

ط. د بن حمدوش كريمة⁽¹⁾

باحثة دكتوراه - مخبر الاستثمار والتنمية المستدامة

جامعة محمد بن احمد - وهران 2 (الجزائر)

benhamdouchek@gmail.com

تاريخ النشر
02 نوفمبر 2021

تاريخ القبول:
10 سبتمبر 2021

تاريخ الارسال:
01 أبريل 2021

المخلص:

تتضمن هذه الدراسة استعراضا لمشكلة التعسف في استعمال القانون الجبائي لدولة ما، والتي يلجأ اليها المكلفين بالضريبة بغرض التخفيف من الأعباء المفروضة على مداخيلهم. كما يمس هذا التعسف ايضا أحكام الاتفاقيات الجبائية الثنائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي، من خلال اساءة استخدام أحكامها بهدف الاستفادة من الامتيازات التي تقرها، وذلك باللجوء الى شخص وسيط. وهو ما حاولت المنظمات الدولية وعلى رأسها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة مجابهته ضمن اتفاقياتها النموذجية من خلال ادراج أحكام تمنع تلك الممارسات. لتقوم فيما بعد كل من مجموعة العشرين وبالتعاون مع منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، بتطوير تلك القواعد في اطار الاتفاقية المتعددة الأطراف BEPS وهو ما لم تتضمنه أحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية لئتم تداركه فيما بعد ضمن نصوص قوانين المالية لسنتي 2018 و2019.

الكلمات المفتاحية: التعسف في القانون-تخفيف ضريبي - اتفاقيات جبائية - انتفاع غير

مستحق - الشخص المؤهل.

Abstract:

This study includes a review of the abuse problem in using the tax law in a country, which the taxpayers resort to in order to alleviate the burdens imposed on their incomes. This arbitrariness also affects the provisions of bilateral tax agreements related to the prevention of double taxation, and this is through the misusing of its provisions in order to benefit from the privileges it recognizes, by resorting to an intermediary person. This is what the international organizations (OCDE-ONU) have tried to confront within their model agreements, by including provisions that prohibit these practices. Subsequently, the Group of Twenty in cooperation with the Economic Cooperation and Development' Organization, developed it within the framework of the BEPS agreement. This is what was not included in the provisions of the Algerian tax agreements, to be fixed later in the texts of the financial laws for the years 2018 and 2019.

Key words:

Abuse of the law - Tax relief - Tax treaty - Undue benefit - Eligible person



مقدمة:

تتميز الضريبة على الدخل بطابعها القسري، الذي يفرض على كل شخص يرتبط وجوده أو نشاطه مع دولة ما، الالتزام بدفع المبالغ المالية المفروضة عليه وفقاً للتشريع الجبائي الخاص بها. وهذا من أجل المشاركة في الاعباء العامة للدولة ودون الحصول على أي مقابل. وهو ما يجعل العلاقة بين المكلف بالضريبة وبين الادارة الجبائية جد حساسة.

فكل طرف منهما متمسك بحقوقه الى أقصى الحدود، فمن جهة نجد الادارة الجبائية التي تسهر على تطبيق القوانين الجبائية للدولة بشكل فعال، وهو ما يجعل أداؤها متشدداً وصارماً في أغلب الأحيان. ومن جهة أخرى نجد المكلفين بالضريبة الذين يسعون دائماً الى تحقيق أكبر قدر ممكن من التخفيف الضريبي والاستفادة قدر الامكان من كل الاعضاءات. ولتحقيق هذه الغاية يلجأ البعض منهم الى القيام بممارسات أو تجاوزات من شأنها ان تهدد التطبيق الفعال للقانون الجبائي. وهذا من خلال القيام بمناورات وافعال تدلّسية غير قانونية. من شأنها أن تعرض فاعلها الى عقوبات صارمة بسبب ارتكابه لجريمتي الغش أو التهرب الضريبي. وهو ما أصبحت الادارة الجبائية أكثر تفتناً له خاصة بعد منحها عدداً من صلاحيات لتطبيق رقابة صارمة على مثل هذه التجاوزات، وتضييق الخناق على هؤلاء المنتهزين.

غير أن بعض المكلفين بالضريبة سعوا الى البحث عن سبل جديدة لتخفيف الضرائب المفروضة عليهم بطرق مشروعة، وبشكل يضل الادارة الجبائية ولا يجعلها تشك في أي محاولة للتملص من دفع ضرائبهم. وهو ما تجسد من خلال ظاهرة التعسف في استعمال القانون الجبائي بما في ذلك الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي.

حيث أصبحت هذه المشكلة حديث الساعة أين أثار اهتمام الباحثين ورجال الاقتصاد والقانون على المستوى الدولي. كما تطرقت اليها المنظمات الدولية كمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، هيئة الأمم المتحدة وكذا مجموعة العشرين في اجتماعاتها، وحاولت البحث في طياتها عن اسباب هذه المشكلة، من أجل ايجاد أنجح الحلول لمواجهةها.

