

الأطر الجماعية الحديثة للتصدي للتجنب الضريبي الدولي للشركات  
 (دراسة في ظل مجهودات منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية)  
**Modern multilateral frameworks addressing companies'  
 international tax avoidance (Study under the OECD works)**

خالد مهدي\*1

<sup>1</sup> جامعة الجزائر-1- بن يوسف بن خدة ، كلية الحقوق (الجزائر)، Khaledmehidi@gmail.com

تاريخ القبول : 31 / 07 / 2022

تاريخ الاستلام: 02 / 06 / 2022

**ملخص :**

تُلقي الدراسة الضوء على ظاهرة التجنب الضريبي الدولي للشركات العالمية النشطة، التي أضحت تكلف الدول أموالاً طائلة وتفرغ سياسات التحفيز الضريبي من محتواها، كما تسعى إلى تبيان العلاقة الوطيدة بين تباين وعدم اتساق القواعد الضريبية للدول وتصميم خطط التجنب الضريبي الدولي، حيث أضحت القواعد الضريبية بهذا الوصف تُشكل عتبة وثب تُستغل من قبل الشركات الكبرى بغية هندسة خطط التجنب الضريبي الدولي الضار بالأوعية الضريبية للدول. كما تطرح الدراسة أبرز الحلول الدولية المنبثقة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) ممثلة في الإتفاقيتين الجماعيتين سواء تلك المتعلقة بالتعاون الجبائي الدولي أو ذات الصلة بمجابهة ظاهرة تآكل الأوعية الضريبية ونقل الأرباح المعروفة اختصاراً بـ (BEPS).  
**الكلمات المفتاحية :** منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCDE)؛ التآكل الضريبي ونقل الأرباح (BEPS)؛ التجنب الضريبي؛ الشركات الكبرى؛ التعاون الإداري الجبائي.

**Abstract:**

The article tackles international tax avoidance of large companies that are costing States tremendous amount of money and spoiling its taxes incentives systems, as it attempts to disclose the tight relation between States' tax rules disharmony and international tax planning. This disharmony turned out to be a steppingstone for large companies allowing them to architect their international avoidance planning which finished to be pernicious to Tax Bases of States. Furthermore, the study shed light on the most important multilateral conventions, emanated from the OECD works, that provided solutions, whether relatives to mutual administrative assistance in tax matters or combating base erosion and profit shifting.

**Keywords :** OECD; BEPS; Tax avoidance; Large companies; administrative tax cooperation.

\* المؤلف المرسل

**مقدمة:**

لا ريب أن غياب الشفافية و تبادل المعلومات الضريبية بين الدول، يعكس نقصا يُخل بالمنظومة الجبائية الدولية ككل ويجعلها عاجزة عن التصدي للخطط الضارة للشركات الكبرى وما ينتج عنها من تفاقم لظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، كما تشهد ظاهرة نقل الأرباح بالخصوص من الدول النامية تزايد مقلقا حيث تم تسجيل في دراسة مقدمة من قبل منظمة ( CCFD-Terre Solidaire ) تهريب مابين 215 و 250 مليار دولار سنويا من الدول النامية نحو الجنات الضريبية.

فأضحى ذلك نقص يُعيب المنظومة الجبائية الدولية ما سمح بنفسي ظاهرة تآكل الأوعية الضريبية ونقل الأرباح المعروفة اختصارا بـ (BEPS)، وليست المنظومة الجبائية الجزائرية، على غرار أية منظومة جبائية، في منأى عن مخاطر هذه الاستراتيجيات الجبائية الضارة، إذ لا يكفي لتحسين أية منظومة جبائية وطنية الإقرار بقوانين حمائية أو/و إبرام اتفاقيات جبائية ثنائية وإنما يحتّم اليوم الاسهام في أعمال ومشاريع التصدي لظاهرة التآكل الضريبي ونقل الأرباح على المستوى الدولي، لاسيما في إطار أعمال منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، كما ينبغي الانضمام الى اتفاقية التعاون الإداري الدولي السارية المفعول، فلا يعقل أن تواجه شركات عالمية ضخمة مترامية الأطراف بقوانين محلية، أو باتفاقيات ثنائية، إذ لا يتصور أن تواجه خطط واستراتيجيات معقدة ومركبة بآليات محلية أو ثنائية مبسطة إذ سيُخل ذلك بسرعة وفعالية الإدارة الجبائية كما سيُفوت عليها رصد الكثير من المعلومات بالخصوص حول تمرکز الأرباح، التحويلات الوهمية للأموال بالخصوص نحو الجنات الضريبية، ومعرفة أرقام الأعمال الحقيقية لهذه الشركات.

لذلك سنتطرق من خلال هذه الدراسة الى التعاون الإداري الجبائي الدولي من خلال استقراء، تحليل ومناقشة النصوص الاتفاقية المتعددة الأطراف الخاصة بتسهيل التعاون الجبائي بين الدول المعدلة ببروتوكول سنة 2010، مستندين في ذلك الى نص القرار التفسيري للاتفاقية، كما سنتطرق بعده للمشروع المتضمن لمعايير مواجهة ظاهرة التآكل الضريبي ونقل الأرباح والاتفاقية الدولية المتعددة الأطراف ذات الصلة.

**إشكالية الدراسة:**

لمعالجة الموضوع ، سنسعى من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية المتضمنة للتساؤلات الفرعية الآتية:

ماذا يقصد بالتجنب الضريبي الدولي للشركات، وما علاقة الخطط الجبائية للشركات بالسياسات الجبائية للدول، وما المعايير الدولية المستحدثة لمجابهة هذه الظاهرة ؟

**الفرضيات:**

- هناك تداخل وأوجه اختلاف بين الغش والتهرب والتجنب الضريبي.
- تقوم الشركات العالمية باستغلال اختلاف الأنظمة الضريبية للدول لهندسة خطط التجنب الضريبي الدولي.
- تُوقر الاتفاقيات الجماعية الجبائية الحديثة المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إطار شامل وفعال لصد ممارسات التجنب الضريبي الدولي.

**هدف الدراسة:**

تسلط الدراسة الضوء على ممارسات التجنب الضريبي الدولي للشركات العالمية النشاط، بحيث تُقدم تشخيصا للعلاقة الوطيدة بين عيوب التشريعات الجبائية للدول وهندسة خطط الشركات الجبائية ، كونها أضحت عاملا أساسيا أضحي يتيح للشركات بناء استراتيجيات عالمية للتموقع وجني أرباح خيالية على حساب المصالح المالية للدول، حيث تسعى الدراسة إلى كشف النقاب عن هذه الممارسات لتنبه الدول،

لاسيما السائرة في طريق النمو، بحجم الأموال التي تهرب نتيجة استغلال ثغرات الأنظمة القانونية والجبائية لديها. كما تطرح الدراسة أبرز الحلول المنبثقة عن أهم مشروعات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والمتمثلة في الإتفاقية الجماعية للتعاون الإداري الجبائي والاتفاقية الجماعية لصد التاكل الضريبي ونقل الأرباح.

## 1- الغش، التهرب والتجنب الضريبي: استعراض الفوارق وأوجه التداخل

يخطئ البعض لما يستعمل مصطلحات الغش والتهرب والتجنب الجبائي للدلالة على نفس الممارسات، وللتصدي لذلك يُعنى المشرعون والفقهاء بوضع تعاريف دقيقة حتى يسهل التفرقة بين كل ممارسة، فلا طالما عرفل غياب تاصيل هذه المصطلحات عمل الإدارة الجبائية والقضاء في التكيف وتسيط العقوبات المناسبة. وبالرجوع إلى القانون الجزائري نجد المشرع الجبائي الجزائري قد اكتفى بالإقرار بجرم الغش الجبائي دون ان يعير موضوع التهرب شأنًا، ما جعل هذا الأخير نظريًا، خارج نطاق العقاب، أما الغش الضريبي فلم يقدم له المشرع الجزائري تعريفًا، مكتفياً بسرد بعض الأفعال التديسيّة<sup>1</sup> التي ترتب غشا يقتضي توقيع العقوبة<sup>2</sup>، وبذلك يكون قد أبقى المجال مفسحا أمام الإدارة الجبائية والقضاء للاجتهاد في التكيف. أما موضوع التهرب الجبائي وإن كان قد استعمل من قبل العديد من الباحثين والفقهاء في دراساتهم فإن ارادتهم قد اتجهت في الغالب إلى الإشارة إلى فعل الغش الضريبي، مثلهم مثل بعض اجتهادات القاضي الجزائري<sup>3</sup>، وهو الأمر الذي طرح لبسا في الاستعمالات وأدى إلى ترادفية ورودهما، حيث سنورد فيما سيأتي التعارضات الفقهية بخصوص استعمالات مصطلحي الغش والتهرب الضريبيين، كما سنتطرق لموضوع التجنب -أو الترفية الضريبيّة- للشركات باعتباره ينضوي على الجانب المشروع لممارسات التهرب الضريبي.

**1-1- الغش الضريبي (La Fraude fiscale)** : توافقت تعاريف الكُتاب حول الغش الجبائي إذ انطوت تقريبًا على عناصر مشتركة، حيث يعرفه "يريك فارنيي" (Éric VERNIER) بأنه: " ممارسة غير مشروعة تهدف إلى إخفاء أموال خاضعة للضريبة لتجنب الوفاء بالضريبة." ويعرفه الخبير "جون كرسيتيون م."<sup>4</sup> (Jean-Christian Mazzoni) بأنه " كل فعل ينضوي على خداع، احتيال، اختلاس، تزوير، تجاه الإدارة الجبائية يكون مدعاة للغش الضريبي. وعرفته الجمعية البرلمانية لمجلس أوروبا بأنه " كل ممارسة يحاول من خلالها المكلف التملص من التزاماته القانونية باستعمال طرق احتيالية." نلاحظ أن كل التعاريف قد أجمعت على حضور القصد أو النية في فعل التملص من الالتزام بالضريبة ولو تعددت السلوكات - قد تكون باخفاء المحاسبة، التأخر أو عدم التصريح أو التصريح الكاذب وغيرها- لتكون النتيجة واحدة، ألا وهي التملص من الأداء الضريبي.

