

معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي في التشريع الجزائري

بقلم /د. آيت دحمان سيدعلي

أستاذ محاضر "ب" كلية الحقوق جامعة الجزائر 1- بن يوسف بن خدة.

مقدمة:

تعتبر صياغة النظام الضريبي في الدولة ليس بالأمر الهين إذ يتعين أن تراعي تلك العملية الكثير من العوامل منها الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية إلا أنه على الرغم من ذلك قد يؤخذ على التشريع الجبائي اتسامه بعيوب لاسيما تلك المتصلة بظاهرة الازدواج الضريبي التي من شأنها إعاقته بطريقة غير مباشرة عن تحقيق الأهداف المرسومة له مالية كانت أم اقتصادية دون إغفال الارتفاع المسجل بعنوان معدلات اقتطاعاته التي ستدفع بدون شك المكلفين بالضريبة انطلاقا من شعورهم بالعبء الضريبي الثقيل المفروض على أموالهم إلى محاولة التهرب من دفعها و ذلك باستغلال كل الثغرات الموجودة في التشريع أو من خلال لجوئهم إلى المناورات التدليسية.

و مكافحة لخطورة تلك المشكلة و انعكاساتها السلبية على الصعيد الاقتصادي، عمدت العديد من الدول لاسيما النامية منها إلى إصلاح منظومتها الضريبية من خلال سن المشرع الجبائي لقوانين مالية تتضمن أحكام دقيقة و محكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة على المستوى الداخلي أضاف إلى ذلك إبرام اتفاقيات جبائية دولية كأداة قانونية تهتم بتنظيم العلاقات الضريبية بين الدول من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة استنادا إلى مبادئ أهمها التبعية الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية.

و لذلك سنهدف من خلال موضوع الورقة البحثية إلى التعرف عن الأحكام الضريبية المتبعة من طرف الدول عموما و الجزائر خصوصا المحينة بموجب قوانين المالية الموالية للإصلاح الجبائي المتمم سنة 1991 مكافحة للثنائية الضريبية التي عرفت تطورا في نطاق تطبيقها لاسيما بعد اتساع حركة التجارة بين أقطار دول العالم. و انطلاقا مما سبق، نطرح الإشكالية التالية:

ما هي الطرق تفادي الازدواج الضريبي السارية المفعول في التشريع الجبائي الجزائري؟

و بغرض الإجابة على الإشكالية أعلاه، تم تخصيص المبحث الأول لدراسة الإطار النظري للازدواج الضريبي مع التركيز على طرق معالجته في المبحث الثاني.

المبحث الأول: دراسة نظرية للازدواج الضريبي

إن تمتع كل دولة بالسيادة الجبائية أي امتلاكها لسلطة وضع ما تشاء من ضرائب و رسوم تفرض على الأشخاص أو الأموال الموجودة في إقليمها أو الأرباح و المداخل النابعة من مصادر داخل حدودها دون الاعتداد بجنسية المكلف بالضريبة و ما تسنه الدول الأخرى من قوانين، وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية، ترتب عن ذلك تواجد مشاكل عدة ذات طابع جبائي شملت أغلب دول العالم على اختلاف مستويات تقدمها الإقتصادي في مقدمتها ظاهرة الازدواج الضريبي المعروفة بتعدد الاقتطاعات الضريبية الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة حيث نالت و ما تزال تنال عناية كبيرة من طرف رجال المالية العامة و القانون و الاقتصاد بالنظر للتعقيدات المتزايدة يوم بعد يوم بسبب نمو العلاقات الاقتصادية الدولية مع ما يسببه ذلك من حركة دائمة في تنقل الأشخاص و رؤوس الأموال و من تداخل في عناصر الاستثمارات بين الدول.⁽¹⁾

المطلب الأول- مفهوم الازدواج الضريبي:

يتفق أغلب الكتاب و المؤلفين على أنه ليس للازدواج الضريبي تعريف محدد و موحد إلا أنه على الرغم من ذلك وجدت عدة محاولات مذكورة أدناه.

تبعاً للتعريف المقترح من طرف المجلس الفرنسي للضرائب (Conseil des impôts Français) في تقريره المكرس لفرض الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية (يترتب الازدواج الضريبي عندما تقوم الإدارة الجبائية التابعة للدولتين بتحصيل ضريبة مماثلة لدى نفس المكلف بالضريبة في مجال الإخضاع الجبائي و بعنوان نفس المدة التي تفرض فيها الضريبة).⁽²⁾

يفهم من الازدواج الضريبي، حسب الأستاذ الدكتور سعيد عبد العزيز عثمان، أن المشكلة التي قد تنشأ أساساً من إخضاع مداخيل المستثمرين لنوعية من الضرائب، ضرائب داخل الدولة و في دولة أخرى التي يتبعها من حيث الجنسية عند قيام بتحويل عوائد مشروعاته إلى الخارج.⁽³⁾

و حسب الدكتور محمد دويدار، الازدواج الضريبي أن تفرض على مكلف معين ضريبة أو أكثر على نفس الوعاء الضريبي و خلال نفس الفترة.⁽⁴⁾

يعرف الازدواج الضريبي، حسب الأستاذ حسين عواضة و الأستاذ عبد رؤوف قطيش، على أنه تكرار في التكاليف، عندما يكلف شخص واحد بالضريبة نفسها أكثر من مرة عن مادة تكليف واحدة.⁽⁵⁾

و حسب الأستاذ سوزي عدلي ناشد، الازدواج الضريبي هو مشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف التي يتعين دفعها على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة الضرائب، و قد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي.⁽⁶⁾

و بناء على ما سبق، يمكننا تعريف الازدواج الضريبي بمسألة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها حيث يسدد على ذات الموضوع الواحد الخاضع للضريبة و خلال نفس الفترة الضريبية أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية و قد يحدث على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي أي أنه لا يفهم من الثنائية الضريبية تكرار فرض الضريبة حيث ينشأ هذا الأخير إذا مست ضريبة إيراد المكلف في بلدين مختلفين.

