

الازدواج الضريبي - المفهوم وآليات المعالجة

عزوز مفتاح

طالب دكتوراه ل.م.د.

جامعة البليدة 2 لونيبي علي

الأستاذ المشرف الدكتوراة : علواش نعيمة

أستاذة محاضرة - أ- بجامعة البليدة 2 لونيبي علي

ملخص المقال:

يعتبر الازدواج الضريبي من أهم العوائق التي يمكن أن تؤثر بالغ التأثير على السياسة الاقتصادية للدول، سواء من خلال جانبه الداخلي وما ينتج عنه من تهرب وتجنب ضريبي من قبل المكلف بالضريبة ورفض لأداء ما عليه من ضرائب، أو بجانبه الخارجي وما ينتج عنه من بطء في انتقال رؤوس الأموال وكذا تهريب لرؤوس الأموال الوطنية، إلى جانب تعطل الحركة الاقتصادية و التنمية في الدولة.

كل هذا أدى إلى ضرورة التفكير في حلول ناجعة ووسائل للحد من هذه الظاهرة، وأهم ما يميزه في هذا الإطار إمكانية تعديل القوانين الوطنية بما يتلاءم مع الحد من هذه الظاهرة، وكذا المعاهدات الدولية سواء الثنائية أو متعددة الأطراف التي ساهمت بشكل كبير في القضاء على هذه الظاهرة في إطار علاقات اقتصادية مبنية على المصالح المتبادلة.

Abstract:

Double taxation is one of the most important obstacles that can affect the economic policy of countries ,whether through its internal side ,resulting in tax evasion and avoidance by the taxpayer and refusal to perform the taxes, or the external side and the resulting From the slow transfer of capital and the smuggling of national capital ,in addition to the disruption of economic and developmental movement in the state.

All this led to the need to think of effective solutions and means to reduce this phenomenon ,and the most important feature in this context is the possibility of amending national laws in line with the reduction of this phenomenon ,as well as the international treaties ,whether bilateral or multilateral ,which contributed significantly to eliminate this phenomenon in the context of economic relations based on mutual interests.

الكلمات المفتاحية:

الازدواج الضريبي، حلول الازدواج الضريبي الداخلي، حلول الازدواج الضريبي الدولي

مقدمة:

تعتمد مختلف الدول في تحقيق موازنتها على العديد من مصادر الإيرادات المالية والاقتصادية أهمها الضرائب التي تعتبر موردا أساسيا وسياديا، وكذا عنصر من عناصر قيام الدولة وتحديد درجة تطورها الاقتصادي في إطار نظام ضريبي فعال. لقد أدت التطورات الاقتصادية الحاصلة، إلى تنوع في المشاريع وزيادة في رؤوس الأموال، وحجم الاستثمارات الأجنبية، وكذا التبادلات التجارية بين الدول، غير أنه بالنظر لإعمال مبدأ سيادة الدولة وخضوعها لمختلف التشريعات الضريبية الداخلية التي قد لا تتلاءم مع نظيراتها في الدول الأخرى في إطار العلاقات الدولية، ظهرت ما يعرف بمشكلة ازدواج الضريبي الدولي، في مقابل الازدواج الضريبي الداخلي الذي ينشأ في ظل قوانين الدولة الواحدة، الأمر الذي حتم على علماء المالية البحث قصد إيجاد حلول ناجعة ووسائل لتلافي هذه الظاهرة، وفي هذا السياق سنحاول تناول مفهوم الازدواج الضريبي وآليات معالجته على المستوى الداخلي والدولي، من خلال طرح التساؤل التالي: ماذا نقصد بالازدواج الضريبي؟ وماهي آليات معالجته على المستوى الداخلي والدولي؟

في محاولة للإجابة على التساؤل العام المذكور أعلاه، اعتمدنا خطة مكونة من مبحثين، سنتطرق في المبحث الأول إلى تعريف الازدواج الضريبي، شروطه، دوافعه، وآثاره، بينما في المبحث الثاني سنتناول أنواع الازدواج الضريبي، الطرق المختلفة لمعالجة الازدواج الضريبي، مع التطرق للاتفاقية الجزائرية الفرنسية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي الدولي.

المبحث الأول: مفهوم ودوافع الازدواج الضريبي

نتناول في هذا المبحث مفهوم الازدواج الضريبي في المطلب الأول ودوافعه في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مفهوم الازدواج الضريبي

نعتمد لتعريف الازدواج الضريبي في الفرع الأول وشروطه في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف الازدواج الضريبي

تعددت تعاريف الازدواج الضريبي، فهناك من عرفه بأنه «فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة»¹.

ويعرف كذلك أنه «فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف، وعلى نفس المال عن نفس المدة، ولكي يوجد ازدواج ضريبي لابد من أن تفرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف ونفس الوعاء الضريبي وخلال المدة ذاتها»².

وهو أيضا « فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على ذات الشخص بالنسبة للمال نفسه في المدة نفسها، كما عرفه الأستاذ jeizotti بأنه الحالة الناشئة عن إصابة نفس المال أو الممول بالضريبة مرتين في نفس الوقت الذي لا يوجد فيه غير سبب واحد يبرر تحصيل ضريبة واحدة أو تحصيل عدة ضرائب ولكن كل منها تصيب جزءا مختلفا من نفس المال»³.

من خلال ما سبق يمكننا القول أن هناك اتفاق فقهي لتعريف الازدواج الضريبي، باشتراط تكرار فرض نفس هذه الضريبة

أكثر من مرة على الشخص نفسه وعلى المال نفسه خلال نفس المدة الزمنية، وبدون هذا التكرار لا يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي.

