



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف ميله
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة ومالية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

دور الإتفاقيات الجبائية في الحد من التهرب الضريبي الدولي بواسطة أسعار
التحويل

دراسة تحليلية للمنظومة الجبائية الدولية الجزائرية

المشرف	اعداد الطلبة	
نعيم عاشوري	أمنية بوالعيش	1
	رحمة بودهان	2

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف ميله	مصباح حراق
مشرفا ومقررا	جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف ميله	نعيم عاشوري
ممتحنا	جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف ميله	محمد أمين قمبرور

السنة الجامعية: 2026/2025



وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ

وَالْمُؤْمِنُونَ

وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ

فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ

(سورة التوبة: 105)



شكر وعرافان

" رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي و أن أعمل صالحا ترضاه و أدخلني برحمتك

في عبادك الصالحين "

سورة النمل آية 19

الحمد لله الذي من و وفق لإتمام هذه المذكرة بعد جهد من البحث و الإلمام نتقدم بشكرنا الخالص و جزيل

الامتنان إلى الأستاذ المشرف

" عاشوري نعيم "

على جهوده القيمة وإرشاداته وتوجيهاته ومتابعته لنا في هذا البحث، فقد كان بعد عون الله تعالى عون قيم

فجزاك الله خيرا وبارك الله لك في علمك وعملك.

ثم نقدم شكرنا لجميع أساتذة المعهد وإلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على منحنا شرف مناقشتهم لنا.

ولنا الشكر و العرفان لكل من منحنا معنى أن نكون، وأهل أن نستمر و الشكر من قبل و من بعد لله

رب العالمين.



إهداء



"وآخر دعوانهم أن الحمد لله رب العالمين"

لم تكن الرحلة قصيرة ولا الطريق محفوفًا بالتسهيلات لكنني فعلتها رغم توالي الحيات والعثرات، فالحمد لله الذي يسر البدايات وبلغنا النهايات بفضلته وكرمه.

أهدي ثمرة جهدي:

إلى نفسي الطموحة المثابرة التي لم تخذلني يوما.

إلى كل من سعى معي لإتمام مسيرتي الدراسية، دمت لي سندًا لا عمر له.

إلى من أحمل إسمه بكل فخر، إلى النور الذي ينير دربي "أبي الغالي السعيد.

إلى سندي ومسندي إلى داعمي الأول ووجهتي التي أستمّد منها القوة "أمي الغالية صورية.

إلى الذين كانوا ولا زالوا سندًا لي في الحياة أخوتي: نور الهدى ونور الإيمان وإخوتي: منذر وأمين.

إلى رفيقة المشوار شريكة النجاح والتعب "رحمة".

إلى مصدر الدعم والأمل "رندة"

إلى صديقتي الغالية "أساء".

إلى ابنة خالتي وأختي الثانية "رميساء".

إلى كل الصديقات اللواتي لم يتسع المقام لذكرهم.

أمنية

إهداء



الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وبفضله تبلغ الغايات، فالحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه ولعظيم سلطانه

أهدي ثمرة هذا العمل

إلى من مشت بثبات في دروب لم تكن سهلة

، وحملت في قلبها يقينا بأن معية الله تكفي، إلى نفسي العزيزة، أهديك هذا الإنجاز

إلى من تعجز الكلمات عن شكرها، إلى من أصغت بحب، واحتوت بدفيء ودعت بصدق، إلى أمي الحنون "نادية الجميلة

إلى السند الأول الذي أتكئ عليه أبي الكريم "بشير

إلى أختاي العزيزتان "وسام وخولة" شكرا لرفقتكما الصادقة واهتمامكما الكبير، إخوتي الأعزاء "أسامة، حسين وعبد الله
" بوركتم لدعمكم الذي كان بمثابة طمأنينة.

إلى زهرة المنزل وصغيرة العائلة، أميرتي "ماسة

إلى روعي عمتي الطاهرة، جعلها الله في الجنة

"إلى رفيقة الرحلة "أمنية المجتهدة

إلى صديقة الجامعة "ممي"، وكل الصديقات اللاتي هون علي الطريق وشاركنني لحظات التعب والأمل وكان حضورهن
عوناً بعد الله أهدي لكن هذا العمل.

رحمة

ملخص

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإتفاقيات الجبائية كأحدى الأدوات المهمة في الحد من التهرب الضريبي على المستوى الدولي، حيث تمارس الشركات متعددة الجنسيات سلوكيات جبائية من شأنها التقليل من العبئ الضريبي على الصعيد العالمي. تم الإعتماد في دراستنا على المنهج الوصفي والتحليلي من خلال التطرق إلى الخلفية النظرية والقانونية للإتفاقيات الجبائية الدولية وآليات التهرب الضريبي الدولي. كما قمنا بدراسة تحليلية للمنظومة الجبائية الدولية المنتهجة من طرف الجزائر، اين خلصنا إلى نتيجة مفادها أن الجزائر تولي أهمية كبيرة للإتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف من أجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي. **الكلمات المفتاحية:** أسعار التحويل الدولية، التهرب الضريبي الدولي، الإتفاقيات الجبائية الدولية، المنظومة الجبائية الدولية.

Abstract:

This study aims to highlight tax treaties as one of the important tools for combating international tax evasion, as multinational enterprises engage in tax practices intended to reduce the global tax burden. The study relied on both descriptive and analytical approaches by addressing the theoretical and legal background of international tax treaties and the mechanisms of international tax evasion. In addition, an analytical study of the international tax system adopted by Algeria was conducted. The study concluded that Algeria attaches great importance to bilateral and multilateral agreements as effective means to combat international tax evasion.

Key words: transfer pricing, tax evasion, tax treaties, the international taxation system.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	شكر وتقدير
III-II	الاهداء
V	ملخص
VII	فهرس المحتويات
X	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال
أ-هـ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي الدولي بواسطة أسعار التحويل	
02	تمهيد
04	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي الدولي
04	المطلب الأول: أسباب ظهور التهرب الضريبي الدولي
05	المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي الدولي
08	المطلب الثالث: آليات التهرب الضريبي الدولي
15	المبحث الثاني: آلية التهرب الضريبي بواسطة أسعار التحويل
16	المطلب الأول: ماهية أسعار التحويل
18	المطلب الثاني: طرق تحديد أسعار التحويل الدولية
22	المطلب الثالث: كيفية التهرب الضريبي بواسطة آلية أسعار التحويل
23	المبحث الثالث: آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي
23	المطلب الأول: آليات مكافحة على المستوى الداخلي

25	المطلب الثاني: آليات المكافحة على المستوى الخارجي
28	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإتفاقيات الجبائية في ظل المشاكل الجبائية الدولية	
30	تمهيد
31	المبحث الأول: المشاكل الجبائية الدولية
31	المطلب الأول: الازدواج الضريبي الدولي
34	المطلب الثاني: التنافس الضريبي الدولي
38	المطلب الثالث: تنامي الاقتصاد الرقمي على المستوى الدولي
45	المطلب الرابع: التهرب الضريبي الدولي
47	المبحث الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية
47	المطلب الأول: ماهية الإتفاقيات الجبائية الدولية
49	المطلب الثاني: أنواع الإتفاقيات الجبائية الدولية
51	المطلب الثالث: مراحل إعداد الإتفاقيات الجبائية الدولية
52	المبحث الثالث: مضمون الإتفاقيات الجبائية الدولية
52	المطلب الأول: المبادئ العامة
54	المطلب الثاني: طرق نقادي الإزدواج الضريبي الدولي وتوزيع الاختصاص الضريبي
56	المطلب الثالث: الأحكام الخاصة الاستثنائية
59	المطلب الرابع: تسوية أسعار التحويل الدولية وفق الاتفاقيات الجبائية الدولية
61	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة تحليلية للمنظومة الجبائية الدولية الجزائرية	
63	تمهيد

64	المبحث الأول: الإتفاقيات الجبائية الدولية المبرمة من طرف الجزائر
64	المطلب الأول: شبكة الإتفاقيات الثنائية الدولية الجزائرية
70	المطلب الثاني: مضمون الاتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع الجزائر
76	المطلب الثالث: الاتفاقية متعددة الأطراف للمساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي (MAC)
78	المبحث الثاني: تحديث الاتفاقيات الجبائية استجابة لمنع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (BEPS)
78	المطلب الأول: نشأة ومراحل تطور الاتفاقية متعددة الأطراف (BEPS)
81	المطلب الثاني: طريقة عمل الاتفاقية متعددة الأطراف (BEPS)
84	المطلب الثالث: إنضمام الجزائر للاتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح
85	المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي لأسعار التحويل في التشريع الضريبي الجزائري
85	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لأسعار التحويل في القانون الضريبي الجزائري
88	المطلب الثاني: آليات الرقابة الجبائية على أسعار التحويل
92	المطلب الثالث: الإطار القانوني لتسوية أسعار التحويل وفق المشرع الجزائري
94	خلاصة الفصل
97	الخاتمة العامة
100	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الرقم	الجدول	الصفحة
1	ترتيب الـ 10 جنات الجبائية الأولى عالميا لسنة 2025	12
2	توزيع الإختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل	54
3	الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع بلدان أوروبا إلى غاية 2023	64
4	الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع البلدان العربية إلى 2023	66
5	الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع بلدان أمريكا الشمالية إلى غاية 2023	67
6	الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع بلدان آسيا إلى غاية 2023	67
7	الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع بلدان إفريقيا إلى غاية 2023	67
8	الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع بلدان المغرب العربي إلى غاية 2023	67
9	مراحل تطور الاتفاقية متعددة الأطراف BEPS	78
10	المعلومات الخاصة بالتصريح السنوي لأسعار التحويل	91

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
01	تركيبية الاقتصاد الرقمي	39
02	أثر إتفاقيات الحد من الإزدواج الضريبي على التشجيع على الإستثمار الأجنبي المباشر و الحد من التهرب الدولي	46
03	دائرة نسبية توضح مجمل الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع مختلف دول العالم	69

مقدمة

مقدمة:

مع تنامي المعاملات المالية والتجارية الدولية في ظل العولمة الاقتصادية ونشاط الشركات المتعددة الجنسيات المعتمد على منجزات التقدم العلمي والتقني الدولي، ظهرت العديد من المشاكل والنزاعات على الصعيد الدولي والتي من بين أهمها تلك المتعلقة بالممارسات الجبائية، ومن أبرز هذه المشاكل التهرب الضريبي الدولي بصورتيه المشروعة وغير المشروعة. فتعتمد الشركات على عدة آليات وأساليب للتملص من العبئ الضريبي. باللجوء إلى الجنات الضريبية التي تتميز بانخفاض أو انعدام الضغط الضريبي، أو إستغلال نظام المنشأة الثابتة لنقادي الخضوع للضريبة في بعض الدول، وكذا المعاملات التي تتم بين الشركات المرتبطة داخل نفس المجموعة والتي يتم من خلالها التلاعب بأسعار التحويل. ومع جمود وعجز الأنظمة الجبائية عن مسايرة التطورات الراهنة في العالم الاقتصادي يزداد خطر التهرب الضريبي الدولي ما يؤدي إلى خسارة وفقدان موارد جبائية معتبرة.

الأمر الذي جعل التعاون بين الدول أمرا محتوما لضبط العلاقات الجبائية وتنظيمها، حيث عكفت مختلف المنظمات الدولية على إيجاد سبل كفيلة بحماية حقوقها الجبائية، من خلال وضع قواعد تهدف إلى مواجهة المشاكل الجبائية الدولية وذلك بواسطة الآليات الاتفاقية سواء كانت ثنائية أو متعددة الأطراف. لهذا جاءت الاتفاقيات الجبائية الدولية لتحد أو تخفف نوعا ما من هذه المشاكل والتي على رأسها الإزدواج الضريبي، التهرب الضريبي وتنامي الاقتصاد الرقمي.

ونجد أن الجزائر بدورها سعت إلى إثراء المنظومة الجبائية الدولية بهدف جذب الإستثمارات الأجنبية والانخراط في التجارة الدولية، فقامت بإبرام جملة من الاتفاقيات الجبائية، مستندة بذلك إلى الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادية.

إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق تناولنا هنا إشكالية التهرب الضريبي الدولي بواسطة أسعار التحويل الدولية من خلال طرح السؤال الرئيسي التالي:

- كيف تساهم الإتفاقيات الجبائية في الحد من التهرب الضريبي الدولي بواسطة أسعار التحويل الدولية؟

من خلال هذا التساؤل تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يتم التهرب الضريبي الدولي بواسطة أسعار التحويل الدولية؟
- ماهي أهداف الإتفاقيات الجبائية في ظل تنامي المشكلات الجبائية على الصعيد الدولي؟
- ما مدى اندماج الجزائر في المنظومة الجبائية الدولية المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي بواسطة أسعار التحويل الدولية؟

فرضيات الدراسة:

- من أجل الإجابة على إشكالية البحث ومجموعة التساؤلات الفرعية وضعنا الفرضيات التالية:
- تعتبر الرقابة على أسعار التحويل الدولية في ظل الاتفاقيات الجبائية من أنجع الوسائل للحد من التهرب الضريبي الدولي.
- تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية وسيلة فعالة للحد من التهرب الضريبي الدولي.
- لدى الجزائر شبكة واسعة من الاتفاقيات الجبائية الثنائية من جهة ومن جهة أخرى، الاندماج في تلك المتعددة الأطراف.

أهمية الدراسة:

تعتبر مشكلة التهرب الضريبي في ظل أسعار التحويل من أبرز المشاكل وأخطرها التي تضرر بالتحصيل الجبائي الدولي. والتي سعت الدول لمكافحتها بمساعدة المنظمات والهيئات الدولية من خلال إبرام إتفاقيات ثنائية ومتعددة أطراف، فتبرز أهمية هذا الموضوع في معرفة كيف تساهم الاتفاقيات الجبائية في الحد من التهرب الضريبي الدولي بواسطة أسعار التحويل وعرض الجهود المبذولة من طرف للمنظومة الجبائية الدولية الجزائرية في إبرام الاتفاقيات الجبائية الثنائية ومتعددة الأطراف، بالإضافة إلى تنظيم أسعار التحويل، للحد من مشكلة التهرب الضريبي الدولي.

أهداف الدراسة:

- إبراز دور الإتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي بواسطة أسعار التحويل.
- التعرف على ماهية التهرب الضريبي الدولي وكيفية التهرب بواسطة أسعار التحويل.
- التطرق لمختلف المشاكل الجبائية.
- عرض محتوى الإتفاقيات الجبائية .
- تحليل المنظومة الجبائية الدولية للجزائر.

أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة في الاطلاع على المشاكل الجبائية الدولية، لاسيما مشكلة التهرب الضريبي الدولي، وطرق معالجتها من خلال الاتفاقيات الجبائية .
- قلة الدراسات الاكاديمية التي تتحدث بصورة مباشرة دور الاتفاقيات الجبائية في الحد من التهرب الضريبي الدولي بواسطة أسعار التحويل سواء كانت هذه الاتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف.
- الرغبة في التعرف على مدى اندماج الجزائر في المنظومة الجبائية الدولية.

منهجية البحث:

نظرا لمتطلبات هذا الموضوع فإنه توجب علينا استخدام منهجين، من خلال اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري، في تحديد أسباب ظهور وماهية التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، بالإضافة إلى عرض محتوى الإتفاقيات الجبائية الدولية، أما في الجانب التطبيقي تم استخدام المنهج التحليلي من خلال تحليل مضمون الاتفاقيات الجبائية الثنائية ومتعددة الأطراف التي أبرمتها الجزائر من مختلف دول العالم، بالإضافة إلى استنباط الأحكام المتعلقة بتنظيم أسعار التحويل الدولية وفق التشريع الضريبي الجزائري.

الدراسات السابقة:

نشيدة معزوز: تحديات الجبائية الدولية في ظل العولمة دراسة حالة الجزائر، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2014-2015. عالجت إشكالية البحث التحديات الجبائية الدولية في ظل العولمة الاقتصادية، وعرضت تجربة الجزائر في ميدان الجبائية الدولية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في استعراض المشاكل الجبائية الدولية وأهم التطورات في مجال الضريبة الدولية، بالإضافة إلى المنهج التحليلي في تشخيص التجربة الجزائرية في ميدان الجبائية الدولية في إطار التشريع الداخلي والأحكام الاتفاقية. وقد خلص هذا البحث لمجموعة من النتائج التي من أهمها: أن بروز ظاهرة العولمة وتحرير التجارة الدولية أدى إلى تراجع السيادة الضريبية والتي نتج عنها ظهور مشاكل على الصعيد الدولي، أهمها التهرب الضريبي الدولي، إعتبار الاتفاقيات الجبائية الدولية كمصدر أساسي للقانون الجبائي الدولي والذي ساهمت المنظمات الدولية على تطويره كمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومنظمة الأمم المتحدة من خلال تحريرها لاتفاقيات نموذجية تستند عليها أغلب الدول في إبرام اتفاقياتها.

نعيم عاشوري: أثر الاتفاقيات الجبائية على الاستثمار الأجنبي المباشر في البلدان النامية - حالة الجزائر -، البحث عبارة عن أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة 2- عبد الحميد مهري -، سنة 2017 - 2018، عالجت إشكالية البحث مدى مساهمة الاتفاقيات الجبائية الدولية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر إلى البلدان النامية، وتم عرض الجزائر كحالة للدراسة، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي و التحليلي في ما يتعلق بتشخيص المشاكل و التحديات الجبائية الدولية، ومنها الاتفاقيات الجبائية الدولية باعتبارها أحد أهم الوسائل للتقليل من حدة تلك المشاكل. بالإضافة إلى تقييم الآليات المختلفة للتخطيط الضريبي الدولي وفي ظل الاتفاقيات الجبائية ومحددات الاستثمار الأجنبي بالبلدان النامية، كما تم استخدام منهج الدراسة القياسية في الجانب التطبيقي من البحث، حيث تم القيام باختبار العلاقة ما بين الاتفاقيات الجبائية والاستثمار الأجنبي المباشر الوافد إلى الجزائر للفترة ما بين سنتي 1994 و 2013. وقد خلص هذا البحث لمجموعة من النتائج التي من أهمها: أن الاتفاقيات الجبائية تعتبر أداة هامة في مكافحة التهرب الضريبي الدولي من خلال تبادل المعلومات، كما تساهم الإجراءات الودية في ضمان حقوق المستثمر

الأجنبي و تسوية المنازعات المتعلقة بأسعار التحويل، وأن للاتفاقيات الجبائية أثر إيجابي من خلال عملها على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر الوافد.

ريمة ضافري، محمد سعد الدين بلخيري : الجناات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي -حالة الايرلندية المزدوجة و السندويتش الهولندي لشركة غوغل-، البحث عبارة عن مقال في مجلة اقتصاد المال و الاعمال، سنة 2020، عالجت اشكالية البحث كيف يتم التهرب الضريبي على المستوى الدولي بواسطة الجناات الضريبية، من خلال التطرق للمفهوم النظري للجناات الضريبية، ودراسة حالة التقنيات التي يستعملها مجمع غوغل من اجل التهرب الضريبي باستخدام الجناات الضريبية، وقد خلص البحث أن التعاون الدولي في مواجهة التهرب الضريبي الدولي ضرورة ملحة من خلال التنسيق الضريبي، المساواة في المعاملة، الشفافية الجبائية و المصرفية، تبادل المعلومات و التعاون في مجال التحصيل الضريبي.

فاتح أحمية: أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي و طرق مكافحته، البحث عبارة عن مقال في مجلة دراسات جبائية، جامعة جيجل سنة 2020، حيث عالج هذا البحث إشكالية التهرب الضريبي الدولي والآليات المتحدة، من خلال الاعتماد على كل من المنهجين الوصفي والتحليلي للتعرف على أهم أسباب وأشكال التهرب الضريبي الدولي و العوامل التي تساعد في التقليل والحد منه. وخلص إلى أن أسباب ظهور التهرب الضريبي مرتبط بظهور الشركات متعددة الجنسيات والتي تهدف إلى تقليل العبئ الضريبي بإستعمال مختلف الطرق، كما أن معالجة هذا المشكل تتم على المستوى الداخلي بواسطة الحوكمة الضريبية وعصرنة الادارة الضريبية، وعلى المستوى الخراجي عن طريق ابرام الاتفاقيات الجبائية الدولية ورفع السرية المصرفية.

استنادا لما سبق نلاحظ ان معظم الدراسات السابقة تطرقت للكيفية التي عالجت بها الاتفاقيات الجبائية الدولية لكل من ظاهرتي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين دون التفصيل في آلية التهرب الضريبي بواسطة اسعار التحويل الدولية كما ان معظم الدراسات التي تناولت حالة الجزائر تطرقت فقط للاتفاقيات الجبائية الثنائية.

اما في دراستنا فقد تناولنا ظاهرة التهرب الضريبي الدولي في ظل اسعار التحويل وكيف تساهم الاتفاقيات الجبائية في معالجة المشاكل الجبائية من جهة ومن جهة اخرى تحليل للمنظومة الجبائية الدولية الجزائرية من خلال التطرق لمختلف الاتفاقيات الجبائية التي ابرمتها الجزائر مع مختلف دول العالم سواء الثنائية أو متعددة الأطراف مع توضيح العلاقة بينها، وكذا تناول الإطار التنظيمي والقانوني لأسعار التحويل وفق التشريع الضريبي الجزائري.

حدود الدراسة:

تمثلت فيما يلي:

• الحدود المكانية: تركزت الدراسة على الجزائر من خلال تحليل الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها والتشريعات المنظمة لأسعار التحويل.

• الحدود الزمانية: اعتمدت الدراسة على الاتفاقيات والتشريعات المتاحة إلى غاية 2026.

هيكل الدراسة:

بهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة والتساؤلات الفرعية للدراسة والتحقق من صحة الفرضيات قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، وقد جاء الفصل الأول والثاني على شكل فصول نظرية، أما الفصل الثالث فقد جاء كفصل تطبيقي. في الفصل الأول تم تناول الإطار النظري لظاهرة التهرب الضريبي الدولي في ظل التلاعب بأسعار التحويل، تفرع هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية التهرب الضريبي وآليات التهرب، أما في المبحث الثاني فقد استظهرنا كيف يتم التهرب الضريبي الدولي بواسطة أسعار التحويل، وفي المبحث الثالث تحدثنا عن طرق مكافحة التهرب الضريبي الدولي. وفي الفصل الثاني تم تناول الإتفاقيات الجبائية في ظل المشاكل الجبائية الدولية، قمنا بعرض المشاكل الجبائية الدولية في المبحث الأول والمتمثلة في الإزدواج الضريبي الدولي، التنافس الضريبي، تنامي الإقتصاد الرقمي و التهرب الضريبي الدولي، أما في المبحث الثاني فتطرقنا للإطار العام للإتفاقيات الجبائية الدولية، وعرضنا محتوى الإتفاقيات الجبائية الثنائية في المبحث الثالث.، بينما كان الفصل الثالث عبارة عن دراسة تحليلية للمنظومة الجبائية الجزائرية الدولية، وقد جاء في المبحث الأول الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة من طرف الجزائر بالإضافة إلى الاتفاقية متعددة الأطراف للمساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي، وفي المبحث الثاني تطرقنا للإتفاقية الجبائية متعددة الأطراف لمنع تآكل الأرباح و تحويل الأرباح التي انضمت إليها الجزائر مؤخرا، أما المبحث الثالث تناول الإطار القانوني و التنظيمي لأسعار التحويل في التشريع الضريبي الجزائري.

صعوبات الدراسة:

خلال مرحلة انجاز البحث واجهتنا جملة من الصعوبات التي يمكن حصرها في:

- صعوبة الحصول على البيانات التفصيلية المتعلقة بالشركات الأجنبية المستثمرة في الجزائر.
- التغيرات الحاصلة في التشريعات الجبائية من خلال القوانين المالية.
- كثرة الاتفاقيات والنصوص التي استوجبت التحليل والمقارنة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتهرب

الضريبي الدولي بواسطة

أسعار التحويل

تمهيد:

في ظل التحولات المتسارعة التي يشهدها الاقتصاد الدولي خاصة تسارع وتيرة العولمة وتنامي التبادل التجاري والمالي بين دول العالم، الأمر الذي أدى إلى تزايد نشاط الشركات المتعددة الجنسيات، كلها عوامل ساهمت في ظهور وتطور المشاكل الجبائية بين الدول وذلك لأن التشريعات الجبائية لم يكن لها القدرة على مواكبة كل هذه التغيرات، فأصبحت هذه المشاكل تهدد كيانات دولية بأكملها نتيجة الأزمات المالية الناتجة عن هذه المشاكل. ولعل أبرز هذه المشاكل ظاهرة التهرب الضريبي، ما يجعله أحد أبرز التحديات التي تواجه النظم الجبائية الدولية في الوقت الراهن نتيجة التحايل المستمر على الأنظمة الجبائية الدولية من خلال استغلال الثغرات القانونية واعتماد آليات للتهرب على المستوى الدولي.

لذا وجب فهم طبيعة هذه المشكلة الجبائية أسباب ظهورها والآليات التي تمكن الدول من كبح جماح هذه الظاهرة وعلى ضوء ذلك سنتطرق في هذا الفصل لما يلي:

- المبحث الأول: ماهية ظاهرة التهرب الضريبي الدولي أسباب ظهوره، أشكاله والآثار المترتبة عليه.
- المبحث الثاني: التهرب الضريبي الدولي بواسطة أسعار التحويل.
- المبحث الثالث: آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي على الصعيدين الداخلي والخارجي.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي الدولي

تعد ظاهرة التهرب الضريبي الدولي من بين أخطر الظواهر الاقتصادية التي تتعدى آثارها الصعيد المحلي فتسبب مشاكل حتى على الصعيد الدولي، وفيما يلي سنستظهر الأسباب التي ساعدت هذه الظاهرة على التطور كما سنتناول مفهوم التهرب الضريبي الدولي، وآليات التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الأول: أسباب ظهور التهرب الضريبي الدولي

ان معرفة أسباب التهرب الضريبي تكتسي أهمية بالغة من أجل تشخيص الظاهرة واختيار الحلول الناجحة للتخفيف من آثارها، وعموما فإن الأسباب الكامنة وراء الظاهرة متعددة ومتنوعة نستعرضها فيما يلي:

• ظهور العولمة الاقتصادية:

في سياق العولمة تفقد الدول جزءا كبيرا من نفوذها على الاقتصاد، تتمثل العولمة في تلاشي الحدود الجغرافية وانفتاح الأسواق مما يجعل الشركات المتعددة الجنسيات تستفيد من تشتت صلاحيات الدول لبناء قوة اقتصادية خاصة عابرة للحدود، مما يضعها خارج نطاق ممارسة الاختصاصات المتنافسة للدول، كما يؤدي ترابط الأسواق إلى خلق تفاعلات متسلسلة، ما يترك الدولة في كثير من الأحيان عاجزة.

بينما أصبحت الاقتصاديات تدار بشكل متزايد على المستوى العالمي، لايزال التمثيل السياسي محصورا في الإطار الوطني للدولة وحتى أن وتيرة تطور الاقتصاد المتسارعة لم تتمكن الدول من استيعابها خاصة في التشريعات الجبائية الأمر الذي ساعد الشركات المتعددة الجنسيات و أصحاب الثروات من التهرب من دفع التزاماتهم الضريبية¹.

• تعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات:

تعد الشركات متعددة الجنسيات من أكثر الأنماط تعبيرا عن عولمة الاقتصاد، لما تملكه من امكانيات مادية و بشرية هائلة تمتد إلى مختلف دول العالم، وتنوع نشاطاتها لتشمل قطاعات الإنتاج و التجارة والخدمات و المال والمصارف الدولية، بغية توزيع المخاطر و تنويع مصادر الربح، و سعيها لتحويل العالم إلى ساحة اقتصادية واحدة بغية بسط نفوذها، وإحكام سيطرتها على قطاعات الأعمال في العالم، مستفيدة من منجزات التقدم العلمي و التقني الأمر الذي أدى لتراجع دور الدولة أمام هذه الشركات² ساهمت بشكل كبير في رفع حجم التهرب الضريبي الدولي فيما يتعلق بصورة خاصة في التحصيل الضريبي أين تستغل نفودها ونقاط

¹El Hadji dialigue Ba ،Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation :la réglementation des prix de transfert au Sénégal ،Thèse de doctorat en droit، école doctorale ،université PARIS-EST ،Français، 2011،p:5 .

²أحمد عبد العزيز ، جاسم زكريا الطحان ، فراس عبد الجليل ،الشركات المتعددة الجنسيات و أثرها على الدول النامية ، مجلة الإدارة و الاقتصاد ،السفارة السورية في العراق ، العدد85، 2010، ص: 113.

قوتها و قصور دور الدولة، في التهرب الضريبي لاسيما في ما يعرف بالجناات الجبائية و التي توفر مناخ مناسب للتهرب الضريبي الدولي.

• الازدواج الضريبي الدولي:

الازدواج الضريبي الدولي هو خضوع نفس الوعاء الضريبي و الذي يتحملة نفس المكلف بالضريبة عن فترة ومنية واحدة، لنفس الضريبة والتي تفرضها دولتين أو أكثر، أي أن المكلف بالضريبة يخضع لأكثر من نظام ضريبي على الرغم من وحدة الواقعة المنشأة، فيتحقق الازدواج الضريبي الدولي عند قيام الدول بتطبيق التشريعات الجبائية و المالية المختلفة و ممارسة حقوقها وسيادتها الجبائية التي تتجاوز نطاق إقليمها في وضع نظامها الضريبي وفقا لما يناسبها دون مراعاة التشريعات الجبائية للدول الأخرى، ما يؤدي إلى زيادة العبئ الضريبي بالنسبة للمكلف بالضريبة، والحد من المميزات المالية التي كان يتمتع بها المكلف بالضريبة و بالتالي يؤثر على حركة الاستثمار الأجنبي في البلد¹، الأمر الذي يؤدي إلى محاولة المكلف بالضريبة إلى التملص من التزاماته الجبائية، بشكل جزئي أو كلي و بصورة مشروعة أو غير مشروعة ، ما ينتج عنه تخفيض في التحصيل الجبائي.

• غموض القوانين الجبائية:

تتسم القوانين الجبائية عموما بطولها وصعوبة تفسيرها وتحليلها، فتجد الإدارة الجبائية نفسها عاجزة في بعض الأحيان عن تطبيق بعض هذه النصوص، وذلك راجع إلى عدم الوجود الكافي للنصوص والقرارات التنظيمية التي تعمل على تحليل وتفسير القوانين الجبائية، ضف إلى ذلك كون التشريع الضريبي غير عام في تطبيقه، لتمييزه بين المكلفين الخاضعين لنفس القانون، وهذا مراعاة لظروفهم الاجتماعية والاقتصادية، وبالتالي فإن عدم وجود نصوص تنظيمية واضحة وشاملة لهذا التمييز يؤدي بالمكلف إلى محاولة الاستفادة من هذه الميزة عن غير وجه حق. ويتعين على النظام الجبائي عموما أن يمتاز بالمرونة والبساطة في مجمل الإجراءات المتخذة، سواء أثناء فرض الضريبة أو تحصيلها، فكلما كثرت هذه الإجراءات أو تعقدت ينتج عنه تهرب ضريبي، وهناك من الفقهاء من يرى بأن الصياغة القانونية للنصوص الجبائية هي السبب الرئيسي في غموض نصوصه، خاصة تلك المتعلقة بفرض ضريبة جديدة أو تعديلها أو إلغائها، وهذا يؤدي إلى عدم رضا المكلف بالنظام أو الحالة الجبائية المفروضة عليه، مما يدفعه إلى التهرب من أداء واجباته الجبائية، وعليه فكلما كانت الصياغة ضعيفة تباينت الفجوات القانونية، مما ينتج عنه تصدعات في المنظومة الجبائية، يؤدي في النهاية

¹ سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الإزدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كليات بريدة الأهلية ، الأردن، المجلد 3 العدد 1 ، 2018 ، ص. 95.

إلى زيادة نسبة التهرب الضريبي داخل الدولة، صف إلى ذلك كون التشريع الضريبي لا يحقق توازنا بين المكلف والإدارة الجبائية، والتي تستمد قوتها من الدولة نفسها، فأى نزاع ضريبي ينشأ بين المكلف والإدارة الجبائية يعتبر فيه المكلف الطرف الأضعف في مواجهة المنظومة الجبائية للدولة¹، بالإضافة إلى وجود ثغرات قانونية تمكن المكلف بالضريبة باستغلالها في التهرب من دفع الضرائب.

المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي الدولي

يعتبر التهرب الضريبي الدولي من أهم المشاكل الجبائية الدولية والتي تؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وفي ما يلي سنستظهر ماهية هذا المشكل

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي الدولي

عرف J.J. Neuer التهرب الضريبي الدولي بأنه " كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول و من شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، و يستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرعا مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أولا، و أيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة و التشريعات الجبائية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماما"².

وقد عرفت منظمة التعاون و التنمية في المجال الاقتصادي OCDE بأنه " كل فعل يقوم به المكلف بالضريبة، و الذي يستدعي انتهاك القانون عندما يتصرف هذا المكلف عن قصد بغية حجب مداخله عن الضريبة"³. ويمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي على أنه " العمل على التخلص من الضريبة المفروضة في موطنها عن طريق تهريب للمداخيل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم"⁴.

من خلال التعريفات السابقة يمكننا القول أنه ظاهرة عابرة للحدود أين يقوم المكلف بالضريبة بالتملص من التزاماته أمام الجهات الجبائية في الموطن الذي يقيم فيه، وذلك بإتباع أساليب شرعية أو غير شرعية. فيقوم

¹ عبد الرؤوف أولاد سالم، التهرب الضريبي و أثره على ميزانية الدولة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2024، ص: 113.

² عبد القادر مهداوي، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفا تر السياسة القانونية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد: 2015، 3، ص: 04.

³ محمد طارق ملال، آليات و أسباب التهرب الضريبي الدولي و إمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، الجزائر، المجلد 4 العدد 1، 2013، ص: 124.

⁴ ياسمينه لعجال، طارق الضب، إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية و فعالية الحلول الوطنية، مجلة دفا تر السياسة والقانون، العدد 15، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016، ص: 117.

بترحيل مداخله نحو مناطق ذات ضغط ضريبي منخفض، ما يجعل الدولة الأصلية تفقد موردا هاما من الإيرادات.

ويمكن التمييز بين صورتين للتهرب الضريبي الدولي، مشروعة وغير مشروعة:

- **التهرب الضريبي المشروع:** في هذا النوع من التهرب الضريبي ويستغل المكلف بالضريبة كافة الثغرات والأدوات الموجودة في التشريعات الضريبية للتخلص من عبئ الضريبة، دون مخالفة القوانين والتنظيمات المعمول بها.
- **التهرب الضريبي غير المشروع:** لجوء المكلف بالضريبة إلى أساليب احتيالية و الغش للتهرب من العبئ الضريبي (العنصر المادي)، مع وجود النية السيئة أو القصد (العنصر المعنوي) لمخالفة النصوص القانونية المتعلقة بالضرائب¹.

الفرع الثاني: خصائص التهرب الضريبي الدولي

تكمن خصائص ظاهرة التهرب الضريبي الدولي فيما يلي:

- إن التهرب الضريبي الدولي عموما شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة، فهو يحدث خارج إقليم الدولة، ويحدث بين دولتين أجنبيتين.
- المكلف بالضريبة يحاول التخفيف من حدة العبئ الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل أرباحه أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة لإمكانية التملص من الضريبة.
- يركز المكلف بالضريبة في التهرب الضريبي الدولي على الثغرات الموجودة في الأنظمة القانونية، وليس بانتهاك القواعد.
- إن التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب اقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد مالي هام من الموارد الأساسية و الحيوية للدولة².

¹ مولود قنوش، دور الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، مجلة معهد العلوم الاقتصادية جامعة البويرة، الجزائر، المجلد 28 العدد 1، ص: 147.

² فاتح أحمية، أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي و طرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، جامعة جيجل، الجزائر، المجلد 9 العدد 2، 2020، ص: 74،

الفرع الثالث: آثار التهرب الضريبي الدولي

مما لا شك في أن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي تشكل خطراً على اقتصاديات الدول، فكل دولة تسعى إلى تحقيق تنمية اقتصادية مستدامة ولعل أبرز العناصر الهامة لتحقيق هذه الأخيرة هو النظام الضريبي إلا أن التهرب الضريبي الدولي يعيق هذا النظام لما له من آثار سلبية والتي سنتطرق لها فيما يلي:

1. آثار التهرب الضريبي الدولي على التنمية:

تعد التنمية الاقتصادية إحدى الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول النامية، ولا جدال في أن التهرب الضريبي يشكل إحدى المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق بالخزينة العامة لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الجبائية المنظمة لها، ذلك لما للضريبة من دور رئيسي في التنمية والذي يتمثل في:

- رفع الناتج المحلي من خلال تشجيع الإنتاج والاستثمار.
- تحقيق التوازن في الميزان التجاري بتقليل الاعتماد على الواردات وزيادة الصادرات.
- تحفيز التوظيف وتقليل معدلات البطالة.
- توجيه الإنفاق العام لخدمة أهداف التنمية القطاعية.

غير أن التهرب الضريبي يحدث خلافاً لبنويا في هذه المسارات، حيث يؤدي إلى تراجع العائدات العامة، ما يجبر الدولة على تقليص الإنفاق على مشاريع التنمية الحيوية. كما يؤدي إلى تشوهات اقتصادية تتمثل في اختلال أسعار السلع وانخفاض القدرة التنافسية للمنتجات المحلية أمام السلع الأجنبية. إضافة إلى تخفيض الاستثمارات التي تنفذها الدولة، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض الدخل القومي وعرقلة مشروعات الدولة في التنمية الاقتصادية.

وتفاقم المشكلة حيث يتسبب التهرب في انكماش الاقتصاد الرسمي و توسع الاقتصاد الموازي، الأمر الذي يحد من فاعلية السياسات الاقتصادية و المالية ويضعف من قدرة الدولة على التدخل لتصحيح الاختلال الاقتصادي¹

¹ سعد الدين دربال، التهرب الضريبي الدولي طرقه ، وآثاره و سبل مكافحته في إطار التعاون الدولي و التشريعات الوطنية ، مجلة جامعة الزاوية للعلوم القانونية و الشرعية ،الزاوية ليبيا ، المجلد 14، العدد 1، 2025، ص 93.

2. أثر التهرب الضريبي على الاستثمار:

يشكل الاستثمار أحد المحركات الأساسية للنمو والتنمية الاقتصادية. وتكمن أهميته في كونه أداة لزيادة الطاقة الانتاجية وخلق فرص العمل وتعزيز نقل التكنولوجيا وتبذل الدول جهودا كبيرة لتوفير بيئة جاذبة للاستثمار من خلال الحوافز والتسهيلات والاستقرار التشريعي والمالي.

غير أن التهرب الضريبي يلقي بظلاله السلبية على مناخ الاستثمار، من خلال:

- تقليص الموارد العامة، مما يضعف من قدرة الدولة على توفير بنية تحتية وخدمات داعمة للمستثمرين.
- خلق بيئة ضريبية غير متوازنة، تؤدي إلى منافسة غير عادلة بين المستثمرين الملتزمين ضريبيا والمتهربين.
- إثارة المخاوف لدى المستثمرين الأجانب نتيجة غياب الشفافية وضعف تنفيذ القوانين، مما يحذر من تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة.
- زيادة معدلات المخاطرة المرتبطة بتغيرات غير متوقعة في السياسات الجبائية التي تلجأ لها الدولة لتغطية عجز الميزانية الناتج عن التهرب.

كما يسهم التهرب في توجيه الاستثمارات نحو قطاعات غير انتاجية، أو خارج إطار الاقتصاد الرسمي، ما يعيق تحقيق أهداف النمو الطويل الأجل. كما يؤثر التهرب الضريبي على الاستثمار من خلال التأثير على المنافسة بين المشروعات الاستثمارية المختلفة، فالمشروع الذي لا يدفع ضريبة من خلال التهرب تقل تكلفته في الإنتاج بالمقارنة بالمشروعات الملتزمة بأداء الضريبة، لأن أموال الضريبة غير المدفوعة تذهب كربح وإيرادات للمشروعات.

وقد يؤدي ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي إلى قيام الحكومة بزيادة معدل الضرائب عن الحدود الطبيعية مما يؤدي إلى ضعف الحافز نحو الاستثمار في هذه الدول. إذ تؤثر هذه الممارسات على الإيرادات العامة ما يسبب خسائر ضخمة للدول، خاصة الدول ذات الأنظمة الجبائية المرتفعة. فالتهرب الضريبي الدولي أكثر تعقيدا و أثرا بسبب تعدد الأطراف و القوانين المعنية، مما يستدعي جهودا دولية لمكافحة مثل التعاون في إطار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية¹.

المطلب الثالث: آليات التهرب الضريبي الدولي

مما تم التطرق له سابقا يتضح أن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ظاهرة عابرة للحدود، ويتم اعتماد آليات مختلفة لذلك.

¹ سعد الدين دربال ، مرجع سابق ، 94.

الفرع الأول: الجنات الجبائية

تعتبر الجنات الجبائية أو الملاذات الجبائية من أهم الآليات للتهرب الضريبي الدولي، وهي استغلال الشركات الكبرى وأصحاب الثروات بعض المناطق للتخلص من العبئ الضريبي.

1. مفهوم الجنات الجبائية

أ. تعريف الجنات الضريبية:

يوجد العديد من المسميات التي اصطُلحت عليها كالملاجئ الجبائية tax shelters، مقاطعات سرية secrecy jurisdiction، المراكز المالية الخارجية offshore financial centers أو دول الإعفاء الضريبي states without taxation¹.

فحسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعرف على أنها "نظام يعفي من تأدية الضرائب، أو نظام ضريبي متساهل، حيث تفرض ضرائب بسيطة على العائدات المالية أو على العائدات الناتجة عن نشاط الخدمات. أو ينظر إليه كمكان يوفر لغير المقيمين فيه امكانية التهرب الضريبي من دفع الضريبة العائدة إلى محل اقامتهم."² وتعرف بأنها "الثقوب السوداء في المالية الدولية. تقع في جزر استوائية أوفي قلب مناطق الأعمال في كبريات المدن، وتقوم هذه المراكز المالية على فكرة بسيطة: فهي تجمع بين ضرائب منخفضة، السرية، وغموض، كما أن هذه الجهات لا تتعاون لا مع مفتشي الضرائب ولا مع القضاة الأجانب، ولا تطبق قواعد الحيلة المالية. تُعدّ الملاذات الجبائية انعكاساً للعولمة المالية، إذ تعتمد على الاقتصاد الحقيقي لدول أخرى، وتعيش أساساً على الممارسات المشبوهة للشركات متعددة الجنسيات وللثروات الكبرى."³

من التعاريف السابقة يمكننا القول أن الجنات هي مناطق خارجية يلجأ إليها المكلفون بالضريبة للتهرب من العبئ الضريبي بسبب عدم وجود ضغط ضريبي فيها.

ب. خصائص الجنات الجبائية:

- السرية المصرفية: والتي تضمن حماية المعاملات المصرفية والمالية من الكشف أمام السلطات الجبائية الاجنبية
- غياب أو انخفاض مستوى فرض الضرائب على الدخل ورأس المال والمعاملات

¹ ريمة ضافري، محمد سعد الدين بلخير، الجنات الجبائية و دورها في التهرب الضريبي الدولي -حالة الإيرلندية المزدوجة و الساندويتش الهولندي لشركة غوغل-، مجلة إقتصاد المال و الاعمال، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، المجلد 4 العدد 1، 2020، ص 78.

² مهى حاجي شاهين، آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي، الجامعة الأهلية، قانون عام، العراق، المجلد 5 العدد 13، 2018، ص 1074.

³ :14 :23/03/2026 à 08 http://ccfd-terresolidaire.org/ewb_pages/m/motcle-paradis_fiscaux.php consulté

• غياب الرقابة على الصرف: وهذا بهدف تسهيل استخدام الملاذات الجبائية من قبل الأشخاص الراغبين في انشاء كيانات "ملاذ" لإجراء عمليات خارجية.

• الأهمية النسبية للقطاع المصرفي، والتي تقوم على التمييز بين النشاط المصرفي للمقيمين وغير المقيمين.

بالإضافة إلى جوانب أخرى كاستقرار السياسي والاقتصادي للدولة بما يتضمنه من مناخ ملائم لرؤوس الأموال الأجنبية (وجود تشريعات تجارية ومرنة ليبرالية)¹

2. كيفية التهرب الضريبي بواسطة الجنات الجبائية

يتم التهرب الضريبي بواسطة الجنات الجبائية كالتالي:

• **الشركات الوسيطة أو الساترة:** هي شركات يتم تأسيسها في بلد يعرف بأنه جنة ضريبية أين تكون الضريبة منخفضة أو منعدمة للمقيمين في بلد ذو معدل ضريبي مرتفع، سميت بالوسيط لأنها تلعب دور الوسيط في تمركز المداخل. حيث يتم إدارة الإيرادات وتوجيهها من الشركة الأم إلى الشركة الوسيطة من أجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب المرتفعة في الدولة الأصلية.

ما يعقد هذه الطريقة هو تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات ومكانهم، فالمقر الحقيقي في البلد الأم، ومن هناك تقوم هذه الأخيرة بالإدارة والتوجيه².

• وقد يتم التهرب الضريبي الدولي بواسطة الجنات الجبائية قبل توزيع الأرباح وذلك عن طريق زيادة أو إنقاص النفقات والتكاليف بصورة صورية بحيث تقلل من العبئ الضريبي إلى أقل حد ممكن في الدولة ذات النظام الضريبي المرتفع وتزيد منه في دول الجنات الجبائية

• وقد يتم بعد توزيع الأرباح وذلك بأن لا تقوم الشركة الوليدة الكائنة في الجنة الجبائية بتحويل تلك الأرباح إلى الدولة الأم لكي لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة بل تقوم اما بإعادة استثمار الأرباح في الجنة الجبائية أو تحويلها إلى دول أخرى أقل خضوعاً للضريبة³.

فعلى سبيل المثال يمكن أن تصدر شركة أمريكية، لها فرع عبارة عن شركة وهمية في البهاما، بضائع إلى فرعها الألماني وترتب تعاقدات الصفقة بحيث تباع البضائع أولاً إلى فرع المبيعات التابع لها في البهاما بسعر منخفض محولة بذلك الدخل من ألمانيا إلى البهاما، لذا يزيد دخل الشركة الخاضع للضريبة في البهاما

¹ L'évasion et la fraude fiscales internationales. https://www.oecd.org/fr/publications/l-evasion-et-la-fraude-fiscales-internationales_e5d87800-fr.html consulté le 23/03/2026 à 12 :30.

² ضافري ريمة ، محمد سعد الدين بلخيرى ، مرجع سابق ، ص 86.

³ سعد الدين علي دربال ، مرجع سابق ، ص 90.

بينما يقل الدخل الخاضع للضريبة في أمريكا وألمانيا، وفي الواقع لا تذهب البضائع إلى البهاما وحتى الوثائق والنقود لا تصل هناك أبداً.

ويعد هذا الأسلوب من أساليب الإحتيال في التجارة الدولية حيث يلجأ المحتالون إلى خفض قيمة الصادرات إلى غير حقيقتها والاحتفاظ بالفارق في الخارج، كما في حالة البهاما وأمريكا ويفعلون العكس بالنسبة للواردات حيث يميلون إلى تضخيم فاتورة الواردات لتحويل مبالغ باهظة والاحتفاظ بالفارق أيضاً في الخارج¹.

3. أهم الجنات الجبائية في العالم

أ. توزيع الجنات الجبائية جغرافياً

إن التواجد الجغرافي لدول وأقاليم الجنات الجبائية أدى إلى تقسيمها إلى أربع مجموعات، هي:

- **منطقة الجنات الجبائية الأوروبية:** تضم سويسرا ولكسمبورغ ، بدأت العمل سنة 1929 كأول جنة ضريبية في أوروبا. هولندا والتي تمثل أموال الأوفشور فيها حوالي 18 تريليون دولار، إضافة إلى النمسا وبلجيكا والدول الماكروأوروبية مثل موناكو، ليشتنشتاين وجزر ماديرا البرتغالية.
- **منطقة الجنات الجبائية البريطانية:** تشمل مجموعة الجزر التابعة للتاج البريطاني متمثلة في جرسى، جورنزي وأيل أوف مان، بجانب المناطق الواقعة عبر البحار مثل جزر كايمان، برمودا، فيرجن، الترك وكايكوس وجبل طارق، تخضع هذه المناطق لسيطرة بريطانيا، وفي نطاق هذه المنطقة نجد أيضاً هونغ كونغ، جزر البهاما وجزر فانواتو جنوب المحيط الهادي، إضافة إلى أيرلندا.
- **منطقة الجنات الجبائية الأمريكية:** تمثل الأفشور الأمريكي، وينقسم إلى ثلاثة مستويات:
 - البنوك التي تقبل بشكل قانوني عائدات بعض الجرائم التي يتم ارتكابها في الخارج مثل التعامل في الأموال المسروقة.
 - بنوك الأقليات اللاتينية مثل بنوك ولاية فلوريدا التي تختص في إيواء أموال عصابات نجار المخدرات.
 - الجزر التابعة لأمريكا مثل جزيرة مارشال والتي تعتبر مركزاً رئيسياً لتسجيل السفن بالخارج، وبما التي صنفت من بين أكبر مناطق غسيل الأموال في العالم.
- **مناطق هامشية غير مصنفة:** تضم دول مثل الأوروغواي، الصومال، الغابون، جيبوتي وديبو تلعب هذه المناطق دوراً كبيراً في تسهيل عمل شركات الأفشور².

ب. أهم 10 جنات ضريبية في العالم:

يوضح الجدول التالي قائمة لأهم 10 جنات ضريبية في العالم في ديسمبر 2025، وقد تم اعداد هذه القائمة وفق أربع مؤشرات اعتمدت عليها شبكة العدالة الجبائية وهي

¹ فاتح أحمية ، مرجع سابق ، ص77.

² وداد بوقلغ ، مصباح حراق ، الجنات الجبائية و خسائر النظام الضريبي العالمي - مع الإشارة إلى حالة الجزائر -، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي ، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ، المجلد:4، العدد: 1، 2021، ص- ص: 71- 72 .

- **نقاط الجنة haven score:** مؤشر يقيس النطاق الذي تتيحه قوانين وأنظمة الدول لإساءة استخدام الضريبة على الشركات، يتم القياس من صفر ويعني لا يوجد نطاق لإساءة الاستخدام، حتى 100 يعني وجود نطاق غير محدود لإساءة استخدام الضريبة.
- **وزن القياس العالمي:** مؤشر يقيس مقدار النشاط المالي الذي تقوم له الشركات متعددة الجنسيات حول العالم والذي يدخل إلى الولاية القضائية أو يخرج منها.
- **قيمة CTHI:** يجمع بين نقاط الجنة أو الملاذ ووزن القياس العالمي، لتحديد مدى حجم الدور الذي تلعبه الدولة في تسهيل إساءة استخدام الضرائب على الشركات عالمياً.
- **معدل CTHI:** يقيس مقدار التهرب الضريبي العالمي للشركات الذي تكون الدولة مسؤولة عن تسهيله¹.

الجدول رقم (01): ترتيب الـ 10 جنات الجبائية الأولى عالمياً لسنة 2025

الترتيب	اسم البلد	نقاط الجنات	وزن القياس العالمي	قيمة CTHI	معدل CTHI
1	جزر فيرجن البريطانية	100	2.5%	2920	7.1%
2	جزر كايمان	100	2.1%	2774	6.7%
3	سويسرا	89	1%	2149	5.2%
4	برمودا	100	3.1%	2135	5.2%
5	سنغافورة	87	3.1%	2050	5%
6	هونغ كونغ	78	6.2%	1859	4.5%
7	هولندا	74	8.9%	1809	4.4%
8	جيرسي	100	0.5%	1721	4.2%
9	ايرلندا	78	7.4%	1399	3.4%
10	لوكسمبورغ	69	0.2%	1283	3.1%

المصدر: TAX JUSTICE، Corporate Tax Haven Index -2025 Results

/ <https://cthi.taxjustice.net/en/>، NETWORK.

