

أثر التهرب الضريبي الدولي للشركات على التنمية المستدامة

مصطفى إيدر

أستاذ مشارك بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

المخلص

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر التهرب الضريبي الدولي للشركات على التنمية المستدامة، ولهذا الغرض تم أولاً اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لتفسير العلاقة بين التهرب الضريبي الدولي للشركات والتنمية المستدامة، وعلى إثرها تم التوصل إلى أن العلاقة بين المتغيرين علاقة غير مباشرة؛ حيث تتأثر التنمية المستدامة من خلال تأثير التهرب الضريبي الدولي للشركات على الحصيلة الضريبية، التي يفترض استغلالها لتمويل مختلف أهداف التنمية المستدامة، ومن جهة أخرى تم الاعتماد على الإحصائيات المتعلقة بأثر التهرب الضريبي الدولي للشركات على الحصيلة الضريبية، وكذا الأرباح التي يتوجب إخضاعها، وتم التوصل إلى أن قيمة الأرباح المحولة للجنات الضريبية بفعل ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات مسابرة للأرباح الإجمالية المحققة من طرف الشركات الأجنبية، وبالتالي الظاهرة في استقرار معين، ولم تتأثر بالإجراءات والمجهودات التي تبذلها مختلف المنظمات الدولية للحد من هذه الظاهرة، كما أن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات أثرت سلباً على الحصيلة الضريبية للدول النامية والدول المتطورة على حد سواء، وفي الأخير تم التأكيد على ضرورة تكثيف التنسيق الضريبي الدولي لتقريب الممارسات الضريبية بين الدول، والعمل على إشراك أكبر عدد ممكن من الدول في مشروع منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ومجموعة العشرين لتأكل أسس الإخضاع الضريبي وتحويل الأرباح للحد من التهرب الضريبي الدولي للشركات.

الكلمات المفتاحية: تهرب ضريبي دولي، شركات دولية، تنمية مستدامة، تحويل الأرباح، حصيلة ضريبية

The Impact of International Corporate Tax Evasion on Sustainable Development

*Mustafa Idir¹

¹Associate Professor, Faculty of Economics, Business, and Management Sciences
University of Kasdi Merbah, Ouargla, Algeria.

Abstract

The study aimed to determine the impact of international corporate tax evasion on sustainable development. For this purpose, we first relied on the descriptive analytical approach to explain the relationship between international corporate tax evasion and sustainable development. As a result, it was concluded that the relationship between the two variables is an indirect relationship, as sustainable development is affected through the impact of international corporate tax evasion on tax revenues, which are supposed to be used to finance various sustainable development goals. On the other hand, statistics related to the impact of international corporate tax evasion on tax revenues, and It was concluded that the value of profits transferred to tax havens due

to the phenomenon of international corporate tax evasion is consistent with the total profits achieved by foreign companies, and thus the phenomenon is in a certain stability and has not been affected by the procedures and efforts made by various international organizations to reduce this phenomenon, just as the phenomenon of international corporate tax evasion It negatively affected the tax revenues of developing countries and developed countries alike. Finally, the need to intensify international tax coordination to bring tax practices closer between countries was emphasized, and to work to involve the largest possible number of countries in the OECD and G20 project of base erosion and profits shifting to reduce international corporate tax evasion.

Keywords: international tax evasion, transnational corporations, sustainable development, profit shifting, tax revenue.

المقدمة

تعتبر التنمية المستدامة غاية كل الدول؛ بالنظر إلى الرفاهية التي توفرها للمواطنين، وأثرها الإيجابي على البيئة؛ حيث وضعت منظمة الأمم المتحدة 17 هدفا لتحقيق التنمية المستدامة، ولكن بلوغها يستلزم توفير تمويل للمشاريع المرتبطة بكل هدف، وعليه أكدت منظمة الأمم المتحدة في الملتقى الثالث لتمويل التنمية المنعقد بـ "أديس أبابا" في سنة 2014 على ضرورة العمل على تحسين التحصيل الضريبي للدول كوسيلة لتمويل التنمية المستدامة، وفي هذا المسعى تقوم الدول خاصة الفقيرة منها بانتهاج سياسات تحفيزية لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية؛ لغرض خلق الثروة من جهة، وتحسين التحصيل الضريبي من جهة أخرى بقدم مكلفين بالضريبة جدد وذوي حجم كبير .

غير أن الغاية المنشودة من طرف الدول وراء استقطاب الاستثمارات الأجنبية لا يتحقق دائما، وهذا راجع إلى ظاهرة التهرب الضريبي الدولي؛ حيث تقوم الشركات الدولية باستغلال الاختلافات الضريبية بين الدول لتقليل العبء الضريبي الذي تتحمله، من خلال انتهاج مجموعة من الممارسات لتحويل الأرباح من الدول ذات الضغط الضريبي المرتفع إلى دول ذات ضغط ضريبي منخفض، وفي غالب الحالات يكون التهرب الضريبي الدولي مرتبط بالجنات الضريبية، ومن بين هذه الممارسات نجد: أسعار التحويل، تحويل المداخل، التمويل بالقروض من شركات تابعة، استراتيجية توطين الملكية الفكرية...إلخ، لكن هذا يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية للدول نظرا لعدم إخضاع المداخل في الدول التي تحقق فيها.

وعليه سيتم من خلال هذه الدراسة تحديد العلاقة الموجودة بين التهرب الضريبي الدولي للشركات والتنمية المستدامة، وهذا من خلال الإجابة على الإشكالية التالية: "ما مدى تأثير التهرب الضريبي الدولي للشركات على التنمية المستدامة للدول؟"، وللإجابة عن هذه الإشكالية سيتم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور أساسية، الأول سيتم تخصيصه للجانب النظري للدراسة بتسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات، والممارسات التي تنتهجها للتهرب الضريبي الدولي، وكذا التنمية المستدامة وعلاقتها بالتهرب الضريبي الدولي، والمحور الثاني سيخصص لتحديد الأثر السلبي لظاهرة التهرب الضريبي الدولي على تمويل التنمية المستدامة في العالم، عبر تقديم إحصائيات التحصيلات الضريبية الضائعة التي تسببها هذه الظاهرة، والمحور الثالث سيعرض المجهودات الدولية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات لتوضيح مدى التأثير السلبي للظاهرة وأهمية محاربتها.

I- الإطار النظري للدراسة

في هذا المحور سيتم تقديم الجانب النظري للدراسة، من خلال التطرق إلى كل من التهرب الضريبي الدولي وكذا التنمية المستدامة؛ لغرض توضيح المفاهيم وبلوغ النتائج المرجوة من الدراسة.

1- التهرب الضريبي الدولي للشركات

سيتم من خلال هذه النقطة التطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات، وهذا عبر تقديمه، ثم توضيح أهم العوامل التي أدت إلى تفشي هذه الظاهرة عبر العالم، وأخيرا تقديم أهم التقنيات والطرق التي تنتهجها الشركات في التهرب الضريبي الدولي.

