

يحدث الإزدواج الضريبي الاقتصادي على المستوى الدولي وكذا الداخلي وسوف نأتي على شرح كيفية حدوثها كما يلي:

1- الإزدواج الضريبي الاقتصادي الدولي

حسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)²⁴، هو حالة خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل أو نفس الثروة. وتعتبر هذه الحالة أكثر حساسية مقارنة بسابقتها، لأنها تضع مكلفين بالضريبة مختلفين في موقف صعب معا. فحسب القانون الضريبي الدولي، يحدث الإزدواج الضريبي الاقتصادي، عندما تقدم شركة أم لشركة تابعة لها في دولة أخرى خدمات بمقابل نقدي (والذي يعتبر دخلا يعتد به عند حساب الضريبة على أرباح الشركة الأم) فترفض الإدارة الجبائية للشركة التابعة أخذه كعبء قابل للخصم من نتيجة الشركة التابعة من جهة، ومن جهة أخرى تدخل تلك المداخيل في المادة الخاضعة للضريبة على مستوى الشركة الأم.

2- الإزدواج الضريبي الاقتصادي الداخلي

وردت عدة تعاريف في هذا الشأن، حيث يمكن تعريف الإزدواج الضريبي الاقتصادي بأنه خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل داخل الدولة الواحدة.²⁵ كما يمكن تعريفه أيضا بأنه خضوع شخصين مختلفين لضريبة على أساس نفس الدخل وتتجلى خاصة في حالة أرباح الأسهم (شركة ومساهم)²⁶ فيما يتعلق بأرباح الشركات مثلا، فإنها تخضع لضريبتين، أولهما الضريبة على أرباح الشركات وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالا، وقبل توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح. وثانيهما الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس نواتج القيم المنقولة، وهي التي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين. فمن وجهة النظر القانونية، لا نجد شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة متوفرا لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم لا يوجد إزدواج ضريبي. أما من وجهة النظر الاقتصادية، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني، بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي. فمن الناحية الواقعية والمنطقية، نجد أن شخص المساهم هو

²⁴ Rapport du comité des affaires fiscales , Publications OCDE ,1997 ,p150.

²⁵Philippe Oudenot , fiscalité approfondie des sociétés ,2^{ème} édition , litec , Paris ,2001 ,p88.

²⁶ محمد عباس محرز ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص 330.

الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية. وتعتبر هذه الوضعية عن ازدواج ضريبي اقتصادي داخلي. وفي نفس السياق يعد المفهوم الاقتصادي للازدواج الضريبي دائما بالنتيجة النهائية التي تترتب عن فرض الضريبة فنجد مثلا أن الدخل قد يتحمل ضريبتين:

(1) الأولى تفرض عليه مباشرة، وتسمى بضريبة الدخل؛

(2) الثانية تفرض على رأس المال، إلا أنه يتم استيفاؤها من الدخل دون المساس برأس المال، نظرا لانخفاض مستواها، وتعرف بالضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل.

وأمام هاتين الإمكانيتين، فإن من يعتد بالتنظيم الفني والقانوني للضريبة، يخلص إلى نفي فكرة الازدواج الضريبي، وذلك نتيجة اختلاف الضريبتين من حيث التنظيم الفني والقانوني، فالأولى هي ضريبة دخل والثانية ضريبة على رأس المال، وأما أن يعتد بالنتيجة النهائية، أي بحقيقة "الوعاء" الذي يتحمل عبء الضريبة فيخلص إلى التسليم بتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي وذلك لأن الضريبة الثانية أي الضريبة على رأس المال، وبصرف النظر عن اسمها وعن كيفية تنظيمها، لا تعد وكونها عبئا على الدخل.²⁷ من خلال ما سبق نستنتج أن الازدواج الضريبي الاقتصادي يتحقق بتوفر شرطين أساسيين يتمثلان في: وحدة المادة الخاضعة للضريبة أو ما أُصطلح على تسميته الوعاء الضريبي (L'assiette de l'impôt)، وأيضا وحدة المدة أو المناسبة التي تفرض عليها الضرائب.

المطلب الثاني: الإزدواج الضريبي الداخلي المقصود وغير المقصود

يتحقق الإزدواج الضريبي الداخلي إذا كانت السلطات المالية التي تحدثه، تابعة لدولة واحدة أيا كان شكل هذه الدولة من حيث تعدد سلطاتها المالية أو أنها دولة موحدة ويكون أحيانا عن غير قصد وعن قصد أحيانا أخرى، وهذا ما يدعو إلى التساؤل حول أسباب الإزدواج الضريبي المقصود وغير المقصود وعن الوسائل الكفيلة بمعالجته وتجنبه.

أولا: الإزدواج الضريبي غير المقصود

يكون الازدواج الضريبي الداخلي غير مقصود نتيجة ممارسة هيئات مختلفة لسلطاتها في فرض الضرائب على نفس الإقليم، كما يحدث في الدولة الاتحادية إذا فرضت كل من الحكومة الاتحادية وحكومات الولايات

²⁷ فوزي عطوي ، المالية العامة "النظم الضريبية وموازنة الدولة" ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2003 ، ص 253.

نفس الضريبة على المال نفسه، وكما يحدث عندما تفرض كل من الحكومة المركزية و الهيئات المحلية نفس الضريبة على مادة معينة²⁸. فقد يجد المكلف بدفع الضريبة في الدولة الإتحادية نفسه ملزما من قبل السلطة المركزية، من جهة ومن قبل سلطة الولاية التابع لها من جهة أخرى، بدفع الضريبة على نفس الوعاء وفق ما تحدثنا عنه.

