

**الصيغ القانونية لتخفيض الديون الجبائية كوسيلة لتقليص حجم
المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري
- دراسة حالة ولاية المدية -**

*The legal forms to reduce the tax debts as tool to reducing the tax conflicts size
in Algeria law: case study in Medea*

أ. طالبي بن عيسى¹

مخبر القانون والعقار، جامعة البلدة2.

الجزائر

b.talbi@univ-blida2.dz

تاريخ الاستلام: 2019/02/28

تاريخ القبول: 2019/05/19

ملخص:

نظرا للوضع الاقتصادي السائد، والناتج عن الانهيار المفاجئ لأسعار المحروقات بداية من سنة 2014، تبنت الحكومة الجزائرية برنامج جديد للنمو، تخلله في البداية تجميد أغلب المشاريع التنموية، وهو ما أثر سلبا على الكثير من المؤسسات التجارية، الحرفية والمهنية، حيث تراكت ديونهم الجبائية، وتجاوزت الأرصدة الباقية للتخصيل مبلغ 3500 مليار دينار جزائري سنة 2015، وبالتالي أضحت تدخل الدولة من أجل تطهير هذه الديون أمر ضروري. تناولت هذه الدراسة، أهم التدابير والإجراءات القانونية التي أوجدها المشرع الجزائري من أجل تخفيف الديون الجبائية المتراكمة، وهذا بهدف ضمان حقوق الخزينة العمومية من جهة وتخفيف حالات المنازعة الضريبية من جهة أخرى، كما تم عرض وضعيات إحصائية حول الموضوع خاصة بحالة ولاية المدية.

كلمات مفتاحية: تخفيضات؛ منازعة ضريبية؛ ديون جبائية؛ تدابير؛ تأجيل قانوني؛ جدولة الديون

تصنيف JEL: K34

Abstract :

Regarding the current economic situation that resulted from the sudden fall of oil and gas prices starting from 2014. The Algerian government has adopted a new program for development. It started by freezing most of the development projects, which negatively affected many businesses, craft making and professional institutions. Their tax debts accumulated and the remaining balance for collection exceeded 3500 billion DZD in 2015. Therefore, the interference of the government is necessary for cleaning these debts. The present study tackled the most important legal measures and procedures that the Algerian legislator has set in order to decrease the accumulated tax debts for the sake of ensuring the public treasury rights from the one side, and lessening the tax disputes from the other side.

Key words: discounts; tax dispute; tax debts; measures; legal delay; scheduling the debts

Jel Classification Codes: K34

¹ المرسل: طالبي بن عيسى، البريد الإلكتروني: b.talbi@univ-blida2.dz

مقدمة:

نظرا للانخفاض الحاد في مداخيل الجبائية البترولية، الناتج عن الانهيار المفاجئ لأسعار المحروقات ابتداء من الفصل الثاني من سنة 2014 في السوق العالمية، تبنت السلطات العمومية سياسة التشجيع على تقبل الضريبة وزيادة المداخيل الجبائية العادية، ورسم إستراتيجية شاملة لتوسعة الوعاء الجبائي وتشجيع الاستثمار من خلال منح امتيازات وتسهيلات جبائية معتبرة، ونظرا لظروف مختلفة لاسيما تلك المتعلقة بتجميد الكثير من المشاريع التي لم تنجز أو هي في طور الإنجاز، وفي ظل الوضع الاقتصادي والمالي الذي تعيش حاليا البلاد، أصبحت الكثير من المؤسسات تعاني من عدم القدرة على الإيفاء بالتزام تسديد الحقوق الضريبية المستحقة الأداء، وفي ظل استمرار هذه الحالة أصبحت هذه الحقوق مثقلة بغرامات تأخير مفروضة تطبيقا للنصوص القانونية الجبائية المعمول بها، هذا ما أدى بأغلب المكلفين بالضريبة المدينين جبائيا مباشرة إجراءات المنازعة الضريبية لدى المصالح الجبائية المختصة، بل أصبحت أغلب القضايا لدى المحاكم الإدارية ذات طابع جبائي.

في ظل هذه الظروف، ونظرا لأهمية الديون الجبائية ودورها المحوري في تمويل ميزانية الدولة وارتباطها بالصالح العام وتحقيق التنمية، وبهدف تمكين هؤلاء المدينين من انطلاقة جديدة والاستمرار والتوسع في أنشطتهم المختلفة وتقادي منازعات ضريبية محتملة من جهة، وضمان المبلغ الهائل للأرصدة الباقية الواجب تحصيلها لفائدة الخزينة العمومية من جهة أخرى، أحاطت التشريعات الجبائية الجزائرية هذا الأمر بجموعة من الإجراءات والصيغ المرنة لاسيما من خلال قوانين المالية لسنوات 2016، 2015، 2017، 2018 و 2019، وهذا بمنح إمكانية تسديد الحقوق والمسح التلقائي الكلي لغرامات الوعاء والتحصيل الضريبيين، وهو ما يشكل متنفس ومحفز للمدينين لتسوية وضعيتهم الجبائية، وضمان سياسة جبائية ملائمة لتجسيد نموذج النمو الاقتصادي الجديد المصادق عليه في إطار سياسة تنويع الاقتصاد الوطني.

