

الرقابة الجبائية على المؤسسات الكبرى

تضطلع المؤسسات الكبرى بدور هامّ في النسيج الاقتصادي من حيث دفع الاستثمار والتصدير والتشغيل وتمويل ميزانية الدولة عبر الأداءات المباشرة وغير المباشرة. وتكتسي الرقابة الجبائية على هذه المؤسسات أهمية خاصة بالنظر إلى مخاطر الغشّ والتهرب الجبائي المرتبطة بهذا الصنف من المؤسسات وضرورة التصدي لها.

وتتمّ بموجب الأمر عدد 94 لسنة 2008⁽¹⁾ تكليف إدارة المؤسسات الكبرى بالتصرف في الملفات الجبائية لصنف من المؤسسات باعتبار خاصّة قطاع نشاطها أو أهميّة رقم معاملاتهما. وضبط الأمر عدد 201 لسنة 2008⁽²⁾ مجال وشروط تدخّل هذه الإدارة حيث ترجع لها بالنظر كامل المؤسسات الناشطة في القطاع المالي وقطاعات المحروقات والاتّصالات والإسمنت والمناجم وكذلك المؤسسات التي تحقّق رقم معاملات سنوي خام يساوي أو يفوق 10 م.د والمتواجد مقرّها الاجتماعي بولايات تونس وأريانة وبن عروس ومنوبة. وفضلا عن إسداء الخدمات الجبائية للمؤسسات الكبرى الراجعة لها بالنظر، عهد لهذه الإدارة القيام بأعمال الرقابة الجبائية عليها.

بلغ عدد أعوان إدارة المؤسسات الكبرى 46 عونا في موفى سنة 2014، وبلغ عدد المؤسسات المدرجة في مجال تدخلها 1766 في سنة 2014 و2009 في سنة 2015. وبلغت نسبة إيداع التصاريح الجبائية لديها بعنوان سنة 2014 ما يناهز 73,56 % في خصوص الضريبة على الشركات و93% في خصوص الأداء على القيمة المضافة وذلك إلى غاية شهر جويلية 2016. وبلغ المردود المالي لمختلف تدخلاتها 169 م.د⁽³⁾ في سنة 2014. وأسندت هذه الإدارة خلال نفس السنة 13.676 شهادة لفائدة منظوريها.

وبلغت جملة الموارد الجبائية المحصّلة في مستوى قطب استخلاص أداءات المؤسسات الكبرى بما فيها الموارد المحصلة من المنخرطين في منظومة التصريح بالأداء عن بعد غير الراجعين بالنظر إلى إدارة المؤسسات الكبرى ما قدره 6.546 م.د خلال سنة 2014 وهو ما يمثل نسبة 34,86 % من جملة الموارد الجبائية لميزانية الدولة لنفس السنة.

وتتمّ المراجعة الجبائية المعمّقة للمؤسسات الراجعة بالنظر إلى إدارة المؤسسات الكبرى أساسا من قبل وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية. واستنادا إلى الأمر عدد 556 لسنة 1991⁽⁴⁾

⁽¹⁾ الأمر عدد 94 لسنة 2008 المؤرخ في 16 جانفي 2008 والمتعلّق بتنظيم وضبط مشمولات المصالح الخارجية للإدارة العامة للأداءات المالية.

⁽²⁾ الأمر عدد 201 لسنة 2008 المؤرخ في 29 جانفي 2008 والمتعلّق بضبط مجال وشروط تدخل إدارة المؤسسات الكبرى بالإدارة العامة للأداءات.

⁽³⁾ يتضمن المردود الجملي لوحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية المردود المحصل من المطالبين بالأداء الذين يرجعون بالنظر لإدارة المؤسسات الكبرى وإلى غيرها من المراكز الجهوية لمراقبة الأداءات.

⁽⁴⁾ الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أفريل 1991 والمتعلّق بتنظيم وزارة المالية كما تمّ إتمامه وتنقيحه بالنصوص اللاحقة.

تتولى الوحدة القيام بالمراجعة المعمّقة على المستوى الوطني للملفات الجبائية لعدد من المطالبين بالأداء سواء بالنظر إلى رقم معاملاتهم أو إلى طبيعة نشاطهم. وهي مكلفة بجمع المعلومات والمعطيات اللازمة لعمليات الرقابة الجبائية وبالقيام بالأبحاث في المادة الجبائية وفي مجال مكافحة الغشّ والتهرب الجبائي واستغلال نتائج الأبحاث لمساعدة بقية مصالح الرقابة الجبائية الخارجية في عملياتها الرقابية. وبلغ المردود المحصل من قبلها في سنة 2014 ما قدره 274,247 م.د.

وتّم في أواخر سنة 2012 إحداث خلية مراجعة معمّقة صلب إدارة المؤسسات الكبرى لمساندة مجهود وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية في مجال المراجعة المعمّقة بالنسبة إلى المؤسسات التي تتقدم بمطالب استرجاع فائض الأداء.

وتستأثر الشركات الراجعة بالنظر إلى إدارة المؤسسات الكبرى بالجزء الأوفر من حجم الإمتيازات الجبائية الممنوحة على الصعيد الوطني والبالغ معدّله السنوي خلال الفترة 2010-2014 ما قيمته 2.358 م.د.⁽¹⁾ ومثّلت المصاريف الجبائية بهذا العنوان خلال نفس الفترة ما معدّله 15,78 % من جملة الموارد الجبائية لميزانية الدولة و3,34 % من الناتج الداخلي الخام.

وارتفع حجم الإمتيازات الجبائية الممنوحة في مستوى إدارة المؤسسات الكبرى إلى ما قيمته 580 م.د خلال سنة 2014 وهو ما يمثّل نسبة 33,47 % من جملة هذه الإمتيازات الممنوحة⁽²⁾ على المستوى الوطني وذلك دون اعتبار الإمتيازات بعنوان التوريد. وتوزّعت هذه الإمتيازات بين الضريبة على الشركات التي انتفعت بها 699 مؤسسة خلال الفترة 2011-2014 وبمعنوان توقيف الأداء على القيمة المضافة والتي انتفعت بها 465 مؤسسة خلال الفترة 2011-2015.

وبالنظر إلى أهميّة الموارد الجبائية المحصّلة بعنوان المؤسسات الكبرى من ناحية وأهميّة حجم الإمتيازات الجبائية التي تنتفع بها هذه المؤسسات من ناحية أخرى، تولت الدائرة إنجاز مهمّة رقابية لدى المصالح المعنية بالرقابة الجبائية على هذه المؤسسات وذلك قصد الوقوف على مدى نجاعة الرقابة الجبائية عليها. وشملت المهمّة أساسا الفترة الممتدّة من سنة 2010 إلى سنة 2014 مع الرجوع عند الاقتضاء إلى فترات سابقة أو لاحقة. وتعلّقت النقائص التي تمّ الوقوف عليها في هذا الخصوص بالمراجعة الجبائية وبمراقبة الإمتيازات الجبائية المسندة لهذه المؤسسات.

وخلصت هذه المهمّة إلى الوقوف على محدودية الرقابة الجبائية على المؤسسات الكبرى وخاصة منها تلك المنتفعة بامتيازات جبائية والتي تشكّل مخاطر كبرى للتهرب الجبائي.

⁽¹⁾ باعتبار الإمتيازات الجبائية الممنوحة من قبل مصالح الديوانة عند التوريد.

⁽²⁾ معطيات من الإدارة العامة للأداءات والإدارة العامة للإمتيازات الجبائية والمالية.

أبرز الملاحظات

- المراجعة الأولية

تراجعت نسبة تغطية المؤسسات الكبرى بالمراجعة الأولية من 24 % في سنة 2009 إلى 8 % في سنة 2015 وذلك خاصة نتيجة توجيه إدارة المؤسسات الكبرى تدخلها أساسا نحو إسداء الخدمات للمطالين بالأداء والتي شهدت خلال نفس الفترة تضاعفا في حجمها.

ولا تستند برمجة المراجعة الأولية إلى منهجية تحليل المخاطر حيث اعتمد الجزء الأوفر (63,11 %) من المراجعات المنجزة خلال الفترة 2011-2015 على عنصر التسبقة على الأداء والتكوين المهني دون غيرها من العناصر.

وتبين من خلال النظر في عينة مكونة من 96 مراجعة معمقة أنجزت خلال الفترة 2010-2014 أنه تم في إطار ما يفوق 30 % من هذه المراجعات إقرار تعديلات جبائية كان بالإمكان التفتن لها في إطار مراجعات أولية.

ويجدر العمل على تكثيف المراجعة الأولية ومزيد إحكامها وذلك بهدف تعزيز دورها الوقائي وتحقيق موارد جبائية إضافية للدولة.

- المراجعة المعمقة

شابت المراجعة المعمقة بعض النقائص حدث من نتائجها تعلقت أساسا بآليات البرمجة وبتغطية المؤسسات الخاضعة للمراقبة الجبائية. واتضح بخصوص البرمجة افتقار هياكل المراقبة لمصفوفة تحوّل إجراء تقاطعات بين معايير مختلفة مما قلّص من نسبة تغطية ملفات تنطوي على مخاطر غش جبائي. ويذكر في هذا الصدد المعايير المتصلة بتدني هامش الربح أو بفائض أداء متواصل أو بعجز متواصل والتي اقتصر حصة الملفات المبرمجة استنادا إليها على التوالي على نسبة 5,54 % و 5,27 % و 3,24 % خلال الفترة من سنة 2010 إلى سنة 2014.

وأدت محدودية تغطية الشركات بالمراجعة المعمقة إلى سقوط سنوات بالتقادم إذ يذكر أن 24,26 % من المؤسسات الناشطة في قطاع المحروقات و 20,22 % من شركات الإستثمار لم تخضع إلى مراجعة معمقة منذ تاريخ إنشائها أو تاريخ إدراجها بمنظومة "صادق".

وساهم التباين في تأويل النصوص بين إدارة الجبائية من ناحية والمؤسسات موضوع المراجعة المعمّقة من ناحية أخرى لا سيما في قطاع الاسمنت وقطاع المحروقات والقطاع البنكي في التأخير في آجال البت في المراجعات وكذلك في الحطّ من مبالغ التعديلات الجبائية خلال مرحلة النزاع القضائي. ويعزى هذا الوضع أساساً إلى عدم وضوح الإطار القانوني وإلى النقص في شموليته.

ومن شأن العمل على تجاوز الإشكالات القانونية المطروحة أن يساعد على الرفع من نجاعة المراقبة الجبائية على هذه المؤسسات بما يساهم في تحسين مردود القطاعات المعنية وفي البتّ في الملفات العالقة بهذا العنوان في أفضل الآجال.

- رقابة الامتيازات الجبائية

تمّ الوقوف على ضعف التنسيق بين إدارة المؤسسات الكبرى والهيكل ذات العلاقة (وكالة النهوض بالصناعة والتجديد، مركز النهوض بالصادرات، الإدارة العامة للديوانة...) حيث تبيّن نقص في تبادل المعطيات بينها حول الانجاز الفعلي للعمليات المنتفعة بالامتيازات الجبائية وهو ما ساهم في الحدّ من نجاعة الرقابة على الامتيازات الجبائية.

مثّلت المراجعات الأولية بعنوان توقيف الأداء على القيمة المضافة والطرح من الضريبة على الشركات ما نسبته على التوالي 1,16 % و 3,21 % من جملة المراجعات الأولية المنجزة خلال الفترة 2015-2011 وتعتبر هذه النسب ضعيفة وذلك بالنظر إلى ارتفاع حجم المردود الجبائي المحصل بهذا العنوان حيث يذكر أنّ مردود مراجعة الإمتيازات الجبائية بعنوان الضريبة على الشركات بلغ خلال نفس الفترة 11,466 م.د وهو ما يمثّل 13,73 % من المردود المالي لجملة المراجعات الأولية.

وبلغ المردود المالي المتأتّي من التعديلات الجبائية بعنوان الإمتيازات الجبائية في إطار المراجعات المعمّقة 468,564 م.د توزّع بين الأرباح المعاد استثمارها (262,881 م.د) ورقم المعاملات المتأتّي من التصدير (205,683 م.د). وتترجم هذه النتائج ارتفاع نسبة المخاطر المرتبطة بالغشّ والتهرب الجبائي في مجال الامتيازات الجبائية.

تفتقر الهياكل المكلفة بمراقبة الامتيازات الجبائية إلى منهجية موحّدة في خصوص التثبت من توقّر الشروط القانونية للانتفاع بالطرح من الضريبة على الشركات حيث لا يتم على سبيل المثال تطبيق نفس التمشي في مراقبة المؤيّدات المتعلقة بالإنجاز الفعلي للاستثمار والوثائق المثبتة لرقم المعاملات المتأتّي من التصدير.

أما بخصوص الامتيازات الجبائية بعنوان الأداء على القيمة المضافة فقد تبين عدم تصفية 14.674 قسيمة طلب تزود في موفى سنة 2014 وذلك بالرغم من انتهاء صلاحية الشهادات العامة المتعلقة بها. وتنطوي قسائم طلبات التزود غير المسوّاة على مخاطر استعمالها دون وجه حقّ وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى التهرب الجبائي وبالتالي إلى التقليل من موارد ميزانية الدولة.

وتوصي الدائرة بخصوص الرقابة على الامتيازات الجبائية بالرفع من مستوى تغطية المؤسسات المنتفحة بهذه الامتيازات بمراجعات أولية ومعمّقة مع الإسراع في تسوية قسائم طلبات التزود غير المسوّاة والحرص على توحيد آليات المراقبة بهذا العنوان وذلك بهدف تدعيم دورها الردعي في مقاومة الغش والتهرب الجبائي.

