة المؤسسة والدول التي توجد فيها المنشآت الدائمة، يتضح أن السلطة المختصة لدولة إقامة المؤسسة مخول لها السعي لحل القضية بالاتفاق المتبادل مع السلطات المختصة في الدول التي توجد فيها المنشآت الدائمة، وتحديد التوزيع المناسب للأرباح على المنشآت الدائمة للمقيم فيها وفقًا للاتفاقيات الجبائية.

ذلك تيسير الإجراءات ودقتها[2216]. و يتم هذا التيسير بالحد من الإجراءات الشكلية المتعلقة بسير إجراء الاتفاق المتبادل و الاستغناء عن باقي الإجراءات الغير ضرورية. إضافة إلى دراسة كل حالة من الحالات المعروضة على الاتفاق المتبادل على حدا، و السعي للبحث عن حلول لها وفقا لوقائعها الشخصية، لا بالرجوع إلى نتائج الحالات الأخرى. و أخيرا السعي لوضع أحكام قانونية داخلية تنظم من خلالها الدول كل ما يخص إمكانية اللجوء إلى إجراء الاتفاق المتبادل[2217].

ثالثا– تبادل الآراء بين السلطات المختصة

تضمن شرح المادة 25 لكلتا الاتفاقيتين النموذجيتين إمكانية التواصل بين السلطات المختصة للدول المتعاقدة بصورة مباشرة، حتى و لو تم هذا عن طريق هيئة مشتركة تتألف منها أو من ممثليها، و هنا يترك أمر تحديد عدد أعضاء تلك الهيئة و كذا القواعد الإجرائية للسلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين. و على الرغم من إمكانية قيام الدول المتعاقدة بتجنب أية صيغة رسمية في هذا المجال، الا أنها ملزمة بمنح المكلفين الذين تعرض حالاتهم على الهيئة المشتركة بموجب أحكام المادة 25 بعض الضمانات الضرورية: كالحق قي تقديم الإفادات الخطية أو الشفوية إما شخصيا أو من خلال ممثل، إضافة إلى إمكانية الاستعانة بمستشار قانوني[2218].

و ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في إطار مسألة تعيين الهيئة المشتركة أنه من الأفضل منح صفة الرئاسة بالنسبة لتمثيل الجهة المسؤولة عن الإجراء لمسؤول رفيع المستوى أو قاض يتم اختياره بصورة رئيسية بناءا على خبرته الخاصة، لان الواقع غالبا ما يبين أن مشاركة مثل هؤلاء الأشخاص يجعل من السهل التوصل إلى اتفاق[2219].

كما تضيف هيئة الأمم المتحدة أنه يتعين على السلطات المختصة أن تقرر كيف ستجرى مشاوراتها بمجرد بدئه في ذلك، أين يجب أن تتمتع بمرونة أكثر وألا تغلق أي إمكانية للتواصل و تكون الطريقة

[2216] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 41، الصفحة 334.

[2217] – طارق الضب، الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال و فعالية الآليات التوفيقية، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، العدد 23/مارس 2018، الجزائر، الصفحة 78.

[2218] - ONU, Op.cit, paragraphe 11 se réfère au paragraphe 61 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 403.

[2219] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرتين 61 و 62، الصفحة338.

المعتمدة هي الأكثر ملائمة للمكلف[2220]. وعلى الرغم من أن هيئة الأمم المتحدة تشير إلى أنه لا يبدو من المستحسن وضع حد زمني للسلطات المختصة لإغلاق فحص الحالة لأن شدة تعقيد تلك القضايا قد يختلف من حالة لأخرى، فهي ملزمة بتطوير أساليب العمل التي تسمح بمعالجة سريعة للحالات التي قدمت لها والسعي لتجنب أي تأخير[2221].

01–كيفية إثبات وجود تصرفات مخالفة لأحكام الاتفاقيات الجبائية

ترى هيئة الأمم المتحدة أن تحقيق نتيجة ايجابية بموجب إجراء الاتفاق المتبادل يعتمد بدرجة كبيرة على تعاون الشخص المكلف بالضريبة الذي قدم الطلب مع الجهات المختصة، و ذلك بتحديد الحقائق التي تستند إليها القضية. يلتزم صاحب الطلب بتقديم بيان كامل ودقيق عن كل الحقائق والأدلة المعروفة له، كما يجوز للجهة المختصة مطالبته بتسليم الوثائق الضرورية كوصف الأنشطة الاقتصادية، وصف العقود تحديد تفاصيل الحالة التي كان من الممكن أن تؤدي إلى فرض ضرائب تتعارض مع أحكام الاتفاقية، البيانات المالية للشخص، مستخرج يتضمن قيمة الضرائب و السنوات التي تندرج ضمن نطاق سنوات معينة، الإشارة إلى الأحكام ذات الصلة من المعاهدات والتحليلات الجبائية المعمول بها والتي تبرر وجود ضرائب لا تتفق مع هذه الأحكام، وصف الوضع الإجرائي للحالة في الدولة المتعاقدة الأخرى على سبيل المثال لمعرفة ما إذا كان هناك تقرير مراجعة الحسابات، وتقييم الضريبة[2222].

02–إشكالية تعديل الأسعار التحويلية في إطار إجراء الاتفاق المتبادل

تعتبر مسألة تعديل الأسعار التحويلية من بين أكثر المسائل الجبائية الحساسة، و هو ما يستدعي من السلطات المختصة للدول المتعاقدة مراعاة عدة جوانب عند تطبيقها لمثل هذه الأحكام. هذا ما أكدته اللجنة التي عينتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، من خلال اقتراح مجموعة التدابير الواجب احترامها. ويجب على السلطات الضريبية أن تبلغ المكلفين في أسرع وقت ممكن بنيتها في إجراء تعديلات على التسعير التحويلي من خلال إرسال تبليغ رسمي، و ذلك نظرا لأهمية هذا التواصل السريع، و النتائج التي يحققها بشأن جميع المسائل بين السلطات الجبائية و المكلفين بالضريبة سواء

2220 – تتنوع طرق اجراء المشاورات إلى عدة أشكال سواء أكان ذلك بطريقة رسمية أو غير رسمية، بالمراسلة أو مباشرة ؛ ترتيب الاجتماعات بين الأخصائيين أو المحاسبين التابعين لكل دولة من الدول المعنية، و التي تخضع استنتاجاتها لموافقة و تأكيد من السلطات المختصة، تعيين لجنة مشتركة لفحص حالة أو سلسلة من الحالات الصعبة، تنظيم اجتماعات شخصية رسمية لممثلي السلطات المختصة ،..الخ

2221 - ONU, Op.cit, paragraphes 36 et 37 , page 418.

2222 - ONU, Op.cit ,paragraphe 23 , page .415

كان على المستوى الداخلي أو الدولي[2223]. كما يجب منح المكلفين المعنيين كل فرصة معقولة لتقديم الحقائق و الحجج ذات الصلة للسلطات المختصة خطيا و شفهيا على حد سواء[2224].

03–تطبيق إجراء الاتفاق المتبادل على القضايا المعروضة على القضاء و الغير مفصول فيها

تطرقت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى مسألة أخرى، و هي تلك الحالات التي يتم اللجوء فيها إلى الاتفاق المتبادل من طرف مكلف رفع قضية للغاية ذاتها أمام المحكمة المختصة في أي من الدولتين المتعاقدتين و التي لا زالت قيد النظر، و في هذه الحالة لا اساس لرفض طلب المكلف، كما لا يمكن تأجيل قبول الحل المتفق عليه نتيجة لإجراء اتفاق متبادل إلى أن تصدر المحكمة حكمها في تلك القضية. و في حالة ما إذا كان طلب المكلف لإجراء الاتفاق المتبادل ينطبق على سنوات جبائية مختلفة عن تلك التي تشملها القضية المرفوعة أمام المحكمة و لكنه ينطبق بصورة أساسية على نفس المسائل الواقعية و القانونية بحيث يتوقع عمليا أن يؤثر قرار المحكمة على معاملة المكلف في سنوات ليست على وجه التحديد موضوع التقاضي، هنا يجب تعليق المناقشة في إطار الاتفاق المتبادل إلى حين الفصل في تلك القضية[2225].

أما إذا رأت السلطات المختصة، أن المسألة قد تحل على الرغم من الإجراءات المتخذة وفق القانون المحلي (مثلا لان السلطة المختصة في الدولة التي رفعت فيها القضية لن تكون ملزمة بقرار المحكمة أو مقيدة به) جاز تنفيذ إجراء الاتفاق المتبادل بصورة طبيعية. و لكن من أجل تجنب أي اختلاف أو تعارض بين قرار المحكمة والحل المتوصل إليه بموجب الاتفاق المتبادل مع ما قد تنطوي عليه من صعوبات أو مخاطر لإساءة الاستغلال، ينبغي أن يخضع تنفيذ ذلك الحل لقبول المكلف، تبعا لذلك القيام بسحب القضية المتعلقة بالنقاط التي تمت تسويتها في الاتفاق المتبادل[2226].

[2223] - يمكن أن يتم التواصل بين السلطات المختصة في هذا الشأن و حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بشكل خطي، أو عن طريق الهاتف، أو وجها لوجه أو من خلال لقاءات النقاش و ذلك حسب الظروف المناسبة، والطريقة الفعالة لحل الأشكال، و على الأخص من خلال تفعيل أحكام المادة 26 بشأن تبادل المعلومات والحصول على معلومات حقيقة سليمة يمكن اتخاذ القرارات بناء عليها.

[2224] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 40، الصفحة 333.

[2225] – تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أن انتظار قرار المحكمة أو تعليق إجراء الاتفاق المتبادل مع الاستمرار في إجراءات التقاضي المحلية لا يخل بفترة السنتين المشار إليها في الفقرة 05 من المادة 25 من النموذج أو ينقص منها.

[2226] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 42، الصفحة 334.

04–إشكالية تكييف الغرامات الإدارية

تختلف آراء الدول الأعضاء في منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حول مسألة تكييف الفوائد الإدارية ورسوم الغرامات، و ما إذا كان يجب أن تتم معاملتها كضرائب مشمولة بالمادة 02 من الاتفاقية النموذجية. فبعض الدول تعاملها باعتبارها تحمل صفة المبلغ الأساسي المتنازع عليه، بينما تأخذ دول أخرى بعكس ذلك. و يترتب على ذلك الاختلاف في الآراء تساؤل حول ما إذا كانت مثل تلك الفوائد والغرامات تخضع لإجراء الاتفاق المتبادل الذي يحركه المكلف.

إذا كانت هذه الفوائد والغرامات مشمولة بالاتفاقية كضرائب تنطبق عليها، فان هدف الاتفاقية في تجنب الازدواج الضريبي يلزم أن تطبق الدول الاتفاقية بنية حسنة توحي أن دفعات الفوائد والغرامات يجب قدر الإمكان ألا تفرض على نحو يمنع المكلفين من تحريك إجراء الاتفاق المتبادل لتأثير ذلك على التكلفة و التدفق النقدي، و اعتبارها عبئا على المكلفين في سياق إجراء الاتفاق المتبادل يفوق العبء الذي يمثله في سياق المراجعة التي يحركها المكلف بموجب القانون المحلي[2227]، و هو ما استندت عليه أيضا هيئة الأمم المتحدة من أجل تبرير موقفها[2228]. غير أن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عادت من جديد لتبين موقفها من هذه المسألة و هو ما تضمنه تعديل النموذج لسنة 2017 من خلال الإشارة إلى هذه المسألة. إذ تؤكد أن الفوائد الإدارية ورسوم الغرامات ترتبط ارتباطًا مباشرًا بالضرائب المشار إليها في المادة 2، ويجب تخفيضها أو إلغاؤها بنفس النسب مثل الضريبة الأساسية وفقًا للاتفاق الودي. و لذلك فإن الدولة المتعاقدة التي طبقت عقوبة إدارية أو غرامات محسوبة على أساس الضريبة الأساسية المستحقة الدفع، و التي قررت لاحقًا في سياق إجراء اتفاق متبادل منصوص عليه في الفقرتين 1 و 2 من المادة 25 ، تخفيض أو إلغاء الضريبة الأساسية المستحقة، إلغاء أو تخفيض الفائدة أو العقوبة الإدارية بنفس النسبة[2229].

رابعا– صدور قرار الاتفاق المتبادل

بعد عرض القضية على السلطات المختصة للدول المتعاقدة من أجل دراستها و التشاور حولها، نكون أمام احتمالين إما التوصل إلى اتفاق مشترك و بالتالي حل القضية و إغلاقها نهائيا، أو على العكس من ذلك أين يتعذر الوصول إلى حل جذري. وهنا فان السؤال الذي يطرح هو ما إذا كان ينبغي أن يخضع إجراء التشاور للالتزام بالتوصل إلى اتفاق أم لا؟

[2227] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية ، 2016، الفقرة 49، الصفحة336.

[2228] - ONU, Op.cit, paragraphe 09 se réfère au paragraphe 49 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 399.

[2229] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 202 remplace le paragraphe 49 des commentaires sur l'article 25, page 197.

تؤكد هيئة الأمم المتحدة بهذا الخصوص أن مسألة الالتزام بالتوصل إلى حل ليست مهمة في الممارسة العملية كما قد يبدو، وتبين تجربة معظم السلطات المختصة على الأقل فيما يتعلق بالنزاعات بين البلدان المتقدمة أنها تتوصل في النهاية دائماً إلى اتفاق أو حل، و لكن ما يمكن قوله في هذا الشأن هو أن الاعتماد الرسمي لقاعدة الالتزام بالتوصل إلى حل سيكون له عواقب قانونية مهمة وبالتالي فمن الصعب قبوله [2230]. بمعنى أخر أن اجراء الاتفاق الودي لا يضمن منع الازدواج الضريبي، و إنما يحث الدول المتعاقدة و يشجعها للبحث و العمل على تلك الحالات المعروضة أمامها[2231]. هنا يمكن القول أن المجال مفتوح للسلطات المختصة من أجل عدم إيجاد حل، و هو ما يجعل الإجراء غير فعال نوعا ما لأنه لا يلزم السلطات بالتوصل إلى نتيجة تحل النزاع و قد يبدو هذا مجرد إطالة للاجراءات.

أما فيما يخص حجية القرارات الصادرة بموجب إجراء الاتفاق المتبادل فان منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تؤكد أن قرارات الاتفاقات المتبادلة التي تحل صعوبات التفسير أو التطبيق العامة هي ذات طبيعة ملزمة للإدارة الجبائية، التي يجب أن تحترمها و تسهر على تطبيقها بصورة صحيحة، طالما لم تتفق السلطات المختصة على تعديل الاتفاق المتبادل أو إلغائه[2232].

المبحث الثاني– التحكيم الجبائي الدولي (في حالة عدم التوصل إلى اتفاق ودي)

بعد تقديم طلب إجراء الاتفاق المتبادل من طرف المكلف بالضريبة، قد يتعذر على السلطات المختصة التوصل إلى اتفاق بعد مرور فترة زمنية معينة من تقديم الطلب، هنا يمكن أن يتم حل تلك المشكلة من خلال عملية التحكيم. و هو ما تؤكده منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في الفقرة الخامسة (05) من المادة 25 من النموذج الخاص بها، و كذا هيئة الأمم المتحدة الذي تبنت حكم التحكيم

[2230] - ONU, Op.cit, paragraphes 40 et 39, page 420.

[2231] - صلاح حامد، جدوى التحكيم في فض المنازعات التحكيمية (دراسة تحليلية في ضوء آراء الفقه و التشريعات الضريبية المقارنة والاتفاقيات الدولية)، مجلة العلوم القانونية و الاقتصادية، العدد الثاني، الجزء الثالث، 2014، الصفحة 1121.

[2232] - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 54، الصفحة 337.

الإلزامي في الفقرة الخامسة (05) من المادة 25ب فقط، في حين لم تتضمن المادة 25أ من نموذج هيئة الأمم أي حكم خاص بالتحكيم، و هذا تناسبا مع الظروف السياسية لبعض البلدان[2233].

و لكن قبل التطرق إلى هذه الأحكام من المهم القول أن مصطلحي "التحكيم" و"الضرائب" يبدوان متناقضين، إذ يقصد بالتحكيم المؤسسة التي من خلالها يقوم طرف ثالث بتسوية النزاع بين طرفين أو أكثر من خلال ممارسة المهمة القضائية الموكلة إليه من قبلهم. في حين يستند نظام الضرائب إلى الطبيعة السيادية لسلطة جباية الضرائب. فكيف يمكن إذا أن نتصور ربط المسائل المتعلقة بسيادة الدولة بالتحكيم؟[2234].

و من هذا المنطلق ينقسم الفقهاء حول جواز التحكيم في الميدان الجبائي من عدمه سواء على المستوى الداخلي أو الدولي، فهناك من يعارض إمكانية اللجوء إلى التحكيم و هناك من يؤيده. ويرى الاتجاه المعارض بأن القواعد القانونية الجبائية هي قواعد آمرة و باعتبار القانون الجبائي فرع من فروع القانون العام، و بالتالي لا يمكن مخالفة قواعده أو الاتفاق على حكم يخالفه. وهذا ما يتعارض طبعا مع مبادئ التحكيم الذي يعتبر اتفاقا بين الأطراف يحدد من خلاله إجراءات تنفيذه، التي تقضي معظمها بتطبيق القواعد التي يراها المحكمون مناسبة لحل النزاع، و هو ما يعتبره أصحاب هذا الاتجاه مساسا بسيادة الدول[2235]. كما أن التشريع الداخلي للدول يضمن للإدارة الجبائية مجموعة من الضمانات من أهمها السير في إجراءات تحصيل الإيرادات الجبائية دون عرقلتها، و هو ما يصعب ضمانه في إطار التحكيم و الذي قد يضيع عليها حجما كبيرا من العائدات[2236].

في حين يتجه الاتجاه المؤيد إلى القول بأن التحكيم وسيلة مناسبة لحل النزاعات الجبائية ذلك أنه يوفر مجموعة من الضمانات المهمة لحماية العائدات الضريبية للدولة، فالتحكيم لا يستبعد القواعد الجبائية الواجبة التطبيق، و إنما يقوم بتوفير الحلول الإجرائية للأطراف المتنازعة مع إلزام الهيئة التحكيمية بالتطبيق الصحيح للقانون الجبائي على تلك القضايا المعروضة عليها، و كذا تحقيق المساواة في التعامل مع أطراف النزاع، و الفصل في النزاع من طرف أشخاص مختصين على دراية بالقوانين

[2233] – قد توجد عقبات دستورية تمنع المحكمين من الفصل في قضايا الضرائب و كذا السياسات القانونية ، وهذا ما قد يمنع بعض الدول بتضمين هذه الفقرة ا في المعاهدات التي تبرمها، لذا لا يجب أن يضاف مثل هذا الحكم الا إذا رأت الدول أنه تستطيع تطبيقها بفعالية، أو حتى قصر تطبيقها على مجموعة أكثر تقييدا من الحالات.

[2234] -Marlyne Sadowsky/ Karim Sid Ahmed, Présentation du dossier d'arbitrage, Revue Européenne et Internationale de droit fiscal, n°2017/4,édition Bruylant, 2017, Bruxelles (Belgique), pages 347 et 348.

[2235] – عبد الحكيم عطا الله، التحكيم و المنازعة الضريبية، مجلة التشريع المالي و الضريبي، العدد 77.فيفري 2001، ص 173. أشار إليه طارق الضب، الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال و فعالية الآليات التوفيقية، المرجع السابق، الصفحة 81.

[2236] - صلاح حامد، المرجع السابق، الصفحة 1096.

الجبائية[2237]. فالتحكيم الضريبي هي تلك الطريقة التي يمكن من خلالها فض النزاع بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة طالما أن القانون يسمح بذلك وفقا لإجراءات قانونية. و من هنا يمكن أن نميز بين التحكيم الضريبي عن التحكيم بصفة عامة، أين يمكن أن يكون اتفاق التحكيم اتفاقا إراديا خاضعا لإرادة الأطراف المتنازعة، على عكس التحكيم الضريبي الذي يتطلب إجازة تشريعية من أجل اللجوء إليه[2238].

ويمكن تقسيم التحكيم الضريبي إلى نوعين، تحكيم داخلي و تحكيم دولي و لكل نوع منهما خصوصياته و أحكامه. فالتحكيم الداخلي هو ما يتم داخل نفوذ الدولة و حدودها الجغرافية و القانونية وفق سيادتها وسياساتها الضريبية. أما التحكيم الدولي فهو ذلك التحكيم الذي تلجأ له الدول فيما بينها تبعا للاتفاقيات الثنائية لفض المنازعات المتعلقة بمشكلة الازدواج الضريبي فيما بينها[2239]. أما ما يهمنا في هذا الجزء من الدراسة هو التحكيم الدولي وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية. وقد عرضت علينا الاتفاقيات النموذجية مثالا حول إبرام اتفاق التحكيم، سنتناوله بالتفصيل في الآتي.

المطلب الأول– مراحل تطور التحكيم الجبائي الدولي في إطار أحكام الاتفاقيات الجبائية

ظهر التحكيم مؤخرًا كوسيلة لحل المشكلات المتعلقة بالازدواج الضريبي، و تعود أولى الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تربط بين مفهوم الضرائب و مفهوم التحكيم إلى نهاية الثمانينيات، ولا سيما تلك الاتفاقية التي أبرمتها ألمانيا مع السويد والنمسا أو حتى الولايات المتحدة. و على الأخص الاتفاقية الموقعة من طرف الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي عام 1990 و ذلك بغرض تدارك الثغرات التي تضمنها نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، أين تم اعتماد اتفاقية تحكيم الاتحاد الأوروبي بشأن أسعار التحويل من أجل حل النزاعات المتعلقة بالازدواج الضريبي الذي يؤثر على الشركات الموجودة في الدول الأعضاء المختلفة[2240]. ومنذ ذلك تضمنت الاتفاقيات الجبائية فقرات تهدف إلى تفضيل شكل معين من التحكيم مثل "تحكيم البيسبول"[2241] أو تعيين محكمة مختصة.

[2237] - طارق الضب، المرجع السابق، الصفحة 81.

[2238] – صلاح حامد، المرجع السابق الصفحة 1089.

[2239] - مصطفى الفوركي، تطبيقات التحكيم الضريبي الدولي: دراسة على ضوء الاتفاقيات الدولية، مجلة الحقوق والعلوم السياسية العد 13 جانفي 2020، خنشلة، الجزائر، الصفحة 22.

[2240] - Ais Souhila, Les convention internationales en droit fiscal, Op.cit, page 146.

[2241] – هذا النوع من التحكيم يتوافق مع الممارسات الأمريكية ويوجد في العديد من الاتفاقيات الجبائية التي وقعتها الولايات المتحدة. في الأصل، اقتصرت هذه التقنية على تسوية النزاعات المتعلقة بالتفاوض على عقود لاعبي

و قد لعبت المنظمات الدولية دورا هاما في تطوير آليات التحكيم، أين أنشأت منظمة التجارة العالمية (OMC) في عام 1995 آلية تحكيم محددة تنطبق على المسائل الضريبية. و كان لا بد من الانتظار حتى سنة 2008 لتقوم منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوضع إجراءات تحكيم ودية في المادة 25 من الاتفاقية النموذجية الخاصة بها[2242]. وتتبعها هيئة الأمم المتحدة في إطار تعديل نموذجها سنة 2011، و الذي كانت سباقة فيه إلى إقرار اجراء التحكيم الإلزامي[2243].

و لكن حاليا لا يزال التحكيم في العديد من الدول وسيلة لحل مشاكل الازدواج الضريبي في مرحلة مبكرة من تطوره. وعلى الرغم من تقديم الفقرة 05 من المادة 25 من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية منذ عام 2008، و كذا تضمين نموذج الأمم المتحدة للتحكيم الإلزامي، الا أن العديد من الاتفاقيات الجبائية الثنائية لا تتضمن إمكانية اللجوء إلى التحكيم. كما أن معظم الدول لم تتعرف بعد على مبدأ التحكيم أو طرقه ولا سيما الإجرائية. على عكس بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية ودول الاتحاد الأوروبي، التي اكتسبت بالفعل بعض الخبرة في هذا الشأن. كفرنسا التي هي الآن طرف في أربع اتفاقيات جبائية ثنائية تنص على شرط التحكيم الإلزامي، على التوالي مع ألمانيا والمملكة المتحدة وسويسرا و الولايات المتحدة، بالإضافة إلى اتفاقية التحكيم الأوروبية[2244].

الفرع الأول–نحو تحكيم إلزامي وفقا لأحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح

تمت صياغة الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح (BEPS)، لتحاول من جديد بعث قواعد التحكيم الجبائي الدولي و تجسيده على أرض الواقع. وقد أدى الإجراء 14 من برنامج البيبس إلى تبني مجموعة من الأحكام المتعلقة بالتحكيم، و ذلك من خلال تجديد هذا الإجراء في الاتفاقيات الثنائية للدول التي اختارته. بحيث يشكل هذا النص تقدما كبيرا و لكنه لا يحل بصفة كلية المسائل التي تربط إجراء التحكيم مع المنازعات الداخلية و لا مع إجراءات حل المنازعات الأخرى. كما أنه يجسد الاجتهادات القديمة حول هذا الموضوع وهو ما يؤدي إلى القول أن اتفاقية BEPS لم تصل إلى أرضية عذراء[2245].

البيسبول، وتم تمديدها لاحقًا إلى مناطق أخرى. أما حاليا أصبح ينطبق هذا التحكيم الآن على الضرائب ، ويعني أن هيئة التحكيم لا يمكنها اختيار حلول أخرى غير تلك التي تقترحها السلطات المختصة.

2242 - Marlyne Sadowsky/ Karim Sid Ahmed, Op.cit, page 348

2243- Direction générale de L'impôt Algérienne, les conventions fiscales internationales… un instrument pour une fiscalité internationale plus équitable, bulletin d'information N^0 53/2011, page 03.

2244 - Daniel Gutmann, Brèves réflexions sur les règles procédurales de l'arbitrage fiscal international post-BEPS , revue européenne et internationale de droit fiscal, n^{0}2017/4,édition Bruylant, 2017, Bruxelles (Belgique), page 396.

2245 - Benoît Delaunay, l'arbitrage dans la convention multilatérales BEPS, revue européenne et internationale de droit fiscal, n^{0}2017/4,édition Bruylant, 2017, Bruxelles (Belgique), page 390.

أدى تبني القواعد الخاصة بالتحكيم التي تمت صياغتها في إطار إجراء رقم 14 من مخطط BEPS بشأن تحسين حل النزاعات الضريبية إلى مراجعة القواعد الإجرائية للتحكيم الضريبي الدولي في نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سنة 2017. الا أن هذا النموذج لا يذكر الكثير عن إجراءات التحكيم نفسها ويركز أكثر على شروط التحكيم وآثاره. ولذلك فهي أقل تفصيلاً بكثير من أحكام اتفاقية BEPS. و ما يمكن ملاحظته أن التعليقات الخاصة بالمادة 25 و المستحدثة في نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017 تقوم بشكل كبير على الشرح الوارد في المذكرة التفسيرية التي تم نشرها تبعا لاتفاقية BEPS، فالجمع بين هذه النصوص وبين ذلك الشرح و التعليقات يمثل نوعا من التوافق[2246].

و قد تمت صياغة كل من الإجراء 14 المعنون ب زيادة كفاءة آليات تسوية النزاعات"، و كذا الإجراء 15 بعنوان" التحكيم" من برنامج اتفاقيةBEPS، من أجل التشجيع على إيجاد الحلول و رفع العقبات التي تمنع الدول من حل النزاعات الناشئة عن اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، و ذلك باللجوء إلى الإجراء الودي، على الأخص أن معظم الاتفاقيات لا تنص على بند التحكيم، و أن اللجوء إلى الإجراء الودي والتحكيم يمكن أن يتم رفضه في بعض الحالات. كما يتعلق الأمر خاصة بعلاج الضغط الزائد على الإجراء الودي نظرا لزيادة النزاعات الجبائية (الازدواج الضريبي) من خلال دخول حيز النفاذ لمختلف التدابير المقررة في مشروع البيبس. لذلك فان انعدام الأمان القانوني و الجبائي يؤدي إلى الاستنتاج بأنه يجب تطوير اجراء التحكيم[2247].

الفرع الثاني–خيار تطبيق التحكيم على النزاعات الخاصة بتطبيق الاتفاقيات الجبائية

تؤكد أحكام اتفاقية BEPS على أنه يمكن للدول التي ترغب بتطبيق الأحكام الخاصة بالتحكيم المنصوص عليها في هذه الاتفاقية القيام بذلك، مع إخطار الأمين بقرارها. و لكن لا يمكن أن تطبق هذه القواعد الخاصة بالتحكيم الا في حالة قيام كلتا الدولتين المتعاقدتين بإخطار الأمين بذلك[2248] .
ولكن ما تجدر الإشارة إليه أن التطور الأكثر أهمية في الواقع هو أن التحكيم قد أصبح إلزاميا: إذا لم تتوصل السلطات المختصة إلى اتفاق ودي وفقا لما هو منصوص عليه في الاتفاقية الجبائية لحالة ما و ذلك في ظرف سنتين ، فالمسائل الغير محلولة يجب أن يتم إخضاعها للتحكيم وفقا لما ينص عليه في القسم السادس، و ذلك بطلب من الشخص المعني. لان إلزامية الأداة تؤدي إلى إلزامية النتيجة[2249].

[2246]- Daniel Gutmann, Op.cit, page 396.

[2247] - Benoît Delaunay, Op.cit, page 390

[2248] المادة 18 من الاتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

[2249] - **B**enoît Delaunay, Op.cit, page 392.

و في هذا السياق ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن نطاق تطبيق الفقرة 05 من المادة 25 للنموذج في صياغتها الحالية يخص فقط التحكيم في القضايا العالقة و الناشئة عن طلب يقدم بموجب الفقرة 01 من نفس المادة[2250]. و لكن هذا لا يمنع الدول التي ترغب في توسيع نطاق هذه الفقرة لتشمل حالات الاتفاق المتبادل الناشئة بموجب الفقرة 03 من نفس المادة في إطار المفاوضات الثنائية[2251].

وتضمنت الاتفاقية المبرمة بين هولندا و بريطانيا العظمى النص على أن التحكيم لا يشمل حالات النزاع حول إقامة الأشخاص الاعتبارية، كما حددت الاتفاقية المبرمة بين كندا والولايـات المتحدة الأمريكية على الحالات التي يجوز فيها التحكيم و يخص ذلك: تحديد المنشأة الدائمة، إقامة الأشخاص الطبيعيين دون الاعتباريين إضافة إلى أرباح الأعمال الخاصة بالأشخاص المرتبطين[2252].

كما يجب أن يكون المكلف قادرا على طلب التحكيم في جميع الحالات التي تم التعامل معها بموجب إجراء الاتفاق المتبادل، و التي تم عرضها بموجب الفقرة 01 من المادة 25على اساس أن إجراءات إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتيهما قد أدت إلى خضوع شخص ما للضرائب على نحو لا يتوافق مع أحكام هذه الاتفاقية، أما إذا لم يكن إجراء الاتفاق المتبادل متاحا فلا يمكن طلب التحكيم وفقا لأحكام الفقرة 05 من المادة 25. وهو ما جاءت لتؤكده أحكام اتفاقية BEPS من خلال النص على إحالة القضايا العالقة الناشئة في حال قيام الشخص بتقديم طلب كتابي إلى التحكيم وفقا للقواعد المتفق عليها بين السلطات المختصة[2253].

[2250]– وفقا لنص الفقرة الفرعية د من الفقرة الثانية (02) للمادة الرابعة من الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، يجب على السلطات المختصة في بعض الحالات أن تسوي عن طريق الاتفاق المتبادل مسألة وضع الفرد المقيم في كلتا الدولتين المتعاقدتين. و إذا أخفقت السلطات المختصة في التوصل إلى اتفاق بشأن تلك الحالة و أدى ذلك إلى فرض ضرائب لا تتوافق مع الاتفاقية، فان حالة المكلف تدخل تحت الفقرة 01 من المادة 25 وعليه تطبق عليها الفقرة 05.

[2251] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 73، الصفحة 340.

[2252] – صلاح حامد، المرجع السابق، الصفحة 1124.

[2253] – تنص الفقرة 01 من المادة 19 لاتفاقية BEPS على أنه، في حال:

أ– قيام شخص، بموجب حكم وارد باتفاقية الضرائب المشمولة ينص على أنه يجوز لشخص أن يعرض حالة على سلطة مختصة في ولاية قضائية متعاقدة في حال اعتبر أن إجراءات إحدى الولايتين المتعاقدتين أو كلتاهما تؤدي أو سوف تؤدي بالنسبة له إلى فرض ضرائب لا تتوافق مع أحكام اتفاقية الضرائب المشمولة، بعرض حالة على السلطة المختصة في ولاية متعاقدة، على أساس أن إجراءات إحدى الولايتين القضائيتين المتعاقدتين أو كلتاهما قد أدت إلى خضوع ذلك الشخص للضريبة على نحو لا يتوافق مع أحكام اتفاقية الضرائب المشمولة. و

لا يجب اعتبار الحالة قد تمت تسويتها طالما توجد قضية واحدة على الأقل تختلف حولها السلطات المختصة، و تدل وفقا لإحدى السلطات المختصة على فرض ضرائب لا تتوافق مع الاتفاقية. و لذا لا تستطيع إحدى السلطتين المختصتين أن تقرر من طرف واحد أن الحالة قد أقفلت وأن الشخص المعني لا يمكنه طلب التحكيم في القضايا العالقة. و على غرار ذلك لا تستطيع السلطتان المختصتان أن تعتبرا الحالة قد تمت تسويتها و ترفضا طلب التحكيم إذا كانت هنالك قضايا ما تزال عالقة تحول دون اتفاقهما على عدم وجود ضرائب لا تتوافق مع الاتفاقية. غير أنه إذا اتفقت السلطتان المختصتان أن الضرائب التي فرضتها الدولتان متوافقة مع الاتفاقية، فليست هنالك قضايا عالقة، و يمكن اعتبار الحالة تمت تسويتها حتى إذا كان ازدواج ضريبي لا تتناوله أحكام الاتفاقية[2254].

الملاحظ هنا أن الإحالة إلى إجراء التحكيم لا يشمل كامل المشكلة المطروحة على السلطات المختصة ولكن فقط النقاط التي لم تتمكن من حلها. و هو ما يميز التحكيم وفقا لنموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي و كذا اتفاقية BEPS عن اتفاقية التحكيم الأوروبية التي تحيل القضية برمتها إلى اللجنة الاستشارية. و بالرغم من استحداث أحكام خاصة بالتحكيم في اتفاقية BEPS الا أنه ظل كما كان من قبل "امتدادًا للإجراء الودي عن طريق وسائل أخرى" بهدف زيادة كفاءة هذا الأخير[2255].

المطلب الثاني – إجراءات طلب التحكيم وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية

ينفذ اجراء التحكيم وفقا لأحكام محددة تناولتها الاتفاقيات النموذجية و كذا اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح، و التي حددت من خلالها أهم الأسس و المبادئ التي يقوم عليها هذا النوع من التحكيم منذ بداية تقديم الطلب إلى غاية تنفيذ القرار التحكيمي، و هو ما سنبينه في الآتي:

ب– لم تتمكن السلطات المختصة من التوصل إلى اتفاق لتسوية تلك الحالة بموجب حكم وارد باتفاقية الضرائب المشمولة ينص على سعي السلطة المختصة لتسوية الحالة من خلال الاتفاق المتبادل مع السلطة المختصة في الولاية القضائية المتعاقدة الأخرى، خلال فترة مدتها سنتين من تاريخ البدء المشار إليه في الفقرة 8أو 9 تبعا للحالة) ما لم تتفق السلطتان المختصتان في الولايتين القضائيتين المتعاقدتين، قبل انتهاء تلك الفترة، على فترة زمنية أخرى فيما يتعلق بتلك الحالة وقامتا بإخطار الشخص الذي عرض الحالة بمثل هذا الاتفاق). فانه:

،يتم إحالة أية قضايا عالقة ناشئة عن الحالة،في حالٍ طلب الشخص ذلك كتابة،إلى التحكيم على النحو الوارد في هذا الجزء ووفقا لأي قواعد و إجراءات متفق عليها بين السلطات المختصة في الولايتين القضائيتين المتعاقدتين وفقا لأحكام الفقرة 10."

[2254] - ONU, Op.cit, paragraphe 18 se réfère au paragraphe71 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 408.

[2255]- **B**enoît Delaunay, Op.cit, page 392.

يتم تحديد إجراءات تطبيق عملية التحكيم بموجب الاتفاق المتبادل بين السلطات المختصة للدول المتعاقدة[2256]. و هو ما تؤكده منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة من خلال تغطية بعض الجوانب في المادة ذاتها أو في بروتوكول أو من خلال تبادل الإشعارات الدبلوماسية. و أيا كان شكل الاتفاق، فيجب أن يبين القواعد الهيكلية و الإجرائية الواجب إتباعها لتطبيق الفقرة، مع مراعاة الشرط الوارد في الفقرة و الذي يقضي بان يكون قرار التحكيم ملزما لكلتا الدولتين[2257].

لا يعتمد التحكيم على تفويض مسبق من السلطات المختصة، فبمجرد استيفاء المتطلبات الإجرائية اللازمة، يجب أن تقدم القضايا العالقة التي تحول دون التوصل إلى اتفاق متبادل للتحكيم. وتؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن التحكيم المنصوص عليها في الفقرة الخامسة (05) من المادة 25 هو خيار إضافي، فإذا توصلت السلطات المختصة إلى اتفاق مشترك لا يترك أية قضايا عالقة فيما يتعلق بتطبيق الاتفاقية، فليس هناك داع إلى عرض القضية على التحكيم حتى و لو لم يقتنع الشخص الذي قدم طلب الاتفاق المتبادل بأن ذلك الاتفاق الذي توصلت إليه السلطات المختصة يقدم حلا صحيحا للحالة. و لهذا تشكل الفقرة 05 من المادة 25 لاتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إضافة مهمة إلى إجراء الاتفاق المتبادل تعمل على زيادة فعاليته وضمان إمكانية حل القضايا، في حال عدم قدرة السلطات المختصة على الاتفاق بشأن قضية أو أكثر تحول دون تسوية الحالة ، بإحالتها إلى التحكيم و هكذا. و بموجب هذه الفقرة تستمر تسوية الحالة من خلال إجراء الاتفاق المتبادل بينهما يتم حل القضية المعنية التي تحول دون التوصل إلى اتفاق في تلك الحالة من خلال عملية التحكيم، و يفرق ذلك بين العملية المقررة في الفقرة و بين الأشكال الأخرى من التحكيم التجاري أو التحكيم بين الأطراف الحكومية و الخاصة إذا كان نطاق صلاحية هيئة التحكيم يشمل تسوية الحالة بأكملها[2258]. فحالات اللجوء إلى الاتفاق المتبادل اذا هي نفسها حالات اللجوء للتحكيم.

الفرع الأول– مرحلة تقديم طلب التحكيم

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على عدم جواز تقديم طلب التحكيم الا بعد مرور فترة زمنية من تقديم الحالة للفصل فيها بموجب الاتفاق المتبادل من طرف السلطات المختصة للدول المتعاقدة .

[2256] - الفقرة الخامسة من المادة 25 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

[2257] - ONU, Op.cit, paragraphe 18 se réfère au paragraphe 85des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page312.

[2258] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 64، الصفحة 338

أولا–الأشخاص المؤهلون لطلب إجراء التحكيم

ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن الشخص المتضرر أي المكلف بالضريبة الذي قدم طلب إجراء الاتفاق المتبادل هو نفسه من يمكنه طلب اللجوء إلى التحكيم[2259]. في حين أن الفقرة الخامسة (05) من النسخة ب للمادة 25 لنموذج هيئة الأمم المتحدة تنص على وجوب طلب إجراء التحكيم من طرف الهيئة المختصة في إحدى الدولتين المتعاقدتين[2260]، و مع ذلك يمكن لدافعي الضرائب دائما أن يطلبوا من السلطة المختصة تقديم قضايا غير محسومة للتحكيم الا أنها ليست ملزمة بالقيام بذلك، وتحتفظ بحرية التصرف أو عدم التحكيم في كل حالة محددة [2261].

و تضيف اتفاقية BEPS بهذا الخصوص حكما آخر لم تتضمنه الاتفاقيات النموذجية، يؤكد على أن السلطة المختصة التي قامت باستلام الطلب ملزمة خلال شهرين من استلامه بتبليغ الشخص المتضرر بتسلمها لطلبه إضافة إلى إرسال تبليغ بذلك الطلب مع نسخة من الطلب نفسه إلى السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى[2262].

ثانيا–شرط الحد الزمني لتقديم طلب التحكيم

وفقا لأحكام نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية يجوز تقديم طلب التحكيم في أي وقت، و ذلك بعد مرور مدة سنتين تبدأ من تاريخ عرض الحالة على السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى[2263]. و لذا، فليس اللجوء إلى التحكيم تلقائيا أين يمكن الشخص الذي عرض الحالة على السلطات المختصة الانتظار إلى ما بعد انتهاء مدة السنتين، كما يمكنه التراجع و عدم متابعة تلك القضية. وتعتبر منظمة التعاون و الاقتصادية فترة سنتين حدا أدنى إذ يجوز للدول المتعاقدة اشتراط مدة أطول قبل تقديم الطلب. و قد وضعت هيئة الأمم المتحدة هي الأخرى حدا زمنيا من أجل اللجوء إلى التحكيم، بحيث يمكن إجراء التحكيم إذا لم تتمكن السلطات المختصة من التوصل إلى اتفاق في غضون ثلاث سنوات من تقديم هذه القضية[2264].

[2259] – الفقرة الخامسة (05) من المادة 25 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2014.

[2260] - ترى هيئة الأمم المتحدة أن هذه الحالة تعني أنه لن يتم تقديم دعوى للتحكيم إذا اعتبرت السلطات المختصة في كلتا الدولتين المتعاقدتين أن مثل هذه الحالة غير قابلة للتحكيم وأن أياً منها لا ينطبق على التحكيم.

[2261] - ONU, Op.cit, paragraphe 13 et 18, page 403 et 405.

[2262] – الفقرة الخامسة (05) من المادة 19 لاتفاقية منع تأكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح.

[2263] – الفقرة الخامسة من المادة 25 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

[2264] – الفقرة الخامسة (05) من المادة 25 (ب) لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة الخاصة بمنع الازدواج الضريبي، 2011.

أما بالنسبة لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح BEPS فقد حددت مهلة اللجوء إلى التحكيم بسنتين، ومع ذلك يجوز للسلطات المختصة أن تتفق على مهلة زمنية مختلفة لحالة معينة شريطة أن يتم إبلاغ الشخص الذي قدم القضية قبل انقضاء فترة السنتين[2265]. كما يمكن أن تختلف هذه المهلة الزمنية لحالة معينة بحيث تكون أطول أو أقصر من فترة السنتين المنصوص عليها، وهذا يتوقف مثلا على طبيعة وتعقيد الحالة المعروضة. بالإضافة إلى ذلك، تسمح الفقرة 11 من نفس المادة للدول المتعاقدة بأن تحتفظ بحقها في استبدال فترة السنتين المشار إليها في الفقرة (ب) بمدة ثلاث سنوات و ذلك لأغراض تطبيق الاتفاقية[2266]. و بالتالي يمكن الاستنتاج عند استقراء هذا الحكم بأن أجل ثلاث سنوات هو نفسه الأجل الذي نصت عليه هيئة الأمم المتحدة، و هذا ما قد يبين التأثر بالأحكام التي وضعتها هذه الأخيرة ربما لأنها أظهرت فعاليتها أكثر على ارض الواقع.

01–تاريخ بدء احتساب العتبة الزمنية لإجراء التحكيم

لغايات تحديد بداية مدة السنتين لا تعتبر حالة ما قد عرضت على السلطة المختصة في الدولة الأخرى الا إذا كان قد تم تقديم معلومات كافية لتلك السلطة، تسمح لها بان تقرر ما إذا كان الاعتراض الذي تقوم عليه الحالة يبدو مبررا. و يجب أن يحدد الاتفاق المتبادل الذي يحدد نمط تطبيق الفقرة 05 من المادة 25 نوع المعلومات التي تكون في العادة كافية لتلك الغاية، و هو ما أكدته أحكام الاتفاق النموذجي للتحكيم الذي صاغته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، وأخذت به هيئة الأمم المتحدة حرفيا[2267]. الا أنه لم يتطرق لبعض المسائل و لم يتضمن قيودا لتطبيق مثل هذا الشرط، فهي لم تحدد لنا مثلا من أي يوم يبدأ احتساب فترة السنتين و كيف نقوم بذلك.

و قد حاولت الأطراف التي قامت بصياغة اتفاقية BEPS عدم تفويت الغموض الوارد بشأن هذه المسألة و ذلك نظرا للإشكاليات التي يطرحها تطبيق مثل هذا الحكم. فقد تضمنت هذه الاتفاقية أحكام أكثر وضوحا وصراحة، تؤكد أن السلطة المختصة ملزمة بإبلاغ الشخص الذي عرض الحالة عليها وكذا السلطة المختصة الأخرى باستلامها للمعلومات الضرورية للنظر في الحالة بشكل جوهري. أو أن تطلب معلومات إضافية من ذلك الشخص لذلك الغرض[2268]، و هذا خلال ثلاثة أشهر من استلامها لطلب إجراء اتفاق متبادل(أو نسخة منه من السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى)[2269].

[2265] – الفقرة الأولى من المادة 19 لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

[2266] - G20 ET L'OCDE, Op.cit, page 62.

[2267] - ONU, Op.cit, paragraphe 09 se réfère au paragraphe 70des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page 383.

[2268] - تؤكد الفقرة السابعة من المادة 19 لاتفاقية BEPS، على ضرورة قيام السلطة المختصة التي قامت بطلب المعلومات الإضافية من الشخص المتضرر، أن تقوم بتبليغه هو والسلطة المختصة الأخرى إما بأنها استلمت

و قد تناولت أحكام المادة 19 من اتفاقية BEPS صراحة كيفية احتساب تاريخ بدء مهلة السنتين حتى يمكن للشخص اللجوء إلى التحكيم ، وقامت بالتفرقة بين حالتين اساسيتن هما كالآتي:

أ – **عدم طلب معلومات إضافية من طرف السلطات المختصة**، وهنا إذا لم تطلب أي من السلطات المختصة من الشخص المتضرر تقديم معلومات إضافية وفقا لما سبق النص عليه، فان تاريخ بدء مهلة السنتين تبدأ منذ التاريخ الذي أبلغت فيه كل السلطات المختصة الشخص المتضرر وفقا لأحكام الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة السادسة للمادة 19. إضافة إلى التاريخ الذي يقع بعد مهلة ثلاثة أشهر تقويمية من تبليغ السلطة المختصة في الولاية المتعاقدة الأخرى بمقتضى الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة الخامسة (05)، أيا يكن التاريخ السابق[2270].

ب– **طلب معلومات إضافية من طرف السلطات المختصة**، وهنا عند قيام إحدى السلطات المختصة بطلب معلومات إضافية من الشخص المتضرر وفقا لما هو منصوص عليه في الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة السادسة للمادة 19 لاتفاقية ال BEPS، فان احتساب تاريخ بدأ مهلة السنتين تكون ابتداء من آخر تبليغ أبلغت فيه السلطات المختصة التي طلبت معلومات إضافية من الشخص الذي عرض الحالة عليها و السلطة المختصة الأخرى، وفقا لأحكام الفقرة أ من الفقرة السابعة لنفس المادة. إضافة إلى التاريخ الذي يقع بعد ثلاثة أشهر تقويمية من استلام كل من السلطتين المختصتين لكافة المعلومات المطلوبة من قبل أيا يكن التاريخ السابق. وفي حالة قيام إحدى السلطتين أو كلتيهما بإرسال التبليغ المشار إليه في الفقرة الفرعية ب من الفقرة السابعة (07)، يعتبر هذا التبليغ بمثابة طلب لمعلومات إضافية بموجب الفقرة (ب) من الفقرة السادسة[2271].

02– تمديد أو تعليق شرط الحد الزمني للتحكيم

يجوز للدول التي تعتبر فترة سنتين قصيرة للغاية أن تعدل الحكم للسماح بطلب التحكيم بعد ثلاث سنوات. وبالمثل، تتمتع الدول بالحرية في النص على أن اعتماد فترة زمنية أطول سيكون ضروريا في ظروف معينة قبل تقديم الطلب في حالة معينة. كما قد ترغب الدول أيضًا في تعليق فترة السنتين في

المعلومات المطلوبة أو أن بعض المعلومات لا تزال ناقصة، و ذلك خلال فترة ثلاثة أشهر من يوم استلام المعلومات الإضافية من ذلك الشخص.

[2269] – الفقرة السادسة (06) من المادة 19 لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

[2270] – الفقرة الثامنة (08) من المادة 19 لاتفاقية منع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح.

[2271] – الفقرة التاسعة من المادة 19 لاتفاقية منع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح.

الظروف التي يتم فيها تعليق إجراء الاتفاق المتبادل نفسه[2272]. على الدول التي ترغب في تبني مثل هذا الحكم أن تقوم بإضافته للفقرة الخامسة (05) من نفس المادة.[2273]، و هو الحكم الذي استمدته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من نصوص اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح (BEPS)[2274].

ثالثا–كيفية اختيار الهيئة التحكيمية

لم يتضمن نص المادة 25 من الاتفاقيات النموذجية أي إشارة صريحة إلى كيفية تعيين أعضاء الهيئة التحكيمية. الا أنه وبالرجوع إلى التعليقات الخاصة بنموذج اتفاق التحكيم الذي قامت بصياغته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فإنها تشير إلى أنه عادة ما تعين كل سلطة مختصة محكما واحدا، وذلك خلال فترة 03 أشهر بعد استلام الشخص الذي قدم طلب التحكيم لنطاق الصلاحيات[2275]. ليتم فيما بعد اختيار رئيس الهيئة التحكيمية من طرف أولئك المحكمين خلال فترة شهرين تبدأ منذ اليوم الذي تم فيه تعيين آخر محكم. و في حالة عدم القيام بتعيين المحكمين في المهلة المحددة يتولى ذلك مدير مركز السياسة و الإدارة الضريبية التابع لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. و هنا يجب أن تتكون الهيئة التحكيمية من أشخاص مؤهلين ذو خبرة بالقضايا الإجرائية الاثباتية ملتزمين بالحيادية والموضوعية، و هو ما تتفق معه أحكام نموذج هيئة الأمم المتحدة[2276]، و ذلك من خلال إشارتها إلى الشرح الذي أوردته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بهذا الخصوص.

[2272] - على سبيل المثال قد يحدث هذا إذا كانت القضية بموجب إجراء الاتفاق المتبادل تتعلق بمسألة واحدة أو أكثر معلقة أمام محكمة أو هيئة قضائية وإذا كانت الدولة المتعاقدة لا تسمح لمكلفين بالضريبة بمتابعة إجراء الاتفاق متبادل واستئناف أمام المحكمة في وقت واحد.. قد يحدث هذا أيضًا إذا وافقت سلطة مختصة مع الشخص الذي قدم القضية لتعليق إجراء الاتفاق المتبادل (على سبيل المثال بسبب مرض خطير أو صعوبات شخصية أخرى).

[2273] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe208 ajoute les paragraphes 70.1 et 70.2 , page 203.

[2274]– تنص الفقرة 02 من المادة 19 لاتفاقية BEPS على أنه:

"في حال علقت سلطة مختصة اجراء الاتفاق المتبادل المشار إليها في الفقرة 01 نظرا لوجود حالة فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من نفس القضايا العالقة أمام محكمة قضائية أو إدارية. تتوقف الفترة المنصوص عليها في الفقرة الفرعية ب من الفقرة 01 عن السريان إلى حين صدور قرار نهائي عن المحكمة القضائية أو الإدارية أو تعليق الحالة أو سحبها. بالإضافة إلى ذلك، في حال قدم شخص حالة ووافقت السلطة المختصة على تعليق اجراء الاتفاق المتبادل. تتوقف الفقرة المنصوص عليها في الفقرة ب من الفقرة 01 عن السريان إلى حين وقف التعليق."

[2275] – تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه يمكن تأجيل تعيين المحكمين، و ذلك في حالة مرور فترة سنتين دون التوصل إلى حل بموجب الاتفاق المتبادل بسبب عدم تعاون الشخص المتضرر .

[2276] – الفقرة الخامسة (05) من النسخة (ب) للمادة 25 من نموذج هيئة الأمم المتحدة.

فالمحكم إذا يجب أن يكون مستقلا و محايدا و ذو خبرة، كما يمكن للدول المتعاقدة حق الاعتراض على المحكم الذي يثار حوله الشكوك. وفي هذا الإطار حرصت الدول في اتفاقياتها الجبائية على ضرورة تعيين محكمين مختصين، وهو ما نصت عليه مثلا الاتفاقية الألمانية– السويدية لسنة 1994 التي أكدت على تعيين محكمين من بين قضاة متخصصين، سواء من الدولتين المتعاقدتين أو من خارجهما، كما نصت الاتفاقية المبرمة بين أمريكا و بلجيكا على تعيين الهيئة التحكيمية من ممثلي عن موظفي مصلحة الضرائب للبلدين على ألا يكون الرئيس مواطنا للدولتين[2277].

أما بالنسبة لأحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح (BEPS) فإنها تقترح في المادة 20 منها قواعد إجرائية، وهذا من خلال التكريس الواسع للتعليقات الخاصة بالمادة 25.5 من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و يتعلق الأمر بقاعدة تكميلية تطبق بشكل افتراضي[2278]. الا أنها فضلت تخفيض الفترة التي قدرتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في النموذج الخاص بها من 03 أشهر إلى 60 يوما (شهرين) من أجل تعيين كل سلطة مختصة عضوا واحدا من الهيئة التحكيمية التي يجب أن تتكون من ثلاثة أعضاء، و ذلك ابتداء من تاريخ تقديم الطلب بمقتضى الفقرة الأولى من المادة 19. ليعين فيما بعد العضو الثالث كرئيس للهيئة، و ذلك من طرف العضوين السابقين خلال 60 يوم تلي تعيين العضو الثاني. و الذي يشترط فيه الا يكون مواطنا أو مقيما لأي من الدولتين المتعاقدتين[2279]، و هو ما لم تشترطه أي من الاتفاقيتين النموذجيتين.

أما في حالة عدم تعيين أحد العضوين من طرف السلطات المختصة أو تعذر تعيين رئيس للهيئة التحكيمية من طرف العضوين، فان أعلى مسؤول في مركز السياسة و الإدارة الضريبية هو الذي يتولى مهمة التعيين، على ألا يكون الشخص الذي تم تعيينه محكما أو رئيسا للهيئة التحكيمية مواطنا لأي من الدولتين المتعاقدتين، و هو أيضا ما لم تشترطه الاتفاقيات النموذجية في هذا الإطار[2280].

[2277] – مصطفى الفوركي، تطبيقات التحكيم الضريبي الدولي: دراسة على ضوء الاتفاقيات الدولية، مجلة الحقوق والعلوم السياسية العدد 13 جانفي 2020، خنشلة، الجزائر، الصفحة 29.

[2278]- **B**enoît Delaunay, Op.cit, page 293.

[2279] – تشترط أحكام اتفاقية BEPS في الفقرة الفرعية (ج) من الفقرة الثانية (02) للمادة 20، أن يكون كل عضو معين في هيئة التحكيم محايدا و مستقلا عن السلطات المختصة و الإدارات الضريبية ووزارات المالية في الدول المتعاقدة ، وعن جميع الأشخاص المتضررين من الحالة بصورة مباشرة بما في ذلك الممثلين الذي ينوبون عنهم، في وقت قبول التعيين.

[2280] – الفقرة الثانية (02)، الثالثة (03) و الرابعة (04) من المادة 20 لاتفاقية منع تأكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح.

01–صلاحيات الهيئة التحكيمية و التزاماتها

يختلف التحكيم المنصوص الخاص بتطبيق أو تفسير الاتفاقيات الجبائية عن التحكيم الدولي العادي الذي يمس الميادين الأخرى غير الجباية، و ذلك من حيث مضمونه و كذا إجراءاته، و حتى الصلاحيات الممنوحة للهيئة التحكيمية، و هو ما سنبينه في الآتي.

أ–وثيقة نطاق الصلاحيات

تضمن نموذج اتفاق التحكيم الذي قامت بصياغته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إشارة لما يسمى ب"**نطاق الصلاحيات**"، والذي يمثل الوثيقة التي تحدد المسائل التي يجب على المحكمين حلها. تتضمن هذه الوثيقة الأسس التي تقوم عليها عملية التحكيم من صلاحيات المحكمين و إجراءات التحكيم، و يتم وضعها بالتشاور بين السلطات المختصة للدول المتعاقدة و كذا المكلف بالضريبة الذي قدم طلب التحكيم، و ذلك بعد مرور فترة زمنية حددتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ب 03 أشهر من يوم استلام السلطة المختصة لطلب التحكيم. و في حالة تعذر ذلك في المهلة المحددة يمكن للسلطات المختصة و الشخص المتضرر القيام بتبليغ كل منهما خطيا خلال شهر واحد بقائمة القضايا المعنية بالتحكيم و التي يطلق عليها "**نطاق الصلاحيات المؤقت**". و بعد مرور شهر من تعيين المحكمين يلتزم هؤلاء بتبليغ السلطات المختصة و الشخص المتضرر بنسخة منقحة من نطاق الصلاحيات المؤقت الذي تمت صياغته بناءا على القوائم التي تم تبليغها. و بعد شهر من استلامه يمكن للسلطات المختصة الاتفاق على نطاق صلاحيات مختلف و تبليغه خطيا للمحكمين و المكلف بالضريبة الذي قدم طلب التحكيم، و في حالة عدم اتفاقها فان نطاق الصلاحيات المؤقت هو الذي يتم اعتماده[2281].

كما يجب أن يتم تحديد الأطراف التي تتحمل عبء تكاليف عملية التحكيم في إطار الاتفاق التحكيمي. و الذي تلقيه منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على عاتق السلطات المختصة بالنسبة لأجور المحكمين الذي تم تعيينهم من طرفها أو من طرف مدير مركز السياسة و الإدارة الضريبية التابع للمنظمة، و كذا تكاليف سفرهم، اتصالاتهم، و السكرتارية الخاصة بهم. إضافة إلى تكاليف الترجمة و تدوين الجلسات و تكاليف الاجتماعات إما بالتساوي إذا تم تقديم القضية لكلتا الدولتين، أو فقط بالنسبة للسلطة المختصة التي قدمت إليها القضية دون الأخرى[2282].

[2281] – الفقرة الثالثة (03) و الرابعة (04) من نموذج اتفاق متبادل بشأن التحكيم، نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، الصفحة 346.

[2282] – منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي،2016، الفقرات من 26 إلى 32.

و هو ما نصت عليه أحكام اتفاقية BEPS، التي تحمل الدول المتعاقدة تلك النفقات وفقا لما ينص عليه الاتفاق المتبادل بينهما، و في حالة غياب مثل هذا الاتفاق فان كل دولة متعاقدة تتحمل نفقاتها الخاصة و نفقات أعضاء الهيئة التابعين لها[2283].

وقبل الشروع أيضا في عملية التحكيم هناك عدة مسائل مهمة يجب تحديدها من طرف السلطات المختصة، بما في ذلك تحديد مكان إجراء عملية التحكيم و اللغة المعتمدة خلال الفصل في القضية...الخ. وترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية هنا أنه من الأفضل ترك حل هذه المسألة للسلطة التي قدمت إليها الحالة من أجل الفصل فيها، و التي تلتزم بتوفير الموظفين الإداريين لتسهيل عملية التحكيم، و الذي لا يتبعون الا لرئيس الهيئة التحكيمية، إضافة إلى توفير مرافقين للترجمة[2284].

ب –سرية إجراءات التحكيم

تؤكد أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح (BEPS) أن ضمان تحقيق الأهداف المرجوة من خلال إجراء التحكيم لا يتم الا من خلال المحافظة على مبدأ مهم، هو عدم المساس بسرية إجراءات الاتفاق المتبادل. فمن المهم التأكيد على أن السلطات المختصة مخولة بمنح المحكمين إمكانية الوصول إلى المعلومات التي هم بحاجة إليها لتنفيذ مهامهم، بشرط محافظتهم على نفس قواعد السرية الصارمة المطبقة على السلطات المختصة نفسها. ولهذا الغرض، فإن أحكام الاتفاقيات الجبائية والقانون الداخلي للدول المتعاقدة المتعلقة بتبادل المعلومات والسرية والمساعدة الإدارية يجب أن تعتبر أعضاء مجلس التحكيم أشخاصا أو سلطات يمكن إبلاغهم بالمعلومات. ويجوز أيضاً إبلاغ هذه المعلومات إلى الأشخاص الذين يحتمل أن يكونوا أعضاء في هيئة التحكيم، ولكن فقط بالقدر اللازم لتقييم قدرتهم على أداء واجباتهم كمحكمين، بما في ذلك تلك المتعلقة باستقلالهم وحيادهم. كما تعتبر المعلومات التي يتلقاها مجلس التحكيم أو الأشخاص الذين يتم ترشيحهم ليكونوا أعضاء في مجلس التحكيم، وتلك التي قد تتلقاها السلطات المختصة من مجلس التحكيم مثل المعلومات المتبادلة بموجب الأحكام المتعلقة بتبادل المعلومات والمساعدة الإدارية للاتفاقية الجبائية المعنية[2285].

وبقدر ما يكون من الضروري التوفيق بين الهدف المتمثل في تقليل عدد الأشخاص الذين يمكن توصيل المعلومات إليهم واحتياجات مساعدة أعضاء مجلس التحكيم، فإن هذه الفقرة تأذن أيضا بنقل

[2283]– المادة 25 من الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

[2284] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، الفقرة من 21 إلى 25، الصفحة 355.

[2285] – الفقرة 1 من المادة 21 للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

المعلومات في ظل نفس الشروط من ثلاثة موظفين لكل محكم كحد أقصى [2286]. و هنا يجب عليهم قبل المشاركة في اجراء التحكيم التعهد كتابة باحترام الالتزامات الخاصة بالسرية و عدم الإفشاء المنصوص عليها في الاتفاقية المعنية و المتعلقة بتبادل المعلومات و المساعدة الإدارية، و كذا القانون المطبق في الدول المتعاقدة[2287]. إذ يشكل هذا المبدأ ضمانة أخرى لحماية مصالح المكلفين بالضريبة.

ج–الحياد و الاستقلالية

تضمنت أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح BEPS على عكس أحكام الاتفاقيات النموذجية حكما ينص على ضرورة حفاظ الهيئة التحكيمية على حيادها و استقلالها عن السلطات المختصة والإدارات الجبائية و كل الأشخاص المتضررين من الحالة وكذا مستشاريهم طوال الإجراءات. وتجنب أي تصرف لفترة زمنية معقولة بعد الإجراءات والذي قد يضر بصورة حياد واستقلالية المحكمين فيما يتعلق بالإجراءات[2288].

02–استخدام الآليات الأخرى المكملة لتسوية النزاعات الجبائية (الوساطة و تقارير الخبراء)

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على إمكانية تطبيق آليات أخرى لتسوية النزاعات غير التحكيم حسب الحالة ضمن إجراء الاتفاق المتبادل، أين تستخدم بعض السلطات الجبائية اليوم الوساطة بنجاح لتسوية النزاعات الداخلية. فإذا كان هنالك خلاف حول الوقائع النسبية لمواقف السلطتين المختصتين، يمكن الاستعانة بوسيط يستمع لمواقف كل طرف و من ثم يبدي رأيا حول نقاط القوة والضعف الخاصة بكل جانب، و يساعد ذلك كل طرف ليفهم موقفه وموقف الطرف الآخر بصورة أفضل. كما يمكن إحالة القضية إلى خبير تقتصر مهمته في تحديد الوقائع المطلوبة، و يتم ذلك غالبا ضمن إجراءات قضائية تحال فيها المسائل الواقعية إلى طرف مستقل يخرج بنتائج واقعية تقدم بعد ذلك إلى المحكمة. و خلافا لآلية تسوية النزاعات المقررة في الفقرة 05، فإجراءات الوساطة و الخبرة ليست ملزمة للأطراف غير أنها تساعد مع ذلك في السماح لهم بالتوصل إلى قرار قبل إحالة القضية إلى التحكيم بموجب تلك الفقرة[2289].

[2286]- G20 ET L'OCDE, Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2017, paragraphe 238, page 68.

[2287]- **B**enoît Delaunay, Op.cit, page 293.

[2288] – الفقرة الفرعية (ج) من الفقرة الثانية (02) للمادة 20 من اتفاقية منع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح.

[2289] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 87، الصفحة 343.

رابعا–علاقة التدابير القانونية المحلية بالتحكيم

حتى تكون عملية التحكيم فعالة و تجنبا لأي مشكل ناتج عن تعارض القرارات عن الهيئة القضائية وكذا الهيئة التحكيمية، تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على حتمية منع الشخص المتضرر من السير في عملية التحكيم إذا كانت القضايا المقدمة للتحكيم قد سبق حلها من خلال عملية التقاضي المحلية في أي من الدولتين. و هو ما قامت باعتماده بعض الدول من خلال إقرار أحكام تمنع على أي شخص ما أن يحرك في نفس الوقت كل من إجراء الاتفاق المتبادل و كذا التدابير القانونية المحلية، بشكل يؤجل إجراء الاتفاق المتبادل إلى حين استنفاد هذه التدابير العلاجية. كما قد يمنح للمكلف بالضريبة إمكانية رفض قرار الاتفاق المتبادل الذي تم تحريكه أولا وتم التوصل إلى حل بموجبه، و البحث عن حل آخر مناسب للمشكل من خلال اللجوء إلى التدابير القانونية المحلية التي تم تعليقها. أما إذا تم السير في التدابير المحلية و استنفاذها في إحدى الدولتين أولا، فيجوز للشخص أن يستمر في إجراء الاتفاق المتبادل فقط للحصول على إعفاء من الازدواج الضريبي في الدولة الأخرى. بل انه بمجرد إصدار قرار في قضية معينة، فان معظم الدول تعتبر أنه من المستحيل تجاوز ذلك القرار من خلال إجراء الاتفاق المتبادل[2290].

و إذا ما لم يرفض أحد الأشخاص المتضررين بصورة مباشرة من القضية الاتفاق المتبادل الذي ينفذ قرار التحكيم، فان ذلك القرار يكون ملزما لكلتا الدولتين. و هكذا، يجب أن يلتزم فرض الضرائب على أي شخص متضرر بصورة مباشرة من الحالة بالقرار الذي تم التوصل إليه بشأن القضايا المحالة إلى التحكيم. كما يعبر الاتفاق المتبادل الذي سيعرض على هؤلاء الأشخاص عن القرار الذي تم التوصل إليه في عملية التحكيم. فإذا تم التوصل إلى اتفاق متبادل قبل استنفاذ التدابير العلاجية القانونية المحلية، فمن الطبيعي أن تطلب السلطات المختصة كشرط لتطبيق الاتفاق أن يتخلى الشخص المتضرر عن ممارسة التدابير العلاجية القانونية المحلية المتبقية بخصوص القضايا التي يشملها الاتفاق. و بدون هذا التخلي يمكن لقرار محكمة لاحق أن يمنع السلطات المختصة بالفعل من تطبيق الاتفاق. وإذا لم يوافق الشخص الذي عرض عليه الاتفاق المتبادل الذي ينفذ قرار التحكيم أن يتخلى عن ممارسة التدابير العلاجية القانونية المحلية، فيجب اعتبار ذلك الشخص رافضا للاتفاق[2291].

و تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بهذا الخصوص في التعليقات المستحدثة ضمن تعديل النموذج لسنة 2017 على أنه إذا تبين أن قرار التحكيم غير قابل للتطبيق من قبل محاكم إحدى الدولتين المتعاقدتين بسبب انتهاك الفقرة 5 من المادة 25 أو أي قاعدة إجرائية، فإن هذا القرار لن

2290 – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نفس المرجع، الفقرة 76، الصفحة 340.

2291 - OUN, Op.cit, paragraphe 18 se réfère aux paragraphes 81 et 82 des commentaires de L'OCDE sur l'article 25 du modèle de 2014 , page412.

يكون ملزماً للدول المتعاقدة. كما أنه في حالة عدم قبول الاتفاق الودي أو اعتباره غير مقبول، قد لا تخضع القضية لمزيد من الفحص من قبل السلطات المختصة[2292]. و تبقى الدول التي ترغب في تفصيل مثل هذه الإجراءات حرة في اعتماد الأحكام التي تناسبها[2293].

كما تضيف هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتها على نص المادة 25ب، على أنه يجوز للسلطات المختصة في أي وقت بعد طلب التحكيم بموجب الفقرة 5 من نفس المادة وقبل أن يرسل المحكمون قراراً إليها ، أن توافق على حل القضايا التي لم تحل والتي أدت إلى التحكيم. و في هذه الحالة يتم اعتبار القضية تم الفصل فيها من خلال إجراء الاتفاق المتبادل ولا يتم إصدار قرار تحكيم. ومع ذلك، لا يُسمح للسلطات المختصة بإنهاء إجراءات التحكيم دون حل القضية، و مثال ذلك قيام الشخص الذي قدم القضية بموجب الفقرة 1 بالتنازل عن التعويضات القضائية بسبب تقديم القضية للتحكيم[2294].

الفرع الثاني–مرحلة الفصل في القضية المعروضة على التحكيم

تؤكد منظمة التعاون التنمية الاقتصادية في نص الاتفاق النموذجي للتحكيم على أنه يحق للمكلف بالضريبة المتضرر و الذي قدم طلب التحكيم، القيام بتقديم إفادات خطية إلى المحكمين إضافة إلى الإفادات الشفهية التي يمكن أن يدلي بها خلال اجتماعات الهيئة التحكيمية، و هذا بعد موافقة هذه الأخيرة، و ذلك إما بصفة مباشرة منه أو عن طريق ممثلين ينوبون عنه[2295]. وتلتزم الهيئة التحكيمية

[2292] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 212 remplace les paragraphes 81 et 82des commentaires sur l'article 25, page 207.

[2293] – في إطار التعديل الأخير لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في 2017 تمنح هذه الأخيرة للدول الراغبة في إدراج مثل هذه الأحكام نسخة مكتوبة عن الحكم الممكن إضافته، و الذي ينص على أنه : لغرض الفقرة 5

(أ) يعتبر الاتفاق الذي ينفذ قرار التحكيم فيما يتعلق بالقضية غير مقبول من قبل الشخص المعني مباشرة بالقضية ، في غضون 60 يومًا من إشعاره بهذا الاتفاق الودي، لا يجوز لذلك الشخص سحب أو إنهاء أي دعوى معلقة أمام محكمة أو محكمة إدارية أو أي إجراءات إدارية أو قضائية أخرى جارية فيما يتعلق بأي مسألة يتم حلها بموجب هذا الاتفاق ، بطريقة تتفق مع ذلك الاتفاق الودي و

(ب) القرار غير ملزم للدول المتعاقدة إذا:

(1) القرار النهائي لمحاكم إحدى الدولتين المتعاقدتين يعلن أن قرار التحكيم غير صحيح. في مثل هذه الحالة ، يعتبر طلب التحكيم المشمول بالفقرة 5 غير مقدم ، ولا يعتبر إجراء التحكيم قد حدث (باستثناء لأغراض الأحكام السارية المتعلقة بسرية المعلومات وتكاليف إجراء التحكيم). في هذه الحالة يجوز تقديم طلب جديد للتحكيم، ما لم توافق السلطات المختصة على عدم السماح بهذا الطلب الجديد ؛ أو

(2) يقدم الشخص المعني مباشرة في القضية دعوى أمام محكمة أو هيئة تحكيم فيما يتعلق بأي من المسائل التي تم حلها بموجب الاتفاق الودي المنفذ لقرار مجلس التحكيم.

[2294] - ONU, Op.cit, paragraphe 19, page 413.

[2295] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نموذج اتفاقية جبائية ، 2016، الفقرة 20، الصفحة 355.

بالفصل في القضية وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية و كذا أحكام القوانين المحلية للدول المتعاقدة، إضافة إلى أي مصادر أخرى[2296] قد تحددها السلطات المختصة صراحة وتسهل الوصول إلى حل للنزاع. و هنا يجب التمييز بين حالتين:

أولا–حل النزاع وفقا لإجراء الاتفاق المتبادل قبل صدور قرار التحكيم

يمكن أن تتوصل السلطات المختصة للدول المتعاقدة إلى حل للقضية موضوع النزاع قبل صدور قرار التحكيم، وتسمح منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في هذه الحالة للسلطات المختصة بالقيام بحل هذه القضية، و ذلك باعتبار التحكيم آلية استثنائية للفصل في النزاعات[2297]. وهو ما نصت عليه أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح BEPS التي تؤكد على أن إجراء الاتفاق المتبادل أو إجراء التحكيم ينتهي في أي وقت بعد تقديم طلب التحكيم، و قبل أن تصدر هيئة التحكيم قرارها للسلطات المختصة في حالة توصل هذه الأخيرة إلى حل للقضية.

كما تضيف حالة أخرى وهي سحب طلب التحكيم أو طلب إجراء الاتفاق المتبادل من طرف الشخص الذي قام بتقديمه[2298]، وهو ما لم ينص عليه نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. ولعل هذا الحكم هو الذي يؤكد فكرة أن التحكيم هو امتداد للإجراء الودي، و ليس بديلا مستقلا لحل النزاعات الجبائية، ذلك أن سحب طلب الاتفاق المتبادل يؤدي مباشرة إلى نهاية اجراء التحكيم بشكل تلقائي.

ثانيا–حل النزاع بموجب قرار تحكيمي نهائي

و يتعلق الأمر بالحالة التي تتوصل فيها الهيئة التحكيمية إلى حل للنزاع المعروض عليها، دون أن يتم التوصل إلى حل بموجب اجراء الاتفاق المتبادل. و يتطلب هذا الأمر مجموعة من الإجراءات الواجب إتباعها بدءا من صدور القرار التحكيمي إلى غاية تنفيذه.

01–القواعد التي يقوم عليها إصدار قرار التحكيم

يعتمد إصدار قرار التحكيم حسب أحكام الاتفاقيات النموذجية (OCDE et ONU) و حتى أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح BEPS على مبدأ مهم يطلق عليه "**العرض الأخير**"

[2296] – ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على نموذج الاتفاق التحكيمي، بالنسبة لقضايا تفسير المعاهدات يمكن للمحكمين الفصل في هذه القضايا وفقا للمواد من 31 إلى33 من معاهدة فيينا لقانون المعاهدات.

[2297] - ONU, Op.cit, paragraphe 43 , page 358.

[2298] - المادة 22 من الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

أو "أفضل عرض"، و الذي يستند على قيام كل سلطة مختصة بتقديم اقتراح يشمل حلا لجميع الإشكاليات المطروحة إلى الهيئة التحكيمية. و يقتصر هذا الحل المقترح على ذكر مبالغ محددة يتم التعبير عنها بوحدات نقدية (مثل الدخل أو النفقات) أو حتى الحد الأقصى لمعدل الضريبة المطبقة، إضافة إلى بعض الحالات المتعلقة مثلا بمشكلة العتبة أو تحديد الإقامة أو تحديد وجود منشأة دائمة.

و في هذا الإطار يجوز دعم الاقتراحات المتعلقة بالقرارات المقدمة من طرف السلطات المختصة في كل دولة متعاقدة بموجب بيان مكتوب يبين موقفها. كما يجوز لكل سلطة مختصة أن تقدم بياناً رداً على اقتراح القرار والوثيقة المكتوبة المقدمة من طرف السلطة المختصة الأخرى، و الذي يتناول فقط مواقف ومناقشات هذه الأخيرة. كما تلتزم كل سلطة تقدم اقتراح حل أو موقفا كتابيا أو بيان رد، أن تقدم نسخة منه إلى السلطة المختصة الأخرى، و ذلك وفقا للمهلة التي يحددها الاتفاق المتبادل بين السلطات المختصة و الخاص بتحديد طريقة التحكيم، ليختار مجلس التحكيم قراره وفقا لأحد المقترحات المتعلقة بتسوية الحالة المقدمة من السلطات المختصة وفقا لرأي الأغلبية البسيطة[2299].

و تعتبر هذه الطريقة أكثر تقييدا للمحكمين على عكس "مبدأ الرأي المستقل"، أين يقدم الطرفان الحقائق و الحجج إلى المحكمين وفقا للقانون المعمول به، أين يمكن للمحكمين تبني قواعد الإجراءات و الأدلة التي يرونها ضرورية ليتوصلوا بعد ذلك إلى قرارهم المستقل بناءا على تحليل مكتوب و معلل للوقائع المعنية و المصادر القانونية ذات الصلة[2300].

02–تبليغ قرار التحكيم

بعد النظر في القضية من طرف الهيئة التحكيمية يصدر قرار التحكيم وفقا لرأي الأغلبية من المحكمين، و ذلك في قالب مكتوب و مسبب، ليتم تبليغه للسلطات المختصة و كذا المكلف بالضريبة المتضرر خلال فترة زمنية معينة تبدأ من يوم تبليغ السلطات المختصة من طرف رئيس الهيئة التحكيمية باستلامه المعلومات اللازمة للفصل في القضية (حددتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ب 06 أشهر)[2301]. أما في حالة تعذر أو رفض تقديم قرار التحكيم من طرف المحكمين،

2299- G20 ET L'OCDE, Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2017, paragraphes 243 et 244, page 69.

