

## نحو تحين اتفاقية تفادي الإزدواج الضريبي بين دول المغرب العربي من خلال النماذج العالمية الحديثة

أ. يوسف نور الدين \*

الملخص:

نهدف من هذا البحث إلى بيان ضرورة تحين وتفعيل اتفاقية الازدواج الضريبي المبرمة بين دول المغرب العربي عام 1990 على ضوء النماذج العالمية، والذي سيساهم حتما في تذليل العقبات أمام المستثمرين ورجال الأعمال في البلدان المغاربية، وزيادة تدفق الاستثمارات الأجنبية للمنطقة، بالنظر إلى التحولات التي شهدتها الساحة الاقتصادية في المجال الضريبي منذ أكثر من عشرين سنة، خاصة في ظل التنقيحات والتعديلات المستمرة التي طالت الاتفاقيات الجبائية النموذجية الحديثة. الكلمات المفتاحية: الازدواج الضريبي الدولي، الاتفاقيات الجبائية، المغرب العربي

### Towards an update on the double taxation avoidance Agreement between the Arab Maghreb countries through modern global models

#### Abstract:

This study aims to statement the need to update and activate the double taxation agreement concluded between the Maghreb countries in 1990, which will certainly, overcome the obstacles in front of investors and businessmen in the Maghreb countries, and increase the flow of foreign investments to the region, in view of the economic changes in the area of taxation in more than twenty years ago, especially, according to the continuous revisions that affected the model tax treaties.

**Key words:** International double taxation, tax treaties, Maghreb Arab.

\* أستاذ مساعد قسم - أ - جامعة محمد بوقرة - بومرداس.

## مقدمة:

تمثل الاتفاقيات الجبائية اليوم أحد أهم الحلول المعتمدة في معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، وهذا من خلال تنظيمها للعلاقات الضريبية المتداخلة بين الدول وتحديد مجال الاختصاص الضريبي بينها مع الاحتفاظ بقدر مقبول من الحقوق مقابل التنازلات التي تمنحها بصفة فردية عند تمسك كل دولة بالخضوع لسيادتها الضريبية.

وقد ظهرت مقاربات ونماذج عالمية في مجال إبرام الاتفاقيات الجبائية أهما ما قامت به هيئة الأمم المتحدة بإعداد مشروع اتفاق نموذجي لتجنب الازدواج الضريبي الدولي بين الدول النامية، وكذا منظمة التعاون الاقتصادي التي أعدت نموذجاً آخرًا خاصاً بالدول الصناعية المتقدمة وذلك للاسترشاد بهما عند الدخول في مفاوضات بين الدول لإبرام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي والتي أصبحت تمثل جانبا هاما من القواعد الضريبية الدولية لكثير من البلدان فهناك حاليا أكثر من 3000 اتفاقية ثنائية نافذة بشأن الدخل، تستند الأغلبية في جزء كبير منها إلى الاتفاقيتين النموذجيتين.

أما على مستوى الدول العربية، فقد عقدت العديد من الاتفاقيات الجبائية الثنائية أو متعددة الأطراف سواء فيما بينها أو مع بعض الدول الأجنبية، أهمها اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية لعام 1973 التي تم تطويرها في اتفاقية جديدة عام 1997 واتفاقية تفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي عام 1990 استهدفت من خلالها تجنب الازدواج الضريبي الدولي فيما يخص ضرائب الدخل ورأس المال، غير أن هذه الأخيرة ما تزال تراوح نفسها ولم يطرأ عليها أي تعديل أو تحيين بالرغم من مرور أكثر من عقدين من الزمن.

وعليه تطرح الإشكالية التالية كنقطة انطلاق للدراسة:

كيف يمكن تفعيل وتحيين اتفاقية الازدواج الضريبي بين بلدان المغرب العربي بناء على الاتفاقيات النموذجية العالمية؟

أولا: الازدواج الضريبي، مفهومه أنواعه وطرق تجنبه

1). مفهوم الازدواج الضريبي: يعرف الازدواج الضريبي بأنه فرض ذات الضريبة أكثر من مرة على نفس الشخص وبالنسبة لذات المال وعن المدة ذاتها.

من خلال هذه التعريف يجب توفر أربعة شروط مجتمعة لتحقيق الإزدواج الضريبي<sup>1</sup>:

- وحدة الشخص: لا بد من كون المكلف بالضريبة أكثر من مرة هو الشخص ذاته.

- وحدة الوعاء: أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة سواء كانت دخلا أم رأس مال.

- وحدة الضريبة: أي الضريبة المفروضة على المكلف في المرة الأولى هي ذاتها المفروضة في المرة الثانية أو الثالثة.

- وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة: ففرض ضريبة الرواتب والأجور على موظف عن راتبه المقبوض لشهر مارس 2015 بعد فرض الضريبة ذاتها عليه عن راتبه لشهر فيفري لا يندثئ واقعة ازدواج ضريبي لاختلاف مدة التكليف.

والجدير بالذكر أن اصطلاح الازدواج الضريبي لا يقتصر على دفع المكلف للضريبة مرتين فقط، ولكن باعتبار أن الغالب عمليا هو تسديد الضريبة مرتين، فقد درج الفقه على استخدام هذا المصطلح.<sup>2</sup>

## 2). أسباب حدوث الإزدواج الضريبي

تعود أسباب نشوء هذه الظاهرة وانتشارها إلى مجموعة من الأسباب أهمها:

أ- عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية. واختلاف الدول في تفسير مدلول الاصطلاحات الضريبية وتحديدها مثل لفظ المنشأة، معنى الإقامة، أو شروط التوطن.

ب - رغبة الدولة في زيادة الحصيلة الضريبية: بفرض الضريبة أكثر من مرة، أو تطبيق سياسة ضريبية تجاه الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب الدول بوجودها في المجتمع.

ج - اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي بين الدول: فبعضها تنتهج معيار الارتباط أو التبعية السياسية (ضابط الجنسية)، وأخرى تطبق معيار التبعية الاقتصادية (ضابط المصدر)، وثالثة تتبع معيار التبعية الاجتماعية (الإقامة).<sup>3</sup>

1 محمد مراد حلبي، "مالية الدولة"، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1962 ص 192

2 محمد مراد حلبي، نفس المرجع، ص 192

3 البطريق يونس أحمد، "السياسات الدولية في المالية العامة"، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 98.