ومن هنا تبرز أهمية دراسة هذا الموضوع في كونه يكشف الاسس التي يقوم عليها هذا النمط الجديد الذي يلجأ اليه المكلفين بالضريبة للتملص من الضرائب المفروضة عليهم، والذي كلف الخزينة العمومية للدول مبالغ طائلة. ومن ثم ايجاد الحلول الفعالة من أجل ضمان تحقيق الأهداف التي تمت من أجلها صياغة تلك الأحكام القانونية.

حيث تدور اشكالية هذا الموضوع حول صحة الغرض أو الهدف أو النية من وراء مطالبة المكلفين بالضريبة بتطبيق بعض الأحكام القانونية الجبائية عليهم، ومتى يمكن تكييفها بأنها تعسف في استعمال القانون الجبائي؟

ومن أجل الإجابة على هذه الاشكالية المطروحة بشكل قانوني، توجب علينا الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لجوانب هذا الموضوع. وتبعاً لذلك قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى قسمين رئيسيين، حيث يتناول الجزء الأول الجوانب النظرية للتعسف في استعمال القانون الجبائي، أما الجزء الثاني فقد تناول الآليات القانونية لمنع التعسف في استعمال القانون الجبائي.

المبحث الأول: الجوانب النظرية لمفهوم التعسف في استعمال القانون الجبائي

تتنوع الصور التي تتجسد من خلالها تلك الممارسات التي يكيّفها القانون بأنها تعسف في استعمال القانون الجبائي، وهو ما سنوضحه في هذا الجزء، من خلال التطرق أولاً إلى مفهوم التعسف في استعمال القانون، ومن ثم التعرف على مشكلة الانتفاع غير المستحق من أحكام الاتفاقيات الجبائية، وطرق تنفيذها.

المطلب الأول: مفهوم التعسف في استعمال القانون الجبائي

يشكل التعسف في استعمال القانون الجبائي من طرف المكلفين بالضريبة نمطاً جديداً لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، ذلك لأنه يجعل من الصعب على الإدارة الجبائية اكتشاف النية السيئة من وراء المطالبة بتطبيق بعض الأحكام القانونية. وهو ما سنبينه في الآتي من خلال تعريف هذه المشكلة وتبيان أنواعها.

الفرع الأول: تعريف التعسف في استعمال القانون الجبائي

يمكن تعريف فكرة التعسف في استعمال القانون الجبائي بأنها تلك الإساءة في استغلال النصوص القانونية، والتي تنتج عن فعل قانوني ومصطنع صادر من المكلف بالضريبة، هدفه الاستفادة بقدر الامكان من الامتيازات الجبائية التي يقرها القانون في حالات معينة. حيث يلعب وجود نية احتيالية لدى المكلف بالضريبة في التلاعب بأداء الضريبة المفروضة على مداخيله، دوراً مهماً للغاية في تقرير إساءة استعمال القانون.¹ فلجوء المكلف بالضريبة إلى الاختيار بين عدة حلول يجيزها القانون قد لا يكون اختياراً صادقاً، ولا يتوافق مع الواقع. وهو ما يتحقق مثلاً عند القيام بتسجيل عقد بيع لمبنى، في حين أن الأمر يتعلق بالتبرع. طبعاً هذه الخدعة القانونية تشكل احتيالا، فقط إذا كان تنفيذها يؤدي إلى استفادة المكلف بالضريبة من امتيازات ضريبية كبيرة. وعلى العكس من ذلك، فإن الحصول على امتيازات بسيطة جداً أو معدومة لا يفسح مجالاً لطرح فكرة إساءة استعمال القانون. فالفعل الاحتيالي غير فعال من الناحية القانونية، بمعنى أنه لم يعد له أثر قانوني في مواجهة الإدارة الجبائية، فهو غير قابل للتنفيذ ضدها.²

الفرع الثاني: طرق التعسف في استعمال القانون

يمكن أن تتم المعاملات التي يشتهب على أنها تشكل تعسفا في استخدام القانون الجبائي، والتي يقوم بها المكلف بالضريبة بغرض التملص من دفع الضرائب بطريقتين: الأولى هي المحاكاة، أما الثانية فتتمثل في آلية الاحتيال ضد القانون.

أولاً- المحاكاة أو الوهمية (simulation)؛

أول طريقة تتم بها إساءة استعمال القانون الجبائي هي المحاكاة، والتي يطلق عليها باللغة الفرنسية « *la simulation* »، أي الصورية أو التظاهر. حيث تعتبر المحاكاة كذبة قانونية، تفترض أن الأطراف تخفي إرادتها الحقيقية وراء مظهر خاطئ.³ فهي حيلة تهدف إلى تضليل السلطات الضريبية لتجنب الضريبة أو تخفيفها. والاختلاف الكبير بينها وبين طريقة الاحتيال في القانون هو أنه ليس بالضرورة أن يكون للمحاكاة غرض جبائي بحت، فقد تكون لها أهداف أخرى.⁴

