

دور مفتشي الضرائب بلا حدود في رفع الحصيلة الجبائية على العمليات المالية

لشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية

شيماء بونعاس¹، سومية تومي²

¹ جامعة الشاذلي بن جديد - كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير - الطارف-الجزائر، bounachaima@yahoo.fr

² جامعة الشاذلي بن جديد - كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير - الطارف-الجزائر، stoumi79@yahoo.fr

**The role of tax inspectors without borders in raising the tax revenue for financial operations
For multinationals in developing countries**

Chaima BOUNAAS,,Soumeya TOUMI

تاريخ الاستلام: 2020/02/24 ؛ تاريخ القبول: 2020/06/21 ؛ تاريخ النشر: 2020/12/30

الملخص :

تعد مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود من أهم الجهود التي بذلتها منظمة التعاون والتنمية OCDE بالتعاون مع الأمم المتحدة لمكافحة التلاعبات المالية الممارسة من طرف الشركات المتعددة الجنسيات ، وذلك للرفع من كفاءة عمليات التحقيق الجبائي في الدول النامية، من خلال الاستعانة بخبرات و مهارات مفتشي الضرائب سواء المتقاعدين أو الذين يشغلون مناصبهم في الإدارات الجبائية للدول المتقدمة، و على وجه الخصوص في دول الاتحاد الأوروبي، و ذلك لمكافحة عمليات التهرب الجبائي للشركات المتعددة الجنسيات، و الرفع من الحصيلة الجبائية من خلال استرداد الأموال التي تم التهرب من دفعها في الدول النامية، التي تعد فيها كمورد رئيسي لتمويل الميزانية العامة و نفقاتها.

الكلمات المفتاح: الرقابة الجبائية الدولية، مفتشي الضرائب بلا حدود ، العمليات المالية الدولية، الشركات متعددة الجنسيات، الدول النامية.

تصنيف JEL : E62 ؛ F23.

Abstract :

The initiative of border tax inspectors is considered to be one of the most important efforts of the OECD, with the help of the United Nations to fight against the manipulations practiced by multinational companies, in order to increase the effectiveness of tax audits in developing countries, thanks to the expertise and skills of tax experts and inspectors, whether they are retired or stationed in the tax administrations of developed countries, to fight against the practices of tax evasion by multinationals, and increase tax revenues by recovering funds that have been evaded.

Keywords: International tax control, tax inspectors without borders, international financial operations, multinational companies, developing countries .

Jel Classification Codes : E62 ; F23.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA

شيماء بونعاس، سومية تومي، 2020، دور مفتشي الضرائب بلا حدود في رفع الحصيلة الجبائية على العمليات المالية

لشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية ، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 08 (العدد 02)، الجزائر: جامعة 20 اوت 1955 - سكيكدة-، ص 327-338.

1. مقدمة.

أدت التطورات النوعية التي شهدتها الاقتصاديات كافة إلى العديد من المخرجات القوية و البارزة، و التي لعبت من خلالها الشركات متعددة الجنسيات دورا بالغ الأهمية في هذا الجانب، نظرا لما تمتلكه من موارد المالية و خبرات ضرورية جعلتها تتجاوز قدرات الدول المضيفة خاصة النامية منها، مما أدى إلى جملة من العوامل المضعفة لعائدات الجباية من تلك الشركات في الدول النامية، نتيجة للخصائص التي تتمتع بها معاملاتها و تحويلاتها المالية العابرة للحدود، مشكلة مصدرا هاما للتهرب الجبائي و أرضية مناسبة للممارسات الجبائية الداعمة لمقوماته، و التي ساهمت إلى حد كبير في تنشيط حركة تحويلات أرباحها نحو الجنات الضريبية، ولأن هناك مجموعة من الدول المتأثرة بتلك الممارسات تنتمي إلى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، جاءت مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود كآلية مستحدثة من آليات الرقابة الجبائية من طرف المنظمة، ومع التركيز على وضعية الدول النامية التي تعاني اقتصاداتها من ممارسات التهرب الجبائي للشركات متعددة الجنسيات، سواء في الدولة الأم أو في الدول التي تتواجد بها فروعها، تم طرح الإشكالية التالية:

- كيف يمكن رفع الحصيلة الجبائية على العمليات المالية لشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية عن طريق مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود؟

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال إلقاء الضوء على أهم الجهود الدولية المبذولة في مجال الرفع من كفاءة عمليات التحقيق و الضبط الجبائي خاصة في الدول النامية، التي تعاني من ارتفاع نسب التهرب الجبائي، المرهون بتراكم رؤوس الأموال الأجنبية خاصة في الدول التي ليس لها القدرات التمويلية الضرورية لإنجاز مشاريعها التنموية، و مع قلة الخبرات لأعوانها الجبائيين ، تم اطلاق مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود، كأحد أهم الآليات لمعالجة المشاكل المتعلقة بالتحويلات المالية المعقدة و بعمليات التحصيل الجبائي للشركات متعددة الجنسيات.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بعمليات تدفقات رؤوس الأموال للشركات متعددة الجنسيات، من خلال التطرق إلى عمليات تحويل الأرباح التي يتم استغلالها للتهرب من الاحضاع الضريبي باستخدام التلاعب في أسعار التحويل، وتبيان أهم النتائج المتوصل إليها في إطار مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود في الدول النامية.

منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي لعرض وتوظيف مختلف المفاهيم وتحليل الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية على المعاملات الدولية وأسعار التحويل، لاستخلاص نتائج الدراسة في إطار تطبيق مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود في الدول النامية.

فرضيات الدراسة:

الفرضية 1: اعتماد اتفاقيات موحدة حول أسعار تحويل التدفقات المالية تطبق دوليا، سيققل من الممارسات الاحتيالية للشركات متعددة الجنسيات، مما سيقيد عمليات تحويل الأرباح إلى اقتصاديات ذات أنظمة جبائية تمييزية.

الفرضية 2: تسمح مبادرة مفتشي الضرائب بزيادة الخبرات وتحسين كفاءات أعوان الإدارات الجبائية، مما سيعمل على تقليص التعقيد الناتج عن العمليات المالية المعقدة المرتبطة بالشركات الخاضعة للتحقيق الجبائي.

الفرضية 3: تحقق مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود فواض مالية هامة للدول النامية، بفعل رفع الحصيلة الجبائية من عمليات شركات متعددة الجنسيات، لسد الاحتياجات التمويلية للخزينة العمومية في تلك الدول.

