



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria



Ministry Of Higher Education
And Scientific Research
Mohamed Cherif Messaadia University
- Souk Ahras-
Faculty of Law and Political Sciences

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الشريف مساعديّة سوق أهراس
كلية الحقوق والعلوم السياسية

دروس عبر الخط في مقياس القانون الجبائي الدولي
(الجزء الثاني)



من إعداد استاذ المقياس: الدكتور فريد حمامة

محاضرات موجهة لفائدة طلبة السنة الثانية ماسنقانون دولي عام

السنة الجامعية : 2024-2025

المحور الثاني : الاتفاقيات الدولية للجباية والاليات المعتمدة في معالجة الازدواج الضريبي

من المسلم به أن لكل دولة مطلق الحرية في وضع نظامها الضريبي، كما أن تشجيع العلاقات الاقتصادية الثنائية وتبادل الاستثمارات يفرض على الدول اللجوء للاتفاقيات الثنائية للحد من الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي. إلا أن تزايد وتيرة التهرب الضريبي الدولي من خلال نشاط الشركات متعددة الجنسيات وانعكاساته على النظام الجبائي العالمي قفز بالاهتمام بموضوع التهرب الضريبي من النطاق الثنائي إلى النطاق العالمي، وتعددت المبادرات و التحالفات الدولية لمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة. فما أهمية الاتفاقيات الجبائية النموذجية؟ وما مدى فعالية الوسائل التي اعتمدها في مكافحة التهرب الضريبي الدولي؟

المبحث الثالث: الاطار المفاهيمي للاتفاقيات الدولية الجبائية

• المطلب الاول: مفهوم الاتفاقيات الدولية الجبائية

نصت المادة 2 من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات، والتي تنطبق على أي نوع من أنواع المعاهدات، على ما يلي: "المعاهدة هي اتفاق دولي مبرم بين البلدان ويحكمها القانون الدولي". وعليه، فالمعاهدات هي اتفاقيات بين دول ذات سيادة. وغالبا ما تسمى أيضا المعاهدات "بالاتفاقيات الضريبية" وعليه فكما أشارت المادة 2 من اتفاقية فيينا، لا يهيم المصطلح المستخدم. من زاوية أخرى، تمنح في المعاهدات الضريبية الثنائية حقوقا وتفرض التزامات على الدولتين المتعاقدين، ولكن ليس على أطراف أخرى على سبيل المثال دافعي الضرائب. وتسمح الاتفاقيات الجبائية الدولية بتفادي مخاطر الغش والتهرب الجبائيين من خلال البنود الخاصة بتبادل المعلومات الجبائية، وايضا من خلال إزالة العراقيل التي تواجه الاستثمارات العابرة للقارات مثل مشكلة الازدواج الضريبي.

الفرع الاول: تعريف الاتفاقيات الدولية الجبائية والمبادئ التي تحكمها

أولاً: تعريف الاتفاقيات الدولية الجبائية

تتعدد التسميات التي تستخدم للدلالة على معاهدة دولية إلا أنه يشترط فيها أن تبرم من طرف أشخاص القانون الدولي أي من طرف دولتين أو أكثر، كما يجب أن تكون موثقة ومكتوبة، إذ لا يمكن اعتبار الاتفاق الشفوي الذي يتم بين ممثلي دولتين أو مجموعة من الدول أنه معاهدة دولية.

فالاتفاقيات الجبائية الدولية هي تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض، وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي أو التقني، أي هي التي يكون موضوعها عاما وتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة.... وتجدر الإشارة إلى أن الأصل هو عدم تعارض القوانين والنظم الضريبية للدول مع مضمون الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها، حيث يعتبر كل منهما مكملًا للآخر

ثانياً: مبادئ الاتفاقيات الدولية الجبائية

ويتحكم في إبرام أي معاهدة أو اتفاقية ضريبية دولية ثلاثة مبادئ أساسية وهي:

- ✓ الحصول على مزايا تراعي مصالح الطرفين المتعاقدين.
- ✓ مراعاة مبدأ تكافؤ الفرص بين الدولتين المتعاقدين.
- ✓ مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل بين الدولتين المتعاقدين.

