

التدابير المستحدثة لمواجهة التلاعب بأسعار التحويل في التشريع

الضريبي الجزائري

New Measures to Combat Price Transfer Manipulation in Algerian Tax Legislation

فهامة بن عبد القادر سارة^{1*}، أد/بلحسل منزلة ليلي²

¹ جامعة وهران 2 محمد بن أحمد؛ الجزائر

² جامعة وهران 2 محمد بن أحمد؛ الجزائر

تاريخ الإستلام: 2022/9/30 تاريخ القبول: 2023/6/11 تاريخ النشر: 2023/9/11

ملخص:

تعد تقنية أسعار التحويل أحد أبرز آليات التهرب الضريبي وأكثرها تعقيدا، وقد ازدادت خطورتها في العقود الأخيرة بسبب تنامي وتيرة الأنشطة والتبادلات التجارية عبر الحدود. سارعت الجزائر إلى مراجعة تشريعها الضريبي وتطويره بما يتماشى مع التوصيات الدولية. تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على المساعي المبذولة من قبل المشرع في مجال محاربة التلاعب بأسعار التحويل وقد خلصت إلى أن القضاء عليه يستدعي ضرورة نقل خبرات الدول في إطار تعاون جبائي دولي جد فعال. الكلمات المفتاحية: أسعار التحويل؛ التهرب الضريبي؛ مبدأ التنافسية الاجمالية؛ الأرباح؛ الضريبة.

Abstract:

Transfer pricing is one of the most complex mechanisms of tax evasion, and its danger has increased in recent decades due to the growing pace of cross-border activities and trade exchanges. Therefore, Algeria moved swiftly to review and enhance its tax legislation in line with international recommendations. The study aims to highlight the efforts made by the legislator in combating transfer pricing manipulation and has concluded that its eradication necessitates sharing experiences among countries within the framework of very effective international tax cooperation.

Keywords: Transfer prices; evasion; arm's length principle; profits; tax.

* المؤلف المراسل.

مقدمة:

يعد فرض الضريبة أحد أبرز وأقدم السبل المعتمدة في زيادة الإيرادات العامة والدفع بعجلة التنمية في شتى المجالات، لذا سعت الجزائر بكل ما لديها من إمكانيات إلى مواجهة مختلف أشكال التهرب الضريبي لحماية إيراداتها الجبائية وبالتالي ضمان تحقيق أهدافها المسطرة في ترقية الخدمات العمومية وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية وقد برز ذلك بشكل ملحوظ في السنوات الأخيرة عقب التحولات العميقة التي شهدتها البلاد غداة الانفتاح الاقتصادي وتحرير التجارة الخارجية وما تمخض عنها من ازدياد عدد الشركات الأجنبية وتنامي حركة رؤوس الأموال ومختلف التدفقات المالية من وإلى الجزائر¹.

من هنا، وإدراكا بخطورة التهرب الضريبي وآثاره السلبية على الخزينة العمومية، صدرت جملة من التعديلات على التشريع الجبائي بغية فرض رقابة أكثر صرامة على التحويلات المالية نحو الخارج، فأدرجت أحكام تخص المعاملات المبرمة فيما بين الشركات المتصلة والمتواجدة أحدها بالجزائر والأخرى بالخارج للكشف عن المؤشرات الدالة على وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح لاسيما تلك التي تتم باستعمال التقنية المعروفة عالميا باسم "أسعار التحويل"².

ويقصد بأسعار التحويل تلك الأثمان التي تطبقها الشركة في إطار عمليات البيع والتنازل عن الأصول المادية والمعنوية وكذا تقديم الخدمات المبرمة لصالح إحدى المؤسسات

¹ حامد سعيد نور الدين، أثر اصلاح النظام الضريبي (الاصلاحات الضريبية الجزائرية)، دار زهران للنشر، الأردن، 2016، ص.07، وأنظر أيضا: المديرية العامة للضرائب، مراقبة أسعار التحويل من أجل المكافحة الفعالة للتحويل الغير المباشر للأرباح، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 2019/91، ص.07؛ تم تصفح الموقع في: 2020/07/15.

<http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres-dgi/LDGI%2067.PDF>.

² المديرية العامة للضرائب، أسعار التحويل: اشكالية الجباية الدولية، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 2013/67، ص.07؛ تم تصفح الموقع في: 2021/07/15.

<http://www.mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-23-8/lettres-de-la-dgi/1697-90-99>.

المرتبطة بها والتي تكون متمركزة في بلدان مختلفة عبر العالم¹، وهي تمثل اشكالية جبائية حقيقية تؤرق الكثير من الحكومات لأنه عادة ما يتم التلاعب بها واستغلال التباين الموجود بين التشريعات الجبائية من أجل نقل الأرباح من الدول ذات الضرائب المرتفعة الى تلك التي تطبق نسبا منخفضة أو تعفي منها كلية بهدف خفض الالتزامات الضريبية للشركات ومن ثم دفع أقل قدر ممكن من الضريبة، لذا أبدت العديد من المنظمات الدولية على غرار منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية² اهتماما جادا بالبحث عن الوسائل الكفيلة بمحاربتها وتجسد ذلك في التوصيات والتعليمات الارشادية³ وكذا في الاتفاقية النموذجية التي وضعتها تحت تصرف الدول بهدف المساعدة على محاربة التهرب الضريبي الدولي والتصدي له⁴.

بالتأسيس عليه، أخذت تقنية أسعار التحويل حيزا كبيرا من اهتمام المشرع الجزائري على مر السنوات القليلة الماضية، حيث حرص على تطوير المنظومة التشريعية وفق المبادئ والتوصيات الدولية المعمول بها وجاء بأحكام جديدة تخصها سواء ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو ضمن قانون الاجراءات الجبائية وهو ما يستدل عليه من خلال

¹ المديرية العامة للضرائب، مراقبة أسعار التحويل من أجل المكافحة الفعالة للتهرب الضريبي المباشر للأرباح، المرجع السالف الذكر، ص.08، أنظر أيضا:

-BERBAGUI Mehdi, La problématique des prix de transfert en droit Algérien, village de justice 24 octobre 2018, <http://www.village-justice.com/articles/problématique-des-prix-transferts-droit-algérien,29743,html>, consulté le :27/08/2021.

² منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هي منظمة دولية مكونة من مجموعة من البلدان معظمها متقدمة وتهدف الى مساعدة أعضائها على تحقيق نمو اقتصادي طويل المدى وتحسين وتعميق التعاون والعلاقات الاقتصادية ... عن طريق الوظائف التي تؤديها وهي: انتاج الدراسات والإحصائيات، توفير فضاء لتبادل الآراء حول المسائل الاقتصادية وكذا تأدية دور هيئة نشر للقواعد والمعايير. ومن ثم فهي تعد مرجعية فاعلة فيما يخص التوصيات والمبادئ التوجيهية الواردة في التقارير والمنشورات ذات الطابع الاقتصادي والسياسي.

³ أسهمت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في ارساء أهم المبادئ المعمول بها في مجال محاربة التلاعب بأسعار التحويل. أنظر على سبيل المثال بعض اصدارات المنظمة:

- OCDE, Les aspects fiscaux des prix de transfert pratiqués au sein des entreprises multinationales : les propositions américaines de règlements, Paris, Ed. de l'OCDE,1993.

- OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales mis à jour 2022, Paris, Ed. de l'OCDE,2022.

⁴ Le modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017, publié le 09 août 2019, disponible sur le site OCDE, www.oecd.org, consulté le : 20/08/2022.