كما هو الحال بالنسبة لسويسرا التي تعتبر من الدول الفيدرالية حيث ينعكس الطابع الفيدرالي * بشكل واسع على نظامها الضريبي. فتتشكل الدولة السويسرية من حكومة مركزية تدعى كونفيدرالية (Confédération) ومن 26 دولة عضوا ممثلة في مقاطعات (Cantons)²⁹. وتتمتع كل من هذه الدول (كونفيدرالية، مقاطعات) بكامل سيادتها الضريبية سواء من جانب حق التصرف في إيراداتها الضريبية أو التشريعات الخاصة بالضرائب المباشرة لكل منها، وبذلك تمتلك سويسرا 27 تشريعا ضريبيا مختلفا (الأول خاص بالفيدرالية و 26 تشريعا خاصا بالمقاطعات) خاصة فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والضرائب على الأرباح ورؤوس الأموال للأشخاص المعنويين. تتجم عن هذه السيادة الضريبية التي تتمتع بها كل من المقاطعات من جهة و الكونفيدرالية من جهة أخرى، أن تفرض نفس الضريبة على نفس الوعاء وفي نفس المدة في مقاطعتين أو أكثر ومن ثم ظهور الإزدواج الضريبي ما بين المقاطعات، بالإضافة إلى ظهوره ما بين الحكومة المركزية والمقاطعات. ويتمتع المواطنون السويسريون بمقتضى الدستور بجميع الحقوق التي تضمن لهم عدم تعرضهم للإزدواج الضريبي* بالإضافة إلى التدابير القضائية الكثيرة والصارمة التي تتخذها المحكمة الفيدرالية بغرض تقادي الإزدواج الضريبي ما بين المقاطعات.

ثانيا: الإزدواج الضريبي المقصود

يكون الإزدواج الضريبي الداخلي مقصودا إذا تعمدت السلطات المالية إحداثه لتحقيق بعض الأهداف أهمها:

30

²⁸ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 2001، ص 231.

* يقصد بالطابع الفيدرالي بين الدول أن تحتفظ كل دولة بسيادتها، وتحل مسائلها العامة في مؤتمر جامع له صفة سياسية فقط و ليست تشريعية.
²⁹ Commission d'information, Les grandes lignes du régime fiscal suisse, (www.estv.admin.ch/04-pdf), (consulté le 13/08/2012).

* حسب ما جاء في المادة 127، من الدستور الفيدرالي السويسري.

³⁰ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 132.

- الحصول على إيرادات استثنائية لمواجهة عجز طارئ في الميزانية، مثل الإزدواج الضريبي الذي أحدثه المشرع الضريبي الجزائري سنة 1993، وذلك بفرض ضريبة على الدخل في شكل المساهمة الوطنية للتضامن (CNS) بجانب الضريبة على الدخل الإجمالي، لزيادة حصيلة الضرائب من أجل مواجهة الوضع المتأزم؛
- التمييز في المعاملة تبعا لمصادر الدخل؛
- زيادة الأعباء على بعض المشروعات للحد من منافسة الشركات الكبيرة للشركات الصغيرة؛
- إخفاء رفع سعر ضريبة معينة حتى لا يعارضها دافعوها؛
- يستهدف المشرع من الإزدواج الضريبي على دخل العقارات الزراعية أو المبنية حث ملاكها على توجيه أموالهم إلى الاستثمارات في المجالات الصناعية أو القوى المحركة.

ثالثا: وسائل التقليل من حدة الإزدواج الضريبي الداخلي

تعتمد العديد من الدول على طرق مختلفة لتقادي الإزدواج الضريبي الداخلي أو التقليل من حدته، وسوف نأتي على شرح بعض الطرق الشائعة الاستعمال والمتمثلة فيما يلي:

1- طريقة الإعفاء (Méthode de l'exonération): تقوم هذه الطريقة على إعفاء المداخل التي خضعت من قبل للضريبة وهذا ما يترجم مثلا إعفاء الأرباح الموزعة على المساهمين في شركة ما خضعت للضريبة على أرباح الشركات. فالميزة الإيجابية في هذه الطريقة أنها تقضي تماما على أثر الإزدواج الضريبي إلا أن لها ميزة سلبية، حيث لا تعكس الدخل الإجمالي الحقيقي للمكلف بالضريبة، فيكون هذا الدخل دائما أقل مما هو عليه في الواقع. من جهة أخرى تخل هذه الطريقة بالهدف الجوهري لنظام الضرائب التصاعدي، والذي يركز أساسا على مبدأ المشاركة تبعا للمقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة.

وهي شائعة التطبيق في حالة الضرائب النسبية، كما هو معمول به في حالة الشركات المجموعة (Groupe de Sociétés) أو ما يسمى بنظام الشركات الأم والفروع³¹ (Régime des Sociétés mères et filiales)، فالنتائج الصافية المتأتية من الشركة الفرع أو الشركة التابعة للشركة الأم تستبعد عند حساب ضريبة الشركات للشركة الأم، وبالتالي فإن إعفاء الشركة الأم سوف يقضي تماما على أثر الإزدواج الضريبي الاقتصادي.

2- طريقة القرض الضريبي (Crédit D'impôt):

³¹ L'équipe fiscale de la revue fiduciaire , Fiscal 2003 , Edition GRF , 2003 , Paris , p875.

تسمح هذه التقنية بخصم مبلغ الضريبة المدفوع عن طريق الإقتطاع من المصدر* (Retenue à la Source) من مبلغ الضريبة السنوية على الدخل الإجمالي³².

3- طريقة الرصيد الجبائي (L'avoir Fiscal):

أوجدت بعض الدول ميكانيزما معوضا (compensateur) يعرف بالرصيد الجبائي من أجل تقادي الإزدواج الضريبي، و يعتبر الرصيد الجبائي دخلا وهميا (Revenu Fictif) يضاف إلى مجموع المداخل عند حساب الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يحسب على أساس معدل محدد مسبقا، وهو كذلك قرض ضريبي لأن نفس مبلغ الرصيد الجبائي يخصم من إجمالي الضرائب المستحقة.

و هذه الطريقة شائعة الاستعمال في حالة وجود توزيعات من قبل شركات مساهمة على المساهمين.³³

4- طريقة خصم إيراد من إيراد:

تستعمل هذه الطريقة من أجل تجنب الإزدواج الضريبي مثلما قررت المادة 29 من القانون الضريبي المصري بخصم 90% من بعض الإيرادات التي يضمها الوعاء الضريبي، وبشرط أن تكون هذه الإيرادات داخلة في جملة إيرادات المنشأة إذ نصت على ما يلي:

" تخصم إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة في ممتلكات المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص والتي خضعت للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو أعفيت منها بمقتضى القانون وكذا الإيرادات الناتجة عن أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال أو أعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافي للمنشأة، وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها بعد خصم نصيبها من مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع 10% من قيمة تلك الإيرادات."³⁴ وكما هو معمول به في التشريع الضريبي اللبناني³⁵،

* الإقتطاع من المصدر هو إحدى طرق تحصيل الضريبة حيث يقوم رب العمل (المكلف القانوني) الذي يدفع الأجر إلى المكلف الفعلي بالضريبة على الأجر بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، و تطبق هذه الطريقة عادة على دخول العمل (الأجور و المرتبات) و إيرادات القيم المنقولة.

