

## واقع الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري.

آيت دحمان سيدعلي  
أستاذ محاضر «ب»  
جامعة الجزائر 1- بن يوسف بن خدة.

### مقدمة:

تعتبر صياغة التشريع الضريبي في الدولة ليس بالأمر الهين إذ يتعين أن تراعي تلك العملية الكثير من العوامل منها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية إلا أنه قد يؤخذ على التشريع الجبائي اتسامه بعيوب لاسيما تلك المتصلة بالازدواج الضريبي التي من شأنها إعاقته بطريقة غير مباشرة عن تحقيق الأهداف المرسومة له مالية كانت أم اقتصادية دون إغفال الارتفاع المسجل بعنوان معدلات اقتطاعاته التي ستدفع بدون شك المكلفين بالضريبة، انطلاقا من شعورهم بثقل العبء الاقتطاع المفروض على أموالهم، إلى محاولة تجنبأداء الضريبة المستحقة مستغلين في ذلك كل الثغرات الموجودة في التشريع ( التهرب الضريبي) أو من خلال لجوئهم إلى المناورات التدليسية ( الغش الجبائي).

ويهدف الحد من خطورة تلك المشكلة وانعكاساتها السلبية على الصعيد الاقتصادي والمتمثلة على سبيل المثال في عرقلة الاستثمارات المحلية والدولية وكذا التدفق الحر للتجارة بين أقطارالعالم، كان من الضروري للدول أن تبحث عن سبل علاجه وطرق تفاديه.

وتأسيسا لما سبق، عمدت العديد من الدول لاسيما النامية منها إلى إصلاح منظومتها الضريبية من خلال سن المشرع الجبائي لقوانين مالية سنوية كانت أم تكميلية تتضمن أحكام دقيقة ومحكمة تعمل على تفادي حدوث هذه الظاهرة على المستوى الداخلي أضف إلى ذلك إبرام اتفاقيات جبائية دولية كأداة قانونية تهتم بتنظيم العلاقات الضريبية بين الدول من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة استنادا إلى مبادئ أهمها التبعية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

### المبحث الأول:دراسة نظرية للازدواج الضريبي

إن تمتع كل دولة بالسيادة الجبائية أي امتلاكها لسلطة إحداث ما تشاء من ضرائب ورسوم تطبق على الأشخاص أو الأموال الموجودة في إقليمها أو الأرباح والمداخيل النابعة من مصادر داخل حدودها دون الاعتداد بجنسية المكلف بالضريبة وما تسنه الدول الأخرى من قوانين، مراعاة لمصالحها الوطنية، ترتب عنه ظهور عدة مشاكل ذات طابع جبائي شملت أغلب دول العالم على اختلاف مستويات تقدمها الاقتصادي وأنشأت الكثير من التحديات أمامها وجعلت الأنظمة الجبائية عاجزة عن مسيطرة التغيرات المتسارعة على نحو ازدادت معه مسؤوليات كل دولة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي لاسيما في ظل حتمية التعاون بين الدول حاليا مما يستدعي ضبط العلاقات الجبائية ومواجهة المشاكل الضريبية.

توجد في مقدمة المشاكل أعلاه ظاهرة الازدواج الضريبي المعروفة بتعدد الاقطاعات الضريبية الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة حيث نالت وما تزال تنال عناية كبيرة من طرف رجال المالية العامة والقانون والاقتصاد بالنظر للتعقيدات المتزايدة يوم بعد يوم بسبب نمو العلاقات الاقتصادية الدولية مع ما يسببه ذلك من حركة دائمة في تنقل الأشخاص ورؤوس الأموال و من تداخل في عناصر الاستثمارات بين الدول. (1)

### المطلب الأول- مفهوم الازدواج الضريبي:

في ظل غياب تعريف مانع و جامع للازدواج الضريبي، وجدت عدة محاولات مذكورة أدناه.

تبعاً للتعريف المقترح من طرف المجلس الفرنسي للضرائب (Français impôts des Conseil) في تقريره المكرس لفرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (نكون بصدد الازدواج الضريبي، عندما تقوم الإدارة الجبائية التابعة للدولتين بتحصيل ضريبة مماثلة لدى نفس المكلف بالضريبة في مجال الإخضاع الجبائي وبعنوان نفس المدة التي تفرض فيها الضريبة). (2)

يفهم من الازدواج الضريبي، حسب الأستاذ الدكتور سعيد عبد العزيز عثمان، المشكلة التي قد تنشأ أساساً من إخضاع مداخيل المستثمرين لنوعية من الضرائب، ضرائب داخل الدولة وفي دولة أخرى التي يتبعها من حيث الجنسية عند قيام بتحويل عوائد مشروعاته إلى الخارج. (3)

وحسب الدكتور محمد دويدار، الازدواج الضريبي أن تفرض على مكلف معين ضريبة أو أكثر على نفس الوعاء الضريبي وخلال نفس الفترة. (4)

يعرف الازدواج الضريبي، حسب الأستاذ حسين عواضة والأستاذ عبد رؤوف قطيش، على أنه تكرار في التكليف، عندما يكلف شخص واحد بالضريبة نفسها أكثر من مرة عن مادة تكليف واحدة. (5)

وحسب الأستاذ سوزي عدلي ناشد، الازدواج الضريبي هو مشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف التي يتعين دفعها على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة الضرائب، وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي. (6)

وبناء على ما سبق، يمكننا اقتراح التعريف التالي: يتصل الازدواج الضريبي بمسألة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها حيث يسدد على ذات الموضوع الواحد الخاضع للضريبة وخلال نفس الفترة الضريبية أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية وقد يحدث على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي.

وتبعاً لما سبق، يمكن تصنيف الازدواج الضريبي إلى عدة أقسام وذلك حسب المعايير الثلاث (03) المعمول بها عادة وهي:

أولاً- الازدواج الضريبي حسب معيار إقليمية القوانين: مميز، وفقاً لمعيار إقليمية القوانين، بين الازدواج الداخلي والازدواج الدولي، ويكون الازدواج داخلياً عندما تتحقق شروطه داخل الدولة الواحدة بغض النظر عن شكلها. وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعن ذات المدة.