أ- تقديم التهرب الضريبي الدولي

حسب¹ (Clemens Fuest and Nadine riedel 2009) فإن رسم خط بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي جد صعب؛ حيث يعتبر التهرب الضريبي غير قانوني أما التجنب الضريبي قانوني لكن غير مرغوب فيه، وهذا لأن أثر الممارستين نفسه حيث يتم دفع ضرائب أقل مما يجب أن تكون، وفي تقرير² (CRS 2022) تم اعتبار التجنب الضريبي على أنه تخفيض قانوني للضريبة أما التهرب الضريبي فهو تخفيض غير قانوني للضريبة، وتم الإشارة إلى أن بعض ممارسات الشركات على غرار أسعار التحويل التي تصنف تجنب ضريبي لكن يمكن اعتبارها تهرب ضريبي (تخفيض سعر البيع للفروع المتواجدة في مناطق ذات عبء ضريبي منخفض والشراء منها بسعر مرتفع)، كما أن (سوزي عدلي ناشد 1999)³ أشارت إلى أن التجنب الضريبي لا يخرج عن إطار التهرب الضريبي وإن كان سلوكا سلبيا دون خرق القوانين فإنه يؤدي ولو بطريقة غير مباشرة إلى ضياع مورد على الدولة، وهو ما توصل إليه⁴ (John Maclaren 2008)؛ حيث تعتبر القوانين الأسترالية أي تعامل مع الجناح الضريبية تهرب ضريبي ويصنف على أنه جريمة، حتى وإن كان تخطيط ضريبي لتقليص الضريبة مع احترام القوانين، كما أن (محمد السيد محمد عطية بيبرس 2023)⁵ تطرق إلى التجنب الضريبي ووصفه بالتهرب الضريبي المشروع، وإلى التهرب الضريبي غير المشروع، لكن أكد أن التجنب الضريبي يعتبر تعسفا في استعمال الحق خاصة فيما يتعلق بالجناح الضريبية واعتبره ينتقل إلى دائرة التهرب الضريبي غير المشروع، وللتوضيح أكثر سنقوم بتعريف كل هذه المصطلحات:

- التهرب الضريبي: عرفته المفوضية الأوروبية على أنه "يتضمن ترتيبات غير قانونية تؤدي إلى إخفاء الالتزام الضريبي، أي المكلف بالضريبة يدفع ضرائب أقل مما يتوجب عليه دفعه بموجب القانون من خلال إخفاء مداخل أو معلومات عن الإدارة الضريبية".

¹ Clemens Fuest and Nadine Riedel (2009). **Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature.** Report prepared for the UK Department for International Development (DFID). Page 05.

² Sans auteur. **Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion.** Rapport de Congressional Research service. Updated 06 janvier 2022. Page 1.

³ سوزي عدلي ناشد. **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية 1999. ص 25.

⁴ John Maclaren (2008). **THE DISTINCTION BETWEEN TAX AVOIDANCE AND TAX EVASION HAS BECOME BLURRED IN AUSTRALIA: WHY HAS IT HAPPENED?** Journal of the Australasian Tax Teachers Association 2008 Vol.3 No.2. page 162.

⁵ محمد السيد محمد عطية بيبرس (2023). **الجناح الضريبية الدولية بين جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.** مجلة البحوث الفقهية والقانونية. العدد 43. إصدار أكتوبر 2023. الصفحة 2268.

- التجنب الضريبي: عرفته المفوضية الأوروبية على أنه " اتخاذ قرارات في إطار احترام القوانين ويمكن أن تجانب خرقها، وهذا لغرض تقليل أو إلغاء العبء الضريبي الذي ينص عليه القانون، وهذا من خلال استغلال الثغرات والاختلافات لتحقيق وفورات ضريبية"، عرفت الإدارة الضريبية البريطانية HMRC التجنب الضريبي على أنه تلك الممارسات التي يقوم بها شخص أو مؤسسة لغرض تخفيض العبء الضريبي بطريقة تكون ضد روح القانون لكن دون خرقه.⁶

- التهرب الضريبي الدولي للشركات: عرفه صندوق النقد الدولي على أنه يتمثل في التحويل الدولي للأرباح من طرف الشركات الدولية لاستغلال الاختلافات القانونية بين الدول لتقليص الفاتورة الضريبية الدولية،⁷ كما عرفته (سوزي عدلي ناشد 1999) على أنه "تهرب إقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير إقتصادي على المجتمع، يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة بل الأثر المترتب عليها. وبذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد و المجتمع"⁸؛ وبالتالي فإن، التهرب الضريبي الدولي للشركات هو استغلال الشركات الدولية للاختلافات الموجودة بين القوانين الضريبية للدول، من خلال مجموعة من الممارسات لتحويل أرباحها من الدول ذات الضغط الضريبي المرتفع إلى الدول ذات الضغط الضريبي المنخفض أو المعدوم (جنات ضريبية) لتقليص العبء الضريبي الذي تتحمله.

حسب ما تم ذكره أعلاه، وبالنظر إلى صعوبة الفصل بين مصطلحي التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، خاصة بالنسبة للممارسات المنتهجة على المستوى الدولي، كما أن في النهاية النتيجة واحدة وهي تقليص العبء الضريبي للشركات على حساب الحصيلة الضريبية لدولة ما، سواء كانت بشكل غير قانوني (تهرب ضريبي) أو قانوني (تجنب ضريبي)، وبالتالي بالنسبة لهذه الدراسة سنعمد على مصطلح "التهرب الضريبي الدولي" للتعبير عن التجنب الضريبي الدولي (international tax avoidance)

ب- العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي الدولي للشركات

لعل السبب الأول في تقشي ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات يتمثل في رغبة الشركات من تقليص العبء الضريبي المفروض عليها، كما أن لمسييري الشركات تأثير على الظاهرة؛ حيث توصلت⁹ (Stevani Alysse 2014) إلى أنه في حالة ما كانت ثروة المدير العام للشركة تتأثر بقيمة الأسهم فإن الشركة تتجه للتخطيط للتجنب الضريبي، كما أن¹⁰ (Julien Martin and Al 2021) أشاروا إلى أن التهرب الضريبي الدولي من خلال التخطيط الضريبي عادة ما يكون من طرف الشركات الكبيرة، بالنظر إلى التكلفة العالية للاستشارات ووضع تلك الاستراتيجيات. هذا فيما يتعلق بالمحيط الداخلي للشركات، من جهة أخرى يعود تقشي ظاهرة التهرب الضريبي

⁶ Clemens Fuest and Nadine Riedel (2009). OP. Page 04.

⁷ Sebastian Beer, Ruud de Mooij, and Li Liu (2018). **International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Effect Sizes, and Blind Spots.** IMF Working Paper. July 2018. Page 04.

⁸ سوزي عدلي ناشد. مرجع سابق. الصفحة 18.

⁹ Stevani Alysse Schneider Neuman (2014). **EFFECTIVE TAX STRATEGIES: IT'S NOT JUST MINIMIZATION.** A dissertation Submitted to the Office of Graduate and Professional Studies of Texas A&M University in partial fulfillment of the requirements for the degree of DOCTOR OF PHILOSOPHY. Page 67.

¹⁰ Julien Martin and Al (2021). **Évitement fiscal : un avantage concurrentiel qui aggrave la concentration.** La lettre du CEPII. N°414. Janvier 2021. Page 02.