³² Loic Philip -Sous la Direction- , Op.cit. ,p539

³³ Pierre Vernimmen , Finance d'entreprise ,5^{ème} édition , DALLOZ , Paris ,2002 ,p792.

³⁴ يونس أحمد البطريق , النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003 ، ص ص282-283.

³⁵ منصور أحمد البديوي و محمد رشيد الجمال، دراسات في المحاسبة الضريبية ، دار المعرفة الجامعية ، مصر ، 1999 ، ص 562.

تطبق كذلك هذه الطريقة عندما تكون الإيرادات خاضعة أصلا لإحدى الضرائب النوعية على الدخل، ففي هذه الحالة إذا كانت الإيرادات المحققة من هذه الأصول قد أضيفت إلى أرباح المكلف الخاضعة للضريبة يتعين استبعادها تقاديا لإعادة إخضاعها لضريبة أخرى مما يحدث ازدواجا ضريبيا.

5- طريقة الاقتطاع المبرئ للذمة المالية (prélèvement libérateur):

وتطبق هذه التقنية عادة للتخفيف من حدة الإزدواج الضريبي على المداخيل ذات المردود الثابت (السندات وفوائد القروض) كما هو الحال بالنسبة لفرنسا، حيث تخضع هذه المداخيل للضريبة بمعدل تناسبي (proportionnel) يقدر بـ 15% عوض خضوعه لمعدل تصاعدي (progressif) ضمن الضريبة على الدخل الإجمالي.³⁶

6- طريقة خصم الضريبة من الإيراد:

يمكن بهذا الأسلوب خصم مقدار الضريبة الأولى التي دفعها المكلف من إجمالي الوعاء الخاضع للضريبة الثانية، ويعتبر هذا الأسلوب استثنائيا يهدف إلى تقادي الإزدواج الضريبي³⁷، مثلما هو الحال بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP) في الجزائر والتي تعتبر عبئا يخصم عند تحديد الوعاء الخاص بالضريبة على أرباح الشركات (IBS) أو الضريبة على الربح الإجمالي (IRG).

المطلب الثالث: الإزدواج الضريبي الدولي

تؤدي ممارسة كل دولة على حدا لسيادتها الضريبية (Souveraineté fiscale) التي قد تتعدى نطاق أقاليمها وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية إلى ظهور الإزدواج الضريبي الدولي، مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف بالضريبة نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب³⁸، ومن الحد من المزايا المالية التي تسعى الدول إلى تحقيقها من وراء تشجيع الاستثمارات الدولية وتدعيم علاقتها الاقتصادية والتجارية. فالضرائب الآن ليست بمعزل عن تطور المبادلات المالية في إطار العولمة واندماج اقتصاديات الدول. ولما كانت ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في اختصاصاتها

³⁶ Patrick Serlooten , Droit fiscal des affaires , 2^{ème} édition ,DALLOZ ,Paris ,2007 ,p328

³⁷ فوزي عطوي ، مرجع سابق ، ص 268.

³⁸ Tixier G et Gest G , Droit fiscal international , P.U.F ,Paris ,1985 ,p49.

الضريبية بقصد تحقيق المزيد من الإيرادات العامة، فإن تسوية ما نشأ عنها من مشكلات إنما يحتاج الى التنسيق بين هذه الاختصاصات الضريبية، بما يقتضيه من قبول كل دولة التنازل عن بعض هذه الاختصاصات والتضحية بجانب من إيراداتها الضريبية.

تتمثل الأسباب المؤدية لظهور الازدواج الضريبي الدولي إلى ضابط الإخضاع الضريبي من جهة، وتباين التنظيمات و التشريعات ما بين الدول من جهة أخرى. ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :

أولاً : الازدواج الضريبي الدولي وضوابط الإخضاع الضريبي

تتعدد الأسباب التي يكفي توافرها أحدها لظهور الازدواج الضريبي الدولي ويمكن ذكرها على النحو التالي:

1 - اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي³⁹:

ويرجع اختلاف هذه الضوابط إلى مبدئين أساسيين هما:

(1) التبعية السياسية: وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن مواطنهم أو محل إقامتهم، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ودخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها. فلقد كانت التبعية السياسية هي الضابط الوحيد الذي تركز عليه الدولة لفرض الضرائب، وذلك لما كان ينظر إلى الدولة كهيئة تتميز بالسلطة السياسية التي تملك السيادة على الجماعة التي تهيمن عليها. وبذلك تبلورت الصلة التي تربط الأفراد بالدولة على أنها صلة سياسية مظهرها الجنسية.

(2) التبعية الاقتصادية:

لقد كان جورج شانز هو أول من أبرز مبدأ التبعية الاقتصادية، إذ قسم العناصر التي يمكن أن تحدد الالتزام الضريبي إلى ثلاثة عناصر هي⁴⁰:

³⁹ يونس أحمد البطريق ، السياسات الدولية في المالية العامة ، الدار الجامعية ، مصر ، 1998 ، ص 117.

⁴⁰ يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ص 118.

- **تواجد الشخص بالإقليم في وقت ما:** وهذا العنصر يكفي لإخضاع الأجنبي المارين بالبلد للضرائب غير المباشرة على إنتاج السلع الاستهلاكية كالدخان والمشروبات، إلا أنه لا يكفي ليبرر فرض الضرائب المباشرة، وذلك لتغير المكلفين وعدم استقرارهم، مما يتعذر حصرهم وفرض الضرائب عليهم.

