مجلة العلوم القانونية و الاجتماعية

Journal of legal and social studies

Issn: 2507-7333

Eissn: 2676-1742

الرقابة على الإمتيازات الجبائية الممنوحة للإستثمار في القانون التونسي

Control over the tax privileges granted to invesment in Tunisian

داودي عماد الدين *

جامعة صفاقس (تونس)، matrixzoimd@gmail.com

تاريخ ارسال المقال: 2023/03/11	تاريخ القبول: 2023/05/01	تاريخ النشر: 2023/06/01

* المؤلف المرسل

الملخص:

لقد عالجت هذه الدراسة موضوع الرقابة على الإمتيازات الجبائية الممنوحة للإستثمار، ذلك أن الإمتيازات الجبائيّة تطرح عديد الصّعوبات المرتبطة بتطبيقاتها والرّقابة عليها خاصة أنّ هذه الإمتيازات الجبائيّة الممنوحة للتشجيع على الإستثمار وتنميته غالبا ما يقع الإنحراف بها لتتحوّل إلى إحدى أدوات وأبواب التهرّب الضريبي الشّائع في تونس وهو ما يزيد في تعقيد نظام الرّقابة الجبائيّة وتشعّبها، فالتهرّب الضّريبي إحدى أهم المخاطر التي تحيط بمنظومة الجباية وبتوازنات الماليّة العموميّة بشكل عامّ، وقد تزيد الإمتيازات الجبائية في تعقيد النظام الجبائي سواء من حيث تطبيقاته أو من حيث آليّات الرّقابة المتّبعة. ويؤدي ذلك إلى المزيد من الثغرات ضمن المنظومة الضريبية بما يضاعف من فرص التهرب والغش الضريبي، وهو ما سيكلف الماليّة العموميّة خسائر تكشف من خلالها عن محدودية الرقابة المسلطة على الامتيازات الجبائية، و قد تم طرح اشكال ما مدى فعالية الرقابة الجبائية الممنوحة للاستثمار؟من خلال تقسيم الموضوع إلى مبحثين المبحث الأول تحديد صور الرقابة على الامتيازات الجبائية أما المبحث الثاني فقد خصص للعمل الرقابي على الامتيازات الجبائية.

الكلمات المفتاحية: الاستثمار، الرقابة الجبائية، الغش الضريبي، التهرب الضريبي، الامتيازات الجبائية.

Abstract :

This study has dealt with the issue of controlling the tax concessions granted to investment, because the tax concessions pose many difficulties related to their applications and control over them, especially since these tax concessions granted to encourage and develop investment are often deviated to turn into one of the common tax evasion tools and doors in Tunisia, which is what It increases the complexity and complexity of the tax control system, as tax evasion is one of the most important risks surrounding the collection system and public financial balances in general. This leads to more loopholes within the tax system, which doubles the chances of tax evasion and fraud, which will cost public finances losses through which it reveals the limited control over tax privileges. By dividing the subject into two sections, the first topic defines the images of control over fiscal privileges, and the supervisory work on fiscal privileges

Keywords: investment, tax control, tax fraud, evasion, tax privileges.

مقدّمة:

إن الرّقابة الجبائيّة مرتبطة بتطوير عاملين أساسيّين أولهما العامل التقني وثانيهما العنصر البشري من تخصّص مهني سواء على مستوى إدارة الرّقابة الجبائيّة على المستوى الوطني أو المركزي أو على المستوى المحلّي بالنّسبة للموارد الجبائيّة المحليّة التي إستمرّت وضعيّتها في التدنّي بسبب مركزية الرّقابة الجبائيّة أو بسبب إفتقارها لتقنيات وأدوات العمل الرّقابي أو لأسباب مرتبطة بالعنصر البشري أو ضعف النسيج الاقتصادي المحلّي وسطوة أو سيطرة بعض المستثمرين والمؤسّسات الكبرى أو بسبب توزّع بعض الأصناف من الإستثمارات على المستوى المحلي، إذ تُعْزَى عديد الأسباب في سوء إدارة وعمل الرّقابة الجبائيّة والرّقابة على الإمتيازات الجبائيّة على المستوى المحلّي إلى النقص

الفادح على مستوى العنصر البشري المتخصّص على المستوى المحلّي ومركزيّة القرار الإداري في مادّة الإمتيازات الجبائيّة والرّقابة على تطبيقاتها وحدودها.

أهداف الدراسة: ومن جهة أولى،تعتبر الإشكاليات المتعلّقة بالرّقابة الجبائيّة على الإستثمارات الكبرى اليوم في تونس من أعقد وأهم المواضيع المطروحة ضمن تداولات الفضاء العمومي وكذلك جدل المؤسّسات الإدارية والتشريعية ومحطّ إختلاف رجال القانون ومباحث الإقتصاد، ولقد ساهمت عديد العوامل المتعلّقة بعمل إدارة الجباية سواء من الناحية الهيكليّة أو الناحية الوظيفية، على تطوير عمل وأدوات تدخّل رقابة الإدارة الجبائيّة فقد أصبحت اليوم مرتبطة بعديد العوامل والمؤثّرات سواء على مستوى التطورات التي يشهدها التشريع التونسي أو على مستوى التطورات التي يشهدها المجال الاقتصادي و القانوني و كذلكتقنية المعلومات التي بات يشهدها العالم اليوم.

ذلك أنّ تطوير العمل الجبائي الرّقابي سواء السّابق من خلال عمليّات التضمين والإدراج بالسجّلات الجبائيّة وسجّلات المؤسّسات وتركيز أنظمة تسجيل وترسيم تتقاطع بين مختلف المؤسّسات والهياكل أو من خلال تركيز أو صياغة أنظمة وطرق توزيع وتصنيفات جبائيّة مرتبطة بحجم الإستثمار ومجالاته بصفة واضحة ومتينة؛ فجميعها عوامل وركائز من شأنها أن توضّح وتركّز منظومة عمل جبائيّ رقابيّ على الإستثمار يضمن المساواة الجبائيّة والنّزاهة والشفافيّة المالية ضمن تعاملات الماليّة العموميّة.

المنهج المتبع: وقد تم إتباع المنهج الوصفي والتحليلي من خلال تحديد مفهوم بعض المصطلحات المتعلقة بالدراسة وتحليل النصوص القانونية.

من خلال هذا الطرح تبرز الإشكالية الآتية: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية الممنوحة للإستثمار؟

وقد تم تقسيم هذا الموضوع وفق الخطة الآتية:

المبحث الأول: تحديد صور الرّقابة على الإمتيازات الجبائيّة

المطلب الأول: التهرب الضريبي

المطلب الثاني: حدود الرقابة على الإمتيازات الجبائية

المبحث الثاني: العمل الرقابي على الإمتيازات الجبائية

المطلب الأول: محدودية رقابة المراجعة الجبائيّة الأولى

المطلب الثاني: المراجعة الجبائيّة المعمّقة

المبحث الأول: تحديد صور الرّقابة على الإمتيازات الجبائيّة

تطرح الإمتيازات الجبائيّة عديد الصّعوبات المرتبطة بتطبيقاتها والرّقابة عليها خصوصا أنّ الإمتيازات الجبائيّة الممنوحة للتشجيع على الإستثمار وتنميته غالبا ما يقع الإنحراف بها لتتحوّل إلى إحدى أدوات وأبواب التهرّب الضريبيالشّائع في تونس وهو ما يزيد في تعقيد نظام الرّقابة الجبائيّة وتشعّبها.