الدولي للشركات إلى توفر مجموعة من العوامل تساعد الشركات لتحويل أرباحها إلى دول ذات ضغط ضريبي منخفض، وبالتالي تقليص الفاتورة الضريبية للشركات، ونذكر منها ما يلي:

- المنافسة الضريبية: ¹¹(Philippe DIDIER 2002) عرف المنافسة الضريبية على أنها تعني في المقام الأول ظاهرة تخفيض الضرائب غير المتحكم فيه، كما أن كل الدول تخشاه، ظاهرة المنافسة الضريبية جاءت كأثر جانبي للعولمة؛ حيث سهولة تنقل الأفراد والأموال في ظلها جعل الدول تتسابق لخفض ضرائبها سواء لجذب استثمارات إليها، أو من أجل التمكن من الاحتفاظ بالشركات المتواجدة في إقليمها. في تقرير لـ OXFAM في سنة 2014 تطرقت إلى علاقة المنافسة الضريبية بالتهرب الضريبي الدولي للشركات، وأكدت بأن الدول النامية تعتبر الخاسر الأكبر؛ حيث تقدم امتيازات ضريبية لضمان بقاء الشركات في إقليمها مقابل تراجع حصيلتها الضريبية، كما تأسفت لعدم تطرق كل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذا مجموعة العشرين إلى المنافسة الضريبية في مشروع BEPS إلى مشكلة الامتيازات الضريبية.¹² من التعريف السابق للتهرب الضريبي الدولي كتحويل للأرباح من الدول ذات الضغط الضريبي المرتفع إلى دول ذات ضغط ضريبي منخفض نستنتج بأن المنافسة الضريبية عامل جد محدد للتهرب الضريبي الدولي.

- ضعف الإدارات الضريبية في الدول النامية: يعتبر التهرب الضريبي الدولي خاصة المشروع منه نتيجة لمخططات وترتيبات تقوم بها الشركات للتمكن من تحويل أرباحها إلى دول ذات ضغط ضريبي منخفض، وبالتالي حسب ¹³(Clemens Fuest and Nadine Riedel 2009) تعتبر الدول النامية الأكثر عرضة لهذه الممارسات التي تنتهجها الشركات نظرا لنقص الإجراءات التشريعية التي تحد من هذه الممارسات، وكذا نقص الموارد الإدارية بالإدارات الضريبية للدول النامية، كما أن الشركات تستعين بمكاتب التدقيق والاستشارات الضريبية لإعداد مخططها الضريبي.

- الجنات الضريبية: ¹⁴(Viola Tonto 2016) استخلصت في دراستها بأن للجنات الضريبية دور كبير في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، كما أنه بالكاد نجد شركة عالمية لا تملك فرع في إحدى الجنات الضريبية. بالنظر للخصائص التي تتسم بها الجنات الضريبية التي حددها (ملال محمد طارق 2013)¹⁵ المتمثلة في: سعر ضريبة منخفض، الاستقرار السياسي، الاقتصادي والقانوني، سرية معاملات البنوك والمعاملات التجارية، الاتصالات والمواصلات الحديثة والمتطورة، وبالاستناد على التعاريف المذكورة أعلاه للتهرب الضريبي الدولي والمتحمرة حول تحويل الأرباح من دول ذات ضغط ضريبي مرتفع إلى دول ذات ضغط ضريبي منخفض، نستخلص بأن الجنات الضريبية عامل جد محدد للتهرب الضريبي الدولي.

¹¹ Philippe DIDIER (2002). **La notion de concurrence fiscale**. Arch. phil. droit 46 (2002). Page 103.

¹² Sans auteur. **PETITS ARRANGEMENTS ENTRE AMIS Pourquoi la réforme fiscale internationale n'inquiète pas encore les entreprises championnes de l'évasion fiscale**. Document d'information OXFAM. 02/05/2014. Page 08.

¹³ Clemens Fuest and Nadine Riedel (2009). OP. Page 02

¹⁴ Viola Tonto (2016). **The International Company and Tax Avoidance**. European Journal of Economics and Business Studies. Volume 2, Issue 2. Page 42.

¹⁵ ملال محمد طارق (2013). آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها. مجلة دراسات العدد الاقتصادي. المجلد 04. العدد 01. الصفحة

ت- طرق وتقنيات التهرب الضريبي الدولي للشركات

تنتهج الشركات مجموعة من التقنيات والممارسات من أجل استغلال العوامل الذكورة أعلاه (المنافسة الضريبية، ضعف الإدارات الضريبية للدول النامية، انتشار الجنات الضريبية) للتمكن من تقليص الضرائب المفروضة عليها، ومن بين هذه الممارسات نذكر ما يلي:

- أسعار التحويل: يقصد بأسعار التحويل الأسعار المطبقة من طرف شركة بمناسبة تحويل أملاك مادية، أصول غير مادية، أو تقديم خدمات لمؤسسة أو عدة مؤسسات ذات صلة سواء داخل نفس الإقليم أو في الخارج غالباً.¹⁶ حسب¹⁷ (Grantley Taylor and Grant Richardson 2012) فإن فرص تحقيق التهرب الضريبي من طرف الشركات الدولية عبر أسعار التحويل تكون أكبر عند تطبيقها على الأصول غير المادية، أما بالنسبة لمحددات أسعار التحويل العدائية فقد توصلت دراسة¹⁸ (Grant Richardson and Al 2013) إلى أن كل من حجم الشركات، المردودية، الاستدانة، الأصول غير الملموسة وتعدد جنسيات الشركات لها ارتباط إيجابي مع عدائية أسعار التحويل للشركات، كما أن الدراسة توصلت كذلك إلى أن أسعار التحويل تكون أكثر عدائية عند الشركات التي تتوفر على نسبة أصول غير ملموسة مرتفعة مع كونها متعددة الجنسيات في نفس الوقت.

أما بالنسبة لتطبيق تقنية أسعار التحويل فيكون كما يلي: تقوم الشركات بخفض أسعار التحويل عند تحويل سلع أو تقديم خدمات من دول ذات ضغط ضريبي مرتفع إلى دولة ذات ضغط ضريبي منخفض، وهذا لغرض تقليل الربح في الدولة الأولى وبالتالي تقليص الضريبة، ومن جهة أخرى تميل إلى رفع أسعار التحويل عند تحويل سلع أو تقديم خدمات من دول ذات ضغط ضريبي منخفض إلى دول ذات ضغط ضريبي مرتفع، وهذا من أجل تعظيم الربح في الدول ذات الضغط الضريبي المنخفض، وكذا رفع التكاليف في الدول ذات الضغط الضريبي المرتفع.

- الرسملة الخفيفة Thin Capitalization: هي تقنية تمويل تعتمد عليها الشركات المتعددة الجنسيات خلال الاستثمار الأجنبي المباشر؛ حيث عند خلق فرع في دول ذات ضغط ضريبي مرتفع تقوم بتوفير النقد لتمويل ذلك الاستثمار عن طريق ديون تمنحها إحدى الفروع التي تكون في دول ذات ضغط ضريبي منخفض، وبالتالي الاستثمار الجديد سيتحمل مصاريف مالية مع تسديد القرض وهذا يخفف من الضريبة التي ستتحملها، أما الفرع المانح للقرض فسيتلقى إيرادات مالية وستكون معفاة أو تطبق عليها ضرائب منخفضة.¹⁹ كما أشار²⁰ (Grantley Taylor and Grant richrdson 2012) إلى أن الشركات تعتمد على الرسملة الخفيفة في تمويل استثماراتها الأجنبية المباشرة في حالة ما إذا كان معدل الضرائب في دولة الاستثمار أعلى من معدل الضرائب في دولة المصدر.

