جامعة وهران 2

كلية الحقوق والعلوم السياسية

حوليات

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة وهران 2

محمد بن احمد

Université d'Oran 2

Mohamed Ben Ahmed

عدد 08

2016

وقد تبنى الدستور الجزائري لسنة 1996 هذه الوسيلة، إذ نصت المادة [illegible] منه في فقرته الأخيرة على أنه: "يعرض التعديل على استفتاء شعبي خلال 50 [illegible] الموالية لإقراره من طرف البرلمان "، كما أنه المادة 175 أكدت هذا الطرح، [illegible] "يصبح القانون الذي يتضمن مشروع التعديل لاغيًا إذا رفضه الشعب"، و[illegible] التعديل الدستوري حتى يجوز مشروعية تطبيقه يتطلب موافقة الشعب، و[illegible] ألغي مشروع التعديل.

خاتمة:

كما أشار الفقيه "جيرارد كوناك"، فإنه على الرغم من الاستقرار الد[illegible] التحولات والتعديلات الدستورية تعكس رغبة البحث عن هياكل و إجراءا[illegible] ملائمة للحقائق السوسيولوجية والثقافية لكل دولة. إلا أن التعديل الذي [illegible] الظروف يجب أن يبقى وفق الطرق الخاصة التي ينص عليها الدستور، لأنه [illegible] أشرنا سابقا أن فكرة الجمود المطلق للدستور لا تتماشى وفكرة السيادة التي [illegible] ملكا للشعب، فعندما يقرر صاحب السيادة الجمود المطلق للدستور معنى [illegible] تنازل عن حقه في ممارسة التعديل.

وإذا سلمنا بأفضلية الدستور الجامد نظرا لميزاته المبررة لاعتماده في [illegible] معظم الدول، فإن السلطة التي تقوم بالتعديل ليست حرة تماما في القيام بذل[illegible] مقيدة من طرف السلطة التأسيسية الأصلية بجملة من الإجراءات ترد في [illegible] نفسه، هذه الإجراءات تختلف من بلد لآخر حسب ظروف ومعطيات كل [illegible] ونظامها، لأن الدول لم تتفق على طريقة واحدة في تعديل دساتيرها، وهو [illegible] الفقه إلى دراسة الأوضاع المتباينة التي توصل من خلالها، أن كل دولة تعتز [illegible] التي تحاول إقناعها للدول الأخرى بضرورة تبنيها.

الضمانات الحقيقية كشرط للحصول على إرجاء الدفع
المادة 28 من قانون المالية لسنة 2017
– دراسة مقارنة –

واضح إلياس– أستاذ محاضر ب
كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة وهران 2 محمد بن أحمد

المقدمة

تعتبر الضريبة مظهر من مظاهر سيادة الدولة، وهي من أهم الموارد التي [illegible] عليها من أجل ضمان توازناتها للحفاظ على وجودها واستمراريتها[1]، فمن [illegible] يتم توفير موارد مالية للخزينة العمومية بصفة دورية ومستمرة لتغطية النفقات [illegible]، وتتجسد أهمية الضريبة ليس فقط بوجود قانون المالية يتضمنها وينظمها خلال [illegible] سنة مالية ضمن الميزانية العامة للدولة بل أيضا وجود قوانين مختلفة مستقلة تنظم [illegible] ضريبة على حدا[2].

ولقد عرف الفقه الضريبة على أساس أنها اقتطاع مالي إجباري من المكلفين [illegible] تحدد بحسب مقدرتهم المالية ويتم ذلك بواسطة السلطة العامة بصفة نهائية ومن [illegible] مقابل من أجل تحقيق الأهداف العامة.

ومن خلال التعريف السابق يمكن الإشارة إلى عنصر جد مهم وهو أطراف [illegible] وهم الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، هذا الأخير يجد نفسه مجبرا على دفع

[illegible] تتعلق هذه التوازنات أساسا بالجانب الاقتصادي والاجتماعي التي تقوم عليها أهداف الدولة الحديثة لما لها من تأثير على حالة الأفراد.

[illegible] تتمثل هذه القوانين في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون الطابع، وقانون التسجيل.

مبالغ مالية لم يتدين بها، وإنما فرضها عليه المشرع للأسباب السالفة الذكر[1]. ومعلوم فإن الضريبة واجبة الأداء فورا، فالمشرع خول للإدارة الجبائية وصلاحيات واسعة للقيام بالتحصيل إذ يمكنها اللجوء إلى التنفيذ الجبري ضد بالضريبة الذي يمتنع عن التنفيذ، هذا التنفيذ يمكن أن يصل إلى غاية الحجز ممتلكاته والبيع في المزاد العلني بغض النظر عن المتابعات القضائية الجزائية التي يواجهها المعني بالأمر[2].

ولكن عملية تحصيل الضريبة من طرف الإدارة قد يترتب عنها أضرار تصيب المكلف بالضريبة والتي يصعب إصلاحها في المستقبل، وتصبح الوضعية المكلف بالضريبة منهارة خاصة إذا تبين فيما بعد أن أسس الضريبة كانت مشروعة. ومن هذا المنطلق كان لابد من إيجاد حل قانوني من شأنه أن يكفل المكلف بالضريبة ويضمنها مع الأخذ بعين الاعتبار مصلحة الخزينة العمومية في ضياع الأموال المترتبة عن الجباية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العمومية.

وبالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجوز للمكلف بالطعن في صحة أسس الضريبة المفروضة عليه، والتمسك بعدم مشروعيتها عن ما يسمى بالطعن الإداري أي الشكاية التي يتقدم بها أمام الإدارة الجبائية المختصة لكن هذا الطعن لا يترتب عنه تعليق الدفع بل يجب على المعني بالأمر دفع ما من دين جبائي[4].

