

## دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

أ. حراش پراهيم (أستاذ محاضر قسم ب)

المدرسة لوطنية العليا للإحصاء والإقتصاد التطبيقي (INPS) سابقاً

## دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

حراش براهيم (أستاذ محاضر قسم ب)

المدرسة لوطنية العليا للإحصاء والإقتصاد التطبيقي (INPS) سابقا

### LE RESUME

Les Mots Clés : Contribuable International , Double Impositions Juridiques , Double Imposition Economique , Etat de Source , Etat de Résidence , Méthode de l'exonération ou d'exemption, Méthode de l'imputation ou Crédit d'impôt .

Il est admis que les Etats sont fiscalement souverains, et que la fiscalité demeure toujours un instrument d'action et de protection efficace, qu'ils utilisent afin de réaliser leurs objectifs socio-économiques , mais il suffit, qu'un élément d'extranéité intervient pour qu'il y ait conflit et opposition entre deux législations fiscales de deux Etats ou territoires différents et indépendants, entraînant dans la plupart des cas une double imposition pour un même revenu ou un même contribuable , cette double imposition ayant des effets néfastes sur l'accroissement des investissements étrangers, et l'internationalisation des échanges financiers et commerciaux .

Etant donné que l'application de législation fiscale interne ne peut suffire à résoudre les problèmes fiscaux à caractère international, il paraît donc indispensable d'instaurer des conventions (accords) qui permettant d'harmoniser les différentes législations nationales ( la juxtaposition des souverainetés fiscales et protéger la contribuable international contre le phénomène de la double imposition et de toute discrimination du fait de sa nationalité ou sa résidence .

En effet, les organisations internationales telles que « ONU » et « OCDE » et depuis leurs créations, donnent à la société internationale la structure juridique et économique qui lui manquait, et leurs efforts ont été matérialisé par l'élaboration des modèles de convention « ONU » et « OCDE » pour éliminer la double imposition, et s'échanger les renseignements qui permettront d'appréhender la situation foncière de contribuable .

En dernier, il est à signaler, que la conclusion d'une convention fiscale n'exclue jamais l'existence des différents fiscaux qui pourraient apparaître entre les deux Etats contractants et pour résoudre ce problème, les Etats procèdent à la méthode de règlement amiable ou à l'arbitrage international comme un dernier moyen de règlement de différents .

## دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

### ملخص :

من المقبول أن تكون للدول سيادة ضريبية ، وأن تبقى الجبائية دائما أداة عمل وحماية فعالة لتحقيق الأهداف الإجتماعية و الإقتصادية ، ولكن يكفي بأن يتدخل عامل خارجي ( مكلف دولي ) حتى يحدث هناك خلاف وتعارض ما بين تشريعين ضريبيين لإقليمين أو دولتين مختلفتين ومستقلتين ، مما ينجر عنه في أغلب الحالات حدوث إزدواج ضريبي على نفس الدخل أو الثروة ، فيؤدي ذلك إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف الدولي والإضرار بماليته بسبب تعدد مرات إخضاع الأساس الضريبي لفرض الضريبة ، وهذا ما يتمخض عنه أثارا سلبية على نمو المبادلات الدولية ومن شأنه أن يصبح مانعا كبيرا للتجارة والاستثمار<sup>1</sup> .

وبما أن تطبيق التشريع الضريبي الداخلي يعجز عادة على معالجة المشاكل الضريبية ذات الطابع الدولي ، بدأ من الضروري إذا إبرام إتفاقيات دولية ( معاهدات ) تسمح بالتنسيق بين مختلف التشريعات الوطنية ( تقريب السيادة الضريبية ) ، لحماية المكلف الدولي من ظاهرة الإزدواج الضريبي وعدم الإضرار بماليته .

وفي الواقع فقد وفرت كل من منظمة الأمم المتحدة « ONU » ، ومنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية « OCDE » للمجتمع الدولي ومنذ إنشائهما الهيكل القانوني والإقتصادي الذي كان بحاجة إليه ، حيث تجسد ميدانيا بإصدارهما لإتفاقيات نموذجية تهدف إلى تفادي الإزدواج الضريبي الدولي ، وتبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف<sup>2</sup> .