**2-1- التهرب الضريبي (L'Évasion fiscale)** : شاع الخلط بين استعمال مصطلحي الغش والتهرب الضريبي ونجد أن لهذا الخلط أسباب موضوعية فبعض المختصين سار إلى القول بصحة هذا الاستعمال التلازمي، فالغش في نظر هؤلاء ليس إلا امتداد لفعل التهرب فالدوافع تبقى نفسها، إذ كلاً الفعلين يمنحان لصاحبيهما ربحًا، ينطويان على نية عدم أو تجنب الوفاء بالالتزام الضريبي، ويهدفان إلى التملص من الالتزام الضريبي، لذا فالتمادي في التهرب سيؤدي لا محالا إلى الوقوع في الغش الضريبي<sup>5</sup>. ولقد انقسم الفقه في تحديد المعيار الذي يتم على ضوئه تمييز التهرب عن الغش الضريبي إلى ثلاث اتجاهات:

- الاتجاه الأول: يرى أن فكرة التهرب الضريبي أعم من فكرة الغش الضريبي، بحيث يرى أصحابه أن الغش يعتبر حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.
- الاتجاه الثاني: يرى أصحاب هذا الاتجاه بأن التهرب الضريبي هو الشكل الدولي للغش الضريبي، ولا وجود للغش الضريبي إلا على المستوى الداخلي.
- الاتجاه الثالث: أما هذا التيار فيقول بأساس مبدأ شرعية العمل من عدمه، فالتهرب يحدث دون الإخلال بالقاعدة القانونية، أما الغش فيكون غير شرعي فيدخل بالتالي بالقاعدة القانونية.

نميل في دراستنا إلى الأخذ بالاتجاهين الأول والثاني، فغالبا ما يطلق التهرب الضريبي على الحالات العامة المشتملة على الغش أضف إليها المناورات غير المخالفة بشكل صريح للقاعدة القانونية بيد أن بعض القوانين قد سارت خلال السنوات الأخيرة على غرار القانون الكندي<sup>6</sup> إلى تجريم التهرب باعتباره تجاهلا إراديا للقانون يستوجب المتابعة القضائية، كما يصح القول باستعمال مصطلح التهرب للدلالة على الشكل الدولي للغش الضريبي.

وقد تشتمل ممارسات التهرب على تحويل الأرباح إلى الجناح الضريبية، والاستفادة من الخصوم والقروض الضريبية غير المستحقة وغيرها، ولكن أأن نضحى في هذه الحالة أمام التجنب الضريبي؟ فما الفرق إذا بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي؟

**3-1- التجنب الضريبي: (L'évitement fiscale)** استُعمل مصطلح التجنب من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في ظل مشروعها لمكافحة ظاهرة التآكل الضريبي ونقل الأرباح (BEPS)، وتطمح منظمة التعاون باستعمالها لهذا المصطلح إلى صد جميع ممارسات تقليص الاقتطاعات المستحقة، بدءاً من الممارسات الأشد ضراوة وصولاً إلى تلك الأخف وطأة، ويُطلق التجنب على الممارسات التي لا تشكل تعدياً على القواعد القانونية<sup>7</sup>، وإنما ما انبنى على استراتيجيات ذكية تتبناها شركات الاستثمار الكبرى لأجل تقليص التزامتها الضريبية وتكون في مواجهة مجموع الدول. ويوظف المكلف في إطار التجنب الضريبي الامكانيات المتاحة له قانوناً في مختلف الدول للتقليص من التزامه الضريبية.

ويمكن التفرقة بين الخطط الضريبية الضارة بالدولة وبين تلك غير الضارة، فإذا كانت الطبيعة غير المحايدة في محاسبة الشركات تقتضي تقصي الطرق والتقنيات المتاحة لأجل إيجاد وضعيات تجعلها أقل عرضة للاقتطاع على أرباحها - ما يطلق عليه بالترقية الضريبية-، فإن الكثير من الخطط قد تؤدي إلى المساس بالمصلحة الجبائية للدول وبالتالي بالصالح العام، ما دفع بهذه الدول إلى الرد على هذه الخطط، الموصوفة بـ "الضارة"، سواء على مستوى التشريع الرقابي المحلي أو عن طريق الاتفاقيات الدولية الثنائية أو المتعددة الأطراف، لاسيما في إطار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والإتحاد الأوروبي.

**4-1- ارتباط التجنب الضريبي الدولي بشركات الاستثمار الأجنبي المباشر**

يرجع انتشار ظاهرة التجنب الضريبي الدولي إلى زمن بعيد حيث ارتبطت بالانفتاح الاقتصادي وبشروع العولمة، وما نتج عنه من اتساع رقعة التجارة الدولية في العالم وتنامي حركة رؤوس الأموال والاستثمار العابر للحدود، الأمر الذي دفع بالمكلفين إلى التماهي في القيام بمحاولات للتخفيف من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهلهم، سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي<sup>8</sup>.

ويحظى التجنب الضريبي الدولي مقارنة بالتجنب الضريبي الوطني بقلّة النصوص التشريعية التي تنظم كميّات مواجهته، بحيث تقتصر نصوصه على مجموعة من الاتفاقيات، ثنائية في الغالب، والتي تبقى عاجزة لحدّ الساعة عن إيجاد السبل والوسائل الفعّالة لوقف التجنب الضريبي الدولي بجميع صورته.

يُمارَس التجنب الضريبي على المستوى الدولي في الغالب من قِبل شركات الاستثمار الأجنبي المباشر، ما أدى بالمختصين إلى اعتباره سلوكاً متصلاً بهذا النوع من الشركات، وتتميّز شركات الاستثمار الأجنبي

المباشر بقدراتها الإنتاجية والتوسعية العابرة للحدود السياسية للدول، بحيث تسعى قدر الإمكان الى التخفيف من أعبائها الضريبية، مستخيرة في ذلك، أولاً، ب، عدم التجانس بين التشريعات الجبائية المحلية لمختلف الدول. فتقيم نشاطها في دولة ذات اقتطاع جبائي ضئيل، كي تتمكن من جني أقصى ربح متاح والخضوع لأقل عبء ضريبي ممكن. ثانياً، الاستفادة من مبدأ السيادة الضريبية الذي يرتبط بالحدود السياسية للدولة الواحدة فلا يمتد خارجها إلا استثناءً. هذا ويجب الإشارة أن للتجنب الضريبي الدولي شقين، أحدهما داخلي والآخر دولي، وذلك تبعاً لموطن الشركة المتهربة من الضريبة: نأخذ مثلاً حالة شركة دولية النشاط موطنها الدولة "أ" ولها شركات تابعة "فروع" في عدة دول "ب" "ج" "د"، فتجنب الشركة الأم "أ" من الامتثال للضريبة في الدولة "أ" يعتبر تجنباً داخلياً بالنسبة لها ودولياً بالنسبة لشركاتها التابعة والعكس صحيح.

كما يمكنها استغلال قواعد القانون الدولي العام عن طريق ما يسمى بظاهرة " الإنتقاء الجبائي" (The Treaty Shopping)، والتي تختار بواسطتها الشركة أفضل معاهدة ثنائية، تجمع بين دولتين،

وتوفّر أحسن الميزات الضريبية لاستقطاب رؤوس الأموال، فتقوم الشركة بالاستثمار على اساس ذلك وهو ما يعتبر استغلالاً سلبياً لهذه المعاهدات، ما دفع بالدول وعن طريق منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الى تبني مشروع يشتمل على معايير للتصدي لمثل هذه الممارسات كما سنرى في هذه الدراسة<sup>9</sup>.

## 2- المعايير الإجرائية الدولية لصد مشاكل الجبابة الدولية

تعكس الاتفاقية الجماعية لأجل تسهيل التعاون الجبائي بين الدول<sup>10</sup> المعدلة ببروتوكول 2010<sup>11</sup> رغبة الدول في التصدي لظاهرة الغش والتجنب الضريبي، إضافة الى مواجهة الفساد المالي وتبييض الأموال. كل ذلك في إطار جو من التنسيق والتعاون، بغية تفعيل التشريعات الجبائية الوطنية ومراعاة خصائصها، مع احترام الحقوق الأساسية للمكلف كالسرية والإنصاف وغيرها.

وتستهدف المعاهدة جميع الضرائب المقتطعة لصالح الدولة أو هيئاتها المحلية أو هيئات الضمان الاجتماعي، باستثناء الحقوق الجمركية، ويمكن فتح باب التشاور في هذا الصدد بين الدول الأطراف أو بين الدول وهيئة التنسيق<sup>12</sup>.

وتتيح المعاهدة التحفظ في مجالات التعاون المشتملة، كالتحفظ على المساعدة لأجل التحصيل وغيرها، ويبقى للدولة أن تسحب تحفظها لما تنهياً لها ظروف ذلك.

والى حد الساعة فقد انضم الى الاتفاقية 108 دولة، تضم دول الـ G20، دول البريكس (BRICs) جميع دول منظمة التعاون (OECD)، وعدد معتبر من الدول النامية.

يرتكز التعاون الدولي في المسائل الجبائية في إطار اتفاقية التعاون الإداري في المسائل الجبائية على ثلاث محاور رئيسية سنفرد لكل منها عنوان فرعي ألا وهي: تبادل المعلومات، المساعدة لأجل التحصيل و الإشعار بالملفات.

