

الإخضاع الضريبي لأرباح المنشآت الدائمة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي

Taxation of profits of permanent establishments in accordance with the provisions of the fiscal agreements for the prevention of double taxation

ط. د / بن حمدوش كريمة
مخبر الاستثمار والتنمية المستدامة
طالبة دكتوراه الطور الثالث تخصص القانون العام الاقتصادي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة محمد بن أحمد وهران -2-

benhamdouche@gmail.com

الملخص

تعتبر المنشأة الدائمة من أهم المعايير التي اعتمدتها الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي، و ذلك بغرض تحديد حق الدولة التي توجد فيها تلك المنشأة في فرض الضريبة على الأرباح المنسوبة لها في حالة توافر جميع الشروط اللازمة، حيث تأخذ هذه المنشأة إما شكل مكان عمل ثابت و ذلك كقاعدة عامة، إلا أنه يفترض وجودها إذا مارست مؤسسة لدولة متعاقدة نشاطاتها عن طريق وساطة وكيل تابع في الدولة المتعاقدة الأخرى، و في كلتا الحالتين فإن الدولة المتعاقدة لا تستطيع فرض ضريبة على أرباح شركة لدولة أخرى متعاقدة، إلا إذا كانت تلك المؤسسة تمارس نشاطها بموجب وساطة منشأة دائمة تقع في الدولة الأخرى و هذا ما يؤكد نص المادة 07 من الاتفاقيات النموذجية لكل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة، و كذا جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: منشأة دائمة، ازدواج ضريبي، مكان عمل ثابت، وكيل تابع، أرباح الشركات.

Abstract

The permanent establishment is one of the most important criteria adopted by tax treaties to avoid double taxation, in order to determine the right of the state to tax the taxpayer if all the necessary conditions

are met in the establishment, which is generally a fixed place of business, or through the exercise of activities through a dependent agent, and in either case or another a contracting state may not tax the profits of another contracting state only if it carries on business through a permanent establishment in the other state confirmed by the article's text 07 of the Model Tax Convention of the OECD and the UNO, and even by the Algerian tax conventions.

Keywords: permanent establishment; double taxation; fixed place of business; dependent agent ; corporate profits

الإخضاع الضريبي لأرباح المنشآت الدائمة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي

Taxation of profits of permanent establishments in accordance with the provisions of the fiscal agreements for the prevention of double taxation

المقدمة

تقوم الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي الحالية، على قاعدة أساسية تتمثل في توزيع الاختصاص الضريبي على الدول المتعاقدة ، من خلال منح الحق في إخضاع مختلف المداخل إما للضريبة في دولة مصدر الدخل أو دولة إقامة الشخص الذي يحصل على الدخل، و ذلك من خلال اللجوء إلى تطبيق معايير مختلفة تتمثل أساسا في معيار الإقامة، معيار مصدر الدخل و أخيرا معيار المنشأة الدائمة، حيث يعتبر هذا المعيار الأخير من بين أقدم المفاهيم الجبائية التي تستند عليها أحكام فرض الضريبة على أرباح الشركات الأجنبية، حيث اعتمد هذا المعيار بالفعل في النماذج السابقة للاتفاقيات الجبائية ، و قد ظهر لأول مرة حوالي عام 1850 و ذلك بهدف تجنب ظاهرة الازدواج الضريبي في العلاقات بين البلديات في بروسيا . ثم اتضح، في سياق المفاوضات الدولية الرامية إلى إنشاء نظام عادل لفرض الضرائب على المعاملات الدولية، أن توزيع الإيرادات الضريبية بين الدول يجب أن يستند إلى فكرة مصدر الدخل. كما استخدمت عتبة الأمم هذا المفهوم في 1927-

1928 لربط دولة المصدر بالأرباح التي حققتها الشركة عندما تتجاوز أنشطتها في دولة المصدر عتبة معينة، ليصبح فيما بعد من أهم الأحكام التي تتضمنها الاتفاقيات الجبائية حاليا، فماذا يقصد إذا بعبارة المنشأة الدائمة، وما هي أهم الإشكاليات التي يطرحها هذا المفهوم؟ وكيف تخضع الدولة أرباح المنشأة الدائمة للضريبة؟

و للإجابة على هذه الإشكالية يتطلب ذلك دراسة تفصيلية لهذا المعيار من خلاله التطرق أولا إلى مفهوم المنشأة الدائمة وفقا للقواعد التي تحددها الاتفاقيات الجبائية وذلك من خلال تحديد أنواعها وكذا الشروط التي يتطلبها وجودها، ثم التطرق إلى أحكام الإخضاع الضريبي لتلك المنشأة من خلال تحديد كيفية احتساب الضريبة على الأرباح التي تحققها، ثم أحكام منع التجنب المصطنع لوضع المنشآت الدائمة.

أولا- مفهوم المنشأة الدائمة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية

إن تحديد مفهوم المنشأة الدائمة مهم جدا ، نظرا لكونه يحدد أي من الأشكال التي تعتبر منشأة دائمة ، و من خلاله يتم إخضاعها إلى الإعفاء أو التخفيض من أجل تفادي وقوعها في حالة الازدواج الضريبي، و هو طبعا ما قامت به المنظمات الدولية في اتفاقياتها النموذجية على رأسها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة ، و حسب الأحكام الواردة في نصوص الاتفاقيات الجبائية فإن المنشأة الدائمة تتجسد أساسا في وجود منشأة عمل ثابتة، تمارس المؤسسات نشاطاتها في الدولة المتعاقدة الأخرى بوساطتها ، و في حالة غياب منشأة عمل ثابتة ، فإن الشركة يمكن أن يكون لديها منشأة دائمة أين يتم تمثيلها من طرف وكيل يقوم بإبرام عقود باسمها. و هو نفس المبدأ الذي أخذت به الاتفاقيات الجبائية الجزائرية في المادة الخامسة منها، إلا أنها استخدمت تسميات مختلفة للمنشأة الدائمة،¹ و أهم ما يمكن ملاحظته أن التشريع الجبائي الداخلي لم يعطينا تعريفا لهذا المصطلح ، بل اكتفى فقط بالنص على عبارة الشركات التي تملك منشآت مهنية دائمة بالجزائر و ذلك في قانون الضرائب المباشرة.

أولا - منشأة العمل الثابتة

يحدد نص الفقرة الأولى من المادة الخامسة (05) للاتفاقيات النموذجية و كذا الاتفاقيات الجبائية الجزائية، تعريفا عاما لمصطلح المنشأة الدائمة، حيث تنص هذه الفقرة على أنه " يقصد بالمنشأة الدائمة كل مكان عمل ثابت، تمارس الشركة عن طريق وساطته كل أو جزءا من نشاطها".