- **الإقامة:** إن المفهوم الضريبي لمبدأ الإقامة⁴¹، هو أن يتم فرض الضريبة على المكلف المقيم عن دخله أو أرباحه التي يحققها في أي مكان سواء كان الدخل المتحقق في دولة الإقامة أو في بلد آخر (دولة مصدر الدخل)، أي أن القانون الضريبي بموجب مفهوم مبدأ الإقامة يتجاوز الحدود الإقليمية. وهي تنطوي على تواجد الشخص في إقليم معين مدة أطول إلى حد ما، غير أن هذا العنصر من عناصر الإخضاع قد يؤدي إلى عدم تمكن الدولة من فرض الضرائب على إيرادات غير المقيمين من الأجانب الذين يستثمرون أموالهم داخل الإقليم، ويستفيدون في تحقيق إيراداتهم من الخدمات التي تقدمها الدولة، مما يوجب إخضاعهم للضريبة في دولة المصدر.

- **الجنسية:** يؤدي هذا العنصر إلى صعوبة تحصيل الضرائب من المواطنين الذين هاجروا من بلادهم، كما أنه يبتعد عن العدالة لعدم اشتراك الأجانب المقيمين داخل البلاد في الإسهام في تحويل النفقات العامة التي يستفيدون منها في نشاطهم، الذي يزاوونه داخل الدولة، إذ يكون للدولة بمقتضى مبدأ التبعية الاقتصادية سيادة ضريبية تمتد إلى جميع من يساهمون في حياتها الاقتصادية والاجتماعية، وهذا المبدأ لا يتعارض مع مبدأ التبعية السياسية بل يتفاعل معه، لأنه لا يتعارض وفرض الضريبة على المواطنين الذين يعيشون في إقليم الدولة.

2- اختلاف ضوابط التبعية الاقتصادية:

يتفرع من مبدأ التبعية الاقتصادية ضابطان رئيسيان من ضوابط الإخضاع الضريبي، وهما:

1) ضابط المصدر: ويقضي بإخضاع إيرادات المكلف الناشئة في بلد معين للضرائب الوطنية لهذا البلد، نظرا للخدمات التي قدمها، والتي أتاحت له تحقيق هذه الإيرادات، وضمنت له الاستقرار السياسي، الاقتصادي، والاجتماعي.

⁴¹ خيري إبراهيم الرفاعي ، الشخص غير المقيم في القانون الضريبي-دراسة مقارنة- ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2011 ، ص19.

2) **ضابط الموطن:** ويقضي بفرض الضريبة على جميع إيرادات المكلف . مهما كان مصدرها . في البلد الذي يعتبر موطناً له، نظراً لما يقدمه هذا البلد من خدمات معيشية لهذا المكلف من جهة، ولاعتباره عضواً فاعلاً يلتزم بالمشاركة في تمويل النفقات العامة للمجتمع الذي اختاره المكلف بإيراداته للإقامة فيه.

3- تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي:

منذ العشرينات من القرن العشرين برزت ظاهرة تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي (Allégeance Fiscale)، حيث تكمن المشكلة في المكان الذي يخضع فيه المكلف بالضريبة، وكذلك معرفة السلطة المالية التي من صلاحيتها تحديد المادة الخاضعة للضريبة (Matière Imposable)، فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي ينشأ الإزدواج الضريبي بالنسبة لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير دولة الموطن، نتيجة خضوعها في نفس الوقت لكل من ضريبة دولة الموطن وضريبة دولة المصدر⁴².

لذلك كان أول اهتمام يوليه القانون الضريبي الدولي هو تحديد التبعية الضريبية للأشخاص والممتلكات على المستوى الدولي.

ثانياً: الازدواج الضريبي الدولي و تباين التنظيمات

يؤدي تباين التنظيمات و التشريعات ما بين الدول ، إلى حدوث الازدواج الضريبي من خلال الاختلاف الذي ينجم عن تباين مفاهيم المصطلحات في الميدان الضريبي ، و أيضاً اختلاف أسس التنظيم الفني للضرائب . ويمكن إبراز ذلك كالاتي:

1- اختلاف مفهوم المصطلحات في الميدان الضريبي:

من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة حول مفاهيم الإقامة والموطن والمنشأة المستقرة، حيث تستند بعض التشريعات الضريبية الوطنية في تحديد الموطن على فكرة الإقامة

⁴²Nacera Zoubiri , La Territorialité en droit fiscal ,Mémoire de troisième cycle professionnel ,IEDF ,Kolea ,1989 ,p62.

الرئيسية، بينما يستند البعض الآخر على فكرة موقع مصالح المكلف الرئيسية أو إلى الجمع ما بين الضابطين كما هو الحال في التشريعين الفرنسي والمصري، فقد نص القانون الضريبي المصري فيما يتصل بالضريبة الموحدة على الدخل، على اعتبار الأجنبي متوطناً في مصر إذا ما اتخذ مصر محلاً لإقامته الرئيسية أو إذا كانت مصالحه الرئيسية فيها.

كما تختلف الأحكام الوطنية فيما بينها في تحديد الشروط الواجب توافرها بالنسبة لاصطلاح المنشأة المستقرة تمهيداً لجعلها خاضعة للضريبة على الشركات، وبالطبع يترتب على تباين مدلول هذه المصطلحات إمكانية وجود ازدواج ضريبي على نفس وعاء الضريبة ينظر إليه من وجهتي نظر مختلفتين⁴³.

2- اختلاف أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول:

يعتبر من أكثر الأسباب أهمية، وهو أن بعض الدول تأخذ بالنسبة للضرائب على الدخل بالنظام الشخصي الكلي (الضريبة العامة على الدخل) كما هو الحال بالنسبة لكافة الدول الرأسمالية المتقدمة، ويأخذ البعض الآخر بأسلوب الضرائب النوعية على الدخل. فيؤخذ عادة بضابط المصدر (أو الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة (أو الموحدة)، ذات الطابع الشخصي، وبذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي.

المبحث الثالث: مشكلة التنافس الضريبي وتحديات التجارة الرقمية

أسفرت العولمة عن زيادة حجم تدفقات رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية المباشرة وغير المباشرة منها، فكان التنافس الضريبي من أجل استقطاب الاستثمارات الأجنبية، أهم ممارسة جبائية من ممارسات الدول المتقدمة أو السائرة في طريق النمو على حد سواء، بالإضافة إلى تنامي التجارة الإلكترونية والتحديات الكبيرة التي تواجهها مختلف الدول خاصة فيما يتعلق بإيجاد ضوابط للإخضاع الضريبي للتعاملات الرقمية من جهة وفي صياغة إطار تشريعي يحكم وينظم هذه التعاملات من جهة أخرى.⁴⁴

⁴³ المرسي السيد حجازي ، النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1998 ، ص 102.