1- نجد الساعة تجد اختلاف فقهي حول مسألة إيجاد المبرر القانوني الذي على أساسه تفرض الضريبة، وهل أجل الحد من سلوكات بعض المكلفين بالضريبة الذين يتهربون من دفعها.

2 - أنظر إلى المواد من 143 إلى 152 من قانون الإجراءات الجبائية، والمواد من 303 إلى 308 من الضرائب المباشرة.

3 لدينا مصلحتين مختلفتين الأولى هي مصلحة الدولة من خلال ضمان تمويل الخزينة العمومية عن طريق الموارد الجبائية، والثانية هي مصلحة المكلف بالضريبة المتمثلة في حماية ذمته المالية، وهذا يعني تعارض المصلحة العامة مع المصلحة الخاصة.

4- وهذا ما نصت عليه المواد 80 الفقرة الثانية. وأيضا المادة 82 الفقرة الرابعة من نفس القانون.

ولكن هذا الحل ليس مطلقا بل أن المشرع الجزائري حينما وضع قانون الإجراءات الجبائية تبنى استثناء لهذا المبدأ من خلال ما يسمى بإرجاء الدفع[1]، الذي يعتبر حلا مؤقتا، وهو يشبه من حيث آثاره وهدفه الإجراءات الخاصة بوقف التنفيذ القرارات الإدارية باعتبار أنه مستمد مما هو مطبق في المنازعات الإدارية، التي تجد مصدرها في القضاء الفرنسي[2]،ولكن إرجاء الدفع له خصوصيات تتماشى مع طبيعة النزاع الذي يتمحور حول دفع الضريبة المنازع فيها[3]، فهو لا يتصف بالطابع القضائي وإنما له طابعا إداريا لأن المعني بالأمر وكمبدأ عام لا يقدمه أمام القاضي الإداري لأول مرة بل أمام الإدارة الجبائية المختصة[4]، ومن جهة أخرى فإن موضوعه يتعلق بمنازعات الوعاء وليس التحصيل.

ويعرف إرجاء الدفع بأنه " مجموعة الإجراءات التي تسمح للمكلف بالضريبة بإرجاء دفع الضريبة التي ينازع أسسها[5]"، فمن حق المكلف بالضريبة الاستفادة من تأجيل الدفع لمبلغ الضريبة الواجبة الأداء بمناسبة تقديمه للشكاية.

1- هذا ما جاءت به المواد 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- M.-J. Redor. « Quand le conseil d'Etat s'interpose entre l'administration et le simple citoyen pour régler leur conflit de la même façon que les tribunaux judiciaires interviennent entre particuliers pour juger leurs différends l'administré peut alors avoir l'illusion de traiter égal avec la puissance publique ; le rapport de pouvoir prend ainsi l'apparence d'un rapport d'égalité sous couvert de rapport juridique », De l'Etat légal à l'Etat de droit. L'évolution des conceptions de la doctrine publiciste française, 1879-1914, Economica, 12 édition, p. 269.

3P.M. Gaudmet et Joël Molinier, Finances publiques, T. 2, 5ème édition, Montchrestien, 1992, n° 1015.

عكس وقف تنفيذ القرارات الإدارية فهي تتصف بالطابع القضائي أي أننا نكون أمام المحكمة الإدارية فالقاضي الإداري هو الذي يأمر بذلك وفقا للشروط المحددة قانونا.

5 Michel Douay « Le sursis de paiement est la faculté offerte légalement au contribuable à qui un complément d'imposition est réclamé, de différer le paiement jusqu'à ce que l'Administration ou le Juge fiscal ait statué sur la réclamation ». Le Recouvrement de l'impôt, L.G.D.J. 2005, p.161.

وبالتالي فإن إرجاء الدفع يتعلق خصوصا بدفع الضريبة أي يجب [illegible] أمام ضريبة واجبة الأداء[1]، لأن رفض المكلف بالضريبة دفع ما عليه من [illegible] سيحتم على الإدارة الجبائية المختصة اتخاذ قرار يلزمه بدفعها[2]، ومن ثم لا [illegible] نتصور تطبيق الإجراءات المتعلقة بإرجاء الدفع من دون أن نكون أمام [illegible] المالي.

ولقد وضع المشرع الجزائري ضمن أحكام المادة 74 من قانون [illegible] الجبائية شروط شكلية وموضوعية يجب توافرها في المكلف بالضريبة [illegible] الاستفادة من هذا الحق[3].

لكن دراستنا لا تتعلق بموضوع إرجاء الدفع من حيث هو ككل و[illegible] شروط قبوله والمتمثل أساسا في دراسة الضمانات التي يتعين على المكلف [illegible] تقديمها بمناسبة طلبه لإرجاء الدفع، وفي هذا الإطار نشير إلى التعديل الذي [illegible] المشرع الجزائري على نص المادة 74 السالف الذكر بموجب المادة 46 من [illegible] المالية لسنة 2017 بحيث تبنى ما يسمى بضمانات جديدة يتعين على [illegible] بالضريبة تقديمها عند طلب الاستفادة من إرجاء الدفع[4]، إذ يجب على المعني [illegible]

---

[1] – نكون هنا أمام المرحلة التي تنتقل فيها الأموال من الذمة المالية للمكلف بالضريبة إلى الذمة [illegible] لتدخل الخزينة العمومية.

[2]– يتم تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عن طريق إصدار جدول التحصيل Rôle الذي [illegible] المالية أو المفوض عنه حيز التنفيذ. أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن تحصيلها يتم عن طريق [illegible] بسند التحصيل Titre de perception إذا لم يقم المكلف بالضريبة بدفعها.

[3] المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية "1) يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و 73 و 75 من هذا القانون، في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه [illegible] الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق [illegible] وفي غياب تقديم الضمانات، يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ [illegible] 30% من الضرائب المتنازع فيها، لدى قابض الضرائب المختص.