### 1-2- المراقبة وتبادل المعلومات.. طرق رصد المعلومات الضريبية بين الدول:

تهدف هذه الاتفاقية الى تعميم التعاون الإداري في المسائل الضريبية، كما قد يشتمل هذا التعاون على التصرفات الصادرة عن الجهات القضائية. حيث يشتمل هذا التعاون على:

تبادل المعلومات، بما فيها المراقبة الضريبية المتبادلة أنياً (المزدوجة)؛ والمشاركة في المراقبة الضريبية في الخارج<sup>13</sup>.

**1-1-2-1- تبادل المعلومات الضريبية: حجر أساس التعاون الجبائي:**

تحدث المعاهدة الدول الأطراف على تبادل المعلومات الضريبية التي قد تكون على صلة مباشرة بالمهام المنوطة بالإدارة الجبائية أو بتطبيق قوانينها الجبائية الوطنية بخصوص الضريبة المستهدفة في نطاق نص المعاهدة. حيث جعل تبادل المعلومات إلزاميا كما ورد في نص المادة 04 من المعاهدة. ويعتبر تبادل المعلومات الوسيلة الأكثر استعمالا في التعاون الإداري المتبادل من قبل السلطات الجبائية. ويهدف تطبيق هذه الاتفاقية من باب أولى إلى المساهمة في مجابهة الغش والتهرب الضريبي على المستوى الدولي.

بحيث يعين هذا التبادل على تفحص واكتشاف الحثيئات التي تقود إلى التطبيق السليم للتشريع الجبائي الوطني للأطراف من جهة، وكذا إلى ارساء حقوق دافعي الضرائب المختلفة من اعفاءات ضريبية وغيرها من جهة أخرى<sup>14</sup>.

ذلك مع ضرورة تفصي الدولة مقدمة الطلب الدقة في تحديد الشخص أو مجموعة الأشخاص المستهدفة بالضريبة لأجل تسهيل عملية الفحص لدى الدولة متلقية الطلب حتى يتسنى لها تقديم المعلومة في اسرع وقت وبصورة دقيقة، كما يجب أن تكون المعلومات المطلوبة "محملة"<sup>15</sup> الصلة بالمسألة الضريبية محل النظر<sup>16</sup>.

وهناك ثلاث طرق أساسية لأجل تبادل المعلومات بين الدول، تسعى كلها إلى تجسيد تعاون فعّال في المسائل الضريبية، أقرتها المعاهدة ألا وهي: التبادل على أساس الطلب، التبادل الأوتوماتيكي للمعلومات والتبادل التلقائي للمعلومات، حيث سنفصل فيها من خلال الآتي:

**1-1-1-2- التبادل على أساس الطلب<sup>17</sup>:** ويقصد به قيام الدولة الموجه إليها الطلب (Etat requis) بإرسال المعلومات المحددة بناء على الطلب الصريح للدولة الطالبة (Etat requérant) ، وكما أشرنا أعلاه فالطلب يجب يكون دقيقا وذا صلة محتملة بالمسألة محل النظر، حيث تسعى الدولة الطالبة في الغالب إلى الحصول على استفسارات اضافية، لأجل التأكد من صحة التصاريح المقدمة من قبل المكلف فيما يخص مداخيله المحققة في الدولة الموجه إليها الطلب.

**2-1-1-2- التبادل الأوتوماتيكي للمعلومات:** يستعمل التواصل الأوتوماتيكي بين الدول الاعضاء لأجل التبادل الكمي للمعلومات المشتركة الخصائص، ويُنشر ذلك خلال فترات محددة من السنة تخضع لإطار تنظيمي خاص في كل دولة، ويتطلب هذا الشكل من التبادل اتفاق مسبق<sup>18</sup> بين السلطات المختصة حول الإجراءات الواجب اتخاذها ونمط المعلومات المتبادلة، وتجدر الإشارة أنه ليس من الضروري أن يتبادل الطرفان غالبا معلومات من نفس النمط، فكمية وخصائص العناصر موضوع التبادل ترجع للحاجة الآتية للأنظمة الإدارية المختصة لكل دولة على حدة وهذا ما يقتضي بطبيعة الحال مرونة الاتفاق المبرم. ولقد وضعت لجنة الشؤون الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية نموذجا موحد<sup>19</sup> مخصصا لهذا التبادل مصاعا بأحدث التكنولوجيات، يمكن للدول المعنية بالتبادل الأوتوماتيكي للمعلومات أن تلجأ إليه<sup>20</sup>.

**2-1-1-3 التبادل التلقائي للمعلومات:** تم النص على هذا النوع من التبادل في المادة 07 من الاتفاقية، ويكون التبادل التلقائي للمعلومات بدون طلب مسبق، ولا اتفاق ثنائي بين سلطات الدول الأطراف بحيث تُوجه دولة طرف معلومات تكون في حوزتها بصفة تلقائية إلى دولة طرف أخرى، وذلك في خمس فرضيات:

- لما يكون للطرف الأول سببا يجعله يعتقد أن هناك تخفيض أو اعفاء ضريبي غير اعتيادي لدى الطرف الآخر؛
- لما يستفيد مكلف لدى الطرف الأول من تخفيض أو اعفاء ضريبي، فيؤدي بالنسبة لهذا المكلف إلى ارتفاع في الضريبة، أو اخضاع للضريبة لدى الطرف الآخر؛

- لما تجمع أعمال بين مكلف ينتمي الى دولة طرف ومكلف ينتمي الى دولة طرف أخرى، بحيث تجرى هذه الأعمال عبر دولة أو عدة دول أخرى، وبطريقة تؤدي الى خفض مستوى الضريبة لدى احدى الدولتين أو كليهما.
- لما يكون لطرف سببا يجعله يعتقد بتواجد تقلص ضريبي ناتج عن تحويلات زائفة للأرباح خارج مجمع الشركات؛
- استنادا لمعلومات تمّ رصدها لدى دولة طرف، مرسله من قبل دولة طرف أخرى، بحيث تكون هذه المعلومات مهمة لأجل تأسيس الاقتطاع في الدولة الطرف الموجه إليها.

### 2-1-2- المراقبة الضريبية للمعلومات:

أما المراقبة الضريبية فتتقسم الى المراقبة الضريبية المزدوجة (المتبادلة آتيا) و المراقبة الضريبية في الخارج، حيث يتميز كل نوع بخصائص سنذكرها في الآتي:

2-1-2-1- المراقبة الضريبية المزدوجة: تمّ النص على هذا النوع من المراقبة في نص المادة 08 من الاتفاقية حيث تسمح لدولتين أو مجموعة من الدول، بطلب من إحداها، بالتشاور لتحديد الحالات التي تقتضي اتباع هذا النوع من المراقبة وكذا حول الاجراءات الواجب اتخاذها للقيام بذلك. وبعد الاتفاق بين السلطات المختصة في الدولتين، تباشر إجراءات المراقبة المزدوجة، حيث يُعنى طاقم الادارة الجبائية المختص بالحالة المختارة بالنظر مع السلطات الجبائية المختصة في الدولة أو الدول الأطراف الأخرى، في برنامج المراقبة وفتراتها وكذا المسائل التي سيتم معالجتها مع تحديد المدة الزمنية للمراقبة. وبمجرد أن يتم الاتفاق على العناصر الأساسية الواجب التقيد بها في العملية، ينطلق موظفي الادارة الجبائية وبصفة مستقلة كل في إقليمه في عملية المراقبة<sup>21</sup>.

### 2-2-1-2- المراقبة الضريبية في الخارج:

ورد النص على هذه المراقبة في المادة 09 من الاتفاقية، حيث تمنح بموجبها السلطة المختصة في الدولة الموجه إليها الطلب ترخيصا لممثلي الدولة الطالبة للتواجد على اقليمها والمشاركة، في نطاق محدد من عملية المراقبة الضريبية.

وعن كيفية هذه المراقبة فهي عادة ما تنطلق باجراءات طلب تبادل المعلومات، فتكون المراسلة على مستوى السلطات المختصة، يحدد بدقة في الطلب أسباب حضور المراقبة في الخارج، إضافة الى توصيف دقيق للقضية الضريبية سبب الطلب، وغالبا ما يكون طلب المراقبة في الخارج ناتجا عن عدم توافر المعلومات المطلوبة في الحين<sup>22</sup>، فتستغل الدولة الطالبة الفرصة وتقدم طلبا لأجل تواجدها حين المراقبة الضريبية الخاصة المبرمجة من قبل الدولة الموجه إليها. كما يمكن أن يقدم طلب حضور المراقبة بالموازاة مع طلب تبادل المعلومات وذلك في حالة عدم امكانية توفر المعلومات إلا بإجراء مراقبة خاصة. وفي الحالات الأخرى فإن المعلومات المحصلة تبعا للتبادل التلقائي ممكن تؤدي بدولة طرف الى تقديم طلب ترخيص بالحضور لمراقبة ضريبية جارية لدن دولة أخرى.

### 2-2- أشكال المساعدة في مسار التحصيل الضريبي:

يترتب عن انضمام دولة الى اتفاقية التعاون الاداري في المسائل الجبائية، منحها حق استعمال سلطتها القانونية، في حدود معينة، لتحصيل ضرائب مستحقة لصالح دولة طرف أخرى، فتباشر هذه الدولة (Etat requis) عملية تحصيل هذه الاقتطاعات مثلما تُحصّل ضرائبها الخاصة.



- امكانية تأسيس ضمان: كما لا يحول نص المادة دون تمكين الدولة الموجه اليها الطلب من تأسيس ضمانات طبقا للقواعد العامة، ما يضمن استقاء الدين الضريبي للدولة طالبة، كتسجيل رهن على الأملاك العقارية للمدين وغيرها<sup>24</sup>.