التعديلات المدرجة بموجب قوانين المالية المتعاقبة منذ سنة 2007 الى غاية 2021 وذلك من دون اغفال النصوص التنظيمية التي أفردتها لتقنية أسعار التحويل والرامية الى اضعاف فعالية أكثر لعمل الادارة الجبائية في مراقبتها.

من هذا المنطلق، تظهر الأهمية القصوى التي يكتسيها البحث الحالي باعتباره يعالج موضوعا ذا درجة كبيرة من الخطورة خصوصا في ظل الظروف الراهنة وما تفرضه من ضرورة حماية الموارد والثروات الوطنية، من هنا فان الاشكال الذي يطرح نفسه بشدة يتمحور حول ماهية التدابير الحديثة التي أقرها المشرع لمحاربة التلاعب بأسعار التحويل وما مدى فعاليتها في تحسين أداء الادارة الجبائية وتعزيز مقدرتها على الكشف عن التحويلات غير المباشرة للأرباح؟

للاجابة على هذه الاشكالية سيتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي للنصوص القانونية لاسيما تلك المدرجة في السنوات الأخيرة وهذا عبر تتبع قوانين المالية الصادرة مؤخرا وسيتم تقسيم البحث الى محورين اثنين: يرد الأول بعنوان تدعيم الأحكام القانونية المتعلقة بتسوية أسعار التحويل (المبحث الأول) بينما جاء الثاني بعنوان توسيع سلطات الادارة الجبائية في مجال مراقبة أسعار التحويل (المبحث الثاني).

المبحث الأول: تدعيم الأحكام القانونية المتعلقة بتسوية أسعار التحويل

كان المشرع الجزائري، قبل صدور قانون المالية لسنة 2007¹، يخص أسعار التحويل بنص قانوني وحيد ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويتعلق الأمر بالمادة 189 منه التي تتضمن مسألة تسوية أسعار التحويل، حيث تنص على الزام الادارة الجبائية بتصحيح الأسس الضريبية وتقويم الأرباح المحولة الى الخارج بطريقة غير مباشرة وذلك عن طريق اعادة ادماجها في المداخل الخاضعة للضريبة، وقد استلزم المشرع لذلك ضرورة استيفاء جملة من الشروط وفق ما يمكن استنباطه من أحكام المادة 189 وهي: وجود علاقة تبعية بين المؤسسات أطراف المعاملة، أي انتمائها الى نفس مجموعة الشركة الدولية،

¹ القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر. المؤرخة في 27 ديسمبر 2006، العدد 85، ص. 03.

اختلاف الشروط المتفق عليها عن تلك التي تفرضها مقتضيات السوق وقوى العرض والطلب وأخيرا وجود تحويلات غير عادية نحو الخارج¹.

بيد أنه، وبصدور قانون المالية لسنة 2007 ثم بموجب قوانين المالية اللاحقة له²، أدرج المشرع أحكاما قانونية جديدة تتعرض لأسعار التحويل، فتم بالتأسيس عليه أحداث نص المادة 141 مكرر ضمن الباب الثاني الخاص بالضريبة على أرباح الشركات³ وقد سمحت هاته الأحكام بمراجعة الشروط المطلوبة لتسوية أسعار التحويل (المطلب الأول) وإضفاء فعالية أكبر عليها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مراجعة الشروط المطلوبة لتسوية أسعار التحويل

يتضح باستقراء أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة⁴ بأن المشرع قد أخذ بعين الاعتبار التوصيات الدولية الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في

¹ تنص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "من أجل تأسيس الضريبة على الأرباح التي تحققها الشركات، والمستحقة من المؤسسات الخاضعة لمؤسسات توجد خارج الجزائر أو تمارس رقابة عليها، فإن الأرباح التي تحول بطريقة غير مباشرة إلى هذه المؤسسات إما عن طريق الزيادة أو التخفيض في أسعار الشراء أو البيع، وإما عن طريق وسيلة أخرى، تدمج في النتائج المسجلة في المحاسبات، كما يطبق نفس الاجراء على المؤسسات التي تخضع للمؤسسة أو مجموعة تمارس هي الأخرى مراقبة على مؤسسات توجد خارج الجزائر...".

² يتعلق الأمر بقانون المالية لسنة 2008 رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، ج.ر. المؤرخة في 31 ديسمبر 2007، العدد 82، ص 03. وكذا بقانون المالية التكميلي: رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت 2010، ج.ر. المؤرخة في 29 أوت 2010، العدد 49، ص 04.

³ المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة محدثة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2007، المرجع السالف الذكر.

⁴ تنص المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة على أنه: "عندما تشارك مؤسسة مستغلة في الجزائر أو خارج الجزائر، حسب الحالة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، في إدارة أو مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة في الجزائر أو خارج الجزائر، أو شارك نفس الأشخاص، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة في الجزائر أو خارج الجزائر، و أن هاتين المؤسستين تكونان في كلتا الحالتين، مقيدتين في علاقتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة

مجال أسعار التحويل، حيث تبني تقريبا نفس صياغة المادة التاسعة من الاتفاقية النموذجية التي أعدتها¹، فراجع من ثم الشروط المنصوص عليها بموجب المادة 189 من ذات القانون ما سمح برفع الغموض والالتباس عنها على غرار علاقة التبعية (الفرع الأول) كما أوضح من جهة أخرى صور العمليات التي قد تنطوي على تحويلات غير مباشرة للأرباح وذلك من خلال تعداد أمثلة عنها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: توضيح مفهوم علاقة التبعية القانونية

لا تقوم اشكالية أسعار التحويل على مجرد القيام بتبادلات مالية أو تجارية بين مؤسسات دولية، بل يتعين أن تكون هاته الأخيرة مترابطة فيها بينها بشكل يسمح لإحداها بالتأثير على الأخرى، فإذا انعدم هذا الارتباط كانت الأطراف مستقلة ومنفصلة عن بعضها وفقد الاشكال معناه. بالتأسيس عليه، فإن علاقة التبعية تعد شرطا جوهريا لإعمال الأحكام القانونية وإعادة ادماج الأرباح المحولة الى الخارج ضمن الأسس الخاضعة للضريبة ويستوي في ذلك أن تكون هاته التبعية قانونية، أي ناتجة عن مساهمة شركة في رأسمال أو تسيير أو مراقبة شركة أخرى أو أن تكون فعلية -اقتصادية- مترتبة عن مقدرة مؤسسة على فرض شروط اقتصادية على أخرى².

وتجدر الإشارة الى أنه قبل احداث المادة 141 مكرر، كان مفهوم علاقة التبعية القانونية يكتنفه الكثير من الغموض، فعلى الرغم من النص عليه بموجب أحكام المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة الا أنه لم يتم تحديد طبيعة أو أشكال الارتباط التي يمكن على أساسها الجزم بوجود علاقة تأثير بين مؤسستين ومن ثم تصحيح الأسعار المطبقة، حيث اكتفت بالنص على تسوية الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بالنسبة

المستغلة في الجزائر، و لكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة، يتم ادراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة".

¹ Le modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit en son article 09 que : «(lorsque)...les deux entreprises (associées) sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conventions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprise, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence... ».

² المديرية العامة للضرائب، أسعار التحويل: اشكالية الجباية الدولية، المرجع السالف الذكر، ص.8.

"للمؤسسات الخاضعة لمؤسسات توجد خارج الجزائر أو تمارس رقابة عليها..." من دون أي تفصيل.

بيد أن صدور المادة 141 مكرر قد سمح بتوضيح أشكال التبعية القانونية، حيث تبني المشرع تقريبا نفس صياغة المادة التاسعة من الاتفاقية النموذجية التي أعدتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فنص على أن حالة التبعية تتحقق "عندما تشارك مؤسسة مستغلة في الجزائر أو خارج الجزائر، حسب الحالة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر" أو عندما يشارك "نفس الأشخاص، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر..." وأن تكون هاتين المؤسستين مقيدتين في كلتا الحالتين "بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة".

