

الإزدواج الضريبي وأثره في إعاقه المستثمر الأجنبي

(دراسة لتأصيل مفهوم الظاهرة وسبل التصدي لها على ضوء الإتفاقيات الدولية)

الدكتور/بن صغير عبد المومن - جامعة سعيدة -

تاريخ إيداع المقال للمجلة: 18 جوان 2018--- تاريخ قبول المقال للنشر: 25 نوفمبر 2018

ملخص

إن ظهور العولمة وما لها من تطوير وتسهيل العلاقات الاقتصادية والمالية بين الدول هو الذي أفرز لبزوغ مشكلات دولية ضريبية والتي من أهمها ظاهرة الازدواج الضريبي. فعلى الرغم من أن هذا الازدواج الضريبي يعد عملا مشروعاً من وجهة النظر القانونية، حيث يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها، و على الأجانب المقيمين في إقليمها، و على الأموال و الدخول الناتجة من مصادر فيها، بيد أنه يمثل في الواقع عقبة مهمة أمام استقطاب رأس المال الأجنبي إلى الدول المختلفة للاستثمار فيها، بل إنه يمثل عقبة في سبيل التجارة الدولية عموماً.

الكلمات المفتاحية:

الازدواج الضريبي- المستثمر الأجنبي- التجارة الدولية- الضرائب والرسوم- المكلف بالضريبة

Résumé :

**L'émergence et le développement de la mondialisation
et la facilitation des relations économiques et financières
entre les États**

A été le résultat de l'émergence de l'impôt international sur les problèmes, qui est le phénomène le plus important de la double imposition.

Bien que cette double imposition soit légitime d'un point de vue juridique, sa légalité découle du droit souverain dont jouit chaque État sur ses propres citoyens, sur les étrangers résidant sur son territoire et sur les fonds et revenus provenant de ses sources, En effet, c'est un obstacle important à l'attraction de capitaux étrangers vers les différents pays pour l'investissement, mais c'est un obstacle au commerce international en général.

les mots clés

Double imposition – investisseur étranger – commerce international – taxes et redevances – impôt.

مقدمة:.

يعترف القانون الدولي بحق كل دولة ذات سيادة في فرض الضرائب و الرسوم و الأشخاص و الأموال الموجودة داخل إقليمها، حيث أنه من المعلوم أن التشريع الضريبي يمثل مظهرا من مظاهر سيادة الدولة، و يترتب على هذه النتيجة أن الأفراد لا يستطيعون الاتفاق فيها بينهم على استثناء تطبيقه كليا أو جزئيا، كما أن الدولة لا تستطيع فرض تطبيقه داخل إقليم دولة أخرى، لأن ذلك سيؤدي إلى انتقاص

سيادة دولة أخرى، ومن ثم فقد امتاز التشريع الضريبي بإقليميته، أي يقتصر نطاق تطبيقه داخل إقليم الدولة، وبذلك يمتد نطاق تطبيقه على جميع الأفراد المقيمين داخل الدولة⁽¹⁾.

ويستوي في ذلك أن يكون المكلف بأداء الضريبة وطنيا أو أجنبيا، مقيما أو غير مقيم، ما دامت هناك صلة وثيقة بين المكلف (الممول)، و وعاء الضريبة. إن الدولة تملك في الواقع سلطات واسعة على الأجانب الذين يقيمون في إقليمها، وعلى ممتلكاتهم الكائنة فيه، وعلى الدخول النابعة من موارد في اختصاصها، ويمكنها انطلاقا من سيادتها الإقليمية أن تلزمهم بدفع الضرائب والأعباء المالية الأخرى⁽²⁾، و عليه يمكن أن تفرض الضريبة على دخل المستثمر بالاستناد إلى مبدأ تبعيته السياسية للدولة (الجنسية)، أو بالاستناد إلى مبدأ التبعية الاجتماعية (الإقامة أو الموطن) ، أو بالاستناد إلى مبدأ التبعية الاقتصادية (البلد محل النشاط).

يؤسس بعض الفقهاء حق الدولة في فرض الضرائب على الأجانب و الأموال و الدخول النابعة من موارد في إقليمها بأن تتحمل أعباء مالية كثيرة في تأديتها لوظائفها المختلفة ، و عليه فإنه يقع على عاتق الأشخاص و الأموال التي تتمتع بالحماية التي توفرها الدولة المساهمة في هذه الأعباء، لذلك يلتزم الأجانب على غرار المواطنين بدفع ما تفرضه الدولة عليهم أو على أموالهم من ضرائب⁽³⁾، بينما يذهب جانب آخر من الفقه إلى أن التزام الأجانب بدفع الضرائب التي تفرضها الدولة يرجع في الواقع إلى أن خضوع الفرد للضريبة لا يقوم على فكرة تبعيته لها من الناحية السياسية بقدر ما يقوم على تبعيته لها من

¹ - أنظر نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية، الطبعة الأولى 2007، ص 222.

² - أنظر عصام الدين مصطفى بسيم، النظام القانوني للاستثمارات الأجنبية في الدول النامية، المرجع السابق ، ص 110.

³ - أنظر محمد كمال فهبي، أصول القانون الدولي الخاص، مؤسسة الثقافة الجامعية، الطبعة الثانية، 1978، ص 294.

الناحية الاقتصادية ، عبارة أخرى فإن الالتزام بأداء الضريبة لا يستند إلى جنسية الشخص ، بل إلى إقامته في الدولة، أو تملكه مالا فيها، أو قيامه بعمل قانوني بها.

وأيا كان الأمر فحضور المستثمر الأجنبي للضريبة في الدولة التي يزاول النشاط التجاري فيها، إنما يعد حسب تقديرنا مقابل لما توفره الدولة له من الحماية و الأمان والطمأنينة، إضافة إلى إقامته في إقليمها، و تملكه مالا، أو قيامه بتصرف قانوني بها. و تملك الدولة المستقطبة للاستثمار من حيث الأصل حرية واسعة في فرض الضرائب المختلفة على الأجانب الذين يمارسون نشاطا استثماريا في إقليمها، بل لها أن تفرض عليهم أعباء مالية تفوق تلك المفروضة على الوطنيين، بشرط عدم اتسامها بطابع المصادرة و إلا عد ذلك تعسفا منها في استعمال الحق.

إلا أن التطور الهائل في العلاقات الاقتصادية الدولية استدعى حدوث استثناءات على مبدأ إقليمية الضريبة، و هذه الاستثناءات تكون في اتجاهين متعاكسين:
الاتجاه الأول:

يتمثل في قيام الدولة باستثناء تطبيق تشريعها الضريبي داخل إقليمها في حالات معينة، مثال ذلك إعفاء السفراء و الوزراء و المفوضين و غيرهم من الممثلين السياسيين و القناصل، و الممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل في حدود تلك المعاملة، و مثال ذلك أيضا ما تضمنته تشريعات الاستثمار من نصوص تقضي بإعفاء بعض المشروعات الاستثمارية من بعض أنواع الضرائب لفترة زمنية معينة من تاريخ بدء الإنتاج أو موازنة النشاط.

الاتجاه الثاني:

يتمثل في قيام الدولة بمد نطاق تطبيق تشريعها الضريبي إلى خارج حدود إقليمها، فقد تفرض الدولة ضرائب على دخول رعاياها المقيمين بالخارج بالرغم من أن دخولهم تحققت نتيجة لأنشطة

اقتصادية و تجارية، تمت خارج حدود إقليمها، وأن هذا الدخل يخضع لقوانين الضرائب في الدول التي تحققت فيها.

ومع ذلك فالقواعد والإجراءات الضريبية التي تفرضها الدولة يمكن أن تكون عائقا في مواجهة الاستثمار الأجنبي، الأمر الذي ينجم عن هذا الوضع حالات ازدواج ضريبي دولي تعرقل حركة التجارة الدولية بصفة عامة، وحركة انتقال رؤوس الأموال الأجنبية بصفة خاصة.

إشكالية الدراسة:

فعلى الرغم من أن هذا الازدواج الضريبي يعد عملا مشروعاً من وجهة النظر القانونية، حيث يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها، و على الأجانب المقيمين في إقليمها، و على الأموال و الدخل الناتجة من مصادر فيها، بيد أنه يمثل في الواقع عقبة مهمة أمام استقطاب رأس المال الأجنبي إلى الدول المختلفة للاستثمار فيها، بل إنه يمثل عقبة في سبيل التجارة الدولية عموماً، العلة في ذلك تكمن في أن هذا الازدواج الضريبي يؤدي إلى تراكم الضرائب على الدخل أو المال نفسه، نظراً لتعدد الدول التي تدعي اختصاصها بفرض الضريبة، كما أنه يؤدي من جهة أخرى إلى تقليص العوائد التي كان المستثمر الأجنبي يأمل تحقيقها من وراء نشاطه الاستثماري، و من ثم فإن الازدواج الضريبي في الضريبة يمثل عائقاً كبيراً أمام انسياب رؤوس الأموال الأجنبية إلى الدول المختلفة.

