

الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

د/ مهداوي عبد القادر

جامعة قاصدي مرياح ورقلة (الجزائر)

المخلص:

أدت ظاهرة التهرب و الغش الضريبي الدولي إلى تبني عددا من الاتفاقيات الدولية الثنائية و متعددة الأطراف، عملت الدول من خلالها على تنسيق التعاون في المجال الجبائي، باعتماد وسائل و آليات وقائية و ردعية ترمي إلى حماية مصالح الدول و النظام الجبائي العالمي من جهة، و تشجيع الاستثمارات الدولية و انتقال رؤوس الأموال من جهة أخرى.

فما مدى نجاح تلك الاتفاقيات في مكافحة التحديات التي يفرضها التهرب الضريبي الدولي؟

كلمات مفتاحية: تهرب ضريبي - غش ضريبي - اتفاقيات دولية - استثمارات دولية - نظام جبائي.

Résumé:

Le phénomène de l'évasion et la fraude fiscale internationale a conduit les Etats à l'adoption d'un certain nombre de conventions internationales bilatérales et multilatérales, en vue de l'adoption de moyens et mécanismes préventifs et dissuasifs visant à protéger les intérêts des nations et le système fiscal mondiale d'un coté, et encourager les investissements étrangers et la mobilité des capitaux de l'autre coté.

Quel est l'apport de ces conventions dans la lutte contre les défis de l'évasion fiscale internationale?

Mots Clés: fraude fiscale, évasion fiscale, conventions internationales, investissements internationaux, régime fiscal.

Abstract :

The phenomenon of evasion and international tax evasion has led States to adopt a number of bilateral and multilateral international conventions, for the adoption of preventive and deterrent means and mechanisms to protect the interests of nations and the world tax system on one side, and encourage foreign investment and capital mobility on the other side.

What is the contribution of these agreements in the fight against the challenges of international tax evasion?

Keywords: tax fraud, tax evasion, international conventions, international investments, tax system.

مقدمة

تعتبر الضرائب من أهم وأقدم مصادر الإيرادات العامة في الدولة، إذ عرفت المجتمعات البشرية طرقا عديدة لدفع الضريبة، فساد في الإمبراطورية الرومانية نظاما ضريبيا محكما كانت فيه الضريبة تحصل في صورة عينية، بينما كانت في العصور الوسطى تسدد في شكل ساعات عمل أو عينا كأعمال تعبيد الطرقات و التموينات بالحبوب والمنتجات الزراعية الأخرى، لتتحول في المجتمعات الحديثة إلى الشكل النقدي المفروض على المكلفين بها من أجل المساهمة في تغطية النفقات العامة.

و إذا كان للدولة مطلق السيادة على إقليمها في مجال فرض الضرائب و تحصيلها جبرا من المكلفين بها تحقيقا للنفع العام، فإن مقتضيات العولمة الاقتصادية و انسياب حركة التجارة الدولية أدت إلى تشابك مصالح الدول و تعدد أنواع الضرائب المفروضة على الثروة و المداخيل، ما أدى إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي الدولي التي غالبا ما تصاحب الجرائم الدولية المنظمة كتهريب الأموال و المتاجرة بالمخدرات و تمويل الإرهاب.

إن هذا الوضع المقلق دفع بالمجتمع الدولي إلى تبني عددا من الاتفاقيات الثنائية و الاتفاقيات النموذجية لتفادي الازدواج الضريبي و تشجيع حركة انتقال الاستثمارات الدولية من جهة، و مكافحة التهرب الضريبي على النطاق الدولي من جهة أخرى، ما يدفعنا للتساؤل عن مدى فعالية الآليات القانونية المعتمدة في الاتفاقيات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة ينبغي أولا بيان مفهوم التهرب الضريبي الدولي، لنقف ثانيا على مناقشة مدى فعالية الاتفاقيات الجبائية في مكافحته.

المحور الأول:

مفهوم التهرب الضريبي الدولي

يشكل التهرب الضريبي الدولي أحد صور التهرب الضريبي الذي يلجأ إليه المكلفون بالضريبة في دولة ما لأسباب عديدة يمكن تصنيفها في ثلاث فئات رئيسية هي:

الفئة الأولى: عيوب التشريع الضريبي

تتمثل هذه العيوب في ارتفاع معدلات الضريبة أو إجحاف في حق بعض الفئات أو المناطق، سوء الصياغة أو وجود ثغرات في التشريع الضريبي.

الفئة الثانية: عيوب الإدارة الضريبية

تعني أساسا تعقيد الجهاز الإداري المكلف بتحصيل الضرائب، وانعدام المرونة و سوء تقدير الضريبة من قبل بعض الإدارات الضريبية.