بالاعتماد عليه، يقصد بعلاقة التبعية القانونية، وفق التعديلات المدرجة، أن تملك مؤسسة ما سلطة حقيقية على أخرى بسبب المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في الإدارة أو في المراقبة أو في رأس المال بطريقة تمكنها من التأثير في قراراتها وفرض سياسة أسعار معينة عليها في إطار التعاملات التجارية والمالية بينهما، وتفترض الإدارة الجبائية وجود هاته الرابطة في حال القيام بتحويلات بين مؤسستين لمجرد أن "تسيطر" أو "تتحكم" أحدها في الأخرى سواء من خلال مساهمة مؤسسة وطنية في إدارة أو مراقبة أو في رأس مال مؤسسة أخرى أجنبية أو بالعكس أو مشاركة نفس الأشخاص في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسات وطنية وأجنبية¹.

الفرع الثاني: توضيح عمليات التحويل غير المباشر للأرباح

يستدعي أعمال الأحكام القانونية المتعلقة بأسعار التحويل وجود نقل غير مباشر للأرباح من شركة لأخرى في نفس المجموعة عن طريق التبادلات التجارية والمالية المبرمة فيما بينهما، وفي الحقيقة يصعب تحديد أو حصر جميع هذه العمليات، لذا أورد المشرع أمثلة عنها من خلال المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة، فنص على "الزيادة أو التخفيض في

¹ المديرية العامة للضرائب، مراقبة أسعار التحويل من أجل مكافحة الفعالة للتحويل الغير المباشر للأرباح، المرجع السالف الذكر، ص.03.

أسعار الشراء أو البيع" كوسيلتين من الوسائل التي يمكن أن تلجأ إليها الشركات في هذا المجال، أي إبرام صفقات تتضمن الاتفاق على أثمان استثنائية ومغايرة تماما عن تلك المتداول بها في السوق وبشكل لا يمكن تفسيره بأي اعتبار بهدف نقل المداخل من البلد الذي تحققت على أرضه الى بلد آخر حيث تكون الضريبة منخفضة أو معدومة.

بالمقابل، لم تتضمن المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة في صياغتها الأولى، بمعنى الصياغة التي أدرجت عليها بموجب قانون المالية لسنة 2007¹، أي توضيحات بشأن العمليات التي يمكن أن يتم اعتمادها من قبل الشركات المترابطة لتحويل الأرباح، حيث ركزت بادئ الأمر على توضيح علاقة التبعية بين المؤسسات المشاركة والتأكيد على ضرورة وجود شروط مغايرة عن تلك المتفق عليها فيما بين شركات منفصلة، غير أن الأمر لم يدم طويلا، حيث تدخل المشرع بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ليتمم المادة 141 مكرر المشار إليها²، فأكد على المثاليين السابقين وأضاف أمثلة أخرى زيادة عليها في محاولة منه لتوضيح الآليات التي يمكن أن تستغلها المؤسسات لنقل الأرباح والتي تستوجب تبعا لذلك اعمال النصوص القانونية، حيث نص على أنه "تعد النواتج التي يتم ادراجها في الوعاء الضريبي هي تلك المحولة بصفة غير مباشرة الى المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر، عن طريق ... دفع الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل³، منح قروض دون فوائد أو بمعدل مخفض، التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض، تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة، أو عن طريق الوسائل الأخرى".

على هذا الأساس، تعد الأحكام القانونية قابلة للتطبيق متى ما تم التلاعب بالأثمان المطبقة عن طريق واحدة من هذه العمليات أو أية طريقة أخرى، حيث يتعين تسويتها وإعادة ادراج المحول منها بطريقة غير عادية الى الأسس الخاضعة للضريبة.

¹ أي الصياغة الواردة بنص المادة 08 من قانون المالية لسنة 2007، المرجع السالف الذكر.

² متممة بموجب المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المرجع السالف الذكر.

³ يجدر التنويه الى أن المقصود بالأتاوى تلك المبالغ الموجهة لتغطية بعض الخدمات على غرار براءات الاختراع، رخص الاستغلال، العلامات التجارية، صيغ الصنع وكذا المساعدات أو الاستشارات المقدمة في المجال التقني، العلمي، التجاري أو الاداري...

المطلب الثاني: اضافة فعالية أكبر للأحكام القانونية المتعلقة بتسوية أسعار التحويل

يتبين من خلال استقراء نص المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، بأن المشرع قد حاول اضافة فعالية أكبر على الأحكام المتعلقة بأسعار التحويل، حيث سمحت التعديلات المدرجة بتوسيع مجال تطبيق النصوص القانونية من حيث المؤسسات المعنية بها (الفرع الأول) كما أكدت على موقف المشرع اتجاه مبدأ التنافسية الاجمالية واعتماده كمعيار لمراقبة وضبط الأسعار المطبقة بين الشركات المتصلة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: توسيع مجال تطبيق الأحكام القانونية على المؤسسات المتصلة المتواجدة على المستوى المحلي

كقاعدة عامة، تعتمد أسعار التحويل على وجود تبادلات عالمية، أي معاملات تتجاوز حدود الاقليم الواحد وتتعداه لدولة أخرى، وقد أكد المشرع على هذا الشرط بموجب المادتين 141 مكرر وكذا 189 من قانون الضرائب المباشرة، حيث استوجب ضرورة وجود ارتباط بين مؤسسة متواجدة في الجزائر مع مؤسسة أخرى أو أكثر متمركزة في دولة أجنبية وإبرام تعاملات تجارية أو مالية عابرة للحدود فيما بينها، بمعنى عقد صفقات داخلية لمجموعة شركات بين فروعها المنتشرة على نطاق عالمي ومنتمية لنفس مجموعة الشركات.

بيد أن الملاحظ أن المشرع لم يكتف بذلك فقط، أي بالنص على شرط المرور عبر الحدود الاقليمية وإبرام معاملات دولية، بل تدخل سريعا بموجب قانون المالية لسنة 2008 لينص بشكل صريح على مد تطبيق النصوص القانونية على العمليات المبرمة بين فروع ومؤسسات جزائرية تكون خاضعة في علاقاتها بشروط مغايرة عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة¹.

من المرجح أن المشرع قصد بهذا التوجه محاربة عمليات نقل الأرباح الرامية الى الاستفادة من الامتيازات والإعفاءات الضريبية المقررة لفائدة نشاطات ممارسة في قطاعات أو

¹ المادة 09 من قانون المالية لسنة 2008، المرجع السالف الذكر: "... تطبق هذه القواعد على المؤسسات المرتبطة بها

والمستغلة في الجزائر".

في مناطق جغرافية معينة وهي الممارسات غير المشروعة التي تعتمد اليها بعض الشركات بحيث تنقل - باستعمال أسعار التحويل - الأرباح المحققة على مستوى أحد فروعها في مناطق جغرافية أو بقطاع يخضع لضرائب مرتفعة الى أخرى تعمل في مجال يستفيد من نسب منخفضة وذلك بهدف التقليل من مبلغ الضريبة المستحقة عليها الى أقل حد ممكن.

على النقيض من ذلك، تبقى مستثناة من مجال تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بأسعار التحويل، كافة التعاملات التي تتم بين شركات مستقلة ومنفصلة عن بعضها البعض سواء تمت على المستوى المحلي أو الدولي.

