

Distr.: General  
8 August 2017  
Arabic  
Original: English

# المجلس الاقتصادي والاجتماعي



لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي

في المسائل الضريبية

الدورة الخامسة عشرة

جنيف، ١٧-٢٠ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٧

البند ٥ (ج) '٩' من جدول الأعمال المؤقت\*

الآثار الضريبية للاقتصاد الرقمي - المسائل

ذات الأهمية بالنسبة للبلدان النامية

## الاقتصاد الرقمي: مجموعة مختارة من المسائل ذات الأهمية المحتملة للبلدان النامية

مذكرة من الأمانة العامة

### أولاً - مقدمة

١ - تهدف هذه المذكرة إلى إيجاز بعض التدابير الأحادية الجانب التي تتخذها البلدان في جميع أنحاء العالم منذ بداية مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح على الصعيد العالمي التابع لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، في محاولة لتكييف نظمها الضريبية المحلية مع النماذج التجارية الجديدة العابرة للحدود التي تستخدم أحدث ما وصلت إليه التكنولوجيا للالتفاف على ضرورة فرض ضرائب في البلد التي تُجنّى فيه الأرباح أو توجد فيه سوق استهلاكية.

٢ - ويشير مصطلح "العمل الانفرادي" إلى أي محاولة من جانب واحد لجني "المتحصلات" المتأتية من نشاط رقمي (أي من خلال تطبيق الضرائب المباشرة وغير المباشرة، على سبيل المثال) دون الشروع في إعادة التفاوض حول معاهدة ضريبية ثنائية أو التشاور مع بلدان أخرى. ويتسم بسن قوانين ضريبية جديدة أو إعادة تفسير قوانين محلية أو أحكام تعاهدية قائمة بغية التكيف مع طريقة ممارسة الأعمال التجارية التي تصطبغ على نحو متزايد بصبغة الرقمنة والعولمة. وهو نهج يتجه من القاعدة إلى القمة، شرعت البلدان في اتباعه على نقيض النهج الذي يتجه من القمة إلى القاعدة لمنظمة التعاون والتنمية التي أعلنت، في تقريرها الصادر في عام ٢٠١٥ بشأن الاقتصاد الرقمي، عزمها مواصلة العمل



في الموضوع وإصدار تقرير نهائي في عام ٢٠٢٠<sup>(١)</sup>. وبعض المنخرطين في أعمال منظمة التعاون والتنمية يفضلون مصطلح "مُرقَمَن" على مصطلح "رقمي" في هذا السياق، وهو ما يجسد الرأي القائل إنه ما من اقتصاد رقمي قائم بذاته، وإنما الاقتصاد العالمي ككل قد رُقِمَن<sup>(٢)</sup>. ولا ينبغي أن ينظر إلى استخدام مصطلح "الاقتصاد الرقمي" في هذه المذكرة على أنه رفض لهذا الرأي.

٣ - ومن المثير للاهتمام أن البلدان المتقدمة النمو كانت أول من يشرع في إجراء إصلاح قائم على التشريعات من شأنه أن يسمح بقبول إجراءات انفرادية للتصدي للتحديات التي يفرضها الاقتصاد الرقمي. لكن بمرور الوقت، لحقت بعض البلدان النامية بتلك المسيرة، وأصدرت تشريعات مماثلة.

٤ - والإجراءات الانفرادية المبينة في الفرع الثاني أدناه هي الإجراءات التي اتخذتها أستراليا، والصين، وفرنسا، والهند، وإسرائيل، وإيطاليا، والمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية. ويمكن تقسيمها إلى ما يلي: (أ) التدابير القائمة على ضريبة القيمة المضافة، استناداً إلى الموقع الجغرافي للسوق الاستهلاكية؛ (ب) والتوزيع المفترض للأرباح إلى دائرة اختصاص محلية (إما عن طريق الاستفادة من نَجح المنشأة الدائمة المفترض، كما هو الحال في مثالي المملكة المتحدة وأستراليا، أو باشتراط أن يسجل دافعو الضرائب أنفسهم في البلد بسبب وجودهم الرقمي فيه)؛ (ج) وفرض ضرائب على استخدام بنية البلد التحتية الرقمية (كما هو الحال في ضريبة التعادل في الهند)؛ (د) والتدابير المتصلة بالتسعير التحويلي (حيث تجرى إصلاحات في قواعد التسعير التحويلي لكي تأخذ في الحسبان موقع السوق الاستهلاكية، كما هو الحال في إيطاليا). وربما يوجد شكل آخر من التدابير الانفرادية هو تطبيق الضرائب الحدودية لتأخذ في حسابها النشاط الرقمي، كما هو الحال في مقترح الإصلاح الضريبي الذي طُرح مؤخراً في الولايات المتحدة الأمريكية، على الرغم من عدم الإشارة إليه في أي من الأمثلة الواردة أدناه.

