

التحويل غير المباشر لأرباح الشركات
نحو الخارج

رابح بن زارع
كلية الحقوق
جامعة باجي مختار - عنابة

ملخص

بغرض مكافحة التهرب الضريبي الناتج عن نشاط مجتمعات الشركات ذات الطابع الدولي، يكفل المشرع الجزائري للإدارة الجبائية من أجل إعداد الضريبة على أرباح الشركات الحق في مراقبة وإعادة تقويم جبائي لمختلف العمليات التي تنجزها الشركات الجزائرية مع فروعها المتواجدة بالخارج أو تلك المنجزة بين شركات جزائرية تابعة لمجمعات أجنبية وبين فروع هذه الأخيرة إذا تبين أن هذه العمليات تنطوي على تحويل غير مباشر للأرباح نحو الخارج.

Résumé

Afin de lutter contre l'évasion fiscale internationale, le législateur algérien autorise l'administration fiscale d'exercer le contrôle et d'opérer des redressements Pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de l'Algérie. les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors d'Algérie.

يعتمد القانون الجبائي على مبدأ إقليمية الضريبة¹، وإذا كان تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى عدم إخضاع الشركات الجزائرية للضريبة على الأرباح التي حققتها في الخارج، لأنها تخضع للضريبة في البلد الذي تتواجد فيه هذه الشركة أو البلد الذي يتم فيه تحقيق الأرباح، وهو ما قد يمكن من تفادي الوقوع في مشكلة الازدواج الضريبي² إلا أن الشركات الجزائرية وفقا لمبدأ الإقليمية، لا تستطيع تحويل الخسائر الناتجة عن نشاطها الموجود بالخارج على أرباحها المحققة في الجزائر.

لذلك، فإن تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة ليس مطلقا، بسبب ظهور مجتمعات

الشركات³ التي تسعى عادة - بغرض السيطرة والاحتكار وبسبب المنافسة فيما بينها في الأسواق - إلى التمدد والانتشار عبر أسواق دول مختلفة، عن طريق إنشاء شركات تابعة لها داخل دول كثيرا ما تعرض حوافز ضريبية بفضل سن قوانين تهدف إلى جلب الاستثمارات الأجنبية، محاولة منها لتحقيق التنمية الاقتصادية.⁴

انتشرت ظاهرة لجوء مسيري مجتمعات الشركات إلى إنشاء شركات تابعة داخل دول تعتمد أنظمة جبائية متميزة. تنطوي على تحفيزات جبائية متنوعة. إلى درجة أنه أطلق على هذه الدول اسم الجنة الضريبية، وهو ما يسهل تحويل العائدات والأرباح نحو الخارج بنية التملص الضريبي.⁵

وعليه فإن دولية النشاطات التجارية للشركات - ولاسيما المجمعات - جعل من الصعب تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة على إطلاقه. وهو ما أدى إلى البحث عن حل يتضمن قبول سلوكات المجمعات، المتمثلة في التمدد والانتشار، بحثا عن تفعيل نشاطها وفرض مكانها في أسواق دول مختلفة، - وهي أهداف مشروعة للمجمع لا ينبغي تجاهلها ولا عرقلتها - من ناحية، وبين ضرورة المحافظة على الخضوع الضريبي للمجمعات بضمان عدم إفلاتها من الأعباء الضريبية بفعل تحويل الأرباح إلى الخارج من ناحية أخرى.⁶

لأجل ذلك، اتجهت جهود الدول إلى إبرام اتفاقيات جبائية ثنائية بغرض معالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.⁷

يكن الإشكال الرئيسي في لجوء الشركات التابعة للمجمع إلى تحويل الأرباح بشكل غير مباشر نحو الخارج. لأن التحويل المباشر والذي يترجم عادة بتوزيع الأرباح على المساهمين يخضع بالأساس إلى الاقتطاع من المصدر. أما التحويل غير المباشر فإنه عادة ما يتم بإبرام عقود وتصرفات ومعاملات تتجزأها شركات المجمع فيما بينها، لا تستجيب في حقيقتها للواقع وإنما غالبا ما تكون صورية لا تهدف سوى إلى التثبيت المصطنع للعائدات فيما بين الشركات التابعة لذات المجمع - انطلاقا من تواجدها داخل عدة دول تعتمد أنظمة جبائية مختلفة. وهو ما يسمح ويتيح المجال للمجمعات بشكل عام من تطبيق إستراتيجية جبائية يقلل من خلالها المبالغ الخاضعة للضريبة.

يتعين إذا على المشرع - على المستوى الداخلي- وفي مواجهة مشكلة التحويل غير المباشر للأرباح نحو الخارج، أن يملئ نصوصا وأحكاما تسمح للإدارة الجبائية بمراقبة أسعار التحويل بين الشركات التابعة لذات المجمع.

أما على المستوى الدولي فقد بذلت عدة جهود من خلال الاتفاقيات الدولية الجبائية محاولة إيجاد وخلق أطر تسمح لمختلف الإدارات الجبائية بالحصول على معلومات من نظيرتها المتواجدة في دول أخرى.⁸

يطرح التساؤل عما إذا كان التشريع الجزائري قد تضمن نصوصا قانونية تسمح للإدارة الجبائية الجزائرية بمراقبة أسعار مختلف العمليات التي تقيمها وتتجزها الشركات العاملة بالجزائر والتابعة لمجمعات أجنبية وكذا تلك التي تتجزها الشركات الجزائرية مع فروعها وشركاتها التابعة لها والمتواجدة بالخارج؟

يمثل هذا التساؤل غاية في الأهمية، ذلك أن الجزائر سعت بشكل حثيث ومنذ ما يزيد عن عشرية من الزمن إلى فتح الباب على مصراعيه للاستثمارات الأجنبية المباشرة منها وغير المباشرة وذلك بقصد تحقيق تنمية اقتصادية للبلاد، فأصدرت جملة من القوانين، أهمها قانون ترقية وتشجيع الاستثمار⁹، ومنحت عديد الحوافز خاصة الضريبية منها، تسهيلات لجلب رؤوس الأموال الأجنبية. غير أن الجزائر، وقعت مؤخرا في فخ تحويل أرباح الشركات العاملة بها نحو الخارج.¹⁰ وهو ما يؤكد تقرير بنك الجزائر¹¹ والذي يؤكد أن البلاد فقدت خلال السبع سنوات الأخيرة ما يزيد عن 22 مليار دولار في شكل تحويلات للخارج، 70% منها تم تحويله خلال الثلاث سنوات الأخيرة بمعدل 05 ملايين دولار للسنة.

سنحاول من خلال هذا المقال معالجة مسألة تحويل الأرباح نحو الخارج. وذلك على مستويين: يتعلق الأول بتحويل أرباح الشركات الجزائرية بشكل غير مباشر نحو شركات تابعة لها متواجدة بالخارج، ويختص الثاني بمعالجة مسألة التحويل غير المباشر لأرباح الشركات الأجنبية العاملة بالجزائر.

