

## قراءة في إجراءات الرقابة الجبائية على أسعار التحويل الداخلي في الجزائر -وفقا للقرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020-

**A reading of the tax control procedures on internal Transfer Price in  
Algeria-According to the decision of November 17, 2020-**

خيرة بوهالي، جامعة عمار تليجي بالأغواط، الجزائر، k.bouhali@lagh-univ.dz

تاريخ إرسال المقال: 2021/08/17 تاريخ قبول المقال: 2022/05/29 تاريخ نشر المقال: 2022/06/06

### المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة توضيح طبيعة الوثائق المبررة لأسعار التحويل الداخلي في المجال الدولي وفقا للتعديلات الصادرة في 2020 ، التي تساهم في تفعيل الرقابة الجبائية في هذا المجال، ولتحقيق هذا الهدف استعمل المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لمعالجة متغيرات موضوع الدراسة، حيث توصلت الدراسة إلى أن هذا القانون سمح بتدعيم الوثائق الثبوتية الأساسية بوثائق أخرى وتحديد لمحتوى الوثائق التكميلية الذي كان مبهما في القانون السابق، كما لوحظ تركيزه على الأصول المعنوية والعمليات المتعلقة بالبحث والتطوير سواء في الوثائق الأساسية أو التكميلية.

**الكلمات المفتاحية:** أسعار التحويل الداخلي، سعر التحويل الأمثل، الرقابة الجبائية

### Abstract:

This study aimed to attempt to clarify the nature of the documents that justify the multinational transfer pricing, According to the amendments issued in 2020, Which contribute to the effectiveness of tax control in this area, To achieve this goal, Use the descriptive approach, and The analytical approach were used to address the variables of the study, The study reached that this law allowed to add of the basic supporting documents with other documents, and to determine the content of the supplementary documents, which was ambiguous in the previous law, It focuses as noted on intangible assets and research and development processes, whether in the basic or supplementary documents.

**Key words:** Transfer Price, optimal Transfer Price, tax control.

### المقدمة:

يعد انتقال تنظيم المؤسسة من التنظيم المركزي إلى التنظيم غير المركزي من أهم انعكاسات كبر حجمها، فالتنظيم بهذا الشكل جعل المؤسسة وكأنها مجموعة وحدات ( أقسام أو مراكز مسؤولية) مستقلة من حيث الموارد المخصصة لها والأهداف الموكلة إليها، وأصبحت تتمتع بشبه استقلالية فيما بينها ما ولد نوع من التنافس بينها نابع من سعى كل منها إلى الظهور بأفضل أداء.

ونظرا لحاجة هذه الأقسام أحيانا إلى سلع وخدمات متوفرة لدى الأقسام الأخرى من نفس المؤسسة تولدت تحويلات داخلية فيما بينها، أدت إلى استغلال موارد القسم مقدم السلعة او الخدمة في المقابل تحقيق القسم المتحصل عليها لنتائج أو أهداف باستخدام موارد أخرى ليست ملكه، استدعى الأمر ضرورة اعتبار هذا التبادل يدخل ضمن علاقة مورد-زبون لضمان تقييم أداء عادل لكلا الطرفين، فأصبحت تقييم التبادلات الداخلية على سعر محدد سمي بـ: سعر التحويل الداخلي.

وفي ظل انتشار الشركات المتعددة الجنسيات تحول تأثير أسعار التحويل الداخلي من المستوى الجزئي للمؤسسة ( تقييم عادل لأداء الأقسام) إلى تأثير على المستوى الكلي للدول المقيمة بها هذه المؤسسات، فاتخذت منها هذه الأخيرة كوسيلة هامة في استغلال خيارات الدول الضعيفة خاصة، وكذا التلاعب بها من أجل التهرب الجبائي الدولي من خلال التأثير على الأرباح ونقلها غير المشروع من الدول مرتفعة الضرائب إلى تلك التي تفرض نسب ضرائب ورسوم أقل، لكن الدول ممثلة في السلطات الجبائية لم تبقى مكتوفة الايدي اتجاه هذه الظاهرة الدولية، فعملت على مكافحتها من خلال سن قوانين للرقابة الجبائية على هذه العمليات.

عملت الجزائر كغيرها من الدول على مكافحة التهرب الجبائي الدولي من خلال سن قوانين للرقابة الجبائية على التحويل الدولي للأرباح بطرق غير مشروعة، وبعد القانون 2020 كآخر تحيين لإجراءات هذا النوع من الرقابة الجبائية، هذا ما يجعلنا نطرح الاشكالية الرئيسية التالية:

ما هي أهم الاجراءات الجديدة التي جاء بها القانون 2020 لتفعيل الرقابة الجبائية على أسعار

### التحويل الداخلي؟

وهدفت الدراسة إلى ابراز دور أسعار التحويل الداخلي في الجباية الدولية من خلال المساهمة في التحويل غير المباشر للأرباح، إضافة إلى دور الادارة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة بالعمل على التحيين والمراجعة المستمرة للرقابة الجبائية واجراءاتها.

ومن أجل الاجابة على الاشكالية المطروحة وتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدت الدراسة علنا المنهج الوصفي لوصف وشرح مفهومي أسعار التحويل الداخلي والرقابة الجبائية لتغطية الإطار المفاهيمي

للموضوع، كما استخدم فيها المنهج التحليلي لإبراز العلاقة بين أسعار التحويل الداخلي والجبائية للوصول إلى الاضافات التي جاء بها القرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020.

### المبحث الأول: الإطار النظري لأسعار التحويل الداخلي

يعد سعر التحويل الداخلي من أهم أدوات مراقبة التسيير وأقدمها من حيث الظهور، حيث يعود استعماله إلى بداية سنة 1920 في المؤسستين الأمريكيتين Du Pont وGeneral Motors وساعد على السير الحسن والعدل للهياكل اللامركزية، من خلال معالجته للإشكالية الأساسية التي واجهتها الإدارة العليا من الاعتماد على التنظيم اللامركزي والمتمثلة في تقييم أداء مراكز المسؤولية.