I- المراجعة الجبائية

يقوم النظام الجبائي التونسي على مبدأ التصريح التلقائي بالأداء. ويتطلب هذا التمسّي تحقيق النجاعة في أعمال المراقبة الجبائية للمؤسسات الكبرى التي تتميز إجمالاً بالتقيّد بواجب التصريح الجبائي. وأفضت أعمال الرقابة إلى الوقوف على ملاحظات تعلّقت بآليتي المراجعة الجبائية الأولى والمراجعة الجبائية المعمّقة.

أ- المراجعة الجبائية الأولى

تتمثّل المراجعة الأولى في مراقبة ومراجعة التصاريح والعقود والكتابات المودعة لدى مصالح الجبائية وتتمّ هذه المراجعة طبقاً لأحكام الفصل 37 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية. وبلغت المراجعات الأولى المنجزة خلال الفترة من 2011 إلى 2015 ما عدده 717 مراجعة أفضت إلى مردود مالي بمبلغ 83,527 م.د.⁽¹⁾ وتعلّقت الإخلالات في هذا الجانب أساساً ببرمجة المراجعات وبمحدودية نجاعتها.

ولا تستند البرمجة المعتمدة بخصوص المراجعات الأولى إلى منهجية التصرف حسب المخاطر. فبالرغم من أهمية المخاطر المتعلقة بنشاط المؤسسات في مستوى إدارة المؤسسات الكبرى والمرتبطة بالجبائية القطاعية أو بالإميازات الجبائية، استأثرت عنصر التسبقة على الأداء على التكوين المهني بنسبة 63,11 % من جملة المراجعات خلال الفترة 2011-2015 مقابل نسبة 3,08 % بخصوص الإميازات بعنوان الضريبة على الشركات التي حققت في المقابل مردوداً قدره 11,466 م.د وهو ما يمثل 13,73 % من المردود المالي لجملة المراجعات الأولى.

وتراجعت في سنة 2015 نسبة تغطية المؤسسات بالمراجعة الأولى مقارنة بالسنوات الأولى لإحداث الإدارة إلى 8 % مقابل 24 % في سنة 2009. ولئن تضاعف عدد المؤسسات ليصل إلى 2009 في سنة 2015 مقابل 1010 في سنة 2009 فإنّ عدد المحقّقين المكلفين بالمراجعة استقرّ في حدود 24 في سنة 2015 مقابل 25 في سنة 2009.

وبلغ معدل المراجعات الجبائية الأولى لكل محقّق في إدارة المؤسسات الكبرى في سنتي 2014 و2015 ما عدده على التوالي 9,48 و6,67 مراجعة ممّا جعلها على التوالي في المرتبة 28 و22 في سلّم المراكز الجبوية لمراقبة الأداءات.

⁽¹⁾ وذلك دون اعتبار المردود المالي الإستثنائي للمراجعة الأولى التي خضعت لها الشركة التونسية لتكرير النفط خلال سنة 2015 والذي بلغ 195 م.د.

وفضلاً عن عدم التقيد بالتنظيم الهيكلي المنصوص عليه بالأمر عدد 94 لسنة 2008 تبين أن التنظيم الفعلي لإدارة المؤسسات الكبرى والذي يقوم على أربعة فرق عمل تسمى المخاطب الجبائي الوحيد لم يساهم في تدعيم الرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى. فقد تمّ تغليب الأعمال المتصلة بإسداء الخدمات الجبائية للمطالب بالأداء على حساب أعمال المراقبة الجبائية وذلك لمجابهة تطوّر حجم الأعمال بهذا العنوان حيث بلغ عدد الشهادات الإدارية المسندة من قبل كل محقق ما معدله 595 شهادة في سنة 2014. ومن شأن تدعيم الموارد البشرية للإدارة أن يعزز تغطية المطالبين بالأداء بهذا الصنف من المراجعة.

ورغم تنصيب المذكرات المتعلقة بتنظيم مصالح الجبائية على ضرورة تكريس مبدأ الدورية في التصرف في الملفات الجبائية والمحددة بأربع سنوات على الأقصى فإنه لم يتمّ تفعيل هذا الإجراء في خصوص توزيع ملفات المؤسسات بين رؤساء الفرق والمحققين بإدارة المؤسسات الكبرى حيث حافظ كل محقق على الملفات التي عهد بها إليه منذ إحداث الإدارة وذلك باستثناء عملية تجميع ملفات المؤسسات الناشطة في قطاع البترول الذي عهد بها إلى فريق عمل واحد.

وساهم عدم تجريد عديد الوثائق الواردة على مصالح إدارة المؤسسات الكبرى من طابعها المادي، على غرار القوائم المالية في الحدّ من استغلال المعطيات المضمّنة بها وذلك بغاية القيام بالمقاربات اللازمة بينها وتقصي مواطن التهرب الجبائي.

كما تبين إلى غاية موفى شهر جويلية 2016 افتقار منظومة "رفيق" لتطبيق مخصصة لمعالجة التصاريح بالأداء لمؤسسات إنتاج المحروقات وذلك بالرغم من أهمية المبالغ التي يتمّ تعبئتها بهذا العنوان، وقد تعهدت الإدارة العامة للأداءات بتركيز هذه التطبيقية ضمن برنامج أعمالها لسنة 2015.

ومن شأن التصرف على هذا النحو أن يحدّ من نجاعة متابعة الوضعية الجبائية لهذه المؤسسات ويحول دون تحديد قائمة في الإغفالات في الإبان ودون التثبت من صحة المعطيات المصرح بها يدويا من قبل هذا الصنف من المؤسسات خاصة في ظل تشعب الإطار القانوني الذي يحكم جبائيتها وحجم الأعمال المادية التي تتطلبها الرقابة على التصاريح المودعة يدويا.

وأفضى فحص عيّنة⁽¹⁾ من تقارير المراجعات المعمّقة إلى وجود تعديلات كان بالإمكان التفتّن لها في إطار مراجعات أولية. وبلغ عدد هذه التعديلات 65 تعديلا تعلق بما يفوق 30 % من المراجعات.

⁽¹⁾ تمّ فحص 96 تقرير وهو ما يمثل نسبة 11 % من مجموع المراجعات المعمّقة المنجزة خلال الفترة 2010-2014.

وتمحورت التعديلات أساساً حول الإمتيازات الجبائية (20 %) وعدم تطابق رقم المعاملات المصرح به سنوياً مع التصاريح الشهرية (13,23 %) وعدم احتساب الامتيازات العينية أو مساهمات المشغل في إطار نظام التأمين على المرض ضمن قاعدة الخصم من المورد بعنوان المرتبات والأجور (22,06 %). كما شملت التعديلات إدماج الهبات والإعانات بقاعدة الأداء (7,35 %).

وأمام محدودية الموارد البشرية المتوفرة للقيام بالمراجعة الجبائية المعمّقة، يجدر العمل على تكثيف المراجعة الأولية ومزيد إحكامها بما يمكن من تعزيز دورها الوقائي ويساعد على الكشف عن حالات الغش والتهرب الجبائي وعلى تحقيق موارد جبائية إضافية للدولة.

ب- المراجعة الجبائية المعمّقة

تمثل المراجعة المعمّقة إحدى أهم الآليات التي تعتمد عليها إدارة الجبائية للتثبت من الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء. وبلغت المراجعات المنجزة خلال الفترة من سنة 2010 إلى سنة 2014 ما عدده 855 مراجعة. وبلغ مردود المراجعة المعمّقة لدى إدارة المؤسسات الكبرى 19,190 م.د بعنوان سنتي 2013 و2014. أما مردود وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية فقد بلغ 1.731,929 م.د⁽¹⁾ خلال الفترة من 2010 إلى 2014 منها 61 % بعنوان قطاعات المالية والإتصالات والمحروقات. وتم في هذا الخصوص الوقوف على نقائص تعلّقت أساساً بمسار المراجعة وبإشكاليات تخص الإطار القانوني لبعض القطاعات.

1- مسار المراجعة المعمّقة

ترتبط فعالية المراجعة المعمّقة بمدى التقيّد بمتطلبات الجودة خلال المسار الرقابي وذلك خاصة من حيث البرمجة والإنجاز ومتابعة المآل.

1-1 برمجة المراجعات

تتم برمجة المراجعات في مستوى الإدارة العامة للأداءات بهدف تحقيق المردود من ناحية والعدالة الجبائية من ناحية أخرى وذلك استناداً إلى تطبيق "المساعدة على اتخاذ القرار"⁽²⁾. وتتضمن

⁽¹⁾ يتضمن المردود الجملي لوحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية المردود المحصل من المطالبين بالأداء الذين لا يرجعون بالنظر لإدارة المؤسسات الكبرى

⁽²⁾ منظومة تم تطويرها باستعمال برمجية ACCESS تمكن من انتقاء ملفات حسب مؤشرات ومقاييس على غرار النتيجة المحاسبية السلبية خلال عدة سنوات وتراجع النتيجة الجبائية وأهمية التعديلات الجبائية بالطرح ونسبة رقم المعاملات غير الخاضع للأداء....

التطبيق المعتمدة جملة من الأسباب التي تشكّل معايير للبرمجة على غرار فائض أداء متواصل أو عجز متواصل أو تراجع رقم المعاملات أو تراجع النتيجة المحاسبية....غير أنّ برمجة المؤسسات تتم على أساس معيار وحيد دون الاستناد في ذلك إلى تقاطع عدد من هذه المعايير أو بناء على مصفوفة تحليل المخاطر.

ففضلا عن برمجة المؤسسات التي تتقدم بمطالب إرجاع فائض الأداء (43,78%) يشكّل تفادي التقادم الهاجس الثاني في البرمجة حيث مثلت المؤسسات التي لم تتمّ مراقبتها منذ عدّة سنوات ما نسبته 10,81% من جملة المؤسسات المبرمجة.

وبالرغم من ذلك أدّت محدودية تغطية الشركات بالمراجعة المعمّقة في بعض الحالات إلى سقوط أداءات بعنوان بعض السنوات بالتقادم وذلك خلافاً للفصل 19 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية والذي ينصّ على ضرورة تدارك الإغفالات والأخطاء والإخفاءات التي وقعت معاينتها قبل موفى السنة الرابعة الموالية للسنة التي تمّ خلالها تحقيق العمليات الموجبة لدفع الأداء. فقد تبين أنّ 24,26% من المؤسسات الناشطة في قطاع المحروقات و20,22% من شركات الإستثمار لم تخضع إلى مراجعة معمّقة منذ تاريخ إنشائها أو تاريخ إدراجها بمنظومة "صادق". كما يذكر سقوط أداءات سنة 2010 بالتقادم لدى 270 مؤسسة كبرى وشمل التقادم بالنسبة إلى إحدى الشركات الأداءات بعنوان 10 سنوات.

واقترنت برمجة المؤسسات بالنظر إلى طبيعة نشاطها على نسبة 6,22% من جملة المؤسسات المراقبة خلال الفترة 2010-2014. وتعدّ هذه النسبة محدودة مقارنة بالمردود حيث مثّل مردود قطاع المالية والاتّصالات وقطاع المحروقات على التوالي مانسبته 18,02% و43,35% من مردود المراجعة الجبائية بوحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية.

فرغم تشعّب المادة الجبائية والخدمات المتّصلة بقطاع المحروقات وتعدّد امتيازات الإستغلال والعدد الهامّ للشركات الناشطة بهذا القطاع (125 شركة) وفي الخدمات المتّصلة به (106 شركة) لم يتمّ إنجاز مراجعة معمّقة سوى بخصوص 58 شركة خلال الفترة 2010-2014. ولم يتجاوز عدد المحققين المكلفين بالمراقبة في أقصى الحالات 6 أعوان.

كما ساهم هذا الوضع في محدودية تغطية الملفات ذات المخاطر حيث اقتصرت البرمجة لأسباب تعود إلى تدني هامش الربح أو فائض أداء متواصل أو عجز متواصل على التوالي على نسبة 5,54% و5,27% و3,24% من جملة الملفات المبرمجة خلال الفترة من 2010 إلى 2014.

2-1 إنجاز المراجعات

تعلّقت النقائص بخصوص إنجاز المراجعات أساساً بسير عمليات المراجعة وبمتابعتها. فقد حال النقص في تضمين المعطيات ببطاقات متابعة عمليات المراجعة عند عرضها على اللجنة الفرعية لمتابعة وتأطير نتائج المراجعة المعمّقة للملفات الجبائية⁽¹⁾ دون توثيق معطيات هامّة على غرار طبيعة الأعمال الرقابية المنجزة وكذلك موقف المحققين أو أعضاء اللجنة والمسائل محل الخلاف وكيفية البتّ فيها.

وأدّت الإخلالات التي شابت مسار المراجعة إلى الحطّ من المبالغ المضمنة بقرارات التوظيف الإجمالي في مرحلة النزاع القضائي بالنسبة إلى 3 شركات من 2,747 م.د إلى 1,407 م.د.

ويذكر على سبيل المثال أنّه تمّ الحطّ بموجب الحكم الابتدائي الصادر بتاريخ 8 جانفي 2014 من مبلغ قرار التوظيف الصادر ضد شركة ناشطة في مجال التنقيب عن النفط من 0,874 م.د إلى 0,137 م.د وذلك إثر تفتن وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية إلى تسرب خطأ في احتساب طرح الأرباح من الضريبة على الشركات.

كما يذكر في نفس السياق إعادة نظر إدارة المؤسسات الكبرى في قرار التوظيف الإجمالي الصادر عنها (عدد 2014/11) ليتم الحطّ جزئياً من مبلغ التعديلات من 0,808 م.د إلى 0,471 م.د. ويعود ذلك إلى عدم التفتن أثناء المراجعة إلى أن رقم المعاملات الذي حققته الشركة يتضمن مبالغ بعنوان نشاط معفى من الضريبة على الشركات.