2300 - Daniel Gutmann, Op.cit, page 398.

2301 - تسمح منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية للسلطات المختصة بنشر قرار التحكيم بعد الموافقة على ذلك من طرف جميع الأطراف، و هذا بشكل لا يكشف هوية الأطراف.

يجوز للسلطات المختصة تمديد تلك الفترة. و إذا لم يتم التوصل إلى حل خلال شهر واحد فانه يعاد من جديد تعيين هيئة تحكيمية لتباشر الإجراءات من جديد[2302].

03–تنفيذ قرار التحكيم

قد يعتبر تنفيذ القرار التحكيمي أمرا صعبا و ذلك باعتبار أن هذا التحكيم قد تم وفقا للأحكام الاتفاقية دون الأخذ بالاعتبارات الواقعية و الظروف المحيطة للدول المتعاقدة و هو ما قد ينشأ عنه نزاع بشأن كيفية التطبيق[2303].

و على هذا الأساس ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن قرار التحكيم ليس ملزما الا فيما يخص القضايا المحددة المحالة إلى التحكيم[2304].

كما يمكن لبعض الدول أن تسمح للسلطات المختصة بالخروج على قرار التحكيم شريطة أن تتمكن من الاتفاق على حل مختلف و ذلك من خلال إضافة مثل هذا الحكم في اتفاقياتها[2305]. (و هو ما تسمح به على سبيل المثال المادة 12 من اتفاقية التحكيم الأوروبية، بحيث لا تلتزم السلطات المختصة برأي اللجنة الاستشارية)[2306].

غير أن الأحكام الجديدة التي جاءت بها اتفاقية BEPS في الجزء السادس منها كانت أكثر صراحة ووضوحا من موقف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و جاءت لتحسم الموقف، لتبين لنا نصوص المواد الواردة في هذه الاتفاقية متى يكون قرار التحكيم ملزما من عدمه، أين تؤكد على أن السلطات المختصة ملزمة بتنفيذ قرار التحكيم بمجرد صدوره من خلال الاتفاق الودي بينها بشكل يعكس استنتاجات قرار التحكيم. وتؤكد الفقرة الفرعية أ من الفقرة الرابعة للمادة 19 من اتفاقية BEPS أن قرار التحكيم هو قرار نهائي غير قابل للتعديل من قبل السلطات المختصة أو من قبل لجنة التحكيم ما لم تكن أحكام المادة 24 قابلة للتطبيق و تسمح بإبرام اتفاق بشأن حل مختلف[2307].

[2302] - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، الفقرات من 36 إلى 40، الصفحة 357.

[2303] – صلاح حامد، المرجع السابق، الصفحة 1136.

[2304] - تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه لا يوجد ما يمنع السلطات المختصة من تسوية الحالات المماثلة الأخرى (بما في ذلك الحالات المتعلقة بالأشخاص ذاتهم و لكن في فترات ضريبية مختلفة) استنادا إلى القرار، فلا يوجد التزام بفعل ذلك. و لهذا فلكل دولة الحق في تبني نهج مختلف للتعامل مع الحالات الأخرى.

[2305] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرتين 83 و 84، الصفحة 343.

[2306] - Benoît Delaunay, Op.cit, page 294.

[2307] - G20 ET L'OCDE, Note explicative portant sur la convention multilatérale pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OP.cit, paragraphe 220, page 63.

كما تؤكد أنه قرار ملزم للدول المتعاقدة و من الواجب التقيد به، الا في حالات استثنائية نصت عليها صراحة اتفاقية BEPS، و المتمثلة في الحالات الآتية:

–حالة رفض الشخص المتضرر بصورة مباشرة الاتفاق المتبادل الذي ينفذ قرار التحكيم، و في هذه الحالة لا يمكن مواصلة النظر في القضية من قبل السلطات المختصة[2308].

–إذا اعتبر قرار نهائي صادر عن محاكم إحدى الدول المتعاقدة أن قرار التحكيم غير صالح، وفي هذه الحالة يعتبر طلب التحكيم كأنه لم يقدم و كأن التحكيم لم يجر، باستثناء تكاليف إجراء التحكيم وكذا سريته. و هنا يجوز تقديم طلب إجراء التحكيم من جديد ما لم تسمح السلطات المختصة بذلك.

– إذا استأنف الشخص المتضرر التقاضي بشأن القضايا التي تمت تسويتها في الاتفاق المتبادل الذي ينفذ قرار التحكيم أمام أي محكمة أو هيئة قضائية [2309].

بالإضافة إلى ذلك، تنص أحكام الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح على أنه بغض النظر عن الطبيعة الملزمة لقرار لجنة التحكيم، فانه لا ينبغي تطبيقه إذا وافقت السلطات المختصة في الولايات القضائية المتعاقدة على حل آخر بشأن جميع الأسئلة التي لم يتم حلها في غضون 03 أشهر بدءا من تاريخ تسلمها لقرار التحكيم[2310]. و يشكل مثل هذا الحكم مظهر من مظاهر خصوصية التحكيم الضريبي الدولي، باعتبار أن التحكيم لم يتم تصوره من قبل الدول كآلية منفصلة تمامًا عن إجراءات الاتفاق المتبادل فهو لا يشكل بديلاً أو حلا تكميليًا. بل هو امتداد لإجراء الاتفاق المتبادل يحسن كفاءته من خلال ضمان التوصل إلى حل للنزاع عندما لا تتمكن السلطات المختصة من الاتفاق على مسألة معينة يمنع حل القضية المعروضة[2311].

الفرع الثالث– إجراء التحكيم وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية

بالرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة إلى غاية نهاية 2024 ومن خلال استقراء أحكامها، تبين لنا أن أغلب الاتفاقيات لم تتضمن حكما صريحا خاصا بالتحكيم، باستثناء اتفاقيتين اثنتين وهما

[2308] – تؤكد المادة 19 من اتفاقية BEPS، على أنه يعتبر الاتفاق المتبادل الذي ينفذ قرار التحكيم مرفوضا من قبل الشخص المتضرر إذا لم يقم بسحب كافة القضايا التي تمت تسويتها في الاتفاق المتبادل الذي ينفذ قرار التحكيم من أي محكمة أو هيئة قضائية، أو أنهى أي إجراءات قضائية أو إدارية عالقة فيما يتعلق بمثل هذه القضايا بطريقة تتناسب مع ذلك الاتفاق المتبادل، و ذلك خلال 60 يوما من تاريخ إرسال تبليغ الاتفاق المتبادل لهذا الشخص.

[2309] – الفقرة الفرعية (ب) للفقرة الرابعة (04) من المادة 19 لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و تحويل الأرباح.

[2310] – الفقرة 02 من المادة 24 لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و تحويل الأرباح

[2311] - Daniel Gutmann, Op.cit, page398.

الاتفاقية المبرمة مع المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و ايرلندا الشمالية و كذا الاتفاقية المبرمة مع هولندا.

تنص أحكام هاتين الاتفاقيتين على أنه في حالة عجز السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين للتوصل إلى اتفاق قصد حل تلك القضية المعروضة وفقا لأحكام الإجراء الودي، و ذلك في أجل عامين من عرض القضية على السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى، فانه يتعين عرض المسائل العالقة المنبثقة عن القضية على هيئة لتحكيم إذا طلب الشخص ذلك. و هنا تؤكد الاتفاقية المبرمة مع هولندا في هذا الحكم أن الطلب المقدم من طرف الشخص المتضرر يجب أن يكون كتابيا، على عكس الاتفاقية المبرمة مع بريطانيا التي لم تنص على ذلك، و هو ما يدعو إلى التساؤل حول إمكانية تقديم طلب التحكيم من طرف المتضرر شفهيا فقط و مدى قبول السلطات المختصة للطلب الشفهي وفقا لأحكام هذه الاتفاقية[2312].

و تضيف كلتا الاتفاقيتين أن هذا لا يصبح بالإمكان تطبيقه (أي لا يمكن اللجوء إلى التحكيم) إذا صدر حكم قضائي من طرف هيئة قضائية تابعة لإحدى الدولتين المتعاقدتين بشأن هذه القضايا. كما تضيف أنه ما لم يبد الشخص المتضرر من القضية رفضه للاتفاق المتبادل الذي ينفذ بموجبه قرار التحكيم، فان هذا الأخير يكون ملزما لكلتا الدولتين المتعاقدتين، و يتم تنفيذه بغض النظر عن أي حدود زمنية واردة في الأنظمة المحلية للدولتين المتعاقدتين. و تقرر السلطات المختصة باتفاق متبادل الأسلوب المناسب لتطبيق هذه الأحكام[2313].

كما تشير الاتفاقية المبرمة بين هولندا و الجزائر أنه يجوز للدول المتعاقدة أن تزود هيئة التحكيم التي تم إنشاؤها بموجب أحكام الفقرة (5) من المادة 26، بالمعلومات اللازمة لتنفيذ إجراء التحكيم . ويخضع أعضاء هيئة التحكيم للواجبات المتعلقة بالتصريح الخاصة بتبادل المعلومات بالنسبة لأي معلومات تم الكشف عنها[2314].

و ما يتبين من خلال تحليل هذا الحكم أن الجزائر قد تبنت تقريبا نفس الأحكام الخاصة بالتحكيم والمنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية، الا أن هذا غير كاف بتاتا ذلك أن اتفاقيتين من بين 37 اتفاقية مبرمة من طرف الجزائر هي فقط التي تتضمن حكما للتحكيم. فهذا قد يعبر عن موقف متشدد

[2312] – الفقرة الفرعية ب من الفقرة الخامسة للمادة 23 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بريطانيا، و الفقرة الفرعية ب من الفقرة الخامسة للمادة 26 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و هولندا.

[2313] – الفقرة 05 من المادة 23 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بريطانيا العظمى، و الفقرة 05 من المادة 26 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و هولندا.

[2314] – الفقرة الثالثة من المادة 27 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و هولندا.

للجزائر في هذا المجال. ولكن ما يمكن أن نبرر به هذا الموقف أنه قد يكون حرصا منها على مصالحها باعتبار أن التحكيم قد لا يؤدي إلى تطبيق القوانين المحلية الخاصة مما قد لا يراعي مصالح الخزينة العمومية.

و لكن ما لا يمكن فهمه هو ذلك النص الذي تضمنه البروتوكول الملحق بالاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اليابان الذي تضمن أنه بعد تاريخ التوقيع على هذه الاتفاقية وفي حالة إبرام الجزائر اتفاقا لتجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل يحتوي على أحكام تتعلق بالتحكيم تطبق بين دولة أخرى و الجزائر فقط بناءا على طلب الشخص الذي يعرض بموجب ذلك الاتفاق القضية المطابقة لأحكام الفقرة 01 من المادة 24 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اليابان. فيجب على الدول المتعاقدة بناءا على طلب اليابان الدخول في مفاوضات بهدف إدماج مثل هذه الأحكام المتعلقة بالتحكيم في هذه الاتفاقية، كما يجب على السلطة المختصة بالجزائر إخطار السلطة المختصة في اليابان بهذا الأمر فور حدوثه[2315].

هنا يبدو موقف الأطراف المتعاقدة في هذه الاتفاقية من التحكيم مترددا نوعا ما و غير مفهوم فمن جهة لم تشر إلى إمكانية اللجوء إلى التحكيم بعد فشل الاتفاق المتبادل، و لكنها تدعو إلى تطبيقه في حالة اللجوء إليه بموجب حكم اتفاقية أخرى مبرمة بين الجزائر و دولة أخرى غير اليابان. و بالتالي تطرح عدة تساؤلات حول هذا الموقف و ما هو الهدف المنشود من وراء اعتماد مثل هذا الشرط؟ ولماذا لم تحدد السلطات المختصة لكل من الجزائر و اليابان موقفها بشكل واضح و قطعي كاعتماد التحكيم بصريح العبارة في نص المادة 24 من الاتفاقية، أو عدم اللجوء إليه نهائيا و حذف ذلك الحكم الوارد في البروتوكول. و لكن على الأقل ما يمكن فهمه من فحوى النص أن الجزائر ربما هي التي ترفض اعتماد نص التحكيم في مثل هذه الاتفاقية لأسباب ما على عكس اليابان التي تبدو أكثر تمسكا بالتحكيم باعتبار ذلك الشرط ورد باسمها، و بالتالي في حالة قبول الجزائر جواز التحكيم في اتفاقية مبرمة مع دولة أخرى بعد توقيع الاتفاقية الجزائرية اليابانية، ينفي أية حجة تعتمدها الجزائر في عدم اعتماد مثل هذا الحكم في هذه الاتفاقية الأخيرة مادامت قد وافقت عليه، و هو ما يفرض عليها اتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل إعلام اليابان وتعديل الاتفاقية وتبني مثل هذا الحكم بينهما.

و ما تجدر الإشارة إليه في هذا الشأن أيضا أن التحكيم المنصوص عليه في هذه الاتفاقيات الجبائية يختلف عن ذلك التحكيم المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري. على الرغم من أن اللجوء إلى كليهما يبقى اختياريا الا أن النوع الأول يتعلق فقط بالمسائل العالقة نتيجة تطبيق الأحكام الواردة في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، فهو اجراء تبعي للإجراء الودي و لا يمكن تصور وجوده

[2315] – الفقرة الثالثة من البروتوكول الملحق بالاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اليابان.

دون اللجوء أولا لإجراءات الاتفاق المتبادل، و يتم بإشراف من الجهات المختصة لكلتا الدولتين المتعاقدتين و هنا يمكن اعتباره تحكيما دوليا. في حين يمكن اللجوء للتحكيم المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية بمناسبة اجراء التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من طرف المكلف بالضريبة في إطار الإشعار بالتقويم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون و الذي بلغ له من طرف الجهة المختصة في الادراة الجبائية الجزائرية[2316] حسب ما ورد في المادتين 20 و21 من نفس القانون، أين يصبح التحكيم إجراءا داخليا و ما يتبث ذلك هو عدم الإشارة صراحة إلى إمكانية تدخل الإدارة الجبائية لدولة أجنبية[2317].

الفرع الرابع– تفاعل إجراء الاتفاق المتبادل مع آلية تسوية النزاعات المنصوص عليها في الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على نص المادة 25 من النموذج على أن تطبيق الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات (GATS)، التي دخلت حيز التنفيذ في 01 جانفي 1995 ووقعت عليها جميع الدول الأعضاء، يثير مخاوف معينة تتعلق بإجراء الاتفاق المتبادل. إذ تنص الفقرة 03 من المادة 22 من هذه الاتفاقية على عدم جواز التعامل مع أي نزاع يتعلق بتطبيق المادة 17 من الاتفاقية، و هي قاعدة المعاملة الوطنية ، بموجب آليات تسوية النزاعات المنصوص عليها في المادتين 22 و 23 من الاتفاقية إذا كان التدبير المتنازع عليه " يدخل ضمن نطاق الاتفاق الدولي بخصوص تجنب الازدواج الضريبي"). و إذا كان هنالك خلاف حول ما إذا كان تدبير ما "يدخل ضمن نطاق" مثل هذه الاتفاقية الدولية، فان الفقرة 03 تنص على أنه يجوز لأي من الدولتين المتنازعتين أن تحيل المسألة إلى مجلس تجارة الخدمات الذي يحيل النزاع إلى تحكيم ملزم، باستثناء إذا كان النزاع متعلقا باتفاقية دولية "موجودة عند نفاذ" الاتفاقية فلا يجوز أن تحال المسألة إلى مجلس تجارة الخدمات الا بموافقة كلتا الدولتين.

الا أن تطبيق هذه الفقرة يثير مشكلتين بالنسبة للاتفاقيات الجبائية، تتعلق الأولى بمعاملة ضريبية مختلفة للاتفاقيات الجبائية المبرمة قبل و بعد دخول اتفاقية GATS حيز النفاذ، كما أن عبارة "تقع

[2316]– يقصد بالجهة المختصة هنا مدير كبريات المؤسسات، مدير الضرائب بالولاية، رئيس مركز الضرائب، رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث و المراجعات، و ذلك حسب الحالة.

[2317]– يجب أن يسلم الاستدعاء الكتابي للمكلف بالضريبة، يحدد من خلاله تاريخ و مكان اجراء التحكيم يدا بيد أو عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم، و هنا يتمتع المكلف بفترة 10 أيام على الأقل ابتداء من تاريخ استلام الاستدعاء من أجل تحضير نفسه. يمكن الاستعانة بمستشار للمكلف، و عند الانتهاء من التحكيم يحرر محضر يتضمن بوضوح القرار الناتج عن التحكيم و يوقع عليه من طرف المكلف بالضريبة و في حالة رفضه يؤشر على ذلك في المحضر مع تسليم نسخة له.

ضمن نطاق" مبهمة بطبيعتها، و يدل تضمين الفقرة 03 من المادة 22 من اتفاقية GATS إجراء تحكيم و بندا يستثني الاتفاقيات السابقة من تطبيقها للتعامل مع الخلافات المتعلقة بمعناها. و لتفادي أي إشكالية يمكن للدول المتعاقدة إضافة حكم ينص على أنه تتفق الدولتان المتعاقدتان بالرغم من تلك الفقرة ، على عدم جواز إحالة أي نزاع بينهما حول ما إذا كان تدبير ما يندرج ضمن نطاق الاتفاقية إلى مجلس تجارة الخدمات، كما هو منصوص عليه في تلك الفقرة، الا بموافقة كلتا الدولتين المتعاقدتين. و أي شك حول تفسير هذه الفقرة تتم تسويته بموجب الفقرة 03 من المادة 25 أو إذا لم يتم الاتفاق بموجب ذلك الإجراء، وفقا لأي إجراء آخر تتفق الدولتان المتعاقدتان عليه[2318].

و في الأخير يظهر لنا من خلال تقييم التحكيم كوسيلة لحل بعض الإشكالات الناشئة عن تطبيق الاتفاقيات الجبائية أن بعض المسائل الإجرائية تظل مهملة إلى حد كبير، ولا سيما عند مقارنة القواعد التي يتضمنها الاتفاق الودي النموذجي للتحكيم واتفاقية BEPS ، مع القواعد الإجرائية للمؤسسات الأخرى المتخصصة في التحكيم: مثل غرفة التجارة الدولية، والمركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار أو محكمة لندن للتحكيم الدولي. فإثبات الوقائع، والطريقة الدقيقة للإجراء الكتابي وإجراءات المناقشات وجلسات الاستماع، وإمكانية أن يطلب المحكمون الإبلاغ عن عناصر الحقائق أو الحقوق الغير موجودة في الملف الأولي، بالإضافة إلى إمكانية استخدام الشهود أو الخبراء، إما يتم تجاهلها أو التعامل معها بشكل سطحي[2319].

و لكن على الرغم من ذلك يبقى نموذج التحكيم الصادر عن كل من منظمة التعاون التنمية الاقتصادية و كذا نموذج التحكيم لهيئة الأمم المتحدة مجرد نموذج توضيحي لتسهيل مهمة المفاوضات حول الاتفاقيات، و بالتالي هو غير ملزم وبإمكان الدول الأخذ به أو تركه و إضافة أحكام أخرى تناسب قوانينها و ظروفها السائدة[2320]. كما لا يمكن إنكار أهمية الأحكام التي تمت صياغتها في إطار الاتفاقيات النموذجية وبالأخص نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا اتفاقية البيبس، و التي تضمنت مجموعة من الحلول التي تبدو مرضية نوعا ما كحل للنزاعات الناشئة عن تطبيق و تفسير الاتفاقيات الجبائية. وما يتبث ذلك هو عدم سماحها بوقوع تجاوزات في مجال تسوية النزاعات و ذلك باعتبارها سدت المجال أمام المكلفين بالضريبة لاستغلال الثغرات القانونية في هذا المجال، وقامت بحصر الحالات التي يمكن اللجوء من خلالها إلى احتجاج المكلفين بالضريبة بإجراء

[2318] - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرات من 88 إلى 92، الصفحة 344.

[2319] -Daniel Gutmann, Op.cit, page 397.

[2320] - مصطفى الفوركي، تطبيقات التحكيم الضريبي الدولي: دراسة على ضوء الاتفاقيات الدولية، مجلة الحقوق والعلوم السياسية العد 13 جانفي 2020، خنشلة، الجزائر، ص 26.

الاتفاق المتبادل و ذلك تفاديا إلى تعمد المكلفين اللجوء إلى اجراء الاتفاق المتبادل من أجل تعطيل الإجراءات الخاصة بتحصيل الضرائب المستحقة عليهم رغم شرعيتها[2321].

و بصفة عامة يمكننا القول بأنه على الرغم من أن التحكيم مسألة معقدة لا يتقبلها عدد كبير من الدول، الا أنه مهم جدا في تحسين المعاملات الاقتصادية، ذلك أنه يساعد على تحقيق مصلحة الدول المتعاقدة من خلال رفع الحصيلة الضريبية. فالهيئة التحكيمية التي تعينها الدول المتعاقدة تكون من أهل الاختصاص و التي تكون على علم بالمفاهيم و الإجراءات و المبادئ التي تحكم الجباية الدولية على عكس الهيئات القضائية التي تكون أقل اضطلاعا على هذا الميدان، فالهيئة التحكيمية قادرة على الوصول إلى حل مرض و فعال للنزاع المطروح و الذي قد يصبح كاجتهاد قضائي من شأنه الحد من النزاعات المستقبلية حول موضوع معين، و هو ما يوفر الجهد و المال و الوقت لجميع الأطراف[2322]. كما يعتبر التحكيم ضمانة مهمة للمكلفين بالضريبة الذين يقومون باستثمار أموالهم وخبراتهم في الدول الأجنبية، فهو يشعرهم بالأمان و هذا نظرا للتخوفات المحيطة بهم بالنسبة لعرض نزاعاتهم على القضاء الداخلي وتطبيق القوانين الجبائية الداخلية عليهم، و التي قد يعتبرها اغلب المستثمرين الأجانب غير منصفة بحقهم. و لذا الجزائر بحاجة لتوسيع مفاهيمها الاقتصادية و التفتح أكثر على هذه القواعد من خلال التوقيع اتفاقية BEPS، وهذا من أجل جذب الاستثمارات أكثر إليها وتوفير الضمانات اللازمة للمستثمرين.

[2321] - شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية الدولية في ربط و تحصيل الضريبة، الطبعة 01، دار المناهج، عمان ،2004، ص 74. أشار إليه طارق الضب، المرجع السابق، الصفحة 77 و 78.

[2322] – صلاح حامد، المرجع السابق، الصفحة 1138.

الفصل الثاني– الضمانات التكميلية لحماية مصالح الدول المتعاقدة

تتضمن الاتفاقيات الجبائية جوانب عامة وأخرى خاصة، فالعامة منها هي ضبط المصطلحات في الميدان الضريبي وتحديد ضوابط الخضوع للضرائب، أما الجوانب الخاصة وهي الأهم فتتمثل في الاتفاق حول الأساليب التقنية الكفيلة بالحد من الازدواج الضريبي وكذالك الإجراءات الودية الخاصة بحل بعض المشاكل المطروحة وخاصة منها آليات تقييم أسعار التحويل ومنح معدلات تمييزية من أجل تشجيع وفود الاستثمارات الأجنبية المباشرة. إلا أن المفارقة الموجودة في الاتفاقيات الجبائية ترتكز بالأساس حول البنود المتضمنة لطرق مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي، مما يؤدي بمؤسسات الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الأخذ في الحسبان هذه البنود عند اختيارها للبلد المضيف[2323].

و عليه إضافة إلى الأحكام التي أقرتها الاتفاقيات الجبائية لحماية مصالح المكلفين بالضريبة، هناك مجموعة من الأحكام الأخرى التي تمت صياغتها من أجل ضمان حقوق الدول المتعاقدة، و المتمثلة في منع إساءة استخدام أحكام الاتفاقيات الجبائية من جهة بالإضافة إلى أحكام التعاون الجبائي الدولي من خلال التعاون في تحصيل الضرائب بين الدول المتعاقدة وتبادل المعلومات فيما بينها.

المبحـــث الأول– القواعد الخاصة بتفادي إساءة استغلال أحكام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي

تهدف أحكام الاتفاقيات الجبائية الدولية لاستفادة المكلفين بالضريبة من الامتيازات التي تقرها، وهذا بتخفيف العبء الضريبي عنهم من خلال إخضاعها للضريبة إما في دولة مصدر الدخل أو دولة الإقامة. غير أن بعض المكلفين تجاوز هذه الأهداف المعترف بها لينعكس هذا الاستخدام على مصالح الدول، و يؤدي إلى ظهور مشكلة أخرى عكس مشكلة الازدواج الضريبي و هي مشكلة "ازدواج عدم الخضوع للضريبة"[2324]، أي عدم الخضوع للضريبة في أي من الدولتين المتعاقدتين، وذلك باستخدام كل الطرق التدليسية الممكنة.

و ما تجدر الإشارة إليه أن مثل هذه المناورات التدليسية قد تأخذ شكل حق شرعي يقره القانون في حالات معينة دون الأخرى، و هنا يصعب على الإدارة الجبائية تمييز الحالات العادية التي يعتبر فيها

[2323] – نعيم عاشوري،الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، المرجع السابق، الصفحة 187.

[2324] - إيمان بوقروة / منصور بن اعمارة، أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات–إشارة لحالة شركة Google INC–، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الثامن، جامعة سكيكدة الجزائر، ديسمبر 2017، الصفحة119.

منح ذلك الحق مشروعا من الحالات التدليسية. و لعل أهم هذه المناورات هي ما يتعلق منه بمنح الامتيازات التي تقرها الاتفاقيات الجبائية للأشخاص الذين يحق لهم الاستفادة منها.

و على الرغم من أن الاتفاقيات جزء هام من السياسة الضريبية الدولية، وهي أداة لا تقل أهمية عن الوسائل الأخرى لاجتذاب الاستثمار الأجنبي، الا أنه يمكن أن يستغلها المكلفون بالضرائب للحصول على منافع لم تكن لتقرها لهم الدول الأطراف. و هو ما دعا إلى ضرورة صياغة أحكام أكثر فعالية لمنع إساءة استخدام هذه الأحكام، ومساعدة الإدارة الجبائية على اتخاذ قرار بشأن منح امتيازات الاتفاقيات في حالات معينة، وإبراز المسائل التقنية في هذا الصدد[2325]. و يتعلق الأمر بمنع إساءة استخدام أحكام الاتفاقيات أو بمنع التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة، و هو ما سنتناوله آتيا.

المطلب الأول–الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية

على الرغم من الدور الكبير الذي تلعبه الاتفاقيات الجبائية على المستوى الدولي لحل المشاكل الجبائية الدولية، الا أن تطبيقها على ارض الواقع خلق مشاكل أخرى لا تقل أهمية عن مشكلة الازدواج الضريبي. فمن جهة مكنت هذه الاتفاقيات الجبائية من تشجيع حركة الاستثمارات الأجنبية و أتاحت للشركات متعددة الجنسيات المشاركة الفعالة في دفع عجلة الاقتصاد العالمي. غير أنها سمحت لها من جهة أخرى بوجود تجاوزات خطيرة كاستعمال أسعار مزيفة في العمليات المنجزة بين الشركة وفروعها، وكذا تلك المعاملات الوهمية التي تسمح بتهريب الأرباح الغير مصرح بها[2326]. فقد أصبحت اليوم مشكلة الموطن الضريبي أي ارتباط النشاط بإقليم معين من أهم التحديات الرئيسية لنجاح التعاون الدولي في مجال الجباية الدولية[2327]. و من أجل فهم هذه المشكلة بشكل أكبر يجب علينا التطرق أولا إلى الإطار العام لنظرية التعسف في استعمال القانون الجبائي، و قياسها على ظاهرة الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية.

الفرع الأول– النظرية العامة للتعسف في استعمال القانون الجبائي و علاقتها بظاهرة انتقاء الاتفاقيات الجبائية

على الرغم من مراعاة المشرع للمبادئ و القواعد التي تحكم التشريع الجبائي عند صياغته، و حرصه على تضمينه أهم القواعد و الأحكام التي تضمن للدولة تحصيل جميع إيراداتها، الا أن شعور بعض

[2325]- BAKER Philippe, Op.cit, page 57.

[2326] - مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون،العدد الثاني عشر 2015، ص 08.

[2327] - Gargouri Mootez, Jamel Ajroud, Les conventions de non double imposition et la lutte contre la fraude fiscale ,Revue Tunisienne de fiscalité n^{0}16 faculté de Sfax, 2011page 421.

المكلفين بأن الضريبة المفروضة على أموالهم هي عبء يثقل كاهلهم، هو الذي أدى بهم إلى محاولة المكلفين بأن الضريبة مجرد عبء دون فائدة مقابلة يدفعهم للتهرب من دفعها، وذلك باستغلال كل الثغرات الموجودة في التشريع أو من خلال لجوئهم إلى المناورات التدليسية[2328].

أولا – النمط التقليدي لمشكلة التهرب الضريبي

يتنوع التهرب الضريبي بين تهرب داخلي و تهرب دولي، أما التهرب الداخلي فهو جميع الأفعال الغير مشروعة، التي يقوم بها المكلف بالضريبة داخل إقليم الدولة، عن طريق مخالفة التشريع الضريبي الداخلي[2329]. في حين يعتبر مفهوم التهرب الضريبي الدولي لصيقا بمصطلح الشركات المتعددة الجنسيات حسب ما يراه العديد من الفقهاء باعتبار أن هذه الشركات تمارس نشاطاتها عن طريق شركاتها الفرعية الموزعة في دول مختلفة، ما ينجم عنه من حركة للأموال على المستوى الدولي، و هو ما يخلق أفضل بيئة للتهرّب الضريبي الدولي[2330]. و عليه يمكن التمييز بين مفهوم التهرب الضريبي و بين التجنب الضريبي، أين يستخدم مصطلح التجنب الضريبي للإشارة إلى تخفيض مقدار الضرائب بصورة قانونية[2331]، و بالتالي لا يمكن أن يتابع المكلف بالضريبة عن سلوكه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه[2332]. في حين يشير مصطلح التهرب الضريبي إلى تخفيض مقدار الضرائب المدفوعة بوسائل غير قانونية[2333].

ثانيا – التعسف في استعمال القانون الجبائي: نمط جديد للتهرب الضريبي

ظهرت فكرة أو مفهوم التعسف في استعمال القانون في الأصل كمفهوم قضائي لتصبح فيما بعد مفهوما تشريعيا، و قد استخدم أولا في ميدان القانون الإداري أين أصبح التحايل والاستعمال الماكر لحق يصنف على أنه تعسف في القانون. و يتم هذا التصرف إما بطريقة صورية مثل اللجوء إلى الإيجارات الوهمية من أجل زيادة قيمة الأعباء المنتقصة عند حساب الوعاء الضريبي[2334].

2328 – آيت دحمان سيد علي، معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي في التشريع الجزائري، الصفحة 96.

2329 – ملال محمد طارق، آليات و أسباب التهرب الضريبي الدولي و إمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 04/العدد 01، جامعة الأغواط، 2013، الصفحة 125.

2330 – ملال محمد طارق، المرجع السابق، الصفحة 123.

2331 – هيثم محمد نصرالدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي على المستوى الدولي، مصر، 04 نوفمبر 2015، الصفحة 06.

2332 – ملال محمد طارق، المرجع السابق، الصفحة 123.

2333 – هيثم محمد نصرالدين حامد، المرجع السابق، الصفحة 06.

2334 – أحمد فنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر،دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، 2018، الصفحة 306.

و نكون أمام التعسف في استعمال القانون عندما يقوم المكلف بالضريبة بالتعسف في استغلال الاختيارات التي يوفرها القانون الجبائي للمكلفين بالضريبة[2335]. و هنا يجب التمييز بين مشكلتين مرتبطتين أولهما التحايل الضريبي من جانب الشركات متعددة الجنسيات، أي اللجوء إلى أساليب قانونية لنقل الأرباح من الأماكن التي ستخضع فيها لمعدلات ضريبية أعلى إلى الأماكن التي ستخضع فيها لمعدلات ضريبية أقل[2336]، ويستند هذا النوع إلى استغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بدون ارتكاب أي مخالفة تترتب عليها عقوبة جزائية، و لهذا تمت تسميته بالتهرب الضريبي المشروع[2337]حسب رأي البعض رغم رفض هذه التسمية من طرف الأغلبية باعتبارها متناقضة في ظاهرها فلا يوجد في القانون تهرب مشروع. كما أن إثبات عملية التعسف من الناحية العملية أمر ليس بالسهل، و بالأخص صعوبة تحديد أن الهدف الوحيد من وراء عملية ما هو تجنب الضريبة، على عكس المهارة الضريبية و التي تنشأ لهدف آخر من خلال اختيار الطريقة الأقل تكلفة لدفع الضريبة[2338]. إضافة إلى التنافس الضريبي بين الحكومات أي اللجوء إلى فرض معدلات ضريبية منخفضة أو غيرها من الامتيازات الضريبية بغرض جذب أكبر قدر من الاستثمارات[2339].

ثالثا– ظاهرة انتقاء المعـــــاهدات (chalandage fiscal)

تعتبر ظاهرة انتقاء المعاهدات من أهم هذه الاستراتيجيات التي يستخدمها المكلفون بالضريبة بغرض التجنب الضريبي شأنه في ذلك شأن التهرُّب الضريبي، و الذي يُسفر عن تكبّد البلدان المتقدمة والبلدان النامية على السواء خسائر هائلة في الإيرادات الضريبية. ويذكر الإجراء السادس الذي تقوده منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ومجموعة العشرين أن إساءة استخدام المعاهدات الضريبية ولا سيما التسوق في المعاهدات، يشكل أحد المصادر الرئيسية للقلق في مجال تآكل القاعدة الضريبية

[2335] - صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية–دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، رسالة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015–2016، الصفحة 60.

[2336] – مايكل كين، أرباح زائفة –التحايل الضريبي من جانب الشركات متعددة الجنسيات و المنافسة الضريبية بين الحكومات يدفعان نحو إعادة النظر في النظام الضريبي الدولي، مجلة التمويل والتنمية، سبتمبر 2017، الصفحة 11.

[2337] – مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة و القانون،العدد الثاني عشر 2015، الصفحة 03.

[2338] - أحمد فنيدس، المرجع السابق، الصفحة 308.

[2339] – مايكل كين، المرجع السابق، الصفحة 11.

وتحويل الأرباح[2340]، كل هذا جعل ناقوس الخطر يدق من أجل ضرورة البحث عن حلول لتفادي هذه المشاكل التي تؤثر سلبا على اقتصادها.

استعملت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية عبارة "انتقاء المعاهدات" و كذا عبارة "استفادة أطراف ثالـثة" ، و ذلك كتـرجمة للمصطلح الذي يطلق عليه باللغة الفرنسـية "**Chalandage Fiscal**" و« **Treaty Shopping** » باللغة الانجليزية، في حين استخدمت اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح BEPS عبارة أخرى للترجمة و هي "الانتفاع الغير مستحق". و لكن بالرغم من اختلاف الترجمة التي أعطتها كل جهة لهذا المصطلح، الا أن كل هذه العبارات تحمل في طياتها نفس المعنى كما تخدم نفس المفهوم الذي يرتكز على الاستخدام التعسفي لأحكام لاتفاقيات الجبائية. الا أن عبارة انتقاء المعاهدات تبدو لنا اقرب جدا إلى تعريفها الاصطلاحي و تعبر أكثر عن محتوى المشكلة، و هو ما سنبينه في الآتي.

01 – تعريف ظاهرة انتقاء المعاهدات

يعتمد التهرب الضريبي على استغلال الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الجبائي، أين يلجأ المكلف بالضريبة إلى خبراء أو تقنيين قادرين على تجنب الواقعة المنشأة للضريبة بشكل يجعل هذا الفعل يبدو قانونيا، ويشمل هذا كل العمليات التي تهدف لتخفيض الاقتطاعات بالتحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي[2341]. و من بين هذه العمليات نجد ما يسمى بظاهرة انتقاء المعاهدات أو التسوق في المعاهدات و التي تشكل نوعا حديثا من أنواع التملص الضريبي.

وهنا يقصد بعبارة انتقاء الاتفاقيات الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة من طرف الدول، و الذي ينتج عند قيام شخص طبيعي أو معنوي و الذي يجب الا يستفيد من التخفيض أو الإعفاء الضريبي الاتفاقي، بالترتيب عن طريق تركيبات قانونية بوضع نفسه ضمن مجال تطبيق اتفاقية ما والاستفادة من أحكامها التفضيلية[2342]. ويتم ذلك من خلال القيام بالبحث المنظم و المخطط

2340- OCDE, Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2017,Paris., page 09.

2341 - حساني بن عودة/ بن ديبة يمينة/ عبد الرحمان عبد القادر، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد و إدارة الأعمال، مجلد 03، عدد 02 (ديسمبر 2019)، الجزائر، الصفحة 50.

2342 - Ayadi Habib, Droit fiscal international, CPCU, Tunis, 2001, page 144. Cité par Ais Souhila, les conventions internationales en droit fiscal, Op.cit, page 102.

له عن اتفاقيات جبائية دولية والقيام بمقارنتها من أجل إيجاد الأفضل فيها، والتي تمنح أفضل فرصة من أجل تخفيض العبء الضريبي الإجمالي[2343].

فهي تعني الرجوع إلى مؤسسة أقل وهمية توجد في دولة تبرم معها دولة ثانية اتفاقية جبائية بشكل يجذب الأرباح الناتجة عن النشاطات الاقتصادية في الدولة الثانية إلى الدولة الأولى. هذا الإجراء يسمح للشركة التي لجأت إلى الكيان الوسيط بالاستفادة من التخفيف من الضريبة في الدولة الثانية والمقرر من طرف الاتفاقية دون أن يكون لها وجود اقتصادي حقيقي في الدولة الموقعة للاتفاقية الجبائية[2344]. و بالتالي يشكل تقنية تتضمن اختيارات بديلة للنمط التقليدي للتهرب الضريبي الدولي، تتيح الحصول على امتيازات لم يكن ليسمح بها القانون في غير تلك الحالات بالنسبة للطرف المستفيد الذي يستعين بشخص آخر من اجل الوصول إليها.

02–المبادئ التي سمحت بظهور مشكلة انتقاء المعاهدات

لا يمكننا التطرق إلى دراسة مشكلة انتقاء المعاهدات و البحث عن حلول لها، الا بعد معرفة الأسباب الأساسية التي أدت إلى نشوئها و سمحت بانتشارها، و التي تظهر من خلال تعارض تطبيق عدة مبادئ قانونية مسموح بها على المستوى الاقتصادي الدولي، و التي تشمل:

• مبدأ السيادة الذي تعتمد من خلاله كل دولة بحرية سن القوانين التي تراها مناسبة. و بالتالي فإن الدول حرة في إنشاء أشكال قانونية (مؤسسات، شركات...الخ)، ولكن إذا تمت صياغة هذه القواعد من طرف الدول دون أن تأخذ بعين الاعتبار تأثيرها على الأنظمة الضريبية للدول الأخرى، فان هذا سيؤدي إلى انعكاسات سلبية تمس جميع الأطراف[2345].

• مبدأ المؤسسة الحرة: تتمتع المؤسسات بحرية إنشاء أنشطة غير مرتبطة بنشاطها الاقتصادي الحقيقي باستخدام أشكال مختلفة من المؤسسات التي تضعها العديد من الدول تحت تصرفها. وتتيح هذه الحرية لهم الاستفادة من العناصر الأكثر فائدة في كل نظام قانوني.

• مبدأ حرية حركة رأس المال: تتمتع الشركات بمساحة واسعة لتداول رأس المال عبر الحدود و ذلك من خلال عدة عمليات تتمثل أساسا في عقود البيع، الإيجار، القروض و التأمين... الخ. وتشتمل هذه المعاملات على معاملات افتراضية، بما في ذلك حقوق الملكية الفكرية التي يصعب تقييمها في

2343 - Premier Ministre ,Commission générale de terminologie et de néologie Vocabulaire de l'économie et des finances,2012, page 41.

2344- Alain Deneault, Pascale Cornut Et Clément Camion , Le Chalandage Fiscal Pour Une Approche Politique, Montréal, 2013, Page 03.

2345 - مايكل كين، المرجع السابق، الصفحة 11.

السوق كالعلامات التجارية، وبراءات الاختراع، وحقوق التأليف والنشر، فنمو الاقتصاد غير المادي يؤدي إلى زيادة استخدام الملكية الفكرية لأغراض تجنب الضرائب[2346].

03–الآثار التي يخلفها لجوء المكلفين بالضريبة لانتقاء المعاهدات

حددت منظمة التعاون والتنمية و التنمية الاقتصادي و كذا هيئة الأمم المتحدة أسبابا مختلفة على حد سواء، من أجل اعتبار ظاهرة انتقاء المعاهدات مشكلة اقتصادية محضة، ذلك أنها تنطوي على نتائج سلبية تنعكس بشكل كبير على الاقتصاد الوطني و الدولي، و يظهر ذلك من خلال الآثار الآتية:

–انتهاك "مبدأ المعاملة بالمثل"

يعتبر الشاغل الرئيسي المطروح في تقرير منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي حول مشكلة انتقاء المعاهدات هي أن هذه الظاهرة تؤدي إلى انتهاك مبدأ هام هو مبدأ المعاملة بالمثل، و ذلك من خلال توسيع نطاق الاستفادة من امتيازات المعاهدة التي يتم التفاوض بشأنها بين دولتين متعاقدتين لتشمل المقيمين في بلدان ثالثة، دون أن تقدم هذه الدول أي تنازلات من تلقاء نفسها. وتهدف أغلب الاتفاقيات الجبائية إلى توفير امتيازات مهمة للمقيمين في احدي أو كلتا الدولتين المتعاقدتين على أساس المعاملة بالمثل. فإذا تمكن المقيمون في بلدان ثالثة من استغلال هذه الاتفاقيات لضمان تخفيض الضرائب المفروضة على المصادر الموجودة في الدول المتعاقدة، فإن المنفعة ستتحقق في اتجاه واحد فقط، و ذلك بالنسبة للمقيمين في بلدان ثالثة و الذين سيحصلون على تخفيضات ضريبية لاستثماراتهم في إحدى الدولتين المتعاقدتين، غير أن السكان الذين ينتمون إلى نفس الدولتين المتعاقدتين لن يتمتعوا بتخفيف ضريبي متبادل لاستثماراتهم في ذلك البلد الثالث (أي دولة إقامة الأشخاص الذين يقومون باللجوء إلى انتقاء المعاهدات)[2347].

–خسارة الدول لنسبة كبيرة من الإيرادات الجبائية

تعتبر المشكلة الثانية التي حددتها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي و التي تنتج عن ترتيبات انتقاء المعاهدات هي أن هذه الظاهرة تؤدي إلى إعفاء الدخل عبر الوطن من الضرائب كليا أو خضوعه "لضرائب غير كافية، و ما تجدر الإشارة إليه أن الدول توافق على التضحية بجوانب من حقها في فرض الضرائب و ذلك لأنها تتوقع أن تفرض الدولة المتعاقدة الأخرى مستوى معقول نسبيا من الضرائب. ولكن إذا استطاع طرف ثالث غير معني بتطبيق الاتفاقيات الجبائية من الاستفادة من

2346- Alain Deneault, Pascale Cornut Et Clément Camion , Op.cit, page03.

2347 - Geoffrey T Loomer, Tax Treaty Abuse: Is Canada Responding Effectively, (October 2008, Revised March 2009), page 12.

امتيازات هذه الأخيرة فانه يجعل دخله الخاضع للضريبة منخفضا أو معدوما، و بالتالي فان ذلك يضيع على الدول حقها في تحصيل ايرادتها الجبائية[2348].

وقد قدّر الأونكتاد أن الإيرادات الضريبية التي تضيع على البلدان النامية تبلغ 100 مليار دولار سنوياً، وهو ما يمثّل نحو ثلث ضرائب الدخل التي كانت ستصبح مستحقة على الشركات لو لم يحدث تغيير لوجهة الأرباح. أما مجموع الإيرادات الإنمائية المتسرّبة بما في ذلك الإيرادات المفقودة بسبب ضياع فرص إعادة الاستثمار بالإضافة إلى الإيرادات الضريبية المفقودة، فتقدَّر بمبلغ يتراوح بين 250 مليار دولار و300 مليار دولار سنوياً. ويُحتمل أن تكون هذه التقديرات هي أرقام الحد الأدنى نظراً لأنها لا تشمل جميع أشكال تجنب دفع الضرائب من جانب الشركات[2349]. هناك إحصاءات أخرى تقدر أن الشركات المتعددة الجنسيات قامت باستثمار أكثر من 12 تريليون دولار حول العالم في شركات صورية لا تمارس نشاطات حقيقية، كما أن مواطني بعض البلدان غير المستقرة من الناحية الاقتصادية و أغلب الدول المنتجة للنفط يمتلكون حصة كبيرة منها لا تتناسب مع ثروتهم الشخصية التي تبلغ 07 تريليون دولار، والتي تم تهريبها و إخفائها في الجنات الضريبية[2350].

– القضاء على حافز الدول في التفاوض وإبرام معاهدات جديدة

إن المشكلة الأخيرة التي تنتج عن ظاهرة انتقاء التي حددتها كل من منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والأمم المتحدة، ترتكز أساسا على الحجة القائلة بأن التسوق في الاتفاقيات يدمر حافز البلدان على التفاوض وإبرام معاهدات جديدة، و تبعا لذلك لا تشجع التعاون الدولي في المجال الاقتصادي. و يتجلى هذا في انعكاس الترتيبات الخاصة التي يلجأ لها الشخص لانتقاء أفضل اتفاقية تمنح امتيازات جبائية على رغبة الدولة التي يقيم فيها هذا الأخير، والتي يصبح لديها حافز ضئيل لإبرام اتفاقيات خاصة بها عندما يستطيع سكانها ببساطة الاستفادة من شبكات الاتفاقيات التي تبرمها دول أخرى و التي لا تكون هي طرفا فيها، وهكذا فإن هذه الممارسة لا تتفق مع أهداف تعزيز التعاون الجبائي الدولي، وعلى وجه الخصوص ستظل دول الملاذ الضريبي خارجة عن إطار شبكة الاتفاقيات، مما يحرم الدول المتقدمة والنامية على حد سواء من التمويل العام[2351].

[2348]– Geoffrey T Loomer, OP, page 13.

[1251]- A. Cobham, "UNCTAD study on corporate tax in developing countries",Unacounted.org (2015)

.تمت الإشارة إليها في تقرير مجلس حقوق الإنسان الجمعية العامة لهيئة الأمم المتحدة الخاص بالدراسة النهائية عن التدفقات المالية الغير مشروعة و حقوق الإنسان و خطة التنمية المستدامة لعام 2030، الصفحة 08.

[2350] - يانيك دامغارد، توماس الكيير، نيلز جوهانسن، كشف النقاب: 12 تريليون دولار تقريبا هي مجرد استثمارات لشركات وهمية حول العالم، مجلة التمويل و التنمية/ يونيو 2018. الصفحات 50–53، ص 51.

[2351] – Geoffrey T Loomer, Op.cit, page 13.

الفرع الثاني – وسائل تنفيذ ظاهرة انتقاء المعاهدات

يتم تنفيذ ظاهرة الانتقاء أو التسوق في المعاهدات عن طريق التخطيط الضريبي الذي يقوم به المكلفون بالضريبة، من خلال قيام هذا الأخير بتجنب دفعه لمستحقاته الجبائية باستخدام طرق لا تتنافى مع القوانين السارية المفعول. كما يمكن أن يتم أيضا من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في تلك القوانين، و كذا الاختلافات الموجود في التشريعات الجبائية الدولية[2352] . و يعتبر الشخص الوسيط شرطا أساسيا من أجل إثبات ظاهرة انتقاء المعاهدات، و الذي قد يأخذ شكل شركات وسيطة أو شركات واجهة، و بين هاتين الشركتين لا توجد اختلافات كثيرة، فهي تقوم تقريبا على نفس المبادئ و الأهداف مع تمتع كل واحدة منهما بخصائص تميزها عن الأخرى.

أولا– الشركات الواجهة (Société écran)

أصبح استخدام الشركات الواجهة ممارسة شائعة في المعاملات الدولية و التي يتطلب استخدامها اللجوء أيضا إلى الجنات الضريبية، أين نلاحظ غياب الضريبة أو انخفاض معدلاتها بشكل كبير، غياب التعاون الجبائي الدولي فيما يخص تبادل المعلومات فيما بينها بالنسبة للمكلفين بالضريبة من خلال الحفاظ على سرية المعلومات البنكية و التجارية، وعدم إلزامية ممارسة نشاط فعلي في هذه الدول[2353]، و بصفة عامة توفير المناخ الاقتصادي الملائم للمكلفين بالضريبة الذي يحاولون التملص من دفع الضرائب المستحقة عليهم.

01–الجنات الضريبية موطن التهرب الضريبي (Les Paradis Fiscaux)

يوجد العديد من التسميات التي تطلق على الجنات الضريبية، ويرجع هذا التعدد إلى تنوع الدراسات التي تناولت هذه المشكلة من ناحية اقتصادية، سياسية و أكاديمية.

اصطلح على تسميتها بمصطلحات عديدة مثل: « **Tax Shelters** » أي **الملاجئ الضريبية، الملاذات الضريبية وكذا السياحة الضريبية**[2354]. هناك أيضا من يطلق عليها بالانجليزية تسمية « **Secrecy Jurisdictions**» **أي** الولايات السرية، **أو**« **Offshore Financial Centres** » **أي** المراكز المالية الدولية، و كذا **States Without Taxation** أي دول الإعفاء الضريبي[2355].

[2352] – إيمان بوقروة / منصور بن اعمارة، المرجع السابق، الصفحة 117.

[2353] – إيمان بوقروة / منصور بن اعمارة، المرجع السابق، الصفحة 121.

[2354] - فاتح أحمية،المرجع السابق، الصفحة 75.

[2355] - Larissa B. (2014) "Luring Fiscal Refugees: the Highs and Lows of Tax Havens", University of Târgu Jiu**,** ***Annals - Economy Series,*** vol. 1, Pages 79-87.

أشار إليها هيثم محمد نصرالدين حامد، المرجع السابق، الصفحة 02.

أ- تعريف الجنات الضريبية

بصفة عامة تشكل الجنات الضريبية أفضل مكان لإعادة تأهيل رؤوس الأموال الناجمة عن الجرائم المالية لا سيما ما يتعلق بالتهرب الجبائي للشركات المتعددة الجنسيات، تبييض الأموال الناجمة عن تجارة الأسلحة و الممنوعات و كذا تهريب الأموال من طرف رجال السياسة...الخ[2356]. و من هنا يمكن تعريف هذه الجنات بأنها منطقة تفرض الضرائب بمعدلات منخفضة جدا أو لا تفرض أي ضرائب على الإطلاق، أو هي دول تتمتع أنظمتها المصرفية بقوانين صارمة لتحافظ على سرية حسابات عملائها الأجانب فتساعدهم على التهرب من دفع الضرائب في بلادهم الأصلية[2357]. في حين هناك من فضل تلخيص تعريفها في عبارتين "**الهروب**" و "**في مكان آخر**" فلأجل الهروب من قواعد لا تحبها تأخذ أموالك إلى مكان آخر خارج الحدود، و يبرر تفضيله لمثل هذا التعريف الواسع إلى أن هذه الملاذات لها تأثير يتجاوز الضريبة فهي توفر طريقا للهروب من القواعد التنظيمية المالية و كذا الإفصاح و المسؤولية الجنائية[2358].

و لكن التعريف المتداول على المستوى الدولي يقترب من التعريف الذي وضعته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، و التي تعرف الجنات الضريبية بأنها الدول التي تمتلك القدرة على تغطية أعبائها العامة دون الحاجة إلى تحصيل الضرائب، أو أنها تكتفي بمعدل منخفض جدا من الضرائب و هو ما يجعل منها المكان الأفضل الذي يلجأ إليه الأشخاص الغير مقيمين للتهرب من دفع الضرائب في دولة إقامتهم[2359].

إذا فهي ولاية قضائية على شكل دولة أو دويلة أو إقليم، تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جدًّا أو معدومة، وتعمل على جذب الأموال اعتمادا على هذه الميزة[2360]. و بالتالي لا يمكن اعتبار الجنات الضريبية غير قانونية الا إذا قامت هذه الدولة بإقرار امتيازات جبائية مهمة وهذا لغرض جبائي محض هو تخفيض الأعباء الجبائية، دون أن تكون لها أي أهداف اقتصادية[2361].

2356 - رضا خلاصي، المرجع السابق، الصفحة 616.

2357 – هيثم علي محمد، المرجع السابق، الصفحة 296.

2358 – نيكولاس شكسون، المليارات التي تجتذبها الملاذات الضريبية تلحق الضرر بالبلدان المرسلة والمستقبلة على حد سواء، مجلة التمويل و التنمية صادرة عن صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2019، الصفحة 07.

2359 – هيثم محمد نصرالدين حامد، المرجع السابق، الصفحة02.

2360 – أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية.، صادر عن وحدة العدالة الاقتصادية و الاجتماعية، الطبعة الأولى/ماي 2015 القاهرة، مصر.

2361 – صابر عباسي، المرجع السابق، الصفحة 194.

و من بين الامتيازات التي تمنحها الجنات الضريبية للمكلفين بالضريبة نجد عامل السرية، و هذا سواء تعلق الأمر "بالسرية المصرفية" من خلال عدم كشف العمليات المالية التي يقوم بها الزبون، أو "السرية المهنية" والتي تضمن تكتم جميع الأشخاص الذين يضطلعون على تلك العمليات و هوية الزبائن (سواء تعلق الأمر بالمحامين أو المحاسبين و حتى المتخصصين بالمجال الجبائي)[2362]. فعنصر السرية إذا ضروري لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده و ذلك لمنع السلطات الجبائية من الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال. فالجنات الضريبية تمنح حماية وحصانة للأثرياء من ملاحقات محققي ومحصلي الضرائب الدوليين، إذ يصعب على هؤلاء متابعة أموال الأثرياء التي يمكن أن تكون خاضعة لضرائب كبيرة في بلدانهم الأصلية[2363]. إضافة إلى ما سبق فهي توفر مرونة التسجيل و الإجراءات التي لا تلزم الشركات بتقديم معلومات مفصلة حول نشاطاتها ومداخليها و كذا توفر لها الحرية المطلقة في نقل أموالها عبر الحدود[2364].

ب–أنواع الجنات الضريبية و تقسيماتها

يضم العالم أكثر من 80 منطقة تمثل الجنات الضريبية للأثرياء مقسمة إلى 4 مجموعات: الملاذات الأوروبية–الملاذات البريطانية–المنطقة الأمريكية وأماكن هامشية غير مصنفة كالصومال[2365].

و يمكن تصنيف هذه المجموعات الأربعة بالرجوع إلى قدر العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف بالضريبة ضمن ثلاثة أقسام من الجنات الضريبية:

فمنها الجنات الضريبية عديمة العبء الضريبي: وهي المناطق التي لا يفرض فيها أي نوع من الضرائب على المكلفين بالضريبة كبرمودا، فانواتو وموناكو، أنجويلا، جزر تركس و كايسوس[2366]. نجد أيضا الجنات الضريبية التي تعفي المداخيل التي تم تحصيلها من مصادر أجنبية من الضرائب بشرط ألا تنطوي على نشاطات محلية مثل كوستاريكا، سيشل، هونغ كونغ، سنغافورة وبنما[2367].

[2362]– جاد خليفة، الملاذات الضريبية بين الرفض و التبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 52، 2010، لبنان، الصفحة 113.

[2363] – هيثم علي محمد، المرجع السابق، الصفحة 296.

[2364] – جاد خليفة، المرجع السابق، الصفحة 113.

[2365] – فاتح أحمية، المرجع السابق، الصفحة 76.

[2366] – ريمة ضافري/ محمد سعد الدين بلخيري، الجنات الضريبية و دورها في التهرب الضريبي–حالة الايرلندية المزدوجة و الساندويتش الهولندي لشركة غوغل، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد 04، العدد01، 2020، الصفحات 80 و81.

[2367] – هيثم محمد نصرالدين حامد، المرجع السابق، الصفحة 04.

و في الأخير هناك جنات ضريبية ينخفض فيها العبء الضريبي كثيرا وتقدم هذه الأخيرة امتيازات جبائية كبيرة و فرصا جيدة لاستغلال اتفاقيات الازدواج الضريبي من أجل التخفيف من الأعباء الجبائية مثل سويسرا، النمسا، بربادوس وهولندا[2368].

أما عن التصنيف الذي تبنته المنظمات الدولية فانه و بعد القمة التي عقدتها مجموعة العشرين في 2009، و التي كان موضوعها أساسا مشكلة الجنات الضريبية و انعكاساتها على العلاقات الدولية، فانه تم تصنيف تلك الملاذات ضمن ثلاثة قوائم. تسمى القائمة الأولى بالقائمة السوداء، و هي تتضمن جميع الدول التي لا تطبق شيئا من المعايير الدولية كماليزيا و كوستاريكا. أما القائمة الثانية فهي القائمة الرمادية القاتمة، و التي تضم البلدان التي تطبق المعايير الدولية و لكن لم تتبنى التغييرات اللازمة لتنفيذ هذه المعايير. و أخيرا القائمة الرمادية الفاتحة (البيضاء) تتضمن الدول التي تحتوي على بلدان تشمل مراكز مالية و لا تعتبر ملاذات مثل بلجيكا و سويسرا[2369].

ج–الخسائر التي يخلفها اللجوء إلى الجنات الضريبية

هناك العديد من الشركات التي تلجأ إلى الجنات الضريبية حول العالم و هو ما تظهره مختلف الدراسات والإحصاءات وحتى التحقيقات الدولية، فقد طرحت قضية الوثائق المسربة « Panama Papers» عدة حقائق بهذا الشأن، أين كشفت مثلا تورط مكتب المحاماة «Mossack Fonseca» في عمليات كثيرة للتجنب الضريبي، و الذي ساعد على إنشاء حوالي أكثر من 15000 شركة واجهة[2370]، أين يدفعنا هذا العدد من الشركات إلى تصور حجم الأموال التي أضاعتها الدول في حالة تمكنها من فرض الضريبة على تلك التحويلات الوهمية.

و من هنا يمكن التأكيد بأن الملاذات الضريبية مجتمعة أصبحت تكلف الحكومات ما بين 500مليار دولار إلى 600 مليار دولار سنويا على هيئة إيرادات ضائعة من ضرائب الشركات، ويمثل نصيب الاقتصادات ذات الدخل المنخفض من تلك الإيرادات الضائعة حوالي 200 مليار دولار. و الشركات ليست المستفيد الوحيد، فقد قام الأفراد بإخفاء 8.7 تريليون دولار في الملاذات الضريبية، وفقا لتقديرات الاقتصادي «Gabriel Zucman» بجامعة كاليفورنيا[2371]. و بالتالي فهي تساهم بشكل كبير في حدوث ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

[2368] – ريمة ضافري/ محمد سعد الدين بلخيري، المرجع السابق، الصفحات 80 و81.

[2369] – جاد خليفة، المرجع السابق، الصفحة 112.

[2370] - فوزية العايب، طيار خليل، قشي مريم، المرجع السابق، الصفحة 298.

[2371] – نيكولاس شكسون، المرجع السابق، الصفحة 07.

02–الإطار الشكلي و الموضوعي لشركات الواجهة

يتم إنشاء شركات الواجهة واستخدامها لغرض تحديد الدخل، و ذلك من أجل الحد من الضرائب المستحقة في بلد إقامة دافعي الضرائب، والسماح بإعادة الدخل في شكل دخل معفي. وبالتالي فإن المهمة الرئيسية لشركة الواجهة هو الحصول على الدخل الذي يجب أن يخضع نظريا لضريبة مباشرة يتحملها المستفيد الفعلي منه[2372].

فهي إذا تركيب قانوني يقوم بالتمويه و إخفاء الروابط الموجودة بين مؤسستين، الا أن إنشائها من الناحية القانونية يعتبر غير مخالف للقواعد القانونية. وتقوم هذه المؤسسات منذ أول لحظة تنشأ فيها بإصدار العديد من الوثائق الوهمية و الفواتير التي تعتبر وسيلة محكمة من أجل التمويه، وتقوم بتحصيل مبالغ مالية و تتدخل في سير العمليات بين الزبون والمورد بشكل يجعل تلك النشاطات أصلية الا أن شرعيتها تبقى شكلية. و هو ما يسمح بإخفاء الحقائق عن السلطات المختصة بالرقابة ويجعل كشفها صعبا نوعا ما، إذ يمكنها الاختفاء عندما يتطلب الأمر إخفاء آثار أو أدلة حول نشاطاتها ويصبح من الصعب التفرقة بين النشاطات ذات الأهداف الجبائية و بين الأنشطة العادية (التجارية والصناعية). كما يمكن استخدام هذه المؤسسات "**كشركات تحت العرض**"(**société sur étagère**)، بمعنى انه يمكن تأجيرها للأشخاص الذين يحتاجون مثل هذا النوع من الشركات مقابل رسوم و ذلك لاستخدامها في المعاملات المشبوهة[2373]. و بالتالي من الصعب التحديد بدقة جميع أنواع الشركات الواجهة، و لكن ما يمكن تبيانه هو أن هذه الشركات قد يضم النماذج الآتية:[2374]

أ/. النموذج الأول –شركات الواجهة ذات التركيب المباشر

هنا توضع في الواجهة المؤسسة أو الشخص الذي ينظم المعاملات و الفواتير الكاذبة، ويهدف هذا التجمع للتحايل على طرق الرقابة التقليدية التي تقتصر على ضمان الجودة الرسمية لأي عملية تقوم بها الشركة. و هذا يعني أن بعض الدول لا تبحث عن الأهداف التي ترجى من وراء إنشاء مثل هذه المؤسسات و التي تقوم بعمليات مماثلة، بحيث تكون نشاطاتها مشروعة في نظر ذلك النظام بمجرد أنها تستوفي الشروط الشكلية للمبادلات بين الأشخاص.

ب/.النموذج الثاني –الشركات القابضة –holding société–

و يعتبر هذا النموذج أكثر تكلفة من الأول الا انه أعلى مستوى بالنسبة للاحتيال، إذ يقوم على مبدأ تقسيم العمليات الغير قانونية و عادة ما يستخدم أكثر في مجال تبييض الأموال، و يعتمد على تقنية

2372 - Jonathan Burger, Les délits pénaux fiscaux, thèse de doctorat, 2011, page 226.
2373- Noel Pons, Les sociétés écrans paradigme éclatant des montages organisés, Audit juin 2008, n^{0}190, pages 31 et 32.
2374 - Noel Pons, Op.cit, page 32

الشركات القابضة من أجل تقسيم مبلغ المال الإجمالي إلى مبالغ مصغرة بين تلك الشركات، و ذلك عن طريق الاحتيال.

و مثال ذلك ما تقوم به الشركة الأم **Google Inc** الرقمية المتواجدة بالولايات المتحدة الأمريكية أين يقوم فرعها الموجود في هولندا بتحويل الإتاوات إلى شركة **Google Ireland holding**، و التي تخضع للنظام الضريبي في الجنة الضريبية برمودا و تتم إدارتها هناك من طرف مجلس ادراة مقيم. يتم إعفاء الأرباح التي تحققها **Google Ireland Holding** من الضريبة على الأرباح ببرمودا وذلك باعتبار أن قانونها الجبائي يعفي الأرباح التي تحققها الشركات المسجلة من طرف غير المقيمين، والتي تمارس نشاطاتها خارج إقليم برمودا. كما أن الفرع الموجود في برمودا لا يستطيع تحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم في الو.م.أ لأنها إذا قامت بتحويلها فستكون خاضعة للضريبة بمعدل 35 بالمائة وفقا للقانون الأمريكي باعتبارها شركة أمريكية تحقق أرباحا في الخارج[2375].

ج/.النموذج الثالث –شركات الربط [2376]

يتم إنشاء شركة خاصة تقوم بعمليات الوساطة، ويصبح اللجوء إليها إلزاميا للقيام بأي معاملة بين الأطراف. و مثال ذلك شركة تم إنشائها في الدولة (01) أين يتم دفع ضريبة مرتفعة على الأرباح، وتريد أن تبيع بضاعة إلى الدولة (02)، ولكن إذا قامت بذلك مباشرة فإنها مجبرة على دفع ضريبة مرتفعة على الأرباح التي تحققها. و لتفادي ذلك فإنها تقوم ببيع بضاعتها عن طريق وساطة شركة غير مقيمة يطلق عليها بالغة الانجليزية تسمية "offshore"[2377] والتي توجد في جنة ضريبية. فالشركة الغير مقيمة تصبح شركة واجهة غير موجودة في الدولة (01) فإنها ليست خاضعة فيها للضريبة على الأرباح، وباعتبارها شركة "offshore فإنها غير خاضعة للضريبة في الجنة الضريبية، كما أن الأرباح لم يتم تحقيقها على إقليم الدولة (01).

03–إثبات وجود الشركات الواجهة

يترك استخدام هذا النوع من الشركات في ملفاتها مؤشرات يمكن أن تحدد من خلالها هوية هذه المؤسسات التي تحمل صفة شركة واجهة.

[2375] – ايمان بوقروة / منصور بن اعمارة، المرجع السابق، الصفحة 126.

[2376] - يطلق عليها باللغة الفرنسية "enjambeur" أو " montage des conflit d'intérêt "

[2377] - Le terme offshore est une expression anglaise pouvant se traduire par "au-delà des côtes", alors que la société offshore est une société ayant établit son siège social dans un pays étranger(un paradis fiscaux où la fiscalité est réduite ou nul) dans lequel elle n'exerce aucun commerce et où les dirigeants responsables ne sont pas domiciliés. Il s'agit donc là d'une société non résidente et qui profite de certains avantages fiscaux de la situation. La société est ainsi totalement gérée de l'extérieur et n'utilise pas l'économie ou les facilités du pays d'accueil. Elle peut cependant être représentée par un correspondant local. www.petite-entreprise.net

وتسمح التجربة الشخصية والطبيعة المتكررة لهذا النوع من التلاعب بتطوير مسار البحث (مسار التدقيق) و الذي يتم من خلال الآتي:

– المقارنة بين أهم التواريخ و القيم من أجل الكشف عن نفقات غير معتادة و غير مبررة

– التدقيق في الزيادات الكبيرة في حجم المبيعات التي تحققت مع مورد من خلال وجود عدد كبير من العقود معه و منحه جميع العمليات ذات الربح المرتفع، و مقارنتها بالتراجع في مستوى العمل مع موردين آخرين يتقاسمون عمليات أقل ربحا

– وجود صلة واضحة بين المورد والمشتري

– التدقيق في تاريخ الإنشاء الخاص بالمؤسسة الذي لا يتناسب مع رقم الأعمال الكبير المحقق باعتبارها أنشئت منذ مدة قصيرة جدا.

–البحث عن هوية الأشخاص المسؤولين عن إدارة هذه المؤسسة و نوع نشاطهم لإيجاد دليل يثبت أنهم مجرد أدوات يتم تحريكها من طرف أشخاص آخرين[2378].

و لتوضيح هذه الترتيبات بشكل أفضل نأخذ كمثال القرار الصادر بحق السيد شارل ازنافور، وهو فنان متنوع مقيم بسويسرا ، قدم حفلاً غنائيا بباريس في 18 أبريل 1989 بفرنسا، أين تم دفع مبلغ مالي مقابل تلك الخدمة المقدمة يقدر ب4000000 فرنك، من طرف الشركة الفرنسية المنظمة للحفل Cinéma Communication Vidéo و لكن باسم شركةTangerine Music Productions Ltd التي أسسها السيد شارل في بريطانيا العظمى لأغراض جبائية. الا أن الإدارة الجبائية الفرنسية قامت بفرض ضريبة على السيد شارل بالنسبة لذلك المبلغ المدفوع للشركة البريطانية فيما يتعلق بضريبة الدخل لعام 1989، و ذلك استنادا إلى المادة 155أ من قانون الضرائب العام، التي تنص أن المبالغ التي يحصلها شخص مقيم أو مؤسس خارج فرنسا كمكافأة مقابل الخدمات التي يقدمها شخص مقيم في فرنسا تخضع للضريبة باسم هذا الأخير (الشخص الذي قدم الخدمة)، و ذلك عندما:

–يسيطر الشخص المقدم للخدمة بشكل مباشر أو غير مباشر على الشخص الذي يتقاضى أجر تأدية الخدمات ؛

–أو إذا لم يتم إثبات أن الشخص الذي يتقاضى الأجر يمارس أساسا نشاط صناعي أو تجاري، بخلاف توفير الخدمات،

–أو على أي حال، إذا كان الشخص الذي يتقاضى أجرا مقابل الخدمات مقيما في دولة أو إقليم أجنبي خارج فرنسا أين يخضع لنظام ضريبي تفضيلي على النحو المحدد في المادة 238أ من نفس

[2378]- Noel Pons, Op.cit, page 34

القانون. كما تنطبق هذه القواعد المنصوص عليها على الأشخاص المقيمين خارج فرنسا على الخدمات المقدمة في فرنسا.

و هو ما دفع بالسيد شارل إلى رفع شكوى للمحكمة الإدارية بباريس و التذرع بتطبيق أحكام كل من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين فرنسا و بريطانيا المبرمة في 22 ماي 1968، و كذا الاتفاقية الجبائية المبرمة بين فرنسا و سويسرا في 09 سبتمبر 1966 للاستفادة من الإعفاء من الضريبة في فرنسا. الا أن المحكمة أصدرت حكما ضده بتاريخ 02 ماي 2000 تؤيد من خلاله موقف الإدارة الجبائية الفرنسية. و الذي قام السيد شارل باستئنافه فيما بعد أمام محكمة الاستئناف الإدارية بباريس، الا أنها أيدت أيضا قرار المحكمة الإدارية في 19 أفريل 2004. ليتجه أخيرا بدعوى أمام مجلس الدولة الفرنسي الذي قام بدوره بتأييد موقف كل من الإدارة الجبائية الفرنسية و كذا المحكمة الإدارية والمحكمة الاستئنافية بموجب القرار الصادر في 28 مارس 2008، و الذي استند فيه على أن القانون الفرنسي الجبائي يسمح بإخضاع تلك المكافآت المتحصل عليها باسم السيد شارل ازنافور وهذا من خلال تطبيق نص المادة 155أ من القانون العام للضرائب. كما أن الاتفاقية الفرنسية–السويسرية لا تستبعد هذا النوع من الإخضاع الضريبي، لأن أحكامها تنص على إخضاع مداخيل الفنانين والرياضيين للضريبة في الدولة التي يتم فيها أداء الخدمات، و هو الحال في هذه القضية[2379].

و قد حصلت حقوق الطبع والنشر الخاصة به على وجه الخصوص من طرف الشركتين الفرنسيتين « Toy Music SARL » التي أنشئت عام 1982 و Djanik SAS التي تم إنشاؤها عام 1988، كان يملكها هو وزوجته وأبنائه، أين ظل تشارلز أزنافور خاضعًا للضريبة على الأنشطة التي تتم في فرنسا. ليقوم سنة 2007 بوضع ترتيب لدفع ضرائب أقل لسلطات الضرائب الفرنسية ، لا سيما على الأرباح الموزعة من قبل هاتين الشركتين الفرنسيتين[2380].

أين أنشأ السيد شارل من جديد عام 2007 شركة لوكسمبورغ القابضة كشركة واجهة (holding luxembourgeoise) لاستعادة عائدات الشركات الفرنسية التي تدير حقوق النشر الخاصة به وترحيلها إلى هذه الشركة ApricotSA، والتي تشبه نوعا ما صندوق البريد باعتبارها لا تمارس نشاطات فعلية غير تلقي العائدات التي يتحصل عليها السيد شارل. يسيطر على هذه الشركة جزء من عائلته بالأخص ابنه نيكولاس الذي يسير أغلب أعماله، و قد تم إعادة هيكلتها سنة 2016 أين يسمح وضع هذه الشركة بإعفاء ضريبي كامل للأرباح. و حسب ما تم التصريح به في موقع صحيفة Mediapart فان المبالغ التي تم تهريبها و إعفائها من الخضوع للضريبة الفرنسية تتجاوز مليون ونصف مليون

[2379] - Conseil d'État, arrêt N° 271366 ECLI:FR:CESSR:2008:271366.20080328, la territorialité de l'impôt sur les sociétés (Aznavour), (10ème et 9ème sous-sections réunies), 28 mars 2008, France.

[2380] - Jamal Henni, Ce que laisse Charles Aznavour à ses héritiers article de presse publié Le 02/10/2018 à 17:35 www.bfmtv.com

أورو ، في حين تبين حسابات شركتهما الأم في لوكسمبورغ أن قيمة الأرباح التي تحققها هاتين الشركتين الفرنسيتين تقارب 4.4 مليون يورو، و هو ما أنكره السيد شارل إلى غاية وفاته سنة 2018.[2381]

ثانيا– الشركات الوسيطة– Sociéte Relais–

على عكس الشركات الواجهة التي تتلقى دخلا من أجل القيام بتنفيذ مخططات انتقاء المعاهدات، فان الشركات الوسيطة لديها وظيفة وسيط فقط، فهي مؤسسات قانونية تم إنشاؤها في دولة وسيطة بين تلك التي يوجد فيها مصدر الدخل وتلك التي يقيم فيها المستفيد لغرض الحصول على إعفاء ضريبي المنصوص عليه في الاتفاقات التي تبرمها الدولة المتوسطة[2382].

يكفي فقط تسجيل شركة في بلد ما لجعلها مقيمة لأغراض الاتفاقيات الجبائية، وأحيانا حتى في غياب المؤشرات المرتبطة عادة بنشاط اقتصادي محلي (مثل المكاتب، الموظفين، المساهمين أو الدخل المحلي). و مع شرط الإقامة الرسمية يمكن للشركة بسهولة وبكلفة رخيصة مضاعفة المؤسسات الوسيطة في العديد من البلدان من أجل نشر أرباحها. و يصبح وجودها المحلي غالبا ما يقتصر فقط على عنوان بريدي، حساب مصرفي فضلا عن وجود موظفين لا يبررون المبالغ التي يطالب بها المؤسسة المعنية. مما يجعل القانون ينظر إلى هذه المؤسسات كمواضيع مستقلة للحكم، ومن الصعب عليه هنا النظر إلى هذا الهيكل الرسمي (أي المؤسسة الوسيطة)[2383].

يستخدم المكلفون بالضريبة الشركات الوسيطة إما كقناة مباشرة أو كقناة غير مباشرة و هو ما سنوضحه في الآتي:

01–الشركات الوسيطة المستخدمة كقناة مباشرة

تمارس هذه الشركات نشاطات جد قليلة أو معدومة أحيانا في دولة إقامتها، و مثال ذلك شخص مقيم في الدولة (أ) يحصل على مداخيل من الدولة (ب)، و بين الدولة (أ) و (ب) لا توجد اتفاقية جبائية، و لكن توجد اتفاقية جبائية بين الدولة (ب) و دولة أخرى هي الدولة (ج)، و التي تمنح امتيازات مهمة للمكلفين بالضريبة. و تبعا لذلك يقوم الشخص المقيم في الدولة (أ) بإنشاء شركة وسيطة في الدولة (ج) بشكل يجعل المداخيل المحققة من طرف هذه الشركة تستفيد من تلك الامتيازات التي تمنحها

2381- Romaric Godin, Les voies luxembourgeoises de la fortune des Aznavour, Mediapart journal, 29 mars 2018, France ;www.mediapart.fr.
2382 - Jonathan Burger, Op.cit, page 230.
2383 - Alain Deneault, Pascale Cornut Et Clément Camion , Op.cit, page 07

الاتفاقية مع الدولة (ج)[2384]. وهكذا يبدو أن الشركة الموجودة في الدولة (ب) تقوم بتحويل الدخل إلى الشركة الموجودة في الدولة (ج) ، التي تقوم بنقلها أو الاحتفاظ بها تحت تصرف الشخص المقيم في الدولة (أ)، مع إعفاء كلي أو جزئي من الضريبة المقتطعة بتطبيق أحكام الاتفاقية.

02- الشركات الوسيطة المستخدمة كقناة غير مباشرة

لا يختلف هذا النوع عن سابقه، ذلك أن مخطط البداية مطابق للمخطط المبين أعلاه كقناة مباشرة. الا أن الدخل الذي يحتفظ به الشخص في الدولة (ج) يكون خاضع فعلا للضريبة. و هنا تنشأ شركة ذات صلة في الدولة (د) و يتم إعفاء الدخل من الضرائب. بحيث يتم تحويل العائدات أو المداخيل إما عن طريق تحرير فواتير(تتضمن الفوائد والعمولات وأجور الخدمات أو النفقات المماثلة) بين كل من شركة الدولة (د) و شركة الدولة (ج)، و إما عن طريق تطبيق التدابير التي تتخذها الدولة (ج) لتيسير الاستثمارات في الدولة (د). وبالتالي، فإن الدخل لا يخضع للضريبة لا في الدولة "ج" و لا في الدولة "أ"، ولا يخضع لأي اقتطاع من المصدر.

