



كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سلا
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales - Salé



جامعة محمد السادس بالرباط

مركز دراسات الدكتوراه: القانون المقارن والاقتصاد التطبيقي والتنمية المستدامة

القانون العام والعلوم السياسية

تخصص الأنظمة القانونية والقضائية الإدارية المقارنة

رقم الأطروحة: 2018/147

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية

الرقابة القضائية على العيوب المسطرية في المادة الجبائية بالمغرب

إشراف:

الدكتور عمر العسري

إعداد الطالب الباحث:

مهدي خرجوج

لجنة المناقشة:

د. سعيد جفري، أستاذ التعليم العالي، بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات،.....رئيسا ومقررا

د. عمر العسري، أستاذ التعليم العالي، بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي،..مشرفا وعضوا

د. الشريف الغيوي، أستاذ مؤهل، بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا،.....عضوا ومقررا

د. جميلة دليمي، أستاذة مؤهلة، بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا،.....عضوا ومقررا

السنة الجامعية
2018 /2017

كلمة شكر وتقدير:

اعترافا بالفضل وبالجميل، كل الشكر والعرفان ووافر الامتنان لفضيلة

الأستاذ القدير، "عمر العسري"، الذي كان لي خير موجه في إعداد هذا

العمل بما هو أفضل وأهم، فجزاه الله عني خير الجزاء.

لا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر وعميق التقدير لأساتذتي الأفاضل،

أعضاء اللجنة المحترمة التي قبلت تحمل عبئ مراجعة هذا العمل وتصويبه بما

تراه مناسبا، والذين لم يذخروا جهدا في دعمي وتوجيهي. كما أتوجه

بالشكر لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه الدراسة.

إهداء:

إلى والدي العزيزين؛

إلى جدتي رحمها الله؛

إلى كافة أفراد أسرتي؛

إلى الأصدقاء والمقربين؛

إلى زملائي بالعمل وبالكلية؛

أهدي هذه الدراسة.

قائمة المختصرات المعتمدة:

- ج.ر : الجريدة الرسمية
- ص : الصفحة
- ق.ل.ع : قانون الالتزامات والعقود
- ق.م.إ : قانون المحاكم الإدارية
- ق.م.ج : قانون المسطرة الجنائية
- ق.م.م : قانون المسطرة المدنية
- م.ت : مدونة التجارة
- م.ت.د.ع : مدونة تحصيل الديون العمومية
- م.ع.ض : المدونة العامة للضرائب
- م.م.إ.م.ت : المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية

Abréviation :

- A.T.D : Avis à Tiers Détenteur
- C.A : Cour d'Appel
- C.A.A : Cour Administrative d'Appel
- C.E : Conseil d'Etat
- D.A.S.F : Denier Avis Sans Frais
- E.N.A : Ecole National de l'Administration
- E.N.A.P : Ecole National d'Administration Publique
- L.G.D.J : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence
- L.P.F : Livre des Procédures Fiscales
- N° : Numéro
- op.cit : Opus citae (ouvrage cité)
- P : Page
- R.D.F : Revue Droit Fiscale
- R.E.M.A.L.D : Revue Marocaine d'Administration Locale et de Développement
- R.F.F.P : Revue Française de Finances Publiques

مقدمة:

تعد الجبايات المورد الأساسي لتمويل ميزانية الدولة وأداة لتنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية، كما أن عملية استخلاصها وتحصيلها تعتبر مسألة لصيقة بالدولة منذ ظهورها، ذلك أن فرض الجباية، تعني ممارسة السيادة باعتبارها إحدى ركائز الدولة.

فلقد كانت الضريبة معروفة عند المملكة الثانية للفراعنة، كما عرفتها الإمبراطورية الرومانية والتي تميز عهدها بالاستبداد الجبائي ولا نجد حجة عليه أقوى من الترابط في اللغة الرومانية بين الإدارة الضريبية وكلمة "التعصير"، فلفظة « Fiscus » تطلق في اللغة الرومانية على سلة لعصر العنب والزيتون بعد جمعها فيها، ثم أطلقت فيما بعد على سلال جمع الضرائب من الأقاليم الرومانية قبل أن تصبح إسمًا للإدارة المكلفة بذلك¹. ولعل في هذا الترابط اللغوي ما يكفي من التلميح لضغط الاقتطاعات الضريبية أو تعصيرها لجيوب المكلفين بها.

أما في الإسلام فقد استعمل الفقهاء المسلمون مصطلح الجباية للدلالة على الجمع، يقال جبي الخراج جمعه، وجبي الماء في الحوض جمعه، والمقصود بها في الإسلام تحصيل كافة حقوق الدولة الواجبة على المكلفين بالزكاة، الجزية، الخراج والعشور وغيرها...، كما أن الممولين يقصد بها المكلفين أو الملزمين.

وإذا كان المسلمون قد عرفوا نظام الضرائب وقواعدها وشروطها منذ الفتح الإسلامي الأول، فإن الفكر الإسلامي هو من أفرد كتابا خاصا بالجباية وهو كتاب الخراج لأبي يوسف بطلب من هارون الرشيد "إن أمير المؤمنين أيده الله سألني أن أضع له كتابا يعمل به في الخراج والعشور والصدقات والجزية وغير ذلك مما يجب عليه النظر فيه والعمل به وإنما أراد بذلك رفع الظلم عن الرعية والصالح لأمرهم"².

ومن المعلوم أن الدولة المغربية منذ بداية تأسيسها أخذت بتعاليم الديانة الإسلامية وتأثرت بها، فكانت التعاليم الإسلامية المرجع الرئيسي في طريقة الحكم وفي تنظيم علاقة

¹ - يحيى الصافي: الغش الضريبي، مؤلف جماعي تحت عنوان "الغش الضريبي"، الهلال العربية، الطبعة الأولى، 1996، ص 9.

² - عبد العزيز العلي النعيم: نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية مع المقارنة، مؤسسة عبد الحفيظ البساط بيروت، الطبعة الثانية، 1975، ص 461.

الحكم بالرعية، فقد وجد فيها الحكم الأساس الذي بنوا عليه شرعية تصرفاتهم القانونية في المجال المالي وذلك من خلال الاحتكام إلى أوامر الشرع الإسلامي ونواحيه المتضمنة في القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة أولاً، واجتهاد الفقهاء والأئمة ثانياً، كما احتكم إليها المواطنون في قبولهم أو رفضهم التشريعات المالية التي كان يسنها أولئك الحكماء، وذلك من خلال قياس شرعيتها بمدى قربها أو بعدها من التعاليم الإسلامية³.

ولا أدل على ذلك، ما تضمنته الرسالة التي بعثها الداعية أبو علي الحسن بن مسعود اليوسي للسلطان المولى إسماعيل والتي تضمنت خمس صفحات، صاغ فيها أفكاراً إصلاحية احتل فيها المشكل الجبائي مكانة هامة حيث وجه فيها انتقادات لاذعة للمنظومة الجبائية القائمة، حيث قال في صورة بديعة " إن جباة المملكة قد جروا ذبول الظلم على الرعية فأكلوا اللحم وشربوا الدم وامتشوا العظم وامتصوا المخ، ولم يتركوا للناس ديناً أو دنياً، فأما الدنيا فقد أخذوها، وأما الدين فقد فتنوهم عنه"⁴.

إن المجال الجبائي المغربي خضع للكثير من التغيرات سواء قبل الحماية، أثناءها⁵ وبعدها، وما يهمنا هو المرحلة الأخيرة، بحيث عمل المغرب على إصلاح نظامه الضريبي الذي ورثه على الاستعمار، لأجل تحسين علاقة الإدارة بالمواطن، غير أن تلك الجهود بقيت محدودة في نتائجها، ومع بداية الثمانينات وبضغط من المؤسسات المالية الدولية، شرع المغرب في تعديل نظامه الجبائي، حيث شكلت العلاقة بين الإدارة والمليء إحدى ركائز هذا الإصلاح، وتم تقنين سلط الإدارة من حيث فرض الجباية وتصحيحها واستخلاصها، وإلزام الخاضع بأمور شتى (الإقرار، مسك محاسبة...)، وفي المقابل منحت له حقوق و ضمانات عديدة.

³ - البشير وعدي: مديرية الضرائب من الإصلاح الجبائي إلى الإصلاح الإداري، مذكرة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس بالرباط، نونبر 1991، ص 120.

⁴ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل و ضمانات الملتزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق وحدة البحث والتكوين المالية العامة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - عين الشق - الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص 56.

⁵ - للتوسع في هذه المرحلة انظر:

- Jacques JOUANET: l'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat, édition L.G.D.J, paris, 1953, p 214.

وحتى قبل إنشاء المحاكم الإدارية، شغل موضوع المساطر الجبائية اهتمام الملزمين والفقهاء وجميع المشتغلين بميدان الجباية والقضاء، لكون القواعد المسطرية إنما تشكل التجسيد العملي للقانون الجبائي، فبدونها لا يمكن أن يتم تحقيق العدالة الجبائية، واحترام دولة الحق والقانون.

وهكذا، فقد وضع المشرع بين يدي الإدارة الجبائية والخاضع للضريبة من المساطر، بحيث زود الأولى بامتيازات وسلطات بما يكفي لأداء وظيفتها، في المقابل سن للثاني -أي الخاضع للضريبة - ضمانات واسعة لحماية من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقه من طرف الإدارة ضد حقوقه المالية، غير أن الإدارة الجبائية قد تحل ببعض الضمانات القانونية المخولة للملزمين من حالات التبليغ بفرض الضريبة و احترام الإجراءات المسطرية المتعلقة بتصحيح أسس الضريبة أو الفرض التلقائي لها، أو مساطر رفع الدعوى الضريبة، بالإضافة للمسطرة المتبعة قصد استخلاص الضريبة أي في إجراء من إجراءات المتابعة التي يقوم بها القابض مما يؤدي إلى نشوء نزاع بين الإدارة والملزم.

فالمنازعة الضريبية تعبر عن ذلك الحق الذي ضمته التشريعات الضريبية للملزمين والإدارة الجبائية على السواء، من أجل حفظ التوازن بين مصلحة الأفراد والمصلحة العامة.

إن مفهوم المنازعة الجبائية يحيل في الدراسات الفقهية على "مجموعة من الأساليب القانونية التي بمقتضاها يتم فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق القانون الجبائي من طرف الإدارة الجبائية على الملزم⁶، بينما ذهب اتجاه آخر إلى اعتبارها بأنها "الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف والإدارة الجبائية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصفيته أو تحصيلها، ومن جهة أخرى تعني المساطر الإدارية والقضائية المقررة قانونا والتي يمكن اللجوء إليها لتسوية هذا الخلاف"⁷.

وبذلك فالمنازعات الجبائية تنحصر بصفة عامة في صنفين هامين: المنازعات في الوعاء، والمنازعات في التحصيل، إذ أن النزاع في الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، إلا أنه في بعض الأحيان لا يناع الملزم في عمليات الوعاء بمفهومها الدقيق، بل يشمل نزاعه كذلك عميلة

⁶ - Jacques MOLINIER: finance publique, Tome 2, Edition Edmar, paris, 1984, p 14.

⁷ - محمد مرزاق وعبدالرحمان أبليل: النظام القانوني للمنازعات الجبائية، مطبعة الأمانة الرباط، الطبعة الثانية، سنة 1998، ص 5.

تصفية الضريبة أي احتسابها، ولهذا يبدو أن التسمية الحقيقية الدقيقة هي النزاعات في أساس الضريبة واحتسابها، بينما ينصب النزاع في التحصيل على إجراءات التحصيل فقط، حيث أن الملزم في ظل النزاع المذكور لا ينازع في أساس الضريبة أو احتسابها، وإنما يعترض على إلزامية الضريبة على أدائها⁸.

وبالرجوع إلى عنوان البحث المتمثل في "الرقابة القضائية على العيوب المسطرية في المادة الجبائية بالمغرب" فإن أول ملاحظة تثير القارئ هو تعدد المصطلحات والمفاهيم مما يقتضي منا أن نعطي تعريف لكل مفهوم على حدا حتى نبين المقصود منه.

وغني عن البيان أن الأصل في المجتمع الإنساني الذي يسوده العدل هو أن تكون هنالك سنن أو قواعد ينزل المجتمع عند حكمها، وهو الذي يعبر عنه بمبدأ المشروعية⁹، ولما كان هذا المبدأ هو السائد في نظام الدولة الحديثة، التي تسمى (الدولة القانونية)، وكان تحقيقه يستلزم تنظيم رقابة على أعمال الدولة بصفة عامة سواء كانت تنظيمية أو تنفيذية أو قضائية، وإن أعماله بطريقة فعالة يوفر ضمانات حقيقية لحقوق الأفراد وحرياتهم، يقتضي تنظيم رقابة قضائية على تلك الأعمال بصفة عامة وعلى أعمال الإدارة بصفة خاصة¹⁰.

تعد الرقابة القضائية أكثر أنواع الرقابة ضمانا لحقوق الأفراد وحرياتهم، من تعسف الإدارة وانتهاكاتهما لمبدأ المشروعية، نظرا لما ينطوي عليه القضاء من الحياد والنزاهة والاستقلالية، فالرقابة لغة هي المحافظة والانتظار¹¹. والرقب هو الحافظ وذلك إما مراعاته رقبة المحفوظ، وإما لرفعه نقمته¹².

⁸ - يونس معاطا: المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، طبع طوب باريس، العدد الأول، الطبعة الأولى، 2012، ص 19.

⁹ - محمد سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي، القاهرة، ط 5، سنة 1984، ص 15.

¹⁰ - محمد سليمان الطماوي، الوجيز في القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974، ص 13.

¹¹ - زين الدين محمد ابي بكر الرازي، مختار الصحاح، مؤسسة الرسالة، بيروت، الطبعة 11، 1426هـ، ص 222.

¹² - الحسين بن محمد الراغب الأصفهاني، المفردات في غريب القرآن، دار المعرفة، بيروت، الطبعة 1، 1998، ص 206.

الرقابة القضائية اصطلاحاً عملية متابعة دائمة ومستمرة للتأكد من أن العمل يجري وفقاً للتخطيط والأهداف والسياسات الموضوعية مسبقاً¹³، فالرقابة القضائية هي التي تتم ممارستها عن طريق المحاكم أو الهيئات القضائية المختلفة حينما ترفع إليها دعوى أو اعتراض، إذ يجد فيها الأفراد الضمانة الحقيقية لحماية حقوقهم.

وقد عرف القضاء الإداري بالمغرب مجموعة من التطورات والمراحل¹⁴ ولعل أبرزها انتقاله من ازدواجية القضاء، وذلك بإنشائه لمحكمة إدارية متخصصة في المنازعات الجبائية وذلك سنة 1993 بموجب القانون 90.41 الذي اعتبر محطة تاريخية بارزة لبناء الصرح الديمقراطي بالمملكة، كما تعززت بإحداث محاكم للاستئناف الإدارية سنة 2006، كدرجة ثانية تستأنف أمامها أحكام المحاكم الإدارية وأمام رؤسائها ما عدا إذا كانت هنالك مقتضيات مخالفة، وبذلك تكون رغبة المغرب في بناء دولة الحق والقانون قائمة على احترام المشروعية ومبادئ حقوق الإنسان.

أما العيب فلغة هو الوصفة وجمع عيب عيوب وأعياب¹⁵، وفي الاصطلاح فهو العلل التي تنقص من قيمة الشيء أو منفعته، أو الحالة التي يخلو منها الشيء عادة وينقص وجودها من قيمته ومنفعته¹⁶، ويمكننا تعريف العيب الذي يصيب المسطرة¹⁷ الجبائية بأنه ذلك الخلل أو القصور الذي يصيب المسطرة فيجعلها باطلة.

¹³ - خالد خليل الظاهر، الرقابة القضائية لضمان مبدأ الشرعية في المملكة العربية السعودية دراسة مقارنة، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، العدد الثاني، 2010، ص 531.

¹⁴ - للتوسع انظر:

- ثورية العيوني: القضاء الإداري و رقابته على أعمال الإدارة - دراسة مقارنة-، دار النشر الجسور وجدة، الطبعة الأولى، 2005.

¹⁵ - المعجم الوسيط: مجمع اللغة العربية، مكتبته الشروق الدولية، القاهرة، الطبعة 4، سنة 2004، ص 670 .

¹⁶ - حمزة محمود جلال: التبسيط في شرح القانون المدني "العقود المسماة" البيع الإيجار، منقول عن سوزان محمد شحاذة العرموطي: العيب الجوهري وأثره في بطلان الإجراءات القضائية، رسالة لنيل درجة الماجستير في القانون الخاص، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009. ص 16.

¹⁷ - يعرف القاموس الكبير "لاروس" كلمة *procédure* بأنها "تعني في القانون الإداري مجموع القواعد والشكليات المتبعة لإنجاز العمل الإداري"، أو مجموعة القواعد التي يجب إتباعها لحل بعض الإشكاليات القضائية.

وقد قال الله سبحانه وتعالى في كتابه العزيز "يا أيها الذين آمنوا أطيعوا الله وأطيعوا الرسول ولا تبطلوا أعمالكم"¹⁸. وعليه فإن الشريعة الإسلامية تؤكد وجود البطلان منذ القدم، ولقد اختلفت اجتهادات الفقهاء حول تعريف البطلان وسوف نورد بعض هذه التعاريف، فالبطلان لغة "الفساد وسقوط الحكم"، فالعمل الباطل يعد عملاً ضائعاً أو خاسراً أو عديم القيمة، والباطل نقيض الحق¹⁹، وبطل الشيء، أصبح باطلاً يقال أبطل الحكم أو البيع والدليل والعمل²⁰.

يعرف البطلان بأنه التكييف القانوني أو الوصف القانوني لعمل إجرائي تم اتخاذه دون أن يكون مطابقاً لنموذجه القانوني²¹، كما يعرف بأنه الجزء الذي يرتبه المشرع على إخلال الخصوم بإحدى القواعد الإجرائية²². ورأي آخر عرف البطلان الموضوعي بأنه الوصف الذي يلحق بالتصرف القانوني المعيب بسبب مخالفته لأحكام القانون المنظمة لإنشائه، فيجعله غير صالح لأن ينتج آثاره القانونية المقصودة²³.

أما مصطلح البطلان، فهو الوصف الذي يلحق العمل الإجرائي المعيب. إذ أن القاضي يقوم بإجراء المقارنة بين العمل الإجرائي الذي اتخذته الخصوم وبين العمل الإجرائي المنصوص عليه قانوناً، ويكون القاضي في هذه الحالة هو الحكم بين الوضعين²⁴.

إن التعاريف تتفق على عدم إنتاج العمل القانوني الثمرة المرجوة منه وهي تقوم على اتجاهين أحدهما وجود عيب مخالفته للنموذج القانوني، وهذا العيب يؤدي إلى عدم الإنتاجية للآثار القانونية، أما الاتجاه الثاني فيحمل فكرة الجزء²⁵. وعليه يجب أن يتم العمل الإجرائي

¹⁸ - سورة محمد، الآية (33).

¹⁹ - ابن منظور: لسان العرب، الجزء 1، بيروت، دار إحياء التراث العربي، الطبعة 3، سنة 1999، ص 432.

²⁰ - أنيس إبراهيم وآخرون: المعجم الوسيط، الجزء الأول، بدون طبعة، القاهرة مجمع اللغة العربية، سنة 1999، ص 81.

²¹ - عمر نبيل إسماعيل: قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 1994، ص 530.

²² - مصطفى صخري: موسوعة المرافعات المدنية والتجارية والإدارية والجنائية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2005، ص 709.

²³ - عبد الحميد الشواربي: البطلان المدني الإجرائي والموضوعي، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون طبعة، ص 418.

²⁴ - عمر نبيل إسماعيل: قانون المرافعات المدنية والتجارية، مرجع سابق، ص 530.

²⁵ - ماهر معروف النذاف: بطلان الحكم القضائي في الفقه الإسلامي "دراسة مقارنة" رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، الجامعة الأردنية، سنة 2005، ص 46.

وفق ما نص عليه في القانون أي وفق نموذج القانوني، وفي حالة عدم القيام بالعمل الإجرائي وفقا لهذا النموذج يترتب على ذلك البطلان.

وهكذا، فبعدم احترام الإدارة الجبائية للإجراءات المسطرية أو الإخلال بها، تكون قد عرضت إجراءاتها للبطلان، استنادا للمبدأ القائل "ما بني على باطل فهو باطل". فعلى الرغم من عدم تنصيب المشرع إلا على حالتين لبطلان المساطر المتعلقة بالوعاء الضريبي، فقد حاول الاجتهاد القضائي المغربي في إطار رقابته وباعتباره الساهر الأمين على حماية حقوق الملزمين، الحكم ببطلان المسطرة - سواء خلال مرحلة الوعاء أو خلال مرحلة التحصيل - كلما مست الإدارة الجبائية بإحدى الضمانات المقررة قانونا.

يحتل هذا الموضوع أهمية بالغة في الظروف الراهنة وحتى الماضية والمستقبلية للاعتبارات التالية:

- تنطوي المساطر الجبائية سواء خلال مرحلة الوعاء أو مرحلة التحصيل ذات أهمية كبرى، فهي مقتضيات واجبة التطبيق لارتباطها بضمانات الملزم وحقوقه، ويترتب عن عدم احترامها بطلان المسطرة، وبالتالي إهدار أموال مهمة على الخزينة؛
- يعد الطعن أمام القضاء تجسيدا لمبدأ التقاضي الذي يعتبر حقا دستوريا، والطعن يعتبر من أنجع الضمانات المخولة للملزمين، إذ يحقق الرقابة على أعمال الإدارة الجبائية، ومن ثم يضمن حقوق الأفراد ضد ما يشوب مسطرة فرض الجبائية وتحصيلها من عيوب.
- يلعب اجتهاد القضاء الإداري في المادة الجبائية دورا أساسيا في ضمان التوازن الهش بين قبول الضريبة ورفضها من طرف الملزمين.
- وأخيرا، تعتبر الضمانات التي يوفرها القضاء الإداري ويحميها، قنطرة من أجل جلب الاستثمارات وتحسين مناخ الأعمال.

إن اختيارنا لموضوع الرقابة القضائية على العيوب المسطرية في المادة الجبائية²⁶ بالمغرب، لم يأت بمحض الصدفة أو الارتجال، ولكن تبلور بعد تفكير طويل وتأمل عميق، غير أنه يمكن إجمال هذه الأسباب فيما يلي:

- إن اشتغالنا بإحدى المصالح المكلفة بالتحصيل التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية، جعلنا نوقن أن هذا الموضوع وما يثيره من إشكالات يضيع على خزينة الدولة أموالا كثيرة، لسبب بسيط ألا وهو عدم احترام المساطر الجبائية، أو في بعض المرات القراءة الحرفية لبعض النصوص؛

- استقراء الأحكام والقرارات القضائية في المادة الجبائية، سواء المتعلقة بالوعاء أو التحصيل الذي له مكانة هامة في بلورة وتشكيل قواعد ومبادئ القانون الإداري، وبالرجوع إلى حجم القضايا المعروضة على محاكم المملكة وإلى عدد الاجتهادات القضائية التي عززت حقوق الملمزم يتبين بوضوح مدى أهمية الدور الذي قام به القضاء؛

- رغم قدم موضوع المنازعات الجبائية، فإن موضوع العيوب المسطرية في هذه المادة لا يزال يتميز بقلّة الدراسات القانونية العملية داخل الجامعة، إلا ما استثنينا بعض المتخصصين في المجال الذين يجتهدون بين الفينة والأخرى لطرح بعض الإشكالات.

تتمحور هذه الدراسة حول البحث عن العيوب والإخلالات المسطرية في النظام الجبائي المغربي سواء التي كشفت عنها الممارسة الإدارية والعملية للنصوص أو كشف عنها الاجتهاد القضائي، ومحاولة مقارنة التأويلات والقراءات التي قدمها القاضي الجبائي للنصوص المثيرة لبعض الإشكالات مع تأويل الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى الآثار القانونية المترتبة عن عيوب المساطر.

وتنصب إشكالية الموضوع في مساهمة القاضي الإداري في تقويم الإخلالات المسطرية في المادة الجبائية؟

²⁶ - وتجدد الإشارة إلى أن دراستنا لهذا الموضوع اعترضته مجموعة من الإكراهات، ساهمت في تطوير مجموعة من العناصر في صلب الموضوع، تتعلق بتحديد حقل الاشتغال والبحث، بمعنى هل ينبغي الاقتصار على الضرائب الوطنية أن تجاوزها نحو الرسوم الترابية؟ وهل تقتصر فقط على الضرائب، أم تنتقل إلى أشباه الضرائب؟ زيادة على تنوع الضرائب وكثرتها نتيجة تنوع التصرفات والمعاملات القانونية، وكذا صعوبات تتصل بطبيعة القانون الضريبي المركبة، وسرعة تحوله، زيادة على تميزه بعدة خصوصيات.

و تتفرع عنها عدة تساؤلات فرعية وهي كآآتي:

- هل العيوب المسطرية جاءت على سبيل الحصر أم على سبيل المثال وما هو الأثر المترتب عن وجود عيب في المساطر الجبائية ؟

- ما هي العيوب المسطرية المشارة من طرف القضاء الإداري سواء خلال مرحلة الوعاء أو خلال مرحلة التحصيل ؟

- ألا يعتبر الحكم بإبطال المسطرة جزاء قاس له عواقب ويشكل خروجاً عن قاعدة "لا بطلان بدون نص" ؟

- وهل بطلان المسطرة هو بطلان مطلق أم نسبي ؟

- ومن المسؤول عن ضياع حقوق الخزينة جراء عدم احترام الإجراءات ؟

وانطلاقاً مما سبق ومن القناعة الراسخة حول أهمية المنهج في المقاربة العملية والموضوعية لإشكالية البحث، فقد حاولنا تسخير المنهج القانوني من خلال استحضار مختلف المعطيات القانونية والاجتهادات القضائية، كأرضية أساسية نحو استعمال المنهج التحليلي، بغاية تحليل هذه المعطيات وإعادة تركيبها، مع إبداء الملاحظات والاستنتاجات بشأنها والنتائج المتوصل إليها، مستعينين في ذلك بالمنهج المقارن، سواء على مستوى مقارنة المقتضيات المرتبطة بموضوع الدراسة في التشريعات الضريبية السابقة، أو على صعيد مقارنته على مجموعة من الأنظمة والتجارب المقارنة، سواء العربية منها خاصة التجربة المصرية، التونسية، الجزائرية، الليبية، الأردنية وسيما التجربة الفرنسية تشريعاً وقضاء بالنظر للارتباط العضوي والتاريخي الذي جعل المشرع والاجتهاد القضائي المغربيين يستلهمان مجموعة من المبادئ والأحكام من هذه التجربة.

بعد جمع مجموعة من المراجع التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالموضوع والقيام بعملية الفحص والتمحيص، التي يتطلبها البحث العلمي، والتوصل إلى صياغة الإشكالية المشار إليها أعلاه، حاولنا مناقشتها وفق تصميم يعكس الأفكار التي تخدم الإشكالية دون تلك التي لا علاقة بالموضوع.

وسنركز خطة البحث التي اعتمدناها على التقسيم الثنائي، ونظرا لما للمقتضيات الجبائية ذات الصلة بموضوع البحث، تلامس جوانب اقتصادية واجتماعية وقانونية، فإن أية مقارنة لها إلا ويجب أن تأخذ مختلف هذه المظاهر والجوانب بعين الاعتبار.

للوصول إلى ذلك ارتأينا تقسيم هذا الموضوع إلى قسمين، خصصنا القسم الأول لرقابة القضاء الإداري على عيوب مساطر الوعاء الجبائي من خلال تطرقنا للمساطر القانونية للوعاء الجبائي في الفصل الأول، ولعيوب هذه المساطر ما بين النص القانوني والاجتهاد القضائي كفصل ثاني.

وفي القسم الثاني سنتناول دراسة رقابة القضاء الإداري على عيوب مساطر تحصيل الدين الجبائي وذلك من خلال الوقوف على المساطر القانونية للتحصيل الضريبي كفصل أول، ثم للعيوب المثارة خلال هذه المرحلة كفصل ثان، وثمة فالمنهجية المعتمدة في هذا الإطار كالاتي:

القسم الأول: رقابة القضاء الإداري على عيوب مساطر الوعاء الجبائي

القسم الثاني: رقابة القضاء الإداري على عيوب مساطر تحصيل الدين الجبائي

القسم الأول:

رقابة القضاء الإداري على عيوب مساطر الوعاء الجبائي

تتميز العملية الجبائية بكونها عملية إدارية إجرائية مركبة، تنطوي على عدة أعمال تتسم بالترايط والتتابع، ويعتبر كل عمل منها نتيجة للعمل السابق عليه، ومقدمة أو أساسا للقيام بالعمل الذي يليه، وتتجه هذه الأعمال مجتمعة إلى تحقيق العملية ككل والمتمثلة في فرض الضريبة، ولا يمكن لأي إجراء يتم اتخاذه من طرف الإدارة الجبائية في هذا الإطار أن يحقق الهدف بمفرده.

وهكذا، فبعدم احترام هذه الإجراءات أو الإخلال بها، تكون الإدارة قد عرضت إجراءاتها للبطلان، استنادا للمبدأ القائل "ما بني على باطل فهو باطل". فعلى الرغم من عدم تنصيب المشرع إلا على حالتين لبطلان المساطر المتعلقة بالوعاء الجبائي، فقد حاول الاجتهاد القضائي المغربي، باعتباره الساهر الأمين على حماية حقوق الملزمين، الحكم ببطلان المسطرة كلما مست الإدارة الجبائية بإحدى الضمانات المقررة قانونا.

وعليه، فقد ارتأينا تقسيم هذا القسم إلى فصلين، سنتناول في الفصل الأول المساطر القانونية للوعاء الجبائي، على أن نخصص الفصل الثاني لعيوب هذه المساطر سواء المنصوص عليها قانونا، أو التي أثارها الاجتهاد القضائي في المادة.

الفصل الأول: المساطر القانونية للوعاء الجبائي

تهدف المساطر الجبائية لتنظيم العلاقة ما بين الملزم والإدارة الجبائية وتحقيق الإلزام الجبائي في جميع مراحله، فهي بذلك تشمل كل القواعد الإجرائية التي تنظم العملية الجبائية منذ بداية الإلزام الضريبي إلى نهايته، حيث تكون الإدارة الجبائية مقيدة في جميع تصرفاتها بقواعد مسطرية واضحة احتراماً لمبدأ الشرعية القانونية بالشكل الذي يضمن حقوق الخزينة ويحافظ على حقوق الملزم بالجباية، ويحميه من كل تعسف أو شطط بسبب تجاوز الإدارة الجبائية الصلاحيات والسلطات المخولة لها قانوناً.

وهكذا، فقبل الحديث عن العيوب المسطرية التي تصيب الإجراءات كان لزاماً علينا أن نبين هذه الأخيرة، ومختلف جزئياتها ليتسنى لنا تمحيصها. وعليه، فقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، سنتناول في الأول منهما مسطرة إنشاء الإلزام الضريبي بين التأسيس والمراقبة، في حين سنخصص المبحث الثاني لمسطرة وإجراءات المنازعة الجبائية.

المبحث الأول: مسطرة إنشاء الإلزام الضريبي بين التأسيس والمراقبة

إذا كان الإلزام الضريبي ينبني على القانون ويستمد مصدره من الدستور²⁷، فإن الأصل في تحديد المادة الضريبية ينبني على إقرار يصدر عن الملزم داخل الأجل القانوني المحدد، مبينا فيه أساس الضريبة الذي يقر به من أجل تحديد حصته في المساهمة الضريبية، حيث يتم ربط الضريبة انطلاقا من العناصر المدلى بها.

ويكتسي الإقرار أهمية بالغة، لأنه لا يمكن للإدارة أن تغير الأساس الذي وقع التصريح به إلا إذا اتبعت مسطرة قانونية وهي مسطرة تصحيح الأساس الضريبي. غير أن الملزم قد لا يدلي بالإقرار أو يتقاعس عن تقديمه داخل الأجل القانوني، أو قد لا يتضمن الإقرار كل العناصر التي تفيد في تحديد الضريبة، فنص المشرع على مسطرة خاصة يكون منطلقها هو دعوة الإدارة للخاضع للضريبة إلى وضع التصريح داخل أجل قانوني، فإذا تقاعس الملزم عن القيام بالتزامه القانوني، فإن للإدارة الحق في التدخل لتطبيق مسطرة الفرض التلقائي تأسيسا على ما تتوفر عليه من معطيات.

وفي المقابل، تملك الإدارة الجبائية - بمقتضى حق المراقبة- سلطة فحص التصاريح للتأكد من صحتها ومراجعة الأساس الضريبي المفروض، بناء على التصريح أو الناتج عن تطبيق مسطرة الفرض التلقائي عن طريق تحريك مسطرة تصحيح الأساس الضريبي، لأنه بدون مراقبة تصبح الجبائية مجرد مساهمة إدارية تترك لتقدير كل واحد، وتتصف بعدم المساواة في تمويل الميزانية العامة. لذا نجد أن المشرع المغربي نص على المراقبة في جميع الضرائب التي يعرفها النظام الجبائي سواء تعلق الأمر بالضرائب المحلية أو بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة.

وعليه، ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، سنعالج في الأول مسطرة الفرض التلقائي للضريبة الحالات والإجراءات، في حين سنتناول الدور القوي للإدارة الجبائية أثناء مسطرة المراقبة (المطلب الثاني).

²⁷ - الفصل 40 من دستور فاتح يوليوز 2011، الصادر بشأنه الظهير الشريف رقم 1.11.91، الصادر في شعبان 1432 (29 يوليوز 2011)، بتنفيذ نص الدستور المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر، 28 شعبان 1432 (30 يونيو 2011).

المطلب الأول: مسطرة الفرض التلقائي للضريبة: الحالات والإجراءات

لقد حدد المشرع المغربي مجموعة من الحالات لإعمال مسطرة الفرض التلقائي من طرف الإدارة الضريبية (الفرع الأول)، لكن في المقابل ألزمها باحترام مجموعة من الإجراءات المسطرية المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب (الفرع الثاني).

الفرع الأول: حالات الفرض التلقائي للضريبة

لقد عمل المشرع الضريبي المغربي على تحديد حالات الفرض التلقائي بصفة صريحة وحصرية في المادتين 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب، بحيث أفرد الأولى لحالات للفرض التلقائي للضريبة في غياب التصريح (الفقرة الأولى)، في حين أدرج في الثانية - أي المادة 229 من المدونة العامة للضرائب - حالات الفرض التلقائي للضريبة بعد إجراء المراقبة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الفرض التلقائي في غياب التصريح

يعتبر التصريح²⁸ مكونا من مكونات الديمقراطية وتجسيدا للعقد الاجتماعي، بحيث إن المساهمة الجبائية للملزم تعتبر إلزاما دستوريا يستدعي إرفاقه بالتزام إداري يتمثل في مشاركة المواطن في تحديد وضعيته ومساهمته الضريبية²⁹.

ويقصد بالتصريح أو الإقرار في القانون الإداري العمل الذي بواسطته يتم تنظيم الحريات العامة، ذلك أن المواطن يجب عليه التصريح للسلطة الإدارية المختصة بالعمل الذي ينوي القيام به³⁰، كما يمكن تعريفه في القانون الجبائي بكونه " العمل الذي يعلن من خلاله الملزم، عن قبوله الدخول في نطاق تطبيق إحدى مقتضيات المدونة العامة للضرائب، والتزامه بدفع مساهمته الضريبية بناء على أسس صحيحة ومعرفة"³¹.

²⁸ - ونحن بصدد إعداد هذا البحث، تسنى لنا القيام بهذا الإجراء. (انظر الملحق رقم 1)

²⁹ - محمد شكيري: الملزم والإدارة الضريبية (تقديم الأطراف وتحليل أطوار المواجهة)، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2002-2003، ص 304.

³⁰ - CH. De la Mardiere: La déclaration Fiscale, RFFP N° 71, septembre 2000, p 122.

³¹ - J. GROS claude et Ph. Marchessou: Procédures fiscales, Dalloz, 1998, p 76.

وهكذا حدد المشرع الجبائي المغربي حالات لإعمال مسطرة الفرض التلقائي من طرف الإدارة الضريبية المتمثلة في حالة عدم تقديم التصريح أو تقديمه ناقصاً أو خارج الأجل القانوني لذلك، أو عدم الاستجابة لتقديمه، وتعتبر هذه الحالة الأكثر شيوعاً، وهذا يعبر عن ضعف المواطنة الجبائية وتقاعس الملزمين في القيام بعملهم تجاه الإدارة الضريبية، وهو ما يعطي للإدارة الحق في تحديد الضريبة بصورة تلقائية³².

أولاً: عدم تقديم التصريح أو تقديمه خارج الآجال المحددة

إذا كان الهدف من التصريح هو إقرار الملزم بما تحقق من دخل أو رقم أعمال الخاضعين للضريبة، بقصد إيفاد الإدارة ببيانات متنوعة، وتقديمها داخل أجل معين، فإن غياب التصريح يحول دون تمكين الإدارة من ربط الضريبة في الوقت المناسب، سواء لم يقدم الملزم تصريحه بتاتا، أو قدمه من دون احترام الشروط الواجب توافرها فيه³³، ما يجعله سبباً كافياً لإعمال مسطرة الفرض التلقائي³⁴.

لكن التساؤل الذي يطرح عندما يكون الملزم قد وضع تصريحاً عن طريق الخطأ لدى إدارة غير تلك التي يكون محل نشاطه المهني تابعا لها، ويسلمه إلى إدارة تابعة لوزارة المالية غير مديرية الضرائب، أو المصالح الخارجية كالمقبضات المكلفة بالتحصيل، فهل يعتبر عمله من قبيل عدم التصريح ويجيز للإدارة فرض الضريبة بصورة تلقائية؟

الملاحظ أن المشرع نص صراحة على أن الملزم بالجباية، يجب أن يودع تصريحه بالإدارة التي يكون الموطن الضريبي للملزم تابعا لها، ويعني هذا أنه في حالة إيداع التصريح خارج نفوذ المصلحة المختصة يمكن اعتبار ذلك من قبيل عدم التصريح بتاتا³⁵، ولو أن هذا الأمر تم تجاوزه من طرف المديرية العامة للضرائب بتوحيدها لمكان إيداع التصريحات، حيث خصصت

³² - **Ahmed TAZI:** Aperçu sur la Fiscalité marocaine actuelle, Ed Almadaris Casablanca, 1995, p 137.

³³ - **عبد الغني خالدة:** المسطرة في القانون الضريبي المغربي (تشخيص وتحليل ومقارنة)، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - الدار البيضاء، السنة الجامعية 2000-2001، ص 256.

³⁴ - **Rachid LAZRAK:** Fiscalité des entreprises, l'impôt général sur le revenu, l'imposition des bénéficiaires et revenus des personnes physiques, Ed la porte, 2004, p71.

³⁵ - **عبد الغني خالدة:** المسطرة في القانون الضريبي المغربي (تشخيص وتحليل ومقارنة)، مرجع سابق، ص 258.

مكاتب لاستقبال وإرشاد الملزمين وكلفتها بتلقي تصريحات الملزمين وتوجيهها إلى المفتشين المختصين³⁶.

تطرح نقطة أخرى لا تقل أهمية عن إيداع التصريح لدى الجهة المختصة تتعلق بالقوة القاهرة أو الحادث الفجائي³⁷، الذي من الممكن أن يؤثر على تقديم إقرارات الملزم، هذه الحالات لم يتم التنصيص عليها من طرف المشرع الجبائي الفرنسي أو المغربي، كالحالة التي يكون فيها المكلف مسجوناً أو هناك عائق آخر، لكن القاضي الإداري الفرنسي اعتبر سجن الخاضع للضريبة عند تبليغه رسالة الإدارة لتقديم الإقرار، لا يشكل قوة القاهرة لتسوية وضعيته الجبائية طالما أنه لم يرق خلال الثلاثين يوماً المحددة له بالإجراءات الضرورية من أجل الحصول على الوثائق أو المعلومات الضرورية لتعبئة الإقرار³⁸.

كما اعتبر أن عدم إلمام المكلف سواء أكان شخصاً طبيعياً أو معنوياً بواجباته الإقرارية في الميدان الجبائي، يميز للإدارة أن تتبع مسطرة الفرض التلقائي وعلى الملزم إبراز الحجة بكونه قد أرسل إقراره³⁹.

وغني عن البيان أن النصوص الجبائية حددت آجالاً معينة⁴⁰ لإيداع الإقرارات لدى إدارة الضرائب تحت طائلة الفرض التلقائي. وعليه، يعتبر التصريح مقدماً خارج الأجل،

³⁶ - المحفوظ أشكر: التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية - على ضوء كتاب المساطر الضريبية الجديد القانون رقم 04-26 -، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، السنة الجامعية 2004-2005، ص 45.

³⁷ - أشرف الغروص: منازعات الفرض التلقائي للضريبة على الدخل - الدخول المهنية نموذجاً -، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام. تخصص القضاء الإداري -، جامعة محمد الخامس السويسي - كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا الجديدة، السنة الجامعية 2010-2011، ص 10.

³⁸ - « un contribuable n'ayant pas souscrit dans le délai légal la déclaration d'ensembles des ses revenus et se trouvant incarcéré à la date à laquelle lui a été notifié la mise en demeure prévue à l'article L.67 de livre des procédures fiscales ne peut exciper d'un cas de force majeure l'ayant mis dans l'impossibilité de régulariser sa situation dès lors aucune démarche telle que celle que prévoit l'article 97 du code de l'établissement de ses déclarations ». CE, 27 avril, 1994, n° 78784, www.legifrance.gouv.fr.

³⁹ - C.E.S juillet 1996, N° 127375, www.legifrance.gouv.fr.

⁴⁰ - على سبيل المثال المواد 20 و 82 من المدونة العامة للضرائب.

عندما يقع الإيداع بعد الأجل الممنوح للملزم للقيام بهذا الواجب، علما أن الأجل هو الفترة الزمنية التي حددها القانون للقيام بإجراء معين داخلها أو قبلها أو بعد نهايتها، وذلك تحت طائلة عدم قبول الإجراء⁴¹.

ثانيا: تقديم الإقرار الناقص

لقد حول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية الحق في وضع نماذج للتصريح رهن إشارة الملزمين بالضريبة تسهيلا لعمل الإدارة في فحصها، ولتفادي سقوط الملزمين في فخ الإغفالات والأخطاء في التصريح⁴².

ويعتبر التصريح ناقصا إذا لم يتضمن المعلومات التي تمكن الإدارة من ربط الجبائية وتحديد وعائها، وقد اعتبر كل من المشرع الجبائي المغربي والفرنسي التصريح الناقص بمثابة إخلال خطير بواجبات الملزم، مما يستوجب لجوء الإدارة إلى مسطرة الفرض التلقائي⁴³.

وهكذا يخضع التصريح إلى مجموعة من الشكليات والإجراءات التي يجب على الملزم احترامها حتى يكون تصريحه صحيحا ومرتبيا لآثاره القانونية، حيث يتضمن العديد من الأسئلة التي يمكن أن تجيب عنها إدارة الضرائب من الحصول على البيانات، لكن لا بد من التمييز بين هذه البيانات، فهناك ما يؤثر غيابها على وضعية الملزم، كإغفال ذكر أحد العناصر التي يتكون منها دخله الإجمالي أو عدم تسجيله رقم أعماله؛ فمعلومات من هذا القبيل تجعل تصريحه ناقصا لأنه لا يعطي للإدارة الجبائية أي إمكانية لربط الضريبة بصورة صحيحة انطلاقا من تصريحه، مما يجعلها مضطرة إلى اللجوء إلى الربط التلقائي اعتمادا على المعلومات التي تتوفر لديها سواء من خلال تصريحات الغير أو من خلال معرفتها المسبقة بنوع النشاط الذي يمارسه الملزم⁴⁴، إلى جانب ذلك يتضمن التصريح بيانات لا يؤثر إغفالها على وضعية الملزم الجبائية، كالمعلومات الثابتة التي لا تتغير كهوية الملزم المصرح وبطاقته وعنوانه ونوع مهنته واسم زوجته ومهنتها، ذلك أن مثل هذه البيانات تكون موجودة في الملف الجبائي لدى مديرية

⁴¹ - عبد الغني خالده: المسطرة في القانون الضريبي المغربي (تشخيص وتحليل ومقارنة)، مرجع سابق، ص 258.

⁴² - عثمان الحادك: المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة، أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص 48.

⁴³ - المادتان 228 من المدونة العامة للضرائب و L66 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي.

⁴⁴ - المحفوظ أشكر: التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية - على ضوء كتاب المساطر الضريبية الجديد القانون رقم 04-26 -، مرجع سابق، ص 46.

الضرائب، ويمكن لمفتش الضرائب أن يأخذها بعين الاعتبار في فرض الضريبة كعناصر قارة ولا تحتاج إلى إلزام الملزم بتصحيحها⁴⁵.

وهنا لا بد أن نشير إلى التجربة التي اتبعتها فرنسا المتمثلة في إرسال التصاريح إلى الملزمين عبر البريد معبأة سلفاً من طرف الإدارة، وما على الملزم إلا أن يراجع المعلومات الواردة في تلك التصاريح ويدخل عليها التعديلات التي يراها ملائمة بتضمينها معطيات جديدة. ثم يقوم في الأخير بتوقيعها وإعادة إدخالها إلى الإدارة الجبائية، وبهذه الطريقة تخفف الإدارة عن الملزم، وتقلص من اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي الناتجة عن الإقرارات الناقصة مع ما يترتب على ذلك من منازعات قد تمتد مدة طويلة⁴⁶.

وهكذا، تجدر الإشارة إلى أنه - في سياق تبسيط المساطر على الملزمين- تعمل الإدارة العامة للضرائب على رقمنة خدماتها⁴⁷، حيث أصبح باستطاعة الملزم أن يقوم بإيداع إقراره إلكترونياً⁴⁸ دونما تحمل المساطر التقليدية في هذا الجانب.

وقد اعتمد المشرع- في تطبيق هذه الخدمة- مبدأ التدرج على مختلف أنواع الضرائب؛ حيث كانت الضريبة على الشركات أول أنواع الضرائب التي خصها المشرع بهذه المساطر⁴⁹،

⁴⁵ - عبد الغني خالده: المسطرة في القانون الضريبي المغربي (تشخيص وتحليل ومقارنة)، مرجع سابق، ص 260.

⁴⁶ - المحفوظ أشكر: التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية - على ضوء كتاب المساطر الضريبية الجديد القانون رقم 04-26 -، مرجع سابق، ص 47.

⁴⁷ - تنص المادة 155 من المدونة العامة للضرائب على أنه: "يجوز للخاضعين للضريبة أن يدلوا إلى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في المدونة وفق الشروط المحددة بقرار للوزير المكلف بالمالية... تكون للإقرارات الإلكترونية المذكورة نفس الآثار القانونية:

- للإقرارات المحررة على ورق أو وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة والمنصوص عليها في المدونة...".

⁴⁸ - يمكن تعريف الإقرار الإلكتروني للضريبة على أنه "خدمة إلكترونية اعتمدتها الإدارة الضريبية لرقمنة خدمة التصريح بالواقعة المنشأة للالتزامات المتعلقة بالضريبة عن طريق الانترنت وجعلها على الخط وفق نظم معلوماتية موضوعة رهن إشارة الملزمين".

- هشام زوير: الإدارة الإلكترونية: الخدمات الضريبية نموذجاً، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام والعلوم السياسية - تخصص الدراسات الإدارية والمالية - ، جامعة محمد الخامس الرباط - كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال، السنة الجامعية 2015-2016، ص 18.

⁴⁹ - قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 08.14، صادر في 02 من ربيع الأول 1435 (04 يناير 2014)، المحدد لشروط تطبيق مسطرة الإقرار والأداء الإلكترونيين للضريبة على الشركات، ج. ر عدد 6223، 20 يناير 2014، ص 201.

ثم الضريبة على القيمة المضافة⁵⁰، وأخيرا الضريبة على الدخل⁵¹ لبعض المهن الحرة، ووضع لها إطارا قانونيا.

الفقرة الثانية: الفرض التلقائي بعد إجراء المراقبة

يعتبر التصريح اللبنة الأولى لانطلاق عملية التأسيس الضريبي، وفي مقابل هذا التصريح يملك مفتش الضرائب الصلاحية لممارسة عملية المراقبة أو التحقيق في مضمون هذا الإقرار.

فقد يبدو للمفتش في بداية الأمر أن التصريح الذي قدمه الملزم مستوف لجميع الشروط وأنه وضع داخل الأجل وليس هناك أي سبب يدعو إلى اعتباره غير موضوع، لكنه يحق للإدارة أن تمارس حق المراقبة للتأكد من صحة المعلومات الموجودة بالتصريح⁵². وهذا أسلوب آخر قد يؤدي إلى التشكيك في صحة الإقرار والوثائق التي يتركز عليها ومن بينها عدم تمكين الإدارة من إجراء المراقبة، ثم وقوف المفتش على إخلالات خطيرة بالتصريح أو تناقضات من شأنها أن تنزع عنه جديته وصدقه.

أولا: عدم تمكين الإدارة الضريبية من إجراء المراقبة

على غرار باقي الأنظمة الضريبية المعاصرة لمفتش الضرائب الحق في مباشرة عملية المراقبة سواء بالاكْتفاء بإجرائها على الوثائق داخل مكتبه "Contrôle sur pièces"، أو سواء بالانتقال إلى مقر الملزم "contrôle sur place"⁵³.

فإجراء المراقبة يتوقف على إطلاع المفتش المحقق على الوثائق المحاسبية التي يمسكها الملزم، وإذا لم يستطع المفتش المذكور الإطلاع على تلك الوثائق بسبب يعود إلى الملزم نفسه، فإن ذلك يعتبر قرينة على عدم التصريح على الوجه القانوني⁵⁴.

⁵⁰ - قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 1665.13، صادر في 13 من رجب 1434 (24 ماي 2013)، المحدد لشروط تطبيق مسطرة الإقرار والأداء الإلكترونيين للضريبة على القيمة المضافة، ج. ر عدد 6223، 20 يناير 2014، ص 203.

⁵¹ - قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 2481.15، صادر في 26 من رمضان 1435 (13 يوليوز 2015)، المحدد لشروط تطبيق مسطرة الإقرار والأداء الإلكترونيين للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين للضريبة المزاولين لمهن حرة، ج. ر عدد 6395، 14 سبتمبر 2015، ص 7662.

⁵² - عبد الغني خالده: المسطرة في القانون الضريبي المغربي (تشخيص وتحليل ومقارنة)، مرجع سابق، ص 262.

⁵³ - عثمان الحادك: المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة، مرجع سابق، ص 50.

وتعتبر المحاسبة التزاما عاما يكتسب قوة الحجية للملزم في كل ما يتعلق بتصريحاته الجبائية⁵⁵. وتمكن هذه المحاسبة الإدارية الجبائية من مراقبة الأساس الضريبي الذي صرح به الملزم، ولذلك فإن هذا الأخير مطالب بتقديم الوثائق المحاسبية للإدارة الضريبية كلما طلبت منه ذلك⁵⁶، وكل امتناع عن عدم تقديم هذه الوثائق يعتبر قرينة على عدم مسك المحاسبة مما يخالف القانون الجبائي مخالفة صريحة تستوجب تصحيح الوضع عن طريق الفرض التلقائي⁵⁷.

فقد يدعي الملزم بأنه لا يتوفر على الوثائق المحاسبية بسبب ضياعها، غير أن ذلك لا يسعفه في شيء، ذلك أن المشرع المغربي الضريبي فطن لهذا الأمر حينما نص بموجب المادة 211 من المدونة العامة للضرائب على أنه "إذا ضاعت الوثائق المحاسبية لأي سبب من الأسباب، وجب على الخاضعين للضريبة أن يخبروا بذلك مفتش الضرائب حسب الحالة التابع له محل موطنهم الضريبي أو مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية في رسالة مضمونة الوصل مع إشعار بالتسلم داخل الخمسة عشر (15) يوما الموالية للتاريخ الذي لاحظوا فيه ضياعها".

ثانيا: وقوف المحقق على إخلالات خطيرة في محاسبة الملزم

ألزم المشرع المغربي كل شخص طبيعي أو معنوي، يكتسب صفة تاجر حسب مدلول مدونة التجارة أن يمسك محاسبته⁵⁸، وحتى تكون للمحاسبة قوة ثبوتية يجب أن تكون ممسوكة طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 213 من المدونة العامة للضرائب نجد أنها تنص على أنه "إذا شابت حسابات سنة محاسبية أو فترة لفرض الضريبة إخلالات جسيمة من شأنها أن

⁵⁴ - عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي (تشخيص وتحليل ومقارنة)، مرجع سابق، ص 264.

⁵⁵ - إبراهيم الشيكرك: المراقبة الجبائية لصدق المحاسبة - تحديد المحاسبة غير المنتظمة وحدود السلطة التقديرية للإدارة -، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، أشغال اليومين الدراسييين 28 و 29 مارس، عدد 2005/8 دفاتر المجلس الأعلى، ص 231.

⁵⁶ - المحفوظ أشكر: التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية - على ضوء كتاب المساطر الضريبية الجديد القانون رقم 04-26 -، مرجع سابق، ص 47.

⁵⁷ - عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي (تشخيص وتحليل ومقارنة)، مرجع سابق، ص 264.

⁵⁸ - **Brahim JBALI**: La comptabilité: un moyen en matière fiscale, mémoire pour l'obtention du diplôme d'étude supérieur en sciences économique, université Hassan II, Casablanca, 1995, p 15.

تشكك في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة بحيث يترتب عنها نقصان في رقم الأعمال أو في الحصيلة المفروضة عليها الضريبة أو لا يتمكن من خلالها تبرير الحصيلة المصرح بها⁵⁹، جاز للإدارة أن تحدد أساس فرض الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها".

ويجمل مفهوم الإخلالات المحاسبية على نتيجة عدم قيام الملزم بالضريبة الخاضع للنظام المحاسبي بمسك محاسبة مطابقة للقوانين وللمصادقية التي تمكن من تحديد أساس فرض الضريبة⁶⁰. وقد حددت المادة 213 من المدونة العامة للضرائب أنواع الإخلالات الخطيرة في مسك المحاسبة بكل دقة وبصفة حصرية، فجاءت كالاتي:

- 1- عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفق القانون الجبائي والمحاسبي أي غياب دفاتر قانونية أو بيانات غير مسجلة وفق القانون المحاسبي أو انعدام المستندات القانونية؛
- 2- انعدام الجرود أي انعدام بيان مفصل لمخزونات البضائع والمواد الأولية في آخر السنة؛

3- إخفاء بعض الأثرية أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك؛

- 4- الأخطاء أو الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة الخطيرة والمتكررة الملاحظة فيما تتضمنه المحاسبة من عمليات. (مثلا تسجيل عملية في غير حسابها، أخطاء في جمع العمليات المدرجة في حساب، صندوق دائن...)

- 5- انعدام الأوراق المثبتة الذي يجرّد المحاسبة من كل قيمة إثباتية (انعدام فواتير البيع أو الشراء مثلا)؛

- 6- عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجاز المقاول لها (عدم تسجيل بيع معدات مثلا)؛

⁵⁹ - تم إضافة هذه الفقرة بموجب قانون المالية لسنة 2018، رقمه 17-68، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 110-17-1، الصادر في 6 ربيع الآخر 1439 (19 ديسمبر 2017)، ج.ر عدد 6633، ص 7366.

⁶⁰ - مصطفى مدرع: الإخلالات المحاسبية والرقابة القضائية، العمل القضائي والمنازعات الضريبة، أشغال اليومين الدارسين المنظمين من طرف المديرية العامة للضرائب والمجلس الأعلى بتاريخ 28 و 29 مارس 2005، مرجع سابق، ص 227.

7- إدراج عمليات صورية في المحاسبة (مثلا إدراج مصاريف غير موجودة في الواقع تكون أحيانا مثبتة بفاتورات مزورة)⁶¹.

حيث إن واحدة من هذه الإخلالات كافية لأن تكون سببا في الفرض التلقائي للضريبة.

الفرع الثاني: إجراءات الفرض التلقائي للضريبة

إذا كان من حق الإدارة الجبائية أن تفرض الضريبة تلقائيا في حالة تخلف الملتزم عن القيام بواجباته، فإنها، مع ذلك، تبقى مقيدة بإتباع مسطرة محددة بتبليغ رسالة أولى وذلك وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادتين 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب (الفقرة الأولى)، وتبليغ رسالة ثانية وفق نفس الإجراءات (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الرسالة الأولى للفرض التلقائي للضريبة

لم تكن الإدارة ملزمة بتبليغ الملتزم قبل الإصلاح الجبائي الذي عرفه المغرب حيث كانت تعتمد إلى فرض الضريبة بشكل تلقائي دون الاعتداد بأي مسطرة⁶²، وقد حقق المشرع قفزة نوعية بعد أن جعل الإخبار يتم عن طريق الرسالة⁶³.

ففي حالة إخلال الخاضع بالتزاماته القانونية المتعلقة بوضع إقراره، أو عدم استجابته لحق الإدارة في الإطلاع⁶⁴ على الوثائق المحاسبية ومراقبتها، أو عدم احترام إجراءات التصحيح، تقوم الإدارة بإشعار أول للخاضع، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة

⁶¹ - إبراهيم الشيكري: المراقبة الجبائية لصدق المحاسبة - تحديد مفهوم المحاسبة غير المنتظمة وحدود السلطة التقديرية للإدارة-، مرجع سابق، ص 238-239.

⁶² - Zaza Fatima ALAMI: Le contribuable marocain, mémoire du cycle supérieur, ENAP, Rabat, année universitaire 1984, p 72.

⁶³ - جواد العسري: علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملتزم وانعكاساتها، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال -، الرباط، السنة الجامعية 2000-2001، ص 209.

⁶⁴ - للتوسع انظر مقالنا:

== مهدي خرجوج: حق الإطلاع الضريبي مابين سلطات الإدارة وضمانات الملتزم، منشورات مجلة الحقوق، سلسلة المعارف القانونية والقضائية، القانون والأعمال: الخصوصيات والإشكالات-الجزء الأول-، الإصدار 48، 2017، ص 121.

219 من المدونة العامة للضرائب تطلب إليه فيها إيداع إقراره أو عقده أو دفع المبالغ المحجوزة أو التي كان من المفروض حجزها داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة⁶⁵.

وفي مجال الرسوم المستحقة لفائدة الجماعات المحلية نجد المقتضيات نفسها المتعلقة بالفرض التلقائي للضريبة، حيث إن المادة 158 من القانون رقم 47-06 تنص على أنه " إذا لم يدل الملزم بالإقرارات المنصوص عليها في هذا القانون، أو أدلى بإقرار غير تام تنقصه المعلومات اللازمة لوعاء وتحصيل الرسوم المشار إليها في المادة I-149 من القانون المذكور، يدعى وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 152 من نفس القانون، إلى إيداع إقراره وإتمامه داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم الرسالة الموجهة إليه".

وبالرجوع إلى المقتضيات التشريعية الآتية الذكر، يلاحظ أن المشرع لم يحدد بكيفية صريحة ودقيقة تفاصيل ومضمون الرسائل الواجب تبليغها للملزم المخل بواجباته التصريحية، غير أن الإدارة الجبائية كرسست لهذه الغاية مجموعة من المطبوعات يتم إرسالها إلى الملزم دون أن ينص القانون على ذكر البيانات الضرورية التي يجب أن تحتوي عليها⁶⁶.

غير أنه من خلال استقراء المقتضيات التشريعية السالفة الذكر يمكن القول بأن الرسالة الأولى هي أولا ذات طابع إخباري فقط، لكونها لا تؤول إلى مبلغ ضريبي مطالب به⁶⁷، بل تهدف أساسا إلى تذكير الملزم بواجباته المتعلقة سواء بإيداع أو تميم إقراراته وعقوده أو بدفع المبالغ التي قام بحجزها في المنبع والتي لم يتم دفعها لحد الآن إلى الخزينة.

كذلك نص المشرع على أنه " إذا لم يقدم الخاضع للضريبة الوثائق المحاسبة المشار إليها بحسب الحالة في المادتين 145 و 146 أعلاه أو إذا رفض الخضوع للمراقبة الضريبية المنصوص عليها في المادة 212 أعلاه، وجهت إليه رسالة وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، يدعوه فيها للتقيد بالالتزامات القانونية داخل أجل خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تسلم الرسالة المذكورة"⁶⁸.

⁶⁵ - الفقرة III من البند 1 من المادة 228 من المدونة العامة للضرائب.

⁶⁶ - الحسن كثير: التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية الرباط، 2012، ص 42.

⁶⁷ - أحمد نبيطو: القضاء الإداري مطالب بالتححر من هيمنة القانون المدني، مجلة عدالة، العدد 7، يناير 2011، ص 30.

⁶⁸ - الفقرة الأولى من المادة 229 من المدونة العامة للضرائب.

وكما هو الشأن بخصوص المادتين 228 من المدونة العامة للضرائب و158 من قانون الجبايات المحلية يلاحظ على أن المشرع لم يحدد بكيفية صريحة مضمون الرسائل الواجب تبليغها للملزم الذي لم يقدم وثائقه المحاسبية أو الرفض الخضوع للمراقبة الضريبية، غير أن الإدارة الجبائية كرسّت لهذه الغاية مجموعة من المطبوعات يتم إرسالها إلى الملزم دون أن ينص القانون على ذكر البيانات الضرورية التي يجب أن تحتوي عليها (اسم الملزم، عنوان الموطن الضريبي، رقم التعريف الضريبي، السنوات المشمولة بالفحص، نوع الضرائب والرسوم....)⁶⁹.

ومما يجب الإشارة إليه فيما يخص الرسالة الأولى، أنه يجب أن تتضمن دعوة للملزم باحترام الأحكام المتعلقة بالمراقبة الجبائية⁷⁰ وتمكين الإدارة الجبائية من القيام بواجبها في مراقبة الإقرارات المدلى بها من طرف الملزم مع منح هذا الأخير مهلة زمنية للامتثال وعدم عرقلة الإدارة الجبائية.

الفقرة الثانية: الرسالة الثانية للفرض التلقائي

تأتي الرسالة الثانية في إطار استمرار الحوار، بحيث يتعين على مفتش الضرائب في حالة عدم استجابة الخاضع للضريبة للرسالة الأولى، أن يتم دعوته بموجب رسالة ثانية لتقديم إقراره داخل أجل ثان محدد في ثلاثين يوماً، وعند انصرام الأجل دون قيام الخاضع بوضع الإقرار تكون الأسس التي حددتها الإدارة في الرسالة الثانية موضع فرض ضريبي⁷¹.

أما في حالة عدم استجابته لتقديم الوثائق المحاسبية المطلوبة لإجراء المراقبة المتضمنة في الرسالة الأولى داخل أجل (15) خمسة عشر يوماً، تدعوه بموجب رسالة ثانية لتقديم

⁶⁹ - الحسن كثير: التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مرجع سابق، ص 44.

⁷⁰ - فقد يحدث أن يتعرض بعض الملزمين على أعمال المراقبة الضريبية، ويأخذ هذا التعرض عدة أشكال منها، إقفال المحل الذي من المفترض أن تجري فيه المراقبة أثناء الموعد المحدد لها، وعدم تقديم الوثائق المحاسبية اللازمة للمحقق، وعدم تمكنه من الإطلاع في عين المكان على وسائل الإنتاج أو المخزون وكل العناصر المفيدة في التأكد من حقيقة العمليات التي يقوم بها الملزم والمدرجة في محاسبة للتوسع انظر:

- عبد الرحمان ابليلا: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصية المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مطبعة الأمنية، الرباط، 2013، ص 125.

⁷¹ - البند الثاني من المادة 228 من المدونة العامة للضرائب.

الوثائق داخل أجل جديد محدد في (15) خمسة عشر يوما كذلك، وعند انصرام هذا الأجل دون أن يقدم الخاضع الوثائق المطلوبة تفرض عليه الضريبة بصورة تلقائية⁷².

وفيما يتعلق بالفرض التلقائي الناتج عن مسطرة التصحيح سواء العادية أو السريعة، التي تعتبر استثناء من الأصل كقاعدة عامة، والمنصوص عليها في المادة 228 و229 من المدونة العامة للضرائب، فإنه بمجرد عدم جواب الخاضع على رسالة التصحيح الأولى داخل الأجل المحدد تفرض الضريبة بصورة تلقائية ولا يمكن المنازعة فيها إلا وفق المادة 235 من المدونة العامة للضرائب.

وبالتالي فعدم جواب الخاضع على رسالة التصحيح الأولى سواء بالرفض الكلي أو الجزئي، يعطي الحق في الفرض التلقائي للضريبة، وتحرمه من عرض نزاعه على أنظار اللجان الضريبية.

ومنه يمكن القول إن الأمر لا يخلو من فرضيتين، إما أن يستجيب الملزم ويودع إقراره داخل الأجل، وبالتالي تتوقف مسطرة الفرض التلقائي عند هذا الحد ويتم ربط الضريبة المستحقة وفق الأسس المصرح بها مع حفظ حق الإدارة في مراجعة الإقرار المدلى به وتصحيحه عند الاقتضاء، مع تطبيق الغرامة الواجبة جراء الإيداع المتأخر، وإما أن لا يمثل للرسالة الثانية فتفرض عليه الضريبة تلقائيا.

إلا أن الإشكال المطروح في هذا الصدد يتمثل في الحالة التي استجاب فيها الملزم لمضمون الرسالة الثانية فبادر إلى تقديم إقراره ولكن خارج أجل (30) ثلاثين يوما وقبل قيام الإدارة بالفرض التلقائي، في هذه الحالة هل يعتد بهذا الإقرار؟

هناك من يرى بأن عدم الإدلاء بالإقرار داخل الأجل يخول للإدارة فرض الضريبة تلقائيا وهذا الاتجاه يتقيد بمضمون النص القانوني، وبالمقابل هناك من ذهب إلى أنه ما دام المعني بالأمر قد قدم إقراره قبل أن تقوم الإدارة بالفرض التلقائي فعلى الإدارة أن تأخذ بذلك الإقرار لأنها هي التي تخلفت عن توقيع الفرض التلقائي مع حفظ حقها في تطبيق الغرامات والذعائر⁷³.

⁷² - الفقرة الثالثة من المادة 229 من المدونة العامة للضرائب.

⁷³ - مقابلة أجريت مع أطر مصلحة المنازعات بالمديرية العامة للضرائب بالرباط، بتاريخ 9 شتنبر 2015، الساعة 12:30.

ومجمل القول، تعتبر الرسالتان إذن، إجراءين جوهريين قبل اللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة يترتب على عدم القيام بهما بطلان المسطرة ككل.

المطلب الثاني: الدور القوي للإدارة الجبائية أثناء مسطرة المراقبة

يعتبر حق المراقبة أو الفحص الجبائي من السلطات الأساسية للإدارة الجبائية التي تمكنها من ممارسة مهامها والمحافظة على حقوق الخزينة خاصة وأن النظام الجبائي منذ سنة 1984 يقوم على مبدأ الإقرار التلقائي.

وهكذا، فبعد قيام الإدارة الجبائية بفحص محاسبة الخاضع للضريبة فإنها تحدد موقفها تجاه هذا الأخير حسب النتيجة التي توصلت إليها جراء الفحص المذكور، ففي الحالة التي يكشف فيها التحقق من محاسبة الخاضع للضريبة عن البيانات المحاسبية وعن عدم وجود خلل في مضمون الإقرارات الضريبية، فإن الإدارة تعلم الملزم بنتيجة الفحص الجبائي الواقع على بياناته المحاسبية وإقراراته وذلك وفق مسطرة محددة قانوناً.

أما في الحالة التي يكشف فيها الفحص المحاسبي عن وجود إخلالات، فإن الإدارة الجبائية تقوم بتصحيح الأساس الضريبي، وتكون آنذاك ملزمة بإتباع مسطرة خاصة بمرحلة التصحيح.

كما يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر عملية التصحيح مباشرة دون القيام بفحص المحاسبة وذلك بناء على المعطيات التي تحصل عليها من خلال القيام بتحرياتها ومراقبتها أو من خلال فحصها للوضعية الجبائية للملزم، وذلك بإتباع الإجراءات المتعلقة بالتصحيح الضريبي.

وعليه، سنقسم هذا المطلب لفرعين، سنتناول في الفرع الأول مسطرة فحص المحاسبة، على أن نخصص الفرع الثاني لمسطرة التصحيح سواء منها العادية أو السريعة.

الفرع الأول: الشروط القانونية لصحة مسطرة الفحص

من المعلوم أن مقابل كل حق التزام، فالمرجع الجبائي أعطى مجموعة من الحقوق والصلاحيات للإدارة تمكنها من مراقبة وتصحيح الأسس الضريبية، وفي المقابل ألزم الإدارة الجبائية باحترام مجموعة من

الإجراءات يسعى من ورائها إلى توفير الضمانات للملزم وحماية حقوقه اتجاه الإدارة وهي ضمانات تخص عملية الفحص ذاتها أو أثناء مباشرة الإدارة لمسطرة التصحيح⁷⁴.

ويعتبر فحص المحاسبة⁷⁵ نوعاً من الرقابة التي تمارسها الإدارة بهدف التحقق من صحة البيانات المحاسبية والإقرارات التي أدلى بها الخاضعون للضريبة والتأكد في عين المكان من حقيقة وجود الأموال المدرجة في الأصول.

لم يعرف القانون المغربي فحص المحاسبة، إلا أن مجلس الدولة الفرنسي عرفها من خلال قرار (Plénière) بلانير الصادر بتاريخ 1967/03/13 بأنه "مراقبة لمدى صحة وصدق إقرارات الخاضع للضريبة وذلك بمقارنتها مع البيانات المحاسبية من أجل ضمان فرض الضريبة على المتملص منها بدون سند قانوني"⁷⁶.

فهذا النوع من الرقابة أو الفحص يسمح للإدارة بمراقبة أكثر فعالية⁷⁷ في مواجهة التهرب الضريبي، ويضبط الكثير من المناورات الهادفة إلى الإفلات من الضريبة، كما يسمح للإدارة بتحصيل أكثر سرعة وفعالية لمستحقاتها الضريبية، غير أن سلطة الإدارة في هذا السياق تبقى مقيدة بمجموعة من الإجراءات المسطرة⁷⁸ التي تشكل بالمقابل ضماناً قانونية للملزم⁷⁹.

⁷⁴ - سفيان ادريوش ورشيدة الصابري: تصحيح الأساس الضريبي- دراسة مقارنة -، مطبعة دار القلم الرباط، الطبعة الأولى، سنة 2002، ص 47.

⁷⁵ - المادة 212 من المدونة العامة للضرائب والمادة 153 من قانون 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

⁷⁶ - J. Grosclaude et Ph. Marchessou: « Procédure fiscale », 2^{ème} éd. Dalloz 2001, p113, CE, plénière du 13 mars 1967, Association Football Club de Strasbourg, DF : 1967, comm. 45, concl : Lavondés, AJDA, 1969, p 49 note J. Lamarque.

⁷⁷ - محمد المقصي: إجراءات ربط الضريبة والتحصيل والمتابعة، بحوث ألفت في ندوة النظام الضريبي في ليبيا : التقييم والإصلاح، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس-الجمهورية العظمى، بدون ذكر لسنة النشر، ص 201.

⁷⁸ - عبد القادر التبعلاقي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي الوجيز في النزاعات الضريبية على مستوى أسس فرض الضريبة واحتسابها، دار الأحمدية للنشر، الطبعة الثانية، سنة 2001، ص 76.

⁷⁹ - مصطفى كداي: التهرب الضريبي بين المراقبة الجبائية والعمل القضائي، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، مطبعة سلسيل ف ن، يوليو 2010، ص 72.

فالقانون الضريبي المغربي لا يعتمد في مجال المراقبة على مبدأ المباغنة أو المراقبة غير المسبقة بإشعار بل لا بد من إعلام الملزم أو المقابلة بنية الإدارة في إجراء مراقبة ومنحه أجلا كافيا لإعداد محاسبته والاستعداد ماديًا وسيكولوجيًا لهذه المواجهة⁸⁰، وذلك بتبليغه إشعارًا بالفحص مرفوقًا بميثاق الخاضع للضريبة قبل 15 يوما على الأقل من تاريخ الشروع في الفحص (الفقرة الأولى).

كما يجب أن يتضمن هذا الإشعار مجموعة من البيانات الإلزامية التي نص عليها المشرع، بالإضافة إلى احترام الأحكام الإجرائية المؤطرة لعملية الفحص وإلا تعرض عملها ومجهودها للضياع خاصة إذا ما علمنا أن مدة الفحص تتراوح ما بين 3 أشهر وستة أشهر حسب رقم المعاملات المحقق (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: ضرورة الإعلام بالفحص مرفوقًا بميثاق الملزم

يعتبر هذا الإعلام من أهم ضمانات الفحص الجبائي للخاضع له، ويصطلح عليه ببيان المرور⁸¹، فبعد انتهاء المفتش من الإعداد الأولي للمحاسبة، يقوم بتوجيه إعلام إلى الملزم الخاضع للفحص يخبره فيه بقرار الإدارة الجبائية فحص محاسبة ويدعوه من خلاله إلى التعاون وتسهيل مهمة المفتش المحقق وذلك بوضع جميع الوثائق المحاسبية رهن إشارته.

وهكذا، فقد نصت المادة 212 من المدونة العامة للضرائب على أنه "إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (15) يوما على الأقل، يجب الشروع في عملية الفحص خلال أجل لا يتجاوز خمسة (5) أيام عمل إبتداء من التاريخ المحدد لبدية عملية المراقبة⁸²، يجب أن يكون هذا الإشعار بالفحص مرفوقًا بميثاق الخاضع للضريبة الذي يذكر بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية المنصوص عليها في هذه المدونة".

⁸⁰ - محمد شكيري: الملزم والإدارة الضريبية (تقديم الأطراف وتحليل أطوار المواجهة)، مرجع سابق، ص 246.

⁸¹ - سليمان بومزوغ: المراقبة الجبائية للمقابلة في المغرب، مطبعة دار السلام، الرباط، الطبعة الأولى، سنة 2016، ص 55.

⁸² - تم إضافة هذه الفقرة بموجب قانون المالية لسنة 2018، رقمه 68-17، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-17-110، الصادر في 6 ربيع الآخر 1439 (19 ديسمبر 2017)، ج.ر عدد 6633، ص 7366.

ويتضمن الإشعار بالفحص البيانات الآتية:

- أن يكون حاملا لتوقيع باعته؛
- أن يتضمن اسم ورتبة العون المكلف بالتحقيق؛
- أن يبين يوم وساعة الشروع في التحقيق، ويحدد يوم الشروع في المراقبة في تعيين اليوم الذي تبتدى منه احتساب المدة التي لا ينبغي تجاوزها في تحقيق المحاسبة؛
- يجب أن يتضمن الإشعار وجوبا نوع الضريبة أو الضرائب التي تجري المراقبة برسمها والسنوات التي تخضع للمراقبة؛
- رقم بطاقة المهمة حتى يتأكد الملزم بأن المفتش محلف⁸³.

أما في فرنسا فإن الإدارة الجبائية ملزمة ببث إشعار بالتحقيق للملزم أو المقاول مع إرفاقه بميثاق الملزم "charte du contribuable"، وهو عبارة عن كتيب صغير أزرق يتضمن ملخصا عن أطوار جريان مسطرة التحقيق والضمانات القانونية المخولة للملزم⁸⁴، وهو ما جعل المشرع المغربي يتدخل بموجب قانون المالية لسنة 2011⁸⁵ بحيث جعل لميثاق الملزم القيمة القانونية نفسها التي يحظى بها الإشعار بالفحص، وذلك على مستوى صحة أو بطلان مسطرة الفحص أو مسطرة التصحيح المترتبة

⁸³ - عزيزة هنداز: المساطر الضريبة بين القانون والتطبيق، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2011، ص 33.

⁸⁴ - وقد أكد القضاء بدوره في عدة مناسبات أهمية هذا الإجراء وقضى بالبطلان في حالة عدم توجيه الإدارة لميثاق الخاضع للضريبة. C.A.A Nancy du 23-2-95, n° 93-679- RJF 6/95- n° 692 et CE du 17-6-88 n° 50471 et 50472 RJF 8-9/88 - n° 959.

⁸⁵ - فالملاحظ أن المشرع المغربي لم يفصل في محتويات هذا الميثاق، ولم يفرد له مادة مستقلة، كما أن ضرورة إرفاق الإشعار بالميثاق اقتضت على سلطة فحص المحاسبة التي تتمتع بها الإدارة ولم تشمل باقي صيغ المراقبة، وخاصة تلك التي تهم التصحيحات التي تقوم بها الإدارة الجبائية لتصريحات الملزمين.

كما أن التعديل الذي هم ميثاق الملزم لم يشر إلى إمكانية تنظيمه بموجب نص تنظيمي (مرسوم أو قرار وزاري)، وهو ما كان سيسهم في تفعيل هذا الإجراء الذي جاء بصيغة عامة وغير مفصلة، بل كان من الممكن على الأقل التنصيص على هذا الميثاق في مادة مستقلة للرفع من قيمته.

عنها⁸⁶، بالإضافة لذلك يجب أن يشار في الإعلام بالتحقيق إلى إمكان استعانة الملزم بمستشار من اختياره أثناء مراحل التحقيق.

أما من حيث تاريخ إرسال الإعلام المذكور، فإن القانون الفرنسي ينص على أجل 15 يوما كمدة فاصلة بين إرسال الإعلام وتاريخ بداية عمليات الفحص، لكن اجتهادات مجلس الدولة الفرنسي ذهبت إلى التأكيد في عدة قرارات أن مدة يومين كاملة تعتبر كافية للاستعانة بمستشار على أن لا يحتسب لا يوم الإرسال ولا يوم بداية عملية الفحص ولا أيام السبت والأحد (قرار صادر بتاريخ 30/4/25)⁸⁷.

وقد أكد أيضا المشرع المصري على واقعة الإعلام بالتحقيق قبل بدايته حين عدم اقتناع الإدارة بجواب الملزم على الإيضاحات أو البيانات التي طلبتها كتابة، وبالتالي انتقال أحد مأموريها إلى مقر المنشأة لفحص حساباتها⁸⁸.

والملاحظ في هذا الصدد أن المشرع المغربي أقر ضمانات أساسية للملزم من خلال الإشعار المذكور، ذلك أن من شأن هذا الأخير أن يحمي الملزم من الفحص الفجائي⁸⁹. كما يمكنه من الاستعانة بمستشارين من اختياره⁹⁰، بالإضافة لتهييء حججه وتجهيز وثائقه المحاسبية حتى تكون رهن إشارة المفتش المحقق عند قدومه إلى المؤسسة، وهو ما يقتضي منحه الأجل الكامل المحدد لهذا الغرض والذي ينبغي ألا يقل عن 15 يوما من تاريخ توصله بالإشعار⁹¹.

⁸⁶ - **أحمد قزير**: أهم المستجدات الضريبية في قانون مالية 2011، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 96، يناير- فبراير 2011، ص 90.

⁸⁷ - **محمد شكري**: الملزم والإدارة الضريبية (تقديم الأطراف وتحليل أطوار المواجهة)، مرجع سابق، ص 248.

⁸⁸ - **زكرياء محمد بيومي**: المنازعات الضريبية، مطبعة جامعة القاهرة، سنة 1990، ص 125.

⁸⁹ - **الحسن كثير**: بطلان المسطرة في القانون الجبائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 99-100، يوليو- أكتوبر 2011، ص 93.

⁹⁰ - **ميمون رحو وأحمد العلالي**: الضابط العملي للمنازعات الضريبية تأسيسا وتحصيلا، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 95، الطبعة الأولى، سنة 2016، ص 221.

⁹¹ - **رضي التايدي**: دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 163.

وإذا كانت مسطرة فحص المحاسبة تشترك فيها الثلاثية الضريبية الكبرى⁹²، وبالتالي يخضع لها جميع الخاضعين للضريبة الذين ألزمهم القانون بمسك المحاسبة، فإن الأشخاص المعنيين بهذه المسطرة تبعاً لذلك الإعفاء من تبليغ الإشعار بالفحص، هم الخاضعون للضريبة وفق نظام التقدير الجزائي⁹³، وهكذا جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة⁹⁴ ما يلي: "حيث أن الدفع بعدم احترام مقتضيات الفقرة الثانية من المادة 105⁹⁵ من القانون 89-17 يرد عليه بأن هذه الفقرة لا تطبق إلا في حالة القيام بفحص محاسبة الملزم نتيجة شك في قانونيتها مما يعني أنه لا يلتجأ إليها إلا في حالة اختيار الملزم لنظام النتيجة الصافية المبسطة أو نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو عندما ترى الإدارة أن الملزم لم يعد خاضعاً لنظام التقدير الجزائي نتيجة ارتفاع دخله إلى ما فوق المبلغ المحدد لمهنته وشريطة أن ذلك لأكثر من سنتين.

وحيث أن الطاعن نفسه يوضح أن الوعاء الضريبي تم تصحيحه على إثر تصريحه للإدارة ببيع الأصل التجاري موضوع النزاع مما يعني أن هذا التصريح وليس الشك في المحاسبة برمتها، هو الذي جعل الإدارة تطالب بالرفع من المبلغ المصرح مما تنطبق معه مقتضيات الفصل 107⁹⁶ من القانون 89-17".

وقد سطر هذا الحكم القواعد الآتية⁹⁷:

- أن إلزامية توجيه الإشعار بالفحص قاصرة على النظام المحاسبي بفرعيه النتيجة الصافية المبسطة أو النتيجة الصافية الحقيقية علاوة على الحالة التي يكون فيها الخاضع للضريبة خاضعاً لنظام التقدير الجزائي ومع ذلك يقدم إقراراته التي تتضمن تجاوزاً للسقف القانوني المحدد في إطار هذا النظام مع تحقق ذلك لمدة سنتين متتاليتين؛

⁹² - نفسه، ص 162.

⁹³ - سفيان ادريوش ورشيدة الصابري: تصحيح الأساس الضريبي - دراسة مقارنة -، مرجع سابق، ص 49.

⁹⁴ - حكم أورده محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الطبعة 3، سنة 2011، ص 33-34.

⁹⁵ - تقابلها المادة 212 من المدونة العامة للضرائب.

⁹⁶ - تقابلها المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

⁹⁷ - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 34.

- أنه لا موجب لتوجيه الإشعار بالفحص في الحالة التي تتوفر الإدارة على معلومات تفيد تجاوز الخاضع للضريبة للسقف القانوني المحدد للاستفادة من نظام التقدير الجزائي مع تعلق ذلك بسنتين متتاليتين.

وفي نازلة أخرى ذهبت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)⁹⁸ إلى القول بإلغاء مسطرة تصويب الضريبة العامة على الدخل بعد أن تبين لها أن مسطرة تلك المراجعة تقتضي سلوك كل من مقتضيات الإشعار بالفحص المنصوص عليه في الفصل 105 ومسطرة الفصل 107 من القانون رقم 17-89 على اعتبار أن معاملات الخاضع للضريبة في إطار نظام التقدير الجزائي قد فاقت الحد القانوني لذلك، وكانت إدارة الضرائب قد طبقت في حق الملزم خلال مسطرة المراجعة فقط مقتضيات الفصل 107 دون مقتضيات الإشعار بالفحص في حق الملزم من شأنه تقليص الضمانات المخولة له في إطار مسطرة التصحيح بقوة القانون، ذلك أن البند الثامن من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب جاءت واضحة وصريحة بخصوص ترتيب أثر البطلان في حالة عدم التزام الإدارة بتبليغ الإشعار بالفحص.

الفقرة الثانية: البيانات الإلزامية المضمنة في الإعلام بالفحص

بالرجوع لمقتضيات البند الأول من الفقرة الرابعة للمادة 212 من المدونة العامة للضرائب نجد أنها تنص على أنه "وفي جميع الحالات يجب أن يحدد الإشعار بالفحص فترة الفحص والضرائب والرسوم المعنية أو البنود والعمليات المشمولة بالمراقبة".

أولاً: مدة الفحص

قبل دخول القانون المالي لسنة 1996-1997 حيز التنفيذ كانت الإدارة الضريبية غير ملزمة باحترام مدة معينة لإنهاء فحص المحاسبة، إلا أن هذا الوضع كانت له الكثير من السلبات سواء على الخاضع للفحص أو الإدارة الضريبية حيث أنه يسبب عراقيل أمام السير العادي للعمل داخل الشركة أو المؤسسة نتيجة الوجود المستمر وغير المحدود زمنياً للمفتش المحقق، إضافة إلى كونه يجعل الفحص غير ذي جدوى ودون آثار إيجابية على مالية الخزينة العامة نتيجة استمرار الفحص لمدة طويلة بحكم أن المفتش المحقق غير ملزم قانوناً بإنهاء أشغاله خلال فترة معينة.

⁹⁸ - قرار أورده: محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 122-123.

إلا أن القانون المالي لسنة 1996-1997⁹⁹ وقصد عقلنة تدخلات المفتشين المحققين ودعما للمردودية حدد مدة ستة أشهر كحد أقصى لفحص المحاسبة دون أن يميز المشرع في هذا التحديد بين المقاولات الصغرى والمتوسطة من جهة والمقاولات الضخمة من جهة أخرى، وقد شكل هذا الأجل القصير نسبيا، خصوصا إذا تعلق الأمر بالصنف الثاني من المقاولات، عائقا أمام المفتشين المحققين حال دون تحقيقهم للنتائج المرجوة، ولم يتم تدارك هذا النقص إلا في إطار قانون مالية 2004 حيث حدد المشرع مدة الفحص في 6 أشهر على الأكثر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل رقم معاملاتها على خمسين (50 مليون درهم) دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، و 12 شهرا على الأكثر بالنسبة للمنشآت التي يفوق رقم معاملاتها المبلغ المذكور أعلاه¹⁰⁰.

وقد تدخل المشرع مؤخرا بموجب قانون مالية 2016¹⁰¹ بتقليصه من المدة المذكورة حيث جاء في المادة 212 على أنه "لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تستغرق عملية الفحص المشار إليه أعلاه:

- أكثر من 3 أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف... خمسين (50) مليون درهم...؛
- أكثر من 6 أشهر بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم إحدى السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص خمسون (50) مليون...".

أما في فرنسا فلا يمكن أن تتجاوز مدة الفحص ثلاثة أشهر بالنسبة للمقاولات الصغيرة¹⁰² ولتحديد هذه المدة فهي تحتسب من آخر زيارة للمفتش المحقق لعين المكان وليس

⁹⁹ - قانون المالية لسنة 1996-1997، صادر بتاريخ 1996/6/29، ج ر عدد 4391، بتاريخ 96/07/01.

¹⁰⁰ - المحفوظ أشكر: التوازن بين حقوق الملتزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية - على ضوء كتاب المساطر الضريبية الجديد القانون رقم 04-26 -، مرجع سابق، ص 77.

¹⁰¹ - قانون المالية لسنة 2016، رقم 15-70، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 150-15-1، بتاريخ 2015/12/19، ج.ر عدد 6423، بتاريخ 2015/12/21.

¹⁰² - GUY Gest et Gibert TIXIER: Manuel de Droit, 4^{ème} édition L.G.D, paris, 1986, p 242.

من تاريخ التبليغ بمضمون التصحيحات التي نتجت عن المراقبة الجبائية¹⁰³. وتبتدئ هذه المدة من اليوم الذي حدد في الإشعار بالفحص ما عدا في حالة إثبات العكس¹⁰⁴.

وما يجب الإشارة إليه، أنه على الرغم من وجود حد أقصى لاستغراق عملية الفحص كما أشرنا إليه سابقا، فالقانون المغربي لم يكن ينص على إلزامية تحديد أجل الفحص في الإشعار إلى أن تدخل المشرع مرة أخرى وألزم الإدارة الجبائية، بموجب المادة السابعة من قانون مالية 2011، بضرورة الإشارة إلى مدة الفحص في الإشعار¹⁰⁵، غير أنه يشار إشكال أساسي بخصوص إثبات المدة القانونية للفحص وتحديد من يتحمل عبء ذلك.

برجعونا إلى القضاء الفرنسي نجد أنه في مرحلة أولى كان يحمل الملزم إثبات أن فحص المحاسبة تجاوز المدة القانونية، فقد ذهب مجلس الدولة الفرنسي إلى أنه يقع على الخاضع للضريبة إثبات أن المراقبة دامت أكثر من ثلاثة أشهر، وفي مرحلة ثانية تراجع القضاء الفرنسي واستقر على تحميلها للإدارة، فقد جاء في قرار لمجلس الدولة أن الإدارة هي التي تثبت أن المراقبة لم تتجاوز المدة المحددة، كما ذهب في قرار آخر إلى أن الخاضع للضريبة الذي يدفع بأن المراقبة تجاوزت المدة لا يلزم بإثبات المدة الحقيقية¹⁰⁶.

والحقيقة أن لمسألة الإثبات وزنها القانوني والواقعي في القانون الفرنسي، ذلك لأنه رتب عن تجاوز المدة المحددة قانونا بطلان الفرض الضريبي، خاصة أنه لا يجوز للإدارة الجبائية فحص المحاسبة مرة ثانية، أما بالنسبة للمشرع المغربي فإننا نجد حضورا لقاعدة الإلزام وغيابا تاما للجزاء القانوني المترتب في حالة الإخلال بهذا الالتزام.

ثانيا: السنوات والضرائب المشمولة بالفحص

ينصب فحص المحاسبة على السنوات غير المشمولة بالتقادم¹⁰⁷، ذلك أن الإدارة الجبائية لا يمكنها أن تمارس حق الفحص بدون حدود زمنية، وقد حددت المدونة العامة

¹⁰³ - CE 12 décembre 1979 Req, N° 11741, Dalloz, p 256.

¹⁰⁴ - CE 28 octobre 1983 Req, N° 30902, Dalloz, p 256.

¹⁰⁵ - حلمي نفظاطة: قراءة في أهم مستجدات المدونة العامة للضرائب على ضوء قانون المالية لسنة 2011، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 96، يناير- فبراير 2011، ص 99.

¹⁰⁶ - سفيان ادريوش ورشيدة الصابري: تصحيح الأساس الضريبي - دراسة مقارنة -، مرجع سابق، ص 61.

¹⁰⁷ - ميمون رحو وأحمد العلالي: الضابط العملي للمنازعات الضريبية تأسيسا وتحصيلا، مرجع سابق، ص 226.

للضرائب آجال التقادم في الأربع سنوات التالية لسنة اختتام السنة المحاسبة المعنية بالتصحيح، أو التي حصل فيها الخاضع للضريبة على الدخل المفروضة عليه الضريبة، لكن هذا المبدأ يرد عليه استثناء إذا سجلت محاسبة الشركة أو المؤسسة عجزاً وديناً قابلاً للترحيل، ففي هذه الحالة يمتد حق الإدارة في الفحص إلى الأربع سنوات المتقدمة، ولا يمكن أن يترتب على فحص هذه السنوات أي تصحيحات إضافية، بل يكفي فقط بمبالغ العجز أو الدين المسجلين.

أما فيما يتعلق بالمستجدات التي جاء بها قانون مالية 2011، وهو وجوب تضمين الإشعار بالضرائب والرسوم المعنية والعمليات المشمولة بالمراقبة، وهو ما من شأنه أن يكرس الضمانات الممنوحة للملزم في إطار مسطرة الفحص حتى تكون على بينة من الضرائب المشمولة بالفحص.

وفي الأخير وجب الإشارة إلى أن الفحص يمكن أن يشمل جميع الوثائق التي يفرض القانون التجاري والقانون المحاسبي والضريبي مسكها (من قبيل نسخ فواتير البيع، بطاقات الصندوق، الأوراق المثبتة للمصروفات والاستثمارات، السجل الكبير، سجل الجرد...) أما إذا كانت الشركة أو المؤسسة تستعمل الوسائل المعلوماتية في المحاسبة، فإن الفحص يشمل جميع المعطيات وكذا جميع المعالجات الإعلامية التي تساعد في إعداد التصريحات الضريبية.

الفرع الثاني: الإجراءات المسطرية لتصحيح الأساس الضريبي

تشكل مسطرة تصحيح الأساس الضريبي امتداداً ونتيجة طبيعية لمسطرة المراقبة الجبائية¹⁰⁸، إذ تعبر عن الحوار والتواصل بين طرفي العلاقة الضريبية من خلال مسطرة إلزامية داخل أمد التقادم¹⁰⁹. فبعد قيام الإدارة الضريبية بفحص محاسبة الخاضع للضريبة، فإنها تحدد موقفها تجاه هذا الأخير حسب النتيجة التي توصلت إليها من جراء هذا الفحص، ففي الحالة التي يكشف فيها التحقيق من محاسبة الخاضع للضريبة عن صحة البيانات المحاسبية وعن عدم وجود خلل في مضمون الإقرار، فإن الإدارة تعلم الخاضع للضريبة بنتيجة الفحص الجبائي

¹⁰⁸ - عزيزة هنداز: المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، مرجع سابق، ص 55.

¹⁰⁹ - Jean-Luc ALBERT: Daniel RICHER, Dictionnaire de droit fiscal et douanier, Ed. Ellipses, 2007, p 469.

الواقع على بياناته المحاسبة وإقراراته بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، أما في الحالة التي تكتشف فيها عن وجود إخلالات فإن الإدارة الجبائية تقوم بتصحيح الأساس الضريبي وتكون آنذاك ملزمة باتباع مسطرة خاصة بمرحلة التصحيح الضريبي¹¹⁰.

كما يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر عملية التصحيح مباشرة دون القيام بفحص المحاسبة وذلك بناء على المعطيات التي تتحصل عليها من خلال القيام بتحرياتها ومراقبتها أو من خلال فحصها لمجموع الوضعية الجبائية للملزم¹¹¹.

وتغيير الأساس الضريبي لا يتم بصفة انفرادية من طرف الإدارة كما هو الشأن بالنسبة لمسطرة الفرض التلقائي، بل إن القانون الجبائي قيد الإدارة بضرورة إتباع مسطرة تواجدية والتي يطلق عليها أحيانا تسمية المسطرة المتعارضة كترجمة لعبارة "la procédure contradictoire"، إلا أنه في حقيقة الأمر لا تنطوي مسطرة التصحيح على أي تعارض، بل إن كل طرف يبدي ملاحظاته في مواجهة ملاحظات الطرف الآخر قصد الوصول إلى اتفاق بشأن التصحيح الضريبي¹¹².

فمسطرة التصحيح تعتبر إحدى الوسائل الرقابية التي تلجأ إليها الإدارة، في حالة ما إذا تبين لها أن هناك إخلالا أو خطأ أو نقصانا شاب الإقرار، وقد حدد المشرع الحالات التي يتم فيها اللجوء لمسطرة التصحيح العادية منها والسريعة¹¹³، وإذا ما افترضنا تحقق إحدى هذه الحالات فإن الإدارة الجبائية تكون ملزمة باتباع مجموعة من الإجراءات المسطرية حتى تنتج مسطرة التصحيح سواء العادية أو السريعة آثارها القانونية في مواجهة الملزمين.

وكما سبق ذكره، فقد ميز المشرع الجبائي بين نوعين من مساطر تصحيح الأساس الضريبي، إذ أن هناك المسطرة العادية للتصحيح وتلجأ الإدارة إلى هاته المسطرة في الأحوال العادية حسب مدلول المادة 220 من المدونة العامة للضرائب (الفقرة الأولى).

¹¹⁰ - سفيان ادريوش ورشيدة الصابري: تصحيح الأساس الضريبي - دراسة مقارنة -، مرجع سابق، ص 85.

¹¹¹ - تنظم المادة 216 من المدونة العامة للضرائب، مسطرة فحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة.

¹¹² - عبد القادر التيلعالي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي الوجيز في النزاعات الضريبية على مستوى أسس فرض الضريبة واحتسابها، مرجع سابق، ص 76.

¹¹³ - خالد مبروكي: مسطرة تصحيح الضريبة في مرحلتها الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 96، سنة 2011، ص

كما أن هناك حالات استثنائية أجاز المشرع لإدارة اللجوء إلى مسطرة خاصة وهي المسطرة السريعة قصد تصحيح الأساس الضريبي نظرا لما تنطوي عليه هذه الحالات من خطورة وإمكانية تسببها في ضياع أموال على خزينة الدولة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مسطرة التصحيح العادية

إن أول ملاحظة يمكن ذكرها في هذا الإطار هو أن المشرع لم يورد حالات اللجوء إلى المسطرة العادية للتصحيح في المادة المنظمة لهذه الأخيرة (المادة 220)¹¹⁴، وإنما نص عليها في المادة 232، وذلك عكس ما فعل بالنسبة لمسطرة التصحيح السريعة الذي ذكر أسباب اللجوء إليها في صلب المادة المنظمة لها.

وهكذا تقوم الإدارة الضريبية - حسب مدلول المادة 232 - بتصحيح أوجه النقصان أو الأخطاء أو الإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد أسس فرص الضرائب أو في حساب الضريبة أو الرسم أو واجبات التسجيل، كما يمكنها - أي إدارة الضرائب - تصحيح الإغفالات المتعلقة بالضرائب أو الرسوم عندما لا يقوم الخاضع للضريبة بإيداع الإقرارات الواجب عليه الإدلاء بها. كما تصحح أوجه النقصان في الثمن أو الإقرارات التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات.

وتتم مسطرة التصحيح العادية في شكل حوار بين الملزم وإدارة الضرائب على مراحل كالآتي¹¹⁵:

المرحلة الأولى: إذا لاحظ مفتش الضرائب بعد فحصه لمحاسنة الملزم ما يستوجب القيام بتصحيح أساس فرض الضريبة سواء كان ذلك ناتجا عن إقرار الخاضع للضريبة، أو ناتجا عن فرض الضريبة بصورة تلقائية، وجب على مفتش الضرائب تبليغ الملزم برسالة مضمونة مع الإشعار بالتسليم بواسطة المأمورين المحليين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين أو بالطريقة الإدارية، ويجب على مفتش الضرائب أن يضمن

¹¹⁴ - تقابلها المادة 155 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

¹¹⁵ - محمد حجاج: مسطرة التصحيح الضريبي بين مقتضيات المدونة العامة للضرائب والاجتهاد القضائي، مجلة القضاء المدني، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، سلسلة دراسات وأبحاث، الجزء الأول، 2015، ص 97.

الرسالة الأولى الموجهة إلى الملزم أسباب التصحيح¹¹⁶ المزمع القيام به وطبيعته بالإضافة إلى تفاصيل مبلغ التصحيح.

ويتطلب ذلك أن تقوم الإدارة بتعليل التصحيحات وتبيان الأسباب القانونية والواقعية التي اعتمدتها الإدارة الجبائية في تغيير الأساس الضريبي المصرح به من طرف الملزم¹¹⁷.

وتعليل التصحيحات يعتبر المحور الأساسي في المسطرة التوجيهية ومن أهم حقوق المقاول على الإدارة خاصة، وأن وجوب التعليل¹¹⁸ يدخل في السياق العام للقرارات الإدارية حيث يجب أن يتضمن السنوات المعنية بالمراقبة وأنواع التصحيحات.

غير أنه إذا لم يرتب المشرع أي جزاء في حالة عدم تعليل التصحيحات، فإن الفقه الإداري حاول تدارك الثغرة القانونية، حيث أكدت الدوريات التفسيرية للإدارة الجبائية أهمية التعليل¹¹⁹، وقد أكد الاجتهاد القضائي الفرنسي في المادة على أن "عدم تعليل التصحيح يعتبر خطأ جوهرياً"¹²⁰.

ففي فرنسا، يجب أن يتضمن التبليغ إضافة إلى ما سبق، تذكيراً للملزم بحقه في الاستعانة بمحبير من اختياره، وأن من حقه الجواب في أجل كامل هو 30 يوماً. وأن كل سبب من أسباب التصحيح يجب أن يفعل بطريقة منفصلة ويترجم إلى أرقام¹²¹.

¹¹⁶ - لم يعرف المشرع المغربي أسباب التصحيح، لكن عرفها مجلس الدولة الفرنسي من خلال قرار صادر عنه بأنها: "جميع العناصر التي يجب أن تشملها رسالة التصحيح والتي تساعد المكلف في إبداء رأيه والدخول مع الإدارة في مسطرة توجيهية بصفة مشروعة وقانونية، واعتبارها شرطاً أساسياً بالنسبة للخاضع".

- انظر:

- **Pierre FERNOUX**: l'audit de la procédure de redressement, Ed EFE, 1996, p 67. (CE, 24 avril 1981, N° 16349, DF 1983, n° 1 comm 28.88 concl p. riviére).

¹¹⁷ - الحسن كثير: التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مرجع سابق، ص 48.

¹¹⁸ - محمد الأعرج: تعليل القرارات الإدارية على ضوء قانون 03-01 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 43، سنة 2003، ص 102 وما بعدها.

¹¹⁹ - مثلاً الدورية التفسيرية للقانون رقم 30-85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، الشركة الجديدة للمطابع المتحدة (صونير)، الدار البيضاء، 1986، ص 253.

¹²⁰ - Arrêt du conseil d'état n° 82494 du 20/02/1991 cité par **Francis lefebvre**, contrôle fiscal, Edition Francis lefebvre, paris 1997, note n° 3145.

¹²¹ - **Guy GEST et Gilbert TIXIER**: Manuel de droit, op. cit, p 248.

وبالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن الرسالة الأولى الأساس الجديد الواجب اعتماده كوعاء لتصفية واجبات التسجيل¹²²، وكذا مبلغ الواجبات التكميلية الناتجة عن الأساس المذكور، حسب المادة 220 من المدونة العامة للضرائب، وحسب نفس المادة يجب على مفتش الضريبة أن يدعو الملزمين إلى تقديم ملاحظاتهم خلال أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ والتاريخ الذي يحتسب على أساسه هذا الأجل هو التاريخ المضمن بشهادة التسليم أو بوصل مصالح البريد المصاحبة للرسالة الأولى للتصحيح.

ولا تعتبر رسالة التبليغ صحيحة حسب المادة 219 من المدونة العامة للضرائب إلا إذا تم تبليغها إلى العنوان المحدد من قبل الملزم في إقراراته أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتشية الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

إذن وبعد توصل الملزم بالرسالة الأولى فإن الأمر لا يخلو من ثلاثة احتمالات: إما ألا يجيب داخل الأجل المحدد ويتم فرض الضريبة ويصدر الأمر بالتحصيل بناء على الأسس الواردة التي اعتمدها المفتش في الرسالة الأولى، ولا يمكن المنازعة فيه إلا وفق الشروط المقررة في المادة 235 من نفس المدونة، وإما أن يجيب داخل الأجل المحدد ويعبر صراحة عن قبوله¹²³ بتصحيحات المفتش (وهي حالة نادرة) وبالتالي يصدر الأمر بتحصيل الواجبات التكميلية ولا يمكنه فيما بعد أن يطعن فيها، وأخيرا وهي الحالة الشائعة حيث يقوم الملزم بالجواب، داخل الأجل المحدد على تصحيحات المفتش ويعبر صراحة عن رفضه الكلي أو الجزئي لها.

المرحلة الثانية: يتعلق الأمر هنا بحالة الرفض الكلي أو الجزئي للتصحيحات المقترحة من طرف المفتش وهذه الملاحظات يجب أن تقدم داخل أجل 30 يوما، كما سبقت الإشارة، كما يلتزم بشأنها ببعض الشكليات تحت طائلة عدم القبول.

ومن بين هذه الشكليات تقديم ملاحظات الملزم كتابة حتى يسهل إثبات الإجراء المذكور، كما يمكنه أن يقدم ملاحظاته شفاهة إلى مفتش الضرائب، بالإضافة إلى ذلك

¹²² - انظر الملحق رقم 2.

¹²³ - يقصد بالقبول هنا القبول الصريح الذي ينجم عن إرادة واضحة من الملزم برضاه بالتصحيحات المقترحة عليه من طرف الإدارة، وهذا القبول الصريح قد يكون في شكل جواب كتابي صادر عن الملزم في محضر موقع عليه من طرفه. كما أن القبول قد يكون ضمينا نابعا إما عن سكوت الملزم عن الرد على التصحيحات المبلغة إليه من الإدارة داخل الأجل الذي حدده المشرع، أو إمساكه عن الطعن فيها أمام اللجان.

يتطلب في الرسالة الجوابية للخاضع للضريبة أن تفصل في الملاحظات والمواقف الجديدة من اقتراحات للتصحيح¹²⁴.

ونشير إلى أن جواب الملزم داخل الآجال القانونية يؤدي إلى تمتعه بحق جواب ثان من المفتش لتحديد موقفه من رده قبولاً أو رفضاً كلياً أو جزئياً حسب الأحوال¹²⁵.

المرحلة الأخيرة: تأتي هذه الرسالة في إطار استمرار الحوار الذي تركز عليه المسطرة التواجهية بين الإدارة والملزم، بحيث يتعين على مفتش الضرائب بعد توصله داخل أجل يجواب الملزم الذي رفض فيه كل التصحيحات أو جزءاً منها، أن يقوم بدراسة هذه الملاحظات وحجج الملزم، وإذا رأى أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أساس صحيح¹²⁶، وجب عليه أن يقوم خلال أجل لا يتجاوز ستين (60) يوماً من تاريخ توصله بجواب الملزم بتبليغ هذا الأخير رسالة ثانية للتصحيح.

ويجب أن تتضمن الرسالة الثانية ثلاث عناصر مهمة وهي:

- أسباب الرفض الكلي أو الجزئي لملاحظات الملزم؛
 - أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه؛
 - دعوة الملزم للطعن أمام اللجان الضريبية في حالة عدم موافقته على التصحيحات وذلك داخل أجل (30) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ الرسالة¹²⁷.
- وهكذا سواء كان رفض الإدارة الجبائية جزئياً أو كلياً فإنها تكون ملزمة بالتعليل، بذكر أسباب الرفض وتعليل هذا الرفض يستلزم¹²⁸ ذكر الأسباب القانونية والواقعية التي اعتمدت عليها الإدارة الجبائية لدحض الحجج والأدلة المدلى بها من طرف الملزم، كما أن

¹²⁴ - محمد حجاج: مسطرة التصحيح الضريبي بين مقتضيات المدونة العامة للضرائب والاجتهاد القضائي، مرجع سابق، ص 99.

¹²⁵ - المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

¹²⁶ - محمد منقار: مسطرة تصحيح الضريبة، مداخلة قدمت في لقاء مشترك بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب حول العمل القضائي والمنازعات الضريبية، دفاتر المجلس الأعلى، أشغال اليومين الدراسي 28 و 29 مارس، عدد 18، 2005، ص 27.

¹²⁷ - الفقرة الثانية من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

¹²⁸ - لا سمياً بعد صدور قانون 03-01 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية وذلك بمقتضى ظهير رقم 1-02-202 بتاريخ 23 يوليوز 2002.

الإدارة ملزمة في نفس الوقت بإعادة تأكيد التصحيحات الواردة في رسالة التصحيح الأولى في حالة عدم اقتناعها بملاحظات الملزم¹²⁹.

وتعليل الرفض له أهمية قصوى على مستوى اختيار الملزم بين قبول الأساس المقترح وإنهاء النزاع أو الاستمرار في المنازعة بشأنه بسلوك مسطرة الطعن النهائي لأساس فرض الضريبة الذي يجب اعتماده¹³⁰.

وحتى لا يحرم الملزم من حقه في الطعن بسبب عدم درايته بأحكام القانون الجبائي، يجب أن تتضمن الرسالة الثانية حقه في الطعن في الأساس المقترح داخل أجل (30) الثلاثين يوما التالي لتاريخ تسليم رسالة التبليغ الثانية أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 225 أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 226 من المدونة العامة للضرائب¹³¹.

وهكذا تبين أهمية مضمون رسالة التصحيح الثانية إذ على ضوءها يتم اختيار الملزم بين الاستمرار في النزاع الضريبي أو القبول بالتصحيحات المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية.

الفقرة الثانية: مسطرة التصحيح السريعة

بالموازاة مع المسطرة العادية للتصحيح، هناك المسطرة الإستعجالية أو السريعة للتصحيح، ويقصد بهذه الأخيرة المسطرة المتعلقة بتصحيح الربط الضريبي التي تتطلب نوعا من السرعة في حفظ حقوق الخزينة من الضياع¹³².

وقد أورد المشرع لذلك حالات معينة، تضمنتها المادة 221 من المدونة العامة للضرائب، وهم:

- الحصيلة الخاضعة للضريبة عن فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم، في حالة تفويت مقاوله أو انقطاع عن مزاولة نشاطها، وكذا في حالة تسوية أو تصفية

¹²⁹ - الحسن كثير: التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مرجع سابق، ص 52.

¹³⁰ - عزيزة هنذاز: المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، مرجع سابق، ص 118.

¹³¹ - الفقرة الثانية من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

¹³² - توفيق الطاهري: الفحص الضريبي والعمل القضائي، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية يومي 4 و5 دجنبر 2009، عدد خاص بمجلتي القسطاس والزيتونة، مرجع سابق، ص 84.

قضائية لها أو تغير شكلها القانوني، إذا كان يترتب على ذلك إما إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل وإما إحداث شخص اعتباري جديد؛

- الإقرارات المودعة من قبل الخاضعين للضريبة الذين لم يبق لهم في المغرب موطن ضريبي أو مؤسسة رئيسية من قبل ذوي الحقوق الخاضعين للضريبة المتوفين؛
- إقرارات الخاضعين للضريبة الذين يبيعون قيما منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين؛
- المبالغ المحجوزة في المنبع التي وقع إقرار بشأنها من طرف المشتغلين أو المدينين بالإيرادات الذين ينقطعون كلياً أو جزئياً عن مزاولة نشاطهم أو الذين يقومون بتحويل زيناتهم أو تغيير الشكل القانوني لمنشآتهم؛
- الضرائب المفروضة من قبل، فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، على فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تفويت كلي أو جزئي للأصول الجسدة للمنشأة أو انقطاعها كلياً أو جزئياً عن مزاولة نشاطها¹³³.
- تصحيح ثمن التملك أو نفقات الاستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المباعة¹³⁴.

¹³³ - تم تعديل هذه الفقرة بموجب قانون المالية لسنة 2018، رقمه 17-68، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 110-17-1، الصادر في 6 ربيع الآخر 1439 (19 ديسمبر 2017)، ج.ر عدد 6633، ص 7366.

¹³⁴ - هذه الحالة لم تنص عليها المادة 221 وإنما تم التنصيص عليها في المادة 224 المتعلقة بتصحيح الأرباح العقارية وأحالت على تطبيق المادة 221.

المبحث الثاني: مسطرة المنازعة الجبائية

لقد قطع نظامنا الجبائي أشواطاً مهمة، بحيث هيئ جميع السبل الإدارية والقضائية لتمكين الملزم من تعديل الفرض المبالغ فيه أو الربط الخاطئ للضريبة أو أي سلوك إداري مناف للقواعد المسطرية المنصوص عليها في القانون، وجعل المرحلة الإدارية ضرورية لحل حل النزاعات قبل اللجوء إلى المحاكم التي تتولى حل الإشكالات المستعصية على الإدارة.

وتعبر المسطرتان الإدارية - اللتين اصطلحنا عليهما ما قبل القضائية - والقضائية، عن درجة متطورة من العلاقة بين الحاكم والمحكوم في ميدان الجبائية. ذلك أن المجتمع يقاس تحضره وتطوره بما يمنحه القانون للملزم ومن وسائل الدفاع عن حقوقه أمام الإدارة الجبائية نفسها، وذلك قصد مواجهة ما تتوفر عيله الإدارة من امتيازات وإمكانات قد تؤدي بها إلى تحميل الملزم ما لا طاقة له به سواء عن طريق الخطأ والمبالغة في تقدير الإلزام.

وعليه سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين، سنتناول في المطلب الأول المسطرة ما قبل القضائية لتسوية المنازعة الضريبية، في حين سنتطرق لإجراءات رفع الدعوى أمام القضاء في المطلب الثاني.

المطلب الأول: المسطرة ما قبل القضائية لتسوية المنازعة الجبائية

يكتسي الحصول على الحق دون اللجوء للدعوى القضائية أهمية قصوى، ففي ذلك اقتصاد للوقت ولمصاريف المخاصمة القضائية¹³⁵، التي تتميز إجراءاتها بالتعقيد وبالبطء، سواء أثناء تحضير الدعوى أو أثناء نظرها، كما أن البحث عن حل للنزاع الذي تكون الإدارة طرفاً فيه بصفتها جهة متظلماً منها، دون اللجوء إلى القضاء، يحفظ العلاقة بين الجهة الإدارية والشخص المعني من حساسيات تنتج عن الطعن القضائي¹³⁶.

¹³⁵ - عبد الفتاح حسن: القضاء الإداري - الجزء الأول - قضاء الإلغاء، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، مصر، الطبعة الأولى، سنة 1978، ص 242.

¹³⁶ - عبد الرحيم التجاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب (الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجاً)، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة علم الإدارة والقانون الإداري، جامعة محمد الخامس الرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال -، الموسم الجامعي 2012-2013، ص 331.

وتشجيعاً للأفراد على طلب إنصاف الإدارة قبل عرض النزاع أمام القضاء، عمل المشرع على وضع آلية تمكن صاحب الشأن من تقديم تظلمه إلى مصدر القرار أو رئيسه من أجل إلغاء القرار موضوع التظلم.

وإذا كان التظلم لا يطرح إشكالات على مستوى المادة الإدارية، فخصوصية المادة الجبائية تقتضي سلوكه قبل مباشرة الطعن القضائي¹³⁷، وإذا ما تم اللجوء إلى القضاء دون التقيد بهذه المسطرة يكون مآل الدعوى هو عدم القبول (الفرع الأول).

وبالإضافة لشكلية التظلم الإداري باعتباره شرطاً ضرورياً وإلزامياً لقبول كل طعن، فقد ألزم المشرع الجبائي الملزمين قبل اللجوء إلى القضاء المختص (القضاء الإداري) إمكانية الطعن أمام اللجان الضريبية - اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية - في حالة القيام بعملية التصحيح الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول : التظلم الإداري كوسيلة لتسوية المنازعة

يعتبر التظلم الإداري أحد الأساليب الرقابية على أعمال الإدارة وعلى تصرفاتها، بقصد تصحيح أخطائها وتصويب إجراءاتها¹³⁸، وقد أقر المشرع الضريبي في إطار سعيه لتحقيق نوع من التوازن في العلاقة بين الإدارة الجبائية والملزم، وبهدف تسوية الخلافات الناجمة عن تضارب مصالح الطرفين، مسطرة أو آلية المطالبة أو التظلم، لصالح الخاضع للضريبة بهدف تمكينه من عرض خلافه مع الإدارة الجبائية على أنظار هذه الأخيرة لإفساح المجال لها لتدارك أخطائها أو تصحيح فرضها الضريبي أو توضيح موقفها، وذلك بما يسهم في تلطيف مظاهر التشنج والتوتر التي قد تتسم بها العلاقة بين الطرفين¹³⁹.

وتبعاً لذلك فقد اختلف الفقه في تحديد مفهوم موحد لما يسمى بالمطالبة، فالبعض يعرفها بأنها الشكاية أو الطلب المقدم من طرف الملزم، أو الممول للخرينة العامة، أو الخاضع للضريبة إلى الإدارة من أجل مراجعة أو تخفيض أو إلغاء الفرض الضريبي أو إصلاح الأخطاء المادية التي يمكن أن ترتكب خلالها، والبعض الآخر يسميها تظلماً.

¹³⁷ - مع وجود حالات ستتطرق لها في الفصل الثاني المتعلق بالعيوب.

¹³⁸ - **ثورية لعيوني**: القضاء الإداري و رقابته على أعمال الإدارة - دراسة مقارنة-، مرجع سابق، ص 48.

¹³⁹ - **محمد قزير**: التظلمات الإدارية في المادة الجبائية، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، 4 و 5 دجنبر 2009، عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، مرجع سابق، ص 14.

لكن وإن اختلفت التسميات والمصطلحات، فإن الهدف واحد إذا كان مضمونها ينطبق وحالها على الواقعة المنشئة للخلاف بين الملزم والإدارة الجبائية¹⁴⁰.

وبوجه عام يقصد بالمطالبة الإدارية تقديم تظلم إلى الإدارة صاحبة القرار بقصد التراجع عنه أو تعديله بما يصحح المراكز القانونية للمتظلم¹⁴¹، إذ تستمد أساسها القانوني في مجال الوعاء الضريبي من مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب التي ورد فيها " يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم، أن يوجهوا مطالباتهم إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض من لدنه...".

وباستقراءنا للمادة المذكورة، يتضح بأن المشرع المغربي أفرد للمطالبة الإدارية في المجال الضريبي خصوصية، حينما جعل منها إجراء إجباريا، وشرطا لازما قبل عرض النزاع أمام القضاء، ولا أدل على ذلك استعماله لفعل "يجب" الدال على قطعية مضمون النص وعدم الجواز فيه¹⁴².

وعموما يمكن التمييز في إطار المطالبات الإدارية بين المطالبات النزاعية (الفقرة الأولى)، والمطالبات الاستعطفية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: المطالبات النزاعية

إن تقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الجبائية في مجال النزاعات في الوعاء، إجراء إلزامي قبل نشر الخلاف أمام أنظار القضاء¹⁴³، وتبعا لذلك فالتظلم النزاعي يقصد به ذلك الطلب الذي يتقدم به الملزم إلى الإدارة الجبائية، لإعادة النظر في قرار جبائي يدعي مخالفته

¹⁴⁰ - مصطفى زاهر: الإجراءات الشكلية في المنازعة الضريبية "المطالبة والضمانة نموذجا"، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكاليات القانونية والعملية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 304.

¹⁴¹ - محمد الشريقي: المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكاليات القانونية والعملية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 46.

¹⁴² - محمد الشريقي: المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، مرجع سابق، ص 47.

¹⁴³ - عبد القادر التيعلاقي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 45.

للقانون أو بعده عن الواقع¹⁴⁴، كما يقصد به أيضا حق الملزم في طلب تطبيق دقيق للقانون الذي يتناول فرض الضريبة الموضوعة على كاهله¹⁴⁵.

وحتى يقع التظلم النزاعي صحيحا، يتعين ألا يجرد عن المقتضيات القانونية التي أوردتها المدونة العامة للضرائب، سواء فيما يتعلق بموضوعه (أولا)، أو بالإجراءات المسطرية المتبعة فيه (ثانيا).

أولا: موضوع المطالبة النزاعية

يستهدف الخاضع للضريبة غالبا من وراء تقديمه لمطالبته النزاعية التطبيق السليم للقانون، والعمل على إصلاح الأخطاء التي ترتكبها الإدارة الجبائية أثناء تحديدها أساس الضريبة أو تصفيته، وكذا الحصول على امتياز أو حق معترف به بمقتضى النصوص القانونية أو التنظيمية.

1- الطلبات الرامية إلى تصحيح الأخطاء المادية

هي الطلبات التي تهدف إلى تصحيح الفروض المؤسسة على خطأ، وهي النوع الأكثر استعمالا من طرف الملزمين¹⁴⁶، وتشمل الأخطاء المادية المرتكبة من طرف مصالح الوعاء أثناء تصفية الضريبة، كالفرص المزدوج لنفس الضريبة عن نفس السنة، وكذا الفرض الخاطئ للضريبة أو بمبلغ أكثر من الواجب، أو الخطأ في تصفيته بسعر أكثر مما يجب.