الدراسات السابقة:

■ دراسة حسن سهام محمد علي، (1998)، بعنوان: " أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية و النظام الضريبي - دراسة مقارنة-"، تناولت الدراسة النظم الضريبية في العديد من الدول، والعوامل المؤثرة على قرارات الشركات متعددة الجنسيات، عند التخطيط لتأسيس فروعها في دول أخرى، بحيث تم التركيز على أسعار التحويل، وصيغ تخفيض العبء الضريبي على هذه

الشركات، وخلصت الدراسة إلى أن الدول المضيفة تشهد تحرب جبائي مرتفع، ولتجنب ذلك تم تحديد طرق للتكفل بالثغرات التي تستغل من خلال أسعار التحويل، بالاستعانة بتجربة الولايات المتحدة الأمريكية.

■ دراسة OCDE وآخرون (2014)، بعنوان: " مبادرة التعاون الإنمائي الفعال للشراكة العالمية"، تطرقت الدراسة إلى مضمون إطلاق مبادرة مفتشو الضرائب بلا حدود، وأبعاد ابرام اتفاق بين الأطراف المشتركة، بالإضافة إلى اختيار وتوفير خبراء من مدققي الضرائب استجابة للطلبات المقدمة من الدول النامية، وخلصت الدراسة إلى ضرورة تطوير قدرات الدول النامية في مجال التدقيق المالي.

■ دراسة منظمة الأمم المتحدة، (2016)، بعنوان: " المبادرات الدولية الحديثة الرامية إلى الحد من التدفقات المالية غير المشروعة"، تناولت الدراسة طبيعة التدفقات المالية الغير المسجلة، والتي تشمل أموالا اكتسبت أو حولت أو استخدمت خارج القنوات الرسمية، و قامت الدراسة بتحديد أساليب التهرب الضريبي للشركات الأجنبية، و أبعاد ذلك على الالتزامات المالية للدول المستضيفة، وخلصت إلى أهمية مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود، ضمن خطة التنمية المستدامة، و التي تسمح بتعبئة الموارد المالية للدول منخفضة الدخل، بالإضافة إلى التأثيرات الإيجابية للمبادرة في الحد من الدعم الحكومي.

■ دراسة نيكولاس شكسون، (2019) بعنوان: " التصدي للملاذات الضريبية"، هدفت الدراسة إلى إبراز حجم الإيرادات المالية الضائعة، بفعل ممارسات الشركات متعددة الجنسيات في الاقتصادات ذات الدخل المنخفض مقارنة مع الدول المتقدمة، بفعل لجوئها إلى الملاذات الضريبية، وخلصت الدراسة إلى أن تأثير الملاذات الضريبية يتجاوز الموارد المالية المتحصل عليها، حيث توفر مجالا للهروب من القواعد التنظيمية المالية والإفصاح المحاسبي والمالي والمسؤولية الجنائية، وغيرها.

■ الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية:

تختلف الدراسة الحالية عن سابقتها من حيث تناولها للشق الجبائي والمالي في دراسة موحدة، لمبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود، مع تقييم المبادرة بالاعتماد على تطورات السنوات الأخيرة، من خلال الجهود المبذولة والعوائد المالية المحصلة من المشاريع التي أنجزتها في الدول النامية.

1. الرقابة الجبائية على الشركات متعددة الجنسيات:

تسمح الرقابة الجبائية على الشركات متعددة الجنسيات بتحديد أسعار العمليات بين الشركات التي تنتمي لنفس المجموعة و المتواجدة في بلدان مختلفة، بطريقة تساهم في زيادة الأرباح في الشركات الخاضعة لضرائب أكثر ملائمة وتخفيضها في دول أخرى، أما أسعار التحويل المنخفضة فتمثل الوسيلة الرئيسية للتحسين من ظاهرة الغش الجبائي الذي تستخدمه الشركات المتعددة الجنسيات، ومع ذلك فإن الرقابة عليها تتطلب القدرة على تحديد السعر العادل، والذي يعد تطبيقه أمرا صعبا، في ظل الثغرات القانونية التي يتركها المشرع بسبب الإهمال وعدم التدقيق في صياغة النصوص الجبائية وقلة المفتشين الماليين في الدول النامية (Cour des comptes, 2010, p. 182).

1.2. علاقة الرقابة الجبائية بمبدأ السيادة الضريبية: من أجل فهم طبيعة العلاقة بين الرقابة الجبائية و السيادة الضريبية، يجب التطرق إلى مفهوم إقليمية الضريبة و المقصود من السيادة الضريبية، فيما يلي:

أ.السيادة الضريبية: يقصد بالسيادة الضريبية السلطة التي من حقها فرض الضريبة و تحصيلها، و هي سلطة مطلقة لا تخضع لأي تدخل من خارج الدولة ، فالدولة تمارس السلطة الضريبية المطلقة داخل إقليمها ، و لا يوجد أي حدود على سيادتها الضريبية ، لكنها لا تستطيع ممارسة أي سلطة ضريبية خارج إقليمها (سوزي عدلي ناشد ، 2008 ، صفحة 25)، وفي هذا السياق يرى كل من البروفيسور Gest Guy والبروفيسور Gilbert Tixier بأنها: " كل كيان إقليمي محدد يستفيد أو لا يستفيد من السيادة السياسية، و يتمتع بسيادة جبائية إذا كان خاضعا لنظام جبائي يتميز بخصيتين أساسيتين: من جهة الاستقلالية التقنية، و من جهة أخرى التفرد في التطبيق في الإقليم المعني " (Alexandre maitrot d. M, 2011, p. 905). فإذا كان أصل السيادة الضريبية يعني السلطة المطلقة لفرض الضريبة على المواطنين و الأجانب المقيمين في الدولة ما و يشاركون في الحياة الاقتصادية و العمليات المالية فيها، فإن الدولة يجوز لها

و لاعتبارات اقتصادية بحتة، أن تقرر إعفاءات أو تمييزات ضريبية للأجانب، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو اعتباريين ، بهدف جذب رؤوس الأموال الأجنبية و تشجيع الاستثمار في الداخل، فالاستثمارات الأجنبية تزداد في داخل الدولة المضيفة بقدر ما تقرر لها هذه الدولة من تسهيلات و إعفاءات ضريبية، لتصبح العلاقة طردية و العكس صحيح، و تلك هي نقطة البداية التي تستغلها الشركات متعددة الجنسيات، في أنشطتها لتحقيق ما تهدف إليه نحو تعظيم أرباحها و الحد من نفقاتها، عن طريق التهرب الجبائي على المستوى الدولي (سوزي عدلي ناشد ، 2008، صفحة 29).

ب. إقليمية الضريبة: يعرف القانون الجزائري المجال الإقليمي للضريبة على أنه: " تعتبر أرباحا محققة بالجزائر على وجه الخصوص إذا كانت:

- الأرباح المحققة من طرف الشركات، المتأتية من العائد الناتج من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة؛
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين عن هذه المؤسسات ليست لهم شخصية مهنية متميزة، بالإضافة إلى أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.
- إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو من عمليات البيع المنحزة بالجزائر عند الاقتضاء يعد محققا فيها، ما عدا في حالة إثبات العكس (المادة 137 ، 2018، صفحة 33).