ومن ثم، فإن مكان العمل الثابت هو في صميم مفهوم المؤسسة الدائمة، وعادة ما يشير إلى موقع جغرافي محدد يستخدم لتنفيذ الأنشطة. ويعامل كل موقع جغرافي بشكل منفصل ما لم تشكل المرافق "كامل متماسك تجاريا وجغرافيا"²، حيث يظهر من خلال تحليل المفهوم الوارد في هذه المادة، انه يجب أن تتوفر في كل منشأة عمل ثابتة شروط محددة حتى يمكن أن تعتبر منشأة دائمة، و التي يمكن إيجازها كالآتي:

- 1 - وجود مكان عمل تمارس فيه المنشأة نشاطاتها بصفة منتظمة، و الذي يشمل كل محل مادي أو منشأة تستخدم من أجل ممارسة نشاطات الشركة.³
- 02 - أن يكون مكان العمل ثابتا، بحيث يشترط وجود علاقة ترابط بين منشأة العمل و بين نقطة جغرافية معينة، حتى لو تعلق الأمر بالعتاد فلا يجب أن يكون ماديا ثابتا في الأرض، بل يكفي فقط أن يكون العتاد موجود في مكان خاص، و في إطار هذا الموضوع بينت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية موقفها من إشكالية الأعمار الصناعية فهي لا تعتبرها كمنشأة دائمة، ذلك أنه يجب أن يكون تركيب الأعمال الثابتة موجودا على أراضي دولة و هو ما لا ينطبق في هذه الحالة.⁴

- 03- وجود درجة معينة من الدوام (المعيار الوقتي) ، أي أنها ليست ذات طابع مؤقت بحث،⁵ باستثناء النشاطات ذات الطابع التواتري ، فهذه الانقطاعات المؤقتة للنشاطات لا تضع نهاية لوجود المنشأة الدائمة، إضافة إلى التوقفات الموسمية الناتجة عن رداءة أحوال الطقس، و كذا التوقفات المؤقتة الناجمة مثلا عن نقص في المواد ، أو عن مشاكل العمال.⁶

04 - ممارسة النشاط المؤسسة عن طريق وساطة المنشأة، و مثال ذلك عندما تستخدم مؤسسة متعاقدة منشأة عمل ثابتة في دولة متعاقدة أخرى من أجل تأجير أموال عينية لأشخاص آخرين مثل المعدات الصناعية، التجارية و العلمية، مباني أو أموال معنوية كبراءة الاختراع ، فهذا النشاط يمنح منشأة العمل بصفة عامة طابع المنشأة الدائمة، بشرط ألا يقتصر العقد فقط على إيجار بسيط لتلك الأموال لأنه في هذه الحالة لا تعتبر المنشأة الدائمة موجودة. ولا يرتبط وجود منشأة دائمة بشرط استقلال مكان العمل الثابت . وهكذا، فقد اعتبر أن شركة لبنانية لها مقر في فرنسا يعمل فيها أربعة موظفين فقط، فضلا عن موظفين مؤقتين، لديها منشأة دائمة في فرنسا، دون أن يكون من الضروري التأكيد مما إذا كان لديهم أي استقلالية كافية⁷.

كما أضافت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في التعليقات الملحقة مع الاتفاقية النموذجية في نسختها المعدلة لسنة 2014، انه قد يبدو للبعض أنه من المستحسن أن تدرج في التعريف العام ، الخاصية المميزة الأخرى للمنشأة الدائمة و مفادها أنه يجب أن تكون ذات طابع إنتاجي ، بمعنى المساهمة في أرباح الشركة ، الا أنها تؤكد أن وجهة النظر هذه لم يتم تضمينها في هذا التعريف، لأنه من الواضح بالفعل أنه في شركة تجارية تدار بشكل جيد، كل عنصر من عناصرها يساهم في الإنتاجية⁸، و هو الرأي الذي تتفق معه الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة و الذي ذكرت في تعليقاتها حول مواد الاتفاقية.

الصور التي تتجسد فيها منشأة العمل الثابتة

تتضمن الفقرة الثانية من المادة الخامسة للاتفاقيات النموذجية، قائمة ليست محدودة من الأمثلة التي يمكن أن تعتبر لأول وهلة منشأة دائمة ، و لكنها لا تكون كذلك إلا إذا كانت تتوافق مع الشروط المحددة في الفقرة الأولى (01)، و ما تجدر الإشارة إليه أن كلتا المنظمتين لم تضع في اتفاقياتها النموذجية تعريفا دقيقا لتلك الأمثلة المذكورة أعلاه ، باستثناء الشرح الذي أورده في تعليقاتها⁹، حيث تشمل هذه القائمة المنشآت الآتية:¹⁰

1/ مكان إدارة (siège de direction)

اكتفت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها بالقول أن مصطلح مكان إدارة ، تم ذكره منفصلا لأنه ليس بالضرورة أن يكون مكتب ، و لكن إذا كان تشريع الدولتين المتعاقبتين لا تفرق بين فكرة مكان إدارة و بين مكتب، فان مصطلح مكان إدارة يمكن حذفه في معاهداتها الثنائية و بشكل عام يعتبر مكان الإدارة المركز الفعال للحياة القانونية للشركة، و هذا قد لا يتطابق مع المكتب المسجل، كما يختلف عن مركز الاستغلال أين يتم تنفيذ العمليات التقنية التي تدخل ضمن موضوع الشركة¹¹.

و بالرجوع إلى الاجتهاد القضائي الفرنسي فان المحاكم الفرنسية تستخدم مجموعة من العناصر من أجل التعرف على مكان الإدارة. و بصورة عامة ، هو المكان الذي توجد به الإدارة الفعلية أين يتم ممارسة الخدمات الأساسية¹². حيث تم القضاء في هذا الشأن أيضا، أن شركة من دولة لوكسمبورغ أين الإدارة التنفيذية و الموظف الوحيد يقوم بتنفيذ جميع أعمال الإدارة الحالية للشركة مثل إنشاء المراسلات التجارية ، تنفيذ عمليات بنكية، تتبع المدفوعات و المقبوضات و الإدارة المالية و المحاسبية و ذلك في مقر تواجدها في فرنسا، فإنها بالطبع تمتلك منشأة دائمة في فرنسا. و في المجال العملي فانه بالإمكان تطبيق هذا المفهوم على المقرات العامة أو المكاتب الجهوية للمجموعات الدولية¹³.

2- المكاتب

معظم الاتفاقيات تذكر المكاتب كمنشآت دائمة، كما تقصي عامة عددا من المنشآت التي ليس لها طابع إنتاجي مباشر، هذا هو الحال بالنسبة لمكاتب الإشهار، الإعلام و البحث، و كذلك المكاتب الموجهة لمراقبة استغلال براءة اختراع أو عملية تقنية، و بصفة عامة جميع المكاتب التي تتولى نشاطات تحضيرية أو إضافية¹⁴.

3- مصنع أو ورشة

لم تدرج الاتفاقيات النموذجية تعريفا دقيقا للمصانع و الورشات ، و لكن بينت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في تعليقاتها فقط أن المصانع و الورشات تعتبر منشآت دائمة إذا كانت تحت التشغيل.

4- فرع

حيث تعتبر الاتفاقيات النموذجية الفروع تشكل منشآت دائمة. و بالرجوع إلى الاجتهاد القضائي الفرنسي فانه يعتبر الفرع منشأة دائمة إذا كانت تمتلك درجة من الاستمرارية و درجة من الاستقلالية و تنفذ عادة عمليات تجارية¹⁵

5- المناجم، بئر النفط أو الغاز، المحاجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية تؤكد منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي أن الفقرة الثانية من المادة الخامسة لنموذج الاتفاقية، تعالج حالة استخراج الموارد الطبيعية و لكن لا تذكر التنقيب في الأرض أو البحر عن الموارد، و لكنها توصلت كنتيجة أن المداخل المحصلة من هذه النشاطات تعتبر كأرباح شركة¹⁶.

6- موقع البناء أو التركيب

تنص الفقرة الثالثة من المادة الخامسة (05) من نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية صراحة على أن موقع البناء أو التركيب لا يشكل منشأة دائمة إلا إذا كانت مدته تتجاوز 12 شهر ، و كل موقع لا يستوفي هذه الشروط لا يشكل بذاته منشأة دائمة. ¹⁷. تحت التحفظ على هذا الشرط فان موقع البناء يشكل "وحدة" حتى و لو كانت الأوامر توضع من عدة أشخاص ، فعتبة الاثني عشر شهرا قد تؤدي إلى تجاوزات ، و كذلك انه في بعض الأحيان يلاحظ أن الشركات (المقاولين الأساسيين أو المقاولين الفرعيين الذين يعملون فوق الجرف القاري أو لهم علاقة مع استكشاف أو استغلال الجرف القاري) تجزأ عقودها إلى عدة عناصر أين يتم تنفيذ كل واحد منها في فترة أدنى من 12 شهرا، و من خلال شركات مختلفة تنتمي إلى نفس المجموعة ¹⁸.

