

دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014)  
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة

*The Role of Fiscal Control in Activating Tax Collection Process During  
The period (2010-2014): Case Study of the Taxation Directorate, Mila state*

أ/ بوجريو عبد الرؤوف

djabou53@yahoo.com

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميلة

أ/ خلوفي سفيان

sofianekheloufi2@gmail.com

جامعة العربي التبسي-تبسة

تاريخ قبول النشر: 2018/06/27

تاريخ الاستلام: 2018/05/20

**المخلص:**

تعالج هذه الدراسة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام في ظل عدة معوقات من أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وتدهور في حصيلة الخزينة العمومية بشكل خاص.

وقد خلصنا في النهاية إلى أن الرقابة الجبائية وعند التحكم فيها بشكل سليم قادرة على تفعيل التحصيل الضريبي، وهذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية الرقابة الجبائية التي تمثل حقوق الخزينة العمومية التي انتهكت من طرف المتهربين من الضريبة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، التحصيل الضريبي، التحقيق المحاسبي، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

**Abstract:**

*This study deals with the subject of fiscal control and its role in activating the tax collection based on the reality of the Algerian tax system and the challenges faced by this system in light of several obstacles, the most prominent of which is the phenomenon of tax evasion and the risks it poses on the level of the national economy in general and deterioration in the proceeds of the public treasury in particular. Finally, we concluded that fiscal control, when properly controlled, is capable of activating tax collection. This is in accordance with the tax revenues obtained from the fiscal control process, which represents the rights of the public treasury, which were violated by tax evaders.*

*Keywords: Criminal investigation, Tax evasion, Tax collection, Accounting investigation, Investigation of the overall tax situation.*

## مقدمة:

لا يخلو أي بلد مهما كانت درجة تطوره، من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية، وذلك ناجم عن التهرب الضريبي، وهو ليس وليد عصرنا الحالي بل اقترن وجوده بوجود الضريبة نفسها، كما أنها لا تقتصر على منطقة جغرافية واحدة، ولكنها أخذت بعدا وطابعا عالميا، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء خاصة النامية منها. ويعتبر الاتجاه المتزايد نحو العولمة. وسقوط الحواجز التجارية وثورة الاتصالات والمعلومات تعد من أبرز العوامل التي تكسب ظاهرة التهرب الضريبي خطورة متنامية، لذا فالمشكل لا يكمن في وجود التهرب الضريبي نفسه بل في معرفة المدى الذي يبلغه تأثيره لاتخاذ كل السبل المتاحة لحصره على الأقل مادام من المستحيل القضاء عليه نهائيا. والرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون في إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتيال واستغلال الثغرات الجبائية القانونية. من خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

### ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهو الأساليب والإجراءات المنتهجة في عملية التحصيل الضريبي في الجزائر؟
- كيف كانت تطورات الحصيلة الضريبية في الجزائر ما بين سنتي 2010-2014؟
- ماهي أشكال الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مديرات الضرائب في الجزائر؟
- هل يساهم التحقيق المحاسبي والمصوب في تفعيل عملية التحصيل الضريبي؟
- هل يساهم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي؟

فرضيات الدراسة: كإجابة مبدئية للتساؤلات السابقة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- التحصيل الضريبي عبارة عن مجموعة إجراءات متخذة من طرف الإدارة الجبائية لنقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية في إطار النظام الضريبي.
- يؤدي تدني الجباية البترولية إلى زيادة في الحصيلة الضريبية العادية في الجزائر.

- يساهم التحقيق المحاسبي في تفعيل عملية التحصيل الضريبي.
- يساهم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي.

**أهمية الدراسة:** تستمد هذه الدراسة أهميتها من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسم وتنفيذ مختلف سياساتها مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الآفة. ومما لاشك فيه أن الرقابة الجبائية تسعى جاهدة للحد أو التخفيف من الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى، وهنا تبرز أهمية الرقابة كونها وسيلة من الوسائل الهامة والفعالة للحفاظ على موارد الخزينة العمومية.

**أهداف الدراسة:** من بين أهداف الدراسة نجد ما يلي:

- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر، من خلال التطرق لإطارها التنظيمي والقانوني.

- تسليط الضوء على التحصيل الضريبي في الجزائر.

- محاولة التعرف على أهم مكونات الرقابة الجبائية وقدرتها على المساهمة في تفعيل عملية التحصيل الضريبي.