وعليه، نحاول من خلال هذه الورقة معالجة المشكلة البحثية التي نبورها في التساؤل التالي : ما هو واقع إجراءات تخفيض الديون الجبائية المعمول بها في التشريع الج زائري كآلية لتقليص حجم قضايا المنازعات الضريبية في الجزائر؟

لأجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية، فإن ورقتنا البحثية قد انطوت على المحاور التالية :

- التخفيض المشروط كصيغة تعاقدية جديدة لتخفيض الدين الجبائي؛
- استحقاقات الدفع كآلية تسهيل تسديد الديون الجبائية؛
- تدبير تطهير الديون الجبائية محور اهتمام المشرع من خلال قانون المالية لسنة 2015؛
- إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات التي تعيش حالة مالية صعبة؛

أهداف الدراسة:

يستهدف هذا البحث العمل على تحقيق الأهداف التالية :

- عرض أهم النصوص القانونية والتنظيمية التي تناولت هذا الموضوع خلال الفترة من سنة 2013 إلى 2019؛
- التعرف على رهانات الدولة في مجال تقديم إلغاءات وتخفيضات في مجل غرامات الوعاء والتحصيل الضريبي، من أجل جلب أصول الديون الجبائية، وبالتالي ضمان حقوق الخزينة العمومية؛
- النظر في مدى فعالية الإجراءات التسهيلية المعمول بها في مجال تطهير الديون الجبائية إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019؛
- محاولة التوصل إلى مدى مساهمة سياسة التخفيض الضريبي في التقليص من حجم المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري؛

فرضيات الدراسة:

يقوم بحثنا على فرضيتين (02):

- تقديم إلغاءات وتخفيضات في مجال الديون الجبائية كفيل بتقليص حجم المنازعة الضريبية في الجزائر؛
- تقديم تسهيلات في طريقة تسديد الديون الجبائية يساهم في تفادي منازعات جبائية محتملة؛

أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته لكون موضوع الجباية العادية هو موضوع الساعة وأحد متطلبات التنمية في الجزائر، لاسيما في ظل تدني عائدات الجباية البترولية، كما تتمثل أهميته كذلك في فتح الطريق أمام الدراسات والبحوث العلمية مستقبلا في مجال الديون الجبائية والمنازعة الضريبية.

حدود الدراسة:

من الناحية الزمنية يتناول البحث جوانب الموضوع في ظل فترة تطبيق أحكام قوانين المالية والنصوص التنظيمية خلال السنوات من 2013 إلى 2017، أما من الناحية المكانية، فقد تناول حالات تطبيق هذه الأحكام داخل الاختصاص الإقليمي لمصالح الإدارة الجبائية بولاية المدية - الجزائر.

أولا: التخفيض المشروط كصيغة تعاقدية جديدة لتخفيض الدين الجبائي

يمكن للمكلفين بالضريبة بصفة عامة لتخفيض ديونهم الجبائية، اللجوء إلى طرق الطعن النزاعي أو الطعن الولائي، لكن ما تجب الإشارة إليه هو أن طرق الطعن الجبائي قد تم تدعيمها بإجراء جديد من أجل تسوية المنازعات الجبائية يسمى "التخفيض المشروط" الذي يسمح للمكلف بالضريبة في إطار صيغة

تعاقدية بتخفيض دينه الجبائي¹، ترى ما هو مفهوم التخفيض المشروط كصيغة تحفيزية جديدة، ما هو مجال تطبيقه، وكيف تتم الاستفادة منه؟

1 مفهوم التخفيض المشروط:

يمكن تعريف التخفيض المشروط على أنه عقد، تقوم من خلاله الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة إما بوضع حد لنزاع نشأ بتقديم تظلم مسبق أو بتقاضي نزاع يمكن أن ينشأ نتيجة ضريبة محددة ومدرجة في التحصيل، وذلك بتقديم تنازلات متبادلة كالتالي:

- تلتزم إدارة الضرائب بالموافقة على تخفيض العقوبات المالية والغرامات الجبائية المطبقة؛
- من جهته يلتزم المكلف بالضريبة بدفع المبالغ الباقية على عاتقه في الأجل المحدد في العقد ويتخلى على كل إجراءات المنازعات المتعلقة بالحقوق والعقوبات المالية، والغرامات موضوع العقد؛
- إن الإدارة الجبائية بموافقتها على تخفيض مبلغ العقوبات تتأكد من دفع الضريبة مع وضع حد للمنازعات للضريبة؛

يجب التمييز بدقة بين "مفهوم التخفيض الولائي"، و"مفهوم التخفيض المشروط"، حيث يمكن تبيان عوامل التمييز بين المفهومين من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (01): التمييز بين "التخفيض الولائي" و"التخفيض المشروط"

التخفيض المشروط	التخفيض الولائي
- عقد مبرم بين الإدارة والمكلف بالضريبة	- عقد من جانب واحد (الإدارة هي التي تمنح تخفيض ولائي بدون أي اتفاق مع المكلف بالضريبة)
- الضرائب والعقوبات المالية موضوع طلب التخفيض المشروط تكون إما قابلة للمنازعة فيها أو أنها سبق وأن كانت محل نزاع.	- الضرائب والعقوبات المالية موضوع طلب التخفيض الولائي مؤسسة ونهائية، أي غير قابلة لأي منازعة
- لا يمكن أن يتعلق إلا بالعقوبات المالية والغرامات الجبائية (الحقوق مقصورة لئلا من طلب التخفيض المشروط)	- يمكن أن يتعلق بالحقوق، العقوبات المالية (الوعاء والتحصيل)، وبالغرامات الجبائية
- يمكن منحه بغض النظر عن وضعية المكلف بالضريبة.	- لا يمكن منحه إلا مراعاة للوضعية الاجتماعية أو/ والوضعية المالية المزرية للمكلف بالضريبة
- التخلي عن تقديم طعن أو الاستمرار فيه	- لا يمكن منحه إلا بعد استنفاد طرق الطعن أو في الحالة التي لا يمن فيها ممارسة طرق الطعن لفوات آجال الطعن وإما لقبول المكلف بالضريبة للضرائب المفروضة على عاتقه

المصدر: من إعداد الباحث بناء على محتوى التعليمات العامة رقم : (656) الصادرة عن وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات) المؤرخة في: 17 ديسمبر 2013

2 - مجال تطبيق التخفيض المشروط:

لقد حددت المادة "93" مكرر من قانون الإجراءات الجبائية مجال تطبيق التخفيض المشروط (في كل المواد الضريبية) العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات الجبائية ، حيث يمكن أن يتعلق بالعقوبات الجبائية المذكورة، المطبقة في مجال الضرائب المباشرة وغير المباشرة، الرسوم على رقم الأعمال، حقوق التسجيل والطابع، وكل ما نتج عن التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة التي يمكن أن تكون محل منازعة أو أنها محل منازعة.