و بالرجوع إلى نموذج هيئة الأمم المتحدة فإنها توسع من مفهوم الفقرة الثالثة من المادة الخامسة (05) ، حيث تضيف مصطلح "مشروع تجميع"

بالإضافة إلى " أنشطة إشرافية" متعلقة "بموقع البناء أو مشروع بناء أو تجميع أو تركيب" ، كما قامت بخفض المدة الدنيا من فترة اثني عشر (12) شهرا إلى ستة (06) أشهر ، و في حالات خاصة يجوز تخفيضها إلى ما لا يقل عن ثلاثة (03) أشهر، في إطار مفاوضات ثنائية.¹⁹ أما بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الجزائرية ، فهي تشترط درجة معينة من الدوام تختلف من اتفاقية لأخرى، و التي تتراوح بين 03 أشهر²⁰، 06 أشهر²¹، 09 أشهر أو 12 شهرا²².

و أهم ما يمكن ملاحظته أن الجزائر قد اعتمدت جميع هذه العناصر السابقة ضمن اتفاقياتها الجبائية، باستثناء محلات البيع التي لم تذكرها بعض الاتفاقيات²³، كما أنها أضافت عنصرا آخر في بعض اتفاقياتها، و يتعلق ذلك بالمزارع و الحقول التي تعتبرها في الأساس منشأة دائمة²⁴. كما لم يرد لهذه العناصر أي تعريف أو شرح في جميع الاتفاقيات الجبائية، و التي تم ترك عبء تفسيرها إلى السلطات الجبائية المختصة ، حيث انتهجت الجزائر هنا نفس الموقف الذي اتخذته الاتفاقيات النموذجية.

هناك أمثلة عن منشآت يمكن اعتبارها كمنشأة دائمة و هو ما تطرقت له هيئة الأمم المتحدة من خلال إدراج فقرة أخرى في اتفاقياتها النموذجية لم يتضمنها نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و تتعلق بالشركات التي تقدم خدمات و كذا شركات التأمين:

1. مؤسسات الخدمات

و تتعلق أساسا بالشركات التي تقدم خدمات ، بما فيها الخدمات الاستشارية ، و ذلك عن طريق موظفين أو أفراد آخرين تستخدمهم المؤسسة لهذا الغرض ،فإنها تعتبرها منشآت دائمة لكن بشرط استمرار ذلك النوع من النشاطات (لمشروع نفسه أو مشروع مرتبط به) في الدولة المتعاقدة لفترة يتجاوز مجموعها ستة (06) أشهر، في أي فترة مدتها اثني عشر (12) شهرا.²⁵ و قد أخذت بعض الاتفاقيات الجبائية الجزائرية دون الأخرى بهذا المبدأ ، الا أننا نلاحظ أن الفترة المعتمدة لوجود تلك المؤسسات تختلف من اتفاقية لأخرى.²⁶

2. شركات التأمين

لقد عالجت هيئة الأمم المتحدة شركات التأمين ، و ذلك بإدراج فقرة خاصة بها : حيث أكدت أن أي مؤسسة تأمين لدولة متعاقدة ، طبعاً باستثناء ما يتعلق بإعادة التأمين ، تعتبر أن لها منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى ، إذا كانت تحصل أقساطا في إقليم تلك الدولة الأخرى، أو تؤمن على مخاطر قائمة فيه عن طريق شخص آخر غير الوكيل ذي المركز المستقل ، و الذي تسري عليه أحكام الفقرة السابعة من نفس المادة ²⁷، و هذا هو المبدأ الذي تبنته الجزائر في بعض اتفاقياتها الجبائية.²⁸

منشآت العمل الثابتة التي لا تصنف بأنها منشأة دائمة:

تحدد لنا الفقرة الرابعة (04) من المادة الخامسة (05) للاتفاقيات النموذجية مجموعة من النشاطات و التي لا تشكل منشأة دائمة حتى لو تمت ممارسة النشاط في منشأة عمل ثابتة، و هي:

- المنشآت التي تستعملها الشركة لتخزين أو عرض أو تسليم سلعها الخاصة
- المخزون الفعلي للبضائع إذا تم الحفاظ عليه للتخزين، العرض أو التسليم.
- مخزون السلع المملوكة لشركة ، و التي تخضع للتحويل بواسطة شركة ثانية باسم و لحساب الشركة الأولى،

– مكتب التحرير الذي يعد من ملحقات الشركة الأم ، بغرض جمع المعلومات.²⁹

– منشأة العمل التي تمارس من خلالها الشركة نشاطات ذات طبيعة تحضيرية أو إضافية

– الجمع بين النشاطات المذكورة سابقا في الفقرة الرابعة (04) و التي لا تشكل منشأة دائمة

و ما يمكن ملاحظته أن جميع الاتفاقيات الجبائية الجزائرية تتفق على عدم اعتبار وجود منشأة دائمة في حالة ممارسة إحدى تلك النشاطات السابقة الذكر، إلا أن بعضا من هذه الاتفاقيات تضيف عناصر أخرى.

الشركات الفرعية و الشركات المتعددة الجنسيات

حسب ما ورد في التعليقات المدرجة في نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية فان وجود شركة فرعية لا يشكل في حد ذاته عنصر ينطوي على أن هذه الأخيرة هي منشأة دائمة للشركة الأم هذا ما يتبين من حيث وجهة النظر الجبائية لان الشركة الفرعية تشكل كيان مستقل ، حتى حقيقة أن نشاط الشركة الفرعية تقوم بتسييره الشركة الأم لا تجعل من الشركة الفرعية منشأة دائمة للشركة الأم. و لكن بموجب الفقرة 01 و 05 من نفس المادة فان الشركة الأم يمكن مع ذلك اعتبارها أن لديها منشأة دائمة في الدولة التي تملك فيها الشركة الفرعية منشأة عمل ، و كذلك كل محل أو منطقة تعود ملكيتها للشركة الفرعية ، و يوجد تحت تصرف الشركة الأم، و الذي يشكل منشأة عمل ثابتة بالوساطة تمارس من خلالها الشركة الأم نشاطاتها الخاصة . و من جهة أخرى بموجب الفقرة 05 ، الشركة الأم تعتبر أنها تمتلك منشأة دائمة في الدولة التي تنجز فيها شركتها الفرعية نشاطاتها لحسابها، إذا كانت هذه الشركة الفرعية تمتلك و تمارس اعتياديا في هذه الدولة سلطة إبرام عقود باسم الشركة الأم لدرجة أن نشاطاتها لا تكون مقتصرة فقط على النشاطات ذات طبيعة تحضيرية أو إضافية³⁰. و هي نفس الأحكام التي تبنتها الجزائر في اتفاقياتها الجبائية و ذلك تحت تسمية الشركات المراقبة.

