



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



المرجع : 2021/2020

المبدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

دور الإتفاقيات الجبائية في معالجة الإزدواج والتهرب الضريبي الدوليين دراسة حالة: الإتفاقية الجبائية الجزائرية - الفرنسية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (ل.م.د.)
تخصص " مالية المؤسسة "

تحت إشراف:
عاشوري نعيم

إعداد الطالب:
- كريطر حمزة

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	عاشوري نعيم
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	

السنة الجامعية 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وقتك

الحمد والشكر لله على نعمه وفضله علينا

والحمد لله الذي أنار لي درب العلم والمعرفة وأعانني على أداء هذا العمل ووفقني في أنجازه.

أثني ثناء حسنا ووفاء وتقديرا واعترافا مني بالجميل أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ المشرف " نعيم عاشوري " الذي لم يمل جهدا في مساعدتي واعطائي نصائح من ذهب وتوجيهي مستمر.

كما اتوجه بجزيل الشكر والامتنان والمحبة والعرفان الى عائلتي، أمي وأبي واخواتي وخطيبتي الذين لم يدخروا جهدا في دعمي تحفيزي والدعاء لي، وكل أصدقائي ومن ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل.

وفي الأخير أتمنى المزيد من النجاح والتوفيق لكل طلبة وعمال وأساتذة المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف.

وشكرا

المخلص:

نظرا لانتشار المشاكل الجبائية على الصعيد الدولي كالأزدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين، وما ينتج عنها من تبعات سلبية على اقتصاد الدول، حاولت بعض الدول بجهود انفرادية لمعالجة هذه المشاكل لكن لم تكن هذه الجهود ذات فعالية، لأن هذه المشاكل ليست من طرف واحد بل متعددة الأطراف، الامر الذي حتم عليها الجلوس مع بعضها على طاولة المفاوضات من اجل ابرام اتفاقيات جبائية ثنائية ومتعددة من اجل التعاون في حل هذه المشاكل، ومعظم هذه الدول تستنبط اتفاقياتها من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية واتفاقية الأمم المتحدة المتعلقة بالأزدواج الضريبي وفي هذه الدراسة بحثنا عن مدى مساهمة الاتفاقيات الجبائية في معالجة الأزدواج والتهرب الضريبي الدوليين بالإضافة لدراسة حالة الاتفاقية الجبائية بين الجزائر وفرنسا.

ونظرا لمتطلبات هذا الموضوع قمنا باستخدام المنهج الوصفي في تحديد أصل وماهية المشاكل الجبائية الدولية وكذلك في عرض محتوى الاتفاقيات الجبائية الدولية استخدمنا والمنهج التحليلي في تحليل ما تحويه الاتفاقية من توزيع للاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وطرق تقادي ومعالجة الأزدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين ومدى مساهمتها في معالجة الأزدواج والتهرب الضريبي الدوليين.

الكلمات المفتاحية:

الاتفاقيات الجبائية، الأزدواج الضريبي الدولي، التهرب الضريبي الدولي.

ABSTRACT

Due to the proliferation of international tax problems such as international double taxation and international tax evasion, and the resulting negative consequences for the economy of states, some states have tried with unilateral efforts to address these problems, but these efforts have not been effective, as these problems are not unilateral but multilateral, They had to sit together at the negotiating table in order to conclude bilateral and multiple treaties in order to cooperate in solving these problems, and Most of these states derive their treaties from the OECD Model Convention and the United Nations double taxation convention, In this research, we examined the extent to which tax treaties contribute to addressing International double taxation and International tax evasion, as well as examining the status of the tax treaty between Algeria and France.

Due to the requirements of this topic we have used the descriptive approach in determining the origin and what international tax problems are as well as in presenting the content of international tax treaties, The analytical approach is to analyse the distribution of tax jurisdiction between contracting states in the convention, the ways in which international double taxation and international tax evasion are avoided and addressed and the extent to which they contribute to addressing international double taxation and international tax evasion.

Keywords:

Tax treaties, International double taxation, international tax evasion.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
أ-هـ	مقدمة
7	الفصل الأول: المشاكل الضريبية الدولية
8	المبحث الأول: أصل المشاكل الضريبية الدولية
8	المطلب الأول: العولمة الاقتصادية
11	المطلب الثاني: المشاكل الضريبية الدولية في ظل العولمة الاقتصادية
12	المبحث الثاني: الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين
12	المطلب الأول: الازدواج الضريبي الدولي
18	المطلب الثاني: التهرب الضريبي الدولي
26	المبحث الثالث: مشكلة التنافس الضريبي وتحديات التجارة والاقتصاد الرقمي
26	المطلب الأول: مشكلة التنافس الضريبي
27	المطلب الثاني: مشكلة الاخضاع الضريبي في مجال التجارة الالكترونية والاقتصاد الرقمي
29	خلاصة الفصل الأول
31	الفصل الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية ودورها في معالجة الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين
32	المبحث الأول: الإطار العام للاتفاقيات الجبائية
32	المطلب الأول: ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية
33	المطلب الثاني: الإطار القانوني للاتفاقيات الجبائية الدولية
35	المطلب الثالث: الجهود الدولية لتطوير الاتفاقيات الجبائية الدولية
38	المبحث الثاني: عرض عام لمحتوى الاتفاقيات الجبائية الدولية
38	المطلب الأول: مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية
40	المطلب الثاني: المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

46	المبحث الثالث: طرق معالجة الازدواج الضريبي والهرب الضريبي الدوليين في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية
46	المطلب الأول: طرق معالجة الازدواج الضريبي الدولي
52	المطلب الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي الدولي
53	خلاصة الفصل الثاني
55	الفصل الثالث: دراسة تحليلية للإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية
56	المبحث الأول: عرض محتوى وتوزيع الاختصاص الضريبي في إطار الاتفاقية الجزائرية الفرنسية
56	المطلب الأول: تقديم عام للاتفاقية
59	المطلب الثاني: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل
69	المطلب الثالث: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروة والتركات
72	المبحث الثاني: طرق تفادي الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي الدولي في إطار الاتفاقية الجزائرية الفرنسية
72	المطلب الأول: طرق معالجة الازدواج الضريبي
75	المطلب الثاني: مكافحة التهرب الضريبي الدولي
78	خلاصة الفصل الثالث
80	الخاتمة
84	قائمة المراجع
89	الملحق رقم 01: MODÈLE DE CONVENTION FISCALE CONCERNANT LE REVENU ET LA FORTUNE 2017
118	الملحق رقم 02: مرسوم رئاسي قم 02-121 المؤرخ في 7 أبريل 2002

قائمة

الجدول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	ترتيب الـ 10 ملاذات الضريبة الاولى حول العالم لسنة 2020	23

مقدمة

بعد انتصار المعسكر الغربي في الحرب الباردة، وبروز نظام دولي جديد (الرأسمالية) تطبقه معظم دول العالم بقيادة الدول المتقدمة، المدعومة من قبل المنظمات والهيئات الدولية من أجل تكريس هذه النظام في العالم، وهذا ما نجحت في تحقيقه إلى حد كبير، ما أدى إلى تحرير المبادلات التجارية الدولية وسيطرة الشركات المتعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي وأيضاً من نتائج هذا النظام انتشار مبادئ العولمة (اجتماعية، ثقافية، واقتصادية)، فلم يعد من الغريب رؤية شركة صينية لها نشاط صناعي أو تجاري في أمريكا أو شركة أمريكية في روسيا حيث أزيلت كل الحدود أمام التجارة الدولية، وفي ظل هاته التطورات الجوهرية الحاصلة في الاقتصاد العالمي لم تشهد التشريعات الجبائية لمختلف الدول تطوراً ملحوظاً يتماشى مع هذه التطورات، فالشغل الشاغل الذي يورق هذه الدول هو الاستفادة القصوى من هاته التطورات لتحقيق أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية من الشركات والمكلفين الدوليين دون الأخذ بعين الاعتبار للآثار السلبية المترتبة عن هذا، الأمر الذي أدى إلى ظهور مشاكل جبائية كالازدواج الضريبي الدولي الذي يحدث نتيجة فرض نفس الضريبة أو ضريبة مماثلة على وعاء ضريبي خلال نفس الفترة من قبل دولتين أو أكثر، بسبب التنافس الضريبي الدولي ما يؤدي إلى أعباء أكثر على المكلفين الدوليين والاضرار باقتصاديات بعض الدول بصفة غير مباشرة، بالإضافة لمشكلة الإزدواج الضريبي الدولي توجد مشكلة التهرب الضريبي الدولي التي ازدادت بعد التفتح الاقتصادي العالمي وظهر ما يعرف بالجناات الضريبية التي تعتبر ملاذاً آمناً للمتهربين الدوليين.

لقد كان من الصعب الحد من هذه المشاكل، في ظل تضارب المصالح الضريبية وتعتنت الدول بالتمسك بتشريعاتها الجبائية التي تعتبر في بعض البلدان رمز من رموز السيادة وبذلك الحفاظ على حقها في فرض الضرائب، ونتيجة تفتشي هذه المشاكل ونتائجها السلبية على هذه الدول حتم عليها اللجوء إلى إبرام اتفاقيات ثنائية ومتعددة، من أجل تنظيم العلاقات الجبائية تحديد الاختصاص الضريبي لكل دولة من الدول المتعاقدة، ما يساعد فرض الضرائب وفق النطاق المحدد في الاتفاقية ومحاولة مكافحة المشاكل الجبائية سائلة الذكر وبالتالي المحافظة على إيراداتها الجبائية من التآكل.

وتستنبط معظم الدول اتفاقياتها الجبائية من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنسبة أقل نموذج الأمم المتحدة لتفادي الإزدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول النامية، حيث توضح هذه الاتفاقيات كيفية توزيع الاختصاص في فرض الضريبة لمختلف المداخل بين الدول المتعاقدة، وطرق لتفادي ومعالجة الإزدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين.

والجزائر باعتبارها من الدول النامية التي تسعى الى جذب الاستثمار الأجنبي والانخراط في التجارة الدولية الحرة، وجب عليها اعداد مناخ استثماري محفز وذلك من خلال تحسين البيئة الجبائية وذلك بإبرام اتفاقيات جبائية مع الدول الأخرى كالاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية المبرمة في 17 أكتوبر 1999.

إشكالية البحث:

في ظل ما سبق وما يسببه الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين من تنفير للاستثمار الأجنبي وتآكل للأوعية الضريبية للدول، وجب على الدول معالجة هتين المشكلتين وذلك في اطار الاتفاقيات الجبائية، وهذا ما يؤدي الى تمحور إشكالية البحث حول التساؤل التالي:

ما مدى مساهمة الاتفاقيات الجبائية في معالجة الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين؟

وتتفرع من هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من التساؤلات فرعية تتمثل في:

❖ ما هي طرق تقادي ومكافحة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين وفق الاتفاقيات الجبائية الدولية؟

❖ هل توزيع الاختصاص في فرض الضرائب بين الدولتين المتعاقدين يعالج مشكلة الازدواج الضريبي الدولي؟

❖ ما ماهي طرق تقادي ومكافحة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين وفق الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، وما مدى فعاليتها؟

فرضيات البحث:

من اجل الإجابة على إشكالية البحث ومجموعة التساؤلات الفرعية وضعنا الفرضيات التالية:

❖ تساهم الاتفاقيات الجبائية الدولية في تقادي الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي.

❖ تتمثل طرق معالجة الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي وفق الاتفاقيات الجبائية في توزيع الاختصاص الضريبي، المساعدة في التحصيل الجبائي وتبادل المعلومات.

❖ تحديد الاختصاص في فرض الضريبة لكل دولة يساعد في تقادي الازدواج الضريبي لأن هدفه فك التداخل في التشريعات الجبائية بين البلدين المتعاقدين.

❖ الطرق المتبعة في معالجة الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين وفق الاتفاقية الجزائرية الفرنسية تتمثل في توزيع الاختصاص الضريبي في الدخل، الثروة والتركات والإجراءات الودية، عدم التمييز

وتبادل المعلومات والمساعدة في التحصيل الضريبي، وفعالية كل طريقة مرتبطة بنطاقها والتعاون والجدية في تنفيذها.

أهمية الموضوع:

تعتبر مشكلتي الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي من أبرز المشاكل وأخطرها على التحصيل الجبائي لدول العالم والذي عملت الدول على مواجهتهما بمساعدة المنظمات والهيئات الدولية من خلال ابرام اتفاقيات ثنائية ومتعددة.

وتبرز أهمية هذا الموضوع في معرفة ما مدى مساهمة الاتفاقيات الجبائية في معالجة هتين المشكلتين، كذلك عرض محتوى الاتفاقية الجبائية بين الجزائر وفرنسا الموقعة في 17 أكتوبر 1999 ودراسة مدى فعاليتها في معالجة هتين المشكلتين.

اهداف البحث:

تتمثل اهداف هذا البحث في:

- ❖ ابراز أصل المشاكل الضريبية الدولية.
- ❖ التعرف على الازدواج الدولي واسبابه والتهرب الضريبي الدولي وطرقه.
- ❖ عرض محتوى الاتفاقية الجبائية الدولية وكيفية معالجتها للازدواج والهرب الضريبي الدوليين
- ❖ عرض محتوى الاتفاقية الجبائية بين الجزائر وفرنسا وكيفية معالجتها للازدواج والهرب الضريبي الدوليين ومدى فعاليتها في ذلك.

أسباب اختيار الموضوع:

ان السبب الرئيسي لاختيارنا هذا الموضوع هو نتاج رغبتنا الخاصة في الاطلاع على المشاكل الجبائية الدولية، خاصة مشكلتي الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين، والتعرف على طرق معالجتها وفق الاتفاقيات الجبائية، وسبب اختيارنا دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية هو لان بلدنا الجزائر طرف فيها من جهة ومحاولتنا تقديم شيء جديد في هذا المجال من جهة اخرى، وباعتبار فرنسا صاحبة أكبر استثمارا أجنبي في الجزائر، وكذلك من أسباب اختيار هذه الموضوع ندرة البحوث في هذا المجال.

منهجية البحث:

نظرا لمتطلبات هذا الموضوع قمنا باستخدام منهجية من مناهج البحث العلمي تمثلا في:

المنهج الوصفي: في تحديد أصل وماهية المشاكل الجبائية الدولية وكذلك في عرض محتوى الاتفاقيات الجبائية الدولية.

المنهج التحليلي: في تحليل مل تحتويه الاتفاقية من توزيع للاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وطرق تقادي ومعالجة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين.

الدراسات السابقة

ركزت " بوقرة إيمان " في دراسة بعنوان " كيفية تقادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية " سنة 2010 على مشكلة الازدواج الضريبي الدولي حيث ارجعة سبب حدوثه لظاهرة العولمة وتمسك الدول بحقها في فرض الضرائب، فقامت بدراسة كيف تساهم الاتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة الازدواج الضريبي الدولي وتطرق لحالة الجزائر في الاتفاقية الجبائية مع فرنسا حيث خلصت الى أن الاتفاقيات الجبائية الدولية تسمح بتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة من أجل تقادي الازدواج الضريبي الدولي، كما تعتمد طرقا لتحقيق ذلك.

كما تناول " البشير بركات " في مذكرته المقدمة لنيل شهادة الماجستير بعنوان " الإزدواج الجبائي الدولي والاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر في هذا المجال " سنة 2014 حيث ترى أن الاتفاقيات الجبائية تساهم بشكل كبير في تقادي الازدواج الضريبي الدولي من جهة، ومن جهة أخرى اعتبرها حافز من حوافز التي تجلب الاستثمار للجزائر وتنشط حركة رؤوس الأموال وتجنب العوائق أمام المستثمرين.

ويرى " نور حمزة حسين " في مقاله " الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه " سنة 2020 أن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، اثار سلبية حيث يقف أمام الاستثمارات الأجنبية وتدفعها، خاصة في الدول العربية والنامية، فحسب قوله يؤدي الازدواج الضريبي الدولي، مشكلة مهمة لا تقل خطورة عنه وهي التهرب الضريبي الدولي وعلى الدول ان تتوسع في عقد الاتفاقيات الجبائية الدولية لتقادي هذه المشكلة وتنشط الاستثمارات الأجنبية.

ويبرز " قنوش مولود " في أحد مقالاته البحثية " دور الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر " سنة 2016، حيث خلص الى أن الاتفاقيات تسمح بتحديد الأموال ومصادر الدخل التي تخضع للضريبة في كل دولة من الدول المتعاقدة، فحسب قله تعتبر هذه

الاتفاقيات من حوافز الاستثمار المهمة، وضرورة تفعيل الجزائر لهذه الاتفاقيات خاصتا مع الدول المتقدمة لجذب الاستثمارات.

اما " سامي محمود مراد " فقد قام بدراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي سنة 2018 وتوصل الى أن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الثنائية والجماعية تحدد الأموال ومصادر الدخل التي تخضع للضريبة في كل دولة من الدول الموقعة على هذه الاتفاقيات، وأنه يجب تحاشي ممارسة أي تمييز ضريبي بين المستثمر المحلي والمستثمر الأجنبي وهذا ما نصت عليه لاتفاقيات الجبائية والتوسع في ابرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي؛ حيث تجد المستثمرون الأجانب فمصر حالياً بيئة استثمارية جاذبة لتلك الاستثمارات يحتاجون إلى عقد مثل هذه الاتفاقيات وضرورة تفعيلها دون الحاجة إلى إعفاءات ضريبية تكون لفترة محددة.

استنادا لما سبق نلاحظ ان معظم الدراسات السابقة المتطرفة للاتفاقيات الجبائية الدولية تطرقت عن كيفية معالجة الازدواج الضريبي الدولي وفق هذه الاتفاقيات دون التطرق لطرق معالجة التهرب الضريبي الدولي، بالرغم من انهما مشكلتين متصلتين ببعضهما، اما معظم الدراسات التي تناولت حالة الجزائر كانت واسعة النطاق ولم تتخصص في دراسة اتفاقية بين الجزائر وبلد آخر.

اما في دراستنا فقد تطرقنا الى مدى مساهمة الاتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين من جهة، ومن جهة أخرى دراسة حالة للاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية وسبب اختيارنا لهذه الاتفاقية لأن فرنسا تعتبر صاحبة أكبر استثمار أجنبي في الجزائر.

خطة البحث:

تم تقسيم البحث الى ثلاث فصول، ففي الفصل الأول تم تناول المشاكل الجبائية الدولية تفرع هذا الفصل الى أربعة مباحث، تناولنا في المبحث الأول تحدثنا عن العولمة كسبب رئيسي في تفشي المشاكل الجبائية الدولية، وفي المبحث الثاني تناولنا مشكلة الازدواج الضريبي الدولي وأسباب حدوثه، اما في المبحث الثالث تطرقنا للتهرب الضريبي الدولي ومختلف الأدوات المستعملة في ذلك، وَاخِر مبحث في هذا الفصل تحدثنا عن مشكلتي التنافي الضريبي بين الدول ومشكلة الإخضاع الضريبي في مجال التجارة الالكترونية والاقتصاد الرقمي، وفي الفصل الثاني تطرقنا للاتفاقيات الجبائية الدولية من خلال تطرقنا في المبحث الأول من هذا الفصل الى اطارها العام وعرضنا محتواها في المبحث الثاني، اما في المبحث الثالث تطرقنا لطرق معالجة التهرب الضريبي والازدواج الضريبي الدوليين، وآخر فصل كان عبارة عن دراسة حالة للاتفاقية الجبائية بين الجزائر وفرنسا، في المبحث الأول تطرقنا لمحتوى الاتفاقية وتوزيع الاختصاص الضريبي لضرائب الدخل والثروة والتركات، وفي المبحث الثاني تطرقنا لطرق تغادي الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين وفق هذه الاتفاقية.

الفصل الأول : المشاكل الضريبية الدولية

تمهيد

ان الانتشار الواسع ظاهرة العولمة لم يؤثر فقط على الناحية الثقافية والسياسة في العالم بل التأثير الأكبر لها كان اقتصاديا ، فمضمونها العام يهدف الى التقارب الاقتصادي بين شعوب العالم من خلال العمل على اتباع النهج الليبرالي الرأسمالي وتحرير المبادلات التجارية والاسواق العالمية ، وهذا ما تم تطبيقه فعلا حيث ان العالم قد اصبح قرية صغيرة فاصبح ام عادي وجود شركات أمريكية لها مصانع في الصين وشركات صينية لها مصانع في أوروبا ، وكل هذا التفتح والتوسع الاقتصادي الذي اوجدته ظاهرة العولمة ادى الى ظهور المشاكل الضريبية الدولية لاختلاف التشريعات والمصالح بين الدول كمشكلة الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي.

وفي هذا الفصل سنتطرق لظاهر العولمة الاقتصادية التي تعد السبب الرئيسية للمشاكل الضريبية الدولية وهذا من خلال المبحث الأول، وفي المبحث الثاني نتحدث عن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي من خلال التعريف عليه وعلى انواعه وشروطه وأسباب حدوثه، وفي المبحث الثالث نتطرق الى التهرب الضريبي الدولي بتعريفه وذكر أسبابه ومختلف أدواته.

المبحث الأول: أصل المشاكل الضريبية الدولية

ان اهم سبب للمشاكل الضريبية الدولية هو التفتح الاقتصادي الذي فرضته العولمة الاقتصادية وفي هذا المبحث سنتطرق الى مفهوم العولمة الاقتصادية ومختلف الأسباب التي أدت الى انتشارها الواسع وكذلك كيف ساهمت في تقشي هذه المشاكل وتأثيرها على العدالة الضريبية الدولية.

المطلب الأول: العولمة الاقتصادية

أهم سبب لوقوع المشاكل الضريبية الدولية هو العولمة الاقتصادية وما يترتب عنها من تبعات سلبية على الجانب الضريبي وخاصة من ناحية الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين.

أولاً: تعريف العولمة الاقتصادية

يقصد بالعولمة الاقتصادية، على الصعيد العالمي، سرعة تبادل السلع والخدمات التي أصبحت متاحة بفضل الإلغاء التدريجي للحواجز التجارية في إطار اتفاقية الجات ومنظمة التجارة العالمية المبرمة منذ 1995، وكذلك بفضل تطور وسائل النقل والمواصلات. يعد مصطلح العولمة مرادفًا للمصطلح المقنن من اللغة الانجليزية «Globalisation»، بينما قد يكون من الأفضل الاستناد إلى تعبير "عولمة السوق" أو "عولمة الشركات". أما في فرنسا، فيلتصق مفهوم العولمة بالليبرالية بمعنى "تحرير التجارة على المستوى العالمي"¹

ببساطة، العولمة هي اتصال أجزاء مختلفة من العالم. في علم الاقتصاد، يمكن تعريف العولمة على أنها العملية التي تبدأ فيها الشركات والمنظمات والبلدان العمل على نطاق دولي. غالبًا ما تستخدم العولمة في سياق اقتصادي، ولكنها تؤثر أيضًا على السياسة والثقافة وتتأثر بها. بشكل عام، ثبت أن العولمة ترفع من مستوى المعيشة في البلدان النامية، لكن بعض المحللين يحذرون من أن العولمة يمكن أن يكون لها تأثير سلبي على الاقتصادات المحلية أو الناشئة والعاملين الأفراد.²

ويقصد بالعولمة الاقتصادية نشر القيم الغربية في مجال الاقتصاد مثل الحرية الاقتصادية وفتح الأسواق وترك الأسعار للعرض والطلب، وعدم تدخل الحكومات في النشاط الاقتصادي وربط اقتصاد الدول النامية بالاقتصاد العالمي، وتعكس هذه الظاهرة زيادة حركة رؤوس الأموال وتفسح المجال واسعا أمام أصحاب رؤوس الأموال لجمع المزيد من المال.³

وهناك من عرفها على أنها تحول العالم إلى منظومة من العلاقات الاقتصادية المتشابكة التي تزداد تعقيدا لتحقيق سيادة نظام اقتصادي واحد يتبادل فيه العالم الاعتماد بعضه على بعضه الآخر في كل من الخامات

¹ /عولمة_اقتصادية https://ar.m.wikipedia.org/wiki/، تاريخ الاطلاع 2021/04/19.

² <https://www.nationalgeographic.org/article/effects-economic-globalization/12th-grade> ، تاريخ الاطلاع 2021/04/19.

³ أحمد عبد العزيز، العولمة الاقتصادية وتأثيراتها على الدول العربية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون / 2011، ص66.

والسلع والمنتجات والأسواق ورؤوس الأموال والعمالة والخبرة، حيث لا قيمة لرؤوس الأموال من دون استثمارات ولا قيمة للسلع دون أسواق تستهلكها).

ثانياً: عوامل انتشار العولمة الاقتصادية

1- ظهور المنظمات الاقتصادية الدولية

انشاء الدول الغربية لصندوق النقد الدولي والبنك الدولي اللذان لعبا دوراً في إغراق الدول المستهدفة بالديون، حيث تولى صندوق النقد الدولي إدارة السياسة النقدية الدولية، وتسهيل استقرار أسعار صرف العملات، بينما اختص البنك الدولي بإدارة السياسات المالية الدولية.

ثم تم إنشاء منظمة التجارة العالمية عام 1995 ليستكمل بها الإطار المؤسسي الدولي على الصعيد الاقتصادي، ولتعد أبرز أدوات العولمة الاقتصادية.

وهذه المنظمات تسيطر عليها الدول الصناعية وتوجهها لتحقيق مصالحها، وعلى رأسها عولمة

الاقتصاد الدولي.¹

2- الشركات المتعددة الجنسيات:

عملت الشركات العالمية متعددة الجنسية على عولمة النشاط الإنتاجي، بآليتين مهمتين هما: التجارة الدولية، والاستثمار الأجنبي المباشر.

وقد أدى دعم سياسات المؤسسات الدولية، مثل: صندوق النقد الدولي والبنك الدولي التي شجعت على الخصخصة في العالم واتباع سياسة السوق الحرة أدى إلى مشاركة الشركات الأمريكية والأوروبية واليابانية، في رأس مال الشركات في الدول الفقيرة.

ونقل المصانع من المراكز الرأسمالية الغربية إلى أسواق العالم النامي، حيث تكون الأيدي العاملة رخيصة، مما يعود بالنفع على الشركات العالمية على المدى البعيد.²

3- التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية:

تقوم هذه التكتلات بفرض سياسات اقتصادية رأسمالية على الدول النامية تصب في مصلحتها، وتؤدي إلى عولمة اقتصادات الدول النامية، ومن أمثلة هذه التكتلات (الاتحاد الأوروبي، ومنظمة التجارة الحرة لدول أمريكا الشمالية ومنظمة أسيان).

¹ أحمد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره ص 70

² ناصح البقمي، الحوار اليوم، 2016، <https://alhiwartoday.net/node/11407> تاريخ الاطلاع 21\04\2021.

4- تداول الأسهم والسندات والعملات:

وغيرها من أدوات الاستثمار الأجنبي غير المباشر الذي يحول من وإلى الأسواق المالية في الدول النامية، حيث ينتقل رأس المال من دولة لأخرى في العالم ببيع تلك الأوراق أو شرائها بقرار من مديري الشركات المتعددة الجنسيات، وقد يتم سحب تلك الأموال لمعاقبة دول لا تلتزم بمعايير وشروط العولمة الاقتصادية ومتطلباتها، مما يتسبب بأزمة اقتصاد حادة.

5- وسائل الاتصال الحديث والانترنت:

الإنترنت إبداع أمريكي، يسوق أفكار الغرب ورموزه وتجارته، وأكثر المعلومات على هذه الشبكة يكون بلغات غربية للإنجليزية فيها نصيب الأسد، مما ينسجم مع جوهر العولمة وحقيقتها.

وقد أتاحت هذه الشبكة عولمة المعلومات والأفهام والأفكار إضافة إلى إن التجارة على هذه الشبكة تتصاعد باستمرار، كما أن تلك الشبكة أصبحت من الوسائل الإعلانية المهمة، مما يساهم في نشر العولمة الاقتصادية.¹

6- اتفاقيات التجارة الدولية:

الاتفاقيات تلعب دوراً في تحقيق العولمة لشروطها حيث تفتح الأسواق العالمية أمام المنتجات الغربية دون عوائق أو ضوابط، وعليه فلن تستطيع هذه الدول مواجهة المنتجات المستوردة ومنافستها، مما يعني تعثر العديد من الأنشطة الاقتصادية ويكون البديل المتاح للاقتصار على الاستيراد وهذا البديل قصير الأمد، حيث ستتضرب أرصدة السيولة المالية، ويزيد التضخم نتيجة الركود الاقتصادي.²

7- وسائل الإعلام:

أحدث التقدم التقني في مجال البث الإعلامي ثورة كبرى في حياة الناس خاصة وأن الدول الغربية هي من تهيمن عليه وتؤثر من خلاله وتجاوزت موازنة الإعلام في العالم خلال السنوات الأخيرة التوقعات، ويركز الإعلام على قضايا المستهلكين وزيادة الطلب على السلع الاستهلاكية الغربية.³

¹ ناصح البقمي، الحوار اليوم، 2016، <https://alhiwartoday.net/node/11407> تاريخ الاطلاع 2021\04\21.

² أحمد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره ص72.

³ أحمد عبد العزيز، نفس المرجع ص72.

المطلب الثاني: المشاكل الضريبية الدولية في ظل العولمة الاقتصادية

تحتاج الدول إلى المال لتعزيز التنمية الاقتصادية وتوفير الأمن وتلبية الاحتياجات الأساسية لمواطنيها تقليدياً، تجمع الحكومات الضرائب من الأفراد والشركات لتوليد الإيرادات العامة، ومع ذلك، فقد تحدثت العولمة العديد من الأدوات التقليدية لاستخراج الإيرادات.

سهلت العولمة الاقتصادية عملية نقل الاستثمارات الأجنبية حيث أصبح من الصعب فرض ضرائب على رأس المال المتنقل لأنه قد يتدفق ببساطة إلى المناطق ذات الضرائب المنخفضة أو معدومة الضرائب. ونتيجة لذلك، تحول العبء الضريبي نحو عوامل إنتاج أقل قدرة على الحركة.

تجادل حركة "العدالة الضريبية" الناشئة بأن القواعد الضريبية الدولية غير العادلة هدمت المالية العامة للبلدان منخفضة الدخل من خلال تسهيل التهرب الضريبي وتجنب الشركات والأفراد الأثرياء.

انشأت القواعد الضريبية الدولية الحالية، إما عن طريق الصدفة أو عن قصد، نظام يتسم بالسرية الواسعة والتعقيد المفرط والثغرات الواسعة الانتشار وربما ساهم أيضاً في تعميق التفاوتات القائمة، بعبارة أخرى، أدت العولمة إلى حد ما إلى هدم القدرة المالية للدول النامية.

كان أبرز مظاهر هذا النظام هو تنامي ظاهرة الجنات الضريبية والتي تعتبر وجهة لكل من الأفراد الأثرياء والشركات متعددة الجنسيات التي تسعى، من بين أمور أخرى، لإخفاء ثرواتهم والأرباح. وبينما تواجه معظم الحكومات مثل هذه المشكلات، فإنها تشكل تهديداً خاصاً للبلدان النامية، حيث تظل القدرة على تنفيذ القواعد المعقدة بشأن المعاملات الاقتصادية الدولية محدودة، بل باتت تولد فرصاً جديدة للفساد.¹

¹ Odd-Helge Fjeldstad (2017), Presented at: The EADI-Nordic Conference 2017 on "Globalization and international tax justice: challenges and innovations for domestic revenue mobilization in developing countries", Bergen 21-23 August 2017

المبحث الثاني: الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين

من أبرز وأخطر المشاكل الضريبية الدولية التي تواجهها الدول والمكلفين الدوليين مشكلتي التهرب والازدواج الضريبي الدوليين وفي هذا المبحث سنتطرق لهتين المشكلتين من خلال التطرق لماهيتهما، وذكر أسباب وقوعهما وكذلك اهم الطرق المستخدمة للتهرب الضريبي الدولي.

المطلب الأول: الازدواج الضريبي الدولي

تتمتع أي دولة بالاختصاص الحصري في مجال الضرائب، حيث لا توجد قيود على الإنشاء والتحصيل الضريبي في أراضيها وعلى مواطنيها، وتتيح السيادة الضريبية لكل دولة حرية إنشاء نظام ضريبي خاص بها تحديد فيه الضرائب التي يتألف منها، وهذا ما من شأنه ان يحدث تصادم بين الأنظمة الجبائية في فرض ضرائب معينة ما يحدث الازدواج الضريبي الولي.

أولاً: ماهية الازدواج الضريبي الدولي

في بعض الحالات قد يجد الفرد او الشركة نفسها ملزمة بدفع الضريبة مرتين او أكثر سواء من للبلد الام او لعدة دول وهذه الحالة تسمى بالازدواج الضريبي ويكون اما داخليا او دوليا في هذا المطلب سنتطرق للنوع الثاني من الازدواج الضريبي بالتفصيل.

1- تعريف الازدواج الضريبي الدولي:

قبل التطرق لتعريف الازدواج الضريبي على المستوى الدولي نقوم بالتعرف على الازدواج الضريبي المحلي الذي عرف على انه " فرض ذات الضريبة، أو ضريبة من النوع ذاته أكثر من مرة على الممول ذاته، ولذات الوعاء الضريبي، ولفترة الزمنية ذاتها".

عرفة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الازدواج الضريبي الدولي على انه " ينشأ الازدواج الضريبي الدولي عندما يتم فرض ضرائب مماثلة في دولتين أو أكثر على نفس دافع الضرائب فيما يتعلق بنفس الدخل الخاضع للضريبة أو رأس المال، على سبيل المثال عندما يكون الدخل خاضعاً للضريبة في بلد المصدر وفي بلد إقامة متلقي هذا الدخل".¹

يتحقق نتيجة قيام سلطات مالية تابعة لدول مختلفة بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء، ومن المعروف أن كل دولة تستقل بوضع تشريعها الضريبي بما يتماشى مع مصلحتها الخاصة ويحقق أهدافها دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة، ومن هنا يجد المكلف نفسه مخاطباً بقانون الدولة الأولى استنادا

¹ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لجنة الشؤون الجبائية <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#D> تاريخ الاطلاع

إلى مبدأ الجنسية وبقانون الدولة الثانية استناداً إلى فكرة التوطن، وبقانون الدولة الثالثة استناداً إلى موقع المال وهكذا، وبالتالي تفرض الضريبة على هذا المكلف عن نفس المادة بواسطة سلطات الدول الثلاث.¹

2- أنواع الازدواج الضريبي الدولي:

أ (الازدواج الضريبي الدولي المقصود:

يكون الازدواج الضريبي الدولي مقصوداً إذا ما اتجهت نية المشرع وإرادته إلى إحداث ازدواج ضريبي، وذلك رغبة منه في تحقيق بعض الأغراض نذكر منها:²

❖ الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية وذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أو لرفض

استثمارها في مشروعات قد ترى الحكومة أنه يجب تمويلها برؤوس أموال وطنية.

❖ منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية، لشدة الحاجة إليها في تمويل المشروعات الوطنية.

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

ب (الازدواج الضريبي الدولي غير المقصود:

يلاحظ علماء المالية أن الازدواج الضريبي غير المقصود هو من النوع الاقتصادي والذي يتحقق عندما يتمكن أحد المكلفين بالضريبة من نقل عبأها إلى مكلف ثان، رغم أن هذا المكلف الأخير قد سبق وأن دفع الضريبة، أو في حالة فرض نفس الضريبة على دخل مؤسسة ما وعلى فروعها.³

ج (الازدواج الضريبي القانوني:

تتشابه تعاريف الازدواج الضريبي القانوني في إطار القانون الدولي، فحسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية "OCDE" فإنه ينشأ ازدواج ضريبي قانوني عندما يتم تحصيل نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها في دولتين أو أكثر، عن نفس الشخص المكلف بالضريبة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة، وعن نفس المدة الزمنية.⁴

¹ العاقر جمال الدين، مذكرة ماجستير بعنوان التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي - دراسة حالة بلدان المغرب العربي - ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة ، 2009/2008 ، ص43.

² العاقر جمال الدين، مرجع سبق ذكره، ص45.

³ العاقر جمال الدين، نفس المرجع ص45.

⁴ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لجنة الشؤون الجبائية <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#D> تاريخ الاطلاع

2021/04/23.

د (الازدواج الضريبي الاقتصادي:

حسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية "OCDE" هو حالة خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل أو نفس الثروة. وتعتبر هذه الحالة أكثر حساسية مقارنة بسابقتها، لأنها تضع مكلفين بالضريبة مختلفين في موقف صعب معاً.

