جامعة وهران 2
أحمد بن أحمد
كلية الحقوق والعلوم السياسية

الضمانات الحقيقية كشرط للحصول على إرجاء الدفع
المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية
- دراسة مقارنة –

إعداد الأستاذ واضح إلياس

المقدمة

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

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

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

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

ومن خلال التعريف السابق يمكن الإشارة إلى عنصر جد مهم وهو أطراف الضريبة وهم الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، هذا الأخير يجد نفسه مجبرا على دفع مبالغ مالية لم يتدين بها، وإنما فرضها عليه المشرع للأسباب السالفة الذكر[1].وكما هو معلوم فإن الضريبة واجبة الأداء فورا، فالمشرع خول للإدارة الجبائية سلطات وصلاحيات واسعة للقيام بالتحصيل إذ يمكنها اللجوء إلى التنفيذ الجبري ضد المكلف بالضريبة الذي يمتنع عن التنفيذ ، هذا التنفيذ يمكن أن يصل إلى غاية الحجز على ممتلكاته والبيع في المزاد العلني بغض النظر عن المتابعات القضائية الجزائية التي يمكن أن يواجهها المعني بالأمر[2].

ولكن عملية تحصيل الضريبة من طرف الإدارة قد يترتب عنها أضرار جسيمة تصيب المكلف بالضريبة والتي يصعب إصلاحها في المستقبل، وتصبح الوضعية المالية المكلف بالضريبة منهارة خاصة إذا تبين فيما بعد أن أسس الضريبة كانت غير مشروعة. ومن هذا المنطلق كان لابد من إيجاد حل قانوني من شأنه أن يكفل حقوق المكلف بالضريبة ويضمنها مع الأخذ بعين الاعتبار مصلحة الخزينة العمومية في عدم ضياع الأموال المترتبة عن الجباية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العمومية[3].

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

ولكن هذا الحل ليس مطلقا بل أن المشرع الجزائري حينما وضع قانون الإجراءات الجبائية تبنى استثناء لهذا المبدأ من خلال ما يسمى بإرجاء الدفع[5]، الذي يعتبر حلا مؤقتا، وهو يشبه من حيث آثاره وهدفه الإجراءات الخاصة بوقف التنفيذ للقرارات الإدارية باعتبار أنه مستمد مما هو مطبق في المنازعات الإدارية، التي تجد مصدرها في القضاء الفرنسي[6]،ولكن إرجاء الدفع له خصوصيات تتماشى مع طبيعة النزاع الذي يتمحور حول دفع الضريبة المنازع فيها[7]، فهو لا يتصف بالطابع القضائي وإنما له طابعا إداريا

---

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

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

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

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

[5] - هذا ما جاءت به المواد 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

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

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

لأن المعني بالأمر وكمبدأ عام لا يقدمه أمام القاضي الإداري لأول مرة بل أمام الإدارة الجبائية المختصة[1]، ومن جهة أخرى فإن موضوعه يتعلق بمنازعات الوعاء وليس التحصيل.

ويعرف إرجاء الدفع بأنه " مجموعة الإجراءات التي تسمح للمكلف بالضريبة بإرجاء دفع الضريبة التي ينازع أسسها[2]"، فمن حق المكلف بالضريبة الاستفادة من تأخير الدفع لمبلغ الضريبة الواجبة الأداء بمناسبة تقديمه للشكاية.

وبالتالي فإن إرجاء الدفع يتعلق خصوصا بدفع الضريبة أي يجب أن نكون أمام ضريبة واجبة الأداء[3]، لأن رفض المكلف بالضريبة دفع ما عليه من دين ضريبي سيحتم على الإدارة الجبائية المختصة اتخاذ قرار يلزمه بدفعها[4]، ومن ثم لا يمكننا أن نتصور تطبيق الإجراءات المتعلقة بإرجاء الدفع من دون أن نكون أمام دفع المبلغ المالي.

ولقد وضع المشرع الجزائري ضمن أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية شروط شكلية وموضوعية يجب توافرها في المكلف بالضريبة من أجل الاستفادة من هذا الحق[5].