د. اختلاف التنظيم الفني لضرائب الدخل: فمقد يؤخذ بمعيار المصدر عادة (الإقليمية) بالنسبة لضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة (أو الموحدة) ذات الطابع الشخصي.<sup>1</sup>

ه. ظهور التجارة الإلكترونية: فتطور التعاامل تجاريا بوسائل الاتصال الإلكترونية، يؤدي إلى احتمال حدوث ازدواج ضريبي على الصفقة الواحدة بين الدول.<sup>2</sup>

### (3) - أنواع الازدواج الضريبي:

يمكن تقسيم الازدواج الضريبي إلى عدة أنواع:

أ. من حيث نطاقه الإقليمي: يقسم وفقا لنطاق حدوثه إلى محلي وآخر دولي.

1 - الازدواج الضريبي الداخلي (المحلي): هو الذي تتوفر شروطه في حدود الدولة ذاتها، ويحدث كنتيجة لتعدد السلطات المالية أو الضريبية داخل حدود الدولة، خاصة إذا كانت الدولة مركبة أو اتحادية وقد يحدث بسبب طبيعة النظام الضريبي القائم.

2 - الازدواج الضريبي الخارجي (الدولي): ويحدث عندما تتوفر الشروط الأربعة في دخل وتفرض عليه الضريبة في أكثر من دولة واحدة،<sup>3</sup> كأن تفرض الضريبة على دخل المستثمر الأجنبي في كل من الدولة التي يحمل جنسيتها والدولة التي يقيم فيها أو الدولة الكائنة بها أمواله أو تلك التي ينبع دخله من مصادر إقليمها. وينقسم الازدواج الضريبي الدولي إلى قسمين<sup>4</sup>:

- الازدواج الضريبي الدولي القانوني: وذلك عند خضوع المكلف على أساس نفس المال أو الوعاء للضريبة مرتين في أكثر من دولة باعتباره مقيما فيها.

- الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي: هي الوضعية الناتجة عن خضوع شخصين للضريبة على أساس نفس الدخل أو نفس الثروة، كما هو الحال عندما تقوم مؤسستين واقعتين في دولتين مختلفتين بدفع دخول لبعضهما البعض (شركة أم

1 البطريق يونس أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 100

2 محمد عباس محززي، "نحو تنسيق ضريبي في إطار تحقيق تكامل اقتصادي مغاربي"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2005 ص 71

3 رفعت المحجوب، "المالية العامة، النفقات والإيرادات العامة"، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1968، ص 335

4 محمد عباس محززي، مرجع سبق ذكره ص 71، 72

و(فرع). ب - من حيث تعمد حدوثه: يصنف الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه إلى:

1 - الازدواج الضريبي المقصود: يتعمد المشرع إحداثه عادة بهدف تمويل خزانة الدولة أو بهدف تخفيف العبء النفسي على المكلفين عندما يرغب برفع سعر الضريبة المفروضة، وأحياناً قد يقصد المشرع من ورائه الحد من بعض الأنشطة الاقتصادية.

كما أن الازدواج المقصود لا يمكن توقع حدوثه إلا في النطاق الداخلي أو المحلي، ونادراً ما يقع على الصعيد الدولي<sup>1</sup>، لكن قد تتعمد بعض الدول إحداثه بهدف<sup>2</sup>:

- الحد من دخول رؤوس الأموال الأجنبية، أو منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية.

- تطبيق المعاملة بالمثل في فرض الضريبة على بعض المكلفين من دول أجنبية معينة.

2 - الازدواج الضريبي غير المقصود: وهو الازدواج الحاصل بغير قصد وذلك إما لتصور في القانون الضريبي وإما لانعدام التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول فهو أكثر حدوثاً على الصعيد الدولي منه على الصعيد الداخلي<sup>3</sup>.

#### (4) - آثار الازدواج الضريبي:

لهذه الظاهرة آثار سلبية جدا سواء كان الإزدواج داخليا أو دوليا:

أ - ففي الازدواج الداخلي: يلاحظ أنه يؤدي إلى وقوع تكرار في إجراءات الضريبة وتحصيلها، كما أن الازدواج الضريبي يزيد من عبء المكلفين وبالتالي فإنه يقلل من حافزهم على العمل والإنتاج، بل يسعون بشتى الطرق للتهرب من واجباتهم الضريبية مما سيؤدي في النهاية إلى عرقلة النشاط الاقتصادي.

ب. أما في الازدواج الدولي، الذي يندشأ عن فكرة سيادة الدولة، وعدم التنسيق الضريبي بين الدول كما يجب، فإنه يسبب عرقلة انتقال العمالة ورؤوس

1 البطريق يونس أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 103

2 حامد عبد المجيد دراز، البطريق يونس أحمد، "المالية العامة الضرائب والنفقات العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986 ص 136

3 طاهر الجنابي، "علم المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل 1996 ص 152

الأموال بين البلدان خشية منهم أن تفرض عليهم الضريبة أكثر من مرة دون وجه حق، مما سيعرقل تواصل العلاقات الاقتصادية الدولية.

### (5) - طرق تجنب الازدواج الضريبي:

تجدر الإشارة إلى أن الفقه الإسلامي قد تعرض لظاهرة الإزدواج الضريبي (إزدواج الصدقات والزكاة)، وحاول مكافئتها، حيث استطاع النبي الكريم محمد صلى الله عليه وسلم أن يضع قواعد تمنع حدوثه وذلك في الحديث الشريف «لا ثني في صدقة»<sup>1</sup> واستمر العمل حتى الآن على مكافئة هذه الظاهرة بجميع السبل وعلى مختلف الأصعدة.

فعلى الصعيد الداخلي، يمكن تجنب الازدواج الضريبي من خلال تنظيم التشريع المالي الداخلي في الدولة البسيطة، أما الدول الاتحادية، فإنه بمجرد التنسيق من خلال التشريعات يمكن تلافي وقوع هذا الازدواج، كأن يحدد لكل سلطة نوع الضرائب التي يحق لها فرضها وجبايتها.

