

المعالجة الجبائية لأسعار التحويل- دراسة تحليلية مقارنة بين النظام الضريبي الأمريكي والنظام الضريبي الجزائري-

Tax treatment of transfer rates - a comparative analytical study between the American tax system and the Algerian tax system -

د.عمر قمان جامعة زيان عاشور، الجلفة -الجزائر- a.gamane@univ-djelfa.dz	أ.سعيد بن شهرة* جامعة زيان عاشور، الجلفة -الجزائر- s.benchohra@univ-djelfa.dz
--	---

تاريخ النشر: 09 / 12 / 2020

تاريخ القبول: 30 / 10 / 2020

تاريخ الاستلام: 08 / 10 / 2020

الملخص:

حتى لا تستخدم أسعار التحويل كوسيلة للتهرب الضريبي من قبل الشركات، عمدت بعض الدول إلى استحداث وإصدار قوانين تمنع هذه الممارسات، كما الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وكذا الجزائر. تعالج هذه الدراسة أهم معالم النظام الضريبي لأسعار التحويل لكل منهما وتهدف إلى الوقوف على الخطوات الرادعة لمحاربة ظاهرة التهرب عن طريق أسعار التحويل، حيث تم التوصل إلى أن النظام الضريبي الأمريكي أكثر دقة وقوة وتركيز وصرامة مقارنة بالنظام الضريبي الجزائري.

الكلمات المفتاحية: أسعار التحويل، النظام الضريبي الأمريكي، النظام الضريبي الجزائري

تصنيف JEL: M41; D53

Abstract :

In order not to use conversion rates as a means of tax evasion by companies, some countries have devised and promulgated laws prohibiting these practices, as is the case in the United States of America as well as Algeria.

This study addresses the most important features of the tax regime for transfer rates for each of them and stands for deterrent steps to combat the phenomenon of evading through transfer rates, as it was concluded that the American tax system is more accurate, robust, focused and rigorous compared to the Algerian tax system.

Keywords: Transfer rates, the American tax system, the Algerian tax system.

JEL classification codes: M4; D53

مقدمة:

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.

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، كما خطت الجزائر خطوات مهمة في مجال محاربة ظاهرة التهرب الجبائي عن طريق أسعار التحويل 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.

1. الإشكالية:

❖ ما هي نظرة كلا من النظامين الجبائيين الأمريكي والجزائري في معالجة أسعار التحويل؟

2. الفرضيات:

❖ يتحكم النظام الضريبي الأمريكي من خلال قوانينه في أسعار التحويل؛

❖ المعالجة الجبائية، والإجراءات المتخذة من طرف النظام الضريبي الجزائري كافية للتحكم في أسعار التحويل.

3. المنهج المتبع:

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وعرضها وتحليلها، وكذا الاعتماد على مختلف القوانين الجبائية لكل من النظام الضريبي الأمريكي وكذا الجزائري.

4. أهداف الدراسة:

❖ التعرف على ماهية وأهداف وإيجابيات وسلبيات أسعار التحويل؛

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

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

5. محاور الدراسة:

❖ الأبعاد النظرية لأسعار التحويل؛

❖ المعالجة الجبائية للنظام الضريبي الأمريكي لأسعار التحويل؛

❖ المعالجة الجبائية للنظام الضريبي الجزائري لأسعار التحويل؛

I- الأبعاد النظرية لأسعار التحويل:

1. مفهوم أسعار التحويل:

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) أسعار التحويل بأنها "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, 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. مبررات أسعار التحويل:

يمكن تقسيم هذه المبررات إلى مجموعتين رئيسيتين وهما (lall, 1980, p5):

❖ المجموعة الأولى: تهدف إلى تعظيم الأرباح الحالية الإجمالية للشركات متعددة الجنسية، حيث إن هذه الشركات تسعى إلى تعظيم القيمة الحالية لأرباحها الكلية من جميع عملياتها وذلك بصرف النظر عن مشاكل تخفيض المخاطرة في الدول الموجود بها شركاتها التابعة؛

