

المحور الرابع: الازدواج الضريبي الدولي والآليات المعتمدة في معالجته

2024

الدكتور فريد حمامة





وحدة

يمكن الطالب من خلال هذه الوحدة :
- التعرف على الازدواج الضريبي وأنواعه
- الوقوف على أسباب الازدواج الضريبي وآثاره
- التعرف على الآليات المعتمدة في مكافحة الازدواج الضريبي

مقدمة

إن انعكاس النظم الضريبية للدول على الاستثمارات الدولية يسجل العديد من المشاكل، من أبرزها الازدواج الضريبي الدولي (international imposition double le)، نتيجة تمسك الدول بسيادتها الضريبية. و هو ما يشكل عقبة في وجه هذه الاستثمارات و التبادلات، التي لا تستطيع تحمل عبء الضريبة أكثر من مرة. و لتحديد معالم وكيفيات هذه الظاهرة سنحاول تعريفها، ثم بيان أسباب حدوثها، أنواعها، و من ثم آثارها الاقتصادية

الفرع الأول : تعريف الازدواج الضريبي الدولي:

لا تختلف كتابات المالية العامة كثيرا في تحديد مفهوم لظاهرة الازدواج بشكل عام، فالازدواج الضريبي الدولي ماهو إلا ازدواج في دفع الضريبة لكن على النطاق الدولي، و يمكن الالمام بمفهومه التعاريف

- : في الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة ، لأكثر من إدارة ضريبية و قد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة قيام سلطات مالية تابعة لدول مختلفة بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء، ومن المعروف أن كل دولة تستقل بوضع تشريعها الضريبي بما يتماشى مع مصلحتها الخاصة و يحقق أهدافها دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة، ومن هنا يجد المكلف نفسه مخاطبا بقانون الدولة الأولى استنادا إلى مبدأ الجنسية ويقانون الدولة الثانية استنادا إلى فكرة التوطن، و بقانون الدولة الثالثة استنادا إلى موقع المال و هكذا، و بالتالي تفرض الضريبة على هذا المكلف عن نفس المادة بواسطة سلطات الدول الثلاثة

- يتحقق الازدواج الضريبي الدولي، عندما تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء و عن نفس المدة . من خلال ما سبق نلاحظ أن الازدواج الضريبي الدولي يتمثل في خضوع نفس الدخل أو المال إلى نفس الضريبة أو ضريبة من نفس النوع خلال نفس الفترة من طرف أكثر من دولة.

الفرع الثاني /أنواع الازدواج الضريبي الدولي:

يمكن أن يقسم الازدواج الضريبي الدولي حسب تصنيفين كما يلي:

أولا : المعيار الأول: الازدواج الضريبي الدولي القانوني والاقتصادي

أ/ الازدواج الضريبي الدولي القانوني:

يحدث الازدواج الضريبي الدولي القانوني عندما يخضع نفس المكلف وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي و خلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة من طرف دولتين أو أكثر .إن هذا التعريف يسمح لنا بتحديد الشروط الواجب توفرها من أجل حدوث ازدواج ضريبي قانوني و هي:

- نفس الشخص المكلف بالضريبة : أي أن يخضع نفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتين أو أكثر
- لنفس الضريبة المفروضة: أي أن تكون الضرائب التي يخضع لها المكلف من نفس النوع أو متشابهة
- نفس المادة الخاضعة للضريبة : بمعنى أن تفرض الضريبة على نفس الوعاء الضريبي، كأن يكون الوعاء ربحا، أو دخلا.
- لنفس الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة : فإن خضوع المكلف إلى نفس الضريبة مرتين أو أكثر و بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي و لكن لفترات زمنية مختلفة لا يعد ازدواجا ضريبيا.
- خضوع المكلف للضريبة في أكثر من دولة : أن يخضع لهذه الضريبة بالشروط السابقة و في دولتين أو أكثر.