ويشار كذلك إلى الحكم الصادر بتاريخ 5 نوفمبر 2014 والقاضي بالحطّ من المبلغ المضمن بقرار التوظيف الإجمالي الصادر بتاريخ 28 جوان 2013 عن وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية من 1,065 م.د إلى 0,790 م.د. فقد تضمّن قرار التوظيف الإجمالي تعديلاً لعدم شرعية طرح أعباء واستهلاكات تخص سيارة سياحية تفوق قوتها 9 خيول. وخلافاً لما ذهب إليه القرار أقرّ الحكم بشرعية هذا الطرح وذلك بعد الوقوف على أنّ غرض السيارة الأصلي هو الاستغلال ممّا يجيز انتفاع السيارة بامتياز الطرح تطبيقاً لأحكام الفصل 15 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

⁽¹⁾ تمّ إحداؤها بمقتضى المذكرة الإدارية عدد 5659 بتاريخ 13 جويلية 2004.

و حال عدم توثيق الجلسات التي يتم عقدها مع المطالب بالأداء في مختلف مراحل المراجعة الجبائية المعمّقة دون التأكّد من مدى اعتماد الصيغة التحوارية في المراجعة. كما ساهم غياب إجراءات ردعية بالفصل 41 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في عدم تقيد المطالب بالأداء بواجب تقديم الوثائق طبقاً لأحكام الفصل المذكور. فقد أدى تقديم الوثائق المعنية في مرحلة النزاع القضائي الجبائي بخصوص 4 شركات إلى الحطّ من المبالغ المضمنة بقرارات التوظيف الاجباري من 2,157م.د إلى 0,552م.د أي بنسبة 74%.

ومن شأن هذه الوضعية أن تمسّ من جودة أعمال المراجعة ونتائجها.

وأدى تباين المواقف بين إدارة الجبائية من ناحية والمطالبين بالأداء من ناحية أخرى بخصوص تأويل الفصل 9 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والمتعلّق بمدّ مصالح الجبائية بجميع الوثائق والبيانات على حوامل ممغنطة إلى الحدّ من نجاعة أعمال المراقبة حيث اقتصر المطالبون بالأداء على تمكين مصالح الجبائية من الإطلاع والنفّاذ إلى المعطيات والبيانات المضمنة بالتطبيقات الإعلامية دون تمكينها من الحصول على قواعد البيانات والملفات المحاسبية في صيغة لا مادية قصد معالجتها والقيام بالمقاربات اللازمة.

وتوصي دائرة المحاسبات في هذا الصدد بالعمل على رفع هذا الإشكال لتوسيع نطاق استغلال البيانات المحاسبية ممّا من شأنه أن يساهم في تحسين مردود المراجعة وأن يضيف مزيد النجاعة على أعمال الرقابة.

3-1 مآل المراجعات

تبيّن من خلال النظر في مآل المراجعات المعمّقة المنجزة أهمية عدد المراجعات غير المسواة سواء بإبرام صلح أو بإصدار قرارات توظيف إجباري. فبالرغم من حثّ الإدارة العامة للأداءات مصالحها في عديد المناسبات على الإسراع في تصفية الملفات، بقي 30 ملفاً بمبلغ إجمالي قدره 27,035 م.د غير مسوّى في موفى سنة 2015 بالنسبة إلى إدارة المؤسّسات الكبرى و 254 ملفاً بمبلغ إجمالي قدره 766,294 م.د بالنسبة إلى وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية منها 86 ملفاً بعنوان سنتي 2012 و 2013 وبمبلغ 402,909 م.د.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أنه عملاً بأحكام قانون المالية لسنة 2015 وفي إطار دعم ضمانات المطالبين بالأداء عند مناقشة نتائج المراجعة الجبائية تمّ ضبط الآجال القصوى لإجابة

مصالح الجباية كتابيا على اعتراض المطالب بالأداء بمدة 6 أشهر من تاريخ الاعتراض بهدف التقليل في آجال البتّ في ملفات المراجعة بما يساهم في تحسين العلاقة مع المطالبين بالأداء.

وبلغت بقايا الاستخلاص بعنوان الديون المثقلة والمضمّنة بحساب التصرف لقابض قطب استخلاص أداءات المؤسسات الكبرى⁽¹⁾ ما قيمته 472,519 م.د في موفى سنة 2014. ولئن نصّ الفصل 3 من قرار إحداث القطب على أن "يتحمّل مدير إدارة المؤسسات الكبرى المسؤولية التسييرية والإدارية لاستخلاص الديون الجبائية المثقلة" فإنّه لم يتمّ وضع الآليات والنصوص التي تضبط مجال تدخل كلّ من الإدارة والقباضة وذلك بالرغم من خصوصية وحداثة هذه الصيغة في التصرف في الديون الجبائية.

ومن شأن وضع هذه الآليات أن يساعد على الرفع من حجم استخلاص الديون المثقلة بزمة المطالبين بالأداء الراجعين بالنظر لإدارة المؤسسات الكبرى.

وعلى صعيد آخر سجّل تأخير في البتّ في مطالب استرجاع فائض الأداء على القيمة المضافة وذلك خلافاً للفصل 32 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي ضبط آجالاً قصوى لإرجاع هذا الفائض. وتعلّق الأمر بالتصدير والاستغلال حيث تجاوز معدّل فترة البتّ فيها على التوالي 4 و6 أشهر في حين ضبطت الآجال القصوى في شأنهما بما مدته على التوالي 7 أيام و60 يوماً.

أمّا بخصوص إرجاع الفائض بعنوان الخصم من المورد وتوقيف العمل بالأداء وبمعنوا الاستثمار، فلئن ضبطت الآجال القصوى في حدود 30 يوماً فإن معدّل آجال الإرجاع قد بلغ 135 يوماً. ويعود ذلك أساساً إلى التأخير في برمجة بعض الشركات لمراجعة معمّقة من قبل وحدة المراقبة الجبائية والأبحاث الوطنية فضلاً عن ضعف التنسيق بين هذه الوحدة وإدارة المؤسسات الكبرى.

ومن شأن الحرص على التقيد بالآجال القانونية أن يحافظ على حقوق المؤسسات المعنية بمطالب الاسترجاع بالسرعة المطلوبة.

ومن جهة أخرى تعلّقت عناصر التعديل المضمّنة بتقارير المراجعة المعمّقة غالباً بنفس الإخلالات منها الخصم من المورد بعنوان أتاوات مدفوعة لأشخاص غير مقيمين بالبلاد التونسية الذي شكّل عنصر تعديل لما نسبته 48 % من الشركات⁽²⁾ أو بعنوان الإمتيازات العينية لفائدة الموظفين

⁽¹⁾ قرار وزير المالية المؤرخ في 29 أكتوبر 2013 والمتعلّق بإحداث قطب استخلاص أداءات المؤسسات الكبرى بالبحيرة من ولاية تونس.

⁽²⁾ تمّ اعتماد عينة للمراجعات المعمّقة التي تمّ تبليغها خلال الفترة من 2010 إلى 2014 (17 % بخصوص إدارة المؤسسات الكبرى و11 % بخصوص وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية).

بنسبة 38 % من الملفات. وفي المقابل تتم معالجة عناصر أخرى على غرار اعتماد أسعار التحويل والعمليات المتّصلة بالتجارة الإلكترونية بصفة ثانوية.

وقصد مزيد تفعيل مساهمة المراجعة المعمّقة في الكشف عن مخاطر التهرب الضريبي يجدر العمل على تدعيم قدرات المصالح المختصة بالمراقبة الجبائية في الرقابة على بعض المجالات الخصوصية على غرار العمليات الدولية وسياسة أسعار التحويل.

2- الإطار القانوني لجباية القطاعات

تمثّلت الإشكاليات في مستوى المراقبة الجبائية لبعض القطاعات أساسا في عدم وضوح الإطار القانوني وشموليته وتعلّقت خاصة بقطاع إنتاج الإسمنت وقطاع المحروقات والقطاع البنكي.

فبخصوص شركات الإسمنت والبالغ عددها 16 شركة في موفى سنة 2014 تلاقي الرقابة الجبائية بعنوانها إشكالات تتعلق أساسا بطرح الاستهلاك بعنوان استغلالها للمقاطع. ويذكر في هذا الشأن القرار الصادر ضد إحدى الشركات في سنة 2012 والذي لا يزال إلى موفى شهر جويلية 2016 في طور النزاع. وبلغت الاستهلاكات التي تم إدماجها من قبل وحدة الأبحاث الوطنية والمراقبة الجبائية ضمن الربح الخاضع للضريبة 6,448 م.د. وأفادت الإدارة العامة للأداءات في ردها بأن النظام الجبائي لاستهلاكات المقاطع المستغلة في هذا القطاع قد صدرت بشأنه عديد التوضيحات الإدارية إلا أنّ بعض المطالبين بالأداء رفضوا تطبيقها.

وعلى صعيد آخر ساهم التباين في المواقف بين المطالب بالأداء ومصالح الجباية بخصوص تطبيق وفهم القواعد الضريبية للمؤسسات الناشطة في قطاع المحروقات وفي الخدمات المتّصلة به في إطالة آجال تسوية المراجعة الجبائية.

ولئن تمت تسوية المسألة المتعلقة بالأداء المستوجب بعنوان تسويق كميات المحروقات المنتجة أثناء مرحلة تجربة الإنتاج في إطار عقد مشاركة⁽¹⁾ فإنّ مسائل أخرى بقيت عالقة. ويذكر في هذا الشأن الاختلاف في طريقة احتساب الحاصل "ح" بالنسبة إلى الشركات المنتجة للنفط والمتمثّل في خارج قسمة جملة المداخل الصافية وجملة المصاريف لكل صاحب رخصة والذي يتمّ اعتماده لتحديد الأتاوة النسبية على إنتاج المحروقات والضريبة على الأرباح.

⁽¹⁾ المذكرة عدد 13/73 الصادرة عن المدير العام للتشريع الجبائي بتاريخ 18 جوان 2013.

فقد نتج عن إصدار قرار توظيف إجباري مطالبة إحدى الشركات بدفع مبلغ 8,486 م.د على إثر إعادة ضبط هذا الحاصل بعنوان سنة 2007 أسفر عنه تعديل نسبة الضريبة على الأرباح من 60 % إلى 65% غير أنه تمّ في سنة 2015 إلغاء هذا القرار بموجب حكم قضائي.

ويتعلّق الأمر كذلك بالصعوبات التي تواجهها مصالح الجباية للثبوت من تحمل الشركة فعلياً لنفقات الحفر غير المعوضة ولتكاليف جهر الآبار ولمصاريف حفر الآبار غير المنتجة للمحروقات السائلة أو الغازية بكميات قابلة للتسويق المنصوص عليها بالفصل 109 من مجلة المحروقات.

كما تبين وجود خلاف حول نسبة الأداء الموظف على شركات الخدمات في قطاع المحروقات. فقد تمسكت هذه الشركات بضرورة تطبيق نسبة 25 % عوض النسبة المقترحة توظيفها من قبل إدارة الجباية⁽¹⁾ والبالغة 35 %. وأفادت الإدارة العامة للأداءات في ردها بأن مشروع قانون المالية لسنة 2017 تضمن تعريفا لهذه الشركات بغاية توضيحها وضبط نسبة الضريبة عليها في حدود 35 %.

كما يشار إلى الخلاف القائم بخصوص تطبيق الفصل 119 من مجلة المحروقات. ففي حين ترى مصالح الجباية أنّه يجب مراجعة طريقة ضبط المدخرات بعنوان ترميم موقع الاستغلال سنوياً تتمسك الشركات المعنية بأن هذه المراجعة غير ضرورية. ويذكر على سبيل المثال أن مصالح الجباية أقرت بقيام إحدى الشركات بطرح مدخرات بمبلغ جملي قدره 36,900 م.د دون موجب وذلك بعنوان السنوات من 2009 إلى 2012.

ولئن تمّ تكوين لجنة مشتركة بين وزارتي الصناعة والمالية بتاريخ 7 جوان 2012 تعنى بدراسة المسائل ذات العلاقة بجباية قطاع الطاقة فإن قرار إحداثها لم يضبط مشمولاتها وطريقة سير أعمالها.

ومن شأن تفعيل دور هذه اللجنة والعمل على التنسيق بين مختلف المتدخلين أن يساعد على تجاوز الإشكالات القانونية المطروحة وعلى الرفع من نجاعة المراقبة الجبائية على هذه المؤسسات بما يساهم في تحسين مردود هذا القطاع وفي البتّ في الملفات العالقة بهذا العنوان في أفضل الآجال.

وأفادت الإدارة العامة للأداءات في ردها بأنّه "من شأن مراجعة مجلة المحروقات أن يساهم في تلافي الإشكاليات المثارة وتوضيح النظام الجبائي للقطاع وبأنه من الضروري تشريك إدارة الجباية وعدم الإكتفاء بدعوتها إلى إبداء ملاحظاتها عند الإنهاء من برنامج إصلاح المجلة".

⁽¹⁾ تأويل مختلف للنصوص الجبائية الواردة سواء بمجلة المحروقات أو بمجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أو بالمرسوم عدد 85 لسنة 1985.

وفيما يتعلّق بمؤسّسات القرض⁽¹⁾ فقد تبين وجود إشكال في طرح الخسائر الناتجة عن التخلي عن الديون المتخلّدة بذمة المؤسّسات التي تواجه صعوبات اقتصادية. وأقرّ الفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الحقّ في طرح الديون التي يتم التخلي عنها لفائدة المؤسّسات التي تواجه صعوبات اقتصادية⁽²⁾. غير أنّ البنوك تعتمد إلى التفويت في ديون غير ثابتة الاستخلاص لفائدة شركات استخلاص تابعة لنفس المجمع بثمن يقلّ عن قيمة الضمانات الحقيقية بما أنّ القيمة الناقصة المحققة قابلة للطرح من الربح الخاضع للضريبة.

ويشار على سبيل المثال قيام مصالح الجباية⁽³⁾ بإدماج مبلغ 1,150 م.د بهذا العنوان ضمن النتيجة الجبائية لأحد البنوك دون أن يتمّ إلى غاية 15 جويلية 2016 البتّ في هذا الملف. ومن شأن توضيح هذا الإشكال في إطار النصوص ذات العلاقة أن يساعد على التسريع في البتّ في مثل هذه الملفات.