⁴⁴ عزوز علي ، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات" ، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة حسينية بن بوعلي-الشلف ، السنة الجامعية 2013/2014 ، ص82.

المطلب الأول: الجانب المفاهيمي للتنافس الضريبي

يمكن تعريف التنافس الضريبي على أنه تداخل القرارات الجبائية ما بين الدول مما يؤدي إلى حدوث تذبذب في السياسات المالية والاقتصادية للدول، وي طرح مشكل التنافس الضريبي بحدّة في إطار التكتلات الإقليمية وعلى رأسها الإتحاد الأوروبي أين اتسعت حدته ما بين الدول الأعضاء داخل الإتحاد ففي التقرير الصادر عن اللجنة الأوروبية سنة 1992، تم إعطاء مفهوم مختصر وشامل لمجموعة من التعاريف الخاصة بالتنافس الضريبي، فهذا الأخير "يحدث لما تكون الدول الوطنية بصدد جذب رؤوس الأموال الأجنبية، معتمدة في ذلك على منح مزايا جبائية مهمة مخفضة بذلك المعدلات الضريبية من جهة، أو من جهة أخرى محاولة تشجيع المؤسسات المحلية من أجل تحسين تنافسيتها وبالتالي تخفيض الأعباء الجبائية التي تقع على عاتقها"⁴⁵

أولا: المقاربة الاقتصادية للتنافس الضريبي (من خلال الأدبيات): لقد كان "Tiebout" من أوائل الباحثين في موضوع التنافس الضريبي أين خلص إلى نتيجة مفادها أن التنافس الضريبي يسمح للأفراد باختيار البلد الذي يمنح مزايا جبائية ويحقق خدمات عمومية أفضل، وقد تم توسيع هذه النظرية لتشمل المؤسسات في سنوات 1970. بحث "Oates" سنة 1972 في الآثار الاقتصادية للتنافس الضريبي فخلص إلى أن هذا الأخير، يُحقق خدمات عمومية رديئة بالنظر لقلّة النفقات العمومية للبلد الذي يمارس التنافس الضريبي مما يؤدي إلى عدم الشعور بالرضا لدى المواطنين. في سنة 1989 "Devereux et Pearson" درسا الآثار الممكنة للتنسيق الضريبي في مجال الضريبة على الشركات على الفعالية الاقتصادية، وقد لحقهما "Sinn" سنة 1990 أين قام بطرح التساؤل حول الاختيار الأفضل -التنسيق أو التنافس الضريبي- في أوروبا على خلفية التكتل في الإتحاد الأوروبي لاحقا. استمرت في سنوات التسعينات الأبحاث حول مشكلة التنافس الضريبي وخاصة في ظل التكتل في الإتحاد الأوروبي وتوحيد العديد من الأنظمة وبالأخص النقدية منها ففيما يخص اختيار الموقع الأمثل لتواجد الشركات المتعددة الجنسيات، فإنه من بين المساهمات المهمة في النظرية الاقتصادية تلك التي قام بها "Hines" سنة 1996 الذي فسّر التوزيع الجغرافي للاستثمار الأجنبي بين الدول بدلالة طرق معالجة الازدواج الضريبي -الإعفاء أو الحسم- أين خلص إلى أن الشركات التي ينتمي موطنها لبلد ينتهج طريقة الحسم، أقل استثمارا في البلدان ذات الجباية المنخفضة⁴⁶. هناك دراسات

⁴⁵ Réjane Hugounenq et Thierry Madies , Stratégies de Localisation des Entreprises Commerciales et Industrielles , De Boeck Supérieur , 2002 , p195.

⁴⁶Emmanuel Rubens , La fiscalité des entreprises -aspects économiques de la concurrence fiscale dommageable au sein de l'union européenne- , De Boeck et Larcier , Bruxelles ,2002 ,pp9-30.

أخرى وجدت أن البلدان الصغيرة هي الأكثر ممارسة للتنافس الضريبي بغية جذب أكبر كم من الاستثمارات الأجنبية وأن التنسيق الضريبي سوف يكون مضرا ببعض البلدان الأوروبية كاليونان، إسبانيا، البرتغال وإيرلندا*، ففي ظل التنافس الضريبي على مستوى الاتحاد الأوروبي، قامت بعض البلدان بتخفيض معدلات الضريبة على الشركات، مقابل توسيع وعائها الضريبي لذلك ارتفعت حصيلتها الضريبة على الشركات ببعض البلدان وانخفضت بالبعض الآخر من داخل الاتحاد⁴⁷.

على كل حال، هناك تباين في وصف التنافس الضريبي، حيث تعتبره بعض البلدان ممارسة سلبية ومضرة، فإن البعض الآخر لا يحكم عليه كذلك بل يمكن اعتباره مزايا ضريبية ممنوحة للمستثمرين الجدد على إقليمها. وفي هذا الإطار، تعتبر البلدان التي لها بعض العوائق الهيكلية أن هذه المزايا الضريبية ضرورية من أجل تجاوز العوائق الأخرى. كما أن حدوث آثار مضرة بسبب عدم التجانس ما بين الأنظمة الضريبية، لا يعني أن بلدا ما يستغل هذا التباين من أجل القضاء على أسس الإخضاع لبلد آخر.⁴⁸

ثانيا: التنسيق الضريبي كبديل للتنافس الضريبي

تسعى الدول التي ترغب في جذب الاستثمارات الدولية إلى توفير أدوات مختلفة للتنسيق الضريبي يمكن المفاضلة بينها، وفق ظروف مناخ الاستثمار وأغراض التنمية. ويضم نموذج التنسيق الضريبي الإطار العام لعدد من القواعد الضريبية التي تخص الاستثمار الأجنبي، إذ يؤثر نموذج التنسيق الضريبي على درجة تدفق الاستثمار الدولي ومرونة حركة عوامل الإنتاج. ومن ثم التأثير في المزايا النسبية المقارنة للتكنولوجيا والإدارة والمواد الخام والعمالة وغيرها. كما يساهم التنسيق الضريبي في تفعيل مقدرة التكامل الاقتصادي على جذب رؤوس الأموال والاستثمار الأجنبي للدول الأعضاء ويُجنبها الوقوع في التنافس الضريبي المضر بمصلحة التكامل الإقليمي، ذلك التنافس الذي يؤدي بكل دولة عضو نحو التسابق في منح الإعفاءات الجبائية

* وهذا ما حصل بالفعل لهذه البلدان، حيث مرت بأزمات مالية أكثر حدة من البلدان الأخرى داخل الإتحاد الأوروبي.