**منهج الدراسة:** للإجابة على إشكالية الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للدراسة تجسيد لكل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج.

**خطة الدراسة:** سنحاول من خلال هذه الدراسة الوقوف عند الدور الذي عملية الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي في الجزائر من خلال التطرق إلى: آليات التحصيل الضريبي في ظل النظام الضريبي الجزائري. والوقوف عند الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، ثم استقراء أخصائيات عملية التحصيل الضريبي الناجم عن عملية الرقابة الجبائية وتحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها بهدف إختيار صحة الفرضيات والإجابة على إشكالية الدراسة.

## 1. التحصيل الضريبي في الجزائر (إجراءاته، ضماناته و عقوباته، تقييمه)

1.1. إجراءات التحصيل الضريبي: من بين أهم الإجراءات المنصوص عليها فيما يخص التحصيل ما يلي:

- "تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة".<sup>(1)</sup>

- "يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل.

- ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم".<sup>(2)</sup>

- "يمكن لقابض الضرائب المختص أن يبادر بدفع الضرائب والحقوق والرسوم و/أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة، من التعويضات أو التخفيضات أو الاستردادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير.

- عندما يجري قابض الضرائب المقاصة المنصوص عليها في المادة سالفه الذكر، فإن هذا الأخير يكون ملزما بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق "إشعار" يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته، يمكن الطعن في آثار هذه المقاصة وفق الأشكال والأجال المنصوص عليها في المادتين 153 و 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية".<sup>(3)</sup>

كما توجد إجراءات خاصة بالتحصيل الجبري للضريبة من خلال ممارسة المتابعات وهو ما تنص عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل الإجراءات التنفيذية

في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.<sup>(4)</sup>

### 2.1. ضمانات التحصيل الضريبي: من بين الضمانات الإجرائية الإدارية في تحصيل الضرائب ما يلي:<sup>(5)</sup>

- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون.
- حق الإدارة في الاطلاع على أوراق، ملفات، دفاتر وحسابات الممولين.
- الحجز الإداري والاقتطاع من المصدر للضريبة من أموال الممولين.
- عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وبين ديون الممولين الآخرين.
- تكليف الممول بتقديم الإقرارات المالية عن نشاطاته المالية والتجارية.
- دفع الممول للضريبة مسبقا وقبل المطالبة باستردادها وخاصة عند الزيادة عن مقدارها عملا بالقاعدة " ادفع ثم استرد".
- إعطاء حوافز في شكل خصومات أو مكافآت للمتلتزمين بدفعها وفي الأوقات المناسبة.
- عدم وقف دفع الضريبة في أحوال رفع دعاوي قضائية بخصوصها.
- توقيع العقوبات البدنية، النفسية، المادية والمعنوية على الممولين الممتنعين عن دفعها.

### 3.1. العقوبات والغرامات المنصوص عليها قانونا لتحسين عملية التحصيل الضريبي:

1.3.1. غرامات عدم تقديم التصريح بالوجود: وذلك يترتب عن عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، وهذا طبقا للقانون إذ تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على " يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون".<sup>(6)</sup>

2.3.1. غرامات عدم تقديم التصريح السنوي: وذلك يترتب على عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، طبقا للقانون إذ تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: "تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، وبضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % تخفض هذه الزيادة إلى 10 % أو 20 % ضمن الشروط المحددة في المادة 322 إذا لم يصل

التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره (30 يوما) اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موسى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35% (7).

**3.3.1. عقوبة الدفع المتأخر للحقوق:** زيادة 10% على المبالغ المصرح بها قبل انتهاء الشهر الذي تكون فيه الحقوق مستحقة ثم تضاف غرامة تقدر بـ 3% كل شهر دون تجاوز العقوبة 25%. أما فيما يخص الإيداع المتأخر للتصريح G50 و G50A بعلامة لا شيء وحسب نص المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فتفرض عقوبة تقدر بـ 500دج. (8)

**4.3.1. عقوبة التحصيل الخاصة بالجداول الإضافية:** تبدأ عقوبة التأخير للجداول الإضافية عند نهاية أجل وضع الجدول حيز التسديد (التاريخ مبين في الورد).