وبصفة عامة تتوزع الأخطاء المادية، بين أن تكون أخطاء في الواقع، كالأخطاء الحسابية أو كتضريب دخل أو ربح مرتين أو اعتماد أرقام غير تلك المصرح بها، وبين أخطاء في القانون كالخطأ في السعر الواجب اعتماده.

¹⁴⁴ - العربي الكزداح: الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة علم الإدارة والقانون الإداري، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال -، الموسم الجامعي 2003-2004، ص 193.

¹⁴⁵ - عبد الغني شكور: منازعات الضرائب المباشرة بين التسوية الإدارية والحل القضائي، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، الرباط، سنة 1992-1993، ص 16.

¹⁴⁶ - Abdellah BOUDAHRAIN: Le Contentieux Fiscal, Edition EDEMAR, 1984, p 78.

والخاضع للضريبة هو من يتحمل عبء إثبات وجود خطأ في تصفية أو في وعاء الضريبة، من خلال تقديمه الحجة الدالة على وجود فرض مزدوج أو على خطأ في العملية الحسابية، أو في السعر القانوني الواجب اعتماده¹⁴⁷.

2- المطالبات المتعلقة بإسقاط الجباية أو التخفيف منها

تهدف هذه المطالبات إلى إبطال الضريبة برمتها لسبب من الأسباب، أو تخفيضها إلى القدر الذي يراه الملزم مناسباً.

ومن المسوغات التي قد يستند إليها الملزم للمطالبة بإسقاط الضريبة، وجود عيب في مسطرة فرضها أو سقوطها بفعل التقادم¹⁴⁸، علماً بأن إسقاط الضريبة، هو بمثابة سحب لقرار إداري غير مشروع تريد من خلاله الإدارة، إصلاح وضعية غير صحيحة نتيجة لأخطاء وقعت فيها، مع الإشارة إلى أن قرار سحب الضريبة أي إسقاطها يجب أن يكون قبل أمد تقادمها، لأن الضريبة إذا ما تقادمت أصبحت غير مستحقة قانوناً، ويكون من العبث إصدار قرار بإسقاطها¹⁴⁹.

ومن جهة أخرى قد يطالب الملزم فقط بالتخفيف أو التخفيض من مبلغ الضريبة في حالة ما إذا تبين له أن هناك سوء تقدير من قبل الإدارة، مثال: (تحيين القيمة الكرائية في رسم السكن، مراجعة قيم التملك ونفقات الاستثمار في الضريبة على الدخل/صنف الأرباح العقارية...).

3- طلبات الاسترداد

تقدم هذه الطلبات من طرف الخاضعين للضريبة، الذين يتمسكون بأنهم أدوا للإدارة مبالغ غير مستحقة، غير أن هذه الطلبات يمكن أن تقدم أيضاً من طرف الغير.

¹⁴⁷ - عبد الرحمن أبليلا: مرجع سابق، ص 189.

¹⁴⁸ - نفسه، ص 190.

¹⁴⁹ - مصطفى التراب: المختصر العملي في القضاء والقانون - الضمانات القانونية الممنوحة للملزمين-، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الثانية، 2013، ص 324.

فالخاضع للجباية يرمي من وراء هذه الطلبات إلى استرجاع مبالغ دفعت خطأ، كأن يدفع أكثر مما هو مقرر في الإشعار الضريبي، أو أن يرمي إلى استرجاع مبالغ استخلصت جبرا دون وجه قانوني...¹⁵⁰.

ومن الحالات الخاصة التي وردت أحكام بشأنها في المدونة العامة للضرائب:

- فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، حيث يتقدم طلب الاسترداد الذي يقدمه الخاضعون للضريبة عند انصرام السنة الرابعة التالية للسنة التي تم فيها دفع الضريبة المقدم طلب الاسترداد بشأنها¹⁵¹؛

- الاسترداد فيما يتعلق بواجبات التسجيل، حيث تقبل طلبات استرداد الواجبات المستخلصة بغير حق إذا قدمت داخل أجل أربع سنوات من تاريخ التسجيل¹⁵².

وقد يحصل أن تدفع الضريبة من طرف غير الملزم بها إما طوعا أو كرها، وعلى هذا الأساس إذا كان الغير يعلم أنه غير مطالب بهذه الضريبة، لكنه أقدم مع ذلك على دفعها بدافع الوكالة أو التصرف الفضولي أو بأية صورة كانت، فإن القضاء درج على أن هذا الغير لا يحق له مطالبة الإدارة الجبائية بما دفعه، وذلك استنادا إلى ما يقضي به الفصل 69 من قانون الالتزامات والعقود¹⁵³.

أما إذا دفع الغير الضريبة مكرها تحت متابعة الإدارة الجبائية له كأن تباشر إجراءات التحصيل في مواجهته رغم عدم وجود أي مسؤولية له، أو بسبب غلط نشأ عن فعلها كأن تصدر الضريبة في اسمه عوض اسم الملزم الحقيقي المعني بها، فهنا يحق لهذا الغير مطالبة الإدارة بما أداه لها¹⁵⁴.

¹⁵⁰ - عبد الرحمان أبليللا: مرجع سابق، ص 190 وما بعدها.

¹⁵¹ - المادة 240 من المدونة العامة للضرائب.

¹⁵² - المادة 241 من المدونة العامة للضرائب.

¹⁵³ - ينص الفصل 69 من قانون الالتزامات والعقود المغربي على أنه: "من دفع باختياره ما لا يلزمه علما بذلك فليس له أن يسترد ما دفعه".

¹⁵⁴ - عبد الرحمان أبليللا: مرجع سابق، ص 192.

4- طلبات الحصول على امتياز أو حق معترف به بنصوص قانونية أو تنظيمية

في هذه الحالة يستهدف الملزم من تقديم شكايته لدى الإدارة الجبائية، الانتفاع بحق أو إعفاء ضريبي يقرره القانون، وكما هو معلوم فإن المشرع الضريبي في جل دول العالم، ينص على إعفاءات ضريبية لأسباب مختلفة، تتنوع تبعا للظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية لكل دولة، وهكذا فإن الإعفاء الضريبي يكرس بقانون جبائي محض أو بتشريع موازي يتضمن مقتضيات جبائية، كما يمكن كذلك للملزم تقديم مطالبته قصد الانتفاع بحق وارد في اتفاقية ضريبية مبرمة بين المغرب ودولة أخرى¹⁵⁵.

ثانيا: مسطرة المطالبات النزاعية

يتعين على الملزم إثر عزمه على تقديم مطالبته أن يتقيد بمجموعة من الإجراءات الشكلية والمسطرية تحت طائلة عدم قبولها، الشيء الذي سيؤثر على حقوقه، ليس فقط أمام الإدارة بل أمام القضاء أيضا.

1- شكل المطالبة النزاعية

تقضي القاعدة العامة بتقديم المطالبة في شكل كتابي، مما يفيد على أن المطالبات الشفوية لا تقبل إلا استثناء، وذلك في حالتين هما: الفرض المتكرر لنفس الضريبة، والفرض الخاطئ للضريبة، وتوجه المطالبة على ورق عادي، على أن تتضمن توقيع الملزم المعني بالنزاع، أو من ينوب عنه¹⁵⁶، إذ جرت العادة على قبول المطالبات النزاعية المقدمة من قبل من ينوب عن الملزم، شريطة الإدلاء بوكالة قانونية¹⁵⁷.

ويجب أن تتضمن المطالبة البيانات الآتية:

- الإشارة إلى هوية الخاضع للضريبة وموطنه وعنوانه الكامل بدقة؛

¹⁵⁵ - عبد الرحيم التحاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب (الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجاً)، مرجع سابق، ص 344.

¹⁵⁶ - عبد القادر التيعلافي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 53.

¹⁵⁷ - يعفى من تقديم الوكالة من خولهم القانون النيابة عن الغير، كالحامي والموثقين ورئيس مجلس الإدارة في شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وغيرهم، وإن كانت مسألة الوكالة لا تبدو ذات أهمية تذكر طالما أن المطالبة يمكن أن توجه عن طريق رسالة بريدية.

- تعيين الضريبة المتنازع في شأنها، بمعنى البيانات التي ترتبط بالضريبة، وفي هذا الشأن يستحسن إرفاق المطالبة بنسخة من الإشعار الضريبي أو بيان التصفية، أو على الأقل رقم القيد بجدول الضرائب؛

- ملخص الوقائع والوسائل التي يستند عليها الخاضع للضريبة لتبرير الطلب؛

- الاستنتاجات التي توصل إليها الخاضع للضريبة.

وبالتالي فعدم احترام هذه البيانات يعتبر كعيب في الشكل، قد يؤدي إلى رفض التظلم، إلا أنه يبقى من حق الملزم تصحيح النقص الذي يشوب التظلم، وتدارك ما يعيبه عن طريق تقديم مطالبة جديدة داخل الأجل القانوني، وفي حال ما إذا قدم الملزم مطالبته داخل الأجل القانوني متضمنة للبيانات والضوابط القانونية، فإن الإدارة الضريبية تباشر إجراءات التحقيق بشأنها¹⁵⁸.

هذا ويلاحظ من الناحية العملية أن الإدارة الضريبية، وعلى الرغم من إلزامية هذه البيانات، فإنها لا ترفض الشكايات المقدمة إليها، إلا إذا تبين لها استحالة الوقوف على نية الملزمين فيها، بحيث يكفي أن يرفق الملزم شكايته بنسخة من الإنذار الضريبي أو غير ذلك، لتقوم الإدارة بمراجعة ملفه الجبائي¹⁵⁹.

2- الجهة المؤهلة قانوناً لتلقي المطالبات

تقدم المطالبات التي تتعلق بأساس الضريبة واحتسابها إلى المديرية العامة للضرائب، أو المديرية الإقليمية، أو اللجنة المكلفة بذلك، على اعتبار أن المركز لا يمكنه أن يكون في تواصل مستمر مع الخاضع للضريبة، ويتم إيداعها لدى هذه المصالح الإدارية دون مصاريف مسبقة أو مؤجلة¹⁶⁰.

¹⁵⁸ - رشيد الروحي: مسطرة المنازعة الجبائية في المرحلة ما قبل القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، ماستر الشراكة بين القطاع العام والخاص، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سطات -، السنة الجامعية 2012-2013، ص 21.

¹⁵⁹ - عثمان الحادك: المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة، مرجع سابق، ص 148.

¹⁶⁰ - عادل الصدقي: الإدارة الضريبية وعلاقتها بالمهنة الحرة "مهنة العدول والموثقين نموذجاً"، بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، ماستر القانون والعلوم الإدارية للتنمية، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - طنجة -، السنة الجامعية 2011-2012، ص 58.

ويطرح التساؤل في هذا الصدد عن الحالة التي يتم فيها توجيه التظلم إلى جهة غير مؤهلة لذلك؟

تقضي القاعدة العامة بأنه إذا تم توجيه التظلم إلى جهة غير مختصة فلا يمكن الاعتداد به، حتى ولو قدم داخل أجل القانوني، غير أن القضاء الإداري خفف من حدة القاعدة السابقة، حينما قضى في العديد من أحكامه بقبول تظلمات الخاضعين للضريبة حرصاً منه على عدم ضياع حقوقهم¹⁶¹.

3- أجل تقديم المطالبة النزاعية

يعتبر التظلم من الإجراءات الجوهرية الواجب على المكلف سلوكه، لكون أن توقيته يعد مسألة أساسية¹⁶²، وبالتالي يكون كل من ينازع في فرض الضريبة ملزماً بتقديم مطالبته في الآجال المحددة قانوناً، لا سيما وأن مسألة الآجال تعتبر من النظام العام، وينتج بالتالي عن عدم احترامها سقوط الحق في تقديم الشكاية أمام الإدارة، وبالتبعية سقوط الحق في رفع النزاع أمام القضاء¹⁶³.

وهكذا فقد كانت الآجال المتعين على الملزم تقديم مطالبته داخلها، غير موحدة على مستوى المنظومة الجبائية، إذ كان لتعدد آجال تقديم الطعن أمام الإدارة آثار سلبية على الخاضعين للضريبة، بسبب التعقيد في الإجراءات وعدم الإلمام الجيد بهذه المواعيد، مما كان يؤدي إلى ضياع حقوق الخاضعين للضريبة.

وتعزيزاً ل ضمانات الملزم وحمايته من إهدار حقوقه، وحفاظاً على مبدأ التوازن بين هذا الأخير والإدارة الجبائية، تدخل المشرع بمقتضى قانون المالية بتاريخ 2000/12/31، لتعديل بعض النصوص الضريبية، من أجل توحيد الآجال التي أصبحت في أغلبها (6) أشهر، وهي الفترة التي منحت لإدارة الضرائب لاتخاذ قرارها بالإيجاب أو الرفض من لدن المفوض له بذلك¹⁶⁴، وفقاً لما تنص عليه المادة 235 من المدونة العامة للضرائب، حيث ميزت بين حالة

¹⁶¹ - سنتطرق لهذه المسألة في الفصل الثاني من هذا القسم.

¹⁶² - جواد لعسري: علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، مرجع سابق، ص 238.

¹⁶³ - عبد القادر التيعلاقي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 49.

¹⁶⁴ - مصطفى زاهر: الإجراءات الشكلية في المنازعة الضريبية "المطالبة والضمانة نموذجاً"، مرجع سابق، ص 308.

أداء الضريبة بصورة تلقائية، فجعلت توقيت تقديم التظلم محصورا في الستة أشهر الموالية لانصرام الآجال المقررة، وبين حالة فرض الضريبة عن طريق جداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص، فجعلت توقيت تقديم التظلم محصورا في الستة أشهر الموالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بتحصيلها¹⁶⁵.

وإلى جانب الآجال العامة المحددة في ستة (6) أشهر، هناك آجال خاصة أشار إليها المشرع في المدونة العامة للضرائب من خلال مجموعة من المواد منها: المادة 238 التي نصت أنه "يجب أن توجه المطالبات عن الخسائر اللاحقة بالمحاصيل الزراعية إلى مفتش الضرائب التابعة له المستغلات الزراعية خلال ثلاثين (30) يوما التالية لتاريخ وقوع الكارثة"، والمادة 239 التي نصت على أنه "إذا أثبت الخاضع للضريبة العامة على الدخل بأي وسيلة من وسائل الإثبات المتوفرة لديه عدم استيفاء الأكرية(...) بشرط أن يوجه عريضته إلى مدير الضرائب أو إلى الشخص الذي يفوض إليه ذلك قبل انصرام أجل التقادم المنصوص عليه في المادة 232 أعلاه".

4- التحقيق والبت في المطالبة النزاعية

يعتبر التحقيق في المطالبة النزاعية من أهم مراحل المنازعة الضريبية، حيث يعهد إلى مفتش الضرائب إجراء البحث والتحقيق في المطالبة، فيقوم بفحصها شكلا ومضمونا. فعلى مستوى الشكل ينظر فيما إذا تضمنت المطالبة الشروط الشكلية اللازمة أم لا، وفيما إذا تم توجيهها داخل الأجل القانوني، وعلى مستوى المضمون يفحص الأسس والوسائل التي ارتكز عليها الخاضع للضريبة في مطالبته.

ويكون في إمكان مفتش الضرائب أن يطلب من الملمزم كل التفسيرات والتوضيحات، وكل الأدلة التي يراها ضرورية في عملية تحقيق المطالبة، وعلى إثر التحقيق الذي يباشره مفتش

¹⁶⁵ - حياة البجدايني: قواعد التقاضي في المادة الضريبية. دراسة نماذج من المنازعات الجبائية والإشكالات المطروحة في الميدان العملي خلال مراحل الوعاء والتصفية والتحصيل، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة دراسات قضائية، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى، 2009، ص 32.

الضريبة، ييدي رأييه في الشكاية من الوجهتين الشكلية والموضوعية، ليخلص إلى وضع استنتاج بشأن المطالبة يوضح من خلاله ما يراه مناسباً في مآلها¹⁶⁶.

وبعد ذلك يحيل مفتش الضرائب الملف إلى الجهة المختصة لاتخاذ القرار في شأن المطالبة، التي هي بحسب المادة 235 من المدونة العامة للضرائب الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من طرفه.

وهكذا، وبعد الانتهاء من إجراءات التحقيق تقوم الإدارة الضريبية باتخاذ قرارها، إما بشكل صريح وذلك بتبليغها الخاضع للضريبة بقبول تظلمه كلياً أو جزئياً أو رفضه بالمرّة، وإما بشكل ضمني من خلال عدم جوابها عن تظلم المعني لا بالإيجاب ولا بالرفض، غير أن المشرع وإن كان لم يلزم الإدارة الجبائية باتخاذ قرارها في شأن المطالبة داخل أجل معين، فإنه لم يترك الخاضع للضريبة في انتظار رد الإدارة على مطالبته لمدة لا متناهية¹⁶⁷، بل نص صراحة على أنه إذا لم تجب الإدارة داخل أجل الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز للخاضع للضريبة رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه.

أما إذا وقع تبليغ الملزم بقرار الإدارة، فله أن يقبل به، وعندئذ تتوقف المنازعة عند هذا الحد، وإما أن لا يقبل القرار الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته، وفي هذه الحالة يجوز له رفع النزاع إلى المحكمة داخل أجل ثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ القرار المذكور¹⁶⁸.

الفقرة الثانية: المطالبات الاستعطفية

إن الإدارة الضريبية لا تتلقى فقط المطالبات النزاعية، بل تتلقى أيضاً ما يسمى بالمطالبات الاستعطفية التي يتقدم بها ملزمون لا ينازعون في أساس الضريبة ولا في مبلغها، لكن بسبب ظروفهم المعسرة يطلبون من الإدارة إعفاءهم من الغرامات والجزاءات المرتبطة بها¹⁶⁹.

¹⁶⁶ - عبد القادر التيلعالي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 54.

¹⁶⁷ - نفسه، ص 55.

¹⁶⁸ - المادة 243 من المدونة العامة للضرائب.

¹⁶⁹ - **Mohamed NMILI**: Les Impôts au Maroc, Techniques Et Procédures, imprimerie El maarif El Jadida, Rabat, troisième édition, 2010, p 468.

وللوقوف على مميزات المطالبة الاستعطفية، يتحتم علينا التعرف على موضوعها (أولاً)، وأيضاً على شكلياتها (ثانياً).

أولاً: موضوع المطالبات الاستعطفية

يستمد التظلم الاستعطافي أساسه القانوني من عدة مقتضيات قانونية أهمها ما نصت عليه المادة 236 من المدونة العامة للضرائب، التي ورد فيها أنه "يجوز له - الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض - أن يسمح بناء على طلب الخاضع للضريبة ومراعاة للظروف المستند إليها بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات والذعائر المقررة في النصوص التشريعية الجاري بها العمل"¹⁷⁰.

وانطلاقاً من هذه المادة يتبين بأن التشريع الضريبي يميز للملزم في حالات الإعسار أو في غيرها من الحالات، أن يتقدم إلى الإدارة الضريبية بطلب لتخفيف الربط أو الإعفاء من الضريبة كلياً، بيد أن الملزم في هذه المطالبات لا ينازع في مشروعية الربط أو في مخالفة الإدارة الضريبية لأحكام القانون الضريبي، وإنما يطلب التخفيف أو الإعفاء لاعتبارات العدل والإنصاف¹⁷¹.

هكذا يتضح بأن التظلم الاستعطافي يختلف تمام الاختلاف عن التظلم النزاعي، بحيث إذا كان هذا الأخير يستهدف من ورائه الملزم المنازعة في أساس الضريبة أو في مبلغها¹⁷²، فإن التظلم الاستعطافي يرمي من خلاله الملزم حث الإدارة الجبائية على الرأفة به، ومن ثم إعفائه من توابع الواجبات أو تأجيل دفعها أو تقسيطها نظراً لظروفه المعسرة.

¹⁷⁰ - تقابلها المادة 247 من كتاب المساطر الجبائية (LPF) الفرنسي التي نصت على:

" L'administration peut accorder sur la demande du contribuable ;

Des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence.

Des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives..."

¹⁷¹ - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور في الحقوق، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، دار ومطابع الشعب، القاهرة 1966، ص 652.

¹⁷² - عبد القادر التيعلاقي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 59.

وقد جرى أمر قضاء مجلس الدولة ومحكمة النقض في فرنسا، على أن " الطلب الذي يتقدم به المكلف للإدارة الضريبية متضمنا الصعوبات المالية التي تحول دون سداد الضريبة، لا يمكن اعتباره من قبيل التظلم الضريبي، وإنما من قبيل الطلبات الولائية، ما دام لم يضمن طلبه أية دفعات تتعلق بمشروعية الربط"¹⁷³.

ويتعين على الخاضع للضريبة أن يحدد في تظلمه الاستعطائي موضوع طلبه بدقة، وكذا المبلغ الذي يلتمس التخفيف أو الإعفاء منه، لكن هذه العملية غالبا ما يصعب على الخاضع للضريبة القيام بها نظرا لعدة اعتبارات، منها بالخصوص عدم تمكنه من معرفة مبلغ الغرامات بصفة دقيقة ما دام احتسابها يتغير من شهر إلى آخر، ويمكنه أن يشير فقط إلى رغبته في التخفيف أو الإعفاء من الغرامات والفوائد لكي تقوم الإدارة بما يمكن القيام به في هذا الصدد.

واستنادا إلى ما سبق فالتظلم الاستعطائي يمكن أن ينصب على الضريبة في حد ذاتها، أو على الجزاءات أو الغرامات المرتبطة بها في مرحلة الوعاء، أو الزيادات الناتجة عن التأخر في أداء الضريبة¹⁷⁴.

1- الإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات

من المعلوم أن الملزم المخل بإحدى الالتزامات المفروضة عليه بمقتضى القانون الجبائي، يتعرض لجزاءات تمس ذمته المالية بالأساس، من غرامات وزيادات وما إلى ذلك.

والأخطر في الأمر هو أن المشرع المغربي حدد نسبا للزيادة في الغرامات، تضاف على كاهل الملزم كلما تأخر عن الوفاء بالتزاماته، مما يترتب عليه تراكم هذه الزيادات، بشكل قد يفوق مبلغها، في بعض الحالات، مبلغ الواجبات الأصلية إلى درجة أن يعجز الملزم عن الوفاء بها، ولتجاوز هذه الوضعية الصعبة، فتح المشرع المغربي للملزم الذي يجتاز مرحلة أزمة مالية تحول بينه وبين أداء ما عليه من ديون ضريبية، إمكانية توجيه طلب استعطائي يشرح فيه حالته المادية والظروف التي تمنعه من الوفاء بالتزاماته، ويلتمس من خلاله إعفاءه كليا أو جزئيا من غرامات التأخير المتراكمة عليه.

¹⁷³ - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، مرجع سابق، ص 652.

¹⁷⁴ - عبد القادر التيلعالي: الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 19، أبريل.

يونيو 1997، ص 28.

2- الإبراء أو التخفيف من الواجبات الأصلية

إذا كانت القاعدة العامة تقضي بأن التظلم الاستعطائي لا يستهدف إلا التخفيف أو الإعفاء من الغرامات والذعائر، ولا تشمل الواجبات، فإن هذه القاعدة تعرف استثناءين:

- الحالة التي يعجز فيها القابض عن استخلاص واجبات التسجيل؛
- إلغاء أو تخفيض بواسطة مرسوم، تطبيقا لمقتضيات الفصل 76 من المرسوم الملكي ل 26 أبريل 1967 بمثابة التنظيم العام للمحاسبة العمومية¹⁷⁵، الذي ينص على أنه "يعلن عن الإبراء من الديون بما فيها الأصل أو الفوائد بموجب مرسوم يتخذ باقتراح من وزير المالية، وتعتبر نسخة من المرسوم بمثابة الورقة المثبتة لتخفيض أو إلغاء المبلغ المتكفل به".

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن تقديم طلب استعطائي في شأن الأساس الضريبي إلا في الضرائب المباشرة، بمعنى آخر لا يسري على الضرائب غير المباشرة في أساسها الطلب الاستعطائي، في حين يمكن تقديم طلب استعطائي في شأن الجزاءات المرتبطة بهذه الضرائب الأخيرة.

ثانيا: مسطرة المطالبات الاستعطائية

على خلاف ما هو جار به العمل في التظلمات النزاعية، لم يضع المشرع المغربي ضوابط صارمة ينبغي التقيد بها عند سلوك الملزم لمسطرة المطالبات الاستعطائية، حيث لا تخضع هذه المطالبات لقواعد شكلية معينة ولا لأجل محدد، إذ يمكن رفعها في شكل رسالة عادية تتضمن البيانات اللازمة لتحديد ظروف الملزم العسيرة¹⁷⁶.

والمطالبة الاستعطائية يمكن تقديمها فرديا، كما يمكن تقديمها جماعيا في بعض الحالات التي تبرر ذلك، خاصة فيما يتعلق بالطلبات المتعلقة بفقدان المحصول الزراعي، بسبب حادث من الحوادث التي تؤدي إلى ضياع المحصول كالحريق أو الجفاف أو هجوم الجراد، وفي هذه الحالة يمكن كتابة طلب استعطائي من طرف قائد القرية، أو رئيس المجلس

¹⁷⁵ - مرسوم ملكي رقم 330.66، بتاريخ 10 محرم 1387 (21 أبريل 1967)، بسن نظام عام للمحاسبة العمومية.

¹⁷⁶ - **Khalid MOKHLIS et Iqbal TOUMI: Le Contentieux Fiscal au Maroc - Modalités et Réalités -**, revue marocaine des contentieux, n° 7, 2008, p 72.

القروي الذي عليه أن يحزر طلبا جماعيا باسم كل سكان القرية يطلب فيه الإعفاء من الدين الضريبي إما كليا أو جزئيا¹⁷⁷.

ويتعين أن يتضمن الطلب الاستعطافي على الخصوص، العناصر الضرورية لمعرفة نوع الضريبة، ورقم قيدها بجدول الضرائب، والمصلحة التي فرضتها، وكل ما يساعد في الوصول إلى الملف الضريبي للخاضع للضريبة، فضلا عن المبلغ الذي يلتزم إعفاؤه منه، وأن يقدم الطلب المذكور في أي مرحلة من مراحل التضريب، طالما لم يتقدم الدين الضريبي.

وغني عن البيان أن الطلب الاستعطافي يمكن تقديمه حتى بعد أداء الدين الضريبي، غير أن تقديمه لا يؤدي إلى إيقاف تحصيل هذا الدين¹⁷⁸.

وحيثما تتوصل الإدارة الضريبية بالمطالبات الاستعطافية، فإنها تقوم بالتحقيق فيما يخص الحالة الاجتماعية والاقتصادية للملزم، مع إمكانية طلبها للاستفسارات الضرورية، وبعد ذلك تقوم برفع تقرير معلل ومشفوع برأيها إلى الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لاتخاذ القرار النهائي إما بالقبول أو الرفض.

وهنا يمكن طرح التساؤل التالي: هل يمكن للملزم المعسر أن يطعن في القرار القاضي برفض طلبه؟

يرى البعض¹⁷⁹ أن القرارات المتخذة في شأن التظلمات الاستعطافية، لا يصح الطعن فيها قضائيا، لأنها خاضعة للسلطة التقديرية للإدارة المعنية، في حين يرى البعض الآخر¹⁸⁰ أنه يتعين الرجوع إلى المبدأ العام للمشروعية الذي يأبى أن تكون هناك قرارات إدارية محصنة ضد

¹⁷⁷ - نصت المادة 238 من المدونة العامة للضرائب على أنه: " إذا شملت الخسائر اللاحقة بالمحاصيل الزراعية إحدى الجماعات، جاز للسلطة المحلية أو رئيس مجلس الجماعة تقديم مطالبة في اسم جميع الخاضعين للضريبة بالجماعة المنكوبة".

¹⁷⁸ - عبد الحق عميمي: أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة التكوين والبحث علم السياسة والقانون الدستوري، جامعة محمد الخامس الرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، - أكادال -، السنة الجامعية 2012-2013، ص 98.

¹⁷⁹ - سعاد بنور: العمل القضائي في المادة الجبائية - دراسة تحليلية قانونية فقهية و قضائية مع أحدث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس الأعلى، - مطبعة دار القلم، الرباط، الطبعة الأولى، 2003، ص 45.

¹⁸⁰ - جعفر حسون: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء قانون 41.90 المحدث والمنظم للمحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4، سنة 1996، ص 53.

أي مراقبة قضائية، لذلك فإنه يحق للملزم المعسر أن يطالب عن طريق دعوى الإلغاء، بإلغاء القرار السلبي لوزير المالية.

ومن جانبنا، نرى أنه يحق للخاضع للضريبة أن يطعن في القرار الإداري السلبي الصادر برفض طلبه الاستعطائي، وذلك عن طريق دعوى الإلغاء، ما دام المشروع لم يمنع من ذلك من جهة، وما دام للقضاء الحق في تقييم السلطة التقديرية للإدارة في حال إساءة استعمالها من جهة ثانية.

بناء على ما سبق يتضح أن الخاضع للضريبة في الطلبات الاستعطفية يكون موقفه هشاً وضعيفاً، لأنه يلتمس إحسان الإدارة الضريبية التي تتمتع بحرية مطلقة في قبول الطلب من عدمه، وهذه السلطة تركز على أسس إنسانية محضة دون الالتفات إلى الجوانب القانونية¹⁸¹.

بقي أن نشير في النهاية إلى أن المطالبة الاستعطفية ليست شرطاً مسبقاً قبل اللجوء إلى القضاء، وإنما تبقى مسطرة اختيارية بالنسبة للملزم المتضرر من الضريبة ومن تبعاتها.

الفرع الثاني: مسطرة الطعن أمام اللجان الضريبية

تشكل اللجان المنصوص عليها في كل من المادتين 225 و 226 من المدونة العامة للضرائب، وسيلة ذات أهمية قصوى في تسوية النزاعات الجبائية الناشئة على إثر تصحيح ومراقبة الإدارة لإقرارات الملزم، تقوم على أساس الوساطة المتمثلة في إشراك أطراف أخرى في النزاع بين الإدارة والملزم بغرض الحلول الملائمة لطبيعة النزاعات الضريبية¹⁸².

هذا، وتبرز خصوصية مسطرة اللجان الضريبية في كونها مسطرة اختيارية بالنسبة للخاضع للضريبة، وفي تجسيدها للطابع التواضعي، فضلاً عن أنها تبقى إجراءً مسطورياً لا يتم اللجوء إليه إلا إذا تعلق الأمر بمسطرة تصحيح الضريبة¹⁸³، ومعنى ذلك أن مسطرة اللجان الضريبية تتعلق بالوعاء الضريبي لا بالتحصيل.

¹⁸¹ - يوسف وهابي: حقوق وواجبات الملزم في الدعوى الضريبية، مجلة الملف، العدد 1، سنة 2003، ص 64.

¹⁸² - محمد الشريفي: المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، مرجع سابق، ص 56.

¹⁸³ - محمد النجاري: نظرات في بعض جوانب المنازعة في الوعاء الضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 18، سنة 1997، ص 124.

ودون الخوض في الحديث عن الطبيعة القانونية¹⁸⁴ لهذه اللجان، فإننا سنقتصر على بيان تكوين واختصاص هذه اللجان (الفقرة الأولى) والمسطرة المتبعة أمام كل واحدة منهما على حدة (الفقرة الثانية).

¹⁸⁴ - لقد اختلف الفقه بخصوص الطبيعة القانونية للجان الضريبية، فقد ذهب اتجاه أول لاعتبارها قضائية في حين اعتبارها البعض بكونها إدارية، في حين ذهب اتجاه آخر لاعتبارها مستقلة.

الرأي الأول: ذهب جانب من الفقه إلى اعتبار اللجان الضريبية من قبيل المحاكم الإدارية، خاصة وأنها تمارس نوعاً من الولاية القضائية إذ يمثل كل من الملمز والإدارة الضريبية أمام اللجنة للدفاع عن وجهة نظره، ويكون قرارها ملزماً وناظراً لكليهما في الحدود التي قررها القانون. كما ذهب بعض الفقه المغربي إلى حد القول إن لجنة الاستئناف تعتبر من الناحية الفعلية بمثابة محكمة إدارية خاصة وأنها تتوفر على مقومات وخصائص عديدة تجعل منها هيئة قضائية، وذلك بالاعتماد على حزمة من المؤثرات، واعتبر آخرون أن هدف المشرع من إنشاء اللجان الضريبية هو التوصل إلى إنشاء محاكم متخصصة في المادة الضريبية.

للتوسع انظر:

- **أمينه جبران:** القضاء الإداري "دعوى القضاء الشامل"، المنشورات الجامعية المغربية، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 1996، ص 115.

- **Abdellah BOUDAHRAN:** L'arbitrage commercial interne et international au regard du Maroc, la société d'édition et de diffusion al madariss, Casablanca, 1^{ère} éd, année 1999, p 59.

- **El Kttiri AKASBI:** La réforme de la fiscalité marocain à l'heure de l'ajustement structurel, Ed Toubkal, Casablanca, année 1987, p 372.

الرأي الثاني: ذهب جانب من الفقه إلى اعتبار اللجان الضريبية لجاناً إدارية لأنها تتكون من موظفين إداريين وما هي إلا امتداد لأجهزة الإدارية للدولة بحيث اعتبر أن اللجنة الوطنية للطعون الضريبية التي ينشئها رئيس الحكومة ويترأسها مستشارون من محكمة النقض، ما هي إلا سلطة رئاسية عليا لإدارة الضرائب تكميلية لما يتعلق بفرض الضريبة.

للتوسع انظر:

- **زكرياء بيومي:** المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، سنة 1990، ص 206.

- **عبد الرحيم الجامعي:** الإشكالات التي يطرحها قانون المحاكم الإدارية في مجال المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، سلسلة المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، عدد 4، سنة 1996، ص 68.

- **إبراهيم المنحي:** الطعن بالنقض الضريبي، التنظيم القانوني والإجرائي للطعن الضريبي أمام اللجان الضريبية والمحاكم الابتدائية والاستئنافية والنقض في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، سنة 2006، ص 109.

الرأي الثالث: اعتبر بعض من الفقه المغربي اللجان الضريبية لجاناً إدارية مستقلة معتمداً على ما تلتزم به هذه اللجان من حياد يتجلى في إصدارها مقررات ضد الإدارة الضريبية حين التجأت هذه للطعن فيها أمام القضاء.

ويضيف هذا الاتجاه أن استقلالية اللجان الضريبية تتجلى من خلال تشكيلها حيث يترأسها قاض، وتعين مقرها بالمحاكم من جهة وتبعتها مباشرة لسلطة الوزير الأول من جهة ثانية، وبعبارة أخرى فهي مستقلة عن وزارة المالية.

للتوسع انظر:

الفقرة الأولى: تكون واختصاص اللجان الضريبية

لقد عمل المشرع المغربي على تطوير نظامه الضريبي بمقتضى قانون الإطار المتعلق بالإصلاح الضريبي لسنة 1984 - لتجاوز العديد من الانتقادات التي وجهت له - ومن خلال إصدار المدونة العامة للضرائب لتنظيم الضرائب وتوحيد المساطر الجبائية، وأدخل مجموعة من التعديلات على اللجان الضريبية لتوفير ضمانات إضافية للملزمين سواء على مستوى تكوينها (أولا) أو على مستوى اختصاصاتها (ثانيا).

أولا: تكوين اللجان الضريبية

يعتبر تشكيل اللجان من بين أهم الضمانات التي كرسها المشرع، بحيث تهدف لخلق نوع من التوازن بين أطراف النزاع الضريبي، وذلك نظرا لحيد الجهة المكلفة بتسوية النزاع، وما يقر هذا الحيد تركيبة أعضاء اللجنة فمنها ما يمثل الملزم ومنها من يمثل الإدارة إلى جانب الرئيس، سواء على مستوى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة (1)، أو على مستوى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية (2).

1- اللجنة المحلية للضريبة

لعل أهم ما فرضته التحولات الاجتماعية والاقتصادية على المشرع الضريبي المغربي على مستوى تشكيلة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، وهو ضمان حياد وموضوعية رئيسها من خلال تعديل إسناد مهمتها من ممثل عامل العمالة أو الإقليم¹⁸⁵ إلى هيئة قضائية بمقتضى قانون الإطار لسنة 1984.

وقد اعتبر البعض أن إسناد الرئاسة لأحد الهيئة القضائية نقلة نوعية بحيث يضمني عليها نوعا من الاستقلالية والحياد ولقراراتها، الشيء الذي يبعث بالثقة لدى الملزمين¹⁸⁶، وهو نفس

- الحسين باربش: ضمانات المساطر الغير القضائية للملزم بالضريبة، ندوة القضاء الإداري وحماية النشاط الاقتصادي، جامعة القرويين، منشورات كلية الشريعة بأكادير، سلسلة ندوات ومحاضرات، 1 ماي 1996، ص 74-75.

¹⁸⁵ - ظهير رقم 1.57.191، بتاريخ 1957/09/20 المعدل والمكمل لظهير 1914/04/12، المتعلق بالضريبة على الأرباح المهنية، ج. ر عدد 2347، بتاريخ 1957/10/18، ص 1373.

وموجب هذا الظهير تم إسناد مهمة رئيس اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إلى ممثل عامل العمالة أو الإقليم.

¹⁸⁶ - عبد الغني شكور: المنازعات الجبائية بين التسوية الإدارية والحل القضائي، مرجع سابق، ص 55.

الشيء الذي أكدته المادة 225 من المدونة العامة للضرائب¹⁸⁷، حيث جاء فيها أن اللجنة المحلية لتقدير الضرائب يرأسها قاضي، يتم اختياره من الهيئة القضائية.

ومن أجل تعزيز الضمانات، واستمرار المسطرة التوجيهية خلال مسطرة تصحيح الأساس الضريبي وحقوق الدفاع، فقد نصت المادة 225 من المدونة العامة للضرائب في بندها الثاني على ممثل لعامل العمالة أو الإقليم وممثل للإدارة يدافع عن مصالحها (أ) وعن ممثل للخاضعين يكون تابعا للفرع المهني الأكثر تمثيلا للنشاط الذي يزاوله الطالب (ب).

أ- أعضاء اللجنة المحلية الموظفون

بالرجوع لمقتضيات البند II من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب نجد أنها تنص على ممثل لعامل العمالة أو الإقليم، وممثل للإدارة.

- ممثل عامل العمالة أو الإقليم

نصت المادة 225 في بندها II على أنه تضم كل لجنة "(...) 3- ممثلا لعامل العمالة أو الإقليم الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصه (...)"، ويعين الممثل من بين الموظفين العاملين تحت إمرته، بصفته ممثلا للسلطة التنفيذية وصلة وصل بين سكان العمالة أو الإقليم والسلطة المركزية، من العمال يعين ممثلا عنه من أي قسم من الأقسام التابعة للعمالة أو الإقليم¹⁸⁸.

ويرى أحد الباحثين، أن ممثل عامل العمالة أو الإقليم هي ظاهرة يختص بها التشريع الضريبي المغربي بالمقارنة مع التشريعات الفرنسية والمصرية والتونسية، التي لا تعترف بضرورة تمثيل السلطة المحلية أو أي سلطة إدارية أخرى¹⁸⁹.

- ممثل الإدارة الضريبية

يعتبر وجود ممثل الإدارة الضريبية سواء كمقرر أو كممثل للإدارة في اللجان المحلية ذا أهمية كبرى، لما يتوفر عليه من تجربة ودراية بالمسائل التقنية الضريبية تمكنه من معرفة القضية

¹⁸⁷ - نص المادة 225 من المدونة العامة للضرائب على أنه "تضم كل لجنة قاضيا، رئيسا".

¹⁸⁸ - المختار السريدي: الطعن في أساس الضريبة أمام اللجان الضريبية، جريدة الصباح، الأربعاء 27 أكتوبر 2010.

¹⁸⁹ - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي: دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، عدد 49، سنة 2003، ص 536.

موضوع النزاع من جهة، وتوجيه رأي اللجنة لمصلحة الإدارة الضريبية، فيظهرون كمدافعين عن مصالحها وليس كمدافعين عن العدالة الجبائية¹⁹⁰.

ووفقا لمقتضيات البند II من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب، يقصد برئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله رؤساء المصالح الخارجية للإدارة الضريبية وهم المديرون الجهويون ورؤساء المصالح الجهوية للوعاء الضريبي...، أو أي مفتش ينوب عن المدير الجهوي للضرائب وليس بالضرورة المفتش الذي أشرف على عملية التصحيح أو المراقبة.

والملاحظ أن المشرع المغربي لم يحدد الشروط التي تتوجب أن تتوفر في ممثل الإدارة الضريبية، عكس ما هو عليه الحال بالنسبة لأعضاء ممثلي الإدارة في اللجنة الوطنية للطعون الضريبية.

ب- أعضاء اللجنة المحلية غير الموظفين

لقد منح المشرع الضريبي للملزم ضمانات حقيقية منها ما يتجلى في تشكيلة اللجنة التي يجب أن تتضمن بالضرورة ممثل الملزم في عملها والمشاركة في اتخاذ القرار، وذلك من أجل ضمان حقوق الدفاع للمتخاصمين كمبدأ من مبادئ التقاضي من جهة وضمان تنفيذ قراراتها رضائيا لإنهاء النزاع بطريقة تضمن استمرار العلاقة بين الإدارة والملزم من جهة أخرى.

فإذا كان ممثل الإدارة الجبائية باعتباره مدافعا عن مصالح هذه الأخيرة ويساعد اللجنة في المسائل التقنية. ففي المقابل فرض المشرع المغربي أن تضم ممثل الملزم ذا صوت تقرير من القطاع المهني الذي ينتمي إليه الملزم ليدافع عن مصالحه، وينور اللجنة بخصوصيات المهنة التي يزاوئها¹⁹¹.

أما فيما يتعلق بتعيين المكلف بالضريبة¹⁹²، فتختلف باختلاف النشاط المهني الذي يزاوئله¹⁹³.

¹⁹⁰ -Naji BACCOUCHE: Droit fiscal, publication de l'école National, Tunis, Année 1993, p 191.

¹⁹¹ - Mohamed BOUHAREB: La lute contre la fraude fiscale au Maroc, Edition maghrébines, 2006, p 149.

¹⁹² - للتوسع انظر:

2- اللجنة الوطنية للضريبة

بالرجوع لمقتضيات البند II من المادة 226 من المدونة العامة للضرائب نجدها تنص على أن اللجنة الوطنية تضم قضاة، والموظفين ممثلين للإدارة الضرائب، وممثلي الملمزمين.

- القضاة

ينص البند II من المادة 226 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي " يرأس اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ويشرف على سيرها قاض يعينه الوزير الأول باقتراح من وزير العدل".

ويلاحظ من خلال هذا النص أن المشرع المغربي نحا نفس المنحى في إسناد مهمة رئاسة اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، كذلك إلى هيئة قضائية محايدة ومستقلة عن أطراف المنازعة الضريبية، وهو ما سيضمن نوعا من النزاهة والمساواة التي لا توفرها اللجنة في الحالة التي يكون فيها رئيس اللجنة من الإدارة الضريبية.

في حين يرى بعض الباحثين أن الأمر يطرح إشكالية تتمثل في أنه إذا كانت اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية آخر مرحلة إدارية للطعن، فإن إسناد مهمة الرئاسة للقاضي

- ابراهيم مهم: المنازعات الجبائية بالمغرب: محاولة لتحقيق التوازن بين الملمزم والإدارة الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق، السنة الجامعية 2005-2006، ص 202.

¹⁹³ - بالرجوع للفقرة " بء" من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب نجدها تنص على ما يلي " يعين ممثلو الخاضعين للضريبة وفق الشروط التالية:

1- فيما يخص الطعون التي تم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو فلاحيا: يعين عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر الممثلين الرسميين ومثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاث (3) سنوات، من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا لفروع النشاط المشار إليها أعلاه، المدرجين في القوانين التي تقدمها المنظمات المذكورة وكل من رؤساء غرفة التجارة والصناعة والخدمات وغرفة الصناعة التقليدية وغرفة الفلاحة وغرفة الصيد البحري قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعنيين في حظيرة اللجنة المحلية.

2- فيما يخص الطعون التي تم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون مهنا حرة: يعين عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر، الممثلين الرسميين ومثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاث (3) سنوات، من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا، المدرجين في القوانين التي تقدمها المنظمات المذكورة قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعنيين في حظيرة اللجنة المحلية.

وبياشر تعيين الممثلين المشار إليهم في 1 و 2 أعلاه قبل فاتح يناير من السنة التي تبتدئ خلالها مهامها في حظيرة اللجنة المحلية ".

يعتبر مساساً بمبدأ فصل السلط، حيث تتدخل السلطة القضائية في السلطة التنفيذية، خاصة وأن الطاعن لا زالت أمامه فرصة أخرى وهي المرحلة القضائية، ويضيف أن القاضي يعتبر أن الإدارة ذات السلطة والقوة يدفعانها إلى الاعتداء في تقدير أساس الضريبة وهو ما يجعله يتعاطف مع المزمع¹⁹⁴.

وهكذا تضم اللجنة الوطنية قاضياً بمثابة رئيس يتولى الإشراف على سير اللجنة، حيث توجه إليه الطعون التي يعهد ببحثها إلى واحد من الموظفين، ويوزع الملفات على اللجان الفرعية.

وتجدر الإشارة إلى أن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة تنقسم إلى سبع لجان فرعية¹⁹⁵ تتداول في القضايا المعروضة عليها، ويرأس هذه اللجان الفرعية سبعة قضاة ينتمون إلى السلك القضائي يعينهم الوزير الأول باقتراح من وزير العدل¹⁹⁶.

- الموظفون الممثلون للإدارة

نصت المادة 226 من المدونة العامة للضرائب في بندها الأول على أنه "تضم اللجنة... ثلاثون (30) موظفاً يعينهم الوزير الأول باقتراح من وزير المالية، يكونون حاصلين على الأقل على تأهيل في ميدان الضرائب أو في المحاسبة أو القانون أو الاقتصاد وأن تكون لهم على الأقل رتبة مفتش أو رتبة مدرجة في سلم من سلال الأجر يعادل ذلك، ويلحق الموظفون المذكورون باللجنة...".

وتجدر الإشارة إلى أن عدد أعضاء ممثلي الإدارة الضريبية في اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية عرف تطوراً ملحوظاً حيث كان لا يتجاوز اثنا عشر (12) موظفاً بموجب المادة 41 من القانون المنظم للضريبة على الشركات لسنة 1986، ثم ارتفع إلى ثمانية عشر

¹⁹⁴ - عبد الصمد فلكي: اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة محمد الخامس الرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، الموسم الجامعي 2001-2002، ص 12.

¹⁹⁵ - يجب الإشارة إلى أن اللجان الفرعية المتفرعة عن اللجنة الوطنية قد عرفت تطوراً ملحوظاً من حيث عددها، حيث كانت تضم في الأول ثلاث لجان فرعية، ليصل عددها إلى 5 سنة 1993، إلى أن وصل عددها إلى 7 بموجب قانون المالية لسنة 2010 رقم 48.09.

¹⁹⁶ - البند I من المادة 226 من المدونة العامة للضرائب.

موظفا بموجب الفقرة الخامسة من المادة 41 من قانون رقم 86-24 المتعلق بالضريبة على الشركات ثم أصبح عدد هؤلاء (25) موظفا قبل أن يصبح (30) موظفا.

وبقراءة متأنية لمقتضيات الفقرة السالفة الذكر، نلاحظ أن المشرع الضريبي المغربي اشترط مجموعة من الشروط يمكن إجمالها فيما يلي:

- أن يكونوا حاصلين على تأهيل في المادة الضريبية أو في المحاسبة أو القانون أو الاقتصاد؛

- أن يكون لهم على الأقل رتبة مفتش أو رتبة مدرجة في سلم من سلم الأجور يعادل ذلك.

ومن ثم يمكن القول إن المشرع المغربي أحسن الصنيع حين أدرج هذه الشروط، خاصة وأن الأمر يتعلق بمرحلة متقدمة الهدف منها الوصول لحل مرضي لطرفي النزاع.

- ممثلو الملزمين

نصت المادة 226 من المدونة العامة للضرائب في بندها الأول على ما يلي "...وتضم اللجنة:

- ...مئة (100) شخص في ميدان الأعمال يعينهم الوزير الأول لمدة ثلاثة سنوات بصفتهم ممثلين للخاضع للضريبة، بناء على اقتراح مشترك لكل من الوزراء المكلفين بالتجارة والصناعة التقليدية والصيد البحري، والوزير المكلف بالمالية ويختار هؤلاء الممثلون من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا المزاولين نشاطا تجاريا أو صناعيا أو خدماتيا أو حرفيا أو في الصيد البحري والمدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة وكل من رؤساء غرف التجارة والصناعة والخدمات وغرفة الصناعة التقليدية وغرف الفلاحة وغرف الصيد البحري وذلك قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعينين في حضيرة اللجنة الوطنية...".

ومن أجل ضمان تكريس مبدأ حقوق الدفاع أمام اللجنة الوطنية في الطعون الضريبية، وضمان المسطرة التواجهية من جهة وتمكين اللجنة من الموارد البشرية اللازمة للقيام بمهمتها

على أكمل وجه، عمل المشرع المغربي على تزويدها بكفاءات ذات دراية بالنشاط المهني للملزم، الأمر الذي سيجعل قراراتها تراعي الظروف الواقعية للنزاع¹⁹⁷.

ثانيا: اختصاص اللجان الضريبية

لقد عمل المشرع الضريبي المغربي ومن أجل التخفيف على المحاكم الإدارية على إنشاء اللجان الضريبية، بحيث أسند للجنة المحلية لتقدير الضريبة اختصاصات حددها بموجب المادة 225 من المدونة العامة للضرائب(1)، في حين نصت المادة 226 من نفس المدونة على اختصاصات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية(2).

1- اختصاص اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

في إطار سياسة تقريب الإدارة من المواطنين التي تنهجها بلادنا، عمل المشرع المغربي على ترسيخ مبدأ تقريب اللجان الضريبية من الملزم، يشمل اختصاصها مكان فرض الضريبة (أ)، وفي نفس الوقت عمل على تضيق نطاق اختصاصها النوعي بتضييقه لنطاق الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة(ب).

أ- الاختصاص المحلي

لقد عرف الاختصاص المحلي (المكاني) للجان المحلية للضريبة عدة تطورات، فقبل الإصلاح الضريبي كان الاختصاص المكاني للجان متباينا، إذ أنه كان في الإمكان إحداثها في المدن أو النواحي، وقد تم تحديد مقر ودائرة اختصاص كل لجنة بمقتضى قرار لوزير المالية الصادر بتاريخ 15 مارس 1960 بالنسبة للضريبة على الأرباح المهنية، وبقرار آخر لوزير المالية صادر بتاريخ 16 غشت 1962 بالنسبة للضريبة على مقدار المعاملات¹⁹⁸.

وفي ظل الإصلاحات الإدارية التي نعتها بلادنا، بادر المشرع الضريبي المغربي على إحداث لجان محلية لتقدير الضريبة في كل العمالات والأقاليم بمقتضى المرسوم الصادر بتاريخ 30 دجنبر 1987، الذي جاء فيه "على أن الإدارة هي التي تتولى إحداث اللجان المحلية

¹⁹⁷ - فتحي إبراهيم: طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي للمدرسة الوطنية للإدارة العمومية، الرباط، سنة 1991-1992، ص 74.

¹⁹⁸ - فتحي إبراهيم: طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف، مرجع سابق، ص 24.

لتقدير الضريبة في كل عمالة أو إقليم، بالشكل الذي ينسجم مع الإطار الترابي لكل عمالة أو إقليم".

وحسب المادة 225 من المدونة العامة للضرائب والتي جاء في بندها الأول " تحدث الإدارة لجانا محلية لتقدير الضريبة وتحدد مقارها ودائرة اختصاصها".

وهكذا فإن الاختصاص الترابي للجنة المحلية لتقدير الضريبة يتحدد بالحيز المكاني لفرص الضريبة الذي يدخل في دائرة نفوذها¹⁹⁹، أي المقر الاجتماعي بالنسبة للأشخاص المعنوية أو المقر الرئيس بالنسبة للأشخاص الطبيعية، وذلك بهدف احتواء وفض النزاع في مراحله الأولى أمام الأجهزة الأقرب والأكثر دراية بالخصوصية الواقعية المحلية²⁰⁰.

وما تجب الإشارة إليه أن المشرع المغربي لم يتطرق للجزاء القانوني المترتب على عدم عرض النزاع على اللجنة المحلية في الحالة التي لا تحيل فيها الإدارة الملف إلى هذه اللجان سهوا أو خطأ، ذلك أن الإدارة في هذه الحالة تكون قد حرمت الملزم من حق يضمه له القانون.

ب- الاختصاص النوعي

لقد عرف الاختصاص النوعي للجنة المحلية لتقدير الضرائب تطورا كبيرا، حيث كان يقتصر قبل الإصلاح الجبائي على ضريبتين فقط إحداها مباشرة وهي الضريبة المضافة للضريبة المهنية التي فرضت سنة 1941 والتي أصبحت تسمى بالضريبة على الأرباح المهنية، وأخرى غير مباشرة وهي الضريبة على رقم المعاملات والتي عوضت بالضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات ابتداء من سنة 1961. وقد توسع هذا الاختصاص بموجب تعديل سنة 1984 ليشمل الضرائب المحدثه والمعاد تصنيفها، بحيث أصبح النظام الجبائي على إثر ذلك يشمل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

لكن وبالرجوع للفقرة الثانية من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب، نجد أن هذه اللجنة تنظر "...في المطالبات التي يقدمها في شكل عرائض الخاضعون للضريبة الكائن مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة اختصاصها في الحالات التالية:

¹⁹⁹ - سفيان ادريوش رشيدة الصابري: تصحيح الأساس الضريبي- دراسة مقارنة -، مرجع سابق، ص 158.

²⁰⁰ - عزيز الوكيل: أي دور للجن الضريبة في حل المنازعات الضريبية وفق التوجه الجديد للمدونة العامة للضرائب، مقال منشور بالموقع الإلكتروني www.alkanounia.com.

- التصحيحات فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة حسب نظام الربح الجزافي والدخول والأرباح العقارية والدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة وواجبات التسجيل والتمبر؛

- فحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين لا تتجاوز رقم أعمالهم المصرح بها في حساب الحاصلات والتكاليف عن كل من محاسبية عن الفترة غير المتقدمة موضوع الفحص (10) عشرة ملايين درهم".

وما يجب الإشارة إليه أيضا، أنه بموجب قانون المالية لسنة 2016²⁰¹، فقد أصبحت اللجنة المحلية لتقدير الضريبة تبث ابتدائيا واستثنافيا في القضايا السالفة الذكر²⁰².

لكن وبالرجوع إلى مقتضيات الفقرة الثالثة من البند الأول من المادة 225²⁰³، يتضح أن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة تختص بالبث في النزاعات المعروضة عليها من جميع جوانبها باستثناء الخوض في تفسير النصوص التشريعية والتنظيمية، وفي هذه الحالة يجب أن تصرح بعدم اختصاصها في حالة تفسير القانون.

2- اختصاص اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 226 من المدونة العامة للضرائب نجد أنها تنص على أنه "تحدث لجنة دائمة تسمى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ترفع إليها الطعون المتعلقة:

- بفحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة المنصوص عليها في المادة 216 أعلاه أي كان مبلغ رقم الأعمال المصرح به؛

²⁰¹ - قانون المالية رقم 70.15 للسنة المالية 2016، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.150، بتاريخ 19-12-2015، ج. ر عدد 6423، بتاريخ 2015/12/21.

²⁰² - جواد العسري: الطعن القضائي في مقررات اللجان الضريبية، مجلة القانون المغربي، العدد 30، مارس 2016، ص 69.

²⁰³ - "وتبت اللجنة في النزاعات المعروضة على أنظارها ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية".

- بفحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يساوي أو يفوق رقم أعمالهم المصرح بها في حساب الحاصلات والتكاليف، برسم إحدى السنوات المحاسبية موضوع الفحص (10) ملايين درهم.

وترفع كذلك إلى اللجنة الوطنية الطعون التي لم تصدر اللجان المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل اثني عشر (12) شهرا مقررات بشأنها"²⁰⁴.

والملاحظ أن الصياغة التي جاء بها قانون المالية لسنة 2016 وإن كانت قد عاجلت مجموعة من الإشكالات السابقة والمتعلقة أساسا بالمقررات فإنها ستطرح لنا إشكالا مهما متعلقا بالحالة التي يساوي فيها رقم الأعمال المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف عشرة (10) ملايين درهم برسم سنة معينة، وما دون السقف المذكور برسم السنة أو السنوات الأخرى، حيث إن مثل هذه الحالات تستوفي الشروط المتطلبة للطعن سواء أمام اللجان المحلية لتقدر الضريبة أو الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، وهو ما سيترك إشكالا حقيقيا حول الجهة المختصة للبت في الطعن.

بالإضافة للاختصاصات السابقة نصت المادة 226 في فقرتها 3 من البند الأول على أنه "وتبت في النزاعات المعروضة عليها ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بنصوص تشريعية أو تنظيمية".

ومن خلال قراءة متأنية لمقتضيات المادة السالفة الذكر يتبين أن اختصاص اللجنة الوطنية ينعقد كذلك في النزاعات ذات الطابع الواقعي التي قد تنشأ بين الإدارة الضريبية والملمزم عن مسطرة تصحيح الأساس الضريبي (أ) ويجب عليها (اللجنة) أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل المتعلقة بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية (ب).

أ- اختصاص اللجنة الوطنية للبت في المسائل الواقعية

إن حصر اختصاص اللجان بالبت في المسائل الواقعية دون القانونية لم يقتصر على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة (المادة 225 من المدونة العامة للضرائب)²⁰⁵، بل يمتد إلى

²⁰⁴ - عدلت بمقتضى قانون المالية لسنة 2016.

²⁰⁵ - تنص الفقرة الثالثة من البند الأول من المادة 225 على أنه "وتبت اللجان في النزاعات المعروضة على أنظارها ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية".

اختصاص اللجنة الوطنية، وقد خلق توجه المشرع المغربي صعوبات في التطبيق ليس بالنسبة لأطراف النزاع فقط ولكن أيضا بالنسبة للجنة الوطنية إذ أن هناك حالات كثيرة يصعب فيها التمييز بين المسائل المرتبطة بالواقع وتلك المتعلقة بالقانون²⁰⁶.

وهكذا، فقد عرف العمل القضائي المغربي تدبدا في مواقفه بخصوص هذه المسائل حيث ذهبت بعض المحاكم الإدارية في اتجاه حصر اختصاص لجان الطعن في المسائل الواقعية دون القانونية، حتى ولو كانت ناشئة بمناسبة تحديد عناصر الضريبة²⁰⁷، في حين اعتمدت محاكم إدارية أخرى على حرفية النص وأبعدت المسائل المتعلقة بتفسير النصوص فقط²⁰⁸ إذ أنه لا مانع من تطبيق القانون إذا كانت نصوصه صريحة ولا تحتاج إلى تفسير.

ب- النظر في المسائل القانونية

إذا كانت غاية المشرع الضريبي المغربي من خلق اللجان الضريبية هو التقليل من عدد الملفات الضريبة أمام المحاكم الإدارية، لما لها من طبيعة معقدة ثقيلة على القضاء من الناحيتين التقنية والقانونية، فإن الغاية لا يمكن أن تتحقق إلا من خلال منح الاختصاص للجان للبت في النزاعات الناشئة عن مسطرة التصحيح أو المراقبة بشكل كامل سواء فيما يتعلق بالمسائل المرتبطة بما هو واقعي أم بما هو قانوني²⁰⁹.

لهذا حبذا لو منح المشرع الضريبي المغربي الاختصاص للجان الضريبية بتطبيق القانون وتفسير²¹⁰ النصوص التشريعية والتنظيمية خاصة إذا ما نظرنا إلى هذه اللجان من زاوية تكوينها، إذ يرأسها قاض يمكن أن يساعد وينور باقي أعضاء اللجنة من الناحية القانونية كما يمكن للأعضاء الآخرين أن ينوروا الرئيس القاضي من الناحية التقنية والحسابية وهو ما من شأنه أن يجعل اللجنة قادرة بشكل متكامل (قانوني وتقني) على إصدار قرارات عادلة

²⁰⁶ - محمد البرانصي: لجان التحكيم الضريبية ودورها في تسوية المنازعات الضريبية وتشجيع الاستثمار، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث في أنظمة التحكيم، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- سلا-، السنة الجامعية 2012-2013، ص 137-138.

²⁰⁷ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط عدد 895، بتاريخ 1999/10/28، ملف رقم 99/79، (غير منشور).

²⁰⁸ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 283، بتاريخ 1999/06/24، ملف رقم 288/96، (غير منشور).

²⁰⁹ - محمد البرانصي: لجان التحكيم الضريبية ودورها في تسوية المنازعات الضريبية وتشجيع الاستثمار، مرجع سابق، ص 142.

²¹⁰ - العربي الكرداح: الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، مرجع سابق، ص 278 وما بعدها.

وصائية قابلة للتنفيذ الرضائي من قبل أطراف النزاع، مما يؤدي إلى إنهاء النزاع من جهة، وضمان استمرارية العلاقة بين الأطراف؛ الملزم والإدارة الضريبية من جهة أخرى، وهو ما يسهم في ربح الوقت في حسم النزاع بالنسبة للملزم دون اللجوء إلى القضاء الذي يصعب عليه البت بسرعة في النزاعات الضريبية الناشئة عن مسطرة التصحيح الشيء الذي يترتب عليه تراكم الملفات ومن ثم تأخير تحقيق العدالة²¹¹.

الفقرة الثانية: إجراءات الطعن أمام اللجان الضريبية

لقد حدد المشرع الضريبي المغربي مجموعة من الشروط لتحريك مسطرة الطعن²¹²، حيث وضع لهذه المسطرة آجال معينة وحدد كيفية سير عملها سواء أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة (أولاً)، أم أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية (ثانياً).

أولاً: إجراءات الطعن أمام اللجنة المحلية

يجسد الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة رغبة الملزم في استمرار المسطرة التوجيهية بعد رسالة التصحيح الثانية على إثر الفحص الجبائي الذي خضع له، من أجل استمرار الحوار التواجمي مع الإدارة بغية الوصول إلى حل توافقي حول التصحيحات المعروضة أو المقترحة من قبل المحقق أو المكلف بالمراقبة، كما أن مباشرته لهذه المسطرة تمكنه من الاستفادة من تأجيل وضع الأمر بتحصيل الضريبة موضوع التنفيذ، الذي يصدر بعد انتهاء مسطرة اللجان الضريبية، وصدور مقرر نهائي.

وهكذا، فحينما يرفض الملزم اقتراحات الإدارة الموجهة إليه في الرسالة التبليغية الثانية يتعين عليه أن يتقدم بالطعن في الموضوع أمام اللجنة المحلية داخل أجل 30 يوم من تاريخ توصله بالرسالة التبليغية الثانية، ويشترط أن يعبر عن رغبته صراحة، ويكفي لذلك أن يكون التعبير بكلمات أو عبارات غير سليمة. وتوجه هذه الرسالة إلى المفتش الذي أجرى بالتحقيق قصد إحالتها على اللجنة المحلية ومن هنا تنطلق الجلسات الأولى للجنة المحلية لتقدير الضريبة.

²¹¹ - محمد البرانصي: لجان التحكيم الضريبية ودورها في تسوية المنازعات الضريبية وتشجيع الاستثمار، مرجع سابق، ص 142-

143.

²¹² - أحمدوش مدني: الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية، عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، مرجع سابق، ص 123.

ومن أجل ضمان تفعيل الدور التحكيمي للجنة المحلية وما يتطلبه ذلك من احترام حقوق الدفاع باعتباره مبدأ من مبادئ التقاضي، فقد ألزم المشرع المغربي هذه اللجنة باستدعاء أطراف النزاع، حيث ينص البند الثاني من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي " (...) يستدعي الكاتب المقرر أعضاء اللجنة خمسة عشر يوماً على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع (...).".

وقد جعل المشرع الجبائي المغربي من هذه القاعدة "قاعدة آمرة"، إذ تقضي بضرورة استدعاء أطراف النزاع الضريبي سواء الملزم أو ممثلي إدارة الضرائب من أجل تسهيل الحوار التواجمي ومنح الفرصة لكل واحد من أجل تقديم حججه أمام الطرف الآخر.

كما أن استدعاء أطراف اللجنة يجب أن يتم من طرف مقررها عن طريق رسالة مضمونة الوصول وذلك بأمر من رئيس اللجنة، كما يجب أن يتضمن هذا الاستدعاء مجموع النزاعات التي ستبث فيها اللجنة، ونسخ تقارير النزاعات التي يقوم مفتش الضرائب بإعدادها بمجرد حصول الطعن، كما يجب أن تكون هذه المقررات معللة ومفصلة. كما يجب أيضاً أن تتضمن جميع الدلائل والحجج التي تقدم بها الخاضعون للضريبة والإدارة على السواء، وكذا نقط الخلاف المتعلقة بالنزاع سواء تعلق الأمر بالمسائل القانونية أو الواقعية، كما يجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها حينما يتعلق الأمر بتفسير النصوص القانونية أو التنظيمية، أما الجوانب التي تم الاتفاق حولها فإن اللجنة لا تنظر فيها.

أما فيما يخص مقر انعقاد جلسات اللجنة المحلية فتتخذ هذه الأخيرة بمقر المحكمة الابتدائية عوض إدارة الضرائب أو مقر العمالة وذلك بهدف إحساس الملزمين بالطمأنينة وإحلال الثقة في أنفسهم، بالإضافة إلى ذلك يحق للجنة إن استدعى الأمر الاستعانة بخبير أو خبيرين على الأكثر ويكون له صوت استشاري فقط.

وأخيراً بعد مناقشة النزاع دون التوصل إلى حل يرضي الطرفين ينهي رئيس اللجنة مرحلة الاستماع إلى دفوعات الأطراف ويدخل النزاع مرحلة أخرى تدعى بمرحلة المداولة التي تبقى أهم مرحلة يتم خلالها التتويج بإصدار اللجنة مقررها بأغلبية الأصوات، وفي حالة تعادل الأصوات يرجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس.

كما أن هذه المقررات الصادرة من طرف اللجنة يجب أن تكون مفصلة ومعللة من أجل إعطاء الفرصة للطعن فيها أمام القضاء، ويجب أن يصدر مقرر اللجنة داخل أجل 12 شهرا من تاريخ تسلمها المطالبات والوثائق من الإدارة²¹³ وإذا انصرم الأجل المشار إليه أعلاه ولم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مقررها، يشعر هذا الأخير الأطراف بذلك بواسطة رسالة مضمونة التوصل خلال الشهرين المواليين لانصرام الأجل المقرر (12 شهرا) وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب²¹⁴.

وحسنا فعل المشرع الضريبي المغربي بتحديد المدة اللازمة للجنة المحلية لتقدير الضريبة للفصل في النزاع المعروض أمامها، وذلك عكس المشرع الضريبي الفرنسي الذي لم يحدد أي أجل يقيد سواء اللجنة المحلية أو اللجنة الإقليمية الضريبية المحلية للتوفيق، ولا بالنسبة للجنة الوطنية للضريبة الشيء الذي يفرغ جميع الضمانات للملزم، وذلك لكون المشرع الضريبي المغربي يوفر ضمانات أكثر للملزم مما يوفره نظيره الفرنسي.

ثانيا: إجراءات الطعن أمام اللجنة الوطنية

لقد نص المشرع الضريبي المغربي على إجراءات الطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في البند الثاني من المادة 226 من المدونة العامة للضرائب، وهكذا يقدم الخاضع للضريبة طعنه أمام اللجنة الوطنية في صورة عريضة توجه إلى المفتش في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم، وبعد ذلك يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ويسلمها لها مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية التي تمكن هذه اللجنة من البت فيها، وتحدد هذه المطالبات موضوع الخلاف وكذا عرضا للحجج المستند إليها كما يحدد أجل أقصاه ثلاثة أشهر لتسليم اللجنة الوطنية النظر في الطعون المتعلقة بالضريبة والوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة بالطعن المقدم من طرف الخاضع للضريبة أمام اللجنة.

²¹³ - وقد أحسن المشرع المغربي بتقليصه من المدة بموجب قانون المالية لسنة 2016، حيث كانت قبل هذا التاريخ محددة في 24 شهرا، الأمر الذي كان يحد من سرعة تسوية ملفات الملزمين ويضيع على خزانة الدولة أموالا مهمة.

²¹⁴ - البند الثاني من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب.

وفي حالة عدم توجيه العرائض والوثائق السالفة الذكر داخل الأجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن الخاضعين للضريبة، ثم بعد ذلك تجتمع اللجنة وفق الإجراءات المنصوص عليها، ويخبر الكاتب المقرر للجنة الوطنية الطرفين بتاريخ انعقاد اجتماعها قبل حلول موعده بما يقل عن ثلاثين يوما، وذلك وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، كما يجب على اللجنة أن تبث في أجل 12 شهرا يبتدئ من تاريخ تسليمها المطالبات والوثائق من الإدارة.

وما نسجله عن مدة اثني عشر (12) شهرا كأجل أقصى للجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية للفصل في النزاعات المعروضة أمامها كونه أجل طويل، ونرى أنه حبذا لو أن المشرع الضريبي قلص من هذه المدة.

ويتربط على عدم احترامها لهذا الأجل، عدم جواز - حسب البند 4 من المادة 226 - إدخال أي تصحيح على إقرار الخاضع للضريبة أو على أساس فرض الضريبة المعتمدة من لدن الإدارة في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية بسبب عدم الإدلاء بالإقرار أو بسبب إقرار غير تام.

غير أنه في حالة إعطاء الملزم موافقته الجزئية على الأسس المبلغة من لدن إدارة الضرائب أو في حالة عدم تقديمه ملاحظات عن أسباب التصحيح المدخلة من طرف الإدارة، يكون الأساس الناتج عن تلك الموافقة الجزئية وأسباب التصحيح المذكورة. وبهذا التوضيح الذي جاء به المشرع - في البند 4 من المادة 226 - يكون قد حصر النزاع الذي كان يثار بين الملزم والإدارة الضريبية في الحالة التي لم تحترم فيها اللجنة الوطنية أجل اثني عشر (12) شهرا.

ويمكن للملزم الطعن في مقررات اللجنة الوطنية قضائيا أمام المحاكم الإدارية سواء في المسائل الواقعية أو القانونية داخل أجل ستين يوما، كما يمكن للإدارة الضريبية أن تنازع في المقررات النهائية الصادرة عن اللجنة الوطنية داخل الأجل نفسه سواء تعلقت هذه المقررات بمسائل قانونية أو واقعية²¹⁵.

²¹⁵ - المادة 242 من المدونة العامة للضرائب.

وإن منح الإدارة الضريبية الصلاحية في المنازعة في مقررات اللجنة الوطنية سواء تعلقت بالمسائل القانونية أو الواقعية يعتبر مستجدا جاءت به المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، على خلاف ما كان معمولاً به سابقاً، وبمقتضى هذا التعديل أصبح للإدارة الضريبية نفس الصلاحيات التي يتمتع بها الملزم في الطعون الموجهة للمحكمة الإدارية²¹⁶.

المطلب الثاني: إجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء

إن مباشرة أي دعوى أمام القضاء، تكون مرتبطة بتوفر شروط معينة ومحددة سواء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع، وأن شروط قبول الدعوى القضائية هي تلك الشروط الضرورية التي يجب توفرها لعرض نزاع ما على القاضي الإداري، والتي تلزمه وتسمح له في الوقت نفسه بأن يفصل في موضوع الخلاف القائم المعروض عليه حيث ينتج عن عدم احترام هذه الشروط عدم قبول الدعوى، ويقصد كذلك بشروط قبول الدعوى بشكل عام تلك الشروط التي من شأنها أن تجعل إجراءات رفع الدعوى سليمة ويتوفر فيها الشكل المطلوب لانعقاد الخصومة دون النظر إلى مدى أحقية المدعي في طلبه²¹⁷، أو هي الشروط التي يجب أن تتوفر حتى تملك أي جهة قضائية بصفة عامة فحص الدعوى من حيث الموضوع²¹⁸.

وتتمثل هذه الشروط في شروط تتعلق بصفة المتقاضي (الفرع الأول) وأخرى ترتبط بالمقال الافتتاحي لتلك الدعوى (الفرع الثاني)، وأخيراً بالأجل المرتبط برفع الدعوى إلى المحكمة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بصفة المتقاضي

لقد أعطى المشرع المغربي- من خلال مقتضيات المدونة العامة للضرائب- لكل من الخاضع للضريبة والإدارة الجبائية الحق في عرض النزاع القائم بينهما أمام المحاكم الإدارية وذلك حسب الحالات المنصوص عليها في المدونة السالفة الذكر.

²¹⁶ - إبراهيم مهم: المنازعات الجبائية - محاولة لتحقيق التوازن بين الملزم والإدارة الضريبية-، مرجع سابق، ص 233.

²¹⁷ - عبد الرحيم التحاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب (الضريبة على الدخل الضريبة على الشركات نموذجاً)، مرجع سابق، ص 430.

²¹⁸ - عمر محمد الشويكي: مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد 250، سنة

لكن لا يصح لهما التقاضي إلا بتوفر الشروط المنصوص عليها في الفقرة الأولى من الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية²¹⁹.

وتبعاً لذلك سيتم التطرق إلى الشروط المتعلقة بالخاضع للضريبة (الفقرة الأولى) وأخرى تخص الإدارة الضريبية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الشروط المتعلقة بالخاضع للجباية

يعتبر كل من شرط الأهلية وشرطي الصفة والمصلحة لقبول الدعوى في الواقع شروط عامة لكل دعوى قضائية سواء كانت مرفوعة أمام القضاء العادي أو أمام القضاء الإداري وهذا ما نص عليه الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية²²⁰.

وإذا كانت المادتان 242 و 243 من المدونة العامة للضرائب قد منحتا للخاضع للضريبة إمكانية اللجوء إلى القضاء فإن ذلك رهين بتوفر شرط الأهلية (أولاً) إضافة إلى شرطي الصفة والمصلحة (ثانياً).

أولاً: شرط الأهلية

تشكل أهلية التقاضي الشرط الأول الذي يتعين توفره في المدعي في المنازعة القضائية بصفة عامة والمنازعة الجبائية على وجه الخصوص، باعتبارها صلاحيات الشخص لأن يباشر بنفسه التصرفات القانونية التي يكون من شأنها أن تكتسبه حقاً أو أن تحمله التزاماً وهي بذلك صفة تقوم بشخص تجعله صالحاً لاستعمال الحق²²¹، بما يعرف بأهلية الأداء²²².

²¹⁹ - ينص الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية على أنه " لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة والأهلية والمصلحة لإثبات حقوقه".

²²⁰ - محمد رفعت عبد الوهاب: القضاء الإداري، الكتاب الثاني - قضاء الإلغاء وقضاء التعويض وأصول الإجراءات، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت - لبنان، الطبعة الأولى، سنة 2005، ص 38.

²²¹ - عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الأول - مصادر الالتزام، دار النشر للجامعات المصرية، الطبعة الأولى، سنة 1952، ص 221.

²²² - أما أهلية الوجوب فهي صلاحيات الشخص لاكتساب الحقوق والتحمل بالالتزامات وهي بذلك صفة تقدم لشخص تجعله صالحاً لأن يتعلق به حق معين أو عليه كصلاحيته مثلاً لأن يرث فيكون مالكا، وهي تثبت للشخص في وقت ولادته إلى حين وفاته وتبدأ قبل ذلك للجنين في حدود معينة وقد تمتد بعد ذلك حتى تصفى التركة إلى أن تسدد ديون المتوفى وتنفيذها وصياه.

- للتوسع انظر: عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الأول - مصادر الالتزام، مرجع سابق، ص 220.

وقد حدد المشرع من خلال مدونة الأسرة أهلية التقاضي²²³، بالنسبة للأفراد الطبيعيين في ثماني عشرة سنة شمسية كاملة أي بلوغ سن الرشد²²⁴.

كما أنه لا يجوز لنقص الأهلية أن يقاضي الإدارة الجبائية كصغير السن وكالمحكوم بالتحجير لسفه أو جنون بل لا بد من تقديم هذه الدعوى في إطار النيابة القانونية²²⁵.

أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فالأهلية تقتضي أن تكون متمتعة بالشخصية المعنوية²²⁶، أي أن تكون مكونة بطريقة شرعية ووجود شخص ذاتي يتصرف باسمها كما أن هذه الشخصية المعنوية لا تظهر بمجرد إرادة مجموعة من الأفراد ولكن القانون قد حدد شروط الحصول عليها كما هو الشأن بالنسبة للجمعيات والشركات وغيرها²²⁷.

ثانيا: شرطا الصفة والمصلحة

يدخل معظم الفقه الصفة في المصلحة على أساس أنه في الغالب من الأحيان يكون صاحب المصلحة هو صاحب الصفة في رفع الدعوى، لكن أحيانا تختلف المصلحة عن الصفة ويظهر الفرق بينهما بوضوح في الدعاوى التي ترفعها الأشخاص المعنوية إذ أن صاحب المصلحة هو الشخص المعنوي، أما صاحب الصفة فهو ممثل هذا الشخص المعنوي²²⁸.

ويقصد بالصفة علاقة المدعي بالشيء المدعى به التي تعطيه الصلاحية للمطالبة به أمام القضاء²²⁹.

²²³ - المادة 209 من مدونة الأسرة.

²²⁴ - أحمد الداودي: مسطرة الترافع أمام المحاكم الإدارية-دراسة مقارنة بباقي أنواع المحاكم-، مجلة المنازعات الإدارية والجمركية الرقيب، العدد الثاني، نونبر 2012، ص 19.

²²⁵ - عزيز بودالي: شروط الدعوى الضريبية في المرحلة القضائية، أعمال الندوة الوطنية يومي 4 و 5 دجنبر 2009 حول المنازعات الضريبية عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، مرجع سابق، ص 42.

²²⁶ - عبد المنعم بلوق: وضعية المكلف في النزاع الضريبي، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، السنة الدراسية 2003-2004، ص 189.

²²⁷ - أحمد الداودي: مسطرة الترافع أمام المحاكم الإدارية-دراسة مقارنة بباقي أنواع المحاكم-، مرجع سابق، ص 19.

²²⁸ - ثورية العيوني: القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة -دراسة مقارنة-، مرجع سابق، ص 138.

²²⁹ - أحمد الداودي: مسطرة الترافع أمام المحاكم الإدارية-دراسة مقارنة بباقي أنواع المحاكم-، مرجع سابق، ص 20.

أما بخصوص المشرع المغربي²³⁰ فقد اعتبر الصفة أحد الشروط الأساسية لقيام الدعوى عموماً والدعوى الجبائية على وجه الخصوص وهو نفس التوجه الذي تبناه المشرع التونسي²³¹ إلى جانب المشرع الجزائري²³².

والصفة في المنازعة الجبائية تقتضي رفع الدعوى ممن فرضت عليه الجباية شخصياً²³³، حيث إن الدعوى الجبائية لا تقبل إلا إذا كان رافعها يدعي حقاً أو مركزاً قانونياً لنفسه كأن تطالبه الإدارة الجبائية بأداء مبالغ معينة كضرائب، في الوقت الذي يعفيه القانون منها أو أن تقوم الإدارة الجبائية بمراجعة تصريحاته وتطالبه بأداء ضرائب تكميلية يعتبر أن فيها مبالغة كبيرة، ولا تتناسب إما مع رقم الأعمال الذي حققه أو الدخل الذي حصل عليه²³⁴.

ففي هذا الإطار قضت إدارية الرباط في حكم لها بأن "انتفاء صفة المدعية بالواجبات الضريبية المفروضة يؤكد على انعدام صفتها في التقاضي ويكون بالتالي الطلب حليف عدم القبول"²³⁵.

الشيء نفسه تم تأكيده في حكم آخر صادر عن نفس المحكمة لما قضت بأن "عدم إدلاء المدعي بما يثبت علاقته وخضوعه للضريبة المطعون فيها يجعل من صفته في الدعوى منتفية التي يتعين التصريح بعدم قبولها"²³⁶.

ثم أن الشخص الذي يلحقه الضرر بسبب إحدى القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب له الصفة في الطعن أمام المحكمة المختصة²³⁷.

²³⁰ - الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية.

²³¹ - الفصل 19 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية.

²³² - المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية الجزائرية.

²³³ - بشرة شعيب: الصفة في المنازعة الضريبية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القضاء الإداري، جامعة محمد الخامس الرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2013-2014، ص 9.

²³⁴ - المحفوظ أشكر: التوازن بين حقوق الملتزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية - على ضوء كتاب المساطر الضريبية الجديد القانون رقم 04-26، مرجع سابق، ص 199.

²³⁵ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2572، بتاريخ 2009/12/9، ملف رقم 8/1277، ش. ض، (غير منشور).

²³⁶ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2177، بتاريخ 2007/11/1، ملف رقم 332/7 ش. ض، (غير منشور).

²³⁷ - عبد الرحيم التجاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، مرجع سابق، ص 432.

أما في الحالة التي يباشر فيها الغير الدعوى بوكالة صريحة فإن هذا الوكيل يحل محل موكله في جميع إجراءات الدعوى بقوة القانون²³⁸.

لكن يطرح إشكال في حالة مباشرة الغير بدون وكالة إجراءات الدعوى إذا تعذر على صاحب الحق القيام بذلك، وهذا سيؤدي إلى بطلان الطلب وهو بطلان من النظام العام.

فإذا كانت القاعدة أن الطعن يجب أن يكون شخصا فهذا يقتضي أن تكون القرارات المستقلة التي يصدرها مدير الضرائب موضعا لطلبات مستقلة، خاصة بالنسبة للمنازعات التي يفرض فيها القانون طعنا إداريا أولا، كما هو الشأن بالنسبة للمنازعات المتعلقة بفرض وتحصيل الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، ومع ذلك لا مانع من مباشرة إجراءات الدعوى من قبل الغير وبدون وكالة خاصة وهذا ما أكدته القضاء الفرنسي في الحالة التي تباشر فيها الزوجة نيابة عن زوجها إجراءات الدعوى شرط الإقامة معه، ثم أيضا قبول الدعوى المرفوعة من أم باسم ابنتها المتوفاة²³⁹.

أما المصلحة فهي تلك الفائدة التي سيجنيها المدعي من وراء دعواه²⁴⁰، وأنه لا يمكن رفع الدعوى في المنازعة الضريبية إلا بتوفر شرط المصلحة في رافعها²⁴¹، استنادا إلى المبدأ القائل: "لا دعوى بغير مصلحة"، وهو ما يعني أنه لا يقبل طلب أو دعوى لا يكون لصاحبها مصلحة يقرها القانون²⁴².

ويشترط في المصلحة أن تكون مرتبطة بحق يحميه القانون ومستمدة من مركز قانوني يهدف صاحبه لحمايته أو الاعتراف له به، إضافة إلى ذلك يشترط فيها أيضا أن تكون قائمة

²³⁸ - محمد مزاق وعبد الرحمن أبليل: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لدور المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الثانية، 1998، ص 239.

²³⁹ - عبد الرحيم التحاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب (الضريبة على الدخل على الشركات نموذجا)، مرجع سابق، ص 432-433.

²⁴⁰ - أحمد الداودي: مسطرة الترافع أمام المحاكم الإدارية-دراسة مقارنة بباقي أنواع المحاكم-، مرجع سابق، ص 22.

²⁴¹ - عبد المنعم الشرقاوي: نظرية المصلحة في الدعوى، مكتبة عبد الله وهبة، القاهرة، سنة 1947، ص 396.

²⁴² - نعمان أحمد الخطيب: شرط المصلحة في دعاوى القضاء العيني لدى محكمة العدل العليا، مجلة الشريعة والقانون، العدد 37، سنة 2009، ص 68.

وقت المطالبة القضائية، أي أن يكون الاعتداء على الحق المدعى به تحقق عند تقديم الطلب²⁴³.

إذن، ما هي الفائدة التي سيحصل عليها المدعي من رفع الدعوى في المنازعة الجبائية؟ إن كانت المصلحة في الدعاوى الإدارية يصعب التعرف عليها فإن هذا الشرط يسهل لمسه نسبيا في المنازعات الجبائية نظرا لما تتصف به هذه المادة من خصوصية كونها ذات صبغة مادية صرفة، وعليه فإن الغرض الذي سيجنيه المدعي من رفع الدعوى الجبائية في المنازعة في الوعاء يكون في غالب الأحيان الإسقاط الجزئي أو الكلي للضريبة المنازع بشأنها²⁴⁴.

الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة بالإدارة الجبائية

لقد أعطى المشرع للإدارة الضريبية إمكانية الطعن أمام القضاء في النزاع القائم بينها وبين الخاضع للضريبة وذلك في حالات محددة قانونا (أولا)، كما تم تحديد من يمثلها أمام القضاء (ثانيا).

أولاً: حالات لجوء الإدارة الجبائية إلى القضاء

يظهر من خلال العمل القضائي المغربي في مجال المنازعات الجبائية أن الإدارة الجبائية هي في غالب الأحيان طرف مدعى عليها، نظرا للامتيازات التي تتمتع بها، هذه الوضعية تسمح لها بالإعفاء من الإثبات²⁴⁵. استنادا إلى المبدأ القانوني القائل "البينة على من ادعى"، لكن ليست معفاة دائما من ذلك.

وبالرغم من ذلك لها إمكانية المبادرة للجوء إلى القضاء، وفي هذا الجانب وبمقتضى القانون ترفع الدعوى في منازعات الوعاء في الضرائب المباشرة من طرف الإدارة الضريبية وضد الخاضع للضريبة في الحالات الآتية:

- الطعن في المقررات النهائية الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة؛

²⁴³ - أحمد الداودي: مسطرة الترافع أمام المحاكم الإدارية-دراسة مقارنة بباقي أنواع المحاكم-، مرجع سابق، ص 22

²⁴⁴ - كريم لحرش: شرح القانون الضريبي المغربي -وفقا لمستجدات قانون مالية 2014-، منشورات سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، العدد 23، ص 2014، ص 211.

²⁴⁵ - محمد مرزاق عبد الرحمان ابليلا: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 240.

- الطعن في المقررات النهائية الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة؛
 - الطعن في المقررات المتضمنة لتصريح اللجان المحلية واللجنة الوطنية بعدم اختصاصها؛
 - الطعن في المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إذا بشت في مسائل قانونية أو واقعية.
- فهذه الحالات منصوص عليها في المدونة العامة للضرائب وذلك في البند ٧ من المادة 226، والفقرة " دال " من البند الثاني II من المادة 225، ثم المادة 227 وفي الأخير وبشكل أساسي المادة 242 من نفس المدونة.

كما أضاف بعض الباحثين أنه إذا رأت الإدارة الضريبة أن الخلاف مع الخاضع للضريبة يشوبه نوع من التعقيد، لها الحق في إحالة ملف الشكاية إلى المحكمة المختصة مع إخبار الخاضع للضريبة المعني بالأمر بذلك²⁴⁶.

ثانيا: تمثيل الإدارة الجبائية أمام القضاء²⁴⁷

إذا كان المبدأ العام لتمثيل الدولة أمام القضاء مخول لرئيس الحكومة فإن هناك استثناءات ترد على هذا المبدأ بمقتضى نصوص قانونية²⁴⁸.

ويعد تمثيل الإدارة الجبائية أمام القضاء من أهم تلك الاستثناءات، وهو تمثيل لا تيسر معرفته بسهولة نظرا لتعدد الإدارات الجبائية (الإدارة العامة للضرائب، الخزينة العامة للمملكة، الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة) وتنوع الضرائب (ضرائب مباشرة وغير مباشرة) وتعدد المنازعات الجبائية كذلك (المنازعات المتعلقة بالوعاء والمنازعات المرتبطة بالتحصيل).

²⁴⁶ - كرم لحرش: شرح القانون الضريبي المغربي -وفقا لمستجدات قانون مالية 2014-، مرجع سابق، ص 212.

²⁴⁷ - للتوسع أنظر تلموست لطيفة: تمثيل الدولة والهيئات التابعة لها في المنازعات الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام -تخصص القضاء الإداري-، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- سلا - ، السنة الجامعية 2013/2014.

²⁴⁸ - عباس الدكالي: تمثيل الدولة أمام القضاء، ندوة حول تمثيل الدولة أمام القضاء وكيفية تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية خلال الفترة المتراوحة ما بين 25 و 26 أكتوبر 1994، صدرت في شكل مؤلف من طرف وزارة شؤون الإدارة، مطبعة ديديكو، سلا، سنة 1997، ص 11.

ويعتبر شرط الصفة لتمثيل الإدارة الجبائية في غاية الأهمية نظرا لما له من تأثير على قبول الدعوى الضريبية، ولمعرفة هذا الشرط يتعين الرجوع إلى النصوص القانونية المؤطرة لذلك. إذن، من له الصفة لتمثيل الإدارة الضريبية أمام القضاء؟

جوابا عن التساؤل الوارد أعلاه، تعتبر الصفة شرط يشترط في المدعي وفي المدعى عليه أيضا، والإدارة الضريبية قد تكون طرفا مدعيا، وقد تكون طرفا مدعى عليه، ولذلك فالصفة لتمثيل الإدارة الجبائية أمام القضاء كيفما كانت وضعيتها في الدعوى التي تستهدف المنازعة في أساس فرض الضريبة أي في الوعاء مخولة للمدير العام للضرائب استنادا إلى النصوص الآتية:

- الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية الذي ينص على أنه " ترفع الدعوى ضد: ...المديرية العامة للضرائب في شخص المدير العام للضرائب فيما يخص النزاعات المتعلقة بالقضايا الجبائية التي تدخل ضمن اختصاصاتها...".
- المادة 244 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على أنه " بصرف النظر عن جميع المقتضيات المخالفة:
- تمثل المديرية العامة للضرائب بكيفية صحيحة أمام القضاء، مطالبة كانت أو مطلوبا ضدها بالمدير العام للضرائب أو الشخص الذي يعينه لهذا الغرض، والذي يمكنه إن اقتضى الحال توكيل محام".
- البند 17 من الفقرة الثانية من المادة 8 من المرسوم المتعلق باختصاصات وتنظيم وزارة المالية حينما نصت على أنه " تتولى المديرية العامة للضرائب تنفيذ السياسة الجبائية طبقا لتوجيهات وزير الاقتصاد والمالية. ويعهد إليها القيام بما يلي:
- تمثيل الإدارة الضريبية أمام المحاكم"²⁴⁹.

²⁴⁹ - المرسوم رقم 2.7.995، الصادر في 23 من شوال 1429 الموافق ل 23 أكتوبر 2008، المتعلق باختصاصات وتنظيم وزارة المالية، ج ر عدد 5680، الصادر بتاريخ 7 ذي القعدة 1429 (6 نوفمبر سنة 2008).

- للتوسع انظر موقع وزارة الاقتصاد والمالية المغربي: www.finances.gov.ma

ويتضح من خلال هذه النصوص أن المدير العام للضرائب هو الشخص الوحيد الذي له الصفة في تمثيل الإدارة الضريبية أمام القضاء مدعية كانت أو مدعى عليها.

وعلى الرغم من وضوح النصوص القانونية إلا أن هناك مجموعة من الدعاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء كان مآلها عدم القبول نظرا لعدم توجيه الدعوى ضد المديرية العامة للضرائب كحكم إدارية الرباط عدد 2087 الصادر بتاريخ 2007/10/23 الذي جاء فيه: "عدم إدخال إدارة الضرائب في الدعوى الرامية إلى إلغاء مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة يجعل الطلب معيبا من الناحية الشكلية ومآله عدم القبول"²⁵⁰، وفي حكم آخر قضت بأن: "المنازعة في القضايا الجبائية تدخل ضمن اختصاصات المديرية العامة للضرائب... عدم إدخالها في الدعوى... يتعين معه التصريح بعدم قبول الطلب"²⁵¹.

وعلى النهج نفسه ذهب المجلس الأعلى في أحد قراراته ليؤكد على أنه "بناء على مقتضيات الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية الذي نص على أن الدعاوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية ترفع من وعلى المدير العام للضرائب.

إن المقال الاستثنائي مرفوع ضد وزير المالية والخصوصية فهو مخالف لمقتضيات الفصل المذكور"²⁵².

والملاحظ أن المشرع الجبائي الجزائري ذهب في نفس توجه نظيره المغربي حينما حول لمدير الضرائب تمثيل الإدارة أمام القضاء²⁵³، على عكس المشرع الفرنسي الذي يسند مهمة تمثيل الإدارة الجبائية لوزير المالية²⁵⁴.

²⁵⁰ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2087، بتاريخ 2007/10/23، ملف رقم 05/03/10، (غير منشور).

²⁵¹ - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 669، بتاريخ 2007/07/04، ملف إداري عدد 1712/2/4/2005، (غير منشور).

²⁵² - عبد العزيز أمقران: عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية-، عدد خاص، سنة 2003، ص 16.

²⁵³ - محمد مرزاق وعبد الرحمان ابليلال: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 243.

²⁵⁴ - انظر المادة 8 من المرسوم المتعلق باختصاصات وتنظيم وزارة المالية.

وإذا كان تمثيل الإدارة الجبائية بشأن المنازعات المتعلقة بالوعاء مخول للإدارة العامة للضرائب في شخص مديرها، فإن هناك إشكالا بخصوص المنازعات المتعلقة بالتحصيل مع العلم أن الإدارة العامة للضرائب بدورها تقوم بمهمة تحصيل بعض الضرائب²⁵⁵.

وعلى هذا الأساس فالشخص المكلف بتمثيل الإدارة الجبائية في مجال منازعات التحصيل من جهة هو الخازن العام للمملكة وهذا هو الأصل، ومن جهة أخرى المدير العام للضرائب فيما يخص الضرائب المأذون للإدارة العامة للضرائب باستخلاصها.

وما يجب الإشارة إليه في الأخير أن هذه الشروط - شرط الأهلية والصفة والمصلحة سواء تلك المتعلقة بالخاضع للجباية أو بالإدارة الجبائية - تعتبر من النظام العام استنادا إلى الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية، ويثيرها القاضي تلقائيا وينذر الطرف بتصحيح المسطرة داخل أجل يحدده، وإذا تم تصحيحها اعتبرت الدعوى كأنها أقيمت بصفة صحيحة وإلا صرح القاضي بعدم قبول الدعوى.

وإلى جانب الشروط السالفة الذكر، هناك شروط أخرى لا تقل أهمية عن سابقتها، وهذه الشروط لصيقة بالمقال الافتتاحي للدعوى الضريبية.

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالمقال الافتتاحي للدعوى الجبائية

تتميز الدعوى الجبائية على غرار الدعاوى الإدارية بطابعها الكتابي مما يجعل من مقال رفع الدعوى يحتل مكانة أساسية وحاسمة في عرض النزاع أمام المحكمة الإدارية وإبراز الدفاع المرتبط بها.

الفقرة الأولى: تقديم مقال كتابي بواسطة محام

تنوزع المقتضيات القانونية المنظمة للشروط الشكلية المتطلبة لصحة مقال الدعوى بين كل من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية وبين قانون المسطرة المدنية، حيث ترفع النزاعات المتعلقة بالمنازعات الجبائية أمام المحكمة الإدارية بواسطة مقال مكتوب موقع عليه من قبل محام مسجل في هيئة المحامين بالمغرب، كما يجب أن يتضمن هذا المقال مجموعة من البيانات تحت طائلة عدم قبول الدعوى شكلا.

²⁵⁵ - عدنان البديوي: استخلاص الديون الجبائية، محاضرة ختم التمرين بالهيئة الوطنية للمحامين بتونس، الفرع الجهوي بتونس العاصمة، السنة القضائية 2010-2011، ص 37.

أولاً: تقديم الدعوى الجبائية بمقال مكتوب

استناداً لمقتضيات المادة الثالثة من القانون رقم 41-90 السالف الذكر التي نصت على ما يلي: " ترفع القضايا إلى المحكمة الإدارية بمقال مكتوب يوقعه محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب ويتضمن ما لم ينص على خلاف ذلك البيانات والمعلومات المنصوص عليها في الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية".

ولعل أول شرط حددته مقتضيات هذه المادة هو شرط الكتابة²⁵⁶، وهو شرط يخاطب به كلا طرفي المنازعة الجبائية سواء الخاضع للحماية أو الإدارة الجبائية.

وبالإضافة إلى شرط الكتابة في مقال الدعوى في المنازعة الضريبية، يشترط فيه كذلك استيفاء البيانات المنصوص عليها في الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية، إضافة إلى إرفاقه بالوثائق والمستندات الضرورية.

1- البيانات الواجب توافرها في المقال

فبالرجوع إلى الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية المحال إليها بموجب المادة الثالثة من القانون رقم 41.90 السالفة الذكر، يتضح أن البيانات التي يجب تضمينها في المقال هي كما يلي:

- الاسم العائلي والشخصي وصفة أو مهنة وموطن أو محل إقامة المدعي؛
- الاسم العائلي والشخصي وصفة أو مهنة وموطن أو محل إقامة المدعى عليه؛
- إذا كان أحد الأطراف شركة وجب أن يتضمن المقال أو المحضر اسمها ونوعها ومركزها؛
- أسماء وصفة وموطن وكيل المدعي عند الاقتضاء؛
- يجب أن يبين بإيجاز في المقالات والمحاضر علاوة على ذلك موضوع الدعوى والوقائع والوسائل المثارة.

²⁵⁶ - عبد القادر التيعلافي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 146.

إذن، هذه هي البيانات الإلزامية التي يجب على الطاعن في المنازعة الجبائية أمام القضاء أن يدرجها في مقال رفع الدعوى، حيث إنه في حالة تخلف أحدها يكون مآل دعواه عدم القبول.

لكن ومع ذلك، يبقى الدور الإيجابي للقاضي الإداري بارزا في هذه النقطة بالذات وهو ينظر في الدعوى من حيث الشكل أي بتطبيق الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية وبمراعاة خصوصية المنازعة الجبائية، يعمل على إنذار المدعي على تصحيح مقاله إذا شابه عيب أو عدة عيوب أنه بإمكانه تصحيحها أثناء سريان الدعوى، سواء تعلق الأمر بالصفة أو بالتوجيه الصحيح للدعوى إلى غير ذلك²⁵⁷.

2- إرفاق المقال ببعض الوثائق

بالإضافة للبيانات السالفة الذكر، يجب على الخاضع للجباية أو الإدارة الجبائية في حالة ادعائهما أو من يدافع عن كل منهما الانتباه إلى إرفاق مقال الدعوى ببعض الوثائق، وذلك بمقتضى الفقرة الثانية من الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية التي نصت على أنه "...وترفق بالطلب المستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الاقتضاء مقابل وصل يسلمه كاتب الضبط للمدعي يثبت فيه عدد المستندات المرفقة ونوعها".

وهذا الشرط تتضح أهميته في المنازعة الضريبية كونها مادة تقنية، ثم إن المساطر الجبائية (مسطرة التصحيح ومسطرة الفرض التلقائي...) تحكمها ضوابط وشكليات محددة بمقتضىات المدونة العامة للضرائب وبالأخص الكتاب الثاني المتعلق بالمساطر الجبائية.

ومن أهم الوثائق التي تتداول في المنازعات المتعلقة بالوعاء، هناك قرار الإدارة الجبائية، ويتمثل أساسا في السند التنفيذي، القرار الصادر عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، القرار الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، وعموما كل الوثائق والمستندات التي ستساعد القاضي الإداري على الإحاطة بجزء مهم من مفاتيح الدعوى.

ثانيا: الاستعانة بمحام

²⁵⁷ - عبد المعطي القدوري: الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات،

العدد 19، أبريل- يونيو 1997، ص 46-47.

تعد المؤازرة بمحام أمام المحاكم الإدارية شرطا ضروريا لقبول الدعوى، وذلك حسب مقتضيات المادة الثالثة من القانون 90.41، وبذلك فالخاضع للجباية ملزم بالاستعانة بالدفاع سواء كان مدعيا أو مدعى عليه.

فإذا قدم الطاعن الدعوى بنفسه دون تنصيب محام، فإنه يتعين الاحتفاظ له بالآجال من أجل المؤازرة بمحام²⁵⁸.

وهكذا، فالمحامي يجب أن يكون مسجلا في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمملكة المغربية، أما إذا حذف من الهيئة أثناء سريان الدعوى وقبل الفصل فيها، فمن الممكن أن يتولاهما أحد زملائه، وتبقى المسطرة أمام المحكمة صحيحة²⁵⁹.

وإذا كان الترافع أمام المحاكم الإدارية ومحاكم الاستئناف الإدارية يكفي فيه أن يكون المحامي مسجلا في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمملكة المغربية، فإن الأمر يختلف أمام محكمة النقض التي تشترط في هذا المحامي أن يتوفر على شرط الأقدمية وهذا الشرط منصوص عليه في المادة 33 من القانون المنظم لمهنة المحاماة، والتي جاء فيها: " لا يقبل لمؤازرة الأطراف وتمثيلهم أمام محكمة النقض، مع مراعاة الحقوق المكتسبة، إلا:

- المحامون المسجلون بالجدول منذ خمس عشرة سنة كاملة على الأقل؛
- المحامون الذين كانوا مستشارين أو محامين عامين، بصفة نظامية، في محكمة النقض²⁶⁰.

وإذا كان الخاضع للضريبة سواء كان مدعيا أو مدعى عليه مجبرا بتنصيب محام بموجب المادة الثالثة من القانون 90.41، فماذا عن الإدارة الضريبية؟

بالرجوع لمقتضيات الفقرة الثانية من الفصل 34 من قانون المسطرة المدنية نجدها تنص على ما يلي: " غير أن الإدارات العمومية تكون ممثلة بصفة قانونية أما القضاء بواسطة أحد الموظفين المنتدبين لهذه الغاية"، فهذا النص يعفي الإدارة الضريبية من إلزامية تنصيب محام.

²⁵⁸ - عبد الله حداد: تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي، منشورات عكاظ، الرباط، طبعة مارس 2001، ص 63.

²⁵⁹ - نفسه، ص 63.

²⁶⁰ - القانون رقم 08.28 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5680، بتاريخ 7 ذو القعدة 1429، الموافق لـ 6 نونبر 2008، ص 4044.

لكن بعض الباحثين يرون أنه بالرجوع إلى الصيغة العامة للمادة الثالثة من القانون 90.41، لا تحتل أي استثناء، وبالتالي تكون إدارات الدولة ملزمة مثل سائر المتقاضين بتنصيب محام، وذلك على اعتبار النص العام (المادة 32 من قانون المسطرة المدنية) يقيد بالنص الخاص (المادة 3 من القانون رقم 90.41)، ما دامت الإحالة على قانون المسطرة المدنية الواردة بالمادة السابعة من القانون 90.41 متوقفة على شرط عدم تعارض مقتضيات المحال عليها مع مقتضياته²⁶¹.

صراحة، إن قراءة مقتضيات قانون إحداث المحاكم الإدارية تبين أن الإدارة الضريبية بدورها ملزمة بتنصيب محام، لكن هناك مقتضى قانوني آخر ينفي هذه الإلزامية ويعطي للمديرية العامة للضرائب حرية اختيار من يدافع عنها أمام القضاء، وهذا ما يتضح من خلال الفقرة الأولى من المادة 244 من المدونة العامة للضرائب حيث نصت على أنه " بصرف النظر عن جميع المقتضيات المخالفة:

تمثل المديرية العامة للضرائب بكيفية صحيحة أمام القضاء، مطالبة كانت أو مطلوبا ضدها، بالمدير العام للضرائب أو الشخص الذي يعينه لهذا الغرض الذي يمكنه، إن اقتضى الحال، توكيل محام".

بالإضافة للمادة 31 من القانون المنظم للمحاماة، التي منحت للإدارة حرية الاختيار في الاستعانة بمحام.

فبالرغم من هذا الامتياز الذي تحظى به الإدارة، والذي يتجسد في إمكانية اختيار الشخص الذي سيدافع عنها أمام القضاء إما محامي أو أحد موظفيها، فإن الإدارة تفضل في غالب الأحيان أن تدافع عن نفسها بنفسها، وذلك عن طريق انتداب أحد موظفيها لكي يقوم بهذه المهمة.

²⁶¹ - الجيلاني أمزيد: إشكالية تطبيق قانون المسطرة المدنية في مجال المنازعات الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، العدد 36، يناير- فبراير 2001، ص 20-21.

ولا يمكن تصور الموظف المنتدب وهو يقوم بهذا العمل دون تأطير من المستشار القانوني للإدارة أو من رئيس قسم المنازعات بها إن لم يكن هو نفسه هذا الموظف المنتدب²⁶².

أما في فرنسا فيعفى وزير المالية باعتباره ممثل الإدارة الضريبية من إلزامية تنصيب محام²⁶³.

الفقرة الثانية: أداء الرسوم القضائية

تدخل الدعوى الجبائية في نطاق القضاء الشامل كما تمت الإشارة إلى ذلك، وبالتالي فهي تخضع للرسوم القضائية (أولا) لكن هل هناك إمكانية لمنح المساعدة القضائية في المجال الضريبي؟ (ثانيا).

أولا: خضوع الدعوى الجبائية للرسوم القضائية

يشترط لقبول الدعوى في المنازعة الجبائية أداء الرسوم القضائية باعتبارها تندرج ضمن منازعات القضاء الشامل، وهي منازعات غير معفاة من أداء هذه الرسوم على عكس دعوى الإلغاء المعفاة بقوة القانون²⁶⁴.

وهذا ما أكدته قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) عدد 903 بتاريخ 2005/12/14 لما قضى بما يلي: " المنازعة الضريبية لا تدخل ضمن زمرة دعاوي الإلغاء المعفية من أداء الرسوم القضائية بمقتضى المادة 22 من القانون 90.41 وإنما هي من الدعاوي الضريبية المنصوص عليها في الباب الخامس من نفس القانون والتي لا يشملها الإعفاء من أداء الرسم القضائي"²⁶⁵.

²⁶² - إدريس فجر: فعالية تمثيل الإدارة أمام المحاكم الإدارية بين المحامي والموظف، ندوة حول تمثل الدولة أمام القضاء وكيفية تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية - خلال المتروحة ما بين 25 و 26 أكتوبر 1994، - مرجع سابق، ص 31.

²⁶³ - Charles AIME et Marc ROCHEDY: Droit fiscal, collection aide mémoire, Sirey édition, 7^{ème} édition, 2001, p 212.

²⁶⁴ - المحفوظ أشكر: التوازن بين حقوق الملمز وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية - على ضوء كتاب المساطر الضريبية الجديد القانون رقم 04-26، - مرجع سابق، ص 203.

²⁶⁵ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 903، بتاريخ 2005/12/14، ملف إداري عدد 1870/2/4/2004، (غير منشور).

وفي الإطار نفسه قضت الغرفة الإدارية بنفس المجلس بما يلي: " (...) المنازعة الضريبية تندرج في إطار القضاء الشامل ولا يقبل رفعها في إطار دعوى الإلغاء إلا استثناء، أي في حالة انعدام الصلة بين الضريبة والشخص المخاطب بها.

عدم توافر وجه الاستثناء المبرر لرفع النزاع الضريبي في إطار دعوى الإلغاء يستلزم التقييد بالضوابط المسطرية التي تحكم هذه المنازعة في الأصل، ومن جملتها أداء الرسوم القضائية، مع وجوب إنذار الطرف المخل بأداء هذه الرسوم قبل التصريح بعدم القبول²⁶⁶.

ويتم استيفاء الرسوم القضائية على المبلغ المتنازع عليه على أساس الأداء النسبي 1% زائد 300 كرسوم ثابتة إذا كان المبلغ يتجاوز 20.000 درهم، أو نسبة 4% إذا كان لا يتعدى 5000 درهم، أو نسبة 2.5% فيما بين 5000 درهم و 20.000 درهم²⁶⁷.

وعلاقة بمقدار الكلفة القضائية في المنازعة الجبائية، يرى بعض المهتمين بالجمال القضائي خاصة هيئة الدفاع أن المتنازع لا يعرف القدر المستحق للخرينة إلى حين صدور حكم إداري بذلك، لأنه لما يكون النزاع حول مقدار الضريبة المطلوب أدائه للإدارة الضريبية غير معروف بل لا يعرف المبلغ الذي سيحكم به من طرف المحكمة بعد إجراء تحرياتها ولو الاستعانة بالخبرة الحسابية، فإنه يتعين أداء الرسم القضائي على أساس مبلغ غير محدد لا يتعدى 150 درهماً، إضافة إلى رسم المرافعة، وفي هذا تيسير للخاضعين للضريبة من ذوي الدخل المحدود لولوج وطرق باب القضاء الإداري في المنازعة الضريبية²⁶⁸.

لكن في حالة إذا كان المدعي معفى من الضريبة بنص القانون وفرضت عليه من طرف الإدارة الضريبية عن طريق الخطأ، يمكنه رفع دعواه في إطار دعوى الإلغاء والمطالبة بإلغاء قرار فرضها ويعفى آنذاك من أداء الرسم القضائي ولو كان هذا الطعن خارج الأجل القانوني²⁶⁹.

²⁶⁶ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، عدد 248، بتاريخ 2000/04/05، ملف إداري عدد 2004/2/4/1870، (غير منشور).

²⁶⁷ - المرسوم المتعلق بالمصاريف القضائية في المجال المدني والإداري.

²⁶⁸ - عزيز بودالي: شروط الدعوى الضريبية في المرحلة القضائية، مرجع سابق، ص 43.

²⁶⁹ - نفسه، ص 43.

ثانيا: منح المساعدة القضائية في الدعوى الجبائية

تعتبر المساعدة القضائية وسيلة بيد رئيس المحكمة الإدارية يمكن أن يمنحها لأي متقاض إذا ثبت له عسره، وهذا ما نصت عليه الفقرة الثالثة من المادة الثالثة من القانون رقم 90.41 المحدث للمحكم الإدارية حيث جاء فيها ما يلي: "يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يمنح المساعدة القضائية طبقا للمسطرة المعمول بها في هذا المجال".

ويترتب على المساعدة القضائية، الإعفاء من أداء الرسوم القضائية التي يتطلبها التقاضي أمام المحكمة، إضافة إلى تعيين محام للمؤازرة في مختلف مراحل الدعوى، وللمستفيد من المساعدة القضائية إمكانية رفض المحامي المنصب له إذا كانت هناك أسباب وجيهة ومعقولة تستدعي ذلك، وفي هذه الحالة ينبغي على النقيب أن يعين له محامي آخر.

وتكتسي المساعدة القضائية أهمية بالغة بالنسبة للمنازعات الإدارية بشكل عام، والمنازعة الجبائية بالأخص، حيث أن العديد من الخاضعين للجبائية قد لا يستطيعون رفع الدعوى الجبائية بسبب عسرهم، الأمر الذي قد يعرض حقوقهم للضياع، وفي هذه الحالة لا يجدون أمامهم سوى مسطرة طلب المساعدة القضائية.

ويرى بعض الباحثين أن هذه الحماية التي قد ينشدها الخاضع للجبائية، من الممكن ألا تتحقق بسبب صعوبة منح المساعدة القضائية، نظرا لعدم تلاؤم مقتضيات المرسوم المتعلق بالمساعدة القضائية مع خصوصيات المحاكم الإدارية²⁷⁰.

وعلى ضوء ما سبق يتضح أن الشروط العامة لرفع الدعوى في المنازعة الجبائية أمام المحاكم الإدارية المختصة ترايبا بالنسبة لطرفي المنازعة، تتمثل حسب مقتضيات القانون 90.41 ومقتضيات قانون المسطرة المدنية في شرط الأهلية، الصفة، المصلحة إضافة إلى رفع الدعوى بمقال مكتوب مع إلزامية تنصيب محام بالنسبة للخاضع للجبائية، أو توقيع الموظف المنتدب لهذه المهمة أو محام بالنسبة للإدارة الجبائية، وفي الأخير أداء الرسوم القضائية، فهي شروط تعتبر من النظام العام فلا يمكن قبول الدعوى إلا باستيفائها هذه الشروط.

²⁷⁰ - الحبيب العطشان: القضاء الضريبي والإكراهات الملازمة لحماية الملتزم، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات،

العدد 84-85، يناير- أبريل 2009، ص 89-90.

الفرع الثالث: الشرط المتعلق باحترام أجل رفع الدعوى الجبائية

إن أجل إقامة الدعوى الجبائية يختلف تماما عن أجل رفع باقي الدعاوى الإدارية الأخرى، وهذا الاختلاف يعتبر من خصوصيات الدعوى الجبائية.

وتعتبر معرفة آجال تقديم الدعوى الجبائية أمام القضاء في غاية الأهمية، حيث إن لها أثرا بليغا على قبول تلك الدعوى، وأنه في حالة عدم احترام ذلك الآجال، أي رفع الدعوى بعد فواته سيحرم الخاضع للجباية من حق اللجوء إلى القضاء.

وهكذا، فعند انتهاء المرحلة ما قبل القضائية دون الوصول إلى حل مرض للملزم في حالة الطعن أمام الإدارة الجبائية أو في حالة الطعن أمام اللجان الضريبية، يمكن له الطعن أمام القضاء وفق أجل محدد.

والمدونة العامة للضرائب حددت آجال الطعن القضائي في المنازعات الجبائية، وفي هذا الإطار يجب التمييز بين الطعن القضائي الذي يأتي بعد مطالبة إدارية، والطعن القضائي الذي يأتي بعد تصحيح ضريبي والمحال على اللجان الضريبية²⁷¹، ومن تم معرفة أجل كل طعن قضائي.

ولذلك سوف يتم التطرق إلى أجل الطعن القضائي في حالة تقديم المطالبة (الفقرة الأولى)، ثم إلى الطعن في حالة اللجوء إلى اللجان الضريبية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: أجل الطعن القضائي في حالة تقديم المطالبة

من المعلوم أن الطعن القضائي في قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة ينطلق سواء أمام قاضي تجاوز السلطة أو قاضي دعوى القضاء الشامل ابتداء من تاريخ تبليغها إلى صاحب الشأن أو نشرها أو العلم اليقيني²⁷² بمحتواها²⁷³، وأن أجل رفع الدعوى إلى القضاء الجبائي

²⁷¹ - عبد الرحيم التحاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب (الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجاً)، مرجع سابق، ص 440.

²⁷² - يجب أن يكون العلم يقينياً لا ظنياً ولا افتراضياً، وأن يكون شاملاً لجميع العناصر التي يمكن للمعني بالأمر على أساسها أن يتعرف على مركزه القانوني بالنسبة لهذا القرار ويستطيع أن يحدد طريقته إلى الطعن.

²⁷³ - محمد بيضة: المنازعات في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بفرض الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق، الموسم الجامعي 2003-2004، ص 219.

في حالة التقييد بالتظلم التمهيدي، يختلف باختلاف طبيعة القرار الإداري الضريبي هل هو قرار صريح²⁷⁴ أم قرار ضمني، فقبل صدور المدونة العامة للضرائب كانت الدعوى ترفع داخل أجل الشهر الذي تم فيه تبليغ القرار، في الحالة التي تجيب فيها الإدارة على شكاية الملزم داخل الأجل المحدد لها، وفي الحالة التي ينكر فيها الملزم واقعة التوصل بالقرار الجوابي على مطالبته، وعجزت الإدارة عن إثبات هذه الواقعة، فإن أجل الطعن القضائي لن يحتسب إلا انطلاقاً من تاريخ قرار الرفض الضمني²⁷⁵، أما سكوت الإدارة وعدم جوابها، فيعتبر ذلك بمثابة قرار ضمني بالرفض مما يحتم على الملزم رفع الدعوى خلال الشهر الذي يلي انصرام أجل جواب الإدارة الذي هو ستة أشهر²⁷⁶، كما أن بعض النصوص الضريبية كانت تحدد أجل الطعن في شهر بعد تبليغ القرار وأخرى تحدده في ثلاثين يوماً²⁷⁷.

وقد حسم المشرع في مسألة الطعن القضائي بصدور المدونة العامة للضرائب، التي عملت على توحيد آجال الطعن القضائي في حالة تقديم الطعن التمهيدي، ففي الحالة التي لا يقبل فيها الخاضع للضريبة القرار النهائي الصادر عن الإدارة، جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة الإدارية داخل أجل الثلاثين يوماً الموالية لتاريخ توصله بالقرار المذكور، وفي حالة عدم جواب الإدارة داخل أجل الستة أشهر الموالية لتاريخ إيداع التظلم أو الشكاية، أمكن للخاضع للضريبة رفع طلبه مباشرة إلى المحكمة الإدارية داخل أجل ثلاثين يوماً الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه، كما تنص على ذلك مقتضيات المادة 243 من المدونة

²⁷⁴ - نكون أمام قرار صريح سواء عندما يتعلق الأمر بقرار صادر تلقائياً عن الإدارة المكلفة بربط الضريبة أو عندما يتعلق الأمر بقرار الرفض الصريح لطلب أو تظلم.

²⁷⁵ - محمد بيصة: المنازعات في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بفرض الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص 228.

²⁷⁶ - العربي الكزداج: الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، مرجع سابق، ص 218.

²⁷⁷ - كانت المادة 47 من قانون الضريبة على القيمة المضافة تنص على أجل الشهر الذي يلي انصرام أجل جواب الإدارة، ونفس المقتضيات كانت تنص عليها المادة 52 من قانون الضريبة على الشركات وكذا الضريبة المفروضة على الأرباح العقارية، والمادة 43 من قانون الضريبة الحضرية والفصل 24 من الضريبة المهنية والمادة 14 من قانون الضريبة العامة على الدخل،

- للتوسع انظر: العربي الكزداج: الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، مرجع سابق، ص 218.

العامّة للضرائب، لأن سكوت الإدارة أو عدم بثها داخل الأجل يفسر على أنه بمثابة رفض الطلب، وبالتالي ينبغي البحث عن سبيل آخر لإنهاء النزاع²⁷⁸.

وبالرجوع إلى القانون المقارن الجزائري، يلاحظ وجود ثلاث حالات يمكن تصورها بخصوص الوقت الذي يصدر فيه قرار مدير الضرائب للولاية، وقد عدتها تعليمات المديرية العامة للضرائب على النحو الآتي:

- الحالة الأولى: صدور القرار خلال الأجل المقرر، ففي هذه الحالة يتوفر المكلف بالضريبة على أجل 04 أشهر للطعن قضائيا في القرار؛
- الحالة الثانية: صدور القرار بعد انقضاء الأجل المقرر، ويتوفر المكلف بالضريبة في هذه الحالة على أجل 4 أشهر للطعن قضائيا؛
- الحالة الثالثة: سكوت مدير الضرائب للولاية عن الجواب طيلة الأجل المقرر، وفي هذه الحالة فإن الأجل كذلك هو 4 أشهر ويحسب من تاريخ انقضاء الأجل المقرر²⁷⁹.

وعموما، سواء تعلق الأمر بالمشروع المغربي أو المقارن، فإن الملزمين في إطار الدعوى الجبائية يتعين عليهم سلوك مسطرة الطعن الإداري في آجالها القانونية، وهكذا عليهم أن يدلوا أمام المحكمة بما يفيد أنهم استنفذوا هذه المسطرة²⁸⁰، وبالتالي يجب التنبيه إلى ضرورة احترام أجل الثلاثين يوما الواردة في المادة 242 من المدونة، التي تحتسب ابتداء من تاريخ تبليغ الملزم بقرار الإدارة بشأن المطالبة التي تقدم بها أو بعد انصرام أجل الستة أشهر المحددة لجواب الإدارة على مطالبة الملزم، وعدم قبول الدعوى في هذا السياق يكون نتيجة لعدم احترام الأجل القانوني للطعن.