2) ويخص تطبيق هذا التدبير فقط، الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، مع استثناء الشكاوى [illegible] بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي".

[4] قانون المالية لسنة 2017 الصادر في الجريدة الرسمية العدد 77 المؤرخة في 2016/12/30.

ضمانات حقيقية تغطي قيمة الضريبة المتنازع فيها أو على الأقل قيمة **30%** [illegible] قيمة الضريبة المتنازع فيها، وهذا بعدما كان يشترط في السابق تقديم ضمانات [illegible] **فقط**[1].

هذا التعديل وإن كان يصب في مصلحة الإدارة الجبائية من خلال تعزيز قدرة [illegible] الضريبي (المحاسب المالي) في ضمان تحصيل الضريبة فإنه يعتبر أيضا تجسيدا [illegible] التزامات المكلف بالضريبة الذي لا يملك السيولة المالية **30%** من المبلغ [illegible] به بأن يقدم عوضا عن ذلك ضمانات عينية، بعدما كان المشرع في السابق [illegible] فقط تقديم الضمانات المالية[2]، وللإشارة فإنه ضمن قانون الضرائب المباشرة [illegible] المماثلة القديم كان يلزم المشرع المكلف بالضريبة للاستفادة من إرجاء الدفع [illegible] ضمانات عينية دون أن تكون مالية[3]، وهذا يعني العودة إلى تطبيق النصوص [illegible]

ويلاحظ على المشرع بأنه فرق بين الضمانات الحقيقية والمالية، ذلك أنه [illegible] للضمانات العينية فإنه يتعين على المكلف بالضريبة الذي يطلب إرجاء الدفع [illegible] تكون تلك الضمانات كافية لتغطية **كل الضريبة المتنازع فيها**، أما بالنسبة [illegible] الضمانات المالية فإنه لم يشترط سوى تقديم نسبة **30%** من قيمتها وهذا التمييز

[illegible] 74 من قانون الإجراءات الجبائية قبل التعديل نصت على ما يلي " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من [illegible] شكوى في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه ، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة [illegible] خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب ، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من [illegible] في شكواه.

[illegible] دفع في المواد الجبائية – دراسة مقارنة– رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، من إعداد الأستاذ واضح إلياس، [illegible] الجامعية 2015/2014 الصفحة 103.

[illegible] المشرع هذا الحل سابقا ضمن أحكام المادة 446 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [illegible] بتاريخ 1976/12/09، وهو المأخوذ من قانون 59-1472 المتضمن الإصلاح الجبائي الذي كان [illegible] إلى غاية 1977، بحيث نص على أن المكلف بالضريبة الذي يريد الحصول على إرجاء الدفع يتعين عليه [illegible] الضمانات لكن دون أن يبين طبيعة هذه الضمانات.

أقل ما يقال عنه أنه سوف يصعب من تطبيق هذا الإجراء على الإدارة
من المكلفين بالضريبة[1].

أما الإشكال الجوهري الذي يطرح نفسه هو أن المشرع لم
الضمانات التي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها؟ وكيف يتم تقديرها
سلطة تقدير هذه الضمانات؟ وفي حالة نشوء نزاع بين الأطراف حول
الضمانات، هل يمكن اللجوء أمام المحكمة الإدارية؟ كما أن المشرع لم
المسائل التي يمكن أن تظهر لاحقا مثل نقص قيمة الضمانات أو زيادة
يجوز للقابض المطالبة بإكمالها إذا نقصت؟ وهل يجوز للمكلف بالضريبة
زاد عن ذلك؟

إنه على المشرع الجزائري التدخل من جديد من أجل الإجابة
السالفة الذكر، لأنه سيصعب تطبيق نص المادة 74 المعدل خاصة وإذا ما
الإدارة هي التي سيكون لها صلاحية تحديد الضمانات التي يتقدم بها المكلف
الذي يعتبر الطرف الضعيف، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن القابض
مسؤولية التحصيل وهو بالتالي سيميل إلى تغليب مصلحة الخزينة العمومية

هذا التعديل سيكون مجرد من كل هدف ومبتغى الذي صدر على
يخالف إرادة المشرع حتما، وعلى أساس ذلك فإنه بالرجوع إلى التطبيقات
فإن المشرع الفرنسي فصل إلى حد بعيد في هذا الموضوع المتعلق بالضمانات
التي أشارت إليها المادة R 277 من كتاب الإجراءات الجبائية[2].

[1] المشرع الجزائري لم يحسم قيمة الضمانات، فهل يتم احتسابها على أساس الضريبة المنازع فيها
والزيادات المالية؟ أم يتم احتسابها مع تلك الغرامات والزيادات المالية؟
ويبقى الجواب معلقا في هذا الشأن، ونحن في رأينا نميل إلى القول بأن الضمانات يتم احتسابها
الضريبة المنازع فيها إضافة إلى الغرامات والزيادات المالية قياسا على ما هو معتبق بالنسبة لإرجاء الدفع

R.277 du LPF « Le comptable compétent invite le contribuable qui a
demandé à différer le paiement des impositions à constituer les garanties prévues
l'article L. 277. Le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de

الإشكالية لا تتعلق بتحديد أنواع الضمانات الحقيقية بل تتعداها إلى مسألة
من هذا المنطلق أدرج المشرع الفرنسي في كتب الإجراءات الجبائية ما يسمى
مجال الضمانات *" Référé Garantie "* ، ذلك أنه في حالة نشوب نزاع
المحاسب العمومي والمكلف بالضريبة حول قيمة الضمانات وطبيعتها فإن سيلجأ
القاضي الاستعجالي الذي يفصل في هذا النزاع.

تبعا لذلك سنقسم موضوع دراستنا إلى مبحثين نتناول في المبحث الأول أنواع
الضمانات الحقيقية، أما في المبحث الثاني سنتطرق إلى تقدير الضمانات الحقيقية.