وعلى ضوء ما سبق ذكره، يمكن طرح إشكالية البحث الرئيسية على النحو الآتي:

إلى أي حد يمكن أن يؤثر الازدواج الضريبي على انسياب الاستثمارات الأجنبية وكيف يمكن

تجنبه ؟

يمكن تقسيم إشكالية البحث الرئيسية إلى عدة تساؤلات فرعية:

ما هو تعريف الازدواج الضريبي؟ وما هي أقسامه؟ وما هي خصائص كل قسم؟

وما هي شروط تحقيقه؟ كيف يمكن أن يؤثر على المستثمر الأجنبي؟ وما هي الحلول الممكنة للتصدي له ؟

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ، قمنا بتقسيم الدراسة إلى:

المبحث الأول: مفهوم الازدواج الضريبي. "Double Taxation".

عد مشكلة الازدواج الضريبي من أخطر المشاكل التي تواجه الاستثمارات الأجنبية لذلك لا تزال هذه المشكلة تنال عناية كبيرة، نظرا إلى النتائج الخطيرة المترتبة عليها من الناحية الاقتصادية، ولا يزال هناك خلاف حول مفهوم هذه الظاهرة ، حيث لا يوجد تعريف مضبوط و متفق عليه.

المطلب الأول: تعريف الازدواج الضريبي.

يعرف الازدواج الضريبي لدى العديد من مختصين المالية العامة، بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها، ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية، وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي، أو على المستوى الدولي. يترجم الازدواج الضريبي في القانون الدولي بخضوع نفس الدخل أو الربح لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة و متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول، و عليه في هذه الحالة فالاتفاقيات الدولية هي التي تنظم كيفية تفادي هذه الظاهرة. ونظرا لخطورة هذه المشكلة فإنها حظيت وما زالت تحظى بعناية كبيرة من قبل السلطات العمومية، والباحثين الاقتصاديين، وذلك نظرا للنتائج الخطيرة الناجمة عنها من الناحية الاقتصادية، بالنسبة

للمجال الداخلي كثيرا ما يتدخل المشرع الضريبي بسن القوانين بصورة دقيقة و محكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة⁽¹⁾.

أما الازدواج الضريبي في إطار القانون الداخلي لدولة معينة يتمثل في خضوع نفس الدخل أو الربح لضريبتين متشابهتين، أو لهما نفس الموضوع، ويمكن أن يكون الازدواج الضريبي قانونيا، كما يمكن أن يكون اقتصاديا، فالازدواج الضريبي من وجهة النظر القانونية يتمثل أساسا في خضوع نفس الدخل لنفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتين، أما الازدواج الضريبي الاقتصادي فيصف الوضعية التي يتواجد عليها شخصين مختلفين، والذين تفرض عليهما ضريبة على أساس نفس الدخل، وهي حالة أرباح الأسهم (شركة و مساهم).

و مما هو جدير بالذكر، أنه لا يوجد تعريف مضبوط ومتفق عليه لوصف هذه الظاهرة، إلا أنه يمكن تعريف الازدواج الضريبي بصفة عامة: "فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة و خلال نفس المدة."⁽²⁾.

المطلب الثاني: أقسام الازدواج الضريبي:

ينقسم الازدواج الضريبي من حيث نطاقه ومداه إلى ازدواج ضريبي داخلي و ازدواج دولي، و من حيث نية المشرع إلى ازدواج ضريبي مقصود و ازدواج غير مقصود.

¹ - أنظر محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 329.

² - أنظر علي زغردود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص 214. للمزيد من تعريف الازدواج الضريبي راجع سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 197.

الفرع الاول: الازدواج الضريبي الداخلي و الازدواج الدولي.

يقصد بالازدواج الضريبي الداخلي أن تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة الواحدة أيا كان شكل هذه الدولة، و تطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص، و على نفس الوعاء، و عن نفس المدة.

كما لا يشترط تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة، فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة، أي مركزية، فتكون ضريبتين أو أكثر على نفس السلطة و نفس الشخص لأي سبب من الأسباب، أو قد تتعدد السلطات الضريبية، كما هو الحال بالنسبة للدول الفيدرالية (ألمانيا مثلا)، حيث من الممكن أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة مع توفر شروط أخرى، فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين، كذلك هو الحال بالنسبة للدولة البسيطة، فقد تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بمجلس المحافظة مثلا بفرض نفس الضريبة مرة أخرى⁽¹⁾.

و يمكن تجنب الازدواج الضريبي الداخلي، أو منع الازدواج الضريبي بواسطة التشريعات الوطنية، حيث يمثل الاستثمار الأجنبي عموما سببا لتداخل المجال الضريبي بقدر اختلاف معايير تحديد الوعاء الضريبي في الدول التي لها علاقة بالاستثمار، سواء التي يتبعها المستثمر بجنسيته أو يقيم بها، أو التي يجري الاستثمار فيها⁽²⁾.

¹ - أنظر محمد محرزى ، اقتصاديات الحياة و الضرائب ، دار هومة، بوزريعة ، الجزائر، 2004، ص 197.

² - أنظر المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، الاتجاهات التشريعية لمعاملة الاستثمار ضريبيا في القانون المقارن و التشريعات العربية، في بحث منشور في ندوة المعاملة الضريبية للاستثمار العربي الوافد في الأقطار العربية ، عمان ، الأردن، 23-10-1984، ص 56.

و لما كان هذا الازدواج يشكل قيذا مهما على حرية انتقال رؤوس الأموال و التبادل التجاري بين الدول ، فقد صار من اللازم تجنبه على الرغم من كونه عملا مشروعا من وجهة النظر القانونية، لذلك فإن تجنب الازدواج الضريبي يستند حسب تصورنا إلى أساس اقتصادي بالدرجة الأولى، لأنه يمثل في الواقع عائقا خطيرا أمام الاستثمار و التجارة الدولية، كما أنه يستند في الوقت ذاته إلى أساس من العدالة، و تعليل ذلك هو أن تعرض المكلف (الممول) لدفع الضريبة أكثر من مرة عن المال الواحد يعد تجاوزا واضحا لفكرة و قواعد العدالة القانونية الضريبية.

من هذا المنطلق فقد أصبح تجنب الازدواج الضريبي موضعا لاهتمام الدول المختلفة التي سعت و من خلال تشريعاتها الوطنية إلى منع هذا الازدواج بوسائل قانونية متعددة، بيد أن تلك الوسائل تختلف بحسب ما إذا كان الازدواج الضريبي داخليا أو دوليا.

- تجنب الازدواج الضريبي الداخلي:

قدمنا أن الازدواج الضريبي قد يكون مقصودا بذاته من المشرع الوطني رغبة في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة، وإذ ذاك لا يكون محلا للبحث في سبيل وكيفية تجنبه، ومع ذلك فإن إذا كان هناك ثمة إجراء قانوني بديل يمكن أن يحقق ذات الأهداف، فيتعين عندئذ تجنب الازدواج و اعتماد الإجراء القانوني البديل، أما إذا كان الازدواج غير مقصود فإن تجنبه يختلف بحسب ما إذا كان ناشئا عن وجود سلطتين مالتين مستقلتين في الدولة، أو عن وجود سلطة واحدة فيها.

أ- الازدواج الناشئ عن وجود سلطتين متتاليتين، يحدث عادة في الدول الاتحادية، و ذلك عندما تفرض السلطة المركزية و إدارة الولايات ضرائب متماثلة أو متشابهة على الوعاء نفسه، و في هذه الحالة يمكن تجنب الازدواج بأن ينص التشريع على تحديد الاختصاص المالي لكل من هذه السلطات ، بحيث تختص كل منها بفرض ضرائب معينة لا تشاركها غيرها في فرضها، كأن تختص السلطة المركزية مثلا بفرض كافة

الضرائب على أن تترك ضريبة معينة تختص بها إدارة الولايات، أو أن يتم كذلك تقسيم حصيلة بعض الضرائب التي تفرضها السلطة المركزية كالضريبة على الأرباح التجارية بينها وبين إدارة الولايات فيكون لكل منها نسبة معينة من حصيلة تلك الضرائب⁽¹⁾.

ب- أما الازدواج الناشئ عن وجود سلطة واحدة في الدولة فإنه يمكن تجنبه بنص تشريعي خاص، و قد يلجأ التشريع في سبيل تجنبه إلى أحد الطرق التالية:

➤ النص على استئزال مقدار الإيراد الذي خضع للضريبة الأولى من الإيراد الكلي الذي يخضع للضريبة الثانية.

➤ أن يتم خصم مبلغ الضريبة الأول الذي دفعه المكلف (الممول) من مبلغ الضريبة الثاني الذي يخضع له، بيد أن هذه القاعدة لا تؤدي -حسب ما نرى- إلى تلافي الازدواج الضريبي إلا بشكل جزئي، و ذلك في حالة اختلاف سعر الضريبة الأولى عن الثانية مثلاً.