### المطلب الأول: ماهية سعر التحويل الداخلي

ما يميز أسعار التحويل الداخلي من حيث المفهوم أنه لم يختلف العلماء في تعريفه، فالملاحظ في عدة مراجع أن تعريفه ورد به نفس العناصر المميزة له، لذا سنذكر التعاريف التالية على سبيل التوضيح، فقد عرف بأنه: " سعر الفوترة المطبق داخل المنظمة على المنتجات و/أو الخدمات المتبادلة داخل أقسام نفس الوحدة أو بين وحدات نفس المجمع."<sup>1</sup> كما أنه يمثل: " السعر الذي يتم من خلاله تقييم التبادلات الداخلية."<sup>2</sup> في حين اعتبرته المديرية العامة للضرائب في الجزائر على أنه: " أسعار المعاملات بين الشركات من نفس المجمع والمقيمة في دول مختلفة، فهي تتطلب معاملات داخل المجمع وعبور الحدود، وهي في النهاية عملية استيراد وتصدير ضمن نفس المجمع، والتي تستبعد أي معاملة دولية مع شركات مستقلة وكذا أي معاملة داخل المجمع دون عبور الحدود."<sup>3</sup>

نلاحظ أن التعريف الأخير أضاف له البعد الدولي، من خلال اعتباره كأساس لتقييم المبادلات الدولية بين وحدات نفس المجمع وتصنيفها ضمن عمليات الاستيراد والتصدير، ويرجع هذا التركيز على البعد الدولي إلى تأثيرها على الجبائية الدولية كما سنتطرق له فيما بعد.

كما أن هناك مصطلحين للدلالة على أسعار التحويل الداخلي، أسعار التحويل prix de transfert وأسعار التنازل prix de cession، حيث يستعمل مصطلح سعر التحويل عند<sup>4</sup>:

-التنازل الداخلي الناتج بين وحدتين قانونيتين مختلفتين ( فروع)؛

<sup>1</sup>Yves De Rongé Et Karine Cerrada, contrôle de gestion, 2<sup>e</sup> édition, pearson éducation, France, 2009,p : 230.

<sup>2</sup> Caroline Selmer, la boite à outils du contrôle de gestion, dunod,Paris, 2013 , p : 142.

<sup>3</sup>Ministère des finances, direction générale des impôts, la lettre de la DGI N91, le contrôle des prix de transfert pour une lutte efficace contre les transferts indirects des bénéficiaires, Alger, 2019 , p : 8 .

<sup>4</sup> Georges Langlois Et All, contrôle de gestion, berti édition, alger, 2005, p : 376 .

- وعندما يكون لتقييم التنازلات نتائج جبائية.
- وجدت أسعار التحويل الداخلي من أجل تحقيق هدفين هما<sup>5</sup>:
- توجيه عملية اتخاذ القرار وتخصيص الموارد بطريقة مماثلة للسوق؛
- مساعدة المديرية العامة في تقييم أداء مراكز الربح، من أجل تقدير نتائج الوحدة اللامركزية، ووجب تقييم جميع معاملاتها حتى تلك التي تمت مع المحيط الداخلي للمنظمة.
- كما تتميز أسعار التحويل الداخلي من حيث كيفية تحديدها بأنها لم تختلف عن طرق تحديد الأسعار عموما في السوق الخارجي، حيث توجد أربعة طرق نذكرها فيما يلي<sup>6</sup>:
- سعر السوق وهذا في حالة ما إذا كانت السلع محل التبادل الداخلي موجودة بالسوق الخارجي عن المؤسسة؛
- أساس التكلفة (سواء كانت التكلفة الهامشية، الحقيقية، المتغيرة، المعيارية أو التكلفة مضافا إليها هامش ربح) خاصة إذا كانت السلع محل التبادل غير موجودة بالسوق الخارجي للمؤسسة؛
- التفاوض بين البائع والمشتري على أساس سعر السوق الذي قد يخفض بنسبة معينة تتمثل عادة في نسبة مصاريف البيع والتوزيع؛
- أسعار محددة من طرف ادارة المؤسسة تتراوح عادة بين كل من سعر السوق والتكلفة، ويسمح بضمان تحقيق مصلحة المؤسسة ككل من خلال اجبار الأقسام على الشراء داخليا.<sup>7</sup>
- نظرا لتعدد طرق تحديد أسعار التحويل الداخلي يظهر التساؤل الجوهرى حول السعر الأمثل، وقبل البحث عن السعر الأمثل ووجب أولا تحدد مكوناتها المتمثلة في:
- التكلفة الاضافية للإنتاج وتسليمه للقسم المشتري ( تكلفة الإنتاج)؛
- تكلفة الفرصة البديلة لاختيار تحويل المنتج إلى القسم المشتري عوض بيعه في السوق الخارجي (تكلفة الفرصة البديلة).

ومنه فإن:  $\text{سعر التحويل} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{تكلفة الفرصة البديلة}$

يعد سعر التحويل الأمثل ذلك السعر الذي يمكن من اتخاذ القرار الصحيح فيما يخص التحويل الداخلي من عدمه بالنسبة للمؤسسة، حيث توجد حالتين لسعر التحويل الأمثل ترتبطان بوجود سوق منافسة تامة للمنتج محل التحويل من عدمها، ففي حالة وجودها يعادل سعر التحويل الأمثل سعر السوق، وهذا راجع

<sup>5</sup> Yves De Rongé Et Karine Cerrada, op. cit, p : 231.

<sup>6</sup>IBID, p : 231.

<sup>7</sup> محمد أبو نصار، المحاسبة الادارية، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2017، ص:450.