كما تتميز ظاهرة المحاكاة بالتواطؤ بين طرفين يقومان بعملين قانونيين مختلفين. الأول يكون ظاهراً ولكن غير صحيح، ودوره أن يحل محل العمل الثاني الذي سيبقى سرياً بين الطرفين، والذي سيحدد الآثار الحقيقية للعقد.⁵ حيث يحاول المكلف بالضريبة هنا معارضة عمل الإدارة بأفعال ذات "طابع وهمي"، ليس لها في الواقع أي مضمون قانوني و/ أو ملموس.⁶ ولاثبات لجوء المكلف بالضريبة الى طريقة المحاكاة، يجب استيفاء الشروط التالية: عنصر القصد وهو الرغبة في الالتفاف على القانون، بالإضافة الى العنصر الموضوعي والمتمثل في وجود ترتيب قانوني (العمل المقنع - *acte déguisé*). وهنا يقع عبء الاثبات على عاتق الإدارة، وذلك من خلال تبرير موقفها بجميع المستندات الداعمة.⁷

ثانياً- الاحتيال على القانون (*fraude à la loi*)؛

تتمثل الطريقة الثانية التي يتم من خلالها إساءة استعمال القانون الجبائي في الاحتيال على القانون. غير أن هذا التعبير المعتاد قد يكون مضللاً نوعاً ما، لأنه يقصد بهذه الطريقة في الواقع "تجاوز روح القانون".⁸ فالاحتيال على القانون هو إساءة تهدف الى الاستفادة من الامتيازات الضريبية دون تحقيق الهدف المقصود من صياغة النص القانوني المستغل.

حيث يعتبر هذا المفهوم الأكثر شيوعاً، لأنه لا يزال يستمد معناه الكامل في إطار القانون الجبائي، وذلك بسبب أن تعدد جوانب الإغراء التي تجذب المكلفين بالضريبة للاحتيال تبعا للصعوبات التي تواجههم أكثر وأكثر في المجال المالي، وكذا ثقل النظام الضريبي.⁹ وبالرجوع الى القانون الفرنسي فإنه وفقاً للتعريف الجديد المنصوص عليه في المادة 64 من قانون الإجراءات

الجبائية، توجد اساءة في استعمال القانون الجبائي عن طريق الاحتيال في القانون عند استيفاء الشروط التالية:

- السعي للاستفادة من التطبيق الحرفي للنص دون الاخذ بعين الاعتبار الأهداف التي يسعى إليها المشرع، وذلك من خلال تعديل الطبيعة القانونية للعملية.
- الحصول على نتيجة يحظرها القانون،
- شرط الدافع الحصري لتجنب الأعباء الضريبية أو تخفيفها.¹⁰

المطلب الثاني: التمسك في استخدام الاتفاقيات الجبائية الثنائية

من المتفق عليه أن الهدف الاساسي وراء ابرام الاتفاقيات الجبائية الثنائية بين الدول يتمثل في القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، عن طريق توزيع الاختصاص الضريبي بين دولة الإقامة ودولة المصدر. ويتم ذلك وفقا لمعايير محددة تضمنتها أحكام تلك الاتفاقيات أهمها: معيار الإقامة ومعيار المنشأ الدائمة. غير أن العدد الهائل للاتفاقيات المبرمة فتح المجال لبعض المكلفين بالضريبة لإساءة استخدام أحكامها. من خلال استغلال الاختلافات الموجودة في القوانين الجبائية للدول، واستخدام الأحكام القانونية الصورية التي تهدف إلى الاستفادة من المزايا الضريبية التي تقدمها الاتفاقيات الجبائية للأشخاص المقيمين في الدول المتعاقدة، وذلك عن طريق الاحتجاج بهذه الامتيازات في وضعيات لم يكن يسمح بها.¹¹

الفرع الأول: حق الاستفادة من الامتيازات المقررة في الاتفاقيات الجبائية

تطبق أحكام الاتفاقيات الجبائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي بصفة عامة على الأشخاص المقيمين في احدى أو كلتا الدولتين المتعاقدين.¹² ومن هنا يمكننا أن نستنتج أن الإقامة هي أول معيار وشرط أساسي لتمكين المكلفين بالضريبة من الاستفادة من الامتيازات الجبائية الاتفاقية. حيث تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الشخص المقيم، بأنه ذلك الشخص الذي وفقا لقانون الدولة المتعاقدة خاضع للضريبة فيها بسبب محل السكن، الإقامة، محل الادارة أو أي معيار آخر مماثل،¹³ بالإضافة الى معيار مكان التأسيس الذي تبنته هيئة الأمم المتحدة.¹⁴

فتحديد مفهوم المقيم وفقا للتعريف الاتفاقي وكذا القانون الداخلي، ومطابقته على وضعية المكلفين بالضريبة، يوضح المجال لهؤلاء للاستفادة من الامتيازات الضريبية المعتبرة التي تقرها هذه الاتفاقيات. اين يمنح للأشخاص المقيمين الذين يحتمل خضوعهم لضريبة مزدوجة في الدولتين المتعاقدين، اعفاء ضريبي كلي أو جزئي، من خلال منح الحق في فرض الضريبة اما لدولة المصدر أو لدولة الإقامة، وكذا الاستفادة من تخفيض معدلات الضريبة المفروضة.

