

أسعار التحويل من منظور القانون الجبائي الجزائري والاتفاقيات الجبائية الدولية

Transfer prices based on the algerian tax law and international tax treaties

عيس سهيلة

Souhila AIS

أستاذة محاضرة ب، جامعة وهران 2 - محمد بن أحمد - كلية الحقوق و العلوم السياسية

Lecturer Class B, University of Oran 2- Mohamed Ben Ahmed Faculty of Law and Political Science

souha_maj@yahoo.com

تاريخ النشر: 2021/06/28

تاريخ القبول: 2021/01/27

تاريخ إرسال المقال: 2020/11/30

ملخص:

تلجأ العديد من المؤسسات المتصلة بالعالم والتي تنتمي لنفس المجموعة إلى اعتماد طريقة تبادل السلع والخدمات فيما بينها عوض اللجوء إلى مؤسسات أخرى مستقلة عنها، غرضها في ذلك التهرب من دفع القيمة الحقيقية للضريبة في البلد الذي تحققت فيه الأرباح، أو كما يسمى بلد المصدر. ذلك أن المعاملات التي تتم بين هذه المؤسسات لا تعبر في كثير من الأحيان عن قيمتها الفعلية، ناهيك عن كون البلد المستقطب لهذه المعاملات يحمل معايير الدول المصنفة ضمن الجنات الجبائية.

تعتمد الإدارات الجبائية في الجزائر على مراقبة المعاملات بين المؤسسات المتصلة وبالتالي العمل على محاربة أسعار التحويل من خلال الاعتماد على أحكام القانون الجبائي وكذا الأحكام الواردة في الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع دول مختلفة من العالم. ذلك أن الآليات المعتمدة في القانون الجبائي الجزائري للحد من ظاهرة التحويل غير المباشر للأرباح لا تختلف كثيرا عن تلك المعمول بها في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي والتي كانت السبابة في التصدي لهذه الظاهرة.

كلمات مفتاحية:

أسعار التحويل، الأرباح، المؤسسات المتصلة، التحويل غير المباشر للأرباح، الاتفاقيات الجبائية، التهرب الضريبي، سعر السوق.

Abstract:

A lot of institutions that are connected to the rest of the world and that belong to the same group rely on exchange products and services between each other without involving other institutions that are independent from them. Search procedure allows is connected companies to evade paying the real value of tax in the country that makes the source of benefits for them. The transactions that usually happen between such institutions do not represent the real value in most of the times. In addition the countries that attract such transactions are tax heavens.

The tax administration in Algeria control the transactions between the connected institutions and as a result these administrations seek to fight against the transfer prices by relying on the provisions of tax law as well as the tax treaties made between Algeria and other countries around the world. The mechanisms adopted in the tax law to curb the phenomenon of indirect transfer of profits do not differ much from those applied in the treaties to prevent double taxation.

Keywords:

Transfer prices; profits; connected institutions; indirect transfers of profits; tax; treaties tax; evasion; market price.

المقدمة:

تمثل أسعار التحويل إشكالية الجبائية الدولية، إذ تتعلق بتحديد وتحليل وضبط الأسعار المطبقة بين المؤسسات المتصلة المتواجدة في دول مختلفة من العالم.

إن مسألة أسعار التحويل (les prix de transfert) جديدة في الجزائر، فهي تعتبر نتاج العولمة الاقتصادية. لقد تم إدراج الأحكام المتعلقة بهذه الأسعار لأول مرة بموجب قانون المالية لسنة 2007 ثم عدلت بموجب قانون المالية لسنة 2008 وقانون المالية التكميلي لسنة 2010 و 2017.

تمثل أسعار التحويل من الناحية القانونية تحويل للأرباح ولكن بطريقة غير مباشرة، ذلك أن القانون يميز تحويل الأرباح لصالح شخص مقيم في الخارج سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، وهذا ما يعرف في القانون التجاري بتوزيع الأرباح على الشركاء، تقنية أسعار التحويل تختلف إذن عن تحويل الأرباح بمفهوم القانون التجاري.

إن هذا التحويل غير المباشر للأرباح إلى الخارج يعتبر بمثابة إشكالية تهدد ميزانيات الدول، فالعديد من المؤسسات المتصلة والمتواجدة بدول مختلفة من العالم أصبحت تتجه إلى تقنية أسعار التحويل بغية التهرب من دفع الضريبة. غير أن هذا المشكل أصبح يرهق الإدارات الجبائية للعديد من الدول، ما دفعها إلى محاربة هذا النوع من التهرب بمراقبة حركية الأرباح التي تحققها المؤسسات المرتبطة معتمدة في ذلك على أحكام القانون الجبائي الداخلي وكذلك على أحكام الاتفاقيات الجبائية الدولية.

الإشكالية:

ومن خلال ذلك نطرح الإشكالية الآتية: كيف يمكن للإدارات الجبائية التأكد من وجود هذه الأسعار فعلا في المعاملات التي تتم بين المؤسسات المتصلة، فكونها متصلة هذا لا يعني دائما استعمالها لتقنية أسعار التحويل وبالتالي وجود نية للتهرب الضريبي؟ وإلى أي مدى يمكن للإدارات الجبائية أن تنجح في محاربة مشكل التحويل غير المباشر للأرباح بين هذه المؤسسات؟

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة في الخطورة التي يمكن أن تشكلها تقنية أسعار التحويل على ميزانيات الدول، خصوصا مع تزايد حركية رؤوس الأموال وصعوبة ضبط الأرقام الحقيقية للمبالغ التي يتم تحويلها إلى الخارج بطريقة غير مباشرة وإمكانية تفعيل التعاون الجبائي بين الدول وفقا لما جاءت به أحكام الاتفاقيات الجبائية الدولية. ناهيك عن أن التكييف القانوني لحق الدولة في فرض الضريبة يرجع إلى مبدأ سيادة الدولة على أراضيها بحيث تسري هذه السيادة على جميع الأشخاص والأموال الموجودين في إقليم الدولة والأشخاص والأموال التابعين لها.

وأن أساس حق الدولة في فرض الضريبة يعود إلى أن الدولة لكي تتمكن من أداء وظائفها فإنه يجب أن تحصل على الأموال التي تمكنها من ذلك وهذا لن يتحقق إلا إذا استعملت حقها القانوني في فرض الضرائب.

في ظل انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية، و اتجاه دول العالم نحو الانفتاح الاقتصادي من خلال نمو حجم المبادلات التجارية الدولية وحركية رؤوس الأموال، فإن الدول تتجه إلى ممارسة سيادتها الضريبية بما يخدم مصالحها دون الأخذ بعين الاعتبار ما تطبقه الدول الأخرى من قوانين ضريبية ومن معايير في فرض الضريبة.

منهج الدراسة:

من أجل دراسة الإشكالية مع تحليل الأسباب والنتائج، تم اتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، ومن هنا تم تقسيم الموضوع إلى عنوانين رئيسيين، يتعلق الأول بالإطار المفاهيمي لأسعار التحويل، أما الثاني فيتعلق بتسوية مشكل أسعار التحويل بين القانون الداخلي والاتفاقيات الجبائية الدولية.