إلى أن تضييع القسم البائع لفرصة بيع المنتج في السوق؛ سيؤدي إلى تضييع المؤسسة للقيمة ( هامش الربح ) المتمثلة في الفرق بين سعر السوق وتكلفة الإنتاج، إضافة إلى أنه لا يمكن للقسم المشتري الحصول على المنتج بسعر أقل من سعر السوق، أما في حالة انعدام سوق تبادل أي عدم وجود فرصة بديلة للقسم البائع، وبالتالي انعدام تكلفة الفرصة البديلة بالنسبة للقسم البائع، ومع افتراض أن لهذا الأخير طاقة إنتاجية غير مستغلة؛ فإن سعر التحويل يعادل تكلفة إنتاج المنتج محل التحويل والتي تكون عادة التكلفة المتغيرة لإنتاجه، مما سبق يمكننا تحديد أساس تحديد سعر التحويل الأمثل فيما يلي<sup>8</sup>:

- وجود سوق للتبادل، سعر التحويل الأمثل يعادل سعر السوق؛

- عدم وجود سوق للتبادل، سعر التحويل الأمثل يعادل تكلفة إنتاج المنتج محل التبادل ( غالبا التكلفة المتغيرة ).

### المطلب الثاني: معايير اختيار طريقة تحديد سعر التحويل الداخلي

من أجل تحديد سعر التحويل الداخلي تراعي المؤسسة عدة معايير، ويختلف السعر المحدد تبعا للمعيار الذي ترغب المؤسسة في مراعاته، نلخص أهم المعايير المحددة لها فيما يلي<sup>9</sup>:

**أولاً: طبيعة مركز المسؤولية:** يخضع تحديد سعر التحويل الداخلي لنوع مركز المسؤولية المعني بعملية التحويل، فنجد اعتماد السعر الحقيقي للسوق أو سعر السوق المناسب يلائم مراكز الربح، بينما تفضل التكلفة بالنسبة لمراكز التكلفة أو بين مراكز التكلفة ومراكز الربح، والجدول التالي يلخص هذه العلاقة:

#### الجدول 1: العلاقة بين طريقة تحديد سعر التحويل الداخلي وطبيعة مراكز المسؤولية

طريقة تحديد سعر التحويل	خصائصه	طبيعة مركز المسؤولية
-السعر الحقيقي للسوق -سعر السوق المناسب	هدف الربح مطلوب داخليا وخارجيا	مركز ربح بحت
-التكلفة الكلية ( حقيقية أو معيارية)	هدف الربح مطلوب داخليا	مركز ربح غير بحت

<sup>8</sup> Michael W. Maher et all, Fundamentals of cost accounting, 1st edition, Mc graw-hill irwin, New York, 2006, pp : 435-436.

<sup>9</sup> Georges Langlois Et All, op. cit.,pp : 373-375 .

قراءة في إجراءات الرقابة الجبائية على أسعار التحويل الداخلي في الجزائر -وفقا للقرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020-

مضافا إليها هامش -التكلفة الهامشية مضافا إليها هامش		
-التكلفة الكلية ( حقيقية أو معيارية ) -التكلفة الهامشية	هدف فيما يخص التكلفة، النوعية، أجل الطلب داخليا وخارجيا	مركز تكلفة

Source : Georges Langlois Et All, contrôle de gestion, berti édition, alger, 2005, p : 373

### ثانيا: مصدر التمويين: نموذج John Dearden

اسس هذا النموذج للعلاقة بين نوع المنتج محل التحويل ومصدر تمويينه، من أجل تحديد طبيعة تأثيره على سعر التحويل الداخلي، واستنتج منها الأصناف التالية<sup>10</sup>:

**1-منتجات من الصنف A**: يضم هذا الصنف المنتجات التي يمكن تعديل مصدر تمويينها بسرعة سواء كان داخلي أو خارجي، حيث تتميز بوجود سوق منافسة تامة لها ولا يتطلب تصنيعها استثمارات خاصة مثل: المواد الأولية، قطع الغيار، يمكن تفويض قرار اختيار مصدر التمويين - إذا لم يكن هناك قرار استراتيجي لمركز المسؤولية المعني، هذا الأخير في الاختيار على تقييم الحل الأمثل والأكثر ربحية للمؤسسة بعد معرفة السعر التنافسي، حيث يعتمد ويفضل الاعتماد على سعر السوق كسعر تحويل داخلي.

**2-منتجات من الصنف B**: هذا الصنف يخص المنتجات التي يتم اتخاذ القرار بشأن مصدر تمويينها على الأجل الطويل، مع امكانية الحصول عليها من داخل أو خارج المؤسسة، تتطلب هذه المنتجات استثمارات في آلات خاصة وتوفر المؤسسة على موارد بشرية ذات مؤهلات، بالمقابل وجود موردين ذوي كفاءة وأسواق تتميز بالمضاربة، تشمل على سبيل المثال: المنتجات الفلاحية وقطع غيار خاصة بالمؤسسة تنتج خارجيا، بالنسبة لاختيار مصدر التمويين يمكن تفويض هذا القرار مع إلزامية اعلام المديرية العامة مسبقا قبل أي تغيير، ما يعاب على هذا النوع من المنتجات أنها تخلق نزاعا بين الأقسام المشتريية والأقسام البائعة لذا يفضل ابرام عقود التمويين على عدة سنوات، ويتراوح سعر التحويل في هذه الحالة بين سعر السوق في الأجل القصير والتكلفة المعيارية مضافا لها هامش ربح.

<sup>10</sup> Jean-Loup Ardoin et autre, le contrôle de gestion, publi union, 1986, pp : 222- 223.

**3-منتجات من الصنف C:** هذا الصنف يضم المنتجات التي لا ترغب المؤسسة في الحصول عليها من الخارج، وهذا نابع من رغبة المؤسسة في الحفاظ على سر الانتاج أو أن لها سبق تكنولوجي على منافسيها بما فيهم الموردين المختصين في انتاج هذه المنتجات، وهنا الأمر يتعلق بقرار استراتيجي وليس بقرار تفويض لاختيار مصدر التمويل، حيث تحرص المديرية العامة على أن سعر التحويل الداخلي يحدد على التكلفة المعيارية مضافا لها هامش ربح يحافظ على تطور المركزين في الأجل الطويل.

