



جامعة 08 ماي 1945 قالمة



كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق تخصص قانون عام

مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في القانون

مدى انعكاس النصوص القانونية الدولية على التشريع الجبائي في الجزائر

تحت إشراف

إعداد الطلبة:

الدكتور: ميهوبي مراد

1/ حديدي ریحانة

2/ عبداوي أسماء

تشكيل لجنة المناقشة

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصفة
1	فنيديس أحمد	جامعة 08 ماي 1945 قالمة	استاذ التعليم العالي	رئيسا
2	ميهوبي مراد	جامعة 08 ماي 1945 قالمة	استاذ محاضر (أ)	مشرفا
3	فلكاوي مريم	جامعة 08 ماي 1945 قالمة	استاذ محاضر (أ)	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

## شكر و عرفان

الحمد لله الذي بعونه تم الصالحات، الحمد لله الذي وفقنا في طلب العلم والى ما

يجب ويرض.

نسأل الله العلي القدير التوفيق والإخلاص في أعمالنا كلها.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى أساتذتي الكرام، الذين لم يخلوا علي بكرهم

ودعهم وجزيل عطائهم.

أتقدم بكل كلمات التقدير والعرفان، إلى أساتذتي وقدي، إلى صاحب المهمة

العالية، والخلق السامي، إلى مشرفي الأستاذ: مراد ميهوي الذي كان لي

نعم الملقن في توجيهاته ونصائحه.

كما أتقدم بباقة مكللة بالشكر والعرفان إلى جميع من ساعدني من قريب أو بعيد

في إنجاز هذا العمل إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل المتواضع.

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

و الصلاة و سلام على اشرف المرسلين سيد الخلق أجمعين

سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم

اهدي هذا العنل المتواضع لأمي و أبي أطال الله في عمرهما و

إلى روح أخي الغالي " رامي " و إلى كل إخواتي و إلى زوجي

حفظه الله و أبنائي " مريم و إياد "

# إهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد الى والداي حفظهم الله  
الى من سهل لي الصعاب زوجي الغالي الذي كان خير سند  
ومعين في هذا العمل لولاه لما وقفت هذه الوقفة المشرفة  
إلى ابنائي قرة عيني: عبد المؤمن، ملك، ماريا اهدي لهم هذا  
العمل المتواضع متمنية أن يكون حافز لهم في مشوارهم  
الدراسي بإذن الله

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## مقدمة

نظرا لوجود العديد من المشاكل الضريبية الدولية هذا ما ادى الى ضرورة البحث عن الحل الامثل والذي يكون عن طريق توقيع اتفاقيات جبائية بين الدول بغية التنظيم المعاملات الجبائية فيما بينها.

اتفاقية الدولية تصاغ عن طريق معاهدات الدولية تتم بين أشخاص المجتمع الدولي ويكون موضوعها متعلق بالضرائب بصفة مباشرة أو غير مباشرة و تكمن أهمية هذه الاتفاقيات الدولية في تجنب و مكافحة الازدواج والتهرب الضريبي.

هنالك العديد من انواع للاتفاقيات الدولية ومنها ما يتعلق بمسائل الضريبية بحثة واخرى تتعلق بمسائل غير ضريبية، لكنها تشمل احكاما تتعلق بالضرائب.

ترجع الأسباب الرئيسية للجوء للاتفاقيات الدولي الى كومة التغيرات والتحولت التي طرأت على العالم و التي تتمثل اساسا في ظاهره العولمة وما ينتج عنها من انعكاسات مؤثرة على الاستثمارات والصفقات الدولية

والجزائر على غرار الدول الاخرى تسعى في ظل الانفتاح الاقتصادي ورغبة في زيادة الاستثمارات والصفقات العابره للحدود وقعت مجموعة من الاتفاقيات سواء كانت ثنائية او جماعية قصد البحث عن خلاص من المشاكل الضريبية ( الأزواج الضريبي و التهرب الضريبي ).

وحتى تصبح الاتفاقية ساريه المفعول لابد ان تستوي كافة الشروط اللازمة لابرامها وهذا بهذا تصبح

أداة من أدوات العلاقات الدولية

## مقدمة

### أهمية الموضوع:

و نظرا لأهمية الضرائب في بلادنا أردنا معرفة مدى التطور الذي رافق النظام الضريبي في الجزائر بشكل عام والمجال الضريبي بشكل خاص والدور الذي لعبته الانظمة الدولية لتجنب الازدواج الضريبي من خلال العمل على تعديل القوانين التي أدت إلى ظهور الازدواج الضريبي.

### أهداف الموضوع:

من بين الأهداف التي تسعى دراستنا لتحقيقها هو تسليط الضوء على موضوع النظم الجبائية من خلال دراستنا لمختلف جوانبه سواء ما تعلق منها بالجانب المفاهيمي أو الجانب الإجرائي الذي تم وضعه قصد معرفة مدى انعكاسات النظم الجبائية الدولية على النظام الجبائي الجزائري.

كما نطمح من خلال دراستنا هذه إلى التوصل لنتائج وتوصيات من شأنها توعية المجتمع الدولي عموما و الوطني خصوصا بضرورة الحد من المشاكل الضريبية.

### أسباب إختيار الموضوع:

تم إختيارنا لهذا الموضوع كونه نابع من مدى الأهتمام الواسع النطاق على المستوى الدولي و الوطني للمشاكل الضريبية و الجهود المبذولة من طرف الدول في سبيل الحد منها لأنها تتطلب حلول موحدة.

## مقدمة

و كون النظم الجبائية أصبحت إنشغالا كبيرا لدى جميع الدول النامية و المتقدمة، فقد كان طبيعيا أن يتدخل الباحثون بالدراسة ليتجاوبو مع هذه الإنشغالات المجتمعية ويصبح هدفهم تغيير الواقع المترتب عن هذه المظاهر السلبية.

### الصعوبات:

ومن خلال دراستنا لموضوعنا صادفتنا بعض الصعوبات والتي نذكر أبرزها وهي ندرة المراجع المتخصصة في موضوعنا بإعتباره موضوع مركب ، حيث اعتمدنا المراجع العامة، إلى جانب المذكرات وكذا المقالات القانونية التي نتحدث بهذا الخصوص.

### الدراسات السابقة:

- البشير بركات " الإزدواج الجبائي الدولي والاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض في هذا الميدان " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق تخصص قانون دولي و علاقات دولية جامعة الجزائر سنة 2014/2015 هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي في القضاء على الازدواج الضريبي الدولي و من ثم تشجيع الاستثمارات الأجنبية من خلال معرفة مدى استفادة السلطات الضريبية من الاتفاقيات الموقعة مع بعض الدول لتجنب الازدواج الضريبي الدولي وإمكانية تفعيل هذه الاتفاقيات بشكل يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية وتشجيع الاستثمار الأجنبي.

- جازية أمير، " المنظومة الجبائية في الجزائر: المشاكل وضرورة الإصلاح " مجلة الدراسات جبائية، مجلد 7 ، عدد 2 ، 2018 ، يهدف هذا المقال مدم نجاعة الإصلاحات الضريبية التي انتهجتها الجزائر منذ التسعينات، وذلك من خلال عرض حصيلة الضرائب المستحدثة من ضريبة على الدخل الإجمالي

## مقدمة

وضرائب على أرباح الشركات ورسوم على القيمة المضافة، التي اثبتت الدراسات أهمية مساهمتها في  
حصيلة الجباية العادية.

### الإشكالية:

إن دراسة موضوع مدى انعكاسات النظم الدولية الجبائية على النظام الجبائي الجزائري تقضي للوقوف  
أولا على مضمون النظام الجبائي الجزائري و الدولي ، أهم المشاكل الضريبية التي تواجه العالم بصفة  
عامة و الجزائر بصفة خاصة و على هذا الأساس يجدر بنا طرح الإشكال التالي:

### الإشكالية الرئيسية :

ما مدى تأثير النصوص الجبائية الدولية على التشريع الجبائي الجزائري ؟

### الأشكاليات الفرعية:

- ما مفهوم الإتفاقيات الدولية الجبائية؟

- ما هي الآليات الدولية المعتمدة في علاج الإزدواج الضريبي والحد منه؟

### المنهج:

للإحاطة أكثر بكافة الجوانب تم الإعتماد على آليات المنهج الوصفي بإعتباره المناسب لهذه الدراسة و  
ذلك في تحليل النصوص القانونية والنقد و التقويم .

### تقسيم الموضوع:

لننتهي في الأخير إلى تقسيم بحثنا المتواضع قصد دراسته ومعالجته إلى فصلين

## مقدمة

---

حيث جاء الفصل الأول بعنوان : ماهية الإتفاقيات الجبائية الدولية و أسباب اللجوء اليها والذي تضمن بدوره مبحثين، المبحث الأول بعنوان : ماهية الإتفاقيات الجبائية الدولية والمبحث الثاني بعنوان: أسباب اللجوء الى الاتفاقيات الجبائية الدولية.

بينما تناولنا في الفصل الثاني جاء بعنوان: الفصل الثاني: فاعلية النظام الجبائي الجزائري مع الاتفاقيات الدولية الجبائية والذي تضمن أيضا مبحثين، الأول بعنوان: الجهود المبذولة لتطوير الاتفاقيات الدولية الجبائية و نطاق تطبيقها ، والمبحث الثاني بعنوان :فاعلية النظام الجبائي الجزائري في ظل مشاكل الجبائية الدولية .

الفصل الأول : ماهية الإتفاقيات الجبائية  
الدولية و أسباب اللجوء اليها

مع شعور الدول و المنظمات بضرورة إيجاد حل للمشاكل الضريبية الدولية، سعت جاهدة للتخلص منها فأنشأت الإتفاقيات الجبائية الدولية لتنظيم العلاقات الجبائية الدولية و لمواجهة القضايا الضريبية المطروحة ، و بذلك ظهر هذا القانون إلى الوجود و صيغت معالمه و ترسخت مبادئه على أرض الواقع و أصبح من القوانين العامة.

فرضت التحولات التي أنتجتها العولمة مؤخرا على الدول ضرورة الاندماج في المعطيات الجديدة بوجوب الانضمام و الاندماج في التكتلات الاقتصادية الدولية و الإقليمية ، و هو ما ينعكس على أنظمتها الضريبية التي تصف جزءا كبيرا من علاقاتها الدولية، و بالتالي وجب تطوير هذه الانظمة و تنسيقها مع المتطلبات الحديثة للعولمة و الاندماج الدولي، لذلك تسعى معظم الدول إلى تشكيل أنظمة ضريبية تسمح لها بالاندماج من جهة و التكيف من المتطلبات الدولية ، و يظهر في هذا المجال مدى قدرة نظامها و فعاليته على التماسك أمام هذه التحديات.

و قد تناولنا في هذا الفصل:

المبحث الأول: ماهية الإتفاقيات الدولية الجبائية

المبحث الثاني: أسباب اللجوء للإتفاقيات الدولية الجبائية

### المبحث الأول: ماهية الإتفاقيات الدولية الجبائية

الاتفاق الدولي هو اتفاق إرادة دولتين أو أكثر على إحداث آثار قانونية معينة وفقا لقواعد القانون الدولي، فتعد الإتفاقيات الجبائية الدولية مصدرا هاما من مصادر القانون الجبائي الدولي، إذ توفر إلى جانب القوانين الداخلية للدول قواعد لتنظيم العلاقات الضريبية بين الدول، و إيجاد حلول على المستوى الدولي، و لا شك أن دراسة الإتفاقيات الضريبية تتطلب في البداية تعريفها وأهدافها وأهميتها، و انواعها .

#### المطلب الأول: مفهوم الإتفاقيات الدولية الجبائية

الإتفاقيات الجبائية عبارة عن معاهدات دولية تتم بين أشخاص القانون الدولي، و لقد عملت عدة دول على صياغة اتفاقيات نموذجية تسترشد بها الدول عند صياغة اتفاقياتها الضريبية.

#### الفرع الأول: تعريف الإتفاقيات الدولية الجبائية

يُقصد بالاتفاقيات الجبائية الدولية بأنها: "كل اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي"، فالإتفاقيات الجبائية الدولية هي عبارة عن تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي فالمقصود بها هي تلك الإتفاقيات التي تقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب خاصة على الدخل والثروات.<sup>1</sup>

تعتبر الإتفاقيات الجبائية الدولية مصدرا مهما من مصادر الجباية الدولية، إلى جانب القوانين الداخلية، حيث تهدف الجباية الدولية إلى تحديد شروط فرض الضريبة على العمليات الدولية، أي تلك العمليات التي يقوم بها شخص مقيم في دولة ما داخل إقليم دولة أخرى، أو مع شخص مقيم في دولة أخرى.

ولا يعتبر موضوع جباية دولية إلا إذا كان الأساس الضريبي كالدخل أو الثروة خاضعا للضريبة من طرف سلطتين ضريبيتين مختلفتين أو أكثر، بحيث ترى كل سلطة أن ذلك الأساس لا يدخل في مجال اختصاصها الضريبي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales : Gente études pratiques, édition Francis Leflavre, 4 éme édition, Paris, p 20.

