

المحرر الجبائي في القانون الجزائري

Le rescrit fiscal en droit Algérien

قسايسية عيسى

أستاذ مساعد قسم « أ »

كلية الحقوق . جامعة الجزائر 01

مقدمة

يعتبر المحرر الجبائي من أهم الإجراءات التي اقرها المشرع الضريبي في ظل الإصلاحات التشريعية للنظام الجبائي الجزائري، و يعتبر من الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في ظل تشريع ضريبي يمتاز بالتعقيد وعدم الاستقرار وتبعثر أحكامه في نصوص مختلفة، كما يسمح المحرر الصادر عن الإدارة الجبائية للمكلف بان يتصرف بكل تأكيد لما يتخذ الإجراءات التي تضمنها وبعيدا عن الخوف من رجوع الإدارة عليه لإعادة تأسيس الضريبة من جديد، لان المحرر الجبائي إجراء قانوني يوفر الحماية القانونية للمكلف بالضريبة ضد التغييرات المحتملة والمستمرة التي يمتاز بها التشريع الضريبي، وهذا ما يساعد على انضمام وانتساب شريحة واسعة من الأشخاص الى النظام الجبائي القائم وتقبله. كما يعتبر المحرر الجبائي كذلك من أهم الضمانات التي اقرها المشرع لصالح المكلف لحمايته من تعسف الإدارة الجبائية، نظرا لما تملك من سلطات واسعة في مجال فرض الضريبة وتحصيلها. ونظرا للأهمية العملية والقانونية للمحرر الجبائي وعدم اهتمام الباحثين وقلة الدراسات حول الموضوع، أحاول تسليط

الضوء على هذه الآلية القانونية من خلال هذا البحث المتواضع في ظل الإشكالية التالية: ما هو الإطار القانوني للمحرر الجبائي في التشريع الضريبي الجزائري والإجراءات المتبعة من طرف المكلف بالضريبة للاستفادة منه؟ محاولا الإجابة عليها باعتماد الخطة الآتي ذكرها.

المبحث الأول : المفهوم القانوني للمحرر الجبائي ومجالات تطبيقه.

المطلب الأول : مفهوم المحرر الجبائي وأساسه القانوني .

المطلب الثاني : مجالات تطبيق المحرر الجبائي وأهميته.

المبحث الثاني : إجراءات المطالبة بالمحرر الجبائي والاستفادة منه

المطلب الأول : شروط الاستفادة من المحرر الجبائي وإجراءات طلبه.

المطلب الثاني : النتائج المترتبة عن دراسة طلب المحرر ونهاية الاستفادة من

الضمانات التي أقرها.

المبحث الأول : المفهوم القانوني للمحرر الجبائي ومجالات تطبيقه.

سيتم معالجة هذا المبحث من خلال تقديم تعريف للمحرر الجبائي و أساسه القانوني في ظل التشريع الضريبي الجزائري في المطلب الأول، و سنتطرق الى مجالات تطبيقه وأهميته القانونية والعملية في المطلب الثاني.

المطلب الأول : تعريف المحرر الجبائي و أساسه القانوني.

تعريف المحرر الجبائي وتحديد أساسه القانوني بصفة واضحة ودقيقة، يقتضي البحث عن اصل الكلمة وكيف تناول الفقه و التشريع المحرر الجبائي ﴿الفرع الأول﴾ من جهة، و من جهة أخرى نبين الإطار القانوني للمحرر الجبائي و أساسه في التشريع الضريبي الجزائري ﴿الفرع الثاني﴾.

الفرع الأول: تعريف المحرر الجبائي

المحرر (Rescrit) كلمة لاتينية أصلها ﴿rescriptum﴾ كان يقصد بها في روما قديما الجواب المكتوب او الرد المحدد من الإمبراطور على تساؤل طرحه عليه احد القضاة او احد الأشخاص لأجل تسوية وضعية خاصة به¹، وتعني كذلك بأمر عال او رسالة من البابا لصالح احد الأشخاص². و بالمفهوم العام، فالمحرر هو تعبير فقهي يدل على تعيين الآراء التي تصدرها السلطات الإدارية او القضائية حول تفسير نص قانوني او تنظيمي، ردا على طلب استشارة قدمه احد الأشخاص الى هذه السلطات و تتعلق بمجال من مجالات القانون³. أما المفهوم الجبائي للمحرر يقتضي البحث في الفقه و التشريعات الضريبية بقصد الوصول الى مفهومه ومدلوله القانوني.

1) - Dictionnaire encyclopédique pour tous, Petit Larousse illustré 1984, Librairie Larousse, Paris 1980, P 872.

2 - أنظر، د. سهيل إدريس، قاموس المنهل، الطبعة الثانية والعشرون، بيروت 1999، ص 1055.
3 - Voir G. Cornu, Vocabulaire juridique, P.U.F, Paris 2002, P. 777- 778. et C. Daremberg et E.Saglio, Dictionnaire des antiquités grecques et romaines, Paris, Hachette, 1873.

أولاً : التعريف الفقهي للمحرر الجبائي

حسب احد الفقهاء يعتبر المحرر في المجال الإداري بأنه جواب مكتوب يقدمه الإمبراطور لشخص او الى القاضي الذي طلب منه استشارة حول مسألة قانونية معينة¹، وليس بعيدا عن هذا المفهوم تعتبر احد الدراسات الصادرة عن مجلس الدولة الفرنسي بأن المحرر هو اخذ الإدارة لموقف رسمي لا يمكنها الرجوع عنه، حول تطبيق نص قانوني على وضعية واقعية محددة بدقة في الطلب المقدم من طرف احد الأشخاص، وهو المفهوم الذي ينطبق على تعريف المحرر الجبائي حسب احد الفقهاء².

في القانون الجبائي يستعمل المحرر لتحديد موقف الإدارة الجبائية من مسألة عرضت عليها من قبل احد المكلفين، وفي نفس السياق هناك من يعتبره تصريح إلزامي للسلطات الضريبية، ردا على طلب قدمه شخص من أشخاص القانون الخاص بصفة طوعية، ويتعلق بالمعالجة الضريبية و النتائج التي تترتب عليها إحدى او مجموعة من التصرفات او العمليات المستقبلية التي سيقدم عليها هذا الشخص³. وبذلك فالمحرر الجبائي هو قرار قطعي تتخذه السلطات الضريبية حول مسألة قانونية طرحت عليها من طرف احد المكلفين بالضريبة تتعلق إما بتفسير نص قانوني او كيفية تطبيقه على وضعية واقعية سيقدم عليها هذا الأخير مستقبلا، كأن يريد المكلف بالضريبة معرفة النظام الجبائي المطبق على شركة سينشئها في المستقبل بالنظر الى النصوص الجبائية السارية المفعول، ولا يمكن للإدارة الرجوع عليه حالة تغيير موقفها من هذه الوضعية

1 – Benoit Plessix, Le rescrit en matière administratif, Revue juridique de l'économie publique, octobre 2008, N° ٦٥٧, PP ٤٩-٣٢.

2 – BACHELIER Gilles, Le Rescrit Fiscal, Revue Française de finances publique n° 130, Avril 2015, PP 55-70.

3 - M . Ellis, Advance Rulings, Rapport général « Association international de la fiscalité », cahiers de droit fiscal international, volume 84 n° 02, 1999 P 22.

التي اتخذت بشأن قرارا قطعيا، وباعتبار أن المحرر الجبائي آلية او وسيلة توفر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة ضد رجوع الإدارة الضريبية عن مواقفها ومخالفة فقهمها فقد حرصت العديد من التشريعات الضريبية على تبني هذا الإجراء كما سنوضحه لاحقا.

ثانيا : التعريف التشريعي للمحرر الجبائي

في إطار تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة اهتمت العديد من التشريعات على إقرار إجراءات المحرر الجبائي وتحديد أحكامه بدقة، ففي القانون الجبائي المحرر هو عبارة عن ميكانيزم او إجراء يفعل بمبادرة من المكلف بالضريبة، يسمح له بالحصول على رأي قانوني حول وضعية جبائية بالنظر الى نص قانوني¹، و يعتبر المشرع الفرنسي المحرر الجبائي على انه حماية قانونية لصالح المكلف ضد رجوع الإدارة الجبائية عن تفسيراتها للنصوص القانونية او وضعية جبائية ما قد سبق للإدارة الجبائية أن اتخذت موقفا ما بشأنها وبلغته للمكلف بالضريبة²، وهذا التعريف استلهمه المشرع الفرنسي من فكرة (Advance Ruling) التي يأخذ بها القانون الأمريكي وهو إجراء تعتمد الإدارة لتفسير وضعيات قانونية معقدة بالنظر الى ملف الموضوع المقدم إليها³.

أما المشرع الجزائري فقد عرف المحرر الجبائي بصفة صريحة على انه قرارا قطعيا تتخذه الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية، ويشكل هذا المحرر ردا واضحا ونهائيا على طلب المكلف الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في

1 – BOUISSON Jacques, La sécurité fiscale, édition Harmathon, Paris 2011, P 26.

2 – L'article 18 de la loi n° 87- 502 du 08 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières (J O R Française du 09 juillet 1988 P 7470).

3 - M. Ellis, Op.cit, P 61.

وضعية ما بالنظر الى التشريع الجبائي المعمول به¹. وبالرجوع الى فقه الإدارة الجبائية و البحث في الوثائق الصادرة عنها وجدنا أن بعضها² تعرف المحرر على انه طلب مستعجل محرر من طرف المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية التي تتخذ قراراتها القطعية مع توفير ضمان في حالة أي تغيير في المواقف الصادرة عنها³، وبذلك فالمحرر الجبائي من الناحية المادية حسب هذا التعريف هو عبارة عن الطلب الذي يقدمه المكلف الى الإدارة الجبائية وهو المفهوم الأصلي للمحرر حينما كان الإمبراطور يأخذ موقفه من المسألة المطروحة عليه ويعيد كتابتها على الطلب نفسه المقدم إليه ومن ثمة كانت اصل كلمة (Rescrit) هي (Réinscrit- Rescriptum)، ويصلح هذا التعريف من الناحية الإجرائية حالة عدم رد الإدارة على طلب المكلف بعد استنفاد الأجال القانونية المقررة، حيث يستفيد هذا الأخير من الوضعية الجبائية التي صاغها في طلبه، أما المحرر الجبائي هو ذلك الجواب الذي تقدمه الإدارة الى المكلف بالضريبة ردا على طلبه سواء كان صريحا او ضمنيا حالة سكوتها بعد استنفاد الأجال القانونية الممنوحة لها⁴. وبذلك يكون المشرع الجزائري قد

1 – راجع المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12. 334 المؤرخ في 18 سبتمبر 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي (ج ر ، رقم 50 المؤرخة في 12 سبتمبر 2012).

2 – (Selon, Mustapha ZIKARA, directeur de la législation fiscale à la DGI, « le *rescrit* peut être défini comme étant **une demande** expresse faite par un contribuable à l'administration fiscale qui rend ses réponses opposables, tout en fournissant au contribuable une garantie quant au changement à l'avenir sur la position émise par l'administration » .

- Journée d'information sur la loi de finances et son impact sur l'entreprise, thème « le rescrit fiscal, un acquis pour les entreprises », DGI, Ministère des finances à Alger, janvier 2012.

3 – الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، سلسلة الدليل الجبائي، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر 2012، ص 93.

4 – Selon le directeur du contentieux fiscal à la DGI, « Le rescrit fiscal se définit comme étant **une procédure** qui permet au contribuable de demander à l'administration fiscale des clarifications sur le régime fiscal auquel sera

نقل فكرة المحرر الجبائي عن نظيره الفرنسي مستلهما تجربته في مجال توفير الحماية القانونية او الأمن القانوني للمكلفين بالضريبة ضد أي زيادة في الإخضاع الضريبي نظرا لما يمتاز به التشريع الضريبي من عدم الاستقرار وعدم الوضوح لأحكامه كما سنبينه لاحقا.

الفرع الثاني: الأساس القانوني للمحرر الجبائي

ظهر إجراء المحرر الجبائي بالكيفية التي يعرفها في الوقت الحاضر لأول مرة في التشريع الفرنسي ضمن أحكام المادتين 18 و 19 من القانون 502.87 المؤرخ في 08 جويلية 1987، والتي عدلتا على التوالي المادتين L 64 B و L 80 B من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي¹، ولم تتضمن هذين المادتين مصطلح المحرر الجبائي، وظهر لأول مرة كمصطلح ضمن التعليمات المؤرخة في 16 ديسمبر 1988 التي فسرت المادتين 18 و 19 المذكورتين أعلاه، والذي كان محتواها يمثل الجزء الأكبر من أعمال لجنة الإصلاح و تحسين العلاقة بين الإدارة والمواطن برئاسة موريس أركادي (Maurice AICARDI)². أما

soumise son entreprise. La *réponse de l'administration* qui s'appelle «*rescrit fiscal*» donne des garanties juridiques sous certaines conditions». -Arezki GHANMI, Les modalités d'application du rescrit fiscal, article publié sur le site du Ministère des finances(www.mf.dz/article/2/A-la-Une/306/Les-modalités-d'application-du-rescrit-fiscal-html), site consulté le 23 octobre 2017.

1) – Loi n° 87- 502 du 08 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières (J.O.R.Française du 09 juillet 1988 P 7470).

2 - M. Maurice AICARDI (Président de la Commission interministérielle pour l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières au ministère des Finances (France, 1986-1988).

