

أسعار التحويل إشكالية الجبائية الدولية: الجزائر نموذجاً

Transfer rates the problem of international tax : Algeria as a model

قمان عمر 1*، بن شهرة سعدي 2

1 جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)، a.gamane@univ-djelfa.dz2 جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)، s.benchohra@univ-djelfa.dz

تاريخ القبول : 16 / 12 / 2020

تاريخ الاستلام: 28 / 06 / 2020

ملخص :

إن ظاهرة أسعار التحويل أصبحت ظاهرة عالمية، تعاني منها معظم الدول، من أجل ضبطها وتحديدها تجنباً لاستخدامها من طرف الشركات كوسيلة للتهرب الجبائي. تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الماهية القانونية والاقتصادية لأسعار التحويل، وكذا الوقوف على أهم الإجراءات المتخذة من طرف المشرع الجبائي في هذا المجال، حيث توصلت الدراسة إلى أن أسعار التحويل ذات فائدة وقيمة بالنسبة للشركة للتحكم في الأداء والأرباح، كما أنها وسيلة للتهرب الجبائي، كما توصلنا إلى أن النظام الضريبي الجزائري لم يغفل عن هذه الظاهرة بل سن مجموعة من التشريعات والإجراءات للتحكم الجيد في أسعار التحويل.

الكلمات المفتاحية : أسعار التحويل، التهرب الجبائي، الشركات، النظام الضريبي

تصنيف Jel: M49.

Abstract:

The phenomenon of transfer prices has become a global phenomenon, which most countries suffer from, in order to control and define it in order to avoid its use by companies as a means of tax evasion.

This study aims to identify the legal and economic nature of transfer rates, as well as to identify the most important measures taken by the fiscal lawmaker in this field, as the study concluded that transfer rates are of benefit and value for the company to control performance and profits, and it is also a means of fiscal evasion. We concluded that the Algerian tax system did not lose sight of this phenomenon, but rather enacted a set of legislation and procedures for good control of transfer rates.

Keywords: Transfer rates, tax evasion, companies, tax system.

Jel classification code : M49

1- مقدمة:

تعتبر مشكلة إيجاد أو تحديد طريقة رشيدة لتسعير التحويلات بين الشركة الأم وتوابعها في الدول الأخرى، من أهم المشاكل المطروحة سواء للشركات أو للأنظمة الجبائية للدول. ولا تزال حتى الآن هذه الإشكالية محل جدل لم ينته بعد إلى طريقة مقبولة قبولاً عاماً، وذلك بالرغم من أن بداية ظهور هذه المشكلة تعود إلى سنة 1929، إلا أن الاهتمام الحقيقي بهذه المشكلة وإقتراح الحلول الملائمة لها لم يبدأ إلا في منتصف الخمسينات، وذلك على يد Hirshleifer والذي تقدم بنظرية اقتصادية تقوم على التحديد الاستراتيجي الأمثل لأسعار التحويل بين أقسام الشركة الواحدة، ومنذ ذلك التاريخ وحتى الآن ثار جدل علمي وعملي وقانوني بين الباحثين والكتاب المتخصصين والأنظمة الجبائية للدول حول اختيار الطريقة الرشيدة لتحديد أسعار التحويل سواء محلياً أو دولياً.

الإشكالية:

- ماهي الإجراءات والتشريعات التي فرضها المشرع الجبائي للتحكم في ظاهرة أسعار التحويل؟

الفرضيات:

- تفرض الإدارة الجبائية الجزائرية رقابة صارمة على أسعار التحويل؛

- الإدارة الجبائية الجزائرية أهملت مراقبة أسعار التحويل.

الهدف من الدراسة:

- التعرف على ماهية وأهمية وطرق تحديد أسعار التحويل؛

- إبراز الإشكالية الجبائية المطروحة على أسعار التحويل؛

- الوقوف على الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لمراقبة أسعار التحويل؛

- عرض أهم التشريعات التي اتخذها المشرع الجبائي الجزائري لمحاربة ظاهرة أسعار التحويل.

محاور الدراسة:

- أسعار التحويل؛ الأبعاد القانونية والاقتصادية؛

- الإشكالات الجبائية لأسعار التحويل؛

- الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية لمحاربة ظاهر أسعار التحويل.

2- أسعار التحويل الأبعاد القانونية والاقتصادية:**1-2- مفهوم أسعار التحويل:**

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) أسعار التحويل أنها "الأسعار التي تنقل بها الشركة الأملاك المادية أو الأصول غير المادية أو تقدم الخدمات إلى الشركات المرتبطة" (OCDE, 2010, p 371).

كما عرفت أسعار التحويل بأنها الأسعار المفروضة على السلع المنتجة بواسطة أحد الأقسام والمحولة لقسم آخر، وهذه الأسعار تؤثر على إيرادات القسم المحول وتكاليف القسم المستلم، ونتيجة لذلك سوف تتأثر الربحية والعائد على الاستثمار وتقويم الأداء في كلا القسمين (Limina Guan Etal, 2009, p349). وعليه نستخلص أن أسعار التحويل تستخدم لتحويل الأرباح بين الشركات وفروعها في الخارج أو الداخل، وبهذا يمكن للشركات أن تتلاعب بتحديد الأسعار بما يناسب حاجتها.