<sup>2</sup> مجدولين أنكر، " أهمية الإتفاقيات الدولية في الشريعات و القوانين الداخلية " مجلة المنارة للدراسات القانونية و الإدارية، عدد خاص بالضريبة، 2019، ص 55.

كما تهدف إلى تحديد فرض الضريبة على العمليات الدولية، أي كل العمليات التي يقوم بها الشخص المقيم في دولة ما، داخل إقليم دولة أخرى أو مع شخص في دولة أخرى، كما أن الحديث عن الجباية الدولية لا يمكن الحديث عنها إلا إذا كان الأساس الضريبي كالدخل أو الثروة خاضعا للضريبة من طرف سلطتين مختلفتين أو أكثر، بحيث ترى كل سلطة أن ذلك الأساس يدخل في مجال اختصاصها الضريبي.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: أهمية الاتفاقيات الجبائية

تسعى الاتفاقيات الجبائية إلى إيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي و التي يمكن حصرها في هدفين رئيسيين هما:

- تجنب الإزدواج الضريبي الذي يثقل كاهل المكلف بالضريبة فيؤدي التعاون الضريبي إلى تشجيع حركة الاستثمار و تداول رؤوس الأموال بين البلدين أو البلدان المعنية بالاتفاقية الدولية، و ذلك بتحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية وفق ما يسمى بتوزيع الاختصاص الضريبي.
- مكافحة التهرب الضريبي الذي يثقل كاهل الاقتصاديات و ذلك بواسطة تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين و تبادل المساعدة في مجال تحصيل الضريبة.
- بالنظر للثغرات التي تولدت عن اتساع حركة التجارة الدولية و اعتماد الشركات متعددة الجنسيات تخطيطا ضريبيا مكنها من تجنب مبالغ هائلة من الضريبة على نشاطها، أخذ موضوع التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي أهمية خاصة بالنسبة للدول المتقدمة و الدول النامية على السواء.<sup>4</sup>
- في هذا الإطار اتخذت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) عدة مبادرات لتنسيق التعاون بين دول المنظمة من جهة و بينها و بين بقية الدول من جهة أخرى، باعتمادها نمونجا للاتفاقيات الجبائية المتعلقة بالدخل و الثروة يأخذ في الاعتبار تبادل المعلومات و التعاون من أجل تحصيل الضريبة، كما يجري منذ عام 2013 التنسيق بين دول المنظمة في إطار المنتدى

<sup>3</sup> مجدولين أنكر، مرجع سابق، ص 55.

<sup>4</sup> مهداوي عبد القادر، " لآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة دفاتر السياسة و القانون، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص 5.

العالمي للشفافية و تبادل المعلومات لأغراض جبائية للبحث عن الحلول التي من شأنها معالجة الاختلالات التي يعانها النظام الجبائي الدولي، و تقديم المساعدة للدول النامية من أجل تطوير إدارتها الضريبية و تبادل المعلومات الجبائية وفقا للاتفاقيات الجبائية.<sup>5</sup>

- تمثل المعاهدات الضريبية جانبا هاما من القواعد الضريبية الدولية لكثير من البلدان، هناك حاليا أكثر من 3000 معاهدة ثنائية نافذة بشأن الضريبة على الدخل، وتعتبر المعاهدات بموجب المادة 26 من اتفاقية فيينا، ملزمة للدول المتعاقدة و على هذه الأخيرة تنفيذها بحسن النية، و هذا هو مبدأ العقد شريعة المتعاقدين و إذا لم يحترم بلد ما المعاهدات الضريبية التي يلتزم بها، فقد تجد البلدان الأخرى أنه ليس لها مصلحة في الدخول معه في معاهدات ضريبية ويعتبر مبدأ المعاملة بالمثل مبدأ أساسيا في المعاهدات الضريبية.

- تعتبر الإتفاقيات الجبائية أداة قانونية فعالة ليس فقط لتفادي الازدواج الضريبي على المستوى الدولي، إنما أيضا المكافحة للتهرب و الغش الضريبي الدولي من خلال تبادل المعلومات الضريبية حول المكلفين بين الدول المتعاقدة والمساعدة المتبادلة تحليل الضرائب.

- تكمن أيضا أهمية الإتفاقيات الجبائية في معالجة التباينات بين قواعد التنازع المدرجة في قوانين الدولتين المعنيتين بالتعاون الضريبي، انطلاقا من قاعدة سمو المعاهدات الدولية على القانون

الداخلي.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> مهداوي عبد القادر، مرجع سابق، ص 6.

<sup>6</sup> بن أحمد مهديّة ، معريش فايزة، " معالجة الإزدواج الضريبي الدولي و الإتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض الدول الأخرى"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية، التسيير و العلوم التجارية ،جامعة محمد البشير الإبراهيمي . برج بوعريبيج ، 2021/2020، ص 27.

### الفرع الثالث: أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية

تسعى الاتفاقيات الجبائية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إن الهدف الأساسي للدول من وراء إبرام اتفاقيات جبائية دولية، هو تفادي حدوث مشكلة ازدواج ضريبي دولي والتهرب الضريبي الدولي من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة في الاتفاقية، حيث يمكن أن يمنح الحق في فرض الضريبة لإحدى الدولتين فقط سواء كانت دولة إقامة المكلف أو الدولة مصدر الدخل وفي هذه الحالة فإنه يتم القضاء كلياً على تلك المشكلة، وإما أن يوزع الحق في فرض الضريبة على كلا الدولتين مع الاتفاق على طرق وتقنيات لمعالجة الازدواج الضريبي كإعفاء المكلف من دفع الضريبة في دولة إقامته بالنسبة لدخل حققه في دولة أخرى.
- محاربة كل من التهرب الضريبي والازدواج الضريبي الدوليين عن طريق تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين، بالإضافة إلى تقديم الدول المتعاقدة لبعضها البعض المساعدة في تحصيل الضرائب.<sup>7</sup>
- ترمي المعاهدة الضريبية بوجه عام، إلى تيسير التجارة والاستثمار عبر الحدود عن طريق إزالة العقبات الضريبية أمام تلك التدفقات عبر الحدود و يضاف إلى هذا الهدف الواسع العديد من الأهداف التنفيذية الأكثر تحديداً .
- و يمكن القول بأن الهدف التنفيذي الأهم للمعاهدات الضريبية هو إزالة الازدواج الضريبي، فإذا ما فرضت ضرائب على الدخل المكتسب من التجارة والاستثمار عبر الحدود من قبل بلدين أو أكثر بدون أي تخفيف فمن البديهي أن مثل هذا الازدواج الضريبي سيكون من شأنه تثبيط التجارة

<sup>7</sup> متوفر على الموقع <https://www.maroclaw.com> تصفح في 2024/06/10 على الساعة 22:00.

والاستثمار و يرمي الكثير من الأحكام الموضوعية للمعاهدة الضريبية النموذجية إلى تحقيق هذا الهدف وعلى سبيل المثال،<sup>8</sup> تحتوي المادة 4 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على قواعد للترجيح لجعل دافع الضرائب الذي يعتبر لولا هذه القواعد مقيما في كلا البلدين، مقيما في أحد البلدين فقط لأغراض المعاهدة كما تحد هذه القواعد من الضريبة التي يفرضها بلد المصدر على أنواع معينة من الدخل أو تزيلها، وتلتزم بلدان الإقامة بتخفيف ضرائب بلد المصدر سواء عن طريق خصم الضرائب التي تجنى في الخارج أو الإعفاء من الضريبة على الدخل المتأتي من مصدر أجنبي.<sup>9</sup>

- كان تركيز المعاهدات الضريبية أصلا منصبا بشكل شبه حصري على حل مشكلة الازدواج الضريبي وكانت الشركات المتعددة الجنسيات تواجه مخاطر الازدواج الضريبي الكبير، و لم يكن يمنح التخفيف من الازدواج الضريبي سوى عدد قليل من البلدان من جانب أحادي، وكانت شبكات المعاهدات حديثة الإنشاء، بيد أن حلول معظم مشكلات الازدواج الضريبي الكبرى عن طريق المعاهدات قد صيغت في منتصف القرن العشرين، و هي الآن مقبولة بشكل روتيني من قبل الدول حينما تبرم معاهدات ضريبية ويتمثل الاستثناء الكبير الوحيد في مشكلة الازدواج الضريبي الناجم عن قيام البلدان بالتطبيق غير المتسق لأسلوب التسعير التنافسي لتحديد أسعار التحويل للمعاملات بين الأشخاص ذوي الصلة.<sup>10</sup>

- و ينبغي ألا يؤدي التركيز التاريخي على إزالة الازدواج الضريبي إلى حجب واقع أن لمعظم المعاهدات الضريبية هدفا تنفيذيا يتسم بالقدر نفسه من الأهمية.

<sup>8</sup> بن أحمد مهديّة ، معريش فايزة، مرجع سابق، ص 28.

<sup>9</sup> المادة 4 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية سنة 1946.

<sup>10</sup> مجدولين أنكر ، مرجع سابق، ص 55.

- منع التهرب من الضرائب وتجنب ازدواج الإعفاء الضريبي وبعبارة أخرى، فإن المبدأ الأساسي يتمثل في أنه ينبغي تطبيق المعاهدات لضمان فرض الضرائب على الدخل مرة واحدة فحسب.<sup>11</sup>

### المطلب الثاني: أنواع الاتفاقيات الدولية الجبائية

هناك عدة أنواع من المعاهدات الضريبية التي تتناول القضايا الضريبية فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى الدول التي تفرض الضريبة على التركات أو الميراث معاهدات ترمي إلى القضاء على الازدواج الضريبي، فبالإضافة إلى ذلك قامت العديد من الدول التوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية و تتناول هذه الاتفاقية قضايا ضريبية إدارية كتبادل المعلومات و المساعدة في تحصل الضرائب وتسوية المنازعات.

بالإضافة إلى ذلك هناك عدة أنواع من المعاهدات التي تتعامل في المقام الأول مع مسائل غير ضريبية لكنها تشمل أحكاما تتعلق بالضرائب وتشمل هذه الاتفاقيات غير الضريبية:

اتفاقيات النقل الجوي ومعاهدة التجارة والاستثمار، كالاتفاق المنظم المنظمة التجارة العالمية، وغالبا ما تحتوي هذه الاتفاقيات على أحكام استثنائية تبين على أن قضايا تتعلق بضريبة الدخل تعالج حصرا بموجب معاهدة ضريبة الدخل المبرمة بين البلدان.<sup>12</sup>

و ثمة تطور مهم حدث مؤخرا يتمثل في تكاثر الاتفاقات المتعلقة بتبادل المعلومات الضريبية و تقوم بإبرام هذه الاتفاقيات عادة البلدان ذات الضرائب المرتفعة مع البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو ليست لديها ضرائب و التي ليس واردا أن يكون لها معها معاهدات ضريبية و يوجه عام، تتطلب هذه الاتفاقيات من البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو التي ليس لديها ضرائب أو تتبادل المعلومات على نفس النحو

<sup>11</sup> بن أحمد مهدية ، معريش فايضة، مرجع سابق، ص 28.

<sup>12</sup> مرجع نفسه، ص 44.

المنصوص في المادة 26 ( تبادل المعلومات ) من الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وتجدر الإشارة إلى أن هناك عدة منظمات أهمها OCDE ومنظمات أخرى كمنظمة الأمم المتحدة ومجلس الاتحاد الأوروبي، كلها توعي بتبادل المعلومات مع الجنات الضريبية وعقدت اجتماعات كبيرة مع كبار الاقتصاديين المتخصصين في الضريبة لمواجهة التهرب الضريبي.<sup>13</sup>

### المبحث الثاني: أسباب اللجوء للإتفاقيات الدولية الجبائية

منذ سنوات عديدة طرأت على العالم تغيرات و تحولات كثيرة، جعلته يسير نحو مصير موحد، لتسمى هذه التحولات بظاهرة العولمة على مختلف الأصعدة، و هي تعني جعل دول العالم تتميز بمبادئ و مظاهر موحدة في شتى المجالات.

إن انعكاس النظم الضريبية للدول على الاستثمارات الدولية يسجل العديد من المشاكل، من أبرزها الازدواج الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الدولي نتيجة تمسك الدول لسيادتها الضريبية و هو ما ، يشكل عقبة في وجه هذه الاستثمارات و التبادلات، التي لا تستطيع تحمل عبء الضريبة أكثر من مرة .

#### المطلب الأول: أصل المشاكل الجبائية الدولية

ظهور العولمة السياسية والاقتصادية الأمر الذي وضع الدول في وضع حذر اتجاه هذه المبادئ، خاصة إذا كانت تمس بمصالحها الداخلية وظهرت مشاكل عديدة لها حدين هما توحيد العالم بالمبادئ الجديدة من جهة و خرق السيادة الوطنية للدول من جهة أخرى، ومن بين هذه المشاكل صعوبة فرض السيادة الضريبية للدول على المعاملات الاقتصادية.

<sup>13</sup> زهرة حبو، " التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 01 العدد الأول،

2011، ص 431.