²⁷⁸ - عبد الرحيم التحجاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب (الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجاً)، مرجع سابق، ص 441.

²⁷⁹ - فارس السبتي: المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، قسنطينة، سنة 2008، ص 23-24.

²⁸⁰ - الحبيب العطشان: الإشكاليات العامة لرفع الدعوى الضريبية ومدى تأثيرها في حماية الملزم، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 86، ماي-يونيو 2009، ص 104.

الفقرة الثانية: أجل الطعن القضائي في حالة اللجوء إلى اللجان الضريبية

منح المشرع المغربي من خلال مقتضيات المادة 242 لأطراف المنازعة الجبائية الطعن في المقررات الصادرة عن اللجان الضريبية.

ويعتبر حق الطرفين في ممارسة الدعوى القضائية أمام المحاكم الإدارية للمنازعة في مقررات اللجان الضريبية مشروط باحترام الأجل القانوني المنصوص عليه في المدونة العامة للضرائب²⁸¹.

وبالرجوع إلى هذه المدونة وبالضبط إلى المادة 242 يتبين أنها حددت أجل موحدًا للطعن في مقررات اللجان الضريبية، وذلك داخل أجل 60 يوما. وتقدم الطعن في مقررات اللجان الضريبية أمام القضاء خارج الأجل المحدد أعلاه يكون مآله عدم القبول، وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية بالرباط في حكم لها والذي جاء في حيثياته ما يلي: " حيث دفعت الشركة المدعى عليها بواسطة نائبتها بعدم قبول الطعن لوقوعه خارج الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 242 من المدونة العامة للضرائب على اعتبار أن إدارة الضرائب توصلت بقرار اللجنة الوطنية بتاريخ 2007/07/23 ولم تتقدم بطعنها القضائي إلا بتاريخ 2007/11/23.

وحيث إنه بالإطلاع على قرار اللجنة الوطنية تبين حقا ما تنعاه المدعى عليها من ورود الطعن القضائي خارج أجل الشهرين المضمنة بالمادة 242 من المدونة المذكورة أعلاه مما يتعين معه التصريح بعدم قبول الطعن"²⁸².

ويحتسب هذا الأجل من تاريخ صدور الأمر بالتحصيل أو قائمة الإيرادات أو الأمر بالاستخلاص فيما يتعلق بالضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية، أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، وفي الضرائب التي تفرضها الإدارة تلقائيا باعتبار الأساس الذي بلغته بسبب تصريح اللجان المذكورة بعدم اختصاصها.

²⁸¹ - عزيزة هنداز: المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، ص 180.

²⁸² - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 1689، بتاريخ 2009/07/09، ملف رقم 07/2087 ش.ض، (غير منشور).

كما يحتسب من تاريخ تبليغ القرار الصادر عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة الذي أصبح نهائياً، أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في الحالة التي لم يترتب عليه إصدار الأمر بالتحصيل أو قائمة الإيرادات أو الأمر بالاستخلاص²⁸³.

وقد أكد القضاء على هذه المسألة بحيث اعتبر أن: " احتساب الأجل المخول للإدارة من أجل الطعن في مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة خلال الفترة السابقة عن صدور المدونة العامة للضرائب سنة 2007، يكون من تاريخ توصلها بالمقرر سواء ترتب عليه صدور الأمر بالتحصيل أم لا.

تقديم الطعن خارج أجل 60 يوماً من تاريخ توصل الإدارة بقرار اللجنة الوطنية... يتعين التصريح بعدم قبوله"²⁸⁴.

وهكذا، فبعد تطرقنا للمساطر المرتبطة بالوعاء الجبائي، سنقوم في الفصل الثاني، بتبيان مختلف العيوب التي قد تصيب هذه المساطر فتجعلها في حكم العدم.

²⁸³ - عزيزة هنداز: المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، مرجع سابق، ص 181.

²⁸⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 41، بتاريخ 07/01/2009، ملف رقم 07/175 ش.ض، (غير منشور).

الفصل الثاني: العيوب المسطرية خلال مرحلة الوعاء الجبائي مابين النص القانوني والاجتهاد القضائي

لقد نص المشرع المغربي على حالتين اثنتين في المدونة العامة للضرائب²⁸⁵ يترتب عن الإخلال بإحدهما إلغاء المسطرة، حيث جاء في نص المادة 220 ما يلي: " تكون مسطرة التصحيح لاغية :

- في حالة عدم توجيه الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أو هما معا داخل أجل المنصوص عليه في المادة 212 (الفقرة الأولى من البند الأول).

- في حالة عدم تبليغ جواب المفتش على ملاحظات الخاضعين للضريبة داخل أجل المنصوص عليه في البند الثاني أعلاه.

ولا يجوز إثارة حالات البطلان المشار إليها أعلاه من لدن الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة "

ولعل الملاحظة الأولية التي يمكن تسجيلها، هو أن المشرع المغربي لم ينص على العيوب التي يترتب عليها إلغاء مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، زد على ذلك إغفاله التنصيص على العيوب المرتبطة بمسارقي التصحيح السريعة واللجان الضريبية، بالإضافة للعيوب المتعلقة بكل من الطعنين الإداري والقضائي.

وقد طرح التنصيص على حالتين فقط انقساما بين الإدارة الضريبية التي تعتبر أن العيوب المنصوص عليها هي حصرية لا يجوز التوسع فيها إعمالا لمبدأ "لا بطلان إلا بنص"، وبين القضاء الإداري باعتباره الساهر الأمين على حماية حقوق الملزمين الذي يرى العكس، ويتمسك بالضمانات الممنوحة للملزم وأن أي إخلال بها يترتب عليه البطلان دون أن يكون هنالك تنصيص صريح.

²⁸⁵ - البند الثامن من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

وبناء عليه، ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين سنعالج من خلالهما العيوب المسطرية المنصوص عليها قانونا (المبحث الأول)، في حين سنخصص (المبحث الثاني) للعيوب المسطرية التي أفرزها لنا الاجتهاد القضائي.

المبحث الأول: العيوب المنصوص عليها قانونا

إذا كان المشرع المغربي قد أعطى مجموعة من الحقوق والصلاحيات لإدارة الجبائية لتمكينها من مراقبة وتصحيح الأساس الضريبي، فهو في المقابل ألزمها باحترام مجموعة من الإجراءات المقررة كضمانات للملزم ورتب القانون والقضاء عن الإخلال بها بطلان مسطرة تصحيح الضريبة.

وهكذا إذا كان الأمر يتعلق بفحص محاسبة ما ممسوكة في إطار نظام النتيجة الصافية المبسطة أو الحقيقية فقد نص المشرع من خلال المادة 212 من المدونة العامة للضرائب على إلزامية تبليغ إشعار بالفحص مرفوقا بميثاق الخاضع للضريبة قبل 15 يوم على الأقل من تاريخ الشروع في الفحص، ورتب القانون على الإخلال بالإجراء المذكور بطلان مسطرة الفحص الجبائي. وتبعاً لذلك بطلان مسطرة التصحيح استناداً إلى قاعدة " ما بني على باطل فهو باطل " (المطلب الأول).

أما إذا قررت الإدارة القيام بتصحيح الأساس الضريبي المصرح به فإنها تكون ملزمة بتبليغ رسالة أولى قبل انصرام أجل التقادم الذي يتدئ من تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة، ورسالة ثانية داخل أجل 60 يوما من تاريخ التوصل بجواب الملزم تحت طائلة بطلان مسطرة التصحيح بقوة القانون (المطلب الثاني).

المطلب الأول: بطلان مسطرة التصحيح في حالة عدم تبليغ الإشعار بالفحص مرفوقا بميثاق الملزم

لقد عمل المشرع المغربي وفي إطار تعزيز الضمانات الممنوحة للملزمين على التأكيد على ضرورة احترام مسطرة تبليغ الإشعار بالفحص، وأن العبرة بالنفاذ وليست بالتوجيه (الفرع الأول)، ورتب في المقابل وبنص القانون بطلان المسطرة في حالة عدم تبليغ هذا الإشعار مرفوقا بميثاق الملزم قبل كل عملية مراقبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: موقف القضاء من عبارة "توجيه" الإشعار بالفحص

تنطلق مسطرة الفحص كما سبق ذكره، بتوجيه إشعار للخاضع للضريبة من أجل إخباره بعزم الإدارة على فحص محاسبته، ويلاحظ بأن أكثر المنازعات التي طرحت على القضاء حول الأحكام الإجرائية لمسطرة الفحص انصبت على الإشعار المذكور²⁸⁶.

وبالرجوع للمواد المنظمة لمسطرة الإشعار بالفحص، نجد أنها تنص على أنه إذا ما قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة والتحقق منها، وجب عليها - تحت طائلة بطلان مسطرة التصحيح - توجيه إشعار بذلك إلى المعني بالأمر قبل التاريخ المحدد للشروع في العملية بخمسة عشر يوما (15) على الأقل.

وذهبت بعض المحاكم الإدارية²⁸⁷ إلى القول بأن "عبارة النص تفيد التوجيه وليس التبليغ، والمشرع استعمل كلمة التوجيه، ولم يستعمل كلمة التبليغ وأن تنصيبه بكلمة - قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص لمدة خمس عشرة يوما على الأقل - مؤداها أن الأمر يتعلق بالتوجيه وليس بالتبليغ، إذ لا يمكن القول بالتحديد المسبق لأجل خمسة عشر يوما، والحال أن تاريخ التبليغ يكون غير معلوم وقد يحصل أو لا يحصل كما قد يستغرق وقتا طويلا، وإذا كانت نية المشرع تنصرف إلى التبليغ القانوني لما ألزم الإدارة بتحديد أجل 15

²⁸⁶ - رضى التايدي: دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 162.

²⁸⁷ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، قسم الإلغاء رقم 2001/194، بتاريخ 2001/09/19، ملف رقم 2002/40. أوردته عزيزة هنداز: المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، مرجع سابق، ص 38-39.
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 99/109، بتاريخ 1999/09/29، ملف رقم 99/25، (غير منشور).

يوما من تاريخ التوجيه وتاريخ فحص المحاسبة ولنص صراحة على احتساب أجل خمسة عشر يوما من تاريخ التبليغ كما هو الأمر في عدة نصوص جبائية أخرى، وأن العبرة بمنطوق النص وهو واقعة التوجيه وليس التبليغ".

وإذا كان المشرع الجبائي المغربي اكتفى بالتوجيه دون اشتراط التبليغ، فإن هذا المقتضى قد يفرغ الإشعار بالفحص عن أي قاعدة عملية، إذ أنه قد يتم الشروع في الفحص والإشعار لم يصل بعد إلى الخاضع للضريبة لسبب أو لآخر إلى أن يفاجأ بالمراقب أمامه لبدء عملية الفحص²⁸⁸، فكيف كان موقف محكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا)؟

لقد كان للغرفة الإدارية بمحكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا) موقف مغاير، حيث اعتبرت أن مصطلح "توجيه" في مثل هذه الحالة يقصد به تبليغ الخاضع للضريبة بالإشعار بالفحص تبليغا قانونيا متسائلا عن الغاية من الاكتفاء بتوجيه الإشعار إن لم يقرن بالتبليغ طالما أن العلة من الإجراء أساسا هي إتاحة الفرصة للملزم من أجل تهييء دفاعه وإعداد وثائقه المحاسبية وفي هذا تقول أي - الغرفة الإدارية بمحكمة النقض - في قرار لها بتاريخ 2003/01/23 "وحيث إن مؤدى ذلك أن الآجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء التفتيش وتاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة المعنية لفحص المستندات يجب ألا يقل عن 15 يوما، وأن العبرة في ذلك هي التوصل بالإشعار وليس تاريخ الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملزم ليتمكن من تهييء دفاعه"²⁸⁹.

وهذا التوجه القضائي تم تأكيده في العديد من الأحكام والقرارات القضائية حيث غدا متواترا، يجد سنده في روح التشريع ومغزاه الحقيقي الذي يقتضي إثبات التبليغ في حق الملزم وليس مجرد التوجيه، وفي حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس²⁹⁰ حيث جاء فيه: "وهذا الإجراء الذي يشكل أكبر ضمانات وأهم تدبير لفائدة الملزم لا يمكن أن يتصور أن

²⁸⁸ - سفيان ادريوش ورشيدة الصابري: تصحيح الأساس الضريبي - دراسة مقارنة -، مرجع سابق، ص 55.

²⁸⁹ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى، عدد 53، بتاريخ 2003/01/23، ملف إداري عدد 2002/2/4/866. أورده رضى التايدي: دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 163.

²⁹⁰ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، عدد 5/2000/6 ش، بتاريخ 2000/2/3، ملف عدد 5/99/13 ش، (غير منشور).

يبتدئ بمجرد توجيه الإشعار بل العبرة بالتوصل. هذا، فالمشروع واضح وهو أن يستفيد الملزم على الأقل بـ 15 يوما كاملة قبل البدء في عملية المراقبة حتى يتمكن من إعداد دفاعه الشيء الذي لم تحترمه الجهة المدعية، وبذلك تكون هذه الوسيلة غير مرتكزة على أساس ويتعين استبعادها كذلك"، وفي قرار آخر ذهبت الغرفة الإدارية²⁹¹ إلى اعتبار " أن العبرة بتبليغ الإشعار بالفحص واحترام آجاله وليس بواقعة التوجيه".

هكذا، يتضح بأن القضاء الضريبي كان له الفضل في الكشف عن هذا الإشكال، وبما أن الإدارة الجبائية هي قوة اقتراحية في مجال التشريع الجبائي تأخذ بعين الاعتبار الأحكام الصادرة لتوضيح مضمون بعض النصوص وسد الثغرات، فإن المشروع بمقتضى قانون المالية لسنة 2005 قد كرس اجتهاد المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) ونص صراحة في الفقرة الأولى من المادة الثالثة من كتاب المساطر الجبائية - الذي أدمج في المدونة العامة للضرائب كما جاء في قانون المالية لسنة 2007- على وجوب تبليغ إشعار بالفحص إلى الخاضع للضريبة، ويعتبر هذا التعديل إقرارا من المشروع بحق الملزم في الإعلام لتهييء دفاعه وتجنبه المراقبة المفاجئة²⁹²، ويرى أحد الباحثين²⁹³ أن تدخل المشروع كان ناقصا بحيث إنه عند استعراضه لحالات بطلان مسطرة التصحيح (المادة 220 من المدونة العامة للضرائب)، حافظ على نفس الصياغة السابقة عند حديثه عن حالة عدم توجيه الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر، وهو ما يقتضي تدخلا ثانيا منه لإزالة هذا التناقض في صياغة المادتين 212 و220 من المدونة.

من خلال ما سبق نخلص إلى أن القضاء الإداري قوى من فعالية ضمانة الإشعار، بحيث لم يعد يستلزم توجيه الإشعار فقط بل التبليغ الصحيح النافذ للملزم، الأمر الذي يشكل ضمانة مهمة له، ويرسخ ويعزز الحماية التي أوجبها المشروع المتمثلة أساسا في تمكينه من إعداد دفاعه.

²⁹¹ - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 579، بتاريخ 20/4/2000، ملف عدد 99/1/527، (غير منشور).

²⁹² - **عزيزة هنداز**: المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، مرجع سابق، ص 40.

²⁹³ - **رضي التايدي**: دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون مالية 2011، مرجع سابق، ص 164.

الفرع الثاني: الأثر القانوني المترتب عن عدم تبليغ الإشعار بالفحص مرفوقا بميثاق الملزم

تؤدي مؤسسة التبليغ²⁹⁴ دورا مهما في تكريس ضمانات²⁹⁵ وحقوق الملزم في إطار عزم الإدارة على فحص محاسبته، حيث إن الآجال الفاصلة ما بين تاريخ التوصل وتاريخ إجراء الفحص لها أهمية بالغة للملزم لأنها تمكنه من تهييء دفاعه واستعداده عند حلول التاريخ المحدد لإجراء الفحص.

ولقد ألزم المشرع الإدارة الجبائية بضرورة تبليغ الملزم المراد التحقيق في محاسبته وإقراراته بالإشعار بالفحص مرفوقا بميثاق الملزم قبل كل عملية مراقبة. ويعتبر هذا الإجراء ضروريا بل وإلزاميا وأن كل إخلال بمقتضياته يؤدي إلى بطلان مسطرة التصحيح²⁹⁶.

وفي هذا الإطار ذهبت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا) إلى القول: "وحيث يتجلى من الإطلاع على مستندات الملف أن المستأنف عليها "إدارة الضرائب" لم تدل بما يفيد قيامها بإشعار المستأنفة قبل الإقدام على فحص محاسبته بخمسة عشر يوما المنصوص عليها في المادة 33 من القانون المنظم للشركات وهي مقتضيات آمرة

²⁹⁴ - للاطلاع بتفصيل على كيفية التبليغ في المادة الضريبية يراجع على سبيل المثال لا الحصر:

- عبد الغني يفوت: المسطرة التوجيهية وإجراءات التبليغ في الضريبة العامة على الدخل، العمل القضائي و المنازعات الضريبية، أشغال اليومين الدراسييين 28 و 29 مارس 2005، مرجع سابق، ص 49 وما بعدها.

- عبد الغني خالدة: مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، أشغال اليومين الدراسييين 28 و 29 مارس 2005، مرجع سابق، ص 59 وما بعدها.

- محمد قصري: دور القاضي الإداري في تفعيل الرقابة على صحة فرض الضريبة وتصحيح وعائها، مداخلة ضمن اللقاء الوطني بالرباط بتاريخ 15 يونيو 2006 حول موضوع مساطر فرض وتصحيح الضريبة أية ضمانات؟، منشورات المركز المغربي للدراسات القانونية، ص 14 وما بعدها.

- فتيحة السوسي: التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة والإشكالات المطروحة في الميدان العملي، مجلة المحاكم الإدارية، العدد الثالث، ماي 2008، ص 100 وما بعدها.

- عبد المجيد مالكي: إشكالية التبليغ في المادة الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي، مجلة القضاء المدني، مرجع سابق، ص 153 وما بعدها.

²⁹⁵ - محمد بوغالب: الرقابة الإدارية و القضائية في مجال المنازعة الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 38-39، ماي- غشت، 2001، ص 147.

²⁹⁶ - المادة 220 من المدونة العامة للضرائب تنص على أنه " تكون مسطرة التصحيح لاغية في حالة عدم توجيه الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أو هما معا داخل الأجل المنصوص عليه في الفقرة الأولى من البند الأول من المادة 212".

يترتب عن الإخلال بها بطلان مسطرة التصويب مما تكون معه المسطرة التي نهجتها الإدارة غير قانونية فضلا عما يترتب عنها من إجراءات لاحقة إعمالا لقاعدة "ما بني على باطل" ويكون الحكم عندما قضى على نحو مخالف غير مصادف للصواب ومعرضا للإلغاء"²⁹⁷.

وجاء في قرار آخر للمجلس الأعلى: "حيث إنه بموجب المادة 33 من الفقرة 2 من قانون الضريبة على الشركات رقم 24.86 إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة شركة ما وجب عليها توجيه إشعار بذلك إلى الشركة المعنية برسالة موصى بها مع الإعلام بالتوصل قبل التاريخ المحدد للشرع في عملية التفتيش بـ 15 يوما على الأقل وأن نفس المقتضى القانوني نصت عليه المادة 42 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وأن المادة 39 - الفقرة 7- من قانون الضريبة على الشركات جاءت صياغتها آمرة إذا نصت على أن مسطرة التصويب تكون لاغية في حالة عدم توجيه الإشعار بالتحقيق إلى الشركة داخل أجل المقرر في البند 2 من المادة 33 من قانون الضريبة على الشركات.

حيث إن مؤدى ذلك أن الآجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء التفتيش وتاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة المعنية لفحص المستندات يجب ألا يقل عن 15 يوما وأن العبرة في ذلك هي بتاريخ التوصل بإشعار وليس تاريخ الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملمزم للتمكن من تهييء دفاعه"²⁹⁸.

وفي نازلة أخرى، وتكريسا للنص القانوني الذي يقضي ببطلان مسطرة التصحيح في حالة عدم التقييد بتبليغ الإجراء المذكور اعتبرت الغرفة الإدارية أن: "تبليغ الملمزم بالإشعار

²⁹⁷ - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 579، بتاريخ 4 يوليوز 2006، ملف رقم 2002/2/4/1026.

أورده الحسن كثير: بطلان المسطرة في القانون الجنائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 95.

²⁹⁸ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 53، بتاريخ 2003/1/23، ملف إداري عدد 2002/2/4/866 (غير منشور).

- قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، عدد 1022، بتاريخ 2012/12/13، ملف إداري عدد 2010/1/4/1357، (غير منشور).

بالفحص قبل تاريخ بداية المراقبة الضريبية بما لا يقل عن خمسة عشر يوما (15) هو إجراء مقرر بقوة القانون تحت طائلة البطلان، وبالتالي لا تجوز إجازته"²⁹⁹.

وتأكيدا للضمانة التي توخاها المشرع من إقرار إلزامية تبليغ الإشعار بالفحص، ذهبت الغرفة الإدارية، في قرار سابق يلغي ويتصدى لحكم المحكمة الإدارية بفاس، إلى التصريح بأن: " القيام بإجراء تفتيش على محاسبة الملزم المدين بالضريبة دون تمكينه من الضمانات اللازمة للحفاظ على مركزه القانوني وحقه في الدفاع عن مصالحه المالية وتهيئة سبل ووسائل دفاعه، وبذلك يكون ما قام به المفتش من تحقيق باطلا لعدم احترام مقتضيات المادة 33 من القانون المنظم للضريبة على الشركات، وأن المحكمة الإدارية لما قضت برفض الطلب لم تجعل لما قضت به أساسا قانونيا، ويتعين إلغاء حكمها"³⁰⁰.

وفي نازلة أخرى، وتكريسا للنص القانوني الذي يقضي ببطلان مسطرة التصحيح في حالة عدم التقيد بتبليغ الإجراء المذكور قضت المحكمة الإدارية بأكادير بما يلي: " وحيث إنه إذا كان المشرع الجبائي قد أعطى مجموعة من الحقوق والصلاحيات لإدارة الضرائب لتمكينها من مراقبة وتصحيح الأساس الضريبي فهو في المقابل الزمها باحترام مجموعة من الإجراءات المقررة كضمانات للملزم ورتب الاجتهاد القضائي عن الإخلال بها بطلان مسطرة تصحيح الضريبة لارتباطها بحق الدفاع الذي يعتبر من النظام العام.

وحيث إنه علاقة بنازلة الحال فإن فحص محاسبة الشركة المدعية تقتضي طبقا للمادة 3 من كتاب المساطر الجبائية تبليغ الإشعار بالفحص للملزم في مدة لا تقل عن 15 يوما لتهيئة دفاعها قبل مباشرة إجراءات الفحص، وإلا اعتبرت المسطرة لاغية من أساسها، وهو الاتجاه الذي كرسته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عندما قرر بموجب القرار عدد 02/4/4/866 الصادر بتاريخ 03/1/33 إن الآجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء تفتيش وتاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة المعنية لفحص المستندات يجب ألا

²⁹⁹ - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 797، بتاريخ 2005/11/9، ملف إداري رقم 2004/2/4/1850، (غير منشور).

³⁰⁰ - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 329، بتاريخ 2003/05/29، ملف إداري عدد 2001/1/4/2350، (غير منشور).

تقل عن 15 يوما، وأن العبرة في ذلك بتاريخ التوصل بالإشعار وليس بتاريخ الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملمزم لتمكينه من تهييء دفاعه.

وحيث إنه من الثابت من وثائق الملف أنه إذا كان الإشعار بالفحص قد صدر بتاريخ 2004/3/11 إلا أن توصل المدعية به لم يتحقق إلا بتاريخ 2004/4/22 وبالتالي فإن الأجل القانوني الممنوح للإدارة لمباشرة إجراء الفحص لا تنطلق إلا بتاريخ 2004/5/8 في حين أن تاريخ قيام المفتش الضريبي بزيارة مقر المدعية لإجراء الفحص كان بتاريخ 2004/4/22 .

وحيث إنه انطلاقا من المعطيات المذكورة أعلاه دون حاجة لمناقشة باقي الوسائل المعتمدة في الطعن ثبت للمحكمة بطلان مسطرة الفحص الضريبي في مواجهة شركة (...). لعدم احترام إدارة الضرائب لأجل مسطرة الفحص المنصوص عليها في المادة 3 من كتاب المساطر الجبائية، ويتعين من أجل ذلك التصريح بإبطال الضرائب موضوع مسطرة الفحص وإبطال تبعا لذلك قرار اللجنة الوطنية عدد 5/559 في مواجهة الشركة المدعية مع ما يترتب عن ذلك قانونا³⁰¹.

وهكذا، فإذا كان المشرع قد رتب على عدم تبليغ الإشعار بالفحص أو ميثاق الخاضع للضريبة للملمزم أو هما معا حسب الآجال المحددة، بطلان مسطرة التحقيق وبطلان الإجراءات اللاحقة لها، فإن الإدارة ملزمة بتوخي الحذر على تبليغ هذا الإشعار وفقا لإجراءات التبليغ المنصوص عليها حتى لا تكون المسطرة عرضة للإلغاء.

يطرح تساؤل مهم عن مدى إمكانية الإدارة الضريبية في إعادة المسطرة؟ بالاضطلاع على نصوص القانون الجبائي المغربي، لا نجد ما يمنع الإدارة من إجراء عمليات فحص متكررة أو من إعادة مسطرة التصحيح، وهو ما يستخلص ضمينا من مقتضيات المادة 212 من المدونة العامة للضرائب التي نصت على أنه: " ويجوز لها أن تقوم فيما بعد بفحص جديد للحسابات التي سبق فحصها، من غير أن يترتب على الفحص الجديد ولو تعلق الأمر بضرائب ورسوم أخرى، تغيير أسس فرض الضريبة التي وقع الإقرار بها عقب المراقبة الأولى".

³⁰¹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 169/2008، بتاريخ 2008/05/20، ملف رقم 2007 / 45 غ، (غير منشور).

وتأسيسا على ما ذكر يجوز للإدارة الضريبية أن تعيد مسطرة التصحيح من جديد ومن أولها إلى آخرها، انطلاقا من إمكانية إعادتها لمسطرة الفحص بتوجيه إشعار جديد لإجراء عملية فحص جديدة سيما وأن عملية الفحص تعتبر إحدى الآليات الجوهرية للتصحيح، لكن شريطة عدم تضمن نتيجة الفحص الجديد أسسا للضريبة مغايرة لتلك التي تضمنتها رسائل التبليغ الموجهة للخاضع للضريبة في إطار مسطرة التصحيح الأولى.

وارتباطا بموضوع البطلان، ومن خلال مراجعة بنود المادة 220 من المدونة العامة للضرائب، يتضح أنها أقرت جزاء إلغاء مسطرة التصحيح برمتها في حالي الإخلال بمسطرة الإشعار بالفحص وبأجل جواب الإدارة عن رسالة الخاضع للضريبة داخل الأجل القانوني، ما يفيد على أن بطلان مسطرة التصحيح يشمل جميع الإجراءات المتخذة في صلبها من أولها إلى الإجراء الذي كان سببا في بطلانها، ما دام المشرع قد نص صراحة من خلال المادة المذكورة على بطلان مسطرة التصحيح وليس بطلان الإجراء القانوني في حد ذاته، لذلك فلو افترضنا أن إدارة الضرائب احترمت مسطرة الإشعار بالفحص وأجل رسالة التبليغ الأولى، ولم تلتزم بضابط أجل رسالة التبليغ الثانية، فإن البطلان يلحق جميع إجراءات التصحيح بما فيها الصحيحة والمعيبة، وعلى الإدارة أن تعيد مسطرة التصحيح من البداية على شرط عدم تغيير أساس الضريبة الوارد برسالتها الأولى³⁰².

المطلب الثاني: موقف المشرع والقضاء من الإخلال بتبليغ الرسالة الثانية داخل الأجل المحدد

لقد عمل المشرع المغربي على إلزام الإدارة الجبائية بتبليغ الرسالة الثانية داخل الأجل المحدد قانونا، لما تنطوي عليه من ضمانات أساسية للملزم ورتب عن الإخلال بها بطلان مسطرة التصحيح برمتها مما يدفعنا للتساؤل عن سر تخصيص هذا الجزاء بالرسالة الثانية دون الرسالة الأولى والغاية الذي توخاها المشرع من ذلك.

³⁰² - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 71.

الفرع الأول: موقف المشرع

إن المشرع لئن حول للإدارة حق تصحيح أوجه النقصان والأخطاء ومختلف الإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد أساس الضريبة داخل 4 سنوات الموالية لسنة الواقعة المنشئة للضريبة³⁰³. ففي المقابل ألزمها باحترام مجموعة من الإجراءات المقررة كضمانة للملزم ورتب القضاء عن الإخلال بها بطلان مسطرة التصحيح.

إن الإدارة الجبائية، وإن كانت تتوفر على صلاحيات لتصحيح الأساس الضريبي، يتعين عليها- في مقابل ذلك- احترام الضمانات المسطرية التي بمقتضاها يمكن للخاضع أن يناقش الإدارة الضريبية حول الأسس التي تريد اعتمادها لتصحيح إقراراته، وبالتالي فإن خرق هذه القواعد المسطرية يؤدي إلى ضياع أهم ضمانة ممنوحة للملزم، غير أنه ما يؤكد عدم إطلاقية سلطة الإدارة الضريبية في مواجهة الملزم هو أن السلطات مقيدة بشروط وآجال معينة يتعين على الإدارة احترامها وإلا ترتب عليها بطلان مسطرة تصحيح الأساس الضريبي.

وهكذا فقد ألزم المشرع الإدارة الضريبية باحترام مجموعة من الإجراءات التي يهدف منها ضمان حقوق الخاضع للضريبة اتجاه الإدارة والتي يترتب عن الإخلال بها البطلان³⁰⁴.

وبالرجوع لمقتضيات الفقرة الثامنة من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب نجد أنها تنص على أنه "تكون مسطرة التصحيح لاغية:

- في حالة عدم تبليغ جواب المفتش على ملاحظات الخاضعين للضريبة داخل الأجل المنصوص عليه في البند "أعلاه".

وما يمكن ملاحظته في هذا الإطار أن المشرع الجبائي، وخلافا لتبليغ الرسالة الأولى نص صراحة على الأجل الذي يتم تبليغ الرسالة الثانية في غضون، وكذا على الجزاء القانوني المترتب على عدم احترام الأجل المذكور، مما يشكل ضمانة قانونية حقيقية لحقوق الملزم على

³⁰³ - المادة 232 من المدونة العامة للضرائب.

³⁰⁴ - أيوب الجرّموني: التبليغ في مسطرة تصحيح الضرائب بين النص القانوني والاجتهاد القضائي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام والعلوم السياسية، تخصص الدراسات الإدارية والمالية، جامعة محمد الخامس الرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، الموسم الجامعي 2015/2016، ص 53.

المستوى الإجرائي وتقييدا زمنيا لسلطات الإدارة³⁰⁵، بعدم تماطلها في الجواب، وبالتالي تجنب طول المسطرة إلى ما لا نهاية³⁰⁶.

ذلك أن مسطرة تصحيح الأساس الضريبي أصبغ عليها المشرع طابعا تواجهيا بين الإدارة والخاضع للضريبة، وهي بمثابة قيد قانوني مفروض على سلطات وامتيازات الإدارة في فرض الضريبة، هذه التواجهية بين الإدارة والخاضع لها طابع إلزامي يترتب على فرضها من طرف الإدارة الضريبية إلغاء مسطرة التصحيح، أما بالنسبة للخاضع للضريبة فإن عدم جوابه على رسالة الإدارة الأولى يؤدي إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية، كما أنه إن لم يطعن في الأسس الضريبية المقننة في الرسالة الثانية للإدارة أمام اللجان الضريبية فإن المشرع اعتبر عدم إبداء موقفه من اقتراحات الإدارة الضريبية قبولا ضمينا للأسس المعتمدة من طرف هذه الأخيرة.

أما بخصوص المسطرة السريعة لتصحيح أسس فرض الضريبة فالملاحظ أن المشرع المغربي أغفل في هذا المجال ذكر حالات بطلانها، بحيث أن المادة 221 من المدونة العامة للضرائب لم تشر في أي من فقراتها إلى أسباب بطلان هذه المسطرة. كما أن هذه المادة لم تنص في مضمونها على أي إحالة إلى مقتضيات المادة 220 من نفس المدونة التي قننت الحالات التي تكون فيها المسطرة العادية لاغية.

فهل يعني هذا الإغفال بأن المسطرة السريعة تكون دائما قانونية في جميع الحالات بما فيها الحالات التي تكون فيها المسطرة مشوبة بأخطاء كعدم تبليغ رسالة التصحيح الثانية داخل أجل 60 يوما من تاريخ توصل الإدارة الجبائية بجواب الملزم مثلا، أم أن هذا الإغفال لا يعدو أن يكون إلا سهوا لم يفتن إليه المشرع حين مناقشته لمقتضيات المادة 221 من المدونة³⁰⁷؟

³⁰⁵ - سفيان ادريوش ورشيدة الصابري: تصحيح الأساس الضريبي - دراسة مقارنة -، مرجع سابق، ص 104.

³⁰⁶ - إبراهيم الشيكرك: الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، ندوة وطنية حول موضوع "الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي"، مرجع سابق، ص 149.

³⁰⁷ - الحسن كثير: بطلان المسطرة في القانون الجبائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 92.

الفرع الثاني: موقف القضاء

ذهب القضاء الإداري إلى أن عدم احترام الإدارة لأجل تبليغ الرسالة الثانية يترتب عليه بطلان مسطرة التصحيح³⁰⁸. بل إن مختلف الأحكام والقرارات الصادرة عن القاضي الإداري، توضح تشدد هذا الأخير في احترام المقتضيات المنظمة لمسطرة التصحيح³⁰⁹.

وفي هذا الإطار جاء في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى³¹⁰ قضت فيه بتأييد حكم قضى ببطلان الإعلانات الضريبية ما يلي: "وما دام المستأنف عليه قد وضع جوابه داخل الأجل القانوني وأدلى بملاحظات جزئية، فكان على الإدارة إما أن تقبل ما جاء في الجواب كلياً أو جزئياً لتحليله في حالة عدم الاتفاق على المسطرة الموالية المتعلقة بإخباره بالأساس الذي سيصير نهائياً إن لم يقدم طعنه للجنة المحلية والإدارة بعدم تنفيذها ذلك وفرض الضريبة في نطاق الفقرة الأولى من الفصل 103 المذكور تكون قد خالفت القانون وكانت الوسيلة بدون أساس".

وقد أكدت المحكمة الإدارية بأكادير³¹¹ في المنحى نفسه، وهي تلغي الرسوم التكميلية المستحقة للجماعات المحلية المفروضة في إطار المراجعة بشكل خالف الضمانات المخولة قانوناً للملزم في إطار الفصل 13 من قانون 89-13 جاء في حكمها ما يلي: "(...) يعتبر مخالفاً للقانون قيام الإدارة بمراجعة أساس الضريبة المستحقة للجماعات المحلية دون إتباع مسطرة التصحيح المنصوص عليها بالفصل 13 من قانون 89-13".

وفي الإطار نفسه ذهبت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، لتؤكد على نفس الضمانة بقولها: "حيث أنه خلافاً لما تمسك به مدير الضرائب فإن المسطرة السريعة لتصحيح الأساس الضريبي لا تعفيه من وجوب تبليغ المعنيين بالأمر أسباب رفضه الكلي أو الجزئي لملاحظاتهم

³⁰⁸ - سليمان بومزوغ: المراقبة الجبائية للمقاولة في المغرب، مرجع سابق، ص 81.

³⁰⁹ - نصير مكاي: تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -سلا-، السنة الجامعية 2013، ص 142.

³¹⁰ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية، رقم 39، بتاريخ 2002/1/17، قضية حميد الخلفي ضد وزير المالية، أورده محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 135.

³¹¹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 98/150، بتاريخ 1998/05/21، أورده محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 39.

وإشعارهم بوجوب تقديم طعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة وأن إقراره ضمناً بعدم الجواب على ملاحظات الطاعن يشكل خرقاً للمقتضيات أعلاه ومسا بالضمانات الأساسية الممنوحة للملزمين"³¹².

وفي حكم³¹³ آخر لنفس المحكمة جاء فيه: "وحيث دفعت إدارة الضرائب بأن المدعي لم يقيم بالجواب على رسالتها التبليغية الأولى المبلغة إليه بتاريخ 2009/8/12 مما جعل المفتش يقوم بإصدار الأمر بالتحصيل طبقاً للمادة 221 من المدونة العامة للضرائب.

لكن حيث إن الثابت من وثائق الملف سيما جلسة البحث المجراة بحضور الأطراف بتاريخ 2011/12/8 أن المدعي قام بالجواب على رسالة التبليغ الأولى الموجهة إليه من المفتش الضريبي بتاريخ 2009/8/24 عن طريق البريد توصلت بها المديرية الجهوية لبني ملال بتاريخ 2009/8/25 مما يكون معه المفتش ملزماً قانوناً طبقاً للمادة 221 أعلاه بضرورة توجيه رسالة ثانية له تتضمن أسباب رفضه الجزئي أو الكلي وكذا أسس فرض الضريبة مع إخباره بإمكانية الطعن أمام اللجان وهو الأمر الذي لا دليل على احترام المفتش له في نازلة الحال بإصداره للأمر بالتحصيل للضريبة موضوع النزاع مما ترتب عنه حرمانه من حقه في الدفاع عن حقوقه المالية خلافاً لما أقره المشرع الضريبي مما يترتب عنه بطلان مسطرة الفرض الضريبي".

وعلى النهج نفسه ذهبت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء³¹⁴ لتؤكد هذه الضمانة حيث جاء في حكمها مايلي: "(...) جواب الملزم عن رسالة التبليغ الأولى برفضه للأسس المعتمدة تتوجب تبليغه برسالة ثانية تحدد أسباب رفض الإدارة الضريبية الكلي أو الجزئي وكذا أسس فرض الضريبة(...)".

³¹² - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 681، بتاريخ 2007/12/13، ملف عدد 2006/748 غ، (غير منشور).

³¹³ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 2010، بتاريخ 2012/6/19، الملف 9/11/406، (غير منشور).

³¹⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 25، بتاريخ 2009/01/14، ملف عدد 2008/06/553، أورده عبد الصمد التامري: رقابة القضاء على مسطرة الوعاء الضريبي في ميدان رسوم التسجيل، منشورات مجلة الحقوق المغربية، فقه المنازعات الإدارية، العدد 2، 2012، ص 102.

ونفس الشيء أكدته المحكمة الإدارية بفاس³¹⁵ وهي تكرس هذه الضمانة المخولة للملزم في هاته المسطرة للدفاع عن مراكزه القانونية حولها إلى القول: " بأن عدم تقييد المفتش المحقق لمقتضيات البند 8 من الفصل 5 من قانون مالية 1978، المنظم للضريبة على الأرباح العقارية بتبليغ رسالة تتضمن إشعار الملزم بحقه في تقدير الطعن أمام اللجنة المحلية داخل أجل شهرين من تاريخ وضع الأمر بالتحصيل موضوع التنفيذ يترتب عنه إلغاء الضريبة الصادرة بشأنها ذلك الأمر بالتحصيل".

وما يجب الإشارة إليه في هذا الصدد، أن الإدارة الجبائية ملزمة بالإدلاء بما يفيد تبليغ الرسالة الثانية إلى الملزم. ولا يقوم تبليغ الرسالة الأولى إلى الملزم مقام تبليغ الرسالة الثانية ولا يترتب الآثار القانونية للتبليغ القانوني مما يجعل مسطرة التصحيح معيبة ويترتب عليها بطلان الأمر بالتحصيل. وهكذا فقد جاء في قرار صادر عن محكمة النقض ما يلي: "حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بفساد التعليل الموازي لانعدامه، ذلك أن محكمة الاستئناف اعتبرت بأن شهادة التسليم الخاصة بالرسالة الثانية تتعلق بالرسالة الأولى على الرغم من الإدلاء بمذكرة مؤرخة في 2009/06/11 أكدت فيها إدارة الضرائب بأن الأمر يتعلق بخطأ مادي ليس إلا وبالتالي فإن تبليغ المطلوبة في النقص بالرسالة الثانية واقعة ثابتة ومسطرة الفرض الضريبي التلقائي سليمة والقرار المطعون فيه مجاني للصواب، وأنه ليس من المعقول أن تقوم الإدارة بتبليغ الرسالة الأولى مرتين وأنه سبق للمجلس الأعلى أن أكد بأن الخطأ المادي الصادر عن الإدارة على فرض وجوده لا يمكن أن يستفيد منه الملزم بالضريبة.

لكن حيث أنه لا رقابة لمحكمة النقض على ما ثبت لمحاكم الموضوع من وقائع، ولما كانت محكمة الاستئناف قد لاحظت بأن الرسالة التي تم تبليغها للمطلوبة في النقص في 2004/06/04 هي الرسالة الأولى وأن ما ادعته إدارة الضرائب من كون الأمر لا يعدو أن يكون خطأ ماديا ادعاء لا أساس له، وترتبت على ذلك الأثر القانوني المناسب وهو عدم سلامة مسطرة الفرض الضريبي التلقائي تكون قد استعملت سلطتها في تقدير الوقائع انطلاقا

³¹⁵ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، رقم 157، بالملف 98/132 قضية الوزاني ضد إدارة الضرائب، أورده محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 38.

من البحث الذي قام به المستشار المقرر والوثائق المدلى بها في الملف ولا رقابة عليها في ذلك وما ورد بالوسيلة ناقص عن درجة الاعتبار³¹⁶.

إذا، فعدم تبليغ الرسالة الثانية إلى الملزم أو المقاوله سبب كاف لإبطال المسطرة وكذا الآثار التي تكون قد رتب عليه هذه المسطرة الباطلة.

³¹⁶ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 961، بتاريخ 2012/11/29، ملف إداري عدد 2010/1/4/1309، (غير منشور).

المبحث الثاني: العيوب المسطرية المثارة من راف الاجتهاد القضائي

يعتبر القضاء الإداري بمثابة الميزان الذي يوضع على كفتيه كل من الإدارة الجبائية باعتبارها الطرف الأقوى نظرا للسلطات الممنوحة لها، والملمزم باعتباره الحلقة الأضعف في المعادلة الجبائية.

وهكذا، فقد عمل القضاء من خلال اجتهاده على إثارة العديد من العيوب المسطرية حتى وإن لم يتم المشروع بالتنصيص عليها، ويتضح ذلك من خلال دراستنا لمجموعة من الأحكام والقرارات الصادرة عن محاكم المملكة بمختلف درجاتها، ذلك أنها لا تتردد في إلغاء المسطرة كلما تبين لها أن الإدارة قد أخلت بإحدى الضمانات خصوصا منها التي ترتبط بحق الدفاع.

وعليه، سنعمل من خلال هذا المبحث للتطرق لمجموعة من العيوب سواء منها المطروحة على مستوى مساطر الفرض الضريبي (المطلب الأول)، أو المرتبطة بالمساطر شبه القضائية والقضائية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: العيوب المثارة خلال مساطر الفرض الضريبي

كما سبق ذكره في القسم الأول عندما تطرقنا للمساطر الجبائية، فمساطر الفرض الضريبي لا يمكن أن تخرج عن صورتين اثنتين، إما مسطرة الفرض التلقائي أو مسطرة تصحيح الأساس الضريبي.

وعليه، سنحاول من خلال هذا المطلب البحث عن العيوب المرتبطة بمسطرة الفرض التلقائي ومختلف النقاشات التي أثارها (الفرع الأول)، على أن نركز البحث في أهم الاجتهادات القضائية التي حاولت التوسع في الحالات المرتبطة بعيوب مسطرة تصحيح الأساس الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: العيوب المسطرية المرتبطة بمسطرة الفرض التلقائي

لعل الملاحظ للمقتضيات المنظمة لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة، يلاحظ منذ الوهلة الأولى عدم وجود أي تنصيص من المشروع على العيوب أو الإخلالات التي قد تصيب المسطرة (الفقرة الأولى)، وهو الأمر الذي حدا بالقضاء الإداري المغربي وحماية ل ضمانات الملمزم

من كل تعسف قد يطاله نظير الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية، بترتيب جزاء البطلان كلما تبين له أن الإدارة زاعت أو تعالت على المساطر المحددة لها قانونا (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: إشكالية عدم تنصيب المشرع على عيوب مسطرة الفرض التلقائي في القانون الضريبي

إن القارئ لمقتضيات المادتين 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب يستشف ملاحظة أولية، وهي عدم التنصيب من خلالهما على العيوب المرتبطة بمسطرة الفرض التلقائي للضريبة، لذا تدخل كل من الفقه (أولا) والقضاء (ثانيا) كل حسب توجهه لتبيان سبب عدم هذا التنصيب.

أولا: موقف الإدارة الجبائية

إن أول ملاحظة يمكن تسجيلها هو عدم وجود نص قانوني يقضي بالبطلان في حالة إخلال الملزم بالتزامه القانوني، أي في حالة الفرض التلقائي³¹⁷، ويعود ذلك إلى كون الحالتين اللتان أوردتهما المشرع في المادتين 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب تتعلقان بأفعال ارتكبها الملزم تكتسي درجة بالغة الخطورة في نظر المشرع من شأنها عرقلة فرض الضريبة الأولية، وبالتالي حرمان خزانة الدولة من الموارد اللازمة لتمويل نفقاتها³¹⁸.

زد على ذلك إن إخلال الملزم بواجباته الإقرارية أو منع الإدارة الجبائية من ممارسة حقها في المراقبة المخولة لها طبقا للقانون الجبائي، تشكل أفعالا تستوجب تطبيق الجزاءات في حق الملزم وليس في حق الإدارة الجبائية بالتنصيب على بطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة لأن من شأن ذلك أن يشجع بعض الملزمين عن التهرب من أداء الضريبة والتحلل من التزامهم الضريبي بالاحتجاج على الإدارة الجبائية بعيب مسطري. لذا ارتأى المشرع إتاحة

³¹⁷ - رشيدة الصابري: مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه، دفا تر المجلس الأعلى، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، أشغال اليومين الدراسي 28 و 29 مارس 2005، عدد 8/2005، ص 99.

³¹⁸ - الحسن كثير: بطلان المسطرة في القانون الجبائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 99-100، يوليو-أكتوبر، 2011، ص 91.

الفرصة للإدارة الجبائية للقيام بواجبها في فرض الضريبة الأولية وفي ممارسة حقها في المراقبة وعدم التطرق إلى البطلان عند تناوله لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة³¹⁹.

كما أن مسطرة الفرض التلقائي لا تكتسي أي طابع تواجهي، لكون تبليغ الإدارة الخاضع للأسس الضريبية محل الفرض التلقائي ليس من شأنها أن تفتح حواراً بين الإدارة والخاضع، وهو ما تتميز به مسطرة التصحيح، فهي لا تدعوه إلى الموافقة أو إبداء ملاحظاته بشأن الأساس المقترح لربط الضريبة، بل هي مجرد دعوة أو تذكير من الإدارة للخاضع للضريبة بالتزاماته الجبائية عند تجاهله لها³²⁰.

ولعل ذلك ما يفسر الصرامة التي تم التعامل بها في فرنسا فيما يخص الفرض التلقائي النابعة من إعمال مبدأ أسبقية الخطأ "l'antériorité de la faute"، وكذلك من وجود مبدأ الاختصاص المقيد للإدارة في تطبيق هذه المسطرة "le principe de la compétence liée"³²¹ فمبدأ أسبقية الخطأ يقوم على أساس أن الخاضع للضريبة هو الذي كان سباقاً إلى الخطأ حينما لم يقم بالتزامه القانوني، وأن أي خطأ من جانب الإدارة يسبقه خطأ من الملمزم³²².

غير أنه وإن كان يتفق على أن الملمزم هو الذي كان سباقاً إلى الخطأ ولم يودع إقراره بالكيفية التي ينص عليها القانون، إلا أن هذا لا يبرر من الناحية الواقعية الموقف السالف الذكر، على اعتبار أن مسطرة الفرض التلقائي - على غرار مسطرة التصحيح - تنطوي هي الأخرى على ضمانات يقرها المشرع نفسه للملمزم وذلك عن طريق تذكير الملمزم بإيداع إقراره وإخباره بالأسس المعتمدة قبل توقيع الفرض التلقائي في حقه، وبالتالي فإذا كان الإخلال بالإجراءات المسطرية لتصحيح وعاء الضريبة يرتب جزاء البطلان بقوة القانون نظراً لمساسها بإحدى ضمانات الملمزمين، فإنه كان حرياً على المشرع المغربي ومن باب العدالة التنصيب

³¹⁹ - الحسن كثير: بطلان المسطرة في القانون الجبائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 91-92.

³²⁰ - حسن العفوي: المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 70، شتنبر - أكتوبر 2006، ص 16.

³²¹ - Coune BAYLAC: Le formilisme du droit fiscal, Edition L'harmattan, 2002, p 454.

³²² - رشيدة الصابري: مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه، مرجع سابق، ص 102.

على جزاء البطلان في حالة الإخلال بالمقتضيات القانونية المنظمة لمسطرة الفرض التلقائي في حقه³²³.

ثانيا: موقف القضاء

لئن كان المشرع المغربي قد استثنى الإخلالات التي قد ترتبط بمسطرة الفرض التلقائي للضريبة، على اعتبار أن هذا الأخير هو نتيجة لعب ارتكبه الملتزم وليست الإدارة كما سبق ذكره، فإن القاضي الإداري، وهو يقرر البطلان في هذا الشأن، لا يتقيد بقاعدة لا بطلان إلا بنص لأن النصوص الجبائية نفسها لا ترتب البطلان كجزاء، بل ينجح إلى تطبيق قاعدة لا بطلان بدون ضرر، والضرر يكمن هنا في تفويت الفرصة على الملتزم في تذكيره بوضع إقرار ومن التعرف على الأسس المعتمدة في فرض الضريبة، وفي هذا مس بمبدأ الدفاع الذي يعتبر من أقدم مبادئ القانون الإداري³²⁴.

وتعتبر هذه القاعدة - أي لا بطلان بدون ضرر-، تخفيفا لنظرية إعطاء القاضي السلطة في الحكم بالبطلان، وفحواها أن البطلان لا يحكم به، ولو نص عليه القانون صراحة، إلا إذا تحقق ضرر من المخالفة وأساس هذا المبدأ أن الغاية من القانون هي حماية مصلحة معينة فإذا لم يلحق ضرر بهذه المصلحة فإن الحكم بالبطلان يعتبر مخالفا للعدالة ومنافيا لإرادة المشرع.

وما يميز هذه النظرية أنها تتقي عيوب نظرية البطلان الإجباري، فلا تؤدي إلى غلبة الشكل على المضمون وضياح الحق لمجرد خطأ في الشكل، وهي من ناحية أخرى تتخلص من عيوب نظرية البطلان الاختياري، إذ أن القاضي لا يتمتع فيها بسلطة مطلقة وإنما يقيده وجوب تحقق الضرر.

وهكذا، تنص المادة 20 من قانون المرافعات المصري بأنه " يكون الإجراء باطلا إذا نص القانون صراحة على بطلانه أو إذا شابه عيب لم تتحقق بسببه الغاية من الإجراء.

³²³ - عدنان أبو درار: حالات بطلان مسطرة الفرض الضريبي بين النص القانوني والاجتهاد القضائي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام. تخصص القضاء الإداري، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، - سلا - ، السنة الجامعية 2012/2013، ص 29.

³²⁴ - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 19.

ولا يحكم بالبطلان رغم النص عليه إذا ثبت تحقق الغاية من الإجراء".

فإذا نص القانون على البطلان فإن الإجراء يكون باطلا ولا حاجة لمن يتمسك به لإثبات أي ضرر، على أنه رغم النص الصريح على البطلان فلا يحكم به إذا أثبت الطرف -الذي من مصلحته عدم الحكم به- أن الغاية من الإجراء قد تحققت³²⁵.

أما إذا لم ينص المشرع صراحة على جزاء البطلان فإن هذا لا يمنع من الحكم به، على أنه يشترط أن يثبت من يتمسك بالبطلان إثبات الضرر الحاصل له وأن الغاية من الإجراء لم تتحقق³²⁶.

وعلى النهج نفسه سار المشرع الفرنسي³²⁷ الذي ألزم المتمسك بالبطلان بإثبات الضرر حتى وإن خرق الإجراء قاعدة جوهرية أو قاعدة من النظام العام، على الرغم من أن فريقا من الفقهاء في فرنسا يرون الاكتفاء بجوهرية الإجراء موجبة للبطلان دون اشتراط حصول الضرر.

ولم يخرج المشرع المغربي عن هذا الإطار إذ نص في الفقرة الثانية من الفصل 49 من قانون المسطرة المدنية على أنه " يسري نفس الحكم بالنسبة لحالات البطلان والإخلالات الشكلية والمسطرية التي لا يقبلها القاضي إلا إذا كانت مصالح الأطراف قد تضررت فعلا".

³²⁵ - للتوسع أنظر سوزان محمد شخادة العرموطي: العيب الجوهرية وأثره في بطلان الإجراءات القضائية، رسالة لنيل درجة الماجستير في القانون الخاص، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

³²⁶ - أبو عيد إلياس: أصول المحاكمات المدنية بين النص والاجتهاد والفقهاء "دراسة مقارنة"، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت، الطبعة الأولى، سنة 2002، ص 339.

³²⁷ - جاء في المادة 114 من قانون المسطرة المدنية الفرنسي المعدل في 2008/9/11 ما يلي:

« Aucun acte de procédure ne peut être déclaré nul pour vice de forme si la nullité n'en est pas expressément prévue par la loi, sauf en cas d'inobservation d'une formalité substantielle ou d'ordre public.

La nullité ne peut être prononcée qu'à charge pour l'adversaire qui l'invoque de prouver le grief que lui cause l'irrégularité, même lorsqu'il d'une formalité substantielle ou d'ordre public ».

من جهة أخرى فإن المشرع المغربي يميز على غرار باقي التشريعات المقارنة بين البطلان الموضوعي الذي يعد جزاء على تخلف ركن من أركان العقد³²⁸، والبطلان الإجرائي أو المسطري الذي يعتبر جزاء على عدم الالتزام بما تقتضيه القوانين المسطرية كالقانون الجبائي.

فالبطلان كجزاء يمكن أن يرتبه المشرع كما يمكن أن تقضي به المحكمة بغير نص إذا افتقر العمل القانوني إلى أحد الشروط الإجرائية لصحته قانونا، وهكذا فعلى الرغم من عدم تنصيب المشرع على أي جزاء بشأن عدم احترام إجراءات فرض الضريبة تلقائيا في المواد 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب، إلا أن مقتضيات هذه المسطرة جاءت على صيغة الوجوب، مما يفيد على أنها إجراءات جوهرية من النظام العام وأن الإدارة مجبرة لا مخيرة على احترام ما جاء فيها تحت طائلة الحكم ببطلانها، وقد أكدت الغرفة الإدارية³²⁹ ذلك بمناسبة إبطال مسطرة فرض الضريبة بقولها إن: " مسطرة فرض الضريبة تشكل ضمانا حقيقية للملزم ترتب عن الإخلال بها البطلان لتعلقها بحق الدفاع الذي يعتبر من قبيل الإجراءات الجوهرية الآمرة ".

وبناء على ما سبق، فالمقتضيات القانونية المنظمة لمسطرة الفرض التلقائي وردت بصيغة الوجوب، وبهذا فهي تعتبر قواعد آمرة من النظام العام، نص القانون الضريبي على ضرورة إتباعها واحترامها وكل إخلال بها يؤدي إلى الحكم ببطلان المسطرة.

الفقرة الثانية: إخلالات مسطرة الفرض التلقائي

لقد عمل القضاء الإداري المغربي، حماية ل ضمانات الملزمين من كل تعسف قد يطالهم في إطار مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، على ترتيب جزاء البطلان- على الرغم من عدم تنصيب المشرع على هذا الجزاء- في حالة الإخلال بالإجراءات المنصوص عليها قانونا ولعل سنده في هذا أن كل إخلال بإجراء شكلي يمس بضمانات الملزم يكون مآله البطلان.

³²⁸ - تجدر الإشارة هنا إلى أن البطلان في العقود منظم من الفصل 306 إلى الفصل 311 من قانون الالتزامات والعقود المغربي.

³²⁹ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 422، بتاريخ 2002/7/4، ملف إداري عدد 2000/299، (غير منشور).

أولاً: مسطرة فرض الضريبة على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل في ظل النظام الجزائي

يحدد الربح الجزائي بضرب رقم أعمال كل سنة مدنية في معامل يخصص لكل مهنة وفق البيانات الواردة في الجدول الملحق بالمدونة العامة للضرائب³³⁰، ويطبق نظام الربح الجزائي بناء على اختيار³³¹ يجب أن يعبر عنه الخاضع للضريبة على الدخل وفق الشروط الشكلية وفي المواعيد المنصوص عليها في المادتين 43 و44 من المدونة العامة للضرائب³³²، غير أنه لا يطبق على الخاضعين للضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي السقف المحدد بالفصل المذكور، ويظل اختيار نظام الربح الجزائي ساري المفعول ما دام أن رقم الأعمال المحقق لم يتجاوز طول سنتين متتاليتين الحدود المقررة قانوناً³³³.

وبقراءة لبعض القرارات والأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) التي تناولت الإشكال الذي طرحته المسطرة المطبقة في المنازعات المعروضة عليها رجحت الجانب الخاضع للضريبة حينما اعتبرت المسطرة بالملف الإداري المتبعة من طرف الإدارة معيبة³³⁴.

ففي القرار عدد 168 المؤرخ في 18 فبراير 1999 بالملف الإداري 98/425/424 الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، قررت الغرفة الإدارية أن سلوك الإدارة للمسطرة التواجهية المنصوص عليها في المادة 107 من القانون 89-17 المنظم للضريبة العامة على الدخل لتسوية وضعية الملزم الذي تبين لها من خلال المعطيات المتوفرة لديها أن رقم أعماله برسم سنوات 1990 و1991 و1992 تجاوز السقف المحدد للخضوع للضريبة وفق النظام الجزائي، وأنه كان على الإدارة أن تسلك المسطرة المنصوص عليها في

³³⁰ - المادة 40 من المدونة العامة للضرائب.

³³¹ - عبد الرحمان ابليلال: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص 35.

³³² - المادة 41 من المدونة العامة للضرائب.

³³³ - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 45.

³³⁴ - رشيد الحسين: العيوب المسطرية في المادة الجبائية من خلال بعض قرارات المجلس الأعلى وأحكام المحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 99-100، يوليو-أكتوبر 2011، ص 138.

المادة 105 المتعلقة بالمراقبة الجبائية، مما يتحتم عليها توجيه إشعار للملزم ومنحه أجل 15 يوما قبل الشروع في فحص محاسبته وأن التبليغات المنجزة في إطار المادة 107 لا تقطع التقادم (الثغرة المتعلقة بقطع التقادم تمت معالجتها لاحقا بنص تشريعي - المادة 232 - من المدونة العامة للضرائب).

وبقراءة متأنية لهذا القرار يمكن استنتاج مجموعة من الملاحظات:

- أن الملزم يصبح خاضعا للضريبة حسب نظام المحاسبة كلما فاق رقم معاملاته مليون درهم طوال سنتين متتاليتين (المادة 41 من المدونة العام للضرائب والمواد السابقة لها؛

- أن الإقرار المودع في إطار النظام الجزائي يصبح غير تام لعدم إشفاعه بالمستندات الملحقة والمقررة في القانون أي البيانات المحاسبية (المادة 82 من المدونة العامة للضرائب) وذلك بعدما يفوق قدر المعاملات مليون درهم؛

- أن مسطرة الفرض التلقائي هي أكثر ضمانا لحقوق دفاع الملزم، نظرا لأن مسطرة فحص المحاسبة تبتدئ بتبليغ الإشعار بالفحص مع إعطاء أجل 15 يوما لتهييء محاسبته ثم تتواصل مباشرة خلال 30 يوما بسلوك مسطرة الفرض التلقائي لأن الملزم لا يتوفر على أي محاسبة، بينما يتمتع الملزم في إطار مسطرة الفرض التلقائي بمدة 60 يوما لاستكمال إقراره قبل تطبيق الضريبة إذا اقتضى الحال³³⁵.

وفي نازلة مماثلة (قضية أحمد العراقي)، أصدرت الغرفة الإدارية قرارا تحت عدد 652 بتاريخ 1998/27 عابت فيها على الإدارة تطبيق مسطرة الفرض التلقائي للضريبة المنصوص عليها في المادة 103 من القانون 89-17 المنظم للضريبة العامة على الدخل في حالة ملزم كان خاضعا للنظام الجزائي وتبين للإدارة أن رقم أعماله يتجاوز السقف المحدد لهذا النظام، وقضت: "بأن المسطرة الواجبة التطبيق في هذه الحالة هي المنصوص عليها في المادة 117 (المسطرة التوجيهية) لأن مسطرة الفرض التلقائي تطبق في حالة عدم تقديم إقرار، وعليه يتعين اتباع مسطرة التصحيح لضريبة سبق فرضها".

³³⁵ - إبراهيم الشيكرك: الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، مرجع سابق، ص 157-158.

ففي هاتين النازلتين على الأقل، يلاحظ أحد الباحثين³³⁶ أن هناك تناقضا جوهريا بين موقفين قضائيين في قضيتين متشابهتين، الموقف الأول في النازلة الأولى قضى فيها القاضي الجبائي بأن المسطرة الواجبة الإلتباع في حالة فرض الضريبة على ملزم تجاوز رقم أعماله السقف المحدد للنظام الجزائي هي المسطرة المنصوص عليها في المادة 105 أي مسطرة المراقبة والفحص وليس المسطرة التواجهية المنصوص عليها في المادة 107 (220 و 221 حاليا) والتي طبقها مفتش الضرائب، وفي النازلة الثانية قضى بأن المسطرة الواجبة الإلتباع هي المسطرة المنصوص عليها في المادة 107 (220 حاليا)، وفي نازلة الوريثي كذلك قرار عدد 652-1997/5/2 عاب المجلس الأعلى على الإدارة تطبيق مسطرة الفرض التلقائي (المادة 113 هي المادة 228 حاليا)، هناك إذن تدبدب في الموقف القضائي بخصوص هذه النوازل، كما أن الفقه لم يقدم حلا مسطريا لمثل هذه الحالات، والنصوص الجاري بها العمل حاليا بدورها لم تسد الفراغ الذي تنتج عنه مثل هذه التأويلات، لذلك فتدخل المشرع ضروري لوضع حد لهذا الإشكال.

ثانيا: مسطرة فرض الضريبة في مواجهة الورثة في حالة وفاة الملزم الأصلي

تنص المادة 102 من قانون الضريبة على الدخل³³⁷ في فقرتها الثامنة على أنه "إذا توفي الخاضع للضريبة العامة على الدخل وجب على ورثته أو يوجهوا رسالة موصى بها مع إشعار بالتسليم، أو يسلموا مقابل إيصال إلى مفتش الضرائب التابع له محل إقامة المالك الاعتيادية أو المؤسسة الرئيسية أو موطنه الضريبي، إقرارا بمجموع دخله عن الفترة المنصوص عليها في الفقرة 3 من المادة 104 من هذا القانون، وذلك خلال الثلاثة أشهر التالية لتاريخ الوفاة"، الإجراءات نفسها نصت عليها المادة 14 من قانون ضريبة (الباتنتا).

واعتبارا لهذه المقتضيات فإن الورثة لا يحق لهم الدفع بعدم احترام مسطرة الربط الضريبي في حقهم إلا عند إدلائهم بالإقرار المنصوص عليه أعلاه، وقد جاء في حيثيات أحد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بمكناس بهذا الخصوص "وحيث إنه بخصوص توجيه

³³⁶ - رشيد الحسين: العيوب المسطرية في المادة الجبائية من خلال بعض قرارات المجلس الأعلى وأحكام المحاكم الإدارية، مرجع سابق،

ص 139.

³³⁷ - عوضتها المادة 85 من المدونة العامة للضرائب.

الإشعارات في اسم وارثة واحدة دون باقي الورثة فإنه لا مجال للاحتجاج بهذه الوسيلة إلا في حالة احترام المدعين لمقتضيات المادة 35 من قانون الضريبة على القيمة المضافة التي تستوجب في حالة طرؤ تغيير على الشخص الخاضع للضريبة لأي سبب من الأسباب، إدلاء الخلف أو المتخلى له بإقرار مماثل للإقرار المنصوص عليه في المادة 34 أعلاه، داخل أجل نفسه لذلك وأمام عدم احترام هذا الإجراء لا تكون إدارة الضرائب ملزمة بمباشرة مسطرة التبليغ في مواجهتهم طالما لم يعرفوا بأنفسهم حتى يتحقق الإلزام".

ولا شك أن عدم إلزام الإدارة الضريبية باحترام مسطرة الربط في مواجهة الورثة الذين لم يقوموا بالتعريف بأنفسهم عن طريق تقديم الإقرار المشار إليه في المواد أعلاه، تنسجم وطبيعة الوضع، إذ كيف للإدارة أن تباشر هذه المسطرة في مواجهتهم في غياب التعريف بأنفسهم ومن أين لها أن تعلم بعددهم حتى تخاطبهم جميعاً، لذلك فإن تقصيرهم في التعريف بأنفسهم يستتبع بصورة حتمية حرمانهم من الضمانات المنصوص عليها في إطار مسطرة الربط³³⁸.

ثالثاً: حالة الإخلال بمسطرة التبليغ

يعتبر التبليغ³³⁹ عماد عملية الربط الضريبي³⁴⁰، وضمانة من الضمانات المتعلقة بحق الدفاع، لما يكتسبه من أهمية تحول لكل طرف فرص الدفاع عن مراكزه القانونية بشكل حضوري، لذلك اعتبر هذا الإجراء من النظام العام³⁴¹، ولا يجوز مخالفته تحت طائلة الحكم ببطالان المسطرة.

وهكذا، فقد جاء في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب أنه " يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقود أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه إما برسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم

³³⁸ - عبد العزيز اليعقوبي: قراءة في بعض الإشكالات المتعلقة بالمنازعات الجبائية، مجلة الملحق القضائي، عدد 37، سنة 2004، ص 123.

³³⁹ - تنظم المادة 219 من المدونة العامة للضرائب قواعد التبليغ.

³⁴⁰ - خالد النميلي: حقوق الملتزم بالضريبة من خلال مدونة المساطر الجبائية، مجلة المعيار، عدد 34، نونبر 2005، ص 134.

³⁴¹ - عزيزة هنداز: المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، مرجع سابق، ص 57.

أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين الخلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية.

يجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق. يثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين في مطبوع تقدمه الإدارة وتسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر. ويجب أن تتضمن شهادة التسليم البيانات التالية:

- اسم العون المبلغ وصفته؛
 - تاريخ التبليغ؛
 - الشخص المسلمة إليه الوثيقة وتوقيعه.
- وإذا لم يستطيع أو لم يرد الشخص الذي تسلم التبليغ توقيع الشهادة، وجب على العون الذي قام بالتسليم أن يشير فيها إلى ذلك، وفي جميع الحالات يوقع العون المذكور الشهادة ويوجهها إلى مفتش الضرائب المعني بالأمر.
- إذا تعذر القيام بالتسليم المذكور لعدم العثور على الخاضع للضريبة أو الشخص النائب عنه، وجبت الإشارة إلى ذلك في الشهادة التي توقع من طرف العون وترجع إلى المفتش المشار إليه في الفقرة السابقة.
- تعتبر الوثيقة مبلغة بصورة صحيحة:

1- إذا وقع تسليمها:

- فيما يخص الأشخاص الطبيعيين إما للشخص المعني وإما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنده أو لكل شخص آخر يسكن أو يعمل مع الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسلم الوثيقة المذكورة، بعد انصرام أجل 10 أيام التالى لتاريخ رفض التسلم؛

- فيما يخص الشركات والهيآت الأخرى المشار إليها في المادة 26 أعلاه إلى الشريك الرئيسي أو ممثلها القانوني أو مستخدميهما أو أي شخص آخر يعمل مع الخاضع للضريبة الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسلم الوثيقة المذكورة، بعد انصرام أجل 10 أيام التالى لتاريخ رفض التسلم.

2- إذا تعذر تسليمها إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية وتم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به أو انتقل من العنوان أو عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو الخاضع للضريبة غير معروف بالعنوان، في هذه الحالات يعتبر الظرف مسلما بعد انصرام أجل العشرة أيام التالي لتاريخ إثبات تعذر تسليم الظرف المذكور³⁴².

هكذا، وبالرجوع للعمل القضائي بالمحاكم الإدارية نجده يؤكد على ضمانة التبليغ، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط على أنه: " لكن بالرجوع إلى وثائق الملف ليس هناك ما يفيد احترام إدارة الضرائب للمسطرة التبليغية السالفة الذكر (...). فضلا على أن عبئ إثبات احترام مسطرة الفرض التلقائي يقع على الإدارة لأنه من المبادئ العامة التي تم تكريسها فقها وقضاء (...). وبالتالي فإن المنطق القانوني في المادة الضريبية يقتضي من الإدارة قبل اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي أن تشعر الملزم بطريقة واضحة لا لبس فيها.

وحيث أنه وأمام هذه المعطيات، وطالما أن الإدارة لم تدل بما يفيد احترامها للمسطرة المشار إليها، تكون الضريبة موضوع النزاع غير مبنية على أساس ويتعين إلغاؤها"³⁴³.

وفي المنحى نفسه اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة³⁴⁴ على أنه: "لا يمكن لإدارة الضرائب الاحتجاج على المدعي بعدم سلوك مسطرة التظلم الإداري إلا إذا كانت قد طبقت إجراءات (التبليغ) تطبيقا سليما، والتي تقتضي إشعار الملزم بضرورة وضع إقراره

³⁴² - وما يجب الإشارة إليه، أن المشرع المغربي أضاف بموجب قانون المالية لسنة 2018 مقتضى جديد يتعلق بالتبليغ الإلكتروني حيث جاء في الفقرة الجديدة مايلي: "II- يمكن مباشرة عملية التبليغ الواردة في البند I أعلاه، بالطريقة الإلكترونية المدلى بها للإدارة الجبائية من طرف الملزم المشار إليه في المادة 145-X أعلاه".

== قانون المالية لسنة 2018، رقمه 17-68، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 110-17-1، الصادر في 6 ربيع الآخر 1439 (19 ديسمبر 2017)، ج.ر عدد 6633، ص 7367.

³⁴³ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 1243، بتاريخ 2006/10/10، ملف رقم 04/3/204، (غير منشور).

³⁴⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 48، بتاريخ 1995/05/29، ملف رقم 94/47، مشار إليه من طرف المحسن كثير: التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مرجع سابق، ص 187.

بواسطة رسالة أولى وإن هو لم يفعل تشعره بواسطة رسالة ثانية بالأسس التي ستفرض بناء عليها في حقه الضريبة تلقائياً".

وفي الاتجاه نفسه ذهبت المحكمة الإدارية بالرباط وهي تكرر المبدأ القاضي بضرورة احترام مسطرة التبليغ القانوني تحت طائلة بطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة إلى القول إن: "عدم احترام قواعد التبليغ على النحو المحدد قانوناً يترتب بطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، وأن قيام الإدارة الضريبية بتوجيه المراسلات إلى عنوان الموثق، وليس إلى عنوان المعنيين بالأمر، يجعل ذلك التبليغ غير صحيح، وذلك لكون عنوان الموثق لا يشكل محل مخابرة وأن الموثق ليست له الصفة للتسلم نيابة عن المدعين. وأن التبليغ ينبغي أن يهتم المعنيين بالأمر شخصياً، أو بعنوانهم وفق مقتضيات القانونية في هذا المجال، وأن الإدارة الضريبية لما أخلت بالمقتضيات الخاصة بالتبليغ القانوني، وعدم قيامها بتبليغ الخاضعين للضريبة وفقاً للضوابط القانونية الجاري بها العمل تكون مسطرة الفرض التلقائي تبعا لذلك باطلة"³⁴⁵.

وهذا ما دأبت عليه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى وهي تلغي مجموعة من الضرائب لعدم احترام الإدارة الضريبية مقتضيات التبليغ القانوني، كما يتضح من إحدى حيثيات هذه القرارات التي جاء فيها: "لكن حيث إن فرض الضريبة تلقائياً كما هو الوضع في النازلة يستوجب أن يكون الملزم قد سبق إنذاره بوجوب تقديم تصريحه وتمكينه من إبداء ملاحظاته حول أسس الضريبة قبل فرضها(...)"³⁴⁶.

وجاء في قرار آخر صادر عن الغرفة الإدارية وهي تلغي الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء وبعد التصدي لإلغاء الفرض الضريبي، حيث جاء في حيثيات القرار ما يلي: "حيث تبين من الإطلاع على الشهادة الإدارية (...)، وأن الإدارة الضرائب من جهتها لم تقم بإشعار المستأنفة بتقديم إقرار برقم معاملاتها داخل أجل المحدد قانوناً كما لم

³⁴⁵ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2590، بتاريخ 2009/12/07، ملف إداري عدد 172-7-2009، (غير منشور).

³⁴⁶ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، عدد 619، ملف إداري عدد 2000/1/7/674. أورده محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 11.

تبلغه بالأسس التي قدرتها في فرض الضريبة المتنازع بشأنها الأمر الذي يجعل مسطرة فرضها معيبة(...) "³⁴⁷.

وفي حكم آخر صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء³⁴⁸ جاء فيه: "وحيث أنه ليس بأوراق الملف ما يثبت أن الإدارة قد وجهت إلى الملزم الرسالتين التبليغيتين الأولى والثانية داخل الأجل المنصوص عليه أعلاه مما يكون معه الفرض التلقائي للضريبة والحال ما ذكر قد تم وفق مسطرة غير سليمة مما يتعين معه الحكم ببطلانها مع ما يترتب على ذلك من آثار قانونية".

وفي الاتجاه نفسه صدر حكم آخر عن نفس المحكمة الإدارية بالرباط كان أكثر حسماً أقرت خلاله المحكمة بسقوط الحق في المطالبة بالضريبة لعدم تبليغ الملزم بالرسالة الأولى والثانية طبقاً للإجراءات القانونية المنصوص عليها في هذا المجال، والذي لا يتحقق فقط بتوجيه الإشعارين فقط من قبل الإدارة الضريبية بل يتعين إثبات التوصل بهما، وقد جاء فيه ما يلي: " لكن بالرجوع إلى وثائق الملف ومستنداته وعلى الخصوص الإشعارين المذكورين تبين غياب ما يفيد التوصل بهما من طرف الملزم، مما أدى إلى عدم ترتيب الآثار القانونية لهما المؤدية إلى الفرض التلقائي للضريبة، لأنه في تطبيق المسطرة الأخيرة لا يكفي توجيه الإشعارين فقط من قبل الإدارة الضريبية بل ينبغي إثبات التوصل بهما حتى يمكن إنتاج آثارهما، لكون التبليغ القانوني بالإشعارين في مسطرة الفرض التلقائي للضريبة المتنازع بشأنها يشكل ضماناً حقيقياً للملزم يترتب عن الإخلال بها سقوط حق المطالبة بهما لارتباطها بحق الدفاع الذي يعتبر من قبيل الإجراءات الجوهرية الآمرة.

وحيث أن إدارة الضرائب لما قامت بتبليغ الملزم بالإشعارين المشار إليهما، ولم تدل بما يفيد توصله بهما تكون قد خالفت المسطرة القانونية الواجب إتباعها، وأخلت بأحد شروط ضمانات التقاضي وحرمت المدعي بوجوب تقديم تصريحه وإبداء ملاحظاته حول أسس

³⁴⁷ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، عدد 315، بتاريخ 2006/10/04، ملف إداري عدد 2004/2/4/1450، (غير منشور).

³⁴⁸ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 2092، بتاريخ 2012/06/25، ملف رقم 9/12/162، (غير منشور).

فرض الضريبة قبل فرضها (...)، ما يتعين معه التصريح ببطلان مسطرة الفرض الضريبي موضوع جدول المكلفين"³⁴⁹.

وسيرا على النهج نفسه، ذهب المحكمة الإدارية بفاس وهي تكرر المبدأ القاضي بضرورة احترام مسطرة التبليغ القانوني تحت طائلة بطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة إلى القول "...): حيث أنه لم يحصل التبليغ للرسالتين المذكورتين أعلاه و المتطلبة لزما لصحة الإجراءات المالية لها، يعدو فرض الضريبة على المدعي دون احترام ضوابط الفصل 28 من قانون 30-85 (المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة) باطلا ويتعين بالتالي إلغاء الإنذار القانوني"³⁵⁰.

وفي حكم آخر صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط اعتبرت فيه أن خرق إدارة الضرائب للإجراءات الشكلية الجوهرية المنظمة لعملية الفرض التلقائي يعتبر مساسا بحقوق الملزم في الدفاع ويفضي إلى بطلان مسطرة الفرض الضريبي، وقد جاء فيه ما يلي: " وحيث إنه فيما يتعلق بالضريبة... حيث تبين من خلال البحث عدم وجود ما يثبت كون المدعي توصل برسالة التبليغ الثانية حيث أنكر هذا الأخير ذلك مفيدا بأنه توصل فقط بالرسالة الأولى بتاريخ 2001/10/30، وهذا ثابت من خلال الوثائق المرفقة بتقرير الخبرة، وأضاف ما مفاده بأن المدة الفاصلة بين هذا التاريخ وتاريخ صدور الأمر بالاستخلاص أي 2001/12/31 تعد غير كافية للإجراءات المالية وتوضح بذلك خرق الإدارة لمقتضيات المادة 103 المتمسك بها.

وحيث إنه بالنظر لهذه المعطيات التي تثبت عدم احترام الإدارة للإجراءات الشكلية الجوهرية المنظمة لعملية الفرض التلقائي للضريبة بخصوص الضرائب موضوع نازلة الحال بما

³⁴⁹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 724، بتاريخ 2010/03/15، ملف إداري عدد 08/1053 ش.د، (غير منشور).

³⁵⁰ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، عدد 95-56، بتاريخ 1995/05/03، قضية بحمو ضد وزير المالية، أورده عبد القادر تيعلاقي: الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 19، أبريل-يونيو 1997، ص 36.

ترتب عن ذلك من مساس بحقوق الدفاع، فإنه يتعين التصريح ببطلان مسطرة الفرض الضريبي المتعلق بها مع ما ينتج عن ذلك من آثار قانونية"³⁵¹.

ومما تجدر الإشارة إليه، أن التبليغ الذي رجعت قسيمة المرجوع بملاحظة "الرجوع إلى المرسل" لا يعتد به، لكون هذه العبارة غير واردة بالمادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

حيث جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش³⁵² ما يلي: "حيث أن إدارة الضرائب المستأنفة ما فتئت بمقتضى أسباب الاستئناف تؤكد أنها عمدت فعلا قبل الفرض الضريبي موضوع المنازعة إلى سلوك مسطرة الفرض التلقائي طبقا للمادة 19 من كتاب المساطر الجبائية، حيث عملت على تبليغ المستأنف عليه رسالة تذكير أولى بتاريخ 2005/06/08 رجعت بملاحظة "الرجوع إلى المرسل" فوجهت إليه رسالة تذكير ثانية بتاريخ 2005/10/31 رجعت بعبارة "غير مطالب به" مما يعتبر معه تبليغا صحيحا طبقا لمقتضيات المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

لكن حيث ثبت من وثائق الملف ومن خلال محضر البحث الذي أجرته محكمة الدرجة الأولى أن الإدارة المستأنفة قد أدلت بصورة لرسالة تذكير أولى وثانية وظيفي البريد المضمون يحملان ملاحظة "الرجوع إلى المرسل" وهي ملاحظة غير منصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب التي تحدد حصرا الحالات التي تعتبر تبليغا سليما، مما يبقى معه الطرفان المذكوران لا يفيدان شيئا في سلوك مسطرة الفرض كما يفرضها القانون المحتج به والتي تشكل إحدى الضمانات المخولة لفائدة الملزم.

وحيث إن الحكم المستأنف لما لاحظ ذلك ورتب عليه عن صواب إلغاء إجراءات تصحيح الضريبة موضوع المنازعة يكون حريا بالتأييد".

أما بخصوص انعكاس بطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة على مسطرة التحصيل فمن البدهي أن يتبع هذا البطلان إلغاء إجراءات التحصيل وذلك ما ذهبت إليه محكمة

³⁵¹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 71، بتاريخ 2006/01/19، ملف عدد 02/725 ش.ض، (غير منشور).

³⁵² - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، عدد 433، بتاريخ 2013/02/28، ملف عدد 2012/9/107، (غير منشور).

النقض (المجلس الأعلى سابقا)³⁵³، حيث قضى بما يلي: "بما أن الفرض التلقائي للضريبة لم يكن مشروعاً فلا فائدة من مناقشة ما أثاره القابض بشأن التحصيل لأنه من آثار إلغاء مسطرة الفرض الضريبي التراجع عن جميع الإجراءات التي قام بها محصل الضرائب في مواجهة من يسري التحصيل ضده".

ويتضح لنا، أن عدم التبليغ القانوني بالرسالتين المنصوص عليهما في مسطرة الفرض التلقائي يرتبان أثر بطلان مسطرة فرض الضريبة، يستوي في ذلك أن تكون الإدارة الضريبية قد قامت بهما على وجه سيئ حينما لم تبلغهما بشكل قانوني للملزم أو اكتفت بتبليغ إحدهما فقط أو لم تباشر أيًا منهما.

يبقى لنا في الأخير أن نتساءل عن أثر البطلان على مسطرة الفرض التلقائي للضريبة؟

نجيب عن هذا التساؤل بكون إلغاء مسطرة الفرض التلقائي لا يترتب عليه سقوط الحق في المطالبة بالضريبة بصفة مطلقة، بحيث أنه من حق الإدارة إعادة إجراءات المسطرة وتحقيق الإلزام الضريبي ما لم ينصرم أجل التقادم المحدد في 4 سنوات من تاريخ السنة المستحقة فيها الضريبة، مع الأخذ بعين الاعتبار قطع التقادم الذي يخول للإدارة الضريبية أجلاً جديداً يمكن معه إصلاح المسطرة³⁵⁴.

وهكذا تنص المادة 232 من المدونة العامة للضرائب على أنه ينقطع التقادم³⁵⁵ بتبليغ الرسالة الأولى في إطار مسطرة الفرض التلقائي سواء تلك المنصوص عليها في المادة 228 من المدونة العامة للضرائب والمتعلقة بحالة عدم إيداع الإقرار أو تقديمه ناقصاً، أو تعلق الأمر بالرسالة الأولى المنصوص عليها في المادة 229 من نفس المدونة التي تذكر الملزم بضرورة التقيد بالتزاماته القانونية في إطار حق المراقبة.

³⁵³ - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، عدد 134، بتاريخ 2007/02/14، ملف عدد 2004/2/4/2783.

أورده الحسن كثير: التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مرجع سابق، ص 189.

³⁵⁴ - عدنان أبو درار: حالات بطلان مسطرة الفرض الضريبي بين النص القانوني والاجتهاد القضائي، مرجع سابق، ص 104.

³⁵⁵ - للتوسع انظر مقالنا:

== مهدي خرجوج: قطع التقادم في المادة الجبائية، مجلة القانون المغربي، العدد 33، دجنبر 2016 .

إلا أن التساؤل يبقى مطروحا حول تطبيق هذا المقتضى في حالة ما إذا كان الإجراء القاطع للتقادم باطلا وكانت قد مرت أكثر من أربع سنوات على الواقعة المنشئة للضريبة فهل يرتب ذلك الإجراء الباطل أثره فيما يخص قطع التقادم واحتساب أمد جديد للتقادم المذكور مما متاح معه فرصة للإدارة لتدارك الإجراء الباطل وفرض الضريبة في إطار مسطرة سليمة تصحيحا للأوضاع؟ يذهب الأستاذ محمد قصري إلى أن الإجراءات التي تمت على وجه صحيح وغير الباطلة هي التي من شأنها أن تقطع التقادم ومن ثمة إذا ثبت أن الإجراء القاطع للتقادم المتعلق بفرض الضريبة بصورة تلقائية، كان باطلا في الوقت الذي مضت على الواقعة المنشئة للضريبة مدة التقادم المحددة في 4 سنوات، فإنه يسقط حق الإدارة في فرض الضريبة باعتبار أن الإجراء الباطل لا يترتب عليه أي أثر قانوني. هذا على خلاف ما إذا كان قد تقرر بطلان مسطرة فرض الضريبة قضاء لفساد الإجراءات المقررة في تأسيسها وكانت مدة التقادم المحددة في 4 سنوات لم تمض بعد، آنذاك يمكن للإدارة أن تعيد إجراءات فرض الضريبة قبل انصرام الأجل المذكور³⁵⁶.

هذا، ويشار إشكال آخر حول بطلان إجراءات فرض الضريبة بصورة تلقائية في حق الملزم، فقد تعمد الإدارة في إطار مسطرة الفرض التلقائي للضريبة على تبليغ الملزم بالدعوة إلى تقديم إقراره تبليغا صحيحا دون أن تخبره الإدارة في الرسالة الثانية بالأساس المنوي اعتماده في فرض الضريبة فهل يترتب على ذلك القول فقط ببطلان الإجراء الثاني دون الأول ومعها تكون الإدارة محقة في إعادة الإجراء الباطل فقط مع الإبقاء على صحة الإجراء الأول أم أنه ينبغي عليها إعادة المسطرة ككل بما في ذلك الإجراء الصحيح؟

يرى البعض³⁵⁷ بأن الإدارة الجبائية، في حالة بطلان الإجراء الثاني دون الأول، تكون محقة في إعادة الإجراء الباطل فقط مع الإبقاء على صحة الإجراء الأول مع ما يترتب عليه من قطع للتقادم باعتبار أن البطلان شاب مسطرة المطالبة ولم يشب الواقعة المنشئة للضريبة.

³⁵⁶ - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 68.

³⁵⁷ - فؤاد القادري: حول علاقة جديدة بين الملزم والإدارة الجبائية، ندوة حول المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمانة، الرباط، سنة 2007، ص 286.

إلا أنه بالرجوع إلى أحكام القضاء الإداري يتضح أن القضاء يعتبر أن مسطرة فرض الضريبة الباطلة تستوي في ذلك أن تكون كل إجراءاتها باطلة، وعليه فإن القضاء يحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة وليس ببطلان إجراء من الإجراءات، وبالتالي فإن الإدارة ملزمة بإعادة المسطرة بكاملها سواء التي كانت قد أقيمت على وجه صحيح أو المختلة ما لم يتقدم حقها في ذلك³⁵⁸.

الفرع الثاني: الإخلالات المسطرية المثارة على مستوى مسطرة التصحيح

تكمن خطورة مسطرة تصحيح الأساس الضريبي في أنها تضع الملزم في قفص الاتهام المتجلى في محاولة التهرب الضريبي، وذلك من خلال التشكيك في صحة إقراره بالحصيلة الخاضعة للضريبة.

ولهذا كان من الضروري إحاطتها بسياس من القيود والضوابط منعا لكل تعسف محتمل وتفاديا لكل مفاجأة تمس المركز المالي للخاضع للضريبة الذي يعتقد في نفسه أنه في وضعية جبائية سليمة.

وثم فإن مسطرة تصحيح الأساس الضريبي تمتاز بكثرة إجراءاتها وتعقيداتها أحيانا حماية لحقوق الملزم في مواجهة سلطة الإدارة في أفق الوصول إلى أعلى مستوى ممكن من العدالة الجبائية، وهو الأمر الذي ترتب عليه بروز العديد من النزاعات القضائية التي لا يكتفي فيها الخاضعون للضريبة بالمنازعة في سوء تطبيق الإدارة للنص القانوني مما حرّمهم من إحدى المزايا التي يقرها لهم القانون، وإنما تعدى ذلك إلى المنازعة في التفسير الذي تعطيه الإدارة للمقتضى القانوني الذي يرون فيه إهدارا لحقوقهم كطرف ضعيف في المعادلة ليبرز معه الدور الإنشائي للقاضي الإداري الذي يحاول من خلال اجتهاداته سد ثغرات النص التشريعي وغموضه، وغايته المثلى في ذلك إقرار حلول عادلة ومنصفة تضمن التوازن بين طرفي المعادلة الضريبية³⁵⁹.

³⁵⁸ - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 69.

³⁵⁹ - رضی التايدي: دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 160-161.

وبناء عليه، سنتناول في هذا الفرع مختلف العيوب المسطرية المثارة من طرف الاجتهاد القضائي سواء المرتبطة بمسطرة التصحيح العادية (الفقرة الأولى)، أو المتعلقة بمسطرة التصحيح السريعة (الفقرة الثانية)، على أن نخصص (الفقرة الثالثة) للعيوب المثارة بمناسبة فحص محاسبة الملمزم، وأخيرا حالة بطلان مسطرة الشفعة الضريبية (الفقرة الرابعة).

الفقرة الأولى: حالات مسطرة التصحيح العادية

لقد عمل القضاء الإداري المغربي من خلال مجموعة من الأحكام والقرارات على وضع توازن ما بين ضمانات الملمزم وسلطات الإدارة الجبائية، فكلما حادت هذه الأخيرة أو أخلت بإحدى هذه الضمانات رتب القضاء بطلان المسطرة.

وهكذا، ومن خلال استقراءنا لمجموعة من الاجتهادات القضائية حاولنا إبراز مجموعة من الإخلالات المثارة على مستوى مسطرة التصحيح العادية، والذي كان للقضاء دور كبير في إبرازها والحكم ببطالها بالرغم من عدم تنصيب المشرع على أي جزاء مترتب على عدم احترامها.

أولاً: تعذر التسليم إلى الخاضع للضريبة وصحة التبليغ على ضوء المادة 219 من المدونة العامة للضرائب

حدد المشرع حالات على سبيل الحصر يعتبر فيها التسليم صحيحاً، حيث تنص المادة 219 من المدونة العامة للضرائب على أنه: "(...) تعتبر الوثيقة مبلغة بصورة صحيحة:

1- إذا وقع تسليمها:

فيما يخص الأشخاص الطبيعيين إما للشخص المعني وإما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنده أو لكل شخص آخر يسكن أو يعمل مع الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسليم الوثيقة، بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ رفض التسليم.

فيما يخص الشركات والهيئات الأخرى المشار إليها في المادة 26 إلى الشريك الرئيسي أو ممثلها القانوني أو مستخدميهما أو أي شخص آخر يعمل مع الخاضع للضريبة الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسليم الوثيقة المذكورة، بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ رفض التسليم.

2- إذا تعذر تسليمها إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية و ثم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به أو انتقل من العنوان أو عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو خاضع للضريبة غير معروف بالعنوان في هذه الحالات يعتبر الظرف مسلماً بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر تسليم الظرف المذكور".

وبهمنا ما ورد في الفقرة الأخيرة من المادة 219 فقد حدد المشرع من خلالها على سبيل الحصر الحالات التي يتعذر فيها التسليم وهي:

- غير مطالب به؛
 - انتقل من العنوان؛
 - عنوان غير معروف؛
 - عنوان غير تام؛
 - أماكن مغلقة؛
 - الخاضع للضريبة غير معروف بالعنوان.
- فهذه الحالات حددها المشرع على سبيل الحصر، واعتبر من خلالها أن الظرف يعتبر مسلماً بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر التسليم.

وانطلاقاً من مقتضيات القانونية المذكورة أعلاه فإن التبليغ يعتبر صحيحاً في بعض الحالات، يعني حالات محددة حصراً ولا يجوز القياس عليها أو إضافة حالات أخرى غير الحالات المنصوص عليها حصراً. وقد أكد القضاء أن اعتماد الإدارة في صحة التبليغ بيانا غير البيانات الواردة حصراً في المادة 219، يعتبر مخالفاً للقانون ويجعل التبليغ غير صحيح ويعرض الإجراءات التي بني عليها الفرض للإبطال³⁶⁰.

³⁶⁰ - عبد المعطي القدوري: الرقابة القضائية على العمل الضريبي - حالات للدراسة -، مداخلة في الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 73-74.

ومن الأحكام التي أخذت بهذا الاستبعاد للقياس على حالات تعذر التسليم، حكم إدارية أكادير عدد 2009/363³⁶¹، حيث جاء فيه: "إن الإشعار رجوع إلى الإدارة مديلا بعبارة "الرجوع إلى المرسل"، هي عبارة غير العبارات الواردة حصرا في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، مما لا يسوغ معه للإدارة اعتبار الطي مبلغا تبليغا صحيحا بعد مرور عشرة أيام من حصول تعذر التسليم، ويكون بذلك التبليغ المدفوع به من طرف الإدارة غير حاصل ومسطرة الفرض الناتجة عنه غير سليمة ومنافية للمقتضيات القانونية المسطرة في المادة 219".

وفي حكم آخر صادر عن نفس المحكمة³⁶² جاء فيه: "وحيث أنه باستقراء الحالات المذكورة حصرا في المادة 219 التي يعتبر فيها الظرف مسلما تسليما صحيحا بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر التسليم، فإنه ليس من بينها البيان - الرجوع إلى المرسل - المثبت على الظرف، مما يكون التبليغ غير صحيح، وأن الإدارة عندما اعتمدته في فرض الضريبة المتنازع فيها تكون قد حادت عن تطبيق مقتضيات المادة 219".

وفي الإطار نفسه ما جاء في حكم إدارية الرباط عدد 2452³⁶³: "(...) إذ تبين من خلال مرجوع الرسالة أنها لا تحمل أي بيانات من البيانات المنصوص عليها في المادة 219، ويكون الأثر القانوني المترتب عن الإخلال بهذا المقتضى (حالات المحددة حصرا في المادة 219) إلغاء الضريبة على القيمة المضافة فيها لخرقها مسطرة الفرض الضريبي".

وفي قرار آخر صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض جاء فيه: "لكن حيث إن المحكمة لما تبين لها من وثائق الملف، أن محاولة تبليغ رسالة الإدارة التصحيحية الأولى المتضمنة للأساس الجديد لفرض الضريبة للمعني بالأمر بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل قد رجعت "بملاحظة غير مفهومة"، وأن محضر شهادة تسليم تبليغها الثاني له المحرر من طرف أحد أعوانها جاء خاليا من أية إشارة تفيد توصله فعليا بهذه الرسالة والتي وردت فارغة

³⁶¹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 2009/363، بتاريخ 2009/07/22، ملف عدد 2007/721 ش، (غير منشور).

³⁶² - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 2010/792، بتاريخ 2010/12/31، ملف عدد 2009/638 ش، (غير منشور).

³⁶³ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2452، بتاريخ 2011/8/22، ملف رقم 2011/7/54، (غير منشور).

من أية ملاحظة تفيد التبليغ، واعتبرت أن مسطرة التصحيح الضريبي قد تمت بشكل غير قانوني ومخالف لمقتضيات المادة 112 مكررة من القانون رقم 89-17 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل (أرباح عقارية)، وبالتالي يتعين إلغاء تلك الضريبة بكل ما يترتب عنها من آثار، تكون قد بنت قضاءها على أساس سليم من القانون ولم تخرق المقتضيات القانونية المحتج بها في شيء، وما بالوسيلة على غير أساس³⁶⁴.

تبرز حالة أخرى وهي المتعلقة بالتبليغ الواقع لحارس العمارة التي يوجد بها الملزم، حيث قضت محكمة النقض بأن التبليغ لهذا الأخير لا ينزل منزلة التبليغ القانوني وقد جاء في قرارها ما يلي: " حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بخرق القانون، عدم ارتكازه على أساس قانوني، ذلك أنه جانب التطبيق السليم للقانون لأنه اعتمد على أن حارس العمارة لا يعتبر من الأشخاص الذين يسكنون مع المستأنف عليه، وأن الطاعنة تمسكت بوجود علاقة شغلية بين المطلوب الذي يعتبر أحد ملاك العمارة وبين حارسها باعتباره حارسا لعدة بيوت (شقق) ومستخدمًا عند مجموع سكان العمارة وله علاقة تستلزم تطبيق أحكام المادة 112 مكرر من القانون 89-17 المتعلق بالضريبة على الدخل.

لكن حيث إن محكمة الاستئناف لما تبين لها بالرجوع إلى المادة 112 المكررة بأنه لئن كان "يتم التبليغ بالعنوان الذي حدده الخاضع لضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضريبة التابع له مكان فرض الضريبة عليه" فقد عللت قضاءها بأن التبليغ لا يعتبر صحيحا فيما يخص الأشخاص الطبيعيين إلا إذا تم "إلى الشخص المعني بالأمر، وإما بموطنه إلى أقارب له أو مستخدمين عنده أو إلى أي شخص آخر يسكن أو يعمل مع المواجهة إليه الوثيقة"، واعتبرت أن تبليغ رسالة التصحيح التي تمت إلى حارس العمارة الذي لا يسكن مع المستأنف عليه لا يعتد به فهي بذلك لم تخالف أي مقتضى قانوني مما يجعل القرار معطلا مسلما وسائغا والوسيلة على غير أساس³⁶⁵.

والملاحظ أن العمل القضائي المتواتر أكد على أهمية التبليغ، بحيث أوجب أن يتم التبليغ بالعنوان المحدد من طرف الملزم بالضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى

³⁶⁴ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 411، بتاريخ 2013/04/25، ملف إداري عدد 2011/1/4/95، (غير منشور).

³⁶⁵ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 191، بتاريخ 2012/03/08، ملف إداري عدد 2011/1/4/241، (غير منشور).

مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة. ورتب على عدم تقييد إدارة الضرائب بالمقتضيات المذكورة بطلان مسطرة التصحيح. وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية بالدار البيضاء³⁶⁶ حيث جاء فيه: "(...) لكن حيث إنه خلافاً لذلك فإن التبليغ يجب أن يتم التبليغ بالعنوان الذي حدده الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقود أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضريبة التابع له مكان فرض الضريبة طبقاً لمقتضيات المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

وحيث يتبين من وثائق الملف أن مفتش الضرائب قام بتبليغ رسالة التصحيح إلى الملزم بالعنوان الوارد في عقد البيع وهو تجزئة الشرحم، بلوك 3، رقم 8، الفقيه بن صالح. والحال أنه كان ينبغي أن يرأسه على العنوان المدلى بإقراره وهو: حي سيدي أحمد الضاوي، زنقة 11، رقم 5، الأمر الذي يكون معه قد أخل بالمقتضيات المنظمة لعملية التبليغ.

وحيث إنه تبعاً لذلك تكون مسطرة تصحيح الضريبة العامة على الدخل برسم سنة 2007 باطلة(...).

وعلى النقيض من ذلك، فقد اعتبرت المحاكم الإدارية أن إدلاء الملزم بعنوان خاطئ أو غير كامل أو تغيير العنوان دون إعلام الإدارة الضريبية يجعل طلبه الرامي لإبطال المسطرة مرفوضاً شريطة أن تثبت هذه الإدارة أنها باشرت إجراءات التبليغ مع تعذر التوصل لوجود استحالة مادية حالت دون ذلك، وهكذا فقد جاء في أحد الأحكام ما يلي: "(...) وحيث إن الإدارة الضريبية ملزمة تحت طائلة بطلان مسطرة التصحيح الضريبي بتبليغ الملزم بالتعديلات التي تنوي إدخالها على الإقرار الضريبي المصرح به من طرفه حتى يتمكن من اتخاذ الموقف الذي يناسبه احتراماً لقاعدة التواجية بين الملزم والإدارة التي تعد من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها مسطرة التصحيح إلا أن هذا الالتزام الملقى على عاتق الإدارة تصبح في حل منه في حالة ارتكاب الملزم لخطأ من شأنه أن يعرقل مسطرة التبليغ.

³⁶⁶ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 476، بتاريخ 2012/03/15، ملف عدد 9/11/100، (غير منشور).

إلا أن إدلاء الملزم بعنوان خاطئ أو غير كامل أو تغيير العنوان دون إعلام الإدارة الضريبية يجعل طلبه الرامي للإبطال المسطرة مرفوضا شريطة أن تثبت هذه الإدارة أنها باشرت إجراءات التبليغ مع تعذر التوصل لوجود استحالة مادية حالت دون ذلك(367) "...).

ثانيا: مآل الفرض الضريبي الصادر في الاسم المجرد لأحد الشركاء دون التنصيب على اسم الشركة

اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس، في حكم لها صادر بتاريخ 1996/10/24³⁶⁸، أن صدور الأمر بالأداء في الاسم المجرد للشريك دون التنصيب على صفته والإشارة إلى اسم الشركة، يجعل الأمر معيبا شكلا لما في ذلك من تغيب لمسؤولية الشركة في التحمل الضريبي الملقى عليها بالأساس بالتبعية على أعضائها.

وفي الاتجاه نفسه ذهبت إدارية الرباط حينما صرحت بالبطلان لكون الإشعار الضريبي لم يتم فيه تعيين المنقول الخاضع للضريبة، واستقر القضاء كذلك على اعتبار الإشعار الضريبي باطلا إذا تضمن أكثر من ضريبة واحدة والحال أن لكل واحدة أساس قانوني مختلف.

إلا أننا نجد هناك من المحاكم من تجاوز الجانب الشكلي، ولم ترتب عليه أي جزاء من حيث هذا الجانب، بالرغم من ثبوت الإخلال بإحدى البيانات التي استلزم المشرع الإشارة إليها في الإشعار الضريبي من طرف الإدارة، وتبث في جوهر الدعوى كما هو الحال بالنسبة للمحكمة الإدارية بوجدة³⁶⁹، التي ذهبت إلى خطأ الإدارة حين تصنيفها للملزم بالجدول الملحق بالفصل 21 من الضريبة العامة على الدخل يتيح للمحكمة تصحيح الوضع، وكان هذا ما لاحظت المحكمة، بأن الإدارة صنفت الملزم الذي هو صاحب مقهى في الفئة الثانية مؤتين بعنصر قار قدره 15 ألف درهم، في حين يشير الجدول المذكور إلى أن هذا الصنف يدخل ضمن الفئة الخامسة بعنصر ثابت قدره 50 ألف درهم، وبذلك تكون الإدارة قد

³⁶⁷ - حكم عدد 1314، بتاريخ 2006/10/30، ملف عدد 5/03/1320. أوردته حياة البجدايني: خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، مجلة القضاء والقانون، العدد 159، سنة 2011، ص 92.

³⁶⁸ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، عدد 5/99/33، بتاريخ 1996/10/24، ملف عدد 5/95/60. أوردته عبد العزيز اليقوي: قراءة في بعض الإشكالات المتعلقة بالمنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 122.

³⁶⁹ - حكم أوردته محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "مؤلفات وأعمال جامعية"، العدد 49، سنة 2003، ص 639.

أخطأت التصنيف، الشيء الذي يستتبع تصحيح الوضع فقامت المحكمة باحتساب مبلغ الضريبة وتخفيضه حسب التصنيف الأخير.

ثالثا: حالة بطلان مسطرة التصحيح لعدم إحالة المفتش طعن الملمزم على اللجنة المحلية

كما تعرفنا إلى ذلك سابقا من خلال التطرق في الفصل الأول من القسم الأول للمساطر، فإن مسطرة تصحيح الأساس الضريبي تنتهي بحواب الملمزم على ملاحظات المفتش إما بقبولها كليا أو جزئيا، أو طلب الملمزم من المفتش إحالة ملفه على أنظار اللجنة المحلية، هذا الأخير الذي " يتسلم المطالبات الموجهة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويبلغ مقررات هذه اللجنة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه"³⁷⁰.

هذه الصياغة المقتضبة والقاصرة للبند المذكور جعل الكيفية التي تتم بها إحالة طعن الملمزم على اللجنة المحلية والأجل المقرر لذلك مسائل غامضة مع أن الأمر يتعلق بأحكام إجرائية يفترض فيها أن تكون منظمة بدقة من طرف المشرع، وهو ما فتح المجال أمام تفسيرات وتأويلات متباينة للنص القانوني دأبت الإدارة بخصوصها على تبرير موقفها بعدم إحالة طعن الملمزم على اللجنة المحلية في بعض الأحيان إلى عدم وجود أي مقتضى قانوني يلزمها بتلك الإحالة، وأن ذلك لا يمكن أن يترتب عنه بطلان مسطرة التصحيح المحدد حالاته حصرا في البند الثامن من المادة 220، وليس من بينها عدم إحالة الملف على اللجنة المحلية، ثم إلى طبيعة هذه الأخيرة التي لا تتوفر على مقر خاص بها ولا على سكرتارية تتولى ضبط الواردات والصادرات³⁷¹.

³⁷⁰ - هذه هي الصياغة التي كانت واردة في البند الثالث من المادة 220 إثر صدور المدونة العامة للضرائب قبل أن يطالها التعديل بموجب قانون مالية سنة 2010 الذي أضاف إليها الفقرة المسطر عليها: " يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويسلمها لها مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التوجيهية التي تمكن هذه اللجنة من البت، ويبلغ مقررات هذه اللجنة".

³⁷¹ - **رضي التايدي:** دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 173.

إلا أن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى استبعدت جميع هذه المسوغات، وكان لها موقف حاسم في أكثر من مناسبة كما ورد في أحد قراراتها³⁷² الذي جاء فيه: " لكن حيث إن الثابت من الرسالة التي وجهها المستأنف عن طريق البريد المضمون بتاريخ 2001/7/13 أنه يطلب فيها من إدارة الضرائب إحالة ملفه على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، وأن المستأنف (مدير الضرائب) لا ينازع في ذلك، بل أكد في المذكرة المدلى به بتاريخ 2004/8/27 التي جاء فيها أن ملف المدعي أحيل بناء على طلبه على اللجنة المحلية لفرض الضريبة، وكان عليه انتظار صدور قرار اللجنة المحلية.

وحيث إن المستأنف لم يدل بما يفيد إحالة ملف المستأنف عليه على اللجنة المحلية، مما يجعل الإدارة تحرم المدعي من إحدى الضمانات المنصوص عليها قانونا، وبالتالي تكون مسطرة الفرض المطعون فيها مخالفة للقانون ويكون الحكم المستأنف عندما قضى على النحو المذكور صائبا وواجب التأيد".

وفي الاتجاه نفسه قضت محكمة النقض بما يلي: " حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بخرق القانون وبانعدام التعليل ذلك أن المحكمة قد أخطأت في التكييف الجبائي الصحيح للواقعة حينما اعتبرت بأن الإدارة أحجمت عن إحالة ملف النزاع على أنظار اللجنة المحلية للطعون الضريبية، والحال أن اكتشاف المفتش المحقق لمبالغ مدرجة في خانة التكاليف مع تحويلها للشركة الصينية يفرض على الشركة تقديم إقرارها على ذلك وأداء الضريبة على القيمة المضافة التي تناسبها، وأن الرسالة الثانية لم تتضمن ما يفيد طلب إحالة الملف على اللجنة المحلية، كما أن القرار لم يفرق بين مسطرة التحقيق الجبائي ومسطرة الفرض التلقائي لسنوات 2001-2002-2003 مؤكدة أنها لجأت إلى تفعيل المسطرة المنصوص عليها في الفصل 28 من القانون رقم 30-85، وقد نعت القرار بتضمينه موجبات الحكم بإلغائه.

لكن، حيث إن محور النزاع هو طعن الشركة في مشروعية فرض الضريبة على أساس كونها معفية منها طبقا لمقتضيات الفصل 7 من القانون المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة،

³⁷² - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 294، ملف الإداري عدد 2006/2/4/140. وكذلك قرارها عدد 654، بتاريخ 2007/6/27، ملف إداري عدد 2005/2/4/1558، (غير مشورين).

وطالبت بعرض النزاع على اللجنة المحلية برسالة توصلت بها إدارة الضرائب بتاريخ 2005/02/22 ولم تمنحها بالضمانات القانونية المنصوص عليها في المادة 43 من القانون رقم 85-30.

حيث إنه بالرجوع إلى تعليقات القرار المطعون فيه فإن المحكمة التي أصدرته عللت قضاءها بأنه بالإطلاع على وثائق الملف خصوصا الرسالة التبليغية الأولى التي توصلت بها المستأنف عليها بتاريخ 04/11/24 المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة برسم السنوات 2000-2001-2002-2003، وكذا الرسالة التبليغية الثانية التي توصلت بها كذلك بتاريخ 2005/01/24 بشأن نفس الضريبة تسري عليها مقتضيات المادة 43 من القانون رقم 30-85 وليس مقتضيات المادة 28 من نفس القانون. ومن ثم فإن الإدارة الجبائية إذا كان لها الحق في مراجعة الضريبة المذكورة في مواجهة الملزم متى توافر لها من الدلائل ما يوجب ذلك فإن عملية التصحيح رهينة باستنفاد جميع الإجراءات المسطرية المنصوص عليها في المادة 43 السالفة الذكر بما في ذلك إحالة النزاع على أنظار اللجن الإدارية، وإن عدم إحالة إدارة الضرائب ملف النزاع على أنظار اللجنة المحلية رغم توصلها بتاريخ 2005/02/22 بجواب المستأنف عليها على الرسالة الثانية وعدم عرض ملفها على اللجنة المذكورة يشكل إخلالا بالضمانات القانونية المخولة لفائدة الملزم، الأمر الذي تكون معه مسطرة فرض الضريبة التكميلية موضوع المراجعة الضريبية معيبة، وتكون المحكمة قد أعطت المنازعة التكييف الصحيح وعللت قرارها تعليلا سليما وما بالوسيلة غير جدير بالاعتبار"³⁷³.

وعلى النهج نفسه ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش لتقضي بما يلي: "وحيث من جهة أخرى، فإنه بالرجوع إلى وثائق الملف يتبين أن إدارة الضرائب وجهت إلى المستأنف عليه السيد عمر الال رسالة تبليغية أولى بتاريخ 2008/6/24 تهم التعديلات التي تعتمزم إدخالها على إقراره فرد عليها برسالة سجلت لدى مصالحها بتاريخ 2008/7/18 نازع بموجبها في الأساس المعتمد في المراجعة فبعثت إليه برسالة تبليغية ثانية بتاريخ 2008/8/5 أكدت فيها مواقفها السابقة وهو ما رفضه المعني بالأمر حسب الثابت من كتابه المودع لدى الإدارة بتاريخ 2008/9/2 والذي التمس فيه إحالة النزاع على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة،

³⁷³ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 649، بتاريخ 2011/09/08، ملف إداري عدد 2009/2/4/337، (غير منشور).

غير أن الإدارة لم تستجب لطلبه هذا وبادرت إلى فرض الضريبة المنازع فيها خارقة بذلك مقتضيات المادة 220 من المدونة العامة للضرائب والتي تنص في البند III على ما يلي:

" يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويبلغ مقررات هذه اللجنة إلى المعنيين بالأمر وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه"

وحيث لما كانت المسطرة المشار إليها أعلاه تعتبر من النظام العام فإنه يترتب على خرقها بطلان إجراءات تأسيس وفرض الضريبة، وأنه استنادا إلى هذه العلة التي تعوض العلة المنتقدة تكون محكمة الدرجة الأولى قد صادفت الصواب فيما قضت به، ويتعين التصريح تبعا لذلك بتأييد الحكم الابتدائي³⁷⁴.

وفي الإطار نفسه ذهبت المحكمة الإدارية بفاس وهي تقضي ببطلان المسطرة لعدم إحالة المفتش طلب الملزم على أنظار اللجنة المحلية حيث جاء في حكمها ما يلي: "حيث أسس المدعي طلبه المقدم بهذا الصدد على وسيلة واحدة وهي عدم تقييد إدارة الضرائب بالقانون لعدم عرضها للنزاع على اللجنة المحلية رغم الطلب المقدم إليها بهذا الشأن.

وحيث إن الإدارة الجبائية لم تدل بأي جواب على مقال الدعوى رغم توصلها بنسخة منه ومنحها أجلا كافيا وإضافيا لذلك، مما يشكل قرينة على صدقية ما جاء به من وقائع، وعلى عدم منازعتها للمعطيات الواردة به.

وحيث إن مقتضيات الفقرة III من المادة 107 من قانون 89-17 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل تنص على أنه: "...يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويبلغ مقررات هذه اللجنة إلى المعنيين بالأمر...".

وحيث إن مقتضيات هذه المادة تقضي بأن تقوم الإدارة بإحالة طلب الملزم على اللجنة المحلية في حالة منازعته في رسالتها الثانية الموجهة إليه والمحددة للأسس النهائية التي تنوي فرض الضريبة على أساسها، وما دام أن المدعي في نازلة الحال قد تقدم بطلب يرمي إلى إحالة ملفه على اللجنة المحلية، وهو الطلب المؤرخ في 2005/01/17، توصلت به الإدارة بتاريخ 2005/01/19 حسب الثابت من نسخة من الإشعار بالتوصل، وأن هذه الأخيرة لم تنزع

³⁷⁴ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، رقم 542، بتاريخ 2011/6/15، ملف رقمه بمحكمة الاستئناف 2010/9/325-2، (غير منشور).

في هذه المعطيات، ولم تدل بما يفيد إحالة النزاع على اللجنة المذكورة، مما يجعلها في وضعية المخل بالتزام يفرضه عليها القانون ويشكل مخالفة صريحة للمقتضى القانوني السالف الذكر، وبذلك تكون الوسيلة المعتمدة في هذا الصدد صحيحة وموجبة لإلغاء الفرض الضريبي موضوع النزاع"³⁷⁵.

وعلى النهج نفسه سارت إدارية البيضاء³⁷⁶ لتقرر ما يلي: "وحيث إنه بالإطلاع على وثائق ومذكرات الأطراف سيما جواب إدارة الضرائب يتبين أنها لم تدل للمحكمة بما يفيد إحالة ملف المدعي على أنظار اللجنة المحلية رغم مطالبته بذلك برسالته الثانية خلال المسطرة التوجيهية والمتوصل بها بتاريخ 2006/12/29، رغم إنذارها من طرف المحكمة خلال إجراءات سريان الدعوى، الأمر الذي تكون معه مسطرة الفرض الضريبي مخالفة للقانون ومساسا بحق الدفاع المخول قانونا للملزم للدفاع عن حقوقه المالية كما أقرها المشرع الضريبي".

وفي حكم آخر لنفس المحكمة³⁷⁷ جاء فيه: "وحيث لما كان الثابت أن الغاية من إحالة الملف على اللجنة المحلية هي صيانة حق الدفاع المخول للملزم لإبداء موقفه من الأساس الضريبي المعتمد من طرف الإدارة الجبائية فإن عدم إحالة الملف على اللجنة المذكورة وعدم الجواب عن الطعن رغم التوصل بصفة قانونية والإمهال يجعل طلب إلغاء الواجبات التكميلية طلبا وجيها ويتعين الاستجابة له".

وبما أن علة بطلان مسطرة التصحيح في حالة عدم إحالة طعن الملزم على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة هي خرق حقوق الدفاع، فإن الحكم نفسه تأخذه الحالة التي تقع فيها تلك الإحالة ولكن بعد فوات الأجل المحدد للجنة من أجل البت في الطعن، طالما أن الإدارة عندما

³⁷⁵ - حكم صادر عن محكمة الإدارية بفاس، عدد حكم 148، بتاريخ 2013/02/27، ملف رقم 2012/09/167 (غير منشور).

³⁷⁶ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 1426، بتاريخ 2009/9/17، ملف رقم 2009/6/10، (غير منشور).

³⁷⁷ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 1153، بتاريخ 2009/6/10، ملف عدد 2008/6/533، أورده رضى

التايدي: دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 174.

تقاعست عن إحالة الطعن على اللجنة خارج الأجل المذكور مما يفضي إلى رفع هذه الأخيرة يدها عن الملف، تكون قد تعمدت حرمان الملزم من إحدى المسطرة التنازعية³⁷⁸.

ولعل هذا ما دفع المشرع إلى التدخل بموجب قانون مالية 2011 للتخصيص على أنه "(...) يحدد أجل أقصاه أربعة أشهر لتسليم المطالبات والوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة للجنة المحلية لتقدير الضريبة، ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة بالطعن المقدم من طرف الخاضع للضريبة أمام اللجنة المذكورة".

كما أنه في نفس السياق لا يجوز للإدارة الضريبية في شخص المفتش المحقق أن تقرر ما إذا كان يتعين إحالة الطعن على اللجنة المحلية أم لا حتى ولو قدم خارج الأجل القانوني أو في مسألة تخرج عن اختصاص هذه الأخيرة، لأن ذلك يتنافى مع قاعدة عدم جواز الجمع بين صفتها كخصم وحكم في نفس الآن، وبالتالي فإن الإلزام الواقع على الإدارة هو إلزام مطلق مهما كان موقفها من تاريخ تقديم الطعن وموضوعه والذي يرجع أمر البث فيه إلى اللجنة بمفردها، وهذا ما بنت عليه المحكمة الإدارية بالرباط حكمها بإلغاء مسطرة فرض الواجبات التكميلية بشأن الضريبة على الأرباح العقارية وذلك بسبب إحجام الإدارة عن إحالة طعن المدعي على اللجنة المحلية اعتقاداً منها أنه قدم خارج الأجل القانوني³⁷⁹.

الفقرة الثانية: حالات مسطرة التصحيح السريعة

كما سبق ذكره، لا يتم اللجوء للمسطرة السريعة للتصحيح إلا في حالات استثنائية محددة في المادة 221 من المدونة العامة للضرائب، فعلى الرغم من عدم تنصيص المشرع على أسباب بطلان هذه المسطرة كما فعل بخصوص المسطرة العادية، إلا أن القضاء ورغبة منه في الحفاظ على مكتسبات الملزم أقر بطلان هذه المسطرة في حالة عدم ذكر أسباب التصحيح (أولاً)، كما أنه اعتبر في حالات أخرى أن عدم احترام أجل التصريح الضريبي يؤدي مباشرة إلى بطلان هذه المسطرة (ثانياً).

³⁷⁸ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 945، بتاريخ 2009/5/13، ملف رقم 08/2655 ش. د، أورده رضى التايدي: دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 174.

³⁷⁹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/11/23، ملف رقم 08/2519 ش. ض، أورده رضى التايدي: دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 175.

أولاً: حالة عدم ذكر أسباب التصحيح المنصوص عليها في المادة 224 من المدونة العامة الضرائب

تنص مقتضيات المادة 224 من المدونة العامة للضرائب على أنه " إذا لاحظ مفتش الضرائب، فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الاطلاع على إقرار الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة 83، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار الغير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المباعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219، الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور...".

إذن، فمقتضيات المادة 224 المذكورة أعلاه توجب على المفتش - إذا قرر التصحيح - أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها وهو الاتجاه الذي سارت عليه المحكمة الإدارية بأكاير في حكم عدد 2010/512³⁸⁰ الذي جاء فيه: " إن مفتش الضرائب ملزم بأن يبلغ للخاضع للضريبة أسباب التصحيح والتي تتجلى في ذكر المعطيات التقنية المعتمدة كعنصر للمقارنة في تحديد الأساس الجديد المصحح، وأن الثابت من رسالي التبليغ الأول والثانية أن الأساس الذي اعتمده مفتش الضرائب في مسطرة التصحيح جاء خاليا من ذكر أي عنصر للمقارنة واعتمد تقديره على مجرد التخمين".

وفي الإطار نفسه قضت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش بما يلي: " حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف باستناده إلى تعليل غير مؤسس واقعا وقانونا باعتبار أن المشرع أثناء مسطرة التصحيح لم يحدد أسبابا بعينها يجب تضمينها في رسالة التصحيح ولم يقيد الإدارة بأسباب معينة.