ولكن يختلف الأمر في الازدواج الضريبي الدولي لأن ذلك قد يتعارض وفكرة سيادة الدولة، فكل دولة تضع تشريعاتها وفقاً لمصالحها، وعليه فإن الحل لتفادي الازدواج الضريبي الدولي هو التنسيق التشريعي الدولي، وهناك عدة طرق مقترحة في إطار مفهوم التنسيق لأجل مكافئة الازدواج الضريبي هي:<sup>2</sup>

– أن تقوم كل دولة على حدى عند وضع تشريعاتها الضريبية أو تعديلها بمحاولة تجنب الازدواج الضريبي وذلك بأن تمتنع عن فرض ضرائب على الأرباح التي تحققت خارج حدودها، وقصرها فقط على تلك المحققة ضمن أراضيها، أو أن تعطي حسماً للضريبة أو للدخل الذي خضع لضريبة في دولة أجنبية.

– يفضل عادة عقد الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف قصد خلق تنسيق عملي بين التشريعات الضريبية للدول، وقد أصبح هناك اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي نموذجية وضعتها الأمم المتحدة والتجمعات الاقتصادية الإقليمية وغيرها من التجمعات.<sup>3</sup>

1 جميل الصابوني، مرجع سبق ذكره

2 نفس المرجع

3 محمد مراد حلبي، مرجع سبق ذكره، ص 198

## ثانياً: الاتفاقيات الجبائية الدولية، مضمونها ومراحل إبرامها

### 1. تعريف الاتفاقية الجبائية الدولية:

تعرف المعاهدة أو الاتفاقية على أنها اتفاق استراتيجي دولي يعقد بالتراضي بين دولتين أو أكثر أو غيرهما من أشخاص القانون الدولي موضوعه تنظيم علاقة من العلاقات التي يحكمها هذا القانون ويتضمن حقوقاً والتزامات تقع على عاتق أطرافه.<sup>1</sup>

أما المعاهدات الضريبية فيطلق على تسميتها في معظم الأحوال إما اتفاقات أو اتفاقيات جبائية، وتعرف على أنها تلك الاتفاقيات التي يكون موضوعها ضريبي محض تقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات.<sup>2</sup>

تهدف هذه الاتفاقيات أساساً إلى تفادي الإزدواج الضريبي ومكافحة التهرب الجبائي وإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب بين الدول المتعاقدة.<sup>3</sup>

من خلال هذه التعاريف نستخلص أهم خصائص الاتفاقيات الجبائية:

- الاتفاقيات ملزمة للدول المتعاقدة وتنفيذها يكون بحسن نية وفق مبدأ العقد شريعة المتعاقدين.<sup>4</sup>

- تؤثر وتثأثر بالقواعد المعمول بها في القوانين الضريبية المحلية للدول المتعاقدة.

- مبدأ المعاملة بالمثل مبدأ أساسي وأغلب المعاهدات الضريبية تقريبا قائمة

عليه.

- معظم المعاهدات الضريبية ثنائية وقليل جداً منها متعددة الأطراف.

### 2. أنواع الاتفاقيات الجبائية

نميز بين العديد من الاتفاقيات الجبائية سواء من حيث عدد أطرافها أو مدتها الزمنية أو من حيث مضمونها أو الغرض منها، فقد تكون الاتفاقيات الجبائية الدولية ثنائية، أو تكون متعددة الأطراف، كما قد تكون الاتفاقية مؤقتة لفترة زمنية

<sup>1</sup> يوسف المصري، إيناس محمد البهجي، "الاتفاقيات والمعاهدات الدولي بين القانون الدولي والشرطة الإسلامية، القاهرة"، المركز القومي للإصدارات القانونية القاهرة 2013 ص 11

<sup>2</sup> Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales : trente études pratiques, édition Francis Lefebvre, 4 ème édition, Paris, 1998, P 11

<sup>3</sup> عبد الفادر بوعزة، " أثر التنسيق الجبائي على التنافسية الجبائية في إطار الاتفاقيات الجبائية المغاربية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، المدرسة العليا للإدارة، الجزائر 2009، ص 33

<sup>4</sup> اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات المبرمة بتاريخ 23 ماي 1969، المادة 26 منها.

محددة أو تكون دائمة أو لفترات أطول، كما قد تكون بنود الاتفاقية ثابتة خلال فترة التعاقد أو متغيرة وفق الأحداث الاقتصادية.<sup>1</sup>

أما من حيث مضمونها، فإضافة إلى تلك المتعلقة بالضرائب على الدخل ورأس المال، هناك أنواع أخرى من المعاهدات تتناول القضايا الضريبية، فقد يكون لدى بعض الدول معاهدات متعلقة بالضرائب على التركات أو الميراث، إضافة إلى قيام العديد من البلدان بالتوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية التي تتناول قضايا ضريبية إدارية كتبادل المعلومات والمساعدة في التحصيل وتسوية المنازعات.<sup>2</sup>

### (3). أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية:

- ✓ توفير الحماية الكاملة للمكلفين من الازدواج الضريبي ومنع التمييز بينهم في المجال الدولي بتوفير قدر من الوثوق القانوني والضريبي كإطار للعمليات الدولية.<sup>3</sup>
- ✓ محاربة كل من التهرب والغش الجبائي عن طريق تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين،
- ✓ تفادي عرقلة التبادل التجاري ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي بفعل الضريبة
- ✓ المساهمة في تعزيز الأهداف الإنمائية وتحسين التعاون بين السلطات الضريبية.

### (4). مراحل التفاوض على الاتفاقيات الجبائية.

يتم إبرام الاتفاقيات الضريبية على عدة خطوات منفصلة:<sup>4</sup>

- 1- المفاوضات يشترك فيها ممثلون عن الدول المتعاقدة مفوضون من جميع التخصصات ومن جميع الجهات المعنية.
- 2- التوقيع على الاتفاقية نيابة عن الحكومات من جانب مسؤول مخول عادة ما يكون سفيرا أو مسؤولا حكوميا.

<sup>1</sup> عبد القادر بوعرزة، نفس المرجع، ص 33

<sup>2</sup> بريان ج. أرنولد، "لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية"، المجلس الاقتصادي والاجتماعي، الأمم المتحدة E/C.18/2014/5، 2014 ص 1

<sup>3</sup> الأمم المتحدة، قسم الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، "اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية"، نيويورك 2001. ص و

<sup>4</sup> يوسف المصري، إيناس محمد البهجي، مرجع سبق ذكره ص 16



3- التصديق على الاتفاقية من طرف رؤساء الدول وفق إجراءات التصديق الخاصة بكل دولة متعاقدة.

