



## أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق

وحدة علم الإدارة والقانون الإداري

تحت عنوان :

# المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب الخريبة على الدخل والخريبة على الشركات نموذجا

تحت إشراف :

الدكتور عبد الله حداد

إعداد الطالب :

عبد الرحيم التجاني

### أعضاء لجنة المناقشة :

رئيسا

د. عبد الله حداد : أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق أكداال- الرباط

عضوا

د. امحمد الداسر : أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق أكداال- الرباط

عضوا

د. عبد الحق عقله : أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق أكداال- الرباط

عضوا

د. محمد الهيري : أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق المحمدية

عضوا

د. إدريس بلماحي : أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق مكناس

29682/2013

الموسم الجامعي: 2012-2013

## شكر خاص

إلى

من عهدنا فيه الموجه الناصح والسند القوي.

إلى

الأستاذ الجليل الدكتور عبد الله حداد

أود بتواضع كبير أن أقدم جزيل شكري، عميق امتناني،  
بالغ تقديرى وأخلص مشاعري على قبوله الإشراف على تحضير  
هذا البحث، وعلى حسن تأطيره ومساعدته وتوجيهاته السديدة،  
واسأله الصبح عني إن كنت أرحمته أو أثقلت عليه أو أقلقته  
راحته فقد كان دائماً نعم الأستاذ ونعم الموجه.

## تحية خاصة

إلى

السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة

أقدم فائق شكري وتقديري لتفضلهم بقبول المساهمة في  
لجنة المناقشة الموقرة بروح علمية أفاضها فيهم وعصمتها  
خطة من خصالهم الحميدة.

## شكر

### أقدم شكري العميق

إلى

كل من ساعدني من قريب أو بعيد.

إلى

كل من أولاهم لما خرج هذا العمل إلى الوجود

إلى

كل من أمهوني بالوفاء من المعاونة بما لا يفي

الشكر حسن تقديره.





## إهداء

إلى

روح والدي الطاهرة تغمدها الله

برحمته الواسعة

إلى

والدي رمز الكفاح

إلى

أختي وإخواني، رمز الوفاء

إلى

أصدقائي رمز العطاء

أهدي هذا البحث المتواضع

## قائمة المختصرات المعتمدة

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

## Abréviation

R.F.F.P	:	Revue française de finances publiques.
R.S.F	:	Revue de science financière.
P.U.F	:	Presses Universitaire de France.
REMALD	:	La Revue Marocaine d'Administration Locale et de Développement.
RDF	:	Revue Droit Fiscal.
R.J.F	:	Revue de jurisprudence Fiscale.
E.D.C.E	:	Etudes et document du conseil d'Etat.
G.A.A	:	Les grands arrêts de la jurisprudence administratif.
C.E	:	Conseil d'Etat.
T.G	:	Trésor Général.
L.G.D.J	:	Librairie Générale de Droit et de jurisprudence.
Req	:	Requête
J.C.F	:	Juris-Classeur Fiscal.( Impôts directs)
Op, Cit	:	oper citato = un livre du même auteur déjà cité auparavant.
Art Préc	:	Article Précité.
Concl	:	Conclusions du commissaire du Gouvernement.
Comm	:	Commentaire

## مقدمة عامة

شكلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس العديد من الدراسات والأبحاث الجامعية، ليس باعتبارها أقدم وأهم مصدر لتمويل النفقات العامة فحسب، بل لأهمية الدور الذي تلعبه لتحقيق أغراض السياسة المالية من جهة، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها، أو بآثارها من جهة أخرى<sup>1</sup>.

وإذا كان فرض الضرائب في العصور الأولى، لم يحتل مكانة مهمة كمورد لخزينة الدولة، نظرا لضآلة الأعباء التي تحملتها الدولة لمواجهة نفقاتها، إذ لم يكن تعدد الضريبة لازما، فكانت تدفع بذلك عينا من المحاصيل الزراعية أو من خلال تقديم خدمات جبرية كالسخرة أو ضرائب على الرؤوس، لأن هذا النوع من الأشكال الجبائية، كان يتلائم مع طبيعة الاقتصاديات العينية التي كانت سائدة (كنظام المقايضة مثلا).

أما في العصر الإسلامي، فقد استمدت الضريبة أحكامها من القرآن والسنة، ومن ذلك قوله تعالى: "وأقيموا الصلاة وآتوا الزكاة" (سورة البقرة، الآية 110)، وقوله تعالى "والذين في أموالهم حق معلوم للسائل والمحروم" (سورة المعراج، الآيتين 24 و25) وغيرها من الآيات القرآنية التي تدل على فريضة الزكاة.

وقد ورد التشديد والتغليظ على مانعها، فعن أبي هريرة رضي الله عنه قال: قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "ما من صاحب ذهب ولا فضة لا يؤدي منها حقها إلا إذا كان يوم القيامة صُفِّحَتْ له صفائح من نار، فأحمي عليها في نار جهنم، فيكوى بها جنبه وجبينه وظهره، كلما بردت أعيدت له في يوم كان مقداره خمسين ألف سنة حتى يُقضى بين العباد، فيرى سبيله إما إلى الجنة وإما إلى النار" (رواه مسلم).

ومن هنا يتبين أن مفهوم الضريبة في الإسلام، يختلف عن المفهوم السائد في الأنظمة الوضعية في العصر الحديث، وبخصوص أنواع الضرائب التي كانت سائدة في العصر الإسلامي فيمكن حصرها في:

الزكاة: وهي اقتطاع إجباري ذكرت في القرآن 82 مرة، واعتبرت حقا للمحتاجين؛

**الخراج:** وهو ضريبة على الأراضي التي يملكها غير المسلمين وخاصة من أهل الكتاب (مسيحيين ويهود) كما يعرف على أنه اقتطاع عيني يحدده أخصائون يعينهم الخليفة، حيث توضع العائدات بصندوق الخدمات العامة وتحدد بحسب مساحة الأرض المزروعة<sup>1</sup>.

**الجزية:** وهي مبالغ تفرض على أهل الذمة، أي الناس غير المسلمين والمقيمين في بلاد الإسلام والنصارى والمجوس؛

**العشور:** وهي ضرائب مفروضة على أمور التجارة الصادرة من البلاد الإسلامية والمصدرة إليها.

أما في العصر الحديث، فقد اعتمدت الدولة على الضريبة بشكل يكاد يكون كلياً، ولم تستثن من ذلك إلا بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة، والتي تتوفر على ثروات طبيعية تغنيها عن فرض الضرائب، كبعض دول الخليج العربي المنتجة للبتروول مثلاً، والتي تعتمد على ريع النفط بدلاً من تنويع مصادر الدخل، فمع تطور دور الدولة أصبحت هذه الأخيرة مضطرة لإيجاد وسيلة تمويلية تكون أكثر استقراراً ودواماً لأنشطتها المتعددة والمتنوعة، الشيء الذي أدى إلى الاهتمام بالضريبة كونها تحولت من أداة تمويلية محضة إلى أداة متعددة الأدوار، فاستخدمت كوسيلة فعالة لتسيير وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، لذلك لجأت الدول على اختلاف نهجها الاقتصادي وأنظمتها السياسية إلى إصدار تشريعات وتنظيمات موضوعها فرض الضرائب على الأفراد نتيجة قيامهم بنشاط معين، سواء كانوا عاملين لدى الدولة أو يمارسون مهنة حرة.

وانطلاقاً من التطور الذي عرفته الضريبة، والذي مس بالأساس أهدافها وأنواعها ووظيفتها، وهذا ما عكس صعوبة اتفاق الباحثين حول مفهومها، وحول أصنافها ووظيفتها، وذلك تبعاً لاختلاف النظام الجبائي السائد في كل دولة على حدة، إذ لم يكن مفهوم الضريبة واحداً على مر العصور والأزمنة، فاتخذت الضرائب أشكالاً وطرقاً متعددة، الشيء الذي جعل الضريبة تتخذ معاني مختلفة، لكن رغم ذلك فقد تناولها فقهاء المالية بالتعريف والتحديد ووضعوا لها مبادئ حسب متطلبات كل مجتمع على حدة، كما حدد لها المشرع الضريبي قواعد قانونية تحدد كيفية فرضها وتصفياتها وتحصيلها، وأحدثت المؤسسات الإدارية

والقضائية للسهر على عملية الجباية، والبت في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والأجهزة الإدارية المكلفة بفرض الضريبة وتحصيلها.

ومن هذا المنطلق، فالاختلاف حول تحديد مفهوم موحد للضريبة هو ما يبرر شرعية التساؤل عن ماهية الضريبة وعن أصنافها وعن خصائصها ومبادئها وعن وظيفتها، ثم عن المقصود بالنظام الجبائي؟ والتعريف بمبادئه ومرتكزاته.

### مفهوم الضريبة:

يعتبر موضوع الضريبة من المواضيع التي تشغل بال الحكومات على مر العصور، نظرا لما لها من أثر عميق على أحوال الشعوب سياسيا واقتصاديا واجتماعيا، فالضريبة هي ذلك الرابط المادي الذي يربط الفرد بحكومته وبقية أفراد المجتمع، وهي في نفس الوقت تشكل أداة سياسية فعالة سواء في المجال المالي أو الاقتصادي أو الاجتماعي، فهي أداة حكم وإدارة وأداة إصلاح اجتماعي واقتصادي<sup>1</sup>.

فهي أحد أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدول لإدارة اقتصادياتها، فبالإضافة إلى كونها مصدرا هاما من ماصدر الدخل الحكومي، تعتبر الضريبة أداة فعالة لحفز النمو.

وقد عرف نظام الضريبة عدة تحولات بدأت في مراحلها الأولى داخل الجماعات السياسية البدائية، ونتيجة لاستقرار الحياة القبلية ونمو المرافق العامة والحياة الجماعية، فقدت الضريبة صفتها الاختيارية لتصبح إجبارية، كفريضة على الأشخاص أولا ثم تنتقل لتفرض على الأموال ثانيا وأخيرا.

وحاليا أصبحت الضريبة محددة الأبعاد، حيث تناولها الفقهاء بالتعريف والتحديد، ووضعوا لها مبادئ حسب متطلبات كل مجتمع على حدة، فاختلقت سماتها حسب سياق الفكر الضريبي السائد، وحسب اختلاف الأنظمة الاقتصادية الاشتراكية أو الرأسمالية، وحسب درجة النمو الاقتصادي بين مجتمع وآخر.

ونظرا للأهمية الكبيرة التي تحتلها الضرائب في الهيكل الاقتصادي للبلاد، فقد اختلف الاقتصاديون والباحثون في تحديد مفهوم الضريبة وضبطه، فمنهم من يرى أن الضريبة:

1 خالد عبد الله عيد: "العدالة للضريبة في التشريع الضريبي المغربي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق أكدال الرباط، 1972-

- "فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل تمكيناً للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع"؛
- "الضريبة هي المبلغ المالي الذي تفرضه الدولة وتجب به من المكلفين بصورة جبرية ونهائية ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العامة"؛
- اقتطاع نقدي ذو سلطة نهائية، دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية للدولة وجماعاتها المحلية أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية"؛
- "الضريبة اقتطاع مبلغ من المال يدفع للسلطة بصفة جبرية لتغطية أعباء الدولة".
- "الضريبة هي فريضة إلزامية وليست اختيارية تحصل من الأشخاص كل حسب قدرته على الدفع، وليست بقدر استفادته من الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة لأفراد شعبها، وبذلك يتضح أنه لا علاقة بين ما يدفعه الشخص من الضرائب ومقدار ما يحصل عليه من الخدمات"<sup>1</sup>.

تبعاً لما ذكر، فمن خلال هذه التعاريف، التي أعطاها علماء المالية والمفكرين الاقتصاديون للضريبة، يمكن استخلاص تحديد مفهوم الضريبة وبيان خصائصها تمييزاً لها عن غيرها من الإيرادات العامة وخصوصاً الرسوم، إذ يمكن أن نعرف الضريبة على أنها مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة وتجب به من المكلفين سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين بصفة إجبارية ونهائية لتغطية النفقات العامة.

وقبل استعراض مبادئ الضريبة والخصائص المميزة لها، لابد من تمييزها عن الرسم، وذلك من خلال تحديد أوجه التشابه والاختلاف بينهما.

فبخصوص وجه التشابه بين الضريبة والرسم، أن الرسم والضريبة يتفقان في أن كلاهما مبلغ مالي يفرض جبراً، لكن تختلف الضريبة عن الرسم في أن مبلغ هذا الأخير يفرض مقابل خدمة خاصة تؤدي لدفع الرسم فتعود عليه بنفع خاص، في حين أن الضريبة تفرض دون مقابل، اعتباراً لأن المبلغ المؤدى كضريبة من طرف المكلف يعتبر مساهمة منه في تغطية الأعباء العامة؛ إذ يتم فرض الضريبة رغم عدم وجود منفعة أو مقابل مباشر من دفع مبلغها من قبل الأشخاص، ويترتب عن هذا التمييز قاعدة جد أساسية تراعى عند فرض كل من الضريبة والرسم، حيث تؤخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلف عند فرض

1 أحمد البدوي: "المحاسبة الضريبية"، الدار الجامعية، بيروت 2001، ص 173.

الضريبة، بينما لا تتم مراعاة هذه المقدرة بالنسبة للشخص الذي يتعين عليه أداء الرسم، لأن القاعدة المطبقة عند تحديد سعر الرسم هو قيمة الخدمة التي يحصل عليها المعني بالأمر بصرف النظر عن مقدرة المالية.

### مبادئ وخصائص الضريبة:

#### أ- مبادئ الضريبة:

يقصد بالمبادئ الضريبية، تلك الأسس والقواعد التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة، والهدف من سن تلك القواعد هو التوفيق بين المصلحة العامة ومصلحة المكلفين بالضريبة:

1- العدالة: لقد أثارت هذه القاعدة جدلا كثيرا بين الباحثين في الشؤون المالية والاقتصادية، وتعرضت لتطور كبير وفقا للتطور الاقتصادي والاجتماعي الذي حدث منذ أواخر القرن 18.

وقد ذكر (آدم سميث) في كتابه المشهور "ثورة الأمم" أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة<sup>1</sup>.

وعليه فالعدالة الضريبية، تعني توزيع العبء الضريبي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرة التكليفية، ولا يقصد بها أن كل الأشخاص يدفعون نفس القسط من الضريبة، مما يتطلب من النظام الضريبي أن يلائم بين الضريبة ووعائها وتقدير إعفاءات للحالة الاجتماعية للمكلف.

2- اليقين: ويقصد باليقين أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إيهام؛ والغرض من ذلك أن يكون المكلف على علم يقيني بمدى إلزامه بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن تم يمكنه أن يعرف مقدما وضعيته الضريبية من حيث مقدار الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافة الإجراءات القانونية والمسطرية المتعلقة بها، إضافة إلى موعد تحصيلها وغير ذلك من المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة، ثم معرفته لكل حقوقه وواجباته اتجاه الإدارة الضريبية.

1 سوزي عدلي ناشد: "الوجيز في المالية العامة"، مرجع سابق، ص 125.

3-الملائمة في التحصيل: ويقصد بذلك أن يكون ميعاد التحصيل ملائماً لميعاد تحقيق الإيراد الفعلي، حتى يتسنى للمكلف دفعه بشكل متيسر، وبالتالي فإن مراعاة الملائمة في التحصيل يضمن موارد غير متقطعة للخزينة.

4-الاقتصاد في النفقات: ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضرائب بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة الضريبية مبالغ كبيرة، خاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه.

#### ب- خصائص الضريبة:

من خلال التعاريف السابقة للضريبة، يمكن استخلاص الخصائص الأساسية التالية:

1- الضريبة فريضة مالية أو تأدية نقدية؛ بمعنى أنها مبلغ من النقود يؤديه الفرد إلى الدولة، وهي تتميز بهذه الصفة عن الخدمات الشخصية التي كان يفرضها الحاكم على المحكوم في السابق، كالسخرة وسواها، التي كانت تدفع على المحصول الزراعي، فأصبح الأداء النقدي للضريبة في العصر الحديث هو الأساس؛

2- الضريبة فريضة إلزامية: أي أنها تفرض على الأشخاص جبراً، فعنصراً الإكراه والإلزام من خصائصها الرئيسية، ففرض الضرائب وجبايتها يعدان عملاً من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة وتتفرد وحدها بوضع النظام القانوني للضريبة؛

3- الضريبة تضامنية: يدفع المكلف الضريبة كونه عضواً متضامناً في المجتمع، عليه أن يتحمل جزءاً من أعباء المنظمة السياسية التي يعيش فيها وينتمي إليها، ولا يؤديها على أساس أنها مقابل خدمة أو منفعة خاصة، وهذه الصفة التضامنية هي التي تميز الضريبة عن الرسم الذي يدفعه المكلف مقابل الحصول على منفعة خاصة ومعينة؛

4- الضريبة تقتطعها الدولة: ينحصر أمر فرض الضريبة واستخدامها كوسيلة مالية بالدولة، والمقصود بالدولة جميع الأشخاص الاعتباريين الذين أعطاهم القانون هذا الحق؛ والدولة هي السلطة المركزية والمؤسسات والهيئات العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة وباستقلال مالي وإداري بالنسبة للضرائب العامة، والوحدات الإدارية المحلية والبلديات بالنسبة للضرائب الإقليمية والبلدية؛



5- الضريبة تجبى بصورة نهائية ومباشرة : الجبائية بصورة نهائية تعني أن مبلغ الضريبة الذي تستوفيه الدولة يخرج عن ملكية الفرد ويدخل في ملكيتها بصورة نهائية، من دون أن تكون ملزمة بعد ذلك بإعادته إلى من دفعه، وهنا تختلف الضريبة عن القروض العامة التي تلتزم الدولة تسديدها إلى مستحقيها عند انتهاء أجلها.

#### ج- أهداف وأنواع الضريبة:

1 - أهداف الضريبة: تستخدم الدولة الضرائب كوسيلة لتحقيق أهداف معينة، ولقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الضريبة، فهذه الأخيرة تبقى من أهم أدوات الضبط الاقتصادية التي بواسطتها تتدخل الدولة لتنظيم الشؤون الاقتصادية عن طريق السياسة الضريبية وتبقى من أهم المصادر التمويلية ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، بحيث لم تعد أداة ذات هدف مالي يتمثل في جلب الموارد المالية اللازمة لتمويل النفقات العامة فقط كما كان في السابق، بل أصبحت أداة لتحقيق جملة من الأهداف والاختيارات الاقتصادية والاجتماعية كالتوزيع العادل للدخل وتوجيه النشاط الاقتصادي، ومن هنا يمكن إجمال أهداف الضريبة فيما يلي:

- الأهداف السياسية: تستخدم الضرائب من الناحية السياسية على المستوى الداخلي والخارجي، فبالنسبة للسياسة الداخلية، تستخدم الضريبة كأداة للتعبير عن برنامج الجهة التي تتولى عملية التدبير الاقتصادي والمالي في الدولة.

أما بالنسبة للسياسة الخارجية، فتستخدم الضريبة لحماية المنتوجات والبضائع المحلية من خلال الاتفاقيات الدولية الثنائية أو متعددة الأطراف، حيث تفرض رسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول مقابل خفضها على منتجات دول أخرى، وهذا يؤثر مباشرة على العلاقات الدولية الاقتصادية والسياسية.

- الأهداف الاقتصادية: كما هو الحال بالنسبة للدول الرأسمالية، فتتمثل في تخفيف الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية، وذلك عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية، كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين، بمنحه فترة إعفاء محددة وإعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط، باعتباره نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية.

- الأهداف الاجتماعية: تستخدم الضريبة من الناحية الاجتماعية كأداة للتقليل من الفوارق المادية بين الطبقات، وذلك عن طريق فرض الضرائب التصاعدية على المداخل والثروات.

- الأهداف المالية: يراد بالضريبة تغطية مقدار النفقات العامة وهذا يعتبر هدفا ماليا، وهو الهدف الوحيد للضريبة وفقا للفكر التقليدي، حيث أن ما تحققه الضريبة من أهداف اجتماعية واقتصادية لم تكن مقصودة بحد ذاتها، وبذلك تسمح الدولة بتوفير الموارد المالية بصورة تضمن الوفاء بالالتزامات اتجاه الأفراد؛ أي تمويل الخدمات العامة والاستثمارات الحكومية. فبالرغم من كون الضرائب تؤثر بشكل أو بآخر على المعطيات الاقتصادية وعلى مستوى معيشة المواطن، وحيث أصبحت الضريبة في الدولة الحديثة مصدرا مهما للتمويل ووسيلة لتشجيع أنشطة دون أخرى وأداة للتأثير على دخول الطبقات، إلا أن البعض (جيز ولوفير برجر وتروتا) يرون أنها وسيلة لتغطية نفقات الدولة لا يجوز لها التدخل في الحياة الاقتصادية والمالية<sup>1</sup>.

إن التطور الذي عرفته الضريبة عبر التاريخ جعلها تتخذ عدة أصناف، للتمييز بينها تم اعتماد معايير خاصة، سنقتصر على ذكر تلك التي لها صلة ببحثنا هذا، ويتعلق الأمر بالتصنيف الذي يميز بين الضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال ثم التصنيف الذي يميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

2 - أنواع الضريبة: بخصوص هذه النقطة، سنقتصر على التصنيف الذي يعمد إلى تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، لأن التقسيم السائد في معظم النظم الضريبية المقارنة هو تصنيف الضرائب إلى صنفين رئيسيين: ضرائب مباشرة، وضرائب غير مباشرة، إذ يكاد فقهاء المالية العامة أن يجمعوا على اعتبار الضرائب على الدخل ورأس المال من الضرائب المباشرة، أما الضرائب على الإنفاق أو الاستهلاك والتداول فهي من الضرائب غير المباشرة.

إضافة إلى كون اقتصارنا في هذا البحث على نموذجين للضرائب المباشرة فقط، دون التطرق إلى باقي الأنواع الأخرى، وأن عملية تصنيف الضرائب ستقتصر على التمييز بين

1 صباح نعوش: "الضرائب في الدول العربية"، المركز الثقافي العربي، بيروت لبنان، الدار البيضاء المغرب، الطبعة الأولى 1987، ص 5.

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، مع التعريف بالمعايير المعتمدة في ذلك التمييز.

فإذا كان من الملاحظ أن هناك شبه إجماع بين الباحثين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة فهي ضرائب على التداول والإنفاق، وبعبارة أوضح يمكن القول أن الضرائب المباشرة هي التي يدفعها المكلف بها دون أن ينقل عبئها إلى الغير، وذلك عكس الضرائب غير المباشرة التي يدفعها المكلف ويقوم بنقلها إلى شخص آخر.

وبالرغم من أهمية هذا التقسيم، إلا أنه حتى الآن لا يوجد معيار منضبط ودقيق للتمييز بين هذين الصنفين من الضرائب، كما أنه من الضروري معرفة مدى اعتماد الدولة على صنف معين دون الآخر، مما يوضح دور الضرائب في التقدم وكيفية التأثير بواسطتها، ويمكن التمييز بين هذين النوعين وفقا للمعايير التالية:

- معيار الثبات أو الاستقرار: يعني ذلك مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة فتعتبر الضريبة مباشرة إذا ما فرضت على المادة التي تتميز بالثبات والاستقرار، كالثروة ونشاط معين أو كالحصول على دخل دوري متجدد، فهي تعتبر ضريبة غير مباشرة إذا كانت تفرض على وقائع استثنائية تتميز بالانقطاع وعدم الثبات مثل اقتناء بعض السلع أو عدم اقتنائها.

- معيار (نقل العبء الضريبي) أو ما يصطلح على تسميته بمعيار راجعية الضرائب: تعتبر الضريبة حسب هذا المعيار مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو نسبة ما يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية حيث لا يمكن التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر، بينما تكون الضريبة غير مباشرة إذا ما كان المكلف يستطيع نقلها إلى شخص آخر.

- المعيار الإداري: استنادا إلى هذا المعيار، يتم الاعتماد على طريقة تحصيل الإدارة الضريبية لدين الضريبة، فتعتبر الضريبة مباشرة، إذا كان تحصيلها يتم بمقتضى جداول إسمية، يدون فيها اسم المكلف ومقدار المادة الخاضعة للضريبة والمبلغ الواجب تحصيله، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا لم تحصل بهذه الطريقة وإنما بمناسبة حدوث وقائع أو تصرفات معينة كاجتياز السلعة المستوردة للدائرة الجمركية<sup>1</sup>.

1. سوزي عدلي ناشد: "الوجيز في المالية العامة"، مرجع سابق، ص 141.

## ٧٥: الضرائب المباشرة

يتعلق الأمر بالضرائب التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بتوريدها إلى خزينة الدولة، وقد عرفها البعض بالضريبة التي تفرض على عناصر تتمتع نسبيا بالدوام والاستقرار (رأس المال، العمل)، ومن أمثلة هذا الصنف من الضرائب المباشرة؛ الضريبة على الدخل، والضريبة على الشركات.

فالضريبة على الأجر مثلا، تعتبر من الضرائب المباشرة، فحسب معيار نقل العبء الضريبي، المكلف بهذه الضريبة، لا يستطيع نقلها إلى شخص آخر فتستقر عليه نهائيا.

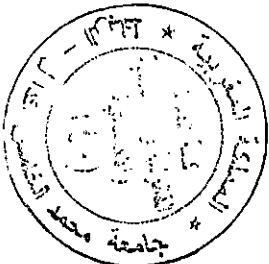
### الآثار الإيجابية والسلبية للضرائب المباشرة:

#### 1 - الآثار الإيجابية

- تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع، لأنها ترتبط بالقدرة التكاليفية للمكلف؛
- تعتبر الضرائب المباشرة شخصية؛ إذ تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف؛
- تعتبر من الأدوات الفعالة في إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع؛
- ثبات حصيلتها، إذ تتمتع بعنصر الثبات النسبي وليست سريعة التغير؛ أي عدم تأثرها بالتغيرات الاقتصادية، لذا فهي أكثر ملائمة للاعتماد عليها كمصدر أساسي للإيرادات العامة؛
- قلة التكاليف، حيث أنها تفرض على العناصر الظاهرة؛
- الضرائب المباشرة هي أقرب للعدالة لأن فرضها يراعي ظروف المكلفين، ففيها تنقرر الإعفاءات الاجتماعية المناسبة وإعفاء غير القادرين عليها.

#### 2 - الآثار السلبية

- تتنافى مع عدم القدرة على الدفع، حيث لا تميز بين المكلفين بها ذوي الدخل المرتفع أو ذوي الدخل المحدود، وبالتالي فهي غير عادلة؛
- تساعد على زيادة قوى التضخم في الاقتصاد لأنها تزيد من سعر السلع؛
- ثقل عبئها، الشيء الذي يدفع المكلف بها إلى التهرب الضريبي؛



- ببطء حصيلتها وتأخرها في الوصول إلى خزانة الدولة، ذلك لوجود فترة فاصلة بين تاريخ استحقاق الضريبة وتاريخ توريدها للخزينة العامة؛

- عدم ملائمتها للمكلف، لكونه يدفع مبالغ مالية كبيرة عند نهاية كل سنة<sup>1</sup>.

### ثانياً: الضرائب غير المباشرة

يتعلق الأمر بالضرائب التي يستطيع دافعها نقل عبئها إلى شخص آخر؛ أي يقتصر دور دفعها على دور محصل الضريبة، أو هي التي يستطيع من يقوم بتوريدها للخزينة العامة نقل عبئها إلى غيره، هذا الأخير يعتبر بمثابة وسيط، فالضرائب غير المباشرة تعتمد أساساً على وقائع ليس لها صفة الثبات، ومن أمثلة هذا الصنف من الضرائب نذكر: الضريبة على القيمة المضافة والرسوم الجمركية.

الآثار الاقتصادية الإيجابية والسلبية للضرائب غير المباشرة:

#### 1 - الآثار الإيجابية

تعتبر أكثر ملائمة بالنسبة للمكلف، لأنها تكون بنسبة قليلة، ثم لمرونتها وارتفاع حصيلتها لاتساع نطاقها، ويسهل على جميع المواطنين أدائها دون شعورهم بثقلها، إضافة إلى إمكانية رفع سعرها لتزويد من حصيلتها.

- السرعة في تحصيلها وجبايتها وتدفعها المستمر خلال السنة، لأن عمليات الإنفاق متوالية بطريقة مستمرة طوال السنة.

- عدم إمكانية التهرب من دفعها، أضف إلى ذلك أنها تعتبر من أهم الأدوات التي توجه الأنشطة الإنتاجية والاستثمارية في الاقتصاد الوطني.

#### 2 - الآثار السلبية

- ارتفاع تكاليف جبايتها مما يساعد على زيادة التضخم الاقتصادي، لأنها تزيد من سعر السلعة؛

- عدم عدالتها، فهي تتنافى مع مبدأ القدرة على الدفع، حيث لا تميز بين المكلفين ذوي الدخل المرتفع أو ذوي الدخل الضعيف؛

1 محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام: "المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، 2000، ص 56.

وبعد تحديد مفهوم الضريبة وخصائصها وأهم معايير تصنيفها إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، سننتقل إلى تحديد مفهوم ومكونات النظام الجبائي، وذلك تمهيدا للتعرف على مفهوم المنازعة الجبائية - خاصة في مجال الضرائب المباشرة - باعتبارها من أهم مكونات النظام الجبائي، وتحديد تكييفها فقها وقانونا، بالإضافة إلى التمييز بين منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل، وتحديد الإشكالية العامة التي سنحاول الإجابة عنها ضمن هذا البحث.

### مفهوم النظام الجبائي:

يرى بعض الفقهاء أن النظام الضريبي هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل. ويرى البعض الآخر، أن النظام الضريبي يقصد به كافة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تركيبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين<sup>1</sup>، وذلك لتحقيق تمويل برامج النفقات العامة للدولة إضافة إلى رفع مستويات الكفاءة الاقتصادية واستغلال الموارد الاقتصادية وتوجيه تلك الموارد إلى أفضل استخداماتها والإسراع بمعدلات التنمية، وللتخفيف أو القضاء النهائي على مشكلات عدم الاستقرار وتحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع، وبذلك فللضرائب أهمية كبيرة لما لها من انعكاس على سياسة الدولة. كما أن سياسة الدولة هي الأخرى تنعكس على السياسة المالية والضريبية.

ويرى بعض الباحثين أن النظام الجبائي، "هو هيكل ضريبي ذو ملامح وطريقة عمل محددة وملاتمة للقيام بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها ظروفه والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب"<sup>2</sup>، فهو الهيكل المتفرد بلامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

كما أن المفكرين الاقتصاديين وعلماء المالية يرون أن النظام الضريبي يتراوح بين

مفهومين:

1 بشور عصام، نور الله البطريق: "التشريع الضريبي" مطبعة الروضة دمشق، 1993، ص 2.

2 المرسي السيد حجازي: "النظم الضريبية"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص 16-17.

مفهوم واسع وآخر ضيق، فهو في مفهومه الواسع، يقصد به: "مجموعة من العناصر الأيديولوجية والاقتصادية الفنية التي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين".  
أما مفهومه الضيق، فيعني: "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي وذلك في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل".  
ومن التعاريف السابقة، يمكن أن نعرف النظام الضريبي على النحو التالي:  
مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضريبة الدخل، الضريبة على الشركات... الخ)، تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات وتسعى من خلالها لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية عامة وأهداف النظام الجبائي بصفة خاصة.

أما مكونات النظام الجبائي فيمكن حصرها في العناصر التالية:

- ✓ أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية؛
- ✓ مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة، تمثل في مجموعها وسائل تحقيق تلك الأهداف؛
- ✓ مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية، بالإضافة إلى بعض النصوص التنفيذية والمذكرات التفسيرية، التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الجبائي وأجهزته المختلفة<sup>1</sup>.

والنظام الجبائي بهذا الشكل، يعتبر نسقا متكاملا، يتطلب إصلاحه وتطويره، سواء على مستوى البناء القانوني أو المؤسساتي مراعاة جميع عناصره، وذلك بغية خلق نظام جبائي محكم، تتقاطع فيه الاعتبارات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ولعل هذا ما جعل النظام الجبائي في المغرب من خلال الإصلاحات التي عرفها عبر أهم محطات تطوره يبقى - على خلاف النظم الضريبية المقارنة؛ كتونس مصر والجزائر - موسوما بمجموعة من الاختلالات والثغرات، ويفتقر إلى الشمول على تقسيمات الضرائب، من حيث كونها ضرائب على الدخل ورأس المال (الضرائب المباشرة)، والضريبة على القيمة المضافة والرسوم الجمركية (الضرائب غير المباشرة)، ورسوم التسجيل، مما حدا بفقهاء

1 سعيد عبد العزيز عثمان: "النظم الضريبية"، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، الإسكندرية، 1998، ص5، ص6 وص15.

المالية العامة، وممثلي صندوق النقد الدولي، والمهتمين بالنظام الاقتصادي والمالي في الدولة إلى مطالبة المشرع بضرورة الإسراع في تعديل النظام الضريبي القائم لمسايرة الأنظمة الضريبية المقارنة؛

فشرع المغرب بذلك في تحديث نظامه الجبائي مع بداية الثمانينيات من خلال تطبيق ما يسمى بسياسة التقويم الهيكلي، فتميزت سنة 1984 بإصدار قانون إطار حددت فيه أهداف إصلاح النظام الضريبي المغربي، فتم التركيز على تبسيط النظام الضريبي، تحسين المردودية، توزيع جيد للعبء الضريبي وتفاقي تقاوم الضغط الضريبي، وقد مر هذا الإصلاح في تنفيذه بثلاث مراحل، حيث تم إدخال الضريبة على القيمة المضافة سنة 1986، الضريبة على الشركات سنة 1987، والضريبة (العامة) على الدخل سنة 1990، لكن السمة المميزة للنظام الضريبي عقب إصلاح سنة 1984، أنه أصبح نظاما معقدا، قليل المردودية من الناحية المالية ولا يتماشى مع النمو الاقتصادي، وأمام هذا الوضع، عمد المغرب إلى تقوية إصلاح النظام الجبائي عبر مراحل، يمكن تحديدها في المحطات التالية:

المرحلة الممتدة من سنة 1990 إلى سنة 1998، والتي تميزت بوضع نظام ضريبي مماثل للنظم الموجودة في مختلف الدول التي تربطها علاقات اقتصادية مع المغرب، خاصة دول الاتحاد الأوروبي، فتمت تقوية هذا النظام بتخفيض تدريجي للعبء الضريبي على المقاولات في إطار توسيع الوعاء الضريبي، وضمان توزيع جيد للثقل الضريبي لتشجيع الفاعلين الاقتصاديين على الاستثمار والمساهمة في النمو الاقتصادي.

وبالنسبة للضريبة على الشركات، فقد تم خفض معدلها خلال سنة 1996 من 45% إلى 35% إضافة إلى اتخاذ مجموعة من الإجراءات قصد التشجيع على الاستثمار وتحديث وسائل الإنتاج.

أما الإصلاحات التي عرفتتها الضريبة على الدخل، فقد همت بالأساس جانب الإعفاءات وتخفيض معدل الضريبة، فأصبح الجزء المعفي من الضريبة يتمثل في: الدخل المتراوح قدره من 12000 درهم إلى 20000 درهم، والمعدل الهامشي من 52% إلى 44% إضافة إلى تبسيط وخلق نوع من التجانس على مستوى المساطر والإجراءات الضريبة، تم إصلاح نظام المقاولات أيضا، وذلك من خلال إصدار قانون الاستثمار سنة 1996 ثم إعفاءات وامتيازات ضريبية منحت للمقاولات التي تستثمر في بعض المناطق وبعض الأنشطة ذات



الأولوية، هذا بالإضافة إلى إصلاحات أخرى توخى من خلالها المشرع جعل النظام الجبائي المغربي أكثر ملائمة مع باقي النظم الجبائية للدول المقارنة.

لذا، سنحاول من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على النظام الضريبي الحالي بالمغرب، خاصة الجانب المتعلق بمسطرة حل المنازعات الجبائية، ليتسنى لنا معرفة وتشخيص الأسباب المؤدية إلى ظهور تلك المنازعات، وذلك من خلال عقد مقارنة ببعض الأنظمة الضريبية المماثلة، ومن تم الوقوف على توصيات ومقترحات في شأن تعديل الوضع الحالي لمسطرة حل المنازعات المطروحة في مجال ربط أو تحصيل الضرائب المباشرة بالمغرب.

ولنا في سبيل ذلك أن نتعرف من خلال هذا البحث على أسباب المنازعات الجبائية وعلى المسطرة الواجب إتباعها لإنهاء تلك المنازعات، لهذه الغاية سنتناول في القسم الأول النظام القانوني للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات بالمغرب باعتبارهما نموذجا لهذه الدراسة، لمعرفة الأسباب المؤدية إلى نشوء المنازعات الجبائية التي قد تتور عند ربط أو تحصيل هاتين الضريبتين، ومعرفة مدى نجاعة المسطرة المتبعة لإنهاء تلك المنازعات، إضافة إلى كون الضريبة تحتل الصدارة في النظام الجبائي، باعتبارها الأداة الرئيسية لكل تنمية تسعى إليها الدولة الحديثة؛ فالضريبة تؤثر بصفة مباشرة أو غير مباشرة على الهياكل الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، وهذا ما يجعل أغلب الباحثين يدركون جيدا هذه الحقيقة<sup>1</sup>.

ويتبين ذلك بشكل واضح من خلال التعريف الذي يخصون به الضريبة باعتبارها "دفعة مالية" prestation تحصل من المنتج الجبائي producteur fiscal بقوة القانون لإنعاش ميزانية الدولة وتحقيق توازن مالي قادر على تغطية التحملات العمومية<sup>2</sup>، فمهما كان مستوى تدخل الدولة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية، فهي تحتاج إلى موارد أو مداخيل قصد تغطية نفقاتها، فتكون بذلك ملزمة بتدبير تلك الموارد وتحديد خطة الإنفاق التي يتحقق بها إشباع الحاجات العامة بكافة أنواعها، وتبقى الموارد الجبائية أهم سبيل لتحقيق هذه الأهداف، واعتبارا لهذه الأهمية اخترت البحث في موضوع المنازعات الجبائية، التي تشكل

1 الأمراني زنتار: "المنازعات الجبائية في طرق واستخلاص للضرائب المباشرة والمنازعة فيها"، دار النشر الأحمدية 1996، ص5.

2 لقد أحسن هذا التعريف صنعا عندما عرض لفظ الملزم بلفظ المنتج، وتجدر الإشارة إلى أننا سنستعمل من حين إلى آخر خلال بعض محاور هذا البحث كلمة ملزم تماثليا مع المشرع المغربي، وليس لقتناعا بصحة هذه الكلمة.

أحد أهم محاور ومرتكزات النظام الجبائي المغربي، ونظرا لتنشعب هذا الموضوع، اقتضت على منازعات الضرائب المباشرة، فاتخذت المنازعات المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا لهذه الدراسة، وذلك من خلال التطرق إلى أهم النقاط المتعلقة بنظام الضرائب المباشرة بصفة عامة وإجراءات تسوية المنازعات التي يمكن أن تنشأ بين المكلفين بهاتين الضريبتين من جهة والإدارة الجبائية من جهة أخرى، والتي تنشأ في الغالب بسبب تداخل عدة عوامل، قد ترتبط بالنظام القانوني الذي تخضع له هاتين الضريبتين أو قد ترجع لسلوك المكلف أو لأسباب مرتبطة بالأخطاء التي تقع فيها إدارة الضرائب عند ربط أو تحصيل هذه الضرائب.

فمهما كان نوع الضريبة وطبيعة المكلفين بها، فإنها كالتزام واجب على المكلف تتمر عبر عمليتين أساسيتين:

❖ عملية فرض الضريبة، وتتمر بدورها عبر مرحلتين، ويتعلق الأمر بعملية تحديد الوعاء الضريبي؛ أي تحديد العناصر الخاضعة للضريبة، ثم تليها عملية التصفية؛ أي احتساب مبلغ الضريبة.

❖ عملية (التحصيل أو الاستخلاص)؛ أي أداء الضريبة، وبها ينقضي الالتزام الجبائي، وتخضع كل عملية من هذه العمليات لنصوص قانونية وإجراءات مسطرية خاصة، تسهر عدة أجهزة إدارية على تطبيقها، وأحيانا قد تجمع إدارة واحدة كل الاختصاصات المرتبطة بالعمليات الثلاث.

يتضح مما سبق، أن موضوع الضريبة متشعب ومتعدد الجوانب، من الصعب الإحاطة به في شموليته، فالضرائب أنواع مختلفة، والأشخاص المكلفون بها كثيرون، والأجهزة المختصة بتطبيق النصوص القانونية عبر المراحل التي تمر منها العملية الجبائية، مختلفة بدورها ومتداخلة المهام والاختصاصات، ونظرا لتعقيد هذا الموضوع وشساعته وتداخل العناصر المرتبطة به، سنقتصر في بحثنا هذا على الجانب المتعلق بالمنازعات التي تطرح عند قيام الإدارة الجبائية بعملياتي ربط وتحصيل الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، وقبل الانتقال إلى تحديد أهمية اختيار موضوع المنازعات المطروحة في هذا المجال، سنحاول تحديد مفهوم المنازعة الجبائية ثم تكييفها القانوني والفقهية.

فما المقصود بالمنازعات الجبائية؟ وما هي طبيعتها القانونية؟

### مفهوم المنازعة الجبائية

إذا كانت المنازعات الجبائية في مفهومها الضيق، تعني وجود خلافات بين طرفين، هما الإدارة الضريبية من جهة والمكلف من جهة ثانية، يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر، أمام جهاز قضائي يفصل بينها بإصدار حكم تنفيذي وملزم<sup>1</sup>.

فإن مفهومها الواسع، يعني مجموع الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عند تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على الملزم، بمناسبة قيام تلك الإدارة بإحدى العمليات المتعلقة بربط الضريبة أو جبايتها؛

فإذا تخلف المكلف عن أداء الضريبة المستحقة، تقوم الإدارة الجبائية (الخزينة العامة للمملكة) بإتباع إجراءات المتابعة والتنفيذ على أموال المتخلفين بمقتضى طرق خاصة منصوص عليها قانوناً<sup>2</sup>.

وتتقسم المنازعات الجبائية انطلاقاً من المفهومين السالفين الذكر إلى منازعة في الوعاء ومنازعة في التحصيل.

ففي منازعات الوعاء، ينازع المكلف بالضريبة الإدارة الجبائية في الأساس الذي بناء عليه تم فرض الضريبة.

أما في منازعات التحصيل، فإن المكلف بالضريبة لا يطعن في مبلغ الضريبة وإنما في عملية التحصيل في حد ذاتها أو في الإجراءات التي تم بها التحصيل، على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل ودياً أو جبرياً.

وإذا كانت منازعات التحصيل الجبائي، تتعلق بالطعن في القواعد المتبعة في ميدان التحصيل، وجعل الإدارة المختصة لممارسة التحصيل تلتزم بالقواعد والمساطر المنصوص عليها في هذا المجال، فإن منازعات الوعاء، تتعلق بالنزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبنت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة

1 Lucien Mehl et Pierre Beltrane: "Science et technique fiscales", Edition tehmis. Tome1;(PUF) Press'Universtaire de France 1984 P 684.

2 زكريا بيومي: "المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة"، دار المعارف للنشر للقاهرة، 1990، ص 10.

للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة<sup>1</sup>.

وتنقسم منازعات الوعاء بدورها إلى نوعين:

**1 المطالبة الإدارية:** وهي التي يعترف فيها المكلف بالضريبة المفروضة عليه، إلا أنه يلتمس من الإدارة الجبائية إعفاءه أو التخفيض منها نظرا لظروفه المادية، أو أنه يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرض لها لعدم مراعاته النصوص القانونية المنظمة للضريبة.

**2 المطالبة النزاعية:** وفيها ينازع المكلف الإدارة الجبائية قصد الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي، كما قد يقصد من تلك المنازعة الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع وهذا ما يسمى بالطعن النزاعي، وبتعبير آخر، إن المنازعة في الوعاء لا تخلو من احتمالين اثنين:

إما أن الملزم لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة أو اللجنة الضريبية المختصة كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع.

وإما أن الملزم ينازع مبدأ خضوعه للضريبة؛ أي يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطالب بإسقاطها كليا، فنكون بذلك أمام نزاع قانوني.

لكن إذا باشرت الإدارة الجبائية فحصا جبائيا في حق المكلف، أو أعادت النظر في العناصر المصرح بها، فيحق له التقدم بالطعن مباشرة أمام اللجان الضريبية المختصة.

وتجدر الإشارة، إلى أن المكلف لا يمكن له أن يعرض نزاعه في الوعاء الضريبي مباشرة أمام القضاء المختص، بل اشترط القانون صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الجبائي، أن يستنفذ الملزم طعنا سابقا أمام الإدارة الجبائية، أو أمام اللجان الضريبية

1 عبد القادر تيملاحي: "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، الأحمدي للنشر، الدار البيضاء، 1997، ص 12.

حسب الحالات، فتقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الجبائية في مجال منازعات الوعاء الضريبي إجراء إلزامي قبل عرض الخلاف أمام أنظار القضاء المختص.

أما بخصوص الطبيعة القانونية للمنازعات الجبائية، فقد اختلف الفقه والقضاء بشأنها، فبالنسبة لفرنسا، هناك إجماع للفقه والقضاء على أن المنازعات الجبائية تعتبر فرعاً من المنازعات الإدارية على الرغم من أن بعضها يتم البت فيه من طرف القضاء العادي، استناداً إلى أن أحد أطراف المنازعة هو شخص من أشخاص القانون العام الإداري له سلطات وامتيازات واسعة.

أما الفقه والقضاء في المغرب، فقد اختلفا حول هذا الموضوع؛ فجانبا من فقهاء القانون الخاص، كانوا يعتبرون الإدارة الجبائية (الخزينة العامة للمملكة)، ليست إلا دائناً عادياً، يطالب بدين له لدى مدين معين، وإن كانت الإدارة الجبائية تتمتع بامتيازات وسلطات تميزها عن المدين العادي، إلا أن هذا الموقف يختلف مع رأي الغالبية العظمى من الفقهاء التي تميل إلى اعتبار المنازعات الجبائية فرع من القانون الإداري.

وبخصوص موقف القضاء المغربي، نشير إلى أن القانون (90-41) المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية، جعل المنازعات الجبائية تدرج ضمن المادة الإدارية.

من خلال ما تقدم، يمكن القول أن التعريف الأنسب للمنازعة الجبائية هو الذي يعتبرها بمثابة "الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف والإدارة بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصفيته أو تحصيلها"<sup>1</sup>. وبتحديد تعريف المنازعة الجبائية على هذا الشكل، يمكن اعتبارها منازعة إدارية، انسجاماً مع التعريف الذي أورده العميد ميشيل روسي للمنازعة الإدارية باعتبارها "كافة النزاعات التي يمكن أن تتولد عن مزاوله الإدارة لأنشطتها، سواء كانت هذه الأنشطة ذات طبيعة قانونية أو كانت أفعالاً مادية؛ غير أن المقصود بهذه العبارة في معنى أوسع، هو كل الإجراءات القانونية التي تمكن من الوصول إلى الحلول القضائية للخلافات الناجمة عن الأنشطة الإدارية"<sup>2</sup>.

1 محمد مرزاق وعبد الرحمن ألبلا: "النظام القانوني والمنازعات الجبائية بالمغرب"، مطبعة الأمنية، للرباط الطبعة الأولى 1996، ص 5.

2. Michel rousset: "Le contentieux administratif". Édition la porte 1992 P7.

## أهمية الموضوع:

رغم أهمية موضوع المنازعات الجبائية، لا سيما في جانبه المتعلق بالبحث عن أسباب نشوء المنازعات الجبائية، وكذا دراسة مسطرة إنهاء هذه المنازعات، فإنه لم يحض بالإهتمام اللازم من طرف الباحثين، حيث إن الباحث أو المهتم لن يجد في رفوف المكتبات والخزانات الجامعية، ما يشفي الغليل، وقد كان هذا أحد أهم الأسباب التي جعلتنا نتصدى لهذا الموضوع بالدراسة والبحث، قصد المساهمة في إغناء الخزنة القانونية من خلال هذه المحاولة المتواضعة، هذا إضافة إلى عدة أسباب أخرى، سنتطرق لها في النقطة الموالية من هذه المقدمة.

ويكتسي موضوع البحث أهمية خاصة، سواء من الناحية النظرية أو العملية، إذ تتبع أهميته من الناحية النظرية، من أنه يشكل إضافة بسيطة للدراسات المنجزة ذات الصلة بالمادة الضريبية، خاصة الجانب الذي يخص العلاقة التي تربط بالمكلفين بالإدارة الضريبية ومن تم دراسة طبيعة هذه العلاقة وما ينتج عنها من نزاعات بمناسبة فرض أو تحصيل الضريبة، وهو بذلك محاولة لمعرفة طبيعة العلاقة التي تربط طرفي العملية الضريبية والنصوص القانونية التي تحكمها والإجراءات المسطرية المتبعة في مختلف مراحل العملية الضريبية، وكذا المساطر الجارية في مجال إنهاء النزاعات المطروحة بين طرفي العلاقة الضريبية المعقدة بطبيعتها، ورغم كثرة الأبحاث التي تناولت موضوع الضريبة في الأبحاث المنشورة ورسائل الدكتوراه، إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي تتحى منحى مقارنا، ينصب على طبيعة العلاقة التي تربط المكلفين بالإدارة الضريبية، لمعرفة أسباب المنازعات الضريبية ثم معرفة السبل والمساطر الكفيلة بإنهاء تلك المنازعات بما يكفل للمكلف حقوقه ويحافظ في نفس الوقت على مصالح الإدارة الضريبية، وهو منحى تحتاجه الدراسات المتعلقة بالمادة الضريبية في الجامعة المغربية على وجه التحديد.

واعتبارا لأهمية الضرائب المباشرة في النظام الضريبي للدولة، تكتسي المنازعات المرتبطة بها أهمية خاصة، نظرا لتنوع الأسباب المؤدية إلى نشوء هذه المنازعات، ولتعدد الأجهزة الإدارية المتدخلة في العملية الضريبية والمساطر المتبعة لإنهاء هذا النوع من المنازعات الضريبية.

وانطلاقاً من هذه الاعتبارات، تكمن أهمية هذا البحث في كونه يسعى إلى تحديد العوامل المؤدية إلى ظهور المنازعات الجبائية في مجال ربط وتحصيل الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، وإلى التعرف على مكان القوة والخلل في مسطرة تسوية تلك المنازعات، ومن ثم معرفة الأسباب المؤدية إلى عدم تسويتها داخل آجال معقولة وبكيفية مرضية للأطراف المتنازعة.

وتتجلى أهمية الموضوع أساساً في السعي إلى كشف مواطن ضعف القوانين المنظمة للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والمساطر الإجرائية التي تعتمدتها الإدارة الجبائية في مجال فرض وتحصيل هاتين الضريبتين.

ويأخذ هذا البحث أهمية من الناحية العملية كذلك، لكونه يحاول دراسة الميكانيزمات والمساطر المتبعة في مجال فرض وتحصيل الضريبة المفروضة على الأشخاص الذاتيين والوحدات الاقتصادية (الشركات)، ثم الإجراءات المتبعة لإنهاء المنازعات المرتبطة بعملية الضرائب المباشرة، خاصة إذا علمنا أن معالجة هذا الموضوع يأتي في فترة زمنية قريبة جداً من الإصلاح الجديد المتمثل في صدور المدونة العامة للضرائب.

ومما يضيفي على هذا البحث أهمية خاصة أيضاً، أنه يعتبر محاولة متواضعة تدرج في إطار المجهودات المبذولة منذ بداية التسعينات، من طرف المسؤولين والمهتمين والباحثين، من أجل تشخيص الصعوبات والعراقيل التي تحول دون إنجاح سياسة الاستثمار بالمغرب، وذلك تمشياً مع الخطاب السامي الذي ألقاه المغفور له الملك الحسن الثاني سنة 1990 "... إننا قمنا بمجهودات كبيرة فيما يخص النظام الجبائي، وننوي أن نقوم بعفو جبائي، ونطلب من المستثمرين أن يأتوا ليستثمروا عندنا، ولكن إذا لم يعرفوا أن بلادنا تتعم بالسلم والضمان الجبائي فإنهم لن يأتوا..."

نفس الشيء أكد عليه صاحب الجلالة الملك محمد السادس، سواء في خطابه بمناسبة افتتاح السنة الأولى من الولاية التشريعية السابعة للبرلمان، أو في الرسالة الموجهة للوزير الأول حول التدبير اللامتمركز للاستثمار (10 يناير 2001)، فكل تلك الخطب تضمنت توجيهات لإدخال إصلاحات قانونية ومؤسسية في المجالات المتعلقة بالضرائب وبطرق تحصيلها بهدف إعادة الثقة في تلك النصوص وفي المؤسسات الساهرة على تطبيقها، كل ذلك

من شأنه إنجاح عملية الاستثمار التي تشكل الشركات محورها الرئيسي، ومن تم تحقيق الأهداف المبتغاة في هذا الميدان.

وبأخذ هذا البحث أهمية خاصة كذلك، كونه ينصب على دراسة القواعد القانونية الإجرائية للتشريع الضريبي التي لا تقل أهميتها عن أهمية القواعد الموضوعية، وتشمل تلك القواعد القانونية المنظمة لإجراءات ربط وتحصيل الضريبة، ثم القواعد القانونية المنظمة لإجراءات المنازعات الضريبية، والتي تنقسم بدورها إلى القواعد المنظمة لإجراءات كل من المرحلة الإدارية والقضائية للمنازعة.

والاهتمام بالقواعد الإجرائية من طرف التشريع والفقهاء، يعتبر حديث العهد مقارنة مع قواعد الموضوع، فالمشرع الفرنسي مثلا لم يوحد إجراءات ربط الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلا في سنة 1963 ولم ينظم المرحلة الإدارية للمنازعة الجبائية إلا ابتداء من سنة 1927، والمشرع المصري لم ينظم هذه المرحلة إلا ابتداء من سنة 1951، أما في المغرب فلم يكن ذلك إلا مع بداية الاستقلال.

ولم يوجه الفقهاء بدورهم سواء في المغرب، ومصر أو فرنسا اهتمامهم إلى دراسة القواعد القانونية الإجرائية للتشريع الضريبي إلا في وقت حديث نسبيا.

أما الجانب الآخر الذي يعكس أهمية هذا الموضوع، ويشكل سببا موضوعيا جعلنا نختار البحث في هذا المجال، فيتجلى في قلة وحدثة البحوث والدراسات التي تعرضت لمسألة منازعات الضرائب.

إضافة إلى كون هذا البحث لا يجمع بين دفتيه أهم الجوانب المسطرية والتطبيقية في المادة الجبائية فحسب، ويستمد مادة بنيانه من معطيات الأحكام القضائية ذاتها مع إدراج بعض التطبيقات القضائية لإشكاليات تمس جوهر المنازعة ومسطرتها، بل يتناول الجوانب السلوكية أيضا، من خلال رصد سلوك أطراف العملية الضريبية لمعرفة الأسباب التي تكون مرتبطة بسلوك المكلفين وبتصرفات الإدارة الضريبية أثناء قيامها بمهامها خلال جميع مراحل العملية الضريبية.

بصفة عامة تكمن أهمية موضوع المنازعة الضريبية من ناحيتين:



■ الأولى حماية حقوق المكلف وإضفاء المشروعية على مركزه القانوني إذا ما كان هذا المركز في أي من عناصره مخالفا للقانون.

■ الثانية هي الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية، ولذلك تحتل دراسة موضوع منازعات الضرائب المباشرة ومنازعات ربط وتحصيل الضريبة على الشركات، والضريبة على الدخل بصفة خاصة أهمية كبيرة نظرا لأهمية هاتين الضريبتين باعتبار عائداتهما التي تشكل أهم مورد لخزينة الدولة، ثم لكثرة عدد المكلفين بهاتين الضريبتين.

ونظرا لكون المنازعات التي تثور بين المكلفين بهاتين الضريبتين من جهة، والإدارة الضريبية من جهة ثانية، تشكل أكبر نسبة من مجموع المنازعات الضريبية المعروضة أمام القضاء<sup>1</sup>.

فلهذه الاعتبارات تم اختيار البحث في هذا الموضوع، وذلك قصد معرفة الأسباب المؤدية إلى نشوء المنازعات الجبائية بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، ثم لمعرفة مدى نجاعة السبل المتاحة لإنهاء تلك المنازعات.

وعموما، فإن أهمية هذا الموضوع كما أشرنا إليها أعلاه، لا تشكل وحدها الأسباب والدواعي التي جعلتنا نختار موضوع "منازعات الضرائب المباشرة بالمغرب" كأساس للدراسة، بل هناك أسباب ذاتية وأخرى أكاديمية؛ تتجلى الأولى في القناعة الشخصية بأهمية معالجة هذا الموضوع من زاوية أوسع، حيث تناولنا جزءا منه أثناء استكمال الدراسات العليا بوحدة القانون الإداري والعلوم الإدارية، إذ اقتضت في البحث الذي أنجز في هذا الإطار على تناول منازعات تحصيل الضرائب المباشرة، من خلال نموذج الضريبة على الشركات فقط.

أما الأسباب الأخرى التي دفعتنا نهتم بمعالجة هذا الموضوع، فتكمن في خصوصيته؛ فهو من الموضوعات الصعبة والدقيقة التي يتخوف منها الباحث، لأن الانكباب على مثل هذه

1 تحتل المنازعات لضريبة حيزا مهما ضمن المنازعات المعروضة أمام القضاء الإداري، سواء من حيث لكم أو من حيث التكيف، وفي هذا الإطار، يمكن مراجعة الإحصائيات المتعلقة بنشاط المحاكم الإدارية برسم سنة 2011، المدرجة ضمن الملحق رقم: 6

الدراسات، يعتبر مغامرة غير محمودة في نظر البعض. إننا لا ندعي الشجاعة، وإنما نعتبر البحث العلمي واجبا مقدسا على كل باحث، قبل أن يكون رغبة شخصية.

### إشكالية البحث:

وترتبيا على ما سبق فإن إشكالية البحث، تتلخص في البحث عن الأسباب المؤدية إلى ظهور المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة وهذا ما حاولنا إبرازه في الشق الأول من البحث، إضافة لهذه النقطة حاولنا من خلال الشق الثاني من هذا الموضوع البحث عن التوازن بين طرفي العلاقة في منازعات الضرائب المباشرة، وعن الضمانات التي خولها التشريع الجبائي للمكلف، وكيف عمل القاضي الجبائي على حمايتها، أو سن ضمانات جديدة من خلال اجتهاداته بشأن منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل في مجال الضرائب المباشرة المعروضة على القضاء الإداري، وذلك من خلال دراسة بعض أهم المنازعات التي عرضت أمامه في هذا المجال.

ولمعالجة هذه الإشكالية، سنعتمد على الدراسات التحليلية المقارنة من خلال توظيف المناهج التالية:

✓ المنهج التاريخي: وذلك لمعرفة مدى التطور الحاصل على مستوى النصوص القانونية والمسطرية المتعلقة بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات موضوع الدراسة، كذلك سنتناول الاجتهادات القضائية لبعض الإشكالات التي كانت مثيرة للجدل الفقهي والقانوني في مجال المادة الجبائية.

✓ المنهج المقارن: لإبراز نقط التقاطع والاختلاف مع بعض النماذج سواء على مستوى النصوص القانونية المنظمة للضرائب المباشرة وعلى مستوى الإجراءات المسطرية واختصاصات إدارة الضرائب المباشرة في فرض وتحصيل الضرائب المباشرة، إضافة لما لهذا المنهج من أهمية عند مقارنة الاجتهاد القضائي المغربي في منازعات الضرائب المباشرة بتجربة القضاء الفرنسي والمصري في نفس المجال.

✓ المنهج التحليلي: لإبراز خصائص ومميزات العمل القضائي ومن خلال تحليل مضمون الأحكام والقرارات الصادرة في مادة الضريبة (منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل التي تطرح في مجال الضرائب المباشرة).

فما هي أسباب المنازعات الجبائية المرتبطة بعملية فرض وتحصيل الضرائب المباشرة من خلال نموذج الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل؟.

هل المشكل راجع إلى النصوص القانونية والمسطرية المنظمة للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات؟.

أم أن الأسباب ترتبط بسلوكات الأشخاص المكلفين بالضريبة، وكذا الموظفين القائمين على تنفيذ العملية الضريبية؟.

ثم ما هي العوامل التي تجعل البت في تلك المنازعات يستغرق وقتا طويلا؟.  
هل هذا التأخير له علاقة بالصعوبات التي تعرفها المسطرة الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية؟ أم يرجع إلى المعوقات التي تطرح في المرحلة القضائية لتسوية تلك المنازعات؟.

ثم ما هي السبل الكفيلة لتجنب الأسباب المؤدية لظهور المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة؟ وما هي الإجراءات التي ينبغي اتخاذها من أجل تحسين أداء الأجهزة المكلفة بتسوية تلك المنازعات؟.

هذه التساؤلات هي ما يبرر التصميم المعتمد في هذا البحث.

### خطة البحث:

انطلاقا من التساؤلات التي تثيرها إشكالية الموضوع، ارتأينا تقسيم هذا البحث إلى قسمين؛ القسم الأول تم تخصيصه لتحديد الإطار العام المحدد للعلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب المباشرة، واتخذنا لهذه الغاية الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل نموذجا، من أجل التعرف على الإطار القانوني لهذين الضريبتين (الفصل الأول)، ثم لمعرفة إلى أي حد يمكن اعتبار تطبيق هذا القانون بشكله الحالي عاملا من العوامل المؤدية إلى ظهور منازعات جبائية بين المكلفين بهاتين الضريبتين والإدارة الجبائية، التي بدورها شكلت نقطة أساسية ضمن محتوى القسم الأول، باعتبارها الجهاز الإداري الساهر على تطبيق إجراءات العملية الضريبية في مختلف مراحلها (الفصل الثاني).

وبعد رصد أهم الأسباب المؤدية إلى ظهور منازعات جبائية في مجال الضرائب المباشرة ضمن القسم الأول، سنتناول في القسم الثاني السبل المتاحة لإنهاء تلك المنازعات؛

إذ سيتم التعرف على الكيفية التي يعالج بها النزاع الذي يثور بين الإدارة والمكلف بالضرائب المباشرة، لنقف على أهم الضمانات المخولة للمكلفين في ظل المسطرتين، الإدارية والقضائية لتسوية منازعات الضرائب المباشرة، بالإضافة إلى استنتاج أهم المعوقات المطروحة عند البت إداريا أو قضائيا في النزاع الجبائي.

وقبل الانتقال إلى تفصيل هذه العناصر ضمن محتوى هذا البحث، لابد من الإشارة إلى الصعوبات التي اعترضتنا في إنجازها، والتي يمكن حصر أهمها في النقاط التالية:

■ كثرة النصوص القانونية التي لها علاقة بالموضوع وتداخلها في بعض الأحيان، لذلك كان أكبر جهد بذلناه وأكثر الصعوبات التي واجهتنا هي جمع هذه النصوص لمعرفة محتواها، وما عدل منها وما هو قيد التطبيق حاليا.

■ إن جل الكتابات في الميدان الجبائي عموما والمنازعات الجبائية بالخصوص في الفترة ما بعد الإصلاح الجبائي الذي عرفه المغرب أواسط الثمانينيات، تبقى مجرد مقالات وتعليق متفرقة صادرة عن بعض الجرائد والمجلات المتخصصة، في حين بقي مجال البحث العلمي يعرف بعض النقص في هذا المجال خاصة باللغة العربية.

■ هذا بالإضافة إلى رفض بعض المسؤولين مدنا بالإحصائيات والوثائق التي لها صلة بالموضوع.

لكن رغم هذه الصعوبات، نتمنى أن يكون بحثنا هذا، من خلال المعطيات والملاحظات التي تضمنها، قد ساهم في توضيح أهم الضوابط القانونية والمسطرية المرتبطة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، وكذا الإجراءات المتصلة بمسطرة المنازعات الجبائية، خاصة المنازعات التي تنشأ عند قيام الإدارة الضريبية بفرض وتحصيل هاتين الضريبتين، ومن تم الوقوف على أهم الأسباب المؤدية إلى نشوء هذه المنازعات، هذا بالإضافة إلى تشخيص أهم المعوقات التي تطرح عند تسويتها، ولعل ما يبرر التقسيم المعتمد، رأينا أن معالجة موضوع منازعات الضرائب المباشرة بالمغرب، ينبغي أن يمر من خلال زاوية التوازن بين امتيازات الإدارة الجبائية وحقوق الملتزم أو المدين بالضريبة،

خصوصا في الظرفية الحالية التي تمتاز بانتشار ثقافة حقوق الإنسان وازدياد الوعي لدى الناس.

وترتيا على ذلك، ستكون خطة البحث وفقا للتقسيم التالي:

## القسم الأول:

### الإطار العام المنظم لمجال الضرائب المباشرة

سنتناول فيه النظام القانوني لمنازعات الضرائب المباشرة؛ في بابه الأول، سنتطرق إلى الإطار القانوني لكل من الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، إضافة إلى تناول التزامات المكلفين بهاتين الضريبتين، مع رصد أسباب وتجليات ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها أهم الأسباب المعبرة عن سلوك وموقف المكلف من الضريبة المفروضة عليه، وفي بابه الثاني سنتعرض إلى الإجراءات المسطرية المتبعة من طرف الإدارة الضريبية في عملية ربط وتحصيل هاتين الضريبتين، وذلك قصد معرفة الأسباب المؤدية إلى ظهور المنازعات بين المكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات من جهة، والإدارة الضريبية من جهة ثانية.

## القسم الثاني:

### سبل إنهاء منازعات الضرائب المباشرة

سنحاول من خلال هذا القسم التعرف على مدى نجاعة السبل المتاحة لإنهاء منازعات الضرائب المباشرة، ومن هنا سنتناول في بابه الأول المرحلة الإدارية لحل منازعات الضرائب المباشرة، وفي بابه الثاني سنتطرق إلى المرحلة القضائية لحل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل.

وما يبرر هذا التقسيم هو أن البعض يعتبر المنازعة الضريبية بصفة عامة، تتوقف على

ثلاثة عناصر:

❖ الإطار القانوني؛

❖ طبيعة العلاقة بين أطراف المنازعة؛

❖ الأجهزة المتدخلة لحل منازعات الضرائب المباشرة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Boulouis (J.): "Procès du juge fiscal". R. S. F. 1975 p, 634

# القسم الأول: الإحصاء العام المتكتم لمجال الضرائب المباشرة



تكتسي الضرائب المباشرة دوراً هاماً بالشكل الذي يؤثر على النشاط الاقتصادي والاجتماعي للدولة، سواء ارتبط هذا الدور بالنظر إلى حجم مساهمة هذا الصنف من الضرائب في موارد الميزانية العامة للدولة التي تستمد مصدرها من الاقتطاعات الجبائية المستخلصة بصفة خاصة من الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، أو بالنظر إلى الأهداف التدخلية التي تتوخاها الدولة من هذه الاقتطاعات<sup>1</sup>.

فما تحصله الدولة من ضرائب يؤثر بشكل مباشر على دخل الأفراد بصفة عامة وعلى نشاط الوحدات الاقتصادية كيفما كان شكلها بصفة خاصة، لذا يستلزم التدبير العقلاني لهذه الوحدات الأخذ بعين الاعتبار العنصر الجبائي قصد التحكم في عبئه، لكن الأمر ليس بهذه السهولة كما ترغب في ذلك الوحدات الاقتصادية، فالعملية الجبائية تخضع لإطار قانوني معقد ومتشعب [الباب الأول]، تتداخل فيها مصالح أطراف عدة، يمكن حصرها أساساً في الخاضعين للضريبة والإدارة الضريبية التي تسهر على عملية فرض وتحصيل الضريبة، ونقل قيمتها من الخاضعين لها وإيداعها خزانة الدولة، فالإدارة الضريبية هي الجهة المكلفة بتطبيق النصوص القانونية المنظمة للضريبة وتنفيذ مقتضياتها وفق الإجراءات المنظمةة لمختلف مراحل العملية الضريبية [الباب الثاني]، ولضبط العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية، وضع المشرع إطاراً قانونياً حرص فيه على تحقيق نوع من التوازن بين طرفي العملية الضريبية، وذلك من خلال منح امتيازات عدة لإدارة الضرائب مع توفير مجموعة من الضمانات للمكلف بالضريبة، وذلك قصد الحد نوعاً ما من النزاعات التي تحدث بين هؤلاء

1 كمثال لأهمية مساهمة عائدات الضرائب المباشرة في تمويل خزانة الدولة، تجب الإشارة أنه خلال سنة 2008، وصلت عائدات الضرائب التي تديرها "DGI" 684.117 درهم مقابل 346 90 درهم في عام 2007، بنسبة نمو بلغت 3.30 % (338.27 + درهم)، وعرفت حصة الضرائب المباشرة زيادة مهمة في إجمالي الإيرادات، انتقلت من 1.39 % في عام 2007 إلى 43 % في عام 2008، وبلغت عائدات الضريبة على الشركات ما مجموعه 46.489 درهم سنة 2008، في مقابل 30.013 درهم سنة 2007، أي بزيادة 9.54 %، وذلك ما يعادل 16.476 + درهم. أما حصيلة الضريبة على الدخل فبلغت 28.009 درهم برسم سنة 2007، مقابل 32.862 درهم برسم سنة 2008؛ أي بزيادة 17,3 % 4.853 درهم.

للمزيد من التفصيل بخصوص تطور العائدات الجبائية برسم سنتي 2007 و2008، انظر: Rapport d'activité 2008 p 22، المصدر للمديرية العامة للضرائب.

خلال المراحل التي تمر منها عملية الضرائب المباشرة، التي اتخذناها نموذجاً لهذا البحث، سواء عند تحديد الوعاء الضريبي المتعلق بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات أو أثناء مباشرة الإجراءات المتعلقة بالتحصيل الضريبي.

فما هو الإطار القانوني المنظم للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات؟

وما هي سماته؟ ثم ما هي الإجراءات المسطرية المتبعة من طرف الإدارة الضريبية في عملية فرض الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات؟ وما هي الإجراءات المتعلقة بتحصيل هاتين الضريبتين؟

للإجابة عن هذه التساؤلات، سنتناول في الفصل الأول من الباب الأول من هذا القسم النظام القانوني والتقني للضرائب المباشرة، وذلك من خلال التطرق إلى الإطار القانوني للضريبة على الشركات، وفي الفصل الثاني من هذا الباب، سنستعرض الإطار القانوني الذي تخضع له الضريبة على الدخل.

أما الباب الثاني من هذا القسم، والذي يتضمن بدوره فصلين: سنحاول من خلاله التعرف على الطابع الإجرائي الذي تتسم به عملية الضرائب المباشرة، إذ سنتوقف في الفصل الأول من هذا المحور على الدور الذي تلعبه إدارة الضرائب المباشرة في العملية الضريبية المتعلقة بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، إذ سنحاول التعرف على الأساليب والمساطر المتبعة في عملية تحديد وعاء هاتين الضريبتين، والأشخاص المفروضة عليهم الضريبة، أما الإجراءات المسطرية المتبعة من طرف الخزينة العامة للمملكة المكلفة بتحصيل الضرائب المباشرة، سنحاول إبرازها ضمن الفصل الثاني من هذا الباب.

ومن خلال الإجابة عن هذه التساؤلات، يمكن استخلاص أهم الأسباب المباشرة وغير المباشرة التي تؤدي إلى نشوء منازعات بين المكلفين بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل من جهة والإدارة الجبائية من جهة ثانية.

## الباب الأول

### الإطار القانوني والفني المنظم للضريبة

### على الشركات والضريبة على الدخل

يكتسي العنصر الجبائي دورا هاما يؤثر على النشاط الاقتصادي سواء ارتبط هذا الدور بالنظر إلى حجم موارد الميزانية العامة التي تستمد مصدرها من الاقتطاعات الجبائية، أو بالنظر إلى الأهداف التدخلية التي تستهدفها الدولة من وراء هذه الاقتطاعات، فما تستخلصه الدولة من ضرائب يؤثر بالضرورة على نشاط الوحدات الاقتصادية كيفما كانت طبيعتها القانونية، لهذا يستلزم التدبير العقلاني لهذه الوحدات الأخذ بعين الاعتبار العنصر الجبائي قصد التحكم في عبئه، إلا أن الأمر ليس بهذه السهولة كما ترغب في ذلك الوحدات الاقتصادية، فالعملية الجبائية تخضع لإطار قانوني دقيق، ومعقد ومتشعب، تتداخل فيها مصالح أطراف عدة، يمكن حصرها أساسا في المكلفين والإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

فما هو إذن الإطار القانوني المنظم لكل من الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل؟

جوابا على هذا التساؤل وللإحاطة بالمقتضيات القانونية المتعلقة بتنظيم الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، سنتناول في الفصل الأول النظام القانوني والفني للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، وفي الفصل الثاني سنستعرض التزامات المكلفين الخاضعين لهاتين الضريبتين، ثم التعرف على أسباب وتجليات ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك لمعرفة المشاكل الناشئة عن تطبيق المقتضيات القانونية المتعلقة بهاتين الضريبتين ومن تم سنكشف عن أهم الأسباب المؤدية إلى نشوء المنازعات الجبائية التي تطرح في هذا الإطار.

1 عبد الرحيم التجاني: "المنازعات الجبائية في مجال تحصيل الضرائب المباشرة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس أكدال-الرباط، 2003، ص 17.

## الفصل الأول: الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل في النظام الضريبي المغربي

يشكل الإصلاح الجبائي الذي عرفه المغرب بداية الثمانينيات في إطار ما يسمى بسياسة التقويم الهيكلي، تغييرا جذريا على مستوى تركيبة وبنية النظام الضريبي الذي كان سائدا قبل الشروع في تطبيق الإصلاحات والبرامج التي سطرته لجنة صندوق النقد الدولي، التي أعدت تقريرا مفصلا بخصوص الوضعية الاقتصادية والاجتماعية عقب زيارتها للمغرب سنة 1979، حيث وضع خبراء صندوق النقد الدولي جملة من الاقتراحات لتجاوز الاختلالات التي كان يعرفها النظام الجبائي آنذاك، كان أهمها استبدال الضريبة على الأرباح المهنية بالضريبة على الشركات والتي تم إحداثها بمقتضى القانون رقم 86\_24 الصادر بتاريخ 31 دجنبر 1986، فحلت بذلك محل الضريبة على الأرباح المهنية، التي فرضت أول مرة سنة 1941 كضريبة مهنية إضافية لتصبح سنة 1945 ضريبة حقيقية مفروضة على أرباح أغلب المهن المربحة الخاضعة للضريبة المهنية *la patent* أو غير الخاضعة لها ويبقى النص الذي قننها ونظمها في عهد الاستقلال هو ظهير 31 دجنبر 1939<sup>1</sup>.

فاستجابة لتوصيات المؤسسات المالية الدولية في إطار برنامج التقويم الهيكلي ومن أجل مواكبة التطورات والتحولات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفها المغرب بداية الثمانينيات، أحدث المشرع المغربي الضريبة على الشركات التي، كما أسلفنا، جاءت لتحل بدل الضريبة على الأرباح المهنية التي كانت تطبق على الأشخاص الذاتيين والمعنويين على حد سواء، ذلك أن نظام الضرائب المباشرة لم يكن يميز بين دخل الأشخاص الذاتيين والمعنويين إلى أن جاء قانون الإطار للإصلاح الجبائي، فأقر مبدأ التمييز في فصله الأول والثاني<sup>2</sup>.

1 عبد السلام أديب: "السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000"، مطبعة إفريقيا الشرق، 1998، ص 11.

2 راجع القانون رقم 83-3 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 38\_1\_83 بتاريخ 23 أبريل 1984.



كما سبقت الإشارة إلى ذلك، تعد الضريبة على الشركات من الضرائب المباشرة، التي أحدثت بالقانون رقم 86-24 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-86-239 بتاريخ 21-12-1989<sup>1</sup>، دخلت حيز التنفيذ بداية سنة 1987 لتحل محل ضرائب الأرباح المهنية، التي كانت تطبق على الأفراد والشركات معا.

للإحاطة ببعض جوانب هذه الضريبة، سنتطرق في هذا المحور إلى النقاط التالية: سنحدد في المبحث الأول مجال تطبيق الضريبة على الشركات، وسنتناول في المبحث الثاني طريقة احتساب وتحديد عناصر المادة الجبائية التي تفرض على أساسها الضريبة على الشركات.

### المبحث الأول: نطاق تطبيق الضريبة على الشركات

نصت المادة الأولى من المدونة العامة للضرائب على أن "تطبق الضريبة على الشركات على مجموع الحاصلات والأرباح والدخول المنصوص عليها في المادتين 8 و4 أدناه والمحصل عليها من قبل الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 2 بعده"، وتبعا لمنطوق هذه المادة، يقتضي تحديد نطاق تطبيق الضريبة على الشركات، التعرف على المكلفين الخاضعين للضريبة على الشركات (المطلب الأول)، إضافة إلى الأشخاص المستثنين من الخضوع إلى هذه الضريبة (المطلب الثاني).

3974 بتاريخ 28 دجنبر 1988، ص: 1254 وما بعد- قانون المالية لسنة 1990، ج.ر. عدد 4027 بتاريخ 3 يناير 1990، ص: 5. وما بعد القانون المالي التعديلي لسنة 1990، ج. ر. عدد 4053 بتاريخ 4 يوليوز 1990. ص: 1028 وما بعد- قانون المالية لسنة 1992 ج.ر. عدد 4131 بتاريخ 1 يناير 1992، ص: 4 وما بعد- قانون المالية لسنة 1993، ج.ر. عدد 4183 بتاريخ 30 دجنبر 1992، ص: 883 وما بعد- قانون المالية لسنة 1994، ج.ر. عدد 4243 مكرر بتاريخ 1 مارس 1994. قانون المالية لسنة 1995، ج.ر. عدد 4287 مكرر بتاريخ 31 دجنبر 1994، ص: 2266 وما بعد - قانون المالية الانتقالي رقم 95-45 للفترة الممتدة من فاتح يناير إلى 30 يونيو 1996، ج.ر. عدد 4339 مكرر بتاريخ 31 دجنبر 1995، ص: 3462. قانون المالية للسنة المالية 96/97، ج.ر. عدد 4391 بتاريخ فاتح يوليوز 1996 ص: 1221 وما بعد الظهير الشريف في 28 شتنبر 1998 بتنفيذ القانون المالي رقم 98-12 للسنة المالية 98/99- الظهير الشريف رقم 99-184-1 الصادر في يونيو 1999 بتنفيذ القانون المالي رقم 99-26 للسنة المالية 99/2000- الظهير الشريف رقم 241-00-1 الصادر في 28 يونيو 2000 بتنفيذ قانون المالية رقم 00-25 عن الفترة الممتدة من 1 يوليوز إلى 31 دسمبر 2000- الظهير الشريف رقم 351-00-1 الصادر بتاريخ 26 دجنبر 2000 بتنفيذ قانون المالية رقم 00-55 للسنة المالية 2001- الظهير الشريف رقم 346-01-1 الصادر في 31-12-2000 بتنفيذ القانون رقم 01-44 السنة المالية 2002؛ للمزيد من التفصيل راجع عبد القادر التيلعاتي، مرجع سابق، ص 5.

1 الجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 6 ديسمبر 1989.

### المطلب الأول: مبدأ الإقليمية الضريبية على الشركات والاستثناءات الواردة عليه

أصبحت الضريبة على الشركات، تعتمد على مبدأ الإقليمية، وذلك خلافا للضريبة على الأرباح المهنية التي كانت تطبق فقط على الشركات التجارية والصناعية، إذ نصت المادة 3 من القانون رقم 86-24 المتعلق بالضريبة على الشركات على أن كل شركة تمارس بصفة عرضية أو دائمة نشاطا بالمغرب يهدف إلى الحصول على الربح تخضع للضريبة على الشركات عن الأرباح والمداخيل التي تحصل عليها من هذا النشاط.

كما نصت نفس المادة على أن الضريبة تفرض على الشركات التي يوجد مقرها خارج المغرب المسماة "الشركات الأجنبية" كلما أنجزت بالمغرب أشغالا أو قدمت خدمات إما لحساب فروع خاصة بها أو لحساب أشخاص طبيعيين أو معنويين مستقلين، وكلما كان لهذه الفروع ولهؤلاء الأشخاص موطن بالمغرب أو كانوا مزاولين نشاطهم به، وهذه المقتضيات كرسها المشرع في المادة الخامسة من المدونة العامة للضرائب، التي نصت في الفقرة الأولى على أن: "تفرض الضريبة على الشركات المتوفرة أو غير المتوفرة على مقر بالمغرب بالنسبة لجميع الحاصلات والأرباح والدخول...".

كما تفرض هذه الضريبة أيضا على الشركات غير المتوفرة على مقر بالمغرب المسماة "الشركات غير المقيمة" إذا تعلق الأمر بالمبالغ الإجمالية الوارد بيانها في المادة 15 من المدونة العامة للضرائب، والتي تحصل عليها لقاء أشغال تنجزها أو خدمات تقدمها إما لحساب فروع خاصة بها أو مؤسساتها بالمغرب.

إن تكلف الشركات بالضريبة حسب مقتضيات المادة الخامسة من المدونة العامة للضرائب، إذا كان مقرها بالمغرب سواء كانت مملوكة لمغاربة أو لأجانب، كما تطبق هذه الضريبة أيضا على الشركات الأجنبية التي يوجد مقرها في الخارج، وذلك عن المبالغ الإجمالية التي تحصل عليها لقاء أشغال تنجزها أو الخدمات التي تقدمها إما لحساب فروع

خاصة بها وإما لحساب أشخاص، إذا كان للفروع أو الأشخاص موطن بالمغرب أو كانت تزاوّل فيه وجها من وجوه النشاط<sup>1</sup>.

ومن ناحية التكاليف الضريبي يمكن تقسيم الشركات إلى عدة أصناف، ذلك أن الخضوع للضريبة على الشركات يكون إجباريا بالنسبة لبعض الشركات واختياريا بالنسبة لشركات أخرى، هذا مع إعفاء البعض الآخر، إما بشكل كلي أو جزئي من الخضوع لهذه الضريبة. ذلك أن تطبيق مقتضيات قانون الضريبة على الشركات لا يسري على جميع الشركات، حيث ميز المشرع بين الأشخاص الملزمين بالضريبة، ثم الأشخاص المستثنين من الخضوع لهذه الضريبة.

### الفقرة الأولى: المكلفون المفروضة عليهم الضريبة على الشركات

من خلال المادة الثانية من المدونة العامة للضرائب، يلاحظ أن المشرع ميز بين فئتين من الأشخاص المفروضة عليهم الضريبة على الشركات:

1: الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة (على الشركات).

2: الشركات الخاضعة اختيارا للضريبة (على الشركات)<sup>2</sup>.

لقد حصر المشرع الأشخاص المفروضة عليهم الضريبة على الشركات في الوحدات التالية: الشركات، والمؤسسات العامة، والأشخاص المعنوية الأخرى، ووحدت الفقرة الثالثة من المادة الثانية من المدونة العامة للضرائب تسمية الشركات والمؤسسات العمومية والجمعيات وغيرها من الهيئات المعتمدة في حكمها والصناديق ومراكز التنسيق والأشخاص المعنويين الآخرين الخاضعين للضريبة على الشركات، فأطلقت على كل الوحدات والهيئات المذكورة اسم "الشركات".

1 للمزيد من التفصيل، انظر نص المادة الثالثة من القانون رقم 86-24 المتعلق بالضريبة على الشركات. ج. ر. عدد 4023 بتاريخ 6 ديسمبر 1989، ثم مراجعة نص الفقرة الثانية من المادة الخامسة من المدونة العامة للضرائب، سلسلة المعرفة القانونية للجمعية مرجع مذكور ص 17.

2 الفقرتين الأولى والثانية من المادة الثانية من المدونة العامة للضرائب، دار الإنماء الثقافي مرجع سابق ص 15.

- كما تراجع في نفس الإطار: المادة الثانية فقرة 5، من كتاب الوعاء والتحصيل، قانون المالية رقم 05-35 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 01.05.197 الصادر في 24 ذي القعدة 1426 (26 ديسمبر 2005)، الجريدة الرسمية عدد 5382-بتاريخ 29 ديسمبر 2005



- فبالنسبة للشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على الشركات.

إذ نصت المادة الثانية على أنه: "تخضع وجوبا للضريبة على الشركات:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها ما عدا تلك المشار إليها في المادة؛
- المؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنويين الذين يقومون باستغلال أو بعمليات تهدف للحصول على ربح؛
- الجمعيات والهيئات المعتمدة قانونا في حكمها؛
- الصناديق المحدثة بنص تشريعي صريح، وتفرض الضريبة باسم الهيئات المكلفة بتسييرها...؛

- مراكز التنسيق التابعة لشركة غير مقيمة أو لمجموعة دولية يوجد مقرها بالخارج<sup>1</sup>.

وبالرجوع إلى مقتضيات المادة الثالثة من المدونة العامة للضرائب بشأن الأشخاص المستثنين من نطاق التطبيق، فإن الخضوع للضريبة على الشركات يكون إجباريا بالنسبة للشركات التالية:

- شركات الأموال Les Sociétés de Capitaux، ويتعلق الأمر بالشركات التي تقوم على أساس الاعتبار المالي؛ أي على رأس المال الذي يقسم على أسهم، ويسمى الشركاء فيها بالمساهمين، ويمكن لكل مساهم في شركة الأموال أن يتصرف بحرية في أسهمه، وتعتبر من شركات الأموال، شركة المساهمة وشركات التوصية بالأسهم(\*)).

1 يراد بمراكز التنسيق كل فرع أو مؤسسة شركة أو مجموعة دولية يوجد مقرها بالخارج وتزاول لفائدة الشركة أو للمجموعة المذكورة وحدها مهام الإدارة أو التنسيق أو المراقبة.

\* شركات المساهمة تجارية بحسب شكلها مهما كان غرضها ينظمها القانون رقم 95/17 كما وقع تعديله وتتميمه، تنشأ بين خمسة أشخاص أو أكثر يسمون مساهمين ولا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود ما قدموه من حصص ولا تحمل هذه الشركات عنوانا يتكون من أسماء الشركاء أو أحدهم، بل عنوانا يشتق من غرضها، وبذلك تعرف بالشركة المجهولة الاسم ويدير شؤونها مجلس إداري. أما شركة التوصية بالأسهم فتتكون بين شريك متضامن أو أكثر لهم صفة تاجر ويسألون بالتضامن عن ديون الشركة، وبين شركاء موصين لهم صفة مساهمين لا يقل عددهم في التشريع المغربي عن 3 ولا يتحملون الخسائر إلا في حدود حصصهم، للمزيد من التفصيل حول ما يتعلق بالشركات وتنظيمها، انظر مؤلفات الدكتور شكري السباعي حول الشركات.

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة 1 Les Sociétés à Responsabilités limitées وهي التي تتكون من شخصين أو أكثر، لا يتحملون الخسائر إلا في حدود حصصهم ولا يقل رأسمالها في التشريع المغربي عن 100.000 درهم، وتجمع هذه الشركات بين شركات الأموال وشركات الأشخاص.
- المقاولات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنويين الهادفة إلى الحصول على الربح، ويتعلق الأمر بكل المشروعات العامة الصناعية والتجارية التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة وتخضع لأحكام القانون الخاص، شأنها شأن الأفراد والمشروعات الخاصة، وتساهم هذه المشروعات بجزء من أرباحها في تمويل الميزانية العامة<sup>2</sup>.
- شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة التي تضم أشخاصا معنويين: تعد من شركات الأشخاص، لكنها تخضع للضريبة على الشركات إذا كانت تضم من بين شركائها أشخاصا معنويين.
- الشركات ذات الغرض العقاري غير المتوفرة على شروط الإعفاء، إذ تخضع الشركة المدنية للضريبة (على الشركات) في الحالتين التاليتين:
  - إذا لم تكن أصولها مكونة من وحدة سكنية يشغلها أعضائها كلهم أو جلهم كسكن أو لم تكن هذه الأصول عبارة عن قطعة أرضية مخصصة لبناء عقار جماعي، أو مجموعة عقارية لإسكان أعضائها.
  - إذا لم يكن نظامها الأساسي يسمح لأعضائها بحرية التصرف في أجزاء العقار الجماعي أو المجموعة العقارية المطابقة لأنصبتهم.

1 ظهير شريف رقم 1.97.49 صادر في 13 فبراير 1997 بتنفيذ القانون رقم 96-05 المتعلق بشركة التضامن و شركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة. ج. ر. عدد: 4478 بتاريخ فاتح ماي 1997، ص 1058.

2 محمد القرقوري: "وعاء ومنازعات للضرائب على الشركات على القيمة المضافة على الدخل"، مطبعة الأمنية- الرباط، 2002، ص 74-75.

ففي هاتين الحالتين لا تعتبر الشركة شفافة، ومن ثم لا يمكن متابعة أعضائها لكونهم لا يملكون حرية التصرف في أنصبتهم ولا يعتبرون في عداد الملاكين، وتخضع بدلا من ذلك - الشركة - إذا أجزت تصرفا خاضعا لهذه الضريبة كما في حالة إيجار أو بيع العقارات التي اقتنتها أو قامت ببنائها<sup>1</sup>.

والملاحظ أنه باستثناء الأشخاص المشار إليهم في المادة الثالثة من المدونة العامة للضرائب، فإن الضريبة على الشركات بموجب المادة الثانية من نفس القانون، أصبح مجال تطبيقها يتسم بالشمول والاتساع، إذ يخضع للضريبة على الشركات جميع الأشخاص المعنويين الذين يزاولون نشاطا الهدف منه تحقيق الربح، بما في ذلك الجمعيات والتعاونيات وكل الهيئات المعتبرة في حكمها، التي لم تكن في السابق تطبق عليها مقتضيات هذه الضريبة بسبب استفادتها من نظام الإعفاء الضريبي الجزئي كما سنوضح ذلك لاحقا عند تحديد الأشخاص غير الخاضعين للضريبة على الشركات.

- أما الشركات الخاضعة اختيارا للضريبة على الشركات: Sociétés imposables sur option

كقاعدة عامة لا تخضع هذه الشركات للضريبة إلا إذا اختارت ذلك في التصريح الخاص بالتأسيس المشار إليه في المادة 148 من المدونة العامة للضرائب، الذي تودعه أو توجهه الشركة في رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل إلى المصلحة المحلية للضرائب المختصة داخل أجل لا يزيد على ثلاثين (30) يوما من تاريخ تأسيسها أو استقرارها بالمغرب، ويتعلق الأمر بالشركات التالية:

- شركات الأشخاص: وهي التي تقوم على أساس الاعتبار الشخصي الذي يستند إلى الثقة، وتنشأ بين عدد قليل من الشركاء، غالبا ما تمارس هذه الشركات نشاطا صغير الحجم،

1 الشركات العقارية الشفافة les sociétés mobilières transparences، تسمية مقبوضة من التشريع الفرنسي، وتطلق على الشركات العقارية للملكيات المشتركة، قد حددت المادة الثانية من القانون رقم 24-86 المتعلق بالضريبة على الشركات، أصناف هذه الشركات والحالات التي تخضع فيها للضريبة على الشركات.

والمسؤولية فيها على الديون تكون تضامنية بين الشركاء، وتنتهي شركة الأشخاص بالاندماج أو بموت أحد الشركاء أو بالحجز عليه أو بإفلاسه، وتعد شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة من شركات الأشخاص<sup>1</sup>.

• **شركات المحاصة: Les sociétés nonparticipation** وتتكون من شخصين أو أكثر، تقوم خفية ومتسترة أي بدون إشهار أو تقييد في السجل التجاري وبدون عنوان تجاري ولا رأسمال، ويهدف هذا النوع من الشركات إلى تحقيق عملية تجارية سريعة ووحيدة<sup>(\*\*)</sup>. وتبعاً لما ذكر، هناك صنف من الشركات تطبق عليه الضريبة على الشركات بقوة القانون، ويتعلق الأمر بشركات المساهمة -الشركات ذات المسؤولية المحدودة- شركات التوصية بالأسهم -شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة التي لا يكون كل شركاءها أشخاصاً طبيعيين، أما الصنف الآخر من الشركات، فيخضع للضريبة على الشركات بشكل اختياري لا رجعة فيه، ويتعلق الأمر بشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة التي يتكون شركاؤها من أشخاص طبيعيين ثم شركات المحاصة. ولم يشمل تطبيق الضريبة على الشركات الوحدات الاقتصادية المذكورة أعلاه فحسب، بل أخضع المشرع كل المؤسسات العمومية والجمعيات وغيرها من الهيئات المعتمدة في حكمها والصناديق ومراكز التنسيق والأشخاص المعنويين الآخرين غير المستثنين من نطاق التطبيق، والتي تطلق عليها الفقرة الثالثة من المادة الثانية من المدونة العامة للضرائب اسم "الشركات".

### الفقرة الثانية: المؤسسات العمومية والأشخاص المعنويين الأخرى

تخضع المؤسسات العمومية للضريبة على الشركات عند قيامها بأي نشاط تستهدف منه الربح، ويتمثل ذلك في ممارسة أنشطة ذات طبيعة صناعية أو تجارية أو فلاحية أو

<sup>1</sup> تتكون شركة التوصية البسيطة من شركاء متضامنين ومن شركاء موصين. أما في شركة التضامن فيكون لكل الشركاء صفة تاجر ويمالون على وجه التضامن عن ديون الشركة. للمزيد من التفصيل حول هاتين الشريكتين، أنظر محمد القرقوري، مرجع سابق، ص 80.

\*\* كمثال على هذا النوع من الشركات، الاتفاق الذي ينشأ بين شخصين من أجل شراء حصيلة السمك المصطاد من أحد المصايد، وبيعه وتوزيع الربح والخسارة بينهما.

حرفية وكذلك تقديم خدمات مقابل ثمن، بحيث تلجأ هذه المؤسسات إلى المبادئ القانونية للتسيير الخاص عند القيام بأنشطتها المهنية حيث يشبه عملها عمل التجار، رغم أن غايتها ليست تحقيق الربح فقط. أما المؤسسات العمومية ذات الطبيعة الإدارية فإنها إذا تجاوزت عند القيام بعملها هدفها المحدد بحيث قامت بعمليات تستهدف الربح فإنها تخضع للضريبة على الشركات على الأرباح والدخول المحصل عليها بسبب هذه العمليات<sup>1</sup>.

ونفس الأمر يتعلق بالأشخاص المعنويين الأخرى والمثال على ذلك (الجمعيات، النوادي، الجماعات المحلية، الأحزاب...)، وبالإضافة إلى المؤسسات العمومية والأشخاص المعنويين، فقد أخضع المشرع المغربي للضريبة على الشركات الصناديق المحدثة بنص تشريعي أو باتفاقية غير المتمتعة بالشخصية المعنوية والمعهود بتسييرها إلى هيئات خاضعة للقانون العام أو الخاص إذا لم يكن إعفاؤها مقررا بنص صريح، وتفرض الضريبة باسم الهيئات المسيرة.

ونظرا للجدل الذي أثاره إخضاع الجمعيات والتعاونيات للضريبة على الشركات، ارتأينا التطرق إلى المقتضيات المتعلقة بهذا الموضوع بشكل مفصل عند تناول الاستثناءات الواردة على مبدأ إقليمية الضريبة على الشركات، ضمن الفقرة الثالثة أدناه، وقبل الانتقال إلى ذلك، لابد من الإشارة إلى أن الضريبة على الشركات، تفرض سواء كانت الشركات متوفرة على مقر اجتماعي بالمغرب أو خارجه بالنسبة لجميع الأرباح والدخول المتعلقة بالأموال التي تملكها والنشاط الذي تقوم به والعمليات الهادفة إلى الحصول على ربح من الأنشطة التي تتجزأ في المغرب، ولو بصورة عرضية والشركات التي يمكن للمغرب فرض الضريبة عليها عملا باتفاقيات دولية لتفادي الازدواج الضريبي في مجال الضرائب

1 أحمد قزير: "الضريبة على الشركات بين تشجيع الاستثمار ومبدأ العدالة الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني 1994/1995 ص 22 و ص 23.

على الدخل<sup>1</sup>، لكن رغم ذلك يجب التمييز بين الشركات التي يوجد مقرها بالمغرب والشركات الأجنبية.

فالشركات التي يوجد مقرها بالمغرب، تخضع للضريبة على الشركات بخصوص جميع الأرباح والدخول المحققة في المغرب المتعلقة بالأموال التي تملكها والأنشطة التي تقوم بها والعمليات الهادفة إلى الحصول على ربح، ولو كان قيامها بذلك يتم بصورة عرضية<sup>2</sup>.

أما الشركات الأجنبية فهي التي لا تتوفر على مقر اجتماعي بالمغرب المسماة "بالشركات غير المقيمة"، فتخضع للضريبة على الشركات على مجموع الأرباح والدخول التي يكون مصدرها المغرب المشار إليها في المادة 15 من المدونة العامة للضرائب والتي تحصل عليها لقاء أشغال تنجزها أو خدمات تقدمها لحساب فروع خاصة بها أو بمؤسساتها بالمغرب وإما لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين مستقلين إذا كان لهؤلاء الأشخاص أو هذه الفروع الآنف ذكرها موطن بالمغرب أو كانت تزاوّل فيه نشاطا ما.

### المطلب الثاني: الاستثناءات الواردة على مبدأ الإقليمية الضريبة على الشركات

بخصوص الاستثناءات الواردة على مبدأ شمولية تطبيق الضريبة على الشركات، يمكن التمييز بين الأشخاص غير الخاضعين للضريبة على الشركات ثم الأشخاص المستفيدين من الإعفاء من نطاق التطبيق، فبالرجوع إلى المقترضات القانونية المتعلقة بنطاق تطبيق الضريبة على الشركات الواردة بالبواب الأول من المدونة العامة للضرائب، يلاحظ أنه بالإضافة إلى الأشخاص الخاضعين للضريبة على الشركات المشار إليهم في المادة الثانية أعلاه، هناك أشخاص تم استثناءهم من الخضوع إلى هذه الضريبة وآخرون تم إعفاؤهم إما كلياً أو جزئياً بصفة دائمة أو مؤقتة.

1 أنظر الفقرتين الأولى والثانية من المادة الخامسة من المدونة العامة للضرائب.

2 Abdelmajid Aktaou: 'Traité de l'impôt sur les sociétés' éditions 'Al-Misbah'. 2005, P 56.

2 المادة 5 من المدونة العامة للضرائب.

الفقرة الأولى: الأشخاص المستثنون من نطاق تطبيق الضريبة على الشركات *les sociétés non imposables*

تستثنى حسب منطق المادة الثالثة من المدونة العامة للضرائب من الخضوع إلى الضريبة على الشركات المنشآت التالية:

✓ شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب التي لا تضم سوى أشخاصا طبيعيين وكذا شركات المحاصة مع مراعاة الاختيار المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة الثانية أعلاه.

✓ الشركات الفعلية التي لا تشمل إلا الأشخاص الطبيعيين في تكوينها، والشركة الفعلية هي الشركة المكونة من طرف شريكين أو أكثر بدون تحرير عقد مكتوب مع وجود الشروط الضرورية لتشكل عقد شركة كالرغبة في التشارك ووجود حصص متبادلة وأيضا اقتسام الشركاء للربح والخسارة<sup>1</sup>، وتأسيس هذه الشركة يأتي بفعل الواقع دون مراعاة أي تنظيم معين بسبب عدم وجود أي نص قانوني يحدد ذلك في التشريعات الخاصة بالشركات<sup>2</sup>، ولكن على المستوى الجبائي الشركات الفعلية لا تعتبر شركات لها وجود مستقل، يتضح ذلك من خلال التنصيص على استثنائها من الضريبة على الشركات شريطة أن تتكون من أشخاص طبيعيين.

✓ الشركات العقارية ذات الغرض العقاري مهما كان شكلها، ويطلق عليها اسم "الشركات العقارية الشفافة" وهي الشركات ذات الغرض العقاري غير المتوفرة على شروط الإعفاء: وتستثنى من نطاق تطبيق الضريبة على الشركات عند توافر الشرطين التاليين:

1 أحمد قزير، مرجع سابق، ص 31.

2 القانون رقم 17/95 المتعلق بشركات المساهمة، والقانون رقم 05/96 المتعلق بشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة. الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم: 97-49-1 بتاريخ 13 فبراير 1997 ج.ر. عدد 4478 بتاريخ فاتح ماي 1997 ص 1058.

- إذا كانت أصولها متألّفة من وحدة سكنية يشغلها أعضاؤها كلهم أو جلهم كسكن أو كانت هذه الأصول عبارة عن قطعة أرضية مخصصة لبناء عقار جماعي، أو مجموعة عقارية لإسكان أعضائها.

- الشرط الثاني: أن ينحصر غرضها في القيام باسمها بتملك أو بناء عقارات جماعية أو مجموعات عقارية ينص نظامها الأساسي على تمكين كل عضو من أعضائها المعيّنين بأسمائهم من حرية التصرف في جزء العقار أو المجموعة العقارية المطابق لحقوقه في الشركة ويتكون كل جزء من وحدة أو وحدات معدة للاستعمال المهني أو للسكني يمكن استخدامها لذلك على حدة (\*).

- المجموعات ذات النفع الاقتصادي كما تم تعريفها بالقانون رقم 13.97<sup>1</sup>، وهي التي تؤسس بين شخصين معنويين أو أكثر لمدة محددة أو غير محددة بهدف تسخير كل الوسائل التي من شأنها تسهيل أو تنمية النشاط الاقتصادي لأعضائها وتحسين أو إنماء نتائج هذا النشاط، كما يجب أن يكون نشاط المجموعة مرتبطا بالنشاط الاقتصادي لأعضائها.

### الفقرة الثانية: الإعفاء من نطاق تطبيق الضريبة على الشركات

حدد المشرع أنواع الإعفاءات من الخضوع للضريبة على الشركات والهيئات المستفيدة منها حسب توافر شروط الاستفادة المنصوص عليها في المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب التي تناولت تلك الإعفاءات كالآتي:

\* بخصوص تعريف الشركات العقارية الشفافة les sociétés mobilières transparents: راجع الهامش رقم 1 الصفحة 41 من هذه الأطروحة.

1 المادة الأولى من القانون رقم 13.97 المتعلق بالمجموعات ذات النفع الاقتصادي الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1/99/12 المؤرخ في 5 فبراير 1999، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4678 بتاريخ 04/01/1999.



■ الإعفاءات الدائمة من الضريبة وفرضها بالسعر المخفض بصفة دائمة، وتضم:  
الإعفاءات الدائمة<sup>1</sup>، والإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بسعر مخفض ثم  
الإعفاءات الدائمة من الضريبة المحجوزة في المنبع، إضافة إلى نظام الفرض الدائم  
للضريبة بسعر مخفض<sup>2</sup>.

■ أما الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بسعر مخفض بصفة مؤقتة<sup>3</sup>، فميزت  
فيها المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب بين الإعفاءات المتبوعة بالفرض  
المؤقت للضريبة بسعر مخفض والإعفاءات المؤقتة ثم نظام الفرض المؤقت  
للضريبة بسعر مخفض<sup>4</sup>.

ونظرا لتعدد أشكال الإعفاء من الضريبة على الشركات واختلاف الشركات المستفيدة  
من تلك الإعفاءات تبعا لتوفرها على الشروط والمعايير كما حددتها المادة السادسة المذكورة

1 تعفى كليا وبصفة دائمة: - الجمعيات والتعاونيات واتحاداتها المؤسسة قانونا التي لا تهدف إلى تحقيق الربح والتنظيمات المشابهة لها  
- الشركات التي تتعاطى تربية المواشي فيما يخص الأرباح الناتجة عن هذا النشاط. - الشركات الأجنبية في ما يتعلق بزائد القيمة  
النشأ عن التخلي عن قيم منقولة مسعرة لدى بورصة القيم بالمغرب، والعصبة الوطنية لمكافحة داء السرطان، مؤسسة محمد الخامس  
للتضامن، مؤسسة محمد السادس للنهوض بالأعمال الاجتماعية للتربية والتكوين، المكتب الوطني للأعمال الجامعية الاجتماعية  
والثقافية، البنك الإسلامي للتنمية، البنك الإفريقي للتنمية، صناديق التوظيف الجماعي للتسديد.

2 نذكر في هذا الإطار: الإعفاءات الجزئية الدائمة، حيث تستفيد من هذا الإعفاء: - الشركات الفلاحية فيما يخص الأرباح الناشئة عن  
زراعات الحبوب والنباتات الزيتية والزراعات السكرية والكثيرة والقطنية. - مقاولات التصدير والمقاولات الفندقية، وذلك انطلاقا من  
انتهاء مدة خمس سنوات الأولى التي تم إعفاؤها من الضريبة كليا. - المنشآت الغير العاملة في القطاع المنجمي التي تقوم ببيع  
منتجات مكتملة الصنع، برسم رقم المعاملات المحقق مع المنشآت المقامة في المواقع الخاصة بالتصدير ابتداء من انتهاء الخمس  
السنوات الأولى التي تم إعفاؤها كليا. - المنشآت المنجمية المصدرة ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها أول عملية تصدير.

3 كمثال لهذا الصنف من الإعفاءات نذكر: الإعفاءات الكلية المؤقتة التي تسري على ثلاث هيئات وهي: - مقاولات التصدير التي تعفى  
لمدة خمس سنوات ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت فيها أول عملية تصدير في ما يخص رقم الأعمال المحقق من هذا العمل. -  
المنشآت الفندقية عن مؤسساتها الفندقية فيما يخص جزء الأساس المفروض عليه الضريبة المطابق لرقم معاملاتها المحقق بعمليات  
أجنبية مخول إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات الأسفار، تعفى لمدة خمس سنوات الأولى بتبدي من  
السنة المحاسبية التي أنجزت فيها أول عملية إيواء بالعملة الأجنبية. - المنشآت المقامة في المواقع الخاصة بالتصدير والمنشآت الغير  
العاملة في القطاع المنجمي والتي تقوم ببيع منتجات مكتملة الصنع مخصصة للتصدير لمنشآت أخرى مقامة في المواقع السالفة الذكر  
تستفيد هذه المنشآت من إعفاء كلي لمدة خمس سنوات الأولى ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها أول عملية بيع للمنتجات  
المكتملة، وعلى هذه المنشآت أن تثبت أنها قامت بتصدير المنتجات المكتملة الصنع عن طريق شهادة تسلم من إدارة الجمارك  
والضرائب الغير المباشرة.

4 تم تغيير عبارة "التخفيض المؤقت" بعبارة "سعر مخفض" بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2008.

أعلاه، ارتأينا الاقتصار في هذا السياق على اتخاذ نظام الإعفاء الضريبي الذي أصبحت تستفيد منه التعاونيات كنموذج، وذلك اعتبارا للجدل الذي أثاره إخضاع الجمعيات والتعاونيات للضريبة على الشركات، كما سبقت الإشارة إلى ذلك سلفا.

### الفقرة الثالثة: تطبيق نظام الإعفاء الضريبي الجزئي على الجمعيات والتعاونيات والتنظيمات المشابهة لها

حسب الفصل الأول من ظهير 15 نونبر 1958 المتعلق بتأسيس الجمعيات كما تم تعديله بمقتضى القانون 00-75 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-02-206 بتاريخ 23 يوليوز 2002<sup>1</sup>، فإن الجمعية هي اتفاق لتحقيق تعاون مستمر بين شخصين أو عدة أشخاص لاستخدام معلوماتهم أو نشاطهم لغاية غير توزيع الأرباح فيما بينهم، وتعتبر جمعيات مثل الجمعيات المعترف لها بالمصلحة العامة واتحاداتها وتجمعاتها، الأحزاب السياسية والتجمعات السياسية النقابات، الجمعيات الأجنبية المرخص لها من طرف الأمانة العامة للحكومة.

أما التعاونيات فقد عرفها المشرع بموجب الفصل الأول من القانون رقم 24/83 المحدد للنظام الأساسي للتعاونيات ومكتب تنمية التعاون، باعتبارها تجمع لأشخاص طبيعيين يتفقون على التوحد من أجل خلق مقولة مكلفة بتلبية حاجياتهم الخاصة فقط، بالسلع والخدمات التي يحتاجونها، وتتمتع بالأهلية القانونية وبالاستقلال المالي، تتمحور أهدافها حول تحسين الوضعية السوسيو اقتصادية لأعضائها وتقوية الروح التعاونية بينهم وغيرها من الأهداف المحددة في الفصل الثالث من نفس القانون.

ونظرا لأهمية ومكانة النظام التعاوني بالمغرب، خصص القانون 24-83 مجموعة من الحوافز الضريبية<sup>2</sup>، اعتبارا لكون التعاونيات صيغة مناسبة لتشجيع فئات واسعة من

1 القانون رقم 00-75 المغير والمتمم بموجبه الظهير الشريف رقم: 1-58-376 بتاريخ 15 نونبر 1958، الصادر الأمر بتنفيذه بموجب الظهير الشريف رقم 1-02-206 بتاريخ 12 من جمادى الأولى 1423 (23 يوليوز 2002)، ج.ر. عدد: 5046 بتاريخ 10/10/2002، ص 2892.

2 الفصلين 87 و88 من القانون 24-83 المتعلق بتحديد النظام الأساسي العام للتعاونيات ومهام مكتب تنمية التعاون، الصادر لتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-83-226 المؤرخ ب 9 محرم 1405 (5 أكتوبر 1984) الجريدة الرسمية رقم 3773 الصادرة يوم الأربعاء 20 فبراير 1985.

المواطنين على تعبئة ادخارهم المحدود واستثماره بشكل جماعي في إطار صيغة مقاولاتية، تتميز عن صيغة الشركة على أكثر من صعيد، ثم لكون التعاونيات تمتلك القدرة — نظرا للقيم والمبادئ التي تستند إليها — على تنظيم عدد من القطاعات غير المهيكلة وإدماجها في التنمية الحديثة، وخاصة في القطاعات الفلاحية والصناعة التقليدية والمناجم والصيد التقليدي والرفع من قيمتها المضافة وضمان مساهمتها في حل بعض المشاكل التي واجهت الدولة المتدخلة في الاقتصاد وقتئذ، لكن سرعان ما تغيرت هذه النظرة.

فموجب قانون المالية لسنة 2005، أصبحت التعاونيات التي تزاوّل نشاطا تحويليا تخضع للضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة، وهذه الوضعية الجديدة كرسها المدونة العامة للضرائب كذلك، إذ لم تعد تستفيد التعاونيات من الإعفاء الضريبي إلا بتوفر بعض الشروط<sup>1</sup>، والتي تتحدد أساسا في كون التعاونية أو اتحاد التعاونيات الملتزمين بالقانون التعاوني كأصل، والتي تحصر أنشطتها في جمع مواد أولية من الأعضاء وتسويقها أو اللذان يمارسان كذلك نشاطا تحويليا للمواد المجمعة من الأعضاء بواسطة تجهيزات ومعدات ووسائل إنتاج شبيهة بتلك التي تستعملها المنشآت الصناعية الخاضعة للضريبة وتسويق المنتجات-التي قامت بتحويلها، شريطة أن يقل رقم أعمالها السنوي عن 5 ملايين درهم (5.000.000 درهم)، باستثناء التعاونيات السكنية التي تم تمديد الإعفاءات التي كانت تستفيد منها قبل صدور المدونة العامة للضرائب بموجب القانون المالي لسنة 2007، ومن تم فكل تعاونية تجاوز رقم أعمالها 5 ملايين درهما تخضع للضريبة على الشركات، هذا دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة<sup>2</sup>.

ويستخلص مما ذكر أن التعاونيات التي أصبحت خاضعة للضريبة على الشركات كما حددتها المدونة العامة للضرائب، هي التعاونيات ذات الطابع الصناعي التي أصبحت تشكل منافسة في الأسواق للشركات التي لها نفس الطابع وتتعاطى نفس الأنشطة، التي يمكن

1 المادة 6 من القانون 83-24 من نفس القانون.

2-مجلة التعاون: يصدرها مكتب تنمية التعاون، العدد 80، برسم سنة 2007، ص 4.

حصرها أساسا في تعاونيات تحويل الحليب فيما يخص الجانب المتعلق بإنتاج المشتقات ذات الطابع الصناعي من أنشطتها، أما التعاونيات التي يقتصر نشاطها على جمع وتسويق الحليب العادي المعبأ وغير المعبأ من الخضوع للضريبة على الشركات بناء على المقتضيات المتعلقة بالتعاونيات التي تعفي جمع وتسويق المواد الأولية.

ويتبين مما سبق، أن أنشطة التعاونيات التي تقوم بالتحويل دون استعمال الوسائل والمعدات التي تستعملها الشركات الصناعية الخاضعة للضريبة على الشركات، تبقى متمتعة بالإعفاء من الخضوع للضريبة على الشركات، سواء كانت عاملة في ميدان الصناعات الغذائية والفلاحية أو في ميدان الصناعة التقليدية أو الصيد البحري التقليدي.

وترجع الأسباب التي جعلت المشرع يفرض الضريبة على الشركات على بعض التعاونيات في حالة انتفاء الشروط المشار إليها سالفا إلى الرغبة في إقرار نوع من المساواة بين نوع محدد من المنشآت؛ شركات كانت أو تعاونيات متى كان النشاط الذي تمارسه متشابهة، ثم أن هذا الإجراء من شأنه التصدي للوحدات الاقتصادية التي تتهرب من أداء الضريبة من خلال الاشتغال في إطار النظام القانوني بدل القانون المتعلق بالشركات.

إن الإجراءات المعتمدة من طرف المشرع الضريبي، المتضمنة في المدونة العامة للضرائب المصادق عليها في إطار قانون المالية لسنة 2007، والمتمثلة أساسا في إلغاء الإعفاءات الضريبية التي كانت مخولة للتعاونيات والجمعيات، ووضعه لمجموعة من الشروط قصد الاستمرار في الاستفادة من الإعفاء الضريبي<sup>1</sup>، تبقى إجراءات صائبة من أجل إعادة النظر في سياسة الإعفاءات الضريبية التي تستفيد منها بعض الشركات مما يضيع على خزينة الدولة عائدات مالية هامة، خاصة أن هذه الإعفاءات غالبا ما تمنح دون مراعاة انعكاساتها السلبية على مبدأي المساواة والعدالة الجبائية ودون التأكد من مدى تحقق الأهداف الاقتصادية والتنموية التي من أجلها تم منح تلك الإعفاءات الضريبية.

1 انظر المادة 6، ف7 و ف I-7.

ومن جهة ثانية، فإن إلغاء بعض الإعفاءات التي كانت ممنوحة للتعاونيات ووضع شروط معينة قصد الاستفادة من الإعفاء الضريبي، يعتبر إجراء إيجابيا من شأنه توسيع وعاء الضريبة على الشركات ومحاربة بعض المنشآت التي تنتهز من الخضوع للضريبة من خلال اتخاذها شكل تعاونية قصد الخضوع للقانون 24-83 المنظم للعمل التعاوني، ومن تم الاستفادة من الامتيازات الضريبية المتضمنة بالفصلين 87 و 88 من هذا القانون، ولعل هذا المؤشر هو ما يبرر كثرة التعاونيات التي ظهرت خلال السنوات الأخيرة في العديد من القطاعات<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: تحديد المادة الجبائية المفروضة على أساسها الضريبة على الشركات

على عكس الضريبة على الأرباح المهنية، لا تهم الضريبة على الشركات سوى ما تحصل عليه الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين من أرباح ومداخل، وتفاذا لأي شكل من أشكال التهرب الضريبي، أصبحت تطبق هذه الضريبة على الشركة كيفما كان شكلها أو هدفها، وسواء حققت أرباحا بصورة عرضية أو دورية، ولا عبءا لتبعية الشركة للقطاع العام أو القطاع الخاص<sup>2</sup>، وفي هذا الإطار سنحاول التركيز على نقطتين أساسيتين لمعرفة الأساس الذي تفرض عليه الضريبة على الشركات، ويتعلق الأمر بتحديد الحصيلة الخاضعة للضريبة والتكاليف القابلة للخصم (المطلب الأول)، وفي (المطلب الثاني) سنتعرف على الجوانب التطبيقية للضريبة على الشركات.

1 تبين المؤشرات السوسيو اقتصادية حول الحركة التعاونية بالمغربية أن مجموع التعاونيات قد تجاوز 5147 تعاونية إلى غاية 30 أبريل 2006، موزعة حسب القطاعات كالآتي: قطاع الفلاحة يحتل الصدارة بنسبة 63% من مجموع التعاونيات متبوع بقطاع السكن بنسبة 18% وقطاع الصناعة التقليدية بنسبة 12% وتتقاسم القطاعات الأخرى الباقي أي نسبة 7%، لمزيد من التفصيل بخصوص المعطيات الإحصائية المتعلقة بالتعاونيات وتوزيعها حسب القطاع وحسب الجهات، يمكن الرجوع إلى مجلة التعاون العدد 80، مرجع سابق، ص 12.

كما يراجع في نفس الإطار مجلة المحيط الفلاحي: <http://www.almouhitalfilahi.com/?p=135>

2 تنص المادة الأولى من المذونة العامة للضرائب، على أن للضريبة على الشركات تطبق على مجموع الحاصلات والأرباح والدخول المنصوص عليها في المادتين 4 و 8 أثناءه والمحصّل عليها من قبل الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 2 بعده.

## المطلب الأول: الحصيلة الخاضعة للضريبة على الشركات والتكاليف القابلة للخصم

سنتناول في (الفقرة الأولى) الحصيلة الخاضعة للضريبة على الشركات أما (الفقرة الثانية) فسنخصصها لمعرفة التكاليف القابلة للخصم.

### الفقرة الأولى: الحصيلة الخاضعة للضريبة على الشركات

يتم تحديد الوعاء الجبائي للضريبة على الشركات - أو ما يصطلح على تسميته بالحصيلة الجبائية الخاضعة للضريبة - انطلاقا من الحصيلة المحاسبية الصافية التي يعتمد في تحديدها على حصيلة الاستغلال، وتعني هذه الأخيرة الفرق بين مجموع العائدات ومجموع التحملات المرتبطة بالاستغلال العادي والجاري للشركة أثناء دورة محددة، أما الحصيلة المحاسبية الصافية، فهي حصيلة الاستغلال مع خصم أو زيادة - حسب الحالات - الخسائر أو الأرباح الناتجة عن عمليات أو أحداث تدخلت أثناء الدورة أو مرتبطة بدورات سابقة<sup>1</sup>، وعندما يتم إخضاع هذه الأخيرة للتصحيح - وفقا للمقتضيات الجبائية المؤسسة للضريبة على الشركات - نصل إلى الحصيلة الجبائية؛ أي باعتبار ما زاد من الحاصلات على تكاليف السنة المحاسبية التي وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه النشاط المفروض عليه الضريبة؛ بمعنى أن الضريبة على الشركات تفرض فقط على الدخل الصافي المحقق خلال السنة المحاسبية، والمعروف أن الدخل الصافي هو الربح وهو ما يشترط المشرع تحققه حتى تفرض الضريبة.

ومن أجل تحديد مدلول الربح الواجب فرض الضريبة عليه، توجد نظريتان مختلفتان، سننتقل إليها لمعرفة أي منها يعتمد عليها المشرع المغربي.

1- نظرية الاستغلال: يتحدد الربح حسب هذه النظرية باعتباره فائضا للإيرادات الإجمالية عن مصروفات الاستغلال، ذلك أن الإيرادات الإجمالية تشمل ثمن بيع البضائع والمنتجات في حين تتكون المصروفات من ثمن شراء البضائع والمواد الأولية مضافا إليها ما تدفعه المنشأة من نفقات يستلزمها استغلالها وإدارتها، أما بالنسبة للمنشآت التي تقوم على

1 أحمد قزير، مرجع سبق، ص 38.

تقديم خدمات؛ كالفنادق وشركات التأمين والبنوك فإن إيراداتها تشمل ثمن الخدمات وإيجار المرافق، وتشمل مصروفاتها سائر التكاليف والامتلاكات ومصروفات الصيانة، ومن أجل الوصول إلى الربح بهذه الطريقة، هناك قواعد محاسبية يستلزم إتباعها، والتي تتمثل في القواعد التالية:

- مبدأ استمرار المنشأة: طبقا لهذا المبدأ يفترض المحاسبون أن المنشأة مستمرة في عملها لفترة غير محددة، وأن إعداد الحسابات الختامية والميزانية في نهاية مدة معينة ما هو إلا عملية الهدف منها الوصول إلى نتيجة الأعمال بأكبر قدر ممكن من الدقة، أما الأرباح والخسائر الحقيقية فلا يمكن التوصل إليها حسب هذا المبدأ إلا إذا صفيت المنشأة وبيعت أصولها وسددت التزاماتها.

- مبدأ تحقق الربح: كنتيجة للأخذ بهذا المبدأ فإن المحاسبة تعتبر أن تحقق الربح في المنشآت التجارية والصناعية يكون بمجرد إتمام الصفقات ولا يشترط لتحقيقه سداد قيمة المبيعات بل يكفي قيد تلك العمليات في حساب المدين.

- مبدأ تقويم الأصول على أساس التكلفة التاريخية: تبعا لهذا المبدأ فإن التكلفة التاريخية للأصول وهي المبلغ المدفوع فعلا للحصول على هذه الأصول وما أنفق عليها من مبالغ تجعلها قابلة للاستخدام في العمل والإنتاج، فذلك هو ما يأخذ عند تقويم أصول المنشأة وبالتالي لا ينظر إلى القيمة الاستبدالية لتلك الأصول، فهي لا تؤخذ بعين الاعتبار.

- مبدأ الحيطة والحذر: طبقا لهذا المبدأ يجب الاحتياط لأية خسارة يتوقع حصولها في المستقبل، ولا ينبغي الأخذ في الاعتبار الأرباح المتوقعة عند حساب الإيرادات.

- مبدأ الثبات أو التماثل: بمقتضى هذا المبدأ يجب على المنشأة أن تتبع طريقة واحدة عند إعدادها للقوائم المالية، بحيث لا تغيرها من سنة لأخرى وإذا ما اضطرت لتغييرها فإنه يتعين عليها توضيح الأسباب التي دفعتها لذلك والتي يجب أن تكون مقنعة وجدية.

2- نظرية الميزانية: طبقا لهذه النظرية فإن الربح يتحدد بالفرق بين قيمة صافي أصول المنشأة في آخر المدة وأولها، ويبدو من ذلك أن الربح في هذه الحالة لا يقتصر على

ربح نشاط المنشأة وهو الناتج غالبا عن تضافر العمل ورأس المال بل يشمل أيضا كل زيادة في قيمة تلك الأصول مهما كان سببها.

وفي الوقت الذي نجد فيه أن إتباع النظرية الأولى في تحديد الربح، يجعل الضريبة لا تفرض إلا على الدخل بمعناه الضريبي الدقيق، والذي تعتبر من خصائصه الدورية أو احتمالها وقابلية المصدر للبقاء وصيانتته، نجد في نفس الوقت أن الأخذ بالنظرية الثانية يؤدي إلى فرض الضريبة على أرباح وهمية قد لا تتحقق في الواقع.

وتختلف التشريعات الضريبية في أخذها بإحدى النظريتين، فنجد أن التشريع الإنجليزي مثلا يأخذ بنظرية الاستغلال في حين أن التشريعين الفرنسي والبلجيكي يأخذان بنظرية الميزانية<sup>1</sup>.

وإذا رجعنا إلى التشريع الضريبي المغربي لمعرفة النظرية التي يأخذ بها لتحديد الربح أو الحصيلة الخاضعة للضريبة، نجد أن المشرع بين في البند الأول من المادة 8 من المدونة العامة للضرائب الطريقة التي تحدد بها الحصيلة الخاضعة للضريبة المتعلقة بكل سنة محاسبية بعد تغييرها إن اقتضى الحال، وذلك طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجبائية المعمول بها باعتبار مازاد من العائدات على التكاليف في السنة المحاسبية التي وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه النشاط المفروضة عليه الضريبة تطبيقا للتشريع والتنظيم المحاسبي الجاري بهما العمل، وبذلك يلاحظ أن المشرع يأخذ بنظرية الاستغلال في تحديد الحصيلة الخاضعة للضريبة على الشركات.

أما بخصوص العائدات الخاضعة للضريبة المشار إليها في المادة الثامنة أعلاه، فقد تطرق إليها المشرع بشكل مفصل ضمن المادة التاسعة من المدونة العامة للضرائب والتي يمكن تقسيمها إلى:

1 لمزيد من التفصيل حول النظريتين وتطبيقاتهما، راجع:

-أبوبكر علي التوهوم: "دراسة تحليلية للضريبة على الشركات والمحاسبة عليها في ليبيا- دراسة مقارنة" مكتبة قورينا للنشر والتوزيع، بنغازي ليبيا، الطبعة الأولى 1976، ص 96 وص 97.



- عائدات الاستغلال: وهي القيمة المقابلة للبضائع والمواد والسلع والخدمات المقدمة من طرف المقاول، فحسب المادة 9 المشار إليها أعلاه، تتكون عائدات الاستغلال من:
- ✓ رقم الأعمال. المشتمل على المداخل والدائيات المكتسبة المتعلقة بالمنتجات المسلمة والخدمات المقدمة والأشغال العقارية المنجزة؛
  - ✓ تغير مخزونات المنتوجات؛
  - ✓ مستعقرات منتجة من طرف المنشأة نفسها؛
  - ✓ إعانات الاستغلال؛
  - ✓ عائدات استغلال أخرى؛
  - ✓ استرداد الاستغلال وتقليلات التكاليف؛
- العائدات المالية المتكونة من:
- ✓ عائدات سندات المساهمة وسندات مستعقرة أخرى؛
  - ✓ مكاسب الصرف؛
  - ✓ الفوائد الجارية وعائدات مالية أخرى؛
  - ✓ استردادات مالية وتقليلات التكاليف.
- العائدات غير الجارية المتكونة من:
- ✓ عائدات تقويت المستعقرات، باستثناء عمليات استحفاظ السندات المنصوص عليها في القانون رقم 24-01 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-04-04 المؤرخ في 21 أبريل 2004؛
  - ✓ إعانات التوازن؛
  - ✓ العائدات غير الجارية الأخرى؛
  - ✓ الاستردادات غير الجارية وتقليلات التكاليف<sup>1</sup>؛

1 البند 1 من المادة 9 من المدونة العامة للضرائب.

أما الحاصلات الخاضعة للضريبة المحجوزة في المنبع، فقد حددتها المادة الرابعة من المدونة العامة للضرائب فيما يلي:

- عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها المشار إليها في المادة 13 من (م.ع.ض.) المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في حساب الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المستفيدين المتوفرين أو غير المتوفرين على موطن ضريبي بالمغرب؛
- الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت المشار إليها في المادة 14 من (م.ع.ض.) المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في حساب الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المستفيدين سواء كانوا خاضعين للضريبة أو معفيين منها أو مستثنين من نطاق تطبيقها والمتوفرين في المغرب على مقر اجتماعي أو موطن ضريبي أو مؤسسة ترتبط بها الحاصلات المدفوعة؛
- المبالغ الإجمالية المشار إليها في المادة 15 من (م.ع.ض.) المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في حساب الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين<sup>1</sup>؛

#### الفقرة الثانية: التكاليف القابلة للخصم

تناولنا فيما سبق الإيرادات المكونة للمادة الخاضعة للضريبة على الشركات وبيننا أنواعها كما حددها المشرع، وفي هذا الإطار سنتحدث عن التكاليف والمصروفات التي يجب خصمها من تلك الإيرادات حتى يمكن الوصول إلى الحصيلة الخاضعة للضريبة. وإذا كانت المادة 8 من المدونة العامة للضرائب المذكورة أعلاه، قد حددت الحصيلة الجبائية الخاضعة للضريبة على الشركات كما يظهر من نصها الذي سبق أن أوردناه اعتبارا لكون "الحصيلة الخاضعة للضريبة تحدد في كل سنة محاسبية باعتبار ما زاد من

I المادة 4 من المدونة العامة للضرائب.

العائدات على التكاليف في السنة المحاسبية التي وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه النشاط المفروضة عليه الضريبة...<sup>1</sup>.

فإن تحديد الحصيلة الخاضعة للضريبة يستلزم خصم التكاليف التي أنفقتها الشركة من أجل الحصول على الربح المحقق المفروضة عليه الضريبة، وقد حدد المشرع التكاليف القابلة للخصم في المادة العاشرة من المدونة العامة للضرائب، وإن كانت لا تشكل حدثاً جديداً في مجال الضريبة على الشركات بل تجد جذورها لها في الضريبة على الأرباح المهنية السابقة<sup>2</sup>، وتشمل تلك التكاليف حسب مدلول المادة 8 الآنف ذكرها مايلي:

- تكاليف الاستغلال، ويتعلق الأمر بـ:

✓ مشتريات البضائع المعاد بيعها على حالتها ومشتريات مستهلكة من مواد ولوازم؛

✓ التكاليف الخارجية الأخرى التي وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبها الاستغلال؛

✓ الضرائب والرسوم التي تتحملها الشركة بما فيها حصص الضرائب الإضافية الصادرة خلال السنة المحاسبية ما عدا الضريبة على الشركات؛

✓ تكاليف المستخدمين واليد العاملة والتكاليف الاجتماعية المرتبطة بذلك بما فيها المساعدة على السكنى والتعويضات عن التمثيل وغير ذلك من الامتيازات النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الشركة؛

✓ تكاليف الاستغلال الأخرى؛

✓ ثم مخصصات الاستهلاك؛

- التكاليف المالية المتكونة من:

✓ التكاليف عن الفوائد؛

1. المادة 8 من المدونة العامة للضرائب.

2. عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص 245.

✓ خسائر الصرف؛

✓ التكاليف المالية الأخرى؛

✓ المخصصات المالية؛

✓ التكاليف غير الجارية المتكونة من:

- القيم الصافية لاهتلاكات المستعقرات المفوتة؛

- التكاليف الأخرى غير الجارية؛

- ثم المخصصات غير الجارية بما فيها مخصصات الاهتلاكات التنازلية والتي

يجوز للشركة، بناء على اختيار لا رجعة فيه، أن تقوم باهلاك السلع

التجهيزية التي تمتلكها، ما عدا العقارات كيفما كان الغرض المعدة له،

وعربات نقل الأشخاص<sup>1</sup>؛

وقبل تحديد شروط احتساب الاهتلاك كما نصت عليه المادة العاشرة من المدونة

العامية للضرائب أعلاه، يمكن تعريف الاهتلاك بأنه ذلك النقص التدريجي في قيمة الأصل

نتيجة استخدامه أو مرور الزمن عليه، ومن ثم فهو يعتبر من التكاليف التي تتحملها الشركة

عند مزاولتها لنشاطها، وقد أورد الكثير من فقهاء المالية عدة تعاريف، أهمها التعريف الذي

جاء به معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا: "هو ذلك الجزء من تكلفة الأصل الثابت بالنسبة

لمالكة الذي لا يمكن استرداده عندما يغني الأصل ويستغنى عن خدماته، والمخصص الذي

يعمل لمقابلة هذه الخسارة الرأسمالية هو جزء مكمل لتكاليف المنشأة خلال الحياة الإنتاجية

للأصل ولا يتوقف على قيمة الربح المحقق<sup>2</sup>."

وبالرجوع إلى الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة الموماً إليها أعلاه، يباشر الاهتلاك

وفق الشروط التالية:

1 لمزيد من التفصيل، انظر المادة 10 من المدونة العامة للضرائب.

2 خيرت ضيف: "المحاسبة الضريبية"، دار الجامعات المصرية، 1969، ص 118.

✓ يتكون أساس حساب الاهتلاك من ثمن تلك السلعة التجهيزية بالنسبة للسنة الأولى ومن القيمة المتبقية من الثمن المذكور بالنسبة للسنوات الموالية؛

✓ تحدد نسبة الاهتلاك بضرب سعر الاهتلاك العادي الناجم عن تطبيق أحكام (البند 1 "واو" - 1 - ب من المادة 10 أعلاه) في المعاملات التالية:

- 1,5 فيما يخص السلع التي تبلغ مدة اهتلاكها ثلاث أو أربع سنوات؛

- 2 فيما يخص السلع التي تبلغ مدة اهتلاكها خمس أو ست سنوات؛

- 3 فيما يخص السلع التي تتجاوز مدة اهتلاكها ست سنوات؛

ويتعين على الشركة التي اختارت تطبيق الاهتلاكات الآنفة الذكر أن تبأشر ذلك ابتداء من السنة الأولى لتملك السلع المذكورة.

ولمعرفة تقنية حساب الضريبة على الشركات، وضبط كيفية تحديد الحصيلة الجبائية لهذه الضريبة بعد خصم التكاليف القابلة للخصم، سننتقل إلى المحور الموالي الذي خصصناه لتناول الجوانب التطبيقية المتعلقة باحتساب الضريبة على الشركات.

### المطلب الثاني: الجوانب التطبيقية للضريبة على الشركات

يقصد بربط الضريبة، ذلك الإجراء الذي بموجبه يحدد مبلغها والذي يلتزم المكلف بدفعه عند حلول أجل الأداء، ومن ثم نجد أن الربط الضريبي لا يتم إلا بعد تحديد الربح الخاضع للضريبة ثم فرضها حسب السعر المحدد لها على الربح المحقق.

لذا سنحاول من خلال هذا المحور معرفة التركيب الفني والإجرائي المحاسبي المتبع في تحديد المادة التي تفرض عليها الضريبة على الشركات (الفقرة الثانية) على أن نخصص (الفقرة الأولى) لمعرفة السعر الذي تفرض به الضريبة على الشركات.

### الفقرة الأولى: نسبة سعر الضريبة على الشركات

ما يميز الضريبة على الشركات، أنها لا تطبق بسعر ثابت وموحد على جميع الشركات الخاضعة لهذه الضريبة، بل تفرض بأسعار مختلفة، وهذا ما يجعل الضريبة على

الشركات تتسم بنسبية سعرها<sup>1</sup>، حيث هناك نسبة مئوية لا تتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

وبالرجوع إلى المادة 19 من المدونة العامة للضرائب<sup>2</sup>، يمكن التمييز بين أربعة أنواع من الأسعار التي تفرض بها الضريبة على الشركات ويتعلق الأمر بـ:

I - السعر العادي للضريبة، ويحدد هذا السعر على الشركات كما يلي:

■ هناك سعر 30% والذي يطبق على أرباح جميع الشركات التي لا تخضع لأي سعر ضريبي آخر.

■ ثم سعر 37% ويطبق على النتيجة الصافية الجبائية المتعلقة بالمؤسسات والشركات التالية: مؤسسات الائتمان والهيئات الاعتبارية في حكمها، وبنك المغرب، صندوق الإيداع والتدبير، وشركات التأمين وإعادة التأمين.

II - الأسعار النوعية للضريبة، يتم تحديد هذه الأسعار على الشركات كالاتي:

■ سعر 8.75% ويطبق على المنشآت التي تزاوّل نشاطها في المناطق الحرة للتصدير طوال عشرين سنة (20) محاسبية متتالية التابعة للسنة المحاسبية الخامسة للإعفاء من مجموع الضريبة؛

■ سعر 10% بناء على اختيار، فيما يخص البنوك الحرة offshore Banque طوال الخمس عشرة (15) سنة الأولى المتتالية المولية لتاريخ الحصول على الاعتماد.

■ سعر 17.5%، ويطبق هذا السعر بالنسبة لمجموعة من الشركات والهيئات المشار إليها في بعض بنود المادة السادسة من المدونة العامة للضرائب ويتعلق الأمر بـ:

1- المنشآت المنصوص عليها في المادة 6 (أ "باء" - 1 و 2)؛

2- المنشآت الفندقية المنصوص عليها في المادة 6 (أ "باء" - 3)؛

1 بخلاف الضريبة على الدخل كما سيتبين ذلك لاحقاً والتي تتميز بسعرها التصاعدي.

2 تم تغيير وتنميط هذه المادة بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2008.

- 3- المنشآت المنجمية المنصوص عليها في المادة 6 (أ "دال" - 1)؛
  - 4- المنشآت المنصوص عليها في المادة 6 (أ "دال" - 2 - II "جيم" - 1 - أ)؛
  - 5- المنشآت الحرفية المنصوص عليها في المادة 6 (II "جيم" - 1 - ب)؛
  - 6- المؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني المنصوص عليها في المادة 6 (II "جيم" - 1 - ج)؛
  - 7- المنعشين العقاريين المنصوص عليهم في المادة 6 (II "جيم" - 2 -)؛
- III السعر المطبق بالنسبة للضريبة الجزافية، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين الأسعار التالية:

■ سعر 8% دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة من مبلغ الصفقات كما هي محددة في المادة 16 من المدونة العامة للضرائب، ويطبق هذا السعر على الشركات غير المقيمة المبرمة معها صفقات الأشغال أو البناء أو التركيب والتي اختارت نظام الضريبة الجزافي وأداء الضريبة بسعر 8%. عن طريق الحجز في المنبع وفق ما نصت عليه المادة 4 من المدونة المشار إليها سالفاً؛

■ أما بالنسبة للبنوك الحرة offshore Banque يتعين عليها أن تدفع بناء على اختيار مع الإبراء من جميع الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على الأرباح والدخول المحصل عليها، مقابل القيمة بالدرهم مبلغاً قدره 25.000 دولار أمريكي في السنة؛

■ مقابل القيمة بالدرهم مبلغاً قدره 5000 دولار أمريكي في السنة، مع الإبراء من جميع الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على الأرباح والدخول بالنسبة للشركات القابضة الحرة holding offshore؛

IV - أسعار الضريبة المحجوزة في المنبع، وتحدد هذه الأسعار بالنسبة للشركات

كمايلي:

■ سعر 10% من عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها، المشار إليها في المادة 13 من المدونة العامة للضرائب؛

- ونفس السعر يطبق كذلك بالنسبة للمبالغ الإجمالية المقبوضة من لدن الأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيمين والمبينة في المادة 14 من المدونة العامة للضرائب، وذلك دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة (T.V.A).<sup>1</sup>
  - سعر 20% دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة من مبلغ الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت المبينة في المادة 14 المذكورة أعلاه.
- الملاحظ أنه بالإضافة إلى تباين واختلاف الأسعار التي تطبق بها الضريبة على الشركات، فإنها تخضع للتغيير باستمرار، فمنذ إنشاء الضريبة على الشركات أول مرة، طبقت بسعر نسبي قدره 45%، يضاف إليه واجب التضامن الوطني بنسبة 10% من الضريبة على الشركات، حيث وصل المعدل الإجمالي المطبق على الشركات 49,5%، ثم عرف هذا السعر الضريبي عدة تخفيضات متتالية.
- ففي سنة 1988، انخفض المعدل النسبي للضريبة على الشركات إلى 40% وتحول هذا المعدل إلى 38% سنة 1993، ثم خفض سعر الضريبة على الشركات إلى 36% سنة 1994 وإلى 35% سنة 1996، وأكد المسؤولون على أن هذا التخفيض سيتواصل إلى أن يبلغ 30%<sup>(2)</sup>، وهو السعر العادي للضريبة على الشركات المطبق حالياً، والذي لم يحظ بقبول بعض الشركات، خاصة الصغرى والمتوسطة، التي ترى أن تطبيق السعر الضريبي بهذا الشكل يشكل نوعاً من المحاباة للشركات الكبرى، التي لا تحترم في الغالب التزاماتها الجبائية تجاه خزينة الدولة، فالعديد من الشركات والمنشآت الكبرى سواء منها الخاصة أو التابعة للدولة لم تؤد ما بذمتها من مستحقات ضريبية لسنوات طويلة رغم الامتيازات الجبائية التي تستفيد منها مقارنة بباقي المقاولات الصغرى والمتوسطة.<sup>3</sup>

1 محمد القرقوري: "وعاء ومنازعات للضرائب"، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى 2002، ص 16.

2 La vie économique, Vendredi 22 Janvier 1993.

3 كمثال للوحدات التي لم تؤد ما بذمتها رغم السعر الضريبي التفضيلي الذي تستفيد منه مقارنة بالسعر العادي الذي تفرض به الضريبة على الشركات، نذكر على سبيل المثال لا الحصر: الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي المكتب الشريف للفوسفات الشركة الوطنية للرمين، أما الشركات الخاصة فقد صرح المدير العام للضرائب أن 80% من موارد الضريبة على الشركات تأتي من 2% الشركات فقط. أنظر نص التصريح بجريدة المساء العدد 1367 الإثنين 14\_02\_2011.



لكن رغم اختلاف الأسعار التي تطبق بها الضريبة على الشركات، فإن القانون الأصلي المنظم لهذه الضريبة (86-24)، اشترط أن لا يقل مبلغ الضريبة في جميع الحالات (بما فيها الخسارة) عن حد أدنى يجب على الشركة أدائه، وهذا ما حرصت على تأكيده مقتضيات المدونة العامة للضرائب في الباب الأول من القسم الخامس المتعلق بالمقتضيات المشتركة بين الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: حالة تطبيقية لاحتساب الضريبة على الشركات

سنحاول في هذه الفقرة دراسة أهم المعادلات الضريبية التي يتم استعمالها لحساب مبلغ الضريبة على الشركات مع إجراء بعض التطبيقات المبسطة، إذ يتم حساب مبلغ الضريبة وفقا للقواعد والمبادئ التالية:

الدخل الإجمالي - التكاليف = الربح الخاضع للضريبة أ-  $(أ \times 30\% = \text{مبلغ الضريبة})$  ب- الدخل الإجمالي: ويتكون من المادة 6-1 رقم المعاملات. 2- المحصولات التبعية والمحصولات المالية. 3- كلفة ما تتجزه الشركة لنفسها. 4- الأرباح الاستثنائية. 5- فائض قيمة الأصول عند بيعها. 6- مساعدات الدولة والجماعات المحلية وإعانات الغير التكاليف وتتضمن المادة 7-3:

1- شراء المواد والمنتجات، 2- مصاريف اليد العاملة والتكاليف المرتبطة بها، 3- المصاريف العامة، 4- مصاريف التأسيس، 5- الضرائب والرسوم باستثناء الضريبة على الشركات، 6- القيم الإندثارية السنوية، 7- الاحتياطات، 8- المصاريف المالية، 9- التبرعات، 10- الخسارة وهي حالتان حالتان:

الحالة الأولى: عندما يكون (ب) أكبر من الحصة الدنيا، عندئذ سيتحصل المبلغ (ب)

مهما بلغ حجمه.

<sup>1</sup> المادة 144 من المدونة العامة للضرائب.

<sup>2</sup> المادة 6 من القانون رقم 24-86 المتعلق بالضريبة على الشركات

<sup>3</sup> المادة 7 من نص القانون.

الحالة الثانية: عندما يكون (ب) أصغر من الحصة الدنيا، عندها سيعمل (ب) وتتحمل الشركة الحصة الدنيا للضريبة، التي تساوي كما سبقت الإشارة إلى ذلك 1500 درهم. ولنفهم هذه المعادلة الضريبية سنقوم بإجراء بعض التطبيقات المبسطة.

- الحالة التطبيقية الأولى: حصلت شركة على دخل إجمالي قدره 500 ألف درهم، وأنفقت للحصول عليه 350 ألف درهم. الربح الصافي الخاضع درهم  $150000 = 500000 - 350000$  للضريبة. مبلغ الضريبة هو درهم  $45000 = 150000 \times 30\%$  القسط الأول قبل: 03/31  $11250 \text{ dh} = 45000 \times 25\%$  ، القسط الثاني قبل: 06/30 هو  $11250 \text{ dh} = 52500 \times 25\%$  القسط الثالث قبل: 9/30 هو  $11250 \text{ dh} = 52500 \times 25\%$  ، القسط الرابع قبل: 12/31 هو  $11250 \text{ dh} = 52500 \times 25\%$ .

- الحالة التطبيقية الثانية: قامت شركات بالعمليات التالية خلال سنة: 1- حققت رقم أعمال بمبلغ 400 ألف درهم، 2- بلغت محصولاتها المالية 20 ألف درهم، 3- حصلت على إعانات من الدولة قدرها 30 ألف درهم، 4- باعت آلة استخدمت في الإنتاج وحققت ربحا بمبلغ 8 آلاف درهم، 5- تشغل 10 عمال، تدفع لكل منهم مرتبا قدره 2000 درهم في الشهر، 6- اشترت مواد أولية بمبلغ 30 ألف درهم، 7- استأجرت عقارا للقيام بنشاطها بقيمة 60 ألف درهم في السنة، 8- تستخدم آلة لإنتاج سلعها، أشترتها بمبلغ 170 ألف درهم، قابلة للاستعمال لمدة عشر سنوات. فلهساب الضريبة في هذه المسألة، يتعين استخراج الدخل الصافي وهو الفرق بين الدخل الإجمالي والتكاليف: الدخل الإجمالي: يتكون من: الفقرة الأولى: 400 ألف درهم. -الفقرة الثانية: 20 ألف درهم. -الفقرة الثالثة: 30 ألف درهم. -الفقرة الرابعة: 8 آلاف درهم بناء على ما تقدم، يتضح أن الدخل الإجمالي يساوي:

$$8000 + 30000 + 20000 + 400000 = 458000 \text{ Dh}$$

أما التكاليف فهي: الفقرة الخاصة: تخصم المرتبات من الدخل الإجمالي:

$$240000 \text{ درهم} = 2000 \times 10 \text{ عمال} \times 12 \text{ شهر.}$$

-الفقرة الخامسة: يخصم مبلغ 30000 درهم. -الفقرة السادسة: يخصم مبلغ 60000 درهم. -الفقرة السابعة: تخصم القيمة الإندثارية، أي 17000 درهم. يتضح من خلال هذه الفقرات الأربع أن نفقات الشركة تساوي:

$$17000+60000+30000+24000 = 347000 \text{ درهم}$$

الدخل الصافي:  $38850 = 458000 - 347000 - 111000 \times 30\%$  ويقسط هذا المبلغ على

4 دفعات حسب نفس الطريقة في المسألة السابقة.