الفرع الثاني: شروط الازدواج الضريبي

يشترط لقيام الازدواج الضريبي توافر عدة شروط نوجزها كما يلي:

أولاً: وحدة المكلف بالضريبة:

من بين شروط قيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة⁴. هذا الشرط لا يثير صعوبة بالنسبة للأشخاص الطبيعية بخلاف الحال بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، ففرض ضريبة على أرباح شركات المساهمة وضريبة أخرى على ما يوزع من أرباح تلك الشركات على المساهمين لا يؤدي إلى الازدواج من الوجهة القانونية لاختلاف شخصية المساهمين عن الشخصية المعنوية للشركة وإن أدى إلى ذلك من الوجهة الفعلية بسبب وحدة المصالح بين الشركة والشركاء، حيث يتحمل المساهمون في النهاية الضريبتين⁵.

ولهذا يفرق علماء المالية في هذا الصدد بين نوعين من الازدواج الضريبي: الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الاقتصادي، فنكون أما ازدواج ضريبي قانوني عندما يكون المكلف القانوني هو نفسه الذي يخضع لضريبتين أو أكثر، أما الازدواج الضريبي الاقتصادي فهو الذي يحصل عندما يكون هناك رابطة اقتصادية تربط بين المكلف الأول بالضريبة الأولى وبين المكلف الثاني بالضريبة الثانية⁶.

ثانياً: وحدة المادة الخاضعة للضريبة:

يتعين كي يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة لها محلاً للضريبة أكثر من مرة واحدة، أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحداً⁷، فإذا خضعت عائدات المكلف من إيرادات العقارات المبنية للضريبة على دخل الأملاك المبنية، ثم خضعت بعد إدراجها في حساب أرباح المؤسسة التي تملك هذه العقارات للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية فنكون هنا أمام حالة ازدواج ضريبي لأن نفس الإيرادات خضعت لضريبتين على الدخل على التوالي⁸.

أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على مادة مختلفة فلا نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة، ومن أمثلة ذلك أن يدفع المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية كما يدفع ضريبة على دخله كأجير، وكذلك دخله من مهنة حرة، فبالرغم من كونه يدفع ثلاث مرات من دخله إلا أن شروط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفرة، ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهما الثروة العقارية والأخر عمله في مهنته الحرة، ولذلك فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي، أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد وخارجها عن مدة معينة، وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها، فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وعن نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة⁹.

ثالثاً: أن تكون الضريبتان أو الضرائب من نوع واحد أو متشابهة:

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة لقيام الأزواج الضريبي أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توفر جميع الشروط الأخرى أكثر من مرة أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة¹⁰، ونظرا لصعوبة تحديد الضرائب المتشابهة فإن اتفاقات منع الأزواج الضريبي المبرمة بين الدول تحدد الضرائب التي تعتبر متشابهة بين الدول الموقعة عليها¹¹، ويقصد هنا أن تكون من الناحية القانونية واحدة، مثال ذلك أن تفرض ضريبة الدخل أكثر من مرة أو الضريبة على رأس المال أكثر من مرة، إلا أنه لا يتحقق الأزواج الضريبي إذا فرضت على المال نفسه ضريبة على الدخل وأخرى سنوية معتدلة على رأس المال وإن دفعت نظرا لاعتدالها من الدخل أيضا، لأن الضريبتين من الناحية القانونية مختلفتان فالأولى ضريبة على الدخل والأخرى ضريبة على رأس المال، ومن ثم لا تتحقق الوحدة المطلوبة بوصفها شرطا للأزواج، غير أنه من الناحية الاقتصادية نكون أمام أزواج ضريبي، ذلك لأن الضريبة السنوية على رأس المال ونظرا لاعتدالها لا تدفع من رأس المال، وإنما من الدخل وعلى أساس أن الضريبة الثانية لا تعدو أن تكون في الحقيقة وبصرف النظر عن اسمها عبئا على الدخل ومن ثم تستوي مع الضرائب على الدخل¹².

كما يجب أن نفرق بين أزواج الضرائب وتكرارها، فقيام الشخص بنفس الواقعة المنشئة لفرض الضريبة أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة يلزمه أن يدفع الضريبة المستحقة في كل مرة، ولا يمكن القول هنا وجود أزواج ضريبي قانوني أو اقتصادي لأن الواقعة المنشئة للضريبة قد تكررت أكثر من مرة مما يتعين معه تكرار الضريبة المفروضة¹³.

رابعا: وحدة الفترة الزمنية التي فرضت فيها الضريبة:

يعني ذلك أن تفرض الضريبة أكثر من مرة على ذات الشخص في نفس المدة، وعلى ضوء ذلك فلا نكون بصدد أزواج ضريبي في حالة ما إذا فرضت ضريبة معينة على دخل تحقق في سنة معينة ثم فرضت نفس الضريبة على نفس الدخل في سنة أخرى¹⁴.

من خلال ما تم إدراجه نجد أن الأزواج الضريبي كظاهرة اقتصادية يحدث بتوافر عدة شروط لا يقوم بدونها، ولقد اتفق علماء المالية على أنه يتوجب أن يكون هناك اشتراك في العديد من النقاط حتى نكون أمام أزواج ضريبي، فيتوجب أن يخضع نفس الشخص ونفس الوعاء خلال نفس المدة الزمنية لنفس الضريبة، ودون ذلك لا يمكن القول بقيام الأزواج الضريبي.