حيث سيتم التطرق إلى التهرب الضريبي وحدود الرقابة على الإمتيازات الجبائية وذلك من خلال العناصر الآتية.

المطلب الأول: التهرب الضريبي

يعدّ التهرّب الضّريبي إحدى أهم المخاطر التي تحيط بمنظومة الجباية وبتوازنات الماليّة العموميّة بشكل عامّ، وقد تزيد الإمتيازات الجبائية في تعقيد النظام الجبائي سواء من حيث تطبيقاته أو من حيث آليّات الرّقابة المتّبعة. ويؤدي ذلك إلى المزيد من الثغرات ضمن المنظومة الضريبية بما يضاعف من فرص التهربوالغش الضريبي، وهو ما سيكلف الماليّة العموميّة خسائر تكشف من خلالها عن محدودية الرقابة المسلطة على الامتيازات الجبائية .

ولعلّ من بين أهم أسباب تنامي أو تزايد التهرّب الضّريبي هو إقرار نظم وإمتيازات جبائيّة متعدّدة؛ و يتبلور هذا التهرب من خلال التّعقيد الذي تخلقه هذه الإمتيازات على نظم عمل الجباية العمومية وما تنتجه من صعوبات تطبيقية وعمليّة على مستوى الممارسة الإدارية التي تعرف هياكل عملها عديد مواطن التعثّروأهمها النقص على مستوى مواردها البشرية المختصّة، وهو ما يؤثّر على متابعة ورصد التهرّب الضريبي الناجم عن التمتّع بنظام إمتيازات جبائيّة أو يتخذها مطيّة للغش الضّريبي(salah، 2019-2020، صفحة 15).

حيث يفتح باب الإمتيازات الجبائيّة إلى إستخدامها في تنفيذ عديد صور التهرّب الضريبي والتحيّل المالي لبعض المؤسّسات التي قد تلجأ من خلال تمتّعها بإمتيازات على التصدير أو على ممارسة أنشطة تجارة دولية إلى الحصول على إعفاءات جبائيّة كليّة من خلال القيام بتهريب الأموال إلى الخارج بواسطة عمليات تصدير وهميّة ثم إعادتها في شكل إستثمارات خارجيّة مباشرة فيما يعرف بـ "الاستثمارات الدائرية"(المؤلفين، 2016، صفحة 20).

كذلك ومن بين صور التهرّب الضريبي التي تتم عبر باب الامتيازات الجبائية يمكن ذكر الصّور التي تتم عبر الامتيازات التي تستهدف التنمية الجهوية؛ إذ تقوم بعض المؤسّسات أو الشّركات بإفتتاح مكتب أو فرع لها في إحدى الجهات أو المناطق التي يتمتّع فيها الإستثمار بحوافز جبائيّة على إعتبارها مناطق تنمية جهويّة أو مناطق ذات أولويّة إقتصاديّة، ويتم تسجيلها على أن ذلك المكتب أو الفرع هو مقرها الرئيسي غير أنّ الواقع على خلاف ذلك إذ يمثل عنوان الفرع المذكور "مقرّا وهميا" في حين أن المقر الحقيقي موجود في منطقة أخرى لا تتمتّع بأي إمتيازات جبائيّة في تركيز إستثمارات بها. وهي أعمال شائعة ودارجة ضمن ممارسات التهرّب الضّريبي تبعا لعدم إنضباط قواعد تسجيل الشركات وتبادل المعلومات بين سجلات الإدارة الجبائية ومؤسّسة السجل الوطني للمعلومات وكذلك بالنظر إلى عدم كفاءة أو قدرة النظم المعلوماتية المالية والإدارية المعمول بها وغياب التنسيق بين مختلف الهياكل الإدارية وكذلك بسبب الصّبغة المركزية للإدارة العامة في تونس، وهي ربما خصوصا.

كما يمكن التمتع بالامتيازات من خلال آليّة "تسعير التحويل"، وهي آلية يمكن أن تجد مكانا لها عندما يقوم فرعين أو شركتين تنتميان لنفس مجمع الشركات بإعتباره كيانا ماليا وتجاريا واحدا بإجراء عمليّات تبادل بضائع أو منتجات أو خدمات بينهما. إذ يوجب القانون على الشركتين القيام بتسجيل العمليّات المجراة بينهما (سواء بالبيع أو الشراء أو الرّهن أو...)، غير أنّ الشركتين تتوليان إستخدام سعر تبادل خاصّ بينهما بالنظر لإنتمائها لنفس مجموعة الشّركات الراجعة لنفس الشخص أو ضمن مجمع الشركات وراجعتين لنفس المؤسّسة، وليس حسب مرجع أسعار السّوق أي تتم عمليات التبادل بينهما وفق نظم تسعير أو تبادل تخدم مصلحة المجمع الذي ينتميان إليه أو المالك الواحد لنفس الشركتين وغالبا ما يقع تحديده من قبله بغض النظر عن الأسعار التي يقع تحديدها من قبل قواعد السّوق أو حتى تلك التي يقع تحديدها من قبل هياكل وزارة التجارة أو مختلف وزارات وهياكل الإشراف

على بعض القطاعات. وهو ما رفّع في عديد أعمال التحيّل على المنظومة الجبائيّة من خلال تولّي المستثمرين مثلا في بعض قطاعات الإنتاج الفلاحي كقطاعي الحليب و الدّواجن إفتتاح شركات مختصّة في جميع المراحل وفصول منظومة الإنتاج (إستيراد وشراء المواد العلفية، إنتاج العلف، إنتاج البيض / إنتاج الحليب وتعليبه، مزارع لإنتاج وتسمين الأبقار/ إنتاج الدّجاج، بيع اللّحوم البيضاء بالجملة وبالتفصيل/ بيع الحليب ومشتقاته بالجملة والتفصيل...) ويتم التعامل بين مختلف الشركات المختصّة في دورة الإنتاج وفق أسعار خاصّة بها دون الإلتزام بأسعار السوق أو الأسعار التي يقع تحديدها من قبل هياكل وزارة الاقتصاد والمالية والإستثمار أو وزارة الفلاحة بإعتبارها عمليات منجزة من قبل نفس المجمع أو نفس مجموعة الشركات وبذلك يقع التحكّم في حجم الأداءات الضريبية التي تؤدّيها عن مختلف الأنشطة والشركات، وهو ما يقود أيضا إلى عمليّات إحتكار وإنتهاك لقواعد المنافسة الإقتصاديّة ونظم السوق.

كما تقيم هذه الممارسات إنحرافا بالإمتيازات الجبائيّة من خلال الترفيع في الأسعار وعدم إنجاز التحويلات المالية بين الشركات الراجعة لنفس المجمع حيث تكون العمليّات وهميّة دون إنجاز تنفيذ فعلي للعمليّات المالية وهو ما يفتح الباب نحو إعتبارها ديونا غير محصّلة أو غير ثابتة بما يجعلها ضمن دائرة الإعفاءات الجبائيّة(العيادي، 2011، صفحة 89).

