

فعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي المتعلق بالوعاء في الجزائر، دراسة حالة مركز الضرائب بالبويرة

Effectiveness of the administrative phase of tax disputes concerning tax base in Algeria: A case study of the tax center in Bouira

قاشي يوسف¹، عليوات حسيبة²

¹ جامعة البويرة (الجزائر)، y.gachi@univ-bouira.dz

² جامعة وهران 02 محمد بن أحمد (الجزائر)، aliouat.hassiba@univ-oran2.dz

تاريخ القبول : 2026/07/16

تاريخ الاستلام: 2026/03/19

ملخص:

نهدف من خلال هذا البحث إلى دراسة مدى فعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي الخاص بالوعاء من خلال دراسة وتحليل القرارات المتخذة بشأن الشكاوى النزاعية على مستوى مركز الضرائب بالبويرة، واللجنة الولائية للطعن. توصلنا من خلال هذه الدراسة أن المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي تعتبر ذات أهمية كبيرة في تجنب إغراق الجهات القضائية بشكاوى كبيرة، حيث أن نسبة قبول طلبات المكلفين أصحاب الشكاوى كانت معتبرة، وهذا ما يجعل النزاع الضريبي يتوقف في مرحلته الإدارية سواء على مستوى مركز الضرائب أو اللجنة الولائية للطعن. الكلمات المفتاحية: النزاع الضريبي؛ منازعات الوعاء؛ الشكاوى النزاعية، لجان الطعن. تصنيف Jel: H 29, H 22, H 20

Abstract:

This research aims to study the effectiveness of the administrative phase of tax disputes related to the tax base, by examining and analyzing the decisions taken regarding dispute complaints at the level of the Tax Center in Bouira and the Wilaya Appeals Committee.

The study concluded that the administrative phase of tax disputes is of great importance in preventing the overburdening of judicial authorities with numerous complaints, as the acceptance rate of taxpayers' requests was considerable, which leads to the resolution of tax disputes at the administrative phase, whether at the level of the Tax Center or the Wilaya Appeals Committee.

Keywords: Tax dispute; tax base disputes; tax complaint; appeal committees

Jel classification code : H20, H22, H 29

1- مقدمة:

تعتبر الضريبة من المصادر التاريخية للدولة لأنها تحصل عليها بصفتها صاحبة سلطة وسيادة، حيث تفرض وتحصل بموجب القانون، أي أن فرضها وربطها وتحصيلها يكون وفق إجراءات قانونية ونصوص التشريع الضريبي، إذ تسهر إدارة الضرائب على احترام التشريع الضريبي في هذا الخصوص. ورغم الإطار التشريعي والإجرائي المضبوط، إلا أن موظفي إدارة الضرائب قد يرتكبون أخطاء عند تحديد الوعاء وحساب قيمة الضريبة أو يغفلون عن تطبيق بعض النصوص التشريعية التي تعفي المكلف من دفع الضريبة أو تعطي له حق تخفيض الوعاء أو قيمة الضريبة المفروضة عليه، ومن جهة أخرى وطالما أن النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحيًا فإن ذلك يعطي حقا للإدارة الضريبية بمراجعة أو عية الضريبة وحساب مقدارها في حالات الشك بوجود تصريحات غير حقيقية أو في حالة عدم تقديم التصريح من طرف المكلف بالضريبة.

إن ممارسة هذه الصلاحيات من طرف إدارة الضرائب سواء تعلق الأمر بحالات الرقابة الجبائية وإعادة تقدير الوعاء أو في حالة تقدير الوعاء وحساب الضريبة أو بخصوص استفادة المكلف من حكم تشريعي أو تنظيمي يعفيه من الضريبة أو يخفض من قيمة الوعاء أو الضريبة في حد ذاتها، فإن المكلف بالضريبة قد يحتج على عمليات التقدير هذه ولا يرضيه ما تم تحديده من أسس للضريبة أو قيمتها، وبالتالي فإنه يحتج على هذه القرارات.

لقد نظم قانون الإجراءات الجبائية إجراءات الاحتجاج ضمن ما يسمى المنازعات الضريبية، والتي تبدأ بمرحلتها الإدارية أمام الجهة الضريبية المختصة وفي مرحلة ثانية أمام لجان الطعن المنشأة لهذا الغرض، وتم ضبط إجراءات النزاع الضريبي بإجراءات محكمة وأجال محددة سواء لرفع الشكاوى النزاعية أو للفصل فيها من طرف إدارة الضرائب ولجان الطعن المختصة.

وتعتبر هذه المرحلة (رفع التظلم أمام الإدارة الضريبية المختصة) وجوبية، ولا يمكن اللجوء ومتابعة النزاع أمام الجهات القضائية من دون المرور على المرحلة الإدارية.

1-1 إشكالية البحث: من خلال ما سبق تتضح معالم إشكالية هذا البحث والتي يمكن صياغتها في السؤال الجوهرى التالي: ما مدى فعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي المرتبط بالوعاء التشريع الجزائري من خلال واقع حال الشكاوى النزاعية المرفوعة أمام مركز الضرائب بالبويرة؟

1-2 الأسئلة الفرعية: تندرج تحت الإشكالية الرئيسية للبحث الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهو مضمون النزاع الضريبي

- ماهي الإجراءات والضوابط التي تحكم النزاع الضريبي المتعلق بالوعاء في مرحلته الإدارية؟

- هل ساهم مركز الضرائب بالبويرة ولجنة الطعن الولائية في التقليل من الشكاوى النزاعية التي يمكن أن توجه للقضاء؟

2-3 الفرضيات: قصد الإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة والإجابة على إشكالية البحث نضع الفرضيات التالية للبحث:

- يرتبط النزاع الضريبي بالمسائل الخلافية التي تنور بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية بخصوص عمليات الفرض والتحصيل الضريبي.

- نظرا لخصوصية النزاع الضريبي واتصاله بجوانب تقنية فإن المشرع الجزائري أفرد له إجراءات خاصة به منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

- ساهم مركز الضرائب بالبويرة ولجنة الطعن الولائية في التقليل من الشكاوى النزاعية التي يمكن أن توجه إلى القضاء من خلال نسب القبول المرتفعة للطلبات المكلفين بالضريبة المضمنة في الشكاويهم.

4-1- أهمية البحث: يستمد البحث أهمية من الأهمية التي توليها الدولة للضريبة من أجل الحصول على موارد مالية وتحقيق أهداف اقتصادية، وبالتالي فإن إدارة الضرائب تسهر على إخضاع جميع المكلفين لنطاق جاذبية القانون الضريبي، وفي سبيل ذلك فإنها قد تتركب أخطاء أو تغفل عن تطبيق بعض التشريعات التي تجعل المكلف خارج نطاق القانون الضريبي، وهذا ما يؤدي إلى نشوء النزاع الضريبي الذي يمر بمرحلة إدارية وأخرى قضائية، لذا جاء هذا البحث ليبين مدى فعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي المتعلق بالوعاء.

5-1- أهداف البحث: نهدف من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد مفهوم النزاع الضريبي المتعلق بالوعاء وتبيان موقف المشرع الجزائري؛
- تبيان أهمية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي وتحديد الشروط الشكلية للشكاوى الضريبية التي تعد شرط ضروري لمباشرة النزاع الضريبي المتعلق بالوعاء؛
- تبيان آجال رفع الشكاوى الضريبية وآجال الفصل فيها من طرف الجهة الضريبية المختصة، وكيفية التحقيق فيها ومآلاتها بعد التحقيق؛
- تبيان تشكيلة لجان الطعن واختصاصاتها للفصل في الشكاوى النزاعية المتعلقة بالوعاء؛
- تبيان تطور الشكاوى النزاعية على مستوى مركز الضرائب بالبويرة وطبيعة القرارات المتخذة بشأنها خلال الفترة 2020-2025؛
- تبيان طبيعة الآراء المتخذة في الشكاوى النزاعية على مستوى لجنة الطعن الولائية بالبويرة خلال الفترة 2020 - 2025.

6-1- منهج البحث: من أجل الإحاطة بكل جوانب الموضوع والإجابة على إشكالية البحث وأسئلته الفرعية واختبار الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعد المنهج الملائم لتناول مثل هذه المواضيع.

2- ماهية النزاع الضريبي

يعتبر النزاع الضريبي ذو خصوصية لا توجد في المنازعات الإدارية الأخرى، وعليه سنتطرق إلى مفهومها وأنواعها.

1-2- مفهوم النزاع الضريبي: يرتبط مصطلح النزاع بالمفهوم العام بوجود مشاكل وخلافات بين طرفين أو أكثر، والنزاع الضريبي لا يخرج عن هذا الإطار، فهو يشمل الخلافات والمشاكل التي تثار بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية التي يؤول إليها اختصاص فرض الضريبة وتحصيلها من جهة أخرى، هذه المشاكل والخلافات قد ترتبط بوعاء الضريبة (منازعات الوعاء) أو بطرق وإجراءات تحصيلها (منازعات التحصيل)، أو بالآثار الناجمة عن الفرض الضريبي، فالمنازعة الضريبية تشمل جميع القواعد المتبعة من أجل فض الخلافات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

إن النزاع في مجال الضرائب يمكن أن يكون لها معنى ضيق وآخر واسع (كوسة، 2010، صفحة 07)، حسب النظرة لعلاقة المكلف بالإدارة الضريبية والآثار التي يمكن أن تنتج عن فرض الضرائب.

1-1-2- المفهوم الضيق للنزاع الضريبي: ينصرف مفهوم النزاع الضريبي بالمعنى الضيق إلى أنه ذلك النزاع التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيه وينشأ بسبب تطبيقها للقانون الضريبي بصورة مباشرة على المكلفين، والذي يتعلق بحصر المجتمع الضريبي وربط الضريبة وتحصيلها منهم (خيري و فريز، 2012-2013، صفحة 09)، أي أن النزاع الضريبي بالمفهوم الضيق ينحصر في المجال الإداري القائم على العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية صاحبة السلطة والسيادة في تطبيق القانون الضريبي.

إن المفهوم الضيق للنزاع الضريبي كما تم تناوله أعلاه يبين لنا أن الأسباب التي من الممكن أن تؤدي إليه تتمثل في واحدة أو أكثر من الحالات التالية (كوسة، 2010، صفحة 09):

- عدم دفع المكلف بالضريبة للمبالغ المفروضة والمستحقة عليه؛
- حالة تهرب المكلف بالضريبة واستعماله طرقا وأساليب تدخل في خانة الغش والتدليس والتي تؤدي به إلى التهرب أو محاولة التهرب من دفع الضريبة أو إخفاء وعائها؛
- وقوع خطأ من الإدارة الضريبية عند قيامها بتحديد الوعاء وتصفية الضريبة، فالمكلف يطالب باستدراك الأخطاء المرتكبة من طرفها، سواء تعلق الأمر بخطأ في تقدير الوعاء أو التغاضي عن حق المكلف في الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي يخفف من الوعاء أو يعفيه من دفع الضريبة.