المطلب الثاني: دوافع وأثار الأزواج الضريبي

إن قيام الأزواج الضريبي يعتمد على عدة دوافع، كما أن له العديد من الآثار، سنحاول تناولها فيما يلي

الفرع الأول: دوافع الأزواج الضريبي

إن تفسير ظاهرة الأزواج الضريبي يعود لعدة أسباب مختلفة ومتنوعة، فقد يكون الأزواج الضريبي لتحقيق أهداف ضريبية، كترغبة الدولة في التوسع في فرض الضرائب لمواجهة الأعباء المالية المتزايدة، وهو ما قد يدفعها إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة، أو إلى فرض عدة ضرائب متشابهة على المادة الواحدة، أو رغبتها في إخفاء الارتفاع في سعر الضرائب، وذلك عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه، أو حتى قصد التمييز في المعاملة المالية بين الفئات المختلفة من الممولين عن طريق فرض ضريبة إضافية على فئة منهم، فضلا عن الضريبة العامة التي تقع عليهم جميعا¹⁵، وقد تكون للأزواج الضريبي دوافع اقتصادية بالنظر لطبيعة العلاقات الاقتصادية الواسعة بين الدول والتي ترتبط بانتشار عمل الشركات والمشروعات و نشاطها في دول العالم، وانتقال رؤوس الأموال واليد العاملة بين هذه الدول، وبالذات في إطار التوجهات نحو عولمة الاقتصاد

والتي تتسع مضامينها عبر الزمن، والتي تتحقق معها إمكانية حصول ازدواج ضريبي¹⁶.

هذا فيما يتعلق بالازدواج الضريبي بصفة عامة، بينما فيما يخص الازدواج الضريبي الدولي، يمكننا أن نبرز العديد من العناصر، نميزها فيما يلي:

أولاً: اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي:

يمكن إرجاع تطبيق القانون الضريبي إلى ثلاثة مبادئ هي مبدأ التبعية السياسية، ومبدأ التبعية الاجتماعية، ومبدأ التبعية الاقتصادية، بحيث ينطوي مبدأ التبعية السياسية إلى إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بغض النظر عن محل إقامتهم، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ودخولهم بصرف النظر عن موقعها ومصدرها وهذا ما يعرف بضابط الجنسية، و ينطوي مبدأ التبعية الاقتصادية على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخل التي تنشأ في إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص المكلفين، وهذا ما يطلق عليه بضابط المصدر، بينما يقرر مبدأ التبعية الاجتماعية حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بغض النظر عن مصدر دخولهم، وهذا ما يسمى بضابط الموطن، وبالتالي يتضح أن اختلاف الضوابط المحددة للاختصاص الضريبي يؤدي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة بالنسبة للمكلف نفسه، أو المادة الخاضعة للضريبة نفسها¹⁷.

ثانياً: تعدد روابط الإخضاع الضريبي:

يمكن أن تعتمد الدول على أكثر من ضابط للإخضاع الضريبي من أجل تحقيق أكبر حصيلة ممكنة، وهو ما قد يترتب عنه حدوث ازدواج ضريبي دولي، فإذا افترضنا دولتين تستند كل منهما إلى رابطة الإقامة و رابطة المصدر معاً، وأن مكلفاً يقيم بإحدهما ويمارس نشاطاً يحقق من ورائه دخلاً في الدولة الأخرى، فلا شك أن هذا المكلف سيخضع للضريبة على دخله هذا في كل من دولة المصدر ودولة الإقامة، وبالتالي فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي للدولتين إلا أن المكلف يقع في مشكلة ازدواج ضريبي دولي¹⁸.

ثالثاً: اختلاف التنظيم الفني للضرائب:

إن تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول يشكل سبباً هاماً لبروز ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، ويظهر ذلك بحكم أن بعض الدول تأخذ بالنظام الشخصي اكلبي في تأسيس ضرائب الدخل (الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على الدخل الاجمالي) وبعض الدول تأخذ بالنظام النوعي (الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة على المداخيل الفلاحية، الضريبة على المداخيل العقارية...)، كما تأخذ بعض الدول بنظام خاص مركب من النظامين السابقين، وهذا التباين بين الدول يولد ازدواجاً ضريبياً، حيث يخضع الوعاء الواحد إلى ضريبة نوعية في بلد المصدر، وكضريبة عامة في بلد الموطن¹⁹.

رابعاً: اختلاف تفسير المصطلحات الضريبية:

يعتبر الاختلاف في تفسير المصطلحات الضريبية من أهم العوامل التي تؤدي إلى حدوث الازدواج الضريبي، ومن أمثلة ذلك تباين التشريعات الضريبية للدول المختلفة حول مفاهيم متعددة كالإقامة مثلاً، حيث يمكن أن تستند بعض الدول لتحديدته إلى امتلاك الشخص لمسكن داخل أراضيهما، وأن يقيم فيه بصفة دائمة، وقد تستند دول أخرى إلى فكرة أخرى غير السكن الدائم،

مما يترتب على هذا التباين في مدلول وتفسير المصطلحات إمكانية حدوث ازدواج ضريبي²⁰.

الفرع الثاني: آثار الازدواج الضريبي

إن حصول الازدواج الضريبي يفضي إلى بعض الآثار السيئة من النواحي الاجتماعية والمالية والاقتصادية²¹، فمن النواحي الاجتماعية يمس الازدواج الضريبي بالعدالة الضريبية من خلال تحميل المكلف أكثر من طاقته وبذلك تتحول نظرية المساواة في تحمل الأعباء العامة إلى مجرد شعار نظري²²، ومن الناحية المالية يؤدي الازدواج الضريبي إلى التهرب من الضريبة، على اعتبار أنه يتمثل في فرض ضريبتين أو أكثر من النوع نفسه على الوعاء الضريبي نفسه، فذلك يؤدي من الناحية العملية إلى تكرار إجراءات تحقق وتحصيل الضريبة، مما يدفع بالعديد من المكلفين إلى التهرب من الضريبة، وبالتالي فإن ذلك يؤثر بصفة سلبية على الحصيلة الضريبية المتوقعة²³.