الفرع الثاني: الانتفاع غير المستحق من أحكام الاتفاقيات الجبائية

إذا كانت الإقامة شرطاً للاستفادة من الامتيازات الضريبية الاتفاقية، فإن انتفاء هذه الصفة يغلق الباب حول أي استثناء إلا في حدود ما تسمح به تلك الاتفاقيات. حيث يبحث العديد من الأشخاص غير المعنويون بمجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية، والذين لا يتمتعون بصفة الإقامة في أي من الدول المتعاقدة، إلى الاستفادة من هذه الأحكام بأي شكل ممكن. حتى ولو تم ذلك بالتحايل على الأحكام القانونية، وهو ما يتعارف عليه دولياً بعبارة "الانتفاع غير المستحق"، أو "استفادة أطراف ثالثة"، وباللغة الفرنسية "le chalandage fiscal"¹⁵.

أولاً- مفهوم ظاهرة الانتفاع غير المستحق من أحكام الاتفاقيات الجبائية:

تعتبر ظاهرة الانتفاع غير المستحق من أحكام الاتفاقيات الجبائية، مظهراً من المظاهر التي تتجسد من خلالها مشكلة التعسف في استعمال القانون الجبائي. حيث تنفذ عملية الانتفاع الغير مستحق من طرف مكلفين بالضريبة غير مقيمين في أي من الدول المتعاقدة. ويتم هذا من خلال القيام بالبحث بالمنظم والمخطط له عن اتفاقيات جبائية دولية والقيام بمقارنتها، وإيجاد الأفضل بينها، والتي تمنح أحسن فرصة من أجل تخفيض العبء الضريبي الإجمالي.¹⁶ فهي تعني الرجوع إلى مؤسسة ذات نشاطات وهمية تتمركز في دولة تملك اتفاقية جبائية مبرمة مع دولة ثانية. وهذا بشكل يجذب الأرباح الناتجة عن النشاطات الاقتصادية في الدولة الثانية إلى الدولة الأولى. وبالتالي يمكن للشركة التي لجأت إلى الكيان الوسيط الاستفادة من التخفيف بالنسبة للضريبة في الدولة الثانية، بدون أن يكون لها وجود اقتصادي حقيقي في الدولة الموقعة للاتفاقية الجبائية ودفع جزء فقط من الضريبة.¹⁷

ثانياً - طرق اللجوء إلى الانتفاع غير المستحق:

يعتبر الشخص الوسيط شرطاً أساسياً من أجل إثبات ظاهرة انتقاء المعاهدات، والذي قد يأخذ شكل شركات وسيطة أو شركات واجهة.

1- الشركات الواجهة (société écran):

هي تركيب قانوني نشاطه الأساسي القيام بالتمويه وإخفاء الروابط الموجودة بين مؤسستين، إلا أن إنشائها من الناحية القانونية يعتبر غير مخالف للقواعد القانونية. حيث تمارس هذه الشركات نشاطاً أصلياً ذو شرعية شكلية فقط، من خلال التدخل بين الزبون والمورد وإصدار فواتير وهمية وتحصيل مبلغ العمليات التجارية. وهو ما يجعل اكتشافها أمراً صعباً على الإدارة الجبائية.¹⁸

ويتطلب إنشاء الشركات الواجهة اللجوء إلى الجنات الضريبية،¹⁹ والتي عادةً ما تمنح للمكلفين بالضريبة ميزة السرية التي تعتبر ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في

بلده حتى لا تستطيع السلطات الجبائية الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال.²⁰ ويضم العالم أكثر من 80 منطقة، تمثل "الجنات الضريبية" للأثرياء، مقسمة إلى 04 مناطق: الملاذات الأوروبية، الملاذات البريطانية، المنطقة الأمريكية، وأماكن هامشية غير مصنفة كالصومال والأروجواي.²¹

2- الشركات الوسيطة (société relais):

على عكس الشركات الواجبة التي تتلقى دخلا من أجل القيام بتنفيذ مخططات انتقاء المعاهدات، فإن الشركات الوسيطة لديها وظيفة وسيط فقط، حيث يقوم المكلفون بالضريبة بتسجيل شركة وسيطة في بلد ما من أجل حصولها على صفة الإقامة، دون الحاجة إلى توفير أي مؤشر لممارسة نشاط اقتصادي كأنشاء مكاتب وتوظيف عمال. حيث يكفي حصولها على عنوان بريدي وحساب مصرفي.²²

الفرع الثالث: آثار الانتفاع غير المستحق من أحكام الاتفاقيات الجبائية:

تنعكس ظاهرة الانتفاع الغير مستحق سلبا على عدة نواحي. حيث تؤدي إلى انتهاك مبدأ المعاملة بالمثل بين المكلفين، أين يحصل الأشخاص الغير مقيمين على تخفيضات ضريبية لاستثماراتهم في إحدى الدول المتعاقدة، في الوقت الذي لا يتمتع فيه السكان الذين ينتمون إلى هذه الدول بتخفيف ضريبي متبادل لاستثماراتهم في ذلك البلد الثالث (أي دولة إقامة الأشخاص الذين يقومون باللجوء إلى انتقاء المعاهدات). كما تؤدي هذه الظاهرة أيضا إلى خسارة الدول لنسبة كبيرة من الإيرادات الجبائية، فالاستفادة من امتيازات الاتفاقيات يجعل دخل المكلف الخاضع للضريبة منخفضا أو معدوما، وبالتالي يضيع حق الدول في تحصيل إيراداتها الجبائية.²³ وهو ما يلزم القضاء عليها بطرق قانونية فعالة.