- استراتيجية توطين الملكية الفكرية: تتمثل هذه الإستراتيجية في توطين الملكية الفكرية (براءات الاختراع) خاصة المهمة منها في الفروع المتواجدة في دول ذات ضغط ضريبي منخفض؛ حيث يمكن للشركات أن تنجز عملية البحث والتطوير

¹⁶ Ronen Palan et Al (2009). **Les paradis fiscaux entre évasion fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales.** «L'Économie politique» 2009/2 n° 42 | pages 22 à 40.

¹⁷ Grantley Taylor and Grant richrdson (2012). **International Corporate Tax Avoidance Practices: Evidence from Australian Firms.** The International Journal of Accounting 47 (2012). Page 475.

¹⁸ Grant Richardson and Al (2013). **Determinants of transfer pricing aggressiveness: Empirical evidence from Australian firms.** Journal of Contemporary Accounting & Economics. 9(2), 136-150.

¹⁹ Stuart Webber (2010). **Thin Capitalization and Interest Deduction Rules: A Worldwide Survey.** Tax Notes International, November 29, 2010, p. 683-684.

²⁰ Grantley Taylor and Grant richrdson (2012). OP. Page 474.

في أحد فروعها المتواجد في دولة ما، لكن تقوم بتسجيل ملكية براءة الاختراع في فرع آخر، وعليه كل المداخل التي تنتج من هذه الملكية سيتم إخضاعها لمعدلات ضريبية منخفضة.²¹

- المنشآت الهجينة والأدوات الهجينة Hybrid Entities and Hybrid Instruments: عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الإجراءات الهجين بذلك الإجراء الذي يستغل اختلاف المعالجة الضريبية لمنشأة أو أداة مالية بين التشريعات الضريبية لدولتين أو أكثر، وهذا لغرض تحقيق نتائج ضريبية غير متماثلة تؤدي لتقليص العبء الضريبي الإجمالي لأطراف الإجراء.²² كما عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الكيانات الهجينة على أنها كيانات ذات شفافية ضريبية (خاضعة للضرائب) في دولة ولكن تعتبر معتمة ضريبيا في دولة أخرى، أما الأدوات المالية الهجينة فعرفت على أنها تلك الأدوات المالية التي لها نظام ضريبي مختلف بين دولتين أو أكثر، وفي الغالب نجد أن الأداة المالية يتم اعتبارها سندات في دولة وأسهم في دولة أخرى، كما أن استغلال هذه الاختلافات يمكن الشركات الدولية من تحقيق وفورات ضريبية.²³ لتوضيح أكثر الأدوات المالية الهجينة سنقدم المثال التالي: شركة "أ" تتواجد في دولة "أ" تمول شركة "ب" تتواجد في الدولة "ب"، بواسطة أداة مالية تعتبر في الدولة "أ" أسهم وفي الدولة "ب" سندات، في الدولة "أ" تستفيد الشركة "أ" من نظام (أم-إبنة) وبالتالي تستفيد من إعفاء على الأرباح التي تتأتى من الفرع "ب"، ومن جهة أخرى تلك الأرباح ستعتبر مصاريف مالية بالنسبة للشركة "ب" في الدولة "ب" وسيتم خصمها عند تحديد النتيجة، وبالتالي تخفيض الضريبة التي يتحملها الفرع "ب".

- عقود الإيجار التمويلي الدولي: تنقسم الدول إلى مجموعتين فيما يخص تحليلها للإيجار التمويلي، المجموعة الأولى تقوم بتحليل قانوني لعقد الإيجار التمويلي، هذه الدول بين مرحلة الإيجار ومرحلة إمكانية رفع الخيار النهائي، وفي هذا الدول إهلاك الأصل يتم عند المؤجر، أما القسم الثاني من الدول تقوم بتحليل اقتصادي لعقد الإيجار التمويلي وتعتبرها عملية تمويل اقتناء الأصل، وبالتالي إهلاك الأصل يتم عند المستأجر.²⁴ مثلا حتى تتمكن شركة دولية للنقل البري من تقليص العبء الضريبي الإجمالي من خلال عقود الإيجار التمويلي الدولي، تقوم من خلال الشركة المتواجدة بفرنسا (المجموعة الأولى) بتأجير شاحنات للشركة المتواجدة في بلجيكا (المجموعة الثانية)، وهكذا للمجمع سيتم احتساب إهلاك الشاحنات عند الشركة المتواجدة في فرنسا وكذلك عند الشركة المتواجدة ببلجيكا، وهكذا ترتفع تكاليف المجمع وينقلص الربح الخاضع للضريبة.²⁵

2- التنمية المستدامة وعلاقتها بالتهرب الضريبي الدولي

سيتم من خلال هذه النقطة تقديم الشق الثاني لدراستنا ألا وهي التنمية المستدامة، وهذا عبر تقديم مفهومها، واستخلاص خصائص التنمية المستدامة لغرض التمكن من تحديد تأثير التهرب الضريبي عليها.

أ- مفهوم التنمية المستدامة

عرفها برنامج الأمم المتحدة للبيئة والتنمية على أنها " التنمية التي تلبى احتياجات الحاضر دون الإخلال بقدرة الأجيال المقبلة في تلبية احتياجاتها على أساس الإدارة الحكيمة للموارد والإمكانيات البيئية، وهي تنمية اقتصادية

²¹ Sebastian Beer, Ruud de Mooij, and Li Liu (2018). OP. Page 08

²² OCDE (2015), **Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices**, OCDE, www.oecd.org/fr/fiscalite/beeps-expose-des-actions-2015.pdf

²³ OCDE (2012), « **Dispositifs hybrides – Questions de politique et de discipline fiscales** », mars 2012

²⁴ Edouard Chapellier. **LE CREDIT-BAIL TRANSFRONTALIER, RISQUES ET OPPORTUNITES FISCALES**. 21ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2000, France. pp.CD-Rom. ffhalshs-00587441f

²⁵ Patrick Pinteaux. **De l'optimisation fiscale à l'évasion fiscale**. Économie et Management (163, avril 2017)

واجتماعية متوازنة ومتناغمة تعني تحسين نوعية الحياة مع حماية النظام الحيوي، وهي التنمية التي تقوم على وضع الحوافز التي تقلل التلوث وحجم النفايات والمخلفات وحجم الاستهلاك الراهن للطاقة²⁶، كما عرفتھا (نبيلة عبد الفتاح قشطي 2023)²⁷ على أنها تلك التنمية التي تسعى إلى تحقيق نوعية لحياة الإنسان واستغلال الموارد الطبيعية بطريقة عقلانية، ومحاولة إبقائها لمدة زمنية بعيدة ضمانا لمتطلبات الأجيال اللاحقة؛ حيث يجب الاستغلال العقلاني للموارد غير المتجددة، وفي حالة الموارد المتجددة يجب ترشيدها استخدامها مع محاولة إيجاد بدائل لهذه الموارد لتستغل لمدة زمنية طويلة الأجل، وهو ما يعني وجوب استخدام الموارد في كلتا الحالتين بطريقة مناسبة لا تؤدي إلى عجز بيئي، وذلك للعلاقة الوطيدة بين التنمية المستدامة والبيئة.