نلاحظ أن الشروط السابقة هي نفسها التي تعرف الازدواج الضريبي الداخلي أو المحلي و يقع الاختلاف فقط في تعدد الدول و ليس دولة واحدة. و من ما سبق نستخلص أن الازدواج الضريبي القانوني يحدث عن قيام دولتين أو أكثر بفرض نفس الضريبة أو ضريبة متشابهة أي تقع ضريبتين من نفس النوع على نفس المكلف و بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي خلال نفس الفترة. حالات حدوث الازدواج الضريبي القانوني:

الحالة الأولى: إذا اعتبر الشخص مقيما في دولتين إذا كان الشخص مقيما في دولة ما فيحق لهذه الأخيرة أن تفرض عليه الضريبة المداخيل المحققة داخل إقليمها وخارجه و كذا ثروته داخل الاقليم و خارجه ، بمعنى أن لدولة إقامة المكلف الحق في فرض الضريبة على مداخيله الإجمالية و كذلك على ثروته الإجمالية التي يمتلكها داخل و خارج إقليمها و هو ما تنص عليه عادة التشريعات الضريبية للدول. و بالتالي يقع المكلف في حالة ازدواج ضريبي دولي قانوني إذا اعتبر مقيما في دولتين فيحق لكل دولة منهما أن تفرض عليه الضريبة ليس فقط على المداخيل المحققة داخلها أو الثروة التي يملكها في الدولة، بل وجميع المداخيل التي يحققها في الدولة الأخرى أو الثروة التي يملكها في الدولة الأخرى، و بهذا يكون قد خضع للضريبة على مداخيله الإجمالية أو ثروته الإجمالية (المحققة في الدولتين معا)

مرتين. مثال: شخص مقيم في الدولة أ و يسافر للدولة ب من أجل العمل، و تبقى إقامته الأصلية في البلد أ بسبب تواجد مسكنه وعائلته و يحصل على الإقامة في الدولة بسبب عمله، وعلى افتراض أنه يحقق دخلين: دخل من عمله في البلد ب و دخل من تأجير له لمحل تجاري في الدولة أ، فإنه حسب معيار الإقامة سيخضع للضريبة على مجموع مداخيله في الدولتين (دخل العمل ودخل الايجار) في الدولة ب و كذلك للضريبة على الدخل على مجموع نفس المداخيل (دخل العمل و دخل الايجار) في الدولة أ، وهو في هذه الحالة وقع في ازدواج ضريبي دولي قانوني

الحالة الثانية: إذا كان شخص مقيم في دولة ما و يحصل على دخل من دولة أخرى

إذا كان الشخص مقيما في دولة و يزاول عمله بها، و إضافة لذلك يملك مداخيل تحول له من دولة أخرى دون أن يقيم فيها، في هذه الحالة فإن مداخيله من الدولة الأخرى ستعرض للضريبة مرتين مرة في الدولة التي تعتبر مصدر لهذه المداخيل باعتبارها حققت داخل اقليمها و مرة أخرى في الدولة التي يقيم فيها الشخص باعتبارها دولة الإقامة وتفرض على المقيمين ضريبة على مجموع مداخيلهم. مثال: لنفرض أن

شخص مقيم في الدولة A وام بتوظيف أمواله عن طريق شراء سندات من شركة في الدولة B، في هذه الحالة سيخضع للضريبة كما يلي: - في الدولة A : والتي تعتبر موطن إقامته سيخضع للضريبة على مجموع مداخله التي يحققها داخل و خارج الدولة A. - في الدولة B : فإن هذا الشخص سيخضع للضريبة على فوائد السندات التي تحول له من الشركة الواقعة في الدولة B. و لهذا يتعرض دخل هذا الشخص المتأتي من فوائد السندات للازدواج الضريبي القانوني، فهو يدفع عليه ضريبة في بلد المصدر (مصدر الدخل) وفي بلد اقامته.

ب/ الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي

يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي على المستوى الدولي عندما يخضع مكلفين مختلفين إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي و من طرف أكثر من دولة، و عليه فإن الازدواج الضريبي الاقتصادي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة حيث تدفع الضريبة من طرف مكلفين مختلفين لكن بالنسبة لنفس الأساس الضريبي مثال: إذا امتلك مكلف بالضريبة حصص أسهم أو سندات من شركة خارج بلده، هذه الأخيرة ستحول له الأرباح، في هذه الحالة سيخضع للضريبة على دخله الذي هو عبارة عن مداخل رؤوس أموال منقولة (IRG)،