فحسب القانون الضريبي الدولي، يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي، عندما تقدم شركة أم لشركة تابعة لها في دولة أخرى خدمات بمقابل نقدي (والذي يعتبر دخلاً يعتد به عند حساب الضريبة على أرباح الشركة الأم) فترفض الإدارة الجبائية للشركة التابعة أخذه كعبء قابل للخصم من نتيجة الشركة التابعة من جهة، ومن جهة أخرى تدخل تلك المداخل في المادة الخاضعة للضريبة على مستوى الشركة الأم ومن ثم تتحمل كلتا الشركتين نفس الضريبة عن نفس الجزء من الدخل وفي آن واحد.¹

2- الشروط وجود الازدواج الضريبي الدولي:

لكي يكون هناك ازدواج ضريبي يجب توفر مجموعة شروط والمتمثلة فيما يلي:

أ (وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

يعني هذا الشرط أن يكون الشخص الذي فرضت عليه ضريبتان أو أكثر هو نفس الشخص، و في هذا المجال لا توجد صعوبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، لكن تبرز الصعوبة فيما يتعلق بالأشخاص المعنوية، بحيث إذا فرضت الضريبة على أرباح الشركة ثم علي نصيب المساهمين في هذه الأرباح، فمن الناحية القانونية لا يوجد ازدواج ضريبي لأن للشركة شخصية معنوية مستقلة، لكن من الناحية الاقتصادية و الضريبية يعتبر ازدواج ضريبي لوحدة المادة الضريبية التي تتمثل في الأرباح.

ففرض الضريبة على مداخل الشركات الموزعة للأرباح غالباً ما تكون متبوعة بفرض ضرائب على نفس المداخل الموجودة في متناول أعضائها.

كثيرون الذين يعتقدون أن هذه الظاهرة لا تشكل ازدواج ضريبي، لانهما شخصين قانونيين مختلفين يخضعون بالتعاقب للضريبة، وهناك من يصنف هذا النوع على أنه ازدواج ضريبي اقتصادي من أجل تمييزه عن الازدواج الضريبي التقليدي أو القانوني.²

¹ نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 41-، مجلد ب، جوان 2014، ص174.

² البشير بركات، مذكرة ماجستير بعنوان الازدواج الضريبي الدولي والاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر مع الدول في هذا الميدان، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014/2015، ص16.

ب (وحدة الوعاء الضريبي:

أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة، سواء كانت هذه المادة دخلاً أم رأس مال، بمعنى أن تفرض الضريبة ذاتها مرتين، أو أن تفرض ضريبتان من النوع ذاته على المال ذاته، كقيام السلطات الفرنسية بفرض ضريبة الأرباح على عوائد الأوراق والسندات المالية التي يملكها شخص جزائري الجنسية في البورصة الفرنسية، وبالمقابل قيام السلطات الجزائرية أيضاً بفرض ضريبة على أرباح وتوزيعات البورصة الموجودة في الخارج على الشخص ذاته استناداً إلى اربطة الجنسية، فهذه الحالة هي حالة ازدواج ضريبي لأن الوعاء الضريبي ممثلاً بإيرادات الأوراق والسندات المالية قد خضع لأكثر من ضريبة، أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة؛ فينتفي الازدواج الضريبي ولو كان المكلف هو ذاته، وتم فرض الضرائب عن المدة الزمنية ذاتها، ومثال ذلك؛ فرض ضريبة على عقار يملكه المكلف، وضريبة على دخله المحقق من أعماله التجارية، وضريبة ثالثة على ارتبه بوصفه موظفاً، فالضرائب الثلاث يتحملها المكلف نفسه وعن المدة ذاتها، ولكن على أوعية ضريبية متعددة، فلا وجود لأي ازدواج ضريبي في هذه الحالة.¹

ج (وحدة المدة الزمنية:

ويقصد بهذا الشرط هو أن يتم فرض الضريبة مرتين أو أكثر في نفس المدة، فإذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في السنة التالية فأئنا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي وذلك بسبب اختلاف المدة فمثلاً زاول المكلف نشاطاً تجارياً في دولة معينة أثناء سنة 2019 وسدد الضريبة عن أرباح تلك السنة ثم انتقل في سنة 2020 إلى دولة أخرى وباشراً فيها نشاطه التجاري وسدد الضريبة عن أرباح تلك السنة لم يكن هناك ازدواج ضريبي.²

د (وحدة الضريبة المفروضة:

ويقصد بوحدة الضريبة المفروضة هي أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توفر الشروط الأخرى أكثر من مرة على نفس المال، أما إذا دفع المكلف ضريبة عن الأرباح الصافية عن دخله ثم دفع ضريبة الدمغة أو ضريبة ما يتداوله من أموال فلن يكون هناك ازدواج ضريبي رغم أن المكلف واحد والمال واحد بل نكون أمام تعدد للضرائب أو تراكم الضريبي؛ إذ يقع الازدواج الضريبي في حالة قيام الدولة "أ" بفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على أرباح ناتجة عن النشاط الذي يمارسه المكلف في اقليمها وتفرض الدولة "ب" نفس الضريبة على المكلف نفسه وعلى نفس المال باعتبار المركز الرئيسي للمنشأة موجوداً فيها.³

¹ سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، كليات بريدة الأهلية الأردن، المجلد: 03 / العدد: 01، 2018، ص 97.

² نور حمزة حسين، لاندواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون - جامعة بغداد / العدد الاول - 2020، ص 271.

³ نور حمزة حسين، نفس المرجع ص 270 و 271

ثانياً: أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي

هناك أسباب عديدة لحدوث الازدواج الضريبي الدولي كاختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي أو تعددها أو اختلاف التنظيم الفني للضريبة من بلد لآخر.

1- اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي:

تتمثل ضوابط الإخضاع الضريبي في المعايير التي تستند إليها الدول عند تحديدها لمجال اختصاصها الضريبي، وهي:

أ (ضابط الجنسية:

يتحقق عند اتباع الدول لمبدأ التبعية السياسية والتي تنطوي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها "كل من يحمل جنسيتها" بصرف النظر عن موطن إقامتهم، وبالنسبة لجميع مداخلهم بصرف النظر عن مصدرها¹.

ب (ضابط الإقامة:

ينطوي على تواجد الشخص في إقليم معين مدة أطول إلى حد ما، غير أن هذا العنصر من عناصر الإخضاع قد يؤدي إلى عدم تمكن الدولة من فرض الضرائب على إيرادات غير المقيمين من الأجانب الذين يستثمرون أموالهم داخل الإقليم، ويستفيدون في تحقيق إيراداتهم من الخدمات التي تقدمها الدولة، مما يوجب إخضاعهم للضريبة في دولة المصدر².

ج (ضابط المصدر:

يتمثل في تبني الدولة لمبدأ التبعية الاقتصادية وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم.

ولقد كانت التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي تركز عليه الدول في فرض الضريبة، نتيجة للصلة التي تربط الفرد بالدولة، واعتبارها صلة سياسية، مظهرها الجنسية لكن قد تضاءلت أهمية هذا الضابط في تحديد الاختصاص الضريبي للدول، لاحتلال الصدارة من طرف ضابط الإقامة، وضابط المصدر.

¹ بوقرة إيمان، مذكرة ماجستير بعنوان كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2010/2009، ص21.

² نعيم عاشوري، مرجع سبق ذكره، ص176.

وفيما يتعلق بالجزائر فإن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اعتمد في فرضه للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات على كل من ضابط الإقامة وضابط المصدر.

ومما لا شك فيه أن اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي، يؤدي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة وبالنسبة لنفس الشخص ونفس الأساس الضريبي.¹

2- تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي:

قد ينشأ الازدواج الضريبي في حالة تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي التي تقرها دولتان أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة وعلى سبيل المثال، تفرض ضريبة الدخل في كل دولة على المقيمة بالنسبة لمجموع دخولهم بغض النظر عن مصدرها، وعلى غير المقيمين بالنسبة لدخولهم الي تحقق في أقاليم الدولة، وعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي ينشأ الازدواج الضريبي بالنسبة لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير الدولة نتيجة خضوعها في الوقت نفسه لكل من ضريبة دولة الموطن وضريبة دولة المصدر بالنسبة للشخص المقيم في أي من الدولتين.²

3- اختلاف التنظيم الفني للضرائب:

يعتبر من أكثر الأسباب أهمية، وهو أن بعض الدول تأخذ بالنسبة للضرائب على الدخل بالنظام الشخصي الكلي (الضريبة العامة على الدخل) كما هو الحال بالنسبة لكافة الدول الرأسمالية المتقدمة، ويأخذ البعض الآخر بأسلوب الضرائب النوعية على الدخل.

فيؤخذ عادة بضابط المصدر (أو الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة (أو الموحدة)، ذات الطابع الشخصي، وبذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي.³

4- اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية في أحكام القوانين الضريبية في الدول المختلفة:

ان اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية المستخدمة في مجال الاختصاص الضريبي يعد عاملا أساسيا في أحداث الازدواج الضريبي، فقد يكون تشابه الاصطلاحات هو من قبيل التمثل الخادع الذي يحول دون تسوية

¹ بوقرة إيمان، مرجع سبق ذكره ص22.

² قنوش مولود، دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي وتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية جامعة المدية العدد: 5- أفريل 2016، ص123.

³ عاشوري نعيم، مرجع سبق ذكره ص177.

فعليه لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي والتي تتحقق بقبول اغلب الدول المفاهيم موحدة لهذه الاصطلاحات تلتزم بها كل من الإدارة الضريبية ودوائر القضاء.¹

المطلب الثاني: التهرب الضريبي الدولي

نتيجة التفتح الاقتصادي العالمي لم يعد التهرب الضريبي مقتصرًا داخل حدود الدولة بل تخطاها وأصبح دوليًا، بغض النظر عن سببه سواء الاجحاف الدول في فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو لرغبة المكلفين في كسب أكبر ثروة ممكنة فالمتضرر الأكبر من هذه هي دول العالم.

أولاً: ماهية التهرب الضريبي الدولي

الاختلاف في تشريع الضريبي بين الدول يؤدي الى تفاوت في معدلات الضرائب فهناك دول تمتاز بمعدلات منخفضة ودول معدلاتها الضريبية مرتفعة قد لا يتقبلها الافراد والشركات سواء محلية كانت ام دولية المزاوئين لنشاطهم التجاري في هذا البلد او تربطهم صلة الجنسية به من جهة او رغبتهم في زيادة ثروتهم ما يدفعهم للتهرب من دفع الضريبة او التقليل منها وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي الدولي.

1- تعريف التهرب الضريبي الدولي:

أ (التعريف الأول:

يعرف التهرب الضريبي الدولي على أنه جميع سلوكيات دافع الضرائب، فردًا أو شركة، التي تهدف إلى تقليل مبلغ الضرائب التي يجب عليه دفعها قانونًا، استنادًا إلى نقل الأصول إلى بلد آخر يتميز بإعفاءات ضريبية أو معدلات الضرائب فيه منخفضة.²

ب (التعريف الثاني:

التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة، بمحاولة المكلف التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة من خلال الدول التي تسعى لاستقطاب رؤوس الاموال من خلال تقديم مزايا ضريبية مغرية او ما يسمى بدول الجناات الضريبية التي توفر المناخ المناسب والملائم للمكلف قصد التهرب من الضريبة ويتم ذلك في إطار شرعي مستغلة بذلك الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف، أو التهرب بطرق غير مشروعة بنقل سلعه، امواله أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية

¹ قنوش مولود، مرجع سبق ذكره ص 123.

² Évasion fiscale internationale, vie-publique , <https://www.vie-publique.fr/eclairage/271437-la-lutte-contre-levasion-fiscale-internationale> le 28/04/2021.

التملص من الضريبة، وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة.¹

2- أسباب التهرب الضريبي الدولي:

في العموم لا يوجد اختلاف كبير بين أسباب التهرب الضريبي الدولي عن الداخلي فغايتهما واحدة هي تملص الفرد من أداء الضريبة المفروضة عليه ومن هذه الأسباب نجد:

أ (أسباب إقتصادية:

إن طبيعة الظروف الإقتصادية في فترة معينة كثيرا ما يكون لها التأثير البالغ على انتشار واستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، فنجد فترة الرخاء وازدهار الاقتصاد، تزداد مداخيل الأفراد وقدراتهم الشرائية، الشيء الذي يمكن المنتجين من نقل عبء الضريبة إلى غيرهم من المستهلكين، وذلك عن طريق رفع أسعار منتجاتهم، أما في فترة الركود وما يزامنه من انخفاض في المداخل والقدرة الشرائية للأفراد، أين تزداد حساسيتهم لارتفاع الأسعار، الشيء الذي يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، وذلك ما يكون دافعا لهم للتهرب الضريبي بإستخدام إحدى الآليات التي سنتطرق إليها لاحقا.

كذلك إنتشار السوق الموازية التي تعرف بالسوق السوداء أو "سوق غير رسمي"، مما يؤدي إلى إستعمال ظاهرة التهرب الضريبي في هاته الأسواق، كما أن هذه الأرباح والمدخرات المتحصل عليها بفضل الصفقات المنجزة تبقى خفية وسرية ولا تخضع لأي إقتطاعات ضريبية.²

ب (أسباب متعلقة بالتشريع الضريبي:

وجود ثغرات في التشريع الضريبي من شأنه أن يؤدي إلى إنتشار التهرب الضريبي المشروع، مستغلين الثغرات القانونية للتشريع الضريبي.

كما نجد أيضا على مستوى المبادئ الأساسية للضريبة وخاصة مبدأ العدالة المشكل المطروح فرض الضرائب وهذا نتيجة لاختلاف واقع فرض الضرائب على الأشخاص، سواء من الناحية النفسية أو القدرة التمويلية.³ وأيضاً التفاوت في المعدلات الضريبية بين البلدان يولد الرغبة لدى الافراد في التهرب من دفع الضرائب فهناك بلدان معدلاتها الضريبية مرتفعة وأخرى تتميز بانخفاض معدلاتها الضريبية.

¹ زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 27- العدد الأول 2011، ص420

² ملال محمد طارق، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، جامعة الأغواط، مجلة دراسات - العدد الاقتصادي - المجلد: 04 - العدد: 01 - جانفي 2013، ص 131.

³ ملال محمد طارق، نفس المرجع ص132.

ثانياً: أدوات التهرب الضريبي الدولي

هناك العديد من أدوات التهرب الضريبي الدولي لكن أبرزها تتمثل في:

1- الجنات الضريبية:

الملاذات الضريبية مجتمعة تكلف الحكومات ما بين 500 مليار دولار و 600 مليار دولار سنوياً على هيئة إيرادات ضائعة من ضرائب الشركات، وفقاً لتقديرات (Crivelli, de Mooij, and Keen 2015) من خلال وسائل قانونية ووسائل غير قانونية بدرجة كبيرة ، ويمثل نصيب الاقتصادات ذات الدخل المنخفض من تلك الإيرادات الضائعة حوالي 200 مليار دولار وهي نسبة من إجمالي الناتج المحلي أكبر من الاقتصادات المتقدمة وأكثر من القيمة البالغة 150 مليار دولار أو نحو ذلك التي تتلقاها كل عام في صورة مساعدة إنمائية أجنبية ، وقد احتفظت شركات « فورتشن 500 » الأمريكية وحدها بحوالي 2.6 تريليون دولار في الخارج في عام 2017 وإن كان جزء صغير منها أُعيد إلى الوطن عقب الإصلاحات الضريبية الأمريكية في عام¹.

أ (مفهوم الجنات الضريبية:

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الملاذ الضريبي بأنه النظام يعفي من تأدية الضرائب ، أو نظام ضريبي متساهل ، حيث تجتري ضرائب بسيطة على العائدات المالية أو على العائدات الناتجة نشاط الخدمات ، أو ينظر إليه كمكان يوفر لغير المقيمين فيه إمكانية التهرب من دفع الضريبة العائدة إلى محل إقامتهم، بالإضافة إلى ذلك، يتمتع النظام المذكور بإحدى الميزات الثلاث: قلة الشفافية ، أو رفض الإفصاح عن المعلومات اللازمة للسلطات الخارجية ، أو إمكانية إنشاء مؤسسات وهمية.²

يطلق البعض على الجنة الضريبية خاصة في الدول الفرنكوفونية بالملجأ الضريبي (fiscal refug)، ويفضل البعض الآخر تسميتها بالواحة الضريبية (oasis fiscale) باعتباره أكثر ملائمة من مصطلح الجنات الضريبية أو بلدان العطل الضريبية (les vacances fiscales) أما الدول الأنجلوسكسونية فأطلقت عليها (Tax Haven) والتي تسمى بالفرنسية (les Paradis Fiscaux) أي الجنات الضريبية ، وهناك من حاول تعريف الجنة الضريبية بأنها (إقليم وطني تكون فيه الاقتطاعات الضريبية في مجموعها أقل من غيرها في أي مكان آخر، وحيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الإطلاق)، وركز هذا التعريف على فكرة الاقتطاعات أو الإيرادات الضريبية، فكلما انخفض معدل الضريبة كلما تقلصت الإيرادات الجبائية وما يترتب على ذلك، ويؤدي ذلك إلى آثار سلبية على اقتصاد

¹ نيكولاس شكسون، التصدي للملاذات الضريبية، مجلة التمويل والتنمية سبتمبر 2019، ص7.

² جاد خليفة، الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية العدد: 52 - خريف 2010، ص113.

الدولة، والبعض الآخر عرفها بأنها (دولة ذات سيادة يتضمن تشريعها الضريبي جملة من المعاملات التفضيلية أو التمييزية اتجاه الدخول ذات المصدر الأجنبي)، ونلاحظ تركيز هذا التعريف على الامتيازات الجبائية المتعلقة بالدخول ذات المصدر الأجنبي، الواردة في التشريع الضريبي لدولة معينة.¹

ب (خصائص الجنات الضريبية:

تتمتع الجنات الضريبية بمجموعة من الخصائص بخصائص ومزايا، والتي نذكر منها:

- ❖ غياب أو انخفاض مستوى الضريبة.
- ❖ الاستقرار الاقتصادي والسياسي.
- ❖ الحفاظ على سرية المعلومات التجارية والبنكية.
- ❖ تطور القطاع المالي مقارنة مع حجم البلد واقتصاده.
- ❖ توفر البنية التحتية للاتصالات والنقل.
- ❖ انخفاض القيود على عمليات صرف العملة.
- ❖ تجنب عقد اتفاقيات جبائية مع دول أخرى.

وكل هذه الخصائص جعلت الجنات الضريبية مراكز استثمارية هامة تستقطب عددا هائلا من المستثمرين خاصة الشركات متعددة الجنسيات، حيث يمكنها الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لهم بانعدام أو انخفاض معدلات الضريبة، والمزايا غير الجبائية كالحفاظ على سرية المعلومات حول حساباتهم البنكية.²

ج (اهم الملاذات الضريبية في العالم:

الجدول التالي يبين اهم 10 ملاذات ضريبية في العالم لسنة 2020، وهذا التصنيف اخذ من شبكة العدالة الضريبية حيث اعتمدت على أربع مؤشرات هي:³

¹ مهى حاجي شاهين، مجلة الطريق للتربية والعلوم الاجتماعية، كلية الامام الجامعة الاهلية - العراق، المجلد 6، العدد 3، فبراير 2019، ص 529.

² بوقرة ايمان، مرجع سبق ذكره، ص 29 و30.

³ Corporate Tax Haven Index - 2021 Results, TAX JUSTICE NETWORK, <https://cthi.taxjustice.net/en/>, le 01/05/2021.

❖ قيمة CTHI (Corporate Tax Haven Index value):

مقياس لمدى تمكن الشركات متعددة الجنسيات من إساءة استخدام ضريبة الشركات، محسوبة من خلال الجمع بين نقاط الملاذ ووزن المقياس العالمي.

❖ معدل CTHI:

نسبة مشاركة الدولة في مخاطر إساءة استخدام الضرائب على أرباح الشركات.

❖ وزن القياس العالمي Global Scale Weight:

مقياس لمقدار النشاط المالي الذي تقوم به الشركات متعددة الجنسيات في الدولة المستضيفة (الملاذ الضريبي) مقارنة ببقية العالم.

❖ نقاط الملاذ:

مقياس لمدى إساءة استخدام ضريبة الشركات للأنظمة الضريبية والمالية في الملاذات الضريبية، 0 يعني عدم وجود نطاق ، و 100 يعني نطاق غير مقيد.¹

¹ Corporate Tax Haven Index - 2021 Results, TAX JUSTICE NETWORK, <https://cthi.taxjustice.net/en/> , le 01/05/2021.

الجدول رقم (01)

ترتيب الـ 10 ملاذات الضريبية الاولى حول العالم لسنة 2020:

الترتيب	اسم البلد	معدل CTHI	قيمة CTHI	وزن القياس العالمي	نقاط الملاذ
1	جزر فيرجن البريطانية	6,4%	2 854	2,3%	100
2	جزر كايمان	6,0%	2 653	1,9%	100
3	برمودا	5,7%	2 508	1,6%	100
4	هولندا	5,5%	2 454	11%	80
5	سويسرا	5,1%	2 261	3,4%	89
6	لوكسمبورغ	4,1%	1 815	9%	74
7	هونج كونج	4,1%	1 805	5,5%	78
8	جبريسي	3,9%	1 724	0,51%	100
9	سنغافورة	3,9%	1 714	2,3%	85
10	الامارات العربية المتحدة	3,8%	1 665	0,54%	98

المصدر: Corporate Tax Haven Index - 2021 Results, TAX JUSTICE NETWORK,
<https://cthi.taxjustice.net/en/>

2- أسعار التحويل الدولية:

يعرف سعر التحويل الدولية على انه السعر الذي يتحدد لسلع وخدمات يتم تبادلها فيما بين مشروعات مرتبطة بعضها ببعض او شركة ام وفروعها ولكنها مقيمة في بلدان مختلفة.

يتم التلاعب بأسعار التحويل (manipulation of the prices) قصد تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خصوصاً في الدول النامية التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن، أو أن البلد المضيف يفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح، وتمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة إلى الشركات دولية النشاط، فقيمة الأرباح تتحدد مقدماً وفقاً لأسعار التحويل التي يتم بناء عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات، ومن ثم فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقاً لهذه الآلية.¹

ويتم التهرب الضريبي وفق أسعار التحويل الدولية وفق طريقتين: قبل توزيع الأرباح وعند توزيع الأرباح.

أ (التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح:

وذلك عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، سواء بالزيادة أو بالنقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، والاستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملائمة لها ولتحقيق مصالحها.²

ب (التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح:

يتم التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح ليس عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، ولكن عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة متعددة الجنسيات، تسمى تلك الشركات الوسيطة بالشركة الساترة او الشركة الشاشة، تعد شركات مالية، يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل أو وفقاً لحاجة المجموعة.³

¹ زهرة حيو مرجع سبق ذكره ص 427.

² محمد عباس محرز، أطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2001_2005 ص 88.

³ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره ص 88.

3- المنشأة الثابتة:

تعتبر المنشأة الثابتة كيانا ذو اغراض خاصة، اي شركة أجنبية منتسبة منشأة لغرض خاص أو لها هيكل قانوني خاص؛ وغالبا ما تنشأ في البلدان التي تمنح مزايا ضريبية محددة للكيانات ذات الأغراض الخاصة، ويستخدم كل من المراكز المالية الخارجية و الكيانات ذات الأغراض الخاصة لتحويل الأموال من بلدان ثالثة أو إليها.¹

يتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات المتعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الدائمة بإحدى الطرائق الآتية:

- ❖ إما أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الدائمة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلية من الضرائب.
- ❖ أما إذا قامت بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلج 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 اخذت كلا منه منفردا لا تمثل منشأة ثابتة ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى الضريبة لأنها ليست منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي.²

¹ الامم المتحدة: سلاسل القيمة العالمية: الاستثمار والتجارة من اجل التنمية، تقرير الاستثمار العالمي، نيويورك، 2013 ص6.

² فاتح احمية، أسباب واليات التهرب الضريبي الدولي واليات مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد: 09 العدد: 02، 2020 ص82.

المبحث الثالث: مشكلة التنافس الضريبي وتحديات التجارة والاقتصاد الرقمي

من المشاكل الجبائية الشائعة سعي الدول وراء جذب الاستثمارات من خلال التخفيض من المعدلات الضريبية أو إعطاء إعفاءات جبائية للمستثمرين الأجانب وهذا ما يشكل مشكلة التنافس الضريبي الدولي المضر لإن بعض الدول لا تستطيع منح مثل هذه الامتيازات بسبب أن الإيرادات الجبائية هي الدخل الأساسي لاقتصادها وبالتالي خسارة الاستثمارات الأجنبية، وأيضاً من المشاكل الضريبية التي برزت مؤخراً صعوبة الخضاع الضريبي للشركات الناشطة في مجال التجارة الالكترونية والاقتصاد الرقمي وفي هذا المبحث سنتطرق لهتين المشكلتين.

المطلب الأول: مشكلة التنافس الضريبي

تعتبر مشكلة التنافس الضريبي الدولي من أخطر المشاكل الضريبية بالنسبة للدول التي تعتمد على الإيرادات الجبائية بشكل كبير في تغطية نفقاتها بسبب ما ينتج عنه من آثار سلبية على التحصيل الجبائي لهذه الدول التي لا يمكنها المنافسة في هذا المجال.

أولاً: تعريف التنافس الضريبي

هو شكل من أشكال المنافسة الدولية، عندما تستخدم الحكومات التخفيضات في الأعباء المالية لتشجيع تدفق الموارد الإنتاجية أو لتثبيط الهجرة الجماعية لتلك الموارد، غالباً ما يعني هذا استراتيجية حكومية لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر والاستثمار الأجنبي غير المباشر (الاستثمار المالي) والموارد البشرية عالية القيمة عن طريق تقليل مستوى الضرائب الإجمالي أو التفضيلات الضريبية الخاصة، مما يخلق ميزة نسبية.¹

ثانياً: آثار التنافس الضريبي المضر

على خلاف حالات عدم التناسب، يستغل عند تفاعل الأنظمة الضريبية، قيام الدول بإصدار إجراءات ضريبية خاصة تخفض أسس الخضوع الضريبي لبلدان أخرى، ولا تكون الانعكاسات على البلدان الأخرى، مجرد أعراض ثانوية بسيطة، بل تعوق تطبيق السياسة الضريبية الوطنية. حيث تقوم الدولة بتحويل تدفقات رؤوس الأموال والتدفقات المالية بسن قوانين أخرى وكذا الإيرادات الموافقة لها بتطبيق منافسة شرسة ومضرة

بالأوعية الضريبية في الدول الأخرى. هذه الدولة التي تسعى إلى جلب الاستثمارات أو الادخار من مصادر أخرى وسماح بالتهرب الضريبي في البلدان الأخرى.

بالتالي، من آثار الجناات الضريبية أو الأنظمة الضريبية الإمتيازية تخفيف المعدل الفعلي للخضوع الضريبي بالنسبة للعوامل المتحركة، بمعدل أقل بكثير من المعدلات المطبقة في الدول الأخرى التي يمكن أن تكون مضرة لها كالتالي:

❖ الحد من التدفقات المالية الخارجية، وبطريقة غير مباشرة تدفقات الاستثمارات الحقيقية.

¹ Tax competition, wikipedia, https://en.wikipedia.org/wiki/Tax_competition le 06/05/2021.

- ❖ تدمير تكامل وعدالة الهياكل الضريبية.
- ❖ التأثير على نية احترام الإجراءات الضريبية من طرف أغلب المكلفين بالضريبة.
- ❖ تغيير مستوى ونسب المعدلات الضريبية والنفقات العمومية.
- ❖ التحويل لجزء من العبء الضريبي نحو أسس ضريبية أقل حركة، وكذا اليد العاملة والأموال العقارية والاستهلاك.
- ❖ زيادة نقل التكاليف الإدارية وأعباء تطبيق الإجراءات الضريبية من طرف السلطات الضريبية والمكلفين بالضريبة.

من الواضح أن مثل هذه المظاهر الضريبية قد ينتج عنها مجموعة من الآثار السلبية تكون مضرّة. ما يمكن قوله هو أن هذه المظاهر عبارة عن سرقة أسس الأوعية في الدول أخرى وتعرضها للتآكل، بحيث تشكل ما يعرف بالمنافسة الضريبية المضرّة.¹

المطلب الثاني: التحديات الضريبية في مجال التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي

تعتبر التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي حديثي النشأة ويمتازان بتطور كبير وسريع وهذا ما لا تتميز به الأنظمة الجبائية، في هذا المطلب سنتحدث عن أبرز التحديات التي تواجهها الأنظمة الجبائية في اخضاع هذا المجال للضرائب.

أولاً: التحديات الضريبية في مجال التجارة الإلكترونية

يقصد بالتجارة الإلكترونية بيع وشراء السلع والخدمات على الانترنت وباعتبار الانترنت عالم واسع ومن الصعب مراقبته والسيطرة عليه أدى هذا الى تكوين العديد من تحديات في فرض الضرائب على هذا النشاط وتكمن اهم هذه التحديات في:²

التحدي الأول: البعد المكاني للضريبة أو ما يعرف اصطلاحاً في التشريع الضريبي لجميع البلدان بإقليمية الضريبة، وهذا التحدي إنما هو ناجم عن أن التجارة الإلكترونية لا تتطلب وجود مكان محدد لممارستها وما يترتب عن ذلك أن (الربح) الذي ينتج عن العملية التجارية لا ينتمي لأي مكان محدد وهو ما يعني غياب مبدأ الإقليمية الذي يخول للدولة فرض الضرائب بما لها من سيادة على إقليمها.

التحدي الثاني: اختلال واحد من أهم مبادئ السياسة الجبائية وهو العدالة، ويتجلى هذا الاختلال في كون بعض المنتجات التي يتم تداولها عبر التجارة الإلكترونية، مثل المجلات، الأشرطة الصوتية، أشرطة الفيديو، الكتب تكون في منأى من أي حواجز جمركية أو ضريبية على خلاف المنتجات المماثلة التي تعبر

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره ص 92.

² أ. مرازقة صالح، التجارة الإلكترونية وإشكالية إخضاعها للضرائب (التحديات المستقبلية للسياسة الجبائية)، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري،

قسنطينة، الجزائر، العدد 23- جوان 2005 ص 168.

الحدود بالطريقة التقليدية عبر نقاط العبور الجمركية العادية، وتخضع للضرائب والرسوم التي يفرضها البلد المستقبل أو المصدر.

التحدي الثالث: ويتمثل في الصعوبات التي تواجه الإدارات الضريبية لإثبات المعاملات التجارية التي تتم إلكترونياً، لأن الشكل التقليدي كان يعتمد على وسائل الإثبات المعمول بها، مثل العقود المبرمة والتي قد تكون موثقة. الفواتير... إلى غير ذلك من مستندات الإثبات التي تزول في الشكل الجديد للتجارة.

التحدي الرابع: يتمثل في حجم المعاملات التجارية التي تتم عبر الإنترنت والتي من المفروض إخضاعها للضريبة تحقيقاً لمبدأ المساواة في المعاملة الضريبية غير أن عدم تكيف النظم الضريبية مع هذا الشكل يجعله لا يتوفر على الآليات اللازمة لإخضاع هذه المعاملات وبالتالي تبقى في منأى من أي ضريبة.

ثانياً: التحديات الضريبية الناتجة عن الاقتصاد الرقمي

يعرف الاقتصاد الرقمي على أنه تصور لقطاع الأنشطة الاقتصادية ذات الصلة بالتقنية الرقمية. وتكون هذه الأنشطة مبنية على النماذج الاقتصادية الكلاسيكية أو الحديثة.¹

وأدى تنامي الاقتصاد الرقمي إلى وجود شركات تعمل بطريقة مختلفة جوهرياً عما كانت عليه في الوقت الذي وضعت فيه القواعد والمعايير الضريبية التقليدية محققاً أرباح كبيرة حيث تعتمد على نماذج أعمال تجارية جديدة تمكنها من تجنب الامتثال للقواعد الضريبية التقليدية.

يتيح الاقتصاد الرقمي ممارسة الشركة لأنشطتها التجارية عبر الحدود دون الحاجة إلى التواجد المادي. يرجع ذلك إلى سهولة نقل البرامج بين وحداتها المرتبطة، يترتب عن هذه الممارسات تحديات تواجه المنظومة الضريبية التقليدية. يتمثل التحدي الرئيس في أن عدم التواجد المادي لهذه الشركات يحول دون تطبيق القواعد والمعايير الضريبية التقليدية القائمة، ذلك لأنها تقوم على قاعدة المنشأة الدائمة، بما يمكن من تحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على أرباح أي مؤسسة مقيمة في الدولة المتعاقدة، وهذا ما لا يوفره الاقتصاد الرقمي كما ذكرنا سابقاً، كذلك تثير ملامح أخرى للاقتصاد الرقمي تحديات تتصل بتوسع التجارة الإلكترونية عبر الحدود وتمكين المستهلكين من الوصول إلى المنتجات والخدمات عن بُعد، وما تثيره الممارسات في هذا الصدد من تحديات ترتبط بتحصيل ضرائب الاستهلاك، خصوصاً الأصول الرقمية والخدمات التي يصعب السيطرة عليها نظراً لعدم مرورها بالمنافذ الجمركية.²

¹ الاقتصاد الرقمي، ويكيبيديا، <https://ar.wikipedia.org/wiki/> تاريخ الاطلاع 2021/05/06.

² طارق عبد القادر إسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، 2021 ص10.

خلاصة

من خلال ما سبق نستخلص ان اصل المشاكل الجبائية نابع عن التفتح الاقتصادي بسبب ظاهرة العولمة الاقتصادية التي عملت الدول الكبرى نشرها عن طريق مختلف المنظمات والهيئات الدولية وهذا ما نجحت فيه الى حد كبير من خلال تحرير المبادلات التجارية وتسهيل تنقل رؤوس الأموال سولاء مالية او بشرية هذا التطور في الاقتصاد العالمي لم تتماشى معه التشريعات الجبائية ما أدى الى تضارب هذه التشريعات وتسبب في الازدواج الضريبي الدولي من جهة ومن جهة أخرى اصبح التهرب الضريبي سهل بظهور التنافس الجبائي بين الدول من خلال نقل الشركات والأشخاص أموالهم وارباحهم الى ما يعرف بالجنان الضريبية التي توفر لهم إعفاءات ضريبية او معدلات منخفضة أيضا اتسامها بالسرية المصرفية، وأيضا أدى ظهور التجارة الالكترونية والاقتصاد الرقمي الى سهولة التهرب الضريبي الدولي من قبل الشركات النشطة في هذا المجال بسبب لامركزية هذا النشاط وتطوره وصعوبة تتبع أمواله من قبل الانظمة الجبائية التي تتميز بالتطور البطيء.

الفصل الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية ودورها في معالجة الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين

تمهيد

في ظل تضارب المصالح الضريبية بين الدول واشتداد التنافس الضريبي من خلال تمسك الدول بتشريعاتها الجبائية وذلك للحفاظ على حقها في فرض الضرائب، وتحصيل اكبر عائد جبائي ممكن، الامر الذي أدى الى تقشي المشاكل الجبائية خاصة مشكلتي الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي ونتائجهما السلبية على هذه الدول ما حتم عليها اللجوء الى ابرام اتفاقيات ثنائية ومتعددة بين بعضها البعض، من اجل تنظيم العلاقات الجبائية وتحديد الاختصاص الضريبي لكل دولة من الدول المتعاقدة، ما يساعد في فرض الضرائب وفق النطاق المحدد في الاتفاقية، ومحاولة مكافحة المشاكل الجبائية سالفة الذكر وبالتالي المحافظة على إيراداتها الجبائية من التآكل.

المبحث الأول: الإطار العام للاتفاقيات الجبائية

تمثل المعاهدات الضريبية جانبا هاما من القواعد الضريبية الدولية لكثير من البلدان، وهناك حاليا أكثر من 3000 معاهدة ثنائية نافذة بشأن ضريبة الدخل، وهذا العدد في ازدياد، وتستند اغلبيه هذه المعاهدات في جزء كبير منها إلى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية وإلى اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية النموذجية بشأن الدخل والثروة.

المطلب الأول: ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية

الاتفاقيات الجبائية عموما لها نفس معاملة باقي الاتفاقيات الدولية في طريقة الابرار او في الهدف منها وهو حل مشكلة معينة او تجنبها او التعاون في مجال معين.

أولاً: مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية

عرفه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاتفاقيات الجبائية الدولية على انها معاهدة او اتفاقيات بين دولتين (أو أكثر) لتجنب الازدواج الضريبي.¹

ومن خلال هذا التعريف يمكننا القول ان الاتفاقيات الجبائية بين الدول نوعان اما ثنائية او متعددة.