4- انقضاء الاتفاقية: وتتقضي بانقضاء الأجل المحدد لها أو باتفاق أطرافها، أو من خلال إخلال أحد الأطراف بالتزاماته أو لأي سبب يغير الظروف التي عقدت فيها.

وعندما تعتمد الاتفاقية فإنه يجوز إدخال تعديلات عليها قد تكون بسيطة أو مهمة بموافقة كلا الدولتين المتعاقدين، كما يمكن تحديثها دون إدخال تعديل رسمي عليها، وذلك من خلال العملية التفسيرية.<sup>1</sup>

### ثالثا: الاتفاقيات الجبائية النموذجية والمقارنة بينهما

تستخدم البلدان عموما نماذج كنقطة انطلاق عند التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية واتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والاتفاقية الجبائية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال الخاصة بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية<sup>2</sup> هما النموذجان المستخدمان على أوسع نطاق ومصدر لمعظم المعاهدات الضريبية السارية حاليا التي تزيد عن 3 000 معاهدة، غير أن أحكامها ليست ملزمة ولا ينبغي تفسيرها على أنها توصيات رسمية، فالهدف منها الإرشاد إلى نهج عملي لإيجاد حلول للمسائل المرجح أن تقلبها الأطراف المتعاقدة والغرض منها تسهيل التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية.<sup>3</sup> ويبدو أن البلدان النامية تعتمد على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية اعتمادا أكبر، في حين تعتمد البلدان المتقدمة على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية غير أنها لا تعد ملزمة للدول الأعضاء في المنظمة.<sup>4</sup>

وبالإضافة إليهما لدى بعض البلدان الأخرى معاهداتها الضريبية النموذجية الخاصة بها، غير أنها لا تنشر في معظم الأحيان، بل توضع رهن إشارة الدول الأخرى بغرض التفاوض أهمها الاتفاقية الضريبية النموذجية الصينية لعام 1996.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> بريان ج. أرنولد، مرجع سبق ذكره ص 4

<sup>2</sup> منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، "الاتفاقية الضريبية النموذجية الخاصة بالدخل ورأس المال" باريس، 2010

<sup>3</sup> نفس المرجع ص ر

<sup>4</sup> Veronika Daurer and Richard Krever, "Choosing between the UN and OECD tax policy model: an African case study", EUI Working Paper RSCAS 2012/60. p 05

<sup>5</sup> حميدة محمود فوج، "دراسات حول الاستثمارات الصينية الخارجية"، ترجمة لي جانغ غونغ - جينغ وان، مراجعة حسنين محمد حسين، دار صفصافة للنشر، القاهرة 2016 ص 124

درت اتفاقية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أول مرة عام 1963، ثم نقحت عام 1977 وفي عام 1992 حولت إلى نسخة غير مجلدة لتيسير إجراء مزيد من التنقيحات المتكررة. ومنذ ذلك الحين خضعت للتنقيح تسع مرات آخرها عام 2014.<sup>1</sup> أما الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة فقد نشرت لأول مرة عام 1980، ثم أبرزت الحاجة إلى تنقيحها مرتين وتم ذلك في 2001 ثم في عام 2011.

### 1. أوجه التشابه والاختلاف بين الاتفاقيتين النموذجيتين

يكمن الاختلاف بين الاتفاقيتين النموذجيتين في أن اتفاقية الأمم المتحدة تفرض قيوداً أقل على حقوق بلد المصدر في فرض الضرائب، وبالتالي إن بلدان المصدر تتمتع بموجبها بقدر أكبر من حقوق فرض الضرائب بالمقارنة مع اتفاقية المنظمة.<sup>2</sup>

وبخلاف اتفاقية الأمم المتحدة تجسد اتفاقية المنظمة مواقف البلدان العضوة فيها (34 بلداً حالياً)، ويمكن للدول الأعضاء التي لا توافق على أحد جوانب الاتفاقية أن تسجل تحفظاً على الحكم موضوع الخلاف لئتم وروده في شروحات الاتفاقية.<sup>3</sup>

### 2. المقارنة بين النموذجين من خلال أحكام بعض المواد:

نوجز فيما يلي أهم الاختلافات من خلال المقارنة بين بعض أحكام الاتفاقيتين:

#### المادة رقم 03: تعاريف

من خلال المقارنة بين نصي المادتين رقم 03 من الاتفاقيتين، نجد أن هناك تعاريفاً للهيئة والشركة في اتفاقية المنظمة غير موجودة في اتفاقية الأمم المتحدة، والتي تعتبر أن مصطلح مؤسسة ينطبق على كل نشاط ذو طابع تجاري، ويعلل ذلك إلى إلغاء المادة رقم 14 من اتفاقية المنظمة المتعلقة بالهجرة أو المستقلة وإدماجها ضمن أحكام المادتين 05 و 07، وبالتالي توسيع مفهوم المنشأة الدائمة. وعليه فإن الوضع نفسه لا ينطبق على أحكام المادة 03 من اتفاقية الأمم المتحدة ما دام أنها أبقت على المادة رقم 14، غير أنها أدرجت مجموعة بديلة من الشروحات

1 O E C D, Model Tax Convention on Income and Capital (Paris: OECD, 2014)

2 منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مرجع سابق

3 المجلس الاقتصادي والاجتماعي بشأن التعاون في المسائل الضريبية، "زيادة تعزيز عمل لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية"، الأمم المتحدة نيويورك، 22 أبريل 2015

للذين يريدون اتباع منحى اتفاقية المنظمة النموذجية فيما يخص الضرائب على المهنة الحرة<sup>1</sup>.