وحيث صح ما نعه المستأنف عن الحكم المستأنف، إذ نازلة الحال تتعلق بتصحيح الضريبة العامة على الدخل (صنف الأرباح العقارية) عن طريق تقويم التصريح المدلى به من

³⁸⁰ - حكم أشار إليه عبد المعطي القدوري: الرقابة القضائية على العمل الضريبي، مرجع سابق، ص 77.

طرف الملزم، وهذه الضريبة اشترط فيها القانون التواضعية عن طريق احترام إجراءات سابقة للفرض.

وحيث نصت المادة 224 المخاطبة للتصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية على أنه إذا لاحظ مفتش الضرائب بعد الإطلاع على الإقرار ما يستوجب القيام بالتصحيحات وجب عليه أن يبلغ الخاضع للضريبة بالأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيح.

وحيث أنه من الثابت من أوراق الملف خاصة الرسالة الأولى الموجهة للملزم أنها تضمنت الأساس الجديد للضريبة وهو 411.000.00 وأسباب التصحيح وهي كون القيمة المصرح بها لا تجسد قيمة العقار موضوع التوجيه والذي تم بيعه، كما تضمنت مبلغ التصحيح 3.900.00 درهم كما أن الرسالة الثانية تضمنت نفس البيانات أعلاه، مما تكون الإدارة الضريبة قد تقيدت بالمقتضى القانوني المذكور أعلاه، وبالتالي يبقى السبب معتمدا في هذا الصدد مرتكزا على أساس والحكم المستأنف لما لنا خلاف ذلك المنحى جانب الصواب ويتعين التصريح بإلغائه، وبعد التصدي رفض الطلب³⁸¹.

وما يجب الإشارة إليه في هذا الصدد، أن عدم احترام هذه المسطرة يترتب عليه بطلان التصحيح الضريبي، وهذا ما قضت به المحكمة الإدارية بفاس في أحد أحكامها حيث جاء فيه: "وحيث إنه بعد دراسة المحكمة للوسيلة الأولى المستمدة من خرق إدارة الضرائب لمسطرة التصحيح الجبائي لكون فرض الرسوم التكميلية تم حيادا عن المسطرة القانونية الواجبة الإلتزام والتي تتمثل في ضرورة تبليغ الرسالة التصحيحية الأولى ثم الثانية داخل الآجال المحددة قانونا، وفي ظل عدم إدلاء الإدارة بأي جواب رغم توصلها بنسخة من المقال ومنحها أجلا كافيا وإضافيا لذلك، وفي إطار مقتضيات المادة 224 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على أنه "... إذا لاحظ مفتش الضرائب فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الإطلاع على إقرار الخاضع للضريبة... ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار غير المبورة أو هما معا أو القيمة التجارية للممتلكات المبيعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام

³⁸¹ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، عدد 364، بتاريخ 20/03/2013، ملف عدد 2012/1915/6، (غير منشور).

بها، داخل أجل لا يتجاوز 60 يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 أدناه، وإذا قدمت ملاحظات من قبل الخاضع للضريبة داخل أجل 30 يوما المشار إليه أعلاه ورأى المفتش أن بعضها أو جميعها لا يستند إلى أي أساس صحيح وجبت متابعة الإجراءات وفقا لأحكام المادة II-220 أدناه.

وحيث إنه انطلاقا من هذا المبدأ القانوني المتعلق بالشروط المطلوبة قانونا للقول بمشروعية فرض الضريبة على الدخل. الريح العقاري انطلاقا من مشروعية وقانونية مسطرة فرضها وتصحيحها، وبالإطلاع على عناصر المنازعة ومعطياتها الضريبية، بدليل عدم إدلائها بأي وثيقة تفيد سلوكها للمسطرة المحددة في المادة 224 المشار إليها أعلاه، مما يشكل مساسا بإحدى الضمانات الجوهرية المخولة للملزم في إطار المسطرة التوجيهية، وبالتالي فإن الفرض الضريبي موضوع النزاع يبقى غير مشروع وواجب الإلغاء استنادا إلى وسيلة خرق مسطرة التصحيح.

وحيث إنه من دون حاجة إلى مناقشة الوسيلة الثانية والتي يستقيم الحكم بدونها فإنه يتعين إلغاء الفرض الضريبي بما يترتب عن ذلك من آثار قانونية³⁸².

وذكر أسباب التصحيح في صلب الرسالة الأولى أو الثانية لا يتعارض مع مقتضيات المادة 246 المتعلق بالسر المهني التي تنص على أنه يلزم بكتمان السر المهني وفق أحكام التشريع الجنائي الجاري به العمل، بمناسبة مزاولة مهامه أو اختصاصاته، في تحديد الضرائب والرسوم ومراقبتها واستيفائها أو المنازعات المتعلقة بها وكذا أعضاء اللجان المنصوص عليها في المواد 50 و 225 و 226، غير أنه لا يجوز لمفتش إدارة الضرائب أن يسلموا المعلومات أو نسخا من العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزتهم لأشخاص غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام، إلا بموجب أمر صادر عن القاضي المختص³⁸³.

³⁸² - قرار صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، عدد 790، بتاريخ 20/6/2012، ملف عدد 26/9/2012، (غير منشور).

³⁸³ - عبد المعطي قدوري: الرقابة القضائية على العمل الضريبي - حالات للدراسة -، مرجع سابق، ص 78.

ثانيا: حالة عدم احترام أجل التصحيح الضريبي

تعتبر الضريبة على الأرباح العقارية من أهم الحالات التي تخضع للمسطرة السريعة للتصحيح، حيث قيد المشرع الضريبي الإدارة بتصحيح الأسس الضريبية المصرح بها من طرف الملزم بأجل 90 يوما من تاريخ إيداع الإقرار الضريبي لدى المصالح الضريبية، وفق ما نصت عليه مقتضيات المادة 224 من المدونة العامة للضرائب.

وهكذا، فقد قد رتب القضاء الإداري بطلان المسطرة في حالة عدم احترام الأجل لاعتباره ضمانا من ضمانات الملزم، وقد جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش ما يلي: " لكن حيث أنه خلاف ما أسس عليه المستأنف وسيلته الأولى في محكمة الدرجة الأولى قد استندت في الحكم المستأنف على عدم سلوك الإدارة الضريبية لمسطرة التصحيح وفق ما تقضي به المادة 224 من المدونة العامة للضرائب، والتي توجب على الإدارة تبليغ الخاضعين للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من نفس المدونة أسباب التصحيحات المزمع القيام بها وتفاصيل مبلغها والأساس المعتمد لفرض الضريبة، حيث لم تدل الإدارة أمامها بما يثبت سلوكها لمسطرة التصحيح، كما أن ما أدلت به في المرحلة الاستئنافية من طي التبليغ مرفق بالإشعار البريدي الذي يحمل عبارة غير مطالب به، والمتضمن للرسالة الأولى، والتي تبين من خلال الإطلاع عليها أنها مؤرخة في 2008/5/5، وأنها حسب الإشعار البريدي وجهت للمعني بالأمر بتاريخ 2008/5/15 أي بعد ما يزيد عن 90 يوما من تاريخ وضع المعني بالأمر لإقراره بالبيع بتاريخ 2008/2/15 أي خارج الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 224 من المدونة التي تقضي الفقرة الأولى منها بأن تجري مسطرة التصحيح داخل أجل لا يتجاوز 60 يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار مما تعتبر معه مسطرة التصحيح معيبة وموجبة لإبطال الضريبة التكميلية المترتبة عنها وهو ما قضى به الحكم المستأنف والذي يبقى واجب التأيد"³⁸⁴.

وما يجب الإشارة إليه في هذا الإطار، أن الأجل القانوني المقرر للمفتش يسري من تاريخ تبليغ الرسالة للملزم وليس من تاريخ توجيهها، وفي هذا الإطار قضت محكمة

³⁸⁴ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، عدد 221، بتاريخ 2011/3/24، ملف رقمه بمحكمة الاستئناف 2010/9/247، (غير منشور).

الاستئناف الإدارية بالرباط بما يلي: " (...) وحيث إن الثابت من الصياغة الصريحة للمقتضى القانوني المشار إليه أعلاه وكذا من صياغة المادة 10 من نفس القانون أن العبرة في احتساب أجل الستين يوما هي بتاريخ تبليغ الملزم برسالة التصحيح وليس بتاريخ توجيهها خلاف التأويل الذي ذهبت إليه المستأنف عليها.

وحيث إنه ما دام الثابت أن المستأنف تقدم بإقراره الضريبي بتاريخ 2006/06/27 وأنه لم يبلغ برسالة التصحيح الأولى إلا بتاريخ 2006/09/07، أي خارج الأجل القانوني المشار إليه أعلاه، تكون مسطرة التصحيح معيبة ويتعين التصريح بطلانها مما يبقى معه سبب الاستئناف جديا والحكم المستأنف مجانباً للصواب وواجب الإلغاء"³⁸⁵.

وفي إطار بحثنا في مجموعة من الأحكام والقرارات استوقفنا قرار مهم لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، الذي يؤصل لضمانة مهمة متعلقة بكون الإدارة ملزمة بتذكير الملزم الذي لم يمكنها في إقراره من أحد البيانات أو الوثائق الأساسية لممارسة حقها في التصويب، بالإدلاء بها مادام أجل المسطرة ما زال مفتوحاً تحت طائلة بطلان مسطرة التصويب لوقوعها خارج الأجل القانوني.

وهكذا، فقد جاء في هذا القرار ما يلي: " حيث تعيب الجهة المستأنفة الحكم المستأنف بمجانبة الصواب ونقصان التعليل الموازي لانعدامه ذلك أنها قامت بتوجيه رسالة التذكير الأولى إلى المستأنف عليه بتاريخ 2008/11/05 من أجل إتمام الإقرار الناقص بالإدلاء بعقد التملك، وعند إدلائه به بوشرت مسطرة التصحيح بتوجيه رسالة التصحيح الأولى بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل، مما تكون معه رسالة التذكير قائمة الأثر القانوني في قطع الأجل الممنوح للإدارة، ولا أدل على ذلك إصدار المحكمة الإدارية لحكمها القاضي بإجراء خبرة، لتعود بعد ذلك وتصرف النظر عن إجراءاتها وبالتالي عن مناقشة الوسيلة المتعلقة بتقديرات الإدارة.

لكن حيث إن الثابت من وثائق الملف أن المستأنف عليه تقدم بإقراره الضريبي بتاريخ 2008/07/09 وأن الإدارة الجبائية لم تقم بتوجيه رسالة التذكير من أجل إدلائه بعقد التملك

³⁸⁵ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 1398، بتاريخ 2012/04/02، ملف عدد 9/11/383، (غير منشور).

إلا بتاريخ 2011/11/05، وإنه على فرض صحة ادعائها بكون الإقرار لم يرفق بعقد التملك، فإن الرسالة المذكورة اتخذت بعد فوات أجل 60 يوما المولية لتاريخ إيداع الإقرار، الأمر يشكل خرقا لمقتضيات المادة 224 من المدونة العامة للضرائب، مما تبقى معه مسطرة الفرض الضريبي المنازع فيها معيبة ويتعين التصريح ببطلانها والحكم المستأنف صائبا وواجب التأييد بهذه العلة"³⁸⁶.

انطلاقا مما سبق، يتضح أنه لا المحاكم الإدارية ولا محاكم الاستئناف الإدارية وكذا محكمة النقض لا تتوانى في إلغاء مسطرة تصحيح الأساس الضريبي لمخالفتها لأحد الإجراءات المحددة قانونا، وذلك على اعتبار أن خرق هذه المسطرة يشكل مساسا بالضمانات المحولة للملزم و بحق الدفاع³⁸⁷.

الفقرة الثالثة: حالات مسطرة فحص المحاسبة

بالإضافة إلى الإشكال الذي طرحه الإشعار بالفحص حول عبارة " توجيه " والتي اعتبرها القضاء تفيد التبليغ ليأتي المشرع بعد ذلك ويكرس التوجه القضائي في هذا الإطار وينص على إلزامية " تبليغ " الإشعار بالفحص قبل التاريخ المحدد للشروع في الفحص، يطرح إشكال مهم في الحالة التي تقرر فيه الإدارة الضريبية تغيير موعد التفتيش³⁸⁸؟ فأمام سكوت النص القانوني، فمن وجهة نظر الإدارة طالما أن الأجل الفاصل وقع احترامه فإن تغيير تاريخ الشروع في التفتيش لا يعيب المسطرة لأن الملزم استفاد من الضمانة التي يخولها له القانون في هذا الخصوص، وهو طرح ينطوي على فهم ضيق لمسألة الضمانات التي يتيحها الإشعار بالفحص والتي اعتبر الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2009/01/14 بأنها تبرز على مستويين³⁸⁹:

- يتجلى الأول في تمكين الملزم من تهييء حججه وتجهيز وثائقه المحاسبية حتى تكون رهن إشارة المفتش المحقق عند قدومه إلى المؤسسة، وهو ما يقتضي منحه الأجل

³⁸⁶ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 3744، بتاريخ 2012/10/08، ملف عدد 9/12/67، (غير منشور).

³⁸⁷ - محمد حجاج: مسطرة التصحيح الضريبي بين مقتضيات المدونة العامة للضرائب والاجتهاد القضائي، مرجع سابق، ص 104.

³⁸⁸ - فبالنسبة لهذه الحالة فلم يتم التنصيص عليها قانونا، بل جاء بها الاجتهاد القضائي ضمانا لحقوق الملزمين.

³⁸⁹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 71، بتاريخ 2009/1/14، ملف رقم 450 / 8 ش ض، (غير منشور).

الكامل المحدد لهذا الغرض والذي ينبغي ألا يقل عن 15 يوما من تاريخ توصله بالإشعار؛

- أما بخصوص المستوى الثاني الذي يكمن في احترام الموعد المحدد في الإشعار كتاريخ لانطلاق عملية الفحص، وذلك تفاديا لعنصر المباغتة بالنسبة للملزم في حالة عدم حضور المفتش في الموعد المذكور، لأن ذلك سيجعل الخاضع للفحص في وضعية انتظار إلى ما لا نهاية ما دام أنه ليس هناك أي أجل يقيّد الإدارة بوجوب الشروع في الفحص من تاريخ توجيه الإشعار، وبالتالي فإن عدم الالتزام بالموعد الوارد في هذا الأخير يفرض عليها توجيه إشعار ثان يحدد الموعد الجديد للفحص³⁹⁰.

وهذه النتيجة التي توصل إليها الحكم المذكور سبق للغرفة الإدارية أن أقرتها في وقت سابق استنادا إلى علة مغايرة ذهبت فيها إلى أن تغيير موعد إجراء التفتيش يعتبر تنازلا من الإدارة عن الإشعار الأول بإجراء الفحص، وهو ما يقتضي لزاما توجيه إشعار جديد إلى المعني بالأمر مع حتمية التقييد بأجل 15 يوما الفاصل بين تاريخ التوصل وتاريخ إجراء الفحص.

كما أنه بعد إحداث محكمتي الاستئناف الإدارية في صيف 2006 تبنت نفس التوجه القضائي كما يتضح من خلال القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2009/01/22 وهي تلغي حكم المحكمة الإدارية بالرباط المؤرخ في 2007/12/4 تحت عدد 2450 في الملف رقم 07/420 ش. ض. الذي نحا اتجاهها مخالفا، حيث ذهبت محكمة الاستئناف إلى " أن الإدارة المستأنف عليها عندما لم تحضر في الموعد المحدد للشروع في الفحص وهو اليوم السادس عشر الموالي لتوصل المستأنفة بالإشعار في 2002/07/23، وتحديد بداية الفحص في 2002/08/09 تكون قد أخلت بالأجل المحدد لها قانونا لإجراء هذا الأخير، وبالتالي بطلان مسطرة التصحيح"³⁹¹.

³⁹⁰ - رضى التايدي: دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع

سابق، ص 162.

³⁹¹ - نفسه، ص 166.

وقد أحسن المشرع صنيعا حينما أضاف مقتضى جديد في قانون المالية لسنة 2018 حيث أصبحت المادة 212 من المدونة العامة للضرائب تنص على أنه: "إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (15) يوما على الأقل، يجب الشروع في عملية الفحص خلال أجل لا يتجاوز خمسة (5) أيام عمل إبتداء من التاريخ المحدد لبداية عملية المراقبة³⁹²، يجب أن يكون هذا الإشعار بالفحص مرفقا بميثاق الخاضع للضريبة الذي يذكر بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية المنصوص عليها في هذه المدونة".

وهكذا، فقد حسم المشرع في هذه المسألة حيث ألزم الإدارة الضريبية بضرورة الشروع في عملية الفحص خلال أجل لا يتجاوز خمسة (5) أيام عمل إبتداء من التاريخ المحدد لبداية عملية المراقبة، وكل إخلال بالأجل المحدد لها قانونا يترتب عنه بطلان مسطرة التصحيح.

وما يجب تأكيده في الأخير، أن الإدارة الجبائية ملزمة بالإدلاء بما يفيد الإشعار بالفحص، إذ قضى ببطلان مسطرة التصحيح الضريبي لأن محضر نهاية الفحص تضمن ما يفيد تاريخ الشروع في الفحص يقل عن الأجل الأدنى المقرر قانونا للخاضع للفحص قصد إعداد دفاعه.

وهذا ما أكدته القرار الصادر عن محكمة النقض حيث جاء فيه: " حيث تنعى الطاعنة القرار المطعون فيه خرق القانون، المادة 33 من قانون 24.85 المنظم للضريبة على الشركات بقضائه بخلاف ما نصت عليه واستبعاد وثيقة منتجة في الدعوى ذلك أن عملية الشروع في الفحص تمت بتاريخ 2002/8/9، علما أن إشعار المحضر المذكور واشترائه إدلاء الطاعنة بمحضر مستقل: إن عنصر المباغته كما ورد في القرار غير متوفر لإشعار الشركة بالفحص المبلغ لها.

³⁹² - تم إضافة هذه الفقرة بموجب قانون المالية لسنة 2018، رقمه 17-68، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-17-110، الصادر في 6 ربيع الآخر 1439 (19 ديسمبر 2017)، ج.ر عدد 6633، ص 7366..

لكن، حيث إن قانون الضريبة على الشركات رقم 24.86 في فصله 33 البند الثاني ينص على ما يلي: " إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبية وجب توجيه إشعار بذلك إلى الشركة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 50 المكررة قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل".

وحيث أن وثائق الملف، وحسبما أشار إلى ذلك القرار المطعون فيه وتعليقه بالقول (أن إدارة الضرائب وجهت للمستأنف إشعارا بعملية الفحص توصلت به بتاريخ 2002/7/23 عبرت من خلاله على عزمها في الشروع بالفحص بداية من اليوم السادس عشر، وأنه بالرجوع إلى نسخة من محضر نهاية الفحص تبين أن تاريخ الشروع في بداية الفحص كان في 2002/8/9 وأن أجل 15 يوما ... غير ثابتة في نازلة الحال ما دام أن المستأنفة لم تدل بأي محضر يثبت بداية تاريخ الشروع في عملية الفحص مما لم يحترم فعلا الأجل المحدد لها قانونا لإجراء الفحص) مما يكون معه القرار والحالة هذه قد علل قضاءه تعليلا سليما ومركزا على أساس والوسيلة على غير أساس³⁹³.

وهكذا فإن القضاء الإداري المغربي- على مستوى جميع درجاته- مجمع على وجوب إعادة تبليغ الملزم في حالة تغيير الموعد المحدد في الإشعار الأول، وذلك اعتبارا للعلة التي فرضت اللجوء إلى هذا الأخير بداية وهي الحيلولة دون مباغته الخاضع للضريبة بفحص مفاجئ غير مستعد له.

ولذلك نرى أنه عند قيام الإدارة بإبلاغ الملزم بتغيير تاريخ الشروع في الفحص قبل حلول الموعد المحدد في الإشعار الأول لا يجب عليها- في مثل هذه الحالة- أن يفصل أجل 15 يوما بين تاريخ التوصل بالإشعار الثاني والتاريخ الجديد للفحص، ويكون الأجل المذكور قد احترمت باعتبار تاريخ التوصل بالإشعار الأول.

وما تجدر الإشارة إليه في هذا الصدد، كون الإدارة تتحمل عبء إثبات تاريخ الشروع في الفحص؛ إذ يمكنها إثبات الواقعة بجميع الوسائل استنادا إلى مبدأ حرية الإثبات ولا يشترط في حقها سوى أن تكون الوسيلة المستدل بها تصلح فعلا لإثبات الواقعة المعنية.

³⁹³ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 225، بتاريخ 2011/3/31، ملف إداري عدد 2009/2/4/948، (غير منشور).

وفي هذا الصدد اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط³⁹⁴ أن: "رسالة الإخبار التي توجهها الإدارة إلى الخاضع للضريبة لا يمكن أن تكون حجة على تاريخ الشروع في عملية الفحص لأن تلك الرسالة لا تصلح للاستدلال على واقعة مادية في مصلحة الإدارة وتحتج بها في مواجهة الملزم، بالإضافة إلى أن الرسالة المذكورة هي مخصصة لواقعة مغايرة وهي إخبار هذا الأخير بانتهاء عملية الفحص، وبالتالي لا يمكن تضمينها واقعة سابقة عليها في التاريخ واعتماد ذلك كحجة".

كما ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية في المنحى نفسه في القرار عدد 121 المشار إليه آنفا الذي ورد فيه: "وأن أجل خمسة عشر يوما الفاصلة بين تاريخ التوصل وتاريخ بداية الشروع في عملية الفحص غير ثابت في النازلة ما دام أن المستأنفة (إدارة الضرائب) لم تدل بأي محضر يثبت بداية تاريخ الشروع في عملية الفحص"³⁹⁵.

بقي لنا في الأخير الإشارة للحالة المتعلقة بأجل فحص المحاسبة، حيث إنه يجب ألا تستغرق عملية الفحص أجل الستة أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ معاملاتها المصرح به خمسين مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة واثني عشر شهرا إذا تجاوز هذا السقف طبقا للمادة 212 من المدونة العامة للضرائب³⁹⁶.

³⁹⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 588، بتاريخ 07/09/2008، ملف رقم 07/2092 ش. ض. وهو ما أكدته نفس المحكمة في حكم لاحق لها عدد 945، بتاريخ 05/13/2009، ملف رقم 07/2655 ش. ض. (غير منشورين).

³⁹⁵ - **رضي التايدي**: دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 167.

³⁹⁶ - وقد تدخل المشرع مؤخرا بموجب قانون مالية 2016 بتقليصه من المدة المذكورة حيث جاء في المادة 212 على أنه: "لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تستغرق عملية الفحص المشار إليه أعلاه:

- أكثر من 3 أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف... خمسين (50) مليون درهم...؛

- أكثر من 6 أشهر بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم إحدى السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص خمسون (50) مليون...".

انظر: قانون المالية رقم 15-70 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 150-1-1، بتاريخ 19/12/2015، ج ر عدد 6423، بتاريخ 21/12/2015.

وهكذا، فقد أكدت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء هذه الضمانة، حيث جاء في أحد أحكامها ما يلي: " حيث تمسكت المدعية ببطلان مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بعلّة أن عملية الفحص تجاوزت المدة القانونية المنصوص عليها في المادة 33 من قانون الضريبة على الشركات والمادة 42 من قانون الضريبة على القيمة المضافة ولعدم توفر النصاب القانوني لانعقاد اللجنة الوطنية ولاستبعاد رقم المعاملات المصرح به دون توفر موجبات التشكيك في مصداقية المحاسبة الممسوكة من طرف المدعية.

1- حول الوسيلة المستمدة من عدم احترام الإدارة لمقتضيات المادة 33 من قانون الضريبة على الشركات وما يعادلها من قانون الضريبة على القيمة المضافة:

حيث إن الثابت من مقرر اللجنة الوطنية المطعون فيه أن الإدارة شرعت في مسطرة التحقيق بتاريخ 2000/11/21 وأنهت المراقبة بتاريخ 2001/04/17 على الساعة الرابعة بعد الزوال، أي أن التحقيق أجري داخل الستة أشهر المنصوص عليها في المواد المشار إليها أعلاه وأن المدعية لم تقم الدليل على ما يخالف ذلك مما يبقى معه تمسكها المتعلق بهذا الجانب غير مؤسس ويتعين رده³⁹⁷.

وفي المنحى نفسه ذهبت المحكمة الإدارية بمكناس إلى القول بما يلي: " حيث إن الدفع المشار من طرف الشركة بكون فترة المراقبة استغرقت 6 أشهر مما يجعلها باطلة هو دفع مردود، إذ لم يرتب المشرع على هذا الإجراء على فرض صحته بطلان مسطرة المراجعة، وأن العبرة هي منح الشركة أجل 15 يوما لإعداد وثائقها المحاسبية قبل البدء في المراقبة وهو ما تم احترامه بالفعل في نازلة الحال حسبما يتجلى من وثائق الملف³⁹⁸.

ولا يدخل في هذه المدة كل توقف حاصل في عمليات الفحص، وهذا ما أكدته الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء الذي جاء فيه: " وحيث إنه بالنسبة لعدم احترام أجل الستة أشهر المحدد لعملية التحقيق الجبائي فإنه تنص الفقرة الثانية من المادة 105 من

³⁹⁷ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2008/10/14، ملف عدد 2006/219، (غير منشور).

³⁹⁸ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، عدد 5/2011/540، بتاريخ 2011/11/24، ملف عدد 2009/682/5 ش، ضم إليه الملف 2009/686/5 ش، (غير منشور).

قانون الضريبة العامة على الدخل على أنه "لا يدخل في هذه المدة كل توقف حاصل في عمليات الفحص".

وحيث إنه يتبين من وثائق الملف وخاصة رسالتي المدعي المشار إليهما في قرار اللجنة الوطنية والمؤرختين في 15 مارس 1999 و 20 أبريل 1999 بأن عملية فحص المحاسبة قد توقفت من 15 مارس إلى 2 ماي 1999 أي 48 يوما وأن هذه المدة يجب أن تخصم من المدة المحددة قانونا في 6 أشهر الأمر الذي يكون عنه الدفع المثار بهذا الشأن غير جدير بالاعتبار"³⁹⁹.

وما يجب تأكيده ما نصت عليه المادة 212 من المدونة العامة من الضرائب أي وجوب إخبار الإدارة الضريبية الخاضع للضريبة بتاريخ انتهاء عملية الفحص، مما يوجب أن يكون الإشعار بذلك أثناء عملية الفحص. وهذا ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بفاس وهي تقضي في أحد أحكامها الذي جاء فيه ما يلي: " وحيث إنه فيما يخص الوسيلة الثانية المستمدة من عدم احترام مدة التحقيق الجبائي وفقا لما تنص عليه المادة 33 من قانون 86.24 والمادة 212-أ من المدونة العامة للضرائب على أساس أن الشركة لا يتجاوز رقم معاملاتها 50 مليون درهم.

وبالتالي فإن مدة الفحص لا يجب أن تتجاوز 6 أشهر، والحال في النازلة أن عملية الفحص ابتدأت بتاريخ 2006/10/30 ولم تنته إلا بتاريخ 2007/06/13، فإن المحكمة وللتحقق من هذا المعطى قد أمرت بإجراء بحث بهذا الشأن حضرته المدعية ونائبها، وتخلفت عنه إدارة الضرائب التي سبق وأن أدلت بمذكرة جوابية مرفقة بالرسالة الإخبارية عدد 246 والموجهة للمدعية والتي مفادها انتهاء عملية التحقيق منذ 2007/04/27، وأن ما أثارته المدعية بواسطة نائبها من كون عملية التحقيق لم تنته إلا بتاريخ 2007/06/13 يبقى غير مبني على أساس طالما أن الرسالة الإخبارية بمثابة الإشعار بإنهاء التحقيق عدد 246 وتاريخ 2007/04/30، والتي توصلت بها الشركة المدعية بتاريخ 2007/06/13 تفيد أن بداية إجراءات الفحص كانت بتاريخ 2006/10/30 واستمرت إلى غاية 2007/04/27، كما أن ما تمسكت به المدعية بواسطة نائبها بضرورة تحرير محضر بشأن إنهاء عملية الفحص يوقعه

³⁹⁹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2010/10/18، ملف رقم 2007/152 ق. ش، (غير منشور).

المفتش المحقق والخاضع للفحص، لا أساس له من الناحية القانونية لأن المادة 211 من المدونة العامة للضرائب المنظمة لإجراءات الفحص لا تشير إلى ضرورة إنجاز أي محضر من هذا القبيل وأن أي منازعة من طرف المدعية بشأن استمرار مدة الفحص لأكثر من 6 أشهر المقررة قانوناً، يستوجب إثباتها بالشكل المتطلب قانوناً، مما يبقى معه ما جاء في هذه الوسيلة غير مرتكز على أساس واقعي أو قانوني سليم"⁴⁰⁰.

وفي الأخير، سيكون لزاماً علينا الإشارة إلى أنه يمكن أن يباشر الفحص من كل مفتش للضرائب غير الوارد اسمه في الإشعار بالفحص بالنظر إلى الوحدة الوظيفية للإدارة، وفي غياب أي ضرر لاحق بالمدعي من شأنه أن يبرر البطلان. وهذا ما أكدته المحكمة الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء الذي جاء فيه ما يلي: "وحيث إنه بخصوص الوسيلة المستمدة بطلان مسطرة التحقيق فإنه يتبين من وثائق الملف أن الملزم توصل بإعلام التحقيق عن السنوات من 1994 إلى 1997 وأن مباشرة التحقيق من طرف المفتش أشرف أبو حرب عوضاً عن المفتش آمال عبد اللطيف ليس من شأنه المساس بسلامة إجراءات التحقيق بالنظر إلى الوحدة الوظيفية للإدارة، وفي غياب أي ضرر لاحق بالمدعي من شأنه أن يبرر البطلان، الأمر الذي يكون ما تمسك به المدعي بهذا الخصوص غير منتج ويتعين رده"⁴⁰¹.

الفقرة الرابعة: حالات مسطرة الشفعة⁴⁰² الضريبية⁴⁰³

نظراً لخطورة حق الشفعة على الملزم، فقد أحاطه المشرع المغربي بمجموعة من الإجراءات المسطرية التي على الإدارة الجبائية احترامها، وحسب مقتضيات المادة 218 من المدونة العامة للضرائب فبعد مرور أجل الشهر على حصول التبليغ يتسلم المفوت له مبلغ

⁴⁰⁰ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، عدد 97، بتاريخ 2013/2/13، ملف رقم 2011/9/246، (غير منشور).

⁴⁰¹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2010/10/18، ملف رقم 2007/152، (غير منشور).

⁴⁰² - "الشفعة لغة الضم والزيادة، وتعني اصطلاحاً أخذ الشريك على الشياخ عقاراً من شخص انتقل إليه عن طريق البيع، اختياراً بعوض يمثل الثمن أو الحقيقة". انظر محمد محجوبي: الشفعة في الفقه المالكي والتشريع المغربي، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثامنة، 2000، ص 11.

⁴⁰³ - للتوسع انظر مقالنا.

- مهدي خرجوج: الشفعة في المادة الضريبية - الإجراءات والضمانات -، المجلة المغربية للدراسات والاستشارات القانونية، سلسلة الأعداد الخاصة، العدد 2، 2016، ص 75 وما فوقها.

الثلث المصروح به أو القيمة التجارية المثبتة، وهذا ما سلكته محكمة النقض في قرارها الصادر بتاريخ 2013/12/19، الذي قضت من خلاله بأن: "...الدولة إذا مارست حق الشفعة على إثر نقل ملكية بين الأحياء بعوض، فإنها تؤدي للمشتري الثلث المصروح به"⁴⁰⁴، إضافة إلى واجبات التسجيل المؤداة والرسوم المدفوعة إلى المحافظة العقارية، وكذا مبلغ يحتسب على أساس 5% من الثلث المصروح به أو القيمة التجارية المثبتة يمثل تكاليف العقد والمصاريف".

وما يلاحظ بخصوص هذا الإجراء هو أن المشرع لم يرتب جراء البطلان على عدم التقييد بأجل الشهر المحدد في نص هذه المادة، وإنما رتب عليه فوائد تحتسب على أساس المقدار القانوني المعمول به في القضايا المدنية تؤدي لفائدة المفوت له المنزوعة منه الأملاك بمجرد انصرام الأجل المذكور، وذلك بقوة القانون، وفي ذلك حماية لحق الإدارة في الشفعة ولو في حالة خرقها لهذا الإجراء، وفي نفس الوقت حماية لوضعية المفوت له من تماطل الإدارة في أداء الثلث وباقي الواجبات الأخرى⁴⁰⁵. وفي اعتقادنا نرى أنه كان من الأجدر على المشرع المغربي التنصيص على بطلان إجراءات الشفعة في حالة خرق الإدارة لهذا الإجراء المسطري.

المطلب الثاني: العيوب المرتبطة بسطرة اللجان الضريبية والقواعد الشكلية المتعلقة بالطعن الإداري والقضائي

تعتبر إجراءات التنازع أمام كل من اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، و اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، من المسائل الرئيسة والأساسية التي يجب على كل من الملزم والإدارة الجبائية احترامها ومراعاتها، نظرا للدور الكبير والمهم الذي تؤديه هذه الإجراءات أثناء مرحلة الطعن اللجائي، إذ أن كل إخلال بهذه المساطر يؤدي إلى بطلان عملية الطعن أمامها⁴⁰⁶ (الفرع الأول).

كما أن القاضي الإداري - في إطار السلطات الممنوحة له - يحاول فرض رقابته على إجراءات الدعوى الجبائية، ويرتب عدم قبولها في حالة إخلال أحد الأطراف بجوانبها الشكلية دون الولوج إلى جوهرها لمناقشة الدفوع الموضوعية.

⁴⁰⁴ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 2/884، بتاريخ 2013/12/19، ملف إداري عدد 2013/2/4/97، (غير منشور).

⁴⁰⁵ - حسن المولودي: ممارسة حق الشفعة في المادة الجبائية بين النص القانوني والاجتهاد القضائي، دفاتر المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص 324.

⁴⁰⁶ - يونس مليح: الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 146.

لكن ورغبة منه - أي القضاء - في تكريس ضمانات تحمي الملزم بالضريبة، فقد عمل على التلطيف من هذه الشكليات، وذلك رغبة منه في تجاوز التشبث بحرفيتها، وما قد يمثلته من تهديد حقيقي للمعني بالأمر (الفرع الثاني).

الفرع الأول: العيوب المرتبطة بمسطرة اللجان الضريبية

يعتبر حق الطعن المتمثل في فتح باب الطعن أو المنازعة في الأسس المصححة من قبل الإدارة أمام اللجان الضريبية من أهم الضمانات التي كرسها المشرع لفائدة الملزم وذلك حرصاً منه على تحقيق التوازن المنشود بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة الجبائية وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى⁴⁰⁷.

وهكذا، ومن خلال استقراءنا لمجموعة من القرارات والأحكام الصادرة عن المحاكم بمختلف درجاتها، نلاحظ أن القضاء الإداري رتب بطلان المسطرة كلما أخلت الإدارة بأحد الإجراءات المنصوص عليها، أو الآجال المسطرة قانوناً.

الفقرة الأولى: حالة عدم إشعار المفتش للملزم بانتهاء الأجل القانوني المقرر للجنة المحلية للفصل، وتمكينه من تقديم عنه أمام اللجنة الوعية في أجل ستين يوماً من تاريخ التوصل

لقد عمل القضاء الإداري المغربي على تصحيح اعوجاج المساطر الجبائية كلما حادت الإدارة عن تطبيق أحد مقتضياتها. وهكذا فإذا لم تفصل اللجنة المحلية في الأجل القانوني المحدد لها، وجب على مفتش الضرائب إشعار الخاضع للضريبة بانتهاء الأجل القانوني المقرر للجنة المحلية، وتمكينه من تقديم طعنه أمام اللجنة الوطنية في أجل ستين يوماً من تاريخ التوصل، وذلك تحت طائلة بطلان المسطرة.

وهكذا، فقد أكدت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش على هذه الضمانة في أحد قراراتها الذي جاء فيه: " حيث يعيب المستأنف على الحكم المستأنف محابته للصواب لكون المحكمة مصدرته قضت بإلغاء الضريبة العامة على الدخل (الأرباح العقارية) المفروضة على المستأنف عليه برسم سنة 2006 المتنازع بشأنها بعلّة عدم احترام الإدارة الضريبية للإجراءات

⁴⁰⁷ - عزيزة هنداز: المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، مرجع سابق، ص 125.

- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 99/109، بتاريخ 1999/09/29، ملف رقم 99/25، (غير منشور).

المسطرة القانونية الواجبة التطبيق قبل وضع أمر باستخلاصها والحال أن الإدارة باشرت المسطرة القانونية وأحاطت المدعي بجميع الضمانات المخولة له.

وحيث تمسكت إدارة الضرائب بكون المستأنف عليه توصل بالرسالة التبليغية الأولى وبالرسالة التبليغية الثانية الموجهتين إليه، وتقدم على إثر ذلك بطلب عرض ملفه على اللجنة المحلية، وبعد مرور 24 شهرا المحددة قانونا لصدور قرار اللجنة المحلية دون أن تتخذ هذه الأخيرة أي قرار قام المفتش بتوجيه رسالة يخبره بموجبها بضرورة تقديم طعنه أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة طبقا لمقتضيات المادة 225 البند 2 الفقرة 6، وبعد مرور الأجل المحدد قانونا عمدت إلى إصدار الفرض الضريبي جدول 4800023 برسم سنة 2006.

وحيث ينص البند 2 الفقرة 6 من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب على أنه يحدد بأربعة وعشرين شهرا الأجل الأقصى الذي يجب أن يفصل بين تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية وتاريخ صدور المقرر المتخذ في شأنه وإذا انصرم الأجل المشار إليه أعلاه، ولم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مقررها وجب على المفتش أن يشعر الخاضع للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من نفس القانون بانتهاء أجل 24 شهرا وبإمكانية تقديمه للطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل الستين (60) يوما الموالية لتاريخ تسلم الإشعار.

وحيث إنه ولئن كانت الإدارة تتمسك بتوجيه إشعار إلى المدعي تخبره من خلاله بإمكانية عرض نزاعه على اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بعد عدم اتخاذ اللجنة المحلية مقررها داخل أجل 24 شهرا المحدد بمقتضى المادة أعلاه فإنها لم تدل بما يفيد توصل المدعي بالإشعار المذكور بصورة صحيحة طبقا لكيفيات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من نفس القانون مما تكون معه إدارة الضرائب. بذلك قد أضعفت من الضمانات التي يخولها التشريع الضريبي للملزمين حينما لم تحرص على تبليغ المدعي بالرسالة المذكورة قصد عرض نزاعه على اللجنة الوطنية.

وحيث إنه من جهة ثانية فإن الثابت من وثائق الملف أن تاريخ الشروع في تحصيل الضريبة المتنازع بشأنها هو 2008/6/30، في حين أن الرسالة المدلى بها من طرف الإدارة

للاستدلال على أنها أشعرت المدعي بإمكانية عرض نزاعه على اللجنة الوطنية مؤرخة في 2009/7/6 الأمر الذي يعني أن الإدارة الجبائية قد أصدرت الضريبة قبل انتهاء المسطرة أمام اللجان.

وحيث يتبين من خلال ما ذكر أن الإدارة لم تحترم مسطرة فرض الضريبة وإجراءاتها التي تعتبر من النظام العام، ويترتب عن خرقها البطلان وحرمت بذلك المستأنف عليه من الحقوق والضمانات المخولة له على مستوى المنازعة الإدارية، ومن ثم يبقى ما أثاره المستأنف في وسائله غير مرتكز على أساس وينبغي رده والتصريح تبعاً لذلك بتأييد الحكم المستأنف استناداً إلى العلل والأسباب أعلاه التي تعوض العلل المنتقدة في الحكم المستأنف⁴⁰⁸.

وفي السياق نفسه ذهب نفس المحكمة لتؤكد ما سبق في قرار آخر جاء فيه: "(...) وحيث إنه من جهة ثانية فالكتاب المؤرخ في 2012/1/5 تحت عدد 05/12 الموجهة من إدارة الضرائب إلى المستأنف عليه المرفق بقرار اللجنة المحلية ليس به ما يفيد توصل الموجهة إليه طبقاً لمقتضيات الفقرة الثالثة من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب مما لا يمكن ترتيب أي أثر قانوني عليه ما دام أنه لم يحصل علم الملزم به.

وحيث أنه من جهة ثالثة فإن إبرام صلح مع باقي الورثة لا تأثير له على المستأنف عليه الذي مارس حقه في المنازعة أمام القضاء، مما تبقى الأسباب المعتمدة غير جديدة بالاعتبار والحكم المستأنف لما نحا ذلك المنحى صائباً وواجب التأييد⁴⁰⁹.

الفقرة الثانية: حالة رفع اللجنة المحلية لتقدير الضريبة يدها على الملف المعروض عليها قبل انقضاء الأجل الأقصى المقرر لها قانوناً

إن المطلع على الأحكام والقرارات الصادرة عن مختلف محاكم المملكة، يستشف أنها تقضي ببطلان مسطرة التصحيح في الحالة التي ترفع فيها اللجنة المحلية لتقدير الضريبة يدها عن الملف المعروض عليها قبل انقضاء الأجل المقرر لها قانوناً. وقد اعتبرت هذه المحاكم أن

⁴⁰⁸ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، رقم 344، بتاريخ 2011/5/25، ملف رقمه بمحكمة الاستئناف 2010/9/311، (غير منشور).

⁴⁰⁹ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، رقم 363، بتاريخ 2013/3/20، ملف رقمه بمحكمة الاستئناف 2012/1915/43، (غير منشور).

هذا الإجراء يعتبر من الضمانات الأساسية المقررة للملزم، وكل خرق له يعتبر عيباً يؤدي إلى البطلان، استناداً لقاعدة "ما بني على باطل فهو باطل".

وهكذا، فقد قضت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في أحد قراراتها بما يلي: "... (حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بخرقه القانون حينما قضت محكمة الاستئناف الإدارية ببطلان مسطرة الفرض الضريبي دون الاعتماد على أي نص قانوني بسبب رفع اللجنة يدها عن النزاع قبل انصرام أجل المخول لها وأن الخبر غير مختص في تحديد القيمة التجارية ولعدم مناقشته لدفعه وأن الخبرة المعتمدة جاءت غير موضوعية.

لكن حيث من جهة بخصوص الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة في السنوات 1999-2000 و 2001 يتبين أن اللجنة المحلية أخطأت في احتساب أجل 24 شهراً المخول لها قانوناً للبت في النزاع المفروض عليها بشأن الضرائب والسنوات أعلاه، على الرغم من أن تقديم طلب الطعن أمامها كان بتاريخ 2004/3/10 ورفعت يدها عن النزاع بتاريخ 2005/5/03 مما يشكل مساياً إحدى الضمانات الأساسية التي حولها المشرع للملزم"⁴¹⁰.

وعلى النهج نفسه سارت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش لتقضي بما يلي: "... (حول الوسيطتين الثانية والثالثة معاً لارتباطهما والمتخذتين من كون الإدارة قد احترمت الإجراءات القانونية المتعلقة بالأساس المفتوح وأشعرت الملزم بمقتضى الرسالة التبليغية الثانية بإمكانية عرض النزاع على أنظار اللجنة المحلية كما أنها أخبرته بأن اللجنة المذكورة لم تبت في النزاع داخل الآجال القانونية حسب الثابت من الرسالة الموجهة إليه بتاريخ 2008/01/15.

وحيث أنه طبقاً لمقتضيات المادة 225 من المدونة العامة للضرائب فإن أجل الأقصى الذي يجب أن يفصل بين تاريخ تقديم الطعن إلى اللجان المحلية وتاريخ صدور المقرر المتخذ في شأنه محدد بأربعة وعشرين (24) شهراً.

وحيث أنه بالرجوع إلى الوثائق المدلى بها من طرف إدارة الضرائب رفقة المذكرة المرفقة بكتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 2010/12/17 يتبين أن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في شخص مقررهما توصلت بالملف الجبائي بتاريخ 2007/12/24 حسب الثابت من ورقة

⁴¹⁰ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، رقم 449، بتاريخ 2012/02/13، ملف عدد 9/10/384، (غير منشور).

الإرسال المؤرخة في 2007/12/13. في حين إن المديرية الجهوية للضرائب بمراكش وجهت إلى الملزم كتابا مؤرخا في 07 يناير 2008 (أي بعد مرور 15 يوما) تخبره فيه بأن اللجنة المحلية لم تبت في طعنه داخل الأجل المحدد والحال أن مدة 24 شهرا المقررة لم تنصرم بعد حارمة إياه من المنازعة في الأسس المعتمدة في تحديد الضريبة أمام اللجان وفق ما ينص عليه القانون، الشيء الذي تكون معه محكمة الدرجة الأولى حينما قضت بإلغاء مقرر اللجنة الوطنية المطعون فيه، لهذا السبب قد صادفت الصواب خلافا لما تمسكت به المستأنفة"⁴¹¹.

الفقرة الثالثة: حالة عدم إثبات ما يفيد إشعار الملزم بالحضور أمام اللجنة المحلية

ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط إلى اعتبار مسطرة التصحيح غير سليمة، في الحالة التي لم تدل فيها الإدارة الضريبية بما يفيد تبليغ إشعار للملزم بالحضور أمام اللجنة الوطنية وقد جاء في قرارها ما يلي: "... حيث تعيب الجهة المستأنفة الحكم المستأنف بمجانبة الصواب وخرق حقوق الدفاع لما قضت المحكمة مصدرته من جهة بقبول الطلب وبالرغم من أن المستأنف عليهم تقدموا به في وقت كان فيه النزاع ما زال معروضا على أنظار اللجنة الوطنية للبت في النزاعات الضريبية، ولأنها من جهة أخرى لم تناقش دفوعات المستأنفة المتعلقة بالخبرة المنجزة في النازلة، لذا تلتزم المستأنفة إلغاء الحكم المستأنف وتصديا الحكم بعدم قبول الدعوى.

لكن من جهة، حيث تمسك المستأنف عليهم بأنه لم يتم استدعاؤهم لحضور جلسة اللجنة المحلية للنظر في الطعون الضريبية وأنه لم يتم تبليغهم بمقررها الصادر بتاريخ 2005/05/31 إلا بتاريخ 2008/12/31 في حين أن الإدارة الجبائية عمدت إلى فرض الضريبة المطعون فيها بتاريخ 2006/12/29، مما جعلهم يعمدون وحفاظا على حقوقهم إلى تقديم دعواهم بتاريخ 2007/09/21"⁴¹².

⁴¹¹ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، رقم 142، بتاريخ 2011/3/2، ملف رقمه بمحكمة الاستئناف 2010/9/237-2، (غير منشور).

⁴¹² - قرار أورده عمر أزوكار: المساطر الضريبية بين فقه الإدارة الضريبية والعمل القضائي المغربي- رصد لأكثر من 300 قرار قضائي-، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2016، ص 167.

الفقرة الرابعة: حالة عدم استدعاء الملزم لحضور اجتماع اللجنة الوعية

ذهبت الغرفة الإدارية في قرارها عدد 12⁴¹³، وهي تلغي مقرر اللجنة الوطنية والضريبة المفروضة على ضوئه للإحلال بحق الدفاع بالنسبة للملزم لعدم حضوره أشغال اللجنة الفرعية للنظر في الطعون الضريبية وقد جاء في القرار ما يلي: "... لكن حيث أن الفقرة الأخيرة من الفصل 41 من القانون المحتج به ينص على أن تجتمع اللجان الفرعية المذكورة بتعيين رئيس اللجنة الذي يوجه دعوى إلى ممثلي الخاضعين للضريبة في رسالة مضمونه الوصول مع الإشعار بالتبليغ قبل التاريخ المحدد للاجتماع لها مما لا يقل عن 15 يوما.

وحيث يتضح مما ذكر وجوب استدعاء الملزم بالضريبة أو من يمثله إلى اللجنة التي تصدر مقررات تؤثر في المراكز، سيما وأن رأيها يكون معللا ويبلغ للأطراف ويمكن الطعن فيه قضاء وأن الإحلال بحقوق الدفاع ترتبط بقاعدة "لا يضر أحد بطعنه"، هذه القاعدة تطبقها الغرفة الإدارية من خلال بعض قراراتها كالقرار عدد 241 الذي جاء فيه⁴¹⁴: " لكن حيث أن دور اللجنة الوطنية للطعن الضريبي هو دور توفيقى وتحكمي عملا بالنصوص المتضمنة لاختصاصها وبالذات الفصلين 39 و 41 من قانون الضريبة على الشركات المحال عليه بالفصل 107 من القانون المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، فلا يجوز لتلك اللجنة أن تعيد النظر في عناصر التقييم المادية التي قبلتها الأطراف، وأن المحكمة كانت على صواب عندما أوردت الفصل 39 من قانون الضريبة على الشركات المحال عليه بالفصل 107 المذكور وبمقتضاه يعتبر عدم تقديم الطعن داخل أجل القانوني قبولا ضمنا لمقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واستنتجت المحكمة من ذلك أن اللجنة الوطنية مقيدة بأسباب الطعن التي قدمها الملزم بالضريبة...".

وما يجب الإشارة إليه في هذا الصدد، أنه لا يترتب البطلان على قرار اللجنة الوطنية إذا تخلف أحد ممثلي الخاضعين للضريبة عن حضور تلك الجلسة رغم التوصل، وفي هذا الإطار قضت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بالآتي: " ومن جهة أخرى، فإنه من الثابت من

⁴¹³ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض)، عدد 12، بتاريخ 2001/1/4، ملف إداري عدد 107/1/4/2000، أورده محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء، مرجع سابق، ص 56-57.

⁴¹⁴ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض)، عدد 241، بتاريخ 2000/2/17، ملف إداري عدد 572/1/5/1998، (غير منشور).

نسخة الاستدعاء مع صورة الإشعار بالتوصل المدلى بها من طرف مدير الضرائب أن ممثلي الخاضعين للضريبة قد توصلوا بالاستدعاء لحضور الجلسة المقررة للبت في طعن الشركة المستأنفة، وإن تخلف أحدهما عن حضور تلك الجلسة رغم توصله لا يترتب عنه بطلان مقرر اللجنة المطعون فيه، مما بقي معه ما أثير بدون أساس⁴¹⁵.

وقد أكدت المحكمة نفسها ما سبق في قرار آخر لها جاء فيه: " وحيث صدر المقرر عن اللجنة المذكورة وهي مكونة من رئيس وعضوين يمثلان إدارة الضرائب وعضو يمثل الخاضعين للضريبة، فإن عدم حضور العضو الثاني الممثل للخاضعين للضريبة لا تأثير له على صحة انعقاد اللجنة لأن النصاب يكون مكتملا بدونه طبقا لمقتضيات الفقرة الأخيرة من البند الثاني من المادة 41 من قانون الضريبة على الشركات والمادة 46 من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

وحيث لم يرتب المشرع جزاء على تأخر تبليغ مقرر اللجنة الوطنية إلى الملزم إلى ما بعد انتهاء الشهر المنصوص عليه في الفقرة الثالثة من المادتين المشار إليهما أعلاه، فإن ما أثير حول بطلان مقرر اللجنة الوطنية المطعون فيه لا أساس له⁴¹⁶.

الفقرة الخامسة: حالة عدم تسليم الإدارة الضريبية للملف الضريبي للجنة الوعية من تاريخ تسلم الطلب بذلك

ذهبت محكمة النقض للتأكيد على ضرورة تسليم الإدارة الضريبية الملف الضريبي للجنة الوطنية من تاريخ تسلم الطلب بذلك، وقد جاء في قرارها ما يلي: " حيث تتمسك المستأنفة ببطلان مقرر اللجنة الوطنية لعدم تسليم الملف الضريبي للجنة داخل الأجل القانوني وعدم توفر النصاب القانوني لانعقاد اللجنة الوطنية، ذلك أن المادة 39 (الفقرة 1 من البند) من قانون الضريبة على الشركات توجب على اللجنة الوطنية أن تطلب إلى الإدارة في رسالة موصى بها مع الإشعار بالتسليم تسلمها الملف الضريبي المتعلق بالفترة محل النزاع داخل أجل الشهر التالي لتاريخ تسلم الطلب المذكور، وأن المشرع حدد وسيلة بعينها لإثبات تاريخ توصل الإدارة الضريبية بطلب تسليم الملف الضريبي عن طريق الإشعار بالتوصل البريدي وهو

⁴¹⁵ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 156، بتاريخ 20/2/2008، ملف إداري عدد 2054/4/2006، (غير منشور).

⁴¹⁶ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 647، بتاريخ 27/6/2007، ملف إداري عدد 1759/4/2005، (غير منشور).

ما لم يتحقق في الملف، وأن عبء إثبات احترام أجل تسليم الملف الضريبي بواسطة الإشعار البريدي بالتوصل إلى اللجنة الوطنية يقع على عاتق الإدارة، كما أن النصاب القانوني لانعقاد اللجنة غير مكتمل في غياب الإدلاء بما يثبت توصل الممثل الثاني الخاضعين للضريبة توصلا قانونيا وهو ما يترتب عنه بطلان مقرر اللجنة الوطنية.

لكن من جهة حيث أنه من الثابت من نسخة المراسلة الموجهة من طرف مديرية الضرائب إلى اللجنة الوطنية أن هذه المديرية وجهت ملف الطاعنة الضريبي بتاريخ 2003/8/8 بإرسال عدد 1035 إلى اللجنة الوطنية أي داخل أجل الشهر المقرر قانونا من تاريخ مطالبة هذه الأخيرة الإدارة بتسليمها الملف الضريبي للطاعنة برسالتها المؤرخة في 7/17 و2003/8/4، وأن المستأنفة لم تدل بما يثبت تأخر توصل اللجنة الوطنية بملفها الضريبي إلى ما بعد انصرام الأجل المذكور⁴¹⁷.

وتجدر الإشارة على أنه لا يترتب أي جزاء بالبطلان في حالة عدم تسليم الملف الضريبي من طرف الإدارة الضريبية، وهكذا فقد جاء في قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ما يلي: " لكن حيث لما كان الثابت أن مقتضيات المادة 41 من قانون الضريبة على الشركات والمادة 46 من قانون الضريبة على القيمة المضافة لم ترتب البطلان على مقرر اللجنة الوطنية على تأخير تبليغه إلى المعني بالأمر وعلى عدم تسليم الملف الضريبي للجنة، وعلى حضور ممثل واحد عن الخاضعين للضريبة، فإن ما أثير يبقى بدون أساس، ويتعين رده"⁴¹⁸.

الفقرة السادسة: حالة بطلان مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي على إثر النزاع القضائي في مقرر اللجنة الوخية

طبقا لمقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب يمكن للإدارة أن تنازع عن طريق المحاكم في المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، والملاحظ أن هذه المادة سوت بين الإدارة والملمزم وخولت لهما إمكانية الطعن في مقرر اللجنة الوطنية سواء كان مرتبا للأمر بالتحصيل أم لا، متى كانت المصلحة في الطعن قائمة في

⁴¹⁷ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 1085، بتاريخ 2007/12/19، ملف عدد 2006/2/4/895، (غير منشور).

⁴¹⁸ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2011/23، ملف عدد 2006/6/118، ضم له الملف عدد 2008/6/191، (غير منشور).

ذلك. هذا، وإذا كانت اللجنة الوطنية غير مختصة بالبت في المسائل التي تراها تتعلق بتفسير النصوص التشريعية والتنظيمية مع مراعاة الاستثناء المنصوص عليه بقانون المالية لسنة 98/97 الذي نص على حرمان الملزم من إثارة الخروقات المتعلقة بعدم احترام الإدارة لأجل 15 يوما قبل بداية مسطرة التحقيق وكذلك عدم توصل الملزم بجواب الإدارة داخل الأجل القانوني لأول مرة أمام اللجنة الوطنية.

والإشكال الذي يثار يتعلق بالتمييز بين الواقع والقانون؛ فقد حاولت الغرفة الإدارية من إيجاد معيار للفصل بين الواقع والقانون في اختصاص اللجان معتبرة أن تقدير قيمة العناصر التي تدخل في تحديد أساس الضريبة ومراقبة تطبيق النصوص القانونية الواضحة تعتبر مسألة واقع، أما تفسير النصوص الغامضة أو البت في مسألة إجرائية منفصل عن تحديد أساس الضريبة كالإشعار بالفحص وغيره فتعتبر مسألة قانونية كما جاء في قرار الغرفة الإدارية⁴¹⁹ وهي تلغي مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي لبت اللجنة في مسألة قانونية: " إن المشرع حصر اختصاص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية في المسائل الواقعية المتعلقة بتقدير قيمة العناصر التي تدخل في تكوين أساس الضريبة ويمكنها في هذا الإطار مراقبة تطبيق النصوص القانونية الواضحة للتوصل إلى تحديد أساس الضريبة فلا تكون مختصة في حالة غموض النص أو عندما يتعلق الأمر بمسألة إجرائية منفصلة عن تحديد أساس الضريبة مثل مسألة مراعاة مفتش الضرائب للأجل الذي يجب أن يعطي للملزم من قبل...".

الفرع الثاني: الحماية القضائية المرتبطة بالقواعد الشكلية المتعلقة بالطعن الإداري والقضائي

يشكل التدخل القضائي في المنازعات الجبائية آلية أساسية لإقرار مختلف الضمانات التي خولها المشرع الجبائي للملزمين بالجباية، وذلك على أساس احترام المساطر القانونية في مختلف العمليات الجبائية واحترام المبادئ والقواعد القانونية المقررة في هذا الشأن لصالح الملزمين ودون إهدار للمصالح المالية للدولة.

⁴¹⁹ - قرار صادر عن المجلس الأعلى، عدد 1026، بتاريخ 6 يوليوز 2001. أورده محمد القصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء، مرجع سابق، ص 56.

وهكذا، فإن أول ما يراقبه القاضي الإداري هي الجوانب الشكلية للدعوى، حيث يراقب مدى توفر الشروط والعناصر الشكلية للدعوى الجبائية، إذ أن أي إخلال بهذه الجوانب الشكلية يترتب عليه عدم قبول الدعوى على حالتها ودون اللجوء إلى جوهر الدعوى لمناقشة المدفوع الموضوعية لطرفي النزاع، هذه الشكليات التي تتمثل في آجال رفع الدعوى أمام القضاء الإداري، والشكليات المتعلقة بمقال الطعن القضائي⁴²⁰ وأطراف المنازعة الجبائية⁴²¹ إضافة إلى الشكليات المتعلقة بالتظلم الإداري⁴²² والسند القابل للطعن فيه.

⁴²⁰ - يشترط لقبول الدعوى في المنازعة الجبائية أداء الرسوم القضائية باعتبارها تندرج ضمن منازعات القضاء الشامل، وهي منازعات غير معفاة من أداء هذه الرسوم على عكس دعوى الإلغاء المعفاة بقوة القانون، وهذا ما أكد عليه القرار الصادر المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) حيث جاء فيه ما يلي "المنازعة الضريبية تندرج في إطار القضاء الشامل ولا يقبل رفعها في إطار دعوى الإلغاء إلا استثناء، أي في حالة انعدام الصلة بين الضريبة والشخص المخاطب بها. عدم توافر وجه الاستثناء المبرر لرفع النزاع الضريبي في إطار دعوى الإلغاء يستلزم التقييد بالضوابط المسطرية التي تحكم هذه المنازعة في الأصل، ومن جملتها أداء الرسوم القضائية، مع وجوب إنذار الطرف المحل بأداء هذه الرسوم قبل التصريح بعدم القبول"

- قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، عدد 248، بتاريخ 2001/04/05، ملف إداري عدد 2000/1/4/1104، (غير منشور).

⁴²¹ - وهكذا، فقد قضت المحكمة الإدارية بالرباط بعدم القبول، في حالة عدم إدخال المدير العام للضرائب في الدعوى وقد جاء في حكمها ما يلي: " حيث يهدف الطلب الحكم بإلغاء الضريبة التكميلية المحددة في مبلغ 62.400,00 درهم على الأرباح العقارية المفروضة على المدعي بخصوص العقار موضوع الرسم العقاري عدد R /11170 مع ما يترتب عن ذلك قانوناً. ==وحيث أجابت الجهة المدعى عليها والتمست عدم قبول الدعوى شكلاً لعدم إدخال المدير العام للضرائب وفي الموضوع برفضها لانعدام الأسس القانونية.

وحيث إنه بالرجوع إلى وثائق القضية يتبين للمحكمة أن المدعي لم يدل بما يفيد توجيهه بالمطالبة الإدارية إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض. وحيث إنه أمام هذه المعطيات يكون المدعي قد أقام دعواه حياداً على مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب مما يتعين معه التصريح بعدم قبول الطلب".

- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 3062، بتاريخ 2014/05/27، ملف رقم 2013/7113/360، (غير منشور). بالإضافة لما سبق فقد ذهبت المحكمة إلى الحكم بعدم قبول الدعوى في الحالة التي تنتفي فيها صفة المتقاضى، وهكذا فقد جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "(...)عدم إدلاء المدعي بما يثبت علاقته وخضوعه للضريبة المطعون فيها يجعل من صفته في الدعوى منتفية التي يتعين التصريح بعدم قبولها".

- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2177، بتاريخ 2007/11/01، ملف رقم 07/332 ش. ض، (غير منشور).

- كذلك الحكم الصادر عن نفس المحكمة، عدد 2572، بتاريخ 2009/12/09، ملف رقم 08/1277 ش. ض، (غير منشور).

والقضاء الإداري أخذ يسير في اتجاه عدم التشدد بخصوص شكليات الدعوى الجبائية، وذلك رغبة منه في تجاوز التشبث الحرفي بهذه الشكليات وما قد يمثلها من تهديد حقيقي للمعني بالأمر، رغبة منه في تكريس ضمانات تحمي الملزم بالجباية إذ يعمل على المرونة والتلطيف بخصوص هذه الشكليات، حتى يتسنى له مناقشة الموضوع وبالتالي تحقيق الشرعية والعدالة الضريبية.

كما عمل القضاء الإداري المغربي على تكريس مجموعة من الاجتهادات القضائية التي تهدف إلى توفير الحماية اللازمة للملزمين على مستوى مساطر ربط الضريبة سواء خلال مرحلة الفرض التلقائي للضريبة أو خلال مرحلة تصحيح الأساس الضريبي، ومن أهم أوجه الحماية القضائية التي وفرتها القضاء الإداري في هذا المجال نذكر ما يلي:

الفقرة الأولى: قبول الطعن القضائي دون أن يكون مسبوقا بطعن إداري في حالة انتفاء صفة الملزم بالضريبة عن الطاعن

ترتبط إجراءات تقديم الدعوى الجبائية بشرط تقديم الطعن الإداري، الذي يقتضي تقديم تظلم إلى الإدارة الجبائية مصدرة القرار للتراجع عنه أو تعديله، بما يصحح المراكز القانونية للمتظلم. وإذا كان المشرع قد أكد على إلزامية التظلم الإداري (المادة 235 من المدونة العامة للضرائب)، فإن القضاء الإداري حاول ترسيخ هذه القاعدة من خلال الأحكام والقرارات الصادرة عنه نظرا لما يحققه هذا التظلم من إيجابيات، أهمها تمكين الإدارة من فرض رقابة ذاتية على القرارات التي تصدرها، مما يساهم في تخفيف العبء على القضاء⁴²³ وهذا ما أقره قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش والذي جاء فيه⁴²⁴: "وحيث كانت الغاية من التظلم الإداري باعتباره إجراء إلزاميا لا تستقيم دعوى المنازعة الجبائية بدونه، هي

⁴²² - ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط للتأكيد على شكلية التظلم الإداري كشرط مسبق لقبول الطعن القضائي حيث جاء في قرارها ما يلي: " (...) حيث إن مقتضيات المادة 235 جاءت عامة في وجوب سلوك مسطرة التظلم الإداري وفق الآجال المقررة لها كشرط مسبق لقبول الطعن القضائي "

- حكم صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 1218، بتاريخ 2014/03/19، ملف رقم 9/13/715، (غير منشور).
⁴²³ - **لالة بوزنكاط**: التقاضي في المادة الضريبية، نشر وتوزيع الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، سنة 2014، ص 69-70.

⁴²⁴ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، عدد 286، بتاريخ 2007/10/30، ملف رقم 07/9/52، (غير منشور).

تمكين الإدارة من مراجعة موقفها وعند الاقتضاء البحث عن سبيل لإيجاد حل لفض النزاع حياً".

وإذا كانت المطالبة الإدارية شرطاً أساسياً لقبول المنازعة أمام القضاء، فإن القضاء دأب على إعفاء الملزم من شرط التظلم الإداري في الحالة التي ينازع فيها باعتباره ملزماً بالضريبة، وهذا ما أكدته المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)⁴²⁵ في قرار له جاء فيه: "وحيث إنه لئن كان الفصل 114 من القانون 17/89 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل يوجب على الملزم بتلك الضريبة قبل أن يرفع دعواه إلى المحكمة، أن يتظلم لدى مدير الضرائب وفقاً للإجراءات التي حددها النص المذكور، فإن المستأنف ينازع في صفته كملزم بالضريبة بخصوص السنوات من 1991 إلى 1993 ولم تدل إدارة الضرائب بأي نسخة من التصريح أو التصريحات التي تزعم أنها قدمت إليها، ولا بما يفيد سلوكها مسطرة الفرض التلقائي للضريبة في إطار الفصل 103 من القانون المشار إليه، أما التظلم المحتج به من إدارة الضرائب فيهم ضريبة أخرى كضريبة الريح المهني ذات الجدول عدد 56900641 فكانت صفة الملزم بالضريبة منازعاً فيها جدياً، ولا محل في مثل هذه الحالة لاعتبار التظلم لدى إدارة الضرائب شرطاً لازماً لقبول الطعن أمام المحكمة...".

وفي الإطار نفسه قضت نفس المحكمة في قرار آخر بما يلي⁴²⁶: "وحيث لم تقدم إدارة الضرائب دليلاً على ممارسة المستأنف عليه أي نشاط آخر في العنوان المفروضة عليها الضريبة المهنية غير النشاط المرتبط بالجمعية المذكورة فهو غير معني بمقتضيات الفصل الأول من الظهير رقم 1/61/44 المحتج به الذي لا يخاطب إلا الأشخاص الطبيعيين والشركات الذين يمارسون مهنة أو تجارة أو صناعة لفائدتهم.

ولا مبرر للحديث عن الاستثناءات المنصوص عليها في الفصل العاشر من نفس القانون لأن المستأنف عليه غير خاضع للضريبة المهنية أصلاً، كما أنه غير ملزم بالإدلاء بأي

⁴²⁵ - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، عدد 22، بتاريخ 2000/10/05، ملف عدد 1999/1/4/1289، أوردته لالة بوزنكاط: التقاضي في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 70.

⁴²⁶ - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، عدد 588، بتاريخ 2006/7/4، ملف عدد 2003/2/4/904، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، عدد 67، يناير 2007، ص 310.

تصريح لإدارة الضرائب، ولا بسلوك أي تظلم ما دام ينازع في صفته كملزم ولا مجال لمناقشة ما أثير حول أهداف الجمعية وطبيعة النظام الذي تخضع له لأنها غير متعلقة بالضرائب المتنازع بشأنها، وبهذه العلة يكون الحكم المستأنف مصادف للصواب فيما قضى به ومن المتعين تأييده".

الفقرة الثانية: قبول الطعن القضائي دون أن يكون مسبقا بطعن إداري في حالة القبول بخرق مسطرة فرض الضريبة

دأب القضاء على قبول الدعوى الجبائية دون سلوك مسطرة التظلم في حالة خرق الإدارة لمسطرة الفرض الضريبي⁴²⁷. وهذا ما أكدته محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش في قرار لها⁴²⁸ جاء فيه ما يلي: "وحيث إنه وتبعاً لذلك، ولئن كان على الطاعن المستأنف عليه قبل اللجوء إلى القضاء سلوك مسطرة التظلم الإداري، فإن ذلك يتوقف على مدى احترام الإدارة الضريبية للمساطر القانونية المطلوبة لفرض الضريبة، وبالتالي فإن عدم تقييدها بالإجراءات المذكورة في المادة أعلاه قبل فرض الضريبة موضوع الطعن يصبح معه التظلم تظلماً جوازيًا والتقييد به غير لازم، ومن ثم تكون معه الوسيلة المثارة بهذا الشأن غير مجدية".

من خلال استعراض الحالتين القضائيتين المذكورتين أعلاه، يتضح أن التوجه الذي سلكه القضاء الإداري المتمثل في إعفاء الملزم من التظلم في حالتي المنازعة في الصفة وخرق مسطرة الفرض الضريبي، يعد من أقصى مظاهر الحماية التي أغفلها المشرع وتداركها القضاء ترسيخاً لمبدأ العدالة الضريبية الإجرائية، فمن غير المستساغ منطقياً، تكليف الملزم باحترام إجراءات التقاضي وشروطه في الوقت الذي تخرق فيه الإدارة التزاماتها المفروضة عليها في إطار مسطرة فرض الضريبة، وفي الحالة التي ينفي فيها الملزم صفته كملزم بالضريبة.

وإذا كان القضاء الإداري قد حاول توفير حماية الملزم على مستوى الطعن الإداري، وذلك بإعفائه من إلزامية هذا الطعن في الحالات المشار إليها آنفاً، فإن الطعن القضائي، وبالنظر لأهميته في حسم الخلاف المثار بين الملزم والإدارة، حظي أيضاً باهتمام القضاء،

⁴²⁷ - رشيد الحسين: العيوب المسطرية في المادة الجبائية من خلال بعض قرارات المجلس الأعلى وأحكام المحاكم الإدارية، مرجع سابق، ص 144.

⁴²⁸ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، عدد 49، بتاريخ 20/1/2010، ملف عدد 09/9/63، (غير منشور).

فالقاضي الجبائي حاول التخفيف من شكايات الدعوى مراعاة لحقوق الملزم خاصة عندما يتعلق الأمر بأجل رفعها⁴²⁹.

الفقرة الثالثة: قبول الدعوى حتى ولو قدمت قبل أوانها

لم يرتبط وجود الدعوى الجبائية بإحداث المحاكم الإدارية، بل كانت هذه الدعوى معروفة في القضاء الإداري المغربي عموما وفي اجتهادات الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بصفة خاصة. إلا أن إحداث المحاكم الإدارية أعطى للدعوى الجبائية أبعادها القانونية السليمة وأسهم إلى حد ما في إعادة التوازن إلى العلاقة الغير المتكافئة بين الإدارة الجبائية والملزم. فدور المشرع في المجال الجبائي بوجه خاص والإداري عموما يبقى محدودا، نظرا لكونه لا يهتم إلا بمعالجة بعض الحالات الخاصة دون التصدي لكل ما قد يحدث في كل نزاع على حدة، ويبقى للاجتهاد القضائي سلطة تقديرية واسعة في تأويل القاعدة القانونية وتحديد مضمونها وسد ثغراتها، وهذا ما عبر عنه الفقيه الفرنسي "جورج فوديل"، بخصوص القانون الإداري بفرنسا فإن قيمة القانون الإداري تعود إلى كونه قد تم وضعه من طرف مجلس الدولة⁴³⁰.

وهكذا، فقد استقر القضاء الإداري على أن لجوء الملزم إلى الطعن القضائي قبل جواب الإدارة عن مطالبة الملزم، وقبل انتهاء أجل ستة أشهر المحددة لها للجواب يبقى مقبولا طالما أن الإدارة يمكنها أن تحدد موقفها من تظلم الملزم أمام القضاء⁴³¹.

وقد أكدت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) على هذه القاعدة في قرار لها جاء فيه⁴³²: " حيث يستخلص من الرسالة المذكورة التي لم تنازع فيها إدارة الضرائب، أنها تشكل تظلما بالمفهوم القانوني المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، وهي تشير إلى أن تاريخ تحريرها هو 1999/3/22 وأن خاتم إدارة الضرائب عليها كان في 1999/03/24 وقدم دعواه المفروضة بعد ذلك بتاريخ 1999/4/20، ولا تأثير لعدم انتظاره

⁴²⁹ - لالة بوزنكاط: التقاضي في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 72.

⁴³⁰ - سلوى الفاسي الفهري: مستجدات القضاء الإداري - ولاية المظالم-، مجلة المحاكم المغربية، عدد 103، يوليوز - غشت 2006، ص 15.

⁴³¹ - لالة بوزنكاط: التقاضي في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 73.

⁴³² - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 21، بتاريخ 2000/10/05، ملف عدد 1263/1/4/1999، أورده محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 301.

مرور الأجل المحدد لجواب إدارة الضرائب طالما أنها تمسكت في جوابها أمام المحكمة الإدارية بمشروعية الضرائب المنازع فيها، وحددت ذلك في المرحلة الاستثنائية فيكون المدعي قد سلك مسطرة التظلم وفقا للقانون زيادة على توفر دعواه على كل الشروط القانونية لقبولها".

وقد أكدت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش القاعدة إذ ذهبت في قرار لها، جاء فيه⁴³³: " حيث تعيب المستأنفة على محكمة الدرجة الأولى كونها قبلت الدعوى رغم تقديمها قبل انصرام الأجل الممنوح للإدارة.

وحيث لئن كانت الغاية من سن المقتضيات المتعلقة بالمطالبة الإدارية هي تمكين الإدارة من مراجعة موقفها وعند الاقتضاء إيجاد حل ودي للنزاع قبل عرضه على القضاء، فإنه بالرجوع إلى المذكرات المدلى بها من طرف إدارة الضرائب، يتضح أن هذه الأخيرة ناقشت موضوع الدعوى وبسطت أوجه دفاعها، ملتزمة رد الطلب وهو ما يعد من جانبها تعبيرا صريحا على عدم قبول تسوية النزاع وفقا للطرق الموصى إليها، وبالتالي يبقى ما تمسكت به من خرق لمقتضيات المادة 36 من كتاب المساطر الجبائية عديم الجدوى لا سيما وأن ذلك لم يضر بمصالحها".

وفي السياق نفسه ذهبت المحكمة الإدارية بأكاير لتؤكد على نفس القاعدة، حيث جاء حكمها معللا على الشاكلة الآتية⁴³⁴: " حيث إن الطاعن وإن كان لم ينتظر مرور أجل 3 أشهر المخولة للأمر بالصرف قصد الجواب، فإن مرور الأجل المذكور بعد تقديم الطعن أمام المحكمة وبقاء المتظلم بدون جواب يصحح الوضعية خاصة، وأن الجهة المتظلم لديها لم تتضرر من الإجراء المذكور الشيء الذي يجعل الطعن قد قدم داخل الأجل القانوني وفق مقتضيات الفصل المحتج به مما يكون معه الدفع المثار غير مؤسس ويتعين استبعاده".

وإذا كانت أغلب محاكم الموضوع قد دأبت على قبول الطعن القضائي قبل انصرام أجل الجواب فإن المحكمة الإدارية بالرباط انفردت بتوجه خاص؛ إذ ذهبت في حكم لها إلى

⁴³³ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، عدد 322، بتاريخ 2008/07/09، ملف رقم 207/9/61، (غير منشور).

⁴³⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكاير، عدد 11، بتاريخ 95/10/26، ملف رقم 94/49 غ، (غير منشور).

أن⁴³⁵: " (...) تقديم المنازعة القضائية قبل انتهاء أجل جواب الإدارة على التظلم الإداري، المقدم من طرف الملزم بالضريبة يجعلها سابقة لأوانها ويعرضها لعدم القبول".

الفقرة الرابعة: قبول الدعوى الجبائية حتى ولو قدمت خارج الأجل القانوني المحدد متى دخلت الإدارة مع الملزم في حوار خلال أجل البت في النزاع

بالرجوع إلى المادة 235 نجد أن المشرع حدد للإدارة أجل 6 أشهر للجواب على تظلم الملزم، إلا أن الإدارة قد لا تجيب الملزم داخل الأجل القانوني المحدد لها، وعند رفع النزاع أمام القضاء تدفع في مواجهته بعدم القبول لعلّة عدم احترام أجل الطعن القضائي وهو الشهر الموالي لأجل 6 أشهر المحدد لجوابها. إلا أن المجلس الأعلى أكد على قبول المنازعة ولو رفعت خارج الأجل متى دخلت الإدارة مع الملزم في حوار خلال أجل البت في شكايته معللاً موقفه بأن مطالبة إدارة الضرائب للمشتكي بالإدلاء بالوثائق المثبتة لشكايته يفتح له أجلاً جديداً⁴³⁶.

الفقرة الخامسة: حماية الملزم أثناء التنازل عن الدعوى

لقد تصدى القضاء الإداري لمسألة التنازل عن الدعوى وأحاطها بمجموعة من الضمانات، بحيث اشترط التصريح صراحة بالتنازل عن الدعوى من طرف الملزم أو عدم معارضته، لذلك فلم يعر الاهتمام لدفع الإدارة بأن الدعوى أضحت غير ذات موضوع بعد أن أقرت بأحقية الملزم المدعي فيما يدعيه، كما اشترط القضاء الإداري أيضاً أن يكون التنازل بعقد مكتوب أو بتصريح يضمن بالمحضر⁴³⁷ تماشياً مع مقتضيات الفصل 119 من قانون المسطرة المدنية.

⁴³⁵ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 22، بتاريخ 95/1/26، ملف رقم 94/15 غ، (غير منشور)، أوردته لالة بوزنكاظ: التقاضي في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 74.

⁴³⁶ - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 101.

⁴³⁷ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 1996/03/06، الملف رقم 95/58 غ، أورده عبد الحق عيمي: أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 212.

الفقرة السادسة: قبول الطعن القضائي متى قدم داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ بقرار رفض الشكاية حتى ولو ثبت أن هاته الشكاية قد قدمت لدى إدارة الضرائب خارج الأجل القانوني لتقديدها

استقر الاجتهاد القضائي للمحاكم الإدارية ومحاكم الاستئناف الإدارية والغرفة الإدارية بمحكمة النقض- المجلس الأعلى سابقا- على قبول الطعون القضائية متى قدمت داخل أجل شهر من تاريخ تبليغ الملزم بقرار رفض الشكاية، وحتى لو تبين أن هذه الشكاية قد تم تقديمها أمام الإدارة الضريبية خارج الآجال القانونية لتقديمها ما دامت الإدارة أجابت عن موضوع الشكاية، ولم تنتبه لفوات أجل تقديم الشكاية أمامها، أو لم تتمسك بالخرق الشكلي لآجال التظلم لديها، فذلك يفتح آجالا جديدة للمعني بالأمر للطعن القضائي⁴³⁸.

الفقرة السابعة: قبول الطعن القضائي حتى ولو قدم خارج الأجل القانوني متى قدم داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ به

لقد حدد القانون الضريبي أجل الطعن القضائي في الشهر السابع الموالي لانقضاء أجل الإدارة للجواب وقد تتباطأ الإدارة في الجواب خارج الآجال ويتقدم الملزم بطعنه بعد ذلك؛ فقد ذهب الاجتهاد القضائي إلى قبول الدعوى حتى ولو قدمت بعد فوات هذا الأجل في حالة ما توصل المعني بالأمر بجواب الإدارة الضريبية عن شكايته، ولو كان أجل السبعة أشهر قد انصرم، فجواب الإدارة المتأخر عن شكاية الملزم يفتح لهذا الأخير أجلا جديدا للطعن في قرار الإدارة أمام القضاء⁴³⁹.

الفقرة الثامنة: قبول الطعن القضائي المسبوق بتظلم إداري مرفوع إلى جهة غير مختصة إذا ما كان بإمكان هذه الأخيرة إحالته إلى الجهة المعنية

يكون المتضرر من القرارات الجبائية ملزما قبل لجوئه إلى القضاء بسلوك مسطرة التظلم الإداري حتى تتمكن الجهة المعنية بالقرار من التراجع عنه أو تعديله بما يصحح المراكز القانونية للمتظلم، غير أنه قد يحدث أن يرفع المعني بالأمر تظلمه إلى الجهة غير المصدرة للقرار، ولكن

⁴³⁸ - عبدالحق عميمي: أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 211.

⁴³⁹ - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 102-103.

لها ارتباط عضوي بالجهة المعنية بها، فلقد اعتد الاجتهاد القضائي بهذا التظلم ما دام الجهة المستلمة للتظلم بإمكانها إحالته إلى الجهة المختصة⁴⁴⁰.

وهكذا، فمن خلال الأحكام والقرارات التي تعرضنا لها في مجال الحماية المرتبطة بالطعن الإداري والقضائي، نخلص إلى أن الاجتهاد القضائي من خلال تقريره قبول دعوى المنازعة في الوعاء في مجموع الحالات السابقة، وانطلاقا من دوره في تأويل القاعدة القانونية وسد ثغراتها - انسجاما مع فلسفة المشرع - يكون قد أسهم في تحقيق التوازن بين طرفي النزاع الجبائي.

⁴⁴⁰ - عبدالحق عميمي: أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 213.

خاتمة القسم الأول:

لا أحد يجادل في الطابع الإجرائي والمسطري للقانون الجبائي، فدوره الأساس هو توفير الضمانات الكافية لتمكين الملزم، باعتباره الحلقة الضعيفة في المعادلة الضريبية، من الدفاع عن حقوقه، غير أن تسليط الضوء على حقوق الدفاع بالنسبة للملزم يجب أن لا يجعلنا نجزم القول بأن وظيفة المسطرة هي فقط تمكين الملزم من محاكمة عادلة عن طريق ممارسته لتلك الحقوق، ذلك أن وظيفة المساطر تتعدى هذا المستوى لتتمحور أساسا في تنظيم وعقلنة الممارسات والعمل الذي تقوم به الإدارة الجبائية قصد اتخاذ القرارات السليمة.

وهذا ما دفع بالمشروع للتنصيص على حالات إلغاء مساطر الفرض الضريبي فكان من الضروري إيلاء أهمية قصوى للطابع القانوني لهذه الحالات المسطرية، وإن كان قد نص على حالتين فقط نظرا لأهميتها ولارتباطهما بضمانات الملزم، بحيث لا يجب أن تحول الأخطاء والممارسات التي لا تستند إلى أي أساس قانوني مما ترتكبه الإدارة الجبائية في تطبيق المساطر المرتبطة بالوعاء، دون حق الملزم في الحصول على حقوقه التي يضمنها له القانون الجبائي ودون تطبيق الجزاءات القانونية في حق الإدارة الجبائية.

وإعمالا لمبدأ الشرعية الضريبية فالبطلان يتطلب وجود نص قانوني " لا بطلان إلا بنص". إلا أن هذا المبدأ ليس له أساس في عمل القضاء الإداري، الذي يقضي ببطلان المسطرة دون حاجة للتنصيص عليه، وله مسوغات في ذلك، حيث إن القضاء يتمسك بضمانات الملزم باعتبارها من النظام العام ولا يجوز مخالفتها.

القسم الثاني :

رقابة القضاء الإداري على عيوب مساءر تحصيل الدين الجبائي

إذا كانت مرحلة التحصيل الجبري تتسم بطابع الجبر والإلزام، ففي المقابل فقد حاول المشرع المغربي- على غرار باقي التشريعات المقارنة- إعطاء الملزم مكانة خاصة لكونه الطرف الضعيف في المعادلة الضريبية خاصة في مرحلتها الجبرية.

هذا، وتختلف درجات التحصيل من حيث أنواعها وأجالتها، وكذلك من حيث آثارها، حيث حرص المشرع المغربي على جعل مباشرة مختلف هذه الإجراءات مقيدا بمجموعة من الضوابط والإجراءات القانونية، وذلك تحت طائلة الطعن فيها أمام الجهة القضائية المختصة، بالنظر لما لهذه الإجراءات من تأثير مباشر على الذمة المالية للملزم.

وهكذا، سنعمل على تناول هذا القسم من خلال فصلين، سنخصص الفصل الأول للمساطر القانونية للتحصيل الجبائي، على أن نعالج في الفصل الثاني العيوب المسطرية المثارة خلال هذه المرحلة.

الفصل الأول: المساءر القانونية للتحصيل الجبائي

لقد عرف المشرع المغربي عملية التحصيل في المادة الأولى من مدونة تحصيل الديون العمومية، بأنها " مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات".

من خلال هذا التعريف، نلاحظ أن المشرع لم يميز بين العمليات والإجراءات التي يقوم بها المحاسب المكلف بالتحصيل قبل الاستحقاق وتلك التي يباشرها بعد ميعاد الاستحقاق، إلا أننا - بالرجوع للمادة السابعة- نجد أن المشرع كان أكثر وضوحا حينما ميز بين مرحلة التحصيل الرضائي ومرحلة التحصيل الجبري بقوله " تستوفى الديون العمومية المدرجة في أوامر المداخل:

- إما رضائيا خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار وتاريخ الاستحقاق؛

- وإما باللجوء إلى التحصيل الجبري وفق الشروط المحددة في هذا القانون".

وتعتبر إجراءات التحصيل بصفة عامة من أهم الضمانات التي أتت بها مدونة تحصيل الديون العمومية لفائدة الإدارة المكلفة بالتحصيل، فهي تعطي للمحاسب سلطات واسعة لتمكينه من ضمان الحفاظ على حقوق الخزينة⁴⁴¹.

وتتمثل هذه الإجراءات في مساطر عادية، وأخرى أسمىهاها خاصة، وذلك للخصوصية التي تطبع إجراءاتها، وأخيرا مساطر استثنائية وذلك لكون اللجوء إليها لا يتم إلا استثناء، لأن المشرع ألزم القابض المكلف بالتحصيل وقبل تنفيذها التقييد بمجموعة من الشكليات المسبقة والضرورية حتى تكون سليمة من الناحية القانونية.

⁴⁴¹ - سعيد المرتضى: ضمانات تحصيل الضرائب المباشرة في القانون المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، وحدة البحث والتكوين - قانون المقاولات-، جامعة محمد الخامس - كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال-، الرباط، السنة الجامعية 2003 - 2004، ص 23.

وعليه، سنتناول في هذا الفصل المساطر العادية للحصول الجبري (المبحث الأول)، على أن نعالج- بعد ذلك- كل من الإجراءات الخاصة والاستثنائية المتعلقة به (المبحث الثاني).

المبحث الأول: المساطر العادية للحصول الجبري

بعد أن تمر الضريبة بمرحلة التأسيس والتصفية واحتساب مبلغها من طرف المديرية العامة للضرائب باعتبارها الجهة الآمرة بالصرف، تصل إلى مرحلة الحصول من طرف المحاسب العمومي، فهذا الأخير يقوم بوظيفة الحصول بناء على أوامر بالاستخلاص تصدرها الجهة الآمرة بالصرف، وتعتبر هذه الأوامر سندات تنفيذية يتعين على الإدارة المكلفة بالحصول تنفيذها داخل الآجال المقررة لها قانوناً.

وهكذا، فبعد انتهاء الآجال المحددة للأداء الرضائي، يلجأ القابض إلى مباشرة إجراءات الحصول الجبري ضد الملتزمين المتقاعسين عن الأداء داخل تاريخ الاستحقاق، ويعكس هذا السلوك التعبير الأسمى للسلطات الواسعة التي تتوفر عليها الإدارة لضمان تحصيل الضرائب وباقي الديون العمومية. وتعود أهمية هذه السلطات إلى الخطورة الملقاة على عاتق الإدارة التي أنيط بها مهمة تحصيل الموارد اللازمة لمواجهة النفقات العامة.

وعلى الرغم من منح المشرع لإدارة الجباية هذه السلطات، فإنه قيدها بعدة إجراءات سعى من ورائها لضمان حقوق وضمانات الملتزمين. وعليه، سنتطرق للشروط والشكليات السابقة للحصول الجبري (المطلب الأول)، على أن نعالج بعدها مختلف درجات وإجراءات الحصول العادية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الشروط السابقة على الحصول الجبري

بهدف ضمان حقوق المدين، ومن أجل تفادي مباغتته بأي إجراء جبري كالحجز أو البيع، أوجب المشرع أن يتم تمكين المدين من كل المعلومات والبيانات الكفيلة بحمايته، وذلك عن طريق تمكينه من مجموعة من الإجراءات التمهيدية أو الشكلية منها ضم ديون الملتزم أي تجميع كافة الديون العالقة بذمة نفس الملتزم، ومنها إرسال آخر إشعار بدون صائر،

بهدف إلى إطلاعها على تاريخ الشروع في التحصيل، ودفعه إلى تسديد الضرائب بدون مصاريف.

فبالرغم من تفعيله هذين الإجراءين، فالقابض ملزم عند عزمه على ممارسة الحجز أو البيع بالحصول على ترخيص رئيس الإدارة الذي يخضع له، وعليه سنتناول هذا المطلب على الشاكلة الآتية:

1- ضم الديون الواجب أدائها على الملزم؛

2- إرسال آخر إشعار بدون صائر؛

3- استصدار القابض لترخيص مسبق.

الفرع الأول: ضم الديون الواجب أدائها على الملزم

لقد أقرت مدونة التحصيل بشأن مبدأ الشمولية عندما اعتبرت التحصيل الجبري يشمل مجموع المبالغ المستحقة الواجبة على نفس المدين أي أن إجراءاته شاملة للمبلغ الإجمالي المكون لجميع مبالغ الديون المستحقة الأداء على المدين، مما يستوجب استبعاد تجزئة مبالغ الديون عند مباشرتها⁴⁴²، ويدخل هذا الحق المكفول للملزم ضمن الحقوق التي له على أجهزة الدولة المكلفة باستخلاص الديون العائدة لهذه الأخيرة، والمتمثلة في وجوب إخطاره بكافة المبالغ المستحقة عليه⁴⁴³.

ومبدأ الضم يجد سنده القانوني في نص المادة 38⁴⁴⁴ من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تقرر ما يلي: "ويشمل التحصيل الجبري مجموع المبالغ المستحقة الواجبة على نفس المدين"، مما يعني أن المحاسب المكلف بالتحصيل ملزم وقبل سلوك مساطر التحصيل الجبري، بالقيام بعملية ضم كل الديون الواجبة على الملزم وإن اختلفت مصادرها، وذلك بغية

⁴⁴² - عبد الحميد الحمادي: دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، مقال منشور بمجلة الخزينة العامة للمملكة "المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية"، أعمال الدورات التكوينية المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة، خلال سنتي 2000 و 2001، دون ترقيم ولا إشارة إلى سنة الإصدار، ص 18.

⁴⁴³ - حجية جهدكان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصية التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، مراكش، ماي 2006، ص 265.

⁴⁴⁴ - يقابل المادة الفصل 25 من ظهير 21 غشت 1935، الذي كان أكثر وضوحاً ودقة حيث نص على أنه: "تشمل المطالبة جميع المبالغ الواجب دفعها على...".

تطبيق إجراءات التحصيل الجبري مرة واحدة لاستخلاص كل الضرائب والديون العمومية المستحقة الأداء لحظة التنفيذ، وبالمقابل فإن الأداء الجزئي أو الكلي يتم الاعتراف به تجاه كافة الضرائب، فتستفيد الجداول الضريبية من قطع التقادم بالنسبة لما تشتمل عليه من مبالغ على أثر الوفاء السالف الذكر. ولا يقتصر على الجدول الذي تم به إدراج الأداء⁴⁴⁵.

وتتم عملية ضم الديون من خلال وضع لوائح بأسماء الملتزمين المماثلين في الأداء جرت العادة على تسميتها بـ "قائمة المتابعات" تتضمن جردا مفصلا لكل الديون الضريبية وغيرها من الديون العمومية الواجبة في حقهم⁴⁴⁶.

وفي إطار عملية الربط هاته، المعمول بها في مجال التحصيل، فكل إجراء من الإجراءات الجبرية ينصب على السنة الجارية المستحقة عليها الضرائب، وعلى السنوات التي قبلها ما لم تسقط بالتقادم الرباعي⁴⁴⁷.

الفرع الثاني: إرسال آخر إشعار بدون صائر⁴⁴⁸

يعتبر الإشعار بدون صائر أول خطوة قررها المشرع قبل لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل إلى إجراءات التحصيل الجبري، حيث يتموقع في مؤخرة مرحلة الأداء الرضائي⁴⁴⁹، فهو مظهر من مظاهر تأثير القانون الأجنبي في الواقع المغربي، ومصطلح من المصطلحات القانونية المقتبسة من النظام الجبائي الفرنسي، وبالتالي فوجوده في مدونة تحصيل الديون العمومية ليس إلا تكرسا لنظام تبناه المشرع المغربي خلال النصف الأول من القرن العشرين بسبب تأثير سياسة الحماية، وقرر الأخذ به نصا وتطبيقا.

⁴⁴⁵ - حجية جهدكان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصية التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 266.

⁴⁴⁶ - زكرياء الدغمي: الإطار القانوني والعملي لتحصيل الديون الضريبية، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة المولى إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - مكناس - ، السنة الجامعية 2008-2009، ص 104.

⁴⁴⁷ - حجية جهدكان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصية التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 266.

⁴⁴⁸ - أنظر النموذج في الملحق رقم 3.

⁴⁴⁹ - Francis LEFEBVRE: Le contentieux fiscal, édition lefevre, novembre 2002, p 516.

وبعودتنا للأصل الذي هو القانون الفرنسي، نجد أنه قد تناول الإشعار المذكور بمقتضيات اشتملت عليها مادتان من القانون المؤرخ في 21-12-1839⁴⁵⁰، فالمادة 21 منه كانت تنص على "أن القابض، لا يستطيع أن يشرع في المتابعات بصائر، إلا بعد أن يخبر الملزم المتأخر عن الأداء بإنذار بدون صائر"، مضيئة أن هذا الإنذار "يجب أن يسلم قبل الإجراء، الأول من المتابعة التي تترتب عنها صوائر بثمانية أيام"، والمادة 21 مكرر من نفس القانون كانت تنص على أن: "تاريخ تسليم الإنذار بدون صائر أو المجاني يجب أن يقيّد بالجدول".

والملاحظ أن هذا المصطلح ظل مستعملاً وممارساً بفرنسا سنوات طويلة⁴⁵¹، إلى حين صدور قانون المالية لسنة 1973، الذي نص في المادة 14 منه، على استبدال مصطلح "إنذار بدون صائر"، بمصطلح "رسالة تذكير"⁴⁵²، والذي بالاستناد إليه عمدت مديرية المحاسبة العمومية بالخرزينة الفرنسية إلى نشر هذا التعديل وتعميمه، وإشعار المهتمين به بمقتضى تعليمية⁴⁵³، صدرت عن المديرية المذكورة عملاً بسياسة تهذيب المتابعات الممارسة من أجل تحصيل الضرائب التي كان وزير المالية الفرنسي قد نادى بها سنة 1972⁴⁵⁴.

أما فيما يتعلق بالقانون المغربي المستوحى من القانون الفرنسي، فقد أشار إلى ذلك الإعلام لأول مرة بطريقة غير مباشرة في المادة 10 من ظهير 6-1-1916، المتعلق بتنظيم

⁴⁵⁰ - القانون الفرنسي المؤرخ في 21-12-1839، المتعلق بالمتابعات في مادة الضرائب المباشرة، والمعدل بمقتضى القانون المؤرخ في 9-2-1877.

⁴⁵¹ - أحمد جواهرى: التحصيل الجبري للديون العمومية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال - الرباط -، السنة الجامعية 2010-2011، ص 134.

⁴⁵² - ابتداء من فاتح أكتوبر 2011 تاريخ دخول القانون المالي التعديلي لسنة 2010 استبدال المشرع الضريبي الفرنسي رسالة التذكير (la lettre de rappel) برسالة أطلق عليها « lettre de relance ».

Loi N° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, JORF N° 0302 du 30 décembre 2010, p 23127.

⁴⁵³ - voir instruction n° 73-46-A.1 du 21-3-1973 de la direction de la comptabilité publique relative au recouvrement de l'impôt direct et à la substitution d'une lettre de rappel à la sommation sans frais (D.F. 1973 II. 4273).

⁴⁵⁴ - Paul Marie GAUDEMONT et Joël MOULINIER: « Finances publiques, emprunt-fiscalité », Tome 2, 4^{ème} édition, 1988, p 280.

المتابعات من أجل تحصيل ديون الدولة، معبرا عنه بالإعلام الشخصي المعفى من الأداء. ولم ينص عليه بصريح العبارة، إلا في المادة 24 من ظهير 1935/8/21⁴⁵⁵ التي تشبه إلى حد كبير المادتين 21 و 21 مكرر من القانون الفرنسي، مع وجود خاصية ينفرد بها القانون المغربي تفيد أن تقييد تاريخ الإنذار بالسند التنفيذي، يكتسي حجية لا ينال منها إلا الطعن بالزور⁴⁵⁶ وهذه الخصوصية ظلت حتى بعد نسخ ظهير 1935-8-21، بمدونة تحصيل الديون العمومية قائمة الذات، وملازمة لهذا الإنذار الذي جعلته المدونة الجديدة شرطا من الشروط المسبقة للحصول الجبري؛ إذ لا يمكن لأي مكلف بهذا العمل الأخير، أن يشرع فيه أو يقوم بتسجيل تواريخ توجيه الإشعارات المعفاة من كل نفقة أو صائر، أو يعتد بتنفيذها في نزاع ما أو يحتج به إزاء ملزم، إلا بعد أن يمارس عملية توجيه ذلك الإشعار إلى الملزم عملا بمقتضيات المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁴⁵⁷.

يطرح إشكال مهم حول شكلية هذا الإشعار، وهل اشترط المشرع المغربي شكلا معينا للإصدار؟ بقراءة مقتضية لمقتضيات المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي أشارت إلى الإشعار بدون صائر، ومن التعليمية المتعلقة بتحصيل الديون العمومية⁴⁵⁸ التي تناولت هذا الإجراء بالشرح، يتضح أن المشرع لم يشترط أي شكل معين لهذا الإجراء، ولم يقرر تذييله ببيان محدد، أو صيغة موصوفة يترتب عليه عدم القيام به بطلان الإشعار المذكور.

إلا أن هذا الإشعار يجب أن يحتوي على معلومات تفيد المدين من جهة ومعلومات تفيد نوع الضريبة ومبلغها من جهة ثانية⁴⁵⁹، بالإضافة إلى مطالبة المدين بأداء الضرائب، وإخباره⁴⁶⁰ بأنه سيكون عرضة للمتابعة بعد مضي 20 يوما على إرسال هذا الإشعار⁴⁶¹. وهي مدة غير كافية من الناحية العملية لتشكيل ضمانات حقيقية لفائدة الملزمين، ذلك أن هذه

⁴⁵⁵ - ظهير 20 جمادى الأولى 1354 الموافق ل (21 غشت 1935)، بشأن المتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والأداءات المماثلة.

⁴⁵⁶ - المادة 24 من ظهير 21 غشت 1935 المتعلق بالمتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والأداءات المماثلة.

⁴⁵⁷ - أحمد جواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 135.

⁴⁵⁸ - Instruction relative au recouvrement des créances publiques, Trésorerie Générale du Royaume, mai 2001, p 19.

⁴⁵⁹ - عبد الغني خالدة: المسطرة في النظام الضريبي المغربي (تشخيص وتحليل ومقارنة)، مرجع سابق، ص 389.

⁴⁶⁰ - عبد الله هلايلي: موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبري في أداءات الدولة بتونس، بدون مطبعة، سنة 1982، ص 31.

⁴⁶¹ - المادة 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

المدة لا تراعي طبيعة الديون المطالب بها، ونوعية المدين وكذا المبالغ المستحقة على المدينين⁴⁶².

ويلاحظ أن هذه البيانات التي تم ذكرها، هي نفسها المقيدة بالجدول المحال على القابض، وهي التي تم إثباتها على الإشعار المتحدث عنه، والتي تسمح بالتعرف على هوية الملزم، وموطنه الذي يقيم به، كما يتجلى أن المشرع لم يضيف لهذا الإشعار أي نعت أو تخصيص، ولم يمل صورة محددة له، كذلك أشار بعض الفقه، وهو يتحدث عن رسالة التذكير التي جعلها المشرع الفرنسي حالة محل الإشعار بدون صائر، إلى أنها " لا تخضع لأي إجراء شكلي خاص"، بل هي عبارة عن نموذج موضوع من طرف الإدارة التي تعبئه، وتوجهه إلى المحاسب الذي يسهر على إرساله إلى الملزم عند استحقاق الضريبة، دون توقيع، لأن المشرع لم ينص على هذا التوقيع ولم يشر نهائيا إلى إرسال هذا الإشعار موقعا لا في المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ولا في القانون الفرنسي، وخاصة مقتضيات المادة 1842 من المدونة العامة للضرائب، وكذا المادتين L257 و L258 لذلك تكتفي الإدارة المكلفة بالتحصيل بإعداد تلك الإشعارات، وتبادر بعد تذييلها بخاتمها إلى إرسالها إلى الأشخاص المخاطبين بها، لكثرتها ولاستغنائها عن كل توقيع، ما دامت صفة الإدارة العمومية واضحة وثابتة، إذ لو كان يقصد المشرع أن تختم بتوقيع، لنص على ذلك صراحة⁴⁶³.

ويعتبر الإشعار بدون صائر إجراء قاطعا⁴⁶⁴ للتقادم⁴⁶⁵، وهو ما يؤكد أهميته، حيث تتوقف عليه سلامة إجراءات الاستخلاص الجبرية اللاحقة، إلا أن هذه الأهمية الحاسمة، لم يولها المشرع الجبائي الأهمية التي تستحقها خاصة عندما اكتفى بعبارة إرسال الإشعار، مقابل

⁴⁶² - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة محمد الخامس الرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سلا -، السنة الجامعية 2014-2015، ص 153.

⁴⁶³ - أحمد جواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 137.

⁴⁶⁴ - للتوسع في الموضوع انظر مقالنا :

== مهدي خرجوج: قطع التقادم في المادة الجبائية، مجلة القانون المغربي، العدد 33، دجنبر 2016 .

⁴⁶⁵ - حكم رقم 171 بتاريخ 2001/04/4، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، منشور بمجلة دليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، الخزينة العامة للمملكة، ص 97.

تقييده بسجل خاص بذلك، لا يطعن فيه إلا وفق مسطرة الزور الفرعي التي تقام أمام المحاكم الجزرية، إذ يترتب عليها، من حيث المبدأ، إيقاف الإجراءات القانونية إذا تعلق الأمر بدعوى قضائية، إلى حين البت في هذه المسطرة، أما إذا تعلق الأمر بإجراءات الاستخلاص الجبري فإن المدين يتحمل عبء اللجوء إلى هذه المسطرة بما يترتب عنها من مصاريف إضافية. ففي حالة عدم قبول طلبه أو رفضه، فبالإضافة إلى مصاريف الدعوى التي يتحملها، فإن احتساب الفوائد القانونية يبقى على عاتقه، رغم سلوكه لمسطرة قانونية للتحقق من حقيقة تقييد الإشعار بدون صائر⁴⁶⁶.

الفرع الثالث: الحصول على الترخيص المسبق

بالإضافة إلى الإشعار بدون صائر الذي يسبق إجراءات التحصيل الجبري، ألزم المشرع، في المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية، القابض بضرورة الحصول على ترخيص بذلك من رئيسه الأعلى، أو ممن فوض إليه ذلك، للإذن بانطلاق إجراءات التحصيل الجبري⁴⁶⁷.

والإذن بالإجبار⁴⁶⁸ أو الترخيص في إطار مدونة تحصيل الديون العمومية، يعتبر بالإضافة إلى كونه يكتسي قيمة سند المتابعة، فإنه يعد إجراء شكلياً داخلياً لا يبلغ إلى الملزم، لعدم وجود أي نص قانوني يقضي بذلك، بل يعكس مستوى العلاقة القائمة بين القابض ورئيس الإدارة التي ينتمي إليها، وقد سعى المشرع من وراء سن هذا الإجراء إلى مراقبة الإجراءات الإدارية المتعلقة بالتحصيل وضبط العمل الإداري وممارسة نوع من الرقابة الذاتية التسلسلية أي فحص قوائم الاستخلاص ومراقبتها من طرف مسؤولين قبل تسليمها للمحاسبين الذين لا يشرعون في التحصيل إلا بموجب تلك القوائم المتضمنة لأسماء الملزمين

⁴⁶⁶ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 155.

⁴⁶⁷ - المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁴⁶⁸ - في إطار التنظيم السابق المنظم لتحصيل الديون العمومية، كان يطلق على الترخيص المسبق مصطلح "الإذن بالإجبار"، وهو ما يكرس توجه المشرع إلى أنسنة هذا التشريع، على الأقل من حيث اللفظ الأمر الذي سببني الثقة بين الإدارة والملزم.

المتخلفين عن الأداء، ولعناوينهم، والمبالغ المترتبة عليهم⁴⁶⁹، وتاريخ الشروع في الزيادة عن التأخير، ونسبة مصاريف الإنذار القانوني⁴⁷⁰.

والجدير بالذكر أن المشرع المغربي، قد استثنى الإنذار القانوني⁴⁷¹ من سبقية الترخيص رغم انتماؤه إلى قائمة إجراءات التحصيل الجبري التي أوردها⁴⁷²، عكس ما كان عليه الأمر في ظل المادة 25 من ظهير 1935/08/21⁴⁷³.

لكن، وعلى الرغم من أن المشرع قد استهدف من وراء هذا الاستثناء تبسيط المساطر المتعلقة بالتحصيل، وذلك بالسماح للقباض باعتبارهم مسئولين عن استخلاص الديون العمومية، بمباشرة الإنذارات القانونية في وقتها دون انتظار تعقيدات الترخيص وما يتطلبه من وقت نظرا لكثرتها، مقارنة مع الإجراءات الأخرى، وكذا بغية إعطاء نوع من المرونة والسرعة في انطلاق عملية التحصيل الجبري⁴⁷⁴، وما يترتب على ذلك من مردودية باعتبارها أحد الأهداف الأساسية التي تحكم عمل الإدارة الضريبية، إلا أن ذلك لا يمنعنا من القول إن مطلب المردودية لا يمكن أن يأتي على حساب إحدى الضمانات التي كان يتمتع بها الملزم في ظل التشريع السابق التي يتعين إعادة الاعتبار لها لما لها من أهمية كبيرة⁴⁷⁵.

ومن جهة أخرى، فقد حسم المشرع كل نقاش يمكن أن تثيره مقتضيات المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية فيما يتعلق بتحديد المقصود من إدراج عبارة "رئيس

⁴⁶⁹ - عبد الحميد الخنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال - الرباط، السنة الجامعية 2006-2007، ص 98.

⁴⁷⁰ - أحمد جواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 143.

⁴⁷¹ - المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁴⁷² - عبد الحميد الحمداي: دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 17.

⁴⁷³ - تنص المادة على أنه: " لا يجوز إقامة أية متابعة تترتب عنها صوائر إلا بموجب إذن بالإجبار يصدره رئيس مصلحة التحصيل والمداخل البلدية الذي يعين الملزمين بالضرائب المتابعين بأسمائهم".

⁴⁷⁴ - عبد الحميد الخنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 98.

⁴⁷⁵ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 156.

الإدارة" دون التدقيق في مفهومها⁴⁷⁶، وذلك بإصداره في تاريخ لاحق على دخول المدونة حيز التطبيق، قرار لوزير الاقتصاد والمالية والخصوصية والسياحة يفوض بموجبه⁴⁷⁷ لبعض الأشخاص مهمة منح التراخيص، والتأشير على الوثائق المتعلقة بالتحصيل الجبري المنصوص عليه في المواد 37 و61 و80 و88 من القانون رقم 97/15، كل حسب اختصاصه، وهم بموجب القرار المذكور الخزنة الجهويون والإقليميون وخزنة العمالات بكافة جهات المملكة التي أحدثت بها هذه المصالح⁴⁷⁸، فيكون رئيس الإدارة المقصود هو الخازن العام للمملكة، أما هؤلاء فهم مفوضون من طرف وزير المالية، من أجل منح التراخيص والتأشير، نظرا لكثرة انشغالاته وللاعداد الهائلة من الجداول الضريبية وقوائم الإيرادات المخول لهم أمر استخلاصها⁴⁷⁹.

ولكن يطرح الإشكال فيما يتعلق بتحديد من هو الرئيس التسلسلي لقباض المديرية العامة للضرائب، هل هو الخازن العام الذي يعتبر المحاسب العام الذي يراقب حسابات هؤلاء، أم المدير العام للضرائب الذي يتبع هؤلاء له إداريا والذي له أن يفوض هذا الأمر للمديرين الجهويين؟

في كل الأحوال فإنه حاليا يمنح هذا الترخيص رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب؛ المدير العام للضرائب أو من ينوب عنه أو الخازن العام أو من ينوب عنه حسب اختصاص كل واحد⁴⁸⁰.

هذا وقد سار المشرع المصري في الاتجاه حينما نص في المادة 2 من قانون الحجز الإداري على أنه: " لا يجوز اتخاذ إجراءات الحجز إلا بناء على أمر مكتوب صادر عن الوزير

⁴⁷⁶ - عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي: الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 22، سنة 2000، ص 59.

⁴⁷⁷ - قرار رقم 1.479.00 صادر في 4 رجب 1421 (2 أكتوبر 2000) بتفويض منح الترخيصات والتأشير على الوثائق المتعلقة بالتحصيل الجبري، ج ر عدد 4872 بتاريخ 14 ذي القعدة 1421 (8 فبراير 2001)، ص 358.

⁴⁷⁸ - عبد الرحيم التيجاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب (الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجاً)، مرجع سابق ص 292.

⁴⁷⁹ - عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي: الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 59 و60.

⁴⁸⁰ - عبد الرحمان أبليلال: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مرجع سابق، ص 176.

أو رئيس المصلحة أو المحافظ أو المدير أو ممثل الشخص الاعتباري العام حسب الأحوال، أو من ينييه كل هؤلاء كتابة"⁴⁸¹، أما بالنسبة للمشرع الفرنسي فإن الترخيص المشار إليه أعلاه يصدر عن الخازن المؤدي الرئيسي إذا تعلق الأمر بالديون المستخلصة من قبل محاسبي الخزينة. أما إذا تعلق الأمر بالديون المستخلصة من قبل محاسبي الإدارة العامة للضرائب، فيتكلف بإصداره مدير المصالح الضريبية"⁴⁸².

وما يجب الإشارة إليه أن المشرع المغربي رتب العزل كجزاء لكل مأمور تبليغ وتنفيذ تابع للخزينة وكذلك شخص مؤهل للقيام بأعمال التحصيل، إذا ما قام بها دونما حصول على ترخيص مسبق وفق ما هو محدد قانوناً⁴⁸³.

إلا أن ما يميز هذه الرخصة، هو قلة المنازعة فيها أو انعدامها⁴⁸⁴ لكون جل المتقاضين لا يعيرون الطعن في الترخيص الأهمية التي يستحقها باعتباره إحدى الشكليات الجوهرية التي يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل الحصول عليها قبل مباشرة إجراءات الاستخلاص⁴⁸⁵.

وأخيراً يمكننا أن نستنتج من خلال استعراضنا للنصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالإجراءات العامة والخاصة السالفة على تطبيق مساطر التحصيل الجبري بمختلف درجاتها، التي اعتبرها التشريع والفقه والقضاء، إجراءات قانونية شكلية خاصة بهذا الميدان، بأن قانون التحصيل يجري في هذا الخصوص كافة القوانين حيث تتضمن تدابير شكلية إلى جانب أخرى موضوعية، ليجسد من خلال ذلك حمايته للمدين، الملزم - في مواجهة - الدائن - القابض، عندما قرر في المواد من 36 إلى 38، شروطاً شكلية خاصة يتعين على المحاسب

⁴⁸¹ - قانون رقم 308 لسنة 1955، كما وقع تعديله لا سيما بموجب القانون رقم 30 لسنة 1972.

⁴⁸² - **Jean Pierre CASIMIR: contrôle fiscale, contentieux de recouvrement, collection les codes RF, 10^{ème} édition, 2007, p 426.**

⁴⁸³ - المادة 35 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁴⁸⁴ - أحمد جواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 143.

⁴⁸⁵ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 508.

المكلف بالتحصيل التقيد بها قبل الشروع في اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري التي تترتب عنها مصاريف، ضد مديني الدولة المتأخرين عن أداء ديونهم الضريبية⁴⁸⁶.

وعليه، فإذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية وكذا التعليمات التفسيرية للخزينة العامة للمملكة تؤكدان الشروط السالفة للتحصيل الجبري كإجراءات خاصة شكلية تسبق إنجاز عمل قانوني تترتب عليه صوائر ويمس الذمة المالية للملزم⁴⁸⁷، فإن المتفق عليه فقها وقضاء ضرورة ثبوت القيام بها، وإلا ترتب عن ذلك بطلان الإجراء الذي يقوم به القابض وبالتالي التدابير اللاحقة له في مجال التحصيل الجبري للديون الضريبية، وفي ذلك صيانة لحقوق الملزمين من تعسف الإدارة وشططها في استعمال الصلاحيات التي خولها القانون دوغما احترام للضوابط المقننة لهذه الصلاحيات⁴⁸⁸.

المطلب الثاني: درجات التحصيل الجبري العادية

لقد حددت المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية هذه الإجراءات، على سبيل الحصر، كما حرصت على التنصيص على أن تباشر وفق ترتيب معين، وهكذا تبدأ إجراءات التحصيل الجبري العادية بالإلزام القانوني (الفرع الأول)، ثم الحجز على منقولات الملزم (الفرع الثاني)، وأخيرا بيع هذه المنقولات لاستيفاء الديون العمومية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: التحصيل الجبري عن طريق الإنذار القانوني⁴⁸⁹

على الرغم من اعتبار المشرع للإنذار القانوني بداية إجراءات التحصيل الجبرية، إلا أن أثره على أموال الملزم لا يتعدى كونه يفسح المجال أمام المحاسب بالاستخلاص للقيام بحجز

⁴⁸⁶ - حجية جهدكان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 272-273.

⁴⁸⁷ - M'Hamed BENTAHAR: le recouvrement des impôts directes au Maroc, mémoire de cycle supérieur de l'ENAP, école nationale d'administration publique, 1979, P 50 à 52.

⁴⁸⁸ - عبد الرحيم الكنداري: تحصيل الديون الضريبية بين النص القانوني والاجتهاد القضائي والواقع العملي، رسالة لنيل شهادة الماستر في قانون المنازعات، جامعة المولى إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - مكناس -، السنة الجامعية 2009-2010، ص 32.

⁴⁸⁹ - انظر النموذج الملحق رقم 4.

أموال الملزم، لذلك استلزم المشرع ممارسة الإنذار القانوني بما يجعله مشروعاً في حد ذاته على الرغم من باقي الآثار المترتبة عنه سواء من حيث الصوائر أو من حيث قطعه للتقادم⁴⁹⁰.

فالإنذار القانوني هو عبارة عن إشعار يتضمن مجموعة من البيانات التي تحتوي على مبلغ الدين المطالب به والجزاءات المترتبة عنه، كما يشتمل على ما يفيد إجبار المدين على الوفاء حالاً بما في ذمته تجاه الخزينة⁴⁹¹. فبدونه لا تستقيم الإجراءات اللاحقة⁴⁹²، ويتم تبليغه بعد انصرام عشرين يوماً على إرسال آخر إشعار بدون صائر وثلاثين يوماً على تاريخ الاستحقاق⁴⁹³.

كما عرفه البعض بأنه "ورقة مطبوعة وفق نموذج معين يملؤها مأمور الإجراءات"⁴⁹⁴، في حين أكدت بعض المذكرات الصادرة عن الخازن العام للمملكة، بأنه ذلك "الإجراء الذي من خلاله ينذر الملزم المدين بالضريبة والمتأخرين عن الأداء بتسديد دينه الجبائي"⁴⁹⁵. حيث يمر التحصيل الجبائي بواسطة الإنذار بمرحلتين، تتمثل الأولى في إعداد القائمة الجماعية بمثابة أصل الإنذار "l'état collectif forma originale de commandements" تتضمن مجموعة من البيانات التي تحتوي على هوية كافة المدينين المتخلفين عن أداء الضريبة، ومبلغ الدين المطالب به كل ملزم على حدة، المتضمنة أنواع الضرائب القديمة والجديدة

⁴⁹⁰ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 157.

⁴⁹¹ - عبد الرحمن ابليل ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون 15.97)، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2000، ص 38.

⁴⁹² - مصطفى بن شريف: إجراءات التحصيل وطرق الطعن فيها، مجلة المناظرة، العدد 27، يونيو 2002، ص 37.

⁴⁹³ - المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁴⁹⁴ - يوسف نجم جبران: طرق الاحتياط والتنفيذ، منشورات عويدات بيروت، الطبعة 1، سنة 1980، ص 459 و 466.

⁴⁹⁵ - مذكرة مصلحية رقم 18، صادرة عن الخزينة العامة للمملكة، بتاريخ 20 فبراير 1996، وهو نفس الاتجاه الذي ساقته التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية التي نصت على ما يلي:

« le commandement est l'acte par lequel le redevable est mis en demeure de s'acquitter de ses dettes sous peine d'y être contraint par toute voie de droit ».

المطلوبة استخلاصها⁴⁹⁶، والزيادات عن التأخير ومصاريف المتابعات، كما تشتمل على ما يفيد إجبار المدين على الوفاء بما في ذمته تجاه الخزينة.

وتصبح هذه القائمة سارية المفعول بعد تعبئتها وتوقيعها من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ، والتأشير عليها من طرف القابض الذي يتولى مراقبتها ويحدد الشخص القائم بالتبليغ، أما المرحلة الثانية فتتمثل في تحرير الإنذار القانوني الإفرادي الذي تكون فيه البيانات المتضمنة بالقائمة الجماعية، وهو السند التنفيذي الذي يتم بواسطته إخطار المدعي المتأخر عن الأداء بكيفية رسمية بصائر⁴⁹⁷.

وعلى الرغم من أن المشرع لم يعرف الإنذار ولم ينص على البيانات والمعلومات التي يجب أن يتضمنها والتي من شأنها أن تفيد المدين في معرفة طبيعة وتفاصيل الدين المطالب به، فإننا نرى أنه لكي يكون الإنذار صحيحا ويعتد به في مواجهة المدين، لابد من توافر شروط شكلية (الفقرة الأولى) وأخرى موضوعية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الشروط الشكلية

إن حديثنا عن الشروط الشكلية لصحة الإنذار القانوني سينحصر في شرطين أساسيين يتمحور أولهما في شرط الكتابة، فيما سنتطرق للبيانات التي يجب أن يتضمنها هذا الإنذار في محور ثان.

أولاً: شرط الكتابة:

تمر عملية الإنذار القانوني بمرحلة أولى يتم من خلالها إعداد القائمة الجماعية بمثابة أصل الإنذار⁴⁹⁸ « l'état collectif forma original de commandement » تتضمن كافة الملزمين المتأخرين عن الأداء الذي ستتم مطالبتهم عن طريق الإنذار الضريبي.

⁴⁹⁶ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 20 يناير 2000، ورد فيه: " حيث إن الإنذار لا يتضمن نوع الضريبة والرسوم المطلوب استخلاصها، مما يجعله خاليا من البيانات الأساسية، حيث والحالة هذه تكون الوسيلة المعتمدة من طرف المدعى مرتكزة على أساس، وبالتالي يتعين اعتمادها والتصريح بطلان الإنذار المتعرض عليه". أورده عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 100.

⁴⁹⁷ - حجية جهدكان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 279-280.

⁴⁹⁸ - انظر النموذج في الملحق رقم 5.