❖ المجموعة الثانية: الدوافع التي تعمل على تخفيض المخاطرة وعدم التأكيدات الحالية أو المقبلة المصاحبة للأرباح

3. أهداف أسعار التحويل:

قام باحثان بعمل دراسة لتحديد الأهداف الرئيسية التي تسعى الشركات إلى تحقيقها من وراء استخدام أسعار التحويل، وكانت عينة البحث 154 شركة أمريكية و 112 شركة يابانية، ولقد توصلا إلى النتائج التالية (آل هاشم، 1982، ص172) :

❖ إن الهدف الأساسي من سياسة التسعير في هذه الشركات هو زيادة أرباحها ويعتبر الهدف التالي لذلك هو قياس أداء الأقسام والفروع والتوابع؛

❖ إن سياسات التسعير التي تستخدمها الشركات الأمريكية لنشاطاتها التجارية المحلية ركزت على سعر السوق، التكلفة الكلية مضافا إليها نسبة معينة، والسعر التفاوضي، وسعر صافي القيمة المحققة، والتكلفة المعيارية الكلية؛

❖ إن الشركات متعددة الجنسيات اليابانية تركز أكثر من الشركات الأمريكية على التغيير الحادث في أسعار الصرف، التضخم المالي (التغير في القوة الشرائية للنقود) في الدول التي توجد بها شركاتها التابعة، مصالح الشركات يبذلون جهودهم لإقناع الشركة الأم بتغيير سياساتها الخاصة بأسعار التحويل لكي تظهر أرباحا معقولة في هذه الدول وبالتالي ضمان مصالحهم الشخصية.

4. النظام الأمثل لأسعار التحويل:

إن نظام أسعار التحويل الأمثل يجب أن يحقق الأهداف التالية (هورنجون، 1993، ص304):

❖ اتساق الأهداف بين المراكز وبين أهداف الإدارة العليا وكذلك بين أهداف الشركة الأم وأهداف شركاتها التابعة؛

❖ تحقيق الاستقلال الذاتي، أي مدى حرية الشركات التابعة في اتخاذ القرارات المتعلقة بها؛

❖ تقييم أداء الإدارة، أي مدى تحقيق مراكز الشركة (أو شركاتها التابعة) (أو الشركة الأم) للأهداف المرغوب فيها؛

وهذه الأهداف تكون هامة بالنسبة للشركات المحلية عند تحديد أسعار تحويلاتها، إلا أنه بالإضافة لذلك فإن هناك بعض العوامل الأخرى التي تكون ذات تأثير وأهمية لهذه الشركات في تحديد أسعار تحويلاتها.

5. العوامل المؤثرة في تحديد أسعار التحويل (Balkaoui, 1991, p 223):

1.5. على مستوى الشركات المحلية: تتمثل أهم العوامل في:

❖ تحديد أفضل الأسعار التي تعكس التكاليف والتكاليف الحدية؛

❖ سوق يحفظ ويصون المنافسة الداخلية بحيث تبقى مصالح الشركة متوازنة مع قوى السوق الخارجية.

2.5. على مستوى الشركات متعددة الجنسيات: بالإضافة إلى العوامل السابقة، فإن هناك مجموعة

من العوامل الخارجية التي يجب أخذها في الحسبان عند تحديد هذه الأسعار، ومنها:

❖ تعظيم الدخل الكلي أو الإجمالي للشركة الأم (المجموعة ككل)؛

❖ الموقف التنافسي في الدول الأخرى بالنسبة لشركاتها التابعة؛

❖ تقييم أداء شركاتها التابعة؛

❖ النظام الضريبي المتبع في الدول المضيفة للاستثمار، وكذلك في الشركة الأم.

6. إيجابيات وسلبيات أسعار التحويل:

بالرغم من الإيجابيات العديدة لأسعار التحويل ن إلا أنها لا تخلو من بعض السلبيات، والجدول 1 يقدم مقارنة بين الإيجابيات والسلبيات.