وكذلك تطرح مسألة الترفيع في سعر التبادل بين الشركات الراجعة لنفس المجمع من خلال التلاعب بأسعار التبادل في إتجاه إحتسابها كخسائر لإحدى الشركتين ضمن تقاريرها المحاسبية السنويّة أو بما يظهرها في شكل عجز ضمن ميزانيّتها السنويّة كما أنّ الأرباح التي جنتها الشركة الأخرى يقع إحتسابها ضمن التقارير المحاسبية لميزانية المجمع الذي يضمّ كلا الشركتين والتي ربما تكون في الأغلب متمتّعة بإعفاءات جبائيّة؛ وهكذا يتمكن نفس المستثمر أو نفس المجمع من التهرّب من دفع الضّرائب على أنشطة الشركتين. وهو نفس الأمر الذي قد يرد في صورة أخرى من خلال قيام مجامع الشركات أو المستثمرين المستفيدين من الإمتيازات الضريبية على بعض الشركات دون الأخرى فإنّ الأرباح والمداخيل المصرّح بها والراجعة للشركات التي لا تنتفع بالإمتيازات غالبا ما تكون أقل بكثير من عائدات وأرباح الوحدات أو الشركات التي تنتفع بالإمتيازات الجبائيّة.

وفي سياق آخر يمكن القول أنّ جزء هامّا من عمليّات التهرّب الضريبي قد تنتج عن سوء عمل إدارة الجباية أو ناشئ عن قصوراتها الماديّة الرّقابية وطرق تسييرها، وذلك من خلال جعل الإمتيازات الجبائيّة وسيلة لنيل إعفاءات وخصومات جبائيّة محدّدة بسقف زمني أو بمدّة محدّدة (مثل منح إعفاءات كليّة خلال الخمس سنوات الأولى من بداية النشاط أو إقرار خصومات جزئيّة من الضرائب على أنشطة معيّنة خلال فترة ما...) من قبل الشركات والمستثمرين. وبعد إنتهاء المدّة المحدّدة يقوم الباعثون أو المستثمرون بغلق الشركات وإنهاء النشاط ولكن بعد ذلك يعاودون بعث شركات أخرى بتسمية مختلفة بصفة صوريّة وتستمر في القيام بذلك كلما اقترب تاريخ انتهائها حتى تستفيد إلى ما لا نهاية من الامتيازات(الورفلي، 2012، صفحة 42).

وعليه فالتهرب الضريبي هو عبارة عن عدم إقرار المستثمر بدفع الضريبة المسلطة عليه سواء منخلال تقديمبيانات مضللةللدوائر الضريبية، أوالإفلات من تسديد الضريبة سواء باستخدام الطرق المشروعة أو غير المشروعة، وهنا قد يتخلص المستثمر

من دفع الضريبة إما بشكل جزئي أو كلي. كما عرف "كرتو لويس" التهرب الضريبي بانه مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها(louis، 1991، صفحة 259).

وتتعدد طرق التهرب الضريبي منها التهرب الضريبي المشروع و يتمثل في تجنب المستثمر من دفع الضريبة مستفيدا في ذلك بالثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والتهرب الضريبي الغير مشروع أوالغش الضريبي وهوالتهرب العمدي من دفع الضريبة المفروضة على المستثمر، مخالفبذلك القوانين الضريبية، ويكون إما بعدم دفع الضريبة المستحقة، او بتقديم تقرير خاطإ عن نشاطه ، أوبكتمان النشاط كليا بحيث لا يدفع أية ضرائب، وبذلك يعتبرالتهرب غيرالمشروع جريمة مالية يعاقب عليها القانون(كاظم، 2011، صفحة 40).

أما النوع الثالث للتهرب الضريبي فهو التهرب الضريبي الدولي والذي له علاقة وثيقة بالاستثمار الأجنبي ويعتبر هذا النوع من التهرب غالبا عابر للقارات و يلتجا له المستثمر الاجنبي بهدف تخفيف الأعباء وخاصة الأعباء الضريبية إلى أقل ما يمكن، وذلك باستفادته من عدم تجانس التشريعات الضريبية للدول المختلفة، حيث يختار المستثمر لنشاطه الدولة ذات التشريع الضريبي الأقل حدة لتحقق أكبر ربح ممكن وأقل عبء ضريبي مسلط عليه. و "يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب، إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم".

وتعود أسباب ظاهرة التهرب الضريبي إلى تعدد الضرائب وارتفاعها مما يؤدي إلى ارهاق المكلف بالضريبة ودفعه نحو التهرب الضريبي، والناتج عن الإزدواج الضريبي وعدم قدرة المستثمر على تحمل العبء أكثر من مرة واعتقاده بعدم أحقية الدولة بهذه الضريبة .

كذلك تعود تنامي ظاهرة التهرب الجبائي الى عدة اسباب منها ما يخص التشريع الجبائي ومنها ما يخص الهياكل الاقتصادية ومنها الناتج عن ضعف الإدارة الجبائية وكذلك ضعف الحس المدني في غياب دولة القانون والمؤسساتلكن عند اعتماد الدولة على الإمتيازات الجبائية ومنح المستثمرين حلول جبائية من خلال تكريس جملة من التقنيات كتقنية التعليق الضريبي تجعل من المستثمر يلتزم بأداء الضريبة و لا يتهرب منها. ويسعى للاستثمار بهذه الدولة وهو ما جعل المشرع التونسي يكريس هذه التقنية وهو سلاح ذو حدين أحده تدعيم الاستثمار و ثانيه الحد من التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: حدود الرقابة على الإمتيازات الجبائية

صدرت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقتضى القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 09 أوت 2000، و دخلت حيّز التنفيذ بداية من غرة جانفي 2002، ولعل أهم إضافات مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، أنه تمّ بمقتضى المجلة توحيد إجراءات المراقبة والنزاعات الجبائية وتعزيز الضمانات لفائدة المطالب بالأداء. أمّا مجال تطبيقها فهي تشمل جميع الأداءات والمعاليم والضرائب والأتاوى وغيرها من الموارد الجبائية الراجعة للدّولة باستثناء الأداءات والمعاليم المستوجبة عند التوريد والتي تبقى خاضعة لأحكام المجلة الديوانية، وتطبق كذلك على المعاليم والأداءات غير

الراجعة للدّولة إذا نصّت النصوص الخاصة على ذلك مثال المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية والتجارية والمهنية والمعلوم على النزلوغيرها من الشركات والمؤسّسات بإختلاف أنشطتها الإقتصاديّة(عاشور، 1998، صفحة 08)، غير أنّ تنفيذ عناصر المنظومة الرّقابية بقي محدودا بقصور وظيفي قائم على مستوى الهياكل المكلّفة بذلك. كما إنه في سياق التحوّلات الإقتصاديّة والتشريعيّة التي يشهدها العالم اليوم وتنامي أو ظهور مجالات إستثمار جديدة خصوصا تلك المرتبطة بالتكنولوجيات الحديثة وبمجال المعلومات، بقيت المنظومة الإستثماريّة والجبائيّة على حدّ سواء بعيدة عن هذا التوجّه.

كما أنّ من أولويّات فتح الإستثمار هو جانب الاستقرار القانوني، بما يضمن الإطمئنان إلى الحقوق والوضعيات القانونيّة المكتسبة، فلا يمكن أن يشعر المستثمر بأيّ ضمانات في ظل تغيرات مستمرة في القوانين المنظمة للإستثمار، فالبيئة القانونية للإستثمار لابد أن تتسم بالانسجام والترابط، بحيث تصبح الإجراءات القانونية ميسرة لاتخاذها في أي وقت.