- Plus de détaille voir, MAALEJ MAHDI Nada, L'administration fiscale française face au contribuable : quelle évolution? Communication présentée lors d'un colloque « thème : La puissance publique » organisé par la faculté de droit, université Jean Moulin Lyon 03, le 19 octobre 2005, publiée à la

المشروع الجزائري فقد تبنى هذا الإجراء مستعينا بالتجربة الفرنسية وذلك في إطار برنامج التعاون بين الجزائر والاتحاد الأوروبي¹، حيث تم إبرام اتفاقية التوأمة بين المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية، تتضمن متابعة مسار تحسين العلاقة الإدارية الجبائية مع المكلفين بالضريبة²، وانطلقت الأشغال المرتبطة بالاتفاقية شهر فيفري 2011، و من بين الاقتراحات التي تتعلق بتدعيم الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة هو إدراج ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية إجراء يتعلق بالمحرر الجبائي وإحلاله مكان طلبات الاستشارة والأسئلة التي يطرحها باستمرار المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية، حيث يطلبون رأيها بخصوص مسالة قانونية او وضعية جبائية معينة.

كما كان المحرر الجبائي احد مطالب الباترونا، حيث أدرج ضمن التوصيات الأساسية للأشغال الثلاثية المنظمة شهر ماي 2011 مع الحكومة و الاتحاد العام للعمال الجزائريين، وبالفعل فقد تبنى المشروع الجزائري المحرر الجبائي بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012 و التي تنص على إنشاء ضمن الجزء الخامس من قانون الإجراءات الجبائية فصل سابع مكرر عنوانه «المحركات الجبائية»³، حيث أن أحكام هذه المادة تمنع الإدارة الجبائية إجراء أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق إذا

revue « cahiers fiscales du CERFF » et à la revue fiscale Tunisienne n° 06 PP 115- 146.

1 – Programme d'appui a la mise en œuvre de l'accord d'association (Algérie avec l'union européenne, RADP – UE, le P3A), .Plus de détaille, voir la lettre de la DGI N°50, Bulletin d'information de la direction générale des impôts (Ministère des Finances, Algérie), Année 2011.

2 – Voir aussi, L'accord d'association (P3A) RADP – UE, Fiche de projet de jumelage, Poursuite du processus des relations de l'administration fiscale avec les contribuables P 13.

3 – راجع المادة 47 من القانون 16.11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012 (ج ر، رقم 72 المؤرخة في 29 سبتمبر 2011).

كان سبب الزيادة يرجع الى تباين في تقدير الوضعية بالنظر الى النص الجبائي من طرف المكلف حسن النية الذي يتبع اختصاص مديرية كبيرات المؤسسات وإذا اثبت أن طريقة التقدير المقدمة من طرفه قد قبلتها الإدارة. أما تعريف المحرر الجبائي والإجراءات العملية للمطالبة بالاستفادة منه فقد نظمها المشرع بموجب المرسوم التنفيذي رقم 334.12، وتتعلق بكيفية تقديم الطلب والأجال القانونية لدراسته وإعادة مراجعته إذا كان رد الإدارة على طلب المحرر الجبائي لا يتوافق مع تطلعات المكلف شريطة عدم إدخال عناصر جديدة بالنسبة لتلك المقدمة في الطلب الأصلي¹، و سنوضح بالتفصيل كل هذه الإجراءات لاحقا.

المطلب الثاني: مجالات تطبيق المحرر الجبائي وأهميته.

مجالات تطبيق المحرر الجبائي تختلف من تشريع ضريبي الى آخر، فهناك من حدد مجالاته من حيث نوع الضريبة أو الأشخاص الخاضعين لها، مثل ما هو معمول به في ألمانيا و استراليا و الدانمارك. وهناك من اخذ بمفهوم المحررات الجبائية ذات البعد او الطابع العام كما هو عليه الحال في كندا، البرتغال، الاوروغواي والولايات المتحدة الأمريكية، باعتبار أن مجال تطبيقه غير محدود نظرا لما يكتسي المحرر من أهمية في توفير الأمن القانوني للمكلف والحد من تعسف الإدارة الجبائية أثناء ممارسة سلطاتها. أما المشرع الجزائري ورغم قيامه بضبط مجال تطبيق المحرر الجبائي من حيث الأشخاص إلا انه سكت عن مجال تطبيقه من حيث طبيعة الضرائب والرسوم التي يشملها ﴿الفرع الأول﴾، وهو ما سنتطرق إليه في الفقرة الموالية بالإضافة الى الأهمية التي يكتسبها هذا الإجراء من الناحية القانونية والعملية ﴿الفرع الثاني﴾.

الفرع الأول: مجال تطبيق المحرر الجبائي .

في بداية نشأتها كانت المحررات الجبائية ذات طابع عام وهي تلك المحررات التي تخص الوعاء ومهما كان نوع الضريبة، ويطلبها جميع الأشخاص المكلفين دون استثناء

1 - راجع المواد من 04 الى 13 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

بما فيهم الجماعات المحلية¹ وتسمى بالمحركات العامة، لكن مع تطور مفهوم المحرر الجبائي وازدياد أهميته، قامت بعض التشريعات الضريبية بإضافة مجالات خاصة لتطبيق هذا الإجراء وتسمى بالمحركات النوعية، حيث تخص مجالات معينة وينص عليها المشرع على وجه التحديد كتلك التي تخص الاهتلاكات، إنشاء مؤسسة جديدة، القرض الضريبي... الخ كما هو الحال بالنسبة الى المشرع الفرنسي². وبذلك فمجال تطبيق المحرر الجبائي يتعلق في الوقت نفسه بالأشخاص وموضوع المحرر والضرائب والرسوم المفروضة عليهم.

أولا : مجال تطبيق المحرر الجبائي من حيث الأشخاص

بالرجوع الى أحكام المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012³، لاحظنا بان مجال تطبيق المحرر الجبائي في التشريع الضريبي الجزائري من حيث الأشخاص ضيق ويقتصر فقط في الوقت الحالي على المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات (DGE) دون المكلفين الآخرين التابعين للمصالح الخارجية للإدارة الضريبية، و من جهتنا نأمل أن يشمل تطبيق هذا الإجراء في الوقت القريب باقي المكلفين وذلك بعد اكتساب التجربة الكافية للتحكم في إجراءاته. وبذلك فمجال تطبيق المحرر الجبائي من حيث الأشخاص يخص ما يلي⁴:

• الأشخاص المعنويين او تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون او فعليا، العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها والتي تقوم بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب وكذا النشاطات الملحقة بها.

1 - Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 9^{eme} édition, LGDJ, Paris 2008, P 196.

2 – SPIRIDION Eric, L'essentiel de la fiscalité d'entreprise, Eyrolles, Paris 2011, P 14.

3 - تقابلها المادتين 174 مكرر و 174 مكرر1 من ق.إ.ج

4 - راجع المادة 160 من ق.إ.ج

• شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و التي يساوي او يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار ﴿100 000 000,00 دج﴾.

• تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون او فعليا والتي يفوق اويساوي رقم أعمال احد أعضائها مائة مليون دينار ﴿100 000 000,00 دج﴾.

• الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 156 من قانون الضرائب المباشرة.

ثانيا : مجال تطبيق المحرر الجبائي من حيث موضوعه ونوع الضرائب

والرسوم

في التشريع الضريبي الوطني يقتصر مجال تطبيق المحرر الجبائي من حيث موضوعه على تقدير وتقييم وضعية ما بالنظر للنص الجبائي فقط، دون إمكانية طلب تفسير نص قانوني او تنظيمي، كما يجب التذكير بان مجال تطبيق المحرر يخص فقط دراسة وضعية المكلف بالنظر الى النصوص الجبائية دون غيرها من النصوص القانونية الأخرى التي تنص على بعض الالتزامات المكلفين، على غرار الالتزامات المحاسبية والتجارية الواقعة عليهم والمنصوص عليها على التوالي بموجب القانون المحاسبي والقانون التجاري، فإذا طلب المكلف دراسة وضعيته بالنظر لهذين النصين يكون طلبه غير مقبول من الناحية الشكلية. و بالتالي لا يمكن أن يكون مجال تطبيق المحرر الجبائي يخص وضعية ما بالنسبة الى النصوص القانونية الأخرى التي تحكم الالتزامات المحاسبية والإدارية و

التجارية¹ الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة، بل يخص فقط معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر الى التشريع الجبائي المعمول به².

كما أن المشرع الجزائري استثنى من مجال تطبيق المحرر، كل طلب يكون موضوعه يتعلق بتفسير النصوص القانونية الضريبية، وحسب رأينا كان على المشرع الجزائري أن يوسع من مجال تطبيق المحرر الجبائي الى تفسير النصوص الضريبية لأنه في بعض الحالات لا يمكن الفصل بين تقدير وضعية ما بالنظر الى التشريع الجبائي دون إعطاء تفسيراً للأحكام القانونية التي ترتبط بهذه الوضعية، وكان به أن يقتدي بما هو مطبق في الأنظمة المقارنة، ففي فرنسا المحرر الجبائي باعتباره ضماناً قانونية يطبق في حالة ما تتخذ الإدارة الجبائية قراراً قطعياً حول تفسير نص قانوني جبائي او تتخذ قراراً نهائياً يخص وضعية ما بالنظر الى نص قانوني ضريبي³. وفي الولايات المتحدة الأمريكية يقدم هذا الإجراء في صورتين ويتعلق الأمر إما بتفسير النصوص الجبائية التي تصدرها الإدارة الجبائية «Revenue Ruling» وإما أن يكون جواب كتابي تقدمه الإدارة الى احد المكلفين «Private Ruling» رداً على تساؤلاته التي تسبق أي عملية يريد انجازها⁴.

لكن التساؤل الذي يمكن طرحه هو هل مجال تطبيق المحرر الجبائي في التشريع الضريبي الجزائري يخص كل الضرائب والرسوم وشبه الرسوم والإتاوات والتعريفات التي يخضع لها المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات؟ وبالرجوع الى النصوص القانونية والتنظيمية لاحظنا بان المشرع الجزائري لم يذكر طبيعة الضرائب والرسوم

1 - Instruction n° 01 du 11 Avril 2013 relative a la procédure de rescrit fiscal, DGI, Ministère des finances (Algérie), P 03.

2 - راجع الفقرة الثانية من المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 334.12 والمادة 174 مكرر من ق.إ.ج

3 - HADJ Ali Samir, Lois de finance 2012 « Le rescrit fiscal », la revue de Mazars, P 03, (Voir www. fre.mazars.dz date de consultation le 22 Janvier 2017).

4 – Michel Bouvier, Op.cit, P 197 .

او العمليات التي تكون موضوع المحرر الجبائي، حيث يعتبره وسيلة يلجأ إليها المكلف لمعرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر الى التشريع الجبائي¹، كما انه في الوقت نفسه لم يحدد كذلك مفهوم التشريع الجبائي. وحسب رأينا أن الضرائب و الرسوم بكل أنواعها يمكن أن تكون موضوع المحرر الجبائي لكن الأمر غير واضح تماما بالنسبة للرسوم وشبه الرسوم والتعريفات أمام سكوت المشرع الضريبي حول مجال تطبيق المحرر من حيث طبيعة ونوع الضرائب والرسوم.

وهنا تجدر الإشارة الى أن التشريع الجبائي بمفهومه الواسع، يقصد به مجموعة القواعد القانونية التي تنص على الضرائب، الرسوم، شبه الرسوم، الإتاوات و التعريفات، والتي تحدد الأشخاص الخاضعين إليها وكذا إجراءات فرضها، رقابتها و تحصيلها، وحسب اعتقادنا المشرع يأخذ بالمفهوم الضيق للتشريع الجبائي فيما يخص مجال تطبيق المحرر الجبائي، وهو ما لمسناه ضمن أحكام المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012، حيث يقصد به كل النصوص القانونية التي تتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب على رقم الأعمال والرسم على القيمة المضافة وضريبة التسجيل و الطابع التي يخضع لها المكلفين التابعين الى مديرية كبريات المؤسسات، وبذلك فالمحرر الجبائي مجاله الضرائب و الرسوم ذات الطابع الإلزامي و الإلزامي التي تفرض بدون مقابل والتي يحدد وعاؤها وتصفيتها وتحصيلها و المنازعات القائمة بشأنها²، دون تلك الرسوم الاختيارية والتي تفرض مقابل خدمة ما، وما يؤكد ذلك هو أن المشرع استعمل في نفس المادة التي أسس بموجبها المحرر الجبائي جملة من المصطلحات تدل على ذلك لاسيما الزيادة في الإخضاع الضريبي، الالتزام بالتصريح، التصفية التلقائية والتحصيل الضريبي... الخ، كما يمكننا الاستعانة كذلك بالمادة 162 من قانون الإجراءات الجبائية لتأكيد ذلك، وهي المادة التي حصر بموجبها المشرع مجموع الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلفين التابعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات وتشمل ما يلي:

1 - انظر الفقرة الثانية من المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

2 - تنص الفقرة الخامسة من المادة 162 من ق.إ. ج صراحة على الرسوم ويتعلق الأمر بالرسم على القيمة المضافة والحقوق والرسوم التي يحدد وعاؤها وتصفيتها وتحصيلها.