### ثالثا: الاستراتيجية: نموذج Robert Eccles

طرح Robert Eccles مصفوفة لأسعار التحويل الداخلي تبنى على عاملين هما<sup>11</sup>:

- الترابط بين المراكز الناتجة من التكامل العمودي الذي يستحيل معه تجنب التحويلات الداخلية بين المراكز؛  
- استقلالية المراكز المناسبة للتوزيع الأفقي، على سبيل المثال نجدها مرتفعة في التكتلات التي تتطلب عدة أسواق و عدة منتجات.

اعتمد على العلاقة بين الاستراتيجية ( التوزيع والتكامل العمودي) والخصائص التنظيمية للمؤسسة والمتمثلة في<sup>12</sup>:

-طبيعة الاستراتيجية وعملية التخطيط؛

-الوسائل الأساسية للمراقبة من المديرية العامة؛

-معايير تقييم الأداء وأثرها فما يخص الجزاء والعقاب؛

-مركزية اتخاذ القرار.

نلخص المصفوفة الناتجة عم هذا النموذج في الشكل التالي:

<sup>11</sup>Eric Margotteau, contrôle de gestion, ellipses, Paris, 2001, p : 421.

<sup>12</sup>Georges Langlois Et All, op. cit.,pp : 373-375 .

الشكل 1: سياسة سعر التحويل الداخلي والأهداف الاستراتيجية

التكامل العمودي



Source :

- Georges Langlois Et All, contrôle de gestion, berti édition, alger, 2005, p: 37

- Eric Margotteau, op .cit., p : 421.

من خلال الشكل السابق نحدد مميزات الأنواع التنظيمية الأربعة الناتجة كما يلي<sup>13</sup>:

<sup>13</sup>Georges Langlois Et All, op. cit.,pp : 373-375



**1-النوع الجماعي:** نظرا لضعف الترابط التقني أو التجاري بين مراكز المسؤولية تضعف بها درجة التكامل العمودي، كما يسجل بها تنوع ضعيف كذلك وتشمل عادة المؤسسات ذات المنتج الوحيد، ما يجعلها لا تلجأ للتحويلات الداخلية.

**2-النوع التنافسي:** يشمل هذا النوع المؤسسات ذات التنوع الكبير ولكن تكاملها ضعيف كما في حالة التكتلات أو الشركات القابضة، حيث تحدد استراتيجيتها على مستوى كل مركز مسؤولية ولا مركزية في اتخاذ القرار، إضافة إلى حرية تموينها وتوجهها المالي، أين تتم المراقبة من المديرية العامة عن طريق النتائج، ويتم قياس الأداء بناء على المقارنة بين النتائج والأهداف، يلائم هذه الحالة سعر التحويل المبني على أساس سعر السوق.

**3-النوع التعاوني:** يضم المؤسسات ذات التكامل القوي ولكن تنوع ضعيف (مثل مجموعات الصلب أو الزراعة الغذائية)، تتميز بتحديد الاستراتيجية للمجمع ككل مع توجهها الصناعي وتفضيلها للتموين الداخلي لتحقيق ربحية الاستثمارات الثقيلة، مراقبة المديرية تسلسلية مع تحديد أنشطة مراكز المسؤولية أو الوحدات، يتم قياس الأداء بها من خلال مقارنة النتائج مع الموازنة، كما تتميز عملية اتخاذ القرار بها بالمركزية، وبالتالي تعتبر التكلفة خاصة التكلفة الكلية المعيارية مضافا إليها هامش ربح ( هذا الهامش يحدد تبعا للربحية المنتظر تحقيقها من الاستثمارات) الأفضل في تحديد سعر التحويل الداخلي في هذا النوع من المؤسسات، فهو يساعد في تقوية التعاون بين مراكز المسؤولية من خلال تضامن مراكز المسؤولية الزبون مع قرارات الاستثمار المتخذة من طرف مركز المسؤولية المورد.

**4-النوع التشاركي:** تدرج ضمن هذا النوع المؤسسات ذات التكامل والتنوع القويين، تجمع بين خصائص النوع التنافسي والنوع التعاوني، تعطى بها الأولوية للتموين الداخلي عند القيام بعملة التنازل، حيث يعتبر سعر السوق الأفضل لتحديد سعر التحويل الداخلي.

**رابعا: الجبائية:** نظرا لاعتبار أسعار التحويل كأساس لتقييم المبادلات الدولية، فهي تؤثر على الالتزامات الضريبية بسبب اختلاف القوانين ونسب الضريبة بين الدول، ما يجعل أسعار التحويل كوسيلة تستعملها الشركات الأجنبية لتجنب الضرائب، كما لوحظ سابقا بأن هذه الأسعار يجب أن تعكس قيمة السلع والخدمات المحولة، إلا أن هذا كثيرا ما يجعل المؤسسات المعنية تواجه ضغطا من الأطراف المعنية عند تحديد أسعار

التحويل بهدف استغلال الاختلاف في نسب الضرائب لتقليل الالتزامات الضريبية للشركات متعددة الجنسيات قدر الامكان، فهي تمكن من زيادة الأرباح في الدول قليلة الضرائب والعكس صحيح.<sup>14</sup>

هذا ما جعل اسعار التحويل تولد قضيتين هامتين بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات على مستوى الجباية الدولية، وجعل هذه الأخيرة من العوامل ذات الأهمية والتأثير البالغين في عملية تحديد هذه الأسعار، ويتجلى تأثيرها في الضرائب والرسوم كما يلي<sup>15</sup>:

**1-** بالنسبة لمعدلات ضريبة الدخل، فهذا العامل يدفع الشركات متعددة الجنسيات إلى اعتماد سعر تحويل منخفض نحو البلدان ذات المعدل المنخفض، ما يمكن الشركة من تحويل جزء من مداخيلها إلى هذه الأخيرة، وبالتالي دفع ضرائب أقل، والعكس صحيح.