الفئة الثالثة: غياب الوعي الضريبي

يعني غياب وعي المكلف و إيمانه بأن هدف الضريبة هو تحقيق النفع العام.

فما المقصود بالتهرب الضريبي بوجه عام و التهرب الضريبي الدولي على وجه الخصوص؟

أولاً: تعريف التهرب الضريبي

يعني التهرب الضريبي (l'évasion fiscale) بمفهومه العام أن يتخلص المكلف بالضريبة من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً. و يعرفه آخرون بأنه محاولة الممول التخلص من الضريبة و عدم الالتزام بأدائها.

نستنتج من التعريفين السابقين أن الامتناع عن دفع الضريبة أو محاولة ذلك يأخذان نفس الوصف بكونهما تهرب ضريبي، و من ذلك فإن قانون الضرائب في الجزائر يعاقب عليهما بنفس العقوبة¹.

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي

يتجلى التهرب الضريبي في صورتين هما:

الصورة الأولى: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)

يستند التهرب الضريبي المشروع إلى استغلال ثغرات في التشريع الضريبي تمكن المكلف من التملص من الضريبة. و هذا النوع لا ينطوي على أي مخالفة يترتب عليها جزاء جنائياً، لذلك يطلق عليه التهرب الضريبي المشروع.

من أمثلة التهرب الضريبي المشروع تجزئة نشاط الشركات الكبرى بإنشاء شركات فرعية لتجنب الضريبة التصاعدية على المداخل، أو إخفاء جزء من الأرباح بزيادة النفقات لتجنب الضريبة على الأرباح.

الصورة الثانية: التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)

عرف PAULE MARIE Gaudement الغش الضريبي بأنه "خرق مباشر و عمدي للقانون الجنائي"². و عرفه CAMILLE ROSIER بأكثر توضيح فاعتبره مشتملاً على " كل الحركات المادية و العمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل و الترتيبات و التدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب و المساهمات"³. و يعرف أيضاً بأنه "استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة"⁴.

من التعاريف السابقة يتبين أن الغش الضريبي ينطوي على مخالفة لأحكام التشريع الضريبي قد يترتب جزاء جنائياً و جزاء جنائياً معاً، و قد لا يتعرض إلا للجزاء الجنائي فقط إذا انتفت أركان الجريمة الجنائية أو رأت الإدارة عدم التمسك بالوصف الجزائي اعتباراً لبساطة الفعل، و قد يتعرض الغش الجنائي للجزاء الجنائي دون الجزاء الجنائي.

و يكون الغش الضريبي في صور متعددة كأن يقدم المكلف بيانات ناقصة أو مزيفة عن نشاطه أو إعداد سجلات جرد خاطئة أو عدم التصريح بالنشاط، كما يمكن أن يكون في داخل الوطن فيسمى غشا ضريبيا داخليا أو يمتد نطاقه إلى خارج حدود الدولة الواحدة فيعتبر غشا ضريبيا دوليا.

ثالثا: التهرب الضريبي الدولي و الجنات الضريبية

عرف J.J.Neuer التهرب الضريبي الدولي بأنه " كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول، و من شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، و يستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أولا، و أيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره، مستفيدا من تباين الأنظمة و التشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماما"⁵، فيكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع و تأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض، و هذا ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي الدولي المشروع، و يتم عادة باستغلال التسهيلات و الإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق التي يطلق عليها بالجنات الضريبية (LES PARADIS FISCAUX)⁶ أو الملاذات الضريبية أو يسميها البعض بالنظم الجبائية التفضيلية (LES REGIMES FISCAUX PRIVILEGIES)⁷ التي تتميز أساسا بالسرية المصرفية المطلقة و غياب الرقابة على غير المقيمين و سهولة إنشاء المؤسسات و توفر قطاع مصرفي و قضائي متطور⁸.

و تشير تقارير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن عدد المناطق المعروفة بالجنات الضريبية ارتفع سنة 2004 إلى ما يقارب 72 منطقة تم فيها تداول حوالي 50 % من التجارة العالمية في حين أنها لا تمثل سوى 3 % من مجموع الناتج العالمي الخام⁹، و أن القارة الإفريقية لوحدها فقدت 1200 مليار يورو نتيجة التهرب الضريبي نحو هذه المناطق¹⁰.