وفي الأخير تجدر بنا الإشارة أن عقد الإتفاقيات الجبائية لا يلغي أبدا إمكانية حدوث خلافات ضريبية قد تظهر بين الدول المتعاقدة ، ولحل الإشكال تلجأ هذه الأخيرة إلى طريقة الإجراء الودي أو التحكيم الدولي كأخر سبيل لتسوية الخلافات القائمة بينها .

### مقدمة :

تعرف العلاقات الإقتصادية الدولية منذ منتصف القرن الماضي توسعا هائلا وهوا متزايدا ، خاصة مع إنتشار ظاهرة العولمة الإقتصادية وتحرير المبادلات وكذا تطور وسائل المعلوماتية و الإتصال ، فتحوّلت بذلك الإقتصاديات الوطنية إلى إقتصاد عالمي متكامل ومتشابك ، تلاشت في ظلله الحدود الجغرافية وتراجعت معه السيادة الوطنية لبعض الدول لتمتد بذلك سيادات دول أخرى ، مما أفرز عدة مشاكل ضريبية دولية وفي مقدمتها ظاهرة الإزدواج الضريبي التي ما فتئت تزداد تفاقما نتيجة تمسك كل دولة بتطبيق سيادتها الضريبية فوق أقاليمها ، والتي قد تتعدها في بعض الأحيان وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية تحقيقا للمزيد من الإيرادات الضريبية ، مما إنجر عنه زيادة العبء الضريبي على المكلف الدولي « Contribuable International » والإضرار بماليته .

1 : وزارة المالية الأردنية ، دائرة ضريبة الدخل و المبيعات ، « الوعي الضريبي - الإزدواج الضريبي - » ، نشرة دورية ، العدد 35 ، 2011 ، ص 4

2 : ناصر مراد ، « فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق » ، دار هومة للطباعة والنشر ، الجزائر ، 2003 ص 172 .

### دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

وتحدث ظاهرة الإزدواج الضريبي عند خضوع نفس الشخص أو الدخل لنفس الضريبة وعن نفس المدة بواسطة أكثر من دولة<sup>3</sup>، ويمكن لهذه الظاهرة أن تأخذ إحدى هاتين الصورتين:

#### (I) الإزدواج الضريبي القانوني : ( Double Imposition Juridique ):

تعرفه لجنة الشؤون الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية<sup>4</sup> « OCDE » على أنها الحالة التي يخضع فيها المكلف الدولي نتيجة إمتلاكه لدخل أو ثروة أو تركة لفرض الضريبة من طرف أكثر من دولة ، و يمكننا هنا أن نميز أيضا بين حالتين :

#### أ- نفس الشخص الطبيعي أو المعنوي يعتبر كمقيم من طرف دولتين :

إذا ما اعتبر المكلف الدولي أنه مقيم جبائيا في دولتين ، فإنه سيخضع في هذه الحالة لإزدواج ضريبي نتيجة تطبيق كل دولة على حدة لحقوق سيادتها الضريبية ، وهذا ليس فقط على المداخيل أو الثروة المحققة في كل دولة وإنما على كل المداخيل العالمية المحققة في كافة الدول .

#### ب- شخص طبيعي أو معنوي مقيم بدولة ويتحصل على مداخيل أو يملك أملاكاً بدولة أخرى :

في هذه الحالة يجد المكلف الدولي نفسه خاضع للضريبة من طرف سلطتين ضريبتين مختلفتين هما :

- دولة المصدر : « Etat de Source » ، أي الدولة التي تحقق فيها الدخل أو الثروة أو التركة ، وتفرض الضريبة لقاء استخدام المكلفون للهيكل القاعدية و الخدمات العمومية المحلية لهذه الدولة .

- دولة الإقامة : « Etat de Résidence » ، أي الدولة التي يقيم بها المكلف المحقق للدخل أو الثروة ، ومن ثم وجب عليه المساهمة في تمويل ميزانية الدولة وتغطية الأعباء والنفقات العمومية .

#### (II) الإزدواج الضريبي الإقتصادي : ( Double Imposition Economique ):

تعرفه لجنة الشؤون الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية<sup>5</sup> « OCDE » على أنه خضوع شخصيتين مختلفتين لفرض الضريبة ولكن على نفس الأساس الضريبي (دخل ، ثروة ، تركة) ، فعند حصول أي مساهم في رأسمال شركة أجنبية على أرباح أسهم ( Dividendes ) ، فإن هذا الربح المحقق من طرف الشركة الأجنبية سوف يخضع مرتين لفرض الضريبة ، مرة كضريبة على أرباح الشركات تفرض من طرف الدولة التي يوجد بها مقر الشركة ( دولة التكليف ) ، ومرة أخرى من طرف دولة إقامة المستفيد أي الشخص المتحصل على أرباح الأسهم .