يمكن للسلطة المالية الواحدة أن تفرض أكثر من ضريبة واحدة على المكلف الواحد ومادة التكليف الواحدة بمناسبة نفس الواقعة المنشئة، ويتجلى ذلك بوضوح في حالة ما إذا فرضت السلطة الواحدة على الدخل الناتج عن العمل الضريبة في سنة

معينة مرة باعتبارها دخلا نوعيا وقامت بتأسيس اقتطاع جبائي آخر على هذا الإيراد نظرا لكونه أحد المكونات الأساسية للدخل الكلي الذي يخضع للضريبة على الإيراد. (7)

ولا يشترط في الازدواج الضريبي الداخلي تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة أي مركزية فتفرض ضريبتين أو أكثر على نفس المادة و نفس الشخص لأي سبب من الأسباب أو قد تتعدد السلطات الضريبية كما هو الشأن بالنسبة للدول الاتحادية كالولايات المتحدة الأمريكية حيث من الممكن أن تؤسس الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم إحدى الولايات مرة أخرى بتطبيق الضريبة نفسها على ذات المادة، فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين. أما الازدواج الضريبي الدولي الذي أنتشر بسبب نمو التجارة الدولية وحركة رؤوس الأموال بين الدول نتيجة تبني سياسة الانفتاح الإقتصادي يقصد منه فرض الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء بإسم ذات الشخص في دولتين أو أكثر، فينشأ هذا الازدواج نتيجة استقلال كل دولة بوضع قانونها الضريبي دون التقيد بتشريعات الدول الأخرى متى تحققت شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر فتقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص و نفس الوعاء و عن نفس المدة و مثال عن ذلك قيام بعض الدول بفرض ضريبة على مداخيل رعاياها في الدول الأجنبية على الرغم من خضوع إيرادات هؤلاء في البلد المقيمين به.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، بأنه يتفق الازدواج الضريبي الدولي مع الازدواج الضريبي الداخلي في العناصر و المفهوم ففي كليهما يتم فرض الاقتطاعين الجبائين من صنف واحد على المكلف نفسه و في مدة زمنية ذاتها و وعاؤهما يتم من مال مكلف واحد إلا أنهما يختلفان في الأسباب حيث ترجع في الازدواج الضريبي الداخلي إلى تعدد 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، فعندما تمارس أكثر من دولة هذا الحق فيتحقق ما يسمى بالازدواج الضريبي الدولي.

ثانيا- الازدواج الضريبي حسب معيار الطبيعة: يتميز في هذا الخصوص بين الازدواج القانوني و الازدواج الإقتصادي.

1- الازدواج الضريبي القانوني الذي يعرف، حسب اللجنة الجبائية للأعمال التابعة لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE)، على أنها ثنائية الجبائية الناتجة عن إخضاع نفس المكلف بالضريبة على أساس نفس الدخل أو ذات الثروة للضريبة في أكثر من دولة واحدة.

يمكن تبين ذلك في وضعيتين أولهما حالة اعتبار دولتان أن نفس المكلف بالضريبة مقيما جبائيا في إقليمها، يخضع إلى ثنائية ضريبية ليس من منظور الإيراد الذي حققه في دولتين و إنما أيضا بالنظر ما تم تجميعه من مداخيل في الدولة الثالثة مثال على ذلك ترك موظف ذو جنسية جزائرية دولة الجزائر للعيش بعض السنوات في فرنسا و خلال هاته المدة عمل مقابل راتب في مؤسسة فرنسية و لكن ظلت أسرته في الجزائر علما بأنه يتحصل على إيرادات عقارية الناتجة عن تأجير شقة مالكا لها في دولة تونس.

يكون المكلف بالضريبة، تطبيقا لما ذكر أعلاه، موضوع متابعة ضريبية في كل من دولة الجزائر و دولة فرنسا و دولة تونس و حلا لهذا الإشكال يتعين الرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية بهدف تحديد الدولة التي يتعين على الشخص تسديد الضرائب لديها (معيار

الإرتباط) وتوضيح الكيفية التي سيتم على أساسها تجنب حالات الازدواج الضريبي المحتمل (منح حق الإخضاع الضريبي). (8) وتكمن الحالة الثانية عندما يعتبر شخص مقيم في دولة ما ويتحصل على إيرادات متأتية من دولة أخرى أو يحوز على أموال عقارية متواجدة في دولة أخرى.

2- الازدواج الضريبي الاقتصادي الذي يفهم منه، حسب اللجنة الجبائية للأعمال التابعة لمنظمة OCDE، على أنها الوضعية التي يخضع لها شخصين مختلفين للضريبة بعنوان نفس الدخل أو ذات الثروة ومثال على ذلك تقوم شركة تونسية باعتبارها شركة فرعية تابعة لشركة فرنسية بتسديد أتاوى لفاء استخدام براءة الاختراع تم التنازل عنها من طرف شركة الأم الفرنسية. تمحساب مبلغ الأتاوى بتطبيق معدل 20% من رقم الأعمال المحقق من قبل الشركة التونسية بعنوان استغلال براءة الاختراع في تونس.

و بمناسبة الرقابة الجبائية، أعتبر محقق المصالح الجبائية التونسية أن معدل 20% جد مرتفع بالنظر لشروط الإستغلال و النقص الملاحظ في أصل براءة الاختراع، ولهذه الأسباب و من أجلها يتعين تخفيض النسبة إلى حدود 5%. أعتبر المحقق أن هاته الوضعية هي مصدر لتحويل الأرباح من تونس في اتجاه فرنسا.

لذا تعتبر عملية التقويم المتممة في تونس بمثابة مصدر للازدواج الضريبي الإقتصادي بمجرد أن الأتاوى تم اعتبارها جد مفرطة بـ 15 نقطة:

- تم رفض خصم الأعباء الضريبية في تونس مما يعني أن الضريبة على الشركات يتعين تسديدها على عملية توزيع الأرباح.  
- تخضع للضريبة على الشركات في فرنسا بسبب أن شركة الأم وكذا بالنسبة للإدارة الفرنسية، تعتبر أن هاته المبالغ ما هي في الحقيقة إلا حاصل عمليات الإستغلال تدرج بعنوان المواد الخاضعة للضريبة.