**5.3.1. عقوبة التحصيل فيما يخص حقوق التسجيل:** يتعرض المحضرون القضائيون الذين لم يسجلوا عقودهم في آجال محددة حسب المادة 93 من قانون التسجيل لعقوبة 10% لما يكون التأخير في حدود الشهر يرتفع بـ 3% لكل شهر عندما يتجاوز الإيداع 30 يوما على أن لا تتعدى النسبة 25%. (9)

**4.1. تقييم الحصيلة الضريبية في الجزائر من سنة 2010 إلى 2014:** تميزت السياسة الجبائية خلال فترة الدراسة بتصاعد حجم الحصيلة الجبائية أي بزيادة معدل نمو مردودية الاقنطاعات الجبائية، ويرجع ذلك إلى التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي شهدتها الجزائر خلال الفترة (2010-2014)، وقد أولت الدولة للإيرادات الجبائية مكانة هامة في الإيرادات العامة للميزانية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (1): مكانة الإيرادات الجبائية ضمن الإيرادات العامة للدولة (2010-2014)  
الوحدة: مليون دج

السنة	2010	2011	2012	2013	2014
الإيرادات العامة	2.992,4	3.455,65	3.820	4.218,18	4.684,65
الجبائية العادية	1.427,2	1.693,37	1.927,3	2.292,47	2.505,31
النسبة	%47,69	%49	%50,45	%54,35	%53,48
الجبائية البترولية	1.472,4	1.561,6	1615,9	1.577,73	1.722,94
النسبة	%49,20	%45,19	%42,30	%37,4	%36,77

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على قوانين المالية لسنوات من 2011 إلى 2015.

ينضح جليا من خلال الجدول السابق أن الدولة أولت اهتماما كبيرا بالإيرادات الجبائية و لا سيما العادية منها، حيث سجلت مجموع الإيرادات الجبائية العادية إلى مجموع الإيرادات العامة ما نسبته %47,69 ، %49 ، %50,45 ، %54,35 ، %53,48 بالنسبة للسنوات (2010، 2011، 2012، 2013، 2014) على التوالي، في مقابل ذلك سجلت الجبائية البترولية تراجعا خلال سنوات الدراسة حيث كانت في سنة 2010 (%49,20) وأخذت في الانخفاض تدريجيا حتى وصلت إلى (%36,77) سنة 2014 ، وهو ما يبين التوجه الجدي للجزائر باتجاه تحسين وترقية الجبائية العادية وإحلالها محل الجبائية البترولية، نظرا لتذبذب حصيلة هذه الأخيرة تماشيها مع أسعار النفط، وهو ما يسبب خطر على ميزانية الدولة في حالة الاعتماد فقط على الجبائية البترولية، ومع هذا فإن حصيلة الجبائية العادية لم تصل بعد إلى المستوى المأمول من طرف الدولة، وهذا نظرا لمجموعة من الاعتبارات خاصة منها الاقتصادية والاجتماعية.

ويمكننا ملاحظة نسبة التطور في حصيلة الجبائية العادية خلال سنوات الدراسة وفقا للجدول التالي:

## الجدول رقم (2): نسبة تطور الإيرادات الجبائية خلال الفترة (2010-2014)

الوحدة: مليون دج

السنة	2010	2011	2012	2013	2014
الإيرادات الجبائية	1.427,2	1.693,37	1.927,3	2.292,47	2.505,31
نسبة التطور %	-	18.65	13.81	18.95	9.28

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

-قوانين المالية لسنوات (2011، 2012، 2013، 2014، 2015).

-تقارير مختلفة لوزارة المالية (WWW.MF.GOV.DZ).

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة تطور الجباية العادية خلال سنة 2012 مقارنة ب 2011 تعتبر نسبة منخفضة وقد يرجع ذلك إلى عدم تصريح العديد من المكلفين بالضريبة، والسلوكيات الفردية لدافعي الضريبة بعدم سداد الضريبة، أو أن هناك تهرب ضريبي. كما نلاحظ أن هناك ارتفاع في نسبة الجباية العادية خلال سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 وهذا يدل على وجود أوعية ضريبية جديدة بمعنى أن هناك تطور في الحقل الضريبي، مما جعل المستثمرين يتوافقون على مختلف النشاطات الاقتصادية، ونلاحظ تراجع نسبة تطور الجباية العادية في سنة 2014 مقارنة ب 2013 حيث بلغت 9.28 % فقط حيث تعتبر نسبة ضئيلة بالمقارنة مع نسب السنوات السابقة، وهذا راجع لعدم تحكم الإدارة الضريبية في مختلف الضرائب نظرا للتغيرات التي تحدث من حين لآخر في التنظيم الفني للضريبة (التغيرات المختلفة في نسب الضرائب)،