¹ NETWORK، <https://cthi.taxjustice.net/en/> consulté le 23/03/2026 à 12 :30.

الفرع الثاني: المنشأة الثابتة

فكرة المنشأة الثابتة ليس لها مفهوم واضح ودقيق لدى الفقه الاقتصادي، كما أن غالبية القوانين الداخلية والمعاهدات الجبائية الدولية لم تهتم بوضع تعريف محدد لها، هذا الأمر ساعد بقدر كبير على وجود التهرب الضريبي باعتبار أن، فكرة المنشأة الثابتة تعد ضابط إسناد ضريبي بالنسبة للشركات التي تباشر نشاطها في بلد أجنبي¹،

1. تعريف المنشأة الثابتة

يمكن تعريف المنشأة الثابتة بكونها " تلك المنشأة التي تمارس نشاط يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح " هذا من جهة. ومنهم من عرفوها بأنها " هي كافة المنشآت التي تعد جزءا متكاملًا من اقتصاد الدولة، باعتبار أن الأنشطة التي تزاولها تعد أنشطة حيوية، وأساسية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة، سواء ساهمت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي " من جهة أخرى².

2. عناصر المنشأة الثابتة

تتمثل فيما يلي:

- **تنظيم مادي دائم لمباشرة الأعمال:** يمثل المقر أو مكان الثبوت والمسمى بالمنشأة، فالمنشأة عبارة عن تنظيم مادي جوهره المكان الذي يتم اعداد في ضوءه النشاط الذي يزاوله المشروع، سواء كان نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي، يتطلب هذا العنصر توافر قدر من الثبات والاستقرار لهذا التنظيم بشقيه الزمني والمكاني.

ويتحقق الاستقرار المكاني باستمرار بمجرد وجود مقر ثابت لمزاولة النشاط بصرف النظر عن مدة استمرار النشاط كما يتحقق الاستقرار الزمني باستمرار مزاوله النشاط لمدة معينة كما هو الحال في مواقع البناء أو مشروع الإنشاء. وللحكم على وجود الاستقرار الزمني ينبغي البحث في طبيعة المشروع لا في المدة التي قضاه في الدولة فوجود محل تجاري أو مصنع يعتبر ذا طبيعة دائمة، أو توقف المحل أو أغلق المصنع بعد فترة قليلة مهما كان سبب ذلك.

¹ سعد الدين علي دربال ، مرجع سابق ، ص 88.

² ملال طارق ، مرجع سابق ، ص 130.

• أن يكون تنظيم مولد للربح أو مساهما في توليده

إذ أن الضريبة ترتبط بالربح وجودا وعدما وأن هذا يحقق سيادة الدولة في فرض الضريبة، وهو اعتبار الدولة الكائن بها هذا التنظيم مصدر دخل. ومما لا شك فيه أن هذا يتحقق في كافة الأنشطة الاستخراجية أو الصناعية أو الزراعية أو المالية، كما هو الحال في الفرع أو المصنع أو الورشة أو المنجم...الخ.

• أن يتمتع التنظيم ببعض مظاهر الاستقلال:

ويقوم هذا العنصر على أساس أن تكون إدارة هذا التنظيم عن طريق ممثل عن المشروع مفوض منه السلطات ما يستطيع أن يتعهد به نيابة عن هذا التنظيم ولحسابه وعلى ذلك إذا كان يقوم على إدارة التنظيم شخص لا يتمتع بأية سلطة في إدارة التنظيم، ومن ثم فهو تابع في علاقته بالمنشأة الأم ففي مثل هذه الحالة لا تكون بصدد منشأة دائمة أو مستقرة من الناحية الجبائية (مثل مكتب يتلقى أوامر الشراء من المركز الرئيسي للمنشأة وينقلها إلى الغير والتحقق من عمليات التوريد).

وهذا الاستقلال المالي والقانوني هو الذي يميز المستقل للمشروع عن الممثل التابع له، فالممثل المستقل هو الذي يقوم بعمل تجاري ويتحمل مخاطر وكالته ومن ثم تكون له شخصية مهنية مستقلة. ولما كانت فكرة المنشأة الدائمة من صنع القانون الضريبي الدولي فقد تكفلت الاتفاقيات النموذجية سواء كانت صادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو التابعة للأمم المتحدة، بين ما يعد من قبل المنشأة الدائمة وما لا يعد كذلك، مراعية في كل منهما قدر الامكان مصالح الدول المتقدمة أو النامية طبقا لموقف كل اتفاقية.

وقد أوضحت المادة الخامسة من الاتفاقية ما تشمله عبارة المنشأة الدائمة على وجه الخصوص منها محل الإدارة، الفروع، المبنى المستخدم كمنفذ بيع، المكتب، المصنع، الورشة، المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر أو أي إنتاج آخر من الغابات، المزرعة أو الغرس¹.

كما أشار هذا التعريف إلى أن عبارة المنشأة الدائمة تشمل موقع البناء أو موقع الانشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الاشرافية المرتبطة بشيء من ذلك²

3. كيفية التهرب الضريبي الدولي باستخدام المنشأة الدائمة

يتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات متعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الثابتة بإحدى الطرق

الآتية:

- إما أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلية من الضرائب

¹ فاتح أحمية ، مرجع سابق ، ص - ص: 81 - 82.

² فاتح أحمية ، مرجع سابق ، ص: 82.

- أما إذا قامت بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلجأ إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (الخدمات، التنسيق، التوزيع،...) بحيث إنه لو أخذت كلا منه منفردا لا تمثل منشأة ثابتة، ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع للضريبة لأنها ليست منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي¹.

الفرع الثالث: آلية التهرب الضريبي بواسطة التجارة الإلكترونية

كوسيلة حديثة لتبادل السلع والخدمات عن طريق الاتصال الحديثة نجد التجارة الإلكترونية التي تنافي التجارة التقليدية فهي تخرق حاجز الزمان والمكان ومن شأن هذه الخصائص أن تجعل تطبيق الأحكام التقليدية لفرض الضريبة (من حيث تحديد الوعاء التحصيل والرقابة) على دخل التجارة الإلكترونية أمرا صعبا ان لم يكن مستحيلا. خصوصا فيما يتعلق بتحديد السيادة الجبائية التي تمنح الدولة الحق في فرض الضريبة وتعيين مصدر الدخل ونوعه.

وعليه فإن من أهم القوانين التي يتوقع أن تتأثر بصورة مباشرة بالتجارة الإلكترونية القانون الضريبي. مما يثير البحث في مدى ملائمة قواعد الضريبة التي تعتمد حاليا على الوجود المادي للشركة أو النقل المادي للسلعة في تحديد الوعاء الخاضع، في حين نجد الطابع الدولي للتجارة الإلكترونية وامكانية قيام الشركات بمزاولة نشاطها عبر الانترنت دون أن توجد بصورة مادية في الدول الأخرى، يفقد الدول النامية فرصة تحصيل إيرادات ضريبة الدخل التي تحصلها من الفروع الأجنبية التي تعمل على أراضيها في ظل التجارة التقليدية وتجعل من تطبيق إقليمية الضريبة عاملا من عوامل خسارتها لموارد مالية².

المبحث الثاني: آلية التهرب الضريبي بواسطة أسعار التحويل

إن الطبيعة "متعددة الجنسيات" لمجموعة من الشركات مقترنة بالطبيعة "الوطنية" لحق الدول في فرض الضرائب، تهيئ بيئة مناسبة لنقل الأرباح بشكل غير مباشر في صيغة التهرب الضريبي الدولي، وذلك من خلال التلاعب بأسعار التحويل أو استغلال الثغرات في الأنظمة القانونية المتعلقة بهذه الأسعار ويتعين على الإدارات الجبائية التأكد من أن مجموعات الشركات لا تقوم بنقل أرباحها إلى خارج. وخلال العقد الأخيرين،

¹ ضافري ريمة ، بلخير محمد سعد الدين ، مرجع سابق ، ص:86.

² ملال طارق ، مرجع سابق ، ص 129.

أصبحت أسعار التحويل واحدة من أهم إشكاليات النظام الضريبي الدولي، وحاليا تعد هذه الآلية الأكثر إسهاما في تآكل الإيرادات الجبائية للدول¹.

المطلب الأول: ماهية أسعار التحويل

تعتبر أسعار التحويل من أهم آليات التهرب الضريبي الدولي وفيما يلي سنتطرق لماهية أسعار التحويل

الفرع الأول: تعريف أسعار التحويل

لقد عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) أسعار التحويل بأنها "الأسعار التي تقوم عندها شركة بتحويل السلع المادية أو الأصول غير الملموسة أو تقديم الخدمات إلى شركات مرتبطة بها".² كما يقصد بها " تلك الأثمان التي تطبقها الشركة في إطار عمليات البيع والتنازل عن الأصول المادية والمعنوية وكذا تقديم الخدمات المبرمة لصالح إحدى الشركات المرتبطة بها والتي تكون متمركزة في بلدان مختلفة عبر العالم، وهي تمثل اشكالية جبائية حقيقية تؤرق الكثير من الحكومات لأنه عادة ما يتم التلاعب بها واستغلال التباين الموجود بين التشريعات الجبائية من أجل نقل الأرباح من الدول ذات الضرائب المرتفعة إلى تلك التي تطبق نسبا منخفضة أو تعفى منها كلية بهدف خفض الالتزامات الجبائية للشركات ومن ثم دفع أقل قدر ممكن من الضريبة".³

من خلال التعريفات السابقة يمكننا القول أن أسعار التحويل هي المبالغ الناتجة عن عمليات البيع بين الشركات التابعة لنفس المجمع والمتوقعة في بلدان مختلفة، وتشمل هذه العمليات كل من الأصول المادية والمعنوية وتعتبر وسيلة يستغلها المكلفون بالضريبة للتهرب من دفع الضرائب. كما تجدر الإشارة إلى أن هناك ثلاث عناصر لتحديد سعر التحويل:

- يجب على شركات المجموعة إجراء معاملات فيما بينها: تشمل هذه المعاملات تبادل السلع وتقديم الخدمات ونقل الأصول غير الملموسة، وكذلك المعاملات المالية باستثناء توزيع الأرباح.

¹ Tovony Randriamanalina, Les prix de transfert et le principe de pleine concurrence dans les pays en développement, thèse de doctorat, spécialité droit, école doctorale de Dauphine, L'université Paris PSL, France, 2019, p17.

² Fela Ayachi ,Chérif Alhlou , Les prix de transfert, une lecture du contexte Algerien, volume ,université d'oran 2, Algérie, N°, 12023, p898.

³ سارة فهمامة بن عبد القادر ، ليلي بلحسل منزلة ، التدابير المستحدثة لمواجهة التلاعب بأسعار التحويل في التشريع الضريبي الجزائري، مجلة القانون ، المجتمع والسلطة ، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد ، الجزائر ، المجلد 12: ، العدد: 2 ، 2023 ، ص ص 134 133 .

- يجب أن تكون المعاملات عابرة للحدود: ويعني ذلك أن تكون شركات المجموعة موجودة في دول مختلفة، كأن تتم المعاملات بين شركة تقع في فرنسا وأخرى موجودة في ألمانيا، وبالتالي فإن المعاملات التي تتم داخل فرنسا بين شركات المجمع الواحد لا تعد معنية بأسعار التحويل.
- وجود علاقة تبعية بين الشركات: يجب أن تتم المعاملات بين شركات تنتمي إلى نفس المجموعة بحيث توجد علاقة تبعية بينها وتعرف هذه الشركات بـ "الكيانات المرتبطة". في معظم الحالات، تكون التبعية قانونية وتتحقق عندما تمتلك شركة بشكل مباشر أو غير مباشر أكثر من 50% من رأس المال أو حقوق التصويت لشركة أخرى. كما يمكن أن تكون هناك تبعية فعلية (اقتصادية)، عندما تكون لشركة القدرة على فرض شروطها الاقتصادية على شركة أخرى ضمن المجموعة ومن أمثلة ذلك شركة تقوم بالإنتاج حصريا لصالح شركة أخرى¹.

الفرع الثاني: أهمية دراسة أسعار التحويل

- أصبح من المهم بالنسبة لكل من الشركات المتعددة الجنسيات والادارة الجبائية فهم موضوع أسعار التحويل نظرا لآثارها وطرق استعمالها، وفيما يلي سنتناول الأسباب التي جعلت أسعار التحويل مهمة:
- تؤثر على مبالغ الضرائب المدفوعة: مع العولمة الاقتصادية الحالية والزيادة الناتجة في المعاملات العابرة للحدود بين الشركات متعددة الجنسيات، تعد أسعار التحويل المفهوم الأساسي الذي يحدد توزيع الأرباح بين مجموعة الشركات متعددة الجنسيات وتحصيل الضرائب من قبل الحكومات في مختلف الولايات الجبائية².
 - تشجع على تحويل الأرباح إلى دول ذات معدلات ضريبية منخفضة: غالبا ما تتم المعاملات عبر الحدود بين المنشآت المرتبطة والمتواجدة في دول تختلف فيها معدلات الضريبة على الشركات. وبالتالي، توجد حوافز لدى مجموعة من الشركات لنقل الأرباح من الدول التي تكون فيها الضرائب مرتفعة نحو الدول ذات الضرائب المنخفضة بهدف تخفيض المعدل الفعلي للضريبة على المجموعة ككل.
 - تؤدي إلى مشاكل ضريبية كالازدواج الضريبي الاقتصادي الناتج عن منازعات أسعار التحويل: قد تؤدي الرقابة الجبائية التي تقوم بها الادارة الجبائية في حال عدم اقتناعها بأن المعاملات داخل المجموعة قد سعت وفق مبدأ سعر التعامل المستقل تقوم بفرض تعديلات على أسعار التحويل

¹ <https://www.cambio-avocat.fr/consulte le 25 avril 2026 21:44>,

² Albert Folorunsho and others ,HANDBOOK ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION , PUBLISHED BY: THE CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION ,NIGERIA,2019,p- p :2- 3.

واحتساب ضرائب اضافية على الشركات المتعددة الجنسيات، فإذا كانت المعاملات بين دولتين لا تربط بينهما اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي، فإن فرض تعديلات أسعار التحويل يخلق خطر الازدواج الضريبي.

• توفير فرص لتحسين الأعمال:

فعند إجراء تحليل أسعار التحويل يتم فهم معمق لأنشطة الشركات المتعددة الجنسيات ما ينبهها إلى المجالات الممكنة لرفع الكفاءة وتحسين الأداء، قد يساعد أيضا على تحديد فرص إعادة هيكلة الأعمال بما يحقق فعالية أكبر وتنظيم افضل للأنشطة¹.

المطلب الثاني: طرق تحديد أسعار التحويل الدولية

تستخدم طرق التسعير التحويلي لتحديد ما إذا كانت المعاملة بين الأطراف المرتبطة قد تمت وفق مبدأ "سعر التعامل المستقل" (يعرف كذلك بالسعر المحايد أو السعر في ظل المنافسة التامة)، ويقوم هذا المبدأ حسب المادة 9 من النموذج الضريبي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أنه "عندما تقوم شركتان في علاقاتهما التجارية والمالية بوضع أو فرض شروط تختلف عن تلك التي كانت ستحدد بين شركات مستقلة، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها لولا هذه الشروط، ولم تحقق بسببها، يجوز ادراجها ضمن أرباح هذه الشركة وفرض الضريبة عليها تبعا لذلك " ويعتبر عنصر القابلية للمقارنة من أهم العناصر التي يقوم عليها مبدأ السعر المستقل²، ويتكون هذا العنصر:

- خصائص السلع والخدمات
- التحليل الوظيفي.
- الشروط التعاقدية.
- الظروف الاقتصادية.
- استراتيجيات الأعمال³.

يمكن تقسيم طرق تحديد أسعار التحويل إلى فئتين: طرق تقليدية وأخرى حديثة.

الفرع الأول: الطرق التقليدية

تعتبر الطرق التقليدية للمعاملات الوسيلة الأكثر مباشرة لتحديد ما إذا كانت شروط العلاقات التجارية والمالية بين الشركات المرتبطة هي شروط تتماشى مع مبدأ السعر الحر:

¹Albert Folorunsho, Ibid, p-p : 3-4.

² Fela Ayachi, Chérif Alhlou, op.cit,p : 899.

³ Fela Ayachi, Chérif Alhlou, Ibid,p :900.

1. طريقة السعر القابل للمقارنة في السوق الحر (الطريقة المباشرة)

تعد من بين أبسط الطرق، تقوم على مقارنة سعر التحويل المطبق بين الشركات المرتبطة (الأطراف ذوي علاقة) بسعر السلعة أو الخدمة المطبق بين أطراف مستقلة.

تعتبر هذه الطريقة الأكثر ملائمة لأنها الأكثر مباشرة والأكثر موثوقية، إلا أنها تفترض عدم وجود اختلافات بين المعاملات المقارنة أو بين الشركات التي تقوم بها والتي قد تؤثر على سعر السوق (اختلاف الموقع الجغرافي للأسواق، حجم المعاملات، الرشوة الجمركية..). في حالة عدم وجود معاملة مماثلة. يتم إجراء تعديلات وذلك بأخذ الاختلافات الموجودة بعين الاعتبار تعتبر هذه الطريقة مناسبة للشركات التي تتاجر في سلع تباع بشكل شائع في السوق وفي المقابل هي غير مناسبة للأصول غير الملموسة (المعرفة الفنية وبراءات الاختراع).

يمكننا الحصول على سعر السوق باستخدام إما مقارنة داخلية أو خارجية داخل المجمع:

- **داخلية:** عندما تقوم الشركة المعنية أو شركة أخرى من نفس المجموعة ببيع أو شراء نفس النوع من السلع أو الخدمات مع شركة مستقلة.
- **خارجية:** عندما تقوم شركة مستقلة ببيع أو شراء نفس النوع من السلع أو الخدمات مع شركة مستقلة أخرى¹.

2. طريقة سعر إعادة البيع:

تستخدم هذه الطريقة لتحديد سعر التعامل المستقل (السعر المحايد) فقط عندما يتم شراء السلع من شركة مرتبطة ثم إعادة بيعها إلى أطراف مستقلة، مع وجود قيمة مضافة قليلة، وتعتمد هذه الطريقة على الرجوع من سعر إعادة البيع المستلم من الأطراف المستقلة للوصول إلى سعر تعامل مستقل للمشتريات من الشركة المرتبطة، والمؤشر المالي في هذه الطريقة هو هامش إعادة البيع، وإذا تجاوز سعر الشراء (سعر التحويل) سعر التعامل المستقل الناتج عن هذا الرجوع فإن الزيادة لا تقبل في التقييم الضريبي وتتضمن طريقة RPM الخطوات التالية:

- تحديد السعر الذي تباع به السلع أو الخدمات المشتراة أو المستلمة من الشركات المرتبطة إلى طرف مستقل.

¹ Les prix de transfert, guide à l'usage des PME, Finance Publiques, 2025, p-p :13-14.

<https://www.impots.gouv.fr/lien-guide-des-prix-de-transfert>.

- طرح هامش الربح الإجمالي العادي. أي الهامش الذي كانت ستحققه الشركة إذا تم شراء نفس المنتج أو الخدمة مماثلة من طرف مستقل ثم إعادة بيعها إلى طرف مستقل.
- طرح المصاريف المتكبدة المرتبطة بشراء السلع أو الحصول على الخدمات من الخطوات السابقة.
- إجراء تعديلات على الفروقات بين المعاملة غير الخاضعة للرقابة والمعاملة بين الشركات المعنية. ويجب أن تكون هذه الفروقات ذات تأثير مادي على الهامش الإجمالي في السوق المفتوحة حتى تحقق التعديل
- يكون السعر المعدل أعلاه هو سعر التعامل المستقل (السعر المحايد) ويتم حساب الهامش الخاص بسعر إعادة البيع بالرجوع إلى الهامش الممكن تحقيقه في معاملات غير خاضعة للرقابة مماثلة داخلية أو خارجية.
- ويجب أن يزداد هامش الربح المناسب مع زيادة الأصول والوظائف والمخاطر. وإذا تحمل الموزع نفقات تسويقية كبيرة لترويج علامة تجارية مملوكة لشركة مرتبطة وخاطر بموارده الخاصة في هذه الأنشطة فإنه يكون مؤهلاً لعائد أعلى بما يتناسب مع ذلك مقارنة بوكيل بسيط¹.

3. طريقة التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش ربح :

تأخذ في الاعتبار كلا من التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتكبدة من قبل المورد عند توريد السلع أو الخدمات في معاملة بين شركات مرتبطة، ويطبق هامش ربح مناسب على تلك التكاليف بناء على الربح الذي كان سيتم تحقيقه من معاملة تمت بالسعر المحايد تبعا لظروف السوق، وسيتم اعتبار ما تم التوصل إليه بعد إضافة هامش ربح إلى التكلفة المباشرة وغير المباشرة للمورد هو السعر المحايد للمعاملة الأصلية (سعر التعامل المستقل) وتعد هذه الطريقة مفيدة للغاية في حالة بيع السلع شبه النهائية بين شركات مرتبطة أو أشخاص متصلة عند قيامهم بإبرام اتفاقيات للاستخدام المشترك للمنشآت أو ترتيبات الشراء والتوريد طويلة الأجل أو عندما تكون المعاملة بينهم عبارة عن توريد الخدمات.

وعند تطبيق هذه الطريقة يتم مقارنة معاملة شركة مرتبطة بمعاملة مستقلة مماثلة داخلية أو خارجية

- **معاملة مماثلة داخلية:** يعني يتم تحديد هامش الربح المضاف إلى التكلفة للمورد في المعاملة بين شركات مرتبطة من خلال مقارنته بهامش الربح المضاف إلى التكلفة الذي تحقق للمورد ذاته في معاملة مماثلة بين أحد الأطراف المرتبطة أو الأشخاص المتصلة وطرف مستقل

¹ Albert Folorunsho ، op . cit ، p-p :38-39.

- **معاملة مماثلة خارجية:** إذا تحددها هامش الربح المضاف إلى التكلفة للمورد في المعاملة بين شركات مرتبطة من خلال مقارنته بهامش الربح المضاف إلى التكلفة الذي كان يستحق في معاملات مماثلة بين أطراف مستقلة¹.

الفرع الثاني: الطرق الحديثة

وتعرف كذلك بالطرق المعتمدة على الربح، تقوم بتحليل الأرباح الناتجة عن معاملات بين الشركات المرتبطة بهدف تحديد ما إذا كان سعر التحويل يتم وفق مبدأ التعامل المستقبلي (السعر المحايد)، خاصة عندما لا تتوفر البيانات أو تكون جودتها غير كافية، وتوجد طريقتان هما²:

1. طريقة هامش الربح الصافي:

تقوم هذه الطريقة على التجديد انطلاقاً من بيانات مناسبة مثل (التكاليف، رقم الأعمال، قيمة الأصول..). هامش الربح الصافي الذي تحققه شركة في إطار معاملة داخل المجموعة ثم مقارنته بهامش الربح الذي كانت ستحققه شركة مستقلة في معاملة قابلة للمقارنة وتفترض هذه الطريقة الاعتماد على نسب هامش الربح الصافي (مثل نسبة التشغيلي إلى رقم الأعمال أو العائد على الأصول، أو مؤشرات أخرى للربح الصافي) وليس على الأسعار. وفي حالة ما إذا حققت الشركة نسبة هامش ربح صافي مماثلة لتلك التي تحققها مؤسسات تقوم بمعاملات مماثلة، فإن أسعار تحويلها تعتبر أسعاراً وفق مبدأ التعامل المستقل.

ولا بد للإشارة أن هذا النوع من الطرق، القائم على مقارنة الهوامش الصافية، يطبق على جميع السلع الملموسة والأصول غير الملموسة، وكذلك خدمات الأداء، ويتطلب من أجل تقدير النتيجة وفق مبدأ التعامل المستقل بشكل موثوق مستوى من القابلية للمقارنة مشابهاً لذلك المطلوب في طريقتي التكلفة الإجمالية مضاف إليها هامش الربح وسعر إعادة البيع، مع دراسة معمقة للاختلافات الوظيفية وربما تطبيق تعديلات مناسبة عند الحاجة.

2. طريقة تقاسم الأرباح:

تقوم هذه الطريقة على تحديد النتيجة المجمعة للمجموعات من جميع العمليات التي تشمل عدة شركات مرتبطة ثم يتم توزيع هذه الأرباح بين هذه الشركات وفقاً لمعايير مناسبة، بهدف الحصول على توزيع للأرباح مماثل لتلك الذي كان سيتم التوصل إليه في حالة التعامل وفق مبدأ التعامل المستقل، مع مراعاة السياق

¹ التفسير التحويلي، دليل ضريبة الشركات، الهيئة الاتحادية للضرائب، الإمارات، 2023، ص 50.

² Les prix de transfert، op. cit، p - p :16 -17.

والوظائف المؤداة والأصول والوسائل المستخدمة، والمخاطر التي تتحملها جميع الشركات المعنية بعملية التقاسم وتعد هذه الطريقة مناسبة بشكل خاص في الحالات التالية:

- إذا قدمت الأطراف في المعاملة وذات قيمة مثل الأصول غير الملموسة المعقدة.
- وجود عمليات شديدة التكامل بحيث يصعب تقييم مساهمة كل طرف بشكل منفصل وموثوق.
- في حالة تحمل مشترك لمخاطر اقتصادية كبيرة أو تحمل منفصل لمخاطر مترابطة بشكل وثيق.

المطلب الثالث: كيفية التهرب الضريبي بواسطة آلية أسعار التحويل

تكمّن أولى فرص التهرب الضريبي الدولي في طبيعة الشركات متعددة الجنسيات إذ إنها تتجاوز الحدود الوطنية في أنشطتها العابرة للحدود، في ظل نظام فرض الضرائب ذو طابع وطني. وبذلك، يكون لديها إمكانية المفاضلة بين الأنظمة الجبائية الوطنية المختلفة والتلاعب بأسعار التحويل بهدف تعظيم أرباحها بعد الضريبة. وبهذه الطريقة، قد تكون أسعار التحويل صورية أو بعبارة أخرى عدوانية. وفي هذه الحالة تلجأ الشركات المتعددة الجنسيات إلى "الملاذات الجبائية"، وتسمى أيضا بـ "الدول أو الأقاليم غير متعاونة" *Etats ou territoires non coopératif* (ETNC) في المصطلح القانوني، وهي دول تكون فيها الضرائب منخفضة جدا أو منعدمة، وذلك لنقل أرباحها إليها وتؤثر هذه الإشكالية بشكل خاص على ميزانيات الدول نظرا لصعوبة تحديدي الوعاء الضريبي بدقة من قبل الإدارات في بيئة معولمة. ويجدر التوضيح أن مجموعة الشركات يمكنها الفصل بين مكان فرض الضريبة وأرباحها الخاضعة للضريبة. وقد أصبح من الأسهل عليها نقل أرباحها إلى الخارج، من دولة إلى أخرى وعليه يتم التهرب بواسطة أسعار التحويل كما يلي¹:

- إذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات متعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى أخرى تابعة لنفس الشركة الأم وفي بلد آخر، في هذا الوضع لا تكون أسعار السوق هي المرجع، وإنما تقوم الشركة الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو احتياطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار²، ولأن هذا التبادل لا يكون عن طريق السوق فإن الأسعار لا تتحدد وفقا لسياسة العرض والطلب. نظرا لخصوصية السلع والخدمات موضوع التبادل، وعدم تماثلها مع ما يتوافر في الأسواق من جهة، ولأن الشركة الأم تحدد وتنظم لكل الشركات التابعة لها من أين³ تحصل على ما تريد وإلى أين توزع منتجاتها أو تقدم خدماتها المشتركة، وبالإضافة

¹ Tovony Randriamanalina, op.cit.p:18.

² عمر قمان ، سعيد بن شهرة ، اسعار التحويل إشكالية الجبائية الدولية : الجزائر نموذجا ، مجلة دراسات جبائية ، ، جامعة زيان عاشور الجلفة ، الجزائر ، المجلد 9 العدد 2 ، 2020 ، ص:120.

³ فاتح أحمية ، مرجع سابق ، ص: 78.

إلى كل هذا ستقوم بتحديد الأسعار التي يتم الحساب بينها وبين الشركات التابعة لها وأبين الشركات التابعة لها وبعضها البعض.

ومن الطبيعي أن تعكس الطريقة التي يتم بها تحديد هذه الاسعار مصلحة الشركة الأم في مجملها، ولعل استخدام اسعار التحويل لتخفيض الأعباء الضريبية للشركة في مجملها هو المثال التقليدي في هذا الصدد، فبافتراض أن شركة دولية النشاط تمارس عملها في دولتين تختلف فيما بينهما معدلات الضريبة التي ستحملها الشركة، فإن الشركة تجد من مصلحتها أن تعمل على زيادة الأرباح المحققة في الدولة التي يقل فيها معدل الضريبة، وتخفيض الربح إلى أدنى قدر ممكن في الدولة التي يرتفع فيها معدل الضريبة. ولتحقيق ذلك يتم تخفيض أسعار المنتجات التي ينتجها الفرع الخاضع للضريبة الأعلى لصالح الفرع الخاضع للضريبة الأقل. أي أن الشركة تنظر اساسا للربح النهائي وأهمية تحققه.

• التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الأرباح، سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، بحيث تخفض في النفقات ومن ثم تزيد في المادة الخاضعة للضريبة في الدول التي تعرف كجناز ضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريبي متشدد، حيث يمكن استخدام هذه السيادة لدعم موقف أحد الفروع التي يكون من مصلحة الشركة الأم تدعيمه رغم ما يتعرض له من خسائر أو ما يحققه من أرباح منخفضة، إذا كانت هذه الفروع تمثل أهمية في إطار الشركة ككل.

• عند توزيع الأرباح ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة، من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم، وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم تنهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم.

والمثال المعروف عن ذلك موز جرسى (bananes de Jersey) هي جزيرة تعتبر المصدر الأول لفاكهة الموز في العالم وهذا بفضل تطبيق سياسة أسعار التحويل من طرف باعة الموز. الموز يباع من طرف شركة متواجدة في كوستاريكا (مثلا) إلى شركة متواجدة في جرسى، هذه الأخيرة بدورها تقوم بإعادة بيع الموز إلى شركة أخرى من نفس المجموعة ولكن بسعر مرتفع، مما يسمح لها بتحقيق أرباح وتبقيها في جرسى، بينما تترك هامش ربح ضعيف لأسعار البيع للشركة المتواجدة في فرنسا¹.

¹ فاتح أحمية ، مرجع سابق ، ص: 79.

المبحث الثالث: آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي

نتيجة للتأثيرات السلبية التي طالت اقتصادات الدول سواء داخليا أو خارجيا نتيجة لظاهرة التهرب الضريبي الدولي، سعت الدول جاهدة في وضع وتطوير اليات وأساليب تقمع هذه الظاهرة للتخفيف من وطأته، تم تبني أساليب على الصعيد الداخلي والخارجي.

المطلب الأول: آليات المكافحة على المستوى الداخلي

لحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، يمكن استعمال مجموعة من الأساليب والطرق على المستوى الداخلي، نذكر منها ما يلي:

الفرع الأول: تحقيق العدالة الجبائية

تعرف العدالة الجبائية على أنها مراعاة تحقيق المساواة والعدل في توزيع الضريبة بين المكلفين بالضريبة مستندة بذلك على مبدأ المنفعة ومبدأ القدرة. فالأول يقوم على أن المكلف بالضريبة يدفع الضريبة بما يتناسب مع المنفعة الحدية التي تقدمه له الدولة، فيما يعني مبدأ القدرة على الدفع يعني تحمل المكلفين الضريبيين الذين تتساوى قدرتهم على دفع نفس العبئ الضريبي (عدالة ضريبية أفقية)، وكذلك تباين واختلاف معاملة المكلفين ضريبيا حسب مقدرة كل منهم على تحمل العبئ الضريبي، ما يعني وجود معدلات ضريبية تصاعدية (عدالة ضريبية رأسية). إضافة إلى خلق التوازن في هيكل الإيرادات الجبائية¹، هوما يجعل الفرد يعي أن ما يقدمه للدولة في شكل ضرائب يرجع له في شكل منافع تخلق له الرفاهية الاجتماعية كمجانية التعليم وقطاع الصحة مثلا، دون أن يشعر أنه مستغل.

في ظل تطبيق العدالة الجبائية يتساوى المكلفون بالضريبة أمام الجهة الجبائية مما يؤدي إلى التزامهم بدفع الضريبة طوعية مما يساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: الحوكمة الجبائية

تم تعريفها على أنها "مجموعة القواعد والاجراءات التنظيمية التي تمارسها الادارة الجبائية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة"². ويمكن تعريفها بأنها " منظومة الاجراءات والأسس والقواعد المكتوبة التي تتضمن حسن سير العمل

¹ الوليد بن طلحة ، العدالة الجبائية ، صندوق النقد العربي ، موجز سياسات ، العدد: 3 ، 2019 ، بتصرف.

² بن عيشي بشير ، بن عيشي عمار ، دور آليات الحوكمة الجبائية في تحقيق التنمية المستدامة من وجهتي نظر العاملين بمديرية الضرائب لولاية بسكرة و المدققين الخارجيين ، مجلة الاقتصاد والتنمية ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، المجلد:10، العدد:1، 2022، ص: 58 .

الضريبي دون عوائق للعاملين وكافة المتعاملين كع الإدارة الجبائية، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم، لضمان حقوق الجميع بعدالة والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادية".

ومن بين اهم الاهداف التي تسعى الحوكمة الجبائية لتحقيقها: ايجاد ادارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة، رفع مستوى الوعي الضريبي، تحسين مستوى التشغيل والمعالجة الالكترونية للإقرارات والبيانات، التحسين المستمر للأنظمة الجبائية، تحديث الدائرة الجبائية من خلال الأفراد والعمليات والتكنولوجيا، ووضع نظم حوافز مشجعة لهم. ومن بين الأهداف التي يمكن تحقيقها نتيجة تطبيق نظام الحوكمة الجبائية والمتمثلة في أن حصر المجتمع الضريبي يؤدي إلى منع التهرب الضريبي، تنمية وتطوير الموارد البشرية، كما تهدف إلى الارتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير الجودة الشاملة¹.

وترتكز الحوكمة الجبائية على عدد من المرتكزات منها:

- قدرة الادارة الجبائية على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للمكلفين بالضريبة بما يحقق المحافظة على الحصيلة الجبائية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي في المقابل منع اتباع سياسات من شأنها أن تعيق نشاط المكلفين بالضريبة.
- قدرة المشرع الضريبي على تحقيق التناسق والمواءمة بين عناصر النظام الضريبي ودعم أو اصر الثقة والتعاون بين عناصر النظام الضريبي بحيث يمكن منع الادارة الجبائية من التعسف في ممارسة سلطاتها وتحقيق الملاءمة بين درجة الجرم والعقوبة سواء بما يتعلق بحالات المخالفة للتشريعات أو التهرب الضريبي.
- الموازنة بين الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية بما يعظم في النهاية صافي العائد الاجتماعي
- عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الجبائية بين المكلفين والادارة الجبائية وكذلك بين المكلفين والادارة الجبائية وكذلك بين المكلفين أنفسهم.
- اعتماد الأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة².

المطلب الثاني: آليات مكافحة على المستوى الخارجي

استحداث آليات لمكافحة التهرب الضريبي الدولي على المستوى الدولي كان أمر لابد منه وذلك بهدف تنظيم العلاقات الجبائية الدولية للتخفيف من حدة هذه الظاهرة، ويكون ذلك من خلال الإجراءات التالية:

¹ مباركة سالم العماري، حسني رمضان الشنيوي، حوكمة نظام الضريبي و دوره في الحد من ظاهرة الفساد الضريبي، المؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية الاقتصاد والتجارة جامعة سرت، جامعة طرابلس، ليبيا، 2019، ص: 556.

² عبد الرحمن بكر، الحوكمة الجبائية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، ص- ص: 14-15.

الفرع الأول: التنسيق الضريبي

يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الجبائية، بحيث تصبح متناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الجبائية، ومن أهمها: قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وشروط منح الإعفاءات الجبائية، ومعدلات الأسعار الجبائية، وذلك بهدف ضمان حياد الضريبة تجاه التجارة الدولية لدول التكامل، ومنع المعوقات التي تحول دون الانتقال الحر للأشخاص والسلع والخدمات ورؤوس الأموال بين الدول الأعضاء.

وبالتالي يتمثل التنسيق في مجموعة من القواعد والتفاهات والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول، من أجل إزالة التناقضات في النظم الجبائية المختلفة فيما بينها، ومنعها من الإضرار بالتكامل الاقتصادي. ويمكن أن يكون التنسيق بين عدد من الدول وعدد من المستثمرين حول المعاملة الجبائية والحوافز والامتيازات الجبائية، التي تمنح خلال فترة معينة قابلة للتجديد. ليس هذا فحسب بل إن بعض الدول صارت تبحث فيما هو أبعد من التنسيق الضريبي، حيث تهدف إلى تحقيق التجانس الضريبي فيما بينها.

وهنا علينا التفرقة بين التجانس الضريبي والتنسيق الضريبي، يتضح لنا في ضوء ما سبق، أن التنسيق الضريبي يتجسد من خلال اتفاقيات مبدئية تعبر عن وجود نية للتقارب بين الدول. في حين يهدف التجانس الضريبي إلى توحيد نفس الأسس الجبائية، وفرض نفس المعدلات الجبائية، وبالتالي فإن التجانس أعلى درجة من التنسيق الضريبي، فكأن التنسيق الضريبي يمثل الهدف الأولي في حين أن التجانس الضريبي يمثل الهدف النهائي للتعاون الدولي في الشأن الضريبي وهو ليس بالهدف السهل التحقيق¹.

الفرع الثاني: الشفافية المصرفية

نتيجة تزايد الأعمال الإجرامية العابرة للحدود واتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبويض العائدات الإجرامية أضحت مطلب الشفافية المصرفية ملحا لأجل حماية التعاملات الاقتصادية وتمكين الأجهزة الجبائية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة والمداخيل.

لهذا الغرض عمدت أغلب الدول إلى سن قوانين الشفافية المصرفية، وكان أهم ما سعت 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 الجبائية على نطاق دولي رغم المعارضة التي يلقاها هذا الخيار من عدة دول كسويسرا².

¹ محمد السيد محمد عطية بيبيرس، الجنات الضريبية الدولية بين جذب الاستثمار الأجنبي المباشر و تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ، مجلة البحوث الفقهية جامعة الأزهر ، مصر ، العدد 43، 2023 ، ص- ص:2282- 2283 .

² عبد القادر مهداوي، مرجع سابق، ص:7.

الفرع الثالث: الاتفاقيات الجبائية

تعتبر الاتفاقيات الجبائية مصدرا هاما من مصادر الجبائية الدولية، وهي تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض. وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الجبائية كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي التقني فالمقصود بالاتفاقيات الجبائية الدولية هي تلك التي يكون موضوعها عاما وتقوم بتنظيم العلاقات الجبائية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة.

إن الهدف الأساسي للدول من وراء إن الهدف الأساسي للدول من وراء إبرام اتفاقيات جبائية دولية، هو تفادي حدوث مشكلة الازدواج الضريبي الدولي 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 معالجة الازدواج الضريبي كإعفاء المكلف من دفع الضريبة في دولة إقامته بالنسبة لدخل حققه في دولة أخرى.¹

¹ فاتح أحمية ، مرجع سابق ، ص: 86.

خلاصة الفصل:

أصبح التهرب الضريبي الدولي ظاهرة بنيوية متجذرة في صلب النظام الاقتصادي العالمي والذي تعددت أساليبه بحيث أنها تشمل مجموعة واسعة من الطرق تتمثل في التهرب عن طريق الجنات الجبائية، التهرب عن طريق أسعار التحويل، التهرب عن طريق المنشأة الثابتة والتهرب عن طريق التجارة الالكترونية والتي سهلت بدورها التهرب الضريبي الدولي من قبل الشركات المتعددة الجنسيات بسبب لامركزية نشاطاتها وتطورها، الأمر الذي أدى إلى صعوبة تتبع الاموال الناتجة عن هذه الأخيرة من قبل الأنظمة الجبائية التي تتطور بوتيرة بطيئة، كما نجد أن الدول تسعى جاهدة للحد من تفاقم هذه الظاهرة وذلك بأنها وضعت آليات على الصعيدين الداخلي والخارجي كالحكومة الجبائية، التنسيق الضريبي، الشفافية المصرفية، والاتفاقيات الجبائية والتي تعد من بين أهم الطرق لمعالجة المشاكل الجبائية الدولية وهذا ما سنستعرضه في الفصل التالي.

الفصل الثاني:
الإتفاقيات الجبائية في
ظل المشاكل الجبائية
الدولية

تمهيد:

أدى توسع ظاهرة العولمة إلى إحداث تغيرات في مختلف المجالات ، لاسيما على الصعيد الاقتصادي فنجد أن التجارة الدولية تطورت كمياً بارتفاع معدلات التبادل التجاري و نوعياً بتعدد و اختلاف طرق نقل السلع والخدمات خاصة في الجانب الإلكتروني و يظهر ذلك في ظل تنامي الاقتصاد الرقمي ، كذلك بالنسبة لتوسع الاستثمارات الأجنبية للشركات المتعددة الجنسيات و التي تسعى لتحقيق أقصى ربح ممكن مع تخفيض التكاليف وإن كان ذلك باستعمال طرق غير شرعية ، وهذا ما أدى إلى ظهور مشاكل جبائية على مستوى العلاقات الدولية ، ذلك أن كل دولة تسعى إلى تحصيل كامل للضرائب من مختلف المكلفين بالضريبة و ذلك بممارسة حقوقها وسيادتها الجبائية بما يتماشى مع مصالحها ، وإن كانت تتعدى نطاقها الجغرافي أحيانا ، ما أدى إلى حدوث الازدواج الضريبي الدولي أين يشعر المكلف بالضريبة بعبيء الالتزام الضريبي فيقوم بالتهرب من دفع الضريبة . وبهدف جذب رؤوس الأموال الأجنبية قامت بعض الدول بتخفيض معدلات الضريبة ما خلق مشكل جبائي آخر والذي يعرف بالمنافسة الجبائية.

كل هذه المشاكل أثرت سلباً وبشكل خاص على الأنظمة الجبائية للدول فكان لابد من إيجاد حل للحد من هذه المشاكل، وذلك من خلال توحيد الجهود الدولية بما يخدم الجميع. فبرزت الاتفاقيات الجبائية كأداة أساسية لتنظيم الاختصاصات الجبائية، ومكافحة الإزدواج الضريبي وتحويل الأرباح بطرق غير مباشرة. ولذلك سنتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

- المبحث الأول: المشاكل الجبائية الدولية.
- المبحث الثاني: الإتفاقيات الجبائية الدولية.
- المبحث الثالث: مضمون الاتفاقيات الجبائية الثنائية.

المبحث الأول: المشاكل الجبائية الدولية

تشهد المنظومة الجبائية الدولية في السنوات الأخيرة تغيرات عميق فرضتها العولمة الاقتصادية، وتحرير التجارة الدولية، والتطور السريع للتكنولوجيا الرقمية، ما أدى إلى ظهور مجموعة من المشاكل الجبائية المعقدة والتي لها تأثير سلبي على قدرة الدول في تحصيل الإيرادات الجبائية وتحقيق العدالة الجبائية.

المطلب الأول: الازدواج الضريبي الدولي

يعتبر الازدواج الضريبي الدولي عائق أمام الاستثمار والتبادل الاقتصادي الدولي، خاصة في ظل توسع نشاط الشركات متعددة الجنسيات، وفيما يلي سنتعرف على ماهية الازدواج الضريبي الدولي.

الفرع الأول: مفهوم الازدواج الضريبي الدولي

يتم التركيز في تعريف الازدواج الضريبي على المستوى الدولي على زاويتين مختلفتين أولهما قانونية يفسرها واضعو التشريعات الجبائية، و الأخرى اقتصادية من خلال الكثير الاقتصاديين و المختصين في المالية العامة، و سنأتي على شرح ذلك كما يلي:¹

1. الازدواج الضريبي القانوني:

يتحقق الازدواج الضريبي القانوني الدولي عندما يتعرض نفس المكلف بالضريبة، وبخصوص نفس الوعاء الضريبي في نفس الفترة الزمنية، لضرائب متشابهة تفرضها دولتان أو أكثر، بشرط أن يكون العبئ الضريبي الإجمالي الذي يتحمله أعلى من ذلك الذي سيتحمله لو تدخلت سلطة ضريبية واحدة فقط.²

من خلال هذا التعريف يمكن إظهار وضعيتين:

• الحالة الأولى: المكلف مقيم في كلا الدولتين

عند اعتبار شخص مقيم في دولة معينة والتي سيكون لها الحق في فرض ضرائب على دخوله أو ثروته المتواجدة في إقليمها أو في دول أخرى وبالتالي إذا اعتبرت دولتان أن مكلفا بالضريبة له محل جبائي على إقليمها، سيتعرض هذا الشخص لازدواج ضريبي، ليس فقط على الدخل التي حصل عليها في هاتين الدولتين، بل كذلك على تلك الواردة من الدولة الأخرى.

• الحالة الثانية: المكلف مقيم في دولة ويمارس نشاطه في دولة أخرى، سوف تفرض عليه الضريبة

كالتالي:

¹نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم الانسانية، جامعة قسنطينة2، الجزائر، المجلد ب العدد41، 2014، ص:174.

²Saioud Arif.Saioud Kauther.Les conventions fiscales internationales comme moyen de résolution des problèmes de la fiscalité internationale.Review of economic papers.vol03.N°02.Ecole supérieure de commerce-koléa,Université de Jijel.2019,p-p: 217-2

- في دولة مصدر الدخل، لأن الدخل ورد على اقليمها.
- في دولة الإقامة لأنه يقيم فيها، وعليه فهو مطالب بالمساهمة في الأعباء العمومية حسب مقدراته التكاليفية الحقيقية¹.

2. الازدواج الضريبي الاقتصادي:

يقصد به فرض نفس الضريبة على نفس الدخل الخاضع للضريبة و الموجود في يد شخصين مختلفين في نفس المدة².

ويمكن ملاحظة ذلك جليا في العلاقات التي تحكم الشركة الأم وفروعها الوليدة، حيث يمكن ملاحظة حالة ازدواج ضريبي اقتصادي، بمعنى أن الأرباح المحققة من طرف الشركة الفرع تخضع بضريبة الأرباح عند تحقيق هذه الأرباح، ثم إن نفس هذه الأرباح تخضع للضريبة عند توزيعها في الشركة الأم، فنجد أن نفس الدخل تعرض لازدواج ضريبي مرة عند تحقيقه باسم الشركة الفرع و مرة أخرى عند توزيعه باسم الشركة الأم. فمن الناحية القانونية لم يكن هناك ازدواج ضريبي لتمييز شخصية الشركة عن شخصية المساهمين، أما من الجهة الاقتصادية فإن هناك ازدواج ضريبي لأن المساهمين هم الذين يتحملون في النهاية كلتا الضريبتين³.

الفرع الثاني: شروط تحقق الازدواج الضريبي الدولي

لكي يتعرض المكلف بالضريبة للازدواج الضريبي لابد من تحقق بعض الشروط التي تخص الازدواج الضريبي والمتمثلة فيما يلي:

• وحدة الضريبة المفروضة:

يشترط لوجود الازدواج الضريبي أن تفرض ضريبتان من نوع واحد أو متشابهة إلا أنه يصعب تحديد الضرائب المتشابهة لذلك تعمل الإتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي على تحديد الضرائب التي تعتبر متشابهة.

• وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

يعني هذا أن يكون الشخص الذي فرضت عليه ضريبتان هو نفس الشخص و في هذا المجال لا توجد صعوبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، لكن تبرز الصعوبة فيما يتعلق بالأشخاص المعنويين، بحيث اذا فرضت الضريبة على أرباح الشركة ثم على نصيب المساهمين في هذه الأرباح، فمن الناحية القانونية

¹نشيدة معزوز، تحديات الجبائية الدولية في ظل العولمة دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتورا في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015، ص:34.

²https://www.academia.edu/37472733/1_The_problem_of_double_taxation

³سماعين عيسى، القانون الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير نفوذ، مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2004، ص:58.

لا يوجد إزدواج ضريبي لأن للشركة الشخصية المعنوية المستقلة، لكن من الناحية الاقتصادية و الضريبة يعتبر إزدواج ضريبي لوحدة المادة الجبائية التي تتمثل في الأرباح¹. لذا يمكننا تخصيص شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة للإزدواج الضريبي القانوني في حين يتميز الإزدواج الضريبي الاقتصادي بوجود فرض نفس الضريبة على شخصين لا شخص واحد

• وحدة المادة الخاضعة للضريبة:

يقصد بهذا الشرط أن يكون المادة الخاضعة للضريبة أكثر من مرة بمعنى أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحدا، وبالتالي فاختلاف موضوع المادة يؤدي إلى إنتفاء الإزدواج الضريبي كأن يقوم (ج) بدفع الضريبة عن دخله الناتج عن ثروته العقارية، ومرة أخرى عن دخله الناتج عن عمله كموظف، هنا لا يمكن القول أن (ج) تعرض لإزدواج ضريبي، لأن الدخل الذي يخضع للضريبة في كل حالة ليس واحدا وإنما هو يختلف باختلاف كل حالة.

• وحدة المدة:

حتى يتحقق الإزدواج الضريبي يجب أن تفرض نفس الضريبة في نفس المدة أو السنة المالية، فإذا فرضت ضريبة الدخل سنة 2023 فإنه لا يتحقق الإزدواج الضريبي اذا فرضت ضريبة على الدخل سنة 2024 وإنما يتحقق اذا فرضت مرة أخرى سنة 2023².

الفرع الثالث: أسباب الإزدواج الضريبي الدولي

تتعدد الأسباب التي يكفي توافر إحداها لنشأة الإزدواج الضريبي الدولي، وان كان يمكن حصرها على النحو الآتي:

• اختلاف ضوابط الإختصاص الضريبي:

إذ يرجع مختلف هذه الضوابط إلى ثلاثة أنواع: ضابط الجنسية والذي يعطي للدولة الحق في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن إقامتهم، وبالنسبة لجميع أموالهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها. إضافة إلى ضابط المصدر الذي بموجبه تفرض الدولة الضرائب على المداخيل التي تنشأ في إقليمها دون النظر إلى جنسية أو موطن الأشخاص الذي تؤول إليهم. إضافة إلى ضابط الموطن الذي يعطي للدولة حق فرض الضرائب على جميع المداخيل التي يحصلها الأشخاص الذين اتخذوا من هذه الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن جنسيتهم أو مصدر هذه الإيرادات.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 129.

² نعيم عاشوري، أثر الاتفاقيات الجبائية على الاستثمار الأجنبي المباشر في البلدان النامية حالة الجزائر - حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2018، ص- ص: 5- 6.

ما من شك في أن هذه الضوابط تؤدي إلى تزامم الأنظمة الجبائية و إمتداد إختصاصها في أكثر من دولة، فينشأ بذلك حالات للإزدواج الضريبي الدولي¹.

• تعدد ضوابط الإختصاص الضريبي:

ينشأ الازدواج الضريبي الدولي بسبب تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي، من أجل تحصيل أكبر حصيلة ممكنة من الإيرادات وذلك من خلال فرض الضريبة على دخول الأشخاص المقيمين في كل دولة بغض النظر عن مصدرها وعلى الدخول الاشخاص غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تتحقق في كل دولة. فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي لكن المكلف وضع في مشكلة الازدواج الضريبي دولي بسبب خضوعه في الوقت نفسه إلى ضريبة في بلد الإقامة وبلد مصدر الدخل².