بينما من الناحية الاقتصادية يدفع الازدواج الضريبي إلى تهريب رؤوس الأموال الوطنية وإلى الإحجام عن إقامة مشاريع اقتصادية جديدة²⁴، كما يؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي وتقليص حوافز الأفراد على الرغبة في العمل والانتاج، كما أنه سيؤدي إلى عرقلة انتقال رؤوس الأموال واليد العاملة والمبادلات التجارية، والعلاقات الاقتصادية الدولية، كما يضر بمصالح كل من البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء، فالبلدان المتقدمة لن توظف مدخراتها الوطنية في استثمارات خارجية، و البلدان النامية لن تستطيع الحصول على الأموال اللازمة والضرورية لتمويل مشروعاتها للقيام بعملية التنمية²⁵.

يعتبر الازدواج الضريبي الدولي عقبة أمام انسياب رؤوس الأموال الأجنبية إلى مختلف الدول للاستثمار فيها، لأن خضوع المستثمر لنفس الضرائب على نفس الدخل في بلد إقامته، وكذلك في البلد الذي يمارس فيه نشاطا سيؤدي إلى تراكم الضرائب المستحقة على نفس الدخل، وثقل العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر، مما يؤدي إلى تقليص العوائد التي كان يأمل في تحقيقها، الشيء الذي يجعل المستثمر يحجم عن إعادة استثمار تلك العوائد، ويكون عائقا أمام انتقال رؤوس الأموال بين مختلف الدول، زيادة على أنه يؤدي إلى هروب رؤوس الأموال ونزوحها إلى الدول والأقاليم التي تفرض ضرائب أقل، أو قد تنعدم فيها الضرائب، مما يؤدي إلى توزيع غير متوازن لرؤوس الأموال، وتمركزها في مناطق معينة، في حين تبقى الدول الأخرى في حاجة للاستثمارات ورؤوس أموال لتمويل مشروعاتها، كما هو الحال بالنسبة للدول النامية، فبالإضافة إلى تأثير أهم عناصر المناخ الاستثماري على مدى استقطاب الاستثمارات الأجنبية، كاستقرار الأوضاع الاقتصادية والسياسية، إلا أن تفادي الازدواج الضريبي خاصة من خلال الاتفاقيات الجبائية أصبح يشكل اليوم عنصرا من عناصر مناخ الاستثمارات الدولية، ويسمح بالتدفق الحر لهذه الأخيرة، ويعزز العلاقات الاقتصادية والتجارية الدولية، زيادة على أن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي تخلق مشكلة أخرى تتمثل في الغش ولتهرب الضريبي، إذ يمكن أن يقوم المكلفون بالضريبة عند تحملهم لعبء ضريبي كبير، ناتج عن ازدواج ضريبي بمحاولة التخلص من كامل أو جزء من الضريبة المستحقة عليهم، باستخدام العديد من الأساليب المشروعة وغير المشروعة، مما يؤدي إلى تخفيض حصيلة الضريبة²⁶.

من خلال تناول دوافع وآثار الازدواج الضريبي، نجد أن دوافع هذا الأخير تكون ذات بعد اقتصادي ومالي ولا يراعى فيها المكلف الضريبة، بحيث أن الدولة تلجؤ للازدواج الضريبي قصد زيادة للإيرادات وتغطية للإنفاق، بينما آثار هذا الأخير تمس بصفة

كبيرة وبدرجة أولى المكلف بالضريبة أو الفرد في الدولة، سواء ببعدها الاجتماعي أو الاقتصادي.

المبحث الثاني: أنواع الازدواج الضريبي وكيفية معالجته

في إطار تناول هذا المبحث، سنحاول التطرق في المطلب الأول لأنواع الازدواج الضريبي، بينما في المطلب الثاني سنعالج آليات معالجة مشكلة الازدواج الضريبي.

المطلب الأول: أنواع الازدواج الضريبي

يمكن تقسيم الازدواج الضريبي حسب المعيار المعتمد كما يلي.

الفرع الأول: أنواع الازدواج الضريبي حسب نية المشرع.

نميز هنا نوعين من الازدواج الضريبي، المقصود وغير المقصود.

أولاً: الازدواج الضريبي المقصود:

يكون الازدواج الضريبي مقصوداً عندما يتعمد المشرع تحقيقه وحدوثه داخل الدولة لزيادة حصيلة الضرائب، أو لإخفاء سعر الضريبة، أو للتمييز بين الدخول تبعاً لمصادرها، أو لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة، فقد تقوم الدولة بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال من قبل دولة موقع الاستثمار «الدولة المضيفة» على هذه الإيرادات، وغالباً ما يكون ذلك للحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية من دولة المصدر، وبالعكس فقد تقوم الدولة المضيفة بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال الأجنبية المستثمر فيها إلى جانب الضريبة المفروضة في دولة موطن الاستثمارات «أي دولة المصدر»، وذلك بهدف الحد من هجرة رؤوس الأموال الأجنبية إليها²⁷.

ثانياً: الازدواج الضريبي غير المقصود:

يكون الازدواج الضريبي غير مقصود نتيجة عدم وجود سلطة عليا للتشريعات المختلفة، أو قد يحدث هذا الازدواج دون قصد مثل الازدواج الضريبي الاقتصادي²⁸، إذ يلاحظ علماء المالية العامة أن الازدواج الضريبي غير المقصود هو من النوع الاقتصادي لا القانوني، ومثل هذا الازدواج الاقتصادي يتحقق مثلاً عندما يتمكن أحد المكلفين بالضريبة من نقل عبئها إلى مكلف ثان، رغم أن هذا المكلف الأخير قد سبق أن دفع الضريبة من دخله²⁹.