لكن دراستنا لا تتعلق بموضوع إرجاء الدفع من حيث هو ككل وإنما أحد شروط قبوله والمتمثل أساسا في دراسة الضمانات التي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها بمناسبة طلبه لإرجاء الدفع، وفي هذا الإطار نشير إلى التعديل الذي أدخله المشرع الجزائري على نص المادة 74 السالف الذكر بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2017 بحيث تبنى ما يسمى بضمانات جديدة يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها عند طلب الاستفادة من إرجاء الدفع[6]، إذ يجب على المعني بالأمر تقديم **ضمانات حقيقية** تغطي قيمة الضريبة المنازع فيها أو على الأقل قيمة **20%** من قيمة الضريبة المنازع فيها حسب قانون المالية لسنة 2023، وهذا بعدما كان يشترط في السابق تقديم ضمانات **مالية فقط**[7].

هذا التعديل وإن كان يصب في مصلحة الإدارة الجبائية من خلال تعزيز قدرة القابض الضريبي (المحاسب المالي) في ضمان تحصيل الضريبة فإنه يعتبر أيضا تجسيدا لتخفيف التزامات المكلف بالضريبة

---

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

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

[3] - نكون هنا أمام المرحلة التي تنتقل فيها الأموال من الذمة المالية للمكلف بالضريبة إلى الذمة المالية للدولة لتدخل الخزينة العمومية.

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

[5] المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية "1) يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و 73 و 75 من هذا القانون، في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه ، أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج بها. وفي غياب تقديم الضمانات، يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30% من الضرائب المتنازع فيها، لدى قابض الضرائب المختص.
2) ويخص تطبيق هذا التدبير فقط، الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، مع استثناء الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي".

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

[7] المادة 45 من قانون المالية لسنة 2023 التي عدلت أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على ما يلي " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه.

الذي لا يملك السيولة المالية **20%** من المبلغ المطالب به بأن يقدم عوضا عن ذلك ضمانات عينية، بعدما كان المشرع في السابق يشترط فقط تقديم الضمانات المالية[1]، وللإشارة فإنه ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة القديم كان يلزم المشرع المكلف بالضريبة للاستفادة من إرجاء الدفع تقديم ضمانات عينية دون أن تكون مالية[2]، وهذا يعني العودة إلى تطبيق النصوص القديمة.

ويلاحظ على المشرع بأنه فرق بين الضمانات الحقيقية والمالية، ذلك أنه بالنسبة للضمانات العينية فإنه يتعين على المكلف بالضريبة الذي يطلب إرجاء الدفع أن تكون تلك الضمانات كافية لتغطية **كل الضريبة المنازع فيها**، أما بالنسبة للضمانات المالية فإنه لم يشترط سوى تقديم نسبة **20%** من قيمتها وهذا التمييز أقل ما يقال عنه أنه سوف يصعب من تطبيق هذا الإجراء على الإدارة الجبائية أكثر من المكلفين بالضريبة[3].

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

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

هذا التعديل سيكون مجرد من كل هدف ومبتغى الذي صدر على أساسه مما يخالف إرادة المشرع حتما، وعلى أساس ذلك فإنه بالرجوع إلى التطبيقات الفرنسية فإن المشرع الفرنسي فصل إلى حد بعيد في هذا الموضوع المتعلق بالضمانات الحقيقية التي أشارت إليها المادة R 277 من كتاب الإجراءات الجبائية[4].

والإشكالية لا تتعلق بتحدي دأنواع الضمانات الحقيقية بل تتعداها إلى مسألة تقديرها، من هذا المنطلق أدرج المشرع الفرنسي في كتبا الإجراءات الجبائية ما يسمى **باستعجال الضمانات** *"Référé Garantie»*، ذلك أنه في حالة نشوب نزاع بين المحاسب العمومي والمكلف بالضريبة حول قيمة الضمانات وطبيعتها فإن سيلجأ أمام القاضي الاستعجالي الذي يفصل في هذا النزاع.