المبحث الأول: أنواع الضمانات الحقيقية

كما ذكرنا سابقا لم يحدد أنواع الضمانات الحقيقية التي يمكن أن يتقدم بها
المكلف بالضريبة بمناسبة طلبه إرجاء الدفع وترك هذه المسألة للسلطة التقديرية للإدارة
الجبائية، وهذا عكس المشرع الفرنسي الذي أشار إلى الضمانات التي يتعين على
المكلف بالضريبة تقديمها، فهي مختلفة وليست محددة على سبيل الحصر إذ يجوز
للمكلف بالضريبة أن يقدم ضمانات أخرى[1]، ولكن في هذه الحالة عملية تقدير
قيمة هذه الضمانات تتم من طرف المحاسب العمومي الذي يتحمل المسؤولية كاملة
في هذا الشأن، وسنقوم بالإشارة إلى هذه الضمانات التي أقرها القانون الفرنسي،
والتي كانت مطبقة في الجزائر إلى غاية 1977 تاريخ صدور القوانين الجبائية[2].

la réception de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître
garanties qu'il s'engage à constituer.

[1] L'article R.277-1
du livre des procédures fiscales « Ces garanties peuvent être
constituées par un versement en espèces qui sera effectué à un compte d'attente
Trésor, par des créances sur le Trésor, par la présentation d'une caution, par des
mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'Etat et
l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, par des affectations hypothécaires
des nantissements de fonds de commerce

[2] Loi du 28/12/1959,art 97 « le contribuable doit constituer des garanties
assurer le recouvrement des impôts contestés. Ces garanties peuvent être
par **une consignation à un compte d'attente au Trésor**, des créances
Trésor, des obligations dûment cautionnées, des valeurs mobilières, des

المطلب الأول: الضمانات الحقيقية المحددة قانونا:

- **إيداع مبلغ مالي في رصيد مؤقت لدى الخزينة العمومية** ***Versement en espèces à un compte d'attente au***

هذا النوع من الضمانات بسيط، ذلك أن المكلف بالضريبة يقوم بفتح الحساب مبلغ مالي يساوي قيمة الضريبة المنازع فيها، هذا المبلغ الذي يوضع في مؤقت الموجود في الخزينة العمومية والمفتوح باسم المكلف بالضريبة لا يوضع مبلغ الضمان المالي المتعلق بالضريبة المتنازع فيها، ولا يمكنه التصرف فيه يتعلق بحساب المحاسب العمومي المكلف بعملية التحصيل.

هذا الضمان هو سهل ويؤمن كثيرا مصالح وحقوق الخزينة العمومية يضمن تحصيل الضريبة المنازع فيها في حالة عدم قبول طلب المكلف المتضمن الإلغاء أو التخفيض، ولكن بالمقابل تلتزم الخزينة العمومية للمكلف بالضريبة في حالة الفصل في النزاع لصالحه إضافة إلى استرجاع المالي.

- **دين اتجاه الخزينة:** ***ances sur le trésor***

في بعض الحالات يكون المكلف بالضريبة دائنا اتجاه الخزينة العمومية قانوني معين مثل استفادة من تخفيض على ضرائب سبق وأن قام بدفعها الضرائب لازالت تحتفظ بها أو أن هذا الدين ناتج عن الرسم على القيمة الذي لم يطالب باسترجاعه بعد، ونجد هذه الحالات الكثيرة التطبيق ضمن الجزائري أي ما يتعلق بالحالة التي تكون فيها الخزينة العمومية مدينة

---

des magasins agréés par l'Etat et faisant l'objet d'un warrant endossé à Trésor, des affectations hypothécaires, des nantissements de fonds de

[1] هذا النوع من الضمان أحدثه المشرع الفرنسي بموجب قانون 1959/12/28 ضمن المادة 97 والذي كان يطبق في الجزائر إلى غاية إلغاء أحكام القوانين الجبائية في سنة 1976، وقد تم إضافته التي كانت موجودة في السابق.

ومثال ذلك ما جاء قانون الرسم على رقم الأعمال في إمكانية استرجاع على القيمة المضافة[1].

وهذه الحالة أقرها المشرع الجزائري ضمن أحكام القانون المدني لما يعرف طبقا لنص المادة 297، والشرط الواجب توافره مثلما سبق ذكره هو أن الدين في شكل مبلغ من النقود وقابل للتصرف فيه وحال الأداء.

- **تقديم كفالة:** ***Présentation d'une caution***

وهو أن الشخص يكفل دين ناتج عن التزام وهنا يصبح مدين للدائن عن الالتزام في حالة ما إذا لم يوف المدين الأصلي بالتزامه. وهذا يعني وجود شخص بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يلتزم ويتعهد بسداد الدين أي الضريبة فيها اتجاه الخزينة العمومية في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن السداد، تعتبر ضمان يقدمه الشخص الثالث أو ما يسمى بالكفيل.

وللإشارة فقط نص المشرع الجزائري ضمن أحكام القانون المدني لا سيما 644 على الكفالة[2]. وعليه يظهر جليا بأن الكفالة وسيلة قانونية سهلة وأكثر واقعية، وأنه في الكثير من الأحيان ما يلجأ إليها المكلف بالضريبة مع الضمانات الأخرى من أجل إرجاء دفع ما عليه من دين جبائي.

الكفيل يمكن أن يكون إما شخصا طبيعيا أو معنويا قادر على الدفع، يكون الكفيل المقترح عبارة عن بنك مسجل في قائمة البنوك المعتمدة فإنه على المحاسب العمومي القبول، وإذا لم يكن الكفيل عبارة عن بنك فإنه يشترط تأمين عيني يضمن تنفيذ الالتزام المكفول[3].