1) الإطار المفاهيمي لأسعار التحويل:

سيتم التطرق في هذا المحور إلى تعريف أسعار التحويل التي تمارسها المؤسسات المتصلة، ثم التطرق إلى وجود هذه التقنية من خلال توافر جملة من الشروط مع تحديد للهيكل الذي يقوم بهذه التقنية والمتمثل في المؤسسات المتصلة.

أولا: تعريف أسعار التحويل

يتعلق الأمر بمفهوم جبائي لم يحدده قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بصفة صريحة ولا أي نص قانوني آخر في الجزائر¹.

غير أن المشرع الجزائري قد تطرق إلى أسعار التحويل في الباب الثاني الوارد تحت عنوان أرباح الشركات من الجزء الأول في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك في المادة 141 مكرر، وكذلك في الباب الثالث الوارد تحت عنوان أحكام مشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وذلك في المادة 189 منه.

الاتفاقيات الجبائية تعرضت بدورها إلى تقنية أسعار التحويل في المادة 9 وفقا للنموذج الذي أعدته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذلك نموذج منظمة الأمم المتحدة.

من خلال المواد المذكورة أعلاه يمكن تعريف أسعار التحويل بأنها تلك الأسعار المطبقة من قبل مؤسسة في إطار تحويل سلع عينية أو أصول معنوية أو تقديم خدمة للمؤسسة أو عدة مؤسسات مرتبطة والمتواجدة على مستوى الوطن أو الخارج لا سيما تلك المتعلقة بشراء، بيع سلع، خدمات، إتاوات، فوائد، ضمانات أو منح قروض دون فوائد أو بفائدة مخفضة، إلخ. يستثنى إذن من معاملات أسعار التحويل كل معاملة دولية تتم بين المؤسسات المنفصلة وحتى تلك التي تتم بين المؤسسات المتصلة المتواجدة بنفس الإقليم.

فيما يخص التحويل فهو عبارة عن خروج أموال من حسابات شركة معينة ودخولهم في حسابات شركة أخرى تنتمي لنفس المجموعة²، وكونه غير مباشر لأنه يتحقق باستعمال وسائل كالبيع والشراء وغيرها من الوسائل الأخرى. أي أن أسعار التحويل عبارة عن تحويل غير مباشر للأرباح بين المؤسسات المتصلة.

ثانيا: تحقق تقنية أسعار التحويل والشروط المتطلبة لذلك

حتى يتحقق وجود تقنية أسعار التحويل لا بد من توفر شروط تتمثل فيمايلي :

- لا بد أن تتم المعاملات بين شركات متصلة أي تنتمي لنفس المجموعة ذات طابع دولي³.

- أن لا تتطابق أسعار المعاملات بين المؤسسات المتصلة مع سعر السوق.

- أن يتم تحويل الأسعار بالاعتماد على معاملات مختلفة كالبيع بسعر أقل أو الشراء بسعر منخفض.

أ- لا بد أن تتم المعاملات بين شركات متصلة تنتمي لنفس المجموعة ذات طابع دولي:

قبل تحديد مفهوم هذه المؤسسات يمكن القول أنه يعزى تطور الشركة و اكتسابها أهميتها الحالية إلى الحاجة الماسة إليها نتيجة عجز الفرد وحده على القيام ببعض المشاريع الضخمة من جهة، ومن جهة أخرى نظرا للتطور المستمر الذي تعرفه الحياة الاقتصادية في الآونة الأخيرة.

وفي بلادنا نجد أن دور الشركات يتجسد خاصة في ميدان الاستثمار الداخلي و الأجنبي إذ تعيش الجزائر إصلاحات اقتصادية منذ بداية الثمانينات وتمر بمرحلة انتقالية هامة من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق الذي يعتمد على تنمية روح المبادرة لدى الأفراد والجماعات.

ولأجل ذلك، وتحقيقا لهذا، و ككل قوة دافعة لا بد من إيجاد أطر صلبة تحتوي اندفاعها حتى تبقى السيطرة على نشاطها ممكنة ولا تتحرف فتحدث أضرار مادية ومعنوية تفوق الخدمات التي تؤديها، ولذلك كان من اللازم إحاطتها بأحكام واضحة ودقيقة تنظمها ابتداء من نشأتها و طيلة حياتها إلى ما بعد انتهائها حيث أن الخروج عن هذه الأحكام قد يعرقل تحقيق هذا الهدف.

تعتبر المؤسسات المتصلة أو المرتبطة أو التابعة أو المتحالفة مسميات لنفس النموذج من المؤسسات التي تتأسس في دولتين أو عدة دول مختلفة.

أما تجمع الشركات⁴ فقد عرفه المشرع الجزائري على أنه « كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها « الشركة الأم » تحكم الأخرى « المسماة الأعضاء » تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر ل: 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال مملوكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم.

يجب أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع في المفهوم الجبائي مسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري.

يتم الإقصاء التلقائي من محيط تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي، لكل شركة تتوقف عن استيفاء الشروط المبينة أعلاه⁵ .»

أما القانون التجاري فقد أورد تعريفا مختلفا حيث تنص المادة 729 منه على أن: « إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى » .

من خلال هذه التعريفات نجد أن القانون الجبائي وضع مجموعة من الشروط من أجل تكوين المجمعات، يمكن إجمال هذه الشروط فيما يلي:

- أن تتخذ الشركات المكونة للتجمع شكل شركات المساهمة حسب مفهوم القانون التجاري⁶، وهذا يعني إقصاء شركات الأموال الأخرى وأيضا شركات الأشخاص⁷ من تأسيس جمعات وفقا للقانون الجبائي.
- الامتلاك المباشر للشركة الأم ل 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي للشركة العضو في التجمع، أو بعبارة أخرى أن يكون رأسمال الشركة العضو مملوكا بشكل مباشر من طرف الشركة الأم.
- أن لا يكون رأسمال الشركة الأم مملوكا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كليا أو جزئيا من قبل الشركات الأعضاء، أو مملوك بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى مؤهلة لأن تكون شركة أم.
- يجب أن لا يتعلق الموضوع الرئيسي للشركة بمجال استغلال، نقل أو تسويق المحروقات ومشتقاتها، و بالتالي فإن الشركات البترولية والشركات الأخرى التي يرتبط نشاطها بالنشاط المذكور من النظام الخاص بتجمع الشركات.
- كما أضافت المادة 138 مكرر المذكورة أعلاه أن العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع تخضع للأحكام الواردة في القانون التجاري. في هذا السياق لا يمكن للمؤسسات العمومية الاقتصادية التي تملك الشركات القابضة رأسمالها، كما لا يمكن لهذه الأخيرة أن تشكل جمعات شركات لكونها تخضع للأمر رقم 95-25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة والمعدل بالأمر 01-04 والمتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصيتها⁸.