وعليه، نكون بصدد الازدواج الضريبي الإقتصادي في حدود حصة الأتاوى التي اعتبرت مفرطة بالنظر لكونها ناتجة عن إخضاع شخصين مكلفين بالضريبة متميزين، الشركة الفرعية التونسية وشركة الأم الفرنسية في دولتين مختلفتين: تونس وفرنسا.

ثالثا- الازدواج حسب معيار القصد: يميز بصدد الازدواج، حسب معيار القصد، بين الازدواج المقصود و غير المقصود، يكون الازدواج الضريبي مقصودا نتيجة تعمد السلطات المالية إحداثه داخل الدولة لزيادة الحصيلة الضريبية أو لإخفاء ارتفاع سعر الضريبة أو للتمييز بين الإيرادات تبعا لمصادرها أو لتحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية معينة كفرض ضريبة خاصة على مجموع المبيعات التي تزيد حد معين إلى جانب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وذلك تدعيما للمشروعات الصغيرة و تمكينها من الاستمرار في مزاولة نشاطها التجاري والصناعي جنبا إلى جنب مع المشروعات الكبيرة.

ويكون الازدواج الضريبي غير مقصود إذا لم تتعمده هذه السلطة حيث ينشأ نتيجة قصور في التشريع أو لعدم توزيع الاختصاص في فرض الضريبة بصورة دقيقة وواضحة بين السلطة المركزية والسلطات المحلية ويرجع السبب إلى مبدأ السيادة واستقلال كل دولة بوضع تشريعاتها الضريبية دون الاهتمام بما تسنه الدول الأخرى في المجال الجبائي و من ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى.

كما يكون الازدواج الضريبي الدولي في حالات نادرة مقصودا إذا ما تعمدت الدولة إحداثه تحقيقا لأهداف اقتصادية معينة فقد

تفرض الدولة ضريبة معينة على إيراد رؤوس الأموال الوطنية المستثمرة في الخارج في الوقت الذي تخضع فيه الدولة المضيفة للاستثمار هي الأخرى تلك المداخل للضريبة. وتهدف الدولة من فرض الاقتطاع الضريبي المذكور إلى الحد من تصدير رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج. (9)

**المطلب الثاني- أساس الازدواج الضريبي وتداعياته:**

يتوقف تحقق الازدواج الضريبي على ضرورة توفر خمسة (05) شروط وهي:

أولاً- وحدة الضريبة المفروضة: يقصد بوحدة الضريبة المفروضة لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توفر جميع الشروط الأخرى أكثر من مرة أو أن يسدد ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة، ويتحقق ذلك نتيجة لتعدد السلطات المالية سواء على مستوى الدولة الواحدة أو على مستوى الدول.

كما ينبغي أن نفرق بين الازدواج الضريبي وتكرار فرض الضريبة، فقيام الشخص بنفس الواقعة المؤدية إلى تطبيق الضريبة يلزمه أن يسدد الضريبة المستحقة في كل مرة ولا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي قانوني أو اقتصادي لأن الواقعة المنشئة للضريبة قد تكررت أكثر من مرة مما يتعين معه تكرار الضريبة المفروضة عليها.

مثلاً إذا فرض الاقتطاع على دخل المكلف بالضريبة في بلدين مختلفين أي أن يحقق هذا المكلف دخلاً في الدولة «أ» لمدة ستة (06) أشهر فيخضع لضريبة على الدخل في هذه الدولة ثم بعد ذلك ينتقل إلى الدولة «ب» ويحقق فيها إيرادات، فتقوم الإدارة الجبائية التابعة لهذه الأخيرة بتطبيق الضريبة على الدخل للمدة المحقق فيها هذا الدخل على إقليمها، ولا تكون في هذه الحالة أمام ثنائية الاقتطاع الجبائي نظراً لعدم توفر شروط تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي.

ومما يجدر التذكير في هذا الصدد، أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجوهي نظر قانونية واقتصادية فمن وجهة النظر القانونية التي تعتمد بالتنظيم الفني والقانوني للضريبة فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجاً ضريبياً باعتبار أن كل منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني أما من وجهة النظر الاقتصادية التي تعتمد بالنتيجة النهائية فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجاً ضريبياً باعتبار أن الضرائب المتشابهة هي عبئاً على نفس المادة الخاضعة للضريبة.

ولتوضيح ذلك نفترض أن هناك ضريبتين متشابهتين تطبقان على الإيراد إحداهما تفرض عليه مباشرة وهي الضريبة على الدخل وتمس الأخرى رأس المال. فمن وجهة النظر القانونية لا يتحقق الازدواج الضريبي باعتبار أن كليهما تختلفان من حيث التنظيم الفني والقانوني فأولهما الضريبة على الدخل والأخرى الضريبة على رأس المال، بغض النظر عن الوفاء من نفس النوع أي الدخل أما من وجهة النظر الاقتصادية فإنه يتحقق ازدواج ضريبي باعتبار أن تحصيل الضريبة تم في نفس الوعاء أي الدخل فهما يمثلان عبئاً على الإيراد وذلك وفقاً للنتيجة النهائية المترتبة عليها.

ثانياً- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: من ضمن شروط قيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل ذات الاقتطاع الضريبي أكثر من مرة واحدة.

يبدو الأمر لأول وهلة بسيطاً إلا أن الآراء قد تباينت بعنوان تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للشركات لكون هذه

الأخيرة تتمتع بشخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها، ويمكن تلخيص كافة هذه الآراء التي طرحت في هذا المجال في البعد القانوني والإقتصادي.

ففيما يتعلق بأرباح الشركات مثلا فإنها تخضع لضريبتين أولا الضريبة على أرباح الشركات التي تعتبر بمثابة اقتطاع مباشر يفرض على مجمل أرباح الشركة قبل توزيعها على المساهمين وثانيا الضريبة على الدخل الإجمالي التي تحسب على أساس حاصل القيم المنقولة وهي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين، فالسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المقام هل نكون في هذه الحالة أمام الازدواج الضريبي أم لا؟

يعتبر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة، من وجهة النظر القانونية، غير متوفر نظرا لانفصال شخصية الشخص الاعتباري عن شخصية الأشخاص الطبيعيين (المساهمين فيها) ومن ثم فلا وجود لظاهرة الازدواج الضريبي.