---

[1] إرجاء الدفع في المواد الجبائية – دراسة مقارنة- رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، من إعداد الأستاذ واضح إلياس، السنة الجامعية 2015/2014 الصفحة 103.

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

[3] المشرع الجزائري لم يحسم قيمة الضمانات، فهل يتم احتسابها على أساس الضريبة المنازع فيها دون الغرامات والزيادات المالية؟ أم يتم احتسابها مع تلك الغرامات والزيادات المالية؟

ويبقى الجواب معلقا في هذا الشأن، ونحن في رأينا نميل إلى القول بأن الضمانات يتم احتسابها على أساس الضريبة المنازع فيها إضافة إلى الغرامات والزيادات المالية قياسا على ما هو مطبق بالنسبة لإرجاء الدفع الإداري.

[4] - L'article R277 du LPF " Le comptable compétent invite le contribuable qui a demandé à différer le paiement des impositions à constituer les garanties prévues à l'article L. 277. Le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de la réception de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer.

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

المبحث الأول: أنواع الضمانات الحقيقية

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

المطلب الأول: الضمانات الحقيقية المحددة قانونا:

- **إيداع مبلغ مالي في رصيد مؤقت لدى الخزينة العمومية[3]:**

Versement en espèces à un compte d'attente au trésor

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

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

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

في بعض الحالات يكون المكلف بالضريبة دائنا اتجاه الخزينة العمومية لسبب قانوني معين مثل استفادة من تخفيض على ضرائب سبق وأن قام بدفعها وأن إدارة الضرائب لازالت تحتفظ بها أو أن هذا الدين ناتج عن الرسم على القيمة المضافة الذي لم يطالب باسترجاعه بعد، ونجد هذه الحالات الكثيرة التطبيق ضمن القانون الجزائري أي ما يتعلق بالحالة التي تكون فيها الخزينة العمومية مدينة للمكلف بالضريبة ومثال ذلك ما جاء قانون الرسم على رقم الأعمال في إمكانية استرجاع الرسم على القيمة المضافة[4].

---

[1] L'article R.277-1. Al 2 du livre des procédures fiscales « Ces garanties peuvent être constituées par un versement en espèces qui sera effectué à un compte d'attente au Trésor, par des créances sur le Trésor, par la présentation d'une caution, par des valeurs mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'Etat et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, par des affectations hypothécaires, par des nantissements de fonds de commerce. »

[2] Loi du 28/12/1959,art 97 « le contribuable doit constituer des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés. Ces garanties peuvent être constituées par **une consignation à un compte d'attente au Trésor**, des créances sur le Trésor, des obligations dûment cautionnées, des valeurs mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'Etat et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, des affectations hypothécaires, des nantissements de fonds de commerce ».

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

[4] - المادة 50 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

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

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

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

وللإشارة فقط نص المشرع الجزائري ضمن أحكام القانون المدني لا سيما المادة 644 على الكفالة[1].

وعليه يظهر جليا بأن الكفالة وسيلة قانونية سهلة وبسيطة وأكثر واقعية، وأنه في الكثير من الأحيان ما يلجأ إليها المكلف بالضريبة بالمقارنة مع الضمانات الأخرى من أجل إرجاء دفع ما عليه من دين جبائي.

الكفيل يمكن أن يكون إما شخصا طبيعيا أو معنويا قادر على الدفع، فعندما يكون الكفيل المقترح عبارة عن بنك مسجل في قائمة البنوك المعتمدة فإنه يتعين على المحاسب العمومي القبول، وإذا لم يكن الكفيل عبارة عن بنك فإنه يشترط تقديم تأمين عيني يضمن تنفيذ الالتزام المكفول[2].

ويمكن أن تكون الكفالة محددة من حيث الزمان أو من حيث المبلغ، ففي حالة ما إذا انتهى ميعاد الكفالة ولم يتم الفصل نهائيا في النزاع، فإنه يتعين على المحاسب أن يطلب من المكلف بالضريبة تقديم ضمانات جديدة، وإذا كانت الكفالة تتضمن التزام مالي أقل من مبلغ الضريبة المنازع فيها فإن المحاسب يطلب من المكلف بالضريبة تكملة الضمان بحسب الفارق[3].