تطلق تسمية مجمع أو تجمع الشركات إذن على المجموعة المتكونة من عدة شركات، والتي تتمتع كل واحدة منها بالشخصية المعنوية، بخلاف التجمع الذي لا يتمتع بالشخصية المعنوية بل بالشخصية الجبائية، فهذا الكيان موجود من الناحية الاقتصادية أما من الناحية القانونية فهو لا يتمتع بالشخصية المعنوية.

ب- أن لا تتطابق أسعار المعاملات بين المؤسسات المتصلة مع سعر السوق:

لقد اعتمدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على مبدأ التنافسية الإجمالية⁹ (principe de pleine concurrence) في الحكم على المعاملات بين المؤسسات المرتبطة أنها معاملات تتضمن أسعار التحويل. إذ، أن عدم احترام هذا المبدأ يعني تحويلها للأرباح المحققة بطريقة غير مباشرة. فهذا المبدأ يعني أن سعر المعاملات بين الشركات التي تنتمي لنفس المجموعة يجب أن يكون مماثلاً لذلك المتداول بين المؤسسات المستقلة، و بالتالي مماثلاً لسعر السوق. غير أنه ليس من السهل تطبيق هذا المبدأ على القواعد المتعلقة بأسعار التحويل، لأنه ليس بالإمكان دائماً - وهذا يأخذ وقت معتبر نوعاً ما - إيجاد معاملات في السوق مماثلة لتلك التي أجرتها المؤسسات المتصلة من أجل تحديد سعر تحويل مقبول.

ج- أن يتم تحويل الأسعار بالاعتماد على معاملات مختلفة:

بالرجوع إلى المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على أنه:

«عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، حسب الحالة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر وأن 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 المستغلة بالجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة، يتم إدراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة. وتطبق هذه القواعد أيضاً على المؤسسات المرتبطة بها و المستغلة في الجزائر...» .

يتم تحويل الأرباح بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر من طرف المؤسسات المتصلة، فالمادة 141 مكرر المذكورة سابقاً، بينت أن عملية التحويل هذه تتم بعدة طرق نذكر منها:

زيادة أو تخفيض أسعار الشراء أو البيع،

دفع الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل،

منح قروض دون فوائد أو بمعدل مخفض،

أو عن طريق وسائل أخرى.

كما سلف الذكر فإن تقنية أسعار التحويل تمارسها المؤسسات المتصلة، لذلك يتطلب الأمر شرح لهذه المؤسسات. إن عنصر الاتصال بين المؤسسات نابع عن كل شكل من أشكال الارتباط القانوني أو الاقتصادي بين شخصين معنويين أو أكثر يسمح بممارسة تأثير مباشر أو غير مباشر لإحدى هؤلاء الأشخاص على الآخر.

لتعريف المؤسسات المتصلة أو المرتبطة لابد من تعريف كل من التبعية القانونية والتبعية الاقتصادية.

-التبعية القانونية: (la dépendance juridique)

يقصد بها مساهمة شركة في رأسمال شركة أخرى بكيفية تسمح لها بتسييرها أو مراقبتها¹⁰.

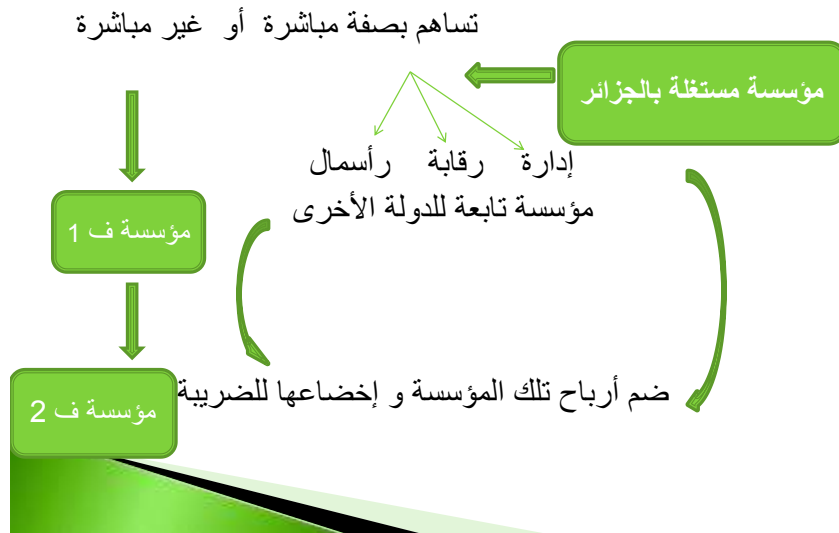
– التبعية الاقتصادية: (la dépendance économique)

تتمثل في قدرة مؤسسة على فرض شروط اقتصادية على مؤسسة أخرى أو فرض سلطة صنع القرار للطبيعة الخاصة بين هذه المؤسسات¹¹.

الأصل أن انتماء شخص إلى السيادة الضريبية لدولة ما يتحدد إذا اجتمعت فيه ثلاثة انتماءات، تتمثل في الانتماء السياسي و الذي يعني أن الدولة تفرض ضريبة على الأشخاص الذين يحملون جنسيتها. الانتماء الاجتماعي و الذي يتحدد بالمكان الذي يقيم فيه الشخص، بالإضافة إلى الانتماء الاقتصادي و المتمثل في مساهمة الشخص في أنشطة لذلك البلد¹².

يبين المخطط الموالي مفهوم المؤسسات التابعة أو المتصلة:

المؤسسات التابعة



إن المؤسسات المتصلة تخضع لمجموعة من الالتزامات، كغيرها من الأشخاص المكلفة بالضريبة. ذلك أن القانون الجبائي الجزائري وضع مجموعة من الالتزامات على عاتق المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا. هذه الالتزامات قد تحمل طابع الالتزامات المحاسبية أو طابع الالتزامات الجبائية¹³.

تتمثل التزامات المؤسسات المتصلة فيما يلي:

1-تقديم وثائق تبرر سياسة أسعار التحويل:

تنص المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « يتعين على الشركات...عندما تكون متحالفة، أن تضع تحت تصرف الإدارة الجبائية، زيادة على التصريحات المنصوص عليها في المادة 161 من نفس القانون، وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة بها بمفهوم أحكام المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة » .

يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب المادة 169 مكرر المذكورة أعلاه، خلال أجل قدره 30 يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، تطبيق غرامة بمبلغ 2.000.000 دج. إن عدم احترام المؤسسة لإلزامية التصريح مع تعرضها للمراقبة فإن ذلك سيعرضها، زيادة على الغرامة السابقة، إلى فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة¹⁴.

2- مسك محاسبة:

يتوجب على المؤسسة المتصلة مسك محاسبة، حيث تسمح هذه الأخيرة بمعرفة العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة.

3- تصريح خاص بالتحويلات:

يجب على المؤسسات التي ترغب في القيام بتحويلات للأموال إلى الخارج بالتصريح مسبقا لدى المصالح الجبائية المختصة إقليميا بهذه التحويلات مهما كانت طبيعتها، التي تتم لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر.