2.2. السيادة الجبائية كأساس للرقابة الجبائية:

في إطار الإجراء الذي تتم فيه ممارسة السيادة الجبائية الذي يضم التنظيم (ممارسة الصلاحية) و تنفيذ المراقبات الجبائية (ممارسة السلطة) ، التي تؤكد بدورها السيادة الجبائية للكيان الذي يلجأ إلى هذه الصلاحيات و السلطات ، حيث يظهر في النظام الداخلي أن السيادة الجبائية للدولة و المراقبات الجبائية يعزز كل منهما الآخر، لكن الوضع مختلف في النظام الدولي ، ففي إطار هذا الإجراء تصل علاقاته مع النظام الداخلي إلى حد النزاع على السيادة الجبائية للدول، كما لا يمكن إنكار أنه من الصعب على الدول القيام بالمراقبات الجبائية عندما يكون لهذه الأخيرة بعدا دوليا ، فعند اجتماع القدرة الجبائية و السلطة الجبائية ، فإن السيادة الجبائية تعتبر الأساس الضروري للقيام بالمراقبات الجبائية التي تحترم مبدأ العدالة.

إن وجود المراقبات الجبائية و تنفيذها بشكل منتظم ، لا سيما عندما تكون معروفة لدى المكلفين بالضريبة ، تعتبر دليلا على وجود السلطات الجبائية المتاحة في مجتمع ما، و بالتالي فهي تعتبر دليلا على سيادتها الجبائية، فهذه المراقبات يمكن أن تردع المكلفين بالضريبة الذين يتساءلون عن إمكانية التهرب منها و عدم التصريح عن مجمل دخلهم أو الذهاب إلى ترك بعض الأخطاء في مسك محاسبتهم، كإغفال تسجيل بعض الإيرادات أو تسجيل الأعباء المالية الغير المبررة و التي لا تستند لأي أساس قانوني، حيث يضمن كل من الجانب الردعي و القمعي للمراقبات الجبائية وجود إيرادات جبائية، يعترف الكيان مع السيادة الجبائية على تحصيلها (Alexandre maitrot d. M, 2011, pp. 906-908).

3. الرقابة الجبائية على أسعار التحويل والعمليات المالية الدولية:

1.3. الرقابة الجبائية على أسعار التحويل: تتعلق بهروب رؤوس الأموال المرتبطة بالجباية المتعلقة بالمعاملات المالية و التجارية و الاستثمارية، التي تسمح لأصحاب الثروات سواء كانوا أفرادا أو مؤسسات، من خلال تحويل أموالهم و أصول أخرى إلى الأقاليم ذات الجباية المنخفضة، خارج قنوات بنوك الدولة التي يتم فيها توليد هذه الثروة، كاللجوء إلى الجنات الضريبية التي دولها تعطي امتيازات و إعفاءات ضريبية للمستثمرين الأجانب فيها عند انشاء المقر الأصلي للشركة الأم في تلك الدول (James Adams et Autres, 2015, p. 4)، كما توجد صيغة أخرى للجنات الضريبية وهي الجنات الضريبية البنكية، و التي تمتاز قوانينها الجبائية و المالية بمرونة عالية أو مؤسساتها المالية تحقق السرية العالية على المعاملات المالية لزبائنها، سواء من حيث الاستفادة من امتيازات عدم المراقبة على

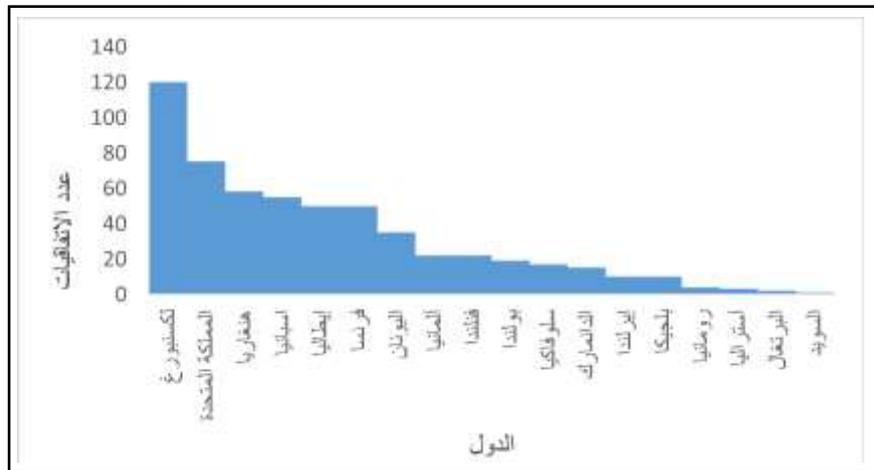
العمليات المالية التي تقوم بها هذه الشركات لاستقطاب رؤوس أموالها، مع توفر عدم وجود نصوص قانونية تحول الحجز عن أموال أو أصول الشركة و لا تجرم عمليات تبييض الأموال، أو من حيث حماية المسؤول البنكي من خلال الزامه بإعلام الشركات المعنية عن التجاوزات و العمليات المشتبه بها والغير مشروعة، و نتيجة لذلك لا يتم التصريح بالأصول و المداخل في الدولة التي يقيم فيها الفرد أو في مقر الشركة التي تولد فيها الثروة، وتمس هذه الظاهرة حتى الدول المتقدمة ففي فرنسا على سبيل المثال تخسر الخزينة العامة 30 مليار أورو سنويا نتيجة التلاعبات في الوثائق المحاسبية و التحايل في تحديد رقم الأعمال للشركة متعددة الجنسية . لذلك يمكن القول بأن سعر التحويل عبارة عن السعر الاتفاقي الذي تحدده مجموعة دولية للمعاملات التي تتم بين الكيانات التي تنتمي لنفس المجموعة، و من أجل احترام قوانين السوق، فالمؤسسات ذات الصلة لا يمكنها أن تتوقع أسعار مختلفة عن تلك التي كانت تمارس بين الكيانات غير المرتبطة (Antoine Dulin, 2016, p. 132). كما يمكن تعريف سعر التحويل من خلال معيارين تراكميين كمايلي :

أ. **معيار تنظيمي:** تتمثل أسعار التحويل في الأسعار التي تتم بين كيانات الأعمال من نفس المجموعة من جهة و كيانات أخرى حدودية ، فهي سارية المفعول على سبيل المثال على : فرع مع الشركة الأم ، بين فرعين من نفس الشركة ، بين الشركة و منشأتها الثابتة الموجودة في إقليم دولة أخرى ؛

ب. **معيار مادي:** أسعار التحويل المتعلقة بجميع العمليات التي تؤدي إلى وجود سعر " البيع أو التنازل عن أصل مادي أو غير مادي، أصل حقيقي أو مالي " ، مثل: التنازل عن رخصة الاستغلال أو العلامة التجارية، القروض بفوائد ، الاستثمار في رأس المال ، إعادة هيكلة المؤسسات (Nicolas Colin et Autres, 2013, p. 3).