الفرع الثاني: شروط انعقاد الاتفاقيات الجبائية ومراحلها

أولاً: شروط انعقاد الاتفاقيات الجبائية

ويستلزم توفر هذه الشروط لصحتها (اتفاقية فينا للمعاهدات) وهي:

- الأهلية: أن تكون الدولة متمتعة بسيادة تامة أي دول مستقلة.
- الرضا: أي رضا اطراف التعاقد لا يشوبه غش أو إكراه.

• المحل: ويقصد به مشروعية موضوع التعاقد وسبب الاتفاقية وعدم وجود تعارض بين موضوع

الاتفاقية والغرض منها وبين أي من قواعد القانون الدولي.

ثانيا : مراحل إبرام الاتفاقيات الدولية الجبائية

و تمر بأربع مراحل أساسية وهي :

1/ مرحلة المفاوضات :

تكون بواسطة الدوائر السياسية للدول الراغبة في عقد الاتفاقية ممثلة من : وزارة الخارجية و وزارة المالية

(مديرية التشريع الجبائي) يتفقون حول لغة المفاوضة و صياغة نص الاتفاقية

2/ مرحلة التوقيع :

يتم توقيع الاتفاقية عادة من طرف الاطراف المتفاوضة كنتيجة نهائية لصياغة نصها.

3/ مرحلة التصديق :

هو الاجراء الذي تعلن به الدولة رسميا قبولها الالتزام بالمعاهدة وهو اجراء جوهرى لتتقيد الدولة بالمعاهدة.

4/ مرحلة نشر المعاهدة :

هو اجراء داخلي يرمي لإضفاء الصفة القانونية عليها بعد التصديق عليها حتى تتقيد بها سلطات الدولة

وافرادها. أما بالنسبة للإطار القانوني الداخلي للاتفاقيات المبرمة من طرف الجزائر، يقوم على كل من الدستور

(ينص على أن لرئيس الجمهورية صلاحية إبرام الاتفاقيات و التصديق عليها و لها مكانة قانونية بمجر المصادقة

عليها و هذا بعد عرضها على البرلمان لدراستها) وبعض المراسيم الرئاسية خاصة منها تلك التي تحدد صلاحيات

وزارة الخارجية. (مفاوضات ومصادقة، نشر و تجديد وانسحاب) في حين الاتفاقيات الجبائية تدخل بها وزارة

المالية كطرف هام في المفاوضات.

الفرع الثالث: أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية

تهدف الاتفاقيات الجبائية إلى تيسير التجارة والاستثمار عبر الحدود من خلال إزالة العقبات الضريبية التي

تعرض هذه الأنشطة بالإضافة إلى الأهداف التالية:

- ✓ تجنب الازدواج الضريبي الدولي وذلك بتحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية؛
- ✓ مكافحة التهرب الضريبي الدولي بواسطة تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين في مجال
تحصيل الضريبة.
- ✓ معالجة التباينات بين قواعد التنازع المدرجة في قوانين الدولتين المعنيتين بالتعاون الضريبي، انطلاقاً من
قاعدة سمو المعاهدات الدولية على القانون الداخلي.
- ✓ تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي بفعل الضريبة؛
- ✓ منع التمييز بين المكلف لحامل لجنسية الدولة والمكلف الذي لا يملكها بالنسبة للضرائب والالتزامات
الجبائية التي على هذا الأخير أداؤها والتي يجب ألا تكون أكثر عبئاً من تلك التي يتحملها الشخص الذي
يحمل جنسيتها.

المطلب الثاني / أنواع الاتفاقيات الدولية الجبائية .

الفرع الأول أنواع المعاهدات الدولية الضريبية

فيما يلي دراسة معاهدات ضريبة الدخل. إلا أن هناك عدة أنواع أخرى من المعاهدات التي تتناول القضايا الضريبية. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى الدول التي تفرض ضرائب على التركات أو الميراث ، معاهدات ترمي إلى القضاء على الازدواج الضريبي فيما يتعلق بها. وبالإضافة إلى ذلك، قام العديد من البلدان بالتوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية. وتتناول هذه الاتفاقية قضايا ضريبية إدارية، كتبادل المعلومات، والمساعدة في تحصيل الضرائب وتسوية المنازعات. وبالإضافة إلى ذلك، هناك أنواع عدة من المعاهدات التي تتعامل في المقام الأول مع مسائل غير ضريبية ولكنها