• اختلاف تفسير المصطلحات الفنية:

إن الاختلاف في تفسير المصطلحات الفنية المستخدمة في مجال تحديد الإختصاص الضريبي عاملاً بارزاً في حدوث ازدواج ضريبي دولي، فقد يكون تشابه المصطلحات من قبيل التماثل الزائف الذي يحول دون التوصل إلى تسوية فعلية لمشكلة الإزدواج الضريبي الدولي، وحل هذه الإشكالية إنما يأتي بقبول غالبية الدول لمفاهيم موحدة لمختلف المصطلحات الفنية، وتلتزم بها كل دولة من خلال إدارتها الجبائية و كذا سلطاتها القضائية.

وبناء على ما سبق، فإنه مما لا شك فيه أن سلطة الدولة في فرض الضرائب ووضع نظام جبائي قائم بذاته، إنما تجد تبريرها القانوني في ممارسة الدولة لسيادتها التي يقرها القانون لدولي. فالسيادة الجبائية هي إحدى مميزات الدولة، وعليه فإن ممارسة كل دولة لسيادتها يؤدي لحدوث تنافس ضريبي نظراً لاختلاف الروابط الجبائية³.

المطلب الثاني: التنافس الضريبي الدولي

أدى تحرير التجارة الدولية وظهور العولمة على تسارع الدول لاستقطاب الاستثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية وذلك لتحقيق أهداف اقتصادية، ومن بين الأساليب المستعملة لتحقيق ذلك تخفيض معدلات الضريبة، لكن تأثير هذه الأخيرة أدى إلى خلق ظاهرة تعرف بالتنافس الضريبي بين الدول. فيما يلي سنتطرق لعموميات حول هذه الظاهرة التي تعرف كمشكل ضريبي دولي.

¹ البشير بركات، الازدواج الجبائي الدولي و الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض الدول في هذا الميدان، مذكرة ماجستير، قانون دولي وعلاقات دولية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2015، ص: 25.

² نور حمزة حسين، الازدواج الضريبي الدولي و سبل معالجته، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، العراق، العدد 1، 2020، ص: 277.

³ البشير بركات، مرجع سابق، ص: 26

الفرع الأول: تعريف ظاهرة التنافس الضريبي الدولي وأنواعها

تقرض النظرية الأساسية للمنافسة الجبائية التي صاغها كل من "زودرو" و "ميسكوفسكي" أنه في عالم يتميز بقاعدة ضريبية دولية عالمية الحركة، تتنافس الدول على جذب الإستثمارات من خلال خفض معدلات الضرائب مما يؤدي عمليا إلى قيام كل دولة بتخفيض معدلاتها الجبائية مقارنة بالدول الأخرى.¹ كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية التنافس الضريبي على أنها: "ظاهرة عالمية تحصل عندما تتنافس الدول فيما بينها من أجل الحصول على أكبر حجم من التدفقات للإستثمار الدولي أو توفير مناخ مساعد لجذب الإستثمار الأجنبي المباشر مما يوفر للمستثمر بدائل لإختيار البلد المراد الإستثمار فيه".² وعليه يمكننا تعريف ظاهرة التنافس الضريبي على أنها ظاهرة عالمية تمارسها الدول فيما بينها من خلال تقديم إعفاءات ومعدلات ضريبية منخفضة لجذب استثمارات أجنبية. يمكن التمييز بين نوعين من المنافسة الجبائية الدولية على الصعيد القانوني:

1. تنافس ضريبي غير ضار:

عرض أقل قيمة ممكنة لضريبة بهدف تقديم أعلى قيمة ممكنة من الخدمات العمومية، فهي تعمل على خلق قيمة معتبرة من الخدمات لعرضها في أحسن الحالات، وهنا المنافسة تشبه إلى حد كبير تلك المنافسة التي تظهر بين الشركات، وتعتبر مشروعة لأنها تستمد مشروعيتها في انعدام الضرر فيها فهي تسعى لتحقيق المنافع لمختلف أطراف الدولة، المتمثلة في جذب الاستثمار الأجنبي و خلق مناصب العمل و غيرها.³

2. تنافس ضريبي ضار:

نعني بهذا النوع تسابق الدول في منح المزيد من الامتيازات الجبائية لرؤوس الأموال الأجنبية بهدف جلب الاستثمارات الدولية، مما يلحق أضرار فادحة، أولا بالإيرادات الجبائية للدول الأصلية لهذه الاستثمارات أو الدول التي كانت هذه الاستثمارات أو الدول التي كانت هذه الاستثمارات تستخدمها مقرا عاديا لها، ثم ثانيا بالإيرادات الجبائية للدول المستفيدة من هذه الاستثمارات، لأنها ضحت بجزء من إيراداتها الجبائية في سبيل الحصول على هذه الاستثمارات.⁴

¹ https://www.ictd.ac/wp-content/uploads/2023/03/ICTD-International-Tax-Literature-review_V2_consulte le 26 avril 2026.12.30.

² دحمان بن عبد الفتاح، عبد القادر بوعزة، التنافسية الجبائية وآثارها على نماذج من اقتصاديات الدول المغاربية، مجلة دفاتر السياسة و القانون، جامعة أدار، الجزائر، 2011، ص: 282.

³ جازية بوخودوني، ياسين قاسي، أثر التنافسية الجبائية المشروعة في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر: دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، الجزائر، المجلد 11 العدد 2، 2022، ص: 220.

⁴ سماعيل عيسى، مرجع سابق، ص: 95.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في ظهور التنافس الضريبي الدولي

وتتمثل العوامل الأساسية المؤثرة في ظهور التنافسية الجبائية فيما يلي:

- **نسبة الضريبة منعدمة أو قليلة جدا:** حيث يعتبر أول عامل أساسي في تنامي هذه الظاهرة مما يحفز المستثمرين على البحث عن ملاذات ضريبية تتخفف أو تكاد تنعدم فيها الضرائب.
- **انعدام الشفافية:** فانعدام الشفافية بسبب التحايل وعدم الموضوعية في اختيار المستثمرين يؤدي إلى عدم النزاهة خاصة في حصولهم على الصفقات في تلك الدول.
- **انعدام تبادل المعلومات الحقيقية:** يعتبر الحصول على المعلومة بمثابة الحصول على المنافسة، وعدم توثيقها وصدقها و الحصول عليها، قد يخلق جوا من التنافس غير المشروع من أجل الاستفادة من المشاريع الاستثمارية¹.

بجانب العوامل الأساسية توجد عوامل ثانوية لا تقل أهمية عن الأساسية في التأثير على ظاهرة التنافس الضريبي، يمكن حصرها فيما يلي:

- **عدم احترام المبادئ العالمية لتحديد أسعار التحويل:** ذلك أن عدم احترام المبادئ العالمية المطبقة على أسعار التحويل يجعل المستثمرين يبحثون عن ملاذات تؤمن لهم أسعار تحويل منخفضة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة العائد والربح المحقق، وهو ما لا يمكن أن يتحقق إلا في المناطق التي تنشط في مناطق الأوفشور (off-shore).
- **الإعفاء الضريبي لبلد الإقامة من الضريبة على المداخل:** وتستعمل هذه الآلية لجذب المداخل المتأتية من الاستثمارات والنشاطات الدولية الأجنبية، إلا أن تكون مكلفة لدولة بلد الإقامة، إذ تضحي حاليا بجزء هام من إيراداتها بهدف الحصول على ميزة تنافسية جبائية.
- **إمكانية التفاوض على طرق الدفع:** تمارس إمكانية التفاوض حول طرق دفع ضرائب المستثمرين دورا هاما و مؤثرا في ظهور التنافس الضريبي بدولة ما، إذ أن اعتماد المرونة في الدفع يساهم في استقطاب المزيد من الاستثمارات و رؤوس الأموال الأجنبية وبذلك بتحقيق التنافس².

¹ قويدر نبق، التنافسية الجبائية الدولية وإمكانية تجنبها، مجلة الدراسات، جامعة الأغواط، الجزائر، المجلد 16 العدد 1، 2019، ص: 238.

² دحمان بن عبد الفتاح، مرجع سابق، ص: 285.

الفرع الثالث: نتائج التنافس الضريبي الدولي

1. نتائج التنافس الضريبي غير الضار:

يعود التنافس الضريبي على الدول المضيفة بالنفع والتنمية، ذلك من خلال تحفيز الدول على جذب أكبر قدر ممكن من الاستثمارات اضافة إلى توفير فرص العمل و السيولة بالعملة الصعبة، و سيتم ذكرها في ما يلي:

• جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة:

تعتبر الضريبة عنصر هام لتوفير مناخ استثماري، فهي تؤثر على فرص نجاح أو فشل العمليات الاستثمارية في بلد ما. اضافة لذلك تعد من عوامل الجذب مما أدى على خلق منافسة ضريبية بين الدول وذلك لاستقطاب أكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال الأجنبية. فمدى توفر المعلومات الجبائية في الدول للمستثمرين الأجانب نتج عنه أن المستثمر أصبح أمام مجموعة من البدائل والخيارات للمفاضلة ما بين الضغط الضريبي في الدولة المضيفة مع الضغط الضريبي في دولته الأصلية، حيث يفضل المستثمر الاستثمار في الدولة المضيفة إذ كانت تتيح له أفضل الامتيازات الجبائية، من حيث معدلات الضريبة و عدد الضرائب المفروضة و هذا على حساب دولته الأصلية التي يرتفع فيها حجم الضغط الجبائي بالمقارنة مع الدولة المضيفة للاستثمار العكس بالعكس ففي حالة ما إذا كانت دولة الاستثمار هي التي يرتفع فيها حجم الضغط الضريبي بالمقارنة مع الدولة المضيفة للاستثمار. والعكس بالعكس في حالة ما إذا كانت دولة الاستثمار هي التي تتيح أفضل الامتيازات الجبائية. ولعل هذا ما يبرر تفضيل العديد من الاستثمارات الأجنبية للدول السائرة في طريق النمو بحثا عن ضرائب أقل مقارنة بارتفاع الضرائب في الدول الكبرى.

• خلق فرص عمل:

يتم ذلك من خلال سياسة التحريض الجبائي من أجل تشجيع التشغيل، بتوفير إعفاءات ضريبية تهدف إلى خلق مناصب الشغل أو على أساس النسبة ما بين كلا من اليد العاملة ورأس المال أو تخفيض الضريبة على مداخل الشركات بشكل جزئي أو كلي أو على شكل تسبيقات ضريبية، انطلاقا من مستوى تكاليف الأجور أو تكاليف التكوين المهني. كما تسهم هذه الاجراءات بشكل فعال في خفض التكاليف وتحفيز الشركة على مواصلة مشاريعها ونشاطاتها بغية التوسع مما يؤدي إلى توفير أكبر قدر ممكن من مناصب الشغل¹.

¹ أمينة كساب، أثر المنافسة الجبائية على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر لدى دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه، محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3 الجزائر، 2015، ص- ص: 62 - 63.

• توفير سيولة بالعملية الصعبة:

عند تنافس الدول فيما بينها لاستقطاب الأجانب من خلال تقديم كل دولة جملة من الحوافز الجبائية الجاذبة، فإن ذلك يؤدي بدوره إلى جذب العملة الصعبة للدولة المضيفة الأكثر تحفيزاً من جانب الضرائب.

2. نتائج التنافس الضريبي المضر:

• تآكل القواعد الجبائية:

ويعتبر خطر لأنه يجعل من عمل القواعد الجبائية أكثر صعوبة، إضافة إلى إضعاف السيادة الجبائية الوطنية. فمعظم الدول الممارسة للمنافسة تهدف إلى جذب فرص العمل والشركات فرص العمل والشركات إلى الدولة عن طريق الحوافز الجبائية، وهي بذلك تعتبر ممارسة انتحارية بسبب المزايدة في الإعفاءات، فلا يوجد بلد محفز أكثر من الآخر، فجميعها تفقد الإيرادات. فالحوافز التفضيلية (الضرائب التفضيلية) تلحق الضرر بالدولة المضيفة، حيث تؤدي إلى إضعاف الموقف المالي للدولة المضيفة عن طريق تآكل القاعدة الجبائية التي تؤدي بدورها إلى انخفاض الاستثمار الحكومي في التعليم والصحة والبنى التحتية.

• خطر نظام ضريبي غير عادل:

• ان القضاء على الحدود الجغرافية وحرية حركة رؤوس الأموال في بعض الأحيان تؤدي إلى بروز موجة منافسة ضريبية عن طريق الإعفاءات فبذلك القاعدة الجبائية تكون أكثر حركية. وعليه فإن انخفاض الضرائب المعنية تؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي على أنواع أخرى من الضرائب مثل الضريبة على الدخل أو بعض الضرائب غير المباشرة، كذلك تراجع الضرائب يؤثر على جميع مصادر الإيرادات وهو يختلف باختلاف طبيعة الضريبة المعنية¹.

• التهرب الضريبي

• الازدواج الضريبي

المطلب الثالث: تنامي الاقتصاد الرقمي على المستوى الدولي

يعتبر الاقتصاد الرقمي أحد أبرز محركات التحول الاقتصادي عالمياً، فقد استطاع أن يرفع الحواجز التقليدية للنشاط الاقتصادي ويحقق النمو الاقتصادي المستدام من خلال البنية التكنولوجية والتقنيات الرقمية المتطورة ومن أهم مميزاته الطابع العابر للقارات وخلق فرص جديدة للدول النامية للاندماج في الاقتصاد العالمي، وفيما يلي سنتطرق لتنامي الاقتصاد الرقمي على المستوى الدولي.

¹ أمينة كساب، مرجع سابق، ص - ص: 54 - 55.

الفرع الأول: تعريف الاقتصاد الرقمي

يعرف الاقتصاد الرقمي بتسميات متعددة كالاقتصاد الجديد، اقتصاد المعرفة، الاقتصاد الإلكتروني، اقتصاد الأنترنت، اقتصاد الدوت كوم والاقتصاد الافتراضي وبالرغم من تعدد التسميات وتنوع الدراسات، إلا أنه لا يوجد تعريف متفق عليه للاقتصاد الرقمي فهو لا يقتصر على قطاع اقتصادي محدد بل يشمل مفاهيم متعددة ومتداخلة، فالإقتصاد الرقمي ينتج عن الاستخدام الواسع للتكنولوجيات الحديثة بداية من مجال الإعلام والاتصال، غير أنه تطور لاحقا ليصبح تكنولوجيا شاملة ذات تأثيرات تتجاوز بكثير مجال تكنولوجيا الإعلام والاتصال (TIC). فقد أصبح يؤثر على جميع القطاعات الاقتصادية خاصة على نمو وإنتاجية الدول، إضافة إلى تأثيره على بيئة الشركات والأفراد والأسر وسلوكهم الاقتصادي والاجتماعي.

وحسب تعريف المكتب الأسترالي للإحصاء (The Australian Bureau of Statistics):

فإن الاقتصاد الرقمي هو الشبكة العالمية من الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية التي يتم تفعيلها بواسطة منصات الأنترنت، الهواتف الذكية، أجهزة الاستشعار بما في ذلك التجارة الإلكترونية كما يتم دعمها من خلال السعي نحو تحسين الكفاءة الإنتاجية في عمليات الإنتاج وإدارة المخزون والمعرفة¹.

وتم تعريفه كذلك على أنه ذلك الإقتصاد الذي يعتمد الجزء الأكبر منه على التقنيات الرقمية والتي تتضمن شبكات الإتصال الرقمية كالأنترنت والبرمجيات والتقنيات الأخرى ذات صلة.

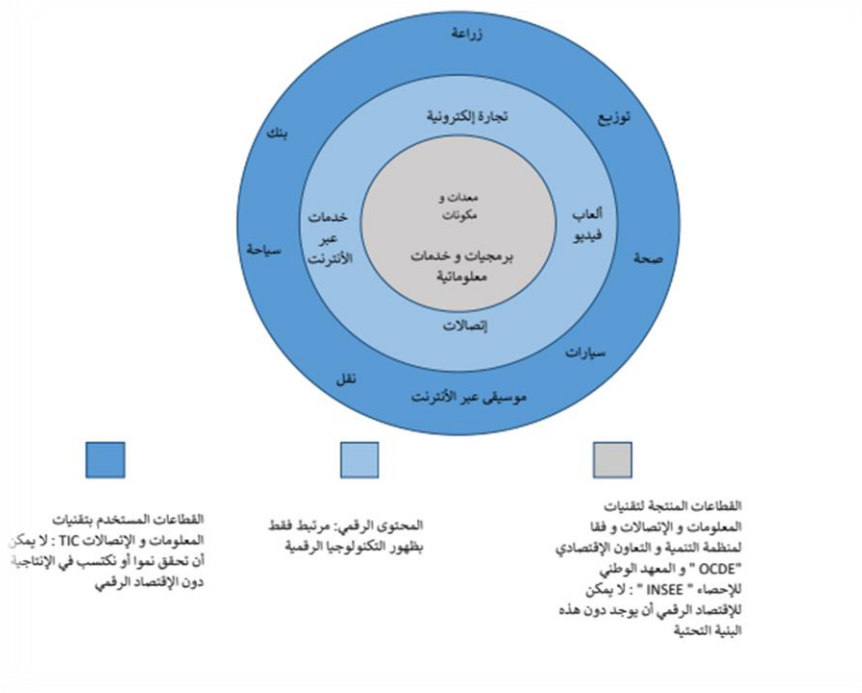
ومنه الإقتصاد الرقمي هو التسمية المستخدمة للإشارة إلى الإقتصاد الذي يتعامل مع الرقميات أو المعلومات الرقمية، العملاء الرقميين، الشركات الرقمية، التكنولوجيا الرقمية و المنتجات الرقمية، ويرتكز على عنصرين أساسيين هما: التجارة الإلكترونية، وتقنية المعلومات أو صناعة المعلومات، فصناعة المعلومات هي التي خلفت الوجود الواقعي و الحقيقي للتجارة الإلكترونية باعتبارها تعتمد على الحوسبة و الإتصال و مختلف الوسائل التقنية².

وفي الشكل الموالي سنعرض تركيبة الإقتصاد الرقمي:

¹ Economie numérique: définition et impacts. <https://bsi-economics.org/wp-content/uploads/2015/11/Econumerique.pdf> 00:16, consulte le 28 avril 2026.

² محمد يدو، رشيد بوعافية، إنعكاسات الاقتصاد الرقمي على النشاط الاقتصادي، ورقة بحث قدمت إلى الملتقى العلمي الدولي الخامس للاقتصاد الافتراضي وانعكاساته على الاقتصاديات الدولية، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2012، ص-ص: 3-5.

الشكل رقم (1): تركيبة الاقتصاد الرقمي



المصدر: <https://bsi-economics.org/wp-content/uploads/2015/11/Econumerique.pdf>.

الفرع الثاني: التحديات التي تواجه النظام الضريبي الدولي التقليدي في ظل الاقتصاد الرقمي

أنشأ النشاط الرقمي عدة صعوبات ضريبية تمثلت في سبل قياس حجم النشاط الاقتصادي الرقمي و تصنيف المنتجات الرقمية أو فرض ضريبة عليها في ظل العمل عن بعد، أو عدم تواجد المنشأة على إقليم الدولة أو خضوعها للسلطة الجبائية، فضلا عن أن الأرباح نفسها تنتقل من دولة لأخرى دون عوائق، و ذلك كله في ظل تنوع شكل المعاملات الرقمية و حاجتها لمعاملة ضريبية مختلفة، فضلا عن صغر قدر الكثير من المعاملات الرقمية ماليا كونها معاملات فردية وبسيطة، و ارتفاع تكاليف جباية الضريبة عنها، بالإضافة إلى صعوبة ملاحقتها وحصرها، و تتمثل التحديات فيما يلي:

• ضعف النظام الضريبي الدولي وحاجته للتكيف:

إن التوسع غير المسبوق في الاقتصاد الرقمي زاد من تعقيد عملية تعبئة الإيرادات الجبائية سواء من المعاملات الدولية كانت أو المحلية، فقد اجتاحت التحول الرقمي قطاع الأعمال كما ساهم في تطوير الابتكار في كل القطاعات الاقتصادية. ويتمثل التحدي الرئيسي في ضرورة تأهيل النظام الضريبي الدولي حتى يتكيف مع النشاط الاقتصادي الرقمي ذلك أن النظام الضريبي التقليدي مصمما في الأساس للتعامل مع الاقتصاد التقليدي، فالبرغم مما يحققه الاقتصاد الرقمي من مكاسب كبيرة إلا أنه يقوم بدفع ضرائب قليلة، وذلك في ظل معاناة أغلب الدول من الديون وعجز الميزانية العامة وضعف الإيرادات والتي قد ترجع في بعض الأحيان إلى تراجع الإيرادات الجبائية بفعل العديد من الأسباب منها النشاط الرقمي والاقتصاد الأسود.

• الرقمنة والوجود المادي:

إن النظام الضريبي الحالي لم يعد صالحا لإخضاع النشاط الاقتصادي الرقمي و أصبح عاجزا عن مواكبة التطور التقني في النشاط الاقتصادي و المعاملات الرقمية فقد صُمم النظام الضريبي الحالي على أساس الوجود المادي للشركات بحيث هناك ارتباط بين السلطة الجبائية و مكان تواجد الشركة، كما اعتمدت معظم المعاهدات الجبائية الدولية مفهوم "المنشأة الدائمة" كأساس بحيث تأخذ الشركة صفة المنشأة الدائمة عند ممارسة نشاطها أو أغلبه داخل الدولة، لكن الرقمنة عملت على تحويل الأصول المادية إلى أصول رقمية غير ملموسة في شكل تطبيقات، برامج، براءات اختراع و حقوق ملكية فكرية.

وسمح هذا التحول الرقمي للشركات بممارسة نشاطها داخل الدول دون أي تواجد مادي و هو ما يخلق تحديا كبيرا يتمثل في عدم وجود ارتباط بين السلطة الجبائية في الدولة و الشركات الرقمية، و المعمول به هو أن الشركات دولية النشاط تدفع ضريبة على دخلها تبعا لمكان تواجدها و ليس مكان تواجد المستخدمين الرقميين إلا أن هذه الشركات تحقق أرباح و عوائد من المستخدمين في الخارج دون أي وجود مادي لها في تلك الدول¹، بالتالي لا يخضعون لقوانينها الجبائية تبعا لذلك و لتجنب دفع الضريبة تسعى الشركات دولية النشاط إلى تقديم خدماتها داخل دولة لا تفرض ضريبة أو تفرض ضريبة رمزية وهي " دولة الملاذ الضريبي " فتستطيع تلك الشركات نقل أرباحها بسهولة و تحويلها إلى دولة الملاذ الضريبي حيث تقوم الشركة بفتح فروع لها فيها أو من خلال عقود صورية لأجل نقل الأرباح إليها.

• اندثار الوسطاء الضريبيين وعجز الإدارة الجبائية:

لقد سمح الانتشار الرقمي وتوسع استخدام الأنترنت عالميا إلى تمكن الشركات أيا كان موطنها من الوصول مباشرة للمستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة وذلك بدون الحاجة في أغلب الأحيان لوسيط سواء كان ممثل عن الشركة في تلك الدولة أو حتى تاجر الجملة أو التجزئة أو حتى مسوقين لها وبالتالي إختفاء الوسطاء محور الأجهزة الجبائية، ما جعل الإدارة الجبائية عاجزة عن حصر عدد العملاء أو كميات الشراء أو حجم المبيعات وصعوبة تتبع التحويلات المالية وصعوبة ربط الضريبة ويشكل ذلك تحديا ضخما للنظم الجبائية

• اختلاف حجم نماذج الأعمال:

إن اختلاف نماذج الأعمال الرقمية الحالية جعل من عملية فرض الضريبة أمرا معقدا، فقد أصبح كل نموذج عمل رقمي بحاجة إلى معاملة ضريبية مختلفة، و طريقة مختلفة و منفردة للحصر و حساب الضريبة و هذا نظرا لتباين الحجم و الأرباح و طريقة تقديم الخدمة، وفي حال قررت السلطات الجبائية في الدول افتراض هامش ربح ثابت كوعاء و كحل يمكن أن يبنى عليه عملية فرض ضريبة على كل الأنشطة الرقمية

¹ محمد عبد الوهاب طاحون، تكيف النظام الضريبي الدولي مع الاقتصاد الرقمي، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة مدينة السادات،

مصر، المجلد 1 العدد 3 2024، ص - ص: 659 - 661

فمن شأن ذلك أن يلحق ضررا كبيرا بالشركات الرقمية الصغيرة و الناشئة، مما قد يقصبيها من السوق كليا ما يلحق بدوره الضرر بالنشاط الاقتصادي و يزيد من المؤشرات الاقتصادية السلبية¹.

• صعوبة تحديد هوية المتعاملين:

تواجه الإدارة الجبائية تحديات كبيرة في مسألة تحديد هوية المتعاملين فلا مجال لفرض ضريبة على شخص غير معلوم، ذلك أنه في ظل نظام العمل الرقمي تتم أوامر الدفع و الفواتير دون تحديد أي هوية لشخص ما، وقد ساعد ذلك في زيادة معدلات الاحتيال الضريبي و التهرب و ذلك لسهولة تشويه المعلومات الإلكترونية و تغييرها، وصعوبة اكتشافها تبيانها، و يخدم الشركات و العلماء في ذلك مسألة لا مركزية الأنترنت وعالميته، حيث يجعل من الصعب في أغلب الأحوال تبيان هوية المستخدمين أو المشاركين في النشاط الرقمي و موقعهم الجغرافي، و يجعل مسألة تتبعهم من خلال الإدارة الجبائية أمرا صعبا و يزداد تحدي هوية العاملين صعوبة في أن المعاملات الرقمية قد تشمل العديد من الأطراف مثل: منصات التسويق عبر الأنترنت و التي قد يخضع كل منها لنوع مختلف من الضرائب حسب طبيعة نشاطها.

فضلا عن أنه أثناء التعامل مع المنصات و غيرها يتعامل العملاء في الغالب مع شركة مثل شركة جوجل لإجراء عمليات الدفع و التي تتم عبر منافذ الدفع الدولية المملوكة لشركات أخرى دولية النشاط مثل شركة Stripe، و هذه الشركات دولية النشاط تعمل كوسطاء و قد يتعذر تتبعها متى تمت المعاملات من خلال شركة أخرى مثل جوجل و في تلك الحالة ستكون شركة جوجل هي الخاضع للضريبة ولن تخضع شركة Stripe، أضف إلى ذلك أن المعاملات الإلكترونية يمكن أن تتضمن العديد من الأطراف من الشركات دولية النشاط في نفس الوقت.

وتسعى الشركات جاهدة لعدم دفع الضريبة و ذلك من خلال قيامها بإعادة هيكلة الأعمال التي تقوم بها بطريقة التي تسمح لها بتجنب الضريبة، لذلك تجد السلطات الجبائية نفسها غير قادرة على فرض الضريبة، نظرا لعدم قدرتها على تحديد هوية الدخول التي تنشأ عن الأنشطة الرقمية غير الملموسة، و عدم قدرتها على تقييم تلك الدخول التي تنشأ بين الكيانات المختلفة و التي تعود إلى مجموعة من الكيانات و الأشخاص من جنسيات و أماكن مختلفة، و قد تستخدم الشركات قواعد التسعير التحويلي، لأجل رفع التكاليف لأقصى حد حتى ينخفض صافي الربح الذي يمكن فرض الضريبة عليه، و بصفة خاصة التكاليف المنسوبة للشركات التابعة و الموجودة في ولاية ضريبية أخرى، فضلا عن أن الشركة الأم تركز الدخل في دولة الملاذ الضريبي و ليس هناك رؤية واضحة بشأن تصنيف الدخول الناتجة عن الحوسبة السحابية ذاك أن بعض نماذج الأعمال الرقمية عبارة عن مجرد بنية أو هيكل تأسيسي يقدم كخدمة مثل خدمة تخزين البيانات أو الحوسبة السحابية، و التي في ظلها لا يملك المستخدمون مساحات ولا تقنيات لحفظ بياناتهم بالحوسبة، ولا يتحكمون و لكنها

¹ محمد عبد الوهاب طاحون، مرجع سابق، ص-ص: 660 - 661.

متاحة لهم و يمكن فقط تشغيل نظامها بما يسمح لهم في رفع و تنزيل بياناتهم و لذلك ثار الجدل حول كينونة تلك البنية التحتية للمشروع أو اللازمة لتقديم الخدمة و مدى إمكانية اعتبارها خدمة و فرض ضريبة عليها و على الأرباح الناتجة عنها، و إذا ما تحقق ذلك فسوف تعد إيرادات المنصات خدمة Platform-AS-A-Service و تفرض كذلك ضريبة على الإيرادات المتحققة عنها و يمتد الأمر على إيرادات ناتجة عن تقديم منصة الاستخدام أو أي Software¹.

• البيانات كوعاء ضريبي :

للبيانات أهمية كبيرة جدا في الاقتصاد الرقمي وتشير البيانات إلى الرموز التي تسجل و تحدد الأحداث الموضوعية مثل الصور و الأحرف و الصوت و الأرقام و النصوص، و تحتاج البيانات إلى أمرين حتى تعكس قيمتها هما تقنيات الشبكية و كذلك المعلومات. حيث تعد عامل رئيسي في الإنتاج و يعتبرها البعض نفط المستقبل إلى جانب عوامل الإنتاج التقليدية من أرض و رأسمال، و أصبحت الشركات تحقق فوائد كبيرة جدا من عملية تحليل البيانات و معالجتها، علما أنه يمكنها بيعها في صورتها الخام أو بعد معالجتها إلى العديد من الجهات في نفس الوقت كمقدمي الإعلانات عبر الأنترنت، و يكمن التحدي الضريبي هنا في أن قيمة تلك البيانات لا تظهر في ميزانية الشركات بشكل عام ولا تأخذ في الحسبان عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة و يساعد في ذلك عدم إمكانية فصل رسمة البيانات أو فصل منتجات البيانات عن العمليات التجارية و ليس لها توصيف واضح فهي برغم كونها أحد أهم عوامل الإنتاج الرقمية إلا أنها مثل الكائن الرخو الشفاف بالنسبة للنظم الجبائية الحالية فليس هناك قواعد واضحة بشأنها و تغرد بعيدا عن نطاق النظام الضريبي.

• صعوبة تحديد القيمة لأجل فرض الضريبة:

بالرغم أن الشركات الرقمية تعتمد بكثافة على ما يقدمه لها المستخدمون أو المستفيدين من خدماتها إلا أنه من الصعب قياس مساهمة المستخدمين في خلق القيمة، وإذا كانت عملية خلق القيمة في النشاط الرقمي ترتبط بأشياء غير ملموسة مثل البيانات ومشاركة المستخدمين إلا أن الأرباح يتم توليدها بفعل عمل مشترك بين الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة.

وإذا كان الأصل أن تفرض الضريبة على الأرباح فحتمًا يمكن تحديد مقدار تلك الأرباح لا بد من معرفة مقدار القيمة التي حصلت عليها الشركة الرقمية من استخدام بيانات المستخدمين أو قيمة ما يقدمونه من محتوى رقمي و التحدي هنا هو أن تلك القيمة التي حصلت عليها الشركة من مشاركة المستخدمين لا يمكن تحديدها من خلال قواعد توزيع الأرباح، حيث أن قواعد توزيع الأرباح لا تنطبق على الأشكال الجديدة من القيمة، فضلا عن مسألة تحديد قيمة الأصول غير الملموسة بها صعوبة و تزداد تلك الصعوبة في عدم وجود شركات

¹ محمد عبد الوهاب طاحون، مرجع سابق، ص- ص: 663-664.

منافسة يمكن مقارنة السعر بها و بالتالي تستطيع الشركات دولية النشاط التظلم من التسعير للأصول و إثارة النزاع حوله¹.

كما يمكن خلق القيمة أو جزء منها في عدد من الدول أو في أكثر من ولاية ضريبية، و قد يكون النشاط الرقمي أو الشركة متواجدة في نطاق سلطة ضريبية معينة و تقوم بخلق القيمة أو إنشائها في ظل ولاية ضريبية أخرى و هنا يظهر التحدي حول أي مكان تنسب إليه عملية خلق القيمة و أي سلطة ضريبية أحق بفرض الضريبة².

الفرع الثالث: جهود تعزيز كفاءة النظام الضريبي في ظل تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي

إن اهتمام العالم بالاقتصاد الرقمي و تداعياته الجبائية قد بدأ منذ عام 1998 أثناء انعقاد مؤتمر منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في كندا تحت عنوان " التجارة الإلكترونية ؛ شروط الإطار الضريبي "، و الذي خلص إلى نتيجة مفادها أن القواعد الجبائية الحالية كافية للتعامل مع أنشطة الاقتصاد الرقمي، غير أن التطور السريع الذي عرفه الاقتصاد الرقمي و ما تولد عنه من نماذج أعمال حديثة أثبت أن هذه النتيجة غير صحيحة، وأن الأنظمة الجبائية التقليدية أصبحت لا تتوافق مع الأنشطة الحديثة للاقتصاد الرقمي و هو ما أدى إلى تبني منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي لمشروع تآكل القواعد الجبائية و تحويل الأرباح المقترح من قبل مجموعة الدول العشرين³، و التي تهدف إلى معالجة بعض الثغرات في النظام الضريبي الدولي، وخاصة تلك المتعلقة بفرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي. ورغم أن تقرير الإجراء 1 حول الاقتصاد الرقمي تضمن عدداً من المقترحات المتعلقة بفرض الضرائب على الأنشطة الرقمية، إلا أنه في النهاية لم يتم اعتماد أي توصية ملموسة.

ومع ذلك، اعتبر بعض أعضاء الإطار الشامل لمنظمة OCDE/G20 في إطار BEPS 2 أن التدابير التي جاء بها BEPS 1 غير كافية لمكافحة تحويل الأرباح نحو الدول المنظمة منخفضة الضرائب، ولمواجهة ممارسات التخطيط الضريبي التي تفصل بشكل مصطنع بين الأرباح الخاضعة للضريبة والأنشطة التي تولدها. وبين سنتي 2019 و 2022، اقترح مشروع BEPS 2 حلولاً تعتمد على ركيزتين⁴:

فتهدف الركيزة الأولى إلى أخذ موقع بيع مختلف السلع و الخدمات بعين الاعتبار، فعند تحديد توزيع الأرباح الناتجة عن هذه المبيعات، عملياً تقوم الفكرة على اقتراح قاعدة لتوزيع الأرباح لا تعتمد فقط على دولة

¹ محمد عبد الوهاب طاحون، مرجع سابق، ص - ص: 665 - 666.

² محمد عبد الوهاب طاحون، مرجع سابق، ص: 666.

³ طالم صالح، التحديات الجبائية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي و الجهود المبذولة لمعالجتها مع الإشارة إلى حالة الدول العربية، مجلة دراسات جبائية، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، المجلد 11 العدد 1، 2022، ص: 77.

⁴ El arabi Afaf, La fiscalité de l'économie numérique, Thèse de Doctorat, Droit Public Economique, Faculté de Droit et des Sciences Politiques, Université d'Oran 2- Mohamed Ben Ahmed, Algerie, 2025, p:242.

مقر الشركة، بل أيضا على دول الاستهلاك، وذلك بهدف منح هذه الدول جزءا من الأرباح التي تحققها الشركات داخل أسواقها حتى في حال عدم وجودها المادي فيها¹.

علاوة على ذلك، تهدف الركيزة الثانية إلى الحد من المنافسة الجبائية من خلال فرض حد أدنى عالمي لمعدل الضريبة. ويتمثل هدف الضريبة الدنيا في فرض الضرائب على الشركات متعددة الجنسيات من طرف دول الإقامة، وبغض النظر عن مكان تأسيسها الضريبي، وذلك عندما لا تكون خاضعة للضريبة بشكل كافٍ في الخارج، ويُلاحظ أن هذه الشركات متعددة الجنسيات غالباً ما تدفع ضرائب لا تتناسب مع الإيرادات والأرباح التي تحققها محلياً.

يستهدف هذا النظام أساساً عمالقة الاقتصاد الرقمي (GAFAM): Google، Apple، Facebook، Amazon و Microsoft، حيث تقوم الولايات المتحدة بجمع الفرق بين معدل الضريبة المحلي والمعدل الأدنى المحدد (15%). حتى في حال تمكنت إحدى هذه الشركات من نقل أرباحها إلى ملاذ ضريبي، فإن هذه الأرباح ستظل خاضعة لضريبة دنيا بنسبة 15 %، ومع ذلك أعربت بعض الدول عن تحفظها ورفضها التوقيع ويرجع ذلك لصعوبة التطبيق خاصة بالنسبة للركيزة الأولى².

المطلب الرابع: التهرب الضريبي الدولي

يعتبر التهرب الضريبي الدولي من أبرز التحديات التي تواجه الأنظمة الضريبية العالمية و قد صنف من أكثر المشاكل الضريبية التي أرهقت الاقتصاديات العالمية، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة و المكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة و الذي يعني حق الدولة في فرض الضرائب على الدخول و النشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع تسارع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته، لهذا فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة و في هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة، إذن فهو ممارسة تهدف إلى الاستفادة من امتيازات أو التملص من نظام ضريبي لدولة معينة، و ذلك دون الخرق الواضح للنصوص القانونية، و باللجوء إلى تشوية واقع التحويلات المالية، و يمكن إرجاع أسباب التهرب الضريبي أساساً إلى عدم تجانس النظم الضريبية العالمية فالاتفاقيات التي تهدف إلى معالجة ظاهرة التهرب الضريبي بين الدول النامية أو بينها و بين الدول المتقدمة لم تساعد في حل هذا المشكل³، و يرجع هذا لاختلاف الأسعار الجبائية

¹Martin Collet, La fiscalité de l'économie numérique: enjeu global, réponses locales ?, Éditions Groupe d'études géopolitiques, 2022, p:151.

²El arabi Afaf, op.cit, p:243.

³ريمة صافري، مرجع سابق، ص- ص: 83، 84.

و تقنيات إخضاع رؤوس الأموال الأجنبية للضريبة و لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي إلا بعد قيام الشركات متعددة الجنسيات و التي ساهمت بشكل كبير في الرفع من حجمه، و ذلك عبر عدة آليات منها الجنات الضريبية و التي أصبحت تسميتها مرادفة للتدفقات المالية المحققة بطرق غير شرعية فهي تلك البلدان التي يوجد نظام استثنائي يخص الأنشطة الدولية و التي تتمثل في وضع أرصدة مالية في مؤسسات بنكية بعيدا عن أعين الإدارات الضريبية الوطنية و كذا إنشاء هياكل وهمية و الهدف منها تحويل الأرباح منها و إليها و تلعب الجنات الضريبية دورا جوهريا في العولمة المالية، بصفتها الأداة التي تستعملها الشركات متعددة الجنسيات ج من أجل تخفيض حجم الضرائب المدفوعة. كما مكنت فكرة المنشأة الثانية الشركات متعددة الجنسيات من التهرب الضريبي الدولي أين تستطيع بمقتضاها تحقيق أعلى ربح ممكن وبأقل عبئ ضريبي من خلال قيام الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تمنح الإعفاء الكلي من الضرائب أو تقسيمها إلى وحدات تفقدها صفة المنشأة الثابتة ولا تخضع بذلك للضرائب لذلك يتم التهرب الضريبي بواسطة شركات وسيطة تقوم بعمليات تمويلية مثل شركات شاشة، شركات الربط. و تستعمل كبريات الشركات للتهرب ضريبيا أسعار التحويل في تحقيق أقصى أرباح في الدول ذات معدلات ضريبية منخفضة وتخفيض حجم الأرباح في الدول ذات معدلات ضريبية مرتفعة¹.

والتي في الأصل تحدد مقدما وفقا لأسعار التحويل التي يتم بناءا عليها عمليات البيع و الشراء للسلع و الخدمات داخل مجموعة الشركات و من ثم فإنه يسهل تخفيف العبئ الضريبي². كما سعت الدول جاهدة لوضع أساليب لمكافحته عن طريق تنسيق الجهود بواسطة إتفاقيات ضريبية دولية مختلفة، ثنائية ومتعددة الأطراف من أجل تقادي الإزدواج الضريبي الدولي.

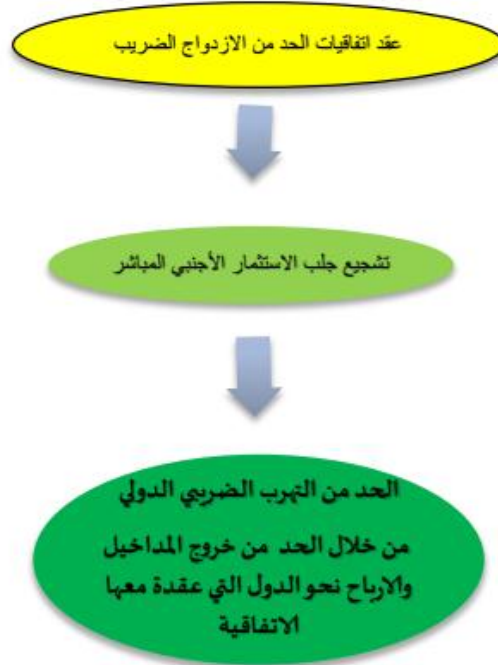
فإذا كان مكافحة الإزدواج الضريبي من خلال عقد الإتفاقيات الدولية، يساهم في التشجيع من جلب رؤوس الأموال الأجنبية من خلال الامتيازات التي يحصل عليها المستثمر الأجنبي، له أثر إيجابي بعدم خروج رؤوس الأموال أي الأرباح المحققة من استثمار رؤوس الأموال الأجنبية فحصول المكلف بالضريبة (المستثمر الأجنبي)، على نفس الامتيازات المحصل عليها في بلده الأصلي يعمل على كبح رغبته في تحويل أمواله إلى الخارج و بالتالي الحد من ظاهرة تهريب المداخل و الأرباح بالطرق المشروعة و غير المشروعة. و يمكن إظهار أثر إتفاقيات الحد من الإزدواج الضريبي على التشجيع على الإستثمار الأجنبي المباشر و الحد من التهرب الدولي في الشكل التالي³:

¹ نعيم عاشوري، مرجع سابق، ص-ص: 21-27. بتصرف

² عمر قمار، سعيد بن شهرة، مرجع سابق، ص: 120.

³ مولود قنوش، مرجع سابق، ص-ص: 149 - 150.

الشكل رقم 2: أثر إتفاقيات الحد من الإزدواج الضريبي على التشجيع على الإستثمار الأجنبي المباشر و الحد من التهرب الدولي



المصدر: مولود قنوش، دور الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، الجزائر، 2025، ص 150.

المبحث الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية

تعتبر الاتفاقيات الجبائية عنصرا أساسيا في تنظيم العلاقات الجبائية الدولية، وتستند معظم الإتفاقيات الجبائية الدولية قواعدها في مختلف دول العالم من الإتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والإتفاقيات النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة فارضة بذلك انسجاما على الإتفاقيات الجبائية الدولية.

المطلب الأول: ماهية الإتفاقيات الجبائية الدولية

لقد إختلفت التعاريف والمصطلحات المتعلقة بالإتفاقيات الجبائية وتعددت التسميات وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب للوصول إلى المفهوم الشامل الصحيح لمصطلح الإتفاقيات الجبائية الدولية.

الفرع الأول: مفهوم الإتفاقيات الجبائية الدولية

1. تعريف الإتفاقية:

لقد جاء في إتفاقية فيينا لقانون المعاهدات تعريف لمصطلح " المعاهدة " أو " الإتفاقية " فهي ذلك الإتفاق الدولي المعقود بين الدول في صيغة مكتوبة و الذي ينظمه القانون الدولي سواء تضمنته وثيقة واحدة أو وثيقتان

متصلتان أو أكثر و مهما كانت تسميته الخاصة (أي أنه رغم إختلاف الأسماء المستعملة للتعبير عن تلك العقود فهي كلها تستخدم للتعبير عن المعاهدة أو الإتفاقية)¹.

2. تعريف الإتفاقية الدولية:

هي إتفاق مكتوب بين دولتين أو أكثر تحدد إلزاماتها وحقوقها في مجال محدد. و يمكن إستعمال مصطلحات مختلفة أخرى كذلك مثل معاهدة أو إتفاقية... إلخ، و تختار الحكومة الوطنية محتوى الإتفاقيات، ما دامت تقرر ما إذا كانت ستتبنها أم لا، بقيد مهم واحد يجب ألا تتناقض أحكام إتفاقية ما مع القواعد الأمرة التي تلزم جميع الدول و هي أحكام القانون الدولي².

3. تعريف الإتفاقية الجبائية الدولية:

تعرف الاتفاقيات الجبائية بأنها " تلك الإتفاقيات التي يكون موضوعها ضريبي محصن، تقوم بتنظيم العلاقات الجبائية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل و الثروة والتركات، ويمكن أن تشمل ضرائب أخرى مثل حق الطابع "³.

كما تم تعريفها على أنها " إن الإتفاقية الجبائية الدولية هي عبارة عن عقد بين دولتين أو مجموعة من الدول فيها بينهم، يكون موضوعها يدور حول أمور جبائية بحثة، بحيث تهدف هذه الإتفاقيات أساسا إلى تقادي الإزدواج الضريبي و مكافحة ظاهرة التهرب الجبائي، و إرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب بين الدول المتعاقدة "⁴.

وتعرف أيضا الإتفاقيات الجبائية الدولية على أنها: " معاهدات بين دولتين أو أكثر من الدول و التي تحدد الضريبة وهي تهدف أيضا إلى تجنب أو على الأقل الحد من الإزدواج الضريبي"⁵

مما سبق يمكن القول أن الإتفاقيات الجبائية الدولية هي إتفاقيات دولية تتخصص في تنظيم العلاقات الجبائية الدولية تتسم بالتسلسل المنطقي و سهولة الفهم و التطبيق تعنى بالضرائب على الدخل و الثروة و التركات وتهدف للحد من ظاهرتي التهرب الضريبي والإزدواج الضريبي الدوليين.

وتستمد معظم الإتفاقيات الجبائية الدولية أحكامها بصفة كبيرة في جل دول العالم من الإتفاقيات النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة، والإتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإرضة بذلك انسجاما على الإتفاقيات الجبائية الدولية.

¹ اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات، المادة 2: استعمال المصطلحات.

²<https://ar.guide-humanitarian-law.org/> : consulté le 18 février 2026 à 17 :26.

³ مولود قنوش، مرجع سابق، ص:145.

⁴ سماعيل عيسى، مرجع سابق، ص:102

⁵ أولاد سالم عبد الرؤوف، التهرب الضريبي و أثره على ميزانية الدولة، أطروحة دكتوراه في القانون الجبائي، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص:157.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف الاتفاقيات الجبائية:

1. أهمية الاتفاقيات الجبائية

• تسعى الاتفاقيات الجبائية الدولية إلى إيجاد حلول للمشاكل الجبائية على المستوى الدولي من خلال تجنب الإزدواج الضريبي الذي يثقل كاهل المكلف بالضريبة فيؤدي التعاون إلى تشجيع حركة الإستثمار وتداول رؤوس الأموال بين طرفي الإتفاقية الدولية، كما يصبو أيضا هذه الإتفاقيات إلى مكافحة التهرب الضريبي الذي يثقل كاهل الاقتصاديات وذلك بواسطة تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين.

• معالجة التباينات بين قواعد التنازع المدرجة في قوانين الدولتين المعنيتين بالتعاون الضريبي، إنطلاقا من قاعدة سمو المعاهدات الدولية على القانون الداخلي¹.

2. أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية:

تنقسم الأهداف الخاصة بالإتفاقيات الجبائية الدولية إلى:

أ. أهداف رئيسية:

- يعد الهدف الرئيسي الأهم للإتفاقيات الجبائية الثنائية هو القضاء على الإزدواجية الجبائية والذي يتسبب في تثبيط للتجارة والإستثمارات.
- منع الغش و التهرب الضريبيين أو ما يعرف بالإزدواج في عدم فرض الضريبة و هنا فالمبدأ الأساسي هو أن تطبق الإتفاقية من خلال فرض الضريبة على الدخل مرة واحدة فقط، و يعد هذا الهدف بمثابة المقابل للقضاء على الإزدواج الضريبي².
- وضع قواعد تحتكم إليها دولة الإقامة و دولة المصدر لتحديد حق كل منهما في فرض الضريبة على عناصر الدخل أو رأس المال المختلفة التي يحققها المقيم في إحدى الدولتين من مصادر موجودة في الدول الأخرى و ذلك من أجل إعفاء الدخل من الضريبة في دولة الإقامة كليا أو جزئيا أو منح هذه الأخيرة خصما مقابل الضريبة التي دفعت في دولة المصدر³.

ب. أهداف فرعية:

¹ مهديوي عبد القادر، مرجع سابق، ص- ص: 5- 6.

² https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Fr.pdf consulté le 03/04/2026 à

12 :30.

³ ملال محمد طارق، مرجع سابق، ص: 133.

- القضاء على التمييز ضد الأجانب وغير المقيمين فكل دولة تبرم إتفاقية تسعى إلى ضمان أن يعامل رعاياها الذين ينشطون في الدولة المتعاقدة الأخرى بنفس الطريقة التي يعامل بها مقيموا تلك الدولة الذين يمارسون أنشطة مماثلة.
- تسهيل التعاون الإداري بين الدول المتعاقدة فيما يخص المعلومات والمساعدة في تحصيل الضرائب، وتسوية النزاعات.
- وتتص نماذج إتفاقيات كل من الأمم المتحدة و منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية على أن تقوم كل دولة متعاقدة بتقديم المساعدة في تحصيل الديون الجبائية المفروضة من قبل الدول الأخرى كما لو كانت ديونا خاصة بها¹.

المطلب الثاني: أنواع الإتفاقيات الجبائية الدولية

يمكن القول أن أساس الاتفاقيات الجبائية الدولية هي الاتفاقيات الجبائية الثنائية، اما بالنسبة للاتفاقيات متعددة الأطراف فقد جاءت كأداة تمكن الدول المنظمة إليها من التعديل على الإتفاقيات الجبائية الثنائية بطريقة مرنة، وفي مايلي سنتطرق لكل نوع:

الفرع الأول: الاتفاقيات الجبائية الثنائية

وفقاً للمادة 1 من كل من نموذج اتفاقية الأمم المتحدة ونموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإن هذه الاتفاقيات تنطبق على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما. لذلك قبل تطبيق أحكام المعاهدة، يجب على السلطات الجبائية تحديد ما إذا كان الشخص الذي يطالب بمزايا المعاهدة مؤهلاً لذلك بوصفه مقيماً في إحدى الدولتين المتعاقدين، والشخص هنا يشمل كل من الفرد، الشركة ككيان اعتباري أو أي هيئة أخرى من الأشخاص². تشمل هذه الاتفاقيات الضرائب المتعلقة بالدخل أو الثروة³، تقوم بمنح الاختصاص الضريبي لكل من دولة الإقامة و دولة المصدر بأشكال مختلفة وذلك باختلاف نوع الدخل.

يعتبر هذا النوع من الأكثر شيوعاً وذلك لسهولة التوصل على اتفاق حول الإجراءات و الأساليب التي تمكن من تنظيم العلاقات الجبائية بين الدولتين المتعاقدين و تجنب حدوث مشاكل ضريبية لاسيما الازدواج الضريبي بالنسبة للمكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة) و اقتصادية (ممارسة نشاط اقتصادي) بالبلدين معاً، على أن تطبيقها يبقى محدوداً بالدولتين المتعاهدتين فقط أي على نطاق ضيق⁴.

¹ https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Fr.pdf consulte le 3 mai 2026, 15 ;30.

² https://www.oecd.org/en/publications/development-co-operation-report-2017_dcr-2017-en.html consulte le

3mai 2026 ,17:40 ،

.

⁴ محمد السيد عطية بيبيرس، مرجع سابق، ص - ص: 2288 - 2289.