- **القيم المنقولة[4]: *Valeurs mobilières***

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

وفي هذا الإطار أقر مجلس الدولة الفرنسي في أحد قراره المؤرخ في 2001/04/25 بأنه يجب أن تكون القيم المنقولة متداولة في البورصة الفرنسية، أما إذا كانت القيم المنقولة أجنبية فإنه يتعين أن تكون مصحوبة بكفالة بنكية التي تضمن دفع قيمة الضريبة المنازع فيها[5].

---

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

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

[3] - T.A. Versailles, 24 mai 1994, S.A. Midland Bank, R.J.F. 1995, n.786.

[4] L'article du R.277-6 du LPF « Un arrêté du ministre chargé du budget détermine les conditions dans lesquelles les valeurs mobilières peuvent être constituées en garantie et notamment la nature de ces valeurs, ainsi que le montant pour lequel elles sont admises, ce montant étant calculé d'après le dernier cours coté au jour du dépôt ».

[5] - C.E. 25 Avril 2001, société PARFIVAL contre ministre de l'économie des finances et de l'industrie, « … Les valeurs mobilières qui ne sont pas cotées à une bourse française ... ne peuvent être admises que si elles sont accompagnées d'une caution bancaire souscrite pour la différence entre le montant de l'évaluation des titres et le montant des impôts contestés ». Dr. Fisc. ; RJF 7/01 n°1012, chron. J. Maïa p.61.

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

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

- **سند الخزن: Le warrant**

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

ومثلما سبق ذكره فإنه من أجل قبول سند الخزن كضمان يجب أن يتم إيداع السلعة في مستودع تابع للدولة أو مستودع عام معتمد من طرف الدولة.

والمحاسب الحامل لسند الخزن يتعين عليه التأكد من أن السلعة مؤمن عليها، وأن البيانات الواردة في السند المتعلقة بقيمتها وطبيعتها تتطابق معها.

- **الرهن الرسمي: Affectations hypothécaires**

يمكن أن تكون محلا للرهن الرسمي العقارات، والسفن[3]، والمحلات التجارية. ولكن عملية الرهن تثير مشكلتين الأولى متعلقة بالقيمة والثانية تتعلق بشكل الرهن.

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

- فيما يتعلق بتقدير قيمة المحل التجاري فإنه يتعين على المحاسب جمع عناصر التقدير من عند المكلف بالضريبة وأن يطلب تأكيد تلك العناصر من مصالح الضرائب لا سيما مصلحة الوعاء، ومثال ذلك: سعر البيع إذا كان المحل التجاري قد تم شراءه مؤخرا، مبلغ الأرباح المحققة، وكل العناصر التي تعطي تقدير لقيمة المحل التجاري[4].

---

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

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

[3] - Les navires de mer et les bâtiments fluviaux de plus de 20 tonnes seuls peuvent être l'objet d'une affectation hypothécaire. Circ. C. P. n° 2746, 1er Aout 1928, p.92.

[4] - أن الاجتهاد القضائي في هذا المجال قرر بأن رقم الأعمال للسنوات الثلاثة الأخيرة كافي بطبيعته لتقدير قيمة المحل التجاري، كذلك بالنسبة لوسائل الاستغلال الموجودة في المحل التجاري. T.G.I. Amiens, 12 novembre 1985, req. 13.432

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

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

المطلب الثاني: الضمانات الأخـــــــرى:

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

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

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

المبحث الثاني: تقدير الضمانات ومنازعتها

لقد ألقى المشرع على إدارة الضرائب مسؤولية تقدير قيمة الضمانات التي علبى الأقل توازي الضريبة المطالب بها، وهنا الأمر كذلك لم يتنبه المشرع لمسألة الاختلاف في قيمة الضمكانات بين رفض القابض (المحاسب) واعتراض المكلف بالضريبة على تقدير تلك الضمانات، ففي حالة ما إذا قررت الإدارة الجبائية رفض الضمانات المقدمة أو رأت بأنها غير كافية لتغطية الدين الجبائي، فهل يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في ذلك القرار أمام القاضي الإداري ؟ وفي حالة نقص قيمة الضمانات هل يمكن للإدارة الجبائية المطالبة بتكملتها؟ وما هي الآثار المترتبة عن ذلك؟ ومن هي الجهة القضائية المختصة للفصل في مثل هذه المنازعات؟ وما هي الإجراءات المتبعة في ذلك؟