⁴⁷ Emmanuel Bretin et al ,La concurrence fiscale sur le bénéfice des entreprise , théories et pratiques , revue économie et prévision ,2002/5 n° 156 ,p25.

⁴⁸ محمد عباس محرزى ، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ،

2005 ، ص 91- 92 .

أنعيم عاشوري

والحوافز الأكثر جاذبية من الدول الأخرى. لقد نجحت التجربة الأوروبية في تحقيق التنسيق الضريبي على مراحل تتفق وطبيعة الأنظمة الضريبية وظروفها الاقتصادية، وقد نجح هذا التنسيق بالخصوص في مجال الرسم على القيمة المضافة من خلال تخفيف العبء على السلع والخدمات التي تنتقل ما بين الدول الأعضاء.⁴⁹ تختلف أهداف التنسيق الضريبي، وفق الأفق الزمني في المدى القصير وال المدى البعيد، ويمكن توضيح ذلك عن طريق الجدول التالي:

الجدول (2): أهداف التنسيق الضريبي على المديين القريب والبعيد

أهداف التنسيق الضريبي	
المدى البعيد	المدى القصير
1-التوجه نحو التكامل الاقتصادي	1-جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدول المضيفة
2-التنسيق في السياسات المالية والنقدية	2-تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال
3-زيادة حجم التجارة البيئية	3-الحصول على حصة من حجم الأموال المتاحة للاستثمار الدولي
4-زيادة حجم الاستثمار المشترك	4-توفير قاعدة لبناء أسواق المال والبورصات المحلية
5-القضاء على التضخم	5-توفير فرص للمنافسة مع الدول الصناعية الكبرى
6-تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بعمليات التصدير.	6-تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مشروعات مشتركة جديدة
7-جذب مزيد من الاستثمارات الأجنبية	7-تشجيع توطن رأس المال المحلي
8-استقرار مناخ الاستثمار	8-الاستفادة من مزايا مثيلة من الدول الأعضاء في التنسيق
9-تحسين العائد على الاستثمار	9-تشجيع التجارة البيئية
10-توظيف عوامل الإنتاج المحلية	10-تحسين مناخ الاستثمار
11-تحقيق مزايا الإنتاج الكبير	11-تشجيع مناطق التجارة الحرة
12-جذب تكنولوجيا متقدمة	
13-الاستخدام الأمثل للموارد	
14-يؤدي التنسيق إلى زيادة الائتمان الدولي ومن ثم القضاء على البطالة	

المصدر: فريد النجار الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، سنة 2000، ص 48.

⁴⁹رمضان صديق محمد ، نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم العربية، المجلد الخامس، العدد الأول، المعهد العربي

الملاحظ أعلاه أن أول وأهم هدف يمكن تحقيقه على المدى البعيد، وفي ظل خطة استراتيجية واضحة المعالم هو الوصول إلى يمنح التكامل الإقليمي، هذا الأخير بإمكانه منح العديد من المزايا الاقتصادية كتحرير انتقال السلع وعوامل الإنتاج ودعم التنمية الاقتصادية وتحقيق الرفاهية للدول الأعضاء.

ثالثاً: متطلبات نجاح التنسيق الضريبي

على كل حال، يبقى التنسيق الضريبي عديم الجدوى ما لم يتم الإجماع من طرف الدول الأعضاء في الاتحاد أو التكتل الإقليمي على توحيد معدل الضريبة، ويكون هذا المعدل منخفض من أجل عدم تحفيز الاستثمارات على التمتع خارج الاتحاد⁵⁰. أما بالنسبة للبلدان النامية فيجب عليها القيام بإصلاحات ضريبية هامة كخطوة أولى في طريق التنسيق الضريبي.

1- إصلاح الأنظمة الضريبية للبلدان النامية

يرتكز مضمون الإصلاحات الضريبية التي تقوم به البلدان النامية، بإلغاء بعض الضرائب القديمة واستحداث ضرائب جديدة تتماشى مع النظام الاقتصادي العالمي، والسعي في منح بعض المزايا ضريبية للاستثمارات الأجنبية. ومن أهم الإصلاحات الضريبية المعاصرة بالدول النامية نذكر:⁵¹

- التوسع في تطبيق الرسم على القيمة المضافة.
- توسيع الأوعية الضريبية لزيادة الإيرادات ولتبسيط الضريبة والحيادية في التحصيل والعدالة في النظام الضريبي.
- التقليل من المزايا الضريبية الممنوحة للغير والإعفاءات المختلفة.
- مراعاة الهيكل الضريبي للدول المصدرة للاستثمار الأجنبي.
- بناء الثقة في المنظومة الضريبية عن طريق استقرار الضرائب.

2- توحيد الضرائب على الدخل

تحتاج عملية تنسيق ضرائب الدخل بين الدول الأعضاء في التكتلات الإقليمية إلى الاختيار بين التنسيق الفوري الشامل، أو التنسيق الجزئي المرحلي، حيث يمكن أن يتم هذا التنسيق من خلال مرحلة واحدة أو على

⁵⁰ Claude Emonnot, L'Harmonisation de la fiscalité des revenus du capital en Europe , pragmatisme ou dogmatisme ? ,Revue d'Economie Politique , DALLOZ , France ,111(5)sep-oct.2001 ,p760.

51 فريد النجار ، مرجع سابق ، ص ص 37-66 .

مراحل زمنية، من خلال وضع برنامج زمني، تتفق بموجبه الدول الأعضاء على نمط أو نموذج معين من التنسيق الضريبي.