- الضرائب على الحواصل والأتاوى على الدخل المستحقة على الشركات البترولية، والضريبة على الأرباح المنجمية،
 - الاقتطاعات من المصدر فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات الأجنبية،
 - الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على رؤوس الأموال وتجمعات الشركات الخاضعة للقانون العام للضريبة على أرباح الشركات،
 - الرسم على القيمة المضافة والحقوق والرسوم التي يحدد وعاؤها وتصفيتها و تحصيلها والمنازعات القائمة بشأنها كما هو الحال في مجال الرسم على القيمة المضافة،
 - الرسم على النشاط المهني، الاقتطاعات من المصدر الواجب دفعها على الأجور و المرتبات والتعويضات، بالإضافة الى الاقتطاعات من المصدر الواجب دفعها على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء مهما كانت طبيعتها القانونية،
 - الدفع الجزائي، بالإضافة الى حقوق الطابع.
- وبذلك يخرج من مجال تطبيق المحرر الجبائي كل ما تعلق بالرسوم الغير الاجبارية و شبه الرسوم والإتاوات والتعريفات الجمركية. في حين نجد أن بعض التشريعات تحدد بصفة صريحة طبيعة الضرائب ونوعها، خاصة تلك التي تعتمد المحررات الجبائية النوعية، فعلى سبيل المثال المشرع الألماني حدد مجالات تطبيق المحرر الجبائي، حيث يقتصر على الضريبة المتعلقة بفئة الأجور والمعاشات، الحقوق الجمركية او تقييم الوضعيات الحقيقية فيما يخص الرقابة الجبائية، وهي محررات لا تتصف بالسرية بل تنشر ويحق لباقي المكلفين الإطلاع عليها، واتخاذ الإدارة الجبائية لهذه المحررات تصبح ملزمة لها، ويحتج بها في مواجهتها ودون أن تكون ملزمة للقاضي في حالة فصله في نزاع مطروح أمامه، وفي استراليا مجال تطبيق المحررات يخص فقط الرسم على القيمة المضافة وفي الدانمارك يطبق فقط في مجال الحقوق المتعلقة بالميراث¹.

1 – Michel Bouvier, Op.cit, P 197.

وبناء على ما سبق يمكن القول بان مجال تطبيق المحرر في التشريع الجبائي الوطني فهو ضيق من حيث فئة الأشخاص المكلفين، ويتسع نوعا ما من حيث موضوعه ويتعلق بالنظام الجبائي المطبق في وضعية ما بالرجوع الى نص جبائي يخص سواء الضرائب المباشرة و الرسم على رقم الأعمال و الرسم على القيمة المضافة و حقوق الطابع التي يخضع لها الأشخاص التابعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

الفرع الثاني: الأهمية القانونية والعملية للمحرر الجبائي .

مهما كان نوع المحررات الجبائية وطبيعتها سواء كانت ذات طابع عام او نوعية فإنها تكتسي أهمية عملية وقانونية في الأنظمة الجبائية التي تأخذ بهذا الإجراء كما يلي:

أولا : الأهمية العملية للمحررات الجبائية

تشارك كل أنواع المحررات الجبائية من حيث هدفها في نقطة واحدة، وهي توفير الأمن والحماية القانونية للمكلف بالضريبة من حيث طريقة تطبيق النصوص الجبائية على الوضعية او الحالة التي تم عرضها على الإدارة الجبائية وبالكيفية التي يراها المكلف شريطة أن تكون هذه الأخيرة قد قبلت طلبه بصفة صريحة او ضمنا بعد استنفاد الآجال القانونية الممنوح لها للرد على طلب المكلف.

كما أن هذه المحررات تسمح للإدارة بتوقع الصعوبات المحتملة التي تواجه المكلفين وتقديم لها حلول مسبقة، وبالنتيجة تجاوز كل المنازعات المستقبلية التي قد تثور بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة أثناء ممارسة صلاحياتها لاسيما الرقابة و التحقيق الجبائي، و بذلك فالمحرر الجبائي يساهم بقوة في تخفيض حجم المنازعات المطروحة على المصالح الضريبية المختصة و بالنتيجة الاقتصاد في الجهد و الوقت و تكاليف العمل الإداري، مما يعطي فرصة للإدارة الضريبية أن تهتم أكثر بتحسين أدائها و ترقية الخدمة النوعية للمصالح الجبائية، وهناك من يعتبر هذه الايجابية مبرر كافي لنشر المحررات التي تصدرها الإدارة الجبائية بهدف إعطاء فرصة للمكلفين الآخرين الاستفادة من محتوياتها و الإطلاع على مواقف الإدارة الجبائية من الوضعيات التي قد تتشابه مع الحالات التي يقعون فيها.

بالإضافة الى ذلك فالمحركات الجبائية تخلق جو من الثقة المتبادلة بين طرفي العلاقة الضريبية، وبالتالي فهي تساهم في إرساء هذه الثقة وتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة والتي يفترض أن تكون علاقة نوعية تسودها الشفافية، وذلك من اجل تحقيق أهداف الإدارة الضريبية، وهو بلوغ المردودية الجبائية بدون نفقات عالية، وهذا عن طريق الوصول الى الدفع التلقائي والطوعي للضريبة من طرف المكلف من جهة، ومن جهة أخرى رضا هذا الأخير وقبوله للضرائب المفروضة عليه التي يراها في معظم الأحيان عبء تنقص وتقلل من هامش ربحه.

كما أن المحرر الجبائي يخلق لدى المكلفين بالضريبة ثقافة قانونية جبائية تتعلق بمجال التسيير الضريبي لمؤسساتهم ونشاطاتهم، وتصبح لهم القدرة على التفسير و التمييز بين النصوص القانونية المطبقة على كل وضعية تخصهم.

ثانيا : الأهمية القانونية للمحركات الجبائية

يتميز التشريع الضريبي بتشتت وتبعثر نصوصه¹ المعقدة ذات البعد التقني وعدم

1 - بالنسبة للمنظومة التشريعية الضريبية في الجزائر تتكون من خمسة تقنيات بالإضافة الى قانون الإجراءات الجبائية والتي تخضع عمليا كل سنة الى جملة من التعديلات بموجب قانون المالية للسنة وقوانين المالية التكميلية وهي:

- الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، (ج. ر، العدد 102 المؤرخة في 22 ديسمبر 1976).

- الأمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم، (ج. ر، العدد 103 المؤرخة في 26 ديسمبر 1976).

- الأمر رقم 76 - 103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم، (ج. ر، العدد 39 المؤرخة في 15 ماي 1977).

- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، (ج. ر، العدد 70 المؤرخة في 02 أكتوبر 1977).

- الأمر رقم 76 - 105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم، (ج. ر، العدد 81 المؤرخة في 18 ديسمبر 1977).

تجانسها أحيانا، وكثرة التفسيرات وتعددتها، وهي ظواهر تهدد باستمرار الحماية القانونية للمكلف بالضريبة، مما تجعله في معظم الحالات يتصرف بدون ثقة ويقين خوفا من رجوع الإدارة عليه في المستقبل عن طريق مراجعة الأسس الضريبية التي صرح بها، وذلك بعد إجرائها لعمليات التحقيق او الرقابة. ويعتبر المحرر الجبائي من أهم الضمانات القانونية التي يوفرها التشريع الضريبي للمكلف بالضريبة ويساهم بقوة في استقرار المعاملة الضريبية، حيث أن المحرر يوفر له حماية احتياطية ويصبح بعيدا عن كل إجراءات الفرض التلقائي للضريبة¹ أو أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق.

كما يسمح هذا الإجراء من حصول المكلف على جواب كتابي دقيق ونهائي ويمكن الاحتجاج به أمام الإدارة، حتى ولو كان الحل الذي اقترحته بصفة صريحة مخالف للنصوص القانونية، وهنا تجدر الإشارة الى أن المحرر لا يعتبر قاعدة قانونية ولا حتى قاعدة قانونية مكملة على أساس انه يخص حالة او وضعية ما تنطبق تماما على شخص معين بذاته، وعدم التزام المكلف بتنفيذ ما يطابق محتوى المحرر تماما يمكن أن يتعرض الى زيادة في الإخضاع الضريبي و الى عقوبات وغرامات مالية². وبذلك فالمحرر الجبائي هو ضمانة حقيقية بالنسبة للمكلف بالضريبة حسن النية، ضد التغيرات المتسارعة التي يشهدها التشريع الضريبي والفقهاء الإداري وتفسيره للنصوص القانونية الضريبية.

كما يعتبر المحرر الجبائي كذلك ضمانة في ظل التغيرات المحتملة للتشريع الجبائي، وبذلك فهو يسمح للمكلف بالضريبة بحماية حقوقه المكتسبة في ظل التشريع القديم، و يوفر الحماية كذلك ضد تعسف الإدارة الضريبية في استعمال حقوقها وتجاوز سلطاتها بمناسبة تأسيس الضريبة، رقابتها وتحصيلها، ويضع هذا الإجراء كذلك المكلف بمنئى من كل تقويم جبائي إزاء وضعية قد كانت موضوع طلب محرر جبائي³.

1 – Maurice Cozian, Les grand principes de la fiscalité des entreprises, quatrième édition, Litec, Paris 1998, P 41.

2 – HADJ Ali Samir, Document précité, P 05.

3 – Le rescrit fiscal un instrument pour améliorer la sécurité juridique des

وفي الأخير يمكن الإشارة الى أن المحرر الجبائي ورغم أهميته القانونية والعملية إلا انه يعتبر سلاح ذو حدين، نتيجة لما يرتبه في بعض الأحيان من عواقب خطيرة تعود على المكلف بالضريبة نفسه، حيث أن سوء تقديمه واستعماله قد يلفت انتباه الإدارة الجبائية الى أن المكلف كان يستعمل مناورات تدليسية وإخفائه لبعض المعلومات أثناء التصريحات التي قدمها للإدارة ولم تستطع هذه الأخيرة اكتشافها أثناء الرقابة. ففي هذه الحالة تستطيع الإدارة أن ترفض طلب المحرر إذا أثبتت بان المكلف سيئ النية وترجع عليه بإعادة تأسيس الضريبة وزيادة في الإخضاع الضريبي في حدود الإغفال الذي تضمنته تصريحات المكلف السابقة، بالإضافة الى توقيع العقوبات التي ينص عليها التشريع الضريبي في مثل هذه الحالات. وعلى هذا الأساس هناك من يعتبر أن المحرر الجبائي إجراء يتفاداه المجتمع الضريبي¹ الذي لم يرتقي بعد الى مستوى التحضر الجبائي، وهذا ما أكده بعض المختصين في بداية تطبيق هذا الإجراء في فرنسا بأنه لا يبدو استعمال المحرر الجبائي أن يكون فعالا وبكثرة أو أن يلجأ إليه المكلفين لطلب موقف الإدارة من وضعية قانونية تتعلق بوضعية ما او اتفاقية وذلك حتى لا يلفت انتباه

entreprises, la lettre de la DGI, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, n° 63, Année 2012, P 02.

1 - المجتمع الضريبي بالمفهوم الواسع هو مجموع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الوطنيين والأجانب الذين يزاولون نشاطا في التراب الوطني مقيمين او غير مقيمين، المخاطبين بأحكام التشريع الضريبي الوطني بما فيهم الذين تم إعفاؤهم بصفة جزئية او كلية، سواء كانوا معروفين لدى الإدارة الجبائية أم لا. أما المفهوم الضيق للمجتمع الضريبي او من الناحية التقنية هو مجموعة الأشخاص الذين تم إحصائهم من طرف الإدارة الجبائية وتقييدهم في الجدول العام او في البطاقة التي تمسكها الإدارة الجبائية الخاصة بكل بلدية بما فيهم الأشخاص الذين لا يملكون ملفات لديها، ويتم إحصائهم بناء على التصريح بالوجود الذي يقدمه المكلف الى الإدارة الجبائية في بداية نشاطه، وعلى الإحصاء العام الذي تقوم به الإدارة الجبائية بصفة دورية، وما تتلقاه من المعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية على غرار مركز السجل التجاري، المصالح الأخرى لوزارة التجارة، إدارة الجمارك، البنوك والهيئات المالية، كما تقوم الإدارة بمنح المكلفين المعروفين لديها رقم يسمى برقم الإحصاء الجبائي.

الإدارة الجبائية¹ لتصرفاته السابقة غير المشروعة وما ينوي القيام به في المستقبل. أما في الجزائر فرغم مرور سبعة سنوات على تبني المشرع للمحرر الجبائي إلا أن الإقبال لا يزال ضعيف على هذا الإجراء رغم أهميته القانونية والعملية، حيث تفيد الإحصائيات الصادرة عن مديرية كبريات المؤسسات، بأنها تلقت سنة 2013 إحدى عشر ﴿11﴾ طلبا، و خلال سنتي 2014 و 2015 لا يتعدى العدد الإجمالي اثنتا عشر ﴿12﴾ طلبا، وقد يرجع السبب حسب اعتقادنا الى جهل وعدم علم المكلفين بالضريبة بأهمية هذا الإجراء، كما يكون سبب العزوف هو عدم المجازفة والمخاطرة، حيث يتفادى المكلف مثل هذا الإجراءات التي قد تلفت انتباه الإدارة الى المشاريع المستقبلية التي يريد الإقدام عليها بدون أعباء جبائية اكبر.

المبحث الثاني: إجراءات المطالبة بالمحرر الجبائي والاستفادة منه

لا ينتج المحرر الجبائي أثاره القانونية إلا بإتباع المكلف بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها قانونا حتى يتمكن من الاستفادة من محتواه لمواجهة الإدارة الضريبية، وعلى غرار باقي التشريعات المشرع الجزائري نص على إجراءات طلب المحرر الجبائي و شروط الاستفادة من الضمانات التي اقرها ﴿المطلب الأول﴾ بصفة دقيقة سواء تعلق الأمر بكيفية المطالبة به ودراسته والنتائج المترتبة على ذلك ﴿المطلب الثاني﴾.