المبحث الثاني: الآليات القانونية لمنع التمسك في استعمال القانون الجبائي

كانت الآثار السلبية التي تنتج عن لجوء المكلفين بالضريبة إلى الانتفاع غير المستحق من أحكام الاتفاقيات الجبائية، وكذا مختلف القوانين الجبائية، الدافع الأول الذي حفز للبحث عن سبل لايقاف هذه التجاوزات، سواء كان ذلك على المستوى الدولي أو الوطني.

المطلب الأول: أساليب منع الاستخدام التمسكي لأحكام الاتفاقيات الجبائية

تضمن كل من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذا هيئة الأمم المتحدة بعض الحلول من أجل تضييق الاستخدام السيئ للاتفاقيات الجبائية. بالإضافة إلى الأحكام الجديدة التي تمت صياغتها ضمن اتفاقية BEPS²⁴، والتي جاءت لتدارك النقائص التي ظهرت بعد اعتماد الاتفاقيات النموذجية.

الفرع الأول: الحلول التي جاءت بها الاتفاقيات النموذجية

تضمنت أحكام الاتفاقيات النموذجية في المواد 10، 11 و 12 اعتماد مصطلح "المستفيد الفعلي" الذي تستهدف من خلاله منع التجاوزات التي يقوم بها بعض المكلفين بالضريبة. حيث تؤكد أحكام هذه المواد ان كل وكيل أو مفوض أو شركة وسيطة تعمل بصفقتها مؤتمن أو متصرف يعتبرون المستلم المباشر للدخل، ولكن دون ان يكونوا "المستفيد الفعلي"، لان حق المستلم في استخدام هذا الدخل مثلا محدود بموجب التزام تعاقدي أو قانوني للتنازل عن المدفوعات لشخص آخر. أما في حالة غياب مثل هذا الالتزام، سيتم اعتباره "المستفيد الفعلي" من ذلك الدخل.²⁵ وهو بالفعل ما أخذت به الاتفاقيات الجبائية الجزائرية.

كما تطرقت الى بعض الأحكام الخاصة بشركات الفن في المادة 17 من الاتفاقيات النموذجية، حيث يشكل هذا الميدان الارض الخصبة لمثل تلك التجاوزات. بالاضافة الى الحلول التي تضمنتها التعليقات على نص المادة الأولى من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، بما في ذلك الأحكام الخاصة بالشركات الوسيطة، والتي تم اعتمادها فيما بعد ضمن اتفاقية *BEPS*.

الفرع الثاني- منع اساء استخدام الاتفاقيات الجبائية وفقا لاتفاقية *BEPS*

تضمنت اتفاقية *BEPS* التي تتقاسم صياغتها كل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومجموعة العشرين في الإجراء السادس منها، مواد خاصة بمنع إساءة الاستخدام. والتي تستمد أهم قواعدها من الأحكام السابقة التي اقترحتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في تعليقاتها على نص المادة الأولى من النموذج، حيث تضمنت هذه الحلول ثلاث قواعد رئيسية، حاولت من خلالها تلك الأطراف ضبط الأحكام الأساسية التي تضمن التطبيق الصحيح للاتفاقيات الجبائية، وبالتالي الاحتفاظ بحق الاستفادة من الامتيازات لفئة معينة. وهي كالآتي:

- قاعدة الحد الأدنى من الحماية، أين تلتزم كل الدول الأطراف بادراج هذا الحكم في اتفاقياتها لضمان الحد الأدنى لمواجهة تلك الترتيبات الهادفة لتجنب الضرائب.
- قاعدة الأهداف الأساسية للمكلف بالضريبة (*COP*)، والتي تؤكد على أنه إذا كانت إحدى الأهداف الأساسية للمعاملات التي يقوم بها المكلف بالضريبة هي الحصول على الامتيازات التي توفرها اتفاقية جبائية معينة، فإنه سيتم رفض منح هذه الامتيازات، الا إذا أثبت أن هذا المنح يتوافق مع هدف وموضوع الحكم الخاص بالاتفاقية.²⁶
- حكم القيد المبسط: أين يحتفظ بحق الاستفادة من الامتيازات الخاصة بالاتفاقيات الجبائية لفئة معينة من الأشخاص، الذين تتوفر فيهم شروط تركز على الطبيعة القانونية

لتكوين رأس المال وكذا النشاطات العامة لهذه الفئة. وذلك من أجل البحث عن ضمان وجود رابط كاف بين المؤسسة المستفيدة ودولة الإقامة. حيث تضمنت هذه القاعدة إدراج مفهوم الشخص المؤهل، والذي يشبه مفهوم المستفيد الفعلي، أين حددت قائمة للأشخاص والمؤسسات التي يمكنها الاستفادة من امتيازات الاتفاقيات الجبائية.²⁷

المطلب الثاني: أحكام منع التعسف في استعمال القانون الجبائي وفقا للتشريع الجبائي الجزائري