### الفرع الأول: العولمة الإقتصادية

أن العولمة الاقتصادية تتسم بتحرير التجارة والمعاملات الاقتصادية من أي قيود تنظيمية، و بالتالي انطلقت المشاكل الضريبية من كيفية فرض الدولة لسيادتها الضريبية مع ظهور و انتشار العولمة بمفهومها الشامل و العولمة الاقتصادية بمفهومها الخاص.

#### أولاً: تعريف العولمة الإقتصادية

إن مفهوم العولمة الاقتصادية لا يتجزأ عن التطور العام للنظام الرأسمالي ، حيث تعد العولمة حلقة من حلقات تطوره ، وقد تسارعت خلال العقود الأخيرة من القرن العشرين بسبب الثورة التقنية في مجال الاتصالات والمعلومات.

يقصد بالعولمة الاقتصادية نشر القيم الغربية في مجال الاقتصاد مثل الحرية الاقتصادية وفتح الأسواق وترك الأسعار للعرض والطلب ، وعدم تدخل الحكومات في النشاط الاقتصادي وربط اقتصاد الدول النامية بالاقتصاد العالمي ، وتعكس هذه الظاهرة زيادة حركة رؤوس الأموال وتفصح مجالاً واسعاً أمام أصحاب رؤوس الأموال لجمع المزيد من المال<sup>14</sup> .

ويرى أحمد مصطفى عمر أن العولمة الاقتصادية هي : تحول العالم إلى منظومة من العلاقات الاقتصادية المتشابكة التي تزداد تعقيداً لتحقيق سيادة نظام اقتصادي واحد يتبادل فيه العالم الاعتماد بعضه على بعضه الآخر في كل من الخامات والسلع والمنتجات والأسواق ورؤوس الأموال والعمالة والخبرة ، حيث لاقيمة لرؤوس الأموال من دون استثمارات ولاقيمة للسلع دون أسواق تستهلكها<sup>15</sup> .

<sup>14</sup> أحمد عبد العزيز، " العولمة الاقتصادية وتأثيراتها على الدول العربية"، مجلة الإقتصاد، العدد 12، 2010، ص 232.

<sup>15</sup> احمد مصطفى عمر " إعلام العولمة وتأثيرها في المستهلك " في سلسلة كتب المستقبل العربي (24) ، ط2 ، 2004

، ص163.

يمكن تعريف العولمة الاقتصادية بأنها تسهيل انتقال القوى العاملة والمعلومات والسلع والأموال بين مختلف دول العالم وتخطي الحدود الإقليمية ، واندماج الأسواق في حقول التجارة والاستثمارات المباشرة ولا بد أن نشير إلى أن العولمة الاقتصادية هي الأكثر اكتمالاً وتحققاً على أرض الواقع من العولمة الثقافية أو السياسية ، ويبدو العالم اليوم معولم اقتصادياً أكثر مما هو معولم ثقافياً أو سياسياً ، كما يبدو أن العولمة الاقتصادية تستند حالياً لاتفاقيات دولية تعقد بإرادة الدول المعنية وتوجهها مؤسسات ومنظمات دولية وشركات متعدد الجنسيات.<sup>16</sup>

### ثانياً: مبادئ و سمات العولمة الاقتصادية

للعولمة الاقتصادية مجموعة من السمات والمبادئ التي تقوم عليها لعل من أبرزها :

- التحرير المتزايد للاقتصادات والأسواق الوطنية من التدخلات الحكومية، والتحول إلى اقتصاد السوق الرأسمالي في إطار الأخذ ببرامج التثبيت الاقتصادي والتكيف الهيكلي في دول الجنوب، وفي سياق إعادة بناء الرأسمالية في دول المعسكر الاشتراكي السابق، والتراجع عن مفهوم دولة الرفاهية في العديد من الدول الرأسمالية المتقدمة .
- التسارع في معدلات نمو التجارة الدولية في السلع والخدمات، والنمو الضخم في حركات رؤوس الأموال عبر الحدود الوطنية للدول، وخاصة الأموال التي تنتقل من بلد إلى آخر، ليس بغرض الاستثمار في الأصول الانتاجية، وإنما بغرض الاستثمار في الأصول الانتاجية، وإنما بغرض اقتناص فرص الربح السريع من خلال عمليات المضاربة.
- بروز دور الشركات المتعدية الجنسية كفاعل أساسي في الانتاج والتجارة عبر الحدود، وفي البحث والتطوير التكنولوجي، وفي ابتداء نظم جديدة لإدارة الانتاج الذي يجري في مواقع متعددة من العالم.<sup>17</sup>
- ظهور تقسيم جديد للعمل على المستوى الدولي، وازدياد درجة التكامل أو الاعتماد المتبادل بين الاقتصادات الوطنية، وإن كان تكاملاً يفتقر إلى التكافؤ، وبخاصة عندما تكون أطرافه دولاً نامية من جهة، ودولاً متقدمة من جهة أخرى، الاتجاه إلى تكوين تجمعات اقتصادية اقليمية، ينظر إليها

<sup>16</sup> أحمد عبد العزيز، مرجع نفسه، ص 232.

<sup>17</sup> عاطف السيد، العولمة في ميزان الفكر، دار الكتاب المصري، العدد السادس. القاهرة، مصر، 2000، ص 53.

البعض على أنها خطوة على طريق العولمة، بينما ينظر إليها البعض الآخر على أنها أداة للحماية من أخطار العولمة .

- ظهور مجموعة من المؤسسات والهياكل التنظيمية غير القومية، والتوسع في الاتفاقيات والمعاهدات الدولية الرامية إلى تنظيم أوضاع الاقتصاد العالمي، مع تزايد الادراك بوجود مشكلات عالمية ذات طابع بعضها اقتصادي، وبعضها غير اقتصادي، وإن كانت له صلات غير مباشرة بالممارسات الاقتصادية)، ومن ثم تتطلب معالجتها عن طريق مؤسسات واليات وطنية حكومية وغير حكومية.
- تقلص سلطة الدولة الوطنية وانكماش قدرتها على رسم السياسات الاقتصادية وتنفيذها من منظور اقتصادي خالص، وذلك مع تحول بعض صلاحياتها إلى المؤسسات الدولية وإلى القطاع الخاص المحلي .
- زيادة الاعتماد المتبادل بين الدول والاقتصاديات القومية من خلال عولمة عمليات الانتاج والتسويق في كثير من الصناعات الحديثة.
- انتشار أنماط الاستهلاك البدعي والثقافة والقيم الشعبية السائدة في دول الغرب الرأسمالية، وخاصة تلك الشائعة في الولايات المتحدة الأمريكية، وهو نتيجة لما يشار إليه بـ "الغزو الثقافي".
- تزايد ظاهرة اندماج الشركات والمصارف، مما أدى إلى ظهور شركات عملاقة ومجموعات مصرفية ضخمة.<sup>18</sup>

### الفرع الثاني: إقليمية الضريبة

يمكن تحديد معنى اقليمية الضرائب كما يلي:

- خضوع كافة الأنشطة المنتجة للأرباح داخل الدولة للضريبة سواء كان القائم بالعمل وطنياً أم أجنبياً، ويبرر الفقهاء هذا المبدأ بأنه الأيسر تطبيقاً إذ من السهل على الدولة تطبيق القوانين الضريبية داخل حدودها وفرض الضريبة على الأرباح المتحققة على أراضيها حيث توفر الرعاية والأمن .

<sup>18</sup> خالد عيجولي، العولمة الاقتصادية و مؤشرات قياسها، مجلة البديل الإقتصادي، جامعة الجلفة، 2008، ص 133.

-يقصد بها تطبيق التشريع و النظام الضريبي داخل إقليم الدولة و أن لا يتعداه إلى الدول الأخرى، فيخضع بذلك للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي داخل الدولة باعتبارها صاحبة السيادة على أراضيها.

ومما سبق يمكن القول أن مبدأ اقليمية الضريبة يقتضي أن تفرض الدولة ضرائب على:

-جميع المتعاملين الطبيعيين و الخواص المقيمين فيها

-جميع الأنشطة الممارسة على أراضيها

-جميع الممتلكات المتواجدة في الدولة

-جميع المداخل و الأرباح المحققة داخل الدولة

و مبدأ اقليمية الضريبة ناجم عن استقلال الدولة و سيادتها فوق أراضيها، فكل دولة تنظر إلى مصلحتها في فرض الضريبة، و يثير هذا المبدأ أكثر من سؤال، لأنه يوجد استثمارات صناعية و تجارية و غير تجارية تمارس في أكثر من دولة، هذا ما يؤدي إلى تنازع ضريبي بين الدول من جهة و تعرض المكلفين للازدواج الضريبي من جهة اخرى.<sup>19</sup>

<sup>19</sup> مفتاح فاطمة، النظم الجبائية الدولية، محاضرات موجهة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة و جباية معمقة، جامعة جامعة ابن خلدون- تيارت - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتجارية وعلوم التسيير، 2020/2019، ص 33.

الفرع الثالث: السيادة الضريبية في ظل العولمة

أولاً: تعريف السيادة الضريبية

السيادة الضريبية هي وجه من أوجه سيادة الدولة. و تعرف بأنها سلطة الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول الناشئة للأفراد و الشركات و الهيئات التي تمارس نشاطات تدر أرباحاً، و التي تستفيد من خدمات تقدمها الدولة كاستخدام المطارات و سكك الحديد و شبكات الماء و غيرها، حيث يخضع جميع مواطنو الدولة و رعاياها و الشركات الأجنبية العاملة فيها إلى القانون الضريبي للدولة. و هذه السيادة هي سيادة مطلقة لا تخضع لأي تدخل من خارج الدولة، حيث تمارسها الدول داخل أقاليمها دون أن يمتد ذلك إلى دولة أخرى و إلا كان في ذلك اعتداء على سيادة الدولة الأخرى، و يمكن للدولة ممارسة سيادتها الضريبية دون الحاجة لسيادتها السياسية كما هو الحال مع الدول المحتلة، و تمتاز بعض الدول ذات النظام الفدرالي كالولايات المتحدة الأمريكية بسيادة ولاياتها للضرائب و ليس الدولة أي أن لكل ولاية نظام ضريبي مختلف و هذا ما يجعل الناس تتركز في ولايات معينة هرباً من الضرائب العالية<sup>20</sup>.

ثانياً: شروط السيادة الضريبية

حتى تتمتع الدولة بسيادتها الضريبية يجب توفر بعض الشروط، نذكرها كما يلي:

1. إنشاء نظام ضريبي: على أن يتميز هذا النظام بما يلي :

- أن يكون النظام الضريبي للدولة مستقلاً عن جميع الأنظمة الضريبية للدول الأخرى .

<sup>20</sup> د.سوزي عدلي نشاد: " ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على اقتصاديات الدول النامية"، منشورات الحلبي الحقوقية-الطبعة الأولى، 2008، الصفحة 23.

- أن يتم و ضع هذا النظام من طرف الأجهزة المتخصصة للدولة ضرورة وضع النصوص القانونية التي توضح كيفية فرض الضرائب على المكلفين بها .

- أن توجه الإيرادات الضريبية المحصلة من هذا النظام لتمويل ميزانية الدولة و الجماعات المحلية

## 2. قدرة الدولة على تطبيق هذا النظام داخل ترابها:

- أي أن السلطة الوطنية هي التي تملك الحق في تطبيق القانون الجبائي<sup>21</sup>.

### المطلب الثاني: الإزدواج الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الدولي

لقد ساهم التطور الحاصل في العلاقات التجارية و الإقتصادية الدولية في خلق مشاكل ضريبية

و من ضمنها الإزدواج الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الدولي ،

### الفرع الأول: الإزدواج الضريبي الدولي

يرى الخبراء الإقتصاديين أن مفهوم الإزدواج الضريبي يتخلله الكثير من الغموض .

### أولاً: تعريف الإزدواج الضريبي الدولي

الازدواج الضريبي الدولي ماهو إلا ازدواج في دفع الضريبة لكن على النطاق الدولي، و يمكن

الالمام بمفهومه التعاريف الموالية:

في الازدواج الضريبي 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.<sup>22</sup>

<sup>21</sup> مفتاح فاطمة، مرجع سابق، ص 33.

<sup>22</sup> محمد عباس محرزى: "اقتصاديات المالية العامة"، ط2 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 335.

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 مصالحها 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، و بقانون الدولة الثالثة استنادا إلى موقع المال و هكذا، و بالتالي تفرض الضريبة على هذا المكلف عن نفس المادة بواسطة سلطات الدول الثلاث.

يتحقق الازدواج الضريبي الدولي، عندما تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء و عن نفس المدة.<sup>23</sup>

### ثانيا: أسباب حدوث الإزدواج الضريبي

تتعدد أسباب الازدواج الضريبي الدولي والتي يمكن تلخيصها بما يأتي:

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي عندما يتم تطبيق الدول للتشريعات الضريبية والمالية المختلفة وممارسة حقوقها وسيادتها الضريبية والتي تتجاوز نطاق إقليمها وتمتعها بحق سيادتها في وضع نظامها الضريبي والمالي وفقاً لحاجاتها ونظامها دون مراعاة التشريعات الضريبية في غيرها من الدول مما ينطوي عليه زيادة العبء الضريبي والحد من المميزات المالية التي كان يتمتع بها الممول وبالتالي يؤثر على حركة الاستثمار الأجنبي في البلد، حيث كل دولة تتخذ المعيار المناسب لها فمنها ما يأخذ بمعيار التبعية السياسية، وأخرى تطبق معيار التبعية الاقتصادية،

<sup>23</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 335.