و عموماًفإنّ تدنّي الرقابة الجبائيّة على الإستثمارات في تونس يرجع إلى عدّة عوامل؛ تنقسم بين ما يتعلّق منها بإدارة الجباية وأخرى بظروف وأسباب مرتبطة بطول آجال النّزاعات الجبائيّة والطبيعة التقنية للمادّة الجبائيّة والتخصّص القضائي، وكذلك الظروف الإقتصاديّة والسياسيّة التي كانت سببا في تدنّي ومحدودية الرّقابة على المؤسّسات والشركات ذات الإستثمارات الكبرى. وهي عوائق تنقسم بين عوامل متعلّقة بإدارة الجباية وعوامل مرتبطة بمنهج العمل الرّقابي على الإمتيازات الجبائيّة.

ومن جهة أولى،تعتبر الإشكاليات المتعلّقة بالرّقابة الجبائيّة على الإستثمارات الكبرى اليوم في تونس من أعقد وأهم المواضيع المطروحة ضمن تداولات الفضاء العمومي وكذلك جدل المؤسّسات الإدارية والتشريعية ومحطّ إختلاف رجال القانون ومباحث الإقتصاد. ولقد ساهمت عديد العوامل المتعلّقة بعمل إدارة الجباية سواء من الناحية الهيكليّة أو الناحية الوظيفية، على تطوير عمل وأدوات تدخّل رقابة الإدارة الجبائيّة فقد أصبحت اليوم مرتبطة بعديد العوامل والمؤثّرات سواء على مستوى التطورات التي يشهدها التشريع التونسي أو على مستوى التطورات التي يشهدها المجال الاقتصادي و القانوني و كذلكتقنية المعلومات التي بات يشهدها العالم اليوم(ahmed، 2012، صفحة 60).

ذلك أنّ تطوير العمل الجبائي الرّقابي سواء السّابق من خلال عمليّات التضمين والإدراج بالسجّلات الجبائيّة وسجّلات المؤسّسات وتركيز أنظمة تسجيل وترسيم تتقاطع بين مختلف المؤسّسات والهياكل أو من خلال تركيز أو صياغة أنظمة وطرق توزيع وتصنيفات جبائيّة مرتبطة بحجم الإستثمار ومجالاته بصفة واضحة ومتينة؛ فجميعها عوامل وركائز من شأنها أن توضّح وتركّز منظومة عمل جبائيّ رقابيّ على الإستثمار يضمن المساواة الجبائيّة والنّزاهة والشفافيّة المالية ضمن تعاملات الماليّة العموميّة. غير أنّ هذه العوامل تبقى مرتبطة في الأساس بمنظومتين أساسيّتين أولهما المنظومة التشريعية والقانونية التنفيذية الإدارية لعمل الرّقابة الجبائيّة الذي يعتبر مازال قاصرا عن الإحاطة بجميع التطوّرات التي أصبحت تعرفها الإستثمارات الحديثة والجديدة كالتجارة الإلكترونية والتعاملات المالية الإلكترونية عن بعد، فضلا عن الإستثمارات في الميادين التقليدية على غرار المجال الطّاقي والمصرفي المالي وكذلك الفلاحي أو

الصّناعي. أما المنظومة الثانية فهي منظومة الموارد البشريّة التي بقيت إلى حدّ اليوم ذات طبيعة محدودة في تكوينها التقني والمهني وكذلك دعم إختصاصها وطرق عملها وتدخّلها الرّقابي وإرتباطه المتزايد بمنظومات مالية سواء في داخل البلاد أو خارجها بما يقيم صعوبات متزايدة في عملها وتنسيق الرّقابة بينها أو كذلك في طرح مسائل تتعلّق بتنازع أو تنافس الإختصاص معها. وهو نفس الأمر الذي لازالت تعانيه عديد المنظومات الجبائيّة في الدّول المغاربية على غرار الجزائر، التي ربما شرعت في تحديث إجراءات الرّقابة الجبائيّة لكنها تبقى غير كافية بالنظر إلى عديد العوامل المرتبطة بعمل الهياكل الإدارية وإعادة توزيع أدوار منظومة الرّقابة الجبائيّة سواء على الأنشطة الإقتصادية أو على الإمتيازات الجبائيّة(ملوكي، 2020، صفحة 33).

إن الرّقابة الجبائيّة تبقى إلى حدّ بعيد مرتبطة بتطوير عاملين أساسيّين أولهما العامل التقني وثانيهما العنصر البشري من تخصّص مهني سواء على مستوى إدارة الرّقابة الجبائيّة على المستوى الوطني أو المركزي أو على المستوى المحلّي بالنّسبة للموارد الجبائيّة المحليّة التي إستمرّت وضعيّتها في التدنّي بسبب مركزية الرّقابة الجبائيّة أو بسبب إفتقارها لتقنيات وأدوات العمل الرّقابي أو لأسباب مرتبطة بالعنصر البشري أو ضعف النسيج الاقتصادي المحلّي وسطوة أو سيطرة بعض المستثمرين والمؤسّسات الكبرى(Ahmed، 2019، صفحة 40) أو بسبب توزّع بعض الأصناف من الإستثمارات على المستوى المحلي(يدوي، 2016، صفحة 48)، إذ تُعْزَى عديد الأسباب في سوء إدارة وعمل الرّقابة الجبائيّة والرّقابة على الإمتيازات الجبائيّة على المستوى المحلّي إلى النقص الفادح على مستوى العنصر البشري المتخصّص على المستوى المحلّي ومركزيّة القرار الإداري في مادّة الإمتيازات الجبائيّة والرّقابة على تطبيقاتها وحدودها.وهو من ضمن العوامل التي تورده وزارة المالية بمختلف تقاريرها الدوريّة أو السنويّة التي ترفعها أو تقوم بها.

من جهة أخرى، تفتقر الهياكل المكلّفة بمراقبة الامتيازات الجبائية إلى منهجيّة موحّدة في خصوص التثبّت من توفّر الشروط القانونية للإنتفاع بالطرح من الضريبة على الشركات؛ حيث لا يتم على سبيل المثال تطبيق نفس التمشّي في الرّقابة على المؤيّدات والمستندات التي تثبت الإنجاز الفعلي للإستثمار لمواجهة مخاطر صوريّة بعض الإستثمارات المنجزة من قبل بعض المؤسسّات مقابل إنتفاعها بإمتيازات جبائيّة وكذلك بخصوص الرقابة على المؤيّدات والوثائق المثبتة لعمليّات التصدير ورقم المعاملات الموجّهة للتصدير من قبل بعض المؤسسات المنتفعة بإمتيازات جبائيّة على أنشطة التصدير. أما بخصوص الامتيازات الجبائية بعنوان الأداء على القيمة المضافة فقد تبيّن عدم تصفية 14.674 قسيمة تزوّد في موفّى سنة 2014 وذلك بالرغم من انتهاء صلوحيّة الشهادات العامّة المتعلّقة بها. حيث تنطوي قسائم طلبات التزوّد غير المسوّاة على مخاطر إستعمالها دون وجه حق وهو ما من شأنه أن يؤدّي إلى التهرّب الضريبي(يدوي، 2016، صفحة 50).

كما تشمل منظومة الرّقابة الجبائيّة علاوة عن مصالح الإدارة العامّة للأداءات العديد من الهياكل العموميّة الأخرى المتدخّلة سواء في مرحلة إسناد الإمتيازات الجبائيّة أو في مرحلة المتابعة على غرار الإدارة العامّة للإمتيازات الجبائيّة والإدارة العامّة للدّراسات والتشريع الجبائيّ الرّاجعتين بالنظر لوزارة المالية والهياكل التي يتم التصريح لديها بنيّة الإستثمار، والهياكل المختصّة حسب القطاع بدعم الإستثمار على غرار وكالة النهوض بالصّناعة أو وكالة النهوض

بالإستثمارات الفلاحيّة أو الهيئة العامّة للإستثمار أو البنك المركزي التونسي، وغيرها من المؤسسات(Ahmed P.، 2015-2016، صفحة 25).