الجدول 1: إيجابيات وسلبيات أسعار التحويل

الإيجابيات	السلبيات
تساعد على تدعيم لامركزية الإدارة ي ظل مفهوم مراكز الربحية.	تردد المستثمرين في استثمار أموالهم داخل وطنهم، الأمر الذي سيؤثر على الاقتصاد
تعكس تكلفة الفرصة البديلة لتحويل وحدة إنتاج من مركز(شركة) لآخر وبالتالي تعمل على ترشيد وتخصيص الموارد النادرة على مستوى الشركة.	التأثير على ميزان المدفوعات بزيادة العجز أو على الأقل عدم المساهمة في حل مشكلة عجز ميزان المدفوعات
تقيس تأثير الصفقات التي تتم بين المراكز على أرباح الشركة، ومن ثم تعمل على توفير البيانات الملائمة لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء، وتحديد مستويات الإنتاج وقرارات الاستثمار.	تخفيض حصيلة الضرائب نتيجة استخدام هذه الأسعار في تخفيض الأرباح المحققة من جانب الشركات متعددة الجنسيات تخفيضا غير حقيقيين مما يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الجمركية والضريبية
تساعد على إعداد تقارير أرباح الشركات التابعة حيث تستخدم كمؤشر سليم لقياس كفاءة أداء هذه الشركات.	الخلاف والصراع بين السلطات الضريبية والشركات متعددة الجنسيات حول سياسة أسعار التحويل.
تحقق معدلات عالية من السيولة وذلك في ظل وجود تدفق دائم للصناديق والواردات.	الخلاف حول العائد المحقق والمستحق في الشركة التابعة والمساهمين والشركة الأم.
تجنب الضغوط الاجتماعية والسياسية من جانب نقابات العمال في الدول المضيفة للاستثمار. وتجنب الرقابة على الأسعار عن طريق رفع كلفة الإنتاج.	عند ارتفاع معدلات التضخم فإن رفع أسعار التحويل، سيؤدي إلى تحقيق أرباح محلية غير عادية، وبالتالي تحمل ضرائب محلية أكبر من المعتاد، وظهور احتمالات الخسارة نتيجة تدهور العملة أو منع تحويلها.
تثبط من همم المنافسين المتوقعين وذلك عن طريق إظهار معدلات مرتفعة من الأرباح الوهمية.	مخاطر فقدان الشركة التابعة نصيبها في السوق بسبب تخفيض أرباحها.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على (سهام، 1998، ص:228-229)

II- المعالجة الجبائية للنظام الضريبي الأمريكي لأسعار التحويل:

حدد المشرع الجبائي الأمريكي قسما خاصا في التشريع الضريبي الأمريكي للشركات الدولية والشركات متعددة الجنسية التي تحقق أرباحها نتيجة قيامها بإجراء تحويلات للسلع أو الخدمات من فروعها وتوابعها (من وإلى) الشركة الأم في الولايات المتحدة الأمريكية، وبيان كيفية تحاسنها ضريبيا وذلك تحت القسم IRS sec 482 والتي وضعت اللوائح النهائية لأسعار التحويل في يوليو 1994م.

1. لوائح أسعار التحويل في قانون الضرائب الأمريكي:

تقوم لوائح IRS sec 482 بفرض مجموعة من التعليمات المشتركة بين الشركات متعددة الجنسية عند قيامها بتحديد أسعار تحويلاتها، وذلك بصفتها من ممولي الضريبة الأمريكية، وتقوم مصلحة الإيراد الداخلي بتحديد الدخل الخاضع للضريبة والذي يجب أن تنطبق عليه مجموعة من الشروط حيث تنص اللوائح النهائية على إجراء توجيهات موسعة وذلك فيما يتعلق بنطاق الدخل والشروط التي يجب أن تطبق على هذه الشركات ومنها على سبيل المثال إذا كانت عملية مقارنة أسعار التحويل لا يتم الوثوق بها فإن ذلك يدخل تحت الشروط القاسية التي يجب اتباعها مع الشركات متعددة الجنسية والتي تقوم بإجراء عمليات التحويل وذلك من جانب مأموري الضريبة.