2.3. **الاتفاقيات المبرمة على أسعار التحويل في عدد من الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي:** يوضح الشكل التالي إجمالي عدد الاتفاقيات المبدئية لأسعار التحويل السارية المفعول ابتداء من نهاية سنة 2013 ، في عدد من الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي.

الشكل 1 : عدد الاتفاقيات المتعلقة بأسعار التحويل لعدد من الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي (سارية المفعول ابتداء من نهاية 2013)



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات:

-James Adams et Autres, (2015), **Cinquantes nuances d'évasion fiscale au sein de l'union européenne** , Rapport globale coordonnée par Eurodad , Belgique , P : 28 . voir le site : www.eurodad.org.

كما أن توضيح أسعار التحويل يعتمد على تجاوز اشكالات و آليات الرقابة الجبائية على الشركات متعددة الجنسيات: إن الرقابة الجبائية على أسعار التحويل تتقاطع مع مجالات و قضايا القانون الجبائي، التي تكملها و تغذيها و لكن لا يجب الخلط بينهما :

الجدول 1: الرقابة الجبائية على أسعار التحويل والعناصر التي ترتبط بها

علاقة أسعار التحويل : بالممارسات الجبائية و القانونية و العمليات المالية و التسييرية في منشآت الأعمال	
الأظمة الجبائية المتميزة	تتعلق أسعار التحويل بالتبادل الاقتصادي مع دول لا تكون ضمن الجنات ضريبية ، لتطبيق أنظمة جبائية أكثر فائدة للمؤسسات بمعنى الأنظمة الجبائية المتميزة ، المتعلقة بالتبادل التجاري الدولي و المعاهدات الجبائية الدولية.
نقص الرسملة	يشير نقص الرسملة إلى الوضعية التي لا يملك فيها فرع تابع لمجموعة دولية رأس مال كافي لممارسة نشاطه في الشروط العادية ، و مؤشر هذه الوضعية هو وجود ارتباط كبير في هيكل خصوم الشركة بين أموال المقترضة و رؤوس الأموال الخاصة ، فنقص الرسملة قد ينتج عن فعل متمعد يهدف إلى تقليل المستوى العام للإحضاع الضريبي ، و لمعالجة عدم كفاية الأموال الخاصة ، إذ يمكن للفرع تمويل عملياته و تطويرها فقط عن طريق القروض ، أو استراتيجية الاندماج (باستخدام تقنية الرفع المالي).
التعسف في استعمال الحق	تنص المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري ، أنه يحق للإدارة الجبائية استبعاد المستندات المشككة لتعسف في استعمال القانون، سواء كانت هذه المستندات تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي ، أو تحذف إلى إقامة وضعية قانونية مصطنعة بحتة غايتها الأولى الاستفادة من الامتيازات الجبائية أو التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة على المعني بالأمر ، التي كان من المفروض أن يدفعها هذا الأخير بالنظر إلى وضعيته أو أنشطته الحقيقية ، حيث يؤخذ التعسف في استعمال الحق بعين الاعتبار عندما تطبق سياسة أسعار التحويل لمجموعة شركات متعددة الجنسيات على المعاملات المالية التي تنشأ من عملية إعادة هيكلية الشركة ، و ذلك عندما تثبت الإدارة الجبائية طابعها الوهمي أو الغرض الحصري من التحسين الجبائي .
الممارسات غير العادية للتسيير	تعتبر نظرية الممارسات غير العادية للتسيير كأحد أسس الرقابة الجبائية على أسعار التحويل من طرف الإدارة الجبائية ، عندما تتمكن من إثبات وجود ممارسة غير عادية للتسيير (وضع مصروف أو حسارة على نفقة المؤسسة أو حرمانها من إيراد دون أن يكون مبررا من طرف مصالح الاستغلال التجاري) ، حيث يمكن أن تقترح الإدارة الجبائية تصحيحا مخالف لمنطق تقليدي حول أسعار التحويل ، الذي يفرض إنشاء علاقة تبعية بين الكيان المؤسس في بلد معين و الكيان الأجنبي من أجل إعادة دمج نتائج الأرباح للكيان الأول و المحولة للكيان الثاني ، فنظرية الممارسة غير العادية للتسيير لا تتطلب إنشاء علاقة تبعية بين كيانات الشركات.
عدم ثبات مقر المنشأة	يمكن أن يكون المكلف بالضريبة محل رقابة جبائية خارجية على أسعار التحويل ، عندما يغفل عن التصريح بوجود منشأة ثابتة ، كما يلاحظ بناء على مبادرة مصالح المحققين ، أن الإدارة الجبائية تعتبر أن وجود شركة فرعية تحجب وجود منشأة ثابتة لها في الشركة الأم أو في كيان آخر ينتمي لنفس المجموعة ، أن مثل هذه الحالة المعقدة و التي لا تخلو من المخاطر القانونية ، تتطلب تحليلا لأسعار التحويل بصرامة مماثلة لتلك الرقابة الجبائية المطبقة على الفرع .

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على :

-المادة 19 مكرر. (2018). قانون الإجراءات الجبائية رقم 18-18. الجريدة الرسمية العدد 79، الجزائر.ص:9.

- Nicolas Colin et Autres . (2013):**Maission de comparaison –internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financières**, intre – groupe, Note N°2102-M-032-03, Inspection Générale des Finances, France , P : 03.