و مثال ذلك شركة وسيطة تم إنشائها على اساس أنها شركة أم في جزر الأنتيل الهولندية (و التي تعتبر جنة ضريبية) ترغب في استثمار الأموال مع شركتها التابعة في فرنسا حيث معدلات الضرائب مرتفعة، و لا تجمع هاتين الدولتين أي جزر الأنتيل الهولندية وفرنسا أي اتفاقية جبائية. ولتجنب أي اقتطاع من المصدر على الفوائد المدفوعة ستنشأ شركة وسيطة ثانية مثلا في هولندا التي تعتبر بلد ضريبي "عادي"، و ذلك بهدف الاستفادة من أحكام الاتفاقية التي تنص على الإعفاء من ضريبة الاستقطاع. ولكي لا تضر كثيرا ببلد إقامة الشركة الوسيطة الثانية، سيترك دخل تجاري وضريبي صاف قدره 0.5 في المائة من المبلغ الإجمالي للاستثمار ويفرض عليه الضريبة وفقا لمعدل القانون العام. وهنا يكون هذا التخطيط الذي تم من طرف الشخص المستفيد من الدخل، قد تجنب ضريبة الاقتطاع من المصدر (التي تتراوح بين 15 و 35 في المائة تبعا لطبيعة الأصول)، و التي كان من الممكن تحصيلها من طرف فرنسا إذا كانت الفائدة قد دفعت مباشرة إلى جزر الأنتيل الهولندية[2385].

و لكن رغم الاختلافات الطفيفة الموجودة بين التركيب الخاص بهذه الأنواع للأشخاص الوسيطة الا أن معظمها يلجأ تقريبا إلى نفس التقنيات و المعاملات من أجل تخفيض معدل الضريبة في دولة ما، أو عدم دفعها إطلاقا. فقد يلجأ البعض إلى اعتماد إستراتيجية تحويل الأرباح من خلال تحويل الأرباح من الدول التي تفرض معدل ضريبي مرتفع إلى الدول التي تفرض معدل ضريبي منخفض، أو إستراتيجية رفع سعر التحويل أين تلجأ فروع نفس الشركة إلى القيام بمعاملات فيما بينها بأسعار

2384- BAKER Philipe, Op.cit, pages 93 et 438.
2385 - Jonathan Burger, Op.cit, page 231.

مرتفعة عن الأسعار المعتمدة في السوق، و القيام أيضا بمنح قروض للبعض منها و المتواجدة في الدول ذات المعدل الضريبي المرتفع بهدف زيادة الأعباء المخصومة من الأرباح في تلك الدولة[2386].

و كخلاصة لما سبق قوله فان مشكلة الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية و على الأخص مشكلة انتقاء المعاهدات تجد جذورها نوعا ما من خلال استغلال الأحكام و القواعد القانونية و محاولة الاستفادة من الاختلافات الموجودة بينها من دولة لأخرى، بشكل يجعل ذلك الاستخدام التعسفي أفعالا مبررة ومسموح بها قانونا، و دون أن تعرض أصحابها إلى جزاءات قانونية باعتبارها ليست خرقا للقواعد القانونية و إنما مجرد تعسف في استخدام الحق و الذي يكون من الصعب جدا إثباته في الواقع العملي، اذ ينطوي هذا الأخير على عنصر أساسي يتمثل أساسا في إيجاد المؤسسة التي تختفي وراء الأشخاص الاعتباريين متعددي التنظيم، و الذي يعتمد على توافر مجموعة من الشروط يمكن تلخيصها كالأتي:

–شخص وسيط مقيم في دولة تبرم مع دولة أخرى اتفاقية جبائية تقر امتيازات مهمة.
–الأشخاص المالكون للشخص الوسيط أو الذين يملكون الرقابة عليه هم أساسا مقيمون في دولة ثالثة، و ليس لهم الحق في نفس الامتيازات التي تقرها الاتفاقية .
– الشخص الوسيط يدفع ضرائب أقل في دولة إقامته.
– الشخص الوسيط لا يمارس نشاطات تجارية حقيقية و مهمة في دولة إقامته.

فبمجرد توافر تلك العناصر الأساسية لإثبات وجود استخدام تعسفي بالنسبة للاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية، يصبح من الممكن للسلطات الجبائية المختصة الوقوف في وجه هذه التركيبات الوهمية التي تندرج ضمن المخططات التي يضعها بعض المكلفين بالضريبة. ومنعها من الاستمرار بالأضرار التي تلحقها بعائدات الدول التي كان يمكن أن تحصلها لولا تلك الترتيبات، وهذا من خلال حرمان تلك المؤسسات من الاستفادة من تطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية، و لكن لا يتم ذلك الا من خلال وجود أحكام اتفاقية بين الدول المتعاقدة تقر بهذا الإقصاء، و هو ما سنحاول التطرق له أدناه.

الفرع الثالث : طرق منع الاستخدام التعسفي لأحكام الاتفاقيات الجبائية

تسعى دول العالم إلى القضاء على إساءة استخدام القوانين الجبائية على المستوى الوطني من خلال إدراج قواعد قانونية عامة ضمن تشريعاتها الجبائية، أو عن طريق أحكام القضاء بتغليب المبدأ القانوني المبني على تغليب عنصر الجوهر دون الأخذ بالمظهر[2387].

[2386] – إيمان بوقروة / منصور بن اعمارة، المرجع السابق، الصفحة 118.

أما من الناحية الدولية أطلقت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مشروعين كبيرين من أجل مجابهة المخططات و التركيبات القانونية الوهمية أحدهما معيار "الإبلاغ المشترك"، و هو نظام لتبادل المعلومات تلقائيا عبر الحدود لمساعدة السلطات الجبائية من تتبع الحيازات الخارجية لدافعي الضرائب. لكن تبين أنه يحتوي عدة ثغرات فمثلا بموجب قانون الامتثال الضريبي للحسابات المالية الأجنبية، تقوم الو.م.أ بجمع معلومات من الخارج عن دافعي الضرائب لديها، لكنها لا تشارك سوى معلومات قليلة لنظيراتها من الدول. وبالتالي يمكن لغير المقيمين اقتناء أصول في البلد في ظروف سرية للغاية، و هو ما يجعل الو.م.أ ملاذا ضريبيا. و مع ذلك حقق هذا المشروع بعض النتائج حيث قدرت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في 2019 أن 90 بلدا تبادلت معلومات حول 47 مليون حساب بقيمة 4.9 تريليون يورو، و أن الودائع المصرفية في الملاذات الضريبية قد ارتفعت من 20 إلى 25 بالمائة. أما المشروع الثاني فيخص تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح و الذي وضعته مع مجموعة العشرين، من أجل إعادة مواءمة الضرائب مع الوضع الاقتصادي[2388].

غير أنه قبل صياغة اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح BEPS، حاولت كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة في اتفاقياتها النموذجية لمنع الازدواج الضريبي القيام بضبط قواعد خاصة بتفادي إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية. فمنها ما نصت عليه صراحة في أحكام المواد الخاصة بالاتفاقيات، و منها ما أبقت عليه كمجرد اقتراحات تضمنتها التعليقات الواردة على كلا النموذجين، لتصدر فيما بعد اتفاقية BEPS التي جاءت لتطور تلك الحلول المقترحة في الاتفاقات النموذجية و تجعلها أكثر فاعلية من خلال إلزامية تطبيقها من طرف الدول الموقعة عليها.

أولا– الحلول المقترحة وفقا لتجارب بعض الدول في مجال مكافحة إساءة الاستخدام

حسب ما أوردته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على النموذج الخاص بها فان بعض الدول قد اعتمدت على "**أسلوب الفحص**"، والذي يقوم على مبدأ تغليب الجوهر على الشكل، وهنا لا تستحق الشركة المقيمة في دولة متعاقدة إعفاءا من الضرائب بموجب الاتفاقية إذا كان يملكها أو يسيطر عليها أشخاص غير مقيمين في دولة متعاقدة[2389]. إذ يستهدف هذا الحكم ترتيبات شركات الواجهة، و لكن يبقى غامضا بحيث لا يبن لنا ما هي الحالات التي يتعامل معها ولا

[2387] - رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، الصفحة 298.

[2388] نيكولاس شكسون، المرجع السابق، الصفحتين 08 و 09.

[2389]– التعليقات على نص المادة الأولى من نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، الفقرة 13، الصفحة 60.

الشروط التي يجب توافرها في تلك الشركات من أجل اعتبارها شركات وسيطة، و هو ما يمس طبعا بمبدأ حسن النية بالنسبة لبعض المكلفين الذين لا يتعمدون القيام بتلك الممارسات المسيئة لاستخدام الاتفاقيات. هناك أيضا ما يسمى بأحكام الشركات الوسيطة و التي تعتبر مباشرة أكثر لأنها تميز حالات الاستخدام الخاطئ، و مثال ذلك الاتفاقيات التي أبرمتها الو.م.أ مع سويسرا تضمنت حكما ينص أنه لا تستحق الشركة المقيمة في دولة متعاقدة إعفاءا بموجب الاتفاقية إذا كان يملك فيها أشخاص غير مقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى بصورة مباشرة أو غير مباشرة حصة كبيرة منها أو يسيطرون على إدارتها، و يستخدم أكثر من 50 بالمائة من دخلها للوفاء بمستحقات هؤلاء الأشخاص[2390]. و تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أن هذا الحكم أكثر فعالية من الحكم الأول، الا أنه حكم عام و يحتاج تكملته بأحكام أخرى تمنع تطبيقها في حالات معينة وتضمن منح المزايا في حالات حسن النية[2391].

ثانيا– الحلول المقترحة في إطار نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية قبل 2017

قبل سنة 2017 كان نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية يتضمن بعض الحلول التي تستهدف مشكلة الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية، فمنها ما ورد صراحة في نصوص نموذج الاتفاقية، ومنها ما تم تضمينه في التعليقات التابعة للنموذج.

01 – الأحكام التي تضمنتها صراحة مواد الاتفاقية

تضمن نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و تبعا له نموذج هيئة الأمم المتحدة بعض الحلول التي وردت صراحة في بعض النصوص، و المتمثلة في مفهوم

2390 – التعليقات على نص المادة الأولى لنموذج اتفاقية OCDE ، الفقرة 17، الصفحة 61.

2391– تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على المادة الأولى الخاصة بمجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي على الأشخاص، المدرجة في النسخة المختصرة من نموذج الاتفاقية إلى الأحكام الخاصة التي يجب أن تضاف إلى قاعدة الشركات الوسيطة التي تمنع تطبيق هذا الحكم في حالات حسن النية هي:
لا ينطبق الحكم السابق: إذا أثبتت الشركة أن غاياتها الرئيسية تجارية و ليس الحصول على مزايا الاتفاقية **(حكم خاص بحسن النية)**– في حالة ممارسة نشاط دائم في دولة الإقامة و الإعفاء في دولة المصدر متصل بدخل ذلك النشاط **(حكم خاص بالنشاط)**– في حالة التخفيض الضريبي ليس أكبر من الضريبة التي تفرضها دولة إقامة الشركة **(حكم خاص بمقدار الضريبة)**–إذا كانت الفئة الرئيسية من فئات أسهمها مسجلة في بورصة معتمدة في دولة متعاقدة و إذا كانت تلك الشركة مملوكة بالكامل بصورة مباشرة أو من خلال شركة أو أكثر تكون كل منها مقيمة في الدولة الأولى لشركة مقيمة في الدولة الأولى و الفئة الرئيسية من فئات أسهمها مسجلة على هذا النحو**(حكم خاص بالبورصة)**
–لا يشمل مصطلح غير المقيمين فئة المقيمين في دولة ثالثة لديها اتفاقيات نافذة مع الدولة المتعاقدة التي يطالب فيها بالإعفاء و كانت تلك الاتفاقيات تمنح إعفاء لا يقل عن الإعفاء المطالب به في هذه الاتفاقية **(حكم خاص بالإعفاء)**

المستفيد الفعلي و شركات الفن من أجل تفادي الاستخدام السيئ للاتفاقيات الجبائية. و هي نفس الأحكام التي اعتمدتها الجزائر في اتفاقياتها الجبائية .

أ–المستفيد الفعلي (المادة 10، 11، 12)

تضمنت كل من المادة10 و 11 و 12 من الاتفاقيات النموذجية مصطلح "المستفيد الفعلي"، وبالتالي فان كل وكيل أو مفوض أو شركة وسيطة تعمل بصفتها مؤتمن أو متصرف يعتبرون المستلم المباشر للفائدة و لكن ليسوا "المستفيد الفعلي" لان حق المستلم في استخدام الفائدة محدود بموجب التزام تعاقدي أو قانوني للتنازل عن المدفوعات التي يتلقاها لشخص آخر. و عندما يمتلك المستلم المباشر للفائدة فعليا الحق في استخدام الفائدة و الاستمتاع بها و ذلك بشكل غير محدود بموجب التزام تعاقدي أو قانوني للتنازل عن الدفع لشخص آخر، سيكون هو "المستفيد الفعلي" لهذه الفائدة[2392].

و لكن قد يثور تساؤل حول سبب تقييد استخدام حكم المستفيد الفعلي من أجل مكافحة التجنب الضريبي في ثلاث مواد فقط من الاتفاقيات النموذجية؟ تبدو الإجابة الأنسب لهذا السؤال هي أن تلك الأنواع الثلاثة من الدخل هي الأكثر ترجيحاً للتعرض لمشكلة انتقاء المعاهدات، و لكن هذا لا يمنع تطبيقها على مداخيل أخرى، و هو ما تضمنته بعض الاتفاقيات كالاتفاقية الضريبية النموذجية للولايات المتحدة لنوفمبر 2006، التي تطبق هذا المفهوم على المعاشات التقاعدية ومعاشات الحياة والإيرادات التي تغطيها المواد الأخرى[2393].

ب–شركات الفن (المادة 17)

تعالج الفقرة 02 من المادة 17 لكلتا الاتفاقيتين النموذجيتين و اللتان تتبنيان نفس الأحكام تقريبا الحالات الخاصة بالمداخيل المتعلقة بنشاطات منسوبة لأشخاص آخرين. إذ تنص على أن الدخل المتحصل عليه من النشاطات التي يمارسها الفنان أو الرياضي بهذه الصفة شخصيا و التي لا تنسب إليه و إنما لشخص آخر كشركات الترويج، تخضع للضريبة في الدولة التي تمارس فيها هذه النشاطات الفنية أو الرياضية حتى و لو لم توجد منشأة دائمة بهذه الدولة، أين تم التمييز بين ثلاث حالات [2394] .

[2392] - OCDE, Modèle de convention fiscal 2014 , paragraphe 10.2, page 232.

[2393] - BAKER Philipe, Op.cit, page88.

[2394] – يمكن أن تفرض ضريبة على دخل الشخص الذي يمارس نشاطات تجارية في دولة المصدر حتى و لو لم ينسب إلى منشأة دائمة تقع في هذه الدولة ا .و يتعلق الأمر هنا ب 03 حالات من هذا النوع:

الحالة الأولى : الحالة أين شركة محاسبة تتلقى مكافأة وصول مجموعة من الرياضيين (التي ليس لها الشخصية القانونية).

02- الأحكام المدرجة ضمن التعليقات على المادة الأولى من نموذج OCDE لسنة 2014

لم يتضمن نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أحكام خاصة بالشركات الوسيطة ،وهو نفس الشيء الذي يمكن ملاحظته بالنسبة لنموذج هيئة الأمم المتحدة ، وبقيت الأحكام الخاصة بإساءة الاستخدام التعسفي عن طريق اللجوء إلى الشركات الوسيطة مجرد اقتراحات وردت في التعليقات الخاصة بكلا النموذجين، و التي قامت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية باستنباطها من تجارب بعض الدول التي كانت سباقة لمعالجة هذه الإشكاليات.

وقد حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الإلمام بمشكلة إساءة الاستخدام للاتفاقيات الجبائية و إحاطتها بمجموعة من الحلول أدرجتها ضمن التعليقات على نص المادة الأولى من النموذج الخاص باتفاقية منع الازدواج الضريبي، وطرحت مجموعة من الحلول المختلفة التي تتناسب مع نوع الوسائل المستخدمة لإساءة الاستخدام نذكر من بينها: **قاعدة الحد من الامتيازات الخاصة بالشركات الوسيطة**[2395] **-أحكام منع الإساءة الخاصة بالأنظمة التفضيلية**[2396]. إضافة إلى بعض الأحكام

الـحالة الثانية: و هي المتعـلقة بفريق او فـرقة أو اوركـسترا تتشكل مثلا في شخـص معنوي تدفع له عائدات العروض أو المناسبات الرياضية ، و بالتالي فان أعضاء الفرقة أو الاوركسترا سيخضعون للضريبة وفقا للفقرة 01 في الدولة التي يمارسون فيها نشاطاتهم الفنية أو الرياضية من أجل كل دخل متحصل عليه ، إضافة إلى أن إخضاع الفائدة المحققة من طرف الشخص المعنوي للضريبة وفقا للفقرة 02. في هذه الحالة يمكن للدول المتعاقدة بالنظر إلى تشريعها الداخلي إما القيام بفرض الضريبة فقط على الشركة أو الفنان، و إما إخضاع كل واحد منهما للضريبة على جزء الدخل المنسوب له.

الحالة الثالثة : بعض عمليات التهرب الضريبي عندما لا تدفع المكافأة إلى الرياضي أو الفنان و لكن لشخص آخر كشركة الترويج الخاصة به ، حتى لا يتم إخضاع الدخل للضريبة في الدولة التي تمت فيها ممارسة النشاط، لا كمكافأة شخصية للفنان أو الرياضي ، و لا كأرباح لشركة في غياب المنشأة الدائمة .

[2395] - تضمنت هذه القاعدة مجموعة من الأحكام التي تضبط منح امتيازات الاتفاقيات لأشخاص تتوفر فيهم مجموعة من الشروط مثل مفهوم الشخص المؤهل التي لم يتم تضمينها صراحة في نصوص النموذج، الا أنها أصبحت فيما بعد القاعدة الأساسية التي ستحاول كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تطويرها في اتفاقية البيبس.

[1187]– تمت الإشارة إلى قاعدة الأنظمة التفضيلية و التي تتضمن قواعد متعددة، تنظم عدة حالات تؤدي إلى إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية، و تشمل كل من منهج الاستثناء و الذي يتضمن أحكام خاصة ببعض المؤسسات التي تستفيد من الأنظمة التفضيلية، بحيث يتم حرمان الشركات التي تتمتع بامتيازات جبائية في دولة إقامتها و تقوم بتسهيل ترتيبات الشركات الوسيطة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية، و كذا الأحكام المتعلقة ببعض المداخيل المستفيدة من الأنظمة الجبائية و التي تخضع لضريبة مخففة أو معفاة تماما. و هذا حسب ما ورد في التعليقات على نص المادة الأولى من نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، الفقرة من 21 إلى 21.5، الصفحة 64و65 و 66.

الخاصة بفرض الضرائب في دولة المصدر[2397]، و كذا الأحكام الموجهة إلى الأنظمة التفضيلية التي تنشأ بعد إبرام الاتفاقية[2398].

و لكن ما تجدر الإشارة إليه هو أنه بالرغم من أن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية قامت باقتراح حكم شامل لمشكلة انتقاء المعاهدات يتيح للمقيم الذي تتوفر فيه شروط معينة استحقاق مزايا الاتفاقية لعنصر من عناصر الدخل الناشئ في الدولة الأخرى. الا أنها تفتقد لأهم صفة قد تتسم بها القواعد الردعية التي تهدف لمنع الإساءة، و هي صفة الإلزامية ذلك أنها بقيت مجرد اقتراحات قد تلجأ لها الدول عند مفاوضاتها أو لا تلجأ.

و لعل هذا هو أهم ما يمكن ملاحظته بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي لم تتضمن أيا من الأحكام السابقة الذكر التي اقترحتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، ما عدا أحكام المستفيد الفعلي أو شركات الفن. لذا كان من الضروري البحث عن حلول أكثر فعالية من السابقة تجعل الدول أكثر التزاما و صرامة فيما يخص مواجهة هذه المشكلة التي تؤدي إلى خسائر كبيرة بالنسبة لكل الدول. و هو ما سعت إليه هذه الأخيرة من خلال تكثيف الجهود بين منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و مجموعة العشرين لوضع قواعد جديدة تضمن تفادي الانتفاع الغير المستحق لأطراف لا تندرج ضمن نطاق تطبيق الاتفاقيات الجبائية.

ثالثا– الأحكام الخاصة بمنع إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية وفقا لنصوص اتفاقية BEPS ونموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية المعدل سنة 2017

تضمنت اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح BEPS في الإجراء السادس منها مواد خاصة بمنع إساءة الاستخدام، والتي تستمد أهم قواعدها من الأحكام السابقة التي اقترحتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على نص المادة الأولى من النموذج. تضمنت هذه الحلول ثلاث قواعد رئيسية، حاولت من خلالها تلك الأطراف ضبط الأحكام الأساسية التي تضمن التطبيق الصحيح للاتفاقيات الجبائية، و بالتالي الاحتفاظ بحق الاستفادة من الامتيازات التي تقرها فقط بالنسبة

[2397]– يتضمن هذا النوع من الأحكام حسب ما ورد في شرح منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الحرمان من الامتيازات التي تتضمنها بعض مواد الاتفاقيات الجبائية التي تحتفظ بحق فرض الضريبة لدولة المصدر فقط، و ذلك إذا تبين أن المكلف بالضريبة قام بترتيبات للحصول على هذه الامتيازات، بالنسبة لأرباح الأسهم، الفوائد، والإتاوات.

[2398] - تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه يمكن للدول حسب هذه الأحكام أن تقرر منع إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية بالنسبة للأحكام التي تضعها دولة متعاقدة بعد التوقيع على الاتفاقية، من خلال منع أي استحقاق لامتيازات الاتفاقية الجبائية بالنسبة للأشخاص المستفيدين من الامتيازات بموجب قانون تم وضعه لاحقا.

للفئة التي تنطبق عليها الشروط المطلوبة، و تتمثل هذه القواعد أساسا في: قاعدة الحد الأدنى من الحماية– قاعدة الأهداف الأساسية للمكلف بالضريبة(COP)–حكم القيد المبسط.

01– قاعدة الحد الأدنى (الغرض الأساسي لإبرام اتفاقية جبائية)

تعتبر "قاعدة الغرض الأساسي لإبرام اتفاقية جبائية" أول إجراء تعتمده الدول المتعاقدة من أجل منع إساءة استخدام تلك الاتفاقيات، وتلتزم كل الدول الأطراف بضمان الحد الأدنى لمواجهة تلك الترتيبات الهادفة لتخفيف أو تجنب الضرائب.

أ– مضمون قاعدة الحد الأدنى

تتضمن هذه القاعدة تبيان و توضيح الهدف الأساسي الذي تم من خلاله إبرام تلك الاتفاقيات الجبائية، إذ يتوجب على الدول أن تدرج في اتفاقياتها الجبائية نصا صريحا يتضمن رغبة الدول في تفادي مشكلة الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل و الثروة. و لكن دون خلق فرص للانعدام الضريبي أو تخفيض الضرائب من خلال التهرب من الضرائب أو تجنبها، لا سيما من خلال ترتيبات الانتفاع الغير المستحق الضريبي الناتج بشكل خاص عن تنفيذ استراتيجيات التسوق في المعاهدات التي تهدف إلى الحصول على الامتيازات المنصوص عليها في الاتفاقية لصالح المقيمين في دولة ثالثة[2399].

تدرج هذه القاعدة في مقدمة الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الدول بدلا أو في غياب مقدمة تشير إلى رغبة الدول في القضاء على الازدواج الضريبي. الا أن اعتمادها يبقى اختياريا، وتتيح للأطراف إمكانية عدم اعتماد هذه المقدمة فقط بالنسبة للاتفاقيات الجبائية التي تلبي بالفعل ذلك الحد الأدنى من الحماية، و هو ما تقره الفقرة 4 من المادة السادسة لاتفاقية "البيبس" للدول المتعاقدة من خلال الاحتفاظ بنصوص الديباجة الموجودة سابقا في اتفاقياتها الجبائية و التي تشير بالفعل إلى نية القضاء على الازدواج الضريبي دون وجود إمكانية لتخفيض الضرائب، أو التهرب منها.

ب/ إجراءات تطبيق قاعدة الحد الأدنى من الحماية

من أجل التأكد من أن تلك المقدمة الوارد ذكرها سابقا في الاتفاقيات الجبائية يجب الاستغناء عنها واستبدالها بالفقرة الأولى من المادة السادسة لاتفاقية "البيبس" ، فان النص الوارد في الفقرة 5 من نفس المادة يوجب على كل دولة طرف أن تقوم بإخطار الوديع بكل اتفاقياتها الجبائية التي تحتوي على

[2399] – الفقرة الأولى من نص المادة السادسة (06) لاتفاقية المتعددة الأطراف الخاصة بمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح.

ديباجة لا تذكر فيها نية الدول المتعاقدة في القضاء على الازدواج الضريبي دون خلق فرص للانعدام الضريبي أو تخفيض الضرائب من خلال التهرب أو التجنب بما في ذلك ترتيبات الانتفاع الغير مستحق، مع إرفاق هذا التبليغ بنص الفقرة المدرج سابقا في الديباجة.

ج/ الحرص على تعزيز علاقاتها الاقتصادية وتحسين التعاون في المسائل الضريبية"

تتضمن اتفاقية البيبس حكما آخر يعدل مقدمة الاتفاقيات الجبائية، و الذي يتضمن التصريح "برغبة الدول في مواصلة تطوير علاقاتها الاقتصادية و تعزيز تعاونها في المسائل الجبائية"، و يتعلق الأمر هنا بالاتفاقيات الجبائية التي لا تذكر ديباجتها مثل هذا الحكم. ولكن تطبيق هذا الحكم يبقى اختياريا، بحيث لا يمكن أن تعدل الاتفاقية الجبائية المعنية الا إذا قبلت جميع الدول المتعاقدة هذا التغيير عن طريق اختيار تطبيق الفقرة (3)[2400]. أما بالنسبة لإجراءات اعتماد هذا الحكم فان أحكام اتفاقية "البيبس" توجب على كل طرف يختار تطبيق الحكم الخاص بتعزيز العلاقات الاقتصادية أن يقوم بإخطار الوديع بذلك الاختيار، مع إرفاق هذا التبليغ بقائمة الاتفاقيات الجبائية المعنية، التي لا تتضمن ديباجتها بالفعل نصا بشأن تعزيز العلاقات الاقتصادية، وتحسين التعاون في المسائل الضريبية. كما تؤكد على أنه لا يمكن إدراج مثل هذا الحكم في اتفاقية جبائية الا إذا اختارت جميع الدول المتعاقدة أن تطبقه وقدمت كل منها إخطارا حول ذلك[2401]. و لمواكبة هذه الأحكام المهمة قامت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بتبني كل من قاعدة الحد الأدنى و الحكم القائل بتعزيز العلاقات الاقتصادية، و ذلك في التعديل الذي أجرته على النموذج الخاص بها سنة 2017. وقامت بإدراج حكم مماثل حرفيا لما ورد في نص اتفاقية البيبس في نص ديباجة النموذج، و بذلك أصبح على الدول التي تبرم اتفاقيات جبائية بعد هذه الفترة الأخذ بهذه القاعدة و إدراجها في ديباجة الاتفاقية الموقعة من أجل حماية مصالحها المالية[2402].

02 – قاعدة الأهداف الأساسية للمكلف بالضريبة(COP)

من أجل مواجهة الحالات الأخرى من إساءة الاستخدام و التي لن تغطيها القاعدة السابقة، تم وضع قاعدة أخرى أكثر عمومية لمكافحة الانتفاع الغير مستحق. وقد أوصى الإجراء السادس من خطة

2400 - الفقرة الثالثة (3) من المادة (06) للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

2401 - الفقرة السادسة (06) من المادة (06) للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح.

2402 - le paragraphe 12 des modifications à la convention fiscale de l'OCDE de 2017 remplace la Préambule de la Convention par ce qui suit : « Soucieux de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale,
Entendant conclure une Convention pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale (y compris par des mécanismes de chalandage fiscal destinés à obtenir les allégements prévus dans la présente Convention au bénéfice indirect de résidents d'États tiers) »

BEPS في عام 2015 بتضمين الاتفاقيات الضريبية بندًا عامًا لمكافحة إساءة الاستخدام. أين تم اقتراح نموذجين: شرط تقييد منح الامتيازات في الاتفاقية (**Limitation Of Benifits LOB**)، و التي تم استلهامها من النظام الجبائي الأمريكي. و كذا قاعدة "**معيار الأهداف الأساسية**"(**Principal Purpose Test PPT**) والتي تعتبر أكثر ذاتية، و التي تم إدراجها في الفقرة الأولى من المادة السابعة (07) للاتفاقية متعددة الأطراف كحد أدنى من المعايير[2403]. و قد تم تضمين قاعدة الأهداف الأساسية للمكلف بالضريبة ضمن أحكام النموذج الخاص بمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في إطار التعديل الذي أجرته سنة 2017، على ضوء المادة 29 المستحدثة كليا، و قد تضمن هذا الحكم تقريبا النص الكامل للفقرة الأولى من المادة السابعة لاتفاقية البيبس بشكل حرفي[2404].

تؤكد أحكام اتفاقية BEPS على أنه إذا كانت إحدى الأهداف الأساسية للمعاملات التي يقوم بها المكلف بالضريبة أو أي ترتيب صادر منه هو الحصول على الامتيازات التي توفرها اتفاقية جبائية معينة فيما يخص عنصر من عناصر الدخل أو رأس المال، وذلك بالنظر إلى كافة الحقائق والظروف ذات الصلة، فانه سيتم رفض منح هذه الامتيازات، الا إذا تم إثبات أن هذا المنح يتوافق مع هدف وموضوع الحكم الخاص بالاتفاقية[2405]. وبعبارة أخرى فإن الأمر يتعلق بضمان أن العمليات والمعاملات والحركات "الحقيقية أو الأصلية" هي وحدها التي تستفيد من الاتفاقية الجبائية، وليس تلك التي تم وضعها بشكل أساسي بغرض التمتع بامتيازاتها[2406].

و هو بالفعل ما أخذت به منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، الا أنه يمكننا ملاحظة بعض التناقضات إذ تضمن النص الخاص بهذا الحكم الإشارة إلى عبارة "أحد الأهداف الرئيسية" في حين اعتمدت التعليقات بالنسبة للأمثلة التي خصت بها هذا الحكم لعبارة "الهدف الأساسي"، و هو ما يبين ميولها إلى مبدأ تفرد الهدف الأساسي. و بالتالي لا يمكن أن يعاقب المكلف بالضريبة المعني الا فقط بالنسبة لتلك العمليات التي سيكون هدفها الرئيسي (وليس أحد أهدافها الرئيسية) هو الحصول على

[2403] - Renaud Jouffroy, Abus de conventions fiscales : la clause «PPT» ou l'insécurité juridique au menu des transactions internationales, revue option finance –la lettre gestion des groupes internationaux, supplément du numéro 1488, 03 décembre 2018, paris, France , page 03.

[2404] - Le paragraphe 09 du nouvel article 29 du modèle de convention fiscale de l'OCDE 2017 prévoit que : Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention.

[2405] - الفقرة الأولى من المادة السابعة (07)) للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح

[2406] - Renaud Jouffroy, Abus de conventions fiscales : la clause «PPT» ou l'insécurité juridique au menu des transactions internationales , Op.cit, page 03.

امتيازات جبائية[2407]. ومثلها مثل الحكم الخاص بالحد الأدنى، فان هذه الفقرة الأولى من المادة السابعة لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح، تطبق بدلا أو في غياب أحكام سابقة ترد في الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي تحرم كل أو جزء من المزايا التي يمكن منحها بسبب الترتيبات التي يقوم بها شخص ما من أجل الاستفادة من تلك الامتيازات[2408].

و ما تجدر الإشارة إليه في هذا السياق هو أن هذا البند ينطبق على المعاهدة الضريبية بأكملها ويغطي جميع حالات إساءة استخدامها. وبالتالي فهي تسود على جميع الأحكام الواردة في الاتفاقية وتنطبق حتى عندما يستوفي المكلف بالضريبة الشروط التي تسمح له بتجنب تطبيق قاعدة محددة لمكافحة إساءة الاستخدام الواردة في الاتفاقية (كبند المستفيد الفعلي، أو شرط مكافحة إساءة الاستخدام المتعلق بفئة معينة من الدخل)[2409].

الاستثناء الوارد على قاعدة الأهداف الأساسية

يتضمن تطبيق حكم الأهداف الأساسية للمكلف بالضريبة استثناءا على القاعدة العامة، و التي تقضي بحرمان الشخص من امتيازات الاتفاقيات الجبائية إذا تبين للسلطات المختصة أن غاياته الرئيسية كانت الحصول على تلك الامتيازات. إذ يمكن للسلطة المختصة للدولة المتعاقدة التي تمنح هذه المنفعة أن تقرر بعد إعادة النظر في الظروف و الوقائع ذات الصلة بناءا على طلب من الشخص المحروم، انه يحق لهذا الأخير الحصول على تلك الامتيازات الخاصة بالاتفاقيات الجبائية إذا تبين لها انه كان يمكن منح هذه الامتيازات لهذا الشخص حتى في غياب تلك العمليات الترتيبات التي قام بها[2410].

و لا يجوز للسلطة المختصة للدولة التي تمنح تلك الامتيازات رفض هذا الطلب الذي قدمه الشخص المحروم الا بعد التشاور مع السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى[2411].

[2407] - Renaud Jouffroy, Ibid, page 04.

[2408] – الفقرة الثانية (02) من المادة (07)) للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح

[2409] - Renaud Jouffroy, Op.cit, page 03.

[2410] – الفقرة الرابعة 04 من المادة (07) للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

[2411]– حسب ما تنص عليه الفقرة الثالثة من المادة السابعة يمكن للأطراف المتعاقدة اختيار تطبيق الفقرة الرابعة من المادة السابعة في حالة عدم إبداء أي تحفظ ينطبق على نص الفقرة الفرعية (أ) الواردة في الفقرة 15 من المادة السابعة (07)، و الذي يتضمن إمكانية عدم تطبيق الفقرة الأولى من المادة السابعة في حالة ما ذا كانت الدول المتعاقدة تعتزم اعتماد مزيج بين حكم القيد المبسط على المزايا و قواعد لمعالجة التمويل الوسيط و بالتالي ضمان المعيار الأدنى لمنع إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية.

03- حـــكم القيد المبســـط

عادت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من جديد لتطور قاعدة الحد من الامتيازات التي اقترحتها سابقا، و هذا بعد التشاور مع مجموعة العشرين حول صياغة جديدة لهذا الحكم و جعله أكثر إلزامية بالنسبة للأطراف الموقعة على اتفاقية BEPS. وهو ما يظهر من خلال استقراء نص المادة السابعة لهذه الاتفاقية التي توجب أن يدرج في نموذج اتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية قاعدة ضد إساءة الاستخدام و يطلق عليها "**حكم القيد المبسط**"، و التي تحتفظ بحق الاستفادة من الامتيازات الخاصة بالاتفاقيات الجبائية إلى فئة معينة من الأشخاص الذين تتوفر فيهم بعض الشروط التي ترتكز على الطبيعة القانونية لتركيب رأس المال و كذا النشاطات العامة لهذه الفئة، و ذلك من أجل البحث عن ضمان وجود رابط كاف بين المؤسسة المستفيدة و دولة الإقامة.

وترد حاليا هذه الأحكام في اتفاقيات أبرمتها بعض البلدان و أثبتت فعاليتها في منع العديد من استراتيجيات انتقاء المعاهدات. وينطبق حكم القيد المبسط على الامتيازات بدلا من أو في غياب أحكام مقتصرة فقط على استحقاق الشخص المقيم لامتيازات الاتفاقيات الجبائية[2412].

و قد تضمن هذا الحكم الاقتراحات التي أوردتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ضمن تعليقاتها على المادة الأولى من نموذج اتفاقية من الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة، و قامت باعتماد مفهوم الشخص المؤهل و هو تقريبا نفس المفهوم الذي أعطته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لهذا المصطلح في تعليقاتها على المادة الأولى من نموذج الاتفاقية لسنة 2014 و لكن مع بعض الإضافات، إضافة إلى قاعدة العمل بشكل فاعل و غيرها[2413].

أ–تقييد منح الامتيازات الاتفاقية للشخص المؤهل

تؤكد أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح البيبس على أهمية اعتماد مفهوم الشخص المؤهل من أجل مواجهة التجاوزات التي يقوم بها بعض المكلفين بالضريبة. و هو ما عملت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على تكريسه، من خلال تبني هذا المفهوم ضمن أحكام المادة 29 المستحدثة سنة 2017، التي ارتكزت أساسا على تقييد منح امتيازات الاتفاقيات الجبائية لمقيم في دولة متعاقدة يكون شخصا مؤهلا على النحو المحدد في هذه المادة[2414]. و هنا يلاحظ أنه تمت

[2412] – الفقرة 14 من المادة السابعة لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح

[2413] – الفقرات من 08 إلى 13 من المادة السابعة (07) لاتفاقية الBEPS .

[2414] – الفقرة الأولى من المادة 29 المستحدثة ضمن نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017،

صياغة هذا الحكم في نسخة واحدة تضمنت النسخة المبسطة و المفصلة معا[2415]، على غرار باقي الأحكام التي تضمنت صياغتها نسختين مختلفتين الأولى مبسطة و الثانية مفصلة.

وتشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لأحكام الفقرة الأولى من المادة 29 أن المقيم في دولة متعاقدة على النحو المحدد في المادة 4 من النموذج هو فقط من يحق له الحصول على الامتيازات الممنوحة للمقيمين في دولة متعاقدة بموجب مواد الاتفاقية إذا كان "شخصا مؤهلا" على النحو المحدد في الفقرة 2 من المادة 29. أو ما إذا كانت هذه الاستحقاقات تمنح بموجب الفقرات 3 أو 4 أو 5 أو 6 من نفس المادة. أما بالنسبة للاستحقاقات التي تنص عليها الاتفاقية على خلاف ذلك لمقيم في دولة متعاقدة فانه يأخذ بعين الاعتبار جميع القيود المفروضة على حقوق الدول المتعاقدة في فرض الضرائب المنصوص عليها في المواد من 6 إلى 22، وإلغاء الازدواج الضريبي المنصوص عليه في المادة 23 والحماية الممنوحة لمواطني دولة متعاقدة بموجب المادة 24.

غير أن المادة لا تقيد التمتع بالامتيازات التي تمنحها الاتفاقية المنصوص عليها في الفقرة 3 من المادة 4 أو الفقرة 2 من المادة 9 أو المادة 25، أو فيما يتعلق بالأحكام القليلة الواردة في الاتفاقية التي لا تشترط أن يكون الشخص مقيما في دولة متعاقدة من أجل الاستفادة من تلك الأحكام (ولا سيما أحكام الفقرة 1 من المادة 24، بقدر ما تنطبق على المواطنين الذين ليسوا من المواطنين المقيمين في أي من الدول المتعاقدة). ولا توسع هذه الفقرة بأي شكل من الأشكال نطاق المزايا التي تمنحها الأحكام الأخرى للاتفاقية. ومن ثم يتعين على مقيم في دولة متعاقدة يكون "شخصا مؤهلا" بالمعنى المقصود في الفقرة 2 أن يستوفي الشروط التي تفرضها الأحكام الأخرى في الاتفاقية للحصول على هذه الامتيازات (على سبيل المثال، يجب أن يكون المستفيد الفعلي من الدخل لأجل الاستفادة من أحكام الفقرة 2 من المادة 10)[2416].

ب–مفهوم الشخص المؤهل (La Personne Admissible)

يعتبر تحديد الشخص المؤهل شرطا أساسيا لتحديد ما إذا كان الشخص المقيم الذي يطالب بالاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية هو نفسه المستفيد الفعلي من الدخل الناشئ والخاضع للضريبة وبالتالي يمكن منحه تلك الامتيازات على هذا الأساس. تضمنت الفقرة التاسعة (09) من المادة

2415 - Le paragraphe 01 de l'article 29 du modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit que : « Sauf disposition contraire du présent article, un résident d'un État contractant ne peut bénéficier d'un avantage qui serait par ailleurs conféré par la Convention (autre qu'un avantage accordé au titre du paragraphe 3 de l'article 4, du paragraphe 2 de l'article 9, ou de l'article 25), à moins que ce résident soit une « personne admissible », telle que définie au paragraphe 2, à la date où l'avantage serait accordé. »

2416 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE 2017, paragraphe 07 des commentaires sur l'article 29, page 238.

السابعة (07) مفهوم الشخص المؤهل الذي يقترب جدا من المفهوم الذي اعتمدته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سابقا بنموذج 2014[2417]، و كذا المفهوم الذي تعتمده حاليا ضمن المادة 29 المستحدثة في 2017[2418]، وقد عددت هذه الفقرة قائمة للأشخاص المقيمين الذين يحملون هذه الصفة في الوقت الذي يتم في منحهم الامتيازات الخاصة بالاتفاقيات الجبائية.

و ما تجدر الإشارة إليه أن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية قامت باعتماد حكم عام في نص المادة 29 يتضمن إشارة عامة لمضمون هذا المفهوم[2419]، و تركت مجال تفصيله للدول المتعاقدة وذلك باللجوء إلى التعليقات التي أتبعتها بنص المادة 29. أين أفسحت المجال للدول بالاختيار بين نسختين من الحكم الذي يتضمن مفهوم الشخص المؤهل، تتضمن النسخة الأولى نسخة مبسطة، في حين تأخذ الثانية شكل نسخة مفصلة.

و عليه بالرجوع إلى كل من نص الفقرة التاسعة (09) للمادة السابعة من اتفاقية تآكل القاعدة الضريبية BEPS، و كذا نص الفقرة الثانية (02) من المادة 29 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون

[2417] – تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على المادة الأولى من النموذج الخاص بها في 2014 أنه يكون الشخص المقيم مؤهلا لسنة مالية إذا كان هذا المقيم: 01) فردا. 02) كيانا حكوميا مؤهلا. 03) أو شركة إذا كانت الفئة الرئيسية من أسهمها مدرجة في بورصة معترف بها أو كان ما لا يقل عن 50 بالمائة من إجمالي أصوات و قيمة الأسهم في الشركة مملوكة بصورة مباشرة أو غير مباشرة لخمس شركات أو اقل من الشركات المستحقة للمزايا بشرط أن يكون كل مالك وسيط في حالة المبكية الغير مباشرة مقيما في أي من الدولتين المتعاقدتين. 04) مؤسسة خيرية أو غيرها من الكيانات المعفاة من الضريبة إذا كان ما يزيد عن 50 بالمائة من منتفعي المؤسسة المنشأة حصريا لتقديم الرواتب التقاعدية أو أعضائه المقيمين في أي من الدولتين المتعاقدتين.05) أو شخصا ليس فردا إذا كان الأشخاص السابق ذكرهم ما عدا بعض الحالات يملكون في ما لا يقل عن نصف أيام السنة المالية ما لا يقل عن 50 بالمائة من إجمالي أصوات و قيمة الأسهم في ذلك الشخص، أو يتلقى أشخاص غير مقيمين في أي من الدولتين المتعاقدتين أقل من 50بالمائة من دخل هذا الشخص على شكل دفعات خاضعة للاقتطاع لغايات الضرائب التي تشملها الاتفاقية في دولة إقامة الشخص.

[2418] - الفقرة الثانية (02) من المادة 29 المستحدثة ضمن نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سنة 2017.

[2419] - Le paragraphe 02 de l'article 29 du modèle de convention fiscale de l'OCDE 2017, prévoit que :
[Définition des situations dans lesquelles un résident est une personne admissible, concept qui couvre
− ***une personne physique ;***
− un État contractant, ses subdivisions politiques et leurs organismes publics et agences ;
− certaines sociétés et entités cotées en bourse ;
− certaines filiales de sociétés et entités cotées en bourse ;
− certains organismes à but non lucratif et fonds de pension ;
− certaines autres entités qui répondent à certains critères de propriété et de non-érosion de la base d'imposition ;
− certains organismes de placement collectif]

والتنمية الاقتصادية لسنة 2017، فانه يعتبر المقيم شخصا مؤهلا إذا كان ينتمي إلى إحدى الفئات المذكورة آتيا:

- **الشخص الطبيعي: بمعنى أي** شخص طبيعي مقيم في دولة متعاقدة هو شخص مؤهل[2420].

- **الدول المتعاقدة وأقسامها السياسية وهيئاتها ووكالاتها العامة**

استعملت اتفاقية تآكل القاعدة الضريبية BEPS العبارة الآتية للتعبير عن هذه الفئة، و هي كل "ولاية قضائية متعاقدة (أي الدولة المتعاقدة) أو قسم سياسي أو سلطة محلية فيها، أو وكالة أو أداة لأي ولاية قضائية متعاقدة أو قسم سياسي أو سلطة محلية من هذا القبيل[2421]. في حين قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية باستخدام عبارة "تلك الدولة المتعاقدة، أو إحدى أقسامها السياسية أو السلطة المحلية لتلك الدولة، أو هيئة أو وكالة عامة لتلك الدولة، أو تلك السلطة السياسية الفرعية أو السلطة المحلية"[2422]، وهذا بالنسبة للنسخة المبسطة و المفصلة في آن واحد[2423].

يقصد بهذا الحكم أن الدول المتعاقدة وأي قسم سياسي أو أي سلطة محلية تابعة لها هم أشخاص مؤهلون. وتنطبق هذه الشروط على أي انبعاث للدولة، بما في ذلك أي صندوق منفصل تنشئه دولة لا يشكل شخصًا منفصلاً ولا يحتفظ به مثل هذا الشخص. إضافة إلى الشخص الاعتباري المنفصل المقيم في دولة متعاقدة أو هيئة عامة أو وكالة تابعة لدولة متعاقدة، أو قسم سياسي أو سلطة محلية لتلك الدولة ، الذي يعتبر أيضًا شخص مؤهل وبالتالي سيكون له الحق في الحصول على جميع المزايا التي تمنحها الاتفاقية طالما أنه يحتفظ بهذه الخصائص.

كما تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن مصطلح "الهيئة العامة أو الوكالة" يشير فقط إلى الكيانات التي تنشئها الدولة (أو التقسيم السياسي أو السلطة المحلية لتلك الدولة) لأداء وظائف حصرية ذات طابع حكومي. فلا ينطبق مثلا على شركة تعمل كوكيل للدولة لغرض معين غير أداء وظائف حكومية[2424].

[2420] – الفقرة الفرعية (أ) للفقرة التاسعة من المادة السابعة (07) لاتفاقية BEPS، و كذا الفقرة الفرعية (أ) للفقرة الثانية (02) من المادة 29 لنموج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017.

[2421] – الفقرة الفرعية (ب) للفقرة التاسعة من المادة السابعة لاتفاقية BEPS.

[2422] – سابقا ضمن الشرح الخاص بنموذج 2014 استعملت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية استعملت عبارة أوسع من خلال استخدام مصطلح "كيان حكومي مؤهل" للتعبير عن نفس المعنى

[2423] – الفقرة الفرعية (ب) للفقرة الثانية من المادة 29 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017.

[2424] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 14 des commentaires sur l'article 29, page 240.

- **الشركات والكيانات المدرجة في البورصة**

تؤكد أحكام اتفاقية BEPS أن كل شركة أو أي مؤسسة، إذا كانت الفئة الرئيسية من فئات أسهمها مدرجة في بورصة واحدة أو أكثر معترف به[2425] هي شخص مؤهل،[2426].

و هو نفس الحكم الذي أشارت إليه منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، الا أنها استخدمت نسخة مبسطة و أخرى مفصلة. تضمنت النسخة المبسطة نفس العبارة الواردة في اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية BEPS، في حين تضمنت النسخة المفصلة النص الآتي:

"..ج) شركة أو كيان إذا تم خلال فترة الضرائب بما في ذلك التاريخ ، تداول الفئة الرئيسية من أسهمها بانتظام في سوق واحد أو أكثر من أسواق البورصة المعترف بها و:

– يتم تداول الفئة الرئيسية من أسهمها بشكل أساسي في بورصة أو أكثر من البورصات المعترف بها في الدولة المتعاقدة التي تقيم فيها الشركة أو الكيان ؛ أو

– أن يكون المركز الرئيسي للإدارة والسيطرة على الشركة في الدولة المتعاقدة التي تقيم فيها"[2427].

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في الشرح الذي اتبعته بالنسخة المفصلة لهذا الحكم أن أسهم الشركات المدرجة في البورصة وبعض الكيانات الأخرى، بصفة عامة، مملوكة من قبل عدد كبير من المساهمين، وبالتالي تنتفي إمكانية إنشاء كيانات لأغراض انتقاء المعاهدات.

كما تضيف أن الشركة أو الكيان الذي يقيم في دولة متعاقدة هو شخص مؤهل في تاريخ منح منفعة بموجب الاتفاقية إذا تم خلال الفترة الضريبية، تداول الفئة الرئيسية لأسهمها وأي فئة من الأسهم التي تمنح حقوقًا غير متناسبة بشكل منتظم في بورصة أو أكثر من البورصات المعترف بها[2428]. ولكن

[2425] – وفقا لما تنص عليه الفقرة 13 لاتفاقية BEPS فان مصطلح" بورصة معترف بها يعني أي بورصة مؤسسة ومنظمة باعتبارها كذلك بموجب ق وانين أي من الولايتين القضائيتين المتعاقدتين ؛ وأي بوصة أخرى تتفق السلطات المختصة في الولايتين القضائيتين المتعاقدتين عليها.أما مصطلح" الفئة الرئيسية من الأسهم"فيقصد به فئة أو فئات أسهم شركة تمثل أغلبية إجمالي أصوات وقيمة الشركة أو فئة أو فئات الحصص الانتفاعية لأي مؤسسة يمثل في الإجمال أغلبية إجمالي أصوات وقيمة الكيان.

[2426] – الفقرة الفرعية (ج) للفقرة التاسعة (09) من المادة السابعة لاتفاقية BEPS.

[2427] – النسخة المفصلة للفقرة الفرعية (ج) من الفقرة الثانية للمادة 29 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017.

[2428] – يشترط أن تستوفي الشركة أو الكيان على الأقل واحد من الشروط الإضافية التالية: أولاً ، يتم تداول الفئة الرئيسية من أسهم الشركة أو الكيان في المقام الأول في واحدة أو أكثر من البورصات المعترف بها في الدولة المتعاقدة التي تتولى الشركة أو الشركة الكيان مقيم أو ، و ثانيا ، يقع المركز الرئيسي لإدارة ومراقبة الشركة أو الكيان في دولة إقامته. والغرض من هذه الشروط الإضافية هو مراعاة حقيقة أنه على الرغم من أن شركة أو كيانًا قد يكون مقيماً تقنيًا في دولة معينة، الا أنه لا تربطه علاقة كافية مع تلك الدولة لتبرير استفادته من الاتفاقيات التي أبرمتها تلك الدولة.

الشركة أو الكيان الذي يتم تداول عدد أساسي من أسهمها بانتظام في بورصة معترف بها، لن تحصل على وضع الشخص المؤهل بموجب هذا الحكم إذا كان لديها فئة من الأسهم ذات حقوق غير متناسبة لا يتم تداولها بانتظام في بورصة معترف بها[2429].

و في الأخير تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه يجب استيفاء الشروط المنصوص عليها في هذا الحكم خلال كامل فترة فرض الضريبة على للشركة أو الكيان، ولكن دون أن يعني ذلك أنه يجب تداول أسهم الشركة أو الكيان في أسواق الأوراق المالية ذات الصلة كل يوم من الفترة ذات الصلة[2430]. و على هذا الأساس من أجل اعتبار أن الأسهم يتم تداولها بانتظام في بورصة أو أكثر خلال فترة الضريبة، من الضروري أن يكون عدد الأسهم المتداولة أكثر من نسبة صغيرة جدًا من الأسهم لعدد كبير جدًا من الأيام خلال هذه الفترة. و مثال ذلك تداول 10 في المائة من متوسط عدد الأسهم القائمة للشركة لمدة 60 يومًا افتتاحيًا للسوق في الفترة الضريبية للمؤسسة يجعل المعيار قابل للتطبيق[2431].

- **الشركات التابعة والكيانات المدرجة في البورصة**

تضمنت أحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حكما خاصا بالشركات التابعة والكيانات المدرجة في البورصة في نسخة مفصلة فقط، و الذي تكرر فيه من جديد المبدأ الذي تستند إليه الفقرة الفرعية (ج) (التي تنص على أنه من غير المحتمل أن تكون الشركات أو الكيانات المدرجة في البورصة قد أنشئت من أجل انتقاء المعاهدات)، وفقًا لشرطين أساسيي يجب استيفائهما خلال الفترة الضريبية المعنية[2432].

يعبر عن الشرط الأول بمعيار الملكية[2433] أين يمكن أن تعتبر الشركات التابعة و الكيانات المدرجة في البورصة أشخاصا مؤهلة إذا تم الاحتفاظ خلال الفترة الضريبية التي تشمل ذلك التاريخ، بما لا يقل

2429 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphes 16, 17 et 18 des commentaires sur l'article 29, page 241.

2430 – تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في الشرح الخاص بالنسخة المفصلة للحكم الوارد في الفقرة الفرعية (ج) من المادة 29، أن مصطلح "الفترة الضريبية" في الفقرتين (ج) و (هـ) من الفقرة الثانية للمادة 29 لنموذجOCDE ، يشير إلى الفترة التي يتم من خلالها تقديم الإقرار الضريبي السنوي في دولة إقامة الشركة أو الكيان. إذا حددت الدول المتعاقدة في قانونها الوطني مفهومًا يتوافق مع مفهوم "الفترة الضريبية" ، مثل "السنة الضريبية" ، فيجوز لها إذا رغبت في ذلك ، أن تحل محل الإشارة إلى الفترة الضريبية بالإشارة إلى هذه الفكرة الأخرى.

2431 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 23 des commentaires sur l'article 29, page 243.

2432 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 24 des commentaires sur l'article 29, page 244

2433 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 26 des commentaires sur l'article 29, page 244

عن 50 في المائة من إجمالي حق التصويت وقيمة أسهم الشركة، بشكل مباشر أو غير مباشر لأكثر من خمس شركات أو كيانات يحق لها الاستفادة من المزايا الممنوحة بموجب الفقرة (ج) من الفقرة الثانية للمادة 29[2434]، شريطة أنه في حالة الحيازة غير المباشرة يكون كل حائز وسيط مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يُطالب فيها بامتيازات بموجب هذه الاتفاقية أو يكون حائز وسيط مؤهل ***(Détenteur intermédiaire admissible)***.

أما الشرط الثاني فهو يتعلق بمعيار عدم تآكل القاعدة الضريبية من أجل الاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية[2435]. تؤكد أحكام المادة 29 من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في هذا الإطار أنه فيما يتعلق بالمزايا المنصوص عليها في الاتفاقية بخلاف تلك المنصوص عليها في أحكام المادة 10، فانه إذا تم دفع أو سداد أقل من 50 في المائة من إجمالي دخل الشركة وأقل من 50 في المائة من إجمالي الدخل للمجموعة التي تم اختبارها في الفترة الضريبية التي تتضمن ذلك التاريخ ، والمخصومة خلال تلك الفترة الضريبية لأغراض الضرائب التي تغطيها الاتفاقية في دولة إقامة الشركة، بشكل مباشر أو غير مباشر في شكل مدفوعات[2436]، لأشخاص ليسوا مقيمين في إحدى الدول المتعاقدة فانه يحق لهم الحصول على المزايا التي تمنحها الاتفاقية بموجب الفقرة (أ) أو (ب) أو (ج) أو (هـ)[2437].

و تتوافق هذه الأحكام مع ما جاء في أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية BEPS، التي تضمنت مثل هذا الحكم الوارد تحت عبارة "الشخص الغير فرد" و التي اعتمدت فيها صياغة بسيطة نوعا ما مقارنة مع النص الوارد في نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و التي تؤكد أن الشخص الذي ليس فردا هو شخص مؤهل للاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية، إذا كان الأشخاص المقيمون في الدولة المتعاقدة والمؤهلون للحصول على امتيازات اتفاقية جبائية بموجب الفقرات الفرعية(أ)إلى(د)يملكون بصورة مباشرة أو غير مباشرة ما لا يقل عن (% 50) بالمائة من أسهم

[2434] - تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لنص الفقرة الثانية من المادة 29 ، إلى أن التعبير "50 في المائة من إجمالي حقوق التصويت وقيمة الأسهم" المذكور في الفقرتين (د) و (و) وفي أجزاء أخرى من الفقرات من 1 إلى7، يشير إلى المشاركة التي تمثل في وقت واحد 50 في المائة على الأقل من جميع حقوق التصويت في الشركة أو الكيان و 50 في المائة على الأقل من قيمة جميع أسهم تلك الشركة أو الكيان. ونتيجة لذلك ، فإن المشاركة التي تفي بمتطلبات حقوق التصويت ولكن ليس شرط قيمة السهم (أو العكس) لن تفي بهذا المعيار.

[2435] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 29 des commentaires sur l'article 29, page 245

[2436] – باستثناء المبالغ المدفوعة في سياق الأنشطة التجارية العادية للخدمات أو الممتلكات المادية، وفي حالة المجموعة التي تم اختبارها ، المعاملات داخل المجموعة.

[2437] – الفقرة الفرعية (د) للفقرة 02 من المادة 29 لنموذج الاتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية 2017.

ذلك الشخص، في ما لا يقل عن نصف أيام فترة الاثني عشر شهرا و التي تتضمن الوقت الذين يمكن فيه منح تلك الامتيازات[2438].

- **المنظمات غير الربحية وصناديق المعاشات التقاعدية**

تؤكد أحكام اتفاقية BEPS أن الشخص الغير فرد يعتبر شخصا مؤهلا إذا كان مؤسسة غير ربحية من النوع الموافق عليه من قبل الولايات القضائية المتعاقدة عن طريق تبادل الإشعارات الدبلوماسية، أو مؤسسة تم إنشائها في تلك الدولة المتعاقدة و تتم معاملتها باعتبارها شخصا منفصلا بموجب القوانين الجبائية لتلك الدولة المتعاقدة باعتبار أنها:

- مؤسسة يتم تشغيلها حصريا أو شبه حصريا لإدارة أو توفير المنافع التقاعدية أو المنافع المكّملة أو التبعية للأفراد ويتم تنظيمها بالتالي من قبل تلك الدولة المتعاقدة أو إحدى أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية، أو
- مؤسسة يتم تشغيلها حصريا أو شبه حصريا لاستثمار الأموال لصالح المؤسسات المشار إليها في الفقرة الفرعية السابقة[2439].

و قد اعتمدت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية هذه الفئة ضمن مفهوم الشخص المؤهل من خلال التعبير عنها بعبارة "بعض المنظمات غير الربحية وصناديق المعاشات التقاعدية"[2440]، و التي اعتمدت في صياغتها على نسخة مبسطة فقط، أكدت من خلالها أن أي شخص بخلاف الشخص الطبيعي هو شخص مؤهل، إذا كان، الأشخاص المقيمين في تلك الدولة المتعاقدة والذين يحق لهم الاستفادة من الامتيازات التي تمنحها الاتفاقية بموجب الفقرات الفرعية من (أ) إلى (د) في ذلك التاريخ ولمدة نصف الأيام على الأقل المدرجة في فترة الاثني عشر شهرًا التي تشمل ذلك التاريخ، تمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر 50 في المائة على الأقل من حصص ذلك الشخص.

توفر الفقرة الفرعية (هـ) من الصيغة المبسطة طريقة بديلة لتحديد ما إذا كان ينبغي منح الامتيازات الاتفاقية، و التي تطبق على أي شكل من أشكال الكيان القانوني المقيم في دولة متعاقدة. كما أن هذا الحكم على عكس الحكم المقابل في الفقرة الفرعية (و) من النسخة التفصيلية، فإنه لا يستلزم التزام الكيان باستيفاء معيار عدم تآكل القاعدة الضريبية. وبالمثل في حالة الحيازة غير المباشرة لا يفرض أي شروط تتعلق بالحامل الوسيط(***Détenteur Intermédiaire***)[2441].

2438 – الفقرة الفرعية (هـ) للفقرة (09) من المادة (07) لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

2439 – الفقرة الفرعية (د) للفقرة (09) من المادة (07) لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

2440 – الفقرة الفرعية (هـ) من الفقرة (02) للمادة 29 من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017.

2441 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphes 43 et 45 des commentaires sur l'article 29, page 252.

- **الكيانات الأخرى التي تستوفي معايير معينة من الملكية وعدم تآكل القاعدة الضريبية**

تضمن مفهوم الشخص المؤهل في نص المادة 29 من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017 فئة أخرى، و التي تشمل الكيانات الأخرى التي تستوفي معايير معينة من الملكية وعدم تآكل القاعدة الضريبية، بحيث تؤكد أنه يعتبر شخصا مؤهلا أي شخص بخلاف الشخص الطبيعي إذا:

(1)– في ذلك التاريخ و خلال ما لا يقل عن نصف الأيام المشمولة في فترة الاثني عشر شهرًا التي تشمل ذلك التاريخ، كان الأشخاص المقيمون في تلك الدولة المتعاقدة والذين يحق لهم الحصول على مزايا الاتفاقية بموجب الفقرة (أ) ، (ب) أو (ج) أو (هـ)، تملك بشكل مباشر أو غير مباشر، أسهمًا لا تقل عن 50 في المائة من إجمالي حقوق التصويت وقيمة الأسهم (ولا تقل عن 50 في المائة من إجمالي حقوق التصويت و قيمة أي فئة من الأسهم تمنح حقوقًا غير متناسبة) من أسهم ذلك الشخص، شريطة أن يكون كل حامل وسيط، في حالة الحيازة غير المباشرة ، حاملا وسيطًا مؤهلاً. وأن ؛

(2)– أقل من 50 في المائة من إجمالي دخل ذلك الشخص وأقل من 50 في المائة من إجمالي دخل المجموعة المختبرة، بالنسبة لفترة الضريبة التي تشمل ذلك التاريخ، يتم دفعها أو استحقاقها، بشكل مباشر أو غير مباشر، في شكل مدفوعات قابلة للخصم، لأغراض الضرائب المنصوص عليها في الاتفاقية في دولة إقامة الشخص، لأشخاص غير مقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين، فانه يمكنهم الحصول على المزايا التي تمنحها الاتفاقية بموجب الفقرات الفرعية (أ) و(ب) ، (ج) أو (هـ) من هذه الفقرة[2442].

يوفر هذا الحكم في صيغته التفصيلية طريقة بديلة لتحديد ما إذا كان ينبغي منح المزايا المنصوص عليها في الاتفاقية، و الذي ينطبق على أي شكل من أشكال الكيان القانوني المقيم في أي من الدول المتعاقدة. كما أن الشرط الوارد في هذا الحكم، والذي يسمى معيار "الملكية / عدم تآكل القاعدة الضريبية"، يغطي فعليًا شرطين، يجب استيفائهما كليهما حتى يكون للمقيم الحق في الاستفادة من مزايا الاتفاقية بموجب هذا الحكم. و الذي ينطبق عموما على الشركات الخاصة، و كذا صناديق الائتمان المقيمة في دولة متعاقدة و التي تستوفي الشروط الضرورية.

[2442] – النسخة المفصلة من الفقرة الفرعية (و) للفقرة الثانية من المادة 29 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017.

و تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن معيار منع تآكل القاعدة الضريبية المنصوص عليه في هذا الحكم يشبه إلى حد ما المعيار المنصوص عليه في الفقرة الفرعية (د) من نفس الفقرة، مع اختلاف صغير يجعل من المعيار المنصوص عليه في هذا الحكم ينطبق أيضًا على الأشخاص الذين يسعون للاستفادة من المزايا التي تمنحها الاتفاقية في المادة 10. أين يجب على هؤلاء الأشخاص أن يدرجوا في دخلهم الإجمالي جميع الأرباح التي حصلوا عليها، بما في ذلك تلك المعفاة فعلياً من الضرائب على الدخل في دولة الإقامة[2443].

- **التجمعات الاستثمارية (*Organismes De Placement Collectif*)**

تعتبر منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية هيئات الاستثمار الجماعي شخصا مؤهلا وفقا لما ورد في نص المادة 29 من النموذج[2444]. و قد تركت صياغة هذا الحكم للدول المتعاقدة باعتبار أنه يعتمد على كيفية التعامل مع هيئات الاستثمار الجماعي في الاتفاقية و كذا استخدامها ومعالجتها من قبل كل دولة متعاقدة[2445]، و التي تطرقنا لها بالتفصيل في الباب الأول من هذه الدراسة.

ج–ممارسة نشاط فعلي من طرف الشخص المقيم

يتمثل ثاني شرط نصت عليه المادة 07 لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية BEPS في ممارسة نشاط فعلي من طرف المقيم في دولة إقامته و الذي يتضمن نفس المبادئ التي أقرتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سابقا بالنسبة لأحكام الحد من الامتيازات[2446]. وتنص الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (10) لنفس المادة على أنه يمكن لمقيم في دولة متعاقدة أن يستحق الامتيازات الناشئة بموجب اتفاقية جبائية لعنصر من عناصر الدخل الناشئ في الدولة المتعاقدة الأخرى، و بغض النظر عن كونه شخصا مؤهلا، إذا كان يمارس نشاطا فعليا في دولة إقامته، و كان الدخل الناشئ في الدولة المتعاقدة الأخرى ناشئا عن هذا النشاط أو متصلا به، و بمفهوم المخالفة أي مؤسسة لا تمارس نشاطا فعليا في دولة إقامتها لا يمكنها الاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية. و قد اعتمدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية نفس هذا الحكم في المادة 29 المستحدثة، أين تؤكد على ضرورة إدراج حكم تمنح من خلاله امتيازات الاتفاقيات الجبائية لشخص غير مؤهل إذا كان يمارس نشاط تجاري فعلي[2447].

[2443] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphes 46 , 47, 49 et 51 des commentaires sur l'article 29, page 253

[2444] – الفقرة الفرعية (ي) للفقرة الثانية (02) من المادة 29 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية 2017.

[2445] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, la note de bas de page relative à l'alinéa g)paragraphe55 des commentaires sur l'article 29, page 256.

[2446] – النسخة المختصرة من نموذج اتفاقية OCDE، النسخة العربية ، 2016، الصفحة 63، الفقرة 20.

[2447] - Le paragraphe 03 de l'article 29 du modèle de l'OCDE 2017prévoit que : « Disposition qui octroie les avantages prévus par la Convention au titre d'un élément de revenu tiré par une personne qui n'est pas

كما تركت حرية صياغة هذا الحكم للدول المتعاقدة بالاعتماد دائما على النسخة المفصلة و المبسطة التي قامت بصياغتها في إطار الشرح الخاص بالمادة 29 من النموذج. و الذي تؤكد من خلاله أن مثل هذا الحكم يوفر إمكانية منح الامتيازات التي توفرها الاتفاقية في عدد كبير من الحالات التي تم فيها رفض استفادة المكلفين بالضريبة من تلك الامتيازات بموجب الفقرة الأولى (01) من المادة 29، وذلك على أساس أن الكيان ليس "شخصًا مؤهلاً" بالمعنى المقصود في الفقرة الثانية (02) من نفس المادة. يفهم من خلال هذا الحكم أن الشخص يمكنه الاستفادة من الامتيازات الاتفاقية إذا استوفى شرطين أساسيين، إضافة إلى شرط ثالث، كما أنه في بعض الحالات، يجب تطبيق معيار إضافي يقضي بأن يكون النشاط كبيرًا بالنسبة للنشاط في دولة منشأ الدخل[2448].

الشرط الأول– المشاركة في نشاط تجاري في دولة إقامته

لم تتطرق منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في النموذج الخاص بها إلى تعريف مصطلح "النشاط التجاري" باستثناء ما ورد في الفقرة الأولى من المادة الثالثة (03) عن هذا المصطلح بأنه يشمل ممارسة المهن الحرة أو غيرها من الأنشطة ذات الطابع المستقل، ووفقاً للقاعدة العامة الواردة في الفقرة الثانية (02) من نفس المادة، يجب أن يعطى لهذا المصطلح المعنى الوارد في القانون المحلي. ومع ذلك سيتم اعتبار الكيان يمارس بصفة عامة نشاط تجاري فقط إذا كان الأشخاص الذين يسير من خلالهم هذا النشاط (مثل الإدارة أو موظفي الشركة) يمارسون نشاطات المحاسبة والإدارة بشكل جوهري[2449]. و قد استثنت أحكام كل من اتفاقية البيبس و نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017 النشاطات التي لا تدل في الأساس على ممارسة نشاط تجاري، و عليه لا يشمل مصطلح ممارسة نشاط فعلي الأنشطة الآتية:

1– تشغيل شركة قابضة
2– توفير خدمات الإشراف أو الإدارة الكلية لمجموعة الشركات
3– توفير التمويل للمجموعات (بما في ذلك التجمع النقدي)
4– القيام بالاستثمارات أو إدارتها، ما لم تكن هذه الأنشطة يقوم بها مصرف أو شركة تأمين أو متعامل مسجل بالأوراق المالية في السياق العادي لعمله[2450].

---

une personne admissible si elle exerce activement une activité d'entreprise dans son État de résidence et si le revenu obtenu émane de, ou est accessoire à, cette activité d'entreprise] »

[2448] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphes 68 et 69 des commentaires sur l'article 29, page 261

[2449] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017,)paragraphe 71 des commentaires sur l'article 29, page 261.

[2450] – الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة العاشرة للمادة السابعة (07) لاتفاقية البيبس، و الفقرة الفرعية (أ) للفقرة الثالثة من المادة 29 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017.

توضح هذه القائمة أن ممارسة وظائف الدعم الإداري في الشركات متعددة الجنسيات أو الأنشطة الخاصة بالشركات القابضة لا تشكل ممارسة نشطة لنشاط تجاري، لذلك لا يمكن منح مزايا الامتيازات الاتفاقية المنصوص عليها في الفقرة 3 فيما يتعلق بالإيرادات المتأتية من تلك الأنشطة أو التي تشكل عنصرًا عرضيًا منها. ومع ذلك، ترى بعض الدول أن بعض أو جميع الأنشطة المشار إليها سابقا ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عند الاعتراف بالممارسة الفعالة لنشاط تجاري[2451].

الشرط الثاني –المدفوعات التي يُطالَب من خلالها بمنح الامتيازات مرتبطة بذلك النشاط التجاري.

يتطلب الشرط الثاني أن تكون المدفوعات المطالب من خلالها بالاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية مرتبطة بالنشاط التجاري الذي يمارسه الشخص فعليا في دولة إقامته، ولأغراض تحديد هذه العلاقة يجب مراعاة جميع وقائع القضية وظروفها. و بهذا الخصوص تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية كقاعدة عامة، على أنه ينشأ عنصر الدخل من الممارسة الفعلية لنشاط تجاري في دولة الإقامة، إذا كان هناك في الواقع رابط بين النشاط التجاري الفعلي للشخص، و الدخل الذي بموجبه يتم المطالبة بالمزايا بموجب اتفاق[2452].

كما تؤكد من ناحية أخرى أنه لغرض تحديد ما إذا كانت أنشطة الشركة المأجورة في دولة المصدر لها صلة واقعية و ضرورية بممارسة النشاط الفعلي في دولة الإقامة. من المهم مقارنة النشاطات في كل دولة فقد يكون نطاق الأنشطة في ولاية المصدر في اتجاه مجرى النشاط أو عكسه بدولة الإقامة، ونتيجة لذلك قد تتضمن الأنشطة في ولاية المصدر المساهمة بعنصر تقني أو مادي يدخل في عملية التصنيع الجارية في دولة الإقامة، أو بيع المنتج الناتج من عملية التصنيع التي يقوم بها المقيم[2453].

الشرط الثالث–المداخيل الناشئة عن نشاط متعلق بأشخاص مترابطة (Personnes Liées) [2454]

يتعلق هذا الشرط بممارسة النشاط الذي ينتج عنه الدخل إما من الشخص الذي ينتج الدخل، أو من شخص ذي صلة مقيم في دولة المصدر.

[2451] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017,)paragraphe 73 des commentaires sur l'article 29, page 26.2.

[2452] - إذا أجرت شركة أنشطة بحث في دولة إقامتها ووضعت براءة اختراع لعملية جديدة، فسيكون هناك رابط واقعي بين الإتاوات الناتجة عن التراخيص الخاصة باستخدام هذه البراءة و بين ممارسة نشاط تجاري فعلي في دول الإقامة.

[2453] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017,)paragraphes 74 et 75 des commentaires sur l'article 29, page 26.2.

[2454] - ورد في نص الفقرة الفرعية (هـ) للفقرة 13 من المادة السابعة لاتفاقية BEPS أنه يكون أي شخصان مرتبطان لأغراض الاتفاقية "إذا كان أحدهما يملك، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ما لا يقل عن 50 في المائة من الحصة الانتفاعية في الشخص الآخر(أو في حالة شركة، ما لا يقل عن 50 في المائة من إجمالي أصوات وقيمة أسهم الشركة). أو كان شخص ثالث يملك بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ما لا يقل عن 50 في المائة من الحصة

تؤكد أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية BEPS على أنه إذا مارس شخص مقيم في دولة متعاقدة نشاطا في دولة متعاقدة أخرى يحقق منه عنصرا من عناصر الدخل يخضع لأحكام اتفاقية جبائية، أو أنه يحقق عنصرا من عناصر الدخل في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال شخص مرتبط، فان الشروط المنصوص عليها في الفقرة الفرعية(أ) من الفقرة العاشرة للمادة السابعة من اتفاقية BEPS تعتبر مستوفاة فيما ما يتعلق بهذا الدخل فقط إذا كان النشاط التجاري الذي يمارسه المقيم في الدولة المتعاقدة الأولى والذي يتعلق بالدخل، كبيرا مقارنة بنفس النشاط أو النشاط التجاري المكمل الذي يمارسه المقيم أو هذا الشخص المرتبط في الدولة المتعاقدة الأخرى. ويتم تحديد ما إذا كان النشاط التجاري كبيرا لغايات هذه الفقرة الفرعية بناء على جميع الحقائق والظروف[2455].

كما تضيف أنه لغايات تطبيق هذه الفقرة، تُعتبر الأنشطة التي يمارسها أشخاص مرتبطون فيما يتعلق بالمقيم في دولة متعاقدة على أنها ممارسة من قبل هذا المقيم[2456].

و قد تبنت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية نفس الحكم حرفيا في نص المادة 29 من النموذج[2457]، والتي أكدت من خلاله أن ضمن هذه الوقائع و الظروف يجب أن يكون النشاط الممارس في دولة الإقامة نشاطا جوهريا و أساسيا مقارنة مع الأنشطة الممارسة في دولة المصدر. ويعتمد تحديد هذا الطابع الجوهري على مجموعة الوقائع و الظروف، بما في ذلك حجم المؤسسات الموجودة في دولة متعاقدة، حجم الاقتصاد والأسواق في كلتا الدولتين المتعاقدتين، طبيعة النشاط الممارس في كل دولة، و كذا حجم المساهمات في النشاط التجاري الممارس في كل دولة.

ومع ذلك قد لا ينطبق معيار الطابع الجوهري للنشاط، إذا كان النشاط الذي يولد الدخل لا يمارس في دولة المصدر من قبل المقيم الذي يطالب بالاستفادة من الامتيازات الاتفاقية، أو من قبل شخص ذي صلة مقيم في ولاية المصدر. فإذا قامت شركة أبحاث صغيرة مقيمة في دولة بتطوير بحث، و تقوم بترخيصه لشركة صيدلانية لا تكون بالنسبة لها، شخصًا ذا صلة موجود في دولة أخرى، فانه لا ينبغي مقارنة حجم النشاط الذي تمارسه المؤسسة البحثية، بحجم الأنشطة التجارية للشركة المصنعة[2458].

الانتفاعية(في حالة شركة، ما لا يقل عن 50 في المائة من إجمالي أصوات وقيمة أسهم الشركة). و بصفة عامة يكون الشخص مرتبطا بالشخص الآخر إذا كان أحدهما يمارس، استنادا إلى كافة الحقائق والظروف ذات الصلة، السيطرة على الشخص الآخر أو إذا كان كلاهما يخضعان لسيطرة نفس الشخص أو الأشخاص.

[2455] – الفقرة الفرعية(ب) للفقرة العاشرة من المادة السابعة لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية BEPS.

[2456]– الفقرة الفرعية (ج) للفقرة العاشرة من المادة السابعة لاتفاقية BEPS.

[2457] – الفقرتين (ب) و(ج) من الفقرة(03) للمادة 29 من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017.

[2458] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017,)paragraphes 78 et 79 des commentaires sur l'article 29, page 263.

د–الاستثناءات الواردة على حكم القيد المبسط

هناك استثناءات واردة على حكم القيد المبسط، و يتعلق الأمر هنا بحالتين أين تمنح للشخص المقيم إمكانية الاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية في حالات لا يسمح بمنحها و ذلك وفقا للآتي:

د.1–الاستثناء الأول– ملكية الشخص الغير مؤهل لأشخاص مؤهلين (المستفيد المكافئ)

يستحق المقيم في دولة متعاقدة والذي يعتبر شخص غير مؤهل، الامتيازات التي يمكن أن تمنحها اتفاقية جبائية بالنسبة لعنصر من عناصر الدخل إذا كان الأشخاص المنتفعون المماثلون[2459] يملكون بصورة مباشرة أو غير مباشرة ما لا يقل عن % 75 بالمائة من الحصص الانتفاعية لذلك المقيم، في ما لا يقل عن نصف أيام فترة الاثني عشر شهرا، والتي تتضمن الفترة التي يمكن فيه منح تلك الامتيازات المنفعة.