كل هذه الأسئلة سوف تطرأ حتما وتظهر بمناسبة تطبيق نص المادة 74 المعدل بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2017، ونحن في هذا الإطار سنشير إلى بعض الحلول المستوحاة من القانون الفرنسي نظرا للتشابه الكبير حول موضوع إرجاء الدفع.

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

---

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

إذن لا بد على المشرع الجزائري تبني ما يسمى بالقضاء المستعجل للضمانات الذي يكون الحل للنزاع الذي قد ينشأ بين المحاسب العمومي والمكلف بالضريبة حول مسألة تقدير الضمانات أو قبولها ، وهذا ما يجعل من هذا الاستعجال مميزا كونه امتداد فقط للإجراءات المتعلقة بمسألة إرجاء الدفع للدين الجبائي المتنازع عليه، وإن إقرار هذا النوع من المنازعات من قبل يعتبر بمثابة ضمان لحقوق المكلف بالضريبة من تعسف المحاسب الذي يأخذ بعين الاعتبار مصلحة الخزينة العمومية في تحصيل الضريبة الواجبة الأداء بشتى الوسائل لكن بالمقابل هذا النزاع يجب أن تحكمه قواعد وشروط مضبوطة تتمثل أساسا في سرعة الفصل فيه، وعدم مساسه بأصل الحق أي موضوع النزاع المرتبط بالضريبة ولذلك نجد بان المشرع الفرنسي قد وضع له شروط يتعين على المكلف بالضريبة احترامها.

المطلب الأول: تقدير الضمانات

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

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

- المحاسب يطلب من المكلف بالضريبة بموجب رسالة مسجلة وخلال أجل معين بتقديم الضمانات للاستفادة من إرجاء الدفع.
- أن المكلف بالضريبة يتقدم بالضمانات إلى المحاسب الذي يتعين عليه الفصل ضمن أجل معقول فيما يخص قبولها أو رفضها كليا أو استدعاء المكلف بالضريبة مجددا من أجل تكملتها.
- أن المحاسب ملزم بالرد على المكلف بالضريبة ضمن آجال محددة، وأنه في حالة فوات ذلك الأجل وسكوت المحاسب فإن سكوته يعتبر بمثابة قبول لتلك الضمانات.
- أنه في حالة قبول الضمانات صراحتا أو ضمنا من طرف القابض يوقف هذا الأخير عملية التحصيل إلى حين الفصل في الشكاية بقرار من الإدارة الجبائية المختصة.
- يجوز للمحاسب أثناء سريان إرجاء الدفع أن يطلب من المكلف بالضريبة تكملة الضمان في حالة نقصه كما يجوز للمكلف بالضريبة طلب استبداله أثناء النظر في موضوع النزاع.

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

[1] C.A.A. de Paris, 9ème chambre, 27 mars 2014. Qu'aux termes de l'article R. 277-1 du même livre : « Le comptable compétent invite le contribuable qui a demandé à différer le paiement des impositions à constituer les garanties prévues à l'article L. 277. Le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de la réception de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer… Si le comptable estime ne pas pouvoir accepter les garanties offertes par le contribuable parce

وبالنسبة للنزاع الذي ينشأ بين المكلف بالضريبة والقابض حول قيمة الضمانات فإن قانون الإجراءات الجبائية لم يعالج هذه المسألة، وباعتبار أن موقف القابض حول الضمانات سيصدر في شكل قرار إداري فهل يمكن منازعته؟ فهل نطبق الأحكام المتعلقة بالمنازعات الإدارية المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية؟

الجواب هو بطبيعة الحال بالنفي، على اعتبار أن مضمون هذه المنازعة لا يخص أسس فرض الضريبة ولا منازعة ذلك وإنما الأمر يتعلق بتقدير الضمانات المقدمة من جانب المكلف بالضريبة هل تكفي لتغطية الدين الضريبة المنازع فيها أم لا، وعلى أساس ذلك فإن هذه المنازعات ذات طابع خاص لا ينطبق عليها أحكام المنازعات الإدارية بل فقط أن القاضي الإداري يعود له الاختصاص للفصل فيها وفقا لقواعد مستقلة تتماشى معها.

