

رأي المحكمة الإدارية حول

استشارة خاصة حول طريقة احتساب أجل التقادم الناشئ عن أعمال القطع المنصوص عليها
بالمفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

إن المحكمة الإدارية،

بناء على إحالتكم عدد 553 المؤرخة في 24 جويلية 2017 والواردة على كتابة المحكمة
الإدارية في 26 جويلية 2017 والمتضمنة عرض الاستشارة المذكورة أعلاه،

وعملا بالفصل الرابع من القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في أول جوان 1972 المتعلق
بالمحكمة الإدارية المنقح والمتّم بالقانون الأساسي عدد 67 لسنة 1983 المؤرخ في 21 جويلية
1983 وبالقانون الأساسي عدد 39 لسنة 1996 المؤرخ في 3 جوان 1996 وبالقانون الأساسي
عدد 79 لسنة 2001 المؤرخ في 24 جويلية 2001 وبالقانون الأساسي عدد 11 لسنة 2002
المؤرخ في 4 فيفري 2002 وبالقانون الأساسي عدد 98 لسنة 2002 المؤرخ في 25 نوفمبر 2002
وبالقانون الأساسي عدد 70 لسنة 2003 المؤرخ في 11 نوفمبر 2003 وبالقانون الأساسي عدد 7
لسنة 2008 المؤرخ في 13 فيفري 2008 وبالقانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12
أوت 2009، وبالقانون الأساسي عدد 02 لسنة 2011 المؤرخ في 03 جانفي 2011،
وبعد الإطلاع على مشروع الأمر موضوع الاستشارة،

تبدي الرأي الآتي نصّه :

تتعلّق الاستشارة المعروضة بطريقة احساب أجل التقادم الناشئ عن أعمال القاطع المنصوص عليها بالفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

ويتمحور التساؤل المطروح صلب نص الاستشارة حول كيفية احتساب أجل التقادم الناشئ عن قطع الأجل الأصلي بداية ونهاية وما إذا كان الأجل يمتد إلى موثى السنة الرابعة (أو العاشرة في حالة عدم التصريح بالأداء) الموالية للسنة التي تم خلالها قطع التقادم بإحدى الطرق المنصوص عليها بالفصل 27 المذكور أو أن احتساب أجل التقادم الجديد ينطلق بداية من اليوم الموالي لتاريخ العمل القاطع للتقادم وينقضي بنهاية مدته.

وللإجابة عن التساؤل موضوع الاستشارة يتجه التأكيد في البداية على عدم انطباق الفصل 398 من مجلة الالتزامات والعقود على التقادم في المادة الجبائية، وذلك خلافا لما ورد في نص الاستشارة، اقتضاء بما استقر عليه فقه قضاء هذه المحكمة من أن العلاقة بين الإدارة والمطالب بالضريبة ليست علاقة تعاقدية وإنما منشأها القانون الجبائي وأن مسألة التقادم في المادة الجبائية تنظمها مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وهي نصوص خاصة تطبق قبل النص العام وأنه لا مجال لتطبيق أحكام مجلة الالتزامات والعقود التي تتعلق بتحديد القواطع التي من شأنها أن تحوّل دون سقوط الحق في القيام بدعوى قضائية بمرور الزمن، باعتبارها تتعلق بالالتزامات الناشئة عن العقود المبرمة بين الخواص ولا علاقة بالتالي لهذه الأحكام بمسألة التقادم في المادة الجبائية التي يسوسها نص خاص من مجلة الحقوق الجبائية.

وفي غياب نص صريح بالقانون يضبط طريقة احتساب أجل التقادم الناشئ عن أعمال القاطع المنصوص عليها بالفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، قد يتجه الرأي نحو اعتماد القياس عملا بأحكام الفصل 535 من مجلة الالتزامات والعقود الذي اقتضى أنه "إذا تعذر الحكم بنص صريح من القانون اعتبر القياس فإن بقي شك جرى الحكم على مقتضى القواعد العامة للقانون". غير أن تساؤلا أوليا يُطرح حول ما إذا كان من الجائز إعمال القياس بالنسبة إلى قطع آجال التقادم في المادة الجبائية. ولعل مبعث هذا التساؤل هو استحضار القاعدة الأصولية التي تقتضي ألا قياس في الإجراءات وأن الأحكام في مادة الإجراءات لا تؤخذ بطريقة القياس أو التأويل، وبالتالي فإذا ما تم اعتبار القواعد المتعلقة بقطع آجال التقادم في المادة الجبائية قواعد إجرائية، فإن ذلك سيحول حتما دون اعتماد القياس بشأنها، والعكس بالعكس.

يتضح بمراجعة الفقه والقضاء الوطني والمقارن أنه يتحد في الجزم بأن القواعد المتعلقة بالتقادم هم الأصل وليست بالقواعد الإجرائية، ولذا، عمل الهيئات القضائية بالمحكمة الإدارية على إعمال القياس بسحب أعمال قطع التقادم المعتمدة في مادة الضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة معتبرة أن "إعمال النظام القانوني للتقادم في استخلاص المبالغ المستوجبة بعنوان الأداء على القيمة المضافة يستدعي إقرار وسائل لقطع وتعليق سريان آجال التقادم في مادة الضرائب غير المباشرة. وطالما لم يتعرض الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة إلى الأعمال القاطعة للتقادم ولم يشر في خصوصها إلى الفقرة الثانية من الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فإنه يسوغ القياس على ما جاء بها لاعتماد ما تتضمنه من أعمال قاطعة للتقادم واعتبار قرار التوظيف من الوسائل القاطعة للتقادم في مادة الضرائب غير المباشرة".