و تبعا لما سبق، يمكن تصنيف الازدواج الضريبي إلى عدة أقسام و ذلك حسب المعايير الثلاث (03) المعمول بها عادة و هي:

أولا-الازدواج الضريبي حسب معيار إقليمية القوانين: نميز، وفقا لمعيار إقليمية القوانين، بين الازدواج الداخلي و الازدواج الدولي، و يكون الازدواج داخليا عندما تتحقق شروطه داخل الدولة الواحدة بغض النظر عن شكلها. و تطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص و على نفس الوعاء و عن ذات المدة.

يمكن للسلطة الواحدة أن تفرض أكثر من ضريبة واحدة على المكلف الواحد و مادة التكاليف الواحدة بمناسبة نفس الواقعة المنشئة، و يتجلى ذلك بوضوح في حالة ما إذا فرضت السلطة الواحدة على الدخل الناتج عن العمل الضريبة في سنة معينة مرة باعتباره دخلا نوعيا و قامت بتأسيس اقتطاع جبائي آخر على هذا الإيراد نظرا لكونه أحد المكونات الأساسية للإيراد الكلي الذي يخضع للضريبة على الإيراد.⁽⁷⁾

و لا يشترط في الازدواج الضريبي الداخلي تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة أي مركزية فتفرض ضريبتين أو أكثر على نفس المادة و نفس الشخص لأي سبب من الأسباب أو قد تتعدد السلطات الضريبية كما هو الشأن بالنسبة للدول الاتحادية كالولايات المتحدة الأمريكية حيث من الممكن أن تؤسس الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم إحدى الولايات مرة أخرى بتطبيق الضريبة نفسها على ذات المادة، فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين.

يحدث الازدواج الضريبي الداخلي في الكثير من الأحيان نتيجة وجود سلطتين مستقلتين داخل الدولة و عدم تحديد الاختصاص المالي فيما يتعلق بفرض الضرائب لكل منهما.

أما الازدواج الضريبي الدولي الذي أنتشر بسبب نمو التجارة الدولية و حركة رؤوس الأموال بين الدول نتيجة تبني سياسة الانفتاح الإقتصادي يقصد منه فرض الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء بإسم ذات الشخص في دولتين أو أكثر، فينشأ هذا الازدواج نتيجة استقلال كل دولة بوضع قانونها الضريبي دون التقيد بتشريعات الدول الأخرى متى تحققت شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر فتقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص و نفس الوعاء و عن نفس المدة و مثال عن ذلك قيام بعض الدول بفرض ضريبة على مداخيل رعاياها في الدول الأجنبية على الرغم من خضوع إيرادات هؤلاء في البلد المقيمين به.

و تجدر الإشارة في هذا الصدد، بأنه يتفق الازدواج الضريبي الدولي مع الازدواج الضريبي الداخلي في العناصر و المفهوم ففي كليهما يتم فرض الاقتطاعين الجبايين من صنف واحد على المكلف نفسه و في مدة زمنية ذاتها و وعاءهما يتم من مال مكلف واحد إلا أنهما يختلفان في الأسباب حيث ترجع في الازدواج الضريبي الداخلي إلى تعدد السلطات التي تفرض الضريبة في حين يتصل بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي بسلطة كل دولة و سيادتها على إقليمها مما يجعلها صاحبة الصلاحية المطلقة في إحداث الضريبة، فعندما تمارس أكثر من دولة هذا الحق فيتحقق ما يسمى بالازدواج الضريبي الدولي.

ثانيا-الازدواج الضريبي حسب معيار الطبيعة: نميز في هذا الخصوص بين الازدواج القانوني و الازدواج الإقتصادي.

1- الازدواج الضريبي القانوني الذي يعرف، حسب اللجنة الجبائية للأعمال التابعة لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE)، بطريقة كلاسيكية على أن الازدواج الضريبي القانوني ناتج عن إخضاع نفس المكلف بالضريبة على أساس نفس الدخل أو ذات الثروة للضريبة في أكثر من دولة واحدة.

يمكن تبين ذلك في وضعيتين أولهما حالة اعتبار دولتان أن نفس المكلف بالضريبة مقيما جبائيا في إقليمها، يخضع إلى ثنائية ضريبية ليس من منظور الإيراد الذي حققه في دولتين و إنما أيضا بالنظر ما تم تجميعه من مداخيل في الدولة الثالثة مثال على ذلك ترك موظف ذو جنسية جزائرية دولة الجزائر للعيش بعض السنوات في فرنسا و خلال هاته المدة عمل مقابل راتب في مؤسسة فرنسية و لكن ظلت أسرته في الجزائر علما بأنه يتحصل على إيرادات عقارية الناتجة عن تأجير شقة مالكا لها في دولة المغرب.

يكون المكلف بالضريبة، تطبيقا لما ذكر أعلاه، موضوع متابعة ضريبية في كل من دولة الجزائر و دولة فرنسا و دولة المغرب و حلا لهذا

الإشكال يتعين الرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية بهدف تحديد الدولة التي يتعين على الشخص تسديد الضرائب لديها (معيار الارتباط) و توضيح الكيفية التي سيتم على أساسها تجنب حالات الازدواج الضريبي المحتمل (منح حق الإخضاع الضريبي).⁽⁸⁾

و تكمن الحالة الثانية عندما يعتبر شخص مقيم في دولة ما و يتحصل على إيرادات متأتية من دولة أخرى أو يحوز على أموال عقارية متواجدة في دولة أخرى.