2-1-2- المفهوم الواسع للنزاع الضريبي: يذهب جانب كبير من الفقه الجبائي إلى اعتبار النزاع الضريبي كل ما ينتج عن الخلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية (خيري و فريز، 2012-2013، صفحة 08)، فمن خلال هذا المفهوم فإن النزاع الضريبي يشمل إضافة إلى الخلافات التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية حول ربط الضريبة وتحديد الوعاء والمسائل التشريعية المرتبطة به -على غرار الاستفادة من أحكام تشريعية تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء- مختلف الخلافات المتعلقة بالتحصيل الضريبي فهي تشمل دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروعة، وكذا دعاوى تعويض الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي. ويذهب جانب آخر من الفقه إلى أن النزاع الضريبي بالمفهوم الواسع لا يتوقف عند النزاع الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف بخصوص الوعاء الضريبي وتحديده أو التحصيل الضريبي، بل يتعدى مفهومه إلى الأخذ بعين الاعتبار تلك الخلافات التي تثور بين الطرفين بخصوص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل حالات الإعسار التي قد تلحق به أو حالة هلاك وتلف أمواله (أمزيان، 2005، صفحة 09)، هذه الحالات تجعله عاجزا عن سداد الدين الضريبي فيلجأ إلى الإدارة الضريبية من أجل محاولة إيجاد طريقة توافقية بينه وبين الإدارة الضريبية.

2-1-3- موقف المشرع الجزائري من تعريف النزاع الضريبي: بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، نجد أن المشرع الجزائري لم يُعرّف النزاع الضريبي وإنما وضع الإطار الذي يمكن اعتباره طعنا نزاعيا، حيث يقر أن الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من طرف مصلحة الضرائب تدخل في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها إما الحصول على استدراك للأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حساب قيمتها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي (المادة 70 قانون إجراءات جبائية، 2026).

إن المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية التي جاءت لتبين مجال النزاع الضريبي تلاها 04 فصول كلها مرتبطة بالنزاع الضريبي، حيث الفصل الأول من هذا الباب خصص للإجراءات الأولية لدى إدارة الضرائب، بينما الفصل الثاني خصص للإجراءات أمام لجان الطعن، أما الفصل الثالث فقد خصص للإجراءات أمام المحكمة الإدارية، واختتم هذا الباب بفصل رابع تناول إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة. وبالرجوع إلى هيكلة قانون الإجراءات الجبائية نجد أن الجزء الثالث منه خصص للإجراءات الخاصة بالمنازعات، ويندرج تحته الباب الأول المعنون بالمنازعات الضريبية، أما الباب الثاني فقد جاء بعنوان الطعن الولائي والذي ينتج عن حالات العسر التي تلحق بالمكلف بالضريبة، وبموجب هذه الحالة يتوجه بطلبه إلى التخفيض أو الإعفاء من دفع الضريبة، فالقراءة المتسلسلة لكل الأبواب المكونة للجزء

قاشي ي، عليوات ح، فعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي المتعلق بالوعاء في الجزائر، دراسة حالة مركز الضرائب بالبويرة المعنون بالإجراءات الخاصة بالمنازعات توجي بأن كلا من الطعن النزاعي والطعن الولائي يعتبران من المنازعة الضريبية، وهذا ما يفسر اعتماد المشرع الجزائري للمفهوم الواسع للنزاع الضريبي ليشمل كذلك الطعن الولائي.

وحسب رأينا فإنه هناك اختلاف كبير بين النزاع الضريبي والطعن الولائي، فالنزاع الضريبي ينتج عن حالة عدم رضا المكلف وعدم اعترافه بوعاء الضريبة أو قيمتها أو طريقة تحصيلها، بينما الطعن الولائي فيكون فيه المكلف مقرا لقيمة الضريبة المفروضة عليه، إلا أنه نظرا لحالات الإعسار أو القوة القاهرة يطلب التخفيض في قيمة الضريبة أو الإعفاء منها أو قبول تسديدها خلال فترة زمنية أو عن طريق أقساط مجزأة. من خلال المفهوم الضيق والواسع للنزاع الضريبي ونظرة المشرع الجزائري له نستنتج أنه لا اعتبار للنزاع ضريبيا يجب توفر العناصر التالية (خيرى و فريز، 2012-2013، صفحة 10):

- أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع؛ لأنها صاحبة الولاية بالشأن الضريبي في كل الدول ومهما اختلفت تسمياتها، فهي التي تسهر على تطبيق التشريع الضريبي.

- الأحكام التشريعية الواجبة للتطبيق للفصل في النزاع هي التشريعات الضريبية، وهذا لا يعني عدم الرجوع للقواعد العامة للتشريع إذا كان النص التشريعي الضريبي لا يحتوي على نص خاص ينظم مسألة معينة.

- النزاع الضريبي ترتبط بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة، على غرار عملية حصر المجتمع الضريبي وربط الضريبة ونقل دين الضريبة من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

2-2- أنواع النزاع الضريبي: يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى عدة أنواع حسب المعيار المعتمد في التقسيم، فيمكن الاستناد على معيار نوع الضريبة المتنازع فيها أو معيار المرحلة التي تمر بها الضريبة أو الجهة التي يكون على مستواها النزاع الضريبي (بدايرية، 2011-2012، الصفحات 23-27)، وحسب هذه المعايير ينقسم النزاع الضريبي إلى الأنواع الواردة أدناه.

2-2-1- أنواع النزاع الضريبي حسب معيار نوع الضريبة: يمكن تقسيم النزاع الضريبي بالنظر إلى هذا المعيار، إلى نزاع ضريبي خاص بالضرائب المباشرة ونزاع ضريبي متعلق بالضرائب غير المباشرة، ويستند في هذا التقسيم إلى معرفة طبيعة الضريبة هل هي مباشرة أو غير مباشرة، وفق المعايير العلمية للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

2-2-2- أنواع النزاع الضريبي حسب موضوع النزاع: ويسمى كذلك معيار مرحلة الضريبة، فحسب هذا المعيار يقسم النزاع الضريبي إلى نزاع متعلق بالوعاء وآخر متعلق بالتحصيل، ونزاع ضريبي يحمل الطابع الجزائي المتعلق بجريمة الغش الضريبي (بن أعراب، 2024-2025، صفحة 03)، فمنازعات الوعاء هي نزاع حول أساس الضريبة، والتي لا تخرج عن إحدى الحالتين، الحالة الأولى أن المكلف لا ينازع في مبدأ خضوعه للضريبة ولكن يشك في العناصر الواقعية التي تم الإعتماد عليها لتحديد أساس الضريبة، وبالتالي يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها، والحالة الثانية أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي يرى أنه غير مشمول بنطاق تطبيق الضريبة وأن إدارة الضرائب أخطأت في شموله بالضريبة، وفي هذه الحالة يطلب إسقاطها كليا (بدايرية، 2011-2012، صفحة 25).

أما النزاع المرتبط بالتحصيل فيرتبط بطرق التحصيل الضريبي، أي الإجراءات التي تتخذها إدارة الضرائب من أجل نقل الدين الضريبي من ذمة المكلف إلى خزينة الدولة في حالة رفض المكلف تسديد ما عليه من ضرائب بحلول تاريخ استحقاقها، فمنازعات التحصيل تنشأ عن مدى شرعية وقانونية الإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الضريبية لتحصيل الضريبة (Casimir, 2007, p. 481)، فمن خلال هذا فإن النزاع الضريبي المتعلق بالتحصيل لا يتعلق بطريقة التحصيل الودي التي بمقتضاه يقوم المكلف بدفع الدين

الضريبي طوعية، بل يتعلق بإجراءات التحصيل الجبري من خلال قيام الإدارة الضريبية بالإجراءات المرتبطة بعملية التحصيل، والتي يرى المكلف أنها مخالفة للتشريع والتنظيم المعمول به.

أما النزاع الضريبي المتعلق بجريمة الغش الضريبي فهي نزاع ذو طابع جزائي بحث لأن القوانين الجبائية والقوانين ذات الصلة تعاقب على جريمة الغش الضريبي، إما بعقوبة سالبة للحرية أو بعقوبة مالية.

2-2-3- أنواع النزاع الضريبي حسب الجهة التي يطرح أمامها النزاع: بالنظر إلى هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نوعين، النوع الأول هو النزاع الإداري؛ والذي يتشكل من مرحلتين فرعيتين، المرحلة الأولى تتمثل في التظلم الوجوبي أمام الإدارة الضريبية، والثانية تتمثل في الطعن أمام لجان الطعن المستحدثة لهذا الغرض، أما النوع الثاني فهو النزاع الضريبي القضائي والذي يكون أمام القضاء الإداري بدرجته (المحكمة الإدارية، والمحكمة الإدارية الإستئنافية)، ويشترط الإنتقال إلى المرحلة الثانية ضرورة مرور المكلف على المرحلة الإدارية.

2-3- أهمية المرحلة الإدارية في النزاع الضريبي: تكتسي المرحلة الإدارية لحل النزاع الضريبي الناشئ بين المكلفين والإدارة الضريبية أهمية بالغة، بالنظر إلى المبررات التالية:

- النزاع الضريبي ذو طابع تقني، وعليه فإن دراسته والبت فيه يجب أن يكون من طرف أشخاصا مختصين، هذا الأمر جعل المشرع الجزائري يوجب أن تكون معالجة هذه النزاع في مرحلة أولى من طرف الإدارة الضريبية صاحبة القرار في تقدير الوعاء وفرض الضريبة وتحصيلها.

- إعطاء فرصة من خلال التظلم المقدم من طرف المكلف بالضريبة للإدارة الضريبية من أجل مراجعة أخطائها المرتكبة تجاهه (قصاص، 2007-2008، صفحة 08).

- منح إمكانية لاستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية من خلال نظر الإدارة في مضمون التظلم الضريبي المقدم من طرف المكلف؛

- عدم إغراق الجهات القضائية بملفات كثيرة، ومحاولة تبني المشرع للحل الودي (الإداري) للنزاع قبل التوجه إلى الجهات القضائية (بن تركية، 2018، صفحة 289)، حيث كرس المشرع الجزائري وجوبية التظلم أمام الإدارة الضريبية على خلاف الدعاوى الإدارية الأخرى التي يعتبر فيها التظلم جوازيا، إذ بالنظر للمادة 83 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري نجد أن المشرع يقر صراحة أنه لا يمكن أن تكون محل دعوى قضائية الضرائب التي لم ترد في الشكوى الموجهة للمدير الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب حسب الحالة.

لقد تم تكريس المرحلة الإدارية كمرحلة إجبارية للمنازعة الضريبية إيمانا من المشرع الجزائري على أن الإدارة الضريبية هي الأقدر بحل هذا النزاع في إطاره الودي، أو يمكن أن يمتد إلى لجان الطعن المستحدثة لهذا الغرض، والهدف من ذلك هو إيجاد حل للنزاع قبل اللجوء إلى القضاء.

3- التظلم (الشكاية) كمرحلة أولية إلزامية للنزاع الضريبي المتعلق بالوعاء أمام الإدارة

يعد التظلم الإداري (الشكاية) أمام الجهة الضريبية التي أصدرت القرار (تحديد أساس الضريبة وقيمتها) المرحلة الأولية والإجبارية في مراحل النزاع الضريبي الخاص بالوعاء بغية الوصول إلى حلول بخصوص طلبات المكلف، كما يعد ضروريا من أجل مواصلة مسار النزاع الضريبي على مستويات أخرى (سواء على مستوى لجان الطعن أو الجهات القضائية)، فالنزاع الضريبي الخاص بوعاء الضريبة ومقدارها في مرحلته الأولى لابد أن يكون أمام الإدارة الضريبية صاحبة القرار في تحديد هذا الوعاء.