## 2. أشكال الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري

1.1.2. الرقابة الجبائية على مستوى المفتشيات (الرقابة الشاملة): وتتمثل الرقابة الجبائية الشاملة في: (10)

1.1.2. الرقابة الشكلية: (Le contrôle formel): إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة

وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية و المعتمدة على القراءة السطحية لها، و تتمثل بالخصوص في التحقق الشكلي من المعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف... الخ، أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة وعليه فإن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها. أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق، أي أن الرقابة الأولى تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.

**2.1.2. الرقابة على الوثائق (Le contrôle sur pièce):** على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين وهذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي لمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقات المتحصل عليها من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.

**2.2. الرقابة المعمقة:** بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربع (04) سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.<sup>(11)</sup>

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديريات الضرائب أو المصالح

الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

### 1.2.2. التحقيق في المحاسبة: (La Vérification de la comptabilité): إن التحقيق

في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف من ورائها مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا)، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. (12)

فوفقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: «يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. ووفقا لنفس المادة فإن التحقيق في المحاسبة يعني مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، و يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة». (13)

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.

- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة و الوثائق الثبوتية وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدا من الإشعار الأولي للتحقيق و انتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة. (14)

وما يمكن ملاحظته من نقائص تقف دون تحقيق الأهداف المرجوة من هذا النوع من الرقابة ما يلي: (15)

- برمجة المكلفين الذين لا يمتلكون خطرا جبائيا.

- النقص الفادح في عدد المحققين وعدم تأهيل البعض فيهم مما أثر على عدم تناسب توسع الأنشطة مع برامج التحقيق، فالمؤسسة التي يتم برمجتها قد لا يعاد برمجتها سنوات طويلة أو مدى حياتها.

- عدم تحديث معايير اختيار المؤسسات القابلة للتحقيق تماشيا مع تطور تقنيات التحايل القانوني من دفع الضرائب خصوصا المعاملات الالكترونية وتطور التكنولوجيا.

**2.2.2. التحقيق المحاسبي المصوب: ( Vérification ponctuelle):** ونصت عليه المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث يعتبر تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.<sup>(16)</sup>

يعتبر هذا الإجراء اقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها، إذ يطالب المكلف بالضريبة بتقديم الوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة بالرقابة.<sup>(17)</sup>

**3.2.2. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: ( Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE):** عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه: «مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام(المدخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية...الخ)».<sup>(18)</sup>

أما معايير اختبار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة فتتمثل في الآتي:

-الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها.

الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.

-الأشخاص الذين لا يملكون ملفات جبائية غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة مخفية، مع العلم أن هذه المعايير ليست هي الوحيدة، فالإدارة لها الحق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة.<sup>(19)</sup>

**2.3. الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية):** وتتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية ومراكز الضرائب، وهي تتعلق بمراقبة تصريحات

المكلفين الخاصة بالمعاملات التي ترتبط بالعقارات المبنية وغير المبنية فيما يخص البيع والمبادلة ونقل الملكية من حيث مراجعة الأسعار المصرح بها. (20)

وتعتمد مراجعة هذه الأسعار على القيمة العقارية السوقية (la valeur vénale) أي قيمة العقار في السوق، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذاً بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه، لذلك ينبغي المتابعة الدقيقة والدائمة عن طريق فرق إعادة التقييم ومصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.

أما النقائص التي تم طرحها في هذا النوع من الرقابة تتمثل في: (21)

-ارتباطها بالجانب الشخصي للمكلف، مما يصعب من مهمة التحقيق.

-اتساع حجم السوق الموازي.

-صعوبة مراقبة كل عقود التسجيل الخاصة بالمعاملات العقارية.

-عدم وجود تنسيق تام بين إدارة الضرائب ومختلف الهيئات ذات الصلة بالعقار وقطاع السكن.

-النقص الفادح في عدد المقيمين (المحققين).