وتخول المعاهدات الضريبية الثنائية حقوقا للدولتين المتعاقدين وتفرض عليهما التزامات، والمعاهدات الضريبية ترمي إلى منفعة دافعي الضرائب في الدول المتعاقدة. ويعتمد قيامها بذلك من عدمه على القانون الداخلي لكل دولة. وفي بعض الدول، تعتبر المعاهدات ذاتية التنفيذ: أي إنه عندما تبرم المعاهدة، فإنها تمنح حقوقا لمقيمي الدول المتعاقدة. وفي دول أخرى، يلزم اتخاذ بعض الإجراءات الإضافية.

تعتبر المعاهدات، ملزمة للدول المتعاقدة وعلى الطرفين تنفيذها بحسن نية، وإذا لم يحترم بلد ما المعاهدات الضريبية التي التزم بها، فقد تجد البلدان الأخرى أنه ليس لها مصلحة في الدخول معه في معاهدات ضريبية.

تعتبر معظم المعاهدات الجبائية الدولية ثنائية الشكل. هناك عدد قليل جدا من المعاهدات الجبائية متعددة الأطراف على، لكن الباحثين في شؤون الضرائب ما فتئوا لسنوات عديدة يروجون لإمكانية إبرام معاهدة متعددة الأطراف والمسألة مدرجة حاليا على جدول أعمال مشروع تآكل القاعدة وتحويل الأرباح لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، على الرغم من أن النطاق المحدد للمعاهدة المتعددة الأطراف ليس واضحا حتى الآن.²

¹ Tax treaty, <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T> le 05/05/2021.

² https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf le 05/05/2021.

ثانيا: اهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية

ان الهدف الرئيسي من الاتفاقيات الجبائية الدولية هو تقادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي حيث ان الاتفاقية المبرمة تمنح الحق لدولة واحدة بفرض الضريبة على الشخص سواء كان مرتبطا معها بالجنسية او الإقامة او أن يوزع الحق في فرض الضريبة على كلتا الدولتين مع الاتفاق على طرق وتقنيات لمعالجة الازدواج الضريبي بالإضافة الى هذا هناك اهداف أخرى تتمثل في:

❖ تساعد في تعزيز التنسيق الضريبي الدولي بين أطراف الاتفاقية ما يساعد في محاربة التهرب الضريبي الدولي من خلال تبادل المعلومات.

❖ محاربة التمييز في فرض الضريبة بين المكلفين حاملي الجنسية والمقيمون داخل البلد.

❖ تقادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي بفعل الضريبة.

❖ توفير عنصر معقول من الوثوق القانوني والضريبي كإطار تجري فيه العمليات الدولية.

❖ تساهم المعاهدات الضريبية في تعزيز الأهداف الإنمائية للبلدان النامية.¹

المطلب الثاني: الإطار القانوني للاتفاقيات الجبائية الدولية

عموما تخضع الاتفاقيات الجبائية الدولية لمجموعة مراحل قبل العمل بها كأي اتفاقية دولية وهذه المراحل تتمثل في:

أولاً: مراحل ابرام الاتفاقيات الجبائية الدولية

1- مرحلة المفاوضات: تبدأ مرحلة التفاوض على الاتفاقيات الجبائية عادة باتصالات أولية بين البلدان، فعندما يقرر بلد ما الدخول في مفاوضات تتعلق بإبرام اتفاقية جبائية مع بلد آخر، فإنه ينظر في العديد من العوامل والتي من أهمها مستوى التجارة والاستثمار بينهما، وتكون المفاوضات بطلب من المتعاملين الدوليين الذين تواجههم صعوبات جبائية، فيتم بذلك تبادل وجهات النظر إما عن طريق ممثلين دبلوماسيين عاديين أو بالخبراء المتخصصين الذين يحددون القانون الداخلي، وبعد الانتهاء من المفاوضات يتم تحرير ما تم الاتفاق عليه ويتم إقرار الاتفاقية بالإمضاء على اتفاق المفاوضات والذي يعني الانتهاء من التحضير التقني للاتفاقيات الجبائية.²

¹ اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك، 2001 ص و.

² عاشوري نعيم، أثر الاتفاقيات الجبائية على الاستثمار الأجنبي المباشر في البلدان النامية - حالة الجزائر -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة 2 - عبد الحميد مهري - كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2017/2018، ص 49.

2- مرحلة التوقيع:

عادة ما يتم التوقيع على الاتفاقية من طرف الأطراف المتفاوضة والمخولة بذلك، كنتيجة نهائية بعد صياغة نصها، لكن هذا التوقيع لا يكون له بالضرورة قوة إلزامية للدولتين المتعاقبتين إلا إذا نصت المعاهدة على ذلك أو أن تكون للدولتين نية في ذلك، فإذا كان للتوقيع قوة إلزامية، لا بد من الرجوع إلى القانون الداخلي للدولة المتعاقدة للتأكد من أن هذا الإجراء كاف للالتزامها.

أما إذا لم يكن للتوقيع تلك القوة، فيصبح هذا الإجراء مجرد تأكيد لصحة نص المعاهدة دون أن يؤدي إلى التزام الدولتين المتعاقبتين بتطبيقها، وفي هذه الحالة لا بد أن يلي مرحلة التوقيع، إجراء رسمي آخر والمتمثل في التصديق حتى تلتزم بعده الدولتين بتنفيذ المعاهدة.¹

3- مرحلة التصديق:

يعرف التصديق بأنه الأجراء القانوني الذي تعبر به الدول الأطراف بصورة نهائية عن التزامها بأحكام المعاهدة وفقا للإجراءات الدستورية، فالتصديق هو إجراء وطني يتم وفقا للقانون الداخلي في كل دولة طرف في المعاهدة نصت المادة 2/1 ب من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لعام 1969 على أن التصديق يعني كذلك (القبول)، (الإقرار)، (الانضمام).

إن المعاهدة لا تكون سارية المفعول حتى يتم تبادل التصديقات بين الدول الموقعة عليها وفقا للأحكام الدستورية الخاصة بكل منها، يعني ذلك أن التوقيع على المعاهدة لا يغني عن التصديق عليها، حيث يمكن التصديق على المعاهدة من قبل رئيس الدولة، أو من قبل السلطة التشريعية أو من قبل الإثنين معا ويترتب على تصديق المعاهدة التزام جميع الدول التي صادقت عليها بجميع بنودها مالم تبدي إحدى هذه الدول تحفظات بشأن نص معين.²

4- مرحلة النشر:

إن نشر المعاهدة هو عبارة عن إجراء داخلي يرمي إلى إضفاء صفة القانونية عليها، بعد التصديق عليها، حتى تتقيد بها سلطات الدولة وأفرادها، أي أن نشر المعاهدة في الجريدة الرسمية للدولة يسمح بجعلها علنية و يمكن للجميع الاطلاع على ما جاء في نصها، ونص المشرع الجزائري على وجوب القيام بهذا الإجراء الرسمي من خلال المادة العاشرة من المرسوم الرئاسي رقم 84-165 الصادر بتاريخ 14 جويلية

¹ بوقرة ايمان مرجع سبق ذكره ص49.

² بن حوة امينة، مراحل إبرام المعاهدات الدولية وادماجها ضمن النظام القانوني الجزائري، مجلة البحوث والدراسات القانونية المجلد 09 / العدد 02،

جامعة البليدة الجزائر، 15 نوفمبر 2019، ص44.

1984 وكذلك الحال بالنسبة لفرنسا أيضا وفقا لما جاء في المرسوم رقم 53-192 الصادر بتاريخ 14 مارس 1953.¹

المطلب الثالث: الجهود الدولية لتطوير الاتفاقيات الجبائية الدولية

للمعاهدات الضريبية تاريخ طويل بدأ بالمعاهدات الدبلوماسية الأولى في القرن التاسع عشر، وكان الهدف من تلك المعاهدات يقتصر على ضمان عدم تعرض دبلوماسي بلد ما للعاملين في بلد آخر للتمييز، في مطلع القرن العشرين ولتسهيل المبادلات التجارية بين الدول وسع نطاقها لتشمل ضريبة الدخل من أجل تجنب مختلف المشاكل الجبائية التي من شأنها أن تعرقل المبادلات التجارية الدولية وحركة رؤوس الأموال وفي أعقاب الحرب العالمية الأولى، بدأت عصبة الأمم بالعمل على وضع معاهدات ضريبية نموذجية منها ما يتعلق بالمسائل المرتبطة بضريبة الدخل والثروة. وأسفر ذلك العمل عن وضع اتفاقيتين نموذجيتين في عامي 1943 و1946، غير أنه لم يكن هناك إجماع على قبول هاتين الاتفاقيتين، وتولت بعدها ببضع سنين كل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والأمم المتحدة العمل على وضع اتفاقية نموذجية تكون مقبولة من الجميع.

1- الجهود المبذولة من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية:

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

وتعمل هذه اللجنة من خلال عدة فرق عاملة ومن خلالي مركز السياسات والإدارة الضريبية الذي يحتضن أمانتها الدائمة. وتتكون الفرق العاملة من مندوبين من البلدان الأعضاء، يشرف الفريق العامل المكلف بالاتفاقيات الضريبية والمسائل ذات الصلة، بالمسؤولية عن الاتفاقية النموذجية، يقوم باستمرار بدراسة المسائل المتصلة بها.²

ويرفق بالاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعليق مفصل منظم حسب كل مادة على حدة، وقد أصبحت تعليقات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تتسم بأهمية متزايدة فيما يتعلق بتفسير المعاهدات الضريبية وتطبيقها، بما في ذلك بعض المعاهدات المبرمة بين بلدان غير أعضاء في المنظمة

¹ بوقرة ايمان مرجع سبق ذكره ص42.

² https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf le 05/05/2021.

وبغية مراعاة مواقف بعض الدول غير الأعضاء، أتاح منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تلك التعليقات في عام 1997 للعديد من تلك البلدان، بما فيها الأرجنتين والبرازيل وجنوب أفريقيا وروسيا ولصين ولهند.

2- الجهود المبذولة من قبل هيئة الأمم المتحدة:

وبدأت الأمم المتحدة العمل على وضع معاهدة نموذجية في عام 1968 مع قيام المجلس الاقتصادي والاجتماعي بإنشاء فريق خبراء الأمم المتحدة المخصص للمعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية عملاً بقراره 1273 (د-43). وقد قام فريق الخبراء بوضع كتيب عن التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، مما أفضى إلى نشر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية في عام 1980 ونقحت الاتفاقية النموذجية في عام 2001 ثم عام 2011 وفي عام 2004 تحول فريق الخبراء إلى لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية. وتحفظ اللجنة بتعليقات تفصيلية على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، وهي مسؤولة أيضاً عن نشر العديد من الكتيبات المفيدة في المسائل الضريبية ذات الأهمية بالنسبة للبلدان النامية، من قبيل أسعار التحويل وتطبيق المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية. وأعضاء اللجنة هم من موظفي الضرائب الذين ترشحهم حكوماتهم ويعينهم الأمين العام للأمم المتحدة، ويعملون بصفاتهم الشخصية. وتنتمي أغلبية بسيطة من أعضاء هذه اللجنة إلى البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية. وتسير اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وفق النمط الذي حددته الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وتحتوي على العديد من الأحكام التي تطابق، أو تكاد، تماثلها في تلك الاتفاقية النموذجية. وبالتالي، فإن من المنطقي بوجه عام، ألا تعتبر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية اتفاقية مستقلة كلياً، بل على أنها وسيلة لإدخال تعديلات هامة، ولكن بصورة محدودة، على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.¹

3- الجهود المبذولة من قبل غرفة التجارة الدولية:

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

❖ على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها، معاملة كافة المكلفين الوطنيين منهم والأجانب معاملة ضريبية واحدة لا تميز فيها.

¹ https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf le 10/05/2021

❖ على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات ذات المصدر الأجنبي، معاملة كافة المكلفين الوطنيين منهم والأجانب معاملة واحدة لا تمييز فيها، ويفضل إعفاء هذه الإيرادات من الضرائب

الوطنية لتفادي الازدواج الضريبي ما دام المكلف قد خضع للضريبة في دولة المصدر.

❖ على الدولة أن تراعي عدم وقوع عبء الضريبة العامة على المداخل التي يخضع لها الأجانب المقيمون بها، إلا بقدر الإيرادات الناتجة في إقليمها.

لقد واصلت الغرفة التجارية الدولية، في اجتماعاتها المتعاقبة بعد ذلك الدفاع عن هذه المبادئ، ومحاولة التوفيق بين ضابطي الموطن والمصدر، والمطالبة بالتوسيع في التشريعات الفردية من جانب الدول، وفي إبرام الاتفاقيات الثنائية والمتعددة بين الدول لمعالجة الازدواج الضريبي، نظرا لاستحالة التوفيق بين مصالح الدول المختلفة، ولا تزال الغرفة التجارية الدولية تجري أبحاثها ودراساتها لمشكلة الازدواج الضريبي حتى وقتنا الحالي.¹

¹ عاشوري نعيم، أثر الاتفاقيات الجبائية على الاستثمار الأجنبي المباشر في البلدان النامية - حالة الجزائر - مرجع سبق ذكره ص 46.

المبحث الثاني: عرض عام لمحتوى الاتفاقيات الجبائية الدولية

تنقسم الاتفاقية الجبائية للعديد من البنود وفي هذا المبحث سنقوم بعرض لمحتوى للاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وكذلك لطرق تقادي الازدواج والتهرب الضريبي بين الدول وفق ما جاء فيها من بنود.

المطلب الأول: مواد تمهيدية (نطاق الاتفاقية الجبائية والتعريفات)

حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية نطاق الاتفاقيات الجبائية بين الدول وذلك من خلال تحديد الأشخاص الخاضعين لها من جهة ومختلف الضرائب التي تشملها من جهة أخرى وسنفضل في نطاقها في هذا المطلب.

أولاً: الأشخاص المعنيون

حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، فإن الاتفاقية الجبائية تطبق على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقبتين أو في كلتاها.¹

وهناك أحكاماً خاصة تتعلق بشركات الأشخاص نتيجة اختلاف النظم والتشريعات الجبائية بين الدول وبالتالي، تركت الدولتين المتعاقبتين حرية تناول المشكلات المتعلقة بشركات الأشخاص في مفاوضات ثنائية والاتفاق على ما يريانه ضرورياً وملئاً من أحكام خاصة بهذا الشأن.

ثانياً: الضرائب المشمولة

تتطبق على الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بصرف النظر عن السلطة التي تم باسمها فرض هذه الضرائب أي الدولة ذاتها أو تقسيماتها السياسية الفرعية أو سلطاتها المحلية (بصرف النظر عن الطريقة التي تجبى بها هذه الضرائب) أي عن طريق الفرض المباشر للضريبة أو بالخصم من المصدر في شكل مكوس إضافية أو رسوم إضافية أو في شكل ضرائب إضافية.

والضرائب المفروضة على الدخل وعلى رأس المال هي ضرائب على مجموع الدخل أو مجموع رأس المال أو على عناصر من الدخل أو رأس المال بما في ذلك الضرائب المفروضة على الأرباح المحققة من التصرف في الممتلكات المنقولة أو العقارية والضرائب المفروضة على القيمة المضافة والضرائب المفروضة على مجموع مبالغ للأجور أو المرتبات التي تدفعها المشاريع، وتتفاوت من بلد إلى آخر الممارسات المتعلقة

¹ Article (1) du modèle de convention fiscale de l' OCDE concernant le revenu et la fortune, édition OCDE, 2017, p 7.

بنطاق الضرائب المفروضة على مجموع مبالغ الأجور والمرتبات التي تدفعها المشاريع وتتعين مراعاة هذه المسألة في المفاوضات الثنائية.

تطبق الاتفاقية أيضا على أي ضرائب مماثلة أو مشابهة في جوهرها تفرض بعد تاريخ التوقيع على الاتفاقية بالإضافة إلى الضرائب القائمة أو بدلا عنها، وتبلغ السلطات المختصة في الدولتين المتعاقبتين بعضها بعضا بأي تغييرات مهمة يتم إدخالها على قوانينها الضريبية.¹

ثالثا: تفسير المصطلحات

1- تعريفات عامة:

تم التطرق في المادة 3 لمختلف التعريفات العامة التي تأتي في محتوى هذه الاتفاقية والمتمثلة في:

مصطلح " شخص " يشمل الفرد والشركة والجميع مجموعات أخرى من الناس، ومصطلح " شركة " يعني أي شخص اعتباري أو أي كيان يعتبر شخصا اعتباريا لأغراض ضريبية؛ ومصطلح " عمل " ينطبق على ممارسة أي نشاط أو عمل، وتعني عبارة "حركة دولية" أي نقل تقوم به سفينة أو طائرة، ومصطلح " مواطن "، فيما يتعلق بدولة متعاقدة، يعني: أي شخص طبيعي يحمل جنسية أو جنسية تلك الدولة المتعاقدة؛ وأي شخص اعتباري أو شراكة أو جمعية مؤسسة وفقا للقوانين السارية في تلك الدولة المتعاقدة.

تشمل مصطلحات "النشاط"، فيما يتعلق بالأعمال التجارية ممارسة المهن الحرة وممارسة الأنشطة الأخرى ذات الطبيعة المستقلة.

تعني عبارة " صندوق معاشات معترف به " الجهاز الذي تم إنشاؤه في الدولة والذي يعتبر ذو شخصية مستقلة وفق التشريع الضريبي لتلك الدولة لغرض إدارة أو دفع مزايا التقاعد والمزايا الإضافية للأشخاص الطبيعيين.²

2- المقيم:

عرفت المادة 4 المقيم على أنه أي شخص يخضع، بموجب قوانين تلك الدولة، للضريبة في نفس الدولة بسبب موطنه أو إقامته أو مكان إدارته أو أي معيار آخر له طبيعة مماثلة وينطبق أيضاً على تلك الدولة.

إذا كان الشخص الطبيعي، مقيما في كلتا الدولتين المتعاقبتين، يجب تسوية وضعه على النحو التالي:

أ- يعتبر هذا الشخص مقيما فقط في الدولة التي يوجد فيها لديه منزل دائم إذا كان لديه منزل دائم في كلتا الدولتين، فإنه يعتبر مقيما فقط في البلد الذي يرتبط بعلاقاته الشخصية والاقتصادية.

¹ Article (2), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, op.cit, p 4.

² Article (3), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, bid, p 4 et 5.

ب- إذا كانت الدولة التي يكون فيها هذا الشخص مركز مصالحه الحيوية لا يمكن أن تكون محددة، أو إذا لم يكن لديها منزل دائم في أي من الدولتين، فإنه تعتبر مقيما فقط في الدولة التي يقيم فيها بشكل معتاد.

د- إذا كان هذا الشخص يحمل جنسية كلتا الدولتين أو إذا لم يكن لديه جنسية أي منهم، يجب على السلطات المختصة في الدولتين المتعاقبتين تسوية المسألة بالاتفاق المتبادل.

بالنسبة لشخص اعتباري مقيم في كلتا الدولتين المتعاقبتين، وتسعى السلطات المختصة في الدولتين المتعاقبتين إلى تحديد الدولة المتعاقدة بموجب اتفاق متبادل والتي يعتبر ذلك الشخص مقيما فيها لأغراض الاتفاقية، مع مراعاة مكان محل إقامته. يحدد مكان إدارته الفعالة، والمكان الذي تم فيه تأسيسه أو في أي شكل قانوني آخر وأي عامل آخر ذي صلة، في حالة عدم وجود مثل هذه الاتفاقية بين الدولتين المتعاقبتين، لن يحق للشخص المطالبة بأي من الإعفاءات أو الإعفاءات المنصوص عليها في الاتفاقية إلا بالقدر وبالشروط المتفق عليها من قبل السلطات المختصة.¹

3- المنشأة الثابتة:

عبارة عم مكان ثابت للعمل تمارس من خلاله المؤسسة كل نشاطها أو جزء منه وتشمل عبارة " المنشأة الدائمة " بشكل خاص:

مقر الإدارة، فرع، مكتب، مصنع، ورشة عمل ومنجم أو بئر نفط أو غاز أو مقلع أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية، فقط إذا تجاوزت مدته النشاط فيما سبق ذكره اثني عشر شهرا.²

المطلب الثاني: عرض عام لمحتوي الاتفاقية الجبائية

في هذا المطلب نتطرق لمختلف المداخل الخاضعة للضريبة وطرق تفادي الازدواج وكذلك التخصيص الضريبي ومختلف الاحكام الخاصة والنهائية المدرجة في الاتفاقية.

أولاً: الضرائب على الدخل

تم التطرق لمختلف المداخل التي تشملها الاتفاقية من المادة 6 الى المادة 21 والمتمثلة في:

المداخل العقارية، أرباح تجارية، الملاحة البحرية والجوية الدولية، مداخل الشركات الزميلة (تعاقدت بشكل مباشر أو غير مباشر في إدارة أو مراقبة أو رأس مال مشروع) وتوزيعات الأرباح وكذلك الفوائد الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة إلى مقيم في الدولة الأخرى.

¹ Article (4), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, op.cit, p 6 et 7.

² Article (5), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, bid, p 7.

الاتاوات (أي نوع يتم دفعها مقابل استخدام أو امتياز استخدام حق المؤلف في عمل أدبي أو فني أو علمي، بما في ذلك الأفلام السينمائية)، والمكاسب على رأس المال، المداخل الوظيفية وأتعاب أعضاء مجلس الإدارة وأتعاب الحضور والمكافآت الأخرى المماثلة التي يتقاضاها مقيم في دولة متعاقدة بصفته عضوا في مجلس الإدارة أو مجلس الإشراف في شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة، كما شملت الاتفاقية مداخل الفنانين والرياضيين ومعاشات التقاعد ومختلف الوظائف العامة والمنح الدراسية للطلاب.¹

ثانيا: الضرائب على الثروة

الثروة المكونة من الممتلكات غير المنقولة للمقيم في دولة متعاقدة والمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى، والثروة التي تتكون من ممتلكات منقولة تشكل جزءاً من أصول منشأة دائمة يمتلكها شخص من دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى، وثروة شخص من دولة متعاقدة عبارة عن سفن أو طائرات في النقل الدولي كذلك من قبل الممتلكات المنقولة المخصصة لتشغيل هذه السفن أو الطائرات.²

ثالثا: طرق القضاء على الازدواج الضريبي الدولي

1- طريقة الإعفاء :

عندما يتلقى مقيم في دولة متعاقدة دخلاً أو يمتلك الأصول الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية (باستثناء الحد الذي تسمح فيه تلك الأحكام بفرض الضرائب من قبل تلك الدولة الأخرى فقط لأن الدخل هو أيضاً الدخل الذي يتلقاه مقيم في تلك الدولة الأخرى أو بسبب رأس المال هي أيضاً ثروة مملوكة لمقيم في تلك الدولة الأخرى) يجب على الدولة السابقة إعفاء هذا الدخل أو رأس المال من الضرائب.

عندما يتلقى مقيم في دولة متعاقدة عناصر الدخل التي تكون خاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقاً لأحكام المادتين 10 و11، يمنح خصم بمبلغ مساو للضريبة المدفوعة في ذلك تلك الدولة ولا يجوز أن يتجاوز هذا الخصم جزء الضريبة المحسوب من قبل الخصم.³

2- طريقة الخصم:

عندما يتلقى مقيم في دولة متعاقدة دخلاً أو يمتلك الأصول الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية (باستثناء الحد الذي تسمح فيه تلك الأحكام بفرض الضرائب من قبل تلك الدولة

¹ Article (6) – (21), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, op.cit, p 10 – 18.

² Article (22), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, bid, p 18.

³ Article (23), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, bid, p 19.

الأخرى فقط لأن الدخل هو أيضا الدخل الذي يتلقاه مقيم في تلك الدولة الأخرى أو بسبب رأس المال هي أيضا ثروة مملوكة لمقيم في تلك الدولة الأخرى (تمنح الدولة الأولى:

❖ بخضم مبلغ يساوي ضريبة الدخل المدفوعة في الدولة الأخرى على الضريبة المحصلة من دخل هذا المقيم.

❖ خصم مبلغ يساوي ضريبة الثروة المدفوعة في الدولة الأخرى على الضريبة المحصلة من ثروة هذا المقيم.

ومع ذلك، في كلتا الحالتين، قد لا يتجاوز هذا الخصم نسبة ضريبة الدخل أو ضريبة الثروة، المحسوبة قبل الخصم، والتي قد تكون متوافقة حسب الحالة مع الدخل الخاضع للضريبة أو رأس المال في الدولة الأخرى.¹

رابعاً: احكام خاصة

1- عدم التمييز:

لا يخضع مواطنو دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى إلى أي ضرائب أو التزام متعلق بها يكون ذو عبء أثقل من تلك التي يخضع لها أو قد يخضع لها مواطنو تلك الدولة الأخرى الذين هم في نفس الوضع، وينطبق هذا الحكم أيضا، على الرغم من أحكام المادة 1 على الأشخاص الذين ليسوا مقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما.

أيضا لا يخضع الأشخاص الذين لا يحملون جنسية أحد الدولتين المتعاقدين والمقيمون في دولة متعاقدة لأي ضريبة أو التزام متعلق بها يكون ذو عبء أثقل من الذي يخضع له مواطنو الدولة أو قد يخضعون له، والذين هم في نفس الوضع.

لا يتم فرض ضرائب على المنشأة الدائمة التي يمتلكها شخص من دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى بطريقة يكون عبؤه أثقل من العبء الضرائب على مؤسسات تلك الدولة الأخرى التي تمارس نفس النشاط ولا يجوز تفسير هذا الحكم على أنه يلزم دولة متعاقدة بمنح المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى الخصومات الشخصية والبدلات والتخفيضات الضريبية.²

وتخصم الفوائد والإتاوات والمصروفات الأخرى التي يدفعها مشروع في دولة متعاقدة إلى مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة لهذا المشروع، بموجب نفس الشروط كما لو تم دفعها لمقيم في الدولة الأولى وبالمثل.

¹ Article (23), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, op.cit, p 20.

² Article (24), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, bid, p 20.

لا تخضع مؤسسات دولة متعاقدة، التي يملك رأس مالها أو يتحكم فيها بالكامل أو جزئياً، بشكل مباشر أو غير مباشر، واحد أو أكثر من سكان الدولة المتعاقدة الأخرى، في الدولة الأولى لأية ضرائب أو التزام متعلق بها والتي تكون مختلفة أو أثقل من تلك التي تخضع لها أو قد تخضع لها المؤسسات الأخرى المماثلة في الدولة الأولى.

2- الاجراء الودي:

عندما يرى الشخص أن التدابير التي اتخذتها دولة متعاقدة أو من قبل الدولتين المتعاقدين أدت أو ستؤدي إلى فرض ضرائب لا تتوافق مع أحكام الاتفاقية، يجوز له، بصرف النظر عن سبل الانتصاف المنصوص عليها في القانون الداخلي لتلك الدولتين، تقديم قضيته إلى السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجب تقديم القضية في غضون ثلاث سنوات من أول إخطار بالإجراء الذي أدى إلى فرض هذه الضرائب، ويجب أن تسعى السلطة المختصة، إذا كانت الشكوى مبررة وإذا لم تكن هي نفسها قادرة على إيجاد حل مرض، لحل القضية بالاتفاق المتبادل مع السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى، وذلك لتجنب هذه الضرائب¹.

تسعى السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين، بالاتفاق المتبادل، لحل أي صعوبات أو تهديد أي شكوك قد تنشأ في تفسير أو تطبيق الاتفاقية، كما يجوز لهما التشاور مع لإزالة الازدواج الضريبي في الحالات غير المنصوص عليها في الاتفاقية.

يجوز للسلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين الاتصال ببعضها البعض مباشرة، بما في ذلك من خلال لجنة مشتركة مكونة من هذه السلطات أو ممثليها، بهدف التوصل إلى اتفاق على النحو المبين في الفقرات السابقة.

يجب إحالة القضايا العالقة التي أثارها هذه القضية إلى التحكيم إذا طلب الشخص ذلك كتابة ومع ذلك لا ينبغي إحالة هذه القضايا التي لم يتم حلها إلى التحكيم إذا كان قد تم بالفعل اتخاذ قرار بشأن هذه القضايا من قبل محكمة قضائية أو إدارية لإحدى الدول، ما لم يقبل الشخص المعني مباشرة بالقضية الاتفاق الودي الذي يتم من خلاله تطبيق قرار التحكيم، فإن هذا القرار ملزم لكلا الدولتين المتعاقدين ويجب تطبيقه بغض النظر عن الحدود الزمنية المنصوص عليها في القانون المحلي لهذه الدول، يتعين على السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين بالاتفاق المتبادل تسوية طريقة تطبيق هذه الفقرة².

¹ Article (25), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, op.cit, p 21.

² Article (25), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, bid, p 22.

3- تبادل المعلومات:

تتبادل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين المعلومات التي من المحتمل أن تكون ذات صلة بتطبيق أحكام هذه الاتفاقية أو لإدارة أو إنفاذ التشريع المحلي المتعلق بالضرائب من أي نوع أو فئة يتم فرضها نيابة عن الدول المتعاقدة أو أقسامها السياسية الفرعية أو سلطاتها المحلية، ويجب على الدول المتعاقدة الحفاظ على سرية هذه المعلومات ولا يتم إبلاغها إلا إلى الأشخاص أو السلطات (المحاكم والهيئات الإدارية) المعنية بإنشاء أو جمع الضرائب، ومختلف الإجراءات أو الملاحقات القضائية المتعلقة بهذه الضرائب، أو من خلال قرارات الاستئناف، أو الرقابة يستخدم هؤلاء الأشخاص أو السلطات هذه المعلومات فقط لهذه الأغراض، ويمكن تستخدم المعلومات المتبادلة بين الدولتين المتعاقدين لأغراض أخرى إذا كانت قوانين الدولتين تسمح بذلك وإذا كانت السلطة المختصة في الدولة التي تقدم المعلومات تسمح بهذا الاستخدام.¹

4- المساعدة في التحصيل الضريبي:

هذا البند ينص على مساعدة الدول المتعاقدة بعضها البعض في التحصيل الضريبي، فعندما تطلب دولة متعاقدة ضريبة قابلة للتحصيل بموجب قوانين تلك الدولة وتكون مستحقة الدفع من قبل شخص في دولة أخرى لا يمكنه دفعها، في ذلك التاريخ، بموجب تلك القوانين، فإن تلك المطالبة الضريبية تكون، بناء على طلب السلطات المختصة في تلك الدولة إلى الدولة الأخرى، بغرض استردادها من قبل السلطات المختصة في الدولة الأخرى. يتم تحصيل هذه المطالبة الضريبية من قبل الدولة الأخرى وفقاً لأحكام تشريعاتها السارية على استرداد ضرائبها كما لو كانت المطالبة المعنية مطالبة لها.²

5- أعضاء البعثة الدبلوماسية والوظائف القنصلية:

لا تخل أحكام هذه الاتفاقية بالامتيازات المالية التي يتمتع بها أعضاء البعثات الدبلوماسية أو القنصلية بموجب القواعد العامة للقانون الدولي أو أحكام الاتفاقيات الخاصة.³

6- الحق في الاستحقاق:

عندما يكون الشخص المكلف مؤهلاً تقوم الدول المتعاقدة بالحد من منحه المزايا الضريبية والشخص المؤهل هو:

❖ شخص طبيعي.

❖ دولة متعاقدة وتقسيماتها السياسية وهيئاتها ووكالاتها العامة.

¹ Article (26), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, op.cit, p 21 et 22.

² Article (27), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, bid, p 24.

³ Article (28), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, bid, p 26.

- ❖ بعض الشركات والكيانات المدرجة في البورصة.
- ❖ بعض الشركات التابعة للشركات والكيانات المدرجة في البورصة.
- ❖ بعض المنظمات غير الهادفة للربح وصناديق المعاشات التقاعدية.
- ❖ بعض الكيانات الأخرى التي تفي بمعايير معينة للملكية وعدم تأكل الوعاء الضريبي.
- ❖ بعض تعهدات الاستثمار الجماعي.

وتمنح الدول المتعاقدة المزايا الضريبية للشخص غير المؤهل عندما يشارك في ممارسة نشطة لنشاط تجاري في دولة إقامته وإذا كان الدخل الذي تم الحصول عليه ناتجا عن هذا النشاط التجاري وكذلك تمنح مزايا لشخص إذا كان له مشروع وتم فرض نسبة ضريبية أكبر من مشروع يمتلكه أشخاص معينون مؤهلون للحصول على مزايا معادلة.¹

7- تمديد الاتفاقية: يجوز تمديد الاتفاقية ، كما هي أو مع التعديلات أو إلى أي جزء من إقليم الدولتين المتعاقدين ويسري هذا التمديد من التاريخ تبادل وثائق التصديق، مع التعديلات والشروط ، بما في ذلك الشروط المتعلقة بوقف التطبيق، والتي يتم تحديدها باتفاق متبادل بين الدولتين عن طريق تبادل المذكرات الدبلوماسية أو وفقا لأي إجراء أحكام دستورية.²

خامسا: احكام نهائية

1- نفاذ الاتفاقية: تدخل الاتفاقية حيز التنفيذ عند تبادل وثائق التصديق يعنى على الدولتين المتعاقدين الالتزام بمختلف مواد الاتفاقية.³

2- الانسحاب من الاتفاقية: تظل هذه الاتفاقية سارية المفعول حتى يتم نقضها من قبل دولة متعاقدة، يجوز لكل دولة متعاقدة أن تنسحب من الاتفاقية من خلال القنوات الدبلوماسية مع إشعار بحد أدنى ستة أشهر قبل نهاية كل سنة تقويمية تالية للسنة في هذه الحالة، تتوقف الاتفاقية عن كونها قابل للتطبيق لكلا الدولتين.⁴

¹ Article (29), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, op.cit, p 26.

² Article (30), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, bid, p 28.

³ Article (31), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, bid, p 29.

⁴ Article (32), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, bid, p 29.

المبحث الثالث: طرق معالجة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية

ان السبب الرئيسي لوضع الاتفاقيات الجبائية بين الدول يكمن في محاولة إزالة الازدواج الضريبي الدولي من جهة و مكافحة التهرب الضريبي الدولي من جهة أخرى وهذا ما عملت عليه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وكذلك هيئة الأمم المتحدة في اتفاقيتهما الجبائيتين من خلال وضع طرق ل تقادي هذه المشكلة حيث تم وضع بند لازالت الازدواج الضريبي وتدعيمة ببندي عدم التمييز وإجراءات التراضي واما بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي فقد وضعت بند لتبادل المعلومات وهناك اتفاقيات ثنائية تضم بند إضافي للمساعدة في التحصيل الضريبي بين الدول المتعاقدة.

المطلب الأول: طرق معالجة الازدواج الضريبي

هناك تناسق بين الاتفاقية الجبائية لمنظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حيث يسيران على نفس المنوال وذلك فيما يتعلق بطرق إزالة الازدواج الضريبي وذلك من خلال الاعتماد على طريقتي والخصم.

أولاً: طريقة الإعفاء

خصة الاتفاقيتين الجبائيتين لمنظمة التعاون الاقتصادي وهيئة الأمم المادة 23 (أ) بعرض وشرح طريقة الاعفاء، وتقضي هذه الطريقة بألا يخضع الدخل أو رأس المال في دولة الإقامة للضرائب الذي يجوز، وفقاً للاتفاقية، إخضاعه للضرائب في الدولة التي توجد بها منشأة دائمة أو مقر ثابت أو في دولة المصدر.¹

ومعنى هذا انه عندما يخضع دخل أو رأس ماله مقيم في دولة متعاقدة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية يجب على الدولة الأولى إعفاء هذا الدخل أو رأس المال من الضرائب.

وتتفرع طريقة الاعفاء الى نوعين هما الاعفاء الكلي والاعفاء التدريجي.

1- الاعفاء الكامل

ينص ها النوع بعدم احتساب دولة الإقامة على الإطلاق، في أغراضها الضريبية، للدخل الذي يجوز إخضاعه للضرائب في الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت أو في دولة المصدر؛ ولا يحق

¹ اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، الأمم المتحدة، نيويورك، 2001، ص293.

لدولة الإقامة أن تأخذ الدخل الذي يسري عليه هذا الإعفاء، في الاعتبار لدى تحديد الضرائب المتعين فرضها على بقية الدخل.¹

2- الاعفاء التدريجي

عدم فرض ضرائب في دولة الإقامة على الدخل الذي يجوز إخضاعه للضرائب في الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت أو في دولة المصدر إلا أن دولة الإقامة تحتفظ بالحق في أن تأخذ ذلك الدخل في الاعتبار لدى تحديد الضرائب المتعين فرضها على بقية الدخل.²

الثانيا: طريقة الخصم

خصت الاتفاقيتين الجبائيتين لمنظمة التعاون الاقتصادي وهيئة الأمم المادة 23 (ب) بعرض وشرح طريقة الخصم لتقادي الازدواج الضريبي الدولي.