### 2-2-3- فيما يخص آجال التقادم<sup>25</sup>:

اختصت المادة 14 من الاتفاقية بموضوع الأجال، حيث حددت بصريح العبارة في فقرتها الأولى اختصاص قانون الدولة طالبة في تحديد آجال تقادم الدين الضريبي، لتتلافى الجدل المحتمل حول اختيار قانون تحديد الأجال بين الدولتين في حالة وجود اختلاف بين التشريعين، وقد أشار نص التعليق الى ذلك، معتبرا أن الدولة المتلقية الطلب قد تتردد في قبول طلب التحصيل لما تكون آجال التحصيل في قانونها الوطني أقصر من تلك المنصوص عليها في قانون الدولة طالبة، ومن جهة أخرى فإنه يستحيل على الدولة طالبة تقديم طلب التحصيل بعد انقضاء الأجال في قانونها الوطني برغم عدم انقضائه في الدولة الموجه إليها، ويستعصي الامر لما تنقضي آجال التحصيل في الدولة طالبة من بعد أن يكون الطلب قد قدم للدولة الأخرى، ما العمل في هذه الحالة؟

لقد أقرت الاتفاقية وكمبدأ عام، بالنسبة لجميع أشكال المساعدة، أنه لا يمكن أن تباشر الدولة الموجه إليها الطلب أية مهمة تدخل في اطار المساعدة إلا إذا كانت هذه المهمة قابلة للتنفيذ في قانون الدولة طالبة، وبالتالي فإن انقضاء آجال التحصيل في الدولة طالبة بعد تقديم طلب التحصيل يسقط امكانية التحصيل الضريبي في الدولة المتلقية.

### 2-2-4- التدابير التحفظية:

تسمح قوانين أغلبية الدول بالتحصيل الضريبي سواء كان كلياً أو جزئياً ولو بوجود طعن أمام الجهات المختصة، ولكن امكانية التحصيل في الدولة المتلقية الطلب قد تختفي بين اللحظة التي يمكن للدولة طالبة جمع الضريبة بنفسها، والميعاد المحدد لتقديم طلب المساعدة لأجل التحصيل في الدولة الموجه اليها الطلب، ولأجل حماية حقوق الدولة طالبة، فقد منحتها الاتفاقية الحق في تقديم طلب لأجل اتخاذ تدابير تحفظية. وعادة ما يكون هذا الطلب سابقا لطلب المساعدة لأجل التحصيل الضريبي ذلك أن هذه التدابير تهدف الى ضمان التحصيل المستقبلي للدين الضريبي<sup>26</sup>.

### 2-3- المساعدة الإدارية لأجل الإشعار بالملفات:

كثيرا ما تواجه الدول صعوبات في الإشعار بالملفات خارج حدودها وهو ما جاءت نصوص المعاهدة متصدية له، فأوجبت على الدول المتعاهدة امداد بعضها البعض بالمساعدة الإدارية لأجل الإشعار. المساعدة للإشعار بالملفات المنصوص عليها في هذه الاتفاقية، المادة 17، تختص حصرا بمرحلة التحصيل، وإن كان المبدأ العام يتيح استعمال الإشعار في باقي المراحل، فالهدف هو انذار المكلف حتى يضحى على علم بالدين الضريبي القائم في حقه ولا يتفاجئ فيما بعد بإجراءات التنفيذ التي قد تواجهه لاستقاء الدين الضريبي. إلا أن غياب اشعار المكلف لسبب أو لآخر لا يسقط حق استقاء الدين الضريبي في اطار المساعدة لأجل التحصيل، فعدم العلم لا يبطل إجراء التحصيل<sup>27</sup>. وتتضمن التشريعات المختلفة للدول طرقا وكيفيات لإشعار المكلفين بالضريبة تتباين من دولة لأخرى بحيث تُرك الاختصاص فيها لتشريع كل دولة على حدة، ففي التشريع الجبائي الجزائري مثلا يرسل قابض الضرائب انذار يبين فيه المبلغ المطلوب أدائه وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل، مع ارفاق الانذار بحوالة بريدية محررة سلفا<sup>28</sup>.

ولعملية الإشعار حدود حيث لا يجوز استعمالها إلا لمتطلبات مهام السلطة الجبائية المختصة أو لحماية المكلف في إطار الاتفاقية، فلا يُسمح مثلا بعملية الإشعار لمراقبة حسابات غير مرتبطة بالضريبة. ويبقى للدولتين المتعاهدتين أن تتفقا على هذه الحدود استنادا الى نص المادة 01/24 ، كما يمكن للدولتين ادراج بند ينص على ضرورة اعلام الادارة الجبائية المختصة للدولة المرسل إليها بمحتوى الوثائق المشعرة. كما تمنح المادة 21 من الاتفاقية الحق للدول في التصدي للإشعار بحد ذاته، أو للاثار الناجمة عنه، إذا ما تبيّن لها أنه يمسّ بالنظام العام.

### 3- المعايير الجبائية الدولية للوقاية من الخطط الجبائية الضارة BEPS<sup>29</sup>

ساهمت أكثر من 100 دولة في المفاوضات لأجل إقامة اتفاقية متعددة الأطراف تهدف الى وضع مجموعة من المعايير المتعلقة بالاتفاقيات الجبائية الدولية لأجل تفعيل القواعد الجبائية الدولية والتقليص من امكانيات التعجب الضريبي من قبل الشركات الكبرى، بحيث أدخلت هذه الآلية المستحدثة، المُجسدة لنتائج المشروع للتصدي لظاهرة التآكل الضريبي ونقل الأرباح المسمى باللغة الإنجليزية اختصارا بـ BEPS ، تعديلات على أكثر من 3000 اتفاقية جبائية على المستوى الدولي.

ومن باب أولى يجب التطرق الى المعايير الدولية المُنجزة تحت اشراف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في إطار المشروع حول تآكل الأوعية الضريبية ونقل الأرباح، فابتداءً من سنة 2004 قامت المنظمة بتكليف فريق عمل لدراسة موضوع التخطيطات الجبائية الضارة، حيث انطلقت اشغاله بمشاركة 07 دول، ليصبح ابتداءً من سنة 2013 فريقا كاملا يضم 46 دولة عضو في منظمة التعاون (OECD) وكذا دول مجموعة العشرين، وقد تم فسح المجال للدول النامية للمشاركة على قدم المساواة، هذا بالإضافة الى المنظمات الجبائية الجهوية المختلفة الى جانب المنظمات الدولية على غرار صندوق النقد الدولي، البنك العالمي وهيئة الأمم المتحدة. هذا الى جانب أطراف فاعلة أخرى أخذت حظها في المشاركة كمثل الشركات الكبرى، وكذا منظمات المجتمع المدني الذين قدموا مشاركات جُذّ قيمة . وقد تمحور عمل هذا الفريق حول تشخيص الغايات من الخطط الجبائية الضارة والسعي الى مساعدة الحكومات في التصدي بحزم وبسرعة لمخاطر ذلك.

وتضم هذه المعايير المستحدثة 15 إجراء<sup>30</sup> تهدف أساسا الى جعل ارباح الشركات العابرة للحدود تخضع للاقتطاع في الاقاليم التي تنشط وتحقق الثروة فيها. ويمكن ادراج هذه الاجراءات في أربع محاور أساسية والمتمثلة في: وضع أحكام تمنع اساءة استخدام القواعد الجبائية النافذة، السعي الى منع الاستفادة من المزايا الضريبية غير المستحقة ، تحقيق قدر من الشفافية عن طريق التبادل المستمر للمعلومات، ويجاد آلية لأجل تسوية النزاعات الجبائية الدولية.

#### 3-1- إقامة نظام جبائي دولي في مستوى تحدي الاقتصاد الرقمي<sup>31</sup> (الاجراء رقم 01):

لقد رافق تنامي الرقمنة على المستوى الاقتصادي اضطراد ظاهرة تآكل الأوعية الضريبية ونقل الأرباح، وإدراكا منها للنقائص التي قد تتخلل تطبيق إجراءات مشروع (BEPS) اضطرت دول مجموعة العشرين ودول الـ (OECD) الى الاستمرار في تحسين آليات المشروع في ظل الاقتصاد الرقمي، ومن بين اهم المسائل المطروحة في هذا الصدد مسألة صلة النشاط، والمعطيات وتكييف أرباح النشاط موضوع الضريبة المباشرة، الى جانب المسائل المتعلقة بالتحصيل الضريبي على القيمة المضافة بمناسبة المعاملات العابرة للحدود التي يتحملها المستهلك النهائي. وفي نفس الصدد وفي إطار تقوية إتفاقية مكافحة التآكل الضريبي ونقل الأرباح فقد تمّ انهاء التفاوض حول قاعدة حل الركيزتين<sup>32</sup> ( The two-pillar solution) المُصمّمة خصيصا لمواجهة تحديات الاقتصاد الرقمي، والتي شاركت فيها 136 دولة، حيث سيفتح باب التوقيع على نص الاتفاقية خلال سنة 2022 لتدخل حيز النفاذ بحر سنة 2023.

تهدف الركيزة الأولى الى ضمان توزيع عادل للأرباح وحقوق الاقتطاع بين الدول أين تنشط الشركات العالمية الأكثر ربحاً. بحيث سيعيد تحويل بعض حقوق الاقتطاع في حق هذه الشركات من دول المقار ليمنحها لدول تواجد أسواق النشاط وكسب الأرباح وذلك بغض النظر عن التواجد المادي للشركات في هذه الأسواق من عدمه. وتُعنَى بهذا الاجراء الشركات العالمية التي تُحوز رقم أعمال عالمي يزيد عن 20 مليار أورو مع ربحية تجاوز عتبة الـ 10 %، بحيث سيتاح لدول تموقع أسواق النشاط والكسب اقتطاع مقدار 25% ابتداءً من عتبة الربح عند الـ 10% .