الفرع الثاني: أنواع الازدواج الضريبي حسب النطاق:

وهنا نميز بين ازدواج ضريبي محلي أو داخلي وازدواج ضريبي دولي أو خارجي.

أولاً: الازدواج الضريبي الداخلي.

يعرف الازدواج الضريبي الداخلي على أنه ذلك الازدواج الضريبي الذي يتم داخل حدود الدولة الواحدة نتيجة لتعدد السلطات المالية، بحيث تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة، وقد يحدث الازدواج الداخلي من نفس السلطة عندما تفرض الحكومة المركزية ضريبتين أو أكثر على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعلى نفس الشخص³⁰.

بعبارة أخرى يفترض الازدواج الضريبي الداخلي توفر أركانه داخل حدود الدولة، وتطبيق كل من السلطات المالية التابعة لها

قانون الضريبة على نفس الشخص بالنسبة لنفس المادة عن ذات المدة أو الواقعة، ففي الدولة الاتحادية قد يجد الملف نفسه مخاطبا من قبل السلطة الاتحادية ومن ناحية سلطة الاقليم التابع له، وكل منهما يطالب بالضريبة على نفس الوعاء، أما في الدولة الموحدة فيقوم الازدواج الضريبي إذا فرضت نفس الضريبة على نفس الوعاء بواسطة السلطة المركزية في العاصمة مثلا، وبواسطة السلطة المحلية (المحافظة- المدينة- القرية)، وقد تعدد نفس السلطة المالية داخل الدولة البسيطة أو الموحدة إلى فرض ضريبتين متشابهتين أو متكاملتين على نفس الوعاء لتحقيق أغراض مالية³¹.

ثانيا: الازدواج الضريبي الدولي.

يعرف على أنه « فرض نفس الضريبة على نفس المادة الخاضعة وفي نفس الوقت من طرف سلطتين جبائيتين لدولتين مختلفتين بسبب نشاط المكلف داخل إقليم دولة ويقطن بدولة أخرى، أو له ممتلكات أو مداخيل داخل دولة ما دون الدولة أين يوجد مقره»³².

يتحقق الازدواج الضريبي الدولي عندما تتحقق عناصره في نطاق أكثر من دولة واحدة، ويرجع ذلك إلى حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على إقليمها، فالدولة تضع نظامها الضريبي وفق تقديرها لحاجاتها والأهداف المراد تحقيقها دون النظر إلى التشريعات الأخرى³³.

الفرع الثالث: الازدواج الضريبي حسب طبيعة الازدواج:

نميز هنا الازدواج الضريبي القانوني، والازدواج الضريبي الاقتصادي.

أولا: الازدواج الضريبي القانوني:

يتحقق الازدواج الضريبي القانوني عندما تقوم الهيئات الجبائية داخل الدولة، أو لدولتين أو أكثر بفرض ضريبة من طبيعة واحدة على نفس المكلف، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا في نفس الفترة الزمنية، حيث يعتبر هذا المكلف إما مقيما في كلتا الدولتين، وهنا يكون من حق الدولتين أن تفرض ضريبة عليه، فيتعرض للازدواج الضريبي، أو أنه يقيم في دولة ويمارس نشاطه في دولة أخرى، فيتعرض للازدواج الضريبي أيضا من طرف الدولتين، دولة الموطن ودولة المصدر³⁴، ويشترط لقيامه توافر عدة شروط تتمثل في وحدة الشخص المكلف بالضريبة، أي أن يخضع نفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتين أو أكثر، وكذا وحدة الضرائب المفروضة، أي أن تكون الضرائب التي يخضع لها المكلف من نفس النوع أو متشابهة، زيادة على وحدة المادة الخاضعة للضريبة بمعنى أن تفرض الضريبة على نفس الوعاء الضريبي، وكذا خضوع المكلف للضريبة في أكثر من دولة، وكذلك وحدة الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة، على اعتبار أن خضوع المكلف إلى نفس الضريبة أكثر من مرة، وعلى نفس الوعاء الضريبي في فترتين مختلفتين لا يعتبر ازدواجا ضريبيا³⁵.

ثانيا: الازدواج الضريبي الاقتصادي:

ينتج الازدواج الضريبي الاقتصادي في حالة ما إذا تعرض شخصين مختلفين لفرض الضريبة من طبيعة واحدة بخصوص نفس الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة، وهذا خلال نفس الفترة الزمنية، ويمكن ملاحظة ذلك في العلاقات التي تربط الشركة الأم وفروعها الوليدة، فيما يتعلق بالضريبة أو أرباح الشركات، فقد يكون المؤسسة ما شركات وليدة في دول أخرى، فتقوم الدولة

الموجود بها كل شركة وليدة بفرض ضريبة على أرباح هذا الفرع، وفي نفس الوقت تقوم الدولة الموجود بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة³⁶.

المطلب الثاني: آليات معالجة مشكلة الازدواج الضريبي

على اعتبار أن الازدواج الضريبي يتسبب في العديد من المشاكل المالية للمكلف بالضريبة ويعمل على زيادة عبئه الضريبي، مما يؤدي بهذا الأخير لاستعمال كافة الوسائل المشروعة كالتجنب الضريبي أو غير المشروعة كالتهرب الضريبي لعدم أداء ما عليه من ضرائب، هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجده يعمل على إعاقة المشاريع الاقتصادية وانتقال رؤوس الأموال مما يتوجب تبني وسائل لمعالجته والحد من خطورته.