أولاً: التحويل غير المباشر لأرباح الشركات الجزائرية نحو شركاتها التابعة المتواجدة بالخارج

رغم أن معالجة هذه المسألة تبقى نظرية، بسبب قلة مجتمعات الشركات الجزائرية التي تملك فروعاً وشركات تابعة لها متواجدة بالخارج. إلا أن المشرع الجبائي الجزائري تطرق إلى هذا الموضوع من خلال نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة بعنوان الرقابة الجبائية والذي ساير ما ذهب إليه معظم دول شمال إفريقيا¹²، وهو النص المنقول من التشريع الضريبي العام الفرنسي.¹³

حسب هذا النص، يجوز للإدارة الجبائية الجزائرية إثارة مسألة التحويل غير المباشر للأرباح نحو الخارج بنية التهرب الضريبي، وبالتالي فهو نص يسمح بشكل عام للإدارة بإعادة تقييم أسعار التنازلات المتفق عليها بين الشركات المتواجدة في عدة دول والتابعة لمجمع أو لشركة جزائرية، في حالة ما إذا تبين أن التنازل ما هو سوى عملية تهدف إلى تحويل غير مباشر للأرباح.

يمكن إذا أن تمارس الإدارة الجبائية سلطة الرقابة، بمقتضى افتراض قرينة تقدمها كدليل يقبل إثبات العكس.¹⁴ وتقوم هذه القرينة على عنصر ذو مأخذين أولهما وجود علاقة تبعية وثانيهما وجود تحويل للأرباح. وهما مأخذان عادة ما يسهل على الإدارة الجبائية إثباتهما دون عناء ومشقة.

1- وجود رابطة التبعية

إن الترجمة الواسعة لمفهوم رابطة التبعية يؤدي بنا إلى التمييز بين التبعية القانونية، والتبعية الفعلية.

أ- التبعية القانونية: تعتبر الشركة تابعة لشركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تمتلك جزءاً فعالاً ومؤثراً من رأسمال الشركة الأولى أو أغلبية حقوق التصويت في جمعيتها العامة. أو حينما تمارس الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسطاء مهام تتعلق بسلطة اتخاذ القرار وهو ما نصت عليه المادة 729 وما يليها من القانون التجاري الجزائري.¹⁵

يمكن للإدارة الجبائية أن تؤسس لتطبيق نص المادة 189 من القانون الضريبي، استناداً إلى وجود رابطة قانونية تفيد قيام علاقة التبعية بين الشركتين.

غير أنه إذا كانت العمليات المبرمة بين الشركتين تنطوي على مبررات تجارية، فإنه يمكن للمكلف بالضريبة دحض ادعاءات الإدارة الجبائية بتقديمه الدليل حول حقيقة العملية المبرمة والمصلحة الناتجة عنها، وهو ما يتيح القول بإمكانية تقديم الدليل العكسي.

لقد تطور الفقه الجبائي حول هذا الموضوع بحيث اتجهت الإدارة الجبائية الفرنسية¹⁶ إلى تعداد حالات امتلاك سلطة التوجيه والتسيير التي تقبل القول بوجود تبعية قانونية، أهمها القرار الذي يتخذ مباشرة عن طريق شخص طبيعي أو ذلك الذي يمارس عن طريق وسيط. ففي الحالة الأولى، يمكن للشركة أن تفرض سيطرتها على شركة أخرى بتعيين ممثل لها داخل هذه الأخيرة. وفي الحالة الثانية، تفرض الشركة المهيمنة قراراتها بواسطة شخص وسيط غالباً ما يملك مصلحة تجارية داخل كل من الشركتين أو يملك جزءاً من رأسمال كل واحدة منها، وهو ما نجده عادة داخل المجمعات ذات الحجم المتوسط الذي يحتفظ بالطابع العائلي.¹⁷ إذ تلجأ الإدارة الجبائية إلى مراقبة مكثفة ودقيقة للتنازلات المبرمة بين الشركات المرتبطة فيما بينها برابط عائلي، بغرض إظهار وكشف مثل هذه التحويلات الخفية للأرباح.

ب- التبعية الفعلية: اتجه الفقه الإداري الجبائي إلى الاعتماد ليس فقط على وجود روابط تبعية قانونية لأجل الكشف عن تحويل الأرباح نحو الخارج، وإنما يمكن الاعتماد على وجود تبعية فعلية¹⁸ هذه الأخيرة يمكن أن تتأسس على الروابط العقدية الموجودة بين الشركات أو على العلاقات القائمة بينها، كما يمكن أن تقوم أيضاً على أساس وجود مصالح مشتركة فيما بينها.

فبالرجوع إلى مجرد العلاقات العقدية الموجودة بين الشركات يمكن ملاحظة وجود هيمنة اقتصادية، وذلك من خلال التمعن في مضمون هذه العقود المبرمة. إذ كثيراً ما يفرض أحد الطرفين شروطه على المتعاقد الآخر¹⁹ وذلك دليل كاف على وجود علاقة تبعية وخضوع.

يمارس القضاء الإداري دور المصحح، بحيث يفحص المبررات المثارة من جانب الإدارة الجبائية مفصلاً²⁰ لتقرير وجود دليل للتبعية بين المجموعتين من عدمه.

يعني ذلك قيام الجهاز القضائي بالتدليل على وجود رابطة التبعية من خلال تحليل معمق لشروط تكوين الشركات والعلاقات القائمة فيما بينها. كما له أن يلجأ لفحص

وتحليل الوقائع والعلاقات الموجودة بين الشركتين للقول بوجود تبعية اقتصادية من عدمها.

غير أن التساؤل المطروح، يتعلق بما إذا كان من الممكن تمديد المفهوم الموسع للتبعية ليشمل تطبيقه نظرية المصالح المشتركة التي تعتمدها وتطبقها أحكام الضريبة على أرباح الشركات؟ ذلك أن نظرية المصالح المشتركة تشمل المزايا الممنوحة والمتفق عليها فيما بين الشركات، كأن تأخذ الشركة بصفقتها مشتر على عاتقها التكفل بشكل كلي أو جزئي بالمصاريف التي كان من المفروض أن تتحملها الشركة البائعة. أو أن تكون هذه الأخيرة قد رضيت بالحصول على امتيازات مهما كانت طبيعتها والتي من شأنها أن تؤدي إلى أن يكون لها أثر تخفيض أسعار المبيعات.

فإذا كانت التبعية تتحدد انطلاقاً من الروابط الموجودة بين الشركتين - والتي لها مدلول واسع على اعتبار أنه لا يوجد حد أدنى للمشاركة في رأس المال - فإن هذه الروابط كثيراً ما تشير إلى وجود مصالح مشتركة بين الشركتين تبرر الحصول على امتيازات مهما كانت طبيعتها، والتي من شأنها أن يكون لها أثر تخفيض أسعار المبيعات فيما بين الشركات.

يتعلق الافتراض إذن بتحويل التكاليف بين الشركتين عن طريق مبالغ يتم تسويتها دون مقابل أو مزايا غير مبررة، من دون تحديد طبيعة هذه المزايا. مما يعني أنها تخص كل الأوضاع التي تخلق بين الشركات علاقات متميزة.