### المبحث الثاني: الضريبة على الدخل

الضريبة على الدخل، هي تلك الضريبة التي تتخذ من الدخل وعاء لها؛ أي أن الدخل هو ما تفرض عليه الضريبة، والدخل يعني من الناحية الضريبية "القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي تتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار خلال فترة معينة من الزمن"، كما تتوسع بعض التشريعات في تحديد مفهوم الدخل، فتأخذ بنظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول كتعريف للدخل، باعتباره "مقدار الزيادة الإيجابية التي تطرأ على ذمة الشخص الطبيعي أو المعنوي خلال فترة معينة من الزمن"<sup>1</sup>.

وتعد الضرائب على الدخل أوسع أنواع الضرائب انتشاراً، إذ تشكل أهمية بالغة في مختلف الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، وذلك لاعتبارات عديدة، نذكر منها مثلاً: أنها تعتبر ضريبة ثابتة ومتكررة ويعتبر الدخل المعيار الأفضل للتعبير عن المقدرة التكليفية للأفراد؛ بتعبير آخر تكتسي الضريبة على الدخل أهميتها هاته، اعتباراً لكونها تنظر إلى الدخل على أنه المصدر الطبيعي المتجدد للضريبة كفريضة متكررة، كما أنه العنصر الاقتصادي الذي تقع عليه - إلا في حالات استثنائية - كافة الضرائب على اختلاف أنواعها

1 بخصوص الإشكالات التي تثيرها ضرائب الدخل من الناحية الفنية، والتي تتعلق أساساً بتعريف الدخل من الوجهة الضريبية، ومفهوم الدخل الإجمالي والدخل لصافي أنظر:

- عبد الكريم صادق بركات، حامد دراز: "النظم الضريبية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2001، ص 20.

كما أن الدخل يعد المعيار الأفضل للتعبير عن مقدرة المكلف على الدفع، أي على المقدرة التكاليفية للمكاف وطاقته في تحمل الأعباء الضريبية.

يعتبر فرض الضريبة على الدخل ذا أهمية بالغة في مختلف الدول لما له من تأثيرات اقتصادية واجتماعية على أفراد المجتمع، حيث تفرض على الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين، وبالتالي فإن الزيادة أو التخفيض في معدل هذه الضريبة سيكون له أثر كبير على المكلفين بدفعها وعلى حصيلة هذه الضريبة ومن ثم على مساهمة عائداتها في تغطية النفقات العامة<sup>1</sup>.

تدخل الضريبة على الدخل في إطار الضرائب المباشرة، يمكن أن تفرض على كل أنواع الدخل مهما كانت مصادره ( رواتب وأجور وأرباح وفوائد...الخ)، كما أنها يمكن أن تطل الأفراد كما الشركات (الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين)، باستثناء ما تم إعفاؤه بالقانون، وتتعدد الصور الفنية للضرائب على الدخل، غير أنه بصفة عامة يتم التمييز بين أسلوبين رئيسيين هما: أسلوب الضرائب النوعية Cédulaire على فروع الدخل وأسلوب الضريبة الموحدة أو العامة؛ فبالرغم من الاختلاف في أنواع الضرائب على الدخل، وفقا للطرق والأساليب المتبعة في اختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة، يتم التمييز عادة بين نوعين من أنواع الضريبة على الدخل: - الضريبة العامة على الدخل - والضريبة النوعية؛ حيث تفرض الضريبة النوعية على كل صنف معين من الدخل بحسب مصدره بشكل منفصل

1 بصفة عامة، شهدت حصة مساهمة للضرائب المباشرة في مجموع الإيرادات الضريبية التي كانت تعرف اتجاهها تصاعديا في السنوات الأخيرة، انخفاضا طفيفا، ففي سنة 2007 عرفت حصة الضرائب المباشرة ارتفاعا بنسبة 39.1 % ، لترتفع هذه الحصة بنسبة 43.1 % برسم سنة 2008، لتعرف بعد ذلك تراجعاً نسبياً، حيث بلغت نسبتها 41.2 % برسم سنة 2009، وهذا التراجع راجع بالأساس إلى تراجع نسبة مساهمة الضريبة على الدخل خلال السنوات الثلاث المشار إليها أعلاه بسبب خفض معدل هذه الضريبة بموجب القانون المالي لسنة 2008؛ حيث عرفت حصيلة الضريبة على الدخل خلال سنة 2009 تراجعاً مهما مقارنة مع سنة 2007 وذلك؛ أما حصيلة الضريبة على الدخل فبلغت 28.009 درهم برسم سنة 2007، مقابل 32.862 درهم برسم سنة 2008؛ أي بزيادة 17,3 % 4.853 درهم، وخلال سنة 2009، بلغت عائدات هذه الضريبة 25803 درهم برسم سنة 2009؛ أي بانخفاض قدره 22.5 %.

للمزيد من التفصيل بخصوص تطور العائدات الجبائية برسم سنتي 2007 و2008، أنظر: Rapport d'activité 2008 p 22، و24 p Rapport d'activité 2009: (المصدر المديرية العامة للضرائب).

(أجر، ربح ... الخ) وضريبة عامة أو مركبة، وهي التي تفرض على مجموع المداخل التي يحصل عليها المكلف مهما كان مصدرها، حيث يتم تجميع كل عناصر الدخل المختلفة التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة؛ بمعنى أنه ينظر إلى كل عناصر دخل المكلف باعتبارها وحدة واحدة بصرف النظر عن مصادرها.

وقد ظهر تطبيق هذه سنة 1842 بانجلترا، ثم أخذت بها الدول الصناعية الأخرى بعد سنة 1914 ( كأمريكا اليابان ألمانيا)، وعقب الحرب العالمية الأولى، عم تطبيقها باقي الدول الأوروبية.<sup>1</sup>

أما بالنسبة للمغرب فقد أحدثت هذه الضريبة بمقتضى القانون رقم 17.89 المؤرخ في سنة 1989 الصادر الأمر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-89-116،<sup>2</sup> حيث استهدفت هذه الضريبة تحقيق المساواة وبالتالي تقليص الاختلالات فيما يتعلق بتوزيع العبء الجبائي<sup>3</sup> وتبعاً لذلك، راهنت على تحقيق العدالة والمردودية دون الزيادة في الضغط الجبائي على المستوى الفردي والعمل على توسيع الوعاء الضريبي.<sup>4</sup>

وقبل هذا التاريخ، سار المغرب في تطبيقه للضريبة على الدخل على الطريقة التقليدية القائمة على تنويع الضرائب بتنوع الدخول وأصنافها، وهو ما يعرف بالنظام الضريبي النوعي، حيث توجد مجموعة ضرائب كلها مستقلة عن بعضها البعض ومتفرقة في أحكامها حسب مختلف مصادر الدخل، وبالرغم من الإصلاح الجزئي الذي جاء به قانون المالية لسنة 1972، والذي تم بموجبه إحداث المساهمة التكميلية على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك من أجل تجاوز عيوب النظام الضريبي النوعي الذي كان مطبقاً آنذاك، لكن الضريبة الجديدة

1 Pierre Beltrame : "la fiscalité en France "HACHETTE les fondamentaux N 9, 2001.p 29

2 الجريدة الرسمية عدد 4023، بتاريخ 06/12/1989.

3 Bernard brachet: "volonté politique et rigidité fiscale. In études de finances" publiques .mélanges en l'honneur de Paul marie gaudemet. Economica 1984 p622.

4 Rhomari (M), Rapport de synthèse sur L' IGR. Une nouvelle donnée et de nouvelles interpellations R .J.E.P.faculté de droit rabat N 2.1990. p 187.

لم تكن لها إلا أهمية "معنوية"، فقط باعتبارها إجراء تمهيدياً فحسب، يعلن عن مبدأ الانتقال إلى النظام الموحد للضريبة على الدخل العام<sup>1</sup>، بعدما أبان النظام النوعي المطبق عن مجموعة من السلابيات خاصة بعدما أضيفت إليه ضريبة أخرى (الضريبة التكميلية)، الأمر الذي شكل مصدراً جديداً لتعقيد نظام الضرائب المباشرة خلال تلك الحقبة.

وقد عرف تطبيق نظام الضريبة على الدخل بالمغرب — كما هو الشأن بالنسبة لباقي الأنظمة الجبائية الدولية — تطوراً مهماً، فهذه الضريبة كما سنها القانون رقم 17.89، لم تدخل حيز التنفيذ إلا ابتداءً من يناير 1990، لتعوض بالنسبة للمأجورين ثلاث ضرائب نوعية قديمة، ويتعلق الأمر بالاقطاع على الرواتب والأجور والاقطاع من أجل التضامن الوطني والمساهمة التكميلية على الدخل<sup>2</sup>، ومنذ سنة 2007 تغير نظام هذه الضريبة، فأصبحت تسمى بالضريبة على الدخل Impôt sur le Revenu عوض الضريبة العامة على الدخل Impôt General sur le Revenu.

للإحاطة بالنظام القانوني الذي ينظم الضريبة على الدخل والتعرف على ماهيتها كما عرفها المشرع المغربي باعتبارها ضريبة تفرض على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المشار إليهم في المادة 3 أعلاه والذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات<sup>3</sup>، سنتناول تطبيقات الضريبة على الدخل من خلال تحديد الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة، إضافة إلى عرض طريقة تصفية الدخل المفروضة عليه الضريبة، وذلك لضبط التقنيات والقواعد التي يتعين على المكلف الإلمام بها لتحديد واحتساب ضريبة الدخل المفروضة عليه (المطلب الثاني)، فمعرفته لهذه التقنيات من شأنه أن يساهم في إزالة أو التخفيف من المشاكل المتعلقة بتطبيقات الضريبة على الدخل، لكن قبل ذلك سنحاول التعرف

1 صباح نعوش: "المالية العامة ومالية الدول النامية"، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة 1974، ص 135، وص 136.

2 بصفة عامة قد حلت للضريبة على الدخل التي جاء بها القانون رقم: 89-17 محل الضرائب النوعية التالية: - ضريبة الاقطاع من الأجور والمرتببات - ضريبة المباني المفروضة على مداخيل العقارات المؤجرة - الضريبة على الأرباح المهنية - الضريبة للفلاحة ولجب التضامن الوطني - ضريبة المساهمة التكميلية - الضريبة على محاصيل الأسهم.

3 المادة 21 من المدونة العامة للضرائب.

على تطور تقنيات فرض الضريبة على الدخل، وذلك من خلال التمييز بين الضريبة العامة أو الموحدة التي تفرض على الدخل في شموليته دون النظر إلى مصدره وبين الضريبة النوعية التي تفرض على كل صنف من الدخل بحسب مصدره (المطلب الأول).

### المطلب الأول: الضريبة على الدخل، نهاية وتطور تقنيات فرضها

تجب الإشارة في هذا الإطار إلى أن دور الضريبة قد يختلف من بلد إلى آخر بل يختلف أحيانا في البلد الواحد من وقت إلى آخر كنتيجة طبيعية لاختلاف وتطور المناخ الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي ينشأ في ظل النظام الضريبي، وتقوم كل دولة باختيار النظام الضريبي الذي يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي سوف ينشأ النظام الضريبي في ظلها؛ فهناك من الدول من تقوم بتطبيق نظام الضرائب النوعية على الدخل حيث تفرض ضريبة مستقلة على كل نوع من أنواع المداخل سواء كان مصدرها العمل أو رأس المال أو العمل ورأس المال معا وأحيانا يستكمل هذا النظام بضريبة تكميلية على الدخل العام، وهناك من الدول من تختار تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل، حيث يستوعب وعاءها كافة مداخل المكلف مهما تنوعت مصادرها.

وهكذا فقد عرف تحديد مفهوم ضريبة الدخل ونشأتها وتطورها في النظام الضريبي المغربي مجموعة من التغيرات، بشكل جعلها تلعب دورا مهما في تحقيق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع من حيث المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين دون تمييز، إضافة إلى الدور الذي توشاه المشرع من إصلاح نظام هذه الضريبة، وذلك حتى أصبحت نوعا ما تساهم بشكل أكبر في تقليص الفجوة بين ذوي الدخل المرتفع وذوي محدودي الدخل.

لمعرفة تطور نظام الضريبة على الدخل، يقتضي ذلك ضرورة التمييز بين الأسلوبين اللذين تفرض بهما هذه الضريبة، ويتعلق الأمر: بأسلوب الضريبة النوعية على الدخل (الفقرة 1) ثم أسلوب الضريبة العامة أو الموحدة على الدخل (الفقرة 2).

## الفقرة الأولى: الضرائب النوعية على الدخل

تسمى هذه الضرائب بالنوعية أو بالضريبة على فروع الدخل، لأنه يتم وفق هذا الأسلوب فرض الضريبة حسب نوع الدخل الذي يحصل عليه الشخص المكلف، ويعتمد بذلك نظام الضريبة النوعية على أصناف مصادر الدخل الرئيسية في فرض هذه الضريبة؛ بمعنى أوضح تفرض، الضرائب على الدخل حسب مصادره المختلفة، فيتم التفريق بين الدخل المحصل عليه من العمل أو من رأس المال والدخل المختلط، الذي يقسم بدوره إلى عدد من الأنواع، وتبعاً لذلك تتعدد الضرائب النوعية التي تصيب إيرادات هذه المصادر، فقد تفرض على دخول العمل ضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها إلى جانب ضريبة تسري على إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية كمكاتب المحامين والعيادات الطبية والصيدليات والمكاتب الهندسية... الخ، وعلى إيرادات رأس المال وعلى أرباح الأسهم والسندات والقيم المنقولة، وتختلف الضرائب النوعية من دولة إلى أخرى حسب ظروفها وأوضاعها الاقتصادية والسياسية والإدارية<sup>1</sup>.

حيث تفرض الضرائب وفق هذا الأسلوب على مختلف أنواع المداخل من حيث مصادرها المتحققة لنفس الشخص، ومثال ذلك شخص موظف يتقاضى راتباً وفي نفس الوقت يحصل على دخل شهري كقيمة كرائية لعقار في ملكيته قام بتأجيره كما يحصل على أرباح بصفته مساهم بإحدى الشركات، ففي هذه الحالة يدفع الشخص ضرائب مختلفة على دخول متعددة سواء من الوظيفة التي يعمل بها ويتقاضى عنها راتباً ويدفع ضريبة عن ريع العقار الذي يملكه أو عن الإيجار الذي يحصله من المستأجر، كما يدفع ضريبة أخرى عن الأرباح المتأتية له من الأسهم في الشركات، وكل ضريبة تكون منفصلة عن الأخرى، وفرض الضريبة على الدخل بهذا الشكل هو ما يصطلح على تسميته بالضريبة النوعية، التي تفرض على كل صنف معين من الدخل بحسب مصدره بشكل منفصل.

1 عبد الكريم صادق بركات، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، بيروت 1976، ص 42.

- محمد سعيد فرهود، "مبادئ المالية العامة"، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، 1989-1990، ص 216.



## الفقرة الثانية: مفهوم وخصائص الضريبة العامة أو الموحدة على الدخل

يقتضي هذا المفهوم خضوع مجموع دخل المكلف لضريبة واحدة مهما اختلفت أو تعددت مصادر الدخل<sup>1</sup>، فحسب نظام الضريبة العامة على الدخل، تفرض الضريبة على الدخل الذي يحصل عليه المكلف من مصادر مختلفة، وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل موضوع الضريبة؛ وبعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه المكلف الواحد من المداخل المختلفة على أنها وعاء واحد؛ بمعنى أنه ينظر إلى عناصر دخل كل مكلف باعتبارها وحدة واحدة بصرف النظر عن مصادره، فالأصل فيها عدم التمييز بين هذه المداخل أيما كان مصدرها وأيما كانت طبيعتها مع وحدة السعر المطبق وتوحيد أحكام تحديد الوعاء وإجراءات الربط والتحصيل، ويذكر أنصار أسلوب هذه الضريبة بأنها أقرب إلى العدالة ومثالا للضريبة الشخصية؛ حيث تمكن من مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف بها بمنحه الإعفاءات والتخفيضات التي تتلاءم وحالته المالية وأعبائه العائلية وكذلك تتميز ببسرها في التحصيل فهي نمط أفضل، ولكن يتطلب تطبيقها وعيا ضريبيا متزايدا لدى المكلف وكفاءة إدارية مرتفعة وإمساكا منتظما للحسابات<sup>2</sup>.

فبموجب هذا النظام، يتم فرض الضريبة مرة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الشخص المكلف بالضريبة أيما كان مصدر هذا الدخل، فيتم جمع ما يحصل عليه من دخول من مصادر مختلفة واحتساب الضريبة مرة واحدة، ويمتاز هذا الأسلوب بأنه يعمل على توحيد أسعار الضريبة كما أنه يسهل على المكلف تقديم الإقرار الضريبي، بحيث يقدم المكلف إقرارا واحدا بشأن الدخل الذي يحصل عليه خلال السنة الضريبية.

1 حمود القيسي: "المالية العامة والتشريع الضريبي"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى 2000، ص 113.

2 حسن عواضه: "المالية العامة"، دار النهضة العربية بيروت، الطبعة الخامسة 1981، ص 292.

ومن سمات الضريبة الموحدة أيضا، أنها موحدة في أحكامها وفي إجراءاتها وفي أسعارها التصاعدية، يحكمها أو ينظمها تشريع واحد لا غموض فيه<sup>1</sup>، يقدم المكلف بشأنها إقرارا واحدا لجهة إدارية واحدة، يتضمن كل ما حققه من دخل خلال السنة الضريبية مهما تنوعت أو تعددت مصادر هذا الدخل على أن يتم تجميع كافة المداخل الصافية للمكلف ويخصم منها مبالغ معينة لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف إمعانا في تشخيص الضريبة، ثم تحسب الضريبة على الباقي بسعر تصاعدي بالأشطر، يتحدد بناء على مجموع الدخل الخاضع للضريبة وليس بناء على طبيعة أو مصدر الدخل مما يتفق مع المقدرة التكاليفية للمكلف وهو ما يحقق العدالة الضريبية، ويكون إقرار المكلف هو الأساس في فرض وتصفية مبلغ الضريبة وتحصيلها مع قيام الإدارة الضريبية بمباشرة عملية المراقبة على الإقرار الضريبي للتأكد من صحته<sup>2</sup>، مما يترتب عليه ضرورة توافر الوعي الضريبي بين جمهور المكلفين إلى الحد الذي يدفعهم إلى الإقرار بكل ما يتم الحصول عليه من دخل خلال السنة الضريبية، كما يتطلب ذلك وجود إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة الفنية والإدارية والحزم لتحقيق أهداف النظام وغايته، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى التقليل من فرص التهرب الضريبي ومن ثم الحد من نشوء المنازعات الجبائية التي قد تطرح في هذا الإطار.

ومن الخصائص المميزة أيضا للضريبة الموحدة أنها من قبيل الضرائب المباشرة، حيث يتحمل عبئها المكلف الذي تفرض عليه ولا يستطيع نقل هذا العبء للآخرين ولا يغير من هذه السمة قيام بعض الجهات التي يتعامل معها المكلف المعني بالأمر بناء على إلزام من

1 بالنسبة لنظام الضرائب النوعية على الدخل الذي كان معمولاً به في السابق كان يتميز بتعدد النصوص القانونية التي كانت تنظم مختلف الضرائب النوعية السارية لمفعول آنذاك، مثلا: -الضريبة المهنية ظل ينظمها الظهير الشريف رقم 1.61.442 الصادر في 30 ديسمبر 1961، كما تم تغييره أو تكميمه جـر عدد 2674 بتاريخ 24 يناير 1964

- الضريبة على عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعبرة في حكمها، ظل ينظمها القانون رقم 88 18، والصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.145 بتاريخ 23 أكتوبر 1989، إلى أن تم نسخ الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة بمقتضى الفقرة الأولى من البند 7 بالماد 12 من قانون المالية رقم 25.00 عن الفترة الممتدة من فاتح يوليوز إلى 31 ديسمبر 2000.

2 ذلك أن النظام الضريبي المغربي، أصبح كباقي الأنظمة المقارنة نظاما إقراريا، يعتمد الإقرار لإشراك المكلف في عملية تقدير الضريبة مع منح الإدارة الضريبية صلاحية مراقبة الإقرار الذي يقدمه المكلف للتأكد من صحته، وللمزيد من التفصيل حول هذه النقطة راجع المحور المتعلق بالتزامات المكلف ضمن الفصل الثاني من الباب الأول من هذه الأطروحة، (من ص 98 إلى ص 113).

قانون الضريبة على الدخل بحجز قيمة الضريبة أو أية مبالغ لحسابها وتوريدها إلى إدارة الضرائب نيابة عن المكلف الذي يعتبر وحده المتحمل أساسا لعبئها.

وتبقى أهم المعوقات التي قد تعترض تطبيق نظام الضريبة العامة أو الموحدة، أنه يشترط أن يكون المكلف على درجة معينة من الوعي الضريبي حتى يكون ملما بواجباته والتزاماته الإدارية والمالية تجاه الإدارة الجبائية، ومن تم قيامه بتأدية ما يستحق عليه من دين الضريبة لفائدة خزينة الدولة وذلك بعد أن يصرح للإدارة الضريبة بكل المداخل التي قد يكون حصل عليها من كافة المصادر عن طريق الإقرار الضريبي الذي يجب أن يقدمه في المواعيد المحددة، كما يتطلب نجاح تطبيق أسلوب الضريبة العامة أو الموحدة وجود إدارة ضريبية على درجة من الكفاءة والمهنية العالية بالشكل الذي يخولها القيام بمهامها على أكمل وجه، دون أي تعسف في ممارسة الاختصاصات والسلطات المخولة لها قانونا، ومن تم تفادي نشوء منازعات جبائية بمناسبة تطبيق مقتضيات نظام الضريبة على الدخل كما حددته المدونة العامة للضرائب.

### المطلب الثاني: تطبيقات الضريبة على الدخل

سنتناول بالدراسة في هذا الإطار نطاق تطبيق الضريبة على الدخل، وذلك من خلال حصر الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل والتطرق لإقليمية الضريبة (الفقرة 1)، ثم تصفية الدخل المفروضة عليه الضريبة، إضافة إلى تحديد مبلغ الضريبة على الدخل، وذلك من خلال عرض بعض الحالات التطبيقية لطريقة احتساب هذه الضريبة (الفقرة 2).

لكن قبل تحديد نطاق تطبيق الضريبة على الدخل ومعرفة كيفية تصفية الدخل الذي يشكل وعاء لهذه الضريبة، لابد من الإشارة إلى آراء الاتجاهات الفقهية التي حاولت تحديد مفهوم الدخل الذي تفرض عليه الضريبة، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين اتجاهين مختلفين:

- أحدهما يأخذ بالمفهوم الضيق للدخل، حيث يحصر الدخل فيما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من أموال أو خدمات يمكن تقويمها بالنقود من مصدر يتمتع بدرجة

معينة من الثبات والاستقرار النسبي خلال فترة معينة من الزمن، ووفقاً لهذا الاتجاه يعتبر في حكم الدخل ما يلي: القيم النقدية التي يحصل عليها المكلف في شكل مرتب أو أجر أو ربح أو فائدة وكذلك المزايا العينية التي يمكن تقديرها بالنقود تعد، كلها من الدخول التي يمكن إخضاعها للضريبة مادامت تحصل بطريقة دورية ومنتظمة، وإذا كان هذا الاتجاه يشترط الاستمرار والدورية والانتظام في مصدر الدخل فهو يحصر ويضيق الدخل بصفته وعاء للضريبة نظراً لإبعاد الأرباح والإيرادات العرضية من هذا المفهوم وبالتالي عدم إخضاعها للضريبة.

- أما الاتجاه الثاني، فيميل إلى التوسع في تحديد مدلول الدخل، وذلك من خلال الأخذ بالمفهوم الواسع للدخل، إذ ينظر إلى الدخل باعتباره كل زيادة تطراً على ذمة الشخص المكلف خلال فترة زمنية معينة من نقود أو منافع أو أموال أو خدمات يمكن تقديرها بالنقود بصرف النظر عما إذا كان قد تم ذلك بصورة دورية أو عرضية أو أياً كان مصدرها أو طريقة قبضها، ووفقاً لهذا الاتجاه يتم التوسع في مفهوم الدخل كوعاء للضريبة مما يترتب عليه إخضاع الإيرادات والأرباح العرضية للضريبة، وجدير بالذكر أن غالبية التشريعات الضريبية تميل في وقتنا الحاضر نحو الاتجاه إلى التوسع في مفهوم الدخل بصفته وعاء للضريبة، وذلك حتى يتم تتبع الدخل بما يتلاءم مع المقدرة التكاليفية للمكلف في إطار العدالة الاجتماعية وهو ما أخذ به قانون الضريبة على الدخل رقم 89-17 لسنة 1989، وهذا ما تم تكريسه أيضاً بموجب المدونة العامة للضرائب لسنة 2007، التي لم تقتصر على الأخذ بالاتجاه الموسع لمفهوم الدخل باعتباره وعاء تفرض عليه الضريبة بمناسبة تحققه، بل تم توسيع نطاق هذه الضريبة، إذ أصبحت مقتضياتها تسري على الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين على حد سواء.

### الفقرة الأولى: نطاق تطبيق الضريبة على الدخل

يقتضي نطاق تطبيق الضريبة على الدخل، التطرق للدخول الخاضعة للضريبة وإقليمية هذه الضريبة، وتعريف الأشخاص الخاضعين لها والأشخاص المستثنين من الخضوع لنظام الضريبة على الدخل.

- بخصوص الدخل الخاضعة للضريبة على الدخل، حصرت المدونة العامة للضرائب أصناف الدخل والأرباح المفروضة عليها هذه الضريبة فيما يلي:

- الدخل المهنية؛
- الدخل الناتجة عن المستغلات الفلاحية؛
- الأجور والدخول المعتبرة في حكمها؛
- الدخل والأرباح العقارية؛
- الدخل والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة<sup>1</sup>؛

يلاحظ من نص هذه المادة، أن المشرع احتفظ بجميع أصناف الدخل الخاضعة للضريبة على الدخل كما حددتها مقتضيات المادة الأولى من القانون رقم 89-17<sup>2</sup>، باستثناء الصنف الثاني من الدخل الذي أصبح يشمل الدخل الناتجة عن المستغلات الفلاحية بدل الاقتصار على الدخل الناتجة عن المستغلات الزراعية فقط، والتي أشملها المشرع بالإعفاء إلى غاية سنة 2020<sup>3</sup>.

- أما الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل، فيتعلق الأمر بكل من الأشخاص الطبيعيين، والأشخاص المعنويين غير الخاضعين للضريبة على الشركات.

1 المادة 22 من المدونة العامة للضرائب.

2 القانون رقم 89-17 المحدث بموجبه ضريبة عامة على الدخل، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 116-89-1، بتاريخ 21 نوفمبر 1989، ج. ر. عدد 4023 بتاريخ 6 ديسمبر 1989.

3 تجدر الإشارة إلى أن القطاع الفلاحي، قد كان مشمولاً بالإعفاء الضريبي بموجب القانون المالي لسنة 2001 إلى غاية سنة 2010، ليتم تمديد هذا الإعفاء إلى غاية 2020، وتقرر هذا للتمديد بمقتضى القانون المالي لسنة 2008.

فبالنسبة للأشخاص المعنويين، الذين تفرض عليهم الضريبة على الدخل، هم الأشخاص المستثنون من نطاق تطبيق الضريبة على الشركات؛ أي الأشخاص الذين لم يختاروا الخضوع لهذه الضريبة ويتعلق الأمر بـ:

1 شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين وكذا شركات المحاصة؛

2 الشركات الفعلية التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين؛

3 الشركات ذات غرض عقاري مهما كان شكلها، والتي ينقسم رأس مالها إلى حصص مشاركة أو أسهم إسمية...؛

4 المجموعات ذات النفع الاقتصادي كما تم تعريفها بالقانون رقم 13.97 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.12 بتاريخ 5 فبراير 1999<sup>1</sup>.

فالأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على الدخل المشار إليهم أعلاه، هم الأشخاص الذين يسمح لهم المشرع بإمكانية الخضوع للضريبة على الشركات إذا اختاروا ذلك، وفي حالة عدم اختيار الخضوع لنظام هذه الضريبة، يصبحون خاضعين وجوبا للضريبة على الدخل.

وبالنسبة للأشخاص الطبيعيين: فإذا كان المشرع قد سن للأشخاص المعنويين نظاما ضريبيا خاصا بهم، يعرف بنظام الضريبة على الشركات مع إمكانية اختيار الخضوع لنظام الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص المعنويين المشار إليهم أعلاه، فإن تطبيق الضريبة على الدخل يسري أساسا على الأشخاص الطبيعيين كما حددهم المشرع في البند 1 من المادة 23 من المدونة العامة للضرائب، ويتعلق الأمر بـ:

1. "الأشخاص الطبيعيون الذين لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع

دخلهم أو أرباحهم ذات المنشأ المغربي أو الأجنبي؛

1 المادة 3 من المدونة العامة للضرائب.

2. الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع دخولهم أو أرباحهم ذات المنشأ المغربي؛

3. الأشخاص المتوفرون أو غير المتوفرين على موطن ضريبي بالمغرب، إذا حققوا أرباحا أو قبضوا دخولا يخول حق فرض الضريبة عليها للمغرب عملا باتفاقيات تهدف إلى تفادي الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل<sup>1</sup>؛

ويستفيد من الإعفاء من الضريبة على الدخل، إعفاء عاما كل من:

1. السفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصليون الأجانب فيما يخص دخولهم ذات المنشأ الأجنبي، وذلك بالقدر الذي تسمح به البلدان التي يمثلونها من نفس الامتياز للسفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصليين المغاربة.

2. الأشخاص المقيمون فيما يخص العوائد المدفوعة إليهم في مقابل استعمال أو منح حق استعمال حقوق مؤلف في مصنفات أدبية أو فنية أو عملية<sup>2</sup>.

فإذا كان مبدأ إقليمية الضريبة على الدخل بالمغرب، يقوم على الإقامة أو كما أصبح يسمى بموجب المادة 23 من المدونة العامة للضرائب المشار إليها أعلاه بالموطن الضريبي<sup>3</sup>، فإن السفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصليين الأجانب

1 تهدف الاتفاقيات الجبائية إلى تفادي الازدواج الضريبي بين الدول المتعاقدة وإرساء قواعد للتعاون الإداري المتبادل على مستوى الضرائب المباشرة بصفة عامة والضريبة على الدخل تحديدا، وكنموذج للاتفاقيات التي أبرمها المغرب مع بعض الدول لتفادي فرض الضريبة على الدخل بشكل مزدوج، نذكر الاتفاقيات التالية:

- الاتفاقية المحررة بتاريخ 22 مارس 1989 بين المملكة المغربية وحكومة جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل.

- الاتفاقية المحررة في دبي بتاريخ 9 فبراير 1999 بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة، بشأن تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل ورأس المال. ولمزيد من التفصيل راجع قائمة الاتفاقيات الموقعة أو التي هي في طور التوقيع بين المغرب ودول اتحاد المغرب العربي لتفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل، موقع وزارة الاقتصاد والمالية:

<http://www.finances.gov.ma>

2 المادة 24 من المدونة العامة للضرائب.

3 حيث نص المشرع في البند 11 من المادة 23 من المدونة العامة للضرائب على أنه: "يعتبر الشخص الطبيعي متوفرا على موطن ضريبي بالمغرب حسب مدلول هذه المدونة إذا كان له فيه محل مكتني دائم أو مركز مصالحه الاقتصادية أو كانت المدة المتصلة أو غير المتصلة لمقامه بالمغرب تزيد عن 183 يوما عن كل فترة 365 يوما".

غير المقيمين بالمغرب، تعفى دخولهم ذات المنشأ الأجنبي من الضريبة على الدخل عملاً بمبدأ المعاملة بالمثل الذي تعامل به بلدانهم السفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصليين المغاربة المزاولين مهامهم بالبلدان الأجنبية، والتي تكون مرتبطة باتفاقيات مع المغرب تفادياً للازدواج الضريبي الذي قد يخضع له الموظفون العاملون في إطار السلك الدبلوماسي.

أما موظفو الدولة الذين يمارسون مهام وظائفهم أو يكلفون بمأمورية في الخارج، فيكون لهم موطن ضريبي بالمغرب، إذا كانوا يتمتعون بالإعفاء من الضريبة الشخصية على الدخل في البلد الأجنبي الذي يقيمون به.

بعد تحديد أصناف الدخول الخاضعة للضريبة على الدخل والأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة، ثم الأشخاص المعفيين من نطاق تطبيقها، سننتقل إلى تحديد أساس فرض الضريبة على مجموع الدخل، إضافة إلى تحديد طريقة احتساب صافي الدخل لكل نوع من أنواع الدخل<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: تصفية واحتساب الدخل المفروضة عليه الضريبة.

(الدخول المهنية، والأجور والدخول المعتبرة في حكمها نموذجاً).

كقاعدة عامة، "تفرض الضريبة على الدخل كل سنة على مجموع الدخل الذي حصل عليه الخاضع للضريبة خلال السنة السابقة.

غير أن الضريبة تفرض، فيما يخص الأجور والدخول المعتبرة في حكمها المشار إليها في المادة 22-3 أعلاه، خلال سنة تملكها مع مراعاة التسوية، إن اقتضى الحال، على أساس الدخل الإجمالي<sup>2</sup>، حيث تفرض الضريبة على الدخل كل سنة بناء على مجموع الدخول التي حصل عليها الخاضع للضريبة خلال السنة السابقة، وتعرف السنة المحصل فيها على الدخل

1 سنقتصر في هذا الإطار اعتماد نموذجين أو صنفين من أصناف الدخول لبسط طريقة تصفية للدخل المفروضة عليه الضريبة، ويتعلق الأمر بالدخول المهنية ثم صنف الأجور والدخول المعتبرة في حكمها، اعتباراً لكون هاتين الصنفين من الدخول يشكلان أهم مورد لحصيلة الضريبة على الدخل، نظراً لعدد الأشخاص المكلفين من المأجورين والمهنيين الخاضعين للضريبة على الدخل.

2 المادة 71 من المدونة العامة للضرائب.



بالسنة المحاسبية L'exercice comptable وهي محددة في 12 شهرا، حيث تفرض الضريبة على الدخل المختلفة المكتسبة خلال السنة المدنية، التي تحتسب من فاتح يناير إلى غاية 31 دجنبر، ويتم التصريح بالدخل الخاضع للضريبة خلال السنة التالية لتفرض عليه الضريبة مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف التي تخول الحق في الخصوم من مجموع الدخل. وباستثناء باقي أصناف الدخل، فإن الأجور والدخل التي في حكمها تطبق عنها الضريبة في نفس سنة الحصول عليها، حيث يباشر حجز الضريبة من قبل المؤسسة المشغلة أو رب العمل، وتدفع للمحصل خلال الشهر التالي للشهر الذي بوشر فيه الحجز<sup>1</sup>.

أما عملية التصفية، فيقصد بها تحديد قيمة الضريبة، وذلك بفرض المعدل الضريبي على المادة الخاضعة للضريبة ومن ثم تحديد المبلغ الواجب دفعه لإدارة الضرائب، ولهذه الغاية يتم سلوك مجموعة من الطرق لتصفية الضريبة على الدخل أهمها: الطريقة النسبية والطريقة التصاعدية.

ويمثل سعر الضريبة مبلغ الضريبة في علاقته بوعائها، وقد يترك المشرع سعر الضريبة دون تحديد مكثفا بتحديد المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله كضريبة، لكنه في الغالب يتم تحديد سعر الضريبة في بادئ الأمر<sup>2</sup>، وفي الحالة الأولى تكون الضريبة توزيعية، وفي الحالة الثانية تكون الضريبة قياسية أو تحديدية، وفي الضريبة القياسية قد يكون سعر الضريبة نسبيا لا يتغير مهما تغير معيار المادة الخاضعة للضريبة، وقد يكون تصاعديا يتغير بالزيادة كلما ازدادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وفي الحالة الأولى تكون الضريبة نسبية، وفي الحالة الثانية تكون الضريبة تصاعدية<sup>3</sup>.

1 محمد القرقوري: "وعاء ومنازعات للضرائب: على القيمة المضافة والشركات والدخل"، مرجع سابق، ص 152.

2 حدد المشرع سعر الضريبة على الدخل بموجب المادة 73 من المدونة العامة للضرائب، والتي عرف بندها الأول بعض التغيرات بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2010، أما بخصوص السعر الذي بموجبه يتم احتساب الضريبة على الدخل المهنية، انظر الجداول الملحق بالمدونة العامة للضرائب المتعلقة بالضريبة على الدخل لنظام الربح الجزافي الوارد بالمادة 40، العدد 19 من سلسلة المعرفة القانونية للجميع مرجع مذكور، من ص 288 إلى ص 325.

3 تقسم الضرائب بحسب سعرها إلى نوعين:

1 الضرائب التوزيعية: ويتعلق الأمر بالضرائب التي لا يتحدد سعرها مقدماً، بل تقوم السلطة المختصة بتحديد حصيلتها الإجمالية سلفاً؛ بحيث أن الحصيلة الإجمالية للضريبة التوزيعية يكون مبلغاً محدداً سلفاً.

❖ فرض الضريبة على الدخل بمعدل نسبي: في هذه الحالة تفرض الضريبة بنسبة ثابتة ومحددة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي، فقد تفرض الضريبة بنسبة 10% من الأرباح التجارية والصناعية، وتتغير حصيلة الضريبة بنفس نسبة تغير الوعاء الضريبي، فإذا ارتفعت الأرباح بنسبة 20%، ارتفعت قيمة الضريبة المستحقة بنسبة 20% وهكذا.

فالضريبة على الدخل تفرض في هذه الحالة بمعدل ثابت، مهما تغيرت قيمة المادة الخاضعة للضريبة، ويتسم هذا الأسلوب بكونه بسيط وسهل التطبيق بالنسبة للمكلف والإدارة الجبائية معا، لكن طريقة تصفية الضريبة على الدخل اعتمادا على أسلوب النسبية، تتعرض للانتقاد، كون حصيلتها قليلة كما أن هذا الأسلوب لا يحقق العدالة الضريبية، وهذا ما جعل الأنظمة الضريبية في معظم الدول تأخذ بأسلوب ثان، ويتعلق الأمر بالضريبة التصاعدية.

❖ الضريبة التصاعدية، حيث توسع استعمال هذا النظام في كافة دول العالم، نظرا للمزايا التي يتمتع بها، فبالإضافة إلى حصيلته الوفيرة، يتفق هذا الأسلوب مع مفهوم العدالة الضريبية.

ومن الناحية التطبيقية، يتم التمييز بين شكلين من التصاعد، هناك: التصاعد الإجمالي والتصاعد الثاني يسمى التصاعد بدون أشطر أو بدون شرائح.

أما التصاعد الإجمالي، فهو ما يعرف بالتصاعد بالطبقات، بموجبه ينقسم وعاء الضريبة على الدخل إلى عدة طبقات حسب قيمتها، بحيث يطبق على كل طبقة معدل واحد على عامل القيمة مع اختلاف معدل الضريبة بالنسبة للطبقات أو الشرائح الأخرى.

أما بالنسبة للأسلوب الثاني، فينقسم وعاء الضريبة إلى عدة أجزاء متصاعدة مع تحديد معدلات متصاعدة مقابلة لتلك الأجزاء، ويكمن الفرق بين الأسلوبين، في أن معدل الضريبة

2 للضرائب القياسية: هي تلك الضرائب التي يتحدد سعرها سلفا دون تحديد لحصيلتها النهائية وتكون على شكل نسبة معينة تطبق على قيمة الوعاء الخاضع لهذه الضريبة، ويهدف تطبيق أسلوب الضريبة التوزيعية إلى تحديد مقدار الحصيلة الضريبية بغض النظر عن نسبتها إلى الوعاء الضريبي.

وفق الأسلوب الأول، يطبق على كامل القيمة، أما الأسلوب الثاني، فمعدل الضريبة المتصاعدة يطبق على الجزء الإضافي من الدخل فقط<sup>1</sup>.

وبالنسبة لنظام الضريبة على الدخل بالمغرب، تتم تصفية واحتساب الضريبة على الدخل بإتباع أسلوب التصاعد بالأشطر؛ حيث تختلف قيمة وسعر هذه الضريبة باختلاف أشطر الدخل التي تم تحديدها في ستة أشطر، تطبق على كل واحد منها نسبة معينة من أجل تحديد مبلغ هذه الضريبة، التي هي بالدرجة الأولى ضريبة تراكمية بالأشطر cumulable par tranche؛ أي أن كل شطر يتكون من الأشطر التي قبله، وكل شطر من الأشطر الستة يخضع لنسبة اقتطاع محددة، وهذه النسب يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند القيام باستخلاص القيمة المخصصة لهذه الضريبة، التي أصبحت تحتسب على أساس السعر المحدد بالمادة 73 من المدونة العامة للضرائب كما يبين ذلك الجدول التالي:

### جدول حساب الضريبة<sup>2</sup>

شطر الدخل tranche	معدل الضريبة taux	المقدار المنتقص بالدرهم أو المبلغ الواجب خصمه Somme à déduire
من 0 إلى 30.000 درهم	0%	مغاة من الضريبة
من 30.001 إلى 50.000 درهم	10%	3000dh
من 50.001 إلى 60.000 درهم	20%	8000dh
من 60.001 إلى 80.000 درهم	30%	14000
من 80.001 إلى 180.000 درهم	34%	17200
أكثر من 180.000 درهم	38%	24400

Le barème applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 s'établit comme suit :

فالتحديد مبلغ الضريبة على الدخل بالنسبة للشطر الثاني، يجب أولاً استبعاد الشطر الأول المعفى من الضريبة، ثم تطبيق نسبة الاقتطاع الموافقة لهذا الدخل؛ أي 10 % على

1 لمزيد من التفصيل بخصوص الطريقة النسبية والطريقة التصاعدية لتصفية الضريبة على الدخل، راجع:

السيد عبد المولى: "المالية العامة والمالية المغربية"، منشورات جامعة محمد الخامس، 1979، ص 218 وما بعدها.

2 تم إدراج التغيير الذي عرفه سعر الضريبة على الدخل بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2010، والتي نصت على أن تطبق أحكام المادة 73-1 من المدونة العامة للضرائب كما تم تغييرها بموجب البند الآنف الذكر، على للدخول المكتسبة لبتداء من فاتح يناير 2009.

الجزء المتبقي فقط؛ بمعنى أنه لا يجب أن تطبق نسبة 10 % على كل المبلغ الذي يدخل في هذا الشطر، فإذا كان مبلغ الدخل الخاضع للضريبة هو 50.000 درهم سنوياً، فلا يجب أن تطبق نسبة الاقتطاع الموافقة التي هي 10% على كل المبلغ، بل يجب أن نستبعد الشطر المعفى من الضريبة، الذي هو 30.000 درهم، ثم نقوم بعد ذلك باحتساب مبلغ الاقتطاع باستعمال النسبة المطبقة المشار إليها في الجدول أعلاه.

بالإضافة إلى الجدول أعلاه، هناك أسعار أخرى خاصة تطبق على بعض المداخل العرضية أو المؤقتة، والتي يتم حجز الضريبة المفروضة عليها من المنبع، وهي أسعار إبرائية من الضريبة على الدخل، ولا يتم تطبيق الإسقاطات وأنواع الخصم المعمول بها في الحالات العادية، ويتعلق الأمر بالأسعار التالية:

### أسعار ضريبة أخرى للضريبة على الدخل المطبقة على بعض أصناف الدخل<sup>1</sup>.

السعر	مجال التطبيق
10%	- المبالغ الإجمالية المبينة في المادة 15 من المدونة العامة للضريبة دون اعتبار الضريبة على القيمة المضافة؛ - العوائد المبينة في المادة 66-1 "ألف" من المدونة العامة للضريبة؛
15%	ويخضع لهذا السعر الأرباح الصافية الناتجة عن تفويت: - الأسهم المسعرة بالبورصة <sup>2</sup> ؛ - أسهم أو حصص الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة التي تستثمر أصولها باستمرار في حدود ما لا يقل عن 60% في الأسهم؛
17%	- المكافآت والتعويضات العرضية أو غير العرضية المنصوص عليها في المادة 58 من م.ع.ض، إذا دفعتها مؤسسات التعليم أو التكوين المهني العامة أو الخاصة لفائدة مدرسين لا ينتمون إلى مستخدميها الدائمين؛ - الحاصلات المبينة في المادة 66-1 "باء" أعلاه بالنسبة إلى المستفيدين من الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الدخل وكذا الأشخاص الطبيعيين غير الخاضعين للضريبة بسعر 30% المشار إليه أدناه، ويجب على المستفيدين المذكورين أن يفصحوا حين قبض الفوائد أو الحاصلات الوارد بيانها أعلاه كما يلي: + الاسم الشخصي والعائلي والعنوان ورقم بطاقة التعريف الوطنية أو بطاقة الأجنبي؛ + رقم القيد في سجل الضريبة على الدخل؛ وتخصم الضريبة المقتطعة بسعر 20% من حصة الضريبة على الدخل مع الحق في الاسترداد.

1 البند 11 من المادة 73 من المدونة العامة للضرائب.

2 تم إدراج هذا التغيير بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2010.

<p>20%</p> <p>- الأرباح الصافية الناتجة عن تفويت:</p> <p>+ الأسهم غير المسعرة بالبورصة وغيرها من سندات رأس المال؛<sup>1</sup></p> <p>+ أسهم أو حصص الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة غير تلك المشار إليها أعلاه؛</p> <p>- الأرباح الصافية الناتجة عن تفويت القيم المنقولة الصادرة عن هيئات التوظيف الجماعي للتسديد؛</p> <p>- الأرباح الصافية الناتجة عن تفويت سندات هيئات توظيف رأس المال بالمجازفة المشار إليها في المادة 7-111 من (م.ع.ض)؛</p> <p>- الأرباح الإجمالية الناتجة عن تفويت رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي؛</p> <p>الأرباح الصافية المحصل عليها أو المثبتة المنصوص عليها في المادة 61-11 مع مراعاة أحكام المادة 144-11 من (م.ع.ض)؛</p> <p>- الدخول الصافية الخاضعة للضريبة المنجزة من طرف المنشآت المنصوص عليها في المادة 31-1 "باء" و "جيم" و 11-11 "باء" من (م.ع.ض)؛</p> <p>- أتعاب الحضور والتعويضات الأخرى الإجمالية المدفوعة لمتصرفي البنوك الحرة وكذا التعويضات والمكافآت والأجور الإجمالية التي تدفعها البنوك الحرة والشركات القابضة الحرة إلى مستخدميها المأجورين بما في ذلك المستخدمين المأجورين المغاربة بشرط أن يثبتوا أن مقابل أجورهم بالعملة الأجنبية القابلة للتحويل قد دفع إلى بنك مغربي<sup>2</sup>.</p>	
<p>30%</p> <p>- المكافآت والتعويضات العرضية أو غير العرضية المنصوص عليها في المادة 58 "جيم" من م.ع.ض، إذا دفعت لفائدة أشخاص لا ينتمون لمستخدمي المشغل الدائمين غير المشار إليهم في "دال" من المادة 58 أعلاه؛</p> <p>- الأتعاب والمكافآت المدفوعة إلى الأطباء غير الخاضعين للرسم المهني الذين يقومون بأعمال جراحية في المصحات والمؤسسات المعتمدة في حكمها المنصوص عليها في المادة 157 من (م.ع.ض)؛</p> <p>- الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت المبينة في المادة 66-1 "باء" أعلاه، فيما يتعلق بالمستفيدين من الأشخاص الطبيعيين باستثناء الأشخاص الخاضعين للضريبة المذكورة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة؛</p> <p>- المبلغ الإجمالي للأجور المنصوص عليها في المادة 60-11 أعلاه الممنوحة للفنانين الذين يزاولون عملهم بصورة فردية أو ضمن فرق؛</p> <p>- التخفيضات والأجور الممنوحة للجوالين والممثلين والعرضيين التجاريين أو الصناعيين المنصوص عليها في المادة 58-11 "باء" أعلاه الذين لا يقومون بأية عملية لحسابهم.</p> <p>- فيما يخص الدخول الإجمالية الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي.</p>	

1 تم إدراج هذا التغيير بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2010.

2 البند 1 من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2010.

وفي هذا السياق، تجدر الإشارة إلى أن الفقرة الأخيرة من المادة 73 من (م.ع.ض)، قد نصت على أن الاقتطاعات بالأسعار المذكورة أعلاه، تبرئ من الضريبة على الدخل.

وما تجدر الإشارة إليه، أن معدل الضريبة إذا كان يعرف على أنه عبارة عن النسبة التي تقتطع من وعائها لتحديد المبلغ الواجب على الملزم دفعه، ويتم ذلك بعد تحديد الوعاء الذي يملكه المكلف، وذلك بتطبيق النسبة المحددة بموجب القانون على هذا الوعاء، حيث تتوقف آلية تحديد الوعاء الضريبي على الأوضاع الشخصية للمكلف، فيرتفع هذا المعدل كلما كان المكلف يتمتع بوضع مادي جيد، والعكس ينخفض هذا المعدل في الحالة التي يكون فيها الوضع المادي للمكلف محدوداً؛ حيث يراعى في تحديده القدرة التكليفية للملزم، وعند فرض الضريبة يكون للمشرع الخيار في اختيار الأسلوب المتبع لتحديد المعدل الضريبي، فإما أن يقوم المشرع بفرض ضريبة ثابتة على كل الدخل، وإما أن يلجأ إلى فرض ضريبة تصاعدية ترتفع وتنخفض حسب حجم الدخل والربح الذي يحصل عليه المكلف، وقد أخذ المشرع بالنسبة لضريبة الدخل أسلوب الضريبة النسبية فيما يخص الضريبة على الشركات، بينما أسلوب الضرائب التصاعدية على دخل الأشخاص العاديين، وذلك هو نفس مسلك المشرع المصري والفرنسي.

أما بخصوص تصفية وحساب الضريبة على الدخل، وتحديد صافي الدخل تختلف الإجراءات العملية المتبعة من طرف الإدارة الضريبية، وذلك تبعا لكل صنف من أصناف الدخول المفروضة عليها الضريبة، ولتوضيح ذلك سنقتصر في هذا الإطار على الدخول المهنية ثم الدخل الإجمالي المفروضة عليه الضريبة فيما يخص الضريبة المتعلقة بالأجور والدخول المعتبرة في حكمها، وذلك للاعتبارات السالف ذكرها، متناولين بذلك حالة تطبيقية لشرح طريقة تصفية واحتساب الضريبة على الدخل.

## - تصفية الضريبة على الدخل المهنية<sup>1</sup>.

تخضع للضريبة ضمن هذا الصنف من الدخل، الأرباح المتأتية من المهن التجارية والصناعية والحرفية والمهن الحرة والاستثمار العقاري وتجزئة الأراضي وتجارة الأملاك؛ ومن أي دخل يكتسي طابع التكرار ولا يرتبط بالأصناف الأخرى من الدخل الخاضع للضريبة، ويجب على الشخص الذي حصل على دخل مهني كما هي محددة أعلاه، إما بصفة شخصية وإما بصفته شريكا رئيسيا في شركة للأشخاص ( شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة أو شركة فعلية) خاضعة للضريبة على الدخل، وإما بوصفه عضوا في شركة محاصة، أن يقدم إقرارا بدخله وفقا لنظام النتيجة الصافية الحقيقية أو لنظام النتيجة الصافية المبسطة، ذلك أن تحديد صافي الدخل المهني الخاضع للضريبة، يتم إما حسب نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو بالاختيار - ووفقا للشروط المنصوص عليها في المادتين 39 و41 من المدونة العامة للضرائب - إما لنظام النتيجة الصافية المبسطة أو لنظام الربح الجزافي<sup>2</sup>.

### 1- بالنسبة لنظام النتيجة الصافية الحقيقية: Régime du résultat net reel ،

تحدد النتيجة الصافية الحقيقية لكل سنة مالية تبعا لما زاد من الحاصلات والأرباح والمكاسب المتأتية من مزاوله مهنة أو عدة مهن على التكاليف التي وقع الالتزام بها أو تحملها لحاجيات الاستغلال، وتحدد هذه النتيجة انطلاقا من الوثائق المحاسبية وفق نفس الشروط المنصوص عليها في المادة 8-1 من المدونة العامة للضرائب<sup>3</sup>.

### 2- نظام النتيجة الصافية المبسطة<sup>4</sup>: Régime du résultat net simplifié،

تحدد النتيجة الصافية المبسطة تبعا لما زاد من الحاصلات والأرباح والمكاسب على التكاليف باستثناء الاحتياطات، ولا يطبق نظام النتيجة الصافية المبسطة إلا بناء على اختيار يتقدم به

1 بخصوص تعريف الدخل المهني، راجع المادة 30 من المدونة العامة للضرائب.

2 راجع أنظمة تحديد صافي الدخل المهني، المادة 32 من المدونة العامة للضرائب.

- وبخصوص نظام الربح الجزافي، أنظر المطلب الثاني من المبحث الثاني من الفصل الأول من الباب الثاني من القسم الأول من هذه الأطروحة.

3 راجع مواد المدونة العامة للضرائب من المادة 33 إلى المادة 37 ثم المادة 161، بشأن نظام النتيجة الصافية الحقيقية.

4 راجع المادة 38 من المدونة العامة للضرائب بخصوص نظام النتيجة الصافية المبسطة.

المكلفون وفقا لشروط موضوعية تتعلق برقم الأعمال. المحقق، إضافة إلى شروط أخرى شكلية<sup>1</sup>، إذ يجب على المكلف أن يقدم طلب اختيار نظام النتيجة الصافية المبسطة إلى مفتش الضرائب المباشرة والرسوم التي في حكمها التابع له محل الإقامة الاعتيادية للمعني بالأمر، ويجب أن تختتم في 31 ديسمبر من كل سنة، السنوات المحاسبية للخاضعين للضريبة على الدخل المحددة دخولهم المهنية عملا بنظام النتيجة الصافية المبسطة.

ويتم تحديد النتيجة الصافية المبسطة كما يلي:

**النتيجة الصافية المبسطة = (الحاصلات والأرباح والمكاسب الخاضعة للضريبة + قيمة المخزونات الموجودة والأشغال الجارية عند نهاية السنة المحاسبية) - (التكاليف باستثناء الاحتياطات المرصودة وعجز السنة الماضية + قيمة المخزونات الموجودة والأشغال الجارية عند بداية السنة المحاسبية).**

- أما بخصوص تحديد الدخل الإجمالي المفروضة عليه الضريبة المتعلقة بالأجور والدخول المعتبرة في حكمها: نصت المادة 56 من المدونة العامة للضرائب على أنه "تعد من قبيل الأجور لتطبيق الضريبة على الدخل:

- المرتبات؛
- التعويضات والمكافآت؛
- الأجور؛
- الإعانات الخاصة والمبالغ الجزافية المرجعة عن المصاريف وغيرها من المكافآت الممنوحة لمسيري الشركات؛
- المعاشات؛
- الإيرادات العمرية؛
- المنافع النقدية أو العينية<sup>2</sup> الممنوحة زيادة على الدخل المشار إليها أعلاه<sup>3</sup>.

1 المادة 39 من المدونة العامة للضرائب بشأن شروط تطبيق نظام النتيجة الصافية المبسطة.

2 تعتبر من قبيل الامتيازات النقدية: واجبات الكراء التي يؤديها المشغل لفائدة المأجورين، ومصاريف العلاج والاستشفاء ومصاريف السفر والإقامة، أما الامتيازات العينية فكمثال لها نذكر: مصاريف الماء والكهرباء والتلفون والتدفئة، ومصاريف الخدم المنزلي كالتطبخ والبستاني، وتخضع كل من الامتيازات النقدية أو العينية للضريبة على الدخل باعتبارها عناصر تكميلية للراتب.

3 المادة 56 من المدونة العامة للضرائب.



وإذا كانت المادة 56 أعلاه تحدد نطاق الدخول المتأتية من الأجور وما في حكمها المفروضة عليها الضريبة، فإن المادة 57 من المدونة العامة للضرائب، قد حصرت المبالغ المعفاة من فرض الضريبة على الدخل<sup>1</sup>، إذ حددت مقتضيات هذه المادة - وذلك على سبيل الحصر - كل عناصر الدخل المعفاة من الضريبة، وبذلك لم يطرح تطبيق مقتضيات هذه المادة أي إشكال بالنسبة للمكلفين المعنيين والإدارة الضريبية، باستثناء مقتضيات الفقرة الأولى من هذه المادة، والتي تنص على إعفاء " 1- التعويضات المصروفة لتغطية المصاريف المدفوعة خلال مزاولة وظيفة أو عمل بشرط إثباتها سواء صرفت بناء على قوائم تتضمن بيان المصاريف المتعلقة بها أو صرفت بصورة جزافية؛

غير أن الإعفاء المذكور، لا يسري فيما يتعلق بأصحاب الدخول المعتبرة بمثابة أجور على المستفيدين من خصم المصاريف المرتبطة بالوظيفة أو العمل وفق النسب المنصوص عليها في المادة 59 (أ- "باء" و"جيم").

وبذلك يبقى تطبيق مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 57 المشار إليها أعلاه، موضع جدل ونزاع بين الإدارة الضريبية وفئة عريضة من المكلفين بالضريبة على الدخل، ويتعلق الأمر بصفة خاصة أطر المصالح الاقتصادية التابعين لوزارة التربية الوطنية والتعليم العالي وتكوين الأطر والبحث العلمي، حيث ترى هذه الفئة من الموظفين أن إخضاع التعويضات المخصصة للإقراضات العينية الممنوحة لهم عن مصاريف التدفئة خلال مزاولتهم للوظيفة، تعتبر من التعويضات التي يتم صرفها استنادا إلى مقتضيات المادة 2 من القرار الوزيري الصادر في 05 دجنبر 1938 المنظم لصرف الإقراضات العينية، كما وقع تعديله بتاريخ 16 فبراير 1949، وبالتالي فهي خاضعة للإعفاء الضريبي طبقا لمقتضيات المادة 57 من المدونة العامة للضرائب الصادرة بمقتضى قانون المالية رقم 06-43 لسنة 2007.

أما الإدارة الضريبية، فتتمسك بموقف مخالف لما يطالب به هؤلاء الموظفون بخصوص طبيعة الإقراضات العينية الممنوحة لتغطية المصاريف المدفوعة خلال مزاولة

1 تم تعديل هذه المادة بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2008.

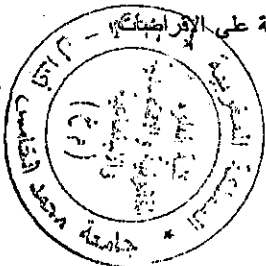
وظيفة أو عمل، حيث ترى أن الإقراضات العينية لا تتدرج ضمن التعويضات المنصوص عليها في المادة 57، بل تعتبر امتيازاً مخولاً لأطر المصالح الاقتصادية على شكل فوائد، وعليه فهي تدخل في حكم الدخول الخاضعة للاقتطاع الضريبي، وذلك استناداً إلى مقتضيات المادة 56 من المدونة العامة للضرائب، إضافة لذلك أن استثناء هذه المصاريف من الإعفاء الضريبي يتم تطبيقاً للمذكرة الوزارية المؤرخة في 16/03/2001 تحت عدد 9595/2110، وتنفيذاً للمراسلة عدد 162/03 الصادرة عن المدير العام للضرائب، والتي تعتبر التعويضات عن التدفئة وتعويضات الماء والكهرباء من قبيل الأجور الخاضعة للضريبة على الدخل، باعتبارها من المنافع النقدية أو العينية الممنوحة لهؤلاء زيادة على الدخول المشار إليها في المادة 56 أعلاه.

ومن أجل رفع اللبس، والحسم في مسألة خضوع أو عدم خضوع التعويضات العينية عن التدفئة التي يستفيد منها أطر المصالح الاقتصادية التابعة لوزارة التربية الوطنية للضريبة على الدخل، يعتبر تدخل الإدارة الضريبية من خلال الأجوبة التي قدمتها إلى المصالح الإدارية المعنية، موقفاً حاسماً للحد من المنازعات الجبائية التي تطرح في هذا الإطار، ومن ثم لم يعد من المبرر تمسك هذه الفئة من الموظفين بموقفها الرامي إلى تفسير النص القانوني بشأن الطبيعة القانونية للتعويضات المخصصة للإقراضات العينية الممنوحة لهم عن مصاريف التدفئة خلال مزاولتهم للوظيفة، باعتبارها من التعويضات المعفاة من الضريبة على الدخل المنصوص عليها في المادة 57 من المدونة العامة للضرائب<sup>1</sup>.

وتبعاً لما ذكر، يمكن توضيح طريقة احتساب الضريبة على الدخل من خلال المثال

الموالي:

1 سنتناول ماورد بأجوبة المديرية العامة للضرائب بخصوص الاستشارة التي طلبتها المصالح الإدارية المعنية بفرض الضريبة على الإقراضات العينية المتعلقة بالتدفئة، وذلك ضمن موضع آخر من هذا البحث.



## حالة تطبيقية رقم 1:

ويتعلق الأمر بكيفية احتساب الضريبة على الدخل المفروضة على دخل موظف عمومي، يتكون راتبه السنوي الخام من العناصر التالية:

— الراتب الأساسي :	35.791.60 درهم؛
— التعويض عن الإقامة :	2.000.00 درهم؛
— مجموع التعويضات النظامية:	100.976.00 درهم؛
— التعويض عن مهام منجزة :	10.000.00 درهم؛
— التعويض عن التمثيل :	12.000.00 درهم؛
— التعويضات العائلية :	5400.00 درهم؛
— المجموع :	156.167.6 درهما.

هذا الموظف متزوج وله 3 أطفال تحت الكفالة.

وتتم عملية احتساب مبلغ الضريبة على الدخل، وبالتالي احتساب المبلغ الصافي لأجرة المعني بالأمر على النحو التالي:

1- تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة:

مجموع التعويضات المحصل عليها (التعويض عن مهام منجزة+التعويض عن التمثيل+التعويضات العائلية) - الدخل السنوي الخام = الدخل الإجمالي المفروضة عليه الضريبة<sup>1</sup>.

$$128767.6 = (4500 + 12.000 + 10.000) - 156.167.6$$

2- الدخل الصافي الخاضع للضريبة:

أولاً: يجب خصم المصاريف المرتبطة بالوظيفة<sup>2</sup>:

$$25753.52 = 20\% \times 128767.6 \text{ درهما وحيث أن هذا المبلغ يتجاوز شريحة الدخل}$$

المحددة في 30.000 درهم المعفاة من الضريبة

1 المادة 58 من المدونة العامة للضرائب.

2 المادة 59 من المدونة العامة للضرائب.

**ثانياً: خصم واجبات الانخراط في الصندوق المغربي للتقاعد**

$$9370.056 = 6\% \times 156.167.6$$

**ثالثاً: خصم واجبات الانخراط في التعاضدية.**

**رابعاً: تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة.**

**خامساً: تطبيق الأسعار الضريبية المطبقة.**

**سادساً: المبلغ الصافي للضريبة.**

**سابعاً: مبلغ الأجرة الصافية السنوية.**

وبذلك تكون الأجرة التي تصرف شهرياً لهذا الموظف هي:

**حالة تطبيقية رقم 2<sup>1</sup>:**

هذه الحالة تتعلق بمكلف متزوج وله 3 أطفال تحت كفالته خلال س، يحصل سنوياً

على الدخل التالية:

- الأجر الخام : 230600 درهم؛
- دخول الإيجار : 24000 درهم؛
- فوائد متأتية من حساب بنكي مكتسب : 12000 درهم؛

**أ - حساب الضريبة المحجوزة في المنبع برسم الأجر**

- الأجر الخام : 12000 درهم
- مكافأة الأقدمية : 40000 درهم
- التعويض عن التسير : 25000 درهم
- السكن : 30000 درهم
- التعويضات العائلية : 3600 درهم
- مصاريف التنقل : 12000 درهم
- المجموع : 230600 درهم**

1 'دليل عملي جبائي'، صادر عن المديرية العامة للضرائب بشأن الضريبة على الدخل، الشركة الجديدة للمطابع المتحدة " صونير"، 1995، ص20 وص 21. (لإشارة هذا المثال تمت إعادة تكييفه حسب الأسعار الضريبية والمبالغ المخصصة كما حددتها المدونة العامة للضرائب).

(أ) العناصر المعفاة

- مصاريف التنقل المثبتة : 12000 درهم {
- التعويضات العائلية : 3600 درهم {
- الدخل الخام المفروضة عليه الضريبة : 215000 درهم

(ب) العناصر القابلة للخصم

- ✓ الصوائير المهنية والتي يجب أن لا يتعدى مبلغها حدا قدره 30000 درهم:
- ✓  $(30000 - 215000) \times 20\% = 37000$  درهم
- ✓ أقساط التقاعد:

- النظام العادي  $(6\% \times 160000) = 9600$  درهم
- نظام الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي (الأمد الطويل):  
 $(2.70\% \times 12 \times 5000) = 1620$  درهما
- نظام الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي (الأمد القصير):  
 $(0.22\% \times 12 \times 5000) = 132$  درهما

مجموع الخصوم 41352 درهم

الأجر الصافي المفروضة عليه الضريبة:

215000 درهم - 41352 درهم = 173648 درهم

مبلغ الضريبة على الدخل قبل مباشرة الخصوم من أجل الأعباء العائلية:

173648 درهم  $\times 34\% = 59040.32$  درهم

(ت) الخصوم من أجل الأعباء العائلية:

360 درهم  $\times 4 = 1440$  درهما

مبلغ الضريبة المحجوزة في المنبع هو:

1440 درهم - 59040.32 درهم = 59040.32 درهم = 57600.32 درهم

## خلاصة الفصل الأول

لقد توخينا في عرضنا لهذا المحور التعرف على النظام القانوني الذي تخضع له كل من الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، وتحليل عناصره على نحو تفصيلي وذلك داخل إطار ذي شقين:

أولهما نظري والآخر تطبيقي؛ بحيث يندرج في الشق الأول الهيكل العام لهاتين الضريبتين، بينما ينصرف الشق الثاني إلى الإجراءات التطبيقية التي يتم بمقتضاها احتساب الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل.

وعلاقة بما ذكر، يتبين أن النظام القانوني لكل من الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، يخضع للتغيير والتعديل باستمرار مواكبة للتحويلات والتقلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الداخلية والدولية، وأن تصفية واحتساب الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات تمر عبر مجموعة من العمليات الحسابية من خلال تطبيق مجموعة من النسب المأوية التي تتميز في الغالب بالتغيير بمناسبة كل قانون مالي، الأمر الذي يصعب معه على المكلف ضبطها ومن ثم الإلمام بالمقتضيات القانونية والمحاسبية المتعلقة بهاتين الضريبتين، وبطرق احتساب وتصفية المبلغ الواجب أدائه للإدارة الضريبية، وغالبا ما يشكل التعديل المستمر للمقتضيات القانونية تعدد النصوص القانونية وتداخلها، الأمر الذي يطرح للمكلف صعوبة مواكبة هذه التغييرات والتعديلات، وضبط النصوص القانونية المنظمة للضريبة المفروضة عليه، ومن ثم عدم قيامه بالتزاماته الضريبية كما ينص عليها القانون وهذا ما يشكل في الغالب سببا رئيسيا لنشوء المنازعات الجبائية.

ومن جانب آخر، إن أول ما يسترعي النظر في الضريبة على الشركات، وجود أمرين أساسيين ارتأى المشرع الأخذ بهما:

✓ الإعفاء الذي تتمتع به الشركات المكلفة بهذه الضريبة بداية مزاولتها للنشاط، ثم جعل الخضوع لهذه الضريبة اختياريا بالنسبة للشركات المشار إليها في المادة الثالثة من المدونة العامة للضرائب.

✓ أن سعر الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات لا يفرض بشكل موحد بالنسبة للضريبتين، ويشكل هذا إجراء حسنا، ازدادت أهميته بالنسبة للمكلفين نتيجة للتخفيضات التي عرفها سعر كل من الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات خلال السنوات الأخيرة، الأمر الذي خفف من العبء الضريبي ومن قيمة المبالغ المالية التي يتعين على المكلفين بهاتين الضريبتين دفعها إلى خزينة الدولة، وهذا من شأنه أن يحفز هؤلاء على قبول الضريبة المفروضة عليهم، ومن تم رضاهم بدفع قيمتها طوعا إلى الإدارة الجبائية كلما انخفض سعر الضريبتين حتى يصبح في مستوى الأسعار المعمول بها في الأنظمة الجبائية المقارنة.

ثم أن التدرج وتخفيض السعر الضريبي المطبق بالنسبة للضريبتين، لا يؤثر سلبا في رغبة المكلفين في ممارسة أنشطتهم التجارية والمهنية، ومن تم عدم تأثير ذلك سلبا على الاقتصاد الوطني.

لكن ما يمكن الإشارة إليه بالنسبة للضريبة على الشركات تحديدا، هو أن تطبيق السعر العادي النسبي 30 % على معظم الشركات كيفما كان شكلها ومجال عملها، ينبع من إرادة المشرع المغربي في تبسيط المقتضيات القانونية المنظمة لهذه الضريبة، غير أن المشرع بتبنيه لهذا الإجراء أهمل المرامي الحقيقية التي يجب أن تتبناها السياسة الاقتصادية وبالتالي إستراتيجية تحقيق التنمية، إذ كان من الأفضل تحديد الأسعار وفقا لمردودية كل قطاع على حدة، حتى يمكن تحقيق نوع من العدالة الضريبية، فالأكيد أن مردودية المقاولات الصغرى والمتوسطة تبقى ضعيفة إذا ما قورنت مع ما تحصل عليه المقاولات الكبرى من أرباح خيالية، فيكون بذلك خضوع الشركات لسعر 30% ينطوي على نوع من الحيف بالنسبة للشركات الصغرى والمتوسطة، ومن تم فإن مثل هذه المقتضيات المجحفة تعتبر من بين الأسباب المؤدية إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، نتيجة لسوء توزيع العبء الضريبي، الشيء الذي يجعل بعض المقاولات تبحث عن استخدام مجموعة من السبل الاحتيالية من أجل التنصل من التزاماتها الضريبية؛ وهذا ما سنحاول الوقوف عنده في الفصل الثاني أدناه.

وختاما لما سبق، يلاحظ أن القانون المتعلق بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، قد سار على مبدأ الإقليمية في فرض هاتين الضريبتين، فحدد بذلك المشرع الطرق التي تربط بها الضريبتين على المكلفين، فتبين أن عملية الربط تتم بناء على الإقرار الذي يقدمه المكلف، فأصبح هذا الأخير طرفا مشاركا في العملية الضريبية، متحملا بذلك المسؤولية في القيام بالتزاماته الضريبية وعلى رأسها تقديم إقراراته الضريبية صحيحة وفقا للشروط المنصوص عليها قانونا، دون ممارسته لأي غش أو تهرب من الخضوع للضريبة المفروضة عليه، وهذا ما سنحاول رصدده ضمن المحور الموالي.



## الفصل الثاني:

### التزامات المكلفين بالضرائب المباشرة وإشكالية

#### التهرب الضريبي

قبل التعرف على طبيعة الالتزامات التي يتعين على الخاضع للضرائب المباشرة القيام بها حتى تكون وضعيته الجبائية سليمة اتجاه الإدارة الضريبية (المديرية العامة للضرائب والخزينة العامة للمملكة)، ثم تناول ظاهرة التهرب الضريبي، ينبغي تحديد مفهوم الشخص المكلف أو الملزم بالضريبة، وذلك نظراً لتعدد المفاهيم والمصطلحات التي تستعمل لنعث دافع الضريبة، ثم لكون الخاضع للضريبة يعتبر طرفاً في المنازعة الضريبية المحتملة عند فرض أو تحصيل الضريبة المفروضة عليه، لذا ينبغي تحديد تعريف واضح للشخص الخاضع للضريبة، وذلك لمعرفة مركزه القانوني كطرف رئيسي في العملية الضريبية، إضافة إلى ذلك ترجع مسألة البحث عن مفهوم دقيق للخاضع للضريبة إلى غياب تعريف قانوني محدد من طرف المشرع الضريبي المغربي، ففي جميع المقتضيات القانونية المتضمنة بالمدونة العامة للضرائب، اقتصر المشرع على تعريف الدخل أو النشاط المفروضة عليه الضريبة، دون إعطاء تعريف محدد للشخص الخاضع للضريبة، شأنه في ذلك شأن المشرع الضريبي الفرنسي والتونسي والمصري<sup>1</sup>.

أما بالنسبة للفقهاء، فيتبين من خلال التعريف الذي يستعمله بعض فقهاء المالية لتعريف الضريبة بصفة عامة، والشخص المكلف بها بصفة خاصة، باعتبارها "دفعة مالية

1- لمزيد من التوضيح، أنظر المراجع التي أوردها محمد شكيري في مؤلفه: " القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية"، مرجع سابق، ص 199، ويتعلق الأمر:

- P. Dimalta, "droit Fiscal contemporain", Pites 1986 p.326 —

-Najib Baccouche, Droit Fiscal, revue d'études juridiques n°2, 1992, Faculte de droit de Sfax.

— أما المشرع اللبناني، فقد أعطى تعريفاً دقيقاً للمكلف، حيث نصت المادة 2 من قانون رقم 44 الصادر بتاريخ 2008/11/11 (ج. ر. رقم 49 تاريخ 2008/11/14) المتعلق بالإجراءات الضريبية على أن: "المكلف كل شخص ملزم بحكم القوانين الضريبية بموجبات ضريبية".

prestation، تحصل من المنتج الجبائي producteur fiscal، الذي قد يكون شخصا معنويا أو شخصا طبيعيا بقوة القانون".

وقد جاء هذا التعريف أكثر دقة وتعبيرا لكونه عوض مصطلح المكلف أو الملزم بالمنتج أو الممول للضريبة، لذلك فنحن نتفق كامل الاتفاق مع الفقه والتشريع والقضاء الذي يسمي الخاضع للضريبة بالمنتج أو الممول وليس بالملزم أو المكلف؛ ذلك أنه عندما نقول كلمة "ملزم" فإننا نكرس المقولة الشائعة التي تعتبر "الضريبة شر لا بد منه"، وبأن المواطن لا يؤدي الضريبة بدافع المواطنة الجبائية وإنما يؤديها لكونه ملزم ومجبر على ذلك، وبالتالي نكون قد ساعدنا على انتشار انعدام الوعي الجبائي، مع العلم أن هذا الوعي يعتبر من أهم العوامل المساعدة لنجاح أي جهاز ضريبي وانعدامه يجعل أغلبية المكلفين تحاول ما أمكن التملص من أداء الضريبة والتهرب من القيام بالتزاماتها، بل الأخطر من ذلك أنه في ظل قلة الوعي الضريبي، نجد بعض الأشخاص يتفاخرون بكونهم لا يؤدون الضرائب والعكس هو ما ينبغي أن يكون، إضافة إلى قلة وانعدام الوعي الجبائي هناك أسباب أخرى، تتمثل أساسا في كون الممول غائب عن المسرح الجبائي ولا يتعامل معه كطرف شريك في العملية الضريبية، وبالتالي فهو يشعر بالانعزال والنفور من الإدارة الجبائية التي تتوفر في علاقتها بالمول على مجموعة من السلطات والامتيازات<sup>1</sup>.

أما الإدارة الجبائية التي عهد إليها أمر فرض الضرائب وجبايتها من طرف المشرع، فلتأدية هذه المهام تملك العديد من الامتيازات والسلطات المخولة لها بمقتضى القانون خدمة لمصلحة الخزينة العامة للدولة، مما يجعل تدخلها في المجال الضريبي غير مؤيد برضى المكلفين بالضريبة، فهي تتدخل بحكم وظيفتها في فرض وتحصيل الضريبة، وإحساس الممول بهذا التدخل من الطبيعي أن يثير الكثير من الخلافات، الأمر الذي قد يجعل فئة

1 من التشريعات التي تستعمل لفظ الممول للتعبير عن الخاضع للضريبة نجد المشرع المصري: ففي مجال الضرائب المباشرة يتم استعمال مصطلح الممول وهي ترجمة لكلمة contribuable أو المكلف أو دافع للضريبة. أما كلمة ملزم فهي ترجمة لـ médiévale فتستعمل في مجال الضرائب غير المباشرة، شأنها في ذلك شأن عبارة الخاضع للضريبة assujéti.

أخرى من المكلفين لا تقوم بالتزاماتها الضريبية كما حددها القانون؛ فكثير من المكلفين لا يقومون بواجباتهم الضريبية لعدم وعيهم بأن القيام بتلك الواجبات يشكل تجسيدا فعليا وتعبيرا على مدى سمو روح المواطنة لديهم.

إذن ماهي طبيعة هذه الالتزامات؟ وكيف يمكن للمكلف بالضريبة، التهرب من القيام بالتزاماته، قصد التحلل كليا أو جزئيا من أداء الضريبة؟.

للإجابة عن هاذين السؤالين، سنتطرق في (المبحث الأول) إلى التزامات المكلفين بالضرائب المباشرة، وفي (المبحث الثاني) سنتناول ظاهرة التهرب الضريبي محددين بذلك أسبابها وتجلياتها.

## المبحث الأول: التزامات المكلفين بالضرائب المباشرة

إذا كان المشرع المغربي، قد أغفل ضمن مقتضيات المدونة العامة للضرائب، إعطاء تعريف محدد للالتزام الضريبي، واقتصر على الإشارة إلى هذه الالتزامات ضمن القسم الخامس المتعلق بالمقتضيات المشتركة بين الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة<sup>1</sup>. فإن الحديث عن الالتزام الضريبي يوحي بواجب دفع الضريبة؛ بمعنى أن الالتزام يكون دائما مرتبطا بالواقعة المنشئة للضريبة *Fait générateur de l'impôt*، لكن الواقع العملي يؤكد بأن هناك التزامات إدارية (المطلب الأول)، والتزامات ذات طبيعة مالية ومحاسبية تتعلق بمسك محاسبة منتظمة مرتبطة بالوضعية الضريبية للملزم (المطلب الثاني)<sup>2</sup>.

وقبل تناول طبيعة الالتزامات الواجبة على المكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، تجدر الإشارة إلى أن الخطوة الأولى في عملية فرض الضريبة، تتمثل في ضرورة تعرف الإدارة الضريبية على المكلف بالضريبة وإعطائه هوية ضريبية، فبدون هذا

1 أنظر الباب الثاني من القسم الخامس من المدونة العامة للضرائب: المواد من 145 إلى المادة 160 بشأن تحديد الالتزامات المحاسبية والالتزامات المتعلقة بالإقرارات.

2 محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي- دراسة تحليلية ونقدية"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة العدد 59، الطبعة الثانية، 2005، ص 134.

الإجراء لا يمكن للالتزام الضريبي أن يتحقق ولو توفرت العناصر المكونة له (النصوص القانونية والوقائع المنشئة للضريبة)، لهذه الغاية ومن أجل التعرف على الخاضع للضريبة وعلى قدرته التكليفية، أصبحت الإدارة الضريبية تتبع إحدى الأسلوبين:

✓ إما أن تتعرف الإدارة الضريبية بنفسها على المكلف من خلال إحصائه وتقدير قيمة الضريبة المفروضة عليه.

✓ وإما أن المكلف يخبر الإدارة بوجوده، ويقدم لها جميع البيانات والمعلومات الضرورية لفرض الضريبة على نشاطه ودخله.

أما الأسلوب الأول المتبع من طرف الإدارة للتعرف على المكلف بالضريبة وتقدير المادة الخاضعة للضريبة، فقد كان متبعاً في جميع الأنظمة الضريبية التقليدية، وهذا ما سنحاول تناوله ضمن محاور الباب الثاني من هذا القسم، بينما الأسلوب الثاني لفرض الضريبة وتقدير مبلغها، فقد أصبح مطبقاً في جميع الأنظمة الضريبية العصرية، بما في ذلك النظام الضريبي المغربي، لكن نجاح تطبيقه يتوقف على مدى قيام المكلف بواجباته الضريبية واحترامه للالتزامات الواجبة عليه، والتي يقوم عليها تطبيق هذا الأسلوب، لذا فقد تم تحديدها من طرف المشرع في صنفين: التزامات ذات طبيعة إدارية، والتزامات محاسبية ومالية.

### المطلب الأول: الالتزامات ذات الطبيعة الإدارية<sup>1</sup>.

تتمثل الالتزامات الإدارية الواجبة على المكلف قيام هذا الأخير بتقديم الإقرارات الضريبية صحيحة إلى الإدارة الضريبية المختصة داخل الأجل المحدد، لذلك فالإقرار الضريبي عبارة عن بيان يتقدم به المكلف إلى الإدارة الضريبية المختصة حيث يتم إعداده بواسطة المكلف (دافع الضريبة)، ويتضمن بيانات ومعلومات تظهر الوعاء الضريبي والضريبة التي يتعين على المكلف مقدم الإقرار سدادها عن فترة زمنية محددة وفقاً للقانون، وتختلف بيانات الإقرارات وشكلها وفقاً لنوع وطبيعة الإقرارات الضريبية، التي أصبحت

1 لمزيد من التفصيل قُطر الفرع الثاني من الباب الثاني من القسم الخامس من المدونة العامة للضرائب تحت عنوان: "الالتزامات المتعلقة بالإقرارات".

تستخدم كأساس لتحديد الوعاء الضريبي ومن تم حساب مقدار الضريبة المستحقة على المكلف.

وبالرجوع إلى مقتضيات المدونة العامة للضرائب، يلاحظ أن المشرع المغربي يستعمل لفظ الإقرار ثم لفظ التصريح، وإذا كان اللفظان معا يؤديان نفس المعنى، فإن بعض الفقهاء يفضلون أحدهما عن الآخر، إذ يرى البعض أن مصطلح الإقرار هو المفضل لدى الفقهاء المغاربة لمقابلته للمصطلح اللاتيني "Declaration"، أما الإدارة الضريبية فتستعمل كلمة التصريح الضريبي بدل الإقرار الضريبي<sup>1</sup>.

### الفقرة الأولى: الواجبات المتعلقة بالتصريح على مستوى الضريبة على الشركات

لقد أصبح تقديم التصريح في النظام الضريبي المغربي الحالي، واجباً إدارياً إلزامياً للمكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، كما هو الأمر بالنسبة لباقي الأنظمة الضريبية المقارنة، الشيء الذي جعل الفقهاء يطلقون على هذا النوع من الأنظمة الضريبية لقب الأنظمة الإقرارية les systems declaratives وباعتماد النظام الضريبي المغربي لنظام الإقرار في فرض وتقدير الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، أصبح المكلف بهاتين الضريبتين ملزماً بتقديم مجموعة من الإقرارات داخل الآجال القانونية المحددة لذلك، وذلك تفادياً لأداء الدعيرة والغرامات زائد ومبلغ الكلفة الضريبية، أو خضوعه لعملية التضريب بصورة تلقائية من طرف الإدارة الضريبية وهذا قد يكلفه عبء إثبات خلاف ما قدرته الإدارة الضريبية في حالة منازعته في قيمة الضريبة التي تفرضها الإدارة بشكل تلقائي إذا لم يقدم الإقرارات الواجبة عليه داخل الأجل.

1 محمد السماحي: "مسطرة المنازعات في الضريبة"، مطبعة الصومعة الرباط، الطبعة الأولى 1997، ص 13.

+ وتجدر الإشارة إلى أن استعمال اللفظين معا لا يطرح أي إشكال على المستوى اللغوي أو القانوني، لذا منستعملهما معاً وفقاً لما جاء في النصوص القانونية الواردة بالمدونة العامة للضرائب، خاصة المقتضيات المنظمة للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، والتي تحدد مجموعة من الواجبات الإدارية التي يتعين على المكلفين بهاتين الضريبتين القيام بها لتسوية وضعيتهم الجبائية تجاه إدارة الضرائب.

ويتعلق الأمر بالإقرارات التي يجب على الشركات الإدلاء بها لإدارة الضرائب منذ الشروع في مزاولة نشاطها إلى حين التوقف عن مزاولة هذا النشاط، إذ يتعين على كل شركة أن تدلي داخل آجال محددة قانوناً بما يلي:

❖ التصريح بالتأسيس أو بالاستقرار بالمغرب عند بداية النشاط بالنسبة للشركات الأجنبية.

وإذا تعلق الأمر بشركة خاضعة للقانون المغربي مفروضة عليها الضريبة على الشركات، يجب أن يكون التصريح بالتأسيس متضمناً ومستوفياً لكل البيانات والشكليات المحددة بالفقرة II من المادة 148 من المدونة العامة للضرائب، وإذا تعلق الأمر بشركة غير مقيمة، يجب أن يتضمن التصريح البيانات المحددة في الفقرة III من نفس المادة، أما إذا كان الأمر يتعلق بخاضع للضريبة عبارة عن شخص ذاتي أو شركات ومجموعات أخرى خاضعة للضريبة على الدخل ولهم دخول مهنية، يجب أن يتضمن التصريح كما بينت الفقرة IV من المادة 148 المذكورة، كل البيانات الواجب تحديدها عند تقديم الإقرار لدى الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

ونظراً لأهمية التصريح بالتأسيس وإلزامية تقديمه صحيحاً داخل الآجال دون أي إخلال بالأحكام المنصوص عليها في المادة 148 من المدونة العامة للضرائب، حدد المشرع في المادة 188 من نفس المدونة الجزاء المترتب عن ذلك في غرامة قدرها ألف (1000) درهم.

❖ الإقرار بتحويل المقر الاجتماعي أو تغيير الإقامة: هذا الإقرار جعله المشرع واجباً على المنشآت، سواء كانت خاضعة للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل أو للضريبة على القيمة المضافة أو معفاة منها، وذلك بإشعار مفتش الضرائب التابع له مكان فرض

1 بخصوص التصريح بالتأسيس أنظر المادة 148 من المدونة العامة للضرائب.

الضريبة عليها في الأصل برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم، أو تسليم هذه الرسالة مقابل وصل أو من خلال وضع إقرار وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة في الحالات التالية:

■ تحويل مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية الموجودة بالمغرب؛

■ تغيير مكان مؤسستها الرئيسية أو موطنها الضريبي؛

ويجب أن يدلى بهذا الإقرار خلال أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ التحويل أو التغيير، وإلا تم تبليغ الملزم وفرض الضريبة عليه في آخر عنوان معروف له من طرف إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

❖ الإقرار بتوقف المنشأة عن مزاولة نشاطها أو بيعها أو اندماجها أو انقسامها أو تحويلها: يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل أو المعفيين، منهما أن يقدموا خلال أجل الخمس والأربعين ( 45 )، يوما يبتدئ من تاريخ إنجاز إحدى التغييرات التالية:

■ في حالة توقفها الكلي عن مزاولة نشاطها أو اندماجها أو انقسامها أو تغيير شكلها القانوني، يؤدي إلى إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو إلى إحداث شخص معنوي جديد، الإقرار المتعلق بالحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة لفترة النشاط الأخيرة، وكذا إن اقتضى الحال، الإقرار المتعلق بالسنة المحاسبية السابقة للفترة المذكورة بالنسبة للمقاولات الخاضعة للضريبة على الشركات؛

■ في حالة الانقطاع عن مزاولة نشاط مهني أو التخلي جزئيا أو كليا عن مؤسستهم أو زبائنهم أو جعلها كحصة اشترك في شركة خاضعة للضريبة على الشركات أو غير خاضعة لها، الإقرار المتعلق بمجموع الدخل وجرده للممتلكات مطابقين للمطبوع النموذجي الذي تعدده الإدارة بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل برسم نشاط مهني، ويتعين عليهم أن يشفعوا بهاتين الوثيقتين إذا اقتضى الحال

1 بخصوص الإقرار بتحويل المقر الاجتماعي أو تغيير الإقامة، انظر المادة 149 من المادونة العامة للضرائب.

ذلك نسخة مصادق عليها من عقد تفويت الممتلكات المذكورة، وإذا أفضى التوقف الكلي عن مزاوله النشاط إلى التصفية، وجب أن يتضمن الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة لفترة النشاط الأخيرة، زيادة على ما ذكر، الاسم العائلي والشخصي وعنوان المصفي أو "السنديك" وكذا طبيعة ومدى الصلاحيات المخولة له، ويجب على المصفي أو "السنديك" أن يدلي بما يلي:

- خلال مدة التصفية وداخل الأجل المنصوص عليه في المادتين 20 و 82 أعلاه بإقرار يتعلق بالنتائج المؤقتة التي وقع الحصول عليها خلال فترة كل اثني عشر (12) شهرا؛

- خلال الخمسة والأربعين (45) يوما الموالية لاختتام عمليات التصفية، بالإقرار المتعلق بالنتيجة النهائية، ويبين في هذا الإقرار المكان المحفوظة فيه الوثائق المحاسبية للشركة المصفاة.

واستثناء من جميع الأحكام المخالفة، يجب على كل مقاول<sup>1</sup>، تطلب فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية إن تلتزم بالإجراءات التالية<sup>2</sup>:

- أن تقدم إقرارا بذلك لدى مصلحة الوعاء الضريبي التابع لها مكان فرض الضريبة، ويترتب عن عدم تقديم الإقرار المذكور لدى مصلحة الوعاء الضريبي عدم مواجهة إدارة الضرائب بسقوط الواجبات المرتبطة بالفترة السابقة لفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية.
- أن تقدم الإقرار المتعلق بالمكافآت المدفوعة للغير؛ إذ يجب على كل منشأة تزاوّل نشاطا في المغرب بما في ذلك الشركات غير المقيمة التي اختارت الضريبة الجرافية، عندما تمنح لأشخاص خاضعين للرسم المهني أو للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل أتعابا أو عمولات أو أجور سمسرة أو مكافآت

1 تم استبدال لفظ "شركة" بلفظ "مقاول" بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2009.

2 المادة 150 من المدونة العامة للضرائب.



أخرى من نفس النوع أو تخفيضات أو إرجاعات منحت بعد تحرير الفاتورات، أن تدلي بإقرار يتعلق بالمبالغ المدرجة في المحاسبة خلال السنة المحاسبية السابقة فيما يخص المكافآت الآتفة الذكر، وذلك في نفس الوقت الذي تدلي فيه بالإقرارات المنصوص عليها في المواد 20 و 82 و 85 و 150 أعلاه داخل الآجال المقررة فيها، ويحرر الإقرار الذي يجب أن يسلم عنه وصل، وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة ويتضمن مجموعة من البيانات تخص كل مستفيد<sup>1</sup>.

وضمنا لتقديم هذا الإقرار كاملا متضمنا جميع الأحكام المذكورة أعلاه، نصت المادة 194 على الجزاءات المترتبة عن المخالفات فيما يخص الإقرارات المتعلقة بالمكافآت المخولة أو المدفوعة للغير.

وبعد شروع الشركة في مزاولة نشاطها المصرح به في تصريح التأسيس أو الاستقرار بالمغرب، يتعين عليها تقديم الإقرار بعوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها، والإقرار المتعلق بالحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، ثم الإقرار بالمكافآت المدفوعة للأشخاص غير المقيمين، وذلك تطبيقا للمقتضيات المنصوص عليها بالمدونة العامة للضرائب<sup>2</sup>.

انطلاقا مما سبق، تكون الشركات بموجب المواد (26-27-28-30-30 مكرر2) ملزمة بتقديم تصريح بالتأسيس أو الاستقرار، إضافة إلى الإقرارات المتعلقة بوضعيتها القانونية وحصيلتها عن مزاولة أنشطتها المصرح بها عند التأسيس أو الاستقرار، وبذلك تكون الشركة ملزمة بتقديم نوعين مختلفين من التصريحات التي يجب تقديمها إلى إدارة الضرائب مرة واحدة أو خلال مناسبة معينة؛

فبالنسبة للصنف الأول من التصريحات الواجبة على الشركة، تتعلق أساسا بالضريبة على الدخل المفروضة على الشركات، حيث تكون هذه الأخيرة ملزمة بتقديم التصريح

1 المادة 151 من المدونة العامة للضرائب.

2 كما حددتها المواد 152 و 153 و 154 من المدونة العامة للضرائب.

المتعلق ببداية النشاط أو التصريح بالانقطاع عن مزاولة نشاطها، وهذا النوع من التصريحات غالبا ما يكون الهدف منه خلق وضعية قانونية معينة؛ كاختيار الخضوع لنظام الضريبة على الشركات أو عدم استمرار الوحدة الاقتصادية في الخضوع لهذا النظام الضريبي، ومن تم اختيار تطبيق نظام الضريبة على الدخل، أو التحلل من التزام معين.

أما الصنف الثاني من التصريحات الواجب على الشركات تقديمها إلى إدارة الضرائب داخل الآجال المحددة لذلك، فيتعلق بالتصريحات التي يقوم بها المكلف بهذه الضريبة من حين لآخر، والتي تتمثل أساسا في التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة.

فكلما طرأ مستجد على نشاط المكلف بالضريبة على الشركات، يتعين عليه تقديم تصريح بذلك التغيير حتى تتمكن الإدارة الضريبية من تقدير الالتزام الضريبي المناسب.

#### الفقرة الثانية: الواجبات المتعلقة بالتصريح على مستوى الضريبة على الدخل

لقد أصبحت عملية التصريح بالدخل قاعدة عامة في جميع التشريعات الضريبية الحديثة، وإن كان تطبيقها يرجع إلى أوائل القرن (14) 1355م، حيث كان المنتخبون يعينون محصلي الضريبة المقررة مؤازرين بمجموعة من الأعيان لينقلوا التصريحات الشفوية للملزمين بخصوص ثرواتهم، ففي حالة الاقتناع بتصريح الملزم، تطبق وتجبى الضريبة حالا، وفي حالة عدم الاقتناع، يحال الملزم المعني على نخبة المنتخبين التي توجه له كما أشار إلى ذلك أحد الباحثين في هذا المجال<sup>1</sup>.

وإذا كان التشريع الضريبي المغربي، يتضمن مجموعة من التصريحات التي يتعين على الخاضع للضريبة على الشركات تقديمها خلال آجال معينة في الحالات التي حددها القانون المنظم لهذه الضريبة، كما سبقت الإشارة إلى ذلك سالفًا. فإن المواد القانونية الخاصة

<sup>1</sup> Dimalta: 'droit Fiscal', op. cit. p 37.

بالإقرارات الضريبية الواجب على المكلف بالضريبة على الدخل تقديمها إلى الإدارة الضريبية، قد حددت تلك الإقرارات على الشكل التالي<sup>1</sup>:

❖ الإقرار بالهوية الضريبية: إذ يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل المستحقة على الدخل المشار إليها في المادة 22 (3 و 4 و 5) من المدونة العامة للضرائب، بما في ذلك الخاضعون للضريبة المعفون منها مؤقتاً أن يسلموا مقابل وصل أو يوجهوا في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم إلى مفتش الضرائب التابع له موطنهم الضريبي أو مؤسستهم الرئيسية إقراراً بهويتهم الضريبية يكون مطابقاً لمطبوع نموذجي تعده الإدارة، وذلك خلال الثلاثين (30) يوماً الموالية إما لتاريخ بداية نشاطهم وإما لتاريخ حصولهم لأول مرة على دخل من الدخل<sup>2</sup>.

ويعتبر هذا الإقرار إجراء ملزماً للمكلف بالضريبة على الدخل، يجب الإدلاء به إلى جانب التصريح ببداية النشاط، والذي يسمى كذلك بالإقرار بالشروع في العمل، ويترتب على عدم تقديم التصريح بالهوية الضريبية في الأجل المحدد للإدلاء به، أداء غرامة قدرها خمسمائة (500) درهم<sup>3</sup>.

كما يتعين كذلك على المكلفين بالضريبة على الدخل تقديم إقرار آخر، ويتعلق الأمر بالإقرار بالمرتبات والأجور.

❖ الإقرار بالمرتبات والأجور: يجب على المشغلين التابعين للقطاع الخاص المستوطنين أو المستقرين بالمغرب وعلى الإدارات وغيرها من الأشخاص المعنويين الخاضعين للقانون العام، أن يسلموا قبل فاتح مارس من كل سنة إلى مفتش الضرائب التابع له موطنهم

1 بخصوص الإقرارات الضريبية الواجبة على الخاضعين للضريبة على الدخل المستحقة على الدخل المشار إليها في المادة 22 من المدونة العامة للضرائب، قد تم تحديدها ضمن الباب الثاني من القسم الخامس المنظم للمقتضيات المتعلقة بالضريبة على الدخل؛ أنظر المواد: من المادة 78 إلى المادة 85.

2 المادة 78 من المدونة العامة للضرائب.

3 المادة 201 من المدونة العامة للضرائب، المحددة للجزاء المترتبة عن مخالفة الأحكام المتعلقة بالتصريح بهوية الخاضع للضريبة.

الضريبي أو مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية إقرارا يتضمن البيانات التي تخص كل واحد من المستفيدين من مستحقي الأجور المؤداة خلال السنة السابقة<sup>1</sup>.

❖ الإقرار السنوي بمجموع الدخل: فبخصوص الإقرار السنوي بمجموع الدخل المحقق خلال السنة السابقة، يتم وفقا للنموذج المسلم من طرف الإدارة الضريبية المختصة<sup>2</sup>، إذ يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل، أن يوجهوا في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو يسلموا مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له موطنهم الضريبي أو مؤسستهم الرئيسية إقرارا متضمنا كل البيانات المتعلقة بهوية الخاضع للضريبة على الدخل، وطبيعة النشاط الذي يزاوله، وهوية زوجته وأولاده قصد الاستفادة من الخصوم المقررة<sup>3</sup>، كما يتعين على المكلف بهذه الضريبة، تحديد مبالغ الضريبة المحجوزة في المنبع على مستوى الأجور أو دخول رؤوس الأموال المنقولة واسم وبيان المدين الذي قام بحجز الضريبة على الدخل من المنبع.

ولا يعفى من الإدلاء بالإقرار السنوي بمجموع الدخل إلا الأشخاص المشار إليهم أدناه، وذلك في الحالة التي يعتبرون أن الضرائب المطالبين بها مبالغ فيها، أو إذا أرادوا الانتفاع بالخصوم المنصوص عليها في المادتين 28 و 74 من المدونة العامة للضرائب:

1- الخاضعون للضريبة الذين ليس لهم سوى دخول زراعية ناشئة عن مستغلة واحدة إذا كانوا خاضعين للضريبة وفق النظام الجزائي؛

2- الخاضعون للضريبة الذين يقتصر دخلهم على أجور يدفعها مشغل أو مدين بإيراد واحد يكون مستوطنا أو مستقرا بالمغرب وملزما بمباشرة حجز الضريبة في المنبع، كما هو منصوص على ذلك في المادة 156 من المدونة العامة للضرائب<sup>4</sup>.

1- المادة 79 من المدونة العامة للضرائب.

2- المادة 82 من المدونة العامة للضرائب.

3 للإشارة، فالنظام الضريبي المغربي، لا يراعي الخصوصية الدينية التي يأخذ بها المغرب كما هو منصوص عليه في نظام الأحوال الشخصية الذي يسمح بالتعدد، وبذلك فالمشرع الضريبي لا يعترف إلا بزوجة واحدة.

4- المادة 86 من المدونة العامة للضرائب.

ونظرا لكون الضريبة على الدخل تشمل كل الدخل التي يحقها الأشخاص الطبيعيون؛ كالدخل المحصلة من الأجور والمداخل المشابهة لها، الدخل العقارية المستخلصة من إيجار العقارات، ودخل رؤوس الأموال المنقولة، والدخل المهنية المحصلة من ممارسة تجارة أو صناعية أو حرفة أو مهنة حرة، ومن ثم اختلاف التقنية التي تطبق بها الضريبة على الدخل بحسب طبيعة كل دخل على حدة.

فإن المقاولات الفردية أو شركات الأشخاص الخاضعة للضريبة على الدخل وفقا لنظام الربح الجزافي أو لنظام النتيجة الصافية الحقيقية أو لنظام النتيجة الصافية المبسطة، يجب أن ترفق التصريح بالدخل بكل المستندات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالموازنة وحساب العائدات والتكاليف، وذلك حتى يتسنى للإدارة الضريبة معرفة كل المداخل المتحصل عليها خلال السنة السابقة وتضمينها في التصريح بالدخل، ليتم تضريبها وفق جدول أسعار تصاعدي.

وبخصوص موعد تقديم الإقرار بمجموع الدخل المتحصل خلال السنة السابقة، حدده المشرع بموجب المادة 82 من المدونة العامة للضرائب في مناسبتين:

إما قبل فاتح مارس من كل سنة، بالنسبة لأصحاب الدخل المهنية المحددة حسب نظام الربح الجزافي أو الدخل الأخرى غير المهنية أو هما معا<sup>1</sup>.

أو قبل فاتح أبريل من كل سنة، بالنسبة لأصحاب الدخل المهنية الخاضعة لنظام النتيجة الصافية الحقيقية أو لنظام النتيجة الصافية المبسطة.

وبالرجوع إلى أحكام المدونة العامة للضرائب، يلاحظ أن مقتضياتها تلزم المكلف الخاضع للضريبة على الدخل بتقديم مجموعة من التصريحات الضريبية خلال السنة الواحدة. وإذا كانت الغاية من فرض كل التصريحات الضريبية تبقى واحدة، وهي تعرف الإدارة على المكلف وإعطائه رقما لهويته الجبائية ومعرفة قيمة الدخل المحقق خلال السنة<sup>2</sup>، فإن

1 تم إدراج هذا التعبير بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2010 .

2 إضافة إلى الإقرار بالهوية الضريبية والإقرار بالمرتبات والأجور ثم الإقرار السنوي بمجموع الدخل، يتعين على المكلف بالضريبة على الدخل تقديم الإقرارات الضريبية المنصوص عليه في المواد التالية من المدونة العامة للضرائب: المادة 81، المادة 83، المادة 84، والمادة 85.

الشكليات والآجال المتعلقة بتقديم الإقرارات الضريبية، تقف في كثير من الأحيان عائقاً أمام المكلف، وتجعله غير قادر على الالتزام بتقديمها صحيحة ومرفقة بالبيانات والمستندات المؤيدة، نظراً لاختلاف أحكامها وآجال تقديمها إلى الإدارة الضريبية، وفي حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تم التأخر في إيداعه لدى المصالح الضريبية المختصة، فإن هذه الأخيرة تلجأ في مثل هذه الحالات إلى مطالبة المكلف المعني بأداء قيمة مجموعة من الغرامات، والتي لا تكون محل قبول من طرف فئة عريضة من المكلفين لعدم اقتناعهم بذلك، وهذا ما يؤدي إلى نشوء منازعات جبائية بهذا الخصوص.

### المطلب الثاني: الالتزامات ذات الطابع المالي والمحاسبي

رغم تعدد الالتزامات ذات الطبيعة الإدارية التي يتعين على المكلف القيام بها قصد التعريف بهويته وبالنشطة التي يزاولها، فإنها تبقى غير كافية، إذ يتعين على المكلف إضافة إلى تلك الالتزامات التصريحية المشار إليها سالفاً، القيام بواجبات تكميلية مرتبطة بتلك الالتزامات الإدارية، وذلك حرصاً من المشرع الضريبي على ضبط الدخل الحقيقي الذي يحصل عليه المكلف خلال السنة المحاسبية.

وانسجاماً مع التقسيم الذي اعتمدناه في عرض الواجبات الإدارية المفروضة على المكلف الخاضع للضريبة على الشركات والمكلف الخاضع للضريبة على الدخل، سنحاول التعرف على الالتزامات المحاسبية التي يجب على المكلف الخاضع لهاتين الضريبتين القيام بها.

وفي هذا الإطار، حددت المدونة العامة للضرائب في الفرع الأول من الباب الثاني من القسم الخامس الالتزامات المحاسبية للخاضعين للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل<sup>1</sup>.

أما بخصوص الالتزامات المحاسبية الواجبة في ظل نظام الضريبة على الشركات، فقد ميز المشرع بين الواجبات المرتبطة بالجانب المحاسبي المفروضة على الشركات المغربية

1 المواد: 145 و146 و147 من المدونة العامة للضرائب.

والواجبات المحاسبية المطبقة على الشركات الأجنبية المسماة بالشركات غير المقيمة بالمغرب.

### الفقرة الأولى: الالتزامات المحاسبية للشركة المغربية

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 145 من المدونة العامة للضرائب، يتبين أنه بالنسبة للشركات المغربية، يتعين على الخاضعين للضريبة الالتزام بمسك محاسبة طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، بشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب، إضافة إلى ضرورة التقيد بمايلي:

- تقديم فواتير للزبناء؛
- إعداد جرد مفصلة سنويا؛
- تثبيت النفقات والمشتريات؛
- الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية وكل أوراق إثبات النفقات<sup>1</sup>.

أما بخصوص مسك محاسبة منتظمة *Le tenue d'une comptabilité régulière*، فيتم بموجبها تحديد الحصيلة الخاضعة للضريبة عن كل سنة محاسبية، باعتبار نتيجة حساب الخسائر والأرباح المدرجة في المحاسبة، وتعديل هذه النتيجة بعد ذلك من نتيجة محاسبية إلى نتيجة جبائية، وعليه فكل شركة تكون ملزمة بمسك محاسبة منتظمة، معززة بالدفاتر والمستندات المتعلقة بأعمال الشركة، التي تمكن من ضبط المداخل والتكاليف وحصر الحصيلة الخاضعة للضريبة وكذا تسهيل مهمة الإدارة الضريبية فيما يتعلق بالمراقبة الضريبية.

إضافة إلى ذلك، فمسك محاسبة منتظمة طبقا للشروط الوارد ذكرها بالمقتضيات القانونية المحددة لقواعد إجراء المحاسبة المنصوص عليها في القانون رقم 88-29، الغاية

1 المادة 146 من المدونة العامة للضرائب.

2 القانون رقم 88-9 بمثابة قانون المحاسبة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 138-92-1 تاريخ 25/12/1992 ج.ر.ع 4183 بتاريخ 1992/12/30.

منه تمكين الإدارة الضريبية من الإحاطة بجميع المعلومات التفصيلية والحقيقة التي تخص الذمة المالية للشركة ووضعيتها القانونية وحصيلتها المالية، والتي يمكنها أن تعطي صورة حقيقية عن الشركة وعن نشاطها، وهذا ما يتيح للإدارة القيام بالمراقبة المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب، بالإضافة إلى ذلك فالوثائق المحاسبية المسوكة وفقا لمقتضيات القانون رقم 88-9، تعتبر حجة لفائدة المكلف، يمكن الإدلاء بها أمام القضاء لفض النزاعات التي قد تنشأ بينه وبين إدارة الضرائب، ذلك أن المحاسبة المنتظمة الخالية من كل إخلال أو إهمال وفقا لما تنص عليه المادة 22 من القانون رقم 88-9 المتعلق بالمحاسبة الواجب على المكلف المعني مسكها، ونفس الأمر يستتف من مقتضيات المادة 23 لمفهوم المخالفة، تكون حجة لمصلحة المكلف في مواجهة إدارة الضرائب، وفي حالة إدعاء هذه الأخيرة العكس يجب عليها إثبات ذلك، وإن كان هذا الإجراء ناذرا ما يتم الأخذ به من طرف الإدارة الضريبية التي يبقى لها الحق في استبعاد المحاسبة التي يتقدم بها المكلف لإثبات صحة ادعائه بخصوص وضعيته الضريبية، وذلك حتى في الحالة التي تكون فيها الوثائق المحاسبية مستوفية للشروط السالف ذكرها، فهي لا تلزم الإدارة الضريبية، بل يمكن لهذه الأخيرة أن ترفض هذه الوثائق في حالة وجود دليل آخر أقوى منها، وبذلك فالإثبات بالمحاسبة لا يعتبر قاطعا، وبالتالي فإن للإدارة الضريبية أن تقيم الدليل العكسي بأية وسيلة من وسائل الإثبات، أخذا بعين الاعتبار مبدأ حرية الإثبات في المادة التجارية، حيث يجوز نفي ما يثبت بالدفاتر التجارية لمصلحة المتمسك بها ضد خصمه بكافة طرق الإثبات.

أما المادة الأولى من القانون 88-9 فتلزم "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر طبقا بمدلول هذه الكلمة في قانون التجارة، أن يمكس محاسبة وفق القواعد التي ينص عليها هذا القانون والبيانات الواردة في الجداول الملحقة به، ولهذه الغاية يجب أن يسجل في محاسبة مضبوطة جميع الحركات المتعلقة بأصول وخصوم منشأته، مرتبة تبعا لتسلسلها الزمني بشكل يومي.



يتضمن تسجيل الحركة في المحاسبة بيان مصدرها ومحتواها والحساب المتعلقة به ومراجعة المستند الذي يثبتها، ويجوز أن تسجل بصورة مختصرة في سند إثبات وحيد، العمليات التي تكون متماثلة في طبيعتها وتجز في نفس المكان وخلال نفس اليوم". وفيما يخص السجلات التي يتعين على الشركات مسكها، فقد حصرتها المادة 2 والمادة 6 من القانون رقم 88-9 في السجلات التالية:

دفتر اليومية *le livre journal*، وتسجل فيه الحركات المتعلقة بأصول وخصوم المنشأة، وذلك بشكل يومي، ويتضمن تسجيل الحركة في المحاسبة بيان مصدرها ومحتواها والحساب المتعلق بهذا التسجيل، ففي هذا الدفتر يتم تقييد جميع العمليات المتعلقة بنشاط الشركة، ويخصص لكل قيد لهذا النشاط حسابين على الأقل: إذ يقيد في الجانب المدين لأحدهما نفس المبلغ الذي يقيد في الجانب الدائن من الحساب الآخر.

دفتر الأستاذ أو الدفتر الكبير *le grand livre* هذا الدفتر تنقل إليه قيود دفتر اليومية، وتسجل فيه وفق قائمة حسابات التاجر.

دفتر الجرد *Le livre d'inventaire* ويتعلق الأمر بالسجل الذي تعده الشركة في آخر الدورة المحاسبية وتقييد فيه موازنة كل دورة محاسبية وحساب عائداتها وخصومها. إضافة إلى إلزامية مسك الدفاتر المشار إليها أعلاه، أكدت المادة 2 والمادة 6 من القانون رقم 88-9 على ضرورة إعداد القوائم التركيبية السنوية.

و"مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 19 و20 و21 من هذا القانون، يجب على الأشخاص الخاضعين لأحكامه إعداد قوائم تركيبية سنوية، عند اختتام الدورة المحاسبية، ويكون ذلك على أساس بيانات المحاسبة والجرد المقيد في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ ودفتر الجرد.

طبيعيين أو معنويين مستقلين إذا كان للفروع أو المؤسسات أو الأشخاص الآنف الذكر موطن بالمغرب أو كانت تزاوّل فيه نشاطا ما<sup>1</sup>.

أما بخصوص الواجبات المحاسبية الخاصة بالمنشآت غير المقيمة، فقد حددها المشرع في المادة 147 من المدونة العامة للضرائب كآتي:

✓ يجب على كل منشأة يوجد مقرها في الخارج، إذا كانت تزاوّل نشاطا دائما بالمغرب أن تمسك بمكان مؤسستها الرئيسية الموجودة بالمغرب محاسبة لجميع عملياتها المنجزة بالمغرب، ويجب أن يكون السجل اليومي وسجل الجرد مرقمين ومؤشر عليهما من طرف المحكمة التجارية وإذا تعذر ذلك يؤشر عليهما من طرف رئيس المصلحة المحلية للضرائب.

✓ أما المنشآت غير المقيمة التي اختارت الضريبة الجزافية بالنسبة للضريبة على الشركات، يجب عليها أن تمسك:

- سجلا للمبالغ المقبوضة والمبالغ المحولة؛
- سجلا يؤشر عليه مفتش الشغل يتضمن بيان الأجور المدفوعة إلى المستخدمين المغاربة والأجانب وضمنها التكاليف الاجتماعية المرتبطة بها؛
- سجلا للأتعاب والعمولات وأجور السمسرة والمكافآت الأخرى المماثلة المخولة للغير في المغرب أو الخارج<sup>2</sup>.

وختاماً لهذا المحور، يتبين أن المشرع حدد الالتزامات الإدارية والمحاسبية الواجبة على المكلفين بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، وحرص على تفصيلها ضمن نصوص قانونية بشكل، لا يطرح للمكلفين الخاضعين لهاتين الضريبتين أي لبس أو غموض بخصوص معرفتهم للواجبات الإدارية والمالية التي يتعين عليهم القيام بها على الوجه المحدد قانوناً، وحتى لا يعتبر إخلالهم بهذه الالتزامات سلوكاً مقصوداً، قد تكون الغاية منه التحلل

1 البند II من المادة 5 من المدونة العامة للضرائب.

2 البند II من المادة 147 من المدونة العامة للضرائب.

من الالتزام الضريبي عن طريق ممارستهم لما يصطلح على تسميته بالتهرب الضريبي الذي أصبح يشكل ظاهرة عامة تتفاوت انعكاساتها السلبية من نظام ضريبي إلى آخر.

لذا، حاولنا معرفة أسبابها وتجلياتها ضمن المبحث الموالي، وذلك اعتبارا لكون هذه الظاهرة تشكل سببا رئيسيا للعديد من المنازعات التي تطرح بين المكلف والإدارة الجبائية.

## المبحث الثاني: إشكالية التهرب الضريبي

يميل بعض المكلفين إلى التهرب الضريبي، باتباع مجموعة من الأساليب واستخدام العديد من الآليات الاحتيالية الشيء الذي تكون له عواقب وخيمة على العملية الضريبية بصفة خاصة نظرا للمنازعات التي تنشأ بسبب هذا السلوك، ثم لما ينتج عن ظاهرة التهرب الضريبي من انعكاسات سلبية على حصيلة الضريبة من جهة، ولما لها من تأثير على اقتصاد البلاد في شموليته من جهة أخرى، الأمر الذي يفوت على الدولة موارد مالية مهمة، وذلك ما يدفع هذه الأخيرة إلى البحث عن موارد إضافية، كإحداث ضرائب جديدة أو الرفع من أسعار ضرائب موجودة، إضافة إلى إمكانية اللجوء إلى إجراءات استثنائية كالقروض الداخلية والخارجية والإصدار النقدي، ولا يخفى ما لهذه التدابير من تأثيرات سلبية على التوازن المالي والاقتصادي للبلاد، فتسقط من ثمة مالية الدولة في معضلة المطالبة المستمرة بإعادة جدولة الديون أو الاقتراض من جديد.

وإذا كانت ظاهرة التهرب الضريبي تدل على وجود خلل على مستوى واقع علاقة أطراف العملية الضريبية؛ أي المكلف والإدارة الضريبية، فإن تشخيص هذا الواقع يستلزم معرفة الأسباب التي تجعل المكلف يلجأ إلى هذا التصرف المشين، ثم معرفة الأشكال التي يتخذها التهرب الضريبي على مستوى تطبيقاته.

إن استفحال هذه الظاهرة، دليل على أن أسبابها متعددة ومتشابكة وذات ارتباط بالظروف التاريخية التي مرت منها علاقة المكلف بالإدارة الجبائية وبالوضع الاجتماعي والاقتصادي للمكلف بالضريبة، وكذلك بظروفه النفسانية، وبالمحيط القانوني والسياسي الذي يشكل الإطار العام للسياسة الضريبية للدولة، وهذا ما سنحاول التركيز عليه ضمن المطلب

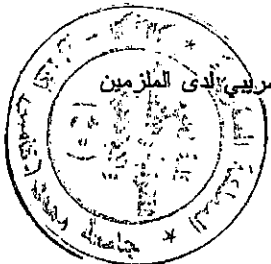
الثاني من هذا المحور، أما المطلب الأول، فسنخصصه لتحديد مفهوم التهرب الضريبي وتمييزه عن المفاهيم المشابهة والتي تعكس أهم مظاهر وأشكال التهرب الضريبي التي يسلكها المكلف من أجل الإفلات من الالتزام الضريبي وتجنب أداء الدين الضريبي المستحق لخزينة الدولة.

### المطلب الأول: التهرب الضريبي، مفهومه وأشكاله

قبل تناول مختلف الأساليب الاحتيالية التي يستعملها المكلف لتجنب الخضوع كليا أو جزئيا للضريبة الواجبة عليه قانونا، ينبغي الإشارة إلى أن تحديد مفهوم التهرب الضريبي باعتباره ظاهرة سلوكية، قد طرح نقاشا فقهيًا واختلافا في وجهة نظر فقهاء المالية حول تعريف وتصنيف سلوك المكلف المخالف للنصوص والقوانين الضريبية (الفقرة الأولى)، لكن مهما كان التصرف الذي قد يتوخى المكلف من خلاله التحلل من الالتزام الضريبي، فإن المشرع لا يجرم كل أشكال التهرب الضريبي (الفقرة الثانية).

#### الفقرة الأولى: مفهوم وأشكال التهرب الضريبي

لتحديد طبيعة التصرفات التي يقوم بها المكلف بشكل مخالف للقوانين الضريبية، يرى أحد فقهاء المالية، أن التهرب الناتج عن مخالفة القوانين الضريبية، يتحقق حينما يقوم بعض المكلفين بإتباع بعض أساليب الغش والخداع مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي، بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضريبة، أو المغالاة في إظهار الأعباء الواجبة الخصم من هذه الأوعية، وذلك عند تقديم الإقرارات الضريبية قبل ربطها أو بقصد إخفاء أموالهم على نحو يجعل من المتعذر على الإدارة الضريبية جباية قيمة الضرائب التي سبق فرضها عليهم، لذا اختار بعض الفقهاء تسمية هذا النوع من التهرب الضريبي غير المشروع بالغش الضريبي<sup>1</sup>، الذي يعتبر شكلا من أشكال التهرب الضريبي المعاقب عليه قانونا، وهو يختلف بذلك عن التهرب الضريبي الذي لا ينطوي على مخالفة القوانين الضريبية، وذلك



1 يونس البطريق أحمد: "المالية العامة"، دار النهضة العربية، بيروت 1984 ص113، أورده عبد الصمد فلكي "السلوك الضريبي لدى المازمين وأثره على تنمية المالية" مرجع سابق، ص75.

بتجنب أداء الضريبة كما هو الأمر بالنسبة للحالة التي يتمكن فيها المكلف من الاستفادة من الثغرات التي يتضمنها القانون الضريبي دون استعمال الوسائل الاحتيالية التي يستعملها المكلف بهدف التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها<sup>1</sup>.

وهذا النوع من التهرب الضريبي، هو ما يسميه البعض بالتهرب المشروع، بحيث يعرفه الدكتور يوسف كمال محمد<sup>2</sup> بمحاولة المكلف عدم دفع الضريبة، كلها أو بعضها وذلك بالاستفادة من الثغرات التي توجد في قانون الضرائب<sup>3</sup>.

وسلوك المكلف في هذه الحالة لا يشكل مخالفة للقانون الضريبي، لكن مادام الهدف هو إلغاء الالتزام الضريبي فهو يعتبر شكلا من أشكال التهرب الضريبي، والذي لا يمكن التمييز فيه بين التهرب المشروع والتهرب غير المشروع، لأن هذا التمييز يتضمن تناقضا واضحا، فمتى كان هناك تهرب ضريبي انفتحت عدم المشروعية عنه وبالتالي لا يجوز القول بأن هناك تهرب ضريبي مشروع، وانسجاما مع هذا الرأي، يعرف صباح نعوش<sup>4</sup> "التهرب الضريبي بالتملص من أداء الضريبة كلا أو جزاء، ويستخدم الملزم في تهربه من أداء الضرائب أساليب متعددة"<sup>5</sup>.

إن التهرب الضريبي هو محاولة المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها، وبذلك لا يمكن حصر مفهوم التهرب الضريبي في العمليات التي يقوم بها المكلف قصد التخلص من أداء الضريبة الواجبة عليه من خلال استغلال الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي ومن تم التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، وبذلك فمتى كان القصد من سلوك المكلف هو التحلل من الالتزام الضريبي والتخلص من أداء الضريبة الواجبة عليه، فإن هذا التصرف يعتبر تهربا ضريبيا، ومن تم فلا مجال للقول بأن هناك تهربا ضريبيا مشروعاً وآخر غير مشروع.

1 غازي عنبلة: "الزكاة والضريبة"، منشورات دار الكتب عمان، 1991، ص 250.

2 يوسف كمال محمد: "فقه الاقتصاد الإسلامي - النشاط الخاص"، دار القلم، مصر، 1991، ص 207.

3 صباح نعوش: "المالية العامة ومالية الدول النامية"، مرجع سابق، ص 196.

وإذا كان المكلف من خلال تهربه من الخضوع إلى الضريبة عن طريق الاستفادة من الثغرات المتضمنة بالقوانين الضريبية، ومن تم عدم مخالفته للمقتضيات القانونية المطبقة، فإن فئة أخرى من المكلفين لا يقتصر اعتمادها على استغلال الثغرات القانونية قصد التهرب من أدائها، ولتحقيق هذه الغاية تلجأ إلى مجموعة من الأساليب والطرق المنافية للقوانين، الأمر الذي يجعل معظم التشريعات الضريبية تجرم كل أساليب التهرب الضريبي، بل الأكثر من ذلك أن بعض الأنظمة الضريبية، تجعل من مجرد محاولة التهرب الضريبي غشا ضريبيا معاقبا عليه قانونا.

### الفقرة الثانية: تجريم أساليب التهرب الضريبي

عملت التشريعات الضريبية في العديد من الدول على تجريم الغش الضريبي المتمثل في استعمال الوسائل والأساليب المخالفة للقوانين الضريبية، كمصر وتونس والجزائر، فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية والمغرب الذي أقر بدوره تجريم الغش الضريبي بواسطة الظهير الشريف رقم 1.96.77 الصادر في 12 من صفر 1417 (29 يونيو 1996) بتنفيذ القانون المالي رقم 8.96 السنة المالية 1996 - 1997<sup>1</sup>.

وقد حددت المادة 12 من القانون رقم 8.96 ما يعتبر غشا ضريبيا بالمقتضيات القانونية المتعلقة بالضريبة على الشركات، أما المادة 13 من نفس القانون، فقد تناولت الغش الضريبي في مجال الضريبة على الدخل، كما بينت المادتين المذكورتين أعلاه الوسائل المحظورة التي تستوجب تطبيق العقوبة في حالة ثبوت استعمالها للإفلات من الخضوع للضريبة، أو التملص من دفعها أو استرجاع مبالغ منها بدون موجب قانوني، وتتمثل هذه الوسائل في:

- تسليم أو تقديم فاتورات صورية؛
- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة؛
- بيع بدون فاتورات بصفة مكررة؛

1 الجريدة الرسمية عدد 4391 بتاريخ 1996/07/01، الصفحة 1198.

■ إخفاء أو إتلاف وثائق الحسابات المطلوبة قانوناً؛

■ اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو المنشأة أو الزيادة بصورة تدليسية

في خصومه أن قصد افتعال إعسارها.

وإذا كان القانون رقم 8.96 قد حدد الحالات التي تعتبر غشا ضريبيا مخالفا للقانون على سبيل الحصر، فإن التصرفات التي يقوم بها المكلف قصد التهرب من دفع الضريبة تتخذ صوراً عدة، فهي تختلف بذلك باختلاف الضريبة المراد التهرب منها، وبحسب الهدف الذي يتوخاه المكلف بدفعها، كمثال لذلك إنكار المكلف بلوغ دخله القدر الذي يوجب خضوعه للضريبة، حيث يقوم المكلف بتقدير التكاليف الواجبة الخصم من الوعاء بصورة مبالغ فيها، أو يرفض تقديم البيانات الصحيحة التي يتم على أساسها تقدير الضريبة، وهذا ما جعل بعض التشريعات الضريبية تعتبر مجرد المحاولة غشا ضريبيا معاقبا عليه قانوناً، وذلك دون حصر محاولات الغش الضريبي كما هو الشأن بالنسبة لقانون تجريم الغش الضريبي رقم 8.96 في مادتيه 12 و 13، حيث استبعد بذلك التشريع المغربي "المحاولة" من نطاق التجريم مادامت لم تكتمل ولو توافرت مؤيدات ثبوتها.

وعلى العكس من ذلك، نص الفصل 63 من القانون الجزائري رقم 76-102 بتاريخ 9 دجنبر 1976 المتضمن لمدونة الضرائب على رقم الأعمال على معاقبة كل نسيان أو نقص في التصريح بالإيرادات المنقولة أو في رقم الأعمال، بغرامة جنحية تتراوح بين 500 و 20.000 دينار جزائري وبالسجن من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

أما المشرع الفرنسي فقد نص في الفصل 1741 من المدونة العامة للضرائب على معاقبة كل إغفال عمدي للإدلاء بالإقرارات داخل الآجال المحددة لها<sup>1</sup>.

1 يحيى الصافي وآخرون: "الغش للضريبي"، مطبعة الهلال العربية، الرباط، 1996، ص 42.

وانطلاقاً مما سبق، فإن التعريف الأنسب للتهرب الضريبي عن طريق مخالفة النصوص والقوانين الضريبية، والذي كان على المشرع المغربي أن يأخذ به، هو كل محاولة يقوم بها المكلف للتخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها مادام أن غاية المكلف تبقى دائماً هي التخلص من عبء الضريبة مهما كانت الوسائل التي يستعملها من أجل تحقيق تلك الغاية سواء كانت للمكلف نية التهرب من الضريبة أو دون توفر تلك النية، متى قام بسلوكات وتصرفات تكون الغاية منها عن قصد أو عن غير قصد التحلل من أعباء الضريبة ومن تم عدم الالتزام القانوني بأدائها.

وأمام تعدد الطرق الاحتمالية التي يلجأ المكلف لاستعمالها من أجل التحلل من الالتزام الضريبي، فإن هذه السلوكات والتصرفات تشكل مصدراً رئيسياً للعديد من المنازعات الضريبية، ومن الأساليب التي يلجأ إليها بعض المكلفين، قيام هؤلاء بإمساك دفاتر أو مستندات أو حسابات حقيقية، لكنهم عند تقديم إقراراتهم الضريبية يستندون إلى دفاتر أو سجلات مصطنعة مع تضمينها بيانات مخالفة لما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات والحسابات الحقيقية التي تم إخفاؤها عن إدارة الضرائب، وفي حالات أخرى يقوم بعض المكلفين بإمساك حسابات حقيقية ويقدمون رغم ذلك إقراراتهم الضريبية على أساس عدم وجود دفاتر رغم توفرهم عليها، كما يقوم البعض من المكلفين بإخفاء الأنشطة الحقيقية التي يمارسونها وعدم التصريح بذلك لإدارة الضرائب.

ومن الممارسات والتصرفات المخالفة للقانون كذلك، نذكر أيضاً:

امتناع المكلف عن تقديم البيانات التي يلزمه القانون بتقديمها للإدارة الضريبية أو تقديمه لبيانات غير صحيحة كما سبقت الإشارة إلى ذلك، ثم إخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تلجأ الإدارة إلى تقدير وعائها على أساس بعض المظاهر والمؤشرات الخارجية، كما يلجأ بعض المكلفين إلى المبالغة في تقدير الاستهلاكات المسموح بها والزيادة في تكاليف الدخل والقيام بإجراءات احتياطية صورية، كقيام بعض الشركات بشراء بعض الأصول رغم عدم أهميتها بالنسبة للنشاط الذي تمارسه، كما يتم خصم كثير من



النفقات التي تعد في حقيقتها استعمالا للدخل باعتبارها من تكاليفه خاصة مصاريف التنقل ومصاريف التمثيل وإخفاء التصرفات أو المعاملات التي تستحق الضرائب بمناسبة أو الإعلان عن قيمتها بشكل مغاير للحقيقة.

ومن التصرفات الأخرى التي يقوم بها المكلفون بالضريبة إما عن قصد أو عن غير قصد، عدم تقديم بيانات حقيقية عن مداخيلهم وأرباحهم أثناء ملء التصريح وتقديم الإلزام الضريبي، فغالبا ما ترجع الأخطاء المرتكبة من طرف المكلف عند ملء التصريح الضريبي إلى جهله بالتقنيات المعقدة المطلوبة لملء هذا التصريح.

فالتصريح الضريبي مرتبط أشد الارتباط بتقنياته وبالظروف المصاحبة لإنجازه، فإذا كان الهدف الأساسي من التصريح هو تقدير الإلزام الضريبي كما سبقت الإشارة إلى ذلك، فإن الجوانب الشكلية والتقنية لهذا الواجب الإداري يمكن أن تؤثر على مضمون التصريح وهدفه وتؤدي بذلك إلى نتائج معقدة؛ أي إلى صعوبات فعلية في تحديد الإلزام الضريبي<sup>1</sup>، الأمر الذي يجعل الإدارة الضريبية تتدخل لتصحيح التصريحات غير المعبأة بشكل جيد ومن تم إعادة تقدير الإلزام الضريبي من طرف مفتش الضرائب، وهذا ما يجعل المكلف بالضريبة لا يقتنع بمثل هذا الإجراء، الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى قيام منازعات ضريبية بهذا الشأن، والتي تكون مرتبطة أساسا بالأخطاء في ملء التصريح الضريبي وإعادة تصحيحه من طرف الإدارة الضريبية، وفي هذا الإطار تشير إحصائيات الإدارة الضريبية إلى أن 10% من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، تتضمن بيانات خاطئة.

إضافة إلى الأخطاء التي يقع فيها المكلفون عند ملء نماذج التصريح الضريبي، بسبب عدم إلمام هؤلاء باللغة الفرنسية المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية في صياغة الإقرارات الضريبية ثم لتعقيد محتوى تلك الإقرارات الضريبية، هناك العديد من المكلفين يضمنون تصريحاتهم بيانات ومعطيات محاسبية مغلوطة مخالفين بذلك مقتضيات النصوص القانونية

1 عبد الغني خالد: "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، دار النشر المغربية، 2002، ص 49.

التي تحدد البيانات والوثائق التي يتعين على كل ملزم التصريح بها وتقديمها إلى الإدارة الضريبية عند الاقتضاء، فالعديد من الشركات لا تصرح بأنشطتها كاملة ولا تقدم بيانات محاسبية عن أرباحها ومداخيلها الحقيقية فأصبح بذلك التملص والغش الضريبي الممارس من طرف تلك الشركات سلوكا مقصودا في تعاملها مع الإدارة الضريبية، إذ غالبا ما تعتمد بعض الشركات الإدلاء بإقراراتها الضريبية مشوبة بالنقصان في الربح المصرح به أو تقوم بتقديم تصريحاتها على أساس عدم تحقيق أي ربح ومن ثم تقديم تصريحها الضريبي مطبوعا بالعجز.

ففي تقرير أنجزه صندوق النقد الدولي خلال التسعينيات، يلاحظ في مجال الضريبة على الشركات، أن 40% من التصريحات المعالجة بواسطة النظام الإعلامي لمديرية الضرائب أي حوالي 13518 تصريحا تضمنت إقرارا بالعجز، و15% منها صرحت بعدم تحقيق الشركات المدلية بها لأي ربح أو خسارة، وخلص التقرير إلى كون هذه النسب لا تبدو مطابقة للوضعية الاقتصادية المغربية، وبخصوص الضريبة على الشركات أيضا صرح وزير الاقتصاد والمالية، أنه خلال سنة 2007 تبين أن 63% من التصريحات المتعلقة بالضريبة على الشركات تم تقديمها على أساس نتائج مطبوعة بالعجز، وأن 37% من الشركات هي التي تصرح بتحقيقها لأرباح<sup>1</sup>.

ومن الحالات الأخرى المرتبطة بالتصريح الضريبي، والتي تشكل سببا في نشوء منازعات جبائية بين الملزمين والإدارة الضريبية، أن فئة كبيرة من هؤلاء تتقاعس عن الإدلاء بتصريحاتها الضريبية أو إنجاز تلك التصريحات خارج الآجال القانونية المتطلبة<sup>2</sup>. بصفة عامة تتعدد الأساليب والآليات التي يلجأ الكثير من الملزمين إلى توظيفها من أجل الإخلال بالتزاماتهم الضريبية، وذلك تبعا لتعدد الأسباب التي تدفعهم إلى القيام بالسلوكات والتصرفات التي تشكل مصدرا رئيسيا للمنازعات الجبائية التي تنشأ بين هؤلاء

1 تصريح وزير الاقتصاد والمالية أمام لجنة المالية بمجلس النواب، خلال مناقشة مشروع القانون المالي لسنة 2008.

2 محمد السماحي: "مسطرة المنازعة في الضريبة"، مرجع سابق، ص 16.

المكلفين المخلين بالتزاماتهم والإدارة الضريبية، وعليه سنجاول من خلال المطلب الموالي تناول أهم الأسباب المؤدية إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.

### المطلب الثاني: أسباب إخلال المكلفين بالتزاماتهم الضريبية

إن محاولة الكشف عن الأسباب التي تكمن وراء إثارة المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية في مجال الضرائب المباشرة، تستوجب ضرورة معرفة العوامل المؤدية إلى عدم احترام المكلفين لالتزاماتهم وواجباتهم الضريبية وميلهم إلى التهرب من أداء الضرائب المفروضة عليهم.

فإذا كان التحلل من الالتزام الضريبي، يعكس رغبة المكلفين في عدم أداء الضريبة وتجعل لديهم الحافز للبحث عن أساليب بواسطتها يشبعون رغبتهم، التي تتجلى في تحقيق الهدف المتمثل أساسا في التخلص من الالتزام الضريبي، وبالتالي يمكن القول أن كل السلوكات الصادرة عن هذه الفئة من المجتمع إنما تصب في اتجاه واحد، يمكن أن نطلق عليه السلوك العام الذي يلجأ إليه أغلب الملتزمين بأداء الضريبة وهو التهرب الضريبي<sup>1</sup>، الذي يعتبر من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور، وإن كانت نسبته في الدول السائرة في طريق النمو أعلى بكثير من الدول المتقدمة.

فبالنسبة للمغرب مثلا، لا يمكن معرفة حجم المبالغ المالية التي تفقدها خزينة الدولة بسبب التهرب الضريبي، نظرا لغياب الإحصائيات والمعطيات الدقيقة المتعلقة بعدد المكلفين بالضريبة بصفة عامة والملتزمين بأداء الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل على وجه التحديد، فحسب المعطيات الإحصائية المتعلقة بالضريبة على الشركات برسم سنة 2006 أن 81 ألف و400 شركة فقط هي التي التزمت بأداء الضريبة على الشركات، مع العلم أنه خلال الفترة الممتدة من 1995 إلى غاية سنة 2004 كانت هناك حوالي 121 ألف و400 شركة منخرطة في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، إضافة إلى 68 ألف شركة

1 عبد الصمد فلكي: "السلوك الضريبي لدى الملتزمين وأثره على تنمية المالية العامة"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، اكاد- الرباط، 2005-2006، ص 87.

مجهولة الاسم وشركة ذات المسؤولية المحدودة تم إحداثها خلال نفس الفترة، ومن تم يتبين أن عددا كبيرا من هذه الشركات لم تخضع للاقتطاع الضريبي، أما بخصوص حجم العائدات الضريبية المستخلصة سنة 2006 من الضريبة على الشركات والتي قدرت بـ 24.8 مليار درهم، فمصدرها 50 شركة مدرجة في بورصة الدار البيضاء، أما المبلغ المقدر بحوالي 23.9 مليار درهم المحصل من الضريبة على الدخل فمصدره حوالي مليوني أجير فقط، هذا في الوقت الذي تصرح فيه مديرية الضرائب أن هناك أكثر من 2.8 مليون ملزم بالضريبة على الدخل، غير أن عدد المأجورين وحدهم يكاد يتجاوز هذا الرقم، ومن جانبه أكد السيد (عبد اللطيف زغنون) المدير العام للضرائب على أن ثمة بعض المكلفين غير النزهاء، الذين يحاولون التهرب من أداء الضريبة، منها بذلك إلى أنه من غير المنصف أن تأتي حوالي 80% من موارد الضريبة على الشركات من 2% من الشركات فقط<sup>1</sup>.

أما بالنسبة لأسباب انتشار هذه الظاهرة، والتي تؤثر في سلوك المكلف الرامي إلى التهرب من أداء الضريبة والاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، فلا ترجع إلى ارتفاع العبء الضريبي فقط، بل إلى عوامل مختلفة ومتداخلة؛ فعدم قيام المكلف بالتزاماته وواجباته الضريبية، وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته، تتوقف على مجموعة من الأسباب والعوامل، منها ما هو اقتصادي سياسي وتاريخي، ثم أسباب قانونية وأخرى تقنية إدارية، ثم عوامل نفسية ترتبط بوعي المكلف ويمدى تشبعه بروح المواطنة وروح التضامن في تحمل

1 تصريح السيد المدير العام لمديرية الضرائب، الذي تقدم به يوم الجمعة 11 فبراير 2011 خلال ندوة نظمها هيئة الخبراء المحاسبين بالمغرب. وفي تصريح آخر أدلى به السيد نور الدين بنسودة، المدير السابق لمديرية الضرائب، خلال استضافته سنة 2008 من طرف مركز الأبحاث القانونية والاقتصادية والاجتماعية بكلية الحقوق بالدار البيضاء، أكد فيه، أن العائدات الضريبية تتوزع بين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بحوالي 57.78 مليار درهم، بزيادة تقارب 20 في المائة، والضرائب غير المباشرة بـ 52.09 مليار درهم بزيادة 17.87 في المائة، والرسوم الجمركية بحوالي 12.79 مليار درهم، بزيادة ضئيلة لم تتعد 1 في المائة ثم رسوم التسجيل والتبوير بـ 10.15 مليار درهم بارتفاع قدر بـ 28.07 في المائة، وأعاد بنسودة التأكيد على الإجراء الذي جاء به قانون المالية الحالي (لسنة 2008)، والمتمثل في خفض معدل الشركات بخمس نقط ليصل إلى 30% بالنسبة للقطاع الصناعي وبـ 2.6% ليصل إلى 37% بالنسبة للمؤسسات المالية ابتداء من فاتح يناير الماضي، لكنه في المقابل ألح على أن حوالي 60% في المائة من الشركات الخاصة لا تدفع مستحقاتها من الضريبة على الشركات، وهي إشارة قوية إلى هذه الشركات حتى تساهم في المجهود الضريبي، مشيرا إلى أن مديرية الضرائب يمكن لها أن تخفض هذه النسبة خلال السنوات المقبلة. حتى يتسنى للجميع الخضوع لهذا الواجب الوطني، كما أشار إلى أن محاربة التهرب والتملص الضريبيين، خاصة في ظل وجود شركات عديدة تصرح بخسارات على مدى سنوات، دون أن تتوقف عن ممارسة نشاطها، واعترف المدير السابق بصعوبة التحكم في القطاع غير المهيكل. التصريح نقلته جريدة المساء بتاريخ: 29 -

الأعباء العامة وبالوازع الأخلاقي في قيام المكلفين بالتزاماتهم وواجباتهم الضريبية بصفة عامة.

إن عدم التزام المكلفين بواجباتهم القانونية وقيامهم ببعض التصرفات قصد الإفلات من أداء الضريبة، وما يترتب على ذلك من نشوء منازعات ضريبية بسبب إخلالهم بالتزاماتهم الضريبية، يرجع إلى مجموعة من الأسباب والعوامل المتداخلة التي تتفاعل لإثارة سلوك الملزم وتحديد اتجاهاته ومداه، ولا يمكن لعامل واحد أن يكون سببا لتحديد نمط سلوكي معروف من أجل جعل المكلف لا يلتزم بواجباته اتجاه إدارة الضرائب، بل هناك مجموعة من العوامل تؤثر مجتمعة في سلوك المكلف بالضريبة تتمثل أهمها في:

### الفقرة الأولى: الأسباب التاريخية والسياسية

الأسباب التي تحكم سلوك المكلف وتجعله لا يلتزم بواجباته الضريبية رغبة منه في التخلص من الالتزام الضريبي، لا يمكن الإحاطة بها دون التعرف على طبيعة الالتزام الضريبي خلال الفترات التاريخية التالية، خاصة ما قبل فترة الحماية ثم خلال فترة الحماية، وذلك للتعرف على الكيفية التي كانت تفرض وتحصل بها الضرائب ثم على طبيعة الجهاز الذي كان مكلفا بعملية الجباية خلال تلك الحقب التاريخية.

❖ **فخلال فترة ما قبل الحماية، كان الجهاز المكلف بعملية الجباية مكونا من (أمناء القبض المعروفين بأمناء القبيلة) إضافة إلى ممثلي السلطة، حيث كان هؤلاء غالبا ما يتجاوزون في عملية الجباية القدر المحدد من الضرائب بمختلف أنواعها (الترتيب، الزكاة...)، والتي كان يحدد المخزن لكل قبيلة قيمة ونوعية ما يتعين جبايته من طرف هؤلاء، الشيء الذي أدى إلى زيادة العبء الضريبي على سكان القبائل فاتخذوا ردود أفعال متباينة من الضرائب التي تفرض عليهم شرعا أو جورا، ومع تزايد تعسف ممثلي المخزن في جباية الضرائب، لجأت بعض القبائل إلى الانتفاضة والثورة على ممثلي السلطة كما هو الشأن بالنسبة لثورة قبائل الحوز ضد العامل وأعوانه<sup>1</sup>.**

1 الحمد التوفيق: "المجتمع المغربي في القرن 19"، منشورات كلية الآداب والعلوم الإنسانية الرباط، مطبعة للنجاح الجديدة، 1983، ص 506.

كما لجأت قبائل أخرى إلى التهرب من أداء الضرائب برحيل العديد من التجار عن القبيلة لتسويق منتجاتهم في مناطق بعيدة عن نفوذ الأجهزة المكلفة بالجباية، ونذكر في هذا الإطار، هروب تجار منطقة دمنات إلى الأسواق المجاورة (مراكش) قصد تسويق منتجاتهم<sup>1</sup>. وقد ساد التوثر في علاقة المكلفين بالضريبة والجهاز الذي كان مكلفا بعملية الجباية طيلة الفترة الممتدة من سنة 1873 إلى أواخر حكم السلطان مولاي الحسن الأول<sup>2</sup>، حيث تفاقم شطط ممثلي المخزن في عملية التحصيل الجبائي، وذلك بسبب وعي القائد الممثل لسلطة المخزن، بأن رضى هذا الأخير عنه يرتبط بمدى تحصيله لأكبر قدر ممكن من الضرائب التي يأخذ عنها نسبة مائوية، فقد كان لا يتورع هو وملحقاته عن إرغام الناس على أدائها بأساليب العنف والإكراه، التي تعبر عن سلطوية مطلقة تستمد "شرعيتها" من المخزن المركزي، فهذا الأخير هو الذي دعم سلطة القياد، وساهم في توسيع صلاحياتها، إلى الدرجة التي أصبح فيها كل قائد وكل تابع له يتوفر على قدر كبير من النفوذ في النظام القايدي، ويستفيد من الامتيازات كل حسب إمكانياته<sup>3</sup>.

❖ وخلال فترة الحماية، اتسمت العلاقة بين الملزمين وجهاز السلطة بنوع من التوثر كذلك، نتيجة ترسيخ فكرة الخوف والاحتياط من الالتزام الضريبي وهذا ما جعل البعض يرفع شعارات تعبيراً عن رفض الضريبة وتبريراً للتمرد عليها<sup>4</sup>.

كما اعتبر بعض المكلفين التهرب من أداء الضريبة، عملاً وطنياً لمقاومة الإدارة الاستعمارية وإضعاف مواردها المالية المتأتية من العائدات الضريبية ومن هنا يتبين أن نفور

1 أحمد توفيق: نفس المرجع، ص 551.

2 توفي مولاي الحسن الأول فجأة سنة 1894 خلال حملة للمخزن لبسط سلطة الدولة على بعض القبائل النائرة بجبال الأطلس، لمزيد من التوضيح بخصوص فترة حكم السلطان مولاي الحسن الأول: راجع نعيمة هراج التوزاني: "الأمناء بالمغرب في عهد مولاي الحسن الأول (1873-1894)، منشورات كلية الآداب والعلوم الإنسانية، مطبعة فضالة 1979، ص 63.

3 بول باسكون: "الفتنات الكبرى للقائدية"، تعريب زبيدة بورحيل، المجلة المغربية للاقتصاد والاجتماع، تصدرها جمعية الدراسات الاقتصادية والاجتماعية والإحصائية، تحت إشراف المعهد الجامعي للبحث العلمي العدد الخامس والسباس/1981، ص 107.