إن مجال تطبيق التخفيض المشروط بصفة عامة يشمل العقوبات المالية والغرامات الجبائية المفروضة لحالة النقص في التصريح فقط.

حيث يستثنى من مجال تطبيق هذا الإجراء²:

- العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات المفروضة نتيجة التأخر أو عدم التصريح وتلك المطبقة في حالة الغش الضريبي³، وكذلك التي انقضت فيها أجل الطعن (التظلم المسبق) بالإضافة إلى العقوبات المالية الخاصة بالوعاء الضريبي والغرامات الجبائية المتعلقة بالضرائب التي هي محل منازعة أمام لجان الطعن أو المحكمة الإدارية⁴؛
- إن أحكام المادة "93 مكرر" والمادة "173" من قانون الإجراءات الجبائية تكرر مبدأ تخفيض العقوبات المالية والغرامات الجبائية للمكلفين بالضريبة الذين يتقدمون بطلب من أجل الحصول على تخفيض مشروط، وتخول سلطة الفصل في هذه الطلبات إلى⁵؛
- المدير الولائي للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة "93" من قانون الإجراءات الجبائية عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات والعقوبات موضوع التماس التخفيض المشروط، أو يساوي مبلغ خمسة ملايين (5.000.000) د.ج؛
- المدير الجهوي للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة "93" من نفس القانون عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات، موضوع التماس التخفيض المشروط مبلغ خمسة ملايين (5.000.000) د.ج؛

3 - إجراءات الاستفادة من تدبير التخفيض المشروط:

من أجل الاستفادة من هذا التدبير يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي محرر على ورق عادي وموقع من طرفه، يلتزم من خلاله الاستفادة من هذا التدبير، حيث يجب أن يكون الطلب مرفقا بالوثائق الضرورية لتحديد العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات الجبائية موضوع الطلب من جهة، وتلك المتعلقة بوضعيته تجاه إجراءات المنازعة الضريبية (شكوى، مستخرج ضرائب...)، أما عن الوكالة المنصوص عليها في المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية فهي لا تخص هذا الإجراء.

بالنسبة لأجل تقديم الطلب ، إما أن يكون قبل انتهاء الآجال المتعلقة بتقديم الشكوى المقررة بموجب المادة "72" من نفس القانون، وإما أن يكون الطلب خلال الفترة التي يكون فيها محتوى الشكوى محل دراسة ولم يفصل فيه بعد .

إن الاقتراحات التي توصلت إليها لجنة الطعن الولائي المكلفة بدراسة طلب الاستفادة من التخفيض المشروع، تبلغ إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام، يتم من خلاله تحديد المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي، وهذا خلال أجل ثلاثون (30) يوما من تقديم الطلب، مع منح المكلف نفس الأجل (ثلاثون "30" يوما) من أجل إبداء قبوله أو رفضه، في حالة قبول المكلف بالضريبة فإنه يبلغ "بقرار التخفيض المشروع" عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام.

يجب دعوة المكلف بالضريبة بعد صدور قرار التخفيض للحضور إلى مديرية الضرائب للولاية المختصة محليا من أجل التوقيع على ما يسمى بـ "عقد التخفيض المشروع"، حيث يجب الإشارة من خلال العقد إلى المبلغ الذي سيمنح له بعد تسديد الحقوق، وكذلك رزنامة استحقاق الدفع المحددة في حالة اختيار المكلف التسديد بالتقسيط، كما ترسل نسخة من العقد إلى قابض الضرائب المختص إقليميا للتنفيذ.

تجدر الإشارة إلى أنه عندما يصبح التخفيض المشروع نهائيا بعد استيفاء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها.

إذا ثبت لقابض الضرائب بأن المكلف بالضريبة لا يلتزم بتسديد الحقوق الضريبية المستحقة تبعا للشروط المحددة في العقد، يجب عليه أن يخبر مدير الضريبة انب فورا من أجل التبليغ عنه، وفي هذه الحالة يبلغ المكلف بالضريبة بأن عقد التخفيض المشروع المبرم أصبح باطل⁶، وبالتالي المبالغ التي بقيت مستحقة تصبح واجبة الدفع مباشرة، كما منح المشرع الجزائري للمكلف إمكانية الطعن في حالة الآجال لا تزال مفتوحة.

جدول رقم (02): وضعية إحصائية لإجراء التخفيض المشروع بولاية المدية

السنوات	عدد حالات التخفيض المشروع	المبالغ الملغاة مقابل الالتزام بعقد التخفيض المشروع (د.ج)	عدد حالات المنازعة الضريبية
2015	011	1.132.133	01525
2016	03 (-)	461.417 (-)	01443 (-)
2017	07 (+)	2.045.710 (+)	01306 (-)

المصدر : مديرية الضرائب لولاية المدية، المديرية الفرعية للمنازعات، 2019

نلاحظ أن هناك عدد قليل لحالات الاستفادة من إجراء التخفيض المشروط خلال سنوات 2015، 2016 و 2017، لكن رغم ذلك يبقى هذا التسهيل يساهم في تقليص عدد الشكاوى المودعة في باب المنازعة الضريبية الذي يبقى في تناقص مستمر بداية من سنة 2015، لأن المكلف المدين جبائيا يفضل الاستفادة من الإجراءات التحفيزية المعروضة بدل مباشرة إجراءات المنازعة الضريبية غير المجدية .