أما من الوجهة الاقتصادية، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل من الشركة والمساهمين بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي، فمن الناحية الواقعية والمنطقية فإن الشخص المساهم هو الذي يسد في النهاية الاقتطاعين (الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي).

وعليه، فإنه يوجد ازدواج ضريبي يعرف تحت مصطلح الازدواج الإقتصادي لأن المادة الضريبية وهي أرباح واحدة.(10)

ثالثا- وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة: على غرار الشروط أعلاه، يتعين لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المال الخاضع لها عنوانا للضريبة أكثر من مرة أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحدا. أما في حالة ما إذا طبق الاقتطاع الضريبي في كل مرة على مادة مختلفة فلا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي بالرغم من توفر عنصر وحدة الشخص المكلف بتسديد الضريبة.

ومن أمثلة ذلك أن يدفع المكلف بالضريبة الاقتطاع المفروض عن إيراده الناتج عن الثروة العقارية أضف إلى تسديده اقتطاع جبائي عن راتبه كموظف، فبالرغم من كونه يؤدي ضريبتين بعنوان دخله إلا أن شروط وحدة المادة الخاضعة للضريبة غير متوفر، ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة حيث يمس الاقتطاع الأول الثروة العقارية في حين يتصل الثاني بإيراد عمله كموظف ولذلك فلا يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي.(11)

أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح تطبق على المداخل التي يحققها الشخص داخل البلد وخارجه وقامت دولة أخرى بتطبيق نفس الاقتطاع الجبائي على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي بسبب كونه يخضع لنفس الاقتطاع المطبق عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وعن نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة.

رابعا- وحدة المدة المفروضة عليها الضريبة: يشترط لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي وحدة المدة التي تفرض عليها الضريبة أكثر من مرة. أما إذا أنشئ الاقتطاع الجبائي على دخل المكلف سنة 1970 ثم فرض مرة أخرى عام 1971 فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي لاختلاف المدة الخاضعة لها الضريبة.

إذا فرضنا وإن قام المكلف بأداء الضريبة على دخله سنة 1974 لدولة معينة ثم قام المكلف نفسه بتسديد ذات الاقتطاع

الجبائي لدولة أخرى عن إيراده عام 1975 فلا يعد ذلك من قبيل الازدواج الضريبي.

### المبحث الثاني: طرق الوقاية من الازدواج الضريبي

تعمل الكثير من الدول على مكافحة ظاهرة الازدواج الضريبي تفاديا للأثار السلبية الناجمة عنها من خلال إقرار طرق ووسائل من شأنها أن تتكفل بالمهمة المبتغاة مع العلم بأنها تختلف بحسب طبيعة الازدواج الضريبي.

### المطلب الأول-حالة الازدواج الضريبي الداخلي:

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 الوقوف على حالات الازدواج الضريبي الموجودة وذلك من خلال إعادة صياغته مما يجعله بعيدا عن الثنائية بعنوان الاقتطاع الجبائي.

وفي هذا السياق، عمدت الدولة الجزائرية بمناسبة الإصلاح الجبائي الأخير على إلغاء عدد من الضرائب المطبقة بعنوان النظام السابق والتي كانت محل ازدواج ضريبي داخلي والمتمثلة على سبيل الاستدلال فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما يأتي:

- بعنوان الاقتطاعات الضريبية المفروضة على الأشخاص الطبيعيين: عرفت الاقتطاعات الضريبية المفروضة على إيرادات الأشخاص الطبيعيين، قبل الشروع في تنفيذ المراجعة الجبائية بدءا من الفاتح أفريل سنة 1992، ازدواجا جبائيا والمتمثل من جهة في التطبيق السنوي للضريبة التكميلية على مجموع الدخل (ICR) على الإيرادات الإجمالية ما عدا الأجور المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين لهم إقامة معتادة في الجزائر وكذا الأشخاص الذين لهم موطن في الخارج ويملكون مداخيل متأتية من الأملاك أو الإستغلات أو المهين الموجودة أو الممارسة في الجزائر بداية من الفاتح جانفي، وفقا لأحكام المادتين 103 و 104 من CIDTA، ومن جهة أخرى فرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (IBIC) على الدخل الصافي أعلاه المحقق سنويا من قبل ذات الأشخاص وفقا لجدول تصاعدي، عملا بأحكام المواد الأولى و 10 و 29 من القانون المذكور.

عمد المشرع الجبائي، مكافحة للازدواج الضريبي المذكور، على إلغاء ضريبة ICR، تطبيقا لأحكام القانون رقم 36-90 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 (12) من خلال إحداث الضريبة الوحيدة (unitaire Impôt) مكان الضريبة النوعية (Impôt cédulaire) المطبقة على الإيرادات الصافية المحققة من مباشرة الشخص الطبيعي لنشاطاته المختلفة وممتلكاته وقد أصطلح على تسميتها بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).  
- بعنوان الاقتطاعات المفروضة على المرتبات والأجور: أخضعت المرتبات والأجور والتعويضات والمنافع المسددة من طرف أرباب الأعمال، عملا بأحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السارية المفعول ما قبل الإصلاح الجبائي الأخير، لازدواج جبائي حيث تمثل الاقتطاع الأول في الضريبة على الأجور والمرتبات (ITS) المفروضة تطبيقا لأحكام المادة 141 من CIDTA، عندما يكون رب العمل يسكن أو يستقر خارج الجزائر شريطة أن يكون النشاط الممنوح عنه أجريمارس في الجزائر وفقا للمادة 145-1 من نفس القانون وهذا من خلال تطبيق الجدول الشهري المنصوص عليه في المادة 152 من القانون أعلاه الملحق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المرتبات الشهرية المتصلة بكل عملية تسديد منفصلة مع الأخذ بعين الاعتبار