كما تطرقت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى وضعية الشركات المتعددة الجنسيات ،و أقرت أن نفس المبادئ تطبق على كل شركة تنتمي إلى مجموعة متعددة الجنسيات على النحو الذي يمكن أن تعتبر فيه هذه الشركة تمتلك منشأة دائمة في الدولة التي تستعمل فيها و يكون لها فيها تحت تصرفها محلات تعود ملكيتها لشركة أخرى من المجمع. و لكن الوجود في دولة لمنشأة دائمة تكون تابعة لشركة واحدة من شركات المجموعة لا يمكن أن يأخذ به من أجل القول أن شركة أخرى من نفس المجموعة لها منشأة دائمة في هذه الدولة.³¹ ومع ذلك، فإن الشركة التابعة سوف تشكل منشأة دائمة للشركة الأم إذا كان يمكن اعتبار الشركة التابعة وكيلا تابعا بالمعنى الوارد في الفقرة

الخامسة (05) وبالتالي لديها السلطات المعتادة للدخول في عقود نيابة عن الشركة الأم.³²

ثانيا - الوكيل التابع:

في حالة غياب منشأة ثابتة للعمل تمارس الشركة نشاطاتها من خلالها، فإن كلتا الاتفاقيتين النموذجيتين و كذا الاتفاقيات الجبائية الجزائية تتفق على أنه يمكن للشركة امتلاك منشأة دائمة، و ذلك في المكان الذي يتم فيه تمثيلها عن طريق وكيل يقوم بإبرام عقود باسمها.³³

شروط اعتبار ممارسة الوكيل لنشاطات الشركة كوجود منشأة دائمة

01 - تبعية الوكيل:

إن مفهوم الوكيل التابع يتم تعريفه بطريقة عكسية ، على المستوى القانوني و الاقتصادي ، وذلك من خلال تحديد الوكلاء المستقلين، مثل المحافظين أو السماسرة (الوسطاء التجاريين)، عندما يقوم هؤلاء الذين تم ذكرهم بالتمثيل ضمن الإطار العادي لنشاطاتهم (و لكن هؤلاء أنفسهم يمكنهم الحصول على منشأة دائمة في الدولة التي يمارسون فيها نشاطاتهم).³⁴

فالوكيل يمكن أن يعتبر مستقل و ذلك عندما من جهة يقوم بالعمل لصالح اسمه الشخصي، مهما كانت الهيئة التي يتقدم بها (سمسار، أو الشخص الذي تودع لديه البضائع...الخ) و من جهة أخرى، لا توجد علاقة تبعية مع الشركة التي يعمل لحسابها. و هذه التبعية يجب ألا تكون قانونية، و هذا يعني عدم وجود عقد عمل و توجيه دقيق يتلقاه من جانب الشركة الممثلة،³⁵ و لا تبعية اقتصادية، و هذا يجب أن يتضح من وجود المخاطر الاقتصادية و عند الاقتضاء، إلى تنويع مصادر دخله عندما يكون ذلك ممكنا.³⁶

فتقدير استقلال الوكيل، يمكن أن يكون من الناحية العملية أمرا صعبا لفهم و استنباط الحقائق، فالمنشأة الدائمة لا يمكن أن تتسم بذلك على وجه الخصوص، إذا كان الوكيل لا ينتمي فعليا إلى موظفي الشركة ، و أن أجرته تشكل حصة متغيرة. و بمفهوم المخالفة كل من لا تتوافر في هذه الصفات فانه يعتبر وكيلًا تابعا يشكل منشأة دائمة للشركة التي يمثلها، و ما يتجسد من خلال إلزامية

وجود علاقة تبعية بينه وبين الشركة، و لا يهم إن كانت قانونية أو اقتصادية³⁷

02- ممارسة نشاطه اعتياديا باسم الشركة

المعيار الذي من خلاله الوكيل يجب عليه "اعتياديا" ممارسة سلطات تسمح له بإبرام عقود تعكس المبدأ الأساسي المنصوص عليه في الفقرة الخامسة (05) ، و التي حسب ما جاء فيها أن وجود الشركة في دولة متعاقدة يجب ألا يكون ببساطة مؤقت ، حتى يمكننا أن نعتبر أن الشركة تمتلك في هذه الدولة منشأة دائمة ، و تكون بالتالي خاضعة للضريبة³⁸ ، فوجود وكيل (أو عدة وكلاء يمارسون نشاطهم في نفس الوقت أو على التوالي) يجب أن يكون ضمن استقرار معين، فأى مهمة مؤقتة لا تخلق منشأة دائمة، و في هذا السياق صدر قرار قضائي يقر أنه لا تنشأ المنشأة الدائمة إلا إذا استخدم الوكيل التابع، و بشكل غير مؤقت ، السلطة المخولة له³⁹.

و ما يمكن ملاحظته في إطار هذا الموضوع أن الاتفاقيات الجبائية الجزائية المبرمة مع كل من :اندونيسيا ، الكويت، تركيا، بلجيكا، إيران، الإمارات العربية ، الأردن و المملكة السعودية، تضمنت شرطا آخر يجعل من الوكيل التابع منشأة دائمة للمؤسسة التابع لها حتى و لو لم يكن يمارس صلاحية إبرام العقود باسمها ، و هو الاحتفاظ بشكل معتاد في الدولة المذكورة أولا بمخزون من السلع أو البضائع التي يورد منها بشكل منتظم السلع أو البضائع نيابة عن المؤسسة، حيث اقتبست هذه الاتفاقيات هذا الشرط من نص الفقرة (ب) للمادة الخامسة (05) لنموذج هيئة الأمم المتحدة و أخذت به. أما باقي الاتفاقيات لم تتضمن هذا الحكم و تكون بذلك قد أخذت بنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و اكتفت بصلاحية إبرام العقود باسم المؤسسة.

03- الا تكون نشاطات ذلك الشخص التابع محصورة في تلك النشاطات التي

لا تؤدي ممارستها إلى وجود منشأة دائمة

يجب أن يمارس الوكيل نشاطه في نطاق خصائص وجود منشأة دائمة، عندما توجد منشأة عمل ثابتة، و على العكس من ذلك فانه لا توجد منشأة دائمة عندما

لا يقوم الوكيل إلا فقط بتنفيذ عمليات لا تدخل ضمن خصائص وجود المنشأة الدائمة، ومثال ذلك: شراء سلع للشركة.⁴⁰

و ما يمكن استنتاجه بالنسبة لمفهوم الوكيل التابع ، هو أن الفقرة الخامسة (05) من المادة الخامسة للاتفاقيات الجبائية تعرض لنا معيار بديل فقط من أجل تحديد ما إذا كانت الشركة تملك في دولة ما منشأة دائمة، فإذا كان بإمكاننا أن نظهر أن هذه المنشأة الدائمة الموجودة بالمعنى المقصود في الفقرتين الأولى (01) و الثانية (02) ، فليس من الضروري طبعاً إظهار أن الشخص الذي يسير المنشأة قد يكون وكيلاً تابع.⁴¹

ثانياً - أحكام الإخضاع الضريبي للأرباح التي تحققها المنشأة الدائمة

كما سبق القول فإن مفهوم المنشأة الدائمة تم توظيفه أساساً من أجل تحديد الدولة الأحق بفرض الضرائب، وكذا تبيان متى يمكن أن تنسب الأرباح إلى المنشأة الدائمة أم إلى المؤسسة التي تمارس نشاطها عن طريق وساطة هذه المنشأة، و هو ما حاولت الاتفاقيات الجبائية تنظيمه، حيث تنص الفقرة الأولى من المادة السابعة للاتفاقيات الجبائية على إخضاع أرباح أي مؤسسة للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم تمارس هذه المؤسسة أعمالاً في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة، و في هذه الحالة تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى و لكن فقط بالنسبة للأرباح التي تنسب إلى المنشأة الدائمة، و هنا يطرح تساؤل حول كيفية نسب الأرباح المحققة للمنشأة الدائمة.