فيه من طرف الإدارة الضريبية المختصة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المحور.

1-3- تعريف التظلم الإداري (الشكاية): التظلم هو عبارة عن ذلك الإجراء الذي يضعه القانون من أجل اتباعه، ويتمثل في طعن إداري يقدمه الشخص الذي يريد مقاضاة الإدارة الضريبية، ويعتبر كإجراء أولي من خلال توجيه المكلف لشكوى أو احتجاج، ويدعى ذلك الإجراء التظلم المسبق أو الطعن الإداري الذي يتم من خلاله مطالبة المكلف إدارة الضرائب بمراجعة قراراتها المتخذة بشأن الضرائب المفروضة عليه قبل الشروع في مقاضاتها (بوزيفي، 2020، صفحة 888).

ويعرف كذلك على أنه تلك القواعد التي يجب اتباعها من أجل المطالبة ببعض الحقوق أو تسوية وضعيات قانونية للمكلف (Gille, 1985, p. 203)، ومن الباحثين من يعرفه على أنه الوسيلة المعتمدة لحل النزاع القائم بين المكلف والإدارة الضريبية وديا قبل أن يتم عرض النزاع على العدالة، تُمنح من خلاله الإدارة إمكانية مراجعة أعمالها والتأكد من صحتها (خضراوي، 2025، صفحة 251).

كما يعرف على أنه ذلك النظام الذي يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري -لإدارة الضرائب أو الإجراء الإداري الذي قامت به - تقديمه إلى إدارة الضرائب كإجراء شكلي جوهري وجوبي يجب سلوكه قبل إقامة الدعوى القضائية، ويترتب على عدم تقديمه وجوب الحكم بعدم قبول الدعوى شكلا لعدم وجود التظلم المسبق أمام ذات الإدارة (سعيد، 2018، صفحة 400).

فالتظلم الضريبي (شكاية الضريبة) يعتبر مرحلة من مراحل النزاع الضريبي، ويعتبر مرحلة حاسمة وحساسة سيتوقف عليها قبول الدعوى الضريبية أمام القضاء من عدمه (Torrel, 1996, p. 34)، أي في حالة عدم وجود التظلم الإداري فإن الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية سوف تقابل بالرفض الشكلي دون النظر في مضمون الدعوى، كما أنه يعتبر حاسما للنزاع إذ يمكن للإدارة الضريبية مراجعة القرار الذي اتخذته بخصوص وعاء الضريبة ومبلغها.

2-3- شروط التظلم الضريبي المسبق (الشكاية): كرس قانون الإجراءات الجبائية الجزائري مجموعة من الشروط الواجب توفرها في التظلم، وتتعلق هذه الشروط بالجوانب الشكلية للشكوى أو بمحتواها، والتي يجب مراعاتها عند تقديم المكلف لشكواه إلى الإدارة الضريبية المختصة بتحديد وعاء الضريبة أو مبلغها.

1-2-3- الشروط المتعلقة بشكل الشكوى: لا بد أن تحتوي كل شكوى ضريبية على الشروط المذكورة أدناه لأن مخالفة هذه الشروط يؤدي إلى الرفض الشكلي لها، وتتمثل هذه الشروط في (المادة 73 قانون إجراءات جبائية، 2026):

- وجوب أن تكون الشكاوى فردية من طرف كل مكلف على حدى، باستثناء المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا كالضريبة التي تفرض على مال المورث المتوفي أو الضريبة التي تفرض على شركات الأشخاص، فهاتين الحالتين يمكن من خلالها تقديم شكوى جماعية.
- عدم خضوع الشكاوى المقدمة في إطار النزاع الضريبي إلى ضريبة الطابع، أي يمكن للمكلف تحرير شكواه على ورق عادي لأن القانون لا يشترط تقديمها على ورق مدموغ.
- إذا تعددت الضرائب المعترض عليها فيجب أن يخصص المكلف شكوى لكل ضريبة أو لكل محل خاضع للضريبة، ولا يمكن له أن يجمع في الشكوى الواحدة أكثر من ضريبة معترض عليها.
- تفرض الشكوى إذا لم يذكر المكلف فيها نوع الضريبة المعترض عليها وتسميتها، ورقم المادة من الجدول الذي سجلت تحته الضريبة إذا تعذر عليه تقديم الإعذار المرسل له من إدارة الضرائب، أما إذا كانت الضريبة لا يستوجب دفعها من خلال الجداول فيجب إرفاق الوثيقة التي تثبت الإقتطاع من المصدر أو وثيقة الدفع.
- يجب على المكلف التوقيع على التظلم (الشكوى) بخط اليد.

- تقدم الشكوى من طرف المكلف، وفي حالة تقديمها من طرف شخص آخر غير المكلف، فيجب على هذا الشخص تقديم وكالة قانونية محررة على مطبوع تسلمه الإدارة الجبائية، والتي تكون غير خاضعة لحقوق الطابع ولا لإجراءات التسجيل (المادة 75 قانون إجراءات جبائية، 2026)، ويستثنى من تقديم الوكالة كل من المحامين المسجلين قانوناً في جدول المحامين وأجراء المؤسسة المعنية بالضريبة محل النزاع، أو أن الموقع على الشكوى كان قد أعذر شخصياً من طرف إدارة الضرائب بتسديد الضرائب محل الشكوى.

- يجب أن تتضمن الشكوى موطن المكلف المشتكى، وبالنسبة للمشتكى الذي يكون موطنه بالخارج فيجب عليه تحديد موطن له بالجزائر ويذكر عنوانه في الشكوى، وبالنسبة للشركات الأجنبية فيجب عليها أن تبين في شكاها الممثل القانوني لها في الجزائر.

2-2-3- الشروط المتعلقة بمضمون الشكوى: بالرجوع إلى نص المادة 73 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها تنص على إجبارية أن تحتوي الشكوى وتحت طائلة عدم القبول على عرضاً ملخصاً لوسائل دفاع المشتكى والأساس القانوني المستند إليه وطلباته، وبالتالي يجب أن تحتوي كل شكوى على ما يلي:

2-2-3-1- عرض ملخص لوسائل الدفاع والسند المعتمد عليه: يجب على الشاكي الذي يريد من الإدارة تصحيح الأخطاء التي وقعت فيها بمناسبة تحديد الوعاء وفرض الضريبة أن يقوم بعرض وسائل دفاعه، ويمكن أن تشمل وسائل الدفاع على تصحيح أخطاء بسيطة أو إعادة النظر في تقييم وعاء الضريبة (بن أعراب، 2024-2025، صفحة 18)، ففي حالة طلب تصحيح أخطاء بسيطة تكون الشكوى عبارة عن عرض موجز للأخطاء المرتكبة بخصوص حساب الضريبة مع تقديم طلب تصحيحها، أما بخصوص حالة إعادة النظر في تقييم وعاء الضريبة، فهنا يتم الوقوف على حالتين:

- الحالة الأولى والتي يتم فيها تحديد الضريبة تحديداً إدارياً وعند رفض اقتراح الإدارة من المكلف بالضريبة، فإنه يقدم في هذا الخصوص كل الإثباتات التي تبين الأخطاء المرتكبة من الإدارة بخصوص وعاء الضريبة.

- الحالة الثانية تكون عند تقدير الوعاء استناداً إلى وقائع مادية موجودة، ففي هذه الحالة يقوم المكلف بتبيان وإثبات الوضعية الجبائية الفعلية له من أجل اتخاذها كقاعدة لتقدير وعاء الضريبة، ويقدم أسانيد الكافية من أجل إثبات خطأ الإدارة في التقدير.

2-2-3-2- عرض الطلبات المرجوة من إدارة الضرائب: بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته إلى تقديم الشكوى وتبيان أساسها القانوني من أجل تصحيح الأخطاء التي وقعت فيها إدارة الضرائب يقوم بعرض طلباته بوضوح ودقة كافية، لأن المكلف لا يمكن له تقديم طلبات إضافية أخرى خلال المراحل اللاحقة للنزاع الضريبي، وعموماً فقد يكون طلب المكلف يتضمن إعفاؤه من كامل الضريبة نظراً لوجود نص تشريعي أو تنظيمي أو تخفيض قيمة الضريبة نتيجة الخطأ في التقدير، أو تصحيح الأخطاء المادية.

2-3-3- آجال تقديم التظلم الضريبي (الشكاية): تعد الآجال مسألة مهمة في المنازعات الإدارية بصفة عامة والنزاع الضريبي بصفة خاصة، فهي من النظام العام التي لا يجب مخالفتها، وإلا قبول التظلم بالرفض من طرف الإدارة الضريبية أو من طرف لجان الطعن أو حتى من طرف القضاء إذا كان النزاع الضريبي في مرحلته القضائية، لقد بين قانون الإجراءات الجبائية الآجال التي ترفع خلالها الشكوى الضريبية، وتمثل هذه الآجال في:

2-3-3-1- الآجال العامة لقبول الشكاية: يقبل التظلم الضريبي (الشكاية) المرفوع من طرف المكلف وفق الإجراءات المنصوص عليها قانوناً والمذكورة أعلاه إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحويل أو حدوث الأحداث الموجبة لهذه الشكاية (المادة 72 قانون إجراءات جبائية،

قاشي ي، عليوات ح، فعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي المتعلق بالوعاء في الجزائر، دراسة حالة مركز الضرائب بالبويرة (2026)، فالفقرة الأولى من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية تعطي الحق للمكلف أن يرفع تظلمه المتعلق بالضريبة المدرجة في جدول التحصيل خلال الفترة الممتدة بين إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة للتظلم وإلى غاية آخر يوم من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لرفع التظلم.

3-3-2- الآجال الإستثنائية الواردة على الآجال العامة: خروجاً عن الآجال العامة الواردة أعلاه، ومراعاة من المشرع لبعض الحالات الإستثنائية فإن الآجال تتحدد إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم استلام فيها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة من إدارة الضرائب على إثر وقوع أخطاء في الإرسال (تغيير العنوان من طرف المكلف وتبليغ إدارة الضرائب به، أو وقوع خطأ من طرف أعوان إدارة الضرائب)، أو الحالة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مفروضة عليه ومطالب بها بغير وجه حق (المادة 18 قانون المالية، 2019).

أما الحالة التي تكون فيها الضريبة لا تستوجب وضع جداول للتحصيل فإن آجال تقديم الشكاوى يكون (المادة 72 قانون إجراءات جبائية، 2026):

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تمت فيها الإقطاعات، إذا تعلق الأمر باعتراضات (شكاوى) تخص تطبيق الإقطاع من المصدر.

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع برسمها الضريبة إذا تعلق الأمر بالحالات الأخرى.
- بالنسبة للشكاوى المتعلقة بالإحتجاج على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، فإن تقديم الشكاوى يكون في أجل أقصاه اليوم الأخير من الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه إلى المكلف بالضريبة، وذلك كحد أقصى (المادة 45 قانون المالية، 2017).