ف نجد أن مجال التطبيق الضيق يقلص من نجاعة هذه الاتفاقيات بالإضافة على عدة أسباب نذكر منها: يؤدي ابرام الاتفاقيات الجبائية على الحد من حرية انتقال رؤوس الأموال و الاستثمارات الأجنبية، فلا يلقى قبولا خاصة في تلك الدول التي تحتاج إلى رؤوس أموال أجنبية لتنمية رؤوس أموالها الوطنية و تنفيذ مشاريعها الاقتصادية، والسلطات في هذه الدول ترفض ابرام هذه الاتفاقيات لمعالجة المشاكل الجبائية ، كما أن تطبيق هذه الاتفاقيات قد يمس بالسيادة الجبائية للدول، و كما نعلم أن مجال تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان يعتمد على مبدأ إقليمية الضريبة .و يقضي على مبدأ الحرية الفردية ن مما يؤدي بالدول المتعاقدة رفض هذا البند فب الاتفاقية لما له من آثار سلبية على المصلحة الوطنية.

كل هذا يؤدي إلى التقليل من فرص التعاون الدولي، إذ لا نستطيع أن نكون أمام تعاون ضريبي سليم و فعال بين دول يختلف فيها الهدف و المستوى الضريبي ¹.

الفرع الثاني: الاتفاقيات الجبائية متعددة الأطراف في ظل الاتفاقيات الثنائية

تعد أحد نتائج مشروع منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومجموعة العشرين، لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، ويمثل ظهور الاتفاقية متعددة الأطراف علامة فارقة في تطوير العلاقات الجبائية الدولية، تسمح هذه الاتفاقية بتعديل نصوص الضريبة الحالية الموجودة في الاتفاقيات الثنائية دون مفاوضات مطولة بين الأطراف المتعاقدة، حيث يتم تنفيذ الاتفاقية متعددة الأطراف جنبا إلى جنب مع المعاهدات الجبائية الحالية، وتحتوي الاتفاقية على شرطين، يجب الوفاء بهما للتنفيذ. أولا يجب أن تكون المعاهدة قد أبرمت قصد تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل. ثانيا يجب أن يكون كل طرف من أطراف الاتفاقية الجبائية قد أرسل اشعارا إلى جهة الإيداع بإدراج هذه الاتفاقية الجبائية و أي وثائق مصاحبة لها باعتبارها اتفاقية ضرائب الثنائية ، تتطلب الاتفاقية متعددة الأطراف بموجب المادة 6 منها، أن تتفق السلطات المختصة لأطراف الاتفاقية بشكل متبادل على نطاق التبادل التلقائي للمعلومات و الإجراءات الواجب الامتثال لها²

المطلب الثالث: مراحل إعداد الاتفاقيات الجبائية الدولية

يتم إعداد الاتفاقيات عبر ثلاث مراحل أساسية وهي:

- **المفاوضات:** تبدأ عملية إعداد اتفاقية جبائية عادة بعملية التفاوض بشأن معاهدة ضريبية والتي تبدأ بدورها باتصالات أولية بين الدول. وعند اتخاذ قرار الدخول في مفاوضات مع دول أخرى، تأخذ الدولة في الاعتبار عدة عوامل، أهمها مستوى التجارة و الاستثمار بين الدولتين، بمجرد اتخاذ قرار التفاوض،

¹ بئاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منثوري قسنطينة، الجزائر، 2012، ص - ص: 133-153.

² منى حسن أبو المعاطي الشرقاوي، دراسة تحليلية لدراسة أثر (BEPS) على جودة القوائم المالية وقيمة أسهم الشركات في ظل الهيمنة الرقمية و الاتفاقيات متعددة الأطراف، كلية التجارة، جامعة السويس، مصر، 2022 مجلد 13، العدد3، ص-ص: 187 - 188.

تقوم الدولتان بتبادل نماذج معاهداتها (أو أحد معاملاتها إذا لم يكن لديها نموذج خاص)، و يتم تحديد مواعيد لجلسات تفاوض مباشرة، و عادة ما تتم المفاوضات على جولتين، واحدة في كل دولة. خلال الجولة الأولى تتفق فرق التفاوض على نص معين -غالبا أحد النماذج الجبائية للدولتين - ليكون أساسا للتفاوض. وبعد عروض يقدمها الطرفين حول أنظمتها الجبائية الداخلية، تستمر المفاوضات على أساس مادة بمادة، أما بالنسبة للعناصر التي لا يتم الاتفاق عليها فيتم وضعها بين أقواس مربعة لمعالجتها لاحقا. وعند التوصل إلى صياغة نهائية، يتم التوقيع الرسمي¹.

- **التوقيع:** هو المصادقة على الاتفاق المبرم بين المتفاوضين، وتقوم بهذا الإجراء السلطات المخولة قانونيا كالسفير أو الوزير أو كاتب الدولة، ولا يعد هذا الإجراء إجباريا كما هي الحال بالنسبة لمرحلة التصديق على الاتفاقية والتي تكون ملزمة لكلا الطرفين.
- **التصديق:** تعتبر أهم مرحلة، فبمقتضاها تصبح الاتفاقية سارية المفعول، ويتم بموجبها تبادل مذكرات التصديق، وتبلغ كل دولة الأخرى أن إجراءات التصديق قد انتهت، فتصبح الدولة ملزمة نهائيا وقطعيا بتنفيذ الاتفاقية. ويعتبر التصديق بمثابة فرصة أخيرة لفحص ما تضمنته الاتفاقية والآثار التي قد تندي إليها. وعند الانتهاء من إجراءات التصديق يتم تبادل أو إيداع الوثائق و ستوجب التصديق على الاتفاقية نشرها في الجريدة الرسمية من ذلك التاريخ التي انتهت فيه إجراءات التصديق². بعد اعتماد الاتفاقية، يمكن تعديلها بموافقة متبادلة بين الدولتين، سواء تعديلات بسيطة أو جوهرية، غالبا ما يتم ذلك عبر بروتوكول ملحق بالاتفاقية، والذي يعتبر حسب القانون الدولي اتفاقية بحد ذاته و يجب الاتفاق عليه ليصبح نافذا³.

المبحث الثالث: مضمون الاتفاقيات الجبائية الدولية

إن الاتفاقية الجبائية المنعقدة بين الدول أساسها مواد مستوحاة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) أو الاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة و تتكون هذه الاتفاقيات من ثلاثين مادة تقريبا وتتناول ما يلي:

Brian J. Arnold ,An Introduction to Tax Treaties <https://www.un.org/esa/ffd/wp-1.es>

.content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdfconsulte le 4 mai 2026.10:05

² بسمه فنيط، دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في جذب الشركات الأجنبية: دراسة حالة الجزائر (دراسة تقييمية للفترة 2002-2020)، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة باتنة 2، الجزائر، المجلد 23، العدد 1، 2022، ص: 489.

³ Brian J. Arnold.op.cit.. <https://www.un.org/esa/ffd/wp->

.content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdfconsulte le 4 mai 2026.10:05 ،

المطلب الأول: المبادئ العامة

ترتكز الاتفاقيات الجبائية الدولية على مبادئ عامة تنظم التطبيق السلس والجيد لقواعد ومواد الاتفاقيات الجبائية، والتي سنذكر منها ما يلي:

الفرع الأول: مجال التطبيق

- **النطاق المكاني:** وذلك بتحديد الحيز الجغرافي للدولتين المتعاقبتين، ونظرا للسيادة التي تتمتع بها كل دولة في سن القوانين الجبائية، يتم معرفة الحدود البرية والبحرية والجوية لكل دولة.
- **النطاق الزمني:** يتم تحديد النطاق الزمني للاتفاقيات من أجل تحديد: تاريخ سريان الاتفاقية ورجعيتها، تاريخ بداية تطبيق بنود الاتفاقية على أنواع الضرائب المختلفة بعد الإمضاء، وكذا الفترة المحددة لتبليغ إلغاء الاتفاقية.

• **النطاق الشخصي:** يعني الأشخاص الخاضعين لقواعد الاتفاقية:

- **الأشخاص المعنيين:** حيث يتم اعطاء تعريفات عامة لمصطلح الأشخاص بمعناه الطبيعي والمعنوي، وذلك لتفادي أي لبس في فهم الاتفاقية. لكن قد تتجم العديد من المشاكل عند تطبيق الأحكام الخاصة بشركات الأشخاص على أساس أن الشركاء هم الذين يخضعون للضريبة على الدخل على مستوى بلدان إقامتهم و ليس بالدولة المتعاقدة أي أنهم يفقدون حقهم في الإستفادة من أحكام الاتفاقية الجبائية، فهنا تخضع الأرباح المحققة في الدولة التي تتواجد بها شركة الأشخاص إلى ضريبة الدخل على مستوى بلدان إقامة الشركاء¹.

- **الضرائب المستهدفة:** يتم تطبيق هذه الاتفاقية على الضرائب المفروضة على الدخل و الثروة التي تحصل لحساب إحدى الدولتين المتعاقبتين، و تشمل الضرائب على مجموع الدخل أو مجموع الثروة أو على عناصر الدخل أو الثروة، كما تطبق الاتفاقية أيضا على الضرائب المماثلة أو المشابهة التي قد تفرض بعدد توقيع الاتفاقية².

الفرع الثاني: ضبط و توحيد المصطلحات

فالهدف هنا تقديم مفهوم موحد لمختلف المصطلحات والذي تتفق حوله الدول المتعاقدة، لتجنب أي تفسير مخالف للمعنى الحقيقي، فيتم التركيز على:

نعيم عاشوري، مرجع سابق، ص: 51.¹

² OCDE، Comité des affaires fiscales Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune، publication de l'OCDE، Paris، 2017، p: M-8.

- **تعريف عامة:** ضبط مختلف المصطلحات: الشخص، المؤسسة، الشركة، النقل الدولي، أعمال، النشاط، الشخصية المعنوية و الطبيعية¹.
- **ضبط مصطلح الإقامة:** حسب المفهوم الضريبي يعرف مصطلح الإقامة على أنه فرض الضريبة على المكلف المقيم عن دخله وأرباحه التي يحققها في أي مكان سواء كان الدخل محقق في دولة الإقامة أو في بلد مصدر الدخل، أي أن القانون الضريبي هنا يتجاوز الحدود الإقليمية، وحسب المادة الرابعة من نموذج الاتفاقيات الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، تعرف الإقامة أنها الخضوع للضريبة على أساس الموطن، السكن، المقر، الإدارة أو ماشابهم.
- **ضبط مصطلح المنشأة الثابتة:** والمقصود بالمنشأة الثابتة المكان الدائم لممارسة الشركة نشاطها بشكل كلي أو جزئي، ولابد من توفر الشروط التالية لتحقيق مفهوم المنشأة الثابتة:
 - أن يتم القيام بمختلف الأعمال على مستوى المنشأة، مع وجود الأصول الضرورية لذلك كالمعدات والمحلات...
 - أن تتميز بالثبات فتتواجد في مكان محدد ودقيق.
 - نواتج المستخدمين القائمين بمختلف الأنشطة على مستوى المنشأة².

المطلب الثاني: طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي وتوزيع الاختصاص الضريبي

تنظم الاتفاقيات الجبائية الثنائية توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين بالنسبة لكل نوع من أنواع المداخل، سواء الضريبة على الدخل أو الضريبة على الثروة، فيمكن منح ذلك الحق إلى إحدى الدولتين المتعاقبتين، دولة المصدر كانت ام دولة الإقامة، كما يمكن اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين.

الفرع الأول: طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي

بداية بالازدواج الضريبي القانوني والذي يتضمن أربع طرق تتمثل في طريقة الخصم، طريقة الإعفاء، طريقة أقسام الإيراد أو المنتج وكذا طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة. إلا أن كلا من طريقة أقسام الإيراد وطريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة قد تم التخلي عن العمل بهما لعدم شفاهتهما وصعوبة تطبيقهما على أرض الواقع من جهة، وكذا اشتراطها ضرورة وجود تعاون كبير بين الإيرادات الجبائية للدولة المتعاقدة من جهة أخرى، أما طريقتي الإعفاء والخصم فهما المعتمدتان حالياً في عقد الاتفاقيات الجبائية الدولية لإلغاء أو

¹ OCDE، Comité des affaires fiscales Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune، publication de l'OCDE،Paris ،2017،p: M-10.

² نعيم عاشوري ، مرجع سابق، ص:51.

الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي. أما الإزدواج الضريبي الاقتصادي فيمكن تفاديه من خلال الاتفاق حول بنود تتعلق بالإجراءات الودية و التحكيم، كما يمكن استخدامها أيضا لمعالجة وضعيات جديدة لم تعرف من قبل و لم ينص عليها صراحة في الإتفاقيات¹.

الفرع الثاني: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل

تتجه الاتفاقيات الجبائية الدولية نحو جعل الصدارة ضابط الموطن على ضوابط الاختصاص الضريبي الأخرى، وهذا ما يتجلى في الأسس التي يتم الأخذ بها في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي كما يلي:

الجدول رقم (2): توزيع الإختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل

الدولة الدخل	الدولة مصدر الدخل	دولة اقامة المستفيد	الدولتين معا
المداهيل العقارية	مكان تواجد العقار		
أرباح الشركات	أرباح المنشأة المستقرة	في غياب منشأة مستقرة في الدولة مصدر الدخل	
الملاحة البحرية و الجوية		مقر تواجد الإدارة الفعلية	
أرباح الأسهم و الفوائد			مع تحديد سقف الاقتطاع من المصدر، إذا كان المقيم بدولة الاقامة هو المستفيد الفعلي
الإتاوات		في غياب منشأة في دولة مصدر الدخل	
الأرباح الرأسمالية		في غياب أرباح رأسمالية متأدية من ممتلكات عقارية، و من التصرف في ممتلكات عقارية منقولة تشكل جزءا من رأسمال منشأة مستقلة	
مداخيل المهن غير المستقلة	ما عدا في حالة مهمة مؤقتة		

¹ نشيدة معزوز، مرجع سابق، ص: 81.

أتعاب الحضور	دولة إقامة الشركة الدافعة للأرباح		
مداخل الفنانين و الرياضيون	مكان ممارسة النشاط		
المعاشات	ماعدات المعاشات العمومية		
مداخل الوظائف العمومية	ما عدا في حال دفعها لمقيم في الدولة الأخرى و يحمل جنسيتها		
المبالغ التي يحصلها الطلبة	ما عدا إذا كانت المبالغ متأتية من دولة المصدر		
مداخل أخرى	مداخل غير محددة		

المصدر: نشيدة معزوز، تحديات الجبائية الدولية في ظل العولمة الاقتصادية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015، ص: 79.

الفرع الثالث: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروة

يتم توزيع الاختصاص الضريبي على الثروة كما يلي:

- الثروة المكونة من العقارات المشار إليها في المادة 6، تخضع للضريبة في الدولة مصدر الدخل.
- الثروة المكونة من ممتلكات منقولة التي تشكل جزء من أصول منشأة دائمة، تخضع للضريبة دولة مصدر الدخل (مقر المنشأة الدائمة).
- الثروة المكونة من السفن و الطائرات المستغلة في النقل الدولي، و السفن المخصصة للملاحة الداخلية، و الممتلكات المنقولة المخصصة لاستغلال هذه السفن أ، الطائرات أو البواخر، تخضع للضريبة في الدولة التي يتواجد فيها مركز الإدارة الفعلي للشركة¹.

المطلب الثالث: الأحكام الخاصة بالاستثنائية

يتمثل المحور الأخير في الأحكام الاستثنائية التي نبرزها فيما يلي:

¹OCDE Comité des Affaires fiscales، Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2003،p:37- 38.

1. مبدأ عدم التمييز: حسب المادة السابعة عشر من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية يتم بموجب هذا البند، تفادي المعاملة التفضيلية أو التمييز بين شركة وأخرى على أساس جنسيتها وبالتالي إنصاف المكلف بالضريبة في دولة متعاقدة بعدم فرض ضريبة إضافية عليه بشكل يميزه عن أشخاص آخرين يمارسون النشاط ذاته في تلك الدولة.

2. تبادل المعلومات: تتبادل السلطات المالية المختصة للدولتين المتعاقبتين المعلومات اللازمة والكفيلة بتطبيق أحكام الاتفاقية أو القوانين الجبائية الداخلية، وتأخذ هذه المعلومات طابع السرية. وتعتبر عنصرا أساسيا تركز عليه الدول المتعاقدة من أجل ردع محاولات التهرب الضريبي الدولي، وفق الطرق التالية:

- تبادل المعلومات تحت الطلب: يكون بطلب من إدارة الضرائب لدولة ما، المعلومات الجبائية للمكلف بالضريبة وفق القانون الداخلي للإجراءات الجبائية، و الذي يقوم بتوضيح وضعيته الحالية اتجاه واجباته الجبائية، ثم يتم التوجه للدولة المتعاقدة الأخرى بطلب آخر من أجل استكمال بعض المعلومات النوعية الأخرى¹.

- التبادل الآلي للمعلومات: لما يتعلق الأمر بمعلومات مدرجة ضمن بطاقة نموذجية متفق عليها مسبقا بين الدولتين، في هذه الحالة يكون تبادل المعلومات بصفة آلية، كما هو معمول به بالنسبة للفوائد المدفوعة وعوائد الأسهم المحققة.

- التبادل التلقائي للمعلومات: يكون ذلك عن تعرض المكلف بالضريبة الذي ينشط بدولة متعاقدة أو أكثر، لمراقبة جبائية فيمكن بذلك التنسيق بين السلطات المالية في مجال المصالح المشتركة فيما بينهم. و تستند معظم الدول المتقدمة على مذكرة الإتفاق حول التبادل الآلي للمعلومات التي لأعدتها منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي، خاصة الجانب التفصيلي في نوعية المعلومات فحسب المادة 26 من الاتفاقية النموذجية في فقرتها الخامسة، يتم منح كل دولة متعاقدة الحق في تقديم و الحصول مع على المعلومات الخاصة بمختلف الهيئات المالية كالبنوك، و أيضا جميع الشركات بشتى أنواعها مع امكانية مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية عليها بالخارج، فضلا عن حماية و مراعاة الطابع السري للمعلومات المتبادلة مع الإبقاء على الإجراءات الودية كوسيلة لمعالجة بعض المشاكل الناجمة أثناء تطبيق اتفاقيات تبادل المعلومات. للإشارة كذلك، فإن العديد من الدول تمارس التعاون الإداري المتعدد

¹ نعيم عاشوري، مرجع سابق، ص - ص: 55-56.

الأطراف في إطار تكتلات اقتصادية إقليمية، على غرار دول الاتحاد الأوروبي أين يتعدى التعاون إلى تنظيم تحقيقات جبائية معمقة مشتركة بين جميع الدول الأعضاء.

3. **المساعدة في مجال التحصيل:** لتسهيل عملية التحصيل، تتسق الإدارات الجبائية للدول المتعاقدة فيما بينها بتقديم المساعدة والدعم لبعضها البعض وفقا لتشريعهما وتنظيمهما، ولطلب المساعدة في تحصيل دين جبائي لا بد من تقديم وثائق تثبت حق الدولة المتعاقدة فيه، كأن تكون الضريبة مدرجة في الاتفاقية، وكذلك السند الوصفي الذي يثبت دخول الضريبة حيز التحصيل. أي أنها تعطي حق الدولة المتعاقدة تمثيل الدولة الأخرى في تحصيل مستحقاتها الجبائية الخاصة بمكلف لديه نشاط أو أملاك بتلك الدولة، فضلا عن اجراءات المتابعة التي يمكن مباشرتها، فبموجب المادة 27 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي تكون المساعدة في حدود الضرائب المذكورة في الاتفاقية¹.

4. **الإجراءات الودية:** إن تطبيق الإتفاقيات الجبائية الدولية لا يلغي أبدا إمكانية حدوث إزدواج ضريبي دولي، وهذا راجع أساسا لوجود بعض الغموض في نصوصها أو ظهور وبروز حالات جديدة لم تنص عليها صراحة بنود الإتفاقيات، أو حتى عند التفسير والتطبيق الخاطئ لها نتيجة لسوء فهمها ، ولعلاج كل هذه المشاكل والنقائص أحدثت OCDE من خلال الإتفاقية النموذجية الخاصة بها، وفي بابها السادس المخصص للأحكام الخاصة بطريقة الإجراء الودي والتي تعتبر طريقة طعن غير قضائية ، تسمح من خلالها للمكلف باللجوء إلى دولة إقامته طالبا منها دراسة وضعيته الجبائية، والتحاور مع الدولة الأخرى التي أشعرته بالتقويم لفرض الضريبة، والتي قد تكون تعسفية في بعض الأحيان قصد حل المشكل بطريقة ودية، وهذا ما يوفر ضمانا إضافيا للمكلف الدولي في حماية حقوقه عند ممارسته لنشاطاته الاقتصادية الدولية².

5. **أحكام متعلقة بأعضاء البعثات الدبلوماسية:** ويتم الإشارة فيها إلى عدم إخلال الاتفاقيات الجبائية بالمزايا الجبائية الممنوحة لأعضاء البعثات الدبلوماسية والمراكز القنصلية، وفقا لمقتضيات القانون الدولي أو الاتفاقيات الخاصة.

¹ نعيم عاشوري، مرجع سابق، ص - ص: 56-57.

² إبراهيم حراش، دول الإتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم التجارية، الدراسة الوطنية للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، الجزائر، 2006، ص: 89.

6. حالة توسع إقليم إحدى الدولتين: ففي حالة وجود تعديل في المجال الإقليمي لإحدى الدولتين المتعاقبتين فيتوسع إلى إقليم لم تشملته الاتفاقية فإنه يتعين إجراء اتفاق مشترك بين الدولتين في هذا المجال من أجل القيام بالتعديلات الضرورية¹.

7. الأحكام الختامية: تتضمن أحكام المادتين الأخيرتين من الاتفاقية الجبائية النموذجية، على آليات دخولها حيز التنفيذ وأيضا الاجراءات المتعلقة بإنهاءها سواء عن طريق الإلغاء أو البطلان وفق مايلي:

- تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ: ويكون ذلك بإخطار الدولتين المتعاقبتين بعضهما البعض باستكمال الإجراءات الدستورية التي تدل الاتفاقية سارية المفعول، فيحدد أجلها في اليوم الأول من شهر جانفي من السنة الموالية لتلك التي يتم دخول الاتفاقية فيها حيز التنفيذ.
- إنهاء الاتفاقية الجبائية: تبقى الاتفاقية الجبائية سارية المفعول لفترة غير محدودة، إلا أنه يجوز لإحدى الدولتين المتعاقبتين إنهاؤها عبر القنوات الدبلوماسية في أي سنة تلي انقضاء فترة خمس سنوات من تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ.

8. مكافحة الاستغلال السيئ للاتفاقيات الجبائية: تتضمن الاتفاقيات الجبائية بعض البنود المضادة للاستغلال السيئ للاتفاقيات من طرف بعض الشركات متعددة الجنسيات، التي تحاول التهرب من دفع الضرائب بواسطة الاعتماد على ظاهرة "تسوق الاتفاقية" "treaty shopping" و يظهر ذلك من خلال إعطاء المعنى الدقيق لمصطلح "المقيم"، فحسب الفقرة الأولى من المادة 4 من الاتفاقية النموذجية يكون اعتبار الشخص مقيم في دولة ما بخضوعه لالتزامات جبائية في تلك الدولة، اضافة إلى أن التحديد الدقيق بالمقصود الجبائي للمستفيد الحقيقي أو الفعلي، فجاء ذلك من خلال توضيح أن دولة المصدر غير مطالبة بالإخضاع الضريبي لبعض أصناف الدخل على أساس أنها محقة من طرف مقيم بدولة أخرى تربطها معها اتفاقية جبائية. من جهة أخرى غالبا ما يتم تدعيم الاتفاقيات الجبائية بملاحق يتم بموجبها تسقيف حدود المزايا الممنوحة بواسطة الاتفاقية أين يتم إعفاء الشركاء أو المساهمين في حدود متفق عليها و ذلك من أجل تفادي الاستغلال السيئ للأنظمة الجبائية التفضيلية².

¹ نعيم عاشوري، مرجع سابق، ص: 57.

² نعيم عاشوري، مرجع سابق، ص: 58.

المطلب الرابع: تسوية أسعار التحويل الدولية وفق الاتفاقيات الجبائية الدولية

كما تعمل الاتفاقيات الجبائية على تسوية مشكل تحول الأرباح بطريقة غير مباشرة، وذلك وفق مانصت عليه المادة 9 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وكذا المادة 9 من اتفاقية الأمم المتحدة.

وردت تسوية مشكل تحويل الأرباح في الاتفاقيات الجبائية بمعنى ادماج الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة في أرباح الشركة التي قامت بتحويلها وفرض الضريبة عليها مرة أخرى بعد خضوعها للضريبة في البلد المحولة إليه جاء هذا في الجزء الأول للفقرة الأولى من المادة 9، بينما تناولت الفقرة الثانية إجراء اضافي يعرف " بالتعديل الملائم " و التي تنص على: " أن تدخل دولة متعاقدة في أرباح شركة في تلك الدولة - تخضعها للضريبة تبعا لذلك - أرباحا جرى تكليف شركة في الدولة المتعاقدة الأخرى دفع ضريبة عنها في تلك الدولة الأخرى و إذا كانت الأرباح التي لم يتم إدخالها بهذا الشكل كانت تعود لشركة تعود في الدولة المذكورة أولا، لو أن الشروط التي تمت بين المؤسستين كانت هي تلك التي ستمت بين مؤسسات مستقلة، فعندئذ يجب على تلك الدولة الأخرى أن تجري تعديلا ملائما على مبلغ الضريبة المفروضة على تلك الأرباح، و عند تحديد مثل هذا التعديل، يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار الأحكام الأخرى لهذه الاتفاقية. وتقوم السلطان المختصان في الدولتين المتعاقدين عند الاقتضاء بالتشاور إحداهما مع الأخرى، حول هذا الموضوع." ¹

بعد قيام الإدارة الجبائية لدولة معينة بإعادة تقويم الأرباح و من تم فرض ضريبة على هذه الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة بعد خضوعها أيضا للضريبة في البلد الآخر، فإن الفقرة 2 من المادة 9 المذكورة أعلاه تضمنت إجراء هدفه التخفيف من حدة هذه التسوية التي ينتج عنها ازدواج ضريبي اقتصادي لأن غياب إجراء التعديل الملائم سيؤدي حتما إلى ازدواج ضريبي، ومفاده أنه في حال تحققت تقنية أسعار التحويل و قيام الدولة (أ) بفرض ضريبة على الأرباح المحولة، فيتعين على الدولة (ب) أن تجري تعديلا ملائما على مبلغ الضريبة التي فرضتها ها الأخرى على تلك الأرباح. غير أن هذا التعديل لا يتم بطريقة آلية من قبل الدولة (ب)، لسبب بسيط هو أن الأرباح تم إعادة تقويمها في الدولة (أ). فالتعديل لن يباشر إلا إذا اعتبرت الدولة (ب) أن رقم الأرباح المعاد تقويمها يتناسب مع الرقم المحصل عليه في حال ما أجريت المعاملة بين مؤسسات مستقلة. لا يمكن إذن تطبيق الفقرة الثانية من المادة 9 أعلاه إذا كان رقم الأرباح المعاد تقويمها لشركة مرتبطة قد تجاوز الحد المعقول للأرباح التي تكون بين الشركات المستقلة. بمعنى آخر، لابد أن يكون هذا التقويم مبررا من حيث المبدأ ومن حيث المضمون حتى تباشر الدولة (ب) التعديل الملائم.

¹ سهيلة عيس، أسعار التحويل من منظور القانون الجبائي الجزائري والاتفاقيات الجبائية الدولية، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، جامعة محمد بن أحمد، وهران، الجزائر، المجلد 7 العدد 1، 2021، ص: 2651.

علما أن نفس الفقرة من المادة التاسعة سابقة الذكر لم تبين الطريقة التي يتم بها التعديل الملائم ولم تحدد أيضا إذا كانت الدولة (ب) مقيدة بأجل باستيفائه يسقط عنها إلزام القيام بإجراء التعديل الملائم، فقد تركت المجال للدول المتعاقدة لتحديد كل هذا. الملاحظ أن النموذج الذي أعدته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) ورد مرنا في أحكامه و لم يرد بصيغة الإلزام، فيبقى للدول المتعاقدة الحرية في التعديل من بعض الأحكام أو إلغائها أو إدراج أحكام جديدة. إذا لم ترضى الأطراف المعنية لا بمبلغ ولا بطريقة التعديل فيتعين على سلطتي الدولتين المختصتين بتطبيق ما جاء في المادة 25 من الإتفاقية ذاتها بإجراء الإتفاق الودي أو المتبادل¹.

وعليه يمكننا القول بأن الاتفاقيات الجبائية أداة دولية فعالة، لتفادي الازدواج الضريبي على المستوى الدولي في المقام الأول، بالإضافة إلى مكافحة التهرب الضريبي الدولي، من خلال تبادل المعلومات الجبائية حول المكلفين بين الدول المتعاقدة، والمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب.

¹ سهيلة عيس، مرجع سابق، ص-ص: 2651-2652.

خلاصة الفصل:

يمكن اعتبار النظام الضريبي الدولي كأحد أهم العوامل التي أدت إلى ظهور المشاكل الجبائية، والذي يواجه تحديات عديدة كاختلاف الضوابط الضريبية وتعدد ضوابط الإختصاص الضريبي و التي ينتج عنها الإزدواج الضريبي، كذلك تنامي الاقتصاد الرقمي والذي يعتبر كتحدٍ للنظام الضريبي للتكيف و التطور بما يسمح له بضبط المعاملات التابعة لهذا الإقتصاد، وهاتين المشكلتين ينتج عنهما مشكل جبائي يؤدي إلى تآكل القواعد الجبائية كما يضعف التحصيل الضريبي والذي أصبح سهل بظهور التنافس الضريبي بين الدول لجذب الاستثمارات الأجنبية بتخفيض معدلات الضريبة فينتج عن كل هذا التهرب الضريبي الدولي.

في المقابل تكاثفت الجهود الدولية لمكافحة هذه المشاكل ، فوضعت ما يعرف بالاتفاقيات الجبائية الثنائية و المتخذة لنموذج منظمة التنمية والتنمية الاقتصادية و نموذج الأمم المتحدة، المرجع في تنظيمها، والتي تهدف أساسا إلى تفادي الإزدواج الضريبي من خلال ضبط الإختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة و إرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب بين الدول المتعاقدة من خلال المساعدة في التحصيل الجبائي و تبادل المعلومات، ثم تأتي الاتفاقيات متعددة الأطراف لمنع تآكل القواعد الجبائية والتحويل غير المباشر للأرباح و التي تعطي الدول المتعاقدة القدرة على التعديل على الاتفاقيات الجبائية الثنائية بصورة سلسة و مرنة.

وفي الفصل الموالي سيتم التطرق للمنظومة الجبائية الدولية الجزائرية والمتضمنة لجملة من الإتفاقيات الجبائية الدولية، وكذا الإطار التنظيمي والقانوني لأسعار التحويل حسب التشريع الضريبي الجزائري.

الفصل الثالث
دراسة تحليلية
للمنظومة الجبائية
الدولية الجزائرية

تمهيد:

لقد تبنت الجزائر بعد إستقلالها النظام الإشتراكي كخيار إقتصادي وسياسي وهو ما انعكس على المنظومة التشريعية، حيث استمر العمل بالنظام الجبائي النوعي الموروث عن الحقبة الإستعمارية فكانت معظم المداخل تخضع لضرائب منفصلة مما أدى لتعقيد الإدارة الجبائية وضعف كفاءة التحصيل وإتسم النشاط الاقتصادي في هذه المرحلة بضعف التنوع ما جعل النظام الجبائي يعتمد بشكل شبه كلي على الجبائية البترولية والشركات العمومية وهو ما أدى إلى محدودية المادة الجبائية.

هذا الوضع أوجد ضرورة ملحة لإصلاحات شاملة واكبت مطلع التسعينات، حيث شرعت الجزائر في تبني سياسة الانفتاح والاندماج في الاقتصاد العالمي. هذا التحول الجذري فرض بدوره حاجة ماسة لإطار قانوني ينظم العلاقات الجبائية العابرة للحدود، تزامنا مع دخول النظام الجبائي الحديث حيز التنفيذ سنة 1991 و ما نتج عنه من استحداث للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) و الضريبة على أرباح الشركات (IBS) وفي هذا السياق ، تسارعت وتيرة إبرام الإتفاقيات الجبائية كأداة إستراتيجية تهدف إلى تحقيق التنسيق الدولي الواسع ، جذب الإستثمار الأجنبي ، تجنب الإزدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي الدوليين .

وتعتبر الإتفاقية المبرمة مع فرنسا بتاريخ 2 أكتوبر 1969 والمصادق عليها بموجب الأمر رقم 24-70 المؤرخ في 12 مارس 1970، الجريدة الرسمية رقم 33 في 10 أبريل 1970، هي أول إتفاقية جبائية دولية شاملة أبرمتها الجزائر بعد إستقلالها في ظل النظام الجبائي القديم، وتخص هذه الإتفاقية الضرائب على الدخل، الضرائب على التركات، رسوم التسجيل ورسوم الطابع والتي تهدف إلى:

- تقادي حالات الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي.
 - وضع قواعد التعاون المتبادل فيما يخص الوعاء الضريبي والتحصيل.
- وعليه سنتطرق في هذا الفصل للمباحث التالية:
- المبحث الأول: الاتفاقيات الجبائية الدولية المبرمة من طرف الجزائر.
 - المبحث الثاني: الاتفاقيات الجبائية متعددة الاطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح.
 - المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي لأسعار التحويل في التشريع الضريبي الجزائري.

المبحث الأول: الإتفاقيات الجبائية الدولية المبرمة من طرف الجزائر

مع مطلع الألفية دخلت الجزائر فعليا في منظومة الإتفاقيات الجبائية الدولية، حيث قامت بإبرام العديد من الإتفاقيات الجبائية الدولية الثنائية ومتعددة الأطراف المستمدة أغلبها من نموذج منظمة التنمية والتعاون الاقتصادية " OCDE " .

المطلب الأول: شبكة الإتفاقيات الثنائية الدولية الجزائرية

نظرا لتوسع الشبكة الإتفاقية التي نسجتها الجزائر والتي تعكس توجهات سياستها الجبائية الدولية ومستوى اندماجها في الاقتصاد العالمي سنقوم فيما يلي بقراءة تحليلية لها وتتبع تطورها الزمني وتوزيعها الجغرافي وحسب موقع المديرية العامة للضرائب، فهناك 6 تبويبات للإتفاقيات الجبائية الدولية الخاصة بالجزائر وهذا حسب القارة التي تنتمي لها بلدان أطراف الإتفاقية.

الفرع الأول: الإتفاقيات المبرمة مع البلدان الأوروبية

عقدت الجزائر حتى سنة 2021، 17 إتفاقية جبائية دولية مع عدد من البلدان الأوروبية كما هو مبين في الجدول التالي

الجدول رقم (3): الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع بلدان أوروبا إلى غاية 2023

البلد	تاريخ التوقيع	تاريخ المصادقة	تاريخ النشر في الجريدة الرسمية	تاريخ سريان المفعول
الدانمارك	2021/09/30	2023/04/24	2023/05/03	2023/12/17
إسبانيا	2002/10/07	2005/06/23	2005/06/29	2006/07/01
النمسا	2003/06/17	2005/05/28	2005/06/01	2006/12/01
البرتغال	2003/12/02	2005/03/31	2005/04/03	2006/05/01
المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وإيرلندا	2015/02/18	2016/05/26	2016/06/05	2017/01/01
بلجيكا	1991/12/15	2002/12/09	2002/12/11	2003/01/10
روسيا	2006/03/10	2006/04/03	2006/04/05	2008/12/18
ألمانيا	2007/11/12	2008/06/14	2008/06/22	2008/12/23
أوكرانيا	2002/12/14	2004/04/19	2004/04/28	2004/07/01
بلغاريا	1998/10/25	2004/12/29	2005/01/02	2005/04/11

البوسنة و الهرسك	2009/02/08	2010/01/11	2010/01/31	2010/12/20
سويسرا	2006/06/03	2006/06/03	2009/01/18	2009/02/06
هولندا	2018/05/09	2020/06/08	2020/06/27	2020/08/31
فرنسا	1999/10/17	2002/04/07	2003/04/10	2002/12/01
رومانيا	1994/06/28	1995 /07/15	1995/07 /16	1996/07/11
تركيا	1994/08/02	1994/11/02	1994/10/12	1996/12/30
إيطاليا	1991/03/02	1991/07/20	1991/07/24	1995/06/30

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب . <https://mfdgi.gov.dz/>

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن:

أولاً: نلاحظ توسع شبكة الإتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع الدول الأوروبية والتي بلغ عددها في المجلد 17 إتفاقية حيث تركزت أغلبها في فترة التسعينات وبداية الألفية، لكي تساهم في تعزيز العلاقات الاقتصادية التي تربطها بتلك البلدان، إدماج الجزائر في الإقتصاد العالمي وجذب الإستثمار الأجنبي وكانت أول إتفاقية ثنائية عقدتها الجزائر مع إيطاليا في 2 مارس 1991 والتي دخلت حيز التنفيذ مع 30 جوان 1995 وآخرها كانت مع الدانمارك في 30 سبتمبر 2021 والتي دخلت حيز التنفيذ في 17 ديسمبر 2023.

ثانياً: يظهر جليا وجود فاصل زمني كبير نسبيا، ما بين سنة التوقيع وسنة دخول الإتفاقية حيز التنفيذ، حيث تتفاوت هذه المدة من إتفاقية لأخرى، وتتراوح في المتوسط ما بين سنتين إلى أربع سنوات، بإستثناء، الإتفاقية الثنائية مع بلجيكا التي تم إبرامها سنة 1991 و لم تدخل حيز التنفيذ إلا في سنة 2003 أين كان الفاصل الزمني حوالي 12 سنة كاملة. كذلك الحال بالنسبة للإتفاقية المبرمة مع بلغاريا حيث استغرقت عملية دخولها حيز التنفيذ مدة زمنية تصل ل 7 سنوات كاملة، وقد يعود ذلك إلى طول مدة الإجراءات القانونية وكذا عدم وجود ضرورة ملحة تقتضي التسريع في هذه الإجراءات.

ثالثاً: من الملاحظ أيضا سعي الجزائر الدائم إلى الإستفادة من خبرات البلدان الأوروبية المتقدمة وأنظمتها الجبائية المتطورة التي تتميز بدرجة عالية من الشفافية والصرامة في مكافحة التهرب الضريبي الدولي و كذا تبادل المعلومات الجبائية مما يعزز قدرتها على متابعة نشاط الشركات المتعددة الجنسيات و مراقبة تحويل الأرباح إلى الخارج و الدليل على ذلك هو إبرام إتفاقية جبائية مع سويسرا و المصنفة ضمن قائمة الجنات الجبائية.

الفرع الثاني : الإتفاقيات المبرمة مع البلدان العربية

تحتل البلدان العربية المرتبة الثانية من حيث عدد الإتفاقيات الجبائية المبرمة مع الجزائر

الجدول رقم (4): الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع البلدان العربية إلى غاية 2023

البلد	تاريخ التوقيع	تاريخ المصادقة	تاريخ النشر في الجريدة الرسمية	تاريخ المفعول	سريان
الإمارات العربية المتحدة	2001/04/24	2003/04/07	2003/04/13	2004/06/25	
اليمن	2002/01/29	2005/02/26	2005/03/02	2006/02/07	
البحرين	2000/06/11	2003/08/14	2003/08/20	2003/09/24	
قطر	2008/07/03	2010/11/03	2010/11/21	2011/03/17	
الكويت	2008/04/20	2015/07/20	2015/08/05	2016/01/18	
لبنان	2002/03/26	2006/05/22	2006/05/28	2009/07/19	
مصر	2001/02/17	2003/03/25	2003/04/02	2003/05/17	
سلطنة عمان	2000/04/09	2003/02/08	2003/02/16	2004/01/01	
إيران	2008/08/12	2009/05/12	2009/05/27	2010/03/16	
المملكة العربية السعودية	2013/12/19	2015/12/27	2016/01/06	2016/03/01	
سوريا	1997/09/14	2001/03/29	2001/04/01	2002/05/10	
الأردن	1997/09/16	2000/12/17	2000/12/23	2001/07/14	

المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب. <https://mfdgi.gov.dz/>

يظهر من خلال الجدول أعلاه، أن الجزائر عقدت 12 إتفاقية جبائية مع بلدان عربية وإسلامية مختلفة وهو ما يفسر رغبة الجزائر في تعزيز العلاقات الاقتصادية وتنمية الإستثمارات البينية العربية خاصة مع الدول مثل مصر والأردن وكدا سوريا التي أبرمت معها أول إتفاقية عربية في 14 سبتمبر 1997 و التي دخلت حيز التنفيذ في 10 ماي 2002 و آخرها مع المملكة العربية السعودية في 19 ديسمبر 2013 التي دخلت حيز التنفيذ في 1 مارس 2016. والملاحظ أيضا وجود تباين واضح بين الدول من حيث الفاصل الزمني بين تاريخ التوقيع والدخول حيز التنفيذ ويقدر في المتوسط بين سنتين حتى أربع سنوات بإستثناء تلك الإتفاقيات المبرمة مع لبنان، الكويت وسوريا أين كان الفاصل الزمني طويل نسبيا.

الفرع الثالث: الإتفاقيات المبرمة مع البلدان الأخرى

1. الإتفاقيات المبرمة مع بلدان أمريكا الشمالية:

الجدول رقم (5): الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع بلدان أمريكا الشمالية إلى غاية 2023

البلد	تاريخ التوقيع	تاريخ المصادقة	تاريخ النشر في الجريدة الرسمية	تاريخ المفعول	سريان
كندا	1999/02/28	2000/11/19	2000/11/19	2000/12/26	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب. <https://mfdgi.gov.dz>

2. الإتفاقيات المبرمة مع بلدان آسيا:

الجدول رقم (6): الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع بلدان آسيا إلى غاية 2023

البلد	تاريخ التوقيع	تاريخ المصادقة	تاريخ النشر في الجريدة الرسمية	تاريخ المفعول	سريان
كوريا الجنوبية	2001/11/24	2006/06/24	2006/07/04	2006/08/31	
الصين	2006/11/06	2007/06/06	2007/06/17	2007/07/27	
أندونيسيا	1995/04/28	1997/09/13	1997/09/14	2000/11/21	
اليابان	2023/02/07	2023/12/07	2023/10/12	2024/01/20	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب. <https://mfdgi.gov.dz>

3. الإتفاقيات المبرمة مع البلدان الإفريقية:

الجدول رقم (7): الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع بلدان إفريقيا إلى غاية 2023

البلد	تاريخ التوقيع	تاريخ المصادقة	تاريخ النشر في الجريدة الرسمية	تاريخ المفعول	سريان
جنوب إفريقيا	1998/04/28	2000/05/04	2000/05/07	2008/12/23	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب. <https://mfdgi.gov.dz>

4. الإتفاقيات المبرمة مع بلدان المغرب العربي:

الجدول رقم (8): الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع بلدان المغرب العربي إلى غاية 2023

البلد	تاريخ التوقيع	تاريخ المصادقة	تاريخ النشر في الجريدة الرسمية	تاريخ المفعول	سريان
موريتانيا	2011/12/11	2015/12/27	2015/07/12	2016/11/04	

1991/01/01		1990/12/22	1990/07/23	إتحاد المغرب العربي
------------	--	------------	------------	---------------------------

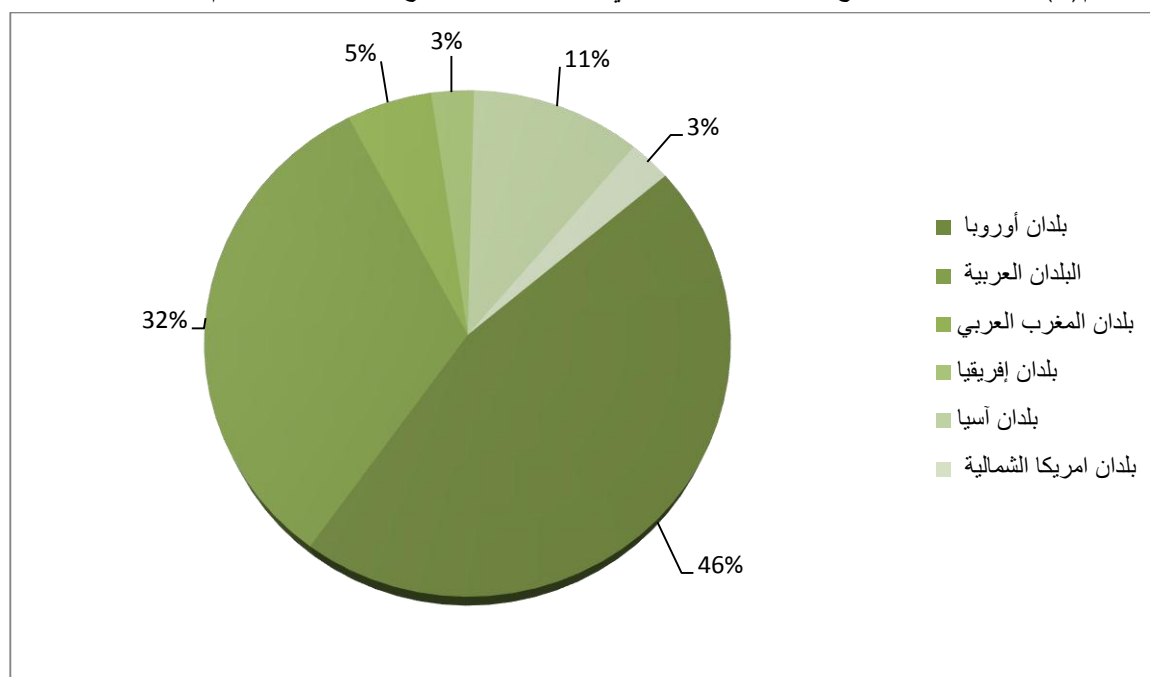
المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب. <https://mfdgi.gov.dz/>

تبين الجداول الأربعة الأخيرة جملة الإتفاقيات المبرمة من طرف الجزائر مع بعض البلدان الأخرى ، حيث يلاحظ غياب للإتفاقيات الجبائية المبرمة مع البلدان الإفريقية باستثناء جنوب إفريقيا سنة 1998 و ذلك رغم سعي الحكومة الجزائرية مؤخرا إلى تعزيز تعاملها مع إفريقيا و الإنفتاح على الأسواق الإفريقية بإعتبارها منطقة جذب إقتصادي مقارنة بالموقع الجغرافي الذي تحتله الجزائر ، كما وجدت إتفاقية واحدة مع موريطانيا في 11 ديسمبر 2011 و التي دخلت حيز التنفيذ في 4 نوفمبر 2016 ، و التي تربطها اتفاقية سابقة مشتركة ضمن بلدان اتحاد المغرب العربي . بالمقابل يسجل غياب تام للإتفاقيات المبرمة مع أمريكا الجنوبية والشمالية ما عدا تلك المبرمة مع كندا سنة 1999 والتي من المفترض أنها تستقطب إستثمارات أجنبية من شتى دول العالم.

بالإضافة إلى ذلك العدد المحدود من الإتفاقيات المبرمة مع البلدان الآسيوية حيث بلغ عددها 4 إتفاقيات إندونيسيا، كوريا الجنوبية ، الصين وكان آخرها مع اليابان في 7 فيفري 2023 والتي دخلت حيز التنفيذ حديثا في 20 جانفي 2024.

إذن بلغ عدد الإتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة والمصادق عليها من طرف الجزائر إلى غاية 2024 ب 37 إتفاقية مع مختلف بلدان العالم من مختلف القارات.

شكل رقم(3): دائرة نسبية توضح مجمل الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع مختلف دول العالم



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب. <https://mfdgi.gov.dz/>

تجدر الإشارة إلى أن إبرام الإتفاقيات الجبائية غالبا ما يكون بطلب من الشركاء الاقتصاديين بالطرق الدبلوماسية، و تجدر الإشارة أيضا أن التوقيع على الإتفاقيات الجبائية لا يعني دخولها حيز التنفيذ و لتوضيح ذلك:

1. تاريخ التوقيع: يتم فيه توقيع الإتفاقية بين الدول من طرف وزراء المالية أو الخارجية بصفة مبدئية ولا تكون ملزمة نهائيا

2. تاريخ المصادقة (التصديق): تصبح الدولة ملتزمة قانونيا بالإتفاقية وعادة ما تصادق الدولة رسميا بمرسوم رئاسي.

3. تاريخ النشر في الجريدة الرسمية: يتم فيه نشر الإتفاقية في الجريدة الرسمية بعدها تدخل حيز التنفيذ (التطبيق) داخليا.

4. تاريخ سريان المفعول: هو بدء التطبيق الفعلي للإتفاقية بين الدول المتعاقدة أي بداية تطبيق مصالح الضرائب لفحوى الإتفاقية

إذن يمكن القول أنه بعد توقيع الإتفاقية يجب الإنتظار إلى حين المصادقة عليها بمرسوم رئاسي و نشرها في الجريدة الرسمية و لا تكتسب قوتها القانونية إلا بعد هذا النشر و بعد ذلك تصبح سارية المفعول، و هذه الإجراءات غالبا ما تأخذ فترة زمنية طويلة نظرا للمستجدات حول إستقرار العلاقة بين البلدان سياسيا، ومراجعة معدلات الخصم الممنوحة للتقليل من حدة الإزدواج الضريبي، التي قد تنعكس سلبا على العلاقات الاقتصادية ما بين الجزائر و البلدان المتعاقدة معها.

المطلب الثاني: مضمون الإتفاقيات الجبائية الثنائية المبرمة مع الجزائر

تم تنظيم مضمون الاتفاقيات الجبائية الثنائية التي أبرمتها الجزائر مع مختلف دول العالم وفق الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادية، كما يلي:

الفرع الأول: محتوى الإتفاقيات

رغم إختلاف تسميات مواد الإتفاقيات الجبائية الثنائية المتمثلة في الغالب 30 مادة التي أبرمتها الجزائر مع مختلف الدول، إلا أن مضمون هذه المواد يبقى مقاربا إلى حد كبير، بالنظر لإستناد أغلب الإتفاقيات على نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وعليه سيتم عرض المواد وفق مضمونها الأساسي مع الإشارة إلى أهم الاختلافات في التسمية.

تتناول المادة الأولى نطاق التطبيق الشخصي للاتفاقية الجبائية الثنائية ، غير أن تسميتها تختلف من إتفاقية إلى أخرى ، إذ ترد أحيانا تحت عنوان " الأشخاص المعنويون " أو " النطاق الشخصي " أو " الأشخاص

الذين تشملهم الإتفاقية " إلا أن مضمونها يبقى موحدًا و يتمثل في تحديد الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الخاضعين لأحكام الاتفاقية ¹.

وتحدد المادة الثانية الضرائب التي تسري عليها أحكام الإتفاقيات الجبائية الثنائية، وتختلف تسميتها بحسب الإتفاقيات فتسمى أحيانا " الضرائب المعنية " أو " الضرائب التي يتناولها الإتفاق " أو " الضرائب المشمولة بالاتفاقية " أو " الضرائب التي تشتملها الإتفاقية " ويتمثل مضمونها في بيان أنواع الضرائب التي تدخل ضمن نطاق تطبيق الإتفاقية.

أما المادة الثالثة فتتعلق بالتعريف والمفاهيم الأساسية الواردة في الإتفاقية، وترد تحت إسم " تعريف عامة " وتهدف هذه المادة إلى توضيح مدلول المصطلحات القانونية والجبائية الواردة في الإتفاقية ضمانا لحسن تطبيقها و تفسيرها.

وتعالج المادة الرابعة مفهوم " المقيم " لأغراض تطبيق الإتفاقية، حيث تحدد معايير الإقامة الجبائية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين من أجل تحديد الدولة صاحبة حق فرض الضريبة، ويرد عنوانها بصيغة موحدة في أغلب الإتفاقيات تحت تسمية " المقيم ".