01 - نسب الأرباح إلى منشأة الدائمة

تنص الفقرة 02 من المادة 07 على أن الأرباح التي تنسب في كل دولة متعاقدة إلى المنشأة الدائمة، هي الأرباح التي يمكن أن تحققها خصوصاً في عملياتها الداخلية مع أجزاء أخرى من المؤسسة، و قد نظمت قواعد نسب الأرباح إلى المنشآت الدائمة المنصوص عليها في الفقرة 02 م المادة 07، وفقاً للنهج المتطور في التقرير الذي تبنته لجنة الشؤون المالية في 2010،⁴² الذي عالج أساساً تطبيق افتراض الشركة المنفصلة و المستقلة التي تقوم عليها الفقرة 02، حيث يوفر مؤشرات مفصلة حول الطريقة التي من خلالها يتم

تحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة، حيث يوضح التقرير ، أن نسب الأرباح لمنشأة دائمة ينتج عنه حساب الأرباح (أو الخسائر) الناتجة عن مجموع هذه النشاطات ، و تتضمن المعاملات مع شركات مستقلة ، المعاملات مع مؤسسات شريكة (بالتطبيق المباشر لمبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المطبقة على أسعار التحويل) و العمليات الداخلية مع أجزاء أخرى من الشركة ⁴³. حيث يتم هذا التحليل بعد المرور على مرحلتين:

مرحلة التحليل الوظيفي و الواقعي لنشاطات المنشأة الدائمة

يأخذ بعين الاعتبار في تطبيق هذه المرحلة دراسة تحليلية لعدة عناصر و التي يمكن إيجازها في الآتي:

- تنسب للمنشأة الدائمة الحقوق و الواجبات الناتجة عن المعاملات المنفذة بين المؤسسة التي تنتمي إليها و الشركات المنفصلة.
- نسب الملكية الاقتصادية للأصول (الممتلكات) للمنشأة الدائمة.
- نسب الخطر إلى المنشأة الدائمة
- تحديد الوظائف المهمة و الوظائف الأخرى للمنشأة الدائمة
- طبيعة العمليات الداخلية بين المنشأة الدائمة و الأجزاء الأخرى للشركة. ⁴⁴

مرحلة تثبيت أسعار التحويل

و تتعلق بتثبيت أسعار جميع المعاملات مع المؤسسات الشريكة و المنسوبة إلى المنشأة الدائمة وفقا للمؤشرات التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في ميدان أسعار التحويل، و التي تطبق عن طريق القيام بمماثلتها مع المعاملات الداخلية بين المنشأة الدائمة و الأجزاء الأخرى من الشركة التي تنتمي إليها، و ذلك من خلال:

-القيام بالمقارنة بين العمليات الداخلية و المعاملات في السوق الحر ، المنجزة عن طريق التطبيق المباشر للعوامل المميزة الخاصة بمبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المطبقة في مجال أسعار التحويل ، و التطبيق عن طريق المماثلة لمبادئ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الخاصة بالآليات المطبقة في مجال أسعار التحويل بهدف تحديد قيمة المنافسة الكاملة بسبب المعاملات

الداخلية بين المنشأة الدائمة و باقي المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار الوظائف الممارسة من طرف المنشأة الدائمة و كذا المخاطر المنسوبة لها.⁴⁵

تحديد النفقات المخصومة

هناك حكم آخر أضافته هيئة الأمم المتحدة في المادة السابعة من نموذجها، لم يرد في نموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الحالي، و يتعلق الأمر هنا بالنفقات المسموح خصمها من أرباح المنشآت الدائمة، حيث تأكد هيئة الأمم المتحدة بأنه عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة فإنه يجوز خصم النفقات المتعلقة بممارسة نشاطها، بما في ذلك النفقات التنفيذية و النفقات الإدارية العامة سواء تمت في دولة وجود المنشأة أو في مكان آخر، إلا أنه لا يسمح بهذا الخصم فيما يتعلق بأي مبالغ يتم تدفعها من المنشأة الدائمة (باستثناء المبالغ المدفوعة لسداد النفقات الفعلية) للمكتب الرئيسي للمؤسسة أو لأي من مكاتبها⁴⁶ ، كما لا تحسب المبالغ التي تحملها المنشأة للمكتب الرئيسي للمؤسسة أو أي من مكاتبها الأخرى⁴⁷.

كما تضيف هيئة الأمم أنه تحدد الأرباح بالطريقة نفسها سنة بسنة ما لم يوجد سبب وجيه و كاف للعمل بعكس ذلك.

و قد تبنت الجزائر نفس هذه الأحكام في جميع الاتفاقيات التي أبرمتها، بما في ذلك نسب الأرباح لمنشأة الدائمة و إخضاعها للضريبة في دولة وجود تلك المنشأة إضافة إلى خصم النفقات من أرباح المنشآت الدائمة.

إشكالية تسوية الأرباح

حسب ما تنص عليه الفقرة 03 من المادة 07 ، فإنه و طبقا للفقرة 02 ، الدولة متعاقدة التي تقوم بتسوية الأرباح المنسوبة إلى منشأة دائمة لمؤسسة لإحدى الدول المتعاقدة ، وتبعا لذلك تفرض الضريبة على أرباح المؤسسة التي تم إخضاعها للضريبة في الدولة الأخرى، هذه الدولة الأخرى تقوم بتسوية خاصة بمبلغ الضريبة الذي تم تحصيله على هذه الأرباح بالضرورة من أجل تفادي الازدواج الضريبي على هذه الأرباح، من أجل تحديد هذه التسوية السلطات المختصة للدول المتعاقدة تتشاور عند الضرورة.

• حالة تحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة من طرف المكلف

حيث تأكد منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أنه حينما يقوم المكلف بالضريبة بتحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة بنفس الشكل في كل دولة متعاقدة ، وأن كل دولة تعترف بأن المكلف بالضريبة قام بذلك وفقا للفقرة 02 ، لا يجب القيام بأي تسوية حسب الفقرة 02 بشكل يجعله يحصل على نتيجة مختلفة.

كما أن الفقرة 03 ليس موضوعها حصر أو تضيق الطعون الممكنة من أجل ضمان احترام تطبيق المادة 07 و المادة 23 أو 23ب من طرف كل دولة متعاقدة، إضافة إلى أنه إذا قامت دولة متعاقدة بتحديد الأرباح المنسوبة إلى منشأة دائمة توجد في هذه الدولة بشكل لا يتطابق مع نص الفقرة 02، المكلف يمكن أن يقوم بالطعن وفقا للقانون الداخلي إضافة إلى الإجراء الودي المنصوص عليه في المادة 25 من أجل تصحيح ما يخص عدم إخضاعه للضريبة وفقا لأحكام الاتفاقية. كما يمكن إجراء هذه الطعون إذا لم تقم الدولة المتعاقدة الأخرى بغرض تطبيق المادة 23أ أو 23ب بتحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة وفقا للفقرة 02 و بالتالي ليست مطابقة لأحكام المادة السابعة (07).⁴⁸

• حالة عدم تحديد الأرباح المنسوبة للمنشأة الدائمة من طرف المكلف

عندما لا يقوم المكلف بالضريبة بتحديد الأرباح المنسوبة إلى المنشأة الدائمة وفقا للفقرة 02، كل دولة تملك الحق في القيام بتسوية أو تعديل من أجل ضمان احترام الالتزامات المفروضة في هذه الفقرة. كما تقوم إحدى الدول بإجراء تسوية وفقا للفقرة الثانية (02)، فمن المؤكد أن هذه الفقرة تسمح للدولة المتعاقدة الأخرى بالقيام بتسوية مقابلة بشكل يمنع الازدواج الضريبي عن طريق تطبيق الفقرة 02 من المادة السابعة (07)، و كذا المادة 23أ أو المادة 23ب.⁴⁹

كما تصنيف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في شرحها لنص المادة السابعة (07) ، أنه بعد تحديد الأرباح المنسوبة إلى المنشأة الدائمة وفقا لنص الفقرة الثانية ، فإنه يرجع للقانون المحلي لكل دولة متعاقدة تحديد ما إذا كان يجب فرض الضرائب على تلك الأرباح و كيفية فرضها طالما كان ذلك متوافقا مع شروط الفقرة 02 و الأحكام الأخرى من الاتفاقية، و لا تتعامل الفقرة 02 مع مسألة ما إذا كانت النفقات يجوز خصمها عند حساب دخل المشروع الخاضع للضريبة في أي من الدولتين المتعاقبتين ، و يرجع الفصل في هذه المسألة إلى القانون المحلي مع مراعاة أحكام الاتفاقية، و لا سيما الفقرة 03 من المادة 24.⁵⁰

و في الأخير تنص المادة السابعة (07) من الاتفاقيات النموذجية و كذا الاتفاقيات الجبائية الجزائرية على انه عندما تتضمن الأرباح عناصر الدخل التي تم معالجتها بشكل منفصل في مواد أخرى من هذه الاتفاقية، فأحكام هذه المواد لا تتأثر بأحكام هذه المادة.