و هو نفس الحكم الذي حاولت اعتماده منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في نموذج 2017، من خلال صياغة عامة للحكم تسمح للدول المتعاقدة بالتفاوض بشأن شروط تطبيق هذا الحكم بكل حرية، مع الاعتماد على النسخة المبسطة التي تشبه ما جاء في أحكام اتفاقية البيبس، أو النسخة المفصلة الواردة في الشرح الخاص بهذا الحكم. و التي تنص أنه من الضروري اعتماد حكم يمنح امتيازات الاتفاقية لشخص ليس شخصا مؤهلا إذا كانت نسبة مئوية أعلى من الجزء المتفق عليه بين الدول المتعاقدة من ذلك الكيان يحتفظ بها أشخاص مؤهلون للحصول على امتيازات مماثلة[2460]، والذين تطلق عليهم تسمية المستفيد المكافئ أو المعادل(**Bénéficiaire Equivalent**). يعتبر هذا المفهوم الأخير مهما جدا من أجل تطبيق هذا الاستثناء، و الذي يشير إلى الأشخاص الذين يمكنهم الاستفادة من امتيازات معادلة أو أفضل في دول المصدر و ذلك إذا ما تلقت ذلك الدخل مباشرة و لكن ضمن شروط محددة[2461].

[2459] – تنص الفقرة 13 من المادة السابعة (07) لاتفاقية BEPS أن مصطلح" منتفع مماثل" يعني أي شخص مستحق للامتيازات الخاصة بعنصر من عناصر الدخل التي تمنحها دولة متعاقدة تبعا للنظام المحلي لتلك الدولة المتعاقدة أو اتفاقية جبائية أو أي صك دولي آخر والتي تكون مماثلة أو أكثر مواتاة من الامتيازات التي يجب منحها لذلك العنصر من الدخل بموجب اتفاقية جبائية ، لغايات تحديد ما إذا كان الشخص منتفع مماثل بالنسبة لأرباح الأسهم، يُعتبر الشخص على أنه يملك نفس رأس مال الشركة التي تدفع أرباح الأسهم كرأس مال الشركة التي تطالب بالمنفعة بالنسبة لأسهم الأرباح التي تملكها.

[2460] - La version simplifiée du paragraphe 04 de l'article 29 du modèle de convention fiscale de l'OCDE 2017, prévoit que Un résident d'un État contractant qui n'est pas une personne admissible peut néanmoins bénéficier d'un avantage qui serait normalement accordé par cette Convention concernant un élément de revenu si, à la date à laquelle cet avantage lui serait en principe accordé et pendant au moins la moitié des jours compris dans la période de douze mois incluant cette date, des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents détiennent, directement ou indirectement, au moins 75 pour cent des actions de ce résident.

[2461] OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017,)paragraphe 82 des commentaires sur l'article 29, page 265.

تضمن هذا الحكم الوصف الخاص بمعيار الامتيازات المشتقة « Critère Des Avantages Dérivés»، الذي يسمح تطبيقه إلى تحويل الشركات المقيمة والكيانات في دولة متعاقدة و التي تعتبر غير مؤهلة بموجب الفقرة الثانية(02) من المادة 29، من التمتع بمزايا الاتفاقية فيما يتعلق بدخل ما إذا ما توافرت الشروط الضرورية. فعلى الدول الراغبة باعتماد حكم مفصل، اللجوء للصياغة التالية:

"يجوز لشركة مقيمة في دولة متعاقدة أن تستفيد أيضًا من ميزة ممنوحة بخلاف ذلك بموجب الاتفاقية إذا:

أ) في التاريخ الذي كان سيتم فيه منح المنفعة و خلال مدة لا تقل عن نصف فترة 12 شهرًا بما في ذلك هذا التاريخ ، يتم الاحتفاظ بما لا يقل عن 95 بالمائة من إجمالي قوة التصويت وقيمة أسهمها (وما لا يقل عن 50 في المائة من إجمالي سلطة التصويت وقيمة أي فئة من الأسهم التي تمنح حقوقًا غير متناسبة)، بشكل مباشر أو غير مباشر، لسبعة أشخاص على الأكثر من المستفيدين المعادلين، بشرط أن يعتبر كل حامل وسيط في حالة الحيازة غير المباشرة، حاملًا وسيطًا مؤهلاً، وبأقل من 50 في المائة من إجمالي الدخل للشخص، وأقل من 50 في المائة من إجمالي الدخل للمجموعة التي تم اختبارها لفترة الضريبة بما في ذلك هذا التاريخ، على النحو المحدد في دولة إقامة الشخص المعني، يتم دفعها أو سدادها ، بشكل مباشر أو غير مباشر، في شكل مدفوعات معفاة من الضرائب في دولة إقامة هذا الشخص لأغراض الضرائب المنصوص عليها الاتفاقية

(1) للأشخاص الذين ليسوا مستفيدين مكافئين؛

(2) للأشخاص الذين هم المستفيدون المكافئون فقط نتيجة للفقرة 5 من المادة 29 أو حكم مشابه إلى حد كبير في اتفاقية الازدواج الضريبي السارية[2462].

تصف الفقرة الفرعية (أ) ما يسمى "**بمعيار الملكية**"، و الذي تهدف من خلاله إلى تجنب العبء الإداري الناتج عن الالتزام بتحديد ما إذا كان عدد كبير من المساهمين مستفيدين مكافئين كما أنه يتوافق مع الغرض من معيار المنافع المشتقة، والذي يتمثل في توفير الامتيازات الاتفاقية للشركات القابضة لمجموعة متعددة الجنسيات في المواقف التي ينص عليها الحكم. أما الفقرة الفرعية (ب) فهي تقدم وصفا لمعيار "عدم تآكل القاعدة الضريبية"، وهذا المعيار مشابه إلى حد كبير للمعيار الوارد في الفقرة الفرعية (2) من الفقرة الفرعية (و) للفقرة الثانية (02) من المادة 29، باستثناء أن قائمة الأشخاص غير المؤهلين مختلفة عن بعضها[2463].

[2462] – النسخة المفصلة للفقرة الرابعة (04) من المادة 29 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017.

[2463] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017,)paragraphes 87, 88 et 89 des commentaires sur l'article 29, pages 267 et 268.

أحكام إساءة استخدام "قاعدة المنافع المشتقة"

ترى بعض الدول أن قاعدة المنافع المشتقة في نسختها المفصلة قد تؤدي إلى استغلالها عن طريق انتقاء المعاهدات مما قد يؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية بسبب المدفوعات التي قد يحصل عليها الأشخاص المرتبطون الذي يستفيدون من نظام ضريبي خاص. في هذه الحالة بإمكان الدول التي تريد حماية مصالحها إضافة أحكام تقضي برفض تطبيق أحكام خاصة على المداخيل التي يحصل عليها أشخاص مرتبطون في حالة منحهم خصومات نظرية بالنسبة لأموالهم الخاصة بموجب أحكام القانون المحلي، و رفض تطبيق أحكام المادة 11على الفوائد التي تتحصل عليها هذه الفئة، حتى و لو كان اعتبر هؤلاء الأشخاص المترابطون مستفيدين مكافئين[2464]. ولضمان تطبيق فعال لهذه القاعدة يمكن اعتماد الحكم المفصل الذي قامت بصياغته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في الشرح الوارد حول نص المادة 29[2465].

د.2–الاستثناء الثاني– قاعدة الأهداف الأساسية للأشخاص الذين لا تتوفر فيهم شروط حكم القيد المبسط (الأشخاص الغير مؤهلون و الذين لا يمارسون نشاط تجاري فعلي)

تضمنت أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية BEPS استثناء آخر على الشرطين السابقين فيما يخص الشخص المؤهل و ممارسة النشاط الفعلي، بحيث تنص على انه تمنح الامتيازات الناشئة بموجب اتفاقية جبائية إلى المقيم في دولة متعاقدة، و الذي لا يستحق تلك الامتيازات باعتباره شخصا غير مؤهل وفقا لأحكام الفقرة التاسعة (09) و لا يستوفي الشروط المنصوص عليها في الفقرتين 10 و 11(أي انه لا يمارس نشاط فعلي)، و هذا في حالة ما إذا قررت السلطة المختصة للدولة المتعاقدة

[2464] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017,)paragraphes 82, 83 et 84 des commentaires sur l'article 29, page 265.

[2465] - يتضمن الحكم الذي قامت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بصياغته لتجنب إساءة استخدام قاعدة المنافع المشتقة نفس الصياغة التي تضمنتها النسخة المفصلة للفقرة الرابعة (04) من المادة 29 من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017، الا أنها تضيف فقرتين فرعيتين (03) و (04) للفقرة الفرعية (ب) من نفس الفقرة الرابعة (04)، تنص من خلالهما على أنه

(3) للأشخاص المستفيدين المكافئين، والأشخاص المرتبطين بالمؤسسة الموصوفة في هذه الفقرة والذين يستفيدون من نظام ضريبي خاص، على النحو المحدد في أحكام الاتفاقية التي تحتوي على تعريف "النظام الضريبي الخاص" للاتفاقية، كدفعة قابلة للخصم، شريطة ألا تتضمن اتفاقية الازدواج الضريبي المطبقة تعريفًا لنظام ضريبي خاص مماثل لتعريف هذا المصطلح في الاتفاقية، أين تنطبق المبادئ التي يقوم عليها هذا التعريف؛ أو

(4) في حالة دفع الفوائد، للأشخاص الذين هم من المستفيدين المكافئين، والأشخاص المرتبطين بالشركة الموصوفة في هذا القسم الفرعي والذين يستفيدون من الخصومات الافتراضية من النوع الموصوف في [الإشارة إلى الفقرة المادة 11 بشأن الخصومات النظرية للأموال الخاصة].

الأخرى أن قيام الشخص المقيم بأي معاملات لم يكن يهدف أساسا إلى الحصول على امتيازات الاتفاقيات الجبائية و ذلك بعد تقديم طلب من طرف المقيم، و لكن قبل قبول أو رفض هذا الطلب على السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى التشاور مع السلطة المختصة لدولة إقامة الشخص المعني.[2466]

و ما تجدر ملاحظته أن هذه القاعدة الخاصة بحسن النية للأشخاص الغير مؤهلين تشبه نوعا ما قاعدة الأهداف الرئيسية للمكلف بالضريبة المذكورة سابقا(cop)، الا أنها تختلف عنها من حيث المضمون. تتعلق هذه القاعدة بالمكلفين بالضريبة الذين لا تتوفر فيهم الشروط المطلوبة للاستفادة من الامتيازات الاتفاقية أي الأشخاص الغير مؤهلين و الذين لا يمارسون نشاطا تجاريا فعليا، في حين أن قاعدة الأهداف الأساسية للمكلف بالضريبة(COP) تخص المكلفين بالضريبة الذي تتوفر فيهم الشروط الضرورية للاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية، الا أن لهم أغراض جبائية محضة، بحيث تعتمد هاتين القاعدتين على الجانب الموضوعي أكثر من الجانب الشكلي، على خلاف قيد الحكم المبسط أين يتم التركيز أكثر على الجانب الشكلي.

و يعتبر هذا الاستثناء هو نفس المبدأ الذي اعتمدته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سابقا بالنسبة لقاعدة الحد من الامتيازات ضمن النموذج السابق لسنة 2014. لتعتمده من جديد في إطار نص المادة 29 المستحدثة في 2017، أين قامت أيضا باعتماد صياغة عامة للحكم، من خلال النص على إدراج الحكم الذي يأذن للسلطة المختصة في الدولة المتعاقدة بمنح بعض المزايا التعاقدية لشخص ما حين ترفض عادة هذه الاستحقاقات لأنه لا يستوفي الشروط المنصوص عليها بموجب الفقرة 1 أو الفقرة 02 من نفس المادة، كما لا يستطيع الاستفادة من الامتيازات الاتفاقية بموجب أحكام الفقرة الثالثة أيضا من نفس المادة (الفقرة 04 من النسخة المبسطة أو الفقرتين 04 و 05 من النسخة المفصلة)[2467].

[2466] - الفقرة 12 من المادة السابعة (07) لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية BEPS

[2467] - Le paragraphe 05 du version simplifié et le paragraphe 06 du version détaillé de l'article 29 du modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2017 prévoit que : Si un résident d'un État contractant n'est ni une personne admissible conformément aux dispositions du paragraphe 2 du présent article, ni une personne pouvant bénéficier d'avantages en vertu du paragraphe 3 [ou 4 (version simplifiée)][,4 ou 5 (version détaillée)], l'autorité compétente de l'État contractant dans lequel les avantages sont refusés conformément aux précédentes dispositions du présent article peut néanmoins octroyer les avantages conférés par la Convention, ou des avantages à l'égard d'un élément de revenu ou de capital en particulier, compte tenu de l'objet et du but de la Convention, mais seulement si le résident démontre, à la satisfaction de l'autorité compétente, que ni l'établissement, l'acquisition ou le maintien du résident, ni l'exercice de ses activités n'avait pour l'un de leurs principaux objets de bénéficier des avantages de la Convention. L'autorité compétente de l'État contractant à laquelle une demande a été adressée, conformément au présent paragraphe, par un résident d'un autre État, doit consulter l'autorité compétente de cet autre État avant soit d'accepter, soit de refuser la demande. « commentaires sur l'article 29, page 273du mise à jour du modèle 2017. »

د.2. 1– شروط الاستفادة من بند حسن النية الخاص بالأشخاص الغير مؤهلين

تؤكد الفقرة الخامسة (05) من النسخة المبسطة للمادة 29، و كذا الفقرة السادسة (06) من النسخة المفصلة لنفس المادة من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017، أنه يمكن للسلطات الجبائية المختصة منح الامتيازات الاتفاقية للمكلف بالضريبة الذي لا تتوافر فيه الشروط السابقة الذكر (ليس شخصا مؤهلا ولا يمارس نشاطا تجاريا فعليا)، إذا تحقق شرطين أساسيين:

الشرط الأول–عدم وجود أهداف جبائية للتمتع بالمزايا الاتفاقية من طرف المكلف بالضريبة

يجب على المكلف بالضريبة أولاً أن يثبت للسلطة المختصة في الدولة التي يلتمس فيها الاستفادة من تلك الامتيازات الاتفاقية أن هناك أسباب عملية واضحة وغير جبائية للقيام بذلك تبرر مطالبته بها من خلال الحيازة أو الاستبقاء على مقيم في دولة المتعاقدة الأخرى. و من بين العوامل التي عادة ما تأخذها السلطة المختصة في الحسبان هو ما إذا كان للمقيم صلة أو غير مرتبط بها مع الدولة التي يقيم فيها[2468].

في هذا الإطار فان الإشارة إلى عبارة "**أحد الأهداف الرئيسية**" الواردة في هذا الحكم لا يلزم بالضرورة أن يكون الغرض الوحيد أو الأساسي للمنشأة من خلال اكتساب أو صيانة مؤسسة ما وممارسة أنشطتها من خلاله هو الحصول على الامتيازات الاتفاقية، و يكفي أن أحد الأهداف الرئيسية على الأقل كان الحصول على مزايا الاتفاقيات الجبائية[2469].

الشرط الثاني– منح الامتيازات الاتفاقية لا يخالف أهداف الاتفاقية والغرض منها

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لنص المادة 29 من النموذج الخاص بها لسنة 2017، أنه بناءً على تقدير السلطات الجبائية المختصة لن يتم منح الامتيازات الاتفاقية عمومًا إذا أدى تطبيق هذه الامتيازات المطالب بها إلى فرض ضريبة معدومة أو تؤدي إلى فرض أدنى حد على

[2468] – تشير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرح هذا الحكم أنه من المستحيل تقديم قائمة مفصلة بجميع الحقائق والظروف التي قد تكون ذات صلة بتطبيق هذا الشرط، الا أن إثبات ذلك قد يشمل التاريخ، الهيكلة الخاصة بالمؤسسة، المساهمة والأنشطة التجارية للمقيم صاحب الطلب، سواء كان أو لم يكن المقيم كيانًا منشأ منذ زمن طويل و تم شراؤه مؤخرًا من قبل أشخاص غير مقيمين لأغراض غير ضريبية، مشاركة الشخص المقيم من عدمه في أنشطة تجارية كبيرة. وحقيقة أن دخل المقيم الذي تمت المطالبة بالاستفادة من الامتيازات الاتفاقية بالنسبة له يخضع للضريبة المزدوجة، و أن المؤسسة أو استخدام الكيان المقيم يؤدي أو لا ، إلى عدم فرض الضرائب أو تخفيض الضرائب على الدخل.

[2469] - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017,)paragraphes 103, 105 et 106 des commentaires sur l'article 29, page 275.

عنصر الدخل في كل من دولة إقامة مقدم الطلب وفي دولة المصدر، مع مراعاة القوانين الوطنية لهاتين الدولتين وأحكام وموضوع الاتفاقية والغرض منها[2470].

د.2.2– إجراءات تقديم طلب الاستفادة من الامتيازات الاتفاقية وفقا لبند حسن نية الأشخاص الغير مؤهلين

على الرغم من أن الطلب المقدم بموجب حسن النية عادة ما يكون مقدم من مقيم في دولة متعاقدة إلى السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى، إلا أنه يجوز لمقيم في دولة متعاقدة أن يطلب من السلطة المختصة لدولة إقامته منحه تخفيضا بموجب هذا الحكم، يمكن ذلك مثلا حين يتعلق الأمر بالمطالبة بالامتيازات المنصوص عليها في المادتين 23 (أ) و 23 (ب). يجوز تقديم طلب الاستفادة من الامتيازات الاتفاقية بموجب هذا الحكم إما قبل إنشاء أو حيازة أو الاحتفاظ بالشخص الذي قدم الطلب من أجله (للحصول على حكم مسبق) أو بعد ذلك . و بصفة عامة يجب تقديم الطلب قبل المطالبة بالحق في الامتيازات. إذا قررت السلطة المختصة أنه ينبغي منح الامتيازات الاتفاقية، فمن المتوقع أن تكون لها أثر رجعي إلى تاريخين محددين: تاريخ بدء سريان مفعول حكم الاتفاقية المعنية أو تاريخ إنشاء أو حيازة الشخص الذي قدم الطلب من أجله، على افتراض أن كل وقائع وظروف القضية الخاصة تبرر منح المزايا بأثر رجعي.

يمنح بند حسن النية سلطة تقديرية واسعة للسلطة المختصة شريطة أن تمارسها وفقا لمتطلبات هذا الحكم. فهي ملزمة بأن تأخذ بعين الاعتبار قبل اتخاذ أي قرار، وقائع وظروف كل حالة على حدا، وتقوم بالتشاور مع السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى قبل قبول أو رفض طلب استفادة المقيم من الامتيازات الاتفاقية في تلك الدولة الأخرى، كما تلتزم السلطة المختصة التي تتلقى طلباً بمعالجته على الفور[2471].

و في آخر المطاف يجب الاشارة إلى أنه من الواجب على الدول البرهنة عن نيتها المشتركة في منع إساءة الاستخدام للاتفاقيات عليها من خلال الالتزام بإدراج الأحكام السابقة في اتفاقياتها الجبائية وفقا للآتي:

–إما الجمع بين قاعدة الحد من الامتيازات و خاصية الأهداف الأساسية، أو
– إدراج قاعدة معيار الأهداف الأساسية لوحدها، أو
–قاعدة الحد من الامتيازات المكملة بآلية للتمويل الخاصة بالمؤسسات الوسيطة

2470 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017,)paragraphe 104 des commentaires sur l'article 29, page 275.

2471 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017,)paragraphes 107, 108,110 et 111 des commentaires sur l'article 29, page 276.

و يجب التذكير بأنه على الرغم من وجود إساءة لاستخدام الاتفاقيات الجبائية الا أن ذلك لا يجب أن يؤثر على علاقة المكلف بالضريبة مع الإدارة الجبائية، التي يجب أن تسخر جهودها من أجل حماية العائدات الجبائية للدولة و لكن في نفس الوقت دون المساس بحريات وحقوق المكلفين بالضريبة واحترام مبدأ حسن النية الذي يحميهم من تعسفها، وذلك على نحو يجعلها تنظر إلى الظروف والوقائع التي أنشئت في إطارها تلك المؤسسات. وكذا التركيز على فكرة أنه ليس بمقدور جميع المكلفين القيام بترتيبات لانتقاء المعاهدات خاصة بالنسبة للشركات الصغيرة، و التي لا تحقق أرباح طائلة، و بالتالي لا تخضع لضريبة مرتفعة، بعكس الشركات الضخمة و التي تتميز بوفرة أرباحها التجارية التي تخضع بالنتيجة إلى فرض ضريبة مرتفعة، و هنا ربما قد تنشأ فرضية إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية.

كما أن فعالية هذه الأحكام الجديدة التي تم وضعها بموجب اتفاقية BEPS، مرهونة بإرادة الدول سواء تعلق الأمر بالدول الأطراف أو بتلك التي لم توقع إلى حد الآن عليها، خاصة بالنسبة للدول التي تعتبر جنات ضريبية و التي لا تخدم هذه الأحكام مصالحها، و لعل الالتزام بها بالنسبة إليها سيكون صعبا لأن ذلك سيكلفها خسارة ثروة طائلة. لذا يبدو لنا من المهم إقامة قواعد صارمة، ترتكز أساسا على أحكام ردعية وعقابية في حق الدول التي لا تلتزم بتطبيق تلك التدابير التي وضعتها المنظمات، من أجل الوصول إلى تطبيق أكثر فعالية.

رابعا– الإطار الشامل لتنفيذ مخطط منع تآكل القاعدة الضريبي و نقل الأرباح (Cadre Inclusif)

من أجل ضمان التطبيق الحسن للتدابير التي جاءت بها اتفاقية البيبس و منع إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية تم إنشاء الإطار الشامل في جوان 2016 بكيوتو باليابان بطلب من مجموعة العشرين (G20)، و الذي كان يضم 89 دولة[2472]. وقد عرف الانخراط ضمن الإطار الشامل إقبالا واسعا من طرف الدول حيث بلغ عدد الدول المنضمة سنة 2019 حوالي 116 دولة[2473]، ثم ارتفع عددها إلى 129 دولة سنة2020 [2474]، 137 دولة سنة 2021[2475]، 139دولة سنة 2022، ليصل

[2472] - OCDE, Les pays en développement et le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS : Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G20, 2022, Italie, OCDE, Paris, page 04.

[2473] - OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris,2019, page 35.

[2474] - OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions – Deuxième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2020, page 23.

[2475] - OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales – Troisième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Le Cadre Inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2021, page 26.

عددها حتى سنة 2023 إلى 141 دولة حسب تقرير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية[2476]. و من أجل الانخراط في الإطار الشامل و الحصول على العضوية على الدول الالتزام بالتدابير التي جاء بها مشروع BEPS، إضافة إلى دفع المستحقات السنوية المقدر ب 20500 أورو (و التي يمكن إعادة النظر فيها كل عام وفقًا للتضخم)[2477].

يضم هذا الإطار الشامل دولا من جميع أنحاء العالم بما في ذلك الدول النامية وقد انضمت عدة دول عربية كمصر، تونس، المغرب، السعودية، عمان، قطر، الإمارات العربية، البحرين، الأردن، موريتانيا، بعكس الجزائر التي لم تنضم له إلى حد الساعة، و هو ما يثير التساؤل حول مصير الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع هذه الدول؟

كما يشكل هذا الإطار الشامل الهيئة الفنية السياسية العليا المسؤولة عن ادارة التوصيات الخاصة بمشروع BEPS ومواصلة العمل في هذا المجال[2478]. بحيث يكلف أعضاء الإطار على قدم المساواة لمحاربة التهرب الضريبي ، وتعزيز اتساق القواعد الضريبية الدولية وضمان بيئة ضريبية أكثر شفافية. وعلى وجه التحديد ، سيكون الإطار الشامل هو الهيئة المكلفة بالمهام الآتية:

– وضع المعايير اللازمة لمعالجة القضايا المتبقية من تآكل القواعد الأساسية وتحويل الأرباح
– مراقبة تنفيذ المعايير الدنيا المتفق عليها من خلال آلية مراقبة فعالة
– مراقبة القضايا المتعلقة بتآكل القاعدة وممارسات تحويل الأرباح ، بما في ذلك التحديات الضريبية التي يفرضها الاقتصاد الرقمي –تسهيل عملية التنفيذ من قبل الأعضاء ، وتزويدهم بإرشادات إضافية والمساهمة في تطوير الآليات و تقديم الإرشادات للبلدان ذات القدرات المنخفضة(البلدان النامية)[2479].

كما أكد أعضاء منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و مجموعة العشرين على مراعاة الظروف المحيطة بالدول النامية من خلال الأخذ بعين الاعتبار ظروف للبلدان النامية غير الأعضاء في مجموعة العشرين و هذا بمراعاة منحهم فترة أوسع للتنفيذ مقارنة مع الولايات القضائية الأخرى ، مراعاة شروطها الخاصة على النحو الواجب في إطار العمل. بالإضافة إلى الاستفادة من تخفيض مبلغ الاشتراك للبلدان النامية التي تخضع لقيود شديدة على الموارد[2480]. غير أن الوتيرة المتسارعة

2476 - OCDE, Prévention de l’utilisation abusive des conventions fiscales – Cinquième rapport d’examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre Inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2023, page 44.

2477 - OCDE, Dépliant de 5eme réunion du Cadre inclusif à Lima, au Pérou, 27 et 28 juin 2018 www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/depliant-cadre-inclusif-sur-le-beps.pdf.

2478 - Secrétariat d’État aux Questions Financières Internationales (Fédération Suisse) , Cadre inclusif sur le BEPS , publié le 22-12-2022 www.sif.admin.ch/sif/fr/home/relations-multilaterales/organismes/cadre-inclusif-beps.html

2479 - OCDE, Note d’information sur le cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS, Mars 2016, Page 01.

2480 - OCDE, Note d’information sur le cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS 2016, Op.cit , page 02

للأعمال التي أجراها الإطار الشامل خلقت مجموعة من الصعوبات للدول النامية، و التي تملك إمكانيات جد محدودة إضافة إلى التبعات التي خلفها وباء الكوفيد–19و التي منعتها من مواكبة تلك التطورات في ميدان التعاون الجبائي. و ما يؤكد ذلك هي النتائج التي تضمنها كل من تقرير 2018 و 2019، اللذان يبينان أن عدد ضئيل جدا من الاتفاقيات التي تم فحصها تتطابق مع الحد الأدنى من الحماية[2481].

و بالتالي جميع الدول الموقعة على اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح ملزمة بضمان الحد الأدنى من الحماية ضد تلك التجاوزات عن طريق تطبيق التدابير الهادفة لمنعها، ووضع جهودها تحت الفحص من طرف الهيئة سنويا، من خلال تقديم معلومات مفصلة حول تطبيق الحد الأدنى لمنع ظاهرة انتقاء الاتفاقيات الجبائية و كذا النتائج المتوصل لها من طرف كل عضو في الإطار الشامل في هذا الشأن، ليتم جمع هذه المعلومات والنتائج و إدراجها ضمن تقرير سنوي تعرضه منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للجمهور[2482].

ومنذ سنة 2018 إلى حد الساعة التزمت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بإصدار تقرير سنوي مفصل يتضمن أهم الانجازات التي قامت بها الدول الأعضاء في الإطار الشامل بالنسبة لتطبيق أحكام الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح، و قد بلغ عدد التقارير التي أصدرتها المنظمة إلى حد الساعة (نهاية 2023) خمسة تقارير. تضمنت هذه التقارير قائمة الدول العضوة في الإطار الشامل، مع تخصيص قسم لكل دولة يتم فيه ذكر البيانات المتعلقة بالاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها في مجال منع الازدواج الضريبي ضمن جدول يتضمن سرد قائمة مفصلة لهذه الاتفاقيات مع ذكر معلومات حول مطابقتها للحد الأدنى وموقف الدولة المقابلة بالنسبة للتوقيع على صك الامتثال أين تميز الدول التي ليست عضوا في الإطار الشامل بعلامة النجمة، وكذا مدى التقدم الذي أنجزته في تنفيذ الحد الأدنى من المعايير التي تضمنتها الاتفاقية المتعددة الأطراف، ونوع القاعدة المطبقة لضمان الحد الأدنى[2483].

و لتوضيح الأمر سنأخذ الأمثلة الآتية الواردة ضمن التقارير التي أصدرتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية:

2481 - OCDE, Les pays en développement et le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, Op.cit , page 09.

2482 - OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales – Troisième rapport d'examen - par les pairs sur le chalandage fiscal : Le Cadre Inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2021, page 09. - https://doi.org/10.1787/bcdc38c0-fr.

2483- OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions – Deuxième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage 2020, OP, page 21.

بالنسبة للملكة العربية السعودية فقد صرحت في التقرير الأول سنة 2019 بأنها أبرمت 45 اتفاقية دخلت حيز النفاذ، كما وقعت على الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية في 18 سبتمبر 2018، و قد اختارت تطبيق قاعدة الحد الأدنى من خلال إدراج تصريح في ديباجة اتفاقياتها الجبائية بالالتزام بمنع الازدواج الضريبي دون أن يؤدي ذلك إلى تهرب أو غش ضريبي و بالأخص عن طريق انتقاء الاتفاقيات(المادة 06 من BEPS). إضافة إلى قاعدة الأهداف الأساسية (COP) المادة07 من BEPS[2484]. لتصرح سنة 2020 بأنها تملك 50 اتفاقية جبائية و من بينها اتفاقيتين فقط مبرمتين مع كل من بلغاريا و الإمارات العربية مطابقتان للحد الأدنى[2485]. و قد أعلنت المملكة دخول الاتفاقية المتعددة الأطراف حيز النفاذ بالنسبة لها في ماي 2020[2486]. و في سنة 2022 صرحت بأن 22 اتفاقية مطابقة لمعيار الحد الأدنى من بين 54 اتفاقية جبائية أبرمتها[2487]. ليرتفع العدد حاليا إلى 26 اتفاقية مطابقة للحد الأدنى حسب ما ورد في تقرير سنة 2023[2488].

و بصفة عامة إلى غاية ماي 2022، امتثلت أكثر من 1050 اتفاقية مبرمة بين أعضاء الإطار الشامل للحد الأدنى من المعايير .ويمثل هذا الرقم زيادة بنسبة 40٪ تقريبًا مقارنة بعام 2021.أين يلاحظ خلال الأربع سنوات الماضية ارتفاع عدد الاتفاقيات التي تمتثل للحد الأدنى من المعايير من 13 اتفاقية سنة 2018 إلى 975 اتفاقية سنة 2022[2489].

الفرع الرابع–أحكام منع التعسف في استعمال القانون الجبائي وفقا للتشريع الجبائي الجزائري

عرف التشريع الجبائي الجزائري عدة تطورات في السنوات الأخيرة، بفضل الأحكام التي يتم استحداثها بموجب قوانين المالية سنويا، و التي تسعى من خلالها الدولة الجزائرية جاهدة لمسايرة جميع التغيرات التي تطرأ على الساحة الدولية فيما يخص مجال الجباية و القواعد التي تنظمها.

و لعل أول نص قانوني يتبث ذلك هو ما ورد في نصوص الدستور الجزائري، أين تعتبر محاربة الغش و التهرب الضريبيين من أهم المبادئ التي دعا إليها الدستور، و على الأخص ما يتعلق بالمساواة بين المكلفين بالضريبة أمام الأعباء العامة. و يمنع القيام بأي فعل قصد التحايل والإخلال بمبدأ المساواة

2484 - OCDE , Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal, 2019, OP, page 202.

2485 - OCDE , Prévention de l'utilisation abusive des conventions - deuxième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal, 2020, OP, page 222.

2486 - OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales – Troisième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal, 2021, page 242.

2487 - OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales – Quatrième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal, 2022, page 55.

2488 - OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales – Cinquième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal, 2023, page 60.

2489 - OCDE, Cinquième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal 2023,OP , pages 10 et 12.

بين المكلفين بالضريبة، ويعتبر ذلك مساسا بالمصالح الوطنية يترتب عنه عقوبات قانونية[2490]. قام المشرع من خلال صياغة مثل هذا المبدأ الدستوري بضمان الحماية الأمثل من التجاوزات الناتجة عن ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين لا سيما ما يؤثر منها على السير الحسن للاجراءات و القواعد التي تكرس مبدأ المساواة بين الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في دفع الضرائب المفروضة عليهم بموجب القانون[2491].

و على هذا الأساس كانت الجزائر و لا زالت تحاول مواكبة الاتجاه العالمي لمحاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، من خلال إدخال بعض المستجدات على الأحكام الجبائية لتسد بها الفراغ القانوني في هذا الميدان، و تقف بالمرصاد في وجه التجاوزات الصادرة عن المكلفين بالضريبة الذين يتعمدون التملص من دفع أعبائهم الضريبية، و التحجج بالأحكام القانونية من خلال استغلالها بطريقة تعسفية. وهو ما تجسد من خلال اعتماد مبدأ عدم التعسف في استخدام الاتفاقيات الجبائية في إطار الاتفاقية المبرمة مع كل من هولندا سنة 2020 و الدانمارك سنة 2023 ، و كذا سن المشرع لأحكام خاصة بالتعسف في استعمال القانون ضمن قانون المالية لسنة 2018، و كذا بعض التدابير التي تخص الوقاية من الغش والتهرب الضريبيين في إطار قانون المالية لسنة 2019.

أولا–أحكام منع التعسف في استعمال القانون الجبائي المستحدثة في إطار قانون المالية الجزائري لسنة 2018

تضمن قانون المالية لسنة 2018 أحكام جديدة تتعلق بموضوع التعسف في استعمال القانون من طرف المكلفين بالضريبة الذي يحاولون التملص من الأعباء بكل الوسائل، و التي جاءت لتغني قانون الإجراءات الجبائية، و تعزز من دور الإدارة التي تم منحها في مواجهة هذه الممارسات صلاحيات جد مهمة، و التي يمكن تلخيصها كالآتي:

01–استبعاد الوثائق المشكلة لتعسف في استعمال القانون

يؤكد المشرع الجزائري على أنه إذا كانت المستندات التي يقدمها المكلف بالضريبة خلال إجراء مراقبة التصريحات المتعلق بكل ضريبة، حق، رسم أو إتاوة، و كذا تصفيتها و تسديدها تشكل تعسفا في استعمال القانون، فانه لا يمكن لهؤلاء المكلفين الاحتجاج بها أمام الإدارة الجبائية الجزائرية، إذ يسمح لهذه الأخيرة القيام باستبعاد هذه الوثائق، أو أن تعيد لها طابعها الحقيقي.

[2490] – الفقرة 05 و 06 من المادة 82 من الدستور الجزائري لسنة 2020.

[2491] - Bouhafs Adel, le principe d'égalité devant l'impôt (le cas de l'Algérie), thèse de doctorat, université d'Oran 02, 2020-2021, page 328.

و ينطبق هذا الحكم على الوثائق التي تكتسي طابع وهمي يخفي مضمونها الحقيقي أو تهدف إلى إقامة وضعية قانونية مصطنعة بحتة، و ذلك لغرض رئيسي هو الاستفادة من الامتيازات الجبائية أو التملص أو تخفيض الضرائب المستحقة على المعني[2492].

الا أن هذه الأحكام السابقة الذكر لا يمكن تطبيقها في الحالة التي يلجأ فيها المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية، قبل الخضوع لمراقبة جبائية وتصنيف المستندات على أنها تعسف في استعمال القانون، عن طريق محرر جبائي طبقا لأحكام المادتين 174 مكرر و 174 مكرر 1 أعلاه، ليمدها وجوبا من خلاله بكل العناصر اللازمة لتقدير المضمون الحقيقي لهذه المستندات. كما لا تطبق هذه الأحكام أيضا في حالة عدم رد الإدارة على المحرر الجبائي في أجل أربعة (04)أشهر، ابتداء من تاريخ الإحالة[2493].

02–إنشاء لجنة مختصة بدراسة حالات التعسف في استعمال القانون

استحدث المشرع ضمن قانون المالية لسنة 2018 لجنة مختصة بدراسة الحالات المتعلقة بالتعسف في استعمال القانون. تتشكل هذه اللجنة من مجموعة من إطارات الادراة الجبائية[2494]، كما يمكن الاستعانة بأشخاص ذوي كفاءات كأساتذة القانون، وهذا بناءا على طلب المدير العام للضرائب[2495].

و قد حدد المشرع هنا بعض الإجراءات المتعلقة بعمل هذه اللجنة، أين أكد على ضرورة عرض النزاع على اللجنة في أجل يقدر بثلاثين (30) يوما بدءا من يوم استلام الإخطار بطلب من المكلف بالضريبة. و قد منح المشرع حق الرئاسة للمدير العام، كما سمح له بتحديد كيفيات سيرها، مع امتلاكه للصوت المرجح في حالة تساوي القرارات الصادرة عن المشاركين. و بعد الاستماع للمكلف بالضريبة لوحده أو بحضور محاميه تلتزم اللجنة بالفصل في الطلب في فترة لا تتجاوز 06أشهر[2496].

[2492] – المادة 41 من قانون المالية لسنة 2018، و المعدلة لأحكام المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

[2493] – المادة 42 من قانون المالية لسنة 2018 التي تستحدث المادة 19 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2494] – تتكون لجنة دراسة حالات التعسف في استعمال القانون حسب المادة 43 المعدلة للمادة 19 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية من : مدير التشريع و التنظيم الجبائيين–مدير الأبحاث و التحقيقات –مدير المنازعات – مدير كبريات المؤسسات أو المدير الجهوي للضرائب حسب الحالة –نائب مدير من المديرية العامة للضرائب بصفة المقرر–خبير محاسبي و أخيرا موثق

[2495]– الفقرة 01 و 02 للمادة 43من قانون المالية لسنة 2018، و المعدلة للمادة 19مكرر02 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2496] – لفقرة الثالثة و الرابعة للمادة 43من قانون المالية لسنة 2018، و المعدلة لأحكام المادة 19 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

03- تطبيق عقوبات على المكلفين بالضريبة المخالفين

يؤكد المشرع أنه في مثل هذه الحالات تتضامن أطراف الاتفاقية مع المكلف بالضريبة عند تقويم الديون الغير مبررة لتسديد الزيادات و تطبق العقوبات الجنائية المقررة في حالة التجاوزات التدليسية. بالإضافة إلى الآثار التي يخلفها إجراء التعسف في استعمال القانون إزاء الأنظمة الضريبية وإجراءات المراقبة و حق الاسترداد، بما في ذلك مثلا:

– استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية،
–إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان
– تمديد أجل التقادم بسنتين (02)
– استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب2 % وجدول الدفع بالتقسيط،
–إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية و كذا التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش[2497].

طبعا حاول المشرع من خلال سن هذه الأحكام مواجهة التجاوزات التي يقوم بها بعض المكلفين بالضريبة من خلال الاستخدام التعسفي للأحكام القانونية بغرض التملص من بعض الأعباء الضريبية. و لكن ما تجدر الإشارة إليه أن ظاهرة التعسف في استعمال القانون من طرف المكلفين بالضريبة هي مشكلة كبيرة يفوق حجم آثارها السلبية ما يمكن تصوره على ارض الواقع، و هو ما يبرر العدد الكبير للدراسات الفقهية التي تناولتها وكذا الأهمية البالغة التي أعطتها حكومات الدول لهذا الموضوع من خلال الإمكانيات الكبيرة التي كرستها في هذا الميدان و الجهود المبذولة من طرف المنظمات الدولية على رأسها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و مجموعة العشرين التي حاولت وضع أحكاما مفصلة لمواجهتها من خلال اتفاقية BEPS. و عليه قد تبدو هذه الأحكام المستحدثة غير كافية مقارنة مع الأحكام التي تم صياغتها دوليا لمعالجة هذا الموضوع، فهي أحكام عامة تحتاج للمزيد من التفصيل من خلال وضع مفهوم أكثر وضوحا و دقة لمصطلح التعسف في استعمال القانون، ذلك أن هذا المفهوم الذي تضمنه قانون المالية لسنة 2018 يبقى عام و مبهم.

كما أن هذه الأحكام قد منحت كامل السلطة التقديرية للإدارة الجبائية بتحديد الحالات التي يمكن أن تعتبر تعسفا في استعمال القانون لأنه من الصعب الإثبات، و هو طبعا ما قد يفسح المجال ربما لبعض التجاوزات الإدارية(تعسف الإدارة الجبائية في تقدير الحالات). من الضروري تحديد الحالات التي يسمح فيها للإدارة بالتدخل من خلال إعطاء أمثلة واقعية و كذا وضع شروط محددة لاعتبار أي

[2497] – الفقرة الثانية (02) للمادة 44 من قانون المالية لسنة 2018، التي تستحدث المادة 19 مكرر 03 في قانون الإجراءات الجبائية.

حالة مطروحة على الإدارة تعسفا في استعمال القانون و ذلك حماية لمصالح المكلفين بالضريبة. ولو في المقابل قد منح للمكلف بالضريبة الحق بالطعن أمام اللجنة المستحدثة، الا أن ذلك قد يزيد من تعقيد الإجراءات و تضييع الوقت خاصة إذا تبين في الأخير عدم وجود تعسف أو أنه لم يكن مقصودا، وبالتالي تنفير أكثر للمكلفين بالضريبة.

ثانيا–الأحكام المستحدثة في إطار قانون المالية لسنة 2019

تتعرض الخزينة العمومية لمختلف الدول سنويا و خاصة في الآونة الأخيرة لخسائر لمالية كبيرة والناتجة عن قيام بعض الشركات باللجوء للتهرب و الغش الضريبي، عن طريق استخدام عدة تقنيات تستند اساسا على التلاعب بأسعار التحويل بين الشركات من خلال ادعاء الحصول على خدمات أو خبرات مقابل مبالغ خيالية و هذا بغرض الزيادة في قيمة الأعباء التي تتكبدها، و كذا ادعاء الحصول على ديون أو قروض وهمية، و غيرها من التصرفات التدليسية. و للحد من هذه التجاوزات الخطيرة كان لابد من دق ناقوس الخطر و الاهتمام أكثر بتسقيف الأعباء المخصومة التي يسمح للشركات باقتطاعها من الأرباح التي ستخضع لاحقا للضريبة على الشركات. و هو ما حاول المشرع الجزائري تطبيقه على أرض الواقع من خلال الأحكام المستحدثة في قانون المالية لسنة 2019.

01 – الأحكام الخاصة بالحد من خصم الأعباء المالية من أرباح الشركات

تضمن قانون المالية لسنة 2019 أحكاما خاصة بالتعسف في استخدام القانون تتعلق بالحد من التكاليف المخصومة[2498]، و التي يمكن تلخيصها ضمن ثلاث نقاط أساسية:

أ–تحديد تكاليف المساعدة التقنية، المالية و المحاسبية

يمكن للمساعدة التقنية المالية و المحاسبية أن تكون ميدانا جيدا للتهرب الجبائي، من خلال تخفيض أعباء هذه الأخيرة دون أن يتم أي تحويل تكنولوجي أو نقل مهارة تقنية للمؤسسة الخاضعة للضريبة، أو المبالغة في فوترة الخدمات البسيطة المقدمة (مثلما تقوم به بعض شركات الإشهار). و هذا ما استدعى بالضرورة للحد من هذه التكاليف مقارنة مع نوع النشاط الممارس[2499]. و هنا أكد المشرع الجزائري على ألا تخضع المبالغ المخصصة للدفع مقابل الخدمات المقدمة من طرف المؤسسات المقيمة بالخارج (كتكاليف المساعدة التقنية المالية أو المحاسبية) للتخفيض من الربح الخاضع

[2498] – تؤكد الفقرة الأولى من المادة 141 لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أن النفقات التي يسمح بخصمها من الربح الخام هي: المصاريف العامة من أي طبيعة كانت، و أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة، و كذا نفقات المستخدمين و اليد العاملة مع مراعاة أحكام المادة 169.

[2499] – مشروع قانون المالية لسنة 2019، الصفحات 07 و 08.

للضريبة الا ضمن حدود معينة، تم تقديرها كالآتي: 20 بالمائة من التكاليف العامة للمؤسسة المدينة و 05 بالمائة من رقم الأعمال، و07 بالمائة من رقم الأعمال بالنسبة لمكاتب الدراسات و المهندسين.

و يستثنى من هذا التحديد تكاليف المساعدة التقنية و الدراسات المتعلقة بالمنشآت الضخمة في إطار نشاط صناعي، لا سيما تشييد المصانع[2500].

ب–تحديد تخفيض الفوائد المالية المقدمة للشركاء

قد تلجأ الشركات للاقتراض من الشركاء مع دفع فوائد لهم بقيم غير صحيحة، و هو ما يسبب ضررا للخزينة العمومية. و لحل هذه المسألة تؤكد الأحكام الجديدة على أنه بالنسبة للفوائد الممنوحة للشركاء و المتعلقة بالمبالغ الموضوعة تحت تصرف الشركة إضافة إلى نصيبهم في رأس المال (مهما كان شكل الشركة) تكون قابلة للخصم، و هذا في حدود معدلات الفوائد الفعلية المتوسطة المعلن عنها من طرف بنك الجزائر. غير أن هذا التخفيض يخضع لشرط مزدوج، يتمثل الشرط الأول في تحرير رأس المال كليا، أما الشرط الثاني فيتضمن عدم تجاوز المبالغ الموضوعة تحت تصرف الشركة نسبة 50 بالمائة من رأس المال[2501]. و تضيف هذه الأحكام من جهة أخرى أنه لتأسيس الضريبة فان المبالغ الموضوعة من طرف الشركة تحت تصرف الشركاء، سواء تعلق الأمر بتسبيقات أو قروض بدون فوائد سواء قصيرة المدى أو طويلة أو متوسطة، تعتبر موزعة طبقا للمادة 46 فقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة[2502].

ج–تحديد خصم الفوائد المالية المقدمة بين الشركات المرتبطة.

تعتبر الفوائد المترتبة عن القروض الممنوحة بين المؤسسات المشتركة قابلة للخصم في حدود معدلات الفوائد الفعلية المتوسطة المعلن عنها من طرف بنك الجزائر.

إذ يهدف هذا التدبير في إطار مكافحة التهرب الضريبي، الاستدانة الوهمية و التصريح برأس مال منخفض، إلى وضع نظام جديد للحد من خصم الأعباء المالية بين المؤسسات المرتبطة، و هذا سواء كان لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة. و كذا إعطاء الإدارة الجبائية حق إعادة تشكيل حاصل مدة القروض لإعادة إدماجها في إطار تأسيس الضريبة على أرباح الشركات[2503].

[2500] – المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، المعدلة بموجب المادة الثانية (02) من قانون المالية لسنة 2019.

[2501] – المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة ، و المعدلة بموجب المادة (02) قانون المالية 2019.

[2502] – مشروع قانون المالية لسنة 2019، الصفحة 08.

[2503] – المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، و المعدلة بموجب المادة (02) من قانون المالية لسنة 2019.

02–فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات

تم استحداث مادتين جديدتين ضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و ذلك قصد إقرار النظام الجبائي المطبق على عمليات إعادة تقييم التثبيتات الغير قابلة للاهتلاك كالأراضي[2504]. عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات لا يجب أن يأخذ بعين الاعتبار فوائض أو نواقص القيمة المحققة من طرف المؤسسات عقب عمليات إعادة تقييم السلع غير القابلة للاهتلاك. ويسجل هذا الفائض في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، أين يكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع[2505]. و هذا بغرض التصدي للتوزيعات الوهمية المحتملة. ويحسب هذا الفائض أو ناقص القيمة للتنازل عن التثبيتات القابلة و الغير قابلة للاهتلاك، انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم[2506].

03– أحكام مكافحة ظاهرة الغش في الفوترة

تعرف ظاهرة الغش الضريبي انتشارا كبيرا في ميدان الفوترة خاصة الأنشطة التي يلجأ فيها المتعاملون إلى المناولة بالنسبة لعمليات الأشغال و الإنتاج و تأدية الخدمات. و هنا فرض المشرع غرامة تقدر ب 50بالمائة من مبلغ كل عملية مصرح بها.

نستخلص من تحليل الأحكام السابقة الخاصة بقانون المالية لسنة 2019 أنها تشكل مجموعة تدابير تخص التعسف في استعمال القانون، جاءت بهدف مكافحة الممارسات التي تلحق الضرر لا سيما تلك المرتبطة بالتحويل الغير مباشر للربح الذي يؤدي إلى انكماش الأساس الضريبي[2507]. و لكن ما تجدر الإشارة إليه هو أن الجزائر تحاول أن تبين حسن نيتها باتجاه المسار العالمي الذي يسعى إلى منع الغش و التهرب الضريبيين، على الرغم من أنها لم توقع على الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح الا مؤخرا بشهر جوان 2024، الا أننا نلاحظ أنها حاولت في السابق تبني بعض القواعد التي جاءت ضمن أحكام هذه الاتفاقية. و لعل تأخرها في التوقيع كان حتى لا تقيد نفسها لأنها كانت تمر حاليا بمرحلة انتقالية صعبة، و لم تكن مهيأة للتوقيع على مثل هذه الاتفاقيات التي تتطلب جهودا كبيرة ومهمة من أجل دراستها و تطبيقها على أرض الواقع.

[2504] – مشروع قانون المالية لسنة 2019، الصفحة 12.

[2505] – المادة 186 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و المعدلة بموجب المادة الرابعة (04) من قانون المالية لسنة 2019.

[2506] – لمادة 186 مكرر 01 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و المعدلة بموجب الرابعة '04) من قانون المالية لسنة 2019.

[2507] – مشروع قانون المالية لسنة 2019، الصفحة 09.

إضافة إلى أن الجزائر في سنة 2019 كانت تعيش فترة سياسية صعبة، لذا لم يكن بإمكانها القيام بفرض ضرائب جديدة، هنا يبدو أنها حاولت توسيع عائداتها الجبائية بشكل غير مباشر من خلال تحديد سقف بعض الخصومات . كما يمكن أن يكون هناك سبب آخر لعدم التوقيع يتعلق بمدى فعالية أحكام الاتفاقية المتعددة الأطراف، إذ أن امتناع عدة دول عن التوقيع عليها راجع إلى كون أحكام مثل هذه الاتفاقيات قد تشوبها في البداية بعض النقائص التي تظهر بعد الممارسات العملية لتطبيقها والتي تلزم إدخال تعديلات دورية عليها، وهو ما يجعل الدول تتمهل و لا تتسرع في التوقيع عليها.

ثالثا– الأحكام المستحدثة في إطار القانون المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و مكافحة الإرهاب

تبعا للتوصيات التي أصدرتها مجموعة العمل المالي فيما يخص جريمة تبييض الأموال فقد سعت الجزائر إلى تكييف قوانينها مع هذه الالتزامات الدولية، وتجسد ذلك من خلال اقتراح مشروع لتعديل وتتميم القانون رقم 05–01 و المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتهما. ويمثل هذا المشروع أداة مهمة لحماية الاقتصاد الوطني و المنظومة المالية والبنكية من هذه الجرائم، أين تمت المصادقة على نصه بتاريخ 27 ديسمبر 2022 من طرف نواب المجلس الشعبي الوطني، و الذي تضمن 05 محاور أساسية تتعلق بعضها بالعقوبات الإدارية المسلطة على الأشخاص الخاضعين لهذا القانون في حالة إخلالهم بالالتزامات المفروضة عليهم، إضافة إلى تجريم أفعال جديدة[2508]. كما تضمن هذا المشروع اقتراح مراجعة بعض المصطلحات المنصوص عليها في القانون المعدل ومن بينها مصطلح "المستفيد الحقيقي" أو كما عبرنا عنه سابقا بالمستفيد الفعلي، أين يلزم الأشخاص الخاضعين بالتأكد من هوية زبائنهم عند القيام بأي عملية، و تحديد المستفيد الحقيقي منها[2509]. ويتعلق الأمر هنا بالمؤسسات المالية و الغير مالية كأصحاب المهن الحرة مثل المحامين والموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع بالمزاد و المحاسبين الذين هم ملزمون باتخاذ جميع الإجراءات الضرورية لتحديد مخاطر تبييض الأموال و تقييمها و كذا وضع برامج لذلك. كما دعا إلى ضرورة امتناع الجمعيات و المنظمات الغير ربحية إلى الامتناع عن قبول المساعدات المالية مجهولة المصدر أو المقدمة من أشخاص مشبوهين دون الحصول على رخصة من الوزارة المختصة[2510].

[2508] – الإذاعة الجزائرية، المصادقة على تعديل قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما، مقال منشور الصفحة الرسمية للإذاعة الجزائرية 27 ديسمبر 2022 http://news.radioalgerie.dz/ar/node/193722

[2509] – مشروع قانون يعدل و يتمم القانون رقم 05–01 المؤرخ في 27 ذي الحجة 1425 الموافق ل06 فيفري 2005، و المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما.

[2510] - تقرير مجلس الأمة حول مناقشة القانون المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ، المنشور في الصفحة الرسمية لمجلس الأمةwww.majliselouma.dz/index.php/ar/2016-10-05-06-52-20/4530-2023-01-09

و تؤكد أحكام القانون رقم 23-01 التي تعدل أحكام القانون 05-01 المعدلة على أنه يقصد بالمستفيد الحقيقي: الشخص أو الأشخاص الطبيعيون الذين في آخر المطاف:

-يحوزون أو يراقبون الزبون، وكيل الزبون أو المستفيد من عقود التأمين على الحياة، و/أو
-الشخص الطبيعي الذي تتم لصالحه عملية أو تعقد لصالحه علاقة عمل
كما يشمل أيضا الأشخاص الذين يمارسون في آخر المطاف، رقابة فعلية على الشخص المعنوي[2511].

و في هذا الإطار يلتزم الخاضعون بالتأكد من هوية زبائنهم عند القيام بعلاقة عمل أو المعاملات العرضية التي تتعدى السقف المحدد عن طريق التنظيم سواء تم ذلك بالطريقة العادية أو عن طريق الدفع الالكتروني، و كذا في حالة وجود شبهة بارتكاب جريمة من الجرائم المعنية أو وجود شك حول صحة المعلومات المرتبطة بهوية الزبون (ضرورة تحيين هذه المعلومات)، بالإضافة إلى تحديد المستفيد الحقيقي و اتخاذ جميع الإجراءات للتعرف على هويته[2512].

رابعا– استحداث أول نص اتفاقي للحد من التعسف في استخدام الامتيازات الاتفاقية

تعتبر الجزائر واحدة من بين الدول المتأخرة في التوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الجبائية و نقل الأرباح (BEPS)، على الرغم من إبداء رغبتها في الانضمام إليها مرات عدة منذ سنة 2018[2513] إلى غاية 2023[2514] حسب ما تم التصريح به من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لتنضم إليها في منتصف سنة 2024[2515]. وبالتالي لم تتمكن الجزائر من تعديل اتفاقياتها الجبائية المبرمة سابقا مع مختلف الدول مع ما يتماشى من أحكام جديدة على المستوى الدولي إلى حد الساعة نظرا لتعقيد هذه الإجراءات. و هو ما يفسر عدم احتواء معظم اتفاقياتها الجبائية الثنائية المبرمة لأحكام تتفادى استخدامها تعسفيا إلى غاية سنة 2020.

[2511] - المادة 02 من القانون رقم 23-01 التي تعدل و تتم المادتان 02 و 04 من القانون رقم 05-01 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب.

[2512] – المادة 04 من القانون رقم 23-01 التي تعدل المادة 07 من القانون رقم 05-01 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب.

[2513] - OCDE, La liste des signataires et parties à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices,27 septembre 2018, page 04.

[2514] - OCDE, La liste des signataires et parties à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 03 Juillet 2023, Op.cit, page 06.

[2515]- مقال منشور بالموقع الرسمي لوزارة المالية الجزائرية بتاريخ 27 جوان 2024.

وتعتبر الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و هولندا سنة 2018 و المصادق عليها سنة 2020 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20–150، أول اتفاقية أبرمتها الجزائر تتضمن أحكاما تمنع التعسف في استخدام الاتفاقيات الجبائية وفقا لما دعت له الاتفاقية المتعددة الأطراف. ورد ضمن أحكام هذه الاتفاقية أنه يجب عدم منح منفعة منصوص عليها بموجب هذه الاتفاقية فيما يتعلق بعنصر دخل أو رأس مال إذا كان من المنطقي الاستنتاج بالنظر إلى كافة الحقائق و الظروف ذات الصلة، أن الحصول على المنفعة كان أحد الأغراض الرئيسية لأي ترتيب أو معاملة نتج عنها بصورة مباشرة أو غير مباشرة تلك المنفعة في هذه الظروف يتوافق مع غرض و هدف الأحكام ذات الصلة من هذه الاتفاقية. و تقوم السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة بإخطار السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى قبل رفض أي امتياز بموجب هذه الفقرة[2516]. إذ يتوافق هذا الحكم مع قاعدة الأهداف الأساسية (COP) التي تم النص عليها في الفقرة الأولى من المادة السابعة لاتفاقيةBEPS، والذي يفسح المجال للإدارة الجبائية للدول المتعاقدة بتقدير وضعية المكلف بالضريبة، و مدى استحقاقه للامتيازات الاتفاقية.

لتليها فيما بعد الأحكام المستحدثة في الاتفاقيتين اللتين أبرمتهما الجزائر مع كل من مملكة الدانمارك[2517] واليابان واللتين استحدثت فيهما مادة جديدة لم تتضمنها غيرها من الاتفاقيات السابقة وهي المادة 28 منهما تحت عنوان "**الحق في الامتيازات**"، وهو ما يتوافق مع عنوان المادة 29 المستحدثة في إطار التعديل الذي مس نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سنة 2017. أين ورد فيها نفس الحكم السابق ذكره في الاتفاقية الجزائرية–الهولندية فيما يخص قاعدة الأهداف الأساسية، الا أنها لم تتضمن الإشارة إلى ضرورة إعلام السلطة المختصة لدولة أخرى قبل رفض منح الامتياز[2518].

إضافة إلى ذلك نلاحظ عند استقراء نص الديباجة الخاص بالاتفاقية الجبائية المبرمة مع مملكة الدانمارك استفرادها بأحكام جديدة لم تتضمنها الاتفاقيتين السابقتين، أين استوحت أحكامها من نص المادة السادسة من الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح BEPS الخاصة بقاعدة الحد الأدنى من المعايير التي سبق شرحها، وكذا التعديلات التي طرأت سنة 2017

[2516] - الفقرة الثانية (02) من المادة الأولى للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و هولندا.

[2517] - الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و حكومة ملكة الدانمارك لإلغاء الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي، الموقعة بكوبنهاغن في 30 سبتمبر 2021، والمصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 23–168 المؤرخ ب 24 أفريل 2023، الجريدة الرسمية عدد 30 لسنة 2023.

[2518] – الفقرة 04 من المادة 28 للاتفاقية الجزائرية–الدانمركية والفقرة الوحيدة من المادة 28 للاتفاقية الجزائرية–اليابانية.

على نص الديباجة الخاص بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. أين تم التأكيد على أن "*حكومة الجمهوريّة الجزائريّة وحكومة مملكة الدانمارك، ورغبةً منهما في تطوير علاقاتهما الاقتصادية وتعزيز التعاون فيما بينهما بخصوص المسائل الضريبية، وإبرام اتفاقية لإلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال دون خلق فرص لعدم فرض الضريبة أو فرض ضريبة مخفضة عبر التهرب من الضريبة أو تجنبها (بما في ذلك من خلال ترتيبات الانتفاع غير المستحق الواردة في هذه الاتفاقية بغرض الحصول على إعفاءات غير مباشرة للمقيمين في دول أخرى*". وبفضل هذا النص يمكن أن نقول أن هذه الاتفاقية تراعي الحد الأدنى من المعايير الموصى بها دوليا لمنع التعسف في استخدام الاتفاقيات الجبائية.

كما تضمنت نفس الاتفاقية حكما خاصا بالمستفيد الفعلي أين نصت على أنه وبغض النظر عن أحكام المادتين 11 و 12 من هذه الاتفاقية، فإن الدخل الناشئ في دولة متعاقدة والمستفيد الفعلي له مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز أن يخضع للضريبة في الدولة المذكورة أولا، وفقا للتشريعات الداخلية لتلك الدولة، إذا لم يكن عنصر هذا الدخل خاضعا للضريبة أو إذا كان خاضعا لتشريع ينص على معاملة تفضيلية للدخل من مصدر أجنبي في الدولة المتعاقدة الأخرى. وتضمنت نفس المادة مفهوم عنصر الدخل الخاضع للضريبة، و الذي يكون كذلك إذا فصلت السلطة القضائية المعنية بذلك ولم يكن ذلك الدخل معفى من الضريبة ولا مستفيدا من قرض ضريبي ولا خاضعا للضريبة بمعدل0% ٠ كما تطرقت هذه الاتفاقية لمفهوم المداخيل التي تتم معاملتها معاملة تفضيلية، فقد نصت على أنه "يعتبر عنصر من عناصر الدخل خاضعا لتشريع ينص على معاملة تفضيلية للدخل من مصدر أجنبي في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كانت هذه الدولة تمنح معاملة تفضيلية لهذا الدخل عن طريق تخفيض معدل فرض الضريبة أو أساس فرض الضريبة أو قرض ضريبي لا يطبق على دخل مكتسب في هذه الدولة ومدفوع لمقيم في تلك الدولة"[2519].

المطلب الثاني – أحكام تجنب الوضع المصطنع للمنشآت الدائمة

كما سبق التطرق إليه فقد ظهر مصطلح المنشأة الدائمة حديثا وبرز أكثر بظهور الشركات متعددة الجنسيات، والتي تلجأ إلى استعمال هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي. فمشكلة وجوب خضوع الشركات المتعددة الجنسيات للضريبة وتفشي ظاهرة الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي كان لزاما

[2519] – الفقرة الأولى، الثانية و الثالثة من المادة 28 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الدانمارك.

وجود حل على هذا المستوى، لهذا فقد استقر الفقه الضريبي الدولي على مبدأ مهم هو "ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن منشأة دائمة[2520]."

و لكن على الرغم من تنوع الأحكام و القواعد التي قامت بصياغتها المنظمات الدولية بشأن الأرباح التي تنسب أو لا تنسب إلى المنشأة الدائمة، و التي تبنتها معظم الدول أثناء مفاوضاتها الثنائية. يظهر من خلال استقرائها أنها قد ألمت بجميع الجوانب الا أنه من الناحية العملية يظهر لنا أن هذه الأحكام تبقى غير فعالة مائة بالمائة، ذلك أن بعض المكلفين بالضريبة يحاولون استغلال تلك الأحكام الاتفاقية التي تنظم موضوع المنشأة الدائمة، من أجل القيام بمغالطة السلطات الجبائية للدول المتعاقدة قصد الوصول إلى تخفيض العبء الضريبي و تجنب دفع الضرائب في دولة وجود المنشأة الدائمة. و ذلك من خلال اعتماد طرق احتيالية، أين يعكس الجانب الشكلي لها شرعية تلك التصرفات في وجه القانون، في حين أنها في الواقع تتضمن أهداف جبائية محضة.

و هو ما حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية جاهدة البحث عن حلول لتفاديه من خلال تكثيف جهودها مع مجموعة العشرين، و التوصل إلى صياغة أحكام اتفاقية أكثر صرامة تمنع المكلفين بالضريبة من التملص من دفع الضريبة عن طريق اللجوء إلى منشآت دائمة مصطنعة، وهو توصلت له في الأخير ضمن الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح. تأخذ هذه التصرفات التي تهدف إلى التجنب المصطنع لوضع المنشآت الدائمة عدة أشكال، و لكل شكل تم وضع أحكام من أجل تفاديه، و هو ما سنبينه في الآتي.

الفرع الأول –ظاهرة التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة من خلال اللجوء إلى الوكلاء المستقلين والاستراتيجيات المماثلة

هناك بعض المؤسسات المقيمة في دولة متعاقدة و التي تمارس نشاطاتها في الدولة المتعاقدة الأخرى، و التي تحاول التملص من دفع الضرائب في دولة المصدر باللجوء إلى بعض الوكلاء المستقلين الذين لا تشكل وضعيتهم وجودا لمنشأة دائمة حسب أحكام الفقرة الخامسة (05) من المادة الخامسة (05) لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من أجل تنفيذ نشاطاتها في دولة المصدر، و ذلك بهدف إثبات أنها لا تمارس نشاط في تلك الدولة عن طريق مكان عمل ثابت أو وكيل تابع. فطالما أن العقود التي يبرمها الشخص الذي يعمل كوكيل بالعمولة لا تلزم الشركة الأجنبية، نظرًا لأن المادة 05 تستند إلى الإبرام الرسمي للعقود نيابة عن الشركة الأجنبية. فمن الممكن تجنب تطبيق هذه القاعدة

[2520] - فاتح أحمية، أسباب و آليات التهرب الدولي و طرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 09/ العدد 2020/02، البليدة، الجزائر، ص 80.

عن طريق تعديل شروط العقد دون أن يكون هناك أي تعديل جوهري للوظائف المنفذة في تلك الدولة[2521].

و تعتبر هيئة الأمم المتحدة هي أول من تفطن لهذه الترتيبات و حاولت تفاديها من خلال إدراج حكم خاص في المادة الخامسة يتعلق بالوكلاء المستقلين منذ سنة 1980 ، و الذي أعيد صياغته ضمن الفقرة السابعة من المادة الخامسة للنموذج سنة 1999. و هو ما حاولت تداركه فيما بعد كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا مجموعة العشرين، بحيث ترى بأنه على الرغم من أحكام الاتفاقية الجبائية التي تنظم مفهوم المنشأة الدائمة المنصوص عليه في الفقرة الخامسة من المادة الخامسة (05) للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و التي تعتبر أن ممارسة النشاطات من طرف الوكلاء التابعين يؤدي إلى وجود منشأة دائمة في تلك الدولة، لا ينطبق هذا الحكم إذا كان شخص ما يعمل في ولاية قضائية متعاقدة بموجب اتفاقية جبائية بالنيابة عن مشروع للولاية القضائية المتعاقدة الأخرى ويمارس عملا في الولاية القضائية المتعاقدة الأولى بمثابة وكيل مستقل يعمل بالنيابة عن المشروع في السياق الطبيعي لذلك العمل. و لكن إذا كان الشخص مع ذلك يعمل حصريا أو شبه حصريا بالنيابة عن مشروع واحد أو أكثر يكون مرتبطا به بشكل وثيق، لا يعد ذلك الشخص على أنه وكيل مستقل بمعنى هذه الفقرة في ما يتعلق بأي مشروع من هذا القبيل[2522].

وتضيف كل من مجموعة العشرين و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه على الدول الراغبة في تطبيق هذا الحكم استبداله بالأحكام الواردة في اتفاقياتها الجبائية، و التي تنص على أنه لا تعتبر مؤسسة ما أنها منشأة دائمة في دولة متعاقدة بالنسبة لكل نشاط يمارسه وكيل مستقل بالنيابة عن تلك المؤسسة[2523].

ولكن بالرغم من هذه الأحكام فان الفقرة الرابعة (04) من المادة 12 لاتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية تؤكد على أنه يجوز لأي طرف أن يحتفظ بالحق في عدم تطبيق هذه المادة بمجملها على الاتفاقيات الخاصة به، و هو ما يبدو متناقضا نوعا ما مع أهداف الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح، فان كان الغرض الأساسي من هذه الاتفاقية هو القضاء على مثل هذه الإساءة أو الاستغلال لأحكام الاتفاقيات الجبائية، فلماذا إذا تسمح بالتحفظ على الأحكام التي

2521 - OCDE, Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2016 , page 12.

2522 – الفقرة الثانية (02) من المادة 12 للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح

2523– الفقرة الفرعية ب للفقرة الثالثة (03) من المادة 12 للاتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح.

تمنع تلك الإساءة و عدم تطبيقها؟ لأنه في حالة رفض الدول الموقعة تطبيق مثل هذه الأحكام فإننا سنواجه دائما نفس الإشكالات المطروحة، فإذا لماذا الدول بحاجة للتوقيع على مثل هذه الاتفاقية.

وقد حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تبعا لذلك تبني هذا الحكم في نموذج الاتفاقية الخاص بها في تعديل 2017، وغيرت من فحوى النص الخاص بالفقرة السادسة (06) من المادة الخامسة (05) للنموذج، و الذي أكدت من خلاله أنه لا ينطبق الاستثناء المنصوص عليه في الفقرة 6 إلا عندما يتصرف الشخص نيابة عن مؤسسة ما أثناء القيام بنشاط تجاري كوكيل مستقل. وبالتالي لن ينطبق ذلك عندما يتصرف شخص نيابة عن شركة بأي صفة أخرى، على سبيل المثال عندما يتصرف موظف نيابة عن صاحب العمل، الا أنه من الصعب في بعض الأحيان تحديد ما إذا كانت الخدمات التي يقدمها الفرد تُقدم على أنها عمل مدفوع الأجر أو خدمات تقدمها مؤسسة منفصلة. لتطبيق هذا الحكم يتطلب الأمر إثبات أن الشخص يمارس نشاط تجاري كوكيل مستقل ويتصرف في السياق العادي لهذا النشاط، و يكون وضع الشخص الذي يعمل لحسابه الخاص أقل احتمالًا إذا قام بممارسة نشاطه بشكل حصري أو شبه حصري بالنيابة عن شركة واحدة (أو مجموعة من الشركات ذات الصلة الوثيقة) طوال فترة ممارسة نشاطه التجاري على المدى الطويل.

ومع ذلك إذا كان هذا الشخص يتصرف حصريًا لمؤسسة لا يرتبط بها ارتباطًا وثيقًا لفترة قصيرة (على سبيل المثال في بداية أنشطة ذلك الشخص) فمن الممكن تطبيق الفقرة 6، و هنا يجب أن تؤخذ جميع الحقائق والظروف في الاعتبار عند تحديد ما إذا كانت أنشطة الوكيل تمثل ممارسة نشاط تجاري كوكيل مستقل[2524]. وبالمثل فإن وجود وكيل تابع لم يعد يقتصر على حقيقة أن الشركة لديها صلاحيات إبرام العقود باسم رئيسها، بل تسعى أيضًا إلى تحديد ما إذا كانت هذه الشركة نفسها قد لعبت دورًا رائدًا في إبرام هذه العقود[2525].

الفرع الثاني– التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة من خلال ممارسة النشاطات المعفاة

قد تلجأ المؤسسات الأجنبية إلى ممارسة نشاطاتها في دولة أخرى عن طريق منشأة دائمة، الا أنها تتذرع بممارسة نشاطات لا تدخل في إطار تلك النشاطات التي تؤدي إلى وجود منشأة دائمة، و كل ذلك من اجل التملص من إخضاعها للضريبة في تلك الدولة. و هنا قدمت اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية للدول الموقعة عليها حلا لمواجهة هذه المشكلة من خلال إمكانية الاختيار بين تطبيق إحدى

2524 - OCDE, La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphes 110et 111 des commentaires sur l'article 05, pages 119et 120.

2525 - Cathaline Batier, Etablissements stables: la fin des artifices, Revue Option Finance –La lettre gestion des groupes internationaux, Supplément du numéro 1430 du lundi 25 septembre 2017, Paris, France.

الفقرتين اللتان تتضمنان نفس المعنى تقريبا مع تغيير صياغة العبارات. تنص الفقرة الثانية (02)من المادة 13 من نفس الاتفاقية (الخيار أ) أن المنشأة الدائمة لا تشمل كل من:

–الأنشطة المحددة بصورة خاصة في اتفاقية جبائية باعتبارها أنشطة لا تشكل منشأة دائمة ، سواء كان ذلك الاستثناء من وضع المنشأة الدائمة منوطا أو لا بما إذا كان النشاط ذو طبيعة تحضيرية أو مساعدة.

–الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض القيام بالنيابة عن المشروع، بأي نشاط غير موصوف في الفقرة الفرعية أ.

–الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لأي مزيج من الأنشطة المذكورة في الفقرتين الفرعيتين أ و ب

في حين تنص الفقرة الثالثة من نفس المادة (الخيار ب) على أنه بالرغم من أية أحكام تتضمنها الاتفاقيات الجبائية تعرف المنشأة الدائمة ، فان هذه الأخيرة لا يمكن أن تشمل:

–الأنشطة المحددة بصورة خاصة في الاتفاقيات الجبائية باعتبارها أنشطة لا تشكل منشأة دائمة، وهذا بغض النظر عما إذا كانت تلك الاستثناءات تتعلق بالنشاطات ذات الطبيعة التحضيرية أو المساعدة باستثناء الأحكام التي تنص على عدم اعتبار المنشآت منشأة دائمة إذا كانت ذات طبيعة تحضيرية أو مساعدة (إضافية) – الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض القيام بالنيابة عن مؤسسة ما بأي نشاط غير وارد في الفقرة أ، و لكن بشرط أن يكون ذو طبيعة تحضيرية أو مساعدة– و كذا الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط من أجل ممارسة مزيج بين النشاطات المذكورة في الفقرة أ و ب، ولكن بشرط أن تكون هذه النشاطات ذات طبيعة تحضيرية أو مساعدة.

الفرع الثالث–الأحكام الخاصة بالأشخاص المرتبطة بشكل وثيق

تضمنت أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح حكما خاص بالأشخاص المرتبطة بشكل وثيق، والذي يهدف أساسا إلى منع التجاوزات التي قد تقوم بها بعض المؤسسات. و من أجل توضيح هذه الأحكام بشكل أكبر فانه يجب التطرق أولا إلى مفهوم "الشخص المرتبط بشكل وثيق".

أولا–مفهوم الشخص المرتبط بشكل وثيق

وفقا لأحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية BEPS، فانه يكون شخص ما مرتبط بشكل وثيق بمشروع ما، إذا كان أحدهما يمارس استنادا إلى كافة الحقائق و الظروف ذات الصلة، السيطرة على

الآخر، أو إذا كان كلاهما يخضعان لسيطرة نفس الأشخاص أو المشاريع[2526]. كما تضيف أنه في كل الأحوال يعتبر شخص مرتبطا بشكل وثيق بمشروع ما إذا امتلك أحدهما بصورة مباشرة أو غير مباشرة ما لا يقل عن 50 بالمائة من الحصص الانتفاعية أو من إجمالي أصوات وقيمة الأسهم إذا تعلق الأمر بشركة، أو إذا كان شخص ثالث يمتلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة ما لا يقل عن 50بالمائة من الحصص الانتفاعية أو إجمالي الأصوات و قيمة أسهم الشركة في الشخص أو المؤسسة[2527].

و هو نفس التعريف الذي تبنته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بعد التعديل الذي أجرته على النموذج سنة 2017، من خلال إضافة الفقرة الثامنة (08) للمادة الخامسة (05) من النموذج، و التي لم تكن موجودة في النماذج السابقة، ذلك أنها لم تكن تتضمن أحكام خاصة بما يسمى بالأشخاص المرتبطة بشكل وثيق، و الذي حاولت من خلاله الإحاطة بهذا المفهوم لتكملة الأحكام الخاصة بمنع الإساءة التي تقوم بها مثل هذه الكيانات[2528].

ثانيا– **أحكام منع الإساءة الخاصة بالأشخاص المرتبطة بشكل وثيق**

تؤكد أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية BEPS أنه لا يمكن أن تطبق أحكام الاتفاقيات الجبائية التي تعدد الأنشطة التي لا تشكل منشأة دائمة، على مقر عمل ثابت يتم استخدامه أو الاحتفاظ به في نفس المكان أو في مكان آخر في نفس الدولة المتعاقدة، و كان ذلك المكان أو المكان الآخر يشكل منشأة دائمة للمؤسسة المرتبطة بشكل وثيق بموجب أحكام اتفاقية جبائية تعرف المنشأة الدائمة، أو لم يكن النشاط الكلي الناتج عن مزيج الأنشطة التي تتم ممارستها من قبل مؤسستين في نفس المكان ، أو من قبل نفس المؤسسة أو المؤسسات المرتبطة بشكل وثيق في

[2526] – الفقرة الأولى من المادة 15 للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

[2527] – تؤكد المادة 15 في الفقرة الثانية منها على أنه يجوز للدول الأطراف الاحتفاظ بحقها في عدم تطبيق هذه الأحكام في اتفاقياتها الجبائية، إذا أوردت أي تحفظات حول أحكام الفقرة الرابعة (04) من المادة 12، و الفقرات الفرعية أ أو ج من المادة 13 لنفس الاتفاقية.

[2528] - Le paragraphe 08 de l'article 05 du modèle de convention fiscale modifié en 2017 prévoit que :. « Aux fins du présent article, une personne ou une entreprise est étroitement liée à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Dans tous les cas, une personne ou une entreprise sera considérée comme étroitement liée à une entreprise si l'une détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société), ou si une autre personne ou entreprise détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société) dans la personne et l'entreprise ou dans les deux entreprises. »

مكانين، ذا طبيعة تحضيرية أو مساعدة. و لكن يشترط أن تشكل الأنشطة التجارية التي تمارسها المؤسستان في نفس المكان أو في نفس المؤسسة أو المؤسسات المرتبطة بشكل وثيق في مكانين، وظائف مكملة تشكل جزءا من عملية تجارية مترابطة[2529]. غير أنه لا ينطبق هذا الحكم على الأحكام الخاصة بالاتفاقيات الجبائية التي تعدد أنشطة محددة لا تعتبر أنها تشكل منشأة دائمة حتى و لو كانت تتم ممارستها بواسطة مقر ثابت للعمل.