بالنظر للتسهيلات التي تتيحها النظم الضريبية في الدول أو المناطق المعروفة بالجنات الضريبية يتمكن المكلف في ظل عدم وجود اتفاقيات للتعاون في المجال الجبائي من إنشاء شركات وليدة مستغلا الأرباح التي يجنيها من الشركة الأم المنشأة في الدولة ذات الضغط الضريبي، و يستمر في إعادة استثمار الأرباح المحققة من الشركات الوليدة في الجنات الضريبية، و من هذا المنطلق تفرض الشركات متعددة الجنسيات على الدول النامية إدراج بنود تتعلق بتحويل أرباحها من البلاد المضيف دون أية قيود، الأمر الذي خلق مناخا استثماريا دوليا مشجعا على تبييض الأموال المتأتية من العائدات الإجرامية، و دعا إلى إعادة النظر في الاتفاقيات الجبائية الثنائية ضمن منظور جديد يرمي إلى التراجع عن مبادئ السرية المصرفية و فرض الرقابة الدولية على حركة رؤوس الأموال.

المحور الثاني

مدى فعالية الاتفاقيات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي

من المسلم به أن لكل دولة مطلق الحرية في وضع نظامها الضريبي، كما أن تشجيع العلاقات الاقتصادية الثنائية و تبادل الاستثمارات يفرض على الدول اللجوء للاتفاقيات الثنائية للحد من الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي. إلا أن تزايد وتيرة التهرب الضريبي الدولي من خلال نشاط الشركات متعددة الجنسيات و انعكاساته على النظام الجبائي العالمي قفز بالاهتمام بموضوع التهرب الضريبي من النطاق الثنائي إلى النطاق العالمي، و تعددت المبادرات و التحالفات الدولية لمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة. فما أهمية الاتفاقيات الجبائية النموذجية؟ و ما مدى فعالية الوسائل التي اعتمدها في مكافحة التهرب الضريبي الدولي؟

أولا: أهمية الاتفاقيات الجبائية

تسعى الاتفاقيات الجبائية الثنائية إلى إيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي و التي يمكن حصرها في هدفين رئيسيين هما:

- تجنب الازدواج الضريبي الذي يتقل كاهل المكلف بالضريبة فيؤدي التعاون الضريبي إلى تشجيع حركة الاستثمار و تداول رؤوس الأموال بين البلدين أو البلدان المعنية بالاتفاقية الدولية، و ذلك بتحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية وفق ما يسمى بتوزيع الاختصاص الضريبي.

- مكافحة التهرب الضريبي الذي يتقل كاهل الاقتصاديات و ذلك بواسطة تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين و تبادل المساعدة في مجال تحصيل الضريبة. و بالنظر للثغرات التي تولدت عن اتساع حركة التجارة الدولية و اعتماد الشركات متعددة الجنسيات تخطيطا ضريبيا مكنها من تجنب مبالغ هائلة من الضريبة على نشاطها، أخذ موضوع التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي أهمية خاصة بالنسبة للدول المتقدمة و الدول النامية على السواء.

في هذا الإطار اتخذت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) عدة مبادرات لتنسيق التعاون بين دول المنظمة من جهة و بينها و بين بقية الدول من جهة أخرى، باعتمادها نموجا للاتفاقيات الجبائية المتعلقة بالدخل و الثروة يأخذ في الاعتبار تبادل المعلومات و التعاون من أجل تحصيل الضريبة، كما يجري منذ عام 2013 التنسيق بين دول المنظمة في إطار المنتدى العالمي للشفافية و تبادل المعلومات لأغراض جبائية (Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales) معالجة الاختلالات التي يعانها النظام الجبائي الدولي، و تقديم المساعدة للدول النامية من أجل تطوير إدارتها الضريبية و تبادل المعلومات الجبائية وفقا للاتفاقيات الجبائية¹¹.

من أهم ما تضمنه نموذج الاتفاقية الجبائية في صيغتها المعدلة عام 2010 وسائل تجنب الازدواج الضريبي و التنسيق بين الإدارات الضريبية و تبادل المعلومات وعدم التمييز في المعاملة بين الوطني و الأجنبي.

و تكمن أهمية الاتفاقيات الجبائية في معالجة التباينات بين قواعد التنازع المدرجة في قوانين الدولتين المعنيتين بالتعاون الضريبي، انطلاقا من قاعدة سمو المعاهدات الدولية على القانون الداخلي¹².