وثالثة تتبع معيار التبعية الاجتماعية، وإن اختلاف هذه الأسس يؤدي إلى تزاخم قوانين الضرائب لأكثر من دولة في وقت واحد على الشخص نفسه<sup>24</sup>.

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة عدم صياغة المحكمة للقوانين الضريبية، وكذلك اختلاف الدول في تفسير مدلول الاصطلاحات الضريبية وتحديدها مثل لفظ المنشأة، أو معنى الإقامة، أو شروط التوطن.

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة رغبة الدولة في زيادة الحصيلة الضريبية، مما يدفعها لفرض الضريبة أكثر من مرة أو تطبيق سياسة ضريبية تجاه بعض الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب. الدول بوجودها في المجتمع<sup>25</sup>.

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة انتشار مظاهر التجارة الدولية والتداخل الواضح في المجتمع. الدولي، ومن ثم ازدهار العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، وبالتالي سهولة انتقال الأموال عبر الدول، مما يؤدي إلى خضوع الأشخاص للضرائب في الدول التي يمارسون فيها نشاطات اقتصادية وخروج الأمر عن نطاق الدولة الواحدة مما تتعارض معه مصالح الدول.<sup>26</sup>

### ثالثا: دور الإصلاح الضريبي في التصدي للازدواج الضريبي الدولي

أن سعي المشرع الجزائري المتمثل في إصلاح الترسانة الضريبية خاصة المتعلقة منها بالضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة يهدف أساسا إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتجه في

<sup>24</sup> سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 08، العدد 01، الأردن، 2018، ص 95.

<sup>25</sup> مرجع نفسه، ص 95.

<sup>26</sup> متوفر على الموقع [https://www.alhaya.ps/ar/arch\\_page.php](https://www.alhaya.ps/ar/arch_page.php) تصفح في 2024/05/21 على الساعة

مجمها إلى إضفاء البساطة والوضوح على النظام الضريبي حتى يتماشى والمستجدات الاقتصادية العالمية بهدف تجنب الوقوع في حالات الازدواج الضريبي الدولي. والابتعاد عن التعقيد والتشعب الذي أعتبر من أهم مميزات النظام الضريبي قبل الإصلاح، الأمر الذي صعب من مهمة المصالح الجبائية أثناء تحديدها للوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، مما ساهم في تعدد حالات الازدواج الضريبي الدولي.<sup>27</sup>

الهدف الذي رمى المشرع إلى تحقيقه من خلال الإصلاح الضريبي الجذري بموجب قانون المالية لسنة 1991م، كمحاولة منه لإضفاء البساطة والوضوح على النظام الضريبي والتخفيف من عبئه الضريبي.

إلى إن المشرع الجزائري لم يكتفي بذلك بل صاحب الإصلاح الجذري بجملة من الإصلاحات الضريبية التي تضمنتها قوانين المالية السنوية وحتى التكميلية، فلا يكاد يخلو قانون مالية من تدابير تعديلية في المجال الضريبي، من ذلك، قانون المالية لسنة 1993 تضمن 45 إجراء ضريبيا ما بين تعديل، إلغاء و /أو إتمام ، قانون المالية لسنة 1995 تضمن 49 إجراء ضريبيا من نفس الطبيعة السابقة. و قانون المالية التكميلي لسنة 2001 تضمن بدوره 19 إجراء ضريبيا وقانون المالية لسنة 2007 تضمن 58 تعديلا ضريبيا، وقانون المالية لسنة 2015 ما بين تعديل، إلغاء و/أو إتمام .

تضمن 52 تعديلا ضريبيا، إضافة إلى ذلك صدور قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002 هذا بالإضافة إلى التعديلات الهيكلية على الإدارة الضريبية بموجب مراسيم تنفيذية عادة...الخ<sup>28</sup>.

تجدر الإشارة إلى أن التدابير التعديلية التي أقرها المشرع بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1991 بموجب قوانين المالية تضمنت في مجملها تأسيس ضرائب جديدة أو إلغاء ضرائب، مع ظهور العديد من

<sup>27</sup> لعجال ياسمين، " إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية "، دفاتر سياسة و القانون ، العدد 15، 2016، ص 122.

<sup>28</sup> لعجال ياسمين، مرجع نفسه، ص 122.

الضرائب الظرفية التي سرعان ما تلغى بعد ترسخها. ومثل هذه الإضافات تعمل شيئا فشيئا على إثقال النظام الضريبي من ثم تعقيده. الأمر الذي يتعارض ورغبة المشرع الجزائري من الإصلاح الضريبي الجذري الهادف أساسا إلى تحقيق الوضوح البساطة على النظام الضريبي الجزائري.<sup>29</sup>

فعدم الاستقرار الذي يشهده النظام الضريبي يصعب على المصالح الجبائية أمر تقدير الضريبة أو تحديد أساسها، مما يساهم في استفحال الازدواج الضريبي الدولي هذا من جهة و من جهة ثانية عدم الاستقرار الذي يشهده النظام الضريبي الجزائري يساهم في هروب الاستثمارات الأجنبية القائمة، كما يصعب المهمة على المستثمر بشأن اتخاذه لقرار الاستثمار خوفا من عدم الثبات والاستقرار الذي تعرفه الترسانة الضريبية. بذلك فشل المشرع الجزائري في تحقيق الأهداف المتوخاة من الإصلاح الضريبي الجذري والتي من أهمها (الأهداف) إضفاء الاستقرار والبساطة والوضوح على النظام الضريبي تجنباً لحدوث الازدواج الضريبي من أجل توفير المناخ الملائم لجذب وتشجيع الاستثمار.<sup>30</sup>

### الفرع الثاني: التهرب الضريبي الدولي

لا شك أن ظاهرة التهرب الضريبي هي إحدى المشاكل القديمة التي يرتبط ظهورها بولادة المجتمعات والدول، و لها آثار مالية واقتصادية واجتماعية وحتى سياسية في عصرنا الحالي، وقد تقام حجم الظاهرة مع ظهور أشكال حديثة من الممارسات التجارية والمالية.

<sup>29</sup> الحاج فريد باسعيد، " دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية"، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و النسيير، جامعة الجزائر 03، 2016/2015، ص 33.

<sup>30</sup> لعجال ياسمينية، مرجع نفسه، ص 123.

أولاً: تعريف التهرب الضريبي الدولي

لجدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف عام محدد للتهرب الضريبي على المستوى الدولي، حيث عرفه كل طرف بحسب الوجهة الذي ينظر منها إليها ونتطرق إلى أهم هذه التعاريف.

فقد عرفته الأستاذة سوزي عدلي ناشد تهرب إقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع، يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة بل الأثر المترتب عليها. وبذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع..

وعرفه الدكتور يحي أمناش بأنه عبارة عن إستغلال التغيرات والنقائص والتسهيلات في التشريعات الداخلية وفي الإتفاقيات الجبائية من أجل تفادي الضرائب أو الإنقاص من عبئها.

عرفته منظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي OCDE بأنه "كل فعل يقوم به المكلف بالضريبة، والذي يستدعي إنتهاك القانون عندما يتصرف هذا المكلف عن قصد بغية حجب مداخله عن

الضريبة." <sup>31</sup>

<sup>31</sup> عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري " أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 55.

ثانيا: أسباب التهرب الضريبي الدولي

الدافع الرئيسي للتهرب هو تحقيق المزيد من المال ولكن بطرق غير مشروعة وهذا ينطبق على

جميع المساهمين في حلقة التهرب ويمكن حصر أهم أسباب التهرب الضريبي الدولي فيما يلي:

- إن طبيعة الظروف الاقتصادية في فترة معينة كثيرا ما يكون لها التأثير البالغ على انتشار واستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، فنجد فترة الرخاء وازدهار الاقتصاد تزداد مداخيل الأفراد وقدراتهم الشرائية الشيء الذي يمكن المنتجين من نقل عبء الضريبة إلى غيرهم من المستهلكين، وذلك عن طريق رفع أسعار منتجاتهم
- في فترة الركود وما يزامنه من انخفاض في المداخل والقدرة الشرائية للأفراد، أين تزداد حساسيتهم الارتفاع الأسعار، الشيء الذي يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة.
- كذلك إنتشار السوق الموازية التي تعرف بالسوق السوداء أو " سوق غير رسمي . مما يؤدي إلى إستعمال ظاهرة التهرب الضريبي في هاته الأسواق، كما أن هذه الأرباح والمدخرات المتحصل عليها بفضل الصفقات المنجزة تبقى خفية وسرية ولا تخضع لأي اقتطاعات ضريبية.
- وجود ثغرات في التشريع الضريبي من شأنه أن يؤدي إلى إنتشار التهرب الضريبي المشروع مستغلين الثغرات القانونية للتشريع الضريبي.
- كما نجد أيضا على مستوى المبادئ الأساسية للضريبة وخاصة مبدأ العدالة المشكل المطروح في فرض الضرائب وهذا نتيجة لإختلاف واقع فرض الضرائب على الأشخاص سواء من الناحية النفسية أو القدرة التمويلية.<sup>32</sup>

<sup>32</sup> ملال محمد طارق، " آليات و أسباب التهرب الضريبي الدولي و إمكانية تجنبها"، مجلة الدراسات، المجلد 04، العدد

01، جامعة الجزائر، 2013، 131.

ثالثا: آليات التهرب الضريبي الدولي

يعتبر التهرب الضريبي الدولي شكلا من أشكال التهرب الضريبي بصفة عامة، و ما يميزه هو الخاصية الدولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة بين دولتين أجنبيتين أو أكثر. فيحاول المكلف بالضريبة التخفيف من عبثه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق المشروعة وغير المشروعة، فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة المتواجد بها ليتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالامتيازات الجبائية المرصودة في ذلك القانون في البلد المضيف.<sup>33</sup>

ولقد شهدت نهاية القرن العشرين أيضا ميلاد تكنولوجيا المعلومات الرقمية التي تختزل المسافة والزمن، وبذلك تحول العالم إلى قرية صغيرة في ظل ما يسمى بالعولمة التي يقصد بها إزالة الحدود الإقتصادية والعلمية والمعرفية بين الدول بما يسمح بالانتقال السريع وغالبا غير الملموس للأشخاص والسلع والخدمات ورؤوس الأموال وكذا المعلومات والأفكار والقيم ، مما يعرقل الدور الرقابي للدولة المعتمد عليه في إخضاع الانتقال والمبادلات التي تقوم بين الأفراد في حدودها الإقليمية للضريبة قصد تمويل مختلف نشاطاتها، ومنه فالتحولات القائمة تحفز بل وتساعد على التهرب من الضريبة مما يفقد الدول موارد هامة .

وتتم غالبا عملية التهرب الضريبي الدولي بواسطة مجموعة الشركة متعددة الجنسيات، التي تتميز توسعاتها الإنتاجية والتوزيعية العابرة للحدود السياسية للدول بقصد التخفيف من أعبائها الضريبية إلى أقل ما يمكن مستفيدة في ذلك أولا من عدم تجانس التشريعات الضريبية للدول المختلفة. ويساعدها، ثانيا مبدأ السيادة الضريبية، مادام أن لكل دولة نظاما ضريبيا خاصا بها بحيث لا تسمح

<sup>33</sup> ملال محمد طارق، مرجع سابق، ص 141.

احتراما لسيادتها بفرض أي نظام ضريبي خاص بدولة أخرى على إقليمها، فالأساس هنا هي إقليمية

التشريع الضريبي، حيث لا يمكن له أن يتعدى إقليم الدولة، إلا في حالات استثنائية".<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> سوزي عدلي، مرجع سابق، ص 17.

### خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يتضح أن الإتفاقيات الجبائية هي اتفاق ضريبي يتم بين دولتين أو عدة دول، من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المشتركة، كما يمكن أن تكون اتفاقيات تبرمها الدول مع هيئات دولية. فالإتفاقيات الجبائية أداة قانونية فعالة ليس فقط لتقادي الإزدواج الضريبي على المستوى الدولي، إنما أيضا لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.

لقد أثرت العولمة والتقدم التكنولوجي السريع الذي أعقبها على قدرة البلدان على تحصيل الضرائب وتوزيع الأعباء ويبدو من المرجح أن يتزايد تأثير العولمة بمرور الوقت على الإيرادات الضريبية، وأن تأثيرها سيظهر بوضوح في إحصاءات الإيرادات في مختلف البلدان، ما لم يتم اتخاذ تدابير وقائية من مختلف المنظمات والدول في إطار القانون الدولي.