يطرح التساؤل أيضاً عما إذا كان يجوز للإدارة الضريبية الجزائرية أن تلجأ إلى تطبيق موسع لرابطة التبعية باعتمادها التبعية غير المباشرة التي تتعلق بسلسلة المشاركات الموجودة داخل المجمع ومقارنة الروابط المكرسة لوجود مصالح جماعية متحدة بين الشركات؟ كحالة خضوع الشركتين إلى رقابة نفس الأشخاص الطبيعية، وهي حالات موجودة بكثرة في الواقع.

هل يمكن القول بجواز استناد الإدارة الجبائية الجزائرية على خلاصة العقود التجارية الموجودة بين الشركتين والتي تنشأ في ذاتها وحدة في المصالح بين المتعاقدين الذين لا يشترط إتحادهم دائماً بعلاقة تبعية وخضوع؟

بالمقابل، اتجهت الإدارة الجبائية الفرنسية وكذا القضاء الفرنسي إلى قبول ذلك²¹، وهو ما يفسر حذر الفقه والقضاء بشأن تحويل الأرباح نحو الخارج، حفاظاً على

مصالح الخزينة العامة، علاوة على الصعوبات التي قد تواجهها بعض الدول في الحصول على معلومات حينما تكون الأرباح موجهة نحو دول تتمتع بأنظمة جبائية متميزة، خاصة إذا كانت تلك الدول لا تملك إدارة جبائية متطورة، وبالتالي فإن حذر الهيآت العمومية مقارنة بهذه الدول التي تسهل عمليات التهرب الضريبي بسبب أنظمتها القانونية التي تهدف إلى جذب الاستثمار، أدى إلى تكيف أحكامها القانونية لتصبح أكثر ملاءمة للواقع.²²

مهما يكن، يمكن القول، أنه ما دام القانون الضريبي الجزائري من خلال نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة، يقيم افتراضا على وجود قرينة للتحويل غير المباشر للأرباح، بناءا على رابط التبعية بين الشركات، فإنه بذلك، يلقي بعبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة الذي يتعين عليه لدحض افتراضات الإدارة الجبائية مواجهتها بتقديم الدليل العكسي.

استعملت نظرية التبعية باعتبارها عنصرا أساسياً للتدليل على معنى مجمعات الشركات، فقد أكد القضاء الأجنبي بأنه يتأسس ليس فقط على الروابط القانونية لإثبات علاقات متينة بين الشركات، ولكن أيضا يبحث عن حقيقة الطبيعة الاقتصادية للعلاقات انطلاقا من عناصر واقعية.²³

لأجل ردع سلوكات المجمعات، لا يكفي أن تثبت الإدارة الجبائية وجود تبعية قانونية أو فعلية، وإنما ينبغي عليها أيضا إثبات وجود تحويل غير مباشر للأرباح.

2- وجود تحويل غير مباشر للأرباح نحو الخارج

انطلاقا من رابطة التبعية، يمكن للشركات أن تقوم بتحويل غير مباشر للأرباح نحو مجموعة أخرى متواجدة خارج الجزائر. وعادة ما تكون في شكل عقود بيع تتضمن تخفيض الأسعار أو بأي طريق آخر ينم عن وجود تحويل للأرباح.

ومع أن النظام يقوم على افتراض قرينة التحويل، إلا أنه ينبغي على الإدارة الجبائية الجزائرية أن تبذل جهودا في تقديم تدقيقات مفصلة حول هذا الموضوع. وذلك لأجل التوفيق بين مصالح الخزينة العامة من جهة وبين مصالح مجمعات الشركات والتي غالبا ما ترفض القبول الآلي لقرينة وجود تحويل الأرباح.

يكرس القانون الضريبي إذن مبدأ متوازنا باحتفاظه للإدارة الجبائية بسلطة الرقابة من جهة، وضمان الحماية القانونية لمجمعات الشركات من جهة أخرى.

أ- الشركات المعنية:

يبدو من خلال نص المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة، أن قمع وردع التحويلات غير المباشرة للأرباح، تتعلق مبدئيا بكل الأعمال المنجزة من قبل جميع الشركات.²⁴ وعلى وجه الخصوص تلك التي تنجزها مجموعات الشركات بالنظر إلى هيكلتها التي غالبا ما تكون لها فروعاً وشركات تابعة في دول مختلفة.

إن تطور العلاقات التجارية الدولية ووجود ممارسات عملية تهدف إلى التملص الضريبي - عن طريق تحويل الأرباح بشكل غير مباشر نحو الخارج- هو الذي جعل المشرع يفكر في وضع أحكام تعاقب هذه السلوكات والممارسات.

كما أن الهيئات العمومية لا تملئ نوا خاصة وإنما تدعو فقط إلى تطبيق حكم القانون العام، وذلك بتوجيه تطبيقه على مجموعات الشركات، وعليه فإنه من الضروري أن تمارس الإدارة الجبائية الجزائية رقابتها المعمقة حول هذه العمليات بسبب كثرتها وبسبب طابع التملص الضريبي الذي تنطوي عليه.

بالمقابل، لجأت الإدارة الجبائية في بعض الدول كفرنسا وأمريكا²⁵ إلى قبول حل يكمن في تمديد وتوسيع مجال تطبيق الحكم العقابي على أكبر عدد ممكن من المعاملات، وعلى أكبر عدد ممكن من المجمعات، حتى أن تطبيق النصوص الداخلية التي تمنع وتعاقب هذه السلوكات أصبحت في بعض الدول مطبقة بشكل أكبر من النصوص التي تظهر في الاتفاقيات الدولية.²⁶

تجدر الإشارة إلى أن نص المادة 189 من القانون الضريبي الجزائري يتعلق أيضا بالمؤسسات التي لا تمتلك شخصية معنوية مستقلة، وهو ما يتفق مع ما ذهب إليه القضاء الفرنسي التقليدي الذي يعتمد على النشاط الاقتصادي للاستغلال أكثر من عنصره القانوني، كما أن الاتجاه العام للقضاء يميل إلى تشبيه الشركة الفرعية بالشركة التابعة فيما يتعلق بطرق الخضوع الضريبي بمعنى أنها تتمتع بشخصية جبائية مستقلة تطبيقاً لمبدأ استقلال القانون الجبائي عن بقية فروع القانون الأخرى.

يعني ذلك، أن مجموعات الشركات ملزمة بتسيير شركاتها الفرعية كشركات تابعة، من خلال مسكها محاسبة مفصلة للعمليات المنجزة بين الشركة وفروعها. وذلك بغرض تبرير أسعار التحويل المتفق عليها لمواجهة الإدارة الجبائية بها إذا لزم الأمر. غير أن مثل هذا الإلزام لا يكون مقبولاً دائماً بالنسبة للمجمعات المتواجدة فروعها داخل دولة

واحدة، إذ كثيرا ما يلجأ المجمع إلى تحويل منتجاته إلى شركة فرعية دون تحقيق هامش ربح معتبر، لأن الهدف من ذلك لا يتعدى مجرد فلسفة تجارية محضة تكمن في تطوير بيوع ومنتجات المجمع في رقعة جغرافية دون نية حقيقية للتهرب الضريبي.