2-2- الارتباط بين الشركات:

تعتبر مؤسستين مرتبطتين عندما تمتلك إحداهما القدرة على الممارسة المباشرة أو غير المباشرة للرقابة أو التأثير الملموس على قرارات الأخرى (LDGI، 2013، الصفحة: 08).

2-2-1- أشكال الارتباط (DGI، 2013، الصفحة: 03):**أ- الارتباط القانوني:**

وتتصدر التبعية القانونية من امتلاك شركة موطنة بالجزائر أو خارجها لشركة تتواجد بالجزائر أو خارجها، وهذا يكون في الحالات التالية:

- تحوز شركة على حصة مرجحة من رأسمال شركة أخرى.
- تحوز شركة على الأغلبية الساحقة من حقوق التصويت خلال انعقاد الجمعيات العامة؛
- تمارس شركة سلطة اتخاذ القرارات بالنسبة لشركة أخرى بشكل مباشر أو عبر شخص وسيط، ويمكن أن يكون هذا الأخير:
 - مسيرين، إداريين، مدراء، أو فردا من أفراد عائلة الشركة الممارسة للرقابة؛
 - أي مؤسسة أو شخص موضوع تحت تبعية المؤسسة الممارسة للرقابة؛
 - كل شخص أو هيئة لها مصلحة في نشاط أو رأسمال الشركة الممارسة للرقابة.

ب- الارتباط الفعلي:

تتميز التبعية الفعلية بقدرة مؤسسة على فرض شروط اقتصادية على مؤسسة أخرى، أو تفرض سلطة اتخاذ القرار بالنظر إلى الطبيعة الخاصة للعلاقات بين المؤسستين، مثل علاقات عمل قديمة، أو كمورد أو زبون وحيد.

وعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار الوضعيات التالية كأنها تتضمن رابط التبعية الفعلية:

- حالة شركة جزائرية مرتبطة بعقد مع شركة أجنبية، حيث تحدد هذه الأخيرة أسعار الشراء والبيع المطبقة من طرف الشركة الجزائرية التي يجب عليها بدورها إعداد تقارير بخصوص عملياتها وتسديد أتاوى معتبرة لقاء استعمال العلامة التي تمتلكها المؤسسة الأجنبية؛
- عندما تمتلك مؤسسة جزائرية وأخرى أجنبية نفس التسمية الاجتماعية وتمارسان نفس النشاط وتستعينان بخدمات نفس الممثلين وتنقسمان عند الاقتضاء بينهما الطلبات المجمعّة من طرف الممثلين المذكورين؛
- عندما ترتبط أنشطة المؤسسة الجزائرية والمؤسسة الأجنبية ارتباطا وثيقا وتصبح إحداها تابعة حصريا أو بشكل شبه حصري للطلبات أو الصفقات المبرمة من طرف المؤسسة الأخرى؛
- عندما يتم اتخاذ القرارات الإستراتيجية التي ترهن مستقبل المؤسسة الجزائرية من طرف المؤسسة الأجنبية.

3-2- طرق تحديد أسعار التحويل من الناحية الاقتصادية:**1-3-2- الطرق التقليدية:****أ- سعر السوق:**

سعر السوق هو سعر تبادل السلع والخدمات في السوق، ويتم استخدامه عند توفر سوق منافسة كاملة، ولأن هذا السعر يتحدد على أساس العرض والطلب على السلعة فلا يمكن لأي قسم أن يستغل الآخر، ويتم استخدامه في الشركات التي يتمتع رؤساء أقسامها بحرية اتخاذ القرارات (محمد تيسير، 2007، الصفحة 304).

ب- طريقة التكلفة الكلية زائد هامش الربح:

إن تحديد أسعار التحويل على أساس هذه الطريقة في حالة عدم وجود سعر سوق للمنتج الوسيط، يمثل الطريقة الأكثر استخداما بين الشركات، وتتمثل أهم مزايا هذه الطريقة (Henaidy, 1980, p34). وهي تتطلب تحديد التكاليف التي يتحملها المورد بالنسبة للسلع أو الخدمات المحولة إلى الشركة المرتبطة، يضاف إليه هامش مناسب لسعر التكلفة، بكيفية تضمن الحصول على الربح العادي وذلك من خلال المعادلة:

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + \text{هامش المنافسة النزيهة}$$

ت- طريقة الأسعار التفاوضية:

أسعار التفاوض هي تلك الأسعار التي تحدد نتيجة المساومة بين البائع والمشتري، ومعنى ذلك إعطاء كل قسم كامل حريته في التفاوض وتقرير سعر منتج سواء كان سلعة أو خدمة، وفي نفس الوقت فإنه ما لم يتم الإنفاق على هذا السعر فإن لكل قسم كامل الحرية في دخول الأسواق الخارجية (ليسترايهيتر، 1988).

2-3-2- الطرق الحديثة:**أ- طريقة النماذج الرياضية والكمية:**

وهي تهدف إلى الوصول إلى مجموعة من القيم وأسعار الظل والتي يمكن استخدامها في تحديد أسعار التحويل للمنتجات أو الخدمات المحولة إلى الشركة المرتبطة (Balkaoui, 1991, p206).