2- الازدواج الضريبي الاقتصادي الذي يفهم منه، حسب اللجنة الجبائية للأعمال التابعة لمنظمة OCDE، على أنها الوضعية التي يخضع لها شخصين مختلفين للضريبة بعنوان نفس الدخل أو ذات الثروة و مثال على ذلك تقوم شركة تونسية باعتبارها شركة فرعية تابعة لشركة فرنسية بتسديد أتاوى لقاء استخدام براءة الاختراع تم التنازل عنها من طرف شركة الأم الفرنسية. تم حساب مبلغ الأتاوى بتطبيق معدل 20% من رقم الأعمال المحقق من قبل الشركة التونسية بعنوان استغلال براءة الاختراع في تونس.

و بمناسبة الرقابة الجبائية، أعتبر محقق المصالح الجبائية التونسية أن معدل 20% جد مرتفع بالنظر لشروط الإستغلال و النقص الملاحظ في أصل براءة الاختراع، و لهذه الأسباب و من أجلها يتعين تخفيض النسبة

إلى حدود 5%. أعتبر المحقق أن هاته الوضعية هي مصدر لتحويل الأرباح من تونس في اتجاه فرنسا.

لذا تعتبر عملية التقويم المتممة في تونس بمثابة مصدر للازدواج الضريبي الإقتصادي بمجرد أن الأتاوى تم اعتبارها جد مفرطة بـ 15 نقطة:

- تم رفض خصم الأعباء الضريبية في تونس مما يعني أن الضريبة على الشركات يتعين تسديدها على عملية توزيع الأرباح.
- تخضع للضريبة على الشركات في فرنسا بسبب أن شركة الأم و كذا بالنسبة للإدارة الفرنسية، تعتبر أن هاته المبالغ ما هي في الحقيقة إلا حاصل عمليات الإستغلال تدرج بعنوان المواد الخاضعة للضريبة.

و عليه، نكون بصدد الازدواج الضريبي الإقتصادي في حدود حصة الأتاوى التي اعتبرت مفرطة بالنظر لكونها ناتجة عن إخضاع شخصين مكلفين بالضريبة متميزين، الشركة الفرعية التونسية و شركة الأم الفرنسية في دولتين مختلفتين: تونس و فرنسا.

ثالثا-الازدواج حسب معيار القصد: نميز بصدد الازدواج، حسب معيار القصد، بين الازدواج المقصود و غير المقصود، يكون الازدواج الضريبي مقصودا نتيجة تعمد السلطات المالية إحداثه داخل الدولة لزيادة الحصيلة الضريبية أو لإخفاء ارتفاع سعر الضريبة أو للتمييز بين

الإيرادات تبعا لمصادرها أو لتحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية معينة كفرض ضريبة خاصة على مجموع المبيعات التي تزيد حد معين إلى جانب الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية و ذلك تدعيما للمشروعات الصغيرة و تمكينها من الاستمرار في مزاوله نشاطها التجاري و الصناعي جنبا إلى جنب مع المشروعات الكبيرة.

و يكون الازدواج الضريبي غير مقصود إذا لم تتعمده هذه السلطة حيث ينشأ نتيجة وجود قصور في التشريع أو لعدم توزيع الاختصاص في فرض الضريبة بصورة دقيقة و واضحة بين السلطة المركزية و السلطات المحلية و يرجع السبب إلى مبدأ السيادة و استقلال كل دولة بوضع تشريعاتها الضريبية دون الاهتمام بما تسنه الدول الأخرى في المجال الجبائي و من ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى.

كما يكون الازدواج الضريبي الدولي في حالات نادرة مقصودا إذا ما تعمدت الدولة إحداثه تحقيقا لأهداف اقتصادية معينة فقد تفرض الدولة ضريبة معينة على إيراد رؤوس الأموال الوطنية المستثمرة في الخارج في الوقت الذي تخضع فيه الدولة المضيفة للاستثمار هي الأخرى تلك المداخل للضريبة. و تهدف الدولة من فرض الاقتطاع الضريبي المذكور إلى الحد من تصدير رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج.⁽⁹⁾

المطلب الثاني- أساس الازدواج الضريبي و تداعياته:

يتوقف تواجد الازدواج الضريبي على ضرورة توفر خمسة (05) شروط وهي:

أولاً- وحدة الضريبة المفروضة: يقصد بوحدة الضريبة المفروضة لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توفر جميع الشروط الأخرى أكثر من مرة أو أن يسدد ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة، و يتحقق ذلك نتيجة لتعدد السلطات المالية سواء على مستوى الدولة الواحدة أو على مستوى الدول.

كما ينبغي أن نفرق بين الازدواج الضريبي و تكرار فرض الضريبة، فقيام الشخص بنفس الواقعة المؤدية إلى تطبيق الضريبة يلزمه أن يسدد الضريبة المستحقة في كل مرة و لا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي قانوني أو اقتصادي لأن الواقعة المنشئة للضريبة قد تكررت أكثر من مرة مما يتعين معه تكرار الضريبة المفروضة عليها.