في هذا الإطار سنحاول تناول حلول هذه المشكلة في الفرع الأول، والاتفاقية الجزائرية الفرنسية كآلية لمكافحة مشكلة الازدواج الضريبي في الفرع الثاني كما يلي:

الفرع الأول: حلول مشكلة الازدواج الضريبي.

قصد تفادي مشكلة الازدواج الضريبي عملت الدول إلى اعتماد عدة وسائل أو آليات من شأنها الحد من هذه الظاهرة، و في هذا السياق سنتطرق لحلول مشكلة الازدواج الضريبي على المستوى الوطني أو الداخلي، ثم حلول ذات المشكلة على المستوى الدولي أو الخارجي كما يلي.

أولاً: حلول مشكلة الازدواج الضريبي الداخلي.

عادة ما يكون الازدواج الضريبي الداخلي نتيجة عدم تنسيق بين القواعد التي تلتزمها السلطات الوطنية المختلفة في فرض الضرائب و من ثم يتطلب الأمر العمل على التنسيق بين هذه القواعد، وهو أمر ميسور نظراً لوجود سلطة عليا داخل الدولة الواحدة سواء كانت اتحادية أو بسيطة، كما قد يكون الازدواج الضريبي الداخلي نتيجة وجود قوانين ضريبية مختلفة يؤدي تطبيقها إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة على نفس المادة الواحدة، وفي هذه الحالة يكون العلاج بوضع قواعد قانونية في التشريع الضريبي لمنع الازدواج³⁷.

يمكن القول أن الدولة سواء كانت بسيطة أو مركبة، لها الحق المطلق في تعديل قوانينها حتى تجعلها متناسبة و متماشية مع نظامها الاقتصادي و حتى تتفادى ما يعرف بالازدواج الضريبي في إطار ما يعرف بمبدأ السيادة.

ثانياً: حلول مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

تعمل الدول على تفادي الازدواج الضريبي من خلال وسيلتين هما:

1/ نطاق التشريع الداخلي:

يمكن للدولة أن تتفادى الازدواج الضريبي إذا ما اتخذت الحيطة اللازمة لعدم فرض الضرائب إلا على ما يقع على أراضيها من أموال و ما يتحقق داخل حدودها من أرباح، و أن تقرر الحسم من ضرائبها ما يدفع من ضرائب عن نفس الأموال أو الأرباح في الخارج³⁸.

2/ المعاهدات الدولية:

المعاهدات الثنائية أو متعددة الأطراف هي أكثر الوسائل فعالية في تجنب الازدواج الضريبي وحل مشكلاته العملية³⁹، وعادة ما تأخذ المعاهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، وأمثلة ذلك أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع العقار، وفرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، وإن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة، التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات، وكذا يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن، أو أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة⁴⁰.

الملاحظ من خلال تناول الوسائل الدولية لتلافي الازدواج الضريبي أن المعاهدات الدولية تعتبر الوسيلة الأنجع والأقوى للحد من هذه الظاهرة، خاصة أنها عقدت في ظل قواعد القانون الدولي المبني على الاحترام المتبادل من جهة وكذا إلزامية قواعده من جهة أخرى، وبالتالي فإن كل دولة تعقد معاهدات من هذا الشكل فإنها ملزمة بالتطبيق الفعلي لبنود المعاهدة و تكريس ما يعرف بتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول، إلا أنه رغم التوافق النظري بين إرادات الدول فيما يخص آليات تفادي الازدواج الضريبي لا سميا المعاهدات، نجد أن واقع العلاقات الدولية مخالف لذلك خاصة مع ما نلاحظه من انتهاكات الدول العظمى لقواعد المعاملات الاقتصادية الدولية، من خلال التدخل لحماية شركاتها على التهرب الضريبي باستعمال التصاريح الخاطئة وكذا الرفع من حجم التكاليف والنفقات.

الفرع الثاني: الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية كآلية لمكافحة الازدواج الضريبي الدولي

تعتبر الاتفاقيات التي تبرمها الدول في إطار علاقاتها الدولية من أهم الآليات التي تساعد على الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، وفي هذا الإطار سنحاول التطرق للاتفاقية الجزائرية الفرنسية لمكافحة الازدواج الضريبي⁴¹، من خلال تناول أهم ما جاءت به هذه الاتفاقية من أحكام سواء تعلق الأمر بالأحكام المطبقة على الدولتين، أو الأحكام الخاصة.

أولا: الأحكام المطبقة على الجزائر

لقد أكدت الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي في شقها الخاص بالأحكام المطبقة على الجزائر أنه يمكن تفادي الازدواج الضريبي عندما يحصل مقيم بالجزائر على مداخيل أو يملك ثروة تكون خاضعة للضريبة بفرنسا، طبقا لأحكام الاتفاقية، فإن الجزائر تقوم بخصم من الضريبة التي تحصلها من مداخيل هذا المقيم مبلغا مساويا للضريبة على الدخل المدفوعة لفرنسا، وتخصم كذلك من الضريبة التي تحصلها من ثروة هذا المقيم مبلغا مساويا للضريبة على الثروة المدفوعة لفرنسا، 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 الثروة الخاضعة للضريبة بفرنسا⁴².