ب- خصائص التنمية المستدامة

تتميز التنمية المستدامة بمجموعة من الخصائص تتمثل في:²⁸

- التنمية المستدامة تنمية طويلة الأمد؛ حيث تأخذ بعين الاعتبار حقوق الأجيال القادمة في موارد الأرض وتوسعى إلى حمايتها.
 - تلبي احتياجات الفرد الضرورية والأساسية من الغذاء، الكساء، والحاجات الصحية والتعليمية التي تؤدي إلى تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للبشر دون الإضرار بالتنوع الحيوي.
 - تحافظ على عناصر المحيط الحيوي ومركباته الأساسية، مثل الهواء، الماء والتربة؛ حيث تشترط الخطط عدم استنزاف الموارد الطبيعية في المحيط الحيوي.
 - تعتمد على التنسيق بين سلبات استخدام الموارد واتجاهات الاستثمارات؛ حيث تعمل جميعها بانسجام داخل منظومة البيئة، بما يحقق التنمية المتواصلة المنشودة.
 - تراعي حقوق الأجيال القادمة في الموارد الطبيعية لكوكب الأرض.
 - تحسين نوعية الحياة للبشر، من خلال ضمان حياة أكثر صحة ويسر وتعليم أكفأ وحقوق.
 - تؤدي التنمية المستدامة إلى زيادة البدائل المتاحة للتكيف مع البيئة.
 - ت- علاقة التنمية المستدامة بالتهرب الضريبي الدولي للشركات
- من خلال مفهوم التنمية المستدامة والخصائص التي يجب أن تتوفر فيها، نجد بأن تحقيقها يتطلب توفير موارد مالية لتمويلها، ومن هنا تتضح لنا أهمية الحصيلة الضريبية في تمويل التنمية المستدامة، خاصة بعد اجتماع الأمم المتحدة حول تمويل التنمية المنعقد في مونتيري Monterrey بالمكسيك سنة 2002، أين تم التأكيد خلاله على ضرورة تحسين قدرة الدول النامية على التحصيل الضريبي الذي يعتبر عمل أساسي لتحقيق التنمية المستدامة.²⁹ كما أكدت منظمة الأمم المتحدة في الملتنقى الثالث لتمويل التنمية المنعقد بـ "أديس أبابا" في سنة 2014 على ضرورة العمل على تحسين التحصيل الضريبي للدول كوسيلة لتمويل التنمية المستدامة.

²⁶ رانيا عبد الحميد دسوقي (2021). مفهوم التنمية المستدامة وأهدافها. المجلة العربية للقياس والتقويم. العدد الرابع يوليو 2021. الصفحة 202.

²⁷ نبيلة عبد الفتاح قشطي (2023). التنمية المستدامة "الأهداف والتحديات". مجلة القانون والعلوم السياسية. المجلد 9/ العدد 1. الصفحة 4.

²⁸ رانيا عبد الحميد دسوقي (2021). مرجع سابق. الصفحة 263.

²⁹ RHYS JENKINS & PETER NEWELL (2013). **CSR tax and development**. Third World Quarterly, 2013 - Taylor & Francis. Page 3.

منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أكدت كذلك على الدور المحوري الذي تلعبه الحصيلة الضريبية في تمويل التنمية المستدامة، لأنها تمكن الدول من الاستثمار في التنمية، تقليص الفقر، تحسين الخدمات العمومية وتزويد من قدرة الدول على الاستجابة إلى تطلعات شعوبها.³⁰ في تصريح الدوحة أكد برنامج الأمم المتحدة الإنمائي على ضرورة تعزيز وتحسين الحصيلة الضريبية لغرض دعم التنمية لصالح الفقراء، وفي الدول النامية نجد أن نسبة الحصيلة الضريبية من الناتج المحلي الخام لا يتعدى 17%، والأمم المتحدة حددت النسبة الأدنى بـ 20% للتمكن من تحقيق أهداف التنمية.³¹ بالاستناد إلى ما تم ذكره في الفقرتين أعلاه، نستنتج بأن علاقة التنمية المستدامة بالتهرب الضريبي الدولي للشركات، تكمن في الأثر السلبي للتهرب الضريبي الدولي للشركات على الحصيلة الضريبية للدول، التي ينتظر منها تمويل التنمية المستدامة وتحقيق مختلف أهدافها، وبالتالي العلاقة غير مباشرة، لكن أثر التهرب الضريبي الدولي للشركات على تمويل التنمية المستدامة كبير خاصة في الدول النامية، (RHYS JENKINS & PETER، 2013) NEWELL توصلنا في دراستهما إلى أن التهرب الضريبي للشركات الدولية يمثل مشكلا عالميا، وخاصة بالنسبة للدول النامية التي تتميز بحصيلة ضريبية ضعيفة وقدرة محدودة لمجابهة مختلف ممارسات الشركات الدولية لتحقيق التهرب الضريبي الدولي للحلول دونه.

II- أثر التهرب الضريبي الدولي للشركات على التنمية المستدامة

كما تم ذكره في المحور الثاني، فإن العلاقة بين التهرب الضريبي الدولي للشركات والتنمية المستدامة هي علاقة غير مباشرة، بحيث تتأثر التنمية المستدامة من خلال تأثير الحصيلة الضريبية بسبب التهرب الضريبي الدولي للشركات، فتراجع الحصيلة الضريبية يؤثر سلبا على تمويل مختلف أهداف التنمية المستدامة، وعليه سنقوم في المحور الثاني تقديم الخسائر التي تتكبدها الدول في حصيلتها الضريبية جراء مختلف ممارسات الشركات التي تؤدي إلى تهرب ضريبي دولي. في تقرير أعدته (EU TAX Observatory) في سنة 2024 والمتعلق بالتهرب الضريبي الدولي، أين قدمت إحصائيات لتحويل الأرباح الأجنبية (المحققة من طرف الشركات الدولية خارج دولة مقرها الرئيسي)، أرباح قامت بتحويلها إلى دول صنفت على أنها جنات ضريبية، التي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: الأرباح الأجنبية للشركات الدولية المحولة إلى الجنات الضريبية

2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	المبالغ بالمليار دولار أمريكي
2828	2939	1919	2400	2381	2158	1863	1703	الأرباح الأجنبية للشركات الدولية
996	1031	718	905	807	753	659	616	الأرباح المحولة إلى الجنات الضريبية
%35	%35	%37	%38	%34	%35	%35	%36	نسبة الأرباح المحولة من الأرباح الأجنبية الإجمالية

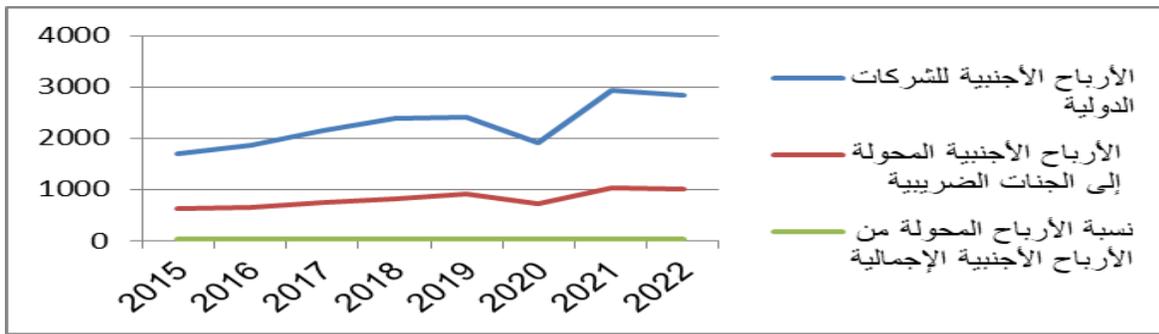
Source: EU TAX Observatory (2024). Global tax evasion report 2024. Disponible sur <https://www.taxobservatory.eu/about>

الشكل رقم 01: منحنى يبين لتطور الأرباح الأجنبية للشركات الدولية المحولة إلى الجنات الضريبية

³⁰ OCDE (2015), « Les recettes fiscales, moteur du développement durable », dans Development Co-operation Report 2014 : Mobilising Resources for Sustainable Development, Éditions OCDE, Paris. Page 101.