المطلب الأول: شروط الاستفادة من المحرر الجبائي وإجراءات طلبه.

يعتبر المحرر الجبائي إجراء يفعل بمبادرة من المكلف بالضريبة بموجب طلب يقدم في إطار المادتين 174 مكرر و 174 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية التي تحدد الشروط الواجب احترامها للاستفادة من الضمانات التي يقرها إجراء المحرر الجبائي ﴿الفرع الأول﴾، كما يحدد المرسوم التنفيذي رقم 334.12 الإجراءات التي يتعين على المكلف بالضريبة التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات إتباعها أثناء تقديم طلبه ﴿الفرع الثاني﴾.

1 - Maurice Cozian, Op.cit, P 42.

الفرع الأول: شروط الاستفادة من الضمانات التي يقرها المحرر الجبائي.

لقد نصت المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على أن المحرر الجبائي يوفر حماية قانونية للمكلف بالضريبة ضد كل زيادة في الإخضاع الضريبي السابق، إذا كان سبب الزيادة المتمم من طرف الإدارة الجبائية يعود الى تباين في تقدير الوضعية من طرف المكلف بالضريبة حسن النية بالنظر الى النص الجبائي، وإذا اثبت هذا الأخير بأن طريقة التقدير المقدمة من قبله قد قبلتها الإدارة، وتطبق هذه الضمانة بتوافر الشروط التالية:

أولاً : أن يقدم المكلف بالضريبة حسن النية طلباً كتابياً، واضحاً وتاماً.

لا يستطيع المكلف بالضريبة أن يَفْعَلَ إجراءات المحرر الجبائي إلا بموجب طلب مكتوب وأن يكون واضحاً¹، بحيث يتضمن كل المعطيات المتعلقة بوضعيته التي يعرضها على الإدارة الجبائية، ويشترط أن لا يكون موضوع الطلب يتعلق بتفسير نص قانوني جبائي او كيفية تطبيقه وإلا كان طلبه غير مقبول². وفي نفس الوقت المشرع الى جانب الشروط الشكلية يشترط توافر حسن النية في المكلف بالضريبة، وفي الحالة العكسية يقع عبء إثبات ذلك على الإدارة الجبائية بان المكلف سيئ النية يهدف الى التهرب والغش الضريبيين عن طريق إخفاء بعض المعلومات والمعطيات التي تتعلق بوضعيته الجبائية بقصد الاستفادة من المحرر الجبائي، لذا يتعين على المكلف بالضريبة حسن النية أن يقدم مجموع العناصر الضرورية بصفة دقيقة التي تسمح للإدارة الجبائية بتحليل و تقييم وضعيته بسهولة، وعليه تفادي كل المعلومات غير الصحيحة او الخاطئة خاصة وأن هذه الأخيرة تملك كل الصلاحيات والوسائل الرقابة للكشف عن ما مدى صدق هذه المعلومات وصحتها.

1 - انظر الفقرة الثانية من المادة 174 مكرر من ق. إ. ج

2 - راجع المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

ثانيا : أن تتخذ الإدارة الجبائية قرارا قطعيا فيما يخص تقدير وضعية ما بالنظر الى النص الجبائي

يجب الإشارة الى أن القرار التي تتخذه الإدارة يكون في صورتين إما أن يكون صريحا وتبلغه الى المكلف بالضريبة او يكون قرارا ضمنيا حالة انقضاء الأجل الممنوح للإدارة ولم ترد على طلب المكلف. أما من الناحية العملية وقبل الوصول الى القرار القطعي، تقوم الإدارة بتقييم الوضع الاقتصادي الفعلي للمكلف بناء على المعطيات التي قدمها، وبعد ذلك تفصل في المسألة المتعلقة بما مدى مطابقة وتطبيق النص الجبائي المذكور على الوضعية المعروضة عليها أم لا، و بمجرد أن تتوصل الإدارة الى معرفة الآثار و العواقب القانونية التي قد تنجم عن هذه الوضعية المعروضة عليها، تتخذ موقفا نهائيا تبلغه رسميا الى علم المكلف بالضريبة. ويكون الموقف الذي تتخذه الإدارة رسميا و قطعيا عندما يكون القرار واضحا بما فيه الكفاية، دقيق لا لبس فيه ويمكن تنفيذه و تطبيقه، كما يجب أن يكون هذا القرار مكتوبا و موقع من قبل موظف مؤهل قانونا¹. وهنا تجدر الإشارة الى أن إجراء المحرر الجبائي لا يمنح الإدارة الجبائية أي سلطة او قدرة الخروج عن القانون و منح رخص استثنائية عن تطبيق القانون² ولا حتى تفسير النصوص القانونية الضريبية بل يكمن هدفه أساسا الى مطابقة النصوص الجبائية على الوضعيات المعروضة عليها.

ثالثا: أن تتخذ الإدارة قرارها قبل انتهاء اجل التصريح او قبل تاريخ التحصيل حالة التصفية التلقائية للضريبة.

لقد ميز المشرع بين الضرائب التي تكون محل تصريح جبائي و تصفيتها ثم تحصيلها و الضرائب التي تكون محل تصفية تلقائية³، حيث يشترط على الإدارة الجبائية أن

1 - انظر الفقرة الأولى من المادة 174 مكرر من ق.إ.ج

2 – Instruction n° 01 du 11 Avril 2013, document précité, P 02.

3- انظر الفقرة الثانية من المادة 174 مكرر من ق.إ.ج

تتخذ موقفا بشأن الوضعية المطروحة أمامها بالنظر الى نص جبائي قبل انتهاء آجال سريان التصريح الجبائي الذي يتوفر لدى المكلف بالضريبة و الخاص بالضريبة محل موضوع المحرر الجبائي، أما إذا اتخذت الإدارة قرارها بعد انتهاء هذا الأجل فلا يصبح لهذا القرار أي اثر موقوف لتطبيق العقوبات المترتبة على عدم تقديم التصريح الجبائي في الآجال القانونية، وهذا باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، وهناك بعض التشريعات الضريبية وعلى غرار المشرع الفرنسي تشترط صراحة على أن المكلف بالضريبة حتى يتمكن من الاستفادة من محتوى المحرر الجبائي، يتعين عليه تقديم احتجاجاته ضد كل زيادة في الإخضاع الضريبي قبل انتهاء آجال التصريح¹. أما بالنسبة الى الضرائب والرسوم التي تكون محل تصفية تلقائية فيشترط المشرع أن تتخذ الإدارة قرارها قبل تاريخ تحصيلها. كما تجدر الإشارة كذلك الى انه لا يمكن اعتبار الطلب الذي يقدمه المكلف بالضريبة طلبا يخص المحرر الجبائي إذا كان موضوعه يتعلق بمسالة ترتبط بإجراءات فرض الضريبة السارية التطبيق من حيث الشكل او الموضوع كإجراءات الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية وإجراءات التحصيل الضريبي².

رابعا: أن يكون القرار القطعي يخص المكلف بالضريبة نفسه

حتى يستطيع المكلف بالضريبة الاستفادة من الضمانات التي يقرها المحرر الجبائي يجب أن يكون القرار القطعي الذي اتخذته الإدارة الجبائية يخصه بنفسه، وأن يكون متطابقا مع وضعيته الجبائية التي اتخذت الإدارة بشأنها هذا القرار، ولا يمكن للمكلف بالضريبة الاحتجاج بالمحرر الجبائي الصادر في حق مكلف آخر ولو كانت وضعيته الجبائية متطابقة تماما مع تلك التي اتخذت الإدارة الجبائية بشأنها قرارا قطعيا، بمعنى أن أحكام المحرر الجبائي تطبق فقط على المكلف الذي تقدم بالطلب والمتعلق

1 - Instruction du 09 septembre 2010 ,13 L-11-10, procédure du rescrit fiscal, Interprétation d'un texte fiscal, appréciation d'une situation de fait, commentaires du dispositif et des aménagements législatifs apportés, Bureau AGR, DGFIP, Ministère du Budget des comptes publics et de la réforme de l'Etat, France (www.impots.gouv.fr).

2 – Instruction n° 01 du 11 Avril 2013, document précité, P 03.

بوضعيته، وبعبارات أخرى لا يمكن المكلف بالضريبة الاستفادة من محرر جبائي أُعدّ لمكلف آخر بالضريبة، حتى وان واجه نفس وضعية هذا الأخير¹.

خامسا: أن تلجأ الإدارة الى الزيادة في الإخضاع الضريبي السابق

المكلف بالضريبة لا يستطيع استعمال المحرر الجبائي للمطالبة ببعض الحقوق المرتبطة بوضعيته الجبائية التي تضمها المحرر، ولا يستطيع الاحتجاج بمحتوى المحرر إلا في حالة لجوء الإدارة الى زيادة في الإخضاع الضريبي السابق، ويشترط المشرع أن يكون سبب الزيادة المتمم من طرف الإدارة، يعود الى وجود فارق وتباين في تقدير الوضعية من طرف المكلف بالضريبة حسن النية بالنظر للنص جبائي مع التقدير اللاحق للإدارة لتلك الوضعية الذي ارتكزت عليه في إجراء زيادة او مبالغة في الإخضاع الضريبي، كما يقع عبء إثبات هذا الفارق في التقدير على المكلف بالضريبة، حيث يقوم بتقديم دليلا يثبت من خلاله أن طريقة التقدير المقدمة من طرفه قد قبلتها الإدارة².

الفرع الثاني: إجراءات طلب المحرر الجبائي ودراسته.

المحرر الجبائي هو إجراء قانوني يفعل بإرادة المكلف بالضريبة، حيث يقوم بتقديم طلب للإدارة الجبائية، وحتى يستطيع الاستفادة منه يتعين على الإدارة الجبائية أن تتخذ موقفا صريحا او ضمنيا من هذا الطلب وذلك بعد خضوعه لدراسة معمقة و مراجعة في بعض الأحيان وهذا بالكيفية التي سنتطرق إليها بنوع من الإيجاز فيما يلي:

أولا: تقديم المكلف بالضريبة طلب المحرر الجبائي

يتعين على المكلف بالضريبة الذي يقدم طلب المحرر أن يتقيد ببعض الإجراءات وتخص لاسيما طريقة و مكان إيداعه، وأن يراعي كذلك بعض الشروط التي تتعلق بمحتوى الطلب.

1 - انظر المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

2 - راجع الفقرة الأولى من المادة 174 مكرر من ق.إ.ج

01. محتوى طلب المحرر الجبائي

قبول طلب المحرر الجبائي من قبل الإدارة مرهون بان يتضمن بعض العناصر التي تتعلق بشكل الطلب وعناصر تتعلق بمضمونه والتي نص عليها المشرع في الأحكام القانونية المتعلقة بالمحرر الجبائي.

أ. البيانات الشكلية التي يجب أن تتوفر في الطلب

يشترط المشرع أن يقدم طلب المحرر بموجب رسالة مكتوبة و واضحة و تامة¹ تتضمن المعلومات المتعلقة بصاحب الطلب من اسم او اسم الشركة و عنوان المكلف بالضريبة²، بالإضافة الى ذكر رقم الهاتف و عنوان بريده الالكتروني، وأن يكون موقعا من طرف صاحبه، كما يجب أن يذكر في هذا الطلب الأحكام الجبائية التي ينوي المكلف بالضريبة تطبيقها.

ب. العناصر المتعلقة بمضمون الطلب

حتى يستطيع المكلف بالضريبة حسن النية الاستفادة من الضمانات التي يقرها المحرر، يجب أن يتضمن طلبه عرضا دقيقا، كاملا و صادقا للوضعية و الأحكام الجبائية التي ينوي تطبيقها مع التمييز، عند الاقتضاء، و حسب الأحكام المعنية، لفئات المعلومات الضرورية التي تسمح للإدارة الجبائية بان تقدر فيما إذا تمت التلبية الفعلية للشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي³، بمعنى انه يقدم للإدارة الجبائية الصورة الحقيقية لوضعيته و يجعلها في مستوى العلم الكافي بالمسألة المطروحة عليها حتى تستطيع أن تتخذ قرارها بصفة نهائية و قطعية.

02. طريقة و مكان تقديم الطلب

لقد قيد المشرع الجزائري مجال تطبيق المحرر الجبائي من حيث الأشخاص، حيث

1 - انظر الفقرة الثانية من المادة 174 مكرر و الفقرة الأولى من المادة 174 مكرر 01 من ق. إ. ج

2 - راجع المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

3 - راجع الفقرة الثانية من نفس المادة و من نفس المرسوم السابق ذكره.

يخص فقط المكلفين التابعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات¹، لذا يتعين عليهم إلزاميا توجيه طلبهم الى مدير هذه الهيئة عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها، كما يمكن أن يكون موضوع إيداع مباشر مقابل إشعار بالاستلام لدى نفس المديرية². غير انه في حالة إرسال الطلب الى مصلحة غير مديرية كبريات المؤسسات، يتعين على هذه المصلحة إرساله في اجل سبعة ﴿ 07 ﴾ أيام الى مديرية كبريات المؤسسات و إبلاغ المكلف بالضريبة الذي قدم الطلب بذلك³، ويتم تحويل هذا الطلب بموجب وثيقة او جدول إرسال مطابق للنموذج المعد من قبل الإدارة وفي هذه الحالة يعتد بتاريخ استلام مديرية كبريات المؤسسات للطلب المحول إليها كتاريخ لتسجيل الطلب وبداية سريان الأجل القانوني الممنوح للإدارة للرد على طلب المكلف بالضريبة⁴.