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

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

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

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

المطلب الثاني: تغير قيمة الضمانات

والتساؤل الذي يطرح نفسه هو حالة قبول الضمانات التي قدمها المكلف بالضريبة وتحصل على إثرها على إرجاء الدفع فإنه قبل البث في الشكاية التي تقدم بها يمكن أن يطرأ على تلك الضمانات نقص في القيمة أو العكس زيادة في القيمة، هل يمكن مطالبة المكلف بالضريبة تكملة الضمانات؟ وهل يمكن لهذا الأخير أن يطالب باستبدال الضمانات المقدمة سابقا؟ وهل يمكنه استرجاع زيادة التي طرأت على قيمة الضمانات؟

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

qu'elles ne répondent pas aux conditions prévues au deuxième alinéa, il lui notifie sa décision par lettre recommandée «. www.JURICAF.Fr.

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

كما ذكرنا سابقا فإن المشرع الفرنسي منح حرية كبيرة للمكلف بالضريبة فيما يتعلق بتقديم الضمانات التي يراها مناسبة له، وتظهر هذه الحرية أكثر في إمكانية قيام المكلف بالضريبة باستبدال تلك الضمانات بضمانات أخرى مساوية لها أو أكثر[1]، وهذا ما يدفع بالقول بوجود مرونة في تطبيق الإجراءات المتعلقة بإرجاء الدفع.

أما فيما يتعلق بتغيير قيمة الضمانات الممنوحة عند الاستفادة من إرجاء الدفع، سواء بالزيادة أو النقصان، فإنه في الحالة التي تزيد فيها قيمة الضمانات لا يمكن للمكلف بالضريبة المطالبة بالقيمة الزائدة.

أما حالة نقص قيمة الضمانات فإنه يجوز للمحاسب أن يطلب من المكلف بالضريبة بواسطة رسالة مسجلة ضمانات تكميلية من أجل ضمان تحصيل المبلغ المتنازع عليه، والمكلف بالضريبة يتمتع بأجل شهر من أجل القيام بذلك وفي حالة رفضه فإنه يجوز للمحاسب اتخاذ التدابير التحفظية التي تكفل عملية تحصيل الضريبة المنازع فيها[2].

الخاتمة:

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

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

---

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

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

المراجع

باللغة العربية:

القوانين:

- القانون رقم 59-1472 المؤرخ في 1959/12/28 المتضمن إصلاح المنازعات الجبائية.
- القانون 157/62 المؤرخ في 1962/12/31 المتضمن الاستمرار بتطبيق القوانين الفرنسية ماعدا تلك المخالفة للسيادة الوطنية.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم الصادر بموجب الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 1976/12/09.
- قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
- المرسوم رقم 90-120 المؤرخ في 1990/06/27والمرسوم 91-06 المؤرخ في 1991/02/23.المتضمن إعادة هيكلة وتنظيم الإدارة الجبائية، المعدل والمتمم.
- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية العدد 77 المؤرخة في 2016/12/30.
- قانون المالية لسنة 2023، الجريدة الرسمية العدد 89 المؤرخة في 2022/12/19.

باللغة الفرنسية:

الكتب المتخصصةOUVRAGES SPECIAUX

- P. BORRAS, GARAY Alain, Le contentieux du recouvrement fiscal, L.G.D.J., 1994.
- J-P. CASIMIR., Contrôle fiscal Contentieux-Recouvrement, Groupe revue fiduciaire, 10e édition, 2007.
- COLLET Martin, Procédures fiscales, P.U.F., 2011.