4 cité par Jean Claude Marting: "La légitimité de la fraude de fiscale- etude de finances publiques économie (أورده يحيى الصافي، مرجع سابق) P925 1984".

وعدم تقبل المكلفين الالتزام الضريبي، يستمد جذوره التاريخية من طبيعة العلاقة التي كانت سائدة بين المزمين وجهاز السلطة المكلفة بالجباية، خلال الفترة ما قبل وإبان عهد الحماية، حيث استعملت الضريبة كوسيلة لمصادرة ونهب أموال الأفراد، مما انعكس سلباً على المجتمع اتجاه فرض الضريبة كإقتطاع مالي دون مقابل، حيث تولد الشعور بأن الضريبة تحد من حريتهم، وشعور فئة أخرى بعدم عدالة الضريبة ووجوب مقاومتها من خلال التهرب من أدائها.

فاستمرار نفور المزمين من الجهاز الإداري المكلف بالجباية ومقاومتهم للضرائب المفروضة عليهم وعدم تعاونهم مع الإدارة الضريبية، يعتبر سلوكاً قديماً يجد تبريره في بعض الاعتبارات السياسية والتاريخية التي ميزت علاقة المزمين والإدارة الضريبية عبر التاريخ، وبذلك فالعامل التاريخي يدخل ضمن عوامل تحديد السلوك الضريبي لدى المزمين، فهو الذي يبين ما ترسب في النفوس من نظام الجباية للضرائب قديماً وما ذاقه المغاربة من قهر في ظل نظام الالتزام العسير إبان سلطة المخزن<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: الأسباب القانونية والاقتصادية

- الأسباب القانونية: ما يميز التشريع الضريبي المغربي شأنه في ذلك شأن الأنظمة الجبائية لمختلف الدول المقارنة، اتسامه بالغموض والتعقيد وتداخل المقتضيات المنظمة للضرائب، وتساهم كثرة التعديلات التي تطرأ على التشريع الضريبي باستمرار في ترسيخ تلك الخصائص؛ فغالبا ما يأتي القانون المالي كل سنة بمجموعة من المقتضيات والتعديلات والاستثناءات التي تخص الجانب المتعلق بالضرائب، وهذا ما يؤدي إلى تعدد وتداخل المقتضيات الضريبية وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها في حالات عديدة، الأمر الذي يفسح المجال أمام الإدارة الضريبية لإصدار مذكرات تفسيرية حول كيفية تطبيق النصوص الجبائية<sup>2</sup>.

1 عبد الصمد فلكي: "السلوك الضريبي لدى المزمين وأثره على تنمية المالية العامة"، مرجع سابق، ص 413.

2 عبد الرحيم التجاني: "منازعات تحصيل الضرائب المباشرة بالمغرب"، مرجع سابق، ص 58.

فكثرة التعديلات وتعدد المذكرات التفسيرية الصادرة عن الإدارة الجبائية، هو ما يجعل التشريع الضريبي لا يتوفر على الشروط التي تبعث على احترام مقتضياته المتسمة بالغموض والتعقيد، ومن ناحية استمرارية القانون الضريبي، فإنه يفتقر لهذه الصفة في كثير من الأحيان، لكثرة تبديله وتعديله تبعا للتغيرات الاقتصادية والسياسية السائدة، مما يحد من اعتباره وتأثيره، نظرا لاختلاف خصائص هذا التشريع عن الخصائص التي تميز القانون بصفة عامة (الاستقرار الثبات، الالتزام، العمومية...)، إضافة إلى الصفات العامة المميزة للتشريع الضريبي، تساهم الصياغة القانونية في تعقيد وغموض هذا التشريع، فبقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحا، مما يترك مجالا أكبر لتدخل الإدارة الضريبية لتفسير مقتضياته، الأمر الذي يوسع من سلطتها التقديرية في تحديد الإعفاءات والتخفيضات الضريبية في بعض القطاعات والأنشطة الاقتصادية، فيستفيد بذلك بعض المكلفين ويستثنى البعض الآخر.

وبذلك فالفئة غير المستفيدة من الإعفاءات الضريبية، تبحث عن الثغرات المتضمنة بالقوانين الضريبية قصد الإفلات من الخضوع للضريبة وعدم أدائها كليا أو جزئيا المبالغ الضريبة المستحقة لخزينة الدولة، كما أن المغالاة في معدل الضريبة والتفاوت في الشرائح التصاعدية بالنسبة للضريبة على الدخل، يدفع المكلف إلى التهرب من خلال العمل على عدم التصريح بالدخل الحقيقي قصد الانتقال من شريحة ضريبية إلى أخرى يكون معدل الضريبة فيها أقل.

الأسباب الاقتصادية: أما بخصوص العوامل الاقتصادية المؤثرة في سلوك الملزمين، ومن تم ميلهم إلى التهرب الضريبي، يتبين أن ظاهرة التهرب الضريبي، تتأثر بشكل كبير بالوضعية الاقتصادية للمكلف، وبالظروف الاقتصادية السائدة في الدولة، فالملاحظ أن نسبة التهرب تقل كثيرا في أوقات الازدهار والرخاء، وتكثر في أوقات الأزمات الاقتصادية، فمادامت هناك وفرة في الأرباح التي يكسبها المكلف فإنه يصرف نظره عن التهرب من الضريبة المفروضة عليه، أما في الحالة التي تعرف أرباحه نوعا من التراجع بسبب تأثير



الظروف الاقتصادية، فهو يخشى من تفاقم الكساد واستمراره، فيحاول قدر المستطاع الاحتفاظ بكل ما لديه من أموال بما في ذلك مبلغ الضريبة المستحقة عليه لفائدة خزينة الدولة<sup>1</sup>.

فالظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة، تؤثر بشكل كبير في مدى التزامه بأداء الضريبة ومدى قيامه بواجبه الضريبي كاملا أو العكس.

ففي فترات الكساد يتراجع دخل المكلف الأمر الذي يجعل بعض الملتزمين يتخلون عن الوفاء بواجباتهم الضريبية، أما في فترات الانتعاش الاقتصادي، فيتحسن دخل الأشخاص المكلفين بالضريبة مما يقلل من احتمالات التهرب من الضريبة، وتراجع بذلك احتمالات قيام منازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية.

فالوضع الاقتصادي السائد والحالة الاقتصادية للمكلف يساهمان بشكل واضح في تحديد موقفه من الضريبة، فكلما كان النفع الذي يعود عليه من الغش الضريبي كبيرا دفعه هذا الوضع إلى محاولة الغش مجددا، ولهذا كلما زاد سعر الضريبة ازدادت محاولات الغش، ومن ناحية أخرى، يقل ميل المكلف إلى الغش في فترات الركود والكساد<sup>2</sup>.

لكن هذه القاعدة ليست ثابتة، بل حتى في فترات الرواج الاقتصادي ورخاء المكلفين تزيد احتمالات تهرب البعض منهم من دفع الضريبة، إذ يعتمد المكلف في هذه الحالة إلى إجراء مقارنة بين الأرباح التي سيجنيها من استثمار مبلغ الضريبة غير المدفوعة في وقت تحصيلها، خاصة إذا تبين له أن قيمة هذه الأرباح تفوق قيمة الغرامة التي يتعين عليه دفعها نتيجة التأخير عن دفع الضريبة المستحقة عليه.

إضافة إلى الأسباب القانونية والاقتصادية، هناك أسباب أخرى ترتبط بمسألة الازدواج

الضريبي.

1 حسين سلوم: "المالية العامة - القانون المالي والضريبي: دراسة مقارنة"، دار الفكر اللبناني، 1990، ص 155.

2 فلكي الصمد: "عبد السلوك الضريبي لدى الملتزمين وأثره على تنمية المالية العامة"، مرجع سابق، ص 62.

- الأسباب المرتبطة بمسألة الازدواج الضريبي: تعتبر مسألة الازدواج الضريبي من الظواهر التي تكتسي اهتماما واسعا على المستوى المحلي والدولي، وهي بذلك تشكل أحد العوامل التي تدفع المكلف إلى مقاومة الضريبة ويقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الشخص وفي نفس المدة بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء منازعات جبائية، بسبب فرض الضريبة بشكل مزدوج على نفس المكلف، بخصوص نفس الوعاء الضريبي.

ولا يتحقق الازدواج الضريبي إلا إذا توفرت الشروط التالية:

❖ وحدة الضريبة المفروضة: وذلك في الحالة التي تفرض فيها ضريبتان من نوع واحد؛

❖ وحدة الشخص المكلف بالضريبة: ويقصد بهذا الشرط، أن يكون الشخص الذي فرضت عليه ضريبتان متماثلتان هو نفس الشخص المعني بالضريبتين المفروضتين عليه، وإذا كان هذا الأمر يطرح صعوبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، فإن الإشكال لا يطرح إذا تعلق الأمر بالأشخاص المعنويين، فإن فرضت الضريبة على أرباح الشركات مثلا، ثم على نصيب المساهمين في رأسمال نفس الشركة، فمن الناحية القانونية لا يوجد ازدواج ضريبي، لأن الشركة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الأعضاء المساهمين في رأسمالها، لكن من الناحية الاقتصادية يمكن القول أن فرض الضريبة على أرباح الشركة وعلى دخل المساهمين في الشركة يعتبر ازدواجا ضريبيا لوحدة المادة الخاضعة للضريبة والتي تتمثل في الأرباح؛

❖ وحدة المادة الخاضعة للضريبة، أي أن نفس الضريبة تفرض أكثر من مرة على نفس الوعاء الضريبي، ويتحقق ذلك في حالة الخروج عن قاعدة إقليمية الضريبة<sup>1</sup>، فقد يخضع المكلف في هذه الحالة إلى ضريبتين على نفس المادة الضريبية في دولتين مختلفتين

1 يقصد بقاعدة إقليمية الضريبة، أن سلطة الإدارة الضريبية في فرض الضرائب تقتصر فقط على الأموال والأشخاص الموجودين داخل حدود الدولة.

وهذا ما يعرف الأزواج الضريبي الدولي، والذي لا يحدث إلا في الحالات التي لا توجد فيها اتفاقيات دولية لتفادي الأزواج الضريبي.

❖ وحدة المدة: لا يمكن الحديث عن ازدواج ضريبي إلا إذا فرضت نفس الضريبة أكثر من مرة خلال نفس الفترة، وليس خلال فترات مختلفة، فإذا فرضت ضريبة الدخل مثلا عن سنة 2008 فلا يمكن الحديث عن وجود ازدواج ضريبي إلا إذا فرضت نفس الضريبة أي ضريبة الدخل برسم نفس السنة (2008) أما إذا فرضت برسم سنة أخرى، فلا يمكن الحديث هنا عن الأزواج الضريبي؛

❖ أما بالنسبة للضريبة المفروضة على الشركات، فتمثل تجسيدا حقيقيا لمسألة الأزواج الضريبي، حيث تفرض على الوحدات الاقتصادية ضرائب متشابهة، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات وعلى عائدات الأسهم التي يدفعها المساهمون في تلك الشركات.

وتبعا لما ذكر، فالخصائص المميزة للتشريع الضريبي بهذا الشكل تنتج ردود فعل نفسية لدى المكلف، تدفعه للإخلال بالتزاماته الضريبية ومن ثم ظهور منازعات ضريبية بسبب غموض وتعقيد القوانين الضريبية إضافة إلى العوامل المرتبطة بسوء توزيع العبء الضريبي وعدم عدالة النظام الضريبي.

### الفقرة الثالثة: الأسباب المرتبطة بثقل العبء الضريبي، وغياب العدالة الضريبية

يقتضي تطبيق مبدأ المساواة أمام الضريبة، أن يقوم النظام الضريبي على أساس العدالة بشكل يراعي مبدأ عمومية الضريبة وتناسبها مع المقدرة التكاليفية للملزم<sup>1</sup>.

فالمساواة في الخضوع للضريبة تعني خضوع جميع الأشخاص طبيعيين أو اعتباريين للضريبة دون تمييز بينهم متى تحققت الواقعة المنشئة للضريبة، وبالتالي لا يجوز التمييز بين فئة من المكلفين على حساب فئة أخرى، فالمساواة لا تقتصر فقط على فرض الضريبة

1 Mehl (L.) et betrane (P) science et technique fiscales 1er ed. Puf, paris 1984 P313.

لكنها تشمل أيضا الإعفاء منها، ومؤدى ذلك أنه لا ينبغي التمييز بين أصحاب المراكز المتماثلة سواء في إخضاعهم لضريبة معينة أو إعفائهم منها<sup>1</sup>.

إن مبدأ المساواة بين الأشخاص أمام الضرائب لا يمكن أن يتحقق إلا إذا تم:

✓ إخضاع الأموال العامة وأشخاص القانون العام للنظام الضريبي شأنهم في ذلك شأن أشخاص القانون الخاص الذين تخضع أموالهم وأنشطتهم للاقتطاع الضريبي متى توافرت في تلك الأنشطة والأموال شروط الخضوع للضريبة<sup>2</sup>.

✓ المساواة بين المكلفين في المعاملة عند تطبيق القانون الضريبي من قبل الإدارة الضريبية في حالة تماثل مراكزهم القانونية: Le principe de légalité de traitement<sup>3</sup>.

ويعتبر مبدأ المساواة بين الأشخاص في المعاملة من المبادئ العامة للقانون الذي يجب تطبيقه حتى في الحالات التي تتمتع فيها الإدارة بسلطة تقديرية في منح الإعفاءات الضريبية الرامية إلى تشجيع النشاط الاقتصادي ولتحقيق ذلك ينبغي أن يكون تدخل الإدارة الضريبية لتقرير الإعفاء في مثل هذه الحالات وفقا لمعايير موضوعية محددة سلفا من طرفها ومعلومة لكافة الأفراد<sup>4</sup>، أما إذا اختلفت المراكز القانونية للأفراد وكانت غير متماثلة، فلا يعتبر ذلك إخلالا بمبدأ المساواة<sup>5</sup>.

وإذا كان حرص مختلف التشريعات الضريبية على مراعاة مبدأ المساواة في فرض الضريبة، الغاية منه هو تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، وذلك من خلال الحرص على مساهمة كل فرد من أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة وذلك بحسب المقدرة التكاليفية لكل مكلف.

1 محمد عبد اللطيف: "الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر، الكويت وفرنسا"، مطبوعات جامعة الكويت الطبعة الأولى 1999، ص 117 وص 124.

2 Weber (Y) personnes publiques et fiscalité A.J.D.A 1970 | 324.

3 Mehl (L). op.cit, TI P317

4 H.C de l'arrêt société 'maison genestai à l'arrêt crédit foncier de France AJ.D.A 1971, P 198.

5 لمزيد من التفصيل بخصوص مفهوم المركز القانوني للمكلف، انظر:

-Marting (jcl): "le statut de contribuable" - thèse université de montpellier I, 1976 P11.

فالأخذ بهذه القاعدة الضريبية أمر مطلوب حكما لأي نظام ضريبي وإن كان تطبيق مضمونها قد أخذ أبعاده الحقيقية مع التطور الاقتصادي والاجتماعي، الذي حدث في أواخر القرن الثاني عشر في بعض الدول الأوروبية.

إن فكرة العدالة الضريبية لم تكن موضع اتفاق بين كتاب المالية العامة، إذ ذهب الأمر ببعضهم إلى تصور العدالة الضريبية على أنها وجوب الأخذ بنسبة الضريبة؛ أي أن تكون النسبة المقطوعة من المادة الخاضعة للضريبة الواحدة، وذلك مهما بلغ مقدار هذه المادة وخاصة في أعقاب الثورة الفرنسية، حيث لاحظ مفكروها عدم عدالة النظام الضريبي وإجحافه بحق الشعب الفرنسي إبان العهد الملكي بسبب الإعفاءات الضريبية التي كانت تمنح للنبلاء ورجال الدين<sup>1</sup>.

أما في العصر الحديث، فقد دعا كتاب المالية إلى تطبيق الضريبة التصاعدية واعتبروها أكثر تحقيقا للعدالة من الضريبة النسبية، لأن مبدأ التصاعد الضريبي يقضي بالتمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين، فيكلف ذوي الدخل المرتفع بمعدل ضريبي مرتفع، وعكس ذلك يكلف ذوي الدخل المنخفض بمعدل ضريبي أقل، وفي الواقع يعتبر تطبيق الضريبة التصاعدية محاولة حسنة للاقتراب من العدالة الضريبية المثلى، التي لم تتحقق حتى الآن في أي نظام ضريبي، نظرا لكون فكرة التصاعد الضريبي تعبر عن فلسفة اجتماعية مفادها أن توزيع الدخل والثروات في المجتمع لا يلقى الرضى من طرف الكثير من أفراد المجتمع، وهذا ما يجعل فئة كبيرة من المكلفين بالضريبة لا تقوم بالتزاماتها الضريبية لاعتقادها بعدم عدالة الضريبة المفروضة عليهم في شكلها التطبيقي الحالي.

فمقدار الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات المطبق حاليا، يتميز بكثرة الإعفاءات الضريبية والتي شكلت سببا لاعتبار النظام الضريبي الفرنسي في العهد الملكي (مجحفا)، والتي تستفيد منها في النظام الضريبي المغربي الإجمالي بعض الفئات من المكلفين

1 يونس البطريق احمد: "النظم الضريبية"، الدار الجامعية دمشق 1998، ص 18.

بهايتين الضريبتين، وتمتيع بعض القطاعات الاقتصادية الأخرى، بالإضافة إلى تهرب عدد كبير من المكلفين من أداء الضرائب المستحقة عليهم، إما نتيجة لاستغلال الثغرات الواردة بالقانون الضريبي، أو استعمال بعض الحيل والآليات المخالفة للقانون.

كل هذه العوامل تشكل إخلالا بمبدأ العدالة الضريبية، وتجعل الفئة الأخرى من المكلفين الذين لم تتح لهم على الأقل فرصة التهرب من الضريبة، يشعرون بتقل العبء الضريبي، ويتولد الاعتقاد لدى هؤلاء بحيف النظام الضريبي وعدم عدالة قواعده، مما يدفعهم إلى مقاومة الضرائب المفروضة عليهم وامتناعهم عن القيام بالتزاماتهم الضريبية، وهذا ما يشكل في كثير من الحالات مصدرا للمنازعات الضريبية التي تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية خلال مختلف المراحل التي تمر منها العملية الضريبية المتعلقة بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول خاصة مع تنامي ظاهرة التهرب الضريبي. وكثرة الإعفاءات التي يستفيد منها البعض من المكلفين فقط، تجعل المكلف يميل إلى البحث عن السبل التي تمكنه من تخفيف هذا العبء، فكلما ازدادت وطأة الضرائب، يتولد لدى المكلف شعور بالحيف وعدم عدالة توزيع العبء الضريبي، نظرا لما يشكله ذلك من ضغط جبائي على هؤلاء المكلفين، سيما أن هذا الضغط يعرف حسابيا، بأنه ناتج قسمة الاقتطاعات الجبائية على الناتج الوطني الإجمالي وعلى المستوى الفردي، فالضغط يختلف من فئة إلى أخرى ومن قطاع إلى آخر، حيث تلعب العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية دورا لا يستهان به<sup>1</sup>، خاصة في ظل تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة التي أثرت على نشاط الشركات الكبرى بالمغرب.

أما فئة الموظفين والمأجورين الخاضعين للضريبة على الدخل، فتبقى الفئة الأكثر تضررا من ارتفاع مستوى الضغط الجبائي، نظرا لكون هذه الضريبة تقطع من المنبع، وأن

1 جواد عسري: "علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالمزمين وانعكاساتها"، أطروحة لنيل الدكتوراه، كلية الحقوق، أكاد-الرباط 2001-2000، ص 99.

المكلفين بها لا يقدمون التصريح بالدخل للإدارة الضريبية كباقي المكلفين الآخرين الخاضعين لنفس الضريبة، وبالتالي حرمان هؤلاء من إمكانية ادخار مبلغ الاقتطاعات خلال السنة، فإن عملية التهرب لدى هذه الفئة تبقى مستحيلة، ومما يزيد من ارتفاع الضغط الضريبي بالنسبة لفئة المأجورين والموظفين أيضا ارتفاع مستوى تكلفة المعيشة<sup>1</sup>.

ومن الناحية التطبيقية، لحساب نسبة الضغط الجبائي يتم اعتماد مجموعة من الأسس، سنوضح بعضها، بعد تحديد العلاقة بين ارتفاع نسبة الضغط الجبائي وإخلال بعض المكلفين بالتزاماتهم الضريبية، وذلك نتيجة لزيادة العبء الضريبي على بعض القطاعات الاقتصادية، وتحمل البعض من المكلفين عبئا إضافيا يفوق قدرتهم التكاليفية مما يدفع هؤلاء إلى استخدام مختلف الطرق الاحتياطية للتخلص من ذلك العبء.

إن مستوى الضغط الجبائي، يعتبر من العوامل الأساسية التي تحكم سلوك المكلفين بالضريبة نظرا لأهمية تأثير ذلك على قدرتهم التكاليفية وعلى مدى قيامهم بالتزاماتهم الضريبية، فإذا كان مستوى الضغط الجبائي مرتفعا، فإن ذلك يعني ارتفاع العبء الضريبي على المكلفين مما يولد لديهم شعورا بانعدام المساواة والعدالة الضريبية مما قد يفقد البعض منهم روح المواطنة تجاه بلدهم وتخلفهم بذلك عن القيام بالتزاماتهم الضريبية وتبعا للآثار التي تنتج عن ارتفاع مستوى الضغط الجبائي، وما يشكله ذلك من انعكاس سلبي على المقدرة التكاليفية للملزمين بصفة خاصة وعلى الاقتصاد الوطني بصفة عامة.

عمد أحد فقهاء المالية إلى تعريف الضغط الجبائي بالتأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة وصورة التركيب الفني للهيكल الضريبي من جهة أخرى، كما يعبر عنه أيضا بالعبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني كذلك<sup>2</sup>.

1 جواد لعسري، نفس المرجع، ص 100.

2 Alain barrère, cours d'économie financière, Paris, Dolloz 1981, P 204.

كما يرى أحد فقهاء المالية، أنه لتحديد نسبة الضغط الجبائي ينبغي التمييز بين المفهوم الدقيق والمفهوم الواسع للضغط الجبائي، ثم تحديد نسبة هذا الضغط بالنسبة للفرد (الضغط الجبائي الفردي) ثم بالنسبة لمجموع المواطنين في البلد (الضغط الجبائي الجماعي).

فبخصوص الضغط الجبائي الفردي، تعتبر الاقتطاعات الضريبية من المداخل التي يحققها الشخص خلال السنة، بمثابة مساهمة منه في تغطية الأعباء العامة للدولة من جهة، ومن جهة أخرى حرمان ذلك الشخص المكلف من جزء من دخله، ويحسب الضغط الجبائي الفردي وفق القاعدة التالية:  $\text{الضغط الجبائي الفردي} = \text{الضريبة} \div \text{الدخل الفردي}$ .

وبالنسبة للضغط الجبائي الجماعي، فهو الذي يؤخذ فيه بعين الاعتبار الإيرادات الجبائية المحصل عليها لحساب الخزينة العامة، وكذا الاقتطاعات الإجبارية لفائدة صناديق الضمان الاجتماعي بالنسبة للنتائج الوطني الإجمالي، ويتم احتساب هذا الصنف من الضغط الجبائي كما يلي:  $\text{الضغط الجبائي الجماعي} = \text{الإيرادات الجبائية} \div \text{النتائج الداخلي الخام}$ .

ولتحديد نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل الوطني، والتمييز بين المستويات المختلفة للضغط الجبائي، يتم اعتماد المعيارين التاليين:

المفهوم الضيق للضغط الجبائي =  $\text{الاقتطاعات الضريبية} \div \text{النتائج الداخلي}$

الإجمالي  $\times 100$ .

المفهوم الواسع للضغط الجبائي =  $\text{الاقتطاعات الإجبارية} \div \text{النتائج الإجمالي الداخلي} \times$

100<sup>1</sup>.

أما بخصوص الآثار المترتبة عن ارتفاع نسبة الضغط، فتتمثل بصفة أساسية في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال الأساليب التي يلجأ إليها المكلف قصد التخفيف من حدة العبء الضريبي، إضافة إلى تهريب رؤوس الأموال إلى دول أخرى تقل فيها نسبة الضغط

1 يونس أحمد البطريق: "النظم الضريبية" 87 ص سابق مرجع،



الجبائي، (كما يؤدي ارتفاع مستوى الضغط الجبائي) ثم إجماع المستثمرين الأجانب عن الاستثمار في الدول التي يرتفع فيها مستوى الضغط الجبائي.

ومن الناحية الاقتصادية، تفرض الضرائب بنسب أو معدلات مرتفعة، يجعل المكلف يمتنع عن المساهمة في الأعباء العامة؛ فعندما تتجاوز نسبة الضغط الجبائي المستوى الذي يفوق المقدرة التكاليفية للملزم يلجأ هذا الأخير إلى استعمال مختلف الوسائل للتهرب من الضريبة المفروضة عليه، وهذا ما يؤثر سلبا في علاقة المكلف بالإدارة الضريبية، ويؤدي في بعض الحالات إلى نشوء منازعات ضريبية.

فلكي تتم دراسة مقارنة للمغرب في هذا المجال، نقترح الجداول أدناه، التي تضع صورة واضحة قياسا مع بعض دول الاتحاد الأوروبي، ثم مع تونس والأردن ومصر، وهي البلدان المنافسة للمغرب على مختلف الواجهات الاقتصادية والمالية والاستثمارية.

ولمعرفة مستوى الضغط الجبائي بالمغرب، يمكن الرجوع إلى البيانات الإحصائية التي تبين نسبة الضغط الضريبي (Tax to GPD ratio) وهي نسبة الضرائب من الناتج الإجمالي المحلي<sup>1</sup>:

#### 1- أ - مقارنة مستوى الضغط الجبائي بالولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية<sup>2</sup>:

الدولة	النسبة (%)	نسبة الضريبة على الشركات	نسبة الضريبة على الأفراد
السويد	37.4	28	25-0
الدانمارك	49.1	28	30-5.5
فرنسا	27.2	33.33	48-0
ألمانيا	22.3	25	42-0
بريطانيا	29.8	30	40-10
الاتحاد الأوروبي	26.6	-	-
الولايات المتحدة	18.4	15-35	35-10

1 المصدر: البيان الختامي للمؤتمر الوطني الذي نظم بدمشق خلال يومي: 4/09/2007 حول موضوع: "الإصلاح الإداري والضريبي: التجارب والتحديات".

2 البيانات تتعلق بسنة 2005، باستثناء الولايات المتحدة، فالمعطيات والأرقام المتعلقة بها تخص سنة 2006.

**المصدر:** مكتب الإحصاء للاتحاد الأوروبي (Eurostat) ومكتب الكونغرس للميزانية (CBO) بالولايات المتحدة.

## 1- ب- مقارنة مستوى الضغط الجبائي بالنسبة لبعض الدول العربية المقارنة

الدولة	النسبة (%)	نسبة الضريبة على الشركات	نسبة الضريبة على الأفراد
المغرب	21.1	35	42-0
تونس	21.3	35	35-0
الأردن	19.6	35-15	25-5
مصر	21.6	20	20-0

**المصدر:** التقارير السنوية للمصارف المركزية لهذه الدول برسم سنة 2005.

بشكل عام، يلاحظ أنه بنسب ضريبية أقل تحقق الدول المتقدمة ضغطا ضريبيا

أعلى من الدول العربية.

## 2- أ- نصيب الفرد من الضرائب بالولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية<sup>1</sup>:

الدولة	الإيرادات الضريبية (مليار دولار)	نصيب الفرد من الضريبة (يورو)
السويد	107.71	11952.6
الدانمارك	102.12	18.871
فرنسا	465.12	7439.7
ألمانيا	501.08	6073.6
بريطانيا	533.71	8886.2
الاتحاد الأوروبي	2877.32	5361.3
الولايات المتحدة	1846.8	6230.5

**المصدر:** (Eurostat) و (CBO).

## 2- ب- نصيب الفرد من الضرائب بعض الدول العربية المقارنة

الدولة	الإيرادات الضريبية (مليار دولار)	نصيب الفرد من الضريبة (يورو)
المغرب	10.015	305.8
تونس	4.948	495
الأردن	2.004	352.9
مصر	12.9	163.3

**المصدر:** التقارير السنوية للمصارف المركزية لهذه الدول برسم سنة 2005.

1 البيانات تتعلق سنة 2005، باستثناء الولايات المتحدة، فالمعطيات والأرقام المتعلقة بها تخص سنة 2006.

### 3- أ- تركيبة الإيرادات بالولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية<sup>1</sup>.

الدولة	نسبة الضرائب المباشرة (%)	نسبة الضرائب الغير مباشرة	الضرائب الأخرى	المجموع %
السويد	39.3	33.8	26.9	100
الدانمرك	62.5	35.6	1.9	100
فرنسا	27.1	36	36.9	100
ألمانيا	26.6	31.3	42.1	100
بريطانيا	45.4	35.8	18.8	100
الاتحاد الأوروبي	31.1	39.1	29.8	100
الولايات المتحدة	58.06	5.2	36.74	100

### 3- ب- تركيبة الإيرادات ببعض الدول العربية

الدولة	نسبة الضرائب المباشرة (%)	نسبة الضرائب غير مباشرة	الضرائب الأخرى	المجموع %
المغرب	36.4	57.1	6.5	100
تونس	39.4	43.6	17	100
الأردن	16	66.7	17.3	100
مصر	49.4	36.4	14.2	100

سبقت الإشارة، إلى أن الضرائب المباشرة، هي الضرائب التي تفرض على المكلف بصفته كشخص أو كيان، وتأخذ وضعيته الاقتصادية بعين الاعتبار، وتشمل الضرائب المباشرة على وجه الخصوص، الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، أما الضرائب غير المباشرة، فهي تلك الضرائب التي تفرض على المعاملات، وليس على الأشخاص، حيث تفرض على اقتناء السلع والخدمات، دون النظر إلى المستفيد من المعاملة، وتشمل على وجه الخصوص الضريبة على القيمة المضافة.

1 البيانات تتعلق بسنة 2005، باستثناء الولايات المتحدة، فالمعطيات والأرقام المتعلقة بها تخص سنة 2006.

وتتميز الضرائب المباشرة بالعدالة، لأنها تأخذ وضعية المكلف بعين الاعتبار، عند تحديد الضريبة المستحقة (القدرة على الدفع)، (Ability to pay)، وذلك على عكس الضرائب غير المباشرة، التي تفرض على المعاملات، بصرف النظر عن قدرة المكلف على الدفع.

لذلك، ينظر إلى نسبة الضرائب المباشرة في إجمالي الإيرادات الضريبية، لتحديد مدى عدالة النظام الضريبي في دولة ما، وهنا يلاحظ أن الأنظمة الضريبية أكثر عدالة في الدول المتقدمة من الدول العربية.

إذ تبين الجداول أعلاه أن نسبة الضغط الجبائي لا تتجاوز 15% في ألمانيا و16% في اليونان و18% في إيطاليا و15% في البرتغال و17% في بريطانيا.

لكن ما يميز الأنظمة الجبائية في هذه الدول هو الاختلاف الواضح من حيث تأثير الضغط الجبائي، فبالإضافة إلى ضعف إنتاجية الأنظمة الجبائية، هناك العنصر المتعلق بعملية نقل العبء الجبائي من قطاع اقتصادي إلى آخر<sup>1</sup>، وهذه العملية تشكل السمة المميزة للتشريع الضريبي المغربي منذ عدة سنوات، ونتيجة لكثرة الإعفاءات التي يتضمنها النظام الجبائي بالمغرب، وهذا عكس ما دأبت عليه بعض الدول خلال السنوات الأخيرة، إذ قررت إلغاء سياسة الإعفاءات الضريبية من أنظمتها الجبائية، فإذا كانت العديد من الدول قد دأبت على منح إعفاءات ضريبية لتشجيع قطاع أو نشاط أو فئة معينة من المكلفين، فقد تم التخلي تدريجيا عن هذه الفكرة خلال موجة الإصلاحات الضريبية التي شملت العديد من الدول، خصوصا نهاية القرن الماضي ويرجع هذا التوجه إلى ما يلي:

✓ رغبة الدول في تبسيط أنظمتها الضريبية، حيث أدى تعدد الإعفاءات إلى تعقيد هذه

الأنظمة خصوصا في ظل تعدد وتداخل الأنظمة التفاضلية.

1 عبد السلام أديب، مرجع سابق، ص 43.

✓ عدم القدرة على تقييم الإعفاءات الممنوحة، حيث لم يكن متاحا التأكد من أن الإعفاءات قد ذهبت لمستحقيها وحقت الأهداف المرجوة منها خصوصا في ظل صعوبة تحديد كلفة هذه الإعفاءات، ولعل ذلك ما دفع العديد من الدول المتقدمة إلى منح اعتماد ضريبي، أي مبلغ يخصم مباشرة من الضريبة المستحقة عوضا عن منح إعفاءات .

✓ اعتبار الدول المتقدمة الإعفاءات الضريبية شكلا من أشكال المنافسة الضريبية الضارة، يجب مواجهتها، وهو ما جعل هذه الإعفاءات، تشكل عبئا على الدول النامية في مفاوضاتها مع الدول المتقدمة، لإبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

✓ فقدان هذه الإعفاءات للمبرر بعد موجة الإصلاحات الضريبية، التي تضمنت خاصة التخفيض في نسبة الضريبة، علما انه قد ثبت أن توفر الموارد الطبيعية، والبنية التحتية الملائمة، ووضوح النظام القانوني، كلها معايير أهم من الإعفاءات الضريبية، لتشجيع الاستثمار والنهوض ببعض القطاعات الاقتصادية.

رغم أهمية كل هذه الاعتبارات التي جعلت العديد من الدول تتخلى عن سياسة الإعفاءات الضريبية، فإن التشريع الضريبي المغربي، لازال محتفظا بإعفاءات ضريبية كثيرة، إما من خلال إعفاء بعض القطاعات الاقتصادية كليا من الخضوع للضريبة (القطاع الفلاحي)، أو من خلال منح إعفاءات جزئية لبعض المكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، وذلك بعلّة تشجيع الاستثمار ودعم القطاع الفلاحي.

إلا أن سياسة الإعفاءات الضريبية المتبعة في المغرب، لم تعد مبررة للانعكاسات السلبية التي كرسها هذه السياسة، وذلك لعدم وضوح معايير وشروط الاستفادة من الإعفاء الضريبي، مما جعل بعض المكلفين يتحملون عبئا ضريبيا أكبر، مقارنة بالمكلفين الذين يستفيدون من تلك الامتيازات والتحفيزات الجبائية.

فمن خلال الدراسة، التي قام بها أحد خبراء الاقتصاد، تبين أن مختلف الحكومات المتعاقبة على تدبير الشأن العام بالمغرب منذ 1980 إلى سنة 2006، قامت بسن مجموعة من التحفيزات الجبائية، قصد تشجيع الاستثمار، انقسمت أساسا إلى تحفيزات جبائية عامة، وإلى تحفيزات جبائية قطاعية، ثم تحفيزات جبائية جغرافية<sup>1</sup>.

#### 1- فبالنسبة للتحفيزات الجبائية العامة، يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:

✓ التحفيزات الجبائية العامة لتطوير الادخار والاستثمار، وتم في هذا الإطار إحصاء حوالي 55 إجراء خلال الفترة موضوع الدراسة بمعدل متوسط إجراءات كل سنة.

✓ التحفيزات الخاصة بدعم المقولة المغربية، والرفع من تنافسيتها الاستثمارية والإنتاجية.

✓ الإجراءات الاجتماعية، التي تعمل من جهة على دعم القدرة الشرائية للمواطنين، ومن جهة على دعم قدرتهم الإنتاجية، وبالتالي تأثير ذلك على مستوى الاستثمار، وقد عملت الحكومات المتعاقبة على تعميم هذا النوع من الإجراءات في كل القوانين المالية السنوية، فخلال الفترة الممتدة من 1980 إلى سنة 2006، فاق هذا الصنف من الإجراءات 55 إجراء.

#### 2- وبخصوص التحفيزات الجبائية القطاعية<sup>2</sup>، والتي تشكل إخلالا حقيقيا بمبدأ العدالة

الجبائية، وتؤدي إلى سوء توزيع العبء الضريبي بين القطاعات الاقتصادية والمناطق الجغرافية بالمغرب، فقد خصت أكثر من 400 إجراء، همت القطاعات التالية:

1 محمد نجيب بوليف: "الاستثمار والتمويل بالمغرب بين تحديات الواقع وواقع التشريع"، دراسة حول المناخ العام للأعمال والاستثمار بخصوص الفترة الممتدة من سنة 2001 إلى سنة 2010. مقال منشور على الموقع الإلكتروني:

<http://membres.multimania.fr/berradarz/article/ma9al-istitmar.pdf>

<sup>2</sup>Direction des études et des prévisions financières. Les principales mesures des lois de finances par objectif

✓ القطاع الفلاحي، القطاع البنكي والمالي، القطاع السياحي، قطاع الطاقة والمعادن، قطاع النقل، قطاع التعليم، قطاع العقار، قطاع الصناعة التقليدية، قطاع التصدير.

3- أما بخصوص التحفيزات الجغرافية<sup>1</sup>. فلا زالت مجموعة من المناطق بالمغرب تحضى بإعفاءات ضريبية، رغم مضي سنوات عديدة، دون بلوغ الأهداف المرجوة من سن هذه الإعفاءات، فمثالا لذلك، تحضى ولاية طنجة بإعفاءات ضريبية، منذ سنة 1963، بموجب الظهير الشريف رقم 1-63-339، بشأن اتخاذ تدابير للتخفيف الجبائي في ميدان الضرائب المباشرة بإقليم طنجة<sup>2</sup>.

✓ المنطقة الحرة بميناء طنجة المحدثه بموجب الظهير الشريف رقم 1.61.426 بإحداث<sup>3</sup>؛

✓ المناطق المالية "أوفشور" offshore والتي ينطبق عليها قانون 58-90 الصادر بتاريخ 18 مارس 1992؛

✓ المناطق الحرة للتصدير، والتي تم إحداثها بموجب القانون رقم 19-94 بتاريخ 15 فبراير 1995.

فكل هذه المناطق، تحظى بنظام جبائي تفضيلي، الغاية من سنه، تعويضها عن الأضرار، التي لحقتها جراء نزوح الرأسمال الدولي عن مدينة طنجة، بعد مغادرة الإدارة الدولية، لذا تم وضع نظام جبائي تفضيلي، لاستقطاب الاستثمارات الداخلية والدولية، للنهوض بالمناطق الشمالية، إلا أن فشل المغرب في احتضان المعرض الدولي "طنجة 2012"، يعتبر دليلا قويا على عدم القدرة التنافسية لهذه المنطقة، وعدم جدوى الامتيازات

1 تراجع مثلا: التدابير الرامية إلى تحفيز الاستثمار في المغرب، وزارة الشؤون الاقتصادية والعامه مديريه الاستثمارات يونيو 2005.

2 الجريدة الرسمية عدد 2671 بتاريخ 03/01/1964 للصفحة 2.

3 الجريدة الرسمية عدد 2567 بتاريخ 05/01/1962 للصفحة 33.

الكثيرة، التي تستفيد منها مقارنة بمناطق جغرافية مغربية أخرى، التي تبقى الأولى بمثل هذه الامتيازات الضريبية<sup>1</sup>.

أما أنواع الامتيازات الضريبية، التي تستفيد منها منطقة طنجة، فيتعلق الأمر بالإعفاءات والتخفيضات الضريبية التالية:

✓ الإعفاء التام من الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل بخصوص الخمس (5) سنوات الأولى التالية لتاريخ الشروع في مزاولة النشاط، وتخفيض الضريبة على الشركات إلى 8.75% والضريبة على الدخل إلى 80% خلال 10 سنوات التالية لتاريخ الشروع في مزاولة النشاط؛

✓ الإعفاءات التي تخص الضريبة الحضرية والضريبة المهنية لمدة 15 سنة، ومن رسوم التسجيل والتبثير، وبالنسبة لتكوين أو الرفع من رأس المال، أو اقتناء الأراضي، ومن الضريبة على القيمة المضافة مع الحق في الخصم، بالنسبة للمنتجات والخدمات الواردة من الأقاليم الخاضعة للضريبة.

إضافة إلى الامتيازات المطبقة بمنطقة طنجة، تستفيد الشركات المتواجدة ببعض المناطق الأخرى؛ كالحسيمة، بركان، طنجة، أصيلة، تاونات، تطوان... من تخفيض من الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل بنسبة 50% خلال الخمس (5) سنوات الأولى التالية لتاريخ الشروع في الاستغلال، باستثناء المنشآت القارة التابعة للشركات، غير المتواجد مقرها بالمغرب، والمقبولة لانجاز أعمال أو خدمات أو توريدات، وكذا مؤسسات الائتمان وشركات التأمين والوكالات العقارية، بالنسبة للضريبة على الشركات والوكالات العقارية

1 للإشارة، فقد تم إلغاء الظهير الشريف الخاص بالامتياز الضريبي القاضي بإعفاء ساكنة طنجة من أداء 50% من مستحقات الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات منذ سنة 1963، وذلك بموجب القرار المرتبط بالقانون المالي لسنة 2009، وتم الشروع في تطبيق هذا الإجراء القانوني ابتداء من السنة المحاسبية 2008، وقد أعقب هذا الإجراء احتجاج كبير في أوساط التجار والفاعلين الاقتصاديين بالمنطقة، رافضين بذلك تطبيق القرار المذكور، ويدخل إجراء إلغاء الظهير المذكور في إطار الإصلاحات الجبائية، التي شرعت الإدارة الضريبية في تنفيذها، بتزامن مع القانون المالي لسنة 2008، والتي تتوخى إلغاء مجموعة من الإعفاءات والأنظمة الاستثنائية.



بالنسبة للضريبة على الدخل، وتجدر الإشارة إلى أن القانون المالي لسنة 2008، قد أحدث بعض التعديلات الأساسية، بخصوص شروط الاستفادة من هذه الامتيازات الجبائية، حيث ركز على ضرورة أن يتم الإنتاج والتوزيع داخل نفس الأقاليم، التي تستقر بها تلك الشركات.

إضافة إلى كثرة الإعفاءات الضريبية، التي تستفيد منها بعض المناطق الجغرافية وبعض القطاعات الاقتصادية على وجه التحديد، الأمر الذي يجعل المناطق والأنشطة الاقتصادية التي لا تستفيد من امتيازات ضريبية، تتحمل عبئا ضريبيا إضافيا، الأمر الذي يساهم في انتشار الاقتصاد غير المهيكل، الشيء الذي يؤدي في نهاية المطاف إلى إفلات العديد من المقاولات والأشخاص من الخضوع إلى الضريبة، ومن تم نقل العبء الضريبي إلى الوحدات الاقتصادية المنظمة، والتي يخضع نشاطها ودخلها إلى الاقتطاع الضريبي؛ فكلما كان الاقتصاد منظما، كان أكثر خضوعا للاقتطاعات الضريبية، وهذا ما يجعل بعض المكلفين يتحملون عبئا ضريبيا أكبر من المكلفين، الذين يستطيعون التخلص من العبء الضريبي، بسبب الثغرات المتضمنة بالقوانين الضريبية، أو عن طريق اللجوء إلى الأساليب الاحتياالية وممارسة الغش الضريبي، وهذا ما يؤثر سلبا على حصيلة الضريبة، وعلى شعور وموقف فئة المكلفين الآخرين من الالتزام الضريبي والعمل على التخلص من أداء الضريبة.

لذا، فإعادة النظر في طريقة توزيع العبء الضريبي، أصبحت ضرورة ملحة تفرض على المشرع وجود إرادة سياسية تتجاوز الاعتبارات الضيقة، من أجل إقرار عدالة جبائية حقيقية، تأخذ بعين الاعتبار تطبيق المساواة الدستورية في تحمل الأعباء العامة وإقرار توزيع عادل للعبء الضريبي على جميع القطاعات الاقتصادية بما في ذلك القطاع الفلاحي، الذي أصبح يشكل جنة ضريبية لكبريات الشركات المغربية والأجنبية؛ لكن مع مراعاة المقدرة التكاليفية لصغار الفلاحين.

إن سوء توزيع العبء الضريبي بين المناطق الجغرافية للدولة، وكذا بين القطاعات الاقتصادية، يشكل إخلالا بمبدأي العدالة والمساواة الجبائية، وهذا ما يجعل بعض المكلفين، يستفيدون من مجموعة من الامتيازات والإعفاءات الضريبية، أما الآخرين، الذين لا ترتبط أنشطتهم بالمناطق الجغرافية والقطاعات الاقتصادية، التي لا تحظى بتلك الامتيازات، فيتحملون عبئا ضريبيا إضافيا، الأمر الذي يجعلهم يلجؤون إلى بعض الطرق والأساليب غير القانونية للتخفيف من حدة الضغط الضريبي، ومن تم انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، مما يؤدي إلى نشوء المزيد من المنازعات الجبائية.

وإذا كان سوء توزيع العبء الضريبي، يشكل سببا أساسيا، لانتشار واستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، فإن ميلاد واستفحال هذه الظاهرة، يرتبط بعوامل عديدة ومختلفة؛ عوامل اقتصادية، سياسية تاريخية، كما سبقت الإشارة إلى ذلك، إضافة إلى عوامل سلوكية ثقافية، وأخرى مرتبطة بالوعي الضريبي لدى المكلف.

#### **الفقرة الرابعة: الأسباب النفسية المتعلقة بضعف الوعي الضريبي وغياب روح المواطنة لدى المكلف**

يقصد بالوعي الضريبي، مدى شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من مقتضيات تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء<sup>1</sup>، وتتأثر هذه الأسباب بالمستوى الثقافي ودرجة الوعي السائدين في الدولة، فكلما كان مستوى الوعي مرتفعا لدى الأفراد كان هؤلاء يتمتعون بشعور عال وإحساس بالمسؤولية وبحب متنام للمصلحة العامة، وسعي حثيث نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين نحو الجماعة، والتي تأتي في مقدمتها قبولهم بأداء واجباتهم الضريبية، للمحافظة على كيان الدولة والمساهمة في رقيها وتقدمها ومساعدتها في تقديم أفضل الخدمات إلى كل أفراد المجتمع.

1 محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله: "الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية"، صادر عن مكتب لطفي محاسنون قانونيون واستشاريون، القاهرة، 1999، ص 301.

أما إذا كان مستوى الوعي الضريبي لدى الأشخاص المكلفين متدنيا، فلا يلتزمون بالأداء الضريبي كواجب وطني، خاصة أن البعض من هؤلاء المكلفين يبقى وعيهم بدفع الضريبة كواجب وطني محكوما بمجموعة من الاعتقادات والأفكار التي تغلب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة؛ وكمثال على ذلك اعتقاد البعض من هؤلاء أن ما يدفع للدولة من ضرائب يفوق بكثير الخدمات التي يستفيدون منها، إذ يرن أن مستوى الخدمات المقدمة من طرف الدولة ضعيف مقابل ارتفاع قيمة الضرائب المفروضة عليهم، ومن جهة أخرى، فعدم اقتناع بعض المكلفين بأوجه الإنفاق العمومي مرده اعتقاد هؤلاء أن الدولة تسيء استخدام الأموال المحصلة من الضرائب.

إضافة إلى ضعف روح المواطنة وتغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة في القيام بالالتزام الضريبي كواجب وطني، يتأثر الوعي الضريبي بالمستوى التعليمي لدى المكلفين، كما يختلف هذا الوعي بحسب الثقافة السائدة في المجتمع وبمنظرة أفرادهم إلى الالتزام الضريبي باعتباره واجبا وطنيا.

وهذا ما يجعل الوعي الضريبي عند المكلفين يختلف باختلاف الشعوب والأمم، فالمعروف أن المكلف الأنجلو سكسوني مثلا (دول أوربا الشمالية)، هو أقل تهربا من الضريبة مقارنة بالمكلف اللاتيني، حيث يقدم تصريحه إلى الإدارة الضريبية بأمانة ولا يحاول اللجوء إلى الطرق الملتوية لتأخير الضريبة أو التهرب منها<sup>1</sup>.

إن الوعي الضريبي لدى المكلفين يبقى محكوما بمجموعة من العوامل، منها أساسا المستوى التعليمي والثقافي ودرجة الوعي السائدين في المجتمع وبمدى نظرة الأفراد للالتزام الضريبي، وبمدى قناعة المكلف بأداء الضريبة باعتبار ذلك واجبا وطنيا وليس اقتطاعا إجباريا مفروضا عليه من طرف الدولة، إضافة لما سبق يرى بعض الملزمين أن الضريبة

1 عبد المنعم فوزي: "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، 1994، ص 226.

تحرّمهم حسب تعبير Lambert من السعادة الفردية فيميلون للتقاعس عن الأداء، فهي تحرّمهم من الاستهلاك والادخار الوسيطيتين الأساسيتين للحياة، ومن ثم فإن تهرب الملتزم يجد سنده في الرغبة في الحفاظ على هاتين الوسيطيتين<sup>1</sup>، لكن هذا المعطى لا يشكل مبرراً مقنعاً لتحلل المكلف من التزاماته الجبائية، بل إن تخلف الوعي الضريبي هو ما يجعل المكلف يبحث عن جميع السبل ويستخدم كل الوسائل قصد التحلل من التزاماته الضريبية، وهذا ما يشكل سبباً رئيسياً للمنازعات التي تنشأ بين هؤلاء المكلفين والإدارة الضريبية في كثير من الحالات.

<sup>1</sup> أنجاه العماري: "المنازعات الضريبية"، أطروحة دكتوراه الدولة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عين الشق للدار البيضاء، ص 416 .

## خلاصة الفصل الثاني

سبقت الإشارة إلى أن الخطوة الأولى في عملية فرض الضريبة، تتمثل في ضرورة تعرف الإدارة الضريبية على المكلف بالضريبة وإعطائه هوية ضريبية، فبدون هذا الإجراء لا يمكن للالتزام الضريبي أن يتحقق، ولو توفرت العناصر المكونة له؛ كالتصوص القانونية والواقعة المنشئة للضريبة، فلهذه الغاية، ومن أجل التعرف على الخاضع للضريبة وعلى مقدرته التكليفية، أصبحت الإدارة الضريبية تتبع إحد الأسلوبين:

- إما أن تتعرف الإدارة الضريبية بنفسها على المكلف من خلال إحصائه وتقدير قيمة الضريبة المفروضة عليه.

- وإما أن يخطر المكلف الإدارة بوجوده، ويصرح لها بجميع البيانات والمعلومات الضرورية لفرض الضريبة على نشاطه ودخله.

ويعتمد النظام الجبائي في المغرب على التصريح، شأنه في ذلك شأن باقي الأنظمة الجبائية المعاصرة، بمعنى أن المكلف هو الذي يصرح بالإيرادات التي يحققها، إلا أن الضرائب، ومنذ القدم عرفت مقاومة من طرف المكلف بدفعها؛ أي أنها لم تجد قبولا واسعا بين أوساط المكلفين، الذين يحاولون بشتى الطرق التخلص من عبء الضريبة، وإن كانت أهم أسباب هذا السلوك الذي اصطلح على تسميته في الفكر المالي والاقتصادي بالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي، والذي يمكن حصره في كل تصرف مادي، وفي كل العمليات الحسابية وكل المحاولات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من الضريبة، ترجع أساسا إلى العامل النفسي لدى المكلفين، وجهل هؤلاء وعدم وعيهم بالمنافع الحقيقية للضريبة، و التي تتجلى إحداها في تغطية النفقات العمومية للدولة، والتي يمكن أن يستفيدوا منها يوميا، فغياب الوعي الضريبي وانعدام روح المواطنة لدى هؤلاء المكلفين، إضافة إلى العوامل السياسية والتاريخية التي اتسمت بها علاقة المكلف بالإدارة الضريبية بنوع من النفور والتوتر، تعتبر الأسباب الرئيسية التي كانت دافعا قويا لقيام فئة كبيرة من المكلفين بعملية التهرب الضريبي، ونظرا لتفاقم الظاهرة واتساع آثارها الوخيمة أصبحت

حاليا تشكل خطرا كبيرا على العائدات الجبائية، ودليلنا في ذلك حجم الخسائر المالية التي تفوت على خزينة الدولة، هذا بالإضافة إلى عدد المنازعات التي تنشأ بسبب عدم وفاء العديد من المكلفين بواجباتهم الضريبية تجاه الإدارة الجبائية، مما حتم علينا الاهتمام أكثر بظاهرة التهرب الضريبي ضمن هذا المحور - سيما إذا نظرنا إلى الضريبة ودورها الرائد في تمويل خزينة الدولة - التي أصبحت تشكل ثقلا كبيرا على الاقتصاد الوطني، ولذلك أردنا توضيح الأبعاد الحقيقية للظاهرة وتحليل مختلف جوانبها عن طريق تشخيص أسبابها، التي من أبرزها كذلك ما تحويه النصوص التشريعية من ثغرات وتعقيدات، فتبين أن مجموعة من المكلفين يستفيدون من ثغرات القانون ومن النقائص والغموض الذي يكتنف التشريعات الجبائية للتملص من دفع الضريبة بطريقة ذكية، واستغلال تلك الثغرات التي قد لا يخلو منها التشريع الضريبي قصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضريبة أو المغالاة في إظهار الأعباء التي يجب خصمها، وتفادي التصريح بجزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، بل إنه في كثير من الحالات يتم التصريح بالخسارة من طرف مجموعة من الشركات على مدى سنوات، دون أن تتوقف تلك الشركات عن ممارسة نشاطها، وهذا ما أكدته مديرية الضرائب، حين أشارت ضمن أحد التقارير الصادرة برسم سنة 2009، إلى أن العائدات الضريبية لسنة 2009، بلغت 104.953 MDHS مقابل 117.819 MDHS برسم سنة 2008؛ أي بتراجع قدره 12.866 MDHS؛ أي بنسبة بلغت 10,9 % <sup>1</sup> وهذا التراجع لا يمكن إيعازه إلى التدابير المتمثلة في خفض سعر الضريبة على الشركات الذي تم حصره في 30% برسم القانون المالي لسنة 2008، بدل 35 % ثم التخفيض الذي عرفه سعر الضريبة على الدخل برسم سنتي 2008 و2009، بل هناك عامل أساسي آخر، يتمثل في كون 60% من الشركات تتهرب من الضريبة، وهذا ما يزيد من ثقل العبء الضريبي على باقي الشركات التي تلتزم بواجباتها الضريبية، فالتهرب من الضريبة،

1 التقرير السنوي لمديرية الضرائب، برسم سنة 2009، مرجع سابق، ص 28.

بما يترتب عليه من نقل العبء الضريبي إلى مكلف آخر، وامتناع البعض عن دفعها، يؤدي إلى الإخلال بتوزيع الدخل وبمبدأ المساواة بين الملزمين في تحمل الأعباء العامة، الأمر الذي قد يدفع الفئة المتضررة من هؤلاء المكلفين إلى الإخلال بالتزاماتها الضريبية، اعتبارا لكون زيادة العبء الضريبي يشكل سببا رئيسيا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي ومن ثم احتمال نشوء منازعات ضريبية نتيجة لهذا العامل كما سبقت الإشارة إلى ذلك سالفا.

فالتهرب الضريبي يعتبر شكلا من أشكال مقاومة الضريبة وكسلوك تتحكم فيه المعطيات الداخلية والمتعلقة بنفسية المكلف، والمعطيات الخارجية المرتبطة بارتفاع الضغط الضريبي وغياب العدالة الجبائية أحيانا، وضعف الإدارة الجبائية أحيانا أخرى<sup>1</sup>، الشيء الذي يجعل المواطن أكثر قابلية للتجاوب مع هذه الممارسة غير المكلفة للملزم من الناحية المادية. ويتضح مما تقدم، أن التهرب الضريبي يؤثر سلبيا، ليس على الحصيلة الضريبية أو العدالة الضريبية أو توزيع الدخل فحسب، بل يؤثر كذلك على اقتصاد الدولة نفسها وعلى قدرتها على الانتعاش والتنمية الاقتصادية، ويؤثر في علاقة المكلف بالإدارة الضريبية ويجعلها متسمة بالتوتر والصراع الدائم.

إن وجود التهرب الضريبي وتطوره على مستوى آلياته وأشكاله وصوره، وتوسعه ليشمل جميع الضرائب بنسب متفاوتة، يعود أساسا إلى اختلالات عميقة جدا، لم تكن سببا رئيسيا في ميلاد الظاهرة فحسب، بل كانت التربة الخصبة والمناخ الملائم لتزايد أشكالها، وارتفاع المبالغ المالية المفوتة على خزينة الدولة، وإعاقتها لأية سياسة اقتصادية واجتماعية، الأمر الذي يحتم على الدولة اتخاذ التدابير اللازمة للحد من الانعكاسات السلبية لهذه الظاهرة - خاصة على مستوى سير ونجاح العملية الضريبية - من خلال القضاء على الأسباب الحقيقية لهذه الظاهرة، والتي تشكل الجذور المسؤولة عن سلوكات الملزم اتجاه الإدارة الضريبية، ومن ثم يمكن التأثير على موقف المكلف من الضريبة، الذي قد يصل إلى حد رفض مبدأ الخضوع لها جملة وتفصيلا، هذا الرفض الذي إن كان يتصل كل الاتصال

1 جواد لعسري: "علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وفعلها"، مرجع سابق، ص 16.

بالجانب السيكلوجي لشخص الملزم وبالارتباط الغريزي لديه بالملكية الخاصة، فإنه يتصل أيضا بمخلفات الإرث المخزني وبطبيعة العلاقة التي ربطها الملزم مع جباة الضريبة عبر حقبة من تاريخ المغرب، فالملزم لا يستوعب الضريبة إلا في إجباريتها، هذا الإجبار بدوره الذي لا يتفهمه إلا في إطار تمثله لسلطة المخزن حسب الموروث وحسب المعاش من علاقته مع التصور العام لمفهوم الدولة، ولعدم استيعابه اليوم بشكل عام بالأبعاد المرئية أو الخفية للضريبة، ومن هنا فأى مقارنة لمحاربة أسباب هذه الظاهرة والحد من آثارها السلبية على العملية الضريبية، يجب أن تكون بعيدة عن تشديد العقوبات الجزية لمواجهة المكلفين المخلين بالتزاماتهم الضريبية، بل يجب إعادة النظر في المنظومة القانونية المنظمة للعملية الضريبية لتجاوز الثغرات والنقائص والعيوب التي يتم استغلالها من طرف الملزمين الراغبين في التخلل من واجباتهم الضريبية، ومراجعة كل الاختلالات المتعلقة بالإعفاءات الضريبية، والتي تشكل مسا بمبدأي المساواة والعدالة الضريبية، حتى لا يتولد الشعور لدى البعض من المكلفين بوجود نوع من الحيف في فرض الضريبة وفي شروط ومعايير الاستفادة من الإعفاءات الضريبية.

يجب التركيز للحد من هذه الظاهرة على الرفع من الوعي الضريبي لدى الملزم وبعث الاطمئنان لديه بتطبيق العدالة الضريبية دون محاباة، حتى يكون مقتنعا بأن ما يدفعه من ضرائب يعود عليه بالنفع، مما يولد لديه الشعور والإحساس بواجبه الوطني في المساهمة في تمويل النفقات العمومية، وبذلك تكون المقاربة الأنجع لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على العملية الضريبية، هي الاهتمام بمسألة الوعي لدى المكلف وإشراكه في مختلف مراحل العملية الضريبية باعتباره طرفا شريكا فيها وفاعلا في تدبير الشأن الضريبي.

ويعد تحسين جهاز الإدارة الضريبية عنصرا حيويا في مثل هذه الإستراتيجية، ذلك أنه لا يمكن تحصيل الإيرادات الجبائية على النحو المخطط له دون إدارة ضريبية فعالة ومدونة



بسيطة وفي ضعف استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة، ودون استقطاب موارد بشرية مؤهلة عمليا وفنيا وتقنيا حسب الحاجات المطلوبة في تدبير الفعل الجبائي.

وتتوقف الفعالية الشاملة لمثل هذه الإصلاحات بصورة حاسمة على توفير القدرات الإدارية اللازمة لتغطية جميع مراحل العملية الضريبية سواء على مستوى تحديد جداولها أو تحصيل مبالغها أو مراقبة حساباتها، وذلك على أعلى مستوى من حيث جودة الخدمات وفنية إدارتها وحسن المعاملة فيها إنصافا ومساواة.

اعتمادا على كل ما سبق، يمكن الخروج من متاهة اختزال محاربة ظاهرة التهرب الضريبي وإخلال المكلفين بالتزاماتهم الضريبية في المقاربة الزجرية، والانتقال إلى تبني عدة مقاربات مدروسة ذات أهداف محددة، كبناء علاقات جديدة مع الملتزمين قائمة على الثقة المتبادلة، وخلق تواصل دائم معهم إضافة إلى تعبئتهم والعمل على نهج سياسة توعية يكون الهدف منها إبراز دور الضريبة، كآلية من آليات تحقيق التنمية الشاملة.

## خلاصة الباب الأول

ما تجب الإشارة إليه ضمن خلاصة هذا المحور، أن اعتماد المغرب للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، جاء في إطار السعي نحو إيجاد نظام جبائي تتسم ضرائبه بالمرونة والسهولة في التطبيق دون أي لبس أو تعقيد ودون الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية، ومن شأن تحقيق هذه الأهداف التي أضحي المشرع المغربي يروم تحقيقها منذ بداية الثمانينيات لجعل النظام الضريبي في مستوى تطور الأنظمة الجبائية المقارنة، آخذاً بذلك في الحسبان التحولات الاقتصادية داخليا وخارجيا، إضافة إلى أن جعل تطبيق المقتضيات الجبائية، أمرا مستوعبا ومقبولا من طرف المكلفين، يكون المشرع بذلك، قد استطاع الحد من المنازعات الجبائية، خاصة تلك التي تنشأ بسبب سوء توزيع العبء الضريبي، أو نتيجة للأخطاء، التي يرتكبها المكلف عند قيامه بالتزاماته الضريبية، لعدم إلمامه بالنصوص القانونية، لتعقيدها وتداخل مقتضياتها، بسبب تعديلها وتغييرها بمناسبة كل قانون مالي سنوي.

وبعد التطرق إلى مختلف الجوانب الفنية للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وفق ما نصت عليه المدونة العامة للضرائب، خلصنا إلى القول بأن فرض وتحصيل هاتين الضريبتين يستدعي وضع الشروط الضرورية لإزالة أو تخفيف المشاكل المتعلقة بتطبيقهما، ولا يتسنى ذلك إلا إذا كانت هذه الشروط متناسبة ودرجة الوعي لدى المكلف، مواكبة لدرجة النمو الاقتصادي للبلد مع مراعاة الحالة المالية والاجتماعية للمكلف، فالوضعية الاقتصادية تتحكم في سلوكه وموقفه من الضريبة، فهي عموما أهم الأسباب التي تجعل المكلف يلجأ إلى استعمال الطرق الاحتيالية للتهرب من التزاماتهم الضريبية، سواء تعلق الأمر بالالتزامات الواجبة على المكلفين بالضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل.

فالمكلف بالضريبة لم يصل إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب مقدس، لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب

المكلفين بدفع الضريبة رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك إما بتفادي الضريبة كلياً أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، ومن هنا نشأت ظاهرة "التهرب الضريبي" أو الإفلات من الضريبة<sup>1</sup>.

وعند عرض الأسباب المساهمة في بروز وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، تظهر بوضوح الأسباب النفسية والاجتماعية، التي تمثل في مجملها عناصر المقاومة النفسية لدى المكلف، تجاه الضريبة، نتيجة لضعف الوعي الجبائي عند المكلفين، والذي يعتبر من أهم الدوافع النفسية، التي يعتمد عليها المكلف في انتهاجه لسبل التهرب الضريبي، ويتبلور الوعي الجبائي في اقتناع المكلف، بأن دفع الضريبة واجب، عليه الالتزام به اتجاه المجتمع الذي ينتمي إليه، لتحقيق التكافل الاجتماعي والمساهمة في تحمل أعباءه العامة، وبذلك، يمكن القول أن الوعي الجبائي، يشكل الركيزة الأساسية للإحساس بضرورة أداء الواجب الضريبي، وضعفه يدفع المكلف إلى ممارسة التهرب الضريبي، دون الشعور بالخطأ أو تأنيب الضمير، فبوجود الوعي الضريبي لدى المكلف، يكون العامل النفسي على التهرب ضعيف، ويبقى العكس صحيحاً في ظل ضعف أو غياب الوعي الضريبي لدى المكلف، ومن ثم يشكل الوعي الضريبي عاملاً حاسماً في التخفيف من المنازعات، التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية.

وللحد من النزاعات التي تطرح بين المكلفين والإدارة الضريبية، بسبب التعقيدات التي يعرفها النظام الجبائي، وكذا العوامل المؤثرة في ظاهرة التهرب الضريبي، ينبغي اتخاذ مجموعة من التدابير والإجراءات، نذكر منها:

أولاً: إعادة النظر في النظام الجبائي من خلال تبسيط المساطر المتبعة سواء على مستوى فرض الضريبة أو على مستوى الإطلاع والمراقبة، وكذا عند التقدم بالشكايات،

1 خالد الخطيب: "التهرب الضريبي"، مقال بمجلة جامعة دمشق - المجلد 16 - العدد الثاني - 2000، ص 157.

وذلك. حتى نخلق قناعة لدى الملزم بالضريبة من أجل التسجيل في الجدول الضريبي، والتصريح بالنتيجة الجبائية بكل مصداقية.

ثانيا: إعادة ترتيب هيكلية الإدارة الجبائية وفق منظور عقلاني ينسجم من جهة مع طموحات الملزم بالضريبة الذي يريد أن يجعل منها مؤسسة تتعامل بالشفافية والموضوعية بدل المحسوبية والزيونية والرشوة، ومن جهة ثانية مع الواقع الاقتصادي الذي يفرض تحقيق الفعالية والمردودية.

ثالثا: تفعيل التواصل بين الإدارة الجبائية ودواليها والمصالح الخارجية التي تتقاسم نفس الاهتمام الضريبي من جهة، وبين الإدارة الجبائية والملزم بالضريبة من جهة ثانية.

رابعا: القيام ببعض الإجراءات المساعدة على الحد من التملص الجبائي كفرض التعامل بالفاتورة، وتقيد بعض المهن عن طريق فرض تأشيرة مديرية الضرائب على بعض الوثائق والأوراق المسلمة للمعنيين بالأمر كالوصفات الطبية أو فرض تأشيرة مديرية الضرائب على رخص السكن قبل تسليمها لأصحابها.

خامسا: إضافة للنقطة الرابعة أعلاه، ومن أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ومن تم التقليل من النزاعات التي تنشأ بين طرفي العملية الضريبية، ينبغي إعادة النظر في النظام التصريحي المتبع في تحديد الوعاء الضريبي، فاعتبارا لكون النظام الجبائي المغربي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين في تحديد المادة الخاضعة للضريبة وحساب قيمة الضرائب، فإن هذا النظام تعثره مجموعة من الثغرات والنقائص، خاصة في ظل غياب الرقابة الفعالة، مما يجعل طريقة تقدير الوعاء بناء على ما يصرح به المكلف، الذي يجد المجال خصبا لمراوغة الإدارة الجبائية ومن تم التهرب من القيام بالتزاماته الضريبية، خاصة إذا علمنا أن أهم الصعوبات التي تعترض النظام التصريحي، هي صعوبة تحديد المادة الخاضعة للضريبة، لاسيما بالنسبة للمهن الحرة كما هو الشأن بالنسبة للأطباء مثلا،

الذين يصعب حصر مداخيلهم، إذ يتعذر معرفة عدد المرضى المعالجون شهرياً، وبالتالي يصعب التأكد من مدى مصداقية المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة للإدارة الضريبية من طرف هؤلاء.

وحتى يكون النظام التصريحي ناجحاً في تقدير المادة الخاضعة للضريبة، يجب تطوير آليات المراقبة من طرف الإدارة الضريبية. وتعبئة الموارد اللازمة لذلك، لمواجهة الملزمين غير النزهاء الذين يحاولون التهرب من أداء الضريبة، مراقبة يمكن أن تكون انتقائية تستهدف ملزمين معينين، لا تمتد على مدى أربع سنوات من علاقة الملزم بالإدارة الضريبية، ودون أن تستغرق وقتاً طويلاً لكشف الأخطاء المتعلقة بأدق البيانات المتضمنة بالتصريح الضريبي والتي يقر المكلف بصحتها، ومن ثم يمكن إصلاح وتقويم البيانات والمعطيات المدلى بها خلال فترة زمنية قريبة، ضماناً لنجاح عملية ربط الضريبة دون نشوء نزاعات جبائية في هذا الإطار، تفادياً للعقوبات الجزرية التي قد يتعرض لها الملزمون المعنيون في حالة تكرار نفس الأخطاء بالنسبة للفترات اللاحقة لعملية المراقبة الضريبية، وبذلك يؤدي التصريح الضريبي وظيفته على أكمل وجه، والتي تتمثل أساساً في كون الإقرار أو التصريح الضريبي يشكل الاعتراف الخطي، فهو أداة للتواصل والاتصال بين الإدارة الضريبية المختصة والمكلف بالضريبة، الذي سيكون غير متهاون في تقديم الإقرار الضريبي واعياً بأهمية العقوبات التي سيتعرض لها في الحالة التي يتضمن فيها تصريحه بيانات غير مضبوطة، ونفس الشيء بالنسبة للحالة التي لا يقدم فيها، أو يتخلف عن تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد قانوناً، فالمشرع الضريبي أعطى الحق الكامل للمكلف في تدوين البيانات الخاصة بالإقرار وتحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم حساب مقدار الضريبة المستحقة على المكلف، بحيث تكون بيانات الإقرار الضريبي صحيحة ومؤيدة بالمستندات، وأعطى الحق للإدارة الضريبية المختصة بقبول ذلك الإقرار ما دام صحيحاً ومؤيداً

بالمستندات، وذلك لتوفير الجهد والوقت للمكلف والإدارة الضريبية وكذلك اعتبار الإقرار وسيلة لربط الضريبة والتزام المكلف طوعاً في دفع ما عليه من ضريبة.

سادساً: العمل على توعية الخاضعين للضريبة قصد المساهمة بروح المواطنة في تحمل الأعباء العامة، وذلك من خلال تكثيف الجهود والتنسيق بين الأحزاب السياسية، وجمعيات المجتمع المدني، ووسائل الإعلام السمعية البصرية، والمكتوبة... الخ.

ومن الثابت أيضاً، أن ثقل العبء الضريبي، يخل بمبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي، ويجعل بعض المكلفين يشعرون بوجود نوع من الحيف في فرض الضريبة وفي شروط ومعايير الاستفادة من الإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها غيرهم من المكلفين، الأمر الذي يجعل البعض من هؤلاء يخلون بالتزاماتهم الضريبية.

وختاماً لهذا المحور، فإنه مهما تعددت أسباب التهرب الضريبي، فإن الحد من هذه الظاهرة باعتبارها أساس كل المنازعات الضريبية التي تنشأ من جانب المكلف في علاقته بالإدارة الضريبية، إضافة إلى كون ظاهرة التهرب الضريبي تشكل أقوى التحديات التي تواجه السياسة الضريبية، والتي تكمن خطورتها في تعدد أشكالها واختلاف صورها، والأكثر خطورة هو انتشار طرق التهرب الضريبي بمفهومه الضيق في إطار التحايل على النصوص القانونية، مما يطرح صعوبة كشفه وتتبع صيرورته، وهذا ما يجعل المقاربة الزجرية غير كافية في محاربته أو غير ذات جدوى حتى في التقليل منه، مما يطرح بالتالي وبكل حزم التفكير في مقاربات أخرى، تعتمد كآليات لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي، ومن تم فالقضاء على هذه الآفة يتطلب أولاً إصلاح الاختلالات المولدة له، خاصة الاختلالات التي تعتري عمل الجهاز الإداري، وإصلاح العيوب والثغرات الضريبية التي تشوب النصوص والإجراءات المسطرية المنظمة للعملية الضريبية، خاصة إذا علمنا أن هذه الأخيرة ذات طابع إجرائي محض.

## الباب الثاني

### المهام الإجرائية لعملية الضرائب المباشرة

تبدأ العملية الضريبية بتقديم الإقرار الضريبي من طرف المكلف بالضريبة، لتقوم الإدارة الضريبية المختصة بالتأكد من صحة الإقرارات التي تتوصل بها انطلاقاً من السلطات والصلاحيات المخولة لها في إطار المراقبة الجبائية، وذلك قبل إصدار قرار فرض الضريبة المستحقة لفائدة خزينة الدولة التي تتولى مباشرة إجراءات التحصيل الضريبي، إما بشكل تلقائي أو عن طريق الإجبار، إذا ما امتنع المكلف عن الوفاء بدين الضريبة اختياراً.

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

فالعملية الضريبية - باعتبارها عملية إجرائية مركبة - تتكون من عدة أعمال متعاقبة، فآلية المراقبة التي تختص الإدارة الضريبية بممارستها، يأتي تطبيقها بعد تقديم الإقرار الضريبي من طرف المكلف بالضريبة، ويعتبر تطبيقها مقدمة للعمل الذي يليها والمتمثل أساساً في إصدار قرار فرض الضريبة، وهذا الإجراء يشكل مقدمة للعمل الذي يليه، والذي يتجسد في مباشرة عملية تحصيل الضريبة الواجبة على كل مكلف.

وبالرغم من تعدد الإجراءات والمراحل التي تمر منها العملية الضريبية، يمكن التمييز بين شقين أو عمليتين مستقلتين، ويتعلق الأمر بعملية فرض الضريبة، ثم عملية التحصيل

الضريبي، حيث تختلف الإجراءات والمساطر المتبعة في العمليتين، كما تختلف الأجهزة الإدارية المكلفة بكل عملية على حده.

إذ عهد المشرع للمديرية العامة للضرائب والخزينة العامة للمملكة، أمر فرض الضريبة وتحصيلها، ومنحها سلطات وامتيازات كثيرة بالشكل الذي يسهل أداء وظيفتهما، وسن لهما قواعد إجرائية لتقنين مجال تدخلهما للمحافظة على حقوق الخزينة<sup>1</sup>.

كما سن مقابل ذلك مجموعة من الضمانات لفائدة المكلفين حماية لحقوقهم المالية من كل تعسف قد يرتكب من طرف الإدارة الجبائية، بسبب عدم تقيدها بالإجراءات المتعلقة بفرض أو تحصيل الضريبة وفق القواعد الإجرائية كما تحددها المسطرة الجبائية المتبعة في مجال فرض وتحصيل الضرائب المباشرة.

وقبل التعرف على الإجراءات المسطرية المتعلقة بفرض أو تحصيل كل من الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، وعن الإشكالات التي تطرح عند تطبيق تلك القواعد المسطرية من طرف الإدارة الجبائية الأمر الذي قد يشكل سببا للمنازعات بين هذه الأخيرة والمكلف بالضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات، ينبغي تحديد مفهوم المسطرة الجبائية.

- مفهوم المسطرة الجبائية: إن تحديد مفهوم المسطرة الجبائية، يكتسي أهمية كبيرة، والتي تتجلى أساسا في كون الإجراءات المسطرية في مجال الضرائب، باعتبارها المحدد الرئيسي للعلاقة بين المكلف والإدارة، نظرا لما تتوفر عليه هذه الأخيرة من صلاحيات وسلطات واسعة في مسطرة فرض وتحصيل الضريبة، إذ تشمل بذلك المسطرة الجبائية الوعاء المتضمن لكل القواعد الإجرائية المنظمة لعلاقة طرفي العملية الضريبية في مختلف مراحلها.

1 محمد قصري: "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، للعدد 62 الطبعة الأولى 2005 ص23.



وخلافا للمدلول الضيق للمسطرة الجبائية، الذي يتم حصره من طرف بعض الباحثين في المنازعات الإدارية والقضائية في المادة الضريبية، أو يقصرون إطلاق هذا المصطلح على مرحلة تصحيح فرض الضريبة فقط، فإن مفهوم المسطرة الجبائية، يجب أن يشمل كل إجراء ضريبي يكون الهدف من تطبيقه تحقيق الإلزام الضريبي في جميع مراحله، وهذا هو المعنى الذي نرومه في هذا البحث، والذي سبقنا إليه الدكتور (عبد الغني خالد) في كتابه: "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"<sup>1</sup>.

فالمسطرة الضريبية، هي مجموعة من القواعد والإجراءات الشكلية، هدفها تنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية وتحقيق الإلزام الضريبي في جميع مراحله؛ إذ لا يمكن حصرها في الإجراءات المتعلقة بإنهاء المنازعات التي تنشأ بين طرفي العملية الضريبية، بل تشمل المسطرة الجبائية كل القواعد الإجرائية التي تنظم العملية الضريبية منذ بداية الإلزام الضريبي إلى نهايته، حيث تكون الإدارة الجبائية مقيدة في جميع تصرفاتها بقواعد مسطرية واضحة احتراماً لمبدأ الشرعية القانونية بالشكل الذي يكفل حقوق الخزينة ويحافظ على حقوق المكلف بالضريبة، ويحميه من كل تعسف أو شطط بسبب تجاوز الإدارة الجبائية للصلاحيات والسلطات المخولة لها قانوناً في مجال فرض وتحصيل الضرائب المباشرة.

وبشكل أدق يمكن تحديد مفهوم المسطرة الجبائية أو الإجراءات الجبائية، في كل القواعد والإجراءات المسطرية المتبعة من طرف الإدارة الجبائية خلال جميع مراحل العملية الضريبية، انطلاقاً من القواعد المرتبطة بتأسيس الوعاء الضريبي والإجراءات المتصلة بعملية تحصيل الضريبة، وصولاً إلى الإجراءات المسطرية المتبعة لإنهاء المنازعات التي

1 عبد الغني خالد: "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، دار النشر المغربية، 2002، ص 11.

تتشأ بين المكلفين والإدارة الجبائية والتي من شأنها تحقيق نوع من التوازن بين سلطات الإدارة الجبائية وحقوق المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>.

إن المسطرة الجبائية باعتبارها مجموعة من القواعد والإجراءات الشكلية، تشكل تجسيدا فعليا للقانون الجبائي، بواسطتها يتم تحقيق الإلزام الضريبي، الذي يستمد وجوده من مضمون الدستور<sup>2</sup>، والذي بموجبه يتحمل الجميع المساهمة في تمويل الشأن العام كل بحسب قدرته التكاليفية وبشكل عفوي.

وإذا كان الأصل هو تحديد الضريبة في إطار إقرار عفوي يصدر عن المكلف بالضريبة، فإن هذا الأخير لا يقدم إقراره داخل الأجل القانوني، أو أنه لا يضمن إقراره كل العناصر التي تفيد في تحديد وعاء الضريبة، ومن تم إخلاله بالتزاماته الإدارية كما يحددها القانون، وذلك وفق ما تمت الإشارة إليه في الفصل المتعلق بالتزامات المكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، وهذا ما يجعل الإدارة الضريبية تتدخل قصد تطبيق القواعد المسطرية لتحقيق الإلزام الضريبي بطريقة أحادية بواسطة الفرض التلقائي، وانطلاقا من الامتيازات والسلطات المخولة قانونا للإدارة الجبائية على الإقرارات التي يتقدم بها المكفون بالضريبة؛ إذ تقوم بالإطلاع على تلك الإقرارات وفحصها ومراجعة الأساس الضريبي داخل الأمد القانوني غير المشمول بالتقادم في إطار الضوابط القانونية التي تنظم

1 للإشارة القواعد المنظمة للعملية الضريبية في جميع مراحلها، تسمى بالإجراءات أو المسطرة وهذان اللفظان يقابلها باللاتينية مصطلح واحد «procedure» والذي حدد تعريفه القاموس الموسوعي الكبير (لاروس) في القانون الإداري: بمجموع القواعد والشكليات المتبعة لإنجاز العمل الإداري، أو مجموع القواعد التي يجب إتباعها لحل الإشكاليات القضائية. والمزيد من التفصيل أنظر: le grand dictionnaire Larousse Paris 1984.

2 الدستور المغربي المراجع، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 91-11-1 بتاريخ 29 يوليوز 2011 الجريدة الرسمية عدد: 5964 مكرر، بتاريخ 1 يوليوز 2011، ص 3600.

والذي نص في الفصل السابع عشر: «على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، للتكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية لإحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور».

عملها هذا كما هي منصوص عليها بالمسطرة العادية أو السريعة لتصحيح الوعاء الضريبي<sup>1</sup>.

لكن من الناحية العملية، يشكل تدخل الإدارة الجبائية إخلالا بالضمانات القانونية المخولة للمكلف بالضريبة في إطار المسطرة التوجيهية لتحقيق الإلزام الضريبي، سواء عند تطبيق مسطرة الفرض التلقائي أو مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي، أو أثناء مباشرة المقتضيات المتعلقة بمسطرة تحصيل الضريبة الواجبة على المكلف ومن هنا تثار منازعات جبائية بين المكلف والإدارة الجبائية، بسبب عدم احترام هذه الأخيرة للإجراءات المسطرية المتصلة بفرض وتحصيل الضريبة، وللإحاطة بأهم الأسباب المؤدية إلى قيام منازعات جبائية بمناسبة تطبيق المقتضيات المسطرية التي تخص فرص وتحصيل الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، ينبغي التعرف على مسطرتي فرض وتحصيل هاتين الضريبتين، ولأجل ذلك، تم تقسيم هذا المحور (الباب الثاني) إلى فصلين، وذلك حسب المراحل، التي تمر منها العملية الضريبية، كما أن هذا التقسيم، اقتضته اختصاصات الجهة الإدارية المكلفة بتطبيق الإجراءات المسطرية، المتعلقة بكل مرحلة على حدى.

حيث خصصنا الفصل الأول لمسطرة إنشاء الالتزام الضريبي؛ أي المسطرة المتعلقة بتحديد وتصفية الوعاء الضريبي، وذلك قصد معرفة الاختصاصات والصلاحيات المخولة للمديرية العامة للضرائب، بصفتها الجهة المكلفة بتحديد العناصر الخاضعة للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، إضافة إلى اختصاصها باحتساب مبلغ هاتين الضريبتين.

وفي الفصل الثاني، سنتناول مسطرة إنهاء الالتزام الجبائي، وذلك لتحديد سلطات الخزينة العامة للمملكة في مجال التحصيل الضريبي.

1 محمد قصري: "للمنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري"، مرجع سابق، ص 23.

وسبب اعتماد هذا الفصل بين سلطات واختصاصات كل من المديرية العامة للضرائب المباشرة، والخزينة العامة للمملكة، هو محاولة للتمييز بين العمليات التي تعود لكل جهاز إداري على حدى، حتى لا يقع المكلف في أي خلط، إذا ما ثار النزاع بشأن هذه العمليات؛ فإذا ثار نزاع في موضوع المرحلتين الأولى والثانية اللتان تتعلقان بتحديد وتصفية الوعاء الضريبي، فالأمر هنا يتعلق بنزاع في الوعاء، يكون فيه المكلف في مواجهة إدارة تمارس ما يسمى بوظيفة الأمر بالاستخلاص، وإذا ثار الخلاف بشأن المرحلة الأخيرة؛ أي في مرحلة التحصيل، يكون المكلف في مواجهة إدارة تمارس وظيفة محاسبية.

ويعود هذا التمييز أيضا إلى مبدأ هام في تنفيذ عمليات المالية العمومية، ويتعلق الأمر بالفصل بين الوظيفة الإدارية (الأمر بالاستخلاص أو الصرف) والوظيفة المحاسبية (استخلاص الموارد أو صرف النفقات)<sup>1</sup>.

1 عبد القادر التعلاتي: "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، دار النشر المغربية، 1997، ص 26 وص 27.

## الفصل الأول: سلطات المديرية العامة للضرائب في إجراءات تقدير وحاء الضرائب المباشرة

إن الوسيلة الفعالة في محاربة أعمال الغش والتهرب الضريبي، لا تكمن في الوسيلة الجزرية كما خالصنا إلى ذلك سابقاً<sup>1</sup>، بقدر ما تتمثل في مدى انضباط الإدارة وأجهزتها واحترامها للقواعد القانونية وللحقوق والضمانات المخولة للمكلفين عند مباشرتها للسلطات والامتيازات التي تتوفر عليها في قيامها بالاختصاصات التي تمارسها على مستوى جميع مراحل العملية الضريبية، وبذلك فنجاح النظام الضريبي لبلد ما، يتوقف على مدى كفاءة وحيوية جهاز الإدارة الضريبية في هذا البلد.

فتنظيم هذا الجهاز مع ما يشتمل عليه من مؤسسات واختصاصات من شأنه أن يؤثر إيجاباً أو سلباً، ليس فقط في المردودية الضريبية المتوخاة، ولكن أيضاً في المساواة والعدالة الضريبية التي تعتبر ضالة كل إصلاح ضريبي<sup>2</sup>.

ولقيام الإدارة الضريبية بدورها على أكمل وجه باعتبارها الطرف المحوري في العملية الضريبية، يتعين عليها مراعاة جميع الضمانات التي منحها المشرع الضريبي للمكلفين، فالإدارة بما لها من امتيازات السلطة العامة تجعلها في علاقة غير متكافئة مع المكلفين، وتعتمد في غالب الحالات إلى تجاوز (المرتفق) مما يجعله في وضعية من التبعية والخضوع<sup>3</sup>، إن الممارسة العملية للصلاحيات والسلطات المخولة للإدارة الضريبية أثبتت وجود عدة نواقص أثرت سلباً على علاقة الإدارة بالمكلف، وذلك ما يمكن ملاحظته من خلال مجموعة من حالات التنازع التي تطرح عند ممارسة الإدارة الضريبية للسلطات والاختصاصات المتعلقة بمسطرة تأسيس وتصفية الوعاء الضريبي، وقبل تحديد بنية وتكوين

1 انظر خلاصة الفصل الثاني من الباب الأول، القسم الأول من هذه الأطروحة.

2 محمد مرزاق وعبد الرحمن أبليلا: "النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب"، مطبعة الأمنية للرباط الطبعة الأولى 1996، ص 20.

3 علي سنجاري: "الدولة بين التقليد والتحديث"، دار المناهل للطباعة والنشر، 1995، ص 42.

الإدارة الجبائية المكلفة بتطبيق مسطرة تأسيس الالتزام الضريبي، واستعراض بعض حالات المنازعات التي تثور بين المكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات والإدارة الجبائية بمناسبة ممارسة هذه الأخيرة للصلاحيات والسلطات المخولة لها قانونا في هذا الباب، سنحاول تحديد طبيعة سلطة الإدارة الضريبية في إجراءات فرض الضريبة من الناحية النظرية، وعليه سنتناول في المبحث الأول، طبيعة سلطة الإدارة الضريبية في إجراءات فرض الضريبة، وفي المبحث الثاني، سنتطرق إلى بنية وتكوين الإدارة الضريبية وبحث اختصاصاتها في مجال تحديد الالتزام الضريبي.

## المبحث الأول: طبيعة سلطات الإدارة الضريبية في مجال تقدير وعاء الضرائب المباشرة

قبل استعراض سلطات الإدارة الضريبية بشكل مفصل، وتحديد وجهات النظر الفقهية حول طبيعة السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في مجال فرض الضريبة على وجه التحديد، لابد من الإشارة إلى أن هذه الإدارة - خاصة في مجال فرض الضريبة على وجه التحديد - تحظى بسلطة أوسع وأشمل تؤثر جميع السلطات الأخرى، وهي ما ينعته الباحثون بالسلطة التقديرية للإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

ونظرا لتشعب القانون الضريبي من حيث تعدد نصوصه واحتوائه على مجموعة من الأنظمة الجبائية الخاصة والخيارات الممكن ممارستها من طرف المكلف والخصومات والإعفاءات، مما يجعل من كل مكلف حالة خاصة تحتاج إلى تقدير الإدارة في معالجة وضعيته ومساهمته الجبائية، مما يؤدي إلى تعزيز هذه السلطة التقديرية، وهذا ما يؤدي بالكثير من الباحثين إلى الإشهاد بظاهرة الإمبريالية الضريبية<sup>2</sup>، التي تمس بمبدأ شرعية الضريبة والموافقة عليها إلى التهرب الضريبي<sup>3</sup>.

ولقيام الإدارة الضريبية بالمهام المنوطة بها على مستوى فرض الضريبة، منحها المشرع بعض الامتيازات والسلطات، والتي اختلف الفقه بشأن طبيعتها وحدود ممارستها (السلطات والامتيازات) على مستوى فرض الضريبة (المطلب الثاني)، ولممارسة

1 "la marge de pouvoir d'appréciation ou (pouvoir discrétionnaire)";

ويقصد بها ذلك الهامش من سلطة التقدير الذي تتوفر عليها الإدارة في اتخاذ القرار بحيث تعتبر الإدارة حاضرة بقوة في جميع مراحل بلورة وتطبيق القانون الضريبي، فهي التي تقوم بإعداد النصوص التشريعية المتعلقة به. سواء القوانين التي تحال على مصادقة البرلمان أو المراسيم والقرارات الوزارية المتخذة لتطبيقه، بل تحتكر وظيفة تفسير وتأويل تلك النصوص عن طريق المذكرات التفسيرية التي تكتسي قيمة عملية. (للمزيد من التفصيل، انظر محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي" مرجع سابق ص 258).

2 Loïc Philip: "le droit fiscal constitutionnel", Economica, Paris, 1990, P76-et P77.

3 Jean-Claude Martinez: "Le statut de contribuable", LGDJ, 1980, Tome 1, P. 28.

-et Khalil Haloui: "Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain", Thèse, Université de Grenoble, Spécialité : Droit Privé, 2011. P 8

اختصاصات وسلطة فرض الضريبة، تعتمد الإدارة على عناصر بشرية ممثلة في موظفيها وعلى هياكل وبنيات إدارية معينة تتجسد في أقسامها وتنظيماتها المختلفة (المطلب الأول).

### المطلب الأول: بنية وتكوين المديرية العامة للضرائب مركزيا وجهويا

تتولى المديرية العامة للضرائب تنفيذ السياسة الجبائية للدولة، وذلك من خلال اضطلاعها بالمهام التالية:

- تقديم الاقتراحات وإنجاز الدراسات التي من شأنها توضيح الاختيارات الإستراتيجية لوزارة الاقتصاد والمالية في مجال السياسة الجبائية؛
- دراسة وإعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي؛
- دراسة وإعداد مشاريع الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين المملكة المغربية والدول الأجنبية والتفاوض بشأنها والسهر على تطبيق التشريع المتعلق بها؛
- ربط العلاقات مع المنظمات الدولية في المجال الضريبي؛
- دراسة وإعداد ونشر المذكرات الدورية التطبيقية المتعلقة بالنصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي؛
- دراسة الأسئلة والاستفسارات المتعلقة بتأويل المقتضيات الجبائية؛
- تلقي ودراسة شكايات الملتزمين المتعلقة بالمنازعات الضريبية أو بطلب تخفيضها أو الإعفاء منها على وجه الاستعطاف وإصدار قرارات بشأن تخفيض الضرائب أو إلغائها أو وقف المطالبة بقوائم الضرائب التي تعذر استخلاصها؛
- متابعة المنازعات الضريبية أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الجبائية؛
- متابعة المنازعات الجبائية أمام المحاكم؛
- إحصاء وتحديد الوعاء الضريبي، وتلقي تصاريح الملتزمين، ووضع وإصدار الضرائب والجبايات التي تتكلف بتحصيلها؛



- تدبير العمليات المتعلقة بالتدبير والضريبة على السيارات (الفنييت) وسائر القيم الصادرة في المجال الضريبي؛
  - تحصيل الرسوم والضرائب الداخلة في اختصاص المديرية العامة للضرائب وحيسبتها؛
  - مراقبة المادة الضريبية وإعداد الوسائل الوقائية لمحاربة الغش الضريبي؛
  - القيام بالمراجعات الضريبية والدراسات والمونوغرافيات المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة، ووضع برنامج لهذا الغرض؛
  - وضع تدبير نظام المعلومات بانسجام مع سياسة تدبير المعلومات والمواقد والمعلومات الموضوعية من طرف الوزارة؛
  - تدبير الموارد البشرية، والمعدات، والإعتمادات المالية المرتبطة بإدارة الضرائب<sup>1</sup>.
- انطلاقا من المهام المذكورة أعلاه، يتبين أن أهمية الإدارة الضريبية تكمن في كونها الأداة الأساسية لتدبير السياسة المالية للدولة بصفة عامة والسياسة الجبائية تحديدا، وتعتبر كذلك الجهاز المكلف بتطبيق النصوص والإجراءات القانونية المحددة لكيفية فرض وتحصيل الضريبة، التي تشكل أهم مورد لخزينة الدولة، وبذلك فلا يمكن أن يكون للسياسة الجبائية أي مفعول ما لم يكن هناك تواصل بين الإدارة كهيكل تنظيمي وبين الخاضع للضريبة كمصدر للتمويل، واعتبارا لهذه الأهمية يـ طلب نجاح الإدارة الضريبية في القيام بمهامها ووظائفها، توفرها على بنية إدارية متكاملة التكوين مركزيا وجهويا (الفقرة الأولى)، وعلى الوسائل المادية والبشرية اللازمة (الفقرة الثانية)، بالشكل الذي يتلاءم مع المهام والاختصاصات المرتبطة بمسطرة تحيد الالتزام الضريبي على مستوى الضرائب المباشرة.

1 لمزيد من التفصيل بخصوص اختصاصات ومهام المديرية العامة للضرائب، يمكن الرجوع إلى الموقع الإلكتروني لوزارة الاقتصاد والمالية:

<http://www.finances.gov.ma>

## الفقرة الأولى: بنية مديرية الضرائب مركزيا وجهويا

لإلقاء نظرة موجزة عن التنظيم الإداري للمديرية العامة للضرائب، لابد من الإشارة إلى بنية هذه الإدارة مركزيا وجهويا وفقا لتنظيم سنة 1978، ثم التعرف على التنظيم الهيكلي الحالي، الذي تم إرساؤه بعد المرور بمجموعة من التجارب والإصلاحات التي عرفتھا الإدارة الضريبية، خاصة الإصلاحات التي تمت بناء على التوصيات التي جاء بها برنامج التقويم الهيكلي لسنة 1984.

فقبل صدور المرسوم رقم 539-78-2، كانت الإدارة الضريبية عبارة عن قسم تابع لمصالح وزارة المالية، وبداية سنة 1978 تحولت إدارة الضرائب من قسم إلى مديرية قائمة بذاتها، وانفصلها عن المصالح غير الضريبية المكلفة بإدارة أملاك الدولة والوكالة القضائية للمملكة<sup>1</sup>، فأصبحت مديرية الضرائب تبعا لمرسوم 1978 المنظم لاختصاصات وزارة المالية تتكون من الأقسام التالية:

- قسم الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها؛
- قسم الضريبة على رقم الأعمال؛
- قسم رسوم التسجيل والتبتر؛
- قسم الدراسات والتشريع الجبائي<sup>2</sup>.

أما على المستوى الجهوي، فقد كانت المصالح الضريبية تتوزع بين مصالح فرعية أو تقسيمات subdivisions تابعة مباشرة للقسم المركزي المعني، حيث كانت هناك تقسيمة خاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها مكلفة بتأسيس هذه الضرائب ومراقبتها والبت في المنازعات التي تنشأ بشأنها، وتقسيمة خاصة بالضريبة على قدر المعاملات تضطلع هي أيضا بنفس الوظائف السالفة الذكر، ومصلحة للتسجيل والتبتر تؤسس وتراقب

1 نور الدين بلقناش: تحديث مديرية الضرائب بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الملاك العالي للمدرسة الوطنية للإدارة، 1993، ص 93.

2 المرسوم الملكي رقم 539-78-2 بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية بتاريخ 22 نونبر 1978، الجريدة الرسمية عدد 3450 بتاريخ 1978/12/13.

وتبنت في المنازعات الخاصة بها، ولم يكن هناك أي مسؤول أو بنية للتنسيق بين هذه المصالح على المستوى الجهوي لا أفقيا ولا عموديا وذلك إلى غاية 1988، تاريخ إحداث مديرية جهوية بالبيضاء الكبرى<sup>1</sup>.

ونظرا للسلبات التي ظلت تعترى تنظيم إدارة الضرائب كما حدده مرسوم 1978، خاصة على مستوى الجوانب المتعلقة بالتنسيق بين المصالح الضريبية مركزيا وجهويا، ثم على مستوى علاقة هذه الإدارة ببعض الإدارات الأخرى، لاسيما المصالح التابعة للخزينة العامة، هذا بالإضافة إلى سمة سلبية أخرى طبعت تنظيم الإدارة الضريبية خلال هذه الفترة، ويتعلق الأمر بهيمنة التركيز وعدم تفويض الاختصاصات للمصالح الجهوية، خاصة فيما يتعلق بالبت في المنازعات الجبائية.

وتبعا لذلك، أصبح إصلاح الهياكل الإدارية لمديرية الضرائب مطلبا أساسيا لتكييفها مع إستراتيجية برنامج التقويم الهيكلي، التي لجأ إليها المغرب بموجب قانون إطار الإصلاح الجبائي المؤرخ في 23-04-1984، والتي هدفت بالدرجة الأولى إلى ضبط الاختلالات المالية، وذلك عبر خلق نظام ضريبي، يستجيب من جهة لجانب تحقيق المردودية، ومن جهة ثانية لضمان العدالة الجبائية.

غير أن هذا الطموح ما كان ليتحقق دون تحديث وعصرنة الجهاز الإداري الضريبي وإعادة هيكلته وفق تصور شمولي، يعتمد إلى تعميم كل الإمكانيات المتاحة، والمتمثلة بالخصوص في نظام المعلومات والعمل على تكوين الأطر وخلق تغييرات جوهرية على مستوى برامج وأجهزة الإدارة ككل، وذلك ضمن استراتيجية تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والخاضعين للضريبة، حيث عرف التنظيم الإداري للإدارة الضريبية منذ سنة 1991 هيكله جديدة تختلف عن البنية التي كان ينظمها مرسوم 1978، إذ تم إدخال مجموعة

1 محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص 213.

من الإصلاحات على إدارة الضرائب التي تزايدت مسؤولياتها بسبب الظروف والمتغيرات الاجتماعية، التي عرفها المغرب خلال تلك الفترة نتيجة لتزايد عدد السكان، وانتشار التصنيع، وتعقد العلاقات الاجتماعية والاقتصادية، ولمواكبة تلك التغيرات أصبحت الضرورة ملحة لتطوير وتحديث جهاز الإدارة الضريبية للنهوض بالأعباء المتزايدة باستمرار.

ومن هنا، كان اختيار المديرية العامة للضرائب، هو توسيع وتدعيم مصالح وإدارات قائمة بالفعل، لا إنشاء مصالح أو إدارات جديدة، وهو اختيار صائب إلى حد ما، غير أنه لا يخلو من عيوب؛ على رأسها تكديس الملفات الضريبية المتعلقة بالمنازعات في مختلف الضرائب سنة بعد أخرى، ولم ينجم هذا التكديس عن الطلبات الجديدة فحسب، بل عن ملفات السنوات السابقة والتي لم يبت بشأنها بعد<sup>1</sup>.

ولتحسين أداء المديرية العامة للضرائب وتجاوز مكامن الخلل الذي عرفه تنظيمها الإداري، تدارك المشرع واقع إدماج المصالح الضريبية المحدثة منذ أكثر من عشر سنوات (صيف 1991)، ليتم تعديل قانون المالية لسنة 2004 لاستبدال عبارات مفتش الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها بعبارة مفتش الضرائب، وتسمية المأمورين المحلفين التابعين لمصلحة الضرائب المباشرة والرسوم التي في حكمها بعبارة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، وتسمية رئيس المصلحة المحلية لوعاء الضريبة ورئيس المصلحة المحلية لربط الضريبة بعبارة رئيس المصلحة المحلية للضرائب<sup>2</sup>.

ومواكبة للإصلاحات التي عرفها التشريع الضريبي المغربي والتي انطلقت بداية سنة 2000، حيث توجت بإصدار المدونة العامة للضرائب سنة 2007، وتحقيقا للأهداف المتوخاة من هذه الإصلاحات والمتمثلة أساسا في:

1 صباح نعوش: "الضرائب المباشرة في المغرب"، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 160.

2 محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي" مرجع سابق، ص 214.

- نفس المرجع السابق، ص 325.

- قراءة أفضل للمقتضيات الجبائية؛

- شفافية أفضل في العلاقات بين الإدارة الجبائية وشركائها؛

- وضع وسيلة عمل مبسطة وعملية رهن إشارة جميع الفاعلين؛

- الوصول إلى هدف أساسي وهام ألا وهو تكريس ثقافة جبائية جديدة<sup>1</sup>.

ولأجل ذلك، تم اتخاذ جملة من الإصلاحات على مستوى المديرية العامة للضرائب، تهم بالأساس مجال التسيير الإداري والتكوين وإعادة هيكلة المصالح الجبائية على الصعيدين المركزي والجهوي، وهكذا تم إحداث مصالح خاصة بالشركات الكبرى ومصالح خاصة بالأشخاص المعنويين الآخرين ومصالح خاصة بالأشخاص الذاتيين، وذلك لتسهيل وعقلنة تسيير ملفات المكلفين وتمكينهم من خدمة إدارية متميزة، بالإضافة إلى منح المديرية الجهوية صلاحيات واسعة في تدبير الشأن الضريبي، وذلك في إطار اللامركزية واللامركز.

حيث تبين أن المشاكل التي تعوق أداء النظام الضريبي المغربي، ليست مشاكل تقنية أو قانونية، بل مشاكل تسييرية، ومن تم فحلها لا يمكن أن يتم إلا بإشراك الجميع في إستراتيجية التغيير، والتي تبدأ بالتحديث العام لخلق المرفق الإداري الجيد ووضع طرق تسيير مسؤولة قائمة على تحسين شروط إنجاز المهام، وقد تم التركيز في الأوراش التي أطلقت من أجل تحديث الإدارة الضريبية على:

- الاستقلالية الإدارية المتزايدة في التدبير؛

- إعادة هيكلة البنيات؛

- تنمية الموارد البشرية؛

- الانفتاح على المحيط.

1 تصريح السيد وزير الاقتصادية والمالية بمناسبة مناقشة مشروع القانون المالي لسنة 2008 أمام لجنة المالية بمجلس النواب.

فابتداء من سنة 1991 وفي إطار سياسة التدبير وإعادة هيكلة الإدارة الضريبية، أصبحت المديرية العامة للضرائب تتوفر على بنية جهوية مكونة من 17 مديرية إقليمية بالإضافة إلى المديرية الجهوية للدار البيضاء الكبرى التي أحدثت سنة 1988، وذلك تجسيدا لسياسة عدم التركيز الإداري وتفعيلا لإدارة القرب، وبذلك تم إحداث مجموعة من المديريات الإقليمية التي تمارس وظائفها تحت إشراف وبتنسيق مع المديريات الجهوية<sup>1</sup>، التي جعلت أهم أولوياتها تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف عبر إعطاء أهمية أكبر لعملية التواصل مع هذا الأخير، ولهذه الغاية "بادرت مديرية الضرائب (يوليوز 2000) إلى إحداث مؤسسة مكاتب الاستقبال والتنسيق bureaux d'accueil et de coordination، حيث بادر بعض المدراء الجهويين إلى فتح مكاتب الاستقبال والإرشاد أثناء موسم وضع التصاريحات بالدخل (مارس)، أما الآن فقد أصبحت هذه المكاتب بنيات إدارية يترأسها رئيس مصلحة، يشرف في نفس الوقت على مكتب الضبط ويستقبل المزمين ويرشدهم إلى الجهات المختصة وخصوصا المقاولات الحديثة النشأة"<sup>2</sup>.

وحسب آخر هيكلة جهوية للإدارة الضريبية، أصبحت المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب تضم المديريات الجهوية التالية:

- المديرية الجهوية بالدار البيضاء؛

- المديرية الجهوية بأكادير؛

- المديرية الجهوية بمراكش؛

- المديرية الجهوية بسطات؛

- المديرية الجهوية بالرباط؛

1 تتوفر مديرية الضرائب على 12 مديرية جهوية، توجد مقراتها بالمدن التالية: الدار البيضاء، الرباط، طنجة، أكادير، مكناس، فاس، وجدة، الجديدة، سطات، مراكش، القنيطرة، وتطوان.

2 محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص 227.

- المديرية الجهوية بالقنيطرة؛

- المديرية الجهوية بطنجة؛

أما المصالح المركزية، فأصبحت تضم المديريات والأقسام التالية:

✓ مديرية التشريع والمنازعات والتعاون الدولي وتضم:

- قسم التشريع؛

- قسم المنازعات؛

- قسم التعاون الدولي والدراسات؛

✓ مديرية الوعاء الضريبي والتحقيقات والإحصائيات، وتضم:

- قسم الوعاء الضريبي؛

- قسم التحقيقات؛

- قسم الإحصائيات والمحاسبة والقيم؛

✓ مديرية نظم المعلومات والبرمجة والمراجعات، وتضم:

- قسم نظام المعلومات؛

- قسم برمجة التحقيقات؛

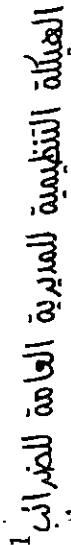
✓ مديرية الموارد والاتصال، وتتكون من:

- قسم الموارد البشرية؛

- قسم البرمجة والاتصال؛

- قسم الميزانية والتجهيزات؛

إلى جانب هذه الهياكل، هناك قسم التدقيق والتفتيش الذي يرتبط مباشرة بالمدير العام.





إذا كان إصلاح التنظيم الهيكلي للمديرية العامة للضرائب وتحسين بنيتها مركزيا وجهويا بما يستجيب لتحسين العلاقة مع المكلفين من خلال اعتماد مفهومي إدارة القرب والإدارة الضريبية المواطنة، التي تجعل من الاهتمام بالمكلف والإنصات إلى مشاكله وملاحظاته ومطالبه أهم انشغالاتها، فإن هذه الإصلاحات كان لها انعكاس إيجابي كذلك على مستوى حصيللة الضريبة، ذلك أن إعادة هيكلة المديرية العامة للضرائب مركزيا وخلق مديريات جهوية قريبة من المكلفين، ساهمت في ضمان مراقبة أفضل للضريبة، مما ساعد على الحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، هذا الدور الذي يعتبر من واجبات الإدارة الجبائية، وذلك ما مكن هذه الأخيرة من تحقيق تدبير جبائي أكثر فعالية، الشيء الذي ساهم في الرفع من حصيللة الضريبة منذ انطلاق مسلسل إصلاح المنظومة الجبائية على مستوى التشريع وفي مجال التسيير الإداري وإعادة هيكلة المصالح الجبائية على الصعيدين المركزي والجهوي، حيث ساهمت مجمل التدابير المتخذة في الرفع من المردودية العامة للإدارة الجبائية وفي تحسين المداخل الجبائية، كما يلاحظ من الجدول التالي<sup>1</sup>:

السنة	2003	2004	2005	2006
نسبة انجاز المداخل من طرف المديرية العامة للضرائب	103,8%	105,6 %	110,7%	119,6%
تطور مداخل المديرية العامة للضرائب	8,7%	8,8%	14,9%	18,8%

وبخصوص الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، سجلت حصيلتهما تطورا مهما خلال السنوات المواكبة للإصلاحات المتخذة على مستوى التشريع والتدبير الإداري، المشار إليها أعلاه؛ فمداخل الضريبة على الشركات مثلا شهدت تطورا مهما خلال السنوات المشار إليها في الجدول أدناه بخصوص تطور الحصيللة الجبائية، نفس الشيء

1 المصدر: نص العرض الذي تقدم به السيد وزير المالية أمام لجنة المالية بمجلس النواب بمناسبة مناقشة القانون المالي لسنة 2008.

بالنسبة للضريبة على الدخل، عرفت حصيلاتها تغيرا ملحوظا بخصوص نفس الفترة، وذلك تماشيا مع التعديلات التي عرفها سعر هذه الضريبة<sup>1</sup>:

جدول بشأن تطور الحصيلة الجبائية. En millions de dirhams.

Désignation	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
الضرائب المباشرة	28.162	30.379	33.236	36.402	43.516	49.010	58.443	79.942	69.711
الضريبة على الشركات	841	1.060	2.003	15.827	19.371	24.182	30.013	46.489	43.532
الضريبة على الدخل	2.600	2.125	2.159	19.677	22.878	24.386	28.009	33.312	25.803

وما تجدر الإشارة إليه، هو أن الإصلاحات المتخذة على مستوى البنية القانونية والإدارية، لم يقتصر انعكاسها على مستوى حصيلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات موضوع هذا البحث، بل تجلى تأثير الإصلاحات المتخذة على مستوى التدبير الإداري الذي ميز تدخل الإدارة الضريبية خلال السنوات الممتدة من سنة 2001 إلى غاية سنة 2009، أيضا على مستوى المكلفين بهاتين الضريبتين، الذين عرف عددهم تطورا كبيرا خلال نفس الفترة المذكورة، وذلك ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول التالي<sup>2</sup>:

1 التقارير السنوية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، والمتعلقة بالفترة الممتدة من سنة 2001 إلى سنة 2009.  
2 التقارير السنوية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، والمتعلقة بالفترة الممتدة من سنة 2001 إلى سنة 2009.

## جدول بشأن تطور عدد المكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

الضريبة	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
الضريبة على الشركات	71.125	75.510	88.375	79.625	85.797	94.745	107.035	118.150	155.605
الضريبة على الدخل	2424.843	2.556.048	2.663.046	155.664	2.977.748	3.283.467	3.536.174	3.825.76	3.700.937

ولضمان نجاح الإصلاحات المتخذة على مستوى التشريع، وفي مجال التدبير الإداري المتمثل في إعادة هيكلة الإدارة الضريبية وتوزيع المهام والاختصاصات بين المصالح المركزية والمصالح الجهوية، طورت الإدارة الضريبية أساليب العمل وأعطت للعنصر البشري عناية أكثر، إدراكا منها بأهميته في إنجاح وتحسين أداء النظام الضريبي.

ومن هذا المنطلق، يجب التأكيد على أن تغليب الجانب الإنساني على الجانب المحاسبي، هو الذي سيساعد على تحقيق تنمية العنصر البشري (الموظفين والمكلفين)، ومن تم ضبط النظام الجبائي في اتجاه الملائمة بين هاجس تحقيق المردودية، وضمان العدالة والمساواة الجبائية، التي يجب أن تسود العملية الضريبية في جميع مراحلها، ومن شأن ذلك أن يعزز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية في إطار من الشفافية التامة ومن تم تجنب نشوء منازعات جبائية في هذا الإطار.

### الفقرة الثانية: تنمية العنصر البشري بالمديرية العامة للضرائب

يتطلب نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها، توفرها على عدة مقومات، يمكن إجمال أهمها في ما يلي:

1. توفر العناصر الفنية والبشرية، ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة؛
2. توفر نظم الرقابة، التي تتميز بدقتها، وسرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة، وفرض العقوبات المناسبة، لضمان انتظام سير العمل؛

3. توفر نظم الأجور، التي تكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تناسب طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافئات تشجيعية، تتطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم<sup>1</sup>.

فكلما كان الاهتمام متزايدا بالموارد البشرية وبفعالية البرامج المخصصة لها كلما تأثرت فرص المردودية بشكل فعال، خصوصا وأن عامل المردودية يحتل مكانة هامة في إدارة الضرائب في جميع دول العالم، بحيث أن مفتشي الضرائب العاملين بمصالح الوعاء والمراقبة وحتى المنازعات تقاس بنجاحاتهم وفعاليتهم بصورة كمية؛ أي بمقدار الضرائب التكميلية والغرامات المترتبة عنها الذين قاموا بتأسيسها وربطها خلال مدة معينة<sup>2</sup>.

ومن هنا يمكن التساؤل عن موقع العنصر البشري ضمن إطار المشاريع الإصلاحية، خاصة منها الرامية إلى تحديث الإدارة الضريبية وتفعيلها وتحسين علاقتها بالمكلفين؟ وعن الإستراتيجية المتبعة لتدبير الموارد البشرية بالإدارة الضريبية؟

لقد تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بالمشكلات الإدارية في كثير من الدول النامية واتخذت إجراءات متعددة لإحداث التطور الإداري في العديد من الإدارات، وقد تبين في معظم الحالات أن مشكلات الإدارة ليست بالضرورة مشكلات فنية أو تكنولوجية بقدر ماهي مشكلات مرتبطة بالعنصر البشري؛ أي أنها مشكلات إنسانية.

إن الاهتمام بالإدارة والإصلاح الإداري، لا يمكن أن يتغافل عن مشكلات البشر، سواء الذين تتعامل معهم الإدارة أو العاملين بهذه الأخيرة، فالضغوط الناشئة عن السلوك الإنساني داخل الإدارة كتنظيم اجتماعي، تحتاج لمعالجتها إلى فهم عميق للأسباب والدوافع وراء الظاهرة السلوكية المشاهدة، ومن ثم أصبحت الدراسات السلوكية من أهم أدوات الإدارة في تحليل مشكلاتها، واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.

1 عصام بشور، نور الله البطريق: "التشريع الضريبي"، مطبعة الروضة، دمشق، 1993 ص 50.

2 محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص 228.

إن السلوك الإنساني، يمثل أحد المحددات الرئيسية لكفاءة الإدارة وإنتاجيتها وأن العوامل الأخرى المساعدة في العمل الإداري، إنما تكتسب أهميتها من خلال العمل الإنساني.

إن الإنسان بسلوكياته وتصرفاته، بأفكاره واتجاهاته، بدوافعه وخبراته، هو المحرك الأول للعمل الإداري، ومن ثم، فإن الإصلاح الذي ينبغي القيام به على مستوى النظام الضريبي، بصفة عامة والإدارة الضريبية على وجه التحديد، - بصفاتها الطرف المحوري في العملية الضريبية الضامن لنجاحها ووفرة حصيلتها، دون إثارة أي نزاع بشأن فرضها أو تحصيلها، يجب التركيز فيه، بصفة رئيسية على تغيير السلوك الإنساني للأفراد والجماعات، التي تتعامل معها الإدارة، والتي تعمل بها، ومن أجلها.

فالإدارة، هي عملية إنسانية بالدرجة الأولى، تستهدف تحقيق أقصى إشباع ممكن للرغبات الإنسانية، والإدارة في سعيها الدائب لتحسين حياة الإنسان، تعمل أساسا من خلال السلوك الإنساني، وتتوقف كفاءتها إلى حد كبير على مدى ونوعية هذا السلوك<sup>1</sup>.

والملاحظ، أنه بالرغم من أهمية العنصر البشري في كسب رهان التجديد والإصلاح، الذي تنهجه الإدارة المغربية، بصفة عامة، والإدارة الضريبية تحديدا، فإن هذه الأخيرة، لا تعتمد المقاربات الحديثة في تدبير العنصر البشري، خاصة منها المقاربة السلوكية، التي وضع أسسها الأولية أحد منظري علم الإدارة (إلتون مايو) وآخرون، من خلال تجريب أنظمة الحوافز كعمل أساسي للرفع من الأداء والإنتاجية<sup>2</sup>.

بالإضافة إلى دور الجوانب المعنوية (والمادية) في تحفيز الموظف وتوجيهه نحو تحقيق أهداف الإدارة، تأتي أهمية استشارته والأخذ برأيه في كل ما يتعلق بتسيير المرفق

1 علي السلمي: "السلوك الإنساني في الإدارة"، مكتبة غريب، القاهرة، 1973، ص 5.

2. لمزيد من الاطلاع بخصوص المقاربة السلوكية في تدبير الموارد البشرية، يمكن الرجوع إلى:

• عبد الحق عقلة: "دراسات في علم التدبير"، الجزء الثاني، دار القلم للطباعة والنشر، 2009.

• ناصر محمد العديلي: "السلوك الإنساني والتنظيمي - منظور كلي مقارن"، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1995.

• علي السلمي: "السلوك الإنساني في الإدارة"، مكتبة غريب القاهرة، 1973.

الإداري، وبكل ما يرتبط بصياغة القرارات الإدارية، والقرار هنا يجب أن يؤخذ بمفهومه الواسع سواء ورد في شكل قوانين أو مذكرات مصلحة، فالمقصود هنا جعل الموظف يشارك في عملية تسيير الشأن العام وليس مجرد مستهلك<sup>1</sup>.

إن المتتبع للطرق التي تعتمد عليها مصالح المديرية العامة للضرائب على مستوى التسيير، سيكتشف بأنها لم ترق بعد إلى مستوى طموحات الخاضعين للضريبة، بحكم افتقارها للوسائل المادية والبشرية اللازمة، ولغياب أسلوب منهجي محكم، من شأنه خلق نوع من المرونة والمصالحة بين الإدارة من جهة، والمكلف من جهة ثانية، وهذا ما يجعل الإدارة الضريبية تبقى موسومة بمجموعة من المظاهر، أو ما يصطلح على تسميتها بتجليات أو الأعراض المميزة للإدارة السيئة، والتي تم حصرها فيما يلي:

- عدم انتظامية الإجراءات المسطرية (المزاجية في التعامل)؛
- عدم القيام بالشيء المتعين القيام به؛
- التمييز في التعامل؛
- الإهمال وعدم الاهتمام؛
- نقص المعلومات أو الامتناع عن تزويد المرتفقين بها؛
- الزبونية والمحسوبية؛
- عدم الكفاءة والجهل<sup>2</sup>.

ويكفي أن يزور المرء إحدى المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب، حتى يكتشف بنفسه أن جميع مظاهر الإدارة السيئة تطبع عمل هذه الإدارة الضريبية، وهذا ما يزكي استمرار النفور والتوتر السائد في علاقة المكلف بالإدارة الضريبية، ومن ثم تزايد نشوء

1 Abdelhak Akla: 'le Changement: une urgence pour une administration asthénique' (REMALD).N avril-juin 1999 p73.

2 إدريس بلماحي (مستشار لدى رئيس مؤسسة وسيط المملكة): "الإدارة الجيدة والإدارة السيئة"، عرض في إطار حلقات التكوين التي نظمتها مؤسسة ديوان المظالم (سابقا)، لفائدة أطر المعهد العالي للإدارة برسم سنة 2007.

منازعات جبائية والحيلولة دون إيجاد الحلول المرضية لها من طرف بعض موظفي الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

ومن أجل تنمية مواردها البشرية وخلق إدارة ضريبية عصرية، تكون بمثابة الهيكل المتين الذي تتحرك عناصره بشكل فعال وبتنسيق أكثر، تبنت المديرية العامة للضرائب سياسة التكوين لموظفيها البالغ عددهم الإجمالي 4902 إطارا وعونا، موزعين بين المصالح المركزية والخارجية، بمعدل تأطير يصل إلى 50 % ومعدل تمثيل نسوي يصل إلى 35%<sup>2</sup>، وذلك حتى يتسنى لهؤلاء القيام بمهامهم على أكمل وجه من خلال الإلمام بمساطر وأطوار العملية الضريبية وباختصاصات مديرية الضرائب التي تتسم بطابعها التقني المعقد.

وأهمية تكوين العنصر البشري بالمديرية العامة للضرائب، لا تفرضها فقط الحاجة للرفع من مردودية ونجاعة الإدارة الضريبية، بل لتجاوز العديد من المنازعات الجبائية التي تنشأ بمناسبة ممارسة موظفي الإدارة الضريبية للمهام المنوطة بهم، والتي تنظمها إجراءات تقنية ومسطرية معقدة، فالكثير من الإجراءات التقنية مازالت لم تف بالغرض المطلوب، بسبب قلة مهنية وضعف تكوين بعض موظفي الإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى ارتكاب عدة أخطاء على مستوى فرض الضرائب وتحصيلها، ولعل السبب في ذلك أيضا، يعود من جهة إلى ضعف تكوين موظفي الضرائب في مجال المعلومات، ومن جهة ثانية

1 في زيارة للمديرية الجهوية بمكناس، مرافقا لأحد الملمزمين قصد تسوية وضعيته الضريبية ومن تم الاطلاع مباشرة على الكيفية التي يتم بها عرض ومعالجة المشكل من جانب الإدارة والخاضع للضريبة، فبعد إنهاء عملية المراجعة الضريبية التي أخضع لها السيد (X) بعد تصنيفه لمقولة الجزارة مع أحد شركائه، والتي بموجبها أصبح مدينا للإدارة الضريبية بمبلغ قدره 160.000 درهم جزء هام من هذا المبلغ فرض خطأ، فأول ملاحظة تسترعي الانتباه بمجرد ولوج الإدارة الضريبية أن هناك فرق كبير بين استقبال زائر قريب أو صديق لأحد الموظفين بالإدارة واستقبال صاحب حاجة كمكلف عادي لا تجمع له أية قرابة أو معرفة شخصية بأحد موظفي الإدارة الضريبية، إن التعامل مع المكلفين لا يتم بنفس الطريقة ولا تراعى فيه المساواة، بل هناك نوع من المحاباة وسيادة المحسوبية والزبونية في التعامل، خاصة عندما يتعلق الأمر بتصنيف المشاكل الضريبية، وهذا السلوك يجعل بعض المكلفين يتخذون مواقف متباينة تجاه الإدارة للضريبة، مواقف يطبعها النفور والعداء، وهذا ما يزيد من تعقيد العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، هذا فضلا عن المزاجية في التعامل من طرف بعض الموظفين، إضافة لما ذكر أن التمييز في التعامل يزيد من الرغبة في التحلل من الالتزام الضريبي لدى بعض المكلفين، ومن تم يدخل هؤلاء في نزاع آخر مع الإدارة الضريبية.

2 هذه الإحصائيات منقولة خلال شهر شتبر 2010 عن الموقع الإلكتروني لوزارة الاقتصاد والمالية:

<http://www.finances.gov.ma/arabe/ministere/direction/dgi.htm>

إلى عدم إلمام التقنيين المشرفين على نظام الحاسوب بالمعلومات والتقنيات الضريبية المراد إدخالها ومعالجتها بواسطة النظام المعلوماتي.

ويزداد الأمر تعقيدا وصعوبة في مجال التكوين للرفع من كفاءة وأداء العنصر البشري بالمديرية العامة للضرائب، خاصة إذا علمنا أن عددا لا بأس به من الموظفين العاملين بهذه الإدارة ليس لهم تكوين جامعي في إحدى التخصصات التي تتقاطع مع طبيعة اختصاصات المديرية العامة للضرائب، التي تتطلب للقيام ببعضها الإلمام بتقنيات المحاسبة وبالعلوم المالية وبالقانون الإداري والتدبير الإداري والمالي والجبائي.

هذا بالإضافة إلى أن سياسة التكوين المتبعة من طرف المديرية العامة للضرائب، تبقى غير كافية لتحسين وتطوير مهارات العنصر البشري بهذه الإدارة.

فرغم خلق مصلحة للتكوين تزامنا مع إعادة هيكلة المديرية العامة للضرائب سنة 1991، فإن هذه المصلحة لازالت هي الأخرى تفتقد لسياسة عامة ومتناسقة في مجال التكوين، فلا تعدو إنجازاتها تتعدى تنظيم بعض العروض النظرية في مجال الإصلاح الضريبي، في حين أن تدعيم سياسة التكوين واستكمال التكوين لموظفي إدارة الضرائب، تستدعي وضع استراتيجية تحدد الأهداف العامة بوضوح مع التمييز ما بين التكوين الأولي الذي يتطلب التقريب ما بين المعارف التي تلقاها الموظف قبل دخوله إلى الإدارة مع ثقافة هذه الأخيرة، والتكوين المستمر الذي تفرضه ضرورة المحافظة على مستوى الموظف من جهة، ومن جهة أخرى للحصول على مؤهلات جديدة تفرضها التطورات والإصلاحات الضريبية وإدخال التقنيات الحديثة في التسيير<sup>1</sup>.

1 لمزيد من التفصيل بشأن سياسة التكوين بالمديرية العامة للضرائب، يمكن الرجوع إلى:

- مؤلف محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، من ص 230 إلى ص 236.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار أن الدكتور محمد شكيري يعتبر من الباحثين الملمين بالمادة الضريبية نظريا وتطبيقيا بصفته باحثا جامعا في المجال الضريبي وإطارا ممارسا بصفته مفتشا إقليميا رئيس للضرائب ومؤطر للمادة الجبائية على المستوى الجامعي وعلى مستوى تكوين المفتشين الجدد بمركز التكوين الضريبي بولاية الدار البيضاء الكبرى.



إن اتباع سياسة للتكوين المتكامل من شأنه أن يساهم في تأهيل موظفي إدارة الضرائب للقيام بالمهام المنوطة بهم، وأن يجعل هؤلاء قادرين على المساهمة في النهوض بالعمل الإداري في ظروف حسنة، وذلك من خلال إلمامهم الجيد بكل وظائف واختصاصات وسلطات الإدارة الضريبية في مجال تأسيس الوعاء الضريبي، والتي اختلف الفقه بشأن تحديد طبيعتها.

### المطلب الثاني: سلطة الإدارة في عملية فرض الضريبة يسه التقيد والتقدير

بخصوص تحديد طبيعة سلطة أو اختصاصات الإدارة الضريبية، في عملية فرض الضريبة، ينقسم الفقه إلى ثلاثة تيارات أو آراء مختلفة، سنتعرف عليها من خلال الفقرتين الموالتين:

#### الفقرة الأولى: الرأي الفقهي الذي يأخذ بالسلطة التقديرية للإدارة الضريبية

يرى أنصار هذا التيار الفقهي، أن الإدارة الضريبية تتمتع - كقاعدة عامة - بسلطة تقديرية وهو رأي الفقيه (trotabas)، الذي نادى به منذ سنة 1925. غير أن السلطة التقديرية للإدارة لا تعني أنها سلطة تحكمية، بل تكون الإدارة الضريبية عند ممارسة هذه السلطة خاضعة لرقابة القضاء المختص، كما يحق للمكلف مناقشة الأسباب التي استندت إليها الإدارة في عملية تقدير الوعاء الضريبي مثلاً، وإذا امتنع المكلف عن الرد على الإيضاحات والتبريرات التي تطلبها الإدارة لفحص الإقرار الضريبي، فإن الإدارة تقوم بتقدير الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم توقيع الجزاءات الضريبية، ومثل هذه الإجراءات يتم اتخاذها بناء على السلطة التقديرية لمفتش الضرائب المختص؛ أي اتخاذ الإجراءات في مثل هذه الحالة يدخل ضمن السلطة التقديرية للإدارة، التي تتوفر في هذه الحالة على سلطة تقدير الاعتداد بالإقرار المقدم من المكلف أو اعتباره كأنه لم يكن، وكذلك تقدير جدية الإيضاحات والتبريرات التي يبديها المكلف عند تحديد وعاء الضريبة، ولا يحد من سلطة الإدارة في هذا

الباب. إلا رقابة القضاء المختص، الذي ينظر في الأسباب التي استتدت إليها الإدارة الضريبية عند مباشرة هذه الإجراءات، سواء من حيث الواقع أو القانون<sup>1</sup>.

وعلى عكس موقف الاتجاه الفقهي الأول هناك تيار فقهي آخر لا يعتد بوجود سلطة تقديرية لدى الإدارة ويرى أنصاره أن الإدارة الضريبية تمارس — كقاعدة عامة — اختصاصا مقيدا، ويمثل هذا الرأي كل من الفقيه Jéze والفقيه Chrétien<sup>2</sup>.

### الفقرة الثانية: الاتجاه الفقهي الذي يميز بين السلطة التقديرية والاختصاص المقيد للإدارة الضريبية

تبعاً لنوع الاختصاصات أو السلطات التي تباشرها، ويلقى هذا الرأي تأييداً من طرف الفقه ومن مجلس الدولة الفرنسي<sup>3</sup>، ولتحديد طبيعة سلطة الإدارة الضريبية، ينبغي التمييز بين سلطة الإدارة الضريبية في فرض الضريبة وباقي السلطات الأخرى التي تباشرها هذه الإدارة.

إذ يرى هذا الاتجاه الفقهي، أن الإدارة الضريبية تمارس اختصاصاً مقيداً في عملية فرض الضريبة (compétence liée)، حيث تكون ملزمة بإجراء ومباشرة عملية فرض الضريبة بمجرد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وتوافر الشروط التي حددها القانون للخضوع للضريبة، ولا يجوز للإدارة أن تمتنع عن مباشرة إجراءات فرض الضريبة أو إيقاف عملية الفرض الضريبي، وذلك طبقاً للمادة 174 من القانون الفرنسي الذي يعاقب الموظف الممتنع عن مباشرة إجراءات فرض الضريبة بالعقوبة المقررة لجريمة الغدر<sup>4</sup>.

1 Louis trotabas et Jean-Marie cottet "Droit fiscal jurisprudence générale", Paris: Dalloz; 4ème édition 1980.P267-268.

2 Chrétien (M) notes sous C.E 29/25/1957 RSF. 1958 P366.

3 Chrétien (M) notes sous Cass civ 5/2/1957 RSF. 1958 P386

4 Gaudem et (P.M) et molinier (j) op.cit, T I, P12-13.

—أما المشرع المغربي فلم يحدد العقوبة، التي يمكن تطبيقها على مفتش الضرائب الذي يتخلف عن مباشرة إجراءات فرض الضريبة، رغم أن عدم فرض الضريبة الواجبة على من توفرت فيه شروط الخضوع للضريبة، يفوت عائدات مالية هامة على خزينة الدولة، كما يشكل حيفاً ومسا بمبدأي العدالة والمساواة في تحمل الأعباء العامة، كما أن عدم فرض الضريبة يمثل خرقاً للفصل 17 من الدستور المراجع، وهذا ما يجعل المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة دون غيرهم رغم تماثل المراكز القانونية، يعمدون إلى مقولة للضريبة ومن ثم نشوء منازعات جبائية بينهم وبين الإدارة الضريبية.

وإذا كانت الإدارة الضريبية لا تمارس عند فرض الضريبة إلا اختصاصا مقيدا، فإنها من الناحية العملية تتمتع بسلطة تقديرية، ويبدو أثر هذه السلطة واضحا في العلاقة بين المكلف ومفتش الضرائب الذي يتولى فحص الإقرارات الضريبية التي يتقدم بها المكلف، خاصة في الحالة التي يلجأ فيها مفتش الضرائب إلى تقدير الدخل الإجمالي والتكاليف الواجبة الخصم، وبصفة خاصة المصروفات المهنية، وكذلك في الحالات التي تطبق فيها الإدارة أسلوب التقدير في فرض الضريبة، وبطبيعة الحال فإن الإدارة الضريبية تخضع عند ممارسة هذه السلطة لرقابة القضاء المختص، لكن المكلف من ناحية أخرى قد لا يتمكن من معرفة الحقوق المخولة له في إطار القانون الضريبي بالنظر لتعدد التعديلات في هذا القانون ولصعوبة نصوصه وغموضها في بعض الأحيان<sup>1</sup>، وهذا ما يجعل الإدارة الضريبية وهي تباشر إجراءات فرض الضريبة، قد لا تراعي بعض الضمانات المخولة للمكلف في هذا الإطار، وبذلك يكون قرار فرض الضريبة مشوبا بعيب المشروعية.

أما بالنسبة لباقي السلطات التي تباشرها الإدارة الضريبية، فتنتمتع فيها بسلطة تقديرية، والاستثناء هو الاختصاص المقيد<sup>2</sup>.

ومن الأمثلة الدالة على أن الإدارة تتمتع بسلطة تقديرية، قيامها بتوقيع الجزاءات الضريبية<sup>3</sup>، كالغرامات والزيادات التي تفرضها الإدارة على المكلف الذي يتخلف عن أداء دين الضريبة الواجب الأداء، لكن هناك بعض الجزاءات المالية المفروضة بمقتضى القانون، والتي لا تملك الإدارة أية سلطة تقديرية في تطبيقها، كالجزاءات المفروضة في حالة عدم التصريح بتوقف المنشأة عن مزاولة نشاطها أو بيعها أو اندماجها أو انقسامها أو تحويلها، ونفس الشيء ينطبق على سلطة الإدارة بخصوص الجزاءات المطبقة نتيجة عدم احترام باقي الضوابط والشكليات الواجبة في تقديم التصريحات، أو المرتبطة بعملية حجز الضريبة في

1 Philip (L) : « réflexions à partir d'un cas pratique sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale ». R.F.f.P1986, P119-134.

2 Méric.Cancl sur C, E29/5/1957 RDF N°29 doc 1957.

3 Ricci (J.cl) : op.cit. P298.

المنبع، فنطاق تطبيق الجزاءات المفروضة في مجال تحديد الوعاء الضريبي محدد قانوناً، ولا يمكن للإدارة الضريبية إعمال سلطتها التقديرية في هذا المجال<sup>1</sup>؛ ففي حالة عدم احترام المكلف بالضريبة للضوابط والشكليات الواجبة في تقديم التصريحات، تلجأ الإدارة إلى أسلوب التقدير الإداري للضريبة أو فرض الضريبة حكماً " Taxation d'office " مع إمكانية فرض الزيادة كما هو منصوص عليها في المواد من 193 إلى 198 من المدونة العامة للضرائب، بخصوص الجزاءات المشتركة المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، والمادة 199 بشأن الجزاءات الخاصة المتعلقة بالضريبة على الشركات، ثم المواد: من 200 إلى 203 المحددة للجزاءات الخاصة المتعلقة بالضريبة على الدخل، وإذا كانت سلطة الإدارة الضريبية مقيدة قانوناً بخصوص تطبيق الجزاءات، فإنها تملك سلطات أخرى، متعلقة أساساً بإصدار القرارات التنظيمية والمنشورات والمذكرات التفسيرية، والتي تنظم بصفة أساسية القواعد التفصيلية لتطبيق القوانين الضريبية في شأن المكلفين، غير أن سلطتها في هذا المجال تبقى مقيدة أيضاً بما جاء في هذه القوانين؛ فلا يجوز لها أن تزيد عليها شيئاً جديداً أو تعدل فيها أو تعطل تنفيذها.

إضافة إلى السلطات السالف ذكرها المخولة للإدارة الضريبية حتى يتسنى لها القيام بوظيفة فرض الضريبة على أكمل وجه، والتي اختلف الفقه بشأن طبيعتها وحدود ممارستها، تمارس الإدارة سلطة أخرى لا تقل أهمية وتأثيراً في المركز القانوني والقدرة التكليفية للمكلف، ويتعلق الأمر بسلطة تقرير الإعفاء من الضريبة، حيث تكون سلطتها مقيدة متى توفرت الشروط المحددة قانوناً للاستفادة من الإعفاء الضريبي، وفي حالة رفض الإدارة تقرير الإعفاء المقرر قانوناً، يجب أن يكون الرفض معللاً، لأن تقرير الإعفاء لمن توافرت فيه الشروط التي حددها القانون، يعتبر من الحقوق المقررة للمكلف<sup>2</sup>.

1 راجع الجزاءات المنصوص عليها في المواد: من م184 إلى م209 ضمن الجزء الثالث من المدونة العامة للضرائب.

وبخصوص طبيعة سلطة الإدارة في هذا المجال، يقر القضاء الفرنسي بأن الإدارة الضريبية تتمتع في مجال الإعفاءات الضريبية — بهدف تحقيق الأغراض الاقتصادية — بسلطة تقديرية، لكنها تخضع في مباشرتها لهذه السلطة لرقابة القاضي الإداري<sup>1</sup>، وهذا ما يمكن استنتاجه من خلال استقراء مقتضيات المادة 31 من المدونة العامة للضرائب<sup>2</sup>، المحددة للإعفاءات من الضريبة على الدخل، التي يتبين من خلالها أن مناط الإعفاء الضريبي بمقتضى هذه المادة، يتمثل في إعفاء المنشآت المنصوص عليها في المادة 6 (1) "باء"، (1 و 2) من المدونة العامة للضرائب من مجموع الضريبة على الدخل طوال مدة خمس (5) سنوات، وبفرض الضريبة بالسعر المنصوص عليه في المادة 73 (II — "واو" — 7) فيما بعد هذه المدة، رغبة من المشرع في مساعدة المقاولات الحديثة النشأة وتشجيعها على التطور، وعليه فإن الإعفاء مقرر لهذه الغاية، وبذلك لا يمكن للإدارة الضريبية اتخاذ أي قرار من شأنه حرمان المكلف من حق الاستفادة من الإعفاءات الضريبية متى توافرت الغاية وشروط الاستفادة المحددة قانوناً<sup>3</sup>.

وانطلاقاً من وجهات نظر بعض الفقهاء بخصوص طبيعة وحدود السلطة التقديرية التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية، فإن هذه السلطة بدأت تعرف نوعاً من التضييق بواسطة مجموعة من الآليات، التي أصبحت تشكل حدوداً وحسراً لتلك السلطة التقديرية، والتي تتجسد أساساً في الدور الذي يلعبه البرلمان من خلال رفض أو تعديل مضماني القوانين الضريبية التي تقدمها السلطة التنفيذية، إضافة إلى باقي آليات الرقابة الممارسة من طرف القضاء الدستوري والإداري على النصوص التنظيمية، والتي قد تتعرض للإبطال في حالة مخالفتها لروح النصوص التشريعية، هذا دون إغفال الدور الذي تلعبه لجان التحكيم الضريبية من خلال التصدي لحالات التعسف الذي تمارسها الإدارة الضريبية على مستوى

1 حكم صادر عن مجلس الدولة الفرنسي، بتاريخ 26 يناير 1986 (G.A.A: P556-560).

2 تم تغيير هذه المادة بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2008.

3 المادة 7 من المدونة العامة للضرائب، بشأن تحديد شروط الاستفادة من الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل.

مسطرة إنشاء الإلزام الضريبي، سواء بمناسبة تطبيق إجراءات الربط الضريبي، أو أثناء ممارسة عملية تصحيح الأساس الضريبي المصرح به.

وهذا ما سنحاول إبرازه ضمن النقطة الموالية من خلال عرض بعض حالات المنازعات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية عند قيام هذه الأخيرة بمباشرة الإجراءات المسطرية التي تخص تقدير وعاء الضرائب المباشرة.

## المبحث الثاني: القواعد والإجراءات المحددة لاختصاصات المديرية العامة للضرائب (في فرض الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات)

إن التطبيق العملي لاختصاصات الإدارة الضريبية فيما يتعلق بفرض الضرائب المباشرة، يؤدي في كثير من الحالات إلى نشوء منازعات جبائية، بسبب إخلال الإدارة ببعض الضمانات القانونية الممنوحة للمكلفين ( كالإخلال بمسطرة التبليغ، عدم احترام الإجراءات المسطرية المتعلقة بتصحيح أسس الضريبة، حرمان الإدارة لبعض المكلفين من الإعفاءات الجبائية، تفسير النصوص القانونية)، إذ غالبا ما يكون تدخل الإدارة في هذا الإطار مشوبا بعيب المشروعية بسبب عدم احترامها لبعض الإجراءات المسطرية والقواعد القانونية عند تحديد الوعاء الضريبي، نظرا لكثرة النصوص القانونية وتعدد الإجراءات المسطرية إذا كانت الضريبة مفروضة على الدخل أو على رأس المال، بل تتعدد هذه الإجراءات أو تتوحد أيضا إذا كان النظام الضريبي يقوم على أساس الضريبة الموحدة أو الضرائب المتعددة على فروع الدخل، وعموما فالقواعد القانونية المنظمة لإجراءات ربط الضريبة تشمل نوعين أساسيين<sup>1</sup>:

-النوع الأول: قواعد موضوعية règles de fond، وتشمل القواعد المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي (من حيث الأشخاص والأموال) وتقدير قيمته وتحديد الواقعة المنشئة للضريبة.

1 Passeron (s): un appart jurs prudentiel capital en matière de remise en cause des impositions, théorie des décisions de gestion et des erreurs R.S F 1973 P258.

-النوع الثاني: القواعد الإجرائية règles de forme، وتشمل الإجراءات التي حددها القانون للتوصل إلى ربط الضريبة، ذلك أن القانون يتطلب فرض الضريبة في إطار إجراءات محددة، في حالة عدم احترامها من طرف الإدارة يكون تدخل هذه الأخيرة مخالفا للقانون، ويقصد بفرض الضريبة - بصفة عامة - تحديد دين الضريبة المستحق في ذمة المكلف، ولتحديد هذا الدين، يوجب القانون إتباع إجراءات تمهيدية معينة، فالإدارة تكون ملزمة بالتقيد بما ينص عليه القانون بخصوص فرض الضريبة؛ لأن القواعد المنظمة لعملية فرض الضريبة تعتبر من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام، والتي يترتب على مخالفتها البطلان قضائيا، وتعتبر القواعد الموضوعية المتبعة في تحديد وعاء الضريبة وأسس تقدير قيمته بدورها متعلقة بالنظام العام، ما لم يقض القانون بخلاف ذلك<sup>1</sup>.

والأصل أن إجراءات فرض الضريبة، تبدأ بتقديم الإقرار الضريبي من طرف المكلف وتنتهي بصدور قرار الفرض الضريبي أو جدول التحصيل بالنسبة للضرائب المباشرة التي تحصل عن طريق جداول إسمية، أو بصدور قرار إداري بالتحصيل ما لم يؤد من الضريبة بالنسبة للضرائب التي تحصل عن طريق الحجز من المنبع، كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على الدخل المتحصل من الرواتب والأجور<sup>2</sup>، وقد تنتهي الإجراءات بصدور قرار بالإعفاء من الضريبة، وبانتهاء عملية فرض الضريبة تبدأ عملية التحصيل بالوفاء بدين الضريبة اختيارا وبالتحصيل الجبري بالتنفيذ على أموال المكلف، وتحديد بداية ونهاية إجراءات فرض الضريبة على هذا النحو أمر لازم لتحديد القواعد القانونية الواجبة التطبيق بالنسبة لهذه الإجراءات، ومن تم معرفة إلى أي مدى تلتزم الإدارة بالإجراءات المتعلقة بمسطرة تأسيس الوعاء الضريبي؟ خاصة الإجراءات التي تخول الإدارة الضريبة حق الإطلاع على دفاتر المكلفين وسجلاتهم وحساباتهم، وكذا الإجراءات المنظمةة لحق الإدارة الضريبة في الفحص

1 خالد الشاوي: نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، مطبوعات جامعة بنغازي، الطبعة الأولى 1975، ص 273.

2 Merie (j): "l'application dans le temps des lois de procédure en matière Fiscale"; A.J.D.A.1970 I.136.

والرقابة على إقرارات المكلف ودفاتره وحساباته<sup>1</sup>، وذلك قصد تحديد الوعاء الضريبي وضبط المادة الخاضعة للضريبة وقواعد تطبيقها، ومن ثم تحديد نوع المنازعات التي تطرح في هذا الإطار بين المكلف والإدارة الضريبية.

وتبعا للمعطيات التمهيدية الآنف ذكرها، يمكن تصنيف الإجراءات المسطرية أو الطرق المتبعة في تحديد الوعاء الضريبي إلى طريقتين أو صنفين أساسيتين هما: إجراءات التحديد المباشر (المطلب الأول) وإجراءات التحديد غير المباشر (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: الطرق المباشرة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة

تتمثل الإجراءات المباشرة المعتمدة لتقدير الوعاء الضريبي في التصريح الذي يقدمه المكلف بنفسه بخصوص دخله، أو عن طريق التصريح الذي يودعه الغير لدى المصالح الضريبية المختصة (الفقرة الأولى)، إضافة إلى تقدير الوعاء الضريبي اعتمادا على التصريح الذي يقدمه المكلف مع حق الإدارة الضريبية في مراقبة تلك التصريحات (الفقرة الثانية)، تتجلى الطريقة المباشرة الثانية في إجراءات التحديد التلقائي، وهي إجراءات قانونية ترمي إلى تحديد المادة الخاضعة للضريبة من طرف الإدارة بصورة انفرادية، ثم كجزء عندما يخل المكلف بواجبه التصريحي ويصبح في وضعية غير نظامية irrégulière situation الأمر الذي يسمح للإدارة بتحديد الأساس الضريبي بصورة انفرادية، وذلك في الحالات التي حددها القانون حصرا وقيد لجوءها إلى هذه التقنية في تقدير الوعاء الضريبي بمجموعة من الشروط حفاظا على الضمانات القانونية المخولة للمكلف (الفقرة الثالثة).

### الفقرة الأولى: أهمية التصريح في تحديد وعاء الضرائب المباشرة

أصبح التصريح الضريبي يشكل قاعدة عامة بالنسبة لكل الأنظمة الضريبية المعاصرة لما يتيح ذلك من مشاركة فعالة للمكلف في تحديد عناصر الوعاء الضريبي بشكل مباشر، فالمكلف هو المعني بتحديد وعائه الضريبي والقادر على تقدير ما يملك من المال وما يحصل

1 Merie (J). art.préc. AJDA 1970 I p137.



عليه من دخل، لذا أوجب المشرع على المكلف التصريح بدخله ونشاطه والأرباح المحصل عليها من النشاط الذي يزاوله في موعد يحدده القانون، وتضمن ذلك التصريح كل العناصر المتعلقة بنشاطه ودخله مع افتراض حسن نية وأمانة المكلف بالضريبة باعتباره الأقدر على معرفة دخله وأرباحه.