٥ - وأمام البلدان النامية فرصة لتحقيق أكبر قدر من المكاسب من استحداث السياسات الرامية إلى معالجة مسائل الاقتصاد الرقمي. ففي حالة أحدها، يزداد تركيز الإجراءات الانفرادية المدفوعة بالاقتصاد الرقمي على هياكل استقطاع الضريبة من المنبع، سواء أكانت تستند إلى ضريبة القيمة المضافة، أم ضريبة السلع والخدمات، أم الدخل، أم الأرباح، وهو ما يسمح للبلدان بتعزيز قدراتها على تحصيل الإيرادات استناداً إلى مجرد "ملكية" سوق استهلاكية أو بنية تحتية رقمية. وهذا أمر يثير بشدة اهتمام البلدان التي بها أعداد كبيرة من الأسواق الاستهلاكية أو البلدان المتأخرة في عملية التنمية، لأنها تمنح بلد المصدر الحق في فرض الضرائب، دون اشتراط الوجود الفعلي.

٦ - وثمة حجة أخرى هي أن هذه الطريقة الجديدة في ممارسة الأعمال التجارية قد تؤدي بالبلدان إلى الرغبة في إعادة تفسير مفهوم المنشأة الدائمة القائمة أو الإضافة إليه (ربما عن طريق استحداث

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report* (Paris, (١)

.October 2015), p. 138, para. 361. Available from <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

(٢) انظر، على سبيل المثال: <https://ion.icaew.com/taxfaculty/b/weblog/posts/>

<https://www.oecd.org/bepswebcast/updateonprogress?Redirected=true>. تناول فريق رصد تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح الفرق بين استخدام مصطلحي "رقمي" و "مُرقَمَن" في رده على مشروع النقاش العام الذي أجرته منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في عام ٢٠١٤ لمشروع التصدي للتحديات الضريبية التي يفرضها الاقتصاد الرقمي، الإجراء ١ (انظر: <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com/2014/04/>, commenting on

<http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>).

مصطلح "منشأة رقمية دائمة"، اقتداء بالمادة ١٢ ألف، التي تشير رسوم الخدمات التقنية، في الصيغة الجديدة لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية). وسيطلب ذلك تنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، وهو مسألة قد ترغب البلدان النامية في النقاش حولها تحت رعاية الأمم المتحدة، حتى وإن نوقشت كذلك في محافل أخرى. ولا تزال يُنظر إلى لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية على نطاق واسع على أنها الهيئة الوحيدة في العالم التي تتمتع فيها البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية بالمركز المتساوي في إرساء قواعد السياسة الضريبية. ومن ثم، من شأن لجنة الخبراء أن توفر بيئة يمكن أن تتمتع فيها البلدان النامية، وخاصة أقل البلدان نمواً، بمركز متساو في تحليل القضايا المتصلة بتنظيم الأعمال الانفرادية استجابة لمطالب الاقتصاد الرقمي وإعادة تعريف مفهوم المنشأة الدائمة في ضوء التطورات الانفرادية. ومن شأن وضع قواعد على مستوى الغرض الذي تنشده جميع الدول أن يفيد جميع الجهات المعنية في النظم الضريبية.

٧ - ويأتي هذا الموضوع في أوانه، وينبغي أن يناقش الآن في ضوء التدابير الانفرادية التي استحدثتها البلدان في شتى أنحاء العالم. وما كان من الممكن أن تُتخذ هذه التدابير إلا في ظل عدم وجود إطار مشترك ينظم توزيع حقوق فرض الضرائب على البلدان وتخصيصها إليها. إذ تصب النتيجة في مصلحة بعضها، لكن ذلك يأتي على حساب معظمها، ولا سيما أكثرها هشاشة وأقلها نمواً.