3- توحيد الضرائب غير المباشرة

يتم توحيد الضرائب غير المباشرة على السلعة أو الضريبة الجمركية والضريبة على المبيعات، أو الخدمة، في المعدلات أو التسمية كذلك لكي لا يقع مشكل الازدواج الضريبي. وعليه يمكن الإشارة إلى أن التجربة الأوروبية في التنسيق الضريبي تعتبر نموذجا يُحتذى به، حيث تم ضمان حياد الضريبة تجاه رؤوس الأموال والأشخاص بين دول الإتحاد الأوروبي، ووضع القواعد التفصيلية للمعاملة الضريبية التي يتعين على الدول مراعاتها في تشريعاتها الداخلية لمنع التعارض وإعاقة التنسيق، بالمقابل فإن جهود الدول العربية نحو التنسيق الضريبي لم تتجاوز حدود القرارات والاتفاقيات التي لم تطبق في الواقع العملي، منذ عشرات السنين.

المطلب الثالث: التحديات الجبائية أمام تنامي التجارة الإلكترونية

مع اتساع وتنامي ظاهرة التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي، يُجمع العديد من الملاحظين للشأن الاقتصادي والمالي العالمي على أن هذه الظاهرة، تؤدي إلى انخفاض مهم في الإيرادات الجبائية للدول سواء فيما يخص ضرائب على الدخل أو أرباح الشركات ناهيك عن الرسوم المفروضة على المبيعات والتي غالبا ما تتميز بوفرة حصيلتها. أمام هذا الوضع، أصبح التحدي الجبائي الدولي هو كيفية إخضاع المبادلات التجارية الإلكترونية للضرائب في ظل إعادة توزيع حصيلتها بين الدول.

مما سبق، بات من الضروري خضوع التجارة الإلكترونية لضرائب إضافية لما تحققه من مزايا مختلفة أهمها⁵²:

- المحافظة على إيرادات الدول من أجل تغطية النفقات وتقديم الخدمات العمومية.
- ترقية العدالة الاقتصادية وتكافؤ الفرص في مجال التجارة الدولية.
- التقليل من حدة الأنشطة والمؤسسات الموازية.
- تقادي الازدواج الضريبي وتجنب زيادة العبء الضريبي.

⁵² Stephen Crow, Le commerce électronique-aspects de la fiscalisation-, publication des Nations Unies, Genève, 2001, pp9-31.

أولاً: خصائص التجارة الإلكترونية

عرّفت منظمة التجارة العالمية، التجارة الإلكترونية بأنها: النشاط التجاري الذي يشمل إنتاج وترويج وتسويق وبيع وتوزيع، المنتجات من سلع وخدمات من خلال شبكة اتصالات إلكترونية⁵³. لذلك فإن هذه الأخيرة تحقق العديد من المزايا لمختلف المتعاملين نذكر منها:

- فهم احتياجات الزبائن وبالتالي تتيح خيارات التسوق أمامهم بشكل واسع، وهذا بدوره يحقق نسبة رضا عالية لدى الزبائن مقارنة بما تتيحه التجارة التقليدية، علماً أن تزايد عدد العملاء يقابله مساحة أكبر في الأسواق للموردين.

- زيادة القدرة التنافسية، وتحفيز المهتمين بالأبحاث لإيجاد وسائل وأساليب متطورة لاستخدام الشيكات الإلكترونية، إضافة إلى تحسين الدرجة التنافسية للموردين في مجال جودة المنتج للعملاء.

- اختصار الدورة التجارية، إذ يتم الشحن بشكل مباشر من المصنّع إلى المستهلك النهائي مما يوفر التكاليف ويختصر الزمن بالنسبة للموردين، إضافة إلى تلبية سريعة لاحتياجات العملاء لاسيما السلع المسلمة إلكترونياً كالمجلات والصحف مع ما يترافق مع تخفيض في الأسعار.

- فتحت التجارة الإلكترونية مجالاً جديداً لكثير من الخدمات المهنية التي يقدمها أصحاب المهن الحرة من محامين وأطباء ومحاسبين، وهذا بدوره يؤدي إلى إيجاد فرص عمل جديدة يقابله إضافة خدمات ومنتجات جديدة.

مما سبق وبالنظر إلى المزايا السالفة الذكر، عملت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية منذ مدة* على تطوير التعامل في مجال التجارة الإلكترونية وتشجيعها من خلال بناء الثقة مابين المستعملين والمستهلكين وحمايتهم من عمليات الاحتيال على مستوى الدفع الإلكتروني وكذلك حماية المعلومات الخاصة للمتعاملين وعدم نشرها، دعم وتطوير تكنولوجيا المعلومات والاتصال، المحافظة على ضوابط السرية ذلك تركز المنظمة دوماً على الدور الواجب أن تلعبه السلطات الضريبية في تفعيل التجارة الإلكترونية من خلال منح مناخ

⁵³ لطيف زيود ، ماهر الأمين و جنان بهجت منصور ، التحديات الضريبية للتجارة الإلكترونية العربية وإمكانية تطويرها ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد (29) ، العدد (1) ، 2007 ، ص136.
*البدایات الأولى في رسم الخطوط العريضة لتأمين نظم المعلومات و الاتصال كانت سنة 1992.

جبائي ملائم يتماشى مع قواعد فرض الضريبة كالعادلة، البساطة واليقين وذلك دون المساس بالإيرادات العامة للدول⁵⁴.

ثانياً - خصائص الاقتصاد الرقمي:

يتميز الاقتصاد الرقمي بخصائص أساسية هي:

- **عدم وجود موقع ثابت للأنشطة:** تعرض المؤسسات الرقمية خدماتها عن بعد عبر شبكة الإنترنت، فيصبح من الصعب تحديد موقعها، وبذلك يسهل عليها التصريح بنشاطها، بالبلد الذي تراه مناسباً من حيث المزايا الجبائية والتنظيمية.
- **وجود أرضية رقمية واستغلال المعلومات:** تلعب المؤسسات الرقمية دور الأرضية، من خلال خلق فضاء رقمي تلتقي فيه المؤسسة عارضة المنتجات مع مستخدمي الإنترنت، فتقوم مؤسسة كغوغل أو فيسبوك بتجمع المعطيات من المشتركين واستغلالها، ثم تقدمها لشركات الإعلانات من أجل استهداف المستعملين أو المشتركين عن طريق الإشهار، فتجني المؤسسات الرقمية بذلك مداخيل كبيرة جراء تقديم هذه الخدمة للمؤسسات العارضة للمنتجات.
- **إمكانية توسيع شبكة المستخدمين:** تحقق المؤسسات الرقمية نجاحاً كبيراً في توسيع شبكة المستعملين من خلال التقاطع مع شبكات التواصل الاجتماعي، فتتزايد بذلك المصالح المشتركة للمستخدمين فيما بينها ويتيح الفرصة كذلك لشركات الإشهار من أجل الترويج لمنتجاتها باستهدافها لشريحة واسعة من المستعملين.