- بالنسبة للشكاوى التي تتضمن احتجاجاً على قرار صادر عن طلب استرداد فائض الدفع، فإن الآجال تتحدد بتاريخ أقصاه 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها تبليغ القرار المتنازع فيه (المادة 110 قانون المالية، 2026).

3-4- الآثار المترتبة عن تقديم التظلم (الشكاوى): إن الأصل المقرر في التشريع الضريبي الجزائري أن رفع التظلم (الشكاوى) إلى الإدارة الضريبية لا يترتب عليه وقف تنفيذ قرار إدارة الضرائب الخاص بتحديد أساس الضريبة وقيمتها، وهذا المبدأ ما يسمى بمبدأ الدفع ثم المعارضة (لكحل، 2019-2020، صفحة 61)، وكاستثناء من هذا المبدأ فقد أجاز المشرع الضريبي الجزائري للمكلف الذي ينازع إدارة الضرائب وقف تنفيذ قرار فرض الضرائب وتسديد قيمتها.

ففي إطار ذلك يعطى الحق للمكلف الذي ينازع الإدارة الضريبية في صحة أو مبلغ الضرائب المضمنة في شكاواه أن يقوم بإرجاء دفع قيمة الضرائب المتنازع فيها بشرط أن يقدم طلباً بخصوص ذلك صراحة في شكاواه أو في طلب لاحق قبل صدور قرار الفصل في الشكاوى.

إن إرجاء الدفع مقرون بتقديم ضمانات حقيقية من أجل ضمان تحصيل قيمة الحقوق المحتج عليها، وهذا ما نصت عليه المادة 74 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، وعندما لا تتوفر هذه الضمانات، أو أن إدارة الضرائب لم تقتنع بها فإن المكلف يستفيد من إرجاء دفع الحقوق المتنازع فيها من خلال دفع 20% من قيمة هذه الحقوق إلى قابض الضرائب المختص إقليمياً، ويخص هذا التدبير الشكاوى التي تكون بسبب نتائج الرقابة الجبائية مع استثناء الشكاوى المتعلقة بالضرائب التي تكون مثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي، ويعطي القانون الحق للإدارة الضريبية إنهاء حالة التأجيل القانوني للدفع عندما تظهر أحداث من شأنها تهديد تحصيل قيمة الضرائب المتنازع فيها والتي كانت محل إرجاء للدفع.

أما بخصوص الشكاوى التي تتضمن الإعتراض على الحالات الناتجة عن وجود ازدواج ضريبي أو أخطاء مادية تم التحقق منها من طرف إدارة الضرائب، ففي هذه الحالة يتم إرجاء الدفع الكلي دون أن يكون المكلف ملزماً بتقديم ضمانات أو دفع نسبة 20% من قيمة الضرائب المتنازع فيها (المادة 45 قانون المالية، 2023).

5-3- التحقيق والبت في الشكاوى المقدمة من طرف المكلف: بعد وصول الشكاوى إلى مصالح الإدارة الضريبية المختصة (المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوازي للضرائب، مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة) وعندما تكون هذه الشكاوى مستوفية لجميع الشروط الشكلية والموضوعية تتم مباشرة عملية التحقيق في هذه الشكاوى من أجل البت فيها.

5-3-1- التحقيق في الشكاوى: بعد إيداع المكلف بالضريبة لشكواه على مستوى إدارة الضرائب يتم تسجيلها في السجل الخاص بذلك ويمنح له وصل استلام، بعدها يتم إحالة الشكاوى إلى المفتش المختص الذي قام بتأسيس الضريبة من أجل التحقيق فيها (المادة 76 قانون إجراءات جبائية، 2026)، لأنه هو من قام بتحديد وعاء الضريبة وهو الأعم من غيره بكل ما يتعلق بالضرائب موضوع الشكاوى، كما يمكن أن يسند التحقيق إلى أعوان الرقابة الجبائية إذا تعلق الأمر بالطعن في التقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء القيام بالتحقيق في محاسبة المكلف، وذلك بغرض تقديم تبريراتهم بشأن ما توصلوا إليه أثناء إعادة تقدير مداخيل المكلف بالضريبة (أمزيان، 2005، صفحة 26)، كما يتم تسجيل التظلم في سجل آخر موجود على مستوى المفتشيات (سجل مرقم يسجل فيه رقم الملف، التاريخ، اسم الشاكي، سنة إصدار الضريبة، تاريخ رجوع الشكاوى للمديرية).

بعد القيام بإجراءات تسجيل التظلم يقوم المحقق المختص بفحصه من الجانب الشكلي ليتأكد من توفر جميع الشروط المذكورة في قانون الإجراءات الجبائية، كما يتأكد من قانونية آجال تقديم الشكاية، وكذا التأكد من تقديمها إلى الجهة الإدارية المختصة حسب ما هو وارد في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، وعند توفر هذه الشروط يُدَوّن المفتش على طلب المكلف ملاحظته بقبول الطلب شكلاً.

أما إذا كان الطلب يشوبه نقص في بعض الوثائق الثبوتية التي تدعم طلبات المكلف بالضريبة، فإنه يمكن للمفتش حسب ما جاءت به المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية أن يطلب منه استكمال الوثائق المدعمة لطلباته، وذلك خلال 30 يوماً اعتباراً من تاريخ الإستلام.

وعموماً فإن فحص الشكاية من طرف مفتش الضرائب، وإذا ما لاحظ وجود عيوب شكلية فإنه يخطر المدير الولائي للضرائب بذلك، ويمكن أن يصدر المدير الولائي القرارات التالية:

- إما أن يصدر قرار برفض الشكاية مباشرة، والتي فيها عيوب شكلية لا يمكن تصحيحها؛
- بعد اكتشاف المفتش المحقق في الشكاوى لعيوب شكلية بسيطة يخبر المدير الولائي بذلك، والذي بدوره يطلب من صاحب الشكاوى إصلاح هذا العيب إن لم يكن عيباً جوهرياً يوجب رفض الشكاوى؛
- يمكن للمدير الولائي للضرائب إصدار قراره مباشرة في موضوع الشكاية إذا كانت طلبات المكلف واضحة وبسيطة، ولا يحتاج مضمونها القيام بالتحقيق، كأن يكون موضوع الشكاوى إصلاح خطأ مادي أو حسابي بسيط (قصاص، 2007-2008، صفحة 40)؛

- يمكن أن تكون الشكاية مقبولة من حيث الشكل وموضوعها يتطلب القيام بالتحقيق.

في إطار عملية التحقيق في الشكاوى يمكن لمفتش الضرائب المختص أن يستدعي المكلف صاحب الشكاوى ليطالب منه توضيحات وتبريرات تساعد في الوصول إلى حل الخلاف المضمن في الشكاوى، كما

قاشي ي، عليوات ح، فعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي المتعلق بالوعاء في الجزائر، دراسة حالة مركز الضرائب بالبويرة يمكن له التنقل إلى عين المكان (مقر المكلف) والإطلاع على الوثائق الثبوتية، أو أن يقوم بالإستعانة بكل الجهات التي من شأنها أن تقدم معلومات عن ملف المكلف بالضريبة صاحب الشكوى، لأن القانون يعطي للمحقق في الشكاية حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المالية وكذا مختلف المؤسسات والمكلفين الآخرين الذين لهم علاقة مع المكلف (المواد 45-61 مكرر قانون إجراءات جبائية، 2026).

بعد أن يجمع المفتش كل المعلومات اللازمة يقوم بتحرير تقريراً يُضمّنهُ الإقتراحات التي يراها مناسبة لحل النزاع موضوع الشكوى، ويقوم رئيس المفتشية بالتوقيع على التقرير الذي أعده المفتش، ويقوم بإرساله إلى الإدارة الضريبية التي كلفتها بإجراء التحقيق من أجل أن تتخذ القرار المناسب في موضوع الشكوى (مباركو و يامة، 2022، صفحة 224)، ومما يجب التنويه إليه أن الإقتراح المقدم من طرف رئيس المفتشية يتبعه اقتراح مكتب الشكاوي ورد المدير الفرعي للمنازعات، ويكون ذلك على نفس الوثيقة المقدمة من رئيس المفتشية، وبعدها يتم إرجاع الملف إلى المدير من أجل اتخاذ القرار النهائي المناسب، وفي إطار التحقيق في الشكوى فإن مراحل التحقيق المذكورة أعلاه تنطبق كذلك على الشكاوي الموجهة لمدير كبريات المؤسسات (لكحل، 2019-2020، صفحة 71)، مع الإشارة إلى أن مدير الضرائب بالولاية أو مدير كبريات المؤسسات لا يكون ملزماً بالتقرير الوارد إليه من طرف المفتش بخصوص اتخاذ القرار النهائي حول موضوع الشكوى (بدابرية، 2011-2012، صفحة 55).

3-5-2- آجال وصلاحيات البث في الشكوى: إن صدور القرار بشأن الشكوى الضريبية من طرف رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، وتبليغه إلى المشتكي ضبطه المشرع الجبائي بآجال محددة لا يمكن تجاوزها، وفي حالة تجاوز الآجال القانونية يمكن للمكلف المرور إلى مرحلة أخرى من النزاع الضريبي، وتحدد آجال البث في الشكاوي النزاعية حسب الجهة المخول لها صلاحية البث والنظر في الشكوى وكذا حسب طبيعة الضريبة والمكلف، وذلك كما يلي (المادة 76 قانون إجراءات جبائية، 2026):

- يبث رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب في الشكوى المرفوعة أمامهم في أجل أقصاه 04 أشهر، من تاريخ استلام الشكوى أو من تاريخ رد المكلف على النقائص الموجودة في شكواه.
- يبث المدير الولائي للضرائب في الشكاوي التابعة لإختصاصه خلال أجل 06 أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكوى أو من تاريخ رد المكلف على النقائص الموجودة في شكواه، ويمدد الأجل بشهرين (02) بالنسبة للشكاوي النزاعية التي تتطلب الرأي بالموافقة من المديرية العامة للضرائب.
- إذا كانت الشكاوي مقدمة من طرف أشخاص خاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة فتحدد الآجال بشهرين (02) اعتباراً من تاريخ استلام الشكوى، أو من تاريخ رد المكلف على النقائص الموجودة في شكواه.
- إذا كانت الشكاوي تابعة لإختصاص مدير كبريات المؤسسات فإن آجال البث في الشكوى تحدد 06 أشهر، ويمدد الأجل بشهرين (02) إذا كان البث في الشكوى يتطلب الأخذ بالرأي المطابق للمديرية العامة للضرائب (المادة 172 قانون إجراءات جبائية، 2026).

تحدد صلاحيات البث في الشكوى من طرف رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب والمدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات وفق ما تتضمنه الشكاوي من حقوق متنازع فيها، وذلك كما يلي:

- يُبثّ رئيس المركز الجوّاري للضرائب باسم المدير الولائي في الشكاوي النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين التابعين لإختصاصه، ويصدر قراره في الشكاوي النزاعية التي يقل مبلغها أو يساوي 30.000.000 دج.

- يَبْتَّ رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين التابعين لاختصاصه، ويصدر قراره في الشكاوى النزاعية التي يقل مبلغها أو يساوي 70.000.000 دج (المادة 76 قانون إجراءات جبائية، 2026).