### المادة 05: المنشأة الدائمة

بموجب اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية فإن الأجل ليشكل موقع بناء وما شابه منشأة دائمة 06 أشهر فقط، بالمقارنة مع 12 شهرا بالنسبة لاتفاقية المنظمة. كما ينص نموذج الأمم المتحدة على أن قيام مؤسسة بتقديم خدمات بما في ذلك الخدمات الاستشارية من قبل المؤسسة من خلال موظفين في بلد ما لمدة 183 يوم أو أكثر في أي فترة مكونة من 12 شهرا أو عند نهاية السنة المالية المعنية يجعل منها منشأة دائمة، في حين لا يضيف نموذج المنظمة صفة المنشأة الدائمة للمؤسسات التي تقدم بما فيها الخدمات الاستشارية ولا توجد أية أحكام خاصة بذلك. ونفس الشيء فيما يتعلق بشركات التأمين التي تعتبرها اتفاقية الأمم المتحدة منشآت دائمة من غير شركات إعادة التأمين إذا كانت تحصل أقساطا في إقليم الدولة المتعاقدة الأخرى أو تؤمن على مخاطر واقعة فيها عن طريق شخص غير الوكيل ذي المركز المستقل<sup>2</sup>.

وبخلاف الاتفاقية النموذجية للمنظمة، التي لا تمنح صفة منشأة دائمة لمؤسسة لمجرد قيام الوكلاء المستقلين بنشاط تجاري لحسابها في دولة متعاقدة أخرى مهما كانت وضعيته أو نشاطه، فإن اتفاقية الأمم المتحدة تستثني قيام هذا الوكيل بأنشطة تكون مكرسة على نحو كلي أو شبه كلي للعمل باسم المؤسسة وفق شروط تختلف عن تلك التي كانت ستشترط بين المؤسسات المستقلة باعتباره وكيلا ذا مركز غير مستقل<sup>3</sup>.

وبوجه عام أسفرت معظم التغييرات التي أجرتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الاقتصادية على الشرح عن توسيع مفهوم المنشأة الدائمة من قبيل الاستنتاج القائل بأن تشكيل منشأة دائمة لا يتطلب تواجدا بشريا<sup>4</sup>.

1 Michael Lennard, "The UN Model Tax Conventions Compared with the OECD Model Tax Convention—Current Points of Difference and Recent Developments ; IBFD, ASIA-Pacific Bultin; January/February 2009. p04

2 Stef van Weeghel , OECD vs. UN Model Income Tax Convention. University of Amsterdam (Amsterdam Center for Tax Law)/PwC ITC , Mumbai 2013 p6

3 المادة 05 فقرة 7 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية 2011 ص 12

4 لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية، "مقترح بإدخال تعديلات على المادة 5 من

### المادة رقم 06: مداخيل الأملاك العقارية

تضيف اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على الاتفاقية النموذجية للمنظمة إمكانية فرض الضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى على مداخيل الممتلكات العقارية في إطار ممارسة المهن الحرة المحققة في دولة متعاقدة أخرى.

### المادة رقم 07: أرباح المؤسسات

ما يميز اتفاقية الأمم المتحدة مقارنة مع الاتفاقية النموذجية للمنظمة، هو أنها تقلص من مبدأ "قوة جذب المنشأة"، حيث تختلف أحكام المادة 07 عن تلك الموجودة في اتفاقية المنظمة في أنها تسمح بفرض الضرائب على أرباح معينة لا تعزى في الواقع تحت القواعد العادية للمنشأة الدائمة، ولكنها تتعلق بمبيعات من السلع المماثلة أو البضائع في بلد المصدر، وكذلك الأنشطة التجارية الأخرى من نفس النوع أو ما شابه ذلك التي تقوم به المؤسسة في بلد المصدر<sup>1</sup>. غير أن هذا المبدأ يخصص فقط على أحكام هذه المادة ولا يتعدى إلى أحكام المواد المتعلقة بالأسهم والفوائد والإتاوات، وإلا فإنه لا المبيعات من طرف الوكلاء المستقلين ولا أنشطة المبيعات ولا الأنشطة التجارية المماثلة ستصبح خاضعة للضريبة بموجب هذا المبدأ.

### المادة رقم 09: المؤسسات الشريكة

أعطت اتفاقية الأمم المتحدة توضيحاً أكثر بخصوص كيفية معالجة النفقات القابلة للحسم عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة مقارنة مع الاتفاقية النموذجية للمنظمة.

### المواد رقم 10: 11: 12: (الأسهم، الفوائد، الإتاوات)

نلاحظ في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أنها لم تحدد نسب إخضاع أرباح الأسهم في حالة فرض الضريبة على المستفيد الفعلي المقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، وتركتها للتفاوض بالتراضي عن طريق المفاوضات الثنائية سواء في حالة كون المستفيد الفعلي مؤسسة أو شركة أشخاص أو حالات أخرى. أما الاتفاقية النموذجية للمنظمة فقد حددت نسبة الضريبة على أرباح الأسهم بـ:

05% في حالة كون المستفيد الفعلي شركة من غير شركات الأشخاص وتملك بصفة مباشرة 25% من رأسمال الشركة التي توزع الأرباح.

اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية"، الاجتماع الأول، جنيف، 5-9 كانون الأول/ديسمبر 2005 الأمم المتحدة E/C.18/2005/5 ص 4

<sup>1</sup> Michael Lennard, Op-cit p 7

15% من إجمالي المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم في الحالات الأخرى.<sup>1</sup>

والشيء نفسه فيما يخص الضرائب على الفوائد، فاتفاقية الأمم المتحدة تميز فرضها في الدولة المتعاقدة الأخرى من غير تلك التي نشأت فيها، على أن تترك تحديد نسبة الضريبة للتفاوض بين الدول المتعاقدة بالتراضي.<sup>2</sup> في حين أن اتفاقية المنظمة حددت سقفاً لمعدل الضريبة الذي تفرضه الدولة منشأ تلك الفوائد في حالة كون المستفيد الفعلي من تلك الفوائد مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى لا يتعدى 10% من المبلغ الإجمالي للفوائد مع ترك للسلطات المختصة في الدولتين طريقة تطبيق هذا الحد.