ثانيا: إجراء تأجيل الدفع (استحقاقات الدفع (l'échéancier de paiement)

يختلف إجراء تأجيل الدفع عن إرجاء الدفع، حيث يعتبر هذا الأخير كمبدأ عام ذو طابع إداري وليس قضائي، ويكون مرتبط بوجود الشكوى، ويتمثل في مجموعة من الإجراءات التي تسمح للمكلف بالضريبة بإرجاء دفع الضريبة التي ينازع أسسها⁷؛ أما إجراء تأجيل الدفع أو ما يسمى كذلك بإجراء استحقاقات الدفع هو إجراء قانوني يضبط عملية تسديد الديون الجبائية بمختلف أنواعها للمكلف المدين لدى الإدارة الجبائية عن طريق منح تسهيلات تتمثل في شكل استحقاقات مقابل مجموعة من الشروط⁸. إن المكلف بالضريبة بصفة عامة الذي يعاني صعوبة مالية ولا يستطيع تسديد دينه الجبائي دفعة واحدة، يمكنه التقرب من قابض الضرائب المختص إقليميا ليقدم طلبا عاديا قصد الاستفادة من إجراء التسديد عن طريق الأقساط، حيث يجب على المكلف قبول الطلب وتحديد فترات التسديد وفق شروط محددة⁹.

1 - شروط الاستفادة من إجراء استحقاقات الدفع:

- للاستفادة من هذا الإجراء يجب توفر الشروط التالية:
 - تعنى بهذا الإجراء كل الحقوق من الضرائب والرسوم وغرامات التأخير المرتبطة بها، والنتيجة عن مختلف عمليات المراقبة؛
 - يجب أن يكون المكلف بالضريبة المدين يعيش حالة مالية صعبة تجعله يعجز عن تسديد دينه الكلي دفعة واحدة، وفي حالة العكس لا يمكن الاستفادة من هذا الإجراء؛
 - يجب أن يسدد مبلغ أولي بنسبة 10% كحد أدنى من المبلغ الإجمالي للدين الجبائي¹⁰؛
 - للاستفادة من هذا التسهيل يجب أن يكون هناك إيفاء بالالتزامات الجبائية (التصريح والدفع)؛
 - كل تخلف عن دفع شطر (استحقاق) من الاستحقاقات المتفق عليها دون مبرر كاف يؤدي إلى إلغاء العقد المكتتب بخصوص الدفع بالأقساط، وعليه يجب التحول إلى مختلف طرق التحصيل الأخرى، لاسيما القسرية (الجبرية) منها؛
 - يجب أن لا تزيد فترة تسديد الدين الجبائي في شكل استحقاقات عن ستة وثلاثين (36) شهرا كحد أقصى، حيث تحدد هذه المدة بالنظر لمبلغ الدين وأقدميته وطبيعته والمقدرة المالية للمدين؛

- يجب تقديم تعهد مسبق باحترام استحقاقات الدفع؛

2 إجراءات الاستفادة من إجراء استحقاقات الدفع:

للاستفادة من إجراء التأجيل القانوني للدفع (الدفع بالأقساط) يجب على المكلف بالضريبة الدائن بصفة عامة، تقديم طلب إلى قابض الضرائب كما سبق ذكره، حيث يمكن أن يقدم طلب كتابي غير خاضع لأي شرط شكلي¹¹، أو حتى طلب شفوي، مقدما أيضا ما يثبت حالة العسر المالي ومقترحا مدة الدفع بالأقساط والمبلغ الأولي الذي باستطاعته تسديده.

يفحص الطلب المقدم من قبل قابض الضرائب، حيث يأخذ بعين الاعتبار أهمية مبلغ الدين الجبائي، ويتحقق من حقيقة حالة العسر المالي بأي طريقة يراها مناسبة؛ أما في حالة تقديم طلب شفوي، يجري مناقشة مبدئية مع المدين حول المبالغ والمدة التي يمكنه يستطيع تسوية وضعيته الجبائية فيها مع عدم مخالفة النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها، وإعلامه بالإجراءات المعمول بها في حالة مخالفة التعهد بالتسديد وفق الرزنامة المحددة.

في حالة إذا كان اقتراح المكلف بالضريبة مقبول بموجب توفر كل الشروط المطلوبة، أو إذا كان مقترح القابض موافق عليه المكلف، يقوم قابض الضرائب بدعوة هذا المكلف لاكتتاب تعهد (كتابي) وفق نموذج رسمي محدد لهذا الغرض، حيث يحرر هذا التعهد على نسختين، الأولى توجه لقابض الضرائب المختص إقليميا والنسخة الثانية تسلم للمعني، كما يجب أن يتضمن هذا التعهد :

- مجموع الديون الجبائية (الحقوق وزيادات التأخير) المعنية بطلب التأجيل القانوني للدفع (استحقاقات الدفع)؛

- عدد ومبالغ الاستحقاقات المتفق عليها؛

- مدة الدفع في شكل استحقاقات، والتي لا تزيد عن (36) شهرا؛

- يجب أن يسدد مبلغ أولي بنسبة 10% كحد أدنى من المبلغ الإجمالي للدين الجبائي¹²؛

- توقيع المائل المعني بالطلب أو ممثله القانوني؛

أما عن تاريخ الدفع الشهري للأقساط لاحقا فهو لا يتعدى تاريخ إيداع التسبيق الأولي، فمثلا هذا الأخير تم بتاريخ 20 جوان 2018، يجب أن لا تتعدى تواريخ الاستحقاقات الشهرية اللاحقة اليوم العشرين "20" من كل شهر.

3 متابعة استحقاقات الدفع المحددة:

إن التوقيع على التعهد بالدفع عن طريق الأقساط له آثار قانونية، حيث من خلاله تتوقف كل إجراءات المتابعة والتحصيل بخصوص المبلغ المعني بالإجراء، كما أن حساب آجال التقادم في التحصيل توقف إلى غاية نهاية فترة الإجراء أو نقض الإجراء من قبل قابض الضرائب.

أما في حالة مخالفة بنود التعهد من قبل المكلف بالضريبة، لاسيما آجال دفع الاستحقاقات يرسل القابض إذار للمعني وفي حالة عدم الاستجابة يباشر إجراءات نقض الاتفاق الموقع عليه الطرفين في البداية، كما أن عدم الإيفاء بالالتزامات الجبائية (التصريح والدفع) يؤدي كذلك إلى نقض الإجراء.