في حين تتناول المادة الخامسة مفهوم المنشأة الدائمة باعتبارها أساسا لإخضاع أرباح المؤسسة الأجنبية للضريبة، وقد تختلف تسميتها بين الإتفاقيات فتزد أحيانا تحت عنوان " المنشأة الثابتة " أو " المنشأة المستقرة"، أو " المؤسسة المستقرة " ويتمثل مضمونها في تحديد الحالات التي تعتبر فيها المؤسسة الأجنبية ذات وجود ضريبي دائم داخل الدولة المتعاقدة الأخرى.

أما المادة السادسة فتخصص الدخل المتأتي من الأموال العقارية، وقد تختلف تسميتها من إتفاقية لأخرى، فتزد تحت عناوين، مثل: " المداخل العقارية "، " الدخل الناتج عن الأموال العقارية "، أو " الدخل من الممتلكات غير المنقولة " وتهدف إلى تحديد الدولة التي يحق لها بفرض الضريبة على هذا النوع من الدخل.

وتتنظم المادة السابعة كيفية فرض الضريبة على أرباح المؤسسات التجارية و الصناعية ، و قد ترد تحت تسميات مختلفة مثل " أرباح المؤسسات " ، " أرباح المشروعات " ، أو " أرباح الأعمال " و يتمثل مضمونها في تحديد شروط خضوع أرباح المؤسسة للضريبة ، خاصة عند وجود منشأة دائمة في الدولة الأخرى أما المادة الثامنة فتتعلق بأرباح النقل الدولي ، و تختلف تسميتها بين الإتفاقيات فتزد أحيانا تحت عنوان " النقل الجوي و البحري " أو " النقل الدولي " و تهدف إلى تنظيم المعاملة الجبائية للأرباح الناتجة عن أنشطة النقل الدولي ².

وتتناول المادة التاسعة المؤسسات المشتركة أو المشروعات المشتركة وتختلف تسميتها بين الإتفاقيات فتزد أحيانا تحت عنوان " المؤسسات المشتركة " أو " المشروعات المشتركة " ويتمثل مضمونها في تنظيم المعاملات

¹ <https://mfdgi.gov.dz/>

² <https://mfdgi.gov.dz/>

الجبائية بين المؤسسات المرتبطة (أو المشتركة) ومنع تحويل الأرباح بصورة تؤثر على الوعاء الضريبي للدول المتعاقدة وتهدف إلى معالجة مسألة أسعار التحويل، أي الأسعار التي تعتمد عليها هذه المؤسسات في معاملاتها بينها.

فقد تقوم المؤسسات المرتبطة بتحديد أسعار غير حقيقية من أجل تحويل الأرباح من دولة ذات ضرائب مرتفعة إلى دولة منخفضة الضرائب أو إلى ملاذ ضريبي. لهذا تنص هذه المادة على تطبيق مبدأ السعر المحايد (مبدأ المنافسة الحرة).

أما المادة العاشرة فتخص أرباح الأسهم، وترد غالبا تحت نفس التسمية، وتهدف إلى تحديد الدولة التي يحق لها فرض الضريبة على الأرباح الموزعة والنسب المطبقة عليها.

وتعالج المادة الحادية عشر الفوائد الناتجة عن القروض والديون، وترد عادة تحت عنوان " الفوائد " حيث يتمثل مضمونها في تحديد كيفية إقتسام حق الضريبة بين دولة المصدر ودولة الإقامة.

في حين تتناول المادة الثانية عشر "عشر الإتاوات " أو " عائدات حقوق الإمتياز ". وتهدف إلى تنظيم المعاملة الجبائية للمبالغ المدفوعة مقابل إستغلال الحقوق الفكرية أو الصناعية.

أما المادة الثالثة عشر فتخص الأرباح الرأسمالية، وقد ترد كذلك تحت تسمية " أرباح رأس المال " ويتمثل مضمونها في تحديد الدولة المختصة بفرض الضريبة على الأرباح الناتجة عن التصرف في الأموال أو الأصول.

وتنظم المادة الرابعة عشرة الدخول الناتجة عن ممارسة الأنشطة المهنية المستقلة ، و قد تختلف تسميتها بين الإتفاقيات فتزد تحت عنوان " المهن المستقلة " أو " الخدمات الشخصية المستقلة " و تهدف إلى تحديد شروط خضوع هذه الأنشطة للضريبة¹.

أما المادة الخامسة عشر فتتعلق بالمهن غير المستقلة أو الخدمات الشخصية غير المستقلة، وتتناول النظام الضريبي المطبق على الأجور والمرتبات الناتجة عن العمل التابع، مع تحديد الدولة المختصة بفرض الضريبة عليها.

وتعالج المادة السادسة عشرة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وقد تختلف تسميتها بحسب الإتفاقيات فتزد أحيانا تحت إسم "مكافآت أعضاء مجلس الإدارة ومكافآت شاغلي مستوى الإدارة العليا " أو أجور المدراء " أو " أتعاب أعضاء مجلس الإدارة "، ويتمثل مضمونها في تحديد الدولة التي يحق لها فرض الضريبة على هذه المكافآت.

¹ <https://mfdgi.gov.dz/>

أما المادة السابعة عشر فتخص الفنانين والرياضيين، وترد تحت اسم " الفنانون والرياضيون " أو "دخل الفنانين والرياضيين " وتهدف إلى تنظيم فرض الضريبة على الدخل التي يحققها الفنانون والرياضيون من أنشطتهم الدولية.

وتتناول المادة الثامنة عشر المعاشات والرواتب التقاعدية، وقد تختلف تسميتها بين الإتفاقيات فترد تحت عناوين "معاشات التقاعد والريوع العمرية " أو " المعاشات والمرتبات مدى الحياة "أو " الرواتب التقاعدية". ويتمثل مضمونها في تحديد الدولة المختصة بفرض الضريبة على هذه المداخل.

أما المادة التاسعة عشرة فتخص الوظائف العمومية وترد كذلك تحت اسم " الوظائف الحكومية " أو " الخدمات الحكومية " وتهدف إلى تحديد النظام الجبائي المطبق على الأجور والمعاشات التي تدفعها الدولة أو الهيئات العامة التابعة لها.

وتعالج المادة العشرون الوضعية الجبائية للطلبة والمتربصين فترد أحيانا تحت عنوان " الطلبة والمتربصين " أو " الطلبة والمتدربين ". ويتمثل مضمونها في تحديد الإعفاءات أو الإمتيازات الجبائية الممنوحة لهذه الفئة أثناء إقامتهم في الدولة المتعاقدة الأخرى.

أما المادة الحادية والعشرون فتتعلق بالمداخل الأخرى، وتتناول مختلف أنواع الدخل التي لم يتم تنظيمها في المواد السابقة مع الإتفاقية، مع تحديد كيفية فرض الضريبة عليها.

وتخص المادة الثانية و العشرون " الثروة " أو " رأس المال " و تهدف إلى تحديد الدولة صاحبة الحق فرض الضريبة على الأموال أو الثروات¹.

أما المادة الثالثة والعشرون فقد ترد تحت تسميتين " إزالة الإزدواج الضريبي " أو " طرق تقادي الإزدواج الضريبي " ويتمثل مضمونها في بيان وسائل الإعفاء أو الخصم الضريبي المطبقة لتجنب إخضاع نفس الدخل للضريبة مرتين.

وتكرس المادة الرابعة والعشرون مبدأ عدم التمييز، وتهدف إلى ضمان المساواة في المعاملة الجبائية بين رعايا الدولتين المتعاقدين وعدم إخضاعهم لضرائب أو التزامات أكثر عبئا بسبب الجنسية أو الإقامة.

أما المادة الخامسة والعشرون فتتعلق بإجراءات الإتفاق المتبادل، حيث تنظم آلية تسوية النزاعات والخلافات المتعلقة بتفسير أو تطبيق أحكام الإتفاقية بين السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين.

وتنظم المادة السادسة والعشرون تبادل المعلومات بين الدولتين المتعاقدين، وتهدف إلى تعزيز التعاون الإداري ومكافحة الغش والتهرب الضريبي.

في حين تتناول المادة السابعة والعشرون المساعدة في تحصيل الضرائب، وتلتزم الدولتان بتقديم المساعدة المتبادلة في تحصيل الديون والمستحقات الضريبية.

¹ <https://mfdgi.gov.dz/>

أما المادة الثامنة والعشرون فتخص الإمتيازات الجبائية الممنوحة لأعضاء البعثات الدبلوماسية والقنصلية وتختلف تسميتها بين الإتفاقيات فتد باسم " أعضاء البعثات الدبلوماسية أو القنصلية " أو "الدبلوماسيون وموظفو القنصلية "

وتتناول المادة التاسعة والعشرون شروط الدخول حيز التنفيذ، حيث تحدد الإجراءات القانونية اللازمة لبدء سريان الإتفاقية بين الدولتين المتعاقبتين.

وأخيرا تعالج المادة الثلاثون إنهاء الإتفاقية ، و ترد كذلك تحت تسمية " إلغاء الإتفاقية " و يتمثل مضمونها في تحديد الشروط و الإجراءات المتعلقة بإنهاء العمل بأحكام الإتفاقية الجبائية الثنائية¹ . وسيتم التركيز في ما يلي على ثلاث مواد أساسية مستتدين بذلك على الاتفاقية الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع الدانمارك، تتمثل الأولى في المساعدة على التحصيل، والثانية في أحكام ازالة الازدواج الضريبي الدولي ، بالإضافة إلى تبادل المعلومات.

الفرع الثاني: المساعدة في التحصيل الضريبي

تنص المادة 26 من الاتفاقية على إرساء نظام شامل للمساعدة المتبادلة بين الدولتين في مجال تحصيل الديون الجبائية، يهدف إلى ضمان فعالية التحصيل وحماية الحقوق الجبائية لكل طرف. وتشمل هذه المساعدة تبادل الإجراءات اللازمة لتحصيل الديون الجبائية، إما عبر التحصيل المباشر أو عبر اتخاذ تدابير تحفظية لضمانها، وفقاً لقوانين كل دولة أو بموجب اتفاق بين السلطات المختصة، مع إمكانية تكييف كيفية التطبيق عملياً عبر اتفاق مشترك.

ويُقصد بالديون الجبائية جميع المبالغ المستحقة عن الضرائب بمختلف أنواعها، بما في ذلك الضرائب والفوائد والغرامات وتكاليف التحصيل، سواء كانت مستحقة للدولة المركزية أو السلطات المحلية، بشرط ألا يكون فرضها مخالفاً للاتفاقية أو لأي اتفاق دولي نافذ بين الطرفين.

وتجيز المادة للدولة المتعاقدة، بناءً على طلب الدولة الأخرى، أن تقوم بتحصيل دين جبائي كما لو كان ديناً داخلياً لديها، متى كان هذا الدين قابلاً للتحصيل وفق قوانين الدولة الطالبة، ويُعامل كما لو كان مستحقاً في الدولة المنفذة، حتى لو كان المدين يتمتع بحقوق تمنع التحصيل في دولته الأصلية.

كما تسمح باتخاذ تدابير تحفظية لضمان التحصيل، حتى في الحالات التي لا يكون فيها الدين قابلاً للتحصيل فوراً أو عندما يكون المدين محمياً قانونياً في دولته.

وتقر المادة أن الديون المقبولة لهذا الغرض لا تخضع لآجال تقادم أو امتيازات خاصة في الدولة المنفذة، ولا يمكن منازعة أصلها أو مقدارها أمام محاكم الدولة الأخرى، بل تعالج وفق اختصاص الدولة الطالبة.

¹ <https://mfdgi.gov.dz/>

وتتنظم كذلك آليات الإخطار والتنسيق بين السلطات المختصة، بما في ذلك وقف أو سحب طلبات التحصيل عند الاقتضاء.

وأخيراً، تؤكد المادة على حدود هذا التعاون، بحيث لا تُلزم أي دولة باتخاذ إجراءات مخالفة لقوانينها الداخلية أو لمبدأ النظام العام حفاظاً على سيادتها القانونية، ولا تُفرض عليها التزامات تتعارض مع ممارساتها الإدارية أو سياستها العامة، مع إمكانية تقديم المساعدة في حالات عدم كفاية التدابير المتخذة أو عدم تناسب العبء الإداري مع المنفعة المتوقعة¹.

الفرع الثالث: تفادي الازدواج الضريبي

تتناول المادة 22 من الاتفاقية آلية تجنب الازدواج الضريبي بين الدول المتعاقدة، من خلال تنظيم كيفية معالجة الضرائب المفروضة على الدخل أو رأس المال الذي قد يخضع للضريبة في أكثر من دولة.

1. مبدأ الخصم الضريبي:

تنص الفقرة الأولى على أنه إذا حقق شخص مقيم في إحدى الدول المتعاقدة دخلاً أو امتلاك رأس مال يجوز إخضاعه للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقاً لأحكام الاتفاقية، فإن دولة الإقامة تلتزم بمنحه خصماً ضريبياً يتمثل في:

- خصم مبلغ الضريبة المدفوعة على الدخل في الدولة الأخرى من الضريبة المستحقة في دولة الإقامة.
- خصم مبلغ الضريبة المدفوعة على رأس المال في الدولة الأخرى من الضريبة المفروضة على رأس المال في دولة الإقامة.

غير أن هذا الخصم ليس مطلقاً، إذ لا يجوز أن يتجاوز الجزء من الضريبة المحلية المنسوب إلى ذلك الدخل أو رأس المال الخاضع للضريبة في الدولة الأخرى.

2. الإعفاء مع الاحتفاظ بحق احتساب الضريبة:

تشير الفقرة الثانية إلى أنه عندما يكون الدخل أو رأس المال معفى من الضريبة في دولة الإقامة بموجب الاتفاقية، يظل من حق هذه الدولة أخذ ذلك الدخل أو رأس المال المعفى بعين الاعتبار عند تحديد معدل الضريبة المطبق على باقي دخل أو رأس مال المقيم. ويُعرف هذا الأسلوب بمبدأ "الإعفاء مع التدرج". وبالتالي تهدف هذه المادة إلى منع الازدواج الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية بين الدول المتعاقدة، وذلك عبر اعتماد نظام الخصم الضريبي أو الإعفاء مع التدرج، بما يضمن عدم فرض الضريبة مرتين على نفس

¹ مرسوم رئاسي 23-168، المؤرخ في 24 أبريل 2023 والمتعلق بالتصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و حكومة مملكة الدانمارك لإلغاء الازدواج الضريبي في ما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال ولتفادي التهرب و الغش الضريبيين، الموقعة بكوبنهاغن بتاريخ 30 سبتمبر 2021، الجريدة الرسمية المؤرخة في 3 ماي 2023، العدد 30، ص:15.

الدخل أو رأس المال، مع المحافظة على حق الدولة في تحديد المعدل الضريبي المناسب وفق القدرة المالية للمكلف¹.

الفرع الرابع: تبادل المعلومات

تنص المادة 25 من الاتفاقية المبرمة مع الدانمارك، و المتعلقة بتبادل المعلومات على التزام السلطات المختصة في الدولتين المتعاقبتين بتبادل المعلومات ذات الصلة بتنفيذ أحكام الاتفاقية أو بتطبيق التشريعات الضريبية الداخلية غير المعارضة لأحكام الاتفاقية ، كما تؤكد ، هذه المادة في فقرتها الثانية على سرية المعلومات المتبادلة ، بحيث لا يجوز استخدامها أو الكشف عنها إلا للأغراض المرتبطة بتقدير الضرائب أو تحصيلها أو الفصل في المنازعات المتعلقة بها ، كما يمكن توظيفها لأغراض أخرى إذا سمحت بذلك قوانين الدولتين ورخصت به السلطة المختصة للدولة المقدمة للمعلومات. في المقابل تحدد الاتفاقية قيودا على هذا الالتزام ، إذ لا تلزم أي دولة باتخاذ إجراءات إدارية مخالفة لقوانينها أو ممارساتها الإدارية ، أو تقديم معلومات يتعذر الحصول عليها بموجب القانون ، أو بالكشف عن أسرار تجارية أو مهنية أو معلومات يتعارض الإفصاح عنها مع النظام العام، وجاءت الفقرة الرابعة من نفس المادة لتلزم الدولة المتعاقدة التي تتلقى طلبا للحصول على معلومات ضريبية بأن تبذل جهودها القانونية والإدارية لجمع المعلومات المطلوبة حتى وإن لم تكن تلك المعلومات ضرورية لأغراضها الضريبية الداخلية الخاصة بها ، كما تشير القيود الواردة بشأن تبادل المعلومات أنه لا يجوز تفسيرها بما يتيح رفض طلب تقديم المعلومات لمجرد انعدام المصلحة الضريبية المباشرة للدولة المطلوب منها .

كما تشدد أحكام الاتفاقية ، أيضا على عدم جواز الامتناع عن تقديم المعلومات بسبب خضوعها للسرية المصرفية لكونها محفوظة لدى مؤسسات مالية أو أشخاص يتصرفون بصفة ائتمانية أو لارتباطها بحقوق الملكية، بما يعزز فعالية التعاون الضريبي بين الدولتين المتعاقبتين² .

تجدر الإشارة على أنه بالرغم من اعتماد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي كمرجع في إعداد الاتفاقيات الجبائية الثنائية إلا أن لكل اتفاقية نص مستقل و هيكله داخلية خاصة بها، فنلاحظ اختلاف في ترقيم المواد بين الاتفاقيات بالرغم من تشابه المضمون، فخلال عملية التفاوض يمكن إضافة مواد جديدة أو حذف أخرى أو دمج و فصل أحكام أو إعادة ترتيب الأقسام، وبالتالي لا يوجد ترقيم موحد عالمي للمواد.

المطلب الثالث: الاتفاقية متعددة الأطراف للمساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي (MAC)

¹ مرسوم رئاسي 168-23، مرجع سابق، ص: 13.

² مرسوم رئاسي 168-23، مرجع سابق ، ص: 14.

في ظل تزايد تعقيد المعاملات المالية العابرة للحدود تعد الإتفاقية متعددة الأطراف للمساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي أداة رئيسية لضمان الشفافية الجبائية وتوسيع قاعدة العدالة الضريبية بين الدول، وكذا تعزيز التعاون بينها في المجال الجبائي. بالتالي يمكن إعتبار انضمام الجزائر إليها خطوة تهدف إلى تعزيز اندماجها في النظام الضريبي الدولي وتطوير آليات الرقابة والتعاون في المجال المالي.

الفرع الأول: التعريف بالإتفاقية

تم إعداد إتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي بشكل مشترك من طرف منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، ومجلس أوروبا سنة 1988، ثم عدلت بموجب بروتوكول سنة 2010. وتعد حاليا الأداة متعددة الأطراف الأكثر شمولاً والمتاحة لجميع أشكال التعاون الجبائي الدولي التي تسعى لمكافحة التهرب والتجنب الضريبي. فقد عملت مجموعة العشرين G20 منذ سنة 2009 على تشجيع الدول للانضمام لهذه الإتفاقية و التوقيع عليها ، ويشارك فيها اليوم أكثر من 150 دولة ، من بينها 17 دولة مشمولة بتمديد إقليمي والمتمثل في عدد كبير من الدول بما في ذلك دول G20¹ ، دول BRIICS، الدول الأعضاء في OCDE، بالإضافة إلى أبرز المراكز المالية الدولية و عدد متزايد من الدول النامية. وتهدف هذه الإتفاقية إلى:

- مكافحة التهرب الضريبي الدولي.
- تعزيز الشفافية الجبائية الدولية.
- تعزيز التعاون الإداري بين الإدارات الجبائية للدول الأطراف.
- دعم فعالية الاتفاقيات الجبائية الثنائية خصوصا المادة 26 المتعلقة بتبادل المعلومات².

أما بالنسبة للجزائر فقد صادقت على هذه الاتفاقية بموجب مرسوم رئاسي في 10 نوفمبر 2025 ونشرت في الجريدة الرسمية رقم 80 في 30 نوفمبر 2025 والتي تدخل حيز التنفيذ بعد ثلاث أشهر من تاريخ استلام الإشعار من جهة الإيداع. وتعتبر هذه الاتفاقية بمثابة تطوير وتوسيع لتعزيز فعالية المادة 26 من الاتفاقيات الثنائية التي تعتبر الأساس القانوني للتبادل الثنائي للمعلومات.

الفرع الثاني: أشكال المساعدة الإدارية في الإتفاقية

يوضح الفصل الثالث من الاتفاقية أشكال المساعدة الإدارية، فتشمل تبادل المعلومات الجبائية المناسبة لإدارة التشريعات الداخلية والخاصة بالضرائب التي تشملها الاتفاقية إما بناء على طلب تقدمه إحدى الدول

¹ <https://www.oecd.org/fr/themes/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.html>

² <https://www.oecd.org/fr/themes/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.html>

الأطراف أو بشكل تلقائي فيكون دوري وفق اتفاق مسبق، كما قد يكون هذا التبادل عفوي في حالة رأت إحدى الدول أنه لا بد للدول الأخرى الحصول على معلومات ذات أهمية جبائية. تستخدم الرقابة الجبائية المتزامنة كذلك لتبادل المعلومات وتكون باتفاق مختلف الأطراف على التحقق بشكل متزامن على وضع المكلفين المهمين لمختلف الأطراف الذين يمثلون لها مصلحة مشتركة أو تكميلية، وقد تكون رقابة خارجية وذلك بتمكين ممثلي سلطة جبائية أجنبية من الحضور في بعض إجراءات الرقابة، أما في حالة حصول الدولة الطالبة لمعلومات متناقضة مع يتوفر بحوزتها تقوم بإبلاغ الدولة المقدمة لهذه المعلومات لإعادة النظر فيها.

من أشكال المساعدة الإدارية كذلك المساعدة في تحصيل المستحقات الجبائية و التبليغ بالوثائق الجبائية¹.

المبحث الثاني: تحديث الإتفاقيات الجبائية استجابة لمنع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (BEPS)

يعد الحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (BEPS) أولوية قصوى للسلطات العامة في الدول ولأجل هذا سعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OCDE" ومجموعة العشرين "G20" إلى وضع خطة عمل لمكافحة هذه الظاهرة ووضع حلول عملية للحكومات لسد الثغرات في الإتفاقيات الجبائية الدولية.

المطلب الأول: نشأة ومراحل تطور الإتفاقية متعددة الأطراف

في إطار مكافحة التهرب الضريبي الدولي أطلقت مجموعة العشرين ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مشروع دولي لمنع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS والمكون من قواعد، معايير دولية، أدوات قانونية وتنظيمية و 15 إجراء رئيسي انبثقت منه الإتفاقية متعددة الأطراف BEPS.

يمثل الدول التالي أهم المحطات التاريخية التي مرت عليها الاتفاقية متعددة الأطراف BEPS:

جدول رقم (9): مراحل تطور الاتفاقية متعددة الأطراف BEPS

المرحلة	التاريخ	الحدث
01 إطلاق مشروع BEPS	12 فيفري 2013	تم نشر تقرير مكافحة تآكل الوعاء الضريبي و تحويل الأرباح، و الذي تضمن توصية بإعداد خطة عمل شاملة لمواجهة ممارسات "BEPS"
02 اعتماد مشروع BEPS	جويلية 2013	قدمت لجنة الشؤون المالية التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (CAF) خطة العمل الخاصة ب BEPS إلى مجموعة

¹ مرسوم رئاسي رقم 25-292 المؤرخ في 10 نوفمبر 2025، المتعلق بالتصديق على اتفاقية المساعدة الادارية المتبادلة في المسائل الجبائية ،

الموقعة سنتراسبورغ في 25 جانفي 1988، المعدلة بموجب أحكام بروتوكول التعديل الذي دخل حيز التنفيذ في أول جويلية 2011، ج.ر 80 المؤرخة في 30 نوفمبر 2025، ص- ص : 5 - 7.

			العشرين(G20) ، حيث تم تحديد 15 إجراء لمكافحة هذه الظاهرة بشكل شامل ، مع وضع جداول زمنية لتنفيذها .
03	بدء المفاوضات حول الاتفاقية المتعددة الأطراف "BEPS"	فيفري 2015	إنطلاقاً من التقرير المؤقت حول 15 إجراء، تم تكليف مجموعة خاصة (Groupe ad hoc) تضم أكثر من 100 دولة بإعداد أداة متعددة الأطراف ، بالتفاوض حول مضمون الاتفاقية و صياغة نصها و ذلك بموافقة وزراء المالية و محافظي البنوك المركزية لدول مجموعة العشرين ، مع إتاحة المشاركة لجميع الدول بالتساوي .
04	إعتماد الاتفاقية متعددة الأطراف "BEPS"	24 نوفمبر 2016	أنهت المجموعة الخاصة بالمفاوضات و اعتمدت نص الأداة متعددة الأطراف "BEPS" كإطار شامل بشأنها ، إلى جانب المذكرة التفسيرية المصاحبة لها.
05	أول مراسم توقيع رفيعة المستوى	01 جوان 2017	عقدت أول مراسم توقيع رفيعة المستوى في باريس ، بمشاركة 76 حكومة
06	إستمرار التوقيع	منذ 2017	لا تزال الاتفاقية BEPS مفتوحة للتوقيع ، و قد إنضمت حوالي 25 دولة إضافية منذ المراسم الأولى ، في انتظار انضمام المزيد من الدول
07	التصديق على الاتفاقية	منذ 2017	بعد التوقيع يجب على كل دولة التصديق على الاتفاقية وفق إجراءاتها الداخلية. و بعد إتمام هذه الإجراءات و إيداع وثيقة التصديق ، يمكن أن تبدأ الأداة في التطبيق على بعض الاتفاقيات الجبائية الثنائية بعد فترة زمنية محددة
08	دخول الاتفاقية حيز التنفيذ	01 جويلية 2018	و منذ ذلك التاريخ اكتسبت صفة قانونية كما تدخل حيز التنفيذ بالنسبة لكل طرف في اليوم الأول من الشهر الذي يلي لقضاء فترة ثلاثة أشهر تقويمية من تاريخ إيداع وثيقة التصديق أو القبول أو الموافقة

09	بدء سريان الإتفاقية متعددة الأطراف على الإتفاقيات الجبائية الثنائية	01 جانفي 2019	بدأت عملية الإتفاقية متعددة الأطراف BEPS (IMBEPS) تطبق على بعض الإتفاقيات الجبائية الثنائية الخاصة بالأطراف التي صادقت عليها . و ترد القواعد التفصيلية المتعلقة بهذا السريان في المادتين 35 و 36 من الأداة.
10	إعداد نصوص موحدة للإتفاقيات المعدلة	منذ 2019	يمكن للأطراف إعداد نصوص موحدة لإتفاقياتها الجبائية كما تم تعديلها بواسطة الأداة متعددة الأطراف وتكون هذه النصوص على شكل وثيقة واحدة وتشمل: • نص الإتفاقية الجبائية الأصلية (بما في ذلك أي بروتوكولات تعديل أو أدوات مماثلة). • أحكام الإتفاقية متعددة الأطراف التي تعدل هذه الإتفاقية وفقا لتفاعل (مطابقة) مواقف الأطراف. كما تتضمن هذه النصوص معلومات تفسيرية ، بما في ذلك تفاصيل حول دخول الأحكام حيز التنفيذ ، مما يسهل بشكل كبير فهم تأثير الإتفاقية متعددة الأطراف BEPS و كيفية تعديلها لكل إتفاقية جبائية ثنائية .
11	إنعقاد أول مؤتمر للأطراف في الإتفاقية متعددة الأطراف BEPS	سبتمبر 2019	تم عقد مؤتمر لإتخاذ القرارات أو أداء الوظائف اللازمة وفقا لأحكام الأداة، بما في ذلك معالجة مسائل التفسير أو التنفيذ أو النظر في مقترحات تعديل الأداة. وتعد هذه الاجتماعات بشكل دوري. وتجدر الإشارة أيضا إلى أن بعض الأطراف تعمل على تحديث مواقفها بشأن الإتفاقية متعددة الأطراف وهذا من أجل توسيع نطاق تطبيقها ذلك من خلال: • إدراج إتفاقيات ضريبية إضافية لتشملها التعديلات. • اعتماد مزيد من الأحكام الاختيارية. • تعديل أو سحب التحفظات السابقة.
12	إنضمام 100 دولة	أكتوبر 2022	حيث تم تغطية حوالي 1850 إتفاقية ضريبية ثنائية حتى الآن، مما يمثل خطوة مهمة في تنفيذ تدابير "BEPS" ، مما يمثل

خطوة مهمة في تنفيذ تدابير BEPS و تعزيز شبكة الإتفاقيات الجبائية العالمية .			
--	--	--	--

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على موقع منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي

<https://share.google/fuBetyy4zc2fSzPsO>

المطلب الثاني: طريقة عمل الإتفاقية متعددة الأطراف "BEPS"

يشير تآكل الوعاء الضريبي و تحويل الأرباح " BEPS " إلى استراتيجيات التخطيط الضريبي التي تستغل الثغرات و التباينات في القواعد الجبائية لنقل الأرباح بشكل مصطنع إلى أماكن تكون فيها الضرائب منخفضة أو منعدمة ، و حيث يكون النشاط الاقتصادي ضعيفا أو غير موجود وتؤدي هذه الممارسات إلى خسائر في الإيرادات العامة ، تقدر وفقا لافتراضات متحفظة وضعت في جانفي 2017 بما يتراوح بين 100 و 240 مليار دولار أمريكي سنويا ، أي ما يعادل 4% إلى 10 % من الإيرادات العالمية للضريبة على الشركات¹ ، حيث جاء في تصريح للأمين العام لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (2006-2021) أنجيل غوريا ، أن : " إبرام هذه الإتفاقية متعددة الأطراف يعتبر منعطفا جديدا في تاريخ الإتفاقيات الجبائية و نحن نتجه نحو تنفيذ سريع للإصلاحات الطموحة المتفق عليها في إطار مشروع " BEPS " في أكثر من 1650 إتفاقية حول العالم . و إضافة إلى إعفاء الدول من عبئ إعادة التفاوض الثنائي على هذه الإتفاقيات فإن الإتفاقية متعددة الأطراف تؤدي إلى مزيد من اليقين و إمكانية التنبؤ بالنسبة للشركات ، و إلى تحسين أداء النظام الضريبي الدولي لصالح مواطنينا"².

الفرع الأول : تعريف الإتفاقية متعددة الأطراف BEPS

تتيح الإتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الجبائية من أجل منع تآكل الوعاء الضريبي و تحويل الأرباح (الأداة متعددة الأطراف أو IMBEPS) للحكومات بتعديل الإتفاقيات الجبائية الثنائية القائمة بشكل متزامن وفعال ، و ذلك بهدف تنفيذ التدابير المرتبطة بالاتفاقيات الجبائية التي تم تطويرها في إطار مشروع BEPS ، دون الحاجة إلى تخصيص موارد لإعادة التفاوض الثنائي على كل إتفاقية على حدة ، حيث تشمل الإتفاقية متعددة الأطراف "EBPS" الآن أكثر من 100 دولة في مختلف القارات و من مختلف مستويات التنمية (الموقعون عليها) .

ولعل من بين أهم أهدافها:

- تحديث القواعد الجبائية الدولية وتقليل الفرص التجنب الضريبي من قبل الشركات المتعددة الجنسيات

¹ <https://share.google/fuBetyy4zc2fSzPsO>

² <https://share.google/fuBetyy4zc2fSzPsO>

- ضمان حصول الدول على إيرادات ضريبية تتماشى مع تطور الأنشطة الاقتصادية وخلق القيمة.
- إنشاء مجموعة موحدة من القواعد في مجال الضرائب الدولية تقوم على توافق دولي لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح وبالتالي حماية القاعدة الجبائية.
- توفير قدر أكبر من اليقين وإمكانية التنبؤ للمكلفين بالضريبة
- تمكين الحكومات من تنفيذ المعايير الدنيا المتفق عليها لمكافحة إساءة استخدام الإتفاقيات الجبائية.
- تحسين آليات تسوية النزاعات
- توفير قدر من المرونة لمراعاة السياسات الخاصة بكل إتفاقية ضريبية.

الفرع الثاني: خصائص الإتفاقية متعددة الأطراف "BEPS"

1. المرونة:

- مرونة في كيفية الالتزام بالمعايير الدنيا لمشروع BEPS المتعلقة بإساءة استخدام الإتفاقيات و تسوية النزاعات¹.

- إمكانية عدم تطبيق بعض الأحكام التي لا تمثل معيارا أدنى في المشروع
- إمكانية تطبيق أحكام اختيارية أو بديلة حسب الحلول الممكنة لمشكلة "BEPS"

2. الوضوح والشفافية :

- توفر مذكرة تفسيرية ووثائق معلوماتية.
- التصريحات الخاصة بالاتفاقيات والتحفظات والخيارات (مواقف الدول) منشورة على موقع "OCDE"
- نصوص موحدة للاتفاقيات المعدلة
- ملاحظات تفسيرية صادرة عن مؤتمر الأطراف
- قاعدة بيانات لإدراج بيانات تاريخية وللإطلاع على كيفية تطبيق الإتفاقية في نقاط زمنية محددة، وتعرض هذه قاعدة البيانات ما يلي:

- إحصاءات عامة حول تأثير الإتفاقية متعددة الأطراف BEPS.
- النتائج الخاصة بعملية المطابقة في إطار الإتفاقية BEPS.
- عرض تفصيلي للتحفظات والاختيارات التي قامت الدول المنضمة.

3. اللغات :

¹ <https://share.google/fuBetyy4zc2fSzPsO>

تعد النسختان الموقعتان باللغتين الإنجليزية والفرنسية هما النصان الرسميان والمعتمدان للاتفاقية المتعددة الأطراف BEPS، وقد قام أعضاء "الفريق المخصص" الذي تفاوض بشأن الاتفاقية بترجمتها إلى عدة لغات، منها: الألمانية، العربية، البلغارية، الصينية، الإسبانية، اليونانية، اليابانية، الإيطالية، الهولندية، البرتغالية، الصربية والسويدية.

ومع ذلك، فإن هذه الترجمات إلى اللغات الأخرى تقدم لأغراض إعلامية فقط، ولا تعتبر نصوصاً رسمية معتمدة أي توجد للاطلاع فقط¹

الفرع الثالث: تأثير الاتفاقية الجبائية متعددة الأطراف "BEPS" على الاتفاقيات الجبائية الثنائية وتعزيز فعاليتها

يمكن للدول المنظمة اختيار الاتفاقيات التي سيتم تعديلها بواسطة الاتفاقية متعددة الأطراف "BEPS"، وكذلك الأحكام التي يودون تنفيذها من خلالها، كما تظل للدول الحرية في تعديل اتفاقياتها لاحقاً عبر المفاوضات الثنائية. ويتم التعبير عن هذه الاختيارات ضمن ما يعرف بـ "مواقف الاتفاقية متعددة الأطراف" وقد أدرجت الدول المنظمة أكثر من 2900 إتفاقية ضريبية، في حين تمت مطابقة حوالي 1850 إتفاقية بالفعل حتى الآن ومن المتوقع أن يستمر هذا العدد في الارتفاع. ولتعزيز فعالية هذه الاتفاقيات، مكنت الاتفاقية متعددة الأطراف الدول المنضمة من تطبيق جملة من التدابير وذلك لحمايتها من استراتيجيات التهرب الضريبي التي تستغل الاتفاقيات الجبائية بشكل غير مناسب لنقل أرباح الشركات بشكل مصطنع إلى دول تكون فيها الضرائب منخفضة أو منعدمة. وتتمثل هذه التدابير في:

- تدابير ضد الترتيبات الهجينة: منع استخدام ترتيبات عدم التوافق الهجينة في إطار BEPS مع التقليل قدر الإمكان من تأثير ذلك على التجارة والاستثمار عبر الحدود.
- مكافحة إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية: وذلك بوضع أحكام نموذجية للاتفاقيات الضريبية وتوصيات تهدف إلى منع إساءة استخدامها.
- مراجعة تعريف المنشأة الدائمة: بهدف منع التهرب المصطنع من صفة المنشأة الثابتة في الاتفاقيات الجبائية من خلال هياكل الوكلاء بالعمولة غيرها من الأساليب المشابهة.
- تحسين فعالية إجراءات الاتفاق المتبادل بما في ذلك أحكام التحكيم.

وتضع هذه التدابير حداً لإساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية ولممارسات التسوق الضريبي، من خلال إدراج المعايير الدنيا المعتمدة في الاتفاقيات الجبائية القائمة، لضمان استخدامها بما يتوافق مع هدفها وغرضها. كما تعزز الاتفاقية متعددة الأطراف BEPS آليات تسوية النزاعات في المعاهدات بالإضافة

¹ <https://share.google/fuBetty4zc2fSzPsO>

إلى ذلك ، اختارت نحو 30 دولة بالفعل إدخال إجراء التحكيم في اتفاقياتها الجبائية ، مما يعزز اليقين القانوني بالنسبة لدافعي الضرائب ¹.

المطلب الثالث: انضمام الجزائر للاتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل

"BEPS" الأرباح

تم بمقر منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية "OCDE" بباريس (فرنسا)، يوم الخميس 27 جوان 2024 توقيع الإتفاقية المتعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالمعاهدات الجبائية لمنع تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح التي تسمى اختصارا IMBEPS من طرف السيد العزيز فايد وزير المالية و بحضور السيدة فابريزيا لابيكوريللا Fabrizia Lapecorella نائبة الأمين العام لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية و كذلك المديرية العامة للضرائب ، السيدة أمال عبد اللطيف .

تهدف هذه الإتفاقية للمكافحة الفعالة لممارسات التهرب الضريبي الدولي التي تطبقها بشكل خاص الشركات متعددة الجنسيات من خلال الاستخدام الغير المناسب للاتفاقيات الجبائية.

كما تطبق هذه الإتفاقية بالتوازي مع الإتفاقيات الثنائية الجبائية التي أبرمتها الجزائر سابقا، من خلال تعديل تنفيذها بإدراج تدابير جديدة تهدف إلى منع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، دون الحاجة إلى اللجوء لإجراء مفاوضات ثنائية طويلة ومكلفة.

تجدر الإشارة إلى أن هذه الإتفاقية متعددة الأطراف، قد تم توقيعها من طرف 32 دولة التي أبرمت معها الجزائر إتفاقيات جبائية دولية ثنائية.

في نفس السياق، ستسمح هذه الإتفاقية متعددة الأطراف للجزائر بتعزيز ترسانتها القانونية لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين الدوليين، من خلال تزويد الإدارة الجبائية بوسائل قانونية إضافية تمكنها من مواجهة بشكل أكثر فعالية بعض ممارسات التجنب الضريبي التي تضر بموارد الدولة وتنميتها المستدامة.

من جهة أخرى يمثل التوقيع على هذه الإتفاقية التزام الجزائر بتحسين مناخ الأعمال ، بالشكل الذي يساهم في تعزيز الأمن القانوني الممنوح للمستثمرين بصفة خاصة و المكلفين بالضريبة ، لاسيما من خلال تعزيز آليات تسوية المنازعات الجبائية الدولية ².

¹ <https://share.google/fuBetyy4zc2fSzPsO>

² <https://share.google/fuBetyy4zc2fSzPsO>

المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي لأسعار التحويل في التشريع الضريبي الجزائري

مما لا شك فيه أن موضوع أسعار التحويل ازدادت أهميته مع التوسع الكبير للشركات المتعددة الجنسيات وذلك أن العولمة الاقتصادية ساهمت في توفير مناخ ملائم للإستثمار من قبل هذه الشركات، يطرح موضوع أسعار التحويل كإشكالية لأنه يعتبر آلية للتهرب الضريبي الدولي. فنجد أن المشرع الجزائري يولي أهمية لمسألة أسعار التحويل متخذاً بذلك المعايير والتوصيات الدولية كقاعدة لوضع أحكامه القانونية، فقد تم التطرق لمسألة أسعار التحويل في كل من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الاجراءات، كما تجدر الإشارة أن هناك اجتهاد لتحديث الأحكام القانونية المتعلقة بأسعار التحويل والتي كان آخرها ما جاء في القانون التصحيحي لسنة 2023. خلال هذا المبحث سنتناول الإطار التنظيمي لأسعار التحويل في ظل التشريع الضريبي الجزائري

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لأسعار التحويل في القانون الضريبي الجزائري

حتى تكون للمصالح الجبائية الصلاحية لمعالجة اشكالية أسعار التحويل، لابد من ضبط من مفهوم أسعار التحويل

الفرع الأول: تعريف أسعار التحويل

تعرف أسعار التحويل على أنها الأسعار الناتجة عن عمليات تحويل أصول بمختلف أنواعها أو خدمات بين مؤسستين احدهن تكون مستقرة في الجزائر و تكون بينهما رابطة تبعية أو رابطة رقابة ، وذلك وفق ما جاء في الفقرة الأولى من المادة 189 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعدلة بموجب المادة 7 من قانون المالية التصحيحي 2023 و التي تنص على "من أجل إعداد الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على الشركات التابعة لمؤسسات توجد في الجزائر أو خارجها تمارس عليها رقابة بمفهوم الفقرة 2 من هذه المادة ، فإن الأرباح المحولة بشكل غير مباشر إلى هذه الأخيرة ، بأي وسيلة ، تدمج في نتائج تلك الشركات و يتم تحديد الأرباح المحولة بشكل غير مباشر بالمقارنة مع تلك التي كان من الممكن تحقيقها في حالة غياب رابطة التبعية أو الرقابة"¹

وقد عرفت المديرية العامة للضرائب أسعار التحويل بأنها "أسعار العمليات بين مؤسسات تابعة لنفس المجمع و المقيمة في دول مختلفة ، أي انها ترتبط بعملية استيراد و تصدير داخل نفس المجمع أي مع أطراف مرتبطة على أن تكون عابرة للحدود"².

¹ المادة 189، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2026، المديرية العامة للضرائب .

² LE CONTROLE DES PRIX DE TRANSFERT La Lettre de la DGI، P2.

من خلال كل من المادة 189 وتعريف المديرية العامة للضرائب، نجد أن المشرع الجزائري استعمل تقريبا نفس الصياغة التي اعتمدتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في المادة التاسعة من الاتفاقية النموذجية وهذا يدل على أن الجزائر تسعى لتكييف احكامها القانونية وفق التوصيات الدولية.

الفرع الثاني: توضيح مفهوم علاقة التبعية القانونية

والمقصود هنا أن حتى يثبت وجود عملية تحويل أرباح بطريقة غير مباشرة، لابد من توفر شرط جوهري ألا وهو أن تكون هناك علاقة تربط بين الشركة المستقرة في الجزائر وبين شركة أخرى تكون خارج الجزائر والتي تقوم بينهما تبادلات مالية أو تجارية بأن تكون علاقة تبعية أو رقابية، وقد تم توضيح على أي أساس يتم اثبات وجود رابطة تبعية أو رقابية في الفقرة الثانية من المادة 189

- بأن تستحوذ شركة على أكثر من 50% من رأس مال شركة أخرى بأن تمتلك أكثر من 40% من حقوق التصويت فهذا يجعل الشركة الأولى تمارس رقابة على الشركة الثانية ويجعل الشركة الثانية تابعة للشركة الأولى.

- بأن تمارس رقابة على كلتا المؤسستين من شركة واحدة أي انهما ينتميان لنفس المجمع¹.

في هذه المادة نلاحظ أن المشرع الجزائري تطرق للتبعية من مفهومها القانوني ، أما التبعية الفعلية أو الاقتصادية فلم يتناولها ، ولكن قد عرفت المديرية العامة للضرائب على أنها قدرة شركة على فرض شروط اقتصادية على شركة أخرى ، أو فرض سلطة اتخاذ القرار عليها ، وذلك بالنظر إلى طبيعة العلاقات الخاصة بين المؤسستين: علاقات تجارية قديمة ، علاقة مورد أو وجود زبون وحيد².

كما تجدر الإشارة أن المشرع الجزائري اعتبر المعاملات التي تقوم بين شركة مستقرة في الجزائر و بين شركة أخرى متواجدة في دولة أخرى وتخضع لنظام ضريبي تفضيلي و الذي يعني أن لا يكون الشخص خاضع للضريبة أو خاضع لضرائب على الأرباح أو المداخل يقل مبلغها عن 40% أو أكثر من الضرائب التي كانت ستفرض في الجزائر على نفس الوعاء³، فإنه يعتبر تلك المعاملات مشبوهة بأن تكون هناك عملية لتحويل الأرباح بطريقة غير مباشرة حتى و لو لم تكن هناك علاقة تبعية أو رقابة بين هاذين الشريكتين ذلك لأن هذه الدول أو الأقاليم تعتبر كملاذات ضريبة يتم تحويل الأرباح إليها للتهرب من دفع الضرائب.

¹ المادة 189، مرجع سابق.

² La Lettre de la DGI، op .cit،p :3.

³ مادة 141 مكرر 4، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2026، المديرية العامة للضرائب.

الفرع الثالث: عمليات التحويل غير المباشر للأرباح

قام المشرع الجزائري بتصنيف العمليات التي تتم بين الشركات المرتبطة والتي يمكن استغلالها لنقل الأرباح بطريقة غير مباشرة، فلا يتم قبولها كأعباء تخفض من قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة إلا إذا تم تبريرها، أو إذا كانت واحدة من هذه الشركات مستقرة في دولة قد أبرمت مع الجزائر اتفاقية جبائية:

• أعباء ذات طابع مالي:

- الفوائد والديون.

- الودائع.

- الكفالات.

• أعباء مرتبطة بالأصول غير المادية:

- أتاوى الامتياز.

- التنازل عن رخص الاستغلال وبراءات الاختراع.

- بيع علامات صنع أو طرق الصنع ومختلف الحقوق المماثلة

• مختلف الأعباء الناتجة عن المكافآت عن الخدمات المقدمة المسددة أو التي لم يتم تسديدها بعد.

وذلك وفقا لأحكام المادة 141 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمحدثة بموجب المادة 5 من قانون المالية التصحيحي 2023 و التي تنص على "لا تقبل كأعباء قابلة للخصم لتأسيس الضريبة ، الفوائد و المبالغ المستحقة من الدخل و كافة الحواصل الأخرى الناتجة عن السندات و الديون و الودائع و الكفالات و أتاوى الامتياز ، أو التنازل عن رخصة الاستغلال و براءات الاختراع أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ الصنع و غيرها من الحقوق المماثلة أو المكافآت عن الخدمات المقدمة المسددة أو المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين أو المستقرين في الجزائر لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين مقيمين أو مستقرين في دولة أجنبية ، باستثناء الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات جبائية ، إلا إذا قدم المدين دليلا يثبت أن النفقات لها علاقة بالعمليات الحقيقية و أنها لا تمثل طابعا غير عادي أو مبالغا فيه..."¹

تجدر الإشارة أن عملية تحديد ما إذا كانت الأرباح محولة بطريقة غير مباشرة ، تكون بمقارنة أسعار التحويل بين الشركات المرتبطة وبين أسعار التحويل لنفس المبادلات بين أطراف مستقلة ، جاء هذا في المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، فيبدو جليا أن الجزائر اعتمدت على مبدأ سعر التعامل المستقل (السعر المحايد أو السعر في ظل المنافسة الكاملة) و الذي يقوم على أن الشروط الخاصة بالمعاملات

¹ المادة 141 مكرر 3، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2026، المديرية العامة للضرائب.

بين الشركات المرتبطة لا بد أن لا تختلف عن تلك الخاصة بالمعاملات بين أطراف مستقلة ، فحسب المادة 189 ، أي اختلاف في هذه الشروط و الذي لا يسمح بتحقيق أرباح كان من المفترض أنها ستتحقق ، فإن هذه الأخيرة ستدرج ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.

فقد عرفت المديرية العامة للضرائب أنه من بين أهم المبادئ لمكافحة الاستغلال السيئ لأسعار التحويل ، ويعني هذا المبدأ أن السعر قد تم تحديده وفق الظروف العادية للسوق مع استبعاد كل الممارسات غير النزيهة وغير العادلة¹ .

ولابد أن تأكيد المشرع الجزائري على ضبط اسعار التحويل وفق مبدأ سعر التعامل المستقل هدفه ملائمة الإطار القانوني لهذه المسألة وفق المعايير الدولية المعمول بها في هذا المجال، ويبدو ذلك جليا فالتحديثات التي جاءت في القانون التصحيحي وكذا قرار وزارة المالية المؤرخ في 17 فبراير سنة 2024 والذي أوجب على الشركات المرتبطة احترام هذا المبدأ في إطار معاملاتها، فألزمها بإيداع مختلف الوثائق المبررة لسياسة التسعير التي تستعملها.

المطلب الثاني: آليات الرقابة الجبائية على أسعار التحويل

لمعالجة إشكالية أسعار التحويل، حرص المشرع الجزائري على استعمال نظام رقابي فعال وذلك بمنح صلاحيات واسعة للإدارة الجبائية أثناء الرقابة بالإضافة إلى فرض التزامات على الكلفين بالضريبة.

الفرع الأول: صلاحيات الإدارة الجبائية في مراقبة معاملات أسعار التحويل

قبل البدء في عملية لرقابة على أسعار التحويل لا بد أن تتأكد الإدارة الجبائية من تحقق شرط التبعية القانونية بين الشركات، بالإضافة إلى وجود شك حول ما إذا هناك عمليات لتحويل الأرباح بطريقة غير مباشرة، وفقا لما جاءت به المادة 189.

و طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 1 يتم اعادة النظر في أسعار التحويل المطبقة من طرف شركة مستقرة في الجزائر مرتبطة بمؤسسات خارج الجزائر في حال كان هناك تشكيك في صحة المستندات و التصريحات المقدمة ، وذلك بتمكين الجهة الرقابية بالقيام بتحقيق في المحاسبة أو تحقيق مصوب في المحاسبة - و يقصد بالتحقيق في المحاسبة مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مقفلة من طرف الأعوان الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل ، ويكون التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان إلا في حالة وجود قوة قاهرة تمنع ذلك ، أما التحقيق المصوب في المحاسبة فيختص بمراقبة نوع واحد من الضرائب أو عدة أنواع ، لفترة كاملة أو لجزء منها تكون غير متقدمة و مراقبة معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ، فيظهر أن التحقيق المصوب في المحاسبة أقل شمولية و أكثر سرعة من التحقيق في المحاسبة- و لا بد من اعلام

¹ La Lettre de la DGI، op .cit،p :3.

الشركات التي ستخضع للتحقيق مسبقا عن طريق إرسال أشعار بالتحقيق من أجل الاستفادة من أجل التحضير مدته 20 يوم¹.

ولأن فعالية عملية الرقابة قائمة على توفر المعلومات الكافية وغير المغلوطة ، فقد أعطى المشرع الجزائري الحق للإدارة الجبائية في الحصول على مختلف الوثائق التي تبرر سياسة اسعار التحويل التي تعتمد عليها الشركة المستقرة في الجزائر في تعاملاتها المالية والتجارية مع شركة مرتبطة بها تقع في بلد آخر كما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 169 مكرر والمحدثه بموجب المادة 21 قانون المالية 2010، والمعدلة بموجب المواد 57 من قانون المالية 2018 و 17 من قانون المالية 2019 والمادة 13 من القانون التصحيحي 2023 "يجب على الشركات المستقرة في الجزائر التي تستوفي أحد الشروط المنصوص عليها في الفقرة 2 من المادة 151 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، أن تضع تحت تصرف الإدارة الجبائية ، عند تاريخ الشروع في الرقابة في عين المكان ، الوثائق التي تسمح بتبرير سياسة اسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المنجزة مع الشركات المرتبطة المسقرة في الجزائر أو خارجها ، وذلك بمفهوم الفقرة 3 من المادة 189 من نفس القانون²، ويكون ذلك عند بداية الرقابة في عين المكان ، ولا بد أن تتوفر هذه المعلومات بصيغة ورقية و رقمية يمكن التصرف فيها ، وأن تقدم بإحدى اللغات المستعملة في الإدارة الجبائية .