³¹ What Will It Take To Achieve the Millennium Development Goals? An International Assessment, UNDP, June 2010, page 26.

³² RHYS JENKINS & PETER NEWELL(2013). OP. page 15.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم 01.

من خلال الجدول رقم 01 نلاحظ أن ظاهرة تحويل الأرباح الأجنبية إلى الجنات الضريبية في تزايد رهيب حيث كانت تقدر بـ 616 مليار دولار أمريكي سنة 2015 لتصبح 996 مليار دولار أمريكي في سنة 2022، وبلغت الظاهرة ذروتها في سنة 2021 أين بلغت الأرباح الأجنبية المحولة إلى الجنات الضريبية 1031 مليار دولار أمريكي، وبالتمعن في تطور نسب الأرباح الأجنبية المحولة إلى الجنات الضريبية نجد بأن الظاهرة تتماشى مع إجمالي الأرباح الأجنبية المحققة؛ حيث تتراوح بين 34% و38%، وهذا ما يثبت المنحنى الياني أين يظهر لنا جليا تمثل تطور إجمالي الأرباح الأجنبية مع الأرباح المحولة للجنات الضريبية، كما أن تأثر الأرباح الأجنبية المحققة في سنة 2020 بسبب جائحة كورونا حيث قدرت الأرباح الأجنبية الإجمالية بـ 1919 مليار دولار أمريكي، نجد بأن كذلك الأرباح الأجنبية المحولة إلى الجنات الضريبية تراجمت لتقدر بـ 718 مليار دولار أمريكي.

وفي دراسة أخرى لـ ³³ Congressional Research Service التابع للكنقرس الأمريكي، نجد بأن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي لا تؤثر فقط في الدول النامية، لكن حتى الدول المتطورة التي تتميز بإدارات ضريبية ذات إمكانيات بشرية ومادية كبيرة نالت منها ممارسات الشركات الدولية، واستطاعت تحويل الأرباح منها؛ حيث قدمت إحصائيات عن الخسائر في الحصيلة الضريبية بسبب الأرباح المحولة خارج الولايات المتحدة الأمريكية بالاعتماد على دراسات أنجزت في هذا الشأن التي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: خسائر الحصيلة الضريبية للولايات المتحدة الأمريكية

الدراسة	السنة	تقدير الخسارة في الحصيلة الضريبية
دراسة 2012 Alex cobham	2012	من 50 إلى 80 مليار دولار أمريكي
دراسة 2013 Gabriel Zucman	2013	من 55 إلى 133 مليار دولار أمريكي
دراسة 2015 Thomas.R and Al	2015	47 مليار دولار أمريكي
دراسة Kimberly Clausing	2017	100 مليار دولار أمريكي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات تقرير Congressional Research Service

في تقرير لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في 2015 حول مشروع BEPS قدرت خسائر الحصيلة الضريبية في العالم بما يتراوح بين 4% و 10% من الحصيلة الضريبية الفعلية للضريبة على أرباح الشركات، أي ما يعادل من 100 إلى 240 مليار دولار أمريكي سنويا، وهذا يعود إلى الممارسات المتعلقة بتقليص أسس الإخضاع وتحويل

³³ Sans auteur. **Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion**. Rapport de Congressional Research service. Updated 06 janvier 2022. Page 21.

الأرباح.³⁴ أما بالنسبة للمنظمات غير الحكومية فقد حددت المنظمة البريطانية Christian Aid في تقرير لها في سنة 2008 أين قدرت خسائر الحصيلة الضريبية للدول النامية بـ 160 مليار دولار أمريكي سنويا.³⁵ أما المنظمة غير الحكومية public eye فقد قدرت في 2008 الأموال المودعة بسويسرا لغرض التهرب الضريبي الدولي من الدول النامية بما يتراوح بين 360 و 1460 مليار فرنك سويسري.³⁶

مما تم ذكره أعلاه نجد بأن التهرب الضريبي الدولي للشركات ينخر الحصيلة الضريبية للدول، سواء كانت متطورة أو نامية، وأن هذا الأثر السلبي ما زال مستمرا رغم جهود الدول لمجابهته، وفي انتظار تقليل الأثر السلبي للتهرب الضريبي الدولي للشركات على التحصيل الضريبي، تبقى قدرة الدول خاصة النامية فيها على تمويل التنمية المستدامة هشة؛ حيث نشهد انتشار الفقر والبطالة في العديد من الدول، كما أن بلوغ التحصيل الضريبي اللازم لتمويل مختلف أهداف التنمية المستدامة لم يتحقق بعد.

III - المجهودات الدولية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات

تتمثل هذه المجهودات في وضع الدول لمجموعة من القواعد تلزم بها الشركات الدولية لوضع حد للتهرب الضريبي الدولي من خلال الممارسات التي تم نكرها في المحور الأول للدراسة، ونذكر منها ما يلي:

1- قواعد أسعار التحويل Transfert pricing rules

للحد من تحويل الشركات الدولية للأرباح من خلال أسعار التحويل المطبقة في المعاملات بين الفروع، قامت العديد من الدول بتطبيق قواعد على أسعار التحويل، وهذا لضمان تطبيق أسعار تستجيب لمبدأ المنافسة الكاملة؛ حيث يتوجب على الشركات تقديم مجموعة من الوثائق كإثبات أو تفسير للأسعار المطبقة للمعاملات التي تتم مع مختلف الفروع، وفي حالة الإخلال بهذه الشروط أو اكتشاف تلاعب في الأسعار المطبقة يتم فرض غرامات على الشركات، أما بالنسبة للقواعد المطبقة والوثائق التي يتم اشتراطها فهي تختلف من دولة لأخرى،³⁷ لكن يبقى تطبيق قواعد أسعار التحويل صعب أمام الشركات الدولية التي تملك أصول غير ملموسة متعددة أو معاملات بين الفروع جد معقدة.³⁸

جاء مبدأ المنافسة الكاملة في المادة 09 لنموذج الاتفاقيات الضريبية للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، كما تم التطرق إليه بشكل معمق من طرف هذه الأخيرة في دليل أسعار التحويل الموجه للشركات الدولية والإدارات الضريبية، ويتضمن أن إخضاع الأرباح المحققة جراء المعاملات بين الفروع يجب أن تكون تلك المعاملات التجارية والمالية كما لو أنها تمت بين شركتين مستقلتين، وفي حالة الاختلاف يتم اللجوء إلى تطبيق قواعد أسعار التحويل، لكن في تطبيق هذه القواعد تواجه الدول النامية مجموعة من الصعوبات والمتمثلة في:³⁹ (أ) صياغة تشريعات وتوجيهات واضحة، (ب) تدعيم الخبرات في إدارات الضرائب في مجال أسعار التحويل لتمكينها من إجراء رقابة فعالة،

³⁴ OCDE (2015), Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf.