و يمكن لظاهرة الإزدواج الضريبي الإقتصادي أن تحدث داخل إقليم نفس الدولة ، وهذا

3 : وزارة المالية الأردنية ، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ، « الوعي الضريبي - الإزدواج الضريبي - » ، نشرة دورية ، العدد 26 ، 2008 ، ص 8  
4 : BRUNO GHOUTIERE ، « les impôts dans les affaires internationales 30 études » ، édition Francis le FEBVRE ، 5ème éditions juillet 2001 ، Paris ، P 113

5 : Idem ، P 115

## دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

في حالة ما إذا كان الشخص المستفيد من أرباح الأسهم مقيما في نفس الدولة التي يوجد بها مقر الشركة الموزعة لهذه الأرباح .

ولما كان التشريع الضريبي الوطني يعجز عادة عن معالجة ظاهرة الإزدواج الضريبي الدول و تقديم حلول عامة تصلح لمواجهة المشاكل الضريبية ، لجأت العديد من الدول وبتشجيع من منظمات دولية كمنظمة الأمم المتحدة « ONU » ، ومنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية « OCDE » إلى عقد إتفاقيات جبائية فيما بينها تكون ثنائية أو متعددة الأطراف ، نظراً لما توفره من فرص و إمكانيات للتفاوض بغية تقريب سيادتها الضريبية « La Juxtaposition des Souverainetés Fiscales » ، ووجهات النظر للتوصل إلى حلول مقبولة تناسب كل الأطراف لتفادي ظاهرة الإزدواج الضريبي ، و تشجيع المبادلات التجارية الدولية و إستقطاب الإستثمارات الخارجية و رؤوس الأموال واليد العاملة الأجنبية .

فالإتفاقيات الجبائية عبارة عن 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 الإزدواج الضريبي وعدم الإضرار بمالته ، و تنطبق الإتفاقيات الجبائية في انعقادها لقواعد القانون الدولي للمعاهدات وتمر بنفس المراحل التي تمر بها المعاهدات من : مفاوضات حول الموضوع الذي يراد إبرام الإتفاقية بشأنه ، فتحريم الإتفاقية ، ثم التوقيع عليها كإقرار يعبر عند رضا الأطراف على نصوصها ، مروراً بالتصديق<sup>6</sup> الذي يجعل الدولة ملزمة بتنفيذها ، وأخيراً تسجيلها .

ونشرها لتصبح معلومة لدى الجميع ونافذة ومنتجة لجميع أثارها القانونية .

وعادة ما تأخذ هذه الإتفاقيات بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الإختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وتتلخص فيما يلي<sup>7</sup> :

- 1- أن يكون فرض الضرائب على المداخيل العقارية لدولة موقع العقار ؛
- 2- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها ، أي الدولة المدينة وإن كانت بعض الإتفاقيات قد أقرت هذا الحق للدولة الدائنة ، التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات .
- 3- أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن ؛
- 4- أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المقر الرئيسي للمؤسسة ؛
- 5- أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة ، فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها ؛

6 : إبراهيم أحمد شلبي ، « مبادئ القانون الدولي العام » ، دار الجامعة ، بيروت ، 1986 ، ص 256 .

7 : محمد عباس محرز ، « إقتصاديات المالية العامة » ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، الطبعة الثالثة ، 2008 ص 268 .

### دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

6- أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف بالضريبة سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى ؛

7- أن يكون فرض الضرائب على التركات ، في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر ؛

8- أن يكون فرض الضرائب على المكافآت وأتعاب الحضور، وكل تعويض مماثل لعضو مجلس إدارة أو مراقبة شركة في الدولة التي توجد فيها الشركة .

إن تطبيق الإتفاقيات الجبائية الدولية يسمح بتجنب ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي ، و كذا معالجتها في حالة حدوثها بإعطاء الفرصة للمكلف الدولي للجوء إلى السلطات المختصة في ذلك لإلغائها<sup>8</sup> .