مثلاً إذا فرض الاقتطاع على دخل المكلف في بلدين مختلفين أي أن يحقق هذا المكلف دخلاً في الدولة "أ" لمدة ستة (06) أشهر فيخضع لضريبة على الدخل في هذه الدولة ثم بعد ذلك ينتقل إلى الدولة "ب" و يحقق فيها إيرادات، فنقوم الإدارة الجبائية التابعة لهذه الأخيرة بتطبيق الضريبة على الدخل للمدة المحقق فيها هذا الدخل على إقليمها، و لا نكون في هذه الحالة

أمام ثنائية الاقتطاع الجبائي نظرا لعدم توفر شروط تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي.

و مما يجدر التذكير في هذا الصدد، أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية و اقتصادية فمن وجهة النظر القانونية التي تعتد بالتنظيم الفني و القانوني للضريبة فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجا ضريبيا باعتبار أن كل منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني و القانوني أما من وجهة النظر الاقتصادية التي تعتد بالنتيجة النهائية فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجا ضريبيا باعتبار أن الضرائب المتشابهة هي عبئا على نفس المادة الخاضعة للضريبة.

و لتوضيح ذلك نفترض أن هناك ضريبتين متشابهتين تطبقان على الإيراد إحداها تفرض عليه مباشرة و هي الضريبة على الدخل و تمس الأخرى رأس المال. فمن وجهة النظر القانونية لا يتحقق الازدواج الضريبي باعتبار أن كليهما تختلفان من حيث التنظيم الفني و القانوني فأولهما الضريبة على الدخل و الأخرى الضريبة على رأس المال، بغض النظر عن الوفاء من نفس النوع أي الدخل أما من وجهة النظر الاقتصادية فإنه يتحقق ازدواج ضريبي باعتبار أن تحصيل الضريبة تم في نفس الوعاء

أي الدخل فهما يمثلان عبئا على الإيراد و ذلك وفقا للنتيجة النهائية المترتبة عليها.

ثانيا- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: من ضمن شروط قيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل ذات الاقتطاع الضريبي أكثر من مرة واحدة.

يبدو الأمر لأول وهلة بسيطا إلا أن الآراء قد تباينت بعنوان تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للشركات لكون هذه الأخيرة تتمتع بشخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء و المساهمين فيها، و يمكن تلخيص كافة هذه الآراء التي طرحت في هذا المجال في البعد القانوني و الإقتصادي.

ففيما يتعلق بأرباح الشركات مثلا فإنها تخضع لضريبتين أولا الضريبة على أرباح الشركات التي تعتبر بمثابة اقتطاع مباشر يفرض على مجمل أرباح الشركة قبل توزيعها على المساهمين و ثانيا الضريبة على الدخل الإجمالي التي تحسب على أساس حاصل القيم المنقولة و هي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين، فالسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المقام هل نكون في هذه الحالة أمام الازدواج الضريبي أم لا؟

يعتبر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة، من وجهة النظر القانونية، غير متوفر نظرا لانفصال شخصية الشخص الاعتباري عن شخصية

الأشخاص الطبيعيين (المساهمين فيها) و من ثم فلا وجود لظاهرة الازدواج الضريبي.

أما من الوجهة الاقتصادية، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل من الشركة و المساهمين بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي، فمن الناحية الواقعية و المنطقية فإن الشخص المساهم هو الذي يسدد في النهاية الاقتطاعين الضريبيين (الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي). و عليه، فإنه يوجد ازدواج ضريبي يعرف تحت مصطلح الازدواج الإقتصادي لأن المادة الضريبية و هي أرباح واحدة.⁽¹⁰⁾

ثالثا- وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة: على غرار الشروط أعلاه، يتعين لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المال الخاضع لها عنوانا للضريبة أكثر من مرة أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة و محلها واحدا. أما في حالة ما إذا طبق الاقتطاع الضريبي في كل مرة على مادة مختلفة فلا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي بالرغم من توفر عنصر وحدة الشخص المكلف بتسديد الضريبة.

و من أمثلة ذلك أن يدفع المكلف بالضريبة الاقتطاع المفروض عن إيراده الناتج عن الثروة العقارية أضف إلى تسديده اقتطاع جبائي عن راتبه

كموظف، فبالرغم من كونه يؤدي ضريبتين بعنوان دخله إلا أن شروط وحدة المادة الخاضعة للضريبة غير متوفر، ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة حيث يمس الاقتطاع الأول الثروة العقارية و الأخرى تتصل بإيراد عمله كموظف و لذلك فلا يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي.⁽¹¹⁾

أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح تطبق على المداخل التي يحققها الشخص داخل البلد و خارجه و قامت دولة أخرى بتطبيق نفس الاقتطاع الجبائي على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي بسبب كونه يخضع لنفس الاقتطاع المطبق عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) و عن نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة.

رابعاً- وحدة المدة المفروضة عليها الضريبة: يشترط لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي وحدة المدة التي تفرض عليها الضريبة أكثر من مرة. أما إذا أحدث الاقتطاع الجبائي على دخل المكلف سنة 1970 ثم فرض مرة أخرى عام 1971 فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي لاختلاف المدة الخاضعة لها الضريبة.

إذا فرضنا و إن قام المكلف بأداء الضريبة على دخله سنة 1974 لدولة معينة ثم قام المكلف نفسه بتسديد ذات الاقتطاع الجبائي لدولة أخرى عن إيراده عام 1975 فلا يعد ذلك من قبيل الازدواج الضريبي.

خامسا- وحدة الواقعة المنشأة للضريبة: لو طبقت ضريبة على انتقال ملكية زراعية مثلا ثم فرضت ضريبة على دخل الشخص فلسنا أمام الازدواج الضريبي لاختلاف الواقعتين.