وتمّ في مرحلة النزاع القضائي إبرام صلح بخصوص قرار صادر عن وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية بتوظيف مبلغ 28,764 م.د ضدّ أحد البنوك تعلق بإدماج مبالغ تمّ طرحها لتمويل مساهمة البنك في رأس مال شركات أخرى. وتمت تسوية الإخلال استنادا إلى مذكرة صادرة عن الإدارة العامة للتشريع الجبائي بتاريخ 19 ماي 2012 في شأن شركة للإيجار المالي.

وتجدر الإشارة إلى أنّ المؤسّسات محلّ المراجعة دأبت على اعتماد مثل هذه المذكرات بمناسبة النزاعات الجبائية على أساس أنها تشكّل فقها إداريا جبائيا بالرغم من انتفاء الطابع العامّ للمذكرات المعنية وذلك فضلا عن عدم تطابق الوضعيات المستشهد بها في بعض الحالات مع المسائل محلّ النزاع.

وكذلك الشأن بخصوص قطاع بيع المواد الكهربائية فقد تم بموجب حكم ابتدائي إلغاء قرار توظيف إجباري ضد إحدى الشركات بمبلغ 3,837 م.د وذلك نتيجة تباين في تأويل الفصل 2 من القانون عدد 82 المؤرخ في 15 أوت 2005 والمتعلق بوحدة القيس المعتمدة لتوظيف المعلوم لفائدة الصندوق الوطني للتحكم في الطاقة وكذلك الشأن بالنسبة إلى قرار توظيف صادر ضد شركة أخرى بمبلغ 5,250 م.د.

⁽¹⁾ تخضع لأحكام القانون عدد 65 لسنة 2001 المؤرخ في 10 جويلية 2001. ومثلت العينة 23 % من الشركات التي خضعت لمراجعة معمّقة خلال الفترة من 2010 إلى 2014.

⁽²⁾ القانون عدد 34 لسنة 1995 المؤرخ في 17 أفريل 1995 والمتعلق بنظام إنفاذ المؤسّسات التي تمر بصعوبات اقتصادية.

⁽³⁾ تقرير المراجعة الجبائية بتاريخ 29 ديسمبر 2014.

وقصد مجابهة مثل هذه الوضعيات يجدر العمل على تبيين نتائج أعمال المراقبة الجبائية السابقة واعتماد مقارنة تقوم على تشريك مختلف الهياكل المعنية بالمراقبة في إعداد النصوص ذات العلاقة بالمادة الجبائية بما يساهم في مزيد تطوير الإطار القانوني والترتيبي في اتجاه الحفاظ على حقوق كل من الإدارة والمطالب بالأداء في هذا المجال.

II- رقابة الإمتيازات الجبائية

بلغت الامتيازات الجبائية الممنوحة في مستوى إدارة المؤسسات الكبرى 709 م.د في سنة 2013 و 580 م.د في سنة 2014 وهو ما يمثل على التوالي نسبة 37,57% و 33,47% من جملة الامتيازات الجبائية⁽¹⁾ الممنوحة على المستوى الوطني. وتوزعت هذه الإمتيازات بين امتيازات بعنوان الضريبة على الشركات (423 م.د سنة 2013 و 259 م.د سنة 2014) وأخرى بعنوان الأداء على القيمة المضافة (286 م.د سنة 2013 و 321 م.د سنة 2014).

وتجدر الإشارة إلى أنّ حجم الإمتيازات الجبائية المذكور لا يتضمّن حجم التخفيضات في نسب الأداءات والمعاليم مقارنة بالنسب العادية والتي يتم منحها لفائدة بعض القطاعات الإقتصادية أو لفائدة صنف من المطالبين بالأداء. كما لا يتضمّن حجم الإعفاءات بعنوان الأداءات والمعاليم الأخرى غير المباشرة⁽²⁾ الراجعة للدولة ولصناديق الخزينة والصناديق الخاصة والجماعات المحلية وذلك لعدم توقّر معطيات في شأنها.

ويتّسم مجال الامتيازات الجبائية بتعدد المتدخلين وبتنوّع النصوص القانونية المنظمة له وسرعة تطوّرها. ومكنت الرقابة على هذا الجانب من الوقوف على ملاحظات تعلّقت أساسا بمنظومة الرقابة على الامتيازات الجبائية وبأعمال الرقابة المنجزة من قبل كلّ من إدارة المؤسسات الكبرى ووحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية في هذا الإطار.

أ- منظومة رقابة الإمتيازات الجبائية

تشمل منظومة الرقابة الجبائية علاوة على مصالح الإدارة العامة للأداءات العديد من الهياكل العمومية الأخرى المتدخلة سواء في مرحلة الإسناد أو المتابعة على غرار الإدارة العامة للإمتيازات الجبائية والإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي الراجعتين بالنظر لوزارة المالية

⁽¹⁾ معطيات من الإدارة العامة للأداءات والإدارة العامة للإمتيازات الجبائية والمالية.

⁽²⁾ لم تتوفر سوى معطيات في خصوص الإمتيازات الجبائية الممنوحة بعنوان الاداء على القيمة المضافة والأداءات والمعاليم الديوانية.

والهياكل التي يتمّ التصريح لديها ببنية الإستثمار. وتستند هذه المتابعة على المنظومة الإعلامية "صادق" وتعتمد في رقابة المطالبين بالأداء المنتفعين بها على آليتي المراجعة الجبائية الأولية والمعمّقة.

وخصّت الملاحظات المتعلقة بالمنظومة أساساً شمولية المعطيات ومحدودية آليات التنسيق بين مصالح المراقبة الجبائية وبقية الهياكل المتدخلة.

ففيما يتعلّق بشمولية المعطيات، فقد تبين عدم وجود هيكل يعنى بجمع المعطيات والمعلومات والقيام بالاستقصاءات حول التهرب الجبائي في مجال الإمتيازات الجبائية. وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى عدم تفعيل الخلية المكلفة بالأبحاث الجبائية ومقاومة التهرب الجبائي ضمن التنظيم الهيكلي لوحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية والمنصوص عليها بالأمر عدد 556 لسنة 1991⁽¹⁾ والمكلفة خاصة بجمع المعلومات والمعطيات اللازمة لعمليات الرقابة الجبائية وبالقيام بالأبحاث في المادة الجبائية وفي مجال مكافحة الغشّ والتهرب الجبائي... واستغلال نتائج الأبحاث لمساعدة بقية مصالح الرقابة الجبائية الخارجية في عملياتها الرقابية.

وتدعو الدائرة إلى العمل على توفير المعلومات والمعطيات اللازمة للمساعدة في أعمال المراقبة الجبائية وخاصة في مجال الإمتيازات الجبائية.

وبالإضافة إلى ذلك، لا تغطّي المنظومات الإعلامية المستعملة مختلف أوجه التصرف في الإمتيازات الجبائية ولا توفر معطيات شاملة في شأنها. فقد تبين أنّ منظومة "صادق" تقتصر على التصرف في الإمتيازات بعنوان الأداء على القيمة المضافة ولا تغطي تلك الممنوحة بعنوان الأداء المباشرة وبقية الأداءات والمعاليم غير المباشرة الأخرى. ولا يمكن هذا الوضع من الإطلاع الحيني على طبيعة وحجم الإمتيازات المنتفع بها من قبل كلّ مطالب بالأداء ومن التثبت من تسوية وضعيته القانونية في شأنها.

وساهم ضعف اندماج منظومة "صادق" مع المنظومات الوطنية ذات العلاقة وخاصة منظومتي "رفيق" و"سند" في الحدّ من قيام مصالح الجبائية بالمقاربات اللازمة قصد التثبت من صحة المعطيات التي صرّح بها المطالب بالأداء.

وتدعو الدائرة إلى ضمان شمولية المعطيات بخصوص الإمتيازات الجبائية وإلى تطوير منظومة "صادق" وتحسين اندماجها خاصة مع منظومتي "رفيق" و"سند" بما يمكن من التصرف في كلّ الإمتيازات الممنوحة بعنوان مختلف أصناف الأداءات.

⁽¹⁾ الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أفريل 1991 والمتعلق بتنظيم وزارة المالية.

وبالإضافة إلى ذلك ورغم أهمية مخاطر التهريب الجبائي المتعلقة بالامتيازات الجبائية، لم يتبين اعتماد خارطة لهذه المخاطر في مستوى مصالح الإدارة العامة للأداءات أو القيام بدراسات حول هذه الظاهرة حسب طبيعة النسيج الجبائي التونسي.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى بعض النتائج المضمنة بتقارير صادرة عن هيئات ومنظمات دولية والتي تؤكد وجود العديد من مظاهر الفساد التي تضر بالاقتصاد الوطني وتشكل رهانات ذات أبعاد جبائية وتؤثر على التوازنات العامة لميزانية الدولة على غرار التهريب والاقتصاد الموازي والتهريب الجبائي.

وقدرت Global Financial Integrity حجم الفساد بما نسبته 2 % من المنتج الداخلي الخام سنويا. فقد بلغ حجم رؤوس الأموال المهربة للخارج حسب تقريرها الصادر بتاريخ 8 ديسمبر 2015 ما قيمته 1,993 مليار دولار أمريكي خلال سنة 2013 أي بزيادة نسبتها 20 % مقارنة بسنة 2011 وهي أموال متأتية حسب نفس المصدر من الفساد والتهريب الجبائي والأنشطة غير الشرعية. وبينت دراسة تم إعدادها من قبل البنك الدولي للإنشاء والتعمير في سنة 2013، أن حجم التجارة الموازية بلغ 1,8 مليار دينار تونسي وهو ما يمثل نسبة 2,2 % من المنتج الداخلي الخام.

كما أشارت الدراسة التي أعدها البنك العالمي في سنة 2014 تحت عنوان " تونس : الثورة غير المكتملة" إلى أهمية الفارق بين حجم التصدير نحو تونس المصحح به من قبل مصالح الديوانة للبلد المصدر وحجم التوريد المصحح به من قبل الديوانة التونسية والذي بلغ 10 مليار دولار أمريكي في سنة 2011. ومن شأن هذه الفوارق أن تشكل أحد مظاهر التهريب الضريبي وذلك إما من خلال النقص في قيمة البضائع المصحح بها لدى الديوانة التونسية أو من خلال اعتماد تعريفات خاطئة للبضائع بهدف التهريب من دفع المعاليم الديوانية المستوجبة.

وبالرغم من ذلك لوحظ غياب آليات وهياكل تنسيق بين مصالح المراقبة الجبائية والهياكل التي يتم التصريح لديها بنية الإستثمار بما يضمن تبادل المعلومات والمعطيات بصفة آلية ومستمرة. وتجدر الإشارة إلى أنه تم ضبط الهياكل المذكورة بالفصل الثاني من الأمر عدد 492 لسنة 1994⁽¹⁾. ومنها أساسا وكالة النهوض بالصناعة والتجديد ووكالة النهوض بالاستثمارات الفلاحية والديوان الوطني التونسي للسياحة ومركز النهوض بالصادرات.

(1) الأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 والمتعلق بضبط قوائم الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول عدد 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الإستثمارات الصادرة في سنة 1993.

ويذكر في هذا السياق أنّ مصالِح إدارة المؤسسات الكبرى لا تتولّى التنسيق مع الهياكل التي يتمّ التصريح لديها ببنية الاستثمار لمدها بما يفيد الإنجاز الفعلي للمشاريع وبمعطيات في خصوص قيمة الاستثمارات المنجزة ومدى تطابق مكونات المشروع مع ما تمّ التصريح به.

كما لا تستقي مصالِح المراقبة الجبائية معلومات ومعطيات لدى الهياكل المذكورة حول المؤسسات المخالفة والتي تمّ في شأنها سحب الامتيازات المالية خاصّة وأنّه غالبا ما تتمتع الإستثمارات المعنية في نفس الوقت بامتيازات مالية وأخرى جبائية.

وقصد التثبّت من الإنجاز الفعلي للاستثمارات المصرّح بها قامت دائرة المحاسبات بتاريخ 15 جوان 2016 بمراسلة وكالة النهوض بالصناعة والتجديد ومدها بقائمة في المؤسسات الراجعة بالنظر لإدارة المؤسسات الكبرى والتي صرّحت باستثمارات سنوية خلال الفترة 2011-2014. ولم تتلق الدائرة إجابة في الغرض.

وكذلك الشأن بالنسبة إلى الإدارة العامة للديوانة حيث لا يتمّ تبادل المعطيات حول العمليات والمخالفات الديوانية المرتكبة من قبل المؤسسات وحول تسوية وضعيتها تجاه مصالِح الديوانة علما بأنّ هذه المعطيات ضرورية للتثبّت من مدى استحقاق الامتيازات الجبائية الممنوحة. كما يوجد نقص في المعطيات حول مدى تسوية عمليات الشراء المحليّة بتوقيف الأداء على القيمة المضافة بالنسبة إلى المؤسسات المنضوية تحت أنظمة ديوانية توقيفية للتأكد من مآل المشتريات المصرّح بها ومن استخلاص الأداءات بعنوان المنتوجات المسوّقة محليّا.

ومن شأن هذه النقائص أن تحول دون تمكين مصالِح الرقابة الجبائية من القيام بأعمال المتابعة والمراقبة الموكولة إلّاها على النحو المطلوب.

ومن جهة أخرى اقتضت متابعة الامتيازات الجبائية التي تعدّ من المشمولات الأساسية للإدارة العامّة للإمتيازات الجبائية والمالية⁽¹⁾، على تجميع معطيات إحصائية حول حجم هذه الإمتيازات.