علاوة على ذلك وبشكل مماثل، يتم دراسة التنازلات والبيوع التي تنجز بين الشركات الشقيقة بنفس الكيفية والطريقة التي تتم بها دراسة الشركات التابعة²⁷. وبالتالي تتعرض هذه الشركات أيضا إلى معاقبة التحويلات غير المباشرة للأرباح فيما بينها. وهو ما يعني أن الإدارة الجبائية تحتفظ بمبدأ صرامة رقابتها الجبائية.

يلجأ القضاء أيضا إلى ممارسة رقابته إزاء العمليات التي تبرم بين شركات المجمع، إذ أكد هذا الأخير على أنه لا يأخذ بالاعتبار مصلحة المجمع، لأجل الاعتراف بمشروعية العمليات المنجزة بين أعضائه²⁸، وإنما ينبغي على المكلف بالضريبة أن يدلل على وجود مصلحة خاصة²⁹. وبالتالي دلائل على غياب نية التهرب الضريبي وذلك بإثبات الامتياز الذي تستخلصه الشركة من خلاصة العمليات التي قامت بها.

ب- العمليات المقصودة:

أما فيما يتعلق بالعمليات المقصودة بتطبيق الحكم الرادع، فإن القضاء عادة ما يقوم بمقاربة واسعة لإجمالي علاقات الأعمال فيما بين الشركتين³⁰ حتى ولو كانت غير مرتبطة بعضها ببعض. فحينما يبدو للقضاء بأن المزايا المستخلصة من هذه العمليات متوازنة رغم الطابع المستقل لكل واحدة منها، فإنه يعمد إلى تصحيح موقف الإدارة الجبائية وقبول مشروعية العمليات المنجزة وبالتالي استبعاد تطبيق الحكم العقابي على المجمع، وهو عمل عسير على القضاء. مقابل ذلك يصبح عمل القضاء سهلا في حالة ما إذا كانت العمليات الموجهة من قبل شركة تتم على أن المستفيد منها لا يسد أي مقابل لذلك ففي مثل هذه الحالات يسهل على القضاء تطبيق نص المادة 189 من القانون الضريبي.

يطرح الإشكال في حالة ما إذا كانت العمليات تتضمن مقابلا غير كاف ولا يبدو أنه متناسب مع حجم العملية وقيمتها الحقيقية؟

هل يمكن للقضاء استعمال سلطته التقديرية، وعلى أي أساس يعتمد في ذلك؟ إنه من الصعب تحديد معطيات موضوعية بسبب تنوع العمليات المنجزة، وكذا بسبب تنوع الأنظمة الجبائية.

ولأن التنسيق فيما بين التشريعات الجبائية لمختلف الدول حول هذه المسألة يمثل أهمية بالغة، فقد اتجهت جهود الدول إلى إنشاء جمعية جبائية دولية³¹، بذلت جهودا وقدمت تقريرا حول أسعار التحويل بين الشركات المتعددة الجنسيات ولقد اعتمد الخبراء والمختصون على استخدام المعيار المؤسس على سعر السوق أو الحسابات المبنية على السعر الحقيقي للعملية، بمعنى أنه يتعين أن تكون العمليات المنجزة فيما بين الشركات المرتبطة قد تم إعمالها ضمن نفس الشروط التي تعتمدها الشركات المستقلة.

لقد اعتمدت الفقرة الثانية من المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة هذا الحل، بقولها أنه في حالة غياب عناصر دقيقة لإعمال التقييم المنصوص عليه بالفقرة السابقة، فإن المنتوجات الخاضعة للضريبة تحدد بمقارنتها مع تلك التي تقوم بها المؤسسات المشابهة المستغلة عاديا.

غير أن السوق لا يكون في وضعية تنافسية مثالية خاصة في الاقتصاد الذي يعتمد على تدخل الدولة أين تكون أسعار بعض المنتجات مدعومة وبالتالي غير محررة، ويضاف إلى ذلك أن الشركات وبرغبة التواجد على مستوى قطاعات نشاط معينة، تعتمد أحيانا إلى ممارسة سياسة تخفيض الأسعار بغرض جلب الزبائن وهي آليات معروفة وعادية لا يمكن تجاهلها.

علاوة على ذلك تكمن الصعوبة الأساسية في كيفية القيام بإجراء مقارنة فعالة لأسعار التحويل، كما أن تعقيد المنتوجات وتجديدها المتتالي، واختلاف طرق توزيعها وكذا تنوع الخدمات وتحويل التكنولوجيا كل يحول دون التمكن من تأسيس معطيات ثابتة ومقبولة. ويمكن أيضا لهذه المعايير أن تنتوع تماشيا مع الوضعية الجغرافية للشركات أو مع سلوك المستهلكين.

لأجل ذلك، هناك عدة حلول مكرسة تهدف إلى ضمان حماية قانونية لمجمعات الشركات، خاصة في ظل وجود بعض العمليات التي يصعب مقارنتها بتلك التي تمارسها الشركات المستقلة.³²

يتعلق الأمر باحتساب سعر العملية على أساس سعر إعادة بيع المال إلى الغير الأجنبي عن المجمع والذي يخفض هامش الربح بغرض تحديد سعر الشراء المسدد إلى عضو من المجمع. كما يمكن أيضا استعمال طريقة عكسية تتمثل في القيمة

المضافة إلى سعر العائد، وهو ما يعني هامش الربح المحقق. وهي الطريقة المستخدمة عادة في مادة تقديم الخدمات وعلى وجه الخصوص نقل التكنولوجيا على أن يتم تحديد سعر العائد انطلاقاً من التكاليف المباشرة للإنتاج والتوزيع وكذا التكاليف غير المباشرة التي تتحملها الشركة وتفترض هذه العملية مسك محاسبة دقيقة ومفصلة لتبرير حقيقتها وغايتها. ولأن أسعار التحويل تمثل الطريقة الأكثر سهولة للتهرب الضريبي لدى مجموعات الشركات، فإن تنوع المعايير يؤدي إلى إمكانية فرض مزدوج للضريبة خاصة بالنسبة للمجموعات التي تتواجد داخل عدد كبير من الدول. وبالتالي فهي تخضع إلى تشريعات جبائية متباينة.³³

يمكن القول أخيراً بأن الشركات تخضع للمراقبة على مستويين، الأول إداري تمارسه الإدارة الجبائية، والثاني قضائي، وهو ما يجعل منطقتها مقبولا إذا ما قدمت مبررات على عدم وجود نية التهرب الضريبي لديها.

إذا كان الأمر كذلك فيما يتعلق بتحويل أرباح الشركات بشكل غير مباشر خارج الجزائر وبتجاه شركات تابعة لمجمع جزائري، فإن التساؤل يطرح نفسه حول الحكم المطبق على تحويل أرباح الشركات الموجودة بالجزائر التابعة لمجموعات أجنبية.