٨ - ولا تتضمن هذه المذكرة قائمة جامعة لتلك الحالات؛ بل إن الهدف منها هو مجرد الإشارة إلى الممارسات التي اعتمدها بعض البلدان بغرض التوضيح. وربما يتطلب الأمر مواصلة العمل بشأن هذا الموضوع، إذا قررت اللجنة أن تنشئ لجنة فرعية معنية بالاقتصاد الرقمي، على سبيل المثال.

## ثانياً - أمثلة قطرية

### أستراليا

٩ - استحدثت أستراليا قانون تحقيق النزاهة الضريبية بمكافحة تجنب الضرائب على الصعيد المتعدد الجنسيات، الذي دخل حيز النفاذ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠١٦<sup>(٣)</sup>. ولئن كان التشريع غير موجه إلى السوق الرقمية تحديداً، فيقال إن الإصلاح يستهدف الشركات المتعددة الجنسيات التي تجني أرباحاً في البلد من خلال إطلاق مبادرات محلية، لكنها في الوقت نفسه تبرم عقوداً مع عملاء عن بعد<sup>(٤)</sup>.

### الصين

١٠ - ما برحت الصين تنفذ إصلاحات على مستوى كل من ضريبة دخل الشركات وضريبة القيمة المضافة. وقد اشتركت وزارة المالية والإدارة الحكومية المعنية بالضرائب والإدارة العامة للجمارك في إصدار إعلان في ٢٤ آذار/مارس ٢٠١٦ بشأن السياسة الضريبية فيما يخص التجارة الإلكترونية بالتجزئة العابرة

(٣) Tax Laws Amendment (Tax Integrity Multinational Anti-avoidance Law) Bill 2015, The Parliament of the Commonwealth of Australia, 2015.

(٤) EY, *Global Digital Tax Developments Review*, April 2016, available from [www.ey.com/](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf)

للحدود. ووفقاً لهذا الإعلان، تُفرض على استيراد السلع عن طريق التجارة الإلكترونية بالتجزئة (أي من المنشآت التجارية إلى المستهلكين) رسوم جمركية، وضريبة قيمة مضافة، وضريبة استهلاك. ويتألف الوعاء الضريبي من سعر المعاملة، بما في ذلك سعر البضاعة، ورسوم الشحن، وأقساط التأمين. ويمكن أن تكون مؤسسة التجارة الإلكترونية أو المنصة أو المؤسسة اللوجستية بمثابة وكيل فرض الضريبة المستقطعة من المنبع<sup>(٥)</sup>.

### فرنسا

١١ - تعتبر المنشأة الدائمة قائمة، وفقاً لما جاء في مقترح فرنسي، عندما تجمع بيانات مستخدم الإنترنت في سوق محلية<sup>(٦)</sup>.

### الهند

١٢ - استُحدث مشروع قانون مالي هندي أُعد في عام ٢٠١٦ ضريبة المعادلة<sup>(٧)</sup>. وتشمل تلك الضريبة ضريبة إضافية بنسبة ٦ في المائة تفرض على المدفوعات إلى الشركات الأجنبية مقابل خدمة الإعلانات على شبكة الإنترنت عندما لا تحوز تلك الشركات منشأة دائمة في الهند. ويلتزم دافع الضرائب الهندي المقيم باستقطاع الضرائب عند تحويل المدفوعات إلى الخارج<sup>(٨)</sup>. وكانت ضريبة المعادلة بمثابة استجابة من حكومة الهند لتقرير منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الصادر في تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٥ بشأن التحديات الضريبية التي يفرضها الاقتصاد الرقمي<sup>(٩)</sup>، وتتبع أحد خيارات الإصلاح التي ناقشتها منظمة التعاون والتنمية، لكن لم يوص بها في ذلك التقرير<sup>(١٠)</sup>.

### إسرائيل

١٣ - في نيسان/أبريل ٢٠١٦، أصدرت إسرائيل تعميماً بشأن فرض ضرائب على الشركات الأجنبية التي تقدم الخدمات في إسرائيل عن طريق الإنترنت<sup>(١١)</sup>. ويؤكد التعميم أن دخل الشركات الرقمية التي تقدم الخدمات والسلع للسكان الإسرائيليين ينبغي أن يخضع للضريبة، وإن لم يكن لها أي وجود فعلي

(٥) IBFD, "Tax policy on cross-border retail e-commerce clarified", 31 March 2016

(٦) O. Popa, "Taxation of the digital economy in selected countries – early echoes of BEPS and EU initiatives", *European Taxation*, vol. 55, No. 1 (2016)