وتدعو الدائرة في هذا الخصوص إلى ضرورة وضع آليات وهياكل تنسيق على المستوى المركزي والجهوي مع الأطراف المتدخلة في منظومة الامتيازات الجبائية قصد تمكين مصالِح المراقبة الجبائية من المعطيات المتوفرة بما من شأنه أن يمكّن من إجراء الرقابة اللازمة ومن التصدي لمخاطر التهرب الجبائي في هذا المجال.

⁽¹⁾ الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أفريل 1991 والمتعلق بتنظيم وزارة المالية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة.

ب- أعمال الرقابة على الإمتيازات الجبائية

تهدف أعمال الرقابة على الامتيازات الجبائية التي تقوم بها مصالح الجبائية إلى التثبّت من أحقية انتفاع المؤسّسات بالامتياز سواء تعلّق الأمر بالطرح من الضريبة على الشركات أو بتوقيف الأداء على القيمة المضافة. وتنجز أعمال الرقابة أساساً عبر آليتي المراجعة الجبائية الأولية والمراجعة الجبائية المعمّقة. وتعلّقت النقائص التي تمّ الوقوف عليها في هذا الجانب أساساً بنجاعة أعمال المراقبة والمتابعة بخصوص كلّ صنف من الإمتيازات.

1- الامتيازات بعنوان الضريبة على الشركات

في إطار تدعيم متابعة الإمتيازات الجبائية أكّدت الإدارة العامّة للأداءات ضمن المذكرات الصادرة عنها وخاصة منها المذكرة عدد 907 بتاريخ 3 أكتوبر 2006 على ضرورة المراقبة الآلية لجميع التصاريح السنوية المتضمنة لتخفيضات بعنوان الإمتيازات الجبائية وعلى ضرورة التثبّت من توقّر جميع الشروط الشكلية والوثائق المطلوبة المثبتة لعمليات الطرح المضمّنة بالتصاريح. وتفضي الإخلالات التي يتمّ كشفها في إطار أعمال المتابعة إلى إنجاز مراجعة جبائية أولية أو إلى برمجة مراجعة معمّقة.

وبلغ عدد المؤسّسات المنتفحة بامتيازات بعنوان الضريبة على الشركات التي عهد بها لكلّ محقق ما معدّله 14 مؤسّسة من جملة معدل 77 مؤسّسة يتولى كل محقق التصرف في ملفها الجبائي علماً بأن عدد المحققين في فرق المخاطب الجبائي الوحيد لإدارة المؤسّسات الكبرى بلغ 23 محققاً في موفى سنة 2014.

ولئن توجّه مصالح إدارة المؤسّسات الكبرى في هذا الإطار طلب توضيحات في خصوص الطرح بعنوان الضريبة على الشركات بصفة آلية إلى جميع المنتفعين (ما عدا المؤسّسات التي هي في طور المراجعة المعمّقة) فقد اقتصر أغلب المصالح على توجيه الطلبات في خصوص السنوات التي شارفت على التقادم من ذلك أنّه تم خلال سنة 2015 توجيه الطلبات في خصوص الإمتيازات التي تمّ الانتفاع بها في سنة 2011.

وبين فحص طلبات التوضيحات والمبرّرات المذكورة أنّ ثلاثة فرق من جملة أربعة لم تتولّى طلب الوثائق والمؤيّدات المتعلقة بشروط الانتفاع بالامتيازات على غرار الإنجاز الفعلي للاستثمار وكذلك تلك المتعلّقة بشرط إثبات صحّة رقم المعاملات المتأتّي من التصدير علماً بأنّ الامتيازات بعنوان

الضريبة على الشركات أُسندت خلال الفترة 2011-2014 أساساً بعنوان الأرباح المتأتية من التصدير بنسبة 66,33% والأرباح المعاد استثمارها بنسبة 28,90%.

كما لوحظ تباين في خصوص الوثائق المطلوبة للتثبت من بقية الشروط على غرار تحرير رأس المال وكون الأسهم والمنايات في رأس المال هي جديدة الإصدار. وساهم في هذا التباين عدم وجود أدلة إجراءات تحدّد طبيعة الوثائق التي يمكن اعتمادها للتثبت من الشروط المذكورة.

وتدعو الدائرة الإدارة العامة للأداءات إلى ضرورة تحديد طبيعة الوثائق والمؤيدات المطلوبة للتثبت من توفر الشروط القانونية للانتفاع بالطرح بمختلف أصنافه وإلى ضبط منهجية موحدة في خصوص كيفية التثبت من تلك الشروط.

كما تبين بالنسبة إلى شركات التجارة الدولية، عدم مطابقة فرق المخاطب الجبائي الوحيد بإدارة المؤسسات الكبرى بالوثائق والمؤيدات للتثبت من الشروط الخصوصية لممارسة نشاط التجارة الدولية المبسوطة بالقانون عدد 42 لسنة 1994⁽¹⁾ وخاصة تلك المتعلقة بتحقيق نسب دنيا من رقم المعاملات من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي.

وتجدر الإشارة إلى عدم ضبط الوثائق والمؤيدات الضرورية للتثبت من الشروط المذكورة وإلى عدم وضع منهجية تبين صيغة التثبت من الشروط القانونية للانتفاع بالطرح بعنوان التصدير من قبل هذا الصنف من الشركات علماً بأن عدد شركات التجارة الدولية الراجعة بالنظر لإدارة المؤسسات الكبرى يبلغ 112 شركة انتفعت منها 72 شركة بامتيازات جبائية بعنوان التصدير بما معدّله 24 م.د سنوياً خلال الفترة 2011-2014.

وتدعو الدائرة الإدارة العامة للأداءات إلى ضرورة توضيح وتحديد الإجراءات المتبعة في خصوص متابعة شركات التجارة الدولية.

كما لا يتم الاستئناس في إطار متابعة الإمتيازات بطبيعة الإخلالات التي تمّ اكتشافها خلال المراجعات الجبائية السابقة سواء الأولية منها أو المعمّقة. ويعود ذلك إلى عدم تجميعها وتصنيفها حسب طبيعتها بما يمكن من الرجوع إليها واستغلالها عند الحاجة.

⁽¹⁾ القانون عدد 42 لسنة 1994 المتعلق بشركات التجارة الدولية المؤرخ في 7 مارس 1994 كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة.

وتجدر الإشارة إلى أنه لم يتم إلى موفى شهر جويلية 2016 إعداد دليل إجراءات بخصوص مراقبة الامتيازات بعنوان الأداءات المباشرة وذلك خلافا للأداء على القيمة المضافة الذي تم في شأنه إصدار دليل في شهر سبتمبر 2014.

ونظرا إلى ضعف نسبة المؤسسات التي تخضع سنويا للمراجعة المعمّقة، حيث لم يتجاوز معدلها السنوي خلال الفترة من سنة 2011 إلى سنة 2014 ما نسبته 10% من جملة المؤسسات، فإنّ الدائرة تدعو إلى مزيد إخضاع المؤسسات المنتفعة بامتيازات جبائية لأعمال المتابعة والمراقبة في إطار مراجعات أولية.

ومن ناحية أخرى، لا يتم إنجاز أعمال المتابعة والمراقبة على التصاريح السنوية المودعة من قبل المنتفعين بامتيازات جبائية على النحو المطلوب. فقد تبين من خلال فحص عينة⁽¹⁾ من ردود المؤسسات المنتفعة بامتيازات بعنوان الضريبة على الشركات على طلبات التوضيحات وجود نقائص تعلّقت بالوثائق المثبتة لأحقية الامتيازات من حيث توفر شروط الانتفاع دون اتخاذ أي إجراء في شأنها من قبل مصالح إدارة المؤسسات الكبرى.

وتبيّن أنّ مصالح الإدارة لا تتولّى التثبّت في جميع الحالات من صحة رقم المعاملات المصرّح به بعنوان التصدير. فقد مكّن فحص ردّ إحدى المؤسسات من الوقوف على تولى المؤسسة إدراج عمليات بيع بتأجيل توظيف الأداء على القيمة المضافة ضمن رقم معاملاتها المتأتى من التصدير وذلك بمبلغ 3,977 م.د. ويخالف التصرف على النحو المذكور أحكام الفصل 39 خامسا من مجلّة الأداء على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 21 من مجلّة تشجيع الاستثمارات.

وبالإضافة إلى ذلك تبيّن عدم تقديم وثائق مثبتة لتوفر شروط الانتفاع بطرح الأرباح المعاد استثمارها. فقد قامت إحدى المؤسسات في سنتي 2011 و2012 بالطرح من قاعدة الضريبة على الشركات لما قيمته على التوالي 0,900 م.د و 0,300 م.د بعنوان الاكتتاب في رأس مال شركة أخرى دون تقديم تصريح بالاستثمار للشركة المكتتب في رأس مالها وذلك خلافا لأحكام الفصل 2 من مجلّة تشجيع الاستثمارات وللمذكورة عدد 310 المؤرخة في 13 جانفي 2010 والمتعلّقة بفقّه قضاء المحكمة الإدارية. وبلغ حجم النفقات الجبائية بهذا العنوان ما جملته 0,360 م.د⁽²⁾. وكذلك الشأن بخصوص شركة أخرى حيث بلغ حجم النفقات الجبائية بهذا العنوان في سنة 2012 ما قيمته 0,450 م.د.

(1) مثلت العينة 15 % من المؤسسات التي توجه لها سنويا طلبات توضيحات بعنوان الفترة 2010-2015.

(2) تم اعتماد نسبة الضريبة على الشركات في حدود 30 %.

كما لا تتوفّر شهادة في تحرير رأس المال المكتتب من قبل إحدى المؤسّسات التي انتفعت خلال سنة 2010 بطرح مبلغ 3,999 م.د بعنوان إعادة استثمار الأرباح في رأس مال شركة أخرى دون تقديم هذه الشهادة حيث اقتصر على تقديم بطاقة اكتتاب في رأس مال الشركة المكتتب فيها وذلك خلافاً لمجّلة الشركات التجارية. وبلغ حجم النفقات الجبائية ما قيمته 1,2 م.د.

وفيما يتعلّق بالاستثمارات صلب المؤسّسة، فقد تبين أنّ إحدى الشركات التي انتفعت بطرح الأرباح بعنوان إعادة الاستثمار خلال سنتي 2009 و 2010 لم تقم بتقديم برنامج استثمارها وذلك خلافاً لأحكام مجّلة تشجيع الاستثمارات. وانتفعت الشركة المعنية بطرح مبلغ 9,666 م.د. وهو ما يمثل نفقات جبائية بمبلغ 2,9 م.د.⁽¹⁾

أمّا بخصوص آجال إنجاز الاستثمار، فلن نصّ الأحكام القانونية⁽²⁾ على أجل أقصاه موفى سنة تكوين الاحتياطي فقد تبين عدم مطابقة إدارة المؤسّسات الكبرى بما يفيد الإنجاز الفعلي بالرغم من انتهاء الآجال القصوى للإنجاز. وانتفعت 7 مؤسّسات خلال الفترة 2008-2011 بطرح الأرباح بمبلغ 33,461 م.د دون تقديم ما يفيد الإنجاز الفعلي للاستثمار إلى موفى سنة 2015 بالرغم من انتهاء الآجال القانونية ودون مطالبتها بذلك من قبل إدارة المؤسّسات الكبرى. ومن شأن التصرف على هذا النحو أن يؤدي إلى تمكين بعض المؤسّسات من الانتفاع بامتيازات دون وجه حقّ.

وفيما يتعلّق بنتائج متابعة الامتيازات الممنوحة بعنوان الضريبة على الشركات، فقد تمّ إنجاز ما عدده 23 مراجعة في خصوص الإمتيازات الجبائية من جملة 717 مراجعة أولية تمّ إنجازها في مستوى إدارة المؤسّسات الكبرى خلال الفترة 2011-2015 وهو ما يمثل نسبة 3,21 %. وبلغ المردود المالي للمراجعات الأولية بخصوص الضريبة على الشركات 11,466 م.د وهو ما يمثل 13,73 % من المردود المالي الإجمالي للمراجعات الأولية المنجزة خلال نفس الفترة. وتعكس هذه النتائج أهمية المردود المالي للمراجعات الأولية بعنوان الامتيازات الجبائية ممّا يتطلّب تكثيف المراجعة في خصوص المؤسّسات المعنية.

أمّا فيما يتعلّق ببرمجة المؤسّسات المنتفعة بامتيازات جبائية في إطار مراجعة معمّقة، فقد لوحظ محدودية برمجة شركات التجارة الدولية حيث لم يتمّ برمجة سوى 5 شركات وهو ما يمثل نسبة 4,46 % من مجموع هذا الصنف من الشركات الراجعة بالنظر لإدارة المؤسّسات الكبرى علماً بأن شركات التجارة الدولية تنتفع بامتياز الطرح الكلّي للأرباح المتأتية من التصدير وامتياز الإعفاء من الأداءات غير المباشرة على مقنّياتها.

(1) تمّ اعتماد نسبة الضريبة على الشركات في حدود 30 %.

(2) الفصل 7 من مجّلة تشجيع الإستثمارات.

كما لم يتمّ برمجة سوى ما نسبته 7,03 % من المؤسسات المصدّرة كليا والراجعة بالنظر لإدارة المؤسسات الكبرى. وتنتفع هذه المؤسسات بإعفاء كليّ لأرباحها المتأتية من التصدير وإعفاء كليّ من الأداء على القيمة المضافة بعنوان شرائها. وانتفعت هذه المؤسسات بما معدّله سنويًا 229,350 م.د.⁽¹⁾ من الإمتيازات الجبائية بعنوان طرح الأرباح المتأتية من التصدير خلال الفترة 2014-2011.

وتدعو الدائرة وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية وإدارة المؤسسات الكبرى إلى الرفع من تغطية هذه الأصناف من المؤسسات في إطار المراجعة المعمّقة.