ثانياً: التحويل غير المباشر لأرباح الشركات الأجنبية التي تملك فروعاً بالجزائر

إذا كان المشرع الجزائري قد أعطى للإدارة الجبائية حق مراقبة العمليات التي تنجزها الشركات الجزائرية مع فروعها المتواجدة بالخارج، وبإمكانية تطبيق تقويم جبائي يخص أسعار هذه العمليات إذا تبين أنها تتطوي على تحويل غير مباشر للأرباح. فإن المشكلة العملية التي تعاني منها الجزائر اليوم، تتمثل في الوضع المعاكس، بمعنى أن الشركات الأجنبية، وبحكم تواجدها بالجزائر -عن طريق إنشاء شركات تابعة لها في الغالب بقصد الاستفادة من المزايا الجبائية التي عملت الدولة الجزائرية على توفيرها- قامت بعدة عمليات تحويل غير مباشر للأرباح نحو الخارج، وبمبالغ ضخمة بلغت حسب تقرير بنك الجزائر أكثر من 22,2 مليار دولار خلال السبع سنوات الأخيرة.

فما هي الأسباب التي أدت إلى ذلك؟ وما هي وسائل الحماية التي قررها المشرع أو يعتزم تقريرها لتفادي مثل هذه التحويلات التي تستفيد منها مجموعات الشركات الأجنبية أكثر من استفادة الدولة من عمليات الاستثمار التي تنجزها على أراضيها؟

إذا كان المبدأ الأول المطبق هو فرض الضريبة بحسب قاعدة الإقليمية، وهو ما يؤدي إلى خضوع الشركات الأجنبية التي تملك فروعا في الجزائر إلى الضريبة على الأرباح التي تحققها هاته الأخيرة في الجزائر، وكذا إلى مختلف الرسوم كرسوم النشاط والرسم على القيمة المضافة ورقم الأعمال. إلا أن تطبيق هذا المبدأ بحد ذاته، لا يحول دون إمكانية قيام هذه الشركات بعمليات تهدف إلى تحويل أرباحها المحققة في الجزائر إلى الخارج، خاصة تلك العمليات التي تتم بأسعار تحويل غير مطابقة للواقع كتلك التي تهدف إلى التكفل بديون شركات أخرى تابعة لنفس المجمع، متواجدة بالخارج، أو أيضا التكفل بتسديد أجور مسيري شركات المجمع وغيرها.

يضاف إلى ذلك كله أن معظم الشركات النشطة بالجزائر هي عبارة عن شركات تابعة لمجمعات أجنبية، وهذه الأخيرة تستفيد عادة من نظام الدمج الضريبي³⁴ الذي يعفي الشركات التابعة من الخضوع الضريبي لتخضع فقط الشركة الأم، وهو نظام مستحدث بغرض تجنب التطبيق المزدوج للضريبة. ولأجل ذلك لجأت الدول إلى إبرام عدة اتفاقيات دولية فيما بينها بغرض تجنب فكرة الازدواج الضريبي.

يبدو أن الواقع الجزائري يحتاج إلى البحث عن الأسباب التي ينتج عنها تحويل الأرباح نحو الخارج، وكذا الأطر الواجب توظيفها لمعالجة هذا الإشكال.

1- أسباب ومبررات تحويل أرباح الشركات الأجنبية العاملة بالجزائر نحو الخارج

اعتمدت الجزائر عقب استقلالها نظاما اقتصاديا اشتراكيا، تميز أساسا بتدخل الدولة في جل قطاعات النشاط الاقتصادي والتجاري، وذلك طيلة ثلاث عقود من الزمن لم تكن خلالها القوانين التي تدير القطاع الاقتصادي ذات طبيعة رأسمالية، وإنما كانت غطاءا لإيديولوجية اشتراكية.

وعلى الرغم من أن الدولة حاولت في فترة السبعينات والثمانينات إقامة بعض المشاريع الاقتصادية، معتمدة على الشراكة الأجنبية، لا سيما في مجال المحروقات، وبعض القطاعات الأخرى، كما حاولت الظفر بعقود نقل التكنولوجيا. إلا أن هذه الاستثمارات الأجنبية ظلت محدودة بسبب النهج الاشتراكي الذي كان قائما.

غير أن الجزائر ومنذ دستور 1989، تخلت عن التسيير الاشتراكي للمؤسسات. وأعقب ذلك صدور جملة من القوانين التي تتبنى فلسفة اقتصاد السوق.³⁵ بعدما تبين

أن النهج الاشتراكي قالب جامد لا ينبغي الخضوع له. مسايرة بذلك التحولات العالمية التي تزامنت مع هذه المرحلة.

لقد رغبت الجزائر كغيرها من الدول تحقيق تنمية اقتصادية، وعمدت إلى سن قانون تشجيع الاستثمار الأجنبي سنة 1993. ثم ما لبثت أن قامت بتعديل هذا القانون بتعزيز الحوافز الجبائية والجمركية التي نص عليها القانون السابق³⁶.

وبالفعل فإن جهود الدولة في جلب الاستثمار أتت أكلها، فقد سبق لوزارة الصناعة وترقية الاستثمار³⁷ أن كشفت بأن الجزائر تلقت نوايا استثمار أجنبية مباشرة بلغت 13,53 مليار دولار بين أعوام 2001 و2007. بلغت حصة المستثمرين العرب منها 60% وهو مستوى أقل من الفوائد والأرباح التي حولتها الشركات الأجنبية نحو الخارج خلال الفترة نفسها، في وقت وصلت الاستثمارات العربية على مدار 07 سنوات إلى 8,18 مليار دولار أمريكي مقارنة مع 5,4 مليار دولار من نوايا الاستثمار غير العربية.

إن سنة 2000 هو التاريخ المخلد لانطلاق مشاريع كبرى في الجزائر، وقد نشر الديوان الوطني للإحصاء أرقامه التي تفيد أن الجزائر حققت فائضا تجاريا خلال السبعة أشهر الأخيرة من 2008 بما يقارب 26 مليار دولار. كما نشر بنك الجزائر أرقامه وقال بأن الجزائر فقدت خلال السبع سنوات الأخيرة ما يزيد عن 22 مليار دولار في شكل تحويلات للخارج تم تحويل 70% منها خلال الثلاث سنوات الأخيرة بمعدل 05 ملايين دولار للسنة. وعندما تقل الاستثمارات الأجنبية المباشرة المحققة خلال نفس الفترة عن معدل 02 مليار دولار سنويا، فإن ذلك يعني عجزا في تحويل العملة على سلم الاستثمار يصل إلى 03 ملايين دولار وهو رقم يعكس فلسفة تدفق الاستثمار الأجنبي في علاقته بالتنمية في البلدان التي تعرف بالنامية.³⁸ ويحول الساحة الاقتصادية الوطنية إلى مصدر للتراكم الرأسمالي الخارجي.

مثل هذه الحالة، لا تجسد فقط المفارقة بين فائض التجارة وعجز الثروة، بل تؤكد ضعف الإدارة الاقتصادية الناجمة هي الأخرى عن غياب إستراتيجية اقتصادية واضحة؟ ففانون الاستثمار الجزائري يوصف بأنه قانون « تشجيع الاستثمار » لأنه يمنح تسهيلات معتبرة للمستثمر الأجنبي، ولكن في نفس الوقت نجد أن المستفيد الأول من مزايا هذا القانون هو الشركات الأجنبية « الأمريكية والفرنسية »، وهي ذاتها

المتهم الأول في عملية تحويل الأرباح إلى الخارج، وهي نفسها الشركات التي استفادت من مرونة هذا القانون بحكم خبرتها التاريخية في هذا المجال.