وفيما يتعلق بمداخل الإتاوات، فإن اتفاقية الأمم المتحدة تنص على إمكانية فرض الضرائب على الإتاوات في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها وفقاً لمبدأ تقاسم الضرائب المتعلقة بالإتاوات مع تركها تحديد النسب المئوية للضريبة للتفاوض بين الدول المتعاقدة بالتراضي. ومع أن هذا النهج غير منصوص عليه في المادة 12 من اتفاقية المنظمة، إلا أن ما يقرب عن نصف الدول الأعضاء في المنظمة تقر به، وبالتالي تم تناوله في شروحات هذه المادة.<sup>3</sup>

#### المادة رقم 14: المهن الحرة

كما أشرنا سابقاً أن اتفاقية المنظمة قد ألغت المادة رقم 14 المتعلقة بالمهن الحرة أو المستقلة وأصبحت تغطي ضمن أحكام المواد رقم 03، 05 و 07، وبالتالي توسيع مفهوم المنشأة الدائمة. إلا أن اتفاقية الأمم المتحدة لم تأخذ بهذا النهج ما دام أنها أبقت على المادة رقم 14، والتي تميز أن يخضع الدخل المتأتي من المهن الحرة في دولة متعاقدة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان للمقيم في هذه الأخيرة مقر ثابتاً لمزاولة أنشطته، أو كانت إقامته في الدولة المتعاقدة الأخرى لمدة تزيد عن 183 يوم خلال أي فترة 12 شهراً، ومع ذلك فقد أدرجت مجموعة بديلة من الشروحات للذين يريدون اتباع منحى اتفاقية المنظمة فيما يخص الضرائب على المهن الحرة.

#### المادة رقم 18: المعاشات التقاعدية

نتيح اتفاقية الأمم المتحدة خيارين (أ) و(ب)، الخيار الأول الذي يتفق مع أحكام نموذج المنظمة والذي يعهد إلى بلد الإقامة الحق الحصري لفرض ضرائب

<sup>1</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and Capital (Paris: OECD, 2014) p 30/31

<sup>2</sup> اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، 2011 ص 19

<sup>3</sup> Micheal Leonard, Op-Cit , p 8

على المعاشات التقاعدية والمكافآت الأخرى المماثلة، إلا أنه يختلف عنها في منح بلد مصدر المعاش الحق الحصري لفرض الضريبة عندما تتم المدفوعات المعنية في إطار خطة عامة من نظام الضمان الاجتماعي في تلك الدولة.

أما الخيار الثاني من المادة، فإنه يجيز إخضاع هذه المعاشات والأجور المماثلة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا دفعها مقيم أو منشأة دائمة تقع فيها.

والجدير بالملاحظة من خلال هذه المقارنة، أنه بالرغم من أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تقوم بشكل كبير على أعمال منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، إلا أنها أدخلت تعديلات على بعض أحكامها من أجل تحقيق نوع من العدالة في توزيع الاختصاص الضريبي بين دولة الإقامة التي يمنحها نموذج المنظمة الأولية في فرض الضريبة لخدمة مصالح الدول المنتمة لهذه المنظمة وهي دول متقدمة وبين دولة المصدر التي غالباً ما تكون دولاً نامية، وكلما زاد التماثل بين الاتفاقيتين النموذجيتين قل خطر عرقلة محادثات التفاوض بين الأطراف التي تتبع نموذج منظمة التعاون وتلك التي تتبع اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

#### رابعاً: اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي بين دول اتحاد المغرب العربي

نصت المادة الثانية (الفقرتين 4 و 5) من معاهدة مراكش المؤسسة لاتحاد المغرب العربي والمبرمة في 17 فيفري 1989، على أن يعمل اتحاد المغرب العربي على: اتباع سياسة مشتركة في جميع المجالات؛ والعمل تدريجياً لتجسيد التنقل الحر للأشخاص، والخدمات، والبضائع ورؤوس الأموال فيما بين الدول المغاربية. ومن خلال هذه المادة نجد أن الجانب الجبائي يشكل بصفة عامة في معاهدة مراكش إحدى الأولويات الاقتصادية للدول المغاربية وبالرغم من عدم ذكره علانية من خلال الأحكام التي تضمنتها المعاهدة فهذا لا ينقص من أهميته كأداة رئيسية في رسم معالم التكامل الاقتصادي.<sup>1</sup> وتم تجسيد هذه النصوص من خلال إبرام مجموعة من الاتفاقيات والبروتوكولات في المجال الجبائي والجمركي وعلى رأسها الاتفاقية خاصة بتفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي (الجزائر، 23/07/1990).

وبعد مضي أكثر من العقدين من الزمن من إبرام هذه الاتفاقية، نرى أنه قد ظهر تأخر واضح في مضمون جزء من أحكام نصوصها ولم يعد يواكب التطورات واحتياجات الأوضاع العالمية بصفة عامة والمغاربية بوجه خاص وهو الأمر الذي ما فتئ ينادى به في العديد من التجمعات من الفاعلين على المستوى المغاربي، فعلى

<sup>1</sup> محمد عباس محززي، مرجع سبق ذكره. ص 229

هامش اختتام أشغال الدورة الثامنة للمجلس الوزاري المغربي المكلف بالمالية والنقد بمدينة مراكش في 29 أبريل 2013،<sup>1</sup> أقرّ وزراء الاتحاد المغربي بضرورة تهيئة اتفاقية عدم الإزدواج الضريبي بين بلدان المغرب العربي وتعزيز التعاون في تحصيل الضرائب وإعداد مشروع اتفاقية يرمي إلى مكافحة التهرب الجبائي.

كما أوصى الاتحاد المغربي لأصحاب الأعمال في العديد من مؤتمراتها<sup>2</sup> بالأمر نفسه وإلى ضرورة تهيئة اتفاقية التعاون الإداري المتبادل من أجل الوقاية من المخالفات الجمركية من أجل تسيير مناخ الأعمال وتشجيع المتعاملين الاقتصاديين.

ولهذا فإنه من الضروري إدخال تعديلات وإعادة صياغة لتلك النصوص انطلاقاً من النماذج العالمية الحديثة حتى تستجيب للمعايير الدولية من جهة وتراعي مصلحة الأطراف المتعاقدة من جهة أخرى.

### أوجه القصور في الاتفاقية الجبائية ومداخل التحسين:

من خلال تحليل أحكام اتفاقية الإزدواج الضريبي بين دول المغرب العربي ومقارنتها مع أحكام الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية يمكن الوقوف على أوجه النقص والقصور في الاتفاقية والتي نوجزها فيما يلي:

#### الفصل رقم 05: الموطن الضريبي

نلاحظ أن الاتفاقية قد أقرت بصريح العبارة بحق الدولة مصدر الدخل في فرض الضرائب من خلال تخصيص فصل خاص به.