وعلى صعيد آخر، أفضى فحص عيّنة⁽²⁾ من المراجعات المعمّقة لمؤسسات منتفعة بامتيازات جبائية إلى الوقوف على العديد من التعديلات في خصوص الإمتيازات الممنوحة بعنوان الضريبة على الشركات. وبلغ عدد هذه التعديلات 31 تعديلا تعلّق بما عدده 28 مؤسسة وهو ما يمثّل نسبة 46 % من المؤسسات. وبلغت هذه التعديلات ما قيمته 468,564 م.د. توزعت بين الأرباح المعاد استثمارها بقيمة 262,881 م.د. (وهو ما يمثّل إعفاء جبائيا بمبلغ 78,864 م.د.⁽³⁾) ورقم المعاملات المتأتية من التصدير بقيمة 205,683 م.د.

وخصّصت التعديلات بعنوان الأرباح المعاد استثمارها أساسا توزيع الأرباح أو تخصيصها لاستثمارات أخرى رغم الانتفاع في شأنها بامتيازات (38,88 %) وسحب الامتيازات بعنوان اكتتاب في رأس مال شركات أخرى تبعا لسحب الامتيازات للشركات المستثمر فيها (27,77 %) وعدم الإنجاز الفعلي لكل أو لجزء من الإستثمار صلب المؤسسة (11,11 %) واستعمال أموال ذاتية للقيام باستثمارات عوضا عن أرباح معاد استثمارها (11,11 %).

وفيما يتعلّق بالتعديلات المتّصلة بالأرباح المتأتية من التصدير فقد خصّصت أساسا عدم طرح الأرباح الإستثنائية غير المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة (38,46 %) وتصدير سلع غير منتجة محليًا (23,08 %) واعتبار بيوعات بتأجيل توظيف الأداء على القيمة المضافة على أنها عمليات تصدير (23,08 %) وباستثناء الأرباح المتأتية من بعض عمليات التصدير وذلك تبعا لأحكام الفقرة 17 من الفصل عدد 48 قبل إلغائها (15,38 %)⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ تمّ اعتماد نسبة الضريبة على الشركات في حدود 30 %.

⁽²⁾ شملت العينة 60 مراجعة معمّقة تمثل قرابة 16 % من حجم المراجعات المعمّقة التي خضعت لها المؤسسات المنتفعة بامتيازات جبائية.

⁽³⁾ تمّ اعتماد نسبة الضريبة على الشركات في حدود 30 %.

⁽⁴⁾ تمّ الإلغاء بمقتضى الفصل 20 أولا من القانون عدد 27 لسنة 2012 المؤرخ في 29 ديسمبر 2012 والمتعلّق بقانون المالية لسنة 2013.

وتترجم هذه النتائج تعدّد وتنوّع الإخلالات المرتبطة بالتهرب الجبائي في مجال الامتيازات الجبائية مما يتطلب اعتماد الإنتفاع بامتيازات جبائية كمقياس من مقاييس البرمجة في إطار مراجعة معمّقة.

2- الامتيازات بعنوان توقيف الأداء على القيمة المضافة

تسند الامتيازات بعنوان توقيف الأداء على القيمة المضافة بمقتضى شهادات عامة أو شهادات ظرفية. وبلغت هذه الشهادات خلال سنة 2014 ما عدده 565 شهادة. وبلغت قيمة الامتيازات ما يقارب 321 م.د توزعت بين شهادات عامّة (315,5 م.د) وظرفية (5,5 م.د).

ويتولّى كلّ محقق مكلف بالتصرّف في ملفات المؤسسات متابعة ورقابة الإمتيازات المنتفع بها بهذا العنوان. وبلغ معدّل شهادات توقيف الأداء على القيمة المضافة التي يشرف كلّ محقق على إسنادها ومتابعتها ما معدّله 27 شهادة خلال سنة 2014. وأفضى النظر في هذا الجانب إلى وجود نقائص تعلّقت بمتابعة ورقابة الإمتيازات الممنوحة سواء بمقتضى شهادات عامّة أو شهادات ظرفية.

وتمكّن الشهادات العامّة المؤسّسات من توقيف الأداء على القيمة المضافة بعنوان الشراءات من مواد وخدمات ضرورية لنشاطها للقيام بعمليات بعنوان التصدير أو ببيوعات بتأجيل توظيف الأداء. وبلغ عدد الشهادات العامة المسندة اعتمادا على المعطيات المتوفرة بمنظومة "صادق" إلى غاية 15 أفريل 2016 ما جملته 347 شهادة بعنوان سنة 2015 وتمّ التأشير في إطارها على 63.265 قسيمة طلب تزوّد ومكنت من اقتناء مشتريات بما قيمته 2.510,554 م.د.

وتتمثّل أعمال المتابعة للإمتيازات الجبائية المنتفع بها في إطار شهادة عامّة أساسا في التثبّت من التسوية الآلية لقسائم طلبات التزوّد المؤشر عليها من قبل مصالح الرقابة الجبائية عبر منظومة "صادق". ويبقى مبلغ الأداء الذي تمّ توقيفه رهين تسوية القسيمة عبر فاتورة شراء نهائية أو إرجاعها غير مستعملة إلى مصالح الرقابة الجبائية بهدف إلغائها. وتبيّن في العديد من الحالات أنّ قسائم طلبات التزوّد التي تمّ إسنادها لم يتمّ تصفيتّها.

واستنادا إلى معالجة قوائم فواتير الشراء وقسائم طلبات التزوّد المتعلقة بها والمدرجة بمنظومة "صادق" إلى غاية موفى شهر فيفري 2016 والتي تمّ الحصول عليها من مركز إعلامية لوزارة المالية، تبيّن عدم تصفية قسائم بما عدده على التوالي 1.610 و 12.446 و 618 بعنوان سنوات 2012 و 2013 و 2014 بالرغم من انتهاء صلوحية الشهادات العامة المتعلقة بها.

ومن شأن عدم تصفية قسائم طلبات التزود أن يمسّ بإستحقاق الإنتفاع بامتيازات جبائية بعنوانها علاوة على النقص في موارد خزينة الدولة حيث يشكّل مخاطر استعمالها في شراء لا تدخل ضمن نشاط المؤسسة أو في شراء مستثناة من توقيف الأداء على القيمة المضافة.

وأفرز فحص قسائم طلبات التزود التي لم تتم تصفيتها وجود بعض طلبات تزود تولّت المؤسسات المعنية بها إرجاعها إلى إدارة المؤسسات الكبرى قصد إلغائها. وحال عدم إدراج عمليات الإلغاء بمنظومة "صادق" دون تصفيتها ودون إمكانية توفر معطيات دقيقة في شأنها. وأفادت الإدارة في هذا الخصوص بأنّ النقص في الأعوان قد حال دون ذلك.

ووفقا للفصل 62 من قانون المالية لسنة 2013⁽¹⁾، تطبّق خطية جبائية إدارية بمبلغ 2.000 دينار عن كلّ قسيمة طلب تزود غير مصفاة أو لم يتمّ الاستظهار بها بالنسبة إلى الخمس قسائم طلب تزود الأولى. وترفع هذه الخطية إلى 5.000 دينار بعنوان كلّ قسيمة بالنسبة إلى باقي القسائم.

ولوحظ عدم تطبيق الخطايا بصفة آلية مقارنة بحجم القسائم غير المسوّاة وهو ما من شأنه أن يفتح الباب للتجاوزات وأن يجزّد العقوبات الجبائية من صبغتها الردعية.

أمّا فيما يتعلّق بتوقيف الأداء على القيمة المضافة بمقتضى شهادات ظرفية، فإن هذا الإمتياز يمنح في خصوص اقتناءات أو خدمات تسدى بصفة عرضية للتصدير أو للقيام باقتناءات تمّ استثنائها ضمن الشهادات العامة. وتسند هذه الشهادات على أساس فواتير تقديرية مصادق عليها من قبل مصالح مراقبة الأداءات ذات مرجع النظر.

ونصّ دليل إسناد ومتابعة الامتيازات الجبائية بعنوان الأداء على القيمة المضافة والمذكورة عدد 907 المؤرخة في 6 أكتوبر 2006 والمتعلّقة بتحسين التصرف في الامتيازات الجبائية على ضرورة مطالبة المؤسسة بتوفير نسخة من فواتير الشراء النهائية وذلك في أجل أقصاه الشهر الموالي لانقضاء أجل صلوحية الشهادة أو مطالبتها بإرجاع أصل الشهادة غير المستعملة. وخلافا لذلك، لم يتوقّر ما يفيد المطالبة بهذه الفواتير أو إرجاع الشهادات الزرفية غير المستعملة.

وبالرغم من توقّر وظائف بمنظومة "صادق" تتعلّق بإدراج الفواتير النهائية وبعقود الشراء، فإنه لا يتمّ استغلالها. وبلغ عدد الشهادات الزرفية خلال الفترة 2013-2015 على التوالي 234 و 218

⁽¹⁾ المنقح للفصل 84 ثالثا من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

و206 شهادة ظلت إلى غاية موفى جويلية 2016 غير مصفّاة علما بأنها تضمنت امتيازات على التوالي بمبلغ 5,209 م.د و5,410 م.د و6,501 م.د.

ومن شأن تواصل عدم تصفية الشهادات الظرفية أن يحول دون ضبط الحجم الحقيقي للامتيازات الجبائية الممنوحة وأن يحدّ من نجاعة متابعتها.

وعلى صعيد آخر وخلافا لما جاء بالدليل والمذكرة المشار إليهما أعلاه، لوحظ عدم القيام بالمتابعة الميدانية للتأكد من عدم التفويت في المعدّات المقتناة بنظام تفاضلي. كما لم يتوقّر ما يفيد التنسيق مع المراكز الجهوية لمراقبة الأداءات في صورة انتصاب المشروع خارج الاختصاص الترابي للإدارة وذلك بتكليف مكتب الأداءات المختص للقيام بعمليات المتابعة طبقا لما جاء بالمذكرة عدد 5912 بتاريخ 29 أوت 2005.

أمّا فيما يتعلّق بالمراجعات الجبائية الأولية المنجزة في خصوص توقيف الأداء على القيمة المضافة، فقد لوحظ محدوديتها حيث بلغت خلال الفترة 2011-2015 ما عدده 8 مراجعات من جملة 717 مراجعة أولية وهو ما يمثل نسبة 1,16 %. ومن شأن ضعف الرقابة على هذه المؤسسات أن يجعل الإمتيازات الممنوحة بهذا العنوان في منأى عن الرقابة الجبائية.

*

* *

يتطلب تحقيق الهدف من إحداث هيكل يعنى بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى تدعيم الموارد البشرية واللوجستية المتوفرة واستكمال الإطار القانوني والترتيبي بما يمكن من إحكام المراقبة الجبائية لهذه المؤسسات ومن تفادي تغليب الأعمال المتّصلة بإسداء الخدمات للمطالبين بالأداء على حساب أعمال المتابعة والمراقبة الجبائية.

ومن جهة أخرى، فإن التصدي لمخاطر الغش والتهرب الجبائي المرتبطة بهذا الصنف من المؤسسات خاصة بالنظر إلى الرهانات المالية التي يشكلها منح الامتيازات الجبائية لها، يستدعي اعتماد آليات المراقبة الجبائية من مراجعة أولية ومعمّقة تستند إلى مقارنة تحليل المخاطر الجبائية وعلى التكامل بين الآليتين مع العمل على دعم الجانب الردي للرقابة خاصة في ظل محدودية الموارد المتاحة لمصالح المراقبة الجبائية.

وبالنظر إلى تعدّد النصوص الجبائية التي تنظّم العديد من القطاعات وسرعة تطورها يتعين العمل على التنسيق مع مختلف الأطراف المتدخلة في المنظومة الجبائية قصد توضيح المفاهيم والإجراءات المتعلقة بالجباية القطاعية بما يمكن من تفادي الاختلاف في تأويل النصوص وبالتالي من الرفع من مردودية المراقبة الجبائية وتفادي النزاعات القائمة بهذا العنوان مع الحفاظ على حقوق كل من الإدارة والمطالب بالأداء على حد سواء.

ويتطلب ترشيد إسناد الامتيازات الجبائية العمل على التنسيق بين الأطراف المتدخلة في منظومة الإمتيازات ووضع الآليات الملائمة لتبادل المعطيات بينها بما يمكن من إحكام متابعتها. كما يستوجب ذلك تفعيل الرقابة على المؤسسات المنتفعة بهذه الامتيازات بغرض ضمان توجيهها نحو مستحقيها والمساهمة في تحقيق الأهداف التنموية وتكريس مبدأ العدالة الجبائية وذلك خاصة في ظلّ محدودية الموارد المتاحة لميزانية الدولة.

ردّ الإدارة العامة للأداءات

1- حول الرقابة على الامتيازات الجبائية

تضمن التقرير مسألة محدودية الرقابة على الامتيازات الجبائية. وتبعاً لذلك يمكن الإشارة، إلى أنّ هذه الرقابة تتم في إطار مراجعة أولية لدى إدارة المؤسسات الكبرى كما تتم في إطار مراجعة معمقة للشركات الكبرى على مستوى وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية (عدد الشركات التابعة لإدارة المؤسسات الكبرى والتي تمت مراجعتها في إطار مراجعة معمقة خلال الفترة من 2010 إلى 2014 بلغ 855 ملف). كما تتم المراقبة من خلال متابعة الامتيازات المتعلقة خاصة بشهائد إيقاف العمل بالأداء على القيمة المضافة وذلك عند إسناد هذه الشهائد ومتابعة قسائم التزود وذلك بصفة متواصلة وشاملة.

هذا وقد تضمن التقرير ملاحظات بخصوص محدودية الرقابة على الامتيازات الجبائية بعنوان توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة والطرح من الضريبة على الشركات وفي هذا السياق يمكن الإفادة بأن النتائج المحققة بهذا العنوان تعتبر متماشية مع إمكانيات العمل المتاحة بالنظر إلى محدودية عدد المحققين مع وجوب الأخذ بعين الاعتبار عند تقدير تلك النتائج عدد طلبات التوضيحات التي لم تفض إلى تعديلات.