تشمل أحكاما تتعلق بالضرائب. وتشمل هذه المعاهدات غير الضريبية اتفاقات النقل الجوي ومعاهدات التجارة والاستثمار، كالاتفاق المنظم لمنظمة التجارة العالمية. و غالبا ما تحتوي هذه الاتفاقات على أحكام استثنائية تبين أن أي قضايا تتعلق بضريبة الدخل تعالج حصرا بموجب معاهدة ضريبة الدخل المبرمة بين البلدان

وثمة تطور مهم حدث مؤخرا يتمثل في تكاثر الاتفاقات المتعلقة بتبادل المعلومات الضريبية. وتقوم بإبرام هذه الاتفاقات عادة، البلدان ذات الضرائب المرتفعة مع البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو التي ليس لديها ضرائب و التي ليس واردا أن يكون لها معها معاهدة ضريبية. وبوجه عام، تتطلب هذه الاتفاقات من البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو التي ليس لديها ضرائب أن تتبادل المعلومات على نفس النحو المنصوص عليه في المادة 26 (بادل المعلومات) من الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

الفرع الثاني: أمثلة عن الاتفاقيات الجبائية الدولية المبرمة من قبل الجزائر

أولا أمثلة على اتفاقيات دولية مع دول عربية

الاتفاقية الثنائية المبرمة مع جمهورية مصر العربية بموجب المرسوم الرئاسي 03-142 المؤرخ في

2003/03/25

الاتفاقية الثنائية المبرمة مع المملكة العربية السعودية بموجب مرسوم رئاسي رقم 337-15 مؤرخ في 15

ربيع الأول عام 1437 الموافق 27 ديسمبر سنة 2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بـ حكومة الجمهورية

الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الملكة العربية السعودية لتجنب ازدواج الضريبي ومنع التهرب

الضريبي في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال .

الاتفاقية الثنائية المبرمة مع دولة الكويت بموجب مرسوم رئاسي رقم 08 - 355 مؤرخ في 7 ذي القعدة

عام 1429 الموافق 5 نوفمبر سنة 2008 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية

الديمقراطية الشعبوية وحكومة دولة الكويت لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل .

الاتفاقية الثنائية المبرمة مع جمهورية لبنان بموجب مرسوم رئاسي رقم -171 06 مؤرخ في 24 ربيع الثاني عام 1427 الموافق 22 مايو سنة 2006 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية اللبنانية لتفادي الازدواج الضريبي والحيلولة دون التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل والثروة.

الاتفاقية الثنائية المبرمة مع حكومة قطر مرسوم رئاسي رقم 10 - 273 مؤرخ في 26 ذي القعدة عام 1431 الموافق 3 نوفمبر سنة 2010 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة دولة قطر في شأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل

الاتفاقية الثنائية المبرمة مع الجمهورية اليمنية بموجب مرسوم رئاسي رقم 05 - 78 مؤرخ في 26 ذي القعدة عام 1426 الموافق 26 فبراير سنة 2005 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجمهورية اليمنية في شأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ورأس المال

ثانيا أمثلة على اتفاقيات دولية مع دول أوروبية

الاتفاقية الثنائية المبرمة مع الدانمارك بموجب مرسوم رئاسي رقم 23 - 168 مؤرخ في 24 أبريل سنة 2023 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و حكومة مملكة الدانمارك في إلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال ولتفادي التهرب والغش الضريبي.

الاتفاقية الثنائية المبرمة مع مملكة اسبانيا بموجب مرسوم رئاسي رقم 05 - 234 مؤرخ في 23 جوان سنة 2005 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ومملكة اسبانيا في لإلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال ولتفادي التهرب والغش الضريبي.

الاتفاقية الثنائية المبرمة مع حكومة المملكة المتحدة لبريطانيا بموجب مرسوم رئاسي رقم 156-16 مؤرخ في 19 شعبان عام 1437 الموافق 26 مايو سنة 2016 يتضمن التصديق على اتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية لتجنب الازدواج الضريبي ولتجنب التهرب والغش الضريبية في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال

ثالثا أمثلة على اتفاقيات دولية مع دول آسيا

الاتفاقية الثنائية المبرمة مع حكومة الصين بموجب مرسوم رئاسي رقم 07-174 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 6 يونيو سنة 2007 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية الصين الشعبية قصد تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل وعلى الثروة

الاتفاقية الثنائية المبرمة مع اليابان بموجب مرسوم رئاسي رقم 23-437 مؤرخ في 23 جمادى الأولى عام 1445 الموافق 7 ديسمبر سنة 2023 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية اليابان قصد تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل وكذا بروتوكولهما.