3. متابعة وتقييم التحصيل الناجم عن عمليات الرقابة الجبائية غلي مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة خلال سنوات الدراسة (2010-2014)

1.3. مجموع الحقوق المحصلة الناجم عن التحقيق المحاسبي والمصوب على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة:

1.1.3. مجموع الحقوق المحصلة الناجم عن التحقيق المحاسبي: يمكن تلخيص مختلف الإحصائيات المتعلقة بالحقوق المحصلة والباقية للتحصيل الخاصة بالتحقيق المحاسبي في الجدول التالي:

جدول رقم(49): المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بالتحقيق المحاسبي

الوحدة: دج

البيان السنوات	الحقوق المستحقة	المبالغ المحصلة	الباقي للتحصيل	نسبة الحقوق المحصلة	نسبة الحقوق المحصلة
2010	531.00.599.74	647.00.546.64	884.00.052.10	13,48%	86,52%
2011	63.823.516,00	57.254.877,00	6.568.639,00	%10,29	%89,71
2012	971.00.721.188	144.00.510.67	827.00.211.121	64,23%	35,77%
2013	051.00.181.131	116.00.728.84	935.00.452.46	35,41%	64,59%
2014	126.00.146.134	058.00.913.117	068.00.233.16	12,10%	87,90%

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال الجدول نلاحظ انه في سنتي 2010، 2011 كانت الحقوق المحصلة تمثل 86% و89% على التوالي، وهي نسب مرتفعة وتقارب إجمالي الحقوق المستحقة وهذا يدل على إن التسويات الجبائية خلال هاتين السنتين كانت معقولة ومقبولة بشكل كبير من طرف المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، بينما سجلنا انخفاضا كبيرا للحقوق المحصلة سنة 2012 مقارنة مع الحقوق المستحقة وهذا راجع بالأساس إلى تواجد (5 ملفات) اكتشف فيهم تهربا كبيرا ونتاجا لذلك كانت التسويات الجبائية لهذه الملفات تحمل مبالغ كبيرة حيث بلغ مجموعها (121.211.767دج)، هذه الأخيرة لا تزال محل نزاع بين الإدارة والمكلفين، وبالنسبة لسنة 2013 تم تسجيل حالات مماثلة لا تزال محل نزاع حيث بلغ إجمالي الحقوق المتنازع عليها (30.802.101دج)، أما في سنة 2014 نلاحظ ارتفاع للحقوق المحصلة مقارنة بإجمالي الحقوق المستحقة وهذا ناتج عن إمكانية إلغاء 90% من العقوبات المفروضة علي المكلفين بشرط التسديد الكلي لمبلغ الحقوق

المستحقة و10% المتبقية من العقوبات وهذا كان كتحفيز من الدولة لرفع الحصيلة الضريبية.

2.1.3. مجموع الحقوق المحصلة الناتجة عن التحقيق المصوب: يمكن تلخيص مختلف الإحصائيات المتعلقة بالحقوق المحصلة والباقية للتحويل الخاصة بالتحقيق المصوب في الجدول التالي:

جدول رقم(4): المبالغ المحصلة والباقية للتحويل المتعلقة بالتحقيق المصوب

الوحدة: دج

البيان	الحقوق المستحقة	المبالغ المحصلة	الباقي للتحويل	الحقوق المحصلة	غير المحصلة
2010	701,00.639.19	584,00.004.18	117,00.635.1	91,67%	8,33%
2011	034,00.937.21	289,00.315.15	745,00.621.6	69,81%	30,19%
2012	305,00.727.24	063,00.998.10	242,00.729.13	44,48%	55,52%
2013	483,00.081.22	637,00.289.19	846,00.791.2	87,36%	12,64%
2014	318,00.032.23	353,00.057.20	965,00.974.2	87,08%	12,92%

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال معطيات الجدول أعلاه نلاحظ تراجع نسبة الحقوق المحصلة إلى (44%) من إجمالي الحقوق المستحقة، وهذا راجع إلى وجود ملفات لا تزال محل نزاع بين الإدارة الجبائية والمكلفين. من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن القول أن سنة 2012 كانت سنة معيارية لقياس نسبة التهرب الضريبي في ولاية ميله، وذلك من خلال برمجة ملفات تحمل بين طياتها نوايا المكلفين بالتهرب، وهذا ما أكدته نتائج فرق التفتيش والتحقيق الجبائي ونسبة الحقوق المحصلة خلال هاته السنة.