وتكمن أهمية الإجراءات المباشرة لتقدير الوعاء الضريبي، في كونها تمكن الإدارة الضريبية والمكلف من معرفة المركز القانوني لبعضهما البعض بشكل واضح، وتبادل وجهات النظر بخصوص ذلك المركز القانوني والرد على ما يثيره كل طرف من دفعات أو مسائل قانونية في سبيل التوصل إلى فرض سليم للضريبة الواجبة على المكلف، وهذا ما يساعد على تفادي نشوء منازعات ضريبية عند تحديد المادة الخاضعة للضريبة<sup>1</sup>.

إن تقدير وعاء الضريبة على أسس واقعية، يشكل مظهرا من مظاهر العدالة الجبائية وشرطا لازما لكفالتها (العدالة)، كما أن تقدير الوعاء الضريبي وفق هذه الأسس يؤدي إلى صيانة مصالح خزينة الدولة، ويحفظ حقوق المكلف، لما يضمنه له من مساهمة في الأعباء العامة بنسبة تأخذ في اعتبارها قيمة المال الخاضع للضريبة، أما إذا فرضت الضريبة بشكل لا يراعي المقدرة التكاليفية للملزم بسبب المغالاة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة، فإن لذلك عدة انعكاسات سلبية على حصيلة الضريبة أولا، بسبب لجوء المكلف إلى الطرق التي من شأنها أن تجعله يتهرب من عبء الضريبة، إضافة إلى نشوء نزاعات جبائية متعددة في هذا الإطار(\*)، وتجنب هاذين الأمرين لا يمكن أن يتم إلا بالتزام الإدارة الضريبية وتقيدتها بالإجراءات المسطرية المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي واحترام تراتبيتها في التطبيق.

فإذا تقدم المكلف بالتصريح الضريبي، يجب على الإدارة احترام الشكليات المطلوبة في مجال المراقبة التي أناط المشرع للإدارة أمر مباشرتها للتأكد من صحة التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف للجهة المعنية.

1 Bernard (M) et autres : "Pour la prévention du contentieux adm- (contentieux fiscal)"; E.D.C.E 1988, p25.

فمن البديهي أن الأنظمة الجبائية تتجه إلى إقرار قاعدة التصريح العفوي كما سبق الذكر، وكذا الدفع العفوي لدى المحصل للمستحقات الضريبية الناتجة عن التصريحات مع حفظ حق الإدارة في ممارسة المراقبة اللاحقة؛ أي معادلة التصريح المراقب *déclaration contrôlée*، لكن الملاحظ أن الإدارة لا تكتفي بحق المراقبة، بل تقدم على إرساء ميكانيزمات عدة لاستقراء المعطيات اللازمة لتأسيس الوعاء الضريبي في مواجهة المكلف عن طريق غير المتعامل معه، بحيث تفرض على المكلف توفير المعلومات اللازمة حول نشاطه المهني وطبيعة وحجم المعاملات التجارية التي أبرمها مع زبائنه ومورديه، وذلك لتمكين الإدارة من إجراء مقارنة أو تقاطع بين تصريحات المكلف لحسابه وتصريحاته لفائدة الغير<sup>1</sup>.

1 محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص 393.

\* كمثال للمنزعات التي تطرح في هذا الإطار، ندرج القضية الصادر بشأنها حكم عن المحكمة الإدارية بفاس في الملف رقم 92/غ/2005 بتاريخ 2005/7/13، موضوع الطعن بالاستئناف من طرف المكلف، حيث جاء في القرار الاستئنافي عدد: 193 المؤرخ في: 2008/3/5/ ملف إداري القسم الثاني عدد: 2006/2/4/232، بأنه يزاول مهنة المحاماة رفقة زميله الأستاذ محمد بوغور في إطار الاشتراك في مصاريف المكتب الكائن برقم 29 زنقة تطوان الشقة 4 الطابق الأول الأطلس فاس، وأنه توصل بإنذار بأداء الضريبة المهنية ذات جدول المكلفين عدد 13242176 عن سنوات 2001 - 2003 - 2004 وأنه لم يتوصل بالإعلام الضريبي بطريقة قانونية وأنه لم يكن يزاول المهنة سنة 2001 بالمكتب المذكور، أما بخصوص السنتين 2003 و 2004 فهما متسمان بالمغالاة في التقدير مع أنه يتقاسم مع زميله المحامي ذ/ بوغور مصاريف المكتب ولا يؤدي سوى مبلغ 900 درهم نصف الوجيبة الكرائية، لذا يلتزم بإلغاء الضريبة المهنية المفروضة عليه برسم سنوات 2001 - 2003 - 2004 وعند عرض القضية للمناقشة لأجاب مدير إدارة الضرائب بأن المستأنف يزاول المهنة منذ سنة 1994 ومسجل بقوائم الضريبة المهنية بهذه الصفة، بعنوانه القديم وأنه لم يشعر إدارة الضرائب بتغيير عنوانه ولم تعلم بهذا التغيير إلا عن طريق لجنة الإحصاء تم الاحتفاظ بنفس الجدول السابق وإن لجنة الإحصاء توصلت إلى أن المستأنف يعتمر المكتب الجديد بمسومة كرائية، وبعد تبادل المذكرات والبحث بمكتب القاضي المقرر انتهت الدعوى بصدر الحكم بعدم قبول الطلب في شقه المتعلق بالضريبة المهنية عن سنة 2003 ورفضه في الشق المتعلق بسنتي 2001 و 2004 وبإبقاء الصائر على رافعه، وهو الحكم المستأنف بمقال أجاب عنه مدير الضرائب بمذكرة مؤثر عليها بتاريخ 2006/3/20 ملتصقا بتأييد الحكم المستأنف، إلا أن المجلس الأعلى سابقا، اعتبر الحكم المستأنف مجانباً للصواب فيما قضى به من رفض الطلب بشأن الضريبة المذكورة المفروضة برسم سنة 2004 وأما فيما يخص سنة 2001 فلم يكن المستأنف قد أبرم عقد المساكنة مع زميله بعد قالعقد المذكور محرر بتاريخ 2002/5/29 والذي ليس محل مجادلة من طرف إدارة الضرائب ولم يدل المستأنف بما يفيد كونه كان يؤدي وجيبة كرائية تقل عن 1800 درهم في الشهر، فالاستئناف غير مؤسس فيما يخص السنة المذكورة والحكم المستأنف صائبا فيما قضى به بهذا الصدد وواجب التأييد في هذا الشق المتعلق بسنة 2001. ولهذه الأسباب قضى المجلس الأعلى بإلغاء الحكم فيما قضى به برفض الطلب المتعلق بالضريبة المهنية عن سنة 2004 والحكم بإلغائها فيما زاد على المبلغ المستحق على أساس قيمة كرائية شهرية محددة في مبلغ 900 درهم في الشهر وبتأييده فيما عدا ذلك وبتحصيل إدارة الضرائب ثلث الصائر مع إبقاء الثلثين الآخرين على عاتق المستأنف: (للاشارة، الحكم والقرار الاستئنافي غير منشورين).

وحيث سبق الحديث على مستوى محور الالتزامات الإدارية الواجبة على المكلف<sup>1</sup>، وتم تناول أشكال الإقرارات الضريبية وأنواعها ودورها في تحديد الإلزام الضريبي، حتى في الحالات التي تتوفر فيها الإدارة الجبائية على كافة المعطيات لتحديد الوعاء الضريبي، فتبين أن التصريحات الضريبية لا تحظى بمصادقية مطلقة في أعين الإدارة الجبائية التي تخضعها للمراقبة، لذا سنحاول الإحاطة بالإجراءات المسطرية للمراقبة الضريبية باعتبارها سلاحا تتوفر عليه الإدارة مقابل قاعدة التصريح العفوي في تحديد الوعاء الضريبي التي كرسها المشرع الضريبي المغربي أسوة بباقي الأنظمة الضريبية المعاصرة، وذلك من خلال دراسة مضامين مسطرة المراقبة، انطلاقا من استقرار النصوص القانونية المنظمة لها، لأهميتها في التعريف بسلطات الإدارة الضريبية والضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار تطبيق إجراءاتها، ثم من خلال دراسة الجانب العملي أو التطبيقي الذي يخص الميكانيزمات العملية لهذه المسطرة، وذلك لمعرفة بعض حالات النزاعات الجبائية التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بعملية المراقبة على التصريحات، التي يتقدم بها المكلف بخصوص دخله ونشاطه الخاضع للضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات.

### الفقرة الثانية: الإجراءات المسطرية للمراقبة الضريبية

يقصد بالمراقبة الضريبية الاختصاصات والامتيازات المقررة للإدارة الضريبية، سواء للتحقق من صحة الإقرارات ومن أمانتها، أو للوقوف على حقيقة الوضعية الضريبية للمكلف في حالة التخلف عن تقديم الإقرار الضريبي<sup>2</sup>.

وإذا كانت المراقبة الضريبية ترتبط أساسا بتنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، فإن المشرع كما يعمل على توفير الامتيازات اللازمة للإدارة الضريبية لتمكينها من ممارسة عملها هذا بطريقة فعالة ومن ثم التصدي لظاهرة التهرب الضريبي، فإنه

1 راجع "الالتزامات ذات الطبيعة الإدارية" ضمن المطلب الأول، المبحث الأول من الفصل الثاني، من الباب الأول، من القسم الأول، (من الصفحة 100 إلى الصفحة 108 من هذه الأطروحة).

2 Tixier (G) et Gest (G): "Manual de droit Fiscal", op.cit, p.181.

يحرص على منح المكلف الضمانات القانونية الضرورية لمواجهة حالات ممارسة الإدارة الضريبية للمراقبة بطريقة تحكمية أو مخالفة للقانون، حتى لا يتم المس بالحقوق الفردية للمكلف وحرية الشخصية<sup>1</sup>.

ولمراقبة التصريح الضريبي تتبع الإدارة الضريبية أحد الأسلوبين التاليين:

✓ أسلوب المراقبة المكتبية الداخلية **contrôle sur pièces**؛ أي المراقبة على وثائق الملف الضريبي للمكلف، حيث تكفي الإدارة الضريبية بالمراجعة المكتبية للإقرارات الضريبية، سواء من حيث انتظامها أو صحتها ومدى اتفاقها مع البيانات والمعلومات المتوفرة لديها.

✓ أسلوب المراقبة في عين المكان **Le contrôle sur place**؛ أي المراقبة لدى المكلف، وفيها تلجأ الإدارة الضريبية إلى فحص حسابات المكلف (المراقبة المحاسبية).

#### • أولاً: حق الإطلاع

بالنسبة للأسلوب الأول يكتسي أهمية قصوى، إذ تتم المراقبة عن طريق الغير وبصفة خاصة الإقرارات المقدمة من المكلفين الآخرين أو من خلال ملفاتهم الضريبية ومقارنتها مع الوثائق المتضمنة بالملف الضريبي للمكلف المعني بالمراقبة للتأكد من صحتها، وكمثال لذلك: فصاحب العمل يثبت في إقراراته ودفاتره الأجور المدفوعة للعمال والتي تعتبر بمثابة دخل، وكذلك أتعاب المحامي أو المستشار القانوني للشركة والتي يثبتها المكلف في إقراراته ودفاتره المحاسبية، تعتبر دخلاً بالنسبة لصاحب المهنة (المستشار القانوني أو المحامي مثلاً)، وبذلك يمكن للإدارة الضريبية أن تحصل على عناصر ومعلومات تفيدها في تحديد الوضعية الضريبية الصحيحة للمكلف الخاضع لملفه الضريبي للمراقبة، فإطلاع الإدارة الضريبية على الوثائق المتضمنة بالملفات الضريبية والتصريحات المقدمة من طرف الغير، تمكنها عند إجراء المراقبة المكتبية الداخلية من التأكد من صحة وأمانة الإقرار المقدم من طرف المكلف بصفة مبدئية، كما تقوم الإدارة كذلك بمقارنة المصروفات والتكاليف التي يخصصها المكلف

1 Tixier (G) : "les prérogatives de l'autorité administrative en Matière Fiscale" ; R.S.F 1958 ; p.114

المعني بالمراقبة بنظيرتها من التكاليف والمصروفات التي يتحملها المكلفون الآخرون الذين يزاولون أنشطة مماثلة للأنشطة التي يباشرها المكلف، لكن دون الإخلال بسر المهنة.

وللإدارة الضريبية أن تطلب من الغير الذي يتعامل معه المكلف، موافاتها كتابة بالبيانات اللازمة لموضوع العمليات التي تمت مع المكلف المعني بعملية المراقبة، بالرغم من أن هذا الغير قد لا يكون من الأشخاص الخاضعين لحق الإطلاع، ولكن يكون للغير في مثل هذه الحالة أن يتمتع عن الاستجابة لطلب الإدارة الضريبية<sup>1</sup>، خاصة إذا كان طلب الإدارة يتعلق بمدى بعض الوثائق التي لا يسمح بالإطلاع عليها، وذلك ما يطرح نوعا من التعارض بين حق الإطلاع المخول للإدارة الضريبية والسري المهني، وفي هذا الإطار ميز المشرع بين الوثائق التي تحتفظ بها الدولة والهيئات التابعة لها، والوثائق التي هي في ملك الخواص، فبالنسبة للأولى لا يمكن لمن يمسكها معارضة حق إدارة الضرائب بحجة السري المهني، وذلك ما يستنتج من الفقرة الأولى من المادة 214 من المدونة العامة للضرائب التي جاء فيها، أنه يجوز لإدارة الضرائب، كي تتمكن من الحصول على جميع المعلومات التي من شأنها أن تفيدها في ربط ومراقبة الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة على الغير، أن تطلب الإطلاع على:

"1-...؛

أ-...؛

ب- السجلات والوثائق التي تفرض القوانين أو الأنظمة الجاري بها العمل مسكها وكذلك جميع العقود والمحركات والسجلات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضرائب والواجبات والرسوم.

غير أن حق الإطلاع لا يمكن أن يشمل مجموع الملف فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي<sup>2</sup>.

1 Paul Marie Gauderiet: "Etudes de Finances publiques"; Economica. Paris, 1984 P.641-652.

2 المادة 214 من المدونة العامة للضرائب.

الملاحظ من صيغة هذا النص، أن المشرع ركز على بعض المهن التي تقدم خدمات ذات طابع محاسبي، أو ضريبي أو قانوني، والتي تقتضي الاحتفاظ بسرية العمليات التجارية في مرحلة معينة، كالصفات والمفاوضات التجارية التي لم تأخذ بعد صيغتها النهائية، لكن ذريعة السر المهني من جهة ينبغي أن لا تطرح عائقا للحيلولة دون تمكين الإدارة من الإطلاع على جميع الوثائق التي من شأنها تحديد الوضعية الضريبية الحقيقية للمكلف موضوع المراقبة من طرف الإدارة الضريبية، وذلك للأسباب التالية:

- أن الموظف الذي يطلع على وثائق الخاضع لهذه المسطرة، هو نفسه محاط بالسر المهني، إذ يفترض فيه أنه لن يفشي سر أحد، ثم أن المصلحة العامة تعتبر فوق كل مصلحة خاصة، مما جعل القضاء الأوربي (وخاصة البلجيكي) لا يكثر بمسألة السر المهني في مواجهة الإدارة<sup>1</sup>.

- ومن جهة أخرى، فحق الإطلاع المخول للإدارة الضريبية بموجب النص المشار إليه أعلاه، لا يعتبر من الامتيازات الاستثنائية للإدارة الضريبية، بدليل أنه قرر للمكلف ضمانات أساسية تتمثل في الالتزام بالمحافظة على سرية البيانات والمعلومات التي تتوافر لدى الإدارة الضريبية من ممارستها لهذا الحق الذي يرجع تاريخ سنه في مجال الضرائب المباشرة إلى ظهير 9 أكتوبر 1920<sup>2</sup>.

ويجيز هذا الحق للإدارة، كي تتمكن من الحصول على المعلومات اللازمة التي من شأنها أن تفيدها في ربط ومراقبة الضريبة، أن تطلب الإطلاع على:

1. Jean Pierre Bours: " La notion du secret dans ses rapport avec le droit Fiscal " Réflexion offerts à Paul Sibille, Etudes de fiscalité, Bruselles 1981, P 251 et 252

-أورده عبد الغني خالد: "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق ص 123.

2 عبد القادر التعلاتي: "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، دار النشر المغربية، 1997 ص 71.

• وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة ولا يمكن الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني.

• السجلات والوثائق التي توجب مسكها القوانين الجاري بها العمل فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضريبة باستثناء الوثائق المتعلقة بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها الحفاظ على السر المهني، وتقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي كما سبقت الإشارة إلى ذلك.

وحق الإطلاع كما أقرته المادة 214 من المدونة العامة للضرائب، يمكن الإدارة الضريبية من ممارسة نوعين من المراقبة:

مراقبة داخلية *contrôle interne* على المكلف الخاضع للضريبة، ومراقبة خارجية *contrôle externe* على غير المكلف، فتشمل بذلك هذه المراقبة، أشخاص القانون العام والقانون الخاص بما في ذلك الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وبخصوص كيفية ممارسة حق الإطلاع من طرف الإدارة الضريبية تشترط الفقرة الثانية من المادة 214 أعلاه، أن يمارس حق الإطلاع بأماكن المقر الاجتماعي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعنيين، أو مؤسساتهم الرئيسية ما عدا إذا قدم المعنيون بالأمر المعلومات كتابة أو سلموا الوثائق مقابل إيصال لمأموري إدارة الضرائب.

وتقدم المعلومات والوثائق المشار إليها أعلاه إلى مأموري إدارة الضرائب المحلفين الذين لهم على الأقل رتبة مفتش مساعد، ويجب أن تقدم طلبات الإطلاع المشار إليها أعلاه كتابة..".

وانطلاقا من صيغة هذه المادة، التي حددت للإدارة كيفية ممارسة حق الإطلاع، يلاحظ أن هذا الحق، وإن كان يخول للإدارة الضريبية امتيازات واسعة في هذا المجال، فقد حرص المشرع على تقييد تلك الامتيازات ببعض الضوابط المسطرية، التي من شأنها الحفاظ على حق الإدارة في الحصول على المعلومات المطلوبة دون تجاوز السلطة أو الشطط في

استعمالها بالشكل الذي قد يخل بحقوق المكلف، لذا حرص المشرع على أن تمارس هذه المسطرة من طرف هيئات خاصة من جهة، ووفق قواعد مضبوطة من جهة أخرى<sup>1</sup>.

لكن رغم الحرص على تحديد الهيئة التي لها صلاحية ممارسة حق المراقبة ومكان ممارسته، فإن المشرع أغفل الإشارة ضمن المادة 214 من المدونة العامة للضرائب إلى الأجل الذي يجوز للإدارة خلاله مباشرة هذا الحق، إضافة إلى عدم تحديد المدة الزمنية التي يحق فيها للإدارة الاحتفاظ بالوثائق المسلمة إلى مفتش الضريبة المختص، الأمر الذي يقتضي تدارك هذا الإغفال، وذلك بالتصيص على المدة القانونية للاحتفاظ بالوثائق المطلوبة للإطلاع من طرف مفتش الضرائب<sup>2</sup>، أما بخصوص الفترة الزمنية التي يمكن للإدارة الضريبية أن تباشر خلالها حق الاطلاع، فمن المقرر أن هذا الحق يرتبط ارتباطا وثيقا بفحص الإقرارات الضريبية، وهذا الفحص يرتبط بدوره بأجل التقادم المحدد في أربع سنوات<sup>3</sup>؛

إضافة إلى ذلك، لم تتوسع المادة 214 في منح بعض الصلاحيات للإدارة الضريبية أثناء ممارستها لحق الإطلاع مقارنة بالمادتين: (ل 10 و ل 16) من سجل الإجراءات الضريبية في فرنسا، اللتان بموجبها يعتبر مجال حق الاطلاع واسعا، يشمل تقريبا كل الفاعلين الاقتصاديين الذين يفرض عليهم القانون موافاة الإدارة الضريبية بكل المعطيات المتوفرة لديهم دون أية إجراءات شكلية وبما في ذلك المحاكم، بالإضافة إلى كون آليات استعمال حق الاطلاع في فرنسا، تعتبر أكثر توسعا وجرأة، بحيث يمكن للإدارة الضريبية طلب إيضاحات أو تبريرات من المكلف نفسه تتعلق بوضعية الضريبة أو بعناصر مرتبطة بتصريحاته، والتي تراها الإدارة ضرورية لعملية تقدير الوعاء الضريبي، دون أن تكون مضطرة لممارسة الفحص في عين المكان، فالحق في طلب الاستيضاح والتبرير الذي خوله

1 لمزيد من التفصيل بخصوص مسطرة ممارسة حق الإطلاع، الرجوع إلى مؤلف "المسطرة في القانون الضريبي المغربي" لعبد الغني خالد، مرجع سابق، من ص 123 إلى ص 130.

2 ففي فرنسا مثلا، تم تحديد مدة معينة كحد أقصى للاحتفاظ بالوثائق أو البيانات أو المستندات التي يمكن ممارسة حق الاطلاع عليها، حيث جاء في المادة (ل 82) من سجل الإجراءات الضريبية في فرنسا، أن لا تتجاوز المدة 6 سنوات .

3 المادة 232 من المدونة العامة للضرائب.



المشرع الفرنسي للإدارة الضريبية، يتعلق بإثبات صحة وسلامة ما جاء في الإقرار الضريبي من بيانات.

أما بخصوص التشريع المغربي، فإن حق الإطلاع كسلطة مخولة للإدارة الضريبية لتقصي وجمع المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة وفق ما نصت عليه المادة 216 من المدونة العامة للضرائب المغربية، يبقى محدودا لعدم تمكين الإدارة الضريبية صلاحية طلب الإيضاحات والتبريرات، وذلك لأهميتها وفائدتها العملية، خاصة في الحالات التي يتضمن فيها تصريح المقاول خطأ حسابيا أو ماديا، أو أن مفتش الضرائب لم يستوعب طبيعة نشاط المقاول من خلال التصريحات المقدمة إليه، فيعتقد أن هناك قصورا أو نقصانا، الأمر الذي يجعله يقترح الملف للفحص العميق في عين المكان، فيتضح بعد ذلك عدم وجود أي قصور أو نقصان، لكن إذا كان المشرع الضريبي يسمح للإدارة الضريبية بطلب الإيضاح والتبرير بخصوص التصريحات المودعة، لأدى ذلك إلى حسن انتقاء الملفات الخاضعة للفحص في عين المكان<sup>1</sup>.

وفي ظل غياب حق الإدارة في طلب الإيضاحات والتبريرات المكمل لحق الإطلاع، فإن هذا الأخير يبقى محدودا من حيث الغاية المرجوة من ممارسته من طرف مفتشي الإدارة الضريبية، الذين تقتصر مهمتهم على نقل المعطيات المحاسبية والإطلاع على الوثائق ومقارنة ذلك مع ما هو مصرح به في الإقرارات المودعة لدى الإدارة، دون تصحيح الأسس المصرح بها، ذلك أنه للقيام بتقويم النتائج المصرح بها وإصدار ضرائب تكميلية لا بد للإدارة أن تسلك مسطرة الفحص في عين المكان، شريطة مراعاة الضمانات القانونية التي خولها المشرع للمكلف، والتي تبدأ بالإشعار بالتحقيق وتنتهي بإبلاغ المكلف.

1 محمد الشكري: القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق ص 267 ص 268.

## • ثانيا: الفحص الضريبي

بعد اطلاع الإدارة على الوثائق الضرورية في تصحيح ربط الضريبة، وحصولها على المعلومات الكافية، يمكنها مواجهة المكلف الذي يشوب تصريحه الضريبي أي نقص أو إخلال، وذلك بما لديها من حقائق وإثباتات لكي تصحح وضعيته الضريبية، ولأجل ذلك تنتقل الإدارة إلى تفعيل آلية الفحص الضريبي، وذلك للتأكد من مدى توافر الشروط المتطلبة قانونا في الإقرار ومن صحة الأرباح المبينة فيه.

وتقوم الإدارة الضريبية بممارسة حق المراقبة أو الفحص<sup>1</sup>، استنادا إلى المادة 210 وما يليها من المدونة العامة للضرائب، وبموجب هذا الحق يمكن للإدارة القيام بمجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الضريبية والوثائق المرفقة بها المودعة لديها من طرف المكلفين، وكذا فحص المحاسبة (المادة 212) والتأكد من مدى تطابقات مع المعطيات المتوفرة لدى الإدارة.

وبناء على ذلك، فإن العمليات، التي يتم بموجبها التأكد الدقيق من سلامة وصحة الإقرار الضريبي، تتبع الإدارة مسلكين: فحص المتسندات من داخل المكتب (contrôle sur pièces)، ثم الفحص المحاسبي بعين المكان، وذلك تبعا للإجراءات المسطرية المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

ويهدف الفحص المكتبي للإقرار الضريبي بصفة أساسية إلى التأكد من توافر الشروط الشكلية التي يجب توافرها في الإقرار، وتتم مباشرة الفحص المكتبي أو المستندي بعد قيام الإدارة الضريبية بإجراءات تمهيدية بهدف التوصل إلى المعلومات الكافية عن المكلف وعن نشاطه وتحديد المسائل الأساسية التي سيتناولها الفحص، مع إجراء الدراسة المقارنة بين سنة الفحص والسنوات السابقة عليها، وذلك للتأكد من مدى انتظام المكلف في تقديم الإقرارات، ولمعرفة مدى الاختلافات بين رقم الأعمال أو المبيعات أو هامش الربح والبحث عن أسباب

1 يستعمل المشرع المغربي مصطلحات: التحقيق، والمراقبة، والفحص، والتي تؤدي نفس المعنى.

الفروق الكبيرة فيها، وكذلك التعرف على بعض الإيضاحات من واقع الإقرار، ولهذه الغاية تلزم المادة 210 من المدونة العامة للضرائب المكلف بالضريبة بضرورة الإدلاء بجميع الإثباتات الضرورية وتقديم جميع الوثائق المحاسبية إلى المأمورين المكلفين التابعين لإدارة الضرائب المتوفرين على الأقل على رتبة مفتش مساعد المعتمدين للقيام بمراقبة الضرائب. وللإدارة الضريبية عند إجراء الفحص المكتبي حق طلب أية بيانات أو إيضاحات أو مبررات، والأدلة اللازمة لإثبات ما جاء في التصريح الضريبي. وتتمتع الإدارة بهذا الحق حسب التشريعين الفرنسي والمصري حتى بدون نص خاص في القانون<sup>1</sup>.

وتطلب هذه البيانات والإيضاحات والمبررات من المكلف، كما يجوز طلبها من الغير ممن لا يخضع لحق الإطلاع، لكن دون أن يلتزم بالإجابة على الطلب، ويرتب القانون جزاءات معينة في حالة تخلف المكلف عن الرد على الطلب خلال المهلة المحددة قانوناً، بيد أنه لا يمكن تطبيق أي جزاء لم يرد بشأنه نص صريح في القانون الضريبي.

أما بالنسبة للتشريع الضريبي المغربي، فباستثناء ضريبة الباتنت أو الضريبة الحضرية التي يمكن للمفتش أن يرسل المقالة بخصوص الحصول على عناصر الأصول الثابتة وباقي المعطيات الأخرى التي تصلح لربط هذه الضرائب الرئيسية ما عدا حالات عدم وضع التصريحات أو حالة عدم أداء الدفعات التموينية أو مبالغ الضريبة الناتجة عن الإقرارات، فلا يمكن للمفتش أن يطلب من المقالة الاستفسار أو تقديم تبريرات بخصوص إحدى عناصر الإقرارات المتعلقة بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات ثم الضريبة على القيمة المضافة<sup>2</sup>.

فإذا اكتشفت الإدارة مخالفات أو إخلالات في تصريحات المكلف، بالشكل الذي يستوجب القيام بتصحيح أساس فرض هذه الضرائب، وجب سلوك مسطرة الفحص العميق في عين المكان، والذي يحق بموجبه للإدارة إجراء معاناة ولها: "أن تطلب من الخاضعين

1 كمال الجرف: "الضريبة العامة على الإراد بمصر"، الجزء الثاني، القاهرة، 1962، ص 308.

2 محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص 273.

للضريبة (أشخاصاً ذاتيين أو معنويين) تقديم الفاتورات والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير، وأن تقوم بالمعاينة الفعلية للعناصر المجسدة للاستغلال، وذلك للكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل<sup>1</sup>.

وكما سبق الذكر، تمر مسطرة الفحص بعدة مراحل وتخضع لترتيب زمني منظم من طرف المشرع<sup>2</sup>، فبعد ممارسة الإدارة لحقها في الإطلاع أي تقصي المعلومات حول المكلفين، ثم إجراءات اختيار الملفات المرشحة للخضوع للفحص، تقرر الإدارة إجراء عملية تحقيق على محاسبة المكلفين وفقاً للبرنامج الذي سنته مع مراعاة الإجراءات المسطرية المنظمة لهذه العملية، خاصة أن القانون المغربي لا يعتمد على المراقبة على مبدأ المباغثة أو المراقبة غير المسبوقة بإشعار، بل لا بد من إعلام المكلف أو المقاول بنية الإدارة في إجراء المراقبة، ومنحه أجلاً كافياً لإعداد محاسبته والاستعداد ماديًا وسيكولوجيًا لهذه المواجهة.

ويعتبر الفحص المحاسبي<sup>3</sup> آخر إجراء تلجأ إليه الإدارة الضريبية خلال قيامها بعملية مراقبة الضريبة، وذلك كلما تبين للإدارة بعد ممارسة حق الإطلاع والفحص المستندي للإقرارات الضريبية والوثائق المرفقة بها، وجود بعض الإخلالات الجسيمة التي من شأنها أن تشكل في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة<sup>4</sup>.

فالفحص المحاسبي، يعتبر في الحقيقة من أهم الوسائل التي تتأكد بها الإدارة الضريبية من مدى مطابقة الإقرارات الضريبية للحقيقة، ويتم هذا الفحص بالنسبة للمكلفين الذين يلزمهم القانون بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية، وإجراء الفحص المحاسبي من قبل الإدارة الضريبية ينطوي ضمناً على مباشرتها لحق الإطلاع وتبادل المعلومات المنصوص عليه في المادة (214) من المدونة العامة للضرائب، لذا ينبغي أن يقوم بإجراء هذا الفحص الموظف

1 المادة 210 من المدونة العامة للضرائب.

2 المادة 151 من المدونة العامة للضرائب.

3 المادة 212 من المدونة العامة للضرائب.

4 المادة 213 من المدونة العامة للضرائب.

الذي يخوله القانون مباشرة حق الإطلاع، كما يجوز توقيع الجزاءات التي يقرها القانون في حالة رفض الإطلاع، إذا قام المكلف بما من شأنه الحيلولة دون إجراء الفحص المحاسبي<sup>1</sup>. ويتمثل جوهر المراقبة المحاسبية في مقارنة البيان الحسابي المدلى به لدى إدارة الضرائب بالوثائق المحاسبية التي يتوفر عليها المكلف، وذلك قصد التأكد من صحة البيانات المحاسبية المصرح بها، وتنقسم هذه المراقبة إلى قسمين: مراقبة رسمية للوثائق المحاسبية ومراقبة تقنية للمادة الخاضعة للضريبة.

أما المراقبة الأولى، فتتعلق أساسا بجرد الفاتورات المتعلقة بتزويد منشأة المكلف بما تحتاجه من تمويل وفاتورات البيع، من أجل التأكد من أن هذه الفاتورات صحيحة من الناحية القانونية، وتضم جميع المعلومات الضرورية لصحتها، وفق القانون التجاري والقانون الجبائي، وأن مضمونها منقول بشكل صحيح في البيانات الحسابية للمقولة.

أما المراقبة الثانية، فهي فنية وتقنية أكثر منها حسابية، ذلك أن مفتش الضريبة الذي يزور المنشأة، ويطلع على كيفية الإنتاج وتقديم الخدمات فيها، يستطيع بواسطة حسه الفني وخبرته أن يكتشف عدم صحة البيانات المقدمة، من خلال التناقضات التي يمكن أن تظهر بين البيانات نفسها، وهكذا يمكن مثلا أن يلاحظ في مقولة تصنع الأدوات الخشبية، أن الفضلات المصرح بها تفوق 50 في المائة من المادة الخام، وهو شيء لا يمكن أن يحصل إذا كانت المقولة تشتغل بطريقة عادية، أو يكتشف أن مصاريف الكهرباء المصرح بها تفوق معدل المقدار الكافي لإنتاج منتج معين، مما يدفع إلى الشك في البيانات المقدمة، وفي هذه الحالة يخرج مفتش الضرائب بقناعة معينة بعد إتمام المراقبة؛ إما أنه يشكك في صحة البيانات المحاسبية كلها، فيرفض المحاسبة التي قدمها له المكلف كأساس لفرض الضريبة، وإما أنه يشكك في العمليات التي لا يؤدي تعديلها إلى رفض المحاسبة برمتها، وفي الحالتين معا، فإن المشرع قد اعتبر نتائج هذه المراقبة مجرد افتراضات يجب على المفتش أن يبلغها

1. Lamarque (J) : Notes préc AJDA. 1969.II. 9. 50

إلى المكلف، بعد نهاية المراقبة ليرد عليها، فنصبح أمام مرحلة مسطرية جديدة، ويتعلق الأمر بتطبيق مسطرة التصحيح كما سنبين ذلك لاحقا.

وأثناء المراقبة، فإن المفتش يمكن أن يكتشف بعض المخالفات الحقيقية للقانون الجبائي، كاحتساب بعض المصاريف ضمن التحملات، كحالة احتساب الوقود المستعمل لسيارة مستخدم في شركة ما، ضمن تحملات الشركة، دون أن يكون مكلفا بأية مهمة تستدعي استعمال سيارته الخاصة، أو حالة تطبيق نسبة استهلاك لأحد أصول المؤسسة أكبر من النسبة العادية لكل سنة، أو تقييد مبلغ معين في فاتورة على أساس أنه يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، في حين أن المنشأة لم تصرح لإدارة الضرائب بهذا المبلغ، فتكون بذلك قد احتفظت به في صناديقها، بدل وضعه بصندوق الخزينة العامة إلى غير ذلك من المخالفات التي يمكن أن ترتكب<sup>1</sup>.

وعند اكتشاف المخالفات التي قد يرتكبها المكلف في التصريح الضريبي والبيانات والمستندات المرفقة به، فإن المشرع قد جعل تصحيحها مقترنا بإخبار المكلف بها بنتائج المراقبة قبل القيام بأي تعديل على التصريح، تفاديا لكل التباس وفي هذه الحالة يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة (219) من المدونة العامة للضرائب:

- أسباب التصحيح المزمع القيام به وتفاصيل مبلغه، فيما يخص الضريبة على الشركات أو الضريبة على القيمة المضافة.
- ويدعوهم إلى الإدلاء بملاحظاتهم خلال أجل الثلاثين (30) يوما الموالية المقررة في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب<sup>2</sup>.

وبعد شرح المسطرة المتعلقة بالمراقبة الضريبية التي يتعين على الإدارة الضريبية إتباعها قبل الشروع في مسطرة تصحيح أسس الضريبة، وقبل عرض السيناريوهات

1 عبد الغني خالد: 'المسطرة في القانون الضريبي المغربي'، مرجع سابق، ص 137 وص 138.

2 المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

المحتملة بعد إبلاغ المكلف بنتائج المراقبة، كما حددتها المادتين 220 و 221 من المدونة العامة للضرائب، ينبغي التمييز بين حق الإطلاع والفحص المحاسبي، لأن القيود والضمانات التي يفرضها المشرع على مباشرة حق الإطلاع وتبادل المعلومات المنصوص عليه بالمادة 214 من المدونة العامة للضرائب، تختلف عن القيود المفروضة في حالة الفحص المحاسبي المشار إليها في المادة 212 من المدونة العامة للضرائب

### الفقرة الثالثة: مسطرة تصحيح أساس الضريبة

يتم الانتقال إلى عملية تصحيح أساس الضريبة بناء على نتائج عملية المراقبة الضريبية، إذ يتعين على الإدارة قبل الشروع في عملية تصحيح الإلزام الضريبي، سلوك المسطرة التوجيهية لتقويم التصريح، وذلك بإخبار المكلف بما تعترض الإدارة القيام به، ولتمكينه من إبداء ملاحظاته في هذا الإطار، وبذلك تمثل مسطرة تقويم التصريح الضريبي امتدادا ونتيجة طبيعية لمسطرة المراقبة، بحيث تبتدئ من حيث انتهت هذه الأخيرة، وذلك بإعلام مفتش الضريبة الذي اطلع على الوثائق المحاسبية للمكلف عما بدا له من ثغرات وهفوات ونقص في تقدير الإلزام الضريبي<sup>1</sup>.

وإذا مارست الإدارة الضريبية عملية التصحيح دون إعلام المكلف بنتائج عملية المراقبة، فإن ذلك يشكل تعسفا حقيقيا في استعمال السلطة، وخرقا للمقتضات القانونية، خاصة المقتضيات المنصوص عليها في الباب الثاني من المدونة العامة للضرائب، والتي تتيح للمكلف فرصة للاطلاع على نتائج المراقبة التي خلصت إليها الإدارة الضريبية، والرد عليها قبل إصدار الجدول الضريبي المتعلق بالتصحيحات التي يمكن أن تقوم بها.

وفي حالة القيام بأي تصحيح لأوجه النقصان والأخطاء ومختلف الإغفالات الكلية والجزئية الملاحظة في تحديد أساس الضريبة بعد انتهاء الإدارة من عملية المراقبة، دون سلوك المسطرة المتعلقة بالتبليغ القانوني كما حددتها المادة 219 من المدونة العامة

1 عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 150.

للضرائب، فإن مسطرة التصحيح تكون مخالفة للقانون، يترتب عنها إلغاء عملية التصحيح برمتها، تطبيقاً لما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب<sup>1</sup>، والتي يتضح من خلالها أن المشرع المغربي، وعلى غرار المشرع الضريبي الفرنسي، جعل من توجيه الاستعانة بأحد المحاسبين أو المحامين، شرطاً جوهرياً لسلامة عملية المراقبة، ومن ثم عدم تعرض مسطرة التصحيح للإلغاء، وهذا ما جعل مجلس الدولة الفرنسي يعدل عن موقفه الذي كان يعتبر أن إغفال توجيه الإشعار لا يؤدي إلى بطلان إجراءات الربط، طالما تحققت الغاية من الإجراءات<sup>2</sup>، لكن مجلس الدولة عدل عن هذا الاتجاه وقضى ببطلان الربط حتى ولو تحققت الغاية من هذا الإجراء<sup>3</sup>.

إضافة إلى إلزامية إشعار المكلف قبل الشروع في عملية الفحص، يعتبر تبليغ المكلف من طرف الإدارة الضريبية الفرنسية بالنتائج التي خلصت إليها الإدارة بعد الانتهاء من عملية الفحص، مسألة إلزامية قبل مباشرة مسطرة التصحيح<sup>4</sup>، وبناء على ذلك تتحدد الإجراءات المالية، التي يمكن للإدارة الضريبية اتخاذها من أجل تقويم أسس الضريبة، ونظراً لكثرة حالات المنازعات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية أثناء تطبيق الإجراءات المسطرية المتعلقة بعملية التبليغ، التي تشكل أساساً لتطبيق المسطرة التوجيهية، واعتباراً لكون الإعلام من الحقوق المخولة للمكلف<sup>5</sup>، ذهبت المحكمة الإدارية بمكناس في

1 تكون مسطرة التصحيح لاغية في الحالات التالية:

- في حالة عدم توجيه الإشعار بالتحقيق إلى المعنيين بالأمر داخل الأجل المنصوص عليها في المادة 212 (1 الفقرة الأولى من م.ع.ض).
- في حالة عدم تبليغ جوائب المفتش على ملاحظات الخاضعين للضريبة داخل الأجل المنصوص عليه في البند 2 (من المادة 220 م.ع.ض).
- ولا يجوز إثارة حالات البطلان المشار إليها أعلاه من لدن الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

2 Lalumière (P): Notes sous C.E 17/10/1984 Req no 41880 R.J.F.1984 P 769

3 Lalumière (P): Notes sous C.E 6/2/1967 R.S.F 1967 P370.371

4 انظر مسطرة التبليغ كما نصت عليها المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

5 تنص المادة 202 من المدونة العامة للضرائب في فقرتها الأولى إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوماً على الأقل....



إحدى قراراتها إلى أن الاتفاقيات التي تبرمها الإدارة الضريبية مع بعض الهيئات المهنية قصد تبسيط المساطر والتقنيات المحاسبية لا تؤدي إلى استبعاد قواعد المسطرة التوجيهية، ذلك أن الإدارة إذا كان لها حق مراجعة الأساس الضريبي، فإن المكلف بالمقابل يملك حق الاستفادة من الضمانات المخولة له تشريعيا، وفي هذا الاتجاه قضت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا) في إحدى قراراتها: "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 الملمزم، ليتمكن من تهئته دفاعه"<sup>1</sup>. إن إشعار الملمزم قبل الشروع في عملية الفحص، تعتبر ضمانات أساسية وقوية بالنظر إلى أهميتها بالنسبة للخاضع للضريبة، إذ أنها على الأقل تجعله مستعدا للفحص وتهيئ مستشاريه والدفاع عن موقفه وإيداء أوجه دفاعه وحججه قبل أن يقدم المفتش المراقب على أية عملية تصحيح، ولعل هذا ما يبرر تأكيد الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا) في إحدى قراراتها على "أن العبرة بتبليغ الإشعار الأول واحترام أجله وليس بواقعة التوجيه"<sup>2</sup>.

والملاحظ، أن العلاقة التلازمية بين عدم احترام آجال التبليغ أو عدم القيام به يبطلان مسطرة التصحيح في شموليتها، وهذا ما كرسه المشرع في المادة 220 من المدونة العامة للضرائب، حيث ألزم الإدارات الضريبية بضرورة إشعار المكلف بالأسباب الموجبة للتصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه، فيما يخص الضريبة على الدخل أو

يتبين من نص هذه المادة أنه لمباشرة مسطرة الفحص من طرف الإدارة الضريبية، ألزم المشرع المفتش الفاحص بضرورة تبليغ إشعار إلى الملمزم قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل، وفي حالة عدم احترام المفتش الفاحص أجل 15 يوما التي يجب أن تفصل بين تاريخ التوصل وتاريخ الفحص، يعتبر عيبا مسطريا يؤدي إلى إلغاء مسطرة الفحص وبالتالي بطلان مسطرة التصحيح الضريبي. -لمزيد من التفصيل انظر إبراهيم الشيكرو: الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 2011/16، مرجع سابق.

1 قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا)، عدد 53 بتاريخ 2003/01/23، ملف عدد 2002/2/4/866، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/5، ص 81.

2 لمزيد من التوضيح، انظر المحور المتعلق "ببطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائتها"، الذي تطرقنا إليه ضمن الباب الثاني من القسم الثاني من هذه الأطروحة، ص 438 وما بعدها.

الضريبة على الشركات، حتى يتسنى للمكلف الإدلاء بملاحظاته خلال أجل (30) يوما المقررة في (المادة 235 من المدونة العامة للضرائب).

أما المشرع الفرنسي، فقد جعل من التبليغ لأهميته ملزما للإدارة الضريبية، حتى في حالة عدم وجود الأسباب المؤدية إلى تصحيح أساس الضريبة بعد الانتهاء من عملية الفحص، إذ يعتبر التبليغ في هذه الحالة بمثابة شهادة لإبراء ذمة المكلف بالنسبة لأنواع الضرائب المحددة في الإشعار وعن سنوات أو مدة الفحص الواردة فيه<sup>1</sup>، ومن الأسباب المؤدية إلى نشوء منازعات جبائية عند تطبيق إجراءات مسطرة التبليغ هناك:

- عدم تحديد العنوان بشكل صحيح؛
- تعدد الأطراف المخاطبين من طرف الإدارة الضريبية؛
- تسليم الإشعار بمكتب مفتش الضرائب؛
- مشكلة المحل المغلق؛
- مشكلة التبليغ إلى الخدم<sup>2</sup>.

وبانتهاء عمليات الفحص، وإبلاغ المكلف بنتائجها، تكون الإدارة الضريبية أمام تطبيق المسطرة التواجهية *procedure contradictoire* لتصحيح أساس الضريبة، فإذا اكتشفت أية مخالفة أو نقص في الأسس المصرح بها من طرف المكلف بعد الانتهاء من عملية المراقبة، ويجب أن تقوم بتوجيه رسالة التبليغ الأولى *première lettre de notification* في رسالة مضمونة الوصول مع الإشعار بالتوصل أو تسليمها لمتصرف الشركة في حالة الشركة المجهولة الاسم أو إلى مسيرها في حالة الشركة ذات المسؤولية المحددة أو في اسم الشخص الطبيعي في حالة المقاولات الفردية، وتوجه الرسالة إلى المقر الاجتماعي للشركات أو الموطن الضريبي بالنسبة للشخص الذاتي حسب العناوين المصرح بها في الإقرارات

1 TIXIER (G.) et GEST (G.) : 'Manuel de droit fiscal'. 4ème éd. L.G.D.J., Paris, 1986.P.244.

2 عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 63 إلى ص 66.

المودعة لدى الإدارة الضريبية، ولا تعتبر رسالة التبليغ صحيحة إلا إذا توافرت فيها جميع الشروط المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب<sup>1</sup>.

وتعتبر رسالة التبليغ من طرف المشرع تامة التسليم إلى المكلف، ولو تعذر ذلك من الناحية الواقعية، وذلك بمرور عشرة (10) أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر التسليم، وذلك للغاية التي توخاها المشرع من هذا الإجراء، وهي: وضع حد لمراوغات بعض المكلفين ذوي النوايا السيئة من جهة، والذين يتملصون من واجباتهم الضريبية بسبب غيابهم المقصود عن عناوينهم تفاديا لتسلم رسائل التبليغ الموجهة إليهم، ومن تم عرقلة مسطرة التبليغ قدر المستطاع، وبذلك يكون المشرع الجبائي باعتباره رفض التسليم بمثابة التبليغ الصحيح بعد مرور عشرة أيام على هذا الرفض، قد كرس نفس القاعدة المنصوص عليها في الفقرة 5 من المادة 39 من المسطرة المدنية<sup>2</sup>، وتتجلى أهمية هذا الإجراء في كونه يساعد على التدبير الجيد لعنصر الزمن من خلال تقصير وإيجاز المدة الزمنية المناسبة التي قد تستغرقها المسطرة التوجيهية لربط الضريبة<sup>3</sup>، ومن جهة أخرى، أن اعتبار التسليم تاما ولو في حالة تعذر توصل المكلف بالرسالة التبليغية الأولى، مردده طبيعة الآثار القانونية التي تنتج عن هذه الرسالة، والتي تتمثل أساسا في قطع التقادم الرباعي بالنسبة لحق الإدارة في تصحيح التصريح المقدم من طرف المكلف، بحيث يعتبر التبليغ في هذه الحالة قاطعا للتقادم بالنسبة للتصحيحات المتعلقة بالسنوات الأربعة الأخيرة إذا ما خضعت كلها للمراقبة، ثم لكون

1 المادة 219 من المدونة العامة للضرائب والتي جاء في فقرتها الثانية أنه "إذا تعذر تسليمها إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية وتم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به أو انتقال من العنوان أو بالعنوان، في هذه الحالات يعتبر الظروف مسلما بعد انصرام أجل العشرة (10) أيام للمراجعة إثبات تعذر تسليم الطرف المذكور.

2 ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74-467 بتاريخ 28 شتنبر 1674 بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية: الجريدة الرسمية عدد 32230 مكرر 13 بتاريخ 30 شتنبر 1974 ص 2741.

3 عرفت مسطرة التبليغ في المادة الجبائية عدة تعديلات، خاصة مع صدور قانون المالية لسنة 1995، وذلك لتتبع إجراءات التبليغ وجعلها أكثر فعالية ومرونة قصد تدارك عنصر الزمن، وبموجب قانون المالية لسنة 2010 تم التصحيح على أن التبليغ يتم إما من طرف مفتش الضرائب المختص إما برسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسليم أو بالتسليم إلى المكلف بواسطة المأمورين المحققين .. لإدارة الضرائب أو أعوان كتابه الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية وهي نفس مقتضيات التي كرسها المادة 219 من المدونة العامة للضرائب التي جاء بها القانون المالي لسنة 2007.

الرسالة التبليغية الأولى تؤرخ لسريان أجل ثان بالنسبة للمكلف والمتمثل في (30 يوما) قبل ربط الضريبة بشكل نهائي، وذلك قصد الإدلاء بملاحظاته على النتيجة التي خلصت إليها عملية المراقبة، وبعد انقضاء أجل الثلاثين يوما المقررة في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب، تتحدد المسطرة التي يتعين سلوكها من طرف الإدارة لتصحيح الأساس الضريبي، والتي قد تكون مسطرة عادية للتصحيح كما نصت عليها المادة 221 من المدونة العامة للضرائب، وذلك تبعا لموقف المكلف بعد انقضاء أجل الثلاثين يوما (30) المشار إليه أعلاه، والذي قد يكون موقفا يقضي ب:

■ قبول التعديلات المقترحة من طرف المفتش صراحة وكتابة؛

■ قبول بعض التعديلات ضنيا عند عدم الجواب داخل الأجل؛

■ رفض جميع التعديلات.

وحيثما يتبين موقف المكلف من عملية المراقبة، فإن حالات إعمال الإدارة لمسطرة التصحيح لتقويم أساس الضريبة، قد حددها المشرع على سبيل الحصر في المادتين 220 و 221 من المدونة العامة للضرائب، وذلك لضبط تصرف الإدارة عند تطبيق إجراءات هذه المسطرة، التي يشكل اللجوء إلى إعمال مقتضياتها سببا رئيسيا لإثارة العديد من المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة، لذا ينبغي الإحاطة بالإجراءات المسطرية المتبعة في تطبيق المسطرة العادية (أولا)، والمسطرة السريعة لتقويم تقدير أساس الضريبة (ثانيا)، والتي قد تتدخل الإدارة بمناسبة إعمال مقتضياتها إلى عملية الفرض التلقائي لتحديد الوعاء الضريبي. (ثالثا).

**أولا: المسطرة العادية لتقويم التصريح في الضرائب المباشرة**

إن الخلاف الذي قد يحدث بين المكلف والإدارة الضريبية حول تقدير المادة الخاضعة للضريبة، لتلافيه يتعين على الإدارة الضريبة سلوك المسطرة التي جاءت بها المادة 220 من المدونة العامة للضرائب، التي تلزم الإدارة بضرورة إشعار المكلف بالتصحيحات التي يتم إدخالها على تصريحه الضريبي.

"إذا تلقى المفتش ملاحظات المعنيين بالأمر داخل الأجل المضروب، ورأى أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح،" وجب عليه خلال أجل لا يتجاوز ستين (60) يوما من تاريخ تسلم الجواب، تبليغهم وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، أسباب رفضه الجزئي أو الكلي وأساس فرض الضريبة الذي يرى من الواجب اعتماده، مع إخبارهم بأن هذا الأساس سيصير نهائيا إن لم يقدموا طعنا في ذلك إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 225 أدناه، داخل أجل الثلاثين يوما (30) الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية<sup>1</sup>.

فإذا قبل المكلف بشكل صريح وبدون شروط لجميع التصحيحات التي اقترحها المفتش الفاحص برسالته التبليغية، يتم إنهاء مسطرة التصحيح، وتفرض الإدارة الضرائب التكميلية الناتجة عن الأسس التي قبلها المكلف، والتي لا يمكنه الطعن فيها فيما بعد، ويجب أن يكون قبول المكلف لتلك التصحيحات كتابيا، وفي هذه الحالة، "تحرر على الفور جداول أو قوائم إيرادات أو أوامر بالاستخلاص لتحصيل الواجبات الإضافية والزيادات والغرامات والذعائر المتعلقة بها الناتجة عن الضرائب المفروضة:

- عند عدم الجواب أو عدم تقديم الطعن داخل الآجال المقررة في البنود II و VI من

هذه المادة؛

- بعد الاتفاق الجزئي أو الكلي المبرم كتابة بين الطرفين خلال إجراءات التصحيح؛

- عقب صدور مقر اللجنة الوطنية لنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

بالنسبة للتصحيحات التي لم تقدم في شأنها ملاحظات من قبل الخاضع للضريبة خلال

التصحيح<sup>2</sup>.

أما إذا كان موقف المكلف يستفاد منه قبوله للتصحيحات التي قامت بها الإدارة في

شموليته، حيث يقبل ببعض التصحيحات صراحة ويسكت عن البعض الآخر منها؛ ففي هذه

1 الفقرة الثانية من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

2 الفقرة السادسة من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

الحالة غالباً ما تنتسب للإدارة بموقفها، حيث يقوم المفتش بربط الضرائب التي لم يبد المكلف موافقته بشأنها، فيتم تدوينها في الرسالة التبليغية الثانية لتبنيه المكلف المعني باتخاذ موقف تجاه التصحيحات المسكوت عنها بالقبول أو بالرفض الصريح في جوابه. على الرسالة التبليغية الثانية، وفي حالة السكوت عن تلك التصحيحات، فإن ذلك يعتبر قبولاً ضمناً للتصحيحات التي قامت بها الإدارة الضريبية، وبذلك لا يمكن أن تكون موضوع نقاش من طرف اللجان الضريبية لاحقاً، وهو نفس الإجراء في حالة ما إذ تخلف المكلف عن تقديم الجواب عن التصحيحات التي تعتزم الإدارة القيام بها داخل الأجل القانوني، أو أنه قدم ملاحظاته خارج نفس الأجل، الأمر الذي يجعل الإدارة تقدم على ربط الضريبة التكميلية بصورة تلقائية *taxation d'office*، بناء على الأسس المعدلة من طرف المفتش الفاحص المضمنة في الرسالة التبليغية الأولى.

ففي إطار المسطرة العادية للتصحيح تكون الإدارة ملزمة بإتباع الإجراءات المنصوص عليها في المادة 220 من المدونة العامة للضرائب، وذلك تبعاً لموقف المكلف من التعديلات التي تتبين للإدارة إدخالها على التصريح الضريبي، وذلك بخلاف الحالات الأخرى التي تسلك فيها المسطرة السريعة لتصحيح الضرائب كما حددته المادة 221 على سبيل الحصر.

#### ثانياً: المسطرة السريعة لتقويم التصريح الضريبي

بخصوص الحالات التي تفعل فيها الإدارة المسطرة السريعة لتصحيح الربط الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، يمكن رصدها انطلاقاً من مضمون المادة 221، والتي يتبين من خلالها، أن الإدارة تلجأ إلى هذه المسطرة إذا تعلق الأمر بالمكلف الذي لم يبق له في المغرب محل إقامة اعتيادي أو مؤسسة رئيسية أو موطن ضريبي، ثم الحالة المتعلقة بورثة الخاضعين للضريبة على الدخل المتوفين، وفي حالة التفويضات العقارية التي تكون بعوض، أما بالنسبة للضريبة على الشركات، فتلجأ الإدارة إلى المسطرة السريعة في حالة التخلي عن الشركة أو عند التوقف عن مزاولة نشاطها أو إدخال تغيير على شكلها القانوني، بالشكل الذي يخرجها من نطاق الضريبة على الشركات أو

يفضي إلى إحداث شخص معنوي جديد، "فإذا لاحظ مفتش الضرائب ما يستوجب القيام، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل، (...) بتصحيح:

- الحصيلة الخاضعة للضريبة عن فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تفويت مقالة أو انقطاع عن مزاولة نشاطها، وكذا في حالة تسوية أو تصفية قضائية لها أو تغيير شكلها القانوني، إذا كان يترتب على ذلك إما إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل وإما إحداث شخص معنوي جديد؛

- الإقرارات المودعة من قبل الخاضعين للضريبة الذين لم يبق لهم في المغرب موطن ضريبي أو مؤسسة رئيسية أو من قبل ذوي الحقوق الخاضعين للضريبة المتوفين؛

- إقرارات الخاضعين للضريبة الذين يبيعون قيما منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين؛

- المبالغ المحجوزة في المنع التي وقع إقرار بشأنها من طرف المشغلين أو المدينين بالإيرادات الذين ينقطعون عن مزاولة نشاطهم أو الذين يقومون بتحويل زبائنهم أو تغيير الشكل القانوني لمنشأتهم، (...)؛

- إذا توقفت المقالة عن مزاولة مجموع نشاطها وتلت ذلك تصفية، بوشر تصحيح أسس الضريبة بعد المحاسبة دون إمكانية الاحتجاج بالتقادم على الإدارة خلال مجموع فترة التصفية<sup>1</sup>.

وفي هذه الحالات، يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب أسباب التصحيحات مع القيام بها وتفاصيل مبلغها والأساس المعتمد لفرض الضريبة، وذلك بإتباع مسطرة التبليغ كما حددتها المادة 219 الآنف ذكرها، يقوم المفتش الضريبي بفرض الضرائب باعتبار الأسس المبلغة إلى الخاضع للضريبة في رسالة التبليغ الثانية، وذلك بعد (60) يوما الموالية لتاريخ تسلم

1 المادة 221 من المدونة العامة للضرائب.

جواب المعنيين بالأمر أسباب رفضهم الجزئي أو الكلي، وكذا. أسس فرض الضريبة المعتمدة، مع إخبارهم بإمكانية الطعن في الأسس التي فرضت على أساسها الضريبة. ومن خلال عرض حالات لجوء الإدارة إلى إتباع إجراءات المسطرة السريعة لتقويم أساس فرض الضريبة، يلاحظ أن المسطرة السريعة لا تختلف عن المسطرة العادية في التقويم، سوى في نقطة واحدة، وهي إجبار المكلف على أداء الضرائب قبل المنازعة فيها، إذ لا تضطر الإدارة إلى إصدار الجدول الضريبي أو السند التنفيذي الذي بموجبه تحصل الضريبة، إلا بعد توصل الطرفين إلى اتفاق حول أسس فرض الضريبة، أو صدور قراراتها عن إحدى لجان التحكيم، في حين أن المكلف في إطار المسطرة السريعة، يلزم بعد أول تبليغ للأسس الضريبة المصححة بأداء المبلغ الذي نتج عن التصحيح المذكور قبل متابعة المنازعة أمام اللجان التحكيمية<sup>1</sup>.

ففي الحالات المرجعية لتطبيق المسطرة السريعة لتصحيح الضرائب، يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب أسباب التصحيحات المزمع القيام بها وتفاصيل مبلغها والأسس المعتمدة لفرض الضريبة، "ويضرب للمعنيين بالأمر أجل (30) ثلاثين يوما من تاريخ تسلم رسالة التبليغ لتقديم جوابهم والإدلاء، إن اقتضى الحال، بما لديهم من إثباتات، وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الأحكام الواردة في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب"<sup>2</sup>.

أما بخصوص مسألة التبليغ وأجله وشكلياته، فتبقى موحدة بين المسطرة العادية والمسطرة السريعة لتقويم الأساس الضريبي، وذلك وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

1 عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 169.

2 المادة 221 من المدونة العامة للضرائب.



إن إتباع الإدارة الضريبية للمسطرة السريعة لتصحيح الضريبة بالنسبة للحالات المشار إليها في المادة 221 من المدونة العامة للضرائب، لا يشكل مسا بالضمانات المقررة للمكلف الذي يكون قد انتهى وجوده أو على وشك الانتهاء، الأمر الذي يقتضي تصفية وضعيته الضريبية في أسرع وقت، حتى لا تضيع الحقوق المالية لخزينة الدولة.

وتبعاً لما ذكر، يمكن القول أن المشرع بسنه لمقتضيات المسطرة السريعة للتصحيح الضريبي لأول مرة ضمن المدونة العامة للضرائب (المادة 225) وتحديد الحالات التي يتعين فيها على الإدارة إعمال هذه المسطرة، يكون قد وفر ضمانات إضافية للمكلف بمناسبة خضوعه لمسطرة التصحيح الضريبي، ووضع ضوابط واضحة لتصرفات الإدارة حتى لا تكون مثوبة بعيب تجاوز السلطة أثناء لجوئها لمسطرة تصحيح أسس الضريبة.

ومن أجل ضبط أكثر لسلطات الإدارة الضريبية بخصوص تطبيقها لمسطرة تصحيح أسس الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، تجدر الإشارة إلى أن المشرع، نص في المواد: 222 و 223 و 224 من المدونة العامة للضرائب على مجموعة من المقتضيات الخاصة، التي يتعين على الإدارة الالتزام بها، لتسوية الضريبة المحجوزة في المنبع برسم الأجر والدخول التي في حكمها أو عند التصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية، لكن السؤال المطروح هو إلى أي مدى تنقيد الإدارة بتلك المقتضيات بالشكل الذي يضمن سلامة مسطرة فرض وتصحيح أساسها، ومن ثم عدم تعرضها للبطلان في الحالات التي يعرض فيها المكلف دعوى أمام القضاء المختص للطعن في تلك الإجراءات المسطرية؟، كما سيتم توضيح ذلك ضمن القسم الثاني من هذه الأطروحة.

وبعد تناول الطريقة المباشرة التي تتبعها الإدارة الضريبية من أجل تحديد الوعاء الضريبي، والمتمثلة في التصريح الضريبي ومراقبته من طرف الإدارة، للتأكد من مدى صحته، وذلك بإشراك المكلف ومساهمة مع الإدارة الضريبة في ربط الضريبة، بقي أن نشير إلى طريقة مباشرة أخرى، والتي قد تلجأ إليها الإدارة من أجل تحديد الوعاء الضريبي؛ ويتعلق الأمر بمسطرة التحديد التلقائي للوعاء الضريبي.



### ثالثاً: مسطرة التحديد التلقائي للوعاء الضريبي

بالنسبة لمسطرة التحديد التلقائي للوعاء الضريبي، تتضاءل فيها أو تتعدم مشاركة المكلف في عملية ربط الضريبة، وتلجأ الإدارة الضريبية إلى هذه المسطرة، سواء نتيجة لعدم تقديمه الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد، أو عند رفضه الرد على طلب الإيضاحات والبيانات والتبريرات.

إذ تتولى الإدارة الضريبية ربط الضريبة من تلقاء ذاتها، دون تبادل وجهات النظر مع المكلف، ويتم الربط على ضوء المعلومات والبيانات المتاحة لديها وبالاستناد إلى بعض القرائن<sup>1</sup>.

والحالات التي تتبع فيها إجراءات التحديد التلقائي للوعاء الضريبي، تم التنصيص عليها صراحة وبشكل حصري<sup>2</sup>، باعتبار أن هذه الإجراءات ذات طابع استثنائي، بخلاف الإجراءات المتبعة في المسطرة التوجيهية لتصحيح ربط الضريبة، إضافة إلى ذلك تتطوي إجراءات فرض الضريبة بصورة تلقائية على نوع من الجزاء مادام المكلف يمتنع عن تنفيذ الالتزامات التي فرضها عليه القانون الضريبي حتى تتمكن الإدارة الضريبية من إجراء المراقبة الضريبية<sup>3</sup>.

ففي حالة عدم تعاون المكلف مع الإدارة الضريبية من أجل تحديد المادة الخاضعة للضريبة، يمكن للإدارة أن تلجأ إلى تطبيق مسطرة الربط التلقائي، والتي تبقى مسطرة أحادية الجانب، وذلك لإخلاء ذمتها من الإثبات وترك أمر تصحيح الإلزام الضريبي على عاتق المكلف بعد ممارسة حقه في سلوك طرق الطعن المتاحة له قانوناً، إما عن طريق التظلم الإداري أو الطعن في هذه المسطرة أمام القضاء المختص\*.

1 Texier et Gest (G): "Manuel de droit fiscal". 4ème éd. op. cit. 251.252

2 أنظر المادة 228 من المدونة العامة للضرائب.

3 راجع المادتين 229 و230 من المدونة العامة للضرائب.

\* أنظر القسم الثاني من هذه الأطروحة.

وقد حددت المادة 228 من المدونة العامة للضرائب الحالات التي يمكن أن تلجأ فيها الإدارة إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية، ويتعلق الأمر بالحالات التالية: "عند عدم تقديم الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة أو مجموع الدخل أو الأرباح أو رقم الأعمال أو عدم تقديم العقود أو الاتفاقيات"، ثم حددت نفس المادة الإجراءات المسطرية التي يتعين على الإدارة إتباعها في تطبيق مسطرة الفرض التلقائي، كما أضافت المادة 229 من المدونة العامة للضرائب، أنه يتم فرض الضريبة بصورة تلقائية على مخالفة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة إذا لم يقدم الخاضع للضريبة الوثائق المحاسبية المشار إليها بحسب الحالة في المادتين 145 و 146 أعلاه، أو إذا رفض الخضوع للمراقبة الضريبية المنصوص عليها في المادة 212 أعلاه توجه إليه رسالة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، يدعو فيه للتقيد بالالتزامات القانونية داخل أجل خمسة عشر ( 15 ) يوما من تاريخ تسلم الرسالة المذكورة، وتفرض الضريبة بصورة تلقائية كذلك، في الحالة التي لا يقدم فيها الخاضع للضريبة خلال هذا الأجل الأخير الوثائق المحاسبية أو لم يبرر عدم تقديمها، تفرض عليه الضريبة تلقائيا دون سابق تبليغ مع تطبيق الغرامة التهديدية اليومية المنصوص عليها في المادة 191 من المدونة العامة للضرائب<sup>1</sup>، مع استثناء تطبيق هذه المسطرة بالنسبة لإدارات الدولة والجماعات المحلية والقاضي المكلف بالتوثيق<sup>2</sup>.

وبالرغم من كون مسطرة الفرض التلقائي أحادية الجانب، حيث تلجأ الإدارة إلى تطبيقها في الحالات المشار إليها أعلاه، فإن الإدارة تكون ملزمة بتوجيه رسالة للمكلف الذي تخلف عن تقديم الإقرار وتقديمه بعد الميعاد بالنسبة للضريبة على الدخل (المادتين 82 و 85) والضريبة على الشركات (المادتين 20 و 150) من المدونة العامة للضرائب، وذلك لدعوته

1 المادة 191 من المدونة العامة للضرائب، بشأن تحديد الجزاءات على مخالفة الأحكام المتعلقة بحق المراقبة وإنجاز برامج بناء السكن الاجتماعي أو الأحياء الجامعية.

2 المادة 230 من المدونة العامة للضرائب.

إلى إيداع أو تنميط إقراره أو عقده أو دفع المبالغ المحجوزة أو إذا كان من المفروض حجزها داخل أجل الثلاثين يوما (30) الموالية لتاريخ تسليم الرسائل المذكورة .

فإذا لم يستجب لذلك، تخبره الإدارة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب بالأسس التي قدرتها، والتي على أساسها ستفرض عليه الضريبة بعد انقضاء الأجل الثاني المحدد أيضا في الثلاثين يوما (30) من تاريخ تسلم رسالة الإخبار المذكورة، حيث يصدر الأمر في هذه الحالة بتحصيل الواجبات الناتجة عن الضريبة المفروضة تلقائيا، وكذا الزيادات والغرامات والذعائر المتعلقة بها في جداول أو قوائم أو أوامر بالاستخلاص، ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب<sup>1</sup>، ولا تكون الإدارة في هذه الحالة ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف، إذا تقدم بها خارج الأجل الآنف الذكر، وذلك بخلاف إجراءات المسطرة التوجيهية، وبالتالي فالإشعار في مسطرة الفرض التلقائي، لا يؤدي إلى تبادل وجهات النظر بين الطرفين la phase du dialogue، ولا يهدف سوى إلى قطع التقادم<sup>2</sup>.

وإذا كانت مسطرة الفرض التلقائي أحادية الجانب، فإن المشرع خول للمكلف بعض الضمانات القانونية، إلا أنها تبقى قليلة مقارنة بالضمانات المتاحة له في إطار المسطرة التوجيهية، إذ تم وضع قاعدة عامة مؤداها، أنه يجب على الإدارة قبل أن تستعمل وسائلها في تقدير أساس الضريبة دون استشارة المكلف، أن تنقيد بإشعار هذا الأخير، ويعتبر هذا الإجراء ضمانا أساسية لعدم المس بحقه في الإخبار وعدم مفاجأته بما ستواجهه به الإدارة، حتى يتسنى له إعداد دفاعه في أحسن الظروف، فالإدارة تكون ملزمة في إطار مسطرة الفرض التلقائي بتبليغ المكلف لدعوته إلى تقديم إقراره الضريبي أو لتدارك النقص أو الخطأ الذي يشوبه، كما يتعين عليها إخباره بالأساس الذي تنوي اعتماده في فرض الضريبة،

1 المادة 235 من المدونة العامة للضرائب، بشأن تحديد مسطرة المنازعات المتعلقة بالضريبة، خاصة المسطرة الإدارية.

2 Bernard (M) et Autres: "Pour la prévention du contentieux adm. (Contentieux fiscal)", art préc .E.D.C.E 1988: p28.

وإخلال الإدارة بهذه الضمانات، هو ما يشكل سبباً لنشوء منازعات جبائية في مثل هذه الحالات، فتكون بذلك مسطرة الفرض التلقائي غير مشروعة، حكمها الإلغاء إذا ما تم الطعن فيها أمام القضاء، وكمثال للمنازعات التي تنشأ بسبب عدم احترام الإدارة لمسطرة التبليغ المتبعة في عملية الفرض التلقائي، يمكن الرجوع إلى القضية الصادر بشأنها قرار الغرفة الإدارية عدد: 430 ق.ث، المؤرخ في 2008/5/7...ب/ل، ملف إداري عدد: 1511-4-2006، والذي قضى ببطلان مسطرة فرض الضريبة، لإخلال الإدارة الضريبية بحق الدفاع المخول للمكلف في إطار مسطرة الفرض التلقائي للضريبة<sup>1</sup>.

ومن أجل الاطلاع على باقي الأسباب المؤدية إلى نشوء منازعات جبائية بين المكلف والإدارة الضريبية في إطار المسطرة التلقائية لفرض الضريبة، تجب الإشارة إلى الحالة التي ينازع فيها المكلف الإدارة الضريبية في المبلغ المحدد بإتباع مسطرة الفرض التلقائي، وفي هذا السياق ارتأينا إدراج قضية السيد (احمايدن وأحمد) ضد المدير العام للضرائب ومن معه، كما بتت فيها المحكمة الإدارية بمكناس في الملف الإداري عدد 9/06/92، ومحكمة الإستئناف الإدارية بالرباط بموجب القرار عدد 132 المؤرخ في 2008/01/31، اعتباراً

1 والذي جاءت في إحدى حيثياته: "إن إقدام إدارة الضرائب على فرض الضريبة (...) بصورة تلقائية ودون سلوك المسطرة التوجيهية المنصوص عليها في المادة 29 من القانون 24-86، قد أخلت بحقوق الدفاع المخولة للشركة المستأنف عليها، وأن تطبيق هذه المادة على النازلة ليس فيه أي توسع في تفسير النص ما دام أن أداء الضريبة المحجوزة في المنبع يتوقف على الادلاء بإقرار به بموازاة مع الإقرار بالحصول الخاضعة للضريبة وما دام أن كل تخلف عن الادلاء بالإقرار بالحصول الخاضعة للضريبة، والذي يندرج ضمنه الإقرار بالضريبة المحجوزة في المنبع، يستوجب من الإدارة سلوك مسطرة الرسالتين المنصوص عليهما في المادة 29 المذكورة وما دام أن القانون 24-86 المنظم للضريبة على الشركات، قد نص في المادة 30 منه على الإقرار المتعلق بالمكافآت المخولة للغير، كما أنه وخلافاً لما أثاره المستأنف فإن عدم حجز الشركة لمبلغ الضريبة من المنبع يقضي إلى فرض هذه للضريبة عليها مباشرة حسبما يستفاد من المادة 49 من نفس القانون، وأن الأسباب المثارة غير مرتكزة على أساس والحكم المستأنف عندما قضى ببطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة المطعون فيها كان صائباً وواجب التأييد". وبذلك فإن القضاء في مثل هذه الحالة، لما قضى ببطلان مسطرة الفرض التلقائي ابتدائياً واستئنافياً، كرس موقفها صائباً، وبذلك فإن تأييد الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقاً) للحكم عدد 53 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2006/1/10 في الملف رقم 05/3/828، فيه حماية للضمانات القانونية التي منحها المشرع للخاضع للضريبة في إطار المسطرة التوجيهية، التي تتوفر فيها الإدارة للضريبة على امتيازات وسلطات واسعة. لمزيد من التفصيل انظر نص القرار، والذي ارتأينا إدراجه كملحق لأهمية وقائعه ودلالاتها وصلتها بالأسباب المؤدية إلى إثارة المنازعات الجبائية، كما يعكس منظوقه موقف القضاء بخصوص هذا النوع من المنازعات، أنظر نص القرار ضمن (الملحق رقم 1).

لكون وقائع هذه القضية تتعلق بالضريبة على الدخل، ثم لكون الحكم الابتدائي والقرار الإستئنافي الصادرين في هذه القضية متعارضين، ولم يسبق نشرهما من قبل<sup>1</sup>.

وخلاصة لما سبق، يلاحظ أن الطرق المباشرة المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، يؤدي تطبيقها إلى نشوء العديد من المنازعات الجبائية بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك لأسباب كثيرة أهمها: تعدد وتعقيد الإجراءات المسطرية التي يتعين على الإدارة الضريبية الالتزام بها، ثم لقلة وعي المكلف بتلك الإجراءات والجزاء المترتبة عن عدم احترامها، إضافة إلى الصلاحيات والسلطات المخولة للإدارة الضريبية في إطار عملية المراقبة، وتقدير الضريبة بصورة تلقائية، لكن إذا كان المشرع قد منحها مجموعة من الامتيازات والسلطات لتحديد الأسس الضريبي، فإن الإدارة الضريبية يتعين عليها في عملية التقدير الاعتماد على أسس حقيقية موضوعية إذا توفرت لها، والاعتماد على القياس والمظاهر الخارجية الدالة على حقيقة دخل المكلف مثلاً، وذلك درءاً لاحتمال تعسف الإدارة الضريبية في عملية تقدير الوعاء الضريبي بإتباع طريقة التحديد التلقائي ومغالاتها في حصر المادة الخاضعة للضريبة وبالتالي انحيازها إلى خزينة الدولة، ولعل هذا ما جعل النظم الضريبة الحديثة تلجأ إلى طرق أخرى لتحديد الوعاء الضريبي.

### المطلب الثاني: التحديد التقريبي للوعاء الضريبي

يتعلق الأمر بالإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الضريبية لضبط المادة الخاضعة للضريبة، وذلك إما بالاعتماد على بعض المؤشرات الخارجية، وهذه الطريقة تعتبر استدلالية (الفقرة 1)، أو من خلال إتباع طريقة قياسية لتحديد أساس الضريبة الواجبة على المكلف la méthode indiciaire، أو من خلال اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي (الفقرة 2).

1 أنظر نص القرار الصادر تحت عدد 132 عن محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، المؤرخ في 31/01/2008: الملحق رقم 2.

## الفقرة الأولى: التقدير على أساس المظاهر الخارجية

يتم تحديد الوعاء الضريبي على أساس عدد من المظاهر الخارجية، والتي يسهل الوقوف عليها من طرف الإدارة الضريبية، حيث تقوم هذه الطريقة على أساس أن الإدارة الضريبية، تعتمد في تحديد وعاء الضريبة على بعض العلامات والمظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف والتي يكون من السهل على الإدارة تقديرها، ومن بين هذه المظاهر، نذكر مثلاً: تقدير دخل المكلف بالضريبة على أساس القيمة الإيجارية لمنزله، عدد أبواب المنزل ونوافذه، ونوع السيارة التي يملكها، وكذا القيمة الإيجارية للمحل الذي يزاول به المكلف نشاطه التجاري، ثم عدد العمال وعدد الآلات المستخدمة.

وبموجب هذه الطريقة يتولى أعوان الإدارة الضريبية تقدير وربط الضريبة، بناء على بعض المؤشرات الخارجية الدالة على نشاط ودخل المكلف دون إشراك هذا الأخير في عملية التقدير، وهذا الأسلوب في تقدير الوعاء الضريبي الذي يتم فيه ربط الضريبة في اتجاه واحد قديم نوعاً ما، وأصبح متجاوزاً من طرف الأنظمة الضريبية المعاصرة التي أصبحت تقوم على نظام التصريح، أما أسباب لجوء الإدارة إلى هذه الطريقة لتقدير الضريبة بشكل تقريبي، يتمثل في وجود بعض الصعوبات التي تحول دون تحديد الإلزام الضريبي بشكل تحديدي، والتي قد تكون إما لأسباب تقنية، أو لأسباب ترتبط بالمكلف بالضريبة، اعتباراً لكون المادة الخاضعة للضريبة، تبقى مجرد مداخل بسيطة، أو نشاط تجاري لا يستوجب اعتماد نظام المحاسبة، أو لكون المكلف شخص طبيعي لا يتحمل مستواه الاقتصادي أعباء مسك محاسبة منتظمة<sup>1</sup>.

ومن مميزات هذه الطريقة في تحديد أسس الضريبة، سهولتها وبساطتها بالنسبة للإدارة الضريبية، إضافة إلى وضوحها، تبقى غير مكلفة، إضافة إلى كونها لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق لإدارة الضرائب، كما تمتاز بالمحافظة على أسرار المهنة وعدم تعسف الإدارة في تقدير الوعاء الضريبي.

1 عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 73.

أما عيوب هذه الطريقة، فتتمثل في عدم دقتها وملاستها لطبيعة بعض الأنشطة والمهن الحديثة والقائمة على استعمال وسائل جد متطورة في مزاولتها، إذ لا يمكن الاعتماد عليها في تقدير المدخل المتحصل من مزاولة الأنشطة التجارية، التي أصبحت تستخدم آليات تقنية عصرية دون وجود مظاهر خارجية تدل على ذلك النشاط، مثال ذلك المحلات التجارية الإلكترونية أو الدخل المتحصل من الأوراق المالية، إضافة إلى قصور هذه الطريقة في التقدير العادل للأساس الضريبي، فهي لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف، التي تختلف حسب كل مكلف وبالتالي اختلاف الأعباء المالية والمقدرة التكاليفية لكل مكلف على حدى، رغم وحدة المظاهر الخارجية، ومع ذلك فإن المقدرة التكاليفية يمكن أن تختلف من مكلف لآخر حسب الظروف الشخصية لكل واحد على حدى، الأمر الذي تكون معه هذه الطريقة المتبعة في التقدير متنافية مع مبدأ شخصية الضريبة، وبعيدة عن تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، إذ كثيرا ما يتغير الدخل الذي يشكل أساسا لفرض الضريبة إما بالارتفاع أو بالانخفاض، دون أن تتغير المظاهر الخارجية لتباتها النسبي، ومن ثم لا تدل بشكل صادق على المقدرة التكاليفية للمكلف، الذي يتعين عليه دفع الضريبة المقدرة بناء على المظاهر الخارجية كل سنة حتى في الحالة التي لا يحقق أي ربح.

وقد وجدت هذه الطريقة تطبيقها العملي في التشريع المغربي، مند سنة 1920، تاريخ إحداث الضريبة المهنية (la Patente)، وتم الاعتماد في تقديرها منذ ذلك الحين على عنصرين رئيسيين:

#### ■ تصنيف المهن؛

■ وتقدير القيمة الكرائية للعقارات المستعملة ووسائل الإنتاج المستخدمة لممارسة المهنة<sup>1</sup>، ومن المنازعات التي كانت تطرح عند تطبيق هذه الطريقة في تقدير أساس الضريبة المهنية، كانت تنتج أساسا عن استعمال الإدارة الضريبية لسلطانها التقديرية في

1 الفصل (2) والفصل (6) من قانون الضريبة المهنية.



تحديد القيمة الإيجارية للمحل الذي يزاول فيه المكلف نشاطه المهني، خاصة عندما تلجأ الإدارة إلى اعتماد أسلوب التقويم المباشر الذي يتناسب والفقرة الأولى من الفصل 2 المذكور، والتي تفرض اعتماد القيمة الإيجارية العادية والمقدرة حالياً، وليس القيمة الإيجارية غير العادية، وهذا الحق المخول للإدارة في تقدير القيمة الإيجارية ثم الاعتراف به للإدارة من طرف المحكمة الإدارية بالرباط في حكمها عدد 45 الصادر بتاريخ 1994/09/29<sup>1</sup>.

ونظراً لعيوب طريقة تحديد أساس الضريبة اعتماداً على المؤشرات والمظاهر الخارجية، فقد تم العدول عنها من طرف أغلب التشريعات الضريبية في العصر الحديث، ولم تعد تأخذ بها الإدارة الضريبية إلا نادراً، إذ لا يتم اللجوء إليها إلا بصورة تكميلية، كوسيلة للمراقبة الضريبية في بعض الأحيان، للتأكد من صحة الإقرارات التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية، وبذلك أصبحت الإدارة تعتمد في تقدير وعاء الضريبة على أساس الأرباح الفعلية، أو بإتباع أسلوب التقدير الجزافي كطريقة غير مباشرة لتحديد الوعاء الضريبي.

### الفقرة الثانية: طريقة التقدير الجزافي *la méthode forfaitaire*

إذا كان النظام الجبائي العصري لا يعتمد أسلوب التقدير الجزافي كوسيلة للتضريب إلا عرضياً، كلما تعذر ضبط حقيقة المادة الخاضعة للضريبة، فإن النظام الضريبي المغربي، تهيمن عليه كباقي أنظمة -الدول النامية-، تهيمن فيه هذه التقنية على مكوناته<sup>2</sup>.

وتتميز هذه الطريقة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة على أساس القرائن التي يحددها المشرع الضريبي الدالة على دخل المكلف، وذلك بشكل مخالف لأسلوب تقدير الوعاء الضريبي على أساس المظاهر الخارجية، ويكمن جوهر الاختلاف في كون العنصر الذي يركز عليه في التقدير الجزافي، يرتبط بشكل مباشر بالمادة الخاضعة للضريبة (رأس المال أو الدخل)، ومن ثم لا يتم فرض الضريبة اعتماداً على المظاهر الخارجية، بل على المادة

1 حكم عدد 45 بتاريخ 1994/09/29، أورده عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 76.

2 السعدي لكدالي: "التصنيف الجزافي في النظام الجبائي المغربي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، عين الشق - الدار البيضاء، 2005-2006،

الخاضعة للضريبة، ومن المؤشرات التي يتم الاعتماد عليها لتحديد الوعاء الضريبي بشكل تقريبي، هناك رقم الأعمال مثلا، الذي يعد دليلا لمعرفة حقيقة ربح التاجر، وعدد ساعات عمل الطبيب، تعد دليلا على قيمة الدخل الذي يحصل عليه الطبيب، ونفس الشيء بالنسبة لأصحاب المهن الحرة.

وتلك المؤشرات إما تحدد بموجب نص قانوني، فتسمى بذلك النظام الجزائي القانوني، وإما تحدد بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، فتسمى هذه الطريقة بالنظام الجزائي الإتفاقي، ويقوم النظام الجزائي القانوني والجماعي على تحديد المادة الخاضعة للضريبة بناء على عناصر موضوعة سلفا من طرف المشرع، وتطبق على صنف معين من المكلفين، وهذا ما يفسر تسميته بالنظام القانوني، ويمكن أن تسري قواعد هذا النظام سواء على الوعاء الضريبي أو على التكاليف القابلة للخصم، وتستعمل هذه الطريقة (نظام التقدير الجزائي القانوني) بشكل أساسي، لاحتساب الربح ورقم الأعمال بالنسبة للمقاولات الصغرى، التي لا تعتمد قواعد المحاسبة وكل المكلفين الذين يزاولون الأنشطة التجارية والحرف البسيطة أو الصناعة التقليدية، وقبل تحديد شروط تطبيق النظام الجزائي القانوني، وكذا النظام الجزائي الإتفاقي كما جاءت به المدونة العامة للضرائب، ينبغي الإشارة إلى أن هذه الطريقة المتبعة في تقدير أساس الضريبة الواجبة على المكلف، تنير بدورها بعض المنازعات الجبائية بين المكلفين والإدارة الضريبة، بسبب احتمال الغلو في عملية التقدير وتحميل الخاضعين للضريبة ما لا طاقة لهم به، بشكل يفوق مقدرتهم التكليفية، فالهاجس الذي يحكم تدخل الإدارة في هذه الحالة هو الحصول على أكبر قدر ممكن من المال لفائدة خزينة الدولة، دون مراعاة وضعية المكلف المالية التي يتم تقديرها بشكل جزائي، ثم هناك حالات أخرى، تدفع المكلفين إلى رفض التقدير الجزائي لوعاء الضريبة.

أما شروط تطبيق التقدير الجزائي لأساس الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، فقد حددتها المدونة العامة للضرائب في المواد التالية: من المادة 16 إلى المادة

19 بالنسبة لتحديد أساس فرض الضريبة على الشركات، ومن المادة 40 إلى المادة 44 المحددة لنظام الربح الجزافي في مجال الضريبة على الدخل.

فبالنسبة للضريبة على الشركات، فإن أساس فرضها يتم وفق نظام النتيجة الجبائية الصافية المحددة وفقا لأحكام المادة 8 من المدونة العامة للضرائب، خاصة البند I منها، إذ تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة المتعلقة بكل سنة محاسبية بعد تغييرها إن اقتضى الحال، طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجبائية المعمول بها، باعتبار ما زاد من العائدات على التكاليف في السنة المحاسبية التي وقع الإلتزام بها، تطبيقا للتشريع والتنظيم المحاسبي الجاري به العمل<sup>1</sup>، بمعنى أن الضريبة على الشركات تحدد بناء على نتائج المحاسبة، ولا يمكن اختيار النظام الجزافي قصد تحديد أساس فرض الضريبة إلا بالنسبة للشركات غير المقيمة، حيث جاء في المادة 16 من المدونة العامة للضرائب<sup>2</sup>.

وتبعا لذلك، فالتقدير الجزافي في مجال الضريبة على الشركات، ينحصر تطبيقه على الشركات غير المقيمة، وذلك حسب إرادتها، وهذا ما يبرر قلة المنازعات الجبائية في هذا الإطار، وذلك على عكس الضريبة على الدخل، التي يتبين من مقتضيات القانونية المنظمة لها، إمكانية اختيار التضريب الجزافي، سواء كإجراء منظم من طرف القانون، أو كصلاحية مخولة للإدارة الضريبية لإبرام اتفاقيات مع بعض التنظيمات والهيئات المهنية للخضوع إلى نظام التضريب الجزافي، وبذلك يكون الخضوع إلى النظام الجزافي بالنسبة لتقدير الضريبة على الدخل، اختياريا كلما توفرت الشروط التي حددها المشرع بالمادة 41 من المدونة العامة للضرائب، فيطبق نظام الربح الجزافي بناء على اختيار، يجب أن يعبر عنه الخاضع للضريبة على الدخل وفقا للشروط الشكلية وفي المواعيد المنصوص عليها في المادتين 43 و44 من المدونة العامة للضرائب، غير أنه لا يمكن أن يسري على الخاضعين للضريبة

1 البند II من المادة 8 من المدونة العامة للضرائب.

2 والتي جاء فيها، أنه يجوز للشركات غير المقيمة المبرمة معها صفقات لشغل أو بناء أو تركيب أن تختار، إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 48 I-II (م.ع.ض)، أو بعد إبرام كل صفقة، الخضوع للضريبة الجزافية على مجموعة مبلغ الصفقة بالسعر المنصوص عليه في المادة 19-III.

الذين يزاولون مهنة من المهن أو نشاطا من الأنشطة المحددة بنص تنظيمي، أو بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي المقدر للسنة باعتبار الضريبة على القيمة المضافة<sup>1</sup>.

هذا وقد حددت المادة 42 والمادة 43 باقي الشروط التي يجب توفرها، حتى يمكن للمكلف الاستفادة من اختيار الخضوع إلى نظام التقدير الجزافي لأساس الضريبة على الدخل، ويبقى الشرط الأساسي لاستفادة المكلف من نظام الربح الجزافي، هو عدم تجاوز رقم الأعمال الذي يحققه المكلف، وذلك لمدة سنتين، الحدود التالية:

- 2000000 درهم، إذا تعلق الأمر بواحد من أوجه الأنشطة المشار إليها في المادة 39-1 من المدونة العامة للضرائب.

- 1000000 درهم، إذا تعلق الأمر بالمهن أو مصادر الدخل المشار إليها في المادة 39-3 من المدونة العامة للضرائب.

فإذا توفرت جميع الشروط الشكلية والموضوعية المحددة قانونا على سبيل العسر، يمكن للمكلف اختيار الخضوع للنظام الجزافي القانوني لتقدير أساس الضريبة على الدخل، والذي يطبق وفق طريقتين: تتمثل الأولى فيما يسمى بالربح الجزافي؛ أي تطبيق معامل محدد قانونا على رقم الأعمال المحقق، أما الثانية فتتجلى في قاعدة الحد الأدنى للربح المحدد وفق عنصرين؛ أحدهما قار والثاني متغير، يحددان باعتبار الأسس المعتمدة لفرض الضريبة، ويحدد العنصر الثاني فيما يخص كل مكلف باعتبار الفئة التي ينتمي إليها المشار إليها في الجدول الملحق بالمدونة العامة للضرائب المتعلقة بالضريبة على الدخل وفق نظام الربح الجزافي الوارد في المادة 40 من نفس المدونة<sup>2</sup>، وإذا كانت الضريبة على الدخل في إطار نظام التقدير الجزافي، تفرض بناء على مقتضيات العنصرين الثابت والمتغير، فإن الإشكال الذي يطرح في هذا الإطار والذي يشكل سببا لنشوء منازعات جبائية، يتعلق بتقدير

1- المادة 41 من المدونة العامة للضرائب.

2 انظر الجدول الملحق بالمدونة العامة للضرائب المتعلقة بالضريبة على الدخل، بخصوص نظام الربح الجزافي الوارد بالمادة 40.

الحد الأدنى للربح الذي يحققه المكلف كل سنة، حيث ينشأ الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف، إذ يقدم هذا الأخير إقراراته الضريبية، وللتأكيد من صحتها تخضعها الإدارة لعملية المراقبة، وغالبا ما يدفع المكلف بعدم تجاوز رقم الأعمال الذي يضمنه بالإقرار الضريبي الحد الأدنى المطبق في النظام الجزافي، وانطلاقا من المعلومات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية، تتمسك هذه الأخيرة بأن معاملات المكلف الممارس لمهنة تجارية أو حرفية تتعدى السقف الموجب لتطبيق النظام الجزافي، وبذلك فإن المنازعات الناشئة بمناسبة تطبيق النظام الجزافي، قد يكون سببها إما سلوك المكلف الخاضع لهذا النظام، كما قد تنشأ المنازعات المطروحة في هذا الإطار بسبب تصرف الإدارة الضريبية لغلوها في تقدير الدخل الذي يحققه المكلف الذي يختار الخضوع إلى النظام التقديري الجزافي؛ حيث يعتمد المكلف إلى التصريح بأقل من الدخل الحقيقي، فيخضع بذلك في تحديد أساس الضريبة على الدخل طبقا لنظام الربح الجزافي، فتلجأ الإدارة الضريبية إلى فرض ضريبة تكميلية، ومن تم نقل المكلف من نظام التقدير الجزافي إلى نظام آخر، وهو نظام المحاسبة، ومن هنا تبقى إشكالية تصريح المكلف الخاضع لنظام التضرير الجزافي بأقل من دخله الحقيقي حتى يستفيد من الخضوع لهذا النظام، من الأمور التي تعمل الإدارة الضريبية على التصدي لها، إلا أن تدخلها في هذه الحالة، قد يكون مبالغا فيه ومشوبا بعيب المشروعية<sup>1</sup>، وذلك بخلاف تطبيق النظام الجزافي في تقدير الضريبة على الشركات، الذي لا يثير أي إشكال في عملية تقدير أساس هذه الضريبة بالنسبة للشركات الأجنبية التي تختار الخضوع إلى مقتضيات النظام الجزافي المنصوص عليها في المادة 16 من المدونة العامة للضرائب المشار إليها آنفا، والتي تشترط على الشركات، أن يكون أساس الضريبة هو مجموع مبلغ الصفقة وبالسعر المحدد في المادة (19-III من المدونة العامة للضرائب)، باعتبار مبلغ الصفقة هو ما يشكل رقم الأعمال الكلي

1 كمثل للمنازعات الجبائية بمناسبة تطبيق النظام الجزافي، يمكن الرجوع إلى بعض القضايا التي سبق البت فيها من طرف القضاء بالمغرب، والتي نذكر منها:- القضية موضوع الملف الإداري عدد 97/1/973 الصادر بشأنها قرارا عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا تحت عدد 459 بتاريخ 1999/04/29 والقضية موضوع الملف الإداري 2000/4/48، قرار المجلس الأعلى سابقا عد 252، ثم القضية الصادر بشأنها القرار عدد 168 بتاريخ 1999/2/18 عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا.

للنشاط المنجز من طرف الشركات المعنية، ومن تم عدم وجود أي اختلاف بينها وبين الإدارة الضريبية حول المبلغ المذكور، الأمر الذي يؤدي إلى عدم وجود منازعات جبائية في هذا الإطار.

وختاماً لهذا المحور المتعلق بعرض الطرق غير المباشرة لتقدير الأساس الضريبي، وما يشكله التطبيق العملي لهذه الطرق من منازعات جبائية، ينبغي الإشارة إلى أن طريقة التضريب الجزافي الإتفاقي، التي كانت تعتبر بمثابة اتفاق بين الهيئات المهنية والإدارة الجبائية بخصوص تحديد أسس الضريبة، وذلك استناداً لمقتضيات المادة 27 من القانون 89-17 المنظم للضريبة العامة على الدخل، وإذا كان المشرع الضريبي قد أقدم على إلغاء النظام الجزافي الإتفاقي في إطار قانون المالية لسنة 2004، ليبدأ سريان أثر الإلغاء الذي طال المادة 27 المنظمة لهذا النظام الجزافي ابتداء من يناير 2005، حيث تم إلغاء جميع الاتفاقيات التي كانت تربط الإدارة الضريبية بالقطاعات المهنية التي كانت خاضعة للتضريب الجزافي الإتفاقي، التي أصبحت ابتداء من تاريخ سريان إلغاء هذا النظام، ملزمة بمسك محاسبة منتظمة<sup>1</sup>.

1 تبقى أهم الإشكالات المترتبة عن عملية إلغاء النظام الجزافي، أن بعض المهنيين لم يكونوا على علم بهذا الإجراء، فاستمروا في مزاوله أنشطتهم المهنية، معتقدين أن ممثلهم لدى إدارة الضرائب لا يزال يتقدم الإقرارات الضريبية في موعدها القانوني، وخير مثال لهذه الحالة، نذكر الهيئة المهنية الممثلة لتجار اللحوم الحمراء بالجملة بمدينة مكناس، حيث كان أحد التجار للحوم بالجملة -والذي يتم انتخابه "أمينا" لهؤلاء التجار-، يتولى تقديم الإقرارات الضريبية نيابة عن باقي الجزائريين الذين يجهلون الكتابة والقراءة بالنسبة للأغلبية منهم، ويتخلى الإدارة للضريبة عن نظام التضريب الجزافي الذي كان مطبقاً على هؤلاء التجار، لم يكن البعض منهم على علم بهذا القرار، فتخلف البعض عن تقديم الإقرار الضريبي المتعلق بالضريبة على الدخل، واستمر هذا الوضع لما يزيد عن ثلاث سنوات، مما أدى إلى تعقيد الوضعية الضريبية لهؤلاء، الأمر الذي جعل البعض من هؤلاء يتوقفون عن مزاوله نشاطهم التجاري بعد أداء الديون الضريبية التي تضاعفت قيمتها بسبب الغرامات والزيادات التي أضيفت إلى مبلغ الضريبة، التي كان يتعين عليهم دفعها إلى خزينة الدولة، وإن كان "لا يعذر أحد بجهل القانون"، وتقديراً لتعقيد الوضعية المادية لهؤلاء التجار، من الأنسب أن تبحث عن الوسائل الكفيلة باستخلاص مستحققاتها الضريبية، بالشكل الذي لا يعيق استمرار هؤلاء التجار في ممارسة نشاطهم التجاري، أخذاً بعين الاعتبار قلة وعيهم وغياب سوء النية لدى هؤلاء في الوفاء بالتزاماتهم الضريبية.

## خلاصة الفصل الأول

خلاصة لما سبق، يمكن القول أن الضريبة أصبحت تشكل اليوم أداة من أدوات تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وأن الهدف من وعائها تحديد المادة الخاضعة للضريبة تحديدا يراعي مبدأي العدالة والمساواة، مع الأخذ بالاعتبار النتائج الإيجابية من حيث مردودية الضريبة، ولهذه الأسباب قام المشرع باختيار أنجع السبل لضمان فرض الضريبة بشكل يكفل للمكلف مجموعة من الضمانات، مقابل السلطات والصلاحيات التي خولها للإدارة الضريبية المكلفة بربط الضريبة، وذلك بتحديد مبلغها الذي يتعين على المكلف دفعه إلى خزينة الدولة، وتحديد هذا المبلغ يتم أولا بتحديد وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة لها، ولاختيار أسلوب الوصول إلى هذه المادة أهمية خاصة، لمالها من علاقة وطيدة بمدى عدالة وفعالية النظام الضريبي برمته، إذ لا يجب أن يكون هذا التقدير أقل من الواجب، فتقل بذلك حصيلة الضريبة ومن تم التقليل من فعالية النظام الضريبي، وهي نفس النتيجة إذا ما تمت المغالاة في عملية تقدير الأساس الضريبي، بشكل يفوق المقدرة التكلفة للمكلف، مما يدفعه إلى تصريف مجموعة من ردود الأفعال لمقاومة الضريبة التي يفوق مبلغها القدر الحقيقي الذي ينبغي الالتزام به لفائدة خزينة الدولة، الأمر الذي يطرح نزاعات جبائية بسبب الاختلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف حول مقدار الضريبة الواجب عليه.

وإذا كانت الطرق المتبعة من طرف الإدارة الضريبية لحصر العناصر الخاضعة للضريبة، قصد تحديد الأساس الذي ستحتسب عليه الضريبة، تتنوع بين الطرق المباشرة والطرق غير المباشرة، مما يدل على مرونة المساطر الإجرائية المكونة للنظام الضريبي المغربي فيما يتعلق بمسطرة تقدير أساس الالتزام الضريبي، فإن الحالات التي تقتضي إعادة تقويم الأساس الضريبي المصرح به لدى إدارة الضرائب، يجب أن تكون نتائج أعمال القواعد المتبعة في هذا الإطار ( عملية إعادة تقويم الأسس الضريبة)، قريبة قدر المستطاع من الحقيقة، دون أي تجاوز أو تعسف، حتى تكون بعيدة عن سوء التقويم، فتقدير وعاء

الضريبة وفق أسس واقعية لا ظنية أو افتراضية، يعتر شرطاً لازماً لكفالة العدالة الاجتماعية وصبون مصلحة كل من الإدارة الضريبية والمكلف، ومن تم ضمان مساهمة هذا الأخير في الأعباء العامة طوعية دون المنازعة في مقدار الضريبة المفروضة عليه.

إن الامتيازات والسلطات الممنوحة للإدارة الضريبية في إطار عملية تأسيس الضريبة، مقابل الضمانات التي يكلفها القانون للمكلف في ظل مسطرة ربط الضريبة، ينبغي استغلالها بحكمة، حتى لا تقع الإدارة في الخطأ أو التجاوز في عملية التقدير، حتى لا يكون تصرفها في هذا الإطار مشوباً بعيب المشروعية، كما هو الأمر بالنسبة للحالات التي سبقت الإشارة إليها، الشيء الذي قد يؤدي إلى جعل الإدارة تفقد تلك الامتيازات والصلاحيات ومن تم حرمان خزانة الدولة من مبالغ مالية هامة بسبب إلغاء مسطرة التقدير، الذي يؤدي حتماً إلى انعدام أحقية الإدارة في مطالبة المكلف بالضريبة التي كانت واجبة عليه، وتجنب هذه النتيجة لا يمكن أن يتم إلا باحترام الإدارة لكافة الضمانات والإجراءات الواردة بمسطرة تقدير وتقويم الأساس الضريبي.

ولتجاوز النزاعات التي تطرح أثناء عملية تقدير المادة الخاضعة للضريبة، يتعين على الإدارة الضريبية إعادة النظر في بعض الطرق المتبعة في هذا الإطار، خاصة طرق التقدير التقريبي، لعدم شفافيته وعدم مراعاتها للظروف المحيطة بالمكلف (ثقافية واقتصادية)، ونخص بالذكر هنا طريقة التقدير على أساس المؤشرات والمظاهر الخارجية، التي لا تعكس حقيقة دخل المكلف، نفس الشيء بالنسبة لطريقة التقدير الجزافي على أساس الحد الأدنى، والتي تقوم على التصريح الذي لا تعبأ به الإدارة في أغلب الأحيان، وبذلك تصح سلطاتها في عملية التقدير أوسع وأكثر تحكماً، مادام أن التصريحات التي تخضعها الإدارة للمراقبة نادراً ما تقر بصحتها، دون الزيادة في مقدار الضريبة الوارد بالتصريح الذي يدلي به المكلف، الذي يصبح دوره ومشاركته محدودين في تقدير أساس الضريبة وفق مسطرة التقدير الجزافي القانوني، لتعقيد هذه المسطرة من جهة، ولتدخل الإدارة الواسع بخصوص تحديد عناصر الحد الأدنى من جهة أخرى، وذلك بخلاف مسطرة التقدير الجزافي الاتفاقي،



التي تم العدول عنها بموجب القانون المالي لسنة 2004، والتي نأمل إعادة الأخذ بها لوضوحها وبساطتها لما تضمنه من مشاركة فعالية للمكلف في تقدير أساس الضريبة دون المنازعة في مقدارها، فنظام التضييب الجزافي الإتفاقي، لا يطرح تطبيقه أي خلاف بين المكلفين الخاضعين لهذا النظام والإدارة الضريبية، مادام مقدار الضريبة يتم تحديده برضاهم وباتفاقهم المسبق على ذلك.

أما الملاحظة الأخيرة التي ينبغي التركيز عليها، وذلك لأهميتها، فتنتمثل في ضرورة تحسين استقبال المكلفين من طرف الإدارة الضريبية وإعادة النظر في علاقتها بهؤلاء، وذلك من خلال إسناد مهمة الاستقبال إلى أطر متخصصة في هذا المجال وعلى دراية وإلمام بالمساطر والإجراءات الضريبية، تكون قادرة على الإجابة عن استفسارات وتساؤلات المكلف، ويتعين عليها شرح كيفية تطبيق المساطر والقوانين الضريبية، وإبراز الواجبات والامتيازات التي تكفلها تلك النصوص للخاضعين للضريبة، بشكل يجعلهم مستعدين للتعامل الجدي مع الإدارة الضريبية، مما يضمن لهؤلاء الإلمام بمقدار الضريبة المرفوضة عليهم، وحتى تتم وظيفة الاستقبال على أكمل وجه، ينبغي تمكين الموظفين المكلفين بها بالوسائل الضرورية من مكاتب وتجهيزات تعكس احترام المكلفين، الذين يساهمون بأموالهم في إنشاء مرافق الدولة وأداء وظائفها، كما ينبغي إحداث خلية استثنائية للاستقبال بجميع المديريات الجهوية للضرائب، خلال الفترات المحددة لتقديم الإقرارات الضريبية، والخدمات التي من شأنها تسهيل عملية تعبئة التصريح الضريبي دون ارتكاب الأخطاء، وبذلك تكون الإدارة قد وفرت الوقت والجهد المبذولين في عملية مراجعة التصريحات الضريبية، ومن تم التقليل من حالات المنازعات التي يكون سببها الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالتصريحات المدلى بها للإدارة، والتي غالبا ما يتكلف بتعبئتها بعض الأشخاص الذين يتجمعون بأبواب المديريات الجهوية للضرائب، كلما حل موعد تقديم الإقرارات الضريبية، دون توفرهم على الصفة التي تخول لهم القيام بهذه الوظيفة.

ولعل خير ما يمكن أن تقتدي به الإدارة الضريبية بالمغرب هو تجربة المشرع الفرنسي، الذي أنشأ بمقتضى المرسوم الصادر في 6 ماي من سنة 1977، الإدارة العامة للعلاقات العامة بوزارة المالية والاقتصاد بهدف تقديم المساعدة للمكلف في مختلف النواحي، سواء عند تقديم الإقرارات أو سداد الضريبة، حيث انتفع بخدمات هذا الجهاز الإداري عدد لا يقل عن مئات الآلاف من المكلفين، تم تنظيم لجان أو تجمعات تضم المكلفين من ذوي المهن الحرة أو الحرفيين أو غيرهم<sup>1</sup>.

إضافة إلى تحسين ظروف استقبال المكلفين ومساعدتهم للقيام بالتزاماتهم على أكمل وجه، ينبغي على الإدارة الضريبية، أن تتكبد على تفعيل وتطوير آليات التواصل مع المكلفين، والتركيز على هذه النقطة أكثر من التركيز على حصيلة الضريبة، وذلك من خلال عقد الأيام الدراسية على مدار السنة تكون محاورها، مثلاً: وظيفة الضريبة، المكلفين بها، النصوص والمساطر المنظمة للمراحل التي تمر منها العملية الضريبية، كيفية إنفاق الأموال المحصلة من الضرائب، وكيف ينعكس ذلك على الفرد المكلف بها وعلى المجتمع بصفة عامة، دون أن ننسى أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه وسائل الإعلام بمختلف أشكالها في توفير التواصل بين الإدارة والمكلفين من خلال إعداد برامج للتوعية والتحسيس بأهمية الالتزام الضريبي.

إن الاهتمام بتحسين الاستقبال وتطوير آليات التواصل، لهما دور كبير من شأنه تطوير العلاقة التي ترتبط المكلف بالإدارة الضريبية، التي ينبغي عليها أن تكون واعية بالجانب النفسي للعلاقة الضريبية أكثر من الاهتمام بالجانب القانوني والمسطري المنظم للضريبة، ويتطلب الاهتمام بالعلاقة الإنسانية Relation humains من جانب الإدارة الضريبية، التواصل الدائم مع المكلف؛ بحيث يكون على بينة من حقوقه والتزاماته والعمل بمختلف الوسائل الممكنة التي تسهل عليه أداء واجباته الضريبية، وبالمقابل يتعين تنمية الشعور لدى

1 Lavigne(P.) : 'le contribuable comme usager de l'administration fiscale' .R.F.F.P.1986.P81

عامّة الناس بأهمية الضريبة، وأنها لا تمثل عبئاً بقدر ما تعتبر ضرورة أساسية للمجتمع والفرد، وكذلك بأهمية الالتزام الضريبي باعتباره واجبا أخلاقيا وقانونيا، يترتب على مخالفته فقد الثقة والاعتبار.

وباستحضار الإدارة الضريبية للمعطيات الآنف ذكرها، وقيامها بتحديد دين الضريبة المستحق في ذمة المكلف على النحو الذي حدده القانون، وبدون تحكم أو تعسف في عملية الربط الضريبي، يمكن للإدارة الضريبية أن تضمن رضا المكلف بمقدار الضريبة الذي يتعين عليه دفعه إلى خزانة الدولة، بشكل إرادي، وبدون اللجوء إلى الوسائل الجبرية المتبعة في مسطرة التحصيل، التي سنحاول التعرف على إجراءاتها، وما يطرحه تطبيقها من منازعات، وذلك ضمن الفصل الموالي.

## الفصل الثاني: الإجراءات المسطرية لتحصيل الضرائب المباشرة

سبقت الإشارة إلى كون العملية الضريبية ذات طابع إجرائي، وتنقسم إلى مرحلتين رئيسيتين: مرحلة تأسيس الضريبة، ثم مرحلة التحصيل.

وإذا كانت العملية الأولى تدور بصفة أساسية حول الالتزام الضريبي، فإن عملية التحصيل تدور حول الالتزام بالفداء بالضريبة obligation de paiement، الذي يشكل التزاما مستقلا ومنفصلا عن الالتزام الضريبي ذاته؛ فمحل الالتزام الضريبي هو تحديد مقدار دين الضريبة المستحق في ذمة المكلف، أما محل الالتزام بالفداء فهو تحديد مقدار دين الضريبة الذي يلتزم المدين بأدائه إلى خزينة الدولة طوعا، دون لجوء الإدارة المكلفة بالتحصيل إلى إجباره على الوفاء بالدين الضريبي المتخذ بذمته، وفي هذا الإطار تجدر الإشارة إلى ضرورة التمييز بين المفهومين التاليين: المكلف والمدين بالضريبة، لما لذلك من انعكاس على تبرئة الذمة من الدين الضريبي، وتحديد المسؤولية تجاه خزينة الدولة؛

فالمكلف هو الشخص الذي تفرض عليه الضريبة، وبذلك فهذا المفهوم (المكلف) يتعلق بالوعاء، بينما المدين فهو الشخص الذي يجب عليه أداء الضريبة؛ إذن فهو مفهوم مرتبط بالتحصيل، الذي لا يغطي المكلف فحسب، بل يشمل كذلك غير المكلف، الذي يبقى ملزما بأداء الضريبة.

ومن الناحية القانونية، ترى الباحثة عائشة العيدوني، أن المكلف هو الشخص الذي في ذمته دين الضريبة قانونيا؛ عموما الشركة المجهولة الاسم بالنسبة للضريبة على الشركات، وهو التاجر أو المنتج، بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة، فالمكلف الشرعي ليس بالضرورة هو ذلك الشخص الذي يتحمل العبء الحقيقي للضريبة، حيث يمكن أن تنتقل إلى الغير، ويصير بذلك هو المكلف الحقيقي<sup>1</sup>.

1 عائشة العيدوني: "دور الخزينة العامة في تحصيل الضرائب المباشرة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس، أكادال، الرباط 1998، ص 158 وص 159.

أما عبارة المدين، فهي أوسع من عبارة المكلف، ذلك أن المكلف هو الشخص الطبيعي أو المعنوي، الذي يلزم بأداء الضريبة حسب إرادة المشرع المنصوص عليها صراحة في النصوص التشريعية، لكن وبما أن أداء الضريبة، يجب أن لا يوقف بعسر المكلف، فإن المشرع يتابع مستحقيها *ses ayants causes* من أجل الأداء محله، ويطلق على هؤلاء لقب المكلفين الاحتياطيين، الذين يتدخلون فقط أثناء التحصيل لضمان تصفية الضريبة، وهؤلاء لا تعينهم الإدارة الضريبية بصورة جزافية، وإنما القانون الضريبي يشير إلى صفتهم وإلى العلاقة التي تربطهم بالمدين الأساسي<sup>1</sup>.

وإجمالاً، فالمكلف هو الملزم بدفع الضريبة، إلا أن المشرع الضريبي قد يلزم بعض الأشخاص الآخرين بدفع الضريبة، والهدف من ذلك هو ضمان الحصول على مبلغ الضريبة ومن تم تفادي إمكانية التهرب من أداء الضريبة، ومثال ذلك هو إلزام رب العمل بخصم مقدار الضريبة المستحقة على من يعمل لديه من العمال والموظفين من مستحقاتهم المالية، وسدادها لخزينة الدولة، وكذلك إلزام المتعاقد مع المقاوله بخصم دين الضريبة من الأقساط المستحقة وتوريدها للخزينة العامة.

وتبعاً لما ذكر، يعتبر التمييز بين المكلف الشرعي والمدين مسألة ضرورية، وذلك للإشكال القانوني الذي قد يطرح في حالة عدم التمييز بينهما، فالقانون يمكن أن ينص صراحة على أن الضرائب، يجب أن تؤدي، ليس فقط من طرف الشخص الذي صدرت قانونياً في حقه، بل يمكن أن تؤدي أيضاً من طرف شخص آخر، يميز عن المكلف وهو المدين بالضريبة، وهذه الحالة تدخل في إطار ما يسمى قانوناً بالتضامن الضريبي، والذي يتمثل في وجود مجموعة من المكلفين، وكل واحد من هؤلاء يكون متابعاً بجزء من الضريبة من طرف شركائه من باقي الكلفين، ثم هناك نوع آخر من التضامن، والذي لا يقتصر على المكلفين الذين يكونون شركاء، بل يصل إلى الأغيار؛ أي مديني المكلف، الذين يعتبرون مسؤولين بدورهم ما داموا قابضين لأموال المكلف عن أداء دين الضريبة الواجبة على هذا

1 Tixier Gelbert et Gest Gey: "Droit fiscal", 2eme édition 1978, LGDJ, Paris P 283.

الأخير. لذلك فقد نص المشرع الفرنسي، على أنه للإدارة الحق في أن تقوم بطلب عادي لدى الأغيار القابضين لأموال المكلف، بمجرد ما توضع هذه الأموال رهن إشارة امتياز الخزينة المنصوص عليه في الفصل 1990-1926 من المدونة العامة للضرائب الفرنسية<sup>1</sup>، وتبقى الغاية المتوخاة من هذا الإجراء، ضمان تحصيل دين الضريبة المستحقة لفائدة خزينة الدولة، ولنفس الغاية، خول المشرع الضريبي الإدارة المكلفة بالتحصيل مجموعة من الصلاحيات والامتيازات لمباشرة إجراءات التحصيل، ومقابل تلك الامتيازات والسلطات، منحت للمدين بالضريبة الضمانات القانونية اللازمة في ظل مسطرة التحصيل الضريبي، والتي يشكل إخلال الإدارة الجبائية بمقتضياتها، سببا رئيسيا لنشوء منازعات جبائية، وهو الأمر نفسه عندما يتخلف المدين عن الوفاء بدين الضريبة، حيث تلجأ الإدارة القائمة على استخلاص الضريبة إلى تطبيق إجراءات التحصيل الجبري.

ومن أجل الإحاطة بالأسباب المؤدية إلى نشوء منازعات جبائية في ظل تطبيق مسطرة تحصيل الضرائب المباشرة، سنتناول ضمن مبحث أول تكوين واختصاصات الإدارة الجبائية المكلفة بتحصيل الضرائب المباشرة (المبحث I)، وفي مبحث ثان سنتطرق إلى الإجراءات المسطرية المتبعة لضمان استخلاص الدين الضريبي (المبحث II).

وانسجاما مع هذا التقسيم، تطرح مجموعة من التساؤلات، والإجابة عنها هو ما سيشكل محور الدراسة التحليلية لهذا الفصل:

- ✓ فما هي بنية وتكوين الإدارة الجبائية المكلف بتحصيل الضرائب المباشرة؟
- ✓ ما هي الإجراءات المسطرية المتبعة في تحصيل الضرائب المباشرة؟
- ✓ ثم ماهي طبيعة النزاعات التي تطرح بين المدين والإدارة الجبائية بمناسبة تحصيل الضرائب المباشرة؟.

1 الفصل 1848-1926 من المدونة العامة للضرائب الفرنسية، أما امتياز الخزينة العامة للمملكة، فقد نصت عليه مدونة التحصيل في المادتين: 106 (امتياز عام) و107 (امتياز خاص).

## المبحث الأول: الخزينة العامة؛ تكوينها واختصاصاتها مركزيا وخارجيا

تتكون الإدارة الجبائية المغربية من ثلاث وحدات إدارية: - المديرية العامة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، - الخزينة العامة للمملكة، - المديرية العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة.

ولا تنحصر كل وظائف هذه الوحدات الإدارية في عمليات جبائية محضة، وذلك باستثناء المديرية العامة للضرائب، التي تنصب جل اختصاصاتها على الميدان الجبائي، وتجب الإشارة في هذا السياق إلى أن المديرية العامة للضرائب، قد أصبحت مكلفة بتحصيل جزء هام من الضرائب المباشرة التي اتخذناها نموذجا لهذا البحث، وذلك ابتداء من سنة 2005، حيث أصبحت المديرية العامة للضرائب مكلفة بتحصيل الضريبة على الدخل، وذلك تبعا للمنهجية المتبعة من طرف وزارة الاقتصاد والمالية من أجل مواصلة سياسة الإصلاح بغية عصرنه النظام الجبائي المغربي، وملاءمته مع الأنظمة الجبائية السائدة في الدول المنتمية إلى فضاء البحر الأبيض المتوسط، وتبعا للإصلاحات التي جاءت بها قوانين المالية ابتداء من سنة 2000 إلى سنة 2009، على مستوى صلاحيات المديرية العامة للضرائب، أصبحت هذه الأخيرة تقوم بوظيفة ربط الضريبة، وتحصيل بعض أنواع الضرائب، وحيث تم استعراض اختصاصات هذه الإدارة ضمن الباب الأول من القسم الأول من هذه الأطروحة<sup>1</sup>، فإنه ولأسباب منهجية، سنقتصر في هذا المحور على تناول الخزينة العامة للمملكة، باعتبارها الجهاز الإداري صاحب الاختصاص الأصلي في تحصيل الضرائب، مادام أن عملية تحصيل الضرائب لم تسند بصفة كلية إلى المديرية العامة للضرائب، وبذلك فعملية التحصيل الضريبي، أصبحت موزعة بين الخزينة العامة للمملكة والمديرية العامة للضرائب، وهذه الوضعية تشبه إلى حد كبير التجربة الفرنسية في هذا المجال، إذ المبدأ المقرر في التشريع الفرنسي، أن الاختصاص في فرض الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، ينعقد للإدارة العامة للضرائب، أما تحصيل هذه الضرائب ( ضريبة الدخل والضريبة

1 انظر الفصل الأول من الباب الأول من القسم الأول الصفحة 139.

على الشركات والضرائب المباشرة المحلية)، فتقوم به الخزينة العامة، وهي إدارة تابعة لوزارة المالية، ويعهد إليها بصفة أساسية بأعمال الخزينة العامة والحسابات الحكومية، ويتولى التحصيل على المستوى المحلي محاسبو الخزينة Les comptables du trésor، ويباشرون هؤلاء أعمالهم تحت إشراف المحاسب العام للخزينة، وتتولى الخزينة العامة تحصيل الضرائب المباشرة التي يتم تحصيلها عن طريق أوراد إسمية، واستثناء من هذا المبدأ، يتولى محاسبو الإدارة العامة للضرائب Les comptables D.G.I تحصيل الضرائب المباشرة التي تحصل بدون أوراد اسمية، وتشمل بصفة خاصة حالات الحجز من المنبع، وهي:

■ الضريبة المفروضة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، دون التمييز بين الشركة الفرنسية أو الشركة الأجنبية المقيمة بفرنسا، ذلك أن الضريبة تفرض على قيم منقولة ذات عائدات ثابتة مثل السندات.

■ ضريبة الدخل المفروضة على الأجور وما في حكمها، التي تدفعها جهات أو شركات كائنة في فرنسا لشخص غير مقيم فيها<sup>1</sup>.

وبذلك يلاحظ سواء بالنسبة للمغرب أو فرنسا، أن مبدأ الفصل بين الإدارة المختصة بربط الضرائب المباشرة وبين الإدارة المكلفة بتحصيلها المعمول به في النظام الضريبي للبلدين، أصبح وجوده غير مبرر، إذ يمكن أن يعهد إلى المديرية العامة للضرائب بتحصيل الضرائب المباشرة التي يتم تحصيلها عن طريق أوراد إسمية، بحيث يكون فرض وتحصيل هذه الضرائب من اختصاص إدارة واحدة، تلافيا لما قد ينشأ من صعوبات نتيجة لتعدد الإدارات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، بشكل يجعل اختصاص الخزينة العامة يقتصر على أعمال الخزينة العامة والحسابات العامة دون تحصيل الضرائب المباشرة.

ورغم أن بعض صلاحيات تحصيل الضرائب المباشرة، أصبحت من اختصاص المديرية العامة للضرائب بالمغرب، وذلك بموجب القانون المالي لسنة 2005 بالنسبة للضريبة على الشركات وتحصيل الضريبة على الدخل ابتداء من سنة 2006، بالإضافة إلى

1 Lambret (G): "Réflexions sur l'organisation des services de recouvrement.," R.F.F.P, N°5; 1984. P 33-35.



قيامها بوظيفة ربط هاتين الضريبتين، ومن تم تدخل المديرية العامة للضرائب في عملية فرض الضريبة وفي عملية التحصيل، فلأسباب منهجية كما أشرنا إلى ذلك سالفاً، سنخصص هذا المحور للحديث عن الخزينة العامة للمملكة صاحبة الاختصاص الأصيل في عملية تحصيل الضرائب المباشرة، وهكذا سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى بنية وتكوين الخزينة العامة ومعرفة الوسائل الإدارية والبشرية التي تعتمد عليها في عملية التحصيل (المطلب I)، إضافة إلى تحديد الأشخاص المسؤولين على عملية التحصيل، سواء على مستوى المصالح المركزية أو بالنسبة للمصالح الخارجية للخزينة العامة (المطلب II).

### المطلب الأول: تطوير الجانب التنظيمي للخزينة العامة للمملكة من الآليات الضرورية لقيامها بالاختصاصات المنوطة بها

تشكل الخزينة العامة أهم الوحدات الإدارية التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية، كما حددها الفصل الثاني من مرسوم 22 نونبر 1978<sup>1</sup>، بشأن اختصاصات وتنظيم هذه الوزارة، وترجع مكانة وأهمية الخزينة العامة إلى طبيعة وحجم المهام المنوطة بها، والمتمثلة أساساً في تحصيل الموارد العامة ودفع النفقات العامة ومراقبة مشروعاتها وفقاً لأحكام مرسوم 21 أبريل 1967، المتعلق بنظام المحاسبة العمومية<sup>2</sup>.

ونظراً لتعدد الصلاحيات والوظائف المسندة إلى الخزينة العامة، اختلف الباحثون الاقتصاديون في تحديد تعريف دقيق لهذا الجهاز الإداري، فهناك من عرفها بالهيئة التي تتحكم في التدفقات المالية<sup>3</sup>، أما Jean Marchal، فقد عرفها بالجهاز الذي يعطي

1 المرسوم الملكي رقم 539-78-2 بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية بتاريخ 22 نونبر 1978، ج. ر عدد 3450 بتاريخ 1978/12/13.

2 المرسوم الملكي رقم 330.66 بتاريخ (21 أبريل 1967) بمن النظام عام للمحاسبة العمومية، ج. ر عدد 2843 بتاريخ 1967/04/26 الصفحة 810.

3 Paule-Marie Gaudmet: 'Politique Financier, budget et Trésor', 7e éd édition; Montchrestien; 1996; P 88

التصريحات الضرورية التي تحدد مداخيل الدولة وتبين التزامات الإنفاق العام، بالإضافة إلى تحصيلها للموارد الضريبية، كما تعمل على تأمين دفع النفقات المحددة في قوانين المالية<sup>1</sup>. أما في بريطانيا، فتعد الخزينة بمثابة الدائرة الوزارية الأكثر قدما، وجدت منذ القرون الوسطى، وقد أطلق عليها اسم المالية (Echiquier) و"مجلس الملك"، لأن هذا الأخير كان يجتمع من أجل مناقشة المسائل المالية أو التجارية، ويتشكل هذا المجلس من الملك وكبار موظفي الملك، بالإضافة إلى إمكانية مشاركة موظفي المالية داخل هذا الجهاز كوزير المالية مثلا، وبذلك تعتبر الخزينة إحدى مصالح المالية L'Echiquier، وتمت تسميتها "بخزينة الدخل المالي" Trésorerie de la Recette de l'Echiquier، ولم تصبح وزارة مستقلة تفرض سلطتها على المالية إلا ابتداء من القرن 17<sup>2</sup>.

أما بالنسبة للمغرب، فقد تم التمييز بين الأمور العامة والخاصة للملك ابتداء من القرن 13، وجاء ذلك نتيجة تدخل الدولة لتنظيم الإيرادات الضريبية، وسجل القرن 19 وضع إدارة للخزينة، ففي سنة 1814 أنشأ "البارون لويس"، مكتب الحركات العامة للأموال (Bureau des mouvement des fonds publics)، حيث صار فيما بعد مديرية تابعة لوزارة المالية، وبقيت هذه التسمية إلى غاية 1940<sup>3</sup>.

وانطلاقا مما سبق، يتضح أن الخزينة العامة مؤسسة قديمة، تشكل وحدة إدارية أساسية ضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، لا يمكن الإحاطة بتعريفها إلا من خلال عرض تطورها التاريخي، وتحديد المهام والوظائف التي تقوم بها، وإن كان من الصعب تحديد معالمها، رغم أن الجميع يتعامل معها ضانا معرفتها، إلا أن هذه المعرفة تغطي جهلا وتعقيدا كبيرين.

1 Jean Marchal: "avec la contribution de Huguette Durand"; 3ème édition; Monnaie et crédit; Cujas ; Collection Théories et pratiques de sciences économique; Paris 1967 P 201.

2 Jean-philippe chossot: "l'organisation de la justice Fiscale au Royaume-Uni". Mémoire DEA de droit public fondamental, uniersite de Toulouse I; 1997, P 31.

3 عائشة العبدوني: "دور الخزينة العامة في تحصيل الضرائب المباشرة"، مرجع سابق، ص 10.

## الفقرة الأولى: مفهوم ووظائف الخزينة العامة

يعتبر بعض فقهاء المالية، أن الخزينة العامة ليست بمصلحة ولا مجموعة من الأعضاء، بل تشكل تنظيماً أسطورياً شيئاً ما، يستعمل وسائل مختلفة، كثيراً ما يوصف بأنه مؤسسة أصيلة داخل الإدارة المالية، وكما هو الشأن بالنسبة للخاصية المالية للدولة، فهو يضم عدداً كبيراً من أنشطة الموارد والنفقات، ويشكل مجالاً للتحويل، ويتحمل جزءاً هاماً من الحياة المالية، نشاطه ذو شكل متنوع، ويقدم خمس وظائف:

▪ قابض ومركز للموارد؛

▪ مؤدي bayeur؛

▪ بنك الدولة والجماعات؛

▪ مدعم للاقتصاد؛

▪ وصي على الأنشطة المالية.

وبذلك، فخاصيات أو وظائف الخزينة المتعددة، هو ما جعل تعريفها بدقة صعب المنال، خصوصاً وأن تطورها لم يؤد أبداً إلى خلق مؤسسة مستقلة، فالخزينة لا تملك شخصية قانونية مميزة عن الدولة، وقد دعم بعض فقهاء المالية هذه الخاصية، ويأتي في مقدمة هؤلاء "Louis Trotabas"، الذي شخص هذا التناقض بتعبيره: "أن الخزينة تمثل خاصية هامة محددة في عدم وجودها"<sup>1</sup>.

وانسجاماً مع الموقف الفقهي المتمثل في عدم وجود تعريف تام ودقيق لهذا الكيان الإداري، وإذا ما أريد ذلك، يمكن القول أن الخزينة العامة مشكلة من مجموعة من المصالح المالية للدولة متصلة فيما بينها بوحدة الصندوق، وما يعقد أكثر إعطاء تعريف موحد لهذا الجهاز الإداري، هو أن اصطلاح الخزينة "le Trésorie" له دلالات متنوعة، يطلق إما على العمل الهادف إلى تسوية الإيرادات بالنفقات في الزمان والمكان، الذي تحفظ به الذخائر، مما

1 Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan, Jean-Pierre Lassale: "Manuel. Finances publiques"; 10e édition P.J.D.J. 1993.P 325.

جعل تسمية الخزينة العمومية (le trésor public) والخزينة العامة (le trésorie general) في التداول، يستعملان بشكل مزدوج<sup>1</sup>.

وعموماً، يبقى التعريف الأكثر وضوحاً ودقة، هو الذي يعتبر أن: "الخزينة مصلحة للدولة تضمن التوازن النقدي والمالي، تقوم بممارسة عمليات الصندوق والبنك والمحاسبة الضرورية لتسيير المالية العامة، وتمارس نشاطات تتصل بالتمويل والتأشير على المادة الاقتصادية والمالية، ومجموع هذه العناصر تعمل في نشاط متناسق، يشكل السياسة المالية الداخلية والخارجية للدولة، فالخزينة مؤسسة مختلطة؛ مرة تجمع الودائع النقدية بواسطة الشيكات البريدية، ومرة تمتص السيولة بواسطة سندات الخزينة، ومرة تلجأ إلى التوفير الطويل المدى بإصدارها قروضا على المدى الطويل، فنشاط الخزينة محاط عموماً بضعف التحديد، لافتقارها الشخصية القانونية، ولكن يمكن أن تبلور شخصيتها من خلال مجموعة من المساطر والميكانيزمات والمؤسسات المرتبطة فيما بينها بأواصر ضعيفة لا يمكن فهمها إلا بمعرفة وظيفية ما".

ومن خلال هذا التعريف، يمكن حصر وظيفة الخزينة في ضمان توازن صندوق الدولة، وهذه هي المهمة الدائمة التي لا يمكن فصلها عن النشاط المالي للدولة؛ أما الوظيفة الثانية، فهي ذات طابع خارجي، تتمثل في تسيير المهام والتنسيق ما بين الأعران الاقتصاديين<sup>2</sup>.

وبذلك، لا تشكل عملية تحصيل الضرائب إلا جزءاً بسيطاً من مهام الخزينة، والتي تدخل في إطار تحصيل الموارد العمومية، ويتضح ذلك جلياً بالرجوع إلى المهام التي تتولى الخزينة العامة للمملكة القيام بها حسب القوانين الجاري بها العمل، والتي تشمل العمليات التالية:

1 Francois Bloch- Laine et Pierre Devogüe: "Le Trésor Public et le Mouvement Général des Fonds "P.U.F 1961 P5.

2 Philippe Jurgensen et Daniel Lebègue: "le Trésor et la politique financière"; Edition Montchrestien; 1988. P19. P176.

- إعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتحصيل الديون العمومية والمحاسبة العمومية والسهر على تنفيذ مقتضياتها؛
- مراقبة العمليات المتعلقة بالمداديل والنفقات وخزينة الدولة والجماعات المحلية وهيكلتها والعمل على تنفيذها؛
- تصفية وأداء أجور موظفي الدولة المدنيين والعسكريين، وكذلك المعاشات والإيرادات والتعويضات؛
- ضمان التدبير المحاسبي للدين العمومي ومركزة نتائج إصدار الإقتراضات وإعداد الحساب السنوي للدين؛
- المساهمات في إنماء وجمع الادخار والقيام بالعمليات البنكية المرخصة بها؛
- تدبير الخزينة العمومية وتنفيذ عمليات الخزينة بصلة مع مديرية الخزينة والمالية الخارجية، وإعداد بيانات إحصائية ومحاسبية لعمليات الخزينة؛
- حفظ حقيبة الأوراق المالية للدولة؛
- تمثيل الخزينة لدى المحاكم في المنازعات المتعلقة بالتحصيل؛
- إعداد حسابات مصالح الدولة والمساهمة في إعداد مشاريع قوانين التصفية والمحاسبة العامة للمملكة؛
- القيام بمراقبة محاسبي الدولة والجماعات المحلية وباقي المصالح المسيرة من طرف محاسبي الخزينة؛
- تمثيل الوزارة في لجان الصفقات العمومية على مستوى العمالات والأقاليم والجهات؛
- مسك المحاسبة العامة للدولة والجماعات المحلية وهيئاتها، وكذا باقي المصالح الأخرى المسيرة من طرف محاسبي الخزينة؛

- تدبير الموارد البشرية التابعة لها والوسائل المادية والإعتمادات المرصودة أو المفوضة لها، ووضع تدبير للأنظمة المعلوماتية الخاصة بها، وذلك انسجاماً مع سياسة تدبير الموارد والإعلاميات الموضوعة من طرف الوزارة؛
- مواكبة الإصلاحات التي تم اعتمادها بواسطة التدقيق والتفتيش<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: بنية الخزينة العامة للمملكة

لإنجاز المهام المشار إليها أعلاه، تنتظم الخزينة العامة للمملكة في إطار مجموعة من المصالح المركزية وأخرى لامركزية ذات صلاحيات محلية، وأخرى عاملة بالخارج، وعرف الهيكل التنظيمية للخزينة العامة للمملكة مجموعة من الإصلاحات، نجم عنها تطوراً مهماً بشكل يتوافق والتطورات الحاصلة في مجال التدبير وطرق التسيير الحديثة القائمة على تفعيل مبدأ اللامركزية وتجسيد سياسة القرب من المرتفقين.

فقبل إعادة هيكلة الخزينة العامة، كانت تعتمد في ممارسة مختلف الاختصاصات

المنوطة بها على مديريتين:

- مديرية العمليات المتعلقة بالميزانية وذات الصبغة البنكية.
  - مديرية المحاسبة العامة وجمع الحسابات.
- وكل مديرية، تتوزع إلى عدة أقسام، تتفرغ بدورها إلى مصالح متعددة.

1 الموقع الإلكتروني للخزينة العامة للمملكة: <http://www.finances.gov.ma/arabe/ministere/direction/tgr.htm>

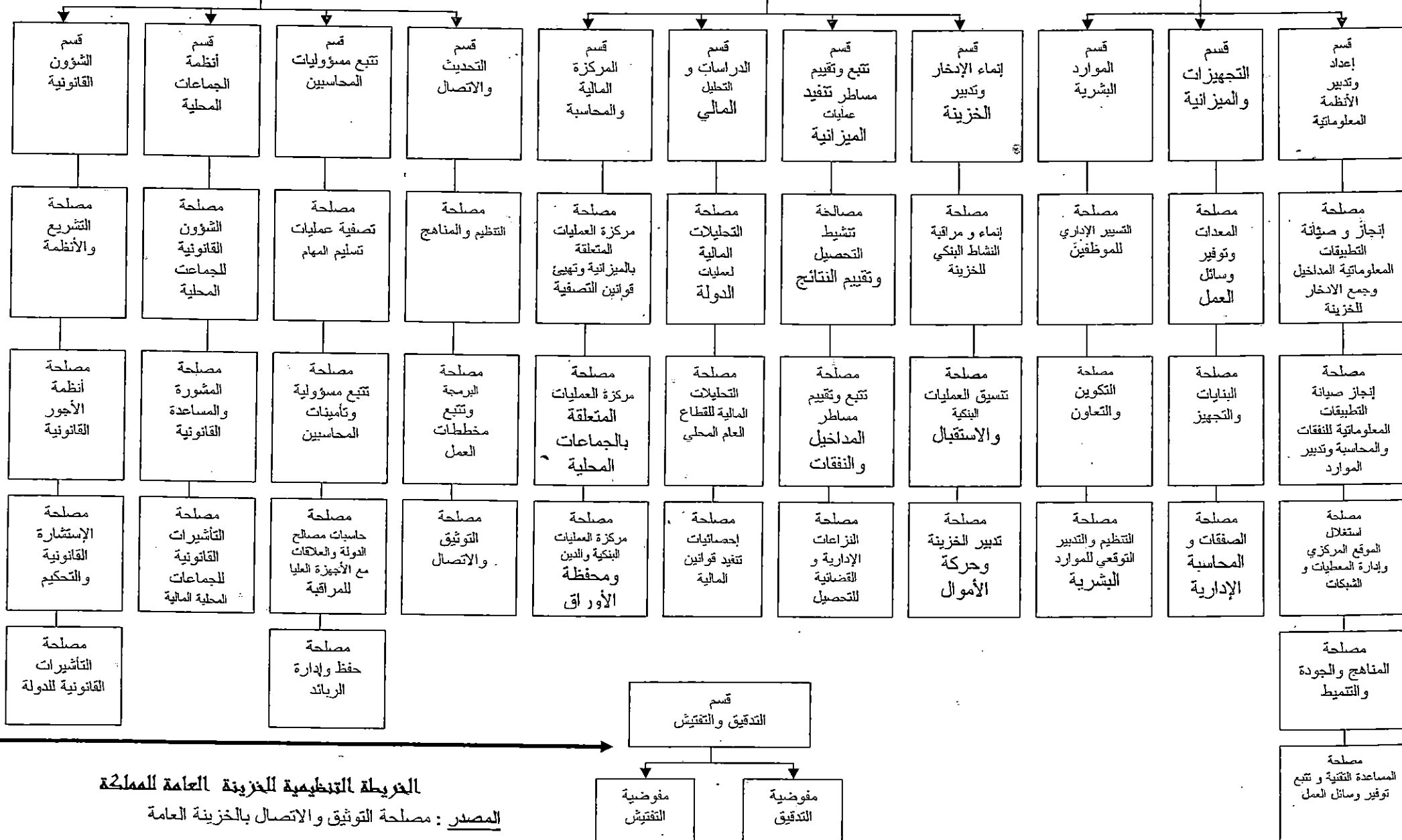
الزبدية الزبدية الزبدية

## مديرية المحاسبة العمومية

مديرية عمليات الميزانية والبنكية

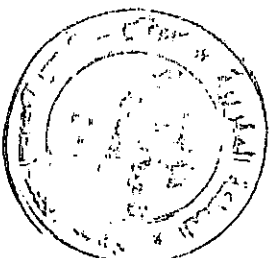
## مديرية تدبير الموارد والبرمجة

والبرمجة



يلاحظ من خلال هذه الهيكلية التنظيمية، أن مديرية العمليات المالية والبنكية التي ترتبط بعض مهامها بتحصيل الضرائب، تضم ثلاثة أقسام، ويتفرغ قسم الموارد وحسابات الخزينة إلى المصالح الإدارية التالية:

- مصلحة الموارد المتعلقة بالميزانية؛
  - مصلحة المحاسبة وحسابات الخزينة.
  - ✓ مديرية المحاسبة العمومية وتضم:
    - قسم الشؤون القانونية.
    - قسم أنظمة الجماعات المحلية؛
    - قسم تتبع مسؤولية المحاسبين؛
    - قسم التحديث والاتصال.
  - ✓ مديرية عمليات الميزانية والعمليات البنكية وتضم:
    - قسم المركز المالية والمحاسبة؛
    - قسم الدراسات والتحليل المالي؛
    - قسم تتبع وتقييم مساطر تنفيذ الميزانية؛
    - قسم إنماء الادخار وتدبير الخزينة.
  - ✓ مديرية الموارد والبرامج وتضم:
    - قسم الموارد البشرية؛
    - قسم التجهيزات والميزانية؛
    - قسم إعداد وتدبير الأنظمة المعلوماتية؛
    - قسم التدقيق والتفتيش.
- أما المصالح اللامركزية ذات الصلاحيات المحلية وتشمل:
- (16) خزينة جهوية؛
  - (07) خزينة محلية؛





■ (28) خزينة إقليمية؛

■ (258) قباضة؛

■ وحصالة جماعية واحدة.

أما المصالح المتواجدة بالخارج فتشمل:

■ خزينة البعثات الدبلوماسية والقنصلية؛

■ وكالة الهيكلية الحالية للخرينة العامة للمملكة<sup>1</sup>، وبالتحديد مصلحة التحصيل

والنزاعات التي تشمل المكاتب التالية:

- مكتب التحصيل، ومن المهام التي يقوم بها هذا المكتب، نذكر:

- ضبط جميع التحملات الضريبية؛

- تتبع القباض ومراقبتهم من خلال البيانات المعدة من طرفهم شهريا، للتأكد من

مدى احترامهم وتطبيقهم لقوانين الاستخلاص؛

- تدبير المداخل والمصاريف الناتجة عن المتابعات الضريبية؛

- تنظيم وتهيئ حملات التحصيل.

- مكتب المنازعات الإدارية ويقوم بالمهام التالية:

- النظر في طلبات استرداد مصاريف المتابعات المقدمة من ظرف الملزمين؛

- النظر في البيانات المعدة من طرفهم شهريا للتأكد من مدى احترامهم

وتطبيقهم لقوانين الاستخلاص؛

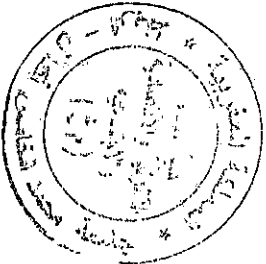
- تدبير المداخل والمصاريف الناتجة عن المتابعات الضريبية؛

- تنظيم وتهيئ حملات التحصيل.

- مكتب المنازعات الإدارية، ويقوم بالمهام التالية:

1 المصدر عبد الرحيم حزيكر: مرجع سابق، ص 233.

- النظر في جميع الشكايات والطلبات المتعلقة بالنازعات في إجراءات التحصيل التي يباشرها القباض.
- النظر في طلبات استرداد مصاريف المتابعات المقدمة من طرف الملزمين.
- النظر في طلبات تقسيط أداء الضرائب.
- الخلية القانونية، تم إحداثها سنة 1980، نتيجة تزايد القضايا المطروحة في مجال التحصيل وما قد يشكله ذلك من انعكاس سلبي على هذه العملية، وعلى ضوء تنوع القضايا المعروضة على الخلية القانونية من حيث محتواها ومصدرها يمكن أن يمكن أن تحدد المهام الموكولة إليها فيما يلي:
- الجواب والتعقيب وتتبع جميع القضايا المرفوعة ضد الخزينة العامة في ميدان تحصيل الضرائب المباشرة، وذلك أمام المحاكم المختصة.
- متابعة إجراءات بيع الأصول التجارية والعقارية والمقدمة من طرف القباض أمام المحاكم بمختلف دراجاتها.
- الجواب على الطعون المقدمة ضد الخازن العام أمام المحاكم الإدارية.
- الجواب على استشارات القباض فيما يتعلق بإجراءات المتابعات.
- بالإضافة إلى الأجهزة الإدارية المشار إليها أعلاه، تساهم المصالح التابعة للمديريات الأخرى للخزينة العامة، بشكل أو بآخر، وبدرجات مختلفة في عمليات التحصيل، ونشير بالأساس إلى:
- ✓ قسم المفتشية المركزية للمصالح المحاسبية الذي تتولى الأطر التابعة له مراقبة جميع القباضات وذلك للتأكد من سلامة تطبيق قوانين التحصيل، ثم إشعار القباض ومساعدتهم في هذا المجال.



كما تقوم المحاسبة العمومية بدور مهم في دعم عملية تحصيل الضرائب، وذلك عن طريق إعداد الدراسات فيما يخص الجانب الذي يههما، وهو جانب ضبط الحسابات، بالإضافة إلى ذلك أن كل البيانات المتعلقة بالتحصيل تتمركز في هذه المديرية<sup>1</sup>.

يتبين من خلال هذا السرد، بأن أغلبية مصالح الخزينة تساهم في عملية تحصيل الضرائب، لكن القسط الأكبر والمهم من هذه الإجراءات تتولاها المصالح الخارجية للخزينة العامة للمملكة.

ومنذ بداية التسعينيات، شهدت المصالح الخارجية للخزينة العامة إصلاحات جذرية، ويمكن تحديد هذه المصالح على الشكل الآتي:

✓ الخزينات الجهوية، وعددها 16، وخزينات العمالات والأقاليم وعددها 34، تقوم هذه المصالح الممثلة للخزينة العامة للمملكة على المستوى الجهوي فما يخص عملية تحصيل الضرائب المباشرة بالمهام التالية:

- مراقبة الموارد فيما يخص تحصيلات الضرائب والرسوم وباقي المداخل العمومية.

- مراقبة صحة النفقات وتنفيذ التعرضات، وأداء النفقات العمومية، وذلك وفق مقتضيات مرسوم 21 أبريل 1967 لمنظم للمحاسبة العمومية<sup>2</sup>.

- تتبع أنشطة القباضات، والتنسيق بين أنشطة هذه الأخيرة والمصالح الخارجية الأخرى التابعة لوزارة المالية، وكذا جميع الأمرين بالصرف.

- التنسيق فيما يخص خزينات الأقاليم والعمالات التابعة للجهة.

✓ القباضات البلدية، وتقوم بالوظائف التالية:

- تحصيل قوائم التحصيل: الجداول الضريبية، الأوامر بالصرف والغرامات.

1 للمزيد من التفاصيل حول أجهزة الخزينة العامة والاختصاصات الموكولة لها، انظر الهيكل التنظيمي رقم (1).

2 المرسوم الملكي رقم 330-66 الصادر بتاريخ 21 أبريل 1967، المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق.

- تحصيل الأوامر بالتحصيل الصادرة عن المؤسسات العمومية، التي تسمح قوانينها الأساسية بتطبيق مقتضيات القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

وفي إطار التحولات والتطورات الشاملة التي عرفتھا المملكة المغربية مع تولي صاحب الجلالة محمد السادس نصره الله مقاليد الحكم ، خاصة على مستوى عصرنة البنية المؤسساتية والقانونية، وتحديث اشتغال الوحدات الإدارية نحو إقرار لامركزية إدارية متطورة، تمت إعادة هيكلة التنظيم الإداري للخرينة العامة في هذا الاتجاه من خلال تفويض اتخاذ القرارات على المستوى الجهوي، وتركيز دور الإدارة المركزية في إعداد التصورات والتوجيه والتنسيق وتنشيط شبكة الخزينة العامة المنتشرة عبر كافة تراب المملكة<sup>1</sup>. وبذلك، أصبحت الخزينة العامة للمملكة مكونة في تنظيمها الهيكلي من الوحدات الإدارية التالية:

<sup>1</sup> عبد الرحيك حزيكر: نفس المرجع، ص 230



وبعد التعرف على هيكلية الجهاز الإداري المكلف بعملية تحصيل الضرائب، وعلى أهم الاختصاصات المخولة له في هذا المجال، نشير إلى أن الأشخاص المؤهلين للقيام بإجراءات التحصيل القانونية والتقنية، التي سنتناولها في المطلب الموالي هم:

- الخازن العام للمملكة - الخزنة الجهويون، وخزنة العمالات والخزنة الإقليمية، وقباض الجهة، والقباض الجماعيون والرسوم القضائية، الأعوان المحاسبون بالمؤسسات العمومية بالنسبة إلى ديون هذه المؤسسات عندما يتم التتبع صراحة على تطبيق أحكام القانون 97-15 في النصوص المحدثة لها.