فالملاحظ أن المشرع المغربي لم يشر صراحة إلى شرط الكتابة، وإنما ألزم أن يباشر التحصيل بواسطة الإنذار في شكل قائمة أصلية للإنذار، كما أن المادة 42 من المدونة تحدد طرق التبليغ، وهذا ما يفيد أن الإنذار يجب أن يكون مكتوبا ولا يسوغ أن يتخذ شكلا غير ذلك. ويشكل الإنذار الذي يتم تبليغه تبليغا صحيحا وسيلة إثبات اتجاه المدين⁴⁹⁹.

ثانيا: البيانات التي يجب أن يتضمنها الإنذار

لم ينص المشرع المغربي على البيانات التي يجب أن يتضمنها الإنذار القانوني ولا على طبيعتها باستثناء ما أورد في المادة 38 من مدونة التحصيل التي تفيد أن التحصيل الجبري يشمل مجموع المبالغ المستحقة الواجبة على المدين نفسه دون التعرض إلى طبيعة الديون أو تفصيلها أو مكان أدائها، أو الحقوق والضمانات المخولة له أو الجزاءات التي قد يتعرض لها. وكقاعدة عامة يجب أن يتضمن الإنذار القانوني مجموعة من البيانات نذكر منها⁵⁰⁰:

- 1- هوية الملمزم بحسب ما إذا كان شخصا طبيعيا أو معنويا؛
- 2- موضوع الإنذار الضريبي؛
- 3- المصلحة الإدارية المعنية (أي القبضة)؛
- 4- صفة المحاسب وموطنه الإداري الذي سيتم به التنفيذ؛
- تنضاف للبيانات السالفة الذكر بيانات أخرى تناولتها التعليمية التوضيحية كما يلي:
- 5- تاريخ الإرسال باليوم والشهر والسنة؛
- 6- هوية العون المكلف بتبليغ الإنذار وصفته؛
- 7- ضرورة توقيعه على الإنذار؛
- 8- تحديد الديون المستحقة موضوع التحصيل الجبري؛

⁴⁹⁹ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط - أكادال-، السنة الجامعية 2005، ص 232.

⁵⁰⁰ - حجية جهدكان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 281-282.

9- فصل الجدول الضريبي « l'article du rôle » بالسند الذي تم على أساسه اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري؛

10- السنة التي فرضت فيها الضريبة؛

11- المبلغ الإجمالي المستحق الواجب أدائه، بعد إضافة صوائر التحصيل المنصوص عليها في المادة 91 من المدونة، المترتبة على تبليغ الإنذار القانوني⁵⁰¹؛

12- صيغة المطالبة بالدين تحت طائلة الإجبار بكل الوسائل والطرق القانونية بما في ذلك الحجر وبيع الممتلكات؛

13- صيغة تتضمن عبارة تدل على إخطار المدين - الملزم بالأداء -، داخل أجل 30 يوما، تحتسب ابتداء من التوصل بالإجراء⁵⁰²؛

14- صيغة تدل على الإكراه الإداري بالإجبار على الدفع أو الشروع في إجراءات التحصيل الجبري⁵⁰³؛

15- خانة مخصصة لتبليغ الإنذار، عند إلصاقه بآخر موطن للملزم، عندما يتعذر تسليمه للمدين أو لمن يجيب عنه، من الأشخاص الذين تولى القانون تعيينهم لذلك.

وتعتبر هذه البيانات أساسية بالنسبة للملزم خاصة وأن الإنذار يشكل في أغلب الحالات بداية علمه الفعلي بوجود دين في ذمته. وهو ما جعل القضاء يقضي في مجموعة من الحالات ببطالان الإنذار الذي لا يتضمن البيانات السالفة الذكر.

الفقرة الثانية: الشروط الموضوعية

إن قراءتنا للنصوص المنظمة للإنذار القانوني تجعلنا نستنبط شرطين موضوعيين مهمين، يتجلى الأول في احترام المهلة القانونية، في حين يندرج الثاني في ضمانات مهمة من ضمانات الدفاع ألا وهي تبليغ هذا الإنذار.

⁵⁰¹ - L'instruction relative au recouvrement des créances publiques, op. cit, p 43.

⁵⁰² -L'instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, p 44.

⁵⁰³ - L'instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, p 44.

أولاً: احترام المهلة القانونية

من المعلوم أن الغاية التي توخاها المشرع من توجيه الإنذار قبل الشروع في إجراءات المتابعة التي تصيب المدين في أمواله كما قد تصيبه في شخصه، تكمن في تذكير المدين المماطل بوجوب أداء دينه مرة أخيرة بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر، ومنحه مهلة قانونية لكي يتمكن من تدبير أمره ويسدد ما عليه من ديون⁵⁰⁴. فقبل دخول مدونة التحصيل حيز الوجود، ظلت آجال تبليغ الإنذار منظمة بموجب المادة 24 من ظهير 1935، حيث أوجبت على القابض تبليغ الملزم بإنذار بدون صائر داخل أجل ثلاثين يوماً قبل البدء في إجراءات المتابعة بواسطة إنذار بصائر، أما مقتضيات المادة 27 من نفس الظهير، فقد نصت على أنه "لا يمكن إجراء المتابعة بواسطة الإنذار إلا بعد ثلاثين يوماً من تسليم الإنذار بدون صائر طبقاً لمقتضيات المادة 28 من الظهير المذكور".

أما مدونة تحصيل الديون العمومية فقد نظمت آجال تبليغ الإنذار القانوني من خلال مقتضيات المادة 41 منها، حيث نصت على أنه: "لا يمكن تبليغ الإنذار إلا بعد أجل ثلاثين يوماً ابتداء من تاريخ الاستحقاق، وعشرين يوماً على الأقل بعد إرسال آخر إشعار المنصوص عليه في المادة 36 أعلاه".

وهكذا نلاحظ أن المشرع المغربي حدد الأجل في مدة يجب ألا تتجاوز 30 يوماً من تاريخ استحقاق الدين الضريبي، لا ينبغي للمحاسب المكلف بالتحصيل أن ينزل عنها، وجعل من تاريخ الاستحقاق نقطة انطلاق احتساب المدة بأكملها، وبذلك لا يجوز للقابض المطالبة بدين لم يستحق، ولم يصل إلى علم المدين به بعد⁵⁰⁵.

هكذا، ويشكل إلزام المشرع المغربي القابض بانتظار 30 يوماً من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوماً بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر المنصوص عليه في المادة 36 من المدونة اتجاهها بينا نحو تعزيز ضمانات الملزم في علاقته بإدارة التحصيل، ذلك أن تقييد المحاسب - أثناء مباشرته لهذا الإجراء - بضرورة احترام هذه الآجال أقوى ضمانة يقرها القانون للمدينين. فرغم

⁵⁰⁴ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 234.

⁵⁰⁵ - حجية جهدكان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصية التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 289.

أن هذه الآجال لا تتعدى عشرين يوماً إلا أن التنصيص عليها داخل المدونة تمكن الملزم من اتخاذ ما يلزم تجاه الإنذار القانوني إما بالاستجابة إليه أو التمهيد للطعن فيه⁵⁰⁶

ثانياً: تبليغ الإنذار⁵⁰⁷

إن توقيع الجزاء على المدين المماطل طبقاً لمقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية يتوقف على ضرورة تبليغ الإنذار تبليغاً صحيحاً، وهو ما يعني أن المدين يجب أن يكون على علم تام بما قد يتعرض له من إجراءات المتابعات القانونية باختلاف درجاتها بما فيها الإكراه البدني.

ويتم التبليغ إما بواسطة مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة العامة أو أي شخص منتدب لذلك، وإما يتم التبليغ بالطريقة الإدارية أو عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل⁵⁰⁸.

ومقارنة بطرق التبليغ المعتمدة على مستوى ربط الضريبة، نجد أن المشرع في مدونة التحصيل قد تغاضى عن اعتماد طريقة التبليغ عن طريق المفوضين، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى كون مصالح الخزينة تتوفر على جهاز خاص بالمتابعات مما يغنيها - من حيث المبدأ - عن الاستعانة بهذه الفئة، ومع ذلك فإنه كان على المشرع الإشارة إليها لما لها من تخصص وتجربة في الممارسة على مستوى التبليغ والتنفيذ بالإضافة إلى تغطيتها لمختلف ربوع المملكة بما قد يساعد مصالح الخزينة العامة على استثمار هذه الفئة من أجل تسريع عملية التبليغ لما في ذلك من ضمانات لطرفي العلاقة الضريبية⁵⁰⁹.

وهكذا يجب أن يسلم الإنذار للمدين شخصياً ويشهد بتوقيعه على القائمة الأصلية للإنذار بتوصله.

⁵⁰⁶ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 164.

⁵⁰⁷ - أنظر الملاحق 6 و 7 و 8.

⁵⁰⁸ - المادتين 41 و 42 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁵⁰⁹ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 164.

- في حالة تعذر تسليم الإنذار إلى المدين شخصيا فيسلم في طرف مختوم في موطنه إلى أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص يسكن معه، ويشهد المتسلم بتوصله وذلك بتوقيعه على القائمة الأصلية للإنذار.

قد يحدث أن يكون المدين أو أحد الأشخاص المذكورين الذين تسلموا الإنذار عاجزين عن التوقيع على توصلهم، ففي هذه الحالة يشار إلى ذلك بالقائمة الأصلية للإنذار بعبارة "عجز عن التوقيع" ويعتبر بمثابة التوصل.

- وفي حالة رفض المدين أو أحد الأشخاص المذكورين التوقيع على الأصل بتوصله للإنذار فيشار إلى ذلك بعبارة "رفض التوقيع" ويعتبر ذلك بمثابة التوصل.

- في حالة رفض المدين أو أحد الأشخاص المذكورين تسلم الإنذار يشار إلى ذلك بالأصل بعبارة "رفض التسلم" ويعتبر آنذاك التبليغ صحيحا في اليوم الثامن والموالي للتاريخ الذي تم فيه رفض التسليم.

- وفي حالة تعذر تسلم الإنذار لعدم العثور على المدين أو على أي شخص في موطنه أو في محل إقامته فإن التبليغ يعبر آنذاك صحيحا في اليوم العاشر والموالي لتاريخ تعليق الإنذار في آخر موطن للمدين⁵¹⁰.

والملاحظ أن مدونة التحصيل حسمت في مسألة تبليغ الإنذار ووضعت حدا لجميع المشاكل والعراقيل التي كانت تعوق عملية التبليغ الصحيح وذلك من خلال المقتضيات الجديدة⁵¹¹ والتي لم تكن موجودة في ظهير 21 غشت 1935⁵¹².

ويجب التأكيد على ضرورة الإشارة بكل وضوح في أصل ونسخة شهادة التسليم والنسخة إلى المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه من طرف عون التبليغ والتنفيذ للخرينة

⁵¹⁰ - المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁵¹¹ - المادة نفسها.

⁵¹² - ينص الفصل 35 من ظهير 1935/08/21 على أنه: "يسلم الإنذار إلى المرسل إليه من طرف الجابي، أو عون المتابعات، الذي يعطي به وصلا على الأصل".

المعلومات التي تفيد ظروف التسليم والعنوان وتاريخ تسليم الإنذار وإمضاء عون التبليغ والتنفيذ، وذلك لأن الإنذار يعتبر إجراء قانونيا يتوجب القيام به⁵¹³.

وما يجب الإشارة إليه أن المحاسب المكلف بالتحصيل يمكنه الاستعانة في تبليغ الإنذار بالقوة العمومية أو السلطات الإدارية الترابية وذلك عن طريق طلب يوجه إلى السلطة المختصة، عندما يتعلق الأمر ببعد موطن أو إقامة المدين أو أنه خارج دائرة المحاسب أو منطقة لا تصلها مصالح البريد⁵¹⁴.

إلا أنه إذا كانت هذه المسطرة - أي مسطرة الإنذار - إحدى الضمانات التي أتى بها المشرع لضمان حقوق الخزينة، فإنها لا تخلو من صعوبات عملية خاصة تلك التي تطرحها الفقرة الأخيرة من المادة 43 من المدونة⁵¹⁵. بالنسبة للقضاء حيث أن اعتبار تعليق الإنذار بآخر موطن للمدين يعتبر قرينة على وقوع التبليغ، يطرح إشكال إثبات واقعة التعليق ثم الوسائل الكفيلة ببقائه معلقا طوال هذه المدة وكيفية إثباته، تعتبر هذه المقتضيات تراجعا عن إحدى الضمانات القانونية الأساسية التي كان يوفرها نظام التحصيل الملغى، حيث كانت مسطرة التبليغ التي يتضمنها تشكل ضمانا حقيقية للمدين تحميه من كل عملية افتعال التبليغ، خصوصا وأن الإدارة يمكن أن تعتبر حصول التبليغ بعد مرور عشرة أيام من تعليق الإنذار بآخر موطن للمدين، وهذه تعتبر وسيلة أخرى في يد الإدارة لتبرير عجزها عن ملاحقة بعض المدينين⁵¹⁶.

ولذلك، ومن أجل تكريس ضمانات الملزمين يقتضي الأمر تحميل الإدارة المكلفة بالتحصيل عبء إثبات قيامها بكافة وسائل التبليغ الأخرى⁵¹⁷، إذ لا يتضمن النص القانوني ما يفيد طريقة وكيفية الإثبات، كما أن هذه الطريقة لا ينبغي اعتمادها قاعدة عامة في تعامل

⁵¹³ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 237.

⁵¹⁴ - الفقرة الثانية من المادة 34، وكذا الفقرة الثانية من المادة 42 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁵¹⁵ - فاطمة حنان المرباط: المنازعات المتعلقة بتحصيل الدين الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة - الرباط -، السنة الدراسية 2006-2008، ص 91.

⁵¹⁶ - عبد الحميد الخنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 104.

⁵¹⁷ - وفي هذا الاتجاه سار السيد الخازن العام على تكريس ضمانات الملزمين من خلال تنفيذ هذا الإجراء، وذلك من خلال مذكرة مصلحية تذكر مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة بعدم اللجوء إلى مسطرة التعليق إلا بعد استنفاد كل الطرق الأخرى.

الإدارة مع الملزمين، بل كاستثناء لا ينبغي التوسع فيه بشكل يكشف العجز البين في ملاحقة المدين، والاتجاه نحو الوسائل الأكثر أمانا بالنسبة للإدارة لكنها أكثر مساسا بضمانات هذا المدين، وذلك على غرار استثناء المشرع الإنذار ضمن مقتضيات المادة 53 من مدونة التحصيل والذي يعتبر إنذارا ذي طبيعة خاصة، أي بمثابة حجز تحفظي يتم توجيهه من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل دون أي إجراء سابق بموجب مستخرج جداول موقع من طرفه، ويتم هذا في حالة ما تم إخبار المحاسب ببداية أخذ الأثاث أو الثمار خفية وخشي من جلاء ذلك ضياع ضمان الخزينة⁵¹⁸.

ففي هذه الحالة يبين عون الخزينة المكلف بتوجيه الإنذار في المحضر الأثاث والأشياء المحجوزة، لكن ما يعاب على هذا الإجراء، بالإضافة إلى إضفاء المشرع عليه طابع الإنذار، فإنه لا يخضع للضمانات المرتبطة بالإنذار خاصة من حيث التبليغ، فعلاوة على كونه غير خاضع للترخيص المسبق، فإنه لا يميز بين ما إذا كان تهديد ضمانات الخزينة يتم بواسطة الملزم نفسه أو من يعمل لحسابه أو من قبل الغير، ففي جميع الحالات يحرم الملزم من الضمانات المرتبطة بالتبليغ⁵¹⁹.

فإذا كان تبليغ الإنذار القانوني إحدى الضمانات التي أقرها المشرع المغربي، قبل اللجوء إلى باقي إجراءات التحصيل، فإنه يترتب على هذا التبليغ آثار قانونية متى تم بطريقة صحيحة ومن هذه الآثار نذكر:

- إمكانية إجراء الحجز على أموال المدين بعد مضي ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ الإنذار؛
- قطع التقادم الرباعي المنصوص عليه في المادة 123 من المدونة،
- إمكانية اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري الأخرى كالإشعار للغير الجائز وكذا الإجراءات الأخرى التي يراها المحاسب المكلف بالتحصيل ضرورية.

⁵¹⁸ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 166.

⁵¹⁹ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 168.

بالإضافة إلى ما ذكر، يترتب على تبليغ الإنذار بداية احتساب الصوائر القانونية، حيث تعتبر من توابع الدين ومشتملاته الواجبة الأداء والتي يمكن استخلاصها عن طريق إجراءات التحصيل⁵²⁰ وتحدد بنسبة 2% من مجموع المبالغ المراد تحصيلها وذلك طبقا لمقتضيات المادة 91 من مدونة التحصيل على عكس النظام الذي كان معمولاً به في إطار ظهير 21 غشت 1935 الذي كان يطبق 3%.

بقي لنا أن نشير إلى أن الإنذار لم يعد يحتاج إلى إذن مسبق كما كان عليه الحال في ظل ظهير 1935، حيث كان الإذن شرطاً أساسياً لصحة الإنذار⁵²¹. ذلك أن المادة 37 من مدونة التحصيل⁵²² ألغت هذا الإذن ولم يعد وارداً باعتباره أول درجة من درجات المتابعة تجاه المدينين المماطلين، غير أن الإجراءات الأخرى تبقى موقوفة تحت طائلة البطلان على إذن رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل.

ويعتقد أحد الباحثين⁵²³ أن المشرع بإلغائه الإذن المسبق للإنذار قد حذا حذو المشرع الفرنسي الذي أعفى القابض من الإذن سعياً للسرعة في التدبير والفعالية في الممارسة، وضماناً لحقوق الدولة على اعتبار أن المحاسب المكلف بالتحصيل يعد مسؤولاً عن تحصيل الدين العمومي، غير أنه يجب التأكيد على ضرورة الحرص من كل مغالاة أو شطط قد يستعمل تجاه هذا أو ذاك لحاجة في نفس يعقوب.

وانطلاقاً مما سبق، يشكل تبليغ الإنذار إحدى الضمانات الأساسية المقررة لفائدة الملزم، حيث أحاطه المشرع الضريبي بمجموعة من الشكليات والإجراءات التي يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل الخضوع لها واللجوء إليها بحسن نية، كأساس لكل مطالبة قانونية بالدين الضريبي، قبل المرور إلى مباشرة حجز الأموال وبيعها⁵²⁴.

⁵²⁰ - نصت المادة 38 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "ويشتمل التحصيل الجبري مجموع المبالغ المستحقة الواجبة على نفس المدين".

⁵²¹ - الفصل 29 من ظهير 21 غشت 1935.

⁵²² - تنص المادة 37 من المدونة أنه: "باستثناء الإنذار، لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري، إلا بموجب قائمة اسمية بمثابة ترخيص...".

⁵²³ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 239.

⁵²⁴ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 169.

الفرع الثاني: التحصيل الجبري عن ريق الحجز على الأموال المنقولة للمدين⁵²⁵

لم يعرف المشرع المغربي بصفة صريحة الحجز لا في ظهير 21 غشت 1935، ولا في القانون رقم 15-97 بمثابة مدونة لتحصيل الديون العمومية، وإنما ترك ذلك لعمل الفقه واجتهاد القضاء.

فإذا كان الحجز على الأموال من أجل استيفاء الديون القائمة في إطار القانون الخاص تقتضي بالضرورة المرور عبر تدخل القضاء بالنظر لخطورة هذا الإجراء على العلاقات داخل المجتمع، فإن الإدارة الجبائية قد منحها المشرع من الامتيازات ما يجعلها تبشر بإجراءات الحجز دون الحاجة إلى الرجوع إلى السلطة القضائية انطلاقاً من حق التنفيذ المباشر الذي تتمتع به، حيث كرست مدونة تحصيل الديون العمومية هذه الامتيازات، إلا أنها لم تجعلها قط مطلقة، إذ تخضع لمجموعة من الضوابط بالإضافة لكونها تبقى خاضعة للرقابة القضائية⁵²⁶، ويعتبر الحجز الإجراء الفعلي والناجع في المتابعة الجبرية لتحصيل الديون العمومية، بحيث يجعل المدين يشعر بجديّة المتابعة والخطر المحدق به⁵²⁷.

ويلجأ القابض إلى هذا الإجراء في إطار العمل على تحصيل الضرائب المباشرة التي لم يؤدها المدين في الآجال المحددة⁵²⁸، وبعد مرور 30 يوماً من تبليغ الإنذار، ويصنف الحجز إلى صنفين: حجز تحفظي، وحجز تنفيذي.

الفقرة الأولى: الحجز التحفظي

لم يعرف المشرع الحجز التحفظي، سواء على مستوى مدونة التحصيل أو على مستوى قانون المسطرة المدنية، بينما في القانون الأخير تطرق إلى الآثار الناجمة عن سلوك مسطرته.

وقد تولى الفقه مسألة تعريفه أخذاً بعين الاعتبار الفصول المنظمة له في قانون المسطرة المدنية، وخصوصاً الفصلين 453 و454⁵²⁹، حيث اعتبرته بعض التعريفات "بكونه إجراء

⁵²⁵ - Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, p 48-58.

⁵²⁶ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 171.

⁵²⁷ - عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي: الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 64-65.

⁵²⁸ - فاطمة حنان المرباط: المنازعات المتعلقة بتحصيل الدين الضريبي أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 95.

يُمنح للدائن الذي يخشى من مدينه أن يفوت الأملاك التي يمارس حقه في الضمان العام بهدف المحافظة على حق الدائنية هذا"⁵³⁰.

وقد عرفه عبد العزيز توفيق بأنه: "وضع أموال المدين تحت يد القضاء وغل يده عن التصرف فيها تصرفا يضر بمصالح دائنيه تمهيدا لنزع ملكيتها لمصلحتهم واستيفاء حقوقهم من ثمنها إذا لم يؤد المدين ما عليه من ديون"⁵³¹، كما عرفه بعض الفقه بكونه "ضبط مال المدين منعا للتصرف فيه تصرفا يضر بحقوق الدائنين في انتظار حصول هذا الأخير على سنده"⁵³².

فالحجز التحفظي ليس إلا إجراء احترازيا يلجأ إليه القابض للمحافظة على حقوق الخزينة من الضياع، وغالبا ما يكون الهدف منه وضع أموال المدين بين يدي القضاء في انتظار تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي، فالحجز التحفظي لا يخرج عن كونه إجراء احتياطيا مؤقتا، ويجب أن يصدر عن رئيس المحكمة الابتدائية.

الفقرة الثانية: الحجز التنفيذي

يعتبر الحجز التنفيذي إجراء يندرج ضمن الإجراءات العادية للحصول الجبري ويأتي بعد الإنذار حيث نصت المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه "تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتب الآتي: الإنذار - الحجز - البيع...".

⁵²⁹ - ينص الفصل 453 من قانون المسطرة المدنية على أنه: "لا يترتب على الحجز التحفظي سواء وضع يد القضاء على المنقولات والعقارات التي انصب عليها ومنع المدين من التصرف فيها تصرفا يضر بدائنه ويكون نتيجة لذلك كل تفويت تبرعا أو بعوض مع وجود الحجز باطلا وعدم الأثر".

- وينص الفصل 454 من نفس القانون في فقرته الأولى على أنه: "يبقى المحجوز عليه حائزا للأموال إلى أن يتحول الحجز التحفظي إلى حجز آخر ما لم يؤمر بغير ذلك وما لم يعين حارس قضائي".

⁵³⁰ - محمد ابن الحاج السلمي: التقييد الاحتياطي في التشريع العقاري، مطبعة دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، سنة 2002، ص 312.

⁵³¹ - عبد العزيز توفيق: شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، الجزء الثاني، مطبعة المعارف، الدار البيضاء، سنة 1998، ص 299.

⁵³² - أحمد أبو الوفا: إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية بمقتضى قانون أصول المحاكمات اللبناني، الطبعة 2، 1980، ص 590.

وإذا كان الإنذار أول إجراء من إجراءات التحصيل الجبري التي تترتب عليها مصاريف إضافية، فإن العمل الحقيقي لإجبار المدين على الوفاء إنما يتمثل في الحجر والبيع⁵³³.

ويعتبر الحجز حسب مقتضيات المدونة هو الإجراء الفعلي في المتابعة الجبرية لتحصيل الديون الضريبية، وكذا الإجراء الناجع بحيث يجعل المدين يشعر بجدية المتابعة والخطر المحدق به⁵³⁴، بالإضافة لكونه وسيلة من وسائل التنفيذ التي تتم بمبادرة من المحاسب المكلف بالتحصيل دون اللجوء إلى القضاء.

واعتبارا لجدية الحجز كإجراء تنفيذي وتأثيره على معنوية ومصادقية المحجوز عليه وذمته المالية، فقد أحاط المشرع هذا الإجراء بمجموعة من الضوابط بمثابة شروط⁵³⁵ مسبقة وجب احترامها:

أ- تبليغ الإنذار كما تطرقنا إليه أعلاه؛

ب- إلزامية الترخيص⁵³⁶؛

⁵³³ - حمادة بن مختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 241.

⁵³⁴ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل و ضمانات الملزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - الدار البيضاء - ، السنة الجامعية 2003-2004، ص 96.

⁵³⁵ - الملاحظ أن جميع التشريعات اشترطت لصحة الحجز ثلاثة شروط أساسية:

أ- أن يكون الدين حال الأداء؛

ب- أن يكون معين المقدار؛

ج- أن يكون خاليا من أي نزاع.

انظر الفصل 438 من قانون المسطرة المدنية المغربي.

- L'article 50 de la loi N° 91-650 du 9 juillet 1991.

⁵³⁶ - فإذا كان تبليغ الإنذار كإجراء من إجراءات التحصيل الجبري لم يعد يحتاج إلى ترخيص من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل، فإن مباشرة الحجز التنفيذي والبيع تتوقف على ترخيص مسبق يصدره رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل طبقا لأحكام المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي جاء فيها: " باستثناء الإنذار لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري، إلا بموجب قائمة اسمية بمثابة ترخيص تبين المدين أو المدينين المشار إليهم في المادة 29 أعلاه يصدر هذا الترخيص عن رئيس الإدارة التي ينتمي لها المحاسب المكلف بالتحصيل أو عن الشخص المفوض من طرفه لذلك".

ت- احترام التراتبية الواردة بالمادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁵³⁷؛

د- احترام الآجال⁵³⁸.

ومن أجل الإلمام بالمقتضيات التي أتت بها مدونة تحصيل الديون العمومية نرى أن نتطرق لها بتفصيل على النحو الآتي:

أولاً: الحالات التي تحول دون القيام بالحجز

- أولى هذه الحالات هو ما نصت عليه المادة 55 من مدونة تحصيل الديون العمومية من أن سعي المدين إلى الوفاء بدينه كاملاً بما فيه صوائر الحجز حيث إنه في هذه الحالة يتم توقيف الحجز بمجرد أداء جميع المبالغ الواجبة، ويرى أحد الباحثين⁵³⁹، اشتراط الأداء الكلي للمدين الضريبي قد يعني أن الأداء الجزئي أو التزام الأداء على دفعات لا يوقف الحجز، فهذا الاتجاه حسب هذا الباحث مبالغ فيه، حيث إن الالتزام على دفعات مع تقديم ضمانات يمكن أن يشكل حلاً وسطاً يكون في مصلحة المدين ولا يضر بمصلحة الخزينة، ونحن بدورنا

إلا أنه وبصفة استثنائية لا حاجة فيها لهذا الترخيص في حالة ما إذا أخبر المحاسب المكلف بالتحصيل ببداية أخذ المنقولات الخفية، ويخشى من ضياع ضمان الخزينة، ففي هذه الحالة إذا تم تبليغ الإنذار فإن المحاسب ينتقل مباشرة إلى إجراء الحجر التنفيذي، أو إجراء حجز على المحاصيل والثمار دونما حاجة إلى انتظار مرور أجل ثلاثين يوماً من تبليغ الإنذار. أما إذا لم يتم توجيه الإنذار بعد، فإنه يعمل على توجيهه بموجب مستخرج جداول موقع من طرفه دونما حاجة إلى احترام أي إجراء آخر بما في ذلك آخر إشعار بدون صائر، ويعتبر هذا الإنذار في هذه الحالة بمثابة حجز تحفظي.⁵³⁷ لقد جعل المشرع المغربي مسطرة الحجز في المرتبة الثانية بعد الإنذار فيما يخص إجراءات التحصيل الجبري، ذلك أن المشرع حرص على التنصيص على ترتيب جديد، يختلف في الجوهر عن ظهير 21 غشت 1935، فالمحاسب أصبح مقيداً بدرجات التحصيل كما هي مرتبة في المادة 39 من المدونة.

⁵³⁸ - علاوة على الشروط السابقة فقد ألزم المشرع المغربي صراحة المحاسب المكلف بالتحصيل، قبل اللجوء إلى الحجز على منقولات الملتزم انتظار مرور أجل 30 يوماً قبل مباشرة الحجز، وهي المدة التي انحصرت في ظل ظهير 21 غشت 1935 في 20 يوماً، وهو ما يوحى - من حيث المبدأ - إلى اتجاه المشرع نحو توسيع مجال الضمانات المخولة للملتزمين، على اعتبار أن مدة الثلاثين يوماً قد تمكن المدين من تدبير الأمر وتمكين المحاسب المكلف بالتحصيل من المبلغ الذي يطالب به، أو البحث عن أي تسوية ممكنة قبل اللجوء لمسطرة الحجز، وما تتطلبها من إجراءات وما ينتج عنها من مصاريف ستزيد من إثقال كاهله.

للتوسع انظر:

- عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغرب، مرجع سابق، ص 107.

⁵³⁹ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملتزم، مرجع سابق، ص 97.

نؤكد هذا الرأي لكونه يشكل ضماناً للملزم ويمكن الخزينة من استخلاص ديونها دونما الخوض في إجراءات الحجز.

- ثانية هذه الحالات وهو ما أشارت له المادة 56 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث تنص على أنه في حالة انعدام منقولات قابلة للحجز، وحين يتبين للمحاسب عدم وجود أي وسيلة أخرى لتحصيل المبالغ الواجبة في ذمة المدين يحرر في هذه الحالة محضر بعدم وجود ما يحجز من طرف المحاسب أو من يمثله بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء.

- ثالثة هذه الحالات هي حينما يتعلق الحجز بمدينين معروفين بسعرهم⁵⁴⁰، حيث يكون المحاسب في هذه الحالة أمام صعوبة تطبيق مسطرة الحجز تجاه هؤلاء المدينين لحالتهم الاجتماعية وبكفيتهم الإدلاء بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية مقابل محضر عدم وجود ما يحجز.

- وأخر هذه الحالات وهي ما أشارت له المادة 54 من مدونة تحصيل الديون العمومية، بحيث إنه في حالة اختفاء أو رحيل المدين دون الإعلان عن عنوانه الجديد، وعند انعدام أموال قابلة للحجز، يتم تحرير محضر تفتيش من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله وذلك بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء.

ثانيا: المقتضيات القانونية الخاصة بمسطرة الحجز

بالرجوع لمقتضيات الفصل 455 من قانون المسطرة المدنية الذي ينص على أنه: "إذا وقع الحجز على منقولات توجد في حوزة المنفذ عليه قام عون التنفيذ بحصرها وترقيمها في محضر...".

⁵⁴⁰ - نصت المادة 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي: "يثبت عسر المدينين:

- إما بمحضر عدم وجود ما يحجز كما نصت عليه المادة 56 بالنسبة للمدينين المعروفين بقدرتهم على الوفاء والذين لم يفض الحجز الذي أجري عليهم إلى أي نتيجة؛

- وإما بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية بالنسبة للمدينين المعروفين بعسرهم".

هذا ويجب الإشارة إلى أن المشرع المغربي نص على المقتضيات التي تجرم افتعال العسر في الفرع السابع من المدونة أسماها افتعال العسر من المادة 84 إلى المادة 89.

وبقراءة هذا الفصل، يمكن تأكيد أن شرط الكتابة وتحرير محضر في حجز المنقولات هو شرط أساس لصحة الحجز. ويجب أن يتضمن محضر الحجز⁵⁴¹ تحت طائلة البطلان، بيانات تتعلق بوصف مدقق ومفصل لكل الأشياء المحجوزة، وتحديد تاريخ البيع وتعيين الحارس على الأشياء المحجوزة.

وعليه، يتم تحرير محضر الحجز من طرف مأمور التبليغ والتنفيذ التابع للخزينة الذي يتعين عليه أن يحرص على أن يتضمن المحضر وصفا دقيقا ومفصلا للأشياء التي وقع عليها الحجز، وذلك حتى لا يقع استبدالها بأشياء مماثلة ليست لها نفس القيمة مما قد يضر بمصالح الخزينة، كما أنه يتعين على مأمور التنفيذ أن يختار من بين الأشياء الموجودة، تلك التي تتوفر على قيمة مالية وأن يتوقف عن حجز المزيد من المنقولات متى تأكد من أن لائحة الأشياء التي ضمنت في المحضر تمكن من تسديد مبلغ الديون والمصاريف الإضافية من فوائد التأخير ومصاريف التحصيل الجبري حتى لا يضر بمصالح المحجوز عليه.

والملاحظ أن المشرع في إطار مدونة تحصيل الديون العمومية، ولا اعتبارات ذات طابع اجتماعي وإنساني⁵⁴²، استثنى من اللجوء إلى مسطرة الحجز بعض الأشياء التي تكون غير قابلة للحجز لتحصيل الديون العمومية، وقد أورد المشرع لائحة هذه الأشياء في المادة 46 من المدونة والتي تقابل في الواقع لائحة الأشياء غير القابلة للحجز التي وردت في الفصل 458 من قانون المسطرة المدنية مع إدخال بعض التعديلات⁵⁴³.

جدول مقارنة الأشياء التي لا تقبل الحجز بالنسبة لمدونة تحصيل الديون العمومية وقانون

المسطرة المدنية

الأشياء التي لا تقبل الحجز بمقتضى الفصل 458 من قانون المسطرة المدنية	الأشياء التي لا تقبل الحجز بمقتضى المادة 46 من مدونة تحصيل الديون العمومية
لا تقبل الحجز الأشياء التالية:	تكون غير قابلة للحجز لتحصيل الديون

⁵⁴¹ - انظر النموذج في الملحق رقم 9.

⁵⁴² - فاطمة حنان المرابط: المنازعات المتعلقة بتحصيل الدين الضريبي أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 98.

⁵⁴³ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 246-247.

المشاركة إليها في هذا القانون:	1- فراش النوم والملابس وأواني الطبخ اللازمة للمحجوز عليه ولعائلته؛
1- فراش النوم والملابس وأواني الطبخ اللازمة للمحجوز عليه ولعائلته؛	2- الخيمة التي تؤويهم؛
2- السكنى الرئيسية التي تأوي عائلته على أساس ألا تتعدى قيمتها مائتي ألف درهم (200000.00)؛	3- الكتب والأدوات اللازمة لمهنة المحجوز عليه؛
3- الكتب والأدوات اللازمة لمهنة المحجوز عليه؛	4- المواد الغذائية اللازمة لمدة شهر للمحجوز عليه ولعائلته التي تحت كفالته؛
4- المواد الغذائية المخصصة لتغذية المحجوز عليه ولعائلته لمدة شهر واحد؛	5- بقرتين وستة رؤوس من الغنم أو المعز باختيار المحجوز عليه بالإضافة إلى فرس أو بغل أو حمل أو حمارين باختيار المحجوز عليه مع ما يلزم لأكل وفراش هذه الحيوانات لمدة شهر من تبين وعلف وحبوب؛
5- الحيوانات مصدر قوت المحجوز عليه وكذا العلف الضروري لتربيتها؛	6- البذور الكافية لبذر مساحة تعادل خمس هكتارات؛
6- البذور الكافية لبذر مساحة تعادل خمس هكتارات؛	7- الأشياء الضرورية للأشخاص المعاقين أو التي تخصص لعلاج المرضى.
7- الأشياء الضرورية للأشخاص المعاقين أو التي تخصص لعلاج المرضى.	

هذه المقارنة تجعلنا نسجل مجموعة من الملاحظات:

الملاحظة الأولى: في الشكل استبدل المشرع بعض الكلمات أو العبارات التي تجاوزها لأنها لا تساير المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وكانت مستعملة على وجه الخصوص في العالم القروي مثل "الخيمة التي تؤويهم (المحجوز عليه ولعائلته)" بـ "السكنى الرئيسية التي تؤوي عائلته على أساس ألا تتعدى قيمتها مائتي ألف درهم (200000.00). وألغى نصيب

الخماس الذي كانت تمثل حصة العامل في المزرعة وتساوي خمس المحصول السنوي حيث كانت آنذاك ضريبة "الترتيب" مفروضة على المنتج الفلاحي كما أضاف مراعاة للجانب الإنساني "الأشياء الضرورية للأشخاص المعاقين أو التي تخصص لعلاج المرضى" وهي التغطية طبية من المشرع نحو هذه الفئة من المواطنين التي تعاني من الإعاقة والمريض.

الملاحظة الثانية: من حيث المضمون، تعتبر السكنى غير القابلة للحجز هي السكنى الاقتصادية التي لا تتجاوز قيمتها مائتي ألف (200000.00) درهم التي أشار إليها مرسوم 1968 كيف يمكن التأكد من قيمة السكنى طالما أن مأمور التبليغ والتنفيذ التابع للخزينة لا يتوفر على الاختصاص لمعرفة القيمة الحقيقية للسكنى، هل تتجاوز 200000.00 درهم أم لا؟ كما يطرح التساؤل عن إمكانية لجوء مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة إلى خبير لتقديرها علما أن القانون لم يسمح له بذلك؟

الملاحظة الثالثة: غالبا ما تطرح الأدوات اللازمة لمهنة المحجوز عليه إشكالا يؤدي إلى منازعة بين الطرفين، فالدائن يريد تضيق لائحة الأدوات التي يستعملها المدين في مهنته، وبالمقابل فإن المدين يسعى لتوسيعها، فالطبيب مثلا يعتبر أن كل التجهيزات التي تتوفر عليها المصحة أو العيادة تشكل أدوات ضرورية لمهنته، ولا يجوز أن يطالها الحجر ونفس الحالة بالنسبة لطبيب الأسنان وصاحب الفندق والمحامي؛ بينما اعتبر المشرع أن الأدوات اللازمة للمهنة تخص أدوات الحرفي الذي يتعين عليه أن يبين أهميتها بالنسبة إليه كآلة الخياطة أو السيارة التي يستعملها المدين بصفة شخصية والتي تكون مورد دخله الوحيد.

الملاحظة الأخيرة: لا يكون الحجز باطلا إذا ما تم تقييد في محضر الحجز عن قصد أو عن غير قصد من قبل مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة أحد الأشياء غير القابلة للحجز، غير أنه يتعين على مأمور التبليغ والتنفيذ إخراجها من المحضر ويبقى الحجز صحيحا.

1- حالة حجز سابق

من بين الحالات التي تعترض الحجز على أموال الملزم من قبل الإدارة الضريبية، وجود حجز سابق من قبل جهة أخرى على هذه الأموال⁵⁴⁴، ففي هذه الحالة يتولى مأمور التبليغ

⁵⁴⁴ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 186.

والتنفيذ القيام بجميع السبل القانونية قصد الحفاظ على ضمان الخزينة وذلك بإتباع أحد السبيلين، بحسب نوعية الحجز السابق⁵⁴⁵:

- إذا كان الحجز تنفيذيا، أمكن لمأمور التبليغ والتنفيذ مباشرة إجراءات الحجز على ما لم يشمل الحجز السابق، إذا كان كافيا بيع المحجوز لتحصيل ديون الخزينة.
- أما إذا لم يكن كافيا، جاز له مباشرة مسطرة التدخل في الحجز السابق وذلك بإعادة إحصاء الأثاث، والأموال المحجوزة وتبليغ هذا التدخل في الحجز إلى:

● الحاجز الأول؛

● المدين المحجوز عليه؛

● المحجوز لديه والحارس.

وعليه تجدر الإشارة إلى أن تبليغ كل من الحاجز والمحجوز عليه يكون إلزاميا تحت طائلة البطلان، على اعتبار أن المشرع كان واضحا عندما استعمل صيغة الوجوب في حين تركه اختياريا بالنسبة إلى غير المحجوز لديه⁵⁴⁶.

هذا، ويعتبر هذا التبليغ بمثابة تعرض من طرف الإدارة الضريبية بين يدي الحاجز الأول على رفع اليد عن الحجز، وذلك منعاً للحاجز الأول من استخلاص دينه وديا من المحجوز عليه، ومنعاً له أيضا من توزيع المتحصل من بيع المحجوزات، لحفظ امتياز الخزينة بالأولوية على باقي الدائنين⁵⁴⁷.

هذا، ويبقى للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يطلب مواصلة تنفيذ مسطرة الحجز في حالة تقاعس الحاجز الأول ضمانا للوصول إلى الدين الضريبي⁵⁴⁸، على الرغم مما يطرحه

⁵⁴⁵ - عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 110.

⁵⁴⁶ - تنص الفقرة الثانية من المادة 47 من مدونة تحصيل الديون العمومية على: "ويجب تبليغ التدخل في الحجز إلى الحاجز الأول والمدين المحجوز عليه، وإن اقتضى الحال إلى المحجوز لديه والحارس".

⁵⁴⁷ - الأمراني زنطار الحسن: المنازعات الجبائية "الجزء الأول"، طرق استخلاص الضرائب المباشرة والمنازعة فيها، لم يتم الإشارة إلى دار الطبع وسنة النشر، ص 49.

⁵⁴⁸ - تنص المادة 48 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " في حالة تقاعس الحاجز الأول يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يطلب مواصلة مسطرة الحجز".

إثبات تقاعس الحاجز الأول من صعوبات من الناحية العملية⁵⁴⁹، تتطلب من المشرع المزيد من التدقيق كالتنصيب على أجال معينة تمنح للحاجز الأول لتنفيذ حجزه ابتداء من تاريخ تبليغه بالحجز الثاني، تفاديا لتقاذف أموال المدين المحجوز عليه بين الطرفين⁵⁵⁰.

2- الحالة التي يرفض فيها المدين المحجوز عليه الأداء

وتعتبر هذه الحالة من مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية حيث تنص المادة 49 من المدونة على أنه: "إذا أصر المدين أثناء الحجز على رفض أداء ما بذمته، يقوم مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة بإحصاء الأشياء الموجودة في المحلات وداخل الأثاث الذي يمكن له أن يطلب فتحه، ويجر محضرا بذلك".

وحسب المادة 50 من المدونة نفسها يجب أن يُضمّن المحضر:

- وصف الأمتعة المحجوزة؛

- تحديد تاريخ البيع؛

- وتعيين الحارس⁵⁵¹.

⁵⁴⁹ - عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 111.

⁵⁵⁰ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 188.

⁵⁵¹ - إذا كان الحجز التحفظي يبقى المحجوز عليه حائزا لأمواله ويستمر بالتمتع بها، فإن المدين الذي يقع عليه الحجز التنفيذي لا يصبح حارسا للأشياء ولا يمكنه التمتع بها.

وعليه فإن مأمور التبليغ والتنفيذ التابع للخرينة يعين حارسا على الأشياء المحجوزة (باستثناء النقود وهذا ما نص عليه الفصل 454 من ق.م.م) إذا وافق على ذلك أو أن يسلمها إلى حارس آخر بعد إحصائها.

غير أنه في أغلب الأحيان، يتم تعيين المحجوز عليه حارسا على الأشياء المحجوزة لمصلحته ومصلحة الدائن أيضا، أما إذا تعلق الأمر بشخص معنوي كشركة مثلا، تم تعيين ممثلها القانوني حارسا على الأشياء المحجوزة.

ويمكن للمحجوز عليه تعيين حارس على أمواله المحجوزة من أفراد عائلته أو خدمه شريطة موافقته وموافقة مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة. وفي حالة عدم تعيين أي شخص حارس من طرف المحجوز عليه، فإن مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة يعين حارسا دون أن يكون من بين أهله أو أقاربه أو أهل أو أقارب المحاسب المكلف بالتحصيل.

وتجدر الإشارة إلى أن محضر الحجز يجب أن يشير صراحة إلى تعيين الحارس وقبوله مع توقيعه وتوقيع الأشخاص الذين حضروا عملية الحجز لهذا المحضر.

3- وجود الأبواب مغلقة

لقد تناولت المادة 52 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁵⁵² مسطرة فتح الأبواب المغلقة، وما يمكن ملاحظته أن المشرع المغربي قد حاول تجاوز مختلف الانتقادات التي وجهت إلى التشريع السابق⁵⁵³، حيث مكن الملزمين من إحدى الضمانات الأساسية في مجال التنفيذ عبر إلزام الإدارة الضريبية الحصول على ترخيص استثنائي يسمح بموجبه للمحاسب المكلف بالتحصيل بمباشرة فتح الأبواب المغلقة، وذلك من خلال اللجوء إلى القضاء قصد استصدار أمر رئيس المحكمة الابتدائية في إطار الأوامر المبنية على طلب⁵⁵⁴، بعدما اقتصر التنصيص على مؤازرة قاضي الصلح وعميد الشرطة، وعند عدم وجودهما مؤازرة أحد ضباط الشرطة القضائية الأكثر قربا من محل التنفيذ في ظل التشريع القديم.

أما من جهة أخرى، فقد أبقى المشرع المغربي على جواز مساعدة السلطة الإدارية المحلية دون تحديد دقيق لهذه السلطة معطيا لمأمور التبليغ والتنفيذ سلطة الاستعانة بمن يراه

وفي جميع الأحوال فإن مأمور التبليغ والتنفيذ التابع للخزينة يذكر الحارس بالواجبات الملقاة على عاتقه من حفظ وضمان الأشياء المحجوزة التي لا ينبغي لها أن تتعرض لأي تلف أو سرقة أو استبدالها بأشياء أخرى، بل يمنع عليه استعمالها أو الاستفادة منها ما لم يأذن له طالب الحجز بذلك تحت طائلة استبداله والحكم عليه بالتعويض عن الضرر الذي لحق بالأشياء المحجوزة من جراء تصرفاته.

-أنظر: حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 249.

⁵⁵² - جاء في المادة 52 من مدونة تحصيل الديون العمومية أنه: " عندما يتعذر على مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة القيام بمأموريته لكون الأبواب مغلقة أو نظرا لرفض فتحها له، يرخص له بواسطة أمر صادر بناء على طلب وفق الشروط المنصوص عليها في الفصل 148 من قانون المسطرة المدنية بفتح أبواب المحلات ذات الاستعمال المهني أو المعدة للسكنى، وكذا الأثاث، في حدود ما تقتضيه مصلحة التنفيذ.

ولهذه الغاية يجوز له أن يطلب مساعدة السلطة الإدارية المحلية.

يثبت فتح الأبواب والحجز في محضر واحد يحرره مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة ويوقعه عند الاقتضاء مع السلطة التي قدمت المساعدة".

⁵⁵³ - المادة 39 من ظهير 21 غشت 1935.

⁵⁵⁴ - نصت المادة 148 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يختص رؤساء المحاكم الابتدائية وحدهم بالبث في كل مقال يستهدف الحصول على أمر بإثبات حال أو توجيه إنذار أو أي إجراء مستعجل في أية مادة لم يرد بشأنها نص خاص ولا يضر بحقوق الأطراف. ويصدرون الأمر في غيبة الأطراف دون حضور كاتب الضبط بشرط الرجوع إليهم في حالة وجود أية صعوبة...".

مناسبا من هذه السلطة⁵⁵⁵، وهو توجه محمود على اعتبار أنه يمكن الإدارة الضريبية من سلطة تقديرية في مجال المساعدة على التنفيذ دون تقييدها، وذلك حسب ما تقتضيه كل حالة وحسب حجم الديون الضريبية التي يتعين استخلاصها، في ظل القيد العام الذي وضعه المشرع ضمن مقتضيات المادة 52 أعلاه أي في حدود ما تقتضيه مصلحة التنفيذ⁵⁵⁶.

والملاحظ أن المشرع المصري، نحا نحو المشرع المغربي بكونه منع الإدارة الضريبية كسر الأبواب أو فتح الأقفال في الأماكن المغلقة بالقوة قصد توقيع الحجز إلا بوجود أحد مأموري الضبط القضائي، ومن ثم فإنه لا يشترط اللجوء إلى الترخيص القضائي⁵⁵⁷، غير أن عدم توقيع مأمور الضبط القضائي على محضر الحجز يجعل هذا الأخير باطلا، وذلك بالنظر لجسامة هذا الإجراء، ولأن اللجوء إليه في الغالب يقتضي غياب أصحاب المحل المطلوب الحجز عليه، أو تعنتهم⁵⁵⁸.

4- حالة اختفاء المدين وعدم وجود ما يحجز

وتعد هذه الحالة من الحالات المعقدة لتحصيل الديون، ذلك أن غياب الملمزم يعرقل تنفيذ عملية الحجز بالحيلولة دون تمكين مأمور التبليغ والتنفيذ من إنجاز محضر الحجز بسبب التغيب الدائم. حينها لا يخلو الأمر من أحد الوضعين:

- إما انتقال المدين خارج الدائرة الترابية للقبضة، مما يفسح المجال للقباض لتطبيق مسطرة التحصيل بين قباضي⁵⁵⁹؛
- أما إذا انتقل الملمزم إلى وجهة غير معلومة، بناء على تحريات مأمور التنفيذ والتبليغ، سواء بمحل إقامة المتابع ذاته، أو لدى السلطات الإدارية المختصة، حينها يجب

⁵⁵⁵ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملمزم، مرجع سابق، ص 100.

⁵⁵⁶ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 185-186.

⁵⁵⁷ - تنص المادة 5 من قانون الحجز الإداري على أنه: "لا يجوز لمندوب الحجاز كسر الأبواب أو فض الأقفال بالقوة لتوقيع حجز إلا بحضور أحد مأموري الضبط القضائي ويجب أن يوقع هذا المأمور على محضر الحجز وإلا كان باطلا".

⁵⁵⁸ - مصطفى مجدي هرجة: الجديد في قانون الحجز الإداري، دار محمود للنشر والتوزيع القاهرة، دون ذكر السنة، ص 184.

⁵⁵⁹ - سميناه كذلك لكونه مثلاً يقوم قابض الرباط بتحصيل دين لفائدة قابض وجدة.

عليه أن يقيم محضر تفتيش⁵⁶⁰ بحضور السلطة الإدارية المختصة عند الاقتضاء⁵⁶¹، ويشهد من خلاله عدم تمكنه من الاتصال بالملزم، رغم جميع التحريات، وهو المحضر الذي يدلي به القابض عند وضعه للوائح الضرائب التي يستحيل تحصيلها⁵⁶².

5- التعرض على الحجز:

خلال إجراءات الحجز التنفيذي على المنقولات التي توجد في حوزة المدين، قد تكون من بين هذه المنقولات بعض الأشياء التي شملها الحجز وهي في الحقيقة ليست في ملكية المدين أو أنها غير قابلة للحجز، وقد حول المشرع في إطار المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية إمكانية المطالبة من طرف الغير باسترداد الأشياء المحجوزة، حيث يستلزم الأمر الإدلاء بما يفيد ملكيتها، وأنها تندرج ضمن الأموال المحمية قانوناً من الحجز⁵⁶³.

وعليه، فالملاحظ أن المشرع المغربي لم يترك موضوع الضمانة المتعلقة بالتعرض على الحجز على إطلاقها، بل قيدها بضرورة تقديم طلب في الموضوع إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله، مدعمة بجميع الحجج اللازمة، وذلك بالبريد المضمون مع إشعار بالتوصل سواء تعلق الأمر بالمطالبة بالأثاث وغيره من المنقولات المحجوزة، أو في حالة طلب فصل أشياء غير قابلة للحجز⁵⁶⁴.

هذا وفي حالة عدم جواب الإدارة داخل أجل ستين يوماً من تاريخ توصلها بالمطالبة، إذاك يمكن للمعني بالأمر التعرض على الحجز بإقامة دعوى أمام القضاء الإداري، وذلك داخل أجل 30 يوماً الموالية لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الرد الممنوح لها، وذلك تحت طائلة عدم القبول الذي قرره المشرع حماية للدين الضريبي، في حين ترك هذا الجزء غير معلن في حالات أخرى تهم الضمانات المقررة لفائدة الملزم، مما يؤكد هاجس المردودية الذي تبناه المشرع، خاصة إذا علمنا أن المشرع لم ينص على وجوبية إيقاف طلب الاسترداد

⁵⁶⁰ -انظر الملحق النموذج رقم 10.

⁵⁶¹ - المادة 54 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁵⁶² - عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 113.

⁵⁶³ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 252.

⁵⁶⁴ - المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

لعمليات الأداء إلى حين البث في الطلب بل جعلها خاضعة للسلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالتحصيل عكس باقي التشريعات⁵⁶⁵.

الفرع الثالث: التحصيل الجبري عن طريق البيع

تكمن أهمية البيع الجبري لمنقولات المدين في أنها الوسيلة التي يتم بواسطتها تحويل أموال المدين إلى مبالغ نقدية يستوفي منها الدائن حقه⁵⁶⁶، وهو ما يبين أهمية هذا الإجراء بالنسبة إلى هذا الأخير وخطورته بالنسبة للملزم الذي يفقد حقه في ملكية هذه الأموال⁵⁶⁷.

وتتطلب مسطرة بيع المنقولات احترام مجموعة من الشروط قبل وإبان مرحلة البيع وهي تحديد تاريخ ومكان البيع وإشهار البيع، وحصر المنقولات وترتيبها قبل بيعها، والسماح للمدين ببيع ممتلكاته بنفسه إن هو طلب ذلك، إضافة إلى إمكانية اللجوء إلى الخبرة لتقدير ثمن المحجوزات قبل بيعها⁵⁶⁸.

وعليه سوف نقارب إجراءات بيع أموال الملزم من خلال التطرق للشروط المسبقة للبيع الجبري لمنقولات الملزم (الفقرة الأولى)، ثم تنفيذ البيع (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإجراءات السابقة لبيع أموال الملزم

إذا كان البيع من بين إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن ذلك يجعله خاضعا لمجموعة من التدابير، نلخصها في تبليغ الإنذار الضريبي، وفي تنفيذ الحجز على المنقولات وتبليغه إلى الأشخاص المعنيين إلى جانب الملزم، وفي الحصول على ترخيص البيع، واحترام الآجال، وإشعار البيع، والتحقق من المحجوزات بإجراء خبرة على الأشياء الثمينة عند اللزوم.

⁵⁶⁵ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 185.

⁵⁶⁶ - حجية جهدكان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 367.

⁵⁶⁷ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 193.

⁵⁶⁸ - عبد العزيز شموري: حجز وبيع منقولات وعقارات المدين بين قرارات المحاسب المكلف بالتحصيل وأحكام القضاء على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، بحث لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط، السنة الجامعية 2005-2006، ص 75.

أولاً: احترام الشروط العامة

تتجلى الشروط العامة التي على الإدارة الضريبية احترامها وفق ما تطرقنا إليه سابقاً في ضرورة تبليغ الإنذار للمدين، وكذا حصول المحاسب المكلف بالتحصيل على ترخيص لإجراء البيع، فإذا كانت مقتضيات القواعد العامة لا تستلزم أي إذن بإجراء بيع المنقولات المحجوزة، فإن من خصوصيات قواعد تحصيل الديون العمومية، أن لا يتم بيعها إلا بترخيص يبيح ذلك، وهو الترخيص أو التأشير على القائمة الذي يحرص المكلف بالتحصيل على استصداره قبل البدء في الحجز، والذي يصدر مشتملاً على السماح له، في حالة تماطل الملتزم عن التسديد بعد إجراء الحجز بممارسة البيع⁵⁶⁹، الذي يجد سنده حالياً في نص المادة 58 من المدونة.

وتحذر الإشارة إلى أن المشرع التونسي لم يشترط أي ترخيص، بل اكتفى بأن تتم إجراءات البيع وفق مقتضيات قواعد الشريعة العامة بنصه في المادة 32 من مجلة المحاسبة العمومية بتونس على أن يقع بيع المكاسب المعقولة بالمزاد العلني حسب الصيغ المنصوص عليها بمجلة الإجراءات المدنية والتجارية⁵⁷⁰.

وعلى عكس المشرع التونسي، نجد المشرع الجزائري الذي اتخذ القانون الفرنسي مصدراً له في الميدان الجبائي، قد أحاط البيع بمسطرة خاصة عندما جعل منه خاضعاً إلى رخصة الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه بعد استشارة المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، أما في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة أن يرخص قانوناً لقابض الضرائب المباشر للمتابعة بالشروع في البيع⁵⁷¹.

⁵⁶⁹ - تنص الفقرة الثانية من المادة 44 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي: " يتضمن هذا الترخيص أيضاً الأمر بإجراء البيع إذ لم يسدد المدين ما بذمته بعد تنفيذ الحجز".

⁵⁷⁰ - أي وفق نصوص الفصول من 390 إلى 403 من نفس المجلة المتعلقة بعقل المنقولات وبيعها.

⁵⁷¹ - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

وإذا كان الفصل 58 من مدونة تحصيل الديون العمومية قد كرس توظيف الترخيص مراعاة لحقوق الملزمين، فإن ما يلاحظ على صيغة عبارته هو أنها وردت معممة ومطلقة، وقابلة لاستيعاب عدة مفاهيم، وتتجلى عموميتها من هذه العبارة " لا يمكن القيام بأي بيع إلا بموجب الترخيص"، التي يستفاد منها أن أي بيع كيفما كان نوعه سواء تعلق ببيع منقول، أو عقار أو غيرهما. إلا ويتوقف على ترخيص صادر من طرف رئيس الإدارة، مع أن هذا الترخيص المومأ إليه بالمادة المذكورة خاص ببيع المنقولات المحجوزة في إطار المواد من 44 إلى 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ولا يتعداه إلى غير ذلك من بيع الأصول التجارية، السفن، والعقارات، وتلافيا لما قد يحدث من التباس أو خطأ في تأويل عمومية عبارة المادة 58، يحسن بالمشرع أن يعيد صياغتها بطريقة تبعدها عن كل تفسير لا يرتضيه قصده⁵⁷².

ثانيا: احترام الأجل القانوني للبيع

حدد المشرع أجل ثمانية أيام الموالية لتاريخ الحجز على الأقل لإجراء البيع ما لم يتفق المحاسب المكلف بالتحصيل والمدين على تحديد أجل آخر⁵⁷³ لاسيما في الحالات التي يخشى فيها تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة التي لا تتناسب مع قيمتها.

وباستقراءنا للمادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁵⁷⁴، يتضح أن تحديد الأجل يبقى مرتبطا بظروف مكانية واقتصادية معروفة لدى الأطراف كالتجمع في السوق الأسبوعي مثلا، غير أن هذا الأجل يبقى غير كاف لتمكين المدين من تدبير أموره لتفادي البيع، خصوصا أنه لا شيء يمنع المحاسب المكلف بالتحصيل الذي له السلطة التقديرية

⁵⁷² - أحمد جواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 207.

⁵⁷³ - تجد هذه المقتضيات أساسها في نص الفصل 462 من ق.م.م الذي ينص: "... يقع البيع بعد انتهاء أجل ثمانية أيام من يوم الحجز ما لم يتفق الدائن والمدين على أجل آخر، وإذا كان تغيير الأجل ضروريا لتجنب أخطار انخفاض ملموس في ثمن الأمتعة المحجوزة أو صوائر حراسة غير متناسبة مع قيمة الشيء المحجوز".

⁵⁷⁴ - تنص المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "لا يتم بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج إلا بعد أجل ثمانية (8) أيام ابتداء من تاريخ الحجز. إلا أنه يمكن تخفيض هذا الأجل باتفاق مع المدين، لا سيما حين يخشى تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمتها".

لتحديد أجل أطول إذا كان في مصلحة المدين⁵⁷⁵ علما أن المشرع حدد في المادة 61 من المدونة أجل ثلاثين يوما لبيع الأمتعة المحجوزة بنفسه، وهو الأجل الذي يحدده المشرع الفرنسي للمدين سواء تم البيع من طرف المدين نفسه أو من طرف العون القضائي⁵⁷⁶.

ثالثا: إشهار بيع منقولات المدين المحجوزة

على منوال قواعد المسطرة المدنية⁵⁷⁷، يجب أن يسبق البيع الإشهار عنه، لذا يتعين على عون التبليغ والتنفيذ أن يلصق لوائح بيع المنقولات المحجوزة في عدة أماكن يمكن أن ينتج عنها فائدة لهذه العملية⁵⁷⁸.

وبالرجوع لمقتضيات المادة 63 من مدونة تحصيل الديون العمومية نجد أنها تنص على ضرورة أن: " يتم إبلاغ العموم بتاريخ ومكان البيع بكل وسائل الإشهار المناسبة مع أهمية الحجز".

وما يمكن ملاحظته في هذا الصدد، أن المشرع المغربي لم يقيم بإلزام المحاسب المكلف بالتحصيل باحترام أجل معين فيما يخص الإشهار عكس بعض التشريعات المقارنة التي ألزمت الإدارة الضريبية باحترام هذا الأجل، حيث نجد التشريع المصري تبني طريقتين في

⁵⁷⁵ - ويرى بعض الباحثين أن سكوت المشرع عن تحديد الأجل الأقصى لقيام الإدارة الضريبية بالبيع، يجعله خاضعا للقاعدة العامة المنصوص عليها بمدونة تحصيل الديون العمومية بشأن أجل تقادم إجراءات الاستخلاص، أي أن أجل البيع محدد كأجل أقصى في 4 سنوات تبتدئ من تاريخ الشروع في التحصيل.

-انظر: عبد الرحمان أبليل ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون 15/97)، مرجع سابق، ص 45.

لكننا لا نساير هذا الاتجاه، ونذهب في الاتجاه الذي تبناه أحد الباحثين حينما اعتبر أن هذا الأجل لا يخدم مصلحة الطرفين معا بعدم تمكين الإدارة الضريبية من موارد مالية داخل أجل معقول، كما أنه يشكل تهديدا للمصالح المالية للملزمين خاصة وأن إمكانية تمديد هذا الأجل تبقى قائمة بكل الوسائل الجبرية القاطعة للتقادم.

-انظر: رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 197.

⁵⁷⁶ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 260.

⁵⁷⁷ - تنص المادة 463 من قانون المسطرة المدنية على أنه: "يقع المزاد في أقرب سوق عمومي، أو في أي مكان آخر تتوقع الحضور فيه على أحسن نتيجة وبمخاط علما بتاريخ ومكان البيع بالمزاد بكل وسائل الإشهار المناسبة لأهمية الحجز".

⁵⁷⁸ - حجية جهدكان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 370.

الإعلان الأولى وجوبية⁵⁷⁹ والأخرى جوازية⁵⁸⁰. وقد خلص بعض الفقه إلى أن عدم التقييد بشرطي الإعلان والنشر وكذا الآجال المتعلقة بهما لا يؤدي إلى بطلان البيع⁵⁸¹. وإنما يبقى مسئولية الإدارة في حالة تضرر الملتزم من حيث قيمة المبيع⁵⁸²، خاصة وأن المشرع المغربي لم يستعمل عبارة الوجوب عكس المشرع المصري فيما يخص اللصق⁵⁸³.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا لم يتم البيع في الأجل المقرر له، أو إذا حصل وتم لكن لم يكن منتجاً للمردودية المطلوبة يكون من الأجدى للمحاسب المكلف بالتحصيل القيام بتحديد إشهار البيع مرة ثانية ليعاد بيع المنقولات المحجوزة⁵⁸⁴.

رابعاً: حصر المنقولات والتأكد من وجودها

إذا كان المشرع الفرنسي قد نص على أن بإمكان العون القضائي أن يصور عند الاقتضاء الأشياء المحجوزة ويحتفظ بصورها ليستعين بها، بالإضافة إلى محضر الحجز في التحقق من تلك المحجوزات، وفي التأكد من نقصانها أو إتلافها، أو وجودها كاملة حين اقتراب أجل بيعها⁵⁸⁵، فإن المشرع المغربي لم يشر لهذه الإمكانية في مدونة تحصيل الديون العمومية، ولكنه اقتصر في المادة 462 من قانون المسطرة المدنية على توضيح أن بيع الأشياء المحجوزة يتم "بعد حصرها ووصفها بالمزاد العلني".

⁵⁷⁹ - تتمثل الطريقة الوجوبية لإعلان، في إلصاق صورة من محضر الحجز في موضع ظاهر من مكان البيع وعلى باب المكان الذي توجد به الأشياء المحجوزة وعلى باب العمدة والشيخ أو المقر الإداري التابع له المكان ويعتبر ذلك إعلاناً كافياً.

- انظر: الفقرة الأولى من المادة 14 من قانون الحجز الإداري المصري.

⁵⁸⁰ - أما الطريقة الجوازية فتتجلى في إمكانية قيام الجهة الحاجزة بالنشر في الصحف اليومية لنشر الإعلانات القضائية في الحالات التي يرى فيها الحاجز ضرورة النشر بهذا الطريق.

- انظر: الفقرة الثانية من المادة 14 من قانون الحجز الإداري المصري.

⁵⁸¹ - فتحي والي: في التنفيذ الجبري القضائي والإداري، دون ذكر دار النشر، طبعة 1980، ص 690.

⁵⁸² - عبد الحميد أبو هيف: في طرف التنفيذ والتحفظ في المدنية والتجارية، دون ذكر دار النشر، الطبعة الثانية، سنة 1923، ص 243.

⁵⁸³ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 198.

⁵⁸⁴ - L'instruction sur le recouvrement des créances publiques, op.cit, p 62.

⁵⁸⁵ - أحمد جواهرى: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 211.

وعليه، فقبل تنفيذ عملية البيع يتعين على الحارس الذي عهد له بالمحافظة على المحجوزات، أن يسلمها إلى المحاسب وعون التنفيذ للخزينة، الذي يقوم بإعادة حصرها ومراجعتها، ويحرر محضراً⁵⁸⁶ بذلك ليتحقق من عدم تبديد بعض منها وما قد يكون ناقص منها، قبل الإقدام على بيعها⁵⁸⁷.

ولعل الهدف من ذلك هو:

- تحديد مسؤولية الحارس والطرف الحاجز؛
- عدم بيع منقولات غير محجوزة؛
- عدم إفلات أشياء محجوزة من عملية البيع؛
- جعل المشتري يتلقى ملكية المحجوزات بصورة سليمة وخالية من كل انتقاد، عن طريق المزاد العلني⁵⁸⁸.

الفقرة الثانية: تنفيذ البيع

بعد تحديد يوم البيع وساعته والمكان الذي سيجري فيه ومراعاة أجل 8 أيام من تاريخ الحجز، إذا لم يتم الاتفاق مع المدين على تخفيضه، وبعد موافقة المدين على اللجوء إلى الخبرة⁵⁸⁹، لتقدير قيمة المحجوز، يشرع في مسطرة بيع المنقولات المحجوزة بالشروط الواردة بمدونة تحصيل الديون العمومية والتعليمية التفسيرية لها وقانون المسطرة المدنية⁵⁹⁰.

⁵⁸⁶ - يحزر هذا المحضر أيضا وعلى الفور في الحالة التي يكون فيها من الضروري تنفيذ عملية البيع في مكان غير ذلك الذي أودعت فيه الأشياء المحجوزة من أجل حراستها، وقبل رفع هاته الأشياء.

⁵⁸⁷ - **حجية جهدكان:** تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصية التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 372.

⁵⁸⁸ - أحمد جواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 211.

⁵⁸⁹ - نصت المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه يمكن اللجوء إلى الخبرة لتقدير قيمة المحجوزات، طبقا لقانون المسطرة المدنية وبعد موافقة الملمزم، وتطرح هذه المادة شرطان لكي يتم اللجوء إلى الخبرة:

الأول: يتعلق بموافقة المحجوز عليه بإجراء الخبرة، وهو ما يطرح ضمينا أن اقتراح الخبرة يكون من قبل المحاسب، ولم تنطرق المادة إلى اقتراح الخبرة الذي يتقدم به المحجوز عليه إلى المحاسب حفاظا على ممتلكاته ورغبة منه في إطالة وتأجيل عملية البيع، ولا يظهر ما يمنع ذلك ما دام الملمزم في الأخير هو الذي يتحمل كل مصاريف العملية.

الثاني: ويتعلق بكون الالتجاء إلى الخبرة يكون وفق مقتضيات قانون المسطرة المدنية، والذي نظم اللجوء للخبرة من المواد 59 إلى 66، بعدما أحوالت عليه المادة 59 من المدونة في فقرتها الثانية.

أولاً: البيع من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل⁵⁹¹

من أجل التوفيق بين مصلحة المدين المحجوز عليه الذي يجب ألا يلحقه الضرر من بيع المحجوزات ومصلحة الخزينة التي تهدف إلى تحصيل ديونها⁵⁹²، فرض المشرع اللجوء إلى إجراءات البيع عن طريق البيع بالمزاد العلني لما له من مزايا⁵⁹³. فبهذه الوسيلة يتم جلب عدد كبير من الراغبين في الشراء⁵⁹⁴ ومحاربة الاحتكار وإقرار الشفافية⁵⁹⁵، مما يؤدي إلى ارتفاع ثمن البيع نتيجة المنافسة في الشراء مما يرجع بالنفع على المدين المحجوز عليه وكذا على الخزينة بتحصيل ديونها في ظروف جيدة⁵⁹⁶.

وهكذا، فبعد مقابلة المنقولات المعروضة للبيع مع محضر الحجز لمعرفة ما قد يوجد بها من نقص أو تغيير، وبعد التأكد من سائر الإجراءات الممهدة للبيع، والتحقق من صحتها ومن حصولها في مواجهة أصحاب الشأن حصولاً سليماً⁵⁹⁷، يشرع المحاسب أو من يمثله

والالتجاء للخبرة حسب مقتضيات المادة 59 من ق.م.م يتم بأمر من القاضي الذي يعين الخبير تلقائياً وباقتراح الأطراف واتفاقهم، وهدف الخبرة في الموضوع الذي نحن بصدد هو تحديد القيمة المادية للأمتعة المحجوزة، فقد تكون عبارة عن آليات يصعب على غير المتخصصين تحديد ثمنها، فتفادياً لضياع ممتلكات المدين وحفاظاً على حقوقه وحقوق الدولة يمكن الالتجاء إلى الخبير الذي يحدد الثمن الأساسي الذي يفتح به المزداد العلني بتقرير يضعه لدى المحكمة ويطلع عليه الأطراف، وما يجب الإشارة إليه أن مصاريف الخبرة تنضاف إلى مبلغ الدين وتكون على عاتق المدين.

- للتوسع انظر: عبد العزيز شعوري: حجز وبيع منقولات وعقارات المدين بين قرارات المحاسب المكلف بالتحصيل وأحكام القضاء على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 76 و 77.

⁵⁹⁰ - انظر المادة 462 من قانون المسطرة المدنية.

⁵⁹¹ - انظر الملحق النموذج رقم 11.

⁵⁹² - عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي: الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 82.

⁵⁹³ - وقد عملت جل التشريعات على اعتماده ومنها التشريع الجزائري في المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 15 من قانون الحجز الإداري المصري، وأخيراً المشرع التونسي في الفصل 32 من مجلة المحاسبة العمومية.

⁵⁹⁴ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملتزم، مرجع سابق، ص 104.

⁵⁹⁵ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 199.

⁵⁹⁶ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملتزم، مرجع سابق، ص 105.

⁵⁹⁷ - أحمد جواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 213.

ويعمل لحسابه، وخاصة مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة، أو أحد مأموري كتابة الضبط بمحاكم المملكة، أو الأعوان القضائيين، في عملية البيع عن طريق المزاد العلني⁵⁹⁸، في أقرب سوق وفي أي مكان يتوقع الحصول فيه على أحسن نتيجة ممكنة، بما في ذلك مقر القباضة وذلك في اليوم والساعة المحدد في محضر الحجز التنفيذي⁵⁹⁹، وهي إشارة تعتبر إيجابية ذلك أن المردودية تخدم مصلحة الطرفين، إلا أنه كان على المشرع أن يلزم المحاسب المكلف بالتحصيل إثبات استدعاء الملزم أثناء البيع قصد الحضور حتى يتسنى له الدفاع عن مصالحه أثناء عملية البيع⁶⁰⁰، كما هو الشأن بالنسبة لحضور السلطة الإدارية المحلية أو من يمثلها في جميع الحالات⁶⁰¹.

ويرى أحد الباحثين أن حضور السلطة المحلية أو من يمثلها أطور البيع بالمزاد العلني استلزمته رغبة المشرع في توطيد الأمن وتعزيز الاستقرار الذي يجب أن يسود عملية البيع بدءا وانتهاء⁶⁰².

وفي إطار المحافظة على مصلحة المدين المحجوز عليه، نصت المدونة على مقتضيات تراعي الجانب الإنساني تتمثل في بيع الأشياء المحجوزة وفق الترتيب الذي يرغب فيه المدين⁶⁰³. وفي الإطار نفسه أشارت المدونة في المادة 62 أنه يمكن للمحاسبين أو من يمثلهم أو مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة أو مأموري كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين حينما يتم

⁵⁹⁸ - يعتبر البيع عن طريق المزاد العلني نوعا من أنواع البيوع الخاصة التي تخضع لأحكام معينة تنظم إجراءاتها وشروط تطبيقها. وهو مجرد دعوة للتعاقد ولا يعد بيعا تاما ومقبولا حتى يقبل البائع الثمن الأخير المعروض من آخر عارض، وهذا الأخير يبقى ملتزما بعرضه إذا ما اقترن بقبول البائع.

- انظر المادة 32 من قانون الالتزامات والعقود والشرح عند مأمون الكزبري: نظرية الالتزامات "الجزء الأول" مصادر الالتزام، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1972، ص 55.

⁵⁹⁹ - المادة 63 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁶⁰⁰ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 200.

⁶⁰¹ - المادة 60 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁶⁰² - أحمد الجواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 213.

⁶⁰³ - الفقرة الأخيرة من المادة 60 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

بيع المحجوزات متفرقة⁶⁰⁴، أو على شكل حصص أن يوقفوا البيع بمجرد ما يكون محصوله كافيا لتسديد المبالغ الواجبة، ومن أجل تحري الدقة وحماية مصالح الخزينة فإن المشرع منح هذه السلطة للأشخاص أعلاه تحت مسؤوليتهم.

وأخيرا، وحفاظا على حسن سير عملية البيع بالمزاد العلني، ولكي تمر بكل شفافية، وكذلك تجنبنا لكل انحراف عن الأهداف المتوخاة من هذه المسطرة يمنع منعاً كلياً على المحاسبين أن يقتنوا بأنفسهم أو بواسطة الغير أحد الأشياء المحجوزة الموضوعة للبيع بمسعى منهم ويسري هذا المنع على جميع المتدخلين في هذه العملية⁶⁰⁵، وذلك تحت طائلة العزل وبغض النظر عن الجزاءات المقررة في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل⁶⁰⁶، كما يمتد هذا المنع إلى اقتناء الأشياء المحجوزة والموضوعة للبيع بمبادرة من المدين⁶⁰⁷.

ثانياً: البيع من طرف الملزم

الأصل أن بيع المحجوزات يتم من قبل الدائن الحاجز أي القابض، إلا أنه استثناء من ذلك، فقد أجاز المشرع في مدونة تحصيل الديون العمومية للمدين الملزم المحجوز عليه بيع المنقولات المحجوزة لحساب المحاسب المكلف بالتحصيل⁶⁰⁸ وذلك وفق شروط معينة نصت عليها المادة 61 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وهكذا، يمكن للمدين المحجوز عليه بطلب منه وبترخيص من رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل أن يبيع الأمتعة بنفسه، ويخول لها القيام بذلك داخل أجل 30

⁶⁰⁴ - بالنسبة للمشرع المصري فإنه لم يقيد هذا المقتضى بل تركه على إطلاقه حتى يتسنى للملزم الاستفادة منه كلما سمح له بذلك، حيث نصت المادة 18 من قانون الحجز الإداري على أنه: "يكف مندوب الحاجز عن المضي في البيع إذا نتج عن بيع بعض المحجوزات مبلغ كاف لوفاء المبالغ المحجوزة من أجلها والمصروفات المطلوبة حتى نهاية الشهر الذي يقع فيه البيع وما بعد ذلك من الحجز تحت يد مندوب الحاجز لا يتناول إلا ما زاد عن وفاء ما ذكر".

⁶⁰⁵ - خاصة مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة وأعوان مكاتب التبليغات والتنفيذات القضائية بالمحاكم وأعوان القوة العمومية أو السلطة الإدارية المحلية.

⁶⁰⁶ - المادة 64 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁶⁰⁷ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل و ضمانات الملزم، مرجع سابق، ص 105 و 106.

⁶⁰⁸ - حجية جهدكان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصية التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 389.

يوما من تاريخ الترخيص الممنوح له⁶⁰⁹، حيث إذا لم يتم البيع داخل هذا الأجل يتم إجراؤه وفق الشروط المنصوص عليها في مسطرة البيع العادية التي سبق الحديث عنها.

بالإضافة لذلك، فإنه يمكن لمأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة الذي يكون حضوره واجبا أن يوقف البيع إذا اتضح له نقص بيّن في تقدير الأمتعة الموضوعة للبيع من شأنه أن يضر بتحصيل الضرائب الواجبة على المدين، ونظرا لأن الحكم بأن هناك نقصا بيّنا في تقدير ثمن الأشياء المحجوزة مسألة تقديرية، فيرى أحد الباحثين⁶¹⁰ أنه كان على المشرع أن ينص على أن يشفع المدين طلبه ببيع الأمتعة بنفسه بتصريح يحدد فيه ثمن الأمتعة، وإن تم رفض الترخيص بسبب النقص في ثمن البيع ألزم المدين حينئذ إن أراد الاستفادة من هذه المسطرة الرفع من ثمن البيع أو الاستعانة بخبرة لتحديد هذا الثمن، وفي حالة إتمام البيع فإن محصوله يدفع في الحال بين يدي مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة في حدود المبالغ الواجبة، وإذا كان محصول البيع غير كاف لإبراء ذمة المدين فإنه تتابع إجراءات التحصيل الجبرية بالنسبة للمبلغ الباقي دون تحصيل.

⁶⁰⁹ - نرى أن الغاية من تحديد الثلاثين يوما هو الضغط على الملمزم، وهو الأجل الذي لم يتم الإشارة إليه في البيع الذي يتم عن طريق المحاسب.

⁶¹⁰ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملمزم، مرجع سابق، ص 106-107.

المبحث الثاني: المصار الخاصة والاستثنائية للتحصيل الجبري

تعتبر مسطرتنا حجز العقارات وبيعها، وحجز الأصول التجارية وبيعها، إجراءات خاصة⁶¹¹ للتحصيل الجبري، أخضعها المشرع المغربي لمساطر لا يلجأ إليها القابض إلا عندما لا يتوصل لتحصيل المبالغ المطالب بها عن طريق إجراءات التحصيل العادية (المطلب الأول).

وبالإضافة للإجراءات الخاصة، فقد نص المشرع على إجراءات أخرى أسميناها بالاستثنائية⁶¹²، وذلك لطبيعتها القهرية، ولأنها تتميز بالفعالية والخطورة، خاصة فيما يتعلق بشل نشاط الملتزم أو اغتيال حريته (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المصار الخاصة للتحصيل الجبري

نظرا للطبيعة الخاصة لبعض العقارات والأصول التجارية أخضعها المشرع لاعتبارات أمنية وائتمانية لمقتضيات خاصة نسبة لأحكام التي تخضع لها. وهكذا سنتطرق في هذا المطلب للتنفيذ على الأموال العقارية (الفرع الأول)، ثم الحجز على الأصول التجارية وبيعها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: حجز وبيع العقارات

يحتل العقار مكانة خاصة في نفوس عموم الناس ووجدانهم، حيث تعتبر الملكية العقارية من بين الحقوق الأساسية المقررة دستوريا⁶¹³، كما يشكل الرصيد العقاري إحدى

⁶¹¹ - يمكن أن ندرج كإجراءات خاصة للتحصيل الجبري، الإجراءات المتعلقة بحجز وبيع السفن المنصوص عليها في المادة 66 من مدونة تحصيل الديون العمومية، بالإضافة للإجراءات المرتبطة بالتنفيذ على العربات المنصوص عليها في المواد من 69 إلى 75 من نفس المدونة.

⁶¹² - من بين الإجراءات التي يمكن اعتبارها بالاستثنائية يمكن الحديث عن الإجراءات المتعلقة بمساطر معالجة صعوبات المقاول.

- للتوسع انظر رسالتنا لنيل شهادة الماستر في القضاء الإداري:

- **مهدي خرجوج:** حماية الدين العمومي في إطار مساطر صعوبات المقاول - الدين الضريبي نموذجاً -، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القضاء الإداري، جامعة محمد الخامس الرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سلا -، السنة الجامعية 2012-2013.

⁶¹³ - ينص الفصل 35 من دستور المملكة المغربية لسنة 2011 على أنه: " يضمن القانون حق الملكية ولا يمكن الحد من نطاقها وممارستها بموجب القانون...".

أهم الثروات التي تلعب دورا فاعلا في اقتصاد البلد والمحرك الأساسي لدواليب التنمية الاقتصادية والاجتماعية⁶¹⁴.

وهكذا، فعند عدم وجود منقولات أو عند عدم كفايتها لتغطية الدين الضريبي المطالب به. يصار إلى حجز وبيع عقارات الملتزم المترتبة في ذمته ديون عمومية، وذلك بإتباع مسطرة دقيقة راعى فيها المشرع الحفاظ على حقوق الملتزم نظرا لما يمتاز به العقار من قدسية في حياة الإنسان، ومن أهمية اقتصادية واجتماعية من جهة، وحق الخزينة في استخلاص ديونها من جهة أخرى⁶¹⁵. وعليه سوف نبحت حجز العقارات (فقرة أولى) ثم نتناول بعد ذلك بيعها (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: حجز العقارات

إذا كان حجز وبيع الأموال المنقولة في ملك المدين إجراء يكاد يكون عاديا نظرا لمباشرته اليومية من طرف القباض، فإن الأمر يختلف بالنسبة لحجز العقارات وبيعها. وذلك أن المشرع رغم التنصيص على إمكانية حجز وبيع العقارات في الفقرة الأولى من المادة 67 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن التعقيد والبطء⁶¹⁶ الذي تتميز به المسطرة جعلت من هذا الإجراء إجراء استثنائيا قلما يلجأ إليه القباض حيث يفضلون اللجوء إلى مساطر أخرى أقل تعقيدا وأكثر فعالية⁶¹⁷.

ويخضع حجز العقارات من أجل استخلاص الديون الضريبية إلى قواعد قانون المسطرة المدنية عموما، والتي أحالت عليها مدونة تحصيل الديون العمومية⁶¹⁸. غير أن المشرع الضريبي قد اشترط بعض الشروط الخاصة التي تجدد- أيضا- أساسها في قواعد قانون المسطرة

⁶¹⁴ - إدريس بلمحجوب: جمود التشريع العقاري وانعكاساته على الاستثمار والعمل القضائي، قضايا الاستثمار والتحكيم من خلال توجهات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية الرابعة المنظمة بمحكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء يومي 18 و 19 أبريل 2007، تحت عنوان 50 سنة من العمل القضائي، مطبعة الأمانة، الرباط، سنة 2007، ص 153.

⁶¹⁵ - عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 131.

⁶¹⁶ - زكريا الرجراجي: منازعات الحجز العقاري، مجلة الحقوق المغربية، سلسلة الدراسات والأبحاث، دار الآفاق المغربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2012، ص 14.

⁶¹⁷ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 282.

⁶¹⁸ - نصت المادة 67 من م.ت.د.ع على أنه: "يتم حجز العقارات وبيعها من طرف أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية طبقا لأحكام الظهير الشريف بمثابة قانون بتاريخ 11 من رمضان (28 سبتمبر) 1974 للمصادقة على نص ق.م.م".

المدنية (الفصل 469)، وهو ما يعزز من حيث المبدأ الضمانات المقررة لفائدة الملزمين في التنفيذ على عقاراتهم⁶¹⁹.

ولعل من أهم الضمانات التي أقرها ووفرها المشرع نشير إلى:

- عدم جواز حجز وبيع العقار في حالة وجود منقولات كافية لضمان الوفاء بدين الخزينة.

يتجلى هذا المبدأ في وجوب العمل به والسهر على احترامه وحسن تطبيقه من طرف القباض عملاً بمقتضيات الفقرة الأولى من المادة 67 من مدونة تحصيل الديون العمومية المذكورة سالفاً من جهة، وتأكيداً لمقتضيات الفصل 469 من قانون المسطرة المدنية من جهة أخرى الذي ينص على أنه: " لا يقع البيع الجبري للعقارات إلا عند عدم كفاية المنقولات عدا إذا كان المدين مستفيداً من ضمان عيني"، ومعنى هذا أنه لا يجوز حجز وبيع العقارات إلا إذا تم تنفيذ بيع الأشياء المنقولة التي تعود للمدين وتبين أن ثمنها لا يغطي مبلغ الديون المستحقة على المدين وكذا مصاريف التحصيل الجبري التابعة. حينذاك يحرم القباض أو العون المكلف بالتبليغ والتنفيذ للخزينة محضراً بالمناسبة الذي يثبت بواسطته عدم كفاية المنقولات، وتبقى مع ذلك للمحاسب المكلف بالتحصيل سلطة تقديرية للجوء إلى حجز العقار أم لا على اعتبار أن مقتضيات النص الوارد في الفقرة الأولى من المادة 67 لم تأت على صيغة الوجوب بل إمكانية اللجوء إلى حجز العقار⁶²⁰.

- عدم قابلية الأملاك العامة وكذا الأملاك المحبسة تحبساً عاماً للحجز مع التذكير أنه وإن كانت الأملاك الخاصة للدولة قابلة للحجز فإنه عملياً يصعب مباشرة إجراءات التنفيذ الجبري على هذه الأملاك⁶²¹؛

⁶¹⁹ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 227.

⁶²⁰ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 283.

⁶²¹ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، مرجع سابق، ص 110.

- عدم جواز حجز وبيع السكنى الرئيسية التي تأوي المدين وعائلته والتي لا يتعدى ثمنها مأتي ألف درهم (200000.00 درهم)⁶²². وعلى الرغم مما ينطوي عليه هذا التنصيب من مؤاخذات تهم أساس مرجعية المشرع المغربي في تحديد قيمة السكن الرئيسي التي لا تتلاءم والتطور المتسارع لقيمة العقار، فيرى أحد الباحثين⁶²³ أن هذه الضمانة لها من الدلالات ما يؤكد توجه المشرع نحو إضفاء طابع استثنائي على مسطرة الحجز العقاري، إلا أن تعزيز هذا الطابع وبالنظر لارتباطه الوثيق مع تعزيز قيمة الإنسان الملزم يقتضي أساسا التنصيب فقط على المبدأ العام أي عدم قابليته السكن الرئيسي للحجز، على أن تبقى السلطة التقديرية للقضاء قائمة في الحسم في كل حالة على حدة ما دام أن الأمر يتعلق بمسطرة قضائية تتوفر فيها من حيث المبدأ نفس الضمانات في الدفاع عن الحقوق المالية سواء من جانب الإدارة الضريبية أو الملزم؛

- إذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية قد حددت الأشخاص المؤهلين للقيام بإجراءات التحصيل الجبرية بشكل أساسي في مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخرينة⁶²⁴، فإنه استثناء من ذلك أشارت إلى إمكانية اللجوء عند الحاجة إلى الأعوان القضائيين⁶²⁵، وهو الاستثناء الذي كرسه من خلال مسطرة التنفيذ على العقارات، حيث جعلته اختصاصا حصريا لهذه الفئة بالنظر لما تضمنه من تكريس للطابع القضائي لهذه المسطرة⁶²⁶.

ونميز في هذا الإطار بين الحجز التحفظي والحجز التنفيذي للعقار.

⁶²² - المادة 46 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁶²³ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 231.

⁶²⁴ - المادة 30 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁶²⁵ - المادة 34 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁶²⁶ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 231.

أولاً: الحجز التحفظي

يعتبر الحجز التحفظي وسيلة للاحتياط لا يترتب عليه سوى وضع يد القضاء على العقار ويمنع المدين من التصرف فيه تصرفاً يضر بدائنه⁶²⁷. وبذلك، فإنه لا يجوز تفويته من طرف المحجوز عليه وكل تصرف يقع بين المتعاقدين بعد الحجز يعد باطلاً وعدم الأثر، وللدائن التمسك ببطالان العقد⁶²⁸. ولا يلزم أن يكون الدين العمومي الذي يرمي الحجز التحفظي إلى ضمانه ثابتاً، ومحدد المبلغ ومستحق الأداء⁶²⁹، بل يكفي أن يكون مبلغ الدين محددًا على وجه التقدير، محتمل الوقوع أو يخشى ضياع ضمان الخزينة.

والدائن غير ملزم في هذه الحالة بتقديم سند تنفيذي، بل يكفي أن يكون الدين محتمل الوقوع، وقد أكد المشرع هذا الموقف حينما رخص بصفة صريحة للمحاسب المكلف بالتحصيل مقتضيات المادة 29 من المدونة من أجل اتخاذ كل الإجراءات التحفظية التي من شأنها المحافظة على ضمان الخزينة استناداً إلى إعلام بالتصحيح جارٍ صادر عن مصالح الوعاء الضريبي، وفي هذا الإطار حول المشرع للمحاسب المكلف بالتحصيل الصفة وأهله لتقديم الطلب إلى رئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضياً للمستعجلات في إطار الفصل 149 من ق.م.م لإصدار أمر بإجراء حجز تحفظي على عقار المدين ولو في غياب السند التنفيذي⁶³⁰.

ويبقى المحجوز عليه ينتفع بالعقار انتفاع الشخص الحريص على شؤون نفسه وأن يمتلك الثمار دون أن يكون له حق كرائه إلا بإذن من القضاء، كما أن المحجوز عليه يبقى مالكا لعقاره إلى أن يتحول الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي ما لم يؤمر بغير ذلك⁶³¹.

⁶²⁷ - الفصل 453 من قانون المسطرة المدنية.

⁶²⁸ - يتعين التمييز بين العقار المحفوظ أو في طور التحفيظ من جهة، وبين العقار الغير المحفوظ من جهة أخرى، فإذا تعلق الأمر بالحجز التحفظي على عقار محفظ أو في طور التحفيظ، وجب وضع الأمر الصادر عن رئيس المحكمة بالمحافظة العقارية لتسجيله بمسعى من الدائن. أما إذا تعلق الأمر بعقار غير محفظ فإن الأمر الصادر بالحجز ترسل نسخة منه إلى رئيس المحكمة لتقييدها في سجل خاص موضوع رهن إشارة العموم مع إشهار لمدة 15 يوما بتعليق الإعلان بالمحكمة. الرجوع لـ (الفصل 455 من ق.م.م).

⁶²⁹ - الفصل 452 من قانون المسطرة المدنية.

⁶³⁰ - انظر الفقرة 2 من المادة 29 من م.ت.د.ع.

⁶³¹ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 283-284.

ثانياً: الحجز التنفيذي

يمكن إجراء الحجز التنفيذي على العقار إما بتحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي، وإما بإجراء الحجز التنفيذي مباشرة بعد تبليغ الإنذار القانوني طبقاً للمادة 41 من م.ت.د.ع.

1- تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي

يتم هذا التحويل من طرف العون المكلف بالتبليغات والتنفيذات القضائية بطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل، الذي يرفقه بالسند التنفيذي وشهادة مسلمة من المحافظة العقارية تثبت إجراء الحجز التحفظي ويذكر جميع البيانات المتعلقة بالدين الذي أصبح مستحق الأداء كما يعين كذلك في الطلب أوصاف العقار وجميع المعلومات المفيدة. ويجرر العون محضر التحويل من حجز تحفظي إلى حجز تنفيذي ويرسله إلى محافظ الأملاك العقارية من أجل التسجيل.

ومن بين الضمانات التي قررها المشرع لفائدة الملزم، ضرورة تبليغه في حالة تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي بمحضر الحجز⁶³²، حيث اختار المشرع الطريقة العادية من أجل تحقيق علم الملزم. أما في حالة تعذر ذلك يتم اللجوء إلى إجراءات التبليغ كما هي مقررّة بمقتضى الفصل 39 من قانون المسطرة المدنية.

2- الحجز التنفيذي مباشرة

بالإضافة إلى إمكانية تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي، فإنه يمكن لعون التنفيذ إجراء حجز تنفيذي عليه بعد التأكد من عدم رغبة الملزم في تبرئة ذمته وذلك عن طريق اللجوء إلى الإذن القضائي⁶³³، حيث نجد أن المشرع المصري ألزم الإدارة بضرورة حضور شاهدين على هذا الحجز يتعين الإشارة إلى المعلومات الخاصة بهم في محضر الحجز⁶³⁴.

⁶³² - المادة 469 من قانون المسطرة المدنية.

⁶³³ - عبد العزيز توفيق: شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 324.

⁶³⁴ - مصطفى مجدي هرجة: الجديد في قانون الحجز الإداري، مرجع سابق، ص 327.

وتتضمن مسطرة تنفيذ الحجز على العقار تقديم طلب في الموضوع إلى رئيس المحكمة الابتدائية المختصة مرفوقاً بمستخرج من الجداول والسندات، وكذا نسخة من محضر يثبت عدم وجود منقولات كافية لضمان الوفاء بدين الخزينة.

يشير الطلب إلى اسم وعنوان ومهنة المدين. وإذا تعلق الأمر بشركة يذكر القابض اسمها التجاري وشكلها القانوني ومقرها الاجتماعي وطبيعة ومبلغ الديون العمومية الواجبة الأداء، وكذلك جميع البيانات المتعلقة بهذه الديون... ويذكر- فضلاً عن ذلك- المحاولات والإجراءات الأخرى التي قام بها القابض تجاه المدين التي لم تفرض إلى أي نتيجة⁶³⁵.

بعد الأمر بإجراء الحجز التنفيذي على عقار المدين، يطلب العون رسوم الملكية من المالك ويحرر محضر الحجز التنفيذي ويرسله إلى محافظ الأملاك العقارية من أجل تسجيله في الرسم العقاري⁶³⁶. ومتى تم هذا التسجيل لدى مصلحة المحافظة العقارية يمنع على المالك كل تصرف يضر بدائنيه ويكون نتيجة لذلك كل تفويت تبرعاً أو بعوض باطلاً وعدم الأثر⁶³⁷.

وما تجدر الإشارة إليه، أنه في حالة وجود حجز سابق، فإنه لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل توقيع حجز ثان، حيث يكتفي بالتدخل في الحجز لحماية حقوق الخزينة، حيث يبقى له الحق في مراقبة الإجراءات⁶³⁸، أما إذا تقدم المحاسب المكلف بالتحصيل بحجز أوفر من الحجز القائم سابقاً، فإنه يتم ضم الحجزين معاً، فيتحقق بذلك التعرض على منتجوع بيع العقار لفائدة الخزينة مما يخولها الحق في توزيع الأموال المتحصلة⁶³⁹.

الفقرة الثانية: بيع العقارات

عندما تنتهي مرحلة وضع العقار تحت يد القضاء، وتبلغ الحجز التنفيذي العقاري للمحجوز عليه، وإنذاره بالأداء طبقاً للفصلين 469 و440 من ق.م.م، تبدأ مرحلة موائية

⁶³⁵ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 284.

⁶³⁶ - الفصل 470 من قانون المسطرة المدنية.

⁶³⁷ - الفصل 453 من قانون المسطرة المدنية.

⁶³⁸ - عزمي عبد الفتاح: إجراءات الحجز التنفيذية والتحفطية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، دار النهضة للنشر القاهرة،

سنة 1986، ص 250.

⁶³⁹ - الفصل 467 من قانون المسطرة المدنية.

لهاته⁶⁴⁰، بحيث يحق للمحاسب المكلف بالتحصيل اللجوء إلى بيعه بالمزاد العلني - أي العقار - لاقتضاء الدين المستحق على الملمزم عن طريق أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية.

ويسهر أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية على تنفيذ مرحلة بيع العقارات بالمزاد العلني بعد التحقق من القيام بكافة الإجراءات التي تتطلبها عملية البيع من إعداد دفتر التحملات⁶⁴¹، والإشهار⁶⁴²، وشروط البيع. وتحديد الثمن الافتتاحي للبيع، وتاريخ إجراء السمسرة.

وإذا لم يبادر المدين مالك العقار إلى أداء المبالغ المطلوبة فإنه يتم إجراء السمسرة في جلسة عمومية في التاريخ والساعة المعلنين في إشهار البيع، وبعد إتمام البيع يتم توزيع منتجوع البيع بين المحاسب المكلف بالتحصيل والباقي على الدائنين إذا وجدوا حسب قواعد الامتياز التي ينص عليها القانون⁶⁴³.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري قد أحسن صنعا عندما نص على أنه: "ويقصر البيع بقدر الإمكان على جزء من العقار يفي ثمنه بالمطلوبات بأكملها حتى نهاية الشهر

⁶⁴⁰ - **حجية جهدكان:** تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصية التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 441.

⁶⁴¹ - يشكل دفتر التحملات إحدى المراحل الأساسية في عملية بيع العقار باعتبارها إحدى الضمانات الأساسية المقررة للمدين، وذلك لكونه القائمة التي تدون فيها وتبين شروط البيع بالمزاد العلني ليطلع عليها الراغبون في الشراء عن طريق هذه المسطرة.

للتوسع انظر: **حجية جهدكان:** تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصية التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 446.

⁶⁴² - بعد إعداد دفتر التحملات من قبل عون التنفيذ القضائي، تأتي عمليتان أساسيتان في عملية البيع، بحيث يتم من خلالها الإعلان إلى العموم عن المزاد العلني، وكذا تلقي عروض شراء العقار.

هذا ويتم وضع دفتر التحملات رهن إشارة العموم عن طريق كتابة ضبط المحكمة، وذلك بغاية التعريف بجميع شروط البيع، وكذا التمكن من الحصول على أكبر عدد من العروض قصد الرفع من قيمة العقار المبيع، وهو ما يتضح من خلال حرص المشرع على ضرورة تبليغه للعموم بمجموعة من الوسائل، وهو الأمر الذي نصت عليه الفقرة الثانية من الفصل 474 من قانون المسطرة المدنية.

هذا وبعد إشهار بيع العقار يتلقى عون التنفيذ العروض المرتبطة به، وذلك إلى حدود إقفال محضر المزاد العلني. إلا أن المشرع لم يحدد تاريخ بداية تلقي هذه العروض وكذا الشكليات وطريقة تقديم هذه العروض، مما يشكل قصورا تشريعيا يتعين تجاوزه، وعموما يتعين تسجيل هذه العروض، من قبل العون المكلف بالتنفيذ.

للتوسع انظر: **رضوان اعميمي:** ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 238-239.

⁶⁴³ - **عبد الحميد الحنودي:** تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 134.

الحاصل فيه البيع، وإذا تعذرت تجزئة العقار استمرت إجراءات البيع عليه كله". وهو اتجاه محمود نحو تكريس الطابع الاستثنائي في التنفيذ على عقارات الملمزم الذي يتعين على المشرع المغربي تكريسه لما فيه من ضمانات الملمزم في بيع العقار في حدود ضيقة، وبما يمكن من تبرئة ذمته تجاه الإدارة الضريبية، دون الإضرار بمصالحه⁶⁴⁴.

الفرع الثاني: حجز وبيع الأصل التجاري

نما النشاط التجاري خلال القرن التاسع عشر نموا ملموسا⁶⁴⁵، وعرف توسعا وانتشارا، وبرز الأصل التجاري كأداة فعالة أكسبت الميدان الاقتصادي حركة دائبة، وألهبت حماس المشتغلين به، وزاد الإحساس بنجاعته، وبأهمية دوره في خدمة الاستغلال التجاري، وعلا شأنه في الميدان الاقتصادي علوا دفع حركة التشريع، ابتداء من أوائل القرن الماضي إلى سن مقتضيات قانونية خاصة به، دون أن تهتم أكثرية التشريعات بتعريفه بما فيه القانون المغربي القديم، إلا أن الفقه أولاه اهتماما جديرا به، وعرفه رغم تعقيد مفهومه وحدائمه " بأنه مجموعة قائمة الذات مستقلة عن مجموع العناصر المعنوية والمادية الداخلة في تكوين هذا الأصل"⁶⁴⁶.

وقبل الخوض في أحكام التنفيذ الجبري على الأصل التجاري يجدر بنا التعريف به وبخصائصه⁶⁴⁷ وعناصره⁶⁴⁸، فالأصل التجاري - كما عرفه المشرع من خلال المادة 79 من

⁶⁴⁴ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 240.

⁶⁴⁵ - للتوسع انظر: عبد اللطيف أعمو: تطور الأصل التجاري، مجلة الإشعاع، العدد 17، ص 95 وما بعدها.

⁶⁴⁶ - أحمد جواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 304.

⁶⁴⁷ - من خلال المادة 79 من مدونة التجارة يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص والتي يترتب عنها مجموعة من النتائج وهي كالتالي: -الأصل التجاري مال منقول: وهذه الخاصية تشكل قطيعة بين أحكامه كمجموعة من الأموال المنقولة وأحكام العقار، رغم تماثله مع هذا الأخير في العديد من الأحكام من قبيل تشابه امتياز بائع الأصل التجاري مع امتياز بائع العقار، كما أن رهنه مشابه لنظام الرهن الرسمي العقاري.

-الأصل التجاري مال معنوي: وهو ما يترتب عنه عدم خضوعه لقاعدة "الحيازة سند الملكية"، بالإضافة إلى عدم إمكانية اكتسابه عن طريق التقادم المكسب.

-الأصل التجاري مجموعة أموال ذات وحدة مالية: وهو ما يترتب عنه استقلال الأصل التجاري عن طبيعة العناصر المكونة له، بالإضافة إلى عدم إمكانية تجزئ عناصره وهو ما يبرز إحالة مدونة تحصيل الديون العمومية بخصوص حجز الأصل التجاري على

مدونة التجارة- هو عبارة عن: "... مال منقول معنوي يشمل جميع الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري". والملاحظ أن هذا التعريف انتقد واعتبر بأنه خروج عن المؤلف من طرف المشرع واعتبر خوضا في مجال يترك عادة للفقهاء⁶⁴⁹، وظاهرة جديدة في التشريع المغربي يستحسن عدم اللجوء إليها⁶⁵⁰.

ويشكل التنفيذ على الأصل التجاري إحدى الآليات التي تتمتع بها الخزينة العامة تجاه الملتزمين، وذلك من خلال إمكانية حجز وبيع هذا الأصل من أجل استيفاء الديون العمومية، ومن بين الضمانات التي يحتفظ بها الملتزم في هذا الإطار، هو خضوع مسطرة التنفيذ على

الفقرة 3 من الفصل 455 من قانون المسطرة المدنية. والتي تؤكد وجوب شمول محضر الحجز لوصف جميع العناصر المادية وتقدير قيمتها، ولو كان الحجز سيشمل فقط أحد تلك العناصر.

للتوسع انظر:

- **مصطفى أيت موسى:** رقابة القضاء الإداري على مبدأ تدرج إجراءات التحصيل، رسالة لنيل الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، السنة الجامعية 2011-2012، ص 74-75.

⁶⁴⁸ - دأب الفقه في معظمه إلى تقسيم عناصر الأصل التجاري إلى عناصر معنوية وعناصر مادية:

أ- العناصر المعنوية للأصل التجاري:

- الزبائن؛
- السمعة التجارية؛
- الاسم التجاري؛
- الشعار؛
- حق الإيجار؛
- العلامة الصناعية أو التجارية؛
- براءة الاختراع؛
- حق الملكية الصناعية الأدبية والعينية.

ب- العناصر المادية للأصل التجاري:

- المعدات والأدوات؛
- البضائع.

للتوسع انظر: أحمد البقالي: حجز وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة وقانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، الطبعة الأولى، سنة 2014، ص 10 وما فوقها.

⁶⁴⁹ - **عبدالعزیز توفيق:** عناصر الأصل التجاري، مجلة المحامون، هيئة أسفي، العدد 6، سنة 1998، ص 67.

⁶⁵⁰ - **فؤاد معلال:** شرح القانون التجاري المغربي الجديد، مطبعة النجاح، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، سنة 1999، ص 54.

الأصل التجاري للإجراءات السابقة للحصول الجبري التي يتعين على المحاسب المكلف بالحصول احترامها تحت طائلة بطلان المسطرة⁶⁵¹.

فالملاحظ أن المشرع المغربي لم يتطرق في مدونة تحصيل الديون العمومية، إلى جميع إجراءات الحجز والبيع المتعلقة بالأصل التجاري، بل اكتفى في المادة 68 بما يلي: " يتم حجز الأصول التجارية طبقاً للأحكام الفقرة 3 من الفصل 445 من قانون المسطرة المدنية(...)ينفذ بيع الأصول التجارية وفق الشروط(...)"، ولعل من المفيد الرجوع إلى قانوني المسطرة المدنية ومدونة التجارة من أجل شرح وتحليل أحكام هذه المدونة بالنسبة لحجز الأصل التجاري (الفقرة الأولى) وبيعه (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإجراءات الخاصة بحجز الأصل التجاري

إن حجز الأصول التجارية في ميدان تحصيل الديون العمومية لا يتطلب تدخل القضاء ولا يتوقف على حكم قضائي، بل يظل هذا النوع من الحجز محتفظاً بطابعه الإداري، وخاضعاً للمسطرة المتبعة من طرف المحاسبين العموميين، الذين خول لهم القانون حق حجزها حجزاً مباشراً عملاً بأحكام المواد من 44 إلى 57، وبمقتضيات المادة 68 من نفس المدونة التي جاءت واضحة وبعيدة عن أي إبهام⁶⁵². في حين أن حجز الأصل التجاري من طرف غير المحاسب يتطلب استصدار أمر قضائي يقضي بالحجز على الأصل التجاري.

وتطبيقاً لمقتضيات الفقرة 3 من المادة 455 من قانون المسطرة المدنية⁶⁵³، وفي إطار الحفاظ على الضمانات المقررة للملزم يتم حجز الأصل التجاري سواء انصب عليه كلياً أو جزئياً، وذلك عبر احترام المراحل الآتية:

- قبل الشروع في مسطرة حجز الأصل التجاري، يجب على المحاسب أن يراقب وثائق الملف الإداري المتعلقة بالملزم الذي يراد التنفيذ على أصله التجاري، وبعد أن يراجع كل الإجراءات السابقة على الحجز، إذ يتحقق من إرسال إشعار بدون صائر، ويتأكد من سلامة

⁶⁵¹ - أحمد البقالي: حجز ورهن وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة وقانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، مجلة القانون المغربي، العدد 2، سنة 2002، ص 33.

⁶⁵² - أحمد جواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 305.

⁶⁵³ - انظر الفقرة 3 من المادة 455 من ق.م.م.

الإنذار القانوني، حتى لا يحكم بطلانه أو إلغاء مسطرة التحصيل، وحتى لا يكون في حالة تقديم طلب البيع، عرضة للاحتجاج عليه بمقتضيات المادة 114 من مدونة التجارة⁶⁵⁴؛

- يسعى المحاسب، فضلا عما سبق، إلى الحصول على ترخيص بالحجز والبيع من لدن رئيس الإدارة⁶⁵⁵، وإلى أن يكون السند التنفيذي المتعلق بالملزم واجب التنفيذ، وأن يكون الدين المسجل به حال الأداء، وغير معلق على شرط، كما يحرص قبل الشروع في الحجز على الإطلاع على السجل التجاري للأصل التجاري بالمحكمة التجارية المختصة حتى يتمكن من معرفة تسجيل أو عدم تسجيل الأصل التجاري به، ولمن تعود ملكيته ووضعته والتحملات التي قد يكون مثقلا بها وبصفة عامة يتبين من الوضعية العامة للأصل التجاري⁶⁵⁶؛

- يشكل تحرير محضر الحجز إجراء أساسيا في التنفيذ على الأصل التجاري، حيث يتم تحرير هذا المحضر وتوقيعه من قبل مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة بطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل⁶⁵⁷، حيث يتم فيه حصر الأصل التجاري بجميع عناصره المادية والمعنوية ووصفها وصفا دقيقا، كما يتعين أن يتضمن كافة المعلومات المتعلقة بطبيعة الدين والملزم بأدائه⁶⁵⁸.

⁶⁵⁴ - للتوسع انظر المادة 114 من مدونة التجارة المغربية.

⁶⁵⁵ - المادتان 37 و 44 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁶⁵⁶ - **عبد العزيز شموري**: حجز وبيع منقولات وعقارات المدين بين قرارات المحاسب المكلف بالتحصيل وأحكام القضاء على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 53.

⁶⁵⁷ - فالملاحظ أن البعض من المأمورين المكلفين بالتنفيذ لا يقومون بإعداد المحاضر وفق ما تقتضيه كل نازلة على حدة، بل يقتصرون على ملء الفراغ أو النموذج الذي وضعته الإدارة رهن إشارتهم ضمن المطبوعات الأخرى، ولا يحمل نفسه مشتقة إضافة ملحق لإتمام البيانات والمعلومات التي تتطلبها عملية الحجز، وقد أسهم في تكريس هذه المؤاخذة محاسبون عموميون - وهذا ما عايناه - حينما يلحون على المأمور الذي يقوم بالحجز، بأن ينجز أكبر عدد ممكن من المحاضر والتبليغات، أخذا بالكم لا بالكيف.

⁶⁵⁸ - يجب أن يتضمن الحجز كافة المعلومات الكفيلة بحفظ حقوق أطراف الحجز ومسؤولياتهم عن الحجز، حيث أشارت التعليمية المتعلقة بتحصيل الديون العمومية إلى لائحة هذه المعلومات كما يلي:

- الاسم العائلي والشخصي لمأمور التبليغ والتنفيذ المكلف بإعداد المحاضر؛

- تبليغ الإنذار القانوني؛

- نوع أو أنواع الضرائب ومبلغها؛

- رقم السجل التجاري؛

وإذا تعذر إيقاع الحجز على الأصل التجاري لكون الأبواب مغلقة، وهو ما يقع عادة، إذ يعتمد بعض مدنيي الدولة سيئي النية إلى إغلاق أبواب المحلات بمجرد ما يصل إلى علمهم رغبة القابض في إيقاع الحجز، فالمحاسب في هذه الحالة مرغم على سلوك مسطرة فتح الأبواب المغلقة بالقوة المنصوص عليها في المادة 52 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

علاوة على ذلك، يتعين أن يتضمن محضر الحجز تعيين حارس أو أكثر على الأصل التجاري وذلك بغاية الحفاظ على سلامة الأشياء المحجوزة مما قد يلحقها من ضرر ونقص يمس بمصلحة الطرفين، ويستوي في ذلك أن تتم الحراسة من قبل مالك الأصل التجاري إذا كان المالك شخصا طبيعيا، أو متصرف الشركة أو مديرها إذا كان مالك الأصل التجاري شخصا معنويا⁶⁵⁹.

وهكذا فبمجرد الانتهاء من إعداد وتحرير محضر الحجز، يجب على مأمور التبليغ والتنفيذ، تبليغ نسخة منه إلى المدين المحجوز عليه والحارس الذي تم تعيينه، للتمكن من اتخاذ الإجراءات المناسبة تجاهه سواء بأداء ما بذمته من ديون ضريبية قبل بيع الأصل التجاري أو اللجوء إلى التعرض.

- لقد أوجب المشرع على مأمور التنفيذ أو على كل ذي مصلحة، أن يبادر إلى تقييد محضر الحجز بالسجل التجاري، وجعل هذا التقييد ضروريا. ولو أهمل التاجر أو الشركة التجارية تطبيق المقتضيات التشريعية التي تحتم تسجيل التجار والشركات التجارية، ويرفق طلب التقييد وجوبا بنسخة من محضر الحجز، كما يتعين إثبات ذلك في طرة المرفقات لتشهد مصلحة السجل التجاري بهذا الإيداع.

- تاريخ إجراء الحجز؛

- التنصيص على عدم كفاية المنقولات؛

- توقيع مأمور التبليغ والتنفيذ والحارس؛

- الإشارة إلى العناصر المادية والمعنوية للأصل التجاري.

- Instruction sur le recouvrement des créances publiques, op.cit, p 76.

⁶⁵⁹ - **رضوان اعميمي**: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القاضي الإداري، مرجع سابق، ص 221-222.

ويجب أن يقدم طلب التقييد في اسم رئيس المحكمة التجارية التي يوجد في دائرتها الأصل التجاري المراد حجزه، وبعد تقييد محضر الحجز، يقوم القابض بسحب نسخة من النموذج (ج) تتضمن تقييد الحجز المطلوب.

والملاحظ من خلال التجربة العملية، أن أي إهمال في تقييد محضر الحجز في السجل التجاري، يعود بنتائج مؤثرة تأثيراً سيئاً على حقوق الخزينة، ويؤدي في بعض الأحيان إلى بذل مجهودات وصرف نفقات دون طائل.

الفقرة الثانية: الإجراءات الخاصة ببيع الأصل التجاري

يتم بيع الأصل التجاري إما بيعاً رضائياً، ويرم في هذا الصدد عقد عرفي عملاً باتفاق الأطراف وتماشياً مع القواعد العامة⁶⁶⁰، وإما بيعاً جبرياً عن طريق القضاء الذي يتخذ الإجراءات اللازمة.

لذلك، وما يهمنا هو هذا الأخير وذلك عملاً بالإحالة التي تنص عليها الفقرة الثانية من المادة 68 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وتطبيقاً لمقتضيات مدونة التجارة المحال عليها⁶⁶¹.

ويمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل تقديم طلب بيع الأصل التجاري إلى المحكمة التجارية المختصة، إذا لم يسدد المدين المحجوز عليه مالك الأصل التجاري ما بذمته من ديون داخل أجل 8 أيام من تاريخ الحجز⁶⁶². وهو نفس التوجه الذي سار عليه المشرع الجزائري ابتداء من اليوم العاشر من تبليغ الحجز⁶⁶³.

ويقدم هذا الطلب في شكل مقال افتتاحي، يرفع إلى رئيس المحكمة التجارية التي يقع بدائرتها الأصل التجاري، وينبغي أن يتضمن المقال الأسماء العائلية والشخصية وصفة أو مهنة وموطن أو محل إقامة المدعى عليه، وفق ما تنص عليه المادة 32 من قانون المسطرة المدنية.

⁶⁶⁰ - عبدالعزيز اليونسي: حجز وبيع الأصل التجاري، المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 163-162.

⁶⁶¹ - المواد من 79 إلى 110 من مدونة التجارة.

⁶⁶² - المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁶⁶³ - المادة 1.151 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

أما إذا كان المدعى عليه شركة وجب أن يتضمن المقال اسمها، نوعها، مقرها الاجتماعي وجميع البيانات الأخرى، وكذلك أطراف الدعوى⁶⁶⁴.

كما يجب أن يبين بإيجاز في المقال موضوع الدعوى، والوقائع، والوسائل المثارة، وهذه البيانات تعتبر ضرورية إذ هي التي تمكن القاضي من أن يبت في حدود طلبات الأطراف ولا يسوغ له أن يغير تلقائيا موضوع أو سبب هذا الطلب⁶⁶⁵.

بالإضافة لذلك، يتعين على القابض إرفاق طلب البيع بالوثائق والمستندات الآتية:

- نسخة من مستخرج الجداول يتضمن مبلغ الدين وإجراءات المتابعات التي تم مباشرتها في حق المدين؛

- نسخة لشهادة تسليم الإنذار تبين بوضوح تاريخ التبليغ ومن تسلمه؛

- نسخة من محضر حجز الأصل التجاري؛

- نسخة من النموذج (ج) للسجل التجاري يتضمن تقييد الحجز المذكور⁶⁶⁶.

هذا، ويؤدي استجابة المحكمة التجارية لطلب المحاسب بالاستخلاص إلى صدور حكم قضائي⁶⁶⁷، يأذن للإدارة الضرائب ببيع الأصل التجاري ومن أجل استيفاء ديونها، فبمجرد ما يصير هذا الحكم قابلا للتنفيذ يقوم كاتب الضبط بالمحكمة التي أصدرته بتبليغه إلى المحكوم عليه، وذلك وفق الشروط المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية بناء على طلب القاضي.

بالإضافة لذلك يقوم كاتب الضبط في نفس الوقت بالشهر القانوني على نفقة الطالب المسبقة، حيث يبين في الإعلان عن المزاد تاريخ افتتاحه ومدته وإيداع الوثائق بكتابة الضبط، كما يستوجب تعليق نفس الإعلان بباب العقار الذي يستغل فيه الأصل المقرر

⁶⁶⁴ - الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية.

⁶⁶⁵ - نور الدين العسري: بيع الأصل التجاري في التشريع المغربي في ضوء الاجتهاد القضائي، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرباط، 2002، ص 54.

⁶⁶⁶ - Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, p 79.

⁶⁶⁷ - أي أنه حكم ابتدائي لم يتم استئنافه أو تم استئنافه، وصدور قرار استئنافي، أما النقص أمام محكمة النقض فإنه لا يوقف التنفيذ طبقا لمقتضيات الفصل 361 من قانون المسطرة المدنية.

بيعه، وبمقرات المحكمة والمقاطعة والولاية، فضلا عن إشهاره بجرائد تتولى نشر الإعلانات القانونية⁶⁶⁸.

وخلال عملية النشر، يسهر العون المكلف بالتنفيذ على تدوين كل العروض وترتيبها حسب التاريخ الذي تم التصريح بها، إلى غاية أن يقف المحضر الذي يهيا بصورة خاصة، لمزاد يأمل الدائنون إقدام المدين على تسديد ديونه قبل حلول أجله.

فبعد ثلاثين يوما من تبليغ الحكم ومن الإشهار القانوني، تجري المزايدة لدى كتابة الضبط التي قامت بالإجراءات، ولا يمكن تمديد هذا الأجل إلا بأمر صادر عن رئيس المحكمة لمدة لا تتجاوز تسعين يوما، تحتسب ضمنها الثلاثون يوما الأولى.

ويلجأ العون المكلف بالتنفيذ في الأيام العشرة الأولى من الأجل السابق، إلى إخبار صاحب الأصل التجاري أو وكيله، وكذا الدائنين الذين سبق تقييدهم قبل أن يصدر القرار المراد تنفيذه بعمليات الإشهار، وإحاطتهم علما بكون حضورهم في اليوم والساعة المحددين لإجراء المزاد ضروريا، كما يطلب في الأيام العشرة الأخيرة من المدة السابقة، من نفس الأشخاص والراغبين الذين أبدوا استعدادهم للمشاركة في المزايدة أن يحضروا بالتاريخ المعين سلفا⁶⁶⁹.

يرسو المزاد بعد انقضاء هذا الأجل على المتزايد الأخير الموسر الذي قدم أعلى عرض أو قدم كفيلا موسرا ويحرر عند ذاك محضر بإرساء المزاد ، يؤدي من رسا عليه المزاد ثمنه لكتابة الضبط خلال 20 يوما من المزاد ، ويجب على المتزايد علاوة على ذلك أن يؤدي مصاريف التنفيذ التي تحددها المحكمة قبل اليوم المعين للبيع.

وهنا يجب الإشارة إلى أنه إذا لم ينفذ الراسي عليه المزاد شروط المزايدة ولم يستجب للإنذار الموجه إليه لاحترام التزاماته، خلال عشر أيام، يعاد بيع الأصل التجاري بالمزاد على ذمته داخل أجل الشهر الموالي للعشرة أيام المذكورة، وتنحصر إجراءات البيع المعاد في إعلان جديد تتبعه مزايدة جديدة، ويكون الأجل الفاصل بين الإعلان عن البيع والمزايدة الجديدة

⁶⁶⁸ - الفقرة الثانية والثالثة من المادة 115 من مدونة التجارة، والمادة 63 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والمادة 463 من قانون المسطرة المدنية.