وفقا لقرار الوزير المكلف بالمالية والمؤرخ في 15 فبراير والمتعلق بتحديد محتوى وشكل الوثائق التي تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المستخدمة في المعاملات بين الشركات المستقرة في الجزائر أو خارجها والمرتبطة فيما بينها، والتي تتعلق بي:

1. معلومات متعلقة بالمجمع الشركات المرتبطة الذي تنتمي اليها الشركة محل الرقابة، والتي تتضمن

خمس فئات من المعلومات والموضحة فيما يلي:

- المخطط التوضيحي للهيكل القانوني والرأسمالي لمجمع الشركات المرتبطة وكذلك الموقع الجغرافي للكيانات العملية.
- وصف لمجالات نشاطات مجمع الشركات المرتبطة.
- الأصول غير المادية لمجمع الشركات المرتبطة.
- الأنشطة المالية بين الشركات التابعة لمجمع الشركات المرتبطة.
- الوضعية المالية والجبائية لمجمع الشركات المرتبطة.

¹ مادة 20 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية 2026، المديرية العامة للضرائب.

² مادة 169 مكرر، قانون الاجراءات الجبائية 2026، المديرية العام للضرائب.

2. معلومات متعلقة بالشركة محل الرقابة والتي تتضمن ثلاثة فئات من المعلومات والموضحة فيما يلي:

- الهيكل التنظيمي ومجالات النشاطات.
- المعاملات المحققة مع الشركات المرتبطة.
- المعلومات المالية¹.

كل هذه المعلومات بتفاصيلها تمكن الإدارة الجبائية من وضع حكم صحيح حول عملية تحويل الأرباح سواء كانت قد تمت بطريقة نزيهة و يكون ذلك بمطابقة المعاملات الداخلية أي القائمة بين الشركات المرتبطة و الخارجية التي تتم في السوق الحرة أي أنها التزمت بتطبيق مبدأ السعر المحايد أو العكس بأن تكون قد تمت بطريقة غير مباشرة ، وذلك لأنها توضح السياسات الخاصة بأسعار التحويل سواء الخاصة بتكاليف أداء الخدمات أو المتعلقة بالأصول غير المادية و غيرها ، و الشركات التي تلتزم بتوفير هذه المعلومات بصفة إجبارية ، حسب ما جاء في المادة 151 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة هي :

- شركة رقم أعمالها السنوي خارج الرسم يفوق أو يساوي مليار دينار، أو لديها أصل إجمالي بنفس القيمة.

- شركة تستحوذ بشكل مباشر أو بواسطة شخص آخر أكثر من 50% من رأسمال الشركة أو أكثر من 40% من حقوق التصويت في شركة مستقرة في الجزائر أو خارجها، والتي تمتلك رقم أعمال سنوي خارج الرسم أو مجموع أصولها أكثر أو يساوي واحد مليار دينار.

- شركة يكون أكثر من 50% من رأسمالها الاجتماعي، أو أكثر من 40% من حقوق التصويت مستحوذ عليه عند نهاية السنة المالية ، بشكل مباشر أو بواسطة شخص آخر ، من طرف شركة يفوق رقم أعمالها خارج الرسوم أو مجموع أصولها المليار دينار².

ووفقا لأحكام المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية يمنح للمكلفين بالضريبة 30 يوم كأجل لتقديم العناصر المطلوبة لتوضيح أو تبرير أي شبهة تخص تحويل غير مباشر للأرباح ، وقد يمدد الأجل إلى سنة كاملة في حال توجه الإدارة الجبائية لطلب معلومات للتوضيح أو تبرير أي شبهة تخص تحويل غير مباشر للأرباح ، وقد يمدد الأجل إلى سنة كاملة في حال توجه الإدارة الجبائية لطلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى في إطار التعاون الإداري و تبادل المعلومات³.

¹ القرار المؤرخ في 15 فبراير سنة 2024، المتعلق بتحديد محتوى و شكل وثائق اسعار التحويل، الجريدة الرسمية المؤرخة 14 مارس 2024، العدد 21، ص4.

² المادة 151 مكرر 2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2026 المديرية العامة للضرائب.

³ المادة 20 مكرر 1، مرجع سابق.

الفرع الثاني : الإلتزامات المفروضة على المكلفين بالضريبة

يوجب المشرع الجزائري وفقا لما ورد في المادة 151 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الشركات المستقرة في الجزائر المرتبطة بمؤسسات أخرى خارج الجزائر، القيام بتصريح سنوي لأسعار التحويل، يكون الاكتتاب قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة، يتم بصفة رقمية عن بعد وفق نموذج تعدده الإدارة الجبائية، وتلتزم الشركات التالية بشكل إجباري بالتصريح:

- شركة رقم أعمالها السنوي خارج الرسم يفوق أو يساوي مليار دينار، أو لديها أصل إجمالي بنفس القيمة.
- شركة تستحوذ بشكل مباشر أو بواسطة شخص آخر أكثر من 50% من رأسمال الشركة أو أكثر من 40% من حقوق التصويت في شركة مستقرة في الجزائر أو خارجها، والتي تمتلك رقم أعمال سنوي خارج الرسم أو مجموع أصولها أكثر أو يساوي واحد مليار دينار.
- شركة يكون أكثر من 50% من رأسمالها الاجتماعي، أو أكثر من 40% من حقوق التصويت مستحوذ عليه عند نهاية السنة المالية، بشكل مباشر أو بواسطة شخص آخر، من طرف شركة يفوق رقم أعمالها خارج الرسوم أو مجموع أصولها المليار دينار.

يشمل التصريح السنوي لأسعار التحويل ما يلي:

الجدول رقم (10): المعلومات الخاصة بالتصريح السنوي لأسعار التحويل

معلومات عامة عن مجمع الشركات المرتبطة التي تنتمي إليها الشركة المصروفة	معلومات خاصة متعلقة بالشركة المصروفة
- التسمية الاجتماعية، عنوان المقر الاجتماعي، الإقامة الجبائية للشركة الأم النهائية للمجمع. - وصف للأنشطة الأساسية للمجمع. - وصف عام لسياسة اسعار التحويل المطبقة بين المجمع والشركة المصروفة. - قائمة الأصول غير المادية المملوكة من طرف المجمع، التسمية الاجتماعية والإقامة الجبائية للمؤسسات المالكة أو المشتركة في ملكية هذه الأصول.	- وصف للنشاط الممارس، يتضمن التعديلات الخاصة بالسنة المالية. - كشف تلخيصي للعمليات المحققة مع الشركات المرتبطة. - معلومات عن القروض والاقتراض بين الشركات المرتبطة. - معلومات عن العمليات المحققة مع الشركات المرتبطة، بدون مقابل أو بمقابل غير نقدي. - معلومات عن المعاملات المحققة مع الشركات المرتبطة، محل اتفاق مسبق

للأسعار أو محركات جبائية مبرمة مع دولة أو إقليم آخر.	- وصف لعمليات إعادة الهيكلة التي أجريت على مستوى المجمع والتي أثرت على الشركة المصرحة.
--	--

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب . <https://mfdgi.gov.dz/>

بالإضافة إلى اكتتاب تصريحات سنوية ، تم إلزام الشركات المستقرة في الجزائر والمرتبطة بشركات أخرى خارج الجزائر بمسك محاسبة تحليلية وفقا لأحكام المادة 152 وتقديمها عند كل طلب يقدمه عون التحقيق¹ ، وذلك لتفعيل رقابة صارمة ، فهذا الإلزام يسمح للجهة الرقابية بفحص و مقارنة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة مقارنة بالمعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية ، هذه المقارنة تمكن الإدارة الجبائية من تشكيل أسعار تحويل منطقية و حقيقية .

المطلب الثالث: الإطار القانوني لتسوية أسعار التحويل وفق المشرع الجزائري

قبل للتطرق للتسوية الجبائية لأسعار التحويل لابد من ذكر العقوبات التي تردع تصرفات المكلفين بالضريبة غير المتعاونين فيما يخص تقديم المعلومات المساعدة للإدارة الجبائية في تحسين الأداء الرقابي الذي يسمح بتنظيم أسعار التحويل بين الشركات المرتبطة وفق مبدأ التعامل بالسعر المحايد، ويمكن التمييز بين:

- العقوبات الخاصة بالتصريح : في حالة عدم الاكتتاب أو الاكتتاب غير الكامل أو غير الدقيق ، في الأجل المحدد للتصريح السنوي تطبق غرامة جبائية تساوي خمسة عشر مليون دينار (15.000.000).و هذا وفق ما جاء في الفقرة الثالثة من المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة² .

- العقوبات الخاصة بعدم تقديم أو تقديم بشكل غير كامل للوثائق المبررة لسياسة أسعار التحويل اثناء عملية التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة، بعد مضي 15 يوم من ارسال الإدارة الجبائية إعدار للشركة محل الرقابة تطلب من خلاله تقديم الوثائق أو إتمامها .ففي حالة عدم الرد أو الرد غير الوافي على هذا الإعدار تطبق غرامة³ لكل سنة مالية تم التحقيق فيها تساوي 2% من مبلغ

¹ المادة 152. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2026، المديرية العامة للضرائب .

² المادة 192، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2026، المديرية العامة للضرائب .

³ المادة 169 مكرر، مرجع سابق.

المعاملات المعنية بالوثائق أو التكميلات التي لم توضع تحت تصرف الإدارة الجبائية ، ولا يمكن أن يقل مبلغ الغرامة الجبائية عن عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج) عن كل سنة مالية¹. حيث سعت الجزائر من خلال وضع هذه الأحكام القانونية سواء الموجودة في قانون الضرائب المباشرة أو الموجودة في قانون الإجراءات الضريبية ، الموضحة لشروط تسوية أسعار التحويل أو التي تحتوي على صلاحيات الجهة الرقابية ، التي تصنف طبيعة المعلومات الضرورية لفاعلية عملية الرقابة ، أو التي تخص عملية التصريح وغيرها من المواد ، كلها تهدف إلى الحفاظ على الوعاء الضريبي من التآكل، من خلال التهرب الضريبي بواسطة آلية أسعار التحويل .فنتم تسوية أسعار التحويل وفق أحكام المادة 189 ، أنه بعد تأكد الإدارة الجبائية من وجود تحويلات للأرباح بطريقة غير مباشرة والذي يكون بعد إجراء تحقيق في المحاسبة أو تحقيق مصوب في المحاسبة و مراجعة المحاسبة التحليلية للشركة محل الرقابة ، يتم إدراج هذه الأرباح المحولة ضمن الأرباح التي حققتها الشركة المستقرة في الجزائر ، أي إخضاعها للضريبة².

لكن تجدر الإشارة أن عملية الرقابة وتسوية أسعار التحويل قد تؤدي إلى خلق مشكل جبائي آخر المتمثل في الإزدواج الضريبي الدولي، والذي يتم تصنيفه كازدواج ضريبي اقتصادي. حيث أن الأرباح المحولة ضمن معاملات بين مؤسستين مرتبطتين ستفرض عليها ضرائب في بلد المصدر بالإضافة إلى دمجها في الأرباح الخاضعة للضريبة في الدولة المحولة إليها، هذا يعني خضوع نفس الوعاء الضريبي والموجود في يد شخصين مختلفين (الشركة الأم والشركة الفرع) إلى نفس الضريبة. لمنع حدوث هذا المشكل تم التطرق لإجراء التعديل وفقا لأحكام الفقرة الثانية من المادة 9 (المؤسسات المشتركة) الخاصة بالاتفاقية التي أبرمتها الجزائر مع الدانمارك، والتي تنص على إمكانية تعديل الأرباح الخاضعة للضريبة من طرف دولة المصدر في حال تم إثبات وجود تحويل غير مباشر للأرباح من طرف الدولة المستقطبة وأنه تم إدراجها في الأرباح الخاضعة للضريبة. و يكون هذا التعديل وفق مشاور السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين³.

¹ المادة 194، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2026، المديرية العامة للضرائب.

² المادة 189، مرجع سابق.

³ مرسوم رئاسي 23-168، مرجع سابق، ص: 9.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل يتضح أن الجزائر تمتلك شبكة من الاتفاقيات الجبائية مع مختلف الدول ، بنوعيتها الثنائية الهادفة للحد من ظاهرة الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي الدولي ، بالإضافة إلى الاتفاقية متعددة الأطراف للمساعدة الادارية المتبادلة في المجال الجبائي و التي تسعر لضمان الشفافية و تعزيز عملية تبادل المعلومات ومختلف أشكال المساعدة الأخرى ، وكذا الاتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء لضريبي وتحويل الأرباح BEPS التي تعتبر أداة للتعديل على الاتفاقيات الثنائية بشكل مرن، كما نجد أن المشرع الجزائري أولى أهمية لأسعار التحويل باعتبارها أحد الآليات المستخدمة للتهرب الضريبي الدولي . كل هذه الجهود تمكن الجزائر من تقوية ترسانتها القانونية لمكافحة المشاكل الضريبية من جهة ومن جهة أخرى تسمح لها بجذب استثمارات أجنبية أكثر.

الخاتمة

خاتمة

نظرا لتوسع نشاطات الشركات متعددة الجنسيات ظهرت العديد من المشاكل الجبائية والتي من بين أهمها الإزدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي باستخدام آلية أسعار التحويل، ما أدى إلى تآكل الأوعية الضريبية وتحويل الأرباح بطرق غير مباشرة وبالتالي فقدان الدول لموارد جبائية هامة. الأمر الذي حتم عليها إبرام اتفاقيات جبائية دولية ثنائية ومتعددة الأطراف من أجل تنظيم العلاقات الجبائية الدولية من خلال وضع طرق لنفاذ الإزدواج الضريبي وضبط الإختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، بالإضافة إلى المساعدة في التحصيل وتبادل المعلومات، وكذا تنظيم سياسات أسعار التحويل وفق مبدأ السعر المحايد.

نتائج اختبار الفرضيات:

- إثبات صحة الفرضية القائلة بأن الرقابة على أسعار التحويل في ظل الاتفاقيات الجبائية من أنجع الوسائل للحد من التهرب الضريبي الدولي، وذلك لأن سياسة أسعار التحويل يمكن ضبطها من خلال الرقابة عليها باستعمال مبدأ السعر المحايد، وفي المقابل نجد أن صعوبة تحديد الوجود المادي للشركات في ظل تنامي الاقتصاد الرقمي جعل من نفي وجود منشأة ثابتة أهم آلية مستخدمة للتهرب الضريبي وذلك لأن الخضوع للضريبة مرتبط بالوجود المادي.
- إثبات صحة الفرضية القائلة بأن الإتفاقيات الجبائية الدولية وسيلة فعالة للحد من التهرب الضريبي الدولي، وذلك لما تحتويه من بنود تتضمن تبادل المعلومات والمساعدة على التحصيل الضريبي.
- إثبات صحة الفرضية القائلة بأن لدى الجزائر شبكة واسعة من الاتفاقيات الجبائية الثنائية من جهة ومن جهة أخرى، الاندماج في تلك المتعددة الأطراف، نظرا لإبرامها ل 37 اتفاقية جبائية ثنائية وانضمامها للاتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح بالإضافة إلى الاتفاقية متعددة الأطراف للمساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي كون شبكة واسعة للمنظومة الجبائية الجزائرية الدولية، خاصة باعتبارها دولة نامية.

نتائج واستنتاجات:

- أدى توسع نشاط الشركات متعددة الجنسيات وتنامي الاقتصاد الرقمي في المبادلات التجارية العالمية إلى ظهور مشكل التهرب الضريبي الدولي.
- تعتبر المنشأة الثابتة أهم آلية للتهرب الضريبي الدولي وذلك لصعوبة تحديد الوجود المادي لها بإخفاء المقر الرئيسي أو نقله إلى ملاذ ضريبي أو تقسيمه إلى وحدات صغيرة ، بالتالي عدم وجود وعاء خاضع للضريبة أو تخفيضه.

- تستخدم الشركات متعددة الجنسيات أسعار التحويل لتخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة وتحويل الأرباح بين الشركات وفروعها بطريقة غير مباشرة.
 - قد ينتج عن الرقابة على أسعار التحويل مشكل جبائي آخر وهو الازدواج الضريبي الدولي من النوع الاقتصادي.
 - يتم ضبط أسعار التحويل الدولية وفقا لمبدأ السعر المحايد.
 - يعتبر الاقتصاد الرقمي تحديا للإدارات الجبائية نظرا لعدم قدرتها على التكيف بصورة آنية مع التطورات الحاصلة في هذا المجال.
 - يعتبر كل من الإزدواج الضريبي الدولي والمنافسة الضريبية وتنامي الاقتصاد الرقمي مشاكل جبائية دولية، ساهمت سلبا في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.
 - تساهم الإتفاقيات الجبائية الدولية بشكل محوري في تقادي الإزدواج الضريبي والحد من التهرب الضريبي، من خلال المساعدة في التحصيل الضريبي، توزيع الاختصاصي الضريبي وكذا تبادل المعلومات.
 - اعتمدت الجزائر في إبرامها للاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي كمرجع لها.
 - جاءت الإتفاقية متعددة الأطراف للمساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي لتنظيم عملية تبادل المعلومات من أجل تعزيز فعالية الإتفاقيات الجبائية الثنائية.
 - تعتبر الإتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح أداة فعالة لتعديل الإتفاقيات الجبائية الثنائية بشكل متزامن وفعال.
- التوصيات:

- تطوير آليات تبادل المعلومات الجبائية من خلال التبادل التلقائي للمعلومات الجبائية.
- الاستفادة من توصيات مشروع BEPS لمواجهة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح.
- رقمنة الإدارة الجبائية وتطوير قواعد البيانات لتسهيل تتبع العمليات العابرة للحدود.
- تكثيف الرقابة الجبائية على المعاملات بين الشركات المرتبطة للكشف عن التلاعب بأسعار التحويل.

آفاق الدراسة:

خلال تناولنا لهذا الموضوع حول الاتفاقيات الجبائية الدولية ومدى مساهمتها في الحد من التهرب الضريبي الدولي تبين لنا أن هناك ظواهر جبائية دولية كذلك جديدة بالبحث في المستقبل كموضوع

اتفاقية المساعدة الإدارية في المجال الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي الدولي، الملاذات الضريبية و دورها في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب والمؤلفات

1. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2003.

❖ دلائل

1. الهيئة الاتحادية للضرائب (الإمارات)، التسعير التحويلي: دليل ضريبة الشركات، الإمارات، 2023

❖ المجلات والمقالات العلمية

1. أحمد عبد العزيز، جاسم زكريا الطحان، فراس عبد الجليل، "الشركات المتعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السفارة السورية في العراق، العدد 85، 2010.
2. بن عيشي بشير، بن عيشي عمار، "دور آليات الحوكمة الجبائية في تحقيق التنمية المستدامة من وجهتي نظر العاملين بمديرية الضرائب لولاية بسكرة والمدققين الخارجيين"، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة بسكرة، الجزائر، المجلد 10، العدد 1، 2022.
3. جازية بوخودوني، ياسين قاسي، "أثر التنافسية الجبائية المشروعة في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر: دراسة حالة الجزائر"، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، الجزائر، المجلد 11، العدد 2، 2022.
4. دحمان بن عبد الفتاح، عبد القادر بوعزة، "التنافسية الجبائية وآثارها على نماذج من اقتصاديات الدول المغاربية"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة أدرار، الجزائر، 2011.
5. ريمة ضافري، محمد سعد الدين بلخيري، "الجنات الجبائية ودورها في التهرب الضريبي الدولي - حالة الإيرلندية المزدوجة والسندويتش الهولندي لشركة غوغل"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي / جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2020.
6. سامي محمود مراد، "دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كليات بريدة الأهلية، الأردن، المجلد 3، العدد 1، 2018.
7. سارة فهامة بن عبد القادر، ليلي بلحسن منزلة، "التدابير المستحدثة لمواجهة التلاعب بأسعار التحويل في التشريع الضريبي الجزائري"، مجلة القانون، المجتمع والسلطة، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد، الجزائر، المجلد 12، العدد 2، 2023.

8. سعد الدين علي دربال، "التهرب الضريبي الدولي: طرقه، وآثاره وسبل مكافحته في إطار التعاون الدولي والتشريعات الوطنية"، مجلة جامعة الزاوية للعلوم القانونية والشرعية، الزاوية، ليبيا، المجلد 14، العدد 1، 2025.
9. سهيلة عيس، "أسعار التحويل من منظور القانون الجبائي الجزائري والاتفاقيات الجبائية الدولية"، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، جامعة محمد بن أحمد وهران 2، الجزائر، المجلد 7، العدد 1، 2021.
10. ظالم صالح، "التحديات الجبائية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي والجهود المبذولة لمعالجتها مع الإشارة إلى حالة الدول العربية"، مجلة دراسات جبائية، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، المجلد 11، العدد 1، 2022.
11. عبد القادر مهداوي، "الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة دفاتر السياسة القانونية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 3، 2015.
12. عمر قمان (قمار)، سعيد بن شهرة، "أسعار التحويل إشكالية الجباية الدولية: الجزائر نموذجاً"، مجلة دراسات جبائية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، المجلد 9، العدد 2، 2020.
13. فاتح أحمية، "أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته"، مجلة دراسات جبائية، جامعة جيجل، الجزائر، المجلد 9، العدد 2، 2020.
14. قويدر نبقي، "التنافسية الجبائية الدولية وإمكانية تجنبها"، مجلة الدراسات، جامعة الأغواط، الجزائر، المجلد 16، العدد 1، 2019.
15. محمد طارق ملال، "آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها"، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2013.
16. محمد عبد الوهاب طاحون، "تكيف النظام الضريبي الدولي مع الاقتصاد الرقمي"، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة مدينة السادات، مصر، المجلد 1، العدد 3، 2024.
17. محمد السيد محمد عطية بيبيرس، "الجنات الضريبية الدولية بين جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة البحوث الفقهية والقانونية، جامعة الأزهر، مصر، العدد 43، 2023.

18. وداد بوقلع، مصباح حراق، "الجنات الجبائية وخسائر النظام الضريبي العالمي - مع الإشارة إلى حالة الجزائر"، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف بميلة، المجلد 4، العدد 1، 2021.
19. مهى حاجي شاهين، "آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي"، الجامعة الأهلية (قانون عام)، العراق، المجلد 5، العدد 13، 2018.
20. مولود قنوش، "دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، الجزائر، المجلد 28، العدد 1.
21. ياسمينه لعجال، طارق الضب، "إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 15، 2016.
22. نور حمزة حسين، "الازدواج الضريبي الدولي وسبل معالجته"، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، العراق، العدد 1، 2020.

❖ الأطروحات والرسائل الجامعية

1. أمينة كساب، أثر المنافسة الجبائية على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر لدى دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015.
2. البشير بركات، الازدواج الجبائي الدولي والاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع بعض الدول في هذا الميدان، مذكرة ماجستير في القانون الدولي والعلاقات الدولية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2015.
3. بتاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2012.
4. سماعيل عيسى، القانون الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير في النقود والمالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2004.
5. عبد الرؤوف أولاد سالم، التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة دكتوراه في القانون الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2024.

6. نعيم عاشوري، أثر الاتفاقيات الجبائية على الاستثمار الأجنبي المباشر في البلدان النامية: حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2018.

7. نشيدة معزوز، تحديات الجباية الدولية في ظل العولمة: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015.

❖ القوانين والمراسيم والاتفاقيات

1. اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات، المادة 2: استعمال المصطلحات.
2. القرار الوزاري المؤرخ في 15 فبراير سنة 2024، المتعلق بتحديد محتوى وشكل وثائق أسعار التحويل، الجريدة الرسمية، العدد 21، المؤرخة في 14 مارس 2024 (الجزائر)
3. قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2026، المديرية العامة للضرائب (الجزائر)
4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2026، المديرية العامة للضرائب (الجزائر)
5. مرسوم رئاسي رقم 23-168، مؤرخ في 24 أبريل 2023، المتعلق بالتصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة مملكة الدانمارك لإلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال ولتفادي التهرب والغش الضريبيين، الموقعة بكوبنهاغن بتاريخ 30 سبتمبر 2021، الجريدة الرسمية، العدد 30، المؤرخة في 3 ماي 2023.
6. مرسوم رئاسي رقم 25-292، مؤرخ في 10 نوفمبر 2025، يتعلق بالتصديق على اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الجبائية، الموقعة بستراسبورغ في 25 جانفي 1988، المعدلة بموجب أحكام بروتوكول التعديل الذي دخل حيز التنفيذ في أول جويلية 2011، الجريدة الرسمية، العدد 80، المؤرخة في 30 نوفمبر 2025.

❖ المواقع الإلكترونية والمصادر الرقمية

1. <https://mfdgi.gov.dz/>
2. <https://ar.guide-humanitarian-law.org/>

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية (المراجع الأجنبية)

❖ الكتب والمؤلفات (Books)

1. Albert Folorunsho and others, HANDBOOK ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION, Published by: The Chartered Institute of Taxation, Nigeria, 2019.
2. Martin Collet, La fiscalité de l'économie numérique: enjeu global, réponses locales ?, Éditions Groupe d'études géopolitiques, 2022.

❖ المجلات والمقالات العلمية (Journals & Articles)

1. Fela Ayachi, Chérif Alhlou, "Les prix de transfert, une lecture du contexte Algérien", Université d'Oran 2, Algérie, N° 1, 2023.
2. Saioud Arif, Saioud Kauther, "Les conventions fiscales internationales comme moyen de résolution des problèmes de la fiscalité internationale", Review of economic papers, Vol 03, N° 02, Ecole supérieure de commerce-koléa / Université de Jijel, 2019.

❖ الأطروحات والرسائل الجامعية الأجنبية (Theses)

1. El Hadji Dialigue Ba, Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation: la réglementation des prix de transfert au Sénégal, Thèse de doctorat en droit, École doctorale, Université Paris-Est, France, 2011.
2. El Arabi Afaf, La fiscalité de l'économie numérique, Thèse de doctorat en droit public économique, Faculté de Droit et des Sciences Politiques, Université d'Oran 2 - Mohamed Ben Ahmed, Algérie, 2025.
3. Tovony Randriamanalina, Les prix de transfert et le principe de pleine concurrence dans les pays en développement, Thèse de doctorat en droit, École doctorale de Dauphine, L'université Paris PSL, France, 2019.

❖ القوانين والمراسيم والتقارير الأجنبية (Laws, Decrees & Reports)

1. Direction Générale des Finances Publiques (France), Les prix de transfert, guide à l'usage des PME, 2025.
2. OCDE, Comité des affaires fiscales, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Publication de l'OCDE, Paris, 2017 (et version abrégée 2003).

❖ المواقع الإلكترونية والمصادر الرقمية (Websites)

1. Brian J. Arnold / United Nations, An Introduction to Tax Treaties: [English version](#) / [French version](#)
2. BSI Économiques, [Economie numérique: définition et impacts](#)
3. Cambio Avocat, [Portail conseil juridique sur les prix de transfert](#)
4. CCFD-Terre Solidaire, [Mot-clé: Paradis Fiscaux](#)
5. Google Shared Documents, [suspicious link removed]
6. ICTD (International Centre for Tax and Development), [International Tax Literature Review](#)
7. OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Économiques):
 - [L'évasion et la fraude fiscales internationales](#)
 - [Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale](#)
 - [Development Co-operation Report 2017](#)
8. Platform Academia.edu, [The problem of double taxation](#)
9. Tax Justice Network, [Corporate Tax Haven Index](#)

الملاحق

الملحق رقم 01 : الإجراءات الخمسة عشر لمشروع BEPS

رقم	اسم الإجراء	محتوى الإجراء
إجراء 1	التحديات الضريبية الناجمة عن رقمنة الاقتصاد	معالجة مجموعة واسعة من التحديات الضريبية الناجمة عن رقمنة الاقتصاد بهدف التوصل إلى حل قائم على التوافق .
إجراء 2	تحديد آثار عدم التوافق الهجينة	منع استخدام ترتيبات عدم التوافق الهجينة في إطار BEPS مع التقليل قدر الإمكان من تأثير ذلك على التجارة والاستثمار عبر الحدود
إجراء 3	الشركات الأجنبية الخاضعة للرقابة	الحد من دوافع المكلفين بالضريبة لتحويل الإيرادات من دولة مصدر الدخل إلى شركات تابعة أجنبية ، تقع في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة .
إجراء 4	الحد من خصم الفوائد	وضع قواعد تربط خصم صافي الفوائد الخاصة بالشركة ، بمستوى نشاطه الاقتصادي داخل الدولة المنضمة .
إجراء 5	الممارسات الضريبية الضارة	مكافحة الممارسات الضريبية الضارة مع التركيز على تعزيز الشفافية
إجراء 6	منع إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية	وضع أحكام نموذجية للاتفاقيات الضريبية وتوصيات تهدف إلى منع إساءة استخدامها .
إجراء 7	وضعية المنشأة الدائمة	منع التهرب المصطنع من صفة المنشأة الثابتة في الاتفاقيات الضريبية ، من خلال هياكل الوكلاء بالعمولة وغيرها من الترتيبات المشابهة .
إجراء 8 9 ، 10	أسعار التحويل	إرشادات لتطبيق مبدأ السعر المحايد .
أجراء 11	تحليل بيانات BEPS	جمع وتحليل البيانات المتعلقة بالآثار الاقتصادية والضريبية لسلوكيات التهرب الضريبي، وكذلك دراسة تأثير التدابير المقترحة في إطار BEPS مشروع.

إجراء 12	قواعد الإفصاح الإلزامي	إلزام المكلفين بالضريبة ومستشاريهم بالإفصاح للسلطات الضريبية عن ترتيبات التخطيط الضريبي العدواني.
إجراء13	التقارير حسب كل دولة	تعزيز الشفافية الضريبية من خلال إعداد تقارير مالية لكل دولة على حدة.
إجراء 14	الإجراء المتفق عليه (التسوية الودية)	جعل تسوية النزاعات بين الدول أكثر سرعة و فعالية و كفاءة.
إجراء 15	الأداة متعددة الأطراف	تنفيذ توصيات BEPS المتعلقة بالاتفاقيات الجبائية من أجل معالجة أوجه القصور في الاتفاقيات الجبائية القائمة.

الملحق رقم 02: ملخص اتفاقية Beps

المحتوى	الشرح
التسمية	الاتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي و تحويل الأرباح
الهدف	منع التهرب الضريبي الدولي للشركات متعددة الجنسيات وضمان عدالة النظام الضريبي الدولي، ومنع تآكل الوعاء الضريبي و تحويل الأرباح.
إطلاق المشروع	12 فيفري 2013 بخطة تتكون من 15 إجراء
الدخول حيز التنفيذ	1 جويلية 2018
بدء سريان المفعول	1جانفي 2019
Groupe ad hoc	المسؤولة على عملية التفاوض و صياغة نص الاتفاقية متعددة الأطراف
CFA	هي لجنة تابعة لمنظمة التنمية و التعاون الاقتصادية وتعرف بلجنة الشؤون المالية ، يتمثل دورها في التنسيق و الإشراف الفني للمشروع
G20	مجموعة العشرين و المكونة من أكبر اقتصاديات في العالم ، يتمثل دورها في الدعم السياسي والضغط لتنسيق الاصلاحات.
عدد الدول المشاركة	148 دولة

الاتفاقيات المشمولة	هي الاتفاقيات الثنائية التي شملتها الاتفاقية متعددة الأطراف و يبلغ عددها 2900 اتفاقية (حوالي 1850 مطابقة فعليا).
أهم التدابير	و تعتبر جزء من ال15 إجراء ، تتمثل في : مكافحة الترتيبات الهجينة ، إساءة استخدام الاتفاقيات ، تحديد مفهوم المنشأة الدائمة ، تحسين تسوية النزاعات .
الحد من الإزدواج الضريبي	من خلال ضمان عدم فرض نفس الضريبة على الدخل.
تبادل المعلومات	بهدف تعزيز الشفافية ومكافحة التهرب الضريبي.
المساعدة في التحصيل	التعاون بين الدول لتحصيل الضرائب المستحقة.
تسوية النزاعات	آلية الاتفاق المتبادل و إمكانية التحكيم
الخصائص المميزة للاتفاقية	تمكين الدول المنضمة من التعديل على الاتفاقيات الثنائية بكل مرونة و شفافية.
اللغات	النصوص الرسمية المعمول بها توجد بلغتين فقط الإنجليزية و الفرنسية.
الأثر المالي	تطبيق مشروع يؤدي إلى تقليل خسائر تقدر بين 100 حتى 240 مليار دولار سنويا.

الملحق رقم 3: اتفاقية الدنمارك

الملحق رقم 4: الاتفاقية متعددة الأطراف للمساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي

الملحق 5: الجريدة الرسمية المتعلقة بالمعلومات الواجب تقديمها للمصالح الجبائية أثناء عملية الرقابة

اتفاقيات واتفاقات دولية

**اتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية وحكومة مملكة الدانمارك
لإلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب
على الدخل وعلى رأس المال ولتفادي التهرب
والغش الضريبيين.**

إن حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وحكومة مملكة الدانمارك، ورغبةً منهما في تطوير علاقاتهما
الاقتصادية وتعزيز التعاون فيما بينهما بخصوص المسائل
الضريبية،

رغبةً منهما في إبرام اتفاقية لإلغاء الازدواج الضريبي
فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى رأس المال دون خلق
فرص لعدم فرض الضريبة أو فرض ضريبة مخفضة عبر
التهرب من الضريبة أو تجنبها (بما في ذلك من خلال ترتيبات
الانتفاع غير المستحق الواردة في هذه الاتفاقية بغرض
الحصول على إعفاءات غير مباشرة للمقيمين في دول أخرى).

قد اتفقتا على ما يأتي :

المادة الأولى

الأشخاص الذين تشملهم الاتفاقية

تطبق هذه الاتفاقية على الأشخاص المقيمين في إحدى
الدولتين المتعاقدين أو في كليتهما.

المادة 2

الضرائب التي تشملها الاتفاقية

1. تطبق هذه الاتفاقية على الضرائب المفروضة على
الدخل وعلى رأس المال لمصلحة دولة متعاقدة أو أقسامها
السياسية أو سلطاتها المحلية بصرف النظر عن طريقة
فرضها.

2. تعد من الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، جميع
الضرائب المفروضة على إجمالي الدخل أو إجمالي رأس المال
أو على عناصر الدخل أو رأس المال، بما فيها الضرائب على
الأرباح الناتجة من نقل ملكية الممتلكات المنقولة أو غير
المنقولة والضرائب على إجمالي مبالغ الأجور أو الرواتب
التي تدفعها الشركات، وكذا الضرائب المفروضة على فائض
قيمة رأس المال.

مرسوم رئاسي رقم 23-168 مؤرخ في 4 شوال عام 1444
الموافق 24 أبريل سنة 2023، يتضمن التصديق
على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية وحكومة مملكة الدانمارك
لإلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب
على الدخل وعلى رأس المال ولتفادي التهرب
والغش الضريبيين، الموقعة بكونهاغن بتاريخ
30 سبتمبر سنة 2021.

إن رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير الشؤون الخارجية والجالية
الوطنية بالخارج،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادة 91 (7 و 12) منه،

- وبعد الاطلاع على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية
الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة مملكة الدانمارك
لإلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل
وعلى رأس المال ولتفادي التهرب والغش الضريبيين،
الموقعة بكونهاغن بتاريخ 30 سبتمبر سنة 2021،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : يصدّق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية
الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة مملكة الدانمارك
لإلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل
وعلى رأس المال ولتفادي التهرب والغش الضريبيين،
الموقعة بكونهاغن بتاريخ 30 سبتمبر سنة 2021، وتنشر
في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية
الشعبية.

المادة 2 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية
للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرّر بالجزائر في 4 شوال عام 1444 الموافق 24 أبريل
سنة 2023.

عبد المجيد تبون

الموارد الطبيعية لقعر البحار وباطن أرضها ومياها السطحية وبخصوص نشاطات أخرى للتنقيب والاستغلال الاقتصادي للمنطقة، لا يشمل مصطلح جزر فارو وجرينلند،

(د) يشمل مصطلح "شخص" أي شخص طبيعي، شركة أو أي كيان آخر من الأشخاص،

(هـ) يعني مصطلح "مواطن" : بالنسبة للدولة المتعاقدة :

(أ) أي شخص طبيعي حائز جنسية تلك الدولة المتعاقدة،

(ب) أي شخص معنوي، شركة أشخاص وجمعية تستمد وضعيتها القانونية من القوانين المعمول بها في دولة متعاقدة.

(و) يعني مصطلح "شركة" أي شخص ذي صفة اعتبارية أو أي كيان يعامل على أنه شخص ذو صفة معنوية لأغراض فرض الضريبة.

(ز) تعني عبارتاً "مؤسسة الدولة المتعاقدة" و"مؤسسة الدولة المتعاقدة الأخرى"، على التوالي، مؤسسة مستغلة من طرف مقيم بدولة متعاقدة ومؤسسة مستغلة من طرف مقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى،

(ح) تعني عبارة "نقل دولي" أي نقل بسفينة أو طائرة تستغلها مؤسسة يكون مركز إدارتها الفعلي في دولة متعاقدة، ما عدا الحالات التي يتم فيها تشغيل السفينة أو الطائرة فقط بين أماكن تقع داخل الدولة المتعاقدة الأخرى،

(ط) يعني مصطلح "السلطة المختصة" :

(أ) بالنسبة للجزائر، الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض،

(ب) بالنسبة للدانمارك، وزير الضرائب أو ممثله المفوض.

(ي) ينطبق مصطلح "مؤسسة" على ممارسة أي نوع من الأعمال،

(ك) يشمل مصطلح "أعمال" أداء خدمات مهنية وغيرها من الأنشطة ذات الطابع المستقل.

2. عند تطبيق هذه الاتفاقية في أي وقت من طرف دولة متعاقدة، فإن أي عبارة أو مصطلح لم يرد له تعريف فيها، وما لم يقتض السياق خلاف ذلك، أو توافق السلطة المختصة على معنى مختلف طبقاً لأحكام المادة 24، يرجح أي معنى طبقاً للقوانين الضريبية المطبقة لتلك الدولة على أي معنى معطى للعبارة أو للمصطلح وفقاً للقوانين الأخرى لتلك الدولة.

3. الضرائب الحالية التي تطبق عليها هذه الاتفاقية على وجه الخصوص، هي :

(أ) بالنسبة للجزائر :

(أ) الضريبة على الدخل الإجمالي،

(ب) الضريبة على أرباح الشركات،

(ج) الرسم على النشاط المهني،

(د) الضريبة على الأملاك،

(هـ) الإتاوات والضرائب المفروضة على محاصيل نشاطات التنقيب والبحث والاستغلال ونقل المحروقات بالأنابيب.

(يشار إليها فيما يأتي بـ "الضريبة الجزائرية").

(ب) بالنسبة للدانمارك :

(أ) الضريبة على الدخل لفائدة الدولة،

(ب) الضريبة على الدخل لفائدة البلديات.

(يشار إليها فيما يأتي بـ "الضريبة الدانماركية").

4. تطبق هذه الاتفاقية أيضاً على أي ضريبة مماثلة أو مشابهة في جوهرها تفرض بعد تاريخ توقيع هذه الاتفاقية، إضافة إلى الضرائب الحالية أو بدلاً منها. على كل سلطة مختصة في الدولتين المتعاقدين أن تخطر السلطة الأخرى بالتغييرات الجوهرية التي أدخلت على أنظمتها الضريبية.

المادة 3

تعريفات عامة

1. لأغراض هذه الاتفاقية، ما لم يقتض السياق خلاف ذلك :

(أ) تعني عبارتاً "دولة متعاقدة" و"الدولة المتعاقدة الأخرى" الجزائر أو الدانمارك، وفق ما يقتضيه السياق،

(ب) يعني مصطلح "الجزائر"، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وبالمعنى الجغرافي يعني إقليم الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بما في ذلك البحر الإقليمي وما وراءه، وكذا المناطق التي تمارس عليها الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، طبقاً للقانون الدولي وتشريعاتها الوطنية، سلطة قوانينها أو حقوقها السيادية في ميدان التنقيب واستغلال الموارد الطبيعية لقعر البحار وباطن أرضها ومياها السطحية،

(ج) يعني مصطلح "الدانمارك" مملكة الدانمارك، بما في ذلك أي منطقة تقع خارج البحر الإقليمي للدانمارك، قد تمارس فيها طبقاً للقانون الدولي وتشريعاتها الوطنية، ولايتها القانونية وحقوقها السيادية في ميدان التنقيب واستغلال

المادة 4

المقيم

1. لأغراض هذه الاتفاقية، يعني مصطلح "مقيم دولة متعاقدة" أي شخص يخضع للضريبة وفقاً لقوانين تلك الدولة، بسبب سكنه أو إقامته أو محل إدارته أو مكان تأسيسه أو أي معيار آخر ذي طبيعة مماثلة، كما تشمل تلك الدولة أو أي من أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية منبثقة عنها وصندوق تقاعد معترف به ومسير وفقاً للأحكام التنظيمية لدولة متعاقدة، سواء كان دخل صندوق التقاعد هذا، أو لم يكن معفى من الضريبة في تلك الدولة بشكل عام. غير أن هذا المصطلح لا يشمل أي شخص خاضع للضريبة في تلك الدولة فقط فيما يتعلق بالدخل المكتسب من مصادر في تلك الدولة أو رأس المال المتواجد بها.

2. عندما يعدّ الفرد وفقاً لأحكام الفقرة (1) من هذه المادة، مقيماً في كلتا الدولتين المتعاقدتين، فإن وضعه يحدد، عندئذ، كالاتي :

(أ) يعدّ مقيماً فقط في الدولة التي يتوافر له سكن دائم فيها، فإن توافر له سكن دائم في كلتا الدولتين، فيعد مقيماً فقط في الدولة التي تكون فيها علاقاته الشخصية والاقتصادية أوثق (مركز المصالح الحيوية)،

(ب) إذا لم يكن ممكناً تحديد الدولة التي فيها مركز مصالحه الحيوية أو لم يتوافر له سكن دائم في أي من الدولتين، فيعدّ مقيماً فقط في الدولة التي فيها سكنه المعتاد،

(ج) إذا كان له سكن معتاد في كلتا الدولتين المتعاقدتين أو لم يكن له سكن معتاد في أي منهما، يعد مقيماً فقط في الدولة التي يكون مواطناً فيها،

(د) إذا كان مواطناً في كلتا الدولتين المتعاقدتين أو لم يكن مواطناً في أي منهما، تقوم السلطانان المختصتان في الدولتين المتعاقدتين بتسوية المسألة باتفاق مشترك.

3. عندما يكون شخص ما - غير الفرد - وفقاً لأحكام الفقرة (1) من هذه المادة، مقيماً في كلتا الدولتين المتعاقدتين، فإن السلطتين المختصتين لكلتا الدولتين المتعاقدتين تسعيان جاهدتين للتوصل إلى اتفاق مشترك يحدد الدولة المتعاقدة التي يعتبر هذا الشخص مقيماً فيها لأغراض هذه الاتفاقية، مع مراعاة مكان إدارته الفعلي و المكان الذي تأسس فيه أو تأسس بخلاف ذلك وأي عوامل أخرى ذات صلة. إذا لم يتم التوصل إلى اتفاق، فإن هذا الشخص لا يحق له الاستفادة من أي إعفاء منصوص عليه بموجب هذه الاتفاقية، إلا في حدود ما قد يتفق عليه بين السلطتين المختصتين للدولتين المتعاقدتين.

المادة 5

المنشأة الدائمة

1. لأغراض هذه الاتفاقية، تعني عبارة "المنشأة الدائمة" المقر الثابت للعمل الذي يتم من خلاله مزاوله نشاط مؤسسة كلياً أو جزئياً.

2. تشمل عبارة "منشأة دائمة" على وجه الخصوص :

(أ) مركز الإدارة،

(ب) فرع،

(ج) مكتب،

(د) مصنع،

(هـ) ورشة، و

(و) منجم أو بئر نفط أو غاز أو محجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية.

3. يعد موقع بناء أو إنشاء أو مشروع تركيب، منشأة دائمة فقط إذا استمر لمدة تزيد على ستة (6) أشهر.

4. بغض النظر عن أحكام الفقرة (1) السابقة من هذه المادة، يشمل أيضاً مصطلح "المنشأة الدائمة" :

(أ) أداء خدمات، بما فيها الخدمات الاستشارية، من طرف مؤسسة بواسطة أجراء أو عاملين آخرين توظفهم المؤسسة لهذا الغرض، لكن فقط إذا استمرت الأنشطة من هذا النوع (للمشروع نفسه أو لمشروع مرتبط به) في الدولة المتعاقدة لمدة أو مدد تزيد في مجموعها عن 183 يوماً خلال أي مدة 12 شهراً تبدأ أو تنتهي في السنة الضريبية المعنية،

(ب) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، أداء خدمات في دولة متعاقدة من طرف هذا الشخص في تلك الدولة لمدة أو لمدد تزيد في مجموعها على 183 يوماً خلال أي مدة 12 شهراً تبدأ أو تنتهي في السنة الضريبية المعنية.

5. بغض النظر عن الأحكام السابقة في هذه المادة، لا يشمل مصطلح "المنشأة الدائمة" :

(أ) استخدام المرافق فقط لغرض تخزين أو عرض أو تسليم السلع أو البضائع التي تملكها المؤسسة،

(ب) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي تملكها المؤسسة فقط لغرض التخزين أو العرض أو التسليم،

(ج) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي تملكها المؤسسة فقط لغرض التحويل من قبل مؤسسة أخرى،

(د) الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض شراء سلع أو بضائع أو جمع معلومات للمؤسسة،

في المدفوعات المتغيرة أو الثابتة مقابل الاستغلال أو الحق في استغلال الترسبات المعدنية والمصادر والموارد الطبيعية الأخرى. لا تعد السفن والطائرات من الممتلكات غير المنقولة.

3. تطبق أحكام الفقرة (1) على الدخل الناتج عن استخدام الممتلكات غير المنقولة بصورة مباشرة أو تأجيرها، أو استغلالها بأي شكل آخر.

4. تطبق أيضاً أحكام الفقرتين (1) و(3) على الدخل من الممتلكات غير المنقولة لمؤسسة.

المادة 7

أرباح الأعمال

1. تخضع الأرباح العائدة لمؤسسة دولة متعاقدة للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم تمارس المؤسسة نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة فيها. فإن مارست المؤسسة نشاطاً كما ذكر آنفاً، فإنه يجوز فرض الضريبة على أرباح المؤسسة في الدولة المتعاقدة الأخرى، ولكن بالقدر الذي يمكن أن ينسب إلى تلك المنشأة الدائمة.

2. لأغراض أحكام الفقرة (3)، عندما تبشر مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة تقع فيها، تحدد كل دولة متعاقدة أرباح تلك المنشأة الدائمة على أساس الأرباح التي يتوقع تحقيقها لو كانت مؤسسة منفصلة ومغايرة تبشر الأنشطة نفسها أو أنشطة مشابهة في الظروف نفسها أو في ظروف مشابهة، وتتعامل بصفة مستقلة تماماً مع المؤسسة التي تمثل منشأة دائمة لها.

3. عند تحديد أرباح منشأة دائمة، يسمح بخصم النفقات المتكبدة لأغراض أعمال المنشأة الدائمة بما في ذلك المصاريف التنفيذية والإدارية العامة، سواء تم تكبدها في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو في أي مكان آخر.

4. في حدود ما هو معمول به عادة في دولة متعاقدة لتحديد الأرباح المنسوبة لمنشأة دائمة على أساس توزيع إجمالي أرباح المؤسسة على مختلف أطرافها، لا تتضمن الفقرة 2 ما يمنع تلك الدولة المتعاقدة من تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة وفق ذلك التوزيع كما هو معمول به عادة. غير أن طريقة التوزيع المعتمدة تكون على نحو يضمن أن النتيجة تكون مطابقة للمبادئ والأحكام الواردة في هذه المادة.

5. لا تنسب أي أرباح للمنشأة الدائمة استناداً فقط إلى قيام هذه المنشأة الدائمة بشراء سلع أو بضائع للمؤسسة.

6. لأغراض الفقرات السابقة، تحدد الأرباح المنسوبة إلى المنشأة الدائمة بنفس الطريقة، عما بعد عام، ما لم يكن هناك سبب وجيه للتصرف بخلاف ذلك.

هـ) الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض القيام بأي نشاط آخر يكتسي طابعاً تحضيرياً أو ثانوياً للمؤسسة،

و) الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض القيام بأي مزيج من الأنشطة المذكورة في الفقرات الفرعية (أ) إلى (هـ)، شريطة أن يكتسي النشاط الإجمالي للمقر الثابت للعمل الناتج عن هذا المزيج طابعاً تحضيرياً أو ثانوياً.

6. بغض النظر عن أحكام الفقرتين (1) و(2)، إذا كان شخص (بخلاف الوكيل الذي يتمتع بوضع مستقل والذي تنطبق عليه أحكام الفقرة (7)) يعمل لحساب مؤسسة ويتمتع في دولة متعاقدة بالسلطات التي يمارسها عادة والتي تسمح له بإبرام عقود لمصلحة المؤسسة، فإن تلك المؤسسة تعد حائزة على منشأة دائمة في تلك الدولة بالنسبة لكل النشاطات التي يقوم بها ذلك الشخص لحساب تلك المؤسسة، ما لم تكن نشاطات هذا الأخير محصورة في تلك المذكورة في الفقرة 5، بحيث إذا ما تمت ممارستها عبر مقر ثابت للعمل، لا يجعل من هذا المقر الثابت للعمل منشأة دائمة بمقتضى أحكام تلك الفقرة.

7. لا تعتبر مؤسسة أن لديها منشأة دائمة في دولة متعاقدة لمجرد أنها تزاوّل نشاطاً في تلك الدولة من خلال وسيط أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي وضع مستقل، شريطة أن يعمل مثل هؤلاء الأشخاص بالأسلوب المعتاد لعملهم.

8. إن كون شركة مقيمة في دولة متعاقدة لها سلطة الرقابة على شركة أو تقع تحت رقابة شركة أخرى مقيمة بالدولة المتعاقدة الأخرى، أو تمارس عملاً في تلك الدولة الأخرى (سواء من خلال منشأة دائمة أو خلاف ذلك) فإن ذلك الواقع في حد ذاته لا يجعل أياً من الشركتين منشأة دائمة للشركة الأخرى.

المادة 6

دخل الممتلكات غير المنقولة

1. إن الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة من ممتلكات غير منقولة (بما في ذلك الدخل المحصل من الزراعة أو استغلال الغابات) كائناً في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

2. يكون لعبارة "الممتلكات غير المنقولة" المعنى المنصوص عليه في قانون الدولة المتعاقدة التي توجد بها الممتلكات المعنية. وعلى أي حال، فإن العبارة تشمل الملكية الملحقة بالممتلكات غير المنقولة والثروة الحيوانية والمعدات المستخدمة في الزراعة واستغلال الغابات والحقوق التي تطبق بشأنها أحكام القانون العام المتعلقة بملكية الأراضي، وحق الانتفاع بالممتلكات غير المنقولة والحقوق

2. عندما تدرج دولة متعاقدة ضمن أرباح مؤسسة تابعة لها - وتخضعها للضريبة وفقاً لذلك - أرباح مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى تم إخضاعها للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى، وكانت هذه الأرباح المدرجة تعتبر أرباحاً كان من المفروض أن تحقق من طرف المؤسسة التابعة للدولة المذكورة أولاً، لو كانت الشروط المتفق عليها بين المؤسستين ضمن الشروط نفسها التي اتفقت عليها مؤسسات مستقلة، فعلى الدولة الأخرى، عندئذ، إجراء التعديل المناسب على مبلغ الضريبة المفروض على تلك الأرباح في تلك الدولة المتعاقدة، لتحديد مثل هذا التعديل، يتعين مراعاة الأحكام الأخرى لهذه الاتفاقية، وتتشاور السلطتان المختصتان في الدولتين المتعاقدتين فيما بينهما إذا اقتضت الضرورة ذلك.