هذا ويتم إسناد الامتيازات الجبائية في مادة الأداء على القيمة المضافة بعد التثبيت في الوضعيات السابقة وتصفيتهما علماً وأن نسبة 1,13 % ونسبة 3,21 % من جملة المراجعات الأولية لا تأخذ بعين الاعتبار طلبات التوضيحات التي تمّ حفظها وعمليات التسوية التلقائية لهذه الطلبات.

هذا وبالنسبة للملاحظة المتعلقة بضبط منهجية موحدة في خصوص التثبيت من توفر الشروط القانونية للانتفاع بالطرح من الضريبة على الشركات. تجدر الإشارة إلى أن المنهجية المتبعة تتمثل في التثبيت من توفر جميع شروط الطرح المنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل وتتم المعاينة مع طلب الوثائق في إطار المراجعة المعمقة.

هذا وبخصوص عدم تصفية قسائم طلب التزود في موفى سنة 2014 وذلك رغم انتهاء صلوحية الشهادات العامة المتعلقة بها فإنه يمكن الإفادة بأن أذن التزود غير المصفاة تتعلق أساسا بـ :

- الشركات الصناعية المصدرة كليا والتي كانت تصفية أذن تزودها محل متابعة من قبل مصالح الديوانة خلال الفترة السابقة لسنة 2014 وتتعلق أذن التزود غير المصفاة بالأذن التي تم إلغاؤها وإيداعها وتصفياتها يدويا لدى مصالح الديوانة. وقد تم بمقتضى مذكرة إدارية تضمين هذه الأذن بمنظومة صادق في انتظار تصفياتها حالة بحالة بالمنظومة بالتنسيق مع مصالح الديوانة.

- الأذن المتعلقة بالمؤسسات التي تمت إحالتها إلى إدارة المؤسسات الكبرى من قبل مكاتب مراقبة الأداءات حيث قامت المكاتب المعنية بإلغاء الأذن غير المستعملة بتاريخ تحويل الملف والمؤشر عليها من قبلها، دون تضمينها وتصفياتها بمنظومة صادق.

وقد تم خلال الفترة الأخيرة تصفية جزء هام من الأذن المشار إليها أعلاه.

2- حول المراجعة الجبائية

تضمن التقرير ملاحظات حول نسبة تغطية المراقبة المعمقة للشركات البترولية وفي هذا السياق يمكن الإشارة إلى أنه لا تتم مراقبة كل الشركات البترولية باعتبار أن أغلب هذه الشركات مازالت في طور البحث والاستكشاف ولا تحقق أرقام معاملات، وتعطى الأولوية لمراجعة الوضعية الجبائية للشركات التي هي في طور الإنتاج والتي تحقق أرقام معاملات، علما وأنه قد تمت مراجعتها كلياً.

أما بخصوص الملاحظات المثارة حول المراجعة الأولية. يمكن الإفادة بأن هذه المراجعة لا تتم حسب برمجة الملفات بل تدخل في إطار العمل العادي للمحققين ولا يمكن تكثيف عمليات المراجعة الأولية في الوقت الحاضر نظرا لوجود نقص في عدد المحققين وتطور عدد الملفات والخدمات وذلك مقارنة مع الإمكانيات والأرقام التي كانت موجودة خلال السنوات الأولى لإحداث إدارة المؤسسات الكبرى (2008-2009).

هذا وبالنسبة للنقطة المتعلقة بعدم برمجة المراجعة الجبائية المعمقة بالاعتماد على مصفوفة تقوم على تقاطع عدد من المعايير. يمكن الإفادة بأن الإدارة العامة للأداءات شرعت منذ بداية سنة 2016 بالتنسيق مع مركز الإعلامية لوزارة المالية والوكالة الأمريكية للتنمية الدولية " USAID " في إعداد منظومة إعلامية تساعد على البرمجة تقوم على تقاطع عدة معايير (21 معياراً).

هذا وقد تضمن التقرير أن عدد المراجعات الأولية المنجزة خلال الفترة الممتدة من سنة 2011 إلى سنة 2015 بلغ 717 مراجعة أفضت إلى مردود مالي بمبلغ قدره 83,527 م.د. وتعقياً على ذلك يمكن توضيح هذه المسألة من خلال النقص المتواصل في عدد الأعوان والتطور الهام في عدد الملفات وعدد الخدمات كما يمكن الإشارة إلى أن المراجعات الأولية المنجزة على مستوى إدارة المؤسسات الكبرى بلغت خلال الفترة الممتدة من سنة 2011 إلى سنة 2015 ما عدده 732 مراجعة منها 624 مراجعة انتهت بالصلح (إلى غاية أبريل 2017) وأفضت إلى مردود مالي قدره 329,775 م.د.

هذا وبالنسبة للملاحظة المتعلقة بمحدودية الرقابة في إطار مراجعة أولية على المؤسسات الكبرى خاصة منها المنتفعة بامتيازات جبائية والاقتصار على مراجعة التسبقة بعنوان المعلوم على التكوين المهني. يمكن الإفادة بأن قلة الموارد البشرية وكثرة الأعمال المادية بإدارة المؤسسات الكبرى حالت دون إنجاز العدد المطلوب من المراجعات الأولية.

هذا وتضمن التقرير ما يفيد أن عدم تجريد عديد الوثائق الواردة على مصالح إدارة المؤسسات الكبرى من طابعها المادي على غرار القوائم المالية قد ساهم في الحد من استغلال المعطيات المضمنة بها للقيام بالمقاربات اللازمة بينها وتقصي مواطن التهرب الجبائي. ولتوضيح هذه المسألة يمكن الإشارة، إلى أنه في إطار تطبيق أحكام الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2017 تم إعداد الإضبارة الجبائية في صيغة أولية وتجريدها من طابعها المادي في مرحلة أولى بالنسبة للموازنة وقائمة النتائج وقائمة التدفقات المالية والإيضاحات حول القوائم المالية وكذلك جدول ضبط النتيجة الجبائية.

كما قام مركز الإعلامية بتطوير تطبيق إعلامية في الغرض تمكن المطالبين بالأداء من إيداع الإضبارة بالوسائل الإلكترونية الموثوق بها عن بعد عوضاً عن تقديمها

على ورق وتم تجربة هذه التطبيقية من قبل عينة من المؤسسات الراجعة بالنظر إلى إدارة المؤسسات الكبرى.

هذا وسيتم تعميم استعمالها من قبل المؤسسات الخاضعة وجوبا لإيداع التصاريح والقوائم والكشوفات على حوامل ممغنطة أو بالوسائل الإلكترونية الموثوق بها بالنسبة للتصريح النهائي بالضريبة على الدخل بعنوان سنة 2016 والذي يحل أجله خلال شهر جوان 2017.

هذا وتضمن التقرير عدم توفر تطبيقية بمنظومة "رفيق" تتعلق بالتصريح بالأداء لمؤسسات إنتاج المحروقات وذلك إلى غاية موفى شهر جويلية 2016 وبأن الإدارة العامة للأداءات تعهدت بذلك ضمن برنامج أعمالها لسنة 2015 بالرغم من أهمية المبالغ التي يتم تعبئتها بهذا العنوان. وتعقيا على ذلك يمكن الإفادة بأن وحدة التطبيقات الإعلامية ونظام المعلومات بالإدارة العامة للأداءات قامت بإعداد كراس شروط لتطوير تطبيقية إعلامية تمكن من التصرف في سجل شركات إنتاج المحروقات ورخص استغلال الامتياز واحتساب الضريبة على مؤسسات إنتاج المحروقات وكذلك الأقساط الاحتياطية بالنسبة إلى المؤسسات التي تقوم باستغلال امتيازات في إطار اتفاقية وإرسالها إلى مركز الإعلامية نهاية سنة 2010 مع العلم وأن هذه التطبيقية في طور الإعداد من قبل مركز الإعلامية لوزارة المالية.

كما تضمن التقرير وجود تعديلات تمت في إطار مراجعة معمقة كان بالإمكان التفتن إليها في إطار مراجعة أولية تمحورت حول الانتفاع بامتيازات جبائية وعدم تطابق رقم المعاملات المصرح به سنويا مع التصاريح الشهرية وعدم احتساب الامتيازات العينية أو مساهمات المشغل في إطار نظام التأمين على المرض ضمن قاعدة الخصم من المورد بعنوان المرتبات والأجور كما شملت إدماج الهبات والإعانات بقاعدة الأداء. وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى أنه يمكن إجراء مراجعة أولية بالنسبة للشركات التي قامت بإيداع تصاريح بالضريبة على الشركات متضمنة لتخفيضات جبائية بعنوان امتيازات جبائية فقط أما بالنسبة للتخفيضات الناتجة عن عمليات تصدير أو الامتيازات العينية ومساهمات المشغل في نظام التأمين فإن ذلك لا يمكن أن يتم إلا في إطار مراجعة معمقة نظرا لأن

الوثائق والمؤيدات المثبتة للتصدير لا يمكن المطالبة بها إلا في هذا الإطار كما أن الامتيازات العينية لا يمكن التفتن إليها إلا من خلال الوثائق المحاسبية التي لا تتوفر إلا في إطار مراجعة معمقة.

هذا وقد ورد ضمن التقرير أن عدد المراجعات المنجزة خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 إلى سنة 2014 بلغ 855 مراجعة " كما ورد أن مردود المراجعة المعمقة لدى إدارة المؤسسات الكبرى بلغ 19,190 م.د سنتي 2013 و 2014 أما مردود وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية فقد بلغ 1731,929 م.د خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 إلى سنة 2014.

هذا وتعقبا على ذلك فقد بلغت المراجعات المعمقة المنجزة على مستوى إدارة المؤسسات الكبرى ووحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 إلى سنة 2014 ما عدده 1798 مراجعة وبلغ المردود المالي لـ 809 منها انتهت بالصلح بـ 673,398 م.د (إلى غاية شهر أفريل 2017).

كما تضمن التقرير مسألة محدودية تغطية الشركات بالمراجعة المعمقة. وللتوضيح فإن المراجعة المعمقة لا تهدف إلى إخضاع كل المؤسسات بل برمجة جزء منها حسب بعض المؤشرات والمخاطر.

كما يعتبر سقوط سنوات بالتقادم بالنسبة للمؤسسات التي لم تخضع للمراجعة أمر عادي حتى لو تعلق الأمر بمؤسسات كبرى وذلك لاستحالة مراجعة كل الشركات من ناحية ولعدم وجود مخاطر واضحة بالنسبة لبعض المؤسسات أو القطاعات التي لم يتم برمجتها من ناحية أخرى وبالتالي عدم جدوى برمجتها للمراجعة المعمقة (التصدير الكلي، التنمية الجهوية، المؤسسات العمومية، المؤسسات التي لا تحقق أرقام معاملات، المؤسسات الخاضعة للمصادقة الإدارية للأسعار على سبيل المثال: محطات الوقود...).

3- حول مسألة برمجة الملفات للمراجعة الجبائية

هذا وتطرق التقرير إلى مسألة الحطّ من المبالغ المضمنة بقرار التوظيف الإجباري. وفي هذا الإطار ولغاية توضيح هذه المسألة فإن القانون قد أعطى ضمانات في مرحلة التقاضي وذلك لمزيد النظر في النزاعات التي لم يتم الاتفاق حولها أثناء فترة مناقشة نتائج المراجعة ومن الطبيعي أن يتم في بعض الحالات إصدار أحكام تقضي بالحطّ من المبالغ المضمنة بقرار التوظيف الإجباري حسب المعطيات المقدمة وحسب تقدير القاضي في الإشكاليات العالقة موضوع النزاع.

كما أن طبيعة المادة الجبائية تقتضي في بعض الحالات التي تتعلق خاصة بمسائل مبدئية التخلي أو إعادة التأويل من قبل الإدارة أو القضاء مما ينعكس على مبلغ الأداء المطالب بها بصفة ملحوظة، علما وأنه يتعين على المحقق في صورة عدم وضوح بعض النصوص أو المواقف أن يحفظ حق الإدارة من خلال التمسك ببعض التعديلات (باعتبار عدم إمكانية إعادة المراجعة) وترك المجال للمراحل التي تلي ختم عملية المراجعة لمزيد النقاش والتوضيح وأن لزم الأمر اللجوء إلى القضاء للبت في المسائل المتنازع في شأنها.

هذا وتطرق التقرير إلى مسألة عدم توثيق الجلسات التي يتم عقدها مع المطالب بالأداء. وجوابا تجدر الإشارة إلى عدم وجود إطار قانوني أو فقه إداري في هذا الشأن.

كما أنه بالنسبة إلى عدم وجود إجراءات ردية بالفصل 41 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وعدم تقيد المطالب بالأداء بواجب تقديم الوثائق أدى إلى تقديم الوثائق في مرحلة النزاع القضائي. يمكن الإفادة بأن عقوبة عدم الردّ تتمثل في تعديل الوضعية الجبائية.

وقد تضمن التقرير ما يفيد أن 30 ملف مراجعة معمقة غير مسواة على مستوى إدارة المؤسسات الكبرى والصواب أنه تمت تسوية 16 ملف منها والباقي في طور التسوية.

وقد تمت الإشارة إلى وجود 254 مراجعة معمقة غير مسواة على مستوى وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية في حين أنه تمت تسوية 104 ملف منها والباقي في طور التسوية.

هذا وقد تطرق التقرير إلى مسؤولية مدير إدارة المؤسسات الكبرى التسييرية والإدارية لاستخلاص الديون الجبائية المثقلة. وجوابا تجدر الإشارة إلى أن بقايا الاستخلاص بحساب التصرف يتضمن ديون تم إيقاف استخلاصها بموجب أحكام قضائية نافذة وغير باتة وأن متابعة الإستخلاص تتم بصفة مشتركة بين القابض ومصالح إدارة المؤسسات الكبرى.