وفي حالة إذا ما كان المتوفي 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 الاتفاقية، ويمنح على هذه الضريبة تخفيضا بمبلغ يساوي مبلغ الضريبة المدفوعة بفرنسا، على الأملاك التي نتيجة للوفاة، وطبقا 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، أما إذا كان متوفي لحظة وفاته غير مقيم بالجزائر، فإن الضريبة الجزائرية المطبقة على الأملاك الخاضعة للضريبة بالجزائر، طبقا لأحكام الاتفاقية يتم حسابها بمعدل مطابق لمجموع الأملاك الخاضعة للضريبة بمقتضى التشريع الداخلي الجزائري⁴³.

ثانيا: الأحكام المطبقة على فرنسا

حسب الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وفرنسا، فإنه يمكن تفادي ازدواج الضريبي من الجانب الفرنسي فيما يخص المداخيل 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 المداخيل غير معفية من الضريبة على الشركات تطبيقا للتشريع الداخلي الفرنسي، وهنا تكون الضريبة الجزائرية غير قابلة للخصم من هذه المداخيل، وللمستفيد الحق في قرض ضريبي يخصم من الضريبة الفرنسية⁴⁴.

كما أكدت على أن المقيم الفرنسي الذي يملك ثروة بالجزائر وتخضع للضريبة بها طبقا لأحكام الفقرة (1) و (2) من المادة 22 تخضع للضريبة بفرنسا أيضا بسبب هذه الثروة، مع إمكانية خصم قرض ضريبي يكون مساويا لمبلغ الضريبة المدفوع بالجزائر⁴⁵. بالنسبة للمتوفي، إذا كان متوفي لحظة وفاته مقيما بفرنسا، فإنها تقوم بإخضاع مجمل الأملاك التي تكون جزءا من التركة للضريبة، بما في ذلك الأملاك الخاضعة للضريبة في الجزائر، ويمنح على هذه الضريبة تخفيضا بمبلغ يساوي مبلغ الضريبة المدفوعة في الجزائر على الأملاك التي تخضع للضريبة في الجزائر نتيجة الوفاة وطبقا لأحكام هذه الاتفاقية، غير أن هذا التخفيض لا يمكن أن يتجاوز حصة الضريبة الفرنسية المحسوبة قبل إجراء هذا الخصم والمطابقة للأملاك التي يجب أن يمنح التخفيض بسببها، أما إذا كان المتوفي لحظة وفاته غير مقيم بفرنسا، فإن الضريبة الفرنسية المطبقة على الأملاك الخاضعة للضريبة بفرنسا، يتم حسابها بمعدل مطابق لمجموع الأملاك الخاضعة للضريبة، بمقتضى التشريع الداخلي الفرنسي⁴⁶.

ثالثا: الأحكام الخاصة

لقد تضمنت الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية بعض الأحكام الخاصة، فتناولت الأحكام المتعلقة بالإجراءات الودية، و هي طريقة غير تقنية لتفادي ازدواج الضريبي، بحيث يمكن للدولتين المتعاقدين اللجوء إليهما في الحالات غير المنصوص عليها في الاتفاقية، من خلال التشاور بين السلطات المختصة لكلتا الدولتين والوصول بعد ذلك إلى اتفاق ودي، كما تتعلق هذه الإجراءات الودية بالحالات التي يعاني فيها أحد المكلفين من فرض ضريبة غير مطابقة لما جاء في نص الاتفاقية، حيث يعرض حالته على السلطة المختصة للدولة التي يقيم بها، أو يحمل جنسيتها خلال السنوات الثلاث التي تلي أول إخطار بالتدابير التي تؤدي إلى فرض ضريبة غير مطابقة لأحكام الاتفاقية، ثم على الدولة المستلمة للاعتراض أن تسعى إلى إيجاد حل بمفردها، وإن لم تتمكن من ذلك يمكنها الاتصال بالسلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى للوصول إلى حل مناسب⁴⁷.

كما أبرزت الأحكام المتعلقة بعدم التمييز التي نصت عليها المادة 26، وقد جاء فيها أنه عندما يعتبر شخص أن التدابير المتخذة من طرف دولة متعاقدة أو من طرف الدولتين تؤدي أو سوف تؤدي بالنسبة له إلى فرض ضريبة غير مطابقة لأحكام الاتفاقية، فيإمكانه أن يرفع حالته إلى السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة التي يقيم بها، أو إذا كانت حالته تتمثل تندرج في إطار حالة

التمييز، يمكنه أن يرفعها إلى السلطة المختصة للدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها خلال الثلاث سنوات الأولى التي تلي أول إخطار بفرض الضريبة⁴⁸.

الخاتمة:

من خلال ما تم تناوله يمكننا الجزم أن الازدواج الضريبي سواء تعلق الأمر بصورته الداخلية ممثلة في الازدواج الضريبي الوطني، أو بصورته الخارجية ممثلة في الازدواج الضريبي الدولي يعتبر من أهم المشاكل التي تواجه النظم الضريبية ليس فقط فيما يترتب عنه من تهرب أو غش ضريبي يكون نتيجة تحايل المكلف بالضريبة على أداء ما عليه من ضرائب، ولكن قد يؤدي الأمر كذلك إلى الاخلال بالتوازن المالي لاقتصاد الدولة خاصة إذا تعلق الأمر ببطء انتقال رؤوس الأموال من وإلى الدولة، زيادة على الانعكاسات السلبية التي قد تؤدي إلى تعطل حركة التنمية الاقتصادية، مما أدى إلى ضرورة البحث عن حلول ناجعة وسريعة لهذه الظاهرة، ولقد كان في تعديل النصوص الضريبية داخل الدولة وكذا المعاهدات الدولية التي تقوم بها الدولة مع بقية الدول في إطار علاقاتها الدولية الدور الكبير في الحد من هذه الظاهرة والتقليل من نتائجها، يبرز ذلك من خلال ما تضمنته الاتفاقية الجزائرية الفرنسية التي أبرمت قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي، هذه الاتفاقية التي حددت قواعد الاختصاص الضريبي لكل دولة في مجال الضريبة على الدخل، والثروة، وكذا الضريبة على التركة، تفاديا للتداخل الذي قد يقع بين الدولتين، زيادة على تناولها للأحكام الخاصة التي تعتبر من بين الآليات المعتمدة في معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي، مما يبرز الأهمية البالغة التي تلعبها مثل هذه الاتفاقيات، إلا أنه رغم ذلك يتوجب على الدول العمل أكثر من أجل تفعيل هذه الآليات للحد من هذه الظاهرة وتوفير مناخ ملائم للاستثمار وحركة رؤوس الأموال.