فحسب اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ان تطبق طريقة الخصم عندما يتلقى مقيم في دولة متعاقدة دخلا أو يمتلك الأصول الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقا لأحكام هذه الاتفاقية (باستثناء الحد الذي تسمح فيه تلك الأحكام بفرض الضرائب من قبل تلك الدولة الأخرى فقط لأن الدخل هو أيضا الدخل الذي يتلقاه مقيم في تلك الدولة الأخرى أو بسبب رأس المال هي أيضا ثروة مملوكة لمقيم في تلك الدولة الأخرى) تمنح الدولة الأولى:

❖ خصم مبلغ يساوي ضريبة الدخل المدفوعة في الدولة الأخرى على الضريبة المحصلة من دخل هذا المقيم.

❖ خصم مبلغ يساوي ضريبة الثروة المدفوعة في الدولة الأخرى على الضريبة المحصلة من ثروة هذا المقيم.

ومع ذلك، في كلتا الحالتين، قد لا يتجاوز هذا الخصم نسبة ضريبة الدخل أو ضريبة الثروة، المحسوبة قبل الخصم، والتي قد تكون متوافقة حسب الحالة مع الدخل الخاضع للضريبة أو رأس المال في الدولة الأخرى.³

اما بالنسبة لاتفاقية الجبائية للأمم المتحدة فإن طريقة الخصم تنص على أن تحسب دولة الإقامة ضرائبها على أساس إجمالي دخل المكلف بما فيه الدخل المتأتي من الدولة الأخرى أي الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة أو المقر الثابت أو دولة المصدر والذي يجو، وفقا للاتفاقية، إخضاعه للضريبة في تلك الدولة

¹ اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، مرجع سبق ذكره، 2001، ص293.

² نفس المرجع ص293.

³ Article (23), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, op.cit, p 19 et 20.

الأخرى ولكنه لا يشمل الدخل الذي لا يخضع للضريبة إلا في دولة المصدر، وهكذا تخصم دولة الإقامة من الضرائب المستحقة لها الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى.¹

وتتقسم طريقة الخصم الى نوعين:

1- الخصم الكامل:

حيث تقوم دولة الإقامة بخصم المبلغ الكلي للضرائب المدفوعة في الدولة الأخرى على دخل يجوز إخضاعه للضرائب في تلك الدولة.

2-الخصم العادي:

حيث تقصر دولة الإقامة الخصم الذي تمنحه نظير الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى على ذلك الجزء من ضرائبها المناسب للدخل الذي يجوز فرض ضرائب عليه في تلك الدولة الأخرى.²

لفهم طريقة الاعفاء والخصم اكثر نأخذ مثال عددي:

فلنفترض مثلاً أن مجموع دخل شخص ما هو 100 000 يحصل من إحدى الدولتين (دولة الإقامة) على 80 000 من ذلك الدخل ويحصل من الدولة الأخرى (دولة المصدر) على 20 000 ولنفترض أن معدل الضريبة في دولة الإقامة على دخل قدره 100 000 هي 35% ومعدلها على دخل قدره 80 000 هي 30%.

ولنفترض كذلك أن معدل الضريبة في دولة المصدر هي إما 20% عن دخل قدره 20 000.

عندما لا تكون هناك اتفاقية جبائية بين بلد الإقامة وبلد المصدر يتوجب على المكلف تسديد:

35 000 عن دخل 100 000 لبلد الإقامة زائد مبلغ 4 000 عن دخل 20 000 لبلد المصدر أي عليه تسديد 39 000.³

أولاً: طريقة الاعفاء :

وفي حالة وجود اتفاقية جبائية معالجة للازدواج الضريبي فتقصر دولة الإقامة، بموجب طريقة الإعفاء، ضرائبها على ذلك الجزء من مجموع الدخل الذي يحق لها، وفقاً لمختلف مواد الاتفاقية، إخضاعه للضريبة، أي الدخل البالغ 80 000

¹ اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، مرجع سبق ذكره، 2001، ص294.

² نفس المرجع، ص294.

³ اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، مرجع سبق ذكره، 2001، ص295.

1- الإعفاء الكامل:

تفرض دولة الإقامة ضريبة على مبلغ قدره 80 000 بالمعدل المطبق على شريحة الدخل البالغ 80 000 أي 30%.

البيان	المبالغ
الضريبة في دولة الإقامة 30% من مبلغ 80 000	24 000
زائد الضريبة في دولة المصدر	4 000
مجموع الضرائب	28 000
الاعفاء الممنوح من دولة الإقامة	11 000

2- الاعفاء التدريجي:

تفرض دولة الإقامة الضريبة على دخل قدره 80 000 بالمعدل المطبق على مجموع الدخل أينما كان منشأه 100 000 أي بمعدل 35%.

البيان	المبالغ
الضريبة في دولة الإقامة 35% من مبلغ 80 000	28 000
زائد الضريبة في دولة المصدر	4 000
مجموع الضرائب	32 000
الاعفاء الممنوح من دولة الإقامة	7 000

ثانيا: طريقة الخصم

تحتفظ دولة الإقامة بموجب طريقة الخصم بحقها في أن تفرض ضريبة على مجموع دخل المكلف ولكنها تمنح خصما بعد احتساب الضريبة على هذا النحو.¹

¹ اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، مرجع سبق ذكره، 2001، ص296.

1- الخصم الكامل:

تحتسب دولة الإقامة الضريبة على دخل إجماليه 100 000 بمعدل 35% وتجزئ خصم الضريبة المستحقة في دولة المصدر عن الدخل المتأتي من تلك الدولة الأخيرة.

المبالغ	البيان
35 000	الضريبة في دولة الإقامة 35% من مبلغ 80 000
-4 000	مطروح منها الضريبة في دولة المصدر
31 000	الضريبة المستحقة
35 000	مجموع الضرائب
4 000	الاعفاء الممنوح من دولة الإقامة

2- الخصم العادي:

لنفترض كذلك أن معدل ضريبة دخل 20 000 في دولة المصدر هي إما 20% (الحالة 1) أو 40% (الحالة 2).

تحتسب دولة الإقامة الضريبة على مجموع الدخل البالغ 100 000 بمعدل 35% وتجزئ خصم الضريبة المستحقة في دولة المصدر على الدخل المتأتي من تلك الدولة الأخيرة، ولكنها لا تمنح بأي حال خصما يفوق جزء الضريبة الذي يعزى في دولة الإقامة إلى الدخل المتأتي من دولة المصدر (أقصى خصم) ومن ثم فأقصى خصم هو 35% على دخل 20 000 المتحصل عليه من دولة المصدر.¹

¹ اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، مرجع سبق ذكره، 2001، ص297.

البيان	الحالة 1	الحالة 2
الضريبة في دولة الإقامة 35% من مبلغ 80 000	35 000	35 000
مطروح منها الضريبة في دولة المصدر	-4 000	
مطروح منها أقصى خصم		-7 000
الضريبة المستحقة	31 000	28 000
مجموع الضرائب	35 000	36 000
الاعفاء الممنوح من دولة الإقامة	4 000	7 000

لم تكتفي منظمة التعاون والتنمية وهيئة الأمم المتحدة في معالجة الازدواج الضريبي للطرق المباشرة (الاعفاء والخصم) بل خصصت طرق قد تكون شبه مباشرة لمعالجة هذه المشكلة من خلال وضعها لبند عدم التمييز الذي نص على انه لا يجوز أن يعامل مواطنو دولة متعاقدة بطريقة أقل رعاية من مواطني الدولة المتعاقدة الأخرى في الدولة الأخيرة في ظروف مماثلة ما من شأنه الحد من الوقوع في الازدواج الضريبي، وبند اجراءات التراضي الذي نص على انه عندما تواجه المكلف من دولة اجنبية مشكلة ضريبية كتسديده لضريبة غير مستحقة وفق الاتفاقية للبلد الاجنبي او اخلال هذا البلد لبند من بنود هذه الاتفاقية التي تمس مصلحته، يسمح له هذا البند بالدفاع عن حقه من خلال إمكانية تقديم شكوى للجهات المختصة لاحد البلدين التعاقدين من اجل النظر في قضيته.

المطلب الثاني: طرق معالجة التهرب الضريبي الدولي

يعتبر التهرب الضريبي الدولي من اخطر المشاكل الجبائية التي تواجهها الدول سواء متقدمة كانت او نامية وفي محاولة من منظمة التعاون لحل هذه المشكل وضعت في اتفاقيتها الجبائية بند تبادل المعلومات محاولة بذلك التخلص من هذا المشكل المستعصي.

أولاً: تبادل المعلومات

لأغراض مكافحة التهرب الضريبي الدولي وضعت الاتفاقية الجبائية هذه المادة التي تنص على ان تتبادل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقبتين مخلف المعلومات المتعلقة بالمكلفين من حيث الاعوية الضريبية ومصادر الدخل ومعلومات حول الرقابة الجبائية والوثائق الأصلية غير المحررة بما في ذلك الدفاتر والأوراق والبيانات والسجلات والحسابات إلى الحد المسموح لها بالحصول فيه على تلك الإفادات والوثائق بموجب القوانين والممارسات الإدارية المطبقة، فكما ذكرنا سابقا الدول تطبق مبدأ المعاملة بالمثل وهذا هو جوهر تبادل المعلومات الضريبية للإرضاء لكلا الدولتين المتعاقبتين.¹

ثانياً: المساعدة في التحصيل الضريبي

من خلال مساعدة الدول المتعاقدة بعضها البعض في التحصيل الضريبي، فعندما تطلب دولة متعاقدة ضريبة قابلة للتحصيل بموجب قوانين تلك الدولة وتكون مستحقة الدفع من قبل شخص في دولة اخرى لا يمكنه دفعها، في ذلك التاريخ، ولا يمكن لتلك الدولة تحصيلها، فإن تلك المطالبة الضريبية تكون، بناء على طلب السلطات المختصة في تلك الدولة الى الدولة الاخرى، بغرض استردادها من قبل السلطات المختصة في الدولة الأخرى. يتم تحصيل هذه المطالبة الضريبية من قبل الدولة الأخرى وفقاً لأحكام تشريعاتها السارية على استرداد ضرائبها كما لو كانت المطالبة المعنية مطالبة لها.²

¹ اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، مرجع سبق ذكره، 2001، ص 386.

² Article (27), du modèle de convention fiscale l'OCDE concernant le revenu et le fortune, op.cit, p 24.

خلاصة

من خلال ما سبق ذكره نستخلص ان الاتفاقيات الجبائية الدولية مثلها مثل معظم الاتفاقيات الدولية الأخرى من حيث طريقة الابرار والعمل بها، ففي محتواها تضم مجموعة من المواد ذات ترتيب تسلسلي يخدم غرضها ويسهل فهمها، حيث تنقسم الى مواد تتكلم عن نطاقها ومواد تقدم تعاريف لمختلف المصطلحات الجبائية تسهل على المطلع عليها فهمها، ومواد أخرى توزع الاختصاص الضريبي للدول المتعاقدة من اجل تجنب وقوع المكلفين الدوليين في الازدواج الضريبي الدولي، ومواد أخرى تساهم في مكافحة التهرب الضريبي الدولي من خلال المساعدة في التحصيل الجبائي وتبادل المعلومات.

ومن اهم الطرق لتقادي الازدواج الضريبي الدولي على إذا تقاسمت الدول المتعاقدة الاختصاص في فرض الضريبة نجد طريقتي الخصم والاعفاء .

الفصل الثالث: دراسة تحليلية للاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

تمهيد

وتستنبط معظم الدول اتفاقياتها الجبائية من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ونموذج الأمم المتحدة لتقادي الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول النامية، والجزائر باعتبارها من الدول النامية التي تسعى الى جذب الاستثمار الأجنبي والانخراط في التجارة الدولية الحرة، وجب عليها اعداد مناخ استثماري محفز وذلك من خلال تحسين البيئة الجبائية وذلك بإبرام اتفاقيات جبائية مع الدول الأخرى كالاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، حيث توضح هذه الاتفاقية كيفية توزيع الاختصاص في فرض الضريبة لمختلف المداخل بين البلدين، وطرق لتقادي ومعالجة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين.

المبحث الأول: عرض محتوى وتوزيع الاختصاص الضريبي في إطار الاتفاقية الجزائرية الفرنسية

سنقوم في هذا المبحث بعرض عام لمحتوى الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية وتحليلها وعرض كيفية توزيع الحق في فرض الضرائب على الدخل والثروة التراكبات بين طرفي هذه الاتفاقية.

المطلب الأول: تقديم عام للاتفاقية

يصدق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتراكبات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999، ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية حرر بالجزائر في 24 محرم عام 1423 الموافق 7 أبريل سنة 2002.¹

واعتمدت كل من دولة الجزائر وفرنسا عند إبرام هذه الاتفاقية على الاتفاقية الجبائية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والاتفاقية الجبائية لهيئة للأمم المتحدة.

أولاً: مجال تطبيق الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

حددت هذه الاتفاقية مجال تطبيقها من حيث الأشخاص والضرائب والاقاليم والزمن.

1- بالنسبة للأشخاص

فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة على الأشخاص المقيمين بدولة متعاقدة أو بكلا الدولتين المتعاقدين، اما فيما يتعلق بالضرائب على التراكبات، على تراكبات الأشخاص الذين كانوا عند وفاتهم مقيمين بدولة متعاقدة أو بكلا الدولتين المتعاقدين.²

2- بالنسبة للضرائب المعنية:

تطبق هذه الاتفاقية على الضرائب على الدخل والثروة والتراكبات المحصلة لحساب دولة متعاقدة أو جماعتها العملية، كيفما كان نظام التحصيل.

¹ المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المتضمن الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية والبروتوكول المتبع لها، المؤرخ في 27 محرم 1423 الموافق لـ 07 أفريل، 2002 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24، ص 03.

² المادة 01 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس مرجع ص 03.

وتعد ضرائب على الدخل والثروة الضرائب المحصلة على مجموع الدخل أو على مجموع الثروة، أو على عناصر من الدخل أو الثروة، بما في ذلك الضرائب على الأرباح الناتجة عن التصرف في الأموال المنقولة أو العقارية، والضرائب على المبلغ الإجمالي للأجور المدفوعة من قبل المؤسسات وكذلك الضرائب على فائض القيمة.

وتمثل ضرائب على التركات، الضرائب المحصلة نتيجة الوفاة في شكل ضرائب على مجموع التركة والضرائب على الحصص الوراثية وحقوق نقل الملكية أو الضرائب على الهبات بسبب الوفاة.¹

الضرائب المشمولة في هذه الاتفاقية بالنسبة للجزائر هي:

- ❖ الضريبة على الدخل الإجمالي.
- ❖ الضريبة على أرباح الشركات.
- ❖ الضريبة على النشاط المهني.
- ❖ الدفع الجزافي.
- ❖ الإتاوة والضريبة على محاصيل نشاطات التنقيب، والبحث، واستغلال ونقل المحروقات بالأنابيب.
- ❖ الضريبة على الثروة.
- ❖ حقوق التركات وتدعي فيما يلي " ضريبة جزائرية ".

اما الضرائب المشمولة في هذه الاتفاقية بالنسبة لفرنسا:

- ❖ الضريبة الدخل.
- ❖ الضريبة على الشركات.
- ❖ الرسم على الأجور.
- ❖ ضريبة التضامن على الثروة.
- ❖ حقوق نقل الملكية بسبب الوفاة وتدعي فيما يلي " ضريبة فرنسية ".

¹ المادة 02 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص04.

كما تم الاتفاق على ان تطبق الاتفاقية كذلك على الضرائب المماثلة أو المشابهة التي يمكن أن تستحدث بعد تاريخ التوقيع على الاتفاقية وتضاف إلى الضرائب الحالية أو يمكن أن تحل محلها، وتعلم السلطات المختصة في الدولتين المتعاقبتين بعضهما البعض بالتعديلات الهامة التي تدخلها على تشريعاتهما الجبائية.¹

3- بالنسبة للإقليم:

حددت المادة 3 من الاتفاقية الاقليم الذي تشمله هذه الاتفاقية والمتمثل في:

إقليم الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بما في ذلك البحر الإقليمي وما وراءه من المناطق البحرية التي تمارس عليها الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية حقوق السيادة وقوانينها، في ميدان التنقيب واستغلال الموارد الطبيعية لقاع البحر وباطن أرضها والمياه التي تعلوها، وفقا للقانون الدولي.

ومقاطعات الجمهورية الفرنسية في أوروبا وفيما وراء البحر، بما في ذلك البحر الإقليمي وما وراءه من المناطق التي تمارس عليها الجمهورية الفرنسية حقوق السعادة، في ميدان التنقيب واستغلال المواد الطبيعية لأعماق البحار وباطن أرضها والمياه التي تعلوها، وفقا للقانون الدولي.²

4- بالنسبة للمجال الزمني الذي تشمله الاتفاقية:

وتتضمن هذه الاتفاقية تاريخ دخولها حيز التنفيذ، وتاريخ تطبيق احكامها لأول مرة، وأخيرا تاريخ انتهاء العمل بأحكامها.

حيث تقوم كل من الدولتين المتعاقبتين، بإشعار الدولة المتعاقدة الأخرى بإتمام إجراءات المصادقة التي يتطلبها تشريعها، لدخول هذه الاتفاقية حيز التنفيذ، وتدخل هذه الاتفاقية حيز التنفيذ في اليوم الأول من الشهر الثاني الذي يلي تاريخ استلام آخر هذين الإشعارين.³

وتطبق أحكام هذه الاتفاقية للمرة الأولى:

فيما يتعلق بالضرائب المحصلة عن طريق الاقتطاع من المصدر، على المبالغ الموضوعة للدفع ابتداء من تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ.

وفيما يتعلق بالضرائب الأخرى على الدخل على المداخل المتعلقة بالسنة المدنية التي تدخل فيها الاتفاقية حيز التنفيذ، أو بالسنة المالية المفتوحة خلال هذه السنة.

¹ المادة 02 من المرسوم الرئاسي رقم 121-02، مرجع سبق ذكره ص04.

² المادة 03 من المرسوم الرئاسي رقم 121-02، نفس مرجع ص04.

³ المادة 30 من المرسوم الرئاسي رقم 121-02، نفس مرجع ص20.

اما فيما يتعلق بالضرائب الأخرى على الضرائب التي يقع الحدث المنشئ لها، ابتداء من تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ.

وابتداء من التاريخ الذي تطبق فيه لأول مرة احكام هذه الاتفاقية ينتهي تطبيق أحكام الاتفاقية المؤرخة في 17 مايو سنة 1982 بين حكومة الجمهورية الفرنسية وحكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية قصد تجنب الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في مجال الضريبة على الدخل والضريبة على التركات وحقوق التسجيل ورسم الطابع، وكذلك أحكام المعاهدات أو الاتفاقات الخاصة المتعلقة بالمداهيل المشار إليها في المادة 19.¹

اما بالنسبة لتاريخ توقف العمل بأحكامها فتبقى هذه الاتفاقية سارية المفعول لمدة غير محددة، غير أنه يمكن لكل دولة متعاقدة، إلغاء هذه الاتفاقية بعد مدة خمس سنوات مدنية، ابتداء من تاريخ دخولها حيز التنفيذ، بواسطة إشعار مسبق لا تقل مدته عن ستة أشهر، يبلغ عن طريق القناة الدبلوماسية، وذلك قبل نهاية السنة المدنية.

وفي هذه الحالة تطبق أحكام الاتفاقية لأخر مرة:

فيما يتعلق بالضرائب المحصلة عن طريق الإقتطاع من المصدر، على المبالغ الموضوعة للدفع قبل تاريخ 31 ديسمبر على الأكثر من السنة المدنية التي تم الإشعار بالإلغاء في نهايتها.

وفيما يتعلق بالضرائب الأخرى على الدخل، على المداهيل المتعلقة بالسنة المدنية التي تم الإشعار بالإلغاء في نهايتها أو بالسنة المالية المفتوحة خلال تلك السنة.

اما فيما يتعلق بالضرائب الأخرى، على الضرائب التي يقع الحدث المنشئ لها، بتاريخ 31 ديسمبر على الأكثر من السنة المدنية التي تم فيها الإشعار بالإلغاء.²

المطلب الثاني: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل

بما ان الاتفاقية محل الدراسة مستنبطة من الاتفاقية الجبائية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد تناولت نفس أنواع المداهيل التي تناولها هذه الأخيرة مع بعض الاختلافات في المعالجة لتتماشى مع الطابع الجبائي لدولة الجزائر وفرنسا تشمل هذه المداهيل، المداهيل العقارية، أرباح المؤسسات، ومداهيل الملاحة البحرية والجوية، المعاملات التي تتم بين المؤسسات الشريكة وأرباح الأسهم، والفوائد والإتاوات، والأرباح الرأسمالية

¹ المادة 30 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص 20.

² المادة 31 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس مرجع ص 20.

ومداخل المهن غير المستقلة، وأتعاب الحضور، ومداخل الفنانين والرياضيين، والمعاشات، المكافآت والمعاشات العمومية، مبالغ البعثات الطلابية والمتربصون، بالإضافة إلى مداخل أخرى.

1- المداخل العقارية:

المداخل المتعلقة بالأموال العقارية (بما فيها مداخل المستثمرات الفلاحية أو الغابوية) تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد فيها هذه الأملاك العقارية وهذا ما يؤدي تلقائيا لتفادي الوقوع في الازدواج الضريبي الدولي.

وتدل عبارة " أملاك عقارية " على المعنى الذي يعطيه إياها قانون الدولة المتعاقدة التي توجد بها الأملاك المعنية وتشمل هذه العبارة على أية حال التوابع والماشية الحية أو غير الحية للمستثمرات الفلاحية والغابوية، والحقوق التي تنطبق عليها أحكام القانون الخاص المتعلق بالملكية العقارية، وحق الإنتفاع بالأملاك العقارية والتفوق الخاصة بالمدفوعات المتغيرة أو الثابتة لاستغلال أو امتياز استغلال المناجم المعدنية والمناجم وغيرها من الموارد الطبيعية ولا تعتبر السفن والبواخر والطائرات أملاكاً عقارية.¹

2- أرباح المؤسسات:

أرباح مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة المتعاقدة، ما عدا إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها، وإذا مارست المؤسسة نشاطها بتلك الصفة، فإن أرباحها تخضع للضريبة في الدولة الأخرى، ولكن فقط في حالة ما إذا كانت هذه الأرباح منسوبة لهذه المؤسسة المستقرة.

وهذه المادة تسمح بتفادي الازدواج الضريبي بالنسبة للأرباح التي تحققها المؤسسة والمؤسسة المستقرة، لأن الأولى تخضع للضريبة في دولة الإقامة، والآخرى في دولة المصدر.²

لتحديد أرباح مؤسسة مستقرة، يسمح بخصم النفقات التي صرفت لأغراض نشاط هذه المؤسسة المستقرة، بما فيها نفقات الإدارة والمصاريف العامة للإدارة التي صرفت لهذا الغرض، سواء في الدولة التي توجد بها هذه المؤسسة المستقرة أو في أي مكان آخر.³

3- الملاحة البحرية والجوية:

تتمثل في الأرباح الناتجة من استغلال السفن أو الطائرات في حركة النقل الدولي، ولا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة، التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة وتشمل هذه الأرباح أيضا المداخل الإضافية

¹ المادة 6 من المرسوم الرئاسي رقم 121-02، مرجع سبق ذكره ص 6 و 7.

² المادة 7 من المرسوم الرئاسي رقم 121-02، نفس المرجع ص 7.

³ المادة 7 من المرسوم الرئاسي رقم 121-02، نفس المرجع ص 8.

لهذا الاستغلال وخاصة المداخل الإضافية التي تحصلها هذه المؤسسة من استعمالها للحاويات المخصصة لنقل الأملاك أو البضائع في النقل الدولي، وإذا كان مقر الإدارة الفعلية لمؤسسة ملاحه بحرية يوجد على متن سفينة، فإن هذا المقر يعتبر موجودا في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها ميناء قيد هذه السفينة، وفي حالة ما إذا لم يكن للسفينة ميناء قيد، اعتبر موجودا في الدولة التي يقيم بها مستغل السفينة.

يعني ان الضريبة تفرض فقط من قبل الدولة التي يوجد بها مقر إدارة مؤسسة النقل وهذا ما يعالج مشكلة الازدواج الضريبي بين الدولتين.¹

4- المؤسسات المشتركة:

عندما تساهم مؤسسة دولة متعاقدة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الاخرى، أو يساهم نفس الأشخاص، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة ومؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الاخرى، وتكون المؤسساتان، في كلتا الحالتين، مرتبطتين في علاقاتها التجارية المالية بشروط متفق عليها أو مفروضة تختلف عن تلك التي كان يمكن أن تتفق عليها المؤسسات المستقلة، فإن الأرباح التي لولا هذه الشروط، لكانت قد حققتها إحدى المؤسساتين، ولكنها لم تحقق في الواقع بسبب تلك الشروط يمكن أن تدرج ضمن أرباح هذه المؤسسة، وتخضع للضريبة تبعا لذلك.²

وعندما تدرج دولة متعاقدة ضمن أرباح مؤسسة تابعة لها - وتخضع للضريبة تبعا لذلك أرباحا خضعت بسببها مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الاخرى للضريبة في تلك الدولة الاخرى، وكانت الأرباح الداخلة ضمن أرباح تلك المؤسسة في أرباح كان يمكن أن تحققها المؤسسة التابعة للدولة الاولى، لو كانت الشروط المتفق عليها بين هاتين المؤسساتين مماثلة للشروط التي كان يمكن أن يتفق عليها بين المؤسسات المستقلة، ففي هذه الحالة، فإن الدولة المتعاقدة الاخرى تجري التعديل المناسب لمبلغ الضريبة المستحقة على تلك الأرباح إذا تبين لها أن هذا التعديل له ما يبرره، وعند إجراء هذا التعديل فإنه يتعين الأخذ في الحسبان الأحكام الاخرى من هذه الاتفاقية، وإذا اقتضى الأمر، تتشاور السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين فيما بينها في هذا الشأن.³

5- ارباح الأسهم:

أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقدتين، لمقيم في الدولة المتعاقدة الاخرى، تفرض عليها الضريبة في تلك الدولة الاخرى، غير أن أرباح الأسهم هذه تفرض عليها

¹ المادة 8 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص8.

² المادة 9 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص8.

³ المادة 9 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص8.

الضريبة، كذلك في الدولة المتعاقدة التي تقيم بها الشركة الدافعة لهذه الأرباح، وطبقا للتشريع الجاري به العمل في تلك الدولة، ولكن إذا كان الشخص المستلم لأرباح الأسهم هو المستفيد الفعلي منها، فإن الضريبة المؤسسة على هذا النحو لا يمكن أن تتجاوز:

❖ 5 % من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم، إذا كان المستفيد الفعلي هو شركة تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة ما لا يقل عن 10 % من رأسمال الشركة الدافعة الأرباح الأسهم.

❖ 15 % من المبلغ الإجمالي الأرباح الأسهم، في جميع الحالات الأخرى.

ويقصد بعبارة أرباح الأسهم المستعملة في هذه المادة، المداخل المستمدة من الأسهم أو سندات التمتع أو حصص المناجم أو حصص التأسيس أو حصص أخرى مستفيدة، باستثناء الديون وكذلك المداخل الخاضعة لنظام التوزيعات، طبقا للتشريع الجبائي للدولة المتعاقدة التي تقيم بها الشركة الموزعة لأرباح الأسهم ومن المتفق عليه أن عبارة أرباح الأسهم لا تشمل المداخل المشار إليها في المادة 1.16¹

هذا البند يؤدي الى حدوث ازدواج ضريبي من خلال اقتسام الحق في فرض الضريبة على هذا الدخل، ولتفادي هذا الازدواج الضريبي يجب الاستعانة بالمادة 24 من هذه الاتفاقية من خلال أن يمنح للمستفيد قرض ضريبي يخصم من ضريبة دولة الإقامة ويكون مساويا للضريبة المدفوعة دولة المصدر، على ألا يتجاوز هذا القرض الضريبة المتعلقة بأرباح الأسهم في دولة الإقامة.

6- الفوائد:

الفوائد الناشئة في إحدى الدولتين المتعاقدين، والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى، ومع ذلك فإن هذه الفوائد تخضع للضريبة أيضا في الدولة المتعاقدة التي نشأت فيها، وطبقا لتشريعها ولكن إذا كان الشخص المستلم للفوائد هو المستفيد الفعلي منها، فإن الضريبة المفروضة على هذا الأساس، يجب ألا تزيد عن: ²

❖ 12 % من إجمالي مبلغ الفوائد، عندما تكون هذه الأخيرة قد نشأت في الجزائر.

❖ 10 % عندما تكون هذه الفوائد قد نشأت في فرنسا.

ولكن لا تخضع للضريبة، إلا في الدولة المتعاقدة التي يقيم بها المستفيد الفعلي من الفوائد، إذا كانت هذه الفوائد قد تم دفعها:

❖ لارتباطها ببيع الأجل لتجهيز صناعي أو تجاري أو علمي.

¹ المادة 10 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص 8 و 9.

² المادة 11 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص 9 و 10.

❖ لارتباطها ببيع الأجل لبضائع أو تقديم خدمات من طرف مؤسسة لمؤسسة أخرى.

❖ على قرض أيا كانت طبيعته، تمنحه مؤسسة قرض.

تعفي الفوائد الناشئة في إحدى الدولتين المتعاقبتين، من الضريبة في هذه الدولة إذا:

❖ كان المدين بهذه الفوائد، هو تلك الدولة أو إحدى جماعاتها المحلية.

❖ كانت الفوائد مدفوعة للدولة المتعاقدة الأخرى أو لإحدى جماعاتها المحلية، أو المؤسسات، أو هيئات (بما في ذلك المؤسسات المالية) تابعة كلياً لهذه الدولة الأخرى أو لإحدى جماعاتها المحلية.

❖ كانت الفوائد مدفوعة لمؤسسات، أو هيئات أخرى (بما في ذلك المؤسسات المالية) ، بسبب تمويلات ممنوحة من طرفها في إطار اتفاقات مبرمة بين الدولتين المتعاقبتين.

يقصد بالفوائد المداخل الناتجة عن الديون، على اختلاف أنواعها أكانت أم لم تكن مضمونة برهن، أو مشروطة بحق المشاركة في أرباح المدين، وخاصة المداخل الناتجة عن الأموال العمومية، وسندات الاقتراض بما في ذلك المنح والحصص المرتبطة بهذه السندات، لا تعتبر الإجراءات المالية المترتبة عن التأخير في الدفع كفوائد، حسب مفهوم هذه المادة.¹

وتجدر الإشارة الى انه يحث ازدواج ضريبي إذا فرضت كلتا الدولتين المتعاقبتين الضريبة على هذه الفوائد، وكما ذكرنا سبقاً لتقادي هذا الازدواج الضريبي يجب الاستعانة بالمادة 24 من هذه الاتفاقية من خلال أن يمنح للمستفيد قرض ضريبي يخصم من ضريبة دولة الإقامة ويكون مساوياً للضريبة المدفوعة دولة المصدر، على ألا يتجاوز هذا القرض الضريبة المتعلقة بأرباح الأسهم في دولة الإقامة، فالفوائد تعتبر من المداخل حالها حال أرباح الأسهم.

7- الأتاوات:

الاتاوات الناتجة في دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، تفرض عليها الضريبة في تلك الدولة الأخرى، غير أن هذه الاتاوات، تخضع كذلك للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنتج فيها، تبعاً لتشريع تلك الدولة، ولكن الضريبة المؤسسة على هذا النحو لا يمكن أن تتجاوز:²

❖ 5% من المبلغ الإجمالي للإتاوات، المدفوعة مقابل استعمال، أو الحق في استعمال حقوق التأليف المتعلقة بإنتاج أدبي أو فني أو علمي، باستثناء الأفلام السينمائية والأعمال المسجلة والمخصصة للحصص الإذاعية والتلفزيونية.

¹ المادة 11 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص10.

² المادة 12 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص10 و11.

❖ في جميع الحالات الأخرى 12% من المبلغ الإجمالي للإتاوات، عندما تنتج هذه الأخيرة في الجزائر، و 10% من المبلغ الإجمالي للإتاوات عندما تكون قد نتجت في فرنسا.

فسرت هذه الاتفاقية مصطلح " الاتاوات " على انه المكافآت المدفوعة أيا كان نوعها والتي يتم منحها مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق التأليف المتعلقة بإنتاج أدبي أو فني أو علمي، بما في ذلك الأفلام السينمائية، والأعمال المسجلة والمفعمة للحصص الإذاعية والتلفزية أو مقابل براءة اختراع أو علامة صناعية أو تجارية أو رسم، أو نموذج أو خطة، أو تركيب معادلة أو طريقة سرية، وكذلك مقابل استعمال أو الحق في استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو علمي أو مقابل معلومات لها علاقة بخبرة مكتسبة (مهارة) في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي.¹

وعندما يكون المستفيد الفعلي من الإتاوات مقيم في دولة متعاقدة، ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تنتج فيها الإتاوات، اما نشاطا صناعيا أو تجاريا بواسطة مؤسسة مستقرة موجودة بها، أو مهنة مستقلة، بواسطة قاعدة ثابتة موجودة بها، ويكون الحق أو الملك الذي تنتج عنه الإتاوات، مرتبطا بها ارتباطا فعليا، وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة 7 المتعلقة بأرباح المؤسسات أو المادة 14 المتعلقة بالمهن المستقلة حسب الحالات.²

ويحث ازدواج ضريبي إذا فرضت كلتا الدولتين المتعاقبتين الضريبة على هذه الاتاوات، وكما ذكرنا سبقا لنقادي هذا الازدواج الضريبي يجب الاستعانة بالمادة 24 من هذه الاتفاقية من خلال أن يمنح للمستفيد قرض ضريبي يخصم من ضريبة دولة الإقامة ويكون مساويا للضريبة المدفوعة دولة المصدر، على ألا يتجاوز هذا القرض الضريبة المتعلقة بأرباح الأسهم في دولة الإقامة.

8- الأرباح الرأسمالية:

الأرباح الرأسمالية هي الأرباح الناتجة من التصرف في الأملاك العقارية المشار إليها في المادة (6) وتخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد بها هذه الأملاك العقارية وكذلك الأرباح الناتجة من التصرف في الأسهم أو الحصص أو الحقوق الأخرى، في شركة أو شخص اعتباري تتكون أمواله بصفة رئيسية مباشرة أو بواسطة شركة، أو عدة شركات أو أشخاص اعتبارية أخرى من أملاك عقارية توجد في إحدى الدولتين المتعاقبتين، أو من حقوق تتعلق بهذه الأسلاك ، تخضع الضريبة في هذه الدولة . لتطبيق هذا النص، لا تؤخذ بعين الاعتبار الأملاك العقارية التي تخصصها هذه الشركة، أو هذا الشخص الاعتباري لاستغلال الصناعي أو التجاري أو الفلاحي، أو لممارسة مهنة مستقلة.³

¹ المادة 12 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره 11.

² المادة 12 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص11.

³ المادة 13 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص11.

كما نص هذا البند على ان الأرباح الناتجة من التصرف في الأملاك المنقولة، التي تكون جزءا من أصول مؤسسة مستقرة، تمتلكها مؤسسة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقدين في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو من التصرف في الأملاك المنقولة الخاصة بقاعدة ثابتة موجودة تحت تصرف شخص مقيم بإحدى الدولتين المتعاقدين، وكائن بالدولة المتعاقدة الأخرى، بغرض ممارسة مهنة مستقلة، بما في ذلك إذا كانت هذه الأرباح، ناتجة من التصرف في تلك المؤسسة المستقرة (بمفردها أو مع كامل المؤسسة)، أو من التصرف في هذه القاعدة الثابتة، تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

وأیضا الأرباح الناتجة من التصرف في الأملاك التي تكون جزءا من أموال مؤسسة، والتي تتمثل في سفن أو طائرات، تستغلها هذه المؤسسة في النقل الدولي، أو تتمثل في أملاك منقولة مخصصة لاستغلال هذه السفن أو الطائرات، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها من الإدارة الفعلية للمؤسسة.¹

والأرباح الناتجة من التصرف في كل الأملاك الأخرى، باستثناء تلك المشار إليها في الاعلى لا تخضع للضريبة، إلا في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المتنازل من هذه الأملاك.