و نفس الأرباح قبل أن تحول له كانت قد دفعت عليها الشركة ضريبة على الأرباح (IBS) (في البلد الآخر، و بالتالي ستكون نفس المادة قد خضعت لضريبتين متشابهتين و على نفس الوعاء و في نفس الفترة ، و لكن لم يدفعها نفس المكلف فمرة تحملتها الشركة و مرة تحملها الشخص

ثانيا :المعيار الثاني: الازدواج الضريبي الدولي المقصود و غير المقصود

أ/الازدواج الضريبي الدولي المقصود :

يكون الازدواج الضريبي الدولي مقصودا إذا ما اتجهت نية المشرع و إرادته إلى إحداثه ، وذلك لأهداف معينة منها:

- الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية وذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أو لرفض استثمارها في . مشروعات قد ترى الحكومة أنه يجب تمويلها برؤوس أموال وطنية ٢ منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية، نظرا للحاجة إليها في تمويل المشروعات الوطنية

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

ب/ الازدواج الضريبي الدولي غير المقصود :

في حالة فرض نفس الضريبة على دخل مؤسسة ما وعلى . و يمكن القول أن الازدواج الضريبي الدولي غير مقصود يتم بالنظر لوضع كل دولة لأحكامها فروعها الضريبية طبقا لظروفها المالية والاقتصادية الخاصة دون مراعاة التشريعات القائمة في الدول الأخرى خاصة فيما يتعلق بأساس فرض الضريبة و تحديد الواقعة المنشئة لها.

الفرع الثالث /أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي:

إن ممارسة الدول لسيادتها الضريبية حتى خارج إقليمها، وفي ظل انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية و تشابك العلاقات الاقتصادية الدولية برزت مشكلة ازدواج ضريبي دولي، و يمكن التفصيل في الأسباب التالية:

أ/اختلاف معايير الإخضاع الضريبي:

ان الاختلاف المتجسد في تطبيق القانون الضريبي يمكن إرجاعه إلى اختلاف المبدأ المتبع في الإخضاع للضريبة بين الدول، حيث تختلف الدول في نوع المبدأ أو الأساس المعتمد عليه في الإخضاع للضريبة، و يمكن ذكر أبرز المعايير المعتمدة لتحديد الإخضاع الضريبي، في الضوابط التالية:

1/ ضابط الجنسية (التبعية السياسية):

تتبع بعض الدول رابط الجنسية كأساس للالتزام بدفع الضريبة، حيث تعتبر الجنسية رابطة قانونية بين الشخص والدولة تجعل الشخص بمرکز تابع للدولة تقرر له الحقوق وتحمله التزامات، ودفع الضريبة يعد واحدا من بين تلك الالتزامات، بصرف النظر عن موطن إقامته، و بالنسبة لجميع مداخلهم بصرف النظر عن مصدرها.

2/ ضابط الإقامة (التبعية الاجتماعية):

و تحقق باستناد الدول إلى مبدأ التبعية الاجتماعية حيث يقر هذا المبدأ حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه المداخل . و يمكن استخدام مصطلح موطن التكليف للدلالة على مكان إقامة المكلف. وبمفهوم التشريعات الضريبية هو إقامة الشخص في مكان ما إقامة دائمية على وجه الاعتياد، وتتحقق الإقامة الفعلية إذا ما توافرت نية البقاء والاستقرار في ذلك المكان

. 3/ ضابط المصدر (التبعية الاقتصادية):

وينبوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم. يتخذ هذا المبدأ من مكان نشوء الدخل أو الربح أساسا للخضوع للضريبة، حيث يعتبر مكان نشوء الدخل أو الربح سببا كافيا لفرض الضريبة

إن اختلاف الدول في تطبيق المعيار المتخذ كأساس لفرض الضريبة ما بين اعتماد ضابط الجنسية بغض النظر عن إقامة الشخص، وبين اعتماد البعض الآخر على معيار الإقليمية القائم على أساس التبعية الاقتصادية بغض النظر عن مصدر الدخل والأرباح، ومنها من اتخذ من معيار الإقامة والموطن أساساً لتحديد خضوع الدخل أو الربح للضريبة من عدمه، وفي ظل تمسك كل دولة بمبدأ سيادتها الضريبية المطلقة فسيفقى هذا سبباً رئيسياً مباشراً يؤدي إلى تحقيق ازدواج الضريبي الدولي غير المقصود، بخضوع المكلف بالضريبة لأكثر من ضريبة على نفس الوعاء لا لقصد ولا لمعتمدة من قبل، نما لاختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي الدول