النظام الجبائي للمنشآت الدائمة الموجودة بالجزائر

بالرجوع إلى أحكام القانون الجبائي الجزائري فإنها تخضع المؤسسات الأجنبية التي تملك منشآت دائمة في الجزائر، إلى نفس الضرائب المفروضة على المؤسسات الجزائرية، و ذلك فيما يخص الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات ، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة و الرسم العقاري

ثانيا - أحكام تجنب الوضع المصطنع للمنشآت الدائمة

بالرغم من تنوع الأحكام و القواعد التي قامت بصياغتها المنظمات الدولية بشأن الأرباح التي تنسب أو لا تنسب إلى المنشأة الدائمة، و التي تبنيتها معظم الدول أثناء مفاوضاتها الثنائية و التي يظهر من خلال استقرارها أنها قد ألمت بجميع الجوانب ، إلا أنه من الناحية العملية يظهر لنا أن هذه الأحكام تبقى غير فعالة مائة بالمائة ، ذلك أن بعض المكلفين بالضريبة يحاولون استغلال تلك الأحكام الاتفاقية التي تنظم موضوع المنشأة الدائمة، من أجل

القيام بمغالطة السلطات الجبائية للدول المتعاقدة قصد الوصول إلى تخفيض العبء الضريبي و تجنب دفع الضرائب في دولة وجود المنشأة الدائمة، و ذلك من خلال اعتماد طرق احتيالية، حيث يعكس الجانب الشكلي لها شرعية تلك التصرفات في وجه القانون، في حين أنها في الواقع تتضمن أهداف جبائية محضة ، و هو ما حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية جاهدة البحث عن حلول لتفاديه من خلال تكثيف جهودها مع مجموعة العشرين، و التوصل إلى صياغة أحكام اتفاقية أكثر صرامة تمنع المكلفين بالضريبة من التملص من دفع الضريبة عن طريق اللجوء إلى منشآت دائمة مصطنعة، تجسدت في الأخير ضمن اتفاقية متعددة الأطراف تحمل عنوان "اتفاقية متعددة الأطراف ضد تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح"، و التي تم اعتادها كآلية من أجل تعديل الاتفاقيات الجبائية التي أبرمت فيما سبق، بغرض تفادي القيام بتعديل كل اتفاقية على حدا، نظرا لما يطرحه ذلك من صعوبة على ارض الواقع، و هذا بالنسبة لجميع الدول التي توقع على هذه الاتفاقية المتعددة الأطراف ، و حاليا أكثر من 100 دولة قامت بالتوقيع عليها، على العكس الجزائر التي لم تقم بذلك الا أنها أبدت نيتها في ذلك. و تأخذ هذه التصرفات التي تهدف إلى التجنب المصطنع لوضع المنشآت الدائمة عدة أشكال، و لكل شكل تم وضع أحكام من أجل تفاديه، و هو ما سنبينه في الآتي.

1/- ظاهرة التجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة من خلال اللجوء إلى

الوكلاء : هناك بعض المؤسسات المقيمة في دولة متعاقدة و التي تمارس نشاطاتها في الدولة المتعاقدة الأخرى، و التي تحاول التملص من دفع الضرائب في دولة المصدر ، تقوم باللجوء إلى بعض الوكلاء المستقلين الذين لا تشكل وضعيتهم وجودا لمنشأة دائمة حسب أحكام المادة الخامسة (05) من الاتفاقيات الجبائية من أجل تنفيذ نشاطاتها في دولة المصدر، و ذلك بهدف إثبات أنها لا تمارس نشاطاتها في تلك الدولة عن طريق مكان عمل ثابت أو وكيل تابع ، و بالتالي لن تضطر إلى دفع ضرائب على الأرباح التي تحققها في تلك الدولة و التي كان يمكن أن تنسب إلى المنشأة الدائمة.

حيث تفتنت هيئة الأمم المتحدة أولا لهذه الترتيبات و حاولت تفاديها من خلال إدراج حكم خاص في المادة الخامسة يتعلق بالوكلاء المستقلين، و هو نفس ما رأيته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا مجموعة العشرين ، بحيث تنص الفقرة 02 من المادة 12 لاتفاقية ال BEPS ، على أنه إذا كان شخص ما يعمل في ولاية قضائية متعاقدة بموجب اتفاقية جبائية بالنيابة عن مشروع للولاية القضائية المتعاقدة الأخرى يمارس عملا في الولاية القضائية المتعاقدة الأولى بمثابة وكيل مستقل يعمل بالنيابة عن المشروع في السياق الطبيعي لذلك العمل، و إذا كان الشخص ، مع ذلك يعمل حصريا أو شبه حصريا بالنيابة عن مشروع واحد أو أكثر يكون مرتبطا به بشكل وثيق ، لا يعد ذلك الشخص على أنه وكيل مستقل بمعنى هذه الفقرة في ما يتعلق بأي مشروع من هذا القبيل.

02/- التجنب المصطنع للمنشأة الدائمة من خلال ممارسة نشاطات معفاة
قد تلجأ المؤسسات الأجنبية إلى ممارسة نشاطاتها في دولة أخرى عن طريق منشأة دائمة ، الا أنها تتذرع بأنها تمارس نشاطات لا تدخل في إطار تلك النشاطات التي تؤدي إلى وجود منشأة دائمة، و كل ذلك من اجل التملص من إخضاعها للضريبة في تلك الدولة، و هنا قدمت اتفاقية BEPS للدول الموقعة عليها حلا لمواجهة هذه المشكلة من خلال إمكانية الاختيار بين تطبيق إحدى الفقرتين اللتان تتضمنان نفس المعنى تقريبا مع تغيير صياغة العبارات، حيث تنص الفقرة الثانية (02) من المادة 13 من نفس الاتفاقية أن المنشأة الدائمة لا تشمل كل من:

-الأنشطة المحددة بصورة خاصة في اتفاقية جبائية باعتبارها أنشطة لا تشكل منشأة دائمة ، سواء كان ذلك الاستثناء من وضع المنشأة الدائمة منوطا أو لا بما إذا كان النشاط ذو طبيعة تحضيرية أو مساعدة.
-الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض القيام بالنيابة عن المشروع، بأي نشاط غير موصوف في الفقرة الفرعية أ.

-الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لأي مزيج من الأنشطة المذكورة في الفقرتين الفرعيتين أ و ب

في حين تنص الفقرة الثالثة من نفس المادة على نفس العناصر السابقة ، الا أنها تضيف إلى كل عنصر عبارة "بشرط أن يكون هذا النشاط ذو طبيعة تحضيرية أو مساعدة".

الخلاصة:

لقد تمكنت الاتفاقيات الجبائية من خلق قواعد فعالة نوعا ما من أجل تفادي ظاهرة الازدواج الضريبي التي قد تتعرض لها الشركات الأجنبية من خلال اعتماد مفهوم المنشأة الدائمة ، و تخفيف العبء الضريبي الذي تتحمله تلك الشركات.