وتستند المتابعة والرّقابة التي تديرها أو تختصّ بها مصالح الجباية على المنظومة الإعلامية "صادق" وتعتمد في رقابة المطالبين بالأداء والمنتفعين بالإمتيازات على التصريحات المودعة لدى مصالحها وعلى الأبحاث والتقصيّات التي تجريها في إطار رقابة المراجعة المعمّقة. غير أنّ ما يمكن أن نلحظه من خلال عمل إدارة الجباية كون الرّقابة التي تجريها تتميّز بطابعشموليّة المعطيات ومحدوديّة آليات التنسيق بين مصالح المراقبة الجبائيّة وبقية الهياكل المتدخّلة حيث أوردت محكمة المحاسبات أنّ إدارة الجباية بقيت تعمل على مستوى معلومات ذات طابع شمولي عام ودون تخصيص أو تبويب للمعطيات الواردة عليها أو التي تتلقاها من لدن الهياكل العمومية الأخرى التي تتقاطع مع أعمالها؛ « فقد تبيّن عدم وجود هيكل مكلّف بجمع المعطيات والمعلومات والقيام بالإستقصاءات حول التهرّب الجبائي في مجال الإمتيازات الجبائيّة.

وتجدر الإشارة في هذا الصّدد إلى عدم تفعيل الخليّة المكلّفة بالأبحاث الجبائيّة ومقاومة التهرّب الجبائيّ ضمن التنظيم الهيكلي لوحدة المراقبة الوطنيّة والأبحاث الجبائيّة والمنصوص عليها بالأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرّخ في 23 أفريل 1991 المتعلّق بتنظيم وزارة الماليّة، والمكلّفة خاصّة بجمع المعطيات والمعلومات اللاّزمة لعمليات الرّقابة الجبائيّة وبالقيام بالأبحاث في مادّة الأبحاث الجبائيّة وفي مكافحة الغش والتهرّب الضريبي وإستغلال نتائج الأبحاث لمساعدة هياكل الرقابة الجبائية وباقي مصالح المالية العموميّة في مكافحة التهرّب والغشّ الجبائي. كما أنّ المنظومة الإعلامية المستعملة في مختلف أوجه التصرّف في الإمتيازات الجبائيّة لا تغطّي جميع الإمتيازات الجبائيّة والإستثمارات المفتوحة بعنوان كل سنة بصفة مباشرة وحينيّة ولا توفر معطيات كافية بشأنها. فقد تبيّن أنّ منظومة "صادق" تقتصر على التصرّف في الإمتيازات بعنوان الأداء على القيمة المضافة ولا تغطي تلك الممنوحة بعنوان الأداءات المباشرة والمعاليم غير المباشرة الأخرى. وهو وضع لا يمكّن من الإطّلاع الحيني على طبيعة وحجم الإمتيازات المتمتّع بها من قبل المطالبين بالأداء ولا تقديم أي معلومة بخصوص تسوية وضعيّاتهم الجبائيّة بخصوص الإمتيازات الممنوحة لهم » .

وحيث يتبيّن من خلال أعمال إدارة الجباية أنّ محدوديّة تدخّل الهياكل الجبائيّة يعود في الأساس إلى الجانب العملي التطبيقي أو التنفيذي من خلال قصور الآليّات التي تعمل بها أو تستعملها هذه الهياكل ضمن مسارات ووسائل عملها على المستوى الرّقابي التطبيقي؛ ذلك أنّ إدارة الجباية بقيت تشكو من ضعف الموارد الجبائيّة ومن إنعدام وسائل التدخّل ومحدوديّة الآليات التكنولوجية في عملها مما إنعكس على مستوى تنسيقها بين هياكلها فيما بينها أو مع باقي هياكل الإدارة العموميّة. هذا إلى جانب غياب آليّات وهياكل تنسيق بين مصالح المراقبة الجبائيّة والهياكل التي يتمّ التصريح لديها بنيّة الإستثمار أو في طلب التمتّع بالإمتيازات الجبائيّة بما يمكّن من تبادل المعلومات والمعطيات بصفة آليّة ومستمرّة، مع عديد المؤسّسات المتدخلّة خصوصا من هيئات الرّقابة المستقلة أو البنك المركزي التونسي(يدوي، 2016، صفحة 52).

كما تهدف أعمال الرّقابة على الإمتيازات الجبائيّة التي تقوم بها مصالح الجباية إلى التثبّت من أحقّية إنتفاع المؤسّسات بالإمتياز سواء تعلّق الأمر بالطرح من الضّريبة على الشركات أو بتوقيف الأداء على القيمة المضافة، من

خلال آليتي المراجعة الأولية والمراجعة المعمّقة. غير أنّ متابعة الإمتيازات الجبائيّة والتي تعدّ من المشمولات الأساسية لـ"الإدارة العامّة للإمتيازات الجبائيّة والماليّة"، بقيت مقتصرة دائما على تجميع معطيات إحصائيّة حول حجم الإمتيازات الجبائيّة وتقديم بعض النسب لا غير. حيث تورد محكمة المحاسبات ضمن تقريرها أنه مثلا بالنسبة لشركات التجارة الدولية تبين عدم مطالبة فرق المخاطب الجبائي الوحيد بإدارة المؤسّسات الكبرى لهذه الشركات لجملة الوثائق والمؤيّدات للتثبّت من الشروط الخصوصيّة لممارسة التجارة الدوليّة المضبوطة بالقانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرّخ في 07 مارس 1994 المتعلق بشركات التجارة الدوليّة، وخاصّة المعطيات المتعلّقة بتحقيق نسب دنيا من رقم معاملاتها من صادرات بضائع ومنتوجات تونسية المنشأ أو التصنيع(ملوكي، 2020، صفحة 35).

يمكن القول أنّ ما عرفته المنظومة الجبائية والإستثمارية ضمن الإطار التشريعي التونسي حمل في بعض درجاته نوعا من التحوّل عن الإستثمار في الضّريبة من قبل الإدارة العموميّة وواضعي السّياسات العامّة وذلك من خلال ما تم إقراره ومنحه من إمتيازات جبائيّة، غير أنّ هذا الأساس النظري أهمل في جانب كبير منه مسألة الإنفاق الضّريبي، بما نتج عنه نوع من الإنقلاب المفاهيمي. كما فرض الإنتباه إلى أهميّة الأخذ بعين الإعتبار الإعتماد على مؤثّرات بديلة للإمتيازات الجبائيّة من أجل دفع الإستثمار كانت لاحقة لما بذله المشرع من سعي نحو حوكمة الامتيازات الجبائية وتفعيل الرقابة عليها.

المبحث الثاني: العمل الرقابي على الإمتيازات الجبائية

يقوم النظام الجبائي التونسي على مبدأ التصريح التلقائي بالأداء، وهو نظام يستوجب الرقابة الجبائيّة خصوصا على المؤسّسات الكبرى التي تخضع جميعها إلى النظام الواقعي أو الفعلي. وتنبني الرقابة الجبائية على التصاريح المودعة من قبل المؤسسات لدى مصالح الجباية على آليتيّ المراجعة الجبائيّة الأولى والمراجعة الجبائيّة المعمّقة.