ب- طريقة المعاملات (DGI، 2013، الصفحة:15):

وتتمثل طريقة المعاملات الخاصة بالأرباح في مقارنة أرباح الصفقات بين المؤسسات المرتبطة مع تلك المحققة في صفقات مماثلة بين مؤسسات مستقلة، وتتمثل في:

• طريقة اقتسام الأرباح:

من خلال تحديد المبلغ الإجمالي للأرباح المتأتية من الصفقات التي تبرمها، حيث يتم اقتسام هذه الأرباح بين المؤسسات المرتبطة بحسب مفتاح يعد على أساس وظيفي.

• طريقة المعاملات للهامش الصافي:

من خلال تحديد هامش الربح الصافي انطلاقا من معطيات مناسبة (الأعباء، رقم الأعمال، قيمة الأصول)، في إطار صفقة تبرك داخل المجمع، وهي تفترض التكبير بنسب الهامش الصافي (نسب ربح الاستغلال مقارنة برقم الأعمال أو مردودية الأصول أو غيرها من مؤشرات الربح الصافي)، وليس بالأسعار. ويرى الباحثان أن من الأحسن استعمال الطرق التقليدية عندما تتوفر شروط مقارنة جد صارمة، ولا ينبغي استعمال الطرق الحديثة وخاصة طريقة المعاملات إلا عند استحالة استعمال الطرق التقليدية أو فشلها.

4-2- أهمية وأهداف أسعار التحويل:**1-4-2- أهمية أسعار التحويل:**

تتمثل أهمية أسعار التحويل بالنسبة للشركة في أنها تساعد على تخصيص موارد الوحدات الاقتصادية، واتخاذ القرارات المثلى في الأقسام والإدارات، وتوفر أساسا عادلا ومنقيا لتقييم أداء الأقسام، وتساعد في التحفيز نحو تحقيق أهداف الأقسام والشركة ككل (أسامة الحارث، 2004، الصفحة:408).

2-4-2- أهداف أسعار التحويل:

تسعى أسعار التحويل لتحقيق عدة أهداف منها توافق الأهداف، والذي يضمن التخصيص الأمثل لموارد التنظيم، والاستقلال الذاتي المحدود للأقسام، وتقييم أداء الأقسام (جودة عبد الرؤوف، 1997، الصفحة:58)؛

كما تساعد أسعار التحويل على تسهيل اتخاذ القرارات داخل الأقسام والإدارات، وتور أساسا عادلا للإدارة يمكنها من الحكم على أداة الأقسام والمديرين بالأقسام، وهي بذلك تساهم في تحقيق أهداف الشركة المالية وغير المالية (عاصم، وأحمد، 2015، الصفحة:111).

5-2- طرق تحديد أسعار التحويل من وجهة النظر الضريبية:

تعد الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول في العالم التي أعطت اهتماما كبيرا للتحاسب الضريبي لمواجهة الممارسات غير القانونية باستخدام سياسات أسعار التحويل من قبل الشركات متعددة الجنسيات (أل هاشم، 1982، ص 170).

ومع ذلك فإن العديد من الدول الأخرى سنت لنفسها قوانين تلائم أحوالها الاقتصادية وتعمل على منع مثل هذه الممارسات ومنها جنوب إفريقيا والنرويج وفرنسا وغيرها، غير أنه من

الملاحظ أنه لم يستقر الوضع بعد على الحل الأمثل لمشكلة أسعار التحويل لهذه الشركات حتى من خلال الاتفاقات التي تبرم ما بين الدول وبعضها البعض (Horak, 1996, pp24-26).

وحتى لا تستخدم أسعار التحويل كوسيلة للتهرب الضريبي من قبل الشركات، عمدت بعض الدول إلى استحداث وإصدار قوانين تمنع هذه الممارسات، وذلك كما في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال، فإن هناك إدارة متكاملة في النظام الضريبي الأمريكي ممثلة في مصلحة الإيراد الداخلي - IRS Sec 482- وهي خاصة بتنظيم الأوضاع الضريبية والتحاسب الضريبي الدولي في حالة قيام مبادلات دولية يكون أحد الأطراف فيها شركة أو منشأة مسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية.

وتتحد قواعد تعديل أسعار التحويل في الولايات المتحدة الأمريكية ومعظم الدول، باستخدام قاعدة عامة هي ضرورة الوصول إلى سعر السوق، وهو يتمثل في السعر الذي كان من الممكن لمنشأة أخرى غير تابعة أو قابضة التعامل به مع الغير في ذات الظروف وفي الأحوال المماثلة، وفي الحالات التي يثار فيها الخلاف والنزاع حول كيفية تعديل أسعار التحويل لتعبر عن أسعار السوق، فإنه يتم استخدام أسعار التحويل للأصول الملموسة وأسعار تحويل للأصول غير الملموسة والتي تكون مقبولة من وجهة نظر السلطات الضريبية الأمريكية والتي تكون في نفس الوقت ملزمة للشركات متعددة الجنسية والتي عليها اتباعها عند تحديد أسعار التحويل وتحويلاتها لشركاتها التابعة العاملة بالخارج (سهام، 1997، ص 252).

أما في الجزائر فقد اعتمد المشرع الجبائي اعتماد سعر السوق المتداول لنفس المنتج أو الخدمة مع شركة مستقلة.