إن الإقرار بإمكانية إعمال القياس من حيث المبدأ يستدعي تفصي الأحكام القانونية التي تسوس الوضعيات الشبيهة والمواد المماثلة والتي يمكن سحبها على تقادم أساس الأداء وأسباب انقطاعه وآثاره. ولعل استحضار القواعد التي تحكم قطع تقادم استخلاص الديون العمومية بوجه عام والمعاليم والأداءات الديوانية بوجه مخصوص كفيل بتيسير استنباط حكم يضبط طريقة احتساب أجل التقادم الناشئ عن أعمال القطع المنصوص عليها بالفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، موضوع الاستشارة الراهنة.

ولقد اقتضى الفصل 36 مكرر من مجلة المحاسبة العمومية أن "تقطع مدة تقادم استخلاص

الديون العمومية المنصوص عليها بالفصل 36 من هذه المجلة بـ:

- أعمال التبع الصادرة عن مصالح الاستخلاص بداية من تبليغ السند التنفيذي؛
 - كل الأعمال الصادرة عن المدين أو من ينوبه والمتعلقة بالدين وخاصة منها دفع جزء من الدين أو اعتراف بالدين أو تقديم ضمانات تتعلق بالدين أو إمضاء التزام بجدولة الدين.
- وفي هذه الحالة تجري مدة الخمس سنوات الجديدة ابتداء من غرة جانفي من السنة الموالية للسنة التي حدث أثناءها العمل القاطع للتقادم"، وهو تقريبا نفس مضمون الفصل 327 من مجلة الديوانة والذي اقتضى أن "تقطع مدة تقادم استخلاص المعاليم والأداءات الديوانية بالفصل 326 من هذه المجلة بـ:

- أعمال التبع الصادرة عن مصالح الاستخلاص بداية من تبليغ السند التنفيذي؛
- كل الأعمال الصادرة عن المدين أو من ينوبه والمتعلقة بالدين وخاصة منها دفع جزء من الدين أو اعتراف بالدين أو تقديم ضمانات تتعلق بالدين أو إمضاء التزام بجدولة الدين.

وفي هذه الحالة تجري مدة الخمس سنوات الجديدة ابتداء من غرة جانفي من السنة الموالية للسنة التي حدث أثناءها العمل القاطع للتقادم".

وقياسا على ما تقدم، فإن مدة التقادم الجديدة المفتوحة بموجب الأعمال المنصوص عليها بالفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تجري ابتداء من غرة جانفي من السنة الموالية للسنة التي حدث أثناءها العمل القاطع للتقادم، وعليه، وبناء على هذا التأويل، يتجه ترجيح الرأي الأول الوارد صلب الصفحة الثانية من نص الاستشارة والفاعل بأن أجل التقادم الناشئ بعد عملية القطع يمتد إلى موافى السنة الرابعة (أو العاشرة في حالة عدم التصريح بالأداء) الموالية للسنة التي تم خلالها قطع التقادم بإحدى الطرق المنصوص عليها بالفصل 27 المذكور، وهو رأي يتناغم أيضا مع ما استقر عليه فقه القضاء المقارن.

هذا وتشير المحكمة على الإدارة بضرورة تقديم مبادرة تشريعية لإتمام الفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وذلك لإضافة فقرة أخيرة ماثلة للفقرتين الأخيرتين من الفصلين 36 مكرر من مجلة المحاسبة العمومية و327 من مجلة الديوانة، وذلك إذا ما رامت ترسيخ القاعدة التي تم التوصل إليها بطريق القياس، طالما أنه لا شيء يحول دون بروز اجتهادات قضائية مخالفة للاتجاه المذكور على نحو ما ورد مثلا في القرار التعقيبي الصادر عن الدائرة التعقيبية الرابعة بهذه المحكمة في القضية عدد 311584 بتاريخ 21 ديسمبر 2015 والذي اعتمد تاريخ العمل القاطع للتقادم منطلقا لاحتساب أجل التدارك الجديد المفتوح للإدارة إثر مباشرتها للعمل القاطع، وكذلك ما جاء في القرار التعقيبي الصادر عن هذه المحكمة في القضية عدد 311329 بتاريخ 18 مارس 2013 من أن "المادة الجبائية مميزاتها وكيانها الخاص، وتبعاً لذلك فإن تأويل النصوص الجبائية يكون في حدود ما يقتضيه النص الواضح حسب وضعه ومداه وأن كل نص جبائي لا تكون صياغته على هذا النحو بمعنى أنه يرد غامضا أو ناقصا أو يحتمل أكثر من معنى يجري تأويله من قبل المحكمة بما يتفق مع مصلحة المطالب بالأداء"، والذي من شأنه أن يحمل الهيئات القضائية للمحكمة على تبني الرأي الثاني الوارد صلب نص الاستشارة والفاعل بأن احتساب أجل التقادم الجديد ينطلق بداية من اليوم الموالي لتاريخ العمل القاطع للتقادم وينقضي بنهاية مدته، باعتباره يتفق مع مصلحة المطالب بالأداء خلافا للرأي الأول الذي تم الانتهاء إليه بواسطة القياس.

وصدر هذا الرأي في 25 أكتوبر 2017

الرئيس الأول للمحكمة الإدارية
للإدارة الجبائية في الجزائر