يلاحظ، أن الهيكلية الحديثة للخزينة العامة للمملكة، مقارنة مع التنظيم الهيكلي السابق، تميزت بإحداث مديرية تدبير الموارد والتخطيط، مع إدخال بعض التغييرات على مديرية عمليات الميزانية والبنكية، التي أصبحت تضم قسما خاصا، مهمته الأساسية تتبع وتقييم مساطر تنفيذ عمليات الميزانية بما في ذلك عمليات التحصيل، التي تمت عصرنتها أكثر من طرف الخزينة العامة، بشكل يجعلها تسير التقدم التقني والإلكتروني الذي يعرفه العالم، على النحو الذي يخدم المكلفين بالضريبة، حيث أصبحت مرافق الخزينة أكثر انفتاحا وقربا من هؤلاء، من خلال تبين تقنية الأداء الإلكتروني للضريبة، حيث تبنت الخزينة العامة للمملكة شعارا منذ سنة 2006، يستهدف تبسيط وتسهيل عملية استخلاص الضرائب بواسطة آلية ميسرة في متناول الجميع، وذلك من خلال خدمة تعتمد أحدث النظم التي تضمن سرية البيانات والحسابات البنكية الخاصة بالمكلفين، كما تقدم هذه الخدمة بواسطة الانترنت، بالإضافة إلى أداء الضرائب، ومعرفة الوضعية الضريبية، وكانت الخزينة العامة، قد أطلقت خدماتها عبر الانترنت لأداء الضريبة على القيمة المضافة، ثم أصبحت هذه العملية ابتداء من شتبر 2008 ممكنة بالنسبة للمقاولات التي يفوق رقم معاملاتها 50 مليون درهم لدفع الضريبة على الشركات عبر الانترنت<sup>1</sup>، وهذه الطريقة أصبحت معتمدة من طرف المديرية

العامة للضرائب التي انتقل إلى اختصاصها تحصيل الضريبة على القيمة المضافة سنة 2001 والضريبة على الشركات سنة 2004 ثم الضريبة على الدخل سنة 2006. وتجدر الإشارة إلى أن مديرية عمليات الميزانية والعمليات البنكية، والتي ترجع إليها أهم الاختصاصات فيما يتعلق بتحصيل الضرائب المباشرة، وذلك بواسطة قسم الإيرادات العمومية، خصوصا مصلحة التحصيل والمنازعات والتي تضم ثلاثة مكاتب:

✓ مكتب التحصيل، والذي يقوم بالمهام التالية:

- ضبط جميع التحويلات الضريبية؛
- تتبع القبض ومراقبتهم من خلال البيانات المحددة من طرفهم شهريا، وذلك للتأكد من مدى احترامهم وتطبيقهم لمساطر الاستخلاص الضريبي؛
- مراقبة نسب التحصيل؛
- إعداد بيانات يومية وشهرية وسنوية، توضح مقدار التحويلات والضرائب المحصلة والمتبقية، والمنازع فيها أمام القضاء؛
- تدبير المداخل والمصاريف الناتجة عن المتابعات الضريبية؛
- تنظيم وتهيئ حملات التحصيل؛

ودائما في إطار التغييرات التي عرفت مديرية عمليات الميزانية، وفي إطار السياسة الجديدة للتحصيل، التي تنهجها الخزينة العامة للمملكة<sup>1</sup>، وبالإضافة إلى إحداث قسم تتبع وتقييم مساطر تنفيذ عمليات الميزانية، أصبحت الهيكلية الجديدة للخزينة العامة للمملكة، تتوفر على مصلحة المنازعات الإدارية والقضائية للتحصيل، مهمتها السهر على معالجة جميع المنازعات القضائية في ميدان التحصيل، وذلك عبر إحداث خلايا قانونية جهوية.

وما تجب الإشارة إليه، في سياق الحديث عن تطور البنية الإدارية للخزينة العامة للمملكة، أن الجانب التنظيمي مهما كان محكما، فإنه لا يمكن أن يؤدي وظيفته بالدرجة المطلوبة، مادام أن الخزينة العامة تعاني من سوء توزيع مواردها البشرية كما ونوعا،

1 عبد الرحيم حزيكر، مرجع سابق، ص 231.

مقارنة بالمهام الموكولة إليها، ذلك أن دور هذه الإدارة لا ينحصر فقط في تحصيل الموارد، بل يشمل عددا من الوظائف ذات الصلة بالمالية العمومية، التي تتطلب أطرا يتوفرون على كفاءة وخبرة عالية في هذا المجال، ومن خلال الإطلاع على الإحصائيات المتعلقة بالموارد البشرية، يتبين أن الخزينة العامة للمملكة، تتوفر على ما مجموعه 5849 إطارا وعونا، يعمل منها 89% على مستوى المصالح اللامركزية ذات الصلاحيات الوطنية، أو المحلية أو تلك المتمركزة بالخارج، ويمثل العنصر النسوي نسبة 26% من هذا العدد الإجمالي، ويشكل الأطر 25% من مجموع هذا العدد، أما الموظفون المرتبون في السلمين الثامن والتاسع، فتبلغ نسبتهم 15.8% أما باقي الموظفين المرتبين في السلم الدنيا، فيمثلون 60.22% مما يبين ضعف التأطير<sup>1</sup>.

أما بخصوص التوزيع الجغرافي للموارد البشرية التابعة للخزينة العامة، فإن 11% من الموظفين يعملون بالمصالح المركزية، والنسبة الباقية منهم؛ أي 89% فتشتغل بالمصالح اللامركزية، وذلك بشكل يتوافق وسياسة تفويض الاختصاصات، التي تنهجها الخزينة العامة على المستويين الجهوي والإقليمي من أجل اندماجها الكامل في سياسة القرب، التي لا يمكن أن تكون ناجحة دون الاهتمام بالعنصر البشري ماديا ومعنويا، وتأهيله باستمرار من خلال تنظيم دورات تكوينية، حتى يؤدي هؤلاء واجباتهم على أكمل وجه، خاصة في مجال تحصيل الضرائب، التي تتطلب من الموظف أن يكون على اطلاع ومعرفة دقيقة بكل القوانين والإجراءات المسطرية والتقنيات الحديثة في مجال الاستقبال والتواصل، ليقوم هؤلاء بمهامهم دون الانحراف عن المساطر الجاري بها العمل، سيما أن الموظفين المكلفين بعملية التحصيل، يخضعون في عملهم لمجموعة من النصوص القانونية والإجراءات المسطرية، التي يتعين عليهم الإلمام بكل مقتضياتها وتطبيقها بشكل سليم تفاديا لإثارة منازعات جبائية في هذا الإطار.

1 لمزيد من التفصيل بخصوص الإحصائيات المتعلقة بالموارد البشرية المشتغلة بالخزينة العامة للمملكة، يمكن الرجوع إلى الموقع الإلكتروني [www.tzgv.gov.ma](http://www.tzgv.gov.ma)، ثم أطروحة عبد الرحيم خزيكر، مرجع سابق، ص 235.



ونظرا لجسامة المسؤولية التي يتحملها الموظف المكلف بالتحصيل، حيث لا يجوز له تحصيل مبلغ يزيد أو يقل عن دين الضريبة الواجب الأداء، إلى درجة أن بعض التشريعات الضريبية؛ كما هو الشأن بالنسبة للتشريع الضريبي الفرنسي، تجعل تحصيل الموظف المختص لضريبة مستحقة أو تزيد عما هو مستحق، جريمة جنائية، هذا بالإضافة إلى المسؤولية التأديبية أو المدنية للموظف، إذ العقوبة المقررة للشخص المكلف بالتحصيل في مثل هذه الحالات هي نفس عقوبة جريمة الغدر المنصوص عليها في المادة 174 من قانون العقوبات إذا قام بتحصيل الضريبة دون أن يرخص له بتحصيلها سنويا بمقتضى قانون ربط الميزانية<sup>1</sup>.

أما مسؤولية الأشخاص المكلفين بالتحصيل التابعين للخزينة العامة للمملكة، سنحاول التعرف عليها ضمن المطلب الموالي.

### المطلب الثاني: مسؤولية الأشخاص المكلفين بعملية تحصيل الضرائب المباشرة

يمثل صدور القانون رقم 97-15<sup>2</sup>، بمثابة المدونة العمومية للتحصيل، حدثا قانونيا هاما، بمقتضاه تم توحيد ترسالة النصوص القانونية التي كان معمولا بها في مجال التحصيل، فأصبح يشكل بذلك السند القانوني لاستخلاص الضرائب، حيث كان القباض المكلفون بالتحصيل، يستمدون سلطتهم من القوانين المتعلقة بالضرائب المباشرة ومن باقي النصوص القانونية الأخرى: كظهير 21 غشت 1935، المتعلق بتحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وباقي ديون الدولة، وظهير 22 نونبر 1924 المتعلق بتحصيل ديون الدولة، ثم ظهير 14 شتنبر 1925، المتعلق بتحصيل الغرامات والجزاءات، وغيرها من المقتضيات القانونية التي ظلت سارية في مجال التحصيل، رغم قدمها وتشتتها بين مجموعة من النصوص القانونية، لكن القانون رقم 97-15، خول لجميع القباض نصا قانونيا موحدا

1 Gaudement (P.M) et Molinier (J): "Finances publiques"; 5ème édition Monchrestien; Paris; 1992. P13

2 القانون رقم 57-15، بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر لتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-00-175 بتاريخ 3 ماي 2000، ج. ر. عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو 2000.

يتعلق بمسطرة التحصيل، التي سنحاول إبراز إجراءاتها ومزاياها والضمانات المتوفرة فيها، بالنسبة للمدين بدين الضريبة ضمن المبحث الثاني من هذا الفصل، أما في هذا المحور، فسنستعرض أصناف الأشخاص المكلفين بالتحصيل والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم في هذا الإطار، كما حددتها المدونة الجديدة المتعلقة بتحصيل الضرائب والديون العمومية.

### الفقرة الأولى: الأشخاص المكلفين بالتحصيل

لقد حدد قانون مدونة التحصيل في مادته الثالثة، وبتفصيل دقيق الأشخاص المكلفين بالتحصيل، وذلك على عكس الظهير الشريف المؤرخ في 1935/08/21، الذي تم إلغائه مقتضياته بصور مدونة تحصيل الضرائب والديون العمومية الجديدة.

إذ عدت هذه المادة (الثالثة)، الأشخاص الذين يحملون صفة المحاسبين، وهذه الصفة تعتبر ضرورية وأساسية لقيام هؤلاء بالمهام المنوطة بهم.

حيث جاء ترتيب الأشخاص المكلفين بالتحصيل بنص المادة الثالثة من مدونة تحصيل الضرائب والديون العمومية المذكورة أعلاه كما يلي:

"يكلف بتحصيل الديون العمومية، المحاسبون الآتي ذكرهم:

- الخازن العام للمملكة؛

- الخزنة الجهويون وخزنة العمالات و الخزنة الإقليمية؛

- القباض و قباض الجهة و القباض الجماعيون؛

- قباض الجمارك والضرائب غير المباشرة؛

- قباض التسجيل؛

- كتاب الضبط بمحاكم المملكة بالنسبة إلى الغرامات والإدانات النقدية والصوائر

القضائية والرسوم القضائية؛

- الأعوان المحاسبون بالمؤسسات العمومية بالنسبة إلى ديون هذه المؤسسات عندما يتم التنصيص صراحة على تطبيق أحكام هذا القانون في النصوص المحدثه لها<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: مهام ومسؤوليات الأشخاص المكلفين بالتحصيل

يتعين على كل من الخازن الجهوي والخازن الإقليمي، كل حسب اختصاصه، تقديم الحساب الختامي إلى المجلس الأعلى للحسابات، بعد تصفيته من طرف الخازن العام للمملكة.

ورغم جسامته وأهمية المهام التي يقوم بها كل من الخازن العام والخزنة الجهويين والإقليميين، والمتمثلة أساسا في التوجيه والتنسيق والترخيص والمراقبة لعمليات التحصيل، فإن التنفيذ المباشر لعملية تحصيل الضرائب، يسهر على القيام به القبض ثم مأمورو التبليغ والتنفيذ، وعند الاقتضاء يتم اللجوء إلى أعوان مكاتب التبليغات والتنفيذات القضائية بمحاكم المملكة وإلى الأعوان القضائيين، للقيام بإجراءات التحصيل الجبري.

ويعتبر القبض أعوان أساسيين في تحصيل الضرائب والرسوم والغرامات المالية والإدارية وعائدات الأملاك المخزنية بالإضافة إلى الديون الأخرى، ويساهمون في عملية الأداء، إما لحساب الخازن العام أو الخازن الإقليمي، كما يمارسون وظيفة ثانية باعتبارهم محاسبين مكافين بتنفيذ ميزانيات الجماعات المحلية وهيئاتها، وتحصيل مواردها وأداء نفقاتها، كما أنهم ملزمون أيضا، بتقديم حسابهم الختامي عن تسييرهم إلى المجلس الأعلى للحسابات<sup>2</sup>، وطبيعة المهام التي تتولى القيام بها هذه الفئة من المحاسبين العموميين، تجعل منهم المسؤولين المباشرين عن تنفيذ مسطرة التحصيل الضريبي، التي سنتطرق إلى مراحلها ومقتضياتها ضمن المبحث الموالي.

1 المادة الثالثة من مدونة تحصيل الديون العمومية.

2 عبد الرحيم حزيكر، مرجع سابق، ص 247.

## المبحث الثاني: المراحل الإجرائية لتحصيل الضرائب المباشرة

إذا كان مدلول مصطلح التحصيل كما عرفناه سابقاً، يعني مجموعة من العمليات التي ترمي إلى توريد ونقل المال من ذمة المدين إلى الخزينة العامة، بصفتها الطرف الدائن، فإن هذا النقل ينبغي أن يتم وفق طرق وإجراءات مسطرية كما حددها المشرع من أجل إنجاز عملية التحصيل الضريبي، بشكل قانوني وفي المواعيد المحددة لأداء الدين الضريبي، دون الإخلال بالضمانات المخولة قانوناً لفائدة المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>. حتى لا يؤدي تطبيق مسطرة التحصيل الضريبي إلى إثارة منازعات جبائية بين المدين والإدارة الجبائية المكلفة بعملية التحصيل، التي تحتل أهمية خاصة في العملية الضريبية باعتبار أن هدفها الرئيسي هو تحصيل الضريبة، التي تشكل عائداتها مصدراً أساسياً لتمويل الإنفاق العام، وهذا ما جعل المشرع يعمل على تزويد الإدارة الضريبية بامتيازات وسلطات خاصة للقيام بهذه العملية على أكمل وجه، وتعتبر عملية التحصيل - أسوة بمسطرة تأسيس الالتزام الضريبي - عملية إجرائية، تتم وفقاً للإجراءات التي رسمها المشرع، وهذه الإجراءات تهدف أساساً إلى ضمان الحصول على الإيرادات العامة وتوفير الضمانات القانونية للمدين في الوقت نفسه. ويتعين إتمام عملية التحصيل خلال الأجل الذي حدده القانون، فالتشريع الفرنسي مثلاً، حدد هذا الأجل في أربع سنوات، تبدأ من التاريخ الذي تكون فيه الضريبة واجبة الأداء - بالنسبة لجميع الضرائب المباشرة - وبعد انقضاء هذا الأجل، لا يجوز للإدارة المعنية، اتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة<sup>2</sup>. أما بالنسبة للتشريع الضريبي المغربي، فبالإضافة إلى التقادم المنصوص عليه في مسطرة تأسيس الضريبة وتصحيح الالتزام الضريبي. إن المبالغ الضريبية المصفاة بشكل قانوني، إذا لم يتم تحصيلها ودخل الأجل المحدد قانوناً لذلك، يمكن أن تصبح هي الأخرى باطلة بعد مرور أجل التقادم، الذي أصبحت مدته بموجب المادتين 123 و125 من مدونة التحصيل، محددة في أربع (4) سنوات، تبتدئ من التاريخ المحدد

1 عبد الرحيم التجاني، مرجع سابق، ص 38.

2 Louis Trotabas; Jean-Marie Cotteret: 'Droit fiscal', 7ème édition. Dalloz, 1992; Paris; P45.

للمشروع في استخلاص قوائم الضرائب، فإذا تخلفت الجهة المكلفة بتحصيل الضرائب المستحقة، ومرت أربع سنوات على تاريخ وضعها قيد الاستخلاص، دون أن يباشر القابض المسطرة المتبعة في التحصيل، أو دون أن يقطع التقادم بإحدى الإجراءات المشار إليها في المادتين 381 و 382 من الظهير الشريف الصادر بتاريخ 12 غشت 1913 بمثابة قانون الالتزامات والعقود. فإن قيام الإدارة المكلفة بالتحصيل بمطالبة المدين بدين الضريبة، بعد انقضاء مدة التقادم المشار إليها أعلاه، يعتبر تصرفاً أو قراراً باطلاً بطلاناً مطلقاً، وعدم مشروعية مسطرة التحصيل وبطلان مقتضياتها، لا يكون فقط في الحالة التي تباشر خارج الأجل، بل تعتبر عملية التحصيل غير مشروعة، كلما قامت الإدارة القائمة على التحصيل بمخالفة الإجراءات والطرق التي حددها المشروع لاستخلاص الدين الضريبي.

ويتم تحصيل الضرائب، حسب مقتضيات مدونة التحصيل إما عن طريق الأداء التلقائي، بقيام المدين بسداد قيمة الضريبة المستحقة، أو عن طريق الأداء الجبري بناء على إكراه ومتابعة المدين من طرف الجهة الإدارية المكلفة بالتحصيل، وبذلك فإجراءات التحصيل، قد تكون رضائية (المطلب الأول)، وقد تكون جبرية (المطلب الثاني)، ففيما يتعلق بطرق التحصيل الرضائية، فتمتد ما بين تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار وتاريخ الاستحقاق، وأما طرق التحصيل الجبري، فقد تم التتصيص عليها في المواد: 29-30-34-35-36-37 و 38 وما بعدها من مواد مدونة التحصيل، التي لها علاقة بإجراءات التنفيذ الجبري، كالإنذار والحجز والبيع، وكلا المسطرتين، تم التتصيص على مقتضياتهما ضمن المادة السابعة من مدونة التحصيل<sup>1</sup>.

### المطلب الأول: مسطرة الأداء التلقائي للدين الضريبي

يتميز دين الضريبة - من حيث أدائه - عن سائر الديون الأخرى من ناحيتين؛ الأولى تتعلق بمكان الأداء، والثانية من حيث وقت الأداء، فبالنسبة لمكان الأداء، فالأصل أن دين

1 نصت المادة 7 من مدونة التحصيل، على أن الديون العمومية للمزجة في أو لأمر المداخل تستوفي: - إما رضائياً خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار وتاريخ الاستحقاق، - وإما بالجوء إلى التحصيل الجبري وفق الشروط المعدة في هذا القانون.

الضريبة واجب الأداء بمقر الإدارة الضريبية، وليس بمقر المدين أو في المكان الذي يزاول فيه هذا الأخير نشاطه، وهذا ما يعتبر تجسيدا للقاعدة التالية: "أن دين الضريبة محمول وليس مطلوبا"، فدين الضريبة واجب الأداء في مقر الإدارة الضريبية ودون حاجة إلى مطالبة، أما من حيث وقت الأداء، فالأصل أنه يتعين الوفاء بدين الضريبة في الميعاد المحدد لوجوب أدائه، ولا يجوز تأجيل الوفاء بهذا الدين، ولكن هذا لا يحول دون طلب الوفاء بدين الضريبة على أقساط على نحو ما يقرره القانون الضريبي<sup>1</sup>.

إن عدم احترام المدين بدين الضريبة لموعد الأداء، ومن ثم لجوء الإدارة الجبائية إلى تطبيق الجزاءات القانونية عن عدم الالتزام بأداء الدين الضريبي في مواعده، يشكل سببا مباشراً لقيام المنازعات الجبائية، من خلال اعتراض المدين على الزيادات والغرامات التي يعرفها مقدار مبلغ الضريبة الواجبة عليه، فمقدار الضريبة كما حددته الإدارة المختصة، يكون أدائه واجبا في الموعد المحدد قانونا، ولا يمكن للمكلف أن ينازع في عملية ربط الضريبة إلا وفقا للإجراءات المسطرية، وحسب الحالات التي سنتناولها ضمن محاور القسم الثاني من هذه الأطروحة، وفي هذا السياق، وقبل التطرق إلى مقتضيات المسطرة الرضائية في أداء الضريبة ضمن (الفقرة الثانية) و(الفقرة الثالثة)، سنتعرف على مدى إمكانية إيقاف أو تأجيل أداء الدين الضريبي من طرف المكلف في حالة منازعته في الضريبة المفروضة عليه (الفقرة الأولى).

### الفقرة الأولى: نظام إيقاف تحصيل الدين الضريبي أو تأجيله *le sursis de paiement*

إذا أصبحت عملية الربط نهائية، يكون المكلف ملزما بأداء مبلغ الضريبة الواجبة عليه، ثم بعد ذلك يمكنه سلوك طرق الطعن المتاحة له قانونا، ومن ثم فالمنازعة في عملية ربط الضريبة، لا يترتب عليها تأجيل تحصيل الضريبة إلى غاية الفصل في النزاع المتعلق بمسطرة تأسيس الوعاء الضريبي أو تصحيحه، فالمبدأ المقرر في التشريع الضريبي، أن دين

1 حسين خلاف: "الأحكام العامة في قانون الضريبة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص 203.

الضريبة واجب الأداء رغم وجود اختلاف بين المكلف والإدارة الضريبية التي قامت بتقدير الوعاء الضريبي، وهو ما يعرف بمبدأ "الدفع قبل التظلم" أو "الدفع ثم المعارضة"، والغاية من إقرار هذا المبدأ، ضمان حقوق الخزينة العامة والحيلولة دون تهرب المكلفين من أداء الضريبة، خاصة الذين يعترضون على الأداء من خلال تقديم تظلمات غير مبنية على أساس قانوني.

لكن مبدأ "الدفع ثم المعارضة"، ينطوي في حقيقته من ناحية أخرى على نوع من التقييد لحق المكلف في التظلم أو الطعن في عملية الربط، إلا بعد سداد الضريبة المتنازع بشأنها<sup>1</sup>.

لذا، قرر المشرع الفرنسي اعتماد نظام وقف التحصيل أو تأجيله

le sursis de paiement fiscal ، وفي هذا الموقف نوع من التوازن بين رعاية حقوق الخزينة العامة والمحافظة في نفس الوقت على حقوق المكلف، إذ أجاز للمدين أن يطلب من المدير الإقليمي للضرائب الذي يقدم إليه التظلم الضريبي من عملية ربط الضريبة إيقاف أو تأجيل تحصيل الضرائب المتظلم منها والمبالغ الإضافية والغرامات الملحقة بها<sup>2</sup>، أيًا كان نوع الضريبة أو السبب الذي يقوم عليه التظلم الضريبي، سواء كان يتعلق بمبدأ الخضوع للضريبة، أو بتحديد مقدار دينها، ولا تستثنى من ذلك سوى الطلبات التي يقدمها المكلف، قصد تخفيف قيمة الضريبة أو إسقاطها لأسباب ترتبط بظروفه الشخصية وبمقدرته المالية، ولا تتعلق بمشروعية ربط الضريبة *demande nature gracieuse*، فمثل هذه الطلبات، وكذا الطلبات المتعلقة بالصلح، لا يجوز فيها إيقاف أو تأجيل عملية التحصيل<sup>3</sup>.

1 Uckmar(V.J): "les garanties juridiques des contribuables par rapport à l'Administration financière "; Revue de science et de législation financière; Faculté des Sciences juridiques Politiques et Sociales de Tunis, 1928, p. 201.

2 Livre des procédures fiscales en France; Titre IV : le recouvrement de l'impôt; Chapitre II : Le sursis de paiement; Article L277 à L280.

— NOTA: Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 article 66 IV : Le présent article s'applique aux demandes de sursis de paiement formulées à compter du 1er juillet 2009.

3 سنتطرق إلى تفاصيل هذه النقطة في القسم الثاني من هذه الأطروحة، خاصة ضمن المحور المتعلق بالتظلم أمام الإدارة الضريبية.

ويعتبر النظام المعمول به في التشريع الفرنسي، والمتعلق بإيقاف أو تأجيل التحصيل من الحقوق الأساسية المتاحة للمكلف، ولذلك لا يجوز للإدارة الضريبية أن تحول بين المكلف، وبين استعماله لهذا الحق بدون مسوغ من القانون، وإلا كانت مسؤولة عن تعويض المكلف عن الضرر الذي قد يلحقه من جراء ذلك<sup>1</sup>، وتعتبر قرارات رفض طلبات إيقاف أو تأجيل التحصيل، - سواء كانت صريحة أم ضمنية نتيجة فوات (4) أربعة أشهر على تقديم الطلب، دون صدور قرار صريح بشأن ذلك من القرارات الإدارية التي يجوز الطعن فيها بالإلغاء أمام القاضي الإداري، ويباشر قاضي الإلغاء في هذه الحالة رقابة الحد الأدنى؛ أي البت فيما إذا كان القرار ينطوي على خطأ في القانون أو خطأ في الوقائع، أو الخطأ الفادح في التقدير أو إساءة استعمال السلطة.

وإذا كانت الحالات التي لا يمكن فيها فرض الضريبة بطريقة تلقائية، والحالة التي يستعمل فيها المكلف إحدى الوسائل الاحتياطية، الأمر الذي جعل بعض الفقهاء، يرون أن نظام إيقاف أو تأجيل تحصيل الضريبة المعمول به في التشريع الفرنسي، نظاما محدودا من حيث تطبيقه عمليا، بالنظر إلى شروط العمل به "une procedure complexe"<sup>2</sup>. فإن التشريع الضريبي المغربي، لا يأخذ بنظام تأجيل أو إيقاف أداء الضريبة التي تكون موضوع نزاع بين المكلف والإدارة المعنية بربط الضريبة، بل القاعدة التي يأخذ بها في هذا الإطار، هي ما جاءت به المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي تنص على أنه، "بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدينين أن يؤديوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى، طبقا للشروط المحددة في هذا القانون.

إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع كليا أو جزئيا في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبة داخل الأجل المنصوص عليه في

1 Tourdias(M); "le Référé fiscal".J.C.F. 1960 I.1577.

2 René Chiroux: "L'institution du réfère Fiscal et son application pratique (1960-1967) R.S.F; 1986 p436.



القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها تأمين تحصيل الديون المتنازع فيها.

عند عدم تكوين ضمانات يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين....".

وما يستفاد من مقتضيات هذه المادة، أن المنازعة في الدين الضريبي، لا تؤثر على صيرورة عملية التحصيل، التي يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل متابعة إجراءاتها في حالة عدم تقديم المدين للضمانات الكافية التي تكفل للخزينة استيفاء إجراءاتها، اعتبارا لكون هذا الدين المفروض بحكم القانون، فهو محمول وواجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته أو في مقداره.

لكن ما تتبغى الإشارة إليه في هذا الإطار، أنه بالرغم من عدم تقديم المدين للضمانات الكافية أو اللازمة لتأمين تحصيل الضريبة، من الأنسب تأجيل أداء الضريبة محل النزاع، لأن هذا الإجراء من شأنه أن يوفر حماية لمصالح المكلف الذي ينازع في مشروعية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة، خاصة أن طبيعة القرارات الصادرة عن الإدارة المختصة بعملية ربط الضريبة، تكتسي صيغة الأمر الإداري المنفذ بقوة القانون، مثله مثل أي سند تنفيذي ناتج عن رضى الأطراف المعنية به، كالشيك أو الكمبيالة أو غيره<sup>1</sup>، ففي حالة عدم إتاحة الفرصة للمكلف، ومن تم عدم قانونية عملية الربط، فإن ذلك يشكل حيفا ومسا بالمصالح المالية للمكلف، ومن جهتها تتحمل خزينة الدولة مصاريف إضافية، إذا ما تم عرض النزاع أمام القضاء، الذي قد يؤيد موقف ومطالب المكلف بالضريبة، فتخسر الإدارة الجبائية الدعوى، حيث تفقد بذلك أحقية متابعة المدين بأداء مبلغ الضريبة التي يتقرر إلغاؤها كليا أو جزئيا من طرف القضاء، إضافة إلى تحمل الإدارة المعنية مصاريف الدعوى<sup>2</sup>.

1 الفصل 69 من المرسوم الملكي رقم 333-66 الصادر بتاريخ، المتعلق بتنظيم المحاسبة العمومية، الذي ينص على أن " المداخل بناء على سندات تنفيذ صادرة عن الأمرين بالصرف".

2 وكمثال لهذه النزالة، يمكن الرجوع إلى القضية موضوع الملف الإداري عدد 2083 و 2618-4-2-2006 المؤرخ في 27-2-208، الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا تحت عدد 175 ق/ث، والذي أشار في أحد الأسباب التي اعتمدها المجلس الأعلى سابقا واعتبرها موجبة

وإذا كانت هذه الحالات، تطرح بالنسبة لطريقة أداء الضريبة بشكل عفوي بعد صدور السند التنفيذي للدين الضريبي، فإن الطريقة الثانية لأداء الضريبة رضائيا؛ أي قبل صدور الأمر بالتحصيل، لا يثار بشأنها مثل هذا النزاع بين المدين والإدارة الجبائية المعنية بعملية التحصيل، ومن أجل معرفة أهم الإشكالات التي تطرح عند مباشرة مسطرة التحصيل الرضائي، سنتناول في هذا المحور مسطرة الأداء قبل صدور السند التنفيذي، ثم أداء الضريبة بعد صدور الأمر بتحصيلها.

### الفقرة الثانية: مسطرة أداء الدين الضريبي قبل صدور السند التنفيذي

تنص المادة الرابعة من مدونة التحصيل على ما يلي: تستوفى الديون العمومية:

- عن طريق الأداء التلقائي بالنسبة إلى الحقوق الواجب دفعها نقدا؛
- أو بواسطة تصريح الملتزمين بالنسبة إلى الحقوق الواجب دفعها نقدا؛
- أو بواسطة تصريح الملتزمين بالنسبة إلى الضرائب المصرح بها؛
- أو بموجب أوامر المداخل فردية أو جماعية، يصدرها وفقا للقانون الأمرون بالصرف المختصون...<sup>1</sup>.

إلغاء القرار الصادر عن المحكمة الإدارية الآنف الذكر، الذي طعن في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2006/4/19 في القضية عدد: 464 غ/2005 لفائدة الإدارة الضريبية:

"حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بعدم قيامه على أساس فيما قضى به من رفض طلب إلغاء إجراءات تحصيل الضريبة برسم سنة 1990/1989 للتقادم، وذلك بالرغم من ثبوت تقادم إجراءات تحصيلها، وحيث صرح ما عاب به المستأنف الحكم المستأنف، ذلك أنه بالرجوع إلى وثائق الملف، يتبين أن الضريبة المفروضة برسم سنة 1990/1989 قد شرع في تحصيلها بتاريخ 1990/12/31 ولم يتم القبض المكلف بالتحصيل بأي إجراء من إجراءات التحصيل بشأنها مدة تزيد على أربع سنوات من تاريخ الشروع في التحصيل المذكور، وبذلك فإن حقه في استخلاصها قد سقط بالتقادم طبقا للمادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وأن الحكم المستأنف عندما قضى برفض الطلب بشأنها يكون قد جانب الصواب وواجب الإلغاء جزئيا في هذا الشق منه والحكم من جديد بسقوط حق قبض الأطلس في استخلاص هذه الضريبة".

وقد جاء في نفس القرار، بخصوص استئناف القرار المذكور من طرف السيد مدير الضرائب، "حيث أنه فضلا عن كون المستأنف عليه قد أدلى بما يثبت شعور المحل موضوع القرض الضريبي طوال المدة من 1994 إلى 18999/9/23 وبالتالي فإنه معفى من الضريبة الحضرية عن هذه السنوات ومن الضريبة العامة على الدخل برسم سنة 1999 لعدم تحقيق أي دخل خاضع للضريبة برسم السنة المحاسبية 1998 بعد ثبوت إغلاق المحل خلال هذه السنة حسب الشهادة الإدارية المسلمة من الوكالة المستقلة لتوزيع الماء والكهرباء من جهة، والشهادة الإدارية المسلمة من السلطات المحلية فإن الضرائب المترتبة عن هذه المدة (أي من 1994 إلى 1999) قد سبقت الإشارة أعلاه إلى سقوط حق القبض في استخلاصها للتقادم مما لم يعد هنالك محل لمناقشة أسباب الاستئناف المثارة من طرف مدير الضرائب بشأنها". (القرار غير منشور).

1 المادة 4 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

يتبين من مقتضيات هذه المادة، أن المكلف بأداء الضريبة، يتعين عليه أن يسعى من تلقاء نفسه، ودون انتظار لأي مطالبة للوفاء بدين الضريبة في مقر الإدارة الضريبة المختصة متى حل ميعاد استحقاقها، وذلك عملاً بالقاعدة التي تقضي بأن الدين الضريبي محمول لا مطلوب "portable et non quérable".

والوفاء التلقائي بالضريبة ينم عن الوعي بالمسؤولية والسمو بروح المواطنة، وإنما يصر إلى الإكراه على أدائها حين تختلف هذه الصفات لدى الجماعات والأفراد مما يفتح باب المتابعة في حقهم مع ما يستلزم ذلك من ضمانات تصون حقوق الخاضعين للضريبة من كل حيف أو تحكم خاصة حين يسقط الحق في استخلاصها بقوة القانون<sup>1</sup>.

كما يستشف من مضمون الفقرة الثالثة من المادة الرابعة المذكورة أعلاه، أن أي استخلاص لمبالغ معينة من طرف القابض المحصل لابد أن يكون بناء على أمر صادر عن جهة إدارية أخرى تسمى الأمر بالقبض، وذلك ما نص عليه أيضاً الفصل 69 من ظهير 21 أبريل 1967 المنظم للمحاسبة العمومية، والذي جاء فيه أن "المداخل تحصل بناء على سندات تنفيذ صادرة عن الأمرين بالتحصيل".

لكن المشرع ونتيجة لمجموعة من الاعتبارات، ارتأى أن تتم بعض الأداءات بشكل فوري، وذلك بتحصيل قيمة بعض الضرائب من طرف القابض قبل صدور الأمر بقبضها. أما الأسباب التي تجعل الجهة الإدارية المعنية، تباشر إجراءات التحصيل الفوري لمبالغ الضرائب دون صدور الأمر بالتحصيل من طرف الجهة المختصة، فتتمثل فيما يلي:

■ أن هذه الأداءات تتكرر مرات عديدة في السنة مما يصعب معه استصدار أمر بالاستخلاص في كل مرة؛

■ أن أمر تصفيته واحتسابها موكول، حسب نظام التصريح للمكلف نفسه، مما يسهل عليه معرفة المبلغ الذي يتعين أدائه والقيام بهذا الواجب على الفور؛

1 محمد السماحي: "مسطرة المنازعة في الضريبة"، مرجع سابق، ص 141.

■ أن المشرع أشرك بعض المكلفين باستخلاص الضريبة لفائدة الخزينة من مكلفين آخرين<sup>1</sup>.

فعملية الأداء الفوري للدين الضريبي، تجد تبريرها إذن في الأسباب المشار إليها أعلاه، إضافة إلى أن خزينة الدولة تحتاج إلى سيولة نقدية على مدار السنة لتمويل النفقات العمومية، هذا من جهة؛

ومن جهة أخرى، أن ما يبرر مباشرة عملية تحصيل الضريبة قبل صدور السند التنفيذي، كون هذا السند لا يعتبر منشأ للدين الضريبي، فهذا الأخير ينشأ ويستحق في ذمة المكلف بمجرد توفر الواقعة المنشئة له، وهذه الواقعة تولد مع ميلاد الإيراد الخاضع للضريبة، أما الجدول أو السند، فهو مجرد أداة تنفيذية لتحصيل الضريبة، ولا يعتبر مصدرا للإلزام الضريبي أو شرطا لتكوينه.

وكقاعدة عامة، يتم الأداء المباشر من خلال قيام المكلف بدفع الضريبة من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها، وتسمى هذه العملية بالتوريد المباشر.

وبشكل استثنائي، قد يتولى شخص آخر دفع الضريبة، بدلا من الشخص المكلف بأدائها، وهذا يعتبر استثناء، وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في مجال الضرائب غير المباشرة، وإن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد معين من الضرائب المباشرة. فبالنسبة للحالة الأولى، المتعلقة بالأداء التلقائي الفوري من طرف المكلف بدفع الضريبة، فالقاعدة المطبقة، أن الضرائب المباشرة يتم التصريح بها سنوياً، لكن الاستثناء الوارد على هذا المبدأ، أن الضريبة على الشركات، أصبحت تحصل وفق أسلوب التحصيل الذي جاء به القانون رقم 86-24<sup>2</sup>، الذي كان ساريا قبل صدور المدونة العامة للضرائب، فمنذ صدور هذا القانون الذي أحدث أسلوبا جديدا لأداء الضريبة على الشركات على مدار السنة، بشكل يؤمن للدولة مداخيل متجددة وموزعة عبر فصول السنة، كما أصبح بإمكان المكلف أداء

1 عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 224.

2 المادة 16 من القانون رقم 86-24 للمتعاقب بالضريبة على الشركات ج.ر عدد 3873 بتاريخ 21 يناير 1987.

الضريبة بشكل متقطع وبمقادير مناسبة، أما قبل صدور القانون المنظم للضريبة على الشركات، الذي جاء به الإصلاح الضريبي لسنة 1984، كان الإجراء المعمول به، أن الأجراء وحدهم الذين كانوا يخضعون للضريبة عن طريق اقتطاع مبلغها نهاية كل شهر، أما الشركات والمقاولات، فكانت تصرح بنتيجتها بعد ثلاثة أشهر من اختتام السنة المالية، ثم تصدر الإدارة جدول الضريبة؛ أي على الأقل بعد ستة أشهر، باستثناء بعض المقاولات التي كانت تصرح بربح يفوق 50 ألف درهم، حيث كانت تؤدي نصف الضريبة مع أجل وضع التصريح لذلك، ومن أجل المساواة في المعاملة الضريبية، أصبح كل المكلفين يؤذون بصورة عفوية دفعات مسبقة على حساب الضريبة<sup>1</sup>، وذلك وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 16 من القانون 86-24 الذي كان منظما للضريبة على الشركات، ليصبح بعد ذلك تحصيل هذه الضريبة في مرحلة الوفاء التلقائي بدين الضريبة، يتم تلقائيا من قبل الخاضعين لها على شكل دفعات تسبيلية متساوية، تعرف بالأقساط الاحتياطية، وذلك تطبيقا لمقتضيات المادة 170 من المدونة العامة للضرائب<sup>2</sup>.

وتقدم الشركة تلقائيا الدفعات المقدمة على الحساب *acomptes provisionnels* خلال السنة المحاسبية الجارية، أما مبلغ الدفعة التموينية الواحدة الواجب أدائه، فيقدر بـ 25 % من مبلغ الضريبة المستحقة عن آخر سنة مختتمة المسماة بالسنة المرجعية المشار إليها في الفقرة 1 من المادة 170 المشار إليها أعلاه.

وتؤدي الدفعات التسبيلية تلقائيا لدى محصل الضرائب التابع له المقر الاجتماعي للشركة وذلك قبل انقضاء الشهر الثالث، والشهر السادس، والشهر التاسع، والشهر الثاني عشر من تاريخ افتتاح السنة المحاسبية الجارية بواسطة إعلام للدفع مطابق لنموذج تعده الإدارة، ويؤرخه ويوقعه الطرف الدافع<sup>3</sup>.

1 محمد شكيري: مرجع سابق، ص 270 وص 271.

2 (1) من المادة 170 من المدونة العامة للضرائب: التي نصت على أن تؤدي الضريبة على الشركات عن السنة المحاسبية الجارية في أربع (4) دفعات) مقدمة على الحساب، تساوي كل واحدة منها 25 % من مبلغ الضريبة المستحقة عن آخر سنة مختتمة، والتي تسمى بالسنة المرجعية.

3 لمزيد من التفاصيل حول كيفية احتساب وأداء الدفعات التموينية المقدمة على الحساب، انظر مقتضيات المادة 170 من المدونة العامة للضرائب.

ولمعرفة الطريقة التي تحتسب على أساسها الأقساط التي يتعين على الشركة أدائها لقابض إدارة الضرائب التابعة له الشركة أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب، نورد المثال التالي: فبالنسبة للسنة المحاسبية الجارية 2008، والتي تبتدئ من 01-01-2008 وتنتهي بتاريخ 31-12-2008، فالضريبة التي ستؤدى برسم هذه السنة المحاسبية لسنة 2007 باعتبارها السنة المرجعية. Exercice de reference، والاعتماد على السنة المحاسبية المرجعية في أداء الأقساط أو الدفعات التسبيقية من طرف الشركة، يجد تبريره في استحالة حصر النتيجة الصافية لسنة 2008 المتخذة في المثال أعلاه كسنة جارية، مادام أن ختم الحسابات لن يتم إلا عند آخر السنة.

أما بالنسبة للشركات غير المقيمة التي اختارت الضريبة الجزائية المنصوص عليها في المادة 16 من المدونة العامة للضرائب، فتقوم بدفع الضريبة المستحقة عليها تلقائيا خلال الشهر الذي يلي قبض كل مبلغ لدى قابض إدارة الضرائب، وهذا الإجراء يشكل استثناء من أحكام المادة 170 الموما إليها أعلاه<sup>1</sup>.

وإذا كان مبلغ الأقساط المقدمة على الحساب، يتم احتسابه على أساس 25% لكل قسط من مبلغ الضريبة المستحقة بالنسبة للسنة المرجعية، ففي بعض الحالات هناك مجموعة من الشركات، لا تحقق نتائج أو أرباحا خلال السنة الجارية، بالشكل الذي يخولها أداء الأقساط التموينية الواجبة الأداء، لكن مهما كانت الوضعية المحاسبية للشركة خلال السنة الجارية، تبقى ملزمة بأداء الحد الأدنى للضريبة، ويعتبر حدا أدنى للضريبة مبلغ الضريبة الدنيا، الذي يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل دفعة ولو في غياب تحقيق الربح.

1 البند IV من المادة 170. من المدونة العامة للضرائب.

وقد تم إقرار هذه القاعدة من طرف المشرع قصد التصدي لأي شكل من أشكال التهرب الضريبي، خاصة الحالات التي تفتعل فيها الشركة العجز المالي، وتدعي بأن الحصيلة أو الربح المحقق خلال السنة الجارية، لا يخول لها أداء الواجبات الضريبية. لذا اعتمدت الإدارة الضريبية مبدأ الحد الأدنى للضريبة الذي يبقى مستحقا للخرينة، بغض النظر عن النتائج التي تحققها الشركات، وهو نوع من التضريب الجزافي، الذي يركز على اقتطاع أو فرض أداء نسبة من رقم الأعمال دون الالتفات إلى الحصيلة الجبائية النابعة من المحاسبة؛ أي من الفرق بين المحاصيل والتكاليف<sup>1</sup>.

إذا كان من المحتمل أن لا تحقق بعض الشركات ربحا خلال فترة من الفترات أو طيلة السنة المحاسبية، التي يتعين عليها دفع الضريبة الواجبة الأداء، فإن البعض الآخر من الشركات، يحقق أرباحا بالشكل الذي يجعلها ملزمة بأداء الضريبة المستحقة، تبعا للطريقة والأجل المشار إليهما في المادة 170 السالفة الذكر، حيث تعتمد إلى إخفاء حقيقة الأرباح المحققة، وتماطل ما أمكن في أداء أقساط الضريبة الواجبة عليها، لكن رغم ذلك تبقى الإدارة الضريبة متمسكة بأن تدفع الشركة المساهمة بالحد الأدنى، مهما كانت الحصيلة المالية، وكمثال للمنازعات التي تطرح في مثل هذه الحالات، نورد القضية موضوع الملف الإداري التالي<sup>2</sup>.

1 Benhamou et Atik: "le forfait dans la fiscalité directe marocaine," Mémoire de DES faculté droit, casa, 1999.

(المرجع أوردته محمد شكيري في مرجعه: التشريع الضريبي المغربي، ص 174)

2- قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا) عدد 432 المؤرخ في 2008/05/07 ، والذي جاء في أحد الأسباب المعتمدة لرفض طلب الاستئناف المقدم بتاريخ 2006/7/12، من طرف السيد مدير الضرائب، ينوب عنه المدير الجهوي للضرائب الجاعل محل المخابرة معه بالمديرية الجهوية للضرائب - الدار البيضاء، قصد إلغاء الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2006/3/2 في الملف عدد: 2005/329 غ، لفائدة شركة "فيشيكس" في شخص ممثلها القانوني:

"حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بمجانبة الصواب وذلك بعدم بت المحكمة في شق من الدوى هو موضوع نزاع بين الأطراف، وإن النزاع بين الشركة المستأنف عليها وبين الإدارة انصب علوة على إعادة تحديد رقم الأعمال على عدم مسك محاسبة منتظمة وفق أحكام المادة 31 من قانون الضريبة على الشركات والمادة 38 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وإن الشركة ارتكبت عدة إخلالات جسيمة، وإن المحكمة بعدم تطرقها في الحكم للجانب الشكلي للمحاسبة والمتنازع في شأنه تكون قد تخلت عن الفصل في جزء من الدوى، لكن حيث إن مجرد إعادة تكوين رقم المعاملات من جديد استنادا إلى ما أسفرت عنه الخبرة المعتمدة من طرف المحكمة يعتبر تحقيقا في مدى صحة هذه الإخلالات المنعاة على المحاسبة المستأنف عليها من عدمه مما بقي منه ما أثر بدون أساس".

فالعبرة من فرض الحد الأدنى على الشركات، ضمان المساهمة في تمويل الأعباء العامة، ومن تم التصدي لأي شكل من أشكال التهرب الضريبي عن طريق إخفاء الشركة للأرباح التي تحققها خلال السنة المحاسبية، أو من خلال استعمال بعض الوسائل والحيل القانونية للإفلات من أداء الضريبة، ومبدأ الحد الأدنى الذي نصت عليه المدونة العامة للضرائب في المادة 144، والذي يشترط أن لا تقل المساهمة الجبائية للشركة عن سقف محدد، فإنه يحق للشركة التي تؤدي مبلغ الضريبة على شكل دفعات، وتبين لها أن مجموع الدفعات المقدمة يفوق مبلغ الضريبة المستحقة، أن تقوم بإجراء مقاصة أو استئزال مبلغ الضريبة الفائض من الدفعات المقدمة عن السنوات المالية التالية.

وتجدر الإشارة إلى أن جل التشريعات الجبائية في العالم، تطبق هذا النظام لما يوفره من مداخل فصلية لفائدة خزينة الدولة، لكن رغم أهمية هذه الطريقة في أداء الضريبة، وتجميع الأموال التي يتم تحصيلها وضخها في خزينة الدولة على مدار السنة من خلال الدفعات التسبيقية أيضا، فإن عدم التفصيل في الحديث عن (الدفعات التموينية ونظام الحد الأدنى) كطريقتين للأداء الفوري لدين الضريبة، مرده أن تقنيات احتساب هاتين الطريقتين في الأداء، لا يكتسي أهمية بالغة في هذا الإطار، الذي سنركز فيه على مسطرة الأداء وأحكامها، التي خص المشرع بموجبها للمكلف مجموعة من الضمانات، على رأسها أن المشرع وفر للمدين بالضريبة إمكانية عدم الأداء في حالة ما إذا تبين له أن الوضعية الاقتصادية لمنشأته، لن تنتج ضريبة أكثر من السنة المرجعية السابقة، وأن الدفعات المقدمة

وحيث أنه بالرجوع إلى تقرير الخبير في شقه المتعلق بإعادة تكوين رقم المعاملات ولا سيما قدر المعاملات غير المصرح به ومبلغ المشتريات المستهلكة، يتبين أن الخبير المنتدب أوضح الأسباب التي ارتأى بموجبها استبعاد المبلغ المعتمد من طرف إدارة الضرائب والمحصل عليه من خلال الطريقة المتبعة لإعادة تقييم قدر المعاملات من خلال مقارنة ميدانية، لا يمكن الأخذ بها لكونها مقارنة ومقاربة مفرطة بكل المقاييس، وذلك انطلاقا من وضعية الشركة المستنتجة من خلال الحصيلات المالية السنوية المنلى بها من طرفها ابتداء من سنة 1994 وإلى غاية توقفها النهائي سنة 2001 والتي تفيد بوضوح استمرار انخفاض رقم معاملاتها وعدم إمكانية مقارنة وضعيتها بوضعية الشركات المماثلة لها من حيث النشاط الصناعي، وكذلك من حيث المبالغة الشديدة في تقدير رقم المعاملات بأعمال عملية تضعيف المشتريات المستهلكة زائد المخزونات المستقلة، وبالتالي فإن الخبير قد أوضح بما فيه الكفاية وضعية الشركة والطريقة الملائمة لتحديد رقم معاملاتها، وكما أن المستأنف لم يثبت بأي حجة ما يخالف استنتاجات الخبير، فكان لذلك ما أثير من طرفه بدون أساس (...). وبالتالي فإن ما تمسك به المستأنف بخصوص الاقتطاع من المخزونات بقي بدون أساس، وإن الحكم المستأنف باعتماده على الخبرة في إعادة تقييم رقم المعاملات الخاضع للضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة، كان صائب وواجب التأييد (...). ولهذه الأسباب، قضى للمجلس الأعلى بتأييد الحكم المستأنف". (القرار غير منشور).



على الحساب سوف تكون في هذه الحالة مضرة بالنسبة له<sup>1</sup>، لكن شريطة إخبار الإدارة الضريبية بوضعيته هاته، بموجب تصريح يودع لدى مفتش الضرائب التابع له مقر منشأة المكلف، وذلك قبل حلول تاريخ الدفعة التالية بمدة لا تقل عن 15 يوما، وأي محاولة يقوم بها المكلف للإفلات من أداء الدفعات التموينية عن طريق التصريح بتدني أو تراجع الوضعية المالية للمنشأة، فتبين للإدارة الضريبية عند تصفية الضريبة، أن مبلغها المستحق فعلا يفوق بأكثر من 10% من مبلغ الدفعات المؤداة، فإن ذلك مفاده أن المكلف بالضريبة تتصل من أداء الدفعات المقدمة على الحساب، فيكون بذلك مطالبا بأداء مبلغ الضريبة الواجب الأداء مع تطبيق الغرامة والعلو المنصوص عليها قانونا.

وإلى جانب الدفعات التسبيقية، يعتبر أسلوب أداء الضريبة عن طريق الحجز في المنبع (la retenue a la source) من أهم طرق تحصيل الدين الضريبي قبل صدور السند التنفيذي، سواء من حيث مردودية أو حصيلة الضريبة التي يتم تحصيلها عن طريق الاقتطاع من المنبع أو من حيث عدم إثارة طريقة التحصيل هذه لمنازعات جبائية، إلا في بعض الحالات القليلة، التي سنتطرق إليها لاحقا، ذلك أن المكلف الفعلي بالضريبة المقطوعة أو المحجوزة في المنبع، لا تربطه علاقة مباشرة مع الإدارة الضريبية، التي تحول لفائدتها العائدات الضريبية، التي يتولى شخص آخر أمر تحصيلها وإيداعها صندوق الدولة، كما أن المكلف الفعلي بالضريبة يبقى معفى من القيام بالالتزامات الإدارية والحسابية المتعلقة بحجز الضريبة في المنبع، كما حددتها المواد (156 و157 و158 و159 و160) من المدونة العامة للضرائب<sup>2</sup>.

ويقصد بحجز الضريبة في المنبع، قيام الجهة الدافعة للمبلغ المستحق عليه الضريبة بمجموعة من المهام هي في الأصل من اختصاص إدارة الضرائب، أهمها تصفية مبلغ الضريبة قبل حجزه، وما يميز هذه الطريقة أنها لا تتسم بتعقيد إجراءاتها الإدارية والمحاسبية

1 عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 232.

2 ويتعلق الأمر بالمواد المحددة للالتزامات المتعلقة بحجز الضريبة في المنبع، سواء بالنسبة للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل.

بالنسبة للمكلف الفعلي بالضريبة، ذلك أن شخصا آخر تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة دين أو تبعية، ويصطلح على تسميته بالمكلف القانوني، هو المسؤول عن القيام بجميع الإجراءات والالتزامات الضرورية لحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها إلى الجهة المعنية، ويتجسد تطبيق تقنية أداء الضريبة عن طريقة الحجز في المنبع، بالنسبة للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

فبخصوص الضريبة على الشركات، نصت المادة 4 من المدونة العامة للضرائب على أن تخضع للحجز في المنبع برسم الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل كما هو منصوص عليه في المواد التالية:

- المادة 158 (م.ع.ض): الحجز في المنبع على عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها؛

- المادة 160 (م.ع.ض): الحجز في المنبع على المبالغ الإجمالية التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون غير المقيمين؛

وتبقى فئة المأجورين، هي الفئة العريضة من المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل وجوبا، وفق نظام الحجز في المبلغ، حيث يتولى أرباب العمل والمدينين بالإيرادات، حجز الضريبة المفروضة على هؤلاء في المنبع، وذلك تطبيقا لما نصت عليه م156 من المدونة العامة للضرائب، حيث "يقوم رب العمل أو المدين بالإيراد للمستوطن أو المستقر بالمغرب بحجز الضريبة المترتبة عن دخول الأجور في المنبع".

وقد حددت المادة 56 من المدونة العامة للضرائب الأجور والدخول المعتبرة في حكمها، التي تستوفى منها قيمة الضريبة المستحقة عن طريق الاقتطاع من المنبع، وذلك على الشكل التالي: "تعد من قبيل الأجور لتطبيق الضريبة على الدخل:

-المرتبات والتعويضات والمكافآت - الأجور - الإعانات الخاصة والمبالغ الجزافية المرجعية عن المصاريف وغيرها من المكافآت الممنوحة لمسير الشركات - المعاشات - الإيرادات العمرية النقدية أو العينية الممنوحة زيادة على الدخول المشار إليها أعلاه<sup>1</sup>. ويتم تطبيق تقنية الحجز في المنبع لتحصيل الضريبة على الدخل بمجرد تحقق الدخل، الذي يشكل المادة الخاضعة للضريبة بصرف النظر عن طبيعة العلاقة التي تربط الجهة المشغلة بالشخص المستحق للدخل، إذا تقطاع الضريبة من المنبع، سواء كانت علاقة الأجير بالمشغل علاقة دائمة أو علاقة لأجل.

أما أجل دفع الضريبة المقتطعة من المنبع، فقد حددت مدونة تحصيل الديون العمومية في انصرام الشهر الموالي لعملية الاقتطاع<sup>2</sup>.

وإذا كان أداء الضريبة عن طريق الحجز في المنبع لا يثير حساسية المكلف اتجاه الضريبة، مادام أن اقتطاع قيمتها يتم على مدار السنة وليس دفعة واحدة في نهاية السنة وذلك ما يجعل المكلف لا يشعر بعبء الضريبة الواجبة عليه، فإن ما يعاب على طريقة أداء الضريبة هاته، أنها تعتمد على شخص آخر كوسيط في عملية تحصيل الضريبة المفروضة على المكلف الفعلي بها، الشيء الذي يزيد من احتمال حدوث خطأ في تصفية الضريبة ومن ثم نشوء منازعات جبائية في هذا الإطار، ويزداد احتمال الخطأ عند تصفية وتحصيل الضريبة المحجوزة في المنبع كلما كان الشخص المكلف بالقيام بهذه العملية بدل الإدارة الضريبية، غير ملم بما فيه الكفاية بالقوانين الضريبية والتقنيات والإجراءات المسطرية المتسمة أساسا بالتعقيد.

لكن رغم عدم وجود علاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف الفعلي بالضريبة، فإن هذه العلاقة لا تخلو من بعض التوتر والنزاع، الناشئ بصفة خاصة حول تفسير

1 المادة 56 من المدونة العامة للضرائب.

2 ورد بالمادة 14 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة التحصيل أن: تستحق الضرائب والرسوم المخصومة من المنبع عند انصرام الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله اقتطاع من الأداءات الخاضعة لها.

النصوص والمقتضيات الضريبية المتعلقة بالإعفاء من الضريبة، وكمثال لبعض المنازعات المطروحة في هذا الإطار، هناك الخلاف بين الإدارة الضريبية ومصالح وزارة التربية الوطنية والتعليم العالي من جهة وأطر المصالح الاقتصادية التابعة لهذه الأخير من جهة أخرى، بخصوص خضوع أو عدم خضوع التعويضات المخصصة للإقراضات العينية الممنوحة لهذه الفئة من الموظفين عن مصاريف التدفئة للضريبة على الدخل.

فالإدارة المكلفة بحجز الضريبة من المنبع، ممثلة في الخازن المكلف بالأداء Trésorier payeur الملحق بمصالح وزارة التربية الوطنية والتعليم العالي وتكوين الأطر، يؤكد على قانونية إخضاع مبلغ الإقراضات العينية les prestations en nature للاقتطاع الضريبي، مستندا في ذلك على مقتضيات المادة 56 من المدونة العامة للضرائب، التي تنص على أن المنافع النقدية تدخل في حكم الدخل، وبذلك فهي خاضعة للاقتطاع الضريبي.

أما أطر المصالح الاقتصادية التابعة لوزارة التربية الوطنية والتعليم العالي وتكوين الأطر والبحث العلمي، فيتمسكون بتطبيق المادة 57 بدل المادة 56 المشار إليها أعلاه<sup>1</sup>، لكونها تخول لهم الإعفاء من الاقتطاع من المنبع بالنسبة للضريبة على الدخل فيما يخص الإقراضات العينية الممنوحة لهم عن مصاريف التدفئة، لكن المصالح المختصة بقطاع التربية الوطنية والتعليم العالي والبحث العلمي ترى أن التفسير الذي ذهب إليه هؤلاء يبقى جانبا للصواب، ذلك أن المادة 57 المشار إليها أعلاه، لا تعفي إلا التعويضات المصروفة لتغطية المصاريف المدفوعة خلال مزاولة وظيفة أو عمل، والحالة هنا، أن الإقراضات العينية عن التدفئة، لا تدخل في إطار التعويضات، بل هي امتياز مخول لأطر المصالح الاقتصادية على شكل فوائد، وما يعزز صحة موقف الإدارة المكلفة بحجز الضريبة على الدخل الواجبة على هذه الفئة من الموظفين، أن هذا الاقتطاع يستند أيضا إلى مراسلة المدير

1 المادتين: 56 و 57 من المدونة العامة للضرائب.

العام للضرائب رقم 162/03، ثم مذكرة وزير التعليم العالي وتكوين الأطر والبحث العلمي المؤكدة على وجوب خضوع هذا الصنف من التعويضات العينية للضريبة على دخل<sup>1</sup>.

لكن ما يجب الإشارة إليه أن الوثيقتين اللتين تستند إليهما الإدارة لتبرير إخضاع ما يتقاضاه بعض أطر وزارة التربية الوطنية والتعليم العالي من تعويضات عن التدفئة للضريبة على الدخل، صادرتين بتاريخ سابق لصدور المدونة العامة للضرائب (2007)، التي جاءت مقتضياتها واضحة وصريحة بخصوص عدم إخضاع التعويضات العينية للضريبة على الدخل، حيث نصت المادة 57 من المدونة العامة للضرائب، خاصة الفقرة رقم 1 على ما يلي: "تعفى من الضريبة على الدخل: - التعويضات المصروفة لتغطية المصاريف المدفوعة خلال مزاولة وظيفة أو عمل بشرط إثباتها، سواء صرفت بناء على قوائم تتضمن بيان المصاريف المتعلقة بها أو صرفت بصورة جزافية". وبذلك فالوثيقتين المذكورتين أعلاه ليست لهما حجية قانونية، مادام أن عناصر التعويضات العينية تم التنصيص عليه بشكل صريح ضمن المادة 57 من المدونة للضرائب، التي بددت كذلك الخلاف الذي طرح بشأن إخضاع التعويضات الممنوحة عن المغادرة الطوعية للعمل للضريبة على الدخل، حيث نصت الفقرة 7 من نفس المادة (57) على إعفاء التعويضات عن المغادرة الطوعية للعمل

1 يستند الخازن المكلف بالأداء الملحق بمصالح وزارة التربية الوطنية، في إخضاع مبلغ الاقراضات العينية للإقتطاع الضريبي إلى: مراسلة المدير العام للضرائب رقم 162/03 الموجهة إلى السيد مدير الأكاديمية الجهوية للتربية والتكوين لجهة طنجة-تطوان، المؤرخة في 28 أبريل 2003، بشأن إخضاع التعويضات العينية عن التدفئة للإقتطاع الضريبي، لكونها تعتبر من قبيل الأجور وما في حكمها الخاضعة للضريبة على الدخل، مثلها مثل التعويضات عن الماء والكهرباء، أما السند الثاني المعتمد من طرف الخازن المكلف بالأداء في إخضاع تعويضات التدفئة للإقتطاع الضريبي، فيتمثل في المذكرة الصادرة عن المصالح المركزية لوزارة التعليم العالي وتكوين الأطر والبحث العلمي سابقا تحت عدد 5959/2010، بتاريخ 16 مارس 2001، الموجهة إلى عمداء الجامعات ورؤساء المؤسسات الجامعية ومديري الأحياء الجامعية، بخصوص عدم استثناء التعويضات العينية عن التدفئة من الضريبة على الدخل، وذلك طبقا لمقتضيات المادة 65 من القانون رقم 89-17. وهو نفس الموقف، الذي شكل مضمون الكتاب الموجه من المديرية العامة للضرائب إلى المصالح المركزية بوزارة التربية الوطنية، المؤرخ في 12 نوفمبر 2009، والذي أكد على أن التعويضات العينية عن التدفئة، تعد تكملة للأجر خاضعة للضريبة على الدخل، طبقا لمقتضيات المادة 56 من المدونة العامة للضرائب، أما سعر الخصم الذي ستخضع له هذه التعويضات، فهو سعر 20% المنصوص عليه في المادة 59-1-ألف من المدونة العامة للضرائب، وبذلك فموقف الإدارة الضريبية، فأساسه التفسير الذي اعتمدته بخصوص تكييف طبيعة التعويضات عن التدفئة واعتبارها جزءا من مكونات الدخل، وليست تعويضا معفى من الضريبة على الدخل وفق ما تنص على ذلك مقتضيات المادة 57، وذلك ما يتمسك به أطر وزارة التربية الوطنية والتعليم العالي المستفيدين من التعويضات عن التدفئة.

من الضريبة على الدخل<sup>1</sup>، وذلك بخلاف المادة 65 من القانون رقم 89-17<sup>2</sup>، التي كانت لا تستثني التعويضات العينية عن التدفئة والتعويض عن المغادرة الطوعية للعمل من الضريبة العامة على الدخل، التي كان معمولاً بها قبل صدور المدونة العامة للضرائب سنة 2007. وقبل تناول أسلوب أو طريقة الضريبة بعد صدور السند التنفيذي، والتي من خلالها نكون قد تطرقنا إلى مسطرة الأداء التلقائي أو الرضائي للدين الضريبي، الذي يترتب عن عدم الوفاء به من طرف المكلف، نشوء منازعات جبائية على مستوى مسطرة تحصيل الضرائب المباشرة، خاصة عندما تكون الجهة المكلفة بعملية استخلاص الضريبة ملزمة باللجوء إلى مسطرة التحصيل الجبري، وهذا ما سنحاول التطرق إليه في المحور الموالي للنقطة المتعلقة بشرح مضمون مسطرة الأداء بعد صدور السند التنفيذي.

### الفقرة الثالثة: مسطرة أداء الضريبة بعد صدور السند التنفيذي

تباشر الإدارة القائمة على تحصيل الضريبة - كقاعدة عامة - اختصاصاً مقيداً حين تتولى تطبيق المقتضيات القانونية والإجراءات المسطرية المتعلقة بالتحصيل، ولا تباشر أية سلطة تقديرية في هذا المجال إلا بموجب نص صريح، ولذلك لا يجوز أن تمتنع عن التحصيل على النحو المقرر قانوناً، كلما توافرت الشروط التي حددها المشرع الضريبي<sup>3</sup>. كما أن الإدارة القائمة على التحصيل لا تتمتع بأية سلطة في اختيار المواعيد المناسبة لتحصيل الضريبة، وإنما تلتزم بمراعاة المواعيد التي حددها القانون، ما لم يخولها سلطة منح المكلف مهلة للوفاء بدين الضريبة، ولا يجوز للإدارة الضريبية أن تمتنع عن مباشرة ما فرضه القانون على عاتقها من اختصاصات وسلطات في هذا الشأن، كما لا يجوز تحصيل مبلغ يزيد أو يقل عن دين الضريبة الواجب الأداء حتى لا يؤدي ذلك إلى نشوء منازعات

1 المرسوم رقم 2.04.811 للمؤرخ في 23 دجنبر 2004 للمحدث بصفة استثنائية، التعويض عن المغادرة الطوعية لموظفي الدولة المدنيين.

- منشور السيد الوزير الأول رقم 21/2004 بتاريخ 27 دجنبر 2004 حول المغادرة الطوعية للعمل.

2 المادة 65 من القانون رقم 89-17 بشأن الضريبة العامة على الدخل، مرجع سابق.

3 Gaudement (P.M) et Molinier (J): "Finances publiques", op.cit.T.II.P12.P13.

جبائية في هذا الإطار، ثم حتى لا تضيع الحقوق المالية للخرينة العامة الواجب الوفاء بها من طرف المدينين بالضريبة.

ولضمان حقوق الخزينة العامة، جعل التشريع الفرنسي المحاسب المختص لتحصيل الضرائب المباشرة مسؤولاً في أمواله الخاصة عن الضرائب التي لم يتم تحصيلها من المكلف مالم يتقرر إعفاؤه من هذه المسؤولية في بعض الحالات وبعد إتباع الإجراءات التي حددها القانون، فمسؤولية المحاسب تنقرر بمجرد عدم تحصيل الضريبة في الميعاد المحدد، ويصبح المحاسب مدينا بالضريبة التي لم يتم تحصيلها في هذا الميعاد، وله أن يطلب من الوزير إعفاؤه من المسؤولية كلياً أو جزئياً على النحو الذي حدده القانون<sup>1</sup>.

أما التشريع المغربي، ولنفس الغاية، فقد خص للمسؤولية في ميدان تحصيل الديون العمومية باباً كاملاً، وفي مجال تحصيل الضرائب، لم تتم الإشارة إلى مسؤولية المحاسبين المكلفين بتحصيل الضرائب فحسب، بل تعتبر كل سلطة عمومية أو إدارية مسؤولة عن إيقاف أو تأجيل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى، وذلك وفق ما نصت عليه مدونة تحصيل الديون العمومية، إذ لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية، أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى، أو أن تعرقل سيرها العادي، تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية والمالية، وفق الشروط المحددة في الظهير الشريف المؤرخ في 8 شعبان 1374 (2 أبريل 1955)، بشأن مسؤولية المحاسبين العموميين<sup>2</sup>.

أما إذا تقادم الدين الضريبي، فإن حقوق المحاسبين تسقط تجاه المدين بالضريبة، إلا أن مسؤولية هؤلاء تبقى قائمة تجاه الهيئات العمومية المعنية، وفي هذا السياق تنص المادة 125 من مدونة التحصيل على "أن المحاسبين المكلفين بالتحصيل الذين تركوا أجل التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحصيل أو الذين شرعوا فيها ثم تخلوا عنها إلى أن تقادمت الديون المعهود

1 J. Magnet: "La responsabilité des comptables" Revue française de finances publiques (R.F.F.P), No 7, 1984 P81-87.

2 المادة 124 من الباب العاشر من مدونة تحصيل الديون العمومية.

إليهم بتحصيلها، تسقط حقوقهم تجاه المدينين، غير أنهم يبقون مسؤولين تجاه الهيئات العمومية المعنية<sup>1</sup>.

ولا تتقرر مسؤولية المحاسب، إلا إذا ثبت عدم إتباع إجراءات التحصيل على النحو الذي حدده القانون، وإذا كانت مسؤولية المحاسبين المكلفين بالتحصيل قد تم تحديدها بشكل دقيق وواضح، بالشكل الذي يكفل عدم ضياع حقوق الخزينة بسبب أي تقصير أو إغفال من طرف هؤلاء<sup>2</sup>، فإن المدين بالضريبة، يعتبر هو الآخر مسؤولاً عن عدم الوفاء بدين الضريبة الواجب الأداء داخل الأجل المحدد قانوناً، فبعد انصرام الأجل القانوني دون الوفاء بما في ذمته من ديون ضريبية لفائدة خزينة الدولة بشكل إرادي أو طوعي، وذلك خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الشروع في التحصيل والإصدار وتاريخ الاستحقاق، تلجأ الإدارة المعنية إلى اختيار نظام آخر للأداء، نظام يقيد نوعاً ما إرادة المعني بأداء الدين الضريبي، استناداً إلى السلطة المخولة للإدارة الجبائية في مسطرة الفرض الضريبي كما في مسطرة الاستخلاص، فإذا حل أجل الأداء المشار إليه ضمن جداول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، والذي يبتدئ عند انتهاء الشهر الثاني الموالي لتاريخ الشروع في تحصيلها، وذلك في الحالات الشائعة أو في حالة الاستحقاق الفوري في حالة التسوية، بالنسبة للضرائب التي تدفع عفويًا (الدفعات التموينية بالنسبة للضريبة على الشركات والمساهمة الدنيا بالنسبة للضريبة على الدخل)، يصبح المدين بالضريبة في حالة إجبار قانوني على الأداء، يتعين عليه الوفاء بما في ذمته من مستحقات ضريبية لفائدة خزينة الدولة، وذلك بشكل رضائي، حتى لا يتعرض لسلطة التنفيذ التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.

إن الاستخلاص الحبي أو الرضائي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتم سلوكه عبر مرحلتين من طرف الإدارة الجبائية المختصة، حيث تتمثل المرحلة الأولى في الأداء

1 المادة 125 من الباب العاشر من مدونة تحصيل الديون العمومية.

2 لمزيد من التفصيل بخصوص مسؤولية المحاسبين المكلفين بالتحصيل، انظر مقتضيات:

- القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

- المرسوم الملكي رقم 330-66، بتاريخ 1967/19/4، بشأن نظام المحاسبة العمومية.



الفوري، وهي التي يتم فيها الأداء بصفة تلقائية، من طرف المكلفين بأداء الضريبة (أي المدينين بالدين الضريبي)، عن طريق الإقرار بالنسبة لبعض الضرائب: كالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل المقطوعة من المنبع<sup>1</sup>.

أما المرحلة الثانية، فهي التي يتم فيها الأداء قبل تاريخ الاستحقاق؛ أي بين تاريخ صدور الجداول الضريبة وتاريخ استحقاقها<sup>2</sup>. ومسطرة الأداء هاته تتم بناء على السند التنفيذي للحصول، وهذه الطريقة لازال تطبيقها قائما في حالات كثيرة، خاصة بالنسبة للضرائب التي تعتمد التصريح في تحديد الأساس الضريبي، ويمكن للسند التنفيذي أن يحمل عدة أشكال؛ منها الجدول الضريبي أو الأوامر بالحصول الجماعية أو الأمر بالحصول الفردي، أو بيان التصفية، وذلك حسب كل جنس من الضريبة<sup>3</sup>.

وفي التشريع الضريبي الفرنسي، لا تصدر الجداول من طرف الإدارة المختصة، إلا إذا تعلق الأمر بتحصيل ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين والضرائب المباشرة المحلية<sup>4</sup>، باستثناء الضرائب التي تحصل من المنبع وعلى دفعات مقدمة، ويعتبر الجدول الضريبي بمثابة قرار ربط للضريبة، وهو قرار إداري بموجبه تحدد السلطة الضريبية المختصة العناصر اللازمة لتحديد وعاء الضريبة ومقدار دينها، بالنسبة لكل مكلف مع تعيين اسمه، وهذا التحديد ينصرف أثره تبعا لذلك إلى تحديد الوفاء بالضريبة<sup>5</sup>.

وتبعا للتشريع الضريبي الفرنسي كذلك، فالجداول تنقسم إلى نوعين: جداول جماعية، وأخرى فردية، هذه الأخيرة يتم استخراجها من الصنف الأول؛ أي من الجداول الجماعية التي تضم جميع المكلفين الخاضعين للضريبة في إقليم معين، والعناصر اللازمة لتحديد الضريبة المستحقة على كل مكلف على حدة، ونوع الضريبة ومقدار دينها، وهي نفس

1 عائشة العيدنوي، مرجع سابق ص 88. ثم انظر المحور الذي تناولنا فيه مسطرة الأداء ضمن هذه الأطروحة.

2 نفس المرجع، ص 89.

3 عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 240.

4 Tixier (G) d Gest (G): "Manuel de droit fiscal"; op.cit P277.

5 Trotabas (L) et gouterait (J.M); op.cit. P66.

الخصائص والوظائف التي يتوخاها المشرع المغربي من السند التنفيذي، كآلية لتحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

والجداول الضريبية حسب الفقرة الثالثة من المادة 4 من مدونة التحصيل السالف ذكرها، قد تكون فردية أو جماعية، يصدرها وفقا للقانون الآمرون بالصرف المختصون؛ أي الجهة المكلفة بفرض الضريبة، ويتعلق الأمر تحديدا بمديرية الضرائب التي يعود لها الاختصاص المتعلق بالفرض الضريبي، فهي التي تتولى إعداد الجداول الضريبية وتضمنها أسماء المكلفين وعناوينهم وأصناف الضرائب المترتبة عليهم، والأساس المعتمد لفرض الضريبة والمبلغ المستحق.

والضرائب التي تفرض عن طريق الجداول الضريبية، والتي لها علاقة بموضوع بحثنا، الذي اقتصرنا فيه على نموذج الضرائب المباشرة (الضريبة على الشركات والضريبة المهنية، ثم الضريبة على الدخل)، إذا تعلق الأمر بالدخول التالية:

الخاضعون للضريبة، المستوطنون بالمغرب، والذين يتقاضون أجوراً وتعويضات وغيرها، من أرباب عمل يوجدون خارج المغرب؛

الخاضعون للضريبة، المستوطنون في المغرب، الذين تستخدمهم هيئات دولية ودبلوماسية؛

المصرحون الخاضعون للنظام الجزافي.

ولا يعتبر الجدول الضريبي الجماعي ضروريا في الضرائب المبنية على التصريح، إلا إذا تعلق الأمر بإصدار استدراكي للضريبة، ففي الضريبة على الشركات مثلا، تفرض هذه الأخيرة بناء على الجداول في الحالات التالية:

إذا لم تدفع الشركة الضريبة المستحقة في الآجال القانونية؛

إذا فرضت الضريبة عن طريق التصحيح؛

إذا فرضت الضريبة تلقائياً<sup>1</sup>.

أما القوائم أو الأوامر الفردية، فلا تختلف من الناحية القانونية، أو من حيث القوة التنفيذية عن الجداول الجماعية، وبالنسبة للحالات التي يتم فيها إصدار الأوامر الفردية، نجد حالة واحدة، ويتعلق الأمر بالضريبة على الدخل، التي لها صلة بالضرائب المباشرة فيما يخص الأرباح العقارية، سواء تعلق الأمر بالجداول الجماعية أو الفردية، حيث نصت المادة الخامسة من مدونة التحصيل على أنه "يجب بمبادرة من الإدارة إخبار الملتزمين بتواريخ الشروع في جداول الضرائب والرسوم واستحقاقها بكل وسائل الإخبار بما فيها تعليق الملصقات...، ولا تكتسب الجداول الضريبية الجماعية منها أو الفردية صفة السند التنفيذي، ما لم يتم تذييلها بصيغة التنفيذ أي بالتأشير عليها، وذلك بمجرد صدورها، ويتولى وزير المالية هذه المهمة، الذي قد يفوض القيام بها إلى شخص آخر، وفي حالة عدم تذييلها، لا تحمل الصيغة التنفيذية، وذلك طبقاً لأحكام المادة 8 من القانون رقم 97.15 بمثابة مدونة تحصيل الديون<sup>2</sup>.

وبتذليل الجداول والتصديق عليها من طرف الجهة المختصة، تنتهي إجراءات فرض الضريبة، وتبدأ إجراءات الوفاء، كما أنه بتذليل الجداول بالتوقيع عليها من طرف الشخص المختص، يتم تحديد تاريخ وجوب الأداء la date de mise en recouvrement، ويرتب التشريع الفرنسي على تحديد تاريخ وجوب الأداء نتائج هامة، إذ يبدأ من هذا التاريخ احتساب الأجل الواجب خلاله تقديم التظلم أمام الإدارة الضريبية (كما سيتم تبين ذلك ضمن القسم الثاني من هذه الأطروحة)، كما يبدأ من هذا التاريخ أيضاً احتساب الميعاد المحدد لسقوط حق الإدارة الضريبية في اتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة، وذلك بمضي أربع

1 خالد عبد الغني، مرجع سابق، ص 242.

2 انظر نص القرار عدد 768 المؤرخ في 2004/06/30 الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقاً في الملف الإداري عدد 78 / 4/ 2002/1 بين وزير الاقتصاد والمالية (المستأنف) وشركة "صوفاكو" في شخص رئيس وأعضاء مجلسها الإداري، مقرها الاجتماعي بالحي الصناعي "الدوكازات" فاس.

- تنص المادة 8 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه يتعين "تذليل جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وأوامر المداخل التي يصدرها قباض التسجيل...".

سنوات<sup>1</sup>، وهي نفس المدة التي نص عليها المشرع المغربي في المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي حددت تقادم الضرائب والرسوم بمضي أربعة سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها، ورغم تنصيب المشرع بمقتضى المادة 123 المشار إليها أعلاه على سقوط حق الإدارة في اتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة، فإن مجموعة من النزاعات التي تنشأ بين المدين والإدارة الجبائية، سببها مباشرة هذه الأخيرة لإجراءات التحصيل الضريبي، رغم التقادم الذي يطالها بعد مضي أربعة سنوات من تاريخ وجوب الشروع في عملية التحصيل الضريبي<sup>2</sup>، التي تبتدئ من تاريخ وضع الجدول الضريبي قيد التحصيل، وهو التاريخ، الذي تقدم فيه إدارة الضرائب هذه الوثيقة بين يدي محصل الضرائب، ليتعين على المدين بالضريبة، أداء ما بذمته داخل الأجل الذي يتم تحديده ضمن الجدول الضريبي، لكن الإشكال الذي يطرح بالنسبة للمدين، مما يجعله يتخلف عن الوفاء بالدين الضريبي، دون أن يتجه قصده إلى ذلك.

هو عدم علمه في الوقت المناسب بوضع الجدول قيد التحصيل، ومن تم مدى استفادته من المدة الزمنية الممنوحة له قصد الأداء، دون فوائد التأخير، ذلك أنه عندما يوضع الجدول قيد الاستخلاص، لا يعلم الملزم بهذا التاريخ سوى خلال أيام لاحقة؛ أي بعد توصله بالإعلام

1 Trotabas (L) et cotteret; (J.M).op.cit ; P 58.

2 كمثال لذلك، انظر قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقاً) عدد 144، المؤرخ في: 2008/2/20، الصادر في الملف الإداري عدد: 2006/2/4/65، القاضي بتأييد الحكم المستأنف من طرف السيد قابض البيضاء الحي الحسني ضد السادة ورثة الحاج مصطفى حنين، وذلك للأسباب التالية: "حيث إذا كانت الضريبة العامة على الدخل المفروضة عن سنة 2000 قد شرع في تحصيلها حسب جداول الضرائب بتاريخ 2000/5/31، فإن القابض لم يدل منذ 2001/3/1 التاريخ الذي قام فيه بتبليغ موروث المستأنف عليهم بالأمر بالأداء بواسطة ابنه، بما يفيد متابعتهم في إجراءات الاستخلاص الجبري إلى تاريخ انصرام التقادم المنصوص عليه في المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، الذي يصادف تقديم المقال الافتتاحي للدعوى مما يجعل حق القابض في استخلاص الضرائب المطعون فيها المترتبة عن سنوات 1992 إلى 2000 قد انقضى فيكون ما أثير غير منتج والحكم المستأنف واجب التأييد". وهذه الحيثية، هي التي شكلت موضوع الدعوى التي تقدم بها الطرف المستأنف عليه، حيث عرض ورثة الحاج مصطفى حنين في موضوع الدعوى التي تقدموا بها أمام المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، أنهم "أنهم توصلوا من قابض البيضاء الحي الحسني بمستخرج الجداول عن الضريبة العامة على الدخل.... عن سنوات 92/92 إلى 2001/2001 مع أنها لم تعد مستحقة لتقادم استخلاصها، والتسروا سقوط حق القابض في استخلاص (الضريبة) الموما إليها، وبعد جواب المدعى عليه، حكمت بسقوط الحق في استخلاص (الضريبة) للمطعون فيها، المترتبة عن سنوات 92/92 إلى 2000/2000. وهو الحكم المستأنف"، الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2005/11/21 في الملف رقم 2005/593. (الحكمين غير منشورين). كما يمكن مراجعة القرار 124 المدرج بالملحق رقم 3.

الضريبي<sup>1</sup>، وهذا من شأنه أن يجعل المدين يتخلف عن الوفاء بدينه الضريبي، دون أن يتجه قصده إلى عدم الوفاء داخل تاريخ الاستحقاق، ومن ثم نشوء منازعات جبائية، بينه وبين الإدارة الجبائية، المكلفة بتحصيل الضريبة موضوع الأمر بالتحصيل، والتي منحها المشرع بموجب مدونة التحصيل، تحديد تاريخ الشروع في عملية التحصيل، مع إلزامها بإشعار المكلف المعني بالأمر بتاريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب<sup>2</sup>.

وإذا كان المشرع قد أغفل تحديد تاريخ وضع الجدول الضريبي قيد التحصيل بشكل واضح، فإن المدين بالضريبة، يتعين عليه أن يتقدم وبشكل تلقائي لأداء الدين الضريبي الواجب عليه، دون حاجة إلى مطالبته أو إخباره بموعد الأداء من الجهة المكلفة بالتحصيل، وذلك تطبيقاً للقاعدة التي سبق ذكرها، والتي تجعل الدين الضريبي "مجلوباً لا مطلوباً"، وهذا ما يجعلنا نؤكد من جديد على أن الوفاء التلقائي للضريبة، ينبني على الوعي بالمسؤولية والسمو بروح المواطنة، وإنما يصار إلى الإكراه على أدائها حين تختفي هذه الصفات لدى الجماعات والأفراد مما يفتح باب المتابعة في حقهم، مع ما يستلزم ذلك من ضمانات تصون حقوق الخاضعين للضريبة من كل حيف أو تحكم، خاصة حين يسقط الحق في استخلاصها بقوة القانون<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني: إجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي Le recouvrement forcé

قبل شرح مسطرة التحصيل الجبري وتطورها التاريخي في إطار التشريع الضريبي المغربي، والمراحل الإجرائية التي يتعين على الإدارة المختصة القيام بها، حتى يكون

1 عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 249.

2 تنص المادة الخامسة من مدونة التحصيل على ما يلي: "يجب بمبادرة من الإدارة إخبار الملتزمين بتاريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب والرسوم واستحقاقها بكل وسائل الإخبار بما فيها تعليق الملصقات؛ وترسل الجداول وقوائم الإيرادات إلى المحاسب المكلف بالتحصيل خمسة عشر يوماً على الأقل (15) قبل تاريخ الشروع في التحصيل؛ ويرسل إعلام للضريبة عن طريق البريد في ظرف مغلّق إلى كل ملزم مقيد بالجدول أو قوائم الإيرادات وعلى أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل وذلك بمبادرة من الإدارة. ويبين هذا الإعلام المبلغ الواجب أدائه وتاريخي الشروع في التحصيل والاستحقاق".

3 محمد السماحي: "مسطرة المنازعة في الضريبة"، مرجع سابق، ص 141..

التطبيق العملي لهذه الإجراءات المسطرية مطابقاً للقانون، وغير مشوب بعيب المشروعية، وذلك تفادياً لنشوء منازعات جبائية في هذا الإطار.

تجب الإشارة إلى أن الغاية من مسطرة التحصيل الجبري، أو ما يسمى بمسطرة الاستخلاص، والتي تعتبر إجراءاتها استثنائية، هي ضمان نجاح عملية التحصيل الضريبي، بإلزام المدينين على أداء الدين الضريبي لفائدة خزينة الدولة، حيث تلجأ الإدارة الجبائية إلى تطبيق مقتضيات مسطرة الاستخلاص بتخلف المدين عن الوفاء بالضريبة اختياراً، وفق الطرق الحبية للأداء المشار إليها في المطلب السابق من هذا المحور<sup>1</sup>، فعدم الوفاء بدين الضريبة أو التخلف عن موعد الأداء، هو ما يشكل الواقعة المنشئة للتحصيل الجبري، حيث يكون للإدارة الجبائية المختصة في حال عدم قيام المكلف بالوفاء بدين الضريبة بالكامل وفي الميعاد المحدد، اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل الضريبة جبراً، وذلك وفقاً للنظام الذي يقرره القانون، فالشرط الأساسي والضروري لاستخلاص الضريبة جبراً، هو تخلف المكلف عن الوفاء بالضريبة اختياراً<sup>2</sup>.

وتتمتع الإدارة الضريبية عند تحصيل الضريبة جبراً بامتياز التنفيذ المباشر، بحيث يكون لها حق اتخاذ الإجراءات اللازمة دون اللجوء إلى القضاء، وذلك بعد إشعار المكلف المعني بالأمر<sup>3</sup>.

وقد حدد المشرع المغربي الأشخاص الذين تطبق في حقهم مقتضيات التحصيل الجبري للضريبة بموجب المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي نصت على أن التحصيل الجبري "... يجب أن يتم طبقاً للشروط المنصوص عليها في هذا القانون في حق

1 انظر مسطرة الأداء التلقائي للدين الضريبي، الصفحة 256 من هذه الأطروحة.

2 Gour (cl), Molinir (J), Tournie (G): "Procédure Fiscale", 1<sup>ère</sup> édition, P.U.F ; Paris, 1982, P346.

3 Texier (G) et Gest (g): "Manuel de droit Fiscal", op.cit ; P278.

المدينين، الذين لم يؤذوا ما بذمتهم من ديون داخل الآجال المحددة، ثم في حق الأشخاص المشار إليهم في المواد من 93 إلى 99 من مدونة تحصيل الديون العمومية<sup>1</sup>.

وحتى تكون إجراءات التحصيل الجبري مشروعة، يجب على الإدارة المختصة، عند مباشرة هذه الإجراءات، التقيد بالشروط المحددة قانوناً، إضافة إلى ذلك، يتعين اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة المكلف الأصلي، الذي باسمه فرضت الضريبة، وصدرت باسمه جداول التحصيل أو القرارات الإدارية المتعلقة بالتحصيل، كما تتخذ في مواجهة المدين غير المكلف الأصلي؛ أي المكلف القانوني، سواء كان مسؤولاً بالتضامن مع المكلف الذي فرضت باسمه الضريبة، أو توافرت في شأنه إحدى حالات المسؤولية عن دين الضريبة على النحو الذي حدده القانون، ثم في مواجهة الغير (الفقرة 1).

وتمثل إجراءات التحصيل الجبري أهم الضمانات، التي وضعها المشرع رهن تصرف الإدارة الجبائية لاستخلاص الدين الضريبي، ذلك لما تخوله هذه الإجراءات من صلاحيات لفائدة المحاسب المكلف بالتحصيل، إذ تعطيه سلطات واسعة لتمكينه من ضمان الحفاظ على حقوق الخزينة<sup>2</sup>.

لكن تبقى كل تلك السلطات والصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية في إطار مسطرة التحصيل الجبري، مشروطة ومقيدة باتخاذ بعض الإجراءات التمهيدية السابقة لمسطرة التنفيذ الجبري، يتعين على الإدارة الجبائية سلوكها، حتى لا تكون مسطرة الاستخلاص مشوبة بعيب المشروعية (الفقرة 2)، تتمثل الإجراءات التمهيدية السابقة لمسطرة التحصيل الجبري في:

■ تبليغ المكلف المعني آخر إشعار بدون صائر.

1 انظر المادة 29 من القانون 15.97، كما يراجع في هذا الإطار المادة 7 من قانون المالية رقم 43.06، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 31 دجنبر 2006، ج.ر. عند 5487 بتاريخ فاتح يناير 2007.

2 عبد الرحمن ابليل، رحيم الطور: 'تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة قانون رقم 15-97'، مطبعة الأمنية 2000، ص 12.

■ حصول المحاسب المكلف بالتحصيل على ترخيص مسبق قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري، التي تنقسم بدورها إلى إجراءات عادية ( الإنذار، الحجز، ثم البيع ...)، وأخرى غير عادية (الفقرة 3).

وقبل التطرق لهذه الإجراءات، لا بد من معرفة الأشخاص، الذين يمكن أن تباشر في مواجهتهم مسطرة التحصيل الجبري.

### الفقرة الأولى: الأشخاص الذين تباشر في حقهم إجراءات التحصيل الجبري

بالرجوع إلى أحكام المادة 29 من القانون الأنف الذكر (97-15)، التي تنص على أنه "يباشر التحصيل الجبري بناء على سندات تنفيذية طبقا للشروط المنصوص عليها في هذا القانون في حق:

■ المدينين الذين لم يؤدوا ما بذمتهم من ديون داخل الآجال المحددة؛

■ الأشخاص المشار إليهم في المواد 93 إلى 99."

ومن خلال استقراء المواد من 93 إلى 99 من القانون رقم 97-15، يتبين أن المشرع قد وسع من نطاق الأشخاص الملزمين بالأداء، فبعد أن جعل جداول الضرائب وقوائم الإجراءات وسندات التحصيل قابلة للتنفيذ ضد المدينين المسجلين فيها، وضد كل ذوي الحقوق منهم وكل الأشخاص الآخرين، الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي لديهم بموافقتهم، فإنه أشار إلى مسؤولية المالك الجديد أيضا في حالة تفويت عقار، حسب ما نصت عليه المادة 94 من مدونة التحصيل<sup>1</sup>، هذا بالإضافة إلى المسؤولية التضامنية للعدول والموثقين أو كل شخص آخر يمارس مهام توثيقية، في حالة انتقال ملكية عقارات أو تفويتها وثبوت عدم مطالبتهم بالإطلاع على شهادة مسلمة من مصالح التحصيل، تثبت أداء حصص الضرائب والرسوم المنقل بها العقار، برسم السنة التي تم فيها انتقال ملكيته أو تفويته (المادة 95)،

1 تنص المادة 94 من مدونة التحصيل على أنه "في حالة تفويت عقار، يتعين على المالك الجديد أن يطالب بالإطلاع على وصولات أو شهادة من مصالح التحصيل تثبت أداء الضرائب والرسوم المنقل بها هذا العقار برسم سنة التفويت والسنوات السابقة. وإذا لم يتم المقوت إليه بذلك، ألزم تضامنيا مع المالك القديم أو صاحب حق الانتفاع بأداء الضرائب والرسوم المذكورة. إذا تعلق الأمر بتفويت جزئي، لا ينصب التضامن إلا على جزء الضرائب والرسوم المناسب للحصة المفقودة.



كذلك يعتبر مسؤولا المفوت إليه، في حالة تقويت أصل تجاري أو مؤسسة تجارية أو صناعية أو تقليدية بعوض أو بالمجان، وذلك بموجب مقتضيات المادة 96 من مدونة التحصيل<sup>1</sup>.

إن تحديد المشرع لالتزامات الأغيار المسؤولين أو المتضامنين، من أجل الوفاء بالدين الضريبي الحال الأداء، يعتبر توسيعا إضافيا للامتيازات والسلطات المخولة للإدارة الجبائية، التي منحها المشرع إمكانية مباشرة إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة الغير، ضمانا لتحصيل الديون الضريبية المستحقة لخزينة الدولة.

أما بخصوص عملية تحصيل الضريبة على الشركات، فتتميز ببعض الخصوصيات، حيث تعتمد أساسا على نوع الشركة، وطبيعة النشاط الذي تمارسه، ومن ثم لا يمكن مباشرة إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة الشركاء، إلا بعد تنفيذ تلك الإجراءات في حق الشركة وعلى أملاكها المنقولة، ثم العقارية، فإذا تعذر ذلك أو تعرضت الشركة للإفلاس، فإن إجراءات التحصيل الجبري، تقع مباشرتها على عاتق الشركاء تبعا لطبيعة التشارك، وذلك استنادا إلى مقتضيات المادة 98 من مدونة التحصيل<sup>2</sup>.

ويختلف تطبيق إجراءات التحصيل الجبري في حق الشركاء، تبعا للشكل القانوني للشركة، فبالنسبة للشركات المجهولة الاسم، يكون الضمان الكافي للمساهمين هو الذمة المالية للشركة، غير أن هذا لا يعني أن الشريك لا يتحمل أعباء دين الشركة، بحيث يمكن متابعة

1 تنص المادة 96 من مدونة التحصيل على أنه "في حالة تقويت أصل تجاري أو مؤسسة تجارية أو صناعية أو صناعية تقليدية أو معدنية بعوض أو بالمجان كما في حالة تقويت مجموع الأموال أو العناصر المدرجة في أصول شركة أو المستعملة لمزاولة مهنة خاضعة للضريبة المهنية (الباتنتا)، فإن المفوت إليه ملزم بالتأكد من أداء الضرائب والرسوم الواجبة على المفوت في تاريخ التقويت برسم النشاط المزاوول وذلك استنادا على شهادة يسلمها المحاسب المكلف بالتحصيل.

في حالة عدم احترام هذا الالتزام الواقع عليه، يمكن جعل المفوت إليه مسؤولا على وجه التضامن عن أداء الضرائب والرسوم الواجبة عند تاريخ التقويت برسم النشاط المزاوول".

2 "إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة أو مقولة نتيجة أعمال تدليسية مثبتة قانونا، أمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقولة عن أداء المبالغ المستحقة، وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى.

تثار هذه المسؤولية بمبادرة من الخازن العام للمملكة الذي يقيم دعوى لهذا الغرض أمام المحكمة الابتدائية ضد المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين".

المساهم، الذي لم يؤد مقابل أسهمه كاملاً، باعتباره حائزاً لأموال الشركة ومدين لها بمقابل الحصص غير المحددة من رأسمال الشركة، أما الشركات ذات المسؤولية المحدودة، فلا يتحمل الشركاء مسؤولية دين الشركة، التي تعتبر أموالها هي الضمان الوحيد لديون الخزينة العامة، بحيث لا يمكن اعتبار مسؤوليتهم إلا في حدود ضيقة، في حين أن شركة التوصية البسيطة يتحمل فيها الشركاء المسؤولية الشخصية، على اعتبار أنهم متضامنين في جميع ديون الشركة، مما جعل المشرع يمنح الحق لعون المتابعات في متابعة الشريك في أمواله الخاصة، وبالنسبة لشركات التضامن حيث يكون الشركاء متضامنين في الدين، يمكن متابعة الشركاء مجتمعين أو على أفراد في أموالهم الخاصة، استناداً إلى قاعدة التضامن، لإرغام أي منهم على تأدية ما بذمة الشركة من ديون<sup>1</sup>.

وتبعاً لما ذكر، تمارس الإجراءات الجبرية في مواجهة المكلفين الذين تخلفوا عن تسديد ديونهم بإرادتهم داخل المدة المشار إليها سابقاً، وهكذا تنص المادة 36 من القانون 97-15 على ما يلي: "لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين بدون صائر...."، كما نصت المادة 37 من نفس القانون على ما يلي: "تباشر 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 76 إلى 83".

إن المكلف الذي لم يتقدم تلقائياً لأداء الضريبة داخل الأجل المحدد لذلك، يجب على الإدارة الجبائية، أن تبلغه آخر إشعار بدون صائر كإجراء أول لحثه على الوفاء بدين الضريبة، ولا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يباشر إجراءات التحصيل الجبري في هذه الحالة، إلا بعد الحصول على ترخيص مسبق.

1 محمد محيوي: قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية للصادرة في 3 ماي 2000 مقال منشور على الموقع الإلكتروني:

<http://www.nkhila.com>

وقيل اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري، نص المشرع على أنه لا بد من سلوك الإجراءات الأولية، حتى لا يترتب عنه بطلان الإجراءات اللاحقة<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: الإجراءات التمهيدية السابقة لمسطرة التحصيل الجبري

الملاحظ، أن المشرع المغربي، سواء في ظل مدونة التحصيل الحالية، أو وفقا لمقتضيات ظهير 21 غشت 1935، المتعلق بتنظيم المتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المشابهة والديون الأخرى المستحقة للخرينة<sup>2</sup>، ظل حريصا على إلزام الإدارة الجبائية بضرورة اتخاذ الإجراءات التمهيدية السابقة لباقي إجراءات التحصيل الجبري. إذ يتحتم في مرحلة تمهيدية إشعار الخاضع للضريبة ودعوته للوفاء بها، خلال الثلاثة أشهر الموالية لتاريخ الشروع في تحصيل الجدول الضريبي، إذ لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل إنذار المكلف المعني، دون تبليغه بواسطة إشعار بدون صائر، قصد حثه داخل أجل محدد قانونا على الوفاء بمبلغ الضريبة الواجب عليه، وذلك ما نص عليه المشرع صراحة في المادة 41: "أنه" لا يمكن تبليغ الإنذار إلا بعد مضي أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق، وعشرين يوما على الأقل بعد إرسال آخر إشعار المنصوص عليه في المادة 36 أعلاه".

وانطلاقا من المقتضيات الواردة بالمادتين 36 و39 من مدونة التحصيل المذكورتين أعلاه، يمكن القول، أن المكلف أصبح يتمتع بضمانات إضافية في إطار مسطرة التحصيل الضريبي، والمتمثلة أساسا في الحق في الإعلام الضريبي قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري، التي يكون حكمها الإلغاء في حالة الشروع في تطبيقها، دون تفيد الإدارة الجبائية

1 محمد شكيري: "القانون رقم 97-15 المتعلق بتحصيل الضرائب والديون العمومية قراءة أولية" المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة مواضيع الساعة، العدد 31، 2001، ص31.

2 قبل صدور مدونة التحصيل، كانت مسطرة التحصيل، تنظمها مقتضيات قانونية موزعة على مجموعة من النصوص القانونية. نذكر منها: ظهير 21 غشت 1935، المرسوم الملكي رقم 66/333 المتعلق بنظام المحاسبة العمومية ثم ظهير 1994/9/28 كما وقع تعديله. المنظم للمسطرة المدنية....

بمسطرة التبليغ المتعلقة بالإشعار الأخير بدون صائر<sup>1</sup>، والذي بموجبه يصبح المكلف في حالة إعدار، ومن ثم يجب أن يكون على علم بالإجراءات، التي ستتخذ في مواجهته، حتى لا يتم التنفيذ على أمواله في حالة الامتناع عن الوفاء بدين الضريبة اختياراً.

وتلتزم الإدارة الجبائية المختصة طبقاً لإحكام مدونة التحصيل، بإشعار المكلف بدون صائر، لحثه على أداء الضريبة المستحقة خلال مدة محددة.

فإذا كان إخبار المدين بالضريبة وإرسال الإعلام الضريبي الفردي، كما يستفاد من المادتين 5 و6 من المدونة، يتم إرساله قبل الشروع في التحصيل، بحيث يتحقق بموجبهما إخبار المدين بالضريبة وتاريخ المشروع في تحصيلها، فإن الإشعار الأخير بدون صائر يرسل إلى المدين الذي لم يؤد الضريبة الواجبة عليه، داخل أجل استحقاق<sup>2</sup>، وذلك خلال 10 أيام على أبعد تقدير، مادام أن القانون اشترط مرور 20 يوماً على الأقل، بعد إرسال هذا الإشعار لتبليغ الإنذار<sup>3</sup>.

وإلى جانب الإشعار الأخير بدون صائر، يتعين على الإدارة الجبائية خلال المرحلة التمهيدية السابقة لمباشرة مقتضيات التحصيل الجبري، التقيد باتخاذ إجراء آخر لضمان عدم بطلان مسطرة التحصيل الجبري، ويتعلق الأمر بضرورة حصول المحاسب المكلف بالتحصيل على ترخيص مسبق، حيث نصت المادة 37 من مدونة التحصيل على أنه "باستثناء الإنذار لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري، إلا بموجب قائمة إسمية 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 المفروض من طرفه لذلك".

1 القرار عدد 124 ملف عدد 2008/2/4/2634: أنظر (الملحق رقم 3).

2 عبد الرحيم حزيكر: مرجع سابق، ص 90.

3 راجع للمادة 41 من القانون رقم 15.97.

يلاحظ من خلال الفقرة الثانية من هذه المادة، أن الترخيص يسلم إلى المحاسب المكلف بالتحصيل من طرف رئيس الإدارة؛ أي الخازن العام أو الخزنة الجهويين أو خزنة العملات أو الخزنة الإقليميين، أما الفقرة الأولى من نفس المادة، فتحدد الحالة الوحيدة التي يكون فيها المحاسب المكلف بالتحصيل معفى من الحصول على الترخيص، ويتعلق الأمر بإمكانية توجيه إنذار إلى المكلف، دون الحصول على ترخيص مسبق من الجهة المختصة، إذ يتم الإقتصار في هذه الحالة على تأشيرة المحاسب فقط.

وشرط الحصول على الترخيص قبل الشروع في مباشرة مسطرة التحصيل الجبري، يمثل بدوره ضماناً أخرى للمدين، لما يشكله هذا الإجراء (الترخيص المسبق) من تقييد لسلطات المحاسب المكلف بالتحصيل في مجال مسطرة الاستخلاص من جهة، ومن جهة أخرى، أن الترخيص المسبق، يخول رئيس الإدارة أو الشخص المفوض له بمنح هذا الترخيص، ممارسة رقابة سابقة على أعمال المحاسب، وهذا من شأنه أن يضمن صحة وسلامة إجراءات التحصيل الجبري، ومن ثم تجنب إلغائها، الأمر الذي يضمن عدم سقوط حق الخزينة بالتبعية في المطالبة بالدين الضريبي موضوع مسطرة التحصيل الجبري، لذا فالإجراء الأولي المتعلق بالترخيص المسبق، يعتبر إجراء جوهرياً إجبارياً، باستثناء الحالة المشار إليها في المادة 37 أعلاه.

والجدير بالذكر، أن تأكيد المشرع على هذين الإجراءين السابقين لمباشرة إجراءات التحصيل الجبري، له أهمية كبرى بالنسبة للإدارة الجبائية والمكلف معاً. فالإشعار بدون صائر، بموجبه تخول الإدارة مهلة إضافية للمكلف من أجل الوفاء بدينه ومنحه مثل هذه المهلة للوفاء، قد يؤدي إلى تلافي إجراءات التحصيل الجبري على أمواله، ومن شأن ذلك أن يوفر على الإدارة الجبائية مجموعة من المصاريف، التي تتطلبها المسطرة الإجبارية للتحصيل الضريبي وما ينشأ عنها من منازعات جبائية.

### الفقرة الثالثة: درجات التحصيل الجبري

بخصوص درجات التحصيل الجبري، حددتها المادة 39 من مدونة التحصيل، وفق الترتيب التالي: 1 - الإنذار 2 - الحجز 3 - البيع<sup>1</sup>، وعند الاقتضاء يمكن للإدارة أن تلجأ إلى الإكراه البدني لتحصيل الضرائب والرسوم والديون، وترتيب التحصيل الجبري بهذا الشكل، جاء مخالفا لما كان معمولا به في ظل ظهير 21 غشت 1935، الذي نص الفصل 27 منه على أن الدرجات المختلفة للمتابعات تشتمل على مايلي: "(أ) الإنذار القانوني (ب) الإكراه البدني الحجز (ج) البيع".

وقد أصاب المشرع حينما جعل من الإكراه البدني آخر إجراء، يمكن أن تلجأ إليه الإدارة الجبائية في إطار مسطرة التحصيل الجبري، باعتباره إجراء استثنائيا يمس بحرية المكلف، لذلك جاء هذا التعديل، تفعيلًا وملأمة للمستجدات القانونية والاجتماعية والاقتصادية، وكذلك تفعيلًا لالتزامات المغرب في مجال حقوق الإنسان.

إن عدول المشرع عن ترتيب إجراءات التحصيل الجبري، التي كانت سارية قبل صدور مدونة التحصيل، وجعل الإكراه البدني آخر إجراء، يمكن اللجوء إليه، يعتبر قرارا صائبًا، وذلك لكون اعتبار اعتقال المدين قبل الحجز على ممتلكاته، من أجل الضغط عليه لأداء الضريبة المستحقة، قد يؤدي نتيجة إيجابية، وهذا قد لا يفيد الخزينة في تحصيل ديونها في حالات أخرى، خاصة إذا كان مبلغ الدين الضريبي مهما، ففي هذه الحالة، قد يختار المدين قضاء العقوبة الحبسية، التي تكون مدتها قصيرة، بدل الوفاء بالدين الضريبي الواجب أدائه داخل أجل محدد، وكما سبقت الإشارة، فإن محصل الضرائب بعد سلوكه الإجراءات الأولية المتخذة في المرحلة التمهيدية، دون وفاء المكلف بأداء الضريبة، يمكنه الانتقال إلى المرحلة اللاحقة للمرحلة التمهيدية، والتي يطلق عليها الفقه في فرنسا "المرحلة القضائية" la phase judiciaire، رغم أن المحاكم لا تتدخل خلالها على الإطلاق، وإنما ترجع هذه التسمية إلى عوامل متعددة منها: أن إجراءات التحصيل الجبري، تتم وفقا للأحكام

1 محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص 308.

المنصوص في قانون المسطرة المدنية، وبمساعدة أعوان القضاء، فضلا عن أن الاختصاص بالنظر في المنازعات المتعلقة بصحة أو بطلان هذه الإجراءات من حيث الشكل، ينعقد لمحكام القضاء العادي<sup>1</sup>.

وتبدأ إجراءات هذه المرحلة، طبقا لمقتضيات القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة

#### التحصيل ب:

1- الإنذار، وهو عبارة عن إشعار، يتضمن مجموعة من البيانات، كمبلغ الضريبة المطالب بها والجزاء المترتبة عنها، وتأشيرة المحاسب المكلف بالتحصيل فقط، إضافة إلى تحديد الشخص القائم بالتبليغ<sup>2</sup>.

وإذا كان المشرع، قد اقتصر على ذكر إرسال الإشعار الأخير بدون صائر، فإنه بالنسبة للإنذار تحدث عن التبليغ، حيث نصت المادة 42 من مدونة التحصيل على أن " يتم التبليغ من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة أو أي شخص منتدب لذلك، ويتم توجيه الإنذار إلى المدين المعني أو من يقوم مقامه، بعد انصرام عشرين يوما على الأقل على إرسال الإشعار الأخير بدون صائر المشار إليه سابقا، والأشخاص المكلفين بعملية تبليغ الإنذار قد حددتهم المادة 42 أعلاه على سبيل الحصر<sup>3</sup>، ولضمان علم المدين بالإنذار، واعتبار عملية تبليغه محققة من الناحية القانونية، ومن تم إثبات واقعة التوصل، واحترام الإجراءات التحضيرية من طرف المحصل، يبلغ المدين شخصا، من طرف مأموري الخزينة أو عن طريق السلطة المحلية أو بالبريد المضمون مع الإشعار بالتوصل في موطن المكلف في ظرف مختوم، أو يبلغ الإنذار لأقاربه أو لمستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه، مع توقيعه على شهادة التسليم، أو يشار فيها إلى عجزه عن التوقيع أو رفض التوقيع، وفي حالة رفض التسلم، يعتبر التبليغ صحيحا في اليوم الثامن الموالي للتاريخ الذي تم فيه

1 Texier(G) et Gest (g): "Manuel de droit fiscal". op.cit p.279.

2 المادة 41 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة التحصيل.

3 المادة 42 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة التحصيل.

رفض التسلم، وفي حالة عدم العثور على المدين بموطنه، أو من يقوم مقامه، يكون التبليغ صحيحا بعد مضي أجل 10 أيام الموالية لتاريخ تعليقه في آخر موطن له<sup>1</sup>، وهذا الإجراء من شأنه حفظ حقوق الخزينة من السقوط بالتقادم، إذا ما تعذر الوصول إليهم لسبب ما غير الامتناع عن التوصل. لكن يجب أن لا تتخذ الإدارة تعليق الإنذار وسيلة لتبرير عجزها عن تبليغه للمدين، ونظرا للآثار القانونية المترتبة عن التبليغ، يجب أن يبلغ الإنذار بالطرق المحددة قانونا، مع تضمينه جميع البيانات والمعلومات التي تفيد المدين في معرفة طبيعة وتفاصيل الدين المطالب به<sup>2</sup>، وكذا الضمانات المخولة له قانونا، لأنه في حالة ما إذا أغفلت الإدارة إحدى الجزئيات المرتبطة بالتبليغ شكلا أو مضمونا، فإن ذلك يؤدي إلى نشوء منازعات جبائية، بسبب تعرض المدين على مسطرة تبليغ الإنذار.

ففي حالة عدم التزام المدين داخل الأجل المشار إليه في الإنذار بالأداء، تلجأ الإدارة الجبائية إلى تطبيق الإجراء الموالي المشار إليه في المادة 39 من مدونة التحصيل، ويتعلق الأمر بالحجز أو ما يصطلح على تسميته بالتنفيذ الجبري على أموال المدين، الذي لم يستجب للإنذار القانوني الموجه إليه من أجل تسديد مبلغ الضريبة، ومن ثم تلاقي إجراءات التنفيذ الجبري على أمواله، وفي هذه الحالة، تكون الإدارة الجبائية مقيدة بالتدرج الإلزامي في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري، احتراما للضمانات المخولة للمدين في ظل مسطرة التحصيل، حتى لا يكون مآل هذه الأخيرة البطلان<sup>3</sup>.

1 لا يمكن تبليغ الإنذار إلا بعد 30 يوما تبتدئ من تاريخ الاستحقاق و20 يوما على الأقل بعد إرسال آخر إشعار المنصوص عليه في المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ويتم تبليغ هذا الإنذار من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة أو أي شخص منتخب لذلك، كما يمكن أن يتم التبليغ بالطريقة الإدارية أو عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل، ومن آثار تبليغ الإنذار يسمح إجراء الحجز بعد مرور 30 يوما كما أن هذا الإنذار يقطع التقادم.

2 المادة 42 من مدونة التحصيل.

3 وكمثال للمنازعات التي تطرح بين المدين والإدارة الجبائية، ندرج القضية موضوع الملف الإداري عدد: 2005/2/4/2754، شركة "لاسيندا" بشأن استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2005/5/12 في الملف عدد: 8/2004/107، الصادر لفائدة الخزينة العامة للمملكة، حيث اعتمدت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا)، في قرارها عدد 739، بتاريخ: 2007/7/18، من أجل إلغاء الحكم المستأنف على الحيثيات والأسباب التالية: "في الموضوع، حيث يستفاد من أوراق الملف ومن الحكم المستأنف، أن شركة "لاسيندا" طعنت في إجراءات التحصيل التي باشرها قابض برج مولاي عمر في مولجتها بالحجر على عقارها في الملف التنفيذي رقم 03/83 وذلك من أجل تحصيل مبلغ 3.565.549,00 درهم يتعلق بضرائب مختلفة شرع في تحصيلها منذ سنة 1994، لأن عدم تبليغ أي إجراء إليها، يشكل خرقا مسطريا، يؤدي إلى



## 2- التنفيذ الجبري على أموال المدين بالحجز على ممتلكاته: لمباشرة هذا الإجراء من

طرف الإدارة الجبائية، يجب أن يكون الدين الضريبي، محقق الوجود، وواجب الأداء، ومعين المقدار، ويأتي الحجز في المرتبة الثانية في إطار تدرج إجراءات التحصيل الجبري، كما حددتها المادة 39 من مدونة التحصيل، فإذا مضى أجل 20 يوما من تاريخ تبليغ المدين الإشعار بدون صائر، فإن هذا الأخير يصبح في وضعية الممتنع عن أداء الدين الضريبي لخزينة الدولة، وفي هذه الحالة وجب على القابض القيام بمتابعة إجراءات التحصيل الجبري، عن طريق الحجز على أمواله ( منقولات أو عقارات) من جهة، وبيعها لاستيفاء قيمة الدين من جهة أخرى، وذلك شريطة مراعاة الضمانات القانونية، المخولة للمدين، واحترام جميع الإجراءات المتطلبة لتنفيذ مسطرة الحجز.

وتشمل هذه المسطرة، الحجز على أموال المكلف من منقولات وعقارات، سواء كانت تحت يده، أو تحت حيازة الغير، وبيع الأموال وتوزيع حصيلة البيع أو التنفيذ، لكي تستوفي خزينة الدولة حقها. وطبقا للتشريع الفرنسي، لا يجوز البدء في إجراءات هذه المرحلة، إلا

سقوط حق الخزينة في التحصيل وخصوصا بالنسبة للضرائب السابقة لشهر يناير 1999 لمرور أربع سنوات على تاريخ الشروع في التحصيل، ولتمست إلغاء إجراءات التحصيل والحجز التنفيذي والبيع، الجارية في حقها في الملف التنفيذي المشار إلى مراجعه أعلاه ، وبعد جواب القابض وإجراء البحث بمكتب القاضي المقرر وتبادل المذكرات انتهت الدعوى بصور الحكم برفض الطلب وهو الحكم المستأنف بمقال بلغت نسخة منه للمستأنف عليه فأجاب بمذكرة مؤشر عليها بتاريخ 20/1/2006 ملتصقا بتأييد الحكم المستأنف.

### في أسباب الاستئناف:

حيث أنه من جملة ما عابت به المستأنفة الحكم المستأنف، خرقة لمقتضيات الفصول 24 و 27 و 30 من ظهير 1935/8/21 ، ذلك أن القابض لم يقم بتبليغ الإشعار بدون صائر قبل الشروع في مسطرة التحصيل الجبري، التي تترتب عنها صوائر مثل الإنذار القانوني بصائر والحجز، وهو مخالف بذلك للمسطرة القانونية المنصوص عليها في الفصول المذكورة، وأن الحكم المستأنف الذي اعتبر بأن تبليغ الإشعار بدون صائر ليس إلزاميا جانب الصواب والتمس إلغاءه والحكم من جديد بسقوط الديون السابقة لسنة 1999 لتقادم تحصيلها وببطلان مسطرة التحصيل بالنسبة للديون اللاحقة لعدم التقيد بالتدرج الإلزامي وببطلان إجراءات التحصيل.

حيث صح ما نعتة المستأنفة على الحكم المستأنف، ذلك أن ظهير 1935/8/21 الذي كان ساري المفعول قبل صدور مدونة التحصيل الجديدة في 2000/6/1، كان ينص في فصله الرابع والعشرين على أنه لا يحق للقابض، أن يبدأ بالمطالبات المستتزمة لتفقات تحمل على الملزم بالدفع المماثل إلا بعد أن يكون اعلم بقرب مباشرتها، وذلك بتنبيه يبلغه إياه مجانا ومن اللازم توجيه التنبيه المذكور، قبل ثلاثين يوما من مباشرة الإجراء الأول للمتابعة، الذي يستلزم تفقات، وينبغي أن يثبت دائما في قائمة الضرائب تاريخ توجيه التنبيه بدون نفقة، وينص الفصل الثامن والعشرون من نفس القانون على أن المتابعات بطريقة الإنذار القانوني، لا يجوز مباشرتها، إلا بعد ثلاثين يوما من تسليم التنبيه بدون صائر، مما يكون معه القابض الذي شرع في التحصيل بالإنذارات القانونية بالصائر من غير أن يقوم بتبليغ الإشعار بالأداء بدون صائر، قد خالف مقتضيات الأمرة المذكورة وعرض مسطرة التحصيل للإبطال، والحكم القاضي بغير ذلك مجانب للصواب وواجب الإلغاء. ولهذه الأسباب، قضى المجلس الأعلى بإلغاء الحكم المستأنف والحكم من جديد ببطلان مسطرة التحصيل الجارية ضد المستأنف عليها في الملف التنفيذي رقم 03/83.

بعد انقضاء عشرين يوما من تاريخ تبليغ الإنذار القانوني<sup>1</sup>، أما المشرع المغربي، فقد نص في المادة 53 من مدونة التحصيل، على إلزام الإدارة المختصة، بأن لا تباشر الحجز إلا بعد ثلاثين يوما من تبليغ الإنذار<sup>2</sup>.

وقد حرص المشرع على إحاطة المدين في إطار مسطرة الحجز بمجموعة من الضمانات القانونية، سواء في ظل ظهير 1935/8/21، أو في إطار القانون رقم 15.97. بمثابة مدونة التحصيل المعمول بها حاليا، وذلك بسبب النتائج التي قد تترتب عن مباشرة هذه المسطرة، والتي قد تؤدي إلى حرمان المدين من التصرف في أمواله الواقع عليها الحجز، باستثناء الأشياء التي ورد ذكرها في الفصل 458 من قانون المسطرة المدنية، والتي أكد المشرع على عدم إمكانية الحجز عليها بموجب المادة 46 من مدونة التحصيل.

ويتعلق الأمر بـ:

- فراش النوم والملابس وأواني الطبخ اللازمة للمحجوز عليه ولعائلته؛
- الخيمة التي تأويه (السكنى الرئيسية التي تأوي عائلته على أساس ألا تتعدى قيمتها (200.000 درهم)؛
- الكتب والأدوات اللازمة لمهنة المحجوز عليه؛
- المواد الغذائية اللازمة مدة شهر للمحجوز عليه، ولعائلته التي تحت كفالته؛
- بقرتين وستة رؤوس من الغنم أو الماعز باختيار المحجوز عليه مع ما يلزم لأكل وفراش هذه الحيوانات مدة أشهر من تبين وعلف وحبوب؛
- البذور الكافية لبذر مساحة تعادل مساحة الملك العائلي؛
- نصيب الخماس ما لم يكن لفائدة رب العمل.

1 Trotabas (L) et Cotteret (J.M).op cit.P61

2 الفقرة الأخيرة من المادة 44 من مدونة التحصيل.

بالإضافة إلى هذه الأشياء، التي لا يمكن الحجز عليها، المشار إليها أعلاه، أدرجت المادة 46 من مدونة التحصيل، كل ما يعتبر ضروريا للأشخاص المعاقين، أو التي تخصص لعلاج المرض.

والملاحظ أن مدونة التحصيل، قد وسعت لائحة الأشياء التي لا يمكن الحجز عليها، وهذا يعتبر مكسبا إضافيا لفائدة المدين، الذي تباشر في مواجهته إجراءات الحجز. وقبل تفصيل مقتضيات مسطرة الحجز، ثم رصد المنازعات الجبائية الناتجة عن مباشرتها من طرف الإدارة الجبائية، ينبغي الإشارة إلى أن الحجز بصفة عامة ينقسم إلى نوعين:

حجز تحفظي وآخر تنفيذي، ويمكن تعريف الحجز التحفظي، بأنه يهدف إلى الحجز على أموال المدين خشية التصرف فيها بالتفويت مما يلحق الضرر بدائنه، لذا يتم وضع هذه الأموال بين يدي القضاء إلى أن يتحول إلى حجز تنفيذي، ما لم يؤمر بغير ذلك وما لم يتم اللجوء إلى مقتضيات الفصل 454 من قانون المسطرة المدنية<sup>1</sup>.

حيث يمكن للإدارة الجبائية المختصة، أن تسعى إلى إجراء الحجز التحفظي قبل أن تتخذ الإجراءات التنفيذية، وذلك من أجل المحافظة على ديون الخزينة، حينما يخشى أن تضيق حقوقها، فتقوم بتوقيع الحجز التحفظي على الأموال، التي ترى استيفاء الضرائب منها تحت أي يد كانت، وتعمل بهذا الإجراء التحفظي عدة تشريعات، نذكر منها التشريع المصري<sup>2</sup>.

ويتميز الحجز التحفظي، بكونه ذو طابع مؤقت، يشترط في صحته من الناحية القانونية احترام جميع الشروط القانونية والإجراءات المسطرية، كما حددتها مقتضيات المسطرة المدنية ومدونة التحصيل، واعتبارا لكون الحجز التحفظي يشكل إجراء احتياطيا لحماية

1 عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي، مرجع سابق، ص 64.

2 عادل أحمد حشيش: "التشريع الضريبي المصري، ضرائب الحكومة المركزية على الدخل وفقا لأحكام القانون 157 لسنة 1981 المعدل بقانون رقم 77 لعام 1983"، مؤسسة الثقافة الجامعية 1984 ص 146. أوردته عائشة العيدوني مرجع سابق، ص 74.

حقوق الدائن، فقد أجاز المشرع المغربي للدائن طلب حجز تحفظي من غير أن يلزمه بتقديم سند قابل للتنفيذ، حيث يشترط فقط أن يكون دين الدائن محقق الوجود ومعين المقدار على وجه التقريب، ولا يؤدي الحجز التحفظي بالضرورة إلى بيع المنقول، وإنما يبقى أثره ممتداً إلى أن يتحول إلى حجز تنفيذي<sup>1</sup>.

ولا يمكن أن يصدر الأمر بالحجز التحفظي، إلا عن رئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضي الأمور المستعجلة، كما تنص على ذلك مقتضيات الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية، وبذلك لم تعد مسطرة الحجز تتم استناداً إلى القرار الإداري، الذي يصدره الخازن الجهوي من خلال المصادقة على لوائح الحجز.

وبخصوص الحالة التي يخشى أن تضيع حقوق الخزينة، بسبب المحاولات الرامية إلى إخفاء الأشياء القابلة للحجز، التي قد يقوم بها المدين، نصت المادة 53 من مدونة التحصيل على أنه يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل، إذا تم تبليغه الإنذار، أن يجري بشكل مباشر، ودونما حاجة إلى أمر آخر أو ترخيص، ويعد هذا الإنذار، بمثابة حجز تحفظي، وفي هذه الحالة يبين عون الخزينة في المحضر الأثاث والأشياء المحجوزة.

أما الحجز التنفيذي، فإنه يهدف، إضافة إلى حفظ أموال المدين، إلى بيعها جبراً، ليستوفي الدائن حقه من حصيلة البيع<sup>2</sup>.

وهكذا، نلاحظ بأن الحجز التنفيذي يختلف عن الحجز التحفظي، لأن الحجز التنفيذي

يهدف إلى بيع أموال المدين وتوزيعها حسب ما ينص عليه القانون<sup>3</sup>.

إضافة إلى أن تطبيق الحجز التنفيذي، يتطلب أن يكون بيد الدائن سند قابل للتنفيذ، وأن يكون الدين محقق الوجود ومعين المقدار بصفة نهائية، ويجب أن يسبق ذلك الحجز، تبليغ السند التنفيذي للمدين، وتكليفه بالوفاء.

1 الفصل 12 من قانون المسطرة المدنية.

2 عبد اللطيف العمراني مراد الخروبي، مرجع سابق، ص 65.

3 من الفصل 459 إلى 468 من قانون المسطرة المدنية.

وكقاعدة عامة، إن إجبارية المدين على أداء دينه، يقتضي البدء بإيقاع الحجز التحفظي على أموال المدين، بغية منعه من التصرف فيها بالشكل الذي قد يضر بدائنه، حتى إذا ثبت الدين بحكم قضائي نهائي، يتعين حينئذ تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي، والذي يعتبر حسب مقتضيات مدونة التحصيل، الإجراء الفعلي في المتابعة الجبرية لتحصيل الديون الضريبية، وكذلك الإجراء الناجع، بحيث يجعل المدين يشعر بجدية المتابعة والخطر المحدق به، وبذلك أحاطه المشرع بمجموعة من الضوابط الأساسية<sup>1</sup>، التي يجب على الإدارة الجبائية التقيد بها<sup>2</sup>، حتى لا يكون مآل إجراءات التنفيذ الجبري الإلغاء، ومن ثم بطلان مسطرة تحصيل الضريبة وعدم أحقية الخزينة في المطالبة بها مع تحمل نفقات إضافية، تتعلق بمصاريف التقاضي في الحالات التي يرفع فيها المدينون دعاوى أمام القضاء للطعن بعدم مشروعية الإجراءات، التي تباشرها في مواجهتهم مصالح الخزينة العامة للمملكة، كما هو الشأن بالنسبة للقضية موضوع الملف رقم 145/غ/2004 الصادر بشأنها حكم بتاريخ 2005/06/01 عن المحكمة الإدارية بفاس، بين كل من مؤسسة الودغيري وشركاؤه والسيد قابض قباضة الأطلس، والتي صدر بشأنها قرار عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تحت رقم 124 بتاريخ 2008/02/13، بخصوص استئناف الحكم المذكور من طرف المدعى عليه، السيد قابض فاس الأطلس. واعتبارا لكون هذه القضية تشكل نموذجا مهما، يبين بشكل جلي طبيعة المنازعات التي تثيرها مسطرة التحصيل الجبري، بسبب عدم احترام الإدارة الجبائية للمقتضيات المنصوص عليها بمدونة التحصيل، ارتأينا إدراج القضية موضوع القرار المذكور كمثال لمنازعات تحصيل الضرائب المباشرة، التي تنشأ بين المدين والخزينة العامة، بخصوص الحجز التنفيذي<sup>3</sup>.

1 عبد الرحيم حزيكر، مرجع سابق، ص 96.

2 يتعلق الأمر بالإجراءات الأولية المتخذة في المرحلة التمهيدية لإجراءات التحصيل الجبري: - تبليغ الإنذار - الحصول على الترخيص - احترام الأجل قبل الشروع في إجراءات التنفيذ الجبري.

3 القرار عدد 124، المؤرخ في: 2008/2/13، ملف إداري القسم الثاني عدد: 2005/2/4/2634، والذي قضى بتأييد الحكم المستأنف الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2005/6/1 في الملف عدد: 145/غ/2004.

وبعد إيقاع الحجز على أموال المدين (منقولات أو عقارات)، طبقا للمقتضيات القانونية كما نصت عليها مدونة التحصيل، دون أن يؤدي ذلك إلى جعل المدين يبادر إلى الأداء، يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى بيع الأشياء المحجوزة بعد مضي ثمانية (8) أيام من تنفيذ الحجز من أجل استيفاء قيمة الدين الضريبي الواجب الأداء.

### 3- مسطرة بيع الأموال المحجوزة

تقتضي عملية بيع المنقولات والأشياء المحجوزة، استصدار قرار، يرخص بموجبه للمحاسب المكلف بالتحصيل، وذلك تطبيقا لمقتضيات المادة 58 من مدونة التحصيل، التي نصت على عدم إمكانية القيام بعملية البيع، دون الترخيص المنصوص عليه في المادة 37 من مدونة التحصيل، الذي يمنح من طرف رئيس الإدارة، التي ينتمي إليها المحاسب القائم على عملية التحصيل الجبري.

أما الأسباب المعتمدة في تأييد الحكم موضوع الطعن بالاستئناف، فيمكن للرجوع إلى حيثيات الحكم الصادر في قضية مؤسسة (الودغيري وشركاؤه) موضوع الملف عدد 2008/2/4/2634، (الملحق رقم 3).

#### السبب الأول:

حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بعدم الارتكاز على أساس قانوني ذلك انه قام بعدة إجراءات قاطعة للتقادم متمثلة في الإنذارات التي أُلقي بها خلال المرحلة الابتدائية رفقة مذكرته الجوابية المؤرخة في 2004/6/21 فضلا على أن الحجز قد تم على أصل المستأنف عليها بتاريخ 2003/2/17 بالإضافة إلى الأداء النسبي الذي قامت به بتاريخ 2001/5/14 رفقته نسخة من الوصل بالأداء.

لكن حيث من جهة وبالرجوع إلى الإنذارات المحتج بها التي تضمنتها المذكرة الجوابية المشار إليها أعلاه يتبين أنها تتعلق بالضريبة الحضرية عن سنوات 1996 و 1997 و 1998 و 1999 و 2000 و 2001 و 2002 حسب الإنذارات رقم 2635 و 2643 و 5999 والضريبة العامة على الدخل عن سنة 1999 والضريبة عن سنة 1998 و 1999 حسب الإنذارين رقم 5515 و 6351، في حين أن الحكم قضى بسقوط حق القابض في استخلاص للضريبة الحضرية عن سنة 1992 و 1996، والضريبة العامة على الدخل عن سنتي 94 و 1996 والضريبة المهنية عن سنة 1997 والضريبة على مدخر الاستثمار والتضامن الوطني والأرباح المهنية عن سنوات 88 - 92 و 96/88 و 89/92، مما يجعل الاحتجاج بالإنذارات المذكورة غير منتج لعدم انطباقها على الضرائب التي قضى الحكم بتقادم تحصيلها، ومن جهة ثانية فإن الحجز الذي أوقعه المستأنف كان بتاريخ 2003/2/17 بعد انصرام أمد التقادم الرباعي كما أن الوصل الملحق بها، يتعلق بالضريبة الحضرية ورسم النظافة عن سنة 2001 وبالتالي توصل لا حجية في الإثبات، مما يبقى معه السبب غير مؤسس.

#### السبب الثاني:

حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بخرقه المسطرة التي قام بها، ذلك أن المحكمة عللت حكمها بكون الضريبة الحضرية عن سنتي 2001 و 2002 والضريبة العامة على الدخل لسنة 2001 لم يدل القابض بما يفيد مباشرته لإجراءات تبليغ المدعية بالإنذار القانوني قبل مسطرة الحجز، لكن بالرجوع إلى الإجراءات التي قام بها القابض فإنه بتبليغ المستأنف عليها بالإنذار القانوني بتاريخ 2002/11/4 قبل إيقاع الحجز التنفيذي بتاريخ 2003/2/17. لكن حيث إن ما تتمسك به المستأنف عليها هو القيام بالحجز على أصلها التجاري قبل تبليغها بالتبليغ بدون صائر والإنذار القانوني، وإذا كان المستأنف قد أدلى رفقة مقالته الاستئنافية بما يفيد تبليغ المستأنف عليها بالإنذار القانوني بتاريخ 2002/11/4، فإنه لم يثبت تبليغ المستأنف عليها بالإشعار بدون صائر، وذلك حتى يكون صحيحا ومنجبا لآثاره القانونية باعتبار أن تدرج إجراءات التحصيل يشكل ضيمانه جوهريه للمدين وإن عدم احترام الإجراءات المذكور، يجعل الإجراءات اللاحقة باطلة وأن الحكم المستأنف عندما قضى على النحو المذكور صائبا وواجب التأييد.

أما الأجل المحدد للشروع في عملية بيع المحجوز، فقد نص عليه المشرع في المادة 59 من مدونة التحصيل: "لا يتم بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج، إلا بعد أجل ثمانية (8) أيام ابتداء من تاريخ الحجز..."، وعند الاقتضاء، يمكن تخفيض هذا الأجل باتفاق مع المدين المعني بالأمر، خاصة حين يخشى تلف المحجوزات، أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمة تلك المحجوزات، وإقرار المشرع لهذا الاستثناء، يشكل حماية لمصالح المدين المحجوز عليه، وبالإضافة إلى هذا الإجراء، هناك ضمانات أخرى، أقرها المشرع لفائدة المدين المحجوز عليه، بموجب الفقرة الأخيرة من المادة 59 المذكورة أعلاه، والتي يجب على الإدارة التقيد بها، ويتعلق الأمر بإمكانية تعيين خبير من أجل تقدير قيمة الأشياء المحجوزة عند الاقتضاء، وذلك باتفاق بين المدين والمحاسب، وإذا تعذر انعقاد توافق على ذلك بين المدين والمحاسب، يلجأ إلى القضاء، الذي له أن يأمر بتعين الخبرة، حسب ما تفرضه طبيعة الشيء المحجوز، وذلك تطبيقاً لمقتضيات الفصل 59 إلى 66 من قانون المسطرة المدنية.

إضافة لما ذكر، أصبح المدين المحجوز عليه، يتوفر على إمكانية مباشرة عملية البيع بنفسه، وهذا الإجراء يعتبر من أهم المستجدات، التي أتت بها مدونة التحصيل<sup>1</sup>.

أما تنظيم العملية، التي يتم بها بيع المحجوز، فقد نصت المدونة على مقتضيات جديدة، ويتعلق الأمر بتأكيداتها في الفترة الأخيرة من المادة 60 المذكورة أعلاه، على أن "تعرض الأشياء المحجوزة للبيع حسب الترتيب الذي يرغب فيه صراحة المدين المحجوز عليه، ويتم الإشارة إلى ذلك في محضر البيع"<sup>2</sup>. وفي نفس الإطار، أكدت مقتضيات مدونة التحصيل، على أنه يتعين على المحاسبين المكلفين بالتحصيل أو ممثليهم، الأعوان المشار إليهم في المادتين 30 و34 من مدونة التحصيل أو مأموري التبليغ والتنفيذ للخرينة أو مأموري كتاب الضبط أو الأعوان القضائيين، حينما يتم بيع المحجوزات متفرقة، أو على شكل حصص، أن

1 المادة 61 من مدونة التحصيل.

2 المادة 62 من مدونة التحصيل.

يوقفوا تحت مسؤوليتهم عملية البيع، وذلك بمجرد كفاية المتحصل منه، عن طريق تسديد مجموعة المبالغ المستحقة، وصوائر المتابعات، وفوائد التأخير.

وضمنا لشفافية عملية بيع المحجوز، ألزم المشرع الإدارة الجبائية، بضرورة إجراء عملية البيع عن طريق المزاد العلني في أقرب سوق أو في أي مكان للبيع، بكل وسائل الإشهار المتناسبة مع أهمية الحجز<sup>1</sup>. ولنفس الغاية، منع المشرع على المحاسبين أن يقتنوا بأنفسهم أو بواسطة الغير، أي شيء من الأشياء المعروضة للبيع، وإلا عوقبوا بالعزل عن العمل، كما أكدت على ذلك المادة 64 من مدونة التحصيل، ويمتد هذا المنع أيضا، إلى اقتناء الأشياء الموضوعية للبيع بمبادرة من المدين، وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 61 السالف ذكرها<sup>2</sup>.

واعتبارا لقيمة وأهمية بعض المنقولات، كالأصول التجارية، فإن المشرع، حرص على جعل عملية حجزها، تخضع لمسطرة خاصة، مخالفة لمسطرة الحجز والبيع المشار إليهما أعلاه، حيث أوجب استصدار حكم من المحكمة المختصة للقيام بهذا الإجراء، أما إجراءات بيع الأصول التجارية والسفن والأموال العقارية، فقد نظمتها مدونة التحصيل بموجب المواد من 66 إلى 75، مكتفية في هذا الإطار، بالإحالة إلى مقتضيات مدونة التجارة، فيما يخص حجز الأصول التجارية وبيعها<sup>3</sup>.

1 المادة 63 من مدونة التحصيل.

2 نصت المادة 61 من مدونة التحصيل على ما يلي: "استثناء من أحكام المادة السابقة، يمكن للمدين المحجوز عليه، بطلب منه وبترخيص من رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل أن يبيع الأمتعة المحجوزة بنفسه، ويخول له القيام بذلك أجل ثلاثين ( 30 ) يوما من تاريخ الترخيص الممنوح له.

في هذه الحالة، يتم البيع بحضور مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة، وذلك لحساب المحاسب المكلف بالتحصيل. عندما يتضح نقص بين في تقدير ثمن المتعة الموضوعية للبيع من شأنه أن يضر بتحصيل المبالغ الواجبة، يوقف مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة البيع ويعرض الأمر على المحاسب المكلف بالتحصيل. إذا تم البيع، يدفع محصوله في الحال بين يدي مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة في حدود المبالغ الواجبة. في حالة عدم كفاية محصول البيع، يتابع إجراء التحصيل الجبري بالنسبة للباقي. إذا لم يتم البيع من طرف المدين في أجل المحدد، يتم إجراؤه وفق الشروط المنصوص عليها في المواد 62 إلى 64 أكتاف:

3 أنظر المواد من 79 إلى 110 من القانون 15.95 بمثابة مدونة التجارة.



ولحجز، وبيع السفن البحرية، فقد نصت المادة 66 من مدونة التحصيل، على أن عملية الحجز والبيع، يجب أن تتم وفق الشروط والأشكال المنصوص عليها في مدونة التجارة البحرية<sup>1</sup>.

فالملاحظ، أن المشرع من خلال إحالته على المقتضيات القانونية المذكورة أعلاه، توخى عدم تكرار المقتضيات القانونية وتداخلها، حتى لا يطرح ذلك، أي لبس بالنسبة للمدين أو المحاسب المكلف بالتحصيل، لذا جعل عملية حجز وبيع العقارات والأصول التجارية والسفن والسيارات، تتم وفق القوانين الجاري بها العمل، والمنظمة لكل قطاع ينتمي إليه الشيء المحجوز.

#### 4- الإكراه البدني

لم يعرف المشرع المغربي الإكراه البدني، وقد تصدى بعض الفقهاء لعملية التعريف هذه، فعرفه الأستاذ حسن الرملي كالتالي: "هو نظام يقصد به حسب المحكوم عليه مدة معينة يحددها الحكم الصادر به طبقا لمقتضيات القانون المنظم لهذا الإجراء القهري، لإجباره على أداء ما التزم أو ألزم به قضاء"<sup>2</sup>.

والإكراه البدني بشكل عام هو حبس المدين حتى يضطر إلى الوفاء بدينه، و يعتبر من بقايا العهود القديمة، حيث كان المدين يلتزم في شخصه لا في ماله، ويحق لدائنه أن يحبسه إذا لم يف بالتزامه.

ويفضل بعض الفقهاء الآخرين، اعتباره إجراء تهديديا، يستهدف الضغط على المدين القادر على الوفاء عن طريق حبسه لإجباره على تنفيذ التزامه<sup>3</sup>، وهو تعريف جديد يقترب من التصور الذي ورد في المادة 77 من مدونة تحصيل الديون العمومية، المتعلقة بتنظيم مسطرة الإكراه البدني.

1 الفصول من 110 إلى 123 من مدونة التجارة البحرية.

2 حسن الرملي: "الإكراه البدني على ضوء التشريع المغربي والمقارن"، مرجع سابق، ص 30.

3 محمد لمزوشي: "التنفيذ الجبري عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة التحصيل"، مقال بجريدة الاتحاد الاشتراكي، العدد: 18662 السبت 23 يونيو 2001.

إلا أنه، وبعد أن تبنت التشريعات الوضعية الحديثة مبدأ تطبيق الإكراه البدني، تراجعت جلها عنه رغم فعاليته، لما له من مساس بحرية الشخص المدين، معتبرة أن ذلك يخالف المبادئ المدنية الحديثة، التي تقضي بأن المدين يلتزم في ماله لا في شخصه، وأن جزاء الإخلال بالالتزام، هو تعويض لا عقوبة.

وهكذا، ألغى التشريع الفرنسي الإكراه البدني في الميدان التعاقدي، فيما يخص الديون التجارية والمدنية، بموجب القانون الصادر بتاريخ 1867/7/22، إلا أنه أبقى على هذا النظام كإجراء قهري بالنسبة للغرامات المالية والمصاريف القضائية، وكذا التعويضات المدنية لفائدة الدولة والمطالب بالحق المدني، مادام مصدرها الفعل الجرمي.

ويعود تنظيم المشرع المغربي لنظام الإكراه البدني لظهير 1935/8/21 المتعلق بسن نظام المتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والأداءات المماثلة وغيرها، التي يحصلها أعوان الخزينة، وكذا قانون المسطرة الجنائية، الذي ينص في الفصل 675 على أنه " يمكن أن تنفذ عن طريق الإكراه البدني بقطع النظر عن المتابعات التي يقع إجراؤها على الأموال حسب الفصل 673 الأحكام الصادرة بالغرامة، ورد ما يلزم رده والتعويضات والمصاريف. وقد كرس المشرع المغربي، بموجب القانون رقم 15.97 مبدأ اللجوء إلى الإكراه البدني لحمل المدين على الوفاء بما هو ملزم به، مع تقنين ذلك بمجموعة من الضمانات، إذ تنص المادة 76 من القانون 15.97 بمثابة مدونة التحصيل على أنه " إذا لم تؤد طرق التنفيذ على أموال الدين إلى نتيجة، يمكن أن يتابع التحصيل الجبري للضرائب والرسوم والديون الأخرى بواسطة الإكراه البدني..

يتم اللجوء إلى الإكراه البدني مع مراعاة أحكام المادتين 77 و78 (أدناه) ضد:

- المدينين الذين لم يثبت عسرهم وفق الشروط المحددة في المادة 57 (أعلاه).
- المدينين المشار إليهم في المادة 84 (أدناه).

أما الفقرة الأخيرة من المادة 39 من مدونة التحصيل، فقد نصت على أنه "... يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني لتحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى وفق الشروط المنصوص عليها في المواد 76 إلى 83".

ويأتي ترتيب الإكراه البدني في المرتبة الأخيرة من حيث درجات التحصيل الجبري، ولا يمكن اللجوء إليه إلا استثناء، بعد استيفاء جميع الإجراءات حيال المدينين الذين سبقت الإشارة إليهم ضمن المادتين 57 و84 المذكورتين أعلاه.

وقد عرفت مقتضيات الإكراه البدني - باعتبارها من الإجراءات الاستثنائية للتحصيل الجبري - تغييرات هامة، مقارنة مع النظام السابق للتحصيل<sup>1</sup>، الذي كان يجعل هذه الوسيلة من حيث التدرج في المرتبة الثانية بعد الإنذار القانوني، لكن بموجب مقتضيات مدونة التحصيل (15.97)، أصبح المحاسب المكلف بالتحصيل، قبل لجوئه لمسطرة الإكراه البدني، ملزما باستنفاد جميع الإجراءات، التي تتضمنها مسطرة التحصيل الجبري، مع ضرورة حصوله على تأشيرة الخازن العام أو الخازن الجهوي المفوض له ذلك، كما يجب عليه مراعاة الشروط المتعلقة بالمدين، ذلك أن المشرع أخرج بعض الفئات من مجال تطبيق الإكراه البدني لأسباب معينة، يمكن إجمالها في الجدول التالي:

الأشخاص الخارجون من مجال تطبيق مسطرة الإكراه البدني\*:

نوع السبب	في نظام التحصيل السابق	في مدونة التحصيل الحالية
السن	أقل من 16 سنة وأكثر من 65 سنة	أقل من 20 سنة أكثر من 60 سنة
القدرة على الوفاء	المتوفرون على شهادة الاحتياج	المتوفرون على شهادة الاحتياج
نوع الشخص	الشخص المعنوي	مبلغ الضريبة أقل من 8000 درهم
أسباب أخرى	الموظف السامي، الشخص الذي كان محلا لمحضر استحالة للتنفيذ الشخص الذي سبق اعتقاله لنفس البالغ الضريبة	المرأة الحامل والمرأة المرضع إلى غاية سنتين من تاريخ الولادة

1 الفصل 30 مكرر من ظهير 21 غشت 1935.

\* عبد الغني خالد: "المسطرة في القانون الضريبي المغربي" مرجع سابق، ص 292.

وينجز الإكراه البدني عن طريق الحبس، الذي يشكل وسيلة ضغط لفائدة الخزينة، قد تدفع المدين في بعض الحالات إلى إظهار أمواله، لسداد ما عليه من دين، ومن المعروف أن الإكراه البدني يمس بحرية الفرد، وهو حق من الحقوق الأساسية للإنسان<sup>1</sup>. ورغم أهمية مسطرة الإكراه، وفعاليتها في حمل المدين على الوفاء بدينه، فإنها كانت لا تراعي وضعية بعض المدينين، كما كانت تتميز بالإجحاف في حقهم، لكن وانطلاقاً من التزام المغرب بمبادئ حقوق الإنسان في القانون الأسمى للأمة، كما هي متعارف عليها دولياً، وفي إطار إرساء دعائم دولة الحق والقانون، وتكريس احترام مبادئ حقوق الإنسان والحريات الشخصية، واستجابة للتصورات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي يعرفها المغرب، فقد أُنْتُ مدونة التحصيل بمقتضيات جديدة، تهم مسطرة الإكراه البدني لتواكب هذه المستجدات، مكرسة بذلك الطابع الاستثنائي لتطبيق هذه المسطرة، وذلك حماية لحقوق المدين بشكل أفضل<sup>2</sup>.

لذا، فالإكراه البدني كإجراء معمول به حالياً في مسطرة التحصيل، يختلف عن المقتضيات التي كانت سارية في ظل ظهير 1935<sup>3</sup>، إذ قيدت المادة 76 من مدونة التحصيل اللجوء إلى الإكراه البدني، ولم يعد مسموحاً به، إلا في حالة استنفاد جميع طرق التحصيل الجبري، وعدم تقدم المدين للوفاء بدينه الضريبي، ومن تم أصبح من غير الممكن مباشرة الإكراه البدني بسبب عدم استجابة المدين للإنذار الموجه إليه.