ويتوقع أن يُمكن حل الركيزة الأول من تحويل أكثر من 125 مليار دولار حقوق اقتطاع نحو أقاليم الأسواق كل سنة، بحيث ستكون الدول النامية المستفيد الأكبر من جراء هذه الركيزة ، وذلك نسبة إلى المدخيل المسجلة.

أما حل الركيزة الثانية فقد أدرج ضريبة عالمية دنيا على الشركات حددت بـ 15%، وستطبق على الشركات ذوات أرقام الأعمال المماثلة لـ 750 مليون أورو.

وستسهل قاعدة حل الركيزتين في استقرار النظام الجبائي الدولي، وتقوية اليقين الجبائي إن على مستوى دافعي الضرائب أو لدى الإدارات الجبائية.

### 3-2-2- وضع أحكام نموذجية لمنع إساءة استخدام القواعد الجبائية النافذة:

تعتمد الشركات العالمية النشاط إلى استغلال القواعد الجبائية القائمة الناظمة للاستثمارات، لتضع استراتيجيات تموقع أنشطتها، حيث تؤدي هذه الممارسات إلى الخضوع إلى ضرائب ضئيلة مقارنة بحجم النشاط الحقيقي، حيث تستغل تباين وعدم انسجام القواعد الجبائية بين الدول للتواجد في حالات ازدواج عدم الاقتطاع وبالتالي تتصلص كليا من الضرائب، وقد تم عبر إجراءات (BEPS) ضبط قواعد نشاط الشركات الأجنبية المراقبة، وكذا إيجاد معايير للحد من التآكل الضريبي الناتج عن خصم الفوائد والأعباء المالية الأخرى، والتصدي لممارسات حجب حالات المنشآت المستقرة.

### 3-2-1- إزالة آثار القواعد الهجينة<sup>33</sup> (الاجراء رقم 02):

يهدف هذا الإجراء إلى الحد من ازدواج حالات عدم الاقتطاع (la double non- imposition) وذلك بإقصاء المزايا الناجمة عن عدم تماثل القواعد ، وذلك بـ:

- وقف الخصومات المتعددة والمكلفة الناجمة عن نفس النفقة،
- وقف الخصومات الواقعة في دولة دون وجود اقتطاع مقابل في الدولة الأخرى،
- الحد من تولّد عدة قروض ضريبية أجنبية لأجل ضريبة أجنبية وحيدة مقطّعة.

وبالتالي فإن إعادة النظر في الاختلافات القانونية المختلفة والعمل على إيجاد أوجه التقاء فيما بينها سيؤدي لا محالا إلى الحد من تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، دون أن يؤثر ذلك على التجارة والاستثمار بين الدول.

### 3-2-2- إعداد قواعد فعّالة تُجاه الشركات الأجنبية المُراقبة<sup>34</sup> (الاجراء رقم 03) :

وُضعت القواعد المتعلقة بالشركات الأجنبية المراقبة للتصدي لحالات تهريب المكلف المُساهم للأوعية الضريبية<sup>35</sup>، سواءً إلى بلد إقامته، أو إلى بلد آخر عن طريق تحويل الأرباح نحو شركة أجنبية مراقبة، ففي ظل غياب قواعد تضبط هذه العمليات فإن الشركات الأجنبية المراقبة ستسمح بإمكانية تحويل الأرباح وتأجيل دفع الضريبة إلى مدد طويلة.

وقد ابتدئ العمل بالقواعد المنظمة للشركات الأجنبية المراقبة في ستينات القرن الماضي، إلا أن ما يعاب على هذه القواعد هو عدم مواكبتها للتطور المتسارع للتجارة الدولية فأضحت في مجملها لا تتيح الحد من ممارسات (BEPS).

وللتصدي لهذه الصعوبات فقد تمّ صياغة مجموعة من التوصيات، سيتم على ضوئها وضع هذه القواعد، ألا وهي:

- وضع تعريف موحّد للشركات الأجنبية المراقبة،
- تحديد نطاق المؤسسات الخاضعة لقواعد الإجراء رقم 03 ،
- وضع تعريف للدخل،
- تحديد كيفية حساب الدخل،
- تحديد كيفية توزيع الدخل،
- وضع معايير لإقصاء حالات الأزواج الضريبي.

**3-2-3- الحد من التآكل الضريبي الناتج عن خصم الفوائد والأعباء المالية الأخرى<sup>36</sup> (الإجراء رقم 04):** يهدف الإجراء الى مواءمة القواعد الوطنية فيما بين الدول لأجل تفادي الظاهرة، فقد أثبتت الدراسات أن تحديد مواقع ديون شركات الاستثمار الأجنبي المباشر يتم استنادا الى القواعد الجبائية المحلية، وعليه فمن

خلال التحويلات الداخلية المختلفة للأموال تستطيع الشركة الأم أن تضاعف مستوى الديون في مؤسسة تابعة مختارة ، الأمر الذي يؤدي الى زيادة في الخصومات الناتجة عن أعباء الفوائد في هذه الدولة. لذا فإن الغاية من وراء هذا الإجراء تتمثل في تأسيس صلة مباشرة بين خصومات المؤسسة الصافية لأعباء الفوائد والدخل الخاضع للضريبة بحيث يجب أن يكون هذا الدخل ناتج عن النشاط الاقتصادي الحقيقي لهذه المؤسسة.

**4-2-3- منع المعايير التي تستهدف حجب حالة المنشأة المستقرة (الإجراء رقم 07):** غالبا ما تقرّ الاتفاقيات الجبائية الثنائية بأن أرباح الشركة الأجنبية لا تُجبي في دولة ما إلا في حالة امتلاك هذه الشركة لمنشأة مستقرة تدر أرباحا في هذه الدولة. لذا فإن تعريف المنشأة المستقرة المتضمن في المعاهدات الجبائية يكتسي أهمية جوهرية في الإقرار بالزامية الوفاء بالضريبة من عدمه على الأرباح في دولة أو دول أخرى غير دولة الإقامة. لذا فقد اقترح الإجراء رقم 07 تعديلا على تعريف المنشأة المستقرة الوارد في المادة 05 من الاتفاقية الجبائية النموذجية للـ OECD هذا الأخير الذي عادة ما يمثل أساس المفاوضات التي تسبق إبرام الاتفاقية. وتهدف هذه التعديلات الى وقف الممارسات التي تحجب العلاقة التي ذكرناها (شركة أم، منشأة مستقرة) لتجنب الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، ومن ممارسات الحجب السائدة نذكر إبرام اتفاقات الوكالات مع المحليين، التجزئة الوهمية للنشاطات وغيرها.

**3-3- منع الاستفادة من المزايا الاتفاقية غير المستحقة:** تتيح بعض القواعد الاتفاقية الثنائية مزايا جبائية للاستثمارات المتبادلة، كإعفاءات المتعلقة بنشاطات البحث والتطوير مثلا، اتفاقيات كثيرة ما تستميل الشركات لانتقاء دول التموقع التي توفر أفضل المزايا ، ويطلق عليها بممارسات بالانتقاء الجبائي، بحيث تؤدي الى أضرار معتبرة بالأوعية الضريبية للدول وتسهم في تهريب الأرباح، هذا ويزيد التلاعب في تحديد قيم أسعار التحويل بين مجتمعات الشركات الطين بلة بفضله للأرباح عن النشاطات الحقيقية لكل مؤسسة، لذا فإن الإجراءات 05، 06، 08، 09 و 10 قد صاغت قواعدا للحد من هكذا ممارسات سنستعرض كلا منها في الآتي:

**3-3-1- مجابهة الممارسات الضارة الناجمة عن الأنظمة التفضيلية:**

كثيرا ما تستغل القواعد التفضيلية للتحويلات الوهمية للأرباح، لذا فإن الاجراء رقم 05 قد جاء بمعيار عرف اجماع الدول مؤداه اشتراط توافر نشاط حقيقي لأجل تطبيق النظام التفضيلي. فمثلا في حالة القواعد التفضيلية المتعلقة بالملكية الصناعية، فقد تمّ الاتفاق حول مقاربة " الصلة" التي بمقتضاها تكون النفقات المصروفة في الدولة المستثمر فيها هي المُتغير الذي يستعمل لقياس النشاط الحقيقي، الأمر الذي يضمن كون المكلف المستفيد من القواعد التفضيلية قد حُصّن فعلا بنشاط البحث والتطوير ونفقاته كانت ذات صلة بذلك.

**3-3-2- مجابهة ممارسات الانتقاء الجبائي<sup>37</sup>: (The Treaty shopping)**

يضع التقرير الحامل للإجراء رقم 06 معايير لمنع الاستعمالات التعسفية للمعاهدات الجبائية وتحديد تلك الناتجة عن الانتقاء الجبائي، بحيث استحدثت قواعد تمنح الحماية الكافية وتقي من هذه الممارسات. بحيث تُعنى بدرجة أولى باستراتيجيات الانتقاء الجبائي التي تمكن الشخص غير المقيم في الدولتين المتعاهدين من الاستفادة من مزايا المعاهدة الجبائية المبرمة بينهما؛ حيث يقيم استثماره في الدولتين على أساس المزايا الممنوحة في كليهما؛ فيقيم استثماره في الدولتين على أساس الميزات الممنوحة فيهما بواسطة شركة وهمية (Letterbox company) مستقرة في دولة ثالثة، تمنح هي الأخرى إعفاءات على الأرباح الدولية المحولة، وبهذه الطريقة تصبح الشركة معفاة كلية من الضرائب، سواء بين الدولتين المتعاهدين، أو بينهما وبين الدولة الثالثة.