#### الفصل رقم 06: المنشأة الدائمة

نلاحظ أن مفهوم المنشأة الدائمة غير محين، حيث أن أجل تشكيل موقع بناء وما شابه منشأة دائمة 03 أشهر فقط، مقارنة مع 12 شهراً بالنسبة للاتفاقية النموذجية للمنظمة و06 أشهر بالنسبة لاتفاقية الأمم المتحدة، كما أنها لم تحدد المدة التي من خلالها يمكن اعتبار قيام مؤسسة بتقديم خدمات بما في ذلك الخدمات الاستشارية منشأة دائمة، مقارنة باتفاقية الأمم المتحدة التي حددتها بـ183 يوماً أو أكثر في أي فترة مكونة من 12 شهراً أو عند نهاية السنة المالية المعنية. بالإضافة إلى عدم الإشارة إلى وضعية شركات التأمين وإعادة التأمين المتواجدة في دولة متعاقدة

<sup>1</sup> جريدة الخبر، مقال منشور بتاريخ 18-02-2014

[www.elkhabar.com/press/article/25863/#sthash.OujZtDt8.dpuf](http://www.elkhabar.com/press/article/25863/#sthash.OujZtDt8.dpuf)

<sup>2</sup> APS, Maghreb -Vers l'harmonisation des systèmes fiscaux des pays membres de TUMA Publié dans [Maghreb Emergent](#) le 30-05-2013



والناشطة في دولة متعاقدة أخرى التي تعتبر منشآت دائمة بموجب اتفاقية الأمم المتحدة.

ويتضح من خلال ما تقدم أن نطاق المنشأة الدائمة في اتفاقية المغرب العربي يبدو ضيقاً نسبياً ويحتاج إلى تحيين مقارنة مع المادة رقم 05 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أو نظيرتها في اتفاقية المنظمة، وبالتالي فهي لا تتوافق مع مكانة وواقع دول المغرب العربي الحاليين.

### الفصل رقم 11: أرباح الأسهم

نلاحظ من خلال أحكام هذا الفصل أنها غير محيئة ويعتريها بعض الغموض حيث أنها لم تميز بين أرباح الأسهم الاستثمارات المباشرة وأرباح أسهم الاستثمارات غير المباشرة. فمن خلال الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة والمنظمة نرى أنهما يشيران إلى ذلك بوضوح من خلال النص على أنه إذا كان المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى، وبالتالي فلا بد من التمييز بين النوعين من أرباح الأسهم وجمع الضرائب من كل نوع على حدة.

وفيما يخص المعايير المستخدمة للتمييز بينهما، نجد أن اتفاقية المنظمة النموذجية استخدمت معيار 25% كحد أدنى من رأس المال اللازم لكسب صفة أرباح أسهم الاستثمارات المباشرة، أما اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية فحدته بنسبة 10%، وهذا الحد الأدنى من أجل تشجيع الاستثمارات من جهة، ومن جهة أخرى لعلها أن بعض البلدان لا تسمح أن تتعدى ملكية غير المقيمين نسبة 50%<sup>1</sup>.

أما فيما يخص معدلات الضريبة المستخدمة للتمييز بين النوعين، فقد أقرت اتفاقية المنظمة معدل 05% كحد أقصى لمعدل الضرائب التي تخضع لها الاستثمارات المباشرة و15% لمعدل الضرائب التي تخضع لها الاستثمارات غير المباشرة وتركت اتفاقية الأمم المتحدة هذه المسألة للاتفاق عليها من خلال المفاوضات.

### الفصل رقم 12: الفوائد

نفس الشيء يقال فيما يخص الضريبة على الفوائد، فنلاحظ أن أحكام هذا الفصل تتعدد كثيراً عن أحكام الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة والمنظمة، حيث أنها تنص إلى إخضاع الفوائد في الدول المتعاقدة التي تدفع فيها فقط، في حين أن كل من الاتفاقيتين النموذجيتين تأخذان بمبدأ تقاسم الضرائب وتتصان على

<sup>1</sup> حميدة محمود فرج، مرجع سبق ذكره ص 127



جواز إخضاع الفوائد للضريبة أيضا في الدولة المتعاقدة الأخرى محل إقامة المستفيد الفعلي منها.

لذلك فإنه من الضروري تعديل الفصل من الاتفاقية وتعيينه سواء من خلال اتفاقية الأمم المتحدة التي تترك الحرية للدول المتعاقدة في تحديد النسب المئوية عن طريق المفاوضات فيما بينها، أو من خلال اتفاقية منظمة التعاون التي تضع سقفاً لمعدل الضريبة المفروضة في الدولة التي نشأت فيها لا يتجاوز 10 % وتحدد السلطات المختصة في الدول المتعاقدة بالتراضي كيفية تطبيق هذا الحد.

### الفصل رقم 13: الإتاوات

نلاحظ أن الاتفاقية قد أخذت بأحكام اتفاقية منظمة التعاون في تحديد مكان فرض الضريبة على الإتاوات والتي تنص على إخضاعها للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها الإتاوات المذكورة، عكس اتفاقية الأمم المتحدة التي تقر بمبدأ تقاسم الضرائب المتعلقة بالإتاوات غير أنه يعترفها بعض الغموض في تحديد العلاقة بين دخل الإتاوة والمنشأة الدائمة، حيث أنها لم تشر إلى حالة كون المستفيد الفعلي من الإتاوة المقيم في دولة متعاقدة يمارس أعماله في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تنشأ فيها الإتاوات بواسطة منشأة دائمة، أو يزاو في تلك الدولة مهنة مستقلة في مقر ثابت.

### الفصل رقم 23: طرق تفادي الإزدواج الضريبي

نصت الاتفاقية على طريقة واحدة وهي طريقة الخصم، التي من خلالها تقوم الدولة المتعاقدة بخصم من الضريبة التي تستخلصها على مداخيل المقيم مبلغا مساويا للضريبة على المداخيل المدفوعة بالدولة المتعاقدة الأخرى، في حين أن كلا الاتفاقيتين النموذجيتين تقر بطريقتين لإزالة الإزدواج الضريبي هما طريقة الإعفاء وطريقة الخصم.