ولتوفير المزيد من الحماية لحقوق المدين بالضريبة، فقد أضافت المادة 77 من المدونة مجموعة من القيود والشروط لتطبيق هذه المسطرة، والتي تتعلق في مجملها بالمبالغ الموجبة للاعتقال، وقننت هذه المادة اللجوء إلى الإكراه البدني، وجعلت تطبيقه غير ممكن إذا كان

1 عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي، مرجع سابق، ص 107.

2 المادة 76 من مدونة التحصيل.

3 بموجب الفصل 30 مكرر من ظهير 1935.

مجموع المبالغ المستحقة يقل عن 8000 درهم<sup>1</sup>، ومن أجل التوضيح فيما يلي جدول، يبين المبالغ الضريبية والمدد الموافقة لها<sup>2</sup>.

مبلغ الدين العمومي بالدرهم	مدة الإكراه البدني	معدل المبلغ المقابل لكل يوم يضاف لحد الأدنى
<8.000 م	لا يتم تطبيق الإكراه البدني	-
8.000 م < 20.000 م	من يوم إلى 21 يوما	2.000 درهم
20.000 م < 50.000 م	من شهر إلى شهرين	1.000 درهم
50.000 م < 200.000 م	من 3 أشهر إلى 5 أشهر	2.500 درهم
200.000 م < 1.000.000 م	من 6 أشهر إلى 9 أشهر	8.888 درهم
>1.000.000 م	من 10 أشهر إلى 15 شهرا	مجال أو مع لتقدير القاضي

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن مقتضيات المادة 79، أدخلت مددا زمنية للإكراه البدني، بخصوص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وديون الدولة الأخرى، بخلاف مدة الإكراه البدني، بالنسبة للمصاريف القضائية والغرامات الواردة في الفصل 678 من قانون المسطرة الجنائية، وثم إلزام الإدارة الجبائية (المحاسب المكلف بالتحصيل)، بموجب هذه المادة (79 من مدونة التحصيل) بضرورة تقديم طلب، بخصوص تطبيق الإكراه البدني إلى قاضي المستعجلات بالمحكمة الابتدائية المختصة للبت فيه، بمقتضى أمر، داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين يوما يحدد فيه مدة الإكراه البدني، التي تختلف باختلاف مبالغ الدين المطالب به، ويعمل وكيل الملك على تنفيذه بمجرد توصله بالأمر المذكور.

ويعتبر هذا الإجراء من المستجدات المحمودة، التي أتت بها مدونة التحصيل، حيث كان المحاسب في النظام السابق يكتفي بتوجيه طلب الاعتقال إلى وكيل الملك، الذي له أجل 15 يوما ليأمر باعتقال المدين، وغالبا كان وكيل الملك لا يحترم هذا الأجل<sup>2</sup>.

1 المادة 79 من المدونة التحصيل.

\*المصدر: عبد الرحيم حزيكر، مرجع سابق، ص 131.

-ملاحظة: الرمز 20.000 م < 8.000 م يعني أن المبلغ يفوق أو يعادل 8.000 درهم ويقل عن 20.000 درهم.

2 M'hamed Ben tahar: "le recouvrement des impôts directs au maroc", memoire de cycle supérieur de l'ENAP 1979 P142.

أما بخصوص صحة وسلامة مسطرة الإكراه البدني من الناحية القانونية، فلا تتحقق، إلا إذا احترمت الإدارة الجبائية، جميع الشروط الموجبة لتطبيقها، مع ضرورة مراعاة تدرج إجراءات التحصيل الجبري المشار إليها سالفاً، وهذا ما شدد عليه القضاء، سواء بالنسبة لسريان مسطرة الإكراه البدني في ظل ظهير 1935، أو كما هو معمول بها حالياً بموجب مدونة التحصيل.

ففي حالة ما إذا لجأت الإدارة إلى مسطرة الإكراه البدني، دون مباشرة إجراءات التحصيل السابقة، فإن تصرفها هذا، يكون مشوباً بعيب الانحراف في الإجراءات (Détournement de procédure)، وبالتالي مخالفة القانون، وهذا ما جعل المجلس الأعلى (سابقاً)، يؤيد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2001/12/25 في الملف عدد 153-2001، وذلك بموجب القرار عدد 876 ب/ل المؤرخ في 21-7-2004 الصادر في الملف عدد 185-4-1-2002، لعدم احترام تدرج إجراءات التحصيل، أثناء مباشرة الإدارة الجبائية لمسطرة الإكراه البدني، وفي قضية أخرى، ثم إلغاء مسطرة تحصيل الضريبة على الدخل، والتي منها الإكراه البدني، للتقادم الذي طالها، وبسبب الخروقات القانونية، التي شابتها، كما جاء ذلك في موضوع وأسباب القرار 78 المؤرخ في 2008/1/30 الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقاً) في الملف عدد 1454/2/4/2002، والقاضي بسقوط حق القابض في استخلاص الضرائب موضوع النزاع<sup>1</sup>.

كما سبق أن أشرنا سالفاً بخصوص مسطرة الإكراه البدني، باعتباره آخر إجراء يتم اللجوء إليه قصد الضغط على المدين لأداء ما بذمته لفائدة خزينة الدولة، يلاحظ أن هذا الإجراء بالنسبة لبعض التشريعات، لا يتم اللجوء إلى تطبيقه، إلا إذا تعلق الأمر بممارسة الغش الضريبي من طرف المكلف، ولا يعتبر من إجراءات التحصيل الجبري لدين الضريبة،

1 القرار عدد: 78 المؤرخ في 2008/1/30، ملف إداري القسم الثاني عدد: 1454/2/4/2002 الملف رقم 4.

فعلى سبيل المثال تنص المادة 362 من مدونة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائرية، على أنه يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق رسم خاضع له أو تصفيته، كلياً أو جزئياً<sup>1</sup>.

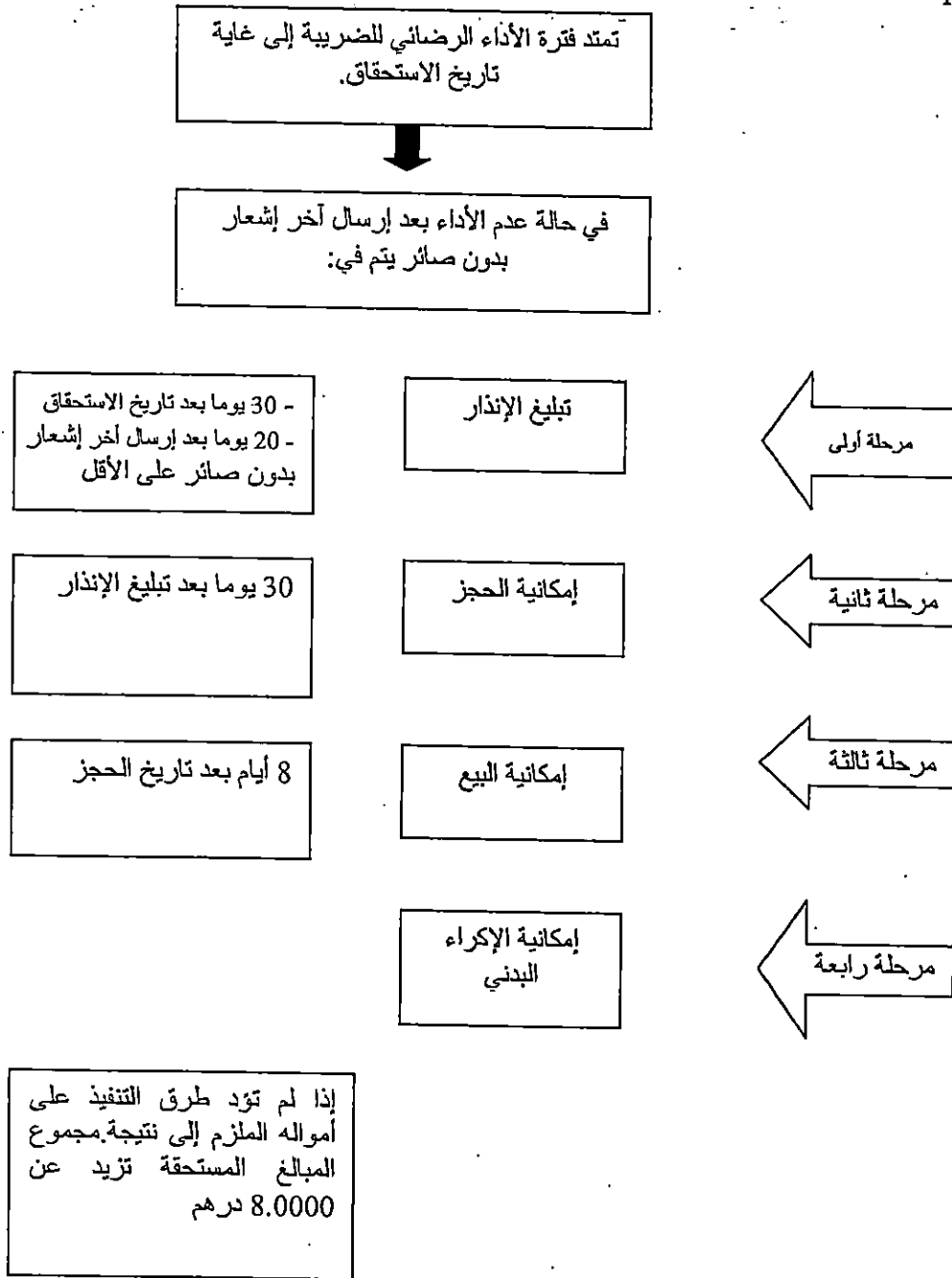
فإذا تعذرت النتيجة المتوخاة من الإجراءات التنفيذية الجبرية المطبقة في مواجهة المدين المعني بالأمر لسبب ما، منح المشرع للخبينة العامة امتيازات أخرى، فقد منحها سلطات هامة لضمان تحصيل ديونها الضريبية، فحولها إمكانية اللجوء إلى استعمال إجراءات غير عادية للتحصيل الجبري، تتم مباشرتها تجاه الأغيار المسؤولين أو المتضامنين (الموارد من 93 إلى 100 من مدونة التحصيل)، وهذه الإجراءات لا يمكن اللجوء إليها إلا استثناء مع ضرورة توافر شروط تطبيقها، التي يجب على الإدارة الجبائية احترامها، وقبل الإحاطة بالإجراءات غير العادية للاستخلاص الضريبي<sup>2</sup>، لا بأس أن نذكر بإجراءات التحصيل الجبري على أموال المدين من خلال الرسم التبسيطي التالي:

1 المادة 362 من مدونة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائرية، الصادرة بموجب أمر رئيس الحكومة تحت رقم 76 - 104 بتاريخ 9 ديسمبر 1976، إذ تنص مقتضيات المادة المذكورة على الغرامات التالية: "غرامة مالية من 50.000 د.ج إلى 100.000 د.ج، عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 د.ج. - بالحبس من سنة (1) إلى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 50.000 د.ج إلى 100.000 د.ج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 د.ج، ولا يتجاوز 300.000 د.ج. - بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 100.000 د.ج إلى 300.000 د.ج، ولا يتجاوز 1.000.000 د.ج. - بالسجن المؤقت من خمس (5) إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 300.000 د.ج إلى 1.000.000 د.ج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 د.ج".

2 الملاحظ، عدم وجود اتفاق حول تسمية هذه الإجراءات: فهناك من يطلق عليها الإجراءات غير المباشرة أو غير العادية للتنفيذ، وهناك من عرفها بالطرق الخاصة للاستخلاص الضريبي، أما الدكتور عبد الغني خالد اتخذ لها اسم الوسائل غير العادية للتحصيل الجبري، مرجع سابق، ص 294.

إجراءات التحصيل الجبري والآجال العادية الفاصلة بينها وفقا لتعديل القانون المالي لسنة

2003.<sup>1</sup>



1 المصدر: عبد الرحيم حزيكر، "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب"، مرجع سابق، ص 107.



### الفقرة الرابعة: الإجراءات الاستثنائية لمسطرة التحصيل الجبري

ويتعلق الأمر بالتزامات الغير، وامتيازات الخزينة في مجال تحصيل الضرائب المباشرة، ذلك أن المشرع وضع طرقا للتحصيل الجبري للضريبة في إطار قانوني واسع، إذ يمكن تصنيفها إلى صنفين: الطرق المباشرة للتنفيذ الجبري التي يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل اللجوء إليها عند إخلال المدين بالتزامه، وعدم أدائه للضريبة الواجبة عليه داخل الأجل المحدد لذلك قانونا، وفي حالة عدم جدوى إجراءات التحصيل الجبري العادية كما حددتها المادة 39 من مدونة التحصيل، يمكنه اللجوء إلى تطبيق الإجراءات غير العادية أو الاستثنائية للضغط على المدين قصد الوفاء بدينه الضريبي، الواجب الأداء لفائدة خزينة الدولة، التي منحها القانون حق الاستفادة من امتياز خاص على باقي الدائنين.

فلا ضمان استخلاص الدين الضريبي، خولت مدونة التحصيل للخزينة من خلال الفصول 100 إلى 104 من القانون رقم 97-15 إمكانية متابعة الغير الحائز للأموال المملوكة للمدين الأصلي عن طريق ما يسمى "الإشعار لغير الحائز"، حيث ألزم المشرع الشخص غير المودعة لديه أموال المدين الأصلي بأداء الضرائب وباقي الديون العمومية إما تلقائيا أو بناء على طلب المحاسب تحت طائلة ترتيب المسؤولية بالأداء على وجه التضامن.

فبالإضافة إلى المدين الأصلي بالضريبة، تفرض التشريعات الضريبية ومن بينها المشرع المغربي<sup>1</sup> الالتزام بالوفاء بدين الضريبة على شخص آخر بصفة احتياطية subsidiaries، بحيث يكون مسؤولا عن دين الضريبة<sup>2</sup>.

وقد حددت مدونة التحصيل، الأشخاص الملزمين بالوفاء بدين الضريبة، ويتعلق الأمر بالأشخاص المودعة لديهم أموال المدين الأصلي والأغيار الحائزين لأمواله، وتمت الإشارة إلى هؤلاء ضمن المادتين 100 و101 من مدونة التحصيل.

1 المراد من 100 إلى 104 من مدونة التحصيل.

2 Trotabas (L) et cotteret (J.M): 'Droit Fiscal', 7ème édition; Dalloz, Paris, 1992.P54.

حيث نصت المادة 101 المنظمة لمسطرة الإشعار للغير الحائز على أنه يتعين على المحاسبين العموميين والمقتصدين والمكترين وكل الحائزين أو المدينين الآخرين بمبالغ يملكها، أو ينبغي أن تعود لفائدة الملتزمين بالضرائب والرسوم والديون الأخرى المتمتعة بامتياز الخزينة أن يدفعوا وفاء عن الملتزمين بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل على شكل إشعار للغير الحائز للأموال التي يحوزونها، أو التي يدينون بها، وذلك في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء الملتزمين، كما يخضع أيضا للالتزامات المشار إليها في الفقرة الأولى من هذه المادة، مسيرو الشركات أو متصرفوها أو مديروها، بالنسبة للضرائب والرسوم المترتبة عليها، وذلك بصفتهم أغيارا حائزين.

وإذا كانت مدونة التحصيل، قد ألزمت الأغيار المودعة لديهم أموال المدين الأصلي والحائزين لأموالهم، بضرورة الوفاء بالدين الضريبي بدلا عن المدين الأصلي، فهي لم تعمل على تنظيم هاته المسطرة بشكل دقيق ومفصل، من أجل ضمان الحفاظ وحماية حقوق جميع الأطراف، إذ لم تنظم شكل الإنذار بمثابة حجز، من حيث إسمه والبيانات القانونية الواجب توفرها فيه على غرار الإنذار القانوني، ولم تحدد الأجل الذي يجب فيه على الحائز تسليم تلك الأموال المودعة لديه، ولم تربط مطالبته باستيفاء مسطرة التحصيل في حق المدين الأصلي، ومن ثم ظلت متابعة غير الحائز بواسطة الإشعار للغير الحائز، غير منظمة بشكل مقبول، وأن من شأن ذلك أن يطرح صعوبات ونزاعات، إن على المستوى الإداري أو القضائي<sup>1</sup>. وكنموذج للنزاعات التي تتدرج في هذا الإطار، ارتأينا إدراج القضية موضوع الملف عدد 2005/250 س، التي بنت فيها المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 31 - 0-2005، ثم المجلس الأعلى (سابقا)، بتاريخ 28-9-2007، وتجاوزا للإشكالات، التي قد تطرح بين الغير الملتزم بدين الضريبة أو الإدارة الجبائية المختصة، ومادام أن الهدف من الإشعار للغير الحائز، هو تمكين الخزينة في الحال من المبالغ المودعة لدى الأغيار

1 محمد قصري: "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري"، مرجع سابق، ص 137.

الحائزين أو المؤتمنين، واعتبارا لكون مسطرة الإشعار هاته، تشكل تعرضا بين يدي الغير الحائز، ثم ضمان استخلاص الضريبة الواجبة على المدين الأصلي، فإنه يتعين أن توجه إلى الغير الحائز المسؤول عن الوفاء بالضريبة، الإجراءات التي حددها قانون التحصيل، السالف ذكرها، ويكون له أن ينازع في هذه الإجراءات أسوة بالمدين الأصلي على النحو الذي قرره القانون<sup>1</sup>.

فبالرغم من أن مدونة تحصيل الديون العمومية، لم تنص على الشكليات المتعلقة بالإشعار للغير الحائز، فإن ضرورة ضمان حقوق المدينين، والأغيار الحائزين، يفرض الرجوع إلى القواعد العامة، التي تنص على أنه لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري، إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين بدون صائر (المادة 36)، مع إلزامية الترخيص للمحاسب للقيام بهذا الإجراء<sup>2</sup>، ومن ثم ضرورة تقيد المحاسب المكلف بالتحصيل بالإجراءات التمهيدية السابقة لمباشرة إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة الأغيار الحائزين أو المودعة لديهم أموال المدين الأصلي، المشار إليهم في المادتين 100 و101 من مدونة التحصيل، إلا أن الملاحظ أن المحاسبين لا يتقيدون بالمقتضيات القانونية المتعلقة بمدونة التحصيل في كثير من الأحيان، ولا يراعون بعض المقتضيات القانونية التي نصت عليها مدونة التجارة، بمناسبة مباشرة إجراءات التحصيل الجبري لاستخلاص الدين الضريبي عن طريق مسطرة

1 حسين خلاف: الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص 191-193.

2 عبد الرحيم حزيكر، مرجع سابق، ص 119.

الإشعار للغير الحائز، الأمر الذي يجعل مثل هذه الإجراءات معيبة، قابلة للإلغاء من طرف القضاء، كما هو الشأن بالنسبة للحالة التي ندرجها مثالا لهذه النازلة\*.

\* قضية (مقولة معترف للبناء والهندسة المدنية) في مواجهة قابض البيضاء بوركون: الملف الإداري رقم 246/2005/2/4 الصادر بشأنها، القرار عدد 316 بتاريخ 28/3/2007 (قرار غير منشور):

حيث يستفاد من أوراق الملف ومن ضمنها الأمر المستأنف أن المستأنف عليها مقولة معترف للبناء والهندسة المدنية في شخص ممثلها القانوني تقدمت بمقال استعجالي أمام رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، تعرض فيه أنه بتاريخ 2004/6/10 أصدرت هذه المحكمة أمرا استعجاليا تحت عدد 826 في الملف الاستعجالي عدد 2004/815 قضى برفع الحجز الواقع بين يدي المؤسسة الجهوية للتجهيز والبناء المنطقة الوسطى (سابقا) رغم تبليغ هذا الأمر إليها لم تفرج عن المبلغ المحجوز إلا بعد مدة طويلة عن طريق تحويل بنكي لحساب المدعية لدى البنك الشعبي وأنه بمجرد توصل البنك بالمبلغ المذكور، بادر قابض قباضة بوركون البيضاء لإجراء حجز بين (...) في حدود مبلغ 325768,00 درهم وذلك رغم أنها خاضعة لنظام التسوية، وتمسكت بمقتضيات الفصل 653 من مدونة التجارة معتبرة الحجز على أموالها مرة ثانية من طرف القابض يعد تعسفا في استعمال الحق والتمسكت لذلك الأمر برفع الحجز على أموالها بين يدي البنك الشعبي وكالة بدر حساب عدد 212115142471000314 مع ما يترتب عن ذلك قانونا، وبعد جواب قابض البيضاء بوركون وتامم الإجراءات أصدر رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء أمرا استعجاليا، قضى برفع الحجز الموقع من طرف قابض البيضاء بوركون عن طريق إشعار الغير الحائز على حساب المدعية بالبنك الشعبي وكالة بدر 2121151471000314 مع تحميله الصائر وهو الأمر المستأنف

#### في أسباب الاستئناف:

في السبب الأخير للاستئناف لأسبقيته : حيث يعيب المستأنف الأمر المستأنف بمجانبة للصواب لعدم تصريحه بعدم اختصاص المحكمة الإدارية للبت في النازلة ذلك أن المستأنف عليها تعتبر في وضعية التسوية القضائية وكل التصرفات القانونية التي تمارسها لابد أن تحكمها مدونة التجارة، وكان لذلك لزاما على الشركة في شخص السنديك النزول عند مقتضيات المادة 566 من مدونة التجارة والتي أhalلت أمر رفع النازلة لاختصاص المحكمة التجارية المفتوحة أمامها مسطرة المعالجة وكان على المحكمة الإدارية إثارة عدم الاختصاص. لكن حيث أن إشعار الغير الحائز موضوع طلب رفع الحجز الموقع بموجبه على حساب المستأنف عليها البنك هو إجراء من إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في القانون 15-97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية والذي ينص على اختصاص المحكمة الإدارية بالبت في المنازعات الناشئة عن تطبيقه باستثناء ما تعلق منها ببيع الأصل التجاري، ومادام الإشعار للغير الحائز هو إجراء تنفيذي، فإن المنازعة بشأنه بما فيها تلك المتعلقة برفع الحجز الموقع على الحساب البنكي للمستأنف عليها بمقتضى ذلك الإشعار تندرج ضمن المنازعات التي تختص المحكمة الإدارية بالبت فيها وبالتالي تدخل ضمن اختصاص رئيسها بصفته قاضيا للأمر الاستعجالي متى توفرت شروط الاستعجال مما بقي معه السبب المثار غير مرتكز على أساس.

#### في السببين الأول والثاني للاستئناف:

حيث يعيب المستأنف الأمر المستأنف بمجانبة للصواب ذلك أن عنصر الاستعجال والجدية غير متوفرين في النازلة، وإن أمر رفع الحجز سيضر بمصالح الخزينة العامة وهو ما يتعارض مع مقتضيات القانونية الواجبة للتطبيق وإن المستأنف عليها تعرضت لحجز لدى الغير سنة 2002 ولم تتعرض على هذا الإجراء إلا بعد مرور سنتين، وأنها مدينة للخزينة العامة للمملكة بواسطة فاطمة بوركون بالمبالغ المفصلة في مستخرج جدول الضريبة وأيضا بواسطة التعرض المدلى بها إلى السنديك، وهي مدينة بهذه المبالغ قبل صدور الحكم بالتسوية القضائية، وإن القابض ملزم باستخلاص المبالغ المطلوبة بشئ الطرق المنصوص عليها قانونا من بينها إشعار الغير الحائز، وإن هذا الإشعار وجهه بصدد ضرائب صدرت بعد الحكم بالتسوية القضائية وهو إجراء قانوني ومشروع وإن المادة 575 من مدونة التجارة تنص على أن الديون الصادرة بعد الحكم بالتسوية القضائية يجب دفعها بالأمسية عن باقي الديون الأخرى وإن الفصل 653 المعتمد في الأمر المستأنف لا يمتد لواقع النازلة في شيء.

لكن حيث إن إشعار الغير الحائز هو إجراء تنفيذي من إجراءات التنفيذ الجبري، وإن طلب رفعه هو طلب يفترض فيه الاستعجال لما قد يترتب عنه من تسليم فوري للمال المحجوز بين يدي الغير، وإن وجود الشركة المستأنف عليها في وضعية التسوية القضائية يمنع كل إجراء تنفيذي يقع على منقولاتها أو عقاراتها يقيمه الدائنون بغض النظر عن طبيعة الدين ممتازا كان أم عاديا، وبالتالي فإن سلوك القابض لمسطرة الإشعار للغير الحائز في مواجهة الشركة يقع مخالفا للمادة المشار إليها أعلاه وبالتالي يبرر تدخل قاضي المستعجلات لرفع الحجز المذكور، ولهذه الأسباب قضى المجلس الأعلى بتأييد الأمر المستأنف.

## خلاصة الفصل الثاني

رغم إيجابية المستجدات التي أتت بها المدونة الجديدة للتحصيل، والتي تمثلت أساسا في:

■ جمع النصوص القانونية المنظمة للتحصيل وتوحيد إجراءات و ضمانات تحصيل

الديون العمومية في نص واحد.

■ تحقيقها إلى حد ما نوع من التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وحقوق المدينين

بالضريبة، وذلك من خلال توسيع السلطات والامتيازات المخولة لإدارة التحصيل، حيث تم

تمكين إدارة التحصيل من إجراءات تحفظية على أموال المدين بناء على إشعار بالتصحيح

الضريبي، وسن إجراءات جديدة للتنفيذ على العربات السيارة، إضافة إلى اتساع مجال

الإشعار للغير الحائز الذي حل محل الإنذار للغير الحائز، كما تم إقرار حق الاطلاع لإدارة

التحصيل على غرار إدارة الوعاء الضريبي.

■ أما على مستوى الإجراءات التي تروم تعزيز الضمانات المخولة للملزم أو المدين

بالضريبة، حيث تم توضيح ترتيب إجراءات التحصيل الجبري، الذي ظل غامضا قبل

صدور مدونة التحصيل، فأصبح اللجوء إلى الإكراه البدني غير ممكن، إلا بعد التنفيذ على

أموال المدين، كما تم وضع مجموعة من الشروط والضوابط قبل اللجوء إلى مسطرة الإكراه

البدني.

تجدر الإشارة إلى أن إجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي، تمثل التجسيد

الحقيقي للامتيازات والسلطات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، ولضمان تحصيل الضرائب

المستحقة على المكلفين، الذين لم يتقدموا - داخل الآجال القانونية - بشكل تلقائي لأداء قيمة

تلك الضرائب لخزينة الدولة، خول المشرع للإدارة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل

الضريبة جبرا، وذلك تبعا للشروط والحالات المنصوص عليها قانونا، وإلا فمآل أي إجراء

يتم بشكل مخالف لما نصت عليه مدونة التحصيل، هو الإلغاء، ومن تم سقوط حق الإدارة

الجبائية في الضريبة موضوع مسطرة التحصيل.

وانطلاقاً من الإجراءات المسطرية المتبعة في مجال تحصيل الضرائب المباشرة، التي شكلت محورا لهذا الفصل، حيث تعرفنا على مقتضياتها وعلى أهم المنازعات المثارة بشأن تطبيقها، تجب الإشارة إلى أن هناك مجموعة من المعوقات التي تحد من عملية التحصيل، والتي تشكل أهم الأسباب المؤدية إلى إثارة النزاع بين المدينين والإدارة الجبائية المكلفة بعملية التحصيل، نجمال أهمها في النقاط التالية:

■ تعقيد عملية التحصيل الضريبي، بسبب تدخل مجموعة من الفاعلين خلال جميع مراحلها المتعددة، فإلى جانب الخزينة العامة أصبحت المديرية العامة للضرائب مختصة بتحصيل جزء هام من الضرائب المباشرة، سواء تعلق الأمر بالضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات، كما يعتبر المدين هو الملزم بأداء الدين الضريبي، وإلى جانبه، الغير الحائز المودعة لديه أموال المدين، الذي يعتبر بدوره مخاطبا بإجراءات التحصيل، وذلك عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز.

■ غموض مجموعة من المقتضيات القانونية التي تخص مسطرة التحصيل الضريبي، نذكر منها على سبيل الحصر، عدم التتبع على كيفية الإشعار للغير الحائز (المواد: 93، 95، 100، 101، و 104 من مدونة التحصيل)<sup>1</sup>، وعدم تفصيل إجراءات وقف تنفيذ أداء الدين الضريبي (المادة 117 من مدونة التحصيل)، أسوة بنفس المسطرة التي تناولها المشرع الفرنسي مثلاً، وهذا المنحى الذي سلكه المشرع المغربي، يشكل قصورا في توفير المزيد من الضمانات للمدينين، بالموازاة مع الامتيازات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، التي تسلك في مثل هذه الحالات باب التأويل والتفسير، بالشكل الذي يضمن لها تحصيل الدين الضريبي، دون مراعاة ظروف ووضعية الأشخاص المدينين، كما هو الحال بالنسبة للأمثلة التي سبق للقضاء البت فيها، والتي سبق تناولها كمثال ضمن هذا المحور، الأمر الذي يجعل تدخلها

1 إذ يلاحظ غياب أي تعريف لهذا الإجراء في النصوص القانونية المنظمة له، وبالرجوع إلى إحدى الدريبات الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة، تعتبره بمثابة إجراء، يمكن اللجوء إليه من طرف المحاسب العمومي من أجل حيازة الأموال الموجودة. بين يدي الأغيار والتي تعود ملكيتها أو تقتض ملكيتها للملزم أنظر:

بناء على سلطتها التقديرية في تفسيرها للنص القانوني، كلما سكت المشرع عن تفصيله، مشوباً بالتعسف والانحراف في استعمال الصلاحيات المخلة لها قانوناً<sup>1</sup>.

لكن ما يجب التأكيد عليه في هذا السياق، أنه رغم غموض النص، يجب على الإدارة الجبائية التقيد بمبدأ التفسير الضيق، لأن عدم الأخذ بهذا المبدأ، الذي أجمع الفقه على ضرورة إعماله في المجال الضريبي، سيؤدي لا محال إلى تفسير النصوص الضريبية تفسيراً واسعاً، وهذا التفسير قد يؤدي إلى إخلال الإدارة بمبدأ الشرعية الضريبية، الذي يقضي بأنه لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص، لذا على الإدارة الجبائية عامة وإدارة التحصيل على وجه التحديد، أن لا تتوسع في تفسير النصوص القانونية الغامضة، تفادياً للنزاعات التي قد تنشأ بسبب ذلك، وإذا ما تم عرض أي نزاع متصل بتطبيق نص ضريبي غامض على القضاء، فعلى القاضي أن يهتدي دائماً إلى قاعدة التفسير الضيق، وفي حالة الشك، يجب أن يفسر لصالح الملزم، لأن حسن النية هي الأصل، أما سوء النية فيجب إثباته، وهذا ما جاء فعلاً ضمن حيثيات أحد الأحكام الصادرة عن إدارية أكادير<sup>2</sup>.

إن التعقيدات والغموض اللذان يشوبان بعض مقتضيات مدونة التحصيل، يشكلان أهم المعوقات التي تحول دون بلوغ علاقة سوية وواضحة بين جميع أطراف العملية الجبائية، التي يتقبل الملزم في حال تحققها التزامه الضريبي باعتباره واجبا وطنيا وأخلاقيا، قبل أن يكون واجبا قانونيا، لا يتم القيام به إلا بالجبر والإكراه، ومن تم إعادة بناء العلاقة بين الملزم والإدارة الجبائية على أساس من الشفافية والاحترام التام للقوانين والمساطر المنظمة للعملية الضريبية، ومن تم احترام كل طرف لحقوقه وواجباته اتجاه الطرف الآخر، باعتبارهم شركاء في جميع مراحل العملية الضريبية، يشكل المدخل الرئيسي للقضاء على رفض ومقاومة الضريبة من طرف الملزمين، ومن تم الحد من المنازعات التي تطرح بين

1. أنظر القضية موضوع الملف الإداري رقم 246 / 2005/2/4 الصادر بشأنها، القرار عدد 316 بتاريخ 28 / 3 / 2007 ( أنظر هامش الصفحة 306 وما بعدها من هذه الأطروحة).

2 حكم عدد 95/4 الصادر بتاريخ 08/06/1995 والذي جاء فيه أن: "يُفسر دائما النص الضريبي الغامض أو المشكوك في مدها ونطاقه لفائدة الملزم". الحكم أورده عبد الرحيم حزيكر ، مرجع سابق، ص 213.

أطراف العملية الضريبية، وتحقيق هذا الهدف، يبقى رهينا بمدى تأهيل الإدارة الجبائية الساهرة على تطبيق النصوص القانونية المنظمة للعملية الضريبية، وبمستوى الوعي الجبائي للملزم.



## خلاصة القسم الأول

ختاماً للقسم الأول من هذه الأطروحة، والذي لم نكن نظن أنه سيتسع ويتشعب إلى هذا الحد، وذلك نظراً لحدائثة الموضوع، باعتباره دراسة حول الإطار العام النظري للقانون والإجراءات المتعلقة بفرض وتحصيل الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، إضافة إلى الجوانب التطبيقية المرتبطة باحتساب وتصفية هاتين الضريبتين، نود التركيز على بعض الملاحظات والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الإطار:

يمكن أن نستنتج أن تغير وتطور القانون الضريبي باستمرار، راجع للحركية والتطور الذي يطرأ على البنية الاقتصادية والسياسية للدولة، ثم لتطور الوحدات الاقتصادية والتنظيمات المؤطرة لها، هذا بالإضافة إلى عوامل أخرى تفرضها التغيرات المرتبطة بالمنافسة الدولية التي يواجهها الاقتصاد المغربي، والتي تستدعي مراجعة القوانين الضريبية وتحسينها وجعلها أكثر مرونة لتشجيع جلب الاستثمارات، الأمر الذي جعل المقتضيات القانونية المنظمة للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات تعرف كل سنة مجموعة من التعديلات بمناسبة القوانين المالية.

لكن الملاحظ أن المدونة العامة للضرائب، قد أعادت صياغة العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، فأصبح واضحاً في العديد من أحكامها أن للمكلف حقوقاً تم تكريسها، يجب أن تحترم، وأن الكثير من السلطات التقليدية للإدارة الضريبية، قد اختزلت وتم ضبطها لصالح المكلف، خاصة أن هذا الأخير أصبح طرفاً رئيسياً في العملية الضريبية، فهو المعني الأول بتحديد مقدار الضريبة الواجبة عليه عن طريق الإقرارات الضريبية بخصوص نشاطه ومداخله، مقابل ممارسة الإدارة الضريبية لعملية المراقبة للتأكد من الإقرارات المقدمة إليها. إن تقنين حقوق وواجبات كل من المكلف والإدارة الضريبية، يستوجب أن تكون العلاقة بين طرفي العملية الضريبية علاقة واضحة يحكمها القانون، وهذا الوضوح يتطلب أن لا يتربص موظفو الضرائب بالمكلف ليحصلوا منه على معلومة ما أو لينتزعوا منه اعترافاً دون أن يكون المكلف واعياً بما يطلب منه بخصوص نشاطه أو أرباحه، بل يجب أن يكون

التحري بهذا الشأن عن سابق إشعار وأمام المحل التجاري للمعني بالأمر، وبذلك فالبيانات والمعلومات التي يدلي بها المكلف دون سابق إخطار لا يمكن اعتبارها ملزمة له، كونها تفقده حقه فيما كان يرجوه من الإدلاء ببيانات صحيحة ومرتنة عن نشاطه التجاري.

لحد من ردود الفعل السلبية اتجاه الإدارة الضريبية والضريبة ومن تم ضمان اقتناع المكلف بجدواها، يجب أن تتوخى الإدارة الضريبية العدالة في تعاملها مع المكلفين وأن يكون نبراسها في ذلك هو الوصول إلى الحقيقة مجردة من أي اعتبار شخصي أو أن تبني تقديراتها على دوافع حسية ذاتية تكون عرضة للتغيير والتبديل في أي وقت، أو أن تستند في ذلك إلى عوامل لا تراعي معاملة مختلف المكلفين على قدم المساواة، لأن أهم القواعد الضريبية هي المساواة بين المكلفين ومعاملتهم معاملة واحدة متى تساوت وضعياتهم ومراكزهم القانونية.

من الملاحظات التي يجب التأكيد عليها لأهميتها في تحسين علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين، والتي تعتبر ضرورية في إشاعة التعاون بين طرفي العملية الضريبية، يتعلق الأمر بضرورة تغيير الإدارة الضريبية لنظرتها إلى المكلف باعتباره صاحب حق متى كان حريصا على القيام بواجباته والتزاماته الضريبية، فعلى الإدارة الضريبية أن تجعل موظفيها في خدمة المكلف ولا يجب النظر إلى هذا الأخير هو من يجب عليه تقديم خدمات للموظف الضريبي، يجب على الإدارة الضريبية أن تحترم المكلف وتساعد قدر الإمكان للقيام بواجباته الضريبية، مع إحاطته بكل التغييرات التي تطرأ على التشريعات الضريبية التي ترتب التزاما جديدا أو تعدل من التزام قائم، مع تقرير حق المكلف في أن يحصل على المساعدة اللائقة من طرف الإدارة الضريبية في الولوج إلى المعلومة.

فالإدارة الضريبية تبقى ملزمة بإبلاغ المكلف بجميع المعلومات التي يحتاجها عن طريق استعمال مختلف وسائل التواصل، نذكر منها مثلا: الكتيبات والمطبوعات، الوسائل السمعية البصرية، ونشر المعلومات عبر الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية، مع تكثيف اللقاءات التواصلية المباشرة، إضافة إلى استخدام الهاتف على نطاق واسع من خلال الخدمة

الصوتية لمعرفة كل ما يتعلق بالإقرارات الضريبية وبمسطرة التظلم، مع جعل هذه الخدمة مجانية أو بسعر منخفض.

إن الحق في المعلومات لا يقتصر على مجرد الإعلانات الضريبية التي ترسلها الإدارة الضريبية إلى المكلف في كل مرحلة من مراحل العملية الضريبية، بل الأمر يتجاوز ذلك إلى كافة المعلومات التي تتعلق بالجوانب المختلفة للضريبة، من حيث كونها أداة هامة في السياسة الاقتصادية للدولة ولدورها في تمويل النفقات العامة، وذلك ضمن ما يعرف بالشفافية الضريبية، والتي تعني حقيقة أن المكلفين بطبعهم ليسوا سعداء بالضرائب نتيجة للعوامل والأسباب التي تطرقنا لها ضمن المحور الذي عالجنا ضمنه إشكالية التهرب الضريبي<sup>1</sup>، ولكنهم يعلمون بأنه يجب عليهم دفعها، وإقناع المكلفين بجدوى وأهمية الضريبة، يجب على الإدارة الضريبية أن تعمل بمختلف الوسائل قصد تنمية الوعي الضريبي لدى المكلف، وتبقى أنجع السبل لتحقيق هذه الغاية، تسخير وسائل الإعلام بأسلوب ملائم، ويفضل أن يهيأ لذلك الأطفال من خلال التربية الضريبية التي ينبغي تدريسها في مراحل التعليم الأولى.

أنه من المهم التعرف على الأساليب المختلفة التي يمكن من خلالها تقدير الوعاء الضريبي، وطرق تحديد مقدار الضريبة الذي يجب على المكلف دفعه، بصفة عامة يجب أن تتميز أساليب التقدير بالدقة والملاءمة والوضوح، لأن تحقق الدقة في الأسلوب يؤدي إلى وفرة في الحصيلة وعدالة بين المكلفين بدفع الضريبة، ويكون الخطأ في تقدير قيمة الوعاء الضريبي بأقل قدر ممكن، وبالتالي تكون إمكانية محاباة فئة على حساب فئة أخرى ضعيفة وهذا هو جوهر نفور فئة عريضة من المكلفين من الضريبة وعدم قيامهم بالتزاماتهم الضريبية ومن تم ميلهم إلى التهرب بمختلف أشكاله تفاديا لأداء الضريبة الواجبة عليهم الأمر الذي يؤدي إلى توتر العلاقة بين هؤلاء والإدارة الضريبية ومن تم استمرار نشوء منازعات جبائية بين الطرفين.

1 أنظر المبحث الثاني من الفصل الثاني من الباب الأول من هذا القسم.

ويوجد هناك أسلوبان رئيسيان لتقدير قيمة الوعاء الضريبي هما: الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر؛ ففي الأسلوب المباشر في تقدير قيمة الوعاء، تلجأ الإدارة الضريبية إلى معرفة قيمة الوعاء المفروض مباشرة بمختلف الوسائل، وأهم الطرق المستخدمة في هذا المجال الإقرار المباشر من المكلف، حيث تلزم الإدارة الضريبية المكلفين بتقديم إقرار عن قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، حيث يفترض أن المكلف يكون أكثر الجهات علماً بحقيقة الوعاء الضريبي، وبالتالي يكون تصريحه أقرب ما يكون إلى الواقع، وفي الوقت نفسه يلزم المكلف أن يرفق مع الإقرار المستندات والوثائق التي تثبت صحة التقدير، حيث يعطي القانون الحق للإدارة الضريبية مراجعة البيانات والمستندات للتأكد من صحتها، وبذلك أصبح النظام الضريبي أسوة بالتشريعات الضريبية المقارنة نظاماً قائماً على الإقرار الضريبي الذي يتقدم به المكلف إلى الإدارة الضريبية المختصة، حيث يتم إعداده بواسطة المكلف (دافع الضريبة) ويتضمن بيانات ومعلومات تظهر الوعاء الضريبي والضريبة الواجب على المكلف مقدم الإقرار سدادها عن فترة زمنية محددة وفقاً للقانون، وتختلف بيانات الإقرارات وشكلها وفقاً لنوع وطبيعة الإقرارات الضريبية التي أصبحت تستخدم كأساس لتحديد الوعاء الضريبي ومن ثم حساب مقدار الضريبة المستحقة على المكلف.

أما الطريقة الأخرى فهي الإقرار المباشر من غير المكلف، حيث تلزم الإدارة الضريبية شخصاً غير المكلف بدفع الضريبة إلى تقديم إقرار عن قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، وعادة ما يكون لهذا الشخص ارتباط وثيق بالوعاء الضريبي.

أما الطرق غير المباشرة في تقدير قيمة الوعاء فتعتمد على قرائن ودلائل تشير إلى تلك القيمة؛ أي أن الإدارة الضريبية تستند إلى عناصر خارجة عن الوعاء للوصول إلى قيمته، وأهم الأساليب المستخدمة في هذا المجال أسلوب المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي. فتبعاً لهذين الأسلوبين، يتم تقدير قيمة الوعاء الضريبي على أساس تقريبي، كمساحة العقار أو عدد الشقق المؤجرة، وغالباً ما يتعارض هذان الأسلوبان مع مبدأ العدالة.

أن تكون البيانات المحاسبية صحيحة ومعبرة عن الواقع، وما يقتضيه هذا الواقع من عدم إخفاء المعلومات أو المستندات والوثائق، التي تعتبر ضرورية للتأكد من الوضعية المالية للشركة، وهو واجب يقع على المكلف وعلى المحاسب، باعتباره ممثلاً للمكلف، لذا يجب على المحاسب أن لا يسكت عن أي خطأ يكتشفه.

في حالة تصرف الإدارة الضريبية خارج ما هو منصوص عليه قانوناً، متجاوزة بذلك التفويض التشريعي الذي منحه لها القانون، فإن القرارات المتخذة في هذه الحالة، تأتي غير مشروعة، مما يخول للمكلف الطعن ضد تغيير أفكار الإدارة وانحراف توجهاتها عن مبدأ المشروعية.

وتجاوزاً لأي انحراف في تطبيق القانون من طرف الإدارة الضريبية، فهذه الأخيرة تحتاج إلى تأهيل جذري ومستمر، حتى تقوم بالمهام المنوطة بها على أكمل وجه، ومن ثم يمكن الحد من عدد المنازعات التي تطرح أثناء مباشرتها للوظائف التي تسهر على تنفيذها، سواء أثناء مرحلة فرض الضريبة أو أثناء مباشرتها لمسطرة التحصيل الضريبي.

إن نجاح أي نظام جبائي، لا يمكن قياسه بمستوى حصيلة ومردودية الضريبة، بل قلة المنازعات التي تنشأ بين أطراف العملية الضريبية في جميع مراحلها، وهذا المعطى لا يمكن تحقيقه إلا بتأهيل الإدارة الجبائية، باعتبارها الطرف المحوري في كل نظام جبائي فعال، فإذا انطلقنا من هذه الفرضية فإن إصلاح الإدارة الضريبية وتأهيلها عبر عصرنه آليات تدبير الجبايات، وعبر تطوير آليات التواصل الجبائي، يبقى المدخل الرئيسي لكل إصلاح يروم تحقيق أعلى المعدلات في المردودية الجبائية، ويساهم في نفس الوقت في خلق علاقة تعاون وانسجام بين أطراف العلاقة الجبائية، ومن ثم فلا مجال للحديث عن أي صراع أو تنازع بالشكل القائم في الوقت الراهن، بين الإدارة الضريبية والملزمين على مستوى جميع مراحل العملية الضريبية.

وختاماً للقسم الأول من هذه الأطروحة، يجب التأكيد من جديد، على أنه إلى جانب تأهيل المنظومة القانونية وإصلاح الإدارة الضريبية وتطوير آليات اشتغالها، يقتضي نجاح

العملية الضريبية وخلقها من كثرة المنازعات، تبني مقاربة تشاركية تركز على إشراك الملزم كطرف في جميع أطوار العملية الضريبية، وذلك لن يتحقق إلا بتمية وعيه الضريبي وتوفير المساعدة الجبائية له، حتى يصبح مؤهلا قادرا على التعاطي الإيجابي مع التزاماته وواجباته الجبائية، وهذا الإجراء يعتبر أساسيا للحد من المنازعات الجبائية، ومن تم تخفيف العبء على الإدارة الضريبية وعلى اللجان الضريبية وعلى القضاء الإداري، نظرا للوقت والجهد المتطلبان للبت في النزاعات التي تطرح بين الملزم والإدارة الجبائية، وهذا ما سيكون محل مناقشة في القسم الثاني من هذه الأطروحة، الذي خصصناه لسبل إنهاء منازعات الضرائب المباشرة بالمغرب.

# القسم الثاني سبل إنهاء منازعات الضرائب المباشرة

تنشأ المنازعات بين الملتزم والإدارة الضريبية عند قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة وتصفياتها وتحصيلها، وقد تم توضيح ذلك ضمن القسم الأول من هذه الأطروحة؛ حيث خلصنا من خلاله إلى عرض حالات المنازعات ومراحلها سواء تعلق الأمر بمسطرة تحديد وعاء الضريبة وتصفياتها، أو بمناسبة مباشرة الإدارة الجبائية لإجراءات التحصيل، خاصة في الحالة التي يتخلف فيها المكلف عن الأداء، فتلجأ الإدارة الجبائية إلى تفعيل إجراءات التنفيذ الجبري على أموال المدين.

وتبقى عملية فرض وتحصيل الضريبة، كوظيفة خولها المشرع للإدارة الضريبية، مسألة جد طبيعية، بالرغم من أنه يفترض فيها ممارستها لمهام فرض وتحصيل الضريبة، وفقا للقوانين والمساطر الإجرائية الجاري بها العمل في هذا المجال.

وإذا كانت العملية الضريبية، تتميز بكونها عملية تتجزأ على مراحل، حيث تتسم إجراءاتها بالتتابع والتكامل، فإن المنازعات التي قد تطرح أثناء مختلف مراحل العملية الضريبية، تتميز ، بكونها منازعة على مراحل أيضا؛ بمعنى أنها لا ترفع مباشرة أمام القضاء قصد البت فيها.

وتحسبا لكل الخلافات والمنازعات، التي قد تطرح بمناسبة تأسيس الضريبة أو تحصيلها، وضع المشرع مسطرة تتضمن مراحل مختلفة من أجل حل تلك المنازعات، إذ يجب في المرحلة الأولى، التظلم أمام الإدارة المعنية (وهو ما يصطلح عليه بالمطالبة التمهيدية)، وعند الاقتضاء الطعن أمام اللجان الضريبية، وذلك قبل اللجوء في الأخير إلى القضاء.

ولهذا، قد سارت مختلف التشريعات الضريبية في حلها للنزاعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلفين على اتجاهات ثلاث:

❖ الاتجاه الأول: يرى أن أي خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف يجب حلها عن

طريق المحاكم والتحكيم؛



❖ **الاتجاه الثاني:** يرى أن الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف يحل أولاً بالطريق

الإداري، فإذا لم ينته، يحل بالطريق القضائي؛

❖ **الاتجاه الثالث:** يرى أن الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف يحل بالطريقة

الإدارية بواسطة لجان للطعن، تصدر عن طريق الإدارة الضريبية ذات اختصاص قضائي، تضم في عضويتها قاض أو أكثر<sup>1</sup>.

ولعل الغاية من تعدد مراحل مسطرة تسوية المنازعات الجبائية، هي تخفيف العبء على القضاء، بخصوص هذا الصنف من المنازعات التي اشترط المشرع ضرورة عرضها في البداية على الإدارة الجبائية، ثم لكون عرض النزاع الضريبي في المرحلة الأولى على الإدارة الجبائية، يعتبر بالنسبة لهذه الأخيرة وسيلة فعالة، تتيح لها إمكانية تصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء. وبالتالي يمكن القول أن كلمة (منازعة) في الميدان الجبائي لها معنيين: أحدهما مستعمل في المشاكل التي تثور بين المكلف والإدارة الجبائية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها، والآخر يخص وضعية معينة، يمكن أن تحل بالمكلف، مثل إعساره أو هلاك أمواله فيلجأ، بناء على ذلك، للإدارة الجبائية ليطلب منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه<sup>2</sup>.

وإذا كان الأصل في الضريبة أنها تتطلق بإقرار من الخاضع لها، فإن الاستثناء يجعل الإدارة الضريبية تحل محل الملزم عند تخليه لسبب من الأسباب في ممارسة واجبه وحقه في الإقرار، وبالتالي يتحول التصريح إلى تصحيح بعد المراقبة والفحص، إلا أنه خلال هذه العملية، قد تترتب بعض الأخطاء العفوية أو ذات التأويل الفضفاض لنص غير مفهوم، مما يؤدي إلى هدر حق من الحقوق، سواء للإدارة أو للملزم، الأمر الذي دفع المشرع إلى إقرار نظام تواجهي دفاعي، ينتهي بالوقوف أمام القضاء في حالة عدم الاتفاق بين الإدارة والملزم

1 محمد عبد اللطيف: "الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا"، منشورات جامعة الكويت، 1999، ص 268.

2 Louis Trotabas et Jean Mari Cotteret: "Droit Fiscal", 4eme édition, 1980; P286.

بالضريبة<sup>1</sup>. فعدم اتفاق طرفي العملية الضريبية، يؤدي، لا محالة، إلى منازعة في الضريبة، كحالة دالة على وجود الخلاف واقعا أو قانونا، من حيث المراحل الثلاث التي تمر منها العملية الضريبية (تحديد الوعاء، أو التصفية، أو التحصيل)، الأمر الذي يحتم وجود مسطرة معينة يجب سلكها من أجل تسوية الخلاف المطروح على مستوى أي مرحلة من المراحل الثلاث الآتية الذكر، والتي قد تكون مسطرة إدارية، أو مسطرة قضائية.

أما بخصوص تعريف النزاع الضريبي، فيميز الفقه الضريبي بين مفهومين: المفهوم الضيق؛ وهو ذلك الخلاف الذي ينشأ بين طرفين هما الإدارة والملزم، يدفع كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم<sup>2</sup>، أما في مفهومه الواسع، فيعرف "بأنه مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن طريق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على الملزم"<sup>3</sup>.

وبذلك، فالمنازعة تعني من جهة الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين الملزم والإدارة الجبائية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصفياتها أو تحصيلها، ومن جهة أخرى تعني المسطرة الإدارية أو القضائية المقررة قانونا سلوكها لتسوية هذا الخلاف<sup>4</sup>.

وهكذا، فإنه من الناحية الموضوعية، ينحصر النزاع الجبائي في صنفين هامين هما: النزاعات في الوعاء والنزاعات في التحصيل، أما من ناحية الاختصاص، فإن النزاع

1 محمد مرزاق، عبدالرحمان أبليل: "النظام القانوني والمنازعات الجبائية بالمغرب"، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى 1996، ص 5.

2 Lucien Mehl et Pierre Bultrame: " Science et techniques fiscales", PUF Themis 1984, P 684.

3 P.M Gaudemet et J.Molinier "finances publiques", tome2, Edition Montchrestien 1988, P 310.

4 محمد مرزاق، عبدالرحمان أبليل، مرجع سابق، ص 13.

الجبائي يتوزع بين مرحلتين: مرحلة إدارية يتم البت من خلالها في المنازعة من طرف هيآت إدارية، قبل أن ينتقل الاختصاص إلى جهات قضائية في مرحلة ثانية<sup>1</sup>.

وانسجاما مع التصنيف الفقهي لمفهوم النزاع الجبائي، تجب الإشارة في هذا الإطار إلى أنه إذا كانت العملية الضريبية، تتم عبر مرحلتين أساسيتين، فإن حل النزاعات التي قد تنشأ بين طرفي العملية الضريبية، يستوجب سلوك مسطرتين أساسيتين.

فما هي المسطرة المتبعة لتسوية منازعات الضرائب المباشرة؟ وعلى هدي هذه التوطئة، تتضح معالم هذا المحور، الذي سنتناول فيه الإجراءات المسطرية ما قبل القضائية؛ أي المسطرة الإدارية لتسوية منازعات الضرائب المباشرة ضمن (الباب الأول)، ومن خلال بعض نماذج أحكام القضاء الإداري، سنتطرق للطعون القضائية لتسوية منازعات الضرائب المباشرة ضمن (الباب الثاني).

1 انسجاما مع الموقف الفقهي الذي يميز بين المفهوم الضيق والمفهوم الواسع للنزاع الجبائي كخلاف يطرح بين الملزم والإدارة الجبائية بمناسبة ممارسة هذه الأخيرة لاختصاصاتها على مستوى جميع مراحل العملية الضريبية، والتي تنقسم أساسا إلى مرحلتين جوهريتين مرحل تأسيس الوعاء ومرحلة التحصيل، نتفق بذلك مع التصنيف الذي اعتمدته الباحثة عبد الرحيم حزيكر في أطروحتة "إشكالات تحصيل الضرائب بالمغرب"، مرجع سابق، ص. 288.

## الباب الأول

### المسطرة ما قبل القضائية لتسوية منازعات الضرائب المباشرة

يكتسي الحصول على الحق دون دعوى قضائية مزايا لا تنكر، ففي ذلك اقتصاد للوقت ولمصاريف المخاصمة القضائية<sup>1</sup>، التي تتميز إجراءاتها بالتعقيد والبطء، سواء أثناء تحضير الدعوى أو أثناء نظرها، كما أن البحث عن حل للنزاع الذي تكون الإدارة طرفاً فيه بصفتها جهة متظلم منها، دون اللجوء إلى القضاء، يحفظ العلاقة بين الجهة الإدارية والشخص المعني من حساسيات تنتج عن الطعن القضائي،

إن إنصاف الإدارة للشخص الذي تكون معه في نزاع، يحفظ وقت القاضي ويخفف العبء عنه، ومن هنا كان ما قرره المشرع من أن تظلم صاحب الشأن إلى مصدر القرار أو رئيسه من أجل إلغاء القرار موضوع التظلم، يشكل تشجيعاً للأفراد على طلب الإنصاف من الإدارة قبل عرض النزاع أمام القضاء.

لقد ظهرت قاعدة الطعن الإداري في فرنسا من خلال سلوك مسطرة التظلم الأولي في مسطرة المنازعات الضريبية، منذ سنة 1927 في إطار الضرائب المباشرة، ولم تشمل الضرائب غير المباشرة إلا سنة 1961 على إثر صدور قانون في هذا الشأن، وقد سارت جل التشريعات الضريبية المغربية في نفس مسار المشرع الفرنسي<sup>2</sup>، حيث لم يخرج المشرع الضريبي المغربي عن قاعدة إلزامية الطعن الإداري الأولي في المواد الضريبية إلا باستثناءات قليلة؛ وبالتالي فإنه لم يسلك نفس الطريق الذي سلكه قانون المسطرة المدنية من

1 عبد الفتاح حسن: "القضاء الإداري - الجزء الأول - قضاء الإلغاء"، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة (مصر)، الطبعة الأولى 1978م، ص. 242.

2 محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليلال: "النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لتجربة المحاكم في المحاكم في المادة الجبائية"، مطبعة الأمنية الرباط، الطبعة الثانية 1998، ص 10.

خلال المادة 360<sup>1</sup>. في حين بقي التنظيم الإداري إجراء جوهريا في المنازعات الإدارية بما فيها المنازعات الجبائية<sup>2</sup>، وهو ما كرسته الممارسة القضائية من خلال العديد من الأحكام، كما أن النصوص القانونية الحديثة أكدت في مقتضيات لا لبس فيها، كما هو الشأن بالنسبة للمادة 235 من المدونة العامة للضرائب<sup>3</sup>، والمادة 161 من القانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية<sup>4</sup>.

وإذا كان التنظيم الإداري يعتبر مسطرة مألوفة في القضاء الإداري، فإن تطبيقها أثار الكثير من الجدل، نظرا لعدم وجود نص قانوني يحدد مفهومه بشكل واضح. لهذا حاول بعض الفقهاء تعريفه، "بالتنظيم الذي يباشره الأفراد من أجل دفع الإدارة إلى العدول عن قرارات أصدرتها في حقهم من شأنها أن تؤثر في مراكزهم القانونية"<sup>5</sup>، وعموما فالمقصود بالتنظيم الإداري، الشكوى التي يتقدم بها الفرد إلى الإدارة مستهدفا من خلالها إلغاء قرار إداري أو تعديله أو سحبه، ونقصد بالتنظيم في الميدان الجبائي، ذلك الطلب الذي يتقدم به الملمزم أو المدين بالضريبة إلى الإدارة الجبائية من أجل إعادة النظر في قرار جبائي يدعي مخالفته للقانون أو بعده عن الواقع<sup>6</sup>.

ونجد أن هذه المرحلة تتسم بانعدام التوازن بين طرفي العلاقة، فالطرف الأول يعتبر المشتكى في حين أن الطرف الثاني له دورين متناقضين يصعب الجمع بينهما، فكيف تجتمع صفة الحكم والمشتكى به في نفس الجهاز الإداري؟.

1 قانون المالية لسنة 2009 رقم 40.08، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.08.14 بتاريخ 30 دجنبر 2008، ج.ر.ع 5695 مكرر، 31 دجنبر 2008.

2 ثورية العيوني: "القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة، دراسة مقارنة"، دار النشر الجسور وجدة، الطبعة الأولى 2005، ص 154.

3 تم توحيد وإصدار المدونة العامة للضرائب بموجب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2007، ج.ر.ع 5487 فاتح يناير 2007.

4 الظهير الشريف رقم 1-07-195 الصادر في 30 نوفمبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 06-47 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، ج.ر.ع 5583 بتاريخ 3 ديسمبر 2007.

5 سعاد بنور: "العمل القضائي في المادة الجبائية"، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط الطبعة الأولى، 2003، ص 26.

6 العربي الكزداح: "الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، أكادال 2004-2005، ص 193.

لكن المشرع المغربي أقر على غرار باقي التشريعات، في معرض بحثه عن إقرار نوع من التوازن في العلاقة بين الإدارة الجبائية والملزم، ويهدف من وراء ذلك تسوية الخلافات الناجمة عن تضارب مصالح الطرفين، وذلك من خلال مسطرة أو آلية المطالبة أو التظلم لصالح الملزم الضريبي على أنظار هذه الأخيرة، ومن شأن ذلك أن يمكنها من تدارك أخطائها أو تصحيح فرضها الضريبي أو توضيح موقفها، وذلك بما يسهم في تلطيف مظاهر التشنج والتوتر التي قد تتسم بها العلاقة بين الطرفين.

إن المادة الجبائية، خلافا لباقي المواد الإدارية الأخرى، لا يمكن أن يباشر الطعن القضائي بشأنها ما لم يسبقها تظلم إداري أولي<sup>1</sup>؛ أي لابد من سلوك المرحلة ما قبل القضائية، وإذا ما تم اللجوء إلى القضاء دون التقيد بهذه المسطرة، يكون مآل الدعوى هو عدم القبول.

لقد مر بنا أن المنازعة في وعاء الضريبة المباشرة، يختلف عن المنازعة في تحصيلها، ويترتب عن هذا الاختلاف آثار هامة على مستوى المسطرة التي يجب على الملزم إتباعها من أجل المنازعة في الضريبة المفروضة عليه، فإذا تعلق الأمر بنزاع في الوعاء، وجب على الملزم سلوك مرحلة سابقة أو مسطرة تمهيدية قبل بلوغ المرحلة القضائية<sup>2</sup>، قد تكون أمام الإدارة الجبائية في حالة انعدام مسطرة التصحيح الضريبي أو إعادة التقويم، أو أمام اللجان الضريبية في حالة فحص جبائي، تنتج عنه مراجعة ضريبية، أو في حالة إعادة تقويم الأساس الضريبي المصرح به من طرف الملزم، أما إذا انصب النزاع على التحصيل في حد ذاته، كقاعدة عامة، أصبح المنازع في قرار التحصيل ملزما بإتباع مسطرة التظلم أمام الإدارة الضريبية، وذلك خلافا لنظام التحصيل الضريبي، الذي كان سائدا قبل

1 هناك حالات نادرة جدا. لا يتم فيها التقيد بمسطرة التظلم الإداري الأولي منها ما هو بمثابة تطبيق آلي لنصوص متفرقة من القانون الضريبي، ومنها ما هو من إبداع الاجتهاد القضائي، سنتناولها بالتفصيل في حينها ضمن هذا المحور، بمناسبة شرح مدى إلزامية التظلم الإداري في المنازعات الجبائية.

2 الملاحظ، أن المدونة العامة للضرائب قد تناولت الأحكام المتعلقة بالمطالب في مادة فريدة- خلافا لما كان عليه الأمر قبل إصدار المدونة- هي المادة 235 التي تنص على أنه: "يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالبهم إلى مدير الضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض...".

سنة 2001<sup>1</sup>، إذ لم يكن التظلم أمام الإدارة الجبائية، شرطاً أساسياً يجب على الملزم التقيد به قبل عرض النزاع المتعلق بمسطرة التحصيل على القضاء، إلا في الحالات التي كان المشرع قد حددها على سبيل الحصر، لذلك فالتطرق للمرحلة ما قبل القضائية لتسوية النزاع الضريبي، ستتصب على منازعات الوعاء الضريبي، سواء في مرحلة الطعن الإداري أمام الإدارة الجبائية في الأحوال العادية (المنازعة في فرض الضريبة)، أو في مرحلة الطعن أمام اللجان الضريبية في حالة إجراء مسطرة التصحيح الضريبي، (المنازعة في تقدير أساس الضريبة)؛ هذا بالإضافة إلى منازعات تحصيل الضرائب المباشرة، وعليه فالمرحلة ما قبل القضائية لإنهاء المنازعات الجبائية، لا تتم دائماً بطرح النزاع أمام الإدارة الجبائية وحدها، بل إذا تعلق الأمر بالمنازعة في تقدير أساس الضريبة من خلال إجراء عملية التصحيح الضريبي، يكون عرض النزاع على اللجان الضريبية أمراً لازماً.

وإذا كان المشرع قد جعل إجراء التظلم الإداري المسبق كشرط ضروري وإلزامي لقبول كل طعن قضائي، كما فتح المجال لطرفي العملية الضريبية، وخول لهم إمكانية الطعن أمام اللجان الضريبية في حالة عملية التصحيح الضريبي، وجعل عرض النزاع على اللجان الضريبية أمراً لازماً قبل اللجوء إلى القضاء.

فهل وفق المشرع بسنه لهذه الإجراءات في إقرار نوع من التوازن في المراكز القانونية بين المصلحة الخاصة للمكلف بإلغاء قرارات الإدارة المجحفة في حقه، وبين تمويل الخزينة العمومية؟ وهل يعتبر التظلم الإداري المسبق آلية فعالة لحسم النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية؟ هل اللجوء إلى اللجان الضريبية يضمن حقوق المكلف أم هو إجراء روتيني قد يلجأ إليه المكلف بعد رفض تظلمه من طرف الإدارة؟

1 - سنعمل على تفصيل الحالات التي كان المدين ملزماً بسلوك "مسطرة الطعن الإداري قبل عرض النزاع على القضاء، طبقاً لما كانت تنص عليه مقتضيات ظهير 21 غشت 1935، وذلك في المحور المتعلق بالمطالبة في مجال منازعات تحصيل الضرائب المباشرة.

كل هذه التساؤلات ستتم الإجابة عليها من خلال مضامين هذا المحور، الذي ارتأينا

تقسيمه إلى الفصلين التاليين:

- الفصل الأول: التظلم أمام الإدارة الضريبية (الطعن الإداري).
- الفصل الثاني: الطعن أمام اللجان الضريبية.



## الفصل الأول: التظلم أمام الإدارة الضريبية

يعرف التظلم الضريبي بأنه مجموعة القواعد القانونية المنظمة لذلك، سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم وميعاد وإجراءات تقديمه وإجراءات نظره والفصل فيه، وهي قواعد أمرة، يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم في معظم الحالات، ويمكن القول بأن إجراءات التظلم الضريبي تعتبر كمقابل لإجراءات الدعوى القضائية، كما سبقت الإشارة إلى ذلك سالفاً.

والالتزام بتقديم التظلم الضريبي يجد مصدره في نصوص التشريع الضريبي، فلا يجوز للمكلف اللجوء مباشرة إلى القضاء، وإنما يجب عليه أن يتقدم ابتداء بالتظلم أمام الإدارة الضريبية، وهذا الالتزام له طابع إجرائي، وبالتالي يعتبر التظلم الضريبي La Réclamation fiscal مرحلة في المنازعة الضريبية، وهي مرحلة هامة وحاسمة، يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية<sup>1</sup>، كذلك تعتبر الشكاية المقدمة إلى الإدارة الضريبية عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية<sup>2</sup>.

ويعتبر حق مطالبة الملزم بإصلاح أخطاء الإدارة الضريبية، وكذا مطالبته للإدارة من أجل الانتفاع بحق، من أهم الضمانات الجبائية التي سنّها المشرع للملزم في غياب مسطرة التصحيح الضريبي، وهي الحالة التي ينزع فيها هذا الأخير في فرض الضريبة، إلا أن هذه الضمانات، تبقى مشروطة بإتباع إجراءات شكلية معينة، حيث أن كل شكلية لم تستوف الإجراءات المطلوبة قانوناً، خاصة فيما يتعلق بالآجال، لا تعتبر مقبولة<sup>3</sup>، وكما هو معلوم، أنه في حالة غياب مسطرة التصحيح الضريبي، نكون أمام نوعين من المطالبات أمام الإدارة

1 محمد حامد عطا: "المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل"، الموسوعة الضريبية العدد الثالث عشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ص 16.

2 Noel Gille: "La Réclamation Préalable Devant Le Service des Des Impôts", Thèse Université d'Orléans; L.G.D.J.; Paris 1985, P 203

3 Gilles Bachelier: "Le contentieux fiscal"; Collection référence première, 2e édition LGDJ. Paris 1996; P136.

الجبائية، الأولى نزاعية، والثانية استعطفية، بمعنى أوضح فالملزم يحق له أن ينازع في الأسس التي اعتمدتها الإدارة الجبائية لفرض الضريبة وتحديد مقدارها، كما يحق له أن يطعن في عدم سلامة المسطرة المتبعة من طرفها، وذلك عن طريق تقديم ما يسمى بالمطالبة النزاعية "Reclamation contentieuse" إلى الجهة الإدارية المعنية (المبحث الأول)، كما يحق له، إذا كان لا ينازع في أصل الضريبة، أن يتقدم بطلب استعطافي إلى الإدارة المختصة من أجل الحصول على تخفيض جزئي أو إسقاط كلي للغرامات والزيادة عن التأخير المفروضة عليه، فيكون بذلك قد تقدم بمطالبة استعطفية: "Réclamation Gracieuse"، وهذا ما سنتناوله ضمن (المبحث الثاني) من هذا المحور.

### المبحث الأول: المطالبات النزاعية أمام الإدارة الجبائية

تتصب هذه المطالبات بالأساس على إصلاح الأخطاء، التي قد ترتكبها الإدارة الضريبية أثناء مباشرتها لإجراءات فرض أو تحصيل الضريبة، وعلى المطالبة بالانتفاع بحق يترتب نص تشريعي أو تنظيمي، وكذلك على إعادة النظر في ضريبة غير مطابقة لنص قانوني أسمى، أو كان وارداً في معاهدة ثنائية لتفادي الازدواج الضريبي، وسنتناول كل هذه المطالبات، وكذلك شروط تقديمها، من خلال تخصيص (المطلب الأول) للتعريف بالمطالبات النزاعية المقدمة بمناسبة تحديد وعاء الضرائب المباشرة، وكذا الإجراءات الشكالية التي يجب إتباعها لتقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الضريبية المختصة، أما (المطلب الثاني)، فسنستعرض فيه المطالبات النزاعية المخول للمدين تقديمها بخصوص النزاعات التي تطرح بمناسبة تحصيل الضرائب المباشرة.

## المطلب الأول: المطالبات النزاعية بمناسبة تحديد وعاء الضرائب المباشرة

هناك من الفقهاء من يعرف الوعاء الضريبي كالتالي: "يراد به الضريبة عموماً أو الواقعة موضوع التوجيه"<sup>1</sup>، وهناك من يعرفه ب: "الواقعة التي يرتب عليها القانون حقا ضريبيا، وهو بهذا المعنى ينطوي على عنصر واقعي وعنصر قانوني"<sup>2</sup>.

هذا عن التعريف الفقهي للوعاء الضريبي، أما المشرع المغربي وكعادته، فلم يهتم بأمر تعريف الوعاء الضريبي، على اعتبار أن مسألة التعريف تبقى من اختصاص الفقه والقضاء أساساً، وعلى العموم، يمكن القول بأن وعاء الضريبة يقصد به مجموع العمليات الهادفة، إلى ضبط المادة أو الوقائع الخاضعة للضريبة بمعنى الوقائع المنشئة لها، من جهة ومن جهة أخرى تحديد أسس التضريب.

وبخصوص مسألة انطواء الوعاء الضريبي على عنصر واقعي وعنصر قانوني، يعطينا الأستاذ جعفر حسون المثال التالي: "حين تقرر المادة الأولى من قانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>3</sup> أنه، "تفرض على رقم المعاملات ضريبة تسمى الضريبة على القيمة المضافة وتطبق على:

1. العمليات المنجزة بالمغرب سواء كانت بطبيعتها صناعية أو تجارية أو حرفية، أم داخلية في مزاولة مهنة حرة؛
2. "عمليات الاستيراد"<sup>4</sup>: يكون العنصر المادي للوعاء هنا هو رقم المعاملات بالنسبة للعمليات المنجزة بالمغرب وعمليات الاستيراد، ويكون حكم القانون الذي أخضع هذه العمليات للضريبة هو العنصر القانوني للوعاء، وعلى هذا النحو تجري جميع المقتضيات القانونية المحددة للوعاء الضريبي.

1 يحيى الصافي: "الوجيز في نظرية وتطبيق ضريبة التسجيل بالمغرب"، الهلال العربية للطباعة والنشر، 1991، ص 122.

2 جعفر حسون: "الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية"، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 4 / 1996، ص 35.

3 المادة 87 من المدونة العامة للضرائب.

4 ونلاحظ أن نفس المثال ينطبق على الضريبة على الدخل؛ إذ تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة في أصناف الدخل والأرباح المنصوص عليها بموجب المادة 22 من المدونة العامة للضرائب المباشرة في: 1- للدخل المهني؛ 2- الدخل الناتجة عن المستغلات للفلاحة؛ 3- الأجور والدخل المعبرة في حكمها؛

4- الدخل والأرباح العقارية؛ 5- الدخل والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة.

يتضح من خلال هذا المثال، أن الواقعة المنشئة *fait générateur*، هي الحدث أو التصرف القانوني أو الوضعية التي ينشأ عنها دين الضريبة، فكل الضرائب تعرف واقعة منشئة، غالباً ما تحدد النصوص التشريعية التصرف القانوني الذي يشكلها، وقد تتدخل السلطة التنظيمية بصفة تكميلية لتحديد الواقعة المنشئة، خاصة وأنه يترتب عليها آثار هامة، منها نشوء دين الضريبة والنظام القانوني الذي يسري عليه، أما فيما يتعلق بعلاقة الواقعة المنشئة للدين الضريبي، يطرح الإشكال التالي: هل ينشأ الدين الضريبي من الواقعة المنشئة، أم من صدور قرار إداري؟ أي انطلاقاً من الإشعار الضريبي الذي يتوصل به الملزم؟.

لقد اختلفت آراء الفقهاء بخصوص حل هذا الإشكال؛ فهناك فريق يرى بأن جل الضرائب باستثناء حقوق التسجيل، تنشأ بقرار إداري، يتم بموجبه تحديد مبلغ الضريبة المترتبة على الملزم، ويستند أنصار هذا الرأي على الحكم الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 12 يوليوز 1932، الذي أكد فيه أن إصدار الجدول الضريبي هو وحده الذي يجعل الملزم مديناً، وهناك فريق آخر يستند إلى تطور أساليب تحصيل الضرائب، إذ من شأن تطور الفنيات الجبائية تهميش الدور الذي يلعبه أي قرار إداري، كما هو الشأن في الضرائب التي تحجز من المنبع أو التي تدفع بصفة عفوية<sup>1</sup>.

فبالنسبة لهذه الضرائب، لم ينشأ الدين الجبائي من صدور القرار الإداري، وإنما نشأ منذ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فمن تحديد الواقعة المنشئة يتحدد النظام الذي يسري على

1 أما الاجتهاد القضائي، فيرى بالنسبة للضرائب التي تحجز من المنبع، أنه لا يكون هناك أي موجب لإصدار قرار إداري بخصوص فرض هذا الصنف من الضرائب، إذ لا يتم اللجوء إلى إصدار الأمر بالتحصيل إلا في الحالة التي تنقاس فيها الجهة المكلفة بالحجز عن حجز مبلغ ضريبية، وبالتالي لا مجال لمطالبة المدعي بسلوك مسطرة التظلم الإداري طالما لم يكن هناك أمر بالتحصيل صدر في مواجهته. "وحيث يتضح... أن إصدار الأمر بالتحصيل وتبليغه إلى الملزم الفعلي يكون في الحالة العادية التي تتولى فيها إدارة الضرائب بنفسها استخلاص مبلغ الضريبة من المعنى بالأمر، وتكون الوسيلة الوحيدة لذلك هي الأمر بالتحصيل الذي يحدد المستحقات الواجبة عليه مع تبليغه إياه. أما في الحالة التي تكون فيه وسيلة الاستخلاص هي "الحجز من المنبع"، فإنه في هذه الحالة لا يكون هناك موجب من حيث المبدأ لإصدار الأمر بالتحصيل، لأن الإدارة المشغلة التي تتولى عملية الحجز ملزمة باقتطاع المبالغ الضريبية قبل صرف الدخول المفروضة عليها لأصحابها، ثم دفع المبلغ المحجوز إلى صندوق المحصل داخل الأجل القانوني المحدد لذلك، ولا يتم اللجوء إلى إصدار الأمر بالتحصيل إلا عندما يتقاسم القائم بالحجز عن حجز مبلغ الضريبة أو عدم دفع المبلغ المحجوز داخل الأجل، ويصدر الأمر المذكور في مواجهته (...). وحيث إنه تبعاً لذلك، فإنه لا مجال لمطالبة المدعي بسلوك مسطرة التظلم الإداري طالما لم يكن هناك أي أمر بالتحصيل صدر في مواجهته".

- لمزيد من التفصيل راجع التعليل الذي قدمته المحكمة الإدارية بالرباط في الحكم عدد 638، الصادر بتاريخ 2007/03/29، في الملف رقم 06/538 ش.ت.

الدين الضريبي، سواء بالنسبة للمكان أو بالنسبة للزمان<sup>1</sup>، وزيادة في التوضيح، نأخذ كمثال لذلك، الضريبة على الشركات، تتكون الواقعة المنشئة للضريبة، وهي الحدث الذي يؤدي إلى فرض الضريبة من حصول الأرباح والدخول المحصل عليها من قبل الشركات وغيرها من الأشخاص الخاضعين للضريبة، الذين يصرحون بذلك قبل فاتح يناير أو خلال الثلاثين يوما التالية لتاريخ الشروع في مزاولة نشاطهم، يؤذن لهم في أداء الضريبة باعتبار تاريخ مديونية الغير بثمن البضاعة أو العمل أو الخدمة؛ أي عند وضع الفاتورة قيد الدين في المحاسبة، على أن يخضع للضريبة جزء من ثمن المقبوض أو أعمال التسليم المنجزة قبل تاريخ المديونية<sup>2</sup>.

وتجدر الملاحظة، أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الملتزمين إما وفقا لنظام الإقرار الشهري بالنسبة للمكلفين الذين يساوي رقم أعمالهم مليون درهم، وإما وفقا لنظام الإقرار الربع سنوي، ويحدد القانون طريقة تقديم الإقرار من طرف الملتزمين أو طريقة استقاء الضريبة، كما يحدد الواجبات ذات الطابع المحاسبي، ويتعين على الشخص

1 من حيث الزمان نميز بين المقتضيات الموضوعية التي ترتبط بأساس الضريبة واحتسابها والمقتضيات التي تتعلق بالجانب المسطري، فالمقتضيات الأولى التي تطبق على الدين الضريبي هي السارية المفعول وقت حدوث الواقعة المنشئة لهذا الدين، أما المقتضيات المسطرية فيسري بعضها على الوقائع القائمة بشأن الدين الضريبي ولو تحققت الواقعة سابقا. وبالنسبة للمكان فموقع الواقعة المنشئة، يحدد القانون الذي يطبق على هذا النطاق الترابي، فعلى هذا الأساس نجد قانون الضريبة على القيمة المضافة يعني الصادر من أداء هذه الضريبة استنادا إلى أن الواقعة المنشئة وهي تسليم السلعة يتم خارج حدود الدولة وبالتالي خارج نطاقها الإقليمي أو الترابي. وانسجاما مع الموقف الفقهي الذي يعتبر أن الدين الضريبي ينشأ بتحقيق الواقعة المنشئة، وليس بصور قرار إداري، وما يركي هذا الموقف، نرى أن قرار فرض الضريبة دوره كاشف فقط للدين الضريبي وليس منشئا له، لأن الإدارة الضريبية لا تملك تحديد دين الضريبة الذي نص عليه القانون، وبذلك فقرار الإدارة الضريبية يعتبر إجراء، يتخذ لإشعار الملتزم بمقدار الضريبة المطلوب أدائها، وبذلك فهذا القرار لا ينشئ دين الضريبة بل يكشف هذا الدين، فالضريبة تكون مستحقة الأداء بمجرد تحقق الواقعة المنشئة لها، كما شرحنا ذلك أعلاه بمثال الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، وبذلك فالقانون الضريبي هو مصدر الالتزام، أما قرار الإدارة الضريبية، فيبقى كاشفا للدين الضريبي، يتخذ لإشعار الملتزم بالضريبة المستحقة لفائدة خزينة الدولة، والتي يتعين على الملتزم يؤدي قيمتها خلال الأجل المحدد لذلك قانونا.

2 تخضع وجوبا للضريبة على الشركات:

1. الشركات مهما كان شكلها وغرضها ماعدا تلك المشار إليها في المادة 3 بعده؛
2. المؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنويين الذين يقومون باستغلال أو بعمليات تهدف للحصول على ربح؛
3. الجمعيات والهيئات المعبرة قانونا في حكمها؛
4. الصناديق المحنثة.

الخاضع لهذه الضريبة أن يمسك محاسبة منتظمة لتحديد رقم المعاملات وتقدير مبلغ الضريبة.

نستخلص مما سبق، أن الوعاء الضريبي، يتمثل في حصر العناصر الخاضعة للضريبة قصد تحديد الأساس الذي ستحسب عليه الضريبة، وهذا الحصر يتم وفق أحد الأسلوبين كما سبق أن بينا ذلك ضمن محاور القسم الأول من هذه الأطروحة:

- الأسلوب الظاهر وأسلوب الإقرار، ففي الأسلوب الأول تحصى الإدارة الجبائية العناصر الخاضعة للضريبة انطلاقاً من الظواهر أو المؤشرات الخارجية لهذه العناصر.

- أما في الأسلوب الثاني، فالملزم أو الغير هو الذي يقدم الإقرار الضريبي "Déclaration"، يصرح فيه بدخله وعناصره المختلفة، وللتأكد من صحة الإقرارات المدلى بها، كان لابد للمشرع أن يمنح للإدارة الجبائية حق المراقبة، كما أعطاه الحق في التدخل لتقرير وعاء الضريبة عن طريق ما يعرف بالفرض التلقائي "Taxation d'office" كجزاء عن امتناع الملزم عن تقديم إقراره في الأجل القانوني، أو تقديمه غير متضمن للمعطيات الحقيقية التي تساعد على ربط الضرائب، ويمكن القول أن هذه الحقوق الممنوحة للإدارة غالباً ما تثير غضب الملزمين، فتننتج عن ذلك ردود أفعال ومواقف متباينة اتجاه الإدارة الضريبية بصفة خاصة، واتجاه الالتزام الضريبي بشكل عام، لأنهم يعتبرون ممارستها لتلك الحقوق بمثابة تحكم وتعسف في ممارسة السلطة، ومن ثم ينازعون في الأساليب المعتمدة في تحديد الوعاء الضريبي، ولهذه الغاية يكون الملزم مقيداً بالمسطرة التي حددها المشرع من أجل التعبير عن موقفه في إطار تظلم يوجه إلى الإدارة المعنية، إزاء إجراءات تقدير الوعاء الضريبي المتخذة من طرف الإدارة الضريبية، وذلك تبعاً للحالات والمراحل الإجرائية المتبعة في عملية تأسيس الالتزام الضريبي<sup>1</sup>.

أما الحالات التي أوجب فيها المشرع سلوك مسطرة المطالبة، فيمكن حصر فيما يلي:

1 تنص المادونة العامة للضرائب في المواد التالية: 235-237 — 238 على ضرورة سلوك مسطرة التظلم قبل عرض النزاع أمام القضاء.

- حينما تكون الضريبة المفروضة من قبل الإدارة الجبائية مشوبة بخطأ مادي في تحديد وعاء الضريبة أو مقدارها؛

- حينما تفرض الضريبة، دون تمكين الملزم من الاستفادة بحق معترف به بنصوص قانونية أو تنظيمية؛

- حينما تفرض الإدارة الجبائية الضرائب بصفة تلقائية (Taxe d'office)، إما بسبب عدم إدلاء الملزم بإقراره رغم إنذاره بصفة قانونية، أو بسبب امتناعه عن تقديم محاسبة للفحص والتحقيق بالرغم من إعلامه بذلك.

أما بخصوص تحديد مفهوم المطالبة، فقد اختلف الفقه في إيجاد تعريف موحد لما يسمى بالمطالبة، فالبعض يعرفها أنها الشكاية أو الطلب المقدم من طرف الملزم، أو الممول للخزينة 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 يجعلها تسمى بالتظلم<sup>1</sup>.

وللإحاطة بهذا الموضوع، سنتناول نوعين من المطالبة الإدارية: ويتعلق الأمر بالمطالبة بإصلاح أخطاء الإدارة الضريبية، والمطالبة بالانتفاع بحق، هذا بالإضافة إلى التطرق إلى الشروط الواجب توافرها في المطالبات المقدمة إلى الإدارة المعنية.

### الفقرة الأولى: مطالبة الملزم الدامية إلى إصلاح أخطاء الإدارة الجبائية

يتعلق الأمر هنا بمطالبة الملزم بتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة الضريبية كأن تكون نفس الضريبة قد فرضت عليه أكثر من مرة واحدة، أو فرضت عليه خطأ، فيطلب إسقاطها، والتساؤل الذي يطرح في هذا الصدد: ما هي الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية لحل هذا المشكل؟.

1 مصطفى زاهر: "الإجراءات الشكائية في المنازعة الضريبية، المطالبة والضمانة نموذجاً"، مقال بمجلة نفاثر المجلس الأعلى عدد 16، 2011، ص 302.

ففي مثل هذه الحالات وغيرها، إذا تبين لها أنها أخطأت في تحديد الضريبة، بادرت إلى تصحيح الخطأ الذي شاب أساسها، وإذا كان الملتزم قد دفع مبالغ معينة، يكون له أن يطلب استرجاعها، وقد أكد القضاء المغربي على هذا الحل، حيث جاء في حكم صادر عن إدارية الدار البيضاء بتاريخ 29 أبريل 1998 ما يلي: "لإدارة الضرائب الرجوع عن إلزام شخص بالضريبة على الدخل بعدما تبين لها أنها فرضت عليه على سبيل الخطأ. وإلغاء الضريبة المفروضة بهذه الطريقة"<sup>1</sup>، والملاحظ في هذا السياق، أن الإدارة يمكن لها أن تباشر الإسقاط التلقائي بمبادرة منها، إذا تبين لها ما يستوجب ذلك، دون أية مطالبة من طرف الملتزم، لكن في حالات أخرى وهي كثيرة، تظل الإدارة متمسكة بموقفها، وهذا ما يجعلنا نجزم بضرورة تقديم الملتزم المعني، للمطالبة التي تعني في مفهومها العام التثبيتي، وذلك في جميع الحالات التي يتبين له خطأ الإدارة المتعلق بالضريبة المفروضة عليه، قبل عرض النزاع على القضاء.

وتجد هذه العملية سندها في عدة مقتضيات قانونية، نذكر من بينها، قانون الضريبة العامة على الدخل<sup>2</sup>، الذي يعطي للوزير المكلف بالمالية أو للشخص المفوض من قبله أن يقرر داخل أجل التقادم إسقاط بعض أو جميع المبالغ المطالب بها، التي فرضت مرتين بغير موجب صحيح، وقد أثبتت الممارسة العملية، أن مضمون الشكاية أو المطالبة، قد لا يخرج موضوعها عن الحالات التالية:

- طلب التخفيض من الضريبة تبعا للوسائل التي يراها الملتزم هي الحقيقة؛
- طلب استرجاع مبالغ نتيجة خطأ في التقدير والاحتساب، أو تم أداؤها عن غير استحقاق؛

1 حكم عدد 176، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 1998/04/29، ملف رقم 97/548 غ. (حكم غير منشور).  
2 المادة 114 من القانون رقم 17/89 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، والمادة 25 من القانون 86/24 المتعلق بالضريبة على الشركات، مرجعين سابقين.



■ طلب التخفيض للغلو في التقدير أو عدم المماثلة لنفس الواقعة المنشئة للضريبة من طرف ملزمين آخرين، وهي الحالات التي تطرح في نظام التضريب الجزافي، أو بعد تصحيح التصريح تلقائيا من طرف الإدارة؛

أما الحالة التي تتعلق بالمطالبة بإلغاء الفرض الضريبي للإعفاء، فتعتبر من المطالبات الرامية إلى الانتفاع بحق.

### الفقرة الثانية: مطالبة الملزم بالانتفاع بحق

ففي 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<sup>1</sup>. وهكذا فإن الإعفاء الضريبي يكرس بقانون جبائي محض أو بتشريع موازي يتضمن مقتضيات جبائية، ولا ننسى أن الملزم يمكن له كذلك تقديم مطالبته قصد الانتفاع بحق وارد في اتفاقية ضريبية مبرمة بين المغرب ودولة أخرى، زد على هذه المطالبات، هناك الحالة المتعلقة بمنازعة الملزم في الفرض التلقائي للضريبة، خاصة عندما تلجأ الإدارة الجبائية إلى هذا الأسلوب، دون إتباع الإجراءات القانونية، التي سنتحدث عنها لاحقا في إطار بسط الضمانات المخولة للملزمين.

ففي الحالات المشار إليها أعلاه، أوجب المشرع الضريبي على الملزم سلوك تظلم إداري قبل طرق باب القضاء، لأن تقديم شكاية إلى مديرية الضرائب، الهدف منه تخفيف

1 نلاحظ بخصوص الإعفاءات المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب المباشرة، أنها ليست من صنف واحد، إذ هناك إعفاءات دائمة وإعفاءات مؤقتة، ودخل الإعفاءات الدائمة تميز المادة السادسة(6) الفقرة (الف) بين الإعفاءات الدائمة والإعفاءات التي تعفي كليا الضريبة على الشركات و(باء) الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بسعر مخفض و(جيم) الإعفاءات الدائمة من الضريبة للمحجوزة في المنبع و(دال) الفرض الدائم للضريبة بسعر مخفض.

أما بخصوص الإعفاءات المؤقتة فتجد أن المشرع قد ميز بين 3 أنواع من الإعفاءات:

- ألف: الإعفاءات المتبوعة بالفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض؛

- باء: الإعفاءات المؤقتة، وكمثال لها (الدخول الزراعية)؛

- جيم: الفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض.

ونفس الملاحظات أعلاه يمكن إثارتها بخصوص الإعفاءات المقررة لصالح الملزمين بالضريبة على الدخل، ففيها أيضا يمكن أن نميز بين نوعين من الإعفاءات: إعفاءات دائمة وإعفاءات مؤقتة (المادة 31 من المدونة العامة للضرائب).

العبء على القضاء وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى، فضلا عن توفير الوقت والجهد على الملزم، ولكن هذا لا يعني أن سلوك هذه المسطرة، يعد ضمانا كافية للملزم، ذلك أن الإدارة الجبائية قد لا تعترف بخطئها، كما أن الملزمين لا يشعرون بالاطمئنان، إذا ترك أمر البث فيها إلى حكم هو خصم في نفس الوقت، كما أن سلوكها مشروط بإتباع إجراءات شكلية محددة، خاصة ما يتعلق باحترام الآجال المحددة قانونا لتقديم المطالبة إلى الجهة الجبائية المعنية، ذلك أن أية شكاية تقدم خارج الآجال، تعتبر غير مقبولة.

وهذه المقتضيات تأخذ بها جل الدول المتقدمة مثل فرنسا<sup>1</sup>، التي تعتبر ضرورة احترام أجل تقديم الشكاية، لأن هذا الأجل يعتبر من الشروط الأساسية لقبول الطعن النزاعي أمام الإدارة الضريبية، فلقبول المطالبة الإدارية، يجب أن توجه إلى الجهة ذات الصلة؛ أي إلى الجهة المختصة، التي قامت بتأسيس الضريبة، فالتشريع الفرنسي يعتبر أن الضرائب المباشرة (وخصوصا الضريبة على الدخل، والضريبة المهنية)، يجب أن توجه إلى الجهة التي قامت بتأسيس هذه الضريبة، ويكون ذلك بالنسبة للضريبة على الدخل حتى في حالة تعلق الشكاية بعناصر من الدخل تحقق في مكان تعلق مختلف عن مكان فرض الضريبة (الأرباح الصناعية والتجارية مثلا).

أما في حالة غياب الإجراء المسطري المنشئ للضريبة، كما هو الشأن بالنسبة للضرائب التي تؤدي بشكل تلقائي (الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل بالنسبة للأجور)، فإن المصلحة المختصة لتلقي مثل هذه الطلبات النزاعية، هي تلك التي تتولى تلقي التصريحات المتعلقة بهذه الضريبة أو ذاك الرسم<sup>2</sup>. لكن ما مصير المطالبة في حال توجيهها إلى الجهة غير المختصة؟

1 زكرياء محمد بيومي: "المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب"، مطبعة جامعة القاهرة، مركز الكتاب الجامعي، القاهرة، 1990 ص 96.

2 Franck Delcroix: "guide pratique du contentieux fiscal", éditions d'organisation, 1997, Paris, P.25.

القاعدة العامة، هي أن تقوم المصلحة التي وجهت لها المطالبة خطأ بتوجيهها إلى المصلحة المختصة مع إعلام الملزم بذلك<sup>1</sup>، وللحديث عن هذه الشروط أو بمعنى أدق للحديث عن الإجراءات القانونية الواجب إتباعها من طرف الملزم الذي ينازع في الوعاء الضريبي أمام الإدارة الضريبية، نطرح التساؤل الآتي:

لمن توجه هذه الشكاية، وما هي الشروط الواجب توفرها فيها، خاصة على مستوى شكل المطالبة النزاعية؟

### الفقرة الثالثة: الإجراءات المسطرية اللازمة لتقديم المطالبة

إذا كانت المطالبة تعتبر حقا مخولا للملزم الذي ينازع في مجموع أو بعض مبلغ الواجبات الضريبية المفروضة عليه، أو تلك الرامية إلى الانتفاع بحق ينص عليه القانون، ففي جميع الحالات أحاط المشرع أمر المطالبة النزاعية بمجموعة من الإجراءات الشكلية، يتعين التقيد بها.

#### أولاً: على مستوى شكل المطالبة النزاعية

إن المطالبة، يمكن أن تقدم كتابة أو شفها، ما دام أن التصريح الشفهي جائز أمام القضاء بموجب الفصل 31 من قانون المسطرة المدنية، الذي أجاز لأعوان كتابة الضبط تحرير محاضر تقوم مقام المقال، بخصوص الحالات التي لا توجب تنصيب المحامي، وبالرغم من ذلك يجوز تحرير المحضر، ويبقى للمحكمة إمكانية إنذاره بإصلاح المسطرة.

والملاحظ، أن جل النصوص القانونية لمختلف الضرائب تلزم توجيه المطالبة، وهو ما يعني أن الغاية التي قصدها المشرع أن تكون كتابة، مع العلم أن كتابة هذه المطالبات في الأصل، لا تتم عن طريق الملزمين شخصياً، بل الأدهى من ذلك أن بعض الجهات التي تمتن الكتابة العمومية، تتخذ للمطالبات نماذج موحدة، رغم اختلاف الموضوع والأسباب الداعية إلى الاختلاف بين الإدارة الضريبية والملزم، وهو ما يجعل الإدارة الضريبية في حيرة من أمرها لاستخلاص العناصر الخلفية، الأمر الذي يدعو إدارة الضرائب وفي إطار

1 Franck Delcroix :op.cit, P26.

تواصلها مع الملزم أن تساعد على توضيح خلافه ولو شفهيًا<sup>1</sup>، فلتبديد الخلاف في مراحله الأولية بين الملزم والإدارة الضريبية، خاصة بالنسبة للحالات التي يكون فيها الملزم غير مقتنع بالضريبة المفروضة عليه، وذلك لجهله أو لسوء فهمه للقوانين الضريبية التي تتسم في الأصل بالغموض والتعقيد، يجب على الإدارة الضريبية في مثل هذه الحالات الإنصات لمطالب الملزم، سواء صاغها كتابة أو تقدم بها شفهيًا، فالغاية هي الإنصات وحسن التواصل لتجاوز الخلافات المطروحة، وهذا ما سيضفي على العلاقة الضريبية بعدا إنسانيا، أكثر من التمسك بالتعقيدات الشكالية التي تحكم العملية الضريبية في جميع أطوارها، ومن ثم تلافي مجموعة من الإشكالات الإضافية التي قد تطرح بين الملزم والإدارة الجبائية، فإذا كانت المطالبة، في عمومها تشكل مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية<sup>2</sup>، فإنها تبقى وسيلة حوار بين الملزم والإدارة الضريبية، لضمان وظيفتها هاته، ينبغي عدم إسباغها بمجموعة من الشكليات والتعقيدات.

### ثانيا: بالنسبة للجهة التي تقدم إليها شكاية الملزم

تقدم المطالبات التي تتعلق بأساس الضريبة واحتسابها إلى مديرية الضرائب، أو الجهة الإقليمية، أو اللجنة المكلفة بذلك، ويتم إيداعها لدى هذه المصالح الإدارية، إما من طرف الملزم نفسه أو من طرف من ينوب عنه<sup>3</sup>، ويشترط في هذه الحالة وجود وكالة قانونية تخول للفرد الذي يحل محل الملزم للقيام بهذا الإجراء، وعمليا لا تبدو أهمية للوكالة، طالما أن المطالبة يمكن أن توجه عن طريق رسالة بريدية عادية أو إلكترونية، وفي كلتا الحالتين يبقى من الصعب التأكد من شخص باعثها، وسواء تقدم بها الملزم شخصا أو من ينوب عنه، فإن ذلك يتم دون مصاريف<sup>4</sup>، ويجب أن تقدم هذه المطالبات بصفة فردية باسم الملزم ولا تقبل

1 مصطفى زاهر: "الإجراءات الشكالية في المنازعة الضريبية - المطالبة والضمانة نموذجاً"، مرجع سابق، ص 306.

2 Gilles Noel: "La Réclamation préalable devant les services des impôts". Thèse Université d'Orléans. L.G.D.J. 1985, P 203.

3 المادة 52 من قانون رقم 24\_89 والمتعلق بالضريبة على الشركات ثم المادة 114 من قانون رقم 17\_89 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل.

4 المادة 241 من المدونة العامة للضرائب.

المطالبة الجماعية<sup>1</sup>، وتجدر الملاحظة، أنه إذا تعلق الأمر بشخص معنوي، يقدم الطعن الإداري الشخص المخول له قانونا اتخاذ القرارات باسم الشخص المعنوي، كرئيس مجلس الإدارة في شركة المساهمة أو الرئيس المدير العام أو المديرين في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

ومادما بصدد الحديث عن مديرية الضرائب كجهة إدارية، أوجب المشرع على الملزم توجيه شكايته إليها، وجبت الإشارة إلى إعادة توزيع المهام التي تمت داخل هذه الإدارة الجبائية، فبعدما كان الاختصاص النوعي يطبع العمل داخل هذه الإدارة، أصبح توزيع العمل فيها وظيفيا، ومن الآثار الجيدة لهذا التوزيع الوظيفي الجديد، تم فصل مهمة تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها عن مهمة البت في المنازعات، حيث لم يبق الملزم يواجه طرفا يعتبر بالنسبة له حكما وخصما في نفس الوقت، إذ يجمع بين سلطتي تأسيس الضريبة والفصل في النزاع المثار بشأنها، لذلك أكد بعض المهتمين<sup>2</sup>، على أن وجود مصلحة مستقلة للمنازعات الضريبية داخل البنية العامة للإدارة الضريبية، يشكل ضمانا للملزم، بحيث أن المفتش الذي يؤسس وعاء الضريبة لا يبيت في النزاع المثار بخصوصها، بينما يرى البعض الآخر<sup>3</sup>، أن أساليب تحديد وعاء كل ضريبة تتسم بالتداخل، حيث إن مصلحة وعاء الضريبة، تقوم في آن

1 بالمقارنة مع المشرع الفرنسي، نلاحظ أن هذا الأخير قد نص أيضا على وجوب أن تكون المطالبة بصفة فردية، باستثناء بعض الحالات المنصوص عليها في المادة R1971 وقد حصرتها فيما يلي:

1- عندما تتعلق المطالبة من تشاركية مجموعة من الملزمين؛

2- في حالة اعتراض شركة أشخاص على ضرائب تتحملها هذه الشركة؛

3- عندما يطالب رؤساء المجالس الجماعية باسم مدارين ينتمون إلى مناطق نفوذهم بتخفيض رسوم عقارية بسبب فقدان محاصيل زراعية؛

4- كما أنه يمكن للمستأجر أو المؤجر لملك فلاحي تقديم المطالبة باسمهما أو بصفة مستقلة للتخفيض أو الإعفاء من الضريبة العقارية، وهذا في حالة حدوث كارثة زراعية.

ففي غير هذه الحالات تتعرض المطالبة لعدم القبول، غير أن مجلس الدولة الفرنسي فسر مقتضيات هذه المادة تفسيرا موسعا بأن اعتبرها لا تمول دون قبول مطالبة جماعية باستثناء الحالات التي يطالب فيها الملزمون بالتقدم بطلبات شخصية ويمتنعون عن ذلك، للمزيد من التفصيل راجع:

- François pilllet et Eugène Bangoura: "guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal", litec, édition juris-classeur 2003, Paris, P67.

2 الحسين باريش: "ضمانات المسطرة الإدارية للملزم بالضريبة"- ندوة القضاء الإداري وحماية النشاط الاقتصادي، مرجع سابق، ص 68..

3 عبد الله دمومات: "الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي"، إفريقيا الشرق، 1995، ص 135.

واحد بتدبير الضريبة ومراقبتها، مما يؤدي في حالة المنازعات إلى أن تكون المصلحة الإدارية، التي تقوم بتأسيس الضريبة هي التي تحقق فعليا في مثل هذه المنازعات.

ومن هنا تتضح أهمية الإدارة الجبائية في مجال منازعات الوعاء الضريبي بصفة خاصة والنظام الجبائي بصفة عامة، وفي هذا الصدد يقول (كابرييل أردان)، "بأن قيمة أي نظام جبائي متوقفة على الإدارة التي ستقوم بتطبيقه"، وقبل أن نختم الحديث عن الجهة التي يوجه إليها الملمزم المنازع في وعاء الضريبة شكايته، تجب الإشارة إلى أن هذا الأخير غالبا ما يقع له خلط، فيوجه شكايته إلى القابض، معتبرا إياه مسؤولا عن ما ورد في الإشعار الضريبي الذي توصل به، في حين يتعلق الأمر بتأسيس الضريبة واحتسابها، مما يستوجب توجيه المطالبة إلى إدارة الوعاء والتصفية، وعمليا تعتبر هذه المطالبة أو الشكاية مقبولة، طالما أن تقديمها تم في الأجل المحدد قانونيا، والذي يعتبر من أهم الشروط الشكلية لتقديم المطالبة النزاعية أمام إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

فالقاعدة العامة التي يجب التأكيد عليها، أنه يتعين على الملمزم أن يقدم مطالبته مكتوبة، ولا يمكن قبول المطالبة الشفوية إلا استثناء في حالتين اثنتين فقط هما: الفرض المتكرر لنفس الضريبة والفرض الخاطئ للضريبة؛ مع العلم أنه في بعض البلدان المتقدمة مثل فرنسا نجد أن الإدارة الجبائية، لا تقبل الشكايات الشفوية "Réclamation verbale"، بل الأكثر من ذلك اعتبر القضاء أن المسمى الذي يقوم به الملمزمون لدى مفتش الضريبة، والذي لم يتم تجسيده كتابة، لا يعتبر بأي حال مطالبة نزاعية<sup>2</sup>. وفي مضمون المطالبة، تعين العناصر

1 من المناسب أن نذكر في هذا الإطار أن توجيه المطالبة إلى غير الجهة المعنية قد تقلص بشأن أهم الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات) بعد صدور المذونة العامة للضرائب التي منحت للإدارة الضريبة الجمع الوظيفي بين التأسيس والتحصيل (المادة 170 وما بعدها بالنسبة للضريبة على الشركات والمواد 173-174-175 بالنسبة للضريبة على الدخل لذا نرى أن توجيه المطالبة النزاعية إلى هذه الجهة أو تلك خطأ لا يحول دون قبول هذه المطالبة، بل يصبح شأنا داخليا للإدارة الضريبة حيث تقوم الجهة الموجهة إليها الطلب خطأ بتحويله مباشرة إلى الجهة صاحبة الاختصاص مع إعلام الملمزم بذلك، وهذا أسوأ بما سارت عليه التجربة الفرنسية في هذا الصدد. لمزيد من التفصيل انظر: Franck Delcroix, op, cit, P.26

2 GAA Bordeaux 19 novembre 1993, n 92-714.

مشار إليه في: -guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal, op.cit P.68

المرتبطة بالضريبة المتنازع فيها، ويعتبر هذا الأسلوب حسب بعض الباحثين أكثر ملائمة بالنسبة للملزم في المغرب، إذا عملت به الإدارة الجبائية المغربية<sup>1</sup>.

ونشير في ختام هذه النقطة إلى أن الشكاية تقدم على ورق عادي مع تضمينها توقيع الملزم، متضمنة تحت طائلة عدم قبول البيانات التالية:

- الضريبة المتنازع بشأنها؛
- السنة المفروضة فيها الضريبة إضافة إلى الإشعار الضريبي؛
- الوقائع والوسائل التي يستند عليها الملزم؛
- الطلبات والاستنتاجات المتوصل إليها.

وفي حالة عدم احترام البيانات سالفة الذكر، يمكن تدارك النقص طالما أن الأجل ما يزال قائما، بل الأكثر من ذلك، يمكن للملزم تقديم مطالبة جديدة خلال الأجل القانوني، الذي بانصرامه، ترفض الشكاية بصفة نهائية.

#### ثالثا: أجل تقديم المطالبة النزاعية

بالنسبة لأجل تقديم الشكاية، فقد أقر المشرع الضريبي آجالا كثيرة ومتنوعة، ذلك أنه بالرغم من اهتمامه بالنزاع الجبائي من خلال الإصلاح الضريبي، إلا أنه لم يوجد آجال تقديم الشكاية أمام الإدارة الجبائية، مما يعكس طابع التنوع الذي يتسم به النسق الضريبي المغربي، ومن الناحية العملية، تطرح مشاكل عديدة للمكلفين لضعف إلمامهم بالمقتضيات القانونية، ويزداد الأمر تعقيدا أمام هؤلاء، بسبب تباين الآجال واختلافها بين ضريبة وأخرى، وعليه فإننا نتمنى أن يعمل المشرع المغربي على توحيد الآجال القانونية لتقديم الشكايات، ويحذو بذلك حذو كثير من التشريعات المقارنة، خاصة على مستوى الضرائب المباشرة، وذلك وفقا للإجراء المتخذ من طرف المشرع، بخصوص توحيد الأحكام والمساطر الإدارية المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب، وهي الضريبة على الدخل

<sup>1</sup> عبد القادر التيعلائي، مرجع سابق، ص 53.

والضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل، وذلك في القسم الثاني المتعلق بالمنازعات المتعلقة بالضريبة، إذ تنص المادة 235 على أنه: "يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم، أن يوجهوا مطالبتهم إلى مدير الضرائب أو الشخص الذي يفوض له ذلك<sup>1</sup>:"

أ- في حالة أداء الضريبة بصورة تلقائية خلال الستة (6) أشهر الموالية لانصرام الآجال المقررة؛

ب- في حالة فرض ضريبة عن طريق جداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص خلال الستة (6) أشهر الموالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بتحصيلها. يتولى الوزير المكلف أو الشخص المفوض من له أمر البت في المطالبة بعد البحث الذي تقوم به المصلحة المختصة.

إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة أو في حالة عدم جواب هذه الأخيرة داخل أجل الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة وجبت متابعة الإجراءات وفقا لأحكام المادة 243 أدناه....".

نلاحظ مما سبق أن الأجل يحتسب من وقائع محددة، مثل وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ أو إصدار جدول الضريبة أو انتهاء أجل إيداع الإقرار، والأصل في جميع هذه الآجال أن تكون كاملة، أي لا يحتسب اليوم الأول الذي تحدث فيه الواقعة، ولا يحتسب اليوم الأخير من هذا الأجل، وهنا يطرح إشكال أساسي وهو: أن المشرع اعتمد تاريخ إصدار الجدول كنقطة لبداية احتساب أجل تقديم المطالبة، دون الأخذ بالاعتبار تاريخ تبليغ الملزم بالإنذار الضريبي، ومن المعلوم أن الأمر بالتحصيل يوجه للملزمين عن طريق البريد

1 يلاحظ هنا أن المشرع يستعمل صبغة الوجوب في توجيه المطالبة إلى مدير الضرائب مما يفسر على أن عدم توصله داخل الأجل القانوني بالمطالبة بعد توجيهها إلى جهة أخرى، لا يمكن للملزم الاحتجاج بها، إلا أن القضاء الإداري، قد ذهب في أحد قراراته إلى أن التظلم الموجه إلى جهة غير متخصصة متى كان لها صلة بموضوعه ينتج أثره القانوني في حالة ثبوت العذر لدى الطاعن، إلا أنه يصعب على الملزم إثبات عدم علمه بالجهة اللازم توجيه المطالبة إليها.



العادي، الأمر الذي من شأنه أن يتسبب في ضياع حقوق الملزم في حالة عدم توصله بالإعلام الضريبي المتضمن لتاريخ إصدار الجدول، مما يؤدي إلى فوات أجل الطعن؛ وتعتبر هذه الوضعية شاذة بالنسبة للملزمين، لكونها تتنافى مع القواعد العامة المتعلقة بممارسة مختلف الطعون، لذلك كان على المشرع في نظرنا أن يأخذ بتاريخ تبليغ الملزم تبليغا صحيحا بالإعلام الضريبي عوض تاريخ إصدار هذا الجدول كبداية لاحتساب أجل الطعن، خاصة وأنه في حال فوات الأجل دون تقديم الشكاية تصبح غير مقبولة، ويترتب عن ذلك، أن الملزم يحرم من تقديم المطالبة الإدارية، وعلى العكس من ذلك، إذا قدمت المطالبة وفق الشكل والأجل المطلوبين قانونا فإن الإدارة الجبائية تباشر التحقيق في شأنها، وذلك بإسنادها إلى مفتش الضرائب، الذي يعمل على إجراء البحث والتحقيق بمناسبة كل مطالبة، حيث يقوم بفحصها من الناحيتين الشكلية والموضوعية؛ فمن الناحية الشكلية ينظر في مدى احترامها للشروط المشار إليها سالفًا، ومن حيث الموضوع ينظر في الأسس والوسائل التي اعتمد عليها الملزم المعني بالأمر في شكايته، ويسوغ لمفتش الضرائب أن يطلب من الملزم تزويده بكافة الحجج والبيانات التي يراها ضرورية لتسهيل عملية التحقيق الجبائي، بعد ذلك يدلي المفتش برأيه إزاء الشكاية شكلا وموضوعا، وتتم إحالة الملف إلى الجهة التي يعود إليها حق الفصل في النزاع، وهي وزير المالية أو السلطات الجبائية المفوضة من قبله، فإذا أفضى قرار الإدارة الجبائية إلى نتيجة إيجابية بالنسبة للمكلف، فإن النزاع يحل نهائيا، أما إذا حصل عكس ذلك، جاز للملزم أن يرفع القضية إلى المحكمة الإدارية داخل الشهر الذي يلي انصرام أجل الجواب<sup>1</sup>، وتجدر الملاحظة أنه يمكن للإدارة الجبائية في فرنسا أن لا تنتظر إلى المطالبة وإنما تحيلها تلقائيا على المحكمة المختصة مع إشعار الملزم بذلك، وفي هذه الحالة تعتبر المطالبة بمثابة دعوى تمهيدية "Introductive" وعلى الملزم أداء الرسم القضائي،

1 من خلال الإطلاع على النصوص المتعلقة بالمنازعات الضريبية، لاحظنا أن المشرع المغربي لم يلزم الإدارة الجبائية بالبت في الطلبات داخل أجل محدد وحتى لا يبقى في حالة انتظار إلى ما لا نهاية، خول له حق اللجوء إلى القضاء داخل الشهر الموالي لل ستة (6) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم المطالبة معتبرا سكوتها بمثابة رفض ضمني.

تفاديا لعدم قبول الدعوى، ونأمل أن يحذو المشرع المغربي حذو المشرع الفرنسي بخصوص هذه النقطة، لتمكين المزم من ضمانات أخرى، تضاف إلى الضمانات المخولة له في إطار المطالبات النزاعية المتعلقة بتحصيل الضرائب المباشرة.

### المطلب الثاني: المطالبات النزاعية في إطار تحصيل الضرائب المباشرة

في ظل ظهير 21 غشت 1935، لم يكن المدين بالضريبة ملزما قبل اللجوء إلى عرض النزاع أمام القضاء، بضرورة تقديم مطالبة في الموضوع إلى الإدارة المكلفة بالتحصيل، بل كانت النزاعات التي تنشأ بمناسبة مباشرة إجراءات التحصيل، ترفع مباشرة إلى الجهة القضائية المختصة، ولم يكن المشرع ينص على إلزامية مسطرة التظلم أمام الإدارة المكلفة بالتحصيل إلا في حالتين:

■ مطالبة الغير بالشيء المحجوز، وذلك طبقا لمقتضيات نص الفصل 34 من

ظهير 21 غشت 1935؛

■ مطالبة المدين بالضريبة بوقف الأداء طبقا لمقتضيات الفصل 5 من ظهير 21

غشت 1935.

أما مقتضيات مدونة التحصيل الصادرة سنة 2001، فقد جعلت التظلم الإداري كإجراء سابق وضروري قبل رفع دعوى التحصيل، حيث نصت الفقرة 120، على أن المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري ترفع تحت طائلة عدم القبول إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل<sup>1</sup>.

وبدوره قد كرس الاجتهاد القضائي إلزامية التظلم لدى الجهة الإدارية المعنية قبل عرض النزاع المتعلق بمسطرة التحصيل على القضاء المختص، حيث جاء في قرار المجلس

1 إن تعميم الطعن الإداري في جميع نزاعات التحصيل، خلافا لما كان عليه الأمر في ظل ظهير 21 غشت 1935، يتيح للمدين وللإدارة الجبائية المعنية فرصة النزاعات التي قد تطرح بخصوص مباشرة إجراءات التحصيل، ومن ثم تسوية الخلافات بينهما دون اللجوء إلى القضاء مباشرة للبت في النزاع، كما أن تعميم مسطرة التظلم بخصوص منازعات التحصيل من شأنه توحيد مسطرة المنازعة في المادة الجبائية بصفة عامة، ومنازعات التحصيل على وجه التحديد.

الأعلى عدد 216 الصادر بتاريخ 10-4-2003 في الملف الإداري عدد 173-1-4-2002، "وحيث أن المادة 121 من مدونة التحصيل تنص على وجوب التظلم تحت طائلة عدم القبول قبل رفع الدعوى أمام القضاء في حالة المطالبة بالأثاث وغيرها من المنقولات المحجوزة وحالة طلب فصل أشياء غير قابلة للحجز والحالة الأولى المشار إليها هي بالذات حالة الشركة التي تتمسك بأنها من الغير وأن الأشياء المحجوزة مملوكة لها وليست للطرف المحجوز، لعدم مراعاة رفع التظلم المشار إليه"<sup>1</sup>.

كما تجدر الإشارة، أنه لا يمكن للإدارة أن تقوم بأي إجراءات من شأنها أن تمنع الملزم من سلوك مسطرة التظلم، حيث جاء في قاعدة حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم 8/2003/1 ش الصادر بتاريخ 2/1/2003 في الملف رقم 39/2002/8 ش ما يلي: "إذا عطلت إدارة الضرائب المقتضيات القانونية المتعلقة بتوجيه الإعلانات الضريبية لا يمكن لها المطالبة بتفعيل هذه المقتضيات في جانبها المتعلق بالتزامات الملزم قبلها لأنها حرمتها من حقه في الطعن الإداري قبل الطعن القضائي"<sup>2</sup> نفس الاتجاه ذهبت فيه المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 9/1/1997 تحت عدد 3/97/5 في الملف رقم 24/96/35.

وبالرجوع إلى مقتضيات الباب السابع من مدونة تحصيل الديون العمومية، حددت

المادة 119 نطاق المنازعة في مجال التحصيل في حالتين أساسيتين:

■ إما مطالبات رامية إلى إيقاف الأداء، وتتعلق بالتحصيل الرضائي؛

■ وإما مطالبات يكون الهدف منها الاعتراض على إجراءات التحصيل الجبري.

ولإحاطة بجوانب التظلمات الإدارية في مجال تحصيل الضرائب المباشرة، سنتناول

في نقطتين العناصر التالية:

1 أوردته حياة البجديني: قواعد التقاضي في المادة الضريبية، منشورات مجلة الحقوق المغربية سلسلة الدراسات القضائية، العدد الثالث، فبراير 2010 ص 47.

2 حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم 8/2003/1 ش الصادر بتاريخ 2/1/2003 في الملف رقم 39/2002/8 ش (غير منشور).

3 حيث جاءت في حيثيات الحكم: "ويعين على الملزم في هذه الحالة التقيد بمسطرة الطعن الإداري المنصوص عليها في المادة 47 من قانون الضريبة على القيمة المضافة والمادة 114 من قانون الضريبة على الدخل قبل عرض النزاع على القضاء."

سنتطرق إلى شروط تقديم المطالبة أمام الإدارة المكلفة بالتحصيل الضريبي (الفقرة الثانية)، وقبل تناول عناصر هذه النقطة، سنتعرف على النطاق الذي تقدم فيه المطالبة التي ترفع إلى الجهة الإدارية المكلفة بالتحصيل في (الفقرة الأولى).

### الفقرة الأولى: حالات تقديم المطالبات أمام الجهة الإدارية المكلفة بتحصيل الضرائب المباشرة

بخصوص نطاق المنازعة في مجال التحصيل، حددت المادة 119 من مدونة التحصيل حالتين: قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل<sup>1</sup>، وعدم اعتبار أدعاءات يكون قد قام بها المدين<sup>2</sup>، وقد أضافت المادة 121 من نفس المدونة حالة مطالبة الغير بأشياء محجوزة أو حالة طلب المدين بالضريبة نفسه فصل أشياء غير قابلة للحجز.

وإذا كانت المادة 119 من مدونة التحصيل، قد حددت نطاق المنازعة الخاصة بالمدين في حالتين<sup>3</sup>: قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل، وعدم اعتبار أدعاءات سابقة، فإن السؤال المطروح هو ما إذا كان من حق المدين أن ينازع أيضا بالاستناد على أسباب غير تلك المحددة من طرف المشرع أم أن هذا التحديد جاء على سبيل الحصر ويمنع من إثارة أسباب أخرى؟

عمليا، إن الحالات التي تشكل موضوعا للمطالبات المقدمة في إطار منازعات التحصيل، نجد:

#### - استحقاق المبالغ المتنازع فيها؛

1 بخصوص النزاع المتعلق بقانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل، وهو الذي يكون منصبا على إحدى إجراءات التحصيل؛ كالإشعار بدون صائر، الإنذار، الحجز، البيع، الإكراه البنني، وكمثال لإحدى الحالات التي تطرح كثيرا في مجال منازعات التحصيل، نذكر مباشرة الحجز قبل تاريخ الاستحقاق بانصرام أجل 30 يوما بعد تبليغ الإنذار.

2 أما الحالة المتعلقة بالقصد منها، أن للملزم الحق في التظلم إذا ما اقتضى منه المحاسب مبالغ ضريبية يكون قد سبق له أن أداها شريطة أن يثبت الملزم واقعة الأداء، غير أن السؤال الذي يطرح هو: هل هاتين الحالتين وأردتتين على سبيل الحصر أم على سبيل المثال؟ مع أن هناك مجالات أخرى ترتبط بعمليات التحصيل ولكن المدونة لم تنص عليها على الرغم من أنها تشكل موضوع خلاف بين المدين وبين الجهة المكلفة بالتحصيل، منها على سبيل المثال.

3 بمعنى، أن الحالات المنصوص عليها في المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية، هي فقط ما تستوجب تقديم التظلم الإداري.

- التزامات الأغيار بأداء الضريبة بدل الملزم؛
- إثارة أدعاءات كلية أو جزئية، أو قرارات بالتخفيض سابقة لمسطرة التحصيل؛
- احتساب خاطئ للفوائد على التأخير في الأداء أو مصاريف المتابعات؛
- ادعاء استحقاق أشياء محجوزة؛
- الدفع بالتقادم الرباعي للتحصيل؛
- التسهيلات القانونية في الأداء في حالة وجود الملزم في وضعية صعبة.

إن الشكاية (أو المطالبة) في حد ذاتها لا توقف أداء الدين الضريبي المتنازع بشأنه<sup>1</sup>، ولكن بالرجوع إلى مقتضيات المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، يتضح أن المشرع نص على أنه يمكن للمدين الذي ينازع في الدين كله أو جزء منه، أن يعمل على إيقاف مسطرة الأداء، شريطة أن يكون قد رفع مطالبة داخل الآجال المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤدي إلى تحصيل الديون المنازع فيها، إضافة إلى كل الأشكال الممكنة التي يتلقاها المحاسب المكلف بالتحصيل، إلا أن هذه الضمانات، يجب أن تسمح في قيمتها بتغطية المبالغ الجبائية المتنازع فيها، كما أنه في حالة عدم تكوين الضمانات أو في حالة إذا ما قدر المحاسب المكلف بالتحصيل عدم كفاية هذه الضمانات لتغطية الواجبات الجبائية المتنازع حولها، فإنه بإمكانه تجاهلها ومتابعة إجراءات التحصيل.

والجانب الذي يهمنا بخصوص مقتضيات هذه المادة، هو الطبيعة القانونية لطلب المدين الرامي إلى وقف أداء الضريبة، وليست الضمانات الكافية التي يتعين على المدين توفيرها لتغطية الواجبات المتنازع فيها، ذلك أنه من بين الطلبات التي يمكن أن يتقدم بها المدين بالضريبة لدى الجهة الإدارية القائمة على التحصيل، هناك طلبات وقف الأداء، وفق شروط

1 Encyclopédie, Dalloz Reveil Impots Direct, Droit Commercial, 1978, P 38.

معينة كما بينا ذلك في موضع آخر من هذا البحث<sup>1</sup>، خاصة أن هذا الصنف من الطلبات، لا يمكن أن يدخل في إطار النزاع الإداري بمفهومه الحقيقي، ما لم يكن موضوع المطالبة منصب على المنازعة في الدين الضريبي، حتى تشكل بذلك المطالبة أحد الشروط الأساسية للاستفادة من وقف الأداء الذي يتعين تقديمه داخل أجل إلى الجهة المكلفة بالتحصيل مضمنا في الشكاية المتعلقة بالمنازعة في أصل الدين، كذلك يجب التمييز في إطار الحديث عن إيقاف الأداء باعتباره مطالبة إدارية ترفع لدى إدارة التحصيل، طبعاً إذا جاءت مدرجة في إطار الشكاية المتعلقة بالمنازعة في أصل الدين، وبين طلب إيقاف التنفيذ باعتباره طعناً قضائياً، وهو ما سنعمل على تفصيله ضمن المحور المتعلق بدعوى التحصيل في إطار الباب الثاني من هذا القسم.

أما بخصوص الحالات المرتبطة بالمنازعة في مسطرة التحصيل الضريبي، والتي لا يكون فيها المدين ملزماً بسلوك مسطرة الطعن الإداري قبل عرض النزاع على القضاء فيمكن تحديدها في الحالات التالية:

- سلوك مسطرة التظلم الإداري قبل الالتجاء إلى القضاء المستعجل لرفع الحجز يتعارض مع حالة الاستعجال التي يفرضها هذا الإجراء والتي لا تتحمل بطبيعتها الانتظار ويقتضي عرض النزاع على القضاء بأقصى سرعة ممكنة ، لذا فإن مسطرة التظلم تخص الدعوى الموضوعية وحدها دون الدعوى الاستعجالية<sup>2</sup>؛

- الحجز من المنبع، بحيث لا يكون هناك موجب من حيث المبدأ لإصدار أمر التحصيل، وبالتالي لا مجال لمطالبة الملمزم بسلوك مسطرة تظلم الإداري؛

- سلوك مسطرة المطالبة حينما يتعلق الأمر بالمنازعة في مسطرة التحصيل المؤسسة على سقوط دين عمومي للتقادم، فالمنازعة في إجراءات التحصيل الجبري المحددة

1 راجع مسطرة وقف أداء الدين الضريبي، ضمن الفصل الثاني: (الإجراءات المسطرية لتحصيل الضرائب المباشرة) من الباب الثاني من القسم الأول من هذه الأطروحة.

2 حياة البجدايني، مرجع سابق، ص 59.

بموجب المادة 39 من مدونة التحصيل الموجبة لسلوك مسطرة المطالبة الإدارية، تتعلق بمدى قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل، وبعدم اعتبار أدعاءات سابقة يكون قد قام بها المدين، دون الإحالة على الحالة التي يؤسس فيها المدعى دعواه على تقادم إجراءات التحصيل.

### الفقرة الثانية: شروط صحة المطالبة المقدمة في إطار منازعات التحصيل الضريبي

تنص المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه يمكن للملزم الذي يعترض على إجراءات التحصيل الجبري، أن يتقدم بمطالبة إدارية، وبدراسة وتحليل محتوى هذا النص، يبدو لنا واضحاً بأن المشرع قد حفظ للمكلف بالضريبة حق إرجاء دفع الضريبة إلى غاية اتخاذ قرار نهائي بشأن موضوع النزاع، ولكي تكون المطالبة في إطار منازعات التحصيل الضريبي ذات صبغة قانونية، يجب أن تستوفي مجموعة من الشروط، نذكرها منها يلي:

1- ترفع إليها المطالبة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله؛

2- ينبغي تقديم المطالبة داخل أجل 60 يوماً الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء؛

3- تقديم المستندات المثبتة لتكوين الضمانات؛ بمعنى أن تكوين الضمانات شرط لصحة المطالبة.

وكقراءة نقدية لمقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية، سيلاحظ منذ الوهلة الأولى أن صياغة هذه المادة جاءت بشكل مبني للمجهول "ترفع المطالبات"، مما يفيد أن الجميع مخاطب بهذه القاعدة سواء كان مديناً أو غير مدين.

كما يلاحظ أن التظلم المتطلب في إطار الطعن الإداري لم يعمل المشرع على تنظيم مضمونه، وقد ركز على مبدأ الطعن الإداري وأغفل مضمون المطالبة من حيث بيان موضوعها والأسباب المبررة لها ورقم الجدول الضريبي والسنة المتعلقة بالنزاع... إلخ.

خلاصة لما سبق، وبالرجوع إلى مقتضيات مدونة التحصيل، خاصة المادتين 119 و120، يتبين أنه لصحة المطالبة النزاعية في مجال التحصيل، توفر مجموعة من الشروط، يمكن إجمالها فيما يلي:

- احترام آجال تقديم المطالبة النزاعية إلى الجهة الإدارية المختصة؛
- ضرورة تقديم الضمانات.

بالنسبة لأجل تقديم الشكاية أمام الإدارة المختصة، تجدر الإشارة أن إجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي، تباشر أساسا من طرف مصالح الخزينة العامة للمملكة وبالتالي فالمطالبة النزاعية، يجب أن تقدم إلى الخازن العام أو من يمثله داخل أجل 60 يوما الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء موضوع التظلم، وما ينبغي التأكيد عليه في هذا الإطار أن أجل تقديم المطالبات والنزاعات أمام الخزينة العامة للمملكة — وذلك على غرار باقي النزاعات أمام الإدارة الضريبية، يعتبر من النظام العام، ينتج عن عدم احترامه سقوط الحق في التظلم، وبالتالي سقوط الحق في رفع النزاع أمام القضاء، ولعل هذا ما جعل المشرع يعتبر هذا الأجل كاملا، من خلال التنصيص في المادة 117 من المدونة على أنه إذا صادف حلول الأجل يوم عطلة، يرجأ احتساب ذلك الأجل إلى أول يوم عمل موالي.

وإذا كان المشرع قد قيد المدين بأجل لتقديم مطالبته النزاعية إلى الإدارة الضريبية المختصة، فإن هذه الأخيرة، ملزمة بأجل لتقديم جوابها معلا بخصوص المطالبات المقدمة إليها، داخل أجل محدد في 60 يوما، وعدم ردها في هذا الأجل، الذي يحتسب من تاريخ توصلها بالمطالبة، يمكن للمدين رفع النزاع أمام القضاء المختص.

وفيما يخص تقديم الضمانات، إن هذا الشرط الذي تطرقت إليه مقتضيات المادة 120 والمادة 180 من مدونة التحصيل، سبق أن تناولناه في إطار عرض شروط قبول طلب وقف الأداء كأحد الضمانات المخولة للمدين بالضريبة، لذا نكتفي بالإحالة إلى شروط تقديم الضمانات ضمن تلك الشروط، لكن لا بد من الإشارة إلى ملاحظة أساسية بخصوص إلزام المدين بتقديم الضمانات، في حالة منازعته في إجراءات تحصيل الضريبة الواجبة الأداء، إذ



يتضح بخصوص هذا الشرط للمنازعة في إجراءات التحصيل، أن هناك نوعاً من عدم الانسجام في المقتضيات القانونية، وذلك لكون إجراءات التحصيل الجبري عموماً، لا تشرع الإدارة في تطبيقها إلا في حالة عدم التمكن من استيفاء الدين الجبائي بموجب إجراءات التحصيل الرضائي، ولا تمر بالضرورة عبر مطالبات إدارية التي تقتضي تكوين ضمانات، وبذلك يكون المقتضى الذي يشترط تكوين الضمانة، لا ينسجم مع طبيعة إجراءات التحصيل الرضائي، ولهذا السبب اقترح أحد الباحثين إلغاءه<sup>1</sup>.

وبعد استعراض المطالبات النزاعية وشروط تقديمها إلى الإدارة الضريبية المكلفة بتأسيس الوعاء أو بخصوص مباشرة إجراءات التحصيل، والتي تبقى من أهم الضمانات المتاحة للملزم الذي ينازع في الضريبة المفروضة عليه، وكذا لإثارة الخلافات التي قد تنشأ بمناسبة مباشرة إجراءات التحصيل، تجب الإشارة أنه إلى جانب المطالب النزاعية، تبقى للملزم إمكانية أخرى تسمى بالمطالبات الاستعطفية التي يقدمها الملزمون الذين لا ينازعون في أساس الضريبة ولا في مبلغها لكن بسبب ظروفهم المادية الصعبة، يطلبون بموجبها من الإدارة إعفائهم من الغرامات والجزاءات المرتبطة بها، والتي نظمها المشرع في إطار إجراءات معينة، وهذا ما سنتناوله في المبحث الموالي.

## المبحث الثاني: الطلبات الاستعطفية أمام الإدارة الجبائية

في هذا المحور، سنتعرف على الطلب الاستعطافي، وبيان خصائصه وتمييزه عن الطلب النزاعي، سواء من حيث قواعده الشكلية، أو من حيث الجهة التي تبت في هذا الصنف من الطلبات، وثالثاً وهذا هو الأهم، إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه الطلب الاستعطافي في تسوية النزاع الجبائي، رغم أن هذا الطلب غالباً ما يتعرض لعدم القبول، وهنا يطرح التساؤل الآتي: هل يحق للملزم الطعن في قرار رفض طلبه الاستعطافي أمام القضاء؟ قبل الإجابة عن ذلك، سنحاول التعرف على مميزات الطلب الاستعطافي.

1 احمد قزير: مجلة القسطاس والزيتونة، مطبعة سلسيل، يوليو 2010 عدد خاص، مرجع سابق، ص 4.

## المطلب الأول: مميزات الطلب الاستعطاقي

للقوف على مميزات الطلب الاستعطاقي، يتحتم علينا أن نتعرف على ماهية هذا الطلب من جهة (الفقرة الأولى)، وعلى أنواعه من جهة ثانية (الفقرة الثانية)، وعلى خصائصه من جهة ثالثة (الفقرة الثالثة).

### الفقرة الأولى: تعريف الطلب الاستعطاقي

الطلب الاستعطاقي هو الطلب الذي ينازع فيه الملزم في مشروعية الضريبة المفروضة عليه فهو لا ينازع في أساسها أو مبلغها، وإنما يطلب من الإدارة الجبائية إعفاءه كلياً أو جزئياً من الضريبة أو من الجزاءات أو الغرامات التي ترتبت عليه بصفة قانونية، وقد تطرق المشرع المغربي لهذا النوع من الطلبات من خلال المادة 122 من القانون رقم 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، وتم تكريسه بقوانين أخرى لاحقة كالمدونة العامة للضرائب، التي نصت في المادة 236 على أنه "يجب على الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوض إليه ذلك أن يقرر داخل أجل التقادم المنصوص عليه في المادة 232 أعلاه إسقاط الضريبة جميعها أو بعضها إذا ثبت أنها زائدة على المبلغ المستحق، أو أن الأمر يتعلق بضريبة فرضت مرتين أو فرضت بغير موجب صحيح، والسؤال الذي يطرح في هذا الصدد هو: من له الحق في رفع الطلب الاستعطاقي؟.

قبل الإجابة عن هذا التساؤل، وانطلاقاً من مقتضيات القانونية المشار إليها أعلاه، يجب التأكيد على أن التظلم الاستعطاقي لا يستهدف الإعفاء من أصل الضريبة، وإنما التخفيف أو الإبراء الجزئي أو التقسيط من الغرامات والعلاوات وليس أصل الضريبة. ولإحاطة بهذا الصنف من التظلمات، سنحاول التطرق إلى أنواعها، ثم شروطها، هذا بالإضافة إلى تمييزها عن التظلمات النزاعية، وقبل كل هذه العناصر، التي تخص التعريف وتحديد شروط التظلم الاستعطاقي، لا بد من التعرف على أنواع الطلبات الاستعطاكية.

## الفقرة الثانية: أنواع الطلبات الاستعطفية

إن الملزم الذي يريد أو يسعى إلى الحصول على عطف الإدارة، يمكنه أن يقدم شخصيا طلبا استعطفيا، كما يمكن تقديم الطلب الاستعطافي من طرف القابض المكلف بالاستخلاص<sup>1</sup>.

وإذا كان الطلب الاستعطافي المقدم من قبل الملزم، لا يطرح أي غموض، حيث أن الملزم المعني متى كان في حاجة إلى مساعدة وعطف من طرف الإدارة الضريبية، يمكنه - سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا - أن يتقدم بطلب استعطافي إلى الإدارة الضريبية بهدف الحصول على إبراء جزئي من الدين أو تأجيل دفع الضريبة أو تقسيطها.

فإن الطلبات الاستعطفية التي تقدم من طرف القابض، يجب أن لا يفهم منها، أن القابض ينوب عن الملزم في رفع هذا الطلب، فكل ما في الأمر أن القابض يتخلص بواسطة هذا الطلب من المسؤولية المترتبة عليه، والمتمثلة أساسا في استخلاص المبالغ التي أمر بتحصيلها، فهو ملزم بهذا التحصيل، وقد يتحمل من ماله الخاص كل مبلغ لم يباشر المتابعات بشأنه اتجاه الملزم أو تابعها وتوقف عنها<sup>2</sup>. وذلك طبقا لمقتضيات للمادة 124 التي تمنع أي سلطة عمومية أو إدارية إيقاف أو تأجيل تحصيل الضرائب والرسوم الأخرى. أو أن تعرقل سيره العادي تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية والمالية المنصوص عليها في القانون المتعلق بتنظيم المتابعات في مادة الضرائب المباشرة والرسوم، والمتابعة في إطار الديون الأخرى المستخلصة من طرف أعوان الخزينة. كما قد يجد القابض نفسه في مواجهة وضعيات يتعذر معها استخلاص الضريبة مثل العجز التام عن الأداء أو انعدام أموال يمكن حجزها أو تمكن الملزم من تهريب أمواله، ففي مثل هذه الحالات يصعب استخلاص ديون الملزم رغم القيام بالمتابعات، لذلك أقر المشرع المغربي من خلال المادتين 41 و42 من

1 تنص المادة 125 من مدونة التحصيل على أنه "(...) يمكن للقابض أن يتخلص بواسطة ذلك الطعن من المسؤولية الملقاة عليه في استخلاص الضريبة وإلا تمت متابعته بأداء المبالغ التي لم يتم بجبايتها من ماله الخاص".

2 عبد القادر التبعلاطي: مرجع سابق، ص 61.

ظهر غشت 1935 السابق الذكر، وكذلك الفصل 73 من مرسوم 21 أبريل 1967 المتعلق بالمحاسبة العمومية، إمكانية التخلص من هذه المسؤولية بالنسبة للقابض<sup>1</sup>.

وبعد التعرف على ماهية الطلب الاستعطافي وعن الجهة صاحبة الحق في رفعه، حيث تبين أن الفرق بينه وبين الطلب النزاعي، يكون من الأفيد التمييز بين الطلبين.

### الفقرة الثالثة: تمييز الطلب الاستعطافي عن المطالبة النزاعية

يتميز الطلب الاستعطافي والطلب النزاعي من حيث الشكل في كون الأول لا يخضع لقواعد شكلية معينة، ولا يخضع لأجل معين لتقديمه؛ بحيث أنه يرفع في شكل رسالة عادية تتضمن البيانات اللازمة للوقوف على ظروف الملزم: هل هي معسرة أم لا، ويمكن توجيهه إلى الإدارة الجبائية طالما لم يتقدم الدين الضريبي، أما الطلب النزاعي فلا بد له من احترام الإجراءات الشكلية السالفة الذكر. ومن حيث الموضوع فإن الطلب الاستعطافي يهدف أساسا إلى الإسقاط الكلي أو الجزئي للضريبة وللجزاء المترتبة عليه بصفة قانونية<sup>2</sup>.

وعلى مستوى الجهة التي توجه إليها الطلبات الاستعطافية يمكن القول أنه إذا كان الطلب النزاعي يوجه إلى مديرية الضرائب فإن الطلب الاستعطافي يوجه إلى أعلى سلطة في الإدارة الجبائية. وإذا كان الأصل كما أسلفنا أن الوزير المكلف بالمالية هو الذي تعود له سلطة البت في هذا الطلب؛ إذ ليس هناك ما يمنع من تفويت هذه المهمة إلى موظفين ساميين وغالبا ما يتعلق الأمر بمدير الضرائب بالنسبة لمديرية الضرائب أو الخازن العام للمملكة. بالنسبة للخرينة العامة للمملكة وعلى المستوى العملي، نلاحظ أن المديريات الجهوية هي التي تتولى إعداد ملف الطلبات الموجهة إليها وذلك بإبداء رأيها في مضمونها، ثم بعد ذلك

1 ويتسنى للقابض ذلك إما بطلب تنزيل المبالغ الواجبة لتعذر استخلاصها وهنا يتقدم بطلبه إلى إدارة الوعاء والتصفية قصد تنزيل الدين الضريبي من حساباته وعليه أن يثبت تعذر الاستخلاص بجميع الطرق، ويظل (المدين) الملزم مع ذلك مدین بالمبلغ الضريبي طيلة المدة القانونية قبل تقادم الدين إذا أصبحت وضعيته ميسورة وإما بطلب الإعفاء من المسؤولية الذي قد ينتج عن إغفال القابض تقديم طلب التنزيل أو تقديمه بدون شواهد تعززه حتى أصبح الدين متقاعدا.

2 الطلب الاستعطافي الذي يكون الهدف منه إسقاط الجزاءات يتعلق بكافة أنواع الضرائب، أما الذي ينصب على أصل الضريبة، فلا يمكن تقديمه إلا في الضرائب المباشرة.

تحيله على الإدارة المركزية التي تملك صلاحية اتخاذ القرار في شأنه، وتستعين في هذا الصدد بالإضافة إلى رأي المديرية الجهوية التي قامت بتبليغ الملف برأي لجنة الطلبات الاستعطفية التي يعد دورها حاسما في هذا الشأن.

### المطلب الثاني: سلطات الإدارة الضريبية للبث في الطلب الاستعطافي

من المعلوم أن البث في الطلبات الاستعطفية يدخل في إطار السلطة التقديرية للإدارة الجبائية، بمعنى أن الإدارة المعنية قد تستجيب إلى طلب الملمزم، أو قد ترفضه، لكن ما العمل في حالة تعسف الإدارة ورفضها النظر في طلب الملمزم؟ لاسيما أن الطلب الاستعطافي قد يكون له دور محوري في تسوية النزاع الضريبي.

### الفقرة الأولى: حدود سلطات الإدارة أثناء البث في الطلب الاستعطافي

إن الإدارة الجبائية لها كامل الصلاحية والسلطات للبث في الطلب الاستعطافي بدون أن تكون ملزمة بتعليل قراراتها، التي قد تكون عبارة عن قبول الطلب بحيث تخفض في هذه الحالة مبلغ الضريبة أو الجزاءات المرتبطة بها كليات أو جزئيا. أو عبارة عن رفض هذا الطلب، وقد يتصور في هذه الحالة الأخيرة أن يكون الملمزم يعيش ظروفًا مادية عسيرة حقيقية وله وثائق يحتج بها، ومع ذلك يرفض طلبه من طرف السلطات المختصة بدون أن تكون ملزمة بتعليل قرارها، وهنا يطرح الإشكال التالي: هل يمكن للملمزم أن يطعن في هذا القرار أمام القضاء أم أنه قرار محصن ضد أي مراقبة قضائية؟.

إن سكوت المشرع المغربي، وعدم تناوله لهذه النقطة، لا يسعنا في الجواب على هذا السؤال، وبذلك يتعين الرجوع إلى المبدأ العام للمشروعية، الذي يأبى أن تكون هناك قرارات محصنة ضد أي مراقبة قضائية، رغم مساسها بحق من الحقوق<sup>1</sup>. ونكون هنا في مجال قضاء المشروعية الذي تعتبر دعوى الإلغاء صيغته الطبيعية، ويحق بالتالي للمعني بالأمر الطعن عن طريق دعوى الإلغاء في القرار السلبي لوزير المالية، ولا يحد من هذه الإمكانية

1 يسير في هذا الاتجاه كل من: جعفر حسون، ص53، وعبد القادر التعلاتي، ص 64، مرجعين سابقين.

أن الأمر يتعلق بالسلطة التقديرية لهذا الأخير، ومن تم رفع الدعوى في مجال الملائمة، ما دام أن هذا المجال تطاله المراقبة القضائية لقاضي الإلغاء ضمن شروط وضوابط من شأنها ترشيد ممارسة السلطة بدون تعسف أو انحراف، ولذلك فإن الوضع في فرنسا استقر على أن الطعن في قرار الإدارة الرفض للطلب الاستعطافي، يمكن تقديمه أمام القضاء الإداري عن طريق دعوى الإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة، وقد أكد الفقه الفرنسي هذه الإمكانية بقوله:

"La jurisprudence admettant cependant que la décision refusant la remise puisse gracieux être défermée au juge administratifs par la voie du recours pour abus de pouvoir"<sup>1</sup>.

وهذا الرأي الفقهي، كرسه التشريع والقضاء الفرنسي<sup>2</sup>، حيث أجاز هذا الأخير الطعن بالتجاوز في استعمال السلطة في قرار رفض الطلب الاستعطافي، متى كان مشوباً بعيب الانحراف في السلطة أو كان الهدف من قرار الرفض غير المصلحة العامة، أو لعدم الاختصاص<sup>3</sup>، إذن فمسألة الطعن في قرار الإدارة أمام القضاء واردة وإن كانت رهينة بتوفر الأسباب التي يستند إليها الملزم في دعواه، وتجدر الملاحظة أنه في حالة رفض الطلب الاستعطافي، لا مانع من تقديم طلبات استعطافية جديدة، تنصب على نفس الضريبة، كلما ظهرت وقائع جديدة ومخالفة لما تم تضمينه في الطلب الاستعطافي الأول.

1 Françoise de Rocca et Jean Michel rougie : "Précontentieux fiscal". Edition Eyrolles ; 1992 ; P17.

2 تجدر الملاحظة أن المشرع الفرنسي تطرق للطلبات الاستعطافية ضمن المادة 247 L من (L.P.F) : Livre de Procédure fiscal : [www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte](http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte)

3 تجدر الملاحظة أن الاجتهاد القضائي الفرنسي جد متطور فيما يتعلق بالمنازعات للضريبة وهذا راجع إلى أن هذه المنازعة مؤسسة في فرنسا على مستوي الموضوع بواسطة المدونة العامة للضرائب "code général des impôts" وعلى مستوى المسطرة بواسطة قانون الإجراءات الضريبية "livre de procédure fiscal".

وإجمالاً، تعتبر هذه أهم الإشكاليات التي تطرحها مسألة السلطة التقديرية للإدارة الجبائية فيما يتعلق بالبت في الطلبات الاستعطافية، التي يمكن أن تلعب دوراً هاماً في تسوية الخلاف الجبائي.

### الفقرة الثانية: مدى فعالية الطلب الاستعطافي في تسوية النزاع الجبائي

إن الطلب الاستعطافي الذي يتقدم به الملتزم أمام الإدارة الجبائية، يمكن أن يعمل على تسوية الخلاف الجبائي، ما لم يتم إبرام صلح بين الإدارة والملتزم، تطبيقاً للمقتضيات العامة المضمنة في قانون الالتزامات والعقود<sup>1</sup>، التي تقر بالصلح كأسلوب لحسم النزاع، وذلك بتنازل أحد طرفي عقد الصلح عن جزء مما يدعيه لنفسه، لأن هذا الأسلوب لا يجوز اللجوء إليه في مادة الضرائب على اعتبار أنها تدخل في إطار النظام العام، الذي لا يجيز القانون إجراء الصلح بشأنه<sup>2</sup>، مع العلم أن المشرع الضريبي أقره كأسلوب تدبير، أما فيما يتعلق بالضرائب الجمركية، حيث يخول للإدارة العامة للجمارك الحق في إبرام مصالحه بشأن تسوية النزاع الذي قد يقع بينها وبين الملتزم، يبقى الطلب الاستعطافي هو الحل الوحيد للوصول إلى تسوية النزاع القائم بين الإدارة والملتزم، على اعتبار أنه لا يمكن اللجوء إلى إبرام عقد صلح بينهما.

كانت هذه نظرة موجزة عن طبيعة وأشكال الطعون، التي يمكن للمكلف أو المدين تقديمها أمام الإدارة الجبائية في حالة عدم إجراء مسطرة التصحيح الضريبي، أما في حالة إجراء هذه المسطرة، فإن المشرع الضريبي، نص على إتباع قواعد معينة تحت طائلة إلغائها، فما هي هذه الإجراءات؟ وما هي الضمانات المخولة للملزمين أثناء القيام بها؟.