ثانيا : دراسة الإدارة لطلب المحرر الجبائي

فور استلام طلب المحرر تقوم المصالح المختصة لدى مديرية كبريات المؤسسات بتسجيله في سجل خاص مطابق للنموذج المعد من قبل مديرية التشريع على مستوى المديرية العامة للضرائب، وذلك بطريقة دقيقة و منتظمة، كما يسمح هذا السجل للإدارة بمتابعة طلبات المحرر الجبائي المقدمة من قبل المكلفين و السهر على احترام أجال الرد عليها. و تتم دراسة الطلب المكلف من قبل مجلس أنشئ لهذا الغرض على مستوى مديرية كبريات المؤسسات منذ شهر أكتوبر 2012 و يتكون من أربعة أشخاص، وهم مدير مديرية كبريات المؤسسات ، المدير الفرعي المكلف بجباية المحروقات، المدير الفرعي المكلف بالتسيير و المدير الفرعي المكلف بالرقابة، كما تساعد المصالح المركزية التابعة للمديرية العامة للضرائب في أداء مهامه بعد التماس رأيها بخصوص المسائل و

1 - راجع المادتين 174 مكرر و 174 مكرر 01 من ق.إ.ج

2 - انظر المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

3 - انظر المادة 07 من نفس المرسوم السابق الذكر.

4 - Instruction n° 01 du 11 Avril 2013, document précité, P 06.

الوضعيات المعقدة التي تتضمنها الطلبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة. وتجدر الإشارة الى أن هذا المجلس هو عبارة عن هيئة غير تداولية، حيث يساعد المدير في اتخاذ القرارات للرد على طلبات المكلفين، بحيث يقوم هذا المجلس بدراسة الطلبات المودعة عن طريق الفحص الأولي كمرحلة أولى، بعد ذلك يقوم بدراستها بطريقة معمقة كمرحلة ثانية وهذا بالكيفية الآتية:

أ. الفحص الأولي لطلب المحرر الجبائي

وهي عملية يتكفل بها أعضاء المجلس الذي تم تنصيبه على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، حيث يقومون بمراقبة سطحية للملف وإذا ما لاحظوا بان طلب المكلف غير كامل، تتطلب دراسته معلومات و معطيات أكثر و يحتاج الى المزيد من التوضيحات للمسألة المطروحة في طلب المعني، تقوم المصلحة المعنية بمراسلة هذا الأخير بواسطة رسالة موصى عليها تطلب من خلالها المعلومات التكميلية الضرورية التي تسمح للإدارة أن تتخذ قرارها القطعي، ويتعين على المكلف بالضريبة أن يقدم هذه المعلومات التكميلية بنفس الكيفية والإجراءات تقديم الطلب الأصلي⁵ والتي سبق الإشارة إليها أعلاه، وفي هذه الحالة يسري الأجل الرد الممنوحة للإدارة من تاريخ استلام المعلومات التكميلية المطلوبة من طرف مديرية كبريات المؤسسات⁶.

ب. الدراسة المعمقة لطلب المحرر الجبائي

بعد استلام الطلب او المعلومات التكميلية تقوم المصالح المختصة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بدراسة الطلب، حيث يقوم كل عضو في المجلس المختص بإعداد مشروع او مذكرة جوابية كل فيما يخصه و كيف ينظر من جانبه للمسألة المطروحة في الطلب، بعد ذلك يجتمع الأعضاء للقيام بالدراسة الجماعية لهذا الطلب وفي نهاية أشغاله يتم إعداد محضر اجتماع يتضمن النتائج دراسة النقاط المدرجة في جدول الأعمال وبناء على هذه النتائج تتخذ الإدارة القرار النهائي.

5 - انظر المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

6 - راجع المادة 07 من نفس المرسوم السابق الذكر.

إن الدراسة المعمقة للطلب من الناحية التقنية فهي تتعلق بتقييم الجوانب الاقتصادية الفعلية للوضعية التي عرضها المكلف، وهذا بناء على المعطيات التي قدمها، كما تنصب الدراسة كذلك على استخراج الأحكام القانونية و الجبائية التي عرضها المكلف في طلبه. وبعد ذلك تتم عملية المقاربة والفصل في المسألة المتعلقة بما مدى مطابقة وتطبيق النص الجبائي المذكور على الوضعية المعروضة أم لا، وبمجرد أن تتوصل الإدارة الى معرفة العواقب والآثار القانونية التي قد تنجم عن هذه الوضعية المعروضة عليها، تتخذ موقفا مناسباً وقراراً نهائياً تبلغه رسمياً الى علم المكلف. كما تجدر الإشارة الى أن المحررات الجبائية التي تخص بعض المواضيع تستلزم حصول الموافقة الصريحة للمديرية العامة للضرائب قبل تبليغها الى المكلف من قبل مديرية كبريات المؤسسات و يتعلق الأمر بالطلبات التي لها علاقة بالاتفاقيات الجبائية والطلبات التي تخص الجباية البترولية و تتضمن مسائل جد معقدة، بالإضافة الى المسائل المتعلقة بإعادة هيكلة تجمع الشركات.

ج. الأجل القانونية لدراسة الطلب و الرد عليه

المشرع الضريبي حدد بدقة الأجل الممنوح للإدارة الجبائية لدراسة طلب المكلف من حيث بداية حسابها و انتهائها و ذلك بالكيفية الآتية:

01. الأجل القانوني للرد على طلب المكلف بالضريبة

منح المشرع للإدارة الضريبية أجل تقدر بأربعة (04) أشهر للرد على الطلب و إرسال المحرر الجبائي الى المكلف بالضريبة¹، و تعتبر هذه الأجل القانونية مسألة أساسية بالنظر الى العواقب و الآثار الخطيرة التي قد تنجم على عدم احترام الإدارة لهذه الأجل، حيث يستفيد المكلف حسن النية الذي لجأ الى مديرية كبريات المؤسسات بصفة تلقائية من الوضعية الجبائية التي صاغها في طلبه² حتى و لو لم تكن مطابقة الى الأحكام القانونية او مخالفة لها، كما يحرم الإدارة الجبائية من حق تنفيذ إعادة

1 - انظر المادة 174 مكرر من ق.إ.ج

2 - انظر الفقرة الثانية من المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

التقويم و الرجوع على المكلف فيما يخص الوضعية التي شكلت موضوع طلب المحرر الجبائي¹، و على هذا الأساس يتعين على المصالح التابعة لمديرية كبريات المؤسسات اتخاذ كل التدابير الضرورية لدراسة طلب المكلف وإبلاغه بالقرار الذي اتخذته، وذلك قبل انتهاء الأجال القانونية المحددة والممنوحة لها.

02. بداية سريان الأجل القانوني للرد على طلب المكلف بالضريبة

بداية سريان اجل أربعة ﴿04﴾ أشهر الممنوحة للإدارة الجبائية للرد على الطلب المكلف، يكون من تاريخ استلام الطلب من قبل مصالح مديرية كبريات المؤسسات، سواء قام المكلف بتوجيه طلبه عن طريق البريد بموجب رسالة موصى عليها او عن طريق إيداعها مباشرة على مستوى هذه المصالح، كما يسري هذا الأجل كذلك من تاريخ استلام الإدارة للمعلومات التكميلية المطلوبة في حالة ما اعتبرت أن المعلومات المقدمة في الطلب الأصلي غير كافية. أما فيما يخص الطلبات المرسلة الى مصلحة أخرى غير تلك المختصة، التي يتعين عليها أن تحول طلب المكلف في اجل سبعة ﴿07﴾ أيام الى مديرية كبريات المؤسسات مع إبلاغه بذلك، وفي هذه الحالة، يسري اجل أربعة ﴿04﴾ أشهر من تاريخ استلام هذه الأخيرة للطلب². كما تجدر الإشارة الى أن هذا الأجل يمكن قطعه من طرف الإدارة الجبائية عن طريق طلب معلومات تكميلية كما سبق توضيحه ويبدأ حساب هذا الأجل من تاريخ استلامها للمعلومات التي طلبتها.

03. نهاية الأجل القانوني للرد على طلب المكلف بالضريبة

يحسب الأجل القانوني الممنوح الى الإدارة يوم بيوم، يبدأ من تاريخ استلام الطلب و ينتهي في اليوم الأخير الموافق لنهاية الشهر الرابع، وعندما ينتهي الأجل يوم عطلة، يمدد هذا الأجل الى أول يوم عمل. وتجدر الإشارة الى أن مسالة تحديد الأجال القانونية بدقة من طرف المشرع للرد على طلب المكلف لها أهمية تنعكس على الطرفين، حيث تسمح للمكلف بالضريبة بالحصول على جواب في اقصر مدة ممكنة حتى يتمكن من مباشرة

1 - راجع المادة 07 من نفس المرسوم التنفيذي السابق الذكر.

2 - انظر المادة 08 من نفس المرسوم التنفيذي السابق الذكر.

تحقيق مشاريعه واستكمال التزاماته الضريبية، أما بالنسبة للإدارة الجبائية فتحديد الأجل يدفعها لدراسة طلب المحرر و الرد عليه في اقل وقت ممكن، لان انتهاء الأجل الممنوح لها دون تقديم أي جواب يرتب مسؤوليتها ويحرمها من الرجوع على المكلف بممارسة حق تنفيذ إعادة التقويم فيما يخص وضعية شكلت موضوع طلب المحرر الجبائي¹.

المطلب الثاني: النتائج المترتبة على دراسة طلب المحرر ونهاية الاستفادة من الضمانات التي اقرها.

دراسة الطلب المحرر يترتب عليه نتائج تتمثل في صورتين، الأولى قبول الطلب المكلف وتتخذ الإدارة قرارا قطعيا بخصوص المسألة المطروحة عليها وتصدر محررا جبائيا ﴿الفرع الأول﴾، وثانيا يمكن أن يكون رد الإدارة لا يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها المكلف وفي هذه الحالة المشرع مكن المكلف بالضريبة إعادة عرض طلبه على الإدارة الجبائية لإعادة دراسته من جديد وإعادة مراجعة القرار الذي اتخذته الإدارة و هذه الحالة تعتبر بمثابة ضمانات ثانياة اقرها المشرع لصالح المكلف ﴿الفرع الثاني﴾، كما أن الاستفادة من الضمانات التي اقرها المحرر الجبائي تنتهي بتحقق الحالات التي تنهي الآثار التي يرتبها ﴿الفرع الثالث﴾، وسنتطرق الى كل هذه النقاط فيما يلي.

الفرع الأول: رد الإدارة على طلب المكلف بالضريبة.

رد الإدارة الجبائية على طلب المكلف في الأجل القانونية الممنوح لها، يحتمل ثلاثة وضعيات وتتمثل أولا في الرد الايجابي، ثانيا الرد الايجابي مقترن بشروط، وثالثا ردا لا يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها المكلف في طلبه، كما أن لهذا المحرر الجبائي شكل ومحتوى سنتطرق إليه بعد التفصيل في الحالات الثلاث.

1 - راجع المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

أولاً : صور الرد الذي تبلغه الإدارة للمكلف بالضريبة

كما سبق الإشارة إلى ذلك، يكون رد مديرية كبريات المؤسسات على طلب المكلف بالضريبة في شكل ثلاثة صور وتمثل فيما يلي:

01. الرد الايجابي المطابق للوضعية الجبائية التي قدمها المكلف في طلبه

وهي الحالة التي تقبل فيها الإدارة طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر الى التشريع الجبائي المعمول به، وتتخذ بشأنه قراراً قطعياً طبقاً لما تنص عليه المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 334.12، و تصدر محرراً جبائياً يكون واضحاً ونهائياً، يتم تبليغه الى المكلف بالضريبة قبل انتهاء اجل أربعة (04) اشهر، ويعتبر هذا المحرر قراراً قطعياً إذا كان مكتوباً، صريحاً، واضحاً ولا يحتمل أي لبس او غموض وأن يكون موقعا من قبل الموظف المخول له قانوناً القيام بذلك¹. كما أن المحرر الجبائي الصادر عن الإدارة يرتب آثار قانونية في صالح المكلف أهمها حرمان الإدارة الجبائية من القيام بأي زيادة في الإخضاع الضريبي وممارسة حق تنفيذ إعادة التقويم فيما يخص وضعية شكلت موضوع طلب المحرر الجبائي. وبذلك فالمحرر الجبائي يوفر الأمن القانوني للمكلف بالضريبة عن طريق تبليغه برد مكتوب واضح ونهائي على طلبه ولو كان هذا القرار مخالفاً للنصوص القانونية²، ولا تستطيع الإدارة الرجوع على المكلف عن طريق زيادة في الإخضاع الضريبي السابق.

كما تجدر الإشارة كذلك الى انه يمكن للإدارة في حالة ما إذا تبين لها وجود خطأ في التقدير الرجوع عن قرارها، وإلغاء المحرر الجبائي الذي أصدرته وإراداتها المنفردة و إعداد محرر جديد للمكلف بالضريبة وذلك دون تنفيذ تقويم جبائي للمكلف بالضريبة بالنسبة للفترة المعنية بالمحرر الجبائي الأول³.

1 – Voir, l'instruction n° 01 du 11 Avril 2013, document précité, P 03.

2 – Thierry LAMBERT, « travaux dirigés d'introduction au droit fiscal », université Paul - Cézanne Aix-Marseille 03, Année universitaire 2010-2011, p 17.