بالإضافة لذلك فإن اللوائح الأخيرة تنص على أن تقوم هذه الشركات باستخدام أفضل طريقة لتحديد أسعار تحويلاتها، وهي الطريقة التي تحقق بها أفضل (أعلى) دخل يمكن الوثوق به، مع الأخذ في الاعتبار ظروف التحويل التي تواجه هذه الشركات، ويتطلب تطبيق أفضل طريقة أن تستخدم هذه الشركات إحدى الطرق المعتمدة في تحديد أسعار التحويل.

2. طرق تحديد أسعار التحويل:

1.2. بالنسبة للأصول المملوكة (Crow, 1994, p44):

1.1.2. طريقة السعر القابل للمقارنة وغير الخاضع لتحكم أطراف المتعاملين:

هذا السعر يستخدم في صفقات المبيعات القابلة للمقارنة مع صفقات أخرى، ويمكن أن يستشف هذا السعر من معاملات الشركات مع شركات أخرى غير تابعة لها، خاصة إذا كان هذا السعر المقارن عن كمية موردة من الخامات ذات المواصفات المتقاربة بقدر الإمكان مع غيرها محل النزاع، ويمكن إجراء بعض التعديلات على هذه الأسعار المقارنة قبل الاسترشاد بها.

2.1.2. طريقة سعر إعادة البيع أو التجزئة:

وهو يعتبر الأفضل للتوزيع، أو هو أساس التسويق للشركات متعددة الجنسيات، حيث يضاف هامش ربح قليل لسعر الشراء، أو لا يضاف أي هامش (لسعر التجزئة)، ويتم تحديد السعر إذن على أساس افتراض وجود منتج من ناحية وموزع من ناحية أخرى، ويفترض أن سعر السوق هو سعر البيع

الموزع في الأحوال التي يمكن فيها تقدير هامش ربح، ويتم هذا في حالات أخرى بين شركات غير مسيطرة أو متحكم ي بعضها البعض.

3.1.2. طريقة سعر بيع محدد على أساس التكلفة مضافا إليه هامش ربح معقول يتفق عليه:

وهذه الطريقة تعتبر مفضلة لدى الشركات الصناعية حيث إنه وفقا لهذه الطريقة تقوم الشركة بإضافة نسبة معقولة إلى تكاليف الإنتاج وذلك للحصول على نسبة ربح مناسبة لها.

4.1.2. طريقة الأرباح القابلة للمقارنة:

وهذه الطريقة تستخدم النسبة المضافة التي يتم تعيينها وذلك بالرجوع إلى مستوى متوسطات الصناعة ومعدل الربح أو نسبته، والذي يجب أن يعتمد على مؤشرات الربح الداخلي مثل نسبة العائد، وحالة ما إذا كان المنتج يتميز بالندرة في الأسواق فإن فرص استخدام هذه الطريقة لتحديد أسعار التحويل تكون ضئيلة.

5.1.2. طريقة تحديد السعر على أساس تجزئة افتراضية لصافي ربح الشركة الأم والشركات التابعة لها:

وذلك بالرجوع من صافي الربح المجزأ بطريقة عكسية إلى طريقة يتم بها تقدير الإيرادات لكل شركة تابعة، ومن ثم تقدير الأسعار التي يتم بها التحاسب الضريبي.

6.1.2. طرق أخرى:

يمكن لممولي ضرائب الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية استخدام طرق أخرى في تحديد أسعار تحويلاتهم من وإلى الولايات المتحدة الأمريكية وذلك بخلاف الطرق المذكورة سابقا، والتي تكون من وجهة نظرهم معقولة وتناسب مع ظروفهم.