3- الإشكالات الجبائية لأسعار التحويل:**1-3- البعد الدولي للمشكلة الجبائية لأسعار التحويل:**

يتأثر قرار تحديد أسعار التحويل بالنظم الضريبية، حيث إنه عن طريق هذه الأسعار يمكن خفض العبء الضريبي على هذه الشركات وذلك بالمغلاة فيها، مما يؤثر على الدخل الضريبي فيؤدي إلى تخفيضه، وهذا ولا شك سوف يؤدي إلى حدوث العديد من المشاكل بين هذه الشركات ومصحة الضرائب سواء محليا أو في الدول المضيفة للاستثمار.

ولتجنب هذه المشاكل فقد لجأت العديد من الدول إلى تحديد طرق معينة عند التحاسب الضريبي ومنها الولايات المتحدة الأمريكية من خلال مصلحة الإيراد الداخلي، كما وضع المشرع الضريبي الأمريكي لوائح لغرامات أسعار التحويل عند قيام هذه الشركات بمحاولة التجنب أو التهرب من أداء الضريبة عن طريق استخدام أسعار التحويل.

2-3- آليات التهرب الدولي باستخدام أسعار التحويل:

من أهم الآليات التي تستخدمها الشركات على المستوى الدولي للتهرب من دفع الضريبة على الدخل نجد:

- إذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات متعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر، فإنه في هذا الوضع لا تؤخذ الأسعار الجارية والمتداولة في الأسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة متعددة الجنسية الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو اعتباطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار(علي عبد الفتاح، 2007، الصفحة:263)؛
- التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الأرباح، سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، بحيث تخفضن النفقات، ومن ثم تزيد من المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجنات الضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريبي متشدد(زهرة، 2011، الصفحة:427)؛
- عند توزيع الأرباح ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة، من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم، وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثمتهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم(زهرة، 2011، الصفحة:428).

3-3- آليات التهرب باستخدام أسعار التحويل من وجهة نظر المشرع الجبائي الجزائري:

أما بالنسبة للنظام الضريبي الجزائري، فإن المشرع لم يحدد طرقا بعينها في تحديد أسعار التحويل، فقد تركه للشركات حرية الاختيار شريطة أن تعلن وتبرر هذه الشركات السياسة المنتهجة في تحديد أسعار التحويل، كما حدد طرق تحويل الأرباح والتي يمكن من خلال تحويل الأرباح بطريقة غير قانونية، فقد أتت المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بغرض النص صراحة على نمط العمليات التي يترتب عنها تحويلات غير عادية للمداخل أو الأرباح خارج الجزائر، وتوجب إعادة النظر فيها وإدماجها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة وهي(DGI، 2013، الصفحة:4):

- **زيادة أسعار الشراء أو البيع أو تخفيضه:** حيث تقوم المؤسسة الجزائرية بإنجاز عمليات الشراء لدى المؤسسة الأجنبية بأسعار زائدة، أو تقوم بالبيع للمؤسسة الأجنبية بأسعار مرتفعة، وهذا بخلاف سعر البيع المطبق من طرف المؤسسة لنفس المنتج عند تعاملها مع شركات مستقلة
- **تسديد الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل:** يمكن للشركات المقيمة بالجزائر والتابعة لشركة أجنبية أن تسدد أتاوى منصوص عليها بموجب عقد، موجهة لدفع ثمن بعض الخدمات المقدمة، كحق التنازل عن رخصة استغلال، براءة اختراع، طرق التصنيع وصيغته، أو المساعدة المباشرة في الميادين التقنية أو العلمية أو التجارية أو الإدارية... الخ، وذلك بمبالغ لا تتوافق مع قيمة المبلغ المدفوع عادة لقاء الخدمات المقدمة بصفة فعلية من طرف الشركة الأجنبية.
- **منح قروض بدون فائدة أو بمعدلات منخفضة:** حيث تقوم الشركات المقيمة بالجزائر باقتطاع مبالغ من أموالها الخاصة أو من الأموال المقترضة، من أجل منح امتياز على شكل قرض أو تسبيقات بدون فائدة أو بمعدل فائدة منخفض جدا لشركة أجنبية يجمعها بها رابطة التبعية. كما يمكن أن تطلب قروضا أو تسبيقات لدى مؤسسات مقيمة بالخارج، حيث يطبق على هذه القروض أو التسبيقات معدل فائدة مرتفع.
- **التخلي عن الفوائد المنصوص عليها بموجب عقود القروض:** حيث تقوم الشركات المقيمة بالجزائر إلى تقديم مساعدات مختلفة، عن طريق التخلي عن القروض، المساعدات أو الإعانات المالية، وكذا التخلي عن الفوائد المنصوص عليها بموجب عقود القروض.
- **منح امتيازات غير مكافئ للخدمة المحصل عليها:** حيث يتم تحويل أرباح عن طريق الفوترة غير العادية للخدمات، أو عن طريق منح امتياز غير مكافئ للخدمة المحصل عليها، وبصفة عامة تعتبر تقديم خدمات لأي شخص دون فوترة مبلغها و/أو بدون مقابل يشكل تصرفا غير عاديا في التسيير.
- **وسائل أخرى:** يمكن لوسائل أخرى أن تشكل تحويلات غير عادية، فيتعلم الأمر على سبيل المثال، بعمليات التنازل عن عناصر معنوية، خدمات دون مقابل، توظيف عمال مجانا، وعليه يمكن اعتبارها تحويلات للأرباح، وخاصة إذا تبين أنها من المفروض أن تكون مقابل عوض، وفقا لمبدأ المنافسة النزيهة.

4- الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبانية الجزائرية لمحاربة ظاهر أسعار التحويل:

1-4- إجراءات التحقيق الممارسة على أسعار التحويل:

يتم إعادة النظر في أسعار التحويل المطبقة من طرف المؤسسات وفقا للإجراءات المتبعة بمناسبة إجراء تحقيق مصوب أو تحقيق في المحاسبة، وذلك طبقا لأحكام المواد 20، 20 مكرر، 20 مكرر1 من قانون الإجراءات الجبانية.

وتكون كالتالي :

1-4-1- طلب معلومات:

تطبيقا لأحكام المادة 20 مكرر1 من قانون الإجراءات الجبانية يحق لعون التحقيق سواء كان تابعا لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات أو الهيأت الأخرى للمديرية الولائية للضرائب (المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب مصالح البحث والتدقيقات) أثناء التدقيقات في المحاسبة أو التحقيق المصوب

في المحاسبة وتوفر عناصر تفترض وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح أن يطلب من المؤسسة محل التحقيق إمداده بالوثائق التي تسمح بتقرير سياسة أسعار التحويل المطبقة. في مجال إعادة النظر في الصفقات التي تبرمها المؤسسات، يقع عبئ الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية، وهذا من أجل تقادي كل تعسف وضمن حقوق المكلفين بالضريبة. وعليه يتعين على مصالح التحقيق قبل إرسال الطلب جمع المعلومات والمعطيات الضرورية التي تؤكد فرضية وجود تحويل غير مباشر للأرباح ومن هذه المؤشرات:

- وجود روابط التبعية القانونية أو الفعلية (هياكل تنظيمية، معطيات عمومية، عناصر تصريحية، عقود شركات، أو كل معلومات أخرى من هذا النوع) أو النظام الجبائي للمؤسسة المقيمة في الخارج (معلومات عامة حول النظام الجبائي المطبق في ذلك البلد)؛
- ضبط الصفقات (الفرق في الثمن أو تعديلات معتبرة في الثمن، في معدل الأتاوى، تسبيقات بدون مقابل أو بمقابل زهيد، شروط الدفع مختلفة عن المعايير المعمول بها عادة، تخفيضات، مساعدات مالية، تكلفة مبالغ فيها، إعانات، تخلي غير مبرر، تكاليف متحملة بدون حق).

2-1-4- دراسة وضعية طلب المعلومات:

طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية يملك المكلفون بالضريبة المعنيون الذين وجهت إليهم طلبات المعلومات أجل ثلاثون (30) يوما لتقديم عناصر ردهم على طلب الإدارة الجبائية. ويجب أن تسلم المؤسسة محل التحقيق كل الوثائق بلغة تفهمها الإدارة، إذا يمكن للإدارة طلب من المؤسسة ترجمتها لتسهيل فهمه.

3-1-4- التحليل الوظيفي :

يسمح التحليل الوظيفي بتوضيح الدور الاقتصادي للشركة المحقق معها في المجمع الذي تنتمي إليه، كما تسمح بتحديد المقابل الذي تستحقه فعلا، إذ أن مستوى الخطر المتحمل في المجمع يستوجب مستوى المقابل المالي الذي تتقاضاه الشركة التي تتحمل الخطر وتضمن الوظيفة، ويشكل التحليل الوظيفي شرطا مسبقا لا يمكن الاستغناء عنه من أجل القيام بأي تحليل لأسعار التحويل. ويتم هذا التحليل من طرف المحقق وفق الإجراءات التالية:

أ- جمع المعلومات:

انطلاقا من التدخل الأول بعين المكان، على المحقق جمع أقصى قدر من الوثائق والمعلومات، حيث يجب عليه طلب عقود الخدمات المبرمة مابين المجمع على وجه الخصوص.

ب- تحليل المعلومات:

بعد جمع الوثائق يساهم تحليل الوثائق القانونية (عقود الخدمات المبرمة مابين المجمع، محاضر الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات) في فهم الوظائف والأخطار، كما أنه ومن أجل الحصول على نظرة شاملة على المجمع، يجب إعادة تشكيل مخطط قانوني (من يملك من؟)، ومخطط وظيفي (من يفعل وماذا؟) وتصفح المواقع الالكترونية للمؤسسات المحقق معها سابقا.

ت- تقدير مردودية قطاع النشاط:

يقوم المحقق بتصفح الدراسات الاقتصادية المتضمنة لتحليل مختلف مجالات نشاط الصناعة، الخدمات، التوزيع والمالية وكذا قراءة الصحافة الاقتصادية لتكوين نظرة شاملة حول المردودية العامة للقطاع.

ث- المقارنة مع المعطيات المحاسبية:

يتم مقارنة معطيات التحليل الوظيفي مع المعطيات المحاسبية خاصة فيما يتعلق بعض الحسابات المتضمنة في جدول حسابات النتائج وخصوصا مصاريف الإشهار، العمولات والأتاوى، اللجوء إلى التعامل من الباطن، احتياجات التمويل.