³⁵ AID C. (2008), "Death and taxes, the true toll of tax dodgers", disponible sur [http :](http://www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf)

[//www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf](http://www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf)

³⁶ Alliance Sud/Déclaration de Berne. 2012. **Fiscalité et développement. Comment l'évasion fiscale handicape les pays du Sud – et ce que la Suisse peut changer.** Berne: Alliance Sud / Lausanne: Déclaration de Berne. Juillet 2012

³⁷ Ruud de Mooij et Li Liu (2018). **At A Cost: the Real Effects of Transfer Pricing Regulations.** WP 18/03. Oxford University Centre for Business Taxation

³⁸ Sebastian Beer, Ruud de Mooij, and Li Liu (2018). Page 11.

³⁹ Sans auteur. **Supporting the Development of More Effective Tax Systems.** A REPORT TO THE G-20 DEVELOPMENT WORKING GROUP BY THE IMF, OECD, UN AND WORLD BANK. 2011. Page 33-34.

ت) الحصول على المعلومات اللازمة من المكلفين بالضريبة لتحديد الحالات التي يجب مراقبتها، ث) الحصول على المعلومات العامة حول شروط المنافسة الكاملة المطبقة على الشركات المستقلة التي حققت عمليات مماثلة في ظروف مماثلة.

2- قواعد الرسملة الخفيفة Thin capitalisation rules

يتم تطبيق قواعد الرسملة الخفيفة من خلال دراسة ميزانية الشركة الأجنبية التابعة، لتحديد إذا كان هيكل التمويل يعتمد على الاستدانة المفرطة، في الغالب نجد الشركات التابعة التي تتميز بالرسملة الخفيفة موجودة في ملاذات ضريبية، وعليه يجب اشتراط تطبيق نسب مديونية مقبولة لضمان معاملات ما بين الفروع في ظروف عادية؛ حيث في حالة نسب مديونية مرتفعة سيتم رفض خصم الفوائد والمصاريف المالية المتعلقة بتلك الديون،⁴⁰ وعليه فإن تطبيق قواعد الرسملة الخفيفة يتمثل في رفض خصم الفوائد إذا تجاوزت عتبة محددة، وتختلف القواعد المطبقة من دولة لأخرى لكن التطبيق الصارم لهذه القواعد يسمح بتقليص تحويل الأرباح من خلال الاستدانة،⁴¹ في أستراليا قواعد الرسملة الخفيفة تطبق على الشركات التي تتسم بالتمويل بالاستدانة المفرطة وبالمقابل تمويل بالأموال الخاصة ضعيف، وبالتالي تحدد الشركات من خلال تطبيق هذه القواعد سقف الفوائد القابلة للخصم، وتعتبر الشركة ذات رسملة خفيفة إذا تجاوزت الديون 75% من هيكل رأس المال.⁴²

3- قواعد الشركات الأجنبية التابعة Controlled foreign corporation rules

تنص قواعد الشركات الأجنبية التابعة على أنه يتم إخضاع مداخل الفروع الأجنبية للضريبة المحلية دون تأجيل في حالة استيفاء الشروط المطلوبة، القواعد المتعلقة بالشركات الأجنبية التابعة تعمل على توسيع حقوق الضرائب المحلية للأنظمة الإقليمية والحد من تأثير التأجيل بموجب الأنظمة العالمية،⁴³ بموجب قواعد الشركات الأجنبية التابعة تحاول الدول منع تآكل أسس الإخضاع الضريبي للدول المحلية لشركات الأم، وتثبيط الشركات عن تحويل الدخل إلى الدولة ذات ضغط ضريبي منخفض، وهذا عن طريق فرض الضرائب على الشركة الأم عندما يكون الدخل تحقق في شركات تابعة متواجدة في دول ذات ضغط ضريبي منخفض بغض النظر عما إذا كان يتم توزيعها مرة أخرى على مكلفين بالضريبة.⁴⁴

4- مشروع تآكل أسس الإخضاع الضريبي وتحويل الأرباح Base erosion and profits shifting project

مشروع تآكل أسس الإخضاع الضريبي وتحويل الأرباح جاءت به منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومجموعة العشرين في سنة 2013، الهدف من هذا المشروع هو إيجاد حل للمشاكل الضريبية التي تعاني منها الدول جراء الممارسات المشبوهة للشركات الدولية لغرض تقليص عبئها الضريبي، أو حتى الشركات بسبب ازدواجية الإخضاع في

⁴⁰ Stuart Webber (2010). OP. Page 687.

⁴¹ Sebastian Beer, Ruud de Mooij, and Li Liu (2018). Page 11.

⁴² Grantley Taylor and Grant richrdson (2012). OP. Page 473.

⁴³ Sebastian Beer, Ruud de Mooij, and Li Liu (2018). Page 11.

⁴⁴ Zoey Zhigie Qiu (2019). **Can the arm's principle in the OECD transfert pricing guidelines fulfil the minimum requirement of the transaction approach in the controlled foreign company rules under anti-tax avoidance directives?** Master's Programme in European and International Tax Law 2018/2019. Lund University School of Economics and Management Department of Business Law. page 11 et 12.

حالة غياب اتفاقية ضريبية بين الدولتين، ومشاكل ناتجة كذلك لتسارع وتيرة المنافسة الضريبية الضارة بين الدول، إشكالية إخضاع المعاملات المتعلقة بالاقتصاد الرقمي. يتضمن المشروع 15 نشاط ويهدف إلى:⁴⁵

- رفع التحديات الضريبية المطروحة بسبب الاقتصاد الرقمي.
- التحكم في آثار الإجراءات الهجينة.
- تصميم قواعد فعالة فيما يخص الشركات الأجنبية التابعة.
- الحد من تآكل أسس الإخضاع الضريبي باستغلال خصم الفوائد ومصاريف مالية أخرى.
- مكافحة الممارسات الضريبية الضارة بشكل أكثر فعالية، مع مراعاة الشفافية والمضمون.
- منع الاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الضريبية في حالة عدم ملائمة منح هذه الامتيازات.
- منع الإجراءات الرامية إلى التجنب غير الرسمي لنظام المنشأة الثابتة.
- موائمة أسعار التحويل المحسوبة على خلق القيمة.
- قياس ومتابع المعطيات المتعلقة بمشروع BEPS.
- قواعد التقديم الإجباري للمعلومات.
- وثائق أسعار التحويل والتصريح دولة بدولة.
- زيادة فعالية آليات حل النزاعات.
- إعداد وسيلة متعددة الأطراف لتغيير الاتفاقيات الضريبية الثنائية.

خاتمة:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر التهرب الضريبي الدولي للشركات على التنمية المستدامة؛ حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعريف بظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات، وكذا التنمية المستدامة مع استغلال الدراسات السابقة لتحديد العلاقة بين المتغيرين، كما تم الاعتماد كذلك على الإحصائيات المتعلقة بأثر التهرب الضريبي الدولي على الحصيلة الضريبية وكذا الأرباح التي يتوجب إخضاعها، لغرض تحديد الأثر السلبي لظاهرة التهرب الضريبي الدولي على تمويل التنمية المستدامة، وفي الأخير تم ذكر المجهودات الدولية المبذولة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات، وعلى إثر كل ما تم تقديمه من خلال هذه الدراسة يمكن استخلاص النتائج التالية:

- تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات أحد أكبر المشاكل الضريبية المعاصرة.
- تنتهج الشركات الدولية مجموعة من الممارسات التي تعتبر ظاهرياً أنها قانونية، لكن الغاية منها تحقيق وفورات ضريبية من خلال التحايل باستغلال الاختلافات الموجودة بين الأنظمة الضريبية العالمية، كما أن هذه الممارسات لا تمثل قرارات اقتصادية نزيهة كتوطين براءة اختراع في بلد غير الذي تم فيه تحقيق البحث وتحميل مصاريف البحث والتطوير.
- تحقيق التنمية المستدامة مرتبط بتحقيق مجموعة من الأهداف التي تستلزم تمويل، وعليه تمثل الحصيلة الضريبية أحد أهم مصادر تمويل مشاريع التنمية المستدامة.
- علاقة التهرب الضريبي الدولي للشركات بالتنمية المستدامة علاقة غير مباشرة؛ حيث تتأثر هذه الأخيرة من خلال تأثير التهرب الضريبي الدولي للشركات على الحصيلة الضريبية، التي يفترض استغلالها لتمويل مختلف أهداف التنمية المستدامة.