المبحث الثاني: الازدواج الضريبي الدولي والآليات المعتمدة في معالجته

إن انعكاس النظم الضريبية للدول على الاستثمارات الدولية يسجل العديد من المشاكل، من أبرزها الازدواج الضريبي الدولي (international imposition double le)، نتيجة تمسك الدول بسيادتها الضريبية. وهو ما يشكل عقبة في وجه هذه الاستثمارات و التبادلات، التي لا تستطيع تحمل عبء الضريبة أكثر من مرة. و لتحديد معالم وكيفيات هذه الظاهرة سنحاول تعريفها، ثم بيان أسباب حدوثها، أنواعها، و من ثم آثارها الاقتصادية

المطلب الأول : مفهوم الازدواج الضريبي

الفرع الأول : تعريف الازدواج الضريبي الدولي :

لا تختلف كتابات المالية العامة كثيرا في تحديد مفهوم لظاهرة الازدواج بشكل عام، فالازدواج الضريبي الدولي ماهو إلا ازدواج في دفع الضريبة لكن على النطاق الدولي، و يمكن الامام بمفهومه التعاريف الموالية:

يقصد بالازدواج الضريبي أن يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة ، لأكثر من إدارة ضريبية و قد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي

كما يعرف على انه : يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة قيام سلطات مالية تابعة لدول مختلفة بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء، ومن المعروف أن كل دولة تستقل بوضع تشريعها الضريبي بما يتماشى مع مصلحتها الخاصة و يحقق أهدافها دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة، ومن هنا يجد المكلف نفسه مخاطبا بقانون الدولة الأولى استنادا إلى مبدأ الجنسية وبقانون الدولة الثانية استنادا إلى فكرة التوطن، وبقانون الدولة الثالثة استنادا إلى موقع المال و هكذا، و بالتالي تفرض الضريبة على هذا المكلف عن نفس المادة بواسطة سلطات الدول الثلاثة

ويتحقق الازدواج الضريبي الدولي، عندما تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء و عن نفس المدة . من خلال ما سبق نلاحظ أن الازدواج الضريبي الدولي يتمثل في خضوع نفس الدخل أو المال إلى نفس الضريبة أو ضريبة من نفس النوع خلال نفس الفترة من طرف أكثر من دولة.

الفرع الثاني /أنواع الازدواج الضريبي الدولي:

يمكن أن يقسم الازدواج الضريبي الدولي حسب تصنيفين كما يلي:

أولاً: المعيار الأول: الازدواج الضريبي الدولي القانوني والاقتصادي

أ/ الازدواج الضريبي الدولي القانوني:

يحدث الازدواج الضريبي الدولي القانوني عندما يخضع نفس المكلف وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي و خلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة من طرف دولتين أو أكثر. إن هذا التعريف يسمح لنا بتحديد الشروط الواجب توفرها من أجل حدوث ازدواج ضريبي قانوني و هي :

- نفس الشخص المكلف بالضريبة : أي أن يخضع نفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتين أو أكثر
- لنفس الضريبة المفروضة: أي أن تكون الضرائب التي يخضع لها المكلف من نفس النوع أو متشابهة
- نفس المادة الخاضعة للضريبة : بمعنى أن تفرض الضريبة على نفس الوعاء الضريبي، كأن يكون الوعاء ربحاً، أو دخلاً.
- لنفس الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة : فإن خضوع المكلف إلى نفس الضريبة مرتين أو أكثر و بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي و لكن لفترات زمنية مختلفة لا يعد ازدواجاً ضريبياً .
- خضوع المكلف للضريبة في أكثر من دولة : أن يخضع لهذه الضريبة بالشروط السابقة و في دولتين أو أكثر.