يتعين تقديم شهادة تبين المعالجة الجبائية للمبالغ محل التحويل إلى المصريح في أجل أقصاه 7 أيام ابتداء من تاريخ إيداع التصريح بهدف عرضها لتدعيم ملف طلب التحويل، ولا يطبق هذا الأجل في حالة عدم احترام الالتزامات الجبائية، وفي هذه الحالة لا تسلم الشهادة إلا بعد تسوية الوضعية الجبائية¹⁵.

4-رقابة البنوك:

يجب على المؤسسات البنكية إلزام تقديم الشهادة لتدعيم طلب التحويل. يمكن للمحققين التابعين للإدارة الجبائية أن يطلبوا من المؤسسات المرتبطة ووثائق تبرر انتهاج سياسة أسعار التحويل المطبقة في إطار التعاملات بكل أنواعها المنجزة من طرف هذه المؤسسات. لقد تم تحديد هذه الوثائق في القرار المؤرخ في 12 أبريل 2012¹⁶.

5- الوثائق التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركات المتصلة:

يتمثل هذا الإلزام الوثائقي في الوثائق التي توضع تحت تصرف الإدارة الجبائية والتي تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المطبقة في إطار التعاملات بكل أنواعها المنجزة من طرف الشركات المتصلة¹⁷.
في هذا الصدد لا بد من تحديد الأشخاص المعنية بهذه الالتزامات:

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلين بقوة القانون أو فعليا، العاملين في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لهم.

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات الأموال والتي يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار (100.000.000 دج) أو يساويها.

- مجتمعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة مائة مليون دينار (100.000.000 دج) أو يساويها.

- الشركات المقيمة بالجزائر، العضوة في مجتمعات أجنبية وكذا التي لا تتوفر على إقامة مهنية بالجزائر.

ويمكن تقسيم هذه الوثائق إلى نوعين:

أولاً: وثائق أساسية تتعلق بالمعلومات العامة حول التجمع¹⁸

نذكر منها:

تعريفا عاما للنشاط الممارس، تعريف للهيئة التنظيمية، الروابط المالية (رأس المال) المباشرة وغير المباشرة، حق الانتخاب... إلخ.

ثانياً: وثائق خاصة بالشركة

تعريف بالشركة والأنشطة التي تمارسها، نسخ التقارير السنوية لمحافظ الحسابات والجداول المالية للسنة المشار إليها في الوثائق، نسخ عن كل العقود المبرمة بين الشركات المعنية، عرض لطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة وتبرير هذه الطريقة بالنسبة لمبدأ المنافسة الكاملة والتي تسمح بالتحليل المقارن (دراسة السوق، الوضعية الاقتصادية...¹⁹).

تكتسي أسعار التحويل أهمية بالغة سواء بالنسبة للإدارة الجبائية أو الخزينة العمومية كونها تعمل على تحويل مادة خاضعة للضريبة في بلد تحققت فيه الأرباح إلى بلد آخر تكون فيه الجباية منخفضة. لذلك عملت العديد من التشريعات والاتفاقيات الدولية على إيجاد حلول للتصدي لظاهرة التحويل غير المباشر للأرباح.

تكتسي أسعار التحويل أهمية بالغة سواء بالنسبة للإدارة الجبائية أو الخزينة العمومية كونها تعمل على تحويل مادة خاضعة للضريبة في بلد تحققت فيه الأرباح إلى بلد آخر تكون فيه الجباية منخفضة. لذلك عملت العديد من التشريعات والاتفاقيات الدولية على إيجاد حلول للتصدي لظاهرة التحويل غير المباشر للأرباح.

2- التسوية الجبائية لأسعار التحويل:

تعمل العديد من الدول ومن بينها الجزائر على محاربة التهرب الضريبي²⁰ الناتج عن استعمال تقنية أسعار التحويل من قبل المؤسسات المرتبطة، إذ يتم ذلك بالاعتماد على الأحكام الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري وكذا الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع دول مختلفة.

لفهم تقنية التحويل غير المباشر للأرباح الذي يهدف في الكثير من الأحيان إلى التهرب الضريبي، يقتضي الأمر شرح لهذا الأخير.

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة اقترن وجودها بوجود الضريبة ذاتها، وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا دوليا، إذ لم تعد تقتصر على منطقة معينة. الأمر الذي دفع بالدول إلى البحث عن آليات للحد من استفحال هذه الظاهرة التي أثرت سلبا على ميزانيتها.

إن تحديد مفهوم التهرب الضريبي يرتبط بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع الضريبة، فقد يلجأ المكلف بالضريبة إلى استعمال طرق شرعية أو أخرى غير شرعية أو ما يعرف بالطرق الاحتيالية²¹ بغرض عدم دفع ما يقع على عاتقه من مستحقات جبائية. فالشخص المعني بالضريبة قد يقدم تصريحات غير مطابقة للحقيقة أو يقدم بيانات غير كاملة للإدارة الجبائية أو يعمل على تخفيض الإيرادات بطرق مختلفة رغبة منه في التخلص من الضريبة²².

يجب التمييز بين التهرب الضريبي والغش الجبائي الذي يعتبر حالة خاصة من التهرب تقوم على مخالفة لأحكام القوانين و الأنظمة، وقد دأب الكثير من الفقهاء على تسميته بالتهرب غير المشروع. هناك العديد من الأسباب التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى التملص من دفع الضريبة وبالتالي التملص من أداء واجباتهم الجبائية على أكمل وجه، ولعل أبرز هذه الواجبات يكمن في التصريحات التي يبني عليها النظام الجبائي في الجزائر.

يعرف النظام الجبائي الجزائري إذن بطابعه التصريحي، أي أنه مبني على تصريحات المكلفين بالضريبة، غير أن ذلك لا يمنع الإدارة الجبائية من القيام برقابة²³ على هذه التصريحات ورقابة على المحاسبة التي يملكها المكلفون بالضريبة للتأكد من مدى مصداقية هذه التصريحات²⁴. والأمر الذي يهمنا في هذا السياق هو الرقابة على التحويلات التي تقوم بها المؤسسات المتصلة²⁵، إذ تعمل الإدارة الجبائية على اعتماد الحلول المنصوص عليها في كل من القانون الجبائي الجزائري وكذا الاتفاقيات الجبائية الدولية التي صادقت عليها الجزائر.

لقد تم النص على إعادة تقويم الأرباح في المادة 141 مكرر والمادة 189 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا المادة 9 من نموذج الاتفاقيات الجبائية الذي أعدته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (O.C.D.E)، حيث وردت هذه المادة تحت عنوان « المؤسسات المشتركة » .

أ- التسوية بمقتضى القانون الجبائي الجزائري:

تنص المادة 189 المذكورة أعلاه على أنه: « من أجل إعداد الضريبة على الأرباح التي تحققها الشركات، والمستحقة من المؤسسات الخاضعة لمؤسسات توجد خارج الجزائر أو تمارس عليها رقابة، 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 الإجراء على المؤسسات التي تخضع لمؤسسة أو لمجموعة تمارس هي الأخرى مراقبة على مؤسسات توجد خارج الجزائر.