ويمكن أن تكون الكفالة محددة من حيث الزمان أو من حيث المبلغ، ففي ما إذا انتهى ميعاد الكفالة ولم يتم الفصل نهائيا في النزاع، فإنه يتعين على

المادة 50 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[2] الكفالة عقد يكفل بمقتضاه شخص تنفيذ التزام بأن يتعهد للدائن بأن يفي بهذا الالتزام إذا لم يف به المدين نفسه.

[3] - Michel Douay. Sursis de paiement. Juris Classeur national. Fasc. 540.2010.

المحاسب أن يطلب من المكلف بالضريبة تقديم ضمانات جديدة، وإذا كان
تتضمن التزام مالي أقل من مبلغ الضريبة المنازع فيها فإن المحاسب يطلب من
بالضريبة تكملة الضمان بحسب الفارق[1].

- **القيم المنقولة[2]: *Valeurs mobilières***

إن الشروط المتعلقة بقبول القيم المنقولة كضمانات تم تحديدها بموجب
الأول مؤرخ في 1928/04/26 والثاني صدر بتاريخ 1987/10/15
شرح هذه النصوص بموجب التعليمة الصادرة بتاريخ 1990/01/23، والتي
فيها بأن القيم المنقولة مصنفة إلى ثلاثة درجات، ويتم تحديد قيمة الضمان
الصنف الذي تتبعه تلك القيم، ومن جهة أخرى فإن هذه القيم المنقولة
عبارة عن سندات تحدد طبقا للسعر المتعامل به عند الشراء، ومن ثم يجب
المكلف بالضريبة الذي يقدم السند (القيم المنقولة) إلى المحاسب أن يقدم معه
المالية التي يجب أن لا تقل عن 08 أيام.

وفي هذا الإطار أقر مجلس الدولة الفرنسي في أحد قراره
2001/04/25 بأنه يجب أن تكون القيم المنقولة متداولة في البورصة الفرنسية
إذا كانت القيم المنقولة أجنبية فإنه يتعين أن تكون مصحوبة بكفالة بنكية
دفع قيمة الضريبة المنازع فيها[3].

Versailles, 24 mai 1994, S.A. Midland Bank, R.J.F. 1995, n.786.

du R.277-6 du LPF « Un arrêté du ministre chargé du budget détermine les
dans lesquelles les valeurs mobilières peuvent être constituées en garantie et
la nature de ces valeurs, ainsi que le montant pour lequel elles sont
ses, ce montant étant calculé d'après le dernier cours coté au jour du dépôt ».
25 Avril 2001, société PARFIVAL contre ministre de l'économie des finances
dustrie, « ... Les valeurs mobilières qui ne sont pas cotées à une bourse
ne peuvent être admises que si elles sont accompagnées d'une
ncaire souscrite pour la différence entre le montant de l'évaluation
et le montant des impôts contestés ». Dr. Fisc. ; RJF 7/01 n°1012,
chron. J. Maïa p.61.

ويجب أن يتم إيداع القيم المنقولة في صندوق المحاسب **La caisse du comptable**، وهذا الاستثناء مطبق من أجل تفادي ضياعها أو سرقتها[1]، فإن المكلف بالضريبة يمنح إلى المحاسب تصريح بتحويل تلك القيم إلى
تخص الضريبة المنازع فيها، هذا التصريح يجب أن يكون مسجل وموقع
من قبله، وبعدها يمضي عليه المحاسب.

ثم بعد ذلك يقوم المحاسب بإرسال نسخة من ذلك التصريح إلى الهيئة التي
السند أو الوسيط المالي الذين يجب عليهما الإعلان عن قبولهما الصريح
الواقع على السندات، وهذا من أجل دفع قيمة السند حين يتحقق أجله في
الخاص المفتوح باسم صاحبه.

- **سند الخزن: Le warrant**

يعرف سند الخزن على أنه استمارة ضمان ملحقة بوصل البضائع المودعة في
العامة أي التابعة للدولة، فمن خلاله يتعهد ويلتزم المكلف بالضريبة بالسلعة
له المودعة في مخزن عمومي كضمان، هذا الأخير أي المخزن العمومي يسلم
السلعة أو البضاعة وصل مرفق بكشف الضمان[2]، وهاتين الوثيقتين أي
وكشف الضمان يحتويان على الاسم واللقب، والعنوان للمودع، طبيعة السلعة
وكذلك كل مؤشر أو عنصر يبين هوية وقيمة السلعة.

---

[1] - Olivier FOUQUET. Sursis de paiement. Comment faire appliquer la loi
contribuable qui fournit des valeurs mobilières au titre des garanties prévues par
l'article L. 277 doit déposer ces valeurs à la caisse du comptable chargé du
recouvrement. Toutefois, les établissements de crédit admis à servir
d'intermédiaires pour le paiement des impôts directs peuvent être autorisés, sur
leur demande ou celle de leur client, à recevoir les titres en dépôt sur un
compte de dépôt de titres ouvert au nom du contribuable ».sit.in.
www.etudes-fiscales-internationales.com

[2] - تعليم سند الخزن بموجب المرسوم المؤرخ في 1928/08/01، والمشرع الجزائري أشار إليه ضمن أحكام
المادة 543 مكرر وما بعدها من القانون التجاري.

ومثلما سبق ذكره فإنه من أجل قبول سند الخزن كضمان يجب أن
السلعة في مستودع تابع للدولة أو مستودع عام معتمد من طرف الدولة.
والمحاسب الحامل لسند الخزن يتعين عليه التأكد من أن السلعة مو
وأن البيانات الواردة في السند المتعلقة بقيمتها وطبيعتها تتطابق معها.