2.2. الأصول غير الملموسة (عوض الله، 1994، ص ص 181-182) :

إن طرق أسعار التحويل المستخدمة في تقييم أداء الإدارة أو الرقابة أو إعداد التقارير المالية هي نفس الطرق المستخدمة تقريبا في تحديد أسعار تحويلات الأصول الملموسة من الناحية الإدارية، ولكن هذه الطرق تختلف من حيث الأغراض الضريبية، وتتمثل في:

1.2.2. طريقة الصفقات القابلة للمقارنة وغير خاضعة لتحكم الأطراف المتعاملين بها:

وتعتبر هذه الطريقة مفضلة لأسعار تحويل الأصول غير الملموسة من الناحية الضريبية، وتستخدم هذه الطريقة في حالة الصفقات التي يمكن إجراء المقارنة بين المنتجات المفضلة، وكذلك في حالة المنتجات المتشابهة أو الصناعة المتشابهة، وهي هنا تختلف عن الطريقة المستخدمة في تحديد

أسعار تحويل الأصول الملموسة، حيث إنها تركز على إمكانية المقارنة بين الصفقة ككل وليس بيع المنتج المباع فقط.

2.2.2. طريقة الأرباح القابلة للمقارنة:

وهذه الطريقة تعتبر شبيهة بطريقة السعر القابل للمقارنة عند تحديد أسعار تحويل الأصول الملموسة لأن المسموح به للشركات التي تعمل في ظل ظروف متشابهة أن تحقق أرباحا متقاربة، وفي حالة تحديد أسعار التحويل للأصول غير الملموسة فإن قوانين الضرائب الجديدة تقتضي بأن تكون الشركات التي تعمل في نفس النشاط تمتلك ذات الأصول الملموسة التي تمتلكها الشركات الأخرى التابعة لنفس النشاط، والتشابه في هذه الحالة يعتمد على تشابه المنتج والطرق التي تستخدم بها الممتلكات (الأصول) غير الملموسة وقيود التعاقدات والأسواق الجغرافية بالإضافة إلى التشابه في الصناعة التي تنتمي إليها هذه الشركات.

3.2.2. طريقة تحديد السعر على أساس تجزئة افتراضية لصافي ربح الشركة الأم والشركات التابعة لها:

وهي طريقة مقبولة بالنسبة لأسعار التحويل للأصول الملموسة وغير الملموسة وذلك على الرغم من وجود اختلاف بينهما.

4.2.2. طرق أخرى:

من الممكن استخدام طرق أخرى تكون معقولة ومقبولة وتتناسب مع الظروف السائدة، وذلك كما هو الحال بالنسبة للأصول الملموسة حيث إنه لا يوجد خطوط أو قواعد مرشدة في الرأي.

3. لوائح الغرامات المتعلقة بالدقة 6662 IRS sec :

هناك غرامات مرتبطة بالدقة وهي محددة وفقا للوائح IRS وذلك فيما يتعلق بعدم حساب الضرائب المستحقة على الشركة وسددها بصورة صحيحة نتيجة استخدام أسعار التحويل غير الدقيقة والمتمثلة في:

❖ غرامات متعلقة بأسعار التحويل؛

❖ غرامات متعلقة بالتعديلات الصافية في الدخل؛

ولا تنطبق الغرامات الأولى إذا تم تحقيق المتطلبات المتعلقة ببيان الأسباب المنطقية وحسن النية، حيث تنص اللوائح على هذا الاستثناء. والغرامات هي (سهام، 1998، ص ص 34-35):

1.3. الغرامات المفروضة على البيانات المضللة:

تطبق هذه الغرامات في حالة قيام الشركة بتقديم بيانات مضللة أو خاطئة، وتكون ناتجة عن تطبيق أسعار التحويل، والتي تؤدي إلى قيام هذه الشركات بسداد ضرائب أقل، وفي هذه الحالة يتم

تطبيق غرامات على أسعار التحويل بنسبة 20% وذلك في حالة وجود أخطاء كبيرة في البيانات المالية، وكذلك إذا كان سعر التحويل يعادل 200 % أو أكثر (أو 50% أو أقل) من المبالغ التي قدرت من طرف IRS sec 482 والتي تمثل السعر الصحيح من وجهة نظرها.