- تجنب الازدواج الضريبي الدولي:

الواقع في الأمر أنه مكن تلافي آثار الازدواج الضريبي الدولي عموماً، إذا ما عمدت الدولة إلى تضمين تشريعها نصاً يقضي بعدم فرض الضريبة على نفس الاستثمار الذي سبق أن فرضت عليه ذات الضريبة من قبل دولة أخرى، و لما كانت عوائد الاستثمار الأجنبي تخضع في المرتبة الأولى لضرائب الدولة المستقطبة للاستثمار باعتبارها مصدر الدخل، و حيث إن الازدواج الضريبي الدولي ينجم عن قيام

¹ - يلاحظ أن الازدواج الضريبي هنا قد يكون ازدواجاً اقتصادياً أو قانونياً ، وإذا كان هناك اتفاق على ضرورة تجنب الازدواج القانوني فإن هناك تباين بشأن تجنب الازدواج الاقتصادي، إذ أن معظم التشريعات المقارنة لا تعترف إلا بالازدواج القانوني، ومع ذلك فإن بعض القوانين الضريبية المقارنة كالقانون المصري مثلاً تضع من النصوص ما يكفل تجنب الازدواج الاقتصادي أيضاً خاصة في أوقات الكساد، فإذا ما حل الرخاء سارعت إلى إلغاء تلك النصوص.

الدولة المصدرة لرأس المال بفرض الضريبة مرة أخرى على عوائد الاستثمار رغم سبق فرضها من قبل الدولة المستقطبة له، فإن المشرع الوطني في الدولة المصدرة لرأس المال يمكن أن يلعب حسب تقديرنا دورا حقيقيا في تجنب هذا الازدواج و التخفيف من آثاره ، و ذلك من خلال السياسة الضريبية التي يتبعها في مواجهة الأموال الوطنية المستثمرة في الخارج.

يلاحظ في هذا الشأن أن تشريعات معظم هذه الدول تتضمن تسهيلات عدة تهدف في حقيقتها إلى تخفيف العبء الضريبي عن مواطنيها الذين يزاولون نشاطا استثماريا في الدول الأخرى، ومن صور تلك التسهيلات إعفاء الأرباح المحولة من فرع تابع لشركة وطنية يمارس نشاطا تجاريا في دولة أخرى من الضريبة بشكل كلي أو جزئي أو خصم مبلغ الضريبة المدفوعة في الخارج من حصيلة الضريبة الوطنية، أو عدم إدخال تلك الأرباح في الوعاء الضريبي إذا أعيد استثمارها في الدول النامية .

يلاحظ في هذا الاتجاه بشكل خاص في الولايات المتحدة و بريطانيا، حتى تعرف كل من هاذين الدولتين نظاما يمكن تسميته "الائتمان الضريبي"، و بمقتضاه يستحق المستثمر الوطني الذي يزاول نشاطا اقتصاديا في الخارج خصما معينا من حصيلة الضريبة الوطنية المستحقة على إيرادات استثماره، ويصل هذا الخصم في الولايات المتحدة الأمريكية إلى 07% من قيمة الأرباح الصافية بعد دفع الضريبة الأجنبية ، وذلك عند إعادة استثمارها في الدول النامية⁽¹⁾.

و أيا كان الأمر فإن قوانين الدول المصدرة لرأس المال تعتمد طرقا متعددة للحد من آثار الازدواج الضريبي السلبية في حركة رأس المال ، لعل من أهمها ما يلي:

- نظام الإعفاء الكامل:

¹ - أنظر في هذا الشأن: المؤسسة العربية لضمان الاستثمار ، الاتجاهات التشريعية لمعاملة الاستثمار ضريبيا، المرجع السابق ، ص 58.

بمقتضاه تمنح الدولة إعفاء ضريبيا كاملا لإيرادات رأس المال أيا كان الشكل القانوني لاستثماره في الخارج، و عليه فإن المستثمر التابع لهذه الدولة سوف يستفيد من ضمان عدم فرض الضرائب في دولته على عوائده المحققة في الدول الأخرى¹، و يلاحظ أن هذا النظام يؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي، كما أنه يحقق أهداف الدول النامية في اجتذاب رأس المال الأجنبي إليها، خاصة ما قررت له إعفاءات و حوافز ضريبية، بيد أنه يؤدي في الواقع إلى من جهة أخرى إلى إغراض المستثمر عن إعادة استثمار عوائده في الدولة المستقطبة، ما دامت تلك العوائد لن تخضع للضريبة عند تحويلها إلى دولته الأصلية⁽²⁾.

- نظام تأجيل الضريبة الوطنية:

يمكن اللجوء إلى هذا النظام عند قيام شركة تتمتع بجنسية دولة مصدرة لرأس المال بإنشاء فروع أو شركات تابعة لها في الخارج، ففي مثل هذه الحالة لا تستحق الضريبة الوطنية على الأرباح إلا عند تحويلها إلى الشركة الأم (القابضة)، و إذا كان من شأن هذا النظام أن يدفع المستثمر إلى إعادة استثمار عوائده في الدول النامية، بيد أنه لا يقدم حسب تصورنا مساهمة حقيقية في تلافي آثار الازدواج الضريبي، إذ أنه لا يعدو أن يكون إعفاء ضريبيا مؤقتا إلى حين تحويل الأرباح إلى الخارج، خاصة و أن بعض القوانين المقارنة التي تأخذ بهذا النظام تقيده زمنيا بحيث تؤجل ضرائب الدخل على العوائد المتحققة في الخارج لمدة محددة تستحق بعدها هذه الضرائب.

¹-تأخذ بهذا النظام كل من سويسرا و هولندا و كندا، أنظر: السيد عبد المولى، المعاملة التفصيلية الضريبية للاستثمارات الأجنبية في قوانين البلاد الغربية، بحث منشور ضمن دراسات حول ضمانات الاستثمار في قوانين البلاد العربية، معهد البحوث و الدراسات العربية، القاهرة، 1978، ص 424.

²- أنظر المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، الاتجاهات التشريعية لمعاملة الاستثمار ضريبيا، المرجع السابق، ص 59.

- نظام تنزيل الضريبة الأجنبية من وعاء الضريبة الوطنية¹ :
يفترض هذا النظام من حث الأصل أن العوائد (الإيرادات) التي حققها المستثمر في الخارج قد خضعت للضريبة في الدول المستقبلية للاستثمار، فيتم تنزيلها من تلك الإيرادات عند حساب وعاء الضريبة الوطنية، بيد أن هذا النظام لا يترتب عنه أثر ملموس في التخفيف من العبء الضريبي إلا إذا اتحد الوعاء الضريبي لدولتي المستثمر و موطن الاستثمار، فضلا عن أنه لا يمنع الازدواج الضريبي ما دام الدخل الصافي و هذا بعد خصم الضريبة الأجنبية يظل خاضعا للضريبة الوطنية⁽²⁾.
- نظام خصم الضريبة الأجنبية من قيمة الضريبة الوطنية:
يفترض هذا النظام أن المستثمر قد دفع الضريبة عن إيراداته المحققة في الدولة المستقطبة للاستثمارات، فيتم خصم تلك الضريبة من الضريبة التي تفرضها الدولة المصدرة للاستثمار، و تجيز قواعد القانون في بعض الدول، خصم الضريبة الأجنبية سواء تم دفعها في الدولة مصدر الدخل ، أو لم تدفع لإعفائه منها.
- يلاحظ أن هذا النظام يؤدي إلى تلافي الازدواج بشكل كلي إذا كانت الضريبة التي يدفعها المستثمر في الدولة المستقطبة للاستثمار مساويا أو أعلى من الضريبة المستحقة عليه في الدول المصدرة للاستثمار، بيد أنه يظل مع ذلك خاضعا للضريبة في الدولة المصدرة لرأس المال إذا كان معدل تلك الضريبة أعلى من الضريبة في الدولة التي يجري فيها الاستثمار.

¹ - تأخذ بهذا النظام كل من إيرلندا و النمسا و السويد و النرويج و لوكسمبورغ، أنظر السيد عبد الولي، المرجع السابق، ص 424.

² - أنظر عصام الدين مصطفى بسيم، النظام القانوني للاستثمارات الأجنبية. المرجع السابق، ص

- نظام تخفيض سعر الضريبة:

بمقتضاه لا تقدم الدولة إعفاء ضريبيا كاملا لإيرادات الأموال المستثمرة في الخارج، و إنما تنظم معاملة ضريبية مخفضة بالمقارنة للإيرادات المحلية المماثلة، و يتمثل ذلك في صورة سعر للضريبة يقل عن السعر الذي يطبق على الإيرادات المحلية، غير أن هذا النظام لا يؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي أو التخفيف من آثاره، بل إن أقصى ما يؤدي إليه هو أن يراعي في معاملة الإيراد المتحقق في الخارج الذي سبق خضوعه للضريبة في الدولة المستقطبة للاستثمار.

أما الازدواج الضريبي الدولي فيقصد به تحقق شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر، بحيث تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص، و نفس الوعاء و عن نفس المدة، و قد انتشرت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية وحرارة رؤوس الأموال بين الدول، فبعد أن كان لكل دولة نطاقها الاقتصادي الخاص بكل سلبياته و إيجابياته تغير الوضع، و ليحل الانفتاح الاقتصادي محل الاقتصاد المغلق، و ليصبح العالم كوحدة اقتصادية وكسوق حرة.