ثانيا: الآليات الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

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

1-التنسيق الضريبي: يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، و يتمثل في تنسيق النظم و التشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة و متقاربة¹³، الأمر الذي يساوي بين مناخ الاستثمار في تلك الدول. و إذا كانت بعض الدول تسعى إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية عن طريق الحوافز الجبائية الممنوحة للمستثمرين الأجانب فإن تنسيق السياسات الجبائية يؤدي إلى تحقيق ميزات اقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي و تشجيع الاستثمارات المشتركة و تميمتها وفق أدوات التنسيق المتبعة¹⁴.

2- المساواة في المعاملة: تنص أغلب الاتفاقيات الجبائية الثنائية على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين لكلا الدولتين في مجال الخضوع للضريبة، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئا ضريبيا أكثر مما يتحمله حاملون الجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية¹⁵.

من شأن احترام مبدأ المساواة في المعاملة تشجيع المستثمرين الأجانب على الاستثمار في الدول المضيفة التي تمكنهم قوانينها من تجنب الازدواج الضريبي الذي ينشأ أساسا نتيجة اختلاف ضوابط الخضوع للضريبة في الدولتين، فبعض الدول تعتمد ضابط الجنسية بينما تعتمد دول أخرى ضابط الإقامة، أو ضابط مصدر الدخل، و من شأن هذا الاختلاف أن يرتب على المستثمر دفع ضريبتين على

نفس الثروة أو نفس الدخل، و من جهة أخرى تتمكن الدولتين من تجنب عدم خضوع المستثمر للضريبة في أي منهما نتيجة اختلاف الضابط أو المعيار الذي تفرض الضريبة على أساسه.

3- الشفافية الضريبية: تعني الشفافية الضريبية تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين و الأنظمة و التعليمات الضريبية، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم.

و تكمن أهمية الشفافية الضريبية في أنها وسيلة ناجعة للحد من الفساد الإداري، حيث إن موظف السلطة المالية لا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة، كما تخفض تكلفة فرض الضريبة الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة، و تعزز عنصر المسائلة و زيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جلب الاستثمارات الأجنبية.

4- الشفافية المصرفية: نتيجة تزايد الأعمال الجرمية العابرة للحدود و اتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبويض العائدات الإجرامية أضحى مطلب الشفافية المصرفية ملحا لأجل حماية التعاملات الاقتصادية و تمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة و المداخيل.

لهذا الغرض عمدت أغلب الدول إلى سن قوانين الشفافية المصرفية¹⁶، وكان من أهم ما سعت إليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية في المجال الاقتصادي هو ضرورة تضمين الاتفاقيات الثنائية بنودا تتعلق بالشفافية المصرفية، بل و إتاحة تداول البيانات المصرفية المتعلقة بالسحب و الإيداع و الأرباح و المداخيل و الفوائد و المبيعات بين الإدارات الضريبية على نطاق دولي رغم المعارضة التي يلقاها هذا الخيار من عدة دول كسويسرا.

5- المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي: نظرا للنفاض التي اعترت أغلب الاتفاقيات الثنائية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي و الحد من التهرب الضريبي عملت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على إبرام اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي التي دخلت حيز النفاذ في 01 جوان 2011¹⁷ و استوحت أغلب نصوصها من قانون الضرائب الأمريكي (فاتكا)، فكان من أهم بنودها تحديد نطاق المساعدة الإدارية المتبادلة، حيث حددت المادة الأولى من الاتفاقية نطاق المساعدة المتبادلة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية و التفتيش الضريبي المشترك و التحصيل الضريبي و تبادل البيانات.

و حددت المواد 5 و 6 و 7 أساليب تبادل المعلومات بناء على الطلب أو بصورة تلقائية بمجرد استفاة المكلف من تخفيضات أو إعفاءات جبائية في إحدى الدول الأطراف في الاتفاقية، بينما تركت المواد 8 و 9 حرية الموافقة أو الرفض للتفتيش الضريبي المشترك إلى السلطات المختصة في كل دولة مراعاة لمبدأ السيادة الضريبية و إقليمية الضريبة.

و بالنظر لأهمية حماية المعلومات الخاصة للمكلف و أسراره التجارية و الصناعية نصت الاتفاقية الإطارية على واجب حماية خصوصيات المكلف و عدم استغلالها إلا لأغراض جبائية بحتة.