الفرع الثاني: الاعتماد الصريح على مبدأ التنافسية الاجمالية

يعد مبدأ التنافسية الاجمالية أحد أبرز الآليات الموجهة لمكافحة أساليب التحايل على الأنظمة الضريبية باستعمال أسعار التحويل¹ وقد ورد النص عليه ضمن المادة التاسعة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية السابق ذكرها ويرمي الى اتخاذ الشروط الخاصة بالعلاقات التجارية أو المالية بين المؤسسات المستقلة كمييار يستند عليه من أجل تقييم الشروط التي توضع بين مؤسسات مقيدة فيما بينها، وبعبارة أخرى، فإن هذا المبدأ يقتضي أن يكون السعر المتفق عليه فيما بين مؤسسات مستقلة هو نفسه المعتمد في المعاملة المبرمة بين شركات مرتبطة ببعضها، بحيث يجب ألا تختلف الأسعار المطبقة بين المؤسسات المرتبطة عن الأسعار المعقولة التي من المتوقع أن يتم تطبيقها من قبل المؤسسات المستقلة في اطار تبادلاتها.

تبعاً لذلك، لم يكن المشرع الى غاية صدور قانون المالية لسنة 2007 ينص عليه بشكل صريح، بل يشير اليه بصورة ضمنية في أحكام المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على "... أنه في حالة عدم وجود عناصر دقيقة لاجراء التصحيحات المقررة، تحدد المواد الخاضعة للضريبة بالمقارنة مع المواد التي تستغلها عادة مؤسسات مماثلة"، لكن، ومع استحداث الأحكام الجديدة، أكد المشرع على المبدأ وبصورة أكثر وضوحاً ويتجلى ذلك من خلال اعتماده تقريباً نفس صياغة المادة التاسعة من الاتفاقية النموذجية

¹ OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022, op.cit, pp. 29et s.

وهو ما يمكن استنباطه من أول وهلة بقراءة المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والتي تمنح للإدارة الجبائية صلاحية القيام بالتسوية اللازمة في حال اختلاف الشروط التجارية والمالية المتفق عليها بين المؤسسات المتشاركة عن تلك المطبقة بين مؤسسات مستقلة في معاملات مماثلة في السوق، فأوجب تحديد المواد الخاضعة للضريبة عن طريق مقارنتها مع تلك الخاصة بالشركات المماثلة لها.

من هذا المنطلق عرفت المديرية العامة للضرائب السعر المطابق لمبدأ التنافسية بأنه السعر الذي يتم الاتفاق عليه وفق الشروط والظروف العادية للسوق وبعيدا عن أي ممارسات غير نزيهة وأنه لا بد من تصحيح الأسعار المطبقة بالمقارنة مع تلك الناتجة عن تطبيق مبدأ التنافسية الاجمالية¹.

وعلى ذلك، حينما تقوم مؤسسات متشاركة فيما بينها بالدخول في معاملات تتضمن شروط غير تلك التي يمكن الاتفاق عليها عادة بين مؤسسات مستقلة، فإنه يجوز للإدارة الجبائية - عملا بنص المادة 141 مكرر - القيام باعادة تقويم الأرباح المحققة من أجل تحديد المبلغ الحقيقي للضريبة المستحقة عليها²، وبالمقابل، لا تملك مصلحة الضرائب حق القيام بمئات التسوية في حال ابرام معاملات بالشروط التجارية العادية للسوق.

لا شك أن حرص المشرع الجزائري على ضبط أسعار التحويل بناء على معيار التنافسية نابع من ارادته في ملائمة التشريع الجبائي وتكييفه مع الاتجاهات القانونية الحديثة والمعايير الدولية المعمول في هذا المجال، لذا نلاحظ بأنه قد استحدث عدة نصوص قانونية تلزم الشركات المتصلة بضرورة التأكيد على احترامها هذا المبدأ وتطبيقه على مختلف تعاملاتها التجارية والمالية، حيث وضع على عاتقها واجبات بإيداع كافة الوثائق المبررة لسياسة التسعير المعتمدة من قبلها سواء عند اكتتاب وتقديم التصريحات الضريبية السنوية أو بمناسبة التحقيق

¹ المديرية العامة للضرائب، أسعار التحويل: اشكالية الجباية الدولية، المرجع السالف الذكر، ص.07.

² بحيث لا يكون سعر التحويل المتفق عليه فيما بين الشركات المرتبطة مقبولا من طرف الادارة الضريبية إلا عندما تتمكن الشركة المعنية من اثبات أن هذا السعر هو نفسه الذي يمكن اعتماده من قبل مؤسسات مستقلة عن بعضها البعض عند ابرامها لعمليات تجارية أو مالية مماثلة وفي ظل ظروف مشابهة.

الجبائي الذي يمكن أن تتعرض له المؤسسة وهو ما سيتم التطرق اليه من خلال النقاط الموالية.

المبحث الثاني: توسيع سلطات الادارة الجبائية في مجال الرقابة على أسعار التحويل

حرص المشرع الجزائري على بسط رقابة أكثر فاعلية على أسعار التحويل، حيث تدخل بموجب التعديلات المدرجة على التشريع الجبائي من أجل منح صلاحيات أوسع للادارة الضريبية قصد زيادة كفاءتها وتحسين آداءها في الكشف عن التحويلات غير المباشرة للأرباح نحو الخارج، فكرس تبعا لذلك حق الادارة في طلب المعلومات والوثائق حول سياسة أسعار التحويل المتبعة من قبل الشركة (المطلب الأول) كما أنشأ التزامات توثيقية ومحاسبية على عاتق المؤسسات المتحالفة بغية تسهيل عمل الادارة في مراقبة التبادلات التجارية والمالية المبرمة فيما بينها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تكريس حق الادارة الجبائية في طلب المعلومات والوثائق حول سياسة أسعار التحويل

يقوم عمل الادارة الضريبية في جانب كبير منه على المعلومة الجبائية، فهي تشكل ركيزته الأساسية وعموده الفقري. بالتأسيس عليه، أحدث المشرع، ضمن قانون الاجراءات الجبائية، نص المادة 20 مكرر 02 خول بمقتضاه للمحقق صلاحية مطالبة المؤسسة بالمعلومات والوثائق الضرورية حول سياسة التسعير المعتمدة من قبلها وذلك قصد التأكد من عدم وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح نحو الخارج¹، لكنه بالمقابل ربط هذه السلطة بجملة

¹ المادة 20 مكرر 02 المحدثه بموجب المادة 17 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 والمعدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2012 والمادة 11 من قانون المالية لسنة 2013 والمادة 27 من قانون المالية لسنة 2014 والمادة 44 من قانون المالية لسنة 2017 والمادة 45 من قانون المالية لسنة 2018 والمادة 16 من قانون المالية لسنة 2019 وهي تنص على أنه: "يجب على أعوان الادارة الجبائية خلال المراجعة المقررة في المادتين 20 و20 مكرر أعلاه، ويتوفر عناصر تدل على تحويلات غير مباشرة للأرباح، حسب مفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن يطلبوا من المؤسسة المعلومات والوثائق المحددة لطبيعة العلاقات بين هذه المؤسسة وحدى أو عدة مؤسسات متواجدة خارج الجزائر وكيفية تحديد مبالغ التحويلات المرتبطة بالعمليات الصناعية والتجارية أو المالية مع المؤسسات

من الشروط القانونية الواجب استيفاءها لأجل تفعيل هذا الاجراء (الفرع الأول) كما حدد من جانب آخر الكيفيات والعناصر المقرر احترامها عند توجيه الطلب (الفرع الثاني).