وفي حالة عدم وجود عناصر دقيقة لإجراء التصحيحات المقررة في الفقرة السابقة، تحدد المواد الخاضعة للضريبة بالمقارنة مع المواد التي تستغلها عادة مؤسسات مماثلة » .

ما يهمنا في هذه المادة هو الحل الذي تطبقه الإدارة الجبائية انطلاقاً من الفقرة التي تنص على مايلي: « فإن الأرباح التي تحول بطريقة غير مباشرة إلى هذه المؤسسات، إما عن طريق الزيادة أو تخفيض في أسعار الشراء أو البيع وإما عن طريق وسيلة أخرى، تدمج في النتائج المسجلة في المحاسبات » . وكذلك ما ورد في المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالقول: « فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة، يتم إدراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة » . انطلاقاً من هتين المادتين، فإن الإدارات الجبائية تقوم بعد التأكد من وجود تحويلات غير مباشرة إلى الخارج، بإدراج تلك الأرباح المحولة في الأرباح التي حققتها المؤسسات المتصلة بالجزائر، وبالتالي إخضاعها للضريبة. هذا الإجراء المتبع يولد ما يعرف بالازدواج الضريبي الاقتصادي، ذلك أن الأرباح المحولة ستخضع للضريبة في البلد المستقطب لها بالإضافة إلى خضوعها للضريبة في بلد المصدر تبعاً لإجراء إعادة تقويم الأرباح. وهذا الحل يعتبر كوسيلة تقي من التهرب الضريبي وفي الوقت ذاته كعقاب للمؤسسات التي تسعى لتهرب الأرباح وبالتالي التهرب من الضريبة، فتفرض عليها الضريبة مرتين.

الازدواج الضريبي الاقتصادي الذي سبق ذكره يمكن أن يكون ذا طابع دولي، وهو يعرف بذلك الإزدواج الذي يتحقق من خلال إحدى الحالات الآتية، الحالة الأولى: هو أن ينتج عن فرض الضريبة على شخصين مختلفين من الناحية القانونية في دولتين مختلفتين، كأن تفرض ضريبة على أرباح الشركة في الدولة « أ » مكان وجود المؤسسة الأم، وأن تفرض ضريبة على تلك الأرباح في الدولة « ب » مكان وجود الفرع . الحالة الثانية: أن تفرض ضريبة في المرة الأولى على الأرباح التي تحققها الشركة في دولة معينة وفي المرة الثانية على الأرباح التي توزع على الشريك المقيم في دولة أخرى.

الحالة الثالثة: هي حالة الازدواج الضريبي الناتج عن إعادة تقويم أسعار التحويل، حيث يتم فرض ضريبة من بلد المصدر (أي مصدر الأرباح) على الأرباح التي تم تحويلها بطريقة غير مباشرة إلى بلد آخر، مع خضوع هذه الأرباح أيضاً للضريبة في الدولة المستقطبة لها.

يعتبر الازدواج الضريبي الاقتصادي الدولي إذن ذلك الازدواج الناتج عن فرض ضريبة على شخصين مختلفين من الناحية القانونية (الشركة الأم والفرع مثلاً) وبالنسبة لنفس الدخل من قبل دولتين مختلفتين. هو ازدواج إذن من الناحية

الاقتصادية وليس من الناحية القانونية، لأن الأرباح تمثل من الناحية الاقتصادية نفس الدخل بينما الاختلاف يكمن في الشخصين الخاضعين للضريبة. أما الأزواج الضريبي القانوني الدولي فهو ذلك الأزواج الناتج عن فرض ضريبتين من دولتين على نفس الشخص وبالنسبة لنفس الدخل.

ينقسم الأزواج الضريبي الدولي إذن إلى نوعين: أحدهما قانوني والثاني اقتصادي، ومن ضمن الحالات التي تؤدي إلى هذا النوع الأخير هي إعادة التقويم الجبائي لأسعار التحويل .

ب-التسوية بمقتضى الاتفاقيات الجبائية الدولية:

تعرف الاتفاقيات الجبائية على أنها اتفاقيات في أغلب الأحيان ثنائية، تبرم من أجل تفادي الأزواج الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي والغش الجبائي. ولذلك أبرمت الجزائر حوالي 34 اتفاقية جبائية، حيث بلغ العدد المبرم مع الدول العربية 14 اتفاقية، في حين حصة الأسد كانت مع الدول الأوروبية ب 15 اتفاقية، وثلاث اتفاقيات مع الدول الآسيوية، اتفاقية مع إفريقيا الجنوبية واتفاقية مع بلد أمريكي وحيد وهو كندا.

بدأت الاتفاقيات الجبائية تأخذ نوعا من الانتشار بين دول العالم، حيث فاق عددها 3000 اتفاقية على مستوى العالم. تتنوع هذه الاتفاقيات بين اتفاقيات ثنائية وهي الأكثر إبراما وأخرى متعدد الأطراف.

قد أبرمت الجزائر حوالي 34 اتفاقية جبائية مع دول مختلفة من العالم، وكانت أغلب الاتفاقيات التي تم إبرامها ذات طابع ثنائي، في حين أن الاتفاقية الوحيدة المتعددة الأطراف هي تلك التي جمعت الجزائر مع دول الاتحاد المغاربي. تنقسم الاتفاقيات الجبائية إلى اتفاقيات ذات موضوع عام، وهي تلك المتعلقة بتجنب الأزواج الضريبي، واتفاقيات ذات موضوع خاص والتي تتعلق بالتعاون الجبائي بين إدارات الدول المتعاقدة. هذا التعاون قد يمس الوعاء فقط ويسمى بالتعاون عند الوعاء (assistance à l'assiette)، وقد يمس التحصيل ويسمى بالتعاون عند التحصيل (assistance au recouvrement).

الاتفاقيات الجبائية ذات موضوع عام أو العامة تشمل الضرائب على الدخل والثروة وفي بعض الأحيان حتى الضريبة على التركة.

يعمل هذا النوع من الاتفاقيات على معالجة جل المشاكل الجبائية الدولية، يتعلق الأمر بمشكل الأزواج الضريبي، الغش والتهرب الضريبيين بالإضافة إلى التمييز الجبائي كما تعمل هذه الاتفاقيات على ترسيخ فكرة التعاون بين الإدارات الجبائية للدولتين المتعاقدين. أما النوع الثاني والمتعلق بالاتفاقيات الجبائية ذات الموضوع الخاص، فهي تعمل على حل جانب فقط من هذه المشاكل الجبائية، وذلك عن طريق التعاون الجبائي.

الاتفاقيات الجبائية قد نصت أيضا على معالجة التهرب الضريبي الناتج عن تقنية أسعار التحويل وذلك في المادة 9 من النموذج الذي أعدته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (O.C.D.E) والذي سنركز عليه أكثر وكذا المادة 9 من النموذج الذي أعدته منظمة الأمم المتحدة (O.N.U).