و لقد لعبت في هذا الشأن منظمة الأمم المتحدة « ONU » منذ إنشائها تحت مظلة عصبة الأمم دورا هاما وفعالاً في مجال الإتفاقيات الجبائية الدولية ، بدءا بإعداد دراسات حول الآثار الاقتصادية المترتبة عن الإزدواج الضريبي الدولي سنة 1921 و تصميم أولى الإتفاقيات الجبائية الدولية بشكلها البسيط سنة 1928 خلال مؤتمر جنيف الذي جمع 27 دولة من بينها الولايات المتحدة الأمريكية ، بريطانيا ، هولندا ، إيطاليا ، فرنسا ، سويسرا ، بلجيكا ، ألمانيا ، تشيكوسلوفاكيا سابقاً ، الأرجنتين ، اليابان ، فنزويلا ، بولونيا ودول أخرى<sup>9</sup> ، ثم إصدار دليلاً للمفاوضات يدعى : « و جيز مفاوضات الإتفاقيات الجبائية الثنائية بين الدول المتقدمة والدول النامية سنة 1979 ، يبين من خلاله طريقة ومراحل التفاوض التي يجب إتباعها بين الدول عند إبرام الإتفاقيات الجبائية ، ولقد توصلت سنة 1980 إلى إصدار الإتفاقية النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة « ONU » لإلغاء الإزدواج الضريبي الدولي بين الدول المتقدمة والدول النامية .

وبالإضافة إلى الدور الذي لعبته منظمة الأمم المتحدة في مجال الإتفاقيات الجبائية ، فلقد لعبت أيضا منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية « OCDE » هي الأخرى دورا بارزا في هذا الميدان ، حيث بدأت تفكر في مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي منذ أن كانت تعرف بالمنظمة الأوروبية للتعاون الاقتصادي « OECE » ، و حررت ما بين 1955 و سنة 1961 أربعة (04) تقارير حول الموضوع ، وتوصلت في نهاية المطاف إلى إعداد مشروع إتفاقية لإلغاء الإزدواج الضريبي على الدخل والثروة سنة 1963 ثم مشروع آخر لإتفاقية إلغاء الإزدواج الضريبي على التركات والهبات سنة 1966 ، وبعدها راحت تراجع هذه الإتفاقيات بغية تحسينها وتطويرها إلى أن توصلت سنة 1977 إلى تحرير الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية « OCDE » الخاصة بإلغاء الإزدواج الضريبي على الدخل والثروة ، وإتفاقية نموذجية أخرى سنة 1982 الخاصة بإلغاء الإزدواج الضريبي على التركات والهبات .

8 : براهيم حراش ، « دور الإتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي ، مع دراسة حالة الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية » رسالة ماجستير بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص 115 .

9 : BRUNO GHOUTIERE , Op-cit , P 21 .

### دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

ولقد استحدثت هاته الإتفاقيات النموذجية آليات وطرق لمعالجة ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي ، منها تقنية وأخرى غير تقنية والتي سنعرضها فيما يلي :

#### III الطرق التقنية لمعالجة ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي :

إقترحت كل من منظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية طريقتين أساسيتين لتفادي ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي ، واللذان سنتناولهما عن طريق دراسة الحالة الآتية .

#### دراسة حالة :

إذا كان لدينا مكلف بالضريبة دولي مقيم بالدولة ( E-R ) دولة الإقامة ، ويمارس نشاطا يحصل منه على دخل في دولة المصدر أي مصدر الدخل ( E-S ) ، و أن الدخل الإجمالي لهذا المكلف يقدر بـ 300 وحدة دولية، منها 200 وحدة دولية كدخل دولة الإقامة ( E-R ) ، و 100 وحدة دولية كدخل ناتج

من دولة المصدر ( E-S ) ( وهذا بعد تحويل العملة الأجنبية إلى عملة وطنية وفق سعر الصرف الرسمي ) .

•- تطبق دولة المصدر ( E-S ) معدل ضريبة يقدر بـ 30 % يقتطع من المصدر أو المنبع على المداخيل المحققة من طرف المكلفين غير المقيمين بها واللذين ليست لهم إقامة مهنية دائمة .