3.3. الرقابة الجبائية على العمليات المالية الدولية:

يجب تحديد العمليات الدولية في مجال الأعمال التي تتطلب الاستعانة بأحكام خاصة، بهدف تحديد النظام الجبائي الذي ستخضع له، وبالأخص من أجل تحديد السلطة الجبائية المختصة التي يكون لها الحق في الاقتطاع الجبائي الكلي أو الجزئي، حيث يقودنا هذا التحديد إلى استبعاد العمليات المالية التقليدية المتعلقة باستيراد السلع والخدمات، التي تخضع لقواعد جبائية محددة في القانون الداخلي، والتي لا تثير أي تضارب في الاسناد. و يمكن تصنيف المداخليل و المعاملات في فئة العمليات الدولية، التي يتطلب نظامها الجبائي اللجوء إلى الأحكام المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية (Faycal Derbel, 2018, p. 147) ، و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث قام المشرع الجبائي الجزائري بتحديد المداخليل، والأرباح و الممتلكات التابعة للمكلفين بالضريبة الذين ليس لديهم مقر جبائي في الجزائر، أو المكلفين بالضريبة الأجنبي الذين يمارسون نشاطات تجارية في الجزائر، و التي تخضع للنظام الجبائي الجزائري، في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، كمايلي:

أ. إذا كانت الشركة الأجنبية شركة رؤوس أموال فهي تخضع للضرائب التالية: الضريبة على أرباح الشركات و الدفع الجزائي؛

ب. إذا كانت الشركة الأجنبية شخص طبيعي أو شركة الأشخاص، فهي تخضع للضرائب التالية: الضريبة على الدخل الإجمالي، الدفع الجزائي (5, Direction des Grandes Entreprises, 2005, p. 5).

4. دور مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود في رفع الوفورات الجبائية من العمليات المالية الدولية : خلال سنوات قليلة تم إثراء و

تحويل تقنيات و إجراءات الرقابة الجبائية على العمليات الدولية بموجب القانون و الممارسة، حيث أصبح هناك تبادل تلقائي

للمعلومات بين الإدارات الجبائية الوطنية و تضاعفت المراقبات المتزامنة بشكل سريع، و يتضح ذلك من خلال تعدد الآليات التي تم تبنيتها لتعزيز عمليات الرقابة الجبائية على العمليات الدولية و تحويل الأرباح، حيث نجد من بين الآليات مفتشي الضرائب بلا الحدود.

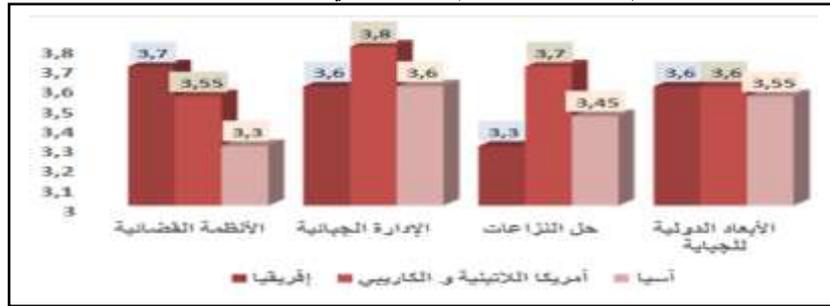
1.4. مفتشي الضرائب بلا الحدود (IISF)

يعد برنامج مفتشي الضرائب بلا حدود من بين التقنيات المستحدثة في مجال تفعيل آليات الرقابة الجبائية على العمليات الدولية وتحويل الأرباح من طرف الشركات متعددة الجنسيات، خاصة في الدول النامية التي لم تحظ بنفس الاهتمام الذي تحظى به الدول المتقدمة، كما أن الدول النامية تعتبر من أكثر الدول المستضيفة للشركات المتعددة الجنسيات مقارنة بالدول المتقدمة، و ذلك بغرض استغلال أنظمتها الجبائية لتحقيق امتيازات و أرباح متنامية، مقارنة بنسب الضرائب التي تقوم بدفعها.

2.4. أثر انعدام الأمن الجبائي على القدرات التنسيقية والتقديرية المتعلقة بالعمليات المالية للشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية

يعتبر من الضروري تحسين القدرة على تحديد تقديرات الضرائب واتساق معالجة العمليات الجبائية لدافعي الضرائب في إطار تطبيق أفضل للمعايير الجبائية الدولية، بتعزيز اليقين القانوني في المسائل الضريبية والتوفيق بين الحاجة إلى زيادة الإيرادات و الحفاظ على حق دافعي الضرائب في فرض ضرائب عادلة، من حيث الشكل والمضمون، ويمكن أن يكون تحقيق التوازن تحديا كبيرا لمعظم الإدارات الضريبية في الدول النامية، نظرا للعديد من الأسباب التي تخلق فجوة انعدام الأمن الجبائي (OCDE, 2019, p. 43).

الشكل 2: أهم 10 أسباب لانعدام الأمن الجبائي للشركات متعددة الجنسيات



ملاحظة: تم تقدير القيم حسب متوسط البيانات الواردة في تقرير منظمة OCDE

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات:

-OCDE, **Inspecteurs des impôts sans frontières** , Rapport annuel , L'Organisation de coopération et de développement économiques , 2019, P : 43.

الملاحظ أن هناك تقارب في الأوزان النسبية لانعدام الأمن الجبائي لشركات متعددة الجنسيات على مستوى معيار الأبعاد الدولية الجبائية، مما يشير إلى تقارب بين الأسباب التي تؤدي إلى انعدام الأمن الجبائي على مستوى دولي، من حيث المعايير المؤثرة، ففي الدول الإفريقية يبرز تأثير الأنظمة القضائية (منخفضة الكفاءة) بشكل بارز، ثم تليها دول أمريكا اللاتينية والكاريبي، و في الدول الآسيوية بمقدار أقل، أما معيار الإدارة الجبائية وحل النزاعات، فهو الأكثر تأثيرا في أمريكا اللاتينية و الكاريبي ما يدل على إمكانية الرفع من الفوائد المالية المتأتية من الحصيلة الجبائية ضمن مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود، عند التخفيض من أسباب انعدام الأمن الجبائي للشركات.

3.4. برامج مفتشي الضرائب بلا حدود:

تم إعداد مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود لتسهيل تنفيذ البرامج المستهدفة لمساعدة التحقيق الجبائي في الدول النامية، وفي إطار هذه المبادرة تم الاستعانة بمتخصصين في التحقيق الجبائي للعمل مباشرة مع الأعوان المحليين للإدارة الجبائية للدول النامية على التحقيقات الجارية

والمسائل ذات الصلة التي تثير مشاكل في الجباية الدولية، ومشاركة الممارسات العامة التي تطبق على حالات معينة. وتستند هذه البرامج على منهج مبني على التدريب بالممارسة، التي تسمح بحل المشاكل المطروحة عن طريق المراقبات المعقدة بنقل المعارف و المهارات، و في الأخير يقترح برنامج مفتشي الضرائب بلا حدود أدوات تسمح بإنشاء إطار مبسط، لكن فعال من أجل تعديل بعض المسائل كالتسوية و تضارب المصالح (OCDE, 2016, p. 2). ومن خلال الشكل التالي يمكن توضيح عدد برامج مفتشي الضرائب بلا حدود التي تم إنجازها، و قيد الإنجاز و التي سيتم إنجازها " :

الشكل 3: حصيلة برامج مفتشي الضرائب بلا حدود خلال 2019



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات:

-OCDE, *Inspecteurs des impôts sans frontières*, Rapport annuel, L'Organisation de coopération et de développement économiques, 2019, P : 6.