و لمواكبة هذه الأحكام التي قدمتها اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية BEPS و ضمان تطبيق أوسع لها قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في التعديل الذي تضمنه النموذج الخاص بها سنة 2017 إدراج حكم مماثل يمنع مثل هذه الإساءة. ويتعلق الأمر هنا بمفهوم المنشأة الدائمة الوارد في المادة الخامسة (05) من النموذج والتي سبق أن تطرقنا لها في الفصل الأول، إذ تم استحداث الفقرة (1.4) من نفس المادة والتي لم تكن موجودة في النص السابق لنموذج الاتفاقية الجبائية لسنة 2014، أين حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من خلال هذا الحكم منع أي تجاوزات أو تلاعبات قد تلجأ إليها المؤسسات لتجنب دفع الضريبة في دولة وجود تلك المنشأة.

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من خلال أحكام المادة الخامسة (05) المعدلة سنة 2017على أنه لا تسري أحكام الفقرة الرابعة(04) من المادة الخامسة(05) للنموذج على أي مكان ثابت للعمل تستخدمه أو تحتفظ به مؤسسة ما، إذا كانت المؤسسة نفسها أو مؤسسة ذات صلة وثيقة بها تمارس أنشطة تجارية في نفس المنشأة أو في منشأة أخرى موجودة بنفس الدولة، و أن هذه المنشأة أو المنشأة الأخرى تشكل منشأة دائمة للمؤسسة نفسها أو للمؤسسة المرتبطة بها بشكل وثيق وفقا لأحكام المادة الخامسة، أو أن النشاط الكلي الناتج عن الجمع بين الأنشطة التي تمارسها المؤسستان في نفس المنشأة، أو عن المؤسسة نفسها أو المؤسسات ذات الصلة الوثيقة في كلا المنشأتين، ليست ذات طابع تحضيري أو إضافي. و ذلك إذا كانت الأنشطة التجارية التي تقوم بها كلتا المؤسستين، أو من قبل نفس المؤسسة أو المؤسسات ذات الصلة الوثيقة في كلتا المنشأتين تشكل وظائف تكميلية تندرج ضمن مجموعة مترابطة من نشاطات المؤسسة[2530].

تهدف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من خلال هذا الحكم إلى منع مؤسسة أو مجموعة من المؤسسات ذات الصلة الوثيقة من تجزئة مجموعة مترابطة من الأنشطة التجارية في عدد من العمليات الصغيرة من أجل اعتبار نشاطها ذو طبيعة تحضيرية أو إضافية فقط. أين تسمح هذه الفقرة بعدم

[2529] – الفقرة الرابعة من المادة 13 للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

[2530] – الفقرة 1.4 من المادة الخامسة (05) لنموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية المعدل سنة 2017.

تطبيق الاستثناءات المنصوص عليها في الفقرة 4 من المادة05 على مؤسسة أعمال من شأنها أن تشكل منشأة دائمة إذا كانت الأنشطة المضطلع بها في تلك المنشأة هي وظائف تكميلية تشكل جزءًا من مجموعة متماسكة من أنشطة المؤسسة[2531]. ومع ذلك من أجل تطبيق الفقرة 4.1، يجب أن تشكل واحدة على الأقل من المنشآت المشغلة منشأة دائمة، أو إذا لم يكن الأمر كذلك، فإن كل النشاط الناتج عن الجمع بين النشاطات المعنية يجب أن يتجاوز ما هو مجرد نشاط تحضيري أو إضافي[2532].

الفرع الرابع– التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة من خلال تقسيم العقود(إشكالية احتساب العتبة الزمنية)

فقط لغاية تحديد ما إذا تم تجاوز الفترة أو الفترات التي تمت الإشارة إليها في أحكام الاتفاقيات الجبائية الخاصة بتحديد العتبة الزمنية التي يؤدي بلوغها إلى اعتبار وجود منشأة دائمة في إحدى الدول المتعاقدة، فان الفقرة الفرعية (أ) من المادة 14 لاتفاقية BEPS تؤكد أنه إذا كانت مؤسسة لدولة متعاقدة تمارس أنشطة في الدولة المتعاقدة الأخرى في مكان يشكل موقع بناء أو مشروع إنشاءات أو تركيب أو مشروع محدد آخر منصوص عليه في أحكام الاتفاقيات الجبائية، أو يمارس أنشطة إشرافية أو استشارية في ما يتعلق بهذا المكان، في حالة غياب حكم لاتفاقية جبائية يشير إلى مثل هذه الأنشطة، في الوقت الذي تتم فيه ممارسة هذه الأنشطة خلال فترة أو فترات زمنية تتجاوز في مجموعها 30 يوما دون أن تتجاوز الفترة أو الفترات المشار إليها في ذلك الحكم. و إذا كانت أنشطة متصلة تتم ممارستها في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى ، في نفس موقع البناء أو مشروع الإنشاءات أو التركيب أو في مكان آخر محدد في الحكم ذي الصلة من الاتفاقية الجبائية، خلال فترات زمنية مختلفة تتجاوز كل منها 30 يوما، من طرف مشروع واحد أو أكثر مرتبط بشكل وثيق بالمؤسسة المذكورة أولا، فانه يجب أن تضاف هذه الفترات الزمنية المختلفة إلى الفترة الزمنية الإجمالية التي

2531 - OCDE , La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017, paragraphe 79 des commentaires sur l'article 05, page 110.

2532 – و لمزيد من التوضيح نأخذ المثال الآتي: (أ) هو بنك مقيم في الدولة س، لديه عدد من الفروع في الدولة ص والتي تشكل منشآت دائمة. كما أن لديها مكتبًا منفصلاً في الدولة ص أين يقوم بعض الموظفين بفحص المعلومات المقدمة من العملاء للحصول على قروض لتلك الفروع. يتم إرسال نتائج عمليات التدقيق التي يقوم بها هؤلاء الموظفون إلى مقر البنك في الدولة س، أين يقوم الموظفون الآخرون بتحليل المعلومات الواردة في طلبات القروض وإرسال التقارير إلى الفروع التي يتم فيها اتخاذ قرارات منح القروض. في هذه الحالة، لن يتم تطبيق الاستثناءات الواردة في الفقرة 4 على المكتب المنفصل الموجود في الدولة ص لان المنشأة الأخرى أي الفرع تشكل منشأة دائمة تابعة للبنك في الدولة ص، و أن الأنشطة التجارية التي يؤديها البنك في هذا المكتب وفي الفرع المعني، هي وظائف تكميلية تشكل جزءًا من مجموعة مترابطة من الأنشطة التجارية المتمثلة في تقديم القروض للعملاء في الدولة ص.

مارست من خلالها المؤسسة المذكورة أولا أنشطة في موقع البناء أو التركيب، أو المكان الآخر المحدد بأحكام الاتفاقيات الجبائية[2533].

و كخلاصة لما سبق ذكره حول الأحكام التي تمنع الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي وكذا منع الغش و التهرب الضريبيين، فانه يمكننا القول بأنه على الرغم من وجود افتراض يؤكد بأن اتفاقيات الازدواج الضريبي يمكن أن تزيد الاستثمار الأجنبي المباشر.ذلك أن الازدواج الضريبي يمكن أن يشكل إثقالا للنشاط الاقتصادي بالضريبة في بلد أجنبي مرتين وعائقا أمام الاستثمار الأجنبي، مما يشوه التوزيع الفعال للموارد المالية عبر بلدان العالم[2534].

أما بالنسبة للقواعد التي جلبها مشروع منع تآكل القواعد الضريبية ونقل الأرباح فانه على الرغم من الدور الذي لعبه في تحسين الشفافية للشركات متعددة الجنسيات، وضبط بعض الممارسات التي أرهقت خزائن الدول، فقد نظرت إليه منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في النهاية على أنه مشروع فاشل، وخاصة بالنسبة للاقتصاد الرقمي[2535]. وعلى الرغم من أن برنامج' تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح' يمثل محاولة مثيرة للإعجاب لإصلاح النظام الضريبي الدولي، فإن عددا قليلا فقط من الناس يرى أنه يشكل حلا جذريا، وربما لا يراه أحد كذلك. وبالتالي يظل الإصلاح على جدول الأعمال وتحتفظ بعض الاقتراحات بالمفاهيم الرئيسية لنظام العشرينات، تتمثل إحدى هذه الاقتراحات مثلا في توسيع نطاق مفهوم عبارة" منشأة دائمة" للاعتراف بأن الشركات يمكن أن تقوم في هذا العصر الرقمي بأعمال كثيرة في بلد دون أن يكون لها وجود مادي فيه[2536].

فالممارسات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة لتخفيف العبء الضريبي الواقع على عاتقهم أو التملص نهائيا منه تؤدي إلى تقليص العائدات الجبائية للدول، و هذا سواء تعلق الأمر بالاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية أو من خلال التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة، و بالتالي لا يمكن القضاء عليها الا من خلال تقوية الشفافية والتنسيق الضريبي على المستوى الوطني والدولي. على المستوى الوطني يتوجب تحسين أداء الإدارة الجبائية و تضييق فرص التلاعب بالقوانين من خلال تطبيق الحوكمة الضريبية التي تعمل على رفع كفاءة النظام الضريبي عن طريق تبادل المعلومات بين الإدارات المختلفة(بنوك، جمارك،مديريات التجارة). أما على المستوى الدولي يكون ذلك عن طريق

[2533] – المادة 14 من الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح.

[2534] – سيد رمضان عبد الباقي إسماعيل، العلاقة بين اتفاقيات الازدواج الضريبي وتدفق الاستثمار الأجنبي المباشر إلى البلدان النامية، مجلة أوراق اقتصادية، العدد 02/جوان 2018، مركز البحوث المالية، مصر، الصفحة 85.

[2535] - نيكولاس شكسون، المرجع السابق، الصفحة 09.

[2536] - مايكل كين، المرجع السابق، الصفحة 13.

عقد اتفاقيات ما بين الدول لتبادل المعلومات، وإرساء المنافسة الضريبية الشريفة خاصة أمام ظاهرة تحويل الأصول والأرباح إلى وجهات ذات جاذبية ضريبية أو غير متعاونة. فالاتفاقيات الجبائية أداة قانونية فعالة، ليس فقط لتفادي الازدواج الضريبي على المستوى الدولي، وإنما أيضا لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، من خلال تبادل المعلومات الضريبية حول المكلفين بين الدول المتعاقدة، والمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب[2537]، وهو ما سنتطرق له في الجزء الآتي.

المبحث الثاني– التعاون الجبائي الدولي

تتطلب الزيادة في التجارة العالمية وحركة رأس المال والسلع والأفراد في جميع أنحاء العالم وجود إدارات جبائية فعالة لتنظيم و تحسين هذه المعاملات. ويمكن أن تكون المكاسب أو الخسائر المحتملة في الدخل مرتفعة عندما لا يتوفر التعاون الدولي المناسب، فبالنظر إلى السياق الاقتصادي الحالي الذي تتعرض فيه ميزانيات الدول لضغوط شديدة، فانه من المهم أكثر من أي وقت مضى أن تُظهر جميع الدول تصميمها على تحسين تبادل المعلومات الضريبية من أجل منع ظاهرة الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي مع احترام حقوق المكلفين بالضريبة[2538].

و ما يمكن ملاحظته حاليا هو ازدياد اللجوء للتعاون الضريبي بين الدول و ذلك نظرا للنتائج المهمة التي يحققها بالنسبة للاقتصاد العالمي[2539]. إذ يلعب بند تبادل المعلومات دورا رئيسيا في التطبيق الفعال لأحكام منع الازدواج الضريبي من خلال إقراره في المادة 26، و كذا التعاون على تحصيل الضرائب المستحقة وفقا للمادة 27 من الاتفاقيات النموذجية[2540]. كما تعتبر البلدان النامية أن مثل هذه الأحكام هي مهمة بشكل خاص، ليس فقط لأنها تساعد في مكافحة الاحتيال الضريبي والتهرب الضريبي بين الدول، ولكن أيضا لأنها تضمن للدول تحصيل مستحقاتها وتمنع هروب رأس المال الذي يرافق في كثير من الأحيان هذا النوع من الممارسات و الحفاظ على عائداتها الجبائية[2541].

المطلب الأول– التعاون الدولي لتحصيل الضرائب في إطار الاتفاقيات الجبائية

توفر أحكام المادة 27 لكل من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا نموذج هيئة الأمم المتحدة القواعد التي تجيز للدول المتعاقدة الاتفاق على مساعدة بعضها في تحصيل الضرائب. وقد يتعذر تطبيق هذه القواعد في بعض البلدان بسبب القيود التي تفرضها السياسة المطبقة

2537 - فاتح أحمية، المرجع السابق، الصفحة 89.

2538 - Africain Tax Administration Forum, Guide pratique sur l'échange de renseignement a l'attention des pays en voie de développement, l'ATAF, Afrique de Sud, 2013, page 03.

2539- ONU, Modèle de convention fiscale, OP.cit, paragraphe 1.1, page 446.

2540- Bachir Yelles Chaouche, Fuite de capitaux, OP.cit, pages 01 et 02.

2541 - ONU, Op.cit, paragraphe 1.1, page 446.

وكذا القوانين المحلية، و هو ما يوجب على الدول المتعاقدة في إطار مفاوضاتها حول الاتفاقيات الجبائية أن تقوم بتحديد موقفها من هذا المبدأ، و إذا ما كانت تقبل بمساعدة نظيراتها من الدول التي تبرم معها اتفاقيات، و كذا الحدود التي يجب أن تلتزم بها، وهذا بالنظر إلى إمكانية ذلك من خلال مراعاة موقف القانون الداخلي للدول المتعاقدة في تقديم المساعدة في تحصيل الضرائب، و إن كان ذلك مسموحا به. فما مدى التزام الإدارة الجبائية بذلك و ما هي المنافع التي ستحققها هذه المساعدة و غيرها من المسائل التي ترتبط جدا بهذا الموضوع؟[2542]

قامت الجزائر بانتهاج نفس المبدأ الذي أقرته الاتفاقيات النموذجية، من خلال تبني أحكام خاصة بالمساعدة في تحصيل الضرائب بينها و بين بعض الدول التي أبرمت معها اتفاقيات جبائية لمنع الازدواج الضريبي، باستثناء عدد لا بأس به منها، و يتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة مع كل من كندا، لبنان، سوريا، ايطاليا، مصر، المملكة العربية السعودية، بلغاريا، رومانيا، إيران، أوكرانيا، البحرين، الصين، اليمن، الإمارات العربية المتحدة، الكويت، سويسرا، عمان، جميع هذه الاتفاقيات السالفة الذكر لم تتضمن نصا خاص بالمساعدة في التحصيل، و هو ما يجعل موقفها غير واضح بالنسبة لهذه الدول. فهل من الممكن أن تلتزم بتقديم المساعدة في تحصيل الضرائب لهذه الدول و ذلك في غياب وجود حكم اتفاقي بينها ينص على ذلك؟ أم أنها غير ملزمة بذلك و بالتالي فيمكنها الامتناع عن تقديم المساعدة لبعضها البعض؟ هذا ما لم تبينه الجزائر بالنسبة لهذه المجموعة من الاتفاقيات.

أما بالنسبة لباقي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي تضمنت أحكاما صريحة حول ضرورة تبادل المساعدة في تحصيل الضرائب فيما بينها[2543]، فموقفها واضح و جلي يجعل منها أفضل الاتفاقيات التي توفر حماية شبه كاملة لرأس المال المقيم في أراضيها عندما يأتي من الجزائر[2544].

الفرع الأول– مبدأ التزام الدول المتعاقدة بتقديم المساعدة لبعضها في تحصيل الضرائب

بالرجوع إلى أحكام الاتفاقيات النموذجية فإننا نلاحظ أنها تضمنت مبدأ مهم و هو وجوب تقديم المساعدة بين الدول المتعاقدة من أجل تحصيل الضرائب المستحقة لها بموجب أحكام هذه الاتفاقيات الخاصة بمنع الازدواج الضريبي، و ذلك فيما يخص جميع الإيرادات المطالب بها و التي تكون على

[2542] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرة الأولى، الصفحة 376، والفقرة الأولى من التعليقات على نموذج هيئة المم المتحدة، الصفحة 483.

[2543] – الاتفاقيات التي تضمنت أحكاما صريحة خاصة بتبادل المساعدة في تحصيل الضرائب بين الدول المتعاقدة ، هي تلك الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر و كل من اسبانيا، روسيا، جنوب إفريقيا، بريطانيا، موريتانيا، تركيا، اندونيسيا، قطر، البوسنة و الهرسك، فرنسا، الأردن، البرتغال، النمسا، كوريا، ألمانيا، بلجيكا، هولندا ، الدانمارك و اليابان.

[2544] - Bachir Yelles Chaouche, Fuite de capitaux, Op.cit, page 04.

عاتق أي مكلف بالضريبة سواء كان مقيما أم لا، و يجب مراعاة مبدأ سرية المعلومات المتبادلة بين السلطات المختصة بهدف المساعدة في التحصيل[2545].

حددت الاتفاقيات النموذجية في المادة 27 منها الأحكام الخاصة بتقديم المساعدة في تحصيل الضرائب، أي تضمنت كلتا المادتين نفس الصياغة، و التي أخذت بها الجزائر في الاتفاقيات المبرمة مع كل من موريتانيا، بريطانيا، ألمانيا، روسيا، في حين تضمنت باقي الاتفاقيات صياغة مغايرة، وهو ما سنحاول تبيانه في الآتي.

أولا–إبرام اتفاق متبادل بين الدول المتعاقدة بشأن إجراءات تقديم المساعدة

تؤكد الفقرة الأولى من المادة 27 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أن إجراءات تطبيق مبدأ المساعدة في تحصيل الضرائب مرهون بإرادة الدول المتعاقدة التي تحدد ذلك بموجب الاتفاق المتبادل فيما بينها. و الذي قد يشمل تحديد قيد زمني من أجل إمكانية تقديم طلب المساعدة في التحصيل بين الدول المتعاقدة، و في حالة تجاوزه يعتبر الطلب مرفوضا، كيفية تحويل الإيرادات المحصلة من الضرائب إلى الدولة التي قدمت طلب المساعدة ، إضافة إلى تحديد العملة التي تحصل بها الضرائب، و كذا سعر الصرف الخاص بهذه العملية، و غيرها من المسائل الإجرائية[2546].

ثانيا–تقديم طلب المساعدة في تحصيل الضرائب

تؤكد كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة أن تقديم طلب المساعدة في تحصيل الضرائب يجب أن يكون مرفقا بمجموعة من الوثائق التي يتطلبها قانون الدولة المتعاقدة التي ستقدم المساعدة. و التي يتم تحديدها بموجب الاتفاق المتبادل أو من طرف السلطات المختصة للدول المتعاقدة، يمكن أن تشمل جميع الوثائق أو السندات التي تتضمن المطالبة بالإيرادات الواجب تحصيلها و التي تكون نافذة الاستحقاق بالنسبة للمكلف بالضريبة بحيث لا تخلق أي شك و لا تسمح لذلك المكلف بمنع تحصيلها و التملص منها. و التي يشترط فيها أيضا أن تكون معترفا بها و مقبولة لدى السلطات المختصة للدولة المتعاقدة التي تقدم المساعدة، و هذا وفقا لقوانينها المعمول بها و الا

[2545] – الفقرة الأولى من المادة 27 لنموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، 2014، و الفقرة الأولى من المادة 27 لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة لسنة 2011.

[2546] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 09، الصفحة 378.

يتم استبدالها بوثائق مقبولة في أسرع وقت ممكن. بالإضافة إلى الترجمة الرسمية لهذه الوثائق و التي تكون محررة باللغة الأجنبية إلى لغة الدولة التي ستقدم المساعدة[2547].

و هو ما اشترطته بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية دون الأخرى، أين نصت على ضرورة إرفاق مجموعة من الوثائق مع طلب المساعدة من أجل تحصيل الدين الجبائي، و تشترط الاتفاقية المبرمة مع تركيا أن يتم إرفاق طلب المساعدة في التحصيل بالوثائق التالية: شهادة تثبت أن الدين الجبائي يتعلق بضريبة مشار إليها في الاتفاقية–نسخة رسمية للسند الذي يسمح بالتنفيذ في الدولة الملتمسة– نسخة مطابقة للأصل مصادق عليها لأي قرار يتعلق بالتحصيل، يكون صادرا عن جهاز إداري أو محكمة و–كل وثيقة أخرى يقتضيها التحصيل الجبائي[2548].

هذه هي تقريبا نفس الوثائق التي تم اشتراط إرفاقها مع طلب المساعدة بالنسبة للاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الجزائر و كل من بلجيكا، اسبانيا، الأردن فرنسا، البوسنة و الهرسك. في حين تضمنت الاتفاقية المبرمة مع جنوب إفريقيا تحديدا مختصرا للوثائق المرفقة، من خلال النص على ضرورة إرفاق كل طلب تحصيل مقدم من طرف الدولة المتعاقدة بالشهادة المشروطة بقوانين تلك الدولة لبيان أن الضرائب المستحقة من طرف الخاضع للضريبة قد تم تحديدها نهائيا[2549]. أما باقي الاتفاقيات التي تضمنت أحكاما صريحة لتقديم المساعدة في التحصيل فلم تتضمن أي إشارة إلى الوثائق الواجب تقديمها مع الطلب.

01–تكاليف تقديم طلب المساعدة في تحصيل الضرائب

إن عبء دفع التكاليف الناتجة عن تقديم طلب المساعدة في تحصيل الضرائب بين دولتين متعاقدتين يتم تحديده في إطار الاتفاق المتبادل بين الدول المتعاقدة و الذي يحدد إجراءات تقديم المساعدة. وبشكل عام فالمكلف بالضريبة هو الذي يتحمل هذه التكاليف باستثناء التكاليف التي لا يمكن استردادها منه، ويتم تحديد الدولة المتعاقدة التي ستتحمل مثل هذه التكاليف. و التي قد تشمل التكاليف العادية الخاصة بالتحصيل و المماثلة لتلك التكاليف المقررة لتحصيل الضرائب المحلية، إضافة إلى التكاليف الاستثنائية و التي غالبا ما تتحملها الدولة التي تقدم طلب المساعدة كالتكاليف

[2547] – منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرة 07، الصفحة 377، والفقرة السابعة من التعليقات على نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة، الصفحة 485.

[2548] – الفقرة السادسة (06) من المادة 28 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و تركيا ، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 94–305، المؤرخ في 02 أكتوبر 1994، الجريدة الرسمية عدد 65، الصفحة 17.

[2549] – الفقرة الرابعة (04) من المادة 27 للاتفاقية الجبائية المبرمة مع جنوب إفريقيا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000–95، المؤرخ في 04 ماي 2000، الجريدة الرسمية عدد26، الصفحة 25.

الخاصة بالخبراء أو المترجمين ، تكاليف الإجراءات القضائية و كذا إجراءات الإفلاس مثلا، و التي تلتزم الدولة المتعاقدة التي قدم لها الطلب بإعلام الدولة المتعاقدة الأخرى بهذه التكاليف الاستثنائية قبل تكبدها من أجل منح الموافقة عليها أو رفضها.

و هو ما أكدته أحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و جنوب إفريقيا، التي تنص على أنه بخلاف أي اتفاق بين الدولتين المتعاقدتين فان النفقات العادية المخصصة من طرف دولة متعاقدة في إطار المساعدة قد تتحملها تلك الدولة، كما أن النفقات الاستثنائية المخصصة من طرف دولة متعاقدة في إطار المساعدة قد تتحملها الدولة المتعاقدة الأخرى، و يتم تسديدها بما يناسب المبلغ الذي تم تحصيله عن طريق الدولة المذكورة أولا، و تتعهد الدولة المستلمة بإخطار الدولة الطالبة بأي نفقات استثنائية، و السلطات المختصة هي التي تحدد تدابير تطبيق هذا الحكم[2550].

و ما تجدر الإشارة إليه أن أغلب الاتفاقيات الجبائية الجزائرية لم تتضمن أحكاما خاصة بتحديد النفقات التي تتحملها الدول المتعاقدة في إطار المساعدة في تحصيل الضرائب، باستثناء اتفاقيتين اثنتين، هما كل من الاتفاقية المبرمة مع جنوب إفريقيا، و كذا تلك المبرمة بين الجزائر و الأردن، أين تؤكد هذه الأخير على أنه يجب على الدولتين أن تتحملا النفقات الناجمة عن طلب المساعدة و الدعم المتبادل بين بعضهما البعض في تطبيق هذه الاتفاقية، و في أي حال ستبقى الدولة الملتمسة مسؤولة أمام الدولة المطلوبة عن أية نتائج مالية ناجمة عن إجراءات التحصيل التي تبين بأنها غير مبررة فيما يتعلق بالالتزام الجبائي أو ناجمة عن عدم صلاحية سند السماح بالملاحقة في الدولة الملتمسة[2551].

ما يفهم من سياق هذا أن كلتا الدولتين المتعاقدتين هما اللتين تتحملان النفقات، و هذا مختلف عما ورد في الاتفاقية الأولى أين الدولة الطالبة هي التي تتحمل نفقات التحصيل. و لكن ما يثير التساؤل هو لماذا لم يتم تعميم هذه الأحكام على جميع الاتفاقيات الجبائية بشكل يجنب الجزائر والدول المتعاقدة معها أي اختلاف بينهم، ذلك أن مسألة النفقات المتكبدة هي مسألة مهمة فقد يؤدي اختلاف الدول المتعاقدة حول مسألة النفقات إلى التماطل في تقديم المساعدة تجنبا للعبء الناتج عن نفقات التحصيل، مما يؤدي إلى عدم تطبيق فعال لأحكام الاتفاقيات الخاصة بمنع الازدواج الضريبي.

[2550] – الفقرة الثامنة (08) من المادة 27 للاتفاقية المبرمة بين كل من الجزائر و جنوب إفريقيا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000–95، المؤرخ في 04 ماي 2000، الجريدة الرسمية عدد 26، الصفحة 25.

[2551] – الفقرة 14 من المادة 28 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين كل من الجزائر و الأردن، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000–437، المؤرخ في 17 ديسمبر 2000، الجريدة الرسمية عدد 79، الصفحة 28.

02–تحديد الإيرادات المطالب بها

تضمنت أحكام الاتفاقيات النموذجية في المادة 27 منها تعريفا للإيرادات المطالب بتحصيلها في إطار المساعدة بين الدول المتعاقدة، و التي تشمل جميع المبالغ المستحقة بالنسبة للضرائب المفروضة نيابة عن الدولة المتعاقدة، أو أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية ما دام ذلك لا يتعارض مع الاتفاقية نفسها أو اتفاق آخر يجمع بين الدول المتعاقدة، إضافة إلى الفوائد و الغرامات الإدارية و تكاليف التحصيل أو الحفظ الخاصة بالضرائب المستحقة[2552].

و قد أعطت الاتفاقيات الجبائية الجزائرية نفس المفهوم الذي وضعته الاتفاقيات النموذجية للدين الجبائي[2553]، كما تضمنت الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و جنوب إفريقيا النص على أن الدولة التي قامت بتحصيل الضرائب يجب أن تقدم للدولة الملتمسة للتحصيل مبلغ الضرائب المحصلة مخصوم منه مبلغ النفقات الاستثنائية، و يتم تحديد كيفية تقديم تلك المبالغ عن طريق التشاور بين السلطات المختصة[2554].

الفرع الثاني– شروط جواز تقديم طلب المساعدة في تحصيل الضرائب

لا يمكن : لإحدى الدول المتعاقدة مطالبة الدولة الأخرى بمساعدتها في تحصيل الضرائب، الا إذا توفرت شروط معينة، تضمنتها أحكام المادة 27 من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و التي يمكن إيجازها كالآتي:

–أن تكون الإيرادات المطالب بها من طرف الدولة المتعاقدة نافذة و مستحقة على المكلف بالضريبة.
–ألا يملك المكلف بالضريبة المستحقة عليه تلك المبالغ أي حقوق إدارية أو قضائية تسمح له بمنع الدولة الدائنة من تحصيل تلك المبالغ، كالحق في الاستئناف الذي مازال قيد النظر، أين يجب الانتظار إلى غاية صدور القرار القضائي يفصل في النزاع.

[2552] – الفقرة الثانية (02) من المادة 27 لنموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و الفقرة الثانية (02) من المادة 27 لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة.

[2553] – تنص الفقرة الثانية (02) من المادة 27 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و موريتانيا، على أنه يقصد بالدين الجبائي كما هو مستعمل في هذه المادة مبلغ مستحق بعنوان الضرائب من كل طبيعة أو تسمية المحصلة لحساب الدولتين المتعاقدتين، أقسامها السياسية أو جماعاتها المحلية ، حيث أن فرض الضريبة الموافقة لا تكون على نحو مخالف لهذه الاتفاقية أو لكل أداة توجد بها الدولتان المتعاقدتان طرفا فيها ، بما في ذلك الفوائد، الغرامات الإدارية ، تكاليف التحصيل أو الاحتفاظ المتعلقة بهذه الضرائب.

[2554] – الفقرة السابعة (07) من المادة 27 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و جنوب إفريقيا.

و في حالة توفر الشروط السابق ذكرها فان الدولة التي استلمت طلبا بمساعدة دولة أخرى في تحصيل إيراداتها الجبائية ملزمة بتحصيل تلك المبالغ وفقا لأحكام أنظمتها السارية، و كأنها تقوم بتحصيل إيراداتها الخاصة[2555].

اعتمدت الجزائر نفس هذا المبدأ الا أنها اختلفت في الصياغة، و هذا ما نلاحظه في الاتفاقيات المبرمة مع كل من موريتانيا، بريطانيا، روسيا و ألمانيا، أين تم الاعتماد تقريبا على نفس الصياغة التي تضمنتها الاتفاقيات الجبائية النموذجية، في حين تضمنت الاتفاقيات الأخرى صياغة مختصرة نوعا ما. مثلا تنص أحكام الاتفاقية المبرمة بين الجزائر والأردن على أنه لا تطبق ... الا على الديون الجبائية التي تكون موضوع سند يسمح بمتابعة التحصيل في الدولة الملتمسة ، و التي لم يعد في الإمكان رفضها[2556]. و هي نفس الصياغة المعتمدة في كل من الاتفاقية المبرمة مع فرنسا و اسبانيا الا أنهما استعملتا عبارة "لم يعد بالإمكان الاعتراض عليها"، و هو نفس المعنى الذي تضمنته أيضا الاتفاقية المبرمة مع كل من البوسنة و الهرسك و تركيا مع حذف الجملة الثانية، و الاكتفاء فقط بالحكم الذي نص على شرط الاستحقاق في باقي الاتفاقيات الجبائية الأخرى. في حين استعملت الاتفاقية المبرمة مع هولندا عبارة " فان أحكام هذه المادة تطبق فقط عندما لا يكون من الممكن الطعن في الدين"[2557]

في حين اعتمدت صياغة أخرى في الاتفاقيات المبرمة مع كل من جنوب إفريقيا،النمسا،البرتغال، قطر و اندونيسيا، أين اكتفت هذه الأخيرة على النص بأنه "تتفق الدولتان على تقديم المساعدة ... بغية تحصيل الضرائب المشار إليها في الاتفاقية، عندما تكون هذه المبالغ مستحقة نهائيا..."[2558]. لم تتضمن هذه الصياغة أي إشارة إلى عدم إمكانية الاعتراض على هذه الضرائب من طرف المكلف بالضريبة، و بالتالي فهي تبدو غامضة بعض الشيء بالنظر إلى الصياغة الأولى التي تتضمن شروطا صريحة، كان من الأفضل تحديد شروط قبول الطلب بصراحة أكثر. كما لم تتضمن أيضا الاتفاقية المبرمة مع كوريا أي إشارة إلى الشروط التي يجب توافرها من أجل قبول الطلب.

[2555] – الفقرة الثالثة من المادة 27 من نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي 2014 لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و الفقرة الثالثة من المادة 27 من نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة.

[2556] – الفقرة الثالثة (03) من المادة 28 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و الأردن.

[2557] – الفقرة 03 من المادة 28 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و هولندا.

[2558] – الفقرة الأولى من المادة 28 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اندونيسيا ، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 97–342، المؤرخ في 13 سبتمبر 1997، الجريدة الرسمية عدد 61، الصفحة 48.

و تشير كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة في تعليقاتهما على نص المادة 27 من النموذج على أن المطالبة بالمساعدة في تحصيل الضرائب قد تتعلق بضريبة لا وجود لها في الدولة التي تقدم المساعدة. و هنا تلتزم الدولة التي قدمت طلب المساعدة بتبيان طبيعة الإيرادات المطالب بتحصيلها و مكوناتها، و تاريخ انقضاء أجل المطالبة بها، و بالمقابل تلتزم الدولة المستلمة لطلب التحصيل بإتباع الإجراء المناسب و الذي ينطبق على هذه العملية وفقا لعمليات التحصيل الخاصة بها أو أي إجراء آخر مناسب[2559].

أولا–تدابير الحفظ الخاصة بالمساعدة في تحصيل الضرائب

قد تحتاج الدولة المتعاقدة التي قدمت طلبا بالمساعدة في تحصيل إيراداتها الجبائية إلى حماية حقوق التحصيل، و ذلك ما توفره لها أحكام الفقرة الرابعة (04) من المادة 27 لنموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، من خلال إمكانية مطالبة الدولة الأخرى باتخاذ تدابير الحفظ[2560] حتى و لو لم يمكنها في ذلك الوقت المطالبة بالمساعدة بسبب أن تلك الإيرادات لم تصبح بعد نافذة، أو أن المكلف بالضريبة يملك في هذا الوقت حقوقا تمنعها من تحصيل تلك الضرائب، بشرط أن تكون الدولة التي قدمت طلب اتخاذ التدابير قادرة على تنفيذ مثل هذه الإجراءات. كما تلتزم بتقديم تقرير يحدد المرحلة التي وصلت إليها فيما يخص تقييم الإيرادات أو تحصيلها، و هنا يمكن للدولة التي تسلمت طلبا بتطبيق تدابير الحفظ كالقيام بحجز أو تجميد الأصول قبل صدور حكم قضائي، و لكن فقط إذا كانت قوانينها و أنظمتها تسمح باتخاذ مثل هذه الإجراءات[2561]. وهو الحكم الذي أقرته الاتفاقيات الجبائية الجزائرية ما عدا أربع اتفاقيات منها، و هي الاتفاقيات المبرمة مع كل من اندونيسيا، النمسا، البرتغال و قطر، و التي لم تتضمن الإشارة إلى إمكانية تطبيق أي تدابير تحفظية من أجل ضمان الدين الجبائي[2562].

[2559] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي 2016، الفقرة 18، الصفحة 380. و الفقرة 18 من التعليقات على نموذج هيئة الأمم المتحدة 2011، الصفحة 489.

[2560] – بعض الدول تطلق عليها عبارة التدابير الانتقالية.

[2561] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي ، 2016، الفقرة 19، 20 و21، الصفحة 380، و الفقرات 19 ، 20 و 21 من التعليقات على نموذج هيئة الأمم المتحدة ، الصفحة 490.

[2562] – تنص الفقرة 11 من المادة 28 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و فرنسا على أنه عندما يكون الدين الجبائي لدولة متعاقدة موضوع طعن ، أو من المحتمل أن يكون كذلك، و لم يكن في الإمكان الحصول على الضمانات المنصوص عليها في تشريع هذه الدولة ، فان السلطة المختصة لهذه الدولة يمكنها أن تطلب من السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى، اتخاذ الإجراءات التحفظية التي يسمح بها تشريع أو تنظيم هذه الدولة الأخرى، و تطبق أحكام الفقرات السابقة من هذه المادة على هذه التدابير.

ثانيا–تطبيق القيود الزمنية على طلب المساعدة بتحصيل الإيرادات

تؤكد أحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أنه لا يمكن للدولة المتعاقدة التي تقدم المساعدة في تحصيل إيرادات دولة أخرى تطبيق الحدود الزمنية الخاصة بها و التي قد تمنع تحصيل تلك الإيرادات النافذة و المستحقة بعد انقضائها، بحيث تلتزم فقط بالاكتفاء بتطبيق الحدود الزمنية الخاصة بالدولة التي قدمت طلب المساعدة، و هذا سواء تعلق الأمر بعملية تحصيل الإيرادات أو تدابير الحفظ[2563]، و بالتالي لا يسمح للمكلف بالضريبة الاحتجاج بالقيود الزمنية الخاصة بالدولة التي تقدم المساعدة. كما تضيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في إطار هذا الموضوع على أن إمكانية الاتفاق بين الدول المتعاقدة من أجل تحديد فترة زمنية يمنع بعد انقضائها تقديم المساعدة من طرف دولة لأخرى، و التي يجب أن يتم احتسابها ابتداء من تاريخ إصدار السند الأصلي الذي يؤكد نفاذ و استحقاق الضريبة على المكلف، حتى و لو تم استبداله فيما بعد بسند آخر. كما لا يكون لأي طلب بتحصيل الإيرادات التي تقبلها دولة متعاقدة في تلك الدولة أي أولوية على طلبات الدائنين الآخرين تسري على ذلك الطلب لتحصيل الإيرادات بموجب أنظمة الدولة المتعاقدة الأخرى[2564].

و بالرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية الجزائرية فإننا نلاحظ أن أغلبها قد تضمن أحكاما خاصة بالتقادم باستثناء البعض منها[2565]. تؤكد الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و حكومة البوسنة و الهرسك أن المسائل المتعلقة بأجل تقادم الدين الجبائي يحكمها دون سواه تشريع الدولة الملتمسة[2566] . كما تضيف نفس الاتفاقية أن عمليات التحصيل التي تقوم بها الدولة الملتمس لديها اثر تقديم طلب المساعدة و التي طبقا لتشريع هذه الدولة ، قد يكون من شأنها وقف أو قطع أجل التقادم ، لها نفس الأثر بالنسبة لتشريع الدولة الملتمسة، و هنا يجب أن تعلم الدولة الملتمس لديها الدولة الملتمسة بالتدابير المتخذة لهذه الغاية[2567]. و هو ما نصت عليه الاتفاقيات المبرمة مع الأردن، اسبانيا، فرنسا و تركيا، في حين استخدمت الاتفاقيات الأخرى صياغة مختلفة، إذ تنص الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بريطانيا على أنه بغض النظر عن أحكام الفقرتين 03 و 04 فان آجال التقادم و الأولوية المطبقة وفقا لتشريع دولة

[2563] - الفقرة الخامسة من المادة 27 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

[2564] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، 2016، الفقرة 24 و 25، الصفحة 381، و الفقرات 24 و 25 من التعليقات على نموذج هيئة الأمم المتحدة، الصفحة 491.

[2565] – الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي لم تتضمن أحكاما تتعلق آجال التقادم المطبقة على الدين الجبائي هي الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر و كل من جنوب إفريقيا، اندونيسيا، النمسا، كوريا، البرتغال، قطر.

[2566] – الفقرة الثامنة من المادة 28 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و حكومة البوسنة و الهرسك، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 10–11، المؤرخ في 10–11، الجريدة الرسمية عدد 08، الصفحة 15.

[2567] – الفقرة التاسعة من المادة 28 للاتفاقية المبرمة بين الجزائر و حكومة البوسنة و الهرسك.

متعاقدة على دين جبائي بحكم طبيعته تلك، لا تطبق على دين جبائي مقبول من طرف الدولة لأغراض الفقرتين 03 أو 04. زيادة على ذلك فان دينا جبائيا مقبولا من طرف هذه الدولة لأغراض الفقرتين 03 أو 04 لا يمكن أن تطبق عليه أي أولوية في هذه الدولة طبقا لتشريع الدولة المتعاقدة الأخرى،[2568] و هذه هي نفس الصياغة التي تم تضمينها في الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من بلجيكا، ألمانيا، موريتانيا، و روسيا و اليابان.

ثالثا–عرض النزاعات الخاصة بطلبات تحصيل الإيرادات على الهيئات القضائية

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في أحكام المادة 27 على أنه لا يمكن رفع الدعاوى المتعلقة بوجود مطالبة إيرادات لدولة متعاقدة أو بصحتها أو مقدارها أمام المحاكم و الهيئات الإدارية التابعة للدولة المتعاقدة الأخرى التي استلمت طلبا بتقديم المساعدة في تحصيل الضرائب للدولة الأولى[2569]، و هذا بغرض منع الهيئات الإدارية و القضائية البث في تلك المسائل.

و هو ما لم تأخذ به الجزائر الا في بعض اتفاقياتها الجبائية، و يتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة مع كل من موريتانيا، روسيا و ألمانيا و اليابان، أما باقي الاتفاقيات لم تتضمن إشارة إلى مثل هذا الحكم. يبقى موقف الدول المتعاقدة هنا مبهما وغامضا لا يوضح إذا كان يمنع رفع أي دعوى إدارية أو قضائية بهذا الخصوص، و بالتالي هل يمكننا أن نستخلص من هذا الموقف، أن عدم تضمين هذه المجموعة من الاتفاقيات لمثل هذا الحكم، قد يعني أساسا أنه يمكن للمكلفين بالضريبة رفع دعاوى فيما يخص صحة أو مقدار المطالبات الخاصة بالدولة المتعاقدة التي تطلب المساعدة، و ذلك أمام المحاكم والهيئات الإدارية للدولة التي استلمت طلب المساعدة؟ كان لا بد على السلطات المتفاوضة للدول المتعاقدة توضيح موقفها حول هذا الموضوع بشكل صريح في نصوص الاتفاقيات.

رابعا–تغير الظروف القانونية لتقديم طلب تحصيل الإيرادات

قد يحدث أن تقدم إحدى الدول المتعاقدة طلبا بتحصيل إيرادات نافذة و مستحقة لدولة أخرى أو من أجل اتخاذ تدابير تحفظية، في ظروف معينة تسمح كليا بذلك، لتتغير تلك الظروف السابقة بعد مضي فترة من تقديم الطلب و قبل تحصيل الإيرادات و تحويلها للدولة الأخرى، أين تصبح تلك المطالبة بالإيرادات غير نافذة و غير مستحقة . وهنا يطرح تساؤل مهم حول موقف الدول المتعاقدة من هذه

[2568] – الفقرة الخامسة (05) من المادة 25 للاتفاقية المبرمة بين بريطانيا و الجزائر ، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 16–156، المؤرخ في 26 ماي 2016، الجريدة الرسمية عدد 33، الصفحة 14.

[2569] – الفقرة السادسة (06) من المادة 27 لنموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية 2014.، و نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة

الحالة؟ و هو ما حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الإجابة عليه من خلال إلزام الدولة التي قدمت طلب التحصيل بالقيام بإخطار الدولة التي استلمت الطلب بهذا التغير الذي حدث، أين يمكن للدولة الثانية أن تطلب من الدولة الأولى تعليق الطلب أو القيام بسحبه، و في حالة استيفاء الشروط مرة أخرى فانه يصبح بإمكان الدولة صاحبة الطلب إعادة إيداعه[2570].

و في الأخير حسب ما جاء في نص الاتفاقيات النموذجية فان الدولة المتعاقدة التي تلقت طلبا بمساعدة الدولة المتعاقدة الأخرى في تحصيل إيراداتها الجبائية تبقى حرة في رفض هذا الطلب إذا كان ذلك يؤدي إلى تنفيذ إجراءات إدارية مخالفة للأنظمة و الممارسات الإدارية في تلك الدولة المتعاقدة أو الدولة الأخرى أو تنفيذ إجراءات قد تتعارض مع النظام العام. كما أنها غير ملزمة بتقديم المساعدة إذا لم تتخذ الدولة المتعاقدة الأخرى جميع التدابير المعقولة للتحصيل أو التحفظ، أو في الحالات التي يكون فيها العبء الإداري الذي تتحمله تلك الدولة غير متناسب بشكل واضح مع المنفعة التي ستحققها الدولة المتعاقدة الأخرى[2571].

المطلب الثاني– تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة

تتوقف السيادة الجبائية للدول دائمًا عند انتهاء الحدود المقررة لإقليمها، غير أن التطورات الاقتصادية الدولية و زيادة حركة رؤوس الأموال بين الحدود، خلقت الحاجة الملحة بالنسبة للإدارات الجبائية للحصول على معلومات من مصدر أجنبي أكثر من أي وقت مضى و ذلك من أجل ضمان الامتثال الضريبي الكامل للمكلفين بالضريبة. و في هذا الإطار تضمن كل من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و نموذج هيئة الأمم المتحدة أحكام خاصة بتبادل المعلومات و المبادئ التي تحكمها، والتي يلاحظ من خلالها تشابه كلي للمبادئ المعتمدة من طرف كلتا المنظمتين، وما يؤكد ذلك هو اعتماد هيئة الأمم المتحدة بصفة عامة للتعليقات الخاصة بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من أجل تفسير هذه الأحكام، على الرغم من أن هذا الأخير لديه نطاق أوسع في عدة نواح من الحكم المقابل للنموذج الأول[2572].و قد تأثرت الجزائر كثيرا في اتفاقياتها الجبائية بالنسبة لإجراء تبادل المعلومات بالاتفاقيات النموذجية، وهو ما سنحاول تبيانه لاحقا.

[2570] – الفقرة السابعة (07) من المادة 27 لنموذج اتفاقية منع الازدواج لضريبي لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية 2014، و نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة.

[2571] – الفقرة الثامنة (08) من المادة 27 من الاتفاقيات النموذجية

[2572] - ONU , Modèle de convention fiscale, paragraphe 1.2, page 446.

الفرع الأول– الإطار القانوني لتبادل المعلومات الجبائية دوليا

يعتبر مجال تبادل المعلومات في الميدان الجبائي موضوعا حساسا باعتباره ينطوي أساسا على كشف المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة التي ينبغي في الأصل الحفاظ على سريتها من طرف الإدارة الجبائية، و لذلك كان من الواجب تنظيم هذا المجال في إطار اتفاقي دولي، فماذا يقصد بتبادل المعلومات في الميدان الجبائي و ما هي أهدافه، و فيما تتمثل الأشكال التي يتم من خلالها الاتفاق على تبادل المعلومات.

أولا– مفهوم تبادل المعلومات في الميدان الجبائي

تطرقت المنظمات الدولية إلى وضع تعريف لإجراء تبادل المعلومات الجبائية نظرا للنتائج المهمة التي يمكن أن يحققها، أين تضمنت الوثيقة التوجيهية لمجلس الاتحاد الأوروبي أن تبادل المعلومات الجبائية هو كل تبادل تقوم به دولة عضو لمعلومات ذات صلة تساهم في التقدير الصحيح للوعاء الضريبي[2573]. و هو تقريبا ما تضمنه نص المادة 04 من الاتفاقية المشتركة لمجلس أوروبا و منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية اللتان صرحتا بأنه كل تبادل لمعلومات تتعلق بتقدير أو تحصيل أو استرداد و تنفيذ المطالبات الجبائية أو إجراءات الملاحقة الإدارية أو القضائية. في حين عرفته هيئة الأمم المتحدة في النموذج الخاص بها سنة 2001 بأنه ذلك التبادل للمعلومات الذي تجريه السلطات المختصة للدول المتعاقدة ويقتضيه تطبيق الاتفاقية الجبائية أو التشريعات الداخلية بالنسبة للضرائب التي تشملها الاتفاقية الجبائية و على الأخص منع التهرب و الغش الضريبيين. الا أن هذا التعريف الأخير يفتقر إلى تعريف مصطلح المعلومات بعكس نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الخاصة بتبادل المعلومات التي توضح انه يقصد بمصطلح المعلومات "أي حقيقة أو واقعة أو سجل أو بيان مهما كان الشكل الذي وردت به [2574].

ثانيا – أشكال اجراء تبادل المعلومات في الميدان الجبائي الدولي

تختلف و تتنوع طرق تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة، نجد منها البنود المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي و التي تؤكد على ضرورة تبادل المعلومات بين

[2573] - الوثيقة التوجيهية لمجلس الاتحاد الأوروبي رقم EEC/77–799 / الصادرة سنة 1977 والمتعلقة بسبل التعاون المتبادل بين السلطات المختصة للدول الأعضاء في مجال الضرائب المباشرة والضرائب المفروضة على أقساط التأمين.

[2574] - موفق سمور المحاميد، التعاون الضريبي من خلال تبادل المعلومات في ضوء الاتفاقيات الجبائية النموذجية: دراسة مقارنة، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية و القانونية، المجلد 10 العدد 01، 2013، الصفحة 252.

الدول المتعاقدة فيما يخص التطبيق الفعال لهذه الاتفاقيات و كذا تطبيق القانون الداخلي للدول المتعاقدة. إضافة إلى الاتفاقيات الخاصة بتبادل المعلومات و التي تختلف عن اتفاقيات الازدواج الضريبي في كون موضوعها يتعلق فقط بتبادل المعلومات، كما أنها تتناول كل من الضرائب المباشرة إضافة إلى ضرائب أخرى كالرسم على القيمة المضافة. كما نجد أيضا الاتفاقيات الإقليمية التي تنص على المساعدة الجبائية مثل الاتفاق المتعدد الأطراف لرابطة جنوب شرق آسيا للتعاون الإقليمي لتجنب الازدواج الضريبي والمساعدة الإدارية، و كذا الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الضريبية المتبادلة للمنتدى الإفريقي للإدارة الجبائية (لم تدخل حيز التنفيذ بعد)[2575]. و أخيرا نجد اتفاقية الفاتكا (FATCA) التي أبرمتها الولايات المتحدة الأمريكية مع مختلف الدول بما في ذلك الجزائر و المتعلقة بتبادل المعلومات حول الحسابات البنكية.

01–الاتفاقيات الدولية المبرمة بشأن المساعدة المتبادلة في المجال الجبائي

تلعب اتفاقيات المساعدة الدولية دورا مهما في تنظيم الميدان الجبائي و على الأخص تبادل المعلومات الضريبية بين الدول، و مثال ذلك اتفاقية ستراسبورغ حول المساعدة الإدارية المتبادلة في الشؤون الضريبية التي طورتها كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و مجلس أوروبا سنة 1988 ودخلت حيز التنفيذ في 1995، و التي تضمنت أحكام متنوعة لتبادل المعلومات الضريبية من بينها تبادل المعلومات بموجب طلب في المادة الخامسة منها، تبادل المعلومات التلقائي في المادة السادسة، و بعض القيود و الشروط الواردة في المادتين 21 و 22. ليتم الاتفاق على تحسين مستوى معايير تبادل المعلومات في هذه الاتفاقية سنة 2009 من خلال تضمينها أحكام جديدة تهدف إلى التخلص من عقبات تبادل المعلومات خاصة ما يتعلق بالسرية المصرفية التي يحميها القانون، وكذا فتح المجال لدول أخرى غير دول مجلس أوروبا و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من أجل الانضمام للاتفاقية و بالتالي تكون أكثر فعالية في مواجهة التهرب الضريبي. كما أن هذه الاتفاقية تبقى مستقلة عن جميع الاتفاقيات الدولية الأخرى بما في ذلك المتعلقة بالشؤون الجبائية و لا تتقيد بمضمونها[2576].

02–الاتفاقية النموذجية لتبادل المعلومات الجبائية

توصلت مجموعة العمل التي كلفتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بالبحث في مجال التعاون الجبائي و تبادل المعلومات بحضور عدد من الدول التي تعتبر كجنات ضريبية (مثل برمودا و سان

[2575] - Africain Tax Administration Forum, guide pratique sur l'échange de renseignement a l'attention des pays en voie de développement, l'ATAF, Afrique de sud, 2013, page 10.

[2576] - موفق سمور المحاميد، التعاون الضريبي من خلال تبادل المعلومات في ضوء الاتفاقيات الجبائية النموذجية: دراسة مقارنة المرجع السابق، الصفحة 259.

مارينو..) في إطار المنتدى الذي نظمته، إلى إعداد اتفاقية نموذجية لتبادل المعلومات في الميدان الجبائي سنة 2002 تقوم أساسا على تشجيع التعاون الجبائي الدولي عن طريق تبادل المعلومات، بحيث تضمنت أحكاما تفصيلية و متكاملة تهدف إلى إرساء معايير ما يسمى بتبادل المعلومات الفاعل (Effective Exchange of information)[2577].

03–بنود تبادل المعلومات المدرجة في الاتفاقيات الجبائية النموذجية لمنع الازدواج الضريبي

تتضمن أحكام الاتفاقيات النموذجية لكل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة إضافة إلى الاتفاقيات الجبائية المبرمة فعلا بين الدول بندا خاصة يتعلق أساسا بتبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية للدول المتعاقدة. و الذي حاولت من خلاله الدول التأكيد على أهمية تبادل المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة بين الدول المتعاقدة ، و دوره الفعال في التطبيق الحسن لأحكام الاتفاقيات الجبائية و الحفاظ على المصالح المالية لدول.

04–قانون الامتثال الضريبي –اتفاقية الفاتكا(FATCA) –

تعود تسمية قانون الفاتكا «**FATCA**» إلى اختصار عبارة Foreign Account Tax Compliance « Act « ، التي يقصد بها نظام الالتزام الضريبي على الحسابات البنكية التي يملكها الأمريكيين، بالخارج[2578]. و يعتبر قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبية برنامجا اعتمدته الو.م.أ من أجل مكافحة التهرب الضريبي الذي قد يلجأ إليه مواطنوها من خلال حفظ أموالهم في حسابات خارج حدودها الإقليمية، أين تم عرض هذا القانون لأول مرة عام 2009، لتقر به الحكومة عام 2013 ودخل حيز النفاذ في نفس السنة[2579]. و أهم ما يميز هذا القانون هو أسبقية التطبيق خارج نطاق الولايات المتحدة الأمريكية، وهذا يعني أولوية تطبيقه على قوانين الدول الأخرى[2580].

يستند هذا القانون أساسا على التزام المؤسسات المالية للدول التي تبرم معها الو.م.أ اتفاقية الفاتكا بتبليغ مصالحها الجبائية عن تفاصيل الحسابات المصرفية التي تفتح بناءا على طلبات الزبائن سواء

2577 - موفق سمور المحاميد، نفس المرجع، الصفحة 259.

2578 - عبده عجلان بابكر سلامة/ بن هذال ماجد القحطاني، أثر قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبية "فاتكا" في النظام المصرفي السعودي–دراسة ميدانية، *Revue Global Journal of Economics and Business*، المجلد السادس العدد الثاني، 2019، الصفحة 306.

2579 – أسيل باقر جاسم محمد، أثر قانون الفاتكا الأمريكي على الالتزام بالسرية المصرفية في العراق، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد عدد خاص لسنة 2019، الصفحة 130.

2580 – هدى كرماني، قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبية في ظل السرية المصرفية–حالة الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية و الاجتماعية ، العدد 50، ص 61–75، 2018، الصفحة 65.

كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وهذا حتى تتمكن مصلحة الضرائب للو.م.أ من إحصاء تلك الحسابات و أخذها بعين الاعتبار عند إخضاع أصحابها للضريبة في حالة خضوعهم للقوانين الأمريكية[2581].

وما تجدر الإشارة إليه هو أن هذا القانون يطبق على جميع الحسابات البنكية الأجنبية الخاصة بمختلف أنواع الأموال و على الودائع تحت الطلب و على حسابات الاستثمار مهما كانت عملتها، والتي تبلغ على الأقل 50 ألف دولار[2582]. فهو يشكل حلا لمواجهة التهرب الضريبي الذي قد يلجأ إليه الأمريكيون بفتح حسابات بنكية في بلدان أجنبية. و على الرغم من أن البعض يرى هذا القانون هو نهاية السر البنكي باعتباره يلزم البنوك بتقديم جميع التفاصيل الخاصة بالعملاء الأمريكيين، الا أن الو.م.أ تؤكد على أن المؤسسات المالية الرافضة للامتثال للقانون ستتعرض لعقوبات مالية واقتصادية كالحرمان من التعامل في السوق العالمي للدولار الأمريكي أو الحرمان من تسوية المعاملات بالدولار الأمريكي، و كذا خصم ما يقارب 90 بالمائة من قيمة التحويلات المالية داخل الو.م.أ[2583].

ثالثا–الإطار التشريعي لتبادل المعلومات الجبائية في القانون الجزائري

تضمن التشريع الجزائري في نصوصه الإشارة إلى ضرورة تبادل المعلومات لأغراض جبائية بين الجزائر و مختلف الدول التي تبرم معها اتفاقات دولية، و هو ما سنبينه في الآتي:

01–تبادل المعلومات وفقا للقوانين المحلية

تعتبر الجزائر من بين الدول التي تشجع على التعاون الجبائي الدولي من خلال تبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية الدولية، سواء كان ذلك في تشريعاتها الداخلية أو الاتفاقيات التي أبرمتها مع نظيراتها من الدول. فعلى الرغم من حرصها على مراعاة مبدأ السر المهني الذي يشكل التزاما قانونيا تترتب عليه آثار قانونية، والذي يمنع موظفي الإدارة الجبائية من إفشاء المعلومات المتحصل عليها تحت طائلة العقوبات الجزائية و التأديبية[2584]، فان المشرع في قانون الإجراءات الجبائية قد سمح بتخفيف

2581 – أسيل باقر جاسم محمد، المرجع السابق، الصفحة 128.

2582 – آسيا هيري/ عبد القادر بوعزة، نظام الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية FATCA و دوره في الحد من التهرب الضريبي الدولي–اتفاقية تنفيذ قانون الفاتكا بين الجزائر و الو.م.أ نموذجا–، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد 06، العدد 01 جوان 2021، ص 341–352، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، الصفحة 351.

2583 - عبده عجلان بابكر سلامة/ بن هذال ماجد القحطاني، المرجع السابق، الصفحة 306.

2584 – بخدة عواد، السر في المادة الجبائية، رسالة دكتوراه تخصص القانون العام الاقتصادي، جامعة وهران 02 محمد بن احمد، 2020–2021، الصفحة 269.

حدة هذا المبدأ و استبعاد تطبيقه في الحالات المتعلقة بتبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية للدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات ثنائية[2585].

و في هذا السياق قام المشرع في إطار قانون المالية لسنة 2015 بالتأكيد على أهمية تبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية لمختلف الدول، من خلال صياغة حكم يلزم به البنوك و المؤسسات المالية و شركات الاستثمار و الصناديق المشتركة للتوظيف وشركات التأمين و كل شركة أو هيئة مالية بتقديم المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلفين بالضريبة الذين ينتمون للدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات تبادل معلومات لأغراض جبائية[2586]. و بغرض تطبيق هذا الحكم فقد تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 17–107[2587]، الذي يحدد من خلاله كيفيات إرسال هذه المعلومات إلى الإدارات الجبائية[2588].

تضمن هذا المرسوم تحديد الجهات المكلفة بالتبليغ و هي نفسها المذكورة في نص قانون المالية لسنة 2015[2589]، كما تضمن تحديد المعلومات الواجب تقديمها و المتمثلة في: عناصر تعريف الهيئة المبلغ عنها (الاسم، اللقب، اسم الشركة، العنوان رقم التعريف الجبائي و رقم السجل التجاري) حسب طبيعة المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا. أما بالنسبة للأنواع الأخرى من

[2585] – تنص الفقرة الأولى المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه:" يلزم بالسر المهني ، بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات، و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به..." كما تنص الفقرة الثالثة (03) من المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المعدلة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2007، والتي تنص "غير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح ..... . كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب."

[2586] – المادة 79 من القانون رقم 14–10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، الموافق ل 08 ربيع الأول عام 1436، والمتضمن قانون المالية الجزائري لسنة 2015، الجريدة الرسمية عدد 78 لسنة 2014.

[2587] – المرسوم التنفيذي رقم 17–107 المؤرخ في 07–03–2017 الذي يحدد كيفيات إرسال المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة إلى الإدارة الجبائية للدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاق تبادل المعلومات الجبائية، الجريدة الرسمية عدد17.

[2588] – المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 17–107.

[2589] – تنص المادة الثانية (02) من المرسوم التنفيذي رقم 17–107 على أن:" الهيئات الخاضعة لواجب تبليغ المعلومات هي البنوك و المؤسسات المالية و شركات الاستثمار و الصناديق المشتركة للتوظيف وشركات التأمين وكل شركة أو هيئة مالية"

المعلومات المبلغ عنها عند دخول أي اتفاق حيز التنفيذ فان الإدارة الجبائية تعلم الهيئات المبلغة حسب أحكام الاتفاقات المبرمة عن طبيعة المعلومات التي هي موضوع التبليغ[2590].

كما يؤكد المشرع على أن الإدارة الجبائية هي السلطة المختصة في مجال إرسال المعلومات[2591]، ومنحها السلطة التقديرية في تحديد الطريقة و الأشكال التي يتم من خلالها تبادل المعلومات[2592].

02–تبادل المعلومات في إطار الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر

تضمنت الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع نظيراتها من الدول بخصوص منع الازدواج الضريبي بندا خاصا ينص على ضرورة تبادل المعلومات الجبائية فيما بينها، و ذلك بغرض التطبيق الحسن لأحكام هذه الاتفاقيات. اعتمدت في صياغة هذا البند على أحكام الاتفاقيات النموذجية بدرجات متفاوتة مع بعض الاختلافات، و هو ماسنبينه فيما بعد. و لكن قبل ذلك فإننا يجب أن نذكر بأن عدد البلدان التي يمكن للجزائر أن تتبادل معها المعلومات بشأن الأشخاص الخاضعين لسيادتها الجبائية ضئيل. فالجزائر ملزمة فقط بتبادل المعلومات مع 37 دولة أبرمت معها اتفاقيات جبائية (طبعا إلى غاية 2023 هناك اتفاقيات لم تدخل حيز النفاذ بعد و بالتالي ليست ملزمة بتبادل المعلومات معها)، والتي تشكل معدل 17٪ من العدد الإجمالي لدول العالم. و قد نتج عن هذا العدد المنخفض من الاتفاقيات ترك مساحة جغرافية كبيرة إلى حد ما، لا يمكن فيها تبادل المعلومات الجبائية، مما يسمح للأفراد أو الشركات الذين يغريهم التحويل غير المشروع لرأس المال باستثمار أموالهم داخل إقليمها[2593].

03–تبادل المعلومات في إطار اتفاقية الفاتكا "FATCA"

قامت الجزائر في 2015 بالتوقيع على اتفاقية الامتثال الضريبي التي فرضتها الولايات المتحدة الأمريكية على مختلف الدول، و المتعلقة بتنفيذ قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبية و تمت المصادقة عليه سنة 2016 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 16–328[2594]. و لكن ما يمكن أن نلاحظه من استقراء أحكام هذه الاتفاقية أنها جاءت منحازة أكثر إلى الو.م.أ، وذلك لأنها تبين فقط قواعد تبادل

2590 – المادة الثالثة (03) من المرسوم التنفيذي رقم 17–107.

2591 – المادة الرابعة (04) من المرسوم التنفيذي رقم 17–107.

2592 – المادة الخامسة (05) من المرسوم التنفيذي رقم 17–107.

2593 - Bachir Yelles Chaouche, Fuite de capitaux, OP.cit, page 02.

2594 – المرسوم الرئاسي رقم 16–328، المؤرخ في 14 ديسمبر 2016، الجريدة الرسمية عدد74 لسنة 2016، المتضمن المصادقة على الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الولايات المتحدة الأمريكية الخاصة بتحسين الامتثال الضريبي الدولي و تنفيذ قانون الامتثال الضريبي للحسابات البنكية فاتكا الموقعة بتاريخ 13 أكتوبر 2015.

المعلومات المطبقة على المؤسسات المالية الجزائرية بالتفصيل دون التطرق إلى كيفية تطبيق هذه الأحكام على المؤسسات المالية الأمريكية. فهي تبدو ذات توجه أمريكي[2595]. كما نسجل غياب اتفاقية مبرمة بين الدولتين بشأن منع الازدواج الضريبي، إذ كان من الأولى إبرام هذه الأخيرة لتنمية العلاقات الاقتصادية وتشجيع الشراكة بينهما، قبل إبرام اتفاقية الفاتكا و المطالبة بتبادل المعلومات.

04–انضمام الجزائر للمنتدى العالمي للشفافية و تبادل المعلومات لأغراض جبائية

بتاريخ 01سبتمبر 2021 قامت الجزائر بالالتحاق بالمعركة الدولية ضد التهرب الضريبي، حسب ما تم التصريح به على الموقع الإلكتروني للمنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية من طرف ماريا جوزي جارد رئيسة المنتدى العالمي للشفافية و تبادل المعلومات لأغراض جبائية. و التي صرحت بأنها ترحب بانضمام الجزائر لهذا المنتدى من أجل محاربة الغش والتهرب الضريبيين، وبذلك أصبحت الجزائر العضو 163 في هذه الهيئة التي تضم جميع دول مجموعة العشرين وجميع أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وجميع المراكز المالية الدولية وعدد كبير من البلدان النامية[2596]، لتوقع سنة 2024 على اتفاقية المساعدة الإدارية في المسائل الجبائية[2597].

05–تبادل المعلومات في إطار القانون الجزائري لمكافحة تبييض الأموال و تمويل الإرهاب

و علاوة على ما سبق تطرق مشروع القانون المعدل للقانون رقم 05–01 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما للسر البنكي، لتوسيع مجال التعاون الدولي من خلال السماح للهيئات المختصة بتبليغ الهيئات المختصة للدول الأخرى بجميع العمليات التي يشتبه بأنها تهدف لتبييض الأموال أو تمويل الإرهاب و عدم استعمال هذه المعلومات لأغراض غير تلك المنصوص عليها في هذا القانون[2598]. وتؤكد أحكام هذا القانون أن الأشخاص الخاضعين له ملزمون بتقديم جميع المعلومات و الوثائق الضرورية للهيئات المختصة في الآجال المحددة، دون إمكانية الاحتجاج بالسر المهني أو السر البنكي[2599]. و في المقابل يوفر هذا القانون الحماية للخاضعين فلا يمكن مباشرة أي متابعة جزائية أو مدنية من أجل انتهاك السر البنكي أو المهني ضدهم، حتى في حالة إثبات انتفاء الجريمة المشتبه فيها فهم معفون من أي مسؤولية إدارية أو مدنية أو جزائية. كما يمنع على

2595 – آسيا هيري/ عبد القادر بوعزة، المرجع السابق، الصفحة 351.

2596 - www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/l-algerie-rejoint-le-forum-mondial-sur-latransparen ce-et-l-echange-de-renseignements-a-des-fins-fiscales.htm

2597 – نشرة المديرية العامة للضرائب "من أجل إدارة جبائية ملتزمة في العلاقات الجبائية الدولية"، العدد 97.

2598 – المادة 10 من القانون رقم 23–01 التي تعدل المادة 25 من القانون رقم 05–01 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما.

2599 – المادة 10 من القانون رقم 23–01 التي تعدل و تتمم المادة 22 من القانون رقم 05–01 السابق الذكر .

الخاضعين الكشف عن وجود إخطار بالشبهة أو معلومات متعلقة بها تم إرسالها إلى الهيئة المختصة[2600].

الفرع الثاني –إجراءات تبادل المعلومات في إطار الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي

تتضمن الاتفاقيات الجبائية النموذجية و معظم الاتفاقيات الجبائية المبرمة حاليا بندا خاصا ينص على ضرورة تبادل المعلومات في المجال الجبائي بين الدولتين المتعاقدتين، حسب ما نصت عليه المادة 26 من كلا النموذجين، التي تضمنت طرق تبادل المعلومات و المجالات التي يشملها. و هو ما سنوضحه آتيا.

أولا– المجالات التي يشملها بند تبادل المعلومات

تؤكد هيئة الأمم المتحدة أنه ينبغي إعطاء تفسير واسع لمصطلح "تبادل المعلومات" الذي يشمل تبادل الوثائق والمعلومات غير المرتبطة بفئة معينة من دافعي الضرائب، وتوفير المعلومات من جانب دولة متعاقدة بشكل مستقل عما إذا كانت الدولة المتعاقدة الأخرى ترسل المعلومات إليها في ذلك الوقت أم لا. كما يشمل تبادل المعلومات حول جميع المسائل الضريبية دون المساس بالقواعد العامة والأحكام القانونية المنطبقة على حقوق الدفاع والشهود في المحاكمة. ويمكن تبادل المعلومات في حالة مخالفة قانون الضرائب بموجب اتفاقيات مساعدة ثنائية أو متعددة الأطراف[2601]. و لكن ما يمكن التأكيد عليه بصفة عامة هو أن الهدف من وراء لجوء الدول لاعتماد بند تبادل المعلومات في الاتفاقيات الجبائية يتمثل أساسا في السهر على التطبيق الجيد و الفعال لأحكام منع الازدواج الضريبي أولا، و من ثم منع ظاهرتي التهرب و الغش الضريبيين و حسن تطبيق القوانين المحلية بشكل ثانوي.

01– تبادل المعلومات بشأن التطبيق الفعال لأحكام اتفاقية منع الازدواج الضريبي

تحكم المادة 26 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون إجراءات تبادل المعلومات لغرض تحصيل الضريبة وفقا للمبدأ المنصوص عليه في المادة 27 من نفس الاتفاقية، و كذا إجراء تبادل المعلومات لأغراض إجراء الاتفاق المتبادل المطبق وفقا لنص المادة 25 من نفس الاتفاقية[2602].وتؤكد هيئة الأمم المتحدة أن المادة 26 من النموذج الخاص بها تتضمن القواعد التي يمكن بموجبها تبادل المعلومات إلى أوسع حد ممكن من أجل تيسير التطبيق الصحيح لأحكام الاتفاقية ومساعدة الدول المتعاقدة في

2600 – المادة 10 من القانون رقم 23–01 التي تعدل المادتين 23 و 24 من القانون رقم 05–01 السابق الذكر .

2601 - ONU ,Modèle de convention fiscale, paragraphes 5 et 5.3, page 448.

2602 – منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي ، 2016، الفقرة 03، الصفحة 359.

إنفاذ قوانينها الضريبية، ولذلك يجب تفسير الالتزام بتبادل المعلومات المشمولة بهذه المادة على نطاق واسع ، ويجب عدم توسيع حدود تنفيذها بالتشابه مع الحالات التي لا تتوافق مع معناها الدقيق، ولذلك يجب فهم المادة على أنها تعني أن الدول المتعاقدة ملزمة بتشجيع التبادل الفعال للمعلومات[2603].

إذ يلعب بند تبادل المعلومات المنصوص عليه في الاتفاقيات الجبائية الثنائية دورا مهما في التطبيق الفعال لأحكام منع الازدواج الضريبي باعتبار أن العملية تتعلق بمداخيل عابرة للحدود و بمكلف بالضريبة تربطه علاقة اقتصادية و اجتماعية مع عدة دول، و بالتالي لا يمكن أن نتصور تطبيق اتفاقية مبرمة بين دولتين مختلفتين دون اللجوء إلى تبادل المعلومات حول المكلفين بالضريبة الذين يطالبون بتطبيق مثل هذه الاتفاقية، فالأمر يحتاج فعلا لتبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية لهذه الدول من أجل تنفيذ هذه الأحكام سواء كان ذلك عن طريق المراسلات أو الوثائق أو الاتصالات خصوصا عندما يتعلق الأمر مثلا ب:

– تبادل المعلومات من أجل تحديد صفة المقيم في إحدى الدول المتعاقدة و بالتالي إمكانية الاستفادة من أحكام الاتفاقية، و حتى بالنسبة لحالات ازدواج الإقامة للمكلفين أين يصبح من الضروري توفير المعلومات اللازمة و تزويد الإدارات بها من أجل ترجيح الإقامة لإحدى الدولتين.

– تبادل المعلومات من أجل تحديد نوع النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة في إحدى الدول المتعاقدة، و بالتالي تحديد نوع الدخل الخاضع للضريبة من أجل منح حق الإخضاع إما لدولة المصدر أو دولة الإقامة. و كذا تبادل المعلومات بغرض تحديد قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، بما في ذلك الأرباح و الخسائر المخصومة.

–تبادل المعلومات بشأن إثبات وجود منشأة دائمة في إحدى الدولتين المتعاقدتين، و بالتالي نسب الأرباح لها أين يصبح من الواجب إخضاعها للضريبة بدولة تواجدها وليس دولة إقامة المؤسسة التي تعمل تلك المنشأة لحسابها.

–تبادل المعلومات بغرض منح امتيازات بموجب هذه الأحكام الاتفاقية للمكلف بالضريبة سواء كان ذلك إعفاءا كليا أو خصما، خاصة فيما يتعلق بالإخضاع المشترك للمداخيل بين دولة المصدر و دولة الإقامة، كتحديد الضريبة المستحقة و المدفوعة في الدولة الأولى من أجل خصمها من الضريبة المدفوعة في الدولة الثانية.

2603 - ONU ,Modèle de convention fiscale, paragraphe 01, page 446.

– تبادل المعلومات في حالة لجوء المكلف بالضريبة لإجراء الاتفاق المتبادل والتحكيم سواء تعلق الأمر بالحالات التي لم توفر لها الاتفاقية حلولا لمنع الازدواج الضريبي أو حتى الحالات الناتجة عن سوء تطبيق أو تفسير الاتفاقية الجبائية، و ما يتطلبه الأمر من تحقيق و جمع للمعلومات التي تساعد في حل القضايا المطروحة و كذا جميع المسائل الطارئة بعد التصديق على الاتفاقية.

و في هذا الإطار فقد تناولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها على المادة 26 من النموذج بعض الأمثلة التي يمكن تبادل المعلومات بخصوصها بموجب نص الفقرة الأولى من نفس المادة، و التي تشمل مثلا: تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة بشأن مقدار الإتاوات التي تم تحويلها من الدافع لها إلى الشخص المستفيد، بغرض تطبيق أحكام المادة 12. و كذا تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة من أجل منح الإعفاء المنصوص عليه في المادة 12 من الاتفاقية النموذجية، و ذلك بغرض التأكد من أن المتلقي للمبالغ المدفوعة مقيم بالفعل في الدولة التي يوجه لها طلب تبادل المعلومات و هو نفسه المستفيد الفعلي من تلك المبالغ. تبادل المعلومات بغرض القيام بتوزيع الأرباح بشكل صحيح بين المؤسسات المرتبطة ببعضها في عدة دول[2604].

02– تبادل المعلومات بغرض القضاء على الغش و التهرب الضريبيين

تعد كل من مشكلة الغش الضريبي والتهرب الضريبي من القضايا التي تؤرق فكر الدول المتطورة منها و حتى النامية، أين بلغ مثلا حجم الأموال المهربة ما ملايير الدولارات يتم تصديرها بشكل غير قانوني من القارة الأفريقية كل عام نتيجة للتهرب الضريبي والفواتير غير الصحيحة، وكذا الشحن الزائد للمنتجات المستوردة وقلة حجم المنتجات المصدرة[2605]. إذ يسمح بند تبادل المعلومات بكشف المعاملات الهادفة للتهرب و الغش الضريبي، مراقبة أسعار التحويل، وكذا الكشف عن خطر إساءة استخدام الحوافز الضريبية للاستثمار الأجنبي المباشر[2606].

كما أثبتت الممارسات الدولية في السنوات الأخيرة ضرورة القيام باتخاذ تدابير جديدة أكثر مواكبة للواقع الجبائي الدولي، أين ظهر تحول كبير في مستوى التعاون الضريبي في جميع أنحاء العالم. وقد دعت حكومات مجموعة العشرين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وغيرها من المنظمات الدولية الكبرى في نوفمبر 2008، إلى المساعدة في معالجة الأزمة الاقتصادية العالمية من خلال معالجة مشكلة الفضائح الضريبية التي تعاني منها المؤسسات المالية وأدلت بالبيان التالي: يجب على

[2604] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ،نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي 2016، الفقرة 07، الصفحة 362.

[2605] - Africain Tax Administration Forum, Op.cit, page 07.

[2606] - Africain Tax Administration Forum, Op.cit, page 09.

السلطات الجبائية، بناءً على عمل الهيئات المختصة مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مواصلة جهودها لتعزيز تبادل المعلومات في مجال الضرائب، أين يجب أن تتم معالجة مسألة عدم الشفافية وعدم نقل المعلومات الضريبية بجدية ". وتم تسليط الأضواء على استخدام بعض دافعي الضرائب للمعاملات المعقدة عبر الحدود للهروب من التزاماتهم الضريبية وتزايد الحاجة إلى تعاون البلدان للحفاظ على عائداتها الضريبية[2607].

03- تبادل المعلومات بشأن تطبيق القوانين المحلية

إضافة إلى الدور المهم الذي تلعبه قاعدة تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة في تطبيق أحكام الاتفاقيات الخاصة بمنع الازدواج الضريبي بفعالية و منع التهرب و الغش الضريبيين، فهي تلعب دورا مهما في تطبيق أحكام القوانين الجبائية المحلية بشكل صحيح و فعال. و مثال ذلك قد تطالب إحدى الدول المتعاقدة نظيرتها بمجموعة من المعلومات عن المكلفين بالضريبة، مثلا كتحديد أسعار بيع البضائع التي يتم توريدها من طرف شركة مقيمة في دولة لصالح شركة مستقلة في الدولة الأخرى، طلب معلومات حول الحسابات البنكية التي قد تكون لها صلة مع المستفيد الفعلي و التي تكون مسجلة بأسماء أحد أقاربه، تبادل المعلومات المتضمنة قيد تكلفة الخدمات المقدمة في دولة معينة في سجلات شركة معينة بهدف التحقق من خصومات ضريبة القيمة المضافة...، و غيرها من الأمثلة المتعددة التي تحدد إمكانية تبادل المعلومات بالنسبة لها[2608].