- **الرهن الرسمي: ffectations hypothécaires**

يمكن أن تكون محلا للرهن الرسمي العقارات، والسفن[1]، والمحلا
ولكن عملية الرهن تثير مشكلتين الأولى متعلقة بالقيمة والثانية تتعلق بشكل

- تقدير القيمة المالية للشيء المراد رهنه: هذا التقدير يختلف
إذا تعلق الأمر بعقار أو سفينة. فإذا تعلق الأمر بعقار فإن المحاسب
الاعتماد على عدة مؤشرات، وعناصر التقدير تقدم من طرف المكلف
وكذلك الإدارات العمومية المختصة لا سيما مصالح التسجيل، مثل س
الإيجار ليس فقط العقار المعني بالتقدير وإنما أيضا العقارات المماثلة له و
نفس المنطقة.

- فيما يتعلق بتقدير قيمة المحل التجاري فإنه يتعين على
عناصر التقدير من عند المكلف بالضريبة وأن يطلب تأكيد تلك العناصر م
الضرائب لا سيما مصلحة الوعاء، ومثال ذلك: سعر البيع إذا كان المحل
تم شراءه مؤخرا، مبلغ الأرباح المحققة، وكل العناصر التي تعطي تقدير
التجاري[2].

---

de mer et les bâtiments fluviaux de plus de 20 tonnes seuls peuvent être
affectation hypothécaire. Circ. C. P. n° 2746, 1er Aout 1928,
p.92.

2 - أن الاجتهاد القضائي في هذا المجال قرر بأن رقم الأعمال للسنوات الثلاثة الأخيرة كافي
المحل التجاري، كذلك بالنسبة لوسائل الاستغلال الموجودة في المحل التجاري.
, 12 novembre 1985, req. 13.432.

- **شكل الرهن الرسمي:** تلجأ الإدارة الجبائية إلى الرهن الاتفاقي من خلال
إلى الرهن الرسمي القانوني باعتبار أنها معفية من الرسم على الشهر العقاري،
فإن الإدارة توصي المحاسبين بإعلام المكلفين بالضريبة بهذا الامتياز.

ذلك أن الرهن الرسمي المبرم أمام الموثق يعد شرط جوهري باعتبار أنه يجب
في شكل عقد رسمي تحت طائلة البطلان.

المطلب الثاني: الضمانات الأخـــرى:

وفقا حسب التطبيقات الفرنسية فإن قائمة الضمانات التي يتعين على المكلف
تقديمها ليست محددة على سبيل الحصر ذلك أن المادة R.277-3 du
نصت على أنه يجوز للمكلف بالضريبة تقديم ضمانات غير تلك الواردة في
السالفة الذكر، وفي هذه الحالة يشترط موافقة كل من المحاسب المكلف
بالتحصيل وأيضا من طرف وكيل الخزينة العمومية (الضرائب المباشرة المحصلة عن
طريق الجدول) أو مدير مصالح الضرائب (الضرائب الأخرى، والرسوم).

إذن المشرع الفرنسي أشار إلى هذه الضمانات على سبيل المثال والتي يمكن
للمكلف بالضريبة أن يعتمد عليها في طلب إرجاء الدفع الذي يقدمه إلى المحاسب
المكلف بعملية التحصيل، وأنه يمكن للمشرع الجزائري الاعتماد على مثل هذه الحلول
فيما يتعلق بتطبيق نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

وكما سبق ذكره فإن المحاسب العمومي أي القابض هو الذي يقوم بتقدير
الضمانات حول مدى كفايتها أو عدم كفايتها في تغطية الدين الضريبي المنازع فيه
وفي حالة الاختلاف فإنه يرفع النزاع أمام القاضي الاستعجالي للفصل فيه ضمن
ما يسمى بالاستعجال الجبائي.

المبحث الثاني: تقدير الضمانات ومنازعتها

لقد ألقى المشرع على إدارة الضرائب مسؤولية تقدير قيمة الضمانات التي
من الأمثل توازي الضريبة المطالب بها، وهنا الأمر كذلك لم يتنبه المشرع لمسألة
الخلاف في قيمة الضمكانات بين رفض القابض (المحاسب) واعتراض المكلف

بالضريبة على تقدير تلك الضمانات، ففي حالة ما إذا قررت الإدارة الم
الضمانات المقدمة أو رأت بأنها غير كافية لتغطية الدين الجبائي، فهل يمكن
بالضريبة الطعن في ذلك القرار أمام القاضي الإداري ؟ وفي حالة
الضمانات هل يمكن للإدارة الجبائية المطالبة بتكملتها؟وما هي الآثار
ذلك؟ ومن هي الجهة القضائية المختصة للفصل في مثل هذه المنازعات؟
الإجراءات المتبعة في ذلك؟

كل هذه الأسئلة سوف تطرأ حتما وتظهر بمناسبة تطبيق نص
المعدل بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2017، ونحن في هذا الإ
إلى بعض الحلول المستوحاة من القانون الفرنسي نظرا للتشابه الكبير حول
إرجاء الدفع.

فالبداية تجب الإشارة إلى أننا نكون امام القضاء المستعجل و
الإلغاء[1] ، باعتبار أنه ينظر فقط فيما يتعلق بقيمة الضمانات وتقديرها و
مشروعية القرار المتخذ من طرف المحاسب.

إذن لا بد على المشرع الجزائري تبني ما يسمى بالقضاء
للضمانات الذي يكون الحل للنزاع الذي قد ينشأ بين المحاسب العمومي
بالضريبة حول مسألة تقدير الضمانات أو قبولها ، وهذا ما يجعل من هذا الا
مميزا كونه امتداد فقط للإجراءات المتعلقة بمسألة إرجاء الدفع للدين الجبائي
عليه، وإن إقرار هذا النوع من المنازعات من قبل يعتبر بمثابة ضمان لحقوق
بالضريبة من تعسف المحاسب الذي يأخذ بعين الاعتبار مصلحة الخزينة العمو
تحصيل الضريبة الواجبة الأداء بشتى الوسائل لكن بالمقابل هذا النزاع يجب أن

---

[1] contestations susceptibles de s'élever à l'occasion de la constitution des garanties présentées à l'appui d'une demande de sursis de paiement peuvent donner lieu à une procédure spéciale devant le juge du référé. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts.« Le référé en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires obéit aux règles définies par l'article L. 279 du livre des procédures fiscales ».Bofip.impots.gouv.fr.