على الرغم من التطورات الملحوظة التي يعرفها مجال الجبائية بالجزائر منذ بداية التسعينات إلى يومنا هذا، وذلك من خلال القيام بتحديث أحكام ونصوص القوانين الجبائية سنويا، بهدف مواكبة أهم التغييرات التي تطرأ على هذا المجال سواء على المستوى الوطني أو على المستوى الدولي. إلا أن هذا يعتبر غير كاف، خصوصا بعد التحولات التي عرفتها القواعد الجبائية الدولية في الفترة الممتدة من 2016 إلى 2018. والتي تضمنت توقيع عدد كبير من الدول على الاتفاقية المتعددة الأطراف *BEPS*. وما تبعها من تعديلات مهمة لأحكام الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وكذا تعديل العديد من الاتفاقيات الجبائية الدولية التي أبرمتها سابقا الدول الموقعة على اتفاقية *BEPS*، وذلك بما يتناسب مع الأحكام التي جاءت بها هذه الأخيرة.

فعلى الرغم من أهمية الأحكام الجبائية الدولية الجديدة، والنتائج التي تحققت على المستوى الدولي خاصة فيما يتعلق بمنع إساءة استخدام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي. إلا أن الجزائر لم تنضم أبدا لهذه الاتفاقية وهذا حتى بعد مضي أربع سنوات من طرحها. وهو ما أبقى على نصوص الاتفاقيات التي أبرمتها مع مختلف الدول حبيسة الماضي، لا تساير لا المستجدات والتطورات الدولية، ولا تصلح لمواجهة الترتيبات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة حاليا بغرض التملص من الضرائب. ولكن امتناع الجزائر عن التوقيع على اتفاقية *BEPS*، لم يمنعها من محاربة الممارسات الهادفة للتخلص من الضريبة من خلال التحجج بنصوص الاتفاقيات الجبائية والاستخدام التعسفي لأحكامها، فقد قامت باستحداث نصوص جديدة تضمنتها قوانين المالية لكل من سنة 2018 و2019.

الفرع الأول: الأحكام المستحدثة في إطار قانون المالية لسنة 2018

تضمن قانون المالية لسنة 2018 أحكام خاصة بالتعسف في استعمال القانون من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تعزز من دور الإدارة الجبائية في مواجهة المكلفين بالضريبة. حيث أصبح بإمكانها استبعاد الوثائق التي ترى أنها تشكل تعسفا في القانون، والتي تم تقديمها خلال إجراء مراقبة التصريحات المتعلقة بالضريبة. ويخص هذا جميع الوثائق التي تكتسي طابع

وهي يخفي مضمونها الحقيقي أو إقامة وضعية قانونية مصطنعة بحتة. وذلك للاستفادة من الامتيازات الجبائية أو التملص أو تخفيض الضرائب المستحقة على المعني.²⁸

و قد استحدثت المشرع أيضا ضمن قانون المالية لسنة 2018 لجنة مختصة بدراسة الحالات المتعلقة بالتعسف في استعمال القانون، حيث تتشكل هذه اللجنة من مجموعة من إدارات الادارة الجبائية²⁹. كما يمكن أيضا الاستعانة بأشخاص ذوي كفاءات كأساتذة القانون، وهذا بناء على طلب من المدير العام للضرائب.³⁰ ويعرض النزاع على اللجنة في ظرف 30 يوما من يوم استلام الإخطار بطلب من المكلف بالضريبة. وبعد الاستماع للمكلف بالضريبة لوحده أو بحضور محاميه فان اللجنة تلتزم بالفصل في هذا الطلب في فترة لا تتجاوز (06) ستة أشهر.³¹

الفرع الثاني: الأحكام المستحدثة في إطار قانون المالية لسنة 2019

تعرف الخزينة العمومية لمختلف الدول سنويا وخاصة في الآونة الأخيرة ازديادا كبيرا في الخسائر المالية الناتجة عن قيام بعض الشركات باللجوء للتهرب والغش الضريبي، عن طريق استخدام عدة تقنيات تستند اساسا على التلاعب بأسعار التحويل بين الشركات من خلال ادعاء الحصول على خدمات أو خبرات مقابل مبالغ خيالية، وهذا بغرض الزيادة في قيمة الأعباء التي تتكبدها. وكذا ادعاء الحصول على ديون أو قروض وهمية، وغيرها من التصرفات التدليسية. ولحد من هذه التجاوزات الخطيرة كان لا بد من دق ناقوس الخطر والاهتمام أكثر بتسقيف الأعباء المخضومة التي يسمح للشركات باقتطاعها من الأرباح التي ستخضع لاحقا للضريبة على الشركات. وهو ما حاول المشرع الجزائري تطبيقه على أرض الواقع من خلال الأحكام المستحدثة في قانون المالية لسنة 2019. والتي يمكن تلخيصها ضمن ثلاث نقاط رئيسية.