### خاتمة:

من خلال هذه الورقة يتبين لنا أن الاتفاقية الجبائية الخاصة بتفادي الإزدواج الضريبي المبرمة بين دول المغرب العربي، تستمد أحكامها من الاتفاقيتين النموذجيتين معا، إلا أن الملاحظ أنها قد اعتمدت على أحكام اتفاقية منظمة التعاون أكثر من اعتمادها على أحكام اتفاقية الأمم المتحدة في العديد من المسائل، مع أن هذه الأخيرة تراعي مصالح الدول النامية أكثر مما هي عليه في اتفاقية المنظمة التي تُخدم مصلحة أعضائها التي هي في الأساس دولا متقدمة.

وبعد مرور أكثر من ربع قرن على إبرامها، ونظرا للتحويلات المستمرة التي يشهدها العالم في المجال الجبائي فقد بات لزاما تحيين الاتفاقية وإدخال بعض

التعديلات عليها بما يستجيب للمعايير الدولية الحديثة من جهة ومراعاة لمصلحة الأطراف المتعاقدة من جهة أخرى خاصة بعد المراجعات والتنقيحات المستمرة التي طالت كل من الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على حد سواء.

وعلى هذا يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ينبغي لدول المغرب العربي أن تحلل بعناية أحكام قوانينها الضريبية الوطنية بغية تقييم التعديلات التي قد تدعو إلى الضرورة بعد تحين الاتفاقية الجبائية..

- يجب أن يتضمن تحين الاتفاقية أحكاما تنص على إجراء تقييمات سابقة ولاحقة بشأن الإزدواج والتهرب الضريبي واتخاذ التدابير لضمان تنفيذ المبادئ التوجيهية المتعلقة بتقييم أثر الاتفاقية على تدفق الاستثمارات والتجارة البينية بين دول المغرب العربي.

- الحرص على الاتفاق على آلية تنظيمية مستقلة متخصصة في المسائل الجبائية.

- ضرورة تحين اتفاقية التعاون الإداري المتبادل من أجل الوقاية من المخالفات الجمركية والبحث عنها وردعها بين دول الاتحاد.

- الحرص على إشراك البرلمانات والمؤسسات الوطنية في عمليات وضع الاتفاقيات الثنائية أو متعددة الأطراف والتفاوض بشأنها واعتمادها وتطبيقها وتعيينها.

- لا شك في أنه أيا كانت الحلول المقترحة لمعالجة الإزدواج الضريبي، فإنه ينقصها إرادة التنفيذ من قبل السلطات العامة من جهة، ومن جهة ثانية عدم حصر هدف التشريعات الضريبية على زيادة الحصيلة المالية للدولة القطرية فقط بطريقة تضر حتما بالعدالة الضريبية بين الدول، وتحمل المكلفين عبئا ماليا ونفسيا يأتي في النهاية بتأثير سلبي حتى في مستوى الحصيلة المالية لكل البلدان وإن أبرمت اتفاقيات دولية.

المراجع:

أ. باللغة العربية

1. محمد مراد حلبي، "مالية الدولة"، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1962
2. البطريق يونس أحمد، "السياسات الدولية في المالية العامة"، دار الجامعة الحديثة، ط2، الإسكندرية، 2002.
3. محمد عباس محرز، "نحو تنسيق ضريبي في إطار تحقيق تكامل اقتصادي مغاربي"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2005

4. رفعت المحجوب، "المالية العامة، النفقات والإيرادات العامة"، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1968.
5. جميل الصابوني، "الازدواج الضريبي"، الموسوعة القانونية المتخصصة، <http://arab-ency.com/law>
6. حامد عبد المجيد دراز وآخرون، "المالية العامة الضرائب والنفقات العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986
7. طاهر الجنابي، "علم المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل 1996
8. يوسف المصري، إيناس محمد البهجي، "الاتفاقيات والمعاهدات الدولية بين القانون الدولي والشريعة الإسلامية، القاهرة"، المركز القومي للإصدارات القانونية القاهرة 2013
9. عبد الفادر بوعزة، "أثر التنسيق الجبائي على التنافسية الجبائية في إطار الاتفاقيات الجبائية المغاربية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، المدرسة العليا للإدارة، الجزائر 2009.
10. اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات المبرمة بتاريخ 23 ماي 1969، المادة 26 منها.
11. بريان ج. أرنولد، "لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية"، المجلس الاقتصادي والاجتماعي، الأمم المتحدة E/C.18/2014/5، 2011
12. الأمم المتحدة، قسم الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، "اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية"، نيويورك 2001.
13. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، "الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لعام 2010" باريس، 2010
14. حميدة محمود فرج، "دراسات حول الاستثمارات الصينية الخارجية"، ترجمة لبي جانغ غونغ - جينغ وان، مراجعة حسنين محمد حسين، دار صفصافة للنشر، القاهرة 2016
15. منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، "الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لعام 2014" باريس، 2014
16. المجلس الاقتصادي والاجتماعي بشأن التعاون في المسائل الضريبية، "زيادة تعزيز عمل لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية"، الأمم المتحدة نيويورك، 22 أبريل 2015
17. الأمم المتحدة، "مقترح يادخال تعديلات على المادة 5 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية"، لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية الاجتماع

1. Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales : trente études pratiques, édition Francis Lefebvre, 4 ème édition, Paris, 1998,

2. Veronika Daurer and Richard Krever, " **Choosing between the UN and OECD tax policy model: an African case study**", EUI Working Paper RSCAS 2012/60.

3. O E C D, Model Tax Convention on Income and Capital (Paris: OECD, 2014)

4. Michael Lennard, "**The UN Model Tax Conventions Compared with the OECD Model Tax Convention—Current Points of Difference and Recent Developments**; IBFD, ASIA-Pacific Bultin; January/February 2009.

5. Stef van Weeghel , **OECD vs. UN Model Income Tax Convention**. University of Amsterdam (Amsterdam Center for Tax Law)/PwC ITC, Mumbai 2013

6. **APS, Maghreb ,Vers l'harmonisation des systèmes fiscaux des pays membres de l'UMA** Publié dans [Maghreb Emergent](#) le 30-05-2013

7. [www.elkhabar.com/press/article/25863/#sthash.OujZtDt8.dpuf](http://www.elkhabar.com/press/article/25863/#sthash.OujZtDt8.dpuf)  
le : 18.02.2013