لم يمنع الأمر رقم 03-01 المؤرخ في 20/08/2001 المتعلق بتطوير الاستثمار صراحة تحويل الأرباح للخارج، بل على العكس من ذلك، ركز على التسهيل الجبائي ودور الدولة في توفير العقار والخدمات الأساسية وتحمل جزء من تكاليف الهياكل القاعدية اللازمة للمشروع، بل أن المادة 31 من ذات الأمر ذهبت إلى ضمان حرية تحويل الأرباح بتسعير بنك الجزائر. في نفس السياق ذهب نظام البنك إلى التأكيد على هذا المعنى بالقانون رقم 03-05 المتعلق بنظام بنك الجزائر، وهي تسهيلات تحولت سريعا إلى ساحة للمضاربة في العقار والغش في التصريح الجبائي وفساد في الصفقات وغموض في تحديد رأس المال الأجنبي ومعدات الاستثمار الوطنية. فضلا عن موضوع الشركات المختلطة وحساب التحويل بنسبة المساهمة الأجنبية فإنه لا أحد يعلم كيف استمر هذا الوضع لمدة 07 سنوات دون تدخل حاسم من السلطات المنظمة للاقتصاد الوطني.

يمكن القول، أن الجزائر، ورغبة منها في تسريع الانفتاح على المحيط الخارجي³⁹، ودخول سباق التنافس الدولي على رأس المال المنتج قدمت لمجمعات الشركات الدولية مزايا ضريبية فتحت المجال أمام هذه الأخيرة الاستثمار بالجزائر، بفضل إنشاء شركات تابعة لها.

غير أن الأرباح التي حققتها هذه الشركات، حولت نحو الخارج، مما يؤدي إلى القول بوقوع الجزائر في فخ الإستراتيجية الجبائية لمجمعات الشركات الدولية التي تسعى من خلال هذه السلوكيات إلى الاستفادة من الأنظمة الجبائية المتميزة التي توفرها بعض الدول -كالجزائر- لتحقيق أكبر ربح ممكن دون تحمل تكاليف جبائية كبيرة.⁴⁰ وذلك لا يخدم مصالح الخزينة العمومية الجزائرية ولا مصالح التنمية الاقتصادية التي ترغب الجزائر في تحقيقها.

يذكر أن المجمعات الدولية أنشأت بالجزائر عدة شركات تابعة لها في مختلف قطاعات النشاط الاقتصادي أهمها المحروقات والخدمات المختلفة، والعقار، والبناء، والأشغال العمومية، وتجارة السيارات والأدوية والمنتجات الزراعية والأغذية وغيرها.

إن جزء مهم من ثغرات الاقتصاد الجزائري يعود إلى ضعف التنسيق بين قطاعاته المختلفة، وتوزع القرار بين مراكز عدة، وعندما عمدت السلطات إلى توحيد شبائيك الاستثمار، في الشباك الوحيد، نسيت أن توحد قرارات الاقتصاد في وزارة واحدة فتضاربت المعطيات، مما يتعين معه مراجعة الاقتصاد الوطني على سلم الإدارة والحكومة وليس في سياق النصوص والقوانين التي يعتبر تعديلها المستمر وجهاً آخرًا لعدم الاستقرار التشريعي.

2- آليات مكافحة التحويل غير المباشر لأرباح الشركات الأجنبية خارج الجزائر

شرعت وزارة المالية - عن طريق المديرية العامة للضرائب- ابتداء من شهر سبتمبر 2008 في تنفيذ عملية مراقبة واسعة للشركات الأجنبية العاملة بالجزائر. فبعد تعيين خبراء لإجراء مسح دقيق للاستثمارات الأجنبية المباشرة التي سجلت على مستوى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في الجزائر بهدف إعادة النظر في التسهيلات والامتيازات الممنوحة في إطار الاستثمار استدعت المديرية العامة للضرائب محققيها لإجراء تحقيقات دقيقة في الحسابات تخص مدى احترام هذه الشركات لقواعد الاستثمار ومدى دفعها للضرائب بالإضافة إلى التحويلات المالية للخارج.

قررت الحكومة الجزائرية جملة من الإجراءات الجديدة تخص مراقبة حركة رؤوس الأموال وإعادة النظر في مسار الخوصصة والاستثمارات إذ تقرر امتلاك الدولة الحصة الأكبر في أي مشروع استثماري تتجزه مع شريك أجنبي حفاظاً على المصلحة الوطنية. وجاء قرار الحكومة بعد تقرير بنك الجزائر الذي أشار فيه إلى وجود تحويل أرباح بقيمة 22,2 مليار دولار إلى الخارج ما بين سنة 2001 إلى 2007. يضاف إلى ذلك، أن الحكومة الجزائرية اقترحت في مشروع قانون المالية لعام 2009 فرض قيود على المستثمرين الأجانب بخصوص محاولاتهم تحويل رؤوس الأموال إلى الخارج، من خلال ضريبتين جديدتين على فروع الشركات العالمية النشطة بالجزائر، تمس الأولى عمليات تحويل الأرباح إلى الخارج فيما تتعلق الثانية بعمليات التنازل عن حصصها لشركات أجنبية أخرى.⁴¹

جاء في تقرير مشروع القانون أن الأرباح المحولة من طرف الشركة الفرعية أو أية منشأة مهنية أخرى إلى مقر الشركة الأجنبية المتواجدة خارج الجزائر ستصبح

خاضعة لضريبة سميت بضريبة الأسهم تفرض على الأرباح المحولة إلى الخارج بمعدل 15% و هو إجراء مقترح على خلفية تحويل حجم هائل من رؤوس الأموال نحو الخارج أمام تزايد عدد الشركات الأجنبية وتعاضم نشاطها في الجزائر.

يقترح المشروع ذاته تأسيس ضريبة جديدة تفرض على فائض قيمة التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحقق من قبل غير المقيمين بالجزائر. وتخضع هذه الأخيرة إلى ضريبة نسبتها 20% بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

يمكن القول، أن نزيف الأموال نحو الخارج، من خلال العمليات التي قامت بها الشركات الأجنبية العاملة بالجزائر، هو نتيجة فشل الدولة في وضع حواجز حقيقية وأحكام ردية لحماية مصالح الخزينة العمومية⁴² أمام جشع الشركات الأجنبية التي عرفت كيف تستفيد من الثغرات القانونية الواضحة التي يعانيتها قانون الاستثمار الساري المفعول، إذ ينبغي الاعتراف بوجود عدة ثغرات تخللت القوانين الجزائرية وفي مقدمتها التسهيلات الضريبية والجبائية والحد الأقصى من الأرباح المسموح بتحويله إلى الخارج، وإلزامية إعادة استثمار جزء من الأرباح وإشراك مساهمين محليين في رأس مال المشروع من أجل ضمان عدم تحويل أرباح عالية جدا إلى الخارج.