•- تطبق دولة الإقامة ( E-R ) ضريبة على مداخيل مقيميها تبعا للسلم التصاعدي للضريبة وحسب الدخل ، وفقا للمعدلات التالية :

الجدول رقم ( 01 ) : يبين معدلات الضرائب التصاعدي بالشرائح حسب التشريع الضريبي الفرنسي .

الدخول	المعدلات	مبلغ الضريبة المطبق
من 0 ← 50	%0	0
من 50 ← 100	%10	5
من 100 ← 150	%20	10
من 150 ← 200	%30	15
من 200 ← 250	%40	20
من 250 ← 300	%50	25
أكثر من 300	%55	27.5

SOURCE : Idem , P 119 .

### دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

فتطبيقا للمعطيات السابقة تكون لدينا النتائج التالية :

$$\text{مبلغ الضريبة التي تفرضه دولة المصدر ( E-S ) يقدر بـ : } 30 \times 100 \% =$$

30 و د

مبلغ الضريبة التي تفرضه دولة الإقامة ( E-R ) يقدر بـ :  $75 = (25 + 20 + 15 + 10 + 5 + 0)$  و د  
( حسب الجدول رقم ( 01 ) ) .

و منه فمبلغ الإقتطاع الضريبي الإجمالي يقدر بـ  $105 = 75 + 30$  و د  
أما العبء أو الضغط الضريبي والذي يقاس بحاصل قسمة الضرائب المدفوعة على الدخل المحققة .

$$\text{الضرائب المدفوعة} = \frac{105}{300} = 35\% \text{ الدخل المحققة}$$

أي 35 % من الدخل المحققة تدفع كضرائب .

في هذه الحالة يكون المكلف بالضريبة الدولي قد خضع مرتين لفرض الضريبة مرة من طرف دولة المصدر ومرة أخرى من طرف دولة الإقامة ، مما نتج عنه حدوث إزدواج ضريبي دولي .  
ولمعالجة هذه الظاهرة إقترحت كل من منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية « OCDE » ومنظمة الأمم المتحدة « ONU » ، طريقتين أساسيتين هما المعتمدتين حاليا لتفادي حدوث الإزدواج الضريبي و تتمثلان في :

#### 1- طريقة الإعفاء<sup>10</sup> : ( Méthode de l'exonération ou d'exemption )

إنها الطريقة الأولى التي تخطر مباشرة إلى الأذهان لتفادي الإزدواج الضريبي الدولي و تخفيف العبء الضريبي على المكلف الدولي ، فهي تتضمن بكل بساطة إعطاء الحق لإحدى الدول المتعاقدة عن طريق إتفاقية جبائية في فرض الضريبة على المكلف الدولي ، فقد يكون هذا الحق لدولة الإقامة ( E-R ) أو دولة المصدر ( E-S )<sup>11</sup> .

- حالة الإعفاء في دولة المصدر ( E-S ) :

$$\text{* الضريبة في دولة المصدر ( E-S ) = } 0 \text{ و د}$$

$$\text{* الضريبة في دولة الإقامة ( E-R ) = } 75 \text{ و د ( حسب الجدول رقم ( 01 ) ) .}$$

و منه فمبلغ الضريبة الإجمالي المدفوع في هذه الحالة من طرف المكلف الدولي

$$75 + 0 = 75 \text{ و د بدلا من } 105 \text{ و د}$$

10 : Article 23 A , de la convention modèle OCDE en matière d'impôts sur le revenu et la fortune  
Juillet 2005 , P 14

11 : BRUNO GHOUTIERE , Op.cit , P 120

### دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

$$\text{أما العبء الضريبي فيساوي : } \frac{75}{300} = 25\% \text{ أي } 25\% \text{ من الدخل المحققة}$$

تدفع كضرائب .

- حالة الإعفاء في دولة الإقامة ( E-R ) :

$$\text{* الضريبة في دولة المصدر ( E-S ) = 30 ود}$$

$$\text{* الضريبة في دولة الإقامة ( E-R ) = 30 ود ( حسب الجدول رقم ( 01 ) ) .}$$

و منه فمبلغ الضريبة الإجمالي المدفوع في هذه الحالة من طرف المكلف الدولي =

$$60 = 30 + 30 \text{ ود}$$

بدلا من 105 ود.

$$\text{أما العبء الضريبي فيساوي : } \frac{60}{300} = 20\% \text{ أي } 20\% \text{ من الدخل المحققة تدفع كضرائب .}$$