أولا - الأحكام الخاصة بالحد من خصم الأعباء المالية لأرباح الشركات:

حاول المشرع الحد من خصم الأعباء المالية لأرباح الشركات وذلك بوضع معدلات محددة لخصم تكاليف المساعدة التقنية، المالية والمحاسبية. حيث أجاز تخفيض مبالغ هذه المساعدات ضمن حدود معينة، قدرت ب 20 بالمائة من التكاليف العامة للمؤسسة المدينة، و05 بالمائة من رقم الأعمال، وكذا 07 بالمائة من رقم الأعمال بالنسبة لمكاتب الدراسات والمهندسين. ويستثنى منها تكاليف المساعدة التقنية والدراسات المتعلقة بالمنشآت الضخمة في إطار نشاط صناعي.

كما قد تلجأ الشركات للاقتراض من الشركاء بفوائد مبالغ فيها، هنا قام المشرع بتحديد معدل الفوائد الفعلية المعلن عنها من طرف بنك الجزائر. وهذا بشرط تحرير رأس المال كلياً، وعدم تجاوز المبالغ الموضوعه تحت تصرف الشركة نسبة 50 بالمائة من رأس المال. كما تم

تسقيف الفوائد المترتبة عن القروض الممنوحة بين المؤسسات المشتركة والقابلة للخصم، في حدود معدلات الفوائد الفعلية المتوسطة المعلن عنها من طرف بنك الجزائر.³²

ثانيا- فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيات:

تم استحداث مادتين جديدتين ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك قصد إقرار النظام الجبائي المطبق على عمليات إعادة تقييم التثبيات غير القابلة للاهلاك كالأراضي.³³ فعند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات فإنه لا يجب أن يأخذ بعين الاعتبار فوائض أو نواقص القيمة المحققة من طرف المؤسسات عقب عمليات إعادة تقييم السلع غير القابلة للاهلاك. ويسجل هذا الفائض في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، أين يكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع.³⁴ وهذا بغرض التصدي للتوزيعات الوهمية المحتملة.

ثالثا - أحكام مكافحة ظاهرة الفش في الفوترة:

إن ميدان الفوترة هو أهم الأماكن التي يلجأ فيها المكلف بالضريبة للتملص من الضرائب، وعلى الأخص الأنشطة التي يلجأ فيها المتعاملون إلى المناولة بالنسبة لعمليات الأشغال والإنتاج وتأدية الخدمات. حيث أقر المشرع غرامة مالية معتبرة تقدر ب 50 بالمائة من مبلغ كل عملية تعسفية مصرح بها.

خاتمة:

في الأخير يمكن القول بأنه مهما اختلفت الطرق التي يقوم بها المكلف بالضريبة للتعسف في استعمال القانون، ومهما تنوعت أدوات التنفيذ، فإن النتيجة المتوصل إليها هي نفسها، خسائر مالية معتبرة تتعرض لها الخزينة العمومية للدول. وهو ما يوجب اتخاذ القرارات اللازمة، لمواجهة مثل هذه المشكلة وتداعياتها.

كما يمكن أن نستنتج أن نظرية التعسف في استعمال القانون الجبائي تقوم على وجود نية سيئة لدى المكلف بالضريبة، إلا أن هذا لا يمنع من حماية حقوق هذا الأخير، وهذا من خلال وضع قيود مشددة تضبط بها قرارات الإدارة الجبائية، وتمنع تعسفا في تقدير حسن نية المكلف بالضريبة من سوءها.

و لعل ما يمكن ملاحظته أيضا أن الجزائر تحاول أن تبين حسن نيتها باتجاه المسار العالمي الذي يسعى إلى منع التهرب الضريبي. فعلى الرغم من أنها لم توقع على الاتفاقية المتعددة الأطراف BEPS لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح، إلا أننا نلاحظ أنها حاولت تبني بعض القواعد التي جاءت ضمن أحكام هذه الاتفاقية وهذا دون أن تقيد نفسها. فهي تمر حاليا بمرحلة انتقالية صعبة، تجعلها غير مهيأة للتوقيع على مثل هذه الاتفاقيات التي تتطلب جهودا

كبيرة ومهمة من أجل دراستها وتطبيقها على أرض الواقع. غير أنه يبقى من المستحسن السعي للانضمام إلى الاتفاقية المتعددة الأطراف الخاصة بمنع تآكل القاعدة الجبائية ونقل الأرباح، وذلك بالنسبة للدول التي لم تلتحق بها إلى حد الآن بما في ذلك الجزائر.

تبدو الأحكام المستحدثة غير كافية مقارنة مع الأحكام التي تم صياغتها دوليا بالنسبة لهذا الموضوع، فهي أحكام عامة تحتاج للمزيد من التفصيل من خلال وضع مفهوم أكثر وضوحا ودقة لمصطلح التعسف في استعمال القانون، ذلك أن هذا المفهوم الذي تضمنه قانون المالية لسنة 2018 يبقى عام ومبهم.

كما أن هذه الأحكام قد منحت كامل السلطة التقديرية للإدارة الجبائية بتحديد الحالات التي يمكن أن تعتبر تعسفا في استعمال القانون لأنه صعب الإثبات، وهو طبعا ما قد يفسح المجال ربما لبعض التجاوزات الإدارية (تعسف الإدارة الجبائية في تقدير الحالات). لذا ينبغي على المشرع الجزائري إعطاء حالات محددة يسمح فيها للإدارة بالتدخل.