الفصل الثاني: فاعلية النظام الجبائي الجزائري مع الاتفاقيات

الدولية الجبائية

كانت الاتفاقيات الجبائية الدولية تعمل على حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي و مكافحة التهرب الضريبي الدولي، فإن مشكلة المنافسة الضريبية الدولية يتم حلها عن طريق التنسيق الضريبي الدولي، الذي يعمل على حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، خاصة إذا تعلق الأمر بالضرائب غير المباشر.

وفي هذا الإطار كان على الجزائر تفعيل الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي وتقادي التهرب والغش الضريبي التي أبرمتها مع العديد من الدول، نظرا لدور الذي يمكن أن تؤديه الاتفاقيات في تشجيع الاستثمار الأجنبي وذلك عن طريق تخفيض العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر الأجنبي، فضلا عن تعزيز العلاقات الاقتصادية التي تربطها بتلك الدول، من خلال الإجراءات والطرق التي توفرها المعاهدات الجبائية لتقادي الازدواج الضريبي.

و عليه جاء في هذا الفصل:

المبحث الأول: الجهود المبذولة لتطوير الاتفاقيات الدولية الجبائية و نطاق تطبيقها  
المبحث الثاني: فاعلية النظام الجبائي الجزائري في ظل مشاكل الجبائية الدولية

### المبحث الأول: الجهود المبذولة لتطوير الاتفاقيات الدولية الجبائية و نطاق تطبيقها

بعد أن تستوفي المعاهدة الجبائية الدولية كافة الشروط تصبح واجبة التنفيذ في إطار العلاقات الدولية حتى تؤدي الغرض الأساسي الذي أبرمت لأجله والمتمثل خصوصا في الحد من الازدواج و التهرب الضريبيين.

وعليه وتحقيقا لهذا الهدف سعت الدول والمنظمات الدولية لتطوير مثل هذه الاتفاقيات، من خلال الشجيع على إبرامها .

### المطلب الأول: الجهود الدولية لتطوير الإتفاقيات الدولية و نطاق تطبيقها

إن الإزدواج الضريبي و التهرب الضريبي الدوليين هما إحدى المشاكل الاقتصادية العالمية التي لها آثار سلبية على التجارة الدولية، التي لا يمكن الإستهانة بها، لذا اجتمعت الجهود الدولية من منظمات وهيئات دولية لحل هذه المشكلة لها، فقد قامت بتقديم جهود و إسهامات لتطوير مثل هذه الاتفاقيات الجبائية الدولية، و من الطبيعي أن هذه المعاهدات لا تلزم إلا الدول التي أبرمتها و في حدود نطاق تنفيذها

### الفرع الأول: الجهود الدولية المبذولة لتطوير الإتفاقيات الدولية

بذلت دول العالم جهود كبيرة للتغلب على مشكلتي الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي الدولي، و قد توجت هذه الجهود بوضع معاهدات جماعية نموذجية يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخل و الثروات، وكذلك الأشخاص المكلفين بها، حيث اهتمت الهيئات الدولية ببحث موضوع الازدواج و التهرب الضريبي الدولي<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نشيدة معروز، " تحديات الجبائية الدولية في ظل العولمة دراسة حالة الجزائر " ، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2015/2014، ص 44.

أولاً: غرفة التجارة الدولية

أبّدت الغرفة التجارية الدولية منذ إنشائها سنة 1920 اهتماما بالغاً بدراسة مشكلة الأزواج الضريبي، فأنشأت في أول اجتماع لها لجنة خاصة لدراسة المشكلة وبحث التشريعات الضريبية للدول المتقدمة. وقد قامت اللجنة بوضع تقرير ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن سنة 1921 وصادقت على أربعة مبادئ على الدولة مراعاتها وتطبيقها على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء نوجزها في:

- على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها، معاملة كافة المكلفين الوطنيين منهم والأجانب معاملة ضريبية واحدة لا تمييز فيها.<sup>1</sup>
- على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات ذات المصدر الأجنبي، معاملة كافة المكلفين الوطنيين منهم والأجانب معاملة واحدة لا تمييز فيها، ويفضل إعفاء هذه الإيرادات من الضرائب الوطنية لتفادي الأزواج الضريبي ما دام المكلف قد خضع للضريبة في دولة المصدر.
- على الدولة أن تراعي عدم وقوع عبء الضريبة العامة على المداخل التي يخضع لها الأجانب المقيمون بها، إلا بقدر الإيرادات الناتجة في إقليمها.

لقد واصلت الغرفة التجارية الدولية، في اجتماعاتها المتعاقبة بعد ذلك الدفاع عن هذه المبادئ، ومحاولة التوفيق بين ضابطي الموطن والمصدر، والمطالبة بالتوسيع في التشريعات الفردية من جانب الدول، وفي إبرام الاتفاقيات الثنائية والمتعددة بين الدول لمعالجة الأزواج الضريبي، نظراً لاستحالة التوفيق بين مصالح الدول المختلفة، ولا تزال الغرفة التجارية الدولية تجري أبحاثها ودراساتها لمشكلة الأزواج الضريبي حتى وقتنا الحالي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عاشوري نعيم، " أثر الاتفاقيات الجبائية على الإستثمار الأجنبي المباشر في البلدان النامية حالة الجزائر"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2017/2018، ص 47.

<sup>2</sup> عاشوري نعيم، مرجع سابق، ص 48.

### ثانيا: هيئة الأمم المتحدة

بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية برزت على الصعيد الدولي، منظمة الأمم المتحدة وكان الهدف من إنشائها هو حفظ الأمن والسلم الدوليين، وكانت من بين أهداف هيئة الأمم المتحدة تحقيق التعاون الدولي في حل المشاكل الاقتصادية الدولية لذا قامت بإنشاء المجلس الاقتصادي والاجتماعي الذي عهد جميع المسائل المالية، إلى لجنة المالية العامة و قامت هذه اللجنة بإعداد الكثير من البحوث والدراسات بشأن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي وكيفية معالجتها.<sup>1</sup>

وكانت هذه اللجنة المالية تهدف إلى نشر الأبحاث الضريبية و إصدار موسوعة الاتفاقية الضريبية الدولية الخاصة، بمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي، و قامت هذه اللجنة بالعديد من الدراسات على الضريبة التي يخضع لها الأجانب و رؤوس الأموال الأجنبية و المزايا الممنوحة لهم لكنها لم تلقى أي تعاون دولي بشأن هذه الدراسات الخاصة بحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.<sup>2</sup>

### ثالثا: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

صدرت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لأول مرة في شكل مشروع في عام 1963، ثم نقحت في عام 1977 وفي عام 1992 حولت إلى نسخة غير مجلدة من أجل تيسير إجراء مزيد من التنقيحات المتكررة، ومنذ ذلك الحين خضعت للتنقيح مرة كل بضع سنوات، وذلك تسع مرات، كان آخرها في عام 2014 وتشرف لجنة الشؤون الضريبية، التي تتكون من كبار موظفي الضرائب من البلدان الأعضاء، حيث تكون مسؤولة عن الاتفاقية النموذجية وعن جوانب أخرى من التعاون الدولي في المسائل الضريبية.

<sup>1</sup> مرجع نفسه، ص 48.

<sup>2</sup> بن أحمد مهديّة ، معريش فايزة، مرجع سابق، ص 33.

وتعمل هذه اللجنة من خلال عدة فرق عاملة ومن خلال مركز السياسات والإدارة الضريبية الذي يحتضن أمانتها الدائمة. وتتكون الفرق العاملة من مندوبين من البلدان الأعضاء، يشرف الفريق العامل المكلف بالاتفاقيات الضريبية والمسائل ذات الصلة بالمسؤولية عن الاتفاقية النموذجية، يقوم باستمرار بدراسة المسائل المتصلة بها .<sup>1</sup>

ويرفق بالاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعليق مفصل منظم حسب كل مادة على حدة، وقد أصبحت تعليقات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تتسم بأهمية متزايدة فيما يتعلق بتفسير المعاهدات الضريبية وتطبيقها، بما في ذلك بعض المعاهدات المبرمة بين بلدان غير أعضاء في المنظمة وبغية مراعاة مواقف بعض الدول غير الأعضاء ، أتاحت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تلك التعليقات في عام 1997 للعديد من تلك البلدان، بما فيها الأرجنتين والبرازيل وجنوب أفريقيا وروسيا والصين ولهند.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: نطاق تطبيق الإتفاقيات الدولية

يجب تطبيق الاتفاقيات الدولية وفق نطاق زمني و مكاني محدد و على الأشخاص الذين تمتد إليهم، و عليه فنطاق تطبيق هذه الاتفاقيات تتمثل في:

#### أولا : النطاق الزمني للاتفاقيات الدولية

لقد جرت العادة على تحديد وقت معين تكون فيه المعاهدة نافذة، و هو غالبا ما يتم من وقت تبادل التصديقات و مع ذلك فقد يذكر صراحة في نص المعاهدة على تاريخ لاحق لتبادل التصديقات، كأن تكون المعاهدة نافذة بعد مرور شهر أو أكثر منذ تبادل الدول التصديقاتها.

<sup>1</sup> نشيدة معروز، مرجع سابق، ص 46.

<sup>2</sup> نشيدة معروز، مرجع سابق، ص 47.

كما يمكن للدول المتعاقدة الاتفاق على سريان آثار المعاهدة ليشمل وقائع حدثت في الماضي، شرط أن يتم ذلك في المعاهدة و بشكل صريح أو ضمني. ذلك أن الأصل هو خضوع المعاهدة لقاعدة عدم رجعية المعاهدات، أي أن لا تكون المعاهدة سارية على وقائع تمت في الماضي و أن الدول الأطراف فيها لا يلتزمون بها إلا من تاريخ العمل بها أي تاريخ نفاذها.<sup>1</sup>

و المادة 28 من اتفاقية فيينا للقانون المعاهدات تقرر صراحة بتبنيها لمبدأ عدم رجعية المعاهدات الدولية بالنفس تنص على أنه: «لا تلزم أحكام المعاهدة أي طرف بشأن أي عمل حدث أو واقعة حدثت أو حالة توقفت عن الوجود قبل تاريخ بدء نفاذ المعاهدة على هذا الطرف، ما لم يتبين من المعاهدة أو يثبت بطريقة أخرى قصد مغاير لذلك.»<sup>2</sup>

و لقد كرست الجزائر مبدأ عدم الرجعية في جميع الاتفاقيات الجبائية الدولية التي أبرمتها، فعلي سبيل المثال فقد نصت المادة 29 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و قطر على أنه: تدخل هذه الاتفاقية حيز التنفيذ بعد ثلاثين (30) يوما من تاريخ استلام و تبادل آخر الإخطارات عبر القنوات الدبلوماسية التي تشير إلى اكتمال الإجراءات القانونية الداخلية في كل دولة و اللازمة لدخول هذه الاتفاقية حيز التنفيذ، تسري أحكام هذه الاتفاقية على الدخل المتحقق خلال السنة الضريبية التي تبدأ في أو بعد اليوم الأول من يناير من السنة التي تلي السنة التي تدخل فيها هذه الاتفاقية حيز التنفيذ..<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بن أحمد مهديّة ، معريش فايزة، مرجع سابق، ص 35.

<sup>2</sup> المادة 28 من اتفاقية فيينا للقانون المعاهدات اعتمدت من قبل المؤتمر الأمم المتحدة بشأن قانون المعاهدات الذي عقد بموجب قراري الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 2166 المؤرخ في 5 كانون الأول/ديسمبر 1966، ورقم 2287 المؤرخ في 6 كانون الأول/ديسمبر 1967، وقد عقد المؤتمر في دورتين في فيينا خلال الفترة من 26 آذار/مارس إلى 24 أيار/مايو 1968 وخلال الفترة من 9 نيسان/أبريل إلى 22 أيار/مايو 1969، واعتمدت الاتفاقية في ختام أعماله في 22 أيار/مايو 1969 وعرضت للتوقيع في 23 أيار/مايو 1969 ودخلت حيز النفاذ في 27 كانون الثاني/يناير 1980

<sup>3</sup> المادة 29 من اتفاقية بين حكومة دولة قطر وحكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية في شأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل بطاقة الاتفاقية: الحالة: ثنائية اداة المصادقة: مرسوم الرقم 20 لسنة 2011 رقم: 30 تاريخ الصدور: 2008/07/03 تاريخ مصادقة قطر: 2011/05/10 الموافق

### ثانيا: النطاق المكاني للاتفاقية الجبائية

يتحدد المجال المكاني لتطبيق الاتفاقية الجبائية في أغلب الاتفاقيات بالمناطق التي تمارس فيها الدولتين المتعاقبتين سيادتهما السياسية ، و تقوم كل دولة بتحديد دقيق لذلك المجال في نص الاتفاقية و بطريقة واضحة وصريحة، حيث يمكن لكلتا الدولتين تطبيق الاتفاقية المبرمة على جميع المناطق و الأقاليم التابعة لهما سياسيا، كما يمكن أن يتم استثناء بعض المناطق من النطاق المكاني الذي تسري داخله الاتفاقية و التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من أقاليمها، إذ تتمتع هذه الأقاليم بسيادة جبائية تجعلها غير ملزمة بتطبيق المعاهدات ذات الطبيعة الجبائية، والتي تعقدها الدول التي تنتمي إليها هذه الأقاليم، فعلى سبيل المثال لا تعتبر المعاهدات التي تبرمها المملكة البريطانية مع دول أخرى سارية داخل بعض الجزر التابعة لها سياسيا كجزيرة كايمن و جزيرة مان<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر و نماذج مع بعض الدول الأخرى

تمتلك الجزائر اتفاقيات واسعة، فقد اتسعت رقعتها بعد شروعها في الاصطلاحات الجبائية بعد تبني اقتصاد السوق ، و هذا ما أدى إلى توقيعها مع مجموعة من الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تضمن تخلصها من المشاكل الجبائية .