المبحث الثاني: طرق الوقاية من الازدواج الضريبي

تعمل الكثير من الدول على مكافحة ظاهرة الازدواج الضريبي و محاولة منع الآثار السلبية الناجمة عنها من خلال إقرار طرق و وسائل من شأنها أن تتكفل بالمهمة المبتغاة مع العلم بأنها تختلف بحسب طبيعة الازدواج الضريبي.

المطلب الأول-حالة الازدواج الضريبي الداخلي:

لا توجد أية صعوبة في تجنب الازدواج الضريبي الداخلي لاسيما إذا كان غير مقصود إذ باستطاعة المشرع الجبائي في الدولة مراجعة القانون الساري المفعول من أجل اكتشاف حالات الازدواج الضريبي الموجودة و ذلك من خلال إعادة صياغته مما يجعله بعيدا عن وجود ثنائية بعنوان الاقتطاع الجبائي.

و في هذا السياق، عمدت الدولة الجزائرية بمناسبة الإصلاح الجبائي الأخير على إلغاء عدد من الضرائب السارية المفعول بعنوان النظام السابق و التي كانت محل ازدواج ضريبي داخلي و المتمثلة على سبيل الاستدلال بعنوان الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فيما يأتي:

- بعنوان الاقتطاعات الضريبية المفروضة على الأشخاص الطبيعيين: عرفت الاقتطاعات الضريبية المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين، قبل الشروع في تنفيذ المراجعة الجبائية بدءا من الفاتح أفريل سنة 1992، ازدواجا جبائيا و المتمثل من جهة في التطبيق السنوي للضريبة التكميلية على مجموع الدخل (Impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu) على مجمل الإيرادات ما عدا الأجور المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين لهم إقامة معتادة في الجزائر و كذا الأشخاص الذين لهم موطن في الخارج و يملكون مداخيل متأتية من الأملاك أو الإستغلات أو المهن الموجودة أو الممارسة في الجزائر بداية من الفاتح جانفي، وفقا لأحكام المادتين 103 و 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و من جهة أخرى في فرض الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية (Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux) على الدخل الصافي أعلاه المحقق سنويا من قبل ذات الأشخاص تحسب وفقا لجدول تصاعدي، عملا بأحكام المواد الأولى و 10 و 29 من القانون المذكور.

عمد المشرع الجبائي، مكافحة للازدواج الضريبي المذكور، على إلغاء الضريبة التكميلية على مجموع الدخل، تطبيقا لأحكام القانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة

1990 و المتضمن قانون المالية لسنة 1991⁽¹²⁾ من خلال إحداث الضريبة الوحيدة (Impôt unitaire) مكان الضريبة النوعية (Impôt cédulaire) المطبقة على الإيرادات الصافية المحققة من مباشرة الشخص الطبيعي لنشاطاته المختلفة و ممتلكاته و قد أُصطلح على تسميتها بالضريبة على الدخل الإجمالي (Impôt sur le revenu global).

- بعنوان الاقتطاعات المفروضة على المرتبات و الأجور: أخضعت المرتبات و الأجور و التعويضات و المنافع المسددة من طرف أرباب الأعمال، عملا بأحكام قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الساري المفعول ما قبل الإصلاح الجبائي الأخير، لازدواج جبائي حيث تمثل الاقتطاع الأول في الضريبة على الأجور و المرتبات (Impôt sur les traitements et salaires) المفروضة تطبيقا لأحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، عندما يكون رب العمل يسكن أو يستقر خارج الجزائر شريطة أن يكون النشاط الممنوح عنه أجر يمارس في الجزائر وفقا للمادة 1-145 من نفس القانون و هذا من خلال تطبيق الجدول الشهري المنصوص عليه في المادة 152 من القانون أعلاه الملحق بقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على المرتبات الشهرية المتصلة بكل عملية تسديد منفصلة مع

الأخذ بعين الاعتبار هامش الإعفاء الوارد في المادة 147 من القانون المذكور و الاقتطاع الثاني في تطبيق الدفع الجزافي (Versement forfaitaire) بمعدل 6% يقع على عاتق الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و الهيئات القائمة بالجزائر أو الممارسة نشاطا فيها تطبيقا لأحكام المادة 182 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

تنفيذا لتوصيات أعضاء اللجنة الوطنية لتقييم النظام الجبائي الجزائري (CNESFA)، عمد المشرع الجبائي على مكافحة الازدواج الضريبي المذكور من خلال تخفيض معدل الدفع الجزافي ليصبح 5 % بموجب المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001، 4% وفقا للمادة 7 من قانون المالية لسنة 2002⁽¹³⁾، 3% تبعا للمادة 23 من قانون المالية لسنة 2003، 2% بمقتضى المادة 4 من قانون المالية لسنة 2004⁽¹⁴⁾ و 1% بموجب أحكام المادة 11 من قانون المالية لسنة 2005⁽¹⁵⁾ و ليتم إلغاؤه نهائيا بنص المادة 13 من قانون المالية لسنة 2006⁽¹⁶⁾.

- بعنوان الأرباح الموزعة من طرف الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات: عمدت السلطات الوطنية ممثلة في وزارة المالية/ المديرية العامة للضرائب على إعفاء الأرباح الموزعة من طرف الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات من خلال إلغاء ازدواجية الخضوع الضريبي الناتج عن التمييز المطبق بموجب القانون

بين عملية تحقيق هذه الأرباح و توزيعها الفعلي على المساهمين و الشركاء حيث كانت الأرباح في البداية تمسها الضريبة على أرباح الشركات تبعا للطبيعة القانونية للمستفيدين.