الهوامش:

¹ - Neslihan Karatas Durmus, *l'abus de droit dans la fiscalité de l'entreprise: approche comparée France/Turquie*, N° 3/4 Mars-Avril 2015 /*Gestion & Finances Publiques*, p 111.

² - Christophe De La Martinière, *l'abus de droit en France, revue européenne et internationale de droit fiscal*, Bruylant, n 2018/04, p 546.

³ - Neslihan Karatas Durmus, *OP*, p 112.

⁴ - Christophe De La Martinière, *OP*, p 546.

⁵ - Caussade Thomas, *La stratégie fiscale de l'entreprise: entre optimisation et fraude, thèse En vue de l'obtention du doctorat de l'université de Toulouse, France, 2017*, p 132.

⁶ - *La commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, rapport d'information en conclusion des travaux d'une mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international*, N° 1243 Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 juillet 2013, France, p 81.

⁷ - Neslihan Karatas Durmus, *OP*, p 112.

⁸ - *LA commission des finances, OP*, p 81.

⁹ - Caussade Thomas, *OP*, p 132.

¹⁰ - Neslihan karatas durmus, *OP*, p 112.

¹¹ - Gargouri Mootez, Jamel Ajroud, *les conventions de non double imposition et la lutte contre la fraude fiscale*, revue tunisienne de fiscalité n016 faculté de sfax, 2011p 421.

¹² - باستثناء بعض الأحكام التي يمكن تطبيقها على مواطني الدول المتعاقدة دون أن تكون لهم صفة المقيم في أي من تلك الدول. ويتعلق هذا بمبدأ عدم التمييز بين المكلفين بالضريبة الأجانب والمواطنين. إجراءات الاتفاق

المتبادل، وكذا كل ما يخص تبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية للدول المتعاقدة

¹³ - المادة 04 من نموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لسنة 2014.

- 14 - المادة 04 من نموذج هيئة الأمم المتحدة لمنع الازدواج الضريبي بين الدول المتطورة والدول النامية لسنة 2011.
- 15 - كما تحمل تسمية أخرى باللغة الانجليزية، والتي تبدو أقرب الى مفهوم هذه المشكلة وهي *(the treaty shopping)* والتي ترجمتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الى عبارة "انتقاء المعاهدات"، أو "التسوق في الاتفاقيات".
- 16 - *Premier ministre, Commission générale de terminologie et de néologie Vocabulaire de l'économie et des finances, 2012, p 41.*
- 17- *Alain Deneault, Pascale Cornut Et Clément Camion, Le Chalandage Fiscal Pour Une Approche Politique, Montréal 2013, P 03.*
- 18 - *Noel pons, les sociétés écrans paradigme éclatant des montages organisés, Audit juin 2008, n0190, p31*
- 19 - يمكن تعريف اللجنة الضريبية بأنها كل ولاية قضائية على شكل دولة أو دويلة أو إقليم، تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جداً أو معدومة، وتعمل على جذب الأموال اعتماداً على هذه الميزة.
- 20 - أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، صادر عن وحدد العدالة الاقتصادية والاجتماعية، الطبعة الأولى، ماي 2015 القاهرة، مصر.
- 21 - فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 09/ العدد 2020/02، البليدة، الجزائر، ص 76.
- 22 - *Alain Deneault, Pascale Cornut Et Clément Camion, OP, page 07*
- 23 - *Geoffrey T Loomer, Tax Treaty Abuse: Is Canada Responding Effectively, (October 2008, Revised March 2009), page 13.*
- 24 - *BEPS* هي اختصار لعبارة *Base erosion and profit shifting*، وهي اتفاقية متعددة الأطراف موضوعاً يخص منع تآكل القاعدة الجبائية ونقل الأرباح، والتي قامت بصياغتها كل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذا مجموعة العشرين
- 25- *OCDE, modèle de convention fiscale concernant la double imposition, paragraphe 10.2, page 232.*
- 26 - الفقرة 01 من المادة 07 للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح
- 27 - الفقرة 09 من المادة 09 للاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح
- 28 - المادة 41 من قانون المالية لسنة 2018، والمعدلة لأحكام المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.
- 29 - تتكون لجنة دراسة حالات التعسف في استعمال القانون حسب المادة 43 المعدلة للمادة 19 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية من: مدير التشريع والتنظيم الجبائين، مدير الأبحاث والتحقيقات-مدير المنازعات، مدير كبريات المؤسسات أو المدير الجهوي للضرائب حسب الحالة، نائب مدير من المديرية العامة للضرائب بصفة المقرر خبير محاسبي، وأخيراً موقق.
- 30 - الفقرة الأولى والثانية للمادة 43 من قانون المالية لسنة 2018، والمعدلة لأحكام المادة 19 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 31 - الفقرة الثالثة والرابعة للمادة 43 من قانون المالية لسنة 2018، والمعدلة لأحكام المادة 19 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

³² - المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمعدلة بموجب المادة الثانية (02) من قانون المالية لسنة 2019.

³³ - مشروع قانون المالية لسنة 2019، ص 12.

³⁴ - المادة 186 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمعدلة بموجب المادة الرابعة (04) من قانون المالية لسنة 2019.