لذلك فإن الإجراء السادس قد أورد ثلاث معايير للحد من ممارسات الانتقاء الجبائي، ألا وهي:

- ادراج بند في نص الاتفاقية الجبائية النموذجية ينص بوضوح على عدم قبول تولّد وضعيات عدم الخضوع للضريبة أو حالات الغش والتجنب الضريبي بسبب ابرام هذه الاتفاقية،
- ادراج قاعدة حظر التعسف في نص الاتفاقية الجبائية النموذجية للحد من المزايا غير المستحقة، وضبط امكانية الاستفادة منها بشروط تُبرر وجود صلة وثيقة بين المؤسسة التابعة ودولة النشاط،
- ادراج قاعدة عامة في نص الاتفاقية النموذج لحظر الحالات الأخرى للتعسف، لاسيما المتعلقة باستغلال مزايا الاتفاقيات الجبائية لتحويل الأرباح بصفة تناقض الهدف من ابرام المعاهدة.

**3-3-3- رصف أسعار التحويلات مع القيم المنتجة<sup>38</sup> : (الإجراءات رقم 08، 09، 10،)**

تسمح قواعد رصف أسعار التحويلات، وفقا لمبدأ المنافسة الكاملة، بوضع شروط للتحويلات الجارية على مستوى مجتمعات الشركات، وقد شهدت التوصيات حول مبادئ المنافسة الكاملة ومقاربة تثبيت الأسعار اجماع الدول، ذلك واختصت هذه الاجراءات بالعمل على ثلاث محاور كبرى، ألا وهي:

- المحور الأول: (الإجراء رقم 08) يتمحور حول موضوع أسعار التحويلات المتضمنة لقيم اعتبارية والتي غالبا ما يصعب تقييمها، إذ عادة ما تتمّ عمليات اسناد وهمي للأرباح المحصلة عبر هذه القيم الاعتبارية، ويعتبر ذلك من بين الممارسات الأكثر استعمالا والتي تهدف الى تهريب الأرباح ما يؤدي الى تاكل الأوعية الضريبية.
- المحور الثاني: (الإجراء رقم 09) يرمي الى تفحص إسناد المخاطر التعاقدية وتوزيع الأرباح المترتبة عنها، والتي يعتقد بعدم صلتها بالنشاطات الممارسة فعليا. كما ينظر من جهة أخرى الى مستوى عائدات رأسمال مؤسسة تابعة للمجمع

تستحوذ على جزء معتبر من رأسمال المجمع لما تكون هذه العائدات لا تتناسب مع النشاط الممارس للمؤسسة التابعة.

- المحور الثالث: (الإجراء رقم 10) تناول التحويلات ذات المخاطر الكبرى، التي لا تخضع لمنظور تجاري واقعي، حيث عالج الممارسات التي تستعمل قواعد أسعار التحويلات لإخفاء أرباح النشاطات التجارية الأساسية لمجامع الشركات، كما كشف عن بعض أنماط الدفع فيما بين مؤسسات نفس المجمعات لأجل التقليل من الوعاء الضريبي في ظل غياب رصف هذه الاسعار مع القيم المنتجة.

#### 4-3- الالتزام بالشفافية وتبادل المعلومات المتعلقة بالضرائب:

يستدعي السريان الأمثل لقواعد (BEPS) اضعاء اكبر قدر من الشفافية، ولا يتيسر ذلك إلا بواسطة تحسين قدرات تبادل المعلومات الضريبية بين الدول لذلك فقد أقم الإجراء رقم 12 إطار توجيهي يسمح بالحصول بسرعة على المعلومات ذات الصلة بالنشاط المعني بين الدول، أما الإجراء رقم 11 فقد استحدث مجموعة مؤشرات تسمح بتحليل مختلف استراتيجيات (BEPS) لإرساء سبل فعالة للتصدي، كما أزم الإجراء رقم 13 توثيق أسعار التحويلات والتصريحات فيما بين الدول بواسطة نموذج موحد للتصريحات ما سيضمن تحسين نوعية المعلومات المتبادلة.

#### 5-3- إيجاد آلية فعالة لتسوية النزاعات الدولية الضريبية<sup>39</sup> (الإجراء رقم 14)

أدركت الدول المعنية بأن التعديلات المدرجة بعنوان مشروع (BEPS) قد تؤدي الى نزاعات ومشاكل بين الأطراف المعنية، لذا فقد أقرت بأن تطوير آلية لأجل حل النزاعات عمل أساسي وجزء لا يتجزأ من اشغال المشروع حول مجابهة ظاهرة التآكل الضريبي ونقل والأرباح.

تنص المادة 25 من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على اللجوء الى الاجراءات الودية (OCDE 2014) بحيث تسمح للسلطات المختصة في الدول المتعاهدة بفض نزاعاتها أو الصعوبات المتعلقة بتفسير أو تطبيق المعاهدة بواسطة اتفاق مشترك فيما بينها، و لآلية الإجراءات الودية أهمية جوهرية في التفسير والتطبيق السليم للاتفاقيات الجبائية، وبالخصوص لما يتعلق الأمر بالاعفاءات المستفاد منها في اطار هذه الاتفاقية، بحيث تحمي المكلف المستفيد من هذا الامتياز من الوقوع في ازدواج ضريبي. لذلك فإن المعايير الموضوعية في اطار الإجراء 14 تهدف الى تعزيز اللجوء الى الاجراءات الودية وكذا الى تفعيل مردوديتها، كما تهدف الى التقليل من مخاطر الازدواج الضريبي غير المقصودة، وذلك بضمان التطبيق المنسجم والسليم لنصوص المعاهدة. هذا وقد اتجهت الارادة السياسية للدول الى دعم هذا الآلية بهدف فض النزاعات في آجال قياسية.

وبموافقتها على هذا التقرير، تكون الدول قد قبلت بأن تجري تعديلات جوهرية على أسلوب حلها للنزاعات، والذي يتطلب منها إدراج معيار الحد الأدنى (une norme a minima) في حل النزاعات ذات الصلة بالاتفاقيات، وقبول تفعيلها بواسطة آلية مراقبة باشراف لجنة الشؤون الجبائية، كما ستسمح هذه الآلية بإبلاغ مجموعة العشرين بجميع التطورات، هذا ويتيح معيار الحد الأدنى<sup>40</sup>:

- التأكد من أن الالتزامات ذات الصلة بالإجراءات الودية، والواردة في الاتفاقيات قد طبقت بحسن نية، وأن النزاعات محل الإجراءات الودية قد فضت في الآجال الملائمة؛

- التأكد من أن العمليات على مستوى الإدارة قد فعلت مبدأ الوقاية وتسوية النزاعات ذات الصلة بالاتفاقيات في الآجال الملائمة؛

- التأكد من أن المكلفين قد لجأوا الى الاجراءات الودية لما تتيح لهم النصوص الاتفاقية ذلك.

واضافة الى الالتزام بتطبيق معيار الحد الأدنى، في الإجراءات الودية، الواجب على الدول الموافقة على نتائج مشروع BEPS، فقد قامت مجموعة من الدول بالإعلان عن التزام اضافي ألا وهو إدراج بند التحكيم في اتفاقياتها الثنائية، إلتزام يضمن بأن تسوى النزاعات ذات الصلة بالاتفاقية في آجال مضبوطة،

وهذه الدول هي: ألمانيا، أستراليا، النمسا، بلجيكا، كندا، إسبانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، إيرلندا، إيطاليا، اليابان، لكسمبورغ، النرويج، نيوزلندا، هولندا، بولونيا، المملكة المتحدة، سلوفينيا، السويد وسويسرا. وقد اعتبر التقرير هذا الالتزام إنجازا هاما، إذ تعدُّ هذه الدول<sup>41</sup>، على حسب المعطيات المتوفرة لدن منظمة التعاون، قد كانت طرف في ما ينيف عن 90% من حالات الإجراءات الودية، ابتداءً من نهاية سنة 2013.

لذا فيمكن القول بأن الإجراء 14 جاء من أجل تعزيز آلية تسوية النزاعات بواسطة الإجراءات الودية، المنصوص عليها في المادة 25 من الاتفاقية النموذجية للـ OCDE، بحيث دُعمت هذه الآلية بمعيار الحد الأدنى الذي يضبط اللجوء الى الإجراءات الودية ويجعلها أكثر فعالية بالخصوص من ناحية تسريع الأجل، هذا بالإضافة إلى الحث على إدراج بند التحكيم في الإتفاقيات الجبائية كهدف بعيد المدى خلت إليه اليوم حوالي 20 دولة، كل ذلك هدفه التقليل من حالات الإزدواج الضريبي وحماية المكلفين وتيسير إدراج اجراءات التصدي لظاهرة ( BEPS ) في الإتفاقيات الجبائية المختلفة.

### خاتمة

أضحى نموذج الإتفاقيات الجبائية الثنائية الذي شُيد انطلاقا من عشرينات القرن الماضي تحت إشراف عصبة الأمم، عاجزا أمام التحديات الاقتصادية الكبرى، إذ كشفت العولمة الاقتصادية عن فروقات كبيرة بين الأنظمة الجبائية لمختلف الدول، ما دفع الى ضرورة إعادة النظر في بعض خصائص الأنظمة الجبائية الثنائية الحالية التي تُسهّل التآكل الضريبي ونقل الأرباح (BEPS). إن سياسة الدول المقررة اليوم تحت إشراف مجموعة العشرين تدعو إلى تقوية النظام الجبائي الدولي كي يكون أكثر مناعة أمام ممارسات التجنب الضريبي ونقل الأرباح وكذا من أجل الحد من الإزدواج الضريبي الدولي.