حيث أن المادة 9 هي نفسها في كلا النموذجين، مع اختلاف طفيف يتعلق بإضافة فقرة ثالثة في نموذج منظمة الأمم المتحدة²⁶ (O.N.U).

وردت تسوية مشكل تحويل الأرباح في الاتفاقيات الجبائية في الفقرة الأولى -ب- من المادة 9 المذكورة سابقا وهي نفس التسوية التي جاء بها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري، بمعنى إدماج الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة في أرباح المؤسسة التي قامت بتحويلها وفرض الضريبة عليها مرة أخرى بعد خضوعها للضريبة في البلد المحولة إليه. غير أن الفقرة الثانية من نفس المادة تنص على إجراء إضافي لم يتضمنه القانون الجبائي الجزائري وهو ما يعرف « بالتعديل الملائم ». حيث تنص هذه الفقرة على:

« 2- حيث تدخل دولة متعاقدة في أرباح مؤسسة في تلك الدولة - وتخضعها للضريبة تبعا لذلك- أرباحا جرى تكليف مؤسسة في الدولة المتعاقدة الأخرى دفع ضريبة عنها في تلك الدولة الأخرى وإذا كانت الأرباح التي تم إدخالها بهذا الشكل كانت تعود لمؤسسة في الدولة المذكورة أولا، لو أن الشروط التي تمت بين المؤسستين كانت هي تلك التي ستم بين مؤسسات مستقلة، فعندئذ يجب على تلك الدولة الأخرى أن تجري تعديلا ملائما على مبلغ الضريبة المفروضة على تلك الأرباح. و عند تحديد مثل هذا التعديل، يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار الأحكام الأخرى لهذه الاتفاقية. وتقوم السلطانان المختصتان في الدولتين المتعاقبتين عند الاقتضاء بالتشاور إحداهما مع الأخرى، حول هذا الموضوع »²⁷.

بعد قيام الإدارة الجبائية لدولة معينة بإعادة تقويم الأرباح ومن تم فرض ضريبة على هذه الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة بعد خضوعها أيضا للضريبة في البلد الآخر، فإن الفقرة 2 من المادة 9 المذكورة أعلاه تضمنت إجراء من شأنه التخفيف من حدة هذه التسوية التي ينتج عنها ازدواج ضريبي اقتصادي. فغياب هذا الإجراء سيؤدي حتما إلى ازدواج ضريبي وهو ما يتعارض تماما مع أهداف الاتفاقيات الجبائية.

يتمثل هذا الإجراء كما سبق ذكره، في التعديل الملائم، والذي مفاده أنه في حال تحقق تقنية أسعار التحويل وقيام الدولة « أ » بفرض ضريبة على الأرباح المحولة، فيتعين حينئذ على الدولة « ب » أن تجري تعديلا ملائما على مبلغ الضريبة التي فرضتها هي الأخرى على تلك الأرباح. غير أن هذا التعديل لا يتم بطريقة آلية من قبل الدولة « ب »، لسبب بسيط هو أن الأرباح تم إعادة تقويمها في الدولة « أ ». فالتعديل لن يباشر إلا إذا اعتبرت الدولة « ب » أن رقم الأرباح المعاد تقويمها يتناسب مع الرقم المحصل عليه في حال ما أجريت المعاملة بين مؤسسات مستقلة. لا يمكن إذن تطبيق الفقرة 2 من المادة 9 المذكورة أعلاه إذا كان رقم الأرباح المعاد تقويمها مؤسسة مرتبطة قد تجاوز الحد المعقول للأرباح التي تكون بين المؤسسات المستقلة. بمعنى آخر، لا بد أن يكون هذا التقويم مبررا من حيث المبدأ ومن حيث المضمون حتى تباشر الدولة « ب » التعديل الملائم²⁸.

تجدر الإشارة أيضا إلى أن الفقرة 2 من المادة 9 السابقة الذكر لم تبين الطريقة التي يتم بها التعديل الملائم، فقد تركت المجال للدول المتعاقدة لتحديد القواعد التي تحكم هذا التعديل. ضف إلى ذلك، أنها لم تحدد أيضا إذا كانت الدولة « ب » مقيدة بأجل، باستيفائه يسقط عنها التزام القيام بإجراء التعديل الملائم، يرجع الأمر هنا أيضا للدول المتعاقدة التي بإمكانها إدراج قيد كهذا في المادة 9 من الاتفاقية. الملاحظ أن النموذج الذي أعدته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (O.C.D.E) ورد مرنا في أحكامه ولم يرد بصيغة الإلزام، فيبقى للدول المتعاقدة الحرية في التعديل من

بعض الأحكام أو إلغائها أو إدراج أحكام جديدة²⁹. إذا لم ترض الأطراف المعنية لا بمبلغ ولا بطريقة التعديل، فهنا يتعين على السلطتين المختصةين³⁰ في كلتا الدولتين تطبيق المادة 25 من الاتفاقية ذاتها والمتعلق بإجراء الاتفاق الودي أو المتبادل³¹.

- تنص المادة 25 من نموذج الاتفاقية الجبائية الذي أعدته OCDE على أن: « 1- إذا اعتبر شخص أن إجراءات إحدى أو كلا الدولتين المتعاقدتين تؤدي أو سوف تؤدي إلى تكليفه ضريبيا بما لا يتفق مع أحكام هذه الاتفاقية... يمكنه أن يعرض قضيته على السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة التي يكون هو مقيما فيها، إذا كانت قضيته تندرج تحت الفقرة (1) من المادة (24) ، فإنه يمكن عرضها على سلطة الدولة المتعاقدة التي يكون مواطنا لها. ويجب أن يتم عرض القضية خلال سنتين من الإشعار الأول بالإجراء الذي يؤدي إلى تكليف ضريبي لا يتفق مع أحكام هذه الاتفاقية.

2- سوف تسعى السلطة المختصة، إذا بدا لها الاعتراض مبررا و إذا لم تكن هي نفسها قادرة على الوصول إلى حل مرض، إلى حل تلك القضية بالاتفاق المتبادل مع السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى وذلك بهدف تجنب التكاليف الضريبي الذي لا يتفق مع الاتفاقية...

3- تسعى السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بالاتفاق المتبادل لحل أية صعوبات أو شكوك تنشأ بما يتعلق بتفسير أو تطبيق الاتفاقية. ويمكنها كذلك التشاور لإزالة الازدواج الضريبي في الحالات غير المنصوص عليها في الاتفاقية» .

يجب على أعوان الإدارة الجبائية، خلال المراجعة المقررة في المادتين 20 و 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، وبتوفر عناصر تدل على تحويلات غير مباشرة للأرباح، حسب مفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، « أن يطلبوا من المؤسسة المعلومات والوثائق المحددة لطبيعة العلاقات بين هذه المؤسسة وإحدى أو عدة مؤسسات متواجدة بالخارج، وكيفية تحديد مبالغ التحويلات المرتبطة بالعمليات الصناعية، والتجارية أو المالية مع المؤسسات 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.