المطلب الأول: محدودية رقابة المراجعة الجبائيّة الأولى

تطرح المراجعة الجبائيّة الأولى عديد الإشكاليات المتعلّقة بطرق عمل الإدارة العامّة للأداءات وكذلك بمنهج ورؤية معالجة ومراقبة الإمتيازات الجبائيّة الممنوحة بغاية تشجيع الإستثمار والتي تعتمد على تقديم التصاريح الجبائيّة من قبل المستثمر. وتتمثل المراجعة الجبائيّة الأوليّة في مراقبة ومراجعة التصاريح والعقود والكتابات المودعة من قبل الخاضعين للأداء أو المستوجب عليهم الأداء الضّريبي لدى مصالح الإدارة العامّة للأداءات بصفة شهريّة، وذلك طبقا لأحكام الفصل 56 من مجلة الحقوق والاجراءات و الجبائية.وتتخذ عملية المراجعة الأولية من التصاريح والعقود والكتابات التي أودعها الخاضع للضريبة كموضوع لها، من خلال الرقابة على الغاية من ممارستها؛ وهي عمليّة تهدف إلى تصحيح الأخطاء الظاهرة إعتمادا على المعلومات والوثائق المدلى بها ومقاطعتها مع تلك المتوفرة بقاعدة بيانات الإدارة العموميّة وليس فقط الهياكل الإدارية للجباية.

وتقوم أعمال المراجعة الجبائيّة الأولى على عديد الآليّات المرتبطة بناحية شكليّات جوهريّة وبناحية الآجال؛ إذ المبدأ أنّ آجال إيداع التصاريح الشهرية يتمثل في أجل يمتدّ خلال 15 يوما الأولى من كل شهر بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين، وخلال 28 يوما الأولى من كل شهر بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين.كما أنّ آجال إيداع التصاريح بالأقساط الاحتياطية، تمتدّ حسب وضعيّة الخاضع للضّريبة إذ يجب أن يتمّ إيداع التصاريح بالأقساط

الاحتياطية خلال الـ25 يوما الأولى من الشهر السادس والتاسع والثاني عشر التي تلي ختم الميزانيّة(ملوكي، 2020، صفحة 36).

أما بالنسبة لآجال إيداع تصاريح المؤجّر، يجب أن يتمّ إيداعها قبل غرّة فيفري من كلّ سنة، وهو نفس الأمر بالنسبة للواجبات المتعلقة بالفواتير وسندات المرور المنصوص عليها بالتشريع الجبائي؛ إذ يتعين على الأشخاص الخاضعين للأداء على القيمة المضافة حسب النظام الحقيقي.كما أنه من ناحية الشكليّات الجوهريّة تستوجب التصاريح الشهريّة المودعة لدى إدارة الجباية أن تكون الفواتير قد صدرت في إطار عمليات البيع وإسداء الخدمات التي يقوم بها المصرّح على الضريبة أو الخاضع لها.

وتطرح في هذا الإطار المسائل المتعلّقة بالضمانات الممنوحة للمطالب بالأداء في طور عملية المراجعة الأولية، إذ يتم إعلام المطالب بالأداء وجوبا بمقتضى صريح القانون بنتائج المراجعة الأولية كتابيا،وليس بأيّ صيغة أخرى. كما ينتفع المطالب بالأداء بأجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ تبليغ نتائج المراجعة لتقديم موافقته أو إعتراضاته. كما يمكنه الاستعانة بمستشار من إختياره أو إنابة وكيل عنه للغرض وذلك ضمن إطار مبدأ المواجهة وحقوق الدّفاع طبقا للقانون(يدوي، 2016، صفحة 40).

وحيث أوردت محكمة المحاسبات ضمن تقريرها، أنّ أغلب الإخلالات في مستوى المراجعة الجبائيّة الأولى خلال الفترة الممتدّة بين سنتي 2011 و2015، تعلّقت أساسا ببرمجة المراجعات الجبائيّة المنجزة على الإمتيازات الجبائيّة وبمحدوديّة نجاعتها، بالنظر إلى عدم إعتماد البرمجة على منهج التصرّف حسب المخاطر. فقد أوردت محكمة المحاسبات ملاحظات بإخلالات جسيمة حول إنصراف تركيز المراجعة الجبائيّة الأولى إلى الرّقابة على عناصر هامشية أو ثانويّة ضمن أعمال المراجعة الجبائيّة الأولى كإستئثار عنصر التسبقة على الأداء المسلّط على التكوين المهني بنسبة 63.11 % من المراجعات، مقابل إنجاز مراجعات أولى للتصاريح بخصوص عنصر الإمتيازات بعنوان الضّريبة على الشّركات والتي لم تمثل إلا نسبة 3.08 % من المراجعات الجبائيّة الأولية المنجزة من قبل هياكل الرقابة الجبائية على المؤسّسات الاقتصادية والإستثماريّة الكبرى، وهو ما يطرح مسألة نجاعتها كآليّة رقابة.

فمن ناحية أخرى يبقى نسق عمل الإدارة العامّة للأداءات وخصوصا الهياكل المختصّة بالرقابة الجبائية على المؤسّسات الكبرى غير قادر على أن يكون بالنجاعة أو بالحجم المطلوب على إعتبار أنّ نسبة تغطية عمل هياكل الرّقابة الجبائيّة على المؤسّسات الكبرى تراجعت من 24 % سنة 2009 إلى نسبة 08 % خلال سنة 2015 رغم تزايد عدد الشركات ومؤسّسات الإستثمار المصنّفة كـ"مؤسّسات كبرى"، هذا بالإضافة إلى النقائص على مستوى تأهيل الإدارة الجبائيّة المختصّة بالرّقابة من ناحية التجهيز التقني واللوجيستي وتخلّف عديد العمليّات الجبائيّة عن الأخذ بالتقنية الحديثة أو تعمّد إدارة الجباية عدم إنجاز ذلك بما يقيم عديد التساؤلات بخصوص التصرّف والإدارة لهذه الإمتيازات الجبائية والرّقابة عليها مثلما هو الحال بالنسبة للإستثمارات في مجال المحروقات. كما أنّ النقائص التي تشكو منها إدارة الجباية على مستوى أعمال المراجعة الأولى للتصاريح الجبائيّة المودعة من قبل المستثمر والمتمثلة في ضعف الموارد البشرية وتخلّف الوسائل العمليّة التقنية وتشعّب أنظمة الإمتيازات الجبائيّة وطرق إيداع التصاريح الجبائيّة من قبل منظوري الإدارة(ملوكي، 2020، صفحة 50)، يساهم إلى حدّ كبير في إثقال عمل المراجعة المعمّقة

التي تتفطّن خلال إنجازها إلى أنّ العديد من الأخطاء والتعديلات التي كان يجب الإنتباه إليها أوان المراجعة الأولى وحين إيداع التصاريح سواء لنقصها أو لغموضها أو لعدم مطابقة المعطيات المضمّنة بالتصاريح الجبائيّة.

المطلب الثاني: المراجعة الجبائيّة المعمّقة

يمكن تعريف عملية المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية كونها مجموعة من الأعمال التي تمارسها إدارة الجباية وهي؛ تشمل كامل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها، وتمثّل المراجعة الجبائيّة المعمّقة عملا رقابيّا متقدّما على الأعمال الماليّة والوضعيّة الجبائية للإستثمار، فهو ينضوي تحت صنف الرّقابة اللاّحقة أو رقابة المطابقة بين التصاريح الجبائيّة المنجزة والمقدّمة من قبل المستثمر والوضع المحاسبي والمالي الفعلي لأعمال الإستثمار. ويمكن أن نتطرّق في هذا الإطار إلى البحث في مسألة منهج المراجعة الجبائيّة المعمّقة وآليات إنجازها أو تنفيذها(ملوكي، 2020، صفحة 52).