التهميش:

- 1- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة - النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015، (ص 277).
- 2- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، (ص 412).
- 3- محمد براج، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2014/1990)، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015-2016، ص ص 101-100.
- 4- محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 277.
- 5- محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة - النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003، (ص 72).
- 6- رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 414.
- 7- محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 280.
- 8- رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

- 9- محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.
- 10- نفس المرجع، ص 278.
- 11- محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، مرجع سبق ذكره، ص 73.
- 12- عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، (ص 129).
- 13- محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 279.
- 14- محمد براج، مرجع سبق ذكره، ص 101.
- 15- علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، (ص ص 219-220).
- 16- فليح حسن خلف، المالية العامة، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع، إربد، الأردن، 2008، (ص 194).
- 17- علي عزوز، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي – الواقع و التحديات، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2013/2014، ص 66.
- 18- إيمان بوقروة، كيفية تفاعلي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقية الجبائية الدولية – دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009/2010، ص 22.
- 19- علي عزوز، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.
- 20- إيمان بوقروة، مرجع سبق ذكره، ص 23.
- 21- فوزي عطوي، المالية العامة - النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003، (ص 264).
- 22- عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة و التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، 2015، (ص ص 97-98).
- 23- علي عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 67.
- 24- عباس محمد نصر الله، مرجع سبق ذكره، ص 98.
- 25- علي عزوز، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.
- 26- إيمان بوقروة، مرجع سبق ذكره، ص ص 23-24.
- 27- محمد براج، المرجع السابق، ص ص 102-103.
- 28- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2010، (ص ص 117-118).
- 29- فوزي عطوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 261-262.

- 30- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، (ص ص 131-130).
- 31- عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام- مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2001، (ص 145).
- 32- فريد حداد، آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2011/2012، ص 82.
- 33- يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2015، ص 38.
- 34- علي عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 63.
- 35- إيمان بوقروة، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-18.
- 36- علي عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 64.
- 37- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الثانية، دار إثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، (ص ص 225-226).
- 38- عباس محمد نصر الله، مرجع سبق ذكره، ص 100.
- 39- محمد عليم باهر، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، الطبعة الخامسة، مكتبة الآداب، القاهرة، مصر، 1998، (ص 169).
- 40- محمد عباس محززي، مرجع سبق ذكره، ص ص 286-287.
- 41- المرسوم الرئاسي رقم 02/121 المؤرخ في 7 أبريل 2002 المتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية قصد تجنب ازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر 1999، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 الصادر بتاريخ 10 أبريل 2002.
- 42- المادة 24 الفقرة 1-أ، المرسوم الرئاسي رقم 02/121، مرجع سبق ذكره، ص 15.
- 43- المادة 24 الفقرة 1-ب، المرسوم الرئاسي رقم 02/121، مرجع سبق ذكره، ص 15-16.
- 44- المادة 24 الفقرة 2-أ، المرسوم الرئاسي رقم 02/121، مرجع سبق ذكره، ص 16.
- 45- إبراهيم حراش، دور الاتفاقية الجبائية الدولية في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي مع دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2006، ص 136.
- 46- المادة 24، الفقرة 2-د-1، المرسوم الرئاسي رقم 02/121، مرجع سبق ذكره، ص 16.

47- إيمان بوقروة، مرجع سبق ذكره، ص 141.

48- إبراهيم حراش، مرجع سبق ذكره، ص 137.

قائمة المراجع:

قائمة المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دارهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

2- عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام- مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2001.

3- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الثانية، دارإثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

4- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دارحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

5- عباس محمد نصرالله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، 2015.

6- علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

7- فليح حسن خلف، المالية العامة، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، إربد، الأردن، 2008.

8- فوزي عطوي، المالية العامة - النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003.

9- محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة - النفقات العامة-الايرادات العامة-الميزانية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003.

10- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دارالمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2010.

11- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة - النفقات العامة، الايرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، الطبعة السادسة، ديوانالمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015.

12- محمد علتهم باهر، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، الطبعة الخامسة، مكتبة الآداب، القاهرة، مصر، 1998.

13- ناصرمراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
النصوص القانونية:

1- المرسوم الرئاسي رقم 02/121 المؤرخ في 7 أفريل 2002 المتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و حكومة الجمهورية الفرنسية قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر 1999، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 الصادر بتاريخ 10 أفريل 2002.

الأطروحات والرسائل الجامعية:

أطروحات الدكتوراه:

- 1- علي عزوز، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي – الواقع والتحديات، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2013/2014.
- 2- فريد حداد، آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2011/2012.
- 3- محمد براج، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1990/2014)، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015-2016.
- 4- يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2015.

رسائل الماجستير:

- 1- إبراهيم حراش، دور الاتفاقية الجبائية الدولية في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي مع دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2006.
- 2- إيمان بوقرة، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقية الجبائية الدولية - دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009/2010.