و عادة ما يحدث الازدواج الضريبي الدولي نتيجة مبدأ السيادة الضريبية " *La Souveraineté Fiscal*" الذي يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها ، و أن هذه السيادة دائما ما تكون مطلقة و غير محدودة¹.

فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة، فكل دولة تتخذ المعيار المناسب لها، التبعية السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية،

¹ - Louis Cartou : <Droit fiscal international et européen . Dalloz>

الذي يحقق لها الغرض الذي تسعى إليه، كما أن الدولة بصددها لتشريعاتها الضريبية نادرا ما تبحث في النظم أو التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الأخرى لمنع الازدواج الضريبي.

ومثال للازدواج الضريبي الدولي ما تعلق بالضريبة على أرباح الشركات فقد يكون لمؤسسة ما فروع في دول أخرى، فتقوم الدولة الموجود بها كل فرع من الفروع بفرض ضريبة على أرباح هذا الفرع، و في نفس الوقت الذي تقوم فيه الدولة الموجود بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة، كذلك فيما يتعلق بالضريبة على نواتج القيم المنقولة (الأسهم و السندات)، فقد يقيم شخص في دولة ما، ويمتلك أسهما وسندات صدرت في دولة أخرى فتقوم الدولة الأولى بصفتها دولة الموطن بفرض ضريبة على دخل هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضا على الدخل نفسه، وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي.

عموما هناك عدة أسباب ساهمت في انتشار هذه الظاهرة ، وتمثل أساسا فيما يلي⁽¹⁾:

- رغبة الدولة في التوسع في فرض الضرائب لمواجهة الأعباء المالية المتزايدة ، و هو ما قد يدفعها إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة ، أو إلى فرض عدة ضرائب متشابهة على المادة الواحدة.
- رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في سعر الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه.
- رغبة الدولة في التمييز في المعاملة المالية بين الفئات المختلفة من الممولين عن طريق فرض ضريبة إضافية على فئة منهم فضلا عن الضريبة العامة التي تقع عليهم جميعا.

¹ - أنظر علي زغردود ، المالية العامة ، المرجع السابق، ص 220.

- إنشاء المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة ، و انتشار شركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم و سندات في مختلف الدول.
- الاتساع للأخذ بمبدأ شخصية الضريبة ، و هو ما يتطلب تحديد المركز المالي للممول أي قدرته التكلفة لكي تفرض الضريبة على الدخل كله، و أيا كان مصدره، بما في ذلك الدخل المتأتي من الخارج.
- سهولة انتقال اليد العاملة و رؤوس الأموال بين الدول المختلفة و كان ذلك بسبب تقدم و انتشار وسائل المواصلات الحديثة.
- تقدم فنون الإنتاج مما أدى إلى نشأة صناعات ضخمة تقوم بها شركات تمارس نشاطها في أكثر من دولة نظرا لأن الأسواق المحلية لا تكفي لتصريف منتجاتها ، مما يجعلها عرضة للضريبة على أرباحها في أكثر من دولة في نفس الوقت.
- تواتر انتقال رؤوس الأموال بين الدول و تشجيع الاستثمارات الأجنبية في البلدان النامية ، نظرا لحاجتها إليها لتحقيق خطط التنمية الخاصة بها.
- تباين المعايير الموجبة لغرض الضريبة⁽¹⁾:
- إن فرض الضريبة حق مستمد من السيادة التي تتمتع بها كل دولة على مواطنيها و على الأجانب المقيمين أو المستوطنين في إقليمها ، و الأموال الموجودة بها و الدخول النابعة من مصادر فيها، لذا فإن الضريبة يمكن أن تفرض على دخل المستثمر بالاستناد إلى مبدأ تبعيته السياسية للدولة (الجنسية) ، أو بالاستناد إلى مبدأ التبعية الاجتماعية (الإقامة أو المواطن)، أو بالاستناد إلى مبدأ التبعية الاقتصادية (للبلد محل النشاط).

¹ - أنظر نزيه عبد المقصود مبروك ، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية ، المرجع السابق، ص 228-229

و تبعا لذلك يميز الفقه الضريبي بين معيارين أساسيين تتأثر بهما النظم الضريبية المعاصرة ، عند تحديد السيادة الضريبية:

– 01 – معيار الإقليمية:

و هو معيار يستند إلى مبدأ التبعية الاقتصادية، و في ظل هذا المعيار تتحدد السيادة الضريبية للدولة بحدود إقليمها، بحيث يخضع كل نشاط ينشأ في إقليمها، أو أن يكون هذا الإقليم مصدره بصرف النظر عن موطن الممول أو جنسيته.

– 02 – معيار الإقامة:

معيار يستند إلى مبدأ التبعية السياسية أو الاجتماعية، أو يسمى هذا المعيار ب " معيار ادخل القومي " ، وفي ظله ترى الدولة أن لها حق إخضاع الأرباح الناشئة خارج حدودها الإقليمية عندما يكون هذا الربح متحققا بمعرفة فرد أو شركة يتمتع بجنسيتها أو مقيم بها.

و تتباين الدول في تبني هذه المعايير في تشريعاتها الضريبية ، فمن الممكن أن تأخذ بعض الأنظمة الضريبية للبلدان المصدرة للاستثمارات الأجنبية أو البلدان المضيفة لها بأحد هذين المعيارين ، في حين تأخذ البعض الآخر بالمعيار الثاني، و ينجم عن هذا الوضع حالات ازدواج ضريبي دولي تعرقل حركة التجارة الدولية بصفة عامة، و حركة انتقالات رؤوس الأموال الدولية بصفة خاصة.

و يتحقق الازدواج الضريبي الدولي في أربع 04 حالات⁽¹⁾:

الحالة الأولى: حالة فرض الضريبة على أساس الشخصية الضريبية أو الإقليمية الضريبية، و العينية الضريبية في نفس الوقت، ومثال ذلك أن تفرض دولة ما ضريبة على مستثمر مقيم في إقليمها (الإقليمية)

¹ – بلعباس نوال ، دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر، المرجع السابق ، ص44، 45.

دون الأخذ بعين الاعتبار مصدر الإيراد، و من جهة أخرى تفرض الدولة التي يستثمر فيها هذا الشخص أمواله ضريبة، آخذة بمبدأ العينية، و بالتالي يخضع المستثمر لضريبتين، الأولى لضريبة الدولة المقيم بها، و الثانية لضريبة الدولة المستثمر فيها.

الحالة الثانية: يتم فرض الضريبة من قبل دولتين على أساس الإقليمية الضريبية مع اختلاف معيار فرضها، كأن تشترط دولة (أ) الاحتفاظ بمحل الإقامة المعتاد بها أكثر من 05 سنوات، و أن تتركز به مصالحه، و في نفس الوقت تشترط دولة (ب)، إخضاع الأجانب للضريبة إذا كان لهم محل إقامة رئيسي، أو ركزوا مصالحهم الرئيسية في الدولة (أ)، فمن أقام بالدولة (أ) أكثر من 05 سنوات، و حدد محل لإقامته الرئيسية في الدولة (ب)، فإنه سيخضع لازدواج ضريبي.

الحالة الثالثة: يتم فرض الضريبة على أساس العينة مع اختلاف معيار فرضها، و مثال ذلك انتشار شركات المساهمة و فروعها في دول متعددة، لا سيما شركة الملاحة الجوية، ما يؤدي إلى تعدد فرض الضرائب، و آية ذلك أن تعتبر كل دولة الأرباح التي تحققها الشركة من جراء مباشرة نشاطها في إقليمها من العناصر الخاضعة لضريبتها الوطنية.

الحالة الرابعة: يتم فرض الضريبة على أساس الشخصية الضريبية و الإقليمية الضريبية ، و مثال ذلك أن تفرض دولة ما ضريبة على الأشخاص التابعين لها أينما كانوا، و في نفس الوقت تفرض الدولة التي يقيم بها هذا الشخص ضريبة، و بالتالي يخضع المستثمر لضريبتين، الأولى لضريبة الدولة التي يتبع لها بجنسيته، و الثانية لضريبة الدولة المقيم بها.

و على الرغم من أن الازدواج الضريبي الدولي ينتج عن عمل مشروع من جهة القانون الدولي، لأنه لا يوجد قاعدة دولية تحرمه، و يستمد مشروعيته من حق السيادة التي تتمتع بها كل دولة ، إلا أنه يعتبر عملاً مكروهاً و غير مرغوب فيه بالنسبة لتنمية التجارة و الاستثمارات الدولية ، لما يترتب عليه من ضرر بالعلاقات الاقتصادية الدولية.

-الفرع الثاني:الازدواج الضريبي المقصود والازدواج الضريبي غير المقصود.