### الفرع الأول: الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر

تسعى الجزائر في ظل الانفتاح الاقتصادي العالمي و تطور التبادل التجاري بين الدول وازدياد حجم المعاملات والصفقات العابرة للحدود في تمكين الأشخاص والجهات الخاضعة للضريبة من مواجهة

1432/06/07 هجري عدد المواد: 30مقر التوقيع: الدوحة الجريدة الرسمية: العدد: 7تاريخ النشر: 2011/06/20

الموافق 1432/07/19 هجريالصفحة من: 67

<sup>1</sup> بوقروة إيمان، " كيفة تقادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية" ، رسالة ماجستير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2010، ص 61.

العبء الناتج عن فرض الضريبة على دخل المستثمر بصفة مزدوجة في الدولة التي يقيم فيها (دولة الإقامة) من جهة، والدولة التي يمارس فيها النشاط (دولة المصدر) من جهة أخرى من خلال التوقيع على اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى.<sup>1</sup>

وقد اعتمدت الجزائر من خلال المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية أثناء مفاوضات إبرام الاتفاقيات نموذجاً خاصاً يمزج بين نموذج منظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي OECD وهو نموذج يعبر عن رؤية الدول المتقدمة إذ يحرص على دعم حق دولة الإقامة في فرض الضريبة على حساب دولة المصدر وبين نموذج الأمم المتحدة الذي يسعى إلى منح دولة المصدر حق فرض الضريبة في محاولة لدعم موقف الدولة النامية، إضافة إلى أحكام أخرى استحدثتها المديرية العامة للضرائب مراعاة لمتطلبات وخصائص النشاط الاقتصادي في الجزائر.<sup>2</sup>

وقد كثفت المديرية العامة للضرائب نشاطها عبر التنسيق مع وزارة الخارجية ومع الأمانة العامة للحكومة و خلال مراحل إعداد الاتفاقيات والتي تشمل التفاوض ثم التوقيع بالأحرف الأولى ثم التوقيع النهائي وبعدها المصادقة ثم تبادل وثائق التصديق فصدور المرسوم الرئاسي و دخول الاتفاقية حيز التنفيذ الأمر الذي مكن من زيادة عدد الاتفاقيات التي دخلت حيز التنفيذ وفي إطار هذا السعي تتكون شبكة الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر من 32 اتفاقية تهدف إلى تقادي الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب و الغش الضريبي، منها 11 اتفاقية سارية المفعول، و 13 لم تدخل بعد حيز التنفيذ و 08 لم تتم بعد المصادقة عليها، حيث تتعلق هذه الاتفاقيات بصفة خاصة بالضريبة على الدخل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بن أحمد مهديّة ، معريش فايزة، مرجع سابق، ص 58.

<sup>2</sup> بن أحمد مهديّة ، معريش فايزة، مرجع سابق، ص 58.

<sup>3</sup> المديرية العامة للضرائب [/https://www.mfdgi.gov.dz](https://www.mfdgi.gov.dz)

و يظهر من خلال الاطلاع على الاتفاقيات الحديثة المصادقة و الاتفاقيات طور المناقشة الاهتمام الذي توليه بعض الدول خاصة منها العربية والآسيوية مما يدل على اهتمام هذه الدول للاستثمار في الجزائر أما أن هذا التطور ولو بسيطا، فإنه يندرج و بصفة خاصة ضمن الإصلاحات و التعديلات التي أدخلت على النظام الجبائي الجزائري في بداية التسعينات من جهة، ومن جهة أخرى إلى تسارع ظاهرة العولمة الاقتصادية التي أعطت الاتفاقيات الجبائية نظرة جديدة عن طريق منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.<sup>1</sup>

الإتفاقيات الدولية الموقعة من طرف الجزائر في ما يخص تجنب الإزدواج الضريبي وتفاذي التهرب

#### الضريبي إلى غاية 2018/01/01

رقم الجريدة الرسمية	تاريخ المصادقة	الدولة
2008-33	2008/12/23	ألمانيا
2006-38	2006/12/01	النمسا
2016 -33	2017/01/01	بريطانيا و ايرلندا
2005-01	2005/04/11	بلغاريا
2005 -45	2006/07/01	اسبانيا
2002_24	2002/12/01	فرنسا
2002_82	1991/12/15	بلجيكا

<sup>1</sup> بن أحمد مهديّة ، معريش فايزة، مرجع نفسه، ص 58.

1991-35	03-02-1991	ايطاليا
2005_24	01-05-2006	البرتغال
1995_35	15-07-1995	رومانيا
2010_08	20-12-2010	البوسنة
2008_04	06-02-2009	سويسرا
2004_27	01-07-2004	أوكرانيا

40-2007	27-07-2007	الصين
61-1997	21-11-2000	اندونيسيا
21-2006	18-12-2008	روسيا
44-2006	24-11-2001	كوريا الجنوبية
64-1997	02-10-1997	تركيا
26-2003	25-06-2004	الإمارات العربية المتحدة
35-2006	19-07-2006	لبنان
01-2016	10-03-2016	العربية السعودية

66-2008	18-01-2016	الكويت
70-2010	17-03-2011	قطر
10-2003	01-01-2004	سلطنة عمان
32-2009	16-03-2011	إيران
50-2003	24-09-2003	البحرين
23-2003	25-03-2003	مصر
06-2000	04-05-2000	جنوب إفريقيا
79-2000	14-07-2001	الأردن
68-2000	16-08-2000	كندا

المصدر: المديرية العامة للضرائب 2018

الفرع الثاني: نماذج الإتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر مع بعض الدول الأخرى

وقعت الجزائر معاهدات ضريبية مع العديد من الدول والتي تهدف إلى القضاء على المشاكل

الضريبية ( الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي الدولي ). واعتمدت في ذلك على اتفاقيتين

نموذجيتين: نموذج الأمم المتحدة ونموذج منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية.

أولاً: نموذج الاتفاقية الجزائرية مع فرنسا

كما هو منوه عنه في ذيل الاتفاقية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999، فقد تم تحريرها في الجزائر

بنسختين أصليتين باللغتين العربية والفرنسية ويتساوى النصان في القوة القانونية وتعتبر هاتان اللغتان

اللغتين الرسميتين للبلدين طرفي الاتفاقية وهما الجمهورية الجزائرية الديمقراطية والشعبية والجمهورية الفرنسية وفقا للمادة 03 من الدستور الجزائري و المادة 02 من الدستور الفرنسي على التوالي، تم التصديق على الاتفاقية الحالية بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 07 أبريل سنة 2002 ، و نشرت في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 124 ل 10 أبريل سنة 2002 .

أما بالنسبة لفرنسا فتتم إجراءات التصديق على الاتفاقيات من طرف رئيس الجمهورية، حسب المادة 52 من الدستور الفرنسي التي تنص على أن رئيس الجمهورية يتفاوض ويبرم الاتفاقيات وبناء على هذا المادة تم نشر اتفاقية الجزائرية الفرنسية في الجريدة الرسمية للجمهورية الفرنسية بموجب المرسوم رقم 2002-1501 المؤرخ في 20 ديسمبر 2002.<sup>1</sup>

و قد حددت المادة 4 من الإتفاقية الإقليم الذي تشمله هذه الإتفاقية والمتمثل في:

إقليم الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بما في ذلك البحر الإقليمي وما وراءه من المناطق البحرية التي تمارس عليها الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية حقوق السيادة وقوانينها، في ميدان التنقيب واستغلال الموارد الطبيعية لقاع البحر وباطن أرضها والمياه التي تعلوها، وفقا للقانون الدولي. و مقاطعات الجمهورية الفرنسية في أوروبا وفيما وراء البحر، بما في ذلك البحر الإقليمي وما وراءه من المناطق التي تمارس عليها الجمهورية الفرنسية حقوق السعادة، في ميدان التنقيب واستغلال المواد الطبيعية لأعماق البحار وباطن أرضها والمياه التي تعلوها، وفقا للقانون الدولي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الاتفاقية الحياتية الجزائرية الفرنسية المتعلقة بالتحسب الازدواج الضريبي والتهريب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة و التركية، الموقعة بالجزائر ب 17 أكتوبر سنة 1999، المصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02 - 121 المؤرخ في 107 أبريل سنة 2002 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 الصادر بتاريخ 10 أبريل 2002، ص 20.

<sup>2</sup> المادة 04 من المرسوم رقم 02-121، مرجع نفسه.

وتتضمن هذه الإتفاقية تاريخ دخولها حيز التنفيذ، وتاريخ تطبيق احكامها لأول مرة ، حيث تقوم كل من الدولتين المتعاقدين، بإشعار الدولة المتعاقدة الأخرى بإتمام إجراءات المصادقة التي يتطلبها تشريعها، لدخول هذه الاتفاقية حيز التنفيذ، وتدخل هذه الاتفاقية حيز التنفيذ في اليوم الأول من الشهر الثاني الذي يلي تاريخ استلام آخر هذين الإشعارين.<sup>1</sup>

وتطبق أحكام هذه الإتفاقية للمرة الأولى فيما يتعلق بالضرائب المحصلة عن طريق الإقتطاع من المصدر، على المبالغ الموضوعة للدفع ابتداء من تاريخ دخول الإتفاقية حيز التنفيذ، و فيما يتعلق بالضرائب الأخرى على الدخل على المداخل المتعلقة بالسنة المدنية التي تدخل فيها الإتفاقية حيز التنفيذ، أو بالسنة المالية المفتوحة خلال هذه السنة.<sup>2</sup>

#### ثانيا: نموذج الاتفاقية الجزائرية مع روسيا

تم التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة فدرائية روسيا بموجب المرسوم الرئاسي رقم 127-06 المؤرخ في 03 أفريل سنة 2006 ، ونشرت في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد لـ 05 أفريل سنة 2006.

تم عقد الاتفاقية من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة، وقد اتفقنا على ما يأتي:

- تطبق هذه الاتفاقية على الأشخاص المقيمين بدولة متعاقدة أو في كلتا الدولتين المتعاقدين.
- تطبق هذه الاتفاقية على الضرائب على الدخل والثروة المحصلة لحساب دولة متعاقدة أو إحدى جماعاتها المحلية، مهما كان نظام التحصيل تعتبر كضرائب على الدخل والثروة جميع الضرائب

<sup>1</sup> المادة 30 من المرسوم رقم 121-02، مرجع نفسه.

<sup>2</sup> المادة 30 من المرسوم رقم 121-02، مرجع نفسه.

المحصلة على الدخل الاجمالي على الثروة الإجمالية أو على عناصر من الدخل أو الثروة، بما في ذلك الضرائب على الأرباح المحققة من التصرف في الأملاك المنقولة أو العقارية و الضرائب على المبلغ الإجمالي للأجور المدفوعة من طرف المؤسسات، بالإضافة إلى الضرائب على فوائض القيمة.<sup>1</sup>

عندما يحصل مقيم في إحدى الدولتين المتعاقبتين على مداخيل أو يملك ثروة تكون طبقا لأحكام هذه الاتفاقية، خاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الدولة تمنح:

- على الضريبة التي تحصل عليها من ثروة هذا المقيم، خصما بقيمة تعادل الضريبة على الثروة المدفوعة في هذه الدولة الأخرى، غير أن المبلغ المخصص في كلتا الحالتين لا يمكن أن تتجاوز جزء الضريبة على الدخل أو الثروة المحسوبة قبل إجراء الخصم المقابل حسب الحالة للمداخيل أو للثروة الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى.
- تعتبر الضريبة التي تكون محل إعفاء أو تخفيض في إحدى الدولتين المتعاقبتين بمقتضى التشريع الداخلي لهذه الدولة و كأنه قد تم تحصيلها، ويجب خصمها في الدولة المتعاقدة الأخرى من الضريبة التي تكون قد مست تلك المداخيل.<sup>2</sup>

**المبحث الثاني: دور الإتفاقيات الجبائية الدولية في جذب الإستثمار الأجنبي و تجنب الإزدواج**

### الضريبي في الجزائر

لقد عملت الجزائر في سبيل ضمان مناخ مناسب للاستثمار إلى تطوير نظامها الجبائي، حيث عملت على تبسيط و تخفيف الضغط الجبائي على المؤسسات الأجنبية، إضافة إلى ذلك عملت على إبرام العديد من الاتفاقيات الجبائية الدولية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي و مكافحة التهرب

<sup>1</sup> الاتفاقية الجبائية الجزائرية روسيا المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة بالجزائر بتاريخ 10 مارس 2006 المصادق عليه موجب المرسوم الرئاسي رقم 06 - 127 المؤرخ في 03 أبريل 2006، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادر بتاريخ 05 افريل 2006.