خاتمة

مما لا شك فيه أن الاتفاقيات الدولية تساهم بشكل فعال في الاستجابة لحاجات ملحة تفرضها طبيعة الاستثمارات الدولية وحركة رؤوس الأموال عبر أقاليم الدول، في عالم يتجه يوماً بعد يوم نحو تدويل الأنشطة الاقتصادية و التخلي عن ضوابط السيادة التي كانت الدول تتمسك بها إلى وقت قريب. لقد مكنت الاتفاقيات الثنائية في مجال تجنب الازدواج الضريبي من تشجيع حركة الاستثمارات الأجنبية و أتاحت للشركات متعددة الجنسيات المشاركة الفعالة في دفع عجلة الاقتصاد العالمي، لكنها في الوقت نفسه كشفت عن اختلالات خطيرة كاستعمال أسعار تنازل غير حقيقية في العمليات مع فروع تلك الشركات، و المعاملات الوهمية التي تسمح بتبييض الأرباح غير المصرح بها، مما دعا إلى إعادة النظر في الاتفاقيات الجبائية وفق منظور جديد يأخذ في الاعتبار ما يلي:

- تشديد الرقابة القانونية على المعاملات المشبوهة بواسطة التعاون الدولي و تبادل المعلومات الضريبية و المصرفية على نطاق ثنائي و عالمي.
- ربط التحصيل الضريبي بالتنمية المحلية بغرض تحفيز المكلفين على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية.
- من المنتظر أن تلتزم الدول الأطراف في المنتدى العالمي حول الشفافية الضريبية ابتداء من سبتمبر 2017 بالتبادل التلقائي للبيانات عن حسابات دافعي الضرائب في المصارف الخارجية، مما يتيح قاعدة بيانات عالمية ستمكن الإدارات الضريبية من متابعة المكلفين بالضريبية و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي بين الدول الأعضاء في المنتدى.
- يستلزم الانضمام للمنتدى العالمي حول الشفافية الضريبية إعادة النظر في التشريعات الضريبية و إعادة هيكلة الإدارات الضريبية، و يفرض ذلك على البلدان النامية بذل جهود مضاعفة لمواكبة التطورات الحاصلة على النطاق الدولي.

الهوامش

- 1- قررت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة نفس العقوبة لكل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها.
- 2- أو هيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص.8.
- 3- نفس المرجع، ص.8.
- 4- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجرام ضد الأشخاص و الجرائم ضد الأموال، دار هومة، الجزائر، ص. 424.
- 5- أنظر: طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، جامعة قسنطينة 1، 2011-2012، ص.13.
- 6- يعود مصطلح الجنة الضريبة للانجليزي TAX HAVEN و يقصد بها الدول أو الأقاليم التي تتعدم فيها معدلات الضريبة أو تتخفف إلى معدلات أقل بكثير من المعدلات المعمول بها في بقية دول العالم. أنظر: بوقروة إيمان، كيفية تقادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة ماجستير في المالية، جامعة سكيكدة، 2009-2010، ص. 29.
- 7- عرفت المادة 238 من القانون العام للضرائب في فرنسا النظام الجبائي التفضيلي بقولها: "يعتبر شخص خاضع لنظام جبائي تفضيلي إذا كان هذا الشخص لا يخضع للضريبة على الدخل أو الثروة، أو أن يخضع للضريبة على الدخل أو الثروة بمبلغ أقل من نصف المبلغ الواجب دفعه في فرنسا لو كان مقيما بها". بوقروة إيمان، المرجع السابق، ص.29.
- 8- أنظر: زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص.424-425.
- 9- Mike Lewis, Evasion fiscale internationale et pauvreté, éd. Syllepse, Paris, 2007.
- 10- Evasion Fiscale Mondiale, site internet : WWW.universalis.fr
- 11- Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), Moderniser les règles fiscales internationales: point sur le projet BEPS, l'échange de renseignements et le programme sur la fiscalité et le développement, OCDE, 2013, site internet : www.oecd.org.
- 12- تنص المادة 132 من الدستور الجزائري لعام 1996 أن المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية تسمو على القانون.
- 13- أنظر: عزوز علي، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، العدد 8- 2012، ص.59.
- 14- نفس المرجع السابق، ص.60.

- 15- أنظر: المادة 25 من الاتفاقية الجزائرية الفرنسية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب و الغش الجبائي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و التركات المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 121-02 المؤرخ في 24 محرم عام 1423 هـ الموافق 27 أبريل سنة 2002 (ج. ر. العدد 23، الصادر في 27 محرم عام 1423 هـ الموافق 30 أبريل سنة 2002).
- 16- المادتين 58 و 60 من القانون قم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته.
- 17- في 15 أكتوبر 2013 وصل عدد الدول الموقعة على الاتفاقية 58 دولة ، فيما تعهدت 80 دولة خلال المنتدى العالمي حول الشفافية و تبادل المعلومات الجبائية المنعقد عام 2014 بتكليف نظامها الجبائي وفق متطلبات التبادل التلقائي للمعلومات.