1 الصلح كحل بديل ومساعد للمسطرة القضائية التقليدية هو حل لنتلافى ضياع الوقت والمصاريف المادية، فهو كحل ناجع يشارك فيه أطراف النزاع أنفسهم مما يجعله مقبولاً لديهم وهو من جهة أخرى يشبع ثقافة الحوار بعيداً عن تعقيدات وتكاليف المساطر الإدارية والقضائية، نصت عليه مقتضيات، الظهير الشريف المؤرخ في 12 غشت 1913، بمثابة قانون الالتزامات والعقود كما وقع تعديله وتتميمه بتاريخ 22 شتنبر 2011، وذلك ضمن الفصل 1098 الذي جاء فيه أن: "الصلح عقد، بمقتضاه يحسم الطرفان نزاعاً قائماً أو يتوقيان قيامه، وذلك بتنازل كل منهما للآخر عن جزء مما يدعيه، أو بإعطائه مالا معيناً أو حقاً".

2 عملياً، قد يكون الصلح أثناء تقدير الضريبة، ويبقى إعمال الصلح كآلية لإنهاء النزاع غير ممكن بعد هذه المسطرة.

نشير في هذا السياق إلى أن الإجابة عن هذه التساؤلات، تم تأجيلها لإدراج ذلك ضمن المحور المتعلق بالطعون المقدمة أما اللجان الضريبية بصفقتها الجهة المختصة بالبت فيها.

وتجدر الملاحظة إلى أن المشرع الضريبي المغربي، قد عمل على توحيد مسطرة التصحيح بالنسبة للثلاثية الجبائية الرئيسية: الضريبة على الشركات الضريبية على القيمة المضافة والضريبة العامة على الدخل<sup>1</sup>، وقد كنا نأمل أن يمتد هذا التوحيد إلى مسطرة الطعن وصلاحيات اللجان الضريبية، فإن كان المشرع قد ألزم بإحداث هذه اللجان، فإنه ترك المبادرة للإدارة في تحديد مقر كل لجنة محلية لتقدير الضريبة، وكذلك تحديد دائرة اختصاصها الترابي، والأمر ليس كذلك للجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية التي أخضعها المشرع مباشرة لسلطة الوزير الأول وجعل مقرها بالرباط، ونظرا للدور الطلائعي الذي تلعبها هذه اللجان في مجال الأساس الضريبي، عمل المشرع على إسناد رئاستها لقضاة، وهذا يشكل ضمانا أساسية، تضاف إلى الضمانات التي خولها للملزم، والتي سنتطرق إليها ضمن هذا الفرع على أن ننتقل بعد ذلك للحديث عن اختصاصات هذه اللجان والشروط الواجب توفرها لعرض النزاع أمامها.

I الأصل في الالتزام للضريبي أن يتم ربطه إما عن طريق التصريح الذي يتقدم به الملزم، أو عن طريق الإدارة بواسطة أعوانها واللجان المتخصصة في ذلك، حسب نوعية الضريبة والآليات التشريعية والقانونية المعمول بها في هذا المجال.

وفرض القانون على الملزم التصريح ببداية النشاط الخاضع للضريبة لتمكين الإدارة من التعرف على نشاطه: التصريح بالحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة للضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات، للتصريح برقم الأعمال الخاضع للضريبة على القيمة المضافة، ثم التصريح بانتهاء النشاط الخاضع للضريبة. لكن هذه المرحلة ليست نهائية لكون المشرع منح للإدارة كما للملزم فرصة تدارك الأخطاء والاعفالات التي يمكن أن تقع في مرحلة الربط سواء كان السبب في ذلك هو عدم التصريح أو السهو من طرف الإدارة.

كما أن لا شيء يمنع الملزم من أن يعمل على تصحيح الربط الضريبي الذي يراه غير مناسب.

وتتميز هذه المسطرة بوجود وسيلتين للتصحيح، تؤديان إلى نتائج مسطرية مختلفة وهما: تصحيح الضريبة عن طريق تقويم التصريح المدلى به من طرف الملزم، وهي مسطرة تواجهية بين هذا الأخير والإدارة، توفر للطرفين إمكانية الحوار وتبادل الحجج من أجل الوصول إلى تقدير مناسب للوعاء الضريبي. والوسيلة الثانية هي الفرض التلقائي الذي تقوم به الإدارة بشكل انفرادي إما بناء على مقتضيات قانونية عند عدم تقديم الملزم للإقرار الضريبي، أو عدم إرفاق التصريح بالوثائق اللازمة لفرض الضريبة، أو عند عدم مسك المحاسبة بشكل منتظم، أو بناء على توقف المسطرة التوجيهية في مرحلة من المراحل (لمزيد من التفصيل: أنظر عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 115).



## خلاصة الفصل الأول

يتبين مما سبق، أن التظلم الإداري في المادة الجبائية، يعنى ببساطة عدم رضا الملزم بالقرار موضوع النزاع المتخذ من طرف الإدارة الجبائية، فيبادر المعني بالأمر إلى تقديم مطالبة إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار، طالباً إعادة النظر فيه بسحبه أو إلغائه.

فالجهة الإدارية مصدرة القرار من حقها حال علمها بعدم مشروعية قرارها، أن تصحح قرارها وتطهره من العيوب التي لحقت، بل يعد ذلك أفضل من إلغاء القرار قضائياً<sup>1</sup>؛ ومن شأن ذلك أن يظهر احترامها للقانون، وتقديرها لموقف القضاء من خلال بحث الإدارة المعنية في مشروعية قرارها، وإعادتها للملزم المتضرر حقوقه، دون إجباره على الطعن في القرار موضوع النزاع أمام القضاء، وهذا هو الإجراء المفروض الذي يتعين على الجهة الإدارية مصدرة القرار أن تتخذه.

ومن المعنى السابق للمطالبة في المادة الجبائية، يمكن أن نستنتج أن المراد من المطالبة -نزاعية أو استعطفية-، التي يتقدم بها الملزم المعني إلى الجهة الإدارية المختصة، حسب الحالات والشروط، التي سبق ذكرها في هذا المحور، إن المكلفين المعنيين، من جهة أولى غالباً ما يفضلون اللجوء مباشرة إلى الإدارة الضريبية صاحبة القرار موضوع النزاع، وأغلبهم يقف عند هذا الحد ويقتنع بالحل الإداري، ما دام أن مسألة الطعن أمام الإدارة مسألة إلزامية قبل اللجوء إلى عرض النزاع على الجهة القضائية المختصة.

ومن جهة ثانية، إن معظم خلافات الإدارة الجبائية مع المكلفين، غالباً ما تسوى عن طريق الحوار المباشر، مادام أن طبيعة الطعون الإدارية المقدمة من طرف المكلفين تتعلق موضوعها بطلبات تصحيح الأغلط والإهمال المرتكبة في تقدير الأساس الضريبي، أو تحديد مبلغ الضريبة، وهذا ما يجعل الإدارة الضريبية تعمل على إصلاح أخطائها وإنصاف

1 رأيت فودة: "النظام القانوني للميعاد في دعوى الإلغاء"، دار النهضة العربية، سنة 1998، ص 167.

المكلفين المعنيين من الأضرار التي قد تلحقهم، بسبب تلك الأخطاء غير المقصودة من طرف الإدارة المعنية.

وعموماً، إن الأهداف التي يتوخى الملزم تحقيقها من سلوك مسطرة المطالبة النزاعية، يمكن إجمالها فيما يلي:

- مطالبة الإدارة بالتطبيق السليم للقانون الضريبي، والعمل على إصلاح الأخطاء التي ارتكبتها أثناء تقدير وعاء الضريبة أو تصفيته، كأن تكون الضريبة قد فرضت مكررة أو وقع خطأ في فرضها، وفي مثل هذه الحالات، إذا تبين للإدارة الجبائية أنها أخطأت في تحديد الضريبة بادرت إلى تصحيح الخطأ الذي ارتكبته، وإذا كان الملزم قد دفع مبالغ مستحقة يكون له أن يطلب استرجاعها، ويمكن للإدارة حسب المادة 236 من مدونة الضرائب أن تباشر الإسقاط التلقائي بمبادرة منها؛

- للمطالبة بالحصول على امتياز أو حق معترف به بنصوص قانونية أو تنظيمية، وفي كلتا الحالتين، يهدف الملزم من وراء ذلك إسقاط الضريبة كلياً أو جزئياً أو استرداد مبلغ الضريبة إذا سبق له دفع مبلغها؛

- حالات التضريب التلقائي كجزاء عن إخلال الملزم بواجبه التصريحي<sup>1</sup>.

- حالات التضريب الجزافي أو تطبيق الحد الأدنى على الملزمين الصغار

الخاضعين للنظام الجزافي حينما ينازعون في الأساس الذي فرضت عليه الضريبة؛

- حالات تخلف الملزم أو المقابلة التي خضعت لفحص ضريبي عن الجواب عن

الرسالة التبليغية الأولى أو الثانية في أجل القانوني، أو عدم طلب تقديم النزاع أمام اللجنة

المحلية لتقدير الضريبة؛

- حالة الامتناع عن الامتثال للفحص الضريبي دون تقديم أية وثيقة محاسبية؛

- حالة عدم دفع الضريبة في الآجال القانونية سواء تعلق بضرائب النتيجة المصرح بها أو الضرائب المحصلة من الغير لفائدة الخزينة، إذا كان الملزم ينازع في الأساس المعتمد أو ضرورة الاقتطاع، وإلا قدم طلبه في إطار الاستعطف لإسقاط غرامات التأخير مثلاً؛

- حالة التضريب المباشر بالنسبة للضريبة المهنية، أو "الباتانتا" التي تعتمد على تصريح خاص ولو أن عناصرها يتم استفاؤها من التصريحات بالنتيجة، بحيث يرجع للإدارة معالجة المنازعات الخاصة بهذه الضريبة؛

ففي جميع هذه الحالات، لا يجوز للملزم عرض النزاع أمام القضاء، إلا بعد سلوك مسطرة المطالبة أمام مديرية الضرائب<sup>1</sup>.

أما المنازعة في التحصيل، فقد حدد المشرع مجالها في حالتين<sup>2</sup>:

- عدم قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل؛

- ثم الحالة المتعلقة بعدم اعتبار أداءات قام بها الملزم، وتعني أن للملزم الحق في التظلم إذا ما اقتضى منه المحاسب مبالغ ضريبية يكون قد سبق له أن أداها شريطة أن يثبت الملزم واقعة الأداء، غير أن السؤال الذي يطرح هو هل هاتين الحالتين واردتين على سبيل الحصر أم على سبيل المثال؟ مع أن هناك مجالات أخرى ترتبط بعمليات التحصيل ولكن المدونة لم تنص عليها على الرغم من أنها تشكل موضوع خلاف بين المدين وبين الجهة المكلفة بالتحصيل، منها على سبيل المثال.

أما بخصوص الطلبات التي يستعطف فيها الملزم الإدارة، فهي لا تحمل مضامين تظلمية، بل تبقى ذات صبغة استعطافية، يستهدف أصحابها عطف الإدارة، مع الإقرار بقانونية الواجبات المفروضة عليهم، وكذا المساطر المعتمدة في ذلك، فالطلب

1 أقرت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقاً) في قرارها عدد 79 للمؤرخ في 2006/2/1، مؤكدة فيه على أنه، بغض النظر عن مدى احترام الإدارة للمسطرة، فإن الطعن في الضريبة المفروضة تلقائياً على المدعي تقتضي تقديم مطالبة إلى مدير الضرائب قبل رفع الدعوى أمام المحكمة تحت طائلة عدم قبول الطلب؛ القرار أورده محمد الشريقي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة- الرباط، 2011، مرجع سابق. ص 49.

2 سعاد بنور، مرجع سابق، ص 32.

الاستعطاقي *Demande Gracieuse*، كآلية متاحة للملزم في حالة عدم وجود نزاع ضريبي؛ فالتظلم الاستعطاقي ليس له طبيعة نزاعية، يلجأ إليه المكلف بالضريبة ملتصقا من الإدارة الضريبية إعفاءه كليا أو جزئيا من مبلغ الضريبة أو الجزاءات، التي قد تطاله في حالة التأخر عن الأداء<sup>1</sup>. كما يرفع التظلم الاستعطاقي إما من الخاضع للضريبة أو من طرف القابض المكلف باستخلاص مبلغ الضريبة كما سبقت الإشارة إلى ذلك آنفا.

وخلافا لمضمون وطبيعة الطلبات الاستعطاوية، فإن المنازعة في عملية تقدير أساس الضريبة، انطلاقا من ممارسة الإدارة الضريبية حق المراجعة، وذلك من خلال إعادة النظر في مقدار الضريبة، نتيجة لسلوك الإدارة مسطرة التصحيح الضريبي، أو بلجوتها إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية، وبالموازاة مع حق الإدارة في مراقبة التصريحات المقدمة إليها، هذا مع توفرها على سلطة إعادة تقدير الأسس الضريبية المصرح بها، ففي مثل هاته الحالات، منح المشرع المكلف المعني إمكانية تقديم طعن في حالة عدم توصله إلى اتفاق مع مفتش الضرائب حول أساس الضريبة موضوع عملية المراجعة، حيث أصبحت سلطة التقدير هذه من اختصاص اللجان الضريبية، التي سنحاول التعرف على أنواعها وعلى تركيبتها، ثم على اختصاصها والمسطرة أمامها، إضافة إلى طبيعتها القانونية، وذلك ضمن المحور التالي.

<sup>1</sup> عبد القادر التعلاتي، مرجع سابق، ص 59.

## الفصل الثاني: مسطرة الطعه أمام اللجان الضريبية

تمت الإشارة ضمن المحور السابق إلى أن معظم التشريعات الضريبية المعاصرة تأخذ بالطعن الإداري، كإجراء أولي وإلزامي في حالة البحث عن حل للخلاف الذي قد يقع بين الإدارة الجبائية والملزم، والغاية من ذلك، توفير المزيد من الضمانات لفائدة المكلفين في مواجهة الامتيازات والسلطات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية على مستوى جميع المراحل التي تمر منها العملية الضريبية؛ فبالنسبة للإجراءات المتعلقة بالمنازعات الجبائية على مستوى فرض الضريبة واحتسابها مثلاً: تشتمل على عدة أحكام الغاية منها تخويل المكلفين الحد الأدنى من الضمانات، مع العلم أن الغاية الأساسية من هذه الإجراءات، إقرار نوع من التوازن بين الواجبات المفروضة على المكلفين وبين السلطات المخولة للإدارة الضريبية.

ولعل أبرز الخلافات التي تحدث بين الإدارة الضريبية والمكلفين بهذا الصدد هو ما يعرف بالتصحيات، إذ يتضح من خلال المسطرة التي أقرها المشرع لحل مثل هذه الخلافات وألزم كل من الإدارة والملزمين بإتباعها<sup>1</sup>. وجود مراحل مختلفة للبت في النزاعات التي تنشأ بين طرفي العلاقة الضريبية، وذلك على غرار إنجاز العملية الضريبية، التي تتم أيضاً على مراحل، وإذا كان المشرع قد ألزم المكلفين بتقديم الإقرارات الضريبية داخل الآجال المحددة إلى الإدارية الضريبية المختصة، فإن هذه الأخيرة منحت لها صلاحية مراقبة صحة تلك الإقرارات ومدى مطابقتها للقانون، ومقابل حق المراقبة المخول للإدارة الضريبية، منح المشرع المكلفين في حالة عدم اقتناعهم بما خلصت إليه عملية المراقبة التي تباشرها الإدارة الضريبية، وما ينتج عنها من تصحيح للنتائج. فبعد استكمال مراحل المسطرة التوجيهية دون حصول اتفاق بين الإدارة الضريبية والملزم، فإن هذا الأخير من حقه وفقاً للتشريع الضريبي طلب إحالة نقط الخلاف العالقة على أنظار اللجان الضريبية، التي أحدثها المشرع كضمانة إضافية لفائدة الملزم باعتبارها هيئة مستقلة عن الإدارة<sup>2</sup>. فهي

1 عبد الفتاح بنعياد: "وضعية المكلفين في إطار الضريبة على الدخل"، مرجع سابق، ص 169 وص 170.

2 محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص 577.

تسعى إلى حماية الملزم في إطار تطبيق الإجراءات الدقيقة لمسطرة الفحص بتصحيح مفهوم القانون والإحلال محله مفهوم العدالة أو التوفيق. بينهما أو البحث في مدى التطبيق الصحيح للقاعدة القانونية على الوقائع المتنوعة باختلاف النشاط المهني والمعطيات الاقتصادية التي تتحكم فيه<sup>1</sup>.

إن اللجان الضريبية، تمثل فكرة مبتدعة في إجراءات المنازعات الضريبية، حيث لجأ المشرع إلى تنظيم تعاون ما بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة، ومن أجل أن يعطي هذا التعاون نتائجه الإيجابية، أنشئت لجن مختصة، تسمى: اللجان المحلية لتقدير الضريبة كدرجة ابتدائية، ولجنة وطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب.

ويبقى الهدف الأساسي من إنشاء هذه اللجان، هو وضع حد للنزاع الضريبي في بدايته دون وصوله للقضاء، وهذه اللجان هي مجرد تنظيم إداري لمحاولة التقريب بين وجهات النظر لكل من الإدارة الجبائية والمكلف من جهة، ومن جهة أخرى أحدث المشرع هذه اللجان لضمان نوع من توازن القوى بين المكلف والإدارة الجبائية، التي عادة ما تتمتع بسلطات وصلاحيات هامة، سواء أثناء مسطرة فرض الضريبة أو خلال مسطرة التحصيل وفرض الغرامات المتعلقة بذلك.

وتختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة، إما من طرف المكلفين أو من طرف الإدارة، والتي يرتبط موضوعها بنتائج مسطرة التصحيح الضريبي.

ومن أجل الإحاطة بمسطرة التظلم أمام اللجان الضريبية، ومعرفة أنواع هذه الأخيرة وتحديد اختصاصاتها، وطبيعة قراراتها، سندرس تكوين واختصاصات اللجان الضريبية في المبحث الأول، وسنتناول الطبيعة القانونية للجن الضريبية في المبحث الثاني.

## المبحث الأول: ضوابط عمل اللجان الضريبية

لقد توخى المشرع المغربي من إنشاء لجان التحكم في المادة الضريبية<sup>1</sup>، إشراك المكلفين في نشاط الإدارة الضريبية قصد إيجاد تعاون وثيق بينهما، لذلك أجمع الفقه على أن هذه اللجان تعتبر بحق من أهم الضمانات الفعلية المخولة للمكلفين، وقد تكرست هذه الضمانات من خلال التغيير الذي حصل على تكوين واختصاصات هذه اللجان من جهة (المطلب الأول)، والذي أثار جدلا حول تحديد طبيعتها القانونية، من جهة ثانية (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: تكوينه واختصاصات اللجان الضريبية

يتوفر التشريع الجبائي المغربي على نوعين من اللجان الضريبية؛ فهناك اللجان المحلية لتقدير الضريبية كدرجة ابتدائية (الفقرة الأولى)، واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية كدرجة استئنافية (الفقرة الثانية)، وبذلك أصبح الطعن في الأساس الضريبي، يتم ابتدائيا أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، واستئنافيا أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، ويشكل نظام الطعن على درجتين، ضمانة إضافية لحفظ حقوق الخاضع للضريبة وإدارة الضرائب على حد سواء.

### الفقرة الأولى: اللجان المحلية لتقدير الضريبة

تم إحداث اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بمقتضى مرسوم مؤرخ في 30 دجنبر 1987 قصد النظر ابتدائيا في الطعون المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، لكن ابتداء من قانون المالية لسنة 2001 توسع اختصاصها ليشمل أيضا الطعون المتعلقة بضريبة التسجيل والضريبة على الأرباح العقارية،

1 يعتبر وجود اللجان الضريبية كهيئة متخللة في المنازعة الجبائية أمرا قديما في النظام الضريبي المغربي، ويرجع ذلك إلى تاريخ إصدار القانون رقم 37.89 المتعلق بالضريبة الحضرية، قانون الضريبة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.228 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989، ج.ر. عدد 4027 بتاريخ 03/01/1990 الصفحة 33.

بعد ما كان ذلك من اختصاص اللجنة المحلية للتقييم التي تم إلغاؤها وورثت اللجنة المحلية لتقدير الضريبة جميع اختصاصاتها، وطبقا لمقتضيات المادتين 220 و221 من المدونة العامة للضرائب، يجوز للخاضع للضريبة أن يطعن في الأساس الضريبي المحدد أو المقدر من طرف مفتش الضرائب المختص، أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كدرجة أولى، داخل أجل ثلاثين يوما الموالية لتاريخ توصله برسالة التبليغ التصحيحية الثانية، وذلك وفق الشروط والشكليات المشار إليها بالمادتين المذكورتين، وحتى تؤدي هذه اللجنة مهمتها بكيفية قانونية صحيحة، نصت المادة 225 من المدونة نفسها على ضرورة أن تتشكل كل لجنة محلية من الأعضاء التاليين، الذين سنتطرق إليهم بنوع من التفصيل ضمن النقطة الموالية.

#### أولا: تكوين اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

لقد توخى المشرع من تركيبة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إضفاء طابع المصادقية على العملية الضريبية<sup>1</sup>، وتحدث هذه اللجان على صعيد كل إقليم أو عمالة، مهمتها النظر في النزاعات المعروضة عليها من طرف المكلفين بالضريبة، الذين قد لا يوافقون على نتائج مسطرة التصحيح التي تباشرها الإدارة الضريبية على التصريحات المقدمة إليها، وتتكون اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من الأعضاء التاليين<sup>2</sup>:

• قاض، رئيسي، ويعين هذا العضو الذي ينتمي إلى الهيئة القضائية، من بين قضاة المحكمة الابتدائية لمكان انعقاد اللجنة، بمقتضى قرار للوزير الأول باقتراح من وزير العدل، وغالبا ما يكون هو رئيس المحكمة الابتدائية أو من ينوب عنه من القضاة، وهدف المشرع الجبائي من وراء هذا التعيين بعث الثقة والاطمئنان في نفوس الملزمين حتى لا يحسبوا أنفسهم في موقع ضعف أمام إدارة ضريبية قوية ولها سلطات واسعة، بالإضافة إلى ضمان الحياد والاستقلالية والنزاهة في العمل؛

1 عبد الغني شكري: "منازعات الضرائب المباشرة بين التسوية الإدارية والحل القضائي"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي للمدرسة الوطنية للإدارة العمومية"، 1992/1993، ص 305.

2 المادة 225 من المدونة العامة للضرائب.



• ممثل لعامل العمالة أو الإقليم الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصه، ويعين من طرف العامل من بين الموظفين العاملين تحت إمرته، بصفته ممثلاً للسلطة التنفيذية وصلة وصل بين سكان العمالة والإقليم والسلطة المركزية، وهكذا نجد بعض العمال من يعين ممثلاً عنه بعض الأطر التابعة سواء للقسم الاقتصادي والاجتماعي أو التابعة لقسم التعمير، ويمكنه أن يعين ممثلاً عنه من أي قسم شاء من الأقسام التابعة للعمالة أو الإقليم؛

• رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله الذي يقوم بمهمة الكاتب المقرر، ويتكلف بإعداد تقرير مفصل ومعلل يعرض فيه طبيعة النزاع المقدم أمام أنظار اللجنة، ونوع الضريبة المطعون فيها، والهوية الكاملة للطاعن، والضرائب أو الرسوم المؤداة أو الأسس المصرح بها، وكذا مبلغ الضرائب أو الرسوم أو الأسس الجديدة المعدلة، وموقف الخاضع للضريبة من التعديلات والتصحيحات التي أدخلت على إقراراته مع ملاحظاته وردوده، ثم موقف الإدارة الضريبية من خلال الأسس والمعايير والعناصر والمقارنات التي اعتمدتها في عملية المراقبة والتصحيح؛

• ممثل للخاضعين للضريبة يكون تابعا للفرع المهني الأكثر تمثيلاً للنشاط الذي يزاوله الطالب، ويعين من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلاً للنشاط الذي يزاوله الطاعن من طرف عامل العمالة أو الإقليم وذلك لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد لمدة ثلاثة أشهر إذا لم يعين من يخلفه.

وتتبت اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في الأمر بصورة صحيحة، إذا حضرها ثلاث أعضاء على الأقل من أعضائها من بينهم الرئيس وممثل الخاضعين للضريبة. وتتداول بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، فإن تعادلت رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس، وتبت بصورة صحيحة خلال اجتماع ثان بحضور الرئيس وعضوين آخرين، فإن تعادلت الأصوات رجح الجانب الذي ينتمي إليه الرئيس<sup>1</sup>.



1 محمد بن طلحة الدكالي: "المحاكم الإدارية بالمغرب"، دار الثقافة للنشر والتوزيع الدار البيضاء، 1997، ص 123.

ويجب أن تكون مقررات اللجان المحلية مفصلة ومعللة، ويحدد بأربعة وعشرين (24) شهرا الأجل الأقصى الذي يجب أن يفصل بين تاريخ تقديم الطعن 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 أعلاه، بانتهاء أجل الأربعة والعشرين ( 24 ) شهرا وبإمكانية تقديمه لطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل الستين ( 60 ) يوما الموالية لتاريخ تسلم الإشعار، وفي حالة عدم تقديم طعن داخل أجل الستين ( 60 ) يوما السالف الذكر، يفرض المفتش الضرائب باعتبار الأسس المعتمدة في رسالة التبليغ الثانية، ولا يجوز أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب.

ويتم تعيين ممثلي الخاضعين للضريبة وفق الشروط التالية:

■ فيما يخص الطعون التي تهم 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 القوائم 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 المعيّنين في حظيرة اللجنة المحلية.

■ فيما يخص الطعون التي تهم 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 تمثيلاً، المدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعينين في حظيرة اللجنة المحلية. ويباشرون تعيين الممثلين المشار إليهم أعلاه، قبل فاتح يناير من السنة التي تبتدئ خلالها مهامهم في حظيرة اللجان المحلية، وإذا طرأ تأخير على تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك عائق، وقع تلقائياً تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لفترة لا تتجاوز ثلاثة (3) أشهر.

■ إذا استحال تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لأي سبب من الأسباب أو لم يتأت في فاتح أبريل تعيين الممثلين الجدد للخاضعين للضريبة، وجب إخبار الخاضع للضريبة بذلك وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، ويجوز للخاضع للضريبة في هذه الحالة أن يقدم إلى رئيس المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مكان فرض الضريبة، داخل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة، طلباً يلتزم فيه الممثل أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مؤلفة فقط من رئيسها وممثل عامل العمالة أو الإقليم ورئيس المصلحة المحلية للضرائب، فإن انصرم الأجل المذكور من غير أن يقدم أي طلب، عرضت الإدارة النزاع على اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 226، وأخبرت بذلك الخاضع للضريبة داخل أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام من تاريخ توجيه العريضة المنصوص عليها في المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

■ يمكن أن تضيف اللجنة إليها، فيما يخص كل قضية خبيرين اثنين على الأكثر، تعينهما من بين الموظفين أو الخاضعين للضريبة ويكون لهما صوت استشاري، وتستمتع اللجنة إلى ممثل الخاضع للضريبة، إذا طلب ذلك أو إذا رأت أنه من اللازم الاستماع إليه. في كلتا الحالتين، تستدعي اللجنة في آن واحد ممثل أو ممثلي الخاضع للضريبة وممثل أو ممثلي إدارة الضرائب المعينين من لدن الإدارة لهذا الغرض.

تستمع اللجنة إلى الطرفين كل على حدة أو هما معا إما بطلب من أحدهما أو إذا ارتأت أن هذه المواجهة ضرورية.

يجوز للخاضع للضريبة أن ينازع قضائيا في الضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية، بما في ذلك المتعلقة منها بالمسائل التي صرحت اللجان المذكورة بشأنها بعدم الاختصاص، وذلك وفق الشروط والآجال المنصوص عليها في المادة 242 من المدونة العامة للضرائب.

وتجتمع اللجنة بأمر من رئيسها، وبطلب من رئيس المصلحة المحلية للضرائب الذي بعد إعداده لتقارير حول الملفات المزمع عرضها على أنظار اللجنة المحلية، يوجه مراسلة في الموضوع إلى الرئيس يطلب فيها انعقاد اللجنة، ويتعين على هذا الأخير تحديد تاريخ ومكان الانعقاد<sup>1</sup>.

وقبل تناول اختصاصات هذه اللجان، لا بد من الإشارة إلى كون تنظيم اللجان المحلية لتقدير الضريبة، قد عرف مجموعة من التعديلات، خاصة على مستوى عدد الأعضاء وطريقة تعيينهم، إذ يلاحظ على تشكيلة هذه اللجان بعد التعديل الأخير، أنه لم يعد يغلب عليها الطابع الإداري عكس ما كان عليه الأمر قبل التعديل، حيث انتقلت رئاستها من ممثل العمالة، إلى القاضي، وفي رأينا من شأن هذا الإجراء، أن يحقق نوعا من التوازن في المراكز القانونية، وهذا ما يشكل خطوة إيجابية من طرف المشرع نحو تعزيز الضمانات المتاحة لفائدة الملزم في علاقته بالإدارة الضريبية، ذلك أن اللجان لما كانت رئاستها من اختصاص ممثل العمالة، فإن ذلك كان يحول دون تحقيق الغاية التي من أجلها أحدثت هذه اللجان، مما أفقد الملزمين الثقة في استقلالها عن السلطة التنفيذية.

#### ثانيا: اختصاصات اللجان المحلية لتقدير الضريبة

حدد المشرع اختصاص اللجان المحلية لتقدير الضريبة في البت في المطالبات المقدمة إليها من طرف المكلفين الكائن مقرهم أو موطن مؤسستهم داخل دائرة اختصاصها، وهي

1 بخصوص تشكيل اللجان المحلية لتقدير الضريبة وكيفية تعيين أعضائها، راجع مقتضيات المادة 225 من المدونة العامة للضرائب.

تتظر في النزاعات المعروضة عليها المتعلقة أساسا بفرض وتأسيس الضريبة، يلزمها القانون بعدم النظر في القضايا التي تخص تفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية، والتصريح في مثل هذه الحالات بعدم الاختصاص، إذ حصر المشرع اختصاص هذه اللجان في النظر في المسائل الواقعية فقط وبالتحديد العناصر المكونة للأساس الضريبي، الذي على ضوءه يتم إقرار وفرض الضريبة، الأمر الذي طرح مجموعة من الصعوبات سواء بالنسبة للمكلفين المعنيين وكذلك بالنسبة لهذه اللجان، ففي كثير من الحالات يصعب فيها التمييز بين المسائل الواقعية، وتلك المتعلقة بالقانون.

وفي هذا السياق يبدي الفقه الضريبي المغربي ملاحظتين أساسيتين:

1. في الوقت الذي حصر فيه المشرع المغربي اختصاص هذه اللجان في تحديد الأساس الضريبي، نجد باقي التشريعات توسع من نطاقه ليشمل منازعات الوعاء والتحصيل، بل يمتد اختصاصها إل الطلبات الاستعطفية؛

2. يقيم المشرع المغربي تميزا في إطار اختصاصات اللجان المحلية لتقدير الضريبة بين المسائل الواقعية والقانونية، الأمر الذي نراه متجاوزا في غيره من التشريعات المعاصرة<sup>1</sup>.

وعموما فاللجان الضريبية مختصة بكل ما من شأنه التحقق من الوجود المادي للوقائع، وبالتالي فهي غير مختصة بتحديد الطبيعة القانونية للمهنة الممارسة مثلا، ذلك ما أكدته القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 12 دجنبر 1969، وقرار آخر صادر عن نفس الجهة بتاريخ 14 نوفمبر 1973، ولتدليل صعوبات التمييز بين المسائل القانونية والواقعية، قد أورد الفقه الضريبي بعض الأمثلة<sup>2</sup>:

1 عبد الفتاح بنعياد: "وضعية المكلفين في إطار الضريبة على الدخل 1984"، مرجع سابق، ص 166.

2 محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليلا، مرجع سابق، ص 67.

■ إن تقدير المصاريف الحقيقية القابلة للخصم هي مسألة واقع ولكن البحث عن أساس هذه المصاريف الحقيقية في التشريع الذي يحدد المصاريف مبلغها، طريقة حسابها هي مسألة قانون؛

■ إن معرفة ما إذا كان دخل ما، يدخل أولا يدخل في تقدير الأساس الضريبي يقتضي معرفة ما إذا كان المشرع قد أدخله أو لم يدخله ضمن العناصر المكونة لهذا الأساس وبالتالي فإن الأمر يتعلق بمسألة قانونية.

يتضح من خلال هذه الأمثلة مدى التداخل الحاصل بين المسائل الواقعية والقانونية، لذلك غالبا ما نتواجد أمام عدم إمكانية الفصل بينهما وفي هذه الحالة، نرى أن يسند الاختصاص إلى المحاكم الإدارية بصفتها صاحبة الولاية العامة، ولكونها تمارس عمل الرقابة على عمل اللجان الضريبية، حتى لا تتعدى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة على اختصاصات القاضي الضريبي، فثبت عن قصد أو عن غير قصد في مسائل قانونية، وفي ذلك مساس خطير بالضمانات التي توخى المشرع توفيرها للملزمين من خلال إحداث اللجان الضريبية.

وبعد تناول الاختصاص النوعي للجنة المحلية لتقدير الضريبة، ورصد بعض الإشكالات المطروحة بخصوص صعوبات التمييز بين المسائل الواقعية والمسائل القانونية، يمكن القول أن الأمر مختلف بالنسبة لاختصاصها الترابي، ذلك أن إنشاء هذه اللجان الضريبية وتواجدها في أكبر عدد من العمالات والأقاليم، يندرج في إطار تكريس سياسة إدارة القرب، لذا تم إنشاء لجن محلية في كل عمالة أو إقليم بالشكل الذي سيجعلها تستجيب مستقبلا للتقسيم الإداري للمملكة.

وما تجدر الإشارة إليه، أن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة لا تمارس كل اختصاصاتها بدون رقابة، بل أن مقرراتها تكون معرضة للطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، والتي سنحاول التعرف على ضوابط عملها من حيث تنظيمها واختصاصاتها

ضمن النقطة الموالية، على أن يتم بحث الطبيعة القانونية للجن الضريبية بين الطبيعة الإدارية والقضائية في محور لاحق.

### الفقرة الثانية: اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية

أحدثت اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية سنة 1989 بموجب القانون المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، مقرها بالرباط، أطلق عليها إسم "اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة"، ترفع إليها الطعون في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة وتعرض عليها النزاعات المشار إليها في الفقرة 2 من البند 2 من المادة 45 من نفس القانون، وجعلت هذه اللجنة تحت السلطة المباشرة للوزير الأول<sup>1</sup>.

وتعتبر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية بمثابة درجة استئنافية<sup>2</sup>، للمقررات الصادرة عن اللجان المحلية في موضوع الضرائب، والتي تعتبر قراراتها نهائية لا يمكن الطعن فيها إلا أمام المحاكم الإدارية وفق الشروط التي يتطلبها القانون، ويمكن أن تقدم الطعون في مقررات اللجنة المحلية من طرف الملزم أو من طرف الإدارة الجبائية.

وتتميز اللجنة المحلية لتقدير الضريبة عن اللجنة الوطنية، بأن هذه الأخيرة لها اختصاص وطني، وتتألف من عدد كبير من الأعضاء، الأمر الذي استلزم توزيعها إلى سبع لجن فرعية، تيسيرا لمعالجة الملفات المعروضة عليها داخل آجال معقولة، وللتعرف على هذه اللجنة، سنتطرق إلى تكوينها في نقطة أولى (أولا)، وفي نقطة ثانية (ثانيا)، سنستعرض

مهامها واختصاصاتها.

1 المادتين 45 و46 من الظهير الشريف رقم 1.85.347 صادر في 20 ديسمبر 1985 بشأن تنفيذ القانون رقم 30.85 بفرض الضريبة على القيمة المضافة، الجريدة الرسمية عدد 3818 بتاريخ 1986/01/01 الصفحة 2 .

2 إن إحداث المشرع المغربي للجنة الوطنية للطعون الضريبية، جاء مخالفا لبعض التشريعات المقارنة كفرنسا، حيث تحال النزاعات من هذا القبيل على اللجنة الجهوية للضرائب المباشرة والضرائب على الأعمال كلجنة وحيدة قبل عرض النزاع على القضاء الإداري، لمزيد من التفصيل بخصوص هذه النقطة يمكن مراجعة:

-Gilles Bachelier et autres ; le Contentieux fiscal: Op. cit :P 43.

### أولاً: تركيبة اللجنة الوطنية للطعون الضريبية

سبق التذكير أن اللجنة الوطنية للطعون الضريبية، تعتبر هيئة استئنافية في إطار مسطرة المنازعات المتعلقة بعملية تصحيح الأسس الضريبية، التي يتم البت فيها على درجتين، فبعد تبليغ القرار الصادر عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، يمكن للمكلف وللإدارة الضريبية، تقديم طعن في القرار المذكور أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية داخل الأجل المحدد قانوناً<sup>1</sup>.

وبالنسبة لتركيب اللجنة الوطنية للطعون الضريبية يتبين من خلال مقتضيات المدونة العامة للضرائب، أنها عرفت بعض التعديلات مقارنة بالتشكيلة السابقة للإصلاحات، فتم بذلك تكريس الإصلاحات التي أحدثت على مستوى بنية هذه اللجنة، التي تتألف من الأعضاء الآتي ذكرهم<sup>2</sup>:

• رئيس: يرأس اللجنة الوطنية للطعون الضريبية قاض يعينه رئيس الحكومة باقتراح من وزير العدل، ينوب عنه في حالة غيابه رئيس لجنة فرعية، يعين كل سنة من طرف الرئيس، وتقسم إلى سبع لجان فرعية، وإلى جانب الرئيس، تضم اللجنة الوطنية للطعون الضريبية أعضاء آخرين ويتعلق الأمر ب<sup>3</sup>:

• سبعة قضاة يعينهم رئيس الحكومة باقتراح من وزير العدل، وذلك بعدما كان عدد القضاة الأعضاء في هذه اللجنة، لا يتجاوز خمسة قضاة.

• ثلاثون موظفاً، يعينهم رئيس الحكومة باقتراح من وزير المالية يتوفرون على تكوين جبائي محاسباتي، جبائي قانوني، أو اقتصادي، من بين فئة مفتش على الأقل، أو من درجة مساوية لها، ويلحق هؤلاء باللجنة الوطنية.

1 أنظر المادة 226 من المدونة العامة للضرائب.

2 بالنسبة لتكوين اللجنة الوطنية، حسب منطوق المادة 41 من للضريبة على الشركات، والمادة 46 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، كانت تتألف اللجنة الوطنية من الأعضاء التاليين: 5 قضاة + 25 موظفاً يعينهم الوزير الأول سابقاً بناء على اقتراح وزير المالية ووزير الصناعة التقليدية ووزير الصيد البحري + 100 شخص من عالم الأعمال، لمزيد من التوضيح أنظر محمد شكيري، مرجع سابق ص 586.

3 أنظر المادة 226 من المدونة العامة للضرائب



• مائة عضو من قطاع المال والأعمال، يعينهم رئيس الحكومة لمدة 3 سنوات باقتراح مشترك من وزراء المالية، والتجارة والصناعة، والصيد البحري، والصناعة التقليدية، يتم اختيار هؤلاء من بين المرشحين الذين تضمهم اللوائح المقترحة لهاته الغاية قصد المشاركة في أعمال اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، ما لم يكن أي عضو من هؤلاء قد سبق له أن شارك في مناقشة نفس الملف أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

ويتم اختيار هؤلاء من بين المنخرطين في المنظمات المهنية الأكثر تمثيلاً.

• كاتب عام<sup>1</sup>، ويعين من طرف رئيس الحكومة باقتراح من وزير المالية، وتم حصر

مهامه فيما يلي:

- تدبير الموارد البشرية والشؤون الإدارية؛
- طلب عناصر المسطرة من إدارة الضرائب؛
- توزيع الملفات على الموظفين أعضاء اللجنة وعلى اللجان الفرعية؛
- برمجة الملفات أمام اللجان الفرعية؛
- تنظيم جلسات اللجان الفرعية.

وتنقسم اللجنة الوطنية إلى سبع لجن فرعية، تتداول كل واحدة في القضايا المعروضة

عليها، وتجتمع بمبادرة من الرئيس المشرف على تسيير اللجنة الوطنية للطعون الضريبية، وتتألف كل لجنة فرعية من:

- قاض رئيسي؛
- موظفين اثنين؛
- ممثلين اثنين للملزمين؛
- كاتب مقرر لحضور اجتماعات اللجنة دون أن يكون له حق التصويت.

1 تطبيقاً لمقتضيات المادة 226 من المدونة العامة للضرائب، أحدث منصب الكاتب العام بموجب المرسوم 606-09-2 المؤرخ في 30

ويحضر الموظفون الذين بحثوا الملفات اجتماعات اللجان الفرعية بوصفهم كتابا مقررين، ويكون لهم صوت استشاري كما يمكن أن ينضم إلى اللجنة الفرعية خبير أو خبيران يكون لهما أيضا صوت استشاري، ويكون حضور المكلف والعون الذي قام بتبليغ التصحيح أو من ينوب عنه إلزاميا على مستوى اللجنة الفرعية، بينما يكون حضور المكلف غير إلزامي في اجتماعات اللجنة المحلية، ما لم يطلب المكلف الطاعن ذلك، ويشترط لصحة مداوالاتها أن يحضر الرئيس وعضوان من بينهما ممثل الإدارة، وممثل الخاضعين للضريبة، وإذا لم يتوفر هذا النصاب، يمكن للجنة أن تثبت بصفة صحيحة في جلسة ثانية بحضور الرئيس وعضوين آخرين.

ولا يمكن لممثل الخاضعين للضريبة أن يحضر اجتماع اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، إذا تعلق الأمر بنزاع سبق أن نظر فيه في حظيرة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

#### ثانيا: اختصاصات اللجنة الوطنية وشروط اللجوء إليها

بالنسبة لاختصاصات هذه اللجنة، قد حصرها المشرع في البت في الطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة، سواء تعلق الأمر بالضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة أو حقوق التسجيل. ففي حالة عدم موافقة الخاضع للضريبة على التصحيحات المنجزة من طرف الإدارة الضريبية، يمكنه تقديم طعن بشأن ذلك إلى مفتش الضرائب، الذي يسلمه بدوره إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل أربعة أشهر، ولهذه اللجان أجل أقصى للبت في النزاعات المعروضة عليها محدد في أربعة وعشرين شهرا ابتداء من تاريخ تقديم الطعن، ويمكن تقديم الطعن ضد قرارات اللجان المحلية لتقدير الضريبة خلال ستين يوما من تاريخ التبليغ من طرف الملزم أو الإدارة، ومن هنا يتضح أن تقديم الطعون أمام اللجان مشروط باحترام الإجراءات المسطرية المنصوص عليها في هذا الإطار، وذلك على غرار المسطرة المتبعة في تقديم المطالبات لدى الإدارة الضريبية، حيث يكون الملزم مقيدا بأجل محدد.

ولا يتم الطعن أمام اللجنة الوطنية في جميع المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، ذلك أن القرارات المتعلقة بالضريبة على الدخل التي تخص الأرباح العقارية وحقوق التسجيل، تصدر بصورة نهائية إذا كان مبلغ أصل الحقوق لا يتعدى 50000 درهم<sup>1</sup>.

باستثناء الضريبة على الأرباح العقارية وحقوق التسجيل، التي لا تتعدى قيمتها 50000 درهم، أصبح من حق المكلفين اللجوء إلى اللجنة الوطنية من أجل الطعن في قرارات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كيفما كان مبلغ الأساس الضريبي المحدد أمامها.

يتم الطعن بالاستئناف لدى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية بواسطة عريضة مكتوبة موجه إليها عبر البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل، تتضمن موضوع الخلاف القائم بين الإدارة و الملمزم، وترفق بالحجج التي يعتمد عليها الخاضع للضريبة، وتجدر الملاحظة أن هذا الفرق في المعاملة لا يفيد الإدارة التي لا تنقيد إلا باحترام الآجال القانونية، فالبيانات المتطلبة تساعد اللجنة على فهم عمق موقف الطاعن، لذلك فبالرغم من عدم إلزام الإدارة بها، فهي لا تستطيع الاستغناء عنها، حيث تجد نفسها على قدم المساواة مع الخاضعين للضريبة، وهذا عمل من شأنه أن يقلص من الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، باعتبارها الطرف القوي في منازعات الوعاء الضريبي<sup>2</sup>، وفي هذا الإطار ذهبت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في حكم صادر لها بتاريخ 2 دجنبر 1998 إلى أنه: "...وحيث أنه ظهر للمحكمة من خلال تصفحها لعريضة الطعن المقدمة من طرف الإدارة، أنها وإن كانت تتضمن جردا للوقائع، فإنها جاءت خالية من عرض للحجج التي تعتمد عليها لدحض مقرر اللجنة (...)، مما يكون معه الطعن في مقرر اللجنة الوطنية في غير محله، الأمر الذي يستدعي التصريح برفضه"<sup>3</sup>.

1 الحسن الكاسم: "اللجنة الوطنية للطعون الضريبية"، مقال منشور بمجلة دفتر المجلس الأعلى عدد 16، مرجع سابق ص98، ص99.

2 Rajae Remal: "Fraude fiscal "; Edition EL Hilal Al Arabia; 1996 P80.

3 حكم رقم 483، ملف عدد 98/241 غ، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 1998/12/2 (غير منشور).

ويعهد بالملفات المتعلقة بالطعن إلى موظفي اللجنة قصد إجراء بحث بشأنها، وبعد الانتهاء من البحث، تحال الملفات على اللجان الفرعية، التي تعقد عددا من الجلسات كلما اقتضى الأمر ذلك، وتستدعي اللجنة وجوبا الملزمين وممثل الإدارة الضريبية، في شخص المفتش الذي قام بتبليغ التصحيح وممثلي الملزمين، قصد الاستماع إلى وجهة نظر كل طرف على حدى.

وكما هو الشأن بالنسبة للجنة المحلية لتقدير الضريبة، تبت اللجنة الوطنية في جميع المسائل الواقعية دون المسائل القانونية، وهذا المقتضى من شأنه أن يحد من اختصاصات هذه اللجنة، الأمر الذي قد يؤدي إلى هدر حقوق المكلفين.

وبخصوص مقررات اللجنة الوطنية، يجب على هذه الأخيرة أن تقدمها معللة داخل أجل أقصاه سنتين ابتداء من تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة الوطنية<sup>1</sup>، وذلك بذكر الوقائع وإجراءات المسطرة، وترجع أهمية تعليل القرارات إلى تمكين الخاضع للضريبة والإدارة الضريبية من الطعن في تلك القرارات أمام المحكمة الإدارية المختصة كلما اقتضى الأمر ذلك.

ويمكن الطعن في مقررات اللجنة الوطنية، كلما تبين أن هذه الأخيرة بتت - بشكل مخالف لما ينص عليه القانون - في مسائل تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية، ذلك أن القواعد القانونية أيا كان مصدرها تحتاج إلى تفسير لتحديد قصد المشرع، وهذه المهمة من اختصاص القضاء، فكلما تبين للجنة أن البت في أمر يتطلب تفسير نص تشريعي أو تنظيمي غامض، إلا ويتعين عليها أن تصرح بعدم اختصاصها بالنظر في ذلك، لأن مسألة تفسير القانون كما أسلفنا، تعتبر اختصاصا منفردا للقضاء.

لكن الأمر لا يعتبر سهلا، إذ يختلط الواقع بالقانون، وتطبيق القانون بتفسيره مما يستدعي توضيح ومناقشة هذه الإشكالية نظرا لأهميتها، ثم للنقاش الذي طرح بشأنها، ومما

1 المادة 226 من المدونة العامة للضرائب.

زاد الأمر غموضاً بخصوص حدود اختصاص اللجان الضريبية، تركيبة هذه الأخيرة، كونها تضم - كما أسلفنا - ممثلين من السلك القضائي إلى جانب ممثلين عن الإدارة، ومن هنا تولد الجدل حول الطبيعة القانونية لهذه اللجان، هل هي هيئات إدارية أم قضائية؟

### المبحث الثاني: الطبيعة القانونية للجان الضريبية

إن النقاش الفقهي الذي أثاره تحديد الطبيعة القانونية للجان الضريبية، يرتبط ظهوره بتاريخ إحداث هذه اللجان، ويرجع ذلك إلى مجموعة من الاعتبارات، منها على الخصوص: تركيبة هذه اللجان، ثم طبيعة الاختصاصات المسندة إليها.

فرغم أهمية الدور الذي تلعبه اللجان الضريبية في إنهاء المنازعات المتعلقة بالفحص الضريبي، فإن المشرع لم يحدد طبيعتها القانونية<sup>1</sup>، فتارة يطلق عليها اسم لجن ضريبية، وتارة أخرى لجن التحكيم أو لجن الوساطة، أما الفقه، فقد انقسم بخصوص الطبيعة القانونية للجان الضريبية إلى اتجاهين: اتجاه يقول بطبيعتها الإدارية (المطلب الأول) وآخر يأخذ بطبيعتها القضائية (المطلب الثاني)، خاصة أن الإدارة هي صاحبة المبادرة في تعيين أعضائها، إلا أن رئاستها معهودة إلى قضاة، وفي هذا السياق يرى الاتجاه الأول، بأن اللجان الضريبية تستمد طبيعتها القانونية من الإدارة، أما الاتجاه الثاني فيرى بأن طبيعتها تستمد من رؤسائها.

#### المطلب الأول: اللجان الضريبية ذات طبيعة إدارية

يرى الاتجاه الفقهي الذي يعتبر أن اللجان الضريبية ذات طبيعة إدارية، أن الطعن أمام هذه اللجان، يدخل ضمن المنازعات الإدارية، ويعتمد أنصار هذا الرأي على عدة اعتبارات نذكر منها:

1 وذلك على خلاف المشرع المصري الذي منح لجن الطعن ولاية قضائية وخصها بإمكانية البت في جميع أوجه المنازعة سواء كانت واقعية أو قانونية، حيث جاء في حكم لمحكمة النقض: "أن لجان الطعن وإن كانت تعد هيئات إدارية إلا أن القانون أعطاهما ولاية القضاء إذ تفصل في الخصومة التي تكون بين مصلحة للضرائب والممول، وهي بهذه الصفة يجب أن تربط الأصول الهامة والمبادئ العامة للقاضي"، أورده موريس صادق: "قضاء منازعات للضرائب"، دار الكتب القانونية مصر، 1999، ص 244.

• إن هذه اللجان تخضع للجهاز التنفيذي، وذلك ما نصت عليه المادتين 225 و 226 من المدونة العامة للضرائب بخصوص خضوع اللجنة المحلية واللجنة الوطنية للطعون الضريبية للسلطة التنفيذية؛

• إن اللجان الضريبية تقوم بتحديد أسس فرض الضريبة تاركة للنقط القانونية للهيئات القضائية التي تختص بتفسير النصوص التنظيمية والتشريعية، وفق السلطة التقديرية للقاضي الإداري<sup>1</sup>، الشيء الذي لا تتوفر عليه اللجان الضريبية، لكونها أحدثت لغاية محددة، تتمثل أساسا في حل الإشكالات المتعلقة بالفحص الضريبي، فيما يخص تقدير الأسس الضريبية من حيث تقدير رقم الأعمال، وتحديد الأرباح والمصاريف القابلة للخصم، والتي تعتبر مسائل واقعية/تقنية.

وقد أكدت محكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا) في أكثر من مناسبة على انتفاء الصفة القضائية عن اللجان الضريبية، إذ جاء في إحدى القرارات التي نستدل بها في هذا الإطار: "وهكذا فعندما أنشأ المشرع هذه اللجان الضريبية، لم يكن يهدف إلى إنشاء قضاء إداري لأسس الضريبة، ولكن فقط إلى تمكين الأشخاص الذين فرضت عليهم هذه الضريبة ضمانا إضافية للبحث والتقدير من طرف سلطة إدارية متمتعة بصلاحيات اتخاذ القرار في مسائل واقعية من شأنها المساهمة في تحديد أسس الضريبة"<sup>2</sup>، وفي قرار آخر صادر عن المجلس الأعلى (سابقا)<sup>3</sup>، تم فيه الإقرار بصورة واضحة على أن اللجنة المركزية آنذاك، والتي كان يرأسها قاض ليست له أية صبغة قضائية، وأنها مجرد هيئة إدارية خصها المشرع ببعض الامتيازات دون أن تبلغ درجة الهيئة القضائية.

1 David Cyrille, Olivier Fouquet, Marie-Aimée Latournerie, Bernard Plagnet: "Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale", Editions SYREY, Paris 1991, P532.

2 محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، ص 114.

3 القرار الصادر بتاريخ 12 يوليوز 1962، أورده محمد شكيري، مرجع سابق، ص 591.

ومن خلال استقراء مضمون المادة 226 من المدونة العامة للضرائب، نجد أن اللجنة الوطنية للطعون الضريبية، تخضع للسلطة المباشرة لرئيس الحكومة، وأن جميع أعضائها يعينون من طرف السلطة التنفيذية، بالإضافة إلى أن قراراتها يتم الطعن فيها أمام المحاكم الإدارية باعتبارها قرارات إدارية، كما أن المشرع منع على اللجنة المذكورة تفسير النصوص القانونية أو التنظيمية، باعتبارها هيئة إدارية، ليست لها صبغة قضائية، كونها لا تصدر أحكاما بل قرارات إدارية قابلة للطعن أمام القضاء، ثم أن عدم إمكانية بثها في المسائل القانونية، يؤكد طبيعتها الإدارية، وينفي عنها الصبغة القضائية، ولتأكيد هذا الموقف، يستند أنصار هذا الاتجاه إلى مجموعة إضافية من المعايير، أهمها:

- عدم توفر عنصر الحياد الذي يشترط توفره في العمل القضائي لوجود موظفين تابعين لمصلحة الضرائب وعلى الرغم من أنه يرأسها قاض فمهمته إدارية أكثر منها قضائية<sup>1</sup>؛

- عدم تقيد هذه اللجان بالقواعد الشكالية المضمنة في قانون المسطرة المدنية، ثم أن استقلال هذه اللجان عن الإدارة، لا يعني أنها تكتسي صبغة قضائية<sup>2</sup>؛

- تكوينها من موظفين إداريين، ومن ثم تعد مقرراتها إدارية وليست أحكاما قضائية؛
- هذه اللجان تتوفر فقط على سلطة تحديد أسس الضريبة، ولا تملك سلطة اختصاص الفصل في المسائل القانونية، ولا يمكنه بصريح النص البت في المسائل القانونية، ومن ثم عدم إمكانية امتداد اختصاصها إلى تفسير النصوص القانونية والتنظيمية، الذي يعتبر اختصاصا أصيلا للقضاء وحده.

وبخصوص الاجتهاد القضائي المغربي، فقد حسم الطبيعة الإدارية للجن الضريبية، إذ جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2005/06/30، في الملف رقم

1 محمد مرزاق وعبد الرحمان ألبلا نفس، مرجع سابق، ص 114

2 عبد الحق الفندي: "الضريبة العامة على الدخل الأشخاص الذاتيين بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام (المالية العامة) الدار البيضاء 1993 ص 231.

2004/312 "أن الإدارة ملزمة بإحالة ملف النزاع الضريبي على اللجنة المحلية، وتكون أي مطالبة بأداء الضريبة المتنازع بشأنها قبل انتهاء المسطرة الإدارية أمام اللجنتين المحلية والوطنية مطالبة باطلة مادامت الإدارة قد حرمت الملزم من الحقوق والضمانات المخولة له على مستوى المنازعة الإدارية"، وانطلاقاً من هذا الحكم، يتبين أن المسطرة أمام اللجان الضريبية هي مسطرة إدارية<sup>1</sup>.

أما موقف الفقه المقارن بخصوص الطبيعة القانونية للجان الضريبية، يلاحظ أن معظم الفقهاء الفرنسيين، يعتبرون أن لجان الطعن الضريبية ذات طبيعة إدارية، مستبعدين بذلك إمكانية اكتسابها للصبغة القضائية، ومن هؤلاء الفقهاء، نجد الأستاذ (بيير لالوميير)، الذي يرى أن اللجان الضريبية ليست قضائية، وبالتالي فهي لا تختص في المسائل القانونية<sup>2</sup>، كما اعتبر نفس الفقيه، أن اللجنة الإقليمية ليست هيئة قضائية، وإنما جهازاً يساعد الإدارة في أعمال التقدير والتوفيق بين الإدارة الضريبية والمكلف لحل نزاعهما<sup>3</sup>.

نفس الرأي يأخذ به كل من: (جون ماري كوترت) و(لويس ترتباس)، حيث أكد أن الطعن أمام اللجان الإقليمية ليس إجراء قضائياً، بل إجراء إداري مكمل للإجراءات التي تقوم بها المأمورية حتى تصل مصلحة الضرائب في النهاية إلى تحديد رقم الأرباح التي تربط عليها الضريبة<sup>4</sup>.

ولقد سلك الأستاذ زكريا محمد بيومي نفس الاتجاه، عندما اعتبر أن "لجان الطعن الضريبي هي لجنة إدارية بحثة"<sup>5</sup>.

1 الحكم منشور بمجلة الحقوق المغربية، الجزء الأول برسم سنة 2010. (أورده حسن الكاسم)، مرجع سابق، ص 101.

2 Thierry Lambert: "Contrôle fiscal, principe et pratiques" éconómica. Paris, 1998, P207

—(ces institutions ne sont pas des juridictions et à ce titre, elles sont incompétences pour trancher les problèmes de droit).

3 Pierre la lumière: "Chronique de jurisprudence fiscale", revue de science financière; R.S.F 1965, P:94.

4 Louis trotabas et Jean-Marie cottet: "Droit fiscal jurisprudence générale", Paris : Dalloz; 4ème édition 1980, P303.

5 زكريا محمد بيومي: "الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري"، دار الاتحاد العربي للطباعة 1998 ص 203.



## المطلب الثاني: اللجوء الضريبية لجوء قضائية

يذهب كثير من الفقهاء إلى اعتبار اللجان الضريبية ذات طبيعة قضائية، إلا أنهم اختلفوا في الأسس التي اعتمدها لتبرير موقفهم، فإذا كان جانب من الفقهاء المغاربة<sup>1</sup>، يرون أن التعديلات المتتالية، والتي مافتئ المشرع المغربي يدخلها على تنظيم اللجان الضريبية، الأمر الذي جعل هذه اللجان تتسم بالصبغة القضائية، فقد استند أنصار هذا الرأي مثلاً على مجموعة من الاعتبارات، نذكر منها ما يلي:

- أن وجود قاض على رأس هذه اللجان، يعتبر من أهم الأسباب التي تشكك في الطبيعة الإدارية لها وتدفع بالتالي إلى القول بالصبغة القضائية لها.
- إن المسطرة المتبعة أمام اللجان الضريبية شبيهة إلى حد ما بالمسطرة المتبعة أمام الهيئات القضائية من حيث احترام حقوق الدفاع كما هو الشأن بالنسبة لتقديم الطعن في شكل عريضة وما يتعلق بالآجال وإمكانية الاستماع إلى الملمزم إذ ما طلب ذلك أو في إطار مسطرة حضورية وجها لوجه مع المفتش الذي أنجز التصحيح.
- أن المشرع ألزم اللجان الضريبية بتعليل مقرراتها، وهذا إجراء تقوم به الهيئات القضائية.

يتضح لنا مما سبق أن إسناد اللجان الضريبية لقاض تطرح العديد من الإشكاليات، خاصة على مستوى تحديد طبيعتها القانونية، وخلاف لذلك، فإن بعض الفقه المقارن، ينفي الصفة القضائية عن اللجان الضريبية رغم رئاسته من طرف قاض، وفي هذا الصدد يرى الفقيه (جون جوانيت)، "أن تواجد قاض في رئاسة اللجنة غير كاف لاعتبار اللجان الضريبية قضائية لسبب بسيط أن "اختصاصها ينحصر فقط في المسائل الواقعية، دون أن يشمل

1 من أنصار هذا الرأي، نجد أمينة جبران: حيث عبرت عن ذلك بقولها: "إن النصوص القانونية لم تحدد طبيعتها بشكل صريح بل هي هيئات إدارية أم قضائية، غير أننا من خلال قراءتنا لهذه القوانين استنتجنا كونها هيئات قضائية، لمزيد من التوفصيل انظر: "القضاء الإداري دعوى القضاء الشامل"، مرجع سابق، ص 206.

المسائل القانونية، الشيء الذي ينفي عنها صلاحية النظر في كافة النزاعات الضريبية و مراقبة مشروعاتها<sup>1</sup>.

أما بخصوص موقف الفقه المصري، فيرى جانب من الفقهاء أن لجان الطعن الضريبية تعتبر لجانا إدارية، بالنظر لطبيعة اختصاصها القضائي، فهي تختص بالفصل في جميع النزاعات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية<sup>2</sup>، أما الجانب الثاني من الفقه المصري، فيرى "أن اللجان الضريبية هي لجان قضائية وذلك لتشكيلها من قضاة"<sup>3</sup>.

وفي نفس الإطار يرى أحد الفقهاء، أن "إسناد رئاسة اللجان إلى أحد موظفي مصلحة الضرائب من شأنه أن يجعل هذا الرئيس يدافع عن وجهة نظر مصلحة الضرائب، خاصة وأنه يلعب دورا رئيسيا في إعداد رأي اللجنة، وصوته يرجع عند تساوي الأصوات، يضاف إلى ذلك أنه بين صفتي الخصم والحكم في نفس الوقت مما يبعد الثقة عن نفوس الممولين<sup>4</sup>، وتأسيسا على هذا الرأي الفقهي، يمكننا القول أن رئاسة اللجان الضريبية من طرف قضاة يشكل ضمانا أساسية وفعالة للملزمين، وبالتالي فإن المشرع المغربي لم يكن يهدف من وراء إسناد الرئاسة للجان الضريبية لقضاة تغيير الطبيعة القانونية لهذه الأخيرة، بل قصده في ذلك تحقيق الأهداف التالية:

- وجود قاض ضمن تشكيلة اللجان الضريبية سيضمن لا محالة عمل هذه اللجان ضمن إطار قانوني سليم على اعتبار أنه سيكون ملما بجميع النصوص القانونية الضريبية.
- التخفيف من حدة المشاكل التي قد تعترض عمل جل اللجان الضريبية والمتمثلة في صعوبة التمييز بين المسائل القانونية والمسائل الواقعية، وبالتالي ضمان الأداء الجيد من حيث الإجراءات المسطرية بما في ذلك المسطرة الحضورية والتبليغات القانونية.

1 فتحي إبراهيم: "طبيعة لجن التحكيم العامة وانعكاساتها على ضمانات المكلف"، رسالة السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، 1991-1992، ص 131.

2 مورييس صادق: "قضاء منازعات الضرائب"، مرجع سابق، ص 446.

3 محمد إبراهيم عبد الله القلموني: "المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات"، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة 1998، ص 203.

4 زكرياء محمد بيومي: "المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب"، مرجع سابق، ص 196.

• من شأن تعيين قاض على رأس اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للطعون الضريبية أن يبعث الارتياح ويبث الثقة في نفوس الخاضعين للضريبة بخصوص حياد هذه اللجان.

وفي رأي أحد الفقهاء المصريين حول طبيعة اللجان الضريبية، وهو الموقف الأقرب إلى الصواب، أن اللجان الضريبية، تعتبر هيئات إدارية ذات طابع قضائي، فتشكيل هذه اللجان وتكوينها يسمح بالقول إن أعمالها ذات طبيعة قضائية، إذ إنها لا تقرر باسم أحد الطرفين، بل تسترشد أسباب النزاع وتصدر قرارها بعد البحث والنقاش على أساس ما قامت به من فحص. إلا أن الوظيفة المناطة بهذه اللجان لا يمكن أن ترتقي إلى درجة المحاكمة العادية، ولا تنزل لأن تكون مجرد لجان تقدير لا تفصل في نزاع<sup>1</sup>.

بعد البحث ومحاولة استجلاء الطبيعة القانونية للجن الضريبية، وبسط وجهات نظر مختلف الفقهاء، سواء المدافعين عن الطبيعة القضائية للجن الضريبية، أو من الاتجاه الذي يرى أن طبيعتها إدارية، نخلص إلى القول أن الطبيعة القانونية للجن الضريبية، ليست قضائية ولا إدارية، فهي هيئات مستقلة عن السلطة التنفيذية رغم تدخل الحكومة في تعيين أعضائها وتحمل مديرية الضرائب نفقات تسيير اللجنة الوطنية، ولا ولاية للسلطة القضائية على تسيير هذه اللجان رغم رئاستها من طرف قاض، وإتباعها لمجموعة من القواعد الإجرائية المعمول بها في مجال القضاء؛ كإجراءات التحقيق وتعليل القرارات.

إن اللجان الضريبية من حيث تكوينها واختصاصاتها، وتسيير أشغالها تعتبر خليطا من المعايير المميزة للهيئات القضائية أو الإدارية، وهذا ما يجعل منها هيئات مستقلة، ذات طبيعة خاصة (sui generis)<sup>2</sup>، فهي آلية لإنهاء المنازعات الضريبية التي قد تطرح بين الملمزم والإدارة الضريبية في إطار المسطرة التوجيهية لتقدير الأسس الضريبية، حيث جعل

1 عبد الباسط وفا؛ 'فض المنازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري'، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص 20.

2 Sui generis est un terme latin de droit, signifiant « de son propre genre » et qualifiant une situation juridique dont la singularité prévient tout classement dans une catégorie déjà répertoriée et nécessite de créer des textes spécifiques [http://fr.wikipedia.org/wiki/Sui\\_generis](http://fr.wikipedia.org/wiki/Sui_generis)

المشرع اللجوء إليها ضماناً إضافية للملزم، الذي لا يقتنع بنتيجة الطعن أمام الإدارة الضريبية التي باشرت عملية الفحص بشأن التصريحات المودعة لديها، والتي تكون محل تصحيح غير متفق عليه من طرف الملزم المعني.

وختاماً لهذا المحور، يجب التذكير أنه بعد البت في النزاع المعروض عليها، وصدور المقرر النهائي عن اللجنة الوطنية، تقوم الإدارة الجبائية من جهتها بإصدار الأمر بالتحصيل الضريبي المفروضة على الأسس التي حددتها اللجنة الضريبية، ويكون الملزم في هذه الحالة مجبراً على أداء الضريبة المفروضة عليه بهذا الشكل، فلا يوقف مسألة الأداء قيام الملزم بإجراء الطعن في مقرر اللجنة الوطنية أمام المحكمة الإدارية المختصة.

## خلاصة الفصل الثاني

يشكل الطعن أمام اللجان الضريبية، ضماناً إضافية منحها المشرع للملزم من أجل إيجاد حل للنزاع الذي ينشأ بينه وبين الإدارة الضريبية، دون اللجوء إلى المسطرة القضائية، ومن المزايا التي تتيحها مسطرة الطعن أمام اللجان الضريبية، أن هذه اللجان تتولى دراسة ملفات الطعن المعروضة على أنظارها دراسة جيدة، ويتم الاستماع إلى طرفي النزاع بكل تجرد ومسؤولية قبل إصدار أي قرار بشأن المسائل الواقعية المتصلة بموضوع النزاع. كما تكمن أهمية الطعن أمام اللجان الضريبية، في كون هذه الأخيرة تعتبر هيئة مستقلة نوعاً ما عن الإدارة الضريبية، فخلافاً للمطالبة التي تقدم للإدارة الضريبية، حيث تعتبر حكماً وخصماً في آن واحد، فإنها أمام اللجان تترافع على قدم المساواة مع الخاضعين للضريبة، فتكون ملزمة بإثبات جدية تقديراتها.

لكن الملاحظة التي تسترعي الانتباه في هذا السياق، أن تقييد المشرع للجان الضريبية بالبت في المسائل الواقعية فقط، دون تفسير المقتضيات القانونية أو التنظيمية، يعتبر عائقاً أمام المجهودات والمسااعي التي تبذلها من أجل تسوية المنازعات الجبائية في مراحلها الأولى، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذا المقتضى قد عقد من مهام هذه اللجان وطرح صعوبات عملية، وذلك لصعوبة التمييز أو الفصل بين ما هو واقعي وما هو قانوني بخصوص النزاعات التي تنشأ بين طرفي العملية الضريبية، أضف إلى ذلك، أن المشرع الضريبي، جعل نطاق تدخلها ينحصر في مجال نزاع الوعاء دون نزاع التحصيل في مادة الضرائب المباشرة.

ومن هنا يتبين أن أهم العوامل، التي تحد من تدخل هذه اللجان في إيجاد تسوية فعالة للنزاعات التي تعرض عليها، عدم اتساع مجال اختصاصها ليشمل المسائل القانونية والواقعية التي ينشأ بشأنها نزاع بين أطراف العملية الضريبية، وتجاوزاً لهذا الإشكال، وضمناً لفعالية عمل اللجان الضريبية في تسوية المنازعات الجبائية، يستحسن توسيع مجال اختصاص هذه اللجان، وذلك على غرار ما هو معمول به بالنسبة للأنظمة الضريبية

المقارنة، كالتشريع الضريبي الفرنسي الذي وسع من مجال تدخل هذه اللجان، بمنحها صلاحيات أوسع بخصوص تسوية منازعات الضرائب المباشرة، حيث وسع من مجال اختصاصاتها، وجعلها تشارك مع الإدارة الضريبية في إعداد التقديرات الجزافية<sup>1</sup>.

لكن بالرغم من الصعوبات والإختلالات التي تعتري عمل اللجان الضريبية، فإنه حسب بعض الإحصائيات التي تخص المنازعات الجبائية المحالة على اللجنة الوطنية والتي تقارب 500 طعن سنوياً، تتم تسويتها ولا ترفع منها إلى القضاء إلا حوالي 10 % من الطعون، ترفعها مديرية الضرائب بسبب تجاوز اللجنة لاختصاصاتها<sup>2</sup>.

أما على مستوى تشكيل اللجان الضريبية، فباستثناء إسناد المشرع رئاسة هذه اللجان لقضاة ضمانا لحسن تطبيق القانون بشكل سليم، فالملاحظ كما أسلفنا القول، أن الأسلوب المتبع في تشكيلها هو التعيين، الأمر الذي يكون له انعكاس سلبي على استقلالية هذه اللجان، كما أن منح صلاحيات تعيين ممثلي الملمزمين لرئيس الحكومة، يعتبر مسا بحقوق الملمزمين، بحيث كان من المفروض أن يتم تعيين هؤلاء من طرف هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية، تتوفر فيها جميع شروط الحياد والنزاهة والشفافية، كالهيئات المهنية مثلا، وذلك بحكم انتماء الملمزمين إليها، أو بالأحرى يترك الحق للملمزم في اختيار من يمثله.

فإذا كانت غاية المشرع من إحداث هذه اللجان، تخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز أو ضيق في قدرته المالية، بالشكل الذي لا يسمح له بتسديد ديونه، فيلجأ إلى هذه اللجان، ملتصا منها مساعدته بالتخفيف عنه أو بإعفائه من الضرائب المفروضة عليه قانونا<sup>3</sup>، فمن الواجب تمكين الملمزم حق اختيار من يمثله ويدافع عن وضعيته كطرف في النزاع الذي ينشأ بينه وبين الإدارة الضريبية، التي تتوفر على سلطات وصلاحيات واسعة في مجال تعيين ممثلي اللجان الضريبية.

1 Jacques Grocclaude et Philippe Marchessou: "Droit Fiscal Général", Dalloz, 1997, P 47.

2 احمدوش مدني: "الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية"، مرجع سابق، ص 128.

3 Charles Debbasch: "Contentieux Administrative", 2eme édition, Dalloz, Paris, 1978, P 836.

## خلاصة الباب الأول

كما سبقت الإشارة إلى ذلك، أن الأصل في العملية الضريبية أنها تنطلق بإقرار الخاضع للضريبة، وتتدخل الإدارة استثناء لتحل محل الملزم عند تخليه لسبب من الأسباب في ممارسة حقه/التزامه المتعلق بتقديم التصريح الضريبي المنصوص عليه قانونا، وبالتالي يتحول التصريح إلى تصحيح نتيجة لممارسة الإدارة الضريبية حق المراقبة أو الفحص الضريبي، إلا أنه خلال هذه العملية قد ترتكب بعض الأخطاء غير المقصودة من طرف الإدارة.

لذا، كان من الأجدر أن نولي أهمية كبرى للمنازعات الضريبية في مرحلتها الأولى أمام الإدارة الضريبية، باعتبارها المرحلة الحاسمة والإجراء الجوهرى الممنوح للمكلف للدفاع عن حقه، وذلك عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو تحصيلها، ثم لكون هذه المسطرة في تسوية المنازعات الضريبية، تمثل حقا ينص عليه القانون، فكان ضروريا تناولها بنوع من التفصيل، حتى يتسنى لنا الوقوف على جدوى ومدى استفادة الملزم من هذا الحق.

لهذا، تعرضنا من خلال هذا المحور لأهم الجوانب المتعلقة بالمرحلة ما قبل القضائية لتسوية المنازعات الضريبية؛ سواء تلك التي تهم مسطرة البت في المنازعات الجبائية من طرف الإدارة الجبائية، أو تلك المتعلقة بالهيئات المتدخلة في المنازعات الضريبية.

وبعد أن تطرقنا بشكل مفصل لمسطرة التظلم أمام الإدارة الضريبية، انتقلنا إلى استقراء المواد القانونية المنظمة للجان الضريبة، خاصة اللجنة الوطنية للطعون الضريبية، كما توقفنا عند النقاش الذي أثير بشأن طبيعتها القانونية، حيث استنتجنا في هذا الإطار أنها تدخل في إطار الهيئات المستقلة عن الإدارة، ولا تخضع لأية سلطة أخرى ولو أن مديرية الضرائب تتولى نفقات التسيير بالنسبة للجنة الوطنية للطعون الضريبية، وفي ختام محاور هذا الباب، توقفنا على مجموعة من الملاحظات، حيث تبين أن هناك مجموعة من الصعوبات والعراقيل التي تحول دون تحقيق الغاية المتوخاة من المسطرة ما قبل القضائية في تسوية المنازعات

الجبائية، والتي سنحاول بسطها ضمن خلاصات القسم الثاني من هذه الأطروحة، لتقييم مدى نجاعة المسطرة الإدارية في تسوية المنازعات الجبائية، ولمعرفة إلى أي مدى أن هذه المسطرة تساهم في تدعيم ضمانات المكلفين بالضريبة ولا تشكل عبئا إضافيا على أطراف العملية الضريبية.

لكن ما ينبغي الإشارة إليه في ختام هذا المحور، أنه بالرغم من الأهمية والمكانة التي تحتلها المرحلة ما قبل القضائية في الحد من المنازعات الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية، باعتبارها كذلك مرحلة حاسمة وضرورية، أتاحتها المشرع للمكلف للدفاع عن حقه، وهذا عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة، كما تعتبر هذه المرحلة وسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، ولمزيد من التوضيح بخصوص أهمية المسطرة التمهيدية في تسوية المنازعات الجبائية، أنها تمكن الإدارة في إطار حوارها مع الملزم من تسوية أي خلاف بينهما دون اللجوء إلى القضاء المختص، وذلك من خلال إيجاد حلول ملائمة لمختلف النزاعات التي قد تشوب علاقة الإدارة الضريبية بالملزم، مما ينعكس على استقرار المعاملات بينهما بشكل إيجابي، ويعزز ثقة الملزمين في تصرفات الإدارة الضريبية.

أضف إلى ذلك، أن مسطرة التظلم يبقى سلوكها من طرف المكلف مهما لتسوية النزاعات الضريبية التي تنشأ بينه وبين الإدارة الضريبية، وفي هذا السياق، يجب التأكيد على أن التظلم يكون مفيدا للمكلف بالضريبة بالرغم من علمه مسبقا بأن الإدارة سوف ترفض شكايته، أو يعلم بقرار أو رد الإدارة مسبقا بإعلامه شفويا مثلا، أو لكونه قدم شكاية حول ضريبة كانت فرضت عليه بنفس الشروط في سنة سابقة، وقدم بمناسبتها شكاية ورفضت، وقد أكد ذلك مجلس الدولة الفرنسي في قرار له بتاريخ 1974/10/30<sup>1</sup>، حيث وجب على المكلف إيداع التظلم حسب ما هو منصوص عليه قانونا، لكي لا ترفض دعواه

1 Jean Lamarque: "Contentieux Fiscal, Répertoire du Contentieux Administratif", édition Dalloz, Paris 1995, P3.



أمام القضاء، لأن إجراء التظلم الإداري في مادة الضرائب يعد إجراء إجبارياً، لا تقبل الدعوى القضائية في غيابه، كما سنوضح ذلك ضمن المحور اللاحق.

والأهم من ذلك، أن يتفادى المكلف بالضريبة بواسطة التظلم الضريبي الكثير من الوقت والجهد والمال، ويحقق بذلك مقصده بكل سهولة، بحيث تتضح له موقف الإدارة من خلال الشكاية التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية، فيتبين بذلك خلفيات النزاع المتعلق إما بمسطرة فرض أو تحصيل الضريبة، المتميزة أساساً بتقنياتها وعناصرها الفنية والحسابية، التي يصعب أحياناً كثيرة على المكلف اكتشافها وفهمها لوحده، خاصة مع تكرار تعديل القوانين الضريبية وتعقدها، بالإضافة إلى ذلك، تظهر له الدوافع والإعتبارات التي دفعت الإدارة إلى اتخاذ القرار الذي يكون موضعاً للتظلم، هذا من جهة، ومن جهة ثانية يسمح التظلم الضريبي بفتح باب الحوار وتقريب وجهات النظر بين الإدارة الجبائية والمكلف، وإظهار نوايا وطلبات كل طرف، ومن ثم قد تكون النتيجة النهائية حل النزاع بين الطرفين.

لكن، فبالرغم من المزايا التي قدمها المشرع من خلال إعطائه حق التظلم الإداري لدى الإدارة الضريبية، وكذلك الطعن أمام اللجان الضريبية، التي تبقى القرارات الصادرة عنها غير ملزمة سواء للإدارة أو للمكلف إلا في حالات استثنائية.

وفي ظل هذا الوضع، تبقى الإدارة الجبائية هي صاحبة السيادة وتتمتع بسلطات وامتيازات معتبرة في مواجهة مكلف يعتبر ضعيفاً بالنسبة إليها، وبالتالي يخلل التوازن في المراكز القانونية بين الطرفين.

وتبعاً لما تم ذكره في هذا الباب، إن قاعدة اللجوء المسبق إلى الإدارة قبل عرض النزاع على القضاء، تجد جذورها في القانون الإداري منذ أمد بعيد، ومفادها أن القضاء قبل البت في دعوى المتظلم، يجب أن يعرف موقف الإدارة وسند قرارها، وعلى مستوى القانون الضريبي، الذي نشأ في أحضان القانون الإداري، فقد أجمعت أغلب التشريعات الجبائية على فرض قاعدة التظلم التمهيدي سواء أمام الإدارة نفسها أو أمام لجن مختصة قبل اللجوء إلى القضاء، كما أن القضاء المغربي سواء العادي أو الإداري بعد إنشاء المحاكم الإدارية، قد

حسم في هذا الأمر بعدة أحكام ومقررات بعدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء، وهذه الحيثية ستكون موضوع تحليل ضمن الباب الثاني أدناه، والمتعلق بالمسطرة القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة.

وخلاصة لكل ما تقدم، إن منازعات الضرائب المباشرة، أراد لها المشرع أن تقطع شوطاً تمهيدياً، قد يكون في الحالات العادية أمام الإدارة الجبائية، وقد يكون في حالة إجراء مسطرة التصحيح الضريبي أمام اللجان الضريبية، فإذا لم تسفر هذه المرحلة عن حل مرض لأحد الطرفين (الملزم والإدارة الضريبية)، كان من حقهما اللجوء إلى القضاء للفصل النهائي في النزاع القائم بينهما، فيتم الانتقال بذلك إلى مرحلة جديدة وحاسمة، ويتعلق الأمر بالمرحلة القضائية في تسوية منازعات الضرائب المباشرة.

## الباب الثاني:

### المسكرة القضائية في تسوية منازعات الضرائب المباشرة

سبق أن بينا خلال القسم الأول من هذا البحث، أن الإدارة الضريبية هي الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية، بما لها من سلطة وسيادة وإمكانات تمتاز بها على الأفراد الملزمين، فللإدارة الضريبية - وهي أحد أجهزة الدولة - امتيازات وسلطات مستمدة من سلطة الدولة نفسها.

ولتحقيق نوع من التوازن بين أطراف العملية الضريبية، كلما ثار خلاف ونزاع بين المكلف والإدارة الضريبية، يبقى القضاء هو الحكم بين الدولة ذات السيادة والمكلف بصفته الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية، وذلك بعد استنفاد طرق الطعن الإداري المنصوص عليها قانوناً، والتي تناولناها بالشرح والتحليل ضمن الباب الأول أعلاه.

فتوفير التوازن بين أطراف العلاقة الجبائية، لا يمكن أن يتحقق فقط بسن القوانين وتحديد الضمانات اللازمة للمكلف والإدارة الجبائية، أو من خلال منح الملزم إمكانية التظلم أمام الإدارة الجبائية، أو عرض النزاع الذي قد ينشأ خلال إحدى مراحل العملية الضريبية على اللجان الضريبية المختصة، بل لابد من تدخل القضاء لضمان التوازن اللازم، حين يبت في النزاعات بين أطراف العلاقة الضريبية، ويبقى القضاء وحده الجهة المؤهلة لحماية حقوق الأطراف المتنازعة، وذلك لما يكتسيه عمل القاضي من حياد وتجرد.

فالملزم باعتباره الطرف الأضعف في العلاقة والمنازعة الجبائية، يبقى في حاجة ماسة إلى حماية قضائية، ولا يمكن اعتبار الضمانات القانونية كافية لتوفير الحماية اللازمة في مواجهة الإدارة الجبائية ذات الامتيازات والسلطات الواسعة على مستوى جميع مراحل العملية الضريبية. وذلك لاختلاف منطق كل منهما في التعامل مع القاعدة القانونية؛ حيث إن المنطق القضائي يتخذ طابعاً واقعياً، فهو يعمل على صياغة الحكم القضائي في حالة محدودة

انطلاقاً مما ثبت لديه من وقائع الدعوى مع استحضار البعد الإنساني، بينما المنطق القانوني يركز على النظريات المجردة وعلى صياغة الحكم بصورة عامة، دونما استحضار لخصوصية كل حالة على حدة<sup>1</sup>.

إن وجود طعن قضائي في المنازعات الضريبية، يؤدي إلى تفعيل مبدأ قانونية الضرائب، بالإضافة إلى تحقيق مبدأ العدالة، فالتقاضي حق يكفله الدستور لجميع الأفراد، كما أنه يحقق نوعاً من الرقابة على أعمال الإدارة، وينمي شعور المكلف بالأمن والعدالة، والحماية المالية والاقتصادية لممتلكاته، مادام أنه يعلم مسبقاً أن القضاء يمكن أن ينصفه من أي ضرر قد ينتج عن الانحراف في تطبيق القانون من طرف الإدارة الضريبية.

كما أن اللجوء إلى الطعن القضائي، يجعل الإدارة الضريبية أكثر دقة وحرصاً على تطبيق القانون أثناء تقدير الضريبة وتحصيلها، وذلك خوفاً من أن يقوم القضاء بإبطال إحدى تصرفاتها أو تعديلها أو نقضها، وهذا ما يجعل الإدارة الجبائية تحرص على أن تكون كل تصرفاتها وأعمالها منسجمة مع ما تنص عليه القوانين الجاري بها العمل، احتراماً لمبدأ المشروعية<sup>2</sup>، "فالقضاء وحده يجعل الإدارة تأخذ بعين الاعتبار في تصرفاتها وفي اتخاذ قراراتها وجود رقابة بعدية تمارسها المحاكم، وأنه من شأن هذه الرقابة أن تبطل تصرفاتها وقراراتها، خاصة إذا خالفت الإدارة المقتضيات التشريعية والتنظيمية المعمول بها"<sup>3</sup>.

1 المعطي القدوري: "الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعة الجبائية"، سلسلة ندوات ومحاضرات، تصدر عن كلية الشريعة بأكادير، عدد 1، سنة 1998، ص 45.

2 إن مبدأ المشروعية الذي يقتضي احترام الإدارة للمقتضيات القانونية، يشكل ضماناً أساسية للمواطنين في مواجهة السلطات العامة وحماية لهم من أي تعسف أو اعتداء من جانبها، والقضاء يشكل العنصر المكمل لهذا المبدأ عن طريق مراقبة تصرفات هذه السلطات ورؤية مدى التزامها بالقانون. أما كلمة مشروعية في المجال الضريبي، فتتخذ معنيين: الأول موضوعي، ويراد به أن النص القانوني الذي يفرض الضريبة وأسسها، يجب أن لا يخالف القواعد الدستورية الموضوعية والإجرائية، والمعنى الثاني وظيفي؛ أي أن السلطة المختصة بإصدار الضريبة وتحديد أسسها، هي السلطة التشريعية؛ أي هي التي تمثل سلطة الرقابة وإقامة التوازن بين الحقوق والحريات الفردية وبين حقوق الخزينة العمومية، لمزيد من التفصيل راجع: -محمود إبراهيم للقلموني: "المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998، ص 76.

3 محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل، "المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 302.

إن مهمة القاضي في المنازعات المتعلقة بالمادة الضريبية، ليست بالأمر اليسير، إذ يجد نفسه في كثير من الحالات على طرفي نقيض بين موقفه الإداري الضريبية التي تعمل بحكم وظيفتها على منع أي إهدار للمال العام، وموقف الملزم الذي يسعى بشتى الوسائل من أجل الإفلات من الخضوع للضريبة، أو على الأقل أنه يسعى جاهدا للتخفيف من عبئها، وذلك لنفوره من أداء الالتزام الضريبي، وأمام هذا الوضع يحرص القاضي على عدم إهدار المال العمومي من جهة، ومن جهة أخرى يتولى حماية الأفراد من أي اقتطاع ضريبي بشكل مخالف لما ينص عليه القانون، فالقاضي يتمثل دوره الرئيسي في مجال المنازعات الجبائية، في ضمان التوازن بين طرفي المنازعة الجبائية من خلال الاعتراف بحقوق وواجبات الملزمين، ومراعاة هذه الحقوق مقابل حقوق الدولة والخزينة<sup>1</sup>.

وبذلك، فإن تدخل القضاء في الميدان الجبائي، يروم تحقيق هدفين متلازمين:

أولاً: الحرص على تفادي التجاوز والتعسف في استعمال السلطة من طرف الإدارة؛

ثانياً: تحصين موارد الدولة من كل أساليب الغش والتهرب الضريبي، باعتبار أن هذه الأساليب تتطور بسرعة فائقة، وأن القضاء وحده الكفيل بتطوير القاعدة القانونية، واستباق التشريع الذي يتميز بطبيعته بالبطء وتعقيد مسطرته، وعدم إمكانية تغطيته لجميع الحالات، وبالتالي فإن دور القضاء أساسي جداً في ملاحقة كل الأساليب<sup>2</sup>، التي يلجأ إليها الملزم من أجل التخفيف أو الإفلات من الخضوع للضريبة، والتي من شأنها إلحاق الضرر بالمصالح العليا للبلاد..

واعتباراً لدور القضاء في تحقيق التوازن على مستوى العلاقة التي تربط بين الملزمين والإدارة الضريبية، وحماية حقوق أطراف النزاع الضريبي، تشير الإحصائيات الرسمية، إلى

1 إن مبدأ التوازن بين طرفي العملية نابع من أسس فلسفية، أخلاقية ودينية، كما كرسته المواثيق الدولية، وأقرته الدساتير العالمية من بينها دستور المملكة المغربية لسنة 2011 في الفصل 35 منه، وهذه الحقوق والواجبات قد أقرها المشرع عبر ترسانة جبائية قوية، كان آخرها إقرار ميثاق الملزم في مجال المراقبة الضريبية، كما نصت عليه المادة 272 من المدونة العامة للضرائب التي تم تعديلها بمقتضى قانون المالية لسنة 2011.

2 محمد السباعي: "دور القضاء في تحقيق التوازن بين حقوق الملزم وواجباته في الميدان الجبائي"، مقال بمجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2011/16، مرجع سابق ص 82، وص 83.

أن عدد الملفات التي راجت أمام القضاء في المادة الضريبية برسم سنة 2011، بلغت 7000 قضية<sup>1</sup>، ومن هنا يبرز الدور الهام الذي يقوم به القضاء الإداري المغربي في الفصل في القضايا الضريبية، وذلك بتجاوز ثغرات النصوص واستخراج المبادئ القانونية واستكشاف روح التشريع.

ولمعرفة أهمية دور القضاء في تسوية المنازعات الضريبية، وما يحقق للإدارة والملزم من نتائج في غاية الأهمية، وبيان ما يتمتع به القاضي في المادة الضريبية من خصوصية واستقلالية في ممارسة رقابته على عمل الإدارة على جميع مستويات ومراحل العملية الضريبية.

ارتأينا أن نتطرق في هذا المحور إلى بعض القضايا بعينها، وذلك لإبراز أهمية وخصوصية الرقابة والدور الذي يمارسه القضاء في مجال منازعات الضرائب المباشرة، وذلك من خلال تناول أسس النظام القانوني للدعوى الضريبية ضمن (الفصل الأول)، لنستعرض بعد ذلك بعض جوانب التطبيق العملي للقضاء الإداري في المادة الضريبية، من خلال نماذج لأهم القضايا في منازعات الوعاء، والتحصيل الضريبي (الفصل الثاني).

1 أنظر الكلمة الافتتاحية التي تقدم بها السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى سابقاً، خلال الندوة الوطنية حول موضوع "الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي"، دفاثر المجلس الأعلى عدد 16 / 2011، ص. 12. ومراجعة الإحصائيات المتعلقة بحصيلة نشاط المحاكم الإدارية المدرجة (بالملاحق رقم 6).

## الفصل الأول: الأسس القانونية للدعوى القضائية في منازعات الضرائب المباشرة

إن الطعن أمام القضاء في المنازعة الضريبية، يعد المرحلة الأخيرة والحاسمة في تسوية المنازعات الضريبية، إذ لا يمكن للملزم أن يعرض النزاع أمام القضاء إلا بعد استنفاده المرحلة التمهيدية، إما من خلال تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية المختصة، فإذا لم تجب داخل الأجل، وكان النزاع يتعلق بمسطرة التصحيح، يتعين تقديم طعن أمام اللجان الضريبية المختصة.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية، فإن مجال اللجوء للقضاء بالنسبة لها كان يعتبر ضيقاً، بحيث لا يسمح لها بالطعن في قرارات اللجنة الوطنية، إلا إذا بتت هذه الأخيرة في مسألة قانونية متعلقة بتفسير القانون، قبل أن يرفع هذا التقييد بقانون المالية لسنة 2003<sup>1</sup>.

وإذا كان القضاء يشكل "إحدى السلط التي تركز عليها الدولة الديمقراطية، فهو الذي يحفظ وجودها وكيانها من الانهيار ووجوده في كل مجتمع ضروري ضرورة القانون نفسه، فهو الأداة التي تحقق صفة الالتزام للقانون، فلا وجود للقانون بدون القضاء"<sup>2</sup>.

وانسجاماً مع رأي الدكتور عبدالله حداد، حول سلطة القضاء، فإن فكرة القضاء ارتبطت دائماً بفكرة العدالة، وحماية الحقوق والحريات من خلال حرص القضاء على فرض احترام مبدأ المشروعية، إذ عرفت الحضارات منذ القديم تنظيمات قضائية استهدفت تحقيق العدالة، حتى أضحى القضاء ضرورة لا بد منها لأي مجتمع إنساني يحتاج إلى الأمن والاستقرار وفض المنازعات وحماية الحقوق، وهو كذلك عنصر أساسي من العناصر التي تقوم عليها الدولة الديمقراطية، وذلك لا يمكن أن يتحقق إلا إذا كان قطاع العدالة في منأى عن كل العوامل التي من شأنها التأثير على سير العدالة.

1 محمد شكيري، مرجع سابق، ص 604.

2 عبدالله حداد: تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي، منشورات عكاظ، الطبعة الثانية، 2002، ص 5.

وإذا كان المجال لا يسمح بتقديم لمحة موجزة عن مسار تطور القضاء الإداري ببلادنا بشكل مفصل، فلا بد من الإشارة إلى الدور الذي لعبه في النهوض بحقوق الإنسان وحمايتها، خاصة تلك التي تدخل بصفة عامة في إطار علاقة الإدارة بالمرتفق بصفة عامة، وما يخص حماية حقوق المكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الجبائية على وجه التحديد، إذ تجب الإشارة إلى أن المسطرة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، قد طرحت إجراءاتها بحكم خصوصيتها وتميز النظام القانوني الذي يحكمها، إشكالات عدة، حاول الفقه والقضاء معالجتها، خاصة ما يتعلق بمسألة الاختصاص القضائي في المنازعات الجبائية عامة، وتحديد الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية بشكل خاص، الأمر الذي أدى إلى اختلاف في الاتجاهات بين الفقه الضريبي من جهة، كما ظهرت اختلافات أخرى على مستوى اتجاهات المحاكم الإدارية من جهة ثانية، وهذا ما سنحاول التعرض إليه ضمن (المبحث الأول) من هذا الفصل، أما المبحث الثاني منه، فسنخصصه لبحث الإجراءات الشكلية المتعلقة بالدعوى الضريبية (المبحث الثاني).



## المبحث الأول: أحكام عامة حول الدعوى في الضرائب المباشرة

هناك مبدأ مقرر مضمونه أنه لا يجوز لأي شخص (طبيعي أو معنوي)، أن ينال بنفسه الحقوق التي يدعيها، دون اللجوء إلى السلطة العامة.  
ومن بين وسائل اللجوء إلى السلطة العامة ما يطلق عليه لفظ "الدعوى"، وذلك في حالة ما إذا كانت هذه السلطة العامة هي القضاء أو حق التقاضي، لا يكون إلا عن طريق الدعوى.

وتعرف الدعوى الضريبية بوسيلة طلب الحماية القضائية، أو وسيلة قانونية شرعت للفرد بغية طلب حماية القضاء لإقرار حق معترف به قانوناً، أو لرد الاعتداء عنه في حالة الاعتداء عليه أو لاسترداده إذا سلب، أو لطلب التعويض عنه إذا لحقه ضرر<sup>1</sup>.

بصفة عامة يقصد بالدعوى الضريبية السلطة التي خولها القانون للمكلف لعرض موضوع النزاع بينه وبين الإدارة الضريبية على القضاء للفصل في وجود أو مشروعية دين الضريبة في ذمته، وهذه السلطة ذات طبيعة إجرائية، أي أن الدعوى الضريبية هي مجموعة من الإجراءات<sup>2</sup>، التي يجب التقيد بها قصد عرض النزاع أمام القضاء المختص.

ويمتاز موضوع الدعوى الضريبية بأهمية كبيرة على الصعيد العملي، فقد تثار منازعات بصدد تطبيق القانون الضريبي، تتعلق بفرض وتحصيل الضريبة المستحقة على المكلف ومدى اتساقها مع القواعد القانونية والأساس القانوني للتكليف، وهذه المنازعات قد يتم حلها بطرق ودية بين المكلف والإدارة الضريبية، كما يمكن حلها عن طريق عرض النزاع على القضاء.

فإذا عهد المشرع للإدارة الضريبية أمر فرض الضريبة وتحصيلها وزودها بسلطات تمكنها من أداء وظيفتها تلك، ففي المقابل أوجد عدة ضمانات للمكلفين بالضريبة لحمايتهم من

1 ماهر جبر نصر: "الأصول العامة للقضاء الإداري-قضاء الإلغاء"، دار النهضة العربية، القاهرة 1995، ص 272.

2 Le Berre; (J.M.); "Contentieux fiscal et contentieux Administratif général". R.F.F.P. No.17. 1987; P18.

التعسف الذي قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة، فإن كان أداء الضرائب واجباً نصت عليه مقتضيات الدستور، فإن مصادرة أموال وممتلكات المكلفين بالضريبة ممنوعة بنصوص الدستور أيضاً، ففتح المشرع بذلك باب الاعتراض إدارياً، إما بتقديم تظلم للإدارة الضريبية، أو بعرض النزاع أمام لجان نص عليها القانون تشكياً واختصاصاً<sup>1</sup>. وفي حالة عدم إيجاد حلّ للمنازعة عن الطريق الإداري، يمكن للجهة المعنية (المكلف أو الإدارة في بعض الحالات)، رفع دعوى أمام القضاء المختص.

وللدعوى الضريبية خصوصيتها؛ فهي دعوى إدارية تمس الذمم المالية للأفراد والدولة، ومن هنا تستمد هذه الدعوى خصوصيتها، التي سنحاول إبرازها ضمن هذا المحور، وذلك بمناقشة موضوع الدعوى الضريبية من خلال المطالبين الآتين:

سنحاول ضمن (المطلب الأول) التعرف على القضاء المختص بالنظر في دعوى الضرائب المباشرة، وذلك قبل الحديث عن تكييف الدعوى في منازعات الضرائب المباشرة ضمن (المطلب الثاني) من هذا المحور.

### المطلب الأول: الاختصاص بنظر الدعوى في الضرائب المباشرة

يقتضي التعرف على موضوع الاختصاص بنظر الدعوى في الضرائب المباشرة، وضعه في الإطار التاريخي لتطور المسار الذي عرفته الدعوى الضريبية بالمغرب، وذلك لا يمكن أن يتأتى إلا من خلال التطرق إلى أهم المحطات التي مرت بها هذه الدعوى، وذلك لمعرفة النقاش الفقهي الذي أثير بشأنها؛ لذا سنستعرض في الفقرة الأولى من هذا المطلب أهم المراحل التي مر منها تطور القضاء الجبائي بالمغرب، خاصة عقب إحداث المحاكم الإدارية، وفي الفقرة الثانية، سنحاول التعرف على مبدأ توزيع الاختصاص القضائي بنظر الدعوى الضريبية بين المحاكم الإدارية والمحاكم العادية.

1 كذلك فتح المجال لحل هذه المنازعات في كثير من الدول عن طريق الصلح بالاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية على تسوية الخلاف وإنهاء المنازعة الضريبية، ويستمد هذا الصلح طبيعته من خلال العلاقة التنظيمية التي يحكمها القانون الضريبي، كما يمكن اللجوء للتحكيم؛ فما يجوز فيه الصلح يجوز فيه التحكيم.

## الفقرة الأولى: تطور القضاء الجبائي بالمغرب

يمكن تحديد التطورات والتحويلات التي عرفها القضاء الجبائي المغربي من خلال ثلاثة مراحل تاريخية: مرحلة ما قبل الحماية الفرنسية، حيث ساد في المغرب القضاء الشرعي الإسلامي، ثم مرحلة الحماية التي أدخلت فيها فرنسا بعض الإصلاحات على القضاء، وأخيرا مرحلة الاستقلال التي شهدت بدورها تطورات هامة، لا نزال نعيش تحولاتها؛ فانطلاقا من مبدأ المنازعة الجبائية أمام القضاء الموحد (القضاء العادي) إلى فكرة منح الاختصاص للمحاكم الإدارية، وحتى لا نطيل الخوض في استعراض المحطات التاريخية لتطور القضاء الجبائي بالمغرب، سنقتصر في هذا الإطار على تناول الشق المتعلق بمسألة تحديد الاختصاص في منازعات الضرائب المباشرة بين القضاء العادي والقضاء الإداري، وذلك بخصوص الفترة اللاحقة لإحداث المحاكم الإدارية بالمغرب.

لقد عرف القضاء على مستوى الاختصاص بالبت في المنازعات الضريبية تطورا ملحوظا، ذلك أنه كان فيما مضى يعهد للنظر في المنازعات الضريبية إلى القضاء العادي، لكن مع مجيء القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية، أسند المشرع مهمة البت في معظم هذه المنازعات إلى المحاكم الإدارية، وبذلك شكل إحداث هذه المحاكم أهم المحطات البارزة في مسار القضاء عموما والقضاء الجبائي خصوصا<sup>1</sup>، وهذا التطور بدوره لم يتحقق بصفة معزولة، بل صاحب تطور هام في البلاد أدى إلى الشعور العميق بضرورة تدعيم دولة الحق والقانون عن طريق الحد من تعسفات السلطة الإدارية، والعمل على تكريس

1 لقد جرى الفقه على تناول موضوع الاختصاص القضائي في المنازعات الضريبية ضمن الإطار العام للمنازعات العادية، وفي هذا الإطار ميز بين ثلاثة مراحل أساسية: 1 مرحلة ما قبل الحماية، حيث ساد فيها تأثير الفقه والشرعية الإسلامية وقد كان القضاء الشرعي من الجهات التي كانت تسهر على تسوية المنازعات. 2 مرحلة الحماية، أدخل فيها المستعمر الفرنسي مؤسسات جديدة تمثلت أساسا في المحاكم العصرية التي يرجع لها اختصاص النظر في المنازعات التي يكرن أحد أطرافها أجنبيا، هذا إلى جانب المحاكم الشرعية التي تبث في المنازعات التي تحدث بين المغاربة. 3 مرحلة الاستقلال، قد تميزت بتوجه المشرع المغربي نحو توحيد الجهاز القضائي، حيث صدر ظهير 1974 للمتعلم بالتنظيم القضائي للمملكة، ثم جاء القانون 41/90 بشأن إحداث المحاكم الإدارية: ج ر رقم 4227 الصادر بتاريخ 3 نونبر 1993.

الاحترام الفعلي لحقوق الإنسان، انطلاقاً من ضبط تعامل هذه السلطات مع المرتفقين والحد من مظاهر التجاوزات التي تم تسجيلها في كثير من المناسبات.

فقبل تاريخ إحداث المحاكم الإدارية، كانت للمحاكم الابتدائية ولاية عامة، تنظر في جميع أنواع القضايا إلا ما سحب منها بنص خاص؛ إذ ينص الفصل 18 من قانون المسطرة المدنية الصادر في 28 شتنبر 1974 على ما يلي: "تختص المحاكم الابتدائية مع مراعاة الاختصاصات الخاصة المخولة لحكام الجماعات والمقاطعات بالنظر في جميع القضايا المدنية وقضايا الأحوال الشخصية والميراث والتجارية والإدارية والاجتماعية ابتدائياً وانتهائياً مع حفظ حق الاستئناف".

وينص الفصل الثاني من الظهير رقم 1-74-338 الصادر في 15 يوليوز 1974 بمثابة قانون المتعلق بالتنظيم القضائي للمملكة على أنه "يمكن تقسيم هذه المحاكم إلى عدة أقسام حسب نوعية القضايا من مدنية وأحوال شخصية وميراث وتجارية وإدارية وعقارية واجتماعية وجنائية"<sup>1</sup>.

وعليه فإن المحاكم الابتدائية بحكم ولايتها العامة على جميع أنواع المنازعات بما فيها دعوى القضاء الشامل، تعتبر مختصة للنظر في الطعون الجبائية، وهو ما تضمنته جميع النصوص الجبائية التي تحيل إلى اختصاص هذه المحاكم للنظر في هذا النوع من المنازعات، ونفس الشيء يقال على محاكم الاستئناف التي تبقى مختصة للنظر في الاستئنافات الواردة على أحكام المحاكم الابتدائية، أما المجلس الأعلى سابقاً، فقد جاء اختصاصه بنفس الشكل الذي جاء في الفصل الأول من الظهير المؤسس للمجلس الأعلى المؤرخ في 27 شتنبر 1957<sup>2</sup>.

1 الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1-74-338 بتاريخ 24 جمادى الثانية 1394 (15 يوليوز 1974) المتعلق بالتنظيم القضائي، الصادر تطبيقاً لمقتضياته المرسوم رقم 2-74-498 بتاريخ 25 جمادى الثانية 1394 (ج. ر. بتاريخ 26 جمادى الثانية 1394 - 17 يوليوز 1974

2 العربي الكزداح: "الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية"، مرجع سابق، ص 48.

وعقب إحداث المحاكم الإدارية التي صدر الأمر بالشروع في مزاولة نشاطها ابتداء من اليوم الأول من شهر مارس 1994، أصبحت لها الولاية العامة للنظر في جميع النزاعات الضريبية، والتي كان الاختصاص بالنظر فيها يرجع للمحاكم العادية الابتدائية، ما عدا تلك التي خص بها القانون المجلس الأعلى سابقا، ومحكمة الرباط الإدارية<sup>1</sup>، وبالرجوع إلى مقتضيات المادة الثامنة (8) من القانون المحدث للمحاكم الإدارية، يتبين أن المحاكم الإدارية هي التي أصبحت مختصة بالنظر في المنازعات الجبائية، وذلك بمقتضى الفقرة السادسة والفقرة الثامنة، وقد حددت المواد من (28 إلى 36) النصوص والحالات الجبائية التي تدخل في مجال اختصاص المحكمة الإدارية.

لكن الملاحظ أن أهم عيب يشوب هذه النصوص، هو عدم التنصيص على فصل يخول هذه المحاكم الاختصاص العام بكل الطعون الجبائية، واكتفاؤه فقط بذكر بعض الضرائب دون الأخرى.

والمرجح أن سبب إحجام المشرع عن ذلك هو معرفته المسبقة بوجود بعض الحالات التي لا يمكن أن تكون موضوعا للمنازعة أمام القاضي الإداري.

ونحسب أن هذا الجانب من المنازعات، إما بحكم طبيعته الزجرية (المخالفات الضريبية، وحالة الإكراه البدني ...)، وإما لوجود نصوص صريحة تعطي للمحاكم العادية حق النظر في بعض المنازعات كما هو الشأن بالنسبة لقانون الجمارك مثلا، إلا أن هذا الأمر لا يعتبر مبررا كافيا، ونجد أن العمل القضائي للمحاكم الإدارية قد حسم كثيرا من الإشكاليات المتعلقة بموضوع الاختصاص سواء على مستوى بعض الضرائب غير المنصوص عليها في القانون 90-41، والتي بت فيها باختصاصه، وبذلك نعتبر أن تلك الضرائب هي واردة على سبيل المثال لا الحصر، وسواء على مستوى الدفع بعدم

1 للمزيد من التوضيح، الرجوع إلى مقتضيات المادة الثامنة من القانون 91-40، المحدث للمحاكم الإدارية، التي حدد عددها في سبعة بموجب المرسوم رقم: 59-29-2 الصادر بتاريخ 3 نونبر 1993.

اختصاصه في كثير من الحالات التي تعتبر بحكم طبيعتها الزجرية خارجة عن اختصاص القضاء الإداري بصيغته الحالية<sup>1</sup>.

وتجاوزا لغموض نص المادة الثامنة من القانون 90-41، نضم رأينا لرأي بعض الباحثين الذين يرون ضرورة تدخل المشرع لحل هذه المسألة، وذلك بالتخصيص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية في جميع النزاعات المتعلقة بمختلف الضرائب وما في حكمها<sup>2</sup>.

وإذا كان الاختصاص القضائي لا يثير خلافات هامة متى انصب النزاع على الأساس الضريبي، حيث استقر التشريع والفقهاء على اختصاص المحاكم الإدارية بشأنها، فإن النقاش يثار خصوصا في منازعات التحصيل، وهذا ما أرجأنا تفصيله ضمن المحور المتعلق باجتهاد القضاء في منازعات الضرائب المباشرة<sup>3</sup>، لذا فلا اعتبارات منهجية وتقاديا لتكرار معالجة هذا الموضوع، سنحاول الإشارة في الفقرة الثانية الموالية إلى مسألة استمرار توزيع الاختصاص القضائي بنظر الدعوى في المنازعات الضريبية.

### الفقرة الثانية: توزيع الاختصاص بنظر الدعوى الضريبية بين المحاكم العادية والمحاكم الإدارية

سبق أن أشرنا في الفقرة السابقة من هذا المطلب، أنه قبل إحداث المحاكم الإدارية، أن المحاكم الابتدائية العادية هي صاحبة الاختصاص في جميع المنازعات الإدارية، بما فيها تلك التي تتعلق بالضرائب، لينتقل هذا الاختصاص فيما بعد إلى المحاكم الإدارية بموجب القانون رقم 90-41، التي أصبحت لها الولاية العامة للنظر في المنازعات الجبائية، لكن جزءا من

1 العربي الكزداح: "الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية"، مرجع سابق، ص 52.

2 مصطفى التراب: "المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان المنازعة الجبائية"، م.م.إ.وت، عدد 4/1996، ص 83.

-عبدالرحيم حزيكر، "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب"، مرجع سابق، ص 305.

3 انظر الفصل الثاني والأخير ضمن هذه الأطروحة، والذي خصصناه لمعالجة موضوع التطبيقات القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، والذي تطرقنا فيه إلى اجتهاد القضاء في هذا الباب.

المنازعات الضريبية، بقي من اختصاص المحاكم الابتدائية العادية، وجزء آخر من هذه المنازعات، أسند البت فيه إلى المحاكم التجارية، ويتعلق الأمر أساسا بمنازعات التحصيل.

فرغم الولاية العامة التي للمحاكم الإدارية في منازعات التحصيل، فإنه كلما تعلق الأمر بمساطر فرعية للتحصيل؛ كالمنازعة في الحجز العقاري التي تخضع لقانون المسطرة المدنية أو المطالبة بالإستحقاق الفرعي للمنقول أو العقار أو المنازعة في مسطرة حجز الأصل التجاري، وغير ذلك مما له علاقة بالقوانين المدنية، يدفع إلى التساؤل، هل يرجع الاختصاص بالبت فيه إلى القضاء العادي أم إلى المحاكم الإدارية؟<sup>1</sup>.

جوابا على هذا السؤال بالقول أن المحاكم العادية هي الجهة المختصة بالبت في هذا الصنف من المنازعات الجبائية، ذلك أن مدونة التحصيل الضريبي رغم تنقيصها في المادة 141 على أن النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام مدونة التحصيل، تعرض على المحاكم الإدارية، فإنه في مواد أخرى من هذه المدونة تتم فيها الإحالة - في حالة التعرض على بعض إجراءات التحصيل، - على ضرورة التقيد بالشروط والضوابط المسطرية، التي تنظمها نصوص قانونية أخرى؛ وكمثال لذلك، مسطرة الحجز كما هو منصوص عليها بموجب مقتضيات الفصل 148 من قانون المسطرة المدنية، الذي ينص صراحة على اختصاص المحاكم الابتدائية، ثم هناك مثال آخر يبرز استمرار اختصاص المحاكم العادية الابتدائية بالنظر في منازعات تحصيل الضرائب، ويتعلق الأمر بما ورد في المادة 115 من مدونة التحصيل، التي تجيز للمحاسب المكلف بالتحصيل في حالة طلب التقيد الاحتياطي لرهن الخزينة، أن يتقيد بالشروط المحددة في المادة 85 من ظهير التحفيظ العقاري ل 1913/08/12، والتي تنص على أنه: "يمكن لكل من يدعي حقا على عقار محفظ أن يطلب تقييدا احتياطيا للاحتفاظ به مؤقتا".

يضمن طلب التقيد الاحتياطي من طرف المحافظ بالرسم العقاري إما:

■ بناء على سند يثبت حقا على عقار ويتعذر على المحافظ تقييده على حالته؛

1 عبد الرحيم حزيكر: "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب"، مرجع سابق، ص 306 وص 307.

■ بناء على أمر قضائي صادر عن رئيس المحكمة الابتدائية التي يقع العقار في دائرة نفوذها؛

■ بناء على نسخة من مقال دعوى في الموضوع مرفوعة أمام القضاء<sup>1</sup>.

وبعد استعراض، بعض مواد مدونة التحصيل الضريبي، التي تشير بشكل أو بآخر إلى اختصاص المحاكم الابتدائية بالبت فيما يتعلق بالمنازعات التي تنشأ عند تطبيق بعض إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، كالحجز ومسطرة بيع المحجوز، أو الإكراه البدني مثلاً، الذي تنص بخصوصه المادة 80 من المدونة على أن طلب الإكراه يوجه إلى المحكمة الابتدائية، بقي أن نشير إلى بعض الحالات التي يرجع الاختصاص فيها إلى المحاكم التجارية؛ وكقاعدة عامة فهذه المحاكم تختص بالقضايا المتعلقة بحجز وبيع الأصول التجارية وإجراءات التصفية والتسوية القضائية للمقاولات، حجز وبيع السفن، وفي هذا الإطار تجب الإشارة إلى ما تنص عليه المادة 66 من مدونة التحصيل التي تحيل إلى مقتضيات مدونة التجارة بخصوص بيع وحجز السفن، مما يعني أن المحكمة المختصة للنظر في النزاعات الناتجة عن تطبيق مقتضيات مدونة التجارة هي المحاكم التجارية.

ونشير قبل الانتهاء من هذه النقطة، أن غموض النصوص القانونية المحددة لاختصاص المحاكم الإدارية، وعدم وضوح بعض مواد مدونة التحصيل، وإحالة البعض منها على ضرورة التقيد بالشروط والإجراءات المسطرية التي تنظمها مدونة التجارة ونصوص المسطرة المدنية، ونصوص قانونية أخرى، التي تقتضي عرض النزاعات المرتبطة بتطبيق بعض إجراءات التحصيل الضريبي على المحاكم غير الإدارية، والتي قد تكون إما المحاكم الابتدائية العادية وإما المحاكم التجارية كما بينا ذلك سابقاً، هو ما يبرر تداخل اختصاص المحاكم على مستوى البت في المنازعات الضريبية المتعلقة بالتحصيل، ومن تم اختلاف الآراء الفقهية بخصوص هذا الإشكال، إلا أن تباين وجهات نظر هؤلاء، لم تتعلق بخصوص تحديد الأساس القانوني لمبدأ توزيع الاختصاص بنظر الدعاوى الضريبية فحسب، بل يمكن

<sup>1</sup> الظهير الشريف الصادر في 12 غشت 1913، المتعلق بالتحفيظ العقاري كما وقع تغييره وتتميمه بالقانون رقم 14.07 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.177 في 22 نوفمبر 2011، الجريدة الرسمية عدد 5998 بتاريخ 24 نوفمبر 2011، ص 5575.



ملازمة هذا الاختلاف بشكل واضح من خلال النقاش الذي أثير بشأن تكييف الدعوى الضريبية وتحديد طبيعتها القانونية، وهذا ما سنحاول التطرق إليه ضمن المطلب الموالي.

### المطلب الثاني: تكييف الطبيعة القانونية للدعوى في منازعات الضرائب المباشرة

ليس القصد من تكييف الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية، تحديد طبيعتها "النوعية"، من حيث كونها منازعة بين الملمزم والإدارة؛ أي بين أطراف غير متكافئة، يحكمها نظام القانون العام، مما يضاف عليها صبغة منازعة إدارية، تدخل بحكم هذه الطبيعة النوعية ضمن اختصاص القضاء الإداري، فهذا أمر مسلم به حتى في ظل النظام القضائي السائد قبل إحداث المحاكم الإدارية، حينما كان النظر فيها معقود للمحاكم الابتدائية (العادية)، وذلك بحكم المادة 18 من قانون المسطرة المدنية، بالنظر في القضايا "المدنية والتجارية والإدارية".

بل الغاية من تحديد طبيعتها القانونية وبيان موقعها في القضاء الإداري، هو تحديد النظام القانوني الذي يندرج في إطاره هذا النوع من الطعون، وهذا لا يعتبر أمرا هينا. ويعزا هذا الإشكال إلى أن المنازعات الإدارية بحكم تعددها واختلاف أنظمتها القانونية تخضع لأنظمة قانونية وإجرائية تختلف حسب طبيعة المنازعة، ونتيجة لذلك انقسم الفقهاء الجبائي والإداري على السواء في تحديد الطبيعة القانونية للدعوى في المنازعات الجبائية إلى عدة اتجاهات؛ ذلك أن خصوصية القانون الضريبي جعلت من الصعب الاتفاق على تحديد طبيعة موحدة للمنازعات التي تثار بشأنه: هل هي ذات طبيعة مستقلة بحيث تشكل فرعا منفردا من موضوعات القضاء الإداري؟ أم تنتمي إلى قضاء الإلغاء؟ أم إلى القضاء الإداري الشامل؟.

الإجابة عن هذه التساؤلات، تقتضي التعرف على الآراء الفقهية في تكييف الدعوى الضريبية (الفقرة الأولى)، ثم مذهب القضاء في تكييف الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية (الفقرة الثانية)، وذلك حتى يتسنى لنا تكوين رؤية شاملة حول هذا الموضوع.

## الفقرة الأولى: الآراء الفقهية في تكيف الدعوى الضريبية

قد عرف الفقه عددا من التقسيمات والتصنيفات للدعوى الضريبية في محاولة لردها إلى أصولها وقواعدها العامة، وللإحاطة بالنقاش الفقهي بخصوص تحديد طبيعة القانونية للدعوى الضريبية، سنقتصر في هذا المحور على عرض وجهات النظر الرائدة لأهم أعمدة الفقه الإداري المقارن، لنتعرف بعد ذلك على موقف الفقه المغربي بهذا الخصوص.

أولا: أما بخصوص آراء الفقه المقارن في تكيف الدعوى الضريبية، فيمكن التمييز بين الآراء التقليدية والآراء الحديثة في تكيف الدعوى الضريبية، مقتصرين في هذا الإطار على عرض وجهات النظر الرائدة لأهم أعمدة الفقه الضريبي، وذلك وفقا لما يلي<sup>1</sup>:

1- بالنسبة لمحاولة الفقه الكلاسيكي في تكيف طبيعة الدعوى الضريبية، يمكن التمييز

بين فريقين:

✓ الرأي الأول: يعتبر أنصار هذا التيار من الفقهاء، وعلى رأسهم الفقيه (Lafférière)، أن الدعوى الضريبية تدخل في إطار دعاوى القضاء الشامل أو من الدعاوى الشخصية، وكان أنصار هذا الرأي الذي ساد بداية القرن الماضي، يستندون في تصنيفهم للدعوى الضريبية، إلى كون فرض وتحصيل الضرائب المباشرة يعتبر عملية إدارية، تنتهي بصدر ورد إسمي بخلاف الضرائب غير المباشرة، وأن الدعاوى المتعلقة بالعمليات الإدارية بصفة عامة تعتبر من دعاوى القضاء الشامل، أما مجموعة أخرى من أنصار هذا التيار الفقهي، فقد كانت تستند إلى أن الدعاوى الضريبية، تتناول دين الضريبة المستحق للخرينة العامة في ذمة الملزم، وهو كأي علاقة مديونية عادية، يعتبر من الحقوق الشخصية، فحسب أنصار هذا الاتجاه الفقهي، أنه لتحديد طبيعة المنازعة يجب الارتكاز على معرفة مضمون الحق الذي تنصب عليه، أي معرفة ما إذا كانت الدعوى تهدف إلى حماية حق

1 إن إدراج الآراء الفقهية للمقارنة قبل التعرف على موقف الفقه المغربي استدعته الضرورة، وذلك لكون محاولة الفقه الفرنسي بخصوص تحديد الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية جاءت سابقة على محاولة الفقه المغربي بخصوص هذا الموضوع.

شخصي موضوعي كما هو شأن دعاوى المشروعية، أو إلى حماية حق شخصي كما هو في دعاوى المسؤولية<sup>1</sup>.

وإذا ما تم الأخذ بالإعتبار معيار طبيعة المسائل المطروحة على القاضي، فإن ما تضمنه هذا الرأي من كون الدعوى الضريبية تعتبر من الدعاوى الشخصية نتيجة لأن المسائل المطروحة على القاضي تتناول حقوقا شخصية بين الدولة والملمزم وهو في مركز شخص ذاتي، قد تعرض للنقد من طرف مجموعة أخرى من الفقهاء، ويتعلق الأمر بموقف الرأي الفقهي الذي يعتبر الدعوى الضريبية من الدعاوى الموضوعية.

✓ الرأي الثاني: يعتبر كل من الفقيه (Trotabas) والفقيه (Albert) من رواد هذا الاتجاه الفقهي، الذي يقر أنصاره بأن الدعوى الضريبية من الدعاوى الموضوعية، ويستند (Trotabas) ومن معه في تحديد طبيعة الدعوى الضريبية إلى تحديد المركز القانوني للملمزم؛ فالملمزم بالضريبة يكون إزاء الإدارة الجبائية في مركز موضوعي وليس في مركز شخصي تبدو فيه علاقة المدين بالدائن، وموضوع هذا القضاء هو رقابة نشاط الإدارة الضريبية واحترام الشرعية الجبائية، ودور القاضي فيها إنما يرمي إلى البحث فيما إذا كان القانون الضريبي قد تم تطبيقه تطبيقا سليما على النازلة المعروضة أمامه.

كما أن طلب الملمزم تصحيح الضريبة أو تعديلها أو إلغائها، لا يكمن تبريره إلا على أساس أن فرض الضريبة وتحديد مقدارها تم بالمخالفة للقانون الموضوعي الذي يحدد وعاء الضريبة وسعرها، وحتى لو استند الملمزم إلى اعتبارات شخصية، فإن ذلك إنما يكون حسب قواعد "القانون الموضوعي الجبائي"<sup>2</sup>.

1 René.Chapus: "Droit du Contentieux administratif" 4ème édition Montchrestien. 1995 P 139

- Delaubadere (A), "Traite de droit administratif" LGDJ Paris 1980 tome I.P522.

- العربي الكزداح: الطعون الضريبية في ظل المحاكم الإدارية، مرجع سابق، ص 54.

- انظر أيضا، محمد سليمان الطماري القضاء الإداري، الكتاب الأول قضاء الإلغاء، طبعة 1996، دار الفكر العربي ص: 272 وما بعدها.

<sup>2</sup> العربي الكزداح: الطعون الضريبية في ظل المحاكم الإدارية، مرجع سابق، ص 60.

ولم يقف أنصار هذا الرأي عند هذا الحد، بل أوضحوا أنه من الخطأ القول بانتماء المنازعة إلى القضاء الشامل، على اعتبار أن العلاقة التي تربط الملزم بالإدارة الضريبية ليست علاقة تعاقدية، بل إنها علاقة يحددها القانون المنشئ للضريبة والقانون المالي السنوي، الذي يعطي الترخيص بجبايتها والقرارات الإدارية التي تطبق الضريبة تطبيقاً فردياً، ومن هنا يكون مركز الملزم دائماً مركزاً موضوعياً، الشيء الذي يجعل مهمة القاضي تقتصر على تقدير المشروعية الضريبية وليس تقدير حق شخصي للملزم.

غير أن هذا الرأي قد تم استدراكه من طرف هؤلاء، من خلال اعتبار أن هذا التحديد يبقى صحيحاً على المستوى النظري، أما على المستوى التقني أو التطبيقي فمن الصعب ممارسة دعوى الإلغاء بشأنها، وذلك ما جعل فكرة المركز الموضوعي العام للمكلف غير مسلم بها تماماً من طرف الفقه الفرنسي المعاصر.

## 2- الرأي الفقهي الحديث في تكيف الدعوى الضريبية

يتجه أنصار هذا الاتجاه إلى أن الدعوى الضريبية تعتبر من الدعاوى ذات الطبيعة المختلطة، فبالنظر إلى هذا التصور نكون أمام القضاء الموضوعي إذا كانت المنازعة في الضريبة تستهدف مخاصمة مركز موضوعي، وتصبح مهمة القاضي هي فحص مشروعية الضريبة وليس الفصل في منازعة تتعلق بحقوق شخصية بين الإدارة والملزم، ونكون أمام القضاء الشخصي إذا كانت المنازعة تتناول المسائل الإجرائية في فرض الضريبة أو تحصيلها.

وقد انقسم أنصار هذا التيار الفقهي إلى فريقين:

✓ فريق يغلب طابع دعاوى القضاء الشامل، حيث يقر هذا الفريق بأن الدعوى الضريبية تعتبر من القضاء الشامل، ولكنها تندرج أيضاً ضمن الدعاوى الموضوعية لتضمنها بعض عناصر المشروعية، وبالتالي فهي من الدعاوى المختلطة التي تجمع بين دعاوى القضاء الشامل ودعاوى المشروعية مع تغليب طابع القضاء الشامل.

✓ الفريق الذي يغلب طابع دعوى المشروعية، ويأخذ أنصار هذا الفريق موقفا مخالفا لما ذهب إليه أنصار الفريق الآخر، وذلك من خلال تغليب طابع الدعاوى الموضوعية أو دعاوى المشروعية بالنسبة للدعوى الضريبية.

ويتضح من خلال عرض الآراء المتقدمة، أن الرأي السائد في الفقه الفرنسي هو الذي يجعل للدعوى الضريبية طبيعة مختلطة أو مزدوجة، فهي بحسب الأصل من دعاوى المشروعية، ولكن مراعاة لطبيعتها الخاصة، يجب أن يكون الفصل فيها باتباع القواعد الإجرائية المقررة لدى القضاء الشامل، وبصفة خاصة ما يتعلق بسلطة القاضي.

وقد لقي هذا الرأي قبولا لدى جانب من الفقه الضريبي المغربي، حيث ذهب أحد الفقهاء<sup>1</sup> إلى القول بأن المنازعات الضريبية، تعتبر باستمرار مجالا لعدد من القرارات التي تتخذها الإدارة، بشأن تأسيس الوعاء الضريبي أو مراجعته أو تحصيل مبالغه، ناهيك عن قرارات اللجان المتعددة التي تدخل بدورها في صميم العملية الضريبية، وهي كلها قرارات قابلة-على الأقل نظريا- لأن تكون موضوع طعن بالإلغاء بسبب تجاوز السلطة، أو بحكم مضمونها المادي وتأثيرها على الوضعية المادية للملزم، موضوع دعوى أمام القضاء الشامل.

#### ثانيا: تحديد الفقه المغربي للطبيعة القانونية للدعوى الضريبية

قبل التعرّف على موقف الفقه المغربي بخصوص تحديد موقع الدعوى الضريبية في القضاء الإداري، تجب الإشارة إلى أن التشريع المغربي لا يتضمن أي نص صريح يمنع المحاكم الإدارية بالنظر في الدعوى الضريبية بهيئة قضاء الإلغاء؛ فلا المادة الثامنة من قانون المحاكم الإدارية، ولا المواد من: المادة 20 إلى المادة 25، ومن المادة 28 إلى المادة 36 من نفس القانون، قد قررت ذلك.

1 جعفر حسون، "الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية في ضوء قانون 90.41 المحدث للمحاكم الإدارية"، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، للعدد الرابع/1996، مرجع سابق، ص 55.  
- عبد العزيز يعقوبي، نفس المجلة، للعدد 9/1996، ص 73.

والظاهر من صياغة المادة الثامنة، وباقي المواد المشار إليها أن المشرع بعد أن نص على الاختصاص العام للمحاكم الإدارية في دعوى الإلغاء بسبب تجاوز السلطة، والنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب وتحصيل الديون المستحقة للخرينة والديون التي في حكمها؛ نجده قد خصص لطلبات الإلغاء بابا مستقلا هو الباب الثالث المتضمن للمواد من 20 إلى 25، وخصص لقضايا الضرائب الباب الخامس (من المادة 28 إلى 36)، وذلك تمييزا لها عن دعوى الإلغاء التي تبقى في نظر كثير من الفقه دعوى استثنائية.

أما بخصوص آراء الفقه المغربي حول مسألة تكليف الدعوى الضريبية وتحديد طبيعتها القانونية، الملاحظ بشأن هذه الآراء، أن الموقف الغالب فيها هو الموقف القائل بأن الدعوى الضريبية يمكن أن تأتي في إطار دعوى الإلغاء تارة ودعوى القضاء الشامل تارة أخرى. وهكذا يرى الأستاذ السماحي بأن مقتضيات المادتين 8 و 20 من قانون 90-41 قد فتحت الباب لكافة الدعاوى الضريبية، سواء دعوى الإلغاء أو دعوى القضاء الشامل، وذلك في معرض رده على موقف المحكمة الإدارية بأكادير (حكم عدد 94/2 بتاريخ 1994/6/4) الذي ذهب فيه إلى استثناء دعوى المادة الضريبية من هذه الولاية، وقد أكد رأيه معتمدا على عمومية المادة 20 من قانون 90-41 التي تحتل في نظره-إمكانية الطعن لتجاوز السلطة في كل قرار إداري دون تخصيص<sup>1</sup>.

أما أستاذنا الدكتور عبد الله حداد، فيرى أن هناك بعض القرارات المنفصلة مثل القرارات التنظيمية أو التنفيذية للتشريع الضريبي يمكن أن يمارس بشأنها الطعن بطريق دعوى الإلغاء بسبب تجاوز السلطة، وذلك دون التقيد بالمسطرة والأجال المنصوص عليها في القوانين المنظمة للنزاعات الضريبية، لأن القرار صادر عن سلطة إدارية لا بصفتها إدارة الضرائب<sup>2</sup>.

1 محمد السماحي: "مسطرة المنازعة في الضريبة، مسطرة المنازعة في الضريبة"، مرجع سابق، ص 193.

2 عبد الله حداد: "تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي"، مرجع سابق، ص 151.

بينما الأستاذ عبد القادر التيعلاطي، فقد صرح بإمكانية الطعن بالإلغاء في ميدان الضرائب، إلا أنه يرفض أن يشكل هذا الطعن قضاء جبائيا بالمعنى الكامل للكلمة، لكونه لا يختلف في مبادئه ومسطرته عن قضاء الإلغاء الذي يباشر ضد قرارات إدارية تصدر في مجالات إدارية أخرى<sup>1</sup>.

ومن القائلين بإمكانية الطعن: الأستاذ جعفر حسون، والأستاذ عبد العزيز اليعقوبي<sup>2</sup>.

وتبقى دعوى الإلغاء في نظر الأستاذ العربي الكزداح مطلوبة في المجال الجبائي، إذا تحققت شروطها، ليس فقط لمجانييتها، وإنما أيضا لإثارها مسألة المشروعية، ويكفي الاستناد إلى مبرر واحد للاستدلال على أهميتها هو قاعدة حجية الشيء المقضي به، التي تختلف آثارها - كما هو معلوم - فيما بين القضاء الشامل وقضاء المشروعية<sup>3</sup>.

ذلك أن الطعون في قضاء المشروعية تتعلق بمراكز قانونية موضوعية، والأحكام التي تصدر بشأنها تكون لها حجية مطلقة قبل الكافة وليست لها حجية نسبية؛ أي لا تتعدى الأطراف في الدعوى؛ إذ أن مشروعية القرارات التنظيمية أو التنفيذية في مجال الضرائب، كباقي المجالات الإدارية الأخرى، لا تهم شخصا بعينه وإنما تهم كافة المواطنين أو على الأقل تقدير أولئك الموجودين في مراكز قانونية جبائية متماثلة، وهذه الاعتبارات هي ما يبرر تأييدنا للرأي الفقهي القائل بإمكانية إيجاد موقع للدعوى الضريبية في إطار قضاء الإلغاء.

ومن أجل الإحاطة أكثر بخصوص تحديد الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية، سنتناول ضمن الفقرة الموالية موقف الاجتهاد القضائي من هذه الإشكالية، لمعرفة مدى الصبغة العملية لما تقدم من نظريات فقهية حول هذا الموضوع.

1 عبد القادر التيعلاطي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 9.

2 نفس المرجعين المشار إليهما في الصفحة السابقة (411).

3 لمزيد من التوضيح والتفصيل بخصوص مسألة تكييف الدعوى الضريبية من طرف الفقه والقضاء، راجع العربي الكزداح: "الطعون الضريبية في ظل المحاكم الإدارية"، مرجع سابق، ص 96 وما بعدها.

## الفقرة الثانية: مذهب القضاء في تكييف الدعوى الضريبية

بالنسبة لموقف المحاكم الإدارية من تحديد الطبيعة القانونية للطعون الجبائية أو مدى قبول دعوى الإلغاء بشأنها فإننا وقفنا<sup>1</sup> على أن بعض المحاكم تكاد تحسم بانضواء المنازعة الجبائية تحت لواء القضاء الشامل، ولا يقبل بشأنها الطعن بالإلغاء بسبب تجاوز السلطة، وأن بعضها يرى بإمكانية الطعن فيها بالإلغاء ولكن بشروط معينة، وقد طرح هذا الإشكال منذ القضايا الأولى التي بنت فيها هذه المحاكم.

1- أما الموقف الأول، فيتعلق بما ذهب إليه كل من المحكمة الإدارية بفاس، وإدارية مراكش، وإدارية الرباط والمحكمة الإدارية بأكادير

فقد ذهبت المحكمة الإدارية بفاس مثلا في حكم صادر عنها<sup>2</sup> إلى أن الشكايات والطعون المرفوعة في موضوع الضريبة هي من صميم ولاية القضاء الشامل للمحكمة، وهي منظمة في باب خاص مستقل عن الباب المتعلق بطعون الإلغاء، وقد تبنت نفس الموقف تقريبا في حكم<sup>3</sup> آخر حينما أكدت على أن: "المنازعة في مادة الضريبة سواء ما ارتبط منها بالمطالبات والمتابعات التي قد تتور بمناسبة الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو بالأساس القانوني المعتمد في فرض الضريبة هي منازعة ذاتية صرفة تخول للمحكمة دورا تحكيميا كاملا للنزاع بفحص الواقعة والقانون، وتمكنها من إعادة المراكز القانونية إلى الحالة التي كانت عليها، أو بتغيير الاقتطاعات الضريبية التي قامت بها الإدارة الجبائية، ومن تم فهي من صميم ولاية القضاء الشامل للمحكمة الإدارية بدليل أن المشرع أفرد لها بابا خاصا في القانون المحدث للمحاكم الإدارية"، وقد نحت المحكمة الإدارية بمراكش<sup>4</sup> نفس المنحى، إذ

1 وذلك من خلال ما تمكنا من جرده من أحكام قضائية صادرة عن المحاكم الادارية، وما تؤكد إلينا من آراء فقهية لبعض الأساتذة القضاء بهذه المحاكم.

2 حكم صادر بتاريخ 94/06/94 ملف رقم 94/14 غ. فير منشور.

3 حكم رقم 95/35 صادر بتاريخ 22 مارس 1995 ملف رقم 95/17 غ. حكم غير منشور.

- الحكمين لورد هما العربي للكزداج: "الطعون الضريبية في ظل المحاكم الإدارية"، مرجع سابق، ص 96.

4 حكم المحكمة الإدارية بمراكش صادر بتاريخ 25 أبريل 1995 ملف 94/29 غ. غير منشور وقد اتخذت نفس الموقف في حكم آخر صادر عنها بتاريخ 4-7-95 ملف 94/3 غ (غير منشور) ومما جاء فيه: "إن النزاع المعروض على المحكمة يتعلق بمنازعة المدعي في صفته كملزم بأداء



ذهبت إلى أن المنازعة الضريبية هي منازعة تابعة للقضاء الشامل وتقبل حتى لو قدمت على شكل طعن بالإلغاء، وقد بررت موقفها بأنه "مادامت المحكمة الإدارية هي المختصة بالنظر في كلا الدعوتين: دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل، فإن تكليف دعوى النازلة بكونها دعوى قضاء شامل وترتيب الآثار القانونية. عن ذلك لا يرفع يد المحكمة عن البت فيها".

وقد رسخت المحكمة الإدارية بأكادير هذا المبدأ في مجموعة من الأحكام الصادرة عنها من بينها: الحكم الصادر بتاريخ 94/9/22 في قضية أبو القاسم سعيد<sup>1</sup>، حيث رأت هذه المحكمة أن الدعوى الضريبية تندرج ضمن الدعاوى التي أدخلها المشرع في القضاء الإداري الشامل، وأن طلب المدعي المتعلق بإيقاف التنفيذ المقدم بشأن الدعوى الضريبية لا يمكن قبوله في نطاق مقتضيات المادة 24 من قانون 41-90 التي تتعلق بإيقاف تنفيذ قرار يتعلق بدعوى الإلغاء وليس دعوى القضاء الشامل.

وإذا كانت مواقف المحاكم الإدارية السالف ذكرها، يتسم بنوع من الثبات والاستقرار بخصوص هذه الإشكالية، فإن موقف المحكمة الإدارية بالرباط مطبوع بالتردد، فبينما نجدها في أحد الأحكام الصادرة عنها<sup>2</sup> تتخذ موقفا حاسما باندراج المنازعة الضريبية ضمن القضاء الإداري الشامل، ومما جاء في إحدى حيثياته أن ما استقر عليه عمل المحاكم الإدارية هو أن الطعون الضريبية وما يدخل في حكمها من استخلاص ديون الدولة وبيان التصفية - كما في النازلة - يدخل ضمن القضاء الشامل ولا يدخل ضمن قضاء الإلغاء، وحيث وبناء على ما ذكر، فإن دعوى الإلغاء تكون غير مقبولة لوجود دعوى موازية، لتتخلى في نازلة أخرى عن

الضريبة المنصوص عليها في القانون رقم 30-89 المحدد النظام الضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها وهو نزاع ضريبي من اختصاص القضاء الشامل لهذه المحكمة التي هي المكلفة بتكليف الدعوى بناء على الطلب الحقيقي الذي يهدف إليه المدعي، وبناء عليه فمادام المدعي قد أدى الرسوم القضائية عن دعواه التي تتعلق بنزاع ضريبي ناشئ عن تطبيق نص ضريبي فإن هذه المحكمة مختصة بالبت فيه، ويبقى تصنيفها لهذه الدعوى ضمن قضاء الإلغاء أو القضاء الشامل مسألة غير مؤثرة لأنها إما تتعلق بالتنظيم الداخلي لأقسام المحكمة لا غير، الشيء الذي يبقى معه الدفع بعدم الاختصاص والدفع بوجود الدعوى الموازية المبني عليه غير ذي أساس"، أنظر أيضا الحكم الصادر عنها بتاريخ 8 يونيو 1995 ملف رقم 94/41 غ غير منشور.

1 حكم المحكمة الإدارية بأكادير رقم 94/11، ملف رقم 94/33 غ أبو قاسم سعيد ومن معه (المدير العام لإدارة الضرائب ومن معه)، أورده العربي الكزداج: نفس المرجع السابق، ص 97.

2 حكم رقم 98 بتاريخ 13 أبريل 1995 ملف رقم 94/146، أورده العربي الكزداج: نفس المرجع السابق.

هذا الموقف والقول بإمكانية قبول دعوى إلغاء مقرر إداري ضريبي، وذلك بشرط أن يكون: "موضوع الطلب ينص على المنازعة في مبدأ فرض الضريبة نفسه، أو إذ تعلق الأمر بقرار السلطة الإدارية الرامي إلى استخلاص رسم لصالح الجماعات المحلية..."<sup>1</sup>، غير أنها ستعدل عن هذا الاتجاه وتعود مرة أخرى للموقف الأول مؤكدة أن المنازعة الضريبية تدخل في إطار القضاء الشامل وبالتالي لا يجوز الطعن في الضريبة عن طريق دعوى الإلغاء لوجود دعوى موازية استنادا إلى مقتضيات المادة 23 من قانون المحاكم الإدارية<sup>2</sup>.

من خلال هذا العرض يمكن القول بأن الأسس القانونية التي استند إليها الاجتهاد القضائي للمحاكم الإدارية، لفاس ومراكش وأكادير والرباط، هو أن المشرع خصص لدعوى الإلغاء بابا خاصا هو الباب الثاني، وخصص الباب الخامس لدعوى الضريبة وتحصيل الديون المستحقة للخزينة وهي دعوى تدخل ضمن ولاية القضاء الشامل التي تخول للمحكمة بموجبها دورا تحكيميا كاملا للنزاع بفحص الواقعة والقانون، وتمكنها من إعادة المراكز القانونية إلى الحالة التي كانت عليها أو بتغيير الاقتطاعات الضريبية التي قامت بها الإدارة...<sup>3</sup>.

ولعل مرجع هذا الاتجاه، هو أن هذه المحاكم لا ترى في التمييز بين دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل، بخصوص المنازعة الضريبية، أي فائدة عملية مادامت المحكمة الإدارية تختص نوعيا بالنظر في كلا الدعويين. "ولا يعيبها في شيء ما إذا صنفتم ضمن دعوى الإلغاء أو دعوى التعويض أو القضاء الشامل"<sup>4</sup>.

وهناك عامل آخر ساهم في اتخاذ هذا الموقف هو ما نص عليه المشرع في الفقرة الأخيرة من الفصل 23 من قانون 41/90 المتعلقة برفض الطعن بإلغاء المقرر الإداري إذا

<sup>1</sup> العربي الكزداج: "الطعون الضريبية في ظل للمحاكم الإدارية"، مرجع سابق، ص 98.

<sup>2</sup> حكم رقم 186 بتاريخ 1995/6/16 ملف رقم 94/145 غ، غير منشور.

<sup>3</sup> حكم المحكمة الإدارية بفاس رقم 95/35 بتاريخ 22 مارس 1955، غير منشور ومشار إليه سابقا. ص: 78.

<sup>4</sup> حكم إدارية أكادير رقم 94/2 بتاريخ 94/6/2 ملف رقم 94/3 غ غير منشور أنظر أيضا الحكم الصادر بتاريخ 95/6/8 رقم 94/41 غ (غير منشور).

كان في استطاعة المعني بالأمر المطالبة بحقوقه في إطار القضاء الشامل بسبب وجود دعوى موازية.

وإذن نتيجة لهذا الاتجاه فإن هذه المحاكم ترفض البت في الدعوى الجبائية إذا ما قدمت بصيغة دعوى إلغاء دون أداء الرسوم القضائية، لأن هذه الشكلية تتعلق بدعوى الإلغاء المعفاة - قانونا - من أداء الرسوم القضائية بحكم المادة 22 من قانون 41/90. أما إذا تم أداء الرسم القضائي فإن اجتهداها استقر على أن تكييف الدعوى يعود إلى سلطة المحكمة ولا يهمها في شيء إذا ما صيغت في شكل مطالبة بإلغاء القرار الإداري المعيب لسبب عدم المشروعية أو تم رفعه للمحكمة في صورة دعوى قضاء شامل<sup>1</sup>.

2- أما بخصوص المحاكم الإدارية بمكناس وإدارية وجدة وإدارية الدار البيضاء، فقد اتخذت هذه المحاكم موقفا مرنا من هذه الإشكالية، فهي وإن كانت تسلم من الناحية المبدئية بانتماء الدعوى الضريبية للقضاء الإداري الشامل، فإنها تفتح إمكانية الطعن بالإلغاء في المنازعة الضريبية، ويتضح ذلك من خلال مجموعة من الأحكام الصادرة عن هذه المحاكم، ولنبدأ باجتهد للمحكمة الإدارية بمكناس<sup>2</sup>، والتي قبلت فيه بممارسة دعوى الإلغاء في ميدان التحصيل، وذلك خلافا للموقف الذي سوف تتخذه إدارية وجدة، حيث اعتبرت في دعوى مقامة من لدن وزارة الأوقاف ضد الخازن العام، أن الحجز المباشر من طرف القابض في غياب احترام إجراءات الإنذار يجعلها موسومة بعبث مخالفة القانون ويعرضها للإلغاء<sup>3</sup>.

أما بالنسبة لموقف المحكمة الإدارية بوجدة، فنجد أنه رغم تشدها بخصوص أداء الرسوم القضائية، باعتبار المنازعات الضريبية من قبيل المنازعات الذاتية، التي لم يشملها المشرع بالإعفاء من أداء الرسوم القضائية<sup>4</sup>، وأنه يترتب على عدم تأديتها عدم قبول

1 حكم المحكمة الإدارية بمراكش، بتاريخ 25 أبريل 1995 أورده العربي الكزداح، مرجع سابق، ص 79.

2 حكم المحكمة الإدارية بمكناس، عدد 96/8 غ بتاريخ 1996/2/8، منشور، بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 17 (أكتوبر دجنبر 1996)، ص: 150-151-152.

3 حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم 7-99-8 بتاريخ 1999/7/1 بين وزارة الأوقاف والخازن العام، منشور ب م.م.م.ت عدد 2000/30 ص 151.

4 حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 95/3/22 غير منشور

المنازعة شكلا، وأن المحكمة لا تكون ملزمة بإنذار الطرف المدعي بأداء الرسوم القضائية إلا في حالة الأداء الناقص<sup>1</sup>، إلا أنها لا تستبعد الطعن بالإلغاء في مجال الضرائب وهو ما يتجلى من خلال حكم<sup>2</sup> صادر عنها أيضا، إذ رأت فيه أن "اعتبار المنازعة الضريبية دعوى إلغاء تقتضي أن يكون القرار متعلقا بالمنازعة في الأساس الضريبي ومتوفرا على مقومات القرار الإداري".

ويستنتج من هذه الجيثة أن المحكمة الإدارية بوجدة قد وضعت مبدء جديدا أساسه أن تكون الدعوى الجبائية منصبة على قرار له مقومات القرار الإداري يتعلق بالمنازعة في الأساس الضريبي لتكون المحكمة المختصة باعتبارها جهة مراقبة المشروعية عن طريق دعوى الإلغاء.