- يَبْتَّ المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي تفوق الحدود القصوى لاختصاص رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواني للضرائب، كما يتعين عليه الأخذ بالرأي الموافق للمديرية العامة للضرائب إذا تجاوز مبلغ الحقوق المتنازع فيها 300.000.000 دج (المادة 79 قانون إجراءات جبائية، 2026).

- يَبْتَّ مدير كبريات المؤسسات في جميع الشكاوى النزاعية للمكلفين التابعين لاختصاصه، إلا أنه يجب عليه الأخذ بالرأي المطابق للمديرية العامة للضرائب بخصوص الحقوق المتنازع فيها التي تفوق مبلغ 600.000.000 دج (المادة 172 قانون إجراءات جبائية، 2026).

ضمن هذه الأجل يصدر القرار من الجهة الضريبية المختصة بخصوص الشكاوى النزاعية ويتم تبليغها إلى المكلف بالضريبة، وعادة ما يتضمن القرار الصادر من الإدارة بخصوص النزاع الضريبي الحالات التالية:

- حالة القبول الكلي لموضوع الشكاوى، أي أن الإدارة الضريبية تقبل جميع طلبات المكلف بالضريبة المضمنة في الشكاوى، وبالتالي يتوقف النزاع الضريبي في هذه المرحلة.

- حالة القبول الجزئي لطلبات المكلف، أي أن إدارة الضرائب تقبل تخفيض أسس الضريبة أو مبلغها جزئياً وليس كما طالب به المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يعجبه القرار مواصلة النزاع الضريبي أمام الجهات الأخرى.

- الحالة الأخيرة وهي حالة الرفض الكلي لطلبات المكلف، أي إذا تبين للإدارة الضريبية أن طلبات المكلف المضمنة في شكواه لا تستند إلى أي أساس قانوني فإنها ترفض الشكاوى بصفة كلية.

بعد صدور القرار من طرف الجهة الضريبية المختصة حسب الحالة يُبَلِّغ قاض الضرائب بذلك من أجل أن يتخذ الإجراءات التي تتماشى وموضوع القرار، كما يجب أن يُبَلِّغ القرار المتخذ إلى المكلف بالضريبة صاحب الشكاوى، وذلك بموجب رسالة موصى عليها بالإشعار بالإستلام، لأن تبليغ القرار المتخذ بشأن الشكاوى يُعَدُّ مسألة جوهرية من أجل بدأ سريان آجال مواصلة النزاع الضريبي على مستوى لجان الطعن أو القضاء بالنسبة لحالات الرفض الكلي أو الرفض الجزئي.

4- النزاع الضريبي أمام لجان الطعن

بعد صدور القرار بخصوص شكوى المكلف من طرف الجهة المختصة حسب الحالة، وفي حالة كان القرار يتضمن رفضاً نهائياً أو قبولاً جزئياً لطلبات المكلف، فإنه يمكن له أن يوجه شكواه إلى لجان الطعن المستحدثة في إطار قانون الإجراءات الجبائية، ومما تجب الإشارة إليه أنه بعد صدور القرار من إدارة الضرائب غير المرضي للمكلف صاحب الشكاوى، يمكن له أن يسلك طريق القضاء ويرفع دعوى ضد إدارة الضرائب في المحكمة الإدارية، أو أن يتوجه إلى لجان الطعن، لأنها طريق اختياري وليس إجباري، مع تسجيل أن لجوء المكلف مباشرة إلى القضاء يحرمه من إمكانية لجوئه إلى لجان الطعن في حال كان مضمون القرار القضائي تأييد قرار إدارة الضرائب، وهذا ما أكدته المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية. يمنح للمكلف الذي لم يرضى بالقرار الصادر عن إدارة الضرائب أجل أربعة (04) أشهر من أجل الطعن أمام اللجنة المختصة بخصوص الشكاوى المرفوعة كلياً أو جزئياً من طرف إدارة الضرائب، حيث

قاشي ي، عليوات ح، فعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي المتعلق بالوعاء في الجزائر، دراسة حالة مركز الضرائب بالبويرة يرسل الطعن إلى رئيس لجنة الطعن المختصة وفقا للقواعد الشكلية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، والتي تخص رفع التظلم أمام الإدارة الضريبية.

من خلال المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية يتضح أنه لا يمكن للمكلف التوجه بالطعن للجنة المختصة إلا بخصوص الشكاوى التي صدر بخصوصها قرارا نهائيا من طرف إدارة الضرائب، أي أنه يستثنى من ذلك الشكاوى النزاعية التي تحمل رفضا ضمينا والمتمثل في سكوت الإدارة عن الرد خلال الآجال القانونية الممنوحة لها (بن أعراب، 2024-2025، صفحة 23)، لأن المشرع يعتبر عدم رد الإدارة في الآجال القانونية رفضا ضمنيا.

نشير أن رفع الطعن أمام اللجنة المختصة لا يوقف دفع مبلغ الحقوق المتنازع فيها إلا أنه يمكن لصاحب الشكاوى الاستفادة من إمكانية إرجاء الدفع إذا قدم ضمانات حقيقية لتحصيل قيمة الحقوق والغرامات المتبقية، وفي ظل غياب الضمانات فإنه يقوم بدفع ما يساوي 20% من الحقوق والغرامات المتنازع حولها. **4-1- تشكيلة لجان الطعن:** توجد ثلاث لجان للطعن يتحدد مجال اختصاصها حسب طبيعة المكلفين أصحاب الشكاوى وكذلك حسب قيمة المبالغ والحقوق المتنازع فيها، بالإضافة إلى لجنة الطعن الولائية الخاصة بحقوق التسجيل، وتبدي هذه اللجان رأيها حول طلبات المكلفين المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا الرسوم على رقم الأعمال والتي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو مبلغها، أو بخصوص الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وتبدي رأيها كذلك بخصوص الضرائب والرسوم والأتاوى في إطار الجبائية البترولية والمرتبطة بالتسوية التي تقوم بها مصالح الإدارة الجبائية (المادة 81 قانون إجراءات جبائية، 2026).

4-1-1- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن: تعد تشكيلة هذه اللجنة موسعة ومتعددة التمثيل للعديد من الأطراف، فهي تتشكل من:

- محافظ حسابات يتم اقتراحه من طرف رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ويكون رئيسا للجنة؛
 - عضو من المجلس الشعبي الولائي للولاية المعنية؛
 - ممثلين عن كل من المديرية الولائية للتجارة والمديرية الولائية للصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
 - ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات للولاية المعنية؛
 - ممثل عن غرفة التجارة والصناعة للولاية وممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بتلك الولاية؛
 - المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة أو ممثليهم الذين يستوفون شرط حصولهم على رتبة نائب مدير بالنسبة لممثل مدير الضرائب، رئيس مصلحة رئيسية بالنسبة لممثل رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب؛
 - ممثل عن الإتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين؛
 - مستشار جبائي يتم تعيينه من طرف الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين.
 - يمكن للجنة أن تضم خبيرا موطفا إذا دعت الحاجة إلى ذلك ويكون له صوت استشاري في اجتماع اللجنة.
- من خلال هذه التشكيلة نلاحظ أنها ممثلة بمختلف الهيئات الإدارية والمهنية، حيث منحت الرئاسة لمحافظ حسابات والذي يكون على دراية بالشؤون المحاسبية والجبائية، ناهيك عن فتح المجال للعضوية لكل من ممثل الإتحاد العام للتجار والذي يدافع عن حقوق المكلفين بالضريبة، كما أن حجز مكان لعضوية المستشار الجبائي نراه جيدا من أجل تنوير اللجنة بكل المسائل الجوهرية الصعبة والغامضة بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها والأخطاء التي يمكن أن تقع فيها الإدارة، إلا أن عضوية ممثل المجلس الشعبي الولائي نراها غير مجدية، خاصة أنه قد يكون شخص ليس له أي علاقة بالمجال المالي والجبائي.

4-1-2- تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن: تتشكل اللجنة من مزيج من الأعضاء، بين معينين من إدارات مختلفة وهيئات ومجالس مهنية، فهي تضم 10 أعضاء موزعين كما يلي:

- خبير محاسبي يتم اقتراحه من طرف رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين وتمنح له رئاسة اللجنة؛
- المدير الجهوي للضرائب أو من يمثله بشرط أن يحوز رتبة نائب مدير؛
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة بشرط أن يكون له رتبة نائب مدير؛
- ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل عن مديرية الصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل وممثل عن غرفة التجارة والصناعة وممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية التي بها مقر المديرية الجهوية للضرائب؛
- ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وممثل عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين؛
- مستشار جبائي يتم تعيينه من طرف الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين الجزائريين.

4-1-3- تشكيلة اللجنة المركزية للطعن: تتشكل اللجنة المركزية للطعن لدى وزارة المالية من 10 أعضاء كما هو منصوص عليه في المادة 81 مكرر فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتمثل الأعضاء في:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا للجنة؛
- 04 ممثلين عن وزارة العدل ووزارة التجارة والوزارة المكلفة بالصناعة والوزارة المكلفة بالمحروقات لهم رتبة مدير على الأقل؛

- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثلين عن كل من الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة والغرفة الوطنية للفلاحة؛
- ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثلة بشرط أن تكون له رتبة نائب مدير.

تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام للضرائب أعضاء أمانة اللجنة.

ما يلاحظ على تشكيلة اللجنة المركزية للطعن أنه يغلب عليها طابع التعيين وليس الانتخاب، إذ أغلبية أعضائها معينين من الهيئات الإدارية ذات العلاقة بالمجال الجبائي.

4-2- اختصاصات لجان الطعن وضوابط سيرها: لقد وضع قانون الإجراءات الجبائية ضوابط سير لجان الطعن المختلفة والتي لا يمكن مخالفتها أو خرقها وإلا كانت آراء اللجان غير صحيحة، كما حدد ذات القانون مجال اختصاص كل لجنة من هذه اللجان، وهذا ما سنتطرق إليه أدناه.

4-2-1- اختصاصات اللجنة الولائية للطعن وضوابط سيرها: حسب المادة 81 مكرر فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن اللجنة الولائية تختص بإبداء رأيها في الطلبات المتعلقة بالشكاوى النزاعية التي يكون مجموع المبالغ فيها من الحقوق والغرامات أقل أو يساوي 20.000.000 دج، والتي سبق أن أصدرت بشأنها إدارة الضرائب قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، وهناك عدة ضوابط تحكم سير هذه اللجنة والتي تتمثل في (المادة 81 مكرر قانون إجراءات جبائية، 2026):

- اجتماع اللجنة يكون بناء على استدعاء من رئيسها وعلى الأقل مرتين (02) في الشهر؛
- لا تصح اجتماعاتها إلا بحضور أغلبية الأعضاء؛
- تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أصحاب الطعن أو من يمثلهم من أجل سماع أقوالهم، ويجب أن يتم تبليغهم بالاستدعاء على الأقل 20 وما من تاريخ انعقاد اجتماع اللجنة؛
- يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الحاضرين، وفي حالة التساوي يكون صوت الرئيس مرجحا؛

- يتم تبليغ آراء اللجنة بعد إضائها من طرف الرئيس بواسطة كاتب اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

- بالنسبة لمحافظي الحسابات والمستشارين الجبايين أعضاء اللجنة فإنه يمنع عليهم المشاركة في النقاشات والمداولات إذا تعلق الأمر بدراسة ملفات زبائنهم.