و تخفيفا من هذه الثنائية الضريبية، أعتمد المشرع الجبائي بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 يناير سنة 1993 و المتضمن قانون المالية لسنة 1993⁽¹⁷⁾ كحل أولي تقنية الرصيد الجبائي ليتم استبدالها بطريقة الإعفاء، تطبيقا لأحكام المادة 13 من قانون المالية لسنة 2003. ⁽¹⁸⁾

المطلب الثاني- حالة الازدواج الضريبي الدولي:

بغية تفادي وقوع حالة الازدواج الضريبي الدولي، أوجدت كل من منظمة الأمم المتحدة (ONU) و منظمة OCDE عدة طرق منها تقنية و أخرى غير تقنية، و كل هذا من أجل توفير ثقة و إعطاء ضمان أكبر للمكلف الدولي و تشجيع تدويل النشاطات الاقتصادية.

أولا- الطرق التقنية لمعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي: تضمنت أولى الاتفاقيات الجبائية المقترحة من طرف كل من منظمة ONU و منظمة OCDE في محتوياتها على أربعة (04) طرق أدناه قبل تعديلها لتصبح طريقتين فقط. ⁽¹⁹⁾

1- طريقة الخصم أو التحميل حيث تقتضي بأن يخصم مبلغ الضريبة المدفوع في الدولة الممارسة للنشاط الإقتصادي أو تحقق الدخل أي دولة المصدر من المبلغ الإجمالي للضريبة الواجبة الأداء في دولة الإقامة و لنفس المادة الخاضعة للضريبة.

2- طريقة الإعفاء: وفق طريقة الإعفاء، تتنازل دولة ما من الدولتين المتعاقبتين عن طريق إتفاقية جبائية عن حقها في فرض الضريبة على المكلف الدولي لفائدة دولة أخرى و التي تربطها معه علاقات جد وثيقة كالإقامة أو الجنسية أو المقر...الخ.

3- طريقة اقتسام الإيراد أو المنتج: تعني أن دولة واحدة فقط من الدولتين المتعاقبتين، عن طريق إتفاقية جبائية، تفرض الضريبة على المكلف الدولي فقد تكون Etat de source أو Etat de résidence تبعاً للاتفاق المبرم بينهما، على أن تقوم الدولة التي تحصل على الإيراد الناتج عن فرض الضريبة بدفع جزءا منه للدولة الأخرى كتعويض Compensation.

4- طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة: تقوم الدولتان المتعاقبتان، عن طريق الإتفاقية الجبائية، بالتناوب في فرض الضريبة على المكلف الدولي حسب فئة المداخل المحققة و التي يتم تحديدها عن طريق اتفاق مسبق يتم بين الدولتين، فعلى سبيل المثال تختص دولة المصدر في

فرض الضريبة على المداخل/ صنف أرباح صناعية و تجارية و أرباح على المهن الحرة بينما تنفرد دولة الإقامة في تطبيق الضريبة على المداخل المتممة بعنوان فئة الأموال العقارية و مداخل فوائض القيمة.

آلت كل من الطريقتين الأخيرتين أي طريقة اقتسام الإيراد أو المنتج و طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة إلى الزوال و التخلي عن العمل بهما بسبب عدم اتسامهما بالشفافية أضف إلى ذلك صعوبة تطبيقهما على أرض الواقع و كذا اشتراطهما ضرورة وجود تعاون وثيق و فعال ما بين إدارات الضرائب لمختلف الدول.

ثانيا- الطرق غير التقنية لمعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي:
تتمثل الكيفيات الغير تقنية المقررة لتفادي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي فيما يأتي:

1- طريقة الإجراء الودي: إن تطبيق الاتفاقيات لا يلغي أبدا إمكانية حدوث ازدواج ضريبي دولي و هذا راجع بصورة أساسية لوجود بعض الغموض في بنود الاتفاقيات أو ظهور وضعيات جديدة لم تعرف من قبل لم ينص عليها صراحة في الاتفاقيات أو عند التفسير و التطبيق الخاطئ لها نتيجة لسوء فهمها، و بهدف تصحيح هذه النقائص أحدثت منظمة ONU و منظمة OCDE من خلال الاتفاقية النموذجية الخاصة بالضريبة على الدخل و الثروة في بابها السادس المخصص للأحكام

الخاصة طريقة الإجراء الودي⁽²⁰⁾ و التي تعتبر طريقة طعن غير قضائية تسمح للمكلف باللجوء إلى دولة إقامته ملتصقا منها دراسة وضعيته الضريبية و التحاور مع الدولة الأخرى التي أشعرته بالتقويم لفرض الضريبة.

يتميز الإجراء المذكور بطابعه الثنائي إذ يجمع ما بين إدارتين ضريبتين لدولتين مختلفتين قصد إيجاد حل للمشكلة بطريقة ودية، و يتشكل هذا الإجراء من ثلاثة (03) أقسام رئيسية و هي:

أ- القسم الأول: شروط قيام الإجراء الودي و التي تكمن فيما يأتي:

- يتوجه المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي بطلب إلى دولة إقامته لمباشرة الإجراء الودي، كما يمكنه أن يوكل شخصا آخر من اختياره لمباشرة هذه المهمة شريطة أن يكون هذا الأخير مؤهل قانونا لذلك (المستشار الجبائي، الخبير، المسير...).

- أن تكون الضريبة المزمع فرضها على المكلف الدولي غير مطابقة لنصوص و بنود الإتفاقية الجبائية نتيجة لسوء فهمها أو بروز وضعية جديدة لم تعرف في السابق.

- قيام الدولة الأخرى بمباشرة الإجراءات المتصلة بفرض الضريبة كإرسال إشعار بالتقويم (Notification de redressement).