**2-** أما بالنسبة لرسوم الاستيراد فهي كذلك من العوامل الجبائية المؤثرة في تحديد أسعار التحويل، حيث أنها تحسب على أساس قيمة السلع المصروح بها في عملية الاستيراد، فأسعار التحويل الداخلي تشكل علاقة عكسية مع معدل رسوم الاستيراد، حيث ينخفض سعر التحويل في الدول التي ترتفع بها رسوم الاستيراد ما يؤدي إلى تقليل قيمة هذه الرسوم المدفوعة من طرف المؤسسة المعنية، والعكس صحيح.

يشكل تحديد أسعار التحويل الداخلي أهمية خاصة للمؤسسات تتبع من دورها في تحفيز مسؤولي المراكز والحكم على نجاعة قراراتهم و بالتالي قياس أدائهم، لذا فهي تعد كوسيلة قيادة تساهم في تحقيق التقارب بين المصالح الخاصة لمسؤولي المراكز والمصلحة العامة لمديرية العامة<sup>16</sup>.

### المبحث الثاني: الرقابة الجبائية على أسعار التحويل الداخلي في الجزائر

تساعد أسعار التحويل الداخلي على المستوى الدولي في التهرب الجبائي الدولي، من خلال استعمالها كوسيلة للتحويل غير المشروع للأرباح من دولة لأخرى للاستفادة من اختلاف الضرائب والرسوم بين الدول، إلا أن هذه الأخيرة حاولت من خلال تكييف اجراءات الرقابة الجبائية لمواجهة هذه الظاهرة.

### المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

من اجل تحديد العلاقة بين الرقابة الجبائية وأسعار التحويل الداخلي، نتطرق إلى تعريف الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي في هذا العنصر.

<sup>14</sup> Michael W. Maher et all, op. cit., p: 443.

<sup>15</sup> Ronald W. Hilton, managerial accounting creating value in a dynamic business environment, 6edition, mc graw-hill irwin, New York, pp : 563-564.

<sup>16</sup>Eric Margotteau, op. cit., p : 421.

## أولاً: الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي الدولي

تعرف بأنها: "قيام الإدارة الجبائية بكل الاجراءات اللازمة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة بداية من الناحية الشكلية لهذه التصريحات إلى التحقق من صحة المعلومات الواردة فيها تحسبا لأي تهرب أو غش ضريبي".<sup>17</sup> وهي كذلك عبارة عن: "تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الاثباتات والتصريحات المقدمة".<sup>18</sup>

كما ورد في التعريف السابق، تهدف الرقابة الجبائية أساسا إلى اكتشاف أي محاولة للتهرب الضريبي، حيث يعرف هذا الأخير بأنه: "تجنب دفع الضريبة بطرق مشروعة وعدم مخالفة النظام الضريبي، كأن يسعى المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة بأسلوب لا ينطوي على مخالفة لأحكام النظام الضريبي، فهو يتمتع عن العمل أو التصرف المنشئ للضريبة بغرض تجنب دفعها".<sup>19</sup>

يأخذ هذا التجنب عدة أشكال لا تقتصر على المستوى المحلي، فقد تتعداه إلى المستوى الدولي الذي يعد من أخطر الأشكال، فهو يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخل والأرباح التي من المفروض تخضع لضرائب البلد الذي تحققت فيه فعلا، إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم، ويتخذ أحد الأشكال التالية:<sup>20</sup>

-التلاعب بتضخيم الصفقات التجارية من خلال تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات؛

-المبالغة في تقييم التكاليف من أمثلتها: تحويل جزء من الأرباح على شكل أجور موظفين.

عادة ما تكون الشركات التي تملك فروعاً في الخارج محل التهرب الضريبي الدولي، وتستعمل أسعار التحويل الداخلي كأحد الوسائل المشروعة في النظام الضريبي لتحويل الأرباح بين الدول، وبالتالي التمكن من التهرب

<sup>17</sup> مغاري عبد الرحمن، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، جامعة البلديّة، المجلد 1، العدد 2، جوان 2013، ص: 3.

<sup>18</sup> محمد الهادي ضيف الله وآخرون، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين - قراءة تحليلية لقانون الاجراءات الجبائية الجزائري-، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة عمار تليجي بالأغواط، المجلد 2، العدد 3، جوان 2018، ص: 6.

<sup>19</sup> نصيرة بوعون يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010، ص: 171.

<sup>20</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة - الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية-، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 41-42.

الضريبي، وفي النظام الضريبي الجزائري حدد عدة أشكال للتهرب غير المشروع للأرباح نحددها في العنصر الموالي.

**ثانيا: أشكال التحويل غير المباشر للأرباح:** بما أن أسعار التحويل الداخلي قد تكون وسيلة لتحويل الأرباح، وضح التشريع الجبائي الجزائري أشكال التحويل غير المباشر للأرباح في المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذا من أجل تسهيل مهمة الرقابة الجبائية على هذه العمليات<sup>21</sup>، وتمثلت هذه الأشكال في<sup>22</sup>:

- زيادة أو تخفيض أسعار الشراء والبيع؛
- دفع أتاوى مفرطة أو دون مقابل؛
- منح القروض بدون فوائد أو بمعدل منخفض؛
- التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض؛
- تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة؛
- أو عن طريق الوسائل الأخرى.