الفرع الأول: شروط توجيه طلب المعلومات والوثائق

عملا بالأحكام القانونية، لا يمكن توجيه طلب المعلومات والوثائق الى الشركة المعنية بالأمر إلا في اطار التحقيق المحاسبي، أي عند قيام الادارة الجبائية بإجراءات المراجعة المحاسبية، وكشفها عن توفر جملة من العناصر التي تدل على وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح بمفهوم الأحكام العامة المتعلقة بأسعار التحويل.

أولاً: شرط مباشرة الادارة الجبائية لإجراءات التحقيق المحاسبي

نص المشرع على التحقيق في المحاسبة بموجب المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية وعرفه بأنه عبارة عن "مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريجات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة"¹ والمكتبة من قبل المكلف بالضريبة، حيث يتم فحص محاسبته والتدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية من أجل التأكد من تطابقها مع المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مصداقيتها وفقاً للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول².

هذا، وتعد الرقابة المحاسبية شكلاً من أشكال الرقابة الخارجية لكونها لا تتم داخل مكاتب الهيئة الادارية المكلفة بالتحقيق بل بعين المكان، أي بمقر المؤسسة المعنية، حيث

المتواجدة خارج الجزائر وإذا اقتضى الحال، الأطراف الموافقة والأنشطة الممارسة من طرف المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر والمرتبطة بعمليات صناعية أو تجارية أو مالية مع المؤسسة محل المراجعة وكذا النظام الجبائي المسطر لهذه العمليات "...".

¹ المادة 20 - 1 من قانون الاجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد 37 من قانون المالية لسنة 2009 و 31 من قانون المالية لسنة 2012 و 10 من قانون المالية لسنة 2013 و 23 من قانون المالية لسنة 2016 و 43 من قانون المالية لسنة 2017 و 15 من قانون المالية لسنة 2019.

² يتعين أن تكون المحاسبة ممسوكة بانتظام عملاً بأحكام القانون التجاري لا سيما نص المواد 20، 148 والمادة 152 من ق.ض.م. وكذا طبقاً للقواعد والأسس المحاسبية. أنظر كذلك: العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة للنشر، 2011، ص.40.

ينتقل الأعوان المراقبون¹ إليها لإجراء كل التحريات اللازمة للتثبت من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه من قبل الشركة عن طريق فحص الدفاتر ومختلف الكتابات المحاسبية المسوكة من قبلها والتي يتعين أن تكون نظامية طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها².

نتيجة لما سبق، تمثل المراجعة المحاسبية الآلية المثلى التي تمكن مصلحة الضرائب من التحقق من وجود نقل غير مباشرة للأرباح نظرا للصلاحيات الموسعة في دراسة المحاسبة على النحو المشار إليه أعلاه، حيث تعطي المراقب نظرة واضحة وشاملة عن الوضعية الحقيقية للشركة المحقق معها وهذا من خلال تفحص حسابات الميزانية³ وحساب النتائج⁴ والمصاريف والاستغلال⁵، فتسمح بالتثبت من مدى وجود اختلاسات أو تلاعبات برقم الأعمال أو تحويلات للمداخيل عن طريق الكشف عن أخطاء أو ثغرات في المستندات والدفاتر المحاسبية⁶.

¹ عملا بأحكام المادة 20-2 من قانون الاجراءات الجبائية، فانه لا يمكن اجراء الرقابة المحاسبية إلا من طرف أعوان الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

² تجدر الاشارة الى أن المشرع قد استحدث بموجب قانون المالية لسنة 2008 شكلا آخر من المراجعة المحاسبية ويتعلق الأمر بآلية التحقيق المصوب في المحاسبة وهو يعد أقل شمولية وأكثر سرعة لكونه ينصب على ضريبة واحدة أو عدة ضرائب ويخص فترة غير متقدمة أو جزء منها كما يخص العمليات أو المعطيات المحاسبية الخاصة بمدة تقل عن سنة جبائية. يمتاز التحقيق المصوب في المحاسبة بفوائد هامة للادارة الجبائية والمؤسسات المحقق معها على السواء لكونه يتسم بالسهولة والسرعة وهو ما يسمح بالرفع من وتيرة التحقيقات وتغطية أكبر عدد ممكن من المكلفين والمؤسسات المحقق معها الأمر الذي يساعد من ثم في تنمية قدرات وخبرة الأعوان المحققين ومن ثم تحسين وتطوير خدمة الادارة، تدخل المشرع بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008 من أجل استحداث المادة 20 مكرر ضمن أحكام قانون الاجراءات الجبائية ق.ا.ج. والتي نص من خلالها على آلية التحقيق المصوب في المحاسبة.

³ يتضمن حساب الميزانية خانتين: تتعلق احدهما بالأصول، أي الموارد الاقتصادية للمؤسسة بينما تخص الثانية خصوم الشركة وتشكل من ثلاثة مجموعات هي الاستثمارات والمخزونات وكذا مجمل حقوق المؤسسة، فيتعين على المحقق فحص حسابات الميزانية من خلال التدقيق في أصول وخصوم المؤسسة والتأكد من وضعها الفعلي.

⁴ حساب النتائج وهو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية.

⁵ يشمل حساب الاستغلال : حسابات المشتريات، المخزونات و المبيعات

⁶ تعد كثرة الاغفالات قرينة بسيطة على عدم صحة وصدق المحاسبة المسوكة وأن ذلك يعرضها للرفض من قبل الادارة الجبائية طبقا لنص المادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية.

بالتأسيس عليه، نص المشرع على أنه، في حال ما اذا ثبت -خلال مراحل التحقيق المحاسبي- توفر عناصر تدل على وجود نقل غير مباشر للأرباح بمفهوم الأحكام العامة المتعلقة بأسعار التحويل، فإنه يتوجب لزما على المحقق توجيه طلب قصد مده بالمعلومات والوثائق الضرورية حول سياسة التسعير المعتمدة من قبل المؤسسة محل المراجعة للثبوت من جدية الدلائل المتوفرة لديه وذلك عن طريق مقارنتها مع ما تم جمعه من بيانات أثناء التحقيق.

ثانيا: شرط اجتماع العناصر الدالة على وجود تحويلات غير مباشرة نحو الخارج

اضافة الى شرط مباشرة الادارة لإجراءات التحقيق المحاسبي، يتعين لتوجيه طلب المعلومات الى الشركة ضرورة اجتماع قرائن تظهر ارتباط المؤسسة المحلية المحقق معها بشركات أخرى متواجدة بالخارج وإجراء تحويلات غير عادية لصالحها، لذا يجب البحث عن مدى توفر علاقة تبعية بين المؤسسات من جهة وعن وجود تحويلات غير عادية من جهة أخرى.

أ- العناصر الدالة على وجود علاقة تبعية

يجدر التنويه مجددا الى أن علاقة التبعية بين المؤسسات المحلية والأجنبية تعد شرطا جوهريا لتطبيق الاحكام القانونية المتعلقة بأسعار التحويل، لهذا ألزم المشرع الادارة الجبائية بمطالبة الشركة محل الرقابة بتزويدها بكافة المعلومات والوثائق التي تجدها ضرورية في التحقيق وذلك عند اشتباه العون المحقق وكشفه -خلال التحقيق المحاسبي- عن وجود أدلة على هاته العلاقة ومن ثم على انتماءها الى مجموعة شركات دولية¹.