هامش الإعفاء الوارد في المادة 147 من القانون المذكور و الاقطاع الثاني في تطبيق الدفع الجزافي (VF) بمعدل 6% يقع على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والهيئات القائمة بالجزائر أو الممارسة نشاطا فيها تطبيقا لأحكام المادة 182 من CIDTA. وتنفيذا لتوصيات أعضاء اللجنة الوطنية لتقييم النظام الجبائي الجزائري (CNESFA)، عمد المشرع الجبائي على مكافحة الازدواج الضريبي المذكور من خلال تخفيض معدل VF ليصبح 5% بموجب المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001، 4% وفقا للمادة 7 من قانون المالية لسنة 2002 (13)، 3% تبعا للمادة 23 من قانون المالية لسنة 2003 بمقتضى المادة 4 من قانون المالية لسنة 2004 (14) و 1% بموجب أحكام المادة 11 من قانون المالية لسنة 2005 (15) وليتم إلغاؤه نهائيا بنص المادة 13 من قانون المالية لسنة 2006. (16)

- بعنوان الأرباح الموزعة من طرف الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات: عمدت السلطات الوطنية ممثلة في وزارة المالية/ المديرية العامة للضرائب على إعفاء الأرباح الموزعة من طرف الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات من خلال إلغاء ازدواجية الخضوع الضريبي الناتج عن التمييز المطبق بموجب القانون بين عملية تحقيق هذه الأرباح وتوزيعها الفعلي على المساهمين والشركاء.

وتخفيفا من هذه الثنائية الضريبية، أعتد المشرع الجبائي بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 يناير سنة 1993 و المتضمن قانون المالية لسنة 1993 (17) كحل أولي تقنية الرصيد الجبائي (Avoirfiscal) ليتم استبدالها بطريقة الإعفاء، تطبيقا لأحكام المادة 13 من قانون المالية لسنة 2003. (18)

#### المطلب الثاني- حالة الازدواج الضريبي الدولي:

أوجدت كل من منظمة الأمم المتحدة (ONU) ومنظمة OCDE، بهدف تفادي وقوع حالة الازدواج الضريبي الدولي بين الدولتين والثقة و إعطاء ضمان أكبر للمكلف الدولي وكذا تشجيع تدويل النشاطات الاقتصادية، عدة طرق منها تقنية وأخرى غير تقنية.

أولا- الطرق التقنية لمعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي: تضمنت أولى الاتفاقيات الجبائية المقترحة من طرف كل من منظمة ONU ومنظمة OCDE في محتوياتها على أربعة (04) طرق أدناه قبل تعديلها لتصبح طريقتين فقط. (19)

1- طريقة الخصم أو التحميل حيث تقتضي بأن يطرح مبلغ الضريبة المدفوع في الدولة أين أضطلع بالنشاط الإقتصادي أو تحقق الدخل أي دولة المصدر من المبلغ الإجمالي للضريبة الواجبة الأداء في دولة الإقامة ولنفس المادة الخاضعة للضريبة.

2- طريقة الإعفاء: وفق طريقة الإعفاء، تتنازل دولة ما من الدولتين المتعاقدين عن طريق إتفاقية جبائية عن حقها في فرض الضريبة على المكلف الدولي لفائدة دولة أخرى والتي تربطها معه علاقات جد وثيقة كالإقامة أو الجنسية أو المقر... الخ.

3- طريقة اقتسام الإيراد أو الحاصل: تعني أن تفرض دولة واحدة فقط من الدولتين المتعاقدين، عن طريق إتفاقية جبائية، الضريبة على المكلف الدولي فقد تكون *desource Etat* أو *résidence de Etat* تبعا للاتفاق المبرم بينهما، على أن تقوم

الدولة التي تحصل على الإيراد الناتج عن فرض الضريبة بإعطاء جزء منه للدولة الأخرى كتعويض *Compensation*.

4- طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة: تقوم الدولتان المتعاقدتان، عن طريق الإتفاقية الجبائية، بالتناوب في تأسيس



الضريبة على المكلف الدولي حسب فئة المداخيل المحققة والتي يتم تحديدها عن طريق اتفاق مسبق يتم بين الدولتين، فعلى سبيل المثال تختص دولة المصدر في فرض الضريبة على المداخيل/ صنف أرباح صناعية وتجارية وأرباح على المهن الحرة بينما تنفرد دولة الإقامة في تطبيق الضريبة على المداخيل المتممة بعنوان فئة الأموال العقارية ومداخيل فوائض القيمة.

ألت كل من طريقة اقتسام الإيراد أو المنتج وطريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة إلى الزوال بسبب عدم اتساقهما بالشفافية أضف إلى ذلك صعوبة تطبيقهما على أرض الواقع وكذا اشتراطهما ضرورة وجود تعاون وثيق وفعال ما بين إدارات الضرائب لمختلف الدول.

ثانيا- الطرق غير التقنية لمعالجة ازدواج الضريبي الدولي: تتمثل الكيفيات الغير تقنية المقررة لتفادي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي فيما يأتي:

1- طريقة الإجراء الودي: إن تطبيق الاتفاقيات لا يلغي أبدا إمكانية حدوث ازدواج ضريبي دولي وهذا راجع بصورة أساسية لوجود بعض الإلتباس في بنود الاتفاقيات أو ظهور وضعيات جديدة لم تعرف من قبل لم ينص عليها صراحة في الاتفاقيات أو عند التفسير والتطبيق الخاطئ لها نتيجة لسوء فهمها، ويهدف تصحيح هذه النقائص أحدثت منظمة ONU ومنظمة OCDE من خلال الاتفاقية النموذجية الخاصة بالضريبة على الدخل والثروة في بابها السادس المخصص للأحكام الخاصة بطريقة الإجراء الودي(20) والتي تعتبر طريقة طعن غير قضائية تسمح للمكلف باللجوء إلى دولة إقامته ملتصقا منها دراسة وضعيته الضريبية والتحاو مع الدولة الأخرى التي أشعرته بالتقويم لفرض الضريبة.

يتسم الإجراء المذكور بطابعه الثنائي إذ يجمع ما بين إدارتين ضريبتين لدولتين مختلفتين قصد إيجاد حل للمشكلة بطريقة ودية، ويتشكل هذا الإجراء من ثلاثة (03) أقسام رئيسية وهي:

أ- القسم الأول: شروط قيام الإجراء الودي والتي تكمن فيما يأتي:

- يتوجه المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي بطلب إلى دولة إقامته مباشرة الإجراء الودي، كما يمكنه أن يوكل شخصا آخر من اختياره مباشرة هذه المهمة شريطة أن يكون هذا الأخير مؤهل قانونا لذلك (المستشار الجبائي، الخبير، المسير...).