<sup>2</sup> المادة 04 من المرسوم رقم 06 - 127.

الضريبي الدولي، لتحسين جاذبية البلاد، إضافة إلى تقديم العديد من التحفيزات الجبائية من خلال قانون الاستثمار و قوانين المالية.

### المطلب الأول: دور الإتفاقيات الجبائية الدولية في جذب الشركات الأجنبية للاستثمار في الجزائر

في الوقت الحالي، تعمل الاستراتيجية الاقتصادية الجزائرية على تشجيع تدفقات الاستثمارات الأجنبية نحو البلاد، لهذا فالسلطات العمومية تمارس سياسة اتفاقيات جبائية دولية متفتحة اتجاه الاستثمار الأجنبي المباشر، كمنح معدل مخفض للاقتطاع من المنبع على أرباح أسهم الشركة الأم و الفروع فعلا، تقود الاتفاقيات الجبائية الدول إلى التخلي أو الحد من بعض الضرائب، لأن الإبقاء على العمل بطريقة الاقتطاع من المنبع المنصوص عليه في التشريع الجبائي الوطني عند مستويات مرتفعة، المطبق على تدفقات الدخول الإجمالية، تكون بمثابة عامل مثبت لجزء كبير من الاستثمار الأجنبي. لهذا، يمكننا أن نقول أن الاتفاقيات الجبائية تعمل على ضمان الإيرادات الجبائية للدول :

- بتدعيم فرض الضرائب على المقيمين، مقابل الحدّ من فرض الضرائب على المنبع .
- بوضع قيد العمل آليات للتعاون بين الدول لتجنب التهرب والغش الضريبيين الدوليين.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: تعريف الإستثمار الأجنبي

يختلف مفهوم الاستثمار الأجنبي من بلد لآخر، لكن وبشكل عام تعتبر المفاهيم المعطاة من قبل المنظمات والهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذلك مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الأكثر استعمالا.

حسب صندوق النقد الدولي يعرف الاستثمار الأجنبي المباشر على أنه: " تلك العلاقة طويلة الأجل التي تنشأ من حياة مستثمر أجنبي على 10% أو أكثر من الأسهم العادية أو قوة التصويت داخل

<sup>1</sup> محمد عباس محرز: " الاقتصاديات الجبائية و الضرائب "، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، 2003، ص ص

مؤسسة معينة خارج بلده، وهذا بغية الحصول على فوائد دائمة في هذه المؤسسة وامتلاك القدرة الفعلية على اتخاذ القرار والتسيير فيها".

بينما لا يختلف تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كثيرا عن التعريف السابق الذكر حيث عرف على أنه : " هو كل استثمار يمتلك فيه المستثمر على الأقل 10% من حقوق التصويت داخل مؤسسة الاستثمار".

أما بالنسبة لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية فقد عرف الاستثمار الأجنبي المباشر على أنه " ذلك النوع من الاستثمار الذي يقوم فيه مقيم ما بفرض قوة التأثير والإدارة في مشروع معين في دول أخرى و عن طريق امتلاك نسبة محددة من الاسهم في رأس مال المشروع أو من قوة التصويت".<sup>1</sup>

يخضع النظام المطبق على الاستثمارات المنفذة في الأنشطة الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات أساسا لأحكام القانون عدد 18.22 المتعلق بالاستثمار المؤرخ في 24 يوليو 2022 والنصوص التطبيقية له.

وتهدف أحكام هذا القانون الجديد إلى تشجيع الاستثمار بهدف تطوير قطاعات النشاط ذات الأولوية ذات القيمة المضافة العالية وضمان التنمية المستدامة والمتوازنة وتعزيز الموارد الطبيعية والمواد الخام المحلية.

<sup>1</sup> بشير هارون، " أثر الاستثمار الأجنبي المباشر على النمو الاقتصادي دراسة حالة الجزائر وسنغافورة خلال الفترة 1990 - 2018"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2022/2021، ص 15.

ويتعلق الأمر أيضا بتشجيع نقل التكنولوجيا وتطوير الابتكار واقتصاد المعرفة، وتعميم استخدام التكنولوجيات الجديدة، وتعزيز خلق فرص العمل، وتعزيز مهارات الموارد البشرية وتعزيز وتحسين القدرة التنافسية للاقتصاد الوطني وقدرته التصديرية.

وتجدر الإشارة أيضًا إلى أن القانون ينص على أن الحقوق والمزايا التي اكتسبها المستثمر بشكل قانوني تبقى محفوظة، وتظل خاضعة للقوانين التي تم تسجيلها و/أو الإعلان عنها بموجبها، حتى انتهاء مدة المزايا المذكورة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمستثمر الأجنبي في إطار الاتفاقيات الدولية

أبرمت هذه الاتفاقيات من أجل تدعيم وتشجيع الاستثمارات الأجنبية بأنواعها المختلفة بين البلدين وحمايتها سواء كانت هذه البلدان عربية أو إفريقية أو غيرها، فالاتفاقيات الثنائية المبرمة مع الجزائر تحتوي على مجموعة من الضمانات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> متوفر على الموقع <https://aapi.dz/ar/investissement-etranger-en-algerie-ar> تصفح في

2024/07/01 على ساعة 22:05.

<sup>2</sup> من بين هذه الاتفاقيات الاتفاقيات الثنائية الجزائر ودولة قطر بتاريخ 24/10/1996 ، المصادق عليها بموجب المرسوم

الرئاسي رقم 97 229 المؤرخ ب 23 يونيو 1997، ج ر 43

أولاً: المالية والقانونية والقضائية

1- الضمانات المالية:

أ- ضمانات التحويل

لقد جاءت الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر وطرف مستثمر أجنبي على أنه يمنح كل طرف متعاقد تمت على إقليمه استثمارات من طرف موطني أو مؤسسات الطرف المتعاقد الآخر حرية تحويل ما يلي:

- الفوائد والأرباح غير الموزعة والأرباح الصافية من الضرائب والمداخيل الجارية.
- العوائد الناجمة عن الحقوق المعنوية.
- حصيلة التنازل أو التصفية الكلية أو الجزئية للاستثمار بما في ذلك فوائد القيمة لرأس المال المستثمر.
- التعويضات المترتبة عن نزع الملكية.<sup>1</sup>

وما يلاحظ أن المصادقة على الاتفاقية الاستثمارية وتطبيقها داخلياً انعكس على النصوص القانونية من خلال قانون الاستثمار الجزائري 22-18، الذي يضمن للمستثمرين الأجانب حق تحويل الأرباح، ينطبق هذا الضمان للمساهمات في رأسمال في شكل مساهمات نقدية أو عينية والمنتجات الحقيقية الصافية من بيع وتصفية الاستثمارات.<sup>2</sup>

ب- ضمانات التعويض:

<sup>1</sup> زايد محمد، " الإتفاقيات الدولية المتعلقة بحماية و تشجيع الإستثمار الاجنبي في الجزائر " ، مجلة ضياء للدراسات القانونية، المجلد 01، العدد 01، المركب الجامعي نور البشير البيض، الجزائر، 2019، ص 119.

<sup>2</sup> قانون رقم 22-18 المؤرخ في 24 جويلية 2022 يتعلق بالاستثمار. المرسوم التنفيذي رقم 17-100 المؤرخ في 5 مارس 2017 صلاحيات و طريقة تنظيم و تسيير الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والتي تم إقرارها بمرسوم مؤرخ في 2006.

يتعلق الأمر بضمانات التعويض عن الحوادث التي تجري على إقليم إحدى الدول المتعاقدة أو التعويض عن التأميم ونزع الملكية وما شبه ذلك، حيث يكون ضمان التعويض مقترناً بحرية التحويل كما يجب أن يتم بصورة سريعة مناسبة وفعلية ولا يجب أن يقل امتيازاً عن ما يستفيد به مستثمري الدولة المضيفة.

## 2- الضمانات القانونية:

جاءت في الاتفاقيات الثنائية على أن لا تتخذ إجراءات غير مبررة أو تمييزية يمكن أن تعرقل قانونياً أو فعلياً صيانة الاستثمارات والانتفاع بها أو تصفيتها، كما أن الدول المتعاقدة لا تلجأ إلى التأميم أو نزع الملكية إلا وفق الشروط التالية:

- وجود منفعة عامة أو مصلحة تحص البلد المضيف.
- عدم التمييز بين المستثمرين المحليين و الأجانب في تطبيق هذا الإجراء.
- دفع تعويض مناسب و فعال و سريع.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية كآلية لتفادي الازدواج الضريبي في الجزائر

قد عالج المشرع الجزائري مسألة الإتفاقيات الجبائية للحد من الإزدواج الضريبي في المادة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على: أن يخضع لضريبة الدخل الأشخاص الذين بمقتضى اتفاقية دولية يرخص للجزائر بإخضاعهم للضريبة سواء كانوا من جنسية جزائرية أم أجنبية، والذين يحصلون في الجزائر على أرباح و مداخيل.<sup>2</sup>

الفرع الأول: مفهومي المنشأة الدائمة (Etablissement stable) والقاعدة الثابتة (base fixe)

<sup>1</sup> زايد محمد، مرجع سابق، ص 119.

<sup>2</sup> المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2024.

من أجل حل مسألة الإقامة لدى الأشخاص الاعتباريين بغية تحديد مصدر دخلهم، إتبع المشرع الضريبي الجزائري مبدأ مكان مقر الإدارة الفعلية. وفي الواقع، تعتمد الجزائر على معيارين : حسب نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وحسب نموذج الأمم المتحدة وتعتمد أيضا على مبدأين مبدأ المنشأة الدائمة كوسيط للنشاط الخارجي للمؤسسة ومبدأ القاعدة الثابتة لأصحاب المهن المستقلة.

حسب النموذج المعهود في الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الجزائر ، فبواسطة المنشأة الدائمة تقوم المؤسسة بممارسة جميع أو جزء من أنشطتها. فتعبير المنشأة الدائمة يعود على محل الإدارة الفرع ، المبنى المستخدم للبيع ، المكتب المصنع ، الورشة ، المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب أو أي إنتاج آخر من الغابات المزرعة أو الغراس ، موقع البناء أو المشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشئ من ذلك. وهذا بشكل دائم وليس مؤقت. أما فيما يخص مشاريع البناء والتجميع هذه الأخيرة تأخذ صفة منشأة مستقرة في حالة ما إذا كانت مدتها تتعدى إثنتي عشر شهرا.

أما القاعدة الثابتة، فهي المعيار الذي تعتمد عليه معظم الاتفاقيات لتحديد مصدر الدخل من المهن الحرة، الغير الصناعية أو التجارية المهن الحرة باستثناء نشاطات الفنانين والرياضيين.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: معايير موطن التكاليف في الجزائر

حسب المادة 3 من قانون الضرائب المباشرة فإن الشخص الطبيعي يعتبر لديه موطن التكاليف في

الجزائر :

- إذا كان يملك في الجزائر مسكنا سواء أكان مالكا، منتقعا أو مستأجرا عند إبرام العقد لمدة لا تقل عن سنة واحدة؛

- إذا كانت الجزائر مكان إقامته الرئيسية أو مركز مصالحه الرئيسية.

<sup>1</sup> حميران محمد ، " الاتفاقيات الجبائية الدولية كآلية لتقادي الزدواج الضريبي- دراسة حالة الجزائر -"، مجلة دراسات جبائية، المجلد 7، العدد2 جامعة جيجل، 2018، ص 121.

- إذا كان يمارس نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كان أجييرا بها أم لا.
- لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع مداخلمهم.
- إذا كان من أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع مداخلمهم.<sup>1</sup>

وعليه فإنه يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. وهذا طبعا في حالة عدم توفر الاتفاقية بين البلدين. وبموجب هذا التعريف، يمكن اعتبار أن القانون الجزائري قد أوضح بأنه يعتبر مقيم لدى الدولة الجزائرية، أي شخص طبيعي لديه بها موطن تكليفه. ويلاحظ أيضا أن الأشخاص الذين لديهم موطن تكليفهم في الجزائر يخضعون للضرائب على الدخل، في ظل شروط القانون الجبائي الجزائري، على أساس ما لديهم من مداخيل سواء كانت جزائرية أو أجنبية.<sup>2</sup>

ولإضافة، تفسر المادة 3 أن دافعي الضرائب الذين يحملون جنسية أجنبية والذين لديهم موطن تكليفهم في الجزائر يخضعون للضريبة وفقا لقواعد القانون الداخلي، ولكن يجب أن يستثنى دخل البلد الأجنبي والذي يبرره صاحب على أنه خضع للضريبة في ذلك البلد.<sup>3</sup>

### الفرع الثالث: إخضاع الأرباح المحولة بصفة غير مباشرة خارج الجزائر

حسب نص المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم فإنه عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر حسب الحالة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأس المال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر أو شارك نفس الأشخاص بصفة مباشرة أو غير

<sup>1</sup> المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2024.