ب- القسم الثاني- تطبيق الإجراء الودي: يدخل في تطبيق الإجراء الودي فاعلين أساسيين هما:

- المكلف بالضريبة و دوره في اللجوء إلى السلطات المختصة بهدف معالجة وضعيته عن طريق تحرير طلب خطي لا يخضع لأية شكليات خاصة.

- السلطات المختصة و دورها في تطبيق هذا الإجراء بحيث تقوم دولة إقامة المكلف بتفحص و دراسة الطلب المكلف على أنها تمر بمرحلتين:

- المرحلة الداخلية: تتم، خلال المرحلة الداخلية، معالجة طلب دراسة الحالة أو الوضعية التي يتواجد فيها المكلف من طرف إدارته الضريبية من حيث الشكل و المضمون و التحقق من تأسيس الطلب من عدمه.

- المرحلة الدولية: تتعامل، وفقا للمرحلة الداخلية، الإدارة الضريبية التابعة لدولة المكلف مع الإدارة الضريبية للدولة الأخرى عن طريق تبادل الآراء و وجهات النظر شفهيًا و كتابيًا و قد تعقد، في بعض الأحيان، اجتماعات للجان المكونة من طرف الدولتين لهذا الغرض.

ج- القسم الثالث- نتائج الإجراء الودي: تتوج طريقة الإجراء الودي، في نهاية المطاف، بإحدى النتيجتين أدناه.

● لا تتوصل السلطات المختصة للدولتين لأي اتفاق، ففي هذه الحالة تقفل طريقة الإجراء الودي و تبلغ نتائجه للمكلف عن طريق دولة إقامته و يبقى هذ النزاع قائماً.

● تتوصل السلطات المختصة للدولتين إلى اتفاق، فتقوم الإدارة الضريبية لدولة إقامة المكلف الدولي بإبلاغ النتائج المتوصل إليها للمكلف في أجل شهرين (02) و المتصلة بقبول أو رفض هذه النتائج، و في حالة الرفض يستطيع أن يلجأ المكلف إلى الهيئات العليا للاستئناف (قاضي الضرائب).

2- طريقة التحكيم: في حالة إخفاق طريقة الإجراء الودي في مدة سنتين (02)، تلجأ الدول إلى طريقة التحكيم الدولي بهدف حل مشكل الازدواج الضريبي الدولي القائم بينهم حيث تقوم بتشكيل لجنة لهذا الغرض تتكون من الأطراف التالية:

- عضو لكل دولة متعاقدة يمثلها.

- عدد فردي من أشخاص ذوي استقلالية توجد أسمائهم ضمن قائمة مخصصة لهذا الغرض يتم اختيارهم من طرف ممثلين للدولتين عن طريق اتفاق ثنائي أو بموجب السحب على أن اختيار رئيس يتم من بين قائمة أشخاص ذوي استقلالية و بإجماع الأعضاء.⁽²¹⁾

تجتمع اللجنة لدراسة الخلاف و تأخذ قراراتها بالإجماع في مدة لا تتعدى ستة (06) أشهر عن طريق التصويت و في حالة تساوي الأصوات فإن صوت الرئيس هو المرجح.

و بناء على ما سبق، أدركت الجزائر كباقي دول العالم أهمية و دور الاتفاقيات الجبائية الدولية، فهي تعتبرها بمثابة العلاج المناسب لظاهرة الازدواج الضريبي الدولي و السلاح الفعال لمحاربة الغش و التهرب الجبائيين و لهذا عمدت، تطبيقا لسياسة الانفتاح المتبنية بموجب الإصلاح الجبائي الأخير على تدعيم شبكتها الاتفاقية الثنائية منها و متعددة الأطراف بعنوان تفادي ثنائية الاقتطاع الضريبي مع دول عدة لاسيما تلك التي تربطها معها علاقات اقتصادية و سياسية وطيدة مع تكريس مبدأ الدولة المستقبلية فيما يخص الضرائب غير المباشرة و مبدأ الدولة الأصل بالنسبة للضرائب المباشرة.⁽²²⁾

تركزت الاتفاقيات أعلاه، على وجه الخصوص، حول الاقتطاعات الضريبية التالية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي المتصلة بأصناف الأجور و الرواتب، فوائض القيمة، الأرباح الموزعة و الفوائد.
- الضريبة على أرباح الشركات المطبقة على الشركات الأجنبية داخل الإقليم أو الشركات الجزائرية بإقليم الدولة المتعاقدة.

- الرسم على النشاط المهني (TAP).

- غيرها من الضرائب و الرسوم كالضريبة على الممتلكات.

- الجباية البترولية المفروضة على عمليات البحث و التنقيب و الإستغلال عن المحروقات و نقلها بواسطة الأنابيب .

كما عملت السلطات الوطنية، في ظل عدم تواجد إتفاقية جبائية، على إخضاع المؤسسات الأجنبية الحائزة على منشأة دائمة (23) بالجزائر إلى نظام القانون العام المتمثل في تطبيق نفس الاقتطاعات الضريبية المفروضة على المؤسسات المحلية من جهة و من جهة أخرى في إخضاع المبالغ المتأتية عن الأشغال أو الخدمات المؤداة في الإقليم الوطني لفترة محدودة من طرف الأشخاص المعنويين الأجانب للاقتطاع من المصدر يساوي 24%.