3 - راجع المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

02. الرد الايجابي المقترن بشروط

عموما تلجأ الإدارة الى هذا الرد في الحالة التي يتعذر على المكلف بالضريبة حصر بدقة في طلبه الوضعية التي يريد معرفة الأحكام المطبقة عليها بالنظر الى التشريع الجبائي، باعتبار أن الوضعية المعروضة غير قارة وتتغير بتغير الشروط والظروف والتي تؤدي الى نتائج تختلف وتتغير من ظرف الى آخر، ففي هذه الحالة تلجأ الإدارة الى الرد على طلب المكلف بشروط لتطبيق هذا المحرر، حيث تحدد الإدارة الشروط والنتائج التي تقتزن بالوضعية المعروضة في طلب المكلف، كما أن الإدارة لا تلتزم إلا بما جاء في ردها وهذا في حالة عدم احترام المكلف للشروط المنصوص عليها في المحرر¹.

03. ردا لا يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها المكلف في طلبه

لما تنتهي دراسة طلب المكلف الى عدم احترام المكلف للشروط والإجراءات المنصوص عليها التي سبق التطرق إليها او تلك المتعلقة بموضوع الطلب في حالة ما إذا كان يهدف طلبه الى تفسير نص جبائي ينتهي رد الإدارة الرفض الشكلي للطلب المحرر. و عموما يكون الرفض حالة عدم تقاسم الإدارة الجبائية وجهة نظرها مع المكلف بالنظر حول التحليل للوضعية التي قدمها في طلبه، فالإدارة تأخذ موقفا مغايرا عن ما قدمه المكلف في طلبه من تقدير للوضعية، وبذلك فهي تصدر ردا لا يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها المكلف في طلبه وتبلغه للمكلف صاحب الطلب بموجب رسالة موصى عليها قبل تاريخ انتهاء اجل أربعة (04) اشهر من تاريخ تقديم الى مديرية كبريات المؤسسات طلبه الأصلي او المعلومات التكميلية التي طلبتها، كما تلتزم الإدارة في ردها بتذكير المكلف بالضريبة بان له الحق بتقديم طلب آخر لإعادة مراجعة القرار الذي أصدرته الإدارة بشأن طلبه² وهذا في غضون شهرين (02) من تاريخ استلام المكلف لرد الإدارة.

1 – Voir, l'instruction n° 01 du 11 Avril 2013, document précité, P 06.

2 - طبقا للمادة 11 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

ثانيا : شكل ومحتوى المحرر الجبائي

المحرر الجبائي من الناحية الشكلية يمثل وثيقة مكتوبة تحتوي على رد الإدارة او القرار الذي توصلت إليه بعد دراسة طلب المكلف، وموقعة من طرف مدير مديرية كبريات المؤسسات ويجب أن تكون صريحة دون أي لبس او غموض ولا تحتمل أكثر من تفسير واحد، يستطيع المكلف تطبيقه بطريقة واضحة وبدقة على الوضعية التي كانت موضوع طلبه، أما من ناحية المضمون او المحتوى فتتضمن تذكير بالعناصر المتعلقة بالوضعية المقدمة، كما تتضمن مراجع وهوامش الأحكام الجبائية التي ستطبق وفي بعض الأحيان الشروط الواجب استكمالها حتى يدخل هذا المحرر حيز التنفيذ، كما تتضمن موقف الإدارة او قرارها الذي اتخذته بشأن هذا الطلب.

كما يمكن الإشارة الى أن المحررات التي تصدرها مديرية كبريات المؤسسات يتم تبليغها إلزاميا الى المديرية العامة للضرائب¹، وفي الأجال القانونية الى المكلف بالضريبة بموجب رسالة موصى عليها وعن طريق البريد او عن طريق التسليم في يد المكلف مقابل توقيع المعني على الإشعار بالاستلام، ويعتبر تاريخ استلام المحرر بداية لسريان الأجل الممنوح للمكلف من اجل تقديم طلب إعادة مراجعة القرار الذي اتخذته الإدارة² و سنتطرق الى هذا الإجراء في الفرع الموالي.

الفرع الثاني: إعادة مراجعة قرار الإدارة يعتبر ضمانا ثانية للمكلف

بالضريبة.

لقد مكن المشرع الضريبي المكلف بالضريبة حق طلب إعادة مراجعة قرار الإدارة للمرة الثانية إذا كان لا يستجيب للوضعية التي قدمها المكلف في طلبه الأصلي إلا أن المشرع قيده بشروط وإجراءات سنتطرق إليها فيما يلي:

1 - Voir, l'instruction n° 01 du 11 Avril 2013, document précité, P 08.

2 - راجع المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

أولاً : شروط قبول طلب إعادة المراجعة

يلزم المشرع الضريبي الإدارة الجبائية بإعادة دراسة ومراجعة الطلب المحرر الذي تقدم به المكلف للمرة ثانية ومراجعة القرار الذي اتخذته الإدارة وذلك بتوافر الشروط التالية:

01 ﴿ أن يكون رد الإدارة لا يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها المكلف في

طلبه

بمعنى أن تكون الإدارة قد اتخذت موقفاً يختلف عن تقدير المكلف للوضعية التي تضمنها طلبه، وتكون الإدارة قد بلغت إلى المعنى بالأمر هذا القرار مع ذكر إلزاميا في محتوى ردها العبارة التالية « في حالة عدم رضاكم بالقرار الذي اتخذته الإدارة وتريدون الاحتجاج ضد مضمون ومعنى هذا الجواب، تملكون في أجل شهرين حق التماس إعادة مراجعة طلبكم الأصلي ضمن الشروط المنصوص عليها بموجب المادة 174 مكرر من ق.إ.ج.¹ ». وبمجرد استلام المكلف لهذا الرد السلبي يفتح له باب التماس إعادة مراجعة طلبه الأصلي، ويعتبر شرط أساسي لممارسة هذا الحق باعتبار أن قرار الإدارة الذي اتخذته هو وثيقة مهمة يتعين على المكلف بالضريبة إرفاقها في الملف المتعلق بطلب إعادة المراجعة.

02 ﴿ أن يقدم الطلب في الآجال القانونية المحددة

كما يشترط المشرع على المكلف بالضريبة تقديم طلب إعادة المراجعة القرار الذي اتخذته الإدارة في أجل شهرين ﴿02﴾² ابتداء من تاريخ استلام رد الإدارة على طلبه الأصلي.³

1 - Voir, l'instruction n° 01 du 11 Avril 2013, document précité, P 07.

2 - انظر المادة 174 مكرر من ق.إ.ج.

3 - راجع المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

- انظر الفقرة الأولى من المادة 174 مكرر 01 من ق.إ.ج.

03. أن يقدم المكلف طلبا يحتوي على نفس عناصر الطلب الأصلي

ويشترط المشرع على المكلف بالضريبة الذي يريد تقديم طلب إعادة المراجعة، عدم إدراج أي عنصر جديد لم يتضمنه الطلب الأصلي، بمعنى انه يلتزم بمحتوى ما جاء في هذا الأخير شكلا ومضمونا وإلا كان طلب إعادة المراجعة بمثابة طلب جديد، وهذا باعتبار أن إعادة المراجعة وإعادة الدراسة تقتضي مطابقة العناصر التي تضمنها الطلب الأصلي، وذلك حتى يتسنى للجهة المكلفة بإعادة المراجعة تقييم موقف الإدارة وما مدى صحته، لأن حق تقديم هذا الطلب في حد ذاته يشكل ضمانا ثانية للمكلف بالضريبة الذي تلقى ردا سلبيا لطلبه الأصلي.

ثانيا : إجراءات تقديم ودراسة طلب إعادة المراجعة

تتضمن هذه الإجراءات كيفية تقديم الطلب ودراسته من طرف الجهة المختصة كما سنوضحه فيما يلي:

01. كيفية تقديم طلب إعادة المراجعة

يحق للمكلف بالضريبة الذي قدم لدى مديرية كبريات المؤسسات طلب المحرر الجبائي، إذا كان الرد لا يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها، أن يعيد تقديم طلب آخر لإعادة مراجعة القرار الذي اتخذته هذه المصلحة¹، وذلك بنفس الكيفية التي قدم بها طلبه الأصلي، بمعنى أن يكون طلبه مكتوبا، واضحا وتاما، شريطة أن يكون متطابقا تماما من حيث الشكل والمضمون لطلبه الأصلي، بمعنى انه لا يسمح للمكلف بإدخال عناصر جديدة تختلف عن تلك التي تقدم بها في البداية. كما يقوم المكلف بإرسال طلبه الكتابي لإعادة المراجعة بواسطة رسالة موصى عليها الى مديرية كبريات المؤسسات او يقوم بإيداعها مباشرة مقابل إشعار بالاستلام وذلك في اجل شهرين (02) من تاريخ استلامه لرد الإدارة على الطلب الأصلي، وتقوم هذه المصلحة بدورها بإرسال الملف كاملا الجهة التي حولها القانون بدراسة طلب إعادة المراجعة كما سنوضحه في الفقرة الموالية.

1 - راجع المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

02. إجراءات دراسة طلب إعادة المراجعة

تتمثل هذه الإجراءات في استلام الطلب، تحويله الى المديرية العامة للضرائب معالجته، تبليغ نتائج إعادة المراجعة الى المكلف بالضريبة.

أ. تحويل طلب إعادة المراجعة

بعد استلام مديرية كبريات المؤسسات لطلب إعادة المراجعة يتعين عليها وعلى الفور تحويله الى مديرية التشريع والتنظيم التابعة للمديرية العامة للضرائب، مرفقا بالملف الأصلي الذي يتضمن الطلب الأصلي للمكلف ورد مديرية كبريات المؤسسات. و إذا ما لاحظت هذه الأخيرة بان طلب إعادة المراجعة جاء خارج الأجال القانونية او يشوبه بعض العيوب او النقائص، يتعين عليها كذلك تحويل الملف دون النظر او الفصل فيها الى المديرية العامة للضرائب، لكي تضعه هي بدورها في متناول المجلس المختص الذي تم تنصيبه على مستواها للنظر في مثل هذه الطلبات، وهو الوحيد المؤهل للفصل في قبول او رفض هذه الملفات.

ب. معالجة ودراسة الطلب من طرف المجلس

تمنح دراسة طلب إعادة المراجعة او الطعون التي يقدمها المكلفين بالضريبة ضد قرار مديرية كبريات المؤسسات الى مجلس مشكل لهذا الغرض على مستوى المديرية العامة للضرائب، الذي تحدد تشكيلته بمقرر من المدير العام للضرائب ويضم ستة أعضاء ويتولى هذا الأخير رئاسته¹، وفي حالة غيابه يترأس أشغال المجلس المفتش العام للمصالح الجبائية نيابة عنه، ويضم المجلس في تشكيلته الأعضاء الآتي ذكرهم:

- مدير التشريع والتنظيم الضريبيين (عضواً)،
- مدير العمليات الجبائية والتحصيل (عضواً)،
- مديرية الأبحاث والتدقيقات (عضواً)،

1 - راجع المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

- مدير العلاقات العمومية والاتصال ﴿عضوا﴾،

- مدير المنازعات ﴿عضوا﴾.

كما يضمن تسيير أمانة المجلس المدير الفرعي للتشريع و التنظيم، حيث يقوم بتحضير الملفات إعادة المراجعة من اجل تقديمها للمجلس و تسجيل كل الملاحظات المتعلقة بكل طلب في بطاقة تلخيصية تتضمن العناصر الأساسية التي تسمح بدراسة هذا الطلب من قبل المجلس و تتم عملية المراجعة بطريقة جماعية.

وبعد اكتمال النصاب القانوني للمجلس، الذي لا يجب أن يقل عن أربعة أعضاء، حيث يباشرون دراسة الطعون المقدمة الى المجلس، و تنصب هذه الدراسة في مرحلتها الأولى على مراجعة بدقة و بصفة مرتبة للوضعية و النصوص القانونية التي عرضها المكلف في طعنه و مقارنتها مع التي تضمنها الطلب الأصلي، و كمرحلة ثانية تتم مراجعة الأسباب و الحجج التي ارتكزت عليها مديرية كبريات المؤسسات لاتخاذ موقفها بشأن الوضعية المعروضة عليها.

في نهاية الأشغال يقوم أعضاء المجلس بالمدولة باعتباره هيئة تداولية، و تتم عملية التصويت على الآراء المتوصل إليها الخاصة بكل طلب و تتم المصادقة بأغلبية الأصوات الأعضاء الحاضرين، كما يقوم كاتب الجلسة بتدوين كل الآراء المتوصل إليها و يتم التوقيع عليها من طرف أعضاء المجلس و تسجل في محضر اجتماعه.

ج ﴿تبليغ مديرية كبريات المؤسسات بأراء المجلس

في البداية يمكن الإشارة الى أن المجلس لا يقوم بتبليغ أصحاب الطعون مباشرة، إلا انه بعد انتهاء من دراسة الطعون و صياغة أراء المجلس و التوقيع عليها من طرف جميع أعضائه، تقوم مديرية التشريع و التنظيم الجبائي بتبليغ هذه الآراء في شكل محضر الى مديرية كبريات المؤسسات. و بناء على ما تضمنه المحضر الوارد إليها، تقوم هذه الأخيرة بإعداد الرد الذي يبلغ الى المكلف بالضريبة و يشترط أن يكون متطابقا مع رأي المجلس.