نلاحظ أن الشروط السابقة هي نفسها التي تعرف الأزواج الضريبي الداخلي أو المحلي و يقع الاختلاف فقط في تعدد الدول و ليس دولة واحدة. و من ما سبق نستخلص أن الأزواج الضريبي القانوني يحدث عن قيام دولتين أو أكثر بفرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة أي تقع ضريبتين من نفس النوع على نفس المكلف و بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي خلال نفس الفترة. حالات حدوث الأزواج الضريبي القانوني: يحدث الأزواج الضريبي الدولي القانوني عادة في الحالتين التاليتين:

الحالة الأولى: إذا اعتبر الشخص مقيما في دولتين إذا كان الشخص مقيما في دولة ما

فيحق لهذه الأخيرة أن تفرض عليه الضريبة المداخيل المحققة داخل إقليمها وخارجه و كذا ثروته داخل الاقليم وخارجه ، بمعنى أن لدولة إقامة المكلف الحق في فرض الضريبة على مداخيله الإجمالية و كذلك على ثروته الإجمالية التي يمتلكها داخل و خارج إقليمها و هو ما تنص عليه عادة التشريعات الضريبية للدول. و بالتالي يقع المكلف في حالة ازدواج ضريبي دولي قانوني إذا اعتبر مقيما في دولتين فيحق لكل دولة منهما أن تفرض عليه الضريبة ليس فقط على المداخيل المحققة داخلها أو الثروة التي يملكها في الدولة، بل وجميع المداخيل التي يحققها في الدولة الأخرى أو الثروة التي يملكها في الدولة الأخرى، و بهذا يكون قد خضع للضريبة على مداخيله الإجمالية أو ثروته الإجمالية (المحققة في الدولتين معا)

مرتين. مثال: شخص مقيم في الدولة أ و يسافر للدولة ب من أجل العمل، و تبقى اقامته الأصلية في البلد أ بسبب تواجد مسكنه وعائلته و يحصل على الإقامة في الدولة بسبب عمله، وعلى افتراض أنه يحقق دخلين : دخل من عمله في البلد ب و دخل من تأجيرها لمحلات تجارية في الدولة أ، فإنه حسب معيار الإقامة سيخضع للضريبة على مجموع مداخيله في الدولتين (دخل العمل ودخل الايجار) في الدولة ب و كذلك للضريبة على الدخل على مجموع نفس المداخيل (دخل العمل و دخل الايجار) في الدولة أ، وهو في هذه الحالة وقع في ازدواج ضريبي دولي قانوني

الحالة الثانية: إذا كان شخص مقيم في دولة ما ويحصل على دخل من دولة أخرى

إذا كان الشخص مقيماً في دولة و يزاول عمله بها، و إضافة لذلك يملك مداخيل تحول له من دولة أخرى دون أن يقيم فيها، في هذه الحالة فإن مداخيله من الدولة الأخرى ستعرض للضريبة مرتين مرة في الدولة التي تعتبر مصدر لهذه المداخيل باعتبارها حققت داخل اقليمها و مرة أخرى في الدولة التي يقيم فيها الشخص باعتبارها دولة الإقامة وتفرض على المقيمين ضريبة على مجموع مداخيلهم. مثال: لنفرض أن شخص مقيم في الدولة A وقام بتوظيف أمواله عن طريق شراء سندات من شركة في الدولة B ، في هذه الحالة سيخضع للضريبة كما يلي:

- في الدولة : A والتي تعتبر موطن إقامته سيخضع للضريبة على مجموع مداخيله التي يحققها داخل

وخارج الدولة – A.

في الدولة : B فإن هذا الشخص سيخضع للضريبة على فوائد السندات التي تحول له من الشركة الواقعة في الدولة B. و لهذا يتعرض دخل هذا الشخص المتأتي من فوائد السندات للازدواج الضريبي القانوني، فهو يدفع عليه ضريبة في بلد المصدر (مصدر الدخل) وفي بلد اقامته.

ب/ الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي

يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي على المستوى الدولي عندما يخضع مكلفين مختلفين إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي و من طرف أكثر من دولة، و عليه فإن الازدواج الضريبي الاقتصادي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة حيث تدفع الضريبة من طرف مكلفين مختلفين لكن بالنسبة لنفس الأساس الضريبي مثال: إذا امتلك مكلف بالضريبة حصص أسهم أو سندات من شركة خارج بلده، هذه الأخيرة ستحول له الأرباح، في هذه الحالة سيخضع للضريبة على دخله الذي هو عبارة عن مداخيل رؤوس أموال منقولة (IRG)،

ونفس الأرباح قبل أن تحول له كانت قد دفعت عليها الشركة ضريبة على الأرباح (IBS) في البلد الآخر، وبالتالي ستكون نفس المادة قد خضعت لضريبتين متشابهتين وعلى نفس الوعاء و في نفس الفترة ، و لكن لم يدفعها نفس المكلف فمرة تحملتها الشركة و مرة تحملها الشخص