9- المهن المستقلة:

حسب هذا البند لا تخضع المداخل التي يحققها شخص مقيم في دولة متعاقدة من ممارسته لمهنة حرة أو أنشطة أخرى مستقلة للضريبة إلا في هذه الدولة، غير أن هذه المداخل، تخضع كذلك للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، في الحالات الآتية:²

❖ إذا كان هذا المقيم يتوفر، بصفة إعتيادية في هذه الدولة الأخرى، على قاعدة ثابتة لممارسة أنشطته في هذه الحالة، لا يخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى، إلا جزء المداخل المنسوب لهذه القاعدة الثابتة.

❖ كانت إقامته في تلك الدولة الأخرى تمتد لمدة، أو لمدد تساوي في مجموعها أو تزيد عن 183 يوما خلال السنة الجبائية المعتبرة في هذه الحالة فإنه لا يخضع للضريبة إلا جزء المداخل المستمدة من الأنشطة الممارسة في تلك الدولة الأخرى.

وتعني عبارة مهنة حرة على وجه الخصوص الأنشطة المستقلة ذات الطابع العلمي أو الأدبي أو الفني أو التربوي أو البيداغوجي، وكذلك الأنشطة المستقلة الخاصة بالأطباء والمحامين والمهندسين والمهندسين المعماريين وأطباء الأسنان والمحاسبين.³

¹ المادة 13 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص 11.

² المادة 14 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص 12.

³ المادة 14 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص 12.

10- المهن غير المستقلة:

حسب ما جاء في هذا البند فإن الأجور والرواتب وغيرها من المكافآت المماثلة التي يتقاضاها شخص مقيم في إحدى الدولتين المتعاقدين برسم عمل مأجور لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة ما لم يكن العمل مؤدى في الدولة المتعاقدة الأخرى فإذا كان العمل يؤدي في هذه الدولة الأخرى فإن المكافآت المستمدة منه، تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.¹

المكافآت، التي يحصل عليها شخص مقيم في إحدى الدولتين المتعاقدين، برسم عمل مأجور مؤدى في الدولة المتعاقدة الأخرى، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة الأولى إذا:

❖ كان الشخص المستفيد من المكافآت بقيم في الدولة الأخرى، لمدة أو لمدد لا تزيد في مجموعها عن (183) يوما خلال السنة الجبائية المثيرة.

❖ كانت المكافآت تدفع من قبل صاحب عمل أو لحسابه، لا يقيم في الدولة الأخرى.

❖ كانت لا تتحمل عبء المكافآت مؤسسة مستقرة، أو قاعدة ثابتة يملكها صاحب العمل في الدولة الأخرى.

وبغض النظر من الأحكام السابقة لهذه المادة فإن المكافآت المقبوضة برسم عمل مأجور يؤدي على ظهر سفينة أو طائرة تعمل في النقل الدولي، تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.²

11- أتعاب الحضور:

تخضع أتعاب الحضور والمكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة وغيرها من المكافآت المماثلة التي يحصل عليها شخص مقيم في إحدى الدولتين المتعاقدين بصفته عضو في مجلس إدارة، أو في مجلس مراقبة في شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى.³

12- الفنانون والرياضيون:

المدخيل التي يحصل عليها شخص مقيم في دولة متعاقدة، من أنشطته الشخصية الممارسة في الدولة المتعاقدة الأخرى، بصفته كفنان استعراضي، مثل فنان المسرح أو السينما أو الإذاعة أو التلفزيون أو كموسيقي أو كرياضي، تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

¹ المادة 15 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص12.

² المادة 15 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص12.

³ المادة 16 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص12.

إذا كانت المداخل الناتجة عن الأنشطة التي يمارسها الفنان الاستعراضي، أو الرياضي شخصيا وبهذه الصفة لا تعود عائداتها إلى الفنان أو الرياضي نفسه، ولكن إلى شخص آخر، فإن هذه المداخل تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يمارس فيها الفنان أو الرياضي أنشطته.¹

فإن المداخل التي يستمدّها فنان استعراضي، أو رياضي مقيم في إحدى الدولتين المتعاقبتين، من أنشطته الشخصية الممارسة بهذه الصفة في الدولة المتعاقدة الأخرى، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأولى عندما تكون هذه الأنشطة الممارسة في الدولة الأخرى، ممولة بصفة رئيسية بأموال عمومية عائدة للدولة الأولى، أو لجماعتها المحلية، أو لأشخاصها الاعتبارية الخاضعة للقانون العام.

وإذا كانت المداخل المستمدة من الأنشطة التي يمارسها الفنان الاستعراضي أو الرياضي، شخصيا وبهذه الصفة في دولة متعاقدة لا تعود عائداتها إلى الفنان أو الرياضي نفسه، ولكن إلى شخص آخر، فإن هذه المداخل لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى عندما يمول هذا الشخص، بصفة رئيسية بأموال عمومية تعود لتلك الدولة الأخرى، أو لجماعاتها المحلية، أو لأشخاصها الاعتبارية التي تخضع للقانون العام.²

وبهذا يتم تقادي الوقوع في الازدواج الضريبي في هذا النوع من الدخل بمجرد تطبيق هذا البند دون اللجوء للمادة (24).

13- المعاشات:

حسب هذا البند فإن المعاشات والمكافآت الأخرى المماثلة المدفوعة لمقيم في دولة متعاقدة، مقابل عمل سابق لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.³

14- المكافآت والمعاشات العمومية:

إن المكافآت والمعاشات التي تدفعها دولة متعاقدة، أو إحدى جماعاتها المحلية أو أحد أشخاصها الاعتبارية الخاضعة للقانون العام بصفة مباشرة أو عن طريق الاقتطاع من الأموال المخصصة لهذا الغرض، لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة. غير أن هذه المكافآت والمعاشات، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كان الشخص الطبيعي الذي يحصل عليها، مقيما في هذه الدولة الأخرى، ويحمل جنسيتها، دون أن يحمل في نفس الوقت جنسية الدولة الأولى.⁴

¹ المادة 17 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص13.

² المادة 17 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص13.

³ المادة 18 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص13.

⁴ المادة 19 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص13.

وبهذا يتم تقادي الوقوع في الازدواج الضريبي في هذا النوع من الدخل بمجرد تطبيق هذا البند دون اللجوء للمادة (24).

15- الطلبة والمتربصون:

تنص هذه المادة على أن المبالغ التي يحصل عليها طالب أو متربص، يعتبر أو كان يعتبر، مباشرة قبل توجهه إلى دولة متعاقدة، مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى وهو يقيم بالدولة الأولى لغرض وحيد، وهو متابعة دراسته أو تكوينه، لأجل تغطية المصاريف المتعلقة بتعهد شؤونه أو دراسته أو تكوينه، لا تخضع للضريبة في هذه الدولة، شريطة أن تكون هذه المبالغ متأتية من مصادر تقع خارج هذه الدولة.¹

وبهذا يتم تقادي الوقوع في الازدواج الضريبي في هذا النوع من الدخل بمجرد تطبيق هذا البند دون اللجوء للمادة 24.

16- المداخل الأخرى:

إن عناصر دخل مقيم بدولة متعاقدة، أي كان مصدرها والتي لم تتناولها المواد السابقة لهذه الاتفاقية لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.²

وبهذا يتم تقادي الوقوع في الازدواج الضريبي في هذا النوع من الدخل بمجرد تطبيق هذا البند دون اللجوء للمادة 24.

المطلب الثالث: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة لضرائب الثروة وضرائب التركات

كما كان هناك توزيع للحق في فرض الضريبة على الدخل في هذه الاتفاقية بين الجزائر وفرنسا تضمنت أيضا توزيع الحق في فرض الضرائب على الثرة والضرائب على التركات.

أولاً: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة لضرائب الثروة:

حسب هذه المادة من الاتفاقية فإن الثروة المكونة من الأملاك العقارية المشار إليها في المادة 6، والتي يملكها مقيم بدولة متعاقدة وتوجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.³

¹ المادة 20 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص13.

² المادة 21 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص14.

³ المادة 22 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص14.

وأیضا الثروة المكونة من الأسهم أو الحصص أو الحقوق الأخرى، في شركة أو شخص إعتباري تتكون أمواله، بصفة رئيسية مباشرة أو بواسطة شركة أو عدة شركات أو أشخاص اعتبارية أخرى، من املاك عقارية توجد في إحدى الدولتين المتعاقدين أو من حقوق تتعلق بهذه الأملاك، تخضع للضريبة في هذه الدولة.

وكذلك الثروة المكونة من الأموال المنقولة التي تشكل جزءا من أموال مؤسسة مستقرة تملكها مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى أو من أموال منقولة تعود لقاعدة ثابتة، موجودة تحت تصرف مقيم دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، من أجل ممارسة مهنة مستقلة، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

والثروة المكونة من أملاك تكون جزءا من أموال مؤسسة، والتي تتمثل في سفن أو طائرات تستغلها هذه المؤسسة في النقل الدولي، أو تتمثل كذلك في أملاك منقولة مخصصة لاستغلال هذه السفن أو الطائرات، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

إن جميع العناصر الأخرى لثروة مقيم في دولة متعاقدة، لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.¹

وبهذا يتم تقادي الوقوع في الازدواج الضريبي في هذا النوع من الثروة بمجرد تطبيق هذا البند دون اللجوء للمادة 24.

ثانيا: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة لضرائب التركات:

نصت هذه المادة على ان الأملاك العقارية المشار إليها في المادة 5 والتي تكون جزءا من تركة مقيم بدولة متعاقدة، وتوجد بالدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى، وحسب هذه المادة تعتبر أملاكاً عقارية موجودة في هذه الدولة، الأسهم أو الحصص أو الحقوق الأخرى في شركة أو في شخص اعتباري، الذي تتكون أمواله بصفة رئيسية مباشرة أو عن طريق شركة أو عدة شركات أو أشخاص اعتبارية أخرى، من أملاك عقارية توجد في إحدى الدولتين المتعاقدين أو من حقوق تتعلق بهذه الأملاك.²

والأملاك المنقولة العائدة لمؤسسة تكون جزءا من تركة مقيم بدولة متعاقدة، والتي تملكها مؤسسة مستقرة توجد في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى، وبالنسبة للأملاك المنقولة التي تكون جزءا من تركة مقيم بدولة متعاقدة، والمستغلة في ممارسة مهنة حرة أو نشاطات أخرى ذات طابع مستقل والتي تملكها قاعدة ثابتة توجد في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

الأملاك المنقولة المادية، ما عدا تلك المشار إليها في الفقرة 2 والتي تكون جزءا من شركة مقيم بدولة متعاقدة وتوجد بالدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

¹ المادة 22 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص14.

² المادة 23 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص14.

إن الأملاك المنقولة، ما عدا تلك المشار إليها في الفقرة 2 والتي تكون من شركة مقيم بدولة متعاقدة، والتي تتمثل في ديون على ذمة مدين يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو على ذمة مؤسسة مستقرة توجد في هذه الدولة الأخرى أو كانت تتمثل في قيم منقولة صادرة عن هذه الدولة الأخرى أو عن إحدى جماعاتها المحلية أو عن أحد أشخاصها الاعتبارية الخاضعة للقانون العام، أو عن شركة يوجد مقرها في هذه الدولة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى

إن الأملاك أينما كانت موجودة، والتي تكون جزءا من تركة مقيم بدولة متعاقدة، والتي لم يشر إليها في الفقرات السابقة لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.¹

تخصم الديون التي لها مقابل في اقتناء أو بناء أو تحويل أو تحسين أو إصلاح أو صيانة الأملاك العشار إليها في المادة 6 من قيمة هذه الأملاك، وتخصم الديون المترتبة على مؤسسة مستقرة أو قاعدة ثابتة، حسب الحالة، من قيمة المؤسسة المستقرة أو القاعدة الثابتة، كذلك تخصم الديون المرتبطة بالأملاك المنقولة المادية، المشار إليها في الفقرة 3 من قيمة هذه الأملاك، أيضا تخصم الديون المتعلقة بالأملاك المنقولة المشار إليها في الفقرة 4 من قيمة هذه الأملاك، وتخصم الديون الأخرى من قيمة الأملاك التي تنطبق عليها أحكام الفقرة 4 و5.

وتنص المادة انه إذا كانت قيمة دين تفوق قيمة الأملاك التي يخصم منها الدين في إحدى الدولتين المتعاقدين طبقا لما ذكرناه في الفقرة السابقة، فإن الرصيد المتبقي يتم خصمه من قيمة الأملاك الأخرى الخاضعة للضريبة في هذه الدولة، وإذا كانت هذه الخصومات ينتج عنها رصيد متبقي غير مضمون في دولة متعاقدة، فإن هذا الرصيد يتم خصمه من قيمة الأملاك الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى.²

وبهذا يتم تقادي الوقوع في الازدواج الضريبي في هذا النوع من الثروة بمجرد تطبيق هذا البند دون اللجوء للمادة 24.

¹ المادة 23 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص15.

² المادة 23 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص15.

المبحث الثاني: طرق تفادي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدوليين وفق الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

حسب ما جاء في هذه الاتفاقية الجبائية من توزيع للحق في فرض الضرائب كانت هناك حالات تم معالجتها من خلال اقتسام الحق في فرض الضريبة في بعض الاوعية الضريبية التي احتوتها هذه الاتفاقية وهذا ما أدى الى حدوث ازدواج ضريبي دولي، وقصد معالجة هذا الازدواج والتخفيف من عبئه على المقيمين في الدولتين، تناولت هذه الاتفاقية في معالجة هذه المشكلة كل دولة على حدى، ذلك من خلال الخصم، كما تطرقت الاتفاقية لإجراءات تهدف لمكافحة التهرب والغش الضريبي الدولي من خلال دل المعلومات المساعدة في تحصيل الضرائب كذلك عدم التمييز.

المطلب الأول: طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي وفق الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

أولاً: بالنسبة للجزائر

تنص المادة 24 من الاتفاقية انه عندما يحصل مقيم بالجزائر على مداخيل أو يملك ثروة تكون خاضعة للضريبة بفرنسا، طبقاً الأحكام الاتفاقية فإن الجزائر تقوم بخصم من الضريبة التي تحملها من مداخيل هذا المقيم، مبلغاً مساوياً للضريبة على الدخل المدفوعة بفرنسا، ومن الضريبة التي تحصلها من ثروة هذا المقيم، مبلغاً مساوياً للضريبة على الثروة المدفوعة بفرنسا.¹

غير أن المبلغ المخصوم في كلتا الحالتين، لا يمكن أن يتجاوز قسط الضريبة على الدخل أو الضريبة على الثروة المحسوبة قبل إجراء الخصم والمطابقة حسب الحالة للمداخيل أو للثروة الخاضعة للضريبة بفرنسا.

عندما يكون متوفي لحظة وفاته مقيماً بالجزائر، فإن الجزائر تقوم بإخضاع للضريبة مجمل الأملاك التي تكون جزءاً من التركة، بما في ذلك الأملاك الخاضعة للضريبة بفرنسا طبقاً لأحكام الاتفاقية، ويمنح على هذه الضريبة تخفيضاً بمبلغ يساوي مبلغ الضريبة المدفوعة بفرنسا، على الأملاك التي نتيجة للوفاة وطبقاً لأحكام الاتفاقية تخضع للضريبة بفرنسا غير أن هذا التخفيض لا يمكن أن يتجاوز حصة الضريبة الجزائرية المحسوبة قبل إجراء هذا الخصم والمطابقة للأملاك التي يجب أن يمنح التخفيض بسببها وإذا كان متوفي لحظة وفاته غير مقيم بالجزائر، فإن الضريبة الجزائرية المطبقة على الأملاك الخاضعة للضريبة بالجزائر طبقاً لأحكام الاتفاقية، يتم حسابها بمعدل مطابق لمجموع الأملاك الخاضعة للضريبة، بمقتضى التشريع الداخلي الجزائري.²

¹ المادة 24 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص15.

² المادة 24 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص15.

ثانيا: بالنسبة لفرنسا

حسب المادة 24 من الاتفاقية فان المداخل الناتجة في الجزائر والتي تكون خاضعة للضريبة أو لا تخضع لها إلا في هذه الدولة طبقا لأحكام هذه الاتفاقية تؤخذ في الحسبان عند حساب الضريبة الفرنسية، عندما يكون المستفيدون منها مقيمين بفرنسا وتكون هذه المداخل غير معفية من الضريبة على الشركات تطبيقا للتشريع الداخلي الفرنسي وفي هذه الحالة تكون الضريبة الجزائرية غير قابلة للخصم من هذه المداخل ولكن للمستفيد الحق في قرض ضريبي يخصم من الضريبة الفرنسية ويكون هذا القرض الضريبي مساويا:¹

1- للمداخل غير المذكورة في المادة 2 لمبلغ الضريبة الفرنسية المتعلقة بهذه المداخل.

2- أرباح الأسهم والفوائد والاتاوات.

3- مداخل المهن المستقلة التي تخضع للضريبة في كلتا الدولتين المتعاقبتين اذا كان مقيما الشخص في احدى الدولتين ومارس نشاطه في الدولة الأخرى، تمتد لمدة أو لمدد تساوي في مجموعها أو تزيد عن 183 يوما خلال السنة الجبائية المعتبرة.

4- فإن المكافآت المقبوضة برسم عمل مأجور يؤدي على ظهر سفينة أو طائرة تعمل في النقل الدولي.

5- اتعاب الحضور.

6- مداخل الفنانين والرياضيين المشار اليها في الفقرتين 1 و 2 المادة 17.

غير أن هذا القرض الضريبي يجب ألا يتجاوز مبلغ الضريبة الفرنسية المتعلقة بهذه المداخل.

يخضع المقيم بفرنسا، الذي يملك ثروة تخضع للضريبة بالجزائر، طبقا لأحكام الفقرتين 1 أو 2 من المادة 22 للضريبة كذلك بفرنسا بسبب هذه الثروة، وتحسب الضريبة الفرنسية عن طريق خصم قرض ضريبي يكون مساويا لمبلغ الضريبة المدفوعة بالجزائر والمفروضة على هذه الثروة، غير أن هذا القرض الضريبي، يجب ألا يتجاوز مبلغ الضريبة الفرنسية المتعلقة بهذه الثروة.²

عندما يكون متوفي لحظة وفاته مقيما بفرنسا، فإن فرنسا تقوم بإخضاع مجمل الأملاك التي تكون جزءا من التركة للضريبة، بما في ذلك الأملاك الخاضعة للضريبة بالجزائر طبقا لأحكام الاتفاقية، ويمنح على هذه الضريبة تخفيضا بمبلغ يساري مبلغ الضريبة المدفوعة بالجزائر على الأملاك التي نتيجة للوفاة وطبقا لأحكام الاتفاقية تخضع للضريبة بالجزائر، غير أن هذا التخفيض لا يمكن أن يتجاوز حصة الضريبة الفرنسية المحسوبة قبل إجراء هذا الخصم والمطابقة للأملاك التي يجب أن يمنح التخفيض بسببها، وإذا كان متوفي

¹ المادة 24 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص16.

² المادة 24 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص16.

لحظة وفاته غير مقيم بفرنسا، فإن الضريبة الفرنسية المطبقة على الأملاك الخاضعة للضريبة بفرنسا، طبقا لأحكام الاتفاقية يتم حسابها بمعدل مطابق لمجموع الأملاك الخاضعة للضريبة، بمقتضى التشريع الداخلي الفرنسي.¹

كما وضعت الجزائر وفرنسا في هذه الاتفاقية طرق غير مباشر لمعالج مشكلة الازدواج الضريبي بين البلدين حيث حصصت لهذا الغرض المادتين 25 و 26.

ثالثا: عدم التمييز

وفقا لهذا البند لا يخضع الأشخاص الطبيعيون حاملون لجنسية إحدى الدولتين المتعاقبتين في الدولة المتعاقدة الأخرى، لأية ضريبة أو أية التزام متعلق بها يختلف أو يكون أكثر عبئا من الضرائب أو الإلتزامات التي يخضع أو يمكن أن يخضع لها الأشخاص الطبيعيون حاملون لجنسية هذه الدولة الأخرى، والذين يوجدون في نفس الوضعية، خاصة فيما يتعلق بالإقامة.

وكذلك الامر بالنسبة لفرض الضريبة على مؤسسة مستقرة تملكها مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، حيث لا يتم في هذه الدولة الأخرى بصفة تكون أقل امتياز من فرض الضريبة على مؤسسات هذه الدولة الأخرى، التي تمارس نفس النشاط.

ولا يمكن تفسير هذا النص على أنه إلزام دولة متعاقدة على منح المقيمين بالدولة المتعاقدة الآخر، خصوما شخصية وتخفيضات وتخفيفات من الضريبة تبعا للوضعية أو للأعباء العائلية، كما هو الشأن بالنسبة لمقيميها.²

رابعا: الإجراءات الودية

نصت هذه المادة على انه عندما يعتبر شخص، أن التدابير المتخذة من طرف دولة متعاقدة أو من طرف الدولتين المتعاقبتين، تؤدي أو سوف تؤدي بالنسبة له، إلى فرض ضريبة غير مطابقة لأحكام هذه الاتفاقية فبإمكانه، وبصرف النظر عن طرق الطعن المنصوص عليها في القانون الداخلي لهاتين الدولتين، أن يرفع حالته إلى السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة التي بقيم بها، أو إذا كانت حالته تدخل في إطار الفقرة الأولى من المادة 25 " عدم التمييز "، يمكنه أن يرفعها إلى السلطة المختصة للدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها ويجب أن ترفع الحالة في خلال الثلاث سنوات التي تلي أول إخطار بالتدابير التي تؤدي إلى فرض ضريبة غير مطابقة لأحكام الاتفاقية.

¹ المادة 24 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص 16.

² المادة 25 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص 17.

تسعى السلطات المختصة للدولتين المتعاقدين، عن طريق اتفاق ودي إلى تذليل الصعوبات أو إزالة الشكوك التي قد يؤدي إليها تفسير أو تطبيق الاتفاقية، كما بإمكانها أيضا أن تتشاور فيما بينها قصد تقادي الإزدواج الضريبي في الحالات المنصوص عليها في الاتفاقية.¹

المطلب الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي الدولي وفق الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

لم تقتصر هذه الاتفاقية فقط على توزيع الاختصاص في فرض الضريبة وتقادي الإزدواج الضريبي فقط بل شملت طرق لمكافحة التهرب الضريبي الدولي حيث تم التطرق لطرق معالجته في المادة 27 المتعلقة بتبادل المعلومات بي الجزائر وفرنسا في المجال الجبائي والمادة 28 المتعلقة في المساعدة في تحصيل الضرائب.

أولا: تبادل المعلومات

ان تبادل المعلومات يفيد الدول المتعاقدة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال المعلومات المتعلقة بالمكلفين من حيث الاوعية الضريبية (الدخل، الثروة، التركات) ومصادر الدخل ومعلومات حول الرقابة الجبائية والدفاتر والأوراق والبيانات والسجلات والحسابات.

وتتبادل السلطات المختصة للدولتين المتعاقدين المعلومات الضرورية لتطبيق أحكام هذه الاتفاقية أو أحكام التشريع الداخلي لكليهما المتعلقة بالضرائب المشار إليها في الاتفاقية، إذا كان فرض الضريبة المنصوص عليه في هذا التشريع، غير مخالف للاتفاقية.²

وتحفظ المعلومات المحصل عليها من طرف دولة متعاقدة، بالسرية بنفس الطريقة التي تحفظ بها المعلومات المحصل عليها تطبيقا للتشريع الداخلي لهذه الدولة، ولا يجوز إبلاغها إلا للأشخاص أو السلطات بما فيها المحاكم والأجهزة الإدارية المعنية بفرض أو تحصيل الضرائب المشار إليها في الاتفاقية أو المكلفة بالإجراءات أو المتابعات المتعلقة بهذه الضرائب، أو بالقرارات الخاصة بالطعون المتعلقة بهذه الضرائب، لا يستعمل هؤلاء الأشخاص أو السلطات هذه المعلومات إلا لهذه الأغراض ويمكنهم الإدلاء بهذه المعلومات اثناء الجلسات العلنية للمحاكم أو عند إصدار الأحكام.

ولا يمكن بأي حال من الأحوال، تفسير أحكام هذه المادة على أنها تلزم دولة متعاقدة:

أ (باتخاذ تدابير إدارية مخالفة لتشريعها ولممارستها الإدارية، أو للتشريع والممارسة الإدارية المعمول بها في الدولة المتعاقدة الأخرى.

¹ المادة 26 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص17.

² المادة 27 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص18.

ب) بتقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها على أساس تشريعها أو في إطار ممارستها الإدارية المعتادة أو على أساس التشريع أو الممارسة الإدارية المعتادة للدولة المتعاقدة الأخرى.

ج) بتقديم معلومات من شأنها كشف أسرار تجارية أو صناعية أو مهنية أو أسلوب تجاري ، أو معلومات يعتبر إنشاؤها مخالفا للنظام العام.

ويتم تبادل هذه المعلومات إما تلقائيا أو بواسطة طلب يخص حالات ملموسة، وتتفق السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين فيما بينها، قصد ضبط قائمة المعلومات المقدمة تلقائيا.

وعندما تطلب دولة متعاقدة معلومات، طبقا الأحكام هذه المادة تسعى الدولة المتعاقدة الأخرى للحصول على المعلومات المتعلقة بهذا الطلب بنفس الكيفية كما لو تعلق الأمر بضرائبها الخاصة حتى لو لم تكن هذه الدولة في نفس الوقت في حاجة إلى هذه المعلومات.¹

ثانيا: المساعدة لتحصيل الضرائب

ان المساعدة في التحصيل الضريبي بين الدول المتعاقدة تضيق الخناق على المتهربين من دفع الضرائب التي تحتويها الاتفاقية ويتم ذلك من خلال اتفاق الدولتان المتعاقبتان على تقديم المساعدة والدعم لبعضهما البعض، طبقا للقواعد الخاصة بتشريعاتهما أو تنظيماتهما وذلك بغية تحصيل ديونهما الجبائية، الضرائب المشار إليها في المادة (2) وكذلك الزيادات في الحقوق والرسوم الإضافية، وتعويضات التأخير والفوائد والمصاريف المتعلقة بهذه الضرائب، عندما تكون هذه المبالغ مستحقة نهائيا.²

وبناء على طلب الدولة الملتزمة تقوم الدولة المطلوبة بتحصيل الديون الجبائية للدولة الأولى وفقا للتشريع والممارسة الإدارية القبول بها لتحصيل الديون الجبائية الخاصة بها، ما لم تتم هذه الاتفاقية على خلاف ذلك.

ولا تكون الدولة المطلوبة ملزمة بتلبية الطلب:

أ) إذا لم تستنفذ الدولة الملتزمة جميع وسائل تحصيل ديونها الجبائية التي تتوفر عليها داخل ترابها، إلا إذا كان استعمال هذه الوسائل من شأنه أن يؤدي إلى صعوبات متفاوتة.

ب) إذا قدرت الدولة الملتزمة، أن الدين الجبائي لا يتطابق مع أحكام الاتفاقية أو أحكام أية اتفاقية أخرى، تكون الدولتان المتعاقبتان طرفين فيها.³

¹ المادة 27 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، مرجع سبق ذكره ص18.

² المادة 28 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص18.

³ المادة 28 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121، نفس المرجع ص18.

ان أحكام هذه الاتفاقية لا تمس بالامتيازات الجبائية التي يتمتع بها الأعوان الدبلوماسيون أو الموظفون القنصليون، إما بمقتضى القواعد العامة للقانون الدولي العام، أو بموجب أحكام اتفاقيات خاصة.¹

¹ المادة 29 من المرسوم الرئاسي رقم 121-02، مرجع سبق ذكره ص19.

خلاصة

من خلال ما سبق ذكره نستخلص ان الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر وفرنسا في 17 أكتوبر 1999 معظم موادها مستنبطة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مع اضافت تعديلات تتماشى مع خصوصية البلدين كتوزيع الاختصاص في فرض الضرائب على التركات.

ففي محتواها تضم مجموعة من المواد ذات ترتيب تسلسلي يخدم غرضها ويسهل فهمها، حيث تنقسم الى مواد تتكلم عن نطاقها ومواد تقدم تعاريف لمختلف المصطلحات الجبائية لازالت أي لبس، ومواد أخرى توزع الاختصاص الضريبي على مختلف المداخل (الدخل، الثروة، والتركات) بين البلدين من اجل تجنب وقوع المكلفين الدوليين في الازدواج الضريبي الدولي، وبند لازالت الازدواج الضريبي في حالة اقتسام الحق في فرض الضرائب، ومواد أخرى تساهم في مكافحة التهرب الضريبي الدولي بتبادل المعلومات والمساعدة في تحصيل الضرائب.

الا ان هذه البنود نطاقها ضيق من ناحية معالجة الازدواج الضريبي الاقتصادي حيث جل تركيزها كان على معالجة الازدواج الضريبي القانوني، وكذلك تبقى عقيمة في مكافحة التهرب الضريبي الدولي بين البلدين لغياب اتفاقية مخصصة بتبادل المعلومات وأخرى خاصة بأسعار التحويل الدولية بين البلدين.

الختامة

نظرا للمشاكل الضريبية خاصة الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين الحاصلة بسبب العولمة والتطور الاقتصادي من جهة وتمسك الدول بتطبيق تشريعاتها الجبائية من جهة أخرى الامر الذي انعكس سلبا على اقتصاداتها، الامر الذي حتم عليها ابرام اتفاقيات جبائية بين بعضها البعض، من اجل تقادي الازدواج الضريبي الدولي خاصتا على ضرائب الدخل والثروة من خلال توزيع الاختصاص في فرض الضرائب بين الدول المتعاقدة، وكذلك مكافحة التهرب الضريبي الدولي من خلال تبادل المعلومات والمساعدة في التحصيل الجبائي.

نتائج اختبار الفرضيات:

- تساهم الاتفاقيات الجبائية الدولية في تقادي الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدوليين وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى، ففي ظل عدم وجودها كان هناك تضارب التشريعات الضريبية للدول وبرود في العلاقات الجبائية بينها ما ادي الى تفشي الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين.
- الفرضية الثانية صحيحة بالفعل حيث تعمل الاتفاقيات الجبائية من اجل تقادي الازدواج الضريبي على تحديد الاختصاص الضريبي لكل دولة ومكافحة التهرب الضريبي الدولي من خلال المساعدة في التحصيل الجبائي وتبادل المعلومات.
- الفرضية الثالثة تحديد الاختصاص في فرض الضريبة لكل دولة في تقادي الازدواج الضريبي لأن هدفه فك التداخل في التشريعات الجبائية بين البلدين المتعاقدين بتحديد الاحقية في فرض الضريبة على كل دخل مدرج في إطار الاتفاقية.
- الطرق المتبعة في معالجة الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين وفق الاتفاقية الجزائرية الفرنسية تتمثل في توزيع الاختصاص الضريبي في الدخل، الثروة والتركات والإجراءات الودية، عدم التمييز وتبادل المعلومات والمساعدة في التحصيل الضريبي، وفعالية كل طريقة مرتبطة بنطاقها والتعاون والجدية في تنفيذها هذه الفرضية صحيحة فهي تبقى عاجزة عن تقادي الازدواج الضريبي الاقتصادي وأيضا في غياب اتفاقية مخصصة لتبادل المعلومات وأخرى لأسعار التحويل الدولية بين البلدين، تبقى عقيمة ومحدودة في معالجة التهرب الضريبي الدولي.

نتائج واستنتاجات:

ان الجهود المبذولة من قبل المنظمات الدولية في مكافحة الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين من خلال اتفاقيتهما لها أثر كبير في انتشار الاتفاقيات الجبائية بين الدول.

جاءت الاتفاقيات الجبائية في محاولة معالجتها للازدواج والتهرب الضريبي الدوليين بحلول وسيطة بين الدول حيث اعتمدت في معالجة هتين المشكلتين على ما يلي:

- توحيد المصطلحات الجبائية بين الدول وشرحها لازالت أي لبس قد يؤدي الى الاختلاف في تفسير مواد الاتفاقية.

- تحديد الإختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية، حتى لا يحدث أي تنازع في الإختصاص من شأنه أن يؤدي لحدوث إزدواج ضريبي.

- بند عدم التمييز بين المكلفين في الدولتين المتعاقدين من شأنه الحد من الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين وإذا حدث تمييز او التزام ضريبي خارج عن الاتفاقية من أحد البلدين على مكلف من البلد الآخر له الحق في الاحتجاج لدى الجهات المختصة لدي البلدان تحت بند الإجراءات الودية.

- إعتداد طرق (الخصم والاعفاء) لإزالة او التخفيف من الازدواج الضريبي اذا كان هناك اقتسام للحق في فرض ضريبة على دخل من قبل الدولتين المتعاقدين.

- مكافحة التهرب الضريبي الدولي بتعاون الدول المتعاقدة من خلال المساعدة في التحصيل الضريبي وتبادل المعلومات.

الاتفاقية الجبائية بين الجزائر وفرنسا استنبطت احكامها من الاتفاقية النموذجية لمكافحة الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حيث ابرمت من اجل تقادي الازدواج والتهرب الضريبي الدولي وتقديم المساعدة الجبائية بين البلدين فيما يتعلق بضريبة الدخل والثروة والتركات، حيث حاولت تقادي الازدواج الضريبي من خلال تحديد الاختصاص في فرض الضريبة على الدخل والثروة والتركات، كما اعتمدت على الخصم في الحالات التي يتقاسم فيها البلدين الحق في فرض الضريبة وكذلك عدم التمييز بين مكلفي البلدين في الاخضاع الضريبي والإجراءات الودية في معالجة الازدواج الضريبي في الحالات التي لا تشملها هذه الاتفاقية، وتناولت هذه الاتفاقية مكافحة التهرب الضريبي الدولي عن طريق تبادل المعلومات والمساعدة في التحصيل الضريبي بين الجزائر وفرنسا.

على الرغم من ان الاتفاقية ناجحة في معالجة الازدواج الضريبي القانوني لأنها تبقى محدودة عن معالجة للازدواج الضريبي الاقتصادي.

بندي تبادل المعلومات والمساعدة في التحصيل الجبائي وحدها لا يكفيان لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، فيجب علي الجزائر وفرنسا ابرام اتفاقية منفصلة بخصوص تبادل المعلومات يكون نطاقها أوسع وذات الزام قانوني للطرفين لأن بند تبادل المعلومات الذي تحتويه الاتفاقية الجبائية المبرمة بينهما نطاقه ضيق وهو عبارة عن وعد وليس التزام، وهذا ما نراه اليوم في صعوبة استرجاع الأموال المنهوبة المحولة لفرنسا لعدم وجود مثل هذه الاتفاقية بين الجزائر وفرنسا، وأيضا ابرام اتفاقية لأسعار التحويل الدولية بين البلدين لأنه يعتبر من ابرز الطرق التي عن طريقها يتم التهرب الضريبي الدولي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

1. المجلات والمقالات والتقارير

1. أحمد عبد العزيز، العولمة الاقتصادية وتأثيراتها على الدول العربية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون / 2011.
2. نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 41-، مجلد ب، جوان 2014.
3. سامي محمود مراد، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدول ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، كليات بريدة الأهلية الأردن، المجلد: 03/ العدد: 01، 2018.
4. نور حمزة حسين، لازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون - جامعة بغداد / العدد الاول - 2020.
5. قنوش مولود، دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي وتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية جامعة المدية العدد: 5- افريل 2016.
6. زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي ، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد -27 العدد الأول 2011.
7. ملال محمد طارق، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، جامعة الأغواط، مجلة دراسات_العدد الاقتصادي_المجلد: 04 _العدد: 01_جانفي 2013.
8. نيكولاس شكسون، التصدي للملاذات الضريبية، مجلة التمويل والتنمية سبتمبر 2019، ص7.
9. جاد خليفة، الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية العدد: 52 - خريف 2010.
10. مهى حاجي شاهين، مجلة الطريق للتربية والعلوم الاجتماعية، كلية الامام الجامعة الاهلية - العراق، المجلد 6، العدد 3، فبراير 2019.
11. الامم المتحدة: سلاسل القيمة العالمية: الاستثمار والتجارة من اجل التنمية، تقرير الاستثمار العالمي ، نيويورك، 2013.

12. فاتح احمية، أسباب واليات التهرب الضريبي الدولي واليات مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد: 09 العدد: 02، 2020.

13. مرازقة صالح، التجارة الإلكترونية وإشكالية إخضاعها للضرائب (التحديات المستقبلية للسياسة الجبائية)، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، العدد 23- جوان 2005.

14. طارق عبد القادر إسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، 2021.

15. بن حوة امينة، مراحل ابرام المعاهدات الدولية وادماجها ضمن النظام القانوني الجزائري، مجلة البحوث والدراسات القانونية المجلد 09/ العدد02، جامعة البليدة الجزائر، 15 نوفمبر 2019.