ثالثاً: المحاولات الدولية للحد من مشاكل الجبائية الإلكترونية

إن القدرة المالية للمؤسسات الرقمية العالمية، جعلها تفرض نفسها أمام المؤسسات الوطنية وتستحوذ عليها من خلال إعادة شرائها ومن ثم، توجيه استثماراتها نحو مجالات وأنشطة جديدة. * أمام الخصائص الحديثة للمؤسسات الرقمية -السالفة الذكر-، تستغل هذه الأخيرة مثلها مثل الشركات المتعددة الجنسيات، الثغرات الموجودة في الأنظمة الضريبية والقانون الضريبي الدولي من أجل تعظيم أرباحها بتوطين نشاطها بالبلد الذي يفرض أقل قدر من الضرائب والرسوم. من جانب آخر، تُمنى مختلف البلدان بخسائر جبائية هامة

⁵⁴ Synthèse de l'OCDE, Commerce Electronique, Revue l'observateur de l'OCDE, octobre 2001, p3.

* على سبيل المثال، استثمارات شركتي غوغل و آيبل في مجال السيارات.

ناجمة عن تشتت وتآكل المادة الخاضعة للضريبة، خاصة تلك المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة**. لذلك هناك العديد من الجهود الدولية المبذولة من أجل الحد من مشاكل الإخضاع الضريبي للتجارة الإلكترونية وسوف نذكر عمل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بالإضافة إلى محاولة هيئة فرنسا للإستراتيجية.

1- عمل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

أمام تفاقم الصعوبات الخاصة بالإخضاع الضريبي للمؤسسات الرقمية، تقوم منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ويطلب من مجموعة العشرين واللجنة الأوروبية بأعمال تهدف إلى معالجة الثغرات الجبائية الدولية وتصحيحها. لذلك قامت المنظمة بتصويب مجموعة عمل تبحث في مشكلة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح "BEPS"*** هذه الأخيرة، وضعت أربع تحديات أساسية للجباية الرقمية⁵⁵:

- إعادة تعريف العلاقة ما بين المؤسسة والإقليم الذي تنتسب إليه، من خلال تعديل التسمية الخاصة بالمنشأة الدائمة، وتحويلها إلى منشأة دائمة افتراضية أو من خلال فرض اقتطاع ضريبي من المصدر لفائدة الدولة محل المبادلة.
- إعطاء قيمة جبائية للمعطيات والمعلومات الرقمية المتداولة بين الزبائن بصفة مجانية.
- تمييز وإعطاء خصائص واضحة للمبادلات الرقمية في إطار الشراء، الإيجار أو بيع حقوق وذلك من أجل التفريق بين مختلف التدابير الجبائية الدولية.
- التوصل إلى تحديد موقع تحقق الاستهلاك كمكان لفرض وتحصيل الرسم على القيمة المضافة ومختلف الرسوم على الاستهلاك، وأيضاً الحد من تعقيدها.

2- محاولة هيئة فرنسا للإستراتيجية " France Stratégie "

بالتعاون مع اقتصاديين من جامعتي باريس وتولوز ومعهد آخر في مجال تكنولوجيا الاتصال، قامت هيئة " France Stratégie " بإعداد دراسة حول إمكانية وضع إستراتيجية لتكييف الجباية مع ممارسات الاقتصاد

**فمثلاً تصل العمولة التي يتحصل عليها موقع Booking في القطاع الفندقي 30% من ثمن الحجوزات ، مما يفقد البلد الذي تتواجد به المؤسسة الفندقية إيرادات هامة من الرسم على القيمة المضافة .

*** BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING

⁵⁵ OCDE , Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique , ACTION 1 , Rapport 2014 ,p170.

الرقمي، دون إحداث آثار سلبية على المزايا التي تمنحها التجارة الإلكترونية بصفة عامة، وقد نتج عنها الافتراضات التالية⁵⁶:

- **الإخضاع الضريبي للدخول المتأتية من تقاطع الشبكات:** ويكون ذلك من خلال فرض ضريبة على الأرباح أو الدخل الذي تحققه الأرضية الرقمية وتحويله للسلطات العمومية.
- **الإخضاع الضريبي لمداخل الإشهار الرقمي:** ويكون ذلك، إما بفرض رسم نوعي ثابت عن كل مستعمل، فيؤدي إلى التقليل من عدد المستعملين، أو بفرض رسم على الأرضية الرقمية على مستوى السوق الشبكي أو فرض رسوم على تدفق المعطيات، وبالتالي يؤدي بالمؤسسة الرقمية إلى طلب تسديد حقوق الاشتراك من طرف المستعملين.
- **التجارة الإلكترونية والتنافس الضريبي:** أدى تطور التجارة الإلكترونية إلى تخفيض تكاليف المبادلات العابرة للحدود مما يسمح للأرضيات الرقمية التملص من تسديد الضرائب، وبتطبيق مبدأ المصدر " أي بلد البائع "، يزداد التنافس الضريبي بين الدول من خلال تخفيضها لمعدلات الرسم على القيمة المضافة. والعكس مع تطبيق مبدأ الوجهة "أي الإخضاع الضريبي على مستوى بلد المشتري" فيقل بذلك التنافس بين الدول مما يسمح برفع معدلات الرسم على القيمة المضافة.

⁵⁶ Julia Charrié et Lionel Janin, fiscalité du numérique, France Stratégie, la note d'analyse ,n°26 ,Mars 2015 ,pp3-7.sur le site internet www.strategie.gouv.fr (consulté le 13/12/2015).