- DAVID.C, O. FOUQUET M.A. LATOURNERIE, B. PLAGNET, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Sirey Editions Dalloz *2009*.

- J. GOURDOU, BOURREL Antoine, Les référés d'urgence devant le juge administratif, Le Harmattan, 2002.

- JCP, Contentieux fiscal, le sursis de paiement, Fascicule 540, 542, 544, 560.2008.

- J. LAMARQUE, Livre annoté des procédures fiscales, 17e éd., Codes Dalloz, 2010 ;

- Michel Douay ,Le Recouvrement de l'impôt, L.G.D.J. 2005, p.161.

- T. LAMBERT, Droit fiscal, P.U.F, 4e édition, 1987.

- TH. LAMBERT, Contentieux fiscal, Economica, 1989.

- TH. LAMBERT, Droit du contentieux fiscal, Economica, 1998.

- LAMY Fiscal, Recouvrement et sursis de paiement, T2, 2003.

THESES الأطروحـــــات

- J. BUISSON, le sursis au paiement de l'impôt,L.G.D.J., Bibliothèque de science financière, tome 33, 1996.

- M.de Barbarin (Marie). Le contentieux de recouvrement de l'impôt, thèse de doctorat, Droit, Aix-en-Provence, 2003 ; Paris, LGDJ, 2004, XIV-584.

- C. de la MADRIERE, Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt, 2002.

- GERBI Hervé, Les procédures d'urgence en matière fiscale, Thèse Université Aix Marseille III, 2008 ;

- MASCLET de BARBARIN Marie, Le contentieux du recouvrement de l'impôt, L.G.D.J., Bibliothèque de droit public, tome 243, 2004.

ARTICLESالمقـــــــالات

- G. BACHELIER, La suspension de la mise en recouvrement de l'impôt, D.F. 2001, n°25, comm. 581 et BDCF 7/01, nc103.

- M-C. BERGERES, L'utilisation du référé suspension en matière fiscale, RDF, n°20, 2003, p684.

- M-C. BERGERES, La procédure du référé fiscal à l'aune des droits fondamentaux, J-C, mai 2003, p3.

- D. BRIN, Sursis de paiement et constitution de garanties, D.F. 1995, n°44, comm.2081.

- J. COURTIAL, Conclusion, pour obtenir le sursis de paiement, peut-on offrir comme garanties le nantissement de son fonds de commerce, BDCF, n°29, 2002 ;

- P. Dibout. Le développement du sursis à exécution en matière fiscale, AJDA.1984 p.584.

- O. FOUQUET, B. PLAGNET et P. RACINE, « Le sursis de paiement », thème n°68, in ; GAJ fisc, Paris, Dalloz, 2000, 3ᵉédition.

- O. FOUQUET, Le sursis à exécution en matière fiscale, Gaz.Pal. n°354, 22 déc. 1987, p2 à 4.
- B. GAVIGLIOLI, Référé administratif, appréciation de l'urgence et protection des libertés fondamentales, AJDA, 7 Avr. 2003.
- N. JAQULNOT, La liberté d'entreprendre dans le cadre du référé- liberté : un cas à part ? AJDA, 7 Avril 2003.
- Y. JEGOUZO, Procédures d'urgence et libertés fondamentales, AJDA, 7 Avr 2003. p 633.
- C. LAVIALLE, Le contentieux du recouvrement des créances publiques étrangères à l'impôt et au domaine, R.S.F. 1976, p. 477.
- E. MIGNON, Commandement de payer et sursis de paiement, BDCF 5/01, n°71 ;
- J. MOLINIER, Le premier volet de la réforme des procédures Fiscales et douanières, R.F.F.P. 1987, n° 18, p.147.
-L. PIERRE, Effet des garanties proposées par le contribuable, au regard du sursis de paiement et de la prescription de l'action en recouvrement, J-C, juin 2003, p27 ;
- J-M. PRIOL, Le sursis de paiement fiscal sous de nouveaux horizons ! J-C, novembre 2002, p 5.