من هنا، يتوجب اجراء دراسة دقيقة ومعقدة للدفاتر المحاسبية من أجل البحث عن أي شكل من أشكال التبعية التي يمكن أن تربط المؤسسة المحلية بشركات أخرى دولية طبقا للأحكام القانونية المتعلقة بأسعار التحويل، أي اثبات التبعية القانونية بالتأكد من خضوع احداها للآخرى بسبب المساهمة -بصفة مباشرة أو غير مباشرة- أو بسبب تشارك نفس

¹ يظهر ذلك على الخصوص عندما يتضمن ملف الشركة وثائق تشير الى شركات أجنبية تحمل نفس التسمية أو تقيم بنفس مقر المجموعة أو عندما تكون أطراف في عمليات وتبادلات تدفع الى افتراض انتماءها الى نفس المجموعة.

الأشخاص في الادارة أو في المراقبة أو في رأس المال بطريقة تسمح بالتأثير في القرارات المتخذة وفرض سياسة أسعار معينة خلال التعاملات التجارية والمالية المبرمة فيما بينهما¹.

أما في حال عدم توفر دلائل على التبعية القانونية للمؤسسة محل الرقابة، فينبغي النظر في طبيعة العلاقات الاقتصادية التي تربطها مع مؤسسات أخرى والأخذ بعين الاعتبار كافة المؤشرات المبينة لمدى قدرة مؤسسة معينة على فرض هيمنتها على صنع القرار داخل المؤسسة محل الرقابة أو العكس وكذا على سلطتها في املاء شروط مختلفة عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة.

على هذا الأساس، يقتضي اثبات علاقة التبعية ضرورة الامام بمختلف المعطيات المحاسبية والمعلومات المتعلقة بالمداخل المحققة ورأس المال واجراء تحريات شاملة ... من أجل جمع أكبر قدر ممكن من الأدلة واظهار وجود تعاملات غير عادية مع مؤسسات أجنبية ترتبط معها الشركة محل الرقابة.

ب- العناصر الدالة على وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح

لا يكفي أن تقوم الادارة الجبائية باثبات علاقة التبعية على النحو المشار اليه أعلاه من أجل إعادة ادماج المبالغ المحولة الى الأسس الخاضعة للضريبة، بل يتوجب عليها أيضا اقامة الدليل على منح المؤسسة المحقق معها لامتيازات ومبالغ مفرطة وغير مبررة لصالح شركة أجنبية متواجدة بالخارج، أي بيان الطابع غير العادي للتبادلات التجارية والمالية المبرمة فيما بينهما بالنظر الى الشروط المعمول بها في السوق.

والواقع أن المشرع لا يضع قواعد عامة ومحددة لأجل تقدير الطابع العادي للمبالغ المقدمة أو العكس، بل يعد ذلك مسألة نسبية تتوقف على المعطيات الخاصة بكل حالة مطروحة للرقابة، حيث تختلف باختلاف المتغيرات الاقتصادية وتأثيرها على السوق وعلى المنتجات محل التعامل وجودتها ... وكذا بحسب طبيعة المعاملات التجارية والمالية المبرمة فيما بين الشركات المتصلة. لذا، يلاحظ، ووفق ما سبقت الإشارة اليه، بأن المشرع قد أورد أمثلة

¹ المادة 141 من ق.ض.م.

عن السبل التي يمكن أن تستغلها الشركات من أجل تحويل أرباحها بطريقة غير مباشرة نحو الخارج والتي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند التحقيق¹.

بالتأسيس عليه، يتعين على المراقب الجبائي البحث في كافة الوثائق والمستندات المحاسبية المتوفرة لديه وجمع المعلومات الكافية والوافية حول طبيعة وحجم وظروف المعاملات محل الرقابة ومقارنتها مع تبادلات مماثلة بين مؤسسات مستقلة مبرمة في ظل نفس ظروف السوق والتأكد من أن الشروط المفروضة على الشركة المحقق معها لم تكن لتأثر على نسبة الفوائد والأرباح التي كان من الممكن تحقيقها.

الفرع الثاني: توجيه طلب المعلومات والوثائق

عندما تجتمع العناصر الدالة على وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح على النحو المذكور أعلاه، ألزم المشرع المراقب الجبائي بضرورة مطالبة المؤسسة محل المراجعة بتزويده بكافة المعلومات والوثائق القانونية والمحاسبية.... اللازمة قصد جمع أكبر قدر ممكن من البيانات ومقارنتها واستغلالها في التأكد من جدية الأدلة المتوفرة لديه وبالتالي من صحة تأسيس الوعاء الضريبي.

بالاعتماد عليه، وعملا بنص المادة 20 مكرر 02 من قانون الاجراءات الجبائية، يجب على المحقق مساءلة الشركة عن طبيعة العلاقات التي تربطها بالشركات المتواجدة بالخارج وعن الأنشطة الممارسة من قبلها وعن نظامها الجبائي الذي تتبعه، كما يتعين توضيح كيفية تحديد مبالغ التحويلات المرتبطة بالعمليات الصناعية والتجارية أو المالية المبرمة بينها، أي بيان الطريقة أو المنهجية التي تم بناء عليها تحديد أسعار هذه العمليات وذلك قصد التحقق من مدى تطابقها مع سعر السوق ومن ثم من احترام الشركة لمبدأ التنافسية الاجمالية².

في هذا الصدد اشترط المشرع على المحقق أن يكون الطلب الموجه الى الشركة مكتوبا وأن يبين صراحة النقاط التي يراها ضرورية للحصول على المعلومات والمستندات وهذا

¹ المادة 141 و المادة 189 من ق.ض.م.

² في حالة ما اذا كانت الشركة محل الرقابة عضوا في مجمع الشركات أو الشركات الأجنبية فان الوثائق الواجب وضعها تحت تصرف المحقق هي تلك المنصوص عليها بموجب أحكام المادة 169 مكرر من ق.ا.ج.

بتحديد "المؤسسة الأجنبية المعنية والمنتوج محل المعاملة أو النشاط المعني بالتحقيق وكذا البلد أو الاقليم المعني"¹.

بالمقابل، يجب على الشركة الرد على الطلبات الكتابية للمحقق خلال أجل يقدر بثلاثين يوما ابتداء من تاريخ استلام الطلب² وفي حال عدم الاستجابة لها، تقوم الادارة الجبائية بتحديد الناتج الخاضع للضريبة من خلال العناصر التي يجازتها ومقارنتها مع النتائج الخاضعة للضريبة في مؤسسات مشابهة تزاوّل نشاطها بصفة عادية على مثالها³.

وتجدر الاشارة في الأخير الى أن المشرع قد أدرج عدة تعديلات على أحكام قانون الاجراءات الجبائية ابتغى من خلالها تسهيل عمل الادارة الجبائية في عملية التحقيق عن التحويلات غير المباشرة للأرباح، حيث قام باحداث التزامات وثائقية⁴ ومحاسبية⁵ على عاتق المؤسسات الأعضاء في مجمع الشركات ونص على ضرورة وضعها تحت تصرف الأعوان المحققين عند كل طلب وهي الالتزامات التي سيتم تناولها فيما يلي.

المطلب الثاني: انشاء التزامات وثائقية في مجال أسعار التحويل

بهدف تعزيز آليات الرقابة على عمليات تحويل الأموال نحو الخارج وتدعيم عمل الأعوان المحققين، أدرج المشرع أحكاما جديدة ضمن قانون الاجراءات الجبائية ألقى بموجبها -على عاتق الشركات المتحالفة- التزاما بتبرير سياسة أسعار التحويل المطبقة في اطار التبادلات الداخلية لها (الفرع الأول) كما أورد من جهة ثانية التزامات أخرى محاسبية بغية تسهيل عملية جمع المعلومات بالنسبة للادارة الجبائية واستغلالها في التأكد من صحة وصدق

¹ المادة 20 مكرر 02 من ق.ا.ج.

² المادة 19 من ق.ا.ج التي تحيل إليها المادة 20 مكرر 02 من نفس القانون.

³ المادة 141 من ق.ض.م.