وتكون نتائج وأعمال المراجعة المعمقة نهائية ويمكن إعادتها بصفة استثنائية بالنسبة لنفس الأداء ونفس الفترة في صورة الحصول على معلومات لها مساس بأساس الأداء واحتسابه لم يسبق للإدارة علم بها في تاريخ المراجعة السابقة.

تختم عملية المراجعة المعمقة بتبليغ المطالب بالأداء كتابيا بالتعديلات المتعلقة بوضعيته الجبائية وذلك بواسطة أعوان مصالح الجباية أو برسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ أو عن طريق عدول الخزينة أو عن طريق عدول التنفيذ. أما بالنسبة للإجراءات المتبعة لاسترجاع الأداء الزائد فيتم تقديم مطلب كتابي معلل لمصالح إدارة الجباية وكذلك تقديم ما يثبتإيداع التصاريح التي حل أجلها في تاريخ تقديم المطلب.

فمن جهة أولى، تختصّ المراجعة المعمّقة للإمتيازات الجبائيّة بأنها مراجعة تشمل العمليّات المالية والمحاسبية لأي إستثمار دون إعتبار تمتّعه أو شموله بأي إمتيازات جبائيّة، غير أنّها تكون محلّ مراجعة معمّقة في حدّ ذاتها بالنظر لمطابقة إحترام شروط التمتّع بها والإلتزام بصيغها عمليا وقانونيا بالنسبة للإستثمار المنتفع بها وغيرها من الضوابط المرتبطة بالإمتيازات الجبائيّة فهي مراجعة مضاعفة لكونها تتضمّن المراجعة على الأداء والمراجعة على الإمتيازات في حدّ ذاتها وتأثيرها على الأداء المستوجب على المستثمر. إذ يتعين على الإدارة أن تقيّم الشركة المتقدمة بطلب للحصول على الإمتياز أو الإعفاء، كما تشمل الرّقابة أيضا فائض تحصيل الموارد الجبائيّة في مرحلة أولى ومن ثمة إعادتها حسب الإمتياز المطلوب التمتّع به.

وتمرّ المراجعة المعمّقة للإمتيازات الجبائيّة عبر عدّة مراحل أولها إختيار الشركات أو المؤسّسات موضوع الرّقابة لتأتي في مرحلة لاحقة التثبّت عبر المراجعة المعمّقة بخصوص وضعيّة المؤسّسات التي تتقدّم بمطالب إسترجاع فائض الأداء وكذلك المؤسّسات التي يتم مراقبتها منذ فترة طويلة تفاديا لسقوط المطالبة بالأداء بالتقادم(البرجي، 2002، صفحة 39). وبالرغم من ذلك أدت محدودية تغطية الشركات بالمراجعة المعمّقة في عديد الحالات إلى سقوط معاليم أداءات بعنوان بعض السنوات بالتقادم وذلك خلافا للفصل 19 من م. ح. إ. ج الذي يوجب على إدارة الجباية ضرورة تدارك الإغفالات والأخطاء والإخفاءات التي وقعت معاينتها أو التفطّن إليها قبل موفى السنة الرابعة الموالية للسنة التي تم خلالها تحقيق العمليات المستوجبة لدفع الأداء. وهو ما يدفع إلى عديد التساؤلات بخصوص شبهات

تعمّد إدارة الجباية عدم إجراء المراجعات المعمّقة المستوجبة في حق هذه المؤسسات، ويحمل على ما يمكن تسميته بشبهة فساد ضمن عمل الهياكل الإدارية. وذلك خصوصا بالنسبة لبعض القطاعات مثل الاتصالات والمحروقات التي تعدّ الإستثمارات فيها من صنف الإستثمارات بالغة الأهميّة وكذلك حجم الإمتيازات الجبائيّة الممنوحة في هذه القطاعات.

ومن جهة أخرى، يعتمد تنفيذ وتجسيد المراجعة المعمّقة على مرحلتين من خلال سير عمليّات المراجعة المعمّقة ومن خلال متابعة مخرجاتها وإستنتاجاتها. وفي هذا الإطار تقوم أعمال المراجعة المعمّقة التي يؤدّيها أو يؤمّنها المحقّقون بالإدارة الجبائيّة على آليّات طلب مؤيّدات ووثائق تبرّر أو تثبت العمليّات المالية والجبائيّة المصرّح بها من قبل المستثمر، وهي أعمال تقوم على جميع الوسائل والآليات المتاحة للوصول إلى المؤيّدات والوثائق وإجراء أعمال تحقيق جبائي من خلال المعاينات والحجز وتوفير جميع وسائل الإثبات وكذلك إجراء أعمال تدقيق مالي ومحاسبي وغيرها من الوسائل.إذ يتولّى المحقّق المكلّف بالمراجعة تضمين المعطيات في ما يعرف بـ"بطاقة متابعة عمليّات المراجعة" ومن ثم عرضها على "اللجنة الفرعيّة لمتابعة وتأطير نتائج المراجعة المعمّقة للملفات الجبائيّة"(يدوي، 2016).

وما يلفت الإنتباه أنّ أعمال الرّقابة على الإمتيازات الجبائيّة ترتبط بصلة وثيقة بمختلف المراجعات المعمّقة التي تكون قد أنجزت من قبل مصالح الرّقابة الجبائيّة، وكل إخلال بتضمين المعطيات أو نقص في المؤيّدات أو في تضمين أعمال اللجنة الفرعية ونقل محاضرها والمصادقة عليها ينعكس على صحّة أعمال المراجعة المعمّقة ويمسّ من نفاذها وشرعيّتها، حيث مثّل عدم شمول الإمتيازات الجبائيّة وأخذها بعين الإعتبار ضمن أعمال المراجعة المعمّقة من أهم إخلالات هذه الرّقابة وهو ما زاد من صعوبة أعمال المراجعة المعمّقة تبعا لتشعّب الإمتيازات الجبائيّة وصعوبة الإحاطة بها وكذلك تعمّد الخاضع للرّقابة عدم تقديم مؤيّدات علي تمتّعه بإمتيازات جبائيّة بغاية الطّعن في أعمال المراجعة المعمّقة لدى القضاء.

كما يمكن القول أنّه رغم ما تقيمه أحكام الفصل 41 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية من إلتزام وواجب في حق المؤسّسة الخاضعة للمراجعة المعمّقة والمطالبة بالأداء بتقديم جميع الوثائق والمؤيّدات، فإنها لا تقيم أحكاما ردعيّة عن تعمّد أو سهو أو إمتناع الخاضع للمراجعة عن تقديم الوثائق والمؤيّدات وكل ما من شأنه أن يؤثر على نتائج التحقيق الجبائي أثناء سير أعمال المراجعة المعمّقة وقبل ختمها وصدور قرار التوظيف. وهو الأمر الذي أدّى في عديد الحالات إلى نقض القضاء لعديد قرارات التوظيف الإجباري أو الحط من قيمة المبالغ الموظّفة. وهو ما يعيد إلى الأذهان ضرورة التفكير في منهج العمل الجبائيّ ومنطق صياغة القواعد المحاسبيّة والأعمال المالية للإستثمار من ناحية طرق تمثّلها وفهمها للمنظومة المعلوماتية والمحاسبية كونها تكون في خدمة تقديم المعلومة وليس عملا قائما على منطق السرّ المهني أو الوظيفي(البرجي، 2002، صفحة 40). كما تبيّن من خلال النظر في مآل المراجعات المعمّقة المنجزة أهمية عدد المراجعات التي لم يقع تسوية النزاعات بشأنها سواء بإنهاء أعمال التنفيذ والإستخلاص الجبائي للمبالغ الموظفة بموجب المراجعة المعمّقة أو بإبرام صلح أو بإصدار قرارات توظيف إجباري وتولّي الإدارة العامّة للأداءات تصفية وإنهاء ملفات المراجعة المعمّقة المفتوحة، وهو ما يقيم التساؤل حول موطن الخلل في عمل الإدارة العامة للأداءات وخصوصا هيكل قطب إستخلاص أداءات المؤسّسات الكبرى(البرجي، 2002، الصفحات