II. الاطروحات والرسائل

1. العاقر جمال الدين، مذكرة ماجستير بعنوان التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي - دراسة حالة بلدان المغرب العربي -، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2008/2009.

2. البشير بركات، مذكرة ماجستير بعنوان الازدواج الضريبي الدولي والاتفاقيات التي ابرمتها الجزائر مع الدول في هذا الميدان، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014/2015، ص16.

3. بوقروة إيمان، مذكرة ماجستير بعنوان كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2009/2010.

4. محمد عباس محرز، أطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية، نحو تنسيق ضريبي في اطار التكامل الاقتصادي المغربي، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2001_2005.

5. عاشوري نعيم، أثر الاتفاقيات الجبائية على الاستثمار الأجنبي المباشر في البلدان النامية - حالة الجزائر -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة 2 -عبد الحميد مهري- كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2017/2018.

III. القوانين والمراسيم

1. اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك، 2001.
2. المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المتضمن الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية والبروتوكول المتبع لها، المؤرخ في 27 محرم 1423 الموافق لـ 07 أفريل، 2002 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24.

VI. المواقع الالكترونية

1. <https://ar.m.wikipedia.org/wiki/>
2. <https://alhiwartoday.net/node/11407>

ثانيا: المراجع الأجنبية

I. المجلات والمقالات والتقارير

1. Odd-Helge Fjeldstad (2017), Presented at: The EADI-Nordic Conference 2017 on “Globalization and international tax justice: challenges and innovations for domestic revenue mobilization in developing countries”, Bergen 21-23 August 2017.

II. القوانين والمراسيم

1. modèle de convention fiscale de l’OCDE concernant le revenu et la fortune, édition OCDE, 2017.

III. المواقع الالكترونية

1. <https://www.nationalgeographic.org/article/effects-economic-globalization/12th-grade/>
2. <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#D>
3. <https://www.vie-publique.fr/eclairage/271437-la-lutte-contre-levasion-fiscale-internationale>
5. <https://cthi.taxjustice.net/en/>
6. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf

الملحق رقم 01:

MODÈLE DE CONVENTION FISCALE
CONCERNANT LE REVENU ET LA FORTUNE
2017

SOMMAIRE DE LA CONVENTION

Titre et Préambule

Chapitre I

CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

Article 1	Personnes visées
Article 2	Impôts visés

Chapitre II

DÉFINITIONS

Article 3	Définitions générales
Article 4	Résident
Article 5	Établissement stable

Chapitre III

IMPOSITION DES REVENUS

Article 6	Revenus immobiliers
Article 7	Bénéfices des entreprises
Article 8	Navigation maritime et aérienne internationale
Article 9	Entreprises associées
Article 10	Dividendes
Article 11	Intérêts
Article 12	Redevances
Article 13	Gains en capital
Article 14	[Supprimé]
Article 15	Revenus d'emploi
Article 16	Tantièmes
Article 17	Artistes et sportifs
Article 18	Pensions
Article 19	Fonctions publiques
Article 20	Étudiants
Article 21	Autres revenus

Chapitre IV

IMPOSITION DE LA FORTUNE

Article 22 Fortune

Chapitre V

MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

Article 23 A Méthode d'exemption

Article 23 B Méthode d'imputation

Chapitre VI

DISPOSITIONS SPÉCIALES

Article 24 Non-discrimination

Article 25 Procédure amiable

Article 26 Échange de renseignements

Article 27 Assistance en matière de recouvrement des impôts

Article 28 Membres des missions diplomatiques et postes consulaires

Article 29 Droit aux avantages

Article 30 Extension territoriale

Chapitre VII

DISPOSITIONS FINALES

Article 31 Entrée en vigueur

Article 32 Dénonciation

TITRE DE LA CONVENTION

Convention entre (l'État A) et (l'État B)

**pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu
et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales**

PRÉAMBULE DE LA CONVENTION

(L'État A) et (l'État B),

Soucieux de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale,

Entendant conclure une Convention pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale (y compris par des mécanismes de chalandage fiscal destinés à obtenir les allègements prévus dans la présente Convention au bénéfice indirect de résidents d'États tiers),

Sont convenus de ce qui suit :

Chapitre I

CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

ARTICLE 1

PERSONNES VISÉES

1. La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.
2. Aux fins de la présente Convention, le revenu perçu par ou via une entité ou un dispositif considéré comme totalement ou partiellement transparent sur le plan fiscal selon la législation fiscale de l'un des États contractants est considéré comme étant le revenu d'un résident d'un État contractant, mais uniquement dans la mesure où ce revenu est traité, aux fins de l'imposition par cet État, comme le revenu d'un résident de cet État.
3. Cette Convention n'affecte pas l'imposition par un État contractant de ses résidents, sauf en ce qui concerne les avantages accordés en vertu du paragraphe 3 de l'article 7, du paragraphe 2 de l'article 9 et des articles 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 et 28.

ARTICLE 2

IMPÔTS VISÉS

1. La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.
2. Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values.
3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont notamment :
 - a) (dans l'État A) :
 - b) (dans l'État B) :
4. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des États contractants se communiquent les modifications significatives apportées à leurs législations fiscales.

Chapitre II **DÉFINITIONS**

ARTICLE 3 **DÉFINITIONS GÉNÉRALES**

1. Au sens de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :
 - a) le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes ;
 - b) le terme « société » désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition ;
 - c) le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire ;
 - d) les expressions « entreprise d'un État contractant » et « entreprise de l'autre État contractant » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un État contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre État contractant ;
 - e) l'expression « trafic international » désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans un État contractant et que l'entreprise qui exploite le navire ou l'aéronef n'est pas une entreprise de cet État ;
 - f) l'expression « autorité compétente » désigne :
 - (i) (dans l'État A) :
 - (ii) (dans l'État B) : ;
 - g) le terme « national », en ce qui concerne un État contractant, désigne :
 - (i) toute personne physique qui possède la nationalité ou la citoyenneté de cet État contractant ; et
 - (ii) toute personne morale, société de personnes ou association constituée conformément à la législation en vigueur dans cet État contractant ;
 - h) les termes « activité », par rapport à une entreprise, et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ainsi que l'exercice d'autres activités de caractère indépendant ;
 - i) l'expression « fonds de pension reconnu » d'un État désigne une entité ou un dispositif établi dans cet État qui est considéré comme une personne distincte au regard de la législation fiscale de cet État et :
 - (i) qui est établi et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques et qui est réglementé en

tant que tel par cet État ou une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ; ou

- (ii) qui est établi et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but de placer des fonds pour le compte d'entités ou de dispositifs désignés au sous-alinéa (i).

2. Pour l'application de la Convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente ou que les autorités compétentes conviennent d'un sens différent conformément aux dispositions de l'article 25, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État.

ARTICLE 4

RÉSIDENT

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État et à toute subdivision politique ou collectivité locale de celui-ci ainsi qu'à un fonds de pension reconnu de cet État. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située.

2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

- a) cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;
- b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle ;
- c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'État dont elle possède la nationalité ;
- d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1 une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État contractant duquel cette personne est réputée être un résident aux fins de la Convention, eu égard au lieu où se situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société ou en toute autre forme juridique et à tout autre facteur pertinent. En l'absence d'un tel accord entre les États contractants, la personne ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États contractants.

ARTICLE 5

ÉTABLISSEMENT STABLE

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :

- a) un siège de direction,
- b) une succursale,
- c) un bureau,
- d) une usine,
- e) un atelier et
- f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.

4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :

- a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;
- b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;
- c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
- d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;
- e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité ;

- f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e).

à condition que cette activité ou, dans le cas visé à l'alinéa f), l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires, revête un caractère préparatoire ou auxiliaire.

4.1 Le paragraphe 4 ne s'applique pas à une installation fixe d'affaires utilisée ou détenue par une entreprise si la même entreprise ou une entreprise étroitement liée exerce des activités d'entreprise dans la même installation ou dans une autre installation dans le même État contractant et

- a) cette installation ou cette autre installation constitue un établissement stable pour l'entreprise ou pour l'entreprise étroitement liée en vertu des dispositions du présent article, ou
- b) l'activité d'ensemble résultant du cumul des activités exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire,

si les activités d'entreprise exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, constituent des fonctions complémentaires qui s'inscrivent dans un ensemble cohérent d'activités d'entreprise.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, mais sous réserve des dispositions du paragraphe 6, lorsqu'une personne agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise, et, ce faisant, conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont

- a) au nom de l'entreprise, ou
- b) pour le transfert de la propriété de biens, ou pour la concession du droit d'utiliser des biens, appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou
- c) pour la prestation de services par cette entreprise,

cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires (autre qu'une installation fixe d'affaires à laquelle le paragraphe 4.1 s'appliquerait), ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe.

6. Le paragraphe 5 ne s'applique pas lorsque la personne qui agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant exerce dans le premier État une activité d'entreprise comme agent indépendant et agit pour l'entreprise dans le cadre ordinaire de cette activité. Toutefois, lorsqu'une personne

agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée, cette personne n'est pas considérée comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe en ce qui concerne chacune de ces entreprises.

7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

8. Aux fins du présent article, une personne ou une entreprise est étroitement liée à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Dans tous les cas, une personne ou une entreprise sera considérée comme étroitement liée à une entreprise si l'une détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société), ou si une autre personne ou entreprise détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société) dans la personne et l'entreprise ou dans les deux entreprises.

Chapitre III

IMPOSITION DES REVENUS

ARTICLE 6

REVENUS IMMOBILIERS

1. Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État.
2. L'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ; les navires et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.
3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation des biens immobiliers.
4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise.

ARTICLE 7

BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre État.
2. Aux fins de cet article et de l'article [23 A] [23 B], les bénéfices qui sont attribuables dans chaque État contractant à l'établissement stable mentionné au paragraphe 1 sont ceux qu'il aurait pu réaliser, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs

utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise.

3. Lorsque, conformément au paragraphe 2, un État contractant ajuste les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise d'un des États contractants et impose en conséquence des bénéfices de l'entreprise qui ont été imposés dans l'autre État, cet autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui a été perçu sur ces bénéfices dans la mesure nécessaire pour éliminer la double imposition de ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, les autorités compétentes des États contractants se consultent si nécessaire.

4. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.

ARTICLE 8

NAVIGATION MARITIME ET AÉRIENNE INTERNATIONALE

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet État.

2. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un pool, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation.

ARTICLE 9

ENTREPRISES ASSOCIÉES

1. Lorsque

- a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que
- b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant,

et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.

ARTICLE 10

DIVIDENDES

1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant sont aussi imposables dans cet État selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

- a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes (il n'est pas tenu compte, aux fins du calcul de cette période, des changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de société, de la société qui détient les actions ou qui paie les dividendes) ;
- b) 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas.

Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations. Le présent paragraphe n'affecte pas l'imposition de la société au titre des bénéfices qui servent au paiement des dividendes.

3. Le terme « dividendes » employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, et que la

participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

5. Lorsqu'une société qui est un résident d'un État contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre État contractant, cet autre État ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre État ou dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable situé dans cet autre État, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre État.

ARTICLE 11

INTÉRÊTS

1. Les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, les intérêts provenant d'un État contractant sont aussi imposables dans cet État selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des intérêts. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

3. Le terme « intérêts » employé dans le présent article désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du présent article.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

5. Les intérêts sont considérés comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où l'établissement stable est situé.

6. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

ARTICLE 12

REDEVANCES

1. Les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État.

2. Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

3. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les redevances une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

4. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

ARTICLE 13

GAINS EN CAPITAL

1. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6, et situés dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État.
2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise), sont imposables dans cet autre État.
3. Les gains qu'une entreprise d'un État contractant qui exploite des navires ou aéronefs en trafic international tire de l'aliénation de ces navires ou aéronefs, ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou aéronefs, ne sont imposables que dans cet État.
4. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions ou de droits ou participations similaires, tels que des droits ou participations dans une société de personnes ou une fiducie (ou un trust), sont imposables dans l'autre État contractant si, à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation, ces actions, droits ou participations similaires tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers, tels que définis à l'article 6, situés dans cet autre État.
5. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident.

[ARTICLE 14 - PROFESSIONS INDÉPENDANTES]

[SUPPRIMÉ]

ARTICLE 15

REVENUS D'EMPLOI

1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si :

- a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et
- b) les rémunérations sont payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État, et
- c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État.

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi salarié, en tant que membre de l'équipage régulier d'un navire ou aéronef, exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, à l'exception d'un emploi exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité uniquement dans l'autre État contractant, ne sont imposables que dans le premier État.

ARTICLE 16

TANTIÈMES

Les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

ARTICLE 17

ARTISTES ET SPORTIFS

1. Nonobstant les dispositions de l'article 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État.

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions de l'article 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

ARTICLE 18

PENSIONS

Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet État.

ARTICLE 19

FONCTIONS PUBLIQUES

1. a) Les salaires, traitements et autres rémunérations similaires payés par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales à une personne physique au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision ou collectivité ne sont imposables que dans cet État.
- b) Toutefois, ces salaires, traitements et autres rémunérations similaires ne sont imposables que dans l'autre État contractant si les services sont rendus dans cet État et si la personne physique est un résident de cet État qui :
 - (i) possède la nationalité de cet État ; ou
 - (ii) n'est pas devenu un résident de cet État à seule fin de rendre les services.
2. a) Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres rémunérations similaires payées par un État contractant, ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet État.
- b) Toutefois, ces pensions et autres rémunérations similaires ne sont imposables que dans l'autre État contractant si la personne physique est un résident de cet État et en possède la nationalité.
3. Les dispositions des articles 15, 16, 17 et 18 s'appliquent aux salaires, traitements, pensions, et autres rémunérations similaires payés au titre de services rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise exercée par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

ARTICLE 20

ÉTUDIANTS

Les sommes qu'un étudiant ou un stagiaire qui est, ou qui était immédiatement avant de se rendre dans un État contractant, un résident de l'autre État contractant et qui séjourne dans le premier État à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation,

reçoit pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables dans cet État, à condition qu'elles proviennent de sources situées en dehors de cet État.

ARTICLE 21

AUTRES REVENUS

1. Les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet État.
2. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux revenus autres que les revenus provenant de biens immobiliers tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, lorsque le bénéficiaire de tels revenus, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que le droit ou le bien générateur des revenus s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

Chapitre IV

IMPOSITION DE LA FORTUNE

ARTICLE 22

FORTUNE

1. La fortune constituée par des biens immobiliers visés à l'article 6, que possède un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant, est imposable dans cet autre État.
2. La fortune constituée par des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant est imposable dans cet autre État.
3. La fortune d'une entreprise d'un État contractant qui exploite des navires ou aéronefs en trafic international constituée par ces navires ou aéronefs ainsi que par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou aéronefs, n'est imposable que dans cet État.
4. Tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État.

également une fortune possédée par un résident de cet autre État), le premier État accorde :

- a) sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État ;
- b) sur l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État.

Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculé avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État.

2. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

Chapitre VI

DISPOSITIONS SPÉCIALES

ARTICLE 24

NON-DISCRIMINATION

1. Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.

2. Les apatrides qui sont des résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'un ou l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de l'État concerné qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence.

3. L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant n'est pas établie dans cet autre État d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre État qui exercent la même activité. La présente disposition ne peut être interprétée comme obligeant un État contractant à accorder aux résidents de l'autre État contractant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.

4. À moins que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 4 de l'article 12 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État. De même, les dettes d'une entreprise d'un État contractant envers un résident de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination de la fortune imposable de cette entreprise, dans les mêmes conditions que si elles avaient été contractées envers un résident du premier État.
5. Les entreprises d'un État contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant, ne sont soumises dans le premier État à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les autres entreprises similaires du premier État.
6. Les dispositions du présent article s'appliquent, nonobstant les dispositions de l'article 2, aux impôts de toute nature ou dénomination.

ARTICLE 25

PROCÉDURE AMIABLE

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou l'autre État contractant. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.
2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants.
3. Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.
4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles, y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents.

5. Lorsque,

- a) en vertu du paragraphe 1, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, et que
- b) les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de la date à laquelle toutes les informations demandées par les autorités compétentes pour pouvoir traiter le cas ont été communiquées aux deux autorités compétentes,

les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande par écrit. Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États. Les autorités compétentes des États contractants règlent par accord amiable les modalités d'application de ce paragraphe.

ARTICLE 26

ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.

2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à

d'autres fins si la législation des deux États l'autorise et si l'autorité compétente de l'État qui fournit ces renseignements autorise cette utilisation.

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

- a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;
- b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant ;
- c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à cet article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

ARTICLE 27

ASSISTANCE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DES IMPÔTS¹

1. Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Les autorités compétentes des États peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent Article.
2. Le terme « créance fiscale » tel qu'il est utilisé dans cet article désigne une somme due au titre d'impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales, dans la mesure où l'imposition correspondante n'est pas contraire à cette Convention ou à tout autre instrument auquel ces États contractants sont parties, ainsi que les intérêts, pénalités administratives et coûts de recouvrement ou de conservation afférents à ces impôts.
3. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à cette date, ne peut, en vertu de ces lois, empêcher son recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande des autorités compétentes de cet État, acceptée en vue de son recouvrement par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cette créance fiscale est recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État.
4. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant est une créance à l'égard de laquelle cet État peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement, cette créance doit, à la demande des autorités compétentes de cet État, être acceptée aux fins de l'adoption de mesures conservatoires par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cet autre État doit prendre des mesures conservatoires à l'égard de cette créance fiscale conformément aux dispositions de sa législation comme s'il s'agissait d'une créance fiscale de cet autre État même si, au moment où ces mesures sont appliquées, la créance fiscale n'est pas recouvrable dans le premier État ou est due par une personne qui a le droit d'empêcher son recouvrement.

¹ Dans certains pays, la législation nationale ou des considérations de politique ou d'administration fiscales peuvent ne pas permettre ou ne pas justifier le type d'assistance envisagé dans le cadre de cet article ou peuvent rendre nécessaire une limitation de ce type d'assistance, par exemple aux pays qui ont des systèmes fiscaux ou des administrations fiscales similaires ou à certains types d'impôts seulement. Pour cette raison, cet article ne devrait être inclus dans la Convention que lorsque chaque État contractant considère que, compte tenu des facteurs indiqués au paragraphe 1 des Commentaires sur cet article, il peut accepter d'apporter son assistance dans le recouvrement des impôts prélevés par l'autre État.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 3 et 4, les délais de prescription et la priorité applicables, en vertu de la législation d'un État contractant, à une créance fiscale en raison de sa nature en tant que telle ne s'appliquent pas à une créance fiscale acceptée par cet État aux fins du paragraphe 3 ou 4. En outre, une créance fiscale acceptée par un État contractant aux fins du paragraphe 3 ou 4 ne peut se voir appliquer aucune priorité dans cet État en vertu de la législation de l'autre État contractant.

6. Les procédures concernant l'existence, la validité ou le montant d'une créance fiscale d'un État contractant ne sont pas soumises aux tribunaux ou organes administratifs de l'autre État contractant.

7. Lorsqu'à tout moment après qu'une demande a été formulée par un État contractant en vertu du paragraphe 3 ou 4 et avant que l'autre État ait recouvré et transmis le montant de la créance fiscale en question au premier État, cette créance fiscale cesse d'être :

- a) dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 3, une créance fiscale du premier État qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à ce moment, ne peut, en vertu des lois de cet État, empêcher son recouvrement, ou
- b) dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 4, une créance fiscale du premier État à l'égard de laquelle cet État peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement

les autorités compétentes du premier État notifient promptement ce fait aux autorités compétentes de l'autre État et le premier État, au choix de l'autre État, suspend ou retire sa demande.

8. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

- a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;
- b) de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ;
- c) de prêter assistance si l'autre État contractant n'a pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou de conservation, selon le cas, qui sont disponibles en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative ;
- d) de prêter assistance dans les cas où la charge administrative qui en résulte pour cet État est nettement disproportionnée par rapport aux avantages qui peuvent en être tirés par l'autre État contractant.

ARTICLE 28

MEMBRES DES MISSIONS DIPLOMATIQUES ET POSTES CONSULAIRES

Les dispositions de la présente Convention ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques ou postes consulaires en vertu soit des règles générales du droit international, soit des dispositions d'accords particuliers.

ARTICLE 29

DROIT AUX AVANTAGES¹

1. [Disposition qui, sous réserve des paragraphes 3 à 5, limite l'octroi des avantages prévus par la Convention à un résident d'un État contractant qui est une « personne admissible » telle que définie au paragraphe 2].
2. [Définition des situations dans lesquelles un résident est une personne admissible, concept qui couvre
 - une personne physique ;
 - un État contractant, ses subdivisions politiques et leurs organismes publics et agences ;
 - certaines sociétés et entités cotées en bourse ;
 - certaines filiales de sociétés et entités cotées en bourse ;
 - certains organismes à but non lucratif et fonds de pension ;
 - certaines autres entités qui répondent à certains critères de propriété et de non-érosion de la base d'imposition ;
 - certains organismes de placement collectif].
3. [Disposition qui octroie les avantages prévus par la Convention au titre d'un élément de revenu tiré par une personne qui n'est pas une personne admissible si elle

¹ La formulation de cet article dépendra de la manière dont les États contractants décident de donner effet à leur intention commune, énoncée dans le préambule de la Convention et inscrite dans le standard minimum défini au titre du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20, d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale, y compris par des mécanismes de chalandage fiscal. Cela pourrait se faire soit par l'adoption du paragraphe 9 uniquement, par l'adoption de la version détaillée des paragraphes 1 à 7 décrite dans les commentaires sur l'article 29 conjuguée à l'adoption d'un mécanisme anti montage-relais tel que décrit au paragraphe 187 de ces Commentaires, soit par l'adoption du paragraphe 9 associé à une variante des paragraphes 1 à 7 décrits dans les Commentaires sur l'article 29.

est engagée dans l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans son État de résidence et si le revenu obtenu émane de, ou est accessoire à, cette activité d'entreprise].

4. [Disposition qui octroie les avantages prévus par la Convention à une personne qui n'est pas une personne admissible si un pourcentage supérieur à une fraction convenue de cette entité est détenu par certaines personnes éligibles à des avantages équivalents].

5. [Disposition qui octroie les avantages prévus par la Convention à une personne ayant la qualité de « société de siège »].

6. [Disposition qui autorise l'autorité compétente d'un État contractant à octroyer certains avantages conventionnels à une personne lorsque ces avantages seraient normalement refusés en vertu du paragraphe 1].

7. [Définitions applicables aux fins des paragraphes 1 à 7].

8. a) Lorsque

- (i) une entreprise d'un État contractant tire un revenu de l'autre État contractant et que le premier État considère ce revenu comme attribuable à un établissement stable de cette entreprise situé dans une juridiction tierce, et
- (ii) les bénéfices attribuables à cet établissement stable sont exemptés d'impôt dans le premier État

les avantages de la présente Convention ne s'appliquent pas à tout élément de ce revenu au titre duquel l'impôt dans la juridiction tierce est inférieur au plus faible des deux éléments suivants : [taux à déterminer de manière bilatérale] du montant de cet élément de revenu et 60 pour cent de l'impôt qui serait dû dans le premier État à l'égard de cet élément de revenu si cet établissement stable était situé dans cet État. Dans ce cas, tout revenu auquel s'appliquent les dispositions du présent paragraphe reste imposable selon la législation de l'autre État, nonobstant toute autre disposition de la Convention.

- b) Les dispositions précédentes de ce paragraphe ne s'appliquent pas si les revenus tirés de l'autre État émanent de, ou sont accessoires à, l'exercice actif d'une activité d'entreprise exercée par l'intermédiaire de l'établissement stable (autre que l'activité consistant à réaliser, gérer ou simplement détenir des placements pour le propre compte de l'entreprise, à moins qu'il ne s'agisse d'activités bancaires, d'assurance ou d'activités portant sur des valeurs mobilières exercées respectivement par une banque, une compagnie d'assurance ou un opérateur sur titres agréé).
- c) Si les avantages prévus par cette Convention sont refusés, en vertu des dispositions précédentes de ce paragraphe, à l'égard d'un élément de revenu tiré par un résident d'un État contractant, l'autorité compétente de l'autre État contractant peut néanmoins accorder ces avantages à l'égard de cet élément de revenu si, en réponse à une demande de ce résident, cette autorité compétente considère que l'octroi de ces avantages est justifié au regard des motifs pour

lesquels ce résident n'a pas satisfait les conditions de ce paragraphe (telle l'existence de pertes). L'autorité compétente de l'État contractant à laquelle une demande a été faite en vertu de la phrase précédente consulte l'autorité compétente de l'autre État contractant avant d'accepter ou de rejeter la demande.

9. Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention.

ARTICLE 30

EXTENSION TERRITORIALE¹

1. La présente Convention peut être étendue, telle quelle ou avec les modifications nécessaires [à toute partie du territoire de (l'État A) ou de (l'État B) qui est spécifiquement exclue du champ d'application de la Convention ou] à tout État ou territoire dont (l'État A) ou (l'État B) assume les relations internationales, qui perçoit des impôts de nature analogue à ceux auxquels s'applique la Convention. Une telle extension prend effet à partir de la date, avec les modifications et dans les conditions, y compris les conditions relatives à la cessation d'application, qui sont fixées d'un commun accord entre les États contractants par échange de notes diplomatiques ou selon toute autre procédure conforme à leurs dispositions constitutionnelles.

2. À moins que les deux États contractants n'en soient convenus autrement, la dénonciation de la Convention par l'un d'eux en vertu de l'article 32 mettra aussi fin, dans les conditions prévues à cet article, à l'application de la Convention [à toute partie du territoire de (l'État A) ou de (l'État B) ou] à tout État ou territoire auquel elle a été étendue conformément au présent article.

¹ Les mots entre crochets visent le cas où, en vertu d'une disposition spéciale, la Convention ne s'applique pas à une partie du territoire d'un État contractant.

Chapitre VII **DISPOSITIONS FINALES**

ARTICLE 31 **ENTRÉE EN VIGUEUR**

1. La présente Convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés à aussitôt que possible.
2. La Convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification et ses dispositions seront applicables :
 - a) (dans l'État A) :
 - b) (dans l'État B) :

ARTICLE 32 **DÉNONCIATION**

- La présente Convention demeurera en vigueur tant qu'elle n'aura pas été dénoncée par un État contractant. Chaque État contractant peut dénoncer la Convention par voie diplomatique avec un préavis minimum de six mois avant la fin de chaque année civile postérieure à l'année Dans ce cas, la Convention cessera d'être applicable :
- a) (dans l'État A) :
 - b) (dans l'État B) :

CLAUSE TERMINALE¹

¹ La clause terminale concernant la signature sera rédigée conformément aux procédures constitutionnelles des deux États contractants.

الملحق رقم 02:

مرسوم رئاسي قم 02-121 المؤرخ في

7 أبريل 2002

الأربعاء 27 محرم عام 1423 هـ
الموافق 10 أبريل سنة 2002 م



العدد 24
السنة التاسعة والثلاثون

الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية

الجريدة الرسمية

اتفاقات دولية، قوانين، مراسيم
قرارات وآراء، مقررات، منشورات، إعلانات وبلاعات

الإدارة والتحرير الأمانة العامة للحكومة WWW.JORADP.DZ الطبع والاشتراك المطبعة الرسمية	الجزائر تونس المغرب ليبيا موريتانيا	الاشتراك سنوي
	بلدان خارج دول المغرب العربي	
سنة	سنة	
7 و 9 شارع عبد القادر بن مبارك - الجزائر	سنة	النسخة الأصلية
الهاتف 65.18.15 إلى 17 ح.ج.ب 50 - 3200 الجزائر	سنة	النسخة الأصلية وترجمتها ...
Télex : 65 180 IMPOF DZ	2675,00 د.ج	1070,00 د.ج
بنك الفلاحة والتنمية الريفية KG 68 060.300.0007	5350,00 د.ج	2140,00 د.ج
حساب العملة الأجنبية للمشاركين خارج الوطن	تزايد عليها	
بنك الفلاحة والتنمية الريفية 060.320.0600.12	نفقات الإرسال	

ثمن النسخة الأصلية 13,50 د.ج
ثمن النسخة الأصلية وترجمتها 27,00 د.ج
ثمن العدد الصادر في السنين السابقة : حسب التسعيرة.
وتسلم الفهارس مجاناً للمشاركين.
المطلوب إرفاق لفيفة إرسال الجريدة الأخيرة سواء لتجديد الاشتراكات أو للاحتجاج أو لتغيير العنوان.
ثمن النشر على أساس 60,00 د.ج للسطر.

فخوس

اتفاقيات دولية

- مرسوم رئاسي رقم 02-121 مؤرخ في 24 محرم عام 1423 الموافق 7 أبريل سنة 2002، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفايدي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999. 3
- مرسوم رئاسي رقم 02-122 مؤرخ في 24 محرم عام 1423 الموافق 7 أبريل سنة 2002، يتضمن التصديق على الاتفاق المتضمن إنشاء المنظمة الدولية للكروم والخمور، المعتمد ببافيس في 3 أبريل سنة 2001. 23

مراسيم تنظيمية

- مرسوم رئاسي رقم 02-120 مؤرخ في 24 محرم عام 1423 الموافق 7 أبريل سنة 2002، يتضمن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسبير مصالح رئيس الحكومة. 31

قرارات، مقررات، آراء

وزارة المالية

- مقررات مؤرخة في 28 جمادى الأولى عام 1422 الموافق 18 غشت سنة 2001، تتضمن اعتماد وكلاء لدى الجمارك. 32

وزارة الفلاحة

- قرار مؤرخ في 29 ذي القعدة عام 1422 الموافق 12 فبراير سنة 2002، يحدد تشكيلة المكتب الوزاري للأمن الداخلي في المؤسسة على مستوى وزارة الفلاحة. 33

وزارة الاتصال والثقافة

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1422 الموافق 5 مارس سنة 2002، يتضمن إنشاء اللجنة المكلفة باقتناء الممتلكات الثقافية. 34

إعلانات وبلاغات

بنك الجزائر

- الوضعية الشهرية في 30 سبتمبر سنة 2001. 36

اتفاقيات دولية

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

حرر بالجزائر في 24 محرم عام 1423 الموافق 7 أبريل سنة 2002.

عبد العزيز بوتفليقة

اتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية

قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفايدي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات.

إن حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية رغبة منهما في إبرام اتفاقية قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفايدي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات.

اتفقتا على ما يأتي :

المادة الأولى

الأشخاص المعنيون

تطبق هذه الاتفاقية :

(أ) فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، على الأشخاص المقيمين بدولة متعاقدة أو بكلا الدولتين المتعاقدين،

(ب) فيما يتعلق بالضرائب على التركات، على تركات الأشخاص الذين كانوا عند وفاتهم مقيمين بدولة متعاقدة أو بكلا الدولتين المتعاقدين.

مرسوم رئاسي رقم 02-121 مؤرخ في 24 محرم عام 1423 الموافق 7 أبريل سنة 2002، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفايدي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999.

إن رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير الدولة، وزير الشؤون الخارجية،

- وبناء على الدستور، لاسيما المادة 77-9 منه،

- وبعد الاطلاع على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفايدي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : يصدق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفايدي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999، وتنشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

المادة 2

الضرائب المعنية

1- تطبق هذه الاتفاقية على الضرائب على الدخل والثروة والتركات المحصلة لحساب دولة متعاقدة أو جماعتها المحلية، كيفما كان نظام التحصيل.

2- (أ) تعد ضرائب على الدخل والثروة، الضرائب المحصلة على مجموع الدخل أو على مجموع الثروة، أو على عناصر من الدخل أو الثروة، بما في ذلك الضرائب على الأرباح الناتجة عن التصرف في الأموال المنقولة أو العقارية، والضرائب على المبلغ الإجمالي للأجور المدفوعة من قبل المؤسسات وكذلك الضرائب على فائض القيمة.

(ب) تعد ضرائب على التركات، الضرائب المحصلة نتيجة الوفاة في شكل ضرائب على مجموع التركة، والضرائب على الحصص الوراثية وحقوق نقل الملكية أو الضرائب على الهبات بسبب الوفاة.

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

(أ) بالنسبة للجزائر :

- 1- الضريبة على الدخل الإجمالي،
- 2- الضريبة على أرباح الشركات،
- 3- الضريبة على النشاط المهني،
- 4- الدفع الجزافي،
- 5- الأثارة والضريبة على محاصيل نشاطات التنقيب، والبحث، واستغلال ونقل المحروقات بالانابيب،
- 6- الضريبة على الثروة،
- 7- حقوق التركات،

(وتدعى فيما يلي "ضريبة جزائرية").

(ب) بالنسبة لفرنسا :

- 1- الضريبة على الدخل،
- 2- الضريبة على الشركات،

3- الرسم على الأجور،

4- ضريبة التضامن على الثروة،

5- حقوق نقل الملكية بسبب الوفاة،

(وتدعى فيما يلي "ضريبة فرنسية").

4- تطبق الاتفاقية كذلك على الضرائب المماثلة

أو المشابهة التي يمكن أن تستحدث بعد تاريخ التوقيع على الاتفاقية وتضاف إلى الضرائب الحالية أو يمكن أن تحل محلها. وتعلم السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين بعضهما البعض بالتعديلات الهامة التي تدخلها على تشريعاتهما الجبائية.

المادة 3

تعريف عامة

1- في مفهوم هذه الاتفاقية، ما لم يتطلب السياق تفسيراً مختلفاً :

(أ) تعني عبارتا "دولة متعاقدة" و"الدولة المتعاقدة الأخرى" حسب الحالة، الجزائر أو فرنسا،

(ب) يقصد بلفظ "الجزائر"، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وبالمعنى الجغرافي يعني إقليم الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بما في ذلك البحر الإقليمي وما وراءه من المناطق البحرية التي تمارس عليها الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية حقوق السيادة وقوانينها، في ميدان التنقيب واستغلال الموارد الطبيعية لقاع البحر وباطن أرضها والمياه التي تعلوها، وفقاً للقانون الدولي.

(ج) يقصد بلفظ "فرنسا"، مقاطعات الجمهورية الفرنسية في أوروبا وفي ما وراء البحر، بما في ذلك البحر الإقليمي وما وراءه من المناطق التي تمارس عليها الجمهورية الفرنسية حقوق السيادة، في ميدان التنقيب واستغلال المواد الطبيعية لأعماق البحار وباطن أرضها والمياه التي تعلوها، وفقاً للقانون الدولي.

(د) يشمل لفظ "شخص"، الأشخاص الطبيعيين والشركات وكل مجموعات الأشخاص الأخرى،

(أ) يعتبر هذا الشخص مقيما في الدولة المتعاقدة التي يوجد له بها سكن دائم، وفي حالة ما إذا كان له سكن دائم في الدولتين المتعاقدين، فإنه يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي تربطه بها أوثق الروابط الشخصية والاقتصادية (مركز المصالح الحيوية).

(ب) إذا لم يكن في الإمكان تحسديد الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مركز مصالح هذا الشخص الحيوية أو لم يكن له سكن دائم في أي من الدولتين المتعاقدين، أعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يقطن بها، بصفة إعتيادية.

(ج) إذا كان هذا الشخص يقطن بصفة إعتيادية في كلتا الدولتين المتعاقدين أو لا يقطن في أي منهما بصفة إعتيادية، أعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها.

(د) إذا لم تسمح المعايير السابقة بتحديد الدولة المتعاقدة التي يقيم بها الشخص، فصلت السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين القضية باتفاق مشترك.

3- عندما يكون شخص آخر غير الشخص الطبيعي، مقيما في الدولتين المتعاقدين وفقا لأحكام الفقرة الأولى، فإنه يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر إدارته الفعلية.

4- تشمل عبارة "مقيم بدولة متعاقدة"، عندما تكون هذه الدولة هي فرنسا، شركات الأشخاص ومجموعات الأشخاص الأخرى، الخاضعة لنظام جبائي مشابه التي يكون مقر إدارتها الفعلية بفرنسا، والتي يكون المساهمون فيها أو الشركاء أو الأعضاء الآخرون خاضعين بصفة شخصية للضريبة في فرنسا، فيما يخص حصصهم من الأرباح، وهذا تطبيقا للتشريع الداخلي الفرنسي.

المادة 5

المؤسسة المستقرة

1- في مفهوم هذه الاتفاقية، تعني عبارة "مؤسسة مستقرة" منشأة ثابتة للأعمال، تمارس بواسطتها، أية مؤسسة، كامل نشاطها أو بعضه.

(هـ) يعني لفظ "شركة"، كل شخص معنوي أو كل كيان يعتبر شخصا معنويا قصد فرض الضريبة عليه.