وشروط مضبوطة تتمثل أساسا في سرعة الفصل فيه، وعدم مساسه بأصل الحق
موضوع النزاع المرتبط بالضريبة ولذلك نجد بان المشرع الفرنسي قد وضع له شروط
على المكلف بالضريبة احترامها.

المطلب الأول: تقدير الضمانات

لم يبين المشرع الجزائري كيفية تقديم الضمانات وتقديرها والإجراءات المحيطة
بها، وأننا نجد صعوبة في ذلك لأن المكلف بالضريبة لا ينازع عملية التحصيل
وإنما ينازع أسس الضريبة المفروضة عليه، وهذا يعني بأنه يجب عليه أن يقدم
الشكاية لدى مصلحة الوعاء، وفي هذا الإطار حسب رأينا فإن المكلف بالضريبة
حينما يتقدم بطلب إرجاء الدفع لدى مصلحة الضرائب المختصة فإنه يتعين على
هذه الأخيرة إحالة طلبه إلى المحاسب (القابض) الذي يتولى عملية استدعاءه
لتقديم الضمانات وهذا على اعتبار أن المحاسب مسؤول ليس فقط إداريا بل
جزائيا عن عملية التحصيل، ومن هذا المنطلق، فإنه لا أحد مؤهل لتقدير قيمة
الضمانات المقدمة من جانب المكلف بالضريبة أكثر من المحاسب الذي يكون
مبتغاه دائما ضمان تحصيل الدين الجبائي لفائدة الخزينة العمومية.

نظرا لسكوت المشرع ضمن أحكام المادة 74 المعدلة والمتممة فإن إجراءات
تقدير الضمانات تمر بمراحل، والتي يمكن استوحائها مما هو مطبق في القانون
الفرنسي، وهي:

- المحاسب يطلب من المكلف بالضريبة بموجب رسالة مسجلة وخلال أجل
معين بتقديم الضمانات للاستفادة من إرجاء الدفع.
- أن المكلف بالضريبة يتقدم بالضمانات إلى المحاسب الذي يتعين عليه
الفصل ضمن أجل معقول فيما يخص قبولها أو رفضها كليا أو استدعاء المكلف
بالضريبة مجددا من أجل تكملتها.
- أن المحاسب ملزم بالرد على المكلف بالضريبة ضمن آجال محددة، وأنه في
حالة فوات ذلك الأجل وسكوت المحاسب فإن سكوته يعتبر بمثابة قبول لتلك
الضمانات.

– أنه في حالة قبول الضمانات صراحتا أو ضمنا من طرف [illegible] هذا الأخير عملية التحصيل إلى حين الفصل في الشكاية بقرار [illegible] الجبائية المختصة.

– يجوز للمحاسب أثناء سريان إرجاء الدفع أن يطلب من المكل[illegible] تكملة الضمان في حالة نقصه كما يجوز للمكلف بالضريبة طلب [illegible] النظر في موضوع النزاع.

ضمن أحكام القانون الفرنسي فإن المحاسب يطلب من المكل[illegible] تقديم الضمانات بموجب رسالة مسجلة وعلى هذا الأخير تقديم الضما[illegible] اجل قدره 15 يوما وإلا تواصل ضده إجراءات التحصيل، وبالمقابل عل[illegible] الإعلان عن قبولها أو رفضها خلال اجل 45 يوما من تاريخ تقديمها، و[illegible] الرد يعتبر بمثابة قبول[1].

وبالنسبة للنزاع الذي ينشأ بين المكلف بالضريبة والقابض حو[illegible] الضمانات فإن قانون الإجراءات الجبائية لم يعالج هذه المسألة، وباعتبار أ[illegible] القابض حول الضمانات سيصدر في شكل قرار إداري فهل يمكن منازع[illegible] تطبق الأحكام المتعلقة بالمنازعات الإدارية المنصوص عليها ضمن قانون [illegible] المدنية والإدارية؟

الجواب هو بطبيعة الحال بالنفي، على اعتبار أن مضمون هذه [illegible] يخص أسس فرض الضريبة ولا منازعة ذلك وإنما الأمر يتعلق بتقدير [illegible] المقدمة من جانب المكلف بالضريبة هل تكفي لتغطية الدين الضريبة المنا[illegible] لا، وعلى أساس ذلك فإن هذه المنازعات ذات طابع خاص لا ينطبق عليه [illegible]

[1] de Paris, 9ème chambre, 27 mars 2014. Qu'aux termes de l'article R. 277-1 [illegible] ème livre : « Le comptable compétent invite le contribuable qui a demandé [illegible] différer le paiement des impositions à constituer les garanties prévues à l'article [illegible] 277. Le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de la [illegible] tion de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître les [illegible] nties qu'il s'engage à constituer... Si le comptable estime ne pas pouvoir [illegible] pter les garanties offertes par le contribuable parce qu'elles ne répondent pas [illegible] conditions prévues au deuxième alinéa, il lui notifie sa décision par lettre [illegible] mandée «. www.JURICAF.Fr.

[illegible] الإدارية بل فقط أن القاضي الإداري يعود له الاختصاص للفصل فيها وفقا [illegible] مستقلة تتماشى معها.