إذا علم قابض الضرائب بتحسن الحالة المالية للمكلف كأن يتحصل على ديون سابقة أو أي مصدر دخل آخر يقوم بنقض الإجراء، وفي المقابل في حالة زيادة درجة حالة العسر المالي المثبتة لدى المكلف، يمكن لهذا الأخير تقديم طلب إعادة النظر في بنود الاتفاق لاسيما مبالغ الاستحقاقات وآجالها، وفي حالة التحقق من صحة ذلك يقبل الطلب في ظل احترام النصوص القانونية والتطبيقية المعمول بها.

تجدر الإشارة إلى أن عدد حالات استحقاقات الدفع بولاية المدية تجاوز "215" حالة خلال سنة 2017، وهي سنة بداية العمل بهذا الإجراء¹³.

كإشارة، المشرع الجزائري منح تخفيض نسبته 10 % من قيمة الغرامة للمحكوم عليهم في حالة تسديدها طوعا خلال مهلة ثلاثين (30) يوما من تاريخ استلام الإشعار بالدفع¹⁴، وهو إجراء يتم التقاضي من خلاله من تراكم مبالغ باقي الديون لدى قابض الضرائب، كما يمكن في هذه الحالة كذلك دفع الغرامة بالتقسيط¹⁵.

ثالثا: تدبير تطهير الديون الجبائية محور اهتمام المشرع من خلال قانون المالية لسنة 2015

ي إطار سلسلة إجراءات التسهيل في مجال تسديد الديون الجبائية لمختلف شرائح المكلفين بالضريبة، أوجد المشرع الجزائري من خلال قانون المالية لسنة 2015¹⁶، صيغة محفزة للمدينين جبائيا لدى قباضات الضرائب، حيث يعفى المكلفين بالضريبة الذين يسددون دفعة واحدة كامل الدين الأصلي للجدول الذي تجاوز تاريخ استحقاقه أربع (04) سنوات ابتداء من أول يناير من السنة الموالية لسنة الإدراج قيد التحصيل من غرامات التحصيل المتعلقة بهذه الجداول الضريبية.

1 مجال تطبيق تسهيلات أحكام المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015:

للتوصل إلى تحديد مجال تطبيق هذا الإجراء القانوني المتضمن منح تسهيلات في مجال تسديد الديون الجبائية للمدينين جبائيا، يجب معرفة المكلفين بالضريبة الذين لهم الحق في الاستفادة من تسهيلات هذا الإجراء من جهة، والديون الجبائية المعنية بذلك¹⁷.

منح المشرع الجزائري إمكانية الاستفادة من هذا الإجراء لجميع المكلفين بالضريبة مهما كان نظامهم القانوني (شخص طبيعي أو شخص معنوي، شركات وطنية أو أجنبية، مؤسسة عمومية، شركة ذات أسهم، هيئات ومنشآت عمومية،...)، والتي لها ديون جبائية مستحقة الأداء ومتقلة بغرامات التحصيل. بالنسبة للديون الجبائية المعنية بهذا الإجراء فيمكن تقسيمها إلى صنفين:

- الديون الجبائية المستحقة والناجمة عن تسويات جبائية مرفقة بغرامات جبائية بصفة نهائية، أي الديون المستحقة من ضرائب ورسوم مختلفة غير تلك المعنية بموضوع منازعة أو أي شكل من أشكال الطعون النزاعية ؛

- الديون الجبائية التي تكون في مرحلة انتظار الدراسة من قبل لجان الطعن الإدارية أو القضاء (محكمة إدارية أو مجلس الدولة)، وهذا شريطة أن يقوم المعني بسحب طلبه قبل صدور القرار الإداري، القضائي أو الحكم حسب الحالة، وهذا وفق الشروط القانونية لسحب الطلب¹⁸؛

كما يشترط بصفة عامة أقدمية أربع (04) سنوات للديون المستحقة كما سبق ذكره.

أما عن الديون الجبائية غير المعنية بهذا الإجراء فهي:

- الديون الجبائية من ضرائب ورسوم وغرامات ناتجة عن مناورات تدليسية المحددة قانونا¹⁹؛

- الديون الجبائية المعنية بطعن نزاعي في مرحلة التظلم الأولي المسبق، وهي الحالة التي يمكنها الاستفادة من إجراء التخفيض المشروط كصيغة تعاقدية جديدة لتخفيض الدين الجبائي²⁰؛

2 - إجراءات تطبيق أحكام المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015:

إن المكلف بالضريبة المدين لدى الإدارة الجبائية الذي يرغب في اختيار التسهيل الجبائي المنصوص عليه وفق نص المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015، يقدم طلب كتابي خال من أي شرط شكلي أو عن طريق نموذج تسلمه له الإدارة يوجه إلى قابض الضرائب المختص إقليميا²¹؛ يقوم قابض الضرائب بالتحقق من أقدمية الديون الجبائية المعنية بالطلب وكذا مدى التسديد الكلي للحقوق المستحقة، أما عن غرامات التحصيل فتكون محل إلغاء من قبل لجنة الطعن المجاني (المساعدات) المختصة.

في حالة مبلغ غرامات التحصيل أقل من " 500.000 دج" إلغاؤها يكون من اختصاص اللجنة المشكلة لهذا الغرض على مستوى المديرية الولائية للضرائب، أما إذا كان يفوق هذا المبلغ فيعود الاختصاص إلى اللجنة الجهوية للطعن المجاني²².