و ما تجدر الإشارة إليه أن هناك بعض الدول التي لم تكن توافق على إمكانية تبادل المعلومات بشأن تطبيق القوانين المحلية، من خلال الاكتفاء بتطبيق بند تبادل المعلومات المنصوص عليه في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي فقط فيما يخص تبادل المعلومات بشأن التطبيق الحسن لهذه الاتفاقيات. والتي تؤكد حسب وجهة نظرها أن هذا النوع من الاتفاقيات لم تتم صياغتها من أجل القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، فهي موجهة على الأخص من أجل منع ظاهرة الازدواج الضريبي. ومثال ذلك ما تتبناه سويسرا التي ترى أن بنود تبادل المعلومات المنصوص عليها في اتفاقياتها تهدف فقط إلى التصريح البسيط، وهو ما يجعلها تتبنى مفهوما أكثر تقيدا من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بالنسبة لعبارة "التطبيق الصحيح للاتفاقية"، فهي لا تمنح مساعدة إدارية من حيث المبدأ إلا إذا تم تخفيض المطالبة الضريبية للدولة الأجنبية المنشأة بموجب قانونها الداخلي من خلال تطبيق الاتفاقية.

[2607] - Africain Tax Administration Forum, Op.cit, page 07.

[2608] – لمزيد من الأمثلة التوضيحية لإجراء تبادل المعلومات بشأن التطبيق الفعلي لأحكام القوانين المحلية، يمكن الرجوع إلى نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، النسخة باللغة العربية لسنة 2016، الفقرات هـ، و ، ز ، ح، الصفحة 363 و 364.

ومع ذلك، فقد عدلت نص التحفظ الخاص بها في عام 2004، وقبلت من حيث المبدأ تبادل المعلومات لتطبيق القانون الداخلي للدولة المتعاقدة في حالات "الاحتيال التي يعاقب عليها بالسجن بموجب تشريع الدولتين المتعاقدتين". لتعود في مارس 2009 و تسجل نقطة تحول حقيقية في السياسة الضريبية الخاصة بها، من خلال قبول مبدأ تبادل المعلومات من أجل التطبيق الصحيح للقانون الداخلي للطرف المتعاقد المشترك، دون قيود فيما يتعلق بنوع الجريمة المعنية[2609].

ثانيا– إجراءات تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة وفقا للبند الخاص

تضمنت نصوص البند الخاص بتبادل المعلومات بعض الإجراءات التي يمكن أن يتم بها تنفيذ هذا الإجراء، و هو ما سنحاول تبيانه من خلال التطرق إلى طرق تنفيذها، و المبادئ التي تقوم عليها.

01–طرق تنفيذ إجراء تبادل المعلومات

يمكن القيام بتبادل المعلومات المنصوص عليها في المادة 26 من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بثلاث طرق مختلفة. فقد يتم ذلك بناءً على طلب دولة طرف إلى الدولة الطرف الأخرى، فيما يتعلق بحالة معينة. أو يمكن منحها تلقائيا، و أخيرًا قد يتم تبادل المعلومات بشكل ذاتي من قِبل دولة لصالح دولة أخرى، عندما يكون لهذه الأخيرة مصلحة. تشكل هذه الطرق الثلاثة الشكل الأساسي لتبادل المعلومات ولكن قد توجد طرق أخرى ممكنة مثل التدقيق الضريبي المتزامن[2610].

أ– تبادل المعلومات عند الطلب

تعتبر هذه الطريقة النوع التقليدي لإجراء تبادل المعلومات، فهي تقوم على تقديم طلب من طرف الإدارة إلى نظيرتها لتوفر لها معلومات خاصة تتعلق بوضعية مكلف بالضريبة، على أن تقوم الإدارة الجبائية المقدمة للطلب قبل تقديم ذلك الطلب إلى نظيرتها، باللجوء إلى المصادر المعتادة للحصول على المعلومات و المقررة وفقا للإجراءات الجبائية الداخلية[2611]. و تعتبر طريقة تبادل المعلومات عن طريق الطلب الطريقة الأكثر استخداما بين الدول المتعاقدة منذ النماذج الخاصة بعصبة الأمم، باعتبارها الأقل إلزامية و تقييدا، كما لا تغطي الا عددا محددا من المداخيل[2612]. و قد تناولت المادة

2609 - Marie Bonvin, L'échange de renseignements suivant les nouvelles conventions franco-suisse et américano-suisse: le changement que ces conventions représentent du point de vue suisse, Suisse, Avril 2010, page 20.

2610 - Marie Bonvin, Op.cit, page 30.

2611 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 347, page 489.

2612 - Benchadli Naceur, La coopération administrative internationale en matière fiscale avec référence a la pratique conventionnelle Algero-Française, thèse de doctorat, université d'Oran 02, Algérie, 2017, page 61.

الخامسة من الاتفاقية النموذجية لتبادل المعلومات التي صاغتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية طريقة التبادل عن طريق الطلب باعتباره أسلوب تبادل المعلومات الفاعل[2613].

ب– تبادل المعلومات الأوتوماتيكي (Echange Automatique ou D'office)

يتم تبادل المعلومات التلقائي من خلال إرسال و بصورة منتظمة معلومات خاصة بفئة معينة من الدخل المحقق في إحدى الدولتين المتعاقدتين و الذي تم دفعه لشخص في الدولة المتعاقدة الأخرى، وهذا دون وجود طلب مقدم مسبقا. يجب أن تستند هذه الطريقة وفقا للنماذج المطبقة للأحكام الاتفاقية والتي تم وضعها وفقا للترتيبات الإدارية الخاصة[2614]. و يستلزم تطبيقها اتفاقا رسميا بين السلطات المختصة المعنية. يتضمن بشكل شامل قائمة المعلومات التي يتم التواصل حولها تلقائيا، و كذا شروط تبادلها[2615]. وقد يتعلق الأمر في هذه الطريقة مثلا بتوزيعات الأرباح أو الفوائد أو الإتاوات أو الأجور أو المعاشات التقاعدية التي حصل عليها دافع الضرائب، وقد تتعلق أيضًا بتغيير الإقامة أو الحيازة أو شراء أو إعادة بيع الممتلكات غير المنقولة.

و ما تجدر الإشارة إليه أنه من المحتمل أن تتلقى بعض الدول النامية هذا النوع من المعلومات، على الرغم من أنهم لا يملكون حاليًا القدرة على التحقق الإلكتروني من المعلومات المستلمة مع الإقرارات الضريبية لدافعي الضرائب، إلا أن هذه المعلومات قد لا تزال مفيدة للأغراض الضريبية[2616]. فأغلب الدول النامية لا تتمتع بالخبرة التقنية و تتبع إجراءات محدودة لفرض الضريبة وتحصيلها بشكل لا يتيح لها الحصول على المعلومات المطلوبة، و بالتالي يبقى هذا الأسلوب متاحا للدول المتقدمة دون غيرها كدول الاتحاد الأوروبي، و مثال ذلك ما ورد في نص المادة السادسة من اتفاقية التعاون الإداري المتبادل في الشؤون الجبائية لعام 1988و البروتوكول المعدل لها و كذلك التوجيهات الأوربية الخاصة بالمساعدة المتبادلة و التعاون الإداري في مجال ضريبة القيمة المضافة[2617].

ج– تبادل المعلومات التلقائي (Echange Spontané)

و هي الحالة التي تحصل فيها دولة ما من خلال تحريات معينة على معلومات تفترض بأنها تهم الدولة الأخرى. و مثال ذلك اكتشاف مفتش الضرائب للدولة "أ" أن المبالغ المدفوعة مقابل "الخدمات

2613 - موفق سمور علي المحاميد، أساليب تبادل المعلومات الضريبية بين الخطورة و الأهمية: دراسة مقارنة، مجلة الحقوق، المجلد 10 العدد 01، الأردن، الصفحة 189.

2614 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 347, page 490.

2615 - Benchadli Naceur, Op.cit, page 68.

2616 - Africain Tax Administration Forum, Op.cit, page 11.

2617 - موفق سمور علي المحاميد، أساليب تبادل المعلومات الضريبية بين الخطورة و الأهمية: دراسة مقارنة، المرجع السابق، الصفحة 190.

الاستشارية" المقدمة من الشركة "سع" إلى كيان مرتبط بالدولة "ب" مبالغ فيها، وأن الكيان المرتبط به ليس لديه موظفين وغير قادر على توفير الخدمات المصرح بها. في هذه الحالة يمكن للسلطة المختصة للدولة "أ" إبلاغ السلطة المختصة في الدولة"ب" بأنها قد تتعرض لنفس المخاطر الجبائية[2618]. إذ يستند هذا النوع من التبادل للمعلومات على روح المبادرة التي تتمتع بها الدول والتعاون الايجابي و الفعال من طرف الجهات الإدارية الجبائية، فكفاءة هذا الأسلوب تعتمد على المبادرة التقائية للدول في تبليغ معلومات تهم نظيرتها بشكوك حول تهرب ضريبي[2619].

د– الأساليب الحديثة لتبادل المعلومات

تتطلب الأساليب الحديثة لتبادل المعلومات الجبائية توفير الإمكانيات اللازمة لتنفيذها و هو ما لا تملكه الدول النامية، فهي تعتمد على قدر عال من التنسيق التقني الفعال بين الإدارات الجبائية. ويعتبر "الفحص الضريبي المتزامن" من أهم هذه الأساليب الحديثة الذي يقوم على اتفاق دولتين أو أكثر من أجل قيام كل واحدة منهما بفحص ضريبي تزامنا مع الأخرى بشكل مستقل و ضمن حدودها الإقليمية الخاصة عند وجود مصلحة مشتركة تجمعها تخص المكلفين بالضريبة، و يعتمد تنفيذ هذا الأسلوب على تطبيق الأساليب التقليدية السابقة الذكر.

كما نجد أسلوب الفحص الضريبي خارج الإقليم و الذي يتم من خلال سماح الدولة متلقية الطلب لممثلين من الإدارة الجبائية للدولة التي تطلب اجراء تبادل المعلومات الدخول لإقليمها و المشاركة في الفحص الضريبي سواء بطريقة ايجابية من خلال قيامهم باستجواب الأشخاص بفحص السجلات والدفاتر، أو بطريقة سلبية من خلال الاكتفاء فقط بحضور مقابلات الاستجواب و عمليات الفحص التي يقوم بها موظفو الدولة المتلقية للطلب. ويعد تبادل المعلومات القطاعي أيضا من بين الأساليب الحديثة لتبادل المعلومات الا أنه لا يتعلق بمكلفين بالضريبة محددين بل بقطاع كامل كتبادل المعلومات بشأن القطاع المصرفي أو قطاع التأمين أو تكنولوجيا المعلومات....الخ، من خلال انعقاد اجتماعات بين الأطراف المتعاقدة. و قد ورد هذا الأسلوب في التعليقات الواردة على نموذج اتفاقية الأمم المتحدة تحت تسمية "تبادل المعلومات بناءا على طلب محدد"[2620].

و ما تجدر الإشارة إليه أنه من الجائز للدول المتعاقدة القيام بالجمع بين الطرق الثلاث السابقة الذكر، كما يجوز استخدام أساليب أخرى إلى جانبها غير تلك التي تم ذكرها كالقيام بإجراء "الفحص

[2618] - Africain Tax Administration Forum, Op.cit, page 08.

[2619] - موفق سمور علي المحاميد، نفس المرجع، الصفحة 191.

[2620] - موفق سمور علي المحاميد، أساليب تبادل المعلومات الضريبية، المرجع السابق، الصفحات 193 و194.

المتزامن"[2621]و"الفحص الضريبي في الخارج"[2622] و" تبادل المعلومات حول كل ما يخص القطاع الاقتصادي وليس المكلفين بالضريبة[2623]. غير أن البعض من الدول تأخذ فقط بطريقة تبادل المعلومات عن طريق الطلب، رافضة بذلك أي نوع من التبادل التلقائي أو التبادل الذاتي، و هو ما تأخذ به السلطات الجبائية السويسرية. و يظهر في هذه الحالة من التقييد لطريقة تبادل المعلومات أن المشرع لم يعتمد القواعد القانونية اللازمة لتنفيذ مثل هذه التبادلات[2624].

و بصفة عامة يتم تحديد كيفية تنفيذ إجراء تبادل المعلومات التي تم الاتفاق عليها في الاتفاقية المبرمة بين الدول المتعاقدة من طرف السلطات المختصة و ذلك بشكل نهائي، و الذي يمكن أن يتم من خلال استخدام التقنيات الالكترونية أو غيرها من التقنيات مع إمكانية استخدام أنظمة حماية البيانات من أجل حماية حقوق و حريات المكلفين بالضريبة. كما يمكن أن يشمل أيضا إجراء تبادل المعلومات تقديم إفادات من طرف الشهود و حتى المطالبة بنسخ مصدقة من السجلات الأصلية التي تلتزم الدول المتعاقدة بتوفيرها[2625].

هـ–طرق تبادل المعلومات وفقا للاتفاقيات الجبائية الجزائرية

لم تتضمن أغلب الاتفاقيات الجبائية الجزائرية تحديد طريقة إجراء تبادل المعلومات باستثناء ثلاث اتفاقيات وهي تلك الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر و كل من أوكرانيا، فرنسا و بلجيكا. تؤكد أحكام الاتفاقية الجزائرية–البلجيكية على أنه يتم تبادل المعلومات إما بناءا على طلب يتعلق بحالة معينة، أو

[2621] – تعرفه منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أنه ترتيب بين طرفين أو أكثر يبحث بموجبه كل طرف بصورة متزامنة في إقليمه الشؤون الضريبية لمكلف لهم فيه مصلحة مشتركة من أجل تبادل المعلومات.

[2622] – تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أنه يمكن الحصول على المعلومات من خلال وجود ممثلين للسلطة المختصة للدولة المتعاقدة التي طلبت إجراء الفحص من خلال إجراء مقابلات مع الأفراد و الدول المتعاقدة الأخرى و فحص دفاتر و سجلات المكلف بالضريبة وفقا للإجراءات المتفق عليها بين السلطات، و كل هذا يخضع لمبدأ المعاملة بالمثل بين الدول المتعاقدة، الذي قد تواجهه عدة عراقيل نظرا للسياسات التي تنتهجها الدول المتعاقدة.

[2623] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرة 09، الصفحة 365.

[2624] - Marie Bonvin, Op.cit, page 30.

[2625] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرة 10 و 10.2 ، الصفحة 366.

بصورة آلية فيما يخص فئة أو عدة فئات من المداخيل، أو بصفة تلقائية فيما يتعلق بالمداخيل التي تكتسي معرفتها منفعة لدولة متعاقدة[2626].

و هو نفس الحكم الذي اعتمدته الاتفاقيتين الباقيتين، أين يلاحظ أن الجزائر هنا قامت بالجمع بين طريقة تبادل المعلومات عن طريق الطلب، وتبادل المعلومات التلقائي، و لكن ما يعاب على هذا الحكم أنه لم يتضمن أي إشارة إلى كيفية تطبيق هاتين الطريقتين، بحيث يبقى هذا الحكم عاما كباقي الأحكام و هو ما لا يمكن فهمه. لربما كان من اللازم توضيح هذا الحكم و الاهتمام أكثر بتفاصيل الإجراءات لتسهيل تطبيقه، من خلال توسيع الأحكام النموذجية التي تبقى أحكاما عامة تخضع لحرية الدول. كان من الواجب إعطاء هذه الأحكام حياة وجعلها أكثر فعالية للتطبيق على أرض الواقع. هذه الملاحظة تتعلق فقط بالاتفاقيات التي تضمنت تحديد طريقة إجراء تبادل المعلومات، فكيف هو الحال إذا لتلك الاتفاقيات الباقية التي تضمنت الإشارة إلى إجراء تبادل المعلومات، و لم تحدد حتى ما هي الطريقة التي يتم بها ذلك، وهو ما يثير الشك حولها و يحيطها بدائرة من التساؤلات التي يتوجب فعلا طرحها والبحث عن إجابات حقيقية لها. أول تساؤل يطرح هو ما هي حقيقة تطبيق مثل هذه الأحكام و كيف يتم التعامل معها؟ هل هي فعلا تطبق من طرف السلطات المختصة للدول المتعاقدة، أم أنها مجرد أحكام شكلية لا علاقة لها بالواقع الجبائي للدول، فليس من الكافي فقط امتلاك أحكام متنوعة واتفاقيات متعددة، إن لم يكن بالإمكان تفعيل هذه الأحكام و تطبيقها، فما هي الفائدة من اعتمادها إن لم تكن توفر لنا الحلول المرجوة.

02– مبدأ المحافظة على سرية المعلومات المتبادلة (السر المهني)

تؤكد كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة على وجوب الالتزام بالسر المهني باعتبار أن المعلومات التي يتم تبادلها بين الدول المتعاقدة يجب أن تتم معاملتها باعتبارها معلومات سرية، و ذلك بنفس الشكل الذي تعامل به المعلومات السرية التي يتم جمعها بموجب القوانين المحلية للدول المتعاقدة[2627]. و بالتالي يمنع على أعوان الإدارة الكشف عن الوثائق والمعلومات الخاصة بالوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة شخصا طبيعيا كان أو معنويا، و التي تم اكتشافها في أي مرحلة من مراحل العملية الجبائية، و عدم تداولها أو إفشائها حتى ولو مع زملائه

[2626] – الفقرة الثالثة (03) من المادة 26 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و بلجيكا/، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02–432، المؤرخ في 09 ديسمبر 2002، الجريدة الرسمية عدد82، الصفحة 15.

[2627] – تشمل هذه المعلومات جميع المعلومات التي تم تلقيها، كالمعلومات المقدمة في طلب ما، و المعلومات المرسلة استجابة لطلب ما، بما في ذلك خطابات السلطات المختصة.

الذين لم يشاركوا في العملية[2628]. و بهذا الشكل يكون هذا المبدأ قد خلق ضمانا يحمي به مصلحة المكلف بالضريبة من صلب ضمان آخر تم إقراره لحماية مصالح الدول المتعاقدة.

و قد أخذت الجزائر بنفس المبدأ في جميع اتفاقياتها الجبائية بدون استثناء[2629]، و يشكل هذا القيد حماية بالغة لمصالح المكلف بالضريبة، لذا كان من الضروري النص عليه ضمن التشريع المحلي، وهو ما تضمنه قانون الإجراءات الجبائية كقاعدة عامة بوجوب الالتزام بالسر المهني من طرف أعوان الإدارة الجبائية[2630] وفقا لنص المادة 65 منه[2631]، و هذا تحت طائلة العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات[2632]، كما تناولته المادة 48 و المادة 49 فقرة 01 من القانون العام الأساسي للوظيفة العمومية و أكدت على ضرورة الالتزام به[2633].

[2628] - بخدة عواد، لونيس عبد الوهاب، المسؤولية التأديبية الناجمة عن إخلال عون الإدارة الجبائية بالتزام السر المهني، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 11، العدد 04، 2020، الصفحة 103.

[2629] – تنص الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الإمارات المتحدة في فقرتها الأولى من نص المادة 28 على أنه بالنسبة للمعلومات المتحصل عليها من طرف دولة متعاقدة فتحتفظ لدى هذه الدولة بنفس السرية التي تطبع المعلومات المحصل عليها موجب التشريع الداخلي لهذه الدولة و لا يجوز تبليغها الا للأشخاص أو للسلطات (بما في ذلك المحاكم و الهيئات الإدارية) المكلفة بتحصيل أو بوضع الضرائب المشار إليها في الاتفاقية أو الموكل إليها القيام بالإجراءات أو المتابعات المتعلقة بهذه الضرائب أو بالقرارات الصادرة في شأن الطعون المتعلقة بها ، و لا يجوز لهؤلاء الأشخاص أو لهذه السلطات استعمال المعلومات المذكورة الا لهذه الأغراض في حين يمكنهم الإدلاء بها داخل الجلسات العمومية بالمحاكم أو عند إصدار الأحكام، و قد تناولت تقريبا جميع الاتفاقيات نفس هذا الحكم حرفيا.

[2630] - –بخدة عواد، لونيس عبد الوهاب، الأسباب الوطنية لإفشاء الإدارة الجبائية للسر المهني، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية و السياسية، المجلد 05/ العدد01 ، جامعة المسيلة، 2020، الصفحة 1255.

[2631] - تؤكد المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به."

[2632] – تضمنت المادة 301 من قانون العقوبات النص على العقوبات المقررة في حالة إفشاء السر المهني كالآتي: " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر و بغرامة من 500 إلى 5000 دج الأطباء و الجراحون و الصيادلة والقابلات و جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها أليهم و أفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشائها و يصرح لهم بذلك."

[2633] – يؤكد المشرع الجزائري وفقا لنص المادة 48 من الأمر رقم 06-03 المتضمن القانون العام الأساسي للوظيفة العمومية على أنه :" يجب على الموظف الالتزام بالسر المهني ، و يمنع عليه أن يكشف محتوى أي وثيقة بحوزته أو أي حدث أو خبر علم به أو اطلع عليه بمناسبة ممارسة مهامه، ما عدا ما تقتضيه ضرورة المصلحة . و لا يتحرر الموظف من واجب السر المهني الا بترخيص مكتوب من السلطة السلمية المؤهلة." كما تنص المادة 49 في فقرتها الأولى على الموظف أن يسهر على حماية الوثائق الإدارية وأمنها..."

وزيادة على ذلك فانه يمكن للإدارة الجبائية ممارسة صلاحيات السلطة العامة من خلال تحريك المسؤولية التأديبية و توقيع الجزاء التأديبي على أعوان الإدارة نتيجة ارتكاب خطأ مهني من الدرجة الثالثة وإخلالهم بالتزاماتهم المهنية وإفشاء أو محاولة إفشاء السر المهني بسبب الإهمال أو الرعونة أو بدافع الإضرار بالمصلحة المستخدمة أو بالمكلف بالضريبة، و هذا باعتبارهم موظفين عامين يخضعون للتشريع الوظيفي وللنصوص التنظيمية الداخلية و النظام الداخلي للإدارة الجبائية. وقد وضع المشرع الجزائري في إطار القانون الأساسي للوظيفة العمومية محاولة إفشاء السر المهني بنفس الكفة مع جريمة الإفشاء بحد ذاتها و أعطاهما نفس التكييف، على عكس قانون العقوبات الذي لم يتطرق لمحاولة إفشاء السر ولم يجرمها[2634]، وهو ما أكدته أحكام المادة 180 من القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية[2635]. يترتب عن ارتكاب الخطأ المهني من الدرجة الثالثة و إفشاء السر المهني عقوبات تأديبية من الدرجة الثالثة تم النص عليها في القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية[2636].

أ–حالات جواز إفشاء السر المهني

تشير أحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى انه لا يمكن الكشف عن المعلومات المتبادلة جبائيا الا للسلطات المعنية بما في ذلك المحاكم و الأجهزة الإدارية، أي المعنيون بتحصيل الضرائب أو بنفاذها أو بإقامة دعاوى قضائية بشأنها أو بتحديد الاستئناف المتعلق بها أو بالإشراف على ما سبق ذكره[2637]. و هذا يعني أنه يسمح فقط للمكلف أو وكيله أو أحد الشهود الاضطلاع على هذه المعلومات، بالإضافة إلى السلطات الحكومية أو القضائية المكلفة بتحديد ما إذا كان ينبغي اطلاع المكلف أو وكيله أو الشهود على تلك المعلومات. و لكن لا يجوز لهؤلاء الأشخاص أو السلطات استخدام تلك المعلومات الا لتلك الأغراض فقط.و يجوز لهم كشف هذه المعلومات في

[2634] – بخدة عواد، لونيس عبد الوهاب، المسؤولية التأديبية الناجمة عن إخلال عون الإدارة الجبائية بالتزام السر المهني، المرجع السابق، الصفحة 100.

[2635] – تنص أحكام المادة 180 من القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية على أنه :" تعتبر على وجه الخصوص أخطاء من الدرجة الثالثة الأعمال التي يقوم بها الموظف بما يأتي :

–تحويل غير قانوني للوثائق الإدارية –إخفاء المعلومات ذات الطابع المهني التي من واجبه تقديمها خلال تأديته مهامه –رفض تنفيذ تعليمات السلطة السلمية دون مبرر–إفشاء أو محاول إفشاء الأسرار المهنية..."

[2636] – تضمنت أحكام المادة 163 من القانون الأساسي العام للوظيفة النص على العقوبات المقررة حسب جسامة الأخطاء المرتكبة بما في ذلك الأخطاء من الدرجة الثالثة، حيث تنص على أنه:" تصنف العقوبات التأديبية حسب جسامة الأخطاء المركبة إلى 04 درجات : الدرجة 01–..... الدرجة الثالثة: التوقيف عن العمل من 04 إلى 08 أيام، التنزيل من درجة إلى درجتين ، النقل الإجباري....."

[2637] – الفقرة الثانية (02) من المادة 26 من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية 2014، و الفقرة الثانية (02) من المادة 26 لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة 2011.

الإجراءات القضائية في المحاكم العامة أو في الأحكام القضائية، أي ضمن الجلسات العلنية، أو في القرارات التي تكشف اسم المكلف. و في حالة اعتراض الدول المتعاقدة على جعل المعلومات علنية بواسطة المحاكم فعليها أن تنص صراحة على ذلك في اتفاقياتها الثنائية[2638].

أكد القانون الجزائري في هذا الإطار على عدم التزام أعوان الإدارة بالسر المهني في مواجهة قاضي التحقيق عند استنطاقهم حول وقائع أو مضمون الشكوى التي تقدمها الإدارة ضد مكلف بالضريبة[2639] وفقا للاجراءات المنصوص عليها في المادتين 38 و 72 من قانون الإجراءات الجزائية و المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، و هي الحالة الوحيدة التي أجاز فيها المشرع الجزائري ذلك، دون التطرق إلى الجهات القضائية الأخرى و هو ما يطرح التساؤل حول موقف الإدارة الجبائية أمامها هل تلتزم بالسر المهني في مواجهتها أم تستجيب لها، و هو ما سكت عنه المشرع[2640].

و في هذا السياق يؤكد القضاء الفرنسي أن الكشف عن المعلومات المستمدة من التعاون الإداري الدولي هو مسألة قانونية ممكنة في حالة الإجراءات القضائية، وإلا فإن القاضي لا يمكنه أن يبني تقييمه على هذه المعلومات[2641]. فهو يوسع من نطاق عدم التحجج بالسر المهني أمام الجهات القضائية بما في ذلك وكيل الجمهورية، قاضي التحقيق أو قاضي الحكم[2642].

الا أنه و بغض النظر عن الأحكام السابقة يجوز استعمال المعلومات التي تحصل عليها دولة متعاقدة لأغراض أخرى، عندما تجيز أنظمة كلتا الدولتين استعمالها لمثل هذه الأغراض الأخرى وتسمح السلطة المختصة في الدولة المزودة للمعلومات بمثل هذا الاستعمال[2643]. كالنص على عدم الاحتجاج بالسر المهني حسب نص قانون الإجراءات الجبائية أمام الهيئات الآتية: الدولة و جماعاتها المحلية (المادة 66 ق.ا.ج)–الإدارة المعنية بالتعويض عن نزع الملكية من أجل المنفعة العمومية– و كذا كل من الهيئة المكلفة بالشؤون البحرية و النقل، مفتشية العمل، هيئات الضمان الاجتماعي وصناديق

[2638] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، الفقرة 12 13، الصفحة368.

[2639] - المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[2640] - –بخدة عواد، لونيس عبد الوهاب، الأسباب الوطنية لإفشاء الإدارة الجبائية للسر المهني، المرجع السابق، الصفحة 1259.

[2641] - CE, 04 juin 2008, n°301776, sparflex, RJF 10/08, comm. 1055, concl.N. Esscaut, BDCF 10/08, n°119. - تمت الإشارة إليه ضمن Bernard Castagnède, précis de fiscalité internationale, 5e édition, PUF, paris ,2015, paragraphe 347bis, page 492.

[2642] – –بخدة عواد، لونيس عبد الوهاب، الأسباب الوطنية لإفشاء الإدارة الجبائية للسر المهني، المرجع السابق، الصفحة 1259.

[2643] – الفقرة الثانية (02) من المادة 26 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية لاقتصادية لمنع الازدواج الضريبي، 2014.

التعاضدية، و منظمة المحاسبين و خبراء المحاسبين حسب نص المادة 68 ق.ا.ج– و الهيئات المختصة في الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و محاربتهما[2644].

ثالثا– إجراءات تقديم المعلومات

إن اجراء تبادل المعلومات كغيره من الإجراءات التي تناولتها الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي، يجري وفقا لحدود زمنية و إجرائية محددة سنتناولها في الآتي.

01–السلطة المختصة بإجراء تبادل المعلومات في الميدان الجبائي

يعود الاختصاص الحصري لإجراء تبادل المعلومات في الواقع العملي للسلطات المختصة، و بعبارة أخرى فان الاتصالات المباشرة في إطار تبادل المعلومات، بين موظفي الإدارة الجبائية لمختلف الدول ممنوع[2645]. ويستخدم مصطلح "السلطة المختصة" في اتفاقات تبادل المعلومات لتحديد هوية الشخص الذي يمثل الدولة، و الذي يشير بشكل عام إلى وزير المالية أو المدير العام للضرائب أو ممثل مفوض.

ففي حالة وجود اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي، تعمل السلطة المختصة كنقطة اتصال رسمية ليس فقط لغرض تبادل المعلومات ولكن أيضًا لإجراءات التسوية الودية. و في بعض الحالات قد يكون هناك تفويض من السلطة المختصة لمختلف المهام (إجراءات الاتفاق المتبادل، تبادل المعلومات، المساعدة في تحصيل الضرائب...الخ). وتقوم السلطة المختصة بتعيين ممثلين تكون لهم سلطة تبادل المعلومات، و الذي عادة ما يتم من خلال إرسال هذا التفويض من قبل السلطة المختصة في شكل خطاب رسمي إلى الممثل المعين أو من خلال قرار إداري. و ما تجدر الإشارة إليه أنه عند توقيع وثيقة تبادل المعلومات، سيكون من المهم تزويد الأطراف بالتفاصيل الخاصة بالسلطة المختصة والممثلين المعينين، إضافة إلى التحديثات المنتظمة. كما لا يتم تبادل المعلومات الا بين السلطات المختصة أو ممثليها المفوضين فقط. نتيجة لذلك يتم التأكد من احترام القواعد المطبقة على تبادل المعلومات (بما في ذلك سرية المعلومات المتبادلة) وتطبيقها بشكل صحيح[2646].

و ما تجدر الإشارة إليه في هذا السياق، هو أن طلب المعلومات حول المكلفين بالضريبة قد يخلق بعض التجاوزات، مما يوجب طبعا السهر من أجل العناية بمصالح جميع الأطراف، سواء تعلق الأمر بالدول المتعاقدة أو المكلفين بالضريبة. و لضمان ذلك يمكن للإدارة الجبائية المركزية التحقق من

[2644]- بخدة عواد، لونيس عبد الوهاب، الأسباب الوطنية لإفشاء السر المهني، المرجع السابق، الصفحات 1262.

[2645] - Benchadli Naceur, Op.cit, page 58.

[2646] - Africain Tax Administration Forum, Op.cit, page 12.

توافق المعلومات المتبادلة مع القوانين الوطنية، و بالتالي فهي تمارس بعض السيطرة على طبيعة المعلومات القابلة للتبادل. و هو ما يوفر ضمانًا للمكلفين بالضريبة، بحيث تأمر الموظفين المحليين بأن يحولوا لها جميع الطلبات و الردود حول المعلومات المطلوبة و الموجهة للسلطات الأجنبية[2647].

02–المجال الشخصي لإجراء تبادل المعلومات

تم تحديد مجال تطبيق إجراء تبادل المعلومات المنصوص عليه في الاتفاقيات الجبائية على نطاق واسع فهو غير مقيد بالمجال الشخصي لتطبيق اتفاقيات منع الازدواج الضريبي و لا بجنسية المكلفين بالضريبة[2648]. وفقًا للمادة 26 من نموذج اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وكذا هيئة الأمم المتحدة، فإن هذا الإجراء غير مقيد بالمادة الأولى (01) من الاتفاقيات النموذجية(أي فقط المقيمين في إحدى أو كلتا الدولتين المتعاقدتين). و بالتالي يجوز للدول المتعاقدة تقديم المعلومات (التي تحتفظ بها سلطاتها في حوزتها أو السيطرة على الأشخاص الخاضعين لولايتها الإقليمية) بشأن سكانها غير الساكنين فيها، و في حالة تقييد تطبيق هذه الاتفاقية بشأن تبادل المعلومات على المقيمين فقط فإنها تكون غير مطابقة للمعيار الدولي لتبادل المعلومات[2649]. بمعنى يمكن للدول المتعاقدة تبادل المعلومات حول سكان دولة ثالثة، ولا سيما في الدولة المتعاقدة التي يملكون فيها منشأة دائمة أو قاعدة ثابتة[2650].

03–الضرائب التي يتناولها بند تبادل المعلومات

كان بند تبادل المعلومات المنصوص عليه في نموذج الاتفاقية الخاص بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سابقا ينطبق فقط على الضرائب المشمولة في الاتفاقية التي تنص عليها المادة الثانية (02)، أي الضرائب على الدخل و الثروة فقط. و لكن سنة 2000 اتسع نطاق تطبيق هذا البند[2651] وأصبح من الممكن أن يتناول إجراء تبادل المعلومات وفقا للبند المنصوص عليه في المادة 26 من الاتفاقيات النموذجية مختلف أنواع الضرائب، بما في ذلك الضرائب التي لم يتم التطرق لها في الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي. فالمعلومات يمكن أن تتعلق ليس فقط بتطبيق اتفاقية جبائية لغرض منع الازدواج الضريبي، و لكن بصفة عامة تطبيق القانون الجبائي للدول المتعاقدة، بشرط ألا يتعلق الأمر بضريبة مخالفة لما جاء في الاتفاقية الجبائية[2652].

2647 - Benchadli Naceur, Op.cit, page 59.
2648 - Bernard Castagnède, précis Op.cit, paragraphe 347, page 489.
2649- Africain Tax Administration Forum, Op.cit, page 14.
2650 - Direction générale des finances publiques , Extrait du Bulletin officiel des finances publiques-impôts concernant l'assistance administrative entre l'Algérie et la France (Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-DZA-70-20120912), France, 2012
2651 - Marie Bonvin, Op.cit, page 25.
2652 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 347, page 489.

04–الحدود الزمنية لإجراء تبادل المعلومات

يمكن أن يشمل إجراء تبادل المعلومات حتى تلك الوقائع أو المعلومات التي نشأت قبل نفاذ الاتفاقية طالما تم تقديم هذه المعلومات بعد دخولها حيز النفاذ و لا زالت سارية المفعول[2653].

و هو ما نصت عليه المادة 26 من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية التي تؤكد بأنه من أجل تحسين هذا الإجراء يمكن للدول المتعاقدة الاتفاق على حدود زمنية معينة من خلال إضافة حكم ينص على ذلك. ويمكنها أن تشترط توفير المعلومات بأسرع وقت ممكن خاصة إذا كانت هذه الأخيرة متوفرة بشكل جاهز لدى السلطات المختصة أين يتعين تقديمها خلال شهرين من استلام الطلب. أما إذا لم تكن تلك المعلومات متوفرة و جاهزة فتمدد فترة الاستجابة إلى ستة أشهر من يوم استلام الطلب. و هنا يبقى للدول حرية اختيار الحدود الزمنية التي تناسبها، مع الأخذ بعين الاعتبار مدى تعقيد الطلب من بساطته، ولا يجوز للدولة التي قدمت طلب المعلومات القيام برفض تمديد تلك المهلة الزمنية. كما يمكن النص على أنه لا يمكن الاعتراض على استعمال أو قبول المعلومات المتبادلة بموجب هذه المادة على أساس أن المعلومات تم تبادلها بعد الحدود الزمنية المتفق عليها من قبل السلطات المختصة أو الحدود الزمنية المحددة في الفقرة[2654].و هو نفس المبدأ الذي اعتمدته هيئة الأمم المتحدة، بحيث لا تمنع الاتفاقية النموذجية الخاصة بها بأي حال من الأحوال تطبيق أحكام المادة 26 منها على تبادل المعلومات التي كانت موجودة قبل دخول الاتفاقية حيز التنفيذ[2655].

05–التزامات الدولة المتعاقدة التي تتم مطالبتها بتقديم المعلومات

تنص أحكام نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية واتفاقية هيئة الأمم المتحدة على أنه إذا طلبت دولة متعاقدة بموجب أحكام تبادل المعلومات معلومات من الدولة المتعاقدة الأخرى، فعلى هذه الدولة الأخرى أن تستخدم إجراءاتها الخاصة بجمع المعلومات للحصول على المعلومات المطلوبة حتى و أن لم تكن تلك الدولة الأخرى بحاجة لتلك المعلومات لأغراضها الضريبية الخاصة بها. مع مراعاة القيود المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من نفس المادة و التي لا يمكن استخدامها أو تفسيرها للسماح لدولة متعاقدة بالامتناع عن تقديم المعلومات لمجرد انتفاء مصلحتها المحلية فيها[2656].

[2653] - Africain Tax Administration Forum, Op.cit, page 16.

[2654] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرة من 10.3 إلى 10.6، الصفحة 366.

[2655] - ONU, Modèle de convention fiscale , paragraphe 5.5, page 449.

[2656] – الفقرة الرابعة (04) للمادة 26 من نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية 2014.

يجب ألا توجد أية قيود تعيق قدرة الدولة المطلوب منها المعلومات على استعمال تدابير تجميع المعلومات، و التي تشمل القوانين و الإجراءات الإدارية أو القضائية التي تمكن الدول المتعاقدة من الحصول على المعلومات المطلوبة. و لكن هذا الالتزام يصبح غير مطلوب في الحالة التي تصبح فيها المعلومات غير متوفرة نتيجة مثلا لانقضاء فترة حفظ السجلات المحلية الإدارية و المقدرة بخمس (05) سنوات أو أكثر[2657]. و لكن ما يمكن التأكيد عليه أنه في حالة عدم كفاية المعلومات الموجودة بحوزة السلطة المختصة للرد على طلب ما، فانه يجب عليها اتخاذ جميع الخطوات المناسبة لجمع ما تبقى من المعلومات، و هذا لضمان أوسع تبادل ممكن للمعلومات ولكن ضمن قيود محددة[2658].

و قد تضمنت بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية مثل هذا الحكم و يتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة مع كل من رومانيا، الصين، كندا، روسيا، فرنسا، الأردن، أوكرانيا، السعودية، بريطانيا ، هولندا، الدانمارك و ألمانيا[2659]. أما باقي الاتفاقيات الجزائرية الأخرى فلم تنص على ذلك، و هنا من الأحسن أن تقوم الجزائر بتعميم مثل هذا الحكم على جميع اتفاقياتها من أجل ضمان تطبيق جيد لأحكام تبادل المعلومات، فليس هناك أي مانع أو عائق يضر بمصالحها في حالة تعميمه، وبالتالي لا يمكن أن نجد سببا للامتناع عن ذلك.

06–الحالات المشروعة لامتناع الدول المتعاقدة عن تقديم المعلومات

بصفة عامة تؤكد أحكام الاتفاقيتين النموذجيتين و كذا جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية على أنه لا يجوز بأي حال من الأحوال تفسير الأحكام السابقة الخاصة بتبادل المعلومات، بما يؤدي إلى إلزام دولة متعاقدة بما يلي:

–تنفيذ إجراءات إدارية مخالفة للأنظمة و الممارسات الإدارية في تلك الدولة أو في الدولة المتعاقدة الأخرى

–تقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها بموجب الأنظمة أو التعليمات الإدارية المعتادة في تلك الدولة أو الدولة المتعاقدة الأخرى.

[2657] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرة 19.7، الصفحة 373.

[2658] - Africain Tax Administration Forum, Op.cit, page 17.

[2659] – تنص أحكام الاتفاقية المبرمة بين ألمانيا و الجزائر في الفقرة الرابعة (04) من المادة 26 منها على أنه إذا كانت المعلومات مطلوبة من طرف دولة متعاقدة طبقا لهذه المادة، تستعمل الدولة المتعاقدة الأخرى السلطات الموجودة تحت تصرفها للحصول على المعلومات المطلوبة، حتى لو لم تكن بحاجة إليها لأغراضها الجبائية الخاصة.

–تقديم معلومات من شأنها كشف أي سر يتعلق بالتجارة أو الأعمال أو الصناعة أو الأسرار التجارية أو المهنية أو العمليات التجارية أو معلومات قد يكون الكشف عنها مخالفا للسياسة العامة(النظام العام)[2660].

يؤكد هذا الحكم أن الدولة ليست ملزمة بتجاوز قوانينها وممارستها الإدارية الداخلية عند وضع المعلومات تحت تصرف الدولة المتعاقدة الأخرى، فلا داعي لأن تتخذ الدولة المطلوب منها تدابير إدارية غير مسموح بها بموجب قوانين الدولة الطالبة أو ممارستها أو تقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها بموجب قوانين الدولة الطالبة[2661]. ويترتب على ذلك أن الدولة المتعاقدة لا يمكنها استغلال نظام المعلومات الخاصة بالدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان أوسع من نظامها. فالدولة بإمكانها أن ترفض تقديم المعلومات إذا كان القانون يحظر ذلك على الدولة الطالبة، و لكن لا يجب استغلال الاختلافات في القوانين المحلية للدول المتعاقدة كسبب لرفض تقديم المعلومات الا إذا أدت هذه الاختلافات إلى الحد بشكل كبير من إمكانية تقديم المعلومات[2662].

أما بالنسبة لمصطلح السر الصناعي أو التجاري أو المهني عمومًا فانه يتم تفسيره على أنه الحقائق أو الظروف ذات الأهمية الاقتصادية الكبيرة والتي يمكن استغلالها في الممارسة والتي يمكن أن يؤدي استخدامها غير المصرح به إلى ضرر جسيم (على سبيل المثال عن طريق التسبب في صعوبات مالية خطيرة). و على هذا الأساس لا تشكل المعلومات المالية بما في ذلك الدفاتر والمستندات المحاسبية، بطبيعتها، سرًا تجاريًا أو احترافيًا أو غير ذلك. ويجوز للطرف المطلوب رفض تقديم معلومات تشكل اتصالًا سريًا بين العميل والمحامي أو أي ممثل قانوني آخر معتمد. ومع ذلك يجب ألا يتم تفسير أو تطبيق القواعد المتعلقة بطبيعة الاتصالات السرية على نطاق واسع بحيث تعيق فعالية تبادل المعلومات. وعلى وجه الخصوص لا تنطبق السرية على المستندات أو السجلات الممنوحة لمحامي أو ممثل قانوني آخر في محاولة للحفاظ عليها من الكشف الذي يتطلبه القانون[2663]. كما يمكن أن ترفض الإدارة الجبائية تقديم المعلومات إذا تبين لها أن التحقيق الضريبي

[2660] – الفقرة الثالثة (03) من المادة 26 لنموذج منظمة التعاون و التنمية لاقتصادية 2014و كذا نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة 2011.

[2661] – على سبيل المثال لا يمكن الحصول على المعلومات من شخص ما إذا طلب ذلك الشخص الحصانة ضد تجريم الذات، فالدولة التي يقدم لها طلب المعلومات يجوز لها رفض ذلك إذا كان هذا الأمر ممنوعا على الدولة الطالبة بموجب قوانينها المحلية الخاصة بقواعد تجريم الذات أن تحصل على المعلومات في نفس الظروف، و لكن هذه الحصانة مقتصرة على الأشخاص المعرضين لخطر الملاحقة القضائية.

[2662] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة العربية 2016، الفقرة 15، الصفحة 369.

[2663] - Africain Tax Administration Forum, Op.cit, page 18.

الذي تجريه الإدارة الجبائية سببه اضطهاد سياسي أو ديني أو عرقي، أو أن هذه المعلومات تتعلق بسر من أسرار الدولة[2664].

أ–مبدأ المعاملة بالمثل بالنسبة لتقديم المعلومات

ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن التطبيق المتشدد لمبدأ المعاملة بالمثل يمكن أن يعيق التبادل الفعال للمعلومات، و هو ما يوجب تفسير هذا المبدأ على نحو واسع و عملي. كما تضيف أنه لا ينطبق مبدأ المعاملة بالمثل إذا كان النظام القانوني أو الممارسات الإدارية لإحدى الدول فقط تنص على إجراء محدد، فلا يمكن للدولة التي يطلب منها المعلومات مثلا أن تشير إلى عدم وجود نظام حاكم في الدولة التي تطلب المعلومات و أن ترفض تقديم المعلومات عن حكم منحته ، بناءا على حجة المعاملة بالمثل. و بالتالي إذا كانت المعلومات المطلوبة لا يمكن الحصول عليها بموجب القوانين الخاصة بالدولة التي تطلب المعلومات جاز للدولة التي يطلب منها تقديم المعلومات رفض ذلك الطلب[2665].

ب–القيود المطبقة على الحالات المشروعة للامتناع عن تقديم المعلومات

تؤكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه لا يجوز لدولة متعاقدة أن ترفض تقديم المعلومات للدولة المتعاقدة الأخرى بحجة أن المعلومات يحتفظ بها مصرف أو غيره من المؤسسات المالية من خلال تمسكها بنص الفقرة الثالثة (03) من المادة 26 من النموذج[2666]، و هو نفس ما تؤكده أحكام الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة[2667]. يجوز وفقا لهذا الحكم الاضطلاع على المعلومات التي تحتفظ بها البنوك أو المؤسسات المالية الأخرى بصورة مباشرة أو غير مباشرة من خلال عملية قضائية أو إدارية، بشكل سريع وغير مرهق. كما لا يجوز للدول المتعاقدة أن ترفض تقديم المعلومات لمجرد أن تلك المعلومات متوفرة لدى أشخاص يعملون بصفتهم وكلاء أو مندوبين[2668]، وهنا لا يجوز للدول التي تمتلك قانون يعامل المعلومات التي يحتفظ بها مندوب على اساس أنها سر مهني أن تقوم برفض تقديم تلك المعلومات. كما لا يجوز لتلك الدولة أن ترفض تقديم المعلومات لمجرد أنها تتعلق

2664 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 347 bis, page 491.

2665 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 34 7bis, pages 490 et 491.

2666 – الفقرة الخامسة (05) من المادة 26 لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية 2014.

2667 – الفقرة الخامسة (05) من المادة 26 لنموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة 2011.

2668 – ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه يعتبر أي شخص أنه مندوب إذا كان العمل الذي يجريه ذلك الشخص أو المال أو الممتلكات التي يتولاها و ليست ملكا له أو لمنفعته، بل لمنفعة شخص آخر بينه و بين المندوب علاقة تنطوي على الثقة و الائتمان من أحد الطرفين .

بحصة ملكية في شخص و التي تعامل باعتبارها من الأسرار التجارية، بما في ذلك الشركات وشركات التوصية البسيطة أو الهياكل التنظيمية المشابهة[2669].

07–شرط السر البنكي في إطار الاتفاقيات الجبائية الجزائرية

لطالما ارتبطت فكرة السر البنكي بسويسرا التي تعتبر أول مضيفة لهذا الشرط بشكل مطلق، وذلك تحت لواء القانون الفدرالي الخاص بالبنوك و الذي يوفر الحماية المطلقة لزبائنه من خلال منع البنوك من إفشاء أسرار الزبائن لأي جهة و بالأخص الإدارة الجبائية، سواء كان ذلك على المستوى المحلي أو الدولي، و هو ما يجعلها ملاذا آمنا للمتملصين من دفع الضرائب[2670]. حاليا تمر 14 سنة تقريبا منذ الطلب الذي قدمته مجموعة العشرين للمنتدى العالمي حول الشفافية وتبادل المعلومات في الميدان الجبائي بوضع نهاية للسر البنكي، و الذي لاقى قبولا و تأييدا كبيرا يظهر جليا من خلال تعزيز التعاون في الميدان الجبائي بين أعضاء المنتدى العالمي و الإطار الشامل و بين أعضاء المنظمات الدولية و المنظمات الجبائية الإقليمية، و كذا البنوك و غيرهم من الأطراف [2671].

و لكن عند تحليل موقف الجزائر حول القيود الواردة على الحالات المشروعة للامتناع عن تقديم المعلومات بالأخص قاعدة السر البنكي، فإنه يمكن القول بأن السياسة الاتفاقية الجزائرية تبدو غير واضحة وأحيانًا متقلبة و هذا على العكس من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذي كان دقيقًا للغاية بشأن هذه المسألة[2672]. بالرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية الجزائرية نلاحظ أن أغلبها لم يتضمن مثل هذا النوع من الأحكام باستثناء الاتفاقيات المبرمة مع كل من ألمانيا، بريطانيا، السعودية، سويسرا، و هولندا. أين تطرقت هذه الاتفاقيات الأخيرة إلى القيود المطبقة على الحالات المشروعة للامتناع عن تقديم المعلومات على النحو الآتي:

– بالنسبة للاتفاقيات المبرمة مع كل من ألمانيا، المملكة المتحدة، السعودية، هولندا، الدانمارك واليابان، فقد انتهجت الموقف الذي دعت إليه الاتفاقيات النموذجية، وتضمنت إشارة صريحة إلى عدم

[2669] – منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي 2016، الفقرة 19.12، الصفحة 374.

[2670] - بخدة عواد، الإطار القانوني لتبادل المعلومات الجبائية بين الدول، حوليات جامعة الجزائر 01، المجلد 36، العدد 01، 2022، الصفحة 80.

[2671] - OCDE, Les pays en développement et le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS 2022, Op.cit page04.

[2672] - Bachir Yelles Chaouche, Fuite de capitaux, , Op.cit, page 03

الامتثال إلى شرط السر البنكي[2673]. و هو ما يجعل من هذه الاتفاقيات أكثر حرصا على إرساء قواعد تبادل المعلومات ومكافحة التهرب و الغش الضريبيين عن غيرها من الاتفاقيات الجزائرية.

و على الرغم من أنه سبق وأن تنازلت سويسرا عن تمسكها بالسر البنكي بعد التهديدات التي تعرضت لها من طرف الو.م.أ و كذا الاتحاد الأوروبي و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، و التي انتهت بالتوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن التعاون الدولي في المجال الجبائي الخاص بمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سنة 2014، و أصبحت بذلك ملزمة بتزويد الدول المعنية بالمعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الذين يملكون مداخيل و ثروات بسويسرا بشكل تلقائي وفقا للمعايير الدولية للشفافية[2674]. الا أن الاتفاقية المبرمة بينها و بين الجزائر لا زالت تتضمن بندا صريحا ينص على الامتناع عن تقديم المعلومات إذا تعلق الأمر بسر تجاري أو متعلق بالأعمال أو البنك، أو الصناعة أو سرا مهنيا أو اجراء تجاري[2675]. أي أن هذه الاتفاقية لازالت تنص على الالتزام بالسر البنكي. هذا القيد الصريح والذي لا يظهر في أي اتفاقية أخرى يثير القلق باعتبار أن سويسرا كانت و لازالت تلك الوجهة الأولى لهروب رؤوس الأموال، ولا سيما من البلدان النامية. فمن الواضح طبعا أن هذا الشرط لا يساهم بأي شكل من الأشكال في مكافحة التهرب و الغش الضريبي، بل على العكس من ذلك وكأن الدول المتعاقدة توجه المكلفين بالضريبة إلى الطريق الأكثر أمانًا للتهرب أو الاحتيال. و بالتالي فإن الاتفاقية التي وقعتها الجزائر مع هذه الدولة تحميهم بموجب بند ضمان السرية المصرفية في حالة إيداع أموالهم بالبنوك السويسرية. أما إذا تم إيداعها في البنوك الموجودة بألمانيا أو المملكة المتحدة، أو فإنهم بالتأكيد يفقدون هذا الضمان[2676].

وعلاوة على ذلك فان ما يثير الدهشة هو أنه على الرغم من أن موقف سويسرا قد تطور من خلال وضع حد لقاعدة السرية المصرفية بعد الضغوطات التي تعرضت لها. إلا أن هذا لم ينتج بعد آثاره على التعاون الجبائي الجزائري–السويسري نظرًا لعدم تحديث أحكام الاتفاقية، فلا تزال سويسرا "ملاذًا ضريبيًا" لرؤوس الأموال الجزائرية إلى حد الساعة[2677]. وهذا ما يجعلنا نتساءل حول النوايا التي كانت تملكها السلطة الآمرة آنذاك عند إبرام مثل هذه الاتفاقية، فكيف للسلطات المختصة أن تقبل بمثل هذا

[2673] – تنص الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و هولندا في الفقرة السادسة (06) من المادة 27 على أنه: لا يمكن بأي حال من الأحوال تفسير أحكام الفقرة 04 على أنها تسمح للدولة المتعاقدة بالامتناع عن تقديم المعلومات لمجرد أنها محفوظة لدى بنك أو مؤسسة مالية أخرى أو مفوض أو شخص يتصرف بصفته وكيلا أو ائتمانيا، أو بسبب كونها مرتبطة بحقوق ملكية شخص ما".

[2674] - بخدة عواد، الإطار القانوني لتبادل المعلومات الجبائية بين الدول، المرجع السابق، الصفحة 82.

[2675] – الفقرة الأولى من المادة 26 للاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و سويسرا.

[2676] - Bachir YELLES CHAOUCHE, Fuite de capitaux, Op.cit, page 04

[2677] - Bachir YELLES CHAOUCHE, Ibid , page 04

الشرط إن لم يكن طبعا يخدم مصالحها الشخصية؟ بعد الظروف الاقتصادية و السياسية التي مرت بها الجزائر في الفترة الممتدة بعد إبرام هذه الاتفاقية مما قد يدفعنا للتفكير و لما لا أن هذا الشرط هو الهدف الرئيسي من وراء إبرام هذه الاتفاقية ككل، و ذلك بهدف تنفيذ المخططات المخفاة وراء مبررات التعاون الجبائي الدولي، فان كانت تهدف هذه الاتفاقية إلى منع التهرب الضريبي فكيف يتم تضمينها مثل هذا الشرط الذي يقف كعقبة أمام متابعة المتهربين.

و لعل ما يؤكد ذلك هو القضايا التي تم طرحها أمام المحاكم الجزائرية حول الفساد و الأموال المنهوبة من طرف مسؤولين سابقين في الجزائر والذين شغلوا مناصب في تلك الفترة. هنا يطرح تساؤل يتعلق بمصير الأموال المنهوبة التي يشاع بأنها حولت إلى البنوك السويسرية من طرف هؤلاء الأشخاص، كيف تتعامل الدولة مع السر البنكي في مثل هذه الحالة؟ هل يمكن تجاوز مثل هذا الشرط الاتفاقي ؟ و هل يمكن أن تتنازل السلطات السويسرية عن هذا الضمان و تبلغ السلطات الجزائرية بالوضعية المالية للمشتبه فيهم؟ و لماذا لا تقوم السلطات المختصة الجزائرية و السويسرية حاليا بتحديث أحكام هذه الاتفاقية و إلغاء شرط السر البنكي لتواكب التطورات الدولية على المستوى الجبائي و تثبت حسن نيتها؟ طبعا من الصعب حاليا الإجابة على مثل هذه الأسئلة لأنها تتداخل مع مسائل سياسية شائكة و معقدة، لا يسعنا الا مراقبة التغيرات الطارئة على الساحة الاقتصادية والسياسية في الفترة القادمة و الانتظار من أجل فهمها و إيجاد الحلول المناسبة.

أما بالنسبة لباقي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية، فإننا نلاحظ سكوتها حول مثل هذا الشرط وهنا قد يطرح تساؤل حول امتناع الجزائر بإدراج مثل هذا الحكم في باقي الاتفاقيات؟ و لعل أول إجابة تطرح نفسها هو أن السبب وراء الحد من اعتماد مثل هذا الحكم هو أن الجزائر تحاول الحفاظ نوعا ما على سرية بعض المعلومات، و تقيد من تطبيق إجراء تبادل المعلومات، ذلك أن طلب المعلومات غالبا ما تلجأ إليه الدول الأخرى على عكس الجزائر، و هو ما يجعل المعاملات هنا غير متوازنة، مما يجعل الجزائر تبحث عن بعض الحماية من خلال الامتناع عن تبني مثل هذه الأحكام.

و كخلاصة لما سبق فان اجراء تبادل المعلومات هو مهم جدا من أجل تحقيق نظام جبائي دولي صحيح، و لكن يجب أن يتوفر على جميع الضمانات اللازمة لحماية مصالح المكلفين بالضريبة وخصوصيتهم، إضافة إلى مراعاة مبدأ مهم هو مبدأ المعاملة بالمثل بين الدول[2678]، أين يسقط الالتزام بتبادل المعلومات عند امتناع إحدى الدول عن تبادل المعلومات مع الدولة الأخرى وتصبح هذه الأخيرة غير ملزمة هي أيضا بتقديم أي معلومات للدولة الممتنعة في حالة طلبها. و لكن على الرغم من ذلك يعتبر من المهم أن تقوم الدول التي تبني اقتصادها على التكامل الإقليمي بإقامة نظام

[2678] – بخدة عواد، السر في المادة الجبائية، المرجع السابق، الصفحة 269.

مركزي لتبادل المعلومات بين إداراتها الجبائية، لضمان نجاح تنسيق الأنظمة الضريبية والتطبيق الفعال للاتفاقيات الجبائية من خلال إنشاء بنك معلومات موحد بين دول التكامل الاقتصادي، و هو ما يشكل أداة مهمة و فعالة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي[2679].

كما تعتبر الأحكام التي طورتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في مجال تبادل المعلومات هي حجر الأساس الذي يستند عليه هذا المجال، والشكل الرئيسي للتعاون الجبائي على مستوى الوعاء الضريبي. و هذا ما يتبين من النسخة الجديدة لنص المادة 26 من نموذج الاتفاقية الخاص بالمنظمة الذي يرتكز على التجارب العملية للدول في هذا المجال، إضافة إلى أعمال لجنة العمل للمنتدى العالمي لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية من أجل تبادل فعال للمعلومات لسنة 2005.

إذ تشكل كل من أحكام المادة 26 من نموذج الاتفاقية لمنع الازدواج الضريبي و كذا الاتفاق الخاص بتبادل المعلومات في الميدان الجبائي "المعيار" المقبول و الموافق عليه على المستوى الدولي بالنسبة لتبادل المعلومات، و الذي تم تبنيه من طرف وزراء المالية لدول مجموعة العشرين (G20)، و كذا لجنة الخبراء للأمم المتحدة حول التعاون الدولي في المجال الجبائي. إذ يقوم هذا المعيار على تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة بناءا على طلب، و هذا فيما يخص الميدان الجبائي بالنظر إلى تسيير و تطبيق القانون الجبائي المحلي بدون شرط المصلحة الجبائية الوطنية، و دون إمكانية تذرع الدول بالسر البنكي لأغراض جبائية. لكن مع توفير ضمانات للحفاظ على سرية المعلومات المتبادلة[2680].

ونستخلص أيضا من استظهار موقف الجزائر في إرساء قواعد التعاون الجبائي الدولي بما في ذلك تبادل المعلومات إلى غاية سنة 2021 أنه يمكن القول بأن السلطات الجزائرية كانت تبذل مجهودا محدودا نوعا ما من أجل الانخراط في عملية التعاون. والذي تجسد فقط في تبني أسلوب البنود المدرجة ضمن أحكام الاتفاقيات الجبائية الثنائية لمنع الازدواج الضريبي، و التي تبقى غير كافية ومحدودة الفعالية بسبب عددها المحدود و الذي في نفس الوقت لا يتضمن أحكام واضحة و مفصلة خاصة ما يتعلق منه بالغموض الذي لا يزال قائما فيما يتعلق بالسر البنكي[2681]. الا أن التطورات التي عرفها التشريع الجبائي الجزائري فيما بعد و التي تكللت في نهاية 2024 بالتوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف لتبادل المعلومات بتاريخ 10 اكتوبر 2024، و التي تبين وجود رغبة الدولة في إرساء نظام جبائي موافق للمعايير الدولية.

2679 - محمد عباس محرزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، المرجع السابق، الصفحة 333.

2680 - Bernard Castagnède, Op.cit, paragraphe 346, page 488.

2681 - Bachir Yelles Chaouche, Fuite de capitaux, Op.cit, page 07.

خاتمة الباب الثالث

من المؤكد أن قواعد توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وفقا للأحكام الواردة في الاتفاقيات الجبائية تعتبر من أهم الطرق الفعالة لتفادي مشكلة الازدواج الضريبي، وما يثبت ذلك وجود أكثر من 3000 اتفاقية جبائية في العالم. ولكن نظرا لأهمية الجباية و مكانتها لدى الدول فانه يتوجب حماية مصالحها من خلال إقرار مجموعة من الضمانات التي تضمن حقوق الأطراف في هذه العلاقة سواء تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة أو بالدول المتعاقدة، و هو ما تحققه باقي الأحكام الواردة في الاتفاقيات الجبائية و التي يحاول من خلالها تجنب الفراغات القانونية و تدارك المسائل التي لا يمكن حلها من خلال قواعد توزيع الاختصاص. هذا ما تجسد طبعا من خلال إمكانية اللجوء إلى إجراءات الاتفاق المتبادل أو التحكيم لحماية حقوق المكلف بالضريبة و حل المسائل العالقة التي لم تدرج بشأنها قواعد خاصة بها تضبطها ضمن أحكام الاتفاقيات الجبائية، إضافة إلى قواعد منع الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية سواء تعلق الأمر بمنع استفادة أطراف خارجية (غير مقيمين) من الامتيازات الاتفاقية، أو منع ظاهرة التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة، و التي لعبت أحكام اتفاقية BEPS دورا هاما في إرساء قواعدها.

و لعل تلك الأحكام لا تكتمل الا من خلال بناء نظام جبائي دولي أساسه التعاون و التكاثف بين الدول من أجل منع التجاوزات الخطيرة و حماية مصالحها المالية، و لا يتحقق ذلك الا من خلال المساعدة بين الدول المتعاقدة على تحصيل عائداتها الجبائية الموجودة خارج إقليمها، إضافة إلى تقنية تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة حول المكلفين بالضريبة كضمانة أخرى لحسن تطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية، و التي تبقى غير فعالة مائة بالمائة نظرا لعدم التزام الدول المتعاقدة بمثل هذه التبادلات بسبب مبدأ المعاملة بالمثل.

الخـــــــــاتمة

العـــامة

نستخلص مما سبق ذكره في هذه الدراسة أن ظاهرة الازدواج الضريبي تعد من أهم المشاكل التي تعرفها الجباية الدولية و تعيق تطور الاقتصاد الدولي، باعتباره يؤثر على المكّلفين بالضريبة بسبب العبء الضريبي الكبير الذي يترتب على عاتقهم، و الذي يؤدي بهم إما إلى سحب استثماراتهم من تلك الدول أو اللجوء للتهرب الضريبي، وهو ما يمس بفعالية النظام الجبائي الدولي. فالنتيجة الأساسية التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة هي أن التعاون الضريبي بين الدول مهما كان الشكل الذي يتخذه، يبقى الحل الأمثل لحل المشاكل الجبائية الدولية، و ذلك لا يتجسد الا من خلال تنسيق الجهود بين الدول وتفعيل الأحكام الاتفاقية على أرض الواقع، و الحرص على تطبيقها بشكل يحقق الأهداف التي كانت السبب في صياغة مثل هذه الأحكام، و ما يؤكد صحة هذه الفرضية هي النتائج التالية:

– لعبت المنظمات الدولية دورا رئيسيا و مهما في خلق قواعد نموذجية تهدف لمنع الازدواج الضريبي، الا أن هذا الدور يتفاوت تبعا للنتائج التي تحققها. ويؤكد الواقع الحالي أن نموذج الاتفاقيات الذي وضعته كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة، تعد المرجع الأساسي الذي لا يستغنى عنه من طرف الدول المتعاقدة أثناء المفاوضات حول الاتفاقيات الجبائية الدولية لمنع الازدواج الضريبي.

–وعلى الرغم من وجود بعض الاختلافات بين النموذجين الا أن كلاهما يلعب دورا مهما بتفادي المشاكل الجبائية الدولية. و قد حاولت تلك المنظمات من خلال هذين النموذجين القيام بالتوفيق بين وجهات النظر الدولية من أجل تفادي أي غموض أو اختلاف في الآراء، عن طريق توحيد المفاهيم الجبائية، وضبط بعض المصطلحات الشائعة في المجال الجبائي الدولي، بما في ذلك تحديد موطن المكلف الضريبي، والمركز القانوني للمنشأة الدائمة، وصياغة المبادئ الأساسية التي تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، وفق معايير محددة تتمثل في معيار الإقامة، معيار المنشأة الدائمة ، معيار المصدر، معيار القاعدة الثابتة و معيار المستفيد الفعلي.

– و قد طرحنا فيما سبق إشكالية تتمحور حول تحديد الدولة الأحق بفرض و تحصيل الضريبة، والتي استنتجنا من خلال تحليل جوانبها في إطار هذه الدراسة تمتع القواعد المطبقة على الأشخاص المحتمل وقوعهم في ازدواج ضريبي بخصوصية معينة. تتجلى هذه الخصوصية أولا من حيث طبيعة القواعد القانونية المطبقة على هذه الفئة، والتي تبين لنا بأنها أحكام وقائية احترازية تمنع المشكلة قبل حدوثها، و ثانيا من حيث مجال تطبيقها باعتبارها أحكام استثنائية تخرج عن القاعدة العامة القائمة على تمسك الدول بحقها في فرض الضريبة، و التخفيف من حدة تطبيق مبدأ السيادة والإقليمية، كما أنها تقدم

امتيازات لا تستفيد منها الا فئة معينة و ضمن شروط محددة يجب توافرها، و هو ما سيظهر من خلال استعراض النتائج التالية الذكر.

– تم التوصل في بادئ الأمر إلى وجود معايير محددة للإخضاع الضريبي اعتمدتها كل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة، والتي يظهر تركيزها أكثر على كل من معيار الإقامة و معيار المنشأة الدائمة أين أولتهما أهمية كبيرة نظرا للدور الهام الذي يلعبانه في منع مشكلة الازدواج الضريبي، و ذلك بتخصيص مادة كاملة لكل معيار. حاولت من خلالها الإحاطة بأهم الإشكاليات التي قد تطرأ عند تطبيق هذين المعيارين. و هذا على العكس تماما بالنسبة لمعيار القاعدة الثابتة، معيار مصدر الدخل و معيار المستفيد الفعلي أين يلاحظ أن هذه الاتفاقيات لم تمنحهم نفس الاهتمام الممنوح للمعيارين السابقين، وما يتبث ذلك هو عدم وجود أحكام خاصة تضبط مفهوم هذه المعايير مما يجعلها غامضة نوعا ما بالأخص مفهوم المستفيد الفعلي.

– و قد أشرنا في هذه الدراسة إلى أن معيار الإقامة هو من أهم المعايير التي اعتمدتها الاتفاقيات النموذجية، وتظهر أهميته من خلال الدور المهم الذي يلعبه في تحديد المجال الشخصي لتطبيق الاتفاقية، أين تم الاحتفاظ بامتيازات هذه الأخيرة لفئة معينة فقط الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلتاهما فقط. كما يفيد مفهوم الإقامة في حل النزاع حول تحديد صفة الإقامة في إحدى أو كلتا الدولتين المتعاقدتين وفقا لمعايير التفضيل سواء للشخص الطبيعي(السكن الدائم– مركز المصالح الحيوية– السكن الاعتيادي–الجنسية و الاتفاق المتبادل) أو للشخص المعنوي(مقر الإدارة الفعلي–مكان التأسيس– الاتفاق المشترك)، وكذا وضع حل لحالة الازدواج الضريبي الذي ينتج عن النزاع حول فرض الضريبة في دولة الإقامة و دولة المصدر. أما بالنسبة لمعيار الجنسية فقد استخلصنا أن الاتفاقيات الجبائية تفضل الأخذ بمعيار الإقامة عن الأخذ بمعيار الجنسية عندما يتعلق الأمر بالحد من مجال تطبيق أحكامها، الا أنه يلعب دورا تبعيا حينما يتعلق الأمر بالتنازع حول ازدواجية الإقامة، ليعود ويأخذ مكانته إلى جانب معيار الإقامة فقط بالنسبة لميدان منع التمييز وكذا تبادل المعلومات والإجراءات الودية. و قد تضمنت الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع نظيراتها من الدول نفس مفهوم الإقامة و معايير التفضيل التي اعتمدتها الاتفاقيات النموذجية مع بعض الاختلافات الطفيفة، و اشترطت إثبات الإقامة بالجزائر بموجب الاستمارة C29 و خارجها بموجب الوثيقة C30 .

–كما تمكنت الاتفاقيات النموذجية من خلق قواعد لتفادي ظاهرة الازدواج الضريبي التي قد تتعرض لها الشركات الأجنبية من خلال اعتماد معيار المنشأة الدائمة، و تخفيف العبء الضريبي الذي تتحمله تلك الشركات، إما عن طريق مفهوم منشأة العمل الثابتة و التي تم تحديد الأشكال التي تتجسد

فيها كالمكاتب و المناجم و مواقع البناء و التركيب، و حددت النشاطات التي لا يشكل وجودها منشأة عمل ثابتة كالنشاطات التحضيرية و الإضافية، أو عن طريق الوكيل التابع الذي يمارس نشاطات باسم المؤسسة و لحسابها. فاعتماد مثل هذا المفهوم في اغلب الاتفاقيات الجبائية الحالية، يبين أهمية النتائج التي يحققها، في حماية مصالح المكلفين بالضريبة، و مصالح الدولة التي توجد بها تلك المنشأة الدائمة من خلال إمكانية إخضاعها للضريبة على الأرباح التي تحققها في تلك الدولة. و على هذا الأساس تخضع قواعد الإخضاع الضريبي للأرباح إلى المبادئ التي وضعتها المنظمات من أجل نسب الأرباح للمنشأة الدائمة و الذي يكون وفقا لمبدأي الاستقلالية و الانفصال المفترضين للمنشأة الدائمة ونسب الأرباح وفقا للتوزيع الإجمالي للأرباح. و هو ما أخذت به الجزائر في اتفاقياتها الجبائية أين اعتمدت نفس مفهوم المنشأة الدائمة بالنسبة لأشكالها و النشاطات التي لا تؤدي إلى وجودها،ا أما بالنسبة لمبادئ نسب الأرباح فقد لاحظنا قيامها بتغليب مبدأ التوزيع الإجمالي للأرباح في معظم اتفاقياتها باستثناء تسع اتفاقيات اعتمدت فيها مبدأ الانفصال و الاستقلالية المفترضة.

–و في إطار تحديد مفهوم المنشأة الدائمة و تطبيقه على النشاطات التي يمارسها المكلفون بالضريبة تطرقنا إلى الإشكاليات المرتبطة بهذا المجال بدءا بمطابقة مفهوم المنشأة الدائمة على العمليات المتعلقة بالاقتصاد الرقمي و مدى مواكبة الأحكام التقليدية للتطورات التي يعرفها العالم من خلال انتشار المعاملات الرقمية كبديل للنمط التقليدي للتجارة. أين تم التوصل إلى أن مفهوم المنشأة الدائمة يقوم على فكرة التواجد المادي أما الاقتصاد الرقمي فهو عالم افتراضي، و هو ما يؤدي إلى ضرورة تعديل تلك الأحكام لتصبح أكثر ملائمة للظروف الاقتصادية الحالية. إضافة إلى البحث عن الاختلافات الموجودة بين مفهوم المنشأة الدائمة و مفهوم القاعدة الثابتة الذي كانت تعتمده منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سابقا إلى غاية إلغائه سنة 2000 بعد التأكد من مطابقته لمفهوم المنشأة الدائمة وبالتالي عدم الجدوى من اعتماد مفهومين مختلفين، لتقوم هيئة الأمم المتحدة بالاحتفاظ به في نموذجها و كذا العديد من الاتفاقيات الجبائية الجزائرية. وبالرغم من أهمية معيار القاعدة الثابتة في تحديد الدولة الأحق بفرض الضريبة فإن هذه الاتفاقيات لم تتضمن تعريفا محددا ومفصلا له، وهو ما أثار التساؤل حول صحة الاحتفاظ والاعتماد على مثل هذا المعيار من أجل توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة. فان كان هذا المعيار يختلف بالفعل عن مفهوم المنشأة الدائمة لماذا لا تخصص له أحكام حتى يسهل التفرقة بينهما؟ والرأي الراجح أكثر أن مفهوم المنشأة الدائمة و مفهوم القاعدة الثابتة يقومان على نفس المبادئ، و بالتالي كان لابد من الاحتفاظ بمعيار واحد منهما فقط لتفادي أي تكرار غير مقصود. الا أننا استنتجنا أن أهم تفسير للاحتفاظ بهذا المعيار هو ذلك الذي وضعه فريق الخبراء الخاص بهيئة الأمم المتحدة و الذي يجيب نوعا ما عن هذا التساؤل، من خلال الإشارة أن مجال تطبيق المادة 14 يحتفظ به للأشخاص الطبيعية فقط، في حين يؤكد أن تطبيق

أحكام المادة 07 من الاتفاقيات النموذجية يتعلق بالأشخاص المعنوية فقط من بينها مؤسسات الخدمات.

– تضمنت هذه الدراسة أيضا فرضية مهمة تقوم على منع ظاهرة الازدواج الضريبي من خلال تطبيق قاعدة توزيع الاختصاص الجبائي بين الدول المتعاقدة، أي بين دولة إقامة المكلف بالضريبة و بين دولة مصدر الدخل، و ذلك وفقا لمعايير محددة (الإقامة، مصدر الدخل، المنشأة الدائمة، القاعدة الثابتة والمستفيد الفعلي). و هو ما تم التأكيد عليه أين استخلصنا خضوع بعض المداخيل للضريبة حصريا إما في دولة الإقامة (و يتعلق الأمر بأرباح المؤسسات الأجنبية، الأرباح الخاصة بالملاحة البحرية و الجوية، الأرباح الرأسمالية، مداخيل الأساتذة، المعاشات التقاعدية، أرباح المهن المستقلة وكذا الأرباح التي لم يتم التطرق لها في الاتفاقية) أو حصريا في دولة المصدر (كالفنانين والرياضيين، أرباح الممتلكات العقارية، مداخيل الوظائف العمومية، و مكافآت أعضاء مجلس الإدارة) أين يحتفظ بحق فرض الضريبة لدولة واحدة فقط وبالتالي تنتفي إمكانية حدوث ازدواج ضريبي بشكل كلي لا يترك مجالا لتطبيق قواعد أخرى، و هو ما يبين فعالية هذه الأحكام. إضافة إلى وجود بعض المداخيل التي تخضع لفرض ضريبة غير حصري في إحدى الدول المتعاقدة (يتعلق الأمر بالإتاوات، الفوائد و أرباح الأسهم) و هو ما يتطلب تطبيق إما طريقة الإعفاء أو طريقة الخصم.

–ولكن على الرغم من فعالية هذه الأحكام في القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي، الا أنه أصبح من المؤكد عدم إمكانية تطبيق نفس القواعد الجبائية الخاصة بالتجارة ذات النمط التقليدي و بالأخص مفهوم المنشأة الدائمة على المعاملات الرقمية. وهو ما تستغله الشركات المتعددة الجنسيات من أجل تجنب الخضوع للضريبة على الأرباح، مما يكلف الدول خسارة عائدات جبائية كبيرة. أين أصبح إجراء تغييرات في أحكام الاتفاقيات الجبائية ضرورة لإخضاع تلك المعاملات. و هو ما حاولت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و مجموعة العشرين القيام به من خلال اعتمادها لخطة عمل BEPS عبر مرحلتين تكللت المرحلة الأولى بالفشل في خلق قواعد تنظم هذا النوع من المعاملات و اكتفت ببعض التوصيات، في حين أسفرت المرحلة الثانية عن حل ثنائي الركائز يساهم بشكل كبير في زيادة العائدات الجبائية للدول. الا أن هذا الحل ينحاز أكثر لدول الاتحاد الأوروبي مقارنة بالعائدات الضئيلة جدا التي تحققها الدول الفقيرة. كما أنه لم يلاقي قبولا من الو.م.أ التي دعت إلى إعادة النظر فيه باعتباره يستهدف معظم الشركات الأمريكية الكبرى كغوغل.