الملاحظ من الشكل أعماله أن هناك تفوق ملحوظ من حيث البرامج الجارية التي بلغ عددها 43 برنامج دولي خلال 2019 بالمقارنة مع البرامج المكتملة التي قدرت بـ 16 برنامج فقط، وهو ما يدل على أن مخرجات هذا البرنامج لا تزال غير نهائية من حيث المكاسب المحققة والأهداف المرجوة من المبادرة و أثرها على الاقتصاديات النامية مستقبلا، خاصة و أن هناك تطلع لتحقيق 29 برنامج مستقبلي، مع انفتاح دولي على آفاق ارتفاع و اتساع المبادرة دوليا.

4.4. أهداف مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود:

- مفتشي الضرائب بلا حدود هي مبادرة مشتركة بين منظمة التعاون و التنمية OCDE وبرنامج الأمم المتحدة PNUD، تهدف إلى مساعدة الدول النامية على تعزيز قدراتها في مجال التحقيق الجبائي الانمائي؛
- تعد برامج مفتشي الضرائب بلا حدود من أهم جهود المجتمع الدولي التي تهدف لتعزيز التعاون الجبائي بين الدول النامية و الدول المتقدمة (OCDE, 2015, p. 1)؛
- تقييم المبادرة بأنها تشكل مكسبا هاما للدول النامية لتعبئة الموارد المالية المحلية، المطلوبة لدعم نفقات الميزانية العامة؛
- في إطار تسهيل المساعدة في مجال التحقيق الجبائي، فإنها تقوم بإرسال متخصصين في مجال التحقيق الجبائي للدول النامية، الذين سيعملون إلى جانب موظفي الإدارات الجبائية في الدول النامية، من أجل مساعدتهم على تعزيز قدراتهم ومهاراتهم الجبائية، بما في ذلك القضايا المتعلقة بملفات جباية العمليات المالية الدولية (OCDE, 2018).

5.4. إطار المساعدة في مجال التحقيق الجبائي:

- تتناول المساعدة المقدمة من طرف مفتشي الضرائب بلا حدود المسائل المتعلقة بالجباية المباشرة أكثر من الجباية غير المباشرة، والتي قد تنطوي على جوانب مثل: تقييم المخاطر قبل القيام بالتحقيق الجبائي، اختيار الملفات، تقنيات التحقيق، ملفات التحقيق التي تشمل أبعاد تتعلق بأسعار التحويل، والقواعد التي تستهدف محاربة التهرب الجبائي أو مسائل محددة لقطاعات الأعمال كالتجارة الالكترونية، استغلال الموارد الطبيعية، الخدمات المالية أو الاتصالات السلكية و اللاسلكية (OCDE, 2016).
- من المهم لجميع الأطراف المعنية أن تعرف العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار من أجل وضع إطار لمساعدة قوية و متماسكة، وبالتالي تحقيق الفعالية بالنسبة لمهمة مفتشي الضرائب بلا حدود، والتي يمكن حصرها في:
- ✓ تسليط الضوء على الجوانب العملية والقانونية الهامة للمشاركة بصورة واسعة في مهمة مفتشي الضرائب بلا حدود، والتي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأطراف المعنية قبل بداية المهمة؛

✓ تحديد العناصر الأساسية للمساعدة الفعالة في مجال التحقيق الجبائي، والتي تتطلب اختبار معمق لبعض خصائص المهام الدولية للمساعدة في التحقيق الجبائي، حيث يغطي كل من: "مدة المهمة، كفاءات تطبيقها والمشاكل المحتملة وقوعها عندما يعمل الخبراء الأجانب مع الإدارة الجبائية، لاسيما سرية المعلومات الجبائية، وتضارب المصالح و مسؤوليات الخبراء؛"

✓ إعداد تفويض لضمان مهمة المساعدة الفعالة، والتي تتم من خلال وصف مختلف البنود التي تشكل اتفاقية إطارية تحكم مهمة المساعدة، و ذلك بصفة رسمية بين أطراف الاتفاقية، فهذه الأحكام يجب أن تتوافق مع سياق المهمة المحددة و الالتزامات القانونية التي يجب مراعاتها (OCDE, 2014, p. 12).

6.4. النتائج والمكاسب المالية المحققة من طرف برامج مفتشي الضرائب بلا حدود في الدول النامية: قد أثبتت التجربة المتعلقة

برنامج مفتشي الضرائب بلا حدود على أن المساعدة في التحقيق الجبائي تسمح بـ:

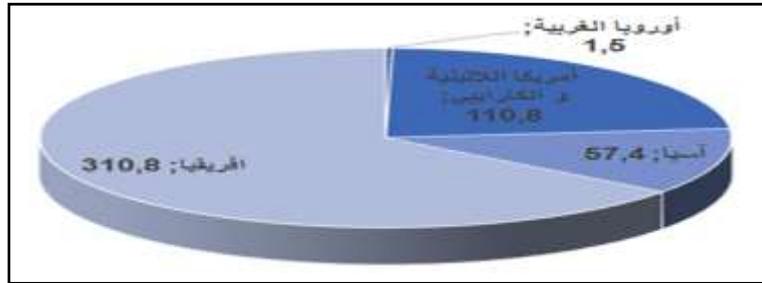
- تحسين النوعية و انتظام عمليات التحقيق الجبائي؛
- التحسين المستمر لمهارات التحقيق الجبائي؛
- رفع مستوى الانضباط الجبائي بين المكلفين بالضريبة؛
- تحسين الإيرادات الجبائية.

وكشفت الجهود المبذولة إلى غاية الفترة الراهنة عن إمكانيات هذه المبادرة، حيث كانت أحد أهم هذه النتائج المباشرة هي التحصيل الجبائي الذي تجاوز 185 مليون دولار من الإيرادات الجبائية في الدول النامية، ويشهد هذا البرنامج اليوم حالة توسع، من حيث المنظمات المكلفة بتنفيذه (OCDE, 2019, p. 29)، من خلال نشر 100 خبير في الفترة الممتدة ما بين 2016 – 2019، والشكل التالي يوضح حصيلة الإيرادات المالية المتحصل عليها بفضل مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود.

الشكل 4: الإيرادات الجبائية التراكمية الناتجة عن المساعدة المقدمة ضمن برامج مفتشي الضرائب بلا حدود في الدول النامية

خلال فترة (2012-2019)

بالمليون دولار أمريكي



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات:

OCDE, *Inspecteurs des impôts sans frontières*, Rapport annuel, L'Organisation de coopération et de développement économiques, 2019, P : 29.