جدول رقم (03): وضعية إحصائية لإجراء تدبير تطهير الديون الجبائية بولاية المدية

السنوات	عدد الحالات المستفيدة من تدبير تطهير الديون الجبائية	المبالغ الملغاة كغرامات تأخير (د.ج)	عدد حالات المنازعة الضريبية
2015	سنة صدور السند القانوني	سنة صدور السند القانوني	01525
2016	0136	3.903.904	01443 (-)
2017	0266 (+)	21.389.407 (+)	01306 (-)
الثلاثي الأول 2018	0152 (+)	6.813.646 (+)	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية، المديرية الفرعية للمنازعات، 2019

نلاحظ أن سنة 2015 لم تتخللها حالات الاستفادة من هذا الإجراء القانوني، وهذا راجع لكون هذا التدبير صادر بموجب قانون المالية لسنة 2015، أما النصوص التطبيقية المتعلقة به فقد صدرت خلال سنة 2016؛ كما يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه، أنه كلما زاد عدد الحالات المستفيدة من تدبير تطهير الديون الجبائية التي من خلاله يتم إلغاء غرامات التأخير، تنقص حالات المنازعة الضريبية، لأن المكلف المدين جبائيا يفضل الاستفادة من الإجراءات التحفيزية المعروضة بدل مباشرة إجراءات المنازعة الضريبية غير المجدية كما سبق ذكره.

رابعا: إعادة جدولة الديون الجبائية كتسهيل للمؤسسات المستثمرة التي تعيش حالة مالية صعبة
Rééchelonnement de la dette Fiscale des Entreprises en difficultés Financières

لقد نص قانون المالية لسنة 2017، على تأسيس إجراء إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات بصفة عامة التي تواجه صعوبات مالية تمنعها من أداء استحقاقاتها المالية، لاسيما تلك التي لم تستطع تسديد مجمل الضرائب التي على عاتقها²³. للإشارة أن هذا الإجراء يهدف إلى مساعدة مرافقة كل المؤسسات المستثمرة التي تواجه صعوبات مالية وتقديم لها تسهيلات من أجل إعادة جدولة ديونها الجبائية على مدة لا تتجاوز سنة وثلاثون (36) شهرا مع المسح الكلي المسبق لغرامات الوعاء والتحصيل²⁴.

1- مجال تطبيق إعادة جدولة الديون الجبائية:

إن إجراء إعادة جدولة الديون الجبائية حسب أحكام المادة "90" من قانون المالية لسنة 2017 مفتوح أمام جميع المؤسسات مهما كان شكلها القانوني (مؤسسات فردية، شركات خاضعة للقانون الجزائري، مؤسسات ذات طابع صناعي أو تجاري)، وهما كان نظامها الجبائي الذي تخضع له (نظام الربح الحقيقي أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة)، ومهما كان نشاطها (إنتاج، أشغال، خدمات، بيع، إعادة البيع، ...)، التي لها ديون جبائية بالإضافة إلى غرامات وتواجه صعوبات مالية. يتم تقدير طلبات المؤسسات تماشيا مع وضعياتها وحسب دراسة فردية تأخذ بعين الاعتبار:

-جميع خصوصيات الملفات؛

-السلوك المعتاد للمؤسسة فيما يخص دفع الضريبة؛

بالنسبة الديون الجبائية المعنية بهذا الإجراء، فهي تلك الديون المتعلقة بضرائب وغرامات مفروضة بصفة نهائية، أي أنها ليست في مرحلة تظلم أولي أو إحدى مراحل المنازعة وهي مستنفذة لجميع الطعون النزاعية، ولهذا يستثنى من هذا الإجراء الديون الجبائية التالية²⁵:

• الديون الجبائية المتعلقة بفرض ضرائب هي محل الطعن الأولي المشار إليه في المادة "70" من قانون الإجراءات الجبائية، أو مرحلة الطعن أمام اللجان الإدارية المشار إليها من خلال المادة "27" من قانون المالية لسنة 2016، أو المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية؛

• الديون الجبائية المتعلقة بفرض ضرائب نتج عنها غرامات بسبب ممارسة إحدى الطرق التدليسية المشار إليها في الفقرة الثانية من المادة "193" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

• الديون الجبائية للمؤسسات التي تتمتع بأريحية مالية؛

• المؤسسات التي اكتتبت التزام بإعادة جدولة ديونها في إطار الإجراء الأول لإعادة الجدولة (2012-2016) والتي لم تحترم جدول الدفع؛

2- مدة إعادة جدولة الديون الجبائية:

يكون الالتزام المكتتب من طرف المكلف وقابض الضرائب المختص إقليميا لإعادة جدولة الديون عبارة عن "جدول دفع شهري"، ويمتد على فترة أقصاها ستة وثلاثون "36" شهرا²⁶، وتحدد مدة الجدول من طرف قابض الضرائب بعد استشارة المؤسسة المعنية، وهذا بالنظر لمبلغ الدين الجبائي وأهميته بالنسبة للخزينة العمومية، وكذا طبيعة الصعوبة المالية ودرجتها، كما يجب أن توافق الدفعة الأولى القسط الشهري الأول الواجب دفعه خلال التوقيع على الالتزام.

تجدر الإشارة، أن المشرع الجزائري منح للمؤسسات التي اكتتبت التزام بإعادة جدولة ديونها في إطار الإجراء الأول لإعادة الجدولة (2012-2016) والتي لم تحترم جدول الدفع إمكانية الاستفادة من هذا الإجراء من جديد، ويمكن قبول طلبها شريطة أن لا يتجاوز جدول دفعها إثني عشر (12) شهرا.

3- إجراءات الاستفادة من إعادة جدولة الديون الجبائية:

للانخراط في إجراء إعادة جدولة الديون، ينبغي على المستثمر المعني أو المؤسسة المعنية تقديم طلب في شكل رسالة عادية بدون شرط الشكل أو الآجال إلى قابض الضرائب المختص إقليميا، أو عن طريق طلب

في شكل استمارة تمنحها الإدارة أو يمكن سحبها إلكترونيا من خلال الموقع الإلكتروني¹ لرسمي للمديرية العامة للضرائب.

هذه الطلبات يجب أن تتضمن بيان مفصل للديون الجبائية، مع تقدير العناصر اللازمة التي تثبت حالة العسر المالي للمؤسسة، وبالنسبة للشركات المعنية بالإجراء يجب أن ترفق طلبها بتقرير محافظ حساباتها الذي يبين من خلاله الحالة المالية الصعبة للشركة.