ثانيا: المعيار الثاني للازدواج الضريبي الدولي المقصود وغير المقصود

أ/الازدواج الضريبي الدولي المقصود :

يكون الازدواج الضريبي الدولي مقصودا إذا ما اتجهت نية المشرع و إرادته إلى إحداثه ، وذلك لأهداف معينة منها:
- الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية وذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أو لرفض استثمارها في .مشروعات
قد ترى الحكومة أنه يجب تمويلها برؤوس أموال وطنية –منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية، نظرا للحاجة إليها
في تمويل المشروعات الوطنية

–.تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية.

ب/ الازدواج الضريبي الدولي غير المقصود :

في حالة فرض نفس الضريبة على دخل مؤسسة ما وعلى .و يمكن القول أن الازدواج الضريبي الدولي غير مقصود يتم بالنظر لوضع كل دولة لأحكامها فروعها الضريبية طبقا لظروفها المالية والاقتصادية الخاصة دون مراعاة التشريعات القائمة في الدول الأخرى خاصة فيما يتعلق بأساس فرض الضريبة و تحديد الواقعة المنشئة لها.

الفرع الثالث /أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي :

إن ممارسة الدول لسيادتها الضريبية حتى خارج إقليمها، وفي ظل انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية و تشابك العلاقات الاقتصادية الدولية برزت مشكلة ازدواج ضريبي دولي، و يمكن التفصيل في الأسباب التالية:

أ/اختلاف معايير الإخضاع الضريبي:

ان الاختلاف المتجسد في تطبيق القانون الضريبي يمكن إرجاعه إلى اختلاف المبدأ المتبع في الإخضاع للضريبة بين الدول، حيث تختلف الدول في نوع المبدأ أو الأساس المعتمد عليه في الإخضاع للضريبة، و يمكن ذكر أبرز المعايير المعتمدة لتحديد الإخضاع الضريبي، في الضوابط التالية :

1/ ضابط الجنسية (التبعية السياسية):

تتبع بعض الدول رابط الجنسية كأساس للالتزام بدفع الضريبة، حيث تعتبر الجنسية رابطة قانونية بين الشخص والدولة تجعل الشخص بمركز تابع للدولة تقرر له الحقوق وتحمله التزامات، ودفع الضريبة يعد واحدا من بين تلك الالتزامات، بصرف النظر عن موطن إقامته، و بالنسبة لجميع مداخلهم بصرف النظر عن مصدرها .

2/ ضابط الإقامة (التبعية الاجتماعية):

و تحقق باستناد الدول إلى مبدأ التبعية الاجتماعية حيث يقر هذا المبدأ حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه المداخل . و يمكن استخدام مصطلح موطن التكليف للدلالة على مكان إقامة المكلف . وبمفهوم التشريعات الضريبية هو إقامة الشخص في مكان ما إقامة دائمية على وجه الاعتياد، و تتحقق الإقامة الفعلية إذا ما توافرت نية البقاء والاستقرار في ذلك المكان

3/ ضابط المصدر (التبعية الاقتصادية):

وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم. يتخذ هذا المبدأ من مكان نشوء الدخل أو الربح أساساً للخضوع للضريبة، حيث يعتبر مكان نشوء الدخل أو الربح سبباً كافياً لفرض الضريبة

إن اختلاف الدول في تطبيق المعيار المتخذ كأساس لفرض الضريبة ما بين اعتماد ضابط الجنسية بغض النظر عن إقامة الشخص، وبين اعتماد البعض الآخر على معيار الإقليمية القائم على أساس التبعية الاقتصادية بغض النظر عن مصدر الدخل والأرباح، ومنها من اتخذ من معيار الإقامة والمواطن أساساً لتحديد خضوع الدخل أو الربح للضريبة من عدمه، وفي ظل تمسك كل دولة بمبدأ سيادتها الضريبية المطلقة فسيبقى هذا سبباً رئيسياً مباشراً يؤدي إلى تحقيق ازدواج الضريبي الدولي غير المقصود، بخضوع المكلف بالضريبة لأكثر من ضريبة على نفس الوعاء لا لقصد والمعتمدة من قبل. نما لاختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي الدول