نلاحظ من الشكل أعلاه أن المساعدة المقدمة في إطار مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود قد أسفرت عن إيرادات جبائية في حصيلة الفوائض المالية الاجمالية قدرت بـ 480,5 مليون دولار أمريكي، حيث نلاحظ أن المنطقة الإفريقية تحتل المرة الأولى بـ 310,8 مليون دولار. وفي المقابل نجد أنه خلال 2017 تم التحصيل على وفورات مالية في إطار المبادرة قدرت بإجمالي فاق 278 مليون دولار، أي بارتفاع يقارب الضعف في العائدات الجبائية الإضافية خلال عامين فقط (حيث بلغت فيها المنطقة الإفريقية الصدارة في ارتفاع الموارد المالية بمبلغ 192,7 مليون دولار، وتلتها منطقة أمريكا اللاتينية والكاريبي بمبلغ 27,1 مليون دولار من نفس السنة) (OCDE, 2017, p. 27)، الأمر الذي يجعل من الدول الإفريقية المتضررة الأولى من ضياع موارد مالية هامة مصدرها التحصيل الجبائي، و يدل البرنامج المطبق في إفريقيا بالتعاون مع الإدارة الجبائية الإفريقية على ارتفاع نسبة التهرب الجبائي وعدم الانضباط الجبائي في

الدول الإفريقية من طرف الشركات متعددة الجنسيات ، والأثر المالي الكبير الذي أحدثته على الحصيلة الجبائية وموارد ميزانية الدولة، وبالتالي التأثير على تمويل برامجها.

- **يمكن القول أن:** البرنامج يسمح بتوفير فواض مالية هامة للاقتصاديات النامية، فمقابل كل 1 دولار ينفق كتكاليف في إطار مبادرة جمعت الإدارات المضيفة 100 دولار من الإيرادات الجبائية الاضافية خلال 2012 ، لترتفع إلى متوسط تجاوز 140 دولارًا من الإيرادات الإضافية نظير كل 1 دولار تم صرفه خلال 2019 في الدول الافريقية المستفيدة من البرنامج (OCDE, 2014, p. 37).
فمن خلال هذا البرنامج أبلغت السنغال لوحدها عن تلقي إيرادات ضريبية إضافية قدرت بـ 18.6 مليون دولار في عام 2015، و في 2019 سمح إطلاق الجزء الثاني من البرنامج بتحقيق 30 مليون دولار إضافية من العائدات الجبائية المحصلة من الشركات متعددة الجنسيات و التي تخص ثلاث ملفات: " **النفط و الغاز و التعدين**" (OCDE, 2017, p. 27)، استفادت منها السنغال كوفرات مالية إضافية، بفعل الرقابة و التحقيق الجبائي في ممارسات الشركات متعددة الجنسيات.

5. تحليل النتائج:

- هناك إمكانية لتحقيق نتائج مستدامة، بحيث تسمح لأعوان الإدارة الجبائية بقيادة التحقيقات الجبائية، واستخدام المهارات المكتسبة لمعالجة الملفات في مؤسساتهم مستقبلا في اطار التنسيق المشترك، مما يشير إلى أن اعتماد اتفاقيات موحدة حول أسعار تحويل التدفقات المالية تطبق دوليا، سيققل من الممارسات الاحتمالية للشركات متعددة الجنسيات، ويقيد عمليات تحويل الأرباح إلى اقتصاديات ذات أنظمة جبائية تمييزية؛
- سمحت المبادرة بتحسين نوعية التحقيقات الجبائية، من خلال نقل مهارات خبراء مفتشي الضرائب بلا حدود لدى الإدارات الجبائية المستقبلية في العديد من الدول النامية المشاركة، خاصة في منطقة إفريقيا، مما عمل على تقليص التعقيد الناتج عن العمليات المالية المعقدة المرتبطة بالشركات الخاضعة للتحقيق الجبائي؛
- المكاسب المالية المحققة تعد مكاسب هامة في اقتصاديات في حاجة ماسة إلى موارد تمويلية لتحقيق برامجها التنموية، لذلك يعد الرفع من الحصيلة الجبائية الناتجة عن عمليات شركات متعددة الجنسيات في اطار برنامج مفتشو الضرائب بلا حدود، بمثابة موارد مالية مفقودة يمكن الاستفادة منها لسد الاحتياجات التمويلية للخزينة العمومية في تلك الدول، خاصة وأن حصولها على القروض الدولية يعد مكلفا مقارنة مع امكانياتها على التسديد.

7. الخاتمة:

إذا كانت الإيرادات الجبائية الإضافية والفورية وحجم الفوائض المالية المحققة من العملية من أكثر الآثار الايجابية لبرامج مفتشي الضرائب بلا حدود، فإن ذلك يترجم فقط و بشكل جزئي المكاسب المستهدفة، بالرغم من ذلك فإن النتائج المستقبلية هي التي ستحدد ما إذا كانت هذه المبادرة قد قدمت المكاسب المرجوة منها إلى الدول النامية ، أو أنها ستصبح أداة لتعزيز مصالح أخرى و تصدير منهج خاطئ عن الجباية الدولية، خاصة في ظل قلة التشريعات الجبائية التي تحكم أسعار التحويل وتحدد كفاءات الرقابة الجبائية عليها، التي فتحت المجال أمام الشركات متعدد الجنسيات، للقيام بممارسات تدليسية للإفلات من دفع الضريبة على معاملاتها المالية و أرباحها في شكل رؤوس أموال محولة لدول أخرى. ما ينتج عنه اتساع فجوة عدم المساوات في توزيع الثروات المالية بين الاقتصاديات في ظل الاحتياج الكبير للتمويل في الدول النامية، مع حقيقة تحكم الدول المتقدمة بـ 90% من الإنتاج الصناعي العالمي، اضافة إلى السيطرة المحكمة على المعاملات المالية من احتياطات الصرف والموارد التمويلية الأخرى (الأسهم والسندات والقروض الدولية).