2- طريقة التحميل (القرض الضريبي)<sup>12</sup>: (Méthode de l'imputation (Crédit d'impôt)

تسمح هذه الطريقة لكلا الدولتين المتعاقبتين عن طريق إتفاقية جبائية (دولة المصدر (E-S) ، ودولة الإقامة (E-R)) بتطبيق سيادتهما الضريبية كل على حدة و فرض الضريبة على الدخل المحققة من طرف المكلف الدولي ، مع السماح لهذا الأخير بتحميل و خصم مبلغ الضريبة المدفوع في دولة المصدر (E-S) من المبلغ الإجمالي للضريبة الواجبة الدفع في دولة الإقامة (E-R) . فإذا كانت لدينا نفس المعطيات السابقة ، فإن التطبيق النظري لهذه الطريقة يعطي النتائج التالية<sup>13</sup>:

$$\text{* الضريبة في دولة المصدر ( E-S ) = 30 ود ( كقرض ضريبي يحمل في دولة الإقامة)$$

$$\text{* الضريبة في دولة الإقامة ( E-R ) = 75 ود ( حسب الجدول رقم ( 01 ) ) .}$$

$$\text{* الضريبة الواجبة الدفع في ( E-R ) = 45 = 30 - 75 ود}$$

ومنه فمبلغ الضريبة الإجمالي المدفوع في هذه الحالة من طرف المكلف الدولي =

$$150 = 45 + 30 \text{ ود بدلا من } 150 \text{ ود}$$

$$\text{أما العبء الضريبي فيساوي } \frac{75}{300} = 25\%$$

أي 25% من الدخل المحققة تدفع كضرائب

12 : Article 23 B , de la même convention , modèle OCDE , Op.cit , P 150

13 : BRUNO GHOUTIERE , Op.cit , P : 123

## دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

الجدول رقم ( 02 ) يبين عملية مقارنة لمختلف الطرق المطبقة في إلغاء الإزدواج الضريبي الدولي .

العبء الضريبي الإجمالي	الضريبة في دولة الإقامة (R)	الضريبة في دولة المصدر (S)	الوضعية
501 و د	75 و د	30 و د	- غياب إلغاء الإزدواج الضريبي
75 و د	75 و د	0 و د	- الإعفاء الكامل في دولة المصدر
60 و د	30 و د	30 و د	- الإعفاء الكامل في دولة الإقامة
75 و د	45 و د	30 و د	- التحميل الكامل في دولة الإقامة

. SOURCE : Idem , P 130

من خلال قراءة الجدول السابق ، يتبين لنا أن اختلاف الطرق المعتمدة من طرف الدول لإلغاء ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي يؤثر مباشرة على حجم العبء الضريبي المتحمل من طرف المكلف الدولي ، ولكن في جميع الحالات تبقى أفضل من غياب تطبيق إتفاقية جبائية تحمي المكلف الدولي من ظاهرة الإزدواج الضريبي .

(IV) الطرق غير التقنية لمعالجة ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي:

تميز في هذه الحالة بين الطريقتين الآتيتين :

(1) طريقة الإجراء الودي (la Procédure Amiable):.

إن تطبيق الإتفاقيات الجبائية الدولية لا يلغي أبداً إمكانية حدوث إزدواج ضريبي دولي ، وهذا راجع أساساً لوجود بعض الغموض في نصوصها أو ظهور وبروز حالات جديدة لم تنص عليها صراحة بنود الإتفاقيات ، أو حتى عند التفسير والتطبيق الخاطئ لها نتيجة لسوء فهمها ، ولعلاج كل هذه المشاكل والنقائص أحدثت كل منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية « OCDE » ومنظمة الأمم المتحدة « ONU » من خلال الإتفاقية النموذجية الخاصة بالضريبة على الدخل والثروة ، وفي بابها السادس المخصص للأحكام الخاصة بطريقة الإجراء الودي والتي تعتبر طريقة طعن غير قضائية<sup>14</sup> ، تسمح من خلالها للمكلف باللجوء إلى دولة إقامته طالبا منها دراسة وضعيته الجبائية والتحاور مع الدولة الأخرى التي أشعرته بالتقويم لفرض الضريبة ، والتي قد تكون تعسفية في بعض الأحيان قصد حل المشكل بطريقة ودية ودوئما اللجوء إلى المحاكم ، وهذا ما يوفر ضمانا إضافيا للمكلف الدولي في حماية حقوقه عند ممارسته لنشاطاته الإقتصادية الدولية .