- إذا كان رئيس اللجنة معني بعدم المشاركة في النقاشات والمداولات في حالة تعارض المصالح، فإن رئاسة اللجنة تؤول إلى عضو من الأعضاء يتم انتخابه بالأغلبية من طرف أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع.

2-2-4- اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن وضوابط سيرها: تختص اللجنة الجهوية للطعن بالنظر في الشكاوى النزاعية للمكلفين بالضريبة بخصوص الطلبات التي يفوق مجموع المبالغ فيها من الحقوق والغرامات 20.000.000 دج ويقل أو يساوي 70.000.000 دج، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي (المادة 81 مكرر قانون إجراءات جبائية، 2026).

بخصوص ضوابط سير اجتماعات اللجنة الجهوية للطعن فإنها نفس الضوابط التي تحكم سير اللجنة الولائية، والتي تطرقنا إليها سابقا، خاصة ما تعلق بطريقة الاجتماع وعدد الاجتماعات وأجال استدعاء المكلفين بالضريبة وتبليغ آراء اللجنة إلى مدير الضرائب الولائي، ويتولى مهام أمين اللجنة والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يتم تعيينه من طرف المدير الجهوي للضرائب، وفي حالة وفاة أو إقالة أو استقالة أحد الأعضاء فإنه يتم القيام بتعيينات جديدة حسب طبيعة العضو الذي سقطت أو أسقطت منه العضوية.

2-3-4- مجال اختصاص اللجنة المركزية للطعن وضوابط سيرها: بالرجوع إلى المادة 81 مكرر فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن اللجنة المركزية للطعن تبدي رأيها بخصوص الطعون التي تقدم من طرف المكلفون بالضريبة التابعون لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي للشكوى المقدمة من طرف المكلفين، كما تبدي اللجنة رأيها في الشكاوى التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات 70.000.000 دج والتي سبق أن أصدرت الجهات الضريبية المختصة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي (المادة 27 قانون المالية، 2016).

مثلما هو الحال بالنسبة للجنة الطعن الولائية والجهوية والتي بينا ضوابط سير اجتماعاتها، فاللجنة المركزية للطعن تحكمها الضوابط التالية (المادة 27 قانون المالية، 2016):

- تجتمع هذه اللجنة مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء؛
- تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أصحاب الشكاوى أو ممثليهم من أجل سماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع؛
- في إطار الفصل في الشكاوى يمكن للجنة أن تستمع إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتبع له المكلف صاحب الشكاوى من أجل أن يزودها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع الجبائي؛
- يتم اتخاذ الرأي الفاصل في الشكاوى النزاعية بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة التساوي يكون صوت الرئيس مرجحا؛

- يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

2-3-4- آجال فصل لجان الطعن وطبيعة آرائها: تفصل لجان الطعن في الشكاوى المرفوعة إليه في أجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ إيداع الطعون على مستواها، ويجب أن تغل القرارات الصادرة عنها، وفي حالة الفصل في الشكاوى بالقبول الجزئي يجب أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء من الضريبة الذي يمنح لصاحب الشكاوى، وهذا ما نصت عليه المادة 81 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة من طرف الجهة الضريبية المختصة والتابع لها.

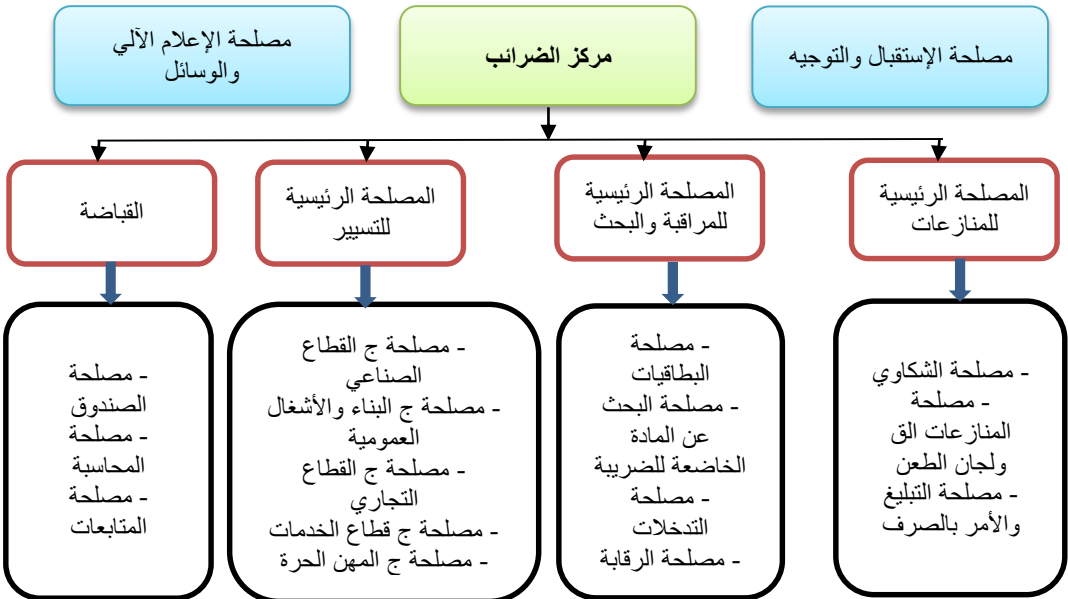
وتنص الفقرة 04 من المادة 81 قانون إجراءات جبائية أن الآراء الصادرة عن لجان الطعن تعتبر نافذة وتطبق من طرف إدارة الضرائب، باستثناء تلك الآراء التي تكون فيها مخالفة صريحة لأحكام القانون والتنظيم الساري المفعول، وفي هذه الحالة فإن مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب يصدر قرار برفض تنفيذ رأي لجنة الطعن يتضمن التسبب القانوني للرفض، ويبلغه إلى المكلف صاحب الشكوى.

5- تحليل فعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي على مستوى مركز الضرائب بالبويرة

بعدما تطرقنا سابقا إلى الجوانب النظرية والقواعد الإجرائية التي تحكم النزاع الضريبي، سنقوم بتحليل إلى فعالية المرحلة الإدارية في حل النزاع الضريبي على مستوى مركز الضرائب بالبويرة.

5-1- تقديم مركز الضرائب بالبويرة: يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية التابعة لنظام الحقيقي لفرض الضريبة والتي لا تخضع لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، كما يتبع له المكلفون بالضريبة في مجال الأرباح غير التجارية، له اختصاصات في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الخاصة بالمكلفين التابعين له (المرسوم التنفيذي 06-327، 2006). ينظم مركز الضرائب في ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة ومصليحتين، وذلك كما يظهر في الشكل الموالي.

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المرسوم التنفيذي رقم 06-327 (18 سبتمبر 2006)، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها

5-1-1- المصلحة الرئيسية للتسيير: تتكفل بالملفات الجبائية في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسة الأولية للإحتجاجات، كما تصادق على جداول وسندات الإيرادات وتقدمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيل مفوضا للمدير الولائي للضرائب، كما تقترح تسجيل المكلفين بالضريبة للخضوع للرقابة على أساس المستندات أو مراجعة المحاسبة، وتعدّ التقارير الدورية وتجمع الإحصائيات، كما تعدّ مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى وتحصر على انسجامها، تضم خمسة مصالح فرعية كل منها مكلف بقطاع معين.

2-1-5- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تقوم بإجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها، كما تكفل مهمة اقتراح عمليات مراقبة وإنجاز المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين، وتعدّ الجداول الإحصائية والحواصل التقييمية الدورية، تضم هذه المصلحة الرئيسية أربعة مصالح فرعية.

3-1-5- المصلحة الرئيسية للمنازعات: تتكفل بدراسة الطعون النزاعية أو الإعفائية الموجهة لمركز الضرائب، بالإضافة إلى طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة، كما تقوم بمتابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية، تضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاثة مصالح فرعية.

4-1-5- القبضة: تتكفل بالحصول للتسديدات التلقائية والجداول العامة أو الفردية، وتتابع وضعية التحصيل، كما تقوم بتنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة، وتقوم بمسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العمومية وتقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة.

5-1-5- مصلحة الاستقبال والإعلام: تقع تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بتنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم، ونشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية.

6-1-5- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: تكلف هذه المصلحة باستغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وتسيير رخص الدخول الموافقة لها، كما تُحصى حاجيات المصالح من عتاد ولوازم، وتتكفل بصيانة التجهيزات وتسهر على النظافة وأمن المقرات.

2-5- عرض تطور الشكاوى النزاعية والفصل فيها من طرف مركز الضرائب بالبويرة: نتطرق في هذه الجزئية إلى عدد الشكاوى على مستوى مركز الضرائب خلال الفترة 2020- 2025، وطبيعة القرارات المتخذة بشأنها.

1-2-5- تطور الشكاوى النزاعية بمركز الضرائب البويرة خلال الفترة 2020- 2025: يبين الجدول رقم الموالي تطور عدد الشكاوى النزاعية على مستوى مركز الضرائب بالبويرة، والتي تعرف منحى تصاعدي من سنة إلى أخرى خلال الفترة 2020- 2025.

جدول رقم 01: تطور الشكاوى النزاعية بمركز الضرائب البويرة خلال الفترة 2020- 2025

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024	2025
عدد الشكاوى النزاعية	81	165	222	271	292	321

المصدر: إحصائيات مقدمة من مركز الضرائب بالبويرة

من خلال الجدول أعلاه نسجل تزايدا ملحوظا في عدد الشكاوى النزاعية خلال الفترة 2020- 2025، وإن كانت نسب الزيادة متفاوتة من سنة إلى أخرى، ويرجع سبب هذه الزيادة إلى عدة أسباب منها ماهو مرتبط بالمكلف ومنها ماهو مرتبط بالإدارة والتشريع في حد ذاته، حيث تؤدي هذه الأسباب خاصة ما تعلق بالأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي إلى الزيادة الملحوظة في عدد الشكاوى النزاعية المسجلة كل سنة خلال الفترة 2020- 2025.

5-2-2- توزيع الشكاوى النزاعية حسب طبيعة القرار المتخذ بشأنها: يبين الجدول رقم 02 أدناه توزيع الشكاوى النزاعية خلال الفترة 2020- 2025 حسب طبيعة القرارات المتخذة بشأنها.

الجدول 02: القرارات بشأن الشكاوى النزاعية بمركز الضرائب البويرة خلال الفترة 2020- 2025

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024	2025
الرفض	43	71	79	115	128	153
القبول الجزئي	29	45	73	66	88	106
القبول الكلي	09	49	70	90	76	62

المصدر: إحصائيات مقدمة من مركز الضرائب بالبويرة

من خلال الجدول رقم 02 أعلاه يمكن ملاحظة ما يلي:

- تساهم المرحلة الإدارية في إنهاء النزاع الضريبي بعدد معتبر، وهذا ما يظهر من خلال بيانات الجدول أعلاه، حيث أن هذا الأمر يجنب إغراق الجهات القضائية بملفات كثيرة، فخلال الفترة 2020- 2025 فإن النزاعات التي حظيت بقبول كلي من طرف إدارة الضرائب قد بلغ 356، وهي مجموع الملفات التي تم الرد فيها من طرف إدارة الضرائب بالقبول الكلي على طلبات المكلفين بالضريبة، حيث تشكل نسبة القبول الكلي 26,27% من مجموع الشكاوى المقدمة إلى مركز الضرائب خلال الفترة 2020- 2025، كما أن عدد الشكاوى التي صدرت فيها قرارات بقبول جزئي قد بلغ خلال نفس الفترة 407 ملف، وهو ما يشكل نسبة 30,03% من مجموع الشكاوى خلال الفترة 2020- 2025، أما عن مجموع الشكاوى بين القبول الكلي والجزئي فقد بلغت 763 شكاوى بما يمثل نسبة 56,30% من مجموع الشكاوى المرفوعة أمام مركز الضرائب خلال الفترة 2020- 225.