(و) تعني عبارتا "مؤسسة دولة متعاقدة" و"مؤسسة الدولة المتعاقدة الأخرى"، على التوالي مؤسسة يستغلها مقيم بدولة متعاقدة، ومؤسسة يستغلها مقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى.

(ز) تعني عبارة "حركة النقل الدولي"، أي نقل تقوم به باخرة أو طائرة، تستغلها مؤسسة، يوجد مقر إدارتها الفعلية في دولة متعاقدة، ما عدا إذا كانت الباخرة أو الطائرة لا تستغل إلا بين نقاط موجودة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

(ح) تعني عبارة "السلطة المختصة" :

1- بالنسبة للجزائر، الوزير المكلف بالمالية، أو ممثله المرخص له في ذلك.

2- بالنسبة لفرنسا، الوزير المكلف بالميزانية، أو ممثله المرخص له في ذلك.

2- لتطبيق الاتفاقية من طرف دولة متعاقدة، كل كلمة أو عبارة لم يتم، تحديدها، فيها يكون لها نفس المعنى الذي يعطيه إياها القانون الجبائي لتلك الدولة، المتعلق بالضرائب التي تطبق عليها هذه الاتفاقية، ما لم يتطلب السياق تفسيراً مغايراً.

المادة 4

المقيم

1- في مفهوم هذه الاتفاقية، تعني عبارة "مقيم بدولة متعاقدة" أي شخص خاضع للضريبة في هذه الدولة، بموجب تشريعها، بسبب موطنه أو مكان إقامته أو مقر إدارته أو أي معيار آخر ذي طابع مشابه.

غير أن هذه العبارة لا تشمل الأشخاص الذين لا يخضعون للضريبة في هذه الدولة إلا فيما يتعلق بمداخل الموارد الموجودة في هذه الدولة أو بالنسبة للثروة المتولدة فيها.

2- عندما يكون شخص طبيعي مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدين، تبعا لأحكام الفقرة الأولى، تسوي وضعيته بالكيفية الآتية :

2- تشمل عبارة "مؤسسة مستقرة" على الخصوص:

(أ) مقر إدارة،

(ب) فرعا،

(ج) مكتبا،

(د) مصنعا،

(هـ) مشغلا،

(و) محل بيع،

(ز) منجما أو بئر بترول أو غاز أو مقلعا أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية.

3- لا يمكن اعتبار ورشة بناء، أو تركيب، مؤسسة مستقرة، إلا إذا كانت مدة هذه الورشة تتجاوز ثلاثة أشهر.

4- بغض النظر عن الأحكام السابقة لهذه المادة، لا يعتبر أن هناك "مؤسسة مستقرة" إذا كانت:

(أ) تستعمل المنشآت لمجرد أغراض التخزين، أو عرض أو تسليم البضائع التي تملكها المؤسسة،

(ب) البضائع التي تملكها المؤسسة مودعة لمجرد أغراض التخزين أو العرض أو التسليم،

(ج) البضائع التي تملكها المؤسسة مودعة قصد تحويلها فقط من طرف مؤسسة أخرى،

(د) منشأة ثابتة للأعمال مستعملة فقط لشراء البضائع أو جمع معلومات للمؤسسة،

(هـ) منشأة ثابتة للأعمال مستعملة فقط لممارسة أي نشاط آخر ذي طابع إعدادي أو مساعد للمؤسسة،

(و) منشأة ثابتة للأعمال مستعملة فقط من أجل الممارسة التراكمية للأنشطة المشار إليها في المقاطع من (أ) إلى (هـ)، شريطة أن يحتفظ النشاط الكلي للمنشأة الثابتة للأعمال، المترتب عن هذا التراكم، بالطابع الإعدادي أو المساعد.

5- بغض النظر عن أحكام الفقرتين (1) و(2)، عندما يقوم شخص - غير العون المتمتع بوضع مستقل والذي تنطبق عليه الفقرة (6) -، بعمل في دولة متعاقدة لحساب مؤسسة، وتتوفر لديه في هذه الدولة، السلطة التي يمارسها بصفة [عتيادية لإبرام العقود باسم المؤسسة، فإن هذه المؤسسة تعتبر أن لها مؤسسة مستقرة في هذه الدولة المتعاقدة، بالنسبة لكل الأنشطة التي يمارسها هذا الشخص لحساب المؤسسة، ما لم تكن أنشطة هذا الشخص محصورة فيما أشير إليه في الفقرة (4)، والتي لو مورست بواسطة منشأة ثابتة للأعمال لا تجعل من هذه المنشأة الثابتة مؤسسة مستقرة، في مفهوم أحكام هذه الفقرة.

6- لا يعتبر أن مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، لها مؤسسة مستقرة في الدولة المتعاقدة الأخرى بمجرد ممارسة نشاطها فيها، بواسطة سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وسيط آخر يتمتع بوضع مستقل، شريطة أن يمارس هؤلاء الأشخاص أعمالهم في النطاق العادي لنشاطهم.

7- إن كون شركة مقيمة بدولة متعاقدة، تراقب أو هي مراقبة من قبل شركة مقيمة بالدولة المتعاقدة الأخرى، أو تمارس نشاطا فيها (سواء بواسطة مؤسسة مستقرة أو بطريقة أخرى)، لا يكفي في حد ذاته، لأن يجعل من إحداها مؤسسة مستقرة تابعة للأخرى.

المادة 6

المدخيل العقاري.

1- إن المدخيل المتعلقة بالأملاك العقارية (بما فيها مدخيل المستثمرات الفلاحية أو الغابوية) تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد فيها هذه الأملاك العقارية.

2- تدل عبارة "أملاك عقارية"، على المعنى الذي يعطيه إياها قانون الدولة المتعاقدة التي توجد بها الأملاك المعنية. وتشمل هذه العبارة على أية حال، التوابيع والماشية الحية أو غير الحية للمستثمرات الفلاحية والغابوية، والحقوق التي تنطبق عليها أحكام القانون الخاص المتعلقة بالملكية العقارية، وحق الإنتفاع بالأملاك العقارية والحقوق الخاصة

بالمدفوعات المتغيرة أو الثابتة لاستغلال أو امتياز استغلال المناجم المعدنية والمناجم وغيرها من الموارد الطبيعية. ولا تعتبر السفن والبواخر والطائرات أملاكاً عقارية.

3- تطبق أحكام الفقرة (1)، على المداخل الناتجة عن الاستغلال المباشر والإيجار أو تأجير الأراضي، وكذلك على كل شكل آخر لاستغلال الأملاك العقارية.

4- تطبق أحكام الفقرتين (1) و(3)، أيضاً، على المداخل الناتجة عن الأملاك العقارية لمؤسسة، وكذلك على مداخل الأملاك العقارية المستعملة لممارسة مهنة مستقلة.

5- عندما يترتب عن ملكية أسهم أو حصص أو حقوق أخرى، في شركة أو شخص معنوي، منح المالك حق الانتفاع بالأملاك العقارية المتواجدة في دولة متعاقدة والتي تملكها هذه الشركة أو هذا الشخص المعنوي، فإن المداخل التي يحصل عليها المالك من الاستعمال المباشر أو التأجير أو الاستعمال بأي شكل آخر لحقه في الانتفاع، تخضع للضريبة في هذه الدولة، وهذا بغض النظر عن أحكام المادتين (7) و(14).

المادة 7

أرباح المؤسسات

1- إن أرباح مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة المتعاقدة، ما عدا إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها. وإذا مارست المؤسسة نشاطها بتلك الصفة، فإن أرباحها تخضع للضريبة في الدولة الأخرى، ولكن فقط في حالة ما إذا كانت هذه الأرباح منسوبة لهذه المؤسسة المستقرة.

2- مع مراعاة أحكام الفقرة (3)، عندما تمارس مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها، تنسب في كل دولة متعاقدة لهذه المؤسسة المستقرة،

الأرباح التي كان في إمكانها تحقيقها، لو أنها كانت مؤسسة متميزة تمارس أنشطة مماثلة أو مشابهة، في ظروف مماثلة أو مشابهة وتتعامل بكل استقلالية مع المؤسسة التي تكون منشأة مستقرة.

3- لتحديد أرباح مؤسسة مستقرة، يسمع خصم النفقات التي صرفت لأغراض نشاط هذه المؤسسة المستقرة، بما فيها نفقات الإدارة والمصاريف العامة للإدارة التي صرفت لهذا الغرض، سواء في الدولة التي توجد بها هذه المؤسسة المستقرة أو في أي مكان آخر. غير أنه، لا يسمح بأي خصم للمبالغ التي قد تدفع، عند الاقتضاء، من طرف المؤسسة المستقرة للمقر المركزي للمؤسسة أو لإحدى مؤسساتها كاتاتوات وأتعاب أو مدفوعات أخرى مماثلة، مقابل رخص استغلال براءات أو حقوق أخرى أو كعمولات (ما عدا تسديد المصاريف المحتملة)، مقابل تقديم خدمات محددة أو نشاط إدارة أو، ما عدا في حالة مؤسسة مصرفية، كفوائد على المبالغ التي أقرضت للمؤسسة المستقرة. كما أنه، لا يؤخذ في الحسبان، عند تحديد أرباح مؤسسة مستقرة، المبالغ (ما عدا تسديد المصاريف المحتملة) التي تقيدها المؤسسة المستقرة على حساب المقر المركزي للمؤسسة أو لإحدى مؤسساتها، كالاتاتوات أو الأتعاب أو المدفوعات الأخرى المماثلة مقابل رخص استغلال براءات أو حقوق أخرى أو كعمولات مقابل تقديم خدمات أو نشاط إدارة أو، ما عدا في حالة مؤسسة مصرفية، كفوائد على المبالغ التي أقرضت للمقر المركزي للمؤسسة أو لإحدى مؤسساتها.

4- إذا كان من المعتاد عليه في دولة متعاقدة، تحديد الأرباح المنسوبة لمؤسسة مستقرة على أساس توزيع مجموع أرباح المؤسسة بين مختلف أجزائها، فإنه لا يمنع أي نص من الفقرة (2) من هذه المادة، هذه الدولة المتعاقدة، من تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة حسب التوزيع المعمول به، غير أن طريقة التوزيع المعتمدة يجب أن تكون نتيجتها مطابقة للمبادئ الواردة في هذه المادة.

5- لا ينسب أي ربح لمؤسسة مستقرة بمجرد قيام هذه الأخيرة بشراء بضائع لحساب المؤسسة.

(ب) يساهم نفس الأشخاص، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، ومؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى، وتكون المؤسسات، في كلتا الحالتين، مرتبطتين في علاقاتهما التجارية أو المالية بشروط متفق عليها أو مفروضة تختلف عن تلك التي كان يمكن أن تتفق عليها المؤسسات المستقلة، فإن الأرباح التي لولا هذه الشروط، لكانت قد حققها إحدى المؤسسات، ولكنها لم تحقق في الواقع بسبب تلك الشروط يمكن أن تدرج ضمن أرباح هذه المؤسسة، وتخضع للضريبة تبعا لذلك.

2- عندما تدرج دولة متعاقدة ضمن أرباح مؤسسة تابعة لها - وتخضع للضريبة تبعا لذلك - أرباحا خضعت بسببها مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى، وكانت الأرباح الداخلة ضمن أرباح تلك المؤسسة هي أرباح كان يمكن أن تحققها المؤسسة التابعة للدولة الأولى، لو كانت الشروط المتفق عليها بين هاتين المؤسسات مماثلة للشروط التي كان يمكن أن يتفق عليها بين المؤسسات المستقلة. ففي هذه الحالة، فإن الدولة المتعاقدة الأخرى تجري التعديل المناسب لمبلغ الضريبة المستحقة على تلك الأرباح إذا تبين لها أن هذا التعديل له ما يبرره. وعند إجراء هذا التعديل، فإنه يتعين الأخذ في الحسبان الأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية، وإذا اقتضى الأمر، تتشاور السلطات المختصة للدولتين المتعاقدين فيما بينها في هذا الشأن.

المادة 10

أرباح الأسهم

1- إن أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقدين، لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، تفرض عليها الضريبة في تلك الدولة الأخرى.

2- غير أن أرباح الأسهم هذه تفرض عليها الضريبة، كذلك، في الدولة المتعاقدة التي تقيم بها الشركة الدافعة لهذه الأرباح، وطبقا للتشريع الجاري

6- لأغراض الفقرات السابقة من هذه المادة، تحدد كل سنة، حسب نفس الطريقة، الأرباح المنسوبة للمؤسسة المستقرة، ما لم تكن هناك أسباب مقبولة وكافية للعمل بطريقة أخرى.

7- إذا كانت الأرباح تشتمل على عناصر من الدخل، تتناولها بصفة منفصلة مواد أخرى من هذه الاتفاقية، فإن أحكام هذه المواد سوف لن تتأثر بأحكام هذه المادة.

المادة 8

الملاحة البحرية والجوية

1- إن الأرباح الناتجة عن استغلال السفن أو الطائرات في حركة النقل الدولي، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة، التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

وتشمل هذه الأرباح، أيضا، المداخل الإضافية لهذا الاستغلال وخاصة المداخل الإضافية التي تحصلها هذه المؤسسة من استعمالها للحاويات المخصصة لنقل الأملاك أو البضائع في النقل الدولي.

2- إذا كان مقر الإدارة الفعلية لمؤسسة ملاحة بحرية، يوجد على متن سفينة، فإن هذا المقر يعتبر موجودا في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها ميناء قيد هذه السفينة. وفي حالة ما إذا لم يكن للسفينة ميناء قيد، اعتبر موجودا في الدولة التي يقيم بها مستغل السفينة.

3- تطبق أحكام الفقرة (1) كذلك على الأرباح الناتجة عن المساهمة في تجمع، في استغلال مشترك أو في هيئة دولية للاستغلال.

المادة 9

المؤسسات المشتركة

1- عندما :

(أ) تساهم مؤسسة دولة متعاقدة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى، أو

لأرباح الأسهم مرتبطة بها ارتباطا فعليا. وفي مثل هذه الحالة، تطبق أحكام المادة (7) أو المادة (14) حسب الحالات.

6- إذا كانت شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقبتين، تستمد أرباحا أو مداخيل من الدولة المتعاقدة الأخرى، فإنه لا يجوز لهذه الدولة الأخرى، أن تحصل أية ضريبة على أرباح الأسهم المدفوعة من طرف الشركة، إلا إذا كانت مثل هذه الأرباح قد دفعت لمقيم في تلك الدولة الأخرى، أو إذا كانت المساهمة المولدة لأرباح الأسهم، مرتبطة ارتباطا فعليا بمؤسسة مستقرة، أو بقاعدة ثابتة موجودة في تلك الدولة الأخرى، ولا أن تقتطع أية ضريبة، برسم إخضاع الأرباح غير الموزعة، للضريبة على الأرباح غير الموزعة للشركة، حتى لو كانت أرباح الأسهم المدفوعة، أو الأرباح غير الموزعة، كلها أو بعضها، أرباحا أو مداخيل ناشئة في تلك الدولة الأخرى.

المادة 11

الفوائد

1- إن الفوائد الناشئة في إحدى الدولتين المتعاقبتين، والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

2- ومع ذلك، فإن هذه الفوائد تخضع للضريبة أيضا في الدولة المتعاقدة التي نشأت فيها، وطبقا لتشريعها. ولكن إذا كان الشخص المستلم للفوائد هو المستفيد الفعلي منها، فإن الضريبة المفروضة على هذا الأساس، يجب أن لا تزيد عن (12٪) من إجمالي مبلغ الفوائد، عندما تكون هذه الأخيرة قد نشأت في الجزائر، و(10٪) عندما تكون هذه الفوائد قد نشأت في فرنسا.

3- بغض النظر عن أحكام الفقرة (2)، فإن الفوائد المشار إليها في الفقرة (1)، لا تخضع للضريبة، إلا في الدولة المتعاقدة التي يقيم بها المستفيد الفعلي من الفوائد، إذا كانت هذه الفوائد قد تم دفعها :

(أ) لارتباطها ببيع الأجل لتجهيز صناعي أو تجاري أو علمي، أو

به العمل في تلك الدولة. ولكن إذا كان الشخص المستلم لأرباح الأسهم هو المستفيد الفعلي منها، فإن الضريبة المؤسسة على هذا النحو لا يمكن أن تتجاوز نسبتها :

(أ) 5٪ من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم، إذا كان المستفيد الفعلي هو شركة تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة ما لا يقل عن 10٪ من رأسمال الشركة الدافعة لأرباح الأسهم،

(ب) 15٪ من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم، في جميع الحالات الأخرى.

لا تمس أحكام هذه الفقرة الضريبة المفروضة على الشركة بالنسبة للأرباح المخصصة لتسديد أرباح الأسهم.

3- يستطيع المقيم بالجزائر، الذي يحصل على أرباح أسهم تدفعها شركة مقيمة بفرنسا، استرجاع الخصم القبلي في حالة ما إذا تم دفع هذا الخصم فعليا من طرف الشركة، بالنسبة لأرباح الأسهم هذه. يعتبر المبلغ الإجمالي للخصم القبلي المسترجع كأرباح أسهم لغرض تطبيق الاتفاقية، وتفرض عليه الضريبة بفرنسا طبقا لأحكام الفقرة (2).

4- يقصد بعبارة "أرباح الأسهم" المستعملة في هذه المادة، المداخيل المستمدة من الأسهم أو سندات التمتع أو حصص المناجم أو حصص التأسيس أو حصص أخرى مستفيدة، باستثناء الديون وكذلك المداخيل الخاضعة لنظام التوزيعات، طبقا للتشريع الجبائي للدولة المتعاقدة التي تقيم بها الشركة الموزعة لأرباح الأسهم. ومن المتفق عليه أن عبارة "أرباح الأسهم" لا تشمل المداخيل المشار إليها في المادة (16).

5- لا تطبق أحكام الفقرتين (1) و(2)، إذا كان المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم، والمقيم في إحدى الدولتين المتعاقبتين، يباشر نشاطا صناعيا أو تجاريا في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تقيم بها الشركة الدافعة لأرباح الأسهم، بواسطة مؤسسة مستقرة موجودة بها أو يمارس مهنة مستقلة بواسطة قاعدة ثابتة توجد بها، وكانت المساهمة المولدة

7- تعتبر الفوائد أنها نشأت في إحدى الدولتين المتعاقبتين، إذا كان المدين هو الدولة نفسها أو إحدى جماعاتها المحلية، أو شخص آخر مقيم في هذه الدولة. غير أنه إذا كان الشخص المدين بالفوائد، سواء كان مقيما أو غير مقيم في إحدى الدولتين المتعاقبتين، يملك في إحدى الدولتين المتعاقبتين مؤسسة مستقرة، أو قاعدة ثابتة، نشأ لأجلها الدين المترتب عنه دفع الفوائد التي يقع عبثها على القاعدة الثابتة أو المؤسسة المستقرة، فإن هذه الفوائد تعتبر ناتجة في الدولة التي توجد بها المؤسسة المستقرة أو القاعدة الثابتة.

8- إذا كان مبلغ الفوائد، واعتبارا للدين الذي بمقتضاه يتم دفعها، وبسبب علاقات خاصة تربط بين المدين والمستفيد الفعلي، أو تربط أحدهما بأشخاص آخرين، يتجاوز المبلغ المتفق عليه بينهما في غياب مثل هذه العلاقات، فإن أحكام هذه المادة لا تطبق إلا على هذا المبلغ الأخير. وفي هذه الحالة، يظل المبلغ الزائد من المدفوعات خاضعا للضريبة، بمقتضى تشريع كل دولة متعاقدة، ومراعاة للأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية.

المادة 12

الأتاوات

1- إن الأتاوات الناتجة في دولة متعاقدة، والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، تفرض عليها الضريبة في تلك الدولة الأخرى.

2- غير أن هذه الأتاوات، تخضع كذلك للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنتج فيها، تبعا لتشريع تلك الدولة. ولكن الضريبة المؤسسة على هذا النحو، لا يمكن أن تتجاوز:

(أ) 5٪ من المبلغ الإجمالي للأتاوات، المدفوعة مقابل استعمال، أو الحق في استعمال حقوق التأليف، المتعلقة بإنتاج أدبي أو فني أو علمي، باستثناء الأفلام السينمائية والأعمال المسجلة والمخصصة للخصص الإذاعية والتلفزية.

(ب) في جميع الحالات الأخرى 12٪ من المبلغ الإجمالي للأتاوات، عندما تنتج هذه الأخيرة في الجزائر، و 10٪ من المبلغ الإجمالي للأتاوات، عندما تكون قد نتجت في فرنسا.

(ب) لارتباطها ببيع الأجل لبضائع أو تقديم خدمات من طرف مؤسسة لمؤسسة أخرى، أو

(ج) على قرض أيا كانت طبيعته، تمنحه مؤسسة قرض.

4- بغض النظر عن أحكام الفقرة (2)، فإن الفوائد الناشئة في إحدى الدولتين المتعاقبتين، تعفى من الضريبة في هذه الدولة إذا:

(أ) كان المدين بهذه الفوائد، هو تلك الدولة أو إحدى جماعاتها المحلية، أو

(ب) كانت الفوائد مدفوعة للدولة المتعاقدة الأخرى أو إحدى جماعاتها المحلية، أو لمؤسسات، أو هيئات (بما في ذلك المؤسسات المالية) تابعة كلياً لهذه الدولة الأخرى أو إحدى جماعاتها المحلية، أو

(ج) كانت الفوائد مدفوعة لمؤسسات، أو هيئات أخرى (بما في ذلك المؤسسات المالية)، بسبب تمويلات ممنوحة من طرفها في إطار اتفاقات مبرمة بين الدولتين المتعاقبتين.

5- يقصد بلفظ "الفوائد" الوارد في هذه المادة، المدخيل الناتجة عن الديون، على اختلاف أنواعها، أكانت أم لم تكن مضمونة برهن، أو مشروطة بحق المشاركة في أرباح المدين، وخاصة المدخيل الناتجة عن الأموال العمومية، وسندات الاقتراض بما في ذلك المنح والخصص المرتبطة بهذه السندات. لا تعتبر الجزاءات المالية المترتبة عن التأخير في الدفع كفوائد، حسب مفهوم هذه المادة.

6- لا تطبق أحكام الفقرات (1) و(2) و(3) و(4)، إذا كان المستفيد الفعلي من الفوائد، مقيما في إحدى الدولتين المتعاقبتين، ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى، التي تنشأ بها الفوائد، إما نشاطا صناعيا أو تجاريا، من خلال مؤسسة مستقرة توجد بها، أو مهنة مستقلة، بواسطة قاعدة ثابتة توجد بها، وكان الدين الذي تولدت عنه الفوائد، مرتبطا به ارتباطا فعليا. وفي هذه الحالة، تطبق أحكام المادة (7) أو المادة (14) تبعا للحالات.

المبلغ الأخير. وفي هذه الحالة يبقى الجزء الزائد من المدفوعات خاضعا للضريبة طبقا لتشريع كل دولة متعاقدة مع مراعاة للأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية.

المادة 13

الأرباح الرأسمالية

(1-أ) إن الأرباح الناتجة من التصرف في الأملاك العقارية، المشار إليها في المادة (6) تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي توجد بها هذه الأملاك العقارية.

(ب) إن الأرباح الناتجة من التصرف في الأسهم أو الحصص أو الحقوق الأخرى، في شركة أو شخص اعتباري تتكون أمواله بصفة رئيسية مباشرة، أو بواسطة شركة، أو عدة شركات، أو أشخاص اعتبارية أخرى، من أملاك عقارية توجد في إحدى الدولتين المتعاقدين، أو من حقوق تتعلق بهذه الأملاك، تخضع للضريبة في هذه الدولة. لتطبيق هذا النص، لا تؤخذ بعين الاعتبار الأملاك العقارية التي تخصصها هذه الشركة، أو هذا الشخص الاعتباري لاستغلاله الصناعي أو التجاري أو الفلاحي، أو لممارسة مهنة مستقلة.

(2-أ) إن الأرباح الناتجة من التصرف في الأملاك المنقولة، التي تكون جزءا من أصول مؤسسة مستقرة، تمتلكها مؤسسة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقدين، في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو من التصرف في الأملاك المنقولة، الخاصة بقاعدة ثابتة موجودة تحت تصرف شخص مقيم بإحدى الدولتين المتعاقدين، وكائن بالدولة المتعاقدة الأخرى، بغرض ممارسة مهنة مستقلة، بما في ذلك إذا كانت هذه الأرباح، ناتجة من التصرف في تلك المؤسسة المستقرة (بمفردها أو مع كامل المؤسسة)، أو من التصرف في هذه القاعدة الثابتة، تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

(3-أ) إن الأرباح الناتجة من التصرف في الأملاك، التي تكون جزءا من أموال مؤسسة، والتي تتمثل في سفن أو طائرات، تستغلها هذه المؤسسة في النقل الدولي، أو تتمثل في أملاك منقولة مخصصة لاستغلال هذه السفن أو الطائرات، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

3- يعني لفظ "الأتاوات"، الوارد في هذه المادة، المكافآت المدفوعة أيا كان نوعها والتي يتم منحها مقابل استعمال، أو الحق في استعمال حقوق التأليف، المتعلقة بإنتاج أدبي أو فني أو علمي، بما في ذلك، الأفلام السينمائية، والأعمال المسجلة والمخصصة للحصص الإذاعية والتلفزيونية، أو مقابل براءة اختراع، أو علامة صناعية أو تجارية، أو رسم، أو نموذج أو خطة، أو تركيب معادلة أو طريقة سرية، وكذلك مقابل استعمال أو الحق في استعمال تجهيز صناعي أو تجاري أو علمي أو مقابل معلومات لها علاقة بخبرة مكتسبة (مهارة)، في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي.

4- لا تطبق أحكام الفقرتين (1) و(2)، عندما يكون المستفيد الفعلي من الأتاوات مقيم في دولة متعاقدة، ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تنتج فيها الأتاوات، إما نشاطا صناعيا أو تجاريا، بواسطة مؤسسة مستقرة موجودة بها، أو مهنة مستقلة، بواسطة قاعدة ثابتة موجودة بها، ويكون الحق أو الملك الذي تنتج عنه الأتاوات، مرتبطا بها ارتباطا فعليا، وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة (7) أو المادة (14) حسب الحالات.

5- تعتبر الأتاوات ناتجة في دولة متعاقدة، عندما يكون المدين بها هو الدولة نفسها أو جماعة محلية أو شخص آخر مقيم بهذه الدولة. غير أنه عندما يكون المدين بالأتاوات، سواء كان مقيما أو غير مقيم بدولة متعاقدة، يملك في دولة متعاقدة مؤسسة مستقرة، أو قاعدة ثابتة، من أجلها تم إبرام العقد المؤدي إلى دفع الأتاوات، التي تتحمل عيبتها هذه المؤسسة المستقرة أو القاعدة الثابتة، فإن هذه الأتاوات، تعتبر ناتجة في الدولة المتعاقدة، التي توجد بها المؤسسة المستقرة أو القاعدة الثابتة.

6- عندما يترتب، بسبب وجود علاقات خاصة تربط المدين بالمستفيد الفعلي، أو تربط كليهما بأشخاص آخرين، أن مبلغ الأتاوات، إعتبار للخدمات التي تدفع من أجلها، يتجاوز المبلغ المتفق عليه بين المدين والمستفيد الفعلي في غياب مثل هذه العلاقات، فإن أحكام هذه المادة لا تطبق إلا على هذا

4- إن الأرباح الناتجة من التصرف في كل الأملاك الأخرى، باستثناء تلك المشار إليها في الفقرات (1) و(2) و(3) لا تخضع للضريبة، إلا في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المتنازل عن هذه الأملاك.

المادة 14

المهن المستقلة

1- لا تخضع المداخل، التي يحققها شخص مقيم في دولة متعاقدة من ممارسته لمهنة حرة أو أنشطة أخرى مستقلة للضريبة، إلا في هذه الدولة. غير أن هذه المداخل، تخضع كذلك للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، في الحالات الآتية :

(أ) إذا كان هذا المقيم يتوفر، بصفة إعتيادية، في هذه الدولة الأخرى، على قاعدة ثابتة لممارسة أنشطته، في هذه الحالة، لا يخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى، إلا جزء المداخل المنسوب لهذه القاعدة الثابتة، أو

(ب) كانت إقامته في تلك الدولة الأخرى، تمتد لمدة، أو لعدد، تساوي في مجموعها أو تزيد عن 183 يوما خلال السنة الجبائية المعتبرة، في هذه الحالة، فإنه لا يخضع للضريبة إلا جزء المداخل، المستمدة من الأنشطة الممارسة في تلك الدولة الأخرى.

2- تشمل عبارة "مهنة حرة"، على وجه الخصوص، الأنشطة المستقلة، ذات الطابع العلمي أو الأدبي أو الفني أو التربوي أو البيداغوجي، وكذلك، الأنشطة المستقلة الخاصة بالأطباء والمحامين والمهندسين والمهندسين المعماريين وأطباء الأسنان والمحاسبين.

المادة 15

المهن غير المستقلة

1- مع مراعاة أحكام المواد (16) و(18) و(19)، فإن الأجور والرواتب وغيرها من المكافآت المماثلة، التي يتقاضاها شخص مقيم في إحدى الدولتين

المتعاقبتين، برسم عمل مأجور، لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة، ما لم يكن العمل مؤدى في الدولة المتعاقدة الأخرى. فإذا كان العمل يؤدي في هذه الدولة الأخرى، فإن المكافآت المستمدة منه، تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

2- بغض النظر عن أحكام الفقرة (1)، فإن المكافآت، التي يحصل عليها شخص مقيم في إحدى الدولتين المتعاقبتين، برسم عمل مأجور مؤدى في الدولة المتعاقدة الأخرى، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة الأولى إذا :

(أ) كان الشخص المستفيد من المكافآت يقيم في الدولة الأخرى، لمدة أو لعدد لا تزيد في مجموعها عن (183) يوما خلال السنة الجبائية المعتبرة، و

(ب) كانت المكافآت تدفع من قبل صاحب عمل، أو لحسابه، لا يقيم في الدولة الأخرى، و

(ج) كانت لا تتحمل عبء المكافآت، مؤسسة مستقرة، أو قاعدة ثابتة يملكها صاحب العمل في الدولة الأخرى.

3- بغض النظر عن الأحكام السابقة لهذه المادة، فإن المكافآت المقبوضة، برسم عمل مأجور يؤدي على ظهر سفينة أو طائرة تعمل في النقل الدولي، تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

المادة 16

أتعاب الحضور

تخضع أتعاب الحضور والمكافآت، الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة، وغيرها من المكافآت المماثلة، التي يحصل عليها شخص مقيم في إحدى الدولتين المتعاقبتين، بصفته عضو في مجلس إدارة، أو في مجلس مراقبة في شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

المادة 17

الفنانون والرياضيون

1- بغض النظر عن أحكام المادتين (14) و(15)، فإن المداخل التي يحصل عليها شخص مقيم في دولة متعاقدة، من أنشطته الشخصية الممارسة في الدولة المتعاقدة الأخرى، بصفته كفنان استعراضي، مثل فنان المسرح أو السينما أو الإذاعة أو التلفزيون، أو كموسيقي أو كرياضي، تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

2- إذا كانت المداخل الناتجة عن الأنشطة التي يمارسها الفنان الاستعراضي، أو الرياضي شخصيا وبهذه الصفة، لا تعود عائداتها إلى الفنان أو الرياضي نفسه، ولكن إلى شخص آخر، فإن هذه المداخل تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يمارس فيها الفنان أو الرياضي أنشطته، وهذا بغض النظر عن أحكام المواد (7) و(14) و(15).

3- بغض النظر عن أحكام الفقرة (1)، فإن المداخل التي يستمدّها فنان استعراضي، أو رياضي مقيم في إحدى الدولتين المتعاقدين، من أنشطته الشخصية الممارسة بهذه الصفة في الدولة المتعاقدة الأخرى، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأولى عندما تكون هذه الأنشطة الممارسة في الدولة الأخرى، ممولة بصفة رئيسية بأموال عمومية عائدة للدولة الأولى، أو لجماعتها المحلية، أو لأشخاصها الاعتبارية الخاضعة للقانون العام.

4- بغض النظر عن أحكام الفقرة (2) إذا كانت المداخل المستمدة من الأنشطة التي يمارسها الفنان الاستعراضي أو الرياضي، شخصيا وبهذه الصفة، في دولة متعاقدة، لا تعود عائداتها إلى الفنان أو الرياضي نفسه، ولكن إلى شخص آخر، فإن هذه المداخل لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى عندما يمول هذا الشخص، بصفة رئيسية بأموال عمومية تعود لتلك الدولة الأخرى، أو لجماعاتها المحلية، أو لأشخاصها الاعتبارية التي تخضع للقانون العام، وهذا بغض النظر عن أحكام المواد (7) و(14) و(15).

المادة 18

المعاشات

مع مراعاة أحكام الفقرة (1) من المادة (19)، فإن المعاشات والمكافآت الأخرى المماثلة، المدفوعة لمقيم في دولة متعاقدة، مقابل عمل سابق لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.

المادة 19

المكافآت والمعاشات العمومية

1- (أ) إن المكافآت والمعاشات التي تدفعها دولة متعاقدة، أو إحدى جماعاتها المحلية أو أحد أشخاصها الاعتبارية الخاضعة للقانون العام، بصفة مباشرة أو عن طريق الاقتطاع من الأموال المخصصة لهذا الغرض، لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.

(ب) غير أن هذه المكافآت والمعاشات، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا كان الشخص الطبيعي الذي يحصل عليها، مقيما في هذه الدولة الأخرى، ويحمل جنسيتها، دون أن يحمل في نفس الوقت جنسية الدولة الأولى.

2- تطبق أحكام المواد (15) و(16) و(18) على المكافآت والمعاشات المدفوعة، مقابل خدمات مقدمة في إطار نشاط صناعي أو تجاري، تمارسه دولة متعاقدة أو إحدى جماعاتها المحلية أو أحد أشخاصها الاعتبارية الخاضعة للقانون العام.

المادة 20

الطلبة والمتربصون

1- إن المبالغ التي يحصل عليها طالب أو متربص، يعتبر أو كان يعتبر، مباشرة قبل توجهه إلى دولة متعاقدة، مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، وهو يقيم بالدولة الأولى لغرض وحيد، وهو متابعة دراسته أو تكوينه، لأجل تغطية المصاريف المتعلقة بتعهد شؤونه أو دراسته أو تكوينه، لا تخضع للضريبة في هذه الدولة، شريطة أن تكون هذه المبالغ متأتية من مصادر تقع خارج هذه الدولة.

الاعتبار، الأملاك العقارية التي تخصصها هذه الشركة أو هذا الشخص الاعتباري لاستغلاله الصناعي أو التجاري أو الفلاحي، أو لممارسة مهنة مستقلة.

2- إن الثروة المكوّنة من الأموال المنقولة، التي تشكّل جزءاً من أموال مؤسسة مستقرة، تملكها مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو من أموال منقولة، تعود لقاعدة ثابتة، موجودة تحت تصرف مقيم دولة متعاقدة، في الدولة المتعاقدة الأخرى، من أجل ممارسة مهنة مستقلة، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

3- إن الثروة المكوّنة من أملاك تكون جزءاً من أموال مؤسسة، والتي تتمثل في سفن أو طائرات تسفلها هذه المؤسسة في النقل الدولي، أو تتمثل كذلك في أملاك منقولة مخصصة لاستغلال هذه السفن أو الطائرات، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة.

4- إن جميع العناصر الأخرى لثروة مقيم في دولة متعاقدة، لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.

المادة 23

الشركات

1- (أ) إن الأملاك العقارية، المشار إليها في المادة (6) وفي المقطع (ب) من هذه الفقرة، والتي تكون جزءاً من تركة مقيم بدولة متعاقدة، وتوجد بالدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

(ب) لتطبيق أحكام هذه المادة، تعتبر أملاكاً عقارية موجودة في هذه الدولة، الأسهم أو الحصص أو الحقوق الأخرى في شركة أو في شخص اعتباري، الذي تتكوّن أمواله بصفة رئيسية مباشرة أو عن طريق شركة أو عدة شركات أو أشخاص اعتبارية أخرى، من أملاك عقارية توجد في إحدى الدولتين المتعاقدين، أو من حقوق تتعلق بهذه الأملاك.

2- (أ) إن الأملاك المنقولة، العائدة لمؤسسة تكون جزءاً من تركة مقيم بدولة متعاقدة، والتي تملكها مؤسسة مستقرة توجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

2- فيما يخص المنح والمرتببات الممنوحة مقابل عمل مأجور، والتي لا تنطبق عليها أحكام الفقرة (1) للمطالب أو المتربص في مفهوم الفقرة، (1) علاوة على ذلك، حق الاستفادة خلال مدة دراسته أو تكوينه من نفس الإعفاءات أو التخفيضات من، الضريبة التي يستفيد منها مقيم الدولة المتعاقدة التي يقيم بها.