و أخيرا تجدر الإشارة إلى أنه تفرض على الشركات الأجنبية عند اضطلاعها بأعمال البحث و التنقيب على المحروقات و نقلها عبر الأنابيب لأحكام خاصة بعنوان الجباية المنصوص عليها في أحكام القانون رقم 05-07 المؤرخ في 19 ربيع الأول عام 1426 الموافق 28 أبريل سنة 2005 و المتعلق بالمحروقات.(24)

خاتمة:

يعتبرالازدواج الضريبي مشكلة تعدد فرض الضرائب على المكلف يترتب عنها إعاقة الاستثمارات المحلية و الأجنبية بالنظر للأعباء التي تقع على عاتق المتعاملين الاقتصاديين إثر خضوعهم لنفس الاقطاع في الدولة المضيضة و الدولة التي يحمل جنسيتها على نفس النشاط هذا فيما يتعلق بالازدواج الضريبي الدولي من جهة و من جهة أخرى الثنائية الضريبية التي تفرض من جانب دولة واحدة على نفس العملية و هذا ما يعرف بالازدواج الضريبي الداخلي، كل هاته الأمور من شأنها أن تدفع المكلف إلى العزوف عن الاستثمار مما يتسبب في خسارة بعنوان الإيرادات.

غير أنه على الرغم من المجهودات المبذولة من جانب السلطات الوطنية بعنوان مكافحة الظاهرة أعلاه سواء بعنوان تدعيم شبكتها الإتفاقية الجبائية و إلغائها لثغرات التشريع الضريبي بموجب قوانين المالية إلا أنه ما تزال هناك نقائص معاينة في الميدان لذا سنقوم بتقديم بعض الاقتراحات منها:

- تطوير الدولة الجزائرية لشبكة الاتفاقيات الجبائية مع الدول لاسيما تلك المتصلة بتقادي الازدواج الضريبي.

- و العمل على مكافحة ظاهرة الازدواج الضريبي الداخلي التي ما تزال إلى يومنا الحالي تثقل كاهل المتعاملين الاقتصاديين و هذا من خلال

شطب الرسم على النشاط المهني الذي يعتبر بمثابة اقتطاع مضاعف بالنظر لكونه مؤسس على رقم الأعمال كما هو الشأن بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA).

الهوامش:

1-يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي و سبل تفعيله، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، السنة الجامعية 2014-2015، ص 36.

-Conseil des impôts Français, Troisième rapport 2 du Président de la République, cité par BOUCHOUCHA Jmail, la prévention de la double imposition internationale (cas de la Tunisie), mémoire IEDF, page 7

3- سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي و أهداف المجتمع- مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 238.

4-دويدار محمد، دراسات في الاقتصاد المالي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 134.

5- حسين عواضة و عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة و الضرائب و الرسوم)، دار الخلود للصحافة و الطباعة و النشر و التوزيع، بيروت، 1995، ص 395.

6- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 225.

7- موفق محمد عبده، الازدواج الضريبي في الفقه الإقتصادي الإسلامي (دراسة مقارنة)، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان، بدون سنة نشر، ص 14.

8- Bruno GAUTHIERE, les impôts dans des affaires internationales, édition Francis Lefebvre, 2004, page 123.

9- يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 1985، ص 217.

10- باهر محمد عليم، اقتصاديات المالية العامة، مركز جامعة القاهرة، بدون سنة نشر، ص 100.

11- بعلي محمد الصغير و أبو العلا بسرى، المالية العامة، دار العلوم، مصر، بدون سنة نشر، ص 72.

12- راجع الجريدة الرسمية، العدد 57 المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 1990، ص 1834.

13- راجع القانون رقم 01- 21 المؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001 و المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79 المؤرخة في 23 ديسمبر سنة 2001، ص 3.

14- راجع القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2003 و المتضمن قانون المالية لسنة 2004، الجريدة الرسمية، العدد 83 المؤرخة في 29 ديسمبر سنة 2003، ص 3.

15- راجع القانون رقم 04- 21 المؤرخ في 29 ديسمبر سنة 2004 و المتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 85 المؤرخة في 30 ديسمبر سنة 2004، ص 3.

16- راجع القانون رقم 05- 16 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 2005 و المتضمن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية، العدد 85 المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 2005، ص 3.

- 17- راجع الجريدة الرسمية، العدد 4 المؤرخة في 20 يناير سنة 1993، ص 3.
- 18- آيت دحمان سيدعلي، النظام الضريبي المطبق على الشركات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق ببن عكنون، جامعة الجزائر، 2009، ص 14.

19- Bruno GAUTHIERE, op.cit, pages 118-130.

20- Article 25 de la convention modèle OCDE en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, version Française, Avril 2000, page 16.

- 21- حراش إبراهيم، دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي (دراسة حالة الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، السنة الجامعية 2005-2006، ص 105 و 106.

- 22- حداد فريد، آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2011-2012، ص 85.

23- يقصد بالمنشأة الدائمة مكان عمل ثابت تمارس من خلاله المؤسسة التابعة لدولة متعاقدة كلا أو جزءا من نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى حيث تتضمن بصورة خاصة مقر الإدارة، فرع، مكتب، مصنع، ورشة، منجم أو حقل نفط أو غاز أو محجر أو أي مكان آخر لاستكشاف، استغلال و/أو إستخراج المواد الطبيعية. غير أنه، تطبق قاعدة نوعية فيما يتعلق بورشات البناء أو التركيب حيث اعتبرت، وفقا لنموذج OCDE، كمنشأة دائمة إذا تجاوزت مدتها 12 شهرا علما بأنه حدد في أغلب الاتفاقيات الجبائية الموقعة من طرف الدولة الجزائرية بأقل من ذلك (أي 3 أو 6 أشهر).

24- الجريدة الرسمية، العدد 50 المؤرخة في 19 يوليو سنة 2005، ص 3.