أما في حالة وجود أخطاء كبيرة للغاية في هذه البيانات فإنه يتم تطبيق غرامات أسعار التحويل بمعدل 40%، وذلك إذا كان سعر التحويل يمثل 400% أو أكثر (أو 25 % أو أقل) من المبالغ التي قدرت من طرف IRS sec 482 والتي تمثل السعر الصحيح من وجهة نظرها.

2.3. الغرامات المتعلقة بالتعديل في صافي الدخل:

تطبق هذه الغرامات إذا كان التعديل في أسعار التحويل الصافي الذي أجرته مصلحة الإيراد الداخلي للسنة محل التحاسب يزيد على حد أدنى معين (حيث يتم جمع المبالغ التي خضعت لغرامات أسعار التحويل مع المبالغ التي لم تخضع لها وذلك لتقدير التعديل الصافي لأسعار التحويل، فإذا زاد هذا التعديل عن الحد الأدنى، فإن الغرامة تطبق على الشركة).

وقد تم تحديد هذا الحد بواسطة قانون تسوية الميزانية الشاملة لعام 1993، ويتم تطبيق غرامات هذا التعديل بمعدل 20% وذلك في حالة إجراء تعديلات كبيرة تزيد قيمتها على 05 ملايين دولار أو 10% من الإيراد (الدخل) الإجمالي، أيهما أقل، أو نسبة 40% في حالة إذا كانت هذه التعديلات تزيد قيمتها على عشرين مليون دولار أمريكي أو 20% من الإيراد (الدخل) الإجمالي، أيهما أقل.

بالإضافة إلى ذلك فإن هذه اللوائح تنص على ضرورة التنسيق بين الغرامات على ألا يزيد مجموع الغرامات القصوى 40%. فعلى سبيل المثال إذا خضعت شركة لغرامات أسعار التحويل بنسبة 40% فإنها لا تخضع بالتالي لغرامات التعديل الصافي وذلك على الرغم من أنه يتم إدخال هذه المبالغ في حساب التعديل الصافي بهدف تحديد ما إذا كانت تعديلات أسعار التحويل تتعدى الحد الأدنى المنصوص عليه أم لا.

III- المعالجة الجبائية للنظام الضريبي الجزائري لأسعار التحويل:

1. طرق تحديد أسعار التحويل:

بالنسبة للنظام الضريبي الجزائري، فإن المشرع لم يحدد طرقا بعينها في تحديد أسعار التحويل، فقد ترك 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 أتمت 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، ص:04):

- ❖ 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 وصيغه، 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، فيتعلق 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.

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 مكررا من قانون الإجراءات الجبائية. وتكون كالتالي :

1.2. طلب معلومات:

تطبيقا لأحكام المادة 20 مكررا 1 من قانون الإجراءات الجبائية يحق لعون التحقيق سواء كان تابعا لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات أو الهيئات الأخرى للمديرية الولائية للضرائب (المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب مصالح البحث والتدقيقات) أثناء التحقيقات في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة ويتوفر عناصر تفترض وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح أن يطلب من المؤسسة محل التحقيق إمداده بالوثائق التي تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المطبقة. في مجال إعادة النظر في الصفقات التي تبرمها المؤسسات، يقع عبئ الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية، وهذا من أجل تفادي كل تعسف وضمان 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....).

2.2. دراسة وضعية طلب المعلومات:

طبقا لأحكام المادة 20 مكررا 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.

3.2. التحليل الوظيفي :

يسمح التحليل الوظيفي بتوضيح الدور الاقتصادي للشركة المحقق معها في المجمع الذي تنتهي 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:

❖ جمع المعلومات:

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

❖ تحليل المعلومات:

بعد جمع الوثائق يساهم تحليل الوثائق القانونية (عقود الخدمات المبرمة ما بين 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.

❖ 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.

❖ المقارنة مع المعطيات المحاسبية:

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

❖ 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.

3. التشريعات والتدابير المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية:

1.3. إعادة إدماج الأرباح المحول 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.