14 : Ibidem, PP : 941

## دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

### (2) طريقة التحكيم : ( Arbitrage ) .:

في حالة ما إذا لم تتوصل الدولتين المتعاقدتين في أجل قدره سنتين لإيجاد حل لمشكل الإزدواج الضريبي الدولي القائم بينهما عن طريق الإجراء الودي ، فإنها تلجأ إلى طريقة التحكيم الدولي فتقوم بتشكيل لجنة لهذا الغرض حيث تجتمع لدراسة الخلاف القائم<sup>15</sup> ، وتأخذ قراراتها بالإجماع عن طريق التصويت وفي حالة تساوي الأصوات فإن صوت الرئيس هو المرجح « Prépondérant » ، ولا يجب أن تتعدى هذه اللجنة مدة (06) ستة أشهر للإدلاء بقرارتها .

### الخلاصة :

لقد أصبح عقد الإتفاقيات الجبائية الدولية بين مختلف الدول من أهم سيمات هذا العصر لما توفره من مزايا و فرص للتفاوض بين الدول بغية معالجة المشاكل الضريبية ، وعلى رأسها ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي و هذا بفضل الطرق و الآليات التي أوجدتها سواء أكانت تقنية أو غير تقنية ، مما سمح بتشجيع نمو المبادلات الإقتصادية الدولية و زيادة حجم التجارة العالمية ، و تجسيد مبدأ التعاون الدولي في المجال الضريبي وتبادل المعلومات الضريبية حول المكلفين بغية تنسيق الجهود والعمل سويا لمحاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي الدولي ، أما الواقع فقد أثبت أن تطبيق هذه الإتفاقيات الجبائية تواجهه عدة تحديات و مشاكل ناتجة أساسا عن عدم احترام بعض الدول لبنودها من جهة و كذا محدوديتها وقصورها في بعض الأحيان من جهة أخرى ، مما يستوجب على الدول العمل دائما على تحسينها و تطويرها و تحيينها لمواكبة التطورات و المستجدات الراهنة

## دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي

### المراجع باللغة العربية :

#### ( I ) الكتب :

- 1 - أحمد بلقاسم : « القانون الدولي العام المفهوم والمصادر » دار الطباعة للنشر والتوزيع ، بوزريعة ، الجزائر ، رقم الإيداع القانوني ، 854/2005 .
- 2 - إبراهيم أحمد شلبي : « مبادئ القانون الدولي العام » ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1986 .
- 3 - محمد عباس محرز ، « إقتصاديات المالية العامة » ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، الطبعة الثالثة ، 2008 .
- 4 - ناصر مراد : « التهرب والغش الضريبي في الجزائر » ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، المحمدية ، الجزائر ، رقم الإيداع القانوني ، 2556/2004 .
- 5 - ناصر مراد « فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق » ، دار هومة للطباعة والنشر ، الجزائر ، 2003 .

#### ( II ) النشريات :

- 6 - : وزارة المالية الأردنية ، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ، « الوعي الضريبي - الإزدواج الضريبي » ، نشرة دورية ، العدد 35 ، 2011 .
  - 7 - : وزارة المالية الأردنية ، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ، « الوعي الضريبي - الإزدواج الضريبي » ، نشرة دورية ، العدد 26 ، 2008 .
- المراجع باللغة الفرنسية :

#### III ) OUVRAGES :

8 - ARCHIVES DE PHILOSOPHIE DU DROIT : « l'impôt » , édition DALLOZ, Paris, 2002 .

9 - BRUNO GHOUTIERE : « les impôts dans les affaires internationales trente études pratique » , éditions Francis le Febvre, 5ème édition, Paris, Juillet 2001 .

10 - JEHAN ERIG BLUMEREAU, ROBERT BOTH : « fiscalité de l'expatriation, mission et déplacements à l'étranger » , GLN JOLY éditions, 75008, Paris, 1994 .

#### IV DOCUMENTS OFFICIELS : فيمسرل اق وئاشول

11- Convention modèle OCDE, concernant les successions et donations 1982.

12 - Convention modèle OCDE, en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, version anglaise , 2003 .

13 - Convention modèle OCDE, en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, juillet 2005 .