من خلال نسب القبول المسجلة بمركز الضرائب البويرة بخصوص الشكاوى المرفوعة إليه فإن ذلك يؤكد أن افتقار الإدارة الضريبية للإمكانيات البشرية والمادية يجعلها تتركب أخطاء بخصوص أساس فرض الضريبة أو حساب قيمتها، كما أن التغيير الكثير للتشريع الضريبي واتسامه بالتعقيد يساهم فعلا في كثرة النزاعات الضريبية، وهذا ما يتجلى من خلال نسب القبول (الكلي والجزئي) للشكاوى النزاعية المرفوعة أمام مركز الضرائب بالبويرة، الأمر الذي جعل إدارة الضرائب تراجع أسس فرض الضريبة ومبلغها بعد تقديم شكاوى من المكلفين.

نلاحظ أن عدد الملفات المرفوضة من طرف إدارة الضرائب تشكل أرقاما مرتفعة من مجموع الشكاوى المرفوعة أمام مركز الضرائب، فقد بلغ العدد الإجمالي للشكاوى المرفوضة ما مجموعه 589 شكاوى خلال الفترة 2020- 2025، وهو ما يشكل نسبة رفض تقدر ب 43,46%، وترجع النسبة المرتفعة للشكاوى المرفوضة إلى:

- عدم احترام المكلفين لشروط رفع الشكاوى التي تناولناها سابقا في هذا البحث؛
- تتعلق أسباب الرفض في كثير من الحالات لعدم وجود أساس قانوني صحيح يستند إليه المكلفون بالضريبة في شكاويهم، حيث بمجرد أن الأسباب المستند إليها لا تجد لها أي مبرر قانوني يتم رفض الشكاوى؛
- نسب الرفض المرتفعة يتعلق بعضها بالمكلف الذي يفقد في كثير من الحالات إلى الثقافة الجبائية وعدم إدراكه لمضمون القانون الجبائي وما يتطلبه من ضوابط وإجراءات بخصوص التصريح بالضريبة ودفعها.
نقدم من خلال الجدول الموالي نسبة الشكاوى المرفوضة والمقبولة (كلية أو جزئية) خلال الفترة

2020- 2025.

الجدول 03: نسبة الرفض والقبول للشكاوى المرفوعة لمركز الضرائب خلال الفترة 2020-2025.

2025	2024	2023	2022	2021	2020	
%47,66	%43,83	%42,43	%35,58	%43,03	%53,08	نسبة الرفض الكلي
%33,02	%30,13	%24,35	%32,88	%27,27	%35,8	نسبة القبول الجزئي
%19,31	%26,02	%33,21	%31,53	%29,69	%11,11	نسبة القبول الكلي

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على بيانات الجدولين 01 و 02

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ:

- بالنسبة للشكاوى المرفوعة فقد سجلت سنة 2020 أعلى نسبة رفض، حيث بلغت النسبة 53,08% من إجمالي الشكاوى المرفوعة، رغم أن هذه السنة عرفت أقل عدد للشكاوى النزاعية المرفوعة أمام مركز الضرائب، وخلال باقي الفترة قلت نسبة الرفض حيث تراوحت بين 35,58% كأدنى نسبة رفض مسجلة سنة 2022 و 47,66% كأعلى نسبة رفض مسجلة سنة 2025.

- بالنسبة للشكاوى التي قبلت فيها طلبات المكلفين بصفة جزئية فقد سجلت أعلى نسبة لها سنة 2020، حيث بلغت نسبة القبول 35,8%، بينما أدنى نسبة للشكاوى المقبولة جزئيا فقد سجلت سنة 2023، حيث مثلت نسبة القبول الجزئي 24,35% من إجمالي الشكاوى النزاعية المرفوعة أمام مركز الضرائب.

- أما بالنسبة للشكاوى التي رد فيها مركز الضرائب بالقبول الكلي على شكاوى المكلفين فقد سجلت أدنى نسبة لها سنة 2020 بنسبة بلغت 11,11% من إجمالي الشكاوى المرفوعة في تلك السنة، أما أعلى نسبة قبول كلي لطلبات المكلفين فقد سجلت سنة 2023، حيث بلغت نسبة القبول الكلي 33,21%.

عموما يمكن القول أن مجموع نسب القبول سواء كان قبول كلي أو جزئي لطلبات المكلفين بالضريبة تعتبر جد معتبرة، وهذا ما يبين أن إدارة الضرائب ترتكب أخطاء كثيرة في تحديد أساس الضريبة أو حساب مبلغها، وهذا يعتبر مؤشرا على نقص الكفاءة لأعوان إدارة الضرائب.

3-2-5- الشكاوى النزاعية على مستوى لجنة الطعن الولائية: كما ذكرنا سابقا فإن المكلف الذي لا يرضى بقرار إدارة الضرائب يمكن له تقديم الطعن أمام لجنة الطعن المختصة، من أجل محاولة تصويب قرارات إدارة الضرائب، حيث تشمل الشكاوى المرفوعة أمام لجنة الطعن الشكاوى التي بث فيها مركز الضرائب بالرفض أو القبول الجزئي، يبين الجدول الموالي عدد الشكاوى المرفوعة أمام اللجنة الولائية للطعن خلال الفترة 2020-2025.

جدول رقم 04: عدد الشكاوى المرفوعة أمام اللجنة الولائية للطعن خلال الفترة 2020-2025.

2025	2024	2023	2022	2021	2020	السنوات
70	85	41	31	31	17	عدد الشكاوى

المصدر: إحصائيات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب بالبويرة

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن الشكاوى المرفوعة أمام لجنة الطعن الولائية تشكل أعدادا منخفضة جدا مقارنة بعدد الشكاوى المرفوعة والمقبولة جزئيا، رغم أننا نسجل أن العدد يأخذ منحى تصاعدي خلال الفترة 2020-2025، باستثناء سنتي 2022 و 2025، ويرجع سبب انخفاض عدد الشكاوى الموجهة للجان الطعن إلى الأسباب التالية:

- يعتبر رفع الشكاوى إلى لجان الطعن إجراء اختياري للمكلفين وبالتالي فقد يكون جزء منهم لجأ مباشرة إلى القضاء من أجل الفصل في شكواه؛

- رضا المكلفين أصحاب الشكاوى واقتناعهم برد إدارة الضرائب خاصة تلك الشكاوى التي تم فيها الرد بالقبول الجزئي على الطلبات المضمنة في الشكاوى.
- ارتفاع نسب الرفض بسبب مخالفة الجوانب الشكلية للشكاوى النزاعية وبالتالي، فلا يمكن رفع نفس الشكاوى المخالفة للإجراءات الشكلية أمام لجان الطعن لأن القرار الذي تصدره فيها حتما يكون الرفض.
- جدول رقم 05: نسبة الشكاوى على مستوى لجنة الطعن الولائية من الشكاوى المرفوضة خلال الفترة**

2025-2020

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024	2025
الشكاوى لدى اللجنة الولائية (01)	17	31	31	41	85	70
الشكاوى المرفوضة (02)	43	71	79	115	128	153
النسبة 2/1 (%)	39,53	43,66	39,24	35,65	66,40	45,75

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على بيانات الجداول السابقة

من خلال الجدول 05 أعلاه نلاحظ أن نسبة الشكاوى المرفوضة التي يقوم أصحابها باستئناف قرار رفضها أمام لجنة الطعن الولائية تعد منخفضة، حيث خلال الفترة 2020-2025 لم تشكل هذه النسبة إلا 45,75% كأعلى نسبة سنة 2025، باستثناء سنة 2024 التي عرفت نسبة مرتفعة للشكاوى الموجهة إلى لجنة الطعن حيث بلغت النسبة 66,40% من إجمالي الشكاوى المرفوضة لتلك السنة، وتزداد النسبة التي تمثلها الشكاوى المرفوعة أمام لجنة الطعن الولائية مقارنة بإجمالي الشكاوى المرفوضة والمقبولة جزئيا انخفاضا خلال الفترة 2020-2025، وهذا ما يظهر من بيانات الجدول رقم 06 أدناه.

جدول رقم 06: نسبة الشكاوى لدى لجنة الطعن الولائية من إجمالي الشكاوى المرفوضة والمقبولة جزئيا

2025-2020 خلال الفترة

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024	2025
الشكاوى لدى لجنة الطعن (01)	17	31	31	41	85	70
الشكاوى المرفوضة (02)	43	71	79	115	128	153
الشكاوى المقبولة جزئيا (03)	29	45	73	66	88	106
المجموع (04)	72	116	152	181	216	259
النسبة 4/1 (%)	23,61	26,72	20,39	22,65	39,35	27,02

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على بيانات الجداول السابقة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ انخفاض نسبة الشكاوى المرفوعة أمام لجنة الطعن الولائية من إجمالي الشكاوى المرفوضة والمقبولة جزئيا، حيث أن أكثر من 60% من الشكاوى المرفوضة والمقبولة جزئيا لم يتوجه أصحابها إلى لجنة الطعن، ونلاحظ من خلال تحليل هذه النسب أن لجان الطعن لا تعرف ضغطا كبيرا في عدد الشكاوى النزاعية المعروضة أمامها مثلما هو على مستوى إدارة الضرائب، ورغم ذلك فإن لجنة الطعن الولائية لم تعالج كل الشكاوى المرفوعة إليها خلال الفترة 2020-2025، حيث كانت نسبة المعالجة 100% خلال الفترة 2020 - 2023، بينما في سنتي 2024 و 2025 فقد مثلت نسبة المعالجة 89,41% و 15,71% على التوالي، وهذا ما يظهر من خلال بيانات الجدول 07 أدناه.