ج- إعداد جدول التحليل الوظيفي:

من أجل الحصول على نظرة عامة حول المؤسسة المحقق معها بخصوص إبرام صفقة ما، يجب كتابة المعلومات المجمعة على جدول يتضمن قائمة الوظائف الممارسة والأخطار المحتملة، ويجب أن يتضمن هذا الجدول عددا كافيا من الأعمدة يعادل عدد الشركات المعنية بالصفقة المحللة، وكذلك عددا كافيا من الأسطر يوافق عدد الوظائف الممارسة والأخطار المحتملة من أجل إبرام الصفقة المذكورة. بالنسبة لكل واحدة من الشركات تسجل كل وظيفة تمارسها وكل خطر تتحمله بوضع علامة (X)، من الممكن إظهار أهمية هذه الوظائف والأخطار على التوالي، بوضع علامة واحدة (X) (ضعيفة) إلى أربعة علامات (XXXX) (جد معتبرة) في خانة واحدة. كما يستحسن ملء الجداول بالتعاون مع الشركة المحقق معها تجنباً لأي نزاع لاحق.

ويتم التركيز عند التحليل الوظيفي على النقاط التالية:

- نشاط بسيط كالشراء والبيع يفترض مبدئياً وجود أخطاراً ووظائف محدودة، وبالتالي يمكن أن يكون مقابلها المالي ضعيفاً، غير أنه يتم قبول مقابل مالي أكثر ارتفاعاً إذا اتسعت مجموعة الوظائف الممارسة (نفقات الإشهار، التخزين، والوسائل اللوجيستية للبضائع، ضمان البضائع التي تم بيعها الخ).
- نشاط البحث والتطوير يفترض في نفس الوقت وجود وظيفة ذات قيمة مضافة عالية وكذلك مخاطرة كبيرة، نظراً للطابع المتقلب وغير المضمون للنتائج، هذان العاملان يستلزمان تخصيص مقابل مالي مرتفع نسبياً.

2-4- التشريعات والتدابير المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية:**1-2-4- إعادة إدماج الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة:**

أنشأت المادة 08 من قانون المالية لسنة 2007 في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 141 مكرر بغرض وضع إطار قانوني يمكن الإدارة الجبائية من إعادة إدماج في النتائج الخاضعة للضريبة الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة وغير عادية خارج الجزائر والمتأتية من الأسعار المطبقة على الصعيد الدولي بين المؤسسات المرتبطة.

وقد أتمت المادة 09 من قانون المالية 2008 المادة 141 مكرر المذكورة أعلاه بغرض تمديد الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة وغير عادية خارج الجزائر بين المؤسسات المرتبطة لتشمل الأرباح المحولة للمؤسسات المحلية المرتبطة المستغلة في الجزائر والتي ترتبط فيما بينها بروابط التبعية تحت أي شكل من الأشكال، وتكون هي الأخرى أيضاً موضوع رقابة على أسعار التحويل.

قد شددت الإدارة الجبائية الرقابة على أسعار التحويل من خلال تتبع مختلف التدفقات بين المؤسسات المستغلة في الجزائر وخارجها، خاصة التي تكون موضوع الاستفاداة من أنظمة الامتياز المنصوص عليها بموجب التشريع الجبائي أو مختلف أنظمة التحفيز والتشجيع، وكذا عندما تكون المؤسسات في حالة عجز،

إذ يمكن للمؤسسات المرتبطة مع المؤسسات المؤهلة للاستفادة من هذه الأنظمة أن تلجأ إلى التحويل غير المباشر لأرباحها للمؤسسات المستفيدة من الامتيازات الجبائية قصد تقليص الأساس الخاضع للضريبة وتجنب دفع الضريبة، لكون هذه المؤسسات معفية من الضريبة.

4-2-2-2- الزامية مسك المحاسبة التحليلية:

أدرجت المادتان 8 و 44 من قانون المالية 2017 إلزامية تقديم عناصر المحاسبة التحليلية للإدارة الجبائية إذ طلبت هذه الأخيرة ذلك.

إذ تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة تسيير توضح الرؤية للمؤسسة لاتخاذ القرارات عن طريق حساب التكاليف وتحليلها والمعلومات حول تحديد أسعار البيع ومردودية بعض الأنشطة وكذا حصة كل منتج أو نشاط في النتيجة الإجمالية، ولهذا يمكن للمؤسسة استعمال عدة طرق لحساب تكاليف المحاسبة التحليلية (LDGI، 2019، الصفحة: 08).

ولهذا الغرض نصت المادتان السابقتان على إمكانية الإطلاع على عناصر المحاسبة التحليلية وهذا بغض النظر عن طريقة المحاسبة التحليلية التي اعتمدها المؤسسة.

المؤسسات المعنية بمسك المحاسبة التحليلية:

حيث أدرجت المادة 8 من قانون المالية لسنة 2017 على مستوى المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلزامية مسك المحاسبة التحليلية، تخص هذه الإلزامية المؤسسات التي يتوجب عليها تقديم الوثائق المبررة لسياسة أسعار التحويل المطبقة والتي تتمثل في تلك المذكورة في المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

4-2-2-1- المؤسسات التي تمسك المحاسبة التحليلية بصفة إجبارية:

ويتعلق الأمر بالمؤسسات التالية (DGI، 2017، الصفحة: 02):

- الأشخاص المعنويون أو تجمعات الأشخاص المعنويون المشكلة بقوة القانون أو فعليا، العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها كما ينص عليه التشريع المتعلق بالمحروقات وكذا الأنشطة الملحقة بها.

- شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو مشار إليه بموجب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي يفوق رقم أعمالها عند تاريخ إقفال السنة المالية أو يساوي مبلغا يحدد بموجب قرار صادر عن وزير المالية؛

- تجمع الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، عندما يفوق رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يساوي مبلغا يحدد بموجب قرار صادر عن وزير المالية؛

- الشركات المقيمة بالجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا تلك التي ليس لها منشأة مهنية بالجزائر، كما هو مشار إليه في المادة 156-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4-2-2-2- المؤسسات التي تمسك المحاسبة التحليلية بصفة اختيارية (DGI، 2017، الصفحة: 03):

وهي كل المؤسسات غير المذكورة في المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. وفي إطار عمليات فرض الرقابة التي تنص عليها المادتان 20 و 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية وبوجود عناصر يفترض من خلالها إجراء تحويلات غير مباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تنص المادة 44 من قانون المالية 2017 والمادة 8 و 44 من قانون

المالية 2017 يجب على المؤسسات سواء الملزمة أو المخيرة بمسك المحاسبة التحليلية من وضعها تحت تصرف المحقق بطلب منه.

4-2-3- تمديد الأجل المحدد للتحقيق في عين المكان:

إذ تنص المادة 20 و 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية تمديد مدة التحقيق بأجل ثلاثين (30) يوماً، وهذا في حال الاشتباه في وجود عمليات تحويل غير مباشرة للأرباح نحو الخارج. كما نصت المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017 على إمكانية تمديد مهلة التحقيق في عين المكان ستة (06) أشهر، عندما توجه الإدارة الجبائية طلباً للمعلومات إلى إدارات جبائية أخرى، وهذا في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

4-2-4- رفع مبلغ الغرامة المنصوص عليها في حال عدم تقديم الوثائق المبررة لأسعار التحويل المطبقة:

إذ بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2017 والتي عدلت المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تفرض غرامة مالية تقدر بـ 2.000.000 دج، وبجدر التنكير أن الأمر يتعلق بالغرامة المفروضة في حال عدم تقديم الوثائق المبررة لأسعار التحويل المطبقة من طرف المؤسسات المرتبطة. وتحدد طبيعة الوثائق بموجب القرار المؤرخ في 12 أبريل 2012 والمتعلق بالوثائق التي تيرر أسعار التحويل المطبقة من قبل الشركات المتصلة.

وتم توسيع مجال تطبيق هذا الإلزام بموجب المادة 57 من قانون المالية 2018، ليشمل جميع الشركات المتحالفة والشركات الأجنبية والشركات الأعضاء في المجمع التي لا تدرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

4-2-5- فرض عقوبة على الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة:

إذا تأكدت فرضية وجود تحويل للأرباح نحو الخارج بمفهم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عند تحقيق من طرف أعوان التحقيق التابعين لمديرية كبريات المؤسسات فلا بد من تطبيق زيادة تقدر بـ 25% على الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة إلى الخارج وهذا طبقاً لأحكام المادة 192-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتجدر الإشارة أن هذه الزيادة لا تطبق على المؤسسات المحقق معها من طرف الهيئات الأخرى للإدارة الجبائية.

4-2-6- إلزامية تقديم وثائق تكميلية تيرر أسعار التحويل المطبقة:

استحدثت المادة 17 من قانون المالية 2019 التزاماً آخر للشركات الأعضاء في المجمع والمتمثلة في وضع تحت تصرف المحققين زيادة على الوثائق الأصلية، وثنائق تكميلية تيرر سياسة الأسعار التحويل المطبقة بين الشركات الأعضاء، وهذا بناء على طلب هؤلاء أو بطلب من الإدارة الجبائية. كما تجدر الإشارة أنه يترتب عن خرق هذا الالتزام تطبيق العقوبات السابقة الذكر والمنصوص عليها في أحكام المادة 192-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4-2-7- إلزام الشركات التي تمسك محاسبة موحدة من تقديمها:

أدرجت المادة 45 من قانون المالية لسنة 2018 تعديلاً على المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، من أجل إلزام الشركات التي تمسك محاسبة موحدة لأن تضع تحت تصرف أعوان التحقيق الحسابات الموحدة، وهذا لتتمكن الغدرة الجبائية من الوصول بسهولة إلى المعلومات المتعلقة بنتائج كل مؤسسة تدخل ضمن نطاق التوحيد، سواء كانت في الخارج أو في الجزائر، مما يمكن أعوان التحقيق

من تجميع واستغلال بسهولة المعلومات الواردة في الميزانية الموحدة مثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة أو جدول تدفقات الخزينة وكذا تقرير تسير المجمع.

5- خاتمة:

ضمن منظومة اقتصادية عالمية متداخلة لا تعترف إلا بالحدود الجغرافية كعقبة وحيدة لكل التدفقات، لا سيما التدفق المالي، برزت مشكلة أسعار التحويل كإشكالية جباية دولية تتعلق بتحديد وتحليل وضبط الأسعار المطبقة بين هاته الشركات المتواجدة في بلدان مختلفة، وهو ما دفعها لسن قوانين وبذل جهود على غرار الجزائر للتحكم في هذه الظاهرة، إلا أن هذه الجهود ما تزال ضعيفة وغير فعالة، بالرغم من الخطوات الكبيرة التي بذلتها الجزائر في هذا الميدان.