⁴ أنشأ المشرع التزامات وثائقية على عاتق الشركات المتحالفة فأحدث المادة 169 مكرر ضمن قانون الاجراءات الجبائية وذلك بموجب نص المادة 21 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المرجع السالف الذكر.

⁵ أنشأ المشرع التزامات محاسبية على عاتق الشركات المتحالفة وذلك بموجب المادتين 08 و44 من قانون المالية لسنة 2017 والمادة 45 من قانون المالية لسنة 2018 وكذا المادة 16 من قانون المالية لسنة 2019.

التصريحات والملفات المقدمة من قبل المؤسسات المتصلة وبالتالي من عدم وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الالتزام بإيداع الوثائق المبررة لسياسة أسعار التحويل

أنشأ المشرع بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 نص المادة 169 مكرر ضمن الباب الرابع من قانون الاجراءات الجبائية الوارد تحت عنوان "التصريح وتسديد الضريبة"¹ وهي تنص على الزام الشركات المتحالفة بأن "تضع تحت تصرف الادارة الجبائية ... وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في اطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة بها بمفهوم أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" وقد أحال تحديد الشركات المعنية بهذا الالتزام وكذا الوثائق الأصلية والتكميلية الى قرار الوزير المكلف بالمالية الذي نص على اصداره لاحقا.

وبالفعل، فقد صدر القرار بتاريخ 12 أبريل 2012 تطبيقا لأحكام المادة 169 مكرر المذكورة أعلاه²، فأورد قائمة بالشركات المعنية بهذا الالتزام كما حدد الوثائق الواجب طرحها لدى مصلحة الضرائب، لكن سرعان ما تم الغاؤه بموجب القرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020 المتعلق بتحديد الشركات المعنية بالوثائق الأولية والتكميلية التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من قبل الشركات المتصلة³.

والملاحظ من الوهلة الأولى بأن المشرع قد قلص من مجال الرقابة على أسعار التحويل بالنسبة للمؤسسات المعنية بإعداد الوثائق، فبعد أن كان ينص على الزام كل الشركات أيا كان شكلها ورقم أعمالها بواجب التوثيق، قام بحصرها -بموجب القرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020 - في "الشركات التي تتمتع بعضوية مجتمعات الشركات بما فيها الشركات

¹ محدثة بموجب نص المادة 21 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المرجع السالف الذكر.

² القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12 أبريل 2012 والمتعلق بالوثائق التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من قبل الشركات المتصلة، ج.ر المؤرخة في 20 يناير 2013، العدد 04، ص. 22.

³ القرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020 المتعلق بتحديد الشركات المعنية بالوثائق الأولية والتكميلية التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركات المتصلة، ج.ر المؤرخة في 02 جانفي 2021، العدد 01، ص. 19.

الممارسة في قطاع المحروقات والخاضعة للتشريع المتعلق بالمحروقات وكذا الشركات الأجنبية العاملة مؤقتا في الجزائر في اطار تعاقدى خاضع لنظام الربح الحقيقي"¹.

بالمقابل، وان كان المشرع، قد فرض على الشركات المتحالفة في كلا النصين، الالتزام باعداد فئتين من المستندات وهي الملف الأولي أو الأساسي والملف التكميلي، الا أنه، وعلى خلاف القرار الملغى، فانه فصل² ضمن النص الساري المفعول ووسع من قائمة المعلومات المطلوب ايداعها من قبل الشركة سواء فيما يتعلق بالبيانات الخاصة بالتجمع أو بالشركة المتواجدة بالجزائر لا بل وقد نص على امكانية تقديم أي وثيقة من شأنها تنوير وتسهيل عمل الادارة الضريبية، كما أنه قد أوجب ايداع الوثائق الأولية³ دون الوثائق التكميلية، فهذه الأخيرة لا يتم وضعها تحت تصرف الادارة الجبائية الا في اطار التحقيق المحاسبي وبناء على طلب المحققين⁴ وهو ما سبق أن أكد عليه المشرع من خلال التعديل المدرج على أحكام المادة 169 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2019⁵.

بالتأسيس عليه، يتعين على الشركات المتحالفة المشار اليها أعلاه اعداد الملفين الأولي والتكميلي لتبرير سياسة التسعير المعتمدة: يتضمن الأول، وفق ما نصت عليه المادة الرابعة من القرار الساري المفعول، مجموعتين من المستندات تخص الأولى مجمع الشركات بينما تتعلق الثانية بالشركة الناشطة في الجزائر، حيث تحوي المجموعة الأولى وصفا عاما للنشاطات

¹ المادة 03 من القرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020، المرجع السالف الذكر.

² نص المشرع بموجب المادة الرابعة من القرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020 على أن الوثائق الأولية الواجب تقديمها سنويا لتبرير أسعار التحويل يجب أن تتضمن فئتين من المعلومات : الأولى تتعلق بمعلومات عامة حول مجمع الشركات والثانية تتعلق بالشركة المتواجدة بالجزائر وهذا على خلاف ما كان منصوصا عليه في القرار المؤرخ في 12 أبريل 2012 بموجب المادة الرابعة منه.

³ يتم ايداع هذه الوثائق لدى الجهات الضريبية المختصة خلال الفترة المحددة لإيداع التصريح السنوي للنتائج. أنظر المادة 02-06 من القرار الوزاري المؤرخ في 17 نوفمبر 2020، المرجع السالف الذكر.

⁴ المادة 02 من القرار الوزاري المؤرخ في 17 نوفمبر 2020، المرجع السالف الذكر.

⁵ القانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر. المؤرخة في 30 ديسمبر 2018، العدد 79، ص.09.

وللوظائف الممارسة والمخاطر المتحملة من قبل التجمع ... مع توضيح سياسة أسعار التحويل المتبعة في اطار التجمع، بينما ترمي الفئة الثانية الى بيان كافة المعلومات الخاصة بشأن النشاطات والعمليات المنجزة ... اضافة الى عرض الطريقة المتبعة في تحديد أسعار التحويل وتبريرها بالنظر الى مبدأ التنافسية الاجمالية.

أما الملف التكميلي الواجب اعداده، فيجب أن يتضمن معلومات أكثر تفصيلا عن الشركة المتواجدة بالجزائر على غرار بيان استراتيجية التجمع فيما يتعلق بملكية واستغلال الأصول المعنوية ومختلف العمليات والتصرفات الواردة عليها اضافة الى تحديد هوية المؤسسات المتصلة بها ... وكذا العلاقات التي تربطها بها... وغيرها من العناصر المنصوص عليها بموجب المادة الخامسة من نفس القرار.

هذا، وقد رتب المشرع مجموعة من العقوبات في حال تخلف الشركات المعنية عن الالتزام الوثائقي وعدم تقيدها بطرح المستندات اللازمة أو طرحها ناقصة وغير كاملة سواء تعلق الأمر بالوثائق الأولية أو التكميلية، حيث تقوم مصلحة الضرائب بتوجيه اشعار موصى عليه مع وصل بالاستلام للمؤسسة المتخلفة قصد حثها على طرحها أو اتمامها في أجل لا يتجاوز الثلاثين يوما ابتداء من تاريخ التبليغ¹، وعند انقضاء هذا الأجل من دون أي استجابة، نص المشرع² على ضرورة تطبيق العقوبات المنصوص عليها بموجب المادة 192-03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³ والتي تفرض غرامة مالية تقدر بمبلغ مليوني دينار جزائري، وإذا لم تحترم المؤسسة الزامية التصريح وتعرضت للرقابة الجبائية، فانه وزيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة اضافية تساوي نسبة 25 % من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة حسب الأحكام العامة الواردة ضمن المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ أي توجب أن يتضمن الاشعار المرسل مجموع الوثائق أو الوثائق التكميلية التي على الشركة تقديمها وكذا العقوبات المطبقة في حال عدم الاجابة أو تقديم جواب ناقص. أنظر نص المادة 07 من القرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020، المرجع السالف الذكر.