... يجب أن تبين الطلبات المكتوبة صراحة، النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على معلومات ووثائق ذلك بتحديد المؤسسة الأجنبية المعنية والمنتوج محل المعاملة أو النشاط المعني بالتحقيق وكذا البلد أو الإقليم المعني»³².

نجد أن تسوية مشكل تحويل الأرباح إلى الخارج تتم معالجته وفقا للقانون الجزائري تتشابه مع ما هو منصوص عليه في الاتفاقيات الجبائية والتي أبرمت الجزائر العديد منها مع دول مختلفة من العالم.

نجد أن الجزائر قد اعتمدت أكثر في إبرامها لهذا النوع من الاتفاقيات على النموذج الذي أعدته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية³³، على الرغم من وجود نموذج آخر أعدته منظمة الأمم المتحدة، والذي اتبعته الدول السائرة في طريق النمو، إلا أن أغلب الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر، كانت وفقا للنموذج الذي أعدته OCDE.

إن تآكل الأساس الخاضع للضريبة و تحويل الأرباح أوجد ما يعرف بمشروع (BEPS) وهو يشكل أولوية الحكومات في العالم أجمع. سنة 2013، عملت الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) وكذلك الدول العشرون (G20) على إعداد مجموعة من التقارير والتوصيات التي تضمنت مخطط عمل مشروع (BEPS). هذا المشروع كما يدل عليه اسمه جاء من أجل محاربة تآكل إن صح التعبير الأساس الخاضع للضريبة وكذا عملية تحويل الأرباح، بتقديم حلول للدول.

خاتمة:

تسعى الجزائر إلى محاربة التهرب الضريبي سواء الذي يقوم به الأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص المعنويين على حد سواء. ولكن اقتضت هذه الدراسة على التهرب الضريبي الدولي الذي يلجأ إليه الأشخاص المعنويين و بالأخص المؤسسات المتصلة. القانون الجبائي في الجزائر تعرض لما يعرف بتقنية أسعار التحويل والحلول المتطلبة من أجل التصدي لهذه الظاهرة في بعض المواد من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. كما أن الجزائر قد صادقت على العديد من الاتفاقيات الجبائية والتي تضمنت بدورها أحكاما تتعلق بمحاربة التهرب الضريبي الناتج عن التحويل غير المباشر للأرباح إلى الخارج من قبل المؤسسات المرتبطة.

قدمت الأحكام الواردة في القانون الداخلي وكذا الواردة في الاتفاقيات الجبائية نفس الحلول للحيلولة دون الغش الجبائي والتهرب الضريبي الدولي، غير أن الاتفاقيات الجبائية قد أضفت إجراء يتمثل في التعديل الملائم. هذا الأخير وإن كان يتماشى و أهداف الاتفاقيات الجبائية، إلا أنه إجراء يكتنفه الكثير من الغموض في كيفية تفعيله من قبل الدول المتعاقدة. ناهيك عن أن القضاء على التهرب الضريبي الدولي لا يمكن أن يأتي أكله إلا بتعاون فعال بين الإدارة الجبائية الجزائرية والإدارات الجبائية التابعة للدول التي تربطها اتفاقيات من هذا النوع مع الجزائر. غير أن هذا التعاون يصب في كثير من الأحيان في مصلحة دول الضفة الأخرى، ما يستوجب وضع آليات أكثر فعالية للمحافظة على ثروة البلاد من خلال العمل على تطبيق فعلي لفكرة التعاون الجبائي يقوم على مبدأ المعاملة بالمثل بين الجزائر وشركائها الدوليين.

من النتائج المتوصل إليها:

بعد دراسة لهذا الموضوع فقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها كالآتي:

1. أن اللجوء إلى تقنية أسعار التحويل يهدد ميزانيات الدول إذا لم يتبع ذلك حلول لمعالجة هذه الظاهرة؛
2. إن مراقبة حركية الأرباح التي تحققها المؤسسات المرتبطة تحتاج إلى تعاون بين الإدارات الجبائية للدول؛
3. محاربة التحويل غير المباشر للأرباح يحتاج إلى تطبيق فعلي لما تنص عليه كل من أحكام القانون الجبائي الداخلي والاتفاقيات الجبائية الدولية في هذا الصدد.

وبناء على نتائج التحليل، هناك مجموعة من التوصيات التي يمكن أن نأخذ بها:

1. تحسين عمل الإدارة الجبائية من خلال وضع تقنيات أكثر تطوراً لمراقبة تنقل رؤوس الأموال خارج الإقليم الجزائري؛
2. ضرورة وضع آليات أكثر فعالية للمحافظة على ثروة البلاد من خلال العمل على تطبيق فعلي لفكرة التعاون الجبائي يقوم على مبدأ المعاملة بالمثل بين الجزائر وشركائها الدوليين.

قائمة المصادر و المراجع:

I- النصوص القانونية:

- 1- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- 2- قانون الضرائب غير المباشرة.
- 3- قانون الإجراءات الجبائية.
- 4- قانون رقم 02-10، يتضمن التعديل الدستوري، 06 مارس 2016، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14، 07 مارس 2016.
- 5- أمر رقم 01-04، مؤرخ في 20 أوت 2001، يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية و الاقتصادية وتسييرها وخصصتها، ج.ر للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 47، صادرة في 23 أوت 2001.
- 6- مرسوم رئاسي رقم 01-78 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية وحكومة الجمهورية العربية السورية، من أجل تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 35، 23 ماي 2006.
- 7- مرسوم رئاسي رقم 06-171، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية اللبنانية، لتفادي الازدواج الضريبي والحيلولة دون التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل و الثروة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 1 أبريل 2001.
- 8- القرار المؤرخ في 12 أبريل 2012، المتعلق بالوثائق التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركات المتصلة، ج.ر للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 20 يناير 2013، العدد 4.

II-الكتب:

-أولا: باللغة العربية

- 1- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007.
- 2- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزائر، 2000.

- ثانيا: باللغة الأجنبية

- 1- ABDELMADJID DJEBBAR, La politique conventionnelle de l'Algérie, O.P.U, Alger, 2000.

- 2- Habib AYADI, Droit fiscal internationale, Centre de publication universitaire, Tunis, 2001.
- 3-KARIM SID AHMED, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, L'Harmattan, Paris, 2007.
- 4- MOHAMED SALAH, Les sociétés commerciales, Edik, Tome1, Algérie, 2005.
- 5 - NAGIB GHARBI, Le contrôle fiscal des prix de transfert, l'Harmattan, Paris, 2005.
- 6- OCDE : Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OECD, Paris, 2014.