النتائج المتوصل إليها:

من خلال الدراسة السابقة توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعتبر أسعار التحويل أداة فعالة بالنسبة للشركات للتحكم وقياس الأداء بين الأقسام والشركات المرتبطة؛
- كما تعتبر أسعار التحويل وسيلة لتخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، وبالتالي التهرب الجبائي،
- تشكل أسعار التحويل إشكالية للشركات والنظم الضريبية على حد سواء، فالشركات لديها هاجس التعرض للعقوبات والغرامات المفروضة عليها في حالة مخالفتها للقوانين التي تؤطر أسعار التحويل، والنظم الضريبية لديها إشكالية الرقابة والتحكم في أسعار التحويل.
- قامت الجزائر بعدة إجراءات وتشريعات للتحكم في ظاهرة أسعار التحويل، إلا أنه وجب تسطير قوانين أكثر دقة ووضوح وتكون في متناول الشركات حول طرق تحديد أسعار التحويل المقبولة جبايا؛

التوصيات:

- ضرورة تحديد وبدقة من طرف المشرع الجبائي الجزائري اللوائح الخاصة بأسعار التحويل، والتي تشمل على العديد من التعليمات والتوجيهات لهذه الشركات عند استخدامها لإحدى الطرق المستخدمة في تحديد أسعار التحويل، والتي تكون مقبولة من طرف مصلحة الضرائب، وهذا ولا شك سوف يؤدي إلى الحد من التلاعب في دخل الشركات الخاضع للضريبة؛
- ضرورة التنسيق ما بين الدول من خلال التكامل الجبائي وتبادل المعلومات وعقد الاتفاقيات لمحاصرة هذه الظاهرة؛
- ضرورة سد الثغرات في كافة القوانين الخاصة بالشركات، بحيث لا تعطي فرصة للتهرب الضريبي عند تطبيق سياسة أسعار التحويل؛
- الحرص على اختيار مجموعة من الكوادر الوطنية الواعية والمدربة بحيث يمكنها التعامل مع القائمين على هذه الشركات وإمكانية تطبيقهم للقوانين والتعليمات الضريبية الخاصة بأسعار التحويل والغرامات الخاصة بها وذلك بموضوعية تامة.

6- المراجع:**• باللغة العربية:**

- آل هاشم، ضياء داود صادق محمد البسام، المحاسبة الدولية، ط1، الكويت؛
- أسامة الحارث، المحاسبة الإدارية، 2004، عمان؛
- ليسترايهيتجر، سيرح ماتولتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حجاج، 1988، الرياض؛
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الادارية، ط4، 2007، عمان؛
- علي عبد الفتاح أبو شرار، الاقتصاد الدولي- نظريات وسياسات-، 2007، ط1، عمان.
- جودة عبد الرؤوف زغلول، (1997)، تسعير التحويلات الداخلية في التنظيمات الدرجية: نموذج مقترح لتحقيق التوافق بين الاستقلال الذاتي المحدود لوحدة الأداء الداخلية والصالح العام للتنظيم، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، مصر، المجلد6، العدد01.
- عاصم عبد الرحمان أحمد يوسف، أحمد هاشم أحمد يوسف، أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، الأردن، المجلد 16، العدد02.
- سهام محمد علي حسن، (1998)، أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي: دراسة مقارنة، مجلة مجلة الاقتصاد والإدارة، الرياض، مجلد12، عدد1.
- زهرة حبو، (2011)، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 27، العدد01.

• باللغة الأجنبية:

- ocde, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des multinationales et des administrations fiscales, Les Editions de l'OCDE, 2010, Paris
- Limina Guan. Et al, Cost Management, Sixth Edition, 2009, New Zealand
- Balkaoui, Multinational Financial Accounting, Quorum Books,1991, London
- Horak, Wally, (1996) South Africa's New Rules in Action, International Tax Review (ITR), vol.7, No.3-
- Henaidy, Hemid M., (1980) Transfer Pricing for the Multinational Corporation, A Mathematical Programming Approach and A Case Study, A Dissertation Presented to Faculty of the Graduate School, University of Missouri, Columbia.

● **قوانين وتعليمات:**

- قانون المالية 2007، الجريدة الرسمية رقم 85 بتاريخ 2006/12/27؛
 - قانون المالية 2008 الجريدة الرسمية رقم 82 بتاريخ 2007/12/31؛
 - قانون المالية 2017 الجريدة الرسمية رقم 77 بتاريخ 2006/12/29؛
 - قانون المالية 2018 الجريدة الرسمية رقم 76 بتاريخ 2006/12/28؛
 - قانون المالية 2019 الجريدة الرسمية رقم 79 بتاريخ 2006/12/30؛
- DGI, (2013), NOTE N°674 DU 06 AOUT 2013.
-DGI, (2017), NOTE N°70 DU 23 MAI 2017.
-LDGI, (2019), N°91 DU 10 MARS 2019.
-LDGI, (2013), N°67 DU 17 NOVEMBRE 2013.