ينبغي إذن التصدي لهذه العمليات وذلك بإعمال مراقبة مشددة لا سيما على عمليات استيراد التجهيزات من الخارج كونها الحيلة الأساسية التي تلجأ إليها الشركات الأجنبية في تحويل مبالغ ضخمة من العملة الصعبة من البنوك الجزائرية نحو الخارج بحجة تمويل تجهيزاتها المستوردة.

خاتمة

يستنتج مما سبق حرص المشرع الجبائي الجزائري على التصدي لظاهرة التهرب الضريبي الدولي الناتجة بالأساس من عمليات التحويل غير المباشر لأرباح الشركات التابعة لمجمع ذو طابع دولي نحو الخارج، فأعطى الحق للإدارة الجبائية الجزائرية ممارسة رقابة موسعة على نشاط الشركات المتواجدة بالجزائر والتابعة لشركات أخرى متواجدة خارجها، بما يكفل إمكانية أعمال تصحيح وإعادة تقويم جبائي للنتائج الخاضعة للضريبة.

بهذه الكيفية يكون المشرع الجزائري قد اتجه على نحو يهدف إلى محاربة ظاهرة التحويلات غير المباشرة للأرباح التي أصبحت تشكل المظهر الأخطر من مظاهر التهرب الضريبي الدولي، وهو الأسلوب الأكثر انتشارا واستعمالا من لدن المجمعات الدولية التي تعتمد كآلية للتخفيف من أعبائها الجبائية.

غير أنّ المشكلة لا تكمن في وجود النص الذي يردع مثل هذه العمليات من عدمه، وإنما يكمن الإشكال في الشلل الذي يرافق تطبيق النصوص القانونية، ثم أن التشريعات الداخلية لم تعد وحدها كافية لردع التحويلات الخفية للأرباح، لأنه يتعين إعطاء أولوية للاتفاقيات الدولية الثنائية بسبب دولية نشاط المجمعات بغرض التقليل فعليا من هذه الظاهرة.

ينبغي إذن أن تجد النصوص القانونية طريقها إلى التطبيق العملي وذلك لا يكون سوى بتطوير الإدارة الجبائية الجزائرية وعصرنتها لتصبح قادرة على ممارسة رقابتها على مختلف الأعمال التي تتجزأها المؤسسات المرتبطة بعضها ببعض، بل وينبغي على الإدارة أن تبذل جهودا في تقديم تدقيقات مفصلة حول وجود تحويل غير مباشر للأرباح بما يسمح لها بإعمال تقويم جبائي يصب في المحافظة على مصالح الخزينة العمومية.

الهوامش

1- أنظر حول مبدأ إقليمية الضريبة: المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري.
- Tayeb Zitoun et François, *Droit fiscal des entreprises*, 1^{ère} édition, éd., BERTI, Alger, Paris, 2007, p. 144.

2- أنظر حول موضوع الازدواج الضريبي:

- د. عطية عبد الحليم صقر، *الازدواج الضريبي في التشريع المالي الإسلامي والتشريع المالي المعاصر - دراسة مقارنة* - دار الكتب، القاهرة، 1989. لا سيما ص 227 وما يليها.
- د. محمود الطنطاوي الباز ود. طارق محمود عبد السلام، *المالية العامة والتشريع الضريبي*، مكتبة عين شمس، القاهرة، 2002-2003، ص 210 وما يليها.

- Bernard Plagnet, «Procédés techniques de suppression des doubles impositions», *Jurisclasseur de droit fiscal international français*, 1982 (1), Fasc. 16-2, N° 3 à 15.

- Bernard Plagnet « Conventions (abus de traités), droit fiscal international français, 5, 1987 », Fasc. 350 A- N° 3 à 9.

3 - Michel Vanhaecke « Les groupes de sociétés », L.G.D.J, Paris, 1962, N°3, p. 6.

- Anne Bougnoux « Groupes de sociétés », Répertoire pratique de droit privé, E.D: jurisclesseur, 1997, N° 1à 20.

- Yves GUYON, *Droit des affaires*, T 1, 7ème édition, éd. Economica, Paris 2001, p. 580.

4 - د. منى محمود إدبلي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص 111، وما يليها.

5 - أنظر حول موضوع التهرب الضريبي:

- د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ط 7، 2008، مواضع متفرقة.

- د. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006، مواضع متفرقة.

6 - «Les transferts indirects de bénéfices à l'étranger»: in revue "Fiscalité européenne et droit international des affaires", 2000/1, www.les transferts indirects des bénéfices à l'étranger. Htm /84 ko.

7 - فمثلا أبرمت الجزائر عدة اتفاقيات دولية بغرض تجنب الازدواج الضريبي مع فرنسا وهي على التوالي: - الاتفاقية الجبائية العامة المؤرخة في 1968/10/02.

- الاتفاقية المؤرخة في 1982/05/17.

- الاتفاقية المؤرخة في 1999/10/17 والتي دخلت حيز التنفيذ في سنة 2002. كما أبرمت مثل هذه الاتفاقيات مع دول أخرى، منها إسبانيا في 2002/10/07، إيطاليا في 1981/02/03، البرتغال في 1997/03/10، تركيا في 1994/08/02.

- أنظر حول موضوع الاتفاقيات الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي:

- Conventions internationales conclues par la France: Droit fiscale international français, E.D juriscalsseur, 2002, Fasc. 351, n° 12, 13 et 14.

- Martinez (Jean-Claude): « Théorie générale des conventions fiscales », droit fiscal international français Fasc 350-15, n° 5 et s.

- PLAGNET (Bernard): « Procédés techniques de suppression des doubles impositions », Jurisclesseur de droit fiscal international français, 1982 (2), Fasc 352, n°2 et s.

8- Association fiscale internationale XXVe congrès international de droit financier et fiscal sur les critères d'imputation des recettes et des dépenses entre sociétés indépendantes dans différents pays parties Washington 1971, cahier de droit fiscal international LVIB 2ème sujet rapport général p1/57.

9 - ومن بينها: - المرسوم التشريعي رقم 12/93 الصادر بتاريخ 1993/10/05 المتعلق بترقية وتشجيع الاستثمار المستخلف بالأمر رقم 03/01 المؤرخ في 2001/08/20 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم.

- القانون رقم 10/90 الصادر في 1990/04/14 المتعلق بالنقد والقرض والمعدل بالأمر 11/03 المؤرخ في 2003/08/26.

- المرسوم الرئاسي رقم 345/95 المؤرخ في 1995/10/30 المتضمن المصادقة على الاتفاقية المتضمنة إحداث الوكالة الدولية لضمان الاستثمار.

- المرسوم الرئاسي رقم 346/95 المؤرخ في 1995/10/30 المتضمن المصادقة على الاتفاقية تسوية المنازعات المتعلقة بالاستثمارات بين الدول ورعايا الدول الأخرى.

- المرسوم التنفيذي رقم 93/95 المؤرخ في 1995/03/25 المتعلق بالترخيص للمستثمر الأجنبي بتحويل مبلغ أصل استثماراته وأرباحه.