- أن تكون الضريبة المزمع فرضها على المكلف الدولي غير مطابقة لنصوص وبنود الإتفاقية الجبائية نتيجة لسوء فهمها أو بروز وضعية جديدة لم تعرف في السابق.

- قيام الدولة الأخرى بمباشرة الإجراءات المتصلة بفرض الضريبة كإرسال إشعار بالتقويم (redressement de Notification).

ب- القسم الثاني: تطبيق الإجراء الودي الذي يتوجب الأخذ بعين الاعتبار فاعلين أساسين هما:

- المكلف بالضريبة ودوره في اللجوء إلى السلطات المختصة بهدف معالجة وضعيته عن طريق تحرير طلب خطي لا يخضع لأية شكليات خاصة.

- السلطات المختصة ودورها في تطبيق هذا الإجراء بحيث تقوم دولة إقامة المكلف بتفحص ودراسة الطلب المكلف على أنها تمر بمرحلتين:

• المرحلة الداخلية: تتم، خلال المرحلة الداخلية، معالجة طلب دراسة الحالة أو الوضعية التي يتواجد فيها المكلف

من طرف إدارته الضريبية من حيث الشكل والمضمون والتحقق من تأسيس الطلب من عدمه.

- المرحلة الدولية: تتعامل، وفقا للمرحلة الداخلية، الإدارة الضريبية التابعة لدولة المكلّف مع الإدارة الضريبية للدولة الأخرى عن طريق تبادل الآراء ووجهات النظر شفويا وكتابيا وقد تلجأ، في بعض الأحيان، إلى عقد اجتماعات للجان المكونة من طرف الدولتين لهذا الغرض.

ج- القسم الثالث: نتائج الإجراء الودي التي تفضي، في نهاية المطاف، إلى إحدى النتيجتين المذكورتين أدناه.

- لا تتوصل السلطات المختصة للدولتين لأي اتفاق، ففي هذه الحالة تقفل طريقة الإجراء الودي وتبلغ نتائجه للمكلّف عن طريق دولة إقامته ويبقى هذا النزاع قائما.

- تتوصل السلطات المختصة للدولتين إلى اتفاق، فتقوم الإدارة الضريبية لدولة إقامة المكلّف الدولي بإبلاغ النتائج المتوصل إليها للمكلّف في أجل شهرين (02) والمتصلة بقبول أو رفض هذه النتائج، وفي حالة الرفض يستطيع أن يلجأ المكلّف إلى الهيئات العليا للاستئناف (قاضي الضرائب).

2- طريقة التحكيم: في حالة إخفاق طريقة الإجراء الودي في مدة سنتين (02)، تلجأ الدول إلى طريقة التحكيم الدولي بهدف حل مشكل الازدواج الضريبي الدولي القائم بينهم حيث تقوم بتشكيل لجنة لهذا الغرض تتكون من الأطراف التالية: (عضو لكل دولة متعاقدة يمثلها، عدد فردي من أشخاص ذوي استقلالية تقيّد أسمائهم ضمن قائمة مخصصة لهذا الغرض يتم اختيارهم من طرف ممثلين للدولتين عن طريق اتفاق ثنائي أو بموجب السحب على أن اختيار رئيس يتم من بين قائمة أشخاص ذوي استقلالية وإجماع الأعضاء). (21)

تجتمع اللجنة لدراسة الخلاف وتأخذ قراراتها بالإجماع في مدة لا تتعدى ستة (06) أشهر عن طريق التصويت وفي حالة تساوي الأصوات فإن صوت الرئيس هو المرجح.

وبناء على ما سبق، أدركت الجزائر كباقي دول العالم أهمية و دور الاتفاقيات الجبائية الدولية، فهي تعتبرها بمثابة الحل المناسب لظاهرة الازدواج الضريبي الدولي و السلاح الفعال لمحاربة الغش و التهرب الجبائيين و لهذا عمدت، تطبيقا لسياسة الانفتاح المتبنيّة بموجب الإصلاح الجبائي الأخير على تدعيم شبكتها الاتفاقية بعنوان تفادي ثنائية الاقتطاع الضريبي مع دول عدة لاسيما تلك التي تربطها معها علاقات اقتصادية و سياسية وطيّدة مع تكريس مبدأ الدولة المستقبلية فيما يخص الضرائب غير المباشرة و مبدأ الدولة الأصل بالنسبة للضرائب المباشرة. (22)

تركزت الاتفاقيات أدناه، على وجه الخصوص، حول الاقتطاعات الضريبية التالية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي المتصلة بأصناف الأجور والرواتب، فوائض القيمة، الأرباح الموزعة والفوائد.
- الضريبة على أرباح الشركات المطبقة على الشركات الأجنبية داخل الإقليم أو الشركات الجزائرية بإقليم الدولة المتعاقدة.
- الرسم على النشاط المني (TAP).
- غيرها من الضرائب و الرسوم كالضريبة على الممتلكات.

قائمة الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الدولة الجزائرية مع دول أخرى المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي.