### 2.3. الحقوق المحصلة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

جدول رقم(5): المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية  
الوحدة: دج

نسبة م ب ت	نسبة م م	الباقي للتحصيل	المبالغ المحصلة	الحقوق المستحقة	
-	100 %	-	10.658.030,00	10.658.030,00	2010
لا توجد ملفات معروضة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية					2011
14,87 %	85,13 %	3.093.943,00	17.707.754,00	20.801.697,00	2012
76,56 %	23,44 %	30.128.851,00	9.222.340,00	39.351.191,00	2013
100 %	-	14.594.363,00	-	14.594.363,00	2014

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال ملاحظتنا للحقوق المحصلة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ومقارنتها مع نظيرتها الناتجة عن التحقيق المحاسبي يتبين الضعف الكبير في الحقوق المحصلة الناتجة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على المساهمة المحدودة لهذه الأخيرة في الحصيلة الجبائية ويجب على الإدارة الجبائية أن تسعى لإيجاد السبل المثلى لتفعيل هذا النوع من الرقابة بما يتناسب مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للدولة، كون هذا النوع من الرقابة مستنسخ عن النظام الفرنسي، وهو لا يتناسب مع طبيعة الاقتصاد الجزائري.

### 3.3. مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي الكلي لولاية ميلة خلال سنوات الدراسة (2010-2014):

لمعرفة مدى فعاليتها وقدرتها في إرساء ضوابط وقواعد قانونية كفيلة بمعالجة التهرب الضريبي، ونورد المعطيات في الجدول الموالي:

الجدول رقم(6): مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية المعمقة في التحصيل الضريبي الكلي بالولاية (2010-2014)

الوحدة: دج

البيان	2010	2011	2012	2013	2014
الحصيلة الإجمالية	5.269.552.154	5.756.183.428	8.557.801.608	6.977.960.475	7.516.476.264
حصيلة الرقابة الجبائية	93.209.261	72.570.166	96.215.961	113.240.093	137.970.411
النسبة	%1,8	%1,3	%1,1	%1,6	%1,8

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الجدول أعلاه يبين مدى مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية المعمقة في تفعيل التحصيل الضريبي في ولاية ميلة من سنة 2010 إلى سنة 2014، حيث نلاحظ أن نسبة المساهمة تتراوح بين 1,1% و 1,8% وهي نسبة قد تبدو ضئيلة وغير كافية إلا أنه بمقارنة هذه الحصيلة بعدد الملفات الجبائية المحقق فيها في إطار الرقابة المعمقة خلال كل سنة نجد أن هاته النسبة معقولة، وهذا بالنظر إلى عدد الملفات الإجمالي الخاضع لنظام الريح الحقيقي هذا من جهة، وإغفالنا للحصيلة الضريبية الناتجة عن باقي أنواع الرقابة (الرقابة الشكلية، الرقابة علي الوثائق، الرقابة الفئوية، رقابة الفرق المختلطة) لصعوبة فصل الإحصائيات الخاصة بالتحصيل لهاته الأنواع من الرقابة الجبائية وعدم قدرتنا علي توسيع مجال الدراسة لتشمل كل أنواع الرقابة من جهة أخرى.

إلا انه يبقى من الممكن تحسين هاته النتائج أكثر، وذلك لملاحظتنا وجود مجموعة من النقائص التي تحول بين الرقابة الجبائية وقدرتها على تفعيل التحصيل الجبائي بشكل أفضل ومن بين هاته النقائص نذكر:

- البرمجة العشوائية من قبل مصالح الإدارة الجبائية (مفتشيات الضرائب) للملفات المعروضة للرقابة بما لا يتماشى مع واقع التهرب الضريبي في الولاية، حيث في الكثير من الأحيان يتم برمجة ملفات بعيدا عن المصادقية وروح المسؤولية، مما يساهم في تحطيم أهم قاعدة في الضريبة وهي قاعدة العدالة وبالتالي رفض المكلفين لتسوية التزاماتهم ما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية.

-نقص كفاءة بعض المحققين وافتقارهم للخبرة اللازمة في المجال الجبائي والمحاسبي خاصة في ظل عدم برمجة دورات تكوينية وأيام دراسية لفائدة الأعوان المحققين، مما يساهم في عدم اكتشافهم بعض الاغفالات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفين وبالتالي تنتج تسويات غير مقنعة تضيع معها حقوق الإدارة الجبائية.