III- المقالات:

- 1- أحمد بساس، مكافحة التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008-2013، مجلة دراسات، المجلد 4، العدد 2، ماي 2013، ص.ص. 201-220.
- 2- محمد بكرتي، رشيد يوسف، السياسة الجبائية و إشكالية الغش الجبائي في الجزائر-دراسة تحليلية واقتصادية-، مجلة المالية والأسواق، المجلد 2، العدد 2، ص.ص. 162-184.
- 3- سفيان بوزيد، التهرب الضريبي... مفهوم ومقياس، مجلة المالية والأسواق، المجلد 2، العدد 01، ص.ص. 142-165.

IV- مواقع الإنترنت:

- 1- أسعار التحويل، إشكالية الجباية الدولية، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 2013/67، consulté https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres_dgi/LDGI%2067.pdf, consulté le 10/10/2020 à 10 :00
- 2- La problématique des prix de transfert en droit algérien. Par Mehdi Berbagui, <https://www.village-justice.com/articles/problematique-des-prix-transfert-droit-algerien,29743>, consulté le 21/10/2020 à 15 :00.

الهوامش :

¹ - Mehdi Berbagui, La problématique des prix de transfert en droit algérien, 24 octobre 2018, Adresse de l'article: <https://www.village-justice.com/articles/problematique-des-prix-transfert-droit-algerien,29743.html>, consulté le 21/10/2020 à 15 :00.

² - هناك اختلاف في المصطلح المتعلق ب « le groupe » باللغة العربية، فالقانون التجاري استعمل مصطلح مجموعة الشركات وذلك ما ورد في المادة 732 مكرر 4 والتي نصت على : « يقصد بالحسابات المدعمة، تقدم الوضعية المالية و نتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة». أما قوانين المالية فتستعمل تجمع أو مجمع.

- ³ - عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) التجمع الدولي للشركات بأنه مجموعة من المؤسسات المشتركة يملكون منشآت أعمال في دول مختلفة. Le groupe multinational est défini par l'OCDE comme étant : « un groupe d'entreprises associées ayant des installations d'affaires dans plusieurs pays » (OCDE, PD, p. 28).
- ⁴ - وضع المشرع الجزائري نظام خاص بمجمع الشركات بموجب الأمر رقم 96-31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1997 في المادة 14 من هذا القانون. ج.ر. رقم 85 الصادرة ب1996/12/31، ص.3. حيث تعد الشركة الأم المكلف الوحيد بالضريبة على أرباح الشركات المستحقة على النتائج التي يحققها التجمع.
- ⁵ - المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ⁶ - المواد من 592-715 مكرر 132 قانون تجاري.
- ⁷ - Mohamed Salah, Les sociétés commerciales, Tome 1, EDIK, p. 19 et s.
- ⁸ - أمر رقم 01-04، مؤرخ في 20 أوت 2001، يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية و الاقتصادية وتسييرها وخصصتها، ج.ر. عدد 47، صادرة في 23 أوت 2001، معدل ومتمم، ص. 9.
- ⁹ - OCDE : Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OECD, Paris, 2014, p. 134 et s.
- ¹⁰ - أسعار التحويل إشكالية الجباية الدولية، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 2013/67، ص. 8.
- ¹¹ - نفس المرجع، ص. 8.
- ¹² - HABIB Ayadi, Droit fiscal internationale, Centre de publication universitaire, Tunis, 2001, p. 46.
- ¹³ - على الرغم من قيام المكلف بالضريبة بالالتزامات الواقعة على عاتقه، إلى أنه قد ينشأ نزاع بينه وبين الإدارة الجبائية، في هذا الصدد أنظر: KARIM SID AHMED, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, L'Harmattan, Paris, 2007, p. 13 et s.
- ¹⁴ - المادة 3/192 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ¹⁵ - المادة 182 مكرر 2 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ¹⁶ - قرار مؤرخ في 12 أبريل 2012، يتعلق بالوثائق التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركات المتصلة، ج.ر. عدد 4 المؤرخة ب 20 يناير 2013، ص. 22.
- ¹⁷ - أنظر المادة 2 من القرار المؤرخ في 12 أبريل 2012، المتعلق بالوثائق التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركات المتصلة، ج.ر. المؤرخة في 20 يناير 2013، العدد 4، ص. 22.
- ¹⁸ - المادة 4 من القرار المؤرخ في 12 أبريل 2012، السابق الذكر، ص. 23.
- ¹⁹ - المادة 4 من القرار المؤرخ في 12 أبريل 2012، السابق الذكر، ص. 23.
- ²⁰ - بوزيد سفيان، التهرب الضريبي... مفهوم ومقياس، مجلة المالية و الأسواق، المجلد 2، العدد 1، ص. 118-150.
- ²¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص. 39.
- ²² - أحمد بساس، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر، حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008-2013، مجلة دراسات، المجلد 4، العدد 2، ماي 2013، ص. 202.
- ²³ - بكرتي محمد، رشيد، السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر-دراسة تحليلية و اقتصادية-، مجلة المالية والأسواق، المجلد 2، العدد 2، ص. 162-184.
- ²⁴ - أنظر المواد 18 و ما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.
- ²⁵ - GHARBI NAGIB, Le contrôle fiscal des prix de transfert, l'Harmattan, Paris, 2005, p. 271 et s.
- ²⁶ - أغلب الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر من أجل تفادي الازدواج الضريبي والحيلولة دون التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل والثروة اتبعت فيها النموذج الذي أعدته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (O.C.D.E).
- ²⁷ - « Les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas lorsque, à la suite d'une procédure judiciaire, administrative ou encore légale, une décision finale a établi que, du fait d'actions entraînant un ajustement des bénéfices en vertu du paragraphe 7, une des entreprises en cause est passible d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance ». paragraphe

3 de l'article 9 du Modèle de Convention des Nations-Unis concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, révision de 2011, Nations-Unis, 2015, pp.16 et 17

²⁸- مرسوم رئاسي رقم 06-171، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجزائر ولبنان لتفادي الازدواج الضريبي و الحيلولة دون التهرب من دفع الضرائب على الدخل والثروة، ج.ر رقم 35، المؤرخة في 28 مايو 2006، ص. 4. المادة 9 من هذه الاتفاقية هي نفسها المادة 9 من نموذج (O.C.D.E).

²⁹ - OCDE, Modèle de convention fiscale concerne le revenu et la fortune, 2008, pp. 162 et 163.

³⁰— « تعني عبارة السلطة المختصة:

أ- بالنسبة إلى الجزائر: الوزير المكلف بالمالية أو من يمثله قانونا.

ب- بالنسبة إلى لبنان: وزير المالية أو ممثله المفوض ». أنظر المادة 3 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و لبنان، ج.ر رقم 35، المؤرخة ب 28 مايو 2006.

³¹— أنظر المادة 25 من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر وسوريا من أجل تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ، ج.ر العدد 19 المؤرخة في 1 أبريل 2001، ص. 12.

³²— المادة 20 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

³³— لفهم سياسة الجزائر في إبرام المعاهدات الدولية بصفة عامة، أنظر: ABDELMADJID DJEBBAR, La politique

conventionnelle de l'Algérie, O.P.U, Alger, 2000, p.293 et s.