⁶⁶⁹ - المادة 116 من مدونة التجارة.

30 يوما. ويلتزم المتزايد المتخلف بأداء الفرق إذا كان الثمن الذي رسا به إعادة البيع أقل من الأول دون أن يكون له حق طلب ما قد ينتج من زيادة.

المطلب الثاني: المساءر الاستثنائية للتحصيل الجبري

لقد أوجد المشرع المغربي جملة من الوسائل القانونية لاقتضاء الحقوق بصفة جبرية منها اللجوء للحجز على أموال المدين سواء المنقولة أو العقارية أو اللجوء إلى الإكراه البدني (الفرع الأول) باعتباره إجراء من إجراءات التحصيل المنصوص عليها في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تخول للقباض حق متابعة الملمزم في شخصه وحرته من أجل استخلاص الديون العمومية.

وبالإضافة للإكراه البدني، فقد نص المشرع المغربي على إجراء آخر استثنائي يتمثل في الإشعار للغير الحائز باعتباره إجراء يخول للإدارة الضريبية في حالات محددة حق اقتضاء حقها بنفسها دونما حاجة إلى مراجعة القضاء (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تطبيق مسطرة الإكراه البدني⁶⁷⁰ لتحصيل الديون العمومية

إذا كانت الصورة المثلى لتنفيذ الالتزامات هي قيام المدين أو الملمزم من تلقاء نفسه بأداء ما بذمته من ديون أو ضرائب أو رسوم لفائدة الدائن سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عاما أو خاصا، فإن الصورة لا تتحقق دائما، لتقاعس بعض المدينين عن الوفاء بالتزاماتهم إما تعنتا أو نتيجة إعسارهم، وهنا لا بد من حماية الدائن لاستيفاء دينه وذلك بإجبار المدين على أداء التزاماته⁶⁷¹.

وهكذا، أوجد المشرع جملة من الوسائل القانونية لاقتضاء الحقوق بصفة جبرية منها اللجوء للحجر على أموال المدين سواء المنقولة أو العقارية أو اللجوء إلى الإكراه البدني، وتعتبر هذه الأخيرة إجراء من إجراءات التحصيل المنصوص عليها في المادة 39⁶⁷² من مدونة التحصيل، التي تخول للقباض حق متابعة المدين في شخصه وحرته من أجل استخلاص

⁶⁷⁰ - نظم المشرع المغربي الإكراه البدني في المواد من (76 إلى 83) من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁶⁷¹ - محمد لزوغني: التنفيذ عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 31، 2001، ص 69.

⁶⁷² - انظر المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

الدين الضريبي، وذلك بعد استنفاد باقي الإجراءات المنصوص عليها في نفس المادة والمتمثلة في تبليغ الإنذار وحجز وبيع أموال المدين المتأخر عن الأداء⁶⁷³.

غير أن هذه المسطرة على الرغم من أهميتها وفعاليتها في حمل المدين على الوفاء، فإنها كانت في ظل ظهير 1935/08/21⁶⁷⁴ لا تراعي وضعية بعض المدينين، كما تتميز بإجحاف في حقهم⁶⁷⁵.

وبالنظر إلى سلبيات هذه المسطرة في ظل ظهير 1935/08/21 والانتقادات الموجهة لها وتعارضها مع مبادئ حقوق الإنسان والحريات الشخصية، فقد ارتأى المشرع إعادة تنظيم هذا الإجراء وفق شروط تراعي التطورات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية (الفقرة الأولى)، وكذا القيم الإنسانية الحديثة المبينة على احترام حق الإنسان في حريته أولاً (الفقرة الثانية)، غير أن الطابع القضائي لهذه المسطرة يشكل من حيث المبدأ إحدى الضمانات لفائدة المدين (الفقرة الثالثة).

الفقرة الأولى: شروط سابقة على تقديم لب الإكراه البدني

إذا كان المشرع الفرنسي قد أحال من أجل تطبيق الإكراه البدني في الميدان الجبائي، على الشروط المنصوص عليها في قانون المسطرة الجنائية⁶⁷⁶، فإن المشرع المغربي لم ينص على أي إحالة من هذا القبيل، بل أوجب احترام مقتضيات خاصة مشار إليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، وبالرجوع إلى هذه المقتضيات الخاصة نلاحظ أن بإمكان القارئ أن يستنتج منها عدة شروط، منها أن المحاسب لا يستطيع أن يلجأ إلى الإكراه البدني إلا بعد احترام

⁶⁷³ - عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 135.

⁶⁷⁴ - من المعلوم أن مسطرة الإكراه البدني كانت تمثل الوسيلة الأنجع بالنسبة للإدارة في تحصيل الديون العمومية بشتى أنواعها، خاصة وأنها كانت تلجأ مباشرة إلى استعمال هذه الوسيلة بعد توجيه الإنذار إلى المدين وفق ما تنص عليه المادة 27 من ظهير 1935/08/21، وبمجرد عدم استجابة المدين للإنذار المذكور تحرك الإدارة في حقه مسطرة الإكراه البدني بتوجيه طلب بذلك مباشرة إلى وكيل الملك بالمحكمة الابتدائية المختصة الذي يأمر بالاعتقال ولا يراقب سوى صحة تبليغ الإنذار.

⁶⁷⁵ - حسن الرميلى: الإكراه البدني على ضوء التشريع المغربي والمقارن، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، سنة 1997، ص 37.

⁶⁷⁶ - Voir l'article L 271 du livre des procédures fiscales qui prévoit : « le défaut de paiement des impositions indiquées l'article L 270 peut donner lieu a l'exercice de la contrainte par corps dans les conditions fixées par le code de procédure pénale sous réserve des dispositions de l'article L272 A... ».

الإجراءات السابقة (أولاً)، وأن يستنفذ جميع طرق التنفيذ على أموال المدين، وأن يتعذر عليه استيفاء الدين بهذه الوسائل (ثانياً)، وأن يوجه طلب الإكراه البدني ضد المدين شخصياً (ثالثاً).

أولاً: احترام الإجراءات التمهيدية

إذا كان الإكراه البدني إحدى الآليات الجبرية الممنوحة للإدارة الضريبية من أجل استيفاء ديونها، فإن ذلك يجعله مقيداً بضرورة احترام الإجراءات التمهيدية التي يقتضيها اللجوء إلى التحصيل الجبري خاصة اللجوء أولاً إلى إرسال الإشعار بدون صائر⁶⁷⁷ طبقاً لمقتضيات المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁶⁷⁸.

بالإضافة لذلك، فإن تطبيق الإكراه البدني يخضع لطلب والتأشير عليه، فالمحاسب المكلف بالتحصيل في القانون المغربي كنظيره في القانون الفرنسي⁶⁷⁹ مؤهل لإعداد طلب الإكراه البدني، ويلاحظ في هذا الصدد، أن المحاسب ملزم عند تقديمه لطلب تطبيق الإكراه البدني، أن يعرضه على رئيسه المباشر الذي قد يكون خازناً جهوياً أو إقليمياً أو عمالياً ليؤشر عليه عملاً بمقتضيات المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁶⁸⁰، وفي ذلك رقابة إدارية ذاتية، أي فحص محتوياته والتأكد من سلامته تلافياً لأي خطأ قد يخل بهذه المسطرة، ويهدد احترام الإجراءات التمهيدية والسابقة للجوء إلى الإكراه البدني⁶⁸¹.

⁶⁷⁷ - الذي سبق الحديث عنه في محور سابق.

⁶⁷⁸ - تنص المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صائر، ويجب تقييد تاريخ إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر، ويعتد بهذا التقييد ما لم يطعن فيه بالزور".

⁶⁷⁹ - راجع الفقرة الأخيرة من المادة L272 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي التي ورد فيها:

« Pour le recouvrement des créances fiscale elle est exercée à la demande du comptable chargé du recouvrement ».

⁶⁸⁰ - تنص المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يوجه هذا الطلب بعد التأشير عليه من لدن رئيس الإدارة التابع لها المحاسب أو الشخص الذي يفوضه لذلك".

⁶⁸¹ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 245.

ثانيا: استنفاد جميع طرق التنفيذ على أموال المدين

لعل من بين الحسنات التي تحسب للمشرع المغربي، تراجعه عن الترتيب الذي وضعه في ظل التشريع السابق الذي أتاح للإدارة اللجوء بسهولة إلى الإكراه البدني بعد توجيه الإعذار ومروور 20 يوما دون استجابة المدين⁶⁸²، حيث رتبت مقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، الإكراه البدني كآخر إجراء يمكن اللجوء إليه من أجل استخلاص الديون الضريبية، كما نصت في مقابل ذلك على أن التحصيل الجبري يتم حسب الترتيب الوارد بنفس المادة مما يجعل من مسطرة الإكراه البدني خاضعة إلى مبدأ التدرج في التحصيل⁶⁸³، وذلك باستنفاد جميع الإجراءات السابقة عليها وهو ما يشكل ضمانا لفائدة المدينين في اللجوء المحدود والاستثنائي إلى هذه المسطرة⁶⁸⁴.

ولعل ما يكرس الطابع الاستثنائي للإكراه البدني اعتباره وسيلة لتحصيل الديون العمومية، وهذا ما نصت عليه المدونة في المادة 76 على أنه: "إذا لم تؤد طرق التنفيذ على أموال المدين إلى نتيجة يمكن أن يتابع التحصيل الجبري بواسطة الإكراه البدني"، مما يفيد قطعاً بأنه من الشروط الأولية لمباشرة إجراءات الإكراه البدني ضرورة الالتجاء أولاً إلى وسائل التحصيل الجبري آنذاك إلى مسطرة الإكراه البدني⁶⁸⁵.

⁶⁸² - الفصل 30 من ظهير 21 غشت 1935.

⁶⁸³ - تنص المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "تبأشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي:

- الإنذار؛

- الحجز؛

- البيع.

ويمكن اللجوء إلى الإكراه البدني لتحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى وفق الشروط المنصوص عليها في المواد من 76 إلى 83 أدناه".

⁶⁸⁴ - **رضوان اعميمي**: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 246.

⁶⁸⁵ - **عبد الرحيم حزيكر**: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل و ضمانات الملتزم، مرجع سابق، ص 124-125.

لذلك، وفي إطار تعزيز ضمانات المدينين في تكريس الطابع الاستثنائي لهذه المسطرة، يتعين التنصيص على أن اللجوء إليها لا يتم مباشرة بعد استنفاد المحاسب لجميع الطرق الجبرية للتنفيذ على الأموال، بل ربط هذا المقتضى من جهة، بأجل التقادم، أي تمكين المحاسب المكلف من سلطة تقديرية في تقرير وقت اللجوء إلى هذه المسطرة داخل أجل التقادم حيث يمكن التريث في اللجوء إلى المسطرة إلى حين تكوين المدين لأموال يمكن مطالبته بها أو التنفيذ عليها، ومن جهة أخرى، يمكن ربط اللجوء إلى الإكراه البدني عند عدم إمكانية تقسيط الدين وفق ما تتطلبه مقتضيات المادة 118 من تكوين للضمانات، وذلك بغاية الإبقاء على مسطرة الإكراه البدني كإجراء تهديدي⁶⁸⁶ يستهدف الضغط على المدين سيئ النية القادر على الوفاء لإجباره على تنفيذ التزاماته⁶⁸⁷.

هذا، وتبقى الإشارة إلى أنه وتعزيزا لحماية المدين بالضريبة، فقد أضافت المادتان 77 و78 من المدونة مجموعة من القيود والشروط لتطبيق هذه المسطرة التي تتعلق في مجملها بالأشخاص الذين يمكن أن تمسهم مسطرة الإكراه البدني باستثناء الشرط المتعلق بمبلغ الدين.

ثالثا: توجيه طلب الإكراه البدني ضد المدين شخصا

يتفق القانون⁶⁸⁸ والفقه والقضاء على أن المتابعة يجب أن توجه ضد المدين شخصا، لأنه هو المسؤول عن تسديد ديونه والمخاطب بها، وهو المكتسب صفة المنفذ عليه، ولذلك تنص المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية عند إعداد طلب الإكراه، على أن "يعين المدين اسميا"⁶⁸⁹ (désignant nommément le débiteur) تأكيدا على أن شروط

⁶⁸⁶ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 247.

-Martine BETCH: Juge pénal et juge fiscal, Economica, Paris, p 109.

⁶⁸⁷ - « la finalité de la contrainte par corps, n'est pas la sanction du redevable par son incarcération. Elle constitue plutôt un moyen de pression, pour l'amener à se libérer de sa dette, ou de dissuasion pour l'empêcher d'entreprendre tous actes de nature à faire disparaître la gage de trésor ».

- Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, p 132.

⁶⁸⁸ - راجع المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي توضح أن جداول الضرائب وقوائم الإيرادات قابلة للتنفيذ ضد الملمزم.

⁶⁸⁹ -Note aux percepteurs n° 1144 S.D.G du 30/12/1970, p 2.

توظيف الإكراه البدني لتحصيل ديون الدولة، أن يطبق على المدين نفسه وليس على غيره، أو على الشخص الاعتباري الذي لا يمكن أن تطبق عليه إلا عقوبات مالية وإضافية وتدابير وقائية دون أن يكره بدنيا، أو يعاقب عقوبة ماسة بحريته⁶⁹⁰.

غير أن المشرع، ومن أجل محاربة غش جبائي وتأمين تحصيل ضرائب واجبة على شركات وتعاونيات، لا يمنع تطبيق الإكراه البدني على مديري ومسيرين⁶⁹¹ وشركائهم، أو على أي شخص يمتلك صفة تمثيل هذه الشركات والتعاونيات⁶⁹²، بدليل أنه حملهم في الميدان الجبائي مسؤولية تضامنية عن أداء ضرائبها في حالة ثبوت ارتكاب أعمال تدليسية⁶⁹³، وأقر للخرينة في حالة الحكم بمسؤوليتهم قضائيا، حق إجبارهم على الأداء بجميع الوسائل القانونية، ومنها الإكراه البدني، الذي أصبحت ظروف أعماله في إطار مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية طويلة ودقيقة، ومن مظاهر إطالته والتخلص من طابعه الإداري وجوب عرض الطلب المتعلق به على القضاء للبت فيه⁶⁹⁴.

الفقرة الثانية: الأشخاص الذين يطبق في حقهم الإكراه البدني والذين يعفون من

تطبيقه

يستفاد من النصوص التي تنظم الإكراه البدني بمدونة تحصيل الديون العمومية، أن المشرع عالج هذه المسطرة بشكل واضح، وصاغ موادها بصورة تعد أفضل بكثير مما كانت عليه في الماضي.

غير أن المشرع، حرصا منه على إيلاء هذه المسطرة ما تستحقه من الاهتمام والتدبير، وشعورا منه بأن تطبيقها يتطلب حذرا واحترازا شديدين حتى لا تغدو أداة ظلم وإضرار، لم يجد بدا من التنصيص على حالات يكون فيها تطبيق الإكراه البدني جائز التطبيق على أشخاص قصرُوا في صون أنفسهم، واستباحوا هدر كرامتهم، وامتنعوا عن أداء

⁶⁹⁰ - أحمد جواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 374.

⁶⁹¹ - Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, p 310.

⁶⁹² - وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الفرنسي، نص صراحة في المادة 1777 من المدونة العامة للضرائب بفرنسا، على جواز تطبيق الإكراه البدني في حق المديرين والمسيرين، ومن يمثل الشركة في حالة ارتكاب جنحة من طرف هذه الشركة.

⁶⁹³ - المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁶⁹⁴ - أحمد الجواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 375.

مستحقاقهم⁶⁹⁵ على الرغم من بدو يسرهم (أولا)، كما لم يفته أن ينص على إعفاء أشخاص من هذه المسطرة نظرا لوضعيات خاصة تتعلق مثلا باستخلاص مبلغ ضئيل، وبحالة العسر، وبقصر السن وبكبره، وبحالة الحمل، وبالعلاقة الزوجية، وبأحد الورثة ما دامت الشركة شائعة... وهي وضعيات يغدو فيها تطبيق الإكراه البدني محظورا (ثانيا).

أولا: الأشخاص الذين يطبق عليهم الإكراه البدني

طبقا لمقتضيات المادة 77 من المدونة، فإنه تم حصر نطاق الإكراه البدني من حيث الأشخاص في فئتين:

الفئة الأولى: المدينون الذين لم يثبت عسرهم وفق الشروط المحددة في المادة 57 كما بينها حينما تحدثنا عن الحجز على أموال المدين بالضرائب كإجراء من إجراءات التحصيل الجبري التي تشير باقتضاب أن الإكراه البدني ينفذ في مواجهة المدينين ما عدا:

- المدينين المعروفين بيسرهم أو بقدرتهم على الوفاء والدين لم يفض الحجز الذي أجري عليهم إلى نتيجة أو ثبت عسرهم بمحضر عدم وجود ما يحجز؛
- المدينين المعروفين بعسرهم ويؤكدون ذلك بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية⁶⁹⁶؛

⁶⁹⁵ - أحمد جواهري: اللجوء إلى الإكراه البدني لاستخلاص الديون العمومية الإشكالات القانونية والقضائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال -، السنة الجامعية 1999-2000، ص 86.

⁶⁹⁶ - إن هذا التنصيص ما زال محط خلاف بين اتجاهين متعارضين:

الاتجاه الأول: يعتبر أن محضر عدم وجود ما يحجز وإن كان دليل إثبات على جميع طرق التنفيذ قد تم اللجوء إليها في حق المدين إلا أنها لم تفز إلى نتيجة، لا يمكن اعتباره مبررا كافيا لإثبات عسر المدين، على اعتبار أن محضر عدم وجود ما يحجز يتم تحريره من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل في حدود المعطيات المتوفرة لديه بخصوص ممتلكات المدين وكذا التحريات التي قام بها والتي لا تبين دائما حقيقة الوضعية المالية للمدين، كلما تعلق الأمر بحسابات بنكية سرية أو عقارات أو منقولات في أماكن أخرى وخارجة عن نطاقه الترابي، وبالتالي فهي لا تكون مشمولة بالمحضر المنجز مما قد يفتح الباب أمام المدينين نحو التملص من التزاماتهم الضريبية.

-للتوسع انظر: عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 139.

أما الاتجاه الثاني: فيستند على منطوق النص القانوني، وذلك من خلال تنصيص مدونة تحصيل الديون العمومية صراحة على أن محضر عدم وجود ما يحجز وسيلة لإثبات العسر، وهو نفس الاتجاه الذي تتبناه الإدارة الضريبية، لكونه يمكن المحاسبين المكلفين بالاستخلاص من سلطة تقديرية واسعة في تقدير حالة العسر من عدمها، وهو لا يضمن الحماية الكافية للمدينين، على اعتبار أن

الفئة الثانية: وتضم المدينين الذين يفتعلون العسر أو يعرقلون إجراءات التحصيل وفقا للمادة 84⁶⁹⁷.

وهكذا، فإذا كان عدم ثبوت عسر⁶⁹⁸ المدين يشكل أحد الشروط الأساسية لتطبيق مسطرة الإكراه البدني⁶⁹⁹، فإن المشرع المغربي حاول في المقابل تمكين الخزينة من متابعة المدينين الذين قاموا بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة بعد توصلهم بإعلام ضريبي، وذلك بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات⁷⁰⁰.

لجوء المحاسب لتحرير هذا المحضر يشكل استثناء ضيقا، لكونه يتعلق بمدينين معروفين لدى الإدارة الضريبية أو السلطات العمومية وغيرها بقدرتهم على الوفاء.

للتوسع انظر: محمد النجاري: مسطرة الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 43، مارس - أبريل 2002، ص 24.

- Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, p 133.

⁶⁹⁷ - **للتوسع انظر:** عبد الرحيم ايفريقن: محاربة افتعال العسر على ضوء قانون الالتزامات والعقود ومدونة تحصيل الديون العمومية، أعمال الدورات التكوينية المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة العامة للمملكة، مرجع سابق، ص 128.

⁶⁹⁸ - يقصد بالعسر من الناحية اللغوية ما يلي: "يقال (عسر يعسر ويعسر عسرا أو عسرا) الغريم، طلب منه الدين على عسره، وعسر الزمان: اشتد، وعسر الأمر جعله عسرا، وعسر عليه ضيق عليه، وأعسر: افتقر، وأعسر الغريم: طلب منه الدين على عسره. والعسر والعسر قلة ذات اليد، أي الشدة والضيق ومنه قول تعالى: (فإن مع العسر يسرا إن مع العسر يسرا) سورة الشرح، الحزب 60، الآية 4.

والعسرة والعسرى، والمعسرة والعسرة أي الضيق والشدة، ومنه قوله تعالى (وإن كان ذو عسرة فنظرة إلى ميسرة) سورة البقرة، الحزب 5، الآية 278.

والإعسار كما عبر عنه الدكتور عبد الرزاق السنهوري هو "حالة واقعية تنشأ من زيادة ديون المدين ولو كانت غير مستحقة الأداء على أمواله، وجعلته عاجزا عن تسديد مطالب خزينة الدولة بسبب زيادة الديون على الحقوق، كما قال محمود سعد ماهر.

للتوسع انظر:

- أحمد جواهري: اللجوء إلى الإكراه البدني لاستخلاص الديون العمومية الإشكاليات القانونية والقضائية، مرجع سابق، ص 94.
- عبد الرزاق السنهوري: مصادر الحق في الفقه الإسلامي، الجزء الخامس، منشورات محمد الداية، بيروت، بدون سنة، ص 38.
- محمود سعد ماهر: دعاوي حماية الضمان العام للدائنين، الطبعة الأولى، سنة 1996، ص 94.
- ⁶⁹⁹ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 256.

⁷⁰⁰ - المادة 84 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

ثانيا: الأشخاص الذين يعفون من تطبيق الإكراه البدني

إذا كانت القاعدة أن كل مدين موسر، ورفض للأداء، يمكن أن يتعرض للإكراه البدني بتقييد حريته لمدة محدودة لتأمين حقوق الدولة⁷⁰¹، فإن المشرع قام باستثناء بعض المدينين من الخضوع لهذه المسطرة في حالات عددها المادتين 77 و78 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وهذا يعتبر توجهها جديدا للمشرع حيث إن مقتضيات ظهير 21 غشت 1935 لم تشر إلى مثل هذه الحالات وإن كانت تعليمات الخازن العام للمملكة حول المتابعات لشتنبر 1977 أشارت إلى بعض الحالات استنادا إلى مقتضيات المسطرة الجنائية⁷⁰².

وهكذا فلا اعتبارات اجتماعية وإنسانية، فإنه لا يمكن استعمال الإكراه البدني ضد المدينين متى وجدوا في الحالات الآتية:

- إذا كان المدين يقل عمره عن 20 سنة أو يبلغ 60 سنة فما فوق؛
- إذا ثبت عسر المدين طبقا للشروط المنصوص عليها في المادة 57 أعلاه؛
- إذا كان المدين امرأة حاملا أو مرضعة وذلك أخذا بعين الاعتبار ظروفها الصحية والنفسية والاجتماعية التي تمر بها أثناء فترتي الحمل والرضاعة، ويدخل هذا في إطار إضفاء الطابع الإنساني والاجتماعي على إجراءات التحصيل، وبالنسبة للمرأة المرضعة تؤخذ حالتها بعين الاعتبار في حدود سنتين ابتداء من تاريخ الولادة، هذا مع الإشارة إلى أن بعض الفقه⁷⁰³ يرى بأنه كان الأفضل على المشرع

⁷⁰¹ - سعيد عبد الكريم مبارك: أحكام قانون التنفيذ، الطبعة الثالثة، جامعة بغداد، سنة 1978، ص 387.

⁷⁰² - يرى أحد الباحثين ونحن معه أنه من الإنصاف أن نشير إلى ذلك لأن بعض الباحثين يغفلون ذلك، فالإكراه البدني مثلا في النظام السابق كان لا يطبق إذا كان سن المدين يقل عن 16 سنة ويفوق 65 سنة، كما تنص على ذلك مقتضيات المسطرة الجنائية، لكن المشرع في مدونة تحصيل الديون العمومية حاول أن يستقل على مقتضيات المسطرة الجنائية في هذا المجال.

- انظر: عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملتزم، مرجع سابق، ص 126.

⁷⁰³ - عبد الرحمان أبليللا ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 51.

التطرق إلى حقوق الطفل الرضيع بدل الاستناد إلى رابطة الرضاعة التي قد لا تتحقق نتيجة عائق بيولوجي⁷⁰⁴.

كما لا يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني في مواجهة الزوج وزوجته في آن واحد ولو من أجل ديون مختلفة وذلك حماية للروابط الأسرية من الضياع.

وفيما يلي جدول يبين بشكل مقارن حالات عدم تطبيق الإكراه البدني في النظام السابق للحصول، المستند أساساً على ظهير 21 غشت 1935 وفي النظام الحالي المبني على مدونة تحصيل الديون العمومية⁷⁰⁵.

حالات عدم تطبيق الإكراه البدني

في النظام السابق للحصول	في النظام المستند على مدونة تحصيل الديون العمومية
- إذا كان سن المدين بالضريبة أقل من 16 سنة وأكثر من 65 سنة؛	- إذا كان سن المدين بالضريبة أقل من 20 سنة وأكثر من 60 سنة؛
- إذا ثبت عسر المدين؛	- إذا ثبت عسر المدين؛
- رغم أن القانون لم يحدد أي مبلغ ضريبي كحد أدنى لتطبيق الإكراه البدني، الممارسة العملية حددته في	- إذا كان مبلغ الضريبة يزيد عن 8000.00 درهم ⁷⁰⁷ ؛
	- إذا كان المدين امرأة حاملاً؛

⁷⁰⁴ - ويرى أحد الباحثين أن إشارة المشرع إلى فترة السنتين، يتعين أخذها على إطلاقها أي أن العبرة بفترة سنتين ابتداء من تاريخ الولادة سواء كانت المرأة مرضعة للطفل أو أعاقها عائق على ذلك.

كما يطرح نفس الباحث تساؤلاً مهماً حول طبيعة الحماية القانونية والاعتبار الاجتماعي والمعنوي الذي يتعين أن يتوفر عليها الطفل بعد مرور هذه الفترة باعتبارها من الحقوق الدستورية التي تم التنصيص عليها في الفصل 33 من دستور فاتح يوليوز 2011 التي يتعين مراعاتها في جميع التشريعات الوطنية خاصة تلك التي تتمسك بهذه الحقوق ومن بينها مدونة تحصيل الديون العمومية.

- **رضوان أعميمي:** ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 267.

⁷⁰⁵ - **عبد الرحيم حزيكر:** إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل و ضمانات الملتزم، مرجع سابق، ص 127.

- إذا كان المدين امرأة مرضعة لغاية سنتين من تاريخ الولادة؛ - في مواجهة الزوج وزوجته في آن واحد.	1000.00 درهم (دورية السيد الخازن العام عدد 63 لسنة 1998)⁷⁰⁶؛ - رغم أن القانون لم يستثن أي مدين من تطبيق الإكراه البدني لصفته فإن الخازن العام للمملكة في تعليماته حول المتابعة لشتبر 1977 منعت تطبيقه في مواجهة الموظفين السامين القضاة ورجال السلطة.
---	--

ويخضع تطبيق الإكراه البدني لمسطرة قضائية سنعالجها ضمن الفقرة الثالثة.

الفقرة الثالثة: مسطرة الإكراه البدني والآثار المترتبة على تطبيقه

سنقوم بتقسيم هذه الفقرة لمحورين، سنتناول في المحور الأول مسطرة تطبيق الإكراه البدني، فيما سنعالج في المحور الثاني مدته وآثاره.

أولاً: مسطرة تطبيق الإكراه البدني

وهكذا، إذا توفرت كافة الشروط الواجبة لتطبيق الإكراه البدني أي تم التنفيذ على أموال المدين دون نتيجة، وكان مبلغ الدين الضريبي يفوق 8000.00 درهم، وكان المدين من بين الأشخاص الذين يمكن أن يمسه الإكراه البدني كما سبق وبيننا وابتعد بالتالي عن الأشخاص الذين لا يمكن أن يخضعوا للإكراه البدني بحكم القانون، يعني إذا توفرت كافة تلك الشروط آنذاك يمكن للمحاسب أن يقوم بمباشرة إجراءات الإكراه البدني بناء على

⁷⁰⁷ - يبدو أن موقف المشرع رائد في توجهه، ذلك أنه عندما أعفى من تقل ضرائبه عن 8000 درهم من الإكراه البدني، يكون قد قدر ظروف الملزم وحالته المادية والاجتماعية، التي لا تسمح باعتقاله بالصورة التي يكره بها من هو أكثر منه يسرا وغنى وتعتنا. والملاحظ أن المشرع المغربي هذا حدو مجموعة من التشريعات الحديثة كالقانون الفرنسي الذي حظر تطبيق الإكراه البدني بالنسبة للمبلغ الذي يقل عن 1000 فرنك في قانون المسطرة الجنائية خاصة، وقانون الإجراءات المدنية لدولة الإمارات العربية رقم 11 لسنة 1992، الذي نص في المادة 326 منه على انتفاء الحبس بالنسبة للمبلغ الذي هو أدنى من ألف درهم في غير دين الغرامة المالية، والنفقة المقررة.

⁷⁰⁶ - مذكر مصلحية عدد 63 خ.ع.م، بتاريخ فاتح غشت 1998، ص 2.

طلب يعين المدين اسمياً⁷⁰⁸، أي الشخص الذي يطلب المحاسب استعمال الإكراه البدني ضده، ويكون هذا الطلب مؤشراً عليه من طرف رئيس الإدارة التابع له المحاسب، أي في موضوعنا الخازن الإقليمي أو الجهوي، وذلك وفقاً للقاعدة العامة المنصوص عليها في المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁷⁰⁹.

وهكذا، نصت المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية أن طلب، الإكراه البدني يوجه إلى السيد رئيس المحكمة الابتدائية بوصفه قاضياً للمستعجلات داخل أجل 30 يوماً للبت فيه، ولتحديد مدة الإكراه البدني التي تختلف باختلاف مبلغ الدين المطالب به.

وتنص الفقرة الأخيرة من المادة 80 على أن تطبيق الإكراه البدني يتم فوراً من طرف وكيل الملك للمحكمة المختصة بمجرد توصله بالقرار المحدد للحبس.

وإذا كانت إجراءات تطبيق الإكراه البدني تبدو لأول وهلة بسيطة حسب أحد الباحثين⁷¹⁰، فإن المتمعن في مقتضياتها كما هي منصوص عليها في المادة 80 تستدعي إبداء مجموعة من الملاحظات:

نصت المادة 80 على أن طلب الإكراه البدني يوجه إلى رئيس المحكمة الابتدائية "مع مراعاة أحكام المادة 141 أدناه". وتنص هذه المادة على أنه "تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية" وهو ما سي طرح عدة صعوبات وإشكاليات على صعيد التطبيق العملي⁷¹¹.

⁷⁰⁸ - اشترط المشرع في المادة 80 على أن طلب الإكراه البدني يجب أن يتضمن اسم المدين وعنوانه الكامل طبقاً لما هو مسجل في السند التنفيذي للدين، وعليه فلا يتصور أن يوجه الإكراه البدني ضد شخص اعتباري كشركة المساهمة أو شركة ذات المسؤولية المحدودة أو غيرها من الشركات الأخرى لأن المساهمين أو الشركاء لا يسألون عن ديون الشركة، إلا في حدود حصصهم أو أسهمهم، أما إذا تعلق الأمر بشركة التضامن، فقد أصبح من الممكن تطبيق الإكراه البدني ضد كل مشارك على حدة بصفة شخصية على اعتبار أن هؤلاء الشركاء يسألون مسؤولية شخصية غير محدودة وتضامنية عن ديون الشركة تجاه الدائنين.

⁷⁰⁹ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملتزم، مرجع سابق، ص 127-128.

⁷¹⁰ - نفسه، ص 128.

⁷¹¹ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 314.

وعليه، فقاضي المستعجلات يختص فقط في البث في الطلبات التي يتقدم بها القاضي والرامية إلى تحديد مدة الإكراه البدني في حق المدينين بالضرائب، إذ يصدر بناء على هذا الطلب، وبعد التأكد ومراقبة الشروط التي يجب أن تتوفر لتطبيق هذا الإجراء أمرا يحدد مدة الاعتقال بمثابة ترخيص للقابض بإجراء مسطرة الإكراه البدني كإجراء من إجراءات التحصيل.

أما الإحالة إلى المادة 141 من مدونة تحصيل الديون العمومية فمعناه أن النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق مسطرة الإكراه البدني كإجراء من إجراءات التحصيل الجبري من قبيل الطعن في قانونية وشرعية اللجوء إليه، يجب أن ترفع إلى المحكمة الإدارية المختصة انسجاما مع المادة 8 من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية⁷¹².

وتفاديا للسقوط في مثل هذه النقاشات التي قد تضيع في متاهاتها مصالح المواطنين⁷¹³، نرى أنه كان على المشرع أن يحذو حذو المشرع الفرنسي الذي وإن كان أسند لرئيس المحكمة الابتدائية الكبرى صلاحية إصدار الأوامر المتعلقة بتحديد مدة الإكراه البدني، فإنه بالمقابل نص صراحة على أن الاختصاص يظل متروكا للقضاء العادي في مراقبة الإكراه البدني⁷¹⁴.

كما أنه حين وضع المشرع أمام قاضي المستعجلات أجل 30 يوما لإصدار أمره في طلب المحاسب لتنفيذ الإكراه البدني، لم يحدد بالمقابل جزاء في حالة تجاوز هذا الأجل من أجل التفعيل العملي لهذا الأجل خصوصا لدينا سابقة في النظام السابق لمسطرة الإكراه البدني، حيث وإن كان المشرع قد منح أجل 15 يوما لوكلاء الملك للأمر بالاعتقال، فإنه على الصعيد العملي كثيرا ما كان هذا الأجل لا يحترم، ويرى أحد الباحثين على أنه وجب على المشرع المغربي أن يحدد حدو نظيره الفرنسي حيث اعتبر في حالة مماثلة أن عدم بث

⁷¹² - عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 146.

⁷¹³ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 315.

⁷¹⁴ - France LEFEBRE: Recouvrement contentieux sur le chiffre d'affaire , documentation pratique, 1995, p 96.

القاضي في طلب تأجيل مسطرة الاستخلاص داخل أجل شهر يعتبر رفضا للطلب وهذا سيعتبر ضمنا أساسيا للمدين⁷¹⁵.

والأمر نفسه يقال عن تنفيذ الإكراه البدني من طرف وكيل الملك، حيث تنص المادة 80 في فقرتها الأخيرة على أنه: " يتم تطبيق الإكراه البدني فورا ويعمل على تنفيذه بمجرد قبول وكيل الملك لدى المحكمة المختصة بالقرار المحدد لمدة الحبس"، لكن المشرع لم يحدد الجزاء عند عدم احترام هذا المقتضى من طرفه.

وما يجب الإشارة إليه في هذا الصدد، أن المشرع أضعاف فرصة التدخل بمناسبة إصدار مدونة تحصيل الديون العمومية لحسم التضارب والغموض الذي يعتري هذه النصوص، الشيء الذي أصبح معه من الضروري أن يتدخل من جديد.

ثانيا: مدة وآثار تطبيق الإكراه البدني

سنقسم هذا المحور لعنصرين سنتناول في الأول مدة تطبيق الإكراه البدني، في حين سنخصص العنصر الثاني للآثار المترتبة عنه.

1- مدة الإكراه البدني

حدد المشرع المغربي في المادة 79 من مدونة تحصيل الديون العمومية مدة الإكراه البدني أن لا تقل عن خمسة عشر يوما (15) كحد أدنى وخمسة عشر شهرا (15) كحد أقصى وربط تحديد هذه المدة بأهمية مبالغ الديون العمومية الواجب أدائها، وهكذا يتمتع القاضي بسلطة واسعة فيما يخص تحديد مدة الإكراه البدني داخل المدة المقررة كالاتي:

- من 15 يوما إلى 21 يوما بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها ثمانية آلاف درهم (8.000) ويقل عن عشرين ألف درهم (20.000)؛
- من شهر إلى شهرين بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها عشرين ألف درهم (20.000) ويقل عن خمسين ألف درهم (50.000)؛

⁷¹⁵ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضممانات الملتزم، مرجع سابق، ص 129.

- من ثلاثة أشهر إلى خمسة أشهر بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها خمسين ألف درهم (50.000) ويقل عن مائتي ألف (200.000)؛
- من ستة أشهر إلى تسعة أشهر بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها مائتي ألف درهم (200.000) ويقل عن مليون درهم (1.000.000)؛
- من عشرة أشهر إلى خمسة عشر شهرا بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها مليون درهم (1.000.000).

2- آثار الإكراه البدني

إن الإكراه البدني كما سلف القول هو وسيلة للإجبار وليس تنفيذا في حد ذاته، بحيث إن الدين لا يمكن أن يحول إلى عقوبة حبسية في حالة امتناع المحكوم عليه عن الوفاء به⁷¹⁶، لذا فإن حبس المدين في إطار مسطرة الإكراه البدني لا يعفيه من أداء الدين بل يبقى ملتزما به وعالقا بذمته⁷¹⁷ مستحقا ويمكن اللجوء بشأن تحصيله إلى باقي إجراءات التنفيذ على أمواله إذا ما طرأ جديد على حالته المادية⁷¹⁸. إلا أنه لا يمكن حبس المدين من جديد من أجل نفس الدين⁷¹⁹. بل فقط يمكن متابعتها بالإجراءات الأخرى⁷²⁰.

وهكذا، فإذا كانت الغاية الأساسية من وراء إقرار المشرع الضريبي للإكراه البدني هو الضغط على المدين وحمله على الوفاء بالتزاماته الضريبية، فإن تحقق الغاية يؤدي بقوة القانون إلى إنهاء الحبس والإفراج على المدين⁷²¹. إلا أنه قد يختلف بين حالتي الإيقاف الكلي للإكراه

⁷¹⁶ - مصطفى التراب: نظام الإكراه البدني كوسيلة للإجبار على التنفيذ، مجلة القسطاس، عدد 1، سنة 1997، ص 33.

⁷¹⁷ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملتزم، مرجع سابق، ص 133.

⁷¹⁸ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 316.

⁷¹⁹ - تنص المادة 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي: " لا يسقط الدين بحبس المدين، إلا أنه لا يمكن اعتقاله من جديد من أجل نفس الدين، باستثناء الحالة المنصوص عليها في المادة السابقة".

⁷²⁰ - مع استثناء الحالة المنصوص عليها في المادة 82 من نفس المدونة.

⁷²¹ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 268.

البدني نتيجة أداء الدين بأكمله، والإيقاف الجزئي للعقوبة نتيجة الأداء الجزئي وفق مجموعة من الشروط⁷²².

أ- الأداء الكلي للدين الضريبي:

في هذه الحالة لا يحتاج الإفراج عن المدين إلى موافقة المحاسب، بل يمكن أن يتم ذلك فقط بأمر من وكيل الملك بعد إثبات انقضاء الدين - أصل الدين وجميع ما يترتب عليه من زيادات وذعائر ومصاريف -⁷²³، وفي هذه ضمانة أساسية للمدين. وفي هذا الإطار تنص الفقرة الثانية من المادة 81 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي: " ويفرج عن المدين المعتقل بأمر من وكيل الملك، بعد إثبات انقضاء الديون...".

ب- الأداء الجزئي للدين الضريبي:

في هذه الحالة يتم الإفراج من طرف وكيل الملك بطلب وموافقة المحاسب الذي سبق أن طلب الاعتقال، لكن موافقة المحاسب وتقديمه لطلب الإفراج لا تتم إلا بعد احترام عدة شروط⁷²⁴:

- أداء قسط يعادل على الأقل نصف المبالغ الواجبة⁷²⁵؛
- تعهد المدين كتابة بدفع الباقي داخل أجل لا يتعدى ثلاثة أشهر⁷²⁶؛

⁷²² - الفقرة الأولى من المادة 81 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁷²³ - يرى أحد الباحثين على أنه وفي إطار تعزيز ضمانات المدينين حسني النية، كان على المشرع الاكتفاء بالإشارة إلى أن أصل الدين يمكن من إنهاء الإكراه البدني، على أن توابع هذا الدين يمكن إجراء باقي المتابعات بشأنها ما دامت تقل عن مبلغ 8000 درهم، أما إذا كانت تفوق هذا المبلغ يمكن منح المدين مهلة كافية لتسديدها بعد الإفراج عليه، الشيء الذي يمكنه من متابعة نشاطه الاقتصادي والمالي، وبالتالي تبرئة ذمته تجاه الإدارة الضريبية، خاصة إذا تعلق الأمر بالمدينين الذين لم يثبت في حقهم افتعال العسر، أو عرقلة التحصيل.

- رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 268.

⁷²⁴ - الفقرة الثانية من المادة 81 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁷²⁵ - تجدر الإشارة إلى أن هذا التخصيص لا يراعي قيمة الدين ومبلغه بقدر ما يضمن حقوق الإدارة الضريبية.

⁷²⁶ - يمثل هذا الشرط بوابة أساسية من أجل الإفراج عن المدين المعتقل فالتعهد كتابة يقيد من سلطة المحاسب بالتحصيل في قبول التعهدات الشفهية أو الصادرة عن الغير.

- تقديم ضمانات الأداء وفق مقتضيات المادة 118 من المدونة⁷²⁷.

يطرح إشكال مهم وهو في حالة الأداء الجزئي للدين دونما توفر المدين على الضمانات، فهل يترتب على الأداء الجزئي للدين الإنقاص من مدة الإكراه البدني المحددة قانونا بحسب المبالغ مؤداة؟

الملاحظ أنه لا مدونة تحصيل الديون العمومية ولا قانون المسطرة الجنائية تعرضا لهذه المسألة، إلا أنه لا وجود لمانع من تبني اتجاه الفصل 30 مكرر من ظهير 6 مارس 1961⁷²⁸، القاضي بوجوب تخفيض المدة التي لم يتم قضاؤها من السجن إلى المدة المقررة بخصوص الديون المعادلة للمبلغ الباقي دون أداء، ما دام أن هذا الاتجاه سيحقق حماية للمكرهين بشكل يجعل أثر الضغط على المدين يوازي المبلغ الغير المدفوع، كما أن من شأن ذلك حث المدينين على الأداء الجزئي، خاصة أولئك الذين يتوفرون على ضمانات أو على نصف المبالغ المستحقة حسب الفصل 81 من مدونة تحصيل الديون العمومية والتي تخولهم وقف مفعول الإكراه البدني اتجاههم⁷²⁹.

والملاحظ أن المشرع الفرنسي اكتفى في منح الإمكانية لفائدة المدين من أجل وضع حد للإكراه البدني إما بأداء الدين الضريبي بأكمله، أو تقديم ضمانات كافية ومقبولة من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل⁷³⁰.

وما تجدر الإشارة إليه أن مدة 3 أشهر المنصوص عليها للوفاء بباقي الدين لا تخدم مصلحة المدين لكونها لا تراعي ظروفه المالية بعد اعتقاله وسمعته التجارية التي مست.

⁷²⁷ - انظر المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁷²⁸ - ينص الفصل 30 مكرر من ظهير 6 مارس 1961 المحدث للإكراه البدني في الديون العمومية على أنه: "إذا كان الأداء جزئيا يمكن للمدعي العمومي أن يوقف عند الاقتضاء إجراء الإكراه البدني، على أن مدة السجن التي يتم قضاءها تنخفض في جميع الأحوال إلى المدة المقررة بخصوص الديون المعادلة للمبلغ الباقي بدون أداء".

⁷²⁹ - محمد الهيني: خصوصية الإكراه البدني في مدونة تحصيل الديون العمومية الجديدة (قانون رقم 15/97)، مجلة المحاكم المغربية، عدد 88، ماي-يونيو 2001، ص 71.

⁷³⁰ - Karim SID AHMED: Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 1, les droits d'origine non procédurale du contribuable, l'Harmattan, 2007, p 290.

ومما تجدر الإشارة إليه في ختام الحديث عن آثار تطبيق الإكراه البدني، أن هذا الأخير يختلف عن العقوبات الحبسية الأخرى، إذ ليس له نفس أثر الجرح والجنايات ولا تأثير على السجل العدلي للمكروه⁷³¹.

الفرع الثاني: الإشعار للغير الحائز

لعل من بين امتيازات القانون الإداري تخويل الإدارة في حالات محددة حق اقتضاء حقها بنفسها دونما حاجة إلى مراجعة القضاء⁷³²، وتشكل مسطرة الإشعار للغير الحائز أسطع مثال لامتيازات التنفيذ المباشر المتاحة للمحاسب العمومي وأنجع إجراء قانوني يفي بالمردودية القصوى والسريعة في التحصيل الجبري للديون العمومية⁷³³.

وتعتبر مسطرة الإشعار للغير الحائز امتدادا تاريخيا لمسطرة الإنذار للغير الحائز التي عرفها التشريع السابق لتحصيل الديون العمومية، حيث تميزت بطابعها الجامد واللاإنساني، والذي لم يعد يتلاءم ومختلف التطورات والإصلاحات التي عرفتھا المنظومة القانونية العامة خاصة تلك المتعلقة بمجال الأعمال ببلادنا بما يضمن المردودية للخزينة العامة مع الاتجاه نحو إعادة تنظيم هذه المسطرة بما يضمن الحماية اللازمة للمدينين عموما والأغيار الحائزين لأموالهم على وجه الخصوص⁷³⁴.

وترتبطا عليه، فإن تناول هذا الفرع في شموليته تقتضي الدقة في تحديد مفهوم مؤسسة الإشعار للغير الحائز وطبيعته القانونية (الفقرة الأولى) قبل الحديث عن الشروط اللازمة لصحة هذا الإجراء (الفقرة الثانية).

⁷³¹ - عبد الرحمان ابليللا ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون رقم 97-15)، مرجع سابق، ص 56.

⁷³² - الطيب عبد السلام براءة: تنفيذ الأحكام الإدارية والحقوق التي تحجز لاقتضاءها، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2003، ص 403 وما بعدها.

⁷³³ - سعيد أولعربي: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 195.

⁷³⁴ - Stéphane RAZEK: La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, LITEC, 2001, p 3.

الفقرة الأولى: ماهية الإشعار للغير الحائز و بيعته القانونية

تحدد أهمية الإشعار للغير الحائز في كونه يتميز بالبساطة وخلوه من أي تعقيدات مسطرية، وكذا انفراده بالسرعة القياسية والمباغته⁷³⁵. لهذا سنعمل من خلال هذه الفقرة على تحديد مدلول الإشعار للغير الحائز (أولا)، بالإضافة لتحديد طبيعته القانونية (ثانيا).

أولاً: مدلول الإشعار للغير الحائز

أحدثت مؤسسة الإشعار للغير الحائز بمقتضى أحكام المواد من 100 إلى 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية كإجراء يمكن المحاسب العمومي سلوكه لاستخلاص دين مبني على سند تنفيذي⁷³⁶.

وبالمقابل فقد غيب النص القانوني الجانب المرتبط بالتعريف، ليبقى مع هذا الغموض الإشكال المفهومي قائماً وجلياً وتاركا الأمر للقضاء وفقه القانون، وقد عرفت دورية الخزينة العامة للمملكة: " بأنه مسطرة تسمح بالتعرض بين يدي الغير الحائز على مبالغ تحظى بامتياز الخزينة وتعود ملكيتها للملزم بالدين العمومي"⁷³⁷.

وقد عرفه البعض بأنه: " إجراء تنفيذي استثنائي يتمتع بصفة حكم بالتصديق على حجز ما للمدين لدى الغير حائز لقوة الشيء المقضي به، يتعين على الأغيار الحائزين على أساسه تسليم الأموال التي يحوزونها أو يدينون بها للملزم المحاسب العمومي فوراً، وفاء بالضرائب والرسوم والديون الواجبة على هذا الأخير والمتمتعة بامتياز الخزينة في حدود مبلغ

⁷³⁵ - ويرى أحد الباحثين أن المشرع في تنظيمه لهذه المسطرة، تنازل على أهم المبادئ المتمثلة في الحفاظ على التوازن في العلاقة بين الملزم والإدارة، إذ أنه رغم التسليم بفعالية هذه المسطرة في تحصيل الديون العمومية، إلا أنها تتميز بعنصر المباغته، بحيث لا تترك للملزم الفرصة في أن يبدي وجهة نظره، بل قد تهدد مصالحه بشكل مصيري حينما يتم الحجز على أمواله وتجريده منها بشكل فجائي، وذلك من دون أن يتمكن من الدفاع عن نفسه، وهذا ما يتناقض مع مبادئ العدالة والإنصاف التي كانت تنشدها مدونة التحصيل. مقال لخليل بن تمزل، مدونة تحصيل الديون العمومية وإشكالاتها القانونية والقضائية، منشور بالموقع الداخلي للخزينة العامة للمملكة www.intranet.tgr.gov.ma، ص12.

⁷³⁶ - سعيد أولعربي: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 196.

⁷³⁷ - Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, p 124.

الدين الضريبي، تحت طائلة ترتيب مسؤوليتهم التضامنية ضمن القواعد والحدود التي ينظمها القانون"⁷³⁸.

وقد ذهب جانب آخر إلى القول بكونه: "ذلك الإجراء التنفيذي والمباشر الذي يمكن المحاسب من تحصيل الدين العمومي على خلاف الإجراءات التحفظية وإجراءات التحصيل الأخرى التي غالباً ما يكون القصد منها تحصيل الدين ما لم يتأت تحصيله"⁷³⁹. وفي تعريف آخر أكثر دقة جاء فيه بكونه: "مسطرة قانونية من بين مساطر تحصيل الديون العمومية، والذي تتم مباشرته عبر طلب موجه من طرف المحاسب العمومي على أحد الأغيار الحائزين أو المودع لديهم (الموثقين والمحامين عند إشرافهم على إبرام عقود تفويت أملاك لحساب المدين والمصنفين القضائيين والمحاسبين العموميين ورؤساء كتابات الضبط والمكترين والمؤسسات البنكية وأرباب العمل فيما يخص الإيرادات المستحقة للمدين لديهم)، من أجل دفع الأموال التي يحوزونها والتي تعود للملزمين الذين لم يؤدوا عند الآجال المقررة ما بذمتهم من ديون"⁷⁴⁰.

ويستشف من التعريفات السابقة أن الإشعار للغير الحائز يحول التحصيل الجبري من عملية ثنائية طرفها الدائن والمدين إلى علاقة ثلاثية⁷⁴¹ تضم هذين الأخيرين إلى جانب الغير الحائز الذي له مركز قانوني في العملية، ويتم إقحامه بإرجاء التنفيذ بين يديه نظراً لحيازته لأموال المدين رغم كونه في حكم الغير عن العلاقة الثنائية السالف ذكرها بالإضافة على انتفاء مصلحته في هذا الشأن⁷⁴².

⁷³⁸ - **العربي الغمري**: الإشعار للغير الحائز مفهومه والمنازعة فيه، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية التي نظمتها كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس بالتعاون مع هيئة المحامين بمكناس يومي 4 و 5 دجنبر 2009، عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، مرجع سابق، ص 176.

⁷³⁹ - **Antoine BROCCA**: Le recouvrement de l'impayé : la pratique, la Loi et la jurisprudence, édition DUNOD, 1985, p 171.

⁷⁴⁰ - بدون كاتب: ميثاق تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز، مجلة المالية لوزارة الاقتصاد والمالية، العدد 23، أبريل 2014، ص 19.

⁷⁴¹ - **Stéphane RAZEK**: La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op.cit, p 10.

⁷⁴² - **سعيد أولعربي**: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 197.

ثانيا: الطبيعة القانونية لمسطرة الإشعار

إن تحديد الطبيعة القانونية للإشعار للغير الحائز كآلية لتحصيل الديون الضريبية في المغرب، يعرف الكثير من الغموض، ذلك أن المشرع المغربي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية⁷⁴³ التي جاءت بمسطرة الإشعار للغير الحائز لأول مرة لم يحدد إطارا قانونيا مستقلا وواضحا لهذه المسطرة⁷⁴⁴، بل لم يحدد الطبيعة القانونية للإجراء وهو ما يطرح إشكالا على مستوى الممارسة العملية⁷⁴⁵ مما يستدعي تدخل كل من الفقه والاجتهاد القضائي باستمرار لملائمة النظام القانوني لمسطرة الإشعار للغير الحائز، الذي يتميز بمجموعة من الخصائص سواء ضمن إجراءات تحصيل الديون العمومية، أو بعض المساطر المتبعة لاستخلاص الديون الخصوصية.

ويشكل الإشعار للغير الحائز إحدى الامتيازات "les privilèges" الحقيقية للسلطة العامة في المجال المالي⁷⁴⁶، حيث يخول للإدارة الضريبية والسلطات المخول لها قانونا تحصيل ديونها طبقا لمقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، زد على ذلك إمكانية الوصول إلى الديون الضريبية المتعلقة بامتياز الخزينة⁷⁴⁷ بين يدي الغير، سواء كان دائنا للمدين الأصلي أو خلفه العام أو الخاص، عن طريق توجيه طلب "demande" لهذا الغير الحائز على شكل إشعار للغير الحائز، يلزمه من خلاله بالتحويل الفوري للأموال التي يحوزونها بين يديه إلى المحاسب المكلف بالتحصيل⁷⁴⁸.

⁷⁴³ - المواد من 101 إلى 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁷⁴⁴ - عزيز بودالي: مدى اختصاص قاضي المستعجلات بالنظر في طلب الإشعار للغير الحائز الذي يوقعه القابض أم أن الأمر يتعلق بمنازعة موضوعية تخرج عن اختصاصه؟، مجلة المحاكم الإدارية، عدد 3، ماي 2003، ص 115.

⁷⁴⁵ - مصطفى التراب: مدى المقاربة والمفارقة بين الحجز لدى الغير والإشعار للغير الحائز، المختصر العملي في القضاء والقانون، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2008، ص 119.

⁷⁴⁶ - Maurice COZIAN: L'avis à tiers détenteur en matière de privilège du trésor, RTD, COM, 1967, p 61.

⁷⁴⁷ - المادة 105 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁷⁴⁸ - Michel DOUAY: Le recouvrement de l'impôt, librairie générale de droit et jurisprudence, EJA, 2005, p 86.

الإشكال الأساسي في هذا الإطار هو: هل يكتسي الإشعار للغير الحائز طابعا تنفيذيا منذ البداية أم أن له طبيعة تحفظية في البداية وينتهي تنفيذنا في النهاية كما ذهب إليه بعض الأغيار الحائزين⁷⁴⁹.

لا ينتج الإشعار للغير الحائز في القانون الجزائري أثره في نقل ملكية المبلغ إلى الدائن العمومي بمجرد تبليغه إلى الغير الحائز، بل يتعين انتظار صيرورة الإجراء نهائيا، بمعنى أنه يكون ذا طبيعة تحفظية، باقتصار أثره على تجميد المبلغ وبقاء التسليم متوقفا على الصيغة النهائية⁷⁵⁰.

ويكتسب الإجراء صبغته النهائية، في التشريع الجزائري، إذا لم يعترض عليه الملزم بعد انقضاء أجل 30 يوما من تبليغ المدين بالإجراء المقدم لدى الغير الحائز، دون إمكانية الاعتداد بمجرد التبليغ المجرى لدى الغير الحائز، ولا يعتبر التبليغ للمدين منتجا فقط لأثره القانوني في سريان الأجل المفضي إلى نهائية المسطرة، بل عاملا محددًا لنفاذ الإجراء وجواز الاحتجاج به في مواجهة المدين.

وبصير الإشعار نهائيا فيما لو لم يقدم الملزم، داخل أجل 30 يوما من تاريخ التبليغ، بتعرض على الإشعار، أو إذا قوبل التعرض بالرفض من طرف الإدارة أو القضاء الإداري⁷⁵¹.

وحاصل ما تقدم، يفيد أن الإشعار للغير الحائز في القانون الجزائري ينتج أثره في تجميد المبالغ لدى الغير الحائز دون نقل ملكيتها إلى الإدارة الجبائية إلى حين صيرورة الإجراء نهائيا بمعنى أن الإشعار في بدايته ينزل منزلة الحجز لدى الغير في قانون المسطرة المدنية المغربي، الذي يبقى تحفظيا ما لم يصدر حكم نهائي بالمصادقة عليه⁷⁵².

⁷⁴⁹ - بينت التجربة العملية أن الأبنك تتمسك بضرورة إخبار زبونها بالإجراء مع منحه أجل 8 أيام للوفاء بالدين العمومي قبل أن تباشر التنفيذ، غير أن موقفها لا يصمد أمام قاعدة التسليم الفوري التي تقيم بين الدالة على الطابع التنفيذي للإجراء، فضلا عن انتفاء أي أساس قانوني في تسويق أجل 8 أيام المتمسك بها.

انظر:

- سعيد أولعربي: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 198.

⁷⁵⁰ - M. bachir YELLES CHAOUCHÉ: La pratique de l'avis à tiers détenteur, Revue entreprise et commerce, 2005, p 106.

⁷⁵¹ - M. Bachir YELLES CHADUCHE: La pratique de l'avis à tiers détenteur, op.cit, p 106.

⁷⁵² - سعيد أولعربي: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 199.

وعند استيفاء الإشعار لشرط النهائية يرقى الإشعار إلى درجة مساوية في قيمته القانونية لما يتمتع به الحجز لدى الغير المصادق عليه من قوة قانونية وما ينتج عنها من انتقال ملكية المبلغ إلى الإدارة الجبائية⁷⁵³.

وينجم عن المعطيات السابق بيانها عن القانون الجزائري نتيجة قانونية مؤداها أنه إذا أجريت حجوزات إضافية خلال الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الإدارة الجبائية للإشعار لدى نفس الحائز، فعندئذ سيزاحم الدائن العمومي من طرف الحائزين بالاحتكام إلى قواعد الأولية عند الاقتضاء⁷⁵⁴.

وفي القانون الفرنسي، وباستقراءنا لمقتضيات المادة L262 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي⁷⁵⁵، يتضح أن المشرع قد جعل من مسطرة الإشعار للغير الحائز مسطرة ذات طابع ضريبي محض⁷⁵⁶، حيث ألزم الأغيار الحائزين لأموال الملزم بالضريبة والغرامات والنفقات التابعة لها المشمولة بامتياز الخزينة، بأدائها لفائدة المحاسب العمومي بناء على طلب يبلغه إياهم على شكل إشعار للغير الحائز⁷⁵⁷.

ويتميز التشريع الفرنسي عن نظيره المغربي من خلال إضفائه طابع "الحجز بالتسليم" أو "الحجز التخصيصي"⁷⁵⁸ على الإشعار للغير الحائز فيما يخص آثاره⁷⁵⁹، حيث أحال على

⁷⁵³ - **M. Bachir YELLES CHAOUCHE**: la pratique de l'avis à tiers détenteur, op.cit, p 199.

⁷⁵⁴ - **سعيد أولعربي**: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 199.

⁷⁵⁵ - Article L262 de livre des procédure Fiscale : « les dépositaires, détenteurs ou débiteur de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du trésor, son tenus, sur la demande qui leur en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable chargé du recouvrement, de verser au lieu et place des redevables, les fonds qu'ils détiennent ou qu'ils doivent à concurrence des impositions dues par ces redevables.

Les dispositions du présent article s'appliquent également aux gérant, administrateurs, directeurs ou liquidateurs des sociétés pour les importations dues par celles-ci».

⁷⁵⁶ - **Francis LEFEBVRE**: le contentieux fiscale, op.cit, p 525.

⁷⁵⁷ - **رضوان اعميمي**: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 298.

⁷⁵⁸ - **محمد أمركي**: حجر ما للمدين لدى الغير في القانون الفرنسي والمغربي، مجلة المحاكم الإدارية، عدد 94، ماي - يونيو 2002، ص 113.

قانون التنفيذ المدني⁷⁶⁰، مما يؤكد على أن المشرع الفرنسي قد وضع إطارا قانونيا أكثر وضوحا وفعالية، فأعطى بذلك للإشعار للغير الحائز طابعا تحفظيا⁷⁶¹ على امتداد المدة الممنوحة للملزم للتعرض عليه، وهي ستون يوما من تاريخ تبليغ الإشعار للغير الحائز⁷⁶²، في حين يتخذ طابعا تنفيذيا بعد انتهاء هذه المدة⁷⁶³، أما في القانون المصري، فيتضح أن المشرع المصري كان صريحا من حيث الطبيعة القانونية لمسطرة حجز ما للمدين لدى الغير⁷⁶⁴، حيث يكون لهذا الحجز طابعا تحفظيا منذ تبليغه إلى الغير الحائز⁷⁶⁵، ويتحول هذا الحجز إلى حجز تنفيذي بمجرد إنهاء المدة المخولة للجهة الإدارية لاقتضاء حقوقها وهي محددة في أربعين يوما من تاريخ تبليغه بمحضر الحجز الإداري⁷⁶⁶.

وبالرجوع للقانون المغربي، نجد أنه لم ينص صراحة على طبيعته القانونية بالتفصيل الوارد في التشريعين الجزائري والمصري غاية ما في مدونة التحصيل أنها سنت قاعدة أن الإشعار يترتب عليه التسليم الفوري للمبالغ الموجودة بحوزة الغير الحائز.

ومع تكريس قاعدة التسليم، يمكن القول بأن الإشعار للغير الحائز يكتسي طبيعة تنفيذية صرفة منذ البداية، وما يزكي الطابع التنفيذي أن الإجراء يتطلب وجوبا بأن يكون الدين مستحقا وحال الأداء.

ويترتب على الطابع التنفيذي للإجراء في القانون المغربي التسليم الفوري للمبالغ الموجودة بحوزة الغير دون أجل في حدود مبلغ الدين ويتحول مدلول التسليم الفوري أو تنفيذ الإجراء من زاوية العلاقة القائمة بين الملزم والغير الحائز كما يلي:

⁷⁵⁹ - **Thierry GINGEMBRE et Anne laure STERIN**: Recouvrement des créances, Dalloz, 4^{ème} édition, 1999, p 223.

⁷⁶⁰ - Article 43 et 86 de la loi 91-650 du 9 Juillet 1991.

⁷⁶¹ - **Bachir YELLES CHAOUCHE**: La pratique de l'avis à tiers détenteur, op.cit, p 107.

⁷⁶² - Article R281-1 du livre de procédure fiscale.

⁷⁶³ - **Stéphane REZEK**: la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op.cit, p 35.

⁷⁶⁴ - الملاحظ على أنه تنطبق مسطرة حجز ما للمدين لدى الغير المطبقة في التشريع المصري الخاص بالحجز الإداري، على مسطرة الإشعار للغير الحائز المطبقة في المغرب وفرنسا.

⁷⁶⁵ - المادة 33 من قانون الحجز الإداري.

⁷⁶⁶ - المادة 31 من قانون الحجز الإداري.

1- إذا كان الغير الحائز يحوز أموال للملزم بصفة مودع أو مدين بدين حال الأداء، فإن التسليم الفوري يتحدد قياسا بتاريخ تقديم الإشعار، وأي تقاعس في الامتثال للإجراء يجعل التماطل قائما من هذا التاريخ؛

2- في حالة ما إذا كان الغير الحائز مدينا بدين معلق على شرط⁷⁶⁷، كما في حالة الدين للأجل⁷⁶⁸ والدين متتابع التنفيذ⁷⁶⁹، فإن التسليم الفوري ينبغي أن يحصل عند تحقق الشرط بالنسبة للدين المشروط وعند حلول أجل الاستحقاق بشأن الدين بأجل.

الفقرة الثانية: شروط الإشعار للغير الحائز

تعتبر الشروط السابقة والمعاصرة أو الموازية للإشعار للغير الحائز من بين أهم الضمانات الممنوحة للملزم، إذ تتوقف صحة الإجراء على وجودها وإلا اعتبر باطلا⁷⁷⁰.

أولا: الشروط السابقة للإشعار

لقد عمل المشرع من خلال هذه الشروط على توفير ضمانات للملزم وذلك من خلال اشتراط أن يكون الدين حالا ومحققا متوفر على سند تنفيذي إلى جانب مراعاة عنصر التدرج في إجراءات الاستخلاص.

1- قيام دين حال الأداء مؤسس على سند تنفيذي

بحكم اكتسائ الإشعار للطبيعة التنفيذية وعدم جواز إعماله على وجه تدبير الضمان فإن البداهة تقضي أن يكون محل الإشعار دينا حال الأداء ومبنيا على سند تنفيذي⁷⁷¹،

⁷⁶⁷ - Les créances conditionnelles.

⁷⁶⁸ - Les créances à terme.

⁷⁶⁹ - Les créances à exécution successive.

⁷⁷⁰ - سعيد أولعري: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 201.

⁷⁷¹ - يعرف السند التنفيذي "بكونه عملا قانونيا شكليا وظيفته هي تأكيد حق موضوعي جدير بالحماية". عبد الرحيم الصقلي: قابلية السند للتنفيذ الجبري في ضوء التشريع المغربي مقارنة بالفرنسي والمصري"، مجلة الإشعاع، العدد 27، ص 54.

وعند تعدد الأشخاص المخاطبين بالدين الواحد يشترط أن يصدر السند في مواجهتهم كما هو الشأن بالنسبة للمدين الرئيس، الكفيل والمدين المتضامن⁷⁷².

ومفاد ذلك أن الدين المراد اقتضائه ينبغي أن يكون ديناً حالاً وليس مشروطاً أو محتملاً مع ارتكازه إلى سند تنفيذي يضيف عليه القوة التنفيذية.

وبالعودة إلى الباب المتعلق بالقوة التنفيذية في مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن المادة 10 تنص على أن أوامر المداخل تذييل بالصيغة التنفيذية وذلك لتمتعها بالطابعين الأمر والتنفيذي، الذي يسوغ المطالبة بالتنفيذ كما هو صريح المادة 133 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁷⁷³.

2- الإشعار للغير الحائز والتدرج في الاستخلاص

إذا كان الهدف الأساسي من وراء إقرار المشرع لمبدأ التدرج في استخلاص الديون الضريبية⁷⁷⁴، هو حماية المدين تجاه ما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتيازات وسلطات التنفيذ الجبري، فإن التنفيذ على الغير رغم انطوائه على هذا الطابع، إلا أن الغموض التشريعي والتفسيري يؤثر سلباً في الحسم في هذا الخضوع، وهو ما يهدد حقوق المدينين والأغيار الحائزين لأموالهم على حد سواء⁷⁷⁵.

ولما كان الإشعار للغير الحائز يندرج ضمن إجراءات الاستخلاص الجبري، فإن هذا الأخير يبقى مشروطاً بتوجيه آخر إشعار بدون صائر للمدين عملاً بموجب المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁷⁷⁶.

ولئن كان ما تقدم محل شبه الإجماع من لدن القضاء والإدارات الجبائية، فإن تبليغ الإنذار قبل مباشرة الإشعار للغير الحائز لا يحظى بتأييد هذه الإدارات التي تتمسك بعدم

⁷⁷² - Roger-Gérard SCHWARTZENBERG: L'autorité de la chose décidée, librairie générale de droit et de jurisprudence, 20 rue soufflot, 20 année, 1969, p 48.

⁷⁷³ - سعيد أولعربي: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 206.

⁷⁷⁴ - سنعود لنقاش مبدأ التدرج في الفصل الثاني المرتبط بالعيوب المسطرية، وسنعمل على مناقشة مختلف الآراء.

⁷⁷⁵ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 312.

⁷⁷⁶ - انظر المحور المتعلق بآخر إشعار بدون صائر أعلاه.

وجود نص يفرض عليها ذلك واعتماد عنصر المباغثة لتفادي أية مبادرة من الملزم قد تستهدف تجنيب أمواله إجراءات التنفيذ⁷⁷⁷.

وفي هذا الإطار أكدت التعليمية الصادرة عن السيد الخازن العام للمملكة⁷⁷⁸ على عدم وجود أي نص قانوني يقيد تبليغ الإشعار للغير الحائز بأي أجل قانوني، ونصت بصيغة الوجوب، على أن توجيه الإشعار من طرف المحاسب العمومي، يأتي بعد عشرة أيام على الأقل من بعث آخر إشعار بدون صائر⁷⁷⁹.

ثانيا: الشروط الموازية لإجراء الإشعار

يقصد بالشروط الموازية مجموعة الشروط المرتبطة بمضمون الإشعار وطريقة تبليغه، بالإضافة إلى نسبة الأموال المنفذة عليها إلى الملزم ومدى قابليتها للحجز.

1- البيانات المطلوبة في الإشعار⁷⁸⁰

لم يحدد المشرع شكلا معينا للإشعار للغير الحائز⁷⁸¹ ولا حتى البيانات الواجب توفرها فيه، بيد أن مراجعة دليل الخزينة العامة للمملكة والإطلاع على الاجتهاد القضائي المقارن يفيدان في تحصيل فكرة واضحة عن البيانات اللازمة والمفيدة لغاية الاستخلاص⁷⁸².

وبالرجوع إلى دليل الخزينة العامة للمملكة⁷⁸³، فإنها أرفقت بمطبوع يتضمن بيانات كافية عن الدائن العمومي وحسابه البنكي وعن الغير الحائز وكذا المدين، ببيان القواعد القانونية الضابطة لهذا المجال، خاصة قاعدة التسليم الفوري للمبالغ مع تضمينه جدولاً عبارة عن كشف مفصل للديون العالقة بذمة المدين بما فيها صائر الإجراء، نوع الدين وتاريخ استحقاقه وذلك كله مع ورود خانة مخصصة لتوقيع المحاسب العمومي.

⁷⁷⁷ - سعيد أولعربي: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 208.

⁷⁷⁸ - Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op. cit, p 127.

⁷⁷⁹ - سنعود للنقاش المطروح في هذا المجال في الفصل الثاني.

⁷⁸⁰ - انظر الملحق النموذج رقم 12.

⁷⁸¹ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 273.

⁷⁸² - سعيد أولعربي: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 211.

⁷⁸³ - Voir les annexes de l'instruction relative au recouvrement des créances publiques.

ويشترط في الإشعار للغير الحائز تضمينه على وجه الدقة مبلغ الدين المتعرض من أجله بشكل واضح ودون تسجيل أي تحفظ على المبلغ كأن يضمن الإجراء مبلغا معيناً على وجه التقريب في انتظار حصر الوضعية المدنية للملزم، وذلك لكون الإجراء ذا طابع تنفيذي لا يستعمل لغاية التحفظ على أموال المدين⁷⁸⁴.

وبخصوص الجهة المصدرة للإشعار للغير الحائز، فإن الاختصاص ينعقد للمحاسب العمومي⁷⁸⁵ ويحل محله الشخص المفوض⁷⁸⁶ إذا عاق المحاسب العمومي عائق، ولا تقبل هذه الصلاحية التفويض ولا يمكن لرئيس المحاسب العمومي أن يقوم مقامه في اتخاذ الإجراء⁷⁸⁷ وإلا كان الإجراء مشوباً بعدم الاختصاص⁷⁸⁸.

2- تبليغ الإشعار للغير الحائز للملزم⁷⁸⁹

لم يشر المشرع المغربي إلى ضرورة تبليغ الإشعار للغير الحائز سواء إلى الملزمين أو الأغيار الحائزين لأموالهم⁷⁹⁰، ونفس الشيء ينطبق على دليل الخزينة العامة للمملكة، في حين نجد أن المشرع الفرنسي⁷⁹¹ وكذا المصري⁷⁹² أشارا إلى ضرورة حصول هذا التبليغ إلى الغير الحائز.

⁷⁸⁴ - سعيد أولعري: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 212-213.

⁷⁸⁵ - مثلاً قباضة الرباط حسان ينعقد الاختصاص للقابض.

⁷⁸⁶ - Le fondé du pouvoir.

⁷⁸⁷ - إذا كانت السلطة الرئاسية تسمح للرئيس بممارسة رقابة سابقة ولاحقة على المرؤوس وتمتد إلى إمكانية الحلول محله، فإن مجال اشتغال القابض يشكل، نظراً للأهمية وما تقتضيه ضرورة ضبط المسؤولية استثناء بصورة تؤدي إلى حجب قواعد السلطة الرئاسية فيما نحن بصددده....

بخصوص مقتضيات السلطة الرئاسية يراجع:

- عبد القادر باينة: مدخل لدراسة القانون الإداري والعلوم الإدارية، دار النشر المغربية، الطبعة 3، سنة 2005، ص 208.

⁷⁸⁸ - سعيد أولعري: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 213.

⁷⁸⁹ - انظر الملحق النموذج رقم 13.

⁷⁹⁰ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 318.

⁷⁹¹ - Article L262 de livre des procédures fiscales dénonce que : « les dépositaires, détenteurs ou débiteur (...), sont tenus, sur la demande qui leur en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable chargé du recouvrement (...) ».

وفي الواقع العملي يكتفي قباض الخزينة العامة للمملكة بتبليغ الإشعار للغير الحائز للجهة المعتبرة غيرا حائزا دون إخبار المدين بالإجراء المتخذ في حقه.

ويشكل تبليغ الإشعار إلى الأغيار الحائزين ضمانا أساسية لهؤلاء لما يترتب على عدم الاستجابة لهذا الإجراء من طرفهم من إثارة مسؤوليتهم الشخصية عن الأداء وفاء عن المدين الأصلي⁷⁹³.

ومما تجدر الإشارة إليه، أن المشرع الفرنسي أشار من خلال مقتضيات الفصل L263 من كتاب المساطر الجبائية إلى أن طلب المحاسب في شكل إشعار للغير الحائز يتم تبليغه إلى الأغيار الحائزين، وهو الأمر الذي يشكل ضمانا حقيقية في مساطر التحصيل عموما والإشعار للغير الحائز على وجه الخصوص⁷⁹⁴.

هكذا، يمكن أن يتم التبليغ عن طريق مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة أو أي شخص منتدب لذلك⁷⁹⁵، ويمكن أن يتم التبليغ بالطريقة الإدارية أو عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل وهي الطريقة الأكثر ضمانا لحقوق الأطراف من حيث إثبات التوصل، وهو نفس التوجه الذي تبناه المشرع المصري عندما نص على مبدأ تبليغ حجز ما للمدين لدى الغير ضمن قانون الحجز الإداري، وذلك بموجب حجز يعلن إلى المحجوز لديه بكتاب موصى عليه بعلم الوصول يتضمن قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها⁷⁹⁶.

أما في النظام الفرنسي، فيجري تبليغ الإشعار للغير الحائز وفق نظام مزدوج يتم خلاله التمييز بين الديون التي يتم استخلاصها بواسطة مصالح المديرية العامة للضرائب، من جهة وبين مصالح الخزينة العامة، فبالنسبة للأولى، يتم التبليغ بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار

⁷⁹² - المادة 29 من قانون الحجز الإداري المصري.

⁷⁹³ - **رضوان اعميمي**: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 318.

⁷⁹⁴ - **Karim SID AHMED**: Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Etude comparative, Tome 1, les droits d'origines procédural du contribuable, l'Harmattan, 2007, p 266.

⁷⁹⁵ - المادة 42 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁷⁹⁶ - المادة 29 من قانون الحجز الإداري.

بالتوصل، بالنسبة للمبالغ التي تفوق أو تساوي 915 أورو⁷⁹⁷، أما بالنسبة لمصالح الخزينة العامة يتم إتباع نفس الطريقة بالنسبة للمبالغ التي تساوي أو تفوق 1550 أورو⁷⁹⁸، أما المبالغ التي تقل عن هذه المبالغ فإن الإدارة تلجأ إلى التبليغ بواسطة رسالة عادية⁷⁹⁹.

أما بالنسبة للديون التي تفوق أو تساوي هذا المبلغ فيتم تبليغ الإشعار للغير الحائز المرتبط بها عن طريق رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، وفي حالة رجوع الطي بعبارة عنوان غير معروف، أو غير مصرح به، يلجأ المحاسب المكلف بالتحصيل إلى إعادة إرساله بنفس الطريقة بعد التأكد من العنوان، وفي حالة عدم تحقق التبليغ يتم اللجوء إلى أعوان الخزينة العامة أو عن طريق الأعوان القضائيين⁸⁰⁰.

وهكذا، فإذا كان تبليغ الإشعار إلى الأغيار الحائزين يعتبر إجراء أساسيا لما يترتب عليه من آثار قانونية أبرزها الأداء الفوري للمبالغ الضريبية، فإن تبليغ المدين بهذا الإشعار لا يقل أهمية عن سابقه لما يتصل به من حقوق المدين الأصلي خاصة الحقوق المالية والحق في الدفاع⁸⁰¹.

وهكذا، وبالرجوع لمدونة تحصيل الديون العمومية لا نجد أي مقتضى قانوني يلزم المحاسب العمومي بضرورة تبليغ الإشعار إلى الملمزين، بحجة عدم وجود أي مقتضى يلزمهم بذلك، وبهاجس الخشية من احتمال سعيهم إلى تجنب أموالهم مسطرة التنفيذ عندما تنتهي إلى علمهم الإجراءات المزمع مباشرتها⁸⁰²، وذلك بالرغم من مزايا التبليغ للمدين الكامنة أولا في إنتاج الإجراء لكافة آثاره القانونية، بما فيها قطع التقادم وبدء سريان أجل تعرض الملمزم على

⁷⁹⁷ - Instruction codificatrice N° 92-147-AM, 1^{er} décembre 1992, n° 231.

⁷⁹⁸ - Instruction codificatrice N° 97-043-A, 7 Avril 1997.

⁷⁹⁹ - **Karim SID AHMED**: Droit fondamentaux du contribuable et procédure fiscales, tome 1, op.cit, p 265.

⁸⁰⁰ - **Stéphane REZEK**: la pratique du contentieux de l'avis à tiérs détenteur, op.cit, p 27.

⁸⁰¹ - **Jean- Pierre CASIMIR**: contrôle fiscale -contentieux de recouvrement-, collection les codes RF, 10^{ème} édition, 2007, p 448.

⁸⁰² - **Bachir yelles CHAUCHE**: la pratique de l'avis à tière détenteur, op.cit, p 104.

المسطرة، وثانياً في تمكين الملزم من العناصر الكفيلة بتجهيز دفاعه إن ارتأى فائدة في المنازعة⁸⁰³.

هذا، وقد أشارت التعليمية الخاصة بتحصيل الديون العمومية إلى أن إخبار المدين يأتي لاحقاً عن طريق رسالة عادية تتضمن موضوع الإشعار للغير الحائز، واسم المحاسب المكلف بالتحصيل إلى جانب الإشارة إلى مراجع الدين موضوع الإشعار وطبيعته⁸⁰⁴. وهو ما يخل بضمانات المدين في التوصل بالإشعار قبل التنفيذ على أمواله لدى الغير⁸⁰⁵.

أما المشرع المصري، فقد أخذ موقفاً إيجابياً حين ألزم الجهة الإدارية الحاجزة بتبليغ المحجوز عليه بنسخة من محضر الحجز تتضمن إعلان الحجز إلى المحجوز لديه أو الغير الحاجز، وذلك خلال الثمانية أيام التالية لتاريخ تبليغ المحضر لهذا الأخير⁸⁰⁶.

وهكذا، رتب المشرع المصري نتيجة مهمة غابت عن مشرعنا المغربي، وهي سقوط الحجز تحت طائلة البطلان⁸⁰⁷.

ومنه، تتضح أهمية التبليغ إلى المدين، وفي هذا الإطار يرى بعض الفقه أن ضمان فعالية الإشعار للغير الحائز من خلال عنصر مباغته المدين من جهة، وضمان سلامة هذا الإجراء والحفاظ على حقوق دفاع المدين من جهة ثانية، يقتضي تبليغ الإشعار إلى الغير الحائز أولاً، ثم إلى المدين الملزم في نفس اليوم⁸⁰⁸.

وهكذا، فبعد التطرق لمختلف مساطر التحصيل، سنحاول من خلال الفصل الثاني تبيان أهم العيوب والإخلالات التي تمس بهذه المساطر، فتحكم عليها بالعدم، استناداً للمبدأ السابق ذكره "ما بني على باطل فهو باطل".

⁸⁰³ - سعيد أولعربي: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 215.

⁸⁰⁴ - Instruction relative de recouvrement des créances publique, op.cit, p 127.

⁸⁰⁵ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 321.

⁸⁰⁶ - المادة 29 من قانون الحجز الإداري.

⁸⁰⁷ - سنتطرق للبطلان في الفصل الثاني من هذا القسم.

⁸⁰⁸ - Stéphane REZEK: La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op.cit, p 28.

الفصل الثاني: العيوب المسطرية الماثرة خلال مرحلة التحصيل

تنصب معظم النزاعات التي يتقدم بها الملتزم أمام المحكمة من أجل الطعن في إجراءات التحصيل، إما لعدم احترام الآجال أو الشكليات المسطرية الواجبة التطبيق أثناء كل إجراء (المبحث الأول). أو لعدم احترام القابض الترتيب الوارد في المدونة أثناء مباشرته لهذه الإجراءات، كتبليغ الإنذار القانوني قبل إرسال آخر إشعار بدون صائر، أو الانتقال مباشرة إلى الحجز على أموال المدين قبل تبليغ الإنذار القانوني أو دون الحصول على الترخيص المسبق، مع وجود بعض الخصوصيات (المبحث الثاني).

وهكذا، فعدم قانونية أي إجراء من إجراءات التحصيل يؤدي إلى إلغاء هذا الإجراء وبالتبعية الإجراءات اللاحقة له دون إلغاء الإجراءات السابقة متى كانت صحيحة وقانونية، لأن ما بني على باطل فهو باطل، نظرا للتراطيب بين مختلف إجراءات التحصيل، إلا أن هذا الإلغاء لا يمنع المحاسب المكلف بالتحصيل من إعادته وتصحيحه داخل الأجل القانوني ووفق الشكليات المتطلبة قانونا.

المبحث الأول: العيوب المرتبطة بإجراءات التحصيل

تعتبر الدعاوى الرامية إلى إثارة وإبطال إجراءات التحصيل هي الأهم، وذلك من خلال جرد جميع الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم، والقصد منها الطعن في صحة الإجراءات التي يقوم بها القابض من أجل استخلاص الدين الضريبي، وذلك بسبب الخروقات المسطرية التي تشوبها.

وعليه، فعدم احترام القابض للإجراءات السابقة لإجراءات التحصيل الجبري (المطلب الأول)، أو للشكليات والآجال المرتبطة بإجراءات التحصيل العادية (المطلب الثاني)، وأخيرا لخصوصيات بعض المساطر الاستثنائية (المطلب الثالث)، يعرض هذه الإجراءات للإلغاء، استنادا لقاعدة " ما بني على باطل فهو باطل ".

المطلب الأول: عدم احترام الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري

يشكل الطعن في إجراءات التحصيل الضريبي من حيث الشكل أحد الأوجه البارزة للمنازعة القضائية، بالنظر لما تحتله الإجراءات المسطرية من مكانة بارزة قبل متابعة المدينين، إذ يشكل احترامها إحدى الضمانات الحقيقية التي تلزم الإدارة باتباعها لتحصيل مشروع للديون العمومية.

فبهدف ضمان حقوق المدين، ومن أجل تفادي مباغتته بأي إجراء جبري كالحجز أو البيع، أوجب المشرع أن يتم تمكين المدين من كل المعلومات والبيانات الكفيلة بحمايته، وذلك عن طريق تمكينه بمجموعة من الإجراءات التمهيدية أو الشكلية منها ضم ديون الملمزم " le rattachement des créances " أي جميع كافة الديون العالقة بذمة نفس الملمزم، ومنها إرسال آخر إشعار بدون صائر "dernier avis sans frais" الذي يهدف إلى إطلاعه على تاريخ الشروع في التحصيل، ودفعه إلى تسديد الضرائب بدون مصاريف، وأخيرا الحصول على الترخيص المسبق من الرئيس التسلسلي للإدارة التي ينتمي لها المحاسب.

فإذا كان المشرع قد ألزم الإدارة الضريبية بضرورة إتباع مجموعة من الإجراءات السابقة قبل اللجوء إلى مساطر التحصيل الجبري، فإن القضاء ظل متشددا في ضرورة احترام الإدارة الضريبية لهذه الإجراءات تحت طائلة بطلان المسطرة.

الفرع الأول: العيوب المرتبطة بآخر إشعار بدون صائر

كما سبق ذكره، فبعد توصل القابض بالجدول الضريبة وقوائم الإيرادات يجب بمبادرة منه إخبار الملتزمين بتاريخ الشروع في التحصيل والاستحقاق بكل وسائل الإخبار بما فيها تعليق الملصقات⁸⁰⁹.

والجدير بالذكر في هذا الصدد أن المشرع المغربي اقتصر على مجرد إرسال⁸¹⁰ إشعار للتذكير⁸¹¹، ولم ينص على التبليغ⁸¹²، وهو ما يشكل تراجعا تشريعيا عن إحدى الضمانات الأساسية التي كان يتمتع بها الملتزم في إطار القانون القديم⁸¹³، والذي أكد على إلزامية تبليغ هذا الإشعار إلى المعني بالأمر، وهي قاعدة ظل القضاء المغربي متشبثا بها، في حين تتشبث المصالح الضريبية بحرفية النص ويساندها في ذلك جانب من القضاء.

⁸⁰⁹ - سمح المشرع للإدارة بإمكانية استعمال كافة وسائل الإعلام المتاحة من وسائل سمعية بصرية ومقروءة، بما فيها الصحف والإذاعة والتلفزة وكذا استعمال الملصقات في الأماكن التي تراها الإدارة مفيدة للإخبار، وحددت التعليمية الصادرة في ماي 2001 هذه الأماكن في مقر المحاسبين المكلفين بالتحصيل ومقر الجماعات والعمالات التي يدخل في دائرتها المجال الترابي المحدد للاختصاص المكاني للمحاسب، وكذا كل مكان قد يؤدي فيه الإشعار إلى النتائج المرجوة.

⁸¹⁰ - عبد الرحيم حزيكر: نحو تشريع ضريبي يؤسس لتواصل جديد - التشريع في مجال التحصيل الضريبي نموذجاً -، مجلة القصر، العدد 13، يناير 2006، ص 137.

⁸¹¹ - وهو نفس موقف المشرع الفرنسي في المادة L 255 من مدونة المساطر الجبائية.

⁸¹² - وبذلك وضع المشرع حدا للنقاش الذي كان قائما عند مناقشة مشروع مدونة تحصيل الديون العمومية، بين فرق المعارضة التي اقترحت تبليغ هذا الإشعار، وبين موقف الحكومة الذي رفض ذلك الاقتراح، للتوسع يمكن الرجوع لدراسة قانون 97-15 بمثابة مدونة لتحصيل الديون العمومية في إطار لجنة المالية والتجهيزات والتخطيط والتنمية الجهوية لمجلس المستشارين، ص 36.

⁸¹³ - تنص المادة 24 من ظهير 21 غشت 1935 المنظم للمتابعات من أجل استخلاص ديون الدولة على أنه: "لا يجوز للقابض أن يشرع في المتابعة التي يترتب عنها صوائر إلا بعد إخطار الملتزم بالضريبة المتأخر عن أدائها دون صائر، أو إعلام جماعي يبلغ في شكل لائحة اسمية إلى السلطة المحلية التي تتكلف بدورها بتبليغه إلى المعني بالأمر بواسطة استدعاءات فردية".

الفقرة الأولى: موقف الإدارة من الإشعار بدون صائر

تشبث المصالح الضريبية بحرفية النص ويساندها في ذلك جانب من القضاء، وهكذا فقد ذهبت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء إلى الاكتفاء بإرسال الإشعار بدون صائر مع إثباته، حيث اعتبرت أن: "تنصيب القابض على إجراءات الإنذار بدون صائر في قائمة الضرائب أو في السند التنفيذي يوثق به إلى أن تقيد من أجل دعوى الزور"⁸¹⁴.

كما أكدت نفس المحكمة على ذات الموقف، عندما اعتبرت أنه: "وحيث فيما يتعلق بالتمسك بعدم احترام المدعي عليها لتدرج المتابعات، فقد خلصت المحكمة إلى خلاف ذلك ما دامت إدارة الجمارك قد وجهت للمدعية آخر إشعار بدون صائر، وقيدته بسجلاتها، وهو إجراء لا يطعن فيه إلا بالزور حسب المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ولا مجال هنا للاحتجاج بالتبليغ ما دام لم يتم التنصيب عليه قانونا، ثم باشرت الإجراءات كما هي مرتبة في المادة 36 من نفس المدونة، فتكون هذه الوسيلة أيضا غير مؤسدة قانونا، ويتعين بالتالي الحكم برفض الطلب"⁸¹⁵.

وفي الاتجاه نفسه ذهبت المحكمة الإدارية بفاس إلى القول: "حيث أنه بالرجوع إلى وثائق الملف وخاصة مستخرج الجداول المستدل به من طرف القابض، يتضح أنه سبق أن وجه إلى الطاعن إنذارات بدون صائر في التواريخ التالية(...) المتعلقة بالضرائب المطالب بأدائها، وحيث إن مثل هذا المعطى لم يكن محل تعقيب من طرف المدعي حيث تدرع في عريضة الطلب بضرورة تبليغه بهذا الإنذار لا يجد أساسه من القانون سيما وأن المشرع عندما تحدث عن الإجراء أي الإنذار بدون صائر، اكتفى بعبارة - توجيه تنبيه بدون صائر -. دونما تنصيب على التبليغ المنصوص عليه في الإنذار القانوني، الشيء الذي يجعل أن القابض قد احترام الإجراءات السابقة على مباشرة الإكراه البدني وبقى طلب إلغاء هذه المسطرة غير مؤسس وحليفه الرفض"⁸¹⁶.

⁸¹⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 171، بتاريخ 04/04/2001، ملف عدد 337/2000، (غير منشور).

⁸¹⁵ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 11/06/2009، ملف عدد 241/6/2008، (غير منشور).

⁸¹⁶ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، عدد 1378، بتاريخ 19 دجنبر 2001، ملف عدد 254/غ/2011، قضية محمد الشقراني ضد قابض امسيلة، (غير منشور).

وفي السياق نفسه ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط لتؤكد على شكلية الإرسال حيث جاء في حيثيات أحد قراراتها ما يلي: " وحيث يستفاد من هذه المقتضيات، أنه على خلاف الإنذار القانوني الذي اشترط فيه المشرع وجوب تبليغه إلى المدين بمقتضى المادة 41 من القانون المذكور، فإن الإشعار بدون صائر كإجراء يسبق الشروع في عملية التحصيل الجبري اشترط فيه فقط أن يثبت إرساله إلى المعني بالأمر مع تقييده في الجدول الضريبي ويكون الإجراء صحيحا حتى ولو لم يثبت تبليغ الإشعار كما لا يمكن المنازعة في واقعة الإرسال إلا عن طريق الطعن بالزور في التقييد المذكور.

وحيث في نازلة الحال، فالثابت من أوراق الملف أن القابض المكلف بالتحصيل وقبل تبليغ المستأنف بالإنذار القانوني رقم 3521 بتاريخ 2009/7/22، بادر إلى توجيه آخر إشعار بدون صائر بتاريخ 2008/6/2 عن رسم السكن والخدمات الجماعية المفروضة عن سنة 2008 كما تم تقييد التاريخ المذكور بالجدول الضريبي والذي يفيد في احترام الأجل الذي يفصل بين إرسال الإشعار بدون صائر وتبليغ الإنذار القانوني المحدد في 20 يوما طبقا لمقتضيات المادة 41 المشار إليها أعلاه في حين لم يثبت الإشعار المذكور بالنسبة للضريبة المفروضة عن سنة 2007 بحكم أن الجدول الضريبي الثاني المدلى به من طرف القابض يخص سنة 2009 غير المنازع فيها، الأمر الذي يتعين معه إلغاء الحكم المستأنف جزئيا فيما قضى به من رفض الطلب بخصوص سنة 2007 وتصديا الحكم ببطلان إجراءات التحصيل المتعلقة بها موضوع الإنذار عدد 2009/3251"⁸¹⁷.

إذن، فالملاحظ أن هذا الاتجاه الذي تبنته بعض المحاكم وتدفع به الإدارة الضريبية - يقف عند حرفية النص - ، حيث يترتب على تبنيه القول بأن المشرع المغربي لم يعط لهذا الإجراء الأهمية التي يستحقها على الرغم مما قد يترتب عليه من نتائج قانونية سواء على مستوى استحقاق الدين وما يترتب على ذلك من حيث احتساب أجل الأداء دون فوائد قانونية أو على صعيد احتساب التقادم.

لهذا، يمكن القول إن هذا الاتجاه يغلب كفة الإدارة الضريبية في هذا الإجراء، وهذا مرده لكثرة الإعلانات الضريبية التي يتعين على القابض توجيهها سنويا إلى الملتزمين بالضريبة.

⁸¹⁷ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 1518، بتاريخ 2012/4/9، ملف عدد 9/10/499، (غير منشور).

والملاحظ أن القضاء الإداري الفرنسي قد تبنى نفس الاتجاه حيث اكتفى بإرسال رسالة تذكيرية، مع حرصه على ضرورة إثبات هذا الإرسال قبل تبليغ أي إجراء من إجراءات التحصيل التي ينتج عنها صائر⁸¹⁸.

الفقرة الثانية: موقف القضاء من الإشعار بدون صائر

لقد تبنت محكمة النقض اتجاهها مناقضا للموقف السابق حيث جاء في إحدى قراراتها⁸¹⁹: "حيث إن المستأنف لم يثبت تبليغ الإشعار بدون صائر إلى المستأنف عليه حتى يكون صحيحا ومنتجا للآثار، لأن هذا التبليغ يعتبر ضمانا جوهريا للمدين (المستأنف عليه) قبل فرض غرامات التأخر عليه، ولا يكفي تقييد تاريخ الإرسال بالجدول الضريبي، واحترام الآجال القانونية لمباشرة إجراءات التحصيل اللاحقة، بل لا بد من تبليغ الإشعار المذكور تحت طائلة بطلان تلك الإجراءات (...)".

وفي قرار آخر صادر عن الغرفة الإدارية بذات المحكمة الذي جاء فيه⁸²⁰: "بالرجوع إلى المادة 24 من ظهير 21 غشت 1935 يتبين أن فقرتها الأولى تمنع صراحة على القابض أن يشرع في المتابعات إلا بعد إنذار بدون صائر بالأداء، وهذه الفقرة تعطي الملزم ضمانا جوهريا هي سببية إنذاره قبل فرض عقوبات التأخير في الأداء...".

هذا، وقد استقرت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط⁸²¹ بدورها على ذات التوجه، حيث جاء في أحد قراراتها مايلي: "وحيث إن هذه المحكمة تنظر في القضية بعد نقض قرارها الأول بتأييد الحكم المستأنف من طرف محكمة النقض بموجب قرار النقض والإحالة، وذلك بعلّة أن محكمة الاستئناف لم تتأكد من تقييد القابض بمقتضيات المادة 36 من

⁸¹⁸ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 506.

⁸¹⁹ - قرار عدد 503، ملف إداري عدد 2003/2/4/06، بتاريخ 2004/06/23، أورده نصير مكاوي في أطروحته بعنوان تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 199.

⁸²⁰ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 80، بتاريخ 1998/2/5، ملف إداري عدد 96/1/5/94، (غير منشور).

⁸²¹ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 1895، بتاريخ 2017/04/24، ملف عدد 2016/7213/1275، (غير منشور).

مدونة تحصيل الديون العمومية باعتبار أن اللائحة التي أدلى بها للاستدلال على إرسال هذا الإشعار ليست بجدول ضريبي ولا أي سند تنفيذي آخر صادر عن الجهات المخول لها لإصدار الجداول والسندات التنفيذية الأخرى حتى يعتد بالتاريخ المقيّد به دون إمكانية الطعن فيه إلا بالنزور مما لم يثبت معه تقيّد القابض بالمقتضيات المذكورة.

ولما كانت محكمة النقض قد حسمت في القيمة الثبوتية لللائحة المستدل بها من طرف القابض على احترامه لمسطرة التدرج في التحصيل من خلال إرسال آخر إشعار بدون صائر قبل الانتقال إلى إجراءات الاستخلاص الجبري...، فإن مسطرة التحصيل الجبري التي تمت في مواجهة المستأنفين تكون بالنتيجة خارقة لمقتضيات المادة 36 أعلاه، فضلاً عن أن التوجه القضائي لمحكمة النقض متواتر على وجوب تبليغ الملزم بالدين العمومي بآخر إشعار بدون صائر تبليغاً قانونياً أو حصول مانع يحول دون هذا الأخير باعتبار ذلك هو السبيل إلى تحقيق الغاية من إرسال الإشعار المتمثل في حصول العلم لدى المدين بأنه مطالب بأداء الدين العمومي كما أكدت على ذلك في قرارها عدد 93 الصادر بتاريخ 2011/10/27 في الملف الإداري عدد 2009/2/4/806 والقرار عدد 305 بتاريخ 2009/05/06 في الملف 2009/2/4/35.

وحيث تبعاً لذلك، وفي غياب إثبات القابض بما يفيد احترامه لمبدأ تسلسل إجراءات المتابعة في عملية التحصيل الجبري التي باشروا في مواجهة المستأنفين، فإن مسطرة الاستخلاص نتيجة لذلك تكون مخالفة للقانون وتستتبع التصريح بطلانها، والحكم المستأنف لما قضى بخلاف ذلك لم يجعل لقضائه أساس من القانون ووجب إلغاؤه".

وعلى نفس المنوال ذهبت نفس المحكمة⁸²²، وهي تؤيد حكم المحكمة الإدارية بالرباط⁸²³ عندما أكدت أن: "بمجرد إرسال الإنذار بدون صائر لا يمكن أن ينتج أثره في مواجهة الملزم وإنما يجب تبليغه إليه تجعّله في حكم العدم باعتبار أن الغاية من هذا الإجراء هو

⁸²² - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 73، بتاريخ 2011/01/06، ملف إداري عدد 9/09/357، (غير منشور).

⁸²³ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 32، بتاريخ 2009/01/06، ملف إداري عدد 08/762 ش. ض، (غير منشور).

علم الملزم بالدين العمومي العالق بذمته وليس مجرد تقييد إرساله إليه بالسجل المحدد لذلك لا يترتب أثر التبليغ القانوني المعتمد به وأن عدم القيام بتبليغ الإنذار بدون صائر للمطلوب بالحجر يترتب عنه بطلان الإجراء الموالي له مما يكون معه السبب المثار غير مرتكز على أساس والحكم المستأنف كان صائبا وواجب التأيد".

وفي قرار ⁸²⁴ آخر لنفس المحكمة جاء فيه: "(...) لكن حيث من جهة أولى لئن نص المشرع على وجوب توجيه الإشعار بدون صائر فإن توصل الملزم به هو منطلق احتساب الأجل قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري المتمثلة في الإنذار والحجز والبيع ومن ثم يضمن تبليغه أمرا ضروريا في تدرج إجراءات المذكورة (...)".

وقد تواتر نفس التأويل ففي حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير نجدها اعتبرت: "(...) وحيث لم يثبت القابض تبليغه المدعى الإشعار بدون صائر حتى يكون صحيحا منتجا لآثاره لأن التبليغ يعتبر ضمانا جوهرية للمدين قبل فرض غرامات التأخير عليه، ولا يكف تقييد تاريخ الإرسال بالجدول الضريبي واحترام الأجل القانوني لمباشرة إجراءات التحصيل اللاحقة بل لا بد من تبليغ الإشعار المذكور تحت طائلة بطلان تلك الإجراءات (...) "⁸²⁵.

وجاء في حكم آخر صادر عن نفس المحكمة ⁸²⁶ ما يلي: "(...) لا يكفي تقييد تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر بالجدول الضريبي واحترام الأجل القانوني لمباشرة إجراءات التحصيل اللاحقة بل لا بد من تبليغ الإشعار المذكور حتى يكون صحيحا ومنتجا لآثاره، لأن هذا التبليغ يعتبر ضمانا جوهرية للمدين قبل فرض غرامات التأخير (...)".

⁸²⁴ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 2197، بتاريخ 2010/12/23، ملف عدد 9/08/118، (غير منشور).

⁸²⁵ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 2011/584، بتاريخ 2011/10/04، ملف عدد 0339، (غير منشور).

⁸²⁶ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، ملف عدد 2008/335، بتاريخ 2010/02/16، (غير منشور).

وفي الإطار نفسه نجد المحكمة الإدارية بوجدة عللت أحد أحكامها بأن المتابعة بالإنذار القانوني: "تستلزم التبليغ المسبق للإنذار بدون صائر، تحت طائلة بطلان الإنذار القانوني والإجراءات الموالية له"⁸²⁷.

وهكذا يتضح بأن الاتجاه الأخير الذي أسست له محكمة النقض لا يقف عند حرفية النص القانوني، ويتخطى مضمونه الذي هو مضمون صريح⁸²⁸، بل يتعدى ذلك إلى تبني معيار غائي يقوم على كون التبليغ والعلم هو غاية الإشعار بدون صائر، كما أنه يشكل ضماناً في مواجهة الغرامات التأخيرية التي قد تطال المدين جراء عدم توصله بهذا الإجراء وبالتالي عدم أداء الدين داخل الأجل.

وفي اعتقدها وإن كان هذا التوجه يراعي مصالح الملتزمين ويسعى إلى إقرار نوع من التوازن في علاقة الملتزم بإدارة التحصيل، إلا أنه يتسم بنوع من الغلو في حق الخزينة⁸²⁹.

فالملاحظ أن تضارب المواقف القضائية بين مجموعة من المحاكم الإدارية، يضعف من أهمية هذا التوجه بل يخلق عدم الاستقرار على مستوى الاجتهاد القضائي، مما يستدعي تدخل المشرع الضريبي من أجل التنقيص صراحة على أسلوب التبليغ أو التوصل الشخصي للملتزم بالإعلام الضريبي كضمانة لفائدة الملتزم وكإجراء يساهم في تمكين الخزينة العامة من المبالغ الضريبية الدائنة داخل الأجل ودون حاجة إلى اللجوء إلى باقي إجراءات الاستخلاص خاصة الجزية منها⁸³⁰.

ونسجل بارتياح ما جاء في تعليمية الخازن العام للمملكة إلى المحاسبين المكلفين بالتحصيل (الصفحة 19) التي تشير إلى أن الإشعارات التي لم يتوصل بها المدينون بالضرائب ويتم إرجاعها إليهم من طرف مصالح البريد، يتم تكليف مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة بإيصالها مباشرة إلى أصحابها، وفي حالة عدم إيجادهم يتم التأكد من مصالح الوعاء

⁸²⁷ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 2001/175، بتاريخ 2001/7/12، ملف عدد 2001/37، (غير منشور).

⁸²⁸ - أحمد جواهرى: التحصيل الجزري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 140.

⁸²⁹ - مهدي خرجوج: بطلان إجراءات التحصيل ما بين النص القانوني والعمل القضائي، مجلة المناورة، عدد خاص، 2016، ص 145.

⁸³⁰ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 506-507.

من هوية الملزمين لصالح المدين بالضريبة لتفعيل حقهم في الإعلام الضريبي قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري⁸³¹.

فأمام تضارب الأحكام القضائية وتشبث الإدارة بحرفية النص⁸³² وجب على المشرع الضريبي التدخل من أجل التنصيص صراحة على أسلوب التبليغ أو التوصل الشخصي للملزم بالإعلام الضريبي كضمانة لفائدة الملزم وكإجراء سيسهم بدون شك في تمكين الخزينة العامة من المبالغ الضريبية الدائنة داخل الأجل ودون حاجة إلى اللجوء إلى باقي إجراءات الاستخلاص خاصة الجبرية منها.

الفرع الثاني: الترخيص المسبق كعيب موجب للبطلان

إذا كان المشرع الضريبي قد ألزم المحاسب المكلف بالاستخلاص من خلال مقتضيات المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وقبل اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري، الحصول على الترخيص من رئيس الإدارة، وذلك بموجب قائمة إسمية بالمدين أو المدينين الذين يمكن القيام في حقهم قانونا بالتحصيل الجبري، فإن القضاء الإداري المغربي يراقب مدى احترام الإدارة الضريبية لهذه الشكلية.

إلا أن ما يميز هذه الرخصة، هو قلة المنازعة فيها أو انعدامها بمعنى أنها لا تتعرض للطعن أو الاعتراض، ولا تشكل مجالا لإصدار اجتهادات قضائية كباقي الإجراءات الأخرى من إعلام بالضريبة وإشعار بدون صائر لكون تطبيقها يقتصر على رقابة الرؤساء للمرؤوسين، كما سبقت الإشارة لذلك، ولكونها تعتبر إجراء شكليا يبقى أثره لصيقا بالتسلسل الإداري داخل الإدارة، لا خارجها دون أن يطال حياة أي ملزم⁸³³.

ومع ذلك، فقد ذهب البعض - رغبة منه في النيل من صحة المتابعة المجرة في حقه - إلى إثارة هذه الرخصة أو التأشير والاحتجاج بالنص المتعلق بها أمام القضاء للطعن في تلك

⁸³¹ - عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، مرجع سابق، ص 89.

⁸³² - وهذا ما لمسناه في عدة مقابلات أجريناها مع أطر أقسام المنازعات بمختلف المديريات المكلفة بالتحصيل، بالإضافة لمجموعة من الآراء التي استقيناه من مختلف الخلايا القانونية التابعة للخزينة العامة للمملكة.

⁸³³ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 508.

المتابعة، وفي هذا السياق أشار حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، في معرض تبريره لسلامة الحجز الموقع على منقولات المدعية، تطبيقاً لإذن بالمتابعة والذي قضى برفض الدعوى والمستند إلى عدة علل منها: "وحيث إنه بالرجوع إلى محضر الحجز المستدل به من طرف المدعية المؤرخ في 94/04/26 يتضح أن هذا الحجز أجري من طرف القابض تنفيذاً للإذن بالإجبار الصادر عن الخازن العام للمملكة بتاريخ 1994/4/25، خلافاً ما ادعته المدعية في مقالها"⁸³⁴.

وهو ما أكدته المحكمة الإدارية بأكادير عندما اعتبرت: "أنه لا يمكن القيام ببيع الأشياء المحجوزة لاستيفاء الديون الضريبية إلا بموجب ترخيص يعطي للمحاسب المكلف بالتحصيل من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي لها"⁸³⁵.

وفي سياق مماثل ذهبت محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء إلى تأكيد ضرورة حصول المحاسب على الترخيص قبل مباشرة الحجز حيث جاء في قرارها ما يلي: "وحيث إن ما يدفع به الطاعن بخصوص مقتضيات الفصل 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن الفصل المتمسك به يتعلق بحجز المنقولات والذي يوجب توفر قائمة اسمية بمثابة ترخيص يصدر عن رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل، أما بالنسبة لطلب بيع الأصل التجاري بخصوص حجز الأصول التجارية وبيعها مما يكون معه الدفع المثار أعلاه في غير محله ويتعين رده"⁸³⁶.

وهكذا نستنتج نقطة مهمة، كون المشرع عندما استثنى الإنذار القانوني من هذا الإجراء، وبما أن الإنذار أول الإجراءات الجزرية التي يلجأ إليها المحاسب فإن الطعن الإداري غالباً ما ينصب على الشكليات المرتبطة بالإنذار، من حيث التوصل به واحترام آجاله من دون الانتباه إلى صدور الترخيص وفق قواعد الاختصاص التي تملئها المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁸³⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، عدد 11، بتاريخ 1994/09/29، ملف عدد 94/11 غ، أورده أحمد جواهري، التحصيل الجزري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 144.

⁸³⁵ - أمر صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 196، بتاريخ 2001/10/30، ملف عدد 00/320، (غير منشور).

⁸³⁶ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء، رقم 2011/1737، بتاريخ 2011/04/26، ملف عدد 7/2010/1201، (غير منشور).

وما إثارتنا لهذه الجزئية إلا لتنبيه القباض لتوخي الحذر وإعطاء كل إجراء أهميته، حتى ولو كان داخليا ومرتبطا بالتسلسل الإداري، لأن الوعي بالمساطر الجبائية أصبح يرتفع لدى الملمزين مما يفقد خزينة الدولة أموالا كثيرة نحن في أمس الحاجة لها.

المطلب الثاني: عدم احترام الإجراءات العادية للتحصيل الجبري

تعتبر إجراءات التحصيل الجبري إحدى الأوجه البارزة للمسطرة التوجيهية التي تميز تحصيل الدين العمومي، لذلك فقد تشدد القضاء الإداري على احترامها إسوة بالإجراءات السابقة لكونها لا تقل أهمية عنها، كما أنها ترتبط وجودا وعدما بمشروعية هذه الإجراءات.

وهكذا، فعدم احترام القباض للشكليات والآجال المرتبطة بالإنذار القانوني (الفرع الأول)، أو الحجز (الفرع الثاني)، أو البيع (الفرع الثالث)، أو الإكراه البدني (الفرع الرابع)، يؤدي وجوبا إلى إلغاء هذا الإجراء والإجراءات اللاحقة له، لأن الإجراء المبني على باطل فهو باطل.

الفرع الأول: الطعن في إجراءات الإنذار القانوني

على الرغم من توصل الملمزم بالجدول الضريبي الذي يحدد مقدار الضريبة المستحقة واجل دفعها، فإن محصل الضريبة في حالة عدم الأداء لا يباشر إجراءات التنفيذ الجبري، إلا بعد سلوك الخطوة الأولى - كما سبق ذكره - التي تتمثل في إرسال آخر إشعار بدون صائر كتذكير للملمزم بميعاد الوفاء بالدين الضريبي على أن يستجيب لهذا الإنذار، وبالتالي ليتجنب إجراءات التنفيذ الجبري⁸³⁷.

وللإنذار القانوني أهمية كبيرة⁸³⁸، وذلك لكونه يعتبر إجراء قاطعا للتقادم⁸³⁹، ويمكن من ممارسة الإجراءات الجبرية اللاحقة، وهو ما جعل القضاء الإداري المغربي يتشدد في ضرورة احترام الإدارة الضريبية لكافة إجراءاته تحت طائلة بطلان الإجراءات واستنادا لقاعدة ما بني على باطل فهو باطل.

⁸³⁷ - محمد شكري: القانون رقم 97-15 المتعلق بتحصيل الضرائب والديون العمومية قراءة أولية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 31، الطبعة الأولى، 2001، ص 31.

⁸³⁸ - جاء في قرار صادر عن المجلس الأعلى على أن: "الإنذار القانوني يعد إجراء جوهريا وحاسما للاستمرار ومواصلة عملية الاستخلاص"، قرار عدد 53، بتاريخ 2004/01/21، ملف إداري عدد 785-4-2-2003، منشور بقرارات المجلس الأعلى، أهم القرارات الصادرة في المادة الإدارية، الجزء الأول، ص 236.

⁸³⁹ - للتوسع أنظر مقالنا:

فإذا كانت مسطرة التبليغ تشكل الوجه البارز للمسطرة التواجهية التي ما فتئ القضاء الإداري يؤكد على جوهرية احترامها على اعتبار أنها تمكن المدين من حيث الزمن من إيجاد السبل المناسبة للتفاعل مع المتابعة الضريبية إما بالأداء أو الطعن الإداري أو القضائي (الفقرة الأولى)، فإن الآجال الفاصلة بين إجراءات الاستخلاص الضريبي وكذا الشكليات المتعلقة بممارسة هذه الإجراءات لا تقل أهمية عن التبليغ نفسه، لكونها تمكن المدين من الوقوف عند مجموعة من المعلومات والشكليات الكفيلة بمعرفة حقيقة المديونية، وما يرتبط بها من آجال وإجراءات أخرى، لذلك عمل القضاء الإداري على التأكيد على ضرورة احترامها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: إشكالية تبليغ الإنذار القانوني

يرتبط الإنذار القانوني في مادة تحصيل الديون العمومية - باعتباره أول إجراءات التحصيل الجبري - ارتباطاً وثيقاً بالتبليغ، وذلك للدور الكبير الذي يلعبه هذا الأخير في تحقيق العدالة الجبائية، وعلى اعتباره يشكل جزءاً من حق الدفاع المقدس وركيزة أساسية في القوانين الإجرائية التي يشكل القانون الجبائي جزءاً لا يتجزأ منها.

وهكذا، تقوم أولوية التبليغ الشخصي للمدين بإجراءات الاستخلاص الضريبي على مبدأ شخصية الضريبة، وبالتالي إلزامية أدائها أولاً من قبل الملزم بها، لذلك يتعين تبليغه بالإنذار القانوني بشكل شخصي وتبليغه تبليغاً صحيحاً حتى يترتب آثاره القانونية، حيث يتشدد القاضي الإداري كلما حادت الإدارة عن مبدأ التبليغ الشخصي، بما يترتب عن ذلك من حقوق الدفاع في مواجهة المساطر الجبرية⁸⁴⁰.

وهذا ما أكدته القضاء الإداري في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط⁸⁴¹ حيث جاء فيه: "وحيث إنه بالرجوع إلى وثائق الملف وخصوصاً قائمة المتابعات المدلى بها من طرف القابض يتبين أنها تشير إلى إرساله للمدعي إنذارات قانونية دون الإدلاء بما يفيد تبليغها

- مهدي خرجوج: قطع التقادم في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 151-152.

⁸⁴⁰ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 510.

⁸⁴¹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 627، بتاريخ 2014/02/25، ملف عدد 2013/7/3/314، (غير منشور).

للملزم لكي تتمكن المحكمة من بسط رقابتها على سلامة إجراءات التبليغ التي تفيد التنفيذ الفعلي للإجراء".

يتضح من خلال هذا الحكم، أن القضاء الإداري يشدد على التبليغ الشخصي للمدين والذي يشهد بالتوصل على القائمة الأصلية⁸⁴²، فيكون بذلك على الإدارة المكلفة بالتحصيل عبء إثبات توصل المدين.

يطرح إشكال مهم، في الحالة التي يرفض فيها المدين تسلم الإنذار أو توقيعه⁸⁴³، وتطبيقا لمقتضيات الفقرة الثالثة من المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على أنه "إذا رفض المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه استلام الإنذار، يشار إلى ذلك على الأصل، ويعتبر حينئذ مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم الثامن الموالي للتاريخ الذي تم فيه رفض استلام الإنذار". وهكذا فقد اتجهت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء⁸⁴⁴ إلى ضرورة الإشارة الصريحة في أصل الإنذار إلى رفض التوقيع: "... ذلك أن الاكتفاء ببعض الإشارات التي قامت بها الخزينة العامة للمملكة غير كاف للقول بصحة التبليغ بعد مرور 8 أيام من واقعة الرفض".

وإذا كان الأصل أن يسلم الإنذار لصاحب الشأن بصفة شخصية مقابل إشهاد بالتوصل على القائمة الأصلية للإنذار، فإن الاستثناء هو ما جاءت به الفقرة الثانية من المادة 43 "في حالة تعذر تبليغ الإنذار للشخص نفسه يسلم في ظرف مختوم في موطنه بين يدي أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه، ويشهد الشخص الذي تسلم الإنذار بالتوصل على الأصل".

وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب المكلف بالتحصيل تبليغ المدين في موطنه إلى الأشخاص المؤهلين لذلك إلا إذا أثبت تعذر التبليغ الشخصي له. فرغم اعتبار المشرع التوصل بواسطة الأقارب إحدى وسائل التبليغ إلا أنه لم يعطي تعريفا للقربة، وهنا تطرح

⁸⁴² - المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁸⁴³ - يعتبر التوقيع في عملية التبليغ ذو أهمية خاصة على اعتباره الدليل الوحيد الذي يثبت أن العون المكلف بالتبليغ والتنفيذ قد خاطب الملزم الذي له الصفة في استلام الوثيقة المراد تبليغها.

ويعتبر عدم التوقيع مرادفا لرفض التسلم.

⁸⁴⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 245، بتاريخ 2003/04/23، ملف عدد 2003/59، (غير منشور).

الإشكال الآتي: هل لا بد من ذكر الصفة والهوية للتأكد من درجة القرابة؟ وما هي درجة القرابة؟

وهكذا، يفترض في قريب المتوصل أن يكون على درجة تجعله حريصا على مصلحة القريب المراد تبليغه، وبالتالي لا يعتبر الزائر أو الصديق من هذه الدرجة، وذهب الاجتهاد القضائي إلى تحديدها في الدرجة الخامسة وأحيانا يكفي ذكر الصفة دون الهوية كتسلم الأب أو الأم، أم غيرهما فلا بد من ذكر الهوية والصفة للتأكد من المتسلم⁸⁴⁵.

وفي هذا الصدد اتجه الاجتهاد القضائي في نفس منحى المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، حيث ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية في أحد قراراتها أن التبليغ لأحد أقارب الملزم لكي يعتد به وينتج آثاره القانونية يتعين أن يتضمن الهوية الكاملة للطرف الذي تسلم طبي التبليغ وأن ذكر أن متسلم طبي التبليغ هو "ابنته" دون بيان اسمها الكامل يجعل التسليم غير قانوني: "حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بخرق المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على أنه "في حالة تعذر تبليغ الإنذار للشخص نفسه يسلم في ظرف محتوم في موطنه بين يدي أقاربه" وأن المحكمة عندما لم تعتد بالتبليغ الذي تم لبنت المدين بالضريبة لعدم ذكر اسمها تكون قد خرقت مقتضيات المادة السالفة الذكر طالما أن أولاد الملزم من ضمن الأشخاص الذي يعتبر التبليغ إليهم بمثابة تبليغ للملزم الأصلي، لكن حيث إن التبليغ لأحد أقارب الملزم لكي يعتد به وينتج آثاره القانونية يتعين أن يتضمن الهوية الكاملة للطرف الذي تسلم طبي التبليغ، وأن ذكر أن متسلم طبي التبليغ هو "ابنته" دون بيان اسمها الكامل يجعل التسليم غير قانوني فكان ما أثير في هذا الشق غير مؤسس"⁸⁴⁶.

⁸⁴⁵ - قرار صادر عن المجلس الأعلى، عدد 268، بتاريخ 2000/04/26، ملف عدد 3/99/2551، أوردته **عزيرة هنداز**: مرجع سابق، ص 74.

⁸⁴⁶ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 151، بتاريخ 04/04/2007، ملف عدد 9/06/50، منشور بمجلة الحقوق المغربية، العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، دلائل الأعمال القضائية 3، الجزء الثاني، أكتوبر 2010، ص 210.

وهو ما أكد عليه المجلس الأعلى في قرار آخر حينما اعتبر أنه: "يجب أن تتضمن شهادة التسليم بيان اسم من سلم له الاستدعاء، فلا يكفي الإشارة إلى أن عائلة المعني بالأمر رفضت تسلم الاستدعاء"⁸⁴⁷.

وفي مقابل ذلك، فإن الساكنة تطرح مشاكل عديدة في مجال التبليغ، إذ فلا بد من التأكد من الساكنة لأنه من يسكن بالجوار لا يعتبر توصله توصلا صحيحا، من ذلك سكان لعمارة واحدة أو مجمع سكني أو كل واحد يسكن بغرفة في منزل واحد.

وما يجب الإشارة إليه أن القضاء الإداري اعتبر أن التبليغ إلى خدام المدين يعتبر مشروعاً متى تعذر تبليغ المدين شخصياً، حيث أكدت المحكمة الإدارية بالرباط⁸⁴⁸ على أنه: "وحيث بالنسبة للضريبة الحضرية ورسم النظافة عن السنوات الثلاث الأخرى التي شملها الإنذار (...)، نازع المدعون في توصلهم بالإنذار السالف الذكر وأن الشخص الذي وقع على الإنذار على أساس أنه المستلم له ليس واحداً منهم، إلا أنه بالرجوع إلى الإنذار المذكور يتضح أنه وجه إلى المدعين في عنوانهم وتسلمه مستخدمهم بتاريخ 2003/04/22، وهو ما لم ينازعوا فيه مكثفين بالتمسك بأن ذلك الإنذار لا يحمل اسم أحدهم وتوقيعهم، مما يجعل ذلك التبليغ صحيحاً طبقاً لمقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على إمكانية تبليغ الإنذار - في حالة تعذر تبليغه إلى الشخص نفسه - إلى أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو شخص يسكن معه، الأمر الذي يكون معه الإنذار المذكور منتجاً لآثاره في قطع التقادم، وينتفي أي وجه للاحتجاج بهذا الأخير بالنسبة للسنوات السالفة الذكر أعلاه".