⁴⁵ OCDE (2015), OP.

- قيمة الأرباح المحولة للجنات الضريبية بفعل ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات مساهمة للأرباح الإجمالية المحققة من طرف الشركات الأجنبية، وبالتالي الظاهرة في استقرار معين ولم تتأثر بالإجراءات والمجهودات التي تبذلها مختلف المنظمات الدولية للحد من هذه الظاهرة؛
- ظاهرة التهرب الضريبي الدولي للشركات أثرت سلبا على الحصيلة الضريبية للدول النامية والدول المتطورة على حد سواء.
- تبقى مجهودات المنظمات الدولية على غرار منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مجموعة العشرين، الأمم المتحدة والاتحاد الأوروبي متواصلة للحد من ممارسات التهرب الضريبي الدولي للشركات؛ حيث تلجأ الشركات في كل مرة لممارسات جديدة للتحايل على مختلف القواعد والإجراءات لتحويل الأرباح إلى دول ذات ضغط ضريبي منخفض.
- ضرورة تكثيف التنسيق الضريبي الدولي لتقريب الممارسات الضريبية بين الدول، والعمل على إشراك أكبر عدد ممكن من الدول في مشروع منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و مجموعة العشرين لتآكل أسس الإخضاع الضريبي وتحويل الأرباح.
- المراجع باللغة العربية
- سوزي عدلي ناشد. ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية 1999.
- محمد السيد محمد عطية بيبيرس (2023). الجنات الضريبية الدولية بين جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي. مجلة البحوث الفقهية والقانونية. العدد 43. إصدار أكتوبر 2023.
- ملال محمد طارق (2013). آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها. مجلة دراسات العدد الاقتصادي. المجلد 04. العدد 01
- رانيا عبد الحميد دسوقي (2021). مفهوم التنمية المستدامة وأهدافها. المجلة العربية للقياس والتقييم. العدد الرابع يوليو 2021.
- نبيلة عبد الفتاح قشطي (2023). التنمية المستدامة "الأهداف والتحديات". مجلة القانون والعلوم السياسية. المجلد 9/ العدد 1.
- المراجع باللغة الأجنبية
- Clemens Fuest and Nadine Riedel (2009). Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID).
- Sans auteur. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. Rapport de Congressional Research service. Updated 06 janvier 2022.
- John Maclaren (2008). THE DISTINCTION BETWEEN TAX AVOIDANCE AND TAX EVASION HAS BECOME BLURRED IN AUSTRALIA: WHY HAS IT HAPPENED? Journal of the Australasian Tax Teachers Association 2008 Vol.3 No.2.
- Sebastian Beer, Ruud de Mooij, and Li Liu (2018). International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Effect Sizes, and Blind Spots. IMF Working Paper. July 2018.
- Stevani Alysse Schneider Neuman (2014). EFFECTIVE TAX STRATEGIES: IT'S NOT JUST MINIMIZATION. A dissertation Submitted to the Office of Graduate and Professional Studies of Texas A&M University in partial fulfillment of the requirements for the degree of DOCTOR OF PHILOSOPHY.
- Julien Martin and Al (2021). Évitement fiscal : un avantage concurrentiel qui aggrave la concentration. La lettre du CEPII. N°414. Janvier 2021.

- Philippe DIDIER (2002). La notion de concurrence fiscale. Arch. phil. droit 46 (2002).
- Sans auteur. PETITS ARRANGEMENTS ENTRE AMIS Pourquoi la réforme fiscale internationale n'inquiète pas encore les entreprises championnes de l'évasion fiscale. Document d'information OXFAM. 02/05/2014.
- Viola Tonto (2016). The International Company and Tax Avoidance. European Journal of Economics and Business Studies. Volume 2, Issue 2.
- Ronen Palan et Al (2009). Les paradis fiscaux entre évasion fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales. «L'Économie politique » 2009/2 n° 42.
- Grantley Taylor and Grant richrdson (2012). International Corporate Tax Avoidance Practices: Evidence from Australian Firms. The International Journal of Accounting 47 (2012).
- Grant Richardson and Al (2013). Determinants of transfer pricing aggressiveness: Empirical evidence from Australian firms. Journal of Contemporary Accounting & Economics. 9(2)
- Stuart Webber (2010). Thin Capitalization and Interest Deduction Rules: A Worldwide Survey. Tax Notes International, November 29, 2010,
- OCDE (2015), Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, OCDE, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf
- OCDE (2012), « Dispositifs hybrides – Questions de politique et de discipline fiscales », mars 2012
- Edouard Chapellier. LE CREDIT-BAIL TRANSFRONTALIER, RISQUES ET OPPORTUNITES FISCALES. 21ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2000, France. pp.CD-Rom. ffhalshs-00587441f
- Patrick Pinteaux. De l'optimisation fiscale à l'évasion fiscale. Économie et Management (163, avril 2017)
- RHYS JENKINS & PETER NEWELL(2013). CSR tax and development. Third World Quarterly, 2013 - Taylor & Francis.
- OCDE (2015), « Les recettes fiscales, moteur du développement durable », dans Development Co-operation Report 2014 : Mobilising Resources for Sustainable Development, Éditions OCDE, Paris.
- What Will It Take To Achieve the Millennium Development Goals? An International Assessment, UNDP, June 2010,
- Sans auteur. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. Rapport de Congressional Research service. Updated 06 janvier 2022.
- AID C. (2008), "Death and taxes, the true toll of tax dodges", disponible sur [http : //www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf](http://www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf)
- Alliance Sud/Déclaration de Berne. 2012. Fiscalité et développement. Comment l'évasion fiscale handicape les pays du Sud – et ce que la Suisse peut changer. Berne: Alliance Sud / Lausanne: Déclaration de Berne. Juillet 2012
- Ruud de Mooij et Li Liu (2018). At A Cost: the Real Effects of Transfer Pricing Regulations. WP 18/03. Oxford University Centre for Business Taxation
- Sans auteur. Supporting the Development of More Effective Tax Systems. A REPORT TO THE G-20 DEVELOPMENT WORKING GROUP BY THE IMF, OECD, UN AND WORLD BANK. 2011.
- Zoey Zhigie Qiu (2019). Can the arm's principle in the OECD transfert pricing guidelines fulfil the minimum requirement of the transaction approach in the controlled foreign

company rules under anti-tax avoidance directives? Master's Programme in European and International Tax Law 2018/2019. Lund University School of Economics and Management Department of Business Law.

- Sans auteur. EU TAX Observatory (2024). Global tax evasion report 2024. Dsponible sur <https://www.taxobservatory.eu/about>