إن اعتماد مفهوم المنشأة الدائمة في اغلب الاتفاقيات الجبائية الحالية ، يبين أهمية النتائج التي يحققها اعتماد هذا المعيار ، فهو من جهة يخفف العبء على المكلفين بالضريبة ، و من جهة يحفظ مصالح الدولة التي توجد بها تلك المنشأة الدائمة من خلال إمكانية إخضاعها للضريبة على الأرباح التي تحققها في تلك الدولة.

على الرغم من أن الأحكام الخاصة بالمنشأة الدائمة و التي تضمنتها الاتفاقيات الجبائية جاءت بصورة عامة من أجل حماية المكلفين بالضريبة ، و التخفيف العبء الضريبي عليهم ، الا أن البعض منهم قد يحاول استغلال تلك الأحكام لصالحه و البحث في الثغرات القانونية لها من أجل القيام بالتخلص من دفع الضرائب في دولة المصدر.

التوصيات

-ضرورة صياغة قواعد أكثر صرامة و إلزامية، لأن القواعد الحالية مرهونة بإرادة الدول التي لها كامل الحرية في اعتماد تلك الحكام، أو عدم اعتمادها.
-اعتماد أسلوب الضغط الدولي السياسي و الاقتصادي، و الذي يعتبر كأفضل وسيلة من أجل إقناع تلك الدول التي لا تحترم الأحكام الجبائية الدولية و التي ترفض الانضمام إلى هذا النوع من الاتفاقيات ، و الأخذ بأحكامها، مما

يجعلها توفر مناخا ملائما للمكلفين بالضريبة الذين يحملون نية سيئة من خلال التملص من دفع الضرائب.

- ممارسة رقابة دولية على الأطراف الموقعة على تلك الاتفاقية المتعددة الأطراف (BEPS)، و على الأخص بالنسبة للدول التي تلجأ إلى اعتماد تلك الأحكام بشكل صوري فقط دون تجسيدها على أرض الواقع (يتعلق الأمر هنا أكثر بالدول التي تصنف على أنها جنات ضريبية)، و التي تسعى إلى إبرام اتفاقيات جبائية دولية و توسيع شبكتها الاتفاقية فقط من أجل إبعاد الشبهات عنها.

الإحالات والهوامش :

¹ - يظهر من خلال استقراء نصوصها فإننا نلاحظ وجود اختلاف حول التسمية التي أطلقتها على المنشأة الدائمة، حيث استخدمت في اتفاقياتها القديمة نوعا ما عبارة "المؤسسة المستقرة أو المنشأة التابئة" بدل عبارة المنشأة الدائمة و ذلك في كل من الاتفاقيات المبرمة مع إيطاليا، و تركيا، اندونيسيا، الأردن، كندا، فرنسا، بلجيكا، جنوب إفريقيا، مصر، بلغاريا، البرتغال، النمسا، اسبانيا، الصين، في حين استخدمت في باقي الاتفاقيات الجبائية و التي تعتبر أحدث من الفئة الأولى مصطلح المنشأة الدائمة و ذلك فيما يخص الاتفاقيات المبرمة مع الإمارات العربية، البحرين، لبنان، ألمانيا، الكويت، إيران، اليوسنة و الهرسك، قطر ، السعودية ، المملكة المتحدة لبريطانيا و إيرلندا.

² - Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administrations des conventions concernant la double imposition, page 234.

³ - ليس من المهم أن تكون الشركة مالكة أو غير مالكة للمحل أو العتاد أو المنشأة أو تكون تحت تصرفها. و قد يشكل مكان العمل أيضا أي مكان في السوق أو عن طريق بعض الأمكنة المستغلة بطريقة دائمة، أو في مستودع جمركي مثل تخزين البضائع الخاضعة للضريبة، كما يمكن أن يوجد في محلات لشركات أخرى. فمجرد حقيقة أن الشركة لديها تحت تصرفها موقع معين لممارسة أنشطة عملها كافية لتشكيل مكان عمل ، و لذلك فإنها غير ملزمة بان تملك حق قانوني شكلي على هذه المنشأة ، كما يمكن أن يشكل منشأة دائمة عندما تقوم الشركة باستغلال غير قانوني لمكان أو موقع معين تمارس من خلاله نشاطها. ولكن في بعض الحالات، مجرد وجود شركة في موقع خاص لا يعني بالضرورة أن هذا الموقع هو تحت تصرفها

⁴ Bernard Castagnède, précis de fiscalité internationale, 5⁰ édition mise à jour , PUF, France, 2015, page 450.

- ⁵ - حيث تبين كلتا الاتفاقيتان النموذجيتان أن مكان العمل يمكن أن يشكل منشأة دائمة حتى ولو لم يوجد في الحقيقة إلا لفترة جد قصيرة بسبب الطابع الخاص لنشاطات الشركة، و التي لا يمكن ممارستها إلا في فترة وجيزة
- ⁶ - Nations Unies, Modèle de convention fiscale paragraphe 6.3, page 104.
- ⁷ - Bastien Lignereux, Rapport particulier n° 4 Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, juin 2016, page 35.
- ⁸ OCDE, Modèle de convention fiscale, 2014, paragraphe 3, page 100
- ⁹ - كما ذكر J. Arrighi في ختام قرار صادر عن البنك الفرنسي للشرق الأوسط، فإن هذه التعليقات الصادرة عن اللجنة الخاصة بمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ليست ملزمة للقاضي، لا سيما عندما يكون ذلك بعد اعتماد الاتفاقية المراد تفسيرها. غير أن القاضي لا يمتنع عن الإشارة إليها في قراراته. (CE 13 (l'Orient, n° 190083, RJF 12/99 n° 1587, concl. octobre 1999, Banque française de publiées p. 938, chr. E. Mignon p. 931.) تمت الإشارة إليه في Rapport particulier n° 4 Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, Bastien Lignereux, juin 2016, page 34.
- ¹⁰ الفقرة الثانية من الاتفاقية النموذجية، و كذا الاتفاقيات الجبائية الجزائية.
- ¹¹ Franck Le Mentec, Notion d'établissement stable, impôts et contributions, LexisNexis SA-2015, page 04 et 05.
- ¹² - CCA Versailles, 15 mars 2011, n° 09VE00366, Sté Compagnie Internationale des Wagons Lits et du Tourisme : JurisDATA n° 2011-012634 ; Dr. Sociétés 2011, comm.164, note J.L Pierre) أشار إليه Franck Le Mentec, Notion d'établissement stable, impôts et contributions, LexisNexis SA-2015, page 05.
- 1- CE, 07 sept 2009-081545, Dr fisc 2009, n° 50, comm 581, concl L Olléon ; RJF 12/2009 n° 1063. أشار إليه Franck Le Mentec, Notion d'établissement stable, impôts et contributions, LexisNexis SA-2015, page 05.
- ¹⁴ Franck Le Mentec, Notion d'établissement stable, impôts et contributions, LexisNexis SA-2015, page 04 et 06.
- ¹⁵ V.CE, 19 octobre 1992, n° 94137 : Dr fisc 1993, n° 28 comm. 1472; RJF 1992, n° 1706 ; Franck Le Mentec, Notion d'établissement stable, impôts et contributions, LexisNexis SA-2015, page 06.
- 2- OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée, 15 juillet 2014, paragraphe 14/ 15, page 107.
- ¹⁷ - حيث توضح المنظمة من خلال تعليقاتها أن مصطلح "موقع بناء أو تركيب" يشمل بناء أو تجديد كل من: العمارات، الطرق، الجسور أو القنوات و كذا، وضع الأنابيب، المتراس، terrassement

التجريف dragage، كما أن مصطلح "موقع بناء أو التركيب" لا يقتصر فقط على التركيبات المرتبطة بموقع بناء، وإنما يضم كذلك تركيبات جديدة للعتاد، خاصة الآلات المعقدة في مبنى موجود أو موقع خارجي.