قد يهدف المشرع الضريبي إلى تحقيق الازدواج الضريبي ، وهو الوضع الغالب في هذا الإطار، بهدف تحقيق أغراض معينة تتركز في زيادة الحصيلة الضريبية و في واقع الأمر يسلك المشرع هذه الطريقة لكي يغطي عجزاً طرأ على ميزانية الدولة ، أو لتغطية زيادة النفقات بصورة كبيرة ، أو الرغبة في عدم مواجهة أفراد الشعب برفع معدل الضريبة بما قد يترتب عليه من استياء عام من جانبهم، أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة بحسب مصادرها ، كأن تفرض ضريبة إضافية بمعدل متفق على رأي المال ، بحيث تؤدي من الدخل، بالإضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي ، بقصد معاملة أصحاب رؤوس الأموال معاملة أكثر جدية، وإلى غير ذلك من الأهداف الأخرى ، وإذا كان الازدواج الضريبي عادة ما يكون مقصوداً من جانب المشرع، فإن هذا لا يمنع من تحقق الازدواج الضريبي الداخلي بصورة غير مقصودة ، و يحدث ذلك عند تعدد الضرائب المتشابهة، أو من نفس النوع، كما رأينا من قبل، و يكون هنا الازدواج الضريبي اقتصادياً وليس قانونياً، مثل ذلك أن يتمكن المكلف القانوني بأداء الضريبة من نقل عبئها إلى الغير، الذي يكون له أداء نفس الضريبة⁽¹⁾.

¹ - أنظر محمد عباس المحرزي ، اقتصاديات الجباية و الضرائب، المرجع السابق ، ص 199 ، 200.

أما الازدواج الضريبي الدولي فنادرا ما يكون مقصودا ، و يرجع ذلك إلى مبدأ السيادة السابق ذكره، و استقلال كل دولة بوضع تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى ، ومن ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى ، و في الحالات القليلة التي يكون فيها الازدواج الضريبي الدولي مقصودا ، فإن الغاية منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية ، فقد تعتمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج ، و هي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض في الدولة التي تستثمر فيها هذه الأموال ، وذلك للعمل في الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج، أو قد تفرض الدولة ضريبة على إيراد رأس المال الأجنبي على المستثمرين على أرضها، مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن الاستثمارات ، وذلك رغبة في الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية و استثمارها في البلاد.

أما الازدواج الضريبي غير المقصود فهو الذي لم يتعمده المشرع، ولم يقصد إحداثه⁽¹⁾، و يقال بأن الازدواج الضريبي الدولي غالبا ما يكون غير مقصود وذلك نتيجة لعدم وجود سلطة عليا تسيطر على تشريعات الدول المختلفة.

المطلب الثالث : شروط تحقيق الازدواج الضريبي.

لكي يتحقق الازدواج الضريبي و يجب توافر شروط معينة، وهي:

- وحدة الشخص المكلف بالضريبة.
- وحدة الضريبة المفروضة.
- وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة.

¹ - نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية ، المرجع السابق ، ص 228. و أيضا : محمد طاقه ، هدى الفراري ، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة ، عمان ، الأردن، 2006، ص 117.

- وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة.

➤ وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

يشترط لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون الشخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة. و بالرغم من أن الأمر يبدو بسيطاً بالنسبة للشخص الطبيعي ، إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، و خاصة الشركات لكونها أشخاصاً معنوية ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء و المساهمين فيها.

ففيما تعلق بأرباح الشركات المساهمة مثلاً ، فإنها تخضع لضريبتين ، أولهما ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية ، و هي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالاً قبل توزيعها على المساهمين ، أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح، و ثانيهما ضريبة إيراد القيم المنقولة ، و هي التي تفرض على الأرباح بعد توزيعها على المساهمين ، أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين ، ففي هذه الحالة ، هل نكون بصدد ازدواج ضريبي؟

من وجهة النظر القانونية ، فإنه لا يتوفر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيه، و بالتالي لا يوجد ازدواج ضريبي¹.

أما من وجهة النظر الاقتصادية فهي لا تقف عند التنظيم القانوني بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما ، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي ، فمن الناحية الواقعية فإن شخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية ، و من ثم فإنه يوجد ازدواج ضريبي ، و يسمى "الازدواج الاقتصادي".

¹ - أنظر : محمد عباس المحرزي ، اقتصاديات المالية العامة ، المرجع السابق ، ص 331.

➤ وحدة الضريبة المفروضة:

ويقصد بذلك أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توافر الشروط الأخرى أكثر من مرة أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة. والجدير بالذكر أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر ، إحداهما قانونية و أخرى اقتصادية. فوجهة النظر القانونية، تعتمد بالتنظيم الفني والقانوني للضريبة، حيث أن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجاً ضريبياً، باعتبار أن كل منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني.

أما وجهة النظر الاقتصادية، فإنها تعتمد بالنتيجة النهائية، حيث تعتبر الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجاً ضريبياً ، باعتبار أن الضرائب المتشابهة تمثل عبئاً على نفس المادة الخاضعة للضريبة¹.

مثال ذلك نفترض أن هنالك ضريبتين متشابهتين تفرضان على الدخل إحداهما تفرض عليه مباشرة (الضريبة على الدخل والأخرى تفرض على رأس المال، ولكن سعرها منخفض، فيقوم المكلف بدفع الأخيرة دون المساس بأصل رأس المال. فمن وجهة النظر القانونية لا يوجد ازدواج ضريبي، كون أنهما يختلفان من حيث التنظيم الفني والقانوني، فالأولى هي ضريبة على الدخل، أما الثانية فهي ضريبة على رأس المال، أما من وجهة النظر الاقتصادية فيكون هناك ازدواج ضريبي باعتبار أنهما يمثلان عبئاً على الدخل الوطني، أي أن تحصيل الضريبة قد تم على نفس الوعاء أي الدخل

➤ وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة:

¹ - أنظر : سوزي عدلي ناشد ، المرجع السابق ، ص 227.

بالإضافة إلى الشروط السابقة يتعين لكي يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة، أو المال الخاضع لها محلا للضريبة أكثر من مرة، مثال ذلك، أن تفرض دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد و خارجها عن مدة معينة، و قامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها، فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي ، بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة.

➤ وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة:

يشترط أخيرا لتحقيق الازدواج الضريبي وحدة المدة التي تفرض فيها الضريبة أكثر من مرة ، فإذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة ، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ، و لكن في سنة معينة، ثم فرضت مرة أخرى على دخله و لكن في سنة تالية، فإننا لا نكون بصدد ازدواج ضريبي لاختلاف المدة المفروضة فيها الضريبة.

المطلب الرابع: أثر الازدواج الضريبي على انسياب الاستثمارات الأجنبية.

مما لا شك فيه أن الازدواج الضريبي يشكل عائقا أمام الاستثمارات الأجنبية ، بل إنه يمثل عقبة أساسية أمام العلاقات الاقتصادية الدولية، وحرية حركة التجارة الدولية، فهو يعوق انتقال الاستثمارات الأجنبية ، و ذلك لأنه يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي الملقى على المال المستثمر ، حيث يخضع هذا المال لأكثر من ضريبة ، نظرا لتعدد الدول التي ترى أن مكن حقها فرض ضريبتها على هذا المال ، ومن ثم فإنه من شأن الازدواج الضريبي أن ينقص العائد الذي كان يأمل المستثمر أن يحققه ، الأمر الذي يترتب عليه إحجام المستثمر عن الاستثمار⁽¹⁾.

¹ - أنظر السيد عبد المولى ، المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية ، المرجع السابق، ص 15.

فضلا عن ذلك فإن الازدواج الضريبي يؤدي إلى توزيع عبء الضريبة توزيعا غير عادل بين الممولين الذين يحققون دخولا في خارج بلدانهم، والممولين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم، حيث تكون الأعباء الضريبية التي يتحملها الشخص المقيم في دولة ، و يحصل على دخل من الخارج نتيجة لاستثمار أمواله في دولة أخرى ، أكبر من تلك الأعباء التي يتحملها شخص يحصر نشاطه داخل دولة الإقامة ، الأمر الذي يجعل الازدواج الضريبي عائقا هاما في سبيل انسياب الاستثمارات الأجنبية.

و إذا كان الازدواج الضريبي الدولي نتيجة عمل مشروع من وجهة نظر القانون الدولي ، وهو استعمال الدولة حقها في فرض الضرائب، وهو يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها و على الرعايا الأجانب المقيمين أو المتوطنين داخل إقليمها، وعلى الأموال والدخول الناتجة عن مصادر فيها، فإن الازدواج الضريبي رغم ذلك يعتبر عملا مكروها، وغير مرغوب فيه من جانب كل الدول المتقدمة، والدول النامية، فمن المعروف أن انتقاص فائض رؤوس الأموال لدى الدول المتقدمة للاستثمار في الدول النامية يحقق نفعاً للدول المتقدمة والدول النامية في آن واحد.