- الأمر 06/95 المؤرخ في 1995/01/25 المتعلق بالمنافسة، الذي ألغي واستخلف بالأمر 03/03 المؤرخ في يوليو 2003.

- المرسومين التنفيذيين رقم 319/97 و 320/97 الصادرين في 1997/08/24 المتعلقان بالتوصية بدعم كافة المستثمرين وإزالة الصعوبات التي تعيق تدفق الاستثمار وذلك بإنشاء الشباك الوحيد.

10 - د. بشير مصيطفى: "مفارقة الاقتصاد الجزائري: فائض تجاري، عجز في تحويل العملة": جريدة الشروق الجزائري اليومى العدد الصادر بتاريخ 2008/08/24.

11 - حول ما تضمنه التقرير، أنظر: عبد الوهاب بوكرواح "الحكومة تجري التعديلات الضرورية لإنهاء فوضى الاستثمار بالجزائر"، جريدة الشروق اليومى، العدد الصادر بتاريخ 2008/08/31

12 - Albert Atangana « Evolution et perspectives du contrôle des prix de transfert en Afrique » : www.memoire on line. com.

13 - أنظر المادة 57 من القانون الضريبي العام الفرنسي.

14- C. Silberzten et J. M. Priol « Contrôle des prix de transfert: Un dispositif critiquable ? » D.F 1998, N° 42, p. 125.

15- تنص المادة 729 من القانون التجاري الجزائري على أنه "إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى، تعد الثانية تابعة للأولى، تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها". راجع أيضا:

- J.L. Bilon, *Transferts indirects de bénéfices à l'étranger*, Paris. E.D.

LITEC. 1981, N° 252, p. 50.

16 - أنظر: التعليمات الإدارية الصادرة عن الإدارة الجبائية الفرنسية في 04/05/1973.

B.O.D.G.I 4 A-2-73

17 - Jean Luc Rossignol « Le régime fiscal des aides entre sociétés sœurs », *revue française de comptabilité*, juillet - août 1999, p. 45.

18- التعليمات الإدارية الصادرة عن الإدارة الجبائية الفرنسية في 04/05/1973 السابق ذكرها.

19- Michel Vanhaecke « Les groupes de sociétés », idem, p311.

20- C.E 29/03/1978. Req n° 5125, D.F. 1979. N°4. Comm 85. Concl: Rivière R.J.F.S/1978. N° 227.

C.E plénière 27/07/1988. Req n° 50020.

C.E 18/03/1994. Req. n°68 795 et 70 814. SA. Souemarco. Europe, D.F.

1994. n° 40. comm. 1703. Note Tixier et Lamulle. RJF. 5/1994. p3. *Bulletin des conclusions fiscales*, mai 1994. p 7.

21 - C.E 01/06/1990. Req. N° 70680. sté FOGGINI France. D.F. 1991. n°08 Comm 301. R.J.F. 8-9/1990. n° 976 et Concl Martin. P 450. R.F.C 1991. n° 219.

22 - حيث صدر في فرنسا القانون رقم 81-1160 المؤرخ في 30/12/1981 المعدل للمادة

57 من القانون الضريبي الفرنسي.

23 - C.E 06/05/1966. Req. n° 62129. R.D. p 159. D.F 1966. n° 24. Com 605 Dupont 1966. p 340 – C.E 03/02/1975. Req. N° 90788. et 91255. D.F 1975. N° 13.

24 - J.L Bilan « Transfert indirect de bénéfice à l'étranger », précité p 81.

25- Art. 08 de la convention entre la France et Etats-Unis du 28/07/1967: Conventions internationales conclues par la France, Droit fiscal international Français, E.D jurisclasseur, précité p. 14.

26- Bilan (J.L): « Transfert indirect de bénéfice à l'étranger ». Précité p 81.

27- Franci LeFebvre (s): « Groupes des sociétés ». (Juridique fiscal, social), E.D memontos Francis LE FEBVRE, 2005-2006, n°5410, p 440 et s.

28 - Francis LeFebvre « Groupes des sociétés », précité n° 5770 et s.

29 - C.E 30/04/1980. n°16.253. R.J.S 6/80. N° 467. C.E 27/11/1981. N° 16814 R.J.F 1/82. N° 07.

30 - C.E 30/10/1963. Req n° 50220. D.F 1966. N° 25 bis, Comm 200. Concl. Ducanin. Dupont 1963, p. 826.

31- Association Fiscale internationale. Cahier de droit fiscal international, précité rapport général p1.

32- Le GALL. (J.P) : « Fiscalité des transferts internationaux de technologies (Nouvelles technologies. Nouveau mode de transfert) », R.D.AI. 1985, N° 05, p 617.

- Bilan. (J.L): « Transfert indirects de bénéfice à l'étranger », Précité p. 112.

- Leve (J.L): « Un aperçu pratique sur l'étude des prix de transfert », R.D.A.I 1989. n° 1. p 41 et p. 49.

33 – O. Delatre « Les nouvelles règles de prix de transfert aux Etats-Unis »: B.F Francis Lefebvre 6/1992, p.39.

- Gouthiere (B): « Prix de transfert: les entreprises françaises face à l'administration Fiscale américaine », B.F. Francis Le Febvre 7/1992, p. 455.
- 34 - انظر المواد 13،14،15،18،19،24 و36 من قانون المالية لسنة 1997 والمواد 138-138،3 مكرر،142-1،169 -3،173 -3 و219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- انظر كذلك حول الموضوع: التعليم رقم 07 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 1997/04/13.
- أنظر أيضا: Patrick Morgenstern, *L'intégration fiscale*, 8ème éd., E.D Groupe revue fiduciaire 2007, p 16 et s.
- Pierre Gastineau, *La fiscalité des groupes de sociétés (L'intégration fiscale)* », E.D IITEC, Paris, 2003, N° 8-9, p. 4 et s.
- 35 - Abderrahmane Mebtoul, *L'Algérie face aux défis de la mondialisation. 2. reformes économiques et privatisation*, O.P.U., Alger. 2002. P. 72.
- 36- الأمر رقم 03/01 المؤرخ في 20/08/2001 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم.
- 37- مراد محامد: "الحكومة تشرع في مراقبة الشركات الأجنبية العاملة بالجزائر"، جريدة الشروق، عدد صادر بتاريخ: 2008/08/24.
- 38 - أ.د. لعويصات جمال الدين، *العلاقات الاقتصادية الدولية والتنمية*، دار هومة، الجزائر، 2000، ص 08.
- 39 - د. مرداوي كمال، *الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول المتخلفة - حالة الجزائر* - رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2003-2004، ص 365 وما يليها.
- 40 - د. ضياء مجيد الموسوي، *العولمة واقتصاد السوق الحرة*، ديوان المطبوعات الجامعية، (دون تاريخ)، الجزائر، ص 55 وما يليها.
- 41 - جريدة الخيمة في 06/09/2008: «الجزائر تقرر ضرائب جديدة للحد من تهريب الأموال».
- وأيضا: [www. Actualité-dz.com / Article 421.html](http://www.Actualité-dz.com / Article 421.html) 22 k
- 42 - عبد الوهاب بوكرواح، مقال سابق، جريدة الشروق اليومي.