-نقص الإمكانيات المادية والبشرية التي تساعد علي تحسين الأداء وتوفير الجهد والوقت لمعالجة دقيقة وشاملة لعدد كبير من الملفات.

-عدم وجود تعاون كاف من قبل الإدارات العمومية والبنوك والمؤسسات الخاصة مع الإدارة الجبائية في تبادل المعلومات وتوفيرها بالكم الكافي وفي الوقت المناسب، مما يحرم الإدارة الجبائية من الحصول على المادة الخاضعة للضريبة وبالتالي ضياع حقوق الخزينة العمومية.

#### خاتمة:

لكن رغم زيادة الحصيلة الضريبية ومساهمتها في التنمية الاقتصادية نتيجة الإصلاحات التي مست النظام الضريبي الجزائري، يبقى التهرب الضريبي كمنقطة سوداء في هذا النظام الذي تزايدت حدته مع تفتح الاقتصاد الجزائري علي العالم الخارجي، ونظرا للآثار السلبية والخطيرة التي تنتج عن تفشي وتنامي تلك الظاهرة، حاولت الإدارة الجبائية تكثيف الجهود للحد أو على الأقل التخفيف منها لأنها تنتهك حقوق الخزينة العمومية وتعرقل نشاطات الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها التنموية. فظهرت الرقابة الجبائية بكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد كهيئة

مختصة في مجال الأبحاث والمراجعات بهيكلها المختلفة للوقوف أمام استنزاف المال العام.

وعليه سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية وخاصة منها مصالح الأبحاث والمراجعات على المستوي المحلي والجهوي بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاولة كبح هذا النزيف الذي ينخر في جسد الاقتصاد الوطني بسبب التهرب الضريبي، حيث تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة تنقيح وتطهير للملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الاغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين بالضريبة، لتقودنا إلى معرفة مدي مصداقية التصريحات المكتتبه بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لاسترجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة. ومن خلال هذه الدراسة يمكن الوقوف عند النقاط التالية:

**أولاً: اختبار الفرضيات:** لقد أدى اختبار فرضيات البحث إلى ما يلي:

1. إثبات الفرضية الأولى القائلة بأن التحصيل الضريبي هو عبارة عن إجراءات متخذة من طرف الإدارة الجبائية لنقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة في إطار النظام الضريبي المطبق، بالإضافة إلى النتائج التي حققتها الرقابة الجبائية والمتمثلة في مساهمتها في زيادة المردودية المالية، إلا أنها لا تزال بعيدة عن الطموحات المرجوة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة، والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

2. إثبات الفرضية الثانية فمن خلال تتبعنا لتطور الحصيلة الجبائية في الجزائر من سنة 2010 إلى سنة 2014 اتضح لنا إن الجباية البترولية في تناقص مستمر، وذلك بسبب تراجع أسعار البترول من جهة، وكذا سعي الدولة الجزائرية إلى البحث عن مصادر مضمونة لتمويل خزينتها العمومية من جهة أخرى، وبالمقابل سجلنا ارتفاعا في الجباية العادية والذي كان انعكاسا للإصلاحات الجبائية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مؤخرا.

3. إثبات الفرضية الثالثة فتنقية التحقيق المحاسبي تساهم في الرفع من فعالية عملية التحصيل الضريبي، وما يؤكد ذلك الإحصائيات التي تبين أن مجموع التحصيل

الضريبي للفترة ما بين 2010-2014 والناجم عن هذه التقنية أفضل من التقنيات الأخرى كالتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

4. نفي الفرضية الرابعة: كون مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية جد ضعيف في تفعيل عملية التحصيل الضريبي بشكل عام مقارنة مع باقي الطرق، لأن هذا النوع من الرقابة الجبائية يخص الأشخاص الطبيعيين فقط، أي أنها ترتبط بالضريبة على الدخل الإجمالي فقط، وهو ما تم التأكد منه من خلال دراسة الحالة التي تمت على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة من جهة، والإحصائيات الخاصة بالتحصيل الناجم عن الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية من جهة أخرى.