حيث تستفيد الدول المتقدمة لتصرف فائض مدخراتها في فرص استثمار مربحة، وتجنب ما قد يحدثه بقاء هذا الفائض في الداخل من آثار انكماشية تضر بالاقتصاد القومي ، وتستفيد الدول النامية من استغلال موارد الإنتاج المعطلة لديها بسبب نقص رؤوس الأموال اللازمة لهذا الاستغلال⁽¹⁾.

و إذا كان الازدواج الضريبي الدولي يمثل في الغالب عقبة في سبيل انسياب الاستثمارات الأجنبية و التجارة الدولية في جميع الحالات ، ذلك أن الأمر يتوقف إلى حد كبير على أسعار الضرائب المتعددة من ناحية ، كما يتوقف على فرص الاستثمار و الربح البديلة.

¹ - أنظر نزيه عبد المقصود مبروك ، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية ، المرجع السابق ، ص 232.

كذلك فإن تجنب الازدواج الضريبي الدولي لا يشكل حتما حافزا من شأنه تشجيع الاستثمارات الأجنبية في جميع الأحوال، ذلك أن وزن العوامل الضريبية وسيادة ضرائب أخرى غير متشابهة، مثل رسوم الإنتاج والضرائب على المبيعات أو على رقم الأعمال قد تشكل عوائق ضريبية ليس من السهل القضاء عليها بمجرد تجنب الازدواج الضريبي الدولي⁽¹⁾.

وعلى أية حال فالازدواج الضريبي الدولي يغلب أن يكون معوقا لانسياب الاستثمارات الأجنبية، خاصة إذا تبين للمستثمر الأجنبي أن أوجه النشاط التي يمارسها سوف يخضع عائده منها لازدواج ضريبي، حيث يقل الربح عن القدر الذي كان يتغيه عند ممارسته لنشاطه، ومن ثم يترتب على ذلك أن يحجم المستثمر الأجنبي عن استثمار أمواله خارج إقليم دولته.

المبحث الثاني: منع الازدواج الضريبي بواسطة الاتفاقيات الدولية الثنائية.

يعتبر ازدواج الضرائب الدولي في شتى صوره ، كما بينا آنفا، عبئا ماليا ثقيلًا على المستثمر الأجنبي، إذ أنه يؤدي في الواقع إلى استنفاد الجانب الأكبر من إيراداته و عوائده، وهو بذلك يضع المعوقات أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى وفقا لما تقتضيه الحاجات الاقتصادية ، و يحول دون استثمارها استثمارا صحيحا و منتجا، لذلك فقد سعت قبل ذلك المنظمات الدولية إلى إجراء الدراسات النظرية و تشكيل اللجان المتخصصة للوقوف على الأساليب الفنية و القانونية التي يتم بمقتضاها تلافي هذه الظاهرة القانونية الاقتصادية ، فقد شكلت عصبة الأمم عام 1921 لجنة من الخبراء

¹ – Voir : Nasr . Z : <La Double Imposition International et l'intervention des organisation international pour y remédier. Thèse de Doctorat Paris . 1965. P 48.

الاقتصاديين لبحث مشكلة الازدواج الضريبي و آثاره في العلاقات الاقتصادية الدولية والاستثمار الدولي بوجه خاص .

و قد توصلت اللجنة المذكورة إلى تجنب الازدواج الضريبي و الذي يمكن أن يتم بإتباع إحدى الصيغ التالية:

- أن تقوم الدولة المصدرة لرأس المال بإعفاء عوائد هذا الاستثمار من الضريبة الوطنية.
- أن تقوم الدولة المستقطبة للاستثمار بإعفاء عوائده من الضريبة الوطنية.
- أن تقوم كل من الدولتين المصدرة لرأس المال و المستقطبة له بتقسيم إيراداتها من الضرائب المفروضة على عوائد الاستثمار بينهما.

و قد اقترحت اللجنة آنذاك إتباع الصيغة الثانية ، أي أن تقوم الدولة المستقطبة للاستثمار بإعفاء عوائد هذا الاستثمار من الضريبة الوطنية ، بحيث يخضع فقط للضريبة التي تفرضها الدولة المصدرة للاستثمار ، و لا شك في أن هذه الصيغة تحقق مصالح الدول المصدرة لرأس المال على حساب الدول المستقطبة له .

في عام 1922 تم تشكيل لجنة من الخبراء الفنيين في إطار عصبة الأمم التي اقترحت لمنع الازدواج الضريبي التمييز بين الضرائب النوعية و الضرائب الشخصية ، بحيث الأولى من قبل الدولة التي يتحقق فيها الدخل ، بينما تفرض الثانية في الدول التي يقيم فيها المكلف ، و وفقا لهذا التقسيم فإن العوائد التي تحققها الشركات التجارية و الصناعية تخضع للضريبة الوطنية في الدول التي تتحقق فيها تلك العوائد، إما إذا كانت الشركة تملك فروعاً أو مكاتب أو شركات تابعة لها تمارس نشاطها في دول أخرى، فإن عوائد كل منها تخضع للضريبة في الدول التي تتحقق فيها، و قد وضعت اللجنة بالإضافة إلى ذلك

نموذجا لاتفاقية دولية بشأن تجنب الازدواج الضريبي للاهتمام بها عند عقد اتفاقيات دولية في هذا الخصوص.

ثم أنشأت العصبة أخيرا (اللجنة الضريبية الدائمة) التي كانت محورا لانطلاق الدراسات و الحلول المتعلقة بإشكاليات الازدواج الضريبي، و قد استمرت هذه اللجنة في عملها حتى قيام هيئة الأمم المتحدة، حيث أنيطت اختصاصاتها عندئذ بلجنة مالية مختصة انبثقت عن المجلس الاقتصادي و الاجتماعي.

أما على الصعيد العملي فإن الدول المختلفة تحرص على منع الازدواج الضريبي من خلال إبرام الاتفاقيات الدولية الثنائية¹، إذ تتضمن تلك الاتفاقيات في الواقع تحديد اختصاص كل دولة متعاقدة من فرض الضريبة و قواعد استحقاقها، كما تقرر في الوقت ذاته طرقا معينة لمنع الازدواج الضريبي ، و الواقع في الأمر أن إبرام مثل هذه الاتفاقيات الدولية يؤدي إلى تشجيع التجارة الخارجية عموما و الاستثمار الأجنبي بوجه خاص، و تعلق ذلك أنها تجعل المستثمر غير الوطني على بينة من أمر المعاملة الضريبية في دولته و تلك التي سيلقاها في الدولة المستقطبة للاستثمار.

المطلب الأول: مبررات منع الازدواج الضريبي بواسطة الاتفاقيات الدولية الثنائية.

إن تلافي الازدواج الضريبي الدولي عن طريق الاتفاقيات الثنائية و الجماعية يعد حسب تصورنا أكثر فاعلية من مواجهته بإجراء قانوني منفرد من قبل الدولة، وذلك للأسباب الآتية:
- يمكن عن طريق الاتفاقيات الدولية الثنائية التي تبرم بين الدول المصدرة للاستثمار و الدولة المستقطبة له تحقيق الاستبعاد الكلي أو الجزئي للازدواج الضريبي ، حيث تتضمن تلك الاتفاقيات في الواقع تعريفا

¹ - Patric Fontaine : Gestion Financière internationale . Dalloz. 1997. P 488.

محددا للدخول التي تستحق عليها الضرائب، و قواعد استحقاقها، و أوجه النشاط التي تفرض عليها الضريبة في الدول المصدرة للاستثمار، أما الإجراء القانوني المنفرد الذي تتخذه الدولة لمواجهة هذه الظاهرة فإنه يكون حسب تقديرنا قليل الأهمية، و العلة في ذلك هي الاختلاف في تحديد الوعاء الضريبي و سعر الضريبة بين الدولة المصدرة للاستثمار و الدولة المستقبلة له ، فضلا عن أن الدولة تملك دائما ، بمقتضى سيادتها الإقليمية الحق في تعديل أو إلغاء قوانينها الداخلية.

- يمكن عن طريق الاتفاقيات الدولية الثنائية إضفاء فاعلية أكثر على الحوافز و المزايا الضريبية التي تقدمها الدولة للاستثمار الوافد، و يتجسد هذا الأمر من خلال التزام الدولة المصدرة لرأس المال ، بمقتضى الاتفاق الدولي ، بالعمل على تحاشي الازدواج الضريبي بينها و بين الدول المستقبلة للاستثمار .
- تؤدي هذه الاتفاقيات الدولية الثنائية في الواقع إلى خلق مناخ نفسي ملائم للاستثمار في الدول ، و بالتالي فإنها تشجع المستثمرين الأجانب على استثمار رؤوس أموالهم في الدول المستقبلة للاستثمار الأطراف في هذه الاتفاقيات ، و يمكن القول بأن الاتفاقيات الثنائية هي الوسيلة المنتشرة لتلافي الازدواج الضريبي الدولي، فكما وجدت دولتان أن لهما مصلحة مشتركة في تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي أمكنهما إبرام اتفاقية تتضمن الإجراءات اللازمة لمنع هذا الازدواج.