د. آجال تبليغ الرد الجديد الى المكلف بالضريبة

يمنح القانون لمدير كبريات المؤسسات اجل أربعة ﴿04﴾ اشهر لتبليغ الرد الجديد او القرار المتضمن الرأي المطابق الذي توصل إليه المجلس بعد دراسة طلب إعادة المراجعة، وهذا بعد أن تنتهي من إعداد الرد طبقا لما يحتوي عليه محضر اجتماع المجلس، تقوم بتبليغ المكلف برد جديد مطابق لما أسفرت عليه مداولة المجلس وذلك بموجب رسالة موصى عليها او عن طريق التسليم المباشر الى المعني مقابل توقيعه على وصل الإشعار بالاستلام، وهذا قبل انتهاء الأجل القانونية الممنوحة للمجلس للنظر في طلب إعادة المراجعة و المقدرة بأربعة ﴿04﴾ اشهر من تاريخ استلام مديرية كبريات المؤسسات لطلب إعادة المراجعة. وفي حالة عدم إرسال أي رد بعد انقضاء هذه الأجل، يستفيد المكلف بالضريبة حسن النية الذي قدم طلبا الى مدير كبريات المؤسسات من الوضعية الجبائية التي صاغها في طلبه¹ رغم انه في بعض الحالات تكون مديرية كبريات المؤسسات قد رفضت الطلب الأصلي للمكلف وتم تبليغه بقرارها محل الطعن أمام المجلس.

في الأخير تجدر الإشارة بان طلب إعادة المراجعة يعتبر ضمانا ثانية للمكلف نظرا لأهميته وما يهدف إليه، حيث أن تقديم هذا الطلب أمام مجلس مشكل من أعضاء يملكون خبرة واسعة في كل المجالات ذات الصلة بالجبائية وتقنياتها، يعتبر بمثابة طريق بديل غير قضائي لفض الخلاف القائم بين المكلف ومديرية كبريات المؤسسات حول تقدير وضعية ما بالنظر الى نص جبائي، كما يساهم كذلك في تأكيد ثقة المكلف في الإدارة الجبائية من خلال تمكينه من الطعن في القرار الذي اتخذته الإدارة ردا على طلبه الأصلي ومعالجته من طرف هيئة تداولية أعلى منها. لكن يعاب على هذا الإجراء من حيث طريقة تحديد تشكيلة المجلس وتسيير أشغاله، حيث يقوم المدير العام للضرائب بتشكيل هذا المجلس وهو من يرأسه، وكان من المفروض أن يتم تعيين أعضائه من قبل وزير المالية، وتوسيع تشكيلته الى خبراء ومستشارين جبائيين وقانونيين وقضاة،

1 - La lettre de la DGI, n° 63, Année 2012, Op.cit P 05.

يمثلون على الأقل المكلفين بالضريبة على مستوى المجلس ضمنا للموضوعية والحياد في دراسة طلبات إعادة المراجعة خاصة و أننا نعلم بان بعض القرارات التي تتخذها مديرية كبريات المؤسسات لا تستطيع تبليغها الى المكلف بالضريبة إلا بعد الحصول على موافقة مسبقة لمصالح المديرية العامة للضرائب. أما من حيث إجراءات تقديم طلب إعادة المراجعة الى المجلس عن طريق مديرية كبريات المؤسسات فهو إجراء لا يؤكد تماما استقلالية هذا المجلس في قراراته وهو إجراء غير مجدي خاصة وإذا علمنا هذه المصلحة غير ممثلة في المجلس، وأن الأجال القانونية الممنوحة للمجلس للفصل في الطعون هي أربعة (04) اشهر تحتسب من تاريخ استلامها للطعن، وفي نظرنا كان من الأحسن لضمان الموضوعية والحياد في دراسة هذه الطعون أن نفصل بين الإجراءات أمام مديرية كبريات المؤسسات والإجراءات الطعن أمام المجلس باعتباره هيئة تداولية وأعلى درجة منها.

الفرع الثالث: نهاية الاستفادة من الضمانات التي اقرها المحرر الجبائي.

يضمن المحرر الجبائي الذي تحصل عليه المكلف بالضريبة عن طريق رد مكتوب، واضح ونهائي حماية قانونية في مواجهة الإدارة الجبائية وهذا، حتى ولو كان الحل القانوني الذي تضمنه المحرر الجبائي مخالف للقانون¹، لكن التساؤل الذي يمكن طرحه في مثل هذه الحالة، هل لهذا المحرر نهاية من شأنها أن توقف الآثار القانونية الناتجة عنه او استمرار المكلف في الاستفادة من الحماية القانونية التي يوفرها هذا الأجراء؟ بالرجوع الى النصوص القانونية المتعلقة بالمحرر وجدنا بان الإدارة الجبائية تستطيع بإرادتها المنفردة، في حالة ما إذا تبين لها بوجود خطأ في التقدير أن ترجع عن قرارها وإعداد محرر آخر للمكلف². وعلى العموم للمحرر الجبائي نهاية من شأنها أن توقف الآثار القانونية المترتبة عنه وتنتهي الاستفادة المكلف من الضمانات التي اقرها المحرر الجبائي وذلك بتحقق الحالات الآتي ذكرها.

1 - Thierry LAMBERT, « travaux dirigés d'introduction au droit fiscal », Document précité, P 17.

2 - راجع المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

أولا : تطور التشريع الضريبي

التشريعات الضريبية في تطور مستمر وهي خاصة تتميز بها، فأى تغيير يمس التشريعات الضريبية سواء بالإلغاء أو التعديل وله علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالنصوص القانونية التي تضمنها المحرر الجبائي والتي تعتبر أساس قانوني اعتمده الإدارة في اتخاذ قرارها القطعي، يعتبر سبب في نهاية المحرر الجبائي وتوقف الاستفادة من الضمانات التي يقرها أو الآثار القانونية التي ينتجها وذلك من تاريخ دخول النص القانوني الجديد حيز التطبيق.

ثانيا : سوء تقدير الإدارة الجبائية للوضعية التي تضمنها المحرر

عندما تلاحظ الإدارة بأنها أخطأت في تقدير الوضعية المعروضة عليها، بعد حصولها على العناصر والمعلومات الكافية من شأنها تستطيع إعادة تحليل وتكييف هذه الوضعية بالنظر إلى النص الجبائي وتبين لها بوجود خطأ في التقدير، يمكن لها الرجوع عن قرارها وإلغاء المحرر الجبائي الذي أصدرته وإعداد محرر جبائي جديد للمكلف بالضريبة¹ وهذا دون تنفيذ تقويم جبائي بالنسبة للفترة المعنية بالمحرر الجبائي الأول. وتنتهي الضمانات التي أقرها المحرر الجبائي بتبليغ الإدارة المحرر الجديد للمكلف بالضريبة.

ثالثا : تغيير وضعية المكلف عن تلك التي تضمنها طلب المحرر

كما تنتهي الضمانات التي أقرها المحرر بتغيير الوضعية التي صاغها المكلف في طلبه الأصلي وتصبح الوضعية الجديدة غير مطابقة تماما معها، كأن يكون المكلف قد طلب تطبيق نظام جبائي معين مثلا باعتباره شخص طبيعي، لكن بعد مدة قام المكلف بتغيير نشاطه أو مركزه القانوني وأصبح شخص معنوي والوضعية المعروضة في طلب المكلف تخص فقط الأشخاص الطبيعيين والنشاطات التي يمارسونها، ففي هذه

1 - راجع المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12.

الحالة الوضعية الجديدة تختلف تماما عن الأولى، وبذلك فالاستفادة من الضمانات التي اقراها المحرر الجبائي تنتهي في التاريخ تغير وضعية المكلف عن تلك التي صاغها في طلبه الأصلي.

و في الأخير تجدر الإشارة الى أن نهاية الاستفادة من الضمانات التي اقراها المحرر الجبائي تنتهي إما بالإرادة المنفردة للإدارة و تكون بصفة صريحة عن طريق إلغائها للمحرر الأول وتعويضه بمحرر جديد بسبب سوء تقديرها للوضعية المعروضة عليها. كما تكون نهاية الاستفادة من الضمانات التي اقراها المحرر بطريقة ضمنية، فبمجرد تغير وتطور النصوص القانونية او تغير الوضعية التي عرضت على الإدارة يفقد المحرر مدلوله القانوني، باعتبار انه آلية قانونية يلجأ إليها المكلف لمعرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر الى التشريع الجبائي المعمول به، وبالتالي التشريع المطبق ووضعية المكلف عنصران متلازمان في المحرر، نهاية احد العنصرين او كلاهما ينتهي المحرر ضمنيا وبالتبعية تنتهي الضمانات التي اقراها لصالح المكلف بالضريبة.

الخاتمة

المحرر الجبائي هو قرار قطعي تتخذه الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف حسن النية ويشكل ردا واضحا ونهائيا على طلب المكلف الذي يريد معرفة الأحكام المطبقة في وضعية تخصه بالنظر الى التشريع الجبائي المعمول به. كما انه إجراء يلزم الإدارة الجبائية بالرد على المكلف الذي تقدم بهذا الإجراء بطريقة مكتوبة وواضحة وكاملة ومن دون أي لبس او غموض، كما تلتزم الإدارة كذلك بقرارها النهائي الذي اتخذته بخصوص الوضعية التي عرضت عليها ولو كان مخالفا للقانون، ولا تستطيع الإدارة الرجوع على المكلف بالضريبة و تنفيذ تقويم جبائي بالنسبة للوضعية التي اتخذت بشأنها المحرر الجبائي. أما عدم الرد على طلب المكلف في الأجال القانونية الممنوحة لها، فتترتب مسؤوليتها ويستفيد المكلف الذي لجأ إليها من الوضعية الجبائية التي صاغها في طلبه. وبذلك تعتبر إجراءات المحرر الجبائي وسيلة و ضمانة في نفس الوقت تساهم في استقرار المكلف ووضوح محيطه الجبائي عن طريق توفير الحماية القانونية ضد رجوع الإدارة عليه، و تكريس الأمن القانوني للمكلف عن طريق مواجهة الإدارة بما اتخذته من قرار نهائي حول وضعيته الجبائية ولو كان قرارها مخالف للنص القانوني.

و بناء على ما سبق و نظرا للأهمية القانونية و العملية للمحرر الجبائي، المشرع الجزائري تبني هذا الإجراء بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012 و الذي اعتبره شخصا بمثابة حدث قانوني استثنائي في تاريخ التشريع الضريبي الوطني، و هو إجراء لا تأخذ به إلا قلة من التشريعات الضريبية و الأنظمة الجبائية التي تعرف تطورا، و قد لا نجد له اثر في التشريعات العربية و البلدان النامية. و في نظرنا يعتبر هذا الإجراء بداية حقيقية للإصلاح النظام الجبائي الجزائري في جانبه التشريعي، حيث تبناه المشرع الضريبي في سياق يدل على الإرادة الحقيقية و نية السلطات في تدعيم الضمانات القانونية للمكلف و عصرنة القطاع الضريبي و تحديث هياكله، و تمكين الإدارة من وسائل تتدخل بموجبها لإرساء علاقة قوية مع المكلفين بالضريبة، مبنية على الثقة، الاحترام و الاستقرار في المعاملات و جاء هذا في ظل الإصلاحات التي باشرتها السلطات العمومية لإصلاح هياكل الدولة بصفة عامة.

وبعد معالجتنا لموضوع المحرر الجبائي في القانون الجزائري لاحظنا بعض النقائص التي تضمنتها النصوص القانونية المتعلقة بإجراءاته، حيث أن تطبيق بعضها يؤدي حسب رأينا الى نتائج لا تعكس تماما الهدف الذي وجد من اجله هذا الإجراء، وأحيانا تفرغه من محتواه القانوني ولا تحقق الغاية المرجوة منه، و تتمثل هذه النقائص فيما يلي:

01. يعتبر المحرر الجبائي ضمانا للمكلف بالضريبة ضد رجوع الإدارة عليه إلا أن المشرع بموجب المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 334.12، قد منح للإدارة الجبائية سلطة استثنائية تمكنها في أي وقت شاءت من الرجوع عن قرارها وإلغاء المحرر الجبائي الذي أصدرته بحجة وجود خطأ في التقدير، وهذا دون حصر الحالات او وضع شروط التي يمكن للإدارة أن تمارس فيه هذا الحق، وبذلك يعتبر هذا الحق المخول للإدارة بمثابة تهديد للحماية القانونية التي وجد من اجلها المحرر، المتمثلة في حرمان الإدارة من رجوعها على المكلف في حدود ما تضمنه المحرر الجبائي.

02. بموجب نفس المرسوم تستطيع الإدارة أن تنهي الأجل الممنوحة لها للرد على طلب المكلف متى شاءت وذلك عن طريق طلب بسيط يتضمن طلب معلومات تكميلية، ويبدأ سريان الأجل الممنوح لها من جديد من تاريخ استلامها للمعلومات التكميلية، التي يقدمها المكلف ردا على هذا الطلب البسيط، وبذلك فالمشرع لم يضبط هذه المسألة بطريقة عقلانية وسكوته عن عدد المرات التي يمكن للإدارة أن تلجأ الى طلب المعلومات التكميلية، بمعنى تستطيع أن تطلبها عدة مرات، وفي كل مرة يعاد حساب من جديد الأجل القانونية الممنوحة للإدارة للرد على طلب المكلف، وبذلك يجد المكلف نفسه في دوامة تدفعه الى التخلي عن هذا الإجراء، وعليه منح المشرع هذه السلطة للإدارة الجبائية يصبح المحرر بدون جدوى وقد تفوت الإدارة الفرصة على المكلف، الذي ينتظررد الإدارة على طلبه لمعرفة الأحكام الجبائية التي يمكن أن تطبق على مشاريعه المستقبلية والشروع في تجسيدها. كما أن لجوء الإدارة الى قطع هذه الأجل عن طريق طلب معلومات تكميلية من شأنها أن تحرم المكلف من الاستفادة من حقه في الرد على

طلبه في الوقت المناسب وحرمانه كذلك الاستفادة من الرد الضمني، لأن الإدارة تتعمد أحيانا عدم الرد وقطع الآجال عن طريق طلب معلومات إضافية أو تكميلية خاصة إذا كانت المسألة المطروحة عليها معقدة ولم تستطيع أن تتوصل الى قرار يخدم مصلحة الخزينة العمومية.