4/ تباين الشرائع الوطنية المختلفة في تفسير الاصطلاحات الفنية :

يقصد بذلك تباين الشرائع الوطنية المختلفة في تفسير الاصطلاحات في الميدان الضريبي ، وأفضل مثال على ذلك هو اختلافات التشريعات الضريبية في معظم الدول حول مجموعة من المفاهيم كالإقامة ، المواطن والمنشأة المستقرة، حيث تتباين الشرائع الضريبية الوطنية المختلفة في تحديد المواطن إذ يستند بعضها على فكرة الإقامة الرئيسية بينما يستند البعض

5/ تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول :

أكثر الأسباب أهمية حيث تأخذ ببعض الدول النظام الشخصي الكلي في تأسيس ضرائب الدخل (الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على الدخل الإجمالي (و بعض الدول بالنظام النوعي (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، الضريبة على المداخيل الفلاحية، الضريبة على المداخيل العقارية...) و تأخذ بعض الدول بنظام مركب بين النظامين السابقين، و هذا التباين بين الدول بولد ازدواجا ضريبيا حيث يخضع الوعاء الواحد إلى ضريبة نوعية في بلد المصدر، وضريبة عامة في .بلد المواطن.

الفرع الرابع / آثار الازدواج الضريبي الدولي:

على الرغم من مشروعية الازدواج الضريبي الدولي، الذي يستمد هذه المشروعية من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها وعلى الأموال والدخول المحققة داخلها، إلا أن ذلك لا يخفي ما يترتب عنه من آثار سلبية متباينة الخطورة، سواء كانت هذه الآثار على المستثمرين و المبادلات الدولية، أو على النظام الضريبي للدول في حد ذاتها، وسنحاول ادراج بعض الآثار المباشرة في النقاط التالية :

-عرقلة حركة انتقال رؤوس الأموال الأجنبية:

يعتبر الازدواج الضريبي الدولي، عقبة أمام انسياب رؤوس الأموال الأجنبية إلى مختلف الدول للاستثمار فيها، لأن خضوع المستثمر لنفس الضرائب ، على نفس الدخل، في بلد إقامته، و كذلك في البلد الذي يمارس فيه نشاطا، سيؤدي إلى تراكم الضرائب المستحقة على نفس الدخل، و ثقل العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر، مما يؤدي إلى تقليص العوائد التي كان يأمل في تحقيقها، الشيء الذي يجعل المستثمر يحجم عن إعادة استثمار تلك العوائد، و يكون عائقا أمام انتقال رؤوس الأموال بين مختلف الدول.

-هروب رؤوس الأموال ونزوحها: يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى هروب رؤوس الأموال إلى الدول التي تفرض ضرائب أقل أو تنعدم فيها الضرائب ، الأمر الذي ينجم عنه التوزيع غير المتوازن لرؤوس الأموال وتمركزها في مناطق معينة ما ينعكس سلبا على الدول الأخرى ويجعلها في حاجة إلى استثمارات ورؤوس أموال لتمويل مشاريعها وتغطية نفقاتها كما هو الحال بالنسبة للدول النامية.

-النيل من مبدأ العدالة الضريبية:

إن الازدواج الضريبي الدولي يؤدي إلى توزيع عبء الضريبة توزيعا غير عادل بين الممولين الذين يحققون دخولا خارج بلدانهم، و الممولين 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

-تشجيع التهرب الضريبي :

إذ يمكن أن يقوم المكلفون بالضريبة، عند تحملهم لعبء ضريبي كبير، ناتج عن ازدواج ضريبي، بمحاولة التخلص من كامل أو جزء من الضريبة المستحقة عليهم، باستخدام العديد من الأساليب المشروعة و غير المشروعة، مما يؤدي إلى تخفيض حصيلة الضريبة.