4- حول مسألة استرجاع فائض الأداء

تضمن التقرير ملاحظات خصوص التأخير في عملية الإرجاع حيث أشار إلى أن مسألة التأخير في البت في مطالب الاسترجاع (فائض متأ من التصدير الآجال 07 أيام في حين أنها تراوحت بين 4 و 6 أشهر، الفائض المتأني من الخصم من المورد وتوقيف العمل بالأداء بعنوان الاستثمار الآجال 30 يوم في حين أن الفترة بلغت 135 يوم) وذلك بسبب تأخير في برمجة الملفات على مستوى وحدة المراقبة الوطنية.

هذا وتعقيا على ذلك يمكن الإفادة بأن الإرجاع يتم بصفة مسبقة بعنوان الفائض المتأني من الخصم من المورد وتوقيف العمل بالأداء بعنوان الاستثمار قبل إجراء المراجعة المعمقة. كما أن كثرة مطالب الاسترجاع والأعمال المادية تحول دون احترام آجال الرد، وأن عمليات الإرجاع بعنوان الاستثمار تتطلب التثبت من وجهة واستكمال الوثائق المدعمة للمطالب وفي بعض الحالات يكون التأخير ناتج عن عدم تسوية المطالب بالأداء لوضعيته الجبائية أو عدم قيامه بإيداع التصاريح التصحيحية اللازمة.

أما بخصوص ما تضمنه التقرير حول نسبة الأداء الموظف على شركات الخدمات في قطاع المحروقات (25% أو 35%) فإنه تم بمقتضى أحكام قانون المالية لسنة 2017 توضيح المسألة بإخضاع شركات الخدمات في قطاع المحروقات لنسبة ضريبة بـ35%.

هذا وقد تضمن التقرير ملاحظات حول منظومة رقابة الامتيازات الجبائية تتمثل في عدم تفعيل الخلية المكلفة بالأبحاث الجبائية ومقاومة التهرب الجبائي على مستوى وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية وجوابا على ذلك نشير إلى أنهم بمقتضى الفصل 33 من قانون المالية لسنة 2017 إحداث سلك خاص بالإدارة العامة للأداءات يسمى "فرقة الأبحاث ومكافحة التهرب الجبائي".

وقد نص الفصل 33 المذكور على أن يتم تنظيم هذه الفرقة بمقتضى أمر حكومي تم إعداد مشروعه وتوجيهه لمصالح رئاسة الحكومة للإمضاء.

هذا ويسند لفرقة الأبحاث ومكافحة التهرب الجبائي خاصة الدخول إلى الفضاءات المهنية خلال الساعات الاعتيادية للفتح أو للعمل وذلك بصرف النظر عن التوقيت الإداري ومراقبة البضائع المنقولة بالطريق العام وتفتيش العربات المستعملة ونقلها وجمع المعلومات المتعلقة بأعمال التهرب والتحليل الجبائي والتنسيق مع بقية المصالح المختصة في استقصاء المعلومات واستغلالها بالإدارة العامة للأداءات.

كما أنه يمكنها القيام بالأبحاث وأعمال التتبع اللازمة للمخالفات المتعلقة بالتشريع الخاصة بجباية القطاعات الخصوصية والقيام بالأبحاث والتحقيق في الوشايات والاعلامات والإفصاحات وكذلك القيام بالدراسات القطاعية.

أما بالنسبة للملاحظة المتعلقة بعدم تمكن المنظومات الإعلامية المستعملة من تغطية مختلف أوجه التصرف في الامتيازات الجبائية وعدم توفر معطيات شاملة في شأنها. يمكن الإفادة بأن المنظومات الإعلامية الخاصة بمتابعة الامتيازات الجبائية ضمن منظومة "صادق" تقتصر حصرياً على الامتيازات الجبائية المتعلقة بالانتفاع بنظام توقيف العمل بالأداءات والمعاليم الموظفة على رقم المعاملات، أما بالنسبة للإعفاءات والتخفيض في النسب سيتم لاحقاً إدراجها بالمنظومة الإعلامية "صادق".

هذا بالنسبة إلى مسألة عدم اعتماد خارطة لتفادي مخاطر التهرب الجبائي المتعلقة بالامتيازات الجبائية على مستوى الإدارة العامة للأداءات فقد تم ضبط إستراتيجية عمل على المستوى الوطني تم تضمينها بذاكرة إدارية. كما تم تقديم العديد من حلقات التكوين لفائدة أعوان مكاتب مراقبة الأداءات المكلفين بمنح ومتابعة الامتيازات الجبائية.

أما بالنسبة للملاحظة المتعلقة بغياب التنسيق بين إدارة المؤسسات الكبرى مع الهياكل التي يتم التصريح لديها بنية الاستثمار للتأكد من مدى الانجاز الفعلي للمشروع وقيمة الاستثمار المنجز ومدى تطابق مكونات المشروع مع ما تم التصريح به نفيد في هذا

السياق أنّه تمّ تفادي هذا الفراغ بسن قانون يمكن مصالح الجبائية من إبرام اتفاقيات في الغرض مع الهياكل المذكورة.

وبالنسبة إلى عدم توفر المعلومات والمعطيات من قبل الهياكل التي يتم لديها التصريح بالاستثمار حول المؤسسات المخالفة والتي تم في شأنها سحب الامتيازات المالية.

تجدر الإشارة، إلى أن سحب الامتيازات المالية يتم بقرار من وزير المالية وأن المصالح المركزية للإدارة العامة للأداءات دأبت على توجيه مقررات سحب الامتيازات المالية التي ترد عليها من الإدارة العامة للامتيازات الجبائية والمالية إلى مختلف مصالح المراقبة الجبائية المختصة لتسوية وضعية المعنيين بالأمر من الناحية الجبائية.

5- حول مسألة متابعة الامتيازات الجبائية

تمّ التطرق من خلال التقرير إلى مسألة متابعة الامتيازات الجبائية بعنوان الضريبة على الشركات وتمت الإشارة إلى وجود فريق وحيد من مجموع 4 فرق بإدارة المؤسسات الكبرى قام بتوجيه طلب توضيحات ومبررات بخصوص شروط الانتفاع بالامتيازات بعنوان سنوات 2011-2014. وفي هذا الإطار يمكن الإفادة بأنّ متابعة الامتيازات تتم سنوياً وبصفة شاملة بالتنسيق مع وحدة تفقد المصالح الجبائية بالإدارة العامة للأداءات وذلك على أساس قوائم مستخرجة من المنظومات الإعلامية بخصوص الشركات المنتفعة بامتيازات جبائية وأنه لا يمكن التثبت من رقم المعاملات المتأتي من التصدير إلا في إطار مراجعة جبائية معمقة باعتبار أنه يتعين طلب الوثائق المحاسبية والديوانية (الفواتير وتصاريح التصدير مؤشر عليها من قبل مصالح الديوانة).

هذا ويرجع سبب إعطاء الأولوية في مراقبة الامتيازات الجبائية للسنوات التي شارفت على التقادم إلى النقص في الموارد البشرية وعدم إمكانية مراجعة كل السنوات في نفس الوقت. وبالتالي وفي إطار ترشيد تدخل الإدارة فإنه يتم التركيز على حفظ حق الإدارة بتفادي سقوط فترات بالتقادم على أن يتم لاحقاً مراقبة بقية الفترات.

مع العلم وأن الإدارة دأبت على مراقبة الإنجاز الفعلي للاستثمارات في إطار المراجعة المعمقة باعتبار أن العملية تستوجب القيام بمعاینات ميدانية مع التثبت من مدى مطابقة الإنجازات مع التسجيلات المحاسبية.

هذا وبالنسبة إلى مسألة عدم متابعة شركات التجارة الدولية للتثبت من الشروط الخصوصية المضبوطة بالقانون عدد 42 لسنة 1994 وخاصة منها المتعلقة بتحقيق نسب دنيا من رقم معاملات من صادرات منتوجات ذات منشأ تونسي. يمكن الإفادة بأن متابعة شركات التجارة الدولية تتم آليا عند إسناد الامتيازات المتعلقة بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة.

هذا ولا يمكن التثبت في النسب الدنيا لأرقام المعاملات إلا من خلال مراجعة معمقة للوضعية الجبائية باعتبار أن الأمر يتطلب تقديم وثائق.

كما أنه من خلال متابعة شركات التجارة الدولية من قبل الإدارة العامة للأداءات على الصعيد الوطني بخصوص أرقام المعاملات المتأثية من التصدير لم يتم معاینة إخلالات على مستوى الشركات التابعة لإدارة المؤسسات الكبرى.

هذا وتم إصدار مذكرات إدارية في الغرض من بينها المذكرة الإدارية الصادرة بتاريخ 02 أوت 2016 حول متابعة إسناد الامتيازات الجبائية لمختلف الشركات وخاصة شركات التجارة الدولية وتم تذكير جميع المصالح بضرورة إحكام متابعة الامتيازات الجبائية الممنوحة لشركات التجارة الدولية المصدرة كليا بمقتضى المذكرة عدد 10646 بتاريخ 29 ديسمبر 2016 كما تم خلال شهري فيفري ومارس 2017 تنظيم دورات تكوينية لمتابعة الامتيازات الجبائية في مادة الأداء على القيمة المضافة لفائدة أكثر من 90 % من مكاتب مراقبة الأداءات.

مع العلم وأنه يتم حاليا التنسيق بين الإدارة العامة للأداءات والإدارة العامة للديوانة ومركز النهوض بالصادرات قصد مزيد مراقبة ومتابعة احترام شركات التجارة الدولية للتشريع الجاري به العمل.

هذا وبالنسبة إلى مسألة غياب دليل إجراءات بخصوص الامتيازات الجبائية بعنوان الأداءات المباشرة ووجود نقائص تعلقت بالوثائق المثبتة لأحقية الانتفاع بامتيازات جبائية لم يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة في شأنها يمكن الإشارة إلى أنه تم تكليف لجنة على مستوى الإدارة العامة للأداءات لإعداد دليل إجراءات لمتابعة ومراقبة الامتيازات الجبائية في مادة الأداءات المباشرة.

أما بخصوص مسألة عدم مطالبة إدارة المؤسسات الكبرى ما يفيد الانجاز الفعلي للاستثمار بالرغم من انتهاء الآجال القصوى، فإنه من غير الممكن من الناحية العملية أن تشمل المراقبة جميع الشركات.

هذا وبالنسبة للنقطة المتعلقة بقيام إحدى الشركات بإعادة استثمار أرباحها في حدود مبلغ 3.999 م.د دون تقديم شهادة تحرير الأموال. يمكن الإفادة بأن الشركة المعنية قامت باستثمارات مالية وأرفقت تصريحها السنوي بالضريبة على الشركات لسنة 2010 ببطاقة ائتمان في رأس مال شركة أخرى وشهادة في تحرير المبالغ المكتتبة.

أما بالنسبة للنقطة المتعلقة بقيام إحدى الشركات بإعادة استثمار أرباحها في حدود مبلغ 9.666 م.د دون تقديم برنامج الاستثمار. فإن المبلغ المذكور يتعلق باستثمارات مادية صلب المؤسسة قامت بها الشركة المعنية بمبلغ :

- 4,666 م.د خلال سنة 2009 وهي نسبة شملتها المراجعة الجبائية المعمقة لدى وحدة المراقبة الجبائية والأبحاث الجبائية ؛

- 5 م.د بعنوان عملية توسعة قدمت في شأنها الشركة تصريح بالاستثمار مصحوبا ببرنامج الاستثمار.

أما بخصوص مسألة ضعف عدد المؤسسات المنتفعة بامتيازات جبائية ضمن برنامج المراجعة المعمقة بالرغم من الوقوف على العديد من التعديلات بخصوص الامتيازات الممنوحة بعنوان الضريبة على الشركات، فإنه لا يمكن من الناحية العملية أن تشمل المراجعة الجبائية جميع الشركات.

كما تضمن التقرير ملاحظة تتعلق بعدم تطبيق أحكام الفصل 62 من قانون المالية لسنة 2013 والقاضية بتطبيق خطية جبائية عن كل قسيمة تزود غير مصفاة وكذلك عدم تضمين قسائم التزود التي تم إلغاؤها. وللإفادة نشير إلى أنه تم توجيه تنابيه بخصوص الأذون غير المصفاة على اثر صدور مذكرة إدارية في الغرض تحت عدد 1313 بتاريخ 15 فيفري 2013 تحدد الإجراءات الواجب إتباعها لتطبيق أحكام الفصل 62 المشار إليه أعلاه.

كما تم إصدار قرارات توظيف إجباري وإبرام عمليات صلح بخصوص بعض الأذون غير المصفاة.

هذا مع العلم وأنه بقيت بعض الملفات عالقة في انتظار استكمال الإجراءات وتقديم المؤيدات من قبل مصالح الديوانة أو مكاتب مراقبة الأداءات بالنسبة للملفات التي كانت محل متابعة لديها.

هذا وبالنسبة إلى مسألة عدم متابعة مآل الشهادات الظرفية من خلال عدم مطالبة المؤسسة المنتفعة بتوفير نسخة من فواتير الشراء النهائية أو إرجاع الشهادات الظرفية غير المستعملة وكذلك عدم متابعة إقتناء المعدات بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة للتأكد من مدى وجوده وعدم التفويت فيها تجدر الإشارة، إلى أنه في إطار المتابعة يتم أليا مطالبة المؤسسات المنتفعة بالشهائد الظرفية بتقديم المؤيدات المتعلقة بعملية الشراء والتصدير أو إرجاع الشهادة.

أما بخصوص اقتناء المعدات بمقتضى شهادات ظرفية فإنه يتم متابعة هذه الاقتناءات من خلال طلب تقديم الفواتير النهائية من قبل المنتفعين غير أن عملية التصفية بمنظومة صادق لا تتم بصفة آلية نظرا لوجود بعض الصعوبات المادية المتعلقة بالتطبيق والنقص في الموارد البشرية.