كما أن التبليغ إلى سكرتيرة الشركة يعتبر إجراء صحيحاً يندرج في إطار مقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط⁸⁴⁹ أنه: "بالنسبة لضريبة النظافة والضريبة الحضرية عن سنة (...) حيث إنه بالرجوع إلى وثائق الملف يتضح أن هذه الضريبة المطعون فيها قد صدر بخصوص مسطرة تحصيلها الإنذار الموجه بتاريخ

⁸⁴⁷ - قرار صادر عن المجلس الأعلى، عدد 572، بتاريخ 23/03/1983، أورده محمد بفقيه: قانون المسطرة المدنية والعمل القضائي المغربي، مطبعة النجاح، الدار البيضاء، الطبعة 1، سنة 2008، ص 79 و 80.

⁸⁴⁸ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 2023، بتاريخ 2012/5/29، ملف عدد 2012/07/41، (غير منشور).

⁸⁴⁹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 1207، بتاريخ 2007/5/31، ملف عدد 06/758 ش.ض، (غير منشور).

2006/02/06 والذي يعتبر إجراء قاطعا للتقادم وخاصة أن التبليغ كان لسكرتيرة الشركة بصفة شخصية ويحمل توقيعها مما يعتبر توصلا قانونيا، الأمر الذي يثبت ان الملزم كان على علم بها ولا يمكنه الاحتجاج بتقادمها ويكون طلبه بخصوص ذلك مآله الرفض".

وهكذا، يمكن القول إن القضاء الإداري المغربي قد أعطى الأولوية في تبليغ الإنذار القانوني، وعلى ضوءه كافة إجراءات الاستخلاص الجبري للتوصل الشخصي، وهو نفس التوجه الذي تبناه المشرع المصري إذ شدد على ضرورة التبليغ الشخصي⁸⁵⁰، وأن التبليغ في موطنه يتعين أن يظل في حدود الاستثناء عند تعذر التبليغ الشخصي، حيث اعتبرت محكمة النقض المصرية أن: "الأصل في إعلان أوراق المحضرين (...) أن تسلم الأوراق المطلوب إعلانها للشخص نفسه، أو في موطنه، فإذا لم يجد المحضر الشخص المراد إعلانه في موطنه، كان عليه أن يسلم الورقة إلى وكيله أو خادمه، أو لمن يكون ساكنا معه من أقاربه وأصهاره، ولا يكون للمحضر أن يسلم الورقة، إلى أي هؤلاء، أو لجهة الإدارة، إلا إذا لم يجده في موطنه الذي طلب إعلانه فيه، ويترب على إغفال هذا البيان، بطلان الإعلان عملا بمقتضيات المادة 24 من قانون المرافعات"⁸⁵¹.

وإذا كان تبليغ الإنذار القانوني لا يثير أي إشكال يذكر إذا تم تسليمه للمعني بالأمر شخصا، وحتى في حالة تعذر تبليغه بشكل شخصي، وتسليمه في ظرف محتوم في موطنه بين يدي أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص يسكن معه، كما أن حالة رفض المدين تسلم التبليغ أو الأشخاص السالف ذكرهم لا تثير إشكالا كذلك، على اعتبار أن الإنذار يعد مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم الثامن الموالي للتاريخ الذي تم فيه الرفض، فإن الإشكال يثار عند تعذر تسليم الإنذار نظرا لعدم العثور على المدين أو على أي شخص آخر في موطنه

⁸⁵⁰ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري ، مرجع سابق، ص 514.

⁸⁵¹ - أورده ماء العنين الشيخ الكبير: الآجال في تحصيل الديون الضريبية، مكتبة الرشاد، سطات، الطبعة الأولى، 2014، ص 49.

- رشيد حوباي: أحكام التبليغ بين النظر الفقهي والعمل القضائي في القانون المغربي والمقارن، مطبعة Imestiton، الطبعة الأولى، 2009، ص 19.

أو محل إقامته، والتي يعد الإنذار مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليقه في آخر موطن له⁸⁵².

وهكذا، فإن مقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية تطرح مجموعة من الصعوبات العملية خاصة تلك المتعلقة بتعليق⁸⁵³ الإنذار بآخر موطن للمدين، الذي يعتبر قرينة على وقوع التبليغ، لا سيما على مستوى إثبات واقعة التعليق، ثم الوسائل الكفيلة بضمان بقاءه معلقا طوال هذه المدة، وكيفية إثبات ذلك، وهو ما يشكل عن حق تراجعا عن إحدى الضمانات القانونية الأساسية التي كان يوفرها نظام التحصيل السابق بموجب ظهير 1935، لما تضمنته مسطرة التبليغ من ضمانات حقيقية للمدين تحميه من كل عملية افتعال التبليغ، خاصة وأن الإدارة الضريبية غالبا ما تعتبر حصول التبليغ بعد مرور عشرة أيام من تعليق الإنذار بآخر موطن للمدين وهو ما يشكل وسيلة أخرى في يد الإدارة لتبرير عجزها عن ملاحقة بعض الملتزمين⁸⁵⁴.

وهكذا، فقد جاء في قرار صادر عن محكمة النقض ما يلي: " لكن، حيث تبين لمحكمة الاستئناف بعد إطلاعها على أوراق الملف وخاصة وثيقة التصريح الصادرة عن مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة المؤرخ في 2004/08/30 أن الإنذار القانوني عدد 2742 لم يتم بشأنه تطبيق مسطرة التعليق إلا بعد تعذر تبليغه إلى المستأنف - الطالب - بتاريخ 2004/08/04، وأن التعليق كان بعنوانه الكائن برقم 57 تجزئة التازي طريق عين السمن فاس وعللت بأن الإنذار المذكور جاء موافقا للمقتضيات القانونية المنصوص عليها في المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية وبالتالي يرتب جميع آثاره في قطع التقادم فجاء قرارها مرتكزا على أساس قانوني ولم يخرق أي مقتضى قانوني، والوسيلة بدون أساس"⁸⁵⁵.

⁸⁵² - عثمان مودن: إشكالية تبليغ الإنذار عن طريق التعليق "ما بين النص القانوني والاجتهاد القضائي"، مقال منشور بالموقع

الداخلي للخرينة العامة للمملكة، www.intranet.tgr.gov.ma، وجب الإشارة هنا لكوننا ص 1.

⁸⁵³ - ويرى أحد الباحثين أنه أثر استعمال مصطلح التعليق الوارد في الفقرة الأخيرة من المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، في حين أن البعض يستعمل مصطلح الإلصاق، وهو المصطلح الأصح والمقابل لكلمة Affichage الواردة في نص النسخة الفرنسية للمدونة، عثمان مودن: إشكالية تبليغ الإنذار عن طريق التعليق "ما بين النص القانوني والاجتهاد القضائي"، مرجع سابق، ص 2.

⁸⁵⁴ - عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 103.

⁸⁵⁵ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 272، بتاريخ 2012/04/05، ملف إداري عدد 1489-1-4-2011، (غير منشور).

وما يجب الإشارة إليه أن التعليق بآخر موطن معروف للمدين يعتبر صحيحا إذا سبقه تعذر تبليغه الإنذار القانوني بمحضر وهكذا، فقد جاء في قرار صادر عن محكمة النقض ما يلي "حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه، بعدم الارتكاز على أساس، ذلك أنه استبعد الإنذارين القانونيين رقم 02/1203 و4962 واعتبر بأن التقادم قد تحقق في حين أنه قام بالإجراءات المنصوص عليها في المادة 43 من مدونة التحصيل، ومن جملتها تعليق الإنذار الذي لم تحدد المادة المذكورة شروطا خاصة به، ومن جهة أخرى فإن الإدارة لا تكون ملزمة بسلوك مسطرة التبليغ إذا كان الملزم قد قام بتغيير محل إقامته ومن جهة ثالثة فإن الأداء الطوعي يقطع التقادم طبقا لمقتضيات الفصلين 381 و382 وأن القرار المطعون فيه تجاهل هذه المقتضيات.

لكن حيث إن محكمة الاستئناف اعتبرت بأن تعليق الإنذار إجراء لا يتم اللجوء إليه لمجرد عدم وجود الملزم بالمحل عند أول زيارة من طرف العون المكلف بالتبليغ وإنما يقتضي تعذر الاتصال به أي عدم إمكانية الاتصال به لمدة لا يعرف مداها طبقا لما أكدته المجلس الأعلى في قرار الإحالة، وأن الإنذار رقم 4962 المبلغ إلى الملزم (المطلوبين في النقض) بلغ بتاريخ 2006/06/21 أي بعد سقوط حق الخزينة في استخلاص الدين الضريبي الذي شرع في تحصيله بتاريخ 29/10/29، لمرور أكثر من أربع سنوات على التاريخ المذكور مما يكون معه ما ورد في العريضة بشأن التعليق والإنذار ناقضا عن درجة الاعتبار والقرار المطعون فيه مركّز على أساس ومعلّل بما فيه الكفاية"⁸⁵⁶.

والملاحظ من خلال استقراءنا لقرار صادر عن محكمة النقض أنه لا تأثير في التعليق لكون محل التعليق مملوك للغير، ما دام آخر موطن معروف للمدين، ولا يحق للغير الطعن في هذا التعليق لمجرد أنه يباشر على ملكه، وهكذا فقد جاء فيه: "حيث تعيب المستأنفتان الحكم المستأنف بكون المحكمة قضت بعدم قبول الطلب مع أن الأمر يتعلق بحجز حقوقهما على العقار الذي في ملكيتهما. وأن من حقهما المنازعة في إجراءات تنفيذ الأمر بالتحصيل لما تمتد إلى حقوقهما وممتلكاتهما بحجز الأصل التجاري المقام على الملك المعلق عليه الإنذار مع أن السجل التجاري يشير إلى أن الشركة المذكورة توجد بعمارة حسناء بينما ملكهما

⁸⁵⁶ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 1048، بتاريخ 2012/12/20، ملف إداري عدد 1403-1-4-2010، (غير منشور).

يوجد بعمارة "أ" وكان على الإدارة أن تتأكد من وجود أصل تجاري بأنه ما زال في ملكية المدين قبل أن تقوم بإجراءات الحجز، وبالتالي فإن ما قامت به الإدارة أحدث خللا واضطرابا على طمأنينة الحياة والحقوق القائمة مما يتطلب التدخل لرفع تلك الإجراءات على ملكهما.

لكن حيث يتبين من وثائق الملف أن تعليق الإدارة لإعلان الضريبي على ملك المستأنفتين كان بسبب كون عقارهما هو آخر موطن للملزمة - شركة شاركوني - لأداء الضريبة المذكورة تطبيقا لمقتضيات المادة 43 من مدون تحصيل الديون العمومية مما تكون معه مصلحة المستأنفتين منتفية في الدعوى ويتعين لذلك عدم قبول الطلب، وأن المحكمة لما سارت على هذا النحو كان حكمها صائبا وواجب التأييد⁸⁵⁷.

هذا، وعلى الرغم من أهمية إجراء التعليق في الحفاظ على حقوق الخزينة العامة خاصة على مستوى قطع التقادم فإن ذلك لا يمنع من القول على أن توجه المشرع بإقرار التبليغ القانوني الذي يقوم مقام التبليغ الشخصي ومنحه 10 أيام فقط لصيرورة تعليق الإنذار القانوني نافذا. وبالتالي إمكانية اللجوء إلى باقي الإجراءات التنفيذية، توجه لا يراعي احترام المسطرة التواجهية، خاصة وأن المشرع لم يلزم الإدارة الضريبية عند عدم العثور على المدين إعادة المحاولة من جديد مع إثبات ذلك بمحضر قانوني، إلا أن القضاء الإداري نجده يتشدد في قبول إجراء التعليق، حيث يشترط إثبات ذلك⁸⁵⁸.

وفي هذا الصدد أكد المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) مايلي: " لكن حيث أن المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على أن إجراءات استخلاص الضرائب تتقادم بمضي أربع سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في استخلاصها، ولما كانت الضريبة العامة على الدخل (...) فإن حق القبض في استخلاص الضرائب المذكورة قد طاله التقادم، وما أثاره هذا الأخير بشأن الإنذار القانوني المؤرخ في 2003/04/21 لا يقطع التقادم لعدم ثبوت تبليغ الإنذار المذكور للمستأنف عليها. وما أثاره بخصوص تعليق الإنذار المحتج به فإن هذا

⁸⁵⁷ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 677، بتاريخ 2007/07/11، ملف إداري عدد 2004/4/2/2098، (غير منشور).

⁸⁵⁸ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 519.

الأخير لا يمكن ممارسته إلا عند تعذر التبليغ الفعلي بالطرق العادية وهو ما لا يوجد دليل عليه بالملف، مما يبقى ما أثير غير مؤسس والحكم المستأنف واجب التأييد"⁸⁵⁹.

وهو التوجه نفسه الذي تبنته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط حينما أكدت على أنه: " فيما يخص الإنذار المستند إليه من طرف القابض لقطع التقادم فإنه لم يتم توضيح الشخص المتوصل بهذا الإنذار لترتيب الأثر القانوني عليه، وكذلك بالنسبة للإنذار عدد (...) فالثابت من قوائم الإنذارات الجماعية أنه تم تعليقه دون إدلاء القابض بمحضر يفيد ذلك مما يبقى السبب المعتمد في هذا الصدد غير جدير بالاعتبار والحكم المستأنف لما قضى بالتقادم صائبا وواجب التأييد"⁸⁶⁰.

وفي نازلة أخرى، أكدت المحكمة الإدارية لفاس على نفس المبدأ حيث جاء في أحد أحكامها ما يلي: "أن ما تم الإدلاء به من مستخرج قوائم المتابعات الجماعية المحتج بها من إنذارات ليس هنالك ما يفيد فعلا تبليغها للمدعى أو بما يفيد تبليغ هذه الإنذارات فعليا بالطرق العادية حتى يعتد بإجراء التعليق الممارس من قبل القابض المكلف..."⁸⁶¹.

وفي سياق مماثل وعن قرار حديث صادر عن محكمة النقض وهي تؤكد على المبدأ نفسه، حيث جاء فيه: " لكن حيث إن محكمة الاستئناف الإدارية وإن كانت قد أسست قضاءها فيما انتهت إليه على كون الإنذار القانوني عدد 1462 بتاريخ 2008/04/21 لم يبلغ للملزم وفق مقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية خلافا للحكم المستأنف الذي اعتبره خارج الأجل، فإنها قد استندت في ذلك إلى تمسك الطاعن بمقاله الاستئنافي بكون ذلك الإنذار قد بلغ طبقا لمقتضيات المادة 43 المذكورة، علما أن عبء إثبات تبليغ الإنذار في آخر موطن للملزم كإجراء صحيح تطبيقا للمادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، إلا إذا تعذر تبليغه فعلا بالطرق العادية وإدلاء الإدارة المكلفة

⁸⁵⁹ - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 383، بتاريخ 2006/05/10، ملف عدد 2005/2/4/1412، (غير منشور).

⁸⁶⁰ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 298، بتاريخ 2009/02/19، ملف عدد 9/07/627، (غير منشور).

⁸⁶¹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، عدد 2008/749، بتاريخ 2001/12/24، ملف عدد 615 غ/2007، (غير منشور).

بالتحصيل بما يثبت ذلك، وأن محكمة الاستئناف لما ثبت لها من وثائق الملف أن القابض لجأ إلى مسطرة تعليق الإنذار بالنسبة للضرائب موضوع المنازعة دون أن يثبت تعذر تبليغ المطلوب في النقض بمقتضى محضر قانوني محرر بهذه الواقعة، واعتبرت أن تبليغ الإنذار القانوني غير منتج لآثاره القانونية لبطلان مسطرة التبليغ وبالتالي غير قاطع لأجل تقادم إجراءات التحصيل، كما أن باقي إجراءات التحصيل التي باشرها القابض من إشعار للغير الحائز ومحضر الحجز التنفيذي قد تمت خارج التقادم الرباعي، مما يترتب عن ذلك تقادم إجراءات تحصيل الضريبة المنازع فيها، تكون قد بنت قضاءها على أساس سليم من القانون وعللت قرارها تعليلا كافيا، وما بالوسيلة على غير أساس⁸⁶².

وما يجب الإشارة إليه أن القضاء الإداري المغربي لا يعتد بالإنذار القانوني في آخر موطن للملزم كإجراء صحيح تطبيقا لمقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، إلا إذا تعذر تبليغه فعليا بالطرق العادية وإدلاء الإدارة المكلفة بالتحصيل بما يثبت ذلك.

وهكذا فقد جاء في قرار صادر عن محكمة النقض وهي تركي هذا الطرح ما يلي: " لكن فمن جهة، حيث إن المحكمة لما تبين لها من وثائق الملف أن القابض لم يدل بما يفيد أن الإنذارين عدد 2588 المضمن بقائمة الإنذارات عدد 135 وعدد 414 المضمن بقائمة الإنذارات عدد 25 قد بلغا فعلا إلى المعني بالأمر، وأنه تعذر عليه كذلك فعليا تبليغه الإنذار وأنه واصل إجراءات الاستخلاص قبل انصرام 4 سنوات من تاريخ الشروع في تحصيل الضريبة بالنسبة للإنذار عدد 1822 المضمن بقائمة الإنذارات عدد 127 طبقا للمقتضيات القانونية المنصوص عليها في المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، واعتبرت أن ما قام به القابض لا يعد في حكم المطالبة الإدارية القاطعة للتقادم بالمفهوم الوارد ضمن مقتضيات الفصل 381 من قانون الالتزامات والعقود المحتج به، وأن تعليق الإنذار المذكور غير منتج لأي أثر قانوني، وبالتالي أن إجراءات تحصيل الضريبة قد تقادمت طبقا للمادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، تكون قد بنت قضاءها على أساس من القانون وعللت قرارها تعليلا كافيا، لاسيما وأن الإخلال بالقواعد المسطرية التي تنظم مسطرة فرض الضريبة يترتب بطلانها لتعلقها بإجراءات جوهرية مرتبطة بحق الدفاع الذي يعتبر من النظام العام، وأنه لا

⁸⁶² - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 1/758، بتاريخ 2014/06/05، ملف إداري عدد 2013/1/4/805، (غير منشور).

يعتد بتعليق الإنذار في آخر موطن للملزم كإجراء صحيح تطبيقاً للمادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، إلا إذا تعذر تبليغه فعلياً بالطرق العادية وإدلاء الإدارة المكلفة بالتحصيل بما يثبت ذلك"⁸⁶³.

وهكذا، نلاحظ أن القاضي الإداري قد ساوى من حيث الآثار القانونية بين الإنذار المبلغ إلى شخص مجهول عندما أعرضت الإدارة الضريبية عن الإشارة إلى صفة المبلغ إليه، وبين الإنذار القانوني الذي تم تعليقه دون إثبات ذلك، فالقاضي الإداري لم يناقش واقعة التبليغ وإنما رتب البطلان عليها، استناداً إلى غياب إثبات ذلك التعليق بموجب محضر قانوني. مع العلم أن المشرع المغربي من خلال الفقرة الأخيرة من المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، لم يفرض على الإدارة التقييد بهذا الإثبات، عكس ما هو عليه الأمر في حالة رفض المدين تسلم الإنذار، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط أن مناط الإدلاء بما يفيد سلامة التبليغ هو تمكين المحكمة من بسط رقابتها على سلامة هذا الإجراء الذي يفيد التنفيذ الفعلي لإجراءات الاستخلاص الجزية"⁸⁶⁴.

وما يجب التأكيد عليه أن عدم تبليغ الإنذار القانوني إلى المدين يترتب عليه عدم أحقية الإدارة المكلفة بالتحصيل في فرض الغرامات وفوائد التأخير، وهذا ما أكدته قرار صادر عن محكمة النقض، جاء فيه: " حيث يعيب الطالب خرق المادة 5 من مدونة التحصيل ذلك أن المادة المذكورة تتعلق بالإخبار عن طريق الإرسال عبر جميع الوسائل المتاحة دون حصرها في التبليغ القانوني وتقاعس المدين عن الأداء يبرر فرض الغرامة عليه.

لكن حيث إن الإدارة لا تنازع في مقال النقض أنها لم تقم بالتبليغ المطلوب للملزم بأن يؤدي لفائدتها مبالغ الضريبة ومحكمة الاستئناف لما استنتجت من ذلك الموقف وعللت قرارها بإلغاء الغرامات والزيادة المفروضة عليه بما يلي: إن عدم إنجاز التبليغ ينبني عليه عدم مواجهته بالغرامات والزيادات عن التأخير المترتبة عليه وهو تعليل يطابق القانون الذي لا يجعل المدين

⁸⁶³ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 563، بتاريخ 2012/06/21، ملف إداري عدد 2011/1/4/1136، (غير منشور).

⁸⁶⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 627، بتاريخ 2014/02/25، ملف عدد 2013/7/314، أورده رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 221-222.

متماطلا إلا بعدما يبلغ بإنذار قانوني لأداء ما عليه الأمر الذي يجعل الوسيلة غير مؤسسة⁸⁶⁵.

وهكذا، فإذا كان القابض ملزماً باحترام مسطرة التبليغ، فالأمر لا يختلف فيما يخص إلزامية احترامه للآجال والشكليات المرتبطة بالإنذار، لاعتبارهما من الضمانات الأساسية لصحة المسطرة، ولارتباطهما بحق دستوري ألا وهو حق الدفاع.

الفقرة الثانية: إلزامية احترام آجال وشكليات الإنذار

تعتبر الآجال الفاصلة بين إجراءات التحصيل الضريبي وشكلياته أحد أهم أسباب الطعن التي يستند عليها الملزمون من أجل القول بخرق الإدارة الضريبية لمبدأ التواجيهية وحق الدفاع من الناحية المسطرية متى تم التأكد من وقوع التبليغ.

وعليه، يتعين على الإدارة الضريبية ممارسة إجراءات التحصيل داخل الآجال المحددة لها قانوناً تحت طائلة الحكم بطلانها. فبالنسبة للإنذار فقد نص المشرع المغربي على تبليغه قبل انصرام أجل 30 يوماً من تاريخ الاستحقاق، أو 20 يوماً على الأقل من تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر، وما حاد عنه يؤدي بالإجراء للبطلان، وبالتبعية لذلك إسقاط الآثار الناجمة عنه.

وعلى هذا الأساس ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط وهي تؤكد على احترام الآجال الفاصلة بين الإنذار القانوني وآخر إشعار بدون صائر إلى القول: "وحيث يستفاد من هذه المقتضيات، أنه على خلاف الإنذار القانوني الذي اشترط فيه المشرع وجوب تبليغه إلى المدين بمقتضى المادة 41 من القانون المذكور، فإن الإشعار بدون صائر كإجراء يسبق الشروع في عملية التحصيل الجبري اشترط فيه فقط أن يثبت إرساله إلى المعني بالأمر مع تقييده في الجدول الضريبي، ويكون الإجراء صحيحاً حتى ولو لم يثبت تبليغ الإشعار كما لا يمكن المنازعة في واقعة الإرسال إلا عن طريق الطعن بالزور في التقييد المذكور.

وحيث في نازلة الحال، فالثابت من أوراق الملف أن القابض المكلف بالتحصيل وقبل تبليغ المستأنف بالإنذار القانوني رقم 3521 بتاريخ 2009/7/22، بادر إلى توجيه آخر

⁸⁶⁵ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 1/121، بتاريخ 2014/01/30، ملف إداري عدد 2012/1/4/2049، (غير منشور).

إشعار بدون صائر بتاريخ 2008/6/2 عن رسم السكن والخدمات الجماعية المفروضة عن سنة 2008 كما تم تقييد التاريخ المذكور بالجدول الضريبي والذي يفيد في احترام الأجل الذي يفصل بين إرسال الإشعار بدون صائر وتبليغ الإنذار القانوني المحدد في 20 يوما طبقا لمقتضيات المادة 41 المشار إليها أعلاه، في حين لم يثبت الإشعار المذكور بالنسبة للضريبة المفروضة عن سنة 2007 بحكم أن الجدول الضريبي الثاني المدلى به من طرف القابض يخص سنة 2009 غير المنازع فيها، الأمر الذي يتعين معه إلغاء الحكم المستأنف جزئيا فيما قضى به من رفض الطلب بخصوص سنة 2007 وتصديا الحكم ببطلان إجراءات التحصيل المتعلقة بها موضوع الإنذار عدد 2009/3251⁸⁶⁶.

وعلى غرار حرص القضاء الإداري على التأكيد على أهمية خضوع الإدارة إلى المشروعية من حيث احترام الآجال الفاصلة بين إجراءات التحصيل، قيد القاضي الإداري سلطات الإدارة التقديرية في تحديد بعض الشكليات التي يعتبرها جوهرية للقول باحترام الإدارة الضريبية للمسطرة التوجيهية، خاصة في ظل سكوت المشرع الضريبي عليها⁸⁶⁷.

وهكذا، فقد ذهبت محكمة النقض للتأكيد على ضرورة تضمين الإنذار القانوني نوع الضريبة ومبلغها وسنة فرضها وأن ينسحب الإجراء المتخذ من طرف القابض إلى ضريبة معينة بذاتها دون غيرها، وقد جاء فيه: "(...) ما تبين لها من خلال الإطلاع على مستخرج الجداول المؤرخ في 2006/6/19 تبين لها أن الضرائب موضوع التحصيل هي الضريبة الحضرية ورسم النظافة والضريبة المهنية برسم السنوات من 1991 إلى 2002 وأن كل ضريبة حدد بشأنها مبلغ الدين الخاص بها وكذا الشروع في تحصيلها مع سنة فرضها، وأنه بالرجوع إلى مختلف إجراءات التحصيل التي بوشرت من طرف القابض كان يحدد نوع الضريبة وكذا مبلغها وسنة فرضها فكان لزاما أن ينسحب الإجراء المتخذ من طرف القابض إلى ضريبة معينة دون غيرها كما أن هناك اختلافا بخصوص رقم الجدول المتعلق بالضريبة موضوع الطعن، كما أن الحكم الابتدائي المؤيد من طرف محكمة الاستئناف قد ميز بين إجراءات

⁸⁶⁶ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 1518، بتاريخ 2012/4/9، ملف عدد 9/10/499، (غير منشور).

⁸⁶⁷ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع

التحصيل والطعن في مسطرة الفرض الضريبي وبين اختلاف هاتين المسطرتين. وبذلك تكون محكمة الموضوع عللت قرارها تعليلاً كافياً، وما أثير غير جدير بالاعتبار"⁸⁶⁸.

وفي حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط قضى هو الآخر ببطلاق تبليغ الإنذار القانوني الذي لا يتضمن نوع الضريبة والرسوم المخاطب بها حيث جاء فيه: "أن الإنذار الذي لا يتضمن نوع الضريبة والرسوم المطلوب استخلاصها يجعلها خالية من البيانات الأساسية ولذلك تكون الوسيلة المعتمدة من طرف المدعي مرتكزة على أساس يتعين اعتمادها والتصريح لذلك ببطلاق الإنذار المتعرض عليه"⁸⁶⁹.

وفي التوجه نفسه ذهبت المحكمة الإدارية بوجدة إلى القول بأنه: "لئن كان الإنذار القانوني بصائر يشكل منطلق المتابعة بتحصيل الدين الضريبي أو الرسم الذي في حكمه لما يترتب عنه من آثار قانونية خطيرة تتمثل في حجز أموال المدين وبيعها أو إكراهه من أجل الوفاء بالدين الضريبي العالق بذمته، فقد أحاطه المشرع بإجراءات وشكليات مقننة لاعتباره سنداً تنفيذياً لكل مطالبة قانونيته بالدين الضريبي"⁸⁷⁰.

ولعل من بين الآثار المترتبة على عدم تضمين الإنذار القانوني نوع الضريبة عدم الاعتداد به في ترتيب الآثار القانونية القاطعة للتقادم، وهكذا فقد جاء في قرار صادر عن محكمة النقض ما يلي: "حيث صح ما عابه الطاعن على القرار المطعون فيه ذلك أنه اعتبر الضريبة المهنية عن سنتي 2000 و2002 موضوع الأمر بالتحصيل الصادر على التوالي بتاريخ 2000/4/28 و2002/4/30 قد تم قطع التقادم بشأنها بمقتضى الإنذار القانوني عدد 5549 وتاريخ 2001/6/25 في حين أنه بالإطلاع على هذا الإنذار الأخير يتبين أنه لم يتضمن الإشارة للضريبة المهنية عن سنة 2002 وأن اعتماد المحكمة مصدرة القرار عليه في تعليقها يشكل أمراً مخالفاً للواقع، كما أنه بخصوص محضر الحجز المؤرخ في 2008/12/21 المعتمد من طرف المحكمة للقول بقطع التقادم بشأن الضريبة المهنية عن السنوات أعلاه وعن الضريبة

⁸⁶⁸ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 230، بتاريخ 2011/3/31، ملف إداري عدد 805-4-2009، (غير منشور).

⁸⁶⁹ - أورده محمد المقريني: المنازعات الضريبية في مرحلة التحصيل - التعرض على المتابعات وفقاً للقانون رقم 15.97، مرجع سابق، ص 162-163.

⁸⁷⁰ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 100/206، بتاريخ 2000-9-19، ملف عدد 99/197، أورده مصطفى بن شريف: إجراءات التحصيل وطرق الطعن فيها، مرجع سابق، ص 40.

على الشركات عن السنوات 00/97 – 01/98 – 01/99 فإنه أنجز بشأن الضريبة على الشركات عن السنوات 05/02 و 04/01 موضوع الجدول عدد 450152 وعن مبلغ ضريبي حدده القابض في 62377,00 المذكور غير قاطع للتقادم بشأن هذه الضرائب فقد كان على المحكمة ترتيب الأثر القانوني المنصوص عليه في الفصل 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية بخصوص ترك المتابعات بين محضر الحجز المؤرخ في 2005/02/15 على فرض صحته وبين محضر وضع الملصقات المؤرخ في 2009/12/10 وأن المحكمة حينما لم تأخذ بعين الاعتبار المعطيات الواقعية والقانونية أعلاه جعلت حكمها ناقص التعليل وغير مرتكز على أساس وعرضة للنقض⁸⁷¹.

هذا، وقد سار القضاء الإداري الجزائري في الاتجاه نفسه، حيث اعتبر مجلس الدولة أن مجرد قيام الإدارة الضريبية بتبليغ المدين دون التقييد بشكلية الظرف المغلق، يشكل خرقاً لمبدأ السرية الموجب لإبطال هذا الإجراء، مؤكداً بذلك أنه: "حيث أن المادة 342 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها سرية وترسل للمعني بالأمر في ظرف مغلق، غير أنه بلغ للمعني بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطل..."⁸⁷².

وما يجب الإشارة إليه في موضوع الشكليات، أنه يجب على القابض أن يخص كل دين عمومي بإنذار قانوني بالأداء خاص به، ولا يحق له جمع الدين الضريبي للملزم في إنذار واحد تحت طائلة البطلان، على الرغم من كون مدونة تحصيل الديون العمومية لم تمنع هذا الإجراء، حيث جاء في قرار صادر عن محكمة النقض ما يلي: "لكن حيث إن محكمة الاستئناف لما تبين لها بأن كل إنذار من الإنذارات التي يحتج بها القابض في قطع التقادم في مواجهة المدين يتعلق بضريبة بعينها اعتماداً على المراجع المشار إليها لا بمجموع الدين الضريبي وما دام كل إنذار قد تم سلوكه بخصوص ضريبة معينة قد ثبت بمجرد كل إنذار من الإنذارات المتوصل بها بطريقة قانونية وما تضمنته من ضرائب محددة حصراً وأن ما قضى به الحكم المستأنف صائب ومطابق لمقتضيات الفصل 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية،

⁸⁷¹ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 1/845، بتاريخ 2014/6/26، ملف إداري عدد 2013/1/4/3939، (غير منشور).

⁸⁷² - قرار صادر عن مجلس الدولة الجزائري، ملف رقم 001987، جلسة 2001/07/30، منشور بمجلة مجلس الدولة، المنازعات

الضريبية، عدد خاص، سنة 2003، ص 65.

جاء القرار معللاً بما فيه الكفاية، مما يكون معه ما ورد بالوسيلة ناقصاً عن درجة الاعتبار"⁸⁷³.

وفي المنحى نفسه ذهبت المحكمة الإدارية بوجدة لتؤكد هذه الشكلية، حيث جاء في أحد أحكامها ما يلي: "فيما يخص الوسيلة الثانية بشأن المطالبة بأداء مجموعة من الضرائب بواسطة إشعار واحد فحقاً وكما جاء في الوسيلة أن لكل ضريبة قانونها الذي ينظمها بالإضافة إلى اختلاف فصولها وأنواعها وأرقام جداولها وآجال الطعن فيها، وكذا آجال تقادمها، وأن من شأن جمعها في إشعار واحد إحداث لبس للملزم. كما يتعذر على المحكمة مراقبة مدى سلامة الإجراءات المسطرة سواء من حيث الوعاء أو من حيث التحصيل. وحيث أنه تبعاً لذلك تكون الوسيلة المثارة بهذا الصدد مبنية على أساس سليم. وتبرر الحكم بإلغاء الإشعار الضريبي موضوع الطعن المشار إليه أعلاه"⁸⁷⁴.

وما يجب الإشارة إليه، أن مستخرج الجداول الضريبية لا يقوم مقام الإنذار القانوني بوصفه إجراء من إجراءات تحصيل الديون العمومية، وهذا ما أكدته محكمة النقض في أحد قراراتها، حيث جاء فيه: "لكن حيث إن القرار المطعون فيه رد ما تمسك به الطالب من كونه لم يرقم بأي إجراء من إجراءات التحصيل القاطعة للتقادم عن الضريبة الحضرية ورسم النظافة برسم السنوات من 2001 إلى 2004 مما يتحتم معه التصريح بسقوطها، وهو تعليل يطابق أوراق الملف، إذ أن الطالب لم يثبت تبليغ الإنذارات إلى الطرف المطلوب في الطعن واكتفى بالإدلاء بصور لمستخرج الجداول التي لا تعتبر قاطعة لتقادم إجراءات التحصيل مما يجعل ما أثير بدون أساس"⁸⁷⁵.

وفي الأخير، وجب تأكيد شكلية مهمة مرتبطة بالتبليغ رتب القضاء الإداري البطلان إذا لم يتم احترامها، وهي التي أثارها محكمة النقض⁸⁷⁶ في أحد قراراتها، جاء فيه ما يلي: "... وحيث أنه على المحاسب المكلف بالاستخلاص الإدلاء بما يثبت احترامه لذلك الإجراء

⁸⁷³ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 618، بتاريخ 2012/08/23، ملف إداري عدد 2010/1/4/1032، (غير منشور).

⁸⁷⁴ - حكم صادر عن الإدارية بوجدة، عدد 341، بتاريخ 2004/12/16، ملف إداري عدد 2004/241، (غير منشور).

⁸⁷⁵ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 359، بتاريخ 2013/04/11، ملف إداري عدد 2012/1/4/372، (غير منشور).

⁸⁷⁶ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 358، بتاريخ 2002/6/06، ملف إداري عدد 2002/1/4/417، (غير منشور).

الجوهري (أي الإنذار)، وأن ما أدلى به للإثبات قيامه بتبليغ الإنذار للمستأنف عليها هو عبارة عن صورة لقائمة المتابعات الجماعية، ولا يمكن قراءتها إلا بصعوبة، والضلع المتعلق بالمبلغ له فارغ، وكذلك المتعلق بتوقيع المبلغ له، ويكون بالتالي ما جاء في أسباب الاستئناف غير مستند على أساس".

وعليه، وباستقراءنا لتوجه القاضي الإداري المغربي من خلال القرارات والأحكام المشار أعلاه، يمكن استنباط عدد من الشروط التي حددها القضاء لسلامة تبليغ الإنذار القانوني، وبالتالي سلامة إجراءات التحصيل:

- ضرورة توصيل الملزم شخصيا أو بموطنه أو بواسطة أحد الأشخاص الذين حولهم القانون صلاحية النيابة عنه في التسلم؛

- ضرورة احترام الشكليات المقررة قانونا لسلامة التبليغ وإمكانية مواجهة الملزم به وترتيب الآثار القانونية عليه؛

- ضرورة تبيان صفة المبلغ والمبلغ إليه ومكان التبليغ وتاريخه؛

- ضرورة تضمين الإجراء للبيانات المقررة قانونا بشكل لا لبس فيه حتى ينتج آثاره في مواجهة الملزم⁸⁷⁷.

لكل ما سبق، نلاحظ أن المشرع والقضاء المغربيين، خصا الإنذار القانوني بضمانات مهمة تصب في أغلبها في كفة الملزم باعتباره الطرف الأضعف في المعادلة⁸⁷⁸، ولا اعتبار الإدارة قادرة على الدفاع عن نفسها إذا ما قامت بإجراءاتها على الوجه الأمثل.

⁸⁷⁷ - إسماعيل زكير وفاطمة غيلالي: منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهاد القضاء الإداري - دعوى التقادم نموذجاً، مرجع سابق، ص 435.

⁸⁷⁸ - وهذا الأمر ليس بالصحيح حيث أن أغلب الكتاب، وأخص بالذكر غير المتخصصين في المجال، وكذا المتخصصين الذين يحملون نوعاً من الحق للإدارة، يعتبرون أن الإدارة تتعسف في حق الملزمين، ونحن بدورنا لا ننكر أنها تغلو في بعض الأحيان، لكن لا يمكن القياس على بعض الحالات القليلة، فمن خلال التجربة المتواضعة بدهاليز الخزينة العامة للمملكة ترسخ لي اليقين أن أغلب الملزمين سيئي النية يتوصلون بالإجراءات وينكرون، وهذا مرده لغياب الوعي الضريبي بالمملكة.

الفرع الثاني: الطعن في إجراءات الحجز

يستوجب لصحة الحجز وعدم الحكم ببطالانه احترام الإجراءات السابقة عليه، ولعل أهمها التأكد من تبليغ الإنذار القانوني بشكل صحيح، وحصول المحاسب على ترخيص بالحجز، ثم احترام التراتبية المنصوص عليها في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، واحترام الإجراءات المسطرية المرتبطة به، وبالتالي فعدم احترام هذه الإجراءات يرتب عليه حتما الحكم ببطالان مسطرة الحجز.

وهكذا، يتعين على القابض المكلف بالتحصيل قبل مباشرة الحجز بمختلف أنواعه الحصول على ترخيص مسبق من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها، وهذا ما أكدته القرار الصادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء، الذي جاء فيه: "وحيث إن ما يدفع به الطاعن بخصوص مقتضيات الفصل 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن الفصل المتمسك به يتعلق بحجز المنقولات والذي يوجب توفر قائمة اسمية بمثابة ترخيص يصدر عن رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل، أما بالنسبة لطلب بيع الأصل التجاري بخصوص حجز الأصول التجارية وبيعها مما يكون معه الدفع المثار أعلاه في غير محله ويتعين رده"⁸⁷⁹.

وما يجب الإشارة إليه في هذا الصدد، أن المحاسب العمومي يعفى - طبقا لمقتضيات المادة 53 من مدونة تحصيل الديون العمومية - من هذا الترخيص، عندما يقع إخباره ببداية أخذ الأثاث أو الثمار الخفية، ويخشى من جراء ذلك ضياع ضمان الخزينة، ويجب عليه - أي المحاسب - إذا قام بتبليغ الإنذار، أن يجري مباشرة بواسطة مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة، حجزا تنفيذيا أو حجزا على المحاصيل والثمار دونما حاجة إلى أمر آخر أو ترخيص.

وهذا ما أكدته قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط حيث جاء فيه: "حيث تنص المادة 53 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه عندما يقع إخبار المحاسب المكلف بالتحصيل ببداية أخذ الأثاث أو الثمار خفية، ويخشى من جراء ذلك ضياع ضمان الخزينة العامة، يجب عليه، إذا تم تبليغ الإنذار، أن يجري مباشرة بواسطة مأموري

⁸⁷⁹ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء، رقم 2011/1737، بتاريخ 2011/04/26، ملف عدد 1201/2010/7، (غير منشور).

التبليغ والتنفيذ للخرينة، حجزا تنفيذيا أو حجزا على المحاصيل والثمار دونما حاجة إلى أمر آخر أو ترخيص إن لم يتم توجيه الإنذار واستثناء من أحكام المادة 36، يعمل المحاسب المكلف بالتحصيل على توجيهه دون أي إجراء آخر بموجب مستخرج من الجدول موقع من طرفه، ويعد هذا الإنذار بمثابة حجز تحفظي، وفي هذه الحالة عليه أن يبين في المحضر الأثاث والأشياء المحجوزة.

وحيث إن القابض لدى إخباره بقيام الشركة المستأنف عليها بنقل الآليات من الورش، ونظرا لآنية هذا التصرف من حيث الزمان والمكان ولعدم حصول المستأنف عليها على ترخيص باستغلال الملك العمومي مؤقتا وعدم توفر الجماعة والقابض على عنوان مقرها الاجتماعي يكون الإنذار بمثابة حجز تحفظي المتخذ من طرفه لتحصيل الرسوم الجماعية المنازع فيها وتطبيقا للمقتضى القانوني المشار إليه أعلاه إجراء قانونيا مشروعاً والحكم المستأنف لما نحا غير هذا المنحى مجانباً للصواب وواجب الإلغاء في الشق القاضي ببطلان مسطرة التحصيل⁸⁸⁰.

وبالإضافة للحصول على الترخيص المسبق واحترام الترابية الواردة في المادة 37 من مدونة التحصيل⁸⁸¹، يجب على المحاسب العمومي احترام الآجال الفاصلة بين الإجراءات باعتبارها الوجه البارز للطعون التي يستند عليها المدينون للقول بخرق الإدارة الضريبية لمبدأ التواجية وحق الدفاع من الناحية المسطرية.

وهكذا، يتعين على المحاسب العمومي ممارسة إجراءات الحجز داخل الآجال المحددة لها قانوناً تحت طائلة الحكم ببطلانها، أي قبل انصرام أجل 30 يوما من تاريخ تبليغ الإنذار⁸⁸²، وعلى هذا الأساس قضت المحكمة الإدارية بوجدة وهي تؤكد هذا الأمر بالقول بأنه: "لا يجوز متابعة المدين بالحجز على أمواله إلا بعد توجيه الإنذار القانوني وفوات 30 يوما على ذلك وهي إجراءات شكلية وجوهرية لما لها من ارتباط بالحقوق الشخصية للمدين، ومن ثم يترتب عن خرق تلك المقتضيات المسطرية البطلان لقاعدة أن الإجراء الغير القانوني لا يترتب عنه

⁸⁸⁰ - قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 120، بتاريخ 2012/01/16، ملف عدد 9/11/398، (غير منشور).

⁸⁸¹ انظر المحور المتعلق باحترام تسلسل إجراءات التحصيل.

⁸⁸² - المادة 44 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

أي أثر قانوني، وحيث إن قيام القابض بمسطرة الحجز دون إثبات ما يفيد قيامه بالمساطر المنصوص عليها في مدونة التحصيل يجعل مسطرة التحصيل باطلة"⁸⁸³.

وفي التوجه نفسه ذهبت المحكمة الإدارية بمراكش في أحد أحكامها وهي تقضي بأن: "عدم استيفاء مسطرة التنبيه بدون صائر والإنذار القانوني والتقيد بهذا الترتيب وبالأجال قبل القيام بإجراءات الحجز تؤدي إلى تعطيل المتابعة المؤسسة عليها، مما يستلزم تبعاً لذلك التصريح ببطالان محضرها"⁸⁸⁴.

وفي سياق مماثل ذهبت محكمة النقض لتؤكد ما سبق ذكره حيث جاء في أحد قراراتها ما يلي: "لكن حيث إن الإنذار الجماعي رقم 1764 بمبلغ 1.380,00 درهم يتعلق بضريبة النظافة لسنة 1995 ولا علاقة له بالضريبة الحضرية موضوع مسطرة التحصيل من جهة كما أنه لا يشير إلى الشخص المتسلم من جهة أخرى.

وحيث لم يدل المستأنف في أية مرحلة من مراحل الدعوى توجيه الإشعار الأول الخاص بكل ضريبة وبتبليغ الإنذار القانوني بالصائر بعد مرور ثلاثين يوماً على الإشعار الأول قبل متابعة إجراءات التحصيل بالإشعار إلى الغير الحائز والحجز على أموال المدين فإن مسطرة التحصيل التي سلكها القابض مخالفة لمقتضيات الفصول 14 و 27 و 28 من ظهير 1935/08/21 الذي كان ساري المفعول آنذاك وقبل صدور مدونة التحصيل مما يكون معه ما أثير في أسباب الاستئناف غير مبني على أساس والحكم المستأنف مصادفاً للصواب وواجب التأييد"⁸⁸⁵.

وفي نازلة أخرى من نفس القبيل حيث قضت المحكمة الإدارية بمكناس ببطالان مسطرة الحجز لعدم احترام الأجل المنصوص عليه قانوناً، وقد جاء في إحدى أحكامها بأنه: "لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد سلوك إجراءات التبليغ والإنذار كما وردت بالمواد 5 و 36 و 39 إلى 43 من القانون 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، والمعلوم أن

⁸⁸³ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 07/200، بتاريخ 2007/08/19، ملف عدد 06/187، (غير منشور).

⁸⁸⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش، عدد 7، بتاريخ 1999/01/27، ملف عدد 97/167 غ، (غير منشور).

⁸⁸⁵ - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، عدد 672، بتاريخ 2000/07/04، ملف إداري عدد 2005/1/4/2090، (غير منشور).

الإدارة لم تثبت بموجبها احترامها لتلك المقتضيات وعمدت مباشرة إلى التنفيذ بواسطة الحجز على أمتعة الطاعنة ثم على راتبها الشهري، مما يشكل خرقاً للقانون المتعلق بإجراءات الاستخلاص يوجب إبطال إجراءات الحجز"⁸⁸⁶.

والملاحظ من هذه القرارات والأحكام، أن القضاء الإداري لا يتساهل في فرض رقابته على احترام الإدارة الضريبية للآجال الفاصلة بين الحجز والإجراءات السابقة عليه، خصوصاً إذا ما تعلق الأمر بمباشرتها قبل حلول الأجل المنصوص عليه قانوناً، أو تم ذلك بعد سقوط حق الإدارة الضريبية في ذلك خاصة بسبب تقادم الدين الضريبي.

وعلى هذا الأساس أكدت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض ما يلي: " لكن حيث إن إجراءات التحصيل تتقادم بمضي أربع سنوات بين تاريخ الشروع في التحصيل أو إجراء من إجراءاته وبين تاريخ الإجراء الموالي له والمحكمة لما ثبت لها من خلال أوراق الملف والوثائق المدلى بها من طرف الطاعن أن هذا الأخير لئن كان قد شرع فعلاً في تحصيل الضرائب، وخاصة مستخرج الجداول الضريبية موضوع النزاع جدول المكلفين رقم 32962800 برسم السنوات من 2001 إلى 2003 والتي شرع في تحصيلها الطالب ما بين 2002/02/28 و2003/03/31 فإنه وإن أدلى بما يفيد قيامه بإجراء حجز على حساب المطلوب بتاريخ 2007/11/01 فإن هذا الإجراء جاء بعد مرور أكثر من أربع سنوات من تاريخ الشروع في التحصيل، وذلك بالنظر لتاريخ رفع الدعوى بتاريخ 2007/11/24 فتكون ما اعتمدته المحكمة بخصوصها مطابقاً للقانون ومعللاً تعليلاً سليماً وما أثير لا يستند على أساس"⁸⁸⁷.

وتجدر الإشارة هنا، إلى أنه لا يحق للقباض ممارسة الحجز بمختلف صوره الواردة في مدونة تحصيل الديون العمومية إلا بناء على سند تنفيذي، وقد قضت محكمة النقض ببطالان حجز مبالغ مالية من حساب أحد الأفراد في غياب الإدلاء بالسند التنفيذي وقد جاء في قرارها ما يلي: "... ومن جهة ثالثة، فإن محكمة الاستئناف الإدارية لما ثبت لها من وثائق الملف أن المطلوب في النقض قد نازع في حجز وسحب المبلغ المذكور من حسابه، وأن

⁸⁸⁶ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، عدد 8/2002/24 ش، بتاريخ 2006/01/16، ملف عدد 8/2002/67 ش، (غير منشور).

⁸⁸⁷ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 1/502، بتاريخ 2013/05/30، ملف إداري عدد 2011/1/4/235، (غير منشور).

القابض لم يدل بالسند التنفيذي الذي على أساسه تم حجز وسحب ذلك المبلغ، واعتبرت أن إجراء الحجز والسحب غير مؤسس، وتم إجراؤه بدون وجه حق، ويبقى واجب الإلغاء مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك بتمكين المطلوب في النقص من المبلغ المسحوب من حسابه البنكي، تكون قد بنت قضاءها على أساس سليم من القانون وعللت قرارها تعليلا كافيا، وما بالوسيلتين على غير أساس⁸⁸⁸.

وعلى غرار حرص القضاء الإداري على تأكيد أهمية خضوع الإدارة إلى المشروعية من حيث احترام الآجال القانونية الفاصلة بين الحجز والإجراءات السابقة عليه، قيد القاضي الإداري سلطة الإدارة في تحديد بعض الشكليات التي يعتبرها جوهرية لقول باحترام الإدارة للمسطرة التوجيهية.

وهكذا، فبالإضافة لتقييد المشرع لمأمور التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة بإحصاء الأشياء الموجودة في المحلات الذي يمكن له أن يطلب فتحها، ويجرر محضرا بذلك، وأن يضمن هذا الأخير وصفا للأمتعة المحجوزة وتحديد تاريخ البيع وتعيين الحارس حسب الفصل 50 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فقد قيد جانب من القضاء الإدارية الضريبية بتضمين هذا المحضر نوعية الضريبة وموضوعها في حالة تعددها.

وقد جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط ما يلي: "وحيث إن الإنذارين المذكورين اتبع بشأهما القابض أسلوب التعليق حسب الثابت من قائمة المتابعات الجماعية من دون أن يثبت تعذر تبليغها إلى المستأنف عليها وكذا بما يفيد التنفيذ الفعلي للإجراء، مما يجعلهما عديمي الحجة، ولا أثر لهما في قطع التقادم، فضلا عن أنهما يخصان ضرائب محدودة بالمقارنة مع مجموع الضرائب المنازع فيها، كما أن محضر الحجز التنفيذي المؤرخ في 2003/11/03 لا يتضمن تحديد نوعية الضرائب المطعون فيها يتجاوز مبلغها 10 ملايين درهم، فيبقى بدوره غير معتبر في الاستدلال"⁸⁸⁹.

⁸⁸⁸ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 1098، بتاريخ 2012/12/27، ملف إداري عدد 2012/1/4/692، (غير منشور).

⁸⁸⁹ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 1516، بتاريخ 2012/04/09، ملف عدد 9/11/494، (غير منشور).

زد على ذلك، وفي إطار إضافة ضمانات جديدة؛ فقد اشترط القضاء لصحة محضر الحجز التنفيذي على المنقولات المنجز من طرف القباض، أن يباشر قبل انقضاء أجل التقادم الرباعي للحصول تحت طائلة سماع الحكم ببطالانه، وهكذا فقد جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط ما يلي: " لكن حيث إنه بالرجوع إلى مستخرج جدول الضرائب وجداول المتابعات الجماعية يتبين بأن الضريبة المنازع فيها قد تم الشروع في تحصيلها بتاريخ 30-11-2000، وأن القباض لم يتخذ بشأنها أي إجراء سليم قاطع لتقادم إجراءات تحصيلها ذلك أن صحة إجراءات التعليق تقتضي إثبات تعذر واقعة التبليغ بالإندار القانوني، الأمر الذي لم يثبتته القباض، مما يكون معه الحجز التنفيذي المباشر بتاريخ 09-06-2005 ومحضر التفتيش المنجز في نفس التاريخ وكذا الإشعار لغير الحائز المنجز بتاريخ 24-07-2009، إجراءات تمت بعد تحقق التقادم الرباعي المنصوص عليه في المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية ويبقى حق الخزينة العامة في استخلاص الضريبة المنازع فيها قد سقط، وسبب الاستئناف غير مرتكز على أساس والحكم المستأنف صائباً وواجب التأييد"⁸⁹⁰.

وفي إطار الضمانات الممنوحة للملزم في مسطرة الحجز، فقد أعطى القضاء للمدين حق المنازعة في إجراءات التحصيل الجبري عن طريق الحجز أمام قضاء الموضوع من غير أن يكون ملزماً بتكوين الضمانة التي يشترطها المشرع في حالة المطالبة بتأجيل إجراءات التنفيذ أمام القضاء المستعجل.

وهكذا فقد جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط ما يلي: "وحيث فيما يخص سبب الاستئناف الثالث، فالرجوع إلى مقتضيات المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية يستفاد منها أن مسطرة تكوين الضمانة بين يدي القباض التي من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المنازع فيها، إنما تخص دعوى طلب إيقاف تنفيذ الدين أمام قاضي المستعجلات، في حين أن الدعوى الحالية مؤسسة على عدم قانونية التعرض الذي أجراه القباض أمام رئيس مركز السيارات بخنيفرة على الشاحنة المسجلة تحت عدد 3-4-849

⁸⁹⁰ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 126، بتاريخ 2012/01/16، ملف عدد 9/11/273، (غير منشور).

لتقادم إجراءات تحصيل الديون الضريبية المراد استخلاصها بواسطة ولبطلان المطالبة لعدم احترام التدرج في التحصيل، وهي منازعة تختص بها محكمة الموضوع ولا يترتب عن إثارتها إيقاف تنفيذ إجراءات استخلاص الدين، وبالتالي لا محل للاحتجاج بالمادة 117 المذكورة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذا السبب أثير لأول مرة أمام المحكمة مما يتعين عدم الالتفات إليه"⁸⁹¹.

وفي الأخير وجب تأكيد ضرورة احترام الإجراءات المنصوص عليها قانوناً، وإلا ترتب عليها حتماً الحكم ببطلان مسطرة الحجز.

الفرع الثالث: الإخلال بواجبات البيع

إن صحة البيع، وعدم الحكم ببطلانه تستوجب احترام الإجراءات السابقة عليه، وأهمها التأكد من تبليغ الإنذار القانوني بشكل صحيح، وحصول المحاسب على الترخيص بالبيع، ثم التأكد من إيقاع حجز تنفيذي بصورة صحيحة، واحترام تاريخ ممارسة البيع. وبالتالي فعدم احترام هذه الإجراءات يترتب عليه حتماً الحكم ببطلان مسطرة البيع.

وما تجدر الإشارة إليه، ما يتعلق بخصوصية بيع الأصل التجاري باعتبار أن هذا الأخير وإن كان يعتبر من المنقولات فإن له طبيعة خاصة ومعقدة شيئاً ما، لذلك فإن المشرع قد أحاط عملية بيعه بمجموعة من الضوابط القانونية.

فعكس المنقولات الأخرى- كما سبق ذكره في القسم الأول- التي يمكن للقابض بيعها بواسطة مزاد علني، فإنه بالنسبة للأصل التجاري لا بد من صدور حكم من المحكمة التجارية يرخّص بمقتضاه للقابض بالبيع⁸⁹².

غير أن هذا الإذن بالبيع لا يكون مقبولا إلا بعد تبليغ إنذار قانوني إلى المدين يتم إخباره بالبيع في حالة امتناعه عن الأداء، حيث إنه يكون من واجب الدائن، باعتباره طرفاً إيجابياً في خصومة التنفيذ، أن يخبر المحجوز عليه باعتزامه التنفيذ على أصله التجاري، تماشياً

⁸⁹¹ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 892، بتاريخ 2012/03/05، ملف عدد 9/10/123، (غير منشور).

⁸⁹² - تنص المادة 113 من مدونة التجارة على أنه: "يجوز لكل دائن يباشر إجراء حجز تنفيذي وللمدين المتخذ ضده هذا الإجراء أن يطلب من المحكمة التي يقع بدائرتها الأصل التجاري بيع أصل المدين للمحجوز عليه جملة مع المعدات والبضائع التابعة له".

مع حرص المشرع على أن يتحقق للمدين علم تام بالإجراءات التنفيذية، وتطبيقاً لمبدأ تبليغ الإنذار إلى المدين أو الحائز الوارد بالمادة 114 من مدونة التجارة، التي تنص بصريح العبارة على ما يفيد جواز الحصول "على الأمر ببيع الأصل التجاري (...)" بعد ثمانية أيام من إنذار بالدفع بقي بدون جدوى"، وهو مبدأ اعتبره الفقه شكلياً جوهرياً لا يمكن الاستغناء عنها، ولو باتفاق الطرفين⁸⁹³.

إلا أن المشرع لا يوجب تطبيقه بالصيغة التي اشتملت عليها المادة 114 من مدونة التجارة، بل يقصد منه أن يكون المدين أو الحائز عالماً بما هو مترتب عليه من ديون، ومتأكداً من مطالب الدائن ولا يتأتى له ذلك إلا بتوصله بالإنذار بالأداء، وهو ما استقر عليه الفقه والقضاء.

والذي يحدث غالباً في إطار الديون العمومية، هو أن المدين لا يكون فقط مدركاً لمطالبة الخزينة، بل يكون عالماً بها علماً يقينياً لكثرة التبليغات والإعلامات المبلغة إليه، ولأنه لا يكون منذراً لمدة 8 أيام فقط كما تنص المادة 114 من مدونة التجارة، بل يكون متسلماً بالإنذار بالأداء في إطار المواد من 40 إلى 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية لمدة تفوق أسابيع وشهوراً، ولأن عون التنفيذ كما يكشف عن ذلك العمل القضائي، لا يوقع حجزاً تنفيذياً على أصله التجاري إلا بعد أن ينذره بالأداء ويلمس فيه امتناعاً وإصراراً دالين على تهربه من ذلك الواجب، وهو ما قضى به أحد الأحكام الصادرة عن المحكمة التجارية بالرباط حيث جاء ضمن علله: "أن القابض أدلى كذلك بمحضر حجز تنفيذي مؤرخ في 27-05-1999 يستفاد منه أن عون التنفيذ أنذر المدعي عليها بأداء المبالغ المرتبة بدمتها، وأنه أمام امتناعها أوقع حجزاً تنفيذياً على الأصل التجاري التابع لهذه الأخيرة"⁸⁹⁴.

كما جاء في قرار آخر صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث أنه بموجب المادة 114 من مدونة التجارة فإنه لا يجوز للبائع وللدائن المرتهن المقيّد دينهما على الأصل التجاري أن يحصلوا على الأمر ببيع الأصل التجاري الذي يضمن مالهما

⁸⁹³ - عبد العزيز تريد: بيع الأصل التجاري في نطاق المواد 113 و 114 و 120 من مدونة التجارة، مجلة القسطاس، العدد 6، ص

41.

⁸⁹⁴ - حكم صادر عن المحكمة التجارية بالرباط، عدد 1321، بتاريخ 2004/07/13، ملف عدد 2001/1411/4، (غير منشور).

من ديون إلا بعد ثمانية أيام من إنذار بالدفع يبقى بدون جدوى بعد توجيهه للمدين أو لحائز الأصل عند الاقتضاء.

وحيث أنه بالرجوع إلى وثائق الملف يتضح أنه لا يوجد من بينها ما يفيد أن المطعون ضده، وقبل تقديم طلب الترخيص له بيع الأصل التجاري العائد للطاعنة قام بإنذار هذه الأخيرة بتسديد ما تخلد بذمتها من ديون لفائده، وأنه منحها أجل ثمانية أيام قبل تقديم طلب البيع ومع ذلك تقاعست عن الأداء، ويكون بالتالي الطلب الذي لم يتقيد بالمقتضى المذكور غير مقبول مما ينبغي معه إلغاء الحكم المستأنف والحكم من جديد بعدم قبول الطلب⁸⁹⁵.

وعليه، نستفيد من هذا أن الدائن ملزم بأن يخبر المدين بما هو مطلوب منه، وأن يكون هذا الإخبار تاما بكافة الوسائل والمحركات المثبتة لذلك دون تقييد، لأن الإنذار المتحدث عنه في المادة 114 من مدونة التجارة يشكل في نظر القضاء المرحلة الأولى من مسطرة تحقيق الرهن المنصب على الأصل التجاري، ويعتبر مرحلة ضرورية لا غنى عنه⁸⁹⁶، لذلك فإن تبليغه بطريقة غير سليمة⁸⁹⁷، أو عدم الإدلاء بما يفيد القيام بتبليغه، يجعل طلب البيع غير منتج لأثره، وهو ما يفرض على الدائن طالب التنفيذ أن يثبت إنجازاه وحصوله، وأن يتأكد في الوقت نفسه من صحة الحجز التنفيذي الذي أجراه تحت طائلة البطلان.

وما يجب الإشارة إليه، أن حجز الأصل التجاري وطلب بيعه أمام القضاء المختص يجب أن يصدر قبل انقضاء أجل التقادم الرباعي لتحصيل الدين العمومي تحت طائلة بطلان الحجز لسقوط حق الخزينة في الاستخلاص.

⁸⁹⁵ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء، عدد 2006/21، بتاريخ 2006/01/2، ملف رقم 1/2005/679، رقمه بالمحكمة التجارية 2003/4/1711، (غير منشور).

⁸⁹⁶ - حكم صادر عن المحكمة الابتدائية بالرباط، عدد 47، بتاريخ 1998/1/26، ملف عدد 97/15/8 والقاضي بعدم قبول الطلب، (غير منشور).

⁸⁹⁷ - قرار صادر عن المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، عدد 163، بتاريخ 2005/02/16، ملف تجاري عدد 2004/1/3/1139، والقاضي بنقض القرار المطعون فيه الذي اعتبر الإنذار الموجه إلى الشركة والذي تم إرجاعه مذيلا بعبارة "المحل مغلق"، قد بلغ تبليغا صحيحا مع أن تلك العبارة لا تفيد إطلاقا توصيل المرسل إليه بالإنذار.

وهكذا، فقد جاء في قرار صادر عن محكمة النقض ما يلي: "حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه بخرق مقتضيات المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ذلك أن المحكمة لم ترتب الآثار القانونية عن الإجراءات التي مارسها والتي من شأنها قطع التقادم ومن جملتها تبليغ مجموعة من الإنذارات منها الإنذار رقم 1996/192 بتاريخ 1996/9/19 والإنذار رقم 9999/43 بتاريخ 2000/12/29 وقام بإجراء حجز تحفظي على الأصل التجاري بتاريخ 2001/03/23 وتقدم بطلب بيع الأصل التجاري بتاريخ 2002/5/9 وأن الشركة كانت تلجأ إلى القابض لأداء بعض الأقساط من تلك الديون ولذلك كان التقادم ينقطع طبقاً لمقتضيات الفصلين 381 و382 من قانون الالتزامات والعقود.

لكن حيث إن محكمة الاستئناف لما تبين لها بأن الشروع في تحصيل الديون الضريبية كان بتاريخ 1996/03/31 وأن أمد التقادم البالغ أربع سنوات انتهى في 2000/03/31 وأن القابض لم يمارس أي إجراء قاطع للتقادم خلال الفترة المذكورة واستنتجت بأن الإجراءات اللاحقة ومن جملتها طلب بيع الأصل التجاري بتاريخ 2003/03/27 لا أثر لها بعد أن سقط حق القابض في التحصيل منذ 2000/03/31، ولم تخرق أي مقتضى قانوني وما أثير غير جدير بالاعتبار"⁸⁹⁸.

وبالإضافة لما سبق ذكره، يمكن للغير التعرض على إجراءات البيع في الحالة التي تكون فيها المنقولات المحجوزة ليست في ملك المحجوز عليه.

وفي الأخير، وجب الإشارة إلى أنه قد تعترض مسطرة الحجز والبيع العقاري صعوبة التنفيذ لسبب من الأسباب كأن ينازع من له مصلحة في ذلك في عدم احترام الإشهار أو عدم كفايته أو مسطرة المزاد العلني. ففي هذه الحالة يمكن الرجوع إلى القاضي المقرر أو الطعن بإحدى طرق الطعن القانونية كدعوى البطلان أو إبطال الإنذار القانوني إذا ما رأى أن المسطرة قد شابها عيب في الشكل أو في تطبيق مقتضى من مقتضيات دفتر التحملات أو عيب في الموضوع كأن يكون الدين غير محدد المقدار"⁸⁹⁹.

⁸⁹⁸ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 380، بتاريخ 2010/5/20، ملف إداري عدد 240-1-4-2010، (غير منشور).

⁸⁹⁹ - حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 285.

وترفع دعوى البطلان بمقال مكتوب أمام المحكمة المختصة قبل السمسرة⁹⁰⁰ مع الوثائق التي تثبت ما يدعيه الدائن أو طالب الاستحقاق، مع ضرورة استدعاء الأطراف الأخرى لتقديم حججهم، وللمحكمة أن تفصل في القضية موضوعا وتصدر حكما مشمولا بالنفاد المعجل رغم كل تعرض أو استئناف⁹⁰¹.

ومن آثار طلب البطلان بالنسبة لإجراءات التنفيذ، وقفها بمجرد تقديم الطلب إلى المحكمة، إلى حين صدور الحكم، كما يترتب على ذلك سقوط ميعاد الجلسة المحددة لإجراء السمسرة، وقد صدر في هذا الإطار أمر تحت رقم 4/73/5448 ورد فيه⁹⁰²: "وحيث أنه اعتبارا لتقديم دعوى رامية إلى إبطال الإنذار العقاري وأنه تطبيقا لأحكام الفصل 484 الذي يحيل على الفصل 483 فإن هذه الدعوى توقف إجراءات التنفيذ إذا اعتبرت أنه لا موجب لوقف الحجز العقاري، لذا فإنه يتعين إصدار أمر إلى عون التنفيذ بأن يوقف هذه الإجراءات في انتظار صدور حكم من المحكمة في شأن بطلان التنبيه العقاري".

الفرع الرابع: الطعن في إجراءات الإكراه البدني

أجاز المشرع اللجوء إلى الإكراه البدني لاستعماله في الميدان الجبائي من أجل استيفاء الديون المعهد باستخلاصها إلى المحاسبين العموميين، وتطبيق هذا النظام لا يتم بصورة مفاجئة ضد المدين، بل لا بد من إشعار هذا الأخير بإجراءات تمهيدية من أجل إحاطته علما بضرورة أداء مستحقات الدولة بصورة رضائية مثل ترتيب الزيادات ومصاريف المتابعات، وكذا تلافي استعمال الإجراءات الجزيرية في حقه ومنها الإكراه البدني الذي لا يعفي من الدين رغم قضاء مدة الحبس.

⁹⁰⁰ - ويجب تقديم أسباب بطلان الحجز على العقار بطلب خطي قبل البيع، وتجري المسطرة مثل ما هو مقرر في دعوى المطالبة بملكية العقار من طرف الغير.

⁹⁰¹ - عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 135.

⁹⁰² - أمر صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، رقم 473/5448، بتاريخ 86/10/14، منشور بمجلة المحاكم المغربية، عدد 53، سنة 1988، ص 75، أورده حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 285.

وهكذا، فإن المدين بالضريبة يمكنه في أي وقت أن يتدخل للمطالبة بإيقاف إجراءات الإكراه البدني وإبطال آثاره، حيث تبت المحكمة في هذا الإطار في جدية الطلب، ويمكنها أن تبطل فعل الإكراه البدني وأن توقف تنفيذه.

وما تجدر الإشارة إليه، أنه لا يمكن اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني إلا بعد استنفاد طرق التنفيذ الأخرى على أموال المدين المنقولة والعقارية إن وجدت زد على ذلك ضرورة احترام تدرج التحصيل من إنذار وحجز وبيع تحت طائلة بطلان هذه الإجراءات⁹⁰³.

وهكذا، فقد ذهبت الغرفة الإدارية وهي تؤيد حكم إدارية فاس بالملف 01/284 القاضي بإبطال مسطرة الإكراه البدني بعد أن ثبت لديها أن الطاعن لم يبلغ بالإنذار القانوني قبل ذلك إلى القول بما يلي: " لكن من جهة حيث أن مسطرة الاستخلاص تبدأ بالتدرج من الإشعار بدون صائر، فالإنذار القانوني تم الحجز والبيع وفي الأخير مسطرة الإكراه البدني المطبق عليها، وطالبت بإبطالها لعدم توصلها بأي إنذار، ويتعين على المكلف بالاستخلاص الإدلاء به بما يثبت احترامه لذلك الإجراء الجوهري الذي يترتب عن الإخلال به بطلان مسطرة الإكراه البدني"⁹⁰⁴.

وفي سياق آخر، فلا يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني فيما يخص تحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى في الحالات المقررة في المادة 77 من مدونة تحصيل الديون العمومية- والتي تم تمحيصها في القسم الأول-، ولقاضي المستعجلات صلاحية النظر في الطلبات التي تعرض عليه بخصوص الإكراه البدني وتكييفها حسب ما تقتضيه اختصاصاته.

وهكذا، فقد جاء في قرار صادر عن محكمة النقض ما يلي: " حيث صح ما عابته الطاعنة على القرار، ذلك أنه اعتمد في قضائه على أنه " بالرجوع إلى محتويات الملف ومستنداته وخاصة الفصول من 76 إلى 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية يتجلى عدم صحة ما نعه الطاعن على الحكم المطعون فيه ذلك أن هذه الفصول ليس من بينها أي نص يعطي لقاضي الأمور المستعجلة الصلاحية للقول بتطبيق مسطرة الإكراه البدني، والتي تبقى

⁹⁰³ - محمد السماحي: مسطرة المنازعة في الضريبة، مرجع سابق، ص 150.

⁹⁰⁴ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 318، ملف الإداري عدد 02/1/4/417، قضية كرار فاطمة ضد الخزينة العامة للمملكة، (غير منشور).

من اختصاص النيابة العامة وأن قاضي المستعجلات حسب الفقرة الثانية من المادة 80 من المدونة يبقى مختصاً فقط في تحديد مدة الحبس وأنه أمام عدم تحديد النص القانوني للجهة التي يمكن القول بعدم الاختصاص لفائدتها يكون الطلب "غير مقبول" في حين أن مقتضيات الفصل 76 إلى 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية المشار إليها تشتمل على تحديد الإكراه البدني وأن تطبيق مسطرة الإكراه البدني يتضمن مبدئياً تحديده، وأن لقاضي المستعجلات صلاحية النظر في الطلبات التي تعرض عليه وتكييفها حسب ما يقتضيه اختصاصه. وأنه كان على المحكمة أن تراعى المقتضيات المذكورة ولما لم تفعل جاء قرارها ناقص التعليل المنزل منزلة انعدامه مما عرضه للنقض والإبطال"⁹⁰⁵.

وتبقى الإشارة في الأخير إلى أن الاختصاص في تحديد مدة الإكراه البدني يرجع لرئيس المحكمة الابتدائية وليس الإدارية، وهكذا فقد جاء في قرار صادر عن محكمة النقض ما يلي: " حيث بمقال مرفوع أمام المحكمة الابتدائية بوزان، طلب السيد قابض وزان تطبيق الإكراه البدني في حق السيد هشام بنعروب بسبب ما عليه من ديون لفائدة القباضة، فقضت المحكمة بعدم اختصاصها نوعياً للبت في الطلب، بعلّة أن مقتضيات المادة 141 من مدونة تحصيل الديون العمومية تشير إلى اختصاص المحكمة الإدارية للنظر في النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون، استأنفه القابض تأسيساً على أن الأمر لا يتعلق بنزاع ضريبي، وأن المادة 80 من المدونة المذكورة تمنح الاختصاص للبت في طلب تطبيق مسطرة الإكراه البدني للمحكمة الابتدائية، ملتمساً إلغاء الحكم المستأنف.

وحيث إنه لئن كانت المادة 141 من مدونة تحصيل الديون العمومية، تسند الاختصاص في النزاعات الناشئة عن تطبيقها للمحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية كأصل عام، فإن المادة 80 تسند الاختصاص فيما يتعلق بالإكراه البدني للمحكمة الابتدائية، حيث يتولى قاضي المستعجلات البت في الطلب، مع مراعاة مقتضيات المادة 141 المشار إليها، فيكون الحكم المستأنف في غير محله وواجب الإلغاء"⁹⁰⁶.

⁹⁰⁵ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 171، بتاريخ 2009/2/4، ملف إداري عدد 2009/1/4/27، (غير منشور).

⁹⁰⁶ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 563، بتاريخ 2010/8/19، ملف إداري عدد 2010-1-4-505، (غير منشور).

وهكذا، فبعد التطرق للعيوب المطروحة على مستوى الإجراءات السابقة والعادية للتحصيل، جاء الدور على إجراءات أخرى لا تقل أهمية عن سابقتها، خصها المشرع بمسطرة أقل ما يمكن قوله بخصوصها كونها استثنائية، يترتب عليها عدم احترامها بطلان المسطرة وسقوط حق الخزينة في الاستخلاص.

المطلب الثالث: بطلان المساطر الاستثنائية للتحصيل

لقد عمل القضاء الإداري المغربي من خلال اجتهاده على تقييد السلطة التقديرية للإدارة الضريبية خصوصاً فيما يتعلق ببعض الشكليات التي يعتبرها جوهرية للقول باحترام الإدارة للمسطرة التوجيهية، خصوصاً في ظل عدم التنصيص عليها من طرف المشرع، حيث أصبح من شبه المتعارف عليه أن احترام الإدارة للقواعد الشكلية لا يحتاج لنص صريح.

وهكذا، فعدم احترام القابض المكلف بالتحصيل بالحد الأدنى من الشكليات التي تضمن إعلام الغير الحائز بكافة المعلومات المتعلقة سواء بالمدين أو بالمحاسب المكلف بالتحصيل وكذا بالمبالغ موضوع الحجز إلى جانب المقتضيات القانونية الواجبة التطبيق يعرض المسطرة للبطلان (الفرع الأول)، كما أن القابض عند عدم احترامه للأجل المنصوص عليه لتقديم تصريحه في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاوله يعرض دينه للسقوط (الفرع الثاني).

الفرع الأول: العيوب المرتبطة بالإشعار للغير الحائز

لقد سبق لنا الحديث في الفصل الأول عن الإجراءات المتعلقة بالإشعار للغير الحائز، فكل خرق لهذه الإجراءات وخصوصاً الشكليات المرتبطة بها يؤدي للبطلان استناداً لقاعدة "ما بني على باطل فهو باطل".

وهكذا، فعلى غرار المشرع الفرنسي⁹⁰⁷ لم يشر المشرع الضريبي المغربي⁹⁰⁸ إلى الشكليات الواجب توفرها لصحة هذا الإجراء، عكس المشرع المصري الذي أشار- من خلال قانون الحجز الإداري- إلى أن الحجز لا بد أن يتضمن قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها⁹⁰⁹.

⁹⁰⁷ - Article L262, L263 de livre des procédures fiscales.

⁹⁰⁸ - Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, p 127.

⁹⁰⁹ - المادة 29 من قانون الحجز الإداري المصري.

فالإشعار للغير الحائز يتعين أن يخضع إلى حد أدنى من الشكليات التي تضمن إعلام الغير الحائز بكافة المعلومات المتعلقة سواء بالمدين أو بالمحاسب المكلف بالتحصيل وكذا بالمبالغ موضوع الحجز إلى جانب المقتضيات القانونية الواجبة التطبيق⁹¹⁰.

فبالنسبة للمدين، وجب على المحاسب المكلف بالتحصيل الإشارة داخل الإشعار للغير الحائز إلى الاسم الكامل للمدين المعني، حتى يتسنى للغير الحائز تعيين المدين موضوع الإجراء، وأحيانا ما يطرح اسم المدين إشكالا لدى بعض الأغيار الحائزين خاصة الأبنك عند تطابق الأسماء فتضطر هذه الأخيرة إلى إخبار المحاسب المكلف بالتحصيل بضرورة تحديد رقم بطاقة التعريف الوطنية للمدين⁹¹¹.

بالإضافة للاسم الكامل للمدين، وجب على المحاسب العمومي الإشارة إلى عنوان المدين، وذلك لتأكيد المعلومات، وتأكيد قيامه بإجراءات التبليغ.

أما على مستوى الجهة المكلفة بالتحصيل، فيشكل تحديد الجهة المكلفة بالتحصيل شكلية جوهرية لسلامة الإشعار للغير الحائز، فهي تحدد الجهة المسؤولة عن هذا الإجراء، وبالتالي تحديد مدى اختصاصها في اللجوء إلى هذه المسطرة باعتبارها مخصصة للأشخاص المشار إليهم في القانون على سبيل الحصر، وهكذا فإن الإشعار للغير الحائز لا بد أن يتضمن توقيع المحاسب المكلف بالتحصيل إلى جانب مأمور التبليغ والتنفيذ.

تتجلى كذلك أهمية تحديد الجهة المصدرة للإشعار للغير الحائز في معرفة الجهة التي سينفذ لمصلحتها على اعتبار أن مفعول الإشعار للغير الحائز له طابع التسليم الفوري للمبالغ المحجوزة، وعمليا تتم الإشارة إلى الجهة المصدرة للإشعار للغير الحائز تبعا للتسلسل الإداري⁹¹²، مع تحديد رقم الحساب المستقبل لهذه المبالغ⁹¹³.

⁹¹⁰ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 526.

⁹¹¹ - Instruction codificatrice, op.cit, p 59.

⁹¹² - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 527.

⁹¹³ - وقد قمنا في إطار عملنا بالخلية القانونية للوكالة للبنكية بالرباط التابعة للخزينة العامة للمملكة بتطبيق هذا الإجراء، وتسليم المبالغ لعدد من قباضات مدينة الرباط المفتوحة حساباتها ببنك المغرب.

وبالنسبة للمبالغ المالية، فيشكل تحديد المبالغ المالية داخل الإشعار للغير الحائز أهمية كبيرة فيكون غير قابل للتنفيذ، الإشعار الذي لا يتضمن تحديد المبالغ المالية، وإلزامية هذا الإجراء مستمدة من مقتضيات المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تنص على أنه "يترتب على الإشعار للغير الحائز التسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأشخاص المشار إليهم في المادتين السابقتين في حدود مبالغ الضرائب والرسوم والديون المطلوب أدائها".

يستفاد كذلك من المادة السابقة، ضرورة تحديد مجموعة من المعلومات التي تؤكد استحقاق المحاسب المكلف بالتحصيل للمبالغ المطلوبة، ويتعلق الأمر بنوع الديون، وسنة استحقاقها، ثم تكلفة الإشعار للغير الحائز، إلى جانب رقم الفصل وكذا مجموع المبالغ المستحقة⁹¹⁴.

وتبقى الإشارة، إلى أن عدم احترام الشكليات السابقة لا يؤدي إلى إلغاء الحجز على أموال المدين إلا إذا قدر القضاء ذلك ما دام المشرع لم يحدد صراحة الإجراءات التي تؤدي مخالفتها لإلغاء الإشعار للغير الحائز، وهو ما أكدته محكمة النقض⁹¹⁵، وهي تؤيد ما سار عليه الحكم المطعون فيه من: "كون المشرع لم ينص على شكليات معينة للإشعار للغير الحائز وأن الواقع اقتصر على مطبوع معد من قبل وزارة المالية يتضمن المعلومات الأساسية التي تفي بالغرض والتعريف بالجهة المدينة والدائنة والدين موضوع التنفيذ"، حيث اعتبرت محكمة النقض أن هذا الدفع "بمجرد تزيد يستقيم بدونه مما جاء معه قرارها غير خارق لأي مقتضى معللا بما فيه الكفاية ومرتكزا على أساس...".

وهكذا، يتضح من خلال هذا القرار أن القضاء استقر على قاعدة مهمة ألا وهي أن قواعد الشكل باعتبارها مبدأ عاما ليست من النظام العام، بحيث يمكن إصلاحها أو استكمالها لاحقا لتجاوز إلغاء القرار المعيب شكلا.

⁹¹⁴ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 527.

⁹¹⁵ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 117، بتاريخ 02/02/2012، ملف تجاري عدد 2011/1/3/1164، أورده رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 528.

يطرح إشكال مهم مرتبطة بتبليغ الإشعار للملزمين، ومما تجدر الإشارة إليه أن المحاسبين العموميين يرفضون فكرة تبليغ الإشعار للملزمين بحجة عدم وجود مقتضى يلزمهم بذلك، وبهاجس الخشية من احتمال سعيهم إلى تجنب أموالهم مسطرة التنفيذ عندما تتناهى إلى علمهم الإجراءات المزمع مباشرتها⁹¹⁶. ويرى بعض الفقه⁹¹⁷ أن العلاقة التي يجب أن تربط إدارة التحصيل بالملزم يجب أن تكون مبنية على أساس المواطنة والوعي الكامل بالمسؤولية وليس على أساس المbaughة والشطط في استعمال الحق، وبالتالي يتعين أن يشعر الملزم بهذا الإجراء قبل أن يشعر به مدينوه، ويؤكد رأيه بالاتجاه الذي تبنته محكمة النقض في قرارها المؤرخ بتاريخ 1973/11/13 حيث رتبت على عدم تبليغ الإجراء إلى الملزم البطالان، وهو ما أكدته القضاء الإداري المغربي في مجموعة من الأحكام والقرارات⁹¹⁸.

وعرضت نازلة أخرى على الغرفة التجارية بمحكمة النقض، أثير فيها عيب عدم تبليغ الإشعار للملزم، فقضت بأن: " هذا الإخلال الشكلي يعيب مسطرة التحصيل المعتمدة"⁹¹⁹.

وقد اعتبر الفقه الفرنسي بدوره أن التبليغ يعد ضماناً قانونية في حد أدنى للمدين الذي تستلزم مقتضيات حقوقه إشعاره بالتدبير المتخذ في حقه ليتأتى لها الدفاع عن مركزه القانوني⁹²⁰.

وهكذا، يمكن القول بأن تدخل القضاء فيما يخص هذه الشكلية يمكن اعتباره تدخلاً إيجابياً ضماناً لحسن تطبيق النصوص القانونية من طرف الإدارة بالشكل الذي قرره المشرع، بالإضافة لاعتباره لبنة أساسية لضمان حقوق المدين وإعطائه فرصاً للدفاع عنها.

⁹¹⁶ - سعيد أولعري: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية -، مرجع سابق، ص 214-215.

⁹¹⁷ - محمد نميري: الإشعار لغير الحائز أية فعالية، مقال منشور بسلسلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مرجع سابق، ص 262.

⁹¹⁸ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 1996، ملف رقم 2012/7/656، (غير منشور).

- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، رقم 216، بتاريخ 2010/03/13، رقم 2009/09/843، أوردهما محمد النميري، مرجع سابق، ص 263.

⁹¹⁹ - Marie MASCLET DE BARBARIN: Le contentieux de recouvrement de l'impôt, L.G.D.K, 2004, p 225.

⁹²⁰ - Marie MASCLET DE BARBARIN: Le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit, p 224.

وفيما يتصل بالشكل المتطلب للتبليغ، فإنه يتحقق بكل إجراء يؤدي إلى نفي الجهالة لدى الملزم، ويستحسن أن يكون برسالة عادية تتضمن ذات البيانات السابق شرحها بخصوص الإشعار المبلغ للغير الحائز، وتضمنها بيان مفصل بطبيعة الدين ومصدر نشوئه، وكذا بيان إجراءات الاستخلاص الممهدة لمسطرة الإشعار للغير الحائز⁹²¹.

وفي الأخير، وجبت الإشارة إلى أن اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز تقتضي احترام المقتضيات القانونية المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، حماية للأموال المودعة وخطورتها على الثقة في المؤسسات البنكية، وفي هذه الحالة تقوم مسؤولية القابض ما دام يقر بقيامه بالاقتطاع بحجة عدم الأداء، دون الاستناد إلى ما يدعم موقفه.

وفي هذا الإطار قضت المحكمة الإدارية بالرباط في حكم لها بالآتي: " حيث يهدف الطلب إلى الحكم على المدعى عليهم تضامنا بإرجاعهم للمدعي مبلغ 129381 درهما المقتطع من طرف قباضة سيدي يحيى الغرب من حسابه البنكي المفتوح لدى القرض الفلاحي وكالة معمورة القنيطرة عدد 007132506010123 وبتعويض عن الخسارة التي لحقت به جراء حرمانه من استغلال أمواله الشخصية يقدره في مبلغ 30000 درهما تأسيسا على مسؤولية القباضة نتيجة هذا الاقتطاع دون موجب قانوني.

وحيث دفع القابض بقانونية اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز المنصوص عليها في المادتين 100 و 101 من مدونة التحصيل من أجل استيفاء ما تبقى بذمة المدعي لكونه لم يؤد الديون المترتبة في ذمته عن سنوات 2008 و 2009 و 2010.

وحيث إن ادعاء عدم الوفاء بالديون المستحقة وفق ما جاء في جواب القابض ظل مفتقرا للإثبات، بل إن الثابت من وثائق الملف وخاصة بيان وضعية الأداءات أن المدعي أدى الديون المترتبة بذمته برسم السنوات محل المنازعة أي سنوات 2008 و 2009 و 2010 وفق ما تؤكد أيضا الوثيقة المرفقة بالمذكرة الجوابية المدلى بها من القابض.

وحيث إن اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز يقتضي احترام المقتضيات القانونية المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، ومشروطة بأن لا تتجاوز المبالغ المحجوز

⁹²¹ - سعيد أولعربي: تحصيل الديون الجمركية - دراسة قانونية وقضائية-، مرجع سابق، ص 217.

عليها حدود المبالغ الواجبة على الملمزمين، مع عدم التوسع أو الشطط في تطبيق هذه المسطرة حماية للأموال المودعة بالأبنك، بالنظر لخطورة هذا الإجراء على الثقة في المؤسسات الائتمانية، وتأثير تبعات ذلك على الاقتصاد الوطني، مما يفرض على القائمين على هذه المسطرة في جميع الأحوال عدم التعسف في استعمال الحق المخول لهم.

وحيث إنه أمام ثبوت أداء الوجيبة الكرائية لفائدة أملاك الدولة عن سنوات 2008 و2009 و2010 فإن الاقتطاع عن طريق الإشعار للغير الحائز، بمبالغ تفوق المبلغ الواجب أدائه، يكون فاقدا للمشروعية، ولا يستند إلى أي أساس قانوني، وأن مسؤولية القابض تبقى قائمة ما دام أنه يقر بقيامه بالاقتطاع عن سنوات 2008 و2009 و2010 بحجة عدم الأداء، دون الاستناد إلى ما يدعم موقفه أو يدفع عنه المسؤولية ببيان سبب الاقتطاع وسنده في ذلك والجهة المسؤولة عن الأمر به، وتوضيح ذلك سواء للمحكمة، أو للجهة المعنية بالاقتطاع التي ينبغي أن تكون على بينة من مضمون الاقتطاع وسببه ولا تفاجأ باقتطاع من حسابها دون إشعار سابق أو لاحق يبين مبرراته، حتى يتسنى للمعني اتخاذ الإجراءات القانونية والدفاع عن حقوقه في مواجهة الجهة المسؤولة عن الأمر بهذا الاقتطاع. مما يكون معه المدعي محقا في المطالبة باسترجاع المبالغ المحجوزة من حسابه البنكي المحددة في مبلغ 129381 درهما.

وحيث إن ثبوت مسؤولية القابض عن الاقتطاع غير القانوني وفق ما ذكر أعلاه يجعل الدولة في شخص الخزينة العامة للمملكة مسؤولة عن الخطأ المرفقي لموظفيها طبقا للفصل 79 من قانون الالتزامات والعقود، ويكون المدعي محقا في الحصول على تعويض عن الضرر المادي والمعنوي الذي لحقه جراء حرمانه من استغلال أمواله والتصرف فيها، تقدره المحكمة بما لها من سلطة تقديرية استنادا إلى قدر المبلغ المقتطع والمدة المعنية به في مبلغ 5000 درهم، تؤديه الخزينة العامة للمملكة"⁹²².

⁹²² - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 4384، بتاريخ 2012/11/28، ملف رقم 2012/7/3، (غير منشور).

الفرع الثاني: سقوط ديون الخزينة لعدم احترام إجراءات التصريح

يعتبر أجل التصريح بالديون إلى السنديك أجل سقوط لا أجل تقادم⁹²³، وبالتالي يترتب على عدم التصريح بالدين داخل الآجال انقضاؤه⁹²⁴، وبالرجوع إلى المادة 690 من مدونة التجارة التي نصت في فقرتها الأخيرة على أنه: "تنقضي الديون التي لم يصرح بها ولم تكن موضوع دعوى رفع السقوط".

وفقا للمادة 690 من مدونة التجارة فإنه يقصد بالسقوط عدم قبول مشاركة الدائنين الذين سقطت ديونهم في التوزيعات التي تمت وفي المبالغ التي لم توزع بعد.

ولقد انتقد بعض الفقه⁹²⁵ الجزء المقرر في المادة 690 من م.ت، والمقابلة للمادة 53 من قانون 25 يناير 1985 الفرنسي، بفعل صرامته ووصفه بأنه نزع ملكية الدين دون مصلحة عامة (Expropriation de la créance sans utilité publique).

وهكذا، فإن الجزء المترتب على عدم تصريح الإدارة الضريبية بديونها داخل أجل القانوني هو السقوط، وهذا الجزء بالإضافة إلى أنه مقرر بمقتضى المادة 686 من مدونة التجارة، فإنه مؤيد أيضا بالنص الضريبي، ذلك أنه بالمفهوم المخالف لمقتضى المادة 150 من قانون مالية 2007 التي تلزم المقاوله بتقديم إقرارها لدى مصلحة الوعاء إذا ما اعتزمت فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية، تحت طائلة عدم مواجهتها بسقوط الواجبات المترتبة عن المرحلة السابقة لتاريخ فتح المسطرتين، فإنه يعتبر مواجهة الإدارة بهذا الجزء (أي سقوط) مقبول إن تم توجيه الإقرار المذكور من طرف المقاوله، دون أن تقوم الإدارة الضريبية بواجبها بالتصريح بالديون.

وللإشارة فقط فإن مجال تحصيل الديون العمومية عرف تغيرا جذريا يخص الإدارة المكلفة به، وحتى نهاية سنة 2003، كانت المديرية العامة للضرائب، تتولى فرض الضرائب واحتسابها ثم إصدار الجداول الضريبية، وإرسالها للخزينة العامة للمملكة قصد إجراء المراقبة

⁹²³ - CA Paris, 6 décembre 1991, Revue des procédures collectives, 1992, p 83.

⁹²⁴ - عبد السلام الوهابي: مسطرة التصريح بالديون، مقال منشور بمجلة المجلس الأعلى، ندوة بعنوان صعوبات المقاوله من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، 2007، ص 346.

⁹²⁵ - CH, Mouly: La situation des créanciers antérieurs, Rev.jrisp.com, n° spé, fév, 1987.

الضرورة عليها والقيام بتحصيلها. لكن ابتداء من سنة 2004 تم إسناد عملية التحصيل تدريجيا إلى المديرية العامة للضرائب⁹²⁶.

وفي ظل إسناد تحصيل الديون الضريبية للإدارة العامة للضرائب والجمع بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب على مستوى بعض الإدارات يمكن طرح تساؤل عن نطاق المادة 150 من حيث إلزامها للمقاوله وتقديم الإقرار لدى مصلحة الوعاء، وهل استعمال المشرع المغربي لمفهوم الوعاء يقصد به مرحلة تأسيس الضريبة لدى مصلحة الوعاء، أم أن الإقرار يشمل حتى مرحلة التحصيل سواء تمت من طرف الأعوان والمأمورين المتدربين من طرف المدير العام للضرائب أو من طرف القباضات التابعة للخزينة العامة للمملكة؟

إن طرحنا لهذا التساؤل لم يأت من فراغ، ولكن للوقوف على وضعية ديون الخزينة تجاه المادة 150، ذلك أن إجراءات التحصيل قد لا تتم بشكل فوري بعد إصدار مصلحة الوعاء لأوامر المداخل، وهي فترة يمكن أن تتقدم فيها المقاوله بطلب فتح التسوية أو التصفية دون أن تكون ملزمة بتقديم إقرار لدى الخزينة العامة للمملكة خصوصا في ظل حرمانها من مزية إشهار امتيازها على المنقول أو العقار، فاستعمال المشرع لمصطلح مصلحة الوعاء دون مصطلح الإدارة الضريبية قد يوحي باستثناء الخزينة العامة.

وتجنبنا للإشكالات التي تطرحها المادة 150، يدعو البعض إلى إلزام الخزينة بإشهار حقوقها في السجل التجاري أو المحافظة العقارية بدل الاكتفاء بآليات خاصة بالنظام الضريبي.

وبالرجوع لمقتضيات المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية والتي نصت على: "أن المحاسبين المكلفين بالتحصيل أو الذين شرعوا فيها ثم تخلوا عنها إلى أن تقادمت الديون المعهودة إليهم بتحصيلها، تسقط حقوقهم تجاه المدينين، غير أنهم يبقون مسؤولين تجاه الهيئات العمومية المعنية".

لذلك فمسؤولية المحاسب العمومي تقتضي القيام بإجراءات التحصيل التي توكل له، لئلا تتحمل مسؤولية سقوط حق الإدارة والمؤسسات العمومية أو غيرها من الهيئات في

⁹²⁶ - مقابلة أجريت مع الأستاذ عبد الرحمان أبليل، بتاريخ 2013.03.12، على الساعة 14:20.

تحصيل ديونهم، إلى جانب حرصه على التأكد من صحة الدين وتصفيته⁹²⁷، وإلا كان مسؤولاً شخصياً وجنائياً⁹²⁸، متى انطوت أفعاله على قصد جنائي، كما هو الحال مثلاً بالنسبة لجريمة الغدر التي تشمل في أحد شقيها الإعفاء من أداء التزام ضريبي بغير وجه حق⁹²⁹.

يطرح إشكال آخر يتعلق بتعارض مقتضيات المادة 690 من مدونة التجارة، والمادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، هذه الأخيرة التي نصت على أنه: "تتقدم تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها"، وهذا ما يعني أن المدونة لم تنص على جزاء سقوط الديون الضريبية⁹³⁰.

وإذا كان سقوط الدين العمومي هو وضع المدين، فما هو موقف كل من الكفيل والمدين المتضامن في حال عدم تصريح الدائن خلال الأجل المحدد؟

- بالنسبة للكفيل⁹³¹:

بالرجوع إلى الأحكام القانونية المنظمة لجزاء السقوط في مدونة التجارة، لا نجد أي مقتضي قانوني يتعرض لهذه المسألة⁹³².

إلا أن غالبية الفقه⁹³³ تكاد تجمع على أنه لا يحق للدائن الرجوع على الكفيل إذا ما أهمل التصريح خلال الأجل المحدد، فما دام الالتزام الأصلي انقضى بمرور الأجل، فإن الكفالة باعتبارها التزاماً تبعياً تنقضي، فالالتزام التبعي يرتبط بالالتزام الأصلي من حيث قيامه

⁹²⁷ - إبراهيم عقاش: مسؤولية المحاسب العمومي في التشريع المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه الوطنية في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، الموسم الجامعي 2002-2003، ص 126.

⁹²⁸ - عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 262.

⁹²⁹ - محمد السماحي: مسطرة المنازعة في الضريبة، مرجع سابق، ص 44 وما بعدها.

⁹³⁰ - حسن أيت موح: التصريح بالديون الضريبية وتحقيقها في إطار نظام صعوبات المقاول، المجلة القانونية للمحكمة الابتدائية بمكناس، دار أبي رراق للطباعة والنشر، الرباط، عدد مزدوج 2-3، سنة 2009، ص 59.

⁹³¹ - هو الشخص الذي يلتزم اتجاه الدائن بتنفيذ التزام المدين، إذا عجز هذا الأخير عن أدائه أو عدم تنفيذه.

⁹³² - إبراهيم قادم: التصريح بالديون وتحقيقها في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول، مقال منشور بمجلة القصر، عدد 20، ماي 2008، ص 19.

⁹³³ - محمد كرام: وضعية الكفيل أثناء مساطر الوقاية والمعالجة من صعوبات المقاول، مجلة المنتدى، عدد 3، يونيو 2002، من ص 127 إلى 135.

وانقضائه، فهو يدور معه وجودا وعدما وصحة وبطلانا ما لم ينص القانون أو قضي الاتفاق على خلاف ذلك⁹³⁴.

وعلى هذا الأساس فلا يمكن للقاضي أن يرجع على الكفيل تطبيقا للفصل 1150 من قانون الالتزامات والعقود الذي نص على أن: " كل الأسباب التي يترتب عليها بطلان الالتزام الأصلي أو انقضاؤه يترتب عليه انتهاء الكفالة"، لأن العكس من شأنه تهان الدائنين المضمونة ديونهم بكفالات في التصريح بهذه الديون لأنه سيبقى من حقهم الرجوع على الكفلاء.

- بالنسبة للمدين المتضامن:

يختلف وضع المدين المتضامن عن الكفيل، فإذا كان الأخير يتحرر من التزاماته بانقضاء الدين الأصلي، فإن المدين المتضامن يبقى ملتزما اتجاه الدائن بصفة شخصية.

وبالرغم من عدم وجود أي مقتضى قانوني في مدونة التجارة، فإن المدين هو شريك في الالتزام، والتزامه شخصي، وبالتالي لا يواجه الدائن بسقوط حقه تجاه المدين المتضامن⁹³⁵.

وهكذا يمكن للقباض الرجوع على المدينين المتضامين، وهذا ما يستفاد صراحة من أحكام الفصل 166 من ق.ل.ع الذي ينص على أنه: " يثبت التضامن بين المدينين إذا كان كل واحد منهم ملتزما شخصيا بالدين بتمامه. وعندئذ يحق للدائن أن يجبر أيًا منهم على أداء هذا الدين كله أو بعضه، ولكن لا يحق له أن يستوفيه إلا مرة واحدة".

وما يجب الإشارة إليه، أن المادة 690 من مدونة التجارة أجازت للدائنين الذين لم يصرحوا بدينهم داخل الآجال المحددة في المادة 687 من م.ت.ل.ع اللجوء إلى القاضي المنتدب لرفع السقوط عنهم، شريطة إثبات أن سبب عدم التصريح لا يعود إليهم، وأن يمارسوا تلك الدعوى داخل أجل سنة من تاريخ صدور مقرر فتح المسطرة بالنسبة للدائنين غير الواجب إشعارهم شخصيا. هذا ولم يحدد المشرع المغربي مرة أخرى طبيعة الأجل المنصوص عليه في المادة 690 من م.ت.ل.ع، هل هو أجل تقادم أم أجل سقوط؟ فهذا التساؤل له أهميته، لأنه إذا

⁹³⁴ - إدريس العلوي العبدلاوي: الالتزام نظرية العقد، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1996، ص 45.

⁹³⁵ - زكية عومري: آثار التسوية القضائية على الدائنين الناشئة ديونهم قبل فتح المسطرة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة

في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس السويسي الرباط، الموسم الجامعي 2003-2004، ص 29.

اعتبرنا أجل السنة أجل تقادم فإنه يحق للدائن التصريح بدينه حتى خارج أجل القانوني بدعوى توفر حالة من حالات انقطاع أو إيقاف التقادم.

للإجابة على هذا السؤال يرى بعض الفقه المغربي⁹³⁶ بأن أجل السنة يتعلق بأجل سقوط الحق وليس بأجل تقادم.

فعمليا مسألة رفع السقوط عن الدين العمومي تبدو صعبة لندرة، إن لم نقل، انعدام الأسباب التي يمكن الدفع بها من طرف المحاسب العمومي المكلف بالتصريح، لإقناع القاضي المنتدب بأحقية رفع السقوط خصوصا في الوقت الحاضر، وذلك نتيجة لمجموعة من العوامل منها⁹³⁷:

- عدم ممارسة الإدارة لدعوى رفع السقوط داخل أجل سنة قانونا، وذلك نتيجة عدم علمها بفتح مساطر صعوبات المقاوله عندما تكون تباشر مسطرتي الفحص والتصحيح الجبائي، وكذا بالنظر إلى طول المدة التي تتطلبها هذه المساطر مما يضيع على الإدارة إمكانية رفع السقوط عن ديونها؛

- عدم اقتناع القاضي بأن الديون الناجمة عن مسطرتي الفحص والتصحيح الجبائي تتميز بطبيعة خاصة.

وحتى وإن افترضنا قبول طلب المحاسب العمومي برفع السقوط، فإنه مع ذلك يفقد مرتبة الديون المصرح بها في الآجال القانونية، ولا يستفيد إلا من التوزيعات الموالية وهذا ما نصت عليه المادة 687 من مدونة التجارة.

ولتفادي سقوط الدين العمومي، يجب على المحاسب القيام بكافة الإجراءات القانونية، للحيلولة دون ضياع حقوق الخزينة، وذلك بالتصريح بالديون داخل الآجال القانونية.

لكن يطرح إشكال في الحالة التي يتقدم فيها رئيس المقاوله بطلب فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية إلى المحكمة دون أن يقدم قبل ذلك إقرار بذلك لدى مصلحة الوعاء

⁹³⁶ - محمد لفروجي: وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاوله، دراسات قانونية معمقة، العدد 3، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2006، ص 111.

⁹³⁷ - حياة حجي: أثر مساطر صعوبات المقاوله على وضعية الديون الجبائية، الإشكاليات والآفاق، مقال منشور بالمجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، عدد 17-18، يناير- يونيو 2004، ص 134.

الضريبي التابع لها مكان فرض الضريبة، بحيث لا يمكن، وفقا للمادة 150 من المدونة العامة للضرائب، مواجهة إدارة الضرائب في هذه الحالة بجزاء السقوط التي ترتبه المادة 690 من م.ت. ويبقى من حقها التصريح بدينها⁹³⁸.

هذه الأخيرة تجعلنا نتساءل عن الحالات الأخرى التي تفتح بموجبها مساطر صعوبات المقاول، والتي نصت عليها المادة 563 من مدونة التجارة⁹³⁹ المتمثلة في الطلب المقدم من طرف أحد الدائنين أو النيابة العامة أو المحكمة تلقائيا.

ويلاحظ أحد الباحثين⁹⁴⁰ أن وضعية الديون العمومية في ظل المساطر الجماعية مازالت هشة، ذلك أن القضاء استقر على مستوى محاكم الاستئناف التجارية إلى عدم إخضاع هذه الديون لمقتضيات المادة 686 من مدونة التجارة ولو كانت ممتازة، حيث أن تقرير سقوط هذه الديون أصبح أمرا حتميا لا مفر منه، وهو ما يثير الاستغراب، إذ أنه لا يعقل أن تكون الديون الممتازة كديون الخزينة أقل حالا من وضع دين شركة الائتمان التجاري أو باقي الديون المضمونة برهن.

يطرح إشكال آخر مرتبط بالبيانات التي يجب أن يحتوي عليها التصريح، فالملاحظ أن المشرع المغربي لم يحدد مصير التصريح في حالة إغفال ذكر بعضها، ويرى أحد الباحثين أن إغفال ذكر بعض البيانات يبطل التصريح على أساس أن هذا الأخير يعتبر بمثابة طلب قضائي⁹⁴¹.

⁹³⁸ - **علال فالي**: مساطر معالجة صعوبات المقاول، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، طبعة دجنبر 2012، ص 254-255.

⁹³⁹ - "يمكن فتح المسطرة بمقال افتتاحي للدعوى لأحد الدائنين كيفما كانت طبيعة دينه. يمكن للمحكمة أيضا أن تضع يدها على المسطرة تلقائيا أو بطلب من النيابة العامة، لاسيما في حالة عدم تنفيذ الالتزامات المالية المبرمة في إطار الاتفاق الودي المنصوص عليه في المادة 556".

⁹⁴⁰ - **طارق البختي**: التصريح بالديون في إطار قانون صعوبات المقاول، رسالة لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال والمقاولات، جامعة محمد الخامس السويسي الرباط، الموسم الجامعي 2007-2008، ص 100.

⁹⁴¹ - **Petel PHILLIP**: procédures collectives, ED, Dalloz, 1996, P 169.

بقي لنا في الأخير أن نثير نقطة مهمة تتعلق بتقييد القاضي الإداري لسلطة الإدارة الضريبية في إتباع أسلوب الاستخلاص القائم على مبدأ التدرج في حالة خضوع المدين لمساطر صعوبات المناقولة.

وهكذا فقد أكدت المحكمة الإدارية بوجدة أنه: " لا يجوز للخزينة العامة اللجوء إلى استخلاص الضرائب التي سبق لها التصريح بها حياداً عن المساطر الذي نظمها المشرع بموجب مدونة التجارة وذلك حفاظاً على استقرار المراكز القانونية وعدم التضاحم أو التأثير على الدائنين بمساطر أخرى ليس في مقدور الجميع ولتفادي اللجوء إلى التحصيل بأكثر من وسيلة(...)"⁹⁴².

وهكذا، فبعد التطرق لمختلف العيوب المثارة على مستوى إجراءات التحصيل، جاء الدور على مسألة هي في غاية الأهمية، تتعلق بمدى خضوع هذه الإجراءات لمبدأ التسلسل والتدرج.

⁹⁴² -حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 188، بتاريخ 2011/03/29، في الملف الإداري 09/10/84، (غير منشور).

المبحث الثاني: البطلان كجزء لعدم احترام تسلسل الإجراءات

لقد حول المشرع للإدارة الضريبية سلطات واسعة لضمان تحصيل الديون العمومية، وتعود أهمية هذه السلطات إلى خطورة المهمة الملقة على عاتق الإدارة الضريبية التي يناط بها تحصيل الإيرادات اللازمة للنفقات العامة، وبالتالي فإن كل تقاعس عن الدفع من طرف الملزم يترتب عنه تعرض حقوق الدولة إلى الخطر المتمثل في تعطيل تنفيذ برامجها.

فالقابض عند مباشرته لإجراءات التنفيذ الرامية إلى استخلاص الضريبة، أي الانتقال من المرحلة الودية إلى المرحلة الجبرية، يتعين عليه وجوباً احترام الإجراءات المسطرية الموجبة في هذا النطاق التي حددها القانون صراحة تحت طائلة بطلان الإجراءات اللاحقة للإجراء الفاسد، وهكذا حدد المشرع الضريبي في باب التحصيل مسطرة تدرجية والانتقال من طور لآخر، لأنه بعدم احترام مرحلة أوردتها قانون التحصيل تكون الإجراءات اللاحقة معرضة للإلغاء، عند الطعن فيها أمام القضاء الإداري كجهة الاختصاص العام للنظر في المنازعات الضريبية وفقاً للقانون المنظم للمحاكم الإدارية⁹⁴³ (المطلب الأول).

والملاحظ أن الاجتهادات القضائية الصادرة عن مختلف المحاكم الإدارية ما زالت تتضارب في مدى خضوع بعض الإجراءات الاستثنائية لمبدأ احترام القابض المكلف بالتحصيل للتراتبية عند الخضوع لهذه المسطرة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إلزامية التدرج في مواجهة الملزم

تنصب معظم النزاعات التي يتقدم بها المدين أمام المحكمة المختصة من أجل الطعن في إجراء من إجراءات التحصيل لعدم احترام القابض للترتيب الوارد في مدونة تحصيل الديون العمومية أثناء مباشرة هذه الإجراءات⁹⁴⁴.

ويعتبر التدرج في إجراءات التحصيل إحدى الضمانات التي أقرتها مدونة تحصيل الديون العمومية التي تلزم المحاسب المكلف بالتحصيل احترامها في متابعة الملزم، وذلك ابتداء باللجوء إلى الإنذار القانوني ثم باقي الإجراءات التنفيذية الأخرى حسب ترتيبها، بعد استنفاد

⁹⁴³ - مصطفى بن شريف: إجراءات التحصيل وطرق الطعن فيها، مرجع سابق، ص 37.

⁹⁴⁴ - عبد الحق اعميمي: أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 127.

الآجال المحددة للحصول الرضائي، حيث يكون القابض آنذاك مضطراً بحكم القانون إلى إتباع مختلف التدابير والإجراءات قصد الضغط على الملزم لأداء ديونه⁹⁴⁵.

ولعل المطلع على الأحكام والقرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية والمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، يلاحظ أن نسبة مهمة منها تحسم في المنازعات من جوانبها الشكلية دونما الدخول في جوهر النزاع.

فإذا كان المشرع قد نص على ضرورة احترام المحاسب العمومي لمبدأ التدرج في إجراءات التحصيل، فإن القضاء الإداري رتب البطلان جراء عدم احترام هذا المبدأ.

وهكذا، ويقصد بمبدأ التدرج إتباع الإدارة الضريبية في استخلاصها للديون العمومية تدرجاً منطقياً في إلزام المدين، وذلك بإنذاره أولاً، ثم اللجوء إلى الحجز، ثم البيع، ثم الإكراه البدني، إذا توافرت شروطه، مع احترام الإجراءات والآجال الفاصلة بين هذه المساطر.

وهكذا فقد ذهبت الغرفة الإدارية وهي تؤكد حكم إدارية فاس بالملف 01/284 القاضي بإبطال مسطرة الإكراه البدني بعد أن ثبت لديها أن الطاعن لم يبلغ بالإنذار القانوني قبل ذلك إلى القول بما يلي: " لكن من جهة حيث أن مسطرة الاستخلاص تبدأ بالتدرج من الإشعار بدون صائر، فالإنذار القانوني تم الحجز والبيع وفي الأخير مسطرة الإكراه البدني المطبق عليها، وطالبت بإبطالها لعدم توصلها بأي إنذار، ويتعين على المحاسب المكلف بالاستخلاص الإدلاء به بما يثبت احترامه لذلك الإجراء الجوهري الذي يترتب عن الإخلال به بطلان مسطرة الإكراه البدني"⁹⁴⁶.

وفي نازلة أخرى من نفس القبيل حيث قضت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ببطلان إجراءات التحصيل لعدم استنفاد باقي الإجراءات قبل اللجوء إلى الحجز والبيع، إذ جاء في

⁹⁴⁵ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 530.

⁹⁴⁶ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، عدد 318، ملف إداري عدد 02/1/4/417، قضية كرار فاطمة ضد الخزينة العامة للمملكة، (غير منشور).

حكم عدد 840 صادر بتاريخ 1996/12/12⁹⁴⁷: "وحيث إن المحكمة من خلال دراستها لوثائق الملف عاينت أن الخزينة العامة للمملكة قامت بواسطة القابض بمباشرة إجراءات الحجز دون احترام باقي درجات المتابعة، كما أن الخزينة في جوابها لم تدل بما يفيد استيفاء باقي طرق التحصيل قبل اللجوء إلى الحجز ومحاولة البيع مما تكون معه جميع إجراءات التحصيل الموجهة ضد الطاعن باطلة ومخالفة للقانون".

وفي التوجه نفسه ذهبت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض وهي تقضي ببطلان حجز سيارة المدين من طرف المحاسب لأنه لم يحترم مبدأ تدرج إجراءات التحصيل الجبري حيث جاء في قرارها ما يلي: " حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بمجانبة الصواب ذلك أن المحكمة قضت بإلغاء قرار الحجز مع أن المستأنف عليه كان موضوع حجز شمل مجموع الضرائب المستحقة عليه وأنه وجه إليه عدد من الإشعارات بدون صائر واتبعها بتبليغه إنذارات قانونية آخرها كان الإنذار بالصائر المتعلق بالضريبة الحضرية عن سنة 2004 ومنها ما بلغ بشأنها بإنذارات قانونية بواسطة التعليق أو عن طريق السلطات المحلية، وكذا الإنذار عدد 4199 الذي سلمه العون القضائي لزوجته بتاريخ 2004/11/22 التي رفضت التوقيع، وما دام المستأنف عليه قد بلغ بعدة إنذارات قانونية دون أن يبادر إلى تأدية ديونه، فإن من حق القابض أن ينتقل إلى درجات أخرى من التحصيل الجبري بالتنفيذ على حجز السيارة ملتصقا بإلغاء الحكم المستأنف.

لكن حيث إن المادتين 36 و 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية توجب على القابض احترام تدرج إجراءات التحصيل في الأجل المنصوص عليه قانونا تراعى فيه الشكليات القانونية تحت طائلة بطلان تلك الإجراءات، وأن المستأنف لم يثبت تبليغ الإنذارات المذكورة إلى المستأنف عليه بصفة قانونية لعدم ذكر اسم المبلغ إليها في القرار المؤرخ في 2000/11/12 كما تقضي بذلك المادة 43 من المدونة المذكورة، وبذلك يكون قد خالف مقتضيات المادتين 36 و 41 المذكورتين عندما أوقع حجزاً على سيارة المستأنف عليه

⁹⁴⁷ - حكم غير منشور أشار إليه محمد بوغالب: بمقال تحت عنوان الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعات الجبائية، منشور بالندوة الجهوية السادسة، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الرباط يومي 10 و 11 ماي 2007، ص 227.

مما يتعين معه إلغاؤه، وأن المحكمة لما سارت على هذا النحو كان حكمها صائباً ووجب التأييد"⁹⁴⁸.

وفي سياق مماثل ذهبت المحكمة الإدارية بالرباط وهي تبطل إجراءات التحصيل لعدم تسلسل الإجراءات: "وحيث أنه في غياب ما يفيد سلوك القابض المسطرة يكون قد أحل بمبدأ التدرج في المتابعات المنصوص عليه في مدونة تحصيل الديون العمومية وإجراءات التحصيل التي قام بها باطللة"⁹⁴⁹.

وهو التوجه نفسه الذي ذهبت المحكمة الإدارية بوحدة بالقول إن: "المدعي لم يتوصل بأي إجراء من إجراءات التحصيل إلا بتاريخ وهي تتعلق بآخر إنذار ليتوصل بتاريخ بمحضر حجز المحجوز قبل البيع دون إدلاء الخزينة المدعى عليها باستيفاء المسطرة المنصوص عليها في الفصل 36-39 و 41 من مدونة التحصيل، أي تبليغ الإشعار بالأداء، وآخر إشعار بدون صائر، وبعد ذلك الإنذار القانوني، ثم الحجز، ثم البيع. وهو ما لم يتم استيفاءه من إجراءات من طرف الجهة المكلفة بالتحصيل مما تبقى معه مسطرة تحصيل الضرائب موضوع النزاع معيبة ويتعين التصريح بإلغائها"⁹⁵⁰.

وقد رسخت المحكمة الإدارية بمكناس⁹⁵¹ التوجه نفسه، وهي تقضي ببطلان إجراءات التنفيذ والحجز المباشرة في مواجهة المدين، وهذا نص الحكم: "وحيث أسس طلب المدعين على كونهم لم يتم إنذارهم بالأداء، وأن مقتضيات المادة 39 من مدونة التحصيل لم يتم احترامها في مواجهتهم، وحيث أدلى المدعون بصورة من محضر الحجز التنفيذي (...)، وحيث يتبين من تفحص الوثائق المدلى بها أن ملف النازلة خال مما يفيد توجيه الإنذار إلى المدعي الذي يأتي في الرتبة الأولى قبل إجراء الحجز حسب المادة 39 من مدونة التحصيل التي تشير إلى درجات التحصيل، وحيث لم يباشر قابض مكناس إجراء الإنذار المشار إليه في المادة 39 من مدونة التحصيل والذي يتعين تبليغه إلى المدعين وفق مقتضيات المادة 43 من المدونة،

⁹⁴⁸ - قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 833، بتاريخ 2007/10/3، ملف إداري عدد 2005/5/4/2236، (غير منشور).

⁹⁴⁹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 1996، بتاريخ 2013/05/28، ملف رقم 20/47/656، (غير منشور).

⁹⁵⁰ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوحدة، عدد 416، بتاريخ 2007/12/25، ملف عدد 2006/178، (غير منشور).

⁹⁵¹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، رقم 9/2011/324، بتاريخ 2011/6/29، ملف عدد 9/2010/109، (غير منشور).

وحيث ينبغي بسبب ما ذكر اعتبار إجراء الحجز التنفيذي غير قانوني وينبغي التصريح ببطالانه".

وما يجب الإشارة إليه، أن المشرع لم يكن يشترط مبدأ التدرج في مجال المتابعات في ظل القانون القديم ظهير 1935-8-21 بحيث كان يعطي الحق للقباض بسلوك مسطرة التحصيل دون ترتيب، لكن من خلال الإطلاع على مجموعة من الاجتهادات القضائية نجد أنها كانت تؤكد وتؤصل لمبدأ مهم يتعلق بضمانة مهمة للملزم تتعلق بالتدرج في إجراءات التحصيل.

وهكذا فقد جاء في قرار صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس ما يلي: "...حيث أن ظهير 1935/8/21 لم يكن يشترط التدرج في مجال التحصيل الجبري دون ترتيب إلا أن العمل القضائي قيد هذه السلطة عندما اعتبر ممارسة القابض لإجراء من إجراءات التحصيل الواردة بالظهير لا تعطيه الحق في الانتقال إلى الإجراءات التي تليه إلا بعد استنفاد المسطرة القانونية للإجراء المباشر(...)"⁹⁵².

يطرح إشكال مهم متعلق بعدم التوصل، حيث اعتبر القضاء الإداري المغربي أن مجرد عدم التوصل بإجراء سابق يبطل باقي الإجراءات اللاحقة، اعتباراً لكون عدم إثبات توصل المدين بأي إجراء تترتب عليه نفس نتائج البطلان المترتبة على إغفال الإدارة الضريبية أصلاً اللجوء إلى الإجراءات السابقة، ذلك أن ما بُني على باطل فهو باطل حسب منظور الاجتهاد القضائي.

وعلى النقيض، فقد اعترف القضاء باحترام الإدارة الضريبية لمبدأ التدرج في إجراء التحصيل، بناء على توصله بالإجراءات المباشرة من طرف القابض وصحتها حيث قضت بما يلي: "حيث إن الطلب يرمي إلى الحكم بإلغاء مسطرة التحصيل وبطلان محضر الحجر (...). لعدم احترام الإجراءات القانونية وحيث إنه بالرجوع إلى وثائق الملف يتضح أن المدعي توصل

⁹⁵² - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، رقم 8/2005/151 ش، بتاريخ 2005/05/12، ملف عدد 8/2004/107 ش، (غير منشور).

بقائمة الإنذارات وأن آخر إنذار توصل به (...) ووقع عليه شخصياً مما يدل على أن الجهة المدعى عليها قد احترمت الإجراءات القانونية المنصوص عليها بمدونة التحصيل"⁹⁵³.

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن القضاء الإداري قد أكد على احترام مبدأ التدرج في إجراءات الاستخلاص الضريبي بالنسبة للجوء الإدارة إلى إجراءات الحجز من المنبع، وهو ما يشكل توسعاً من القاضي الإداري في مفهوم الحماية القضائية للملزم، على اعتبار أن المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية قد أشارت إلى الحجز بصيغة العموم، ولم تفصل في ذكر المقصود به سوى في المادة 44 من المدونة وما بعدها، التي ليس من بينها أسلوب الحجز من المنبع، وعليه متى توفرت المطالبة بالدين بإجراء من إجراءات التحصيل ظهر اجتهاد القضاء الإداري.