جدول رقم 07: نسبة معالجة لجنة الطعن للشكاوى المرفوعة أمامها خلال الفترة 2020-2025

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024	2025
الشكاوى لدى لجنة الطعن (01)	17	31	31	41	85	70
الشكاوى المعالجة (02)	17	31	31	41	76	11
النسبة 1/2 (%)	100%	100%	100%	100%	89,41%	15,71%

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على إحصائيات مقدمة من مديرية الضرائب لولاية البويرة

من خلال الجدول 07 أعلاه نلاحظ أن نسبة المعالجة خلال الفترة 2020-2025 كانت 100% باستثناء سنتي 2024 التي كانت فيها نسبة المعالجة 89,41% وسنة 2025 التي بلغت نسبة المعالجة فيها 15,71%، وما نود الإشارة إليه أن هناك عدة شكاوى مفصول فيها من طرف لجنة الطعن سنة 2025 وتم إبلاغ القرار إلى المدير الولائي للضرائب في انتظار الإعلان عن النتائج، ومن خلال الجدول رقم 08 أدناه نلاحظ أن لجنة الطعن الولائية قد قبلت العديد من الشكاوى المرفوعة إليه سواء كان ذلك قبولا كلياً أو جزئياً، والجدول 08 أدناه يبين نتائج الفصل في الشكاوى من طرف اللجنة الولائية

الجدول رقم 08: نتائج الفصل في الشكاوى على مستوى اللجنة الولائية خلال الفترة 2020-2025

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024	2025
الشكاوى المفصول فيها	17	31	31	41	76	11
الرفض	12	23	21	28	58	05
نسبة الرفض الكلي (%)	70,58	74,19	67,74	68,29	76,31	45,45
القبول الجزئي	02	04	06	10	11	06
نسبة القبول الجزئي (%)	11,76	12,9	19,35	24,23	14,47	54,54
القبول الكلي	03	04	04	03	07	00
نسبة القبول الكلي (%)	17,64	12,9	12,9	7,3	9,21	0

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على إحصائيات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب بالبويرة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة الرفض للشكاوى على مستوى لجنة الطعن الولائية مرتفعة كثيراً، وهذا أمر منطقي لأن معالجة اللجنة للشكاوى جاء بعد الفصل فيها من طرف إدارة الضرائب، ولكن ما يمكن الإشارة إليه أن هناك نسبة معتبرة من الشكاوى التي لقيت قبولا لدى لجنة الطعن الولائية، سواء قبول جزئياً أو قبول كلياً، وهذا ما يجنب إغراق الجهات القضائية بشكاوى نزاعية كثيرة، وهذا هو المبتغى من المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي.

4-2-5- نسبة الشكاوى المقبولة لدى مركز الضرائب ولجنة الطعن الولائية: يظهر من خلال الجدول الموالي عدد الشكاوى النزاعية التي لقيت قبولا سواء كان جزئياً أو كلياً من طرف مركز الضرائب بالبويرة ولجن الطعن الولائية.

جدول رقم 10: عدد الشكاوى المفصول فيها بالقبول من طرف مركز الضرائب ولجنة الطعن الولائية خلال الفترة 2020- 2025.

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024	2025
عدد الشكاوى النزاعية 01	81	165	222	271	292	321
القبول الكلي CDI	09	49	70	90	76	62
القبول الكلي CRW	03	04	04	03	07	00
المجموع 02	12	53	74	93	83	62
النسبة 1/2 (%)	14,81	32,12	33,33	34,31	28,42	19,31
القبول الجزئي CDI	29	45	73	66	88	106
القبول الجزئي CRW	02	04	06	10	11	06
المجموع 03	31	49	79	66	99	112
النسبة 1/3 (%)	38,27	30,24	35,58	24,35	33,9	34,89

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على إحصائيات مركز الضرائب والمديرية الولائية للضرائب بالبويرة.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن المرحلة الإدارية (رد مركز الضرائب ولجنة الطعن الولائية) ساهمت في حل عدد معتبر من الشكاوى النزاعية، الأمر الذي يثبت فعالية هذه المرحلة وتوقف النزاع الضريبي دون اللجوء إلى القضاء وإغراقه بملفات كثيرة وشائكة بطبيعتها التقنية.

6- الخاتمة:

من خلال بحثنا المعنون بفعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي المتعلق بالوعاء في الجزائر، دراسة حالة مركز الضرائب بالبويرة، نجد أن النزاع الضريبي له مفهوم واسع ومفهوم ضيق، وقد تبنى المشرع الجزائري المفهوم الواسع له، كما أن مسار النزاع الضريبي الخاص بالوعاء في مرحلته الإدارية تحكمه العديد من الضوابط والإجراءات الدقيقة التي يجب على المكلف صاحب الشكاوى مراعاتها، وإلا قوبلت شكواه بالرفض الشكلي، سواء ما تعلق الأمر بشكل الشكاوى أو مضمونها، كما أن آجال رفع الشكاوى محددة ولا يمكن تجاوزها، ومن جهة أخرى فإن آجال الرد على الشكاوى النزاعية سواء من طرف إدارة الضرائب المختصة في مرحلة أولى أو من طرف لجان الطعن في مرحلة ثانية محددة ولا يمكن تجاوزها كذلك، وإلا اعتبر عدم الرد في الآجال القانونية رفضا ضمنيا.

إن دراسة حالة الشكاوى النزاعية على مستوى مركز الضرائب بالبويرة خلال الفترة 2020- 2025 أكد لنا فعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي، حيث أن عددا معتبرا من الشكاوى تم الفصل فيها بالقبول الكلي أو القبول الجزئي، الأمر الذي جعل من عدد القضايا المطعون فيها أمام لجنة الطعن الولائية قليلة جدا، وهذا ما يؤكد الغاية والهدف من المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي، والتي أهمها تراجع الإدارة عن الأخطاء المرتكبة من طرفها وتصحيحها واستمرار الحوار بين المكلفين والإدارة، ناهيك عن عدم إغراق الجهات الضريبية بعدد كبير من القضايا، ومن جهة أخرى فإن لجنة الطعن الولائية أصدرت آراء بالقبول (قبول كلي أو جزئي) لعدد معتبر من الشكاوى المطعون فيها أمامها.

من خلال بحثنا هذا توصلنا إلى العديد من النتائج التي تخص الجانب النظري وجانب دراسة حالة مركز الضرائب بالبويرة، حيث يمكن إجمال أهم هذه النتائج في النقاط الموالية:

- النزاع الضريبي له خصوصياته التقنية التي تغيب في النزاعات الإدارية الأخرى، وبالتالي فإن إجراءاته مضبوطة بموجب قانون الإجراءات الجبائية وليس قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛
- أعطى المشرع للمكلف بالضريبة أجلا كافية من أجل رفع شكواه للإدارة الضريبية، كما أعطى لهذه الأخيرة أجلا معتبرا من أجل الرد على مضمون الشكاوى المرفوعة أمامها؛
- تشكل لجان الطعن المستحدثة لغرض الطعن أمامها في قرارات الرضا الصادرة عن إدارة الضرائب بخصوص الشكاوى النزاعية من مزيج مختلط من الأعضاء بما يضمن حماية مصالح المكلف بالضريبة من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى؛
- عرفت الشكاوى النزاعية تزايدا ملحوظا خلال الفترة 2020- 2025 على مستوى مركز الضرائب بالبويرة؛
- قام مركز الضرائب بالبويرة بمراجعة العديد من قراراته في حق المكلفين، والتي تتضح من خلال نسب القبول الكلي والجزئي للطلبات المضمنة في الشكاوى، حيث تم قبول طلبات 356 شكوى قبولا كليا بما يمثل نسبة 26,27% من مجموع الشكاوى المرفوعة إلى مركز الضرائب خلال الفترة 2020- 2025، و 407 شكوى تم قبول كلياتها جزئيا خلال نفس الفترة بما يمثل نسبة 30,03% خلال نفس الفترة.
- الشكاوى النزاعية المطعون فيها على مستوى لجنة الطعن الولائية تعد منخفضة مقارنة بعدد الشكاوى المرفوعة من طرف مركز الضرائب، وذلك راجع لاقتناع المكلفين برد مركز الضرائب على شكاويهم؛
- ساهمت لجنة الطعن الولائية بقبول عدد معتبر من الشكاوى المطعون فيها على مستواها، حيث بلغت 60 طلبا مقبولا منها 21 شكوى تضمن طلبات مقبولة كليا والباقي حضي بقول جزئي.
- ساهمت المرحلة الإدارية (مركز الضرائب بالبويرة ولجنة الطعن الولائية بتخفيض عدد الشكاوى النزاعية التي توجه إلى القضاء من خلال قبول 823 شكوى نزاعية منها 377 قبولا كليا و 446 قبولا جزئيا خلال الفترة 2020- 2025.
- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الإقتراحات المتعلقة بالبحث والتي يمكن أن تزيد من فعالية المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي:
- إلزام إدارة الضرائب على الفصل في الشكاوى النزاعية المرفوعة أمامها في الآجال الممنوحة لها وتحمل الجهات مسؤولية التقصير في الرد على الشكاوى النزاعية والفصل فيها؛
- النشر الواسع للإجراءات المتعلقة بالشكاوى النزاعية، بما يمكن للمكلفين الإطلاع عليها، وبالتالي تجنب إغراق الإدارة الضريبية بشكاوى غير مؤسسة شكلا ولا مضمونا؛
- توفير الإمكانيات المادية والبشرية لإدارة الضرائب بما يمكنها من التقليل من الأخطاء المرتكبة بخصوص تحديد الوعاء وربط الضريبة، الأمر الذي ينعكس في النهاية على تخفيض الشكاوى النزاعية؛
- مراجعة تشكيلة لجان الطعن من خلال إسقاط عضوية بعض الممثلين التي لا داعي منها، ومنح رئاسة اللجان لقضاة متخصصين في المجال المالي والجبائي بما يتيح مزيدا من الإستقلالية ويبعد شبهة الوقوع في حالات التنافي غير المعروفة.

7- المراجع :

- أمزيان عزيز (2005)، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر.
- خيرى عثمان وفريز فرج عبد العال (2012-2013)، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الإتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة.
- كوسة فوزيل (2010)، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر.
- بدائية يحي (2011-2012)، النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية والقانونية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة.
- قصاص سليم (2007-2028)، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري بقسنطينة.
- لكحل عائشة (2019-2020)، الطرق القانونية لإنهاء المنازعات الضريبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01.
- بن تركية نجا (2018)، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مجلة البحوث القانونية والإقتصادية، المجلد 01، العدد 02.
- بوزيفي شريفة (2020)، التظلم الإداري كآلية لفض النزاع الإداري – دراسة مقارنة بين نصوص قانون الإجراءات المدنية 154/66 وقانون الإجراءات المدنية 09/08 وقانون الصفقات العمومية، مجلة صوت القانون، المجلد 07، العدد 01.
- خضراوي الهادي (2025)، التظلم الإداري المسبق كشرط لقبول الطعن القضائي، مجلة البحوث القانونية والإقتصادية، المجلد 08، العدد 01.
- سعيدي عبد الحليم (2018)، الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 29، العدد 02.
- مباركو نبيل ويامة إبراهيم (2022)، طرق تسوية المنازعات الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء حسب مستجدات التشريع الجزائري، مجلة القانون والمجتمع، المجلد 10، العدد 02.
- بن أعراب محمد (2024-2025)، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، محينة وفقا لآخر تعديل لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2025، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد لمين دباغين سطيف 02.
- قانون الإجراءات الجبائية (2026).
- قانون المالية (2016)؛ (2017)؛ (2018)؛ (2019)؛ (2023)؛ (2026)
- المرسوم التنفيذي رقم 327-06 (18 سبتمبر 2006)، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.
- Gille Noel (1985), La Réclamation préalable devant le service des impôts.
- Jean Pierre Casimir (2007), Le Control Fiscal (Contentieux – Recouvrement), 10^{eme} édition, Group Revue Fiduciaire, Paris, 2007.
- Roland Torrel (1996), Contentieux Fiscal ; Les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence, Maxima laurent du mesnil éditeue, Maxima, France.