ومن هذا المنطلق نقول بأنه يتعين على المشرع التدخل من اجل وضع [illegible] قانونية بخصوص هذه المسألة التي ستنشأ حتما لأنه القابض يجوز له رفض [illegible] أو التصريح بعدم كفايتها أو أنها لا تصلح لتغطية الدين، ومن ثم سيجد [illegible] بالضريبة في وضع لا يحسد عليه إذ يجب عليه دفع الضريبة المنازع فيها وإلا [illegible] ضده إجراءات التحصيل الجبري، تبعا لذلك وتجسيدا للحوار بين الإدارة [illegible] والمكلف بالضريبة ولزرع الثقة في نفوس المكلفين بالضريبة فإنه يجب على [illegible] التدخل في هذا الإطار لأجل صياغة أحكام قانونية تتعلق بمنازعة القرارات [illegible] عن القابض المرتبطة بالضمانات.

إذن يجب على المشرع أن يتبنى إجراءات تخص الاستعجال الجبائي يجعله ضمن [illegible] المحكمة الإدارية لا سيما مكتب الرئاسة ينظر فقط في المنازعات المتعلقة [illegible] **الضمانات** التي تعتبر شرط جوهري لقبول طلب إرجاء الدفع، وهنا على [illegible] الاستعجالي عدم النظر في مدى مشروعية الدين الضريبي أو البحث عن طرق [illegible] بل فقط الفصل في موضوع مدى تناسب الضمانات مع الضريبة المتنازع فيها.

وفي هذا الإطار يجب وضع شروط تتعلق بالدعوى سواء الشروط الشكلية [illegible] يتعلق بآجال رفع الدعوى والعناصر المتعلقة بالعريضة أو الشروط الموضوعية [illegible] بمضمون الدعوى والعناصر التي يجب أن يستند الطلب القضائي.

[illegible] إلى ذلك ونظرا لخصوصية هذه المنازعة فإنه يتعين على المشرع وضع قيد زمني [illegible] في الطلب من جانب القاضي الإداري، و بيان الآثار المترتبة عن الأمر [illegible] صادر عنه، زيادة إلى بيان كيفية الطعن في الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية وآجال [illegible]، والجهة المختصة للفصل في الطعن.

المطلب الثاني: تغير قيمة الضمانات

والتساؤل الذي يطرح نفسه هو حالة قبول الضمانات التي قدمها المكلف [illegible] ضريبة وتحصل على إثرها على إرجاء الدفع فإنه قبل البث في الشكاية التي تقدم بها

يمكن أن يطرأ على تلك الضمانات نقص في القيمة أو العكس زيادة في
يمكن مطالبة المكلف بالضريبة تكملة الضمانات؟ وهل يمكن لهذا الأخير
باستبدال الضمانات المقدمة سابقا؟ وهل يمكنه استرجاع زيادة التي طرأت
الضمانات؟

هذه الحالة الواقعية يمكن أن تحدث عند تطبيق نص المادة 74
أي أن إدارة الضرائب تمنح للمكلف بالضريبة إرجاء للدفع بعد تقديمه
غاية الفصل في الشكوى، وهنا يمكن للضمانات أن تفقد من قيمتها
تزيد قيمتها ومن ثم نطرح نفس التساؤل السالف الذكر.

هنا بالضرورة سنرجع إلى التطبيقات المعتمدة في ظل القانون
هذه المسألة وكيف تم وضع الحلول لمثل هذه المسألة.

كما ذكرنا سابقا فإن المشرع الفرنسي منح حرية كبيرة للمكلف
فيما يتعلق بتقديم الضمانات التي يراها مناسبة له، وتظهر هذه الحرية أكثر
قيام المكلف بالضريبة باستبدال تلك الضمانات بضمانات أخرى
أكثر[1]، وهذا ما يدفع بالقول بوجود مرونة في تطبيق الإجراءات المتعلقة
أما فيما يتعلق بتغيير قيمة الضمانات الممنوحة عند الاستفادة
الدفع، سواء بالزيادة أو النقصان، فإنه في الحالة التي تزيد فيها قيمة
يمكن للمكلف بالضريبة المطالبة بالقيمة الزائدة.

أما حالة نقص قيمة الضمانات فإنه يجوز للمحاسب أن يطلب
بالضريبة بواسطة رسالة مسجلة ضمانات تكميلية من أجل ضمان
المتنازع عليه، والمكلف بالضريبة يتمتع بأجل شهر من أجل القيام بذلك

Bulletin Officiel des Finances Publiques, n°85 du 28 septembre 2009, « Le comptable peut à tout moment, en cas de dépréciation ou d'insuffisance des garanties constituées, demander au redevable, par lettre recommandée avec avis de réception, un complément de garantie en vue 'assurer le recouvrement de la somme contestée ». bofip.impots.gouv.fr

يجوز للمحاسب اتخاذ التدابير التحفظية التي تكفل عملية تحصيل الضريبة
فيها[1].

من خلال ما سبق ذكره نقول بان المشرع وضع خطوة نحو الأمام في إثراء
إرجاء الدفع في المادة الجبائية من خلال التعديل الذي جاء به ضمن قانون
لسنة 2017 إلا أن هذا التعديل وإن كان إيجابيا فمازال يكتنفه العديد من
والعيوب المترتبة عن تطبيقه في الواقع العملي كما جاء في تحليلنا السابق،
لا نشك بان الأحكام المتعلقة بإرجاء الدفع ستخضع فعلا للتعديل على النحو
تخدم مصلحة الخزينة العمومية ويحافظ عليها دون إهدار حقوق المكلف
ضريبة.

هذه التعديلات تخص أساسا سلطات المحاسب أي القابض في مجال قبول
ضمانات ورفضها، وبالمقابل تقييد هذه السلطة من خلال منح الاختصاص للقاضي
الإداري في مراقبة قرار القابض ليس نمن حيث مشروعيته من عدمه وإنما مراقبة مدى
تناسب بين الضمانات المقدمة من جانب المكلف بالضريبة بالمقارنة مع قيمة
الضريبة المتنازع فيها.

[1] Articles L277 et L 279 du livre des procédures fiscales.