### **المطلب الثاني: التزامات الشركات التي تستعمل أسعار التحويل اتجاه الإدارة الجبائية**

بغرض الرقابة الجبائية على المعاملات الداخلية وتفاذي استعمالها كوسيلة للتهرب الدولي وتجنب الضرائب والرسوم المستحقة على المؤسسات، من خلال استغلال أسعار التحويل الداخلي في ذلك، لجأت الإدارة الجبائية إلى مكافحة هذه الظاهرة بسن قوانين تنظم استعمال أسعار التحويل واجبار المؤسسات التي تعتمد على التزامات خاصة في هذا المجال، نتطرق لها فيما يلي:

#### **أولاً: التزامات فيما يخص ايداع (التصريح) الوثائق المبررة لسياسة أسعار التحويل**

وتكون الأشكال السابقة وسيلة للتهرب الضريبي الدولي من خلال التلاعب بأسعار التحويل الداخلي، لجأت الإدارة الجبائية بغرض مكافحة التهرب الجبائي الدولي إلى طلب من المؤسسات المعنية بتبرير أسعار التحويل المطبقة، فقد حددت مجموعة الوثائق اللازمة لتبريرها من خلال القرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020، وقسمها إلى وثائق أساسية وأخرى تكميلية.

<sup>21</sup>Ministère des finances, direction générale des impôts, la lettre de la DGI N91,op. cit., P : 4 .

<sup>22</sup>وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2020، المادة 141 مكرر، ص: 34.

## 1- الوثائق الأساسية: تقدمها المؤسسة سنويا وتتضمن نوعين من المعلومات، يخص النوع الاول

معلومات حول المجمع، أما الثاني فيخص المؤسسة الممارسة بالجزائر<sup>23</sup>:

معلومات أساسية تتعلق بالمعلومات العامة حول المجمع والتي تسمح بوصف:

- لميدان أو ميادين النشاطات الممارسة، بما في ذلك التغييرات المدرجة خلال السنة المالية؛
- مخططا توضيحيا للهيكل القانوني والرأسمالي للمجمع مع الوضعية الجغرافية للهيئات العملية؛
- سلسلة التموين الخاصة بخمس سلع أو خدمات رئيسية يقدمها المجمع، ويكون من خلال مخطط أو

رسم بياني؛

- الأسواق الجغرافية الرئيسية التي يتم بيع السلع والخدمات الرئيسية للمجمع فيها؛
- الوظائف الممارسة والمخاطر التي يمكن أن تواجهها والأصول التي تخصصها الشركات المتصلة والتي تؤثر على المؤسسة الممارسة في الجزائر؛
- قائمة الأصول المعنوية أو فئات الأصول المعنوية الرئيسية التي يملكها المجمع المتعدد الجنسيات (براءات الاختراع والعلامات...)، مع المؤسسة الممارسة في الجزائر وكذا الهيئات التي تملكها قانونا؛
- سياسة أسعار التحويل للمجمع خاصة تلك المتعلقة بالبحث والتطوير والأصول المعنوية. وثائق خاصة بالمؤسسة الممارسة بالجزائر، وتتضمن وصف:
- النشاطات المنجزة واستراتيجية المؤسسة المحلية والنشاطات التي تمارسها وطبيعة التعاملات التي تنجزها، وكذا عمليات اعادة تنظيم المؤسسات أو تحويل الأصول المعنوية خلال السنة المالية الجارية أو السابقة مع شرح مظاهر هذه التعاملات وتأثيرها على المؤسسة؛
- العمليات المنجزة مع شركات متصلة أخرى؛
- نسخا من التقرير السنوي لمحافظ الحسابات والجداول المالية للسنة المالية المذكورة في الوثائق؛
- طريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة وتبرير هذه الطريقة بالنظر لمبدأ المنافسة النزيهة بما يسمح بالتحليل المقارن (دراسة السوق، التحليل الوظيفي والوضعية الاقتصادية والبنود التعاقدية)؛
- الاتفاقيات المتضمنة تقديم الخدمات بين المؤسسات المتصلة بما فيها تلك الخاصة بتوزيع التكاليف والاتفاقيات الرئيسية المتضمنة خدمات البحث ومنح التراخيص؛
- قائمة الأصول المعنوية أو فئات الأصول المعنوية الأساسية لتحديد أسعار التحويل وكذا الهيئات التي تملكها قانونا؛

<sup>23</sup>المادة 4، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 1، 2021، ص ص: 20. 19

قراءة في إجراءات الرقابة الجبائية على أسعار التحويل الداخلي في الجزائر -وفقا للقرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020-

- مختلف التحويلات المحتملة لحصص الأصول المعنوية بين المؤسسات المتصلة، مع تحديد الدول والمداخيل الموافقة.

## 2- الوثائق التكميلية: تقدم هذه الوثائق بعد طلب من الادارة الجبائية وتتضمن وصفا ل<sup>24</sup>:

- استراتيجية المجمع فيما يتعلق بالتطوير والملكية واستغلال الأصول المعنوية مع التركيز على موقع المنشآت الرئيسية للبحث والتطوير وكذا مديرية نشاطات البحث والتطوير؛

- عمليات اعادة تنظيم المؤسسات وكذا شراء وبيع عناصر الأصول التي جرت خلال السنة المالية محل التحقيق؛

- الاسهامات الرئيسية لمختلف هيئات المجمع حين انشاء القيمة من خلال تحليل وظيفي لها، وتعني الوظائف الرئيسية الممارسة والمخاطر الهامة المفترضة والأصول الهامة المستخدمة؛

- هوية المؤسسات المتصلة المندرجة ضمن كل فئة من فئات التعاملات التي تمت مراقبتها والعلاقات التي تربطها مع المؤسسات محل التحقيق؛

- تحليلا مقارنا ومفصلا للمكلف بالضريبة والمؤسسات المتصلة لكل فئة من فئات التعاملات المراقبة والواردة في الوثيقة بما فيها التغيرات المحتملة بالمقارنة مع السنوات السابقة؛

- العمليات المنجزة مع شركات متصلة أخرى وكذا طبيعة التدفقات والمبالغ بما فيها الإتاوات، مع امكانية عرضها عن طريق التدفقات الاجمالية ونوع المعاملة؛

- نسخا من كل العقود المبرمة بين الشركات المتصلة؛

- نسخة من الاتفاقيات الداخلية للشركات المبرمة من طرف المؤسسة محل التحقيق اضافة إلى اتفاقيات التحديد المسبق لأسعار التحويل أحادية الجانب والثنائية ومتعددة الأطراف وقرارات السلطات الجبائية الأجنبية التي تساهم تحديد أسعار التحويل للمؤسسة محل التحقيق.