(٧) Central Board of Direct Taxes, Department of Revenue, Ministry of Finance, Government of India, "Proposal for equalization levy on specified transactions", report of the Committee on Taxation of E-Commerce (February 2016). Available from [www.incometaxindia.gov.in/news/report-of-committee-on-taxation-of-e-commerce-feb-2016.pdf](http://www.incometaxindia.gov.in/news/report-of-committee-on-taxation-of-e-commerce-feb-2016.pdf)

(٨) Marcel Olbert and Christoph Spengel, "International taxation in the digital economy: challenge accepted?", *World Tax Journal*, vol. 9, No. 1 (2017), pp. 3-46. [www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april\\_ppv\\_wtj\\_2017\\_01\\_int\\_4\\_international\\_taxation.pdf](http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_2017_01_int_4_international_taxation.pdf)

(٩) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

(١٠) Manoj Kumar Singh, "Taxation of digital economy: an Indian perspective", *Intertax*, vol. 45, No.6 (2017), pp. 467-481

(١١) Circular 4/2016 (available in Hebrew only)

في إسرائيل بموجب "القواعد التقليدية" (في معرض الإشارة إلى تقرير منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الصادر في تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٥ بشأن التحديات الضريبية التي يفرضها الاقتصاد الرقمي)<sup>(١٢)</sup>. وكان تعديل تشريع ضريبة القيمة المضافة قيد المناقشة وفقا لما جاء في التعميم.

### إيطاليا

١٤ - يدور في إيطاليا نقاش حول مقترح بتعديل تشريع التسعير التحويلي وبتطبيق ضريبة مستقطعة من المنبع على الوسطاء، ويشار إليها أيضا باسم "ضريبة الشبكة العالمية". والهدف من التشريع المقترح هو النص على استخدام تقنيات تقييم أخرى بخلاف المؤشرات القائمة على التكلفة لتحديد سعر السوق المطلق للمعاملات الرقمية<sup>(١٣)</sup>. وستتخذ ضريبة الشبكة العالمية، إذا أقرت، صورة ضرائب تُستقطع من المنبع في المصدر، وتعديل مركز المؤسسة الدائمة، عن طريق استحداث حد أدنى للإيرادات واختبارات التكاليف للشركات المتعددة الجنسيات التي لها وجود في إيطاليا<sup>(١٤)</sup>.

### المملكة المتحدة

١٥ - أقر قانون المالية لعام ٢٠١٥<sup>(١٥)</sup> ضريبة الأرباح المحولة في تشريع المملكة المتحدة. وينص على فرض ضريبة، بنسبة ٢٥ في المائة، على جميع الأرباح التي يثبت أنها "محولة". وتعتبر الأرباح "محولة" متى سعت شركة من غير شركات المملكة المتحدة إلى تجنب التعامل التجاري عبر منشأة دائمة في المملكة المتحدة، ومتى دخلت شركة من شركات المملكة المتحدة في معاملة داخل المجموعة تفتقر إلى "الفعالية الاقتصادية" مما يؤدي إلى تباين ضريبي مؤثر.

## ثالثا - الاستنتاج

١٦ - لا يرجح أن يوفر انتشار مجموعة متنوعة من التدابير غير المنسقة المنفذة ضمن الإطار القائم، على النحو الذي أحسن مايكل ديفيرو في إيضاحه، حلا مرضيا طويل المدى للتحديات التي فرضتها الرقمنة على النظام الضريبي<sup>(١٦)</sup>. ولهذا السبب، من المهم إجراء مناقشة مفتوحة فيما يتعلق بالخيارات المتاحة للبلدان من أجل التعامل مع فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي في سياق المعاهدات، باستخدام إطار محدد سلفا من شأنه أن يعزز قدرات الحكومات في تحصيل الضرائب، ويكون مفيدا في الوقت نفسه للأعمال التجارية ودافعي الضرائب.

(١٢) IBFD, "Taxation of foreign digital companies — circular issued", 12 April 2016.

<http://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/israel--taxation-of-foreign-digital-companies---circular-issued.aspx>.

(١٣) G. Gallo, "Italy — budget law for 2014 — details" (News IBFD, 7 January 2014)

(١٤) Marco Allena, The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: Challenges for Italy, *European Taxation*, vol. 57, No. 7 (2017)

(١٥) The Financial Act 2015, United Kingdom, chap. 11, part 3

(١٦) Michael Devereux and John Vella, "Implications of digitalization for international corporate tax reform"

(to be published)