المطلب الثاني: الآليات الدولية لمعالجة الازدواج الضريبي

إذا كانت الأنظمة الضريبية في مختلف دول العالم تحدد قواعد التجريم و العقاب على المخالفات الضريبية و تحدد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، و الجهات القضائية و الإدارية المختصة بالنظر في الغش الضريبي، فإن التعاون الدولي يعتمد آليات متعددة في مواجهة التهرب الضريبي على النطاق الدولي، أهمها التنسيق الضريبي و معاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني (المساواة في المعاملة) والشفافية الجبائية والمصرفية وتبادل المعلومات و التعاون في مجال التحصيل الضريبي

الفرع لأول: التنسيق الضريبي والمساواة في المعاملة

أولا التنسيق الضريبي:

يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، و يتمثل في تنسيق النظم و التشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة و متقاربة، الأمر الذي يساوي بين مناخ الاستثمار في تلك الدول. و إذا كانت بعض الدول تسعى إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية عن طريق الحوافز الجبائية الممنوحة للمستثمرين الأجانب فإن تنسيق السياسات الجبائية يؤدي إلى تحقيق ميزات

اقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي و تشجيع الاستثمارات المشتركة و تنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة

ثانيا: المساواة في المعاملة

تنص أغلب الاتفاقيات الجبائية الثنائية على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لكلا الدولتين في مجال الخضوع للضريبة، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئا ضريبيا أكثر مما يتحمله حاملون لجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية. من شأن احترام مبدأ المساواة في المعاملة تشجيع المستثمرين الأجانب على الاستثمار في الدول المضيفة التي تمكنهم قوانينها من تجنب الإزدواج الضريبي الذي ينشأ أساسا نتيجة اختلاف ضوابط الخضوع للضريبة في الدولتين، فبعض الدول تعتمد ضابط الجنسية بينما تعتمد دول أخرى ضابط الإقامة ، أو ضابط مصدر الدخل، و من شأن هذا الاختلاف أن يرتب على المستثمر دفع ضريبتين على نفس الثروة أو نفس الدخل، و من جهة أخرى تتمكن الدولتين من تجنب عدم خضوع المستثمر للضريبة في أي منهما نتيجة اختلاف الضابط أو المعيار الذي تفرض الضريبة على أساسه

الفرع الثاني : الشفافية الضريبية والمصرفية

أولا الشفافية الضريبية:

تعني الشفافية الضريبية تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين و الأنظمة و التعليمات الضريبية ، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم. و تكمن أهمية الشفافية الضريبية في أنها وسيلة ناجعة للحد من الفساد الإداري، حيث إن موظف السلطة المالية لا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة ، كما تخفض تكلفة فرض الضريبة الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة، وتعزز عنصر المسائلة و زيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جلب الاستثمارات الأجنبية.

ثانيا: الشفافية المصرفية:

نتيجة تزايد الأعمال الجرمية العابرة للحدود و اتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية أضحى مطلب الشفافية المصرفية ملحا لأجل حماية التعاملات الاقتصادية وتمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة والمداخيل. وكان من أهم ما سعت لهذا الغرض عمدت أغلب الدول إلى سن قوانين الشفافية المصرفية إليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي هو ضرورة تضمين الاتفاقيات الثنائية بنودا تتعلق بالشفافية المصرفية، بل وإتاحة تداول البيانات المصرفية المتعلقة بالسحب والإيداع والأرباح والمداخيل والفوائد والمبيعات بين الإدارات الضريبية على نطاق دولي رغم المعارضة التي يلقاها هذا الخيار من عدة دول كسويسرا

الفرع الثالث المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي:

نظرا للنقائص التي اعترت أغلب الاتفاقيات الثنائية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي و الحد من التهرب الضريبي عملت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على إبرام اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي التي دخلت حيز النفاذ في 01 جوان 2011 واستوتحت أغلب نصوصها من قانون الضرائب الأمريكي (فاتكا) ، فكان من أهم بنودها تحديد نطاق المساعدة الإدارية المتبادلة، حيث حددت المادة الأولى من الاتفاقية نطاق المساعدة المتبادلة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية والتفتيش الضريبي المشترك والتحصيل الضريبي وتبادل البيانات. وحددت المواد 5 و6 و7 وأساليب تبادل المعلومات بناء على الطلب أو بصورة تلقائية بمجرد استفادة المكلف من تخفيضات أو إعفاءات جبائية في إحدى الدول الأطراف في الاتفاقية، بينما تركت المواد 8 و9 حرية الموافقة أو الرفض للتفتيش الضريبي المشترك إلى السلطات المختصة في كل دولة مراعاة لمبدأ السيادة الضريبية و إقليمية الضريبة و بالنظر لأهمية حماية المعلومات الخاصة للمكلف و أسرارته التجارية والصناعية نصت الاتفاقية الإطارية على واجب حماية خصوصيات المكلف و عدم استغلالها إلا لأغراض جبائية بحتة