**ثانيا: نتائج الدراسة:** على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها.

- إن الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من مردود ضرائبها أو بالأحرى أن ترفع من قدراتها على التحصيل دون أن تواجه مجموعة من العراقيل والصعوبات، فالمشكل في التحصيل الضريبي قد يتسبب فيه الطرفان الإدارة الجبائية من جهة، والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

- الرقابة الجبائية تضمن المساواة بين المكلفين بالضريبة من خلال تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونيا في كل حالة من حالات التملص من دفع الضريبة.

- التحقيقات التي تتم على مستوى المفتشية هي الخطوة الأولى والأكثر نجاعة في عملية التدقيق والمراجعة الخاصة بالملفات، بالمقارنة مع عمليات التحقيق التي تتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

- يسمح نظام المعلومات الآلي من تحسين عمليات الرقابة الجبائية وانتقال المعلومات بالدقة والسرعة المناسبة.

**ثالثا: التوصيات:** من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها من هذه الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات والاقتراحات التي تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وبالتالي زيادة قيمة التحصيلات الضريبية، وهو ما يعني بالضرورة الارتفاع في الإيرادات العامة الناتجة عن الجباية العادية:

- وضع نظام معلوماتي مركزي ووطني يعمل على تجميع المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف وتوزيعها على المصالح الخاصة وهذا بهدف تضيق مساحة التهرب الضريبي، وكذا إعداد برمجيات للاستقصاء عن المعلومة الجبائية للمكلف بالضريبة.
- العمل على تقييم حجم ظاهرة التهرب الضريبي من ناحية وحجم الإيرادات التي تحرم منها الخزينة العمومية من ناحية أخرى، فهذه التقديرات تجعلنا أكثر إدراكا لحجم الخطر الذي يلم بالإيرادات العامة للدولة ومن ثم اخذ الأمور بأكثر جدية ممكنة في ظل العولمة والأساليب المنتهجة للتهرب.
- صياغة قوانين واضحة وغير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أن المكلفين ليست لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوي.
- ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين، حتى تتجسد لدي المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك باستعمال وسائل الإعلام المتعددة كتوزيع المنشورات، الدوريات، الأيام الدراسية، فتح مواقع الكترونية لرد على انشغالات المكلفين، برمجة حصص إذاعية وتلفزيونية لتقريب الإدارة الجبائية من المكلف ومحاولة شرح وتبسيط مختلف مكونات النظام الضريبي... الخ.
- تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل المستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.

### الهوامش:

- (<sup>1</sup>)- وزارة المالية: قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2017، المادة 143، ص 46 .
- (<sup>2</sup>)-وزارة المالية: قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2017، المادة 144، ص 47.
- (<sup>3</sup>)- المرجع نفسه، المادة 144 مكرر-1 ص 47 .
- (<sup>4</sup>)-المرجع نفسه، المادة 145، ص47.
- (<sup>5</sup>)- غازي عناية: المالية العامة والتشريع الضريبي، بدون طبعة، دار البيارق، الجزائر، 1998، ص160.
- (<sup>6</sup>)-وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2017، المادة 194، ص 49.

- (7)- المرجع نفسه، المادة 192، ص 48.
- (8)- المرجع نفسه، المادة 360، ص 91.
- (9)- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: قانون التسجيل، 2017، المادة 93، ص 21.
- (10)- لياس قلاب ذبيح: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011، ص 22.
- (11)- لياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص 24.
- (12)- المديرية العامة للضرائب: ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2014، ص 13.
- (13)- قانون الإجراءات الجبائية: مرجع سابق، المادة 20.
- (14)- المرجع نفسه، المادة 20، فقرة 04.
- (15)- بوعلام ولهي: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عباس فرحات سطيف، من 20 إلى 21 أكتوبر 2009، ص 10.
- (16)- ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة: مرجع سابق، ص 13.
- (17)- République algériennes démocratique et populaire, ministère des finances :  
.la latter de la DGIN° 70/ 2013
- (18)- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية: مرجع سابق، ص 31.
- (19)- République algériennes démocratique et populaire, ministère des finances/  
: circulaire N° 35 Du 15. 02. 2000. DGI
- (20)- عمر قليمي: الدليل العلمي في التسجيل والطابع، معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، الجزائري التونسي القليعة، الجزائر، 1990، ص 73.
- (21)- بوعلام ولهي: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، ص 12.