المادة 10

أرباح الأسهم

1. يجوز أن تخضع أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

2. ومع ذلك، يجوز أيضاً أن تخضع أرباح الأسهم للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تقيم فيها الشركة التي تدفع أرباح الأسهم، وذلك طبقاً لقوانين تلك الدولة، لكن إذا كان المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الضريبة المفروضة لا يجب أن تتجاوز :

(أ) 5% من إجمالي قيمة أرباح الأسهم، إذا كان المستفيد الفعلي شركة (خلاف شركة تضامنية) تملك بصورة مباشرة لا يقل عن 15% من رأسمال الشركة التي تدفع أرباح الأسهم طوال فترة 365 يوماً، مع احتساب يوم دفع أرباح الأسهم (لغرض حساب تلك الفترة، لا يؤخذ بعين الاعتبار تغيير الملكية التي قد تنتج مباشرة عن إعادة تنظيم الشركة، مثل الدمج أو إعادة التنظيم عن طريق التقسيم للشركة التي تحوز الأسهم أو تلك التي تدفع أرباح الأسهم)،

(ب) 15% من إجمالي قيمة أرباح الأسهم في كل الحالات الأخرى.

لا تؤثر هذه الفقرة على خضوع الشركة للضريبة فيما يتعلق بالأرباح التي تدفع منها أرباح الأسهم.

3. بغض النظر عن أحكام الفقرة 2، لن تفرض الدولة المتعاقدة التي تقيم فيها الشركة الدافعة لأرباح الأسهم أي ضريبة على أرباح الأسهم التي دفعتها تلك الشركة إذا كان المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم صندوق تقاعد تمت الإشارة إليه في الفقرة 1 من المادة 4.

7. عندما تشمل الأرباح عناصر للدخل يتم التعامل معها بشكل منفصل بموجب مواد أخرى من هذه الاتفاقية، فإن أحكام تلك المواد لن تتأثر بأحكام هذه المادة.

المادة 8

النقل البحري والجوي

1. تخضع الأرباح المتأتية من تشغيل السفن أو الطائرات في النقل الدولي للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مقر الإدارة الفعلي للمؤسسة.

2. إذا كان مقر الإدارة الفعلي لمؤسسة الشحن يقع على متن سفينة، فإنه يعد واقعاً في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها الميناء الأصلي للسفينة، وإن لم يوجد مثل هذا الميناء في الدولة المتعاقدة، فيعد واقعاً في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها مشغل السفينة.

3. لأغراض هذه المادة، تشمل الأرباح الناتجة عن عمليات تشغيل السفن والطائرات في النقل الدولي :

(أ) أرباح تأجير السفن بدون طاقم أو الطائرات، و

(ب) الأرباح الناتجة عن الاستعمال أو الصيانة أو تأجير الحاويات (تشمل المقطورات والتجهيزات المتعلقة بنقل الحاويات) المستعملة لنقل السلع والبضائع.

4. تطبق أحكام الفقرات 1 و2 و3 أيضاً على الأرباح الناتجة عن المشاركة في اتحاد أو عمل مشترك أو وكالة تشغيل دولية.

المادة 9

المؤسسات المشتركة

1. عندما :

(أ) تشارك مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى، أو في السيطرة عليها أو في رأسمالها، أو

(ب) يشارك نفس الأشخاص بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة مؤسسة في دولة متعاقدة وفي مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى، أو في السيطرة عليها أو في رأسمالها.

وفي كلتا الحالتين، تكون المؤسستان في علاقتهما التجارية أو المالية مرتبطتين بشروط متفق عليها أو مفروضة تختلف عن الشروط التي كان يمكن أن يتفق عليها بين مؤسسات مستقلة، فإن أي أرباح كان يمكن أن تحققها إحدى المؤسستين لولا هذه الشروط ولكنها لم تحققها بسبب وجود هذه الشروط، يمكن إدراجها ضمن أرباح تلك المؤسسة وإخضاعها للضريبة تبعاً لذلك.

(ب) الفائدة مدفوعة لحكومة الدولة المتعاقدة الأخرى، هيئة سياسية أو سلطة محلية مؤهلة لهذا الغرض، أو لفائدة هيئات أو مؤسسات (بما في ذلك الهيئات المالية) التي تحوزها بالكامل تلك الدولة المتعاقدة أو هيئة سياسية أو سلطة محلية، أو البنك المركزي لتلك الدولة، أو

(ج) الفائدة مدفوعة لأي هيئة أو كيان (بما في ذلك الهيئات المالية)، ومرتبطة باتفاق مبرم بين حكومتين الدولتين المتعاقدين.

4. يعني مصطلح "الفائدة" كما هي مستخدمة في هذه المادة، الدخل من مطالبات الدين بكل أنواعها، سواء كانت مضمونة برهن عقاري أم لا، وسواء كانت تمنح الحق في المشاركة في أرباح المدين أم لا، ولا سيما الدخل من السندات المالية الحكومية والسندات وسندات الديون، بما في ذلك العلاوات والجوائز المرتبطة بمثل هذه الأوراق المالية أو السندات أو سندات الديون. ولا تعد الغرامات على الدفوعات المتأخرة فائدة لغرض هذه المادة. لا يشمل المصطلح على أي عنصر يتم التعامل معه على أنه من أرباح الأسهم بموجب أحكام المادة 10.

5. لا تطبق أحكام الفقرات (1) و(2) و(3)، إذا كان المستفيد الفعلي من الفائدة، مقيماً في دولة متعاقدة، ويزاول عملاً في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تنشأ فيها الفائدة من خلال منشأة دائمة موجودة فيها، وكانت المطالبة بالدين التي تدفع عنها الفائدة مرتبطة فعلياً بهذه المنشأة الدائمة. وفي مثل تلك الحالة، تسري أحكام المادة 7 من هذه الاتفاقية.

6. تعد الفائدة ناشئة في دولة متعاقدة إذا كان دافعها مقيماً في تلك الدولة، ومع ذلك إذا كان الشخص الذي يدفع تلك الفائدة، سواء كان هذا الشخص مقيماً في دولة متعاقدة أم لا يملك في دولة متعاقدة منشأة دائمة ترتبط بها المديونية التي تدفع عنها بخصوصها، وتحملت هذه الفائدة تلك المنشأة الدائمة، فعندئذ، تعد هذه الفائدة ناشئة في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة.

7. عندما يتجاوز مقدار الفائدة، وبسبب علاقة خاصة بين الجهة الدافعة والمستفيد الفعلي أو بينهما معا وبين شخص آخر، فيما يتعلق بمطالبة الدين التي تدفع عنها هذه الفائدة، المقدار الذي كان سيتم الاتفاق عليه بين الجهة الدافعة والمستفيد الفعلي في غياب تلك العلاقة، فإن أحكام هذه المادة تنطبق فقط على المبلغ المذكور أخيراً. وفي مثل هذه الحالة، فإن الجزء الزائد من المدفوعات يظل خاضعاً للضريبة طبقاً لتشريع كل دولة متعاقدة مع وجوب مراعاة الأحكام الأخرى لهذه الاتفاقية.

4. تعني عبارة "أرباح الأسهم" كما هي مستخدمة في هذه المادة، الدخل من الأسهم أو أي حقوق أخرى، لا تعد من بين الديون المستحقة المشاركة في الأرباح إلى جانب الدخل الناجم عن حقوق المساهمة الأخرى التي تخضع لنفس المعالجة الضريبية المطبقة على الدخل من الأسهم طبقاً لتشريع الدولة المتعاقدة التي تقيم بها الشركة الموزعة للأرباح.

5. لا تطبق أحكام الفقرتين (1) و(2) على المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم، كونه مقيماً في دولة متعاقدة ويزاول عملاً في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تقيم فيها الشركة الدافعة لأرباح الأسهم من خلال منشأة دائمة موجودة فيها، وكانت ملكية الأسهم التي دفعت بسببها أرباح الأسهم مرتبطة فعلياً بهذه المنشأة الدائمة. في مثل هذه الحالة، يتم تطبيق أحكام المادة 7.

6. إذا حققت شركة مقيمة في دولة متعاقدة أرباحاً أو دخلاً من الدولة المتعاقدة الأخرى، لا يمكن الدولة الأخرى أن تفرض أي ضريبة على أرباح الأسهم التي تدفعها الشركة، إلا في حالة ما إذا كانت أرباح الأسهم هذه مدفوعة لمقيم في الدولة الأخرى أو في حالة ما إذا كانت ملكية الأسهم مرتبطة فعلياً بمنشأة دائمة موجودة في تلك الدولة الأخرى، كما أنه لا تخضع للضريبة على الأرباح غير الموزعة، أرباح الشركة غير الموزعة، حتى لو كانت أرباح الأسهم المدفوعة أو الأرباح غير الموزعة تمثل كلياً أو جزئياً أرباحاً أو دخلاً ناشئاً في تلك الدولة الأخرى.

المادة 11

الفائدة

1. يجوز أن تخضع الفوائد الناشئة في دولة متعاقدة ويكون المستفيد الفعلي منها مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

2. مع ذلك، يجوز أن تخضع مثل هذه الفوائد للضريبة أيضاً في الدولة المتعاقدة التي نشأت فيها وفقاً لتشريع هذه الأخيرة، ولكن إذا كان المستفيد الفعلي من الفوائد مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى، فلا تتجاوز هذه الضريبة المفروضة نسبة 8% من المبلغ الإجمالي للفوائد.

3. بغض النظر عن أحكام الفقرة 2، فإن الفائدة الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة الأخرى، إذا كانت :

(أ) الجهة الدافعة للفائدة هي حكومة تلك الدولة المتعاقدة، هيئة سياسية أو سلطة محلية، أو

المادة 12

الإتاوات

1. يجوز أن تخضع الإتاوات الناشئة في دولة متعاقدة ويكون المستفيد الفعلي منها مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في تلك الدولة الأخرى.
2. مع ذلك، يجوز أن تخضع مثل هذه الإتاوات للضريبة أيضاً في الدولة المتعاقدة التي نشأت فيها وفقاً لتشريع هذه الأخيرة، ولكن إذا كان المستفيد الفعلي من الإتاوات مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الضريبة المفروضة لا يجب أن تتعدى 10% من المبلغ الإجمالي للإتاوات.
3. يعني مصطلح "الإتاوات" كما هو مستخدم في هذه المادة، المدفوعات أياً كانت طبيعتها المستلمة مقابل استعمال أو حق استعمال أي حق نشر عمل أدبي أو فني أو علمي (بما في ذلك الأفلام السينمائية، أشرطة أو أقراص للبت الإذاعي أو التلفزيوني) أو أي براءة اختراع أو علامة تجارية، أو تصميم أو نموذج، أو مخطط، أو تركيبة أو معالجة سرية، أو مقابل معلومات متعلقة بتجارب صناعية أو تجارية أو علمية.
4. لا تطبق أحكام الفقرتين (1) و(2)، إذا كان المستفيد الفعلي من الإتاوات مقيماً في دولة متعاقدة ويزاول عملاً في الدولة المتعاقدة الأخرى التي نشأت فيها هذه الإتاوات من خلال منشأة دائمة موجودة فيها، وكان الحق أو الملكية التي تدفع عنها الإتاوات مرتبطة فعلياً بهذه المنشأة الدائمة. في مثل هذه الحالة، تطبق أحكام المادة 7.
5. تعد الإتاوات ناشئة في دولة متعاقدة، عندما تكون الجهة الدافعة مقيمة في تلك الدولة. ومع ذلك، إذا كان الشخص الذي يدفع الإتاوات، سواء كان مقيماً في الدولة المتعاقدة أم لا، يملك في دولة متعاقدة منشأة دائمة تربطه بها التزامات دفع الإتاوات وكانت تلك المنشأة الدائمة تتحمل عبء دفع هذه الإتاوات، عندئذ، تعد هذه الإتاوات قد نشأت في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة.
6. عندما يتجاوز مبلغ الإتاوات المدفوع، بسبب علاقة خاصة بين الجهة الدافعة والمستفيد الفعلي أو بينهما معا وأشخاص آخرين، وذلك لأي سبب من الأسباب، المبلغ الذي كان من الممكن أن تتفق عليه الجهة الدافعة والمستفيد الفعلي في غياب مثل هذه العلاقة الخاصة، تطبق أحكام هذه المادة فقط على المبلغ المذكور أخيراً. في مثل هذه الحالة، فإن الجزء الزائد من المدفوعات يظل خاضعاً للضريبة طبقاً للأنظمة الضريبية لكل دولة متعاقدة، مع وجوب مراعاة الأحكام الأخرى لهذه الاتفاقية.

المادة 13

الأرباح على رأس المال

1. الأرباح التي يحققها مقيم في دولة متعاقدة من نقل ملكية ممتلكات غير منقولة، والمشار إليها في المادة 6، والواقعة في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.
2. الأرباح الناتجة من نقل ملكية ممتلكات منقولة تشكل جزءاً من الممتلكات التجارية لمنشأة دائمة تمتلكها مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، بما في ذلك الأرباح الناتجة من نقل ملكية مثل هذه المنشأة الدائمة (بمفردها أو المؤسسة بأكملها)، يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.
3. الأرباح الناتجة من نقل ملكية عن السفن أو الطائرات المستغلة في النقل الدولي، القوارب المستغلة في الملاحة البحرية الداخلية أو الممتلكات المنقولة المخصصة لاستغلال مثل هذه السفن أو الطائرات أو القوارب، تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مقر الإدارة الفعلي للمؤسسة.
4. الأرباح الناتجة من نقل ملكية الحاويات (بما في ذلك المقطورات والزوارق ومعدات نقل الحاويات) المستعملة لنقل السلع والبضائع في النقل الدولي، تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مقر الإدارة الفعلي للمؤسسة.
5. الأرباح المحققة من طرف مقيم في دولة متعاقدة عن طريق نقل ملكية أسهم أو فوائد مماثلة، كالفوائد في شراكة أو استثمار، يجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كانت هذه الأسهم أو الفوائد المماثلة تحقق أكثر من 50% من قيمتها بصفة مباشرة أو غير مباشرة من الممتلكات غير المنقولة (كما هو منصوص عليه في المادة 6)، الواقعة في تلك الدولة الأخرى، وذلك خلال الـ 365 يوماً التي تسبق عملية نقل الملكية.
6. الأرباح الناتجة من نقل ملكية، أي: الممتلكات غير تلك المشار إليها في الفقرات 1 و2 و3 و4 و5، تخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة التي يعتبر ناقل الملكية مقيماً فيها.

المادة 14

مداخليل العمل

1. مع مراعاة أحكام المواد 15 و17 و18، فإن الرواتب والأجور والمكافآت المماثلة الأخرى التي يحققها مقيم في دولة متعاقدة مقابل عمل مأجور، تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة، ما لم تتم مزاولة العمل في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإذا تمت مزاولة العمل في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع مثل هذه المداخليل المحققة للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

سلطاتهما المحلية. في مثل هذه الحالة، يجوز أن يخضع الدخل للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها الفنان أو الرياضي.

المادة 17

معاشات التقاعد

1. مع مراعاة أحكام الفقرة (2) من المادة 18، فإن معاشات التقاعد و المداخل الأخرى المشابهة التي تنشأ في دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في الدولة المذكورة أولاً.

2. بغض النظر عن أحكام الفقرة (1)، فإن المعاشات والمدفوعات الأخرى التي تتم بناء على برنامج عمومي يمثل جزءاً من نظام التأمينات الاجتماعية لدولة متعاقدة، تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط.

المادة 18

الوظائف العمومية

1. (أ) إن الرواتب والأجور والمداخل الأخرى المماثلة، بخلاف المعاشات التي تدفعها دولة متعاقدة أو أحد أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية لفرد فيما يتعلق بالخدمات التي تم تأديتها لتلك الدولة أو القسم أو السلطة في إطار تأدية مهام ذات طابع حكومي، تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط.

(ب) إلا أن مثل هذه الرواتب والأجور والمداخل الأخرى المماثلة، تخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا تم أداء الخدمات في هذه الدولة الأخرى وكان الفرد مقيماً في تلك الدولة، وكان :

(أ) يملك جنسية تلك الدولة، أو

(ب) لم يصبح مقيماً في تلك الدولة فقط لغرض تأدية الخدمات.

2. (أ) أي معاشات للتقاعد مدفوعة من طرف أو من خلال صندوق منشأ من طرف دولة متعاقدة أو أحد أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية لفرد فيما يتعلق بالخدمات التي تم تأديتها لتلك الدولة أو القسم أو السلطة، تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط.

(ب) ومع ذلك، فإن مثل هذه المعاشات تخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان الفرد مقيماً ومواطناً في تلك الدولة.

3. تطبق أحكام المواد 14 و 15 و 16 و 17 على الرواتب والأجور والمعاشات والمداخل المماثلة الأخرى إذا تعلق الأمر بخدمات تم تأديتها في إطار أعمال تزاو لها دولة متعاقدة أو أحد أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية.

2. بغض النظر عن أحكام الفقرة (1)، فإن المداخل التي يحققها مقيم في دولة متعاقدة مقابل عمل مأجور يتم مزاولته في الدولة المتعاقدة الأخرى، يخضع للضريبة فقط في الدولة المذكورة أولاً، إذا :

(أ) كان المستفيد متواجداً في الدولة الأخرى لفترة أو فترات لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً في أي فترة اثني عشر شهراً تبدأ أو تنتهي في السنة الجبائية المعنية، و

(ب) تم دفع المداخل من طرف صاحب عمل غير مقيم في الدولة الأخرى أو نيابة عنه، و

(ج) لما تكون المداخل غير ناشئة عن منشأة دائمة يملكها صاحب العمل في الدولة الأخرى.

3. بغض النظر عن الأحكام السابقة من هذه المادة، فإن المكافآت التي يكتسبها مقيم دولة متعاقدة فيما يتعلق بوظيفة يمارسها على متن سفينة أو طائرة تستغل في النقل الدولي، بخلاف تلك السفينة أو الطائرة التي تعمل حصرياً في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط.

المادة 15

أتعاب المديرين

إن أتعاب المديرين والمدفوعات المشابهة الأخرى التي يتقاضاها مقيم دولة متعاقدة، بصفته عضواً في مجلس إدارة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

المادة 16

الفنانون والرياضيون

1. بغض النظر عن أحكام المادة 14، فإن الدخل الذي يكتسبه مقيم في دولة متعاقدة بصفته فناناً في المسرح أو في السينما أو في الإذاعة أو التلفزيون أو بصفته موسيقياً أو رياضياً من أنشطته الشخصية التي يمارسها في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

2. عندما لا يعود دخل يتعلق بأنشطة شخصية زاولها فنان أو رياضي بصفته تلك للفنان أو الرياضي نفسه ولكن لشخص آخر، فإن ذلك الدخل، وبغض النظر عن أحكام المادة 14، يجوز أن يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تمت فيها مزاوله أنشطة الفنان أو الرياضي.

3. لا تطبق أحكام الفقرتين (1) و (2) على الدخل المكتسب من الأنشطة التي تمت تأديتها في دولة متعاقدة من طرف فنانين أو رياضيين إذا كانت تكاليف زيارة هذه الدولة تتحملها كلياً أو جزئياً من الأموال العمومية لإحدى الدولتين المتعاقدين أو كليتهما أو أحد أقسامهما السياسية أو

المادة 19

الطلبة

إنّ المبالغ التي يتسلمها طالب أو متربص، يكون أو كان مباشرة قبل زيارة دولة متعاقدة مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى ويتواجد في الدولة المذكورة أو لا فقط لغرض متابعة تعليمه أو تكوينه، والمدفوعة له لتغطية تكاليف معيشته أو تعليمه أو تكوينه، لا تخضع للضريبة في تلك الدولة بشرط أن تكون مثل هذه المدفوعات ناشئة من مصادر متواجدة خارج تلك الدولة.

المادة 20

المداخل الأخرى

1. إن عناصر الدخل التي يكتسبها مقيم في دولة متعاقدة، أينما كان منشؤها، والتي لم يتم تناولها في المواد السابقة من هذه الاتفاقية، تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط.

2. لا تطبق أحكام الفقرة (1) على الدخل، ما عدا ذلك المتأتي من الممتلكات غير المنقولة المشار إليها في الفقرة (2) من المادة 6، إذا كان المستفيد من مثل هذا الدخل، المقيم في دولة متعاقدة، يمارس أعمالاً في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة تقع فيها، وكان الحق في الملكية التي يتم دفع الدخل من أجلها مرتبطاً فعلياً بهذه المنشأة الدائمة. في مثل هذه الحالة، يتم تطبيق أحكام المادة 7 من هذه الاتفاقية.

3. بغض النظر عن أحكام الفقرتين (1) و(2)، فإن عناصر الدخل الذي يكتسبه مقيم في دولة متعاقدة والتي لم يتم تناولها في المواد السابقة من هذه الاتفاقية والناشئة في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

المادة 21

رأس المال

1. رأس المال المتمثل في الممتلكات غير المنقولة المشار إليها في المادة 6 من هذه الاتفاقية، لمقيم في دولة متعاقدة والكائن بالدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

2. رأس المال المتمثل في الممتلكات المنقولة التي تشكل جزءاً من الممتلكات التجارية للمنشأة الدائمة التي تمتلكها مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

3. رأس المال المتمثل في السفن والطائرات التي تُستغل في النقل الدولي وبالممتلكات المنقولة ترتبط بتشغيل هذه السفن والطائرات، يخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها مقر الإدارة الفعلي للمؤسسة.

4. تخضع جميع العناصر الأخرى المكونة لرأس المال المقيم في دولة متعاقدة، للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة فقط.

المادة 22

إزالة الازدواج الضريبي

1. عندما يكتسب مقيم في دولة متعاقدة دخلاً أو يحوز رأسمالاً يجوز أن يخضع، طبقاً لأحكام هذه الاتفاقية، للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الدولة المذكورة أو لا يتعين عليها أن تسمح :

(أ) بخضم من الضريبة على دخل المقيم، مبلغ يساوي الضريبة من الدخل المدفوعة في الدولة المتعاقدة الأخرى،

(ب) بخضم من الضريبة على رأسمال ذلك المقيم، مبلغ يساوي الضريبة المدفوعة على رأس المال في الدولة المتعاقدة الأخرى.

يجب ألا يتعدى ذلك الخضم في كلتا الحالتين الحصة من الضريبة المفروضة على الدخل أو رأس المال كما هو محسوب قبل الخضم المنسوب، حسب الحالة، للدخل أو رأس المال الذي قد يخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

2. وفقاً لأي من أحكام هذه الاتفاقية، عندما يكون الدخل أو رأس المال الذي يكتسبه مقيم في دولة متعاقدة معفى من الضريبة في تلك الدولة المتعاقدة، فإن هذه الأخيرة يمكن لها، بالرغم من ذلك، أخذ الدخل أو رأس المال المعفى بعين الاعتبار في حساب مبلغ الضريبة على الدخل أو رأس المال المتبقي لذلك المقيم.

المادة 23

عدم التمييز

1. لا يجوز إخضاع مواطني دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لأي ضرائب أو أي التزام ذي صلة يغير أو يكون أكثر عبءاً من الالتزامات الضريبية والالتزامات المرتبطة بها التي قد يخضع لها مواطنو تلك الدولة الأخرى في ظل نفس الظروف، خاصة فيما يتعلق بالإقامة. تطبق أيضاً هذه الأحكام، بغض النظر عن أحكام المادة الأولى، على الأشخاص غير المقيمين بإحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما.

2. لا يخضع الأشخاص عديمو الجنسية المقيمون في دولة متعاقدة، في أي من الدولتين المتعاقدين، لأي ضريبة أو أي التزام ذي صلة، يغير أو يكون أكثر عبءاً من الالتزامات الضريبية والالتزامات المرتبطة بها التي قد يخضع لها مواطنو تلك الدولة الأخرى في ظل نفس الظروف، لا سيما ما تعلق منها بالإقامة.

3. لا يجوز فرض الضريبة على المنشأة الدائمة التي تمتلكها مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى أقل تفضيلاً عن الضريبة المفروضة على المؤسسات التابعة لتلك الدولة الأخرى التي تمارس نفس النشاط. لا يمكن

تفسير هذه الاتفاقية أو تطبيقها. كما يمكن لهما أن تتشاورا معاً لإلغاء الازدواج الضريبي في الحالات التي لم ترد في هذه الاتفاقية.

4. يجوز للسلطتين المختصتين في الدولتين المتعاقبتين التواصل مع بعضهما بعضاً بصورة مباشرة لغرض التوصل إلى اتفاق وفقاً للفقرات السابقة.

المادة 25

تبادل المعلومات

1. يتعين على السلطات المختصة في الدولتين المتعاقبتين تبادل مثل هذه المعلومات التي يتوقع أنها ذات صلة بتنفيذ أحكام هذه الاتفاقية أو بإدارة أو تنفيذ القانون الداخلي المتعلق بالضرائب مهما كانت طبيعتها أو تسميتها المفروضة لحساب الدولتين المتعاقبتين، أو أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية، ما دامت تلك الضرائب لا تتعارض مع هذه الاتفاقية. تبادل المعلومات غير مقيد بالمادتين 1 و2.

2. يجب أن تعالج المعلومات التي تحصل عليها دولة متعاقدة بموجب الفقرة (1) على أنها سرية، وبالطريقة نفسها التي تعالج بها المعلومات المتحصل عليها بموجب القوانين الداخلية لهذه الدولة، ولا يمكن الكشف عنها إلا للأشخاص أو السلطات (بما في ذلك المحاكم والأجهزة الإدارية) المعنية بالحساب أو التحصيل عن طريق إجراءات النفاذ أو المتابعات وقرارات الاستئناف التي لها علاقة بالضرائب المشار إليها في الفقرة (1). لا يجوز لهؤلاء الأشخاص أو تلك السلطات استخدام المعلومات إلا لتلك الأغراض فقط، مع جواز كشفها من قبلهم في الإجراءات القضائية في المحاكم العامة أو في الأحكام القضائية. بغض النظر عما سبق، يمكن استخدام المعلومات المتحصل عليها من طرف دولة متعاقدة لأغراض أخرى عندما يمكن استخدامها بموجب قوانين كلتا الدولتين، وبموجب ترخيص من السلطة المختصة للدولة المقدمة للمعلومات يسمح بهذا الاستخدام.

3. لا يجوز، بأي حال من الأحوال، تفسير أحكام الفقرتين (1) و(2) بما يؤدي إلى إلزام دولة متعاقدة بما يأتي :

(أ) تنفيذ إجراءات إدارية مخالفة للقوانين والممارسات الإدارية في تلك الدولة أو في الدولة المتعاقدة الأخرى،

(ب) تقديم معلومات لم يكن من الممكن الحصول عليها بموجب القانون أو في إطار الممارسات الإدارية المعتادة لتلك الدولة أو للدولة المتعاقدة الأخرى،

(ج) تقديم معلومات من شأنها الكشف عن أي سر يتعلق بالتجارة أو الصناعة أو المهنة أو العمليات التجارية أو معلومات قد يكون الكشف عنها مخالفاً للسياسة العامة (النظام العام).

تفسير هذا الحكم على أنه يلزم دولة متعاقدة على أن تمنح الدولة المتعاقدة للمقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى أي علاوات شخصية وإعفاءات وخصومات لغرض الضريبة بسبب الحالة المدنية أو المسؤوليات العائلية التي تمنحها للمقيمين فيها.

4. باستثناء الحالات التي تنطبق عليها أحكام الفقرة (1) من المادة 9، والفقرة (7) من المادة 11، أو الفقرة (6) من المادة 12، فإن الفائدة والإتاوات والمصروفات الأخرى التي تدفعها مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، لغرض تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة لهذه المؤسسة، قابلة للخصم في الظروف ذاتها كما لو أنها معهود بها إلى مقيم في الدولة المذكورة أولاً.

5. لا يجوز إخضاع مؤسسات دولة متعاقدة يكون رأسمالها مملوكاً أو متحكماً فيه كلياً أو جزئياً، بشكل مباشر أو غير مباشر، من طرف مقيم أو أكثر في الدولة المتعاقدة الأخرى، لأي ضريبة أو أي التزام ذي صلة، يغير أو يكون أكثر عبءاً من الالتزامات الضريبية والالتزامات المرتبطة بها التي تخضع أو قد تخضع لها مؤسسات مماثلة أخرى تابعة للدولة المذكورة أولاً.

6. تطبق أحكام هذه المادة على جميع الضرائب على اختلاف طبيعتها أو تسميتها، بغض النظر عن أحكام المادة 2.

المادة 24

إجراءات الاتفاق المتبادل

1. عندما يتبين لشخص أن إجراءات إحدى الدولتين المتعاقبتين أو كليهما تؤدي أو سوف تؤدي بالنسبة له إلى فرض ضريبة عليه لا تتفق مع أحكام هذه الاتفاقية، يمكنه، بصرف النظر عن تدابير المعالجة المنصوص عليها في الأنظمة المحلية لتلك الدولتين، أن يعرض قضيته على السلطة المختصة التابعة لأي من الدولتين المتعاقبتين. ويجب عرض القضية خلال ثلاث (3) سنوات من أول إشعار بالإجراء الذي أدى إلى فرض الضريبة بما يخالف أحكام هذه الاتفاقية.

2. يتعين على السلطة المختصة، إذا بدا لها أن الاعتراض مبرر، وإذا لم تكن هي بنفسها قادرة على التوصل إلى حل مرضٍ، أن تسعى لتسوية القضية عن طريق الاتفاق المتبادل مع السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى بهدف تجنب فرض ضريبة لا تتماشى مع هذه الاتفاقية. وينفذ أي اتفاق يتم التوصل إليه برغم من أي حدود زمنية واردة في الأنظمة المحلية للدولتين المتعاقبتين.

3. يتعين على السلطتين المختصتين في الدولتين المتعاقبتين أن تسعى، عن طريق الاتفاق المتبادل فيما بينهما، إلى تذييل أي صعوبة أو معالجة أي شك ينشأ عن

من السلطة المختصة لتلك الدولة، لأغراض اتخاذ تدابير تحفظية من طرف السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى، وفقا لقوانين تلك الدولة كما لو كان الدين الجبائي واقعاً على عاتق تلك الدولة الأخرى، حتى وإن كان الدين الجبائي عند موعد تطبيق هذه التدابير التحفظية غير قابل للتحويل في الدولة المذكورة أولاً، أو كان الدين الجبائي مستحقاً على شخص يتمتع بحق منع تحصيله.

5. بغض النظر عن أحكام الفقرتين (3) و(4)، لا تخضع الديون الجبائية التي تقبلها دولة متعاقدة لأغراض الفقرتين (3) أو (4)، في هذه الدولة، لحدود زمنية ولا تمنح أي أولوية على الديون الجبائية بموجب قوانين تلك الدولة بسبب طبيعتها تلك. بالإضافة إلى ذلك، فإن الديون الجبائية التي تقبلها دولة متعاقدة لأغراض الفقرة (3) أو (4) لا يمكن أن تطبق عليه أي أولوية في هذه الدولة طبقاً لتشريع الدولة المتعاقدة الأخرى.

6. لا ترفع الدعاوى المتعلقة بوجود مطالبة إيرادات لدولة متعاقدة أو بصحتها أو بمقدارها أمام المحاكم أو الهيئات الإدارية التابعة للدولة المتعاقدة الأخرى.

7. عندما تقدم دولة متعاقدة، في أي وقت، طلباً طبقاً لأحكام الفقرة (3) أو (4)، وقبل أن تقوم الدولة المتعاقدة الأخرى بتحويل وتسليم مبلغ الدين الجبائي المطالب به إلى الدولة المذكورة أولاً، يتوقف هذا الدين الجبائي عن كونه :

(أ) في حالة طلب مقدم طبقاً للفقرة (3) يكون الدين الجبائي للدولة المذكورة أولاً، قابلاً للتحويل طبقاً لقوانين تلك الدولة ويكون مستحقاً على شخص لا يستطيع، حينئذ، طبقاً لقوانين تلك الدولة، أن يحول دون تحصيله.

(ب) في حالة طلب مقدم طبقاً للفقرة (4)، مطالبة بالدين الجبائي للدولة المذكورة أولاً، يجوز لتلك الدولة بخصوصها ووفقاً لقوانينها أن تتخذ تدابير التحفظ وذلك لضمان تحصيله.

فعلى السلطة المختصة في الدولة الأولى أن تقوم، على الفور، بإخطار السلطة المختصة في الدولة الأخرى بذلك، وعلى الدولة الأولى إما أن تعلق طلبها أو تسحبه وفقاً لما تختاره الدولة الأخرى.

8. لا يجوز، بأي حال من الأحوال، تفسير أحكام هذه المادة بما يؤدي إلى إلزام دولة متعاقدة بالآتي :

(أ) تنفيذ إجراءات إدارية تخالف قوانينها وممارستها الإدارية أو الممارسة الإدارية لتلك الدولة المتعاقدة الأخرى،
(ب) تنفيذ إجراءات تتعارض مع السياسة العامة (النظام العام)،

4. إذا طلبت دولة متعاقدة معلومات بموجب هذه المادة، فعلى الدولة المتعاقدة الأخرى أن تستخدم إجراءاتها الخاصة بجمع المعلومات للحصول على المعلومات المطلوبة، حتى لو كانت تلك الدولة المتعاقدة الأخرى لا تحتاج لتلك المعلومات للأغراض الضريبية الخاصة بها. يخضع الالتزام الوارد في الجملة السابقة للحدود الواردة في الفقرة (3)، ولكن لا تُفسر هذه الحدود، بأي حال من الأحوال، على أنها تسمح لدولة متعاقدة بالامتناع عن تقديم المعلومات بمجرد أن هذه المعلومات لا تتضمن مصلحة لتلك الدولة.

5. لا يجوز، بأي حال من الأحوال، تفسير أحكام الفقرة (3) على أنها تسمح لدولة متعاقدة بالامتناع عن تقديم المعلومات لمجرد أن المعلومات يحتفظ بها مصرف أو مؤسسة مالية أخرى أو شخص مفوض أو شخص يتصرف بوكالة أو بصفة ائتمانية، أو بسبب كونها مرتبطة بحقوق ملكية شخص ما.

المادة 26

المساعدة في التحصيل

1. تتبادل الدولتان المتعاقدتان المساعدة الضرورية من أجل تحصيل الديون الجبائية. وتعد هذه المساعدة غير مقيدة بأحكام المادتين 1 و 2. يمكن السلطتين المختصتين في الدولتين المتعاقدتين، عن طريق اتفاق متبادل، تحديد كيفية تطبيق هذه المادة.

2. تعني عبارة "دين جبائي" كما هي مستخدمة في هذه المادة، المبلغ المستحق بعنوان الضرائب على اختلاف طبيعتها أو تسميتها، المحصلة لحساب الدولتين المتعاقدتين أو أقسامهما السياسية أو سلطاتهما المحلية، وفي الحدود التي يكون فيها فرض الضرائب غير مخالف لهذه الاتفاقية أو لأي اتفاق تكون الدولتان المتعاقدتان طرفاً فيه، وكذا الفوائد والغرامات الإدارية وتكاليف التحصيل أو الحفظ المتعلقة بهذا المبلغ.

3. إذا كان الدين الجبائي مطالباً به بدولة متعاقدة قابلاً للتحويل طبقاً لقوانين هذه الدولة ويكون مستحقاً على شخص لا يستطيع، حينها، طبقاً لقوانين هذه الدولة، أن يحول دون تحصيله، تقبل السلطات المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى، بطلب من السلطات المختصة للدولة الأولى، تحويل هذا الدين الجبائي. ويُحصل هذا الدين الجبائي من طرف هذه الدولة الأخرى وفقاً لأحكام تشريعها المطبق فيما يخص تحويل الضرائب الخاصة بها، كما لو كان هذا الدين ديناً جبائياً لتلك الدولة الأخرى.

4. عندما يكون دين جبائي لدولة متعاقدة ديناً يمكن من خلاله لهذه الدولة، بموجب قوانينها، اتخاذ تدابير تحفظية من أجل ضمان تحصيله، فإن هذا الأخير يتم قبوله بطلب

المادة 29

نفاذ الاتفاقية

1. تدخل الاتفاقية حيز النفاذ بناء على تبادل وثائق المصادقة عليها.

2. تطبق أحكام هذه الاتفاقية :

(أ) فيما يتعلق بالضرائب المقتطعة من المصدر، على المبالغ المدفوعة أو المستحقة في أو بعد اليوم الأول من شهر يناير المقبل الذي يلي تاريخ دخول هذه الاتفاقية حيز النفاذ، و

(ب) بالنسبة للضرائب الأخرى، على السنة الضريبية التي تبدأ في أو بعد اليوم الأول من شهر يناير بعد نهاية السنة الميلادية التي تدخل فيه الاتفاقية حيز النفاذ.

المادة 30

الإنهاء

تظل هذه الاتفاقية نافذة المفعول إلى غاية إنهائها من طرف دولة متعاقدة. يجوز لإحدى الدولتين المتعاقبتين إنهاء الاتفاقية، من خلال القنوات الدبلوماسية، بتقديم إشعار بالإنهاء قبل ستة (6) أشهر، على الأقل، من نهاية أي سنة ميلادية تبدأ بعد انقضاء خمس (5) سنوات من العام الذي دخلت فيه الاتفاقية حيز النفاذ. في مثل هذه الحالة، يتوقف تطبيق الاتفاقية :

(أ) فيما يتعلق بالضرائب المقتطعة من المصدر على المبالغ المدفوعة أو المستحقة في أو بعد اليوم الأول من شهر يناير من السنة الميلادية التي تم فيها تقديم الإشعار، و

(ب) فيما يتعلق بالضرائب الأخرى، عن أي سنة ضريبية تبدأ في أو بعد اليوم الأول من شهر يناير الذي يلي تاريخ تقديم هذا الإشعار.

إثباتاً لذلك، قام الموقعان أدناه، المفوضان حسب الأصول، بتوقيع هذه الاتفاقية.

حرّرت في كوبنهاغن بتاريخ 23 صفر عام 1443 الموافق 30 سبتمبر سنة 2021، من ثلاث نسخ أصلية باللغات العربية والدانماركية والإنجليزية، ولها جميعاً نفس الحجية. إذا حصل أي اختلاف في التفسير بين النسخ، فيرجح اعتماد النسخة المحررة باللغة الإنجليزية.

عن حكومة

ملكة الدانمارك

وزير الضرائب

مورتان بودسكوف

عن حكومة

الجمهورية الجزائرية

الديمقراطية الشعبية

السفير

رشيد مداح

(ج) تقديم المساعدة إذا لم تتخذ الدولة المتعاقدة الأخرى جميع التدابير المعقولة للحصول أو الحفظ، حسب الحالة المتوفرة بموجب قوانينها أو ممارستها الإدارية،

(د) تقديم مساعدة في الحالات التي يكون فيها العبء الإداري الذي تتحمله تلك الدولة غير متناسب بشكل واضح مع المنفعة التي ستحققها الدولة المتعاقدة الأخرى.

المادة 27

أعضاء البعثات الدبلوماسية والمراكز القنصلية

لن تتأثر الامتيازات الجبائية الممنوحة لأعضاء البعثات الدبلوماسية أو المراكز القنصلية بموجب القواعد العامة للقانون الدولي أو بموجب أحكام اتفاقيات خاصة، بهذه الاتفاقية.

المادة 28

الحق في الامتيازات

1. بغض النظر عن أحكام المادتين 11 و12 من هذه الاتفاقية، فإن الدخل الناشئ في دولة متعاقدة والمستفيد الفعلي له مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز أن يخضع للضريبة في الدولة المذكورة أولاً، وفقاً للتشريعات الداخلية لتلك الدولة، إذا لم يكن عنصر هذا الدخل خاضعاً للضريبة أو إذا كان خاضعاً لتشريع ينص على معاملة تفضيلية للدخل من مصدر أجنبي في الدولة المتعاقدة الأخرى.

2. يعتبر عنصر من عناصر الدخل خاضعاً للضريبة، إذا فصلت السلطة القضائية المعنية بذلك ولم يكن ذلك الدخل معفى من الضريبة ولا مستفيداً من قرض ضريبي ولا خاضعاً للضريبة بمعدل 0%.

3. يعتبر عنصر من عناصر الدخل خاضعاً لتشريع ينص على معاملة تفضيلية للدخل من مصدر أجنبي في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كانت هذه الدولة تمنح معاملة تفضيلية لهذا الدخل عن طريق تخفيض معدل فرض الضريبة أو أساس فرض الضريبة أو قرض ضريبي لا يطبق على دخل مكتسب في هذه الدولة ومدفوع لمقيم في تلك الدولة.

4. بغض النظر عن أحكام هذه الاتفاقية، لا يمنح أي امتياز بموجب هذه الأخيرة، فيما يخص عنصراً من عناصر الدخل أو رأس المال إذا كان من المعقول الاستنتاج، مع مراعاة جميع الوقائع والظروف بأن الحصول على هذا الامتياز قد كان أحد الأهداف الرئيسية لأي اتفاق أو صفقة نتج عنها بصورة مباشرة أو غير مباشرة ذلك الامتياز، ما لم يتم التأكد من أن منح مثل هذا الامتياز في ظل هذه الظروف من شأنه أن يكون طبقاً لموضوع وهدف الأحكام ذات الصلة من هذه الاتفاقية.

الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية

الجريدة الرسمية

اتفاقات دولية ، قوانين ، مراسيم
قرارات وآراء ، مقررات ، منشور ، إعلانات وبلاعات

الإدارة والتحرير الأمانة العامة للحكومة WWW.JORADP.DZ الطبع والاشتراك المطبعة الرسمية حي البساتين، بئر مراد رايس، ص.ب 376 - الجزائر - محطة الهاتف : 023.41.18.89 إلى 92 الفاكس 023.41.18.76 ج.ب 68 clé 50-3200 الجزائر بنك الفلاحة والتنمية الريفية 00 300 060000201930048 حساب العملة الأجنبية للمشاركين خارج الوطن بنك الفلاحة والتنمية الريفية 003 00 060000014720242	الجزائر تونس المغرب ليبيا موريتانيا	الاشتراك سنوي النسخة الأصلية..... النسخة الأصلية وترجمتها.....
	سنة	
	سنة	

ثمن النسخة الأصلية 14,00 د.ج

ثمن النسخة الأصلية وترجمتها 28,00 د.ج

ثمن العدد الصادر في السنين السابقة : حسب التسعيرة.

وتسلم الفهارس مجانا للمشاركين.

المطلوب إرفاق لفيفة إرسال الجريدة الأخيرة سواء لتجديد الاشتراكات أو للاحتجاج أو لتغيير العنوان.

ثمن النشر على أساس 60,00 د.ج للسطر.

اتفاقيات واتفاقات دولية

الديباجة

إن الدول الأعضاء في مجلس أوروبا والدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، الموقعة على هذه الاتفاقية،

- اعتباراً منها أن تطور حركة الأشخاص ورؤوس الأموال والسلع والخدمات على الصعيد الدولي - بالرغم من فائدها الكبيرة - قد زادت من إمكانيات التهرب والغش الضريبيين، مما يتطلب تعاوناً متزايداً بين السلطات الضريبية،

- وإذ ترحب بكل الجهود المبذولة خلال السنوات الأخيرة على المستوى الدولي، سواء كان ذلك بشكل ثنائي أو متعدد الأطراف، من أجل مكافحة التهرب والغش الضريبيين،

- واعتباراً منها بأن تنسيق الجهود بين الدول ضروري لتشجيع جميع أشكال المساعدة الإدارية في المسائل الجبائية، بالنسبة لجميع أنواع الضرائب، مع ضمان حماية مناسبة لحقوق المكلفين بالضريبة،

- وإقراراً منها بأن التعاون الدولي يمكن أن يلعب دوراً مهماً في تسهيل التقييم الصحيح للالتزامات الجبائية وتمكين المكلف بالضريبة من حماية حقوقه،

- ونظراً إلى وجوب الإقرار بأن المبادئ الأساسية التي تمنح كل شخص الحق في أن تحدد حقوقه والتزاماته وفقاً لإجراء قانوني صحيح تنطبق على مسائل الضريبة في جميع الدول وأنه يجب على الدول أن تسعى لحماية المصالح المشروعة للمكلف بالضريبة، لا سيما الحماية الملانة ضد التمييز والازدواج الضريبي،

- ولذلك، اقتناعاً منها أنه كان يجب على الدول أن تتخذ تدابير أو توفر معلومات مع مراعاة ضرورة حماية سرية المعلومات والأخذ بالحسبان الأدوات الدولية لحماية الحياة الخاصة وتدفق البيانات ذات الطابع الشخصي،

- واعتباراً منها لوجود إطار تعاون جديد وأنه من المستحسن توفير أداة متعددة الأطراف تمكن أكبر عدد ممكن من الدول من الاستفادة من إطار التعاون الجديد وكذا تطبيق أعلى المعايير الدولية للتعاون في المجال الجبائي،

- ورغبة منها في إبرام اتفاقية للمساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الجبائية،

مرسوم رئاسي رقم 25-292 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1447 الموافق 10 نوفمبر سنة 2025، يتضمن التصديق، مع التحفظات والإعلانات التفسيرية، على الاتفاقية المتعلقة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الجبائية، الموقعة بستراسبورغ، بتاريخ 25 جانفي سنة 1988، المعدلة بموجب أحكام بروتوكول التعديل الذي دخل حيز التنفيذ في أول يونيو سنة 2011.

إن رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير الدولة، وزير الشؤون الخارجية والجمالية الوطنية بالخارج والشؤون الإفريقية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادة 91 (7 و 12) منه،

- وبعد الاطلاع على الاتفاقية المتعلقة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الجبائية، الموقعة بستراسبورغ، بتاريخ 25 جانفي سنة 1988، المعدلة بموجب أحكام بروتوكول التعديل الذي دخل حيز التنفيذ في أول يونيو سنة 2011،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : يصدق، مع التحفظات والإعلانات التفسيرية، على الاتفاقية المتعلقة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الجبائية، الموقعة بستراسبورغ، بتاريخ 25 جانفي سنة 1988، المعدلة بموجب أحكام بروتوكول التعديل الذي دخل حيز التنفيذ في أول يونيو سنة 2011، وتنشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

المادة 2 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 19 جمادى الأولى عام 1447 الموافق 10 نوفمبر سنة 2025.

عبد المجيد تبون

الاتفاقية المتعلقة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الجبائية

نص مُعدّل بموجب أحكام بروتوكول تعديل الاتفاقية المتعلقة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الجبائية، والذي دخل حيز التنفيذ في أول يونيو سنة 2011.

قد اتفقت على ما يأتي :

الفصل الأول

مجال تطبيق الاتفاقية

المادة الأولى

موضوع الاتفاقية والأشخاص الذين تشملهم الاتفاقية

1 - مع مراعاة أحكام الفصل الرابع، تقدم الأطراف لبعضها البعض مساعدة إدارية في المسائل الجبائية. تشمل هذه المساعدة، عند الاقتضاء، تدابير تتخذها هيئات قضائية.

2 - تتضمن هذه المساعدة الإدارية :

أ . تبادل المعلومات، بما في ذلك عمليات الرقابة الجبائية المتزامنة والمشاركة في عمليات الرقابة الجبائية التي تُجرى في الخارج،

ب . تحصيل الديون الجبائية، بما في ذلك التدابير التحفظية، و

ج . تبليغ الوثائق.

3 - يقدم الطرف مساعدته الإدارية، سواء كان الشخص المعني مقيماً أو رعية لأحد الدول الأطراف أو لأي دولة أخرى.

المادة 2

الضرائب التي تشملها الاتفاقية

1 - تطبق هذه الاتفاقية على :

أ . الضرائب الآتية :

أ . 1 . الضرائب على الدخل أو الأرباح،

أ . 2 . الضرائب على أرباح رأس المال التي تُحصّل بشكل منفصل عن الضريبة على الدخل أو الأرباح،

أ . 3 . الضرائب على الأصل الصافي، التي تُحصّل لصالح دولة طرف، و

ب . الضرائب الآتية :

ب . 1 . الضرائب على الدخل أو على الأرباح أو على أرباح رأس المال أو على الأصل الصافي، التي يتم تحصيلها لصالح فروع سياسية أو جماعات محلية لدولة طرف،

ب . 2 . اشتراكات الضمان الاجتماعي الإلزامية المستحقة للإدارات العمومية أو هيئات الضمان الاجتماعي المنشأة بموجب القانون العام، و

ب . 3 . ضرائب من فئات أخرى، باستثناء الحقوق الجمركية، المحصلة لصالح دولة طرف، وهي :

ب . 1 . أ . 1 . الضرائب على التركات أو الهبات،

ب . 1 . ب . 1 . الضرائب على الملكية العقارية،

ب . 1 . ج . 1 . الضرائب العامة على السلع والخدمات،

مثل الرسم على القيمة المضافة أو الضرائب على المبيعات،

ب . 1 . د . 1 . الضرائب على سلع وخدمات محددة، مثل

الضرائب والرسوم غير المباشرة،

ب . 1 . هـ . 1 . الضرائب على استخدام أو ملكية المركبات ذات محرك،

ب . 1 . و . 1 . الضرائب على استخدام أو ملكية الأموال المنقولة من غير المركبات ذات محرك،

ب . 1 . ز . 1 . أي ضريبة أخرى.

ب . 4 . ضرائب الفئات المذكورة في الفقرة ب.3 أعلاه، التي تُحصّل لصالح فروع سياسية أو جماعات محلية لدولة طرف.

2 - الضرائب الحالية التي تسري عليها هذه الاتفاقية المذكورة في الملحق (أ) وفقاً للفئات المذكورة في الفقرة 1.

3 - تقوم الدول الأطراف بإبلاغ الأمين العام لمجلس أوروبا أو الأمين العام لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (المسمّاة أدناه "جهات الإيداع") بأي تعديل يجب إدخاله على الملحق (أ) والنتائج من تعديل القائمة المذكورة في الفقرة 2. يسري مفعول هذا التعديل في اليوم الأول من الشهر الذي يلي انقضاء فترة ثلاثة (3) أشهر بعد تاريخ استلام الإخطار من قبل جهة الإيداع.

4 - تطبق هذه الاتفاقية أيضاً، اعتباراً من تاريخ فرضها، على الضرائب ذات الطبيعة المشابهة أو المماثلة التي تؤسّس في الدولة الطرف بعد دخول الاتفاقية حيز التنفيذ بالنسبة لها، والتي قد تضاف إلى الضرائب الحالية المذكورة في الملحق (أ) أو تحل محلها. في هذه الحالة، تبلغ الدولة الطرف المعنية إحدى جهات الإيداع عن فرضها لهذه الضرائب.

الفصل الثاني

تعريفات عامة

المادة 3

تعريفات

1 - لأغراض هذه الاتفاقية، ما لم يتطلب السياق تفسيراً مختلفاً :

أ . تعني عبارة "الدولة مقدمة الطلب" و "الدولة الموجّه إليها الطلب"، على التوالي، أي دولة طرف تطلب مساعدة إدارية في المسائل الجبائية وأي دولة طرف تطلب منها هذه المساعدة،

ب . يعني مصطلح "الضريبة" أي ضريبة أو اشتراك في الضمان الاجتماعي، معني بهذه الاتفاقية وفقاً للمادة 2،

ج . تعني عبارة "الدين الجبائي" أي مبلغ ضريبي وكذلك الفوائد والغرامات الإدارية ومصاريف التحصيل المتعلقة بها، والمستحقة والتي لم تُسدّد بعد،

د . تعني عبارة "السلطة المختصة" الأشخاص والسلطات المذكورين في الملحق (ب)،

المادة 6**التبادل التلقائي للمعلومات**

وفقاً لفئات الحالات وطبقاً للإجراءات التي تحددها باتفاق مشترك، تتبادل دولتان طرفان أو أكثر المعلومات المذكورة في المادة 4 تلقائياً.