نلاحظ من خلال ما ورد في هذا القرار تركيز السلطات الجبائية على التحويلات الداخلية وتبرير طرق تحديد أسعارها، من خلال الزام المؤسسات المعنية بضرورة تقديم الوثائق المثبتة لها، هذه الأخيرة شددت على الأصول المعنوية سواء بالنسبة للمجمع ككل أو بالنسبة للمؤسسات الممارسة في الجزائر، وحتى التفاصيل حول التحويلات المحتملة لها، وهذا راجع إلى صعوبة تحديد أسعار التحويل لها ما يجعلها الوسيلة لإمكانية القيام بتهرب جبائي دولي، اضافة إلى الأصول المعنوية تم تسليط الضوء على السلع والخدمات الرئيسية والأسواق الخاصة بها في الجزء الخاص بسياسة التموين، الاهتمام بسياسة التموين نابع من كون قيمة السلع

<sup>24</sup>المادة 5، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 1، 2021، ص: 20

قراءة في إجراءات الرقابة الجبائية على أسعار التحويل الداخلي في الجزائر -وفقا للقرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020-

والخدمات يتم تبريرها من خلال تقديم المحاسبة التحليلية المطلوبة سابقا والمثبتة لتكلفتها بدقة ما يستبعد احتمال التهرب فيها.

**ثانيا: التزام بمسك محاسبة تحليلية:** استمدت المحاسبة التحليلية اهميتها باعتبارها المصدر لحساب التكاليف وتحليلها- من دور التكاليف في المؤسسة فهي الاساس لاتخاذ عديد القرارات من خلال<sup>25</sup>:

-تحديد أسعار البيع؛

-ربحية بعض الأنشطة؛

-مساهمة كل نشاط او منتج في النتيجة الاجمالية.

إضافة إلى ذلك وكما سبق الإشارة إليه ضمن طرق تحديد أسعار التحويل، فالتكاليف تعتبر إحدى أهم المعلومات الواجب معرفتها عند تحديد أسعار التحويل.

هذا ما جعل الادارة الجبائية تعتبرها كإحدى الوسائل المبررة لأسعار التحويل من خلال قانون المالية لسنة 2017 في المواد 8 و 44 منه، التي أشارت إلى ضرورة مسك المؤسسات المحددة في المادة 169 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية محاسبة تحليلية وتقديمها عند كل طلب يقدمه عون الرقابة وذلك عند القيام بتحقيق مصوب أو في المحاسبة<sup>26</sup>، بالنسبة للمادة 8 فقد ألزمت المؤسسات - المحددة في المادة 169 من قانون الاجراءات الجبائية ( الأشخاص المعنويون الناشطون في مجال المحروقات، شركات الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت الخضوع للنظام الجبائي لشركات الأموال، الشركات التي تقطن بالجزائر وعضوة في مجمع أجنبي)- بمسك محاسبة تحليلية اجباريا، أما المادة 44 فقد نصت على أنه على المؤسسات - التي يفترض أنها تقوم بتحويل غير مباشر للأرباح وفق المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة- غير المذكورة في المادة 169 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية وتمسك محاسبة تحليلية اختياريا، أن تضعها تحت تصرف المحققين لاستغلال المعلومات التي تقدمها هذه المحاسبة.<sup>27</sup>

بالنسبة لكلا النوعين من المؤسسات سواء تلك المجبرة على مسك محاسبة تحليلية أو تلك التي تمسكها اختياريا، فهي لا تقدمها ضمن التصريح الجبائي ولكن تضعها تحت تصرف المحققين بطلب منهم خلال سير التحقيقات، وهذا نظرا للمساعدة التي تقدمها لهم في تبرير أسعار التحويل وحتى في تبرير بعض

<sup>25</sup> Ministère des finances, direction générale des impôts, direction de la législation et de la réglementation fiscales, dispositions contenues dans la loi de finances pour 2017 relatives au contrôle des prix de transfert, Alger, 2017 , P :2 .

<sup>26</sup> Ministère des finances, direction générale des impôts, la lettre de la DGI N91, op.cit. , p : 8.

<sup>27</sup> Ministère des finances, direction générale des impôts, direction de la législation et de la réglementation fiscales, op. cit. , P P :2-3 .

قراءة في إجراءات الرقابة الجبائية على أسعار التحويل الداخلي في الجزائر -وفقا للقرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020-

التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر والسجلات المحاسبية ( مثلا: تحديد تكاليف الانتاج والشراء، تحديد الهوامش والتحويلات...الخ).<sup>28</sup>

**ثالثا: الغرامات المفروضة على مخالفة التزامات الشركات التي تستعمل أسعار التحويل اتجاه الادارة الجبائية**

عند عدم تقديم المؤسسة المعنية للوثائق المبررة لأسعار التحويل، تلجأ الادارة الجبائية إلى اشعار بتقديم الوثائق أو اتمامها في حالة النقصان في اجل لا يتعدى الثلاثون يوما بداية من تاريخ تسليم الاشعار، هذا الأخير يكون عبر ظرف موصى عليه مع وصل بالاستلام متضمنا العقوبات المفروضة في حالة عدم الرد عليه.<sup>29</sup>

يعرض عدم تقديم الوثائق المبررة لأسعار التحويل - بعد الاشعار المرسل- المؤسسة للعقوبات المفروضة قانونا وفق أحكام المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي هذه الحالة ترفع العقوبة وفقا للمادة 10 من قانون المالية لسنة 2017 بمبلغ من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، مع العلم أنه بداية من سنة 2017 تطبق غرامة بمبلغ 2.000.000 دج على التصريحات المكتتبه التي لا تتضمن الوثائق المبررة لأسعار التحويل بالنسبة للمؤسسات المعنية بها.<sup>30</sup>