بناء على طلب الاستفادة المقدم، يدرس قابض الضرائب الملف وينظر في مدى توفر شرط " الحالة المالية الصعبة للمؤسسة"، كما يجب أن يتحصل على رأي مسير الملف الجبائي من مصالح الوعاء خلال العشرة (10) أيام من طلبه.

عند قبول طلب الاستفادة من إجراء إعادة الجدولة، قابض الضرائب يدعو المستثمر أو مسير المؤسسة للتوقيع على التزام الدفع الشهري الذي يصبح ساري العمل به، وفي حالة عدم قبول المكلف بالضريبة لهذا الجدول يمكنه اقتراح جدول يستطيع الالتزام به في حالة موافقة القابض؛ وفي الحالة العكسية يبلغه بقرار الرفض الذي يجب أن يكون معللا.

في حالة إخلال المعني بالتزام دفع الشهري دون تبرير وبعد إجراءات الإعذار من قبل القابض، يبلغ رسميا بنقض إجراء إعادة الجدولة الذي استفاد منه.

في حالة الالتزام بمحتوى جدول الدفع، يحول القابض تلقائيا ملف المعني مرفقا بوضعيته الجبائية الجديدة إلى لجنة الطعن المجاني (لجنة المساعدات) للدراسة وإصدار قرار إلغاء غرامات التأخير المفروضة وتبليغه للمعني وقابض الضرائب.

في النهاية يكون المستفيد من هذا الإجراء غير مدين لدى قابض الضرائب وبالتالي تحصل على تسهيل توج بمنحه جدول ضريبي مصفى للمشاركة في مختلف أشكال الصفقات العمومية من جهة، ومساعدته من أجل انطلاقة جديدة في نشاطاته الاستثمارية وتوسيعها.

تجدر الإشارة إلى أنه خلال سنة 2017، تم تسجيل بولاية المدية **حالتين (02)** مستفيدة من برنامج إعادة جدولة الديون الجبائية التي تعيش حالة مالية صعبة ابتداء من نفس السنة، وهما الحالتين اللتين التزمنا بإتمام الإجراءات وفق شروط العقد، حيث تم ضمان حقوق الخزينة العمومية بمبلغ **34.467.980** دج، لكن تبقى حالات كثيرة هي بصدد تنفيذ بنود عقودها قصد الاستفادة من برنامج إعادة جدولة الديون الجبائية بهذه الولاية، وهو الأمر الذي يساهم هو الآخر في جلب المدينين جبائيا للاستفادة من هذه الصيغ التحفيزية بدل مباشرة إجراءات المنازعة الضريبية.

الختامة:

من خلال هذه الورقة البحثية يمكن أن نخلص إلى أنه في إطار تحقيق التتبع الاقتصادي الذي كان هدفا فرضته الظروف الاقتصادية، وبغرض زيادة حجم المادة الخاضعة للضريبة وتوسيع الوعاء الضريبي ودفع عجلة التنمية للبلاد، وإيماننا منها بالدور الذي تؤديه المشاريع الاستثمارية في تحقيق النمو الاقتصادي في ظل الانهيار المفاجئ لأسعار المحروقات، أوجدت الدولة الجزائرية إطار تشريعي، تنظيمي، ووسائل قانونية أكثر فعالية، وهذا على غرار تبسيط الإجراءات الإدارية وإيجاد أجهزة دعم مختلفة، ونظرا لأهمية إسهام الجبائية في دعم وترقية الاستثمار، أوجد المشرع الجزائري كذلك مجموعة من الضمانات والآليات القانونية الجبائية لدعم هذا المجال، حيث تم منح حوافز جبائية لدعم إنجاز المشاريع الاستثمارية وتوسيعها، ونظرا للظروف المالية الصعبة التي أصبحت تعيشها البلاد ابتداء من السادس الثاني لسنة 2014، أصبحت الكثير من المؤسسات الاستثمارية في الجزائر تعيش ضائقة مالية، وهو ما أدى إلى تراكم ديونها الجبائية المثقلة بزيادات وغرامات التأخير، الشيء الذي يؤثر سلبا على مستقبل نشاطاتها الاستثمارية، لذلك تم من خلال قانوني المالية لسنتي 2015 و 2017 عرض مجموعة من التسهيلات تتمثل في تخفيضات وإلغاءات في مجال تسديد الديون الجبائية؛ فبعد استعراض كل هذه الآليات والسبل القانونية للتسهيلات الممنوحة في مجال التخلص من الديون الجبائية، توصلنا إلى مجموعة من النتائج وقدمنا بشأنها مقترحات كالتالي:

- التسهيلات الجبائية في مجال التحصيل الضريبي في الواقع ممنوحة لمختلف الأنشطة التجارية والمهنية، وهو ما يزيد من نسبة الإنفاق الجبائي غير إيجابي، حيث نحن نرى أنه من المفروض منح هذه الحوافز فقط للأنشطة الاستثمارية التي تتميز بمزايا تنافسية، مع ترشيد في مجال الإنفاق الجبائي وعدم تقويت فرص على الخزينة العمومية؛
- التسهيلات الجبائية الممنوحة في مجال تسديد الديون الجبائية التي جاء بها كل من قانون المالية لسنة 2015 و 2017 تمس جميع الفئات، لكن نحن نرى أنه يجب منح هذه التسهيلات فقط لفئة الأوفياء من فئة المستثمرين وبقية الملتزمين من المكلفين بالضريبة؛
- سياسة الدعم الجبائي لقطاع الاستثمار لاسيما الأنشطة المنتجة خلال الفترة الحالية أمر مرهون بإيجاد آليات فعالة لمحاربة ظاهرة الاقتصاد الموازي التي هي في تزايد مستمر؛
- شرط تسديد مبلغ أولي بنسبة 10% كحد أدنى من المبلغ الإجمالي للدين الجبائي للاستفادة من إجراء الدفع عن طريق الأقساط، يعيق المكلف بالضريبة المدين جبائيا الذي يعيش حالة مالية صعبة، لاسيما تلك الحالات الناتجة عن السياسة المالية للدولة؛
- شرط أقدمية أربع (04) سنوات للديون المستحقة للاستفادة من التسهيلات الجبائية في إطار أحكام المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015، هو تمييز بين مديني الإدارة الجبائية، فهناك مكلفين لهم ديون جبائية مستحقة منذ أقل من أربع (04) سنوات، ونظرا للظروف الاقتصادية