ومن هنا تبدو قواعد هذا الحل الثنائي من الوهلة الأولى معقدة نوعا ما بالأخص للدول النامية التي مازالت قدراتها الرقمية محدودة، باعتباره يخرج عن القالب المعتاد لأحكام الاتفاقيات الجبائية الثنائية والطريقة التي تصاغ بها عادة، إضافة إلى إبقاء مجال الدراسة لهذا الحل مفتوحا بشكل يتيح إمكانية

تعديله مرة أخرى و هو ما يوجب مواكبة المستجدات الطارئة عليه أمرا حتميا و مرهقا. و هذا بعكس الحل الذي وفرته هيئة الأمم المتحدة من خلال استحداث نص المادة 12ب، أين يظهر من جديد حرص الهيئة على إنصاف الدول النامية و منحها قدرا واسعا من العائدات الجبائية من خلال اعتماد تقنية الاقتطاع من المصدر، و كذا إتباع نفس المنهج في صياغة هذا الحكم مما يسمح للدول النامية بالتأقلم أكثر مع هذا الحل باعتباره استمرارا للنظام الجبائي الحالي مقارنة بالحل ثنائي الركائز الذي أوجدته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

و لكن ما يجب التركيز عليه أكثر في مجال الجباية على الاقتصاد الرقمي، أن هذه الحلول الدولية غير كافية لوحدها، فالأمر برمته يعتمد على وعي الدول بضرورة إحداث هذا التغيير الذي يمس القواعد القانونية الجبائية على المستوى الدولي و بالأخص على المستوى الوطني، وما يستلزمه ذلك من تعديلات تشريعية للقوانين المحلية. إضافة إلى التأكيد على ضرورة تكوين إطارات وموظفي الإدارة الجبائية في المجال الرقمي لرفع مستوى التحصيل الجبائي، و توفير العتاد و التجهيزات الضرورية لتسهيل التحولات الرقمية و توظيف تكنولوجيا الإعلام والاتصال في المعاملات بين الإدارات الجبائية مع غيرها من الإدارات أو مع المكلفين بالضريبة، مع الحرص على ضمان سرية تلك المعلومات الرقمية. و هو طبعا ما قامت به الجزائر من خلال نشر الثقافة الرقمية في المعاملات الإدارية بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة كالتصريحات و الدفع عن بعد. إضافة إلى استحداث أحكام قانونية خاصة بالمعاملات الرقمية والمتمثلة في القانون رقم 18-15 المتعلق بالتجارة الالكترونية، و الذي يعاب عليه أنه لم يتضمن أي إشارة إلى الجباية في هذا المجال. ولكن هذا الموقف يدعونا للتفكير أن التجاهل للجانب الضريبي هنا قد يكون متعمدا من طرف السلطات المختصة باعتبار أن الاقتصاد الرقمي في الجزائر لازال يخطو خطواته الأولى، و بالتالي يحتاج هذا الميدان الدعم و التشجيع من طرف جميع الجهات من أجل فسح المجال لانتشاره بالجزائر و تحفيز المتعاملين الاقتصاديين على العمل به باعتباره النمط الجديد للمبادلات التجارية، والامتناع عن فرض أي اقتطاع إلى غاية ترسيخ الرقمنة في المعاملات الاقتصادية .

وعلى الرغم من الحلول التي توفرها الأحكام الاتفاقية لمنع ظاهرة الازدواج الضريبي خاصة من خلال اعتماد معايير محددة للإخضاع الضريبي يتم من خلالها توزيع الحق في فرض الضريبة بين دولة المصدر ودولة الإقامة، أو حتى استحداث أحكام خاصة بالاقتصاد الرقمي، الا أننا توصلنا أن التطبيق الحسن و الفعال لهذه الحلول يتطلب تطبيق مجموعة من الضمانات، بمعنى النص على أحكام وقواعد أخرى كضمانة لمنع أي تجاوزات عند تطبيق أو تفسير تلك الأحكام الاتفاقية. والتي تشكل مجموعة من الضمانات التكميلية التي تحمي حقوق المكلفين بالضريبة من جهة، و تحافظ على مصالح الدول المتعاقدة من جهة أخرى. فقد تضمنت الاتفاقيات الجبائية للمكلفين المتضررين طرق

طعن غير قضائية تسمح لهم باللجوء إلى السلطات المختصة لدولة إقامتهم قصد طلب القيام بدراسة وضعيتهم الجبائية، و التحاور مع الدولة المتعاقدة الأخرى للتوصل إلى حل ودي للمشكلة دون اللجوء إلى المحاكم. وتجسد ذلك من خلال اللجوء إلى الإجراءات الودية و التوصل إلى حل بموجب الاتفاق المتبادل في حالات محددة تم ذكرها ضمن نصوص الاتفاقيات، إضافة إلى إمكانية اللجوء لإجراء التحكيم، أين يعتبر هاذين الاجرائين ميكانزمين مهمين لمنع ظاهرة الازدواج الضريبي و بالأخص الحالات التي لم تتضمنها الاتفاقيات الجبائية. و هو ما قامت الجزائر بإتباعه بدرجات متفاوتة. الا أن الإشكال المطروح في اجراء الاتفاق المتبادل يتعلق بمسألة الالتزام بالتوصل إلى حل، والتي تبين أنها ليست مهمة في الواقع العملي، فالتجارب الدولية تؤكد أن الفصل في النزاع دائماً ما ينتهي بالتوصل إلى اتفاق. ولكن من الناحية النظرية يمكن القول أن ترك المجال مفتوح للسلطات المختصة من أجل عدم إيجاد حل، يجعل الإجراء غير فعال نوعا ما.

كما استخلصنا أن التحكيم المنصوص عليه في الاتفاقيات الجبائية هو امتداد للإجراء الودي، و ليس بديلا مستقلا لحل النزاعات الجبائية، ذلك أنه لا يمكن اللجوء مباشرة إلى التحكيم دون المرور أولا على إجراءات الاتفاق المتبادل. كما يؤدي سحب طلب الاتفاق المتبادل أو التوصل إلى حل بموجب هذا الأخير مباشرة إلى نهاية اجراء التحكيم. و بالتالي يختلف التحكيم الجبائي المنصوص عليه في الاتفاقيات الجبائية عن التحكيم التجاري الدولي، فالدور الذي يلعبه هذا الأخير أكبر بكثير لأنه يوفر ضمانات أكبر لأطراف النزاع على عكس التحكيم الجبائي، أين تجنبت تلك الأحكام الاتفاقية عدة جوانب أساسية وسكتت عنها بما فيها استخدام الشهود أو الخبراء، تنظيم جلسات للاستماع وغيرها .إذ يمكن القول عن هذا التحكيم الجبائي الدولي أنه نوع من التحكيم المخفف أو التحكيم المقيد، كما أنه يشبه إلى حد ما الوساطة. ذلك أن مجال التحكيم بمفهومه الدولي المتعارف عليه واسع وغير مقيد، ويمكن أن تطبق فيه أي نوع من القواعد التي يراها الأطراف مناسبة لحل النزاع، على عكس التحكيم الجبائي الذي يتقيد فيه المحكمون باختيار أحد الحلول المقترحة من طرف الدولتين المتعاقدين.

و بالعودة إلى موقف الجزائر من التحكيم و الذي لم تعترف به الا في اتفاقيتين، نلاحظ أن القضايا المعروضة ستواجه فراغا قانونيا بالنسبة لباقي الاتفاقيات لأنها لم تبين لنا ما هو الحل الذي يمكن اعتماده في حالة ما تعذر على السلطات المختصة للدول المتعاقدة التوصل إلى حل مشترك فيما بينها للفصل في القضية بموجب إجراء الاتفاق المتبادل. و هو ما يؤكد من جديد أن التوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح يبدو ضروريا ومن أنسب الحلول وأنجعها، لسد هذه الثغرات القانونية من الناحية الشكلية. الا أنه يمكننا أن نستنتج في المقابل أن الجزائر تحاول الابتعاد عن التحكيم الجبائي قدر الإمكان و ذلك ربما حرصا على تبسيط إجراءات حل

النزاعات وديا وقصرها على الإجراءات الودية، و بالتالي هي تجبر الإدارة الجبائية بالتوصل لحل نهائي بموجب الاتفاق المتبادل، الا أنها تحرم المكلفين بالضريبة من حقهم في اللجوء للتحكيم.

ومن أهم النتائج التي أكدنا عليها في هذه الدراسة أن تطبيق الاتفاقيات الجبائية على ارض الواقع خلق مشاكل أخرى لا تقل أهمية عن مشكلة الازدواج الضريبي، هي مشكلة ازدواج عدم الخضوع الضريبي. أين تطرقنا للوسائل التي يلجأ إليها المكلفون بالضريبة من أجل تنفيذ مخططاتهم للتهرب من دفع الضرائب، كاستعمال أسعار مزيفة في العمليات المنجزة بين الشركة وفروعها، وكذا تلك المعاملات الوهمية التي تسمح بتهريب مداخيلهم بواسطة الشركات الواجهة و الشركات الوسيطة.

و قد لعبت كل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و مجموعة العشرين دورا هاما في صياغة قواعد تمنع الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية سواء تعلق الأمر بمنع استفادة أطراف خارجية (غير مقيمين) من الامتيازات الاتفاقية، أو منع ظاهرة التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة. وضمان التطبيق الحسن للأحكام الاتفاقية حفاظا على الغرض الذي صيغت من أجله، و الذي تجسد في الاتفاقية المتعددة الأطراف التي تضمنت أحكام منع الإساءة كقاعدة الحد الأدنى من المعايير، مفهوم الشخص المؤهل الذي يحمل في طياته مفهوم المستفيد الفعلي، إضافة إلى قاعدة الأهداف الأساسية و غيرها من الأحكام المستحدثة التي تم تبنيها ضمن النموذج المعدل لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 2017. و هنا يظهر لنا أن هذه الأحكام الجديدة جاءت لتعطي لمعيار المستفيد الفعلي المكانة التي يستحقها من خلال اعتماد مفهوم الشخص المؤهل الذي يحمل في طياته شروط اعتبار الشخص الذي يطالب بالاستفادة من الامتيازات الاتفاقية هو نفسه المستفيد الفعلي من الدخل الخاضع للضريبة.

و من خلال تحليل تلك الجوانب السابقة الذكر أمكننا أن نستخلص أن هناك عدة حالات يمنع فيها الاستفادة من الامتيازات التي توفرها الاتفاقيات الجبائية و ذلك: عندما لا يحمل المكلف بالضريبة صفة المقيم في إحدى الدول المتعاقدة، عند إساءة استخدام أحكام الاتفاقيات الجبائية و بالأخص عندما لا يكون المكلف بالضريبة هو المستفيد الفعلي من الدخل، إضافة إلى حالة أخرى تطرقنا إليها في بداية الدراسة و المتعلقة بشركات الأشخاص عندما يتم معاملتها كأشخاص شفافة جبائيا.

وقد حاولنا تبيان موقف الجزائر من أحكام إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية أين لاحظنا أنها تحاول جاهدة لمواكبة التطورات الدولية في هذا المجال و يظهر ذلك من خلال القواعد التي قامت بصياغتها في السنوات الأخيرة في ظل قانون المالية لسنة 2018 و 2019، و كذا أحكام القانون المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و مكافحة الفساد، و أخيرا استحداثها لأول نص اتفاقي لمنع الاستخدام التعسفي للاتفاقيات في الاتفاقيتين المبرمتين مع كل من هولندا و الدانمارك، أين تبنت فيهما الأحكام

التي أقرتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ضمن النموذج المعدل لسنة 2017 و كذا أحكام اتفاقية BEPS على الرغم من عدم توقيعها على هذه الأخيرة. و بذلك تكون قد سجلت تقدما ملحوظا فيما يخص ضمان الحد الأدنى من الحماية للاتفاقيات الجبائية.

كما استظهرنا في هذه الدراسة الجهود المبذولة من طرف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مع مجموعة العشرين للتوصل إلى صياغة أحكام اتفاقية صارمة لتمنع بها المكلفين بالضريبة من التملص من دفع الضريبة عن طريق اللجوء إلى وضع منشآت دائمة مصطنعة، وهو ما توصلت له في الأخير ضمن الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح. أين تم وضع حل لكل شكل من أشكال التجنب المصطنع لوجود المنشأة الدائمة، سواء كان ذلك عن طريق الوكلاء المستقلين أو النشاطات المعفاة أو تقسيم العقود.

–و قد تضمنت هذه الدراسة أيضا فرضية أخرى تتعلق بوجود ضمانات تكميلية تضمن تطبيقا فعالا لأحكام الاتفاقيات الجبائية و يتعلق الأمر بالمساعدة في التحصيل الجبائي وبند تبادل المعلومات. أين تم التوصل إلى أن هذا البند يبقى خاضعا لتطبيق مبدأ متشدد هو مبدأ المعاملة بالمثل، و هو الذي يمكن أن يعيق التبادل الفعال للمعلومات. وبالتالي إذا كانت المعلومات المطلوبة لا يمكن الحصول عليها بموجب القوانين الخاصة بالدولة التي تطلب المعلومات جاز للدولة التي يطلب منها تقديم المعلومات رفض ذلك الطلب، و هو ما يجعل أحكام تلك الاتفاقيات غير فعالة مائة بالمائة. و ما يلاحظ في إطار هذا الموضوع بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الجزائرية أن أغلبها لم يتضمن طريقة إجراء تبادل المعلومات، باستثناء عدد قليل جدا. أين قامت الجزائر هنا بالجمع بين طريقة تبادل المعلومات عن طريق الطلب، وتبادل المعلومات التلقائي دون أي إشارة إلى كيفية تطبيقها وبالتالي تظهر ضرورة توسيع هذا الحكم العام.

– و بصفة عامة استنتجنا من خلال هذه الدراسة عند تحليل أحكام الاتفاقيات النموذجية و المتعلقة بمعايير الإخضاع الضريبي الدولي و كذا أحكام توزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة، تأثر نموذج هيئة الأمم المتحدة كثيرا بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و ذلك يظهر جليا من خلال استنساخ أغلب أحكامه بشكل حرفي. ولكن بالرغم من هذا الا أنه احتفظ بخصوصيته وأهدافه التي تمت صياغته من اجلها، والمتمثلة في حماية مصالح الدول النامية التي غالبا ما تمثل دول المصدر. بعكس منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية التي تحرص أكثر على حماية مصالح الدول المتطورة وغالبا ما تشكل دولة الإقامة. هنا حاولت هيئة الأمم المتحدة خلق توازن نسبي بين حقوق الدولتين المتعاقدتين، وهو ما يفسر وجود اختلافات بين النموذجين. و أفضل مثال تطرقنا إليه هو حرصها مثلا على تخفيض فترة العتبة الزمنية التي تشكل تشجيعا لإقامة مشاريع في دولة أخرى، دون أن

تخضع فورا للضرائب في تلك الدولة، و مثال ذلك ما ورد أن دولة المصدر لا تخضع مؤسسة ما للضريبة الا إذا كانت تحمل مواصفات المنشأة الدائمة، و بالتالي سيتم حرمانها لفترة معتبرة من بعض العائدات الجبائية التي كان بإمكانها تحقيقها قبل مضي فترة 12 شهرا. في حين حاولت هيئة الأمم المتحدة التقليص من مدة العتبة الزمنية و تخفيضها إلى ستة أو ثلاثة أشهر، بهدف حماية مصالح الدول النامية، ليتسنى لها الاستفادة أكثر من المداخيل التي تحققها تلك المؤسسات.

-كما توصلنا في هذه الدراسة أيضا إلى نتيجة أخرى تؤكد أن الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح قد تمت صياغتها في الأساس من أجل تسهيل إدراج التعديلات الضرورية على الاتفاقيات الجبائية الثنائية التي سبق إبرامها دون الحاجة إلى تعديل كل اتفاقية على حدا نظرا لكثرة عددها. و كانت الأداة الأساسية التي استهدفت عدة إشكالات، منها النظام المطبق على الشركات الهجينة، الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية، التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة، التحكيم و غيرها من الأحكام. ، لكن هنا كان يطرح تساؤل مهم حول مدى فعالية تلك الأحكام على ارض الواقع؟

-طبعا قد تبين لنا عند تحليل أحكام هذه الاتفاقية أن أول ما يثير التساؤل و لا يمكن فهمه في اتفاقية البيبس هو النص الدائم على إمكانية التحفظ وعدم تطبيق عدة أحكام مهمة واردة فيها من طرف الدول الموقعة عليها، فإن كان الأمر كذلك فما هي الفائدة أصلا من هذه الأحكام إن كان بالإمكان الامتناع عن تطبيقها، حتى لو كان التحفظ حق يقره القانون الدولي للدول المتفاوضة؟ وذلك بعد أن دقت هذه المنظمات الدولية ناقوس الخطر و دعت للاستعجال في البحث عن حلول لتلك المشاكل الجبائية. ومثال ذلك الفقرة الرابعة (04) من المادة 12 لاتفاقية البيبس تؤكد على أنه يجوز لأي طرف أن يحتفظ بالحق في عدم تطبيق هذه المادة بمجملها على الاتفاقيات الخاصة به، وهو ما يبدو متناقضا نوعا ما مع أهداف هذه الاتفاقية. فان كان الغرض الأساسي من هذه الاتفاقية هو القضاء على مثل هذه الإساءة أو الاستغلال لأحكام الاتفاقيات الجبائية، فلماذا إذا تسمح بالتحفظ على الأحكام الهامة التي تمنع تلك الإساءة؟ لأنه في حالة رفض الدول الموقعة تطبيق مثل هذه الأحكام فإننا سنواجه دائما نفس الإشكالات المطروحة، فإذا لماذا الدول بحاجة للتوقيع على مثل هذه الاتفاقية إذا كنا سنعود إلى نقطة الصفر من جديد؟

-وإضافة إلى ما سبق ذكره هناك ملاحظة أخرى مهمة تتعلق بكيفية تطبيق اتفاقية البيبس من طرف الدول الموقعة عليها مع دول غير موقعة عليها أين يفسح المجال لطرح عدة تساؤلات. وأقرب مثال لذلك دولة لم توقع على هذه الاتفاقية و لكنها تملك اتفاقية جبائية مبرمة مع الجزائر التي وقعت على اتفاقية البيبس، هنا كيف تتعامل الجزائر مع هذه الاتفاقية؟ هناك آراء تقول أن الدول الموقعة تختار

من بين اتفاقياتها الاتفاقيات التي تخضع أحكامها لتعديلات اتفاقية البيبس، و لكن عليها قبل ذلك أن تتشاور مع تلك الدولة التي تبرم معها اتفاقية حول اعتماد تلك الأحكام المستحدثة، و إن لم توافق هذه الأخيرة فانه لا يمكن للجزائر أن تقوم بالتعديلات، و بذلك نكون قد عدنا إلى نقطة البداية من خلال عدم إمكانية تطبيق مثل هذه الأحكام المهمة. أين ظهر وجود بعض التعقيد في تلك الإجراءات وإطالتها بدون فائدة محققة، لان هذه التعديلات تبقى مرهونة بإرادة الدول التي يحق لها أن تقبل أو ترفض تطبيقها، و بالتالي كيف إذا يمكن أن نحل مشكلة ما إذا لم يمكن تطبيق الحكم الذي يستهدفها؟

حاليا أصبح التطبيق الفعال و الحسن لأحكام اتفاقية البيبس و ما جاء فيها عبئا على عاتق الإطار الشامل الذي تم إنشاؤه لهذا الغرض و الذي يضم حاليا عددا كبير من الدول المتطورة منها والنامية. الا أن هناك الكثير من الدول النامية تتجاهل الواقع الحقيقي لكواليس إنشاء هذا الإطار الشامل، والتي لا تريد الاعتراف أن انضمامها لمثل هذا التجمع ليس الا تكملة للاجراءات التي تخدم مصالح الدول المتطورة وذلك من أجل التطبيق الحسن للقواعد التي صاغتها بهذا الخصوص، و أن انضمامها لا يسمح لها في الحقيقة بالتفاوض و المشاركة في الدفاع عن مصالحها الخاصة و فرض الحلول المناسبة لظروفها الاقتصادية و الاجتماعية و حتى السياسية. ولعل هذا ما يدفع الجزائر إلى عدم الانضمام للإطار الشامل ذلك أنه لا يخدم مصالحها الاقتصادية بصورة مباشرة و لا يحقق لها الفائدة المرجوة مثل الدول المتطورة. وهو ما يدفعنا للقول أن الانضمام إلى الإطار الشامل من طرف الدول النامية قد تكون له فائدة شكلية أكثر منها موضوعية أو مادية باعتبار الانضمام إليه يعد برهانا واضحا وإثباتا لحسن نية الدول في إرساء قواعد الشفافية و بناء نظام جبائي دولي متين لمواجهة الترتيبات الغير مشروعة، و كذا إثراء تشريعاتها الجبائية المحلية بقواعد قانونية حديثة. و لكن من الناحية الموضوعية فان الفائدة المالية التي تحققها ضئيلة.

من ناحية أخرى لاحظنا من خلال هذه الدراسة أن نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية يتعرض للتعديلات كل مرة مقارنة مع نموذج هيئة الأمم المتحدة الذي يتميز بالثبات وبتعديلات أقل. هنا يمكن القول أن مواكبة التطورات الاقتصادية و القانونية التي تحيط بالنظام الجبائي الدولي أمر مهم و ضروري حتما، و لكن كثرة التعديلات و التغييرات التي تطرأ على النموذج ربما لا تدل على تطوره كما يظهر أحيانا بل على وجود خلل في صياغة هذه النصوص، مما يفقده مصداقيته خاصة بالنسبة للدول النامية التي تسعى جاهدة إلى تبني هذه الأحكام بشكل يصعب عليها التأقلم خاصة مع هذه التحديثات الكثيرة. فما يحدث على ارض الواقع يشير إلى ذلك وأفضل مثال هي الاتفاقيات الجبائية الجزائرية وهو ما لاحظناه من خلال هذه الدراسة. إذ يبدو لنا أن نموذج هيئة الأمم المتحدة يبدو أكثر استقرارا وثباتا من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الذي بقي متمسكا ببعض المبادئ الأساسية كمعيار القاعدة الثابتة، و كان السباق لتبني أحكام ضرورية كالأحكام المتعلقة

بالوكيل المستقل. و أهم ما يمكن التأكيد عليه هو أن نجاح أي نظام قانوني يجب أن يكون مبنيا على الاستقرار و ليس على كثرة التعديلات، فمن الضروري المحافظة على المعاملة الضريبية المتواصلة والثابتة، بالأخص من أجل تسهيل التعامل بين الإدارة و المكلف بالضريبة و عدم تنفير هذا الأخير من دفع الضريبة بالإجراءات المختلفة و المتغيرة دائما.

أما على المستوى الوطني فقد تبين لنا أن معظم الدول التي قامت بإبرام اتفاقيات جبائية ثنائية قد تأثرت إلى حد كبير بتلك الأحكام التي تضمنتها الاتفاقيات النموذجية، و لعل ما يؤكد هذه النتيجة هو ما يظهر لنا من خلال تحليل أحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي أبرمتها مع مختلف الدول، أين تضمنت في أغلب نصوصها تقريبا الأحكام الواردة في الاتفاقيات النموذجية، والذي يلاحظ في كثير من الأحيان أنه تم استنساخها بشكل حرفي. و زيادة على ذلك الجزائر لم تكتف فقط بتبني الأحكام المنصوص عليها في الاتفاقيات النموذجية، بل في كثير من المرات أخذت بالأحكام البديلة المقترحة من طرف المنظمات في التعليقات التابعة لمواد الاتفاقيات النموذجية. وهذا ما يبين أهمية و فعالية الأحكام البديلة، ويؤكد أن الدول لا تأخذ فقط بنصوص الاتفاقيات النموذجية و إنما أيضا بالتعليقات الخاصة بها، و التي تلعب دورا مهما في تفسير وتوضيح الأحكام النموذجية و تقريب وجهات النظر للدول المتعاقدة، أين تصبح تلك التعليقات على المواد ملزمة للدول عند الأخذ بأحكام الاتفاقيات النموذجية.

وقد اعتمدت الجزائر في اتفاقياتها على مزيج من الأحكام المأخوذة من كلا النموذجين، فتارة نجدها تأخذ بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و تارة تأخذ بأحكام هيئة الأمم المتحدة حتى و إن تعلق الأمر باتفاقيات مبرمة مع الدول الأوربية و التي تضمنت أحكاما استفرد بها نموذج هيئة الأمم المتحدة. و مثال ذلك ما ورد في الاتفاقيات المبرمة مع اسبانيا، بريطانيا، ألمانيا و هولندا، و التي حددت العتبة الزمنية لاعتبار موقع البناء يشكل منشأة دائمة بنفس الفترة التي نصت عليها هيئة الأمم المتحدة و هي ستة أشهر على عكس نموذج منظمة التعاون و التنمية الذي حددها ب12 شهر. ومثال آخر يتعلق بالمهن المستقلة إذ نلاحظ العدد الكبير من الاتفاقيات الذي تضمن أحكام القاعدة الثابتة الوارد ضمن نصوص نموذج هيئة الأمم المتحدة (الذي ألغته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سنة 2000)، و من بينها اتفاقيات مبرمة مع دول أوروبية مثل هولندا التي ابرمت معها الجزائر اتفاقية سنة 2018 أي بعد إلغاء المادة 14 من نموذج OCDE.

إذ نلاحظ أن عددا من الدول الأجنبية والأوروبية منها قبلت بتلك الأحكام الخاصة بهيئة الأمم المتحدة على الرغم من إمكانية الأخذ بأحكام منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و التي تحقق مصالحها أكثر من النموذج الأول. وبالتالي نستنتج أن الجزائر تفرض رأيها دوليا في إطار المفاوضات

الخاصة بالاتفاقيات الجبائية الثنائية التي تبرمها مع غيرها من الدول حتى لو تعلق الأمر بدول أجنبية، و ذلك من أجل حماية مصالحها الاقتصادية لأنها دولة نامية مستقطبة للاستثمارات الأجنبية و بالتالي تعتبر هي دولة المصدر.

الا أن بعض الأحكام الواردة في الاتفاقيات الجبائية الجزائرية تبقى غامضة بعض الشيء، وهذا لأنها لم تتضمن قواعد مفصلة وواضحة، و أفضل مثال على ذلك هي الأحكام الخاصة بتبادل المعلومات التي تبقى جد غامضة. ذلك أن الاعتماد على النص أو الصياغة التي وضعتها الاتفاقيات النموذجية لوحدها دون إثرائها بقواعد مفصلة يبقى غير كاف. و هذا لأن أحكام الاتفاقيات النموذجية تشكل مجموعة من المبادئ و الأحكام العامة التي تمت صياغتها من أجل الإلمام بتلك المسائل والإشكالات المتعلقة بمنع الازدواج الضريبي بصفة عامة، مع ترك مجال واسع للدول المتعاقدة من أجل تطوير هذه القواعد وتفصيلها و منحها روحا بشكل يجعل تطبيقها سهلا سواء تعلق الأمر بتقدير الضريبة أو تحصيلها أو حتى بالنسبة للنزاعات المطروحة أمام الجهات القضائية.

-كما لاحظنا انفراد بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية بالنص على أحكام لم تتضمنها الاتفاقيات الأخرى، ومثال ذلك ما ورد ذكره في الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر و كل من بريطانيا، لبنان وعمان، أين كانت الأطراف المتعاقدة أكثر حرصا على منع إساءة الاستخدام للأحكام الاتفاقية. و ذلك من خلال تبنيها لأحكام تهدف أساسا إلى ذلك، و المتعلقة بكل من أرباح الأسهم، الإتاوات، الفوائد وأرباح رأس المال، إضافة إلى الحكم الخاص بمنع الإساءة الخاص بتطبيق المادة 20 من الاتفاقية التي أبرمتها مع بريطانيا، والمتعلقة بإخضاع المداخيل التي لم تتطرق إليها الاتفاقية. فالملاحظة التي يمكن إبدائها بهذا الخصوص هو أنه ليس من المفهوم و المبرر من طرف الجزائر قيامها بقصر تطبيق مثل هذه الأحكام على ثلاث اتفاقيات فقط بالرغم من أهميتها في الحفاظ على حقوق الدول المتعاقدة وحماية مصالحها المالية من تحايلات المكلفين بالضريبة. أين كان من الواجب عليها أن تكون أكثر حيطة و حذر، و ذلك من خلال تعميم مثل هذا النوع من الأحكام الوقائية على جميع اتفاقياتها الجبائية، حرصا منها على مصالحها و حماية للأموال العامة من تلك الترتيبات التي يلجأ إليها المكلفون بالضريبة بغرض التملص من دفع الضريبة أو تخفيضها.

و ما تجدر الإشارة إليه أن شبكة الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي التي تملكها الجزائر إلى غاية بداية سنة 2024 تبدو غير كافية نوعا ما نظرا لوجود مساحات كبيرة لا تغطيها، ذلك أنها لا تملك الا 37 اتفاقية مبرمة مع دول مختلفة عربية، افريقية، أوروبية و آسيوية، و التي يظهر عددها قليلا نسبيا مقارنة مع نظيراتها من الدول المجاورة التي تملك عددا أكبر. و مثال ذلك جمهورية تونس التي تملك حاليا أكثر من 50 اتفاقية جبائية على الرغم من أن الظروف الاقتصادية لها متدهورة جدا

و تعتمد أغلب مواردها المالية على الاستدانة الخارجية بكثير. و هذا على عكس الجزائر التي تعتبر ظروفها الاقتصادية أحسن بكثير من تونس باعتبارها تملك فرص أكبر للاستثمار لأنها تملك المؤهلات البشرية و المادية و الإقليمية المختلفة لاستقطاب رجال الأعمال الأجانب من أجل تنفيذ مشاريعهم الاستثمارية على إقليمها، مما يوجب إبرام اتفاقيات مع دول أكثر لتوفير المزيد من الحماية لهؤلاء المستثمرين .

ولكن هذا العدد الغير كافي من الاتفاقيات لا يمنعنا من النظر إلى ذلك بصورة ايجابية باعتبار أن تطبيق الأحكام الاتفاقية الدولية و استمرار الأخذ بها يخضع للتجارب العملية للدول و مدى تحقيقها للأهداف المرجوة منها، فهي في تطور و تغير مستمر سنويا. و بالتالي فالجزائر لا زالت تملك الأرض الخصبة لإبرام اتفاقيات ثنائية جديدة مع الدول التي لا تجمعها معها اتفاقيات، و التي يمكن تضمينها مباشرة أهم الأحكام المستحدثة دوليا و هو ما لاحظناه بالنسبة للاتفاقية المبرمة مع الدانمارك، التي تضمنت أحكام منع الاستخدام التعسفي لهذه الاتفاقية. على عكس الدول الأخرى التي تملك شبكة واسعة من الاتفاقيات الجبائية المبرمة سابقا، و التي تحتاج إلى تعديلها عن طريق المصادقة على الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح لمواكبة التطورات الدولية وبالتالي المرور على عدة إجراءات معقدة.

–أما فيما يخص موقف الجزائر من اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح، و بعد توقيعها على هذه الاتفاقية في جوان 2024، أصبحت ملزمة بتطبيق أحكامها. و هو ما يفتح المجال لتحديات جديدة للسلطات المعنية عند التشاور حول هذه الأحكام المستحدثة و فرض رأيها دوليا أثناء التفاوض. أين يظهر لنا من خلال استقراء نصوص الاتفاقيات الجبائية الجزائرية في مجملها أن مضمونها لم يتغير منذ وقت إبرامها، فهي مازالت تتضمن نفس الأحكام السابقة التي صاغتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة و التي تم استبدال الكثير منها، بحيث تعتبر الاتفاقيات الأقدم أقل مواكبة من حيث الأحكام الخاصة بالنموذجين منه عن تلك التي تم إبرامها في السنوات الأخيرة. و ما يثبت ذلك هو أن بعض الاتفاقيات الجزائرية أبرمت قبل سنة 2000 و لا زالت سارية إلى حد الآن، في حين أن الأحكام التي تمت صياغتها من طرف المنظمات الدولية بخصوص ضبط مبادئ و أحكام الجباية الدولية في تطور وتغير من فترة لأخرى، و بالتالي يجب على السلطات المختصة بدل أقصى جهودهم من أجل تطبيق أحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية مع انتقاء أفضل القواعد التي يمكن تبنيها و التي ترى أنها تحقق الفائدة المالية المرجوة وتحمي مصالح الجزائر.

و تبعا للنتائج السابقة التي تم التوصل إليها يمكننا الخروج بمجموعة من التوصيات الآتية:

–ضرورة توسيع الشبكة الدولية للاتفاقيات الجبائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي، من خلال سعي الدول إلى إبرام أكبر عدد ممكن من هذه الاتفاقيات، نظرا للنتائج المهمة التي تحققها في مجال القضاء على المشاكل الجبائية و تحرير المعاملات الاقتصادية الدولية من العوائق ومواكبة التطورات الاقتصادية و تشجيع الاستثمارات الدولية. إذ توفر هذه الاتفاقيات الثنائية مناخا مناسبا للاستثمار وتمنح حماية أكثر للمستثمرين الأجانب من خلال تخفيف الأعباء الجبائية التي يتكبدونها، و هو ما ينطبق أيضا على الجزائر التي يجب أن تسعى أكثر لزيادة عدد اتفاقيتها الجبائية.

–قيام الجزائر عند التفاوض على الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها مع غيرها من الدول بالتطرق إلى تلك المسائل المدروسة في إطار اتفاقيات منع الازدواج الضريبي بمزيد من التفصيل و التوضيح، وتحديدها صراحة، و الابتعاد عن انتهاج سياسة الأحكام العامة التي تبقى غامضة و لا تؤدي الدور الذي صيغت من أجله، ومثال ذلك أحكام تبادل المعلومات التي تبقى غير واضحة من جميع النواحي. في هذه الحالة تكون الطريقة الأنجع لتوضيح أحكام الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها الجزائر مع نظيراتها من الدول هي نشر الثقافة الجبائية بين المكلفين بالضريبة الأجانب والمواطنين و العمل على مرافقتهم من أجل التعرف أكثر على حقوقهم و التزاماتهم الجبائية، و تسهيل إجراءات عملية التحصيل. و لن يتم ذلك الا من خلال تحرير دليل جبائي موجه لأطراف العلاقة الجبائية بما فيهم موظفي الإدارة، المكلفين بالضريبة و حتى الأشخاص الذين يشاركون بأي شكل من الأشكال في حل النزاعات الناشئة عن سوء تفسير هذه الاتفاقيات. بحيث يتضمن هذا الدليل أو الوثيقة تفسير أهم الأحكام الواردة في الاتفاقيات الجبائية و تحديد كيفيات تطبيقها بأدق التفاصيل طبعا بالاعتماد على التعليقات التي ألحقتها المنظمات الدولية بنماذج الاتفاقيات الجبائية و كذا القوانين الداخلية. كما يجب عليها أن تقوم بتعميم بعض الأحكام التي وردت في بعض اتفاقياتها على باقي الاتفاقيات كأحكام منع الإساءة، وذلك من أجل ضمان تطبيق فعال لهذه الأخيرة، وتسهيل مهمة الإدارة الجبائية من خلال تبني أحكام موحدة أو على الأقل متقاربة من أجل تفادي الاختلافات من اتفاقية لأخرى.

– السعي للانضمام إلى الاتفاقية المتعددة الأطراف الخاصة بمنع تآكل القاعدة الجبائية و نقل الأرباح، و ذلك بالنسبة للدول التي لم تلتحق بها إلى حد الآن ، فمهما كانت الأسباب التي ترتكز عليها هذه الدول وبالرغم من أنها تتضمن بعض الأحكام المتشددة الا أنها تلعب دورا مهما في جعل أحكام الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي أكثر معاصرة و فعالية.

ضرورة القيام بتحيين أحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي لا زالت حبيسة الماضي من خلال الاستغناء عن الأحكام السابقة واستبدالها بتلك الأحكام المستحدثة، لا سيما الأحكام التي تم استحداثها في الاتفاقيات النموذجية كأحكام منع الإساءة، والأحكام المتعلقة بالاقتصاد الرقمي و غيرها. و على

هذا الأساس فالجزائر مدعوة لتبني بعض التعديلات في اتفاقياتها السابقة، أو النص عليها في قوانينها الداخلية وهذا لتجنب الاختلافات التي قد تطرأ عند تطبيق الاتفاقيات مع الدول الأخرى، بما في ذلك التعديلات الآتية:

– التخلي عن الموقف السابق القائل بأن وجود وكيل مستقل لا يؤدي إلى وجود منشأة دائمة حتى ولو كان يمارس نشاطاته بشكل حصري أو شبه حصري لمؤسسة معينة. و القيام بتعديل مفهوم المنشأة الدائمة الذي أصبح أوسع من المفهوم المعتمد حاليا بالجزائر ليشمل الوكيل المستقل، و كذا اعتماد مفهوم المنشأة الدائمة المفترضة، إضافة إلى اعتماد أحكام منع التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة، وذلك بغرض تعزيز الحماية القانونية التي توفرها الاتفاقيات الجبائية للدول المتعاقدة.

– توضيح موقف الجزائر في عدة مسائل مهمة سكتت عنها في بعض أحكام اتفاقياتها الجبائية كتبيان موقفها حول شركات التأمين التي لم تتطرق لها، و هل تعتبرها منشآت دائمة أم لا.

–ضرورة اعتماد الأحكام الخاصة بمنع إساءة الاتفاقيات الجبائية و بالأخص الواردة في نص المادة 29 المستحدثة ضمن نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2017، مثلما هو الحال في الاتفاقية التي أبرمتها الجزائر مع هولندا و الدانمارك، من أجل ضمان الحد الأدنى من المعايير لمنع إساءة استخدام الأحكام الاتفاقية. و تبني مثل هذه الأحكام ضمن تشريعاتها الداخلية لضمان تطبيق أوسع.

–اعتماد أحكام أكثر تفصيلا و دقة بالنسبة لطرق تبادل المعلومات بين الجزائر و الدول التي أبرمت معها اتفاقيات ثنائية، و تحديد كيفية إجرائها. و الحرص على تعزيز الشفافية بالنسبة لتبادل المعلومات مع نظيراتها من الدول من خلال تعميم قاعدة عدم الامتثال للسر البنكي في جميع اتفاقياتها بعد أن كان يقتصر على خمس اتفاقيات فقط. و على الأخص العمل على إلغاء الالتزام بالسرية المصرفية المنصوص عليها في الاتفاقية الجزائرية–السويسرية وفقا لما تستدعيه المصالح الاقتصادية و السياسية للدولة و كذا التطورات الدولية في هذا الشأن.

–العمل على اعتماد طرق حل النزاعات الناشئة عند تطبيق الاتفاقيات الجبائية بواسطة التحكيم في جميع اتفاقياتها، بدل الاكتفاء بالنص عليها في اتفاقيتين فقط، و هذا من أجل توفير حماية كاملة للمكلفين بالضريبة للدفاع عن حقوقهم المالية. مع تحديد الإجراءات و الحالات التي يمكن أن يلجأ فيها إلى التحكيم بالتفصيل تفاديا لأي لبس أو غموض. والعمل على تكوين مختصين في هذا المجال من أجل تولي مهمة الفصل في المنازعات وفقا لهذه الطريقة الودية.

– ضرورة إيجاد وسيلة ملائمة من أجل مواكبة التطورات التي تطرأ على الأحكام الجبائية الدولية على الأخص أحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية، التي تتغير و تتطور كل مرة نتيجة للصعوبات التي تطرحها التطبيقات العملية لهذه الأحكام. وضرورة استحداث بند خاص في كل اتفاقية يتضمن التأكيد على ضرورة مواكبة التغيرات و التعديلات المتوصل إليها من طرف هذه المنظمات بعد تدارك النقائص و الثغرات التي تثبتها تجارب الدول في هذا المجال. و يبقى للدول حرية اختيار الطريقة المثلى لتحقيق ذلك، و هذا مثلا من خلال تبادل المراسلات أو المفاوضات، أو عن طريق تعيين لجنة دائمة مختصة بهذا المجال. أين يصبح بإمكان كل دولة متعاقدة تهتم بتفاصيل هذه الاتفاقيات والتعديلات الواردة عليها وتتابع جميع المستجدات المتعلقة بها، الاتصال بنظيرتها في الدول المتعاقدة الأخرى والتفاوض معها حول تلك التعديلات بشكل دوري.

فعلى الرغم من أن صياغة أحكام الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الجبائية و نقل الأرباح جاءت بهدف تحقيق وتدارك تلك النقائص التي ميزت الاتفاقيات الجبائية المبرمة سابقا، الا أن هذا الأمر استغرق مدة طويلة جدا، و هذا بالنظر إلى فترة اكتشاف تلك المشاكل الجبائية الدولية كظاهرة انتقاء المعاهدات والمشاكل المرتبطة بنقل الأرباح، مما قد ضيع على الدول المتعاقدة جزءا كبيرا من عائداتها الجبائية طيلة هذه السنوات التي سبقت إبرام اتفاقية BEPS. أين يستلزم الأمر اتخاذ إجراءات ابسط من ذلك تستغرق أقل مدة ممكنة، كما يجب الاعتماد على قواعد أكثر صرامة وإلزامية، لأن القواعد الحالية حتى و إن تعلق الأمر باتفاقية البيبس تبقى مرهونة بإرادة الدول التي لها كامل الحرية في اعتماد تلك الأحكام، أو عدم اعتمادها.

–اعتماد أسلوب الضغط الدولي الاقتصادي، و الذي يعتبر كأفضل وسيلة من اجل إقناع تلك الدول التي لا تحترم الأحكام الجبائية الدولية و التي ترفض الانضمام إلى هذا النوع من الاتفاقيات و الأخذ بأحكامها، مما يجعلها توفر مناخا ملائما للمكلفين بالضريبة الذين يحملون نية سيئة من خلال التملص من دفع الضرائب. زيادة على ذلك ممارسة رقابة دولية على الأطراف الموقعة على تلك الاتفاقيات سواء كانت ثنائية أو متعددة الأطراف (BEPS)، و على الأخص بالنسبة للدول التي تلجأ إلى اعتماد تلك الأحكام بشكل صوري فقط دون تطبيقها عمليا (يتعلق الأمر هنا أكثر بالدول التي تصنف على أنها جنات ضريبية)، و التي تسعى إلى إبرام اتفاقيات جبائية دولية و توسيع شبكتها الاتفاقية فقط من أجل إبعاد الشبهات عنها. لأن العبرة ليست فقط بالموافقة على هذه الأحكام والتوقيع على الاتفاقية، ولكن العبرة في الالتزام بتطبيقها فعليا على أرض الواقع، فتجسيد نظام جبائي فعال و متناسق دوليا، لا يتحقق الا من خلال الرغبة الحقيقية للدول التي يجب أن تكون جادة عند تبنيها للأحكام الاتفاقية.

– إن إبرام هذه الاتفاقيات الثنائية بين الدول لا يكفي لوحده من أجل مواجهة هذه المشاكل التي تهدد اقتصاد الدول، أين يجب على الإدارة الجبائية أن تسهر على حسن تطبيق هذه الاتفاقيات، وذلك من خلال تنسيق جهودها مع الإدارات الجبائية للدول الأخرى التي تبرم معها اتفاقيات. و كذا مساعدتها في تحصيل الضرائب من خلال تبادل المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة و تسهيل الإجراءات الخاصة باستفادتهم من الامتيازات الممنوحة لهم من جهة، و فعالية التحصيل الجبائي للدول من جهة أخرى، مع تفعيل التقنيات الرقمية و توظيفها في هذا الميدان بالنظر للنتائج التي تحققها من الناحية الزمنية. كما أن نجاح هذه الاتفاقيات الجبائية من الناحية العملية مرهون بالدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية، و الذي قد يكتمل و يصبح أكثر فعالية إذا تم توسيع هذا الدور و منحها مهمة القيام بمجموعة من الدراسات التقييمية الواقعية للاتفاقيات الجبائية المبرمة بين مختلف الدول، بالنظر إلى الملفات التي تصلها بخصوص هذا المجال، لأن ذلك يساعد السلطات المختصة بتدارك النقائص التي قد تظهر بعد إبرام هذه الاتفاقيات.

كما يظهر أنه من الضرورة عمليا القيام بالتنسيق بين الإدارات الجبائية والجهات القضائية و مؤسسات التعليم العالي بما في ذلك مخابر و فرق البحث. فاستبعاد الجامعة من الواقع العملي ليبقى دورها نظريا ينحصر في الجانب التعليمي فقط دون استغلال الدور الجوهري الذي يمكن أن تلعبه في خضم التطورات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية التي يعرفها العالم لن يكون في مصلحة المجتمع. فالجامعة الجزائرية حاليا لها دور أساسي ومهم لتحقيق النهضة في جميع الميادين، و الدليل على ذلك هي البحوث و التوصيات و النتائج التي يتم التوصل إليها عند انعقاد أي ملتقى وطني أو دولي، والتي تبقى حبيسة بين جدران المكتبات دون إعطائها حق قدرها، وكذا الكم الهائل من الدراسات والمقالات والتحليلات المدونة من طرف الباحثين والتي قلما يأخذ بها. زد على ذلك قدرة الباحث الأكاديمي في البحث حول المسائل القانونية المرتبطة بالجباية الدولية، و دراسة التطورات الجديدة والتعمق فيها من خلال البحث في الفقه والاجتهادات القضائية الدولية و كذا الدراسات النظرية الأجنبية، لمواكبة جميع المستجدات وتحليلها وانتقادها، و تبادلها في إطار لقاءات رسمية أو في إطار التظاهرات العلمية الوطنية و الدولية مع موظفي الإدارة الجبائية و الجهات القضائية، الذين تعتبر إمكانية اطلاعهم على جميع المستجدات وقدرتهم في تحليل الوقائع ودراسة الحالات المعروضة عليهم محدودة نوعا ما بسبب ظروفهم العملية و انشغالهم الدائم بأداء مهامهم.

–ضرورة تنسيق الجهود بين السلطات الثلاث لكل دولة(السلطة التشريعية –السلطة التنفيذية و كذا السلطة القضائية) للوصول إلى نظام جبائي فعال محكم لا يشوبه أي نقائص أو ثغرات تسمح للمتجاوزين باختراقه، و السهر على زيادة فعاليته. بالإضافة إلى ضرورة الاستعانة بالخبرات التي توصلت إليها مختلف الدول و تبادلها بما في ذلك الاجتهادات و السوابق القضائية التي أصبحت في

بعض الدول مصدرا مهما لتطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية الثنائية و تفسير أحكامها، وهذا لضمان الوصول إلى حلول مناسبة لفك النزاعات الناشئة عند تطبيق تلك الاتفاقيات على المكلفين بالضريبة. وفي هذا الشأن نلاحظ نوعا ما غياب الاجتهادات القضائية المنشورة على المستوى الوطني فيما يخص موضوع الازدواج الضريبي فعلى الرغم من نشر اجتهادات قضائية جزائرية في الموقع الرسمي لمجلس الدولة بخصوص بعض المنازعات الجبائية، الا أننا لم نتمكن من الحصول على أي اجتهاد قضائي يخص تطبيق الاتفاقيات الجبائية على المكلفين بالضريبة. طبعا يدعونا هذا للتساؤل حول مصير القضايا المطروحة بشأن تطبيق أو تفسير الاتفاقيات الجبائية أمام المحاكم، فلا يعقل أن أقدم اتفاقية جبائية جزائرية ابرمت سنة 1990 ولحد الآن لم يتم نشر أي اجتهاد قضائي مهم يتعلق بتطبيق هذه الاتفاقيات؟ فلا يمكن تصور عدم وجود نزاعات على المستوى الوطني و هو شيء مفروغ منه. كل هذا يدعونا إلى التفكير بأن غياب الاجتهادات القضائية ربما هو دليل على نجاح الإدارة الجبائية الجزائرية في حل النزاعات بشكل ودي، و لكن لا يمكننا الجزم بذلك مائة بالمائة خاصة أن اغلب الاتفاقيات تتضمن أحكام تم تعديلها لاحقا، و من هنا توجد عدة ثغرات غير واضحة لا بد من سدها.

-إن فعالية تطبيق الأحكام الجبائية النموذجية التي تضعها المنظمات الدولية و حكومات الدول تعتمد أساسا على الإدراك و الفهم الصحيح لهذه الأحكام و مواكبتها في كل زمان و مكان. و بالتالي إضافة إلى التعليقات و الشرح الذي ترفقه المنظمات الدولية بنصوص الاتفاقيات النموذجية لتفسير أحكامها، فانه يبدو من الضروري السعي إلى ابتكار مؤسسة أو لجنة خبراء أو هيئة تابعة سواء لمنظمة التعاون التنمية الاقتصادية أو هيئة الأمم المتحدة تكون مهمتها الأساسية تكوين إطارات و مختصين في مجال الجباية الدولية من مختلف جنسيات العالم، و هذا عن طريق فتح المجال للاستفادة من تربصات عملية وواقعية. أين تلتزم كل دولة سنويا بإرسال بعثة مكونة مثلا من رجال القانون الذين يشاركون في صياغة القوانين، أعوان الإدارة، قضاة و كذا الباحثين الأكاديميين الذين يتابعون أبحاثهم في هذا الميدان إلى هذه المؤسسة الدولية، من أجل تكوينهم في ميدان الجباية الدولية حتى يتسنى لهم الاضطلاع أكثر على المستجدات الطارئة على الاتفاقيات الجبائية النموذجية و فهم أحكامها ونصوصها، و التعرف على كيفية صياغتها وتطبيقها على أرض الواقع، بشكل يضمن مواجهة المشاكل الجبائية الدولية و القضاء عليها بفعالية.

-التزام منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بإشراك جميع الدول ممثلة بلجان تقوم بتعيينها لهذا الغرض وذلك أثناء التفاوض حول تعديل نموذج الاتفاقية الجبائية أو استحداث أحكام جبائية دولية جديدة، فلا تجعله حكرا فقط على الدول الأعضاء، و ذلك لأن جميع دول العالم معنية بالمشاكل الضريبية الدولية و تتأثر أكثر بانعكاساتها السلبية، و لربما استطاعت هذه الفئة المستبعدة التوصل

وإيجاد الحلول للمشاكل التي تمس أنظمتها الجبائية بما يتوافق أكثر مع أوضاعها و ظروفها السياسية والاقتصادية و الفكرية .

–العمل على توحيد الجهود بين أعضاء اللجان المكلفة بدراسة الشؤون الجبائية الدولية لكل من هيئة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و العمل على التوصل إلى صياغة نموذج اتفاقية جبائية موحد، يتضمن أحكام تراعي مصالح جميع الدول المتعاقدة سواء تعلق الأمر بالدول النامية أو الدول المتقدمة والتي يجب أن تكون على قدر من المساواة أثناء المفاوضات حول الاتفاقيات الجبائية، بغرض تفادي الاختلافات الناتجة عن اختلاف بعض الأحكام. إذ يبدو من الشائع أن الدول النامية عندما تتفاوض مع الدول المتقدمة حول الاتفاقيات الجبائية، فان الدول المتقدمة هي التي تفرض نفسها أكثر من خلال تغليب الأحكام الواردة في نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي تكون في الغالب لصالحها، على الرغم من وجود نموذج هيئة الأمم المتحدة الذي يراعي مصالح الدول النامية وذلك لأنها في مركز ضعيف نوعا ما. فأين هي الفائدة من هذه الأحكام إن لم يكن بالإمكان اعتمادها أثناء المفاوضات. فالتعاون الدولي الحقيقي والفعال يكون بتوحيد الجهود فعلا و إزالة جميع الاختلافات والعقبات و التوصل إلى حلول موحدة ترضي جميع الأطراف، وليس بتغليب مصلحة طرف على حساب آخر، و استغلال مركز القوة في المفاوضات من أجل الحصول على وضع أفضل، وكذا الادعاء بتشجيع التعاون الدولي من الناحية الشكلية فقط والتذرع بذلك لتحقيق المصالح الشخصية.

وفي الأخير قد أظهرت هذه الدراسة أن أحكام الاتفاقيات المبرمة بين الدول بصفة عامة هي الحل الأنسب للقضاء على المشاكل الجبائية الدولية، سواء تعلق الأمر بالاتفاقيات الثنائية أو الاتفاقيات المتعددة الأطراف. ولازالت الجهود الرامية لتطوير هذه القواعد الدولية للقضاء على تلك المشاكل قائمة إلى حد الساعة، و التي ستكلل من جديد بطرح اتفاقية جديدة متعددة الأطراف سنة 2024، وذلك كاختتام للمشروعين الأول و الثاني لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح، و التي يمكن أن تشكل ميدانا خصبا لمختلف الدراسات القادمة. أين يطرح التساؤل حول مدى نجاعة هذا الاتفاق في إيجاد الحلول المناسبة لمختلف القضايا المطروحة و على رأسها إشكالية الاقتصاد الرقمي، و ما هي الامتيازات التي ستوفرها هذه الأحكام الجديدة للدول النامية، أم أن دور هذه الأخيرة سيقتصر فقط و كالعادة على دورها المكمل من أجل التطبيق الفعال لهذه الأحكام لفائدة الدول المتطورة، باعتبار أن هذه الأخيرة تلعب الدور الرئيسي في صياغة أهم الأحكام الدولية؟

قـــــائمة

المــراجـــع

قائمة المـراجع باللـغة العربية

أولا- الكتب

الكتب العامة

01- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية – القسم الثاني الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، جسور للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2013، الجزائر.
02- رفعت المحجوب، المالية العامة (النفقات و الإيرادات)، دار النهضة العربية، 1996.

الكتب المتخصصة

01- أحمد فنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر،دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018.
02-أمين بريك، الجريمة الجبائية بتونس، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2016.
03-بشار حسين العجل، الخراج و الضريبة المعاصرة في الفقه الاسلامي (دراسة مقارنة)، دار الكتاب العلمية، لبنان، 2017.
04- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2014.
05- رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دراسات في القانون الضريبي الدولي (الكتاب السادس)، دار النهضة العربية، مصر، 2020
06- عباس محمد محرزي، المدخل إلى الجباية و الضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر ، 2010.
07- عباس محمد محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة، 2003، الجزائر.
08-عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي (دراسة قانونية مقارنة)، الطبعة الأولى 2016، مكتبة زين الحقوقية و الأدبية، لبنان.
09- عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل(دراسة مقارنة)، مطبعة حامد، العراق، 2003.
10-فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر، 2008، الجزائر.
11- نصر رحال، مصطفى عوادي، جباية المؤسسة بين النظرية و التطبيق، طبعة 2011/2010، مطبعة سخري، الجزائر.
12- نصيرة بوعون يحياوي، الضـرائب الوطنية و الدولية، دار النشر Pages Bleus، 2010.

13- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية (الطبعة الثانية)، الجزائر، 2016.

ثانيا-المقالات

01-المقالات العلمية

01-إبراهيم حراش ، دور الاتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم التجارية، مجلة العلوم التجارية مجلد 05، العدد 02، الجزائر ، ديسمبر 2006.
02-إبراهيم عبد العزيز النجار، التحكيم في المجال الضريبي و جدواه للاستثمار، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثاني، القانون و الاستثمار، منعقد بكلية الحقوق جامعة طنطا مصر بتاريخ 29-30 أفريل 2015.
03- أحمد خالد عرباوي / قاسم عمر، متطلبات تطبيق الجباية الإلكترونية في الجزائر :دراسة ميدانية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب بشار، مجلة البشائر الاقتصادية(المجلد الخامس، العدد3 ، ديسمبر 2019 .
04- أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية.، صادر عن وحدة العدالة الاقتصادية و الاجتماعية، الطبعة الأولى/ماي 2015 القاهرة، مصر.
05-آسيا هيري/ عبد القادر بوعزة، نظام الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية FATCA و دوره في الحد من التهرب الضريبي الدولي-اتفاقية تنفيذ قانون الفاتكا بين الجزائر و الو.م.أ نموذجا-، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد 06، العدد 01 جوان 2021، ص 341-352، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر.
06-أسيل باقر جاسم محمد، أثر قانون الفاتكا الأمريكي على الالتزام بالسرية المصرفية في العراق، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد عدد خاص لسنة 2019.
07-إيمان بوقروة / منصور بن اعمارة، أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات-إشارة لحالة شركة Google INC-، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الثامن، جامعة سكيكدة الجزائر، ديسمبر 2017.
08-بخدة عواد، لونيس عبد الوهاب، الأسباب الوطنية لإفشاء الإدارة الجبائية للسر المهني، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية و السياسية، المجلد 05/ العدد01 ، جامعة المسيلة، 2020.
09-بخدة عواد، لونيس عبد الوهاب، المسؤولية التأديبية الناجمة عن إخلال عون الإدارة الجبائية بالتزام السر المهني، الجلة الأكاديمية للبحث القانوني المجلد 11، العدد 2020/04.

10- بخدة عواد، الإطار القانوني لتبادل المعلومات الجبائية بين الدول، حوليات جامعة الجزائر 01، المجلد 36، العدد 01، 2022.
11-جاد خليفة، الملاذات الضريبية بين الرفض و التبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 52، 2010، لبنان.
12- جمال معتوق/ كموش إيمان، الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الالكترونية و المتعلقة بالمجال الضريبي، مجلة الاقتصاد و التجارة، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2019، الجزائر.
13- حساني بن عودة/ بن ديبة يمينة/ عبد الرحمان عبد القادر، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد و إدارة الأعمال، مجلد 03، عدد 02 (ديسمبر 2019)، الجزائر.
14-رشيد ونادي، الاتفاقيات الجبائية الدولية ودورها في حل مشكل الازدواج الضريبي من خلال التشريع الجبائي الجزائري، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، المجلد 05، العدد 01، جامعة البليدة الجزائر، 2014
15-رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة -تعريفها و أشكالها - بحث، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، بدون تاريخ
16- ريمة ضافري/ محمد سعد الدين بلخيري، الجنات الضريبية و دورها في التهرب الضريبي-حالة الايرلندية المزدوجة و الساندويتش الهولندي لشركة غوغل، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد 04، العدد01، 2020.
17- سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل و طرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد - 21 العدد الثاني2005
18- سامر بابكر، اقتصاد المعرفة، (ورقة إطارية) دراسات اقتصادية لصندوق النقد العربي، أبو ظبي، العدد رقم 13، 2021.
19-سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبي، المجلد رقم 03/العدد 01 (2018)، جامعة المسيلة، الجزائر.
20-سهيلة عيس، أسعار التحويل من منظور القانون الجبائي الجزائري و الاتفاقيات الجبائية الدولية، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 07 / العدد 07، الجزائر، 2021.
21- سيد رمضان عبد الباقي إسماعيل، العلاقة بين اتفاقيات الازدواج الضريبي و تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر إلى البلدان النامية، مجلة أوراق اقتصادية، العدد 02/جوان 2018، مركز البحوث المالية، مصر.
22- سيد علي آيت دحمان ، معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة صوت القانون، العدد الثامن، 2017.

23–سيد علي آيت دحمان ، واقع الازدواج الضريبي و طرق تسويته في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد الحادي عشر/العدد الأول، الجزائر 2018.
24–صلاح الدين محمد بني عوده، الازدواج الضريبي في الضرائب المباشرة –الإشكالات و الحلول، جامعة القدس المفتوحة –طوباس، بحث منشور بدون تاريخ.
25–صلاح حامد، جدوى التحكيم في فض المنازعات التحكيمية (دراسة تحليلية في ضوء آراء الفقه والتشريعات الضريبية المقارنة والاتفاقيات الدولية)، مجلة العلوم القانونية و الاقتصادية، العدد الثاني، الجزء الثالث، 2014.
26– طارق الضب، الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال و فعالية الآليات التوفيقية، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، العدد 23/مارس 2018، الجزائر.
27– طارق عبد العال حماد، التجارة الالكترونية، جلال للطباعة، 2003.
28–عبد الفتاح دحمان/ بوعزة عبد القادر، التنافسية الجبائية و آثارها على نماذج من اقتصادات الدول المغاربية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 05،جوان 2011، الجزائر.
29– عبد القادر مهداوي، الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون،العدد الثاني عشر 2015.
30– عبد المومن بن صغير، الازدواج الضريبي و أثره في إعاقة المستثمر الأجنبي (دراسة لتأصيل مفهوم الظاهرة و سبل التصدي لها على ضوء الاتفاقيات الدولية)، مجلة البحوث القانونية و السياسية، العدد الحادي عشر/ ديسمبر2018، جامعة سعيدة، الجزائر.
31–عبده عجلان بابكر سلامة/ بن هذال ماجد القحطاني، أثر قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبية "فاتكا" في النظام المصرفي السعودي–دراسة ميدانية، *Revue Global Journal of Economics and Business*، المجلد السادس العدد الثاني، 2019
32– علي عزوز، جباية المعاملات الالكترونية، مجلة الردة لاقتصاديات الأعمال– العدد 01– 2015، الجزائر.
33–فاتح أحمية، أسباب و آليات التهرب الدولي و طرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 09/ العدد 2020/02، البليدة، الجزائر.
34– فاطمة الزهراء عكاكة / خضراوي الهادي، تسوية المنازعات الضريبية الناشئة عن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي أمام المحاكم الوطنية، مداخلة منشورة بدون تاريخ. –http://arab-ency.com/law/detail/164542
35–العايب فوزية، طيار خليل، قشي مريم، ممارسات التجنب الضريبي الدولي، دراسة حالة شركات الاقتصاد الرقمي GAFAM، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد02 لسنة 2021 ، جامعة باتنة، الجزائر.

36-كريم وناس، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في العالم العربي و الشرق الأوسط- الاتحاد الدولي للصحفيين، يناير 2020.
37-مايكل كين، أرباح زائفة -التحايل الضريبي من جانب الشركات متعددة الجنسيات و المنافسة الضريبية بين الحكومات يدفعان نحو إعادة النظر في النظام الضريبي الدولي، مجلة التمويل والتنمية، سبتمبر 2017.
38- محمد طارق ملال، آليات و أسباب التهرب الضريبي الدولي و إمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 04/العدد 01، جامعة الأغواط، 2013.
39- محمد البشير مركان/ عبد الحميد بوخاري/ فوزي الحاج أحمد، الحلول المقترحة لفرض الجباية على التجارة الإلكترونية في الجزائر، الملتقى الدولي :الاتجاهات الحديثة للتجارة الدولية و تحديات التنمية المستدامة نحو رؤى مستقبلية واعدة للدول النامية02 - 03 ديسمبر 2019 .
40- محمد الأمين كماسي/ دادن عبد الغني، معوقات الجباية في ظل التعاملات الرقمية و النقود الالكترونية، مداخلة قانونية، جامعة ورقلة، بدون تاريخ.
41- محمد حيمران، الاتفاقيات الجبائية الدولية كآلية لتفادي الازدواج الضريبي: دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07/العدد02، الجزائر،2019.
42-محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري و السعودي بالتركيز على ضريبة الدخل و القيمة المضافة، جامعة الأزهر، مصر، بدون تاريخ
43-مصطفى الفوركي، تطبيقات التحكيم الضريبي الدولي: دراسة على ضوء الاتفاقيات الدولية، مجلة الحقوق و العلوم السياسية العد 13 جانفي 2020، خنشلة، الجزائر.
44-مصطفى الفوركي، التأصيل النظري للتحكيم في النزاع الضريبي، مجلة القانون والأعمال، المغرب، 2018.
45- معزوز مفتاح، الازدواج الضريبي-المفهوم و آليات المعالجة-، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني، الجزائر 2018.
46-موفق سمور علي المحاميد، أساليب تبادل المعلومات الضريبية بين الخطورة و الأهمية: دراسة مقارنة، مجلة الحقوق، المجلد 10 العدد 01، الأردن.
47- موفق سمور المحاميد، التعاون الضريبي من خلال تبادل المعلومات في ضوء الاتفاقيات الجبائية النموذجية: دراسة مقارنة، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية و القانونية، المجلد 10 العدد 01، 2013.
48-مولود قنوش، دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد 05/أفريل 2016.

49–ناصر شارفي ، دور الاتفاقيات الضريبية في الحد من الازدواج الضريبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة سعد دحلب البليدة، العدد 04/ديسمبر 2010.
50– نجود حمري / حمري نوال،واقع التجارة الالكترونية في الجزائر وفق مقتضيات قانون رقم18. 05(قانون التجارة الالكترونية)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد04/ العدد 2021/01.
51– نزيه عبد المقصود محمد مبروك، ظاهرة الازدواج الضريبي وموقف الشريعة الإسلامية منه، مجلة كلية الشريعة و القانون، العدد السابع و الثلاثون 'الجزء الثاني)، مصر، 2022.
52– نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، مجلد ب/ عدد 41 جوان 2014، جامعة قسنطينة 01، الجزائر.
53– نعيمة عمارة / مرواني كوثر، المستجدات القانونية للتجارة الالكترونية في الجزائر وفق مقتضيات القانون رقم 18–05 المتعلق بالتجارة الالكترونية ، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد رقم 14، العدد 2019/01.
54–نورالدين يوسفي، نحو تحيين اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي بين دول المغرب العربي من خلال النماذج العالمية الحديثة، مجلة معارف، العدد22، جوان 2017، الجزائر.
55–نيكولاس شكسون، المليارات التي تجتذبها الملاذات الضريبية تلحق الضرر بالبلدان المرسلة والمستقبلة على حد سواء، مجلة التمويل و التنمية صادرة عن صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2019.
56– هدى كرماني، قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبية في ظل السرية المصرفية–حالة الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية و الاجتماعية ، العدد 50، 2018.
57–هيثم علي محمد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكيف و التغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 2013/35، العراق.
58– ياسمينة لعجال / الضب طارق، إشكالية الازدواج الضريبي بين الآثار السلبية و فعالية الحلول الوطنية، مجلة دفاتر السياسة و القانون،الجزائر، العدد الخامس عشر/جوان 2016
59– يانيك دامغارد/ توماس الكيير/ نيلز جوهانسن، كشف النقاب: 12 تريليون دولار تقريبا هي مجرد استثمارات لشركات وهمية حول العالم، مجلة التمويل و التنمية/ يونيو 2018.

02–المقالات الصحفية

01–الإذاعة الجزائرية، المصادقة على تعديل قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتهما، مقال منشور بالصفحة الرسمية للإذاعة الجزائرية بتاريخ 27 ديسمبر 2022.

ثالثا– الرســائل و المــذكرات

رسائل الدكتوراه

01- بخدة عواد، السر في المادة الجبائية، رسالة دكتوراه طور ثالث ل.م.د تخصص القانون العام الاقتصادي، جامعة وهران 02 محمد بن احمد، 2020-2021.

02- صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، رسالة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

03- عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1988-2011)، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان، 2013-2014.

04- محمد عباس محرزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر(كلية العلوم الاقتصادية)، 2005.

مذكرات الماجيستر

01-البشير بركات، الازدواج الضريبي الدولي و الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض الدول في هذا الميدان، مذكرة ماجيستر فرع قانون دولي و علاقات دولية، جامعة الجزائر01، 2015/2014.

02- إيمان بوقروة ، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية(دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة ماجستير ماناجمنت مالية، جامعة سكيكدة،2009.

03- محمد عبد الله قزاز حرية ،دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي العراقي، مذكرة لنيل شهادة الدبلوم العالي في العلوم المالية و المصرفية، بغداد ، 2011.

04- محمد مياله مؤيد جميل، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية في فلسطين، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية جامعة نابلس، فلسطين،2006

05- نعيم عاشوري، إشكالية الازدواج الضريبي و أثره على أرباح الشركات في الجزائر-دراسة ميدانية بولاية الميلة، مذكرة ماجيستر فرع البنوك و التأمين، جامعة منتوري قسنطينة، 2008/2007.

06- يوسف قاشي، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، بومرداس، الجزائر، 2009/2008

رابعا-الوثائق الدولية و الوطنية

01- منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج الاتفاقية الجبائية لمنع الازدواج الضريبي " النسخة المختصرة باللغة العربية"،2016.

02–منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و مجموعة العشرين، الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح، 2018.
03– تقرير مجلس حقوق الإنسان الجمعية العامة لهيئة الأمم المتحدة الخاص بالدراسة النهائية عن التدفقات المالية الغير مشروعة و حقوق الإنسان و خطة التنمية المستدامة لعام 2030
04–هيئة الأمم المتحدة، الإصلاحات الممكنة في مجال تسوية المنازعات في مجال الاستثمار و الدول، ورقة مقدمة من طرف حكومة كولومبيا، الدورة الثامنة و الثلاثون 14–18أكتوبر 2019، فيينا.
05–المديرية العامة للضرائب، وثيقة توضيحية موجهة لدافعي الضرائب حول كيفية ملأ الاستمارة C30
06–المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيق للمكلف بالضريبة، جوان 2021.
07–شهادة الإقامة الجبائية بالجزائر(CN° 29)
08–شهادة الإقامة الجبائية بالخارج(CN°30)

خامسا–النصوص القانونية

الدستور

الدستور الجزائري الصادر في الجريدة الرسمية عدد 82 المؤرخة في 15 جمادى الأولى عام 1442، الموافق ل 30 ديسمبر 2020.

الاتفاقيات الدولية

*الاتفاقيات الثنائية لمنع الازدواج الضريبي

01– الاتفاقية المبرمة بين دول اتحاد المغرب العربي الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي و إرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل الموقعة في الجزائر بتاريخ 23 يوليو 1990. والمصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 90–424 المؤرخ في 22 ديسمبر عام 1990، الجريدة الرسمية عدد 06، المنشورة بتاريخ 06 فيفري 1991.
02– الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و ايطاليا لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة و تفادي التهرب و الغش الجبائي، الموقعة بالجزائر في 03 فيفري 1991. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 91–231 المؤرخ في 20 يوليو عام 1991، الجريدة الرسمية عدد 35، المنشورة بتاريخ 24 يوليو 1991.
03– الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و تركيا لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل والثروة، الموقعة بأنقرة يوم 02 غشت 1994. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 94–305 المؤرخ في 02 أكتوبر عام 1994، الجريدة الرسمية عدد 65، المنشورة بتاريخ 12 أكتوبر 1994.

04- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر ورومانيا لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة، و البروتوكول الإضافي، الموقعين بالجزائر في 28 يونيو 1994. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-186 المؤرخ في 15 يوليو عام 1995، الجريدة الرسمية عدد 37، المنشورة بتاريخ 16 يوليو1995.

05- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اندونيسيا لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة الموقعة بجاكرتا في 28 ابريل 1995. والمصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 97-342 المؤرخ في 13 سبتمبر عام 1997، الجريدة الرسمية عدد 61، المنشورة بتاريخ 14 سبتمبر 1997.

06- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و جنوب إفريقيا لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي على الدخل و الثروة، الموقعة بالجزائر في28 ابريل 1998. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-95 المؤرخ في 04 مايو 2000، الجريدة الرسمية عدد 26 المنشورة ب07 ماي 2000.

07- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و كندا لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة و تفادي التهرب الجبائي، الموقعة بالجزائر في 28 فيفري 1999. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-364 المؤرخ في 16نوفمبر 2000، الجريدة الرسمية عدد68، المنشورة ب19 نوفمبر 2000.

08- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الأردن لتجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة في عمان بتاريخ 16 سبتمبر 1997. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-427 المؤرخ في 17 ديسمبر 2000، الجريدة الرسمية عدد79، المنشورة ب23 ديسمبر 2000.

09- الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و مملكة بلجيكا قصد تجنب الازدواج الضريبي و إرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل و الثروة، الموقعة بالجزائر في 15 ديسمبر 1991. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-342 المؤرخ في 09 ديسمبر عام 2002، الجريدة الرسمية عدد 82، المنشورة بتاريخ 11 ديسمبر 2002.

10- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و فرنسا لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة و التركات، الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر 1999. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 07 ابريل 2002 ، الجريدة الرسمية عدد 24، المنشورة بتاريخ 10 ابريل 2002.

11- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و سوريا لتجنب الازدواج للضرائب على الدخل، الموقعة في دمشق بتاريخ 14 سبتمبر 1997. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 01-78 المؤرخ في 29 مارس 2001، الجريدة الرسمية عدد 19، المنشورة بتاريخ 01 ابريل 2001.(لم تدخل حيز النفاذ)

12- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و عمان لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل، الموقعة بالجزائر في 09 ابريل 2000. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-64 المؤرخ في 08 فيفري

2003، الجريدة الرسمية عدد 10، المنشورة بتاريخ 16 فيفري2003.

13- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و مصر لتجنب الازدواج الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل ورأس المال، الموقعة بالجزائر في 17 فيفري 2001. و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 25 مارس 2003، الجريدة الرسمية عدد 23، المنشورة بتاريخ 02 ابريل.

14- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الإمارات العربية المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال، الموقعة بالجزائر في 24 ابريل 2001. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-164المؤرخ في 07 ابريل 2003، الجريدة الرسمية عدد 26، المنشورة بتاريخ 13 ابريل 2003.

15- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و البحرين لتجنب الازدواج الضريبي و منع الازدواج الضريبي، الموقعة بالجزائر في 11 يونيو 2002. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-276 المؤرخ في 14غشت 2003، الجريدة الرسمية عدد 50، المنشورة ب20 غشت 2003.

16- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و أوكرانيا لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة، الموقعة بالجزائر في 14 ديسمبر 2004. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 04-131المؤرخ في 19 ابريل 2004، الجريدة الرسمية عدد 24، المنشورة بتاريخ 28 ابريل 2004.

17- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و بلغاريا قصد تجنب الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة، الموقعة بالجزائر في 25 أكتوبر 1998. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 04-435 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، الجريدة الرسمية عدد 01، المنشورة بتاريخ 02 يناير 2005.

18- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اليمن لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل و رأس المال، الموقعة بصنعاء في 29 يناير 2002. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05-78 المؤرخ في 26 فيفري 2005، الجريدة الرسمية العدد 16، المنشورة بتاريخ 02 مارس 2005. (لم تدخل حيز النفاذ)

19- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و البرتغال لتجنب الازدواج الضريبي والتهرب و الجبائي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في مجال تحصيل الضرائب على الدخل و الثروة ، الموقعة بالجزائر في 02 ديسمبر 2003. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05-105 المؤرخ في 31 مارس عام 2005، الجريدة الرسمية عدد 24، المنشورة بتاريخ 03 ابريل 2005.

20- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و النمسا في مجال الضرائب على الدخل و على الثروة ، الموقعة بفيينا 17 يونيو 2003. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05-194 المؤرخ في 28 ماي عام 2005، الجريدة الرسمية عدد 38، المنشورة بتاريخ 01 يونيو 2005.

21- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اسبانيا في مجال الضرائب على الدخل و على الثروة، الموقعة بمدريد 07 أكتوبر 2002. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05-234 المؤرخ في 23 يونيو عام 2005، الجريدة الرسمية عدد 45، المنشورة بتاريخ 01 يونيو 2005.

22- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و روسيا لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة، الموقعة بالجزائر في 10 مارس 2006. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06-127 المؤرخ في 03 ابريل عام 2006، الجريدة الرسمية عدد 21، المنشورة بتاريخ 05 ابريل 2006.

23- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و لبنان لتفادي الازدواج الضريبي و الحيلولة دون التهرب من دفع الضرائب ، الموقعة بالجزائر في 26 مارس 2002. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06-171 المؤرخ في 22 ماي 2006، الجريدة الرسمية عدد 35، المنشورة بتاريخ 28 ماي 2006.

24- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و كوريا لتفادي الازدواج الضريبي و الحيلولة دون التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل و الثروة، الموقعة بسيول في 24 نوفمبر 2001. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06-228 المؤرخ في 24 يونيو 2006 ، الجريدة الرسمية العدد 44، المنشورة بتاريخ 24 يونيو 2006.

25- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب، الموقعة ببكين في 06 نوفمبر 2006. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 07-174 المؤرخ في 06 يونيو عام 2007، الجريدة الرسمية عدد 40، المنشورة بتاريخ 17 يونيو 2007.

26- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وألمانيا الاتحادية لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب و الغش الجبائيين، الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر 2007. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-174 المؤرخ في 14 يونيو عام 2008، الجريدة الرسمية عدد 33، المنشورة بتاريخ 22 يونيو 2008.

27- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و سويسرا لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل، الموقعة بالجزائر في 03 يونيو 2006. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-425 المؤرخ في 28 ديسمبر عام 2008، الجريدة الرسمية عدد 04، المنشورة بتاريخ 18 يناير 2009.

28- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و إيران قصد تجنب الازدواج الضريبي و تبادل المعلومات ، الموقعة بطهران في 12 غشت 2008. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 09-187 المؤرخ في 12 ماي2009، الجريدة الرسمية عدد 32، المنشورة بتاريخ 27 ماي 2009.

29- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و البوسنة والهرسك لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة،

الموقعة بالجزائر في 08 فيفري 2009. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 10-11 المؤرخ في 11 يناير 2010، الجريدة الرسمية عدد 08، المنشورة بتاريخ 31 يناير 2010.

30- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و قطر قصد تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي على الدخل، الموقعة في الدوحة في03 يوليو 2008. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 10-273 المؤرخ في 03 نوفمبر 2010، الجريدة الرسمية عدد 70، المنشورة بتاريخ 21 نوفمبر 2010.

31- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الكويت لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي للضريبة على الدخل، الموقعة في بالكويت بتاريخ 20 أفريل 2008. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15-191المؤرخ في 20 يوليو 2015، الجريدة الرسمية عدد 42، المنشورة بتاريخ 05 غشت2015.

32- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر والمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و ايرلندا الشمالية لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي على الدخل ، الموقعة في الجزائر 18 فيفري 2015. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 16-156 المؤرخ في 26 ماي 2016، الجريدة الرسمية عدد 33، المنشورة بتاريخ 05 يونيو 2016.

33- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و موريتانيا لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي على الدخل ، الموقعة في الجزائر 11 ديسمبر 2011. المصادق عليا بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15-336 المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، الجريدة الرسمية عدد 70، المنشورة بتاريخ 29 ديسمبر 2015.

34- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و المملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي، الموقعة في الرياض في 19 ديسمبر 2013. و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15-337، المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، الجريدة الرسمية العدد الأول لسنة 2016.

35- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و هولندا لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي، الموقعة بالجزائر في 09 ماي 2018. المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-150، المؤرخ في 08 يونيو 2020، الجريدة الرسمية عدد 37 لسنة 2020.

36- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الدانمارك لإلغاء الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي، الموقعة بكوبنهاغن في 30 سبتمبر 2021، والمصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 23-168 المؤرخ ب 24 أفريل 2023، الجريدة الرسمية عدد 30 لسنة 2023.

37- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و اليابان لإلغاء الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي، الموقعة

بالجزائر في 07 فيفري 2023، والمصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 23-437 المؤرخ ب 07 ديسمبر 2023، الجريدة الرسمية عدد 80 لسنة 2023.

38-اتفاقية الامتثال الضريبي "FATCA"

الاتفاقية المبرمة بين الجزائر و الولايات المتحدة الأمريكية الخاصة بتحسين الامتثال الضريبي الدولي وتنفيذ قانون الامتثال الضريبي للحسابات البنكية فاتكا الموقعة بتاريخ 13 أكتوبر 2015. و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 16-328، المؤرخ في 14 ديسمبر 2016، الجريدة الرسمية عدد74 لسنة 2016.

القوانين الجبائية

01-قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
02-قانون الإجراءات الجبائية.

قوانين المالية

01-القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، الموافق ل 21 ذي الحجة 1428، والمتضمن قانون المالية الجزائري لسنة 2008، الجريدة الرسمية عد 82 لسنة 2008

02- القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، الموافق ل 08 ربيع الأول عام 1436، والمتضمن قانون المالية الجزائري لسنة 2015، الجريدة الرسمية عدد 78 لسنة 2014.

03-القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ربيع الأول الموافق ل 28 ديسمبر 2016، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية عدد 77 لسنة 2016.

04-القانون رقم 17-11 المؤرخ في 08 ربيع الثاني عام 1439 الموافق ل27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، و الصادر في الجريدة الرسمية عدد76 لسنة 2017.

05-القانون رقم 18-18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440، الموافق ل 27 ديسمبر سنة 2018، والمتضمن قانون المالية لسنة 2019، الصادر في الجريدة الرسمية عدد79 لسنة2018.

06-القانون رقم 19-14 المؤرخ في 14 ربيع الثاني، الموافق ل 11 ديسمبر 2019 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية عدد 81 لسنة 2019.

07-القانون رقم 20-07 المؤرخ في 12 شوال 1441 الموافق ل 04 يونيو 2020 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2020، الجريدة الرسمية 33 لسنة 2020.

08-القانون رقم 21-16 المؤرخ في 25 جمادى الأول عام 1443 الموافق ل 30 ديسمبر 2021، المتضمن لقانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية عدد 100 لسنة 2021.
09- القانون رقم 23-22 المؤرخ في 24 ديسمبر 2023، المتضمن لقانون المالية 2024، الجريدة الرسمية عدد 86 لسنة 2023.

قانون العقوبات

الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر 1386، الموافق ل 08 يونيو 1966، المتضمن لقانون العقوبات، المعدل و المتمم.

القانون التجاري

الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 20 رمضان 1935 ، الموافق ل 26 سبتمبر 1975، و الذي يتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم.

قانون التجارة الالكترونية

القانون رقم 18-05 المؤرخ في 24 شعبان 1439، و الموافق ل 10 مايو 2018، الجريدة الرسمية عدد 28 لسنة 2018، المتعلق بالتجارة الالكترونية.

قانون الوقاية من تبييض الأموال

-القانون رقم 23-01 المؤرخ في 16 رجب 1444 الموافق ل 07 فيفري 2023، المعدل و المتمم للقانون رقم 05-01، المؤرخ في 27 ذي الحجة 1425 الموافق ل 06 فيفري 2005، والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما، الجريدة الرسمية عدد08 لسنة 2023.

القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية

الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 19 جمادى الثاني 1427، الموافق ل 15 يوليو ، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

قانون الجنسية الجزائرية

-الأمر رقم 70-86 المؤرخ في 17 شوال عام 1390، الموافق ل 15 ديسمبر 1970، المتضمن قانون الجنسية الجزائرية/ المعدل و المتمم.

المرسوم التنفيذي الخاص بتبادل المعلومات

-المرسوم التنفيذي رقم 17-107 المؤرخ في 07-03-2017 الذي يحدد كيفيات إرسال المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة إلى الإدارة الجبائية للدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاق تبادل المعلومات الجبائية، الجريدة الرسمية عدد17.

مشاريع القوانين

-مشروع قانون المالية لسنة 2019.

-مشروع قانون يعدل و يتمم القانون رقم 05-01 المؤرخ في 27 ذي الحجة 1425 الموافق ل06 فيفري 2005، و المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما.

قائمة المراجع باللغة الفرنسية

Ouvrages

01-Bernard Castagnède, Précis de fiscalité internationale, 5e édition, PUF, paris ,2015.

02-Burno Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, 8eme Editions, Lefebvre,2010

03-Bruno Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, 10e édition, Editions Francis Lefebvre, France, 2014.

04-Slim Besbes, Mémento de fiscalité internationale, Imprimerie reliure d'Art, Tunisie, 2009.

Articles

***Article scientifique**

01-Alain Deneault, Pascale Cornut Et Clément Camion, Le Chalandage Fiscal Pour Une Approche Politique, Montréal 2013

02-Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition établi à l'intention des pays en développement, 2015.

03-Alice de Massiac/ Clara Maignan, Application de la convention fiscale conclue entre l'État de source et l'Etat du bénéficiaire effectif « véritable » des revenus, 07 juin 2022, France . https://blog.avocats.deloitte.fr/ application-de-la-convention-fiscale-conclue-entre-letat-de-source-et-letat-du-beneficiaire-effectif-veritable-des-revenus.

04-Bachir Yelles Chaouche, Famille et fiscalité en Algérie, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n02018/02,Edition Bruylant, 2018, Bruxelles (Belgique), page 239-244.

05-Baker Philipe, Nations Unies, « Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements »,2015.

06-Benoît Delaunay, L'arbitrage dans la convention multilatérales BEPS, revue européenne et internationale de droit fiscal, n^{0}2017/4,édition Bruylant, 2017, Bruxelles (Belgique).

07-Clément Auvray, L'abus de droit à l'aune des conventions fiscales internationales, revue OFIS, paris, 2017.

08-ChaÏd Dali-Ali, Pilier 1 : imposer le numérique…et bien au delà, Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux , Supplément du numéro 1585 du Lundi 7 décembre 2020, France, Paris.

09-ChaÏd Dali-Ali, Pilier 1 de l'OCDE : point d'étape sur le nouveau droit d'imposer les grandes multinationales, Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux, Supplément du numéro 1650 du 11 avril 2022

10-Christophe Lemaire, Domicile fiscal : droit interne et conventions préventives de la double imposition, Pacioli N° 360 IPCF-BIBF / 1-14 avril 2013.

11-Cathaline Batier, Etablissements stables : La fin des artifices, Revue option finance –la lettre gestion des groupes internationaux, Supplément du numéro 1430 du lundi 25 septembre 2017, paris, France.

12-Daniel Gutmann, Brèves réflexions sur les règles procédurales de l'arbitrage fiscal international post-BEPS , Revue européenne et internationale de droit fiscal, n^{0}2017/4,édition Bruylant, 2017, Bruxelles (Belgique).

13-Daniel Gutmann/ Stéphane Austry, Convention fiscale et clause de bénéficiaire effectif à propos de CE, 20 mai 2022, n^{0}444451, Sté Planet, Lexisnexis Revue de Droit Fiscal N^{0}24, 16 juin 2022

14-Delphine Bocquet/ Valentine Leroy, Pilier2 : Calcul de l'impôt GLOBE du tau effectif d'imposition au « **Top-Up Taxes**» Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux, Supplément du numéro 1585 du Lundi 7 décembre 2020, Paris, France

15-El Arabi Afaf, La planification fiscale des multinationales à l'ère de la dématérialisation économique, Journal of quantitative and qualitative research in economic and administrative sciences, Volume: 02 / N° 01 (2020), Université de Ghardaïa, Algérie, p 107-121

16- ElArabi Afaf, La fiscalité de l'économie numérique au lendemain de la pandémie de Covid 19, Revue Algérienne des siences juridiques et politiques, vol 58 N^0 02 , 2021 (985-1012).

17-Florent Richard, Pilier : vers une simplification des règles de calcul du montant A , Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux, Supplément du numéro 1585 du Lundi 7 décembre 2020, Paris, France.

18-Franck Le Mentec, Notion d'établissement stable, impôts et contributions, LexisNexis SA-2015.

19-Guilhem Calzas /Nicolas Busin, Conventions fiscales: une obligation fiscale limitée n'exclut pas toujours la qualité de résident, Option Finance –La Lettre Gestion des Groupes Internationaux, Supplément du numéro 1578 du Lundi 19 Octobre 2020, Paris, France.

20-Guillaume Glon/ Florian Rodriguez, Entrée en vigueur de l'instrument multilatéral pour la France le 1er janvier 2019 : quels impacts sur les conventions fiscales françaises ?, Revue Option Finance – La Lettre Gestion des Groupes Internationaux, supplément du numéro 1488, 03 décembre 2018, Paris, France.

21-Jordan Serefati/ Tazio Jaegle, La notion conventionnelle de « bénéficiaire effectif » vers un alignement des astres, LexisNexis Revue de droit fiscal N^{0}30 , 28 juillet 2022.

22-Julie Copin / Gulhem Guzlas, BEPS : entrée en vigueur de la convention multilatérale le 1er juillet 2018, Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux, supplément du numéro 1468, 25 Juin 2018, Paris, France.

23-Karim Sid Ahmed, Réflexions sur le critère de la nationalité des personnes physique dans les conventions fiscal entre la France et les pays du Maghreb, Revue Européenne Internationale de droit fiscal, Bruylant, 2018/03.

24-Marlyne Sadowsky/ Karim Sid Ahmed, Présentation du dossier d'arbitrage, Revue Européenne et Internationale de droit fiscal, n^{0}2017/4, Edition Bruylant, 2017, Bruxelles (Belgique).k

25-Martina Bertha/ Yves Prussen, L'échange de renseignement à des fins fiscales (Quo vademus?), article publié en Droit bancaire et financier au Luxembourg, Larcier, 2014, vol. 6, pp. 2931-2967. *https://www.elvingerhoss.lu › EHP_Echange_automatique_d_information*

26-Michel Combe, fiscalité de l'économie numérique : la cadrature du cercle, Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux, supplément du numéro 1468, 25 juin 2018, Paris, France.

27-Mootez Gargouri, Jamel Ajroud, Les conventions de non double imposition et la lutte contre la fraude fiscale ,Revue Tunisienne de fiscalité n^{0}16 faculté de Sfax, 2011.

28-Nicolas De Limbourg / Sara Ribeiro Da Silva, Le Fractionnement De Rémunération : Attention Aux Aspects Fiscaux Et Sociaux, Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, Belgique, 2008.

29-Noel Pons, Les sociétés écrans paradigme éclatant des montages organisés, Audit juin 2008, n^{0}190.

30- Philippe Martin et autres (Florance Deboissy/ Bernard Bacci/ Philippe Durand/ Frédéric Lannucci/ Christophe Pourreau), Bénéficiaire effectif, substance : la recherche de la réalité, Revue de Droit Fiscal n^{0}51-52, LEXISNEXIS SA, Décembre 2022.

31-Pierre Escaut, Pilier 1 : Quelles juridictions pourront imposer une fraction du profit consolidé du groupe (montant A) ? , Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux , Supplément du numéro 1585 du Lundi 7 décembre 2020, France, Paris.

32-Renaud Jouffroy, Abus de conventions fiscales : la clause «PPT» ou l'insécurité juridique au menu des transactions internationales, Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux, supplément du numéro 1488, 03 décembre 2018, paris, France.

33-Renaud Jouffroy, L'imposition minimale mondiale, Revue Option Finance –La lettre Gestion des Groupes Internationaux, supplément du numéro 1578, 19 Octobre 2020, Paris, France.

34-SAIDA Naji, Les conventions fiscales internationales : Quel intérêt pour les Pays en voie de développement ?, Revue Marocaine de recherche en management et marketing n°9-10, 2014.

Article de presse

01-Bachir YELLES CHAOUCHE, Fuite de capitaux, evasion et fraude fiscales internationales. les résistances aux solutions, Article paru dans le quotidien EL WATAN, n°8171 du 10 août 2017, p. 16 et 17

02-Nouredine Nesrouche, Transferts illicites de capitaux vers l'étranger : L'Algérie rejoint le Forum mondial sur la transparence à des fins fiscales, article publiés dans le journal ELWATAN le 04 septembre 2021 . https://www.elwatan.com/edition/actualite/transferts-illicites-de-capitaux-vers-letranger-lalgerie-rejoint-le-forum-mondial-sur-la-transparence-a-des-fins-fiscales-04-09-2021.

03-Romaric Godin, Les voies luxembourgeoises de la fortune des Aznavour, Mediapart journal, 29 mars 2018, France ;www.mediapart.fr.

04-Jamal Henni, Ce que laisse Charles Aznavour à ses héritiers article de presse publié Le 02/10/2018 à 17:35 www.bfmtv.com

Thèses

01-Adel Bouhafs, Le principe d'égalité devant l'impôt (le cas de l'Algérie), thèse de doctorat, Université d'Oran 02, 2020-2021.

02-Jonathan Burger, Les Délits Pénaux Fiscaux : Une Mise En Perspective Des Droits Français, Luxembourgeois Et Internationaux, Thèse de doctorat, UNIVERSITY Nancy 02, Luxembourg, 2011.

03-Naceur Benchadli, La coopération administrative internationale en matière fiscale avec référence a la pratique conventionnelle Algero-Française, thèse de doctorat, Université d'Oran 02, Algérie, 2017.

04-Nassima Yelles Chaouche, Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises, le cas de l'Algérie. Droit. Université de Cergy Pontoise; Université d'Oran 02, 2018-2019.

05-Souhila Ais, La territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, thèse de doctorat, Université d'Oran 02, 2018-2019.

Mémoires

01-Souhila Ais, Les conventions internationales en droit fiscal, mémoire de magistère, université d'Oran, 2010-2011, Algérie.

02-Alexandra Clouté, Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, Mémoire master droit des affaire et fiscalité, Université Paris, juin 2011

Recherches

01-BIAN.J Arlond, introductions aux conventions fiscales, Toronto, Canada, sans date

02-Marie Bonvin**,** L'échange de renseignements suivant les nouvelles conventions Franco-Suisse et Américano-Suisse: le changement que ces conventions représentent du point de vue Suisse, Suisse, avril 2010.

Documents et Rapports

01-Africain Tax Administration Forum, Guide pratique sur l'échange de renseignement a l'attention des pays en voie de développement, l'ATAF, Afrique de sud, 2013.

02-Assemblée Nationale de France, Examen pour avis du projet de loi, adopté par le Sénat, autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (n° 901) (Mme Bénédicte PEYROL, rapporteure pour avis) compte rendu $N^0$117, 18 Juin 2018.

03-BAKER Philipe, Nations Unies, « Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration, des conventions concernant la double imposition établie à l'intention des pays en développements »,2015.

04-Bastien Lignereux , Rapport particulier n° 4 Le principe de territorialité de l'impôt sur les société direction générale des finances publiques, Extrait du bulletin officiel des finances publiques-impôts, DGFIP, 05/08/2015s , juin 2016.

05-Commission Européenne (Groupe d'experts), Droit communautaire et conventions fiscales (Les articles de la convention Modèle OCDE vus dans une optique communautaire), Bruxelles, le 9 juin 2005

06- Direction générale des finances publiques , Extrait du Bulletin officiel des finances publiques-impôts concernant le champ d'application du convention fiscale entre la France et l'Algérie (Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-DZA-10-20120912), France, 2012

07- Direction générale des finances publiques, Extrait du bulletin officiel des finances publiques-impôts concernant l'application du Convention fiscale entre la France et l'Algérie – Règles d'imposition des revenus immobiliers, des bénéfices agricoles et des

bénéfices des entreprises (Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-DZA-20-20120912), France, 12/09/2012

08-Direction générale de L'impôt Algérienne, Les conventions fiscales internationales… un instrument pour une fiscalité internationale plus équitable, bulletin d'information N^0 53/2011.

09-Direction générale des finances publiques , Extrait du Bulletin officiel des finances publiques-impôts concernant l'assistance administrative entre l'Algérie et la France (Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-DZA-70-20120912), France, 2012.

10- Direction générale des impôts, Régime applicable aux expatriés, $n^0$02/2010,. Algérie.

11-Direction générale des impôts, Traitement fiscal applicable aux frais de siège, $n^0$04/2010, Algérie.

12- OCDE, questions de fiscalité internationale : problème posés par l'article 14 du modèle de convention fiscale de l'OCDE , N^0 07 , paris, 2000

13-OCDE, Rapport Sur l'Attribution De Bénéfices Aux Etablissements Stables, Paris, 2010.

14-OCDE, « Diffusion du commerce électronique », dans OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2011, Éditions OCDE, Paris.

15-OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune version abrégée, Edition OCDE ,2014.

16-OCDE, Note d'information sur le cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS, Mars 2016.

17-OCDE, Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2016. *http://dx.doi.org/10.1787/9789264255227-fr*

18-OCDE , La mise à jour du modèle de convention fiscale de L'OCDE, 2017.

19- OCDE et G20, Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices,2018

20-OCDE, Dépliant de 5eme réunion du Cadre inclusif à Lima, au Pérou, 27 et 28 juin 2018.

21-OCDE, La liste des signataires et parties à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 27 septembre 2018.

22-OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20

sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris,2019. https://doi.org/10.1787/9789264312401-fr

23-OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions – Deuxième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2020. https://doi.org/10.1787/031184a6-fr.

24-OCDE, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, juillet 2021.

25- OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales – Troisième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Le Cadre Inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2021. https://doi.org/10.1787/bcdc38c0-fr.

26- OCDE et G20, Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 08 octobre 2021.

27- OCDE, Les pays en développement et le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS : Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G20, Italie, OCDE, Paris, Octobre 2021.
https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-pays-en-developpement-et-le-cadre-inclusif-ocde-g20-sur-bepshtm

28-OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales – Quatrième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris,2022. https://doi.org/10.1787/3fc9415b-fr.

29-OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales – Cinquième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre Inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris,2023. https://doi.org/10.1787/cf5d5f64-fr

-30- OCDE, La liste des signataires et parties à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 03 juillet 2023.

31- OCDE et G20, Déclaration de résultat sur la solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevées par la numérisation de l'économie, 11 juillett 2023.

32-ONU, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Révision de 2011,publié en 2015.

33-Premier ministre ,Commission générale de terminologie et de néologie Vocabulaire de l'économie et des finances, France, 2012.

34- Rajat Bansal, Article 12B - Une solution de convention fiscale par le Comité fiscal des NU pour taxer les revenus numériques , rapports sur les politiques en matière de coopération fiscal , No. 16 ● Juillet 2021. **www.southcentre.int**

35-Yasmin Ismail, Le commerce électronique au sein de l'Organisation mondiale du commerce : Historique et dernières avancées des négociations dans le cadre de la déclaration conjointe, L'Institut international du développement durable et CUTS International, Genève 2020.

Circulaire

-Circulaires d'application des dispositions fiscales De la loi de finances pour 2008, N°05/MF/DGI/DLRF/LF08 relative, relative à la déduction de frais de siège.

Jurisprudence

01- Conseil d'État Français, arrêt N° 271366 ECLI:FR:CESSR:2008:271366.20080328, la territorialité de l'impôt sur les sociétés (Aznavour), (10ème et 9ème sous-sections réunies), 28 mars 2008, France

02- Conseil d'État Français, 7 septembre 2009, *Sté Stamping international*, n° 308751, RJF 12/09 n° 1063, concl. L. Olléon

03- Conseil d'Etat Français 8^0 s-s 29 septembre 2014, $n^0$371 884, inédit au recueil Lebon (N^0 Lexbase A7798MX4)Lexbook-Revues, lLa lettre juridique $n^0$586 du 09 octobre 2014.

04- Conseil d'État Français, 8ème - 3ème chambres réunies, 09/06/2020, N^0 434972. www.legifrance.gouv.fr /ceta/id/CETATEXT000041982572

05- Conseil d'État Français, 9 et 10 chambres, 05 février 2021, n^0 430594 et 432845, min. c/ Performing Rights Society.

06- Conseil d'Etat Français, 9ème - 10ème chambres réunies , 20 mai 2022, N^0 444451, Sté Planet : Dr.fisc 2022, N^0 21, act 199.

قائمة المراجع باللغة الانجليزية

01- Council of the European Union, The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes Council conclusions, Brussels, 5 December 2017.

02-Geoffrey T Loomer, Tax Treaty Abuse: Is Canada Responding Effectively? Oxford University Centre For Business Taxation, WP 09/05, October 2008, revised March 2009.

03-OECD, Hybrid Mismatch Arrangements : Tax PolicY and Complice Issues, OECD publishing, 2012.

04-OECD, Public Discussion Draft BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective, 18 December 2014 – 16 January 2015.

05-UN, Tax treatment of payments for digital services (*new article 12b – income from automated digital services), 2021.*

المواقع الالكترونية

- **WWW.JORA.COM**
- **WWW.APN.DZ**
- **WWW. GOOGLE BOOKS.COM**
- **WWW . OCDE .ORG**
- **WWW.UN.ORD**
- **WWW.DGI.DZ**
- **WWW.MF.GOV.DZ**
- **WWW.MAJLISLOUMA.DZ**
- **WWW.ASJP.CERIST.DZ**
- **www.conseildetat.dz**
- **WWW.OPTIONFINANCE.FR**
- **WWW.G20.ORG**
- **WWW.ELWATAN.COM**
- **WWW.NEWS.RADIOALGERIE.DZ**
- **WWW.MEDIAPART.FR.**
- **WWW.BFMTV.COM**
- **WWW.LEGIFRANCE.GOUV.FR**
- **WWW.BLOG.AVOCATS.DELOITTE.FR**
- **WWW.SIF.ADMIN.CH/SIF/FR/HOME/RELATIONSMULTILATERALES/ORGANISMES/CADRE-INCLUSIF-BEPS.HTML**
- **WWW.LEXBASE.FR**
- **WWW.ASSEMBLEE-NATIONALE.FR**
- **WWW.CONSEIL-ETAT.FR**
- **TRANSLATE.GOOGLE.COM**
- **HTTPS://AR.WIKIPEDIA.ORG**

الفـهـرس

شكر و تقدير.....
إهداء.....
قائمة المختصرات.....
محتوى البحث.....

المقدمـــــــــة 01

الباب الأول – معايير الإخضاع الضريبي وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبـــائية لمنع الازدواج الضريبي الدولي.....29

الفصل الأول – الإقامة كمعيار للإخضاع الضريبي الدولي للمداخيل.....31

المبحث الأول– ضابط الإقامة كمعيار للاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية.....32

المطلب الأول – تطبيق الاتفاقيات الجبائية كمبدأ عام على المقيمين فقط.....32

الفرع الأول–إشكالية الإخضاع الضريبي للوحدة الأسرية.....33

الفرع الثاني– تطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية على المواطنين.....34

أولا– مفهوم المواطنة في إطار الاتفاقيات الجبائية.....34

ثانيا– الأحكام المطبقة على المواطنين المقيمين و غير المقيمين.....35

ثالثا– الأخذ بمعيار الجنسية في أحكام الإخضاع لبعض المداخيل.....37

المطلب الثاني– تطبيق الاتفاقيات الجبائية على الكيانات الهجينة (Entités hybrides)...37

الفرع الأول– تحديد مفهوم الكيانات الشفافة ماليا.....38

الفرع الثاني–النظام الجبائي المطبق على الكيانات الشفافة ماليا.....38

أولا–إشكالية استحقاق الكيانات الشفافة ماليا لامتيازات الاتفاقيات الجبائية.....39

ثانيا–حالات ازدواج الاستفادة من امتيازات الاتفاقية.....40

ثالثا–الأهداف الغير مشروعة لاستخدام الكيانات الهجينة 40

الفرع الثالث– النظام المطبق على الكيانات الشفافة وفقا لأحكام اتفاقية BEPS.....41

الفرع الرابع– الأحكام الخاصة بالكيانات الشفافة ماليا وفقا لنموذج OCDE ل2017.....44

الفرع الخامس–النظام المطبق على شركات الأشخاص وفقا للقانون الجزائري.....46

الفرع السادس– أهلية التجمعات الاستثمارية للاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية.....48

أولا–تأهيل التجمعات الاستثمارية كشخص بمفهوم الاتفاقيات الجبائية.....48

ثانيا–تأهيل التجمعات الاستثمارية لاعتبارها شخصا" مقيما".....48

ثالثا تأهيل التجمعات الاستثمارية لاعتبارها المستفيد الفعلي.....49

رابعا تأهيل التجمعات الاستثمارية من أجل استحقاقها للامتيازات الاتفاقية.....49

المبحث الثاني: ضابط الإقامة كمعيار للإخضاع الضريبي في دولة الإقامة.....49

المطلب الأول– مفهوم الإقامة في إطار الاتفاقيات الجبائية 50
الفرع الأول– مفهوم الإقامة في إطار الاتفاقيات الجبائية النموذجية.....50
أولا – معيار الخضوع الضريبي للشخص المقيم.....51
ثانيا – تطبيق مفهوم الإقامة على صناديق التقاعد.....54
الفرع الثاني– مفهوم الإقامة في إطار التشريع الجبائي الجزائري.....**55**
أولا – مفهوم الإقامة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.....55
ثانيا– مفهوم الإقامة في إطار قانون الضرائب المباشرة.....57
ثالثا– إثبات الإقامة وفقا للتشريع الجبائي الجزائري.....58
01– إثبات الإقامة الجبائية بالجزائر.....59
02– إثبات الإقامة الجبائية خارج الجزائر.....59
المطلب الثاني– الإشكالات التي يطرحها مفهوم الإقامة.....60
الفرع الأول– أصل النزاع بين الدول حول الحق في فرض الضريبة(الإخضاع الكامل).....61
الفرع الثاني– حل النزاع بين دولتين متعاقدتين وفقا لمعيار التفضيل (الترجيح).....61
أولا–معايير ترجيح الإقامة بالنسبة للأشخاص الطبيعية.....62
01– معيار المسكن الدائم (Le foyer d'habitation permanent).....63
02– معيار مركز المصالح الحيوية (Le centre des intérêts vitaux).....63
03– معيار المسكن الاعتيادي (Le lieu du séjour habituel).....64
04– معيار الجنسية.....65
05–الاتفاق المتبادل.....66
ثانيا– تحديد معيار الأفضلية بالنسبة للشخص المعنوي.....68
01– تحديد معيار الأفضلية للشخص المعنوية وفقا لأحكام الاتفاقيات النموذجية....68
02– أحكام اتفاقية BEPS لحل إشكالية ازدواج الإقامة بالنسبة للشخص المعنوي...69
03– معايير ترجيح إقامة الشخص المعنوي وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.71
الفرع الثالث– علاقة مفهوم المستفيد الفعلي بمفهوم الإقامة.....73
أولا–مفهوم المستفيد الفعلي كحكم لمنع الازدواج الضريبي.....74
ثانيا–مفهوم المستفيد الفعلي كحكم لمنع إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية.....77

الفصل الثاني–المنشـــأة الدائمة كمعيـــار للإخضـــاع الضريبي وفقـا للاتفاقيـــات الجبائية.....79
المبحث الأول–مفهوم المنشأة الدائمة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية.....80
المطلب الأول –منشأة العمل الثابتة(une installation fixe d'affaire).....81
الفرع الأول– مفهوم منشأة العمل الثابتة.....81
أولا – وجود مكان العمل (منشأة العمل.....82

ثانيا – وجود مكان عمل ثابت (la fixité de l’installation) 84
ثالثا– وجود درجة من الدوام (المعيار الوقتي).....86
رابعا– ممارسة النشاط عن طريق وسيط.....88
01- نشاطات التأجير المتعلقة بتأجير المنشآت.....88
02-ممارسة النشاط عن طريق وساطة موظف.....89
خامسا– الملائمة النسبية لمعيار استقلال منشأة العمل.....90
الفرع الثاني – أشكال منشأة العمل الثابتة.....91
أولا–مكان الإدارة 92
ثانيا–المكاتب.....93
ثالثا–المصانع أو الورشات.....94
رابعا–الفروع.....95
خامسا– المناجم، آبار النفط أو الغاز، المحاجر 96
سادسا–مواقع البناء أو التركيب.....97
01– فترة وجود مواقع البناء و التركيب.....97
02 – كيفية حساب العتبة الزمنية لمواقع البناء و التركيب.....99
03–موقف الاتفاقيات الجبائية الجزائرية من حكم مواقع البناء والتركيب.....100
سابعا–الأسلاك و الأنابيب.....103
ثامنا––مؤسسات الخدمات.....103
شرط العتبة الزمنية لمؤسسات الخدمات.....104
الفرع الثالث– حالات انتفاء وجود المنشأة الدائمة.....105
أولا–المنشآت التي تستعملها الشركة لتخزين أو عرض أو تسليم سلعها الخاصة.....105
ثانيا– المخزون الفعلي للبضائع إذا تم الحفاظ به للتخزين، العرض أو التسليم.....106
ثالثا– مخزون السلع المملوكة لشركة، و التي تخضع للتحويل بواسطة شركة ثانية ..107
رابعا– منشأة العمل المستخدمة فقط لشراء بضائع أو جمع معلومات للمؤسسة.....107
خامسا– ممارسة نشاطات ذات طبيعة تحضيرية أو إضافية.....108
سادسا– ممارسة مزيج من الأنشطة المذكورة في ف04 من م05.....109
المطلب الثاني – الوكيل التابع كمفهوم لوجود المنشأة الدائمة.(Agent dépendant.....111
الفرع الأول–مفهوم الوكيل التابع.....111
الفرع الثاني –شروط اعتبار الوكيل وكيلا تابعا(غير مستقل).....112
أولا– تبعية الوكيل للمؤسسة المقيمة (الخضوع لأوامر المؤسسة).....113
ثانيا –سلطة إبرام العقود باسم الشركة.....114
01–موضوع العقد المبرم لصالح المؤسسة 115

02-إلزامية العقد المبرم من طرف الوكيل باسم الشركة 116
03- ممارسة نشاط اعتيادي باسم الشركة.....117
ثالثا- ممارسة نشاطات تدخل في إطار خصائص المنشأة الدائمة.....119
رابعا-الاحتفاظ بمخزون من السلع.....120
خامسا- ممارسة نشاط حصري أو شبه حصري من طرف وكيل مستقل.....121
سادسا-وكلاء التأمينات (les agents d'assurance) (حالة خاصة).....122
المطلب الثالث- أحكام الشركات الفرعية و الشركات المتعددة الجنسيات.....124
الفرع الأول- معاملة الشركات الفرعية حسب أحكام الاتفاقيات الجبائية.....124
الفرع الثاني- الشركات المتعددة الجنسيات.....126
الفرع الثالث- موقف الجزائر من الشركات المراقبة.....126
المطلب الرابع- الإشكاليات المرتبطة بمفهوم المنشأة الدائمة.....126
الفرع الأول- علاقة مفهوم المنشأة الدائمة بالاقتصاد الرقمي.....126
أولا- مفهوم الاقتصاد الرقمي.....128
01-تعريف الاقتصاد الرقمي و التجارة الالكترونية.....128
02-خصائص المعاملات الرقمية.....129
ثانيا- مدى تطابق أحكام إخضاع المنشأة الدائمة على مفهوم التجارة الالكترونية...131
01- تطبيق شرط وجود مكان العمل على عمليات التجارة الالكترونية.....132
02- تطبيق شرط ممارسة عمل كلي أو جزئي على التجارة الالكترونية....133
03- تطبيق الفقرة04 للمادة05 للاتفاقيات النموذجية على التجارة الالكترونية.133
04- إمكانية تطبيق حكم الوكيل التابع على التجارة الالكترونية.....134
الفرع الثاني- القـاعدة الثابتة كمعيار للإخضاع الضريبي وعلاقتها بالمنشأة الدائمة.....134
أولا-الإشكاليات التي يثيرها مفهوم القاعدة الثابتة.....135
01 - النشاطات التي تندرج ضمن مفهوم المادة 14 من الاتفاقيات النموذجية....136
02 -الأشخاص الخاضعين لأحكام المادة 14 من الاتفاقيات النموذجية.....136
أ-إشكالية تطبيق المادة على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين.....137
ب- تطبيق نص المادة 14 على شركات الأشخاص.....138
شركات الأشخاص الخاضعة لنظام الشفافية.....138
شركات الأشخاص الغير خاضعة لنظام الشفافية الجبائية.....139
ثانيا-الاختلافات الموجودة بين مفهوم المنشأة الدائمة و القاعدة الثابتة.....139
01-تطبيق الفقرة (03) من المادة الخامسة على مداخيل المادة 14.....140
02-تطبيق أحكام الفقرتين 5 و 6 من المادة السابعة على مفهوم القاعدة الثابتة...141
03-تطبيق الأحكام الخاصة بفقرات المادة 7 على المادة 14.....141

أ-الاختصاصات الجبائية المنسوبة لدول المصدر بموجب المادتين 07و14....142
ثالثا-إلغاء المادة 14 من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.....142
رابعا-المعايير المكملة لمفهوم القاعدة الثابتة وفقا لأحكام هيئة الأمم المتحدة.....143
المبحث الثاني-نسب الأرباح المحققة للمنشأة الدائمة.....143
المطلب الأول- نسب الأرباح للمنشأة الدائمة وفقا لمبدأي الفصل و الاستقلالية.....143
الفرع الأول- مراحل حساب الأرباح المتعلقة بالمنشأة الدائمة.....145
أولا- مرحلة التحليل الوظيفي و الواقعي لنشاطات المنشأة الدائمة.....145
ثانيا-مرحلة تثبيت أسعار التحويل (مبدأ المنافسة الكاملة).....145
ثالثا-عملية التدقيق في الوثائق الخاصة بمعاملات المنشأة الدائمة.....146
الفرع الثاني-إشكالية خصم النفقات من أرباح المنشآت الدائمة.....147
أولا-موقف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بالنسبة للنفقات المخصومة من الأرباح.147
علاقة مبدأ عدم التمييز بخصم النفقات من أرباح المنشآت الدائمة.....148
ثانيا-موقف هيئة الأمم المتحدة من النفقات المخصومة من الأرباح.....149
01-كيفية خصم النفقات من أرباح المنشآت الدائمة.....150
02-النفقات التي لا يمكن خصمها من أرباح المنشأة الدائمة.....151
الفرع الثالث -إشكالية نسب الأرباح لمنشآت الدائمة الخاصة بمواقع البناء أو التركيب.....152
الفرع الرابع -مجال تطبيق مبدأ الانفصال و الاستقلالية المفترضين.....153
المطلب الثاني- نسب الأرباح للمنشأة الدائمة وفقا للتوزيع الإجمالي للأرباح.....154
الفرع الأول - أحكام نسب الأرباح للمنشأة الدائمة وفقا للتوزيع الإجمالي للأرباح في إطار نموذج هيئة الأمم المتحدة.....154
الفرع الثاني - أحكام نسب الأرباح للمنشأة الدائمة وفقا للتوزيع الإجمالي للأرباح في إطار الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.....155
الفرع الثالث- اعتماد طرق متعددة لنسب الأرباح للمنشأ الدائمة.....156
المطلب الثالث - عملية تسوية الأرباح الناتجة عن نشاطات المنشأة الدائمة.....157
الفرع الأول -حالة تحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة من طرف المكلف.....158
الفرع الثاني- الأرباح التي لا تنسب للمنشأة الدائمة.....158
الفرع الثالث- إجراءات القيام بتسوية الأرباح.....159
أولا-التعديل الأولي لأرباح المنشآت الدائمة.....159
ثانيا-التعديل المقابل لأرباح المنشآت الدائمة.....160
ثالثا-فترة إجراء التعديل.....161
رابعا-النزاعات المتعلقة بتحديد مقدار التعديل.....162
خامسا-تسوية أرباح المنشأة الدائمة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية....162

خاتمة الباب الأول.....165
البـاب الثاني–توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعـاقدة (دولة الإقامة ودولة المصدر.....167
الفصل الأول – المداخيل الخاضعة للضريبة حصرا في دولة الإقامة.....168
المبحث الأول: الإخضاع الضريبي للمداخيل المحققة من طرف الأشخاص المعنوية.....168
المطلب الأول– أحكام الإخضاع الضريبي لأرباح المؤسسات الأجنبية.....168
الفرع الأول– الإخضاع الضريبي لأرباح المؤسسات وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية....169
أولا–المبادئ التي تحكم الإخضاع الضريبي لأرباح المؤسسات في دولة الإقامة.....170
ثانيا–قاعدة قوة الجذب المحدودة الخاصة بنموذج هيئة الأمم المتحدة.....171
ثالثا – المداخيل التي تندرج ضمن مفهوم أرباح المؤسسات.....172
01–المداخيل التي كانت تندرج في نطاق تطبيق مواد أخرى.....174
02–مفهوم أرباح المؤسسات وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.....174
الفرع الثاني– الـنظام الجبائي المطـبق على أرباح الشركـات الأجنبية وفقا للقـــانون الجبائي الجزائري.....176
أولا–أنواع المؤسسات الأجنبية الخاضعة التي تحقق أرباحا بالجزائر.....176
01– المؤسسات الأجنبية التي تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر.....176
02–المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة دائمة بالجزائر.....177
ثانيا–الإخضاع الضريبي لأرباح المؤسسات الأجنبية(الضريبة على أرباح الشركات)....177
01– كيفية احتساب الضريبة على أرباح المؤسسات.....178
أ– تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة 178
ب–النفقات التي لا يسمح بخصمها من الربح الإجمالي.....179
ج–تحديد الربح الصافي للشركات المراقبة.....179
د–معدلات احتساب الضريبة على أرباح المؤسسات الأجنبية.....181
هـ– نظام الاقتطاع من المصدر للمؤسسات الأجنبية بالجزائر.....182
كيفية حساب معدل الاقتطاع من المصدر.....182
كيفية تحصيل مبالغ الاقتطاع من المصدر.....183
02–الالتزامات الخاصة بالمؤسسات الأجنبية 184
التصريح بالوجود.....185
التمثيل الإجباري لدى الإدارة الجبائية للشركات الأجنبية.....185
نظام التسبيقات المطبق على المؤسسات الأجنبية.....186
التزامات المؤسسات الأجنبية ذات النشاط المؤقت الغير مقيمة 186
الآثار المترتبة على عدم احترام الالتزامات من طرف المؤسسات الأجنبية.....187

ثالثا– الرسوم المطبقة على نشاطات الشركات الأجنبية (الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة)..... **188**
01–الرسم على النشاط المهني 188
02–الرسم على القيمة المضافة.....189
المطلب الثـــاني– الإخضاع الضريبي الحصري في دولة الإقـــامة لأرباح الملاحة البحرية والجوية.....192
الفرع الأول: الإخضاع الضريبي لأرباح الملاحة الدولية.....192
أولا– مفهوم النقل الدولي وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية.....193
ثانيا– أحكام الإخضاع الضريبي لمداخيل الملاحة الدولية.....193
–معيار مقر الإدارة الفعلي 194
–معيار ميناء قيد السفينة و معيار إقامة مشغل السفينة.....195
– معيار دولة الإقامة.....195
ثالثا– أنواع الأرباح التي تخضع لتطبيق المادة (08) من الاتفاقيات النموذجية..196
01–الأرباح المباشرة.....197
02–أرباح النشاطات الملحقة.....197
الفرع الثاني– أحكام الإخضاع الضريبي لمداخيل الملاحة الداخلية.....199
الفرع الثالث– وضعية المنشآت الدائمة التابعة لمؤسسات النقل الدولي.....199
الفرع الرابع–اتفاقيات التجمع الخاصة بالملاحة الدولية.....200
الفرع الخامس–إخضاع أرباح النقل الدولي للضريبة في دولة المصدر.....**201**
الفرع السادس–الأحكام المعدلة لنص المادة الثامنة من نموذج L'OCDE لسنة 2017..202
المطلب الثالث–أحكام الإخضاع الضريبي للأرباح الرأسمالية.....203
الفرع الأول – الأرباح الرأسـمالية للأموال المستغلة في المـلاحة الدولية و الداخـلية.....203
الفرع الثاني – الإخضاع الضريبي للأرباح الرأسمالية ا التي لم تدرج ضمن المادة 13....205
المبحث الثاني: الإخضاع الضريبي للمداخيل المحققة من طرف الأشخاص الطبيعية وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية.....207
المطلب الأول– الإخضاع الضريبي لمداخيل الطلبة و الأساتذة في دولة الإقامة.....207
الفرع الأول– أحكام الإخضاع الضريبي للدخل الذي يحصل عليه الطلبة و المتربصون...**207**
أولا– مجال تطبيق المادة 20 من الاتفاقيات النموذجية على مداخيل الطلبة..208
ثانيا– الإخضاع الضريبي لمداخيل الطلبة في دولة الإقامة.....208
01–مصدر المدفوعات الممنوحة للطلبة و المتربصين.....210
02–القيد الزمني لإعفاء مداخيل الطلبة.....210
03–القيد المتعلق بقيمة المبالغ المدفوعة.....211

04-مداخيل الأعمال المأجورة التي يمارسها الطلبة أو المتربصون.....211
الفرع الثاني-الإخضاع الضريبي للمداخيل المدفوعة بالأساتذة و الباحثين.....212
أولا- تطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية على مداخيل الأساتذة و الباحثين.....213
ثانيا- أحكام إعفاء مداخيل الأساتذة و الباحثين.....214
المطلب الثاني- أحكام الإخضاع الضريبي للمعاشات التقاعدية.....217
الفرع الأول- المداخيل التي تخضع لتطبيق المادة 18 من الاتفاقيات النموذجية.....217
أولا- المعاشات.....217
ثانيا-المدفوعات الخاصة بالضمان الاجتماعي.....218
ثالثا- المكافآت المماثلة للمعاشات.....219
رابعا-مفهوم المعاشات التقاعدية في إطار الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.....219
الفرع الثاني-مكان الإخضاع الضريبي للمعاشات التقاعدية.....219
أولا-الإخضاع الضريبي الحصري للمعاشات التقاعدية في دولة الإقامة.....220
01-مشكلة ازدواجية عدم الخضوع الجبائي:(الضريبة المؤجلة).....220
02-الإخضاع الضريبي للمعاشات المدفوعة للخزينة العمومية.....221
ثانيا-الإخضاع الضريبي للمعاشات التقاعدية في دولة المصدر.....222
الفرع الثالث- المعاملة الضريبية للاشتراكات في أنظمة تقاعد ناشئة في الخارج.....223
الفرع الرابع- الإخضاع الضريبي للمعاشات المعفاة.....224
المطلب الثالث- الإخضاع الضريبي لأرباح المهن المستقلة.....225
الفرع الأول-مفهوم الأنشطة الحرة وفقا لأحكام نموذج اتفاقية هيئة الأمم المتحدة.....226
الفرع الثاني- قواعد الإخضاع الضريبي الخاصة بالمهن المستقلة.....226
أولا- الإخضاع الضريبي لمداخيل المهن المستقلة في دولة الإقامة (الأصل).....227
ثانيا-الإخضاع الضريبي لمداخيل المهن المستقلة في دولة المصدر(الاستثناء).....227
01-الإخضاع الضريبي وفقا لقاعدة وجود قاعدة ثابتة.....227
02-الإخضاع الضريبي وفقا لقاعدة العتبة الزمنية 183 يوم.....228
ثالثا-الأحكام التي يقوم عليها فرض الضريبة على مداخيل المهن المستقلة.....228
الفرع الثالث-الأحكام الخاصة بالمهن غير تجارية وفقا لقانون الضرائب المباشرة الجزائري.229
المطلب الرابع-الإخضاع الضريبي للمداخيل التي لم تتناولها الاتفاقيات النموذجية.....230
الفرع الأول-النشاطات التي يشملها نطاق تطبيق المادة 21 من الاتفاقيات النموذجية.....231
الفرع الثاني -أحكام الإخضاع الحصري للمداخيل التي لم تتناولها الاتفاقيات الجبائية في دولة الإقامة.....231
أولا- فرض الضريبة في دولة الإقامة (الأصل).....231
ثانيا-المداخيل المتعلقة بالمنشآت الدائمة (الاستثناء).....232

ثالثا- إشكالية فرض الضريبة على أرباح الأسهم و الفوائد.....234
رابعا- أحكام إساءة الاستخدام المرتبطة بالمداخيل الأخرى.....234
01-الهدف الأساسي للمكلف بالضريبة.....234
02-قيمة الدخل الخاضع للضريبة وفقا للمادة 21 من الاتفاقيات النموذجية..235
خامسا- أحكام الإخضاع الضريبي للمداخيل الأخرى في دولة المصدر.....236
سادسا-مداخيل الأمناء و المندوبين الشخصيين.....236
الفصل الثاني-الإخضاع الضريبي للمداخيل في دولة المصدر.....237
المبحث الأول – أحكام الإخضاع الحصري في دولة المصدر.....237
المطلب الأول-أحكام الإخضاع الضريبي لمداخيل الفنانين و الرياضيين 237
الفرع الأول-أحكام الإخضاع الضريبي لمداخيل للفنانين أو الرياضيين.....**238**
أولا-الأشخاص الخاضعين لأحكام المادة 17 من الاتفاقيات النموذجية.....238
01-تحديد الأشخاص الذين يحملون صفة الفنان 238
02-تحديد الأشخاص الذين يحملون صفة الرياضي.....239
ثانيا-الإخضاع الضريبي للمداخيل المنسوبة لنشاطات الفنانين و الرياضيين.....240
ثالثا-المداخيل التي لا تخضع لتطبيق المادة 17 من الاتفاقيات النموذجية.....240
الفرع الثاني-النشاطات المنسوبة إلى أشخاص غير الفنانين أو الرياضيين.....**241**
الفرع الثالث-المداخيل الناتجة عن التظاهرات التي تمولها الأموال العامة.....242
المطلب الثاني – مداخيل الممتلكات الغير منقولة.....244
الفرع الأول -أحكام فرض الضريبة على مداخيل استغلال الممتلكات الغير منقولة.....**244**
أولا- شروط تطبيق المادة 06 من الاتفاقيات الجبائية على الممتلكات الغير منقولة..245
01-وجود أموال غير منقولة.....245
02-موقع وجود الأموال العقارية.....246
03-الحصول على دخل مقابل استغلال الأموال العقارية.....246
ثانيا- مداخيل الأموال العقارية للشركات.....247
الفرع الثاني- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الممتلكات العقارية.....248
أولا- تحديد الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الممتلكات العقارية.....248
ثانيا-الإخضاع الضريبي للأرباح الرأسمالية الخاصة بالممتلكات العقارية.....250
ثالثا -الإخضاع الضريبي للأرباح الرأسمالية الخاصة بالممتلكات العقارية وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.....**251**
المطلب الثالث-أحكام الإخضاع الضريبي لمداخيل الوظائف العمومية.....252
الفرع الأول-الإخضاع الضريبي للرواتب و الأجور و غيرها من المكافآت المماثلة..... **252**
الفرع الثاني- الإخضاع الضريبي للرواتب التقاعدية (les pensions.....**254**

الفرع الثالث– المكافآت المدفوعة في إطار برنامج تعاون اقتصادي.....**255**
المطلب الرابع–أحكام الإخضاع الضريبي لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة.....256
الفرع الأول–تحديد المداخيل التي تندرج ضمن مفهوم مكافآت أعضاء الإدارة.....**256**
الفرع الثاني– أحكام منح الاختصاص لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة.....**256**
أولا–الإخضاع الضريبي لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة.....257
ثانيا–الإخضاع الضريبي لأجور المراتب العليا.....**257**
ثالثا– الإخضاع الضريبي لأجور الشركاء.....**257**
المبحث الثاني–أحكام الإخضاع الضريبي المشترك.....258
المطلب الأول–أحكام الإخضاع الضريبي لأرباح الأسهم.....258
الفرع الأول– مفهوم أرباح الأسهم الخاضعة لتطبيق نص المادة من الاتفاقيات النموذجية..**258**
الفرع الثاني–توزيع الاختصاص الضريبي لأرباح الأسهم بين الدول المتعاقدة.....**260**
أولا–قواعد الإخضاع الضريبي لأرباح الأسهم.....260
ثانيا–الإخضاع الضريبي لأرباح الأسهم في دولة المصدر.....261
ثالثا–أحكام منع إساءة استغلال حكم الاقتطاع من المصدر.....263
الفرع الثالث–أرباح الأسهم المرتبطة بمنشأة دائمة.....264
أحكام إساءة الاستغلال الخاصة بأرباح الأسهم.....265
الفرع الرابع–حكم خاص بحالة استرجاع الخصم القبلي.....266
المطلب الثاني–أحكام الإخضاع الضريبي للفوائد.....266
الفرع الأول–مفهوم مصطلح الفوائد.....267
الفرع الثاني – توزيع الاختصاص الضريبي للفوائد بين الدول المتعاقدة.....268
أولا– الإخضاع الضريبي الغير حصري للفوائد في دولة الإقامة 268
ثانيا–الإخضاع الضريبي للفوائد في دولة المصدر.....269
ثالثا–إعفاء بعض أنواع الفوائد للضريبة في دولة المصدر.....270
الفرع الثالث–فوائد الديون المرتبطة بالمنشآت الدائمة.....272
الفرع الرابع–الإخضاع الضريبي للفوائد المبالغ فيها.....272
الفرع الخامس–أحكام منع إساءة الاستخدام الخاصة بالإخضاع الضريبي للفوائد.....273
المطلب الثالث– أحكام الإخضاع الضريبي للإتاوات.....273
الفرع الأول– مفهوم الإتاوات وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية.....274
الفرع الثاني–أحكام توزيع الاختصاص الضريبي للإتاوات.....275
الفرع الثالث– الإخضاع الضريبي في دولة المصدر.....277
الفرع الرابع– الإخضاع الضريبي للإتاوات وفقا للاتفاقيات الجبائية الجزائرية.....277
أولا–مبدأ الإخضاع الغير حصري في دولة الإقامة.....277

ثانيا–مبدأ الإخضاع الغير حصري في دولة المصدر.....279
الفرع الخامس–الإخضاع الضريبي للإتاوات المرتبطة بالمنشآت الدائمة.....280
الفرع السادس– أحكام الإخضاع الضريبي للإتاوات الباهظة.....281
أولا–تعديل مبلغ الإتاوات الباهظة.....281
ثانيا–الإخضاع الضريبي للمبالغ الزائدة من الإتاوات الباهظة.....282
الفرع السابع– أحكام الإتاوات في دولة إقامة المدين بها.....283
الفرع الثامن–منع إساءة استخدام أحكام الإخضاع الضريبي للإتاوات.....283
المطلب الرابع – الإخضاع الضريبي لمداخيل الخدمات الرقمية.....284
الفرع الأول– دور منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و مجموعة 20 في معالجة المشاكل الناتجة عن الاقتصاد الرقمي.....**287**
أولا – مشروع البيبس الأول 2013–2015 (المرحلة الأولى).....287
ثانيا–مشروع البيبس الثاني (المرحلة الثانية) الحل ثنائي الركائز 2019–2023..287
01– الركيزة الأولى: تخص الدول النامية 288
02– الركيزة الثانية (GLOBE): تخص الدول المتطورة.....290
كيفية حساب الضريبة وفقا للركيزة الثانية–قاعدة GLOBE.....291
صياغة الاتفاقية المتعددة الأطراف لتطبيق الركيزتين 01و02.....293
الفرع الثاني– الإخضاع الضريبي لمداخيل الخدمات الرقمية وفقا لنص المادة 12 ب من نموذج هيئة الأمم المتحدة.....**294**
أولا– اعتماد تقنية الاقتطاع من المصدر لإخضاع مداخيل النشاطات الرقمية.....294
ثانيا–النشاطات التي يشملها نص المادة 12ب.....294
ثالثا–الإخضاع الضريبي للمداخيل الرقمية الباهظة.....295
رابعا–كفاءة الحل المقترح في إطار المادة 12ب لإخضاع النشاطات الرقمية.....295
الفرع الثالث–تأثير الاقتصاد الرقمي على فعالية النظام الجبائي الجزائري.....**296**
المبحث الثالث–الطرق التقنية لمنع الازدواج الضريبي–الإعفاء والخصم الضريبي–.....298
المطلب الأول– مبدأ الإعفاء من الضريبة (المادة 23أ للاتفاقيات النموذجية).....299
الفرع الأول–مفهوم مبدأ الإعفاء من الضريبة.....**299**
أولا– الإعفاء الكامل (exemption intégrale).....299
ثانيا– الإعفاء بالتدرج « taux effectif » Exemption avec progressivité)...300
الفرع الثاني– القواعد التي تحكم مبدأ الإعفاء من الضريبة.....**301**
أولا– التخفيف الضريبي عن طريق الإعفاء الممنوح من طرف دولة الإقامة.....301
ثانيا–إشكالية عدم الإخضاع الضريبي المزدوج.....301

ثالثا–طريقة تنفيذ الإعفاء الخاص بالمادة 23أ.....302
01– تحديد مبلغ الإعفاء من الضريبة.....302
02– النظام المطبق على الإعفاء في حالة الخسارة.....303
03–الحالات التي يطبق فيها الإعفاء.....304
04–أحكام الإعفاء المتعلقة بأرباح الشركة الأم و الشركات الفرعية.....305
رابعا– أحكام السلم التدرجي.....306
خامسا– حالات عدم الإخضاع الضريبي نتيجة عدم اتفاق الدول المتعاقدة.....307
المطلب الثاني–طريقة الخصم العادي (المادة 23ب من الاتفاقيات النموذجية).....307
الفرع الأول– طريقة الخصم العادي.....308
الفرع الثاني– الخصم الكامل 309
الفرع الثالث–كيفية تطبيق طريقة الخصم.....309
أولا–حساب الحد الأقصى للاقتطاع.....309
ثانيا–علاقة الخصم بالتحفيزات الضريبية للمستثمرين.....310
المطلب الثالث– التعديلات الجديدة لأحكام منح الإعفاء أو الخصم.....311
الفرع الأول– الأحكام الخاصة بمنح الإعفاء أو الخصم وفقا لأحكام اتفاقية BEPS...311
أولا–الاختيار الأول–(الخيار أ).....312
ثانيا– الاختيار الثاني– (الخيار ب).....313
ثالثا–الاختيار الثالث (الخيار ج).....314
الفرع الثاني– التعديلات الخاصة OCDE لسنة 2017.....315
المطلب الرابع– منح الإعفاء أو الخصم وفقا لنصوص الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.....316
الفرع الأول – الاتفاقيات الجبائية الجزائرية التي اعتمدت طريقة موحدة.....317
الفرع الثاني– الاتفاقيات الجزائرية التي اعتمدت طريقتين لإزالة الازدواج الضريبي....319
الفرع الثالث– أحكام الخصم المتعلقة بالضريبة على التركة.....320
خاتمة الباب الثاني.....322
الباب الثالث– الضمانات التكميلية لتطبيق أحكام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي.....324
الفصل الأول– الضمانات التكمـيلية لحماية مصلحة المكلفين بالضريبة.....325
المبحث الأول– فض النزاعات الجبائية الناشئة عن تطبيق أو تفسير الاتفاقيات الجبائية الدولية بموجب الاتفاق المتبادل.....325
المطلب الأول–– تحديد النزاعات الجبائية الخاضعة لمجال الاختصاص الدولي.....325
الفرع الأول –تعريف النزاع الضريبي.....326

الفرع الثاني– شروط إخضاع النزاع الجبائي لطرق فض النزاعات الخاصة بالاتفاقيات الجبائية.....327
الفرع الثالث– الحالات التي يشملها نطاق تطبيق إجراء الاتفاق المتبادل.....329
أولا–الاتفاق المتبادل من أجل تسوية المشكلات المتعلقة بتفسير الاتفاقية أو تطبيقها.....329
ثانيا– الاتفاق المتبادل من أجل إيجاد حل لحالات الازدواج الضريبي.....330
01–إجراء الاتفاق المتبادل من أجل منع الازدواج الضريبي القانوني 331
02–القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي الاقتصادي.....331
ثالثا–الاتفاق المتبادل من أجل تسوية وضع المكلفين بالضريبة الخاضعين للضرائب على نحو لا يتفق مع أحكام الاتفاقية.....332
الفرع الرابع– حالات تنافي إجراء الاتفاق المتبادل.....332
أولا– طلبات الاعتراض الناتجة عن إساءة استغلال حكم الاتفاق المتبادل.....332
ثانيا–طلبات الاعتراض الخاصة بالأحكام و القرارات الخاضعة لأحكام الدستور.....333
ثالثا– طلبات الاعتراض المتعلقة بحالات تغير الظروف القانونية 334

المطلب الثاني–إجراءات التسوية الودية بين الدول المتعاقدة –الاتفاق المتبادل.....334

الفرع الأول – تقديم طلب الاعتراض إلى السلطات الخاصة (المرحلة الأولى).....335
أولا– شروط قبول طلب الاعتراض.....336
01–عرض الحالة على السلطة المختصة لدولة إقامة المعترض.....336
02– شرط العتبة الزمنية (03 سنوات).....338
أ–شرط العتبة الزمنية وفقا لأحكام الاتفاقيات الجزائرية.....340
ب–تطبيق الحد الزمني بالنسبة لحالات الدعوى.....341
ج–إشكالية تطبيق شرط دفع الضريبة قبل تقديم طلب اجراء الاتفاق المتبادل.....341
الفرع الثاني–موقف السلطة المختصة من طلب الاعتراض.....342
أولا–الفصل في القضية دون اللجوء إلى إجراء الاتفاق المتبادل.....342
ثانيا–الموافقة على طلب إجراء الاتفاق المتبادل.....342
ثالثا– تبادل الآراء بين السلطات المختصة.....344
01–كيفية إثبات وجود تصرفات مخالفة لأحكام الاتفاقيات الجبائية.....345
02–إشكالية تعديل الأسعار التحويلية في إطار إجراء الاتفاق المتبادل.....345
03–تطبيق إجراء الاتفاق المتبادل على القضايا المعروضة على القضاء و الغير مفصول فيها.....346
04–إشكالية تكييف الغرامات الإدارية.....347

رابعا- صدور قرار الاتفاق المتبادل.....347
المبحث الثاني- التحكيم الجبائي الدولي (في حالة عدم التوصل إلى اتفاق متبادل).....348
المطلب الأول- مراحل تطور التحكيم الجبائي الدولي في إطار أحكام الاتفاقيات الجبائية.....350
الفرع الأول-نحو تحكيم إلزامي وفقا لأحكام اتفاقية منع تآكل القاعدة الضريبية و نقل الأرباح..351
الفرع الثاني-خيار تطبيق التحكيم على النزاعات الخاصة بتطبيق الاتفاقيات الجبائية.....352
المطلب الثاني-إجراءات طلب التحكيم وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية.....354
الفرع الأول- مرحلة تقديم طلب التحكيم.....355
أولا-الأشخاص المؤهلون لطلب إجراء التحكيم.....356
ثانيا-شرط الحد الزمني لتقديم طلب التحكيم.....356
01-تاريخ بدء احتساب العتبة الزمنية لإجراء التحكيم.....357
02- تمديد أو تعليق شرط الحد الزمني للتحكيم.....358
ثالثا-كيفية اختيار الهيئة التحكيمية.....359
01- صلاحيات الهيئة التحكيمية و التزاماتها 361
أ-وثيقة نطاق الصلاحيات.....361
ب- سرية إجراءات التحكيم.....362
ج-الحياد و الاستقلالية.....363
02-استخدام الآليات الأخرى المكملة لتسوية النزاعات الجبائية (الوساطة و تقارير الخبراء).....363
رابعا-علاقة التدابير القانونية المحلية بالتحكيم.....364
الفرع الثاني-مرحلة الفصل في القضية المعروضة على التحكيم.....365
أولا-حل النزاع وفقا لإجراء الاتفاق المتبادل قبل صدور قرار التحكيم.....366
ثانيا-حل النزاع بموجب قرار تحكيمي نهائي.....366
01-القواعد التي يقوم عليها إصدار قرار التحكيم.....366
02-تبليغ قرار التحكيم.....367
03-تنفيذ قرار التحكيم.....368
الفرع الثالث- إجراء التحكيم وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.....369
الفرع الرابع- تفاعل إجراء الاتفاق المتبادل مع آلية تسوية النزاعات المنصوص عليها في الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات.....372
الفصل الثاني- الضمانات التكميلية الخاصة بحماية مصالح الدول المتعاقدة.....374

المبحـث الأول– القواعد الخاصة بتفادي إساءة استغلال أحكام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي.....374

المطلب الأول–الاستخدام التعسفي للاتفاقيات الجبائية.....375
الفرع الأول– النظرية العامة للتعسف في استعمال القانون الجبائي و علاقتها بظاهرة انتقاء الاتفاقيات الجبائية.....375
أولا – النمط التقليدي لمشكلة التهرب الضريبي.....376
ثانيا – التعسف في استعمال القانون الجبائي: نمط جديد للتهرب الضريبي. 376
ثالثا– ظاهرة انتقاء المعـــاهدات 377
01 – تعريف ظاهرة انتقاء المعاهدات 378
02–المبادئ التي سمحت بظهور مشكلة انتقاء المعاهدات.....379
03–الآثار التي يخلفها لجوء المكلفين بالضريبة لانتقاء المعاهدات.....380
الفرع الثاني – وسائل تنفيذ ظاهرة انتقاء المعاهدات.....382
أولا– الشركات الواجهة (société écran).....382
01– الجنات الضريبية موطن التهرب الضريبي (Les Paradis Fiscaux)...382
أ–تعريف الجنات الضريبية.....383
ب–أنواع الجنات الضريبية و تقسيماتها.....384
ج–الخسائر التي يخلفها اللجوء إلى الجنات الضريبية.....385
02–الإطار الشكلي و الموضوعي لشركات الواجهة.....386
أ/. النموذج الأول –شركات الواجهة ذات التركيب المباشر.....386
ب/.النموذج الثاني –الشركات القابضة –holding société–.....386
ج/.النموذج الثالث –شركات الربط Offshore 387
03– إثبات وجود الشركات الواجهة.....387
ثانيا– الشركات الوسيطة– Société Relais–..... 390
01–الشركات الوسيطة المستخدمة كقناة مباشرة 390
02– الشركات الوسيطة المستخدمة كقناة غير مباشرة 391
الفرع الثالث : طرق منع الاستخدام التعسفي لأحكام الاتفاقيات الجبائية.....392
أولا– الحلول المقترحة وفقا لتجارب بعض الدول في مجال مكافحة إساءة الاستخدام.....393
ثانيا– الحلول المقترحة في إطار نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.....394
01 – الأحكام التي تضمنتها صراحة مواد الاتفاقية.....394
أ–المستفيد الفعلي (المادة 10، 11، 12).....395
ب–شركات الفن (المادة 17).....395

02- الأحكام الضمنية المدرجة ضمن التعليقات على المادة الأولى من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لسنة 2014.....396
ثالثا- الأحكام الخاصة بمنع إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية وفقا لنصوص اتفاقية BEPS ونموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية المعدل سنة 2017.....397
01- قاعدة الحد الأدنى (الغرض الأساسي لإبرام اتفاقية جبائية).....398
أ- مضمون قاعدة الحد الأدنى.....398
ب/ إجراءات تطبيق قاعدة الحد الأدنى من الحماية.....398
ج/ الحرص على تعزيز علاقاتها الاقتصادية وتحسين التعاون في المسائل الضريبية.....399
02 - قاعدة الأهداف الأساسية للمكلف بالضريبة(COP).....399
الاستثناء الوارد على قاعدة الأهداف الأساسية.....401
03- حـكم القيد المبسـط.....402
أ-تقييد منح الامتيازات الاتفاقية للشخص المؤهل.....402
ب- مفهوم الشخص المؤهل (La Personne Admissible).....403
الشخص الطبيعي.....405
الدول المتعاقدة و أقسامها السياسية.....405
الشركات و الكيانات المدرجة في البورصة.....406
الشركات التابعة و الكيانات المدرجة في البورصة.....407
المنظمات الغير ربحية وصناديق المعاشات التقاعدية.....409
الكيانات التي تستوفي معايير معينة.....410
التجمعات الاستثمارية.....411
ج-ممارسة نشاط فعلي من طرف الشخص المقيم.....411
الشرط الأول- المشاركة في نشاط تجاري في دولة إقامته.....412
الشرط الثاني -المدفوعات التي يُطالَب من خلالها بمنح الامتيازات مرتبطة بذلك النشاط التجاري.....413
الشرط الثالث-المداخيل الناشئة عن نشاط متعلق بأشخاص مترابطة..413
د-الاستثناءات الواردة على حكم القيد المبسط.....415
د.1 الاستثناء01- ملكية الشخص الغير مؤهل لأشخاص مؤهلين (المستفيد المكافئ)...415
أحكام إساءة استخدام قاعدة المنافع المشتقة.....417
د.2 - الاستثناء 02- قاعدة الأهداف الأساسية للأشخاص الذين لا تتوفر فيهم شروط حكم القيد المبسط (الأشخاص الغير مؤهلون و الذين لا يمارسون نشاط تجاري فعلي).....417
د.2. 1 -شروط الاستفادة من بند حسن النية الخاص بالأشخاص الغير مؤهلين.....419

الشرط01–عدم وجود أهداف جبائية للتمتع بالمزايا الاتفاقية من طرف المكلف 419
الشرط 02– منح الامتيازات الاتفاقية لا يخالف أهداف الاتفاقية والغرض منها.....419
د.2. 2 – إجراءات تقديم طلب الاستفادة من الامتيازات الاتفاقية وفقا لبند حسن نية الأشخاص الغير مؤهلين.....420
رابعا– الإطار الشامل لتنفيذ مخطط منع تآكل القاعد الضريبي و نقل الأرباح.....421
الفرع الرابع– أحكام منع التعسف في استعمال القانون الجبائي وفقا للتشريع الجبائي الجزائري..424
أولا–الأحكام المستحدثة في إطار قانون المالية لسنة 2018 425
01–استبعاد الوثائق المشكلة لتعسف في استعمال القانون.....425
02–إنشاء لجنة مختصة بدراسة حالات التعسف في استعمال القانون 426
03– تطبيق عقوبات على المكلفين بالضريبة المخالفين.....427
ثانيا–الأحكام المستحدثة في إطار قانون المالية لسنة 2019 428
01 – الأحكام الخاصة بالحد من خصم الأعباء المالية من أرباح الشركات.....428
أ–تحديد تكاليف المساعدة التقنية، المالية و المحاسبية 428
ب–تحديد تخفيض الفوائد المالية المقدمة للشركاء.....429
ج–تحديد خصم الفوائد المالية المقدمة بين الشركات المرتبطة.....429
02–فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات 430
03– أحكام مكافحة ظاهرة الغش في الفوترة.....430
ثالثا– الأحكام المستحدثة في القانون المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و مكافحة الإرهاب.....431
رابعا– استحداث أول نص اتفاقي للحد من التعسف في استخدام الامتيازات الاتفاقية.....432
المطلب الثاني – أحكام تجنب الوضع المصطنع للمنشآت الدائمة.....434
الفرع الأول –ظاهرة التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة من خلال اللجوء إلى الوكلاء المستقلين والاستراتيجيات المماثلة.....435
الفرع الثاني– التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة من خلال ممارسة النشاطات المعفاة.....437
الفرع الثالث–الأحكام الخاصة بالأشخاص المرتبطة بشكل وثيق.....438
أولا–مفهوم الشخص المرتبط بشكل وثيق.....438
ثانيا– أحكام منع الإساءة الخاصة بالأشخاص المرتبطة بشكل وثيق.....439
الفرع الرابع– التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة من خلال تقسيم العقود(إشكالية احتساب العتبة الزمنية).....441
المبحث الثاني– التعاون الجبائي الدولي.....443
المطلب الأول–التعاون الدولي في تحصيل الضرائب في إطار الاتفاقيات الجبائية.....443

الفرع الأول– مبدأ التزام الدول المتعاقدة بتقديم المساعدة لبعضها في تحصيل الضرائب.....444
أولا–إبرام اتفاق متبادل بين الدول المتعاقدة بشأن إجراءات تقديم المساعدة.....445
ثانيا–تقديم طلب المساعدة في تحصيل الضرائب.....445
01–تكاليف تقديم طلب المساعدة في تحصيل الضرائب.....446
02– تحديد الإيرادات المطالب بها.....448
الفرع الثاني – شروط جواز تقديم طلب المساعدة في تحصيل الضرائب.....448
أولا –تدابير الحفظ الخاصة بالمساعدة في تحصيل الضرائب.....450
ثانيا–تطبيق القيود الزمنية على طلب المساعدة بتحصيل الإيرادات 451
ثالثا–عرض النزاعات الخاصة بتحصيل الإيرادات على الهيئات القضائية 452
رابعا–تغير الظروف القانونية لتقديم طلب تحصيل الإيرادات.....452
المطلب الثاني– تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة.....453
الفرع الأول– الإطار القانوني لتبادل المعلومات الجبائية دوليا.....454
أولا– مفهوم إجراء تبادل المعلومات في الميدان الجبائي 454
ثانيا – أشكال اجراء تبادل المعلومات في الميدان الجبائي.....454
01–الاتفاقيات الدولية المبرمة بشأن المساعدة المتبادلة في المجال الجبائي.....455
02–الاتفاقية النموذجية لتبادل المعلومات الجبائية.....455
03– بنود تبادل المعلومات في الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي.....456
04–قانون الامتثال الضريبي –اتفاقية الفاتكا (FATCA) 456
ثالثا–الإطار التشريعي لتبادل المعلومات الجبائية في القانون الجزائري.....457
01–تبادل المعلومات وفقا للقوانين المحلية.....457
02– تبادل المعلومات في إطار الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر.....459
03–تبادل المعلومات في إطار اتفاقية الفاتكا "FATCA".....459
04–انضمام الجزائر للمنتدى العالمي للشفافية و تبادل المعلومات جبائيا.....460
05–تبادل المعلومات في إطار قانون مكافحة تبييض الأموال و تمويل الإرهاب...460
الفرع الثاني – إجراءات تبادل المعلومات في إطار الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي.....461
أولا– المجالات التي يشملها بند تبادل المعلومات.....461
01–تبادل المعلومات بشأن التطبيق الفعال لأحكام الاتفاقية.....461
02– تبادل المعلومات بغرض القضاء على الغش و التهرب الضريبيين.....463
03–تبادل المعلومات بشأن تطبيق القوانين المحلية.....464
ثانيا– إجراءات تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة وفقا للبند الخاص.....465
01–طرق تنفيذ إجراء تبادل المعلومات.....465

أ–طريقة تبادل المعلومات عند الطلب.....465
ب–طريقة تبادل المعلومات تلقائي (Echange Automatique).....466
ج–طريقة تبادل المعلومات بشكل ذاتي (Echange Spontané).....466
د– الأساليب الحديثة لتبادل المعلومات.....467
هـ–طرق تبادل المعلومات وفقا للاتفاقيات الجبائية الجزائرية.....468
02– مبدأ المحافظة على سرية المعلومات المتبادلة.....469
أ–حالات جواز إفشاء السر المهني.....471
ثالثا– إجراءات تقديم المعلومات.....473
01–السلطة المختصة بإجراء تبادل المعلومات في الميدان الجبائي.....473
02–المجال الشخصي لإجراء تبادل المعلومات.....474
03–الضرائب التي يتناولها بند تبادل المعلومات.....474
04–الحدود الزمنية لإجراء تبادل المعلومات.....475
05–التزامات الدولة المتعاقدة التي تتم مطالبتها بتقديم المعلومات.....475
06–الحالات المشروعة لامتناع الدول المتعاقدة عن تقديم المعلومات.....476
أ–مبدأ المعاملة بالمثل بالنسبة لتقديم المعلومات.....478
ب–القيود المطبقة على الحالات المشروعة للامتناع عن تقديم المعلومات..478
07–شرط السر البنكي في إطار الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.....479
خاتمة الباب الثالث.....483
الخـــاتمة.....484
قائمة المراجع.....
الفهرس.....
الملخص.....

بنعمته تتم الصالحات، نحمد الله و نشكره الذي وفقنا لانجاز هذا العمل وإنهائه ونأمل أن يجد فيه كل مهتم بالموضوع الفائدة المرجوة.

الملخص

تعد ظاهرة الازدواج الضريبي من أهم المشاكل التي تعرفها الجباية الدولية و تعيق تطور الاقتصاد الدولي نظرا لزيادة العبء المالي الذي يثقل كاهل المكلفين بالضريبة. والحل الأنسب لمواجهة هذه المشكلة هو إبرام اتفاقيات ثنائية بين مختلف الدول، وفقا للنموذج الذي وضعته كل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و كذا هيئة الأمم المتحدة، و اللذان يشكلان المرجع الرئيسي الذي تعتمده الدول أثناء مفاوضاتها. تتضمن هذه الاتفاقيات الجبائية أحكاما تهدف إلى منع ظاهرة الازدواج الضريبي من خلال ضبط المصطلحات الشائعة في المجال الجبائي الدولي، وصياغة المبادئ الأساسية المتعلقة بتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وفقا لمعايير محددة (الإقامة، مصدر الدخل، المنشأة الدائمة والقاعدة الثابتة). أين يمنح الحق في فرض الضريبة حصرا إما لدولة الإقامة أو دولة المصدر، أو بالاشتراك فيما بينهما مع تطبيق تقنيتي الخصم أو الإعفاء. كما تتضمن هذه الاتفاقيات مجموعة من الضمانات التكميلية التي تحمي حقوق المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية و تسمح لهم بالاعتراض على قراراتها باللجوء للإجراء الودي (الاتفاق المتبادل) و كذا التحكيم الجبائي. و من جهة أخرى تحمي مصالح الدول المتعاقدة كمنع إساءة استخدام أحكام الاتفاقيات الجبائية والحث على التعاون في تحصيل الضرائب وتبادل المعلومات.

كلمات مفتاحية: ازدواج ضريبي، اتفاقيات جبائية، الإقامة، المنشأة الدائمة، المستفيد الفعلي، توزيع الاختصاص الضريبي، الإجراء الودي، التحكيم الجبائي، الاستخدام التعسفي، تبادل المعلومات.

Résumé :

Le phénomène de la double imposition est l'un des problèmes les plus importants dans la fiscalité internationale qui entrave le développement de l'économie internationale en raison de l'augmentation des charges financières des contribuables. La solution la plus appropriée à ce problème est de conclure des accords bilatéraux entre différents États, conformément au modèle élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et l'organisme des Nations Unies, qui constituent la référence principale adoptée par les États au cours de leurs négociations. Ces conventions contiennent des dispositions visant principalement à prévenir le phénomène de la double imposition en réglementant la terminologie la plus courante dans le domaine international de la fiscalité, et en formulant les principes de base sur les règles de répartition de la compétence fiscale entre les Etats contractants selon des critères spécifiques (résidence, source de revenus, établissement stable et la base fixe). le droit d'imposer est accordé exclusivement à l'État de résidence ou à l'État de source, ou conjointement avec l'application des techniques de réduction ou d'exonération. Ces conventions contiennent également une série de garanties supplémentaires qui protègent les droits des contribuables contre l'abus de l'administration fiscale et leur permettent de contester leurs décisions en recourant à une procédure amiable (commun accord) et aussi l'arbitrage fiscal. D'autre part, elles protègent les intérêts des États contractants, par exemple en empêchant l'abus des dispositions des conventions fiscales et encouragent la coopération internationale en matière de recouvrement des impôts et l'échange d'informations.

Mots clés : Double imposition, Convention fiscale, Résidence, Etablissement stable, Bénéficiaire effectif, Répartition du droit d'imposer, Procédure amiable, Arbitrage fiscal, Chalandage fiscal, Echange de renseignements

Abstract :

The double taxation phenomenon is one of the most important problems that the international collection knows, and it hinders the evolution of the international economy due to the increase of the financial burdens that burden the taxpayers. The most appropriate solution to confront this problem is to conclude bilateral agreements between different countries, according to the model developed by the Organization for Economic Co-operation and Development as well as United Nations, which constitute the main reference adopted by countries during their negotiations. These tax agreements include provisions aimed mainly at preventing the phenomenon of double taxation by adjusting the most common terminology in the international tax field, and formulating the basic principles related to the rules for the distribution of tax jurisdiction among the contracting states according to specific criteria (residence criterion, source of income criterion, permanent establishment criterion and fixed base standard). Where the right to tax is granted exclusively to either the State of residence or the State of origin, or jointly between them, with the application of the discount or exemption techniques. These agreements also include a set of complementary guarantees that protect the rights of taxpayers from arbitrariness of the tax administration and allow them to object to its decisions by resorting to the amicable procedure (mutual agreement) as well as tax arbitration.
On the other hand, it protects contracting States' interests such as preventing the misuse of the provisions of tax agreements and urging cooperation in collecting taxes and exchanging information among them.

Key words Double taxation, Tax Treaty, Residence, Permanent Establishment, Beneficial Owner, Distribution Of The Right To Tax, Mutual Agreement Procedure, Tax Arbitration, treaty shopping, Exchange Of Information.