8. التوصيات والاقتراحات:

1.8. التوصيات والاقتراحات المتعلقة بالعمليات الجبائية:

- إن إنشاء هيئة جباية دولية للاقتصاديات النامية تعد من أهم الحلول الحقيقية لتلك الاقتصاديات، من خلال مشاركتها على قدم المساواة في القرارات المتعلقة بمعايير الجباية الدولية، إلى جانب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و البرامج الإنمائية للأمم المتحدة، في اطار الشروع الفعلي نحو عملية إصلاح للجباية الدولية بشكل شامل؛
- تعد أسعار التحويل من أهم العناصر التي يتم استغلالها للتلاعب في قيم الأرباح المحولة إلى دول أخرى، لذلك على الدول إيجاد مرجعية قانونية تحكم هذه الآلية، من خلال إعداد معيار جبائي موحد خاص بالعمليات المالية الدولية و تحويلات الأرباح لشركات الأعمال العابرة للحدود، مع الأخذ بعين الاعتبار وضع اتفاقيات موحدة لتحديد أسعار التحويل ..؛
- يجب تعزيز عمليات التبادل النقائلي للمعلومات الضريبية وتآكل قاعدة الضريبة وتحويل وجهة الأرباح في مشاريع منظمة التعاون والتنمية؛
- ويجب أن تتم مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود بين الدول النامية والدول الأوروبية التي لا تملك شركات متعددة الجنسيات في الدولة المضيفة، حتى لا تتضارب المصالح وحتى لا يتم استغلال نفوذ تلك الدولة من خلال هذه الشركات على الدولة المضيفة؛
- يجب أن يتم تدريب وتكوين أعوان الإدارات الجبائية للدول المضيفة ونشر المهارات والمكتسبات من قبل خبراء من دول متقدمة متعددة، لفك تبعية التعاون مع الدول التي لديها تاريخ استعماري مع الدول المضيفة.
- الإصلاح المنسق للنظام الضريبي الدولي هو أفضل وسيلة لتوفير الأطر الواضحة للشركات الدولية و هيئات التحصيل الجبائي.

2.8. التوصيات والاقتراحات المتعلقة بالممارسات المالية:

- لا بد من الفصل في التشريعات القضائية التي تأخذ بسرية المعاملات المالية، وتعزيز الرقابة على المصارف وضمان أن يلتزم القائمون على تقديم الخدمات المالية بأخلاقيات المهنة، مع تحديد مفهوم "الملاذ الضريبي" وما الذي يجب أن تفعله الدول والمؤسسات المالية للحد من حوافز ارتكاب التجاوزات الضريبية، مع تعزيز الأطر التنظيمية لزيادة شفافية المؤسسات المالية؛
- ينبغي أن ينشر صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، تقديرات بحجم وتوجه التدفقات المالية (الغير المشروعة) ، وذلك على أساس سنوي بغية رصد التقدم في تحقيق أهداف المسطرة والمتعلقة بالتدفقات المالية غير المشروعة؛
- يمكن الحد من التدفقات المالية غير المشروعة، باستخدام مؤشر السرية المالية في هذا الصدد؛
- كما يتعين على مصرف التسويات الدولية "BRI" أن ينشر في بياناته وتقاريره، تفاصيل الأصول المصرفية الدولية حسب بلد المنشأ وبلد المقصد؛
- ينبغي على المصارف التجارية والمؤسسات المالية ومقدمو الخدمات المالية والحاسبون الالتزام مع عملائهم بعدم المشاركة في أنشطة تجارية، يكون الهدف الرئيسي منها هو تيسير التهرب الضريبي وتجنب دفع الضرائب، مع ضرورة إعداد مبادئ توجيهية محددة في قطاع المال والأعمال لضمان الامتثال الضريبي.

8. 3. آفاق البحث:

يتعين على الدول النامية الاهتمام بالتهرب الضريبي الذي يتعلق بالشركات التكنولوجية الكبرى، والتي تحقق تراكم كبير في رؤوس الأموال في فترات قياسية وبتكاليف تؤول إلى أدنى المستويات، والمتأتية من أرباح توظيفات أثر الشبكة، أحد أهم مخرجات الثورة الصناعية الرابعة، و التي برزت كمشكل يتطلب حولا عملية في الاقتصاديات المتطورة مؤخرا ، شأن ذلك النزاعات البارزة بين شركة Google وفرنسا حول التهرب الضريبي، و الذي جعل الحكومة الفرنسية تعزز جهودها لفرض ضرائب على نحو أكثر إنصافا على العمليات الرقمية للشركات التكنولوجية.

قائمة المراجع:

سوزي عدلي ناشد . (2008). ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية . منشورات الحلبي الحقوقية . بيروت . لبنان .

المادة 137 . (2018) . قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . وزارة المالية . الجزائر .

المادة 19 مكرر . (2018) . قانون الإجراءات الجبائية رقم 18-18 . الجريدة الرسمية العدد 79 ، الجزائر .

Antoine Dulin. (2016). Les mécanismes d'évitement fiscal , Leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale . Éd: Conseil économique social et environnemental, Librairie de la Documentation Française .France.

Rapport public annuel. (2010). *Cour des comptes* . Chambres Régionales et Territoriales des Comptes. Institutions Associées. Documentation française.France.

Alexandre maitrot d. M. (2011). *Contrôle fiscal : les dimensions nationale et internationale du contrôle fiscal*. Gestion & Finances Publiques N° 12. Paris.France.

Faycal Derbel. (2018). *Le contrôle fiscal des opérations internationales* . conseil national de la fiscalité . Tunisie.

Nicolas Colin et Autres. (2013). *Mission de comparaison internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financières inter – groupe*. Inspection Générale des Finances. France.

Rapport OCDE. (2014). *des politiques meilleures pour une vie meilleure, Inspecteurs des impôts sans frontières*. Organisation de coopération et de développement économiques.

Rapport OCDE. (2017). *Inspecteurs des impôts sans frontières*. Organisation de coopération et de développement économiques.

Rapport OCDE. (2019). *Inspecteurs des impôts sans frontières*. Organisation de coopération et de développement économiques.

Rapport DGE. (2005). *Les Impôts Applicables .Brochure DGI*. Direction des Grandes Entreprises . Récupéré sur: www.dge.gov.dz (consulté le : 05/12/2019).

Rapport OCDE. (2018). *Fiscalité*. L'Organisation de coopération et de développement économiques. Récupéré sur :www.oecd.org > fiscalite > brochure-ocde-fiscalite-et-developpement (consulté le : 25/12/2019).

Rapport OCDE. (2016). *inspecteurs-des-impots-sans-frontieres-*. Organisation de coopération et de développement économiques. Récupéré sur :www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale (consulté le : 13/01/2020).

Rapport OCDE. (2016). *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales .Rapport d'examen par les pairs*. L'Organisation de coopération et de développement économiques. Récupéré sur :data.oecd.org > tax > recettes-fiscales (consulté le : 02/01/2020).

James Adams et Autres. (2015). *Clinquantes nuances d'évasion fiscale au sein de l'union européenne* . Rapport globale coordonnée par Eurodad, Belgique. Récupéré sur: www.eurodad.org (consulté le : 14/01/2020).

Rapport OCDE. (2015). *Inspecteurs des impôts sans frontières : L'OCDE et le PNUD œuvrent avec les pays en développement à l'amélioration de l'efficacité des vérifications fiscales*. L'Organisation de coopération et de développement économiques . Récupéré sur :OCDE ,www.tiwb.org/fr/ (consulté le : 02/01/2020).