- الحالية تعذر عليهم تسديد مستحققاتهم الجبائية وهم بحاجة لمثل هذا التسهيل الجبائي، لاسيما وأن الأمر لا يمس المبالغ المالية المهمة من حقوق الخزينة العمومية، بل يضمن تحصيلها مقابل منح إعفاء - فقط - في غرامات التأخير؛
 - تسهيل إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات وفق أحكام المادة "90" من قانون المالية لسنة 2017 لم يحدد بدقة "حالة العسر المالي" للاستفادة من هذا العرض؛
 - التعديلات المتكررة لنصوص القانون الجبائي في مجال دعم الاستثمار ومنح تسهيلات وحوافز جبائية بصفة عامة، يؤدي إلى غموض وعدم فهمها من قبل جميع الفئات من المكلفين بالضريبة، وبالتالي إمكانية الإخلال بالالتزامات الجبائية؛
 - كما نقترح تنظيم مستمر لأيام إعلامية وأبواب مفتوحة على الإدارة الجبائية لشرح مختلف الصيغ من التسهيلات الممكنة للاستفادة منها في مجال تطهير الديون الجبائية؛
- أخيرا يمكن القول أن تقليص حجم المنازعات الضري بية غير مرهون بسياسة منح التسهيلات في مجال تسديد الديون الجبائية فقط، بل الأمر يتطلب إجراء إصلاحات مهمة، ابتداء من تخفيف الإجراءات، وتبسيط النظام الجبائي بصفة عامة والعمل على تفادي مشكل عدم استقرار القوانين .

الهوامش والإحالات:

- ¹ - المادة رقم: "93 مكرر" محدثة بموجب المادة "18" من قانون المالية لسنة 2013، (الجريدة الرسمية، عدد : 072 لسنة 2012، المؤرخة في : 30 ديسمبر 2012).
- ² - التعليمات العامة رقم: (217) المؤرخة في 02 أفريل 2013، الصادرة عن وزارة المالية، (المديرية العامة للضرائب).
- ³ - المادة "104" من قانون الإجراءات الجبائية (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).
- ⁴ - المادتين "18 و19" من قانون المالية لسنة 2013.
- ⁵ - المادة "93 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
- ⁶ - التعليمات العامة رقم : (656)، المؤرخة في : 17 سبتمبر 2013، الصادرة عن وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، الجزائر، 2013.
- ⁷ - واضح. الياس. (2014-2015). إرجاء الدفع في المواد الجبائية : دراسة مقارنة. أطروحة دكتوراه، حقوق. الجزائر. جامعة وهران 2. ص. 08.
- ⁸ - المادة "156" من قانون الإجراءات الجبائية، (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).
- ⁹ - المنشور رقم "138" الصادر عن المدير العام للضرائب (مديرية العمليات الجبائية والتحصيل) بتاريخ: 05 فيفري 2017.
- ¹⁰ - المادة "60" من القانون (14-16) المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017.
- ¹¹ - الفقرة الأولى من المادة "156" من قانون الإجراءات الجبائية (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).

- ¹² - المادة "60" من القانون (14-16) المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017.
- مصدر الوضعية الإحصائية: مديرية الضرائب لولاية المدية، المديرية الفرعية للمنازعات، الجزائر، 2019.
- 14 - المادة "05" من المرسوم التنفيذي رقم "17-120" المؤرخ في: 22 مارس 2017.
- 15 - المادة "597 مكرر2" من قانون الإجراءات الجزائية.
- 16 - المادة "51" من القانون رقم (10-14) المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015 المعدلة للمادة "51" من القانون (16-11) المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012.
- ¹⁷ - التعليم رقم "01" المؤرخ في 13 جويلية 2016، المتعلقة بكيفية تطبيق أحكام المادة "51" من قانون المالية لسنة 2015، (انظر الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب - الجزائر - منشور إلى غاية تاريخ إعداد البحث-).
- ¹⁸ - المادة "87" من قانون الإجراءات الجبائية (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).
- ¹⁹ - المادة "104 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية (محين إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2019).
- ²⁰ - المادة "18" من القانون رقم: (12-12)، المؤرخ في: 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، (الجريدة الرسمية، عدد: 072 / 2012).
- ²¹ - التعليم رقم "01" المؤرخ في 13 جويلية 2016، مرجع سبق ذكره.
- ²² - المادتين "03 و 04" من القرار رقم: (16) المؤرخ في: 28 ماي 1991، المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن من أجل العفو، المعدل والمتمم.
- ²³ - المادة "90" من قانون المالية لسنة 2017.
- ²⁴ - طالب بن عيسى، (30-31 جانفي 2018)، الحوافز والضمانات القانونية للاستثمار خارج قطاع المحروقات . ملتقى دولي " الإطار القانوني لترقية الاستثمار خارج قطاع المحروقات في الجزائر : الفرص والتحديات. الجزائر. جامعة أحمد دراية أدرار. ص. 010.
- ²⁵ - مذكرة المديرية العامة رقم : 079 / و.م / م.ع.ض.م.ج.ت/ 2017، المؤرخة في: 30 جاري 2017، المتضمنة كيفية تطبيق المادة "90" من قانون المالية لسنة 2017، (انظر الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب - الجزائر، - منشور إلى غاية تاريخ إعداد البحث-).

²⁶ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, la Lettre de la D.G.I n° 086 / 2017, (Algérie), 2017.