يمكن القول أيضا أن هذه الاتفاقيات قد زادت في الوقت الحاضر أمام اتساع نطاق العلاقات الاقتصادية الدولية، و عادة ما تتضمن مجموعة من القواعد الاختصاص الضريبي، أهمها⁽¹⁾:

- تفرض على الدخول العقارية الضريبة في الدولة التي يوجد العقار على إقليمها.
- تفرض على فوائد الديون العادية الضريبة في الدولة التي توجد بها موطن الدائن.

¹ - أنظر : نزيه عبد المقصود مبروك ، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية ، المرجع السابق ، ص 232.

- تفرض على فوائد السندات و أرباح الأسهم الضريبية في الدولة التي يوجد بها موطن المدين.
- تفرض على الأجور و المرتبات و ما في حكمها الضريبة في الدولة التي يتم فيها العمل.
- تفرض على أرباح المشروعات الضريبية في الدولة التي يوجد بها المركز الرئيسي للمشروع.
- تفرض على الدخل العام للضريبة في الدولة التي يوجد بها موطن الممول⁽¹⁾.

المطلب الثاني: نماذج بعض الاتفاقيات الثنائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي.

لعل من أهم الاتفاقيات الثنائية في هذا الصدد "اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب" المبرمة بين العراق و مصر عام 1968 ، إذ تقر هذه الاتفاقية بصفة عتمة اختصاص الدولة التي يتحقق فيها الدخل بفرض الضريبة عليه، و يحقق هذا الاتجاه حسب تقديرنا مبدأ العدالة القانونية الضريبية ، كما أنه يقلل في الوقت ذاته من ظاهرة ازدواج الضرائب، يضاف إلى ذلك أن الاتفاقية المذكورة تعتمد طريقتي الإعفاء و الخصم لمنع هذه الظاهرة القانونية الاقتصادية، إذ تقرر في هذا الصدد:

- إذا كان المستثمر مقيما في إحدى الدولتين و يستمد دخلا من الدولة المتعاقدة الأخرى ، وكان ذلك الدخل يخضع طبقا لأحكام الاتفاقية للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى ، فإنه يتعين على الدولة الأولى أن تعفي ذلك من الضريبة، ومن ذلك فإنه يجوز لها عند حساب الضريبة على الجزء المتبقي من دخل ذلك المستثمر، إذا كان سعر الضريبة تصاعديا أن تطبق السعر الضريبي الذي كان يجب أن يطبق لو لم يكن ذلك الدخل قد أعفي على النحو المذكور، و يلاحظ على هذا الحكم أن الاستثناء المقرر في نهايته

¹ - للمزيد من التفصيل حول الاتفاقيات الثنائية لمنع الازدواج الضريبي ، يراجع عطية عبد الحليم صقر ، الازدواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي و التشريع المالي المعاصر ، دراسة مقارنة ، بدون دار نشر ، و لا سنة الطبع، ص 262-272.

يقلل في الواقع من أهميته في منع الازدواج الضريبي، إذ يظل ذلك الازدواج ممكن الوقوع ما دامت أن الدولة تملك الحق في فرض الضريبة على الدخل رغم سبق فرضها عليه من قبل الدول الأخرى.

– إذا كان المستثمر مقيما في إحدى الدولتين المتعاقبتين، ويستمد دخلا ناجما عن فوائد من الدولة المتعاقدة الأخرى، وكان ذلك الدخل فعلا يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإنه ينبغي على الدولة الأولى أن تخصص من الضريبة على دخل ذلك المستثمر مبلغا يساوي الضريبة التي يدفعها في الدولة الأخرى، بشرط أن لا يزيد ذلك الخصم عن دخل ذلك المستثمر مبلغا يساوي الضريبة المتعلقة بالدخل المستمد من الدولة المتعاقدة الأخرى، و المحتسب قبل السماح بالخصم، و لا بد من التنبيه هنا إلى أن هذا الحكم لا يستند إلى مبرر قانوني معقول، إذ أنه يمثل في حقيقته تكرارا للحكم الوارد في الفقرة الأولى، ومن ثم فإنه ينبغي على الدولتين المتعاقبتين إلغاؤه و الاكتفاء بتلك الفقرة، بالإضافة إلى أنه يتعارض في الواقع مع الهدف الذي تسعى إليه الاتفاقية المبرمة، و الذي يمثل عموما في منع الازدواج الضريبي، إذ أن هذا النص –حسب رأينا – يكرس ظاهرة الازدواج الضريبي التي أبرمت الاتفاقية لغرض منعها، ما دام يقرر خضوع الدخل للضريبة على الرغم من سبق خضوعه لضريبة مماثلة في الدولة التي تحققت فيها الدخل.

لعل الاتجاه السليم في هذا الصدد أن يقرر الاتفاق الدولي بشكل صريح بأنه : إذا كان الدخل يخضع للضريبة في إحدى الدولتين المتعاقبتين، فإنه يتعين على الأخرى إلغاؤه منها.

و قد أبرمت الجزائر عدة اتفاقيات جبائية، حيث تكونت الشبكة الجزائرية للاتفاقيات الجبائية إلى غاية 01-01-2003 من تسعة 09 اتفاقيات سارية المفعول، و الخاصة بالضرائب على الدخل، أما فيما يتعلق بالاتفاقيات الخاصة بالنقل الجوي و البحري، قامت الجزائر بالتوقيع على سبعة 07 اتفاقيات من هذا النوع، كما تجدر بنا الإشارة إلى وجود 30 اتفاقية موقعة.

لقد تطورت هذه الشبكة بوتيرة منتظمة نسبيا منذ بداية التسعينات ، لكن المعطيات المتوفرة توضح أن الشبكة الجزائرية ما زالت متأخرة مقارنة بنظيراتها في تونس و المغرب، و توضح الدراسات الأولية للاتفاقيات الموقعة و الاتفاقيات الموجودة في مرحلة التفاوض أو المصادقة ، فتح مجال التفاوض الضريبي المتبادل مع البلدان العربية ، و كذلك البلدان الآسيوية ، مما يظهر اهتمام هذه الدول برغبتها في استثمار رؤوس أموالها في الجزائر.

كما يجب أن نشير إلى أن التطور النسبي الحاصل سببه الإصلاح الجبائي للاتفاقيات الدولية للجباية المتأثرة إلى حد بعيد بأفكار وتحليل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OCDE) وبتعاظم خلال السنوات الأخيرة ظاهرة عولمة الاقتصاد. و قد أبرمت الجزائر عدة اتفاقيات ثنائية لعدم الخضوع للازدواج الضريبي هي:

01- اتفاقية عدم الخضوع للازدواج الضريبي، ووضع أسس التعاون المشترك في ميدان الضريبة على الدخل الموقعة بين الجزائر واتحاد المغرب العربي في 23-07-1990، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 90-424 المؤرخ في 22-12-1990⁽¹⁾.

02- اتفاقية عدم الخضوع للازدواج الضريبي في مادة الضريبة على الدخل والثروة والوقاية من التهرب والغش الجبائي الموقعة بين الجزائر وإيطاليا في 23-02-1991 بموجب المرسوم الرئاسي رقم: 91-231 المؤرخ في 20-07-1991⁽²⁾.

¹ - أنظر الجريدة الرسمية رقم 06 لسنة 1991.

² - أنظر الجريدة الرسمية رقم 35 لسنة 1991.

03- اتفاقية عدم الخضوع للازدواج الضريبي في مادة للضريبة على الدخل والثروة الموقعة بين الجزائر وتركيا في 02-08-1994 ، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 94-395 المؤرخ في 02-10-1994.⁽¹⁾

04- اتفاقية عدم الخضوع للازدواج الضريبي في مادة الضريبة الموقعة بين الجزائر و رومانيا في 28-06-1994 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-186 المؤرخ في 15-07-1995.⁽²⁾

05- اتفاقية عدم الخضوع للازدواج الضريبي و قواعد التعاون للتبادل في مادة الضريبة على الدخل و الثروة الموقعة بين الجزائر و اندونيسيا في 28-04-1995 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 97-342 المؤرخة في 13-09-1997.⁽³⁾

06- اتفاقية عدم الخضوع للازدواج الضريبي و الوقاية من التهرب الجبائي في مادة الضريبة على الدخل الموقعة بين الجزائر و جنوب إفريقيا في 28-04-1998 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000 - 95 المؤرخ في 04-05-2000.⁽⁴⁾

07- اتفاقية عدم الخضوع للازدواج الضريبي و الوقاية من التهرب الجبائي في مادة الضريبة على الدخل الموقعة بين الجزائر و كندا في 28-02-1999 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000 - 364 المؤرخ في 16-11-2000.⁽¹⁾

¹ - أنظر الجريدة الرسمية رقم 65 لسنة 1994.

² - أنظر الجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 1995.

³ - أنظر الجريدة الرسمية رقم 61 لسنة 1997.

⁴ - أنظر الجريدة الرسمية رقم 26 لسنة 2000.