الدولة	تاريخ المصادقة
تونس	المرسوم رقم 161-85 المؤرخ في 15 رمضان عام 1405 الموافق 4 يونيو سنة 1985 ، ج ر ، العدد 25، ص 836.
ليبيا	المرسوم الرئاسي رقم 89-180 المؤرخ في 16 صفر عام 1410 الموافق 26 سبتمبر سنة 1989 ، ج ر ، العدد 41، ص 1124،
المغرب	المرسوم الرئاسي رقم 90-299 المؤرخ في 24 ربيع الأول عام 1411 الموافق 13 أكتوبر 1990 ، ج ر ، العدد 44، ص 1355.
إيطاليا	المرسوم الرئاسي رقم 91-231 المؤرخ في 8 محرم عام 1412 الموافق 20 يوليو سنة 1991 ، ج ر ، العدد 35، ص 1264.
تركيا	المرسوم الرئاسي رقم 94-305 المؤرخ في 26 ربيع الثاني عام 1415 الموافق 2 أكتوبر سنة 1994 ، ج ر ، العدد 65، ص 5.
رومانيا	المرسوم الرئاسي رقم 95-186 المؤرخ في 17 صفر عام 1416 الموافق 15 يوليو سنة 1995 ، ج ر ، العدد 37، ص 3.
إندونيسيا	المرسوم الرئاسي رقم 97-342 المؤرخ في 11 جمادى الأولى عام 1418 الموافق 13 سبتمبر سنة 1997 ، ج ر ، العدد 61، ص 35.
كندا	المرسوم الرئاسي رقم 2000-364 المؤرخ في 20 شعبان عام 1421 الموافق 16 نوفمبر سنة 2000 ، ج ر ، العدد 68، ص 3.
المملكة الأردنية الهاشمية	المرسوم الرئاسي رقم 2000-427 المؤرخ في 21 رمضان عام 1421 الموافق 17 ديسمبر سنة 2000 ، ج ر ، العدد 79، ص 14.
سوريا	المرسوم الرئاسي رقم 01-78 المؤرخ في 4 محرم عام 1422 الموافق 29 مارس سنة 2001 ، ج ر ، العدد 19، ص 12.
فرنسا	المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 24 محرم عام 1423 الموافق 7 أبريل سنة 2002 ، ج ر ، العدد 24، ص 3.
بلجيكا	المرسوم الرئاسي رقم 02-432 المؤرخ في 5 شوال عام 1423 الموافق 9 ديسمبر سنة 2002 ، ج ر ، العدد 82، ص 3.
سلطنة عمان	المرسوم الرئاسي رقم 03-64 المؤرخ في 7 ذي الحجة عام 1423 الموافق 8 فبراير سنة 2003 ، ج ر ، العدد 10، ص 3.
مصر	المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 22 محرم عام 1424 الموافق 25 مارس سنة 2003 ، ج ر ، العدد 23، ص 6.
الإمارات العربية المتحدة	المرسوم الرئاسي رقم 03-164 المؤرخ في 5 صفر عام 1424 الموافق 7 أبريل سنة 2003 ، ج ر ، العدد 26، ص 4.
البحرين	المرسوم الرئاسي رقم 03-276 المؤرخ في 15 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 14 غشت سنة 2003، ج ر ، العدد 50، ص 3.
أوكرانيا	المرسوم الرئاسي رقم 04-131 المؤرخ في 29 صفر عام 1425 الموافق 9 أبريل سنة 2004 ، ج ر ، العدد 27، ص 12.
بلغاريا	المرسوم الرئاسي رقم 04-435 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1425 الموافق 29 ديسمبر سنة 2004 ، ج ر لسنة 2005، العدد الأول، ص 10.

المرسوم الرئاسي رقم 05-78 المؤرخ في 17 محرم عام 1426 الموافق 26 فبراير سنة 2005، ج ر، العدد 16، ص 3.	اليمن
المرسوم الرئاسي رقم 05-105 المؤرخ في 20 صفر عام 1426 الموافق 31 مارس سنة 2005، ج ر، العدد 24، ص 4.	البرتغال
المرسوم الرئاسي رقم 05-194 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1426 الموافق 28 مايو سنة 2005، ج ر، العدد 38، ص 11.	النمسا
المرسوم الرئاسي رقم 05-234 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1426 المؤرخ في 23 يونيو سنة 2005، ج ر، العدد 45، ص 5.	إسبانيا
المرسوم الرئاسي رقم 06-127 المؤرخ في 4 ربيع الأول عام 1427 الموافق 3 أبريل سنة 2006، ج ر، العدد 21، ص 3.	روسيا
المرسوم الرئاسي رقم 06-171 المؤرخ في 24 ربيع الثاني عام 1427 الموافق 22 مايو 2006، ج ر، العدد 35، ص 4.	لبنان
المرسوم الرئاسي رقم 06-228 المؤرخ في 28 جمادى الأولى عام 1427 الموافق 24 يونيو سنة 2006، ج ر، العدد 44، ص 3.	كوريا الجنوبية
المرسوم الرئاسي رقم 07-174 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 6 يونيو سنة 2007، ج ر، العدد 40، ص 4.	الصين
المرسوم الرئاسي رقم 08-174 المؤرخ في 10 جمادى الثانية عام 1429 الموافق 14 يونيو سنة 2008، ج ر، العدد 33، ص 3.	ألمانيا
المرسوم الرئاسي رقم 08-425 المؤرخ في 30 ذي الحجة عام 1429 الموافق 28 ديسمبر سنة 2008، ج ر، العدد 4، ص 4.	سويسرا
المرسوم الرئاسي رقم 09-187 المؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1430 الموافق 12 مايو سنة 2009، ج ر، العدد 32، ص 3.	إيران
المرسوم الرئاسي رقم 10-11 المؤرخ في 25 محرم عام 1431 الموافق 11 يناير سنة 2010، ج ر، العدد 8، ص 4.	البوسنة والهرسك
المرسوم الرئاسي رقم 10-273 المؤرخ في 26 ذي القعدة عام 1431 الموافق 3 نوفمبر سنة 2010، ج ر، العدد 70، ص 3.	قطر
المرسوم الرئاسي رقم 15-191 المؤرخ في 4 شوال عام 1436 الموافق 20 يوليو سنة 2015، ج ر، العدد 42، ص 5.	الكويت
المرسوم الرئاسي رقم 15-336 المؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1437 الموافق 27 ديسمبر سنة 2015، ج ر، العدد 70، ص 3.	الجمهورية الإسلامية الموريتانية
المرسوم الرئاسي رقم 15-337 المؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1437 الموافق 27 ديسمبر سنة 2015، ج ر، العدد 1، ص 3.	المملكة العربية السعودية

#### الجدول من إعداد الطالب اعتمادا على موقع الأمانة العامة للحكومة.

كما عملت السلطات الوطنية، في ظل عدم تواجد إتفاقية جنائية، على إخضاع المؤسسات الأجنبية الحائزة على منشأة دائمة (23) بالجزائر إلى نظام القانون العام المتمثل في تطبيق نفس الاقتطاعات الضريبية المفروضة على المؤسسات المحلية من جهة ومن جهة أخرى في إخضاع المبالغ المتأتية عن الأشغال أو الخدمات المؤداة في الإقليم الوطني لفترة محدودة من طرف الأشخاص المعنويين الأجانب للاقتطاع من المصدر يساوي 24%.