المادة 21

المداخل الأخرى

1- إن عناصر دخل مقيم بدولة متعاقدة، أيا كان مصدرها والتي لم تتناولها المواد السابقة لهذه الاتفاقية، لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.

2- لا تطبق أحكام الفقرة (1) على المداخل غير المداخل المتأتية من الأملاك العقارية، المبيّنة في الفقرة (2) من المادة (6)، عندما يكون المستفيد من هذه المداخل، المقيم في دولة متعاقدة، يمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى، إما نشاطاً صناعياً أو تجارياً بواسطة مؤسسة مستقرة موجودة بها، أو مهنة مستقلة بواسطة قاعدة ثابتة موجودة بها ويكون الحق أو الملك الذي تنتج عنه المداخل مرتبطاً بها ارتباطاً فعلياً. وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة (7) أو المادة (14)، حسب الحالات.

المادة 22

الثروة

1- (أ) إن الثروة المكوّنة من الأملاك العقارية المشار إليها في المادة (6)، والتي يملكها مقيم بدولة متعاقدة، وتوجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

(ب) إن الثروة المكوّنة من الأسهم أو الحصص أو الحقوق الأخرى، في شركة أو شخص اعتباري، تتكوّن أمواله، بصفة رئيسية، مباشرة أو بواسطة شركة أو عدة شركات أو أشخاص اعتبارية أخرى، من أملاك عقارية توجد في إحدى الدولتين المتعاقدين أو من حقوق تتعلق بهذه الأملاك، تخضع للضريبة في هذه الدولة. لتطبيق هذا النص لا تؤخذ بعين

(هـ) تخضم الديون الأخرى من قيمة الأملاك التي تنطبق عليها أحكام الفقرة (54).

(و) إذا كانت قيمة دين تفوق قيمة الأملاك التي يخضم منها الدين في إحدى الدولتين المتعاقبتين، طبقا لأحكام المقاطع (أ) أو (ب) أو (ج) أو (د)، فإن الرصيد المتبقى يتم خصمه من قيمة الأملاك الأخرى الخاضعة للضريبة في هذه الدولة.

(ز) إذا كانت الخصومات، المشار إليها في المقطعين (هـ) أو (و) ينتج عنها رصيد متبقى غير مضمون في دولة متعاقدة، فإن هذا الرصيد يتم خصمه من قيمة الأملاك الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

المادة 24

تفادي الإزدواج الضريبي

1- فيما يتعلق بالجزائر، يتم تفادي الإزدواج الضريبي، بالطريقة الآتية :

(أ) عندما يحصل مقيم بالجزائر على مداخيل أو يملك ثروة تكون خاضعة للضريبة بفرنسا، طبقا لأحكام الاتفاقية، فإن الجزائر تقوم بخضم :

1- من الضريبة التي تحصلها من مداخيل هذا المقيم، مبلغا مساويا للضريبة على الدخل، المدفوعة بفرنسا.

2- من الضريبة التي تحصلها من ثروة هذا المقيم، مبلغا مساويا للضريبة على الثروة، المدفوعة بفرنسا.

غير أن المبلغ المخصوم في كلتا الحالتين، لا يمكن أن يتجاوز قسط الضريبة على الدخل أو الضريبة على الثروة، المحسوبة قبل إجراء الخصم، والمطابقة، حسب الحالة، للمداخيل أو للثروة الخاضعة للضريبة بفرنسا.

(ب) 1- عندما يكون متوفى، لحظة وفاته، مقيما بالجزائر، فإن الجزائر تقوم بإخضاع للضريبة مجمل الأملاك التي تكون جزءا من التركة، بما في ذلك الأملاك الخاضعة للضريبة بفرنسا، طبقا لأحكام

(ب) إن الأملاك المنقولة، التي تكون جزءا من تركة مقيم بدولة متعاقدة، والمستغلة في ممارسة مهنة حرة أو نشاطات أخرى ذات طابع مستقل، والتي تملكها قاعدة ثابتة توجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

3- إن الأملاك المنقولة المادية، ما عدا تلك المشار إليها في الفقرة (2) والتي تكون جزءا من تركة مقيم بدولة متعاقدة وتوجد بالدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

4- إن الأملاك المنقولة، ما عدا تلك المشار إليها في الفقرة (2) والتي تكون جزءا من تركة مقيم بدولة متعاقدة، والتي تتمثل في ديون على ذمة مدين يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو على ذمة مؤسسة مستقرة توجد في هذه الدولة الأخرى أو كانت تتمثل في قيم منقولة صادرة عن هذه الدولة الأخرى، أو عن إحدى جماعاتها المحلية أو عن أحد أشخاصهما الاعتبارية الخاضعة للقانون العام، أو عن شركة يوجد مقرها في هذه الدولة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الدولة الأخرى.

5- إن الأملاك أينما كانت موجودة، والتي تكون جزءا من تركة مقيم بدولة متعاقدة، والتي لم يشر إليها في الفقرات (1) و(2) و(3) و(4)، لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.

6- (أ) تخضم الديون التي لها مقابل في اقتناء أو بناء أو تحويل أو تحسين أو إصلاح أو صيانة الأملاك المشار إليها في المادة (6) من قيمة هذه الأملاك.

(ب) مراعاة لأحكام المقطع (أ)، تخضم الديون المترتبة على مؤسسة مستقرة أو قاعدة ثابتة، حسب الحالة، من قيمة المؤسسة المستقرة أو القاعدة الثابتة.

(ج) تخضم الديون المرتبطة بالأملاك المنقولة المادية، المشار إليها في الفقرة (3)، من قيمة هذه الأملاك.

(د) تخضم الديون المتعلقة بالأملاك المنقولة، المشار إليها في الفقرة (4)، من قيمة هذه الأملاك.

الاتفاقية، ويمنح على هذه الضريبة تخفيضا بمبلغ يساوي مبلغ الضريبة المدفوعة بفرنسا، على الاملاك التي نتيجة للوفاة وطبقا لاحكام الاتفاقية تخضع للضريبة بفرنسا. غير أن هذا التخفيض لا يمكن أن يتجاوز حصة الضريبة الجزائرية المحسوبة قبل إجراء هذا الخصم والمطابقة للأحكام التي يجب أن يمنح التخفيض بسببها.

2- إذا كان متوفي، لحظة وفاته، غير مقيم بالجزائر، فإن الضريبة الجزائرية المطبقة على الاملاك الخاضعة للضريبة بالجزائر، طبقا لاحكام الاتفاقية، يتم حسابها بمعدل مطابق لمجموع الاملاك الخاضعة للضريبة، بمقتضى التشريع الداخلي الجزائري.

2- فيما يخص فرنسا، يتم تفادي الإزدواج الضريبي بالطريقة التالية :

(أ) إن المداخل الناتجة في الجزائر والتي تكون خاضعة للضريبة أو لا تخضع لها إلا في هذه الدولة، طبقا لاحكام هذه الاتفاقية تؤخذ في الحسبان عند حساب الضريبة الفرنسية، عندما يكون المستفيدون منها مقيمين بفرنسا وتكون هذه المداخل غير معفية من الضريبة على الشركات تطبقا للتشريع الداخلي الفرنسي وفي هذه الحالة تكون الضريبة الجزائرية غير قابلة للخصم من هذه المداخل ولكن للمستفيد الحق في قرض ضريبي يخصم من الضريبة الفرنسية ويكون هذا القرض الضريبي مساويا :

1- بالنسبة للمداخل غير المذكورة في (2) لمبلغ الضريبة الفرنسية المتعلقة بهذه المداخل.

2- بالنسبة للمداخل المشار إليها في المواد (10) و(11) و(12) وفي الفقرة 1 (ب) من المادة (14) وفي الفقرة 3 من المادة (15) وفي المادة (16) وفي الفقرتين 1 و2 من المادة (17)، لمبلغ الضريبة المدفوعة بالجزائر، طبقا لاحكام هذه المواد غير أن هذا القرض الضريبي يجب أن لا يتجاوز مبلغ الضريبة الفرنسية المتعلقة بهذه المداخل.

(ب) لتطبيق المقطع (أ) على المداخل المشار إليها في المادتين (11) و(12)، عندما يتجاوز مبلغ

الضريبة المدفوعة في الجزائر، طبقا لاحكام هاتين المادتين، مبلغ الضريبة الفرنسية المتعلقة بهذه المداخل، فإنه باستطاعة المقيم بفرنسا والمستفيد من هذه المداخل، عرض حالته على السلطة المختصة الفرنسية. وإذا ما تبين له، إن من شأن هذه الوضعية أن تؤدي إلى فرض ضريبة غير مطابق لفرض ضريبة على دخل صاف، فيمكن هذه السلطة المختصة أن تقبل ضمن الشروط التي تحددها هي، المبلغ غير المخصوم من الضريبة المدفوعة بالجزائر، مع خصم من الضريبة الفرنسية المطبقة على المداخل الأخرى التي يستعدها هذا المقيم من مصادر خارجية.

(ج) يخضع المقيم بفرنسا، الذي يملك ثروة تخضع للضريبة بالجزائر، طبقا لاحكام الفقرتين 1 أو 2 من المادة (22) للضريبة كذلك بفرنسا، بسبب هذه الثروة، وتحسب الضريبة الفرنسية عن طريق خصم قرض ضريبي يكون مساويا لمبلغ الضريبة المدفوعة بالجزائر والمفروضة على هذه الثروة. غير أن هذا القرض الضريبي، يجب أن لا يتجاوز مبلغ الضريبة الفرنسية المتعلقة بهذه الثروة.

(د) 1- عندما يكون متوفي لحظة وفاته، مقيما بفرنسا، فإن فرنسا تقوم بإخضاع مجمل الاملاك التي تكون جزءا من التركة، للضريبة، بما في ذلك الاملاك الخاضعة للضريبة بالجزائر، طبقا لاحكام الاتفاقية، ويمنح على هذه الضريبة تخفيضا بمبلغ يساوي مبلغ الضريبة المدفوعة بالجزائر على الاملاك التي نتيجة للوفاة وطبقا لاحكام الاتفاقية، تخضع للضريبة بالجزائر. غير أن هذا التخفيض لا يمكن أن يتجاوز حصة الضريبة الفرنسية المحسوبة قبل إجراء هذا الخصم والمطابقة للأحكام التي يجب أن يمنح التخفيض بسببها.

2- إذا كان متوفي، لحظة وفاته، غير مقيم بفرنسا، فإن الضريبة الفرنسية المطبقة على الاملاك الخاضعة للضريبة بفرنسا، طبقا لاحكام الاتفاقية، يتم حسابها بمعدل مطابق لمجموع الاملاك الخاضعة للضريبة، بمقتضى التشريع الداخلي لفرنسا.

المادة 25

عدم التمييز

1- لا يخضع الأشخاص الطبيعيون حاملون لجنسية إحدى الدولتين المتعاقدين في الدولة المتعاقدة الأخرى، لآية ضريبة أو أية التزام متعلق بها يختلف أو يكون أكثر عبثا من الضرائب أو الإلتزامات، التي يخضع أو يمكن أن يخضع لها الأشخاص الطبيعيون حاملون لجنسية هذه الدولة الأخرى، والذين يوجدون في نفس الوضعية، خاصة فيما يتعلق بالإقامة.

2- إن فرض الضريبة على مؤسسة مستقرة، تملكها مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، لا يتم في هذه الدولة الأخرى، بصفة تكون أقل امتياز من فرض الضريبة على مؤسسات هذه الدولة الأخرى، التي تمارس نفس النشاط. لا يمكن تفسير هذا النص على أنه إلزام دولة متعاقدة على منح المقيمين بالدولة المتعاقدة الأخرى، خصوصا شخصية وتخفيضات وتخفيفات من الضريبة تبعا للوضعية أو للأعباء العائلية، كما هو الشأن بالنسبة لمقيميها.

3- ما لم تطبق أحكام الفقرة 1 من المادة (9)، والفقرة 8 من المادة (11)، أو الفقرة 6 من المادة (12)، تخضع الفوائد والأتاوات والنفقات الأخرى، المدفوعة من قبل مؤسسة دولة متعاقدة لمقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى، قصد تحديد أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة، وفي نفس الشروط، كما لو تم دفعها لمقيم بالدولة الأولى. كما تخضع ديون مؤسسة دولة متعاقدة، في مواجهة مقيم بالدولة المتعاقدة الأخرى، قصد تحديد ثروة هذه المؤسسة، الخاضعة للضريبة، وفي نفس الشروط، كما لو تمت استدانته من قبل مقيم بالدولة الأولى.

4- إن مؤسسات دولة متعاقدة التي يكون رأس مالها كله أو بعضه، في حوزة أو مراقبا، بصفة مباشرة، أو غير مباشرة، من طرف مقيم أو عدة مقيمين بالدولة المتعاقدة الأخرى، لا تخضع في الدولة الأولى لآية ضريبة أو أي التزام متعلق بها يختلف أو يكون أكثر عبثا من الضرائب أو الإلتزامات التي تخضع أو يمكن أن تخضع لها المؤسسات الأخرى المماثلة والتابطة للدولة الأولى.

5- بغض النظر عن أحكام المادة (2)، تطبق أحكام هذه المادة على الضرائب، أيا كانت طبيعتها أو تسميتها.

المادة 26

الإجراءات الودية

1- عندما يعتبر شخص، أن التدابير المتخذة من طرف دولة متعاقدة أو من طرف الدولتين المتعاقدين، تؤدي أو سوف تؤدي بالنسبة له، إلى فرض ضريبة غير مطابقة لأحكام هذه الاتفاقية، فبإمكانه، وبصرف النظر عن طرق الطعن المنصوص عليها في القانون الداخلي لهاتين الدولتين، أن يرفع حالته إلى السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة التي يقيم بها، أو إذا كانت حالته تدخل في إطار الفقرة الأولى من المادة (25)، يمكنه أن يرفعها إلى السلطة المختصة للدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها. ويجب أن ترفع الحالة في خلال الثلاث سنوات التي تلي أول إخطار بالتدابير التي تؤدي إلى فرض ضريبة غير مطابقة لأحكام الاتفاقية.

2- تسعى السلطة المختصة، إذا ما تبين لها صحة الاعتراض المقدم لديها، ولم تستطع بنفسها إيجاد حل مرض، إلى تسوية الحالة، عن طريق اتفاق ودي مع السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى، بغية تجنب فرض ضريبة غير مطابقة للاتفاقية. ويطبق الاتفاق، مهما كانت الأجال المنصوص عليها في القانون الداخلي للدولتين المتعاقدين.

3- تسعى السلطات المختصة للدولتين المتعاقدين، عن طريق اتفاق ودي، إلى تذليل الصعوبات أو إزالة الشكوك التي قد يؤدي إليها تفسير أو تطبيق الاتفاقية. كما بإمكانها أيضا، أن تتشاور فيما بينها قصد تفادي الإزدواج الضريبي، في الحالات غير المنصوص عليها في الاتفاقية.

4- يمكن للسلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين، الاتصال ببعضها البعض، مباشرة بغية التوصل إلى اتفاق، كما هو وارد في الفقرات السابقة. وإذا كان هذا التبادل للآراء شفويا، من شأنه أن يمهّد لهذا الاتفاق، فإن هذا التبادل للآراء، يمكن أن يتم ضمن لجنة مشكلة من ممثلي السلطات المختصة للدولتين المتعاقدين.

المادة 27

تبادل المعلومات

1- تتبادل السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين، المعلومات الضرورية لتطبيق أحكام هذه الاتفاقية أو أحكام التشريع الداخلي لكليهما، المتعلقة بالضرائب المشار إليها في الاتفاقية، إذا كان فرض الضريبة المنصوص عليه في هذا التشريع، غير مخالف للاتفاقية. كما أن تبادل المعلومات غير مقيد بالمادة (1). تحفظ المعلومات المحصل عليها من طرف دولة متعاقدة، بالسرية، بنفس الطريقة التي تحفظ بها المعلومات المحصل عليها تطبيقا للتشريع الداخلي لهذه الدولة، ولا يجوز إبلاغها إلا للأشخاص أو السلطات (بما فيها المحاكم والأجهزة الإدارية) المعنية، بفرض أو تحصيل الضرائب المشار إليها في الاتفاقية، أو المكلفة بالإجراءات أو المتابعات المتعلقة بهذه الضرائب، أو بالقرارات الخاصة بالطعون المتعلقة بهذه الضرائب. لا يستعمل هؤلاء الأشخاص أو السلطات هذه المعلومات إلا لهذه الأغراض. ويمكنهم الإدلاء بهذه المعلومات أثناء الجلسات العلنية للمحاكم، أو عند إصدار الأحكام.

2- لا يمكن بأي حال من الأحوال، تفسير أحكام هذه المادة على أنها تلزم دولة متعاقدة :

(أ) باتخاذ تدابير إدارية مخالفة لتشريعها ولممارستها الإدارية، أو للتشريع والممارسة الإدارية المعمول بها في الدولة المتعاقدة الأخرى.

(ب) بتقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها على أساس تشريعها أو في إطار ممارستها الإدارية المعتادة أو على أساس التشريع أو الممارسة الإدارية المعتادة للدولة المتعاقدة الأخرى.

(ج) بتقديم معلومات من شأنها كشف أسرار تجارية أو صناعية أو مهنية، أو أسلوب تجاري، أو معلومات يعتبر إفشاؤها مخالفا للنظام العام.

3- (أ) يتم تبادل المعلومات، إما تلقائيا أو بواسطة طلب يخص حالات ملموسة، وتتفق السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين فيما بينها، قصد ضبط قائمة المعلومات المقدمة تلقائيا.

(ب) عندما تطلب دولة متعاقدة معلومات، طبقا لأحكام هذه المادة، تسعى الدولة المتعاقدة الأخرى للحصول على المعلومات المتعلقة بهذا الطلب بنفس الكيفية كما لو تعلّق الأمر بضرائبها الخاصة، حتى لو لم تكن هذه الدولة في نفس الوقت في حاجة إلى هذه المعلومات.

المادة 28

المساعدة لتحصيل الضرائب

1- تتفق الدولتان المتعاقدتان، على تقديم المساعدة والدعم لبعضهما البعض، طبقا للقواعد الخاصة بتشريعيهما أو تنظيميهما وذلك بغية تحصيل ديونهما الجبائية. وتعني عبارة "دين جبائي" من أجل تطبيق هذه المادة، الضرائب المشار إليها في المادة (2) وكذلك الزيادات في الحقوق والرسوم الإضافية، وتعويضات التأخير والفوائد والمصاريف المتعلقة بهذه الضرائب، عندما تكون هذه المبالغ مستحقة نهائيا، تطبيقا لقوانين ونظم الدولة الملتزمة.

2- بناء على طلب الدولة الملتزمة، تقوم الدولة المطلوبة بتحصيل الديون الجبائية للدولة الأولى، وفقا للتشريع والممارسة الإدارية المعمول بهما، لتحصيل الديون الجبائية الخاصة بها، ما لم تنص هذه الاتفاقية على خلاف ذلك.

3- لا تطبق أحكام الفقرة 2 إلا على الديون الجبائية، التي تكون موضوع سند يسمح بمتابعة تحصيلها في الدولة الملتزمة والتي لم يعد بالإمكان الاعتراض عليها.

4- لا تكون الدولة المطلوبة ملزمة بتلبية الطلب :

(أ) إذا لم تستنفذ الدولة الملتزمة جميع وسائل تحصيل ديونها الجبائية، التي تتوفّر عليها داخل ترابها، إلا إذا كان استعمال هذه الوسائل من شأنه أن يؤدي إلى صعوبات متفاوتة.

(ب) إذا قدّرت الدولة الملتزمة، أن الدين الجبائي لا يتطابق مع أحكام الاتفاقية أو أحكام أية اتفاقية أخرى، تكون الدولتان المتعاقبتان طرفين فيها.

5- إن المساعدة المقدمة بقصد تحصيل الديون الجبائية، المتعلقة بشخص متوفي أو تركته، تنحصر في قيمة التركة أو الحصة المحصلة عليها من طرف كل مستفيد من التركة، وذلك تبعا لما إذا كان تحصيل الدين يتم من التركة نفسها أو لدى المستفيدين منها.

6- يكون طلب المساعدة على تحصيل دين جبائي مصحوبا بما يأتي :

(أ) شهادة تثبت أن الدين الجبائي يتعلق بضريبة مشار إليها في الاتفاقية، وأنه لم يعد بالإمكان الاعتراض عليه.

(ب) نسخة رسمية للسند الذي يسمح بالتنفيذ في الدولة الملتزمة.

(ج) كل وثيقة أخرى يقتضيها التحصيل الجبائي و،

(د) إذا اقتضى الأمر ذلك، نسخة مطابقة للأصل مصادق عليها، لأي قرار يتعلق بالتحصيل، يكون صادرا عن جهاز إداري أو محكمة.

7- إذا تطلب الأمر ذلك، طبقا للأحكام الجاري العمل بها في الدولة المطلوبة، فإن السند الذي يسمح بالتنفيذ في الدولة الملتزمة، يتم قبوله والمصادقة عليه وتكاملته أو استبداله، في أقرب الآجال وتبعا لتاريخ استلام طلب المساعدة بسند يسمح بالتنفيذ في الدولة المطلوبة.

8- إن الحسائل المتعلقة بأجل تقادم الدين الجبائي، يحكمها دون سواء، تشريع الدولة الملتزمة. ويتضمن طلب المساعدة معلومات تتعلق بهذا الأجل.

9- إن أعغال التحصيل التي تقوم بها الدولة المطلوبة، بناء على طلب للمساعدة، والتي تبعا لتشريع هذه الدولة، تؤدي إلى تعليق أو توقيف أجل التقادم، يكون لها نفس الأثر بالنسبة لتشريع الدولة الملتزمة. وتعلم الدولة المطلوبة الدولة الملتزمة، بالإجراءات المتخذة في هذا الشأن.

10- يستفيد الدين الجبائي في الدولة المطلوبة الذي من أجل تحصيله، تم تقديم مساعدة من نفس الضمانات والخصايزا، التي تستفيد منها الديون الجبائية المعاملة في هذه الدولة.

11- عندما يكون الدين الجبائي لدولة متعاقدة، موضوع طعن، أو من المحتمل أن يكون كذلك، ولم يكن في الإمكان الحصول على الضمانات المنصوص عليها في تشريع هذه الدولة، فإن السلطة المختصة لهذه الدولة يمكنها أن تطلب من السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى، اتخاذ الإجراءات التحفظية التي يسمح بها تشريع أو تنظيم هذه الدولة الأخرى. وتطبق أحكام الفقرات السابقة من هذه المادة على هذه التدابير، قياسا على ذلك.

12- لا يمكن بأي حال من الأحوال تفسير أحكام هذه المادة، على أنها تلزم الدولة المطلوبة :

(أ) باتخاذ تدابير تكون مخالفة للتشريع أو للممارسة الإدارية، المعمول بهما في كلتا الدولتين المتعاقبتين،

(ب) باتخاذ تدابير تعتبرها مخالفة للنظام العام.

المادة 29

الأعوان الدبلوماسيون والموظفون القنصليون

1- لا تمس أحكام هذه الاتفاقية، بالامتيازات الجبائية التي يتمتع بها الأعوان الدبلوماسيون أو الموظفون القنصليون، إما بمقتضى القواعد العامة للقانون الدولي العام، أو بموجب أحكام اتفاقيات خاصة.

2- بغض النظر عن أحكام المادة 4 كل شخص طبيعي يكون عضوا في بعثة دبلوماسية أو في مركز قنصلي، أو في مندوبية دائمة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقبتين، ومتواجدة بالدولة المتعاقدة الأخرى أو في دولة أخرى، يعتبر حسب هذه الاتفاقية، مقيما بالدولة المعتمدة، إذا كان يخضع في هذه الدولة المعتمدة لنفس الإلتزامات في مجال الضريبة على مجموع الدخل والثروة التي يخضع لها مقيموا هذه الدولة، وفيما يتعلق بالضرائب على التركات إذا كان مجموع تركته خاضعا للضريبة في الدولة المعتمدة، بنفس الكيفية التي تخضع لها تركات مقيمي هذه الدولة.

3- لا تطبق هذه الاتفاقية على المنظمات الدولية أو على أجهزتها أو موظفيها ولا على الأشخاص الذين هم أعضاء في بعثة دبلوماسية أو في مركز قنصلي أو في مندوبية دائمة تابعة لدولة أخرى غير الدولتين المتعاقبتين، عندما يكون هؤلاء الأشخاص متواجدين فوق تراب إحدى الدولتين المتعاقبتين، ولا يخضعون في دولة متعاقدة لنفس الإلتزامات التي يخضع لها مقيموا هذه الدولة في مجال الضريبة على مجموع دخلهم أو ثروتهم، أو فيما يتعلق بالضريبة على التركات، عندما تكون تركات هؤلاء الموظفين أو الأشخاص غير خاضعة للضريبة في دولة متعاقدة بنفس الكيفية التي تخضع لها تركات مقيمي هذه الدولة.

المادة 30

الدخول حيّز التنفيذ

1- تقوم كل من الدولتين المتعاقبتين، بإشعار الدولة المتعاقدة الأخرى، بإتمام إجراءات المصادقة التي تتطلبها تشريعها، لدخول هذه الاتفاقية حيّز التنفيذ. وتدخل هذه الاتفاقية حيّز التنفيذ في اليوم الأول من الشهر الثاني الذي يلي تاريخ استلام آخر هذين الإشعارين.

2- وتطبق أحكام هذه الاتفاقية للمرة الأولى :

(أ) فيما يتعلق بالضرائب المحصلة عن طريق الاقتطاع من المصدر، على المبالغ الموضوعة للدفع ابتداء من تاريخ دخول الاتفاقية حيّز التنفيذ،

(ب) فيما يتعلق بالضرائب الأخرى على الدخل، على المداخل المتعلقة بالسنة المدنية التي تدخل فيها الاتفاقية حيّز التنفيذ، أو بالسنة المالية المفتوحة خلال هذه السنة،

(ج) فيما يتعلق بالضرائب الأخرى، على الضرائب التي يقع الحدث المنشئ لها، ابتداء من تاريخ دخول الاتفاقية حيّز التنفيذ.

3- ينتهي تطبيق أحكام الاتفاقية المؤرخة في 17 مايو سنة 1982 بين حكومة الجمهورية الفرنسية وحكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية

الشعبية قصد تجنب الإزدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في مجال الضريبة على الدخل والضريبة على التركات وحقوق التسجيل ورسم الطابع، وكذلك أحكام المعاهدات أو الاتفاقات الخاصة المتعلقة بالمداخل المشار إليها في المادة (19)، ابتداء من التاريخ الذي تطبق فيه لأول مرة أحكام هذه الاتفاقية.

المادة 31

إلغاء الاتفاقية

1- تبقى هذه الاتفاقية سارية المفعول لمدة غير محدّدة. غير أنه يمكن لكل دولة متعاقدة، إلغاء هذه الاتفاقية بعد مدة خمس سنوات مدنية، ابتداء من تاريخ دخولها حيّز التنفيذ، بواسطة إشعار مسبق لا تقل مدته عن ستة أشهر، يبلغ عن طريق القناة الدبلوماسية، وذلك قبل نهاية السنة المدنية.

2- وفي هذه الحالة تطبق أحكام الاتفاقية لآخر مرة :

(أ) فيما يتعلق بالضرائب المحصلة عن طريق الاقتطاع من المصدر، على المبالغ الموضوعة للدفع، قبل تاريخ 31 ديسمبر على الأكثر من السنة المدنية التي تم الإشعار بالإلغاء في نهايتها،

(ب) فيما يتعلق بالضرائب الأخرى على الدخل، على المداخل المتعلقة بالسنة المدنية التي تم الإشعار بالإلغاء في نهايتها أو بالسنة المالية المفتوحة خلال تلك السنة

(ج) فيما يتعلق بالضرائب الأخرى، على الضرائب التي يقع الحدث المنشئ لها، بتاريخ 31 ديسمبر على الأكثر من السنة المدنية التي تم فيها الإشعار بالإلغاء.

وإثباتا لما تقدم، قام الموقعان أسفله المرخص لهما قانونا لهذا الغرض، بتوقيع هذه الاتفاقية.

4- فيما يتعلق بالمادة (7) :

(أ) عندما تقوم مؤسسة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقدين، ببيع سلع أو بممارسة نشاط في الدولة المتعاقدة الأخرى، بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها، فإن أرباح هذه المؤسسة المستقرة، لا يتم حسابها على أساس المبلغ الكامل الذي تحصله المؤسسة، ولكن على الأساس الوحيد للمداخل المنسوبة للنشاط الحقيقي للمؤسسة المستقرة، فيما يتعلق بهذه المبيعات أو بهذا النشاط.

(ب) فيما يتعلق بالعقود، نظرا لكون الأمر يتعلق على وجه الخصوص بعقود الدراسات، أو تموين أو إنشاء أو بناء التجهيزات أو المؤسسات الصناعية أو التجارية أو العلمية، أو العقود المتعلقة بالمشاريع العامة، عندما تملك المؤسسة مؤسسة مستقرة، فإن أرباح هذه المؤسسة المستقرة لا يتم تحديدها على أساس المبلغ الكلي للعقد، ولكن فقط، على أساس حصة العقد التي تم تنفيذها فعلا، من طرف هذه المؤسسة المستقرة، في الدولة المتعاقدة، التي توجد بها. كما أن الأرباح المتعلقة بحصة العقد، التي تم تنفيذها في الدولة المتعاقدة، التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة، لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.

(ج) بغض النظر عن أحكام المادة (7)، فإن المؤسسات الفرنسية الممارسة لنشاط بالجزائر، بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها، يمكنها الاستفادة من نظام فرض الضريبة الجزائرية (الإقتطاع من المصدر) المنصوص عليه في التشريع الجزائري، ضمن نفس الشروط التي تنطبق على مؤسسات تابعة لدولة أخرى، وخاضعة لهذا التشريع. فعليا، تقوم هذه المؤسسات الفرنسية بتبليغ اختيارها لنظام الضريبة الجزائرية، للإدارة الجبائية الجزائرية قبل انطلاق نشاطها، مع إرفاقها لنسخة من العقد.

5- فيما يتعلق بالفقرة (2) من المادة (24) :

(أ) من المتفق عليه، أن التشريع الداخلي الفرنسي، الذي يستند إليه المقطع (1) من هذه الفقرة، يتضمن أحكام المادة (209-1) من القانون العام للضرائب الفرنسية، والتي بمقتضاها يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات، مع الأخذ فقط بعين الاعتبار، الأرباح المحققة في المؤسسات المستقرة بفرنسا.

حررت بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999، في نسختين أصليتين باللغتين العربية والفرنسية ويتساوى النصان في القوة القانونية.

عن حكومة الجمهورية
الجزائرية
الديمقراطية الشعبية
عبد الكريم حرشاوي
وزير المالية
عن حكومة الجمهورية
الفرنسية
فرانسو هوفارت
وزير المالية
كاتب الدولة للتجارة
الخارجية

بروتوكول

في اللحظة التي يتم فيها التوقيع على الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الإزدواج الضريبي، وتفادي التهرب والغش الجبائي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة، في مجال الضريبة على الدخل والثروة والشركات، فإن الموقعين أسفله، قد اتفقا على الأحكام التالية، التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من الاتفاقية.

1- فيما يتعلق بالفقرة (3) من المادة (2)، فإنه من المتفق عليه، أن الرسم على الأجور والدفع الجزافي تنظمها القواعد المطبقة، حسب الحالات، على أرباح المؤسسات أو على مداخل المهن المستقلة.

2- فيما يتعلق بالمادة (4)، عندما يعتبر صاحب أسهم، أو شريك، أو أي عضو آخر في شركة أشخاص أو في مجموعة أشخاص، المشار إليهم في الفقرة (4) من هذه الملائمة، مقيما بالجزائر، تطبيقا لأحكام الفقرات (1) أو (2) أو (3) من نفس المادة، فإن صفته كمقيم بالجزائر لا تتأثر بأحكام الفقرة (4) المذكورة أعلاه.

3- فيما يتعلق بالفقرة (4) من المادة (5)، فإنه من المتفق عليه، أن لفظ "تسليم"، لا يشمل المبيعات، ولكن يتعلق بالبضائع المستوردة من إحدى الدولتين المتعاقدين، والتي تم تحديد أسعارها قبل تخزينها في الدولة المتعاقدة الأخرى، بحيث لا يمكن اعتبار المنشأة أو المخزن كمحل للبيع.

(ب) من المتفق عليه، أن عبارة "مبلغ الضريبة الفرنسية المطبقة على هذه المداخل"، تعني :

1- عندما يتم حساب الضريبة المستحقة على هذه المداخل، بتطبيق معدل تناسبي، حاصل مبلغ المداخل الصافية المعنية بهذا المعدل المطبق عليها فعلا.

2- عندما يتم حساب الضريبة المستحقة على هذه المداخل، عن طريق تطبيق جدول تصاعدي، حاصل مبلغ المداخل الصافية المعنية بالمعدل الناتج من النسبة بين الضريبة المستحقة فعلا على الدخل الصافي الإجمالي الخاضع للضريبة تبعا للتشريع الفرنسي، ومبلغ هذا الدخل الصافي الإجمالي.

ويطبق هذا التفسير، قياسا لعبارة "مبلغ الضريبة الفرنسية المطبقة على هذه الثروة" ولعبارة "نقطة الضريبة الفرنسية المحسوبة قبل الخصم، والمطبقة على الأملاك، التي بسببها يجب منح هذا الخصم".

(ج) من المتفق عليه، أن عبارة "مبلغ الضريبة المدفوعة بالجزائر"، تعني مبلغ الضريبة الجزائرية التي يتحملها فعليا وبصفة نهائية، بالنسبة، للمداخل أو عناصر الثروة المعنية، طبقا لأحكام الاتفاقية، المقيم بفرنسا الذي يستفيد من هذه المداخل أو يملك عناصر هذه الثروة، أو بالنسبة للأملاك المعتبرة والتي تكون جزءا من تركة المقيم بفرنسا.

6- فيما يتعلق بالمادة (26)، تستطيع السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين، وباتفاق مشترك، تسوية كفاءات تطبيق الاتفاقية، وخاصة فيما يتعلق بالإجراءات التي ينبغي على مقيمي إحدى الدولتين المتعاقبتين إتمامها، قصد الحصول، في الدولة المتعاقدة الأخرى، على المزايا الجبائية المنصوص عليها في الاتفاقية. ويمكن أن تتضمن هذه الإجراءات، إذا رأت السلطات المختصة ذلك، عن طريق اتفاق مشترك، تقديم صيغة شهادة إقامة، يتضمن على وجه الخصوص، طبيعة ومبلغ أو قيمة المداخل أو عناصر الثروة أو الأملاك المراثية المعنية، وتتضمن تصديق المصالح الجبائية للدولة الأولى.

7- بعض النظر عن أحكام الاتفاقية، يمكن لفرنسا أن تقوم بتطبيق أحكام المواد (209-212) من قانونها العام للضرائب، أو أحكام أخرى مشابهة، تعدل أو تعوض أحكام هذه المواد.

8- إذا قامت فرنسا، بمقتضى تشريعها الداخلي، بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة والمتعلقة بمقيمين بفرنسا، عن طريق خصم العجز المالي للفروع التي هي مقيمة بالجزائر، أو العجز الذي يمس مؤسسات مستقرة متواجدة بالجزائر، ودمج أرباح هذه الفروع أو هذه المؤسسات المستقرة لغاية هذا العجز المخصص، فإن أحكام هذه الاتفاقية، لا تتعارض مع تطبيق هذا التشريع.

9- إذا كانت معاهدة أو اتفاقية بين الدولتين المتعاقبتين، باستثناء هذه الاتفاقية، تتضمن شرط عدم التمييز أو شرط الأمة الأكثر حظوة، فإنه من المتفق عليه، أن أحكام هذه الاتفاقية، باستثناء مثل هذه الشروط، هي وحدها التي تطبق في المجال الجبائي.

10- لا يخضع مواطنو إحدى الدولتين المتعاقبتين، عند مغادرتهم لتراب الدولة المتعاقدة الأخرى، بصفة مؤقتة أو نهائية، لإجراء تقديم الذمة الجبائية.

وإثباتا لذلك، قام الموقعان أسفله، المرخص لهما قانونا لهذا الغرض، بتوقيع هذا البرتوكول.

حرر بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999، في نسختين أصليتين باللغتين العربية والفرنسية. ويتساوى النصان في القوة القانونية.

عن حكومة الجمهورية الجزائرية	عن حكومة الجمهورية الفرنسية
الديمقراطية الشعبية	
عبد الكريم حرشاي	فرانسو هوفارت
وزير المالية	كاتب الدولة للتجارة الخارجية