¹⁸ OCDE , Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée , 15 juillet 2014, paragraphe 17/ 18, page 108.

¹⁹ - L'ONU , Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, révision de 2011, publié en 2015, , paragraphe 07, page 108

²⁰ الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من : إيطاليا، بلجيكا، فرنسا و اندونيسيا

²¹ الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من : الكويت، الصين الشعبية ، تركيا، جنوب إفريقيا، البحرين، البرتغال، النمسا، اسبانيا، المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى، و ايرلندا الشمالية، ألمانيا الاتحادية، المملكة السعودية، المملكة الأردنية، لبنان.

²² الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من إيران و قطر.

²³ - الاتفاقية الجبائية المبرمة مع إيران، السعودية، ألمانيا، بريطانيا ، اسبانيا، النمسا، البرتغال، اليوسنة و الهرسك، قطر، لبنان، الكويت، دولة الإمارات العربية.

²⁴ - الاتفاقيات التي تضمنت عبارة "المزارع و الحقول" كمنشأة دائمة هي ست اتفاقيات من بين الاتفاقيات الجبائية التي دخلت حيز التنفيذ و هي الاتفاقية الجبائية المبرمة مع كل من اندونيسيا ، قطر، لبنان، الإمارات العربية، الأردن، الكويت.

²⁵ نموذج هيئة الأمم المتحدة، المادة 05، الفقرة 03 (ب).

²⁶ الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و ايرلندا الشمالية ، المملكة السعودية، الأردن، البحرين، قطر، جنوب إفريقيا، تركيا و الكويت، تعتبر أن الأنشطة الخدمائية تعتبر منشأة دائمة إذا استمرت لمدة تزيد عن ستة (06) أشهر تبدأ و تنتهي خلال فترة 12 شهرا، في حين أن الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع اندونيسيا، اليوسنة و الهرسك، لبنان و كندا، تعتبر الأنشطة الخدمائية منشأة دائمة إذا استمرت لفترة أكثر من ثلاثة (03) أشهر ، وهنا انتقصت السلطات المدة المشروطة بثلاثة أشهر. و أحيرا فان الاتفاقيات الجبائية المبرمة مع كل من الإمارات العربية المتحدة و بلغاريا تضمنت الأنشطة الخدمائية كمنشأة دائمة بشرط استمرارها لمدة تسعة (09) أشهر و هي نفس المدة التي أخذت بها بالسبة لموقع البناء.

²⁷ نموذج هيئة الأمم المتحدة، المادة 05 ، الفقرة السادسة.

²⁸ - الاتفاقيات الجبائية الجزائرية المبرمة مع كل من اندونيسيا، الأردن، لبنان، مصر بلغاريا.

²⁹ - هنا تضيف هيئة الأمم المتحدة عبارة "شراء السلع و البضائع للشركة".

³⁰ L'OCDE , Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée , 15 juillet 2014, paragraphe 40 et 41, page 118.

- ³¹ L'OCDE , Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée , 15 juillet 2014, paragraphe 41.1 et 42, page 119.
- ³² - Hervé Lachaize, La Notion Fiscal D'établissement Stable A L'épreuve Du Commerce Electronique, D.E.A. De Droit Des Affaires Université Robert Schuman Strasbourg, 2000, page 27.
- ³³ Franck Le Mentec, Notion d'établissement stable, impôts et contributions, LexisNexis SA-2015, page
- ³⁴ - منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي، النسخة العربية، 2016، الفقرات 38.3 و 38.4 و 38.5، الصفحات 96 و 97.
- ³⁵ - قد تلزم الاتفاقية المبرمة بين الموكل و الوكيل أن يقوم هذا الأخير بتقديم معلومات جوهرية للموكل تخص العمل الذي قام به الا أن هذا لا يشكل معيارا لتبعية الوكيل، حيث يجب التمييز بين حالتين: إذا تم تقديم هذه المعلومات للموكل من أجل الموافقة على طريقة أداء العمل فان هذا يدل على التبعية، أما إذا كان تقديم المعلومات يهدف إلى ضمان تنفيذ الاتفاقية و استمرار العلاقات الجيدة بين الأطراف فان هذا لا يدل أبدا على التبعية.
- ³⁶ Franck Le Mentec, Notion d'établissement stable, impôts et contributions, LexisNexis SA-2015, page
- ³⁷ -- Bastien Lignereux , Rapport particulier n° 4 Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés , juin 2016, page 37.
- ³⁸ - Direction générale des finances publiques, Extrait du bulletin officiel des finances publiques-impôts, DGFIP, 05/08/2015, page 03.
- ³⁹ -CE 1er juin 2005, *Nouvelle Calédonie c. Sté Eagle Star Vie*, n° 259618, RJF 10/05 n° 1087, concl. P. Collin NDCF 10/05 n° 121, Bastien Lignereux , Rapport particulier n° 4 Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés , juin 2016, page 37
- ⁴⁰ - Direction générale des finances publiques, Extrait du bulletin officiel des finances publiques-impôts, DGFIP, 05/08/2015, page 03.
- ⁴¹ L'OCDE, Modèle de convention fiscale 2014, paragraphe 35, page 116
- ⁴² L'OCDE, rapport sur l'Attribution de bénéfices aux établissements stables, Paris, 2010.
- ⁴³ OCDE, modèle de convention fiscal , paragraphes 20, page 147.
- ⁴⁴ OCDE, modèle de convention fiscal , paragraphe 21, page 148.
- ⁴⁵ OCDE, modèle de convention fiscal , paragraphe 22, page 148.
- ⁴⁶ - على سبيل المثال الإتاوات أو الرسوم أو غيرها من المدفوعات المماثلة لقاء استعمال براءات الاختراع أو غيرها من الحقوق.
- ⁴⁷ Article 07, paragraphe 03, modèle de convention fiscale de l'ONU, 2015.

⁴⁸ L' OCDE, modèle de convention fiscal , paragraphes 23, 51 et 52, page 157.

⁴⁹ L'OCDE, modèle de convention fiscal , paragraphe 53, page 158.

⁵⁰ OCDE, modèle de convention fiscal , paragraphe 30, page 152.

قائمة المراجع :

1/- باللغة العربية :

01 منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و مجموعة العشرين، اتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية و تحويل الأرباح، 2017.

02 منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، نموذج اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي، النسخة باللغة العربية، 2016.

2/- باللغة الفرنسية :

03- Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka, Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administrations des conventions concernant la double imposition établi à l'intention des pays en développement , Nation Unies , New York , 2015.

04- Bastien Lignereux , Rapport particulier n° 4 Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés , juin 2016.

05- Bernard Castagnède, précis de fiscalité internationale, 5⁰ édition mise à jour , PUF, France, 2015.

06- Direction générale des finances publiques, Extrait du bulletin officiel des finances publiques-impôts, DGFIP, 05/08/2015.

07- Franck Le Mentec, Notion d'établissement stable, impôts et contributions, LexisNexis SA-2015.

08- Hervé Lachaize, La Notion Fiscal D'établissement Stable A L'épreuve Du Commerce Electronique, D.E.A. De Droit Des Affaires Université Robert Schuman Strasbourg, 2000.

- 09- L'OCDE, Modèle de convention fiscal concernant le revenu et la fortune, version abrégée, 15 juillet 2014
- 10- L'ONU, Modèle de convention fiscal concernant le revenu et la fortune Révision de 2011, New York, 2015.

3/- المواقع الالكترونية :

- 11- [Direction Générale des Impôts : www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)
- 12- Organisation de coopération et de développement
économique : www.ocde.org