وعليه، اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس، وهي تقضي بإلغاء مسطرة الحجز من المنبع، أن: "يرمي إلى الحكم برفع الحجز من المنبع الذي طال الراتب الشهري للمدعية بقصد استخلاص الواجب التكميلي المتعلق بالضريبة على الأرباح العقارية (...) لكن حيث إنه لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد سلوك إجراءات التبليغ والإنذار كما وردت بالمواد 5 و36 و39 إلى 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والمعلوم أن الإدارة لم تثبت بموجب احترامها لتلك المقتضيات وعمدت مباشرة إلى التنفيذ بواسطة الحجز على أمتعة الطاعنة ثم على راتبها الشهري، مما يشكل خرقاً للقانون المتعلق بإجراءات الاستخلاص يوجب إجراءات الحجز"⁹⁵⁴.

وما يجب الإشارة إليه أن القضاء الإداري قيد سلطة الإدارة في إتباع أسلوب الاستخلاص القائم على مبدأ التدرج متى تخلت عنه بلجوها إلى الأسلوب القضائي، حيث جاء قرار صادر عن محكمة النقض، أن سلوك المحاسب العمومي لإجراءات الاستخلاص عن طريق المسطرة القضائية يحول دون أحقيته في مواصلة إجراءات التحصيل الجبري، و"إن

⁹⁵³ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، عدد 8/2003/7 ش، بتاريخ 2003/1/9، ملف عدد 2002/35/ش، (غير منشور).

⁹⁵⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، عدد 8/2002/24 ش، بتاريخ 2003/01/16، (غير منشور).

الحكم المستأنف عندما قضى بخلاف ذلك جانب الصواب وواجب الإلغاء مع الحكم من جديد بإلغاء إجراءات التحصيل الجارية (...)»⁹⁵⁵.

المطلب الثاني: موقع الإشعار للغير الحائز من إجبارية الخضوع لمبدأ التدرج

لقد كان إدراج مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية لمسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن التزامات المودع لديهم والأغيار الحائزين، وإخضاعه لمقتضيات مسطرية خاصة، أثر كبير في تضارب الاتجاهات حول خضوع هذه المسطرة لمبدأ تدرج إجراءات التحصيل الجبري بين معارض وهو الموقف الذي تبنته الإدارة الضريبية (الفرع الأول)، ومؤيد وهو الموقف الذي تبناه القضاء ومجموعة من الفقه (الفرع الثاني)، وكل اتجاه دافع عن موقفه، خصوصاً أمام عدم وجود نص صريح يحسم هذا التضارب.

الفرع الأول: موقف الإدارة الجبائية

لقد أسست الإدارة الجبائية موقفها على مجموعة من المؤشرات، ولعل أبرزها الغموض التنظيمي لمسطرة الإشعار للغير الحائز. فبالرجوع لمقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية نجد أن المشرع المغربي اقتصر على غرار نظيره الفرنسي على الإشارة لمسطرة الإشعار للغير الحائز من خلال مادتين فقط، لكن الإشكال لا يقف عند هذا الحد.

فإلى جانب إدراج مسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن التزامات الأغيار الحائزين والمتضامين، فإن المشرع المغربي لم يشر إلى ضرورة تبليغ مسطرة الإشعار للغير الحائز واقتصر فقط على عبارة بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل على شكل إشعار للغير الحائز⁹⁵⁶، في حين نجد أن المشرع الفرنسي أشار إلى ضرورة تبليغ الإشعار للغير الحائز:

« Sur la demande qui leurs en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable... »⁹⁵⁷.

⁹⁵⁵ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، رقم 111، بتاريخ 2008/2/06، ملف إداري عدد 2006/2/4/2080، منشور بنشرة قرارات المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، السلسلة 2/2011، الجزء 6، ص 59.

⁹⁵⁶ - المادة 107 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁹⁵⁷ - Article L563 du Livre des procédures fiscales.

علما أن إجراء التبليغ يعتبر إجراء جوهرياً يرقى إلى النظام العام، كلما تعلق بإجراء تنفيذي يمس بحقوق الملزمين وبالتأثير على مراكزهم القانونية⁹⁵⁸.

بالإضافة لذلك تدفع الإدارة⁹⁵⁹ بكون المشرع المغربي لم يشر إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن إجراءات التحصيل المومئ إليها من خلال المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي تخضع إلى مبدأ التدرج في إجراءات التحصيل بصريح المادة.

إلا أن هذا الدفع لا يمكن التسليم بإطلاقه حسب رأي أحد الباحثين حيث اعتبر أن المشرع قد نص على أنه "تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي: الإنذار، الحجز، البيع، ويمكن اللجوء إلى الإكراه البدني لتحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى..."، وبالتالي فإن المشرع المغربي جعل من الإنذار إجراء جوهرياً من إجراءات التحصيل الجبرية الواجبة الإلتباع قبل اللجوء إلى أي إجراء جبري بما في ذلك مسطرة الإشعار للغير الحائز⁹⁶⁰ شأنه في ذلك شأن المشرع الفرنسي⁹⁶¹.

علاوة على ذلك، فالمشرع المغربي من خلال المادة 39 لم يقم بتعداد جميع إجراءات التحصيل الجبرية التي تضمنتها مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث استعمل كلمات جامعة من قبيل الحجز والبيع وينطبق مصطلح الحجز الوارد في المدونة على حجز المنقول وكذا العقار، وبما أن الطبيعة القانونية للإشعار للغير الحائز تنطبق إلى حد كبير مع مفهوم الحجز مع ما تتميز به من خصوصيات موضوعية، فيمكن القول إن الإشعار للغير الحائز يدخل ضمناً ضمن مقتضيات المادة 39 المشار إليه أعلاه⁹⁶².

وبالإضافة لما سبق ذكره، وبالرجوع للتعليمية العامة الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة سنة 2001 باعتبارها الدليل العملي الذي يعتمد عليه المحاسبون العموميون المكلفون

⁹⁵⁸ - رضوان اعيمي: مدى خضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز لمبدأ التدرج في إجراءات التحصيل، مجلة الملف، العدد 20، فبراير 2013، ص 100.

⁹⁵⁹ - مقابلة أجريت مع أطر الخلية القانونية للخزينة الجهوية للرباط، بتاريخ 13/03/2017، على الساعة 11h40.

⁹⁶⁰ - رضوان اعيمي: مدى خضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز لمبدأ التدرج في إجراءات التحصيل، مرجع سابق، ص 101.

⁹⁶¹ - Jean-Pierre CASSIMIR: contrôle fiscal, 10^{ème} édition, p. 441.

⁹⁶² - رضوان اعيمي: مدى خضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز لمبدأ التدرج في إجراءات التحصيل، مرجع سابق، ص 101.

بالتحصيل في تنفيذهم لمدونة تحصيل الديون العمومية، نجد أنها لم تسأير ضرورة إخضاع الإشعار للغير الحائز للتدرج في إجراءات المتابعة.

فإذا كانت التعليمية الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة قد أقرت ضرورة خضوع هذه المسطرة للتصريح الإداري المنصوص عليه في المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإنها لم تشترط سوى مرور 10 أيام على الأقل، من تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر لإمكانية اللجوء إلى الإشعار للغير الحائز دون أن تكون مسبقة بالإنذار القانوني⁹⁶³.

لكن ما يؤخذ على هذه التعليمية وارتباطا بموضوع الإشعار للغير الحائز، أنها لم تفرد لهذا الإجراء سوى حيز ضئيل، على الرغم مما تحتاج إليه من شرح وتفصيل ومقاربة على ضوء التشريعات المنظمة للمخاطبين بالإشعار للغير الحائز، وهو الأمر الذي حدا ببعض الفقه بنعت النص القانوني في هذا المجال بالأخرس⁹⁶⁴، ونحن بدورنا نوافق على الرأي.

وعليه، فالملاحظ أن هذا الاتجاه الذي تدفع به الإدارة الضريبية - يقف عند حافية النص -، حيث يترتب على تبنيه القول أن المشرع المغربي لم يعط لهذا الإجراء الأهمية التي يستحقها، فهو بالأساس يغلب كفة الإدارة على كفة الملمزم.

والملاحظ أن القضاء الفرنسي قد تبنى الاتجاه نفسه الذي تبنته التعليمية الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة، والتي يستند عليها القابض للدفع أمام القضاء بعدم ضرورة احترام تدرج إجراءات التحصيل، بحيث أنه لا يتطلب لصحة الإشعار للغير الحائز أن يكون مسبقاً بالإنذار، حيث يقتصر على تبليغه بعد مرور أجل 20 يوماً من تبليغ رسالة التذكير⁹⁶⁵. إلا أن المشرع الجزائري أشار بشكل ضمني إلى ضرورة تبليغ الإنذار القانوني قبل اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز⁹⁶⁶.

⁹⁶³ - Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, p 127.

⁹⁶⁴ - عبد الرحمن حداد: الإشعار للغير الحائز بين التشريع والممارسة القضائية، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية يومي 4 و5 دجنبر 2009، مرجع سابق، ص 208.

⁹⁶⁵ - Com. 12 mars 2002, Trésorier principale de Calluire RFJ 200, n° 864, cité in : code des procédures fiscales, op.cit, p 729.

⁹⁶⁶ -Bachir YELLES CHAOUCHE: La pratique de l'avis à tiers détenteur, op.cit, p 101.

ونظرا للدور الخلاق للقضاء الإداري ودوره في حماية المشروعية⁹⁶⁷ وإعادة تفسير النصوص القانونية وضمان مسايرتها لروح التشريع حفاظا على حقوق الخزينة من جهة، وحماية لحقوق الملتزمين من جهة ثانية، فقد تدخل ضمن مجموعة من الأحكام والقرارات لتكثيف متابعة الغير الحائز ضمن الإجراءات المنصوص عليها في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

الفرع الثاني: موقف القضاء الإداري

بداية وقبل التطرق لموقف القضاء من خضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز لمبدأ تدرج إجراءات التحصيل (الفقرة الثانية)، وجب علينا وفي ظل غياب تنصيص صريح من المشرع لهذا الخضوع الوقوف على مجموعة من النقاط الداعمة للإخضاع الإشعار للغير الحائز لمبدأ التدرج في الاستخلاص (الفقرة الأولى).

الفقرة الأولى: النقاط الداعمة لإخضاع الإشعار للغير الحائز لمبدأ التدرج

بالرجوع لمقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، يمكن الوقوف على مجموعة من النقاط الداعمة لضرورة إدراج مسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن إجراءات التحصيل الجبري، وبالتالي خضوعه لمقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

ومن المواد الداعمة لهذا الطرح، نجد المادة 29 من المدونة التي حددت الأشخاص الذين يمكنهم أن يكونوا موضوع إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية، فإلى جانب المدينين الذين لم يؤدوا ما بذمتهم، أشارت إلى الأشخاص المشار إليهم في المادة 93 من نفس المدونة، أي الأغيار المسؤولين والمتضامنين إلى جانب المالك الجديد للأصل التجاري⁹⁶⁸.

والتحصيل الجبري بمفهوم المادة 29 من المدونة هو التعبير الأصيل للسلطة التي تتوفر عليها الإدارة في فرض القانون الضريبي على المجتمع، فممارسته مشروطة بتخلف المدينين عن أداء ما بذمتهم من ديون من جهة، إلى جانب اتباع قواعد التحصيل الجبري باعتبارها قواعد

⁹⁶⁷ - ثورية العيوني: القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة، مرجع سابق، ص 4.

⁹⁶⁸ - المادة 99 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

أمره، حيث يهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات الترابية وهياتها والمؤسسات العمومية على الوفاء بالتزاماتهم باستعمال وسائل الجبر والإكراه.

فالإشعار للغير الحائز لا يخرج عن هذا المفهوم، لما يحمله من طابع الإلزامية والجبر تجاه الأغيار الحائزين والمتضامنين تحت طائلة إثارة مسؤوليتهم، وبالتالي لا بد من إخضاعه مبدئياً إلى مبدأ التدرج في العقوبات⁹⁶⁹.

ومن المواد الداعمة لإخضاع هذه المسطرة لمبدأ التدرج، نجد المادة 35 من المدونة التي يترتب عليها أنه لا يمكن ممارسة التحصيل الجبري إلا بعد الحصول على الترخيص من قبل رئيس الإدارة، وقد أكدت هذا المقتضى التعليمية الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة⁹⁷⁰، فيما يخص مسطرة الإشعار للغير الحائز، وهو بمثابة إقرار من طرف الإدارة المكلفة بالتحصيل على إخضاع هذه المسطرة لمقتضيات التحصيل الجبري الواردة في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تخضع لمبدأ التدرج في إجراءات التحصيل.

زد على ذلك ما جاءت به مقتضيات المادة 39 من المدونة التي توحى من قراءتها أن المشرع المغربي لم يرقم بتعداد جميع إجراءات التحصيل التي تضمنتها المدونة، حيث استعمل كلمات فضفاضة وجامعة من قبيل الحجز والبيع، وبما أن مصطلح الحجز الوارد في مدونة تحصيل الديون العمومية ينطبق على حجز المنقول وكذا العقار، وبما أن الطبيعة القانونية للإشعار للغير الحائز تنطبق إلى حد كبير مع مفهوم الحجز، وما تتميز به من خصوصيات موضوعية، فيمكن القول بناء على ما سبق أن الإشعار للغير الحائز يدخل ضمناً ضمن مقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

في نقطة أخيرة أثار انتباهنا الترتيب الذي جاء به تعداد المادة 91 من المدونة التي تحدد تعريفية الإجراءات حيث حددت هذه التعريفية في 1% ورتبها المشرع على رأس اللائحة أي قبل الإنذار، وهو ما يطرح التساؤل حول غاية المشرع من وراء هذا الترتيب، أم أن الأمر لا يعدو أن يكون سرداً شكلياً لا يتغني المشرع من ورائه سوى تحديد تعريفية هذه الإجراءات دون إخضاعها لترتيب معين.

⁹⁶⁹ - رضوان اعميمي: مدى خضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز لمبدأ التدرج في إجراءات التحصيل، مرجع سابق، ص 99.
⁹⁷⁰ - Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, p 127.

الفقرة الثانية: دور القضاء في تكريس مبدأ التدرج في مسطرة الإشعار للغير الحائز

إذا كانت مدونة تحصل الديون العمومية قد حصرت في جانب كبير إشكال خضوع إجراءات التحصيل الجبرية إلى التراتبية في التنفيذ، فإن مسطرة الإشعار للغير الحائز ما زالت خارج هذا الحصر التشريعي.

وقد تدخل القضاء الإداري المغربي من خلال مجموعة من الأحكام والقرارات القضائية لتكييف الإشعار للغير الحائز ضمن الإجراءات المنصوص عليها في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁹⁷¹ (أولاً)، في حين نجد تذبذب هذا التوجه في بعض الأحكام والقرارات (ثانياً).

أولاً: الاتجاه القضائي الذي يخضع المسطرة لمبدأ التدرج

إن الملاحظ للاجتهادات القضائية يستشف أنها لا تتوانى في التأكيد على ضرورة احترام المحاسبين العموميين للتراتبية عند اللجوء إلى هذه المسطرة، حيث قامت مجموعة من الأحكام والقرارات القضائية بتكييف مسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن الإجراءات المنصوص عليها في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

فالتكيف الذي أعطاه القضاء الإداري للإشعار للغير الحائز باعتباره جزءاً تنفيذياً، رتب عليه نتيجة أساسية وهي إخضاع هذه المسطرة للتدرج في إجراءات التحصيل. فكلما تخلفت الإدارة عن احترام هذا المبدأ اعتبر تصرفها غير قانوني وموجباً للإلغاء⁹⁷²، وهو ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في إحدى حيثياتها: "وحيث أسست المدعية طلبها على عدم احترام الإجراءات السابقة على مسطرة التحصيل الجبري وخرق مقتضيات ظهير 1941/06/04 المتعلق بالاقتطاعات من أجور الموظفين، وحيث تمسك قابض أزمور بكون مسطرة الإشعار للغير الحائز تعتبر مسطرة غير مشمولة بمقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁹⁷¹ - رضوان اعميمي: مدى خضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز لمبدأ التدرج في إجراءات التحصيل، مرجع سابق، ص 104.

⁹⁷² - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 536.

وحيث تبين للمحكمة بعد تفحصها لمعطيات القضية بأن قاضي أزمور قد عمد إلى الحجز على الراتب الشهري للمدعية عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز، وذلك قصد استخلاص الضريبة الحضرية ورسم النظافة عن السنوات من 2002 إلى 2006 دون سلوك الإجراءات القبلية المنصوص عليها قانوناً، وحيث إنه ما دامت مسطرة الإشعار للغير الحائز تعتبر إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، فإنه لا يمكن مباشرتها إلا بعد سلوك إجراءات التبليغ والإنذار كما هي واردة بالمواد 5 و36 و39 إلى المادة 43 من القانون رقم 15.97 المعتبرة بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

وحيث أن الغاية من إقرار تراتبية إجراءات التحصيل هي منح ضمانات للملزم، وأنه ما دام القابض لم يتقيد بسلوك هذه الإجراءات وفقاً للتسلسل الذي حدده المشرع قبل حجز راتب المدعية فإنه يكون قد أخل بمقتضيات قانونية آمرة، والأمر الذي تكون معه إجراءات التحصيل المتبعة من طرفه باطلة⁹⁷³.

وفي السياق نفسه ذهبت نفس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، وهي تبطل إجراءات التحصيل لعدم احترام مبدأ التدرج في مسطرة الإشعار للغير الحائز: "وحيث وإن كان الإشعار للغير الحائز يدخل في إطار إجراءات التحصيل الجبري إلا أنه لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل مباشرته كأول إجراء خلال مرحلة الاستخلاص بل لا بد من أن يخضعه للتسلسل الترتيبي للمتابعة المنصوص عليها في المادتين 36 و39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وبالتالي يكون باطلاً كل إشعار للغير الحائز يوجهه المحاسب المكلف قبل القيام بالإجراءات السابقة المقررة قانوناً ما دام يترتب عنه الحجز"⁹⁷⁴.

وفي نازلة أخرى⁹⁷⁵ من نفس القبيل، جاء فيها: "وحيث إنه فيما يخص الوسيلة الثانية المستمدة من خرق الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لمبدأ تسلسل إجراءات التحصيل حسب الترتيب الذي حدده المشرع في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وذلك

⁹⁷³ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، رقم 1892، بتاريخ 2011/10/11، ملف عدد 9/11/74، (غير منشور).

⁹⁷⁴ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف رقم 2010/6/25. بتاريخ 2011/03/16، (غير منشور).

⁹⁷⁵ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، ملف عدد 9/11/241 بتاريخ 2011/12/22، (غير منشور).

بسلوكه لمسطرة الإشعار للغير الحائز قبل توجيه آخر إشعار بدون صائر وتبليغه إنذارا قانونيا. فإن المحكمة وفي سبيل التأكد من صحة هذه الوسيلة أمرت ب (...).

وحيث صرح عون التبليغ والتنفيذ المسمى (...) الذي حضر بتفويض من قابض الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي وكالة (...) بخصوص مسطرة التحصيل الجبري للدين موضوع الدعوى بأنه قام بتبليغ رسالة الإشعار بالدين الناتج عن المراقبة والتفتيش (...)، وبعده بلغ الإشعار للغير الحائز المطعون في إجراءاته إلى بنك (...) وإلى المدعية كذلك مؤكداً أن ذلك الإشعار لم يكن مسبوقاً بأي إجراء آخر من إجراءات التحصيل سوى رسالة الإشعار بالدين أعلاه.

لكن حيث لما كان الإشعار للغير الحائز وسيلة قانونية تكمن المحاسب المكلف بالتحصيل بصفة مباشرة من استخلاص الضرائب والرسوم وغيرها من الديون المتمتعة بامتياز الخزينة من يد مديني الملزمين بهذه الديون في حدود ما ترتب في ذمتهم من ديون عمومية، وكان هذا الإشعار يدخل في إطار إجراءات التنفيذ الجبري المباشرة ضد الملزم، فإنه لا يمكن للقابض سلوك هذا الإجراء في أي مرحلة من مراحل مسطرة التحصيل الجبري بل يتعين أن يخضعه للتسلسل الترتيبي للمتابعات المنصوص عليها في المادة 39 من م.ت.د.ع.

وحيث إنه فعلاً صح ما نعه الطرف المدعي، ذلك أن عون التنفيذ والتبليغ (...) وبإقراره في جلسة البحث عمد إلى تبليغ إشعار للغير الحائز قبل توجيهه أي إنذار قانوني مكثفياً بتوجيه رسالة إشعار بالدين التي تبين أنها فضلاً عن منازعة الشركة المدعية في التوصل بها وعدم ثبوت ذلك التوصل في تاريخ محدد فإنها لا تعدو أن تكون رسالة إخبار للمدعية، ولا ترقى بأي حال من الأحوال إلى درجة الإنذار القانوني الذي فصل المشرع شكلياته وآجال تبليغه في المواد من 40 إلى 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مما يكون معه القابض قد خرق مبدأ تدرج متابعات التحصيل المنصوص عليها في المادة 39 من ذات المدونة.

وحيث إنه أمام صحة الوسيلة المتمسك بها، وبدون حاجة إلى مناقشة (...)، فإن ذلك الإشعار للغير الحائز المطعون فيه يكون باطلاً ويتعين الحكم تبعاً لذلك ببطلان إجراءات تحصيله".

كما اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس⁹⁷⁶، وهي تؤكد على خضوع الإشعار للغير الحائز لمقتضيات المادة 39 تحت طائلة البطلان أن: "الإشعار للغير الحائز يعتبر إجراءً إضافياً من إجراءات الاستخلاص الجبري لفائدة الخزينة ويتعين عدم اللجوء إليه إلا بعد استنفاد الإجراءات السابقة المنصوص عليها في المواد 36 وما بعدها من القانون أعلاه والتي ينص عليها المشرع كشرط مسبق للتحويل الجبري، وأن القول بخلاف ذلك من شأنه أن يفرغ إجراءات التحويل من محتواها، وينعدم بذلك مقصود المشرع من إقامة التوازن بين الضمانات المخولة للملزم في الاستخلاص، وبين حقوق الخزينة العامة من جهة أخرى.

حيث إنه بالإطلاع على وثائق الملف يتضح أن الجهة المكلفة بالاستخلاص قامت مباشرة بالإشعار لدى الغير الحائز قبل أن توجه إلى المدعي أي إنذار بالأداء سواء الإنذار القانوني المنصوص عليه المادة 36 من القانون أعلاه، أو الإنذار القانوني طبق الفصل 40 من القانون المذكور، وبالتالي يبقى هذا الإشعار للغير الحائز غير قانوني لتعارضه مع قواعد التحويل الجبري".

وسيراً على النهج نفسه ذهبت المحكمة الإدارية بأكادير⁹⁷⁷ وهي تبطل إجراءات التحويل بالقول إن: "إشعار الغير الحائز هو إجراء يتم بموجبه بمسعى من القابض الحجز على أموال المدينين الأصليين أو المتضامنين لدى المؤسسات البنكية بوصفها حائزاً ملزماً بمقتضيات المادة 102 من المدونة والاستجابة فوراً لإشعار القابض لها بدفع المبالغ الموجودة لديهما، فإن هذا الحجز يخضع للتسلسل الوارد في المادة 39 لغياب التنصيص عليه في المقتضيات المتعلقة بمساطر التحويل الجبري الخاص بحجز وبيع أنواع المنقولات والعقارات كما هي واردة بالمواد من 66 إلى 75 من المدونة.

وحيث أنه بما أن المادة 102 المتعلقة بإشعار الغير الحائز لم تنظم إلا التزامات الحائزين على أموال المدينين أو من يقوم مقامهم، فإن التزامات المحاسبين العموميين تخضع كلما تعلق

⁹⁷⁶ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، رقم 8/2004/237 ش، بتاريخ 2004/06/10، ملف عدد 8/2004/58 ش، (غير منشور).

⁹⁷⁷ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 2009/29، بتاريخ 2009/01/28، ملف رقم 2008/180 ش، (غير منشور).

الأمر بتحصيل دين عمومي وفق ما جاء في الباب الثالث وضمنه المادة 39 المكونة للقاعدة العامة لتراثبية الإجراءات والمادة 44 المنظمة لحجز أو بيع المنقولات والعقارات غير الواردة في المواد 66 إلى 76 المحددة استثناء مساطر التحصيل الجبري الخاصة ببعض أنواع الأمتعة والتي ليس ضمنها الحجز على المال (مال المدين لدى الغير)، مما يكون معه دفع القابض بكونه في حل من التزاماته القانونية الواردة بالمواد 39 وما تلاها من المواد 40 إلى 65 حين سلوكه لمسطرة الحجز على مال المدين لدى الغير، غير مستند طالما أنه لم يرد بالمدونة بند أو وبنود أخرى تحد من التزامات خاصة في حالة سلوك مسطرة الحجز على أموال المدين لدى المؤسسات البنكية أو غيرها عن طريق إشعار الغير الحائز.

وحيث إن عدم احترام القواعد الآمرة المتعلقة بدرجات التحصيل الجبري من طرف القابض يجعل هذه الإجراءات مخالفة للقانون وفيها مساس بحق الملزمين في التمسك بها للحفاظ على حقوقهم، مما يتعين معه التصريح ببطلان إجراءات التحصيل الجبري مع ما يترتب على ذلك قانوناً".

وفي سياق مماثل ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في أحد قراراتها، وهي تقضي ببطلان إجراءات التحصيل لعدم التدرج قبل سلوك مسطرة الإشعار للغير الحائز: "وحيث من جهة أخرى، وبخصوص سبب الاستئناف المتعلق بالتحصيل فإن القابض لم يدل بما يثبت تعذر تبليغ المستأنفة بالإندار القانوني عدد 14499 حتى يتسنى الاعتداد بعملية التعليق التي قام بها بتاريخ 2008.10.14، مما يبقى معه الإنذار المذكور، وعملاً بمقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، عديم الأثر، كما أن القابض لم يدل بما يثبت أنه وجه للمستأنفة آخر إشعار بدون صائر قبل سلوك مسطرة الإشعار لغير الحائز، مما يكون قد خرق مبدأ التدرج في التحصيل، ويتعين بالتالي التصريح ببطلان إجراءات التحصيل"⁹⁷⁸.

⁹⁷⁸ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 1587، بتاريخ 2012/04/16، ملف عدد 9/11/464، (غير منشور).

وفي قرار آخر صادر عن نفس المحكمة⁹⁷⁹ جاء فيه ما يلي: " وحيث إنه بقطع النظر عن الوسيلة المتعلقة بإيقاع الحجز على حساب بنكي خاص بالزبناء خصوصا وأن الثابت من وثائق الملف أن الإشعار للغير الحائز انصب على حسابين أحدهما شخصي متعلق بالمستأنف عليه والثاني حساب خاص بالزبناء، فإن الطرف المستأنف لم يدل بما يثبت أن القابض قد احترام التدرج في التحصيل بتوجيه إشعار بدون صائر إلى المستأنف عليه، الأمر الذي يشكل خرقا لمقتضيات المادة 36 من مدونة التحصيل وتكون معه مسطرة الإشعار للغير الحائز معيبة ويتعين إلغاؤها، مما تبقى معه أسباب الاستئناف غير مرتكزة على أساس والحكم المستأنف صائبا وواجب التأييد بهذه العلة".

وبالتالي، يكون باطلا كل إشعار للغير الحائز يوجهه المحاسب المكلف بالتحصيل قبل توجيهه إنذارا قانونيا للملزم ما دام الحجز يأتي في المرحلة الثانية بعد الإنذار، ومن جهة أخرى فإنه لا يمكن للمحاسب المذكور سلوك الإجراء المتعلق بالإشعار للغير الحائز من أجل تحصيل دين عمومي إذ أمكنه تحصيل الدين بوسيلة قانونية أخرى عن هذا الإجراء⁹⁸⁰.

وفي هذا الإطار جاء في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 19/04/2006 أنه: " إذا كان بإمكان شركة القرض الفلاحي للمغرب بناء على المادة 15 من القانون رقم 15/99 بتاريخ 2003/11/11 المتعلق بإصلاح القرض الفلاحي مواصلة تحصيل مبالغ القروض الممنوحة من لدن الصندوق الوطني للقرض الفلاحي قبل تحويلها إلى شركة مساهمة وفقاً للتشريع المتعلق بتحصيل الديون العمومية، فإنه لا يمكن لتلك الشركة استخلاص الدين العمومي عن طريق الحجز لدى الغير إلا بعد استيفاء مسطرة تحقيق الرهن المنصب مسبقا على عقارات المدين وحصول عدم كفاية الضمانات الرهنية لتغطية مجموعة الدين"⁹⁸¹.

⁹⁷⁹ - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 585، بتاريخ 20-2-2012، ملف عدد 9/11/488، (غير منشور).

⁹⁸⁰ - مصطفى التراب: مدى المقاربة والمفارقة بين الحجز لدى الغير والإشعار للغير الحائز، مرجع سابق، ص 347.

⁹⁸¹ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض (المجلس الأعلى سابقاً)، بتاريخ 2006/04/19، أورده الحسين الحايمة: الإشعار للغير الحائز بين هاجس الفعالية وإكراهات التطبيق، عن الموقع الإلكتروني: www.marocdroit.com، زيارة الموقع بتاريخ 12/04/2017، على الساعة 4 صباحاً.

هذا، وعلى الرغم من أهمية القاعدة التي صاغها القضاء الإداري في تكريس الضمانات القضائية لفائدة المدين والغير الحائز، إلا أنها لم تصل بعد إلى تصنيف دقيق لمسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن إجراءات التحصيل الجبرية يراعي خطورة هذه المسطرة، ذلك أن القضاء الإداري استقر على قبول تبليغ الإشعار للغير الحائز عند احترام إجراء الإنذار بدون صائر، تم تبليغ الإنذار القانوني، أي أن الإشعار للغير الحائز يكون مشروعاً مباشرة بعد مرور 30 يوماً من تبليغ الإنذار⁹⁸².

في هذا السياق يرى بعض الفقه المغربي⁹⁸³ أن ترتيب الإشعار للغير الحائز ينبغي أن يأتي في المرحلة الأخيرة قبل اللجوء إلى الإكراه البدني.

ويرى بعض الباحثين⁹⁸⁴ أنه بالرغم من أهمية هذا الرأي فإن ترتيب الإشعار للغير الحائز كدرجة أخيرة قبل الإكراه البدني قد لا تتلاءم مع الطبيعة الاستعجالية لهذه المسطرة من جهة، ولا يتفق مع القاعدة التي صاغها المشرع من خلال اشتراطه الحجز على المنقولات ثم العقارات من جهة أخرى، وبما أن الإشعار للغير الحائز ينصب على المبالغ المالية، وبما أن هذه الأخيرة تدخل ضمن الأموال المنقولة، فالباحث يرى أن الترتيب الأكثر مراعاة لحقوق الخزينة وحقوق الأفراد، هو إدراج الإشعار للغير الحائز بعد مسطرة حجز وييع المنقول وقبل اللجوء إلى حجز العقارات، باعتبار أن حق الملكية العقارية له حماية دستورية وقانونية واعتبارية خاصة ولما له من تأثير على نفسية المحجوز عليه.

وبالتالي، نستنتج من خلال مجموع الأحكام والقرارات التي قمنا بسردها الاتجاه الذي سار عليه بعض الاجتهاد القضائي، بإدراجه مسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن الإجراءات الجبرية المرتبة في المادة 39 من المدونة باعتبارها قاعدة عامة وأمرة لمبدأ التدرج لا يمكن الخروج عنها.

⁹⁸² - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 539.

⁹⁸³ - عزيز بودالي: مدى اختصاص قاضي المستعجلات بالنظر في طلب الإشعار للغير الحائز الذي يوقعه القابض أم أن الأمر يتعلق بمنازعة موضوعية تخرج عن اختصاصه؟، مرجع سابق، ص 18.

⁹⁸⁴ - رضوان اعميمي: مدى خضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز لمبدأ التدرج في إجراءات التحصيل، مرجع سابق، ص 106.

ثانياً: الاتجاه القضائي المعارض لخضوع المسطرة لمبدأ التدرج

يرى هذا الاتجاه الذي يدعو إلى عدم خضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز لمبدأ تدرج إجراءات التحصيل الجبري، أنه لا بد من الوقوف على الخلط الحاصل، والغموض البارز لدى من عاجلوا هذا الإجراء سابقاً، من كتاب أو تولوا الدفاع عن مصالح المدينين من محامين.

وفي هذا السياق يتعين التأكيد أن الإشعار للغير الحائز لا يتطلب لصحته توجيه الإشعار بدون صائر من طرف القابض المالي وتبليغ الإنذار القانوني قبل سلوك مسطرة الحجز تحت طائلة اعتبار الحجز باطلاً، وفق ما ذهب إليه بعض الكتاب خطأ⁹⁸⁵ استناداً إلى أحكام قضائية سقطت بدورها في مطب الخلط بين مفهومي الحجز والإشعار للغير الحائز، بقيام تكييفها للإجراء على "أن الطالب لم يبلغ بأي إنذار سابق قبل الحجز"⁹⁸⁶ في تكييف قانوني معيب لمقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وإسقاطها على إجراء خاص تنظمه مواد أخرى لا علاقة لها بدرجات التحصيل الجبري من إنذار وحجز وبيع وإكراه بدني ألا وهي المواد من 100 إلى 104 من المدونة.

ونفس الأمر نلاحظه لدى بعض الأساتذة المحامين عند مراجعة مقالاتهم ومذكراتهم، من خلال الدفع فيها بالمقتضيات المتعلقة بحجز ما للمدين لدى الغير المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية خصوصاً المواد 491 و492، وأكثر من ذلك قد يرفعون دعاويهم نتيجة هذا الخلط أمام المحكمة الابتدائية بدل المحكمة الإدارية التي تقضي تبعاً لذلك بعدم الاختصاص⁹⁸⁷، وما يكون لذلك من أثر على أطراف النزاع، أو المطالبة أحياناً بإبطال الإشعار للغير الحائز بعلّة عدم تبليغ الإنذار القانوني قبل الحجز على الحساب في تنزيل خاطئ كذلك لهذا الإجراء ضمن مقتضيات المادة 39 من م.ت.د.ع بدل إطاره القانوني.

وهذا ما كرسته المحكمة الإدارية بالرباط في أمر صادر عنها حيث جاء في تعليقه ما يلي: "حيث يهدف الطلب إلى الحكم برفع الحجز الواقع على الحساب رقم (...) المفتوح

⁹⁸⁵ - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 173.

⁹⁸⁶ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس، عدد 1090، ملف استعجالي عدد 04/س/19، قضية الزركاني ضد الخزينة العامة للمملكة، أورده محمد قصري: مرجع سابق، ص 172.

⁹⁸⁷ - الأمر عدد 309/09، بتاريخ 2002/04/24، ملف استعجالي عدد 2002/11/166 بين مؤسسة هدى للتربية والتعليم ضد قابض طنجة ادرداب، منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، ط 1، 2005، ص 178.

لدى البنك التجاري المغربي وكالة أكدال (...) وحيث أجاب السيد القابض بأن الإجراء الذي قام به لا يعتبر حجزاً ولا يدخل في باب الحجوزات التي يمكن أن يقوم بها القابض والمضمنة بالمواد من 44 إلى 75 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وإنما يعتبر إشعاراً للغير الحائز الذي تنظمه المواد من 100 إلى 104 من المدونة أعلاه، وهو إجراء استثنائي يقتضي السرعة في التنفيذ.

وحيث إنه يتبين من خلال الإطلاع على ظاهر وثائق الملف أن المدعية أسست طعنها على مقتضيات المادة 36 والمادة 43 من مدونة التحصيل، وأن مقتضيات المادة 36 توجب على القابض قبل قيامه بالحجز على المبالغ المودعة لدى المؤسسة البنكية أعلاه أن يقوم بتبليغ إشعار بدون صائر إليها، وأن عدم قيام القابض بهذا الإجراء الشكلي الجوهري يشكل خرقاً مسطرياً يستوجب البطلان.

حيث إنه حقا ما ذهبت إليه المدعية بخصوص ضرورة احترام مقتضيات المادة 36 من مدونة التحصيل التي أوردها المشرع في الفرع الثالث المتعلق بالشروط المسبقة للتحصيل الجبري حيث أوضح المشرع أنه لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين بدون صائر، ويجب تقييد تاريخ هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر، وبعد هذا التقييد ما لم يطعن فيه الزور.

لكن حيث إن المسطرة التي تطعن فيها المدعية موضوع نازلة الحال تتمثل في الإشعار الموجه من طرف القابض إلى الغير الحائز المنظمة بالفصول 100 إلى 104 من المدونة، وهي مسطرة خاصة ما دام أن المشرع أوردها في باب خاص سماه التزامات المودع لديهم والأغيار الحائزين، وذلك في إطار توسيع قاعدة ضمان استخلاص الدين العمومي لتمويل النفقات العامة، ولم يخضعها لأحكام المادة 36 من المدونة التي أوردها المشرع في الفرع الثالث المتعلق بالشروط المسبقة للتحصيل الجبري.

وأن المشرع حدد في المادة 39 من المدونة درجات التحصيل الجبري بدءاً من الإنذار إلى الحجز ثم انتهاء بالبيع أو الإكراه البدني، وليس هناك أي ذكر للمسطرة المطعون فيها من طرف المدعية في هذا الباب مما يستخلص معه أن مسطرة الإشعار للغير الحائز هي مسطرة خاصة لا تستلزم بالضرورة توجيه الإنذار القانوني، بل يكفي أن يثبت القابض أنه قام بتوجيه

الإشعار بدون صائر المنصوص عليه بالمادة 36 من المدونة أعلاه، الشيء الذي يثبت قيامه من طرف قابض قبضة الرباط أكدال بالإشعار المؤرخ 2000/1/12 بخصوص ضريبة التجارة لسنة 2004/2000، وهذا ما يتضح جيداً من مستخرج الجداول الضريبية للمدعية، ثم أن القابض قام بتوجيه إنذار قانوني للمدعي الأول تحت عدد 2138 بتاريخ 01/6/22 والثاني تحت عدد 04/3733 بتاريخ 04/05/11.

وحيث أنه وبعد استنفاذ الجهة المدعى عليها لمختلف هذه المساطر القانونية مع المدعية ولم تؤد إلى أي نتيجة بقي أمامها سلوك المسطرة الخاصة بالمنصوص عليها بالمواد من 100 إلى 104 من مدونة التحصيل⁹⁸⁸.

وعليه، فإن كانت القاعدة العامة التي صاغها القضاء الإداري على جانب كبير من الأهمية، إلا أنها لم تصل بعد إلى تصنيف دقيق لمسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن إجراءات التحصيل الجبرية، ذلك أن القضاء الإداري اعتبر أنه يتعين قبل تبليغ الإشعار القانوني، أي أن الإشعار للغير الحائز يكون مشروعاً كلما جاء في الترتيب مباشرة بعد 30 يوماً من تبليغ الإنذار.

وفي الأخير، يبقى أن نشير إلى أن المشرع الفرنسي لا يتطلب لصحة الإشعار للغير الحائز أن يكون مسبقاً بالإنذار، حيث يقتصر على تبليغه بعد مرور 20 يوماً من تبليغ رسالة التذكير، ونفس الاتجاه سار عليه القضاء الفرنسي، إلا أن المشرع الجزائري أشار بشكل ضمني إلى ضرورة تبليغ الإنذار القانوني قبل اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز⁹⁸⁹.

ويبدو أن الموقف الذي اتخذته التعليمية العامة يتماشى مع موقف المشرع الفرنسي، إلا أنها لم تراعي خصوصية الإشعار للغير الحائز في فرنسا الذي لا يدخل ضمن إجراءات المتابعة التي يترتب على تطبيقه صوائر عكس ما هو عليه بالمغرب، وهي الفلسفة من استثنائه من سببية الإنذار من جانب المشرع⁹⁹⁰.

⁹⁸⁸ - أمر صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 04/178 س، بتاريخ 04/12/01، ملف عدد 247، (غير منشور).

⁹⁸⁹ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 539-540.

⁹⁹⁰ - نفسه، ص 106.

وبعيدا عن موضوع التدرج، بقي لنا أن نشير نقطة مهمة تتعلق بالطعن في وجود الالتزام الضريبي، ذلك أن القضاء الإداري أكد على أحقية الملزم في الحماية القضائية كلما تعلق الأمر بمطالبته من قبل الإدارة بدين ضريبي سبق له أدائه، أو لا يتعلق به، أو معفى من أدائه بحكم القانون أو بموجب حكم قضائي.

وهكذا، فقد استقر القضاء الإداري على بطلان⁹⁹¹ استخلاص الضريبة على الدخل في مواجهة المحالين على التقاعد في إطار المغادرة الطوعية⁹⁹²، بعلّة انتفاء صفتهم كمدينين للإدارة الضريبية، مما يتعين معه إرجاع المبالغ المقتطعة برسم هذه الضريبة عن طريق الحجز من المنبع، حيث يشكل هذا التوجه إحدى الصور البارزة لإقرار القضاء الإداري للتفسير الضيق للنصوص الجبائية لفائدة المدينين المفترضين بالنسبة للإدارة الضريبية، وذلك من خلال تأويل مقتضيات المادة 66 من القانون 89-17 المحدث بموجبه الضريبة على الدخل لفائدتهم⁹⁹³، حيث تنص في الفقرة السابعة من نفس المادة على أنه " يعفى من الضريبة العامة على الدخل (...) التعويض عن الفصل من العمل ضمن الحدود المقررة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل وجميع التعويضات عن الضرر التي تحكم بها المحاكم في حالة الفصل من العمل".

هذا، وقد تفاعل المشرع الضريبي مع هذا التوجه بموجب قانون المالية لسنة 2004 ومعه المراسيم و المناشير الوزارية الصادرة في الموضوع، حيث نصت المادة 57 من المدونة العامة للضرائب بشكل صريح على أن التعويضات عن المغادرة الطوعية عن العمل، معفاة من أداء الضريبة العامة على الدخل، وبالتالي فإن الفصل في إقرار هذا المقتضى التشريعي إنما يعود

⁹⁹¹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، رقم 9/2011/223، بتاريخ 18/05/2011، ملف عدد 9/2010/116، أورده رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 559-560.

⁹⁹² - المرسوم رقم 2.04.811، صادر في 10 ذي القعدة 1425 (23 ديسمبر 2004)، يحدث بصفة استثنائية تعويضا عن المغادرة الطوعية لموظفي الدولة المدينين، ج. ر رقم 5277، بتاريخ 27/12/2004، ص 4136.

⁹⁹³ - القانون رقم 89-17 تحديث بموجبه ضريبة عامة على الدخل، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.116، بتاريخ 21 من ربيع الثاني 1410 (21 نوفمبر 1989)، ج. ر رقم 4023، بتاريخ 06/12/1989.

بالدرجة الأولى إلى تواتر الاجتهادات القضائية في الاتجاه. وعليه، يكون القضاء الإداري قد أسهم في إقرار قاعدة قانونية من خلال تفسيره لغموض النص القانوني لفائدة الملزمين⁹⁹⁴.

⁹⁹⁴ - رضوان اعميمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 561.

خاتمة القسم الثاني:

في ختام القسم الثاني المتعلق بالرقابة القضائية على العيوب المرتبطة بإجراءات التحصيل، سنحاول استخلاص أهم النتائج التي توصلنا إليها:

- لقد وضع المشرع المغربي مجموعة من الإجراءات المسطرية، التي باحترامها تكون الإدارة الجبائية قد احترمت مبدأ المشروعية؛
- يعتبر التدرج في إجراءات التحصيل إحدى الضمانات التي أقرتها مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي تلزم المحاسب المكلف بالتحصيل احترامها في متابعة الملتزم، وذلك ابتداء باللجوء إلى الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري ثم الإنذار القانوني ثم باقي الإجراءات التنفيذية الأخرى حسب ترتيبها، بعد استنفاد الآجال المحددة للتحصيل الرضائي؛
- وأخيرا، فإن عدم قانونية أي إجراء من إجراءات التحصيل يؤدي إلى إلغاء هذا الإجراء وبالتبعية الإجراءات اللاحقة له دون إلغاء الإجراءات السابقة متى كانت صحيحة وقانونية، لأن ما بني على باطل فهو باطل، نظرا للترابط بين مختلف إجراءات التحصيل، إلا أن هذا الإلغاء لا يمنع المحاسب المكلف بالتحصيل من إعادته وتصحيحه داخل الأجل القانوني ووفق الشكليات المتطلبة قانونا.

خاتمة عامة:

لقد حاولنا في هذا البحث نفرض الغبار عن موضوع " العيوب المسطرية في المادة الجبائية"، ذلك الموضوع الذي قلما حظي بالاهتمام اللازم من طرف الباحثين، لدرجة يمكن معها القول إن هذا الموضوع يخيف الممارسين، لكونه يظهر الإخلالات والنواقص التي تشوب المساطر، وبالتالي يستغلها المزمون سيئو النية لتتملص من التزاماتهم الجبائية.

لكننا على العكس، ونظرا لما عايناه من خلال ممارستنا العملية بإحدى المصالح المكلفة بالتحصيل التابعة لوزارة المالية، فقد ارتأينا الخوض في هذا الموضوع لتنبية الإدارة الجبائية أولا، وحثها ثانيا على التطبيق السليم للمساطر حتى لا تكون عرضة للإلغاء.

هذا، ولا أحد يجادل في الطابع الإجرائي والمسطري للقانون الجبائي، فدوره الأساس هو توفير الضمانات الكافية لتمكين المزم، باعتباره الحلقة الضعيفة في المعادلة الجبائية - حسب رأي القضاء -، من الدفاع عن حقوقه، غير أن تسليط الضوء على حقوق الدفاع بالنسبة للمزم يجب أن لا يجعلنا نجزم بالقول إن وظيفة المساطر الجبائية هي فقط تمكين المزم من محاكمة عادلة عن طريق ممارسته تلك الحقوق، ذلك أن وظيفة المساطر الجبائية تتعدى هذا المستوى لتمحور أساسا في تنظيم وعقولة الممارسات والعمليات التي تقوم بها الإدارة قصد اتخاذ القرارات الصائبة.

وعليه، فقد عمل الاجتهاد القضائي على تكريس العديد من الضمانات والقواعد الموضوعية التي يتعين على الإدارة الجبائية احترامها على مستوى مسطرة الفرض والتحصيل الجبائي، حيث رتب القضاء الإداري بطلان مسطرة الضريبة على أي إخلال بهذه الضمانات، وقد وضع القضاء الإداري ضوابط وآليات مسطرية للإدارة الجبائية، يتعين على هذه الأخيرة احترامها في علاقتها بالمزمين بالجباية في إطار حفظ حقهم في الدفاع الذي تكلفه المسطرة التوجيهية.

كما عمل الاجتهاد القضائي الإداري على إقرار وتكريس حماية أكبر للمزمين، وذلك من خلال المرونة على مستوى موقف القضاء الإداري من شكايات الدعى الجبائية، حيث

لطف العمل القضائي من التشدد الحرفي الوارد في النصوص القانونية، كعدم إلزام المدعي الذي ينازع في صفته كملزم أو في حالة عدم احترام الإدارة الجبائية لمسطرة الفرض الضريبي، وأيضا المرونة التي كرسها القضاء الإداري على مستوى آجال الدعوى الجبائية.

إن صيانة الحقوق والحريات تعتبر المحدد الأساس في العمل القضائي الإداري الذي سعى من خلال اجتهاداته لبلورتها والعمل على تعزيزها دعما منه لحقوق الملزم وتوخيا للمساهمة في تأسيس دولة الحق والقانون، ولكن دون إهدار الموارد الجبائية.

إلا أن اللافت للانتباه، هو أنه على الرغم من الدور الإيجابي للتجربة القضائية للكشف عن العيوب المسطرية في المادة الجبائية، فإن الملاحظة الأساسية هي تضارب الأحكام، فبعض المحاكم تقضي ببطالان المسطرة لعب شائها، في حين تقضي الأخرى بصحة المسطرة، ليظهر لنا دور محكمة النقض التي تعمل على توحيد الاجتهاد القضائي ما استطاعت إلى ذلك سبيلا.

كما أن غموض بعض النصوص القانونية التي تحمل مجموعة من القراءات، يجعل الإدارة تحرص على حرفية النصوص، بينما يعمل القضاء الإداري على تأويل مضامينها لما فيه مصلحة للملزم، فنكون أمام رأيين مختلفين كلاهما صحيح، لهذا وجب على المشرع المغربي وضع قانون للمساطر الجبائية يبين من خلاله المسطرة وجزاء عدم احترامها، مما يسهل مأمورية كل من الإدارة الجبائية والقضاء.

وفي الختام، أرجو أن يكون هذا البحث قد قدم المبتغى منه، وأن يكون نافذة للتوسع ومناقشة إشكالات أخرى لم نقم بمعالجتها ليس سهوا منا أو تقصيرا، ولكن لكون طبيعة الموضوع قد فرضت علينا هذا التقسيم، ولا يسعني إلا أن أقول أنني اجتهدت وتحريت، فعسى ألا أحرم أجر من اجتهدن ولكل مجتهد نصيب، وعلى الله فليتوكل المؤمنون.

الملحق

لائحة المراجع المعتمدة

I. المراجع باللغة العربية:

أولاً. الكتب:

(1) إبراهيم المنحى: الطعن بالنقض الضريبي ، التنظيم القانوني والإجرائي للطعن الضريبي أمام اللجان الضريبية والمحاكم الابتدائية والاستئنافية والنقض في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، سنة 2006.

(2) إبراهيم حركات: التيارات السياسية والفكرية بالمغرب ، خلال قرنين ونصف قبل الحماية ، الرباط ، 1985.

(3) ابن منظور: لسان العرب ، الجزء 1 ، بيروت ، دار إحياء التراث العربي ، الطبعة 3 ، سنة 1999.

(4) أبو عيد ألياس: أصول المحاكمات المدنية بين النص والاجتهاد والفقه "دراسة مقارنة" ، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت ، الطبعة الأولى ، سنة 2002.

(5) أحمد أبو الوفا: إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية بمقتضى قانون أصول المحاكمات اللبناني ، الطبعة 2 ، 1980.

(6) أحمد البقالي: حجز وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة وقانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية ، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع ، الرباط ، الطبعة الأولى ، سنة 2014.

(7) إدريس العلوي العبدلاوي: الالتزام نظرية العقد ، مطبعة النجاح الجديدة ، الدار البيضاء ، الطبعة الأولى ، 1996.

(8) محمد لفروجي: وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاولات ، دراسات قانونية معمقة ، العدد 3 ، مطبعة النجاح الجديدة ، الدار البيضاء ، الطبعة الأولى ، 2006.

(9) الأمrani زنطار الحسن: المنازعات الجبائية "الجزء الأول" ، طرق استخلاص الضرائب المباشرة والمنازعة فيها ، لم يتم الإشارة إلى دار الطبع وسنة.

- (10) أمينة جبران: القضاء الإداري "دعوى القضاء الشامل"، المنشورات الجامعية المغربية، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 1996.
- (11) أنيس إبراهيم وآخرون: المعجم الوسيط، الجزء الأول، بدون طبعة، القاهرة مجمع اللغة العربية، سنة 1999.
- (12) ثورية لعيوني: القضاء الإداري و رقابته على أعمال الإدارة - دراسة مقارنة-، دار النشر الجسور وجدة، الطبعة الأولى، سنة 2005.
- (13) حجية جهديان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصية التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، مراكش، ماي 2006.
- (14) الحسن كثير: التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمانة الرباط، سنة 2012.
- (15) حياة البجدياني: قواعد التقاضي في المادة الضريبية- دراسة نماذج من المنازعات الجبائية والإشكالات المطروحة في الميدان العملي خلال مراحل الوعاء والتصفية والتحصيل-، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة دراسات قضائية، مطبعة الأمانة، الرباط، الطبعة الأولى، 2009.
- (16) رشيد حوبابي: أحكام التبليغ بين النظر الفقهي والعمل القضائي في القانون المغربي والمقارن، مطبعة إيميسيتسيون، الطبعة الأولى، سنة 2009.
- (17) زكريا الرجراجي: منازعات الحجز العقاري، مجلة الحقوق المغربية، سلسلة الدراسات والأبحاث، دار الآفاق المغربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2012.
- (18) زكرياء بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، سنة 1990.
- (19) زكرياء محمد بيومي: المنازعات الضريبية، مطبعة جامعة القاهرة، سنة 1990.
- (20) سعاد بنور: العمل القضائي في المادة الجبائية - دراسة تحليلية قانونية فقهية و قضائية مع أحدث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس الأعلى-، مطبعة دار القلم، الرباط، الطبعة الأولى، 2003.
- (21) سعيد عبد الكريم مبارك: أحكام قانون التنفيذ، جامعة بغداد، الطبعة الثالثة، سنة 1978.

- 22) سفيان ادريوش ورشيدة الصابري: تصحيح الأساس الضريبي - دراسة مقارنة - ، مطبعة دار القلم الرباط ، الطبعة الأولى ، سنة 2002.
- 23) سليمان بومزوغ: المراقبة الجبائية للمقاولة في المغرب ، مطبعة دار السلام ، الرباط ، الطبعة الأولى ، سنة 2016.
- 24) الطيب عبد السلام برادة: تنفيذ الأحكام الإدارية والحقوق التي تحجز لاقتضاءها ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، سنة 2003.
- 25) عبد الحميد أبو هيف: في طرف التنفيذ والتحفظ في المدنية والتجارية ، دون ذكر دار النشر ، الطبعة الثانية ، سنة 1923.
- 26) عبد الحميد الشواربي: البطلان المدني الإجرائي والموضوعي ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، بدون طبعة.
- 27) عبد الرحمان ابليللا ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون 15.97) ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، سنة 2000.
- 28) عبد الرحمان ابليللا: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصية المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي) ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، 2013.
- 29) عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني ، الجزء الأول - مصادر الالتزام - ، دار النشر للجامعات المصرية ، الطبعة الأولى ، سنة 1952.
- 30) عبد الرزاق السنهوري: مصادر الحق في الفقه الإسلامي ، الجزء الخامس ، منشورات محمد الداية ، بيروت ، بدون سنة.
- 31) عبد العزيز توفيق: شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي ، الجزء الثاني ، مطبعة المعارف ، الدار البيضاء ، سنة 1998.
- 32) عبد الفتاح حسن: القضاء الإداري - الجزء الأول - قضاء الإلغاء ، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة ، مصر ، الطبعة الأولى ، سنة 1978.
- 33) عبد القادر التيعلاتي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي الوجيه في النزاعات الضريبية على مستوى أسس فرض الضريبة واحتسابها ، دار الأحمديّة للنشر ، الطبعة الثانية ، سنة 2001.

- (34) عبد القادر باينة: مدخل لدراسة القانون الإداري والعلوم الإدارية ، دار النشر المغربية ، الطبعة 3 ، سنة 2005.
- (35) عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي: الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية ، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة مواضيع الساعة ، عدد 22 ، سنة 2000.
- (36) عبد الله حداد: تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي ، منشورات عكاظ ، الرباط ، طبعة مارس 2001.
- (37) عبد الله هلالي: موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبري في أداءات الدولة بتونس ، بدون مطبعة ، سنة 1982.
- (38) عبد المنعم الشرقاوي: نظرية المصلحة في الدعوى ، مكتبة عبد الله وهبة ، القاهرة ، سنة 1947
- (39) عبدالعزيز العلي النعيم: نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية مع المقارنة ، مؤسسة عبدالحفيظ البساط بيروت ، الطبعة الثانية ، سنة 1975.
- (40) عزمي عبد الفتاح: إجراءات الحجوز التنفيذية والتحفذية ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، دار النهضة للنشر القاهرة ، سنة 1986.
- (41) عزيزة هنداز: المساطر الضريبة بين القانون والتطبيق ، دار أبي رقرق للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى ، 2011.
- (42) علال فالي: مساطر معالجة صعوبات المقاول ، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع ، الرباط ، طبعة دجنبر 2012.
- (43) عمر أزوكار: المساطر الضريبية بين فقه الإدارة الضريبية والعمل القضائي المغربي - رصد لأكثر من 300 قرار قضائي - ، مطبعة النجاح الجديدة ، الدار البيضاء ، سنة 2016.
- (44) عمر نبيل إسماعيل: قانون المرافعات المدنية والتجارية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، سنة 1994.
- (45) فارس السبتي: المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري ، دار هومة ، قسنطينة ، سنة 2008.
- (46) فتحي والي: في التنفيذ الجبري القضائي والإداري ، دون ذكر دار النشر ، طبعة 1980.

- 47) فؤاد معلال: شرح القانون التجاري المغربي الجديد ، مطبعة النجاح ، الدار البيضاء ، الطبعة الأولى ، سنة 1999.
- 48) لالة بوزنكا: التقاضي في المادة الضريبية ، نشر وتوزيع الشركة المغربية لتوزيع الكتاب ، الدار البيضاء ، الطبعة الأولى ، 2014.
- 49) ماء العينين الشيخ الكبير: الآجال في تحصيل الديون الضريبية ، مكتبة الرشاد ، سطات ، الطبعة الأولى ، سنة 2014.
- 50) مأمون الكزبري: نظرية الالتزامات " الجزء الأول " مصادر الالتزام ، مطبعة النجاح الجديدة ، الدار البيضاء ، سنة 1972.
- 51) محمد ابن الحاج السلمي ، التقييد الاحتياطي في التشريع العقاري ، مطبعة دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع ، الرباط ، سنة 2002.
- 52) محمد بفقير: قانون المسطرة المدنية والعمل القضائي المغربي ، مطبعة النجاح ، الدار البيضاء ، الطبعة 1 ، سنة 2008.
- 53) محمد رفعت عبد الوهاب: القضاء الإداري ، الكتاب الثاني -قضاء الإلغاء وقضاء التعويض وأصول الإجراءات ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت -لبنان- ، الطبعة الأولى ، سنة 2005.
- 54) محمد شكري: القانون الضريبي المغربي ، دراسة تحليلية ونقدية ، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة "مؤلفات وأعمال جامعية" ، العدد 49 ، سنة 2003.
- 55) محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي ، دار أبي رقراق للطباعة والنشر ، الطبعة 3 ، سنة 2011.
- 56) محمد محجوبي: الشفعة في الفقه المالكي والتشريع المغربي ، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع ، الطبعة الثامنة ، سنة 2000.
- 57) محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لدور المحاكم الإدارية في المادة الجبائية ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، الطبعة الثانية ، سنة 1998.

- 58) محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل: النظام القانوني للمنازعات الجبائية ، مطبعة الأمنية الرباط ، الطبعة الثانية ، سنة 1998.
- 59) محمود سعد ماهر: دعاوي حماية الضمان العام للدائنين ، الطبعة الأولى ، سنة 1996.
- 60) مصطفى التراب: المختصر العملي في القضاء والقانون -الضمانات القانونية الممنوحة للملزمين- ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، الطبعة الثانية ، سنة 2013.
- 61) مصطفى التراب: مدى المقاربة والمفارقة بين الحجز لدى الغير والإشعار للغير الحائز ، المختصر العملي في القضاء والقانون ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، سنة 2008.
- 62) مصطفى صخري: موسوعة المرافعات المدنية والتجارية والإدارية والجنائية ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، سنة 2005.
- 63) مصطفى مجدي هرجة: الجديد في قانون الحجز الإداري ، دار محمود للنشر والتوزيع ، القاهرة ، دون ذكر السنة.
- 64) المعجم الوسيط: مجمع اللغة العربية ، مكتبة الشروق الدولية ، القاهرة ، الطبعة 4 ، سنة 2004.
- 65) ميمون رحو وأحمد العلال: الضابط العملي للمنازعات الضريبية تأسيسا وتحصيلا ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة مواضيع الساعة ، العدد 95 ، الطبعة الأولى ، سنة 2016.
- 66) نورالدين العسري: بيع الأصل التجاري في التشريع المغربي في ضوء الاجتهاد القضائي ، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الرباط ، سنة 2002.
- 67) يحي الصافي: الغش الضريبي ، مؤلف جماعي تحت عنوان "الغش الضريبي" ، الهلال العربية ، الطبعة الأولى ، سنة 1996.
- 68) يوسف نجم جبران: طرق الاحتياط والتنفيذ ، منشورات عويدات بيروت ، الطبعة 1 ، سنة 1980.
- 69) يونس معاطا: المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب ، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية ، طبع طوب بريس ، العدد الأول ، الطبعة الأولى ، 2012.

ثانيا. الرسائل والأطروحات:

(1) إبراهيم عقاش: مسؤولية المحاسب العمومي في التشريع المغربي ، أطروحة لنيل الدكتوراه الوطنية في الحقوق ، جامعة الحسن الثاني ، الدار البيضاء ، الموسم الجامعي 2002-2003.

(2) إبراهيم مهم: المنازعات الجبائية بالمغرب: محاولة لتحقيق التوازن بين الملزم والإدارة الضريبية ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق ، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق ، السنة الجامعية 2005-2006.

(3) أحمد جواهري: التحصيل الجبري للديون العمومية ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق ، جامعة محمد الخامس ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال - الرباط - ، السنة الجامعية 2010-2011.

(4) أحمد جواهري: اللجوء إلى الإكراه البدني لاستخلاص الديون العمومية الإشكالات القانونية والقضائية ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص ، جامعة محمد الخامس ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال - ، السنة الجامعية 1999-2000.

(5) أشرف الغروس: منازعات الفرض التلقائي للضريبة على الدخل - الدخول المهنية نموذجاً - ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام .تخصص القضاء الإداري .، جامعة محمد الخامس السويسي ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا ، السنة الجامعية 2010-2011.

(6) أيوب الجرמוني: التبليغ في مسطرة تصحيح الضرائب بين النص القانوني والاجتهاد القضائي ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام والعلوم السياسية ، تخصص الدراسات الإدارية والمالية ، جامعة محمد الخامس الرباط ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال ، الموسم الجامعي 2015-2016.

(7) بشرة شعيب: الصفة في المنازعة الضريبية ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القضاء الإداري ، جامعة محمد الخامس الرباط ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا ، السنة الجامعية 2014-2013.

(8) البشير وعدي: مديرية الضرائب من الإصلاح الجبائي إلى الإصلاح الإداري ، مذكرة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام ، جامعة محمد الخامس بالرباط ، نونبر 1991.

9) جواد العسري: علاقة إدارية الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام ، جامعة محمد الخامس ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال - ، الرباط ، السنة الجامعية 2000-2001.

10) حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون ، جامعة محمد الخامس ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط - أكادال - ، السنة الجامعية 2005.

11) رشيد الروحي: مسطرة المنازعة الجبائية في المرحلة ما قبل القضائية ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام ، ماستر الشراكة بين القطاع العام و الخاص ، جامعة الحسن الأول ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سطات - ، السنة الجامعية 2012-2013.

12) رضوان اعيمي: ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية ، جامعة محمد الخامس الرباط ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سلا - ، السنة الجامعية 2014-2015.

13) زكرياء الدغمي: الإطار القانوني والعملي لتحصيل الديون الضريبية ، رسالة لنيل شهادة الماستر ، جامعة المولى إسماعيل ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - مكناس - ، السنة الجامعية 2008-2009.

14) زكية عومري: آثار التسوية القضائية على الدائنين الناشئة ديونهم قبل فتح المسطرة ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص ، جامعة محمد الخامس السويسي الرباط ، الموسم الجامعي 2003-2004.

15) سعيد المرتضى: ضمانات تحصيل الضرائب المباشرة في القانون المغربي ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص ، وحدة البحث والتكوين - قانون المقاولات - ، جامعة محمد الخامس - كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال - ، الرباط ، السنة الجامعية 2003-2004.

16) سوزان محمد شحادة العرموطي: العيب الجوهري وأثره في بطلان الإجراءات القضائية ، رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص ، كلية الحقوق ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، سنة 2009.

17) طارق البختي: التصريح بالديون في إطار قانون صعوبات المقاولات ، رسالة لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال والمقاولات ، جامعة محمد الخامس السويسي الرباط ، الموسم الجامعي 2007-2008.

18) عادل الصدقي: الإدارة الضريبية وعلاقتها بالمهنة الحرة "مهنة العدول والموثقين نموذجاً" ، بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام ، ماستر القانون والعلوم الإدارية للتنمية ، جامعة عبد المالك السعدي ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - طنجة - ، السنة الجامعية 2011-2012.

19) عبد الحق عميمي: أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام ، وحدة التكوين والبحث علم السياسة والقانون الدستوري ، جامعة محمد الخامس الرباط ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية ، - أكادال - ، السنة الجامعية 2012-2013.

20) عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام ، جامعة محمد الخامس ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال - الرباط ، السنة الجامعية 2006-2007.

21) عبد الرحيم التجاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب (الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات نموذجاً) ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق ، وحدة علم الإدارة والقانون الإداري ، جامعة محمد الخامس الرباط ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال - ، الموسم الجامعي 2012-2013.

22) عبد الرحيم الكنبداري: تحصيل الديون الضريبية بين النص القانوني والاجتهاد الفضائي والواقع العملي ، رسالة لنيل شهادة الماستر في قانون المنازعات ، جامعة المولى إسماعيل ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - مكناس - ، السنة الجامعية 2009-2010.

23) عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل و ضمانات الملتزم ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق وحدة البحث والتكوين المالية العامة ، جامعة الحسن الثاني ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - عين الشق - الدار البيضاء ، السنة الجامعية 2003-2004.

24) عبد الصمد فلكي: اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة ، جامعة محمد الخامس ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكadal ، الرباط ، الموسم الجامعي 2001-2002.

25) عبد العزيز شموري: حجز وبيع منقولات وعقارات المدين بين قرارات المحاسب المكلف بالتحصيل وأحكام القضاء على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية ، بحث لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري ، المدرسة الوطنية للإدارة ، الرباط ، السنة الجامعية 2005-2006.

26) عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي (تشخيص وتحليل ومقارنة) ، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة ، جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - الدار البيضاء- ، السنة الجامعية 2000-2001.

27) عبد الغني شكور: منازعات الضرائب المباشرة بين التسوية الإدارية والحل القضائي ، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي ، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية ، الرباط ، سنة 1992-1993.

28) عبد المنعم بلوق: وضعية المكلف في النزاع الضريبي ، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري ، المدرسة الوطنية للإدارة ، الرباط ، السنة الدراسية 2003-2004.

29) عثمان الحادك: المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة ، أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق ، جامعة الحسن الثاني ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء ، السنة الجامعية 2003-2004.

30) عدنان أبودرار: حالات بطلان مسطرة الفرض الضريبي بين النص القانوني والاجتهاد القضائي ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام -تخصص القضاء الإداري- ، جامعة محمد الخامس السويسي ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا ، السنة الجامعية 2012-2013.

31) عدنان البديوي: استخلاص الديون الجبائية ، محاضرة ختم التمرين بالهيئة الوطنية للمحامين بتونس ، الفرع الجهوي بتونس العاصمة ، السنة القضائية 2010-2011.

(32)العربي الكزداح: الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق ، وحدة علم الإدارة والقانون الإداري ، جامعة محمد الخامس ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكاد - ، الموسم الجامعي 2003-2004.

(33) فاطمة حنان المرابط: المنازعات المتعلقة بتحصيل الدين الضريبي أمام القضاء الإداري ، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري ، المدرسة الوطنية للإدارة الرباط ، السنة الدراسية 2006-2008.

(34) فتحي إبراهيم: طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف ، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي للمدرسة الوطنية للإدارة العمومية ، الرباط ، سنة 1991-1992.

(35)ماهر معروف النذاف: بطلان الحكم القضائي في الفقه الإسلامي "دراسة مقارنة" ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه ، الجامعة الأردنية ، سنة 2005.

(36)المحفوظ أشكر: التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية — على ضوء كتاب المساطر الضريبية الجديد القانون رقم 26-04 — ، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري ، المدرسة الوطنية للإدارة ، السنة الجامعية 2004-2005.

(37) محمد أحمد عبد الرؤوف محمد: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن ، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور في الحقوق ، جامعة عين شمس ، كلية الحقوق ، دار ومطابع الشعب ، القاهرة 1966.

(38) محمد البرانصي: لجان التحكيم الضريبية ودورها في تسوية المنازعات الضريبية وتشجيع الاستثمار ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص ، وحدة التكوين والبحث في أنظمة التحكيم ، جامعة محمد الخامس السويسي ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- سلا - ، السنة الجامعية 2012-2013.

(39) محمد بيصة: المنازعات في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بفرض الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق ، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق ، الموسم الجامعي 2003-2004.

(40) محمد شكيري: الملزم والإدارة الضريبية (تقديم الأطراف وتحليل أطوار المواجهة)، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2002-2003.

(41) مصطفى أيت موسى: رقابة القضاء الإداري على مبدأ تدرج إجراءات التحصيل، رسالة لنيل الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، السنة الجامعية 2011-2012.

(42) مهدي خرجوج: حماية الدين العمومي في إطار مساطر صعوبات المقولة - الدين الضريبي نموذجاً -، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القضاء الإداري، جامعة محمد الخامس الرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سلا -، السنة الجامعية 2012-2013.

(43) نصير مكاوي: تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سلا -، السنة الجامعية 2013.

(44) هشام زوبير: الإدارة الإلكترونية: الخدمات الضريبية نموذجاً، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام والعلوم السياسية - تخصص الدراسات الإدارية والمالية -، جامعة محمد الخامس الرباط. كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال -، السنة الجامعية 2015-2016.

ثالثاً. المقالات:

(1) إبراهيم الشيكرك: الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2011/16.

(2) إبراهيم الشيكرك: المراقبة الجبائية لصدق المحاسبة - تحديد المحاسبة غير المنتظمة وحدود السلطة التقديرية للإدارة -، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، أشغال اليومين الدراسييين 28 و29 مارس، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/8.

(3) إبراهيم قادم: التصريح بالديون وتحقيقها في إطار مساطر معالجة صعوبات المقولة، مقال منشور بمجلة القصر، عدد 20، ماي 2008.

- (4) أحمد البقالي: حجز ورهن وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة وقانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية ، مجلة القانون المغربي ، العدد 2 ، سنة 2002.
- (5) أحمد الداودي: مسطرة الترافع أمام المحاكم الإدارية-دراسة مقارنة بباقي أنواع المحاكم ، مجلة المنازعات الإدارية والجمركية الرقيب ، العدد الثاني ، نونبر 2012.
- (6) أحمد قزير: أهم المستجدات الضريبية في قانون مالية 2011 ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، عدد 96 ، يناير-فبراير 2011.
- (7) أحمد نبيطو: القضاء الإداري مطالب بالتححرر من هيمنة القانون المدني ، مجلة عدالة ، العدد 7 ، يناير 2011.
- (8) أحمد دوش مدني: الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية ، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة ، مطبعة سلسبيل ف ن ، يوليوز 2010.
- (9) إدريس بلحجوب: جمود التشريع العقاري وانعكاساته على الاستثمار والعمل القضائي ، قضايا الاستثمار والتحكيم من خلال توجهات المجلس الأعلى ، الندوة الجهوية الرابعة المنظمة بمحكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء يومي 18 و19 أبريل 2007 ، تحت عنوان 50 سنة من العمل القضائي ، مطبعة الأمانة ، الرباط ، سنة 2007.
- (10) إدريس فجر: فعالية تمثيل الإدارة أمام المحاكم الإدارية بين المحامي والموظف ، ندوة حول تمثيل الدولة أمام القضاء وكيفية تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية - خلال المترواحة ما بين 25 و26 أكتوبر 1994- ، صدرت في شكل مؤلف من طرف وزارة شؤون الإدارة ، مطبعة ديديكو ، سلا ، سنة 1997.
- (11) إسماعيل زكير وفاطمة غيلالي: منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهاد القضاء الإداري - دعوى التقادم نموذجاً- ، الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 2011/16.
- (12) أحمد قزير: التظلمات الإدارية في المادة الجبائية ، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة ، مطبعة سلسبيل ف ن ، يوليوز 2010.

13) توفيق الطاهري: الفحص الضريبي والعمل القضائي ، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة ، مطبعة سلسبيل ف ن ، يوليو 2010.

14) جعفر حسون: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء قانون 41.90 المحدث والمنظم للمحاكم الإدارية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة مواضيع الساعة ، عدد 4 ، سنة 1996.

15) جواد العسري: الطعن القضائي في مقررات اللجان الضريبية ، مجلة القانون المغربي ، العدد 30 ، مارس 2016.

16) الجيلاني أمزيد: إشكالية تطبيق قانون المسطرة المدنية في مجال المنازعات الإدارية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة دراسات ، العدد 36 ، يناير-فبراير 2001.

17) الحبيب العطشان: الإشكاليات العامة لرفع الدعوى الضريبية ومدى تأثيرها في حماية الملزم ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، عدد 86 ، ماي-يونيو 2009.

18) الحبيب العطشان: القضاء الضريبي والإكراهات الملازمة لحماية الملزم ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة دراسات ، العدد 84-85 ، يناير-أبريل 2009.

19) حسن الرميلى: الإكراه البدني على ضوء التشريع المغربي والمقارن ، مطبعة النجاح الجديدة ، الدار البيضاء ، سنة 1997.

20) حسن العفوي: المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، عدد 70 ، شتنبر - أكتوبر 2006.

21) حسن المولودي: ممارسة حق الشفعة في المادة الجبائية بين النص القانوني والاجتهاد القضائي ، دفاتر المجلس الأعلى ، الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 2011/16.

22) حسن أيت موح: التصريح بالديون الضريبية وتحقيقها في إطار نظام صعوبات المقاول ، المجلة القانونية للمحكمة الابتدائية بمكناس ، دار أبي رقراق للطباعة والنشر ، الرباط ، عدد مزدوج 2-3 ، سنة 2009.

- (23) الحسن كثير: بطلان المسطرة في القانون الجبائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، عدد 99-100 ، يوليو-أكتوبر 2011.
- (24) الحسين باربش: ضمانات المساطر الغير القضائية للملزم بالضريبة ، ندوة القضاء الإداري وحماية النشاط الاقتصادي ، جامعة القرويين ، منشورات كلية الشريعة بأكادير ، سلسلة ندوات ومحاضرات ، 1 ماي 1996.
- (25) حلمي نعطاطة: قراءة في أهم مستجدات المدونة العامة للضرائب على ضوء قانون المالية لسنة 2011 ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، عدد 96 ، يناير-فبراير 2011.
- (26) حياة البجدايني: خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية ، مجلة القضاء والقانون ، العدد 159 ، 2011.
- (27) حياة حجي: أثر مساطر صعوبات المقاولات على وضعية الديون الجبائية ، الإشكاليات والآفاق ، المجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات ، عدد 17-18 ، يناير-يونيو 2004.
- (28) خالد النميلي: حقوق الملزم بالضريبة من خلال مدونة المساطر الجبائية ، مجلة المعيار ، عدد 34 ، نونبر 2005.
- (29) خالد مبروكي: مسطرة تصحيح الضريبة في مرحلتها الإدارية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، عدد 96 ، سنة 2011.
- (30) خليل بن تمزل: مدونة تحصيل الديون العمومية وإشكالاتها القانونية والقضائية ، منشور بالموقع الداخلي للخزينة العامة للمملكة.
- (31) رشيد الحسين: العيوب المسطرية في المادة الجبائية من خلال بعض قرارات المجلس الأعلى وأحكام المحاكم الإدارية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، عدد مزدوج 99-100 ، يوليو-أكتوبر 2011.
- (32) رشيدة الصابري: مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه ، العمل القضائي والمنازعات الضريبية ، أشغال اليومين الدراسيين 28 و 29 مارس ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 8/2005.

(33) رضى التايدي: دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011 ، الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفا تر المجلس الأعلى ، عدد 16/2011.

(34) سلوى الفاسي الفهري: مستجدات القضاء الإداري - ولاية المظالم- ، مجلة المحاكم المغربية ، عدد 103 ، يوليو - غشت 2006.

(35) عباس الدكالي: تمثيل الدولة أمام القضاء ، ندوة حول تمثيل الدولة أمام القضاء وكيفية تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية خلال الفترة المتراوحة ما بين 25 و 26 أكتوبر 1994 ، صدرت في شكل مؤلف من طرف وزارة شؤون الإدارة ، مطبعة ديديكو ، سلا ، سنة 1997.

(36) عبد الحميد الحمداني: دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية ، مقال منشور بمجلة الخزينة العامة للمملكة "المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية" ، أعمال الدورات التكوينية المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة ، خلال سنتي 2000 و 2001 ، دون ترقيم ولا إشارة إلى سنة الإصدار.

(37) عبد الرحمن حداد: الإشعار للغير الحائز بين التشريع والممارسة القضائية ، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة ، مطبعة سلسيل ف ن ، يوليو 2010.

(38) عبد الرحيم الجامعي: الإشكالات التي يطرحها قانون المحاكم الإدارية في مجال المنازعات الجبائية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة مواضيع الساعة ، سلسلة المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية ، عدد 4 ، سنة 1996.

(39) عبد الرحيم الصقلي: قابلية السند للتنفيذ الجبري في ضوء التشريع المغربي مقارنة بالفرنسي والمصري " ، مجلة الإشعاع ، العدد 27.

(40) عبد الرحيم ايفريقن: محاربة افتعال العسر على ضوء قانون الالتزامات والعقود ومدونة تحصيل الديون العمومية ، منشور بمجلة الخزينة العامة للمملكة "المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية" ، أعمال الدورات التكوينية المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة ، خلال سنتي 2000 و 2001 ، دون ترقيم ولا إشارة إلى سنة الإصدار.

(41) عبد الرحيم حزيكر: نحو تشريع ضريبي يؤسس لتواصل جديد - التشريع في مجال التحصيل الضريبي نموذجاً- ، مجلة القصر ، العدد 13 ، يناير 2006.

- (42) عبد السلام الوهابي: مسطرة التصريح بالديون ، مقال منشور بمجلة المجلس الأعلى ، ندوة بعنوان صعوبات المقابلة من خلال اجتهادات المجلس الأعلى ، سنة 2007.
- (43) عبد الصمد التامري: رقابة القضاء على مسطرة الوعاء الضريبي في ميدان رسوم التسجيل ، منشورات مجلة الحقوق المغربية ، فقه المنازعات الإدارية ، العدد 2 ، 2012.
- (44) عبد العزيز اليعقوبي: قراءة في بعض الإشكالات المتعلقة بالمنازعات الجبائية ، مجلة الملحق القضائي ، عدد 37 ، سنة 2004.
- (45) عبد العزيز أمقران: عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلة مجلس الدولة -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية- ، عدد خاص ، سنة 2003.
- (46) عبد العزيز تريد: بيع الأصل التجاري في نطاق المواد 113 و 114 و 120 من مدونة التجارة ، مجلة القسطاس ، العدد 6.
- (47) عبد الغني خالد: مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي ، العمل القضائي والمنازعات الضريبية ، أشغال اليومين الدراسيين 28 و 29 مارس ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 2005/8.
- (48) عبد الغني يفوت: المسطرة التواجهية وإجراءات التبليغ في الضريبة العامة على الدخل ، العمل القضائي والمنازعات الضريبية ، أشغال اليومين الدراسيين 28 و 29 مارس ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 2005/8.
- (49) عبد القادر التيعلاتي: الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، العدد 19 ، أبريل -يونيو 1997.
- (50) عبد المجيد مالكي: إشكالية التبليغ في المادة الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي ، مجلة القضاء المدني ، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية ، سلسلة دراسات وأبحاث ، الجزء الأول ، سنة 2015.
- (51) عبد المعطي القدوري: الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة دراسات ، العدد 19 ، أبريل -يونيو 1997.
- (52) عبد المعطي القدوري: الرقابة القضائية على العمل الضريبي — حالات للدراسة — ، الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 2011/16.

- (53) عبدالعزيز توفيق: عناصر الأصل التجاري ، مجلة المحامون ، هيئة آسفي ، العدد 6 ، سنة 1998.
- (54) عثمان مودن: إشكالية تبليغ الإنذار عن طريق التعليق "ما بين النص القانوني والاجتهاد القضائي" ، مقال منشور بالموقع الداخلي للخزينة العامة للمملكة.
- (55) العربي الغمري: الإشعار للغير الحائز مفهومه والمنازعة فيه ، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة ، مطبعة سلسبيل ف ن ، يوليو 2010.
- (56) عزيز بودالي: شروط الدعوى الضريبية في المرحلة القضائية ، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة ، مطبعة سلسبيل ف ن ، يوليو 2010.
- (57) عزيز بودالي: مدى اختصاص قاضي المستعجلات بالنظر في طلب الإشعار للغير الحائز الذي يوقعه القابض أم أن الأمر يتعلق بمنازعة موضوعية تخرج عن اختصاصه ؟ ، مجلة المحاكم الإدارية ، عدد 3 ، ماي 2003.
- (58) عمر محمد الشوبكي: مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، العدد 250 ، سنة 1981.
- (59) فتيحة السوسي: التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة والإشكالات المطروحة في الميدان العملي ، مجلة المحاكم الإدارية ، العدد الثالث ، ماي 2008.
- (60) فؤاد القادري: حول علاقة جديدة بين الملزم والإدارة الجبائية ، ندوة حول المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى ، مطبعة الأمانة ، الرباط ، سنة 2007.
- (61) كريم لحرش: شرح القانون الضريبي المغربي -وفقا لمستجدات قانون مالية 2014- ، منشورات سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية ، العدد 23 ، سنة 2014.
- (62) محمد الأعرج: تعليق القرارات الإدارية على ضوء قانون 03-01 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليق قراراتها الإدارية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، عدد 43 ، سنة 2003.

63) محمد الشريقي: المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية ، الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 16/2011.

64) محمد المقصبي: إجراءات ربط الضريبة والتحصيل والمتابعة ، بحوث أقيمت في ندوة النظام الضريبي في ليبيا : التقييم والإصلاح ، منشورات أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس -الجمهورية العظمى- ، بدون ذكر لسنة النشر.

65) محمد النجاري: مسطرة الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، عدد 43 ، مارس-أبريل 2002.

66) محمد النجاري: نظرات في بعض جوانب المنازعة في الوعاء الضريبي ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، العدد 18 ، سنة 1997.

67) محمد الهيني: خصوصية الإكراه البدني في مدونة تحصيل الديون العمومية الجديدة (قانون رقم 97-15) ، مجلة المحاكم المغربية ، عدد 88 ، ماي-يونيو 2001.

68) محمد أمركي: حجر ما للمدين لدى الغير في القانون الفرنسي والمغربي ، مجلة المحاكم الإدارية ، عدد 94 ، ماي-يونيو 2002.

69) محمد بوغالب: الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعات الجبائية ، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، 2007.

70) محمد حجاج: مسطرة التصحيح الضريبي بين مقتضيات المدونة العامة للضرائب والاجتهاد القضائي ، مجلة القضاء المدني ، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية ، سلسلة دراسات وأبحاث ، الجزء الأول ، 2015.

71) محمد شكري: القانون رقم 97-15 المتعلق بتحصيل الضرائب والديون العمومية قراءة أولية ، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة مواضيع الساعة ، العدد 31 ، الطبعة الأولى ، 2001.

72) محمد فهمي عبد الباقي: الإدارة المالية في مصر في عصر البطالمة ، المؤرخ في المصري ، عدد 19.

- (73) محمد كرام: وضعية الكفيل أثناء مساطر الوقاية والمعالجة من صعوبات المقاول ، مجلة المنتدى ، عدد 3 ، يونيو 2002.
- (74) محمد لمزوعي: التنفيذ عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة مواضيع الساعة ، عدد 31 ، 2001.
- (75) محمد منقار: مسطرة تصحيح الضريبة ، العمل القضائي والمنازعات الضريبية ، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 2005/8.
- (76) محمد نميري: الإشعار لغير الحائز أية فعالية ، الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 2011/16.
- (77) المختار السريدي: الطعن في أساس الضريبة أمام اللجان الضريبية ، جريدة الصباح ، الأربعاء 27 أكتوبر 2010.
- (78) مصطفى التراب: نظام الإكراه البدني كوسيلة للإجبار على التنفيذ ، مجلة القسطاس ، عدد 1 ، سنة 1997.
- (79) مصطفى بن شريف: إجراءات التحصيل وطرق الطعن فيها ، مجلة المناظرة ، العدد 27 ، يونيو 2002.
- (80) مصطفى زاهر: الإجراءات الشكلية في المنازعة الضريبية "المطالبة والضمانة نموذجاً" ، الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 2011/16.
- (81) مصطفى كداي: التهرب الضريبي بين المراقبة الجبائية والعمل القضائي ، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة ، مطبعة سلسبيل ف ن ، يوليو 2010.
- (82) مصطفى مدرع: الإخلالات المحاسبية والرقابة القضائية ، العمل القضائي والمنازعات الضريبية ، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 2005/8.
- (83) مهدي خرجوج: الشفعة في المادة الضريبية - الإجراءات والضمانات - ، المجلة المغربية للدراسات والاستشارات القانونية ، سلسلة الأعداد الخاصة ، العدد 2 ، 2016.

84) مهدي خرجوج: بطلان إجراءات التحصيل ما بين النص القانوني والعمل القضائي ، مجلة المنارة ، عدد خاص ، 2016.

85) مهدي خرجوج: حق الإطلاع الضريبي ما بين سلطات الإدارة و ضمانات الملزم ، منشورات مجلة الحقوق ، سلسلة المعارف القانونية والقضائية ، القانون والأعمال:الخصوصيات والإشكالات-الجزء الأول- ، الإصدار 48 ، 2017.

86) مهدي خرجوج: قطع التقادم في المادة الجبائية ، مجلة القانون المغربي ، العدد 33 ، دجنبر 2016.

87) نعمان أحمد الخطيب: شرط المصلحة في دعاوى القضاء العيني لدى محكمة العدل العليا ، مجلة الشريعة والقانون ، العدد 37 ، سنة 2009.

88) يوسف وهابي: حقوق و واجبات الملزم في الدعوى الضريبية ، مجلة الملف ، العدد 1 ، سنة 2003.

رابعا.المجلات والدوريات:

1)إبراهيم زعيم الماسي: المرجع العملي في الاجتهاد القضائي ، مطبعة النجاح الجديدة ، الدار البيضاء ، سنة 1996.

2) دليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية: الخزينة العامة للمملكة ، مطبعة المعارف الجديدة ، الرباط ، 2005.

3)مجلة الحقوق المغربية ، العمل القضائي في المنازعات الضريبية ، الجزء الأول ، دلائل الأعمال القضائية ، 2010/3 ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، سنة 2010.

4)مجلة الحقوق المغربية: سلسلة دراسات قضائية ، الإصدار الثالث ، 2010.

5)مجلة المالية ، منشورات وزارة الاقتصاد والمالية ، العدد 23 ، أبريل 2014.

6)مجلة المحاكم المغربية: عدد 53 ، سنة 1988.

7)مجلة مجلس الدولة الجزائرية عدد خاص: المنازعات الضريبية ، سنة 2003 ، (الجزائر).

8)نشرة قرارات المجلس الأعلى ، الغرفة الإدارية ، الجزء 6 ، السلسلة 2011/2.

خامسا.النصوص التشريعية والتنظيمية:

1- المغرب:

أ- الدستور المغربي:

- الظهير الشريف رقم 1.11.91، الصادر في 27 من شعبان 1432 (29 يوليو 2011)، بتنفيذ نص الدستور، ج.ر عدد 5964 مكرر، بتاريخ 30 يوليو 2011.

ب- القوانين:

1) قانون الالتزامات العقود المغربي الصادر في 9 رمضان 1331 (12 غشت 1913)، منشورات جمعية نشر المعلوم القانونية والقضائية، سلسلة النصوص القانونية، عدد 14 يناير 2009.

2) الظهير الشريف الصادر بتاريخ 22 نونبر 1924 المتعلق بتحصيل ديون الدولة، ج.ر عدد 634، بتاريخ 16 دجنبر 1924.

3) الظهير الشريف الصادر بتاريخ 20 جمادى الأولى (21 غشت 1935) في جعل ضابط للمتابعات والمطالبات يتعلق بالضرائب المقررة والأداءات المماثلة لها ومحاولات ومداخل الأملاك المخزنية وغيرها من الديون التي يستخلصها القابضون للضرائب والأداءات، ج.ر عدد 1195، بتاريخ 20 شتنبر 1935.

4) المرسوم الملكي رقم 330.66، بتاريخ 21 أبريل 1967 بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، كما وقع تغييره وتتميمه، ج.ر عدد 2843، بتاريخ 26 أبريل 1976.

5) القانون رقم 011.71 بتاريخ 12 ذي القعدة 1391 (30 دجنبر 1971) المحدث بموجب نظام لرواتب التقاعد المدنية، ج.ر عدد 3087 مكرر، بتاريخ 31 دجنبر 1971.

6) ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، كما وقع تغييره وتتميمه، ج.ر عدد 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 شتنبر 1974).

7) الظهير الشريف رقم 1.89.116 بتاريخ 21 من ربيع 1410 (21 نوفمبر 1989)، الصادر بتنفيذ القانون رقم 17.89 تحدث بموجبه ضريبة عامة على الدخل، ج.ر عدد 4023، بتاريخ 6 ديسمبر 1989.

- (8) الظهير الشريف رقم 1.58.376 المؤرخ في 3 جمادى الأولى 1378 (الموافق 15 نونبر 1958) كما تم تعديله وتكميله بالظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.73.283 المؤرخ في 6 ربيع الأول - الموافق 10 أبريل 1993) المنظم لحق تكوين الجمعيات.
- (9) الظهير الشريف رقم 1.91.225 ، الصادر بتاريخ 10 شتنبر 1993 بتنفيذ القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية ، ج.ر عدد 4227 ، بتاريخ 3 نونبر 1993.
- (10) الظهير الشريف رقم 1.96.83 الصادر في 15 من ربيع الأول 1417 (فاتح أغسطس 1996) بتنفيذ القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة ، ج.ر 4418 ، بتاريخ 3 أكتوبر 1996.
- (11) قانون المالية لسنة 1996-1997 ، صادر بتاريخ 29/6/1996 ، ج ر عدد 4391 ، بتاريخ 96/07/01.
- (12) الظهير الشريف رقم 1.00.175 الصادر في 28 من محرم 1421 الموافق لـ 3 ماي 2000 بتنفيذ القانون رقم 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ، ج.ر عدد 4800 ، بتاريخ فاتح يونيو 2000.
- (13) الظهير الشريف رقم 1.02.25 بتاريخ 03/04/2002 ، الصادر بتنفيذ القانون رقم 99.61 المتعلق بتحديد المسؤولية للأميرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين ، ج.ر عدد 4999 ، بتاريخ 29/04/2002.
- (14) الظهير الشريف رقم 02.202 ، الصادر 1 بتاريخ 23 يوليوز 2002 ، بتنفيذ القانون رقم 03.01 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية ، ج.ر عدد 5029 ، بتاريخ 12 غشت 2002.
- (15) الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 30 نوفمبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية ، ج.ر عدد 5583 بتاريخ 03/12/2007.
- (16) الظهير الشريف رقم 1.04.10 بتاريخ 21 أبريل 2004 ، الصادر بتنفيذ القانون رقم 03/56 المتعلق بتقادم الديون المستحقة على الدولة والجماعات المحلية ، ج.ر عدد 5208 ، بتاريخ 29 أبريل 2004.
- (17) الظهير الشريف رقم 197.05.1 صادر بتاريخ 26 ديسمبر 2005 ، بتنفيذ القانون المالي رقم 35.05 ، للسنة المالية 2006 ، بمثابة المدونة العامة للضرائب ، ج.ر عدد 5382 ، بتاريخ 29 ديسمبر 2005.

18) الظهير الشريف رقم 1.06.07 ، الصادر بتاريخ 15 محرم 1427 الموافق لـ 14 فبراير 2006 ، بتنفيذ القانون رقم 73.80 المحدث لمحاكم استئناف إدارية ، ج.ر عدد 5400 الصادرة بتاريخ 2 مارس 2006.

19) الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 30 نوفمبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية ، ج.ر عدد 5583 بتاريخ 03/12/2007.

20) الظهير الشريف رقم 1.08.101 ، الصادر في 2 أكتوبر 2008 ، بتنفيذ القانون رقم 28.08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة ، ج.ر رقم 5680 ، الصادر في 6 نوفمبر 2008.

21) الظهير الشريف رقم 1.11.179 ، صادر في 25 من ذي الحجة 1432 (22 نوفمبر 2011) ، بتنفيذ القانون رقم 32.09 المتعلق بتنظيم مهنة التوثيق المغربي.

22) القانون رقم 100.12 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.03.53 بتاريخ 29 من جمادى الآخرة 1434 (10 ماي 2013) ، المغير والمتمم بموجبه الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية ، ج.ر عدد 6156 ، بتاريخ 19 رجب 1434 (30 ماي 2013).

23) قانون المالية لسنة 2016 ، رقم 70-15 ، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 150-15-1 ، بتاريخ 19/12/2015 ، ج.ر عدد 6423 ، بتاريخ 21/12/2015.

24) قانون المالية لسنة 2018 ، رقم 68-17 ، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 110-17-1 ، الصادر في 6 ربيع الآخر 1439 (19 ديسمبر 2017) ، ج.ر عدد 6633.

ج- النصوص التنظيمية:

1) المرسوم رقم 2.04.811 صادر في 10 ذي القعدة 1425 (23 ديسمبر 2004) يحدد ، بصفة استثنائية ، تعويضا عن المغادرة الطوعية لموظفي الدولة المدنيين ، ج.ر عدد 5277 بتاريخ 27/12/2004.

2) مرسوم رقم 2.07.995 ، الصادر في 23 من شوال 1429 الموافق لـ 23 أكتوبر 2008 ، المتعلق باختصاصات وتنظيم وزارة المالية ، ج.ر عدد 5680 ، الصادر بتاريخ 7 ذي القعدة 1429 (6 نوفمبر سنة 2008).

د- القرارات الوزارية:

- 1) قرار رقم 479.1. 00 ، صادر في 4 رجب 1421 (2 أكتوبر 2000) بتفويض منح التراخيص والتأشير على الوثائق المتعلقة بالتحصيل الجبري ، ج ر عدد 4872 ، بتاريخ 14 ذي القعدة 1421 (8 فبراير 2001).
- 2) قرار للسيد وزير الاقتصاد والمالية رقم 14.08 ، صادر في 02 من ربيع الأول 1435 (04 يناير 2014) ، المحدد لشروط تطبيق مسطرة الإقرار والأداء الإلكترونيين للضريبة على الشركات ، ج. ر عدد 6223 ، 20 يناير 2014.
- 3) قرار للسيد وزير الاقتصاد والمالية رقم 13.1665 ، صادر في 13 من رجب 1434 (24 ماي 2013) ، المحدد لشروط تطبيق مسطرة الإقرار والأداء الإلكترونيين للضريبة على القيمة المضافة ، ج. ر عدد 6223 ، 20 يناير 2014.
- 4) قرار للسيد وزير الاقتصاد والمالية رقم 15.2481 ، صادر في 26 رمضان 1435 (13 يوليوز 2015) المحدد لشروط تطبيق مسطرة الإقرار والأداء الإلكترونيين للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين للضريبة المزاولين لمهن حرة ، ج. ر عدد 6395 ، 14 سبتمبر 2015.

1- التجارب المقارنة:

أ- الجزائر:

- 1) قانون الإجراءات الجبائية الجزائري ، وفق آخر التعديلات لسنة 2010.
- 2) قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري لسنة 2008.
- 3) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

ب- تونس:

- 1) القانون عدد 81 لسنة 1973 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 1973 ، بإصدار مجلة المحاسبة العمومية ، الرائد الرسمي التونسي ، عدد 51 ، بتاريخ 31 ديسمبر 1973.
- 2) مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية.

ج- مصر:

(1) القانون المدني ، جمهورية مصر العربية ، قانون رقم 131 ، لسنة 1948 ، بتاريخ 1948/7/29.

(2) قانون المرافعات المصري ، الصادر بالقانون رقم 77 ، لسنة 1949 ، كما وقع تغييره.

(3) القانون رقم 308 ، لسنة 1955 الصادر في شأن الحجز الإداري ، كما وقع تعديله لا سيما بموجب القانون رقم 30 لسنة 1972.

(4) قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 ، منشور بالجريدة الرسمية المصرية ، عدد 33 تابع ، في 9 يوليو 2005.

سادسا.المذكرات المصلحية:

(1)الدورية التفسيرية للقانون رقم 85-30 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة ، الشركة الجديدة للمطابع المتحدة (صونير) ، الدار البيضاء ، 1986.

(2) مذكرة مصلحية رقم 18 ، صادرة عن الخزينة العامة للمملكة ، بتاريخ 20 فبراير 1996.

(3) مذكرة مصلحية عدد 63 صادرة عن الخزينة العامة للمملكة ، بتاريخ فاتح غشت 1998.

(4)ميثاق تحصيل الديون العمومية عن طريق الإشعار للغير الحائز ، المؤرخ بالرباط في 17 أبريل 2014.

سابعا.مقابلات:

(1) مقابلة أجريت مع أطر مصلحة المنازعات بالمديرية العامة للضرائب بالرباط ، بتاريخ 9 شتنبر 2015.

(2) مقابلة أجريت مع أطر الخلية القانونية للخزينة الجهوية للرباط ، بتاريخ 13 مارس 2017.

سابعا. مجموعة من القرارات والأحكام والأوامر القضائية غير المنشورة.

II. المراجع باللغة الفرنسية:

A. Ouvrages:

- 1) Abdellah BOUDAHRAIN: l'arbitrage commercial interne et international au regard du maroc, la société d'édition et de diffusion al madariss, casablanca, 1er éd, année 1999.
- 2) abdellah BOUDAHRAIN: Le Contentieux Fiscal, Edition EDEMAR, 1984.
- 3) Ahmed TAZI: aperçu sur la Fiscalité marocaine actuelle, Ed Almadaris Casablanca, 1995.
- 4) Antoine BROCCA: le recouvrement de l'impayé : la pratique, la Loi et la jurisprudence, édition DUNOD, 1985.
- 5) Charles AIME et Marc ROCHEDY: Droit fiscal, collection aide mémoire, Sirey édition, 7ème édition, 2001.
- 6) Coune BAYLAC: le formilisme du droit fiscal, Edition L'harmattan, 2002.
- 7) El Kttiri AKASBI: la réforme de la fiscalité marocain à l'heure de l'ajustement structurel, Ed Tobkal, casablanca, année 1987.
- 8) France LEFEBRE: recouvrement contentieux sur le chiffre d'affaire, documentation pratique, 1995
- 9) Francis LEFEBVRE: contrôle fiscal, Edition Francis lefebre, paris 1997.
- 10) Francis LEFEBVRE: le contentieux fiscal, édition lefevre, novembre 2002.
- 11) Guy GEST et Gibert TIXIER: Manuel de Droit, 4ème édition L.G.D, paris, 1986
- 12) J. GROS CLAUDE et Ph. MARCHESSOU: Procédures fiscales, Dalloz, 1998.

- 13) J. GROS CLAUDE et Ph . MARCHESSOU: « Procédure fiscale », 2ème éd. Dalloz, 2001.
- 14) Jacques JOUANET: l'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat, édition L.G.D.J, paris, 1953 .
- 15) Jacques MOLINIER: finance publique, Tome 2, Edition Edmar, paris, 1984.
- 16) Jean Pierre CASIMIR: contrôle fiscale- contentieux de recouvrement -, collection les codes RF, 10ème édition, 2007.
- 17) Jean-Luc ALBERT, Daniel RICHER: dictionnaire de droit fiscal et douanier, Ed. Ellipses, 2007.
- 18) Karim SID AHMED: droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 1, les droits d'origine non procédurale du contribuable, l'Harmattan, 2007.
- 19) Karim SID AHMED: Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Etude comparative, Tome 1, les droits d'origines procédural du contribuable, l'Harmattan, 2007.
- 20) Marie Masclet DE BARBARIN: le contentieux de recouvrement de l'impôt, L.G.D.K, 2004.
- 21) Martine BETCH: juge pénal et juge fiscal, Economica, Paris.
- 22) Maurice COZIAN: l'avis à tiers détenteur en matière de privilège du trésor, RTD, COM, 1967.
- 23) Michel DOUAY: le recouvrement de l'impôt, librairie générale de droit et jurisprudence, EJA, 2005.
- 24) Mohamed BOUCHAREB: La lute contre la fraude fiscale au Maroc, Edition maghrébines, 2006.
- 25) Mohamed NMILI: Les Impôts au Maroc, Techniques Et Procédures, imprimerie El maarif El jadida, Rabat, troisième édition, 2010.

- 26)Naji BACCOUCHE: Droit fiscal, publication de l'école National, Tunis, Année 1993.
- 27)Paul Marie GAUDEMMENT et Joël MOULINIER: « Finances publiques, emprunt-fiscalité », Tome 2, 4ème édition, 1988.
- 28)Petel (PHILLIPE): procédures collectives, ED, Dalloz, 1996.
- 29)Pierre FERNOUX: l'audit de la procédure de redressement, Ed EFE, 1996.
- 30)Rachid LAZRAK: Fiscalité des entreprises, l'impôt général sur le revenu, l'imposition des bénéfices et revenus des personnes physiques, Ed, la porte, 2004.
- 31)Roger-Gérard SCHWARTZENBERG: L'autorité de la chose décidée, librairie générale de droit et de jurisprudence, 20 rue soufflot, 20 année, 1969.
- 32)Stéphane RAZEK: la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, LITEC, librairie IBRAI de la cour de cassation Paris 2001.
- 33)Thierry GINGEMBRE: Anne laure STERIN, Recouvrement des créances, Dalloz, 4ème édition, 1999.

B. Thèses et Mémoires:

- 1) Brahim JBALI: la comptabilité: un moyen en matière fiscale, mémoire pour l'obtention du diplôme d'étude supérieur en sciences économique, université Hassan II, Casablanca, 1995.
- 2) M'Hamed BENTAHAR: le recouvrement des impôts directes au Maroc, mémoire de cycle supérieur de l'ENAP, école nationale d'administration publique, 1979.

- 3) Zaza Fatima ALAMI: le contribuable marocain, mémoire du cycle supérieur, ENAP, Rabat, année universitaire 1984.

C. Articles:

- 1) CH. De la Mardiere, la déclaration Fiscale, RFFP, N° 71, septembre 2000.
- 2) G.Ardant, Revue Historia, N° du Mars 1971.
- 3) Khalid MOKHLIS et Iqbal TOUMI, Le Contentieux Fiscal au Maroc –Modalités et Réalités– , revue marocaine des contentieux, n° 7, 2008.
- 4) M. bachir YELLES CHAOUCHE, la pratique de l’avis à tiers détenteur, Revue entreprise et commerce, 2005.

D. Lois et règlements:

- 1) La constitution française du 4 octobre 1958 en vigueur, à jour de la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008.
- 2) code Civil français.
- 3) code des procédures fiscales français.
- 4) code général des Impôts français.
- 5) Loi N° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, JORF N° 0302 du 30 décembre 2010.

E. Instruction et notes de services:

- 1) Instruction relative au recouvrement des créances publiques, Trésorerie Générale du Royaume, mai 2001.
- 2) Fiche procédures de recouvrement, Trésorerie Générale du Royaume.

- 3) Instruction n° 73-46-A.1 du 21-3-1973 de la direction de la comptabilité publique relative au recouvrement de l'impôt direct et à la substitution d'une lettre de rappel à la sommation sans frais (D.F. 1973 II. 4273.
- 4) note aux percepteurs n° 1144 S.D.G du 30/12/1970.
- 5) Instruction codificatrice N° 92-147-AM, 1er décembre 1992, n° 231.
- 6) Instruction codificatrice N° 97-043-A, 7 Avril 1997.

F. Site internet:

- 1) www.alkanounia.com
- 2) www.finances.gov.ma
- 3) www.intranet.tgr.gov.ma.
- 4) www.legifrance.gouv.fr.
- 5) www.marocdroit.com.

الفهرسة

1.....	مقدمة:
11.....	القسم الأول : رقابة القضاء الإداري على مساطر الوعاء الجبائي
13.....	الفصل الأول: المساطر القانونية للوعاء الجبائي
14.....	المبحث الأول: مسطرة إنشاء الإلزام الضريبي بين التأسيس والمراقبة
15.....	المطلب الأول: مسطرة الفرض التلقائي للضريبة: الحالات والإجراءات
15.....	الفرع الأول: حالات الفرض التلقائي للضريبة
15.....	الفقرة الأولى: الفرض التلقائي في غياب التصريح
20.....	الفقرة الثانية: الفرض التلقائي بعد إجراء المراقبة
23.....	الفرع الثاني: إجراءات الفرض التلقائي للضريبة
23.....	الفقرة الأولى: الرسالة الأولى للفرض التلقائي للضريبة
25.....	الفقرة الثانية: الرسالة الثانية للفرض التلقائي
27.....	المطلب الثاني: الدور القوي للإدارة الجبائية أثناء مسطرة المراقبة
27.....	الفرع الأول: الشروط القانونية لصحة مسطرة الفحص
29.....	الفقرة الأولى: ضرورة الإعلام بالفحص مرفوقا بميثاق الملزم
33.....	الفقرة الثانية: البيانات الإلزامية المضمنة في الإعلام بالفحص
36.....	الفرع الثاني: الإجراءات المسطرية لتصحيح الأساس الضريبي
38.....	الفقرة الأولى: مسطرة التصحيح العادية
42.....	الفقرة الثانية: مسطرة التصحيح السريعة
44.....	المبحث الثاني: مسطرة المنازعة الجبائية
44.....	المطلب الأول: المسطرة ما قبل القضائية لتسوية المنازعة الجبائية
45.....	الفرع الأول : التظلم الإداري كوسيلة لتسوية المنازعة
46.....	الفقرة الأولى: المطالبات النزاعية
54.....	الفقرة الثانية: المطالبات الاستعطفية
59.....	الفرع الثاني: مسطرة الطعن أمام اللجان الضريبية
61.....	الفقرة الأولى: تكون واختصاص اللجان الضريبية
72.....	الفقرة الثانية: إجراءات الطعن أمام اللجان الضريبية

المطلب الثاني: إجراءات رفع الدعوى الجبائية أمام القضاء.....	76
الفرع الأول: الشروط المتعلقة بصفة المتقاضى	76
الفقرة الأولى: الشروط المتعلقة بالخاضع للضريبة	77
الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة بالإدارة الجبائية	81
الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالمقال الافتتاحي للدعوى الجبائية.....	85
الفقرة الأولى: تقديم مقال كتابي بواسطة محام	85
الفقرة الثانية: أداء الرسوم القضائية	90
الفرع الثالث: الشرط المتعلق باحترام أجل رفع الدعوى الجبائية	92
الفقرة الأولى: أجل الطعن القضائي في حالة تقديم المطالبة	93
الفقرة الثانية: أجل الطعن القضائي في حالة اللجوء إلى اللجان الضريبية	95
الفصل الثاني: العيوب المسطرية خلال مرحلة الوعاء الجبائي مابين النص القانوني والاجتهاد القضائي.....	98
المبحث الأول: العيوب المنصوص عليها قانونا	99
المطلب الأول: بطلان مسطرة التصحيح في حالة عدم تبليغ الإشعار بالفحص مرفوقا بميثاق الملزم.....	100
الفرع الأول: موقف القضاء من عبارة "توجيه " الإشعار بالفحص	100
الفرع الثاني: الأثر القانوني المترتب عن عدم تبليغ الإشعار بالفحص مرفوقا بميثاق الملزم	103
المطلب الثاني: موقف المشرع والقضاء من الإخلال بتبليغ الرسالة الثانية داخل الأجل المحدد	107
الفرع الأول: موقف المشرع	108
الفرع الثاني: موقف القضاء	110
المبحث الثاني: العيوب المسطرية المثارة من طرف الاجتهاد القضائي	114
المطلب الأول: العيوب المثارة خلال مساطر الفرض الضريبي	114
الفرع الأول: العيوب المسطرية المرتبطة بمسطرة الفرض التلقائي	114
الفقرة الأولى: إشكالية عدم تنصيب المشرع على عيوب مسطرة الفرض التلقائي في القانون الضريبي	115
الفقرة الثانية: إخلالات مسطرة الفرض التلقائي	119
الفرع الثاني: الإخلالات المسطرية المثارة على مستوى مسطرة التصحيح	132
الفقرة الأولى: حالات مسطرة التصحيح العادية	133
الفقرة الثانية: حالات مسطرة التصحيح السريعة	144
الفقرة الثالثة: حالات مسطرة فحص المحاسبة	150
الفقرة الرابعة: حالات مسطرة الشفعة الضريبية	157

المطلب الثاني: العيوب المرتبطة بمسطرة اللجان الضريبية والقواعد الشكلية المتعلقة بالطعن الإداري والقضائي
158.....

الفرع الأول: العيوب المرتبطة بمسطرة اللجان الضريبية 159.....

الفقرة الأولى: حالة عدم إشعار المفتش للملزم بانتهاء الأجل القانوني المقرر للجنة المحلية للفصل وتمكينه
من تقديم طعنه أمام اللجنة الوطنية في أجل ستين يوما من تاريخ التوصل 159.....

الفقرة الثانية: حالة رفع اللجنة المحلية لتقدير الضريبة يدها على الملف المعروض عليها قبل انقضاء الأجل
الأقصى المقرر لها قانونا 161.....

الفقرة الثالثة: حالة عدم إثبات ما يفيد إشعار الملزم بالحضور أمام اللجنة المحلية 163.....

الفقرة الرابعة: حالة عدم استدعاء الملزم لحضور اجتماع اللجنة الوطنية 164.....

الفقرة الخامسة: حالة عدم تسليم الإدارة الضريبية للملف الضريبي للجنة الوطنية من تاريخ تسلم الطلب
بذلك 165.....

الفقرة السادسة: حالة بطلان مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي على إثر النزاع القضائي في مقرر اللجنة الوطنية
..... 166.....

الفرع الثاني: الحماية القضائية المرتبطة بالقواعد الشكلية المتعلقة بالطعن الإداري والقضائي 167.....

الفقرة الأولى: قبول الطعن القضائي دون أن يكون مسبوقا بطعن إداري في حالة انتفاء صفة الملزم بالضريبة
عن الطاعن 169.....

الفقرة الثانية: قبول الطعن القضائي دون أن يكون مسبوقا بطعن إداري في حالة القول بخرق مسطرة فرض
الضريبة 171.....

الفقرة الثالثة: قبول الدعوى حتى ولو قدمت قبل أوانها 172.....

الفقرة الرابعة: قبول الدعوى الجبائية حتى ولو قدمت خارج الأجل القانوني المحدد متى دخلت الإدارة مع
الملزم في حوار خلال أجل البت في النزاع 174.....

الفقرة الخامسة: حماية الملزم أثناء التنازل عن الدعوى 174.....

الفقرة السادسة: قبول الطعن القضائي متى قدم داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ بقرار رفض الشكاية حتى
ولو ثبت أن هاته الشكاية قد قدمت لدى إدارة الضرائب خارج الأجل القانوني لتقديمها 175.....

الفقرة السابعة: قبول الطعن القضائي حتى ولو قدم خارج الأجل القانوني متى قدم داخل أجل شهر من
تاريخ التبليغ به 175.....

الفقرة الثامنة: قبول الطعن القضائي المسبوق بتظلم إداري مرفوع إلى جهة غير مختصة إذا ما كان بإمكان
هذه الأخيرة إحالته إلى الجهة المعنية 175.....

خاتمة القسم الأول: 177.....

القسم الثاني: رقابة القضاء الإداري على عيوب مساطر تحصيل الدين الجبائي 178.....

الفصل الأول: المساطر القانونية للتحصيل الضريبي 180.....

المبحث الأول: المساطر العادية للتحصيل الجبري 181.....

المطلب الأول: الشروط السابقة على التحصيل الجبري	181
الفرع الأول: ضم الديون الواجب أدائها على الملتزم	182
الفرع الثاني: إرسال آخر إشعار بدون صائر	183
الفرع الثالث: الحصول على الترخيص المسبق	187
المطلب الثاني: درجات التحصيل الجبري العادية	191
الفرع الأول: التحصيل الجبري عن طريق الإنذار القانوني	191
الفقرة الأولى: الشروط الشكلية	193
الفقرة الثانية: الشروط الموضوعية	195
الفرع الثاني: التحصيل الجبري عن طريق الحجز على الأموال المنقولة للمدين	202
الفقرة الأولى: الحجز التحفظي	202
الفقرة الثانية: الحجز التنفيذي	203
الفرع الثالث: التحصيل الجبري عن طريق البيع	215
الفقرة الأولى: الإجراءات السابقة لبيع أموال الملتزم	215
الفقرة الثانية: تنفيذ البيع	220
المبحث الثاني: المساطر الخاصة والاستثنائية للتحصيل الجبري	225
المطلب الأول: المساطر الخاصة للتحصيل الجبري	225
الفرع الأول: حجز وبيع العقارات	225
الفقرة الأولى: حجز العقارات	226
الفقرة الثانية: بيع العقارات	231
الفرع الثاني: حجز وبيع الأصل التجاري	233
الفقرة الأولى: الإجراءات الخاصة بحجز الأصل التجاري	235
الفقرة الثانية: الإجراءات الخاصة ببيع الأصل التجاري	238
المطلب الثاني: المساطر الاستثنائية للتحصيل الجبري	241
الفرع الأول: تطبيق مسطرة الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية	241
الفقرة الأولى: شروط سابقة على تقديم طلب الإكراه البدني	242
الفقرة الثانية: الأشخاص الذين يطبق في حقهم الإكراه البدني والذين يعفون من	246
الفقرة الثالثة: مسطرة الإكراه البدني والآثار المترتبة على تطبيقه	251
الفرع الثاني: الإشعار للغير الحائز	258
الفقرة الأولى: ماهية الإشعار للغير الحائز وطبيعته القانونية	259
الفقرة الثانية: شروط الإشعار للغير الحائز	265

272	الفصل الثاني: العيوب المسطرية المثارة خلال مرحلة التحصيل
273	المبحث الأول: العيوب المرتبطة بإجراءات التحصيل
273	المطلب الأول: عدم إحترام الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري
274	الفرع الأول: العيوب المرتبطة بآخر إشعار بدون صائر
275	الفقرة الأولى: موقف الإدارة من الإشعار بدون صائر
277	الفقرة الثانية: موقف القضاء من الإشعار بدون صائر
281	الفرع الثاني: الترخيص المسبق كعيب موجب للبطلان
283	المطلب الثاني: عدم إحترام الإجراءات العادية للتحصيل الجبري
283	الفرع الأول: الطعن في إجراءات الإنذار القانوني
284	الفقرة الأولى: إشكالية تبليغ الإنذار القانوني
295	الفقرة الثانية: إلزامية احترام آجال وشكليات الإنذار
301	الفرع الثاني: الطعن في إجراءات الحجز
307	الفرع الثالث: الإخلال بموجبات البيع
311	الفرع الرابع: الطعن في إجراءات الإكراه البدني
314	المطلب الثالث: بطلان المساطر الاستثنائية للتحصيل
314	الفرع الأول: العيوب المرتبطة بالإشعار للغير الحائز
320	الفرع الثاني: سقوط ديون الخزينة لعدم احترام إجراءات التصريح
327	المبحث الثاني: البطلان كجزاء لعدم احترام تسلسل الإجراءات
327	المطلب الأول: إلزامية التدرج في مواجهة الملزم
333	المطلب الثاني: موقع الإشعار للغير الحائز من إجبارية الخضوع لمبدأ التدرج
333	الفرع الأول: موقف الإدارة الجبائية
336	الفرع الثاني: موقف القضاء الإداري
336	الفقرة الأولى: النقاط الداعمة لإخضاع الإشعار للغير الحائز لمبدأ التدرج
338	الفقرة الثانية: دور القضاء في تكريس مبدأ التدرج في مسطرة الإشعار للغير الحائز
350	خاتمة القسم الثاني:
351	خاتمة عامة:
353	الملحق
372	لائحة المراجع
403	الفهرسة

ملخص:

لا يجادل أحد في الطابع الإجرائي والمسطري للقانون الجبائي، فوظيفته الأساسية هي توفير الضمانات الكافية لتمكين الملمزم باعتباره الحلقة الضعيفة في المعادلة الضريبية، من الدفاع عن حقوقه، غير أن تسليط الضوء على حقوق الدفاع بالنسبة للملمزم يجب أن لا يجعلنا نجزم القول بأن وظيفة المسطرة هي فقط تمكين الملمزم من محاكمة عادلة عن طريق ممارسته لتلك الحقوق، ذلك أن وظيفة المساطر تتعدى هذا المستوى لتتمحور أساساً في تنظيم وعقلنة الممارسات والعمل الذي تقوم به الإدارة الجبائية قصد اتخاذ القرارات السليمة.

لقد وضع المشرع المغربي مجموعة من المساطر الواجبة التطبيق، فبعدم احترام هذه الإجراءات أو الإخلال بها، تكون الإدارة قد عرضت إجراءاتها للبطلان، استناداً للمبدأ القائل "ما بني على باطل فهو باطل". فعلى الرغم من عدم تنصيب المشرع إلا على حالتين لبطلان المساطر المتعلقة بالوعاء الجبائي، فقد حاول الاجتهاد القضائي المغربي، باعتباره الساهر الأمين على حماية حقوق الملمزمين، الحكم ببطلان المسطرة كلما مست الإدارة الجبائية بإحدى الضمانات المقررة قانوناً.

• **الكلمات المفتاح:** العيوب المسطرية- بطلان المساطر- القضاء الإداري- الإدارة الجبائية.

Résumé :

Personne ne conteste la nature procédurale et constitutionnelle du droit fiscal, dont la fonction essentielle est de fournir des garanties suffisantes pour permettre au redevable de défendre ses droits en tant que maillon faible de l'équation fiscale. Cependant, il est important de reconnaître que la fonction des procédures fiscale n'est pas uniquement de permettre à l'accusé d'avoir un procès équitable en exerçant ces droits, mais elle admet également la régulation et la rationalisation des pratiques ainsi que le bon déroulement du travail de l'administration fiscale permettant la prise des bonnes décisions.

En effet, le législateur marocain a établi un ensemble de procédures qui se doivent d'être respectées et dont la violation entraîne l'invalidité des démarches administratives en partant du principe que : «ce qui est construit sur le mensonge est invalide». Bien que le législateur n'ait légiféré que deux situations d'invalidité des règles relatives au contribuable, la jurisprudence marocaine, en tant que gardienne des droits de l'accusé, a tenté de conclure que la procédure était invalide lorsque l'administration fiscale touchait à l'une des garanties légales.

- **Mots clés:** Les défaillances procédurales, L'invalidité des procédures, Justice administrative, Administration fiscale.

Abstract:

The procedural and constitutional core attributes of the fiscal law are undeniable, providing the necessary assurances that would enable the taxpayer, as the weakest link in the tax equation, to defend his rights. However, it is important to emphasize that the main function of fiscal procedures is not only to guarantee the rights of the accused to a fair trial, but also to regulate and standardize all the practices of the Fiscal Services of the Tax administration, contributing therefore to making the most adequate decisions.

Furthermore, the Moroccan legislator has set a number of bylaws that must be respected, if not, it results in the annulment of the administrative procedures, based on the concept of (that which is built on falsehood is invalid). Although the legislator pronounced a judgment only on two cases to invalidate rules relating to the taxpayer, Moroccan jurisprudence, as a guardian to the rights of the accused, attempted to rule that a procedure is invalid, if the tax administration violated a statutory guarantee.

- **Keywords:** Procedural shortcomings, Invalidity of proceedings, Administrative Justice, Tax Administration.