56-42). كما تطرح في هذا الإطار الأسئلة حول خطايا التأخير عن الأداءات المستوجبة بموجب أعمال المراجعة المعمّقة والتي تطرح عديد الإشكالات بخصوص إستخلاصها كدين جبائيّ مستوجب في حق بعض المؤسّسات.

ويتمّ الإعتراض على قرار التوظيف الإجباري للأداء لدى المحكمة الإبتدائية التي توجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف وذلك في أجل 60 يوما من تاريخ تبليغ القرار. كما لا يشترط لقبول الإعتراض قيام المطالب بالأداء بدفع 20 % من الأداء موضوع التوظيف الإجباري أو تقديم ضمان بنكي بنفس المبلغ. كما يمكن إبرام الصلح في المخالفات الجبائية الجزائية قبل صدور حكم نهائي باستثناء المخالفات المتعلقة بتقليد الطوابع وعلامات الدولة وبإفشاء السرّ المهني. ويتمّ إجراء الصّلح حسب تعريفة تضبط بقرار من وزير المالية بعد قيام المطالب بالأداء بدفع مبلغ الخطية وتسوية وضعيته الجبائية إن اقتضى الأمر وتنقرض الدعوى العمومية بإبرام الصلح(العيادي، 2011، صفحة 121)

خاتمة:

تطرح الإمتيازات الجبائيّة عديد الصّعوبات المرتبطة بتطبيقاتها والرّقابة عليها خصوصا أنّ الإمتيازات الجبائيّة الممنوحة للتشجيع على الإستثمار وتنميته غالبا ما يقع الإنحراف بها لتتحوّل إلى إحدى أدوات وأبواب التهرّب الضريبيالشّائع في تونس وهو ما يزيد في تعقيد نظام الرّقابة الجبائيّة وتشعّبها.

من خلال هذا الموضوع تم التوصل إلى أهم النتائج الآتية:

– تدنّي الرقابة الجبائيّة على الإستثمارات في تونس يرجع إلى عدّة عوامل؛ تنقسم بين ما يتعلّق منها بإدارة الجباية وأخرى بظروف وأسباب مرتبطة بطول آجال النّزاعات الجبائيّة والطبيعة التقنية للمادّة الجبائيّة والتخصّص القضائي، وكذلك الظروف الإقتصاديّة والسياسيّة التي كانت سببا في تدنّي ومحدودية الرّقابة على المؤسّسات والشركات ذات الإستثمارات الكبرى. وهي عوائق تنقسم بين عوامل متعلّقة بإدارة الجباية وعوامل مرتبطة بمنهج العمل الرّقابي على الإمتيازات الجبائيّة.

– إن الإمتيازات الجبائيّة الممنوحة للتشجيع على الإستثمار وتنميته غالبا ما يقع الإنحراف بها لتتحوّل إلى إحدى أدوات وأبواب التهرّب الضريبيالشّائع في تونس وهو ما يزيد في تعقيد نظام الرّقابة الجبائيّة وتشعّبها.

– يعدالتهرّب الضّريبي إحدى أهم المخاطر التي تحيط بمنظومة الجباية وبتوازنات الماليّة العموميّة بشكل عامّ، وقد تزيد الإمتيازات الجبائية في تعقيد النظام الجبائي سواء من حيث تطبيقاته أو من حيث آليّات الرّقابة المتّبعة. ويؤدي ذلك إلى المزيد من الثغرات ضمن المنظومة الضريبية بما يضاعف من فرص التهرب والغش الضريبي، وهو ما سيكلف الماليّة العموميّة خسائر تكشف من خلالها عن محدودية الرقابة المسلطة على الامتيازات الجبائية.

وقد تم التوصل إلى أهم الإقتراحات الآتية:

– القضاء على جميع النشاطات التي تؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي.

– إعداد برنامج وطني يؤدي إلى رقابة فعالة لمكافحة كل ما يمس بالإدارة الضريبية بصفة خاصة ومختلف الإدارات العمومية الأخرى مع صياغة قوانين واضحة خالية من التعقيد والغموض في هذا الشأن.

قائمةالمراجع:

matière ayari mohamed salah ،*Cours en matière des avantages* .(2020-2019)
tunis: *.des avantages fiscaux. Etude des cas et miseàjour au 1ér janvier*
.universitéde tunis
.paris: Dalloz .(*droit fiscal international et européen*édition .(1991) .cartou louis
tunis: *.Actualités de l'incitation aux investissements* ، .(2012) .essoussi ahmed
.groupe latrach
.(2019) .ESSOUSSI Ahmed
– *Rapport de synthèse* ، .(2016-2015) .GUIDARA Ahmed&PICARD Roger
.Tunisieévaluations pefa 2015 - 2016 . *.Evaluations pefa des cl*

أحمد الورفلي. (2012). عشرة أعوام من تطبيق مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية احتفال أم حساب. *مجلة القضاء والتشريع*، 42.

.

أوس ملوكي. (2020). واقع النظام الجبائي المحلي المغربي. (العدد 01)، 33.

سفيان البرجي. (03 و 04 جانفي، 2002). معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري. *مركز النشر الجامعي*، 42-56.

صالح حسن كاظم. (2011). *مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد*. الجزائر: قسم البحوث والدراسات.

عبد الجليل يدوي. (2016). *النظام الجبائي التونسي ودوره في قيام العدالة الإجتماعية*. تونس: منشورات المنتدى التونسي للحقوق الإقتصادية والإجتماعية.

عياض بن عاشور. (1998). *القضاء الإداري وفقه المرافعات الإدارية في تونس* (الإصدار الطبعة الأولى). تونس: مركز النشر الجامعي.

مجموعة من المؤلفين. (2016). *الجباية تعزيز الرقمنة والوسائل البشرية والمادية لزيادة الإيرادات*. تونس: منشورات المنتدى التونسي للحقوق الإقتصادية والإجتماعية.

محمد العيادي. (2011). تمثيل المطالب بالأداء في النزاع الجبائي. (العدد 01 -53)، 121.

محمد دريد السمرائي. (2006). 121.

محمد دريد السمرائي. (2006). *الإستثمار الأجنبي" المعوقات والضمانات القانونية "* (الإصدار الطبعة الأولى). بيروت: مركز دراسات الوحدة العربية.

محمد دريد السمرائي. (2006). *الإستثمار الأجنبي المعوقات والضمانات القانونية* (الإصدار الطبعة الأولى). بيروت: مركز دراسات الوحدة العربية.

محند شلغوم عميروش. (2012). *دور المناخ الإستثماري في جذب الإستثمار الأجنبي المباشر إلى الدول العربية*. لبنان: مكتبة حسين العصرية.