**الخاتمة:**

بما أن استعمال أسعار التحويل الداخلي شابه نوع من الغموض خاصة في المجال الدولي، من خلال استغلاله كوسيلة للتهرب الجبائي ومحاولة الاستفادة من الفروقات في الضرائب والرسوم بين الدول، فقد لجأت هذه الأخيرة إلى مكافحة هذه الظاهرة من خلال تشديد إجراءات الرقابة الجبائية على التحويلات من هذا النوع، ففي الجزائر صدر القرار 17 نوفمبر 2020 بهدف تدارك عدم الوضوح والنقص في القانون السابق، خاصة فيما تعلق بالوثائق المبررة لأسعار التحويل الداخلي وعلى وجه الخصوص الوثائق التكميلية التي كانت مبهمه في القانون السابق، فقد شكل تحديد الوثائق الواجب التصريح بها لتبرير أسعار التحويل اجراء لتفعيل الرقابة الجبائية في هذا المجال.

<sup>28</sup> Ministère des finances, direction générale des impôts, direction de la législation et de la réglementation fiscales, op. cit., P : 3.

<sup>29</sup>المادة 7، ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 1، 2021، ص: 20.

<sup>30</sup>Ministère des finances, direction générale des impôts, direction de la législation et de la réglementation fiscales, dispositions contenues dans la loi de finances pour 2017 relatives au contrôle des prix de transfert, op.cit. , P :3 .



### النتائج المتوصل إليها

- يعتبر سعر التحويل الأمثل ذلك السعر الذي يتراوح بين سعر السوق وتكلفة السلع والخدمات محل التحويل، وهو ما يمكن من تحقيق العدالة في تقييم أداء مراكز المسؤولية من جهة، وتغليب مصلحة المؤسسة ككل وهو الهدف الأساسي من جهة أخرى؛

-يعتمد تحديد سعر التحويل الداخلي على عدة عوامل منها: طبيعة مراكز المسؤولية المعنية بالتحويل، مصدر التموين، استراتيجية المؤسسة، معدلات الضرائب والرسوم في الدول التي تشكل اطراف التحويل؛ من خلال مقارنة محتوى القانون الصادر في 17 نوفمبر 2020 الخاص بالوثائق المبررة لأسعار التحويل الداخلي والقانون السابق الصادر في 2012، نستخرج النتائج التالية:

-فصل الوثائق الثبوتية المبررة لأسعار التحويل الداخلي إلى وثائق أساسية يتم تقديمها مع التصريح السنوي لدى المصالح الجبائية المختصة، ووثائق تكميلية توضع تحت تصرف المحققين بعد الطلب عليها؛ -تم تدعيم الوثائق الثبوتية الأساسية بوثائق أخرى منها:

- المعلومات الخاصة بخمس سلع أو خدمات أساسية يقدمها المجمع والأسواق الجغرافية الرئيسية التي ينشط بها؛
- تحليلا مقارنا ومفصلا عن التعاملات محل المراقبة والتغيرات الممكن حدوثها في السنوات السابقة للمكلف المعني والمؤسسات المتصلة؛
- نسخة من الاتفاقيات الداخلية المبرمة؛
- اتفاقيات التحديد المسبق لأسعار التحويل.

- التركيز على الأصول المعنوية والعمليات المتعلقة بالبحث والتطوير سواء في الوثائق الأساسية أو التكميلية، وهذا قد يرجع إلى صعوبة تقدير قيمتها؛  
- وضح محتوى الوثائق التكميلية الذي كان مبهما في القانون السابق.

### التوصيات المقترحة

-فرض طريقة لأسعار التحويل الداخلي تعتمد في الجزائر، حيث لا تتجاوز سعر السوق ولا تقل عن تكلفة السلع والخدمات محل التحويل؛  
-فرض رقابة جبائية صارمة ومتكررة كل سنتين على الأكثر على المعاملات الدولية؛ لاكتشاف حالات التهرب الجبائي ان وجدت قبل تقادمها؛

-تخصيص فرق مختصة في الرقابة الجبائية على هذه المعاملات بالتحديد.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: النصوص القانونية

وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2020،

المادة 141 مكرر.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 1، 2021.

-Ministère des finances, direction générale des impôts, direction de la législation et de la réglementation fiscales, dispositions contenues dans la loi de finances pour 2017 relatives au contrôle des prix de transfert, Alger, 2017.

- Ministère des finances, direction générale des impôts, la lettre de la DGI N91, le contrôle des prix de transfert pour une lutte efficace contre les transferts indirects des bénéfiques, Alger, 2019.

ثانياً: الكتب

حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة - الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية-، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

محمد أبو نصار، المحاسبة الادارية، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2017.

نصيرة بوعون يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010.

- CAROLINE Selmer, La Boite A Outils Du Contrôle De Gestion, Dunod, Paris, 2013.

-Eric Margotteau, contrôle de gestion, ellipses, Paris, 2001

-Georges Langlois Et All, Contrôle De Gestion, Berti Edition, Alger, 2005.

-Jean-Loup Ardoin et autre, le contrôle de gestion, publi union, 1986

-Michael W. Maher Et All, Fundamentals Of Cost Accounting, 1st Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, 2006.

-Ronald W. Hilton, Managerial Accounting Creating Value In A Dynamic Business Environment, 6edition, McGraw-Hill Irwin, New York, Yves De Rongé Et Karine Cerrada, Contrôle De Gestion, 2° Edition, Pearson Education, France, 2009.

ثالثاً: المقالات

- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل

الرقابة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، المجلد 1، العدد 2، جوان 2013.

قراءة في إجراءات الرقابة الجبائية على أسعار التحويل الداخلي في الجزائر -وفقا للقرار المؤرخ في 17 نوفمبر 2020-

---

- محمد الهادي ضيف الله وآخرون، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين - قراءة تحليلية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري-، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة عمار تليجي بالأغواط، المجلد 2، العدد 3، جوان 2018.