4/ تباين الشرائع الوطنية المختلفة في تفسير الاصطلاحات الفنية :

يقصد بذلك تباين الشرائع الوطنية المختلفة في تفسير الاصطلاحات في الميدان الضريبي ، وأفضل مثال على ذلك هو اختلافات التشريعات الضريبية في معظم الدول حول مجموعة من المفاهيم كالإقامة ، الموطن والمنشأة المستقرة، حيث تتباين الشرائع الضريبية الوطنية المختلفة في تحديد الموطن إذ يستند بعضها على فكرة الإقامة الرئيسية بينما يستند البعض

5/ تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول :

أكثر الأسباب أهمية حيث تأخذ بعض الدول النظام الشخصي الكلي في تأسيس ضرائب الدخل (الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على الدخل الإجمالي) و بعض الدول بالنظام النوعي (الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية، الضريبة على المداخيل الفلاحية، الضريبة على المداخيل العقارية...) و تأخذ بعض الدول بنظام مركب بين النظامين السابقين، و هذا التباين بين الدول بولد ازدواجاً ضريبياً حيث يخضع الوعاء الواحد إلى ضريبة نوعية في بلد المصدر، وضريبة عامة في . بلد الموطن.

الفرع الرابع /آثار الازدواج الضريبي الدولي:

على الرغم من مشروعية الازدواج الضريبي الدولي، الذي يستمد هذه المشروعية من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها وعلى الأموال والدخول المحققة داخلها، إلا أن ذلك لا يخفي ما يترتب عنه من آثار سلبية متباينة الخطورة، سواءا كانت هذه الآثار على المستثمرين و المبادلات الدولية، أو على النظام الضريبي للدول في حد ذاتها، وسنحاول ادراج بعض الآثار المباشرة في النقاط التالية:

- عرقلة حركة انتقال رؤوس الأموال الأجنبية:

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، و كذلك في البلد الذي يمارس فيه نشاطاً، سيؤدي إلى تراكم الضرائب المستحقة على نفس الدخل، و ثقل 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، و يكون عائداً أمام انتقال رؤوس الأموال بين مختلف الدول.

- هروب رؤوس الأموال ونزوحها: يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى هروب رؤوس الأموال إلى الدول التي تفرض ضرائب أقل أو تنعدم فيها الضرائب ، الأمر الذي ينجم عنه التوزيع غير المتوازن لرؤوس الأموال وتمركزها في مناطق معينة ما ينعكس سلباً على الدول الأخرى ويجعلها في حاجة إلى استثمارات ورؤوس أموال لتمويل مشاريعها وتغطية نفقاتها كما هو الحال بالنسبة للدول النامية.

- النيل من مبدأ العدالة الضريبية:

إن الازدواج الضريبي الدولي يؤدي إلى توزيع عبء الضريبة توزيعاً غير عادل بين الممولين الذين يحققون دخلاً خارج بلدانهم، و الممولين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم، حيث تكون الأعباء الضريبية التي يتحملها الشخص المقيم في دولة و يحصل على دخل من الخارج نتيجة لاستثمار أمواله في دولة أخرى، أكبر من تلك الأعباء التي يتحملها شخص يحصر نشاطه داخل دولة . الإقامة

- تشجيع التهرب 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 و غير المشروعة، مما يؤدي إلى تخفيض حصيلة الضريبة.

إذا كانت الأنظمة الضريبية في مختلف دول العالم تحدد قواعد التجريم و العقاب على المخالفات الضريبية و تحدد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، و الجهات القضائية و الإدارية المختصة بالنظر في الغش الضريبي، فإن التعاون الدولي يعتمد آليات متعددة في مواجهة التهرب الضريبي على النطاق الدولي، أهمها التنسيق الضريبي و معاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني(المساواة في المعاملة) والشفافية الجبائية والمصرفية وتبادل المعلومات و التعاون في مجال التحصيل الضريبي

الفرع لأول: التنسيق الضريبي والمساواة في المعاملة

أولا التنسيق الضريبي:

يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، و يتمثل في تنسيق النظم و التشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة و متقاربة ، الأمر الذي يساوي بين مناخ الاستثمار في تلك الدول. و إذا كانت بعض الدول تسعى إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية عن طريق الحوافز الجبائية الممنوحة للمستثمرين الأجانب فإن تنسيق السياسات الجبائية يؤدي إلى تحقيق ميزات اقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي و تشجيع الاستثمارات المشتركة و تنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة

. ثانيا: المساواة في المعاملة:

تنص أغلب الاتفاقيات الجبائية الثنائية على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لكلا الدولتين في مجال الخضوع للضريبة، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئا ضريبيا أكثر مما يتحمله حاملون الجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية . من شأن احترام مبدأ المساواة في المعاملة تشجيع المستثمرين الأجانب على الاستثمار في الدول المضيفة التي تمكنهم قوانينها من تجنب الازدواج الضريبي الذي ينشأ أساسا نتيجة اختلاف ضوابط الخضوع للضريبة في الدولتين، فبعض الدول تعتمد ضابط الجنسية بينما تعتمد دول أخرى ضابط الإقامة ، أو ضابط مصدر الدخل، و من شأن هذا الاختلاف أن يرتب على المستثمر دفع ضريبتين على نفس الثروة أو نفس الدخل، و من جهة أخرى تتمكن الدولتين من تجنب عدم خضوع المستثمر للضريبة في أي منهما نتيجة اختلاف الضابط أو المعيار الذي تفرض الضريبة على أساسه

الفرع الثاني : الشفافية الضريبية والمصرفية

أولا الشفافية الضريبية:

تعني الشفافية الضريبية تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين و الأنظمة و التعليمات الضريبية ، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم. و تكمن أهمية الشفافية الضريبية في أنها وسيلة ناجعة للحد من الفساد الإداري، حيث إن موظف السلطة المالية لا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة ، كما تخفض تكلفة فرض الضريبة الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة، و تعزز عنصر المسائلة و زيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جلب الاستثمارات الأجنبية.

ثانيا: الشفافية المصرفية:

نتيجة تزايد الأعمال الجرمية العابرة للحدود و اتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية أضحت مطلب الشفافية المصرفية ملحا لأجل حماية التعاملات الاقتصادية وتمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة والمداخيل. وكان من أهم ما سعت لهذا الغرض عمدت أغلب الدول إلى سن قوانين الشفافية المصرفية إليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي هو ضرورة تضمين الاتفاقيات الثنائية بنودا تتعلق بالشفافية المصرفية، بل وإتاحة تداول البيانات المصرفية المتعلقة بالسحب والإيداع والأرباح والمداخيل والفوائد والمبيعات بين الإدارات الضريبية على نطاق دولي رغم المعارضة التي يلقيها هذا الخيار من عدة دول كسويسرا

الفرع الثالث المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي:

نظرا للنقائص التي اعترت أغلب الاتفاقيات الثنائية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي و الحد من التهرب الضريبي عملت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على إبرام اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي التي دخلت حيز النفاذ في 01 جوان 2011 واستوحت أغلب نصوصها من قانون الضرائب الأمريكي (فاتكا) ، فكان من أهم بنودها تحديد نطاق المساعدة الإدارية المتبادلة، حيث حددت المادة الأولى من الاتفاقية نطاق المساعدة المتبادلة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية والتفتيش الضريبي المشترك والتحصيل الضريبي وتبادل البيانات. وحددت المواد 5 و 6 و 7 وأساليب تبادل المعلومات بناء على الطلب أو بصورة تلقائية بمجرد استفادة المكلف من تخفيضات أو إعفاءات جبائية في

إحدى الدول الأطراف في الاتفاقية، بينما تركت المواد 9 و 8 حرية الموافقة أو الرفض للتفتيش الضريبي المشترك إلى السلطات المختصة في كل دولة مراعاة لمبدأ السيادة الضريبية و الإقليمية الضريبة و بالنظر لأهمية حماية المعلومات الخاصة للمكلف و أسرارته التجارية والصناعية نصت الاتفاقية الإطارية على واجب حماية خصوصيات المكلف و عدم استغلالها إلا لأغراض جبائية بحتة