وقد شددت الإدارة الجبائية الرقابة على أسعار التحويل من خلال تتبع مختلف التدفقات بين المؤسسات المستغلة في الجزائر وخارجها، خاصة التي تكون موضوع الاستفادة 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.

2.3. إلزامية مسك المحاسبة التحليلية:

أدرجت المادتان 8 و 44 من قانون المالية 2017 إلزامية تقديم عناصر المحاسبة التحليلية للإدارة الجبائية إذا 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، ص: 08).

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

1.2.3. 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.

2.2.3. المؤسسات التي تمسك المحاسبة التحليلية بصفة إجبارية:

ويتعلق الأمر بالمؤسسات التالية (DGI، 2017، ص: 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 الملحق 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.

3.3.3. المؤسسات التي تمسك المحاسبة التحليلية بصفة اختيارية (DGI، 2017، ص: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.

4.3. 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) يوما، 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 طلبا للمعلومات إلى إدارات جبائية أخرى، وهذا في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

5.3. 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 التذكير 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 أفريل 2012 والمتعلق بالوثائق التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من قبل الشركات المتصلة.

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

6.3. فرض عقوبة على الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة:

إذا تأكدت فرضية وجود تحويل للأرباح نحو الخارج بمفهوم 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.

7.3. إلزامية تقديم وثائق تكميلية تبرر 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، وثائق تكميلية تبرر سياسة الأسعار التحويلية 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.

8.3. 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 لتمكين الغدادة 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.

IV- الخاتمة

إن الاختلافات الكبيرة بين الدول بعضها وبعض على غرار الولايات المتحدة الأمريكية والجزائر، يصعب التوفيق بينها ويؤدي إلى تعقيد عملية التسعير دولياً، مما يصبح التوفيق في سياسة أسعار التحويل بين الدول هدفاً يستدعي بذل المزيد من الجهود.

ومن خلال الدراسة السابقة توصلنا إلى ما يلي:

1. النتائج المتوصل إليها:

❖ 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،

❖ تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية دولة رائدة في مجال التحكم في أسعار التحويل من خلال تخصيص مصلحة خاصة بها تحتوي على ترسانة من اللوائح والقوانين لضبط والتحكم في أسعار التحويل؛

❖ قامت الجزائر بعدة إجراءات وتشريعات للتحكم في ظاهرة أسعار التحويل لكنها غير كافية، لذا وجب تسطير قوانين أكثر دقة ووضوح وتكون في متناول الشركات حول طرق تحديد أسعار التحويل المقبولة جبائيا؛

وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى في أن النظام الضريبي الأمريكي يتحكم من خلال قوانينه في أسعار التحويل، ورفض الفرضية الثانية، إذ أن المعالجة الجبائية، والإجراءات المتخذة من طرف النظام الضريبي الجزائري غير كافية للتحكم في أسعار التحويل مقارنة مع النظام الضريبي الأمريكي.

2. 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.

V- المراجع:

1. باللغة العربية:

- ❖ آل هاشم، ضياء داود صادق محمد البسام، المحاسبة الدولية، ط1، الكويت، 1982.
- ❖ سهام محمد علي حسن، أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي: دراسة مقارنة، مجلة الاقتصاد والإدارة، الرياض، مجلد12، عدد1، 1998.

❖ عوض الله عبد النعم، مقدمة في دراسات الجدوى في المشروعات الاستثمارية، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1994.

❖ هونجون شارل، محاسبة التكاليف مدخل إداري: المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حجاج، الرياض، 1993.

2. باللغة الأجنبية:

- Balkaoui, Multinational Financial Accounting, Quorum Books, London, 1991.

-Crow stephen, setting right Transfer Pricing, Management Accounting, vol.76, No.6, 1994.

- ocde, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des multinationales et des administrations fiscales, Les Editions de l'OCDE, Paris, 2010.

-Limina Guan. Et al, Cost Management, Sixth Edition, New Zealand , 2009.

-Lall.s, The Multinational Corporation Nine Essays, london, Ch 5, 1980.

3. 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.