المادة 7**التبادل الطوعي للمعلومات**

1 - تبليغ دولة طرف، دولة طرفاً أخرى، دون طلب مسبق، بالمعلومات التي هي على علم بها في الحالات الآتية :

أ . لدى الدولة الطرف الأولى أسباب لافتراض وجود تخفيض أو إعفاء ضريبي غير عاديين من قبل الدولة الطرف الأخرى،

ب . يحصل المكلف بالضريبة في الدولة الطرف الأولى على تخفيض أو إعفاء من الضريبة من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الضريبة لديه أو الخضوع للضريبة لدى الدولة الطرف الأخرى،

ج . تتم المعاملات التجارية بين مكلف بالضريبة لدى دولة طرف ومكلف بالضريبة لدى دولة طرف أخرى، عن طريق بلد أو عدة بلدان أخرى، بطريقة قد تؤدي إلى تقليل الضريبة في أي منهما أو كليهما،

د . لدى دولة طرف أسباب لافتراض وجود تخفيض ضريبي ناتج عن تحويلات وهمية للأرباح داخل مجموعات الشركات،

هـ . تبعا للمعلومات واردة إلى دولة طرف من دولة طرف أخرى، تمكنت الدولة الطرف الأولى من جمع معلومات قد تكون مفيدة لإعداد الضريبة في الدولة الطرف الأخرى.

2 - على كل دولة طرف أن تتخذ التدابير وتنفيذ الإجراءات اللازمة لتصلها المعلومات المذكورة في الفقرة 1 من أجل إرسالها إلى دولة طرف أخرى.

المادة 8**الرقابات الجبائية المتزامنة**

1 - بناءً على طلب إحدى الدول الأطراف، تتشاور اثنتان أو أكثر من الدول الأطراف لتحديد الحالات التي ينبغي أن تخضع لرقابة جبائية متزامنة والإجراءات الواجب اتباعها. تقرر كل دولة طرف، في حالة معينة، ما إذا كانت ترغب في المشاركة أم لا في رقابة جبائية متزامنة.

2 - لأغراض هذه الاتفاقية، يقصد برقابة جبائية متزامنة، الرقابة المعدة بموجب اتفاق من خلاله تتفق اثنتان أو أكثر من الدول الأطراف على التحقق بشكل متزامن، كل في إقليمه، من الوضع الجبائي لشخص أو أكثر يمثلون لها مصلحة مشتركة أو تكميلية، بهدف تبادل المعلومات التي تم الحصول عليها.

هـ . يعني مصطلح "الرعايا" بالنسبة لدولة طرف :

هـ 1 . جميع الأشخاص الطبيعيين الذين يحملون جنسية هذه الدولة الطرف، و

هـ 2 . جميع الأشخاص المعنويين وشركات الأشخاص والجمعيات وغيرها من الكيانات التي أسست طبقاً للتشريع الساري المفعول في هذه الدولة الطرف.

يجب أن تُفهم المصطلحات المستخدمة أعلاه، بالنسبة لأي دولة طرف تُقدم تصريحاً لهذا الغرض، بمعنى التعريفات الواردة في الملحق (ج).

2 - لتطبيق الاتفاقية من قبل دولة طرف، ما لم يتطلب السياق تفسيراً مختلفاً، كل عبارة غير معرفة فيها، تحمل المعنى الذي يمنح لها قانون تلك الدولة الطرف بشأن الضرائب التي تشملها هذه الاتفاقية.

3 - تبليغ الدول الأطراف إحدى جهات الإيداع بكل تعديل يجب إدخاله على الملحقين (ب) و(ج). يسري مفعول هذا التعديل في اليوم الأول من الشهر الذي يلي انقضاء فترة ثلاثة (3) أشهر بعد تاريخ استلام الإخطار من قبل جهة الإيداع.

الفصل الثالث**أشكال المساعدة****القسم الأول****تبادل المعلومات****المادة 4****أحكام عامة**

1 - تتبادل الدول الأطراف، لا سيما كما هو منصوص عليه في هذا القسم، المعلومات التي يُحتمل أن تكون مناسبة لإدارة أو تطبيق تشريعاتها الداخلية المتعلقة بالضرائب التي تشملها هذه الاتفاقية.

2 - ملغاة.

3 - يمكن إحدى الدول الأطراف، من خلال تصريح موجه إلى إحدى جهات الإيداع، أن يشير إلى أنه، طبقاً لتشريعها الداخلي، يمكن سلطاتها إبلاغ مقيم أو رعيته قبل تقديم معلومات تتعلق به تطبيقاً للمادتين 5 و7.

المادة 5**تبادل المعلومات عند الطلب**

1 - بناءً على طلب الدولة مقدمة الطلب، تقوم الدولة الموجه إليها الطلب بتزويدها بأي معلومة مشار إليها في المادة 4 فيما يتعلق بشخص أو معاملة محددة.

2 - إذا كانت المعلومات المتاحة في الملفات الجبائية للدولة الموجه إليها الطلب لا تمكنها من الرد على طلب المعلومات، يجب عليها اتخاذ جميع التدابير اللازمة لتزويد الدولة مقدمة الطلب بالمعلومات المطلوبة.

أ. السلطة أو المصلحة التي بادرت بالطلب المقدم من السلطة المختصة.

ب. الاسم أو العنوان أو أي تفاصيل أخرى تسمح بالتعرف على الشخص الذي من أجله قُدم الطلب.

ج. في حالة طلب الحصول على معلومات، الشكل الذي ترغب الدولة مقدمة الطلب أن تحصل فيه على المعلومات تلبية لاحتياجاتها.

د. في حالة طلب المساعدة بهدف التحصيل أو التدابير الاحترازية، طبيعة الدين الجبائي والعناصر المكونة لهذا الدين والممتلكات التي يمكن تحصيلها.

هـ. في حالة طلب التبليغ، طبيعة الوثيقة المطلوب الإخطار بها والغرض منها.

و. إذا كان الطلب يتوافق مع التشريع والممارسات الإدارية للدولة مقدمة الطلب وما إذا كان للطلب ما يبرره بموجب المادة 21. 2. ز.

2- تقوم الدولة مقدمة الطلب بتقديم، إلى الدولة الموجه إليها الطلب، جميع المعلومات الأخرى المتعلقة بطلب المساعدة، بمجرد علمها بها.

المادة 19

ملغة

المادة 20

الرد على طلب المساعدة

1- إذا تم الرد على طلب المساعدة، تُعلم الدولة الموجه إليها الطلب، في أقرب وقت ممكن، الدولة مقدمة الطلب، بالإجراءات المتخذة وكذلك نتيجة مساعدتها.

2- إذا تم رفض الطلب، تُعلم الدولة الموجه إليها الطلب، في أقرب وقت ممكن، الدولة مقدمة الطلب، مع الإشارة إلى أسباب الرفض.

3- إذا حددت الدولة مقدمة الطلب، في حالة طلب معلومة، الشكل الذي ترغب بموجبه تلقي المعلومة، وإذا كانت الدولة الموجه إليها الطلب قادرة على فعل ذلك، ستوفر هذه الأخيرة المعلومة بالشكل المرغوب.

المادة 21

حماية الأشخاص وحدود إلزامية المساعدة

1- لا يمكن تفسير أي حكم من هذه الاتفاقية على أنه يحذ من الحقوق والضمانات الممنوحة للأشخاص بموجب التشريع أو ممارسة إدارية للدولة الموجه إليها الطلب.

2- باستثناء ما يتعلق بالمادة 14، لا يمكن تفسير أحكام هذه الاتفاقية على أنها تفرض على الدولة الموجه إليها الطلب، الالتزام :

المادة 16

آجال الدفع

يمكن الدولة الموجه إليها الطلب أن تمنح مهلة للدفع أو الدفع بالتقسيط، إذا ما كان تشريعها أو ممارساتها الإدارية تسمح بذلك في ظروف مماثلة، لكن مع إبلاغ الدولة المقدمة للطلب مسبقاً.

القسم الثالث

التبليغ بالوثائق

المادة 17

التبليغ بالوثائق

1- يطلب من الدولة مقدمة الطلب، تبليغ الدولة الموجه إليها الطلب المرسل إليه بالوثائق، بما في ذلك الوثائق المتعلقة بالقرارات القضائية، الصادرة من الدولة مقدمة الطلب والتي تتعلق بضريبة تشملها هذه الاتفاقية.

2- تقوم الدولة الموجه إليها الطلب بالإخطار :

أ. وفقاً للأشكال المنصوص عليها بموجب تشريعها الداخلي من أجل التبليغ بالوثائق ذات طبيعة مماثلة أو مشابهة،

ب. في حدود الإمكان، وفقاً للشكل المخصص المطلوب من قبل الدولة مقدمة الطلب أو الشكل الأقرب المنصوص عليه في تشريعها الداخلي.

3- يمكن دولة طرف أن تقوم مباشرة بالتبليغ بوثيقة عن طريق البريد إلى شخص يتواجد على إقليم دولة طرف أخرى.

4- لا يجوز لأي حكم في الاتفاقية أن يؤدي إلى بطلان التبليغ بالوثائق الذي يتم بواسطة دولة طرف طبقاً لتشريعها.

5- عند إخطار الوثيقة وفقاً لهذه المادة، فإن ترجمتها ليست مطلوبة. غير أنه عندما يبدو أنه من المؤكد أن المرسل إليه لا يعرف اللغة التي حُررت بها الوثيقة، تُترجم الدولة الموجه إليها الطلب أو تُعد ملخصاً بلغتها الرسمية أو بإحدى لغاتها الرسمية. كما يمكنها أن تطلب من الدولة مقدمة الطلب بأن تكون الوثيقة مترجمة أو مرفقة بملخص بإحدى اللغات الرسمية للدولة الموجه إليها الطلب أو لمجلس أوروبا أو لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

الفصل الرابع

أحكام مشتركة لمختلف أشكال المساعدة

المادة 18

معلومات يجب تقديمها من طرف الدولة

مقدمة الطلب

1- يحدّد طلب المساعدة، عند الحاجة :

المادة 12

التدابير الاحترازية

بناءً على طلب الدولة مقدمة الطلب، تتخذ الدولة الموجه إليها الطلب تدابير احترازية بغرض تحصيل مبلغ من الضريبة، حتى ولو كان المستحق متنازعا عليه أو لم يتم إصدار السند التنفيذي بعد.

المادة 13

الوثائق المرافقة للطلب

- 1 - يكون طلب المساعدة الإدارية، المقدم بموجب هذا القسم، مرفقا ب:
 - أ . شهادة توضح أن الدين الجبايي يتعلق بضريبة تشملها هذه الاتفاقية، وفيما يتعلق بالتحصيل، فإنه لا يمكن الطعن فيه أو يكون قابلا للطعن فيه، وذلك مع مراعاة المادة 11، الفقرة 2،
 - ب . نسخة رسمية من السند الذي يسمح بالتنفيذ في الدولة مقدمة الطلب، و
 - ج . أي وثيقة أخرى مطلوبة للتحصيل أو لاتخاذ التدابير الاحترازية.

2 - السند الذي يسمح بالتنفيذ في الدولة مقدمة الطلب، يُقبل أو يُعتمد أو يُستكمل أو يُستبدل، إذا لزم الأمر، طبقا للأحكام السارية في الدولة الموجه إليها الطلب، في أسرع وقت ممكن بعد تاريخ استلام طلب المساعدة عن طريق سند يسمح بالتنفيذ في الدولة الموجه إليها الطلب.

المادة 14

الأجال

- 1 - تخضع المسائل المتعلقة بالأجال التي لا يمكن بعدها المطالبة بالدين الجبايي، لتشريع الدولة مقدمة الطلب. يتضمن طلب المساعدة معلومات عن هذه الأجال.
 - 2 - أعمال التحصيل التي تقوم بها الدولة الموجه إليها الطلب جراء طلب المساعدة، والتي وفقا لتشريع تلك الدولة، قد تؤدي إلى تعليق أو قطع الأجال المذكورة في الفقرة 1، يكون لها الأثر نفسه بموجب تشريع الدولة مقدمة الطلب. تعلم الدولة الموجه إليها الطلب الدولة مقدمة الطلب بالأعمال التي تمت على هذا النحو.
- في جميع الأحوال، لا تلزم الدولة الموجه إليها الطلب بالرد على طلب المساعدة المقدم بعد مرور فترة 15 عاما، ابتداء من تاريخ السند التنفيذي الأولي.

المادة 15

الامتيازات

لا يتمتع الدين الجبايي الذي يُقدم من أجل تحصيله مساعدة في الدولة الموجه إليها الطلب بأي من الامتيازات المرتبطة بشكل خاص بالديون الجبايية لهذه الدولة نفسها، حتى ولو كانت إجراءات التحصيل المستخدمة هي تلك التي تُطبق على ديونها الجبايية الخاصة بها.

المادة 9

الرقابات الجبايية في الخارج

- 1 - بناءً على طلب السلطة المختصة للدولة مقدمة الطلب، يمكن الدولة الموجه إليها الطلب السماح لممثلي السلطة المختصة للدولة مقدمة الطلب أن تكون حاضرة في الشق المناسب للرقابة الجبايية في الدولة الموجه إليها الطلب.
- 2 - إذا تم قبول الطلب، تُعلم السلطة المختصة للدولة الموجه إليها الطلب، في أقرب وقت ممكن، السلطة المختصة للدولة مقدمة الطلب، بتاريخ ومكان الرقابة وكذا السلطة أو الموظف المكلف بهذه الرقابة، بالإضافة إلى الإجراءات والشروط المطلوبة من الدولة الموجه إليها الطلب لإجراء الرقابة. كل قرار يتعلق بإجراء الرقابة الجبايية تتخذه الدولة الموجه إليها الطلب.
- 3 - يمكن دولة طرفا إعلام إحدى جهات الإيداع بنيتها بعدم قبول، بصفة عامة، الطلبات المذكورة في الفقرة 1. يمكن تقديم هذا التصريح أو سحبه في أي وقت.

المادة 10

المعلومات المتضاربة

إذا تلقت دولة طرف من طرف دولة أخرى معلومات عن الوضعية الجبايية لشخص ما والتي تبدو لها متناقضة مع المعلومات التي تحوزها، عليها الإبلاغ بها للدولة الطرف التي قدمت المعلومات.

القسم الثاني

المساعدة من أجل التحصيل

المادة 11

تحصيل المستحقات الجبايية

- 1 - بناءً على طلب الدولة مقدمة الطلب، تقوم الدولة الموجه إليها الطلب، مع مراعاة أحكام المادتين 14 و 15، بتحصيل المستحقات الجبايية للدولة الأولى كما لو كانت مستحقاتها الجبايية الخاصة بها.
 - 2 - لا تطبق أحكام الفقرة 1 إلا على المستحقات الجبايية التي تكون موضوع سند يسمح بتحصيلها في الدولة مقدمة الطلب، والتي لم يُعترض عليها، ما لم تتفق الدول الأطراف المعنية على خلاف ذلك.
- غير أنه، إذا كانت الديون تتعلق بشخص ليس له صفة المقيم في الدولة مقدمة الطلب، لا تطبق الفقرة 1 إلا في حالة عدم الاعتراض على الدين، ما لم تتفق الدول الأطراف المعنية على خلاف ذلك.

3 - يقتصر واجب قبول المساعدة من أجل تحصيل الديون الجبايية المتعلقة بشخص متوفى أو تركته، على قيمة التركة أو الممتلكات التي يستلمها كل المستفيدين من التركة، وهذا وفقا لما إذا كان المستحق سيتم تحصيله من التركة أو من المستفيدين منها.

المادة 22

السرية

1- يتم التعامل مع المعلومات التي تحصل عليها دولة طرف تطبيقاً لهذه الاتفاقية على أنها سرية ويجب حمايتها بالشروط نفسها المنصوص عليها بالنسبة للمعلومات التي تم الحصول عليها تطبيقاً لتشريع هذه الدولة الطرف، وعند الاقتضاء، لضمان المستوى اللازم لحماية البيانات ذات الطابع الشخصي، وفقاً للضمانات التي يمكن أن تحددها الدولة الطرف المقدمة للمعلومات على أنها مطلوبة بموجب تشريعها.

2- وعلى أي حال، لا تُقدم هذه المعلومات إلا للأشخاص أو السلطات (بما في ذلك المحاكم والهيئات الإدارية أو الرقابية) المعنية بتأسيس أو تحصيل أو استرداد الضرائب في تلك الدولة الطرف، من خلال الإجراءات أو الملاحظات الجزائية المتعلقة بهذه الضرائب، أو من خلال القرارات بشأن الطعون المتعلقة بهذه الضرائب، أو من خلال مراقبة ما سبق. لا يمكن هؤلاء الأشخاص أو السلطات استخدام هذه المعلومات إلا للأغراض المذكورة أعلاه. يمكنهم، بالرغم من أحكام الفقرة 1، الإشارة إليها خلال جلسات المحاكم العامة أو في الأحكام المتعلقة بتلك الضرائب.

3- عندما تكون دولة طرف قد قدمت تحفظاً منصوصاً عليه في المادة 30، الفقرة 1، الفقرة الفرعية أ، لا يمكن أي دولة أخرى طرف تتحصل من الدولة الطرف الأولى على معلومات، استخدامها لغرض ضريبة مدرجة ضمن الفئة التي خضعت لهذا التحفظ. وبالمثل لا يمكن الدولة الطرف التي قدمت التحفظ أن تستخدم المعلومات التي تم الحصول عليها بموجب هذه الاتفاقية لغرض ضريبة مدرجة في الفئة التي خضعت للتحفظ.

4- بغض النظر عن أحكام الفقرات 1 و2 و3، يمكن استخدام المعلومات التي تحصلت عليها دولة طرف لأغراض أخرى عندما يكون استخدام هذه المعلومات لمثل هذه الأغراض ممكناً، وفقاً لتشريع الدولة الطرف التي تقدم المعلومات، على أن توافق السلطة المختصة في تلك الدولة الطرف على مثل هذا الاستخدام. المعلومات التي تُقدمها دولة طرف إلى دولة طرف أخرى يمكن إرسالها إلى دولة طرف ثالثة، مع مراعاة الحصول على الترخيص المسبق من السلطة المختصة في الدولة الطرف الأولى.

المادة 23

الدعوى

1- تُرفع الدعوى المتعلقة بالتدابير التي تتخذها الدولة الموجهة إليها الطلب بموجب هذه الاتفاقية، حصرياً أمام السلطة المختصة في تلك الدولة.

2- تُرفع الدعوى المتعلقة بالتدابير التي تتخذها الدولة مقدمة الطلب بموجب هذه الاتفاقية، على الخصوص تلك التي

أ. باتخاذ تدابير تتعارض مع تشريعها أو ممارستها الإدارية أو مع تشريع أو ممارسة إدارية للدولة مقدمة الطلب،

ب. باتخاذ تدابير قد تكون مخالفة للنظام العام،

ج. بتقديم معلومات قد لا يمكن الحصول عليها على أساس تشريعها أو ممارستها الإدارية، أو مع تشريع أو ممارسة إدارية للدولة مقدمة الطلب،

د. بتقديم معلومات قد تكشف عن سر تجاري أو صناعي أو مهني أو عملية تجارية أو معلومات قد يكون تقديمها مخالفاً للنظام العام،

هـ. بمنح مساعدة إدارية في حالة ما إذا كان تقدير فرض الضريبة من قبل الدولة مقدمة الطلب يتعارض مع المبادئ المعترف بها عموماً في فرض الضريبة أو مع أحكام اتفاقية تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي أو مع أي اتفاقية أبرمتها مع الدولة مقدمة الطلب،

و. بمنح مساعدة إدارية بهدف تطبيق أو تنفيذ حكم من تشريع جبائي للدولة مقدمة الطلب، أو الامتنثال لالتزام مرتبط بذلك، والذي يكون تمييزياً ضد أحد رعايا الدولة الموجهة إليها الطلب مقارنة برعية من الدولة مقدمة الطلب الذي يتواجد في ظروف مماثلة،

ز. بمنح مساعدة إدارية إذا لم تكن الدولة مقدمة الطلب قد استنفدت جميع التدابير المعقولة المنصوص عليها في تشريعها أو ممارستها الإدارية، ما لم يؤدّ اللجوء إلى مثل هذه التدابير إلى صعوبات غير متناسبة،

ح. بمنح مساعدة لأجل التحصيل في الحالات التي يكون فيها العبء الإداري الناتج عنه بالنسبة لتلك الدولة غير متناسب بشكل واضح مقارنة بالمزايا التي يمكن أن تجنيها الدولة مقدمة الطلب.

3- إذا كانت معلومات مطلوبة من طرف الدولة مقدمة الطلب طبقاً لهذه الاتفاقية، تستخدم الدولة الموجهة إليها الطلب الصلاحيات المتاحة لديها للحصول على المعلومات المطلوبة، حتى وإن لم تكن بحاجة إليها لأغراض جبائية خاصة بها. يخضع الالتزام الوارد في الجملة السابقة للقيود المنصوص عليها في هذه الاتفاقية، إلا إذا كانت هذه القيود، وبالخصوص تلك الواردة في الفقرتين 1 و2، قد تمنع الدولة الموجهة إليها الطلب من تقديم المعلومات فقط باعتبار أن هذه الأخيرة لا تمثل مصلحة لها على الصعيد الوطني.

4- بأي حال من الأحوال، لا يمكن تفسير أحكام هذه الاتفاقية، وبالخصوص تلك الواردة في الفقرتين 1 و2، على أنها تسمح للدولة الموجهة إليها الطلب برفض تقديم معلومات فقط باعتبار أن هذه المعلومات يحتفظ بها بنك أو مؤسسة مالية أخرى، أو وكيل أو شخص يعمل بصفة وكيل أو أمين، أو لأن هذه المعلومات تتعلق بحقوق ملكية شخص ما.

المختصة لتلك الدول الأطراف لحل المسألة من خلال اتفاق ودي. يُبلّغ القرار إلى جهاز التنسيق.

6. يقوم الأمين العام لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بإبلاغ الدول الأطراف وكذلك الدول الموقعة على الاتفاقية التي لم تُصادق عليها بعد أو تُقبلها أو تُوافق عليها، بالآراء الصادرة عن جهاز التنسيق طبقاً لأحكام الفقرة 4 أعلاه، والاتفاقات الودية التي تم التوصل إليها بموجب الفقرة 5 أعلاه.

المادة 25

اللغات

تُصاغ طلبات المساعدة وكذلك الردود بإحدى اللغات الرسمية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أو مجلس أوروبا، أو بأي لغة أخرى تتفق عليها الدول الأطراف المعنية بشكل ثنائي.

المادة 26

التكاليف

ما لم تتفق الدول الأطراف المعنية على خلاف ذلك بشكل ثنائي:

أ. تقع التكاليف العادية التي تُنفق لتقديم المساعدة على عاتق الدولة الموجه إليها الطلب،

ب. تقع التكاليف غير العادية التي تُنفق لتقديم المساعدة على عاتق الدولة مقدمة الطلب.

الفصل السادس

أحكام ختامية

المادة 27

اتفاقات وترتيبات دولية أخرى

1 - لا تُقيد إمكانيات المساعدة المنصوص عليها في هذه الاتفاقية، ولن تكون مُقيّدة بتلك الناتجة عن أي اتفاقات دولية أو ترتيبات أخرى موجودة أو قد توجد بين الدول الأطراف المعنية أو بكل أدوات أخرى تتعلق بالتعاون في المجال الجبائي.

2 - بغض النظر عن أحكام الفقرة 1، يمكن الدول الأطراف التي هي دول أعضاء في الاتحاد الأوروبي تطبيق الإمكانيات المتاحة للمساعدة بموجب هذه الاتفاقية في علاقاتهم المتبادلة، في حالة ما إذا سمحت بتعاون أوسع من ذلك الذي تمنحه القواعد المعمول بها في الاتحاد الأوروبي.

المادة 28

توقيع الاتفاقية ودخولها حيز التنفيذ

1 - تكون هذه الاتفاقية مفتوحة للتوقيع من قبل الدول الأعضاء في مجلس أوروبا والدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وتخضع هذه الاتفاقية للتصديق أو القبول أو الموافقة. تُودع صكوك التصديق أو القبول أو الموافقة لدى إحدى جهات الإيداع.

تتعلق، في مجال التحصيل، بوجود أو مقدار الدين الجبائي أو السند الذي يسمح بمتابعة التنفيذ، حصرياً أمام الجهة المختصة في تلك الدولة نفسها. إذا تم اتخاذ مثل هذه الدعاوى، تُبلّغ الدولة مقدمة الطلب على الفور الدولة الموجه إليها الطلب وتُعلق هذه الأخيرة الإجراء في انتظار قرار الجهة المعنية.

غير أنه، إذا طلبت الدولة مقدمة الطلب ذلك، فإنها تتخذ تدابير تحفظية من أجل التحصيل. كما يمكن أيضاً أي شخص مهتم أن يُبلّغ الدولة الموجه إليها الطلب بمثل هذه الدعاوى، فور تلقي هذه المعلومة، وتتشاور هذه الأخيرة، إذا لزم الأمر، مع الدولة مقدمة الطلب بشأن ذلك.

3 - بمجرد البت نهائياً في الدعوى المرفوعة، تُبلغ الدولة الموجه إليها الطلب أو، حسب الحالة، الدولة مقدمة الطلب الدولة الأخرى بالقرار المتخذ وأثاره على طلب المساعدة.

الفصل الخامس

أحكام خاصة

المادة 24

تنفيذ الاتفاقية

1 - تتواصل الدول الأطراف فيما بينها لتنفيذ هذه الاتفاقية بواسطة سلطاتها المختصة التابعة لكل طرف، ويمكن هذه السلطات أن تتواصل مباشرة فيما بينها لهذا الغرض، ويمكنها أيضاً أن تخول للسلطات التابعة لها بالتصرف نيابة عنها. كما يمكن السلطات المختصة لدولتين أو أكثر أن تحدد، باتفاق مشترك، كيفية تطبيق الاتفاقية فيما يتعلق بها.

2 - عندما تعتبر الدولة الموجه إليها الطلب أن تطبيق هذه الاتفاقية في حالة خاصة قد تترتب عليه عواقب خطيرة غير مرغوب فيها، تقوم السلطات المختصة في الدولة الموجه إليها الطلب والدولة مقدمة الطلب بالتشاور فيما بينها وتسعى لحل الوضع عن طريق اتفاق متبادل.

3 - يُتابع جهاز تنسيق مُكوّن من ممثلين عن السلطات المختصة للدول الأطراف، تحت رعاية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، تنفيذ الاتفاقية وتطوراتها. وتحقيقاً لذلك، يوصي بكل تدبير من شأنه الإسهام في تحقيق الأهداف العامة للاتفاقية. وعلى وجه الخصوص، يُؤسس الجهاز منتدى لدراسة أساليب وإجراءات جديدة تهدف إلى تعزيز التعاون الدولي في المجال الجبائي، وعند الضرورة، يوصي بمراجعة الاتفاقية أو تعديلها. يمكن الدول التي وقّعت على الاتفاقية ولكن لم تُصادق عليها بعد أو تُقبلها أو تُوافق عليها، أن تُعيّن ممثلين عنها في اجتماعات جهاز التنسيق بصفة ملاحظ.

4 - يجوز لأي دولة طرف دعوة جهاز التنسيق لإبداء رأي بشأن تأويل أحكام الاتفاقية.

5 - في حالة ظهور صعوبات أو شكوك بين دولتين طرفين أو أكثر بشأن تنفيذ أو تفسير الاتفاقية، تسعى السلطات

2 - تدخل الاتفاقية حيز التنفيذ في اليوم الأول من الشهر الذي يلي انقضاء فترة ثلاثة أشهر بعد التاريخ الذي أبدت فيه خمس (5) دول عن موافقتها على أن تكون ملزمة بالاتفاقية طبقاً لأحكام الفقرة 1.

3 - بالنسبة لأي دولة عضو في مجلس أوروبا أو دولة عضو في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي تعرب لاحقاً عن موافقتها على أن تكون ملزمة بالاتفاقية، تدخل الاتفاقية حيز التنفيذ في اليوم الأول من الشهر الذي يلي انقضاء فترة ثلاثة (3) أشهر بعد تاريخ إيداع صك التصديق أو القبول أو الموافقة.

4 - تُصبح أي دولة عضو في مجلس أوروبا أو دولة عضو في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي تصير طرفاً في الاتفاقية بعد دخول البروتوكول المعدل لهذه الاتفاقية حيز التنفيذ، المفتوح للتوقيع بتاريخ 27 مايو سنة 2010 ("بروتوكول 2010")، طرفاً في الاتفاقية كما تم تعديلها بموجب هذا البروتوكول، ما لم تبعد عن نية مختلفة عبر إخطار مكتوب موجه إلى إحدى جهات الإيداع.

5 - بعد دخول بروتوكول 2010 حيز التنفيذ، يمكن أي دولة ليست عضواً في مجلس أوروبا أو منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أن تطلب أن تكون مدعوة للتوقيع والمصادقة على الاتفاقية كما تم تعديلها بموجب بروتوكول 2010. يجب أن يُوجه أي طلب بهذا الخصوص إلى إحدى جهات الإيداع الذي يرسله إلى الدول الأطراف. وتقوم جهة الإيداع كذلك بإعلام لجنة وزراء مجلس أوروبا ومجلس منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. يتخذ القرار بدعوة الدول التي طلبت أن تصبح دولاً أطرافاً في الاتفاقية باتفاق الدول الأطراف في الاتفاقية بوساطة جهاز التنسيق. بالنسبة لأي دولة تصادق على الاتفاقية، كما تم تعديلها بموجب بروتوكول 2010 طبقاً لهذه الفقرة، تدخل هذه الاتفاقية حيز التنفيذ في اليوم الأول من الشهر الذي يلي انقضاء فترة ثلاثة (3) أشهر بعد تاريخ إيداع صك التصديق لدى إحدى جهات الإيداع.

6 - تُطبق أحكام هذه الاتفاقية، كما تم تعديلها بموجب بروتوكول 2010، على المساعدة الإدارية التي تغطي فترات فرض الضريبة التي تبدأ بتاريخ أول جانفي أو بعد أول جانفي من السنة التي تلي السنة التي تدخل فيها الاتفاقية، كما تم تعديلها بموجب بروتوكول 2010، حيز التنفيذ بالنسبة لدولة طرف، أو في حالة عدم وجود فترة فرض الضريبة، وتُطبق على المساعدة الإدارية المتعلقة بالالتزامات الجبائية التي تبدأ في أول جانفي أو بعد أول جانفي من السنة التي تلي السنة التي تدخل فيها الاتفاقية، كما تم تعديلها بموجب بروتوكول 2010، حيز التنفيذ بالنسبة لدولة طرف. كما يمكن طرفين أو أكثر الاتفاق على أن تسري الاتفاقية، كما تم تعديلها بموجب بروتوكول 2010، بالنسبة للمساعدة الإدارية المتعلقة بفترات فرض الضريبة أو الالتزامات الجبائية السابقة.

7 - بغض النظر عن أحكام الفقرة 6، تدخل أحكام هذه الاتفاقية، كما تم تعديلها بموجب بروتوكول 2010، حيز التنفيذ ابتداء من تاريخ دخولها حيز التنفيذ بالنسبة لدولة طرف، فيما يتعلق بالشؤون الجبائية التي تشمل فعلاً عمدياً مُعرّضاً للملاحقات بموجب القانون الجزائري للدولة الطرف مقدمة الطلب تتضمن فترات فرض الضريبة أو الالتزامات الجبائية السابقة.

المادة 29

التطبيق الإقليمي للاتفاقية

1 - عند التوقيع أو إيداع صك التصديق أو القبول أو الموافقة، يمكن كل دولة أن تحدد الإقليم أو الأقاليم التي ستطبق عليها هذه الاتفاقية.

2 - يمكن أي دولة، في أي وقت لاحق، من خلال تصريح موجه إلى إحدى جهات الإيداع، توسيع نطاق تطبيق هذه الاتفاقية ليشمل أي إقليم آخر محدد في التصريح. تدخل هذه الاتفاقية حيز التنفيذ بالنسبة لهذا الإقليم في اليوم الأول من الشهر الذي يلي انقضاء فترة ثلاثة (3) أشهر بعد تاريخ استلام التصريح من قبل جهة الإيداع.

3 - يمكن سحب أي تصريح تم بموجب إحدى الفقرتين السابقتين فيما يتعلق بأي إقليم محدد في هذا التصريح، من خلال إشعار موجه إلى إحدى جهات الإيداع. ويكون سحب التصريح ساري المفعول في اليوم الأول من الشهر الذي يلي انقضاء فترة ثلاثة (3) أشهر بعد تاريخ استلام الإشعار من قبل جهة الإيداع.

المادة 30

التحفظات

1 - يمكن كل دولة، عند التوقيع أو عند إيداع صك التصديق أو القبول أو الموافقة، أن تصرح أنها تحتفظ بالحق في:

أ. عدم تقديم أي شكل من أشكال المساعدة لضرائب الدول الأطراف الأخرى التي تندرج ضمن أي من الفئات المذكورة في المادة 2، الفقرة 1، الفقرة الفرعية (ب)، بشرط ألا تكون هذه الدولة الطرف قد أدرجت ضمن الملحق (1) للاتفاقية أيًا من ضرائبها الخاصة المندرجة ضمن هذه الفئة.

ب. عدم تقديم المساعدة في تحصيل أي ديون جبائية، أو تحصيل غرامات إدارية، سواء بالنسبة لجميع الضرائب أو فقط بالنسبة للضرائب لفئة واحدة أو أكثر من الفئات المذكورة في المادة 2، الفقرة 1.

ج. عدم تقديم المساعدة فيما يتعلق بالديون الجبائية التي كانت موجودة عند تاريخ دخول هذه الاتفاقية حيز التنفيذ بالنسبة لهذه الدولة أو، إذا تم تقديم تحفظ مسبق بموجب الفقرة الفرعية (1) أو (ب) أعلاه، عند تاريخ سحب ذلك التحفظ بخصوص الضرائب من الفئة المعنية،

المادة 32

جهات الإيداع ووظائفها

1 - تخطر جهة الإيداع التي تم لديها أي عمل أو إشعار أو اتصال، الدول الأعضاء في مجلس أوروبا والدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وأي دولة طرف في هذه الاتفاقية، بما يأتي :

أ . أي توقيع،

ب . إيداع أي صك تصديق أو قبول أو موافقة،

ج . أي تاريخ دخول هذه الاتفاقية حيز التنفيذ طبقاً لأحكام المادتين 28 و 29،

د . أي تصريح يُقدم تطبيقاً لأحكام الفقرة 3 من المادة 4، أو الفقرة 3 من المادة 9 وسحب هذه التصريحات،

هـ . أي تحفظ يُقدم تطبيقاً لأحكام المادة 30 وسحب أي تحفظ تم تطبيقاً لأحكام الفقرة 4 من المادة 30،

و . أي إشعار استُلم تطبيقاً لأحكام الفقرتين 3 أو 4 من المادة 2، أو الفقرة 3 من المادة 3، أو المادة 29، أو الفقرة 1 من المادة 31،

ز . أي عمل أو إشعار أو اتصال آخر يتعلق بهذه الاتفاقية.

2 - تُبلغ جهة الإيداع التي تتلقى اتصالاً أو تصدر إشعاراً طبقاً للفقرة 1، فوراً، جهة الإيداع الأخرى.

إثباتاً لما تُقدم، قام الموقعون أدناه المخولون قانوناً لذلك، بتوقيع هذه الاتفاقية.

حُررت من طرف جهات الإيداع يوم أول يونيو سنة 2011 بموجب المادة 10 . 4 من بروتوكول تعديل الاتفاقية المتعلقة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الجبائية، بالفرنسية والإنجليزية، لكلا النصين نفس الحجية، في نسختين، تودع واحدة منهما في أرشيف كل جهة إيداع. تُسلم جهات الإيداع نسخة مصدقة مطابقة إلى كل طرف في الاتفاقية كما هي معدلة بالبروتوكول إلى دولة لها الصفة لتصبح طرفاً فيها.

الملحق (i)

الضرائب التي تشملها الاتفاقية بالنسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المادة 2 - الفقرة 1 - أ . 1 : الضرائب على الدخل أو الأرباح :

- الضريبة على الدخل الإجمالي،

د . عدم تقديم المساعدة فيما يتعلق بتبليغ الوثائق سواء بالنسبة لجميع الضرائب أو فقط بالنسبة للضرائب لفئة واحدة أو أكثر من الفئات المذكورة في المادة 2، الفقرة 1،

هـ . عدم قبول التبليغات عن طريق البريد كما هو منصوص عليه في المادة 17 (الفقرة 3)،

و . تطبيق الفقرة 7 من المادة 28، حصرياً للمساعدة الإدارية التي تغطي فترات فرض الضريبة التي تبدأ في أول جانفي، أو بعد أول جانفي من السنة الثالثة التي تسبق السنة التي دخلت فيها هذه الاتفاقية، كما تم تعديلها بواسطة بروتوكول 2010، حيز التنفيذ بالنسبة لدولة طرف، أو في غياب فترة فرض الضريبة، للمساعدة الإدارية المتعلقة بالالتزامات الجبائية التي تبدأ في أول جانفي أو بعد أول جانفي من السنة الثالثة التي تسبق السنة التي دخلت فيها الاتفاقية، كما تم تعديلها بواسطة بروتوكول 2010، حيز التنفيذ بالنسبة لدولة طرف،

2 - لا تُقبل أي تحفظات أخرى،

3 - يمكن أي دولة طرف، بعد دخول الاتفاقية حيز التنفيذ بالنسبة لها، أن تقدم تحفظاً أو أكثر من التحفظات المذكورة في الفقرة 1 والتي لم يتم استخدامها عند التصديق أو القبول أو الموافقة. وتدخل هذه التحفظات حيز التنفيذ في اليوم الأول من الشهر الذي يلي انقضاء فترة ثلاثة (3) أشهر بعد تاريخ استلام التحفظ من قبل إحدى جهات الإيداع.

4 - يمكن أي دولة طرف قدمت تحفظاً بموجب الفقرتين 1 و 3 أن تسحب هذا التحفظ كلياً أو جزئياً عن طريق إرسال إشعار إلى إحدى جهات الإيداع. ويكون سحب التحفظ الساري المفعول ابتداء من تاريخ استلام الإشعار من قبل جهة الإيداع.

5 - لا يمكن الدولة الطرف التي قدمت تحفظاً بشأن حكم من أحكام هذه الاتفاقية أن تطلب تطبيق هذا الحكم من دولة طرف أخرى، غير أنه يمكنها، إذا كان التحفظ جزئياً، أن تطلب تطبيق هذا الحكم في حالة ما إذا قُبِلَتْه.

المادة 31

إنهاء الاتفاقية

1 - يمكن أي دولة طرف، في أي وقت، إنهاء هذه الاتفاقية من خلال توجيه إشعار إلى إحدى جهات الإيداع.

2 - يصبح هذا الإنهاء سارياً اعتباراً من اليوم الأول من الشهر الذي يلي انقضاء فترة ثلاثة (3) أشهر بعد تاريخ استلام الإشعار من قبل جهة الإيداع.

3 - تبقى الدولة الطرف التي أنهت هذه الاتفاقية مرتبطة بالمادة 22 مادامت تحتفظ بمعلومات أو وثائق أو معلومات أخرى تم الحصول عليها تطبيقاً للاتفاقية.

قرارات، مقررات، آراء

وزارة المالية

قرار مؤرخ في 5 شعبان عام 1445 الموافق 15 فبراير سنة 2024، يتعلق بتحديد محتوى وشكل وثائق أسعار التحويل.

إن وزير المالية،

- بمقتضى القانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، لا سيما المادة 38 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 01-21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، لا سيما المادة 40 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 23-15 المؤرخ في 21 ربيع الثاني عام 1445 الموافق 5 نوفمبر سنة 2023 والمتضمن قانون المالية التصحيحي لسنة 2023، لا سيما المادة 13 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 23-119 المؤرخ في 23 شعبان عام 1444 الموافق 16 مارس سنة 2023 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى القرار المؤرخ في أول ربيع الثاني عام 1442 الموافق 17 نوفمبر سنة 2020 والمتعلق بتحديد الشركات المعنية بالوثائق الأولية والتكميلية التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركات المتصلة،

يقرر ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، يهدف هذا القرار إلى تحديد محتوى وشكل الوثائق التي تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المنجزة مع المؤسسات المرتبطة، المستقرة في الجزائر أو خارجها، وذلك بمفهوم الفقرة 2 من المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة 2 : تتضمن هذه الوثائق معلومات متعلقة بمجموع المؤسسات المرتبطة الذي تنتمي إليه المؤسسة محل

التحقيق في المحاسبة ومعلومات متعلقة بالمؤسسة محل التحقيق في المحاسبة. وتحدد هذه المعلومات، على التوالي، في المادتين 3 و4 من هذا القرار.

المادة 3 : تتضمن المعلومات المتعلقة بمجموع المؤسسات المرتبطة الذي تنتمي إليه المؤسسة محل التحقيق في المحاسبة، ما يأتي :

1. مخطط توضيحي للهيكل القانوني والرأسمالي لمجموع المؤسسات المرتبطة وكذلك الموقع الجغرافي للكيانات العملية،

2. وصف لمجالات نشاطات مجموع المؤسسات المرتبطة يبين :

- مصادر أرباح المجموع،

- وصف لسلسلة التموين الخاصة بالخمسة سلع و/أو الخدمات الرئيسية التي يقدمها المجموع، مصنفة حسب رقم الأعمال، وكذا بكل سلعة أو خدمة تمثل أكثر من 5% من رقم أعمال المجموع. ويمكن أن يأخذ هذا الوصف شكل مخطط أو رسم بياني،

- وصف للأسواق الجغرافية الرئيسية لسلع وخدمات المجموع،

- وصف لأهم اتفاقات أداء الخدمات بين مؤسسات المجموع، باستثناء خدمات البحث والتطوير، مع وصف قدرات المواقع الرئيسية التي تقدم خدمات هامة والسياسات المطبقة فيما يخص أسعار التحويل لتوزيع تكاليف الخدمات وتحديد الأسعار المفوترة مقابل الخدمات المؤداة داخل المجموع،

- تحليل وظيفي يصف الإسهامات الرئيسية لمختلف مؤسسات المجموع في خلق القيمة، يتضمن الوظائف الأساسية الممارسة والأخطار الهامة المحتملة والأصول الهامة المستخدمة،

- وصف العمليات الرئيسية لإعادة تنظيم المؤسسات وكذا شراء عناصر الأصول والتنازل عنها التي جرت خلال السنة المالية.

3. الأصول غير المادية لمجموع المؤسسات المرتبطة تبين :

- وصف عام للاستراتيجية الشاملة لمجموع المؤسسات المرتبطة فيما يتعلق بتطوير وملكية واستغلال الأصول غير المادية، لا سيما تحديد موقع المنشآت الرئيسية للبحث والتطوير وكذا إدارة أنشطة البحث والتطوير،

- وصفاً دقيقاً للأنشطة المنجزة ولاستراتيجية المؤسسة المعتمدة، في حالة ما إذا كانت قد شاركت أو تأثرت بعمليات إعادة تنظيم المؤسسات أو بتحويلات الأصول غير المادية خلال السنة المالية الحالية أو السنة المالية السابقة، مع توضيح جوانب هذه العمليات التي تؤثر على المؤسسة،

- قائمة المنافسين الرئيسيين.

2. المعاملات المحققة مع المؤسسات المرتبطة تبين :
- وصفاً للمعاملات المحققة مع المؤسسات المرتبطة، لا سيما شراء خدمات التصنيع واقتناء السلع وتقديم الخدمات والقروض والضمانات المالية وضمانات حسن التنفيذ والتنازل عن استعمال الرخص المتعلقة بالأصول غير المادية والسياق الذي تتم فيه هذه المعاملات،
- مبالغ المدفوعات والمداخيل ما بين مؤسسات المجمع لكل صنف من المعاملات مع المؤسسات المرتبطة التي تشمل المؤسسة، المتعلقة خاصة بالسلع والخدمات والاتاوى والفوائد، موزعة وفقاً لدولة الإقامة الجبائية للدافع أو المستفيد،

- هوية المؤسسات المرتبطة، المشاركة في كل صنف من المعاملات المحققة مع المؤسسة والعلاقات التي تربطها بها،

- نسخة من كل الاتفاقات المهمة ما بين المؤسسات، المبرمة من قبل المؤسسة،

- تحليلاً مقارناً وتحليلاً وظيفياً مفصلياً للمؤسسة والمؤسسات المرتبطة لكل صنف من المعاملات المحققة مع المؤسسات المرتبطة، بما في ذلك التغيرات المحتملة بالمقارنة مع السنوات المالية السابقة،

- بيان لطريقة تحديد أسعار التحويل الأكثر ملاءمة بالنظر لكل صنف من المعاملات المعنية والأسباب التي من أجلها تم اختيار هذه الطريقة،

- بيان المؤسسة المرتبطة التي اختيرت كطرف للاختبار مع شرح الأسباب الدافعة لهذا الاختيار،

- ملخصاً للفرضيات الهامة التي طرحت لتطبيق طريقة تحديد أسعار التحويل المعتمدة، وعند الاقتضاء، توضيح مبررات اعتماد تحليل متعدد السنوات،

- قائمة ووصف بعض المعاملات المقارنة، الداخلية والخارجية، التي تتم في السوق الحرة والمعلومات حول المؤشرات المالية الملائمة المتعلقة بمؤسسات مستقلة مستخدمة في إطار تحليل أسعار التحويل، بما في ذلك وصف لطريقة البحث عن المعطيات المقارنة ومصدر هذه المعلومات،

- قائمة الأصول غير المادية أو فئات الأصول غير المادية لمجمع المؤسسات المرتبطة الهامة لتحديد أسعار التحويل، وكذا المؤسسات المالكة لها قانونياً،

- قائمة لأهم الاتفاقات المبرمة بين المؤسسات المرتبطة، المحددة والمتعلقة بالأصول غير المادية بما في ذلك الاتفاقات المتعلقة بتوزيع التكاليف وأهم الاتفاقات المتعلقة بخدمات البحث واتفاقات الرخص،

- وصف عام لسياسات مجمع المؤسسات المرتبطة الخاصة بأسعار التحويل المتعلقة بالبحث والتطوير وبالأصول غير المادية،

- وصفاً عاماً للتحويلات الهامة لحصص الأصول غير المادية بين المؤسسات المرتبطة خلال السنة المالية المعنية، مع ذكر المؤسسات والدول والمكافآت المتعلقة بها.

4. الأنشطة المالية بين المؤسسات التابعة لمجمع المؤسسات المرتبطة تبين :

- وصفاً عاماً لطريقة تمويل المجمع، بما في ذلك أهم اتفاقات التمويل المبرمة مع المقرضين المستقلين عن المجمع،

- قائمة كل المؤسسات التابعة لمجمع المؤسسات المرتبطة التي تمارس وظيفة مركزية لتمويل المجمع، مع تحديد الدولة التي تم تأسيس المؤسسات المعنية بموجب قانونها والمكان الذي يقع فيه مقر إدارتها الفعلي،

- وصفاً عاماً لسياسات مجمع المؤسسات المرتبطة الخاصة بأسعار التحويل والتي تستند عليها اتفاقات التمويل بين المؤسسات المرتبطة.

5. الوضعية المالية والجبائية لمجمع المؤسسات المرتبطة تبين :

- الكشف المالية المدمجة السنوية لمجمع المؤسسات المرتبطة بعنوان السنة المالية المعنية، إذا تم إعدادها لأغراض تتعلق بالمعلومات المالية أو اقتضاها التنظيم أو تتعلق بالتسيير الداخلي أو لأغراض جبائية أو غيرها،

- وصفاً موجزاً للاتفاقات المسبقة الخاصة بأسعار التحويل أحادية الجانب، المبرمة من قبل المجمع والمقرارات الأخرى للسلطات الجبائية المتعلقة بتوزيع الأرباح بين الدول.

المادة 4 : تتضمن المعلومات المتعلقة بالمؤسسة محل التحقيق في المحاسبة، ما يأتي :

1. الهيكل التنظيمي ومجالات النشاطات يبين :

- وصفاً لهيكل تسيير المؤسسة وهيكلها التنظيمي وقائمة الأشخاص الذين تقدم لهم الإدارة المحلية تقارير وكذا الدولة أو الدول التي يتواجد فيها المقر الرئيسي لهؤلاء الأشخاص،

قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1445 الموافق 25 فبراير سنة 2024، يحدد مدة اهتلاك التثبيتات المطبقة لتحديد النتيجة الجبائية.

إن وزير المالية،

- بمقتضى القانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، لا سيما المادة 38 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 22-18 المؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1443 الموافق 24 يوليو سنة 2022 والمتعلق بالاستثمار،

- وبمقتضى القانون رقم 22-24 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1444 الموافق 25 ديسمبر سنة 2022 والمتضمن قانون المالية لسنة 2023، لا سيما المادة 8 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 23-119 المؤرخ في 23 شعبان عام 1444 الموافق 16 مارس سنة 2023 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

يقرر ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقاً لأحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يهدف هذا القرار إلى تحديد مدة اهتلاك التثبيتات المطبقة لتحديد النتيجة الجبائية.

المادة 2 : تشمل التثبيتات القابلة للاهلاك، موضوع هذا القرار، التثبيتات العينية والمعنوية.

المادة 3 : تحدد المدة المعتمد عليها لحساب القسط السنوي للاهلاك لتحديد النتيجة الجبائية، حسب طبيعة التثبيتات القابلة للاهلاك.

تحدد قائمة هذه التثبيتات ومدد الاهتلاك في ملحق هذا القرار.

المادة 4 : يبدأ احتساب مدة اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية، ابتداء من تاريخ قيدها في أصول الميزانية.

غير أنه، يبدأ احتساب مدة اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية التي يتم اقتناؤها أو إنشاؤها في إطار دعم الاستثمار، ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال.

المادة 5 : التثبيتات العينية والمعنوية، المهتلكة كلياً، المقيدة في أصول الميزانية للسنة المالية المقفلة في 2023، غير معنية بأحكام هذا القرار.

- وصفاً للتعديلات المحتملة التي تم إجراؤها على المعاملات المقارنة، مع تحديد ما إذا كانت هذه التعديلات قد أدخلت على نتائج الطرف موضوع الاختبار أو على المعاملات المقارنة في السوق الحرة أو على كليهما،

- وصف الأسباب التي على أساسها اعتبرت أسعار المعاملات المعنية مضبوطة وفقاً لمبدأ المنافسة الكاملة، بفضل تطبيق طريقة تحديد أسعار التحويل المعتمدة،

- ملخصاً للمعلومات المالية المستخدمة لتطبيق طريقة تحديد أسعار التحويل،

- نسخة للاتفاقات المسبقة الخاصة بأسعار التحويل أحادية الجانب والثنائية والمتعددة الأطراف المتوفرة، وكذا المقررات الأخرى للسلطات الجبائية التي لم تكن الجزائر طرفاً فيها، والمرتبطة بالمعاملات بين المؤسسات المرتبطة المذكورة أعلاه.

3- المعلومات المالية التي تبين :

- الحسابات المالية السنوية للمؤسسة بعنوان السنة المالية المعنية. وفي حالة وجود كشوف مالية مدققة، يجب تقديمها، وفي حالة غيابها، يجب تقديم الكشوف المالية غير المدققة الموجودة،

- معلومات وجدول التوزيع التي تبين كيف يمكن ربط المعطيات المالية المستخدمة لتطبيق طريقة تحديد أسعار التحويل، بالكشوف المالية السنوية،

- جداول مختصرة للمعطيات المالية المتعلقة بالمقارنات المستخدمة في إطار التحليل، والمصادر التي تم استخلاص هذه المعطيات منها.

المادة 5 : يجب تقديم هذه الوثائق للإدارة الجبائية، عند تاريخ الشروع في التحقيق في المحاسبة، بصيغة ورقية ورقمية. ويجب أن تسمح الصيغة الرقمية بتبادل وقراءة واستغلال الوثائق، بشكل مستقل عن البيئة التي تم إنشاؤها فيها.

المادة 6 : يجب تقديم هذه الوثائق بإحدى اللغات المستعملة من قبل الإدارة الجبائية. وإذا تم تقديم الوثائق بلغة غير إحدى اللغات المستعملة من قبل الإدارة الجبائية فيجب تقديم ترجمة لها بناء على طلب من الإدارة الجبائية.

المادة 7 : تلغى أحكام القرار المؤرخ في أول ربيع الثاني عام 1442 الموافق 17 نوفمبر سنة 2020 الذي يحدد الشركات المعنية بالوثائق الأولية والتكميلية التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركات المتصلة.

المادة 8 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 5 شعبان عام 1445 الموافق 15 فبراير سنة 2024.

لعزیز فايد