وأخيرا تجدر الإشارة إلى أنه تفرض على الشركات الأجنبية عند اضطلاعها بأعمال البحث والتنقيب على المحروقات ونقلها عبر الأنابيب لأحكام خاصة بعنوان الجباية والمنصوص عليها في أحكام القانون رقم 05-07 المؤرخ في 19 ربيع الأول عام 1426 الموافق 28 أبريل سنة 2005 والمتعلق بالمحروقات.(24)

خاتمة:

يعتبر الازدواج الضريبي مشكلة تعدد فرض الضرائب على المكلف يترتب عنها إعاقة الاستثمارات المحلية والأجنبية بالنظر للأعباء التي تقع على عاتق المتعاملين الاقتصاديين إثر خضوعهم لنفس الاقتطاع في الدولة المضيفة والدولة التي يحمل جنسيتها على نفس النشاط هذا فيما يتعلق بالازدواج الضريبي الدولي من جهة ومن جهة أخرى الثنائية الضريبية التي تفرض من جانب دولة واحدة على نفس العملية وهذا ما يعرف بالازدواج الضريبي الداخلي، كل هاته الأمور من شأنها أن تدفع المكلف إلى العزوف عن الاستثمار مما يتسبب في خسارة بعنوان الإيرادات.

غير أنه على الرغم من المجهودات المبذولة من جانب السلطات الوطنية بعنوان مكافحة الظاهرة أعلاه سواء بعنوان تدعيم شبكتها الإتفاقية الجبائية وإلغائها لثغرات التشريع الضريبي بموجب قوانين المالية إلا أنه ما تزال هناك نقائص معينة في الميدان لذا سنقوم بتقديم بعض الاقتراحات منها:

- تطوير الدولة الجزائرية لشبكة الاتفاقيات الجبائية مع الدول لاسيما تلك المتصلة بتفادي الازدواج الضريبي.

- والعمل على مكافحة ظاهرة الازدواج الضريبي الداخلي التي ما تزال إلى يومنا الحالي تثقل كاهل المتعاملين الاقتصاديين وهذا من خلال شطب الرسم على النشاط المهني الذي يعتبر بمثابة اقتطاع مضاعف بالنظر لكونه مؤسس على رقم الأعمال كما هو الشأن بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA).

الهوامش:

-يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي وسبل تفعيله، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، السنة الجامعية 2014-2015، ص 36.

2- Conseil des impôts Français, Troisième rapport du Président de la République, cité par BOUCHOUCHA Jmail, la prévention de la double imposition internationale (cas de la Tunisie), mémoire IEDF, page 7.

3- سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع- مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 238.

4- دويدار محمد، دراسات في الاقتصاد المالي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 134.

5- حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة والضرائب والرسوم)، دار الخلود للصحافة والطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، 1995، ص 395.

6- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة ( النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 225.

- 7- موفق محمد عبده، ازدواج الضريبي في الفقه الإقتصادي الإسلامي (دراسة مقارنة)، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، بدون سنة نشر، ص 14.
- 8- Bruno GAUTHIERE ,les impôts dans des affaires internationales ,édition Francis Lefebvre ,2004 ,page.123
- 9- يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 1985، ص 217.
- 10- باهز محمد عليم، اقتصاديات المالية العامة، مركز جامعة القاهرة، بدون سنة نشر، ص 100.
- 11- بعلي محمد الصغير وأبو العلا بسري، المالية العامة، دار العلوم، مصر، بدون سنة نشر، ص 72.
- 12- راجع الجريدة الرسمية، العدد 57 المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 1990، ص 1834.
- 13- راجع القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية رقم 79 المؤرخة في 23 ديسمبر سنة 2001، ص 3.
- 14- راجع القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2003 والمتضمن قانون المالية لسنة 2004، الجريدة الرسمية رقم 83 المؤرخة في 29 ديسمبر سنة 2003، ص 3.
- 15- راجع القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر سنة 2004 والمتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية رقم 85 المؤرخة في 30 ديسمبر سنة 2004، ص 3.
- 16- راجع القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 2005 والمتضمن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية رقم 85 المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 2005، ص 3.
- 17- راجع الجريدة الرسمية، العدد 4 المؤرخة في 20 يناير سنة 1993، ص 3.
- 18- آيت دحمان سيدعلي، النظام الضريبي المطبق على الشركات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق ببن عكنون، جامعة الجزائر، 2009، ص 14.
- 19- Bruno GAUTHIERE ,op.cit ,pages.118-130
- 20- Article 25 de la convention modèle OCDE en matière d'impôt sur le revenu et la fortune ,version Française, Avril, 2000 page. 16
- 21- حراش إبراهيم، دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من ظاهرة ازدواج الضريبي الدولي (دراسة حالة الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2005-2006، ص 105 و 106.
- 22- حداد فريد، آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الإقتصادية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2011-2012، ص 85.
- 23- يقصد بالمنشأة الدائمة مكان عمل ثابت تمارس من خلاله المؤسسة التابعة لدولة متعاقدة كلا أو جزءا من نشاطها في

الدولة المتعاقدة الأخرى حيث تتضمن بصورة خاصة مقر الإدارة، فرع، مكتب، مصنع، ورشة، منجم أو حقل نפט أو غاز أو محجر أو أي مكان آخر لاستكشاف، استغلال و/أو استخراج المواد الطبيعية. غير أنه، تطبق قاعدة نوعية فيما يتعلق بورشات البناء أو التركيب حيث اعتبرت، وفقا لنموذج OCDE، كمنشأة دائمة إذا تجاوزت مدتها 12 شهرا علما بأنه حدد في أغلب الاتفاقيات الجبائية الموقعة من طرف الدولة الجزائرية بأقل من ذلك (أي 3 أو 6 أشهر).

24- الجريدة الرسمية، العدد 50 المؤرخة في 19 يوليو سنة 2005، ص 3.