08- اتفاقية عدم الخضوع للازدواج الضريبي و الوقاية من الغش و التهرب الضريبي و وضع قواعد التعاون المشترك الموقعة بين الجزائر والأردن في 16-09-1997 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-427 المؤرخ في 17-02-2000.⁽²⁾ و في الوقت الحالي تعمل الإستراتيجية الاقتصادية الجزائرية على تشجيع تدفقات الاستثمارات الأجنبية نحو البلاد، لهذا فالسلطات العمومية تمارس سياسة اتفاقيات جبائية دولية منفتحة اتجاه الاستثمار الأجنبي المباشر كمنح معدل مخفض للاقتطاع من المنيع على أرباح أسهم " الشركة الأم - الفروع".

فعلا ، تفقد الاتفاقيات الجبائية الدول إلى التحلي، أو الحد من بعض الضرائب ، لأن الإبقاء على العمل بطريقة الاقتطاع من ائمن المنصوص عليه في التشريع الجبائي الوطني عند مستويات مرتفعة المطبق على تدفقات الدخول الإجمالية تكون بمثابة عامل مشبط لجزء كبير من الاستثمار الأجنبي ، لهذا يمكننا القول أن الاتفاقيات الجبائية تعمل على ضمان الإيرادات الجبائية للدول، و ذلك ب⁽³⁾:

-تدعيم و فرض الضرائب على المقيمين مقابل الحد من فرض الضرائب على المنيع.

-وضع قيد العمل على آليات التعاون بين الدول ، لتجنب التهرب و الغش الضريبيين الدوليين.

الخاتمة:

نخلص مما تقدم إلى أن الازدواج الضريبي يعد عائقا كبيرا أمام استقطاب رأس المال الأجنبي إلى الدولة، ذلك أن المستثمر الأجنبي يسعى إلى تحقيق أكبر عائد ممكن من استثمار أمواله في الخارج ، و بالتالي فإنه و قبل اتخاذه قرارا بالاستثمار في دولة معينة ، يوازن بين العائد المحتمل لاستثماره ، و بين المخاطر

¹ - أنظر الجريدة الرسمية رقم 68 لسنة 2000.

² - أنظر الجريدة الرسمية رقم 79 لسنة 2000.

³ - أنظر. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية و الضرائب ، المرجع السابق ، ص 203.

التي يتحملها في سبيل الحصول على هذا العائد، فإذا ما قدمت له تلك الدولة من عناصر الموازنة ما يرجح كفة الإقبال على الاستثمار، فإنه يتجه إلى استثمار رؤوس أمواله فيها. ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة نذكر ما يلي:

01- لعل من أهم عناصر الموازنة - حسب تصورنا - تلك التي تؤثر تأثيرا مباشرا في عوائد الاستثمار، كمنع الازدواج الضريبي، إذ أن هذا الازدواج وعلى الرغم من مشروعيته قانونا، إلا أنه يؤدي إلى تخفيض عوائد الاستثمار.

من هنا فإن الدول المختلفة تسيير باتجاه تجنب الازدواج الضريبي وتعتمد في هذا الصدد على وسائل قانونية وأخرى دولية.

02- إن الوسائل الداخلية (التشريعات الوطنية) لا تفضي إلى القضاء على الازدواج المذكور، وإنما تؤدي بصورة أو بأخرى إلى التخفيف من آثاره.

03- تعد الوسائل الدولية أكثر نجاعة و نجاحا في مواجهة هذه الظاهرة القانونية الاقتصادية، إذ أن فحواها يتمثل في الاتفاق بين دولتين أو أكثر على أن تفرض إحداها رسو أو أخرى ضريبة معينة على رسو المستثمر الأجنبي.

04- إن توسيع العلاقات الاقتصادية والمالية بين الدول والذي كان نتيجة تأثير العولمة على الجانب الاقتصادي والمالي، هو الذي أفرز عن ظهور المشاكل الضريبية الدولية، والتي من بينها مشكلة الازدواج الضريبي.

05- يمكن عن طريق الاتفاقيات الدولية الثنائية إضفاء فاعلية أكثر على الحوافز و المزايا الضريبية التي تقدمها الدولة للاستثمار الوافد، و يتجسد هذا الأمر من خلال التزام الدولة المصدرة لرأس المال، بمقتضى الاتفاق الدولي، بالعمل على تحاشي الازدواج الضريبي بينها و بين الدول المستقطبة للاستثمار.

06- إن الازدواج الضريبي يؤدي إلى توزيع عبء الضريبة توزيعا غير عادل بين الممولين الذين يحققون دخولا في خارج بلدانهم، والممولين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم، حيث تكون الأعباء الضريبية التي يتحملها الشخص المقيم في دولة ، و يحصل على دخل من الخارج نتيجة لاستثمار أمواله في دولة أخرى ، أكبر من تلك الأعباء التي يتحملها شخص يحصر نشاطه داخل دولة الإقامة ، الأمر الذي يجعل الازدواج الضريبي عائقا هاما في سبيل انسياب الاستثمارات الأجنبية.

07- إن مشكل الازدواج الضريبي يمكن تفاديه عن طريق إبرام الاتفاقيات الثنائية للاستثمار، وذلك بالتنسيق بين الدولتين بأن تفرض الضريبة مرة واحدة وفي دولة واحدة.

لتفادي الازدواج الضريبي نقتراح جملة من التوصيات والمقترحات على النحو الآتي:

01- العمل على المحافظة على استقرار النظام الجبائي داخل كل دولة من الدول التي تعكف على إبرام اتفاقيات استثمار ثنائية من خلال إصلاح المنظومة الجبائية والضريبية حتى يتسنى لها منع هذه الظاهرة وتفاديها في سبيل تحرير انسياب الاستثمارات الأجنبية.

02- العمل بالاستعانة بأحدث تقنيات التكنولوجيا المتطورة واستخدامها في الإدارة الجبائية والضريبية حتى يسهل التخفيف من حدة ظاهرة الازدواج الضريبي.

03- ضرورة إقامة دوائر تكوينية لمستخدمي إدارة الضرائب وتسهيل احتكاكها بالدول الرائدة في مجال التحصيل الضريبي حتى يتسنى اكتساب خبرة ودراية كاملة وشاملة في مجال هذا النوع من الإدارات.

04- العمل على ضرورة توزيع الاختصاص الضريبي بين الدولتين المبرمتين لاتفاقيات الاستثمار الثنائية مع احترام ودون المساس بالسيادة الضريبية لكل دولة وتفادي تداخل الاختصاص الضريبي لمنع حدوث ازدواج ضريبي (وذلك بالعمل على توحيد معايير ضبط توزيع الاختصاص الضريبي) . .

- 05- على الدول لمنع ازدواج ضريبي تجنب الغموض واللبس في تفسير أحكام الاتفاقية حتى يسهل تطبيقها قدر الإمكان بمعنى ترك مرونة وحرية في مجال التعامل الضريبي بين الدولتين.
- 06- ضبط مفهوم المصطلحات في الميدان الضريبي وخاصة بين الدول المتعاقدة في مجال تبادل الاستثمارات حتى يتم توحيدها وبالتالي يسهل ضبط التعامل الضريبي بينها.

المراجع :

- نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية، الطبعة الأولى 2007
- محمد كمال فهمي، أصول القانون الدولي الخاص، مؤسسة الثقافة الجامعية، الطبعة الثانية، 1978
- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005،
- علي زغدود ، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص 214. للمزيد من تعريف ازدواج الضريبي راجع سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية ، 2000
- محمد محرز ، اقتصاديات الجباة و الضرائب ، دار هومة، بوزريعة ، الجزائر، 2004
- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، الاتجاهات التشريعية لمعاملة الاستثمار ضريبيا في القانون المقارن و التشريعات العربية، في بحث منشور في ندوة المعاملة الضريبية للاستثمار العربي الوافد في الأقطار العربية ، عمان ، الأردن، 23-10-1984

- السيد عبد المولى، المعاملة التفصيلية الضريبية للاستثمارات الأجنبية في قوانين البلاد الغربية، بحث منشور ضمن دراسات حول ضمانات الاستثمار في قوانين البلاد العربية، معهد البحوث و الدراسات العربية، القاهرة ، 1978
- Louis Cartou : <Droit fiscal international et européen . Dalloz>
- محمد طاقه ، هدى الفراري ، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة ، عمان ، الأردن ، 2006
- Nasr . Z : <La Double Imposition International et l'intervention des organisation international pour y remédier. Thèse de Doctorat Paris . 1965
- Patric Fontaine : Gestion Financière international . Dalloz. 1997
- عطية عبد الحليم صقر ، الازدواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي و التشريع المالي المعاصر ، دراسة مقارنة ، بدون دار نشر ، و لا سنة الطبع
- الجريدة الرسمية رقم 06 لسنة 1991/ الجريدة الرسمية رقم 35 لسنة 1991.
- الجريدة الرسمية رقم 65 لسنة 1994/ الجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 1995.
- الجريدة الرسمية رقم 61 لسنة 1997/ الجريدة الرسمية رقم 26 لسنة 2000.
- الجريدة الرسمية رقم 68 لسنة 2000/ الجريدة الرسمية رقم 79 لسنة 2000.