وفي الإطار ذاته، تعمل منظمة التعاون الاقتصادي (OCDE) على قدم وساق منذ سنوات من أجل تصميم إتفاقيات جبائية نموذجية وحلول تطبيقية فعّالة من أجل صدّ جموح الشركات الكبرى عبر العالم وتمكين الدول من فرض اقتطاعات على الشركات في الأقاليم التي تنشط وتحقق الثروة فيها. ومن أهم إنجازات المنظمة ابرام الإتفاقيتين الجماعيتين للتعاون الجبائي ولصد التآكل الضريبي ونقل الأرباح. وتهدف الإتفاقيتين إلى رأب صدع الأطر الإتفاقيّة الثنائية التي أضحت وسيلة لهندسة خطط التجنب الضريبي الدولي للشركات الكبرى<sup>42</sup>. حيث تسعيان لتأسيس إطار قانوني جماعي أكثر شمولاً وفعاليةً وفي مستوى تحديات الساعة .

وقد خلصنا عبر هذه الدراسة الى جملة من النتائج، نلخصها في الآتي:

**1-** تسعى شركات الاستثمار الأجنبي المباشر، في الاطار المنافسة الدولية بين المجمعات الكبرى، الى ترقية مستوى معدلها الضريبي، وفي سبيل ذلك نجدها تتهافت لتبني خطط واستراتيجيات جبائية جد ذكية، تسعى من خلالها الى تحسين المعدل الفعلي لجباية المجمع ككل؛ حيث تقوم هذه الخطط على أساس تباين السياسات الجبائية للدول. لذلك فإن الاكتفاء بالإطار الجبائي الثنائي لا يتيح للدول رصد الخطط الجبائية الضارة لهذه الشركات، بحيث لا تستطيع الدول فرادى أو مثاني مواجهة الخطط الجبائية للشركات العابرة للحدود، الأمر الذي يتطلب الانضمام الى الإتفاقيات المتعددة الأطراف على غرار الإتفاقيّة المتعددة الأطراف لأجل تسهيل التعاون الجبائي بين الدول، والإتفاقيّة الجبائية المتعددة الأطراف لمجابهة ظاهرة التآكل الضريبي ونقل الأرباح.

**2-** تتيح الإتفاقيّة المتعددة الأطراف لأجل تسهيل التعاون الجبائي للدول الأعضاء التعاون الدولي الإداري في المسائل الجبائية التي تطرأ على المستوى الدولي بين شركات الاستثمار الأجنبي المباشر والدول المستضيفة من جهة و نفس الشركات والدول المصدرة للاستثمار من جهة أخرى، حيث تستهدف الإتفاقيّة

أساسا ثلاث محاور أساسية ألا وهي: تبادل المعلومات الضريبية، المساعدة لأجل التحصيل الضريبي و الإشعار بالملفات الضريبية.

3- أدى تنامي الخطط الجبائية لشركات الاستثمار الأجنبي المباشر الى تزايد حجم الأموال المهربة، وبالأخص من الدول النامية نحو الدول المتقدمة، حيث قدرت منظمة (CCFD-Terre solidaire) سنة 2013 الأموال المهربة من الدول النامية بـ 950 مليار دولار سنويا، أي ما يساوي عشر مرات المساعدات العمومية المخصصة للتنمية في العالم، وقد أصطلح على تسمية هذه الظاهرة على المستوى الدولي بظاهرة التهرب الضريبي الدولي، حيث أضحت هذه الظاهرة تؤدي الى تحقيق نتائج عكسية لتلك المرجوة من وراء سياسات التحفيز المتبعة في الدول النامية.

4- يعتبر مشروع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أهم مبادرة على المستوى الدولي، جاءت باستراتيجيات مضادة لممارسات التعجب الضريبي الدولي، حيث يجب على كل دولة الأخذ بها لأجل تحسين أنظمتها الجبائية، حيث تشمل على 15 إجراء تهدف الى جعل أرباح شركات الاستثمار المباشر خاضعة للاقتطاع في الأقاليم التي تنشط وتحقق الثروة فيها؛ حيث تم ادراج هذه الاجراءات ضمن الاتفاقية المتعددة الأطراف لمجابهة ظاهرة تآكل الأوعية الضريبية ونقل الأرباح، المعروفة اختصارا بـ (BEPS) ، وقد تم افتتاح باب التوقيع على هذه الاتفاقية مطلع شهر جوان عام 2017 بباريس، لتدخل حيّز النفاذ في الفاتح من جويلية 2018.

وعليه فإن انضمام الدول إلى الاتفاقيتين الجماعيتين؛ سواء المتعلقة بتسهيل التعاون الجبائي في المسائل الجبائية، أو ذات الصلة بمجابهة ممارسات (BEPS)، سيؤدي الى:

- تعديل شبكة الاتفاقيات الثنائية السارية، عن طريق اتفاقية واحدة متعددة الأطراف<sup>43</sup> (ممثلة في الاجراء رقم 15) سيترتب عنها نفس أثر عدة تعديلات للاتفاقيات الجبائية الثنائية،
- تمنح الاتفاقية المتعددة الأطراف لمواجهة ممارسات تآكل الأوعية الضريبية ونقل الأرباح (BEPS) الدول المشاركة مقاربة مبتكرة للجبائية الدولية توافق التحولات المتلاحقة للاقتصاد العالمي، كما ستجعلها في خضم كل هذه التطورات.
- تقتضي هذه الاتفاقية تعديل يزيد من 3000 اتفاقية جبائية ثنائية نافذة لتجعلها في مستوى التطلعات لأجل التصدي لظاهرة التآكل الضريبي ونقل الأرباح.

## قائمة المراجع:

### المراجع باللغة العربية:

#### الاتفاقيات، القوانين والمراسيم :

- 1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020.
- 2- قانون الضرائب غير المباشرة، 2020.
- 3- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، 2020.
- 4- قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2020.
- 5- قانون الطابع، 2020.
- 6- قانون التسجيل، 2020.
- 7- الأمر رقم 58-75 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم.

8- مرسوم رئاسي رقم 08-174 مؤرخ في 14 جوان 2008، يتضمن التصديق على الاتفاقية الثنائية بين الجزائر وألمانيا من أجل تفادي الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى الثروة، ج.ر.ر. 33.

#### قرارات قضائية:

- 1- مجلة المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، ملف رقم 684697 قرار بتاريخ 2012/11/22، غش ضريبي - مناورة تدليسية - غرامة جبائية، عدد 02، السنة 2013، ص 365.
- 2- مجلة المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، ملف رقم 690357 قرار بتاريخ 2010/07/22، غش ضريبي - جنحة، عدد 02، السنة 2011، ص 366.

#### كتب ومقالات:

- 1- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1999.
- 2- خالد مهدي، التهرب الضريبي الدولي: أبعاد الظاهرة وسبل التصدي لها، مجلة رؤية استراتيجية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، العدد 15، 2018، ص ص 40-63.
- 3- بن بعلاش خاليدة، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، جامعة تيارت، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2021. ص ص 29-49.

#### المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- SADKI Ouramdane, **La concurrence fiscale et les investissements directs étrangers**, Mémoire de magister, Université MOULOU D MAMMERI de Tizi-ouzou, 2014.
- 2- **Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale**, amendée par le protocole de 2010, Edition OCDE, Paris, 2010
- 3- CAPDEVILLE, Jérôme Lasserre, MARCHESSOU, Philippe, BRUNO, Trescher, CUTAJAR Chantal, **Fraude et évasion fiscales: état des lieux et moyens de lutte**, JOLY édition, Paris, 2015.
- 4- **Déclaration des chefs d'Etats et de gouvernement**, Sommet du G7, 7-8 juin 2015, Château d'Elmau, ([https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/g7\\_\\_declaration\\_des\\_chefs\\_d\\_et\\_at\\_et\\_de\\_gouvernement\\_cle076f43.pdf?msclkid=1f55d534d08d11ecacd1ccd004a6fcbc](https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/g7__declaration_des_chefs_d_et_at_et_de_gouvernement_cle076f43.pdf?msclkid=1f55d534d08d11ecacd1ccd004a6fcbc).) consulté le 10/05/ 2018.
- 5- OECD, « **The Common Reporting Standards** » février 2014, (<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>), Date de consultation : 18/03/2018
- 6- Michel-Pierre Prat, Cyril Janvier, **Petit dictionnaire de la fraude fiscale**, Dalloz, 2011.

7- Terre solidaire, rapport « **l'économie déboussolée, Multinationales, paradis fiscaux et captation des richesses** », décembre 2010, (<https://www.nsaefr/wp-content/plugins/economiedeboussoleeresume0712.pdf>), consulté le 11/05/2021.

### **Conventions et Rapport de l'OCDE**

1- La convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amandée par le protocole de 2010, Édition OCDE, Paris, 2011.

2- OCDE , Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 – Rapport Final 2015, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 2017.

3- OCDE , Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées, Action 3 – Rapport Final 2015, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 2015.

4-OCDE, Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers,

Action 4 – Version actualisée 2016 : Cadre inclusif sur le BEPS, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Edition OCDE. Paris, 2017.

5-OCDE, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015, Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

7- OCDE (2016), Projet BEPS - Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2016.

8- OCDE, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport Final 2015, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 2017.

9- OCDE, Règles de communication obligatoire d'informations, Action 12 – Rapport Final 2015, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 2016.

10- OECD, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

11- OCDE, Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 – Rapport Final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 2015.

12- OCDE, L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 – Rapport Final 2015, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 2015.

13- OCDE, Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 – Rapport Final 2015, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 2016.