² المادة 08 من القرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020، المرجع السالف الذكر.

³ المادة 192 - 03 من ق. ض.م. معدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية لسنة 2020 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، ج.ر. المؤرخة في 30 ديسمبر 2019، العدد 81، ص 5.

الفرع الثاني: الالتزام بمسك محاسبة تحليلية وتقديمها عند كل طلب

تدخل المشرع من خلال قانون المالية لسنة 2017 ليعدل أحكام المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويدرج التزاما جديدا على عاتق الشركات المتصلة الواردة بنص المادة 169 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية، حيث قضى صراحة بضرورة "مسك محاسبة تحليلية و تقديمها عند كل طلب يقدمه عون التحقيق عند القيام بالتحقيقات المنصوص عليها في المادتين 20 و 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية"¹.

ويأتي هذا الاجراء قصد تشديد الرقابة أكثر على المؤسسات المتحالفة والتأكد من مدى صدق وصحة ما تقدمه لمصلحة الضرائب من تصريحات ومستندات وذلك عن طريق مقارنتها بالمعلومات التي توفرها المحاسبة والتي تمكن الادارة من اعادة تشكيل أسعار التحويل الحقيقية المطبقة فعلا في المعاملات الداخلية للمجموعة، لذلك فقد أقر المشرع ضرورة مسك المحاسبة التحليلية كطريقة لمعالجة المعطيات تسمح للشركة باتخاذ القرار المناسب عن طريق حساب وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع النفقات من أجل تحديد ثمن بيع المنتجات أو تقديم الخدمات ... مع تمكين أعوان المراقبة منها عند الطلب².

وقد تم التأكيد على ذلك من خلال المواد 44 من قانون المالية لسنة 2017 و45 من قانون المالية لسنة 2018 وكذا المادة 16 من قانون المالية لسنة 2019 المعدلة والمتمة للمادة 20 مكرر 02 من قانون الاجراءات الجبائية، حيث أوجبت على المؤسسات تقديم المحاسبة التحليلية التي تمسكها الى الأعوان المحققين خلال مباشرة المراقبة الجبائية المنصوص عليها في المادتين 20 و 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

هذا، وقد رفع المشرع من قيمة الغرامة المنصوص عليها بالمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2017 والمادة 07 من قانون المالية لسنة 2020، حيث رتب على "عدم تقديم أو الایداع غير الكامل

¹ المادة 08 من قانون المالية لسنة 2017 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر. المؤرخة في 29 ديسمبر 2016، العدد 77، ص.06.

² المديرية العامة للضرائب، مراقبة أسعار التحويل من أجل مكافحة الفعالة للتحويل الغير المباشر للأرباح، المرجع السالف الذكر، ص. 08.

للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية، خلال أجل قدره 30 يوما ابتداء من تاريخ التبليغ... تطبيق غرامة بمبلغ 2.000.000 دج"، وذلك بعد أن كانت الغرامة تقدر بـ 500.000 دج، و"إذا لم تحترم المؤسسة الزامية التصريح وتعرضت للمراقبة فانه، وزيادة على الغرامة السالفة، يتم فرض غرامة اضافية تساوي 25 % من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة وذلك بمفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

من جانب آخر، فقد مددت المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017، والمتضمنة تعديل أحكام المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية، من مدة التحقيق للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح وفق ما نصت عليه المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ان اتجاه المشرع الى فرض التزامات وثائقية ومحاسبية على عاتق الشركات المتحالفة يرمي دونما شك الى مواجهة أهم معضلة تعيق عملية الرقابة على أسعار التحويل وهي الحصول على المعلومات الضرورية قصد التحقق من احترام مبدأ التنافسية الاجمالية، غير أن الملاحظ من الناحية العملية بأن الشركات تتحفظ بشكل كبير عن تقديم المعطيات الخاصة بها حتى وان تم ربط هذه الالتزامات بعقوبات وغرامات مالية جد معتبرة، حيث تفضل في الغالب دفعها عن وضع بياناتها تحت تصرف مصلحة الضرائب¹، لذا يتعين على هذه الأخيرة الاستعانة بخبرة وتجارب الدول والحصول على المعلومات التي تحتاجها في عملية الرقابة سواء بشأن الأسواق أو المنتجات أو غيرها... وذلك عن طريق اللجوء الى الآليات المقررة بموجب القانون الاتفاقي نظرا لعالمية ظاهرة أسعار التحويل².

خاتمة:

لقد تم التعرض من خلال الدراسة الحالية الى مختلف التدابير التي أقرها المشرع لمحاربة التلاعب بأسعار التحويل، حيث سمحت بتوضيح الشروط القانونية اللازمة للقيام بإجراءات

¹ Pr. YELLES CHAOUCH Bachir, Conférence : Présentation de la loi de finances pour 2022 ; Université d'Oran 2, 02 mars 2022.

² عيس سهيلة، أسعار التحويل من منظور القانون الجبائي الجزائري والاتفاقيات الجبائية الدولية، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، العدد 01، جوان 2021، ص. 2653.

التسوية، كما أُلقت الضوء على صلاحيات الادارة الجبائية في مجال مراقبة سياسة تسعير المعاملات الداخلية من جهة وعلى الالتزامات الوثائقية والمحاسبية الملقاة على عاتق الشركات المتحالفة من جهة أخرى.

ان اتجاه المشرع الى تدعيم وتوسيع الآليات الرقابية على أسعار التحويل وسعيه الدائم الى مواكبة التطورات القانونية الحديثة على الصعيد الدولي من خلال التعديلات المدرجة بموجب قوانين المالية المتلاحقة يرمي بكل تأكيد الى تعزيز الحصيلة الضريبية، بيد أن هناك عقبات تقف حجرة عثرة أمام تفعيل هذه الاجراءات ليس فقط بسبب عدم كفايتها ولكن أيضا نظرا لنقص الكفاءة والخبرات لدى الجهاز الجبائي في مجال أسعار التحويل نظرا لحدثة الأحكام القانونية اضافة الى افتقار مصلحة الضرائب للمعلومات الكافية بشأن الأسعار أو المنتجات المتداولة في السوق خصوصا الدولية منها لأجل مقارنتها مع تلك المطبقة في اطار التبادلات محل المراجعة.

ان القضاء على الممارسات المتعلقة بأسعار التحويل لا يقتضي من المشرع النص فقط على المزيد من الآليات والأدوات الأكثر فاعلية والتي لم يتم اعتمادها بالرغم من أهميتها، بل يستوجب الى جانب ذلك تحسين وتطوير قدرات الادارة الضريبية ورفع كفاءتها عن طريق تبادل الخبرات قصد مواكبة الأساليب الاحتمالية للشركات الدولية الكبرى التي تملك من الامكانيات ما يجعلها "محترفة" في المراوغة على الأنظمة الضريبية كما يستوجب اضافة الى ذلك تعاوننا جبائيا دوليا مع بقية الادارات الضريبية وذلك عن طريق تفعيل الآليات الاتفاقية المنصوص عليها، لذا يبقى لزاما على المشرع توسيع شبكة اقتناء المعلومات الضريبية عبر العالم من خلال إبرام المزيد من المعاهدات الجبائية مع الحرص على التجسيد الحقيقي والفعلي لها بما يضمن الحفاظ على الإيرادات والثروات الوطنية وحمايتها.