03 . بالرجوع الى النصوص التي تنظم المحرر الجبائي لاحظنا بأنه نصف إجراء يقتصر مجال تطبيقه من حيث الأشخاص على فئة معينة وتمثل في المكلفين التابعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، ولا ندرى مبررات المشرع الذي ارتكز عليها بخصوص هذه المسألة وكان به على الأقل توسيع مجال تطبيقه الى المكلفين التابعين لمركز الضرائب و المركز الجوارى للضرائب تماشيا بالموازاة مع الإصلاحات الهيكلية للإدارة الجبائية.

04 . لا حظنا كذلك سكوت المشرع عن حالة عدم التزام المكلف بمحتوى المحرر الجبائي الذي أصدرته الإدارة الجبائية ردا على طلبه بصفة جزئية او كليا. فهل تستطيع الإدارة الرجوع على المكلف في حدود الجزء الذي لم يلتزم به؟ وما هو مصير المحرر الذي تخلى المكلف تطبيق محتواه؟ أم أن المكلف يبقى رهينة لما تضمنه المحرر ولا يستطيع تغيير موقفه وإبعاد المحرر الجبائي.

05 . الأساس المنطقي و القانوني للمحرر الجبائي هو تدعيم الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة وتوفير له الحماية القانونية ضد رجوع الإدارة الجبائية عليه وتجاوز سلطاتها، وبالرجوع الى النصوص القانونية المتعلقة بالمحرر الجبائي نجد بان المشرع تجاهل الطعن القضائي ضد القرارات القطعية والنهائية التي تصدرها الإدارة ردا على طلب المكلف بالضريبة رغم أن الطعن القضائي إجراء موضوعي وله مصداقية، باعتبار انه يقدم أمام جهة قضائية محايدة، واكتفى المشرع بتمكين المكلف من تقديم طعن إن صح التعبير في صورة طلب إعادة مراجعة أمام مجلس لا يتمتع بالاستقلالية عن الإدارة الجبائية من حيث تشكيلته ومن حيث طريقة تعيين أعضائه، كما أن الطعن أمام هذا المجلس يبقى غير مجدي في نظرنا لأنه يتم بنفس الكيفية وبنفس الإجراءات والمواعيد

التي يتبعها المكلف حينما يقدم طلبه الأصلي أمام مديرية كبريات المؤسسات، والاختلاف يكمن فقط في تقديم الطعن أمام مجلس باعتباره جهة عليا، وعمليا يمارس سلطته الرئاسية على المصلحة التي أصدرت القرار محل الطعن أمامه.

06. سكوت المشرع عن مسالة نشر المحررات الجبائية التي تصدرها الإدارة الجبائية، كما هو معمول به بالنسبة للتشريعات الضريبية المقارنة، مما يفسر على أنها سرية، و بذلك فالإدارة الجبائية أمام سكوت المشرع لا تستطيع نشرها. كما أن سرية المحررات تعتبر ضمانا مهمة للمكلف الذي ينوي الإقدام على مشاريع مستقبلية يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة عليها، بحيث لا يمكن للغير الإطلاع عليها. وباعتبار أن أثارها لا تنصرف الى الغير ولا تطبق إلا على المكلف نفسه الذي تقدم بالطلب المتعلق بوضعيته، ولا يمكن الاستفادة من محرر اعد لمكلف آخر حتى وأن واجه نفس الوضعية. لكن في نفس الوقت عملية نشر المحررات الجبائية لها أهمية وفائدة قانونية، من شأنها أن تحقق الشفافية الضريبية ووضوح الإجراءات المتعلقة بالمحرر الجبائي، و منها تحقيق مبدأ المساواة المكلفين أمام القانون، لأن تحقيق العدالة الضريبية يقتضي نشر المحررات الجبائية، كما أن عملية النشر تسمح للمكلفين بفهم الوضعيات التي اتخذت بشأنها الإدارة قرارات قطعية خاصة تلك التي تتشابه مع الوضعيات التي يريدون معرفة الأحكام الجبائية المطبقة عليها وبذلك فهي تساهم في نشر الوعي الجبائي.

وبناء على ما سبق، وحسب اعتقادنا فان المشرع لم يوفق بما فيه الكفاية الى تحقيق الغرض الذي وجد من اجله المحرر الجبائي، لأنه حرص على تدعيم سلطات الإدارة وصلاحياتها أكثر مما حرص على توفير الضمانات والحماية القانونية للمكلف بالضريبة. لذا نوصي بضرورة تدخله لتعديل بعض الأحكام المتعلقة بإجراءات المحرر الجبائي، لتصحيح هذه النقائص وذلك من خلال الاقتراحات التالية:

01. يتعين على المشرع وضع شروط و حصر الحالات التي يمكن للإدارة أن تراجع عن قرارها نتيجة خطأها في التقدير الوضعية الجبائية للمكلف تقييدا لسلطة الإدارة في هذا المجال.

02. فيما يخص قطع الآجال القانونية الممنوحة للإدارة للرد على طلب المكلف، وذلك عن طريق طلبها لمعلومات تكميلية، نوصي بتدخل المشرع وتعديل هذا الإجراء بأحد الاقتراحات التالية:

. إما أن يلزم الإدارة بوضع نموذج للطلب المحرر يحتوي على كل البيانات المحتملة التي يمكن أن تكون لها علاقة بكل الوضعيات التي تكون محل طلب المكلف، حيث يتم ملئه بعناية من طرف المكلف حسن النية، ولا تستطيع الإدارة طلب معلومات تكميلية على أساس أنها أخطأت في تقدير العناصر التي تضمنها النموذج الطلب المقدم من طرفها. . وإما إدراج تعديل للنص المرسوم المذكور أعلاه، يتضمن تحديد تاريخ تقديم الطلب الأصلي كنقطة بداية لحساب الآجال الممنوحة للإدارة للرد على طلب المكلف، وفي نفس الوقت يمنح المشرع لهذا الأخير آجال قصيرة لا تتعدى خمسة (05) أيام لتوفير المعلومات التكميلية التي تطلبها الإدارة مرة واحدة فقط، مع الاحتفاظ بالآجال القانونية المقدرة في النص بأربعة (04) أشهر ودون قطعه، حيث أن تأخر المكلف و عدم احترامه لهذه الآجال القصيرة يكلفه تقديم طلب جديد وبالنتيجة الآجال تحسب من تاريخ تقديم هذا الطلب. كما أن هذا الاقتراح من شأنه أن يدفع كل طرف الى تحمل مسؤوليته في حالة عدم الرد في الآجال القانونية.

03. مادام أن منطلق فكرة المحرر الجبائي هو تدعيم الحماية القانونية وتوفير الأمن القانوني للمكلف، على المشرع إما التفكير في إدخال تعديلات على قانون الإجراءات الجبائية محتواها يتضمن الطعن بتجاوز السلطة أمام القاضي الإداري ضد القرارات التي تصدرها الإدارة الجبائية المتعلقة بالمحرر الجبائي. وإما إدخال إصلاحات على الإجراءات المتبعة أمام المجلس لطلب إعادة المراجعة، وإعطائه صلاحيات أوسع عن طريق التفكير في تشكيلته وكيفية تعيين أعضائه وإجراءات الطعن أمامه، حتى يرتقي الى هيئة تتمتع باستقلالية وبديلة للهيئات القضائية في حل النزاعات ضمانا لموضوعية ومصداقية القرارات او الآراء التي يصدرها.

04 . الفصل بصورة واضحة في مسألة نشر المحررات و إشهارها، باعتبار أن الشفافية الجبائية تقتضي ذلك، وهذا تحقيقاً لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية، لكن إذا تم اعتماد هذا الاقتراح، يتعين على المشرع وضع شروط تنقيد بها الإدارة الجبائية أثناء نشرها لهذه المحررات، أهمها أن عملية النشر تقتصر فقط على ملخص للمحرر، حتى لا يكون هذا الإشهار سبب في نشر معلومات جبائية خاصة بالمكلف ويعتبر ذلك خرق لمبدأ الالتزام الإدارة بالأسرار المهنية والشخصية للمكلف بحجة نشر هذه المحررات، كما يكون هذا النشر محدود يخص فقط فئة المكلفين المعنيين بالوضعية او الحالة التي تخص موضوع المحرر.

في الأخير يمكن القول بأنه إذا كانت إجراءات المحرر الجبائي واضحة وبسيطة من شأنها أن تسمح للمكلف التحكم فيها و الإقبال على هذا الإجراء نظراً لما يوفره من حماية قانونية، وفي الوقت نفسه على المشرع التدخل مباشرة لمعالجة الأسباب و المصادر التي تهدد الحماية القانونية للمكلف بالضريبة لاسيما معالجة مسألة التضخم القانوني للمادة الجبائية، وهي ظاهرة أنتجت لنا تشريع ضريبي يمتاز بالتعقيد و عدم الاستقرار و تبعثر أحكامه في نصوص مختلفة يصعب حتى على المختصين و الفنيين التحكم فيه. وعلى هذا الأساس فالصياغة القانونية للتشريع الضريبي لها أهمية كبيرة من حيث فشل او نجاح هذا التشريع، لذا يجب على المشرع الضريبي الحرص الدائم على أن تتوفر في التشريع الضريبي النصوص القانونية الواضحة التي لا تثير أي لبس او غموض، و لا تتيح الفرصة للمكلف التأويل والاجتهاد التي تؤدي به في غالب الأحيان الى التفكير في التهرب والغش الضريبيين قبل لجوئه الى إجراءات المحرر الجبائي، كما يجب أن يتضمن هذا التشريع ما يكفل حقوق المكلف بالضريبة و يوفر له الحماية القانونية اللازمة من سوء تطبيق الإدارة الضريبية لهذه النصوص او سوء استعمال سلطاتها في مجالي تأسيس الضريبة او تحصيلها.

قائمة المراجع

أولا : النصوص القانونية والتنظيمية والوثائق الإدارية

01. قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم، الصادر بموجب المادة 40 من القانون 01.21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ج ر، رقم 79 المؤرخة في 23 ديسمبر 2001.
02. القانون 16.11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ج ر، رقم 72 المؤرخة في 29 سبتمبر 2011.
03. المرسوم التنفيذي رقم 334.12 المؤرخ في 18 سبتمبر 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي ج ر، رقم 50 المؤرخة في 12 سبتمبر 2012.
04. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، سلسلة الدليل الجبائي، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر 2012.

05) - Instruction n° 01 du 11 Avril 2013 relative à la procédure de rescrit fiscal, DGI, Ministère des finances (Algérie).

06) - La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la direction générale des impôts (Ministère des finances -Algérie), n° 63, Année 2012, P 02.

07) - La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la direction générale des impôts (Ministère des finances -Algérie), n° 50, Année 2011.

08) - L'accord d'association RADP – UE (Algérie – Union européenne, le P3A), Fiche de projet de jumelage, Poursuite du processus des relations de l'administration fiscale avec les contribuables.

ثانيا : الكتب و المؤلفات

09 . سهيل إدريس، قاموس المهمل، الطبعة الثانية والعشرون، بيروت 1999، ص 1055

10) – BOUISSON Jacques, La sécurité fiscale, édition Harmathon, Paris 2011, P 26.

11) – G. Cornu, Vocabulaire juridique, P.U.F, Paris 2002.

12) – Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 9eme édition, LGDJ, Paris 2008, P 196.

13) – Maurice Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, 4ème édition, Litec, Paris 1998, P 41.

14) – SPIRIDION Eric, L'essentiel de la fiscalité d'entreprise, Eyrolles, Paris 2011.

ثالثا : المقالات والوثائق المختلفة

15) – BACHELIER Gilles, Le Rescrit Fiscal, Revue Française de finances publique no 130, Avril 2015, PP 55-70.

16) – Benoit Plessix, Le rescrit en matière administratif, Revue juridique de l'économie publique, octobre 2008, N0 657, PP 32-49.

17) – MAALEJ MAHDI Nada, L'administration fiscale française face au Contribuable, la revue fiscale Tunisienne n0 06 2005 PP 115- 146.

18) – M . Ellis, Advance Rulings, Rapport général « Association international de la fiscalité », cahiers de droit fiscal international, volume 84 no 02, 1999 .

19) – Thierry LAMBERT, « travaux dirigés d'introduction au droit fiscal », université Paul-Cézanne Aix-Marseille 03, Année universitaire 2010-2011.

20) – Dictionnaire encyclopédique pour tous, Petit Larousse illustré 1984, Librairie Larousse, Paris 1980, P 872.

رابعاً : الملتقيات والأيام الدراسية

21) – Colloque sur « La puissance publique » organisé par la faculté de droit, université Jean Moulin Lyon 03, le 19 octobre 2005.

22) – Journée d'information sur la loi de finances et son impact sur l'entreprise, thème « le rescrit fiscal, un acquis pour les entreprises », DGI, Ministère des finances à Alger, janvier 2012.

خامساً : المواقع الالكترونية

23) – sites d'internet :

- www.mf.dz

- www.dgi.dz

- www.fre.mazars.dz

- www.impots.gouv.fr