#### **Sites Internet :**

1- Gouvernement du Canada, Lutter contre les crimes fiscaux, 07 décembre 2020, (<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/programmes/a-propos-agence-revenu-canada-arc/observation/lutter-contre-infractions-fiscales.html>), consulté le 03 mai 2021.

2- Déclaration des Dirigeants du G7, sommet du 7 et 8 juin 2015, Château d'Elmau, ([https://www.g7germany.de/Content/DE/\\_Anlagen/G8\\_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?\\_\\_blob=publicationFile](https://www.g7germany.de/Content/DE/_Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?__blob=publicationFile)), consulté le 09 juin 2021.

## التهميش

<sup>1</sup> سرد المشرع الضريبي الجزائري مجموعة من الأفعال التي تمثل الركن المادي للغش الضريبي، على سبيل المثال لا الحصر، وأوردتها في المواد التالية:  
المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة،  
المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال،  
المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،  
المادة 34 من قانون الطابع،  
المادة 119 من قانون التسجيل.

<sup>2</sup> تصدت القوانين الضريبية الجزائرية للغش الجبائي عبر المواد الآتية:  
المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،  
المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة،  
المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال،  
المواد من 119 إلى 121 من قانون التسجيل،  
المادتين 33 و 34 من قانون الطابع.

<sup>3</sup> مجلة المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، ملف رقم 684697 قرار بتاريخ 2012/11/22، غش ضريبي - مناورة تدليسيّة - غرامة جبائيّة، عدد 02، السنة 2013، ص 365  
مجلة المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، ملف رقم 690357 قرار بتاريخ 2010/07/22، غش ضريبي - جنحة، عدد 02، السنة 2011، ص 366.

<sup>4</sup> Jean-Christian Mazzoni, responsable du Mastère spécialisé Ingénierie et stratégies fiscales du patrimoine à Neoma Business School campus Paris.

<sup>5</sup> SADKI Ouramdane, La concurrence fiscale et les investissements directs étrangers, Mémoire de magister, Université MOULOUD MAMMERRI de Tizi-ouzou, 2014, p 103.

<sup>6</sup> Gouvernement du Canada, Lutter contre les crimes fiscaux, 07 décembre 2020, <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/programmes/a-propos-agence-revenu-canada-arc/observation/lutter-contre-infractions-fiscales.html>. (consulté le 03 mai 2022).

<sup>7</sup> بن بعلاش خاليدة، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، جامعة تيارت، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2021، ص 32.

<sup>8</sup> سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1999، ص 15.  
سوزي عدلي ناشد، نفس المرجع، ص 15.

<sup>10</sup> شهد مشروع الاتفاقية المتعددة الأطراف لأجل تسهيل التعاون الجبائي بين الدول النور سنة 1988، وتمّ افتتاح التوقيع على الاتفاقية ابتداء من 25 جانفي 1988، فسخ المجال لجميع الدول في إطار البروتوكول المعدل لنص الاتفاقية لسنة 2010 للانضمام بعدما كان محصورا في الدول منظمة التعاون (OCDE)، ودول مجلس أوروبا.

<sup>11</sup> La convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amandée par le protocole de 2010, Édition OCDE, Paris, 2011.

<sup>12</sup> L'art 24 § 4 de la convention précité « Toute Partie peut inviter l'organe de coordination à émettre un avis quant à l'interprétation des dispositions de la convention. »

<sup>13</sup> Art 1<sup>er</sup> de la même convention.

<sup>14</sup> Texte du rapport explicatif précité, p.09.

15 أشارت المعاهدة في نصها الأصلي لسنة 1988 الى الزامية توفر "الصلة" في المعلومات موضوع التبادل بالمسألة الضريبية محل النظر، قبل أن يحل البروتوكول المعدل لسنة 2010، ويوسع من نطاق المعلومات المتبادلة لتصبح "معلومات محتملة الصلة بموضوع التبادل" وهي صيغة أكثر مرونة.

16 CAPDEVILLE, Jérôme Lasserre, MARCHESSOU, Philippe, BRUNO, Trescher, CUTAJAR Chantal, Fraude et évasion fiscales: état des lieux et moyens de lutte, JOLY édition, Paris, 2015, p. 30.

17 Art. 05 de la convention précitée.

18 Art. 24 al. 1<sup>er</sup>. de la convention précitée stipule « ..Les autorités compétentes de deux ou plusieurs parties peuvent fixer d'un commun accord les modalités d'application de la Convention en ce qui les concerne. »

19 Jérôme Lasserre Capdeville, op.cit, p 32.

20 OECD, « The Common Reporting Standards » une norme élaborée par l'OCDE sur la base d'un mandat du G20, adoptée par les ministres des Finances des pays du G20 en février 2014, et approuvée par le Conseil de l'OCDE. (<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>), Date de consultation : 18/03/2018.

21 Idem, p.14.

22 يكون عدم توافر المعلومات ظرفيا، حيث سيتهيا للدولة المتلقية الطلب امكانية رصدتها بعد اجراء عملية مراقبة خاصة .

23 Texte explicatif de l'OCDE relatif à la convention précitée, pp. 18-20.

24 Texte explicatif de l'OCDE relatif à la convention précitée, p.23.

25 إيقاف وانقطاع الأجل: قد يحدث ان توقف الأجل أو تنقطع، والإشكال لا يطرح لما يحدث ذلك في الدولة الطالبة، وإنما حين وقوعه لدن الدولة الموجه إليها؛ لقد تصدت لذلك المادة 02/14 من الاتفاقية حيث نصت على امكانية إيقاف أو انقطاع سريان الأجل في الدول الموجه إليها الطلب واعتبرت أنه سار كمثل سريان الأجل في تشريع الدولة الطالبة، بشرط أن تُعلم الدولة الموجه إليها الدولة الطالبة بكل انقطاع أو إيقاف لسريان الأجل.

مدة آجال التقادم: تختلف مدد التقادم من بلد لآخر، وقد اجمع المتفاوضون على تحديد مدة 15 سنة للتقادم، لا يجوز بعد انقضاءها استثناء الدين الضريبي. وتجدر الإشارة أن حساب الأجل ينطلق من تاريخ صدور وثيقة التنفيذ الأصلية المنصوص عليها في المادة 01/13 من الاتفاقية.

تمديد آجال الاستحقاق: تمنح امكانية ذلك في كل دولة، اذا ما توافرت ظروف خاصة مرتبطة بالمكلف، حيث تمهل قوانين الدولة الموجه إليها الطلب آجالا اضافية أو اقساط للدفع للمكلف الذي يواجه اسارا ماليا؛ وعلى الدولة الموجه إليها الطلب أن تعلم الدولة الطالبة بهذا التمديد أو التقسيط في الدفع الذي سيمنح للمكلف، حيث تم النص على ذلك في نص المادة 16.

26 Texte explicatif de l'OCDE relatif à la convention précitée, p.20.

27 Texte explicatif de l'OCDE relatif à la convention précitée, p.25.

28 المادة 144 من قانون الاجراءات الجبانية الجزائري، 2020.

29 خالد، مهدي، التهرب الضريبي الدولي: أبعاد الظاهرة وسبل التصدي لها، مجلة رؤى استراتيجية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، العدد 15، 2018، ص. 53.

30 OCDE, Projet BEPS - Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris, 2016.

(<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>), consulté le 10/02/2018.

31 OCDE (2017), Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 – Rapport Final 2015, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris, 2017.

32 <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>. Accessed Feb. 01, 2022.

<sup>33</sup> OCDE, Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 – Rapport Final 2015, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 2017, P.9.

<sup>34</sup> OCDE, Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées, Action 3 – Rapport Final 2015, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 2015.

يجب أن يكون المكلف المساهم مساهما بحصة تمنحه حق السيطرة والنفوذ في الفرع.<sup>35</sup>

<sup>36</sup> OCDE, Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers, Action 4 – Version actualisée 2016 : Cadre inclusif sur le BEPS, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Edition OCDE. Paris, 2017.

<sup>37</sup> OCDE, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015, Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

<sup>38</sup> OCDE, Projet BEPS - Exposé des actions 2015, Op.cit.

<sup>39</sup> OCDE (2016), Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 – Rapport Final 2015, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264252370-fr>

<sup>40</sup> La norme a minima est complétée par une série de bonnes pratiques. La mise en œuvre de la norme a minima fera l'objet d'un suivi qui sera exercé selon des termes de référence et une méthodologie d'évaluation qui seront élaborés en 2016 dans le cadre du projet OCDE/G20 relatif au BEPS.

<sup>41</sup> Un passage de la Déclaration des Dirigeants publiée à l'issue de Sommet du G7 des 7 et 8 juin 2015 "... De plus, nous nous efforcerons d'améliorer les réseaux internationaux existants de renseignements et la coopération transfrontalière en matière fiscale, notamment en prenant l'engagement d'instaurer un arbitrage obligatoire et contraignant de manière à ce que le risque de double imposition ne fasse pas obstacle au commerce et à l'investissement transfrontaliers. Nous soutenons les travaux sur l'arbitrage contraignant dans le cadre du projet BEPS et nous encourageons d'autres pays à se joindre à nous dans cette tâche importante."

[https://www.g7germany.de/Content/DE/\\_Anlagen/G8\\_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?\\_\\_blob=publicationFile](https://www.g7germany.de/Content/DE/_Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?__blob=publicationFile)

<sup>42</sup> خالد مهدي، التهرب الضريبي الدولي: أبعاد الظاهرة وسبل التصدي لها، مجلة رؤى استراتيجية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، العدد 15، 2018، ص.ص. 53-59.

<sup>43</sup> OCDE, L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 – Rapport Final 2015, Project OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 2015.