<sup>2</sup> حميران محمد، مرجع سابق، ص 121.

<sup>3</sup> مرجع نفسه، ص 121.

مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأس المال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر ، وأن هاتين المؤسستين تكونا في كلتا الحالتين مقيدتين في علاقتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة، يتم إدراجها من طرف المصالح الجبائية ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة. وتطبق هذه القواعد أيضا على المؤسسات المرتبطة بها والمستغلة في الجزائر. وتعد النواتج التي يتم إدراجها في الوعاء الضريبي هي تلك المحولة بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر عن طريق:

- دفع الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل زيادة أو تخفيض أسعار الشراء أو البيع

- منح قروض دون فوائد أو بمعدل مخفض.

- تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض

- أو عن طريق الوسائل الأخرى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حميران محمد ، مرجع سابق ، ص 122.

## خلاصة الفصل:

بعد أن تحقق الاتفاقية الجبائية كافة الشروط الإبرامها، تصبح أداة من أدوات العلاقات الدولية، فقد قامت مجموعة من الدول والمنظمات الدولية بتقديم جهود وإسهامات لتطويرها مثل عصابة الأمم ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، قامت هذه المنظمات بالعديد من الدراسات التي حاولت حل مشكلة الضريبة الدولية و قدمت و اقترحت العديد من الحلول والمقترحات لمعالجتها، كما يجب تطبيق الاتفاقيات الدولية وفق نطاق زمني و مكاني محدد .

و تعد الإتفاقيات الدولية وسيلة تستعملها الجزائر كباقي الدول من أجل جذب الشركات الأجنبية للاستثمار فيها، وتبرم هذه التفاوضيات عن طريق إتباع مراحل تبدأ بالمفاوضات، لتنتهي بتوقيع الاتفاقية لما يخدم البلدين.

كما وقعت الجزائر معاهدات ضريبية مع العديد من الدول والتي تهدف إلى القضاء على الازدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي الدولي. واعتمدت في ذلك على اتفاقيتين نموذجيتين: نموذج الأمم المتحدة ونموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

## قائمة المراجع و المصادر

من اهم اهداف الاتفاقيات الدولية الجبائية هو الحد من مشكلة الازدواج والتهرب الضريبي بمعنى فرض الضرائب متشابهها في دولتين على نفس الوعاء الضريبي مما يعيق مسار الاستثمارات الدولية وعمل مؤسسات العابرة للقارات.

- والرغم ان المتطلبات الدولية في مجال الضريبي بتقرط على الدولاب معاهدات الدولية في هذا المجال درس على الاتفاقيات. تستمد اليها الدول في حل المشاكل الضريبية وبالتالي تنظيم العلاقات الدولية والى اعتبار اتفاقية جبائية الدولية مصدر من مصادر القانون الجبائي الدولي إلا ان بعض الدول تفضل عدم ابرام معاهدات الدولية في المجال الجبائية تقاديا للمساس بالسيادتها الضريبية وبالتالي المساس بسيادة الدولة.
- حتى تتمتع الدولة بسيادتها الضريبية يجب توفر الشروط معينة كانشاء نظام ضريبي متنقل على الانظمة الضرائب الضريبية للدول الاخرى، وقدرة الدول على تطبيق نظام على كامل ترابها الوطني وتوجه الارادة الضريبية المحصلة من هذا النظام التمويل الميزانية الدولة.

نتائج:

- تسعى الدول عن طريق اصدار اتفاقية الدولية الى حل مشاكل الضريبية الدولي من خلال اتفاق على تحديد دولة صاحبة الحق في فرض الضريبة.
- ويجب ان لا تؤدي هذه الاتفاقية الدولية الجبائية الدولية على المساس بالسيادة الجبائية للدول في حدود إقليمها.
- إن تطبيق التشريعات الوطنية و الإجراءات التي تتخذ من جانب دولة واحدة لا يكفي لحل المشاكل الجبائية الدولية و خاصة الازدواج الضريبي، و بالتالي الدول مجبرة على البحث عن حلول عن طريق الإتفاقيات الدولية

## قائمة المراجع و المصادر

### - الإتفاقيات :

1. اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية سنة 1946.
2. اتفاقية فيينا للقانون المعاهدات اعتمدت من قبل المؤتمر الأمم المتحدة بشأن قانون المعاهدات الذي عقد بموجب قراري الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 2166 المؤرخ في 5 كانون الأول/ديسمبر 1966.
3. الاتفاقية الحياتية الجزائرية الفرنسية المتعلقة بالتحسب الازدواج الضريبي والتهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة و الترقية، الموقعة بالجزائر ب 17 أكتوبر سنة 1999.
4. الاتفاقية الجبائية الجزائرية روسيا المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة بالجزائر بتاريخ 10 مارس 2006.
5. اتفاقية بين حكومة دولة قطر وحكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية في شأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل 2011.

### القوانين و المراسم:

1. المرسوم الرئاسي رقم 02 - 121 المؤرخ في 107 أفريل سنة 2002 الجريدة الرسمية ، العدد 24 الصادر بتاريخ 10 أفريل 2002.
2. المرسوم الرئاسي رقم 06 - 127 المؤرخ في 03 أبريل 2006، الجريدة الرسمية العدد 21، الصادر بتاريخ 05 افريل 2006.
3. المرسوم الرئاسي رقم 97\_229 المؤرخ ب 23 يونيو 1997، ج ر 43.

## قائمة المراجع و المصادر

4. قانون رقم 22-18 المؤرخ في 24 جويلية 2022 يتعلق بالاستثمار. المرسوم التنفيذي رقم 17-100 المؤرخ في 5 مارس 2017.

### الكتب:

1. محمد عباس محرزى: "اقتصاديات المالية العامة"، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
2. عاطف السيد، العولمة في ميزان الفكر، دار الكتاب المصري، العدد السادس. القاهرة، مصر، 2000.
3. سوزي عدلي نشاد: "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على اقتصاديات الدول النامية"، منشورات الحلبي الحقوقية-الطبعة الأولى، 2008.

### المذكرات و الأطروحات:

#### دكتوراه:

1. بشير هارون، " أثر الاستثمار الأجنبي المباشر على النمو الاقتصادي دراسة حالة الجزائر وسنغافورة خلال الفترة 1990 - 2018"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2022/2021.
2. عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري" أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
3. نشيدة معروز، " تحديات الجباية الدولية في ظل العولمة دراسة حالة الجزائر"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2015/2014.

## قائمة المراجع و المصادر

### ماجستير:

1. الحاج فريد باسعيد، " دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية"، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016/2015.

### ماستر:

1. بن أحمد مهدية، معريش فايزة، " معالجة الإزدواج الضريبي الدولي و الإتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض الدول الأخرى"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي . برج بوعرييج، 2021/2020.

### مجلات:

1. أحمد عبد العزيز، " العولمة الاقتصادية وتأثيراتها على الدول العربية"، مجلة الإقتصاد، العدد 12، 2010.
2. حميران محمد، " التفافيات الجبائية الدولية كآلية لتفادي الزواج الضريبي- دراسة حالة الجزائر-"، مجلة دراسات جبائية، المجلد 7، العدد 2، جامعة جيجل، 2018.
3. مجدولين أنكر، " أهمية الإتفاقيات الدولية في الشريعات و القوانين الداخلية " مجلة المنارة للدراسات القانونية و الإدارية، عدد خاص بالضريبة، 2019.
4. مهداوي عبد القادر، " لآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة دفاتر السياسة و القانون، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.
5. ملال محمد طارق، " آليات و أسباب التهرب الضريبي الدولي و إمكانية تجنبها"، مجلة الدراسات، المجلد 04، العدد 01، جامعة الجزائر، 2013.

## قائمة المراجع و المصادر

6. زهرة حبو، " التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 01 العدد الأول، 2011.
7. زايد محمد، " الإتفاقيات الدولية المتعلقة بحماية و تشجيع الإستثمار الاجنبي في الجزائر"، مجلة ضياء للدراسات القانونية، المجلد 01، العدد 01، المركز الجامعي نور البشير البيض، الجزائر، 2019.
8. خالد عيجولي، العولمة الإقتصادية و مؤشرات قياسها، مجلة البديل الإقتصادي، جامعة الجلفة، 2008.
9. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الإزدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 08، العدد 01، الأردن، 2018.
10. لعجال ياسمين، " إشكالية الإزدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية"، دفاتر سياسة و القانون، العدد 15، 2016.

### المراجع الأجنبية:

1. Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales : Gente .  
études pratiques, édition Francis Leflavre, 4 éme édition, Paris .

### المواقع الإلكترونية:

1. <https://www.maroclaw.com>
2. [https://www.alhaya.ps/ar/arch\\_page.php](https://www.alhaya.ps/ar/arch_page.php)
3. المديرية العامة للضرائب [/https://www.mfdgi.gov.dz](https://www.mfdgi.gov.dz)
4. [/https://aapi.dz/ar/investissement-etranger-en-algerie-ar](https://aapi.dz/ar/investissement-etranger-en-algerie-ar)

شكر و عرفان

إهداء

مقدمة

- 10..... الفصل الأول: الإتفاقيات الدولية الجبائية و أسباب اللجوء إليها
- 12..... المبحث الأول: ماهية الإتفاقيات الدولية الجبائية
- 12..... المطلب الأول: مفهوم الإتفاقيات الدولية الجبائية
- 17..... المطلب الثاني: أنواع الإتفاقيات الدولية الجبائية
- 18..... المبحث الثاني: أسباب اللجوء للإتفاقيات الدولية الجبائية
- 18..... المطلب الأول: اصل المشاكل الجبائية الدولية
- 24..... المطلب الثاني: الإزدواج الضريبي و التهرب الضريبي الدوليين
- 35..... الفصل الثاني: فاعلية النظام الجبائي الجزائري مع الإتفاقيات الدولية الجبائية
- المبحث الأول: الجهود المبذولة لتطوير الإتفاقيات الدولية و نطاق  
تطبيقها..... 36
- المطلب الأول: الجهود الدولية لتطوير الإتفاقيات الدولية و نطاق  
تطبيقها..... 36
- المطلب الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر و نماذج مع بعض الدول  
الأخرى..... 41
- المبحث الثاني: فاعلية النظام الجبائي الجزائري في ظل مشاكل الجبائية  
الدولية..... 48
- المطلب الأول: دور الإتفاقيات الجبائية الدولية في جذب الشركات الأجنبية للاستثمار في  
الجزائر..... 49
- المطلب الثاني: دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار  
الأجنبي..... 53

خاتمة

قائمة المراجع و المصادر

## ملخص

تسمح الإتفاقيات الجبائية الدولية بتقادي مخاطر المشاكل الضريبية الدولية من خلال البنود الخاصة بتبادل المعلومات الجبائية، وأيضا من خلال إزالة العراقيل التي تواجه الاستثمارات العابرة للقارات مثل مشكلة الازدواج الضريبي، و لها يجب تسليط الضوء على أهم بنود الاتفاقيات الجبائية الدولية عبر إعطاء الأولوية لنموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لكونه الأوسع انتشارا من الناحية التطبيقية، وأيضا عبر معالجة القواعد الجبائية للاتفاقيات الدولية المنصوص عليها في التشريع الجزائري.

معالجة القضايا الضريبية المثارة على الساحة الدولية من خلال العديد من التقنيات الضريبية المقترحة في هذا المجال، لقد أثرت العولمة وما تلاها من تقدم تكنولوجي سريع على قدرة البلدان على تحصيل الضرائب وتوزيع الأعباء، وما لم تتخذ مختلف المنظمات والبلدان تدابير وقائية في إطار القانون الدولي ، فمن المرجح أن تتزايد آثار العولمة على عائدات الضرائب بمرور الوقت، وسوف تصبح آثارها واضحة للعيان في إحصاءات الإيرادات في مختلف البلدان.

### الكلمات المفتاحية:

الجبائية، الإتفاقيات الجبائية، الازدواج الضريبي، العولمة

International tax agreements allow avoiding the risks of international tax problems through clauses on the exchange of tax information, and also by removing obstacles facing transcontinental investments such as the problem of double taxation, and it is necessary to highlight the most important provisions of international tax agreements by giving priority to the OECD model because it is the most widespread in practice, and also by addressing the tax rules of international agreements stipulated in Algerian legislation.

Addressing tax issues raised in the international arena through many proposed tax techniques in this area, globalization and subsequent rapid technological

advances have affected countries' ability to collect taxes and distribute burdens, and unless various organizations and countries take preventive measures within the framework of international law, the effects of globalization on tax revenues are likely to increase over time, and its effects will become visible in revenue statistics in different countries.

**Keywords:**

Collection, Fiscal agreements, Double taxation, Globalization

## الملاحظات التي أبدتها لجنة المناقشة:

1. تعديل جزئي في الخطة
2. تغيير المقدمة والخاتمة.
3. تصحيح الأخطاء الإملائية .
4. تعديل بعض التهميشات.