ويلاحظ أن هذا الاجتهاد لا يتماشى مع الاجتهاد القضائي للمجلس الأعلى المستقر منذ مدة، والذي لم يكتف بقبول دعوى الإلغاء في المجال الجبائي المتعلق فقط بالأساس الضريبي بل تعداه إلى منازعات التحصيل عندما قرر وقف متابعة استخلاص رسم لصالح الجماعات المحلية؛ ولكن ما يحمد لهذه المحكمة أنها أقرت بوجود إمكانية للطعن في المنازعات الضريبية عن طريق دعوى الإلغاء، ومن ذلك اعتبارها للمقرر الصادر عن اللجنة الوطنية للطعون الضريبية قرارا إداريا بالنسبة لإدارة الضرائب التي يمكنها الطعن فيه في إطار دعوى الإلغاء<sup>3</sup>.

1 حكم صادر عن المحكمة نفسها بتاريخ 1995/4/12 ملف 94/07 غير منشور

2 حكم صادر عن المحكمة نفسها رقم 95/34 بتاريخ 1995/04/12 غير منشور والملاحظ أن هذا الحكم صدر بنفس تاريخ الحكم الذي سبقه. الشيء الذي يجعلها تؤكد على أن المحكمة الإدارية بوجدة تأخذ بأدولجية، الطعن في المجال الجبائي ونعني به الطعن بالإلغاء بسبب تجاوز السلطة أو الطعن في إطار القضاء الشامل الذي يعتبر الطعن الطبيعي للمنازعة الجبائية.

3 حكم عدد 126 بتاريخ 2000/6/7، وزير الاقتصاد والمالية ضد شركة صوريا منشور ب.م.م.م.م.ت عدد 2000/35 ومما جاء فيه: "حيث إنه بمراجعة المادة 46 من القانون رقم 30.85 والمادة 41 من القانون رقم 24.86 يتضح أن المشرع الضريبي نظم الطعن بالنسبة للملزم في الأمر بالتحصيل الناتج عن مقرر اللجنة الوطنية في إطار القضاء الشامل على اعتبار أنه هو الذي يكتسي الصبغة التنفيذية، كما نظم الطعن في مقرر اللجنة الوطنية بالنسبة لإدارة الضرائب في إطار دعوى الإلغاء كقرار إداري صادر عن سلطة إدارية بالنظر لتركيبتها والصبغة الإدارية لمقرراتها وكونها نهائية في مواجهة إدارة الضرائب وذات صبغة تنفيذية في حقها لما يترتب عليها من محو آثار مسطرة المراجعة في حق الملزم وما يترتب عنها من تصحيحات ضريبية، وقد استوفى الطعن حوله جميع أوضاعه الشكلية وهو محمول على تقديمه داخل أجل شهرين من تاريخ التبليغ به ما دام أنه لم يتم دليلا على خلاف ذلك مما يبقى الطعن حوله مقبول".

ويبقى أن نشير إلى موقف المحكمة الإدارية بالدار البيضاء التي تبنت بدورها مبدأ قبول دعوى الإلغاء في ميدان الطعون الجبائية<sup>1</sup>؛ إذ ذهبت في حكم صادر عنها<sup>2</sup> إلى البت في مشروعية مقرر صادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية على مجرد إعلام ممثل الإدارة للقول بحصول التبليغ القانوني لها يجعل مقررها مشوباً بعيب مخالفة القانون... ويتعين إلغاؤه".

وهذا الحكم، يعتبر مثالا دالا على استعمال المحكمة سلطتها، وإلغاء القرار الضريبي استنادا إلى عيب مخالفة القانون، وهو من العيوب التي تشوب القرار الإداري غير المشروع، والتي نص عليها المشرع في الباب الثالث المتعلق بطلبات الإلغاء بسبب تجاوز السلطة (المادة 20 من قانون المحاكم الإدارية)<sup>3</sup>.

وخلاصة لما سبق، يبقى تحديد موقع المنازعة الضريبية بين دعوى القضاء الشامل ودعوى الإلغاء غاية في الصعوبة، مما يضيف مشروعية التساؤل حول الطبيعة القانونية للدعوى التي تثيرها المنازعات الضريبية، وذلك لمعرفة هل يتعلق الأمر بدعوى مشروعية ترمي إلى مجرد مراقبة مشروعية قرارات الإدارة الضريبية، أو إلغاؤها بسبب ما قد يكتنفها من تجاوز السلطة، فنكون أمام دعوى إلغاء بما تعنيه من محدودية سلطات القاضي في هذا الصدد، أم أن الأمر على العكس من ذلك يتعلق بتصحيح وضعية الملمزم إزاء القوانين

1 وهذا ما يظهر في طريقة تعاملها مع الطعون الجبائية المقدمة في إطار دعوى الإلغاء، فبالإطلاع على كثير من الأحكام الجبائية نلاحظ أنها تسلم بإمكانية الطعن بدعوى الإلغاء في جميع المجالات الجبائية ولا ترفضها إلا بعد البحث والتقصي في النازلة الجبائية، وما إذا كانت تتوفر على مقومات القرار الإداري المطعون فيه بدعوى الإلغاء، ففي حكم صادر عنها، بتاريخ 1997/4/9 تحت عدد 545 (قضية ملوكي مصطفى ومن معه ضد الخازن العام للمملكة) منشور ب.م.م.إ.م.ت عدد 2000/35. ويتعلق هذا الحكم بطلب يرمي إلى إيقاف إجراءات متابعة بشأن استخلاص ذعيرة مالية صادرة بمقتضى قرار عن السيد والي الدار البيضاء، وقد اعتبرت المحكمة أن إيقاف تنفيذ قرار إداري مرهون بوجود طعن بالإلغاء في ذات القرار (المادة 24 من قانون 41.90). وهكذا خلصت إلى رفض الدعوى بصياغة تعليلها على الشكل التالي: "وحيث أنه بعد الاطلاع على ظواهر الوثائق المدرجة بالملف يتبين بأنه لا يوجد ما يفيد الطعن في قرار إداري بسبب التجاوز في استعمال السلطة الشيء الذي تكون معه الدعوى غير مقبولة".

2 حكم رقم 293 بتاريخ 1998/6/24 ملف رقم 96/288 غ غير منشور.

3 تنص المادة 20 من قانون 41/90 المتعلق بالمحاكم الإدارية على ما يلي: "كل قرار إداري صدر من جهة غير مختصة أو لعب في شكله أو لانتحاف في السلطة أو لانتدام التعليل أو لمخالفة القانون، يشكل تجاوزا في استعمال السلطة، يحق للمتضرر الطعن فيه أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة".

الضريبية، فنكون بالتالي في مجال القضاء الشامل بما يخوله للقاضي من سلطات البت في موضوع المنازعة الضريبية.

إن تحديد الطبعة القانونية للدعوى الضريبية، لا تنحصر أهميته فقط في معرفة مدى سلطات القاضي بشأن هذا النوع من المنازعات، ولكنه ضروري أيضا لتحديد نظام الإجرائي والشكلي من حيث إن دعوى الإلغاء عدا كونها دعوى مجانية، فهي تتميز بنظام إجرائي خاص يجعل ممارستها مرتبطة بآجال محددة، كما أنها مقيدة بشرط عدم إمكانية سلوك الدعوى الموازية، والتي هي بالضبط دعوى القضاء الشامل، هذه الأخيرة التي تتميز بخضوعها للرسم القضائي، كما أن الآجال فيها تختلف باختلاف نوع الضريبة، وأيضا باختلاف موضوع المنازعة؛ هل تتعلق بالوعاء أم بالتحصيل؟ وهذا ما سنحاول إبرازه في المحور الموالي.

### المبحث الثاني: الإجراءات المسطرية للدعوى الضريبية

سبقت الإشارة إلى أنه أثناء بحث الأساس القانوني للمسطرة القضائية لتسوية المنازعات الضريبية، سوف لن يتم الاقتصار فقط على النظام القانوني الذي يحكم هذا النوع من المنازعات، حيث أسهب الفقه في تناول جوانب عدة من هذا الموضوع، بل سيتجه البحث كذلك نحو النظام الإجرائي لدعوى المنازعة الضريبية، من أجل التعرف على الضمانات المتاحة للمكلف في ظل مسطرة التقاضي، لذا سنتناول هذه النقطة من خلال عرض الشروط والإجراءات والمراحل التي تتبع في سير الدعوى الضريبية أمام القضاء.

لكن ما ينبغي التذكير به، أن موضوع الإجراءات المسطرية عموما لرفع النزاع إلى المحكمة، دراسة تجد مكانها الطبيعي في كتب المسطرة المدنية والقضاء الإداري<sup>1</sup>، ذلك أنه في المغرب قد تطبق أمام المحاكم الإدارية نفس المقتضيات والقواعد المقررة في قانون

1 محمد السماحي، مرجع سابق، ص 197.

المسطرة المدنية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك<sup>1</sup>، كما أن المنازعات الضريبية عموماً لا تختلف كثيراً عن باقي المنازعات الأخرى، فمسطرتها تكون كتابية، تحقيقية وحضورية<sup>2</sup>. وللإحاطة بموضوع الإجراءات المسطرية للدعوى الضريبية، سنحاول التركيز على محورين أساسيين، ويتعلق الأمر بتناول شروط رفع الدعوى الضريبية (المطلب الأول)، ثم سير مسطرة التقاضي في (المطلب الثاني)، والتطرق إلى عناصر هذا المحور، اقتضته الاعتبارات التالية؛ أن الملزم كلما استوفى الشروط الجوهرية والشكلية المطلوبة في رفع الدعوى، يمكنه عرض النزاع الضريبي على القضاء، ليبدأ بعد ذلك سير المسطرة القضائية، والتي يراعي فيها القاضي الضمانات التي يخولها القانون للمتقاضين.

### المطلب الأول: شروط 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 نفس الوقت 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 طلبه، أو هي الشروط التي يجب أن تتوفر حتى تملك أي جهة قضائية بصفة عامة، فحص الدعوى من حيث الموضوع<sup>3</sup>.

وترتبط إجراءات الدعوى الجبائية، من جهة بالقواعد الخاصة بالمنازعة الجبائية، أهمها تقديم الطعن الإداري الأولي، ومن جهة ثانية بالقواعد العامة في المسطرة المدنية<sup>4</sup>.

1 المادة 7 من القانون 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية.

2 عبدالله حداد: تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي، مرجع سابق، ص 209.

3 عمر محمد الشويكي: مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد 250، 1981، ص 143.

4 الفصل الأول وما يليه من قانون المسطرة المدنية.

وقبل التعرف على الشروط الواجب توافرها لعرض النزاع أمام القضاء، والتي يترتب عن إغفالها عدم قبول الدعوى<sup>1</sup>، ينبغي التذكير بكون هذه الشروط تخضع لقواعد المسطرة المدنية بالنسبة للقضاء العادي، وإذا تعلق الأمر بعرض نزاع أمام القضاء الإداري، فإن ذلك يخضع لمقتضيات المادتين 3 و6 من القانون رقم 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية، الذي يحيل في العديد من أحكامه إلى قواعد المسطرة المدنية.

وأما شروط رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء، فتتمثل في الشروط التالية:

- الشروط المرتبطة بأطراف الدعوى (الفقرة الأولى)؛
- الشروط المتعلقة بالأجل القانوني الخاص لرفع الدعوى إلى المحكمة (الفقرة الثانية)؛
- الشروط التي تخص عريضة الدعوى (الفقرة الثالثة).

### الفقرة الأولى: الشروط المتعلقة بصفة المتقاضى، وبالزامية التنظيم الإداري<sup>2</sup>

حتى لا يكون هناك تكرار بالنسبة للشرط المتعلق بالزامية التنظيم الإداري، والذي تناولناه بتفصيل ضمن محور سابق<sup>3</sup>، يجب التذكير بأن التنظيم الإداري، لا يقع صحيحا إلا بتوجيه شكاية أو مطالبة مكتوبة إلى المدير العام للضرائب أو من ينوب عنه سواء على

1 من بين 344 حكم في المادة الضريبية ما بين 1995 و1998 بالمحكمة الإدارية بالدار البيضاء، تبين أن حالات رفض الدعوى بسبب خروقات شكلية ارتكبتها الملطمون أو بالأحرى المحامون خلال رفعهم للمقال، تتعدى نصف الأحكام، وتحديدا 190 حكم. أنظر خالد عبد الغني "المسطرة في النظام الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص 547.

2 بالنسبة للشرط المتعلق بضرورة استفاد المرحلة الإدارية تحت طائلة رفض الدعوى الضريبية شكلا من طرف المحكمة، تطبيقا للمقتضيات القانونية الواردة بكل من مدونة التحصيل (المادة 120 والمادة 121 من مدونة التحصيل، ثم المدونة العامة للضرائب، المادة 235 سوف لن نتطرق إليها من جديد، وذلك لكون هذا الموضوع قد تطرقنا إليه بتفصيل ضمن الفصل الأول، الباب الأول من القسم الثاني من هذه الأطروحة.

وفي نفس السياق تجدر الإشارة إلى التوجه القضائي الجديد في إطار خرق مسطرة الفرض التلقائي من طرف الإدارة بعد الخطأ الذي قد يرتكبه الملزم أثناء تأسيس الالتزام الضريبي؛ فإذا كان خرق الإدارة لمسطرة الفرض الضريبي لا يلزم الطاعن بتقديم تنظيم إداري سابق (قرارات المجلس الأعلى 264 بتاريخ 2002/04/18 و 22 بتاريخ 2000/10/5)، فإن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا أقرت بموجب القرار عدد 79 المؤرخ في 2006/2/1 توجيهها جديدا أكدت فيه "بغض النظر عن مدى احترام الإدارة للمسطرة، فإن الطعن في الضريبة المفروضة تلقائيا على المدعي تقتضي تقديم مطالبة إلى مدير الضرائب قبل رفع الدعوى أمام المحكمة تحت طائلة عدم قبول الطلب". لمزيد من التفصيل بخصوص هذه الملاحظة، راجع محمد الشريقي، "المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية المنازعات الجبائية"، دفاكر للمجلس الأعلى عدد 16، مرجع سابق، ص 49.

3 أنظر الفصل الأول من الباب الأول من القسم الثاني ص 325 ومايليها من هذه الأطروحة.



الصعيد المركزي أو الجهوي، وذلك وفق الشروط والضوابط المنصوص عليها في المواد من 235 إلى 241 من المدونة العامة للضرائب.

أما بالنسبة لمبادرة اللجوء إلى القضاء، فقد تكون من طرف المكلف، كما قد تكون من قبل الإدارة في حالات خاصة، والواقع أن مسألة صفة المدعي في القضايا الضريبية، لا تطرح إشكالا بالنسبة للمنازعات الجبائية التي يتطلب القانون فيها طعنا إداريا أوليا، على اعتبار أن صفة الأطراف يمكن معرفتها انطلاقا من المرحلة الأولى في المنازعات، أي انطلاقا من سلوك المسطرة ما قبل القضائية في تسوية المنازعات الضريبية<sup>1</sup>.

لا يقبل الطعن أمام القضاء إلا ممن فرضت عليه الضريبة شخصيا، كما أن الشخص الذي يلحقه ضرر بسبب إحدى القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب، يملك الصفة للطعن أمام الجهات القضائية المختصة.

على أن الإشكال، الذي يثور بصدد المكلف في الطعون القضائية الضريبية، يتعلق بالحالة التي يباشر فيها الغير بدون وكالة إجراءات الدعوى، متى رفض أحد الأطراف، أو لم يتمكن من القيام بذلك<sup>2</sup>.

القاعدة أن الطعن يجب أن يكون شخصيا، وهذه القاعدة تتطلب بصورة خاصة أن تكون القرارات المستقلة التي يصدرها مدير الضرائب موضوعا لطلبات مستقلة<sup>3</sup>، خاصة بالنسبة للمنازعات التي يتطلب فيها القانون طعنا إداريا أوليا كما هو الشأن بالنسبة للمنازعات المتعلقة بفرض وتحصيل الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، اللذين اتخذنا منهما نموذجا لهذا البحث، ولكن لا مانع من مباشرة إجراءات الدعوى من قبل الغير

1 تناديا للتكرار، نحيل على ما سبق أن تطرقنا إليه في معرض حديثنا عن صفة المتظلم في الباب الأول من القسم الثاني من هذا البحث.

2 إن عيب الشكل الناتج عن عدم وجود وكالة لا يمكن تصحيحه ويؤدي إلى بطلان الطلب وهو بطلان من النظام العام.

3 زكرياء محمود بيومي: "الطعون القضائية في ربط الضريبة"، مرجع سابق، ص 260.

وبدون وكالة خاصة<sup>1</sup>، وقد سار القضاء الفرنسي في هذا الاتجاه في مناسبات متعددة، أهمها الحالتين الآتيتين؛ اللتان لا نجد نظيرا لهما في العمل القضائي المغربي:

■ منذ القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 17-3-1972 والقضاء يسير على قبول دعوى الزوجة نيابة عن زوجها بشرط أن تكون مقيمة معه في نفس البيت<sup>2</sup>.

■ القضاء الإداري الفرنسي أقر أيضا - بدون وكالة - الدعوى المرفوعة من أم باسم ابنتها المتوفاة، ولكنه رفض الدعوى المقامة من طرف الابن باسم أحد والديه<sup>3</sup>.  
على أن هذا الإشكال يثور بحدة بالنسبة للأشخاص المعنويين، خاصة بالنسبة لتلك التي لا يعتد بشخصيتها الاعتبارية من الناحية الضريبية، وهي الوضعية القانونية التي يمكن في ظلها للشريك بدون وكالة، مباشرة إجراءات الدعوى بالنسبة للضرائب المفروضة على الشركة.

فإذا تم رفع الدعوى في هذه الحالة، فإن أثرها يقتصر فقط على شخص رافعها دون أن ينسحب إلى باقي الشركاء، ويتعين عدم قبول الدعوى أمام المحكمة بالنسبة إليهم<sup>4</sup>، وفي هذا الإطار صدر عن القضاء المصري طعن رقم 71 لسنة 42 بتاريخ 23-4-1977، جاء فيه ما يلي: "... مؤدى نص المادتين 1/34 و 39 من القانون 14 لسنة 1939 أن ضريبة الأرباح التجارية لم تفرض على ما تنتجه شركات التضامن من أرباح، إنما فرضت على كل شريك شخصيا عن حصته في أرباح الشركة تعادل حصته فيها، بما مقتضاه أن الشريك في شركة التضامن يعتبر في مواجهة مصلحة الضرائب هو الممول وهو المسؤول شخصيا عن الضريبة، ومفاد ذلك أن قانون الضرائب لا يعتد بعقد التضامن كسبب قانوني لالتزام الشريك المتضامن بالضريبة وإنما السبب في التزامه هو القانون الذي حمله في الأصل عبء تقديم

1 أما في الحالة التي يباشر فيها الغير إجراءات الدعوى بوكالة صريحة فإن هذا الأخير يحل محل موله في جميع الإجراءات بقوة القانون.

2 وقد نص المشرع الجزائري صراحة على نفس الحالة (المادة 424)، أما تطبيقات هذا المقتضى القانوني، فلم يشر إليه المشرع المغربي.

3 Guy Willy: "la jurisprudence fiscale de la juridiction administrative", L.G.D.J., 1988 P 120.

4 زكرياء محمود بيومي: "الطعون القضائية في ربط بالضريبة"، مرجع سابق، ص 263.

الإقرار، وأوجب توجيه الإجراءات إليه شخصيا. وأفرد له سبيل طعنه، بحيث تستقل دعواه بسببها عن الشريك الآخر فيقدر الرسم بالطلبات المعلومة القيمة بكل شريك على حدة، وإذا خالف الحكم المطعون فيه النظر وجرى على تقدير رسم واحد لما تحققه شركة التضامن من ربح، فإنه يكون قد أخطأ في تطبيق القانون...<sup>1</sup>.

كما نشير إلى أن المادة 3 من قانون 90-41 قد ألزمت المتقاضي أمام المحاكم الإدارية بتصيب محام منسجل في جدول هيئة من هيآت المحامين بالمغرب، وهو ما قد يفتح بعض المشاكل، خصوصا، بالنسبة للمكلفين الصغار، كما قد يطرح مشاكل بالنسبة للمحامين الأجانب غير المسجلين في هيآت المحامين بالمغرب، كما ألزم نفس القانون أداء الرسوم القضائية وهو الشيء الذي يرفضه أو يجهله عدد من المدعين على أساس أن منازعتهم تدخل في إطار منازعات الشطط في استعمال السلطة.

والملاحظ من خلال العمل القضائي، أن الإدارة الضريبية بمختلف تخصصاتها غالبا ما تكون في موقف المدعى عليه، وهو الموقف الذي يخولها بطبيعة الحال عدة امتيازات، لعل أهمها هو تحليلها من عبء الإثبات، ولكن مع ذلك يبقى من حقها اتخاذ مبادرة اللجوء إلى المحكمة، وقد لاحظنا أن الحالات التي تقوم فيها الإدارة الضريبية برفع دعوى مباشرة ضد المكلف محدودة لا تتعدى في غالب الأحيان حالتين في مجال الضرائب المباشرة<sup>2</sup>.

- إما اللجوء إلى المحكمة على إثر مقرر صادر عن اللجان الضريبية؛
- إذا رأت الإدارة الضريبية أن الخلاف مع المكلف عميق ومعقد، في هذه الحالة تحيل تلقائيا ملف الشكاية إلى المحكمة المختصة مع إشعار المكلف المعني بالأمر، ونجد

1 عبد الثواب معوض: "المستحدث في القضاء الضريبي"، منشأة دار المعارف، الإسكندرية، 1990، ص 345.

2 والسبب كما شُرنا إلى ذلك أنفا هو أن القانون خولها عدة امتيازات تمكنها من التدخل المباشر لإتخاذ الإجراء المناسب بنفسها بدون اللجوء إلى القضاء، وإضافة للحالتين المذكورتين هناك حالة ثالثة تتعلق بالنزاعات التي تخص المجال الجمركي، أو على إثر منازعة زجرية ضد المكلف، خاصة في ميدان الجمارك، لمزيد من التفصيل، أنظر (الفصول 249 و 250 من مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة المصادق عليها بالظهير الشريف بمطابقة قانون رقم 1.77.339 بتاريخ أكتوبر 1977 كما وقع تغييرها وتتميمها على الخصوص بمقتضى القانون رقم 99.02 المصادق عليه بالظهير الشريف رقم 1-00-222 بتاريخ 5 يونيو 2000).

تطبيقات لهذه الحالة في القانون الفرنسي (المواد 199 و700 من مجموعة المسطرة الجبائية).

والإشكال المطروح على المستوى العملي، يتعلق أساسا بالجهة، أو بالأشخاص الذين يملكون الصفة لتمثيل إدارة الضرائب بمختلف مكوناتها أمام القضاء، وبالتالي يملكون الصلاحية لتوجيه الدعوى ضدهم، وانطلاقا مما سبق، يلاحظ أن الإدارة الضريبية غالبا ما تكون في موقف المدعى عليه في المنازعة، إلا أن أغلبية المكلفين أو وكلائهم غالبا ما يقع لديهم الخلط في تحديد الطرف المدعى عليه، ولا ينتبهون إلى الجهة التي يجب رفع الدعوى ضدها؛ بل الملاحظ أن بعض المحامين في كثير من الحالات لا يميزون بين النزاع في الوعاء والنزاع في التحصيل، فيدخل في مقال الدعوى وزير المالية أو مدير الضرائب، رغم أن النزاع يتعلق بتحصيل الضريبة، حيث يكون الخازن العام هو المعني بها، مما يترتب عن ذلك عدم قبول الدعوى، مما يستوجب على الأساتذة المحامين المعنيين، ضرورة توخي الدقة في تحديد الجهة المدعى عليها، وذلك تبعا لموضوع النزاع؛ فالمنازعة التي تهم وعاء الضريبة يجب توجيهها ضد الجهة المكلفة بتحديد الوعاء الضريبي، ويتعلق الأمر بمدير الضرائب بصفته مسؤولا عن وعاء الضرائب واحتسابها، وليس ضد القابض الذي يبقى مجرد عون مكلف بالاستخلاص فحسب، أما بالنسبة للنزاع المتعلق بالتحصيل، يجب أن توجه الدعوى ضد الخازن العام للمملكة، وذلك تفاديا لعدم قبول الدعوى، كما تمت الإشارة إلى ذلك آنفا، وقد كرست هذه القاعدة مجموعة من الأحكام القضائية الصادرة في هذا الشأن، منها حكم صادر عن ابتدائية أكادير ملف مدني عدد 92/346 بتاريخ 28-12-1992، جاء فيه مايلي: "...حيث أن مناقشة الضرائب المفروضة على المدعية تهم مصلحة الضرائب، كما تخضع لمقتضيات المادة 11 و15 من ظهير 21-8-1935 المتعلق بالمتبعات، فالديون التي تتابع من أجلها ناتجة عن ضرائب ترتبت في ذمتها المادية ولا دخل للعارض القابض في فرض هذه الديون ومناقشة صحتها أو الإعفاء منها لأن فرض الضريبة واحتسابها يرجع فيه الاختصاص إلى مديرية الضرائب، أما القابض فما هو إلا مجرد عون مكلف بالاستخلاص

فقط، وهذا المعنى أشار إليه الفصل الثاني من ظهير 22 يونيو 1924، وحيث إلى جانب النصوص القانونية المذكورة أعلاه، نجد الاجتهاد القضائي المغربي يكرس نفس المعنى، من خلال الحكم الصادر عن استئنافية الرباط في القرار عدد 604 بتاريخ 26-4-1960 ملف إداري عدد 62072، وكذلك الحكم الصادر عن ابتدائية البيضاء ملف مدني عدد 1162 بتاريخ 19 ماي 1947.

وحيث أن مسألة فرض الضريبة واحتسابها والإعفاء منها، أناطها المشرع بمصلحة الضرائب، وحيث أن الجهة المذكورة هي التي تمكن القابض من قائمة المدينين بها من جراء تعاطيهم لنشاط تجاري والمدعية تعد من ضمنها.

وحيث أنه في هذا النطاق، طالب القابض الشركة المدعية المدينة بالأداء، محترما في ذلك تطبيق المقتضيات القانونية الواردة بالمادة 27 من ظهير 21-8-1935 المتعلق بالمتابعات التي جاء بها؛

وحيث أن القابض يطالب المدعية بأداء دينها المفروض عليها من طرف مصلحة الضرائب لا غير، مستندا في ذلك على تطبيق التعليمات الواردة بالظهير المذكور أعلاه، ومرتكزا على سند المطالبة بأداء الدين وهو مستخرج الجداول. وحيث أن هناك اجتهادات قضائية تكرس ما ذكر أعلاه نورد منها:

▪ الحكم الصادر عن إقليمية مكناس في الملف المدني عدد 36-59 بتاريخ 30-1-

1968 في الملف المدني عدد 48.

▪ القرار الصادر عن استئنافية الرباط عدد 604 بتاريخ 26-10-1960 ملف

إداري عدد 79 260...<sup>1</sup>.

وحتى في الحالات التي تكون فيها الدعوى متعلقة بمنازعات التحصيل، فإنها غالبا ما ترفع ضد القابض، رغم صراحة نص الفصل 515 ق.م.م الذي ينص على أنه، "ترفع الدعوى ضد:

الخزينة في شخص الخازن العام..."<sup>1</sup>.

وفي هذا الإطار صدر عن ابتدائية مراكش حكم تحت عدد 183 بتاريخ 13-7-84 جاء فيه: "... وقد أجاب قابض الضرائب بمراكش على ذلك بمذكرة مفادها أنه كان على المدعي أن يقدم دعواه ضد وزير المالية طبقا للفصل 515 من ق.م.م ذاكرا في الموضوع أن النزاع يتعلق بمبدأ الدين وطريقة فرضه. أما الخزينة العامة ومصالحها فتتخصص مهمتها في استخلاص ديون الدولة لذلك لا مبرر لإدخالها في الدعوى... وبتاريخ 20-1-1983 حكمت المحكمة بإخراج محصل الضرائب..."<sup>2</sup>.

والواقع أن نفس الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية، يقضي بأن الدعاوى التي تقام ضد الدولة يجب أن ترفع في شخص رئيس الحكومة (الوزير الأول سابقا)، وبالتالي فإنه يشكل الطرف الرئيسي في الطعون القضائية الخاصة بالضريبة، ولكن له الصلاحية في أن يكلف وزير المالية بتمثيله، أما بقية الموظفين الذين فرضوا الضريبة أو مارسوا إجراءات التنفيذ، فليسوا سوى تابعين لوزارته.

وفي الأنظمة الضريبية المعاصرة، يعتبر وزير المالية الطرف الرئيسي والوحيد في المنازعات الجبائية الذي تقام ضده الدعاوى، كما هو الشأن بالنسبة لفرنسا والجزائر مثلا، أما في أنظمة أخرى فإن إجراءات الدعوى تباشر ضد مدير مصلحة الضرائب، وهكذا ورد في حكم المحكمة العليا الليبية صادر بتاريخ 20-12-1970 ما يلي: "..... إن مدير عام مصلحة الضرائب يمثل المصلحة قانونا أمام جميع جهات التقاضي في كافة الدعاوى التي قد

1 ينص الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية على أن الجهة التي يمكن توجيه الدعوى ضدها، فيما يتعلق بالديون العمومية التي تقوم الخزينة العامة للمملكة باستخلاصها هو الخازن العام للمملكة.

2 أوردته أمينة جبران: "القضاء الشامل في القانون المغربي"، مرجع سابق، ص 240.

تكون المصلحة. الضرائب يمثل المصلحة طرفا فيها سواء أكانت مدعية أو مدعى عليها... " 1، وفي الحقيقة إننا نؤيد رفع الدعاوى التي تتعلق بشرعية الضريبة وطريقة فرضها، ضد مدير الضرائب مباشرة أو ضد مدير إدارة الجمارك كل في حدود اختصاصاته على غرار تلك التي تهم الخزينة وعليه فإن تغيير الفصل 515 (ق.م.م) من شأنه أن يحقق فوائد عملية مهمة ( التبليغ في الوقت المناسب، توصل الجهة المعنية مباشرة...).

وإجمالا، فالشروط التي يجب توافرها في رافع الدعاوى الضريبية، هي نفسها الواجب تحققها في رافع أي دعاوى قضائية أخرى، كونها من القواعد التي تعتبر مشتركة بين مختلف المحاكم.

لذلك نص الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية على أن شروط التقاضي هي: الصفة، والأهلية، والمصلحة، وهي من النظام العام، يستطيع القاضي إثارتها تلقائيا، وفي حالة انعدامها يحكم بعدم قبول الدعاوى<sup>2</sup>.

أما بخصوص الإشكال المتعلق بالخلط في تحديد الجهة المدعى عليها، نتفق مع الرأي الفقهي، الذي يرى أنه من الأنسب في مثل هذه الحالات، الإشارة إلى كل الأطراف في مقال الدعاوى، سواء ارتبط اختصاصهم بعملية الوعاء الضريبي أو التحصيل<sup>3</sup>.

### الفقرة الثانية: الشرط المتعلق باحترام أجل رفع الدعاوى الضريبية

إن سن التشريعات الضريبية آجالا معينة لرفع النزاع أمام الإدارة أو أمام القضاء، الغاية منه استقرار الأوضاع القانونية وحماية الحقوق المكتسبة، ومن شأن ذلك ضمان التوازن بين النشاطات الإدارية وحقوق الخواص، الذين لا ينبغي أن يتركوا عرضة لأجوبة تماطلية من شأنها أن تتسيهم أجل الطعن بالإلغاء، وبالتالي سيعتبر ذلك بالنسبة إليهم عبئا<sup>4</sup>.

1 خالد الشاوي، مرجع سابق، ص 128.

2 عبدالله حداد: تطبيقات الدعاوى الإدارية بالقانون المغربي، مرجع سابق، ص 61.

3 عبدالقادر تيلعاني: "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، مرجع سابق، ص 123.

4 عبدالقادر باينة: تطبيقات القضاء الإداري بالمغرب، دار توبقال للطباعة والنشر، الرباط، 1988 ص 53.

وتزداد أهمية تحديد الآجال في مجال المنازعات الإدارية، خاصة إذا تعلق موضوع النزاع بمستحققات ضريبية، حيث أكد القضاء على وجوب "تقديم دعوى المنازعة الضريبية داخل الأجل القانوني تحت طائلة الحكم بعدم قبولها"<sup>1</sup>.

والملاحظ، أنه قبل صدور المدونة العامة للضرائب، لم يكن هناك أجلا موحدا لرفع النزاع الضريبي أمام القضاء المختص، وأمام تزايد المنازعات الضريبية وتلاحق القوانين المالية، جعلت القاضي الإداري وهو يبت في النزاعات الجبائية يتعرض لإشكالية أجل المنازعة، سواء الإدارية أو القضائية.

وأمام غياب آجال موحدة لتقديم عريضة الدعوى بالنسبة للمكلفين في النظام الضريبي المغربي، وهي وضعية تؤدي إلى ضياع حقوق هؤلاء، بسبب عدم ضبط الآجال القانونية لرفع الدعوى. فإذا أخل الملتزم بشرط الآجال، ترتب على ذلك سقوط هذا الحق، بمعنى آخر أن الملتزم إذا رفع الدعوى بعد فوات الأجل، فإنها ستكون معرضة للرفض من طرف المحكمة، وهو نفس المصير الذي تعرفه الدعوى التي يرفعها الملتزم قبل تبليغه قرار الإدارة الجبائية أو مقرر اللجنة الضريبية، أو قبل انتهاء المدة المرخص بها للإدارة للرد على المطالبة التي تقدم بها، ويتعين على الملتزم أن يرفع الدعوى في غضون الأجل المحدد لذلك في قانون الضريبة المتنازع بشأنها<sup>2</sup>.

وما تجب الإشارة إليه، أن مختلف الآجال تعتبر كاملة، لا تشمل لا يوم الافتتاح ولا يوم الاختتام؛ فلا يحسب اليوم الأول الذي يتسلم فيه المكلف الطاعن التبليغ بالقرار موضوع الطعن، كما لا يحسب اليوم الأخير.

وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 28 من القانون 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية، نجد أن تحديد أجل رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة تم تحديده في 30 يوما<sup>3</sup>، لكن ما يلاحظ

1 حكم رقم 574 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 10 يوليوز 2003 في الملف رقم 2003/28.

2 عبد القادر تيعلائي: "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، مرجع سابق، ص 144.

3 لقد نصت المادة 28 من القانون 41/90، المعدلة للفصل 4 من ظهير 22-11-1924، على أن للمكلف إذا لم يقبل مقرر الإدارة الضريبية أن يقوم خلال أجل 30 يوما بابتدئ من تاريخ تبليغه القرار، بعرض النزاع على المحكمة الإدارية مما يبعث على القول بأن الأجل الأصلي - شهر - قد



أن هذا الأجل ينصب على النزاعات المتعلقة بالتحصيل وليس النزاعات التي تخص أساس الضريبة واحتسابها.

أما بالنسبة لمدونة التحصيل، فلم تحدد أي أجل لرفع الدعوى أمام القضاء من طرف المدين بالضريبة، إذ اقتصر المشرع فقط على تحديد آجال تقديم النزاع أمام الإدارة الجبائية، حيث تشير الفقرة الأخيرة من المادة 120 من مدونة التحصيل: "...عند عدم رد الإدارة داخل أجل ستين يوما الموالية لتاريخ توصلها بالمطالبة، كما في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة؛

وبذلك، فموقف المدونة هذا لا يحمل إلا معنى واحداً، وهو جعل الأجل خاضعاً للقواعد

العامة<sup>1</sup>.

أما بالنسبة للمدونة العامة للضرائب، فقد حسم المشرع في مسألة آجال الطعن القضائي، التي ما فتئت تعدل كل سنة بموجب قوانين المالية، حيث عمل على جمع شتات النصوص الضريبية ضمن هذه المدونة، وتم التنصيص على الجانب المتعلق بآجال رفع الدعوى أمام القضاء ضمن الفصلين 242 و243.

وفي هذا السياق ينبغي التمييز بين الطعن القضائي الذي يأتي بعد مطالبة إدارية، والطعن القضائي الذي يأتي بعد تصحيح ضريبي والمحال على اللجان الضريبية المختصة، فإن الأمر يختلف سواء على مستوى الأجل أو المدة القانونية المسموح بها من أجل الاستفادة من الطعن أو على مستوى شكايات وطبيعة الطعن، فبالنسبة للطعن القضائي الذي يأتي على إثر مراقبة ضريبية، يمكن للخاضع للضريبة بحسب ما جاء في المادة 242 من المدونة العامة للضرائب أن يطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة، في الأساس الضريبي المفروض على إثر قرار نهائي صادر عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، أو ضد قرار صادر عن

ثم تعديله بمقتضى المادة 28 أعلاه، ذلك أنه وقع خلاف في المغرب بين الفقه والقضاء في طريقة حساب الشهر، فهل يعتمد في حسابه التقويم دون النظر لعدد الأيام، فالفصل (123) من ق.ل.ع (المقابل للفصل 141 م.إ.ع.ت) تحدد الشهر بثلاثين يوماً.

1 رحيمة الطور، عبدالرحمان أبليل: مرجع سابق، ص 122.

اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، أو على إثر الفرض- التلقائي للضريبة بسبب تصريح اللجان المذكورة بعدم الاختصاص.

ويتم الطعن القضائي في هذه الحالات داخل أجل ستين يوما الموالية لتاريخ صدور الأمر بالاستخلاص أو الأمر بالتحصيل أو قائمة الإيرادات، وإذا لم يترتب عن القرار الصادر عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة الذي أصبح نهائيا، أو ذاك الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، صدور الأمر بالاستخلاص أو الأمر بالتحصيل أو قائمة الإيرادات، أمكن تقديم الطعن القضائي داخل أجل ستين يوما التالية لتاريخ تبليغ قرار اللجان المذكورة إلى الطاعن.

أما بالنسبة للحالة التي تخص الطعن القضائي الذي يكون بعد مطالبة إدارية، حيث يكون المكلف أمام مجموعة من الاحتمالات بخصوص القرار الصادر عن الإدارة الضريبية؛ فقد يصدر القرار إما بالإبراء أو التخفيف من الذعائر والغرامات والزيادات المتعلقة بالوعاء أو التحصيل أوهما معا، كما هي مقررة في النصوص التشريعية الجاري بها العمل، ففي جميع الحالات، إذا لم يقبل الخاضع للضريبة بالقرار النهائي الصادر عن الإدارة، جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة الإدارية المختصة داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ توصله بالقرار المذكور، وفي حالة عدم جواب الإدارة داخل أجل الستة أشهر الموالية لتاريخ إيداع التظلم أو الشكاية، أمكن للمدين بالضريبة رفع طلبه مباشرة إلى المحكمة الإدارية صاحبة الاختصاص داخل أجل ثلاثين يوما الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه، كما تنص على ذلك مقتضيات المادة 243 من المدونة العامة للضرائب، لأن سكوت الإدارة أو عدم بتها داخل الأجل، يفسر على أنه بمثابة رفض للطلب، وبالتالي يتعين البحث عن سبيل آخر لإنهاء النزاع.

أما في الحالة التي تجيب الإدارة عن تظلم المكلف خارج الأجل القانوني ( 60 يوما)، يمكن للمعني بالأمر تقديم طعن أمام القضاء ولو بعد انصرام الأجل القانوني المذكور أعلاه، وهو الموقف الذي كرسه الاجتهاد القضائي في أكثر من مناسبة، حيث جاء في قرار صادر

عن المحكمة الإدارية بوجدة: " وحيث إنه حقا وكما جاء في تعقيب المدعي فإنه وإن كان هذا الأخير قد تقدم بتظلمه بتاريخ 2000/01/18 فإن الإدارة المدعى عليها لما ارتأت الجواب على هذا التظلم بتاريخ 2002/07/18 أي خارج الأجل الممنوح لها فإن هذا الجواب قد فتح أجلا جديدا للمدعي للتقدم بطعنه أمام هذه المحكمة بتاريخ 2002/08/13 أي داخل أجل الشهر الموالي لجواب الإدارة .

وحيث إنه تبعا لذلك يكون الطلب مقدما داخل الأجل القانوني ، ويكون بالتالي الدفع المثار أعلاه غير مرتبط على أساس ويتعين استبعاده.

وحيث إنه أمام استبعاد الدفع المذكور يكون الطلب مقدما من ذي صفة ومصلحة وداخل الأجل القانوني ، كما جاء مستوفيا لباقي الشروط الشكلية الأخرى فهو لذلك مقبول<sup>1</sup>.

وخلاصة، نكون أمام أجل محدد يجب أن ترفع الدعوى في غضون، وهذه الآجال من النظام العام، يترتب عن عدم احترامها، رفض الدعوى شكلا من طرف المحكمة<sup>2</sup>.

### الفقرة الثالثة: الشروط المتعلقة بمقال الدعوى الضريبية

يقوم النظام القضائي على مجموعة من المبادئ الأساسية، وذلك تيسيرا لوظيفة القضاء في حماية الحقوق الفردية والجماعية؛ ويعتبر مبدأ كتابة المرافعات من أهم القواعد التي يسير عليها القضاء، خاصة أمام المحاكم الإدارية، لذا حددت مقتضيات المسطرة المدنية والقانون رقم 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية، الكيفية التي يجب أن ترفع بها الدعوى الضريبية، وكذا البيانات المتطلبة في عريضة الدعوى.

فبالإضافة إلى وجوب تقديم مقال دعوى المنازعة الضريبية متطابقا مع التظلم الإداري بشأن الضريبة المذكورة تحت طائلة الحكم بعدم القبول<sup>3</sup>، يشترط في عريضة الدعوى احترام الشروط التالية:

(منشور غير حكم) 118/2002 (رقم الملف في 29/01/2004 بتاريخ بوجدة الإدارية المحكمة عن صادر 29 رقم حكم 1 القانون حددها التي الشروط تستوف لم الدعوى أن طالما النزاع جوهر في الفصل رفض ، الشكلي بالرفض يقصد 2 المدنية المسطرة قانون في عليها المنصوص الشروط إلى بالإضافة ، الثالثة مادته في 90/41 غير) : 140/2002 (رقم الملف في 08/01/2003 اختاري بوجدة الإدارية المحكمة عن صادر 08/2003 رقم حكم 3 (منشور).

يجب أن يقدم مقال الدعوى والمذكرات التعقيبية وكل المستنتاجات وتأويلات أطراف المنازعة الضريبية للوسائل القانونية المثارة، كتابة من طرف محام مسجل في جدول هيئة المحامين بالمغرب ( الفصل 354 من قانون المسطرة المدنية والمادة 3 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية)، وهذا إجراء عام في معظم الدعاوى القضائية الأخرى<sup>1</sup>.

ويكون تطبيق قواعد المسطرة الكتابية إجباريا أمام المحاكم الإدارية، لأن المنازعة الإدارية تحتاج في غالب الأحيان إلى بعض التركيز والدقة والانسجام، الذي لا يتوفر في المسطرة الشفوية، فجميع القضايا- (بما في ذلك القضايا الضريبية)- التي ينبغي رفعها إلى المحكمة الإدارية تكون على شكل مقال مكتوب موقع من طرف محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب ( المادة 31 من قانون المسطرة المدنية).

- وأن يتضمن مقال الدعوى البيانات الواردة في الفصل 32 من (ق.م.م.)، ويتعلق الأمر بالبيانات التالية:

يلي ما الحكم هذا حيثيات في ورد وقد :

مجرد على وليس الضريبي الأساس على انصب الأول الإداري تظلمه أن مؤكدا نائبه بواسطة المدعي عقب وحيث\* للشكاية بالنسبة السكوت لتزمتوا للتأخير فوائده على جوابها في اكتفت الضريبية الإدارة وأن التأخير فوائده الدين أساس المتعلقة

المنازعة على انصب المدعي طلب أن لها تبين بها المدلى الوثائق على اطلاعها خلال ومن المحكمة إن حيث لكن الضريبة مبلغ تحديد في والمغالة 17-89 رقم القانون من 107 المادة في عليها المنصوص التصحيح مسطرة في انصبت أنها يتضح 07-12-2002 بتاريخ الضرائب إدارة إلى بها تقدم التي الشكاية إلى بالرجوع أنه حين في فرض مسطرة في ينزع لا أنه على يدل مما الضريبة أصل على الإبقاء مع التأخير فوائده من الإعفاء طلب على إدارة لجأته وقد للتأخير فوائده من الإعفاء على طلبه ركز ما بقدر فرضها أساس في ولا الدعوى موضوع الضريبة الطعن محل هو القرار هذا أن علما لطلبه الاستجابة استحالة على 22-5-2002 في المؤرخ قرارها بمقتضى الضرائب بالإبطال .

ما مع الضرائب إدارة وجواب المدعي شكاية بين علاقة أو تطابق أي وجود عدم يتبين ذكر ما خلال من إنه وحيث معه يبقى مما عليه المفروضة المبالغ في والمغالة الضريبة تصحيح مسطرة في منازعة من الدعوى لمقا تضمنه بالرفض وجدير مؤسس غير المطلوب .

1 لم يشر المشرع المغربي إلى وضع المحامي الأجنبي في المنازعة الإدارية بصفة عامة، والمنازعة للضريبة على وجه التحديد، رغم الإشارة ضمن مقتضيات المادة 48 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية إلى إمكانية تقديم الاستئناف من طرف محامين غير مقبولين للتقاضي أمام المجلس الأعلى (سابقا).

- أما في الحالة التي يتعذر على الملزم تصيب محام لتقديم الدعوى. أمام القضاء المختص، يمكن لرئيس المحكمة أن يمنح المساعدة القضائية طبقا للمسطرة التي نظمتها مقتضيات المرسوم الملكي رقم 514-65 بتاريخ 17 رجب 1386 بمطابقة قانون يتعلق بالمساعدة القضائية، الجريدة الرسمية عدد 2820 بتاريخ 03 شعبان 1386 (16 نونبر 1966) ، ص 2379 ؛ كما تم تعديله.



الاسم العائلي والشخصي وصفة ومهنة وعنوان المدعي، واسم الإدارة المدعى عليها، ومركزها وممثلها القانوني، ويبين فيه بإيجاز الوقائع والوسائل المثارة، ويكون معززا ببعض الوثائق والمستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الاقتضاء، (...) وتكون الإدارة ملزمة بأن تعرض وجهة نظرها على شكل مذكرات كتابية، ولا يمكن إعفاؤها من هذا الإجراء، كما أن المفوض الملكي ملزم بأن يعرض استنتاجاته كتابية، لأن من حق الأطراف أخذ نسخة منها قصد الاطلاع (المادة 5 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية)، وتجدر الإشارة إلى أن مختلف هذه المذكرات يجب أن تكون محررة باللغة العربية<sup>1</sup>.

ويمثل شرط الكتابة ضمانا أساسية للمتقاضين، إذ سيمكن لهيئة المحكمة دراسة ملف الدعوى بشكل جدي وبتعمق كبير، كما ستمكن الطرفين خاصة جانب المكلفين، من طرح وجهة نظرهم بكل تفصيل وتركيز، وقد ترتب على الصفة الكتابية للإجراءات، أن أصبحت الأوراق والمستندات الكتابية الوسيلة الرئيسية للإثبات في المادة الضريبية.

وفي سياق الحديث عن الشروط المتعلقة بمقال الدعوى الضريبية، فإن الملاحظة التي يجب إثارتها، أنه رغم عمومية مقتضيات المادة 3 من القانون رقم 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية، التي تلزم الاستعانة بمحامي، والتي قد توحي بأن الإدارة نفسها لا تستثنى من هذه القاعدة، إلا أنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة 31 من قانون المحاماة نجدها تنص صراحة على أنه: " لا يسوغ أن يمثل الأشخاص الذاتيين والمعنويين والمؤسسات العمومية وشبه العمومية والشركات، أو يؤازروا أمام القضاء إلا بواسطة محام، ما عدا إذا تعلق الأمر بالدولة والإدارات العمومية تكون نيابة المحامي أمرا اختياريا"<sup>2</sup>.

1 عبدالله حداد: تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي"، مرجع سابق، ص 58 وص 59.

2 ظهير شريف رقم 101 - 08 - 1 صادر في 20 من شوال 1429 الموافق ل 20 أكتوبر 2008 بتنفيذ القانون رقم 28-08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة، الجريدة الرسمية رقم 5680 الصادرة يوم الخميس 6 نونبر 2008 ص 4044.

- للمزيد من التوضيح بخصوص مدى وجوب الاستعانة بمحامي من طرف الإدارة، قارن على سبيل المثال:

1- الفقرتين 4 و5 من الفصل 354 من قانون المسطرة المدنية المتعلق بشكليات طلبات النقض: " تعفى الدول طالبة أو مطلوبة ضدها،

وذلك خلافا لمقتضيات الفقرتين 1 و2 (من المادة 30 من القانون رقم 28-08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة) أعلاه.

يوقع في هذه الحالة على مقالاتها ومذكراتها الوزير المعني بالأمر أو موظف منتدب لهذا الغرض ويمكن أن يكون هذا الانتداب عاما

يشمل نوعا من القضايا".

أما الصيغة التي نصت عليها مقتضيات المادة 33 من قانون المحاماة قبل تعديله، فقد كانت أوضح: "تعفى الدولة طالبة أو مطلوبة من وجوب الاستعانة بمحامي، ويسوغ للإدارة العمومية التي يمثلها أحد موظفيها المؤهل لهذه الغاية أن تتبع في جميع الأحوال المسطرة نفسها بدون رخصة خاصة".

وتجدر الإشارة أيضا إلى أن القاضي، يمكنه طبقا لمقتضيات الفقرة الأخير من الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية، أن يطلب تحديد البيانات غير التامة أو التي تم إغفالها، وهذه القاعدة ينبغي أعمالها بكيفية كبيرة تعزيزا لضمانات الملزم الضريبي في مواجهة امتيازات الإدارة الجبائية.

وهكذا، فبعد تقديم مقال/عريضة الدعوى مستوفيا لكافة شروطه؛ بما فيها التظلم الإداري، رفع الدعوى داخل الآجال المحددة قانونا، يتم إيداع المقال بالمحكمة المختصة، ومن تقديم مقال الدعوى إلى صدور الحكم، يبدأ مسار آخر للمسطرة القضائية في تسوية المنازعة الضريبية، ويتعلق الأمر بسير الدعوى الضريبية.

### المطلب الثاني: سريان الدعوى الضريبية

سواء تعلق الأمر بالدعوى الإدارية بصفة عامة، أو بالدعوى الضريبية على وجه التحديد، فإن القاضي الإداري، يجد الفرصة المناسبة لتحقيق التوازن بين المصلحة العامة التي تمتلكها الإدارة الجبائية من جهة، وبين حقوق الأفراد وحررياتهم من جهة أخرى، وذلك من خلال تفعيل دوره الإيجابي في تحضير الدعوى (الفقرة الأولى)، قصد إصدار الحكم الذي تترتب عليه عدة آثار (الفقرة الثانية).

2- المادة 529 من قانون المسطرة الجنائية التي جاء فيها : "تعفى من موازنة المحامي النيابة العامة والدولة سواء كانتا مدعيتين أو مدعى

عليهما، يتولى التوقيع على مذكرات الدولة عند عدم التجاها إلى محام، الوزير الذي يعنيه الأمر أو موظف. مقوض له تفويضا خاصا".

3- الفصل 250 من مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة: "يمكن أن تعين الإدارة من يمثلها في الجلسة، ويعرض ممثلها القضية على

المحكمة ويودع طلباتها".

### الفقرة الأولى: دور القاضي الإداري في تحضير الدعوى الضريبية

قبل تناول الدور الذي يلعبه القاضي الإداري في تحضير الدعوى الضريبية وجعلها جاهزة للنطق بالحكم، ومن تم الفصل في النزاع المعروض أمام القضاء، ينبغي الإشارة إلى إحدى الخصائص الأخرى التي تميز الدعوى الضريبية، والتي تشكل ضماناً إضافية للمكلف، والتي أكد المشرع عليها، حيث جعل المسطرة القضائية في الطعون الضريبية مسطرة حضورية، وهذا ما يشكل ضماناً إضافية للمكلف، الذي يوجد في وضعية غير متوازنة مع الإدارة الجبائية، والتي تستأثر بقوة القانون بامتيازات متعددة أمام القضاء، فهي مناسبة بالنسبة للمكلف للدفاع عن طلباته أو دفوعاته وللدرد على ملاحظات ومستنتجات الإدارة الجبائية.

وتتجسد المسطرة الحضورية في عملية تبادل المذكرات بين الملمزم والإدارة الجبائية في جميع أطوار المحاكمة إلى أن يقفل باب المرافعة، وينصب هذا التبادل على كافة الأوراق والمستندات التي يتكون منها ملف الدعوى حتى يتمكن كل طرف من الرد عليها.

فبعد المقال الافتتاحي للدعوى، يقوم القاضي المقرر بتبليغه إلى الطرف المدعى عليه، وإشعاره بالجواب مرة أولى وإنذاره بالجواب مرة ثانية<sup>1</sup>، ليكون بذلك الطرف المدعى عليه ملزماً هو الآخر بالإجابة والإدلاء بحججه داخل الأجل الممنوح إليه، وتبقى عملية تبادل المذكرات مستمرة إلى حين انتهاء كل وسائل الدفاع لدى الأطراف وصدور الأمر بالتخلي من لدن المستشار المقرر<sup>2</sup>.

وإذا كان يبدو في ظاهر سير مسطرة التقاضي، أن أطراف الدعوى هم الذين يتكفون بسير الإجراءات عن طريق عملية تبادل المذكرات، فالقاضي في هذه الحالة هو قاضي مقرر، إذ لا يتدخل إلا في نهاية العملية ليقرر في موضوع المنازعة.

1 عبد القادر تيعلاحي: "التشريع الضريبي في القانون المغربي"، مرجع سابق، ص 152.

2 عبدالله حداد: "تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي"، مرجع سابق، ص 60.

فإنه من الناحية العملية، يلعب القاضي دورا إيجابيا في سير الخصومة، خاصة في المنازعات الضريبية، حيث تعتبر فيها الإدارة الجبائية طرفا رئيسيا لا يوجد على قدم المساواة مع الطرف الآخر في الخصومة، وانطلاقا من هذه الخصوصية، فدور القاضي لا يقتصر فقط على مجرد إصدار الأحكام، بل يتدخل لينظم المسطرة، باستدعائه لكل طرف ليجيب على طلبات أو دفعات الطرف الآخر، وإليه يرجع أمر اختيار الوقت المناسب لتبادل المذكرات، ووقت توقف هذا التبادل، كما يمكن للقاضي أن يقدم مساعدة أساسية للمتقاضين عن طريق استدعائهم لاستكمال شكايات مذكراتهم، وأخيرا يمكن له بناء على طلب الأطراف، أو بصفة تلقائية إذا رأى أن الحجج والإثباتات التي يركز عليها طرفي النزاع غير كافية لتتضح له جوانب القضية، أن يستعين بالوسائل الخاصة للتحقيق المتمثلة في الخبرة التي تعتبر من الوسائل الهامة للتحقيق في المادة الضريبية<sup>1</sup>، وغير ذلك من وسائل التحقيق، كالمعاينة التي تبقى من الوسائل المألوفة أمام القضاء الإداري في المادة الضريبية، إذ يكثر الالتجاء إليها في النزاع الضريبي الذي يستلزم الحسم في تقنيات بالغة التعقيد وفي مفاهيم ذات محتوى دقيق<sup>2</sup>.

واعتبارا لكون أن المنازعات الضريبية بحكم طبيعتها تدخل في إطار المنازعة الإدارية، فقد استقر الوضع على أن الدعوى الإدارية يملكها القاضي، فهو الذي يوجهها ويكلف الخصوم فيها بما يراه لازما لاستيفاء تحضيرها وتحقيقها وتجهيتها للفصل فيها، ثم هي أخيرا تتصل باستقرار حكم القانون في علاقات الأفراد مع الهيئات العامة مما يلزم تأكيدا للصالح العام تيسير أمرها على ذوي الشأن، فالمنازعة الإدارية ليست ملكا لدى الشأن فيها بقدر ما هي ملك للمحكمة وهيئة المفوضين جزء منها، تجرى في سبيل إنهاؤها على مقتضى سلطات لا يعترف بها بحسب الأصل العام لقضاة المحاكم العادية، (...) فالمنازعة الإدارية

1 قد نظمت إجراءات الخبرة في قانون المسطرة المدنية من الفصل 59 إلى الفصل 66، والتي تطبق مقتضياتها على إجراء الخبرة في المادة الضريبية أيضا.

2 عبد القادر تيعلائي: "التشريع الضريبي في القانون المغربي"، مرجع سابق، ص 151.



أمانة في يد القاضي يشرف عليها وعلى سيرها وتحضيرها باعتبارها خصومة عينية تهدف إلى إنزال قاعدة الشرعية على تصرفات الهيئات العامة<sup>1</sup>.

وبذلك، يظهر الدور الإيجابي للقاضي الإداري - كما سلف القول - من خلال سلطته في تحديد المواعيد والآجال المتعلقة بإيداع المستندات وتقديم الملاحظات ومواعيد الجلسات ومواعيد أي إجراء يتعلق باستيفاء الملف<sup>2</sup>، وكذا من خلال التزامه بالفصل في الدعوى على ضوء كافة المستندات والوقائع، وهذا يتطلب تعاونا صادقا وتجردا حقيقيا عن الخصومات الشخصية لتحقيق سيادة المشروعية<sup>3</sup>.

وللإحاطة أكثر بالدور الإيجابي للقاضي الإداري بمناسبة بته في النزاع الضريبي المعروف عليه، فقد سبقت الإشارة إلى أن الدعاوى الضريبية تدخل في نطاق منازعات القضاء الشامل، وأن ما يميز هذا النوع في القضاء الإداري هو اتساع سلطات القاضي ليقوم بأكثر من عملية؛ إلغاء القرار الذي فرضت به الضريبة لكونه غير مشروع مثلا، وتعديله بإحلال آخر محله، بتعديل مبلغ الضريبة، أو تخفيضه إلى القدر المعقول، أو مطالبة الإدارة بإرجاع المبلغ الذي تم تحصيله بغير حق من الطاعن وذلك بعد إلغائه، غير أن سلطة القاضي هذه تضيق كلما خرجنا من نطاق القضاء الشامل وخاصة إذا تعلق الأمر بمنازعات الإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة<sup>4</sup>.

وإذا كانت الخاصية التفتيشية في المسطرة القضائية الخاصة بالطعون الضريبية، والإدارية بصفة عامة تعززت، مع دخول قانون إنشاء المحاكم الإدارية حيز التنفيذ بمؤسستي القاضي المقرر والمفوض الملكي للدفاع عن القانون والحقوق، فإن المأمول هو أن يخرج القاضي فعلا في جميع أشكال المنازعات المتعلقة بالضريبة، عن دوره التقليدي والناجم عن

1 محيي شرقي أحمد: "الأحكام الإجرائية للدعوى الإدارية - دراسة تطبيقية للمنازعة الإدارية"، مطبعة الإشعاع مصر 1988، ص 12.

2 محمد الوزاني: "دور القاضي الإداري في تحقيق التوازن بين أطراف الدعوى الإدارية"، مقال منشور بالمجلة (م.إ.م.و.ت)، عدد 37 برسم سنة 2001، ص 63 وص 64.

3 عبد الرحيم حزيكر: "إشكالية تحصيل الضرائب المباشرة"، مرجع سابق ص 318.

4 يراجع في هذا الصدد، المحور الخاص بتحديد طبيعة الدعوى الضريبية، وذلك ضمن لمبحث الأول من الفصل الأول، الباب الثاني، من القسم الثاني من هذه الأطروحة.

التفسير الضيق للنصوص القانونية، ويكفل الحماية اللازمة للمكلف تجاه ما تتمتع به إدارة الضرائب من امتيازات وسلطات، إذا رأى أنه يستحق هذه الحماية، أو ليكفل حكم القانون متى رأى له موجب، خاصة وأن ضوابط القانون الجبائي من النظام العام لا تحتاج لإثارتها من طرف الإدارة المعنية.

### الفقرة الثانية: صدور الحكم وطرق الطعن فيه

في الوقت الذي تصبح فيه القضية جاهزة للبت، وخلال مداوالات هيئة المحكمة، وذلك بعد قفل باب المرافعة وحجز ملف النازلة للمداولة قصد النطق بالحكم، فأول ما تقوم به الهيئة في مداولاتها التأكد من استيفاء الدعوى للأركان الشكلية المنصوص عليها قبل البت في مضمون الدعوى، ليصدر الحكم متضمنا البيانات الإلزامية: الوقائع، والتعليل، والمنطوق.

فلا يصدر الحكم إلا بعد المداولة، أي التشاور في منطوقه وأسبابه بين أعضاء الهيئة التي عقدت الجلسات، واستمعت إلى المرافعات، ويشترط في المداولة أن تكون سرية حتى يتمكن السادة القضاة من إبداء رأيهم بكل حرية واستقلال، ورغم أن الرأي المطبق في الحكم هو رأي الأغلبية، فإنه يعتبر صادرا عن هيئة الحكم بكاملها<sup>1</sup>.

وإذا تم النطق بالحكم، لا تستطيع المحكمة التراجع عنه أو تعديله أو تغييره، إلا إذا قدم طلب بتصحيح خطأ مادي عالق به.

ولا ينبغي أن يشمل الحكم العناصر التي لم يطلبها الخصوم إعمالا بقاعدة، "القاضي لا يمكن أن يحكم بأكثر مما طلب منه"<sup>2</sup>.

وبعد صدور الأحكام يتم تبليغها وفقا لأحكام القواعد العامة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، خاصة الفصول من 50 إلى 54، على أساس أن للأطراف أجل 30 يوما تبتدئ من تبليغ الحكم بالاستئناف أمام محاكم الاستئناف الإدارية، حيث كانت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض (بالمجلس الأعلى سابقا)، تتوفر وهي تنظر في أحكام المحاكم الإدارية

1 عبدالله حداد: تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي، مرجع سابق، ص 67.

2 نفس المرجع، ص 68.

المستأنفة كامل الاختصاصات المخولة لمحاكم الاستئناف عملاً بأحكام الفصول من 329 إلى 336 من قانون المسطرة المدنية.

وتخضع الأحكام الصادرة في مجال المنازعات الجبائية لنفس طرق الطعن التي تخضع لها المنازعات العادية، المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية<sup>1</sup>.  
وقد نظمت طرق الطعن بنوعيتها من طرف المشرع، الذي حدد شروطها التي يجب على الطرف الطاعن احترامها حتى لا يتعرض طعنه للرفض، خاصة إذا تعلق الأمر بشرط آجال تقديم الطعن الذي يعتبر من النظام العام، حيث يمكن التمسك بعدم مراعاتها في أية مرحلة من مراحل الدعوى، وتسمح طرق الطعن للملزم وللإدارة الجبائية على حد سواء بالتماس تحقيق جديد للنزاع القائم بينهما.

1 تنقسم طرق الطعن، إلى طرق الطعن العادية وطرق الطعن الاستثنائية:

- 1- بالنسبة لطرق الطعن العادية فتشمل: - التعرض - الاستئناف.
  - 2- أما طرق الطعن الاستثنائية فهي: - تعرض الخارج عن النزاع - إعادة النظر - الطعن بالنقض.
- لمزيد من التوضيح والتفصيل بخصوص طرق الطعن راجع كل من:  
- عبدالله حداد: "تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي"، مرجع سابق، من ص 69 إلى ص 74.  
- عبدالقادر تيعلاتي: "التشريع الضريبي في القانون المغربي"، مرجع سابق، من ص 154 إلى ص 160.

## خلاصة الفصل الأول

إن دراسة موضوع إجراءات المسطرة القضائية في تسوية المنازعات الجبائية ضمن هذا المحور، جعلتنا نقر بما لا يدع مجالا للشك أن هذه القضايا تنفرد في ميدان المنازعات بذاتية متميزة، واستقلالية خاصة، الأمر الذي يجعل من الضروري إقرار مجموعة من القواعد التي تستجيب لهذه الخاصية، وتكون قواعد المسطرة في الطعون الضريبية أمام الهيئات القضائية، من أهم الجوانب التي يجب الاهتمام بها، وتمييزها عن القواعد العامة المعمول بها في قانون المسطرة المدنية، حتى تتسم الإجراءات الضريبية بطابع السرعة، وذلك رعاية لمصالح الخزينة من جهة، ومن جهة أخرى حتى تتحدد وضعية كل مكلف من الناحية الضريبية، وبذلك يمكن أن تستقر الأوضاع الاقتصادية على أسس سليمة محددة.

ومن هنا جاء اهتمامنا بضرورة وضع إجراءات مسطرية تتبع عند اللجوء إلى المحاكم الإدارية، تكون مستقلة عن المسطرة المدنية، تيسيرا لعمل القضاء الإداري في الدفاع عن المشروعية وعن حقوق المزمين وحمايتهم من أي تجاوز من طرف الإدارة الجبائية، ولا مجال للتذكير مرة أخرى بأن الدور الأساسي للقضاء الإداري هو الرقابة على نشاط الإدارة، كما أنه ينزل حكم القانون على القضايا التي تعرض عليه، فهو ضمير الإدارة الذي يراقب تصرفاتها، ويعتبر حاميا للحريات وحقوق الإنسان في مختلف المجالات كفرد أو جماعة أو موظف أو متعاقد مع الإدارة.

إن القضاء الإداري ليس مجرد قضاء تطبيقي كالقضاء المدني بل هو في الأغلب الأعم قضاء إنشائي يبتدع الحلول المناسبة للروابط القانونية التي تنشأ بين الإدارة في تسييرها للمرافق العامة وبين الأفراد وهي روابط تختلف بطبيعتها عن روابط القانون الخاص، فمن تم تكون للقضاء الإداري نظرياته التي يستقل بها في هذا الشأن<sup>1</sup>، ومن تم يكون من الأنسب أن تكون الإجراءات المسطرية المتبعة أمام المحاكم الإدارية متميزة ومستقلة عن قواعد المسطرة المدنية.

ولا شك أن الإجراءات التي تتبع أمام القضاء الإداري تتميز بخصائص ذاتية تختلف عن تلك المتبعة أمام القضاء العادي، ذلك أن الإجراءات أمام القضاء الإداري هي بطبيعتها إيجابية يوجهها القاضي كما سبقت الإشارة إلى ذلك ضمن المحور المتعلق بسير الدعوى الضريبية، وذلك على خلاف الإجراءات المدنية التي يهيمن الخصوم على تسيير الجانب الأكبر منها.

والواقع أن هناك مجموعة من التشريعات الضريبية المعاصرة، عملت على إقرار هذا المبدأ في مسطرة البت في المنازعات الجبائية، بحيث نصت على مسطرة قضائية ضريبية متميزة عن المسطرتين المدنية والإدارية، ثم هناك تشريعات أدرجت الدعاوى الضريبية في نطاق المنازعات التي تخضع لقواعد المسطرة الإدارية، بينما أبقت تشريعات أخرى، خاصة تلك التي تعمل في إطار مبدأ وحدة القضاء، على المسطرة المدنية كقاعدة أساسية، يتم وفقها البت في الطعون الضريبية أمام القضاء، والنظام المغربي على غرار باقي الأنظمة القضائية

1 محبي شوقي لحمد: "الأحكام الإجرائية للدعوى الإدارية-دراسة تطبيقية للمنازعة الإدارية"، مرجع سابق، ص 11.

التي تدخل في هذا الاتجاه الأخير، بحيث أن قواعد المسطرة المدنية<sup>1</sup>، هي الواجبة التطبيق على المنازعات الجبائية، بل وحتى مع إحداث المحاكم الإدارية، تبقى المسطرة موحدة كيفما كانت طبيعة الدعوى، مدنية أو إدارية (المادة 7 من القانون رقم 90-41 المتعلق بإنشاء المحاكم الإدارية)، فإذا كانت الإدارة بصفة عامة تتفرد في قانون المسطرة المدنية بحيز هام من النصوص تميزها عن غيرها من أطراف الدعوى، الشيء الذي يقوي موقفها التحكيمي، وهذا ما يبعث على التساؤل حول مدى الدور الذي يلعبه القضاء في توفير الحماية اللازمة للمكلفين أثناء البت في منازعات الضرائب المباشرة، وذلك في غياب مسطرة خاصة بهذا النوع من المنازعات، تكون إجراءاتها مستقلة عن نصوص قانون المسطرة المدنية؟.

للإجابة عن هذا التساؤل، سنحاول في الفصل الموالي والأخير من هذه الأطروحة، التطرق للتطبيقات القضائية في مجال تسوية منازعات الضرائب المباشرة.

1 الظهير الشريف بمطابقة قانون رقم 1.74.447 صادر في 28 شتنبر 1974 بالمصادقة على نص المسطرة المدنية، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3230 مكرر بتاريخ 30 دجنبر 1974.

## الفصل الثاني: التطبيقات القضائية في منازعات الضرائب المباشرة

تجسد المرحلة القضائية في مسطرة إنهاء المنازعات الضريبية المفهوم الحقيقي للمنازعات المتعارف عليه، حيث أن الهيئات القضائية تظهر محايدة ومستقلة، كما أن أحكامها وقراراتها بما لها من حجية الشيء المقضي به تعتبر عنوانا للحقيقة، وتصبح حدا فاصلا للنزاع، وتمنع من إثارة الجدل حولها بعد ذلك.

وتحتل المنازعة الضريبية حيزا مهما ضمن الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم الإدارية، وذلك نتيجة لتداخل مجموعة من الأسباب كما بينا ذلك ضمن القسم الأول من هذه الأطروحة؛

فإذا كان المكلف يتمنى دائما توزيعا عادلا للأعباء العامة وعلى هذا الأساس فهو يتمنى أن تكون حقوقه كمواطن مصانة وفقا لاحترام حريته الفردية وحقه في الدفاع وفي طرق الطعن وفي الجزاءات العادلة والمتناسبة مع جسامة المخالفات، ومن الحقوق الأساسية للملزم في هذا المجال، نجد مبدأ الموافقة أو الرضى بالضريبة<sup>1</sup>، لكن في ضل غياب هذا الرضى نتيجة لأسباب سياسية، تاريخية، قانونية، اقتصادية، وأخرى سلوكية، ونظرا لعدم توفر كل ما يتمناه الملزم في العلاقة التي تربطه بالإدارة الضريبية، وتبعاً لنفوره الطبيعي من أداء الضريبة، يحاول دائما تطويع النص الجبائي على نحو يجعله في منأى عن أي مخاطبة ضريبية، في حين تعمل إدارة الضرائب انسجاما - مع وظيفتها الطبيعية في منع أي إهدار للمال العمومي - على إعطاء النص مدلولاً أكثر شمولية ضمانا لعدم إفلات أي نشاط من الخضوع للضريبة، وبين هذين الموقفين المتباينين يتولد النزاع الضريبي<sup>2</sup>.

1 محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق ص 191.

2 سبق أن تناولنا بتفصيل كل الأسباب المؤدية لإثارة المنازعات الضريبية ضمن القسم الأول من هذه الأطروحة.

فإذا كان القانون الضريبي يحمل حالياً هاجس البحث في إقامة توازن بين تنفيذ السلطة الضريبية وحقوق الملتزمين، وأن هذا الهاجس يبرز بشكل واضح في النصوص الحديثة<sup>1</sup>، فإن على القضاء بدوره أن يتأهل أكثر لتحقيق هذا التوازن حين البت في النزاع الضريبي الذي قد ينشأ بين أطراف العملية الضريبية.

وإذا كان تعريف المنازعة الضريبية كما تطرقنا إلى ذلك في موضع آخر من هذا البحث<sup>2</sup>، قد تم تحديده في كون المنازعة الضريبية هي مجموعة من القواعد المطبقة على المنازعات، التي يمكن أن تنشأ بمناسبة تحديد وعاء الضريبة على مختلف أنواعها أو تصنيفاتها أو تحصيلها.

فإن النزاع الضريبي ينحصر في صنفين: ويتعلق الأمر بمنازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل، وتبعاً لهذا التصنيف، وعلاقة بمراحل العملية الضريبية، وما يثور بشأنها من منازعات، والتي ترتبط في معظمها بالعيوب والاختلالات المسطرية التي تشوب مسطرة فرض وتحصيل الضرائب المباشرة، سنحاول في هذا المحور التعرف على أهم التطبيقات العملية للقضاء الإداري في منازعات الضرائب المباشرة، من خلال استعراض الحالات التي يكون سبب النزاع فيها مرتبطاً بالعيوب المسطرية التي تشوب عملية تأسيس الالتزام الضريبي، أو تلك التي قد تعتري مسطرة التحصيل الضريبي، حيث تبين من خلال استقراء مجموعة من الأحكام والقرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية بالمملكة في مجال منازعات الضرائب المباشرة في شقها المسطري، أن القضاء في مثل هذه الحالات لا يتردد في إلغاء مسطرة فرض الضريبة، كلما أخلت الإدارة بإحدى الضمانات القانونية الممنوحة للملتزم، وذلك طبعاً، دون المساس بالمصلحة العامة التي تسعى الإدارة الجبائية بما لها من

1 Marie Christine Escalassan: "A propos de la juridicisation du droit fiscal. Quelques éléments d'analyse";

R. F. F. P. No 41-1993; P 75.

2 أنظر مفهوم المنازعة الجبائية، الصفحة 20 وما يليها من هذه الأطروحة، ثم راجع:

-Abdellah Boudahrin: "le contentieux fiscal", Edition Edmar, Paris 1984, P52.



امتيازات وسلطات- إلى الحفاظ عليها في كل تدخلاتها، والتي غالبا ما تكون مشوبة بأحد عيوب المشروعية.

فكيف يستطيع القاضي الفصل في النزاع الضريبي والتوفيق بين ضمانات وحقوق المكلفين في مواجهة الإدارة التي تتمتع بامتياز السلطة العامة لتمويل الخزينة العمومية؟  
ثم ما مدى تمكن القاضي- رغم عدم تخصصه في المجال الجبائي- من تحكمه في حل النزاع الضريبي المفعم بالتعقيد التقني والنصوص المتشعبة؟.

للتعرف على الدور الذي يلعبه القاضي في إقرار التوازن- بمناسبة بته في المنازعات الجبائية - بين امتيازات الإدارة الجبائية، وحماية حقوق الملزم أو المدين بالضريبة، سنقدم بعض الحالات التي تعرض لها القضاء من خلال مبحثين:

سنتناول في المبحث الأول الحالات التطبيقية المرتبطة بمسطرة تأسيس الالتزام الضريبي؛ أي الحالات المتعلقة بمسطرة الوعاء الضريبي، وذلك من خلال التطرق إلى الإشكاليات التي تطرح أثناء إجراء عملية التصحيح ثم الحالات المرتبطة بمسطرة الفرض التلقائي (المطلب الأول)، بالإضافة إلى استعراض بعض الحالات للمنازعات التي تخص الطعون المتعلقة بمقررات اللجان الضريبية (المطلب الثاني)<sup>1</sup>.

أما بالنسبة للمبحث الثاني من هذا الفصل، سنحاول من خلاله التعرف على اجتهاد القضاء بمناسبة بته في المنازعات الأكثر إثارة على مستوى مسطرة تحصيل الضرائب المباشرة، وذلك من خلال التعرف على الإشكالات المتعلقة بتحديد الجهة القضائية المختصة بالبت في منازعات التحصيل الضريبي ضمن المطلب الأول، أما المطلب الثاني، فسنعرضه لتناول أهم المنازعات المرتبطة بإجراءات التحصيل الجبري.

1 من أجل الحفاظ على البناء المنهجي لبحثنا الذي حرصنا فيه على احترام التقسيم الثنائي بالنسبة لجميع محاوره من جهة، ثم لمعرفة موقف القضاء الإداري من القضايا التي تخص للمنازعات المتعلقة بمسطرة التصحيح الضريبي التي سبق البت فيها من طرف اللجان الضريبية من جهة أخرى، ارتأينا أن نتطرق ضمن هذا المحور أيضا إلى الطعون المقدمة ضد قرارات اللجان الضريبية في إطار المبحث الأول، وذلك حتى يتسنى لنا تبيان مدى الدور المنوط بالقضاء في إقامة التوازن بين مصالح الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، أثناء البت في منازعات الضرائب المباشرة.

## المبحث الأول: الاجتهاد القضائي في مجال منازعات تأسيس الضرائب المباشرة

إن مقتضيات مسطرة فرض الضريبة واجبة التطبيق لارتباطها بضمانات الملزم وحقوقه، يترتب على عدم احترامها إلغاء مسطرة الفرض الضريبي، وبالتالي إهدار أموال مهمة على خزينة الدولة، لمجرد ارتكاب أي خلل أو نقص أو عيب شكلي قد يشوب مسطرة فرض الضريبة على الملزم، الذي أصبح بدوره مشاركا رئيسيا في عملية تحديد الالتزام الضريبي، ومن تم قد يكون في بعض الحالات مساهما في ارتكاب إحدى الأخطاء أو الإغفالات التي من شأنها أن تشوب تصريحه الضريبي، الأمر الذي قد يؤدي إلى تدخل الإدارة الضريبية، ومن تم إثارة النزاع خلال أهم مرحلة تمر منها العملية الضريبية.

لقد صار النظام الضريبي المغربي، على غرار الأنظمة الضريبية المعاصرة، قائما على الإقرار الضريبي كأسلوب لإشراك المكلف في تحديد الالتزام الضريبي<sup>1</sup>.

وبذلك أصبح الأصل هو أن يتم تحديد الضريبة في إطار إقرار واجب قانوني على الخاضع للضريبة، إلا أن الملزم قد يعزف عن تقديم إقراره داخل الأجل القانوني، وقد لا يضمنه كل العناصر التي تفيد في تحديد وعاء الضريبة، مما يفتح المجال للإدارة للتدخل لتطبيق القواعد المسطرية لتحقيق الالتزام الضريبي بطريقة أحادية بواسطة مسطرة الفرض التلقائي، كما أن للإدارة بمقتضى حق المراقبة والاطلاع سلطة فحص الإقرارات المقدمة إليها ومراجعة الأساس الضريبي داخل الأمد القانوني غير المشمول بالتقادم في إطار

1 أصبح النظام الضريبي منذ سنة 1980 قائما على مبدأ الإقرار التلقائي من جانب الملزم كتعبير عن حس المواطنة لديه وامتناله للواجبات التي تفرض عليه بشكل طوعي، وبموجب مقتضيات المدونة العامة للضرائب خاصة المواد: 20، 82، 83، 84، 110، 111، 127، أصبح المكلف ملزما بتقديم الإقرارات الضريبية وفقا للشروط والكيفية والآجال التي حددتها المواد المذكورة، وفي حالة الإخلال بتلك الشروط والكيفيات، تكون الإدارة الضريبية بدورها ملزمة ومقيدة بسلوك مسطرة الفرض التلقائي التي تنظمها مقتضيات المادة 228 من المدونة العامة للضرائب أما الإقرارات التي يجب على الملزم تقديمها إلى الإدارة الضريبية، فيتعلق الأمر ب: - التصريح ببداية النشاط الخاضع للضريبة لتمكين الإدارة من التعرف على نشاطه - التصريح بالجصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة للضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات، - التصريح برقم الأعمال الخاضع للضريبة على القيمة المضافة، ثم التصريح بانتهاء النشاط الخاضع للضريبة. ومقابل نظام الإقرار الذي أصبح معتمدا في تحديد الأساس الضريبي، تمارس الإدارة للضريبة حقها في مراقبة التصريحات المقدمة إليها

الضوابط القانونية التي تنظم عملها هذا كما هي منصوص عليها بالمسطرة العادية أو السريعة لتصحيح الوعاء الضريبي<sup>1</sup>.

وإذا كانت الخلافات التي تنشأ أثناء فرض الضريبة بين المكلف والإدارة الضريبية، تدور -في معظمها- حول تقدير الضريبة، فقد أبان التطبيق العملي لقواعد مسطرة تحقيق الالتزام الضريبي، على وجود عدة عيوب تشوب مسطرة فرض الضريبة، مما يشكل مساسا بحقوق الملتزم ويولد خلافا بينه وبين الإدارة الضريبية -كما خلصنا إلى ذلك في أكثر من مناسبة ضمن القسم الأول من هذه الأطروحة، لينتهي هذا الخلاف بحكم قضائي، قد يقضي ببطلان مسطرة فرض الضريبة أو تصحيح وعائها، وبالتالي يكون لهذا البطلان أثر على انقضاء الالتزام الضريبي.

وحيث يتبين أن جل الأحكام الصادرة في مواجهة إدارة الضرائب، تتعلق في غالب الأحيان ببطلان مسطرة فرض الضريبة أو تصحيح وعائها بسبب عيب لحق إجراءات تأسيسها، وهذا ما سيشكل محور هذا المبحث<sup>2</sup>، الذي سنتناول فيه حالات بطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها من خلال استعراض نماذج من الأحكام والقرارات الصادرة في هذا الإطار ضمن المطلب الأول، لنخصص المطلب الثاني من هذا المبحث للتعرف على اجتهادات القضاء الإداري بخصوص الطعون المتعلقة بمقررات اللجان الضريبية.

1 محمد قصري: "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي"، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، 2009، ص 7 و 8.

2 تبين من الإحصائيات المحصل عليها أن الأحكام الصادرة في المادة للضريبة، تتعلق أساسا بالطعن في العيوب التي تشوب مسطرة فرض الضريبة، وفي هذا الإطار يمكن مراجعة (الملحق رقم: 6)، بخصوص الإحصائيات المتعلقة بنشاط المحاكم الإدارية بالمملكة، والتي من خلالها يمكن معرفة عدد القضايا ذات الصلة بالمادة للضريبة ومن تم التعرف على عدد الأحكام الصادرة في هذا الإطار.

## المطلب الأول: حالات بطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وحالتها

سبق أن عرفنا الوعاء الضريبي بالواقعة التي يرتب عليها القانون حقا ضريبيا، وهو بهذا المعنى ينطوي على عنصر واقعي وعنصر قانوني<sup>1</sup>.

وتبعا لذلك، فالمنازعة في الوعاء لا تخلو من أحد الاحتمالين: إما أن الملزم يسلم بمبدأ خضوعه للضريبة فيحصر منازعته فقط حول العناصر الواقعية المعتمدة من طرف اللجنة الضريبية أو الإدارة في تحديد المبلغ المؤسسة عليه الضريبة، وإما أن الملزم يعتبر أنه غير معني أصلا بهذا النوع أو ذاك من الضريبة، ويرى في إخضاعه له تطبيقا خاطئا للقانون، فيكون هدف الطلب في الاحتمال الأول مجرد تخفيض العبء الضريبي *Demande en reduction-* بينما يهدف الثاني إلى إلغاء هذا العبء أصلا وإحلال الملزم منه نهائيا- *Demande en décharge-* ويثير الطلب الأول نزاعا في مسألة واقعية صرفة تتعلق بالمعطيات الواقعية التي ينبغي أن يحدد على أساسها مبلغ الضريبة، بينما يشير الثاني نزاعا حول مسألة قانون. (أي في الأساس القانوني لفرض الضريبة، وبعبارة أخرى في العنصر القانوني للوعاء).

وقد عرف أحد الباحثين منازعات الوعاء، على أنها تلك المنازعات التي تنشأ أثناء تأسيس الضريبة، سواء تعلق الأمر بالأساس القانوني أم الواقعي لهذا التأسيس<sup>2</sup>، ومن تم فالنزاع في الوعاء لا يخلو من الحالات التالية:

1 العنصر القانوني للوعاء هو ما يقصده الفقه عندما يتحدث عن مبدأ شرعية الضريبة أو مشروعيتها وقد وضعنا هذا التحليل لعناصر الوعاء الضريبي حصرا للمنازعات التي تقع على الوعاء وسندنا في ذلك هو نص القانون، فحين تقرر المادة الأولى من قانون فرض الضريبة على القيمة المضافة مثلاً تفرض على رقم المعاملات ضريبة تسمى الضريبة على القيمة المضافة وتطبق:

1- العمليات المنجزة بالمغرب سواء كانت بطبيعتها صناعية أو تجارية أو حرفية.  
2- عمليات الاسترداد (...) "فيكون العنصر المادي للوعاء هنا هو رقم المعاملات بالنسبة للعمليات المنجزة بالمغرب وعمليات الاستيراد فهذه العمليات تشكل الركن المادي للوعاء ويكون حكم القانون الذي أخضع هذه العمليات للضريبة هو العنصر القانوني للوعاء، وعلى هذا النحو تجري جميع مقتضيات القانونية المحددة للوعاء الضريبي.

2 جعفر حسون: "الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية في ضوء قانون 90.41 للمحدث للمحاكم الإدارية"، (م.م. إ.م.ت)، الرباط، عدد 4 سنة

1994، ص4.

• للمزيد من التوضيح بخصوص المنازعة في الوعاء، يجب التأكيد من جديد على أن المنازعة في الوعاء لا تخلو من احتمالين اثنين:

■ إما أن الملزم لا ينازع في خضوعه للضريبة، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة أو اللجنة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب إما بإسقاط جزئي لمبلغها ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع.

■ وإما أن الملزم ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطالب بإسقاطها كلياً ونكون أمام نزاع قانوني<sup>1</sup>.

انطلاقاً من هذا التصنيف تثار التساؤلات التالية: ما هي حالات بطلان مسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية؟، وما هي حالات بطلان مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي؟. الإجابة عن هذه التساؤلات، سنحاول إبرازها من خلال بعض نماذج الأحكام والقرارات القضائية الصادرة في المادة الضريبية.

### الفقرة الأولى: حالات بطلان عملية الفرض الضريبي المحددة بموجب النص القانوني

مع تكريس المشرع للنظام الإقراري في فرض الضريبة، أصبح إقرار الملزم هو أساس احتساب الضرائب، وعلى الإدارة الدخول في مسطرة تواجيهة مع الملزم لمناقشة معطيات التصريح الضريبي المودع لديها، كما أن استبعاده يستلزم عدة إجراءات لإثبات عدم صحة الإقرار، هذه الشراكة من طرف الملزم في تأسيس الضريبة تحتم على الإدارة احترام جميع الشكليات والإجراءات لتفادي العيوب المسطرية في فرض الضريبة، ويقصد بالعيوب المسطرية الإخلالات التي تصيب إجراءات فرض الضريبة بسبب عدم احترام الإدارة للإجراءات الشكلية التي نص عليها القانون.

إما أن الملزم لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة أو اللجنة الضريبية المختصة كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع.

وإما أن الملزم ينازع مبدأ خضوعه للضريبة؛ أي يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطلب بإسقاطها كلياً، فنكون بذلك أمام نزاع قانوني.

لكن إذا باشرت الإدارة الجبائية فحصاً جبائياً في حق المكلف، أو أعادت النظر في العناصر للمصرح بها، فيحق له التقدم بالطعن مباشرة أمام اللجان الضريبية المختصة.

1. نجيب البقالي: "نازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري"، رسالة لئيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية، مرجع سابق، ص 5.

وإذا كانت عملية الفرض الضريبي من جانب الإدارة لا تخرج عن صورتين، إما مسطرة الفرض التلقائي للضريبة أو مسطرة تصحيح الأساس الضريبي، فإن احتمال الوقوع في الخطأ أثناء القيام بعملية فرض الضريبة مسألة واردة، ومن ثم يكون من مصلحة الملتزم إخباره في إطار مسطرة التصحيح بهذه العملية حتى يتمكن من سلوك مسطرة الطعن أمام اللجان قبل مجابته بالأداء في إطار عملية الاستخلاص<sup>1</sup>.

ونظرا لخطورة عملية الفرض الضريبي من جانب الإدارة، حيث تضع الملتزم في قفص الاتهام المتجلي في محاولة التهرب الضريبي، وذلك من خلال التشكيك في صحة إقراره بالحصيلة الخاضعة للضريبة<sup>2</sup>، فكان من الضروري إحاطتها بسياج من القيود

1 نصت المدونة العامة للضرائب في الباب الثالث من كتاب المساطر الجبائية الصادرة بقانون مالية 2007 على الحالات التي يحق للإدارة فرض الضريبة بصورة تلقائية (أو ما يسمى بالتقدير المباشر من طرف الإدارة) بالمادتين 228، 229 وهي كالتالي :  
— فرض الضريبة بصورة تلقائية عن عدم تقدير الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة أو مجموع الدخل أو الأرباح أو رقم الأعمال أو عدد العقود أو الاتفاقيات.

— فرض الضريبة بصورة تلقائية على مخالفة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وفق المراقبة.  
ويقصد بمسطرة التحديد التلقائي للوعاء الضريبي قيام الإدارة الضريبة بصورة انفرادية بتقدير وعاء ضريبة معينة.  
2 فإذا تعلق الأمر بتشكيك الإدارة في صحة الإقرارات المقدمة إليها، يمكنها اللجوء إلى الصلاحيات المخولة لها قانونا في إطار مسطرة المراجعة الضريبة، حتى بالنسبة للحالة التي يختار فيها المكلف الانخراط في نظام المساهمة الإبرائية، فإن ذلك لا يغل يد الإدارة من مراجعة إقراره متى ثبت تحقيقه لأرباح ناتجة عن دخول تتعلق بتوظيفات مالية:  
"وحيث إنه بعد دراسة المحكمة لكافة معطيات القضية تبين لها أن الطعن قد أسس على وسيلة واحدة وهي: فرض الضريبة موضوع النزاع بصفة تلقائية دون مراعاة الفصلين 103 و 107 من القانون رقم 89-17.

وحيث إنه بعد تفحص المحكمة لهذه الوسيلة وما أثير حولها من دفوع تبين لها أن المدعي وإن كان قد تقدم بإقراره إلى الإدارة الجبائية، إلا أن هذه الأخيرة قد اكتشفت توظيفات مالية ومداخل رؤوس أموال، الشيء الذي حذى بها إلى سلوك مسطرة الفحص حسب مقتضيات المادة 105 من القانون رقم 89/17 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، وقد راسلت المدعي لتقديم إقراره والإدلاء بالوثائق المحاسبية وعلى خلاف ما جاء في تعقيبه بأنه قد توصل بهذا الإشعار إلا أنه امتنع عن الإدلاء بهذه الوثائق.

وحيث إن مقتضيات الفصل 111 من القانون السالف الذكر يعطي الحق للإدارة الجبائية بفرض الضريبة بصفة تلقائية ما دام أن المدعي لم يمثل لعملية المراقبة، خاصة وأن الشواهد المدلى بها من طرف الإدارة المدعى عليها تثبت حصول المدعي على مداخل ناتجة عن التوظيف المالي خلال السنوات من 96 إلى 99 وأن دفعه بانخراطه في نظام المساهمة الإبرائية يرد بكون هذا النظام لا يشمل للمداخل الناتجة عن التوظيفات المالية.

وحيث إنه أمام هذه للمعطيات تكون الوسيلة المثارة أعلاه غير مركزة على أساس ويتعين بالتالي استبعادها والتصريح تبعا لذلك برفض الطلب."

راجع في هذا الصدد الحكم رقم 35 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2005/03/10 في القضية موضوع الملف عدد 2002/31 ش.ض. (غير منشور).

والضوابط منعا لكل تعسف محتمل وتفاديا لكل مفاجأة تمس المركز المالي للخاضع للضريبة الذي يعتقد في نفسه بأنه في وضعية جبائية سليمة.

ومن ثم 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 الضريبية، وهو الأمر الذي ترتبت عنه العديد من النزاعات القضائية التي لا يكتفي فيها الخاضعون للضريبة بالمنازعة في سوء تطبيق الإدارة للنص القانوني، مما حرمهم من إحدى المزايا التي يقررها لهم القانون، وإنما تعدى ذلك إلى المنازعة في التفسير الذي تعطيه الإدارة للمقتضى القانوني (...). ليبرز الدور الإنشائي للقاضي الإداري، الذي يحاول من خلال اجتهاداته سد ثغرات النص التشريعي وغموضه، غايته المثلى في ذلك إقرار حلول عادلة ومنصفة تضمن التوازن بين أطراف العلاقة<sup>1</sup>.

وبالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب، نجد أن المشرع قد نص على حالتين يترتب عن الإخلال بإحدهما إلغاء مسطرة فرض الضريبة، أما باقي الحالات الأخرى من العيوب التي تعتري مسطرة فرض الضريبة، فيمكن التعرف عليها انطلاقا من اجتهاد القضاء الإداري، وذلك من خلال استعراض بعض الحالات التي تم فيها إبطال مسطرة الفرض التلقائي ومسطرة التصحيح من طرف القضاء الإداري، الذي درجت أحكامه على أن مقتضيات مسطرة التصحيح تكتسي طابعا إلزاميا، يترتب على عدم احترامها من قبل الإدارة بطلان عملية فرض الضريبة.

وقد تبين من خلال الاطلاع على مجموعة من الأحكام القضائية الصادرة في المادة الضريبية، أن معظم حالات المنازعات المثارة بشأن هاتين المسطرتين، ترتبط بتطبيق مقتضيات مسطرة التبليغ، التي تشكل أهم مسببات حالات بطلان عملية فرض الضريبة، وهذا ما سنحاول التعرف عليه من خلال النقطتين الموالتين:

1. رضى التايدي: 'دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011'، مجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، مرجع سابق، ص 160 وص 161.

أولاً: حالات خاصة ببطلان مسطرة فرض الضريبة بسبب إخلال الإدارة بمسطرة التبليغ

يتبين من خلال مقتضيات المدونة العامة للضرائب<sup>1</sup>، أن المشرع لما قضى ببطلان المسطرة حصرها في حالتين اثنتين: عدم احترام أجل 15 يوماً قبل الشروع في مراقبة المحاسبة وأجل 60 يوماً للرد على ملاحظات الملزم بخصوص الرسالة الثانية الموجهة إليه من طرف الإدارة الضريبية، كما أن المشرع حمل المسؤولية للإدارة والملزم كل على حدى في حالة عدم احترام الضوابط المتعلقة بقواعد التبليغ.

- فبالنسبة للحالة الأولى، تنص المادة 212 من المدونة العامة للضرائب في فقرتها الأولى على أنه: "إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر 15 يوماً على الأقل...". وتبعاً لصيغة الوجوب التي نصت عليها المادة 212 أعلاه، يكون مفتش الضرائب المكلف بعملية الفحص ملزماً بإشعار الملزم المعني داخل أجل 15 يوماً قبل تاريخ الشروع في عملية الفحص، والغاية من آجال الإشعار المذكور، تمكين الملزم فرصة تهئئ نفسه ووثائقه للمراقبة التي قررت الإدارة الضريبية مباشرتها في حقه كإجراء للتأكد من صحة الإقرار المدلى به في إطار مسطرة تحديد الالتزام الضريبي.

وفي هذا الإطار، قضت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقاً، "وحيث مؤدى ذلك أن الآجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء التفتيش وتاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة المهنية لفحص المستندات يجب ألا يقل عن 15 يوماً، وأن العبرة في ذلك هي التوصل بالإشعار وليس تاريخ الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملزم ليتمكن من

1 المادتين 212 و220 من المدونة العامة للضرائب.



تهيئ دفاعه<sup>1</sup>، كما أكدت المحكمة الإدارية بأكادير نفس المنحى، حيث ورد في أحد أحكامها أن العبرة بتبليغ الإشعار الأول واحترام أجله وليس بواقعة التوجيه<sup>2</sup>. وهكذا، فضمانة التبليغ تبقى أساسية وذات أهمية بالنسبة للخاضع للضريبة، إذ أنها على الأقل تجعله مستعدا للفحص وتهيئ مستشاريه والدفاع عن موقفه وإيداء أوجه دفاعه وحججه قبل أن يقدم المفتش المراقب على أية عملية تصحيح<sup>3</sup>. ومن أجل توفير الضمانات اللازمة للمكلف في إطار مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، ربط القضاء صحة وسلامة هذه المسطرة بضرورة "إدلاء الإدارة الضريبية لما يفيد قيامها بمراسلة المدعي بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل وبواسطة أعوانها المحلفين وأعوان السلطة المحلية (...)"، وعدم توصله بعلّة أن العنوان ناقص يجعل مسطرة الفرض التلقائي سليمة ومنتجة لآثارها في مواجهته<sup>4</sup>.

- 1 قرار لغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا) عدد 53 الصادر بتاريخ 2003/01/23، مجلة دفاقر المجلس الأعلى عدد 9 برسم سنة 2005، ص 81.
- 2 حكم رقم 2008/169، صادر المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 2008/5/20، في الملف عدد 2007/45 غ. (الملحق رقم 5).
- 3 سفيان ادريوش ورشيدة الصابري: تصحيح الأسس الضريبية - دراسة مقارنة " مطبعة دار القلم للرباط، الطبعة الأولى، 2002، ص 43.
- 4 حكم رقم 740 صادر بتاريخ 2003/10/30 عن المحكمة الإدارية بوجدة في الملف رقم : 2002/268 ش.ض (حكم غير منشور). والذي جاء في حيثياته:

"وحيث إن المحكمة بعد دراستها لكافة معطيات القضية تبين لها أن الدعوى مؤسسة على وسيلتين:

- 1- خرق الإدارة للضريبة لمسطرة الفرض التلقائي؛
- 2- التقادم؛

وحيث إنه فيما يخص الوسيلة الأولى وكما جاء في جواب الإدارة الضريبية على مقال الدعوى فقد قامت هذه الأخيرة بمرسلة المدعي مرتين بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل بالعنوان المشار إليه في مقال الدعوى الذي هو "حي حومة السوق ، العروي إقليم الناظور" وهو نفس العنوان الذي أكده وكيل المدعي بجلسة البحث وقد رجعتا بملاحظة "غير مطالب به" كما سلكت معه مسطرة التبليغ بواسطة أعوانها المحلفين وأعوان السلطة المحلية دون أن تتم عملية التبليغ إلى المدعي لكون العنوان ناقص.

وحيث إنه من خلال ما ذكر أعلاه، يتبين أن الإدارة الضريبية (...) لا تتحمل أية مسؤولية في عدم توصل المدعي مادام أنها قامت بما يفرضه القانون عليها وأنه كان على المدعي أن ينلّي بعنوان كامل وصحيح حتى يمكن للإدارة مراسلته والاتصال به، خاصة وأنه يتواجد بالخارج مما كان يتعين عليه تعيين محل للمخابرة معه للمحافظة على حقوقه وبالتالي فإن دفعه بحرمانه من مسطرة الطعون الإدارية يبقى غير مؤسس نظرا لسلامة مسطرة الفرض التلقائي وتبقى هاته الوسيلة غير مؤسسة مما يتعين استبعادها.

• وفي حكم آخر صادر عن إدارية وجدة تحت عدد: 03/68 بتاريخ 2003/05/08، للملف رقم : 2002/111 ش.ض، جاء فيه أن : "إدلاء الإدارة الضريبية لما يفيد قيامها بمرسلة المدعي بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل وبواسطة أعوانها المحلفين في إطار مقتضيات المادة 103 من القانون رقم 89/17 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل بنفس العنوان الذي حددته المدعي في دعواه يجعل مسطرة الفرض التلقائي التي مارسها الإدارة المذكورة سليمة ومنتجة لآثارها في مواجهة المدعي". (حكم غير منشور)

• وفي قضية أخرى استندت نفس المحكمة إلى نفس العلة وقضت برفض الطلب الذي تقدم به أحد المكلفين لما استند في ذلك إلى عدم توصله بالإشعار الموجه إليه من طرف الإدارة الضريبية قبل سلوك مسطرة الفرض التلقائي: الحكم صادر تحت عدد 186 بتاريخ 2004/07/01 في الملف رقم: 02/98 ش. ض والذي جاء فيه: "إن احترام الإدارة الجبائية لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة العامة على الدخل يجعل الطعن بالإلغاء في هذه الضريبة استنادا إلى خرق المسطرة المذكورة غير ذي أسس ويبرر الحكم برفضه". (حكم غير منشور)

أما المحكمة الإدارية بالرباط، فقد فصلت جيدا الضمانات التي يتيحها الإشعار للملزم في ظل مسطرة الفحص، إذ اعتبر الحكم الصادر بتاريخ 2009/01/14، بأنها تبرز على مستويين اثنين<sup>1</sup>:

- تمكين الملزم من تهئ حجه وتجهيز وثائقه المحاسبية حتى تكون رهن إشارة المفتش المحقق عند قدومه إلى المؤسسة، وهو ما يقتضي منحه الحل الكامل المحدد لهذا الغرض والذي ينبغي ألا يقل عن 15 يوما من تاريخ توصله بالإشعار.
- احترام الموعد المحدد في الإشعار كتاريخ لانطلاق عملية الفحص، وذلك تفاديا لعنصر المباغطة بالنسبة للملزم في حالة عدم حضور المفتش في الموعد المذكور، لأن ذلك سيجعل الخاضع للفحص في وضعية انتظار إلى ما لا نهاية مادام أنه ليس هناك أي أجل يقيد 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 للفحص.
- ففي هذه الحالة يجب أن يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب رسالة التبليغ الأولى والرسالة الثانية يدعوهم فيها للإدلاء بملاحظاتهم داخل الأجل المضروب لذلك، وإلا فمآل مسطرة فرض الضريبة من جانب الإدارة يكون البطلان إذا عرض الأمر على القضاء.
- أما بالنسبة للحالة الثانية لبطلان مسطرة فرض الضريبة كما نصت عليها مقتضيات المدونة العامة للضرائب، فتهم إخلال الإدارة بأجل 60 يوما المنصوص عليه في مسطرة التصحيح.

فإذا كان المشرع الجبائي قد أعطى مجموعة من الحقوق والصلاحيات لإدارة الضرائب لتمكينها من مراقبة وتصحيح الأساس الضريبي، فهو في المقابل ألزمها باحترام مجموعة من

• أما القاعدة التي خلصت إليها المحكمة الإدارية بوجده، في الحكم عدد 201، بتاريخ 2004/07/15، القضية موضوع الملف رقم: 03/695 ش. ض، "إن عدم الإدلاء بما يفيد توصل المدعين ورفضهم للرسالة الموجهة إليهم في إطار مقتضيات المادة 107 من القانون رقم 17/89 بشأن الضريبة العامة على الدخل يبرر الحكم بإلغاء الضريبة المفروضة عليهم تلقائيا" (حكم غير منشور).

1 حكم رقم 71 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2009/01/14، في الملف عدد 2008/450 ش. ض.

الإجراءات المقررة كضمانات للملزم، ورتب الاجتهاد القضاء عن الإخلال بها بطلان مسطرة تصحيح الضريبة<sup>1</sup>.

وبخصوص إجراءات مسطرة التصحيح، وجب التذكير بأن المشرع قد حدد مسطرتين لتصحيح التصريح بالضريبة: المسطرة العادية لتصحيح الضرائب والمسطرة السريعة لتصحيح الضرائب ويقصد بهذه الأخيرة: المسطرة المتعلقة بتصحيح الربط الضريبي الذي يتطلب نوعاً من السرعة في حفظ حقوق الخزينة من الضياع، وتهم بعض الحالات

1 حكم رقم: 2008/169 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 20/5/2008 في الملف عدد 2007/45 غ. (غير منشور) والذي نسوق حيثياته على الشكل التالي:

"حيث يهدف الطلب إلى الحكم بإلغاء الضريبة على الشركات المفروضة بناء على قرار للجنة الوطنية للمنازعة في الضرائب عدد 5/559 والحكم تبعاً لذلك بإبطال الأوامر بالتحويل الناتجة عنه واحتياطياً الأمر بإجراء خبرة حسابية و تحميل المدعى عليها للصائر.

وحيث تتمسك الشركة المدعية بأن إدارة الضرائب عند مباشرتها لإعادة تحديد رقم معاملاتها خرقت مقتضيات المواد 3 و 4 و 10 من كتاب المساطر الجبائية كما أن اللجنة المحلية خرقت كذلك حق الدفاع وضمانة الحضور.

وحيث انه إذا كان المشرع الجبائي قد أعطى مجموعة من الحقوق والصلاحيات لإدارة الضرائب لتمكينها من مراقبة و تصحيح الأساس الضريبي فهو في المقابل ألزمها باحترام مجموعة من الإجراءات المقررة كضمانات للملزم ورقب الاجتهاد القضائي عن الإخلال بها بطلان مسطرة تصحيح الضريبة لارتباطها بحق الدفاع الذي يعتبر من النظام العام.

وحيث انه علاقة بنازلة الحال فان فحص محاسبة الشركة المدعية تقتضي طبقا للمادة 3 من كتاب المساطر الجبائية تبليغ الإشعار بالفحص للملزم في مدة لا تقل عن 15 يوما لتتهيأ 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 تقل عن 15 يوما، وأن العبرة في ذلك بتاريخ التوصل بالإشعار وليس بتاريخ الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملزم لتمكينه من تهيئ دفاعه.

وحيث انه من الثابت من وثائق الملف انه 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 تتطابق إلا بتاريخ 2004/5/8 في حين إن تاريخ قيام المفتش الضريبي بزيارة مقر للمدعية لإجراء الفحص كان بتاريخ 2004/4/22 .

وحيث انه انطلاقا من المعطيات المذكورة أعلاه دون حاجة لمناقشة باقي الوسائل المعتمدة في الطعن تبنت المحكمة بطلان مسطرة الفحص الضريبي في مواجهة شركة ماروكن سود فيش لعدم احترام إدارة الضرائب لأجال مسطرة الفحص المنصوص عليها في المادة 3 من كتاب المساطر الجبائية و يتعين من اجل ذلك التصريح بإبطال الضرائب موضوع مسطرة الفحص وإبطال تبعا لذلك قرار اللجنة الوطنية عدد 5/59 في مواجهة الشركة المدعية مع ما يترتب عن ذلك قانونا. لهذه الأسباب حكمت المحكمة علنيا ابتدائيا حضوريا:

**في الشكــــــــــــل:** عدم قبول طعن مدير إدارة الضرائب قبول دعوى المدعية شركة ماروكن سود فيشن.

في الموضوع: بإبطال الضرائب الناتجة على اثر قرار اللجنة الوطنية عدد 5/559 مع ما يترتب عن ذلك قانونا وبتمثيل الدولة (وزارة المالية) الصائر.

المنصوص عليها في المادة 221 من المدونة العامة للضرائب الجديدة، وتتميز هذه المسطرة بضرورة إجبار الملزم على أدائه للضرائب قبل المنازعة فيها.

وقد أثارت هذه المسطرة عدة منازعات بين الملزم والإدارة أمام القضاء، وإن كان الغالب منها مرتبط بمسطرة التبليغ، السابق مناقشتها، إلا أن الممارسة العملية للقضاء قد أبانت عن وجود مجموعة من الإشكالات ذات أهمية ولا تقل شأنًا عن مسطرة التبليغ.

وفي هذا السياق فإن المحاكم الإدارية المغربية، ألزمت القابض بأن يدلي بوسائله التقديرية للتأكد من صحتها عند تصحيح الضريبة وفق أسس جديدة خلافا لما تقدم به الملزم، وهو موقف شجاع من شأنه أن يدفع القابض إلى إعادة تقدير المادة الضريبية، والقيام بالتحريات الدقيقة ما دام أنه خاضع لمراقبة القضاء، كما جاء في حكم للمحكمة الإدارية بأكادير، "حيث يكون بذلك المشرع قد افترض أن الأصل هو الثمن المصرح به ضمن العقد، وأن لإدارة التسجيل أن تلجأ لمسطرة تقويم نقصان الأثمنة المعبر عنها في العقود، والتي يثبت لها من قيامها بقياس معدل الأثمنة الرائجة في السوق العقارية، بمكان وزمان معينين بالمقارنة مع ما تستخلصه من عقود البيع التي تقدم لها بقصد تسجيلها وأن بيان الأسس التي اعتمدتها لإثبات ما تدعيه...؛

وحيث يكون بذلك الدفع المثار من قبل الإدارة من كونها غير ملزمة بالإثبات بمقتضى ما يمنحه لها الفصل 12 من سلطة تقديرية، يخالف النصوص والقواعد المشار إليها أعلاه، ويوجب تصرفاتها عن رقابة القضاء ويتعين رده<sup>1</sup>.

وفيما يتعلق بالتصحيح المرتبط بمخالفة القانون الجبائي، فإن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، أصدرت حكما اعتبرت فيه أن عمل الإدارة في تصحيح ضريبة محجوزة في المنبع يندرج ضمن الفصل 49 من قانون الضريبة على الشركات المتعلق بالجزاءات المرتبطة بمخالفة هذه القاعدة ولا يندرج ضمن الفصل 39 المتعلق بإجراءات تصحيح الضريبة<sup>2</sup>.

1 حكم رقم 19 صادر بتاريخ 01/12/1994 في الملف عدد 14/16 غ، أورده عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 139.

2 حكم رقم 5 صادر بتاريخ 01/18/1995 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء (غير منشور).

وهكذا، أعطت للإدارة حق تصحيح وضع قانوني مختل احتفظت الشركة بموجبه بأموال اقتطعتها في المنبع من أجور العمال، دون أن تدلي بها لخزينة الدولة صاحبة هذا المال، وهو موقف يستدعي معاقبة الشركة المعنية دون استشارتها.

لذلك، فإنه عندما يتعلق الأمر بضبط سرقة ومخالفة مقصودة، فإن إسترجاع مبلغ الضريبة الذي حرمت منه إدارة الضرائب، لا يستدعي استعمال مسطرة التصحيح، وأنه في جميع الأحوال يظل للملزم الحق في المنازعة أمام إدارة الضرائب وأمام المحاكم، وهو موقف معروف لدى القضاء الإداري الفرنسي<sup>1</sup>.

وانطلاقاً من استقرار مجموعة من الأحكام والقرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية بالمملكة، بشأن مسطرة التصحيح الضريبي، تبين أن القضاء الإداري استقر على أن كل إخلال بهذه المسطرة من طرف الإدارة الضريبية، يفضي إلى بطلانها.

وسواء تعلق الأمر بحالات البطلان التي حددها القانون والتي سبق استعراضها آنفاً، أو بحالات متعددة أخرى، حيث توسع الملزم في مجال المطالبة ببطلان مسطرة التصحيح، والتي سننتطرق لبعضها في النقطة الثانية الموالية، فإن أثر بطلان مسطرة التصحيح يشمل جميع الإجراءات المتخذة في مسطرة تصحيح الأساس الضريبي من أولها إلى الإجراء الذي كان سبباً في بطلانها ما دام أن المشرع نص صراحة على بطلان مسطرة التصحيح وليس بطلان الإجراء القانوني في حد ذاته، لذلك فلو أن الإدارة الضريبية احترمت مسطرة الإشعار بالفحص وآجال رسالة التبليغ الأولى ولم تلتزم بضابط أجل رسالة التبليغ الثانية، يلحق البطلان جميع إجراءات التصحيح بما فيها الصحيحة والباطلة وعلى الإدارة أن تعيد مسطرة التصحيح من البداية على شرط عدم تغيير أساس الضريبة الوارد برسالتها الأولى<sup>2</sup>.

وخلاصة لما سبق، يتبين من منطوق مجموعة من الأحكام الصادرة في هذا الإطار، أن البطلان يطل مسطرة التصحيح ولا يطل فرض الضريبة، لأن الإخلال الذي حصل، له

1 عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 161.

2 محمد قصري، مرجع سابق، ص 71.

طابع مسطري ولا يمس بموضوع الضريبة ووعائها، إذ يمكن تداركه كما ذهب إلى ذلك أحد الباحثين<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: حالات البطلان غير المنصوص على جزاء بشأنها قانونا

فبشكل مخالف للرأي الفقهي القائل بأن رغبة المشرع في تعزيز الضمانات المخولة للملزم لاسيما عندما تقرر الإدارة الجبائية تصحيح أسس فرض الضريبة كما أوردها الملزم في إقراراته المدلى بها، جعلته يحدد في نص المدونة العامة للضرائب مقتضيات تناولت الحالات التي تكون فيها المسطرة لاغية وباطلة، وهي مقتضيات حصرية بقوة القانون، لا يجوز التوسع فيها<sup>2</sup>، يرى اتجاه فقهي آخر- والذي يجد تأييدا لموقفه من طرف القضاء الإداري- عدم اشتراط النص صراحة على البطلان، بل يكفي لذلك مجرد عدم مراعاة شروط معينة في المسطرة، فليس بإمكان المشرع حصر أسباب البطلان مقدما، ولذلك يجب ترك الأمر للقضاء ليقدر مدى جسامه العيب المسطري حتى يقرر بطلان فرض الضريبة، بدلا من أن يكون طوعا لنصوص جامدة، فقد ثبت للقاضي العيب الجسيم في الإجراء، ولا يستطيع إبطاله، لأن القانون لم ينص على هذا البطلان، والملزم هو من يدافع على هذا الاتجاه، اعتبارا لكون الإجراءات المسطرية بشكل عام في حالة عدم احترامها تستوجب البطلان دون حاجة لتتصيص عليه، وأن القواعد المسطرية أتت بها المشرع بصيغة الوجوب وأنها من القواعد الآمرة التي لا يمكن مخالفتها، وهذا ما جعل المكلف يتوسع في المطالبة ببطلان مسطرة التصحيح الضريبي.

وانسجاما مع رأي هذا الاتجاه الفقهي، كرس القضاء الإداري المغربي ضمانات أساسية إضافية لما خوله نص القانون للخاضع للضريبة، حيث صدرت عن المحاكم الإدارية عدة أحكام وقرارات، قضت ببطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، استنادا إلى عدة أسباب

1 إبراهيم الشيكور: "الاخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي"، دقاتر المجلس الأعلى، عدد 16 برسم سنة 2011، مرجع سابق، ص150.

2 الحسن كثير: "بطلان المسطرة في القانون الجبائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب"، المجلة المغربية للإدارة والتنمية، عدد مزدوج

وعيوب مسطرية وإجرائية، يثيرها القضاء ولو لم يتم التتصيص عليها من طرف المشرع، قبل استعراضها لا بد من التأكيد على أهمية موقف الاتجاه الفقهي الثاني، الذي ينسجم مع ضرورة منح القضاء مجالا أوسع لبسط رقابته على نشاط الإدارة الجبائية التي تتوفر على امتيازات وسلطات واسعة في مواجهة الملمزم، باعتباره طرفا ضعيفا في العلاقة الضريبية، وبالتالي فليس هناك ما يمنع القضاء بترتيب البطلان في حالة الإخلال بمسطرتي التصحيح والفرض التلقائي أو ما يسمى بالتقدير المباشر من طرف الإدارة، وذلك من أجل إحاطة الملمزم بحماية قضائية قصوى من خلال تمتيعه بكافة الضمانات القانونية.

- بالنسبة للحالات المرتبطة بالإخلالات التي تشوب مسطرة التصحيح، فسواء تعلق الأمر بمسطرة التصحيح العادية، أو مسطرة التصحيح السريعة، قد تثار بعض العيوب، التي لم يتطرق إليها المشرع ولم يتم بتحديدتها وحصرها، كما هو الشأن بالنسبة للحالتين المذكورتين آنفا، وفي هذا الإطار يمكن الإشارة إلى نماذج من هذه الحالات، التي تعرض لها القضاء وقضى ببطلانها بالرغم من عدم التتصيص عليها من طرف المشرع، ويتعلق الأمر بـ:

✓ الحالة التي تتعلق بتعذر التسليم إلى الخاضع للضريبة وصحة التبليغ على ضوء المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

بداية نشير إلى أن الحالات التي يتعذر فيها التسليم، قد حددها المشرع على سبيل الحصر في الفقرة الأخيرة من المادة 219 فيما يلي:

- غير مطالب به؛

- انتقل من العنوان؛

- عنوان غير معروف؛

الخاضع للضريبة غير معروف بالعنوان؛

- عنوان غير تام؛

هذه الحالات حددها المشرع على سبيل الحصر، واعتبر من خلالها أن الظرف مسلما بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر التسليم، وبذلك فإن التبليغ يعتبر صحيحا في بعض الحالات المحددة حصرا، ولا يجوز القياس عليها أو إضافة حالات أخرى غير الحالات المنصوص عليها على وجه التحديد، وفي هذا الإطار أكد القضاء على أن اعتماد الإدارة في صحة التبليغ بيانا غير البيانات الواردة حصرا في المادة 219، يعتبر مخالفا للقانون ويجعل التبليغ غير صحيح ويعرض الإجراءات التي بني عليها الفرض للإبطال<sup>1</sup>.

ومن الأحكام التي أخذت بهذا الاستبعاد للقياس بالنسبة لحالات تعذر التسليم، حكم إدارية أكادير عدد 2009/336، جاء فيه "إن الإشعار راجع إلى الإدارة مذكلا 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".

أما الموقف الذي درجت عليه المحاكم الإدارية، قبل التعديلات القانونية التي جاءت بها المدونة العامة للضرائب على مستوى مسطرة التبليغ، خاصة بالنسبة للحالات التي كان يتعذر فيها توصل الملزم بالإعلام الضريبي، فترجع المراسلات إلى الإدارة وهي تحمل عبارة "غير مطلوب" أو عبارة "يرجع إلى المرسل"، مما كان يدفع الإدارة -احترازا من فوات الآجال- إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية محملة المسؤولية للملزمين بعدم سحب المراسلات من مصالح البريد، غير أن المحاكم الإدارية اتخذت موقفا مخالفا للإدارة الجبائية استنادا لبعض اجتهادات المجلس الأعلى، وكمثال على ذلك ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية



بمكناس من أن رجوع الرسالة المضمونة بملاحظة غير مطلوب طبقا لاجتهاد المجلس الأعلى المتواتر، والذي تم تكريسه تشريعا بمقتضى قانون المالية لسنة 1995 - لا يقوم مقام التبليغ الذي يشترطه القانون<sup>1</sup>، أو ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بالرباط عندما اعتبرت أن الإعلام الضريبي مصحوبا بعبارة "غير مطلوب" لا يفيد رفض الملزم استلام هذا الإعلام<sup>2</sup>. وفي حكم آخر صادر عن إدارية أكادير، 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"<sup>3</sup>.

- أما الحالة الأخرى التي تخص إبطال القضاء لمسطرة التصحيح العادية دون أن يكون المشرع قد نص عليها ضمن مقتضيات المدونة العامة للضرائب، فتتعلق بإلغاء الفرض الضريبي الصادر في إسم أحد الشركاء دون التتبع على اسم الشركة، ففي حالات كثيرة، شكلت المنازعة في صفة الملزم أو في مشروعية الضريبة بصورة جدية، مبررا بالنسبة للعديد من الملزمين للتخلص من أداء الضريبة التي تفرض عليهم بهذه الصفة خطأ، لذلك عمد الاجتهاد القضائي للمحاكم الإدارية إلى إبطال عملية الفرض الضريبي بسبب الخطأ في صفة الملزم الذي تفرض عليه الضريبة بصفته الشخصية لا بصفته شريكا في شركة خاضعة للضريبة، وعدم الإشارة إلى صفته الحقيقية كممثل قانوني للشركة التي تعتبر من الناحية الواقعية هي الخاضعة للضريبة"، وفي هذا نورد بعض حيثيات حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة والذي جاء فيه: "وحيث إنه مما لا نزاع فيه، وبإقرار إدارة الضرائب بمقتضى مذكرتها المؤرخة في 2004/3/15 وبواسطة ممثلها خلال جلسة البحث بأنها قد

1 حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس عدد 193 بتاريخ 96/7/16، منشور ب (م.م. إ.م.ت) عدد 18 ص.

2 لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع، راجع أطروحة الدكتور العربي الكزادح "الطعون الضريبية في ظل المحاكم الإدارية"، مرجع سابق.

صححت الوضع، وذلك بفرض الضريبة في اسم شركة حللمي وشركاؤه، بدل المدعي في اسمه الشخصي، وأكدت على تحميل المدعي المسؤولية في الفرض؛

وحيث إنه من العناصر الأساسية والضرورية لفرض الضريبة أن تتوفر أركان فرضها التي من بينها صفة الملزم بهذه الضريبة، وأن وجود أو عدم وجود هذه الصفة يؤثر بشكل مباشر في فرضها أم لا؛

وحيث إنه (...) "وبالنظر إلى اختلاف صفة كل واحد منهما عن الآخر من حيث الوجود القانوني أو الواقعي خاصة استقلالهما على مستوى الذمة المالية، فإن فرض الضريبة باسمه تكون غير مبنية على أساس قانوني؛

وحيث إن تمسك الإدارة بأن المدعي يتحمل مسؤولية فرض الضريبة باسمه غير مبني على أساس مادامت الإدارة المذكورة لها من الوسائل ما يجعلها تتحقق من صفة الملزمين وأن المبدأ هو لا ضريبة ولا تحمل بالتكاليف العامة إلا وفقا للقانون الذي يحدد صفة الملزمين ويميز في ذلك بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية وأنه مادامت الإدارة اكتفت بذكر أنها راسلت المدعي قصد الإدلاء بتصريحاته دون أن تدل بهذه المراسلة، وكذا تاريخ توصل المدعي بها مما يعني أنها اعتمدت التصريحات التي استقتها من عين المكان دون قيامها بما ادعته بمراسلة المدعي، وبذلك تكون الإدارة المدعى عليها قد فرضت الضريبة محل النزاع على غير ذي صفة، ويتعين التصريح ببطلانها في مواجهة المدعي"<sup>1</sup>.

1 حكم رقم 91 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 7/ 4/ 2005، في الملف عدد 2003/863 ش. ض. (حكم غير منشور).

- لكن ما ينبغي الإشارة إليه بخصوص التبليغ على الشريك بصفته الشخصية لا بصفته كممثل قانوني للشركة المعنية، إن المشرع الضريبي وإن كان قد أغفل تنظيم مسطرة التبليغ في حالة الفرض الضريبي الذي يخص الشركة، مما جعل القضاء يتدخل للتمييز بين الشخص المخاطب بصفته الشخصية وبصفته شريكا في الشركة التي تكون المعنية في الأصل بفرض الضريبة، وتجاوزا هذا الفراغ التشريعي كان من الأنسب الإحالة على المقتضيات التي نص عليها قانون المسطرة المدنية، الذي ينص الفصل 516 منه على أنه "توجه الاستدعاءات والتبليغات وأوراق الاطلاع والإنذارات والإخطارات والتبليغات المتعلقة بفاقدي الأهلية والشركات والجمعيات وكل الأشخاص الاعتباريين إلى ممثليهم القانونيين بصفته هذه"

ويستنتج من هذا الفصل، أن المبلغ إليه في حالة الشخص الاعتباري هو الممثل القانوني بصفته هاته إلا أن المجلس الأعلى في قراره رقم 95 س الصادر في 28-02-1979 اعتبر تسليم الطي لأحد مستخدمي الشركة موجه فيه التبليغ إلى مدير الشركة بصفته الممثل القانوني لها تبليغا

وفي حكم آخر، حيث اعتبر القضاء أن صدور الأمر بالأداء للشريك دون التنصيب على صفته والإشارة إلى اسم الشركة، يجعل الأمر معيبا شكلا لما في ذلك من تغييب لمسؤولية الشركة في التحمل الضريبي الملقى عليها بالأساس بالتبعية على أعضائها<sup>1</sup>. وفي نفس الإطار، اعتبرت إدارية مكناس أن صدور الأمر بالأداء في الاسم المجرد للشريك دون التنصيب على صفته والإشارة إلى اسم الشركة، يجعل هذا الأمر معيبا شكلا لما في ذلك من تغييب لمسؤولية الشركة في التحمل الضريبي الملقى عليها بالأساس وبالتبعية على أعضائها<sup>2</sup>.

أما بالنسبة للمحكمة الإدارية بفاس، فقد أوضحت في إحدى أحكامها، أن توجيه إدارة الضرائب الرسالتين المنصوص عليهما في المادة 28 من قانون الضريبة على القيمة المضافة في إطار مسطرة الفرض الضريبي، في اسم خاطئ، غير الاسم الصحيح للملزم، يجعل مسطرة الربط الضريبي معيبة، وإن تدارك هذا الخطأ عند إصدار الإنذار بالأداء لا يصحح من الوضع شيئا<sup>3</sup>.

وهذه النتيجة التي خلصت إليها كل من المحكمة الإدارية بوجدة وقبلها إدارية فاس، فيها تكريس لوجوب احترام الضمانات التي نص عليها المشرع لفائدة الخاضع للضريبة في إطار جميع مراحل عملية تأسيس الالتزام الضريبي ( سواء أثناء عملية فرض الضريبة أو أثناء المراجعة الضريبية).

- أما بالنسبة للحالة المتعلقة ببطلان المسطرة السريعة للتصحيح، فحسب ما تنص عليه مقتضيات المادة 224 من المدونة العامة للضرائب، إذا لاحظ مفتش الضرائب بعد فحصه محاسبة الملزم ما يستوجب تصحيح الضرائب المفروضة، وجب عليه أن يبلغ الملزم المعني

1 حكم عدد 5/99/33، أورده عبد العزيز اليعكوبي، مجلة الملحق القضائي عدد 08، مرجع سابق، ص 122.

2 حكم إدارية مكناس عدد 5/99/33، بتاريخ 96/10/24 في الملف 5/95/60، ثم الحكم عدد 3/97/36 بتاريخ 3/97/2، الحكمين أوردهما عبد العزيز اليعكوبي، مجلة الملحق القضائي، مرجع سابق، ص 122.

في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعة وتفاصيل مبلغه، قصد تمكين الخاضع للضريبة من الإدلاء بملاحظات، خاصة الأساس الجديد المصحح، وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها، وقد سبق للعمل القضائي المغربي أن أكد على ضرورة إخبار الملزم بأسباب التصحيح المزمع مباشرته من طرف مفتش الضرائب، كما هو الشأن بالنسبة للحكم الصادر عن إدارية الدار البيضاء، الذي جاء فيه أن: "إخضاع الشركة لعملية تحقيق قصد تصحيح أساس فرض الضريبة يوجب على المفتش تبليغ الشركة في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسلم أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعة وتفاصيل مبلغه، وأن يطلب منها الإدلاء بملاحظتها داخل أجل 30 يوما التالي لتاريخ تسلم رسالة التبليغ طبقا للفقرة الأولى من المادة 39 من قانون 86/24 المتعلق بالضريبة على الشركات"<sup>1</sup>.

- حالة إلغاء مسطرة الفرض التلقائي بسبب عدم تبليغ الإدارة الملزم بتقديم إقراره وإخباره بالأساس المنوي اعتماده قبل مباشرة الإدارة لهذه المسطرة، وتمثيلا لهذه الحالة، جاء في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا: "حيث إن الاستئناف المقدم من طرف وزير المالية بتاريخ 2004/7/30 ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 99/4/7 في الملف عدد 98/297 جاء وفق الشروط المتطلبة قانونا لقبوله .

حيث تبين من أوراق الملف أن الإدارة لم تقم بإخبار المستأنف عليه بإيداع إقراره داخل أجل ثلاثين يوما كما أنها لم تخبره بالأسس التي اعتمدتها في فرض الضريبة تلقائيا مما يكون معه هذا الفرض مخالفا لمقتضيات المادة 103 من القانون المنظم للضريبة العامة

على الدخل، وإن المحكمة لما سارت على هذا النحو كان حكمها مصادفا للصواب وواجب التأييد<sup>1</sup>.

أما الحالة الثانية والأخيرة التي تخص إلغاء مسطرة فرض الضريبة على المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل في ظل النظام الجزافي.

فإذا كانت الضريبة العامة على الدخل في ظل نظام المساهمة الإبرائية تفرض بناء على اتفاق الشركة والإدارة الضريبية من أجل أداء الضريبة على شكل أقساط محددة من حيث المبلغ والأجل، فإن الإشكال المطروح حول الإجراءات التي يجب أن تتبعها الإدارة من أجل فرض الضريبة على الشركة التي أخلت باتفاق الخضوع لنظام المساهمة الإبرائية؟

ففي حالة عدم إثبات مبررات الزيادة في المبلغ المستحق في إطار المساهمة الإبرائية، يكون مآل مسطرة فرض الضريبة وفق نظام المساهمة الإبرائية البطلان، وهذا الموقف قد سلكته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا وهي تجيب على إقدام المتعلقة بزيادة الإدارة على المبلغ المستحق في إطار المساهمة الإبرائية:

"وحيث ركزت "شركة تابيت إخوان" (المستأنفة) استئنافها على أنها شاركت في المساهمة الإبرائية وأن ذلك لا يخول لإدارة الضرائب إضافة أي نقص في الأساس، وإن المحكمة أمرت بخبرة غير أنها غيرت النتيجة التي انتهت إليها الخبر وقضت بخصم مبلغ 29.025,57 درهم والتمست إلغاء الأمر بالتحصيل واحتياطيا حصر المبلغ المستحق في مبلغ 29.025,57 درهم وأجابت إدارة الضرائب التمت في الاستئناف الأصلي رده لأن المساهمة الإبرائية لا تحول دون التحصيل ولأن المادة 26 من القانون المنظم للمساهمة الإبرائية تمنع من أي طعن بشأن الضريبة برسم سنة 1998، وفي استئنافها الفرعي فإن المستأنف عليها تقدمت بطلب المشاركة في المساهمة الإبرائية طبقا للمادة 25 من القانون المالي لسنة 98 و 99 وإن مشاركتها تلزمها بالتنازل عن كل مطالبة أو دعوى فيما يتعلق

1 قرار الغرفة الإدارية عدد 356 ق ت، المؤرخ في 11-4-2007 ب/ل، الصادر في الملف الإداري عدد 283-4-2-2005. (قرار غير

بالضرائب أو الرسوم التي تتعلق بالفترة المشمولة بالمساهمة الإبرائية كما هو الشأن في نازلة الحال والحكم بمشروعية الضريبة.

وحيث ردا على الاستئنافين معا انه لما كان الأمر يتعلق بالمنازعة فيما تضمنه الأمر بالتحصيل من مبلغ زائد على المبلغ المستحق في إطار المساهمة الإبرائية فانه يبقى من حق المستأنفة الطعن في الأمر الصادر عن إدارة الضرائب المذكور؛

وحيث أن الخبرة قد حددت المبلغ الواجب عن سنة 1997 في 29.025,57 درهم وان مبلغ 70.599,40 درهم المضمن بالأمر بالتحصيل مجرد خطأ مادي صرف (...)، فان المبلغ المستحق يتعين ألا يتجاوز 29.025,57 درهم وان المحكمة عندما قضت بخلاف ذلك كان حكمها غير مصادف للصواب وواجب الإلغاء<sup>1</sup>.

وتأسيسا على ما سبق، يتضح من خلال هذه الأحكام والقرارات أن القاضي الجبائي، يبقى دائما حريصا على تفعيل سلطته في مراقبة مدى احترام الإدارة لمسطرة التصحيح والفرض التلقائي للضريبة، وأكد مواقف مهمة لحماية لمصالح المزم، لكن دون المساس بمصالح الخزينة العامة للدولة، إذا تبين له أن مسطرة تصحيح الضريبة احترمت الإجراءات والشكليات المنصوص عليها في القانون الضريبي، وكمثال للحالات التي تتصدى المحاكم برقض طلبات المكلفين بإبطال مسطرة فرض الضريبة كلما تبين لها أن هذه الطلبات غير مبنية على أسس سليمة نكتفي بالقاعدة المستخلصة من أحد الأحكام الصادرة عن إدارية وجدة، والتي جاء فيها أنه: "مادامت الضريبة العامة على الدخل المفروضة على المدعي قد تم تحديدها استنادا إلى إقراره ودون أن يدعي أي خطأ في هذا الإقرار، فإن دخله المصرح به يكون قد شمل الدخل المحصل عليه بصيقلته السابقة قبل بيع أصلها التجاري وكذا الدخل المحصل عليه في صيقلته الجديدة وبالتالي يبقى الطعن بالإلغاء في الضريبة المذكورة غير

1 قرار الغرفة الإدارية عدد 360 ق ث، المؤرخ في 11-4-2007 ب/ل، الصادر في الملف الإداري عدد 2374-4-2-2004 (غير

مؤسس ويتعين التصريح برفضه<sup>1</sup>، وعن نفس المحكمة جاء في حكم آخر أنه "ما دامت الإدارة الجبائية قد احترمت المسطرة المنصوص عليها في المادة 108 من القانون رقم 89/17 بشأن الضريبة العامة على الدخل فإن الطعن بإلغاء الضريبة المذكورة، المفروضة على المدعين يبقى غير ذي أساس ويتعين التصريح برفضه<sup>2</sup>".

### المطلب الثاني: التطبيقات القضائية بشأن الطعون المقدمة ضد مقررات اللجان الضريبية

سبقت الإشارة ضمن المحور الذي خصصناه للمسطرة ما قبل القضائية لتسوية منازعات الضرائب المباشرة<sup>3</sup>، أن مجان الطعن أمام اللجان الضريبية، يعتبر من أهم الضمانات التي جاء بها التشريع الضريبي، لما يوفره ذلك من توازن بين حقوق الملتزم وسلطة الإدارة الضريبية في إطار إنهاء النزاع خلال مراحله الأولى.

وفي نفس السياق، وجب التذكير أيضا، بأن الطعن أمام اللجان الضريبية، يتم على مستويين:

الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كدرجة أولى، ثم اللجنة الوطنية للطعون الضريبية كدرجة استئنافية، تنتظر في تظلمات الملتزم وطعون الإدارة الضريبية، حيث يعتبر تدخلها بمثابة ضمان أساسية للبت في النزاع.

ومن أجل الإحاطة ببعض جوانب موضوع الطعون المقدمة ضد مقررات اللجان الضريبية، ومن تم التعرف على أهم اجتهادات القضاء الإداري في هذا الباب، سنتناول موقف القضاء بخصوص طبيعة اللجان الضريبية في الفقرة الأولى، وسنخصص الفقرة الثانية للتعرف على الاجتهاد القضائي في مجال الطعون المقدمة ضد مقررات اللجان الضريبية.

1 حكم رقم 119 صادر عن إدارية وجدة بتاريخ 04/05/20 في الملف رقم 02/101 ش.ض (غير منشور).

2 حكم رقم 793 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 04 دجنبر 2003 في الملف رقم 2002/212 ش.ض (غير منشور).

## الفقرة الأولى: موقف القضاء المغربي بشأن طبيعة اللجان الضريبية

قد نفى القضاء المغربي الصبغة القضائية عن عمل اللجان الضريبية، وذلك على غرار نظيره الفرنسي والمصري<sup>1</sup>، حيث تم التأكيد في أحد القرارات الصادرة عن محكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا) تحت رقم 246 الصادر بتاريخ 12 يوليوز 1962 على الطبيعة الإدارية للجان الضريبية من خلال قضية "سيكما" الشركة الدولية للمخازن الكبيرة، والذي جاء في حيثياته أن "المشرع بإحداثه لجان تحديد الضرائب المذكورة، كان لا يهدف إلى تنظيم منازعة قضائية متعلقة بالأسس الضريبية، وإنما منح ضمانات إضافية للمدنيين للفحص والتقدير من طرف هيئات إدارية، خولت لها سلطات إصدار القرار بناء على العناصر الواقعية التي تسمح لها بالمساهمة في تحديد أسس الضريبة وأن الطعون المعروضة على اللجنة المركزية ضد القرارات المتخذة من طرف اللجان المحلية تعد مماثلة للطعون المقدمة أمام سلطة عليا.

وبذلك، يتبين من خلال قرار محكمة النقض أن القضاء ينفي الصبغة القضائية بشكل واضح في مقابل تمسكه بالصبغة الإدارية، معللا موقفه بأن المشرع أنشأها لتكون هيئة إدارية تعزز موقف الملتزم أمام الإدارة الضريبية، لأجل ذلك قام بحصر اختصاصها في البت فقط في العناصر الواقعية.

ولقد جاء قرار محكمة الاستئناف بالرباط الصادر بتاريخ 21 مارس 1950 موضحا المقصود من هذا الحصر، حيث ورد في حيثياته ما يلي: "إن تحديد عمل اللجان الضريبية لا يمكن أن يرد به شيء آخر غير البحث عن المعطيات ووضعها حيث يتم الأخذ بها في حساب الضريبة الذي يشمل الرقم المتضمن في التصريح لربح حقيقي أو جزافي أو رقم للأعمال الذي يكون موضع نقاش بين المكلف والإدارة ويكون ضربا لرقم الأعمال المحتفظ به في معامل".

1 إذا كان القضاء الفرنسي، قد أكد على لسان مفوضه الحكومي أن "اللجنة الإقليمية ليست محكمة حتى يمكننا إضفاء الطبيعة القضائية سواء على



فقد جاء القرار واضحا، لما استبعد المسائل القانونية عن عمل اللجان لضريبية، وهو نفس المقتضى الذي أكدته قرار محكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا)، حيث أسند الطبيعة الإدارية لعمل اللجان الضريبية مما يبرز الموقف الذي استقر عليه القضاء المغربي.

وفي قرار آخر صادر بتاريخ 29 يناير 1969 أكد المجلس الأعلى سابقا نفس الموقف السالف، وذلك من خلال اعتباره "أن لجان تقدير الضرائب المحلية والوطنية لا يمكن اعتبارها هيئات قضائية لكون مقرراتها تكتسي الصبغة الإدارية وأيضا حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 126/2000 بتاريخ 07/06/2000 الذي اعتبر أن اللجنة الوطنية هيئة إدارية مستندا في تعليل ذلك إلى تركيبها وقراراتها".

وفي حكم آخر صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة تحت عدد 184-2001 بتاريخ 19 يناير 2001، أكد بدوره على "أن قرارات اللجنة الوطنية إدارية لتوفرها على مكونات القرار الإداري القابل للطعن بالإلغاء".

نفس المعطى أخذت به محكمة الاستئناف بالرباط في قرارها عدد 511 الصادر بتاريخ 14/04/2008 حيث اعتبرت أن "قرار اللجنة الوطنية قرار إداري تتولى المحكمة الإدارية إمكانية البت في طلب إيقاف تنفيذه كجهة قضائية مختصة بذلك".

وفي ختام ذلك، نجد أن جل الأحكام القضائية، إن لم يكن كلها، قد تشيبت برأيها عندما أخذت بالطابع الإداري الذي اقتبس من اختصاصات في المسائل الواقعية.

### الفقرة الثانية: الاجتهاد القضائي بشأن الطعن في مقررات اللجان الضريبية

رغم ما تتمتع به اللجان الضريبية من استقلال وحياد وفعالية في عملها، ورغم إتباعها لقواعد ومبادئ العدالة المطبقة أمام المحاكم، فقد حرص المشرع على إخضاع مقرراتها للرقابة القضائية، وفتح باب الطعن فيها من قبل الإدارة والملمزم أمام القضاء، الذي يبقى صاحب الكلمة الأخيرة والحاسمة في المنازعة الجبائية<sup>1</sup>، وفي هذا الصدد، لقد تصدى القضاء

1 محمد الشريفي: "المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية" مقال منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى

لمجموعة من الإشكالات المثارة بالطعون المقدمة ضد مقررات اللجان الضريبية التي تكون موضوع طعن أمام القضاء، سواء كان الطعن مقدما من طرف الإدارة الضريبية أو من طرف الملزم بالضريبة.

• بالنسبة للإشكالات المثارة من طرف الإدارة الضريبية:

يمكن للإدارة الضريبية أن تتنازع عن طريق المحاكم الإدارية في المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، سواء تعلقت هذه المقررات بمسائل قانونية أو فعلية.

وما يلاحظ من خلال الأحكام الصادرة في موضوع الطعون المقدمة من طرف الإدارة الضريبية ضد مقررات اللجان الضريبية، أن مطلب الإدارة يركز دائما حول إلغاء المقرر موضوع الطعن لعدم اقتصار اللجان الضريبية حين البت في النزاعات الضريبية المحالة عليها على المسائل الواقعية، وذلك لمخالفة اللجان الضريبية للمقتضيات القانونية المحددة لاختصاصات هذه اللجان في المسائل الواقعية دون النظر في المسائل القانونية أثناء البت في الطعون المقدمة إليها، خلال المسطرة ما قبل القضائية لتسوية المنازعات الضريبية، غير أن بعض المحاكم الإدارية ارتأت في اجتهاد صادر في جوابها على الوسيلة المثارة اعتبرت أن تقييد اختصاص اللجنة إنما ينسحب على المسائل التي لها ارتباط بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية، ولا يعني حرمان اللجنة من البت في الوسائل القانونية التي لا تستوجب أي تفسير، مؤكدة على أن المقصود من العبارة الواردة في الفقرة الأخيرة من المادة 41 من قانون الضريبة على الشركات التي جاء فيها: "ويمكن أن تتنازع الإدارة (...) في مقررات اللجنة

- من المستجدات التي أتى بها قانون المالية لسنة 2003 أنه عدل الفصل 41 من القانون 24/86 المتعلق بقانون الضريبة على الشركات، حيث أصبح من حق الإدارة الضريبية الطعن في مقررات اللجنة الوطنية للطعون الضريبية، سواء تعلق الأمر بمسائل مرتبطة بالواقع أم بمسائل قانونية. كما خول للملزم حق الطعن في مقررات اللجنة الوطنية للطعون الضريبية ما لم يترتب عنها صدور أمر بالتحويل، الذي يصبح في حالة صدور ذلك هو موضوع الطعن أمام القضاء.

أما المادة 242 من المادونة العامة للضرائب، فقد جعلت الملزم والإدارة الضريبية سواء، حيث خولت لهما معا حق الطعن في مقرر اللجنة الوطنية سواء كان مرتباً للأمر بالتحويل أم لا متى كانت المصلحة في الطعن قائمة في ذلك. لمزيد من التوضيح، راجع محمد قصري:

الوطنية، إذا تبين لها أن هذه الأخيرة بتت بغير حق في مسائل قانونية"، هو أحقية الإدارة في المنازعة في قرار اللجنة الذي أخطأت فيه في تطبيق القانون، وليس المقصود حرمان اللجنة من البت في المسائل القانونية، إذ لو أراد المشرع خلاف ذلك لما أصر إلى استعمال عبارة "بتت بغير حق في مسائل قانونية"، ولاكتفى بالقول: "إذا بتت اللجنة عن حق في مسائل قانونية فلا ضير عليها في ذلك؛

وحاصل ما ذكر، أن اللجان الضريبية، تختص بالبت في المسائل الواقعية والقانونية، غير أنه يمتنع عليها فقط القيام بتأويل هذه النصوص، وقد أوضحت المحكمة الإدارية بمكناس، أن تطبيق اللجنة الضريبية المادة 42 من القانون رقم 30/85، على أساس أن أجل 15 يوما، المنصوص عليه في هذه المادة يحتسب من تاريخ التوصل لا من تاريخ الإرسال، ليس فيه أي تفسير أو تأويل للنص القانوني، وإنما هو فقط أعمال لمضمون هذا النص<sup>1</sup>.

وقد سقنا هذا التعليل، وذلك لاعتماده بطريقة شبه رسمية، إن صح التعبير، من طرف المجلس الأعلى الذي يعود إليه بالنص تقريبا، كلما تعلق الأمر بالطعن بالإلغاء في مواجهة قرارات اللجان الضريبية، وهو نفس التعليل الذي نجده في عدد من القرارات، نذكر منها بالإضافة إلى القرار المشار إليه أعلاه قرار رقم 146 بتاريخ 14 أكتوبر 1962 وقرار رقم 256 بتاريخ 61/4/17 وقرار رقم 7 بتاريخ 69/1/29، ونورد من هذا الأخير هذه الحيثية الدالة بوضوح على تجاه الغرفة الإدارية في المادة الضريبية "وحيث يؤخذ من أوراق الملف أن اللجنة المركزية لم تقتصر في هذه النازلة على تحديد أسس الضريبة المفروضة على الشركة بل تعدتها إلى الفصل في مسائل قانونية، خاصة بمبدأ ترتيب الضريبة، وإن اتخذت اللجنة المركزية مقرا خارجا عن تحديد أسس الضريبة على الأرباح المهنية، لا يمكن أن يؤثر في قواعد الاختصاصات القضائية، ولا أن يحرم الطاعنة من الحق المخول لها بمقتضى

1 حكم إدارية مكناس الصادر تحت عدد 5/2000/6 ش في الملف 5/99/13 ش بتاريخ 2000/2/3، أورده عبد العزيز اليكوبي: قراءة في

الفصل 48 المذكور أعلاه. في أن يقع التحقيق والفصل في النزاع حسب القواعد المنصوص عليها في ظهير 22 نوفمبر 1924<sup>1</sup>.

وفي حالات أخرى، قد يكون سبب الطعن من طرف الإدارة الضريبية في مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة الصادر بتاريخ 2003/7/28 تحت عدد 97/7، لعدم تعليله تعليلا قانونيا سليما، كما ورد في حيثيات قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 541 المؤرخ في 2007/5/30، الصادر في الملف عدد 2006/2/4/1550. أما بالنسبة لليلة التي أثارها الإدارة الضريبية خلال الطعن بالاستئناف المقدم من طرف مدير الضرائب بتاريخ 2005/6/29 ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2005/5/2 في الملف رقم 2004/175، فتتعلق بالضرر الناتج عن مقرر اللجنة الوطنية الصادر لفائدة إحدى الشركات التي خضعت لعملية المراجعة الضريبية، مما أدى إلى تعرض مصالح الإدارة الجبائية للضرر، كما ورد ذلك في حيثيات قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا) الصادر تحت عدد 121 المؤرخ في 2008/2/13، الملف الإداري عدد 2005/2/4/2275<sup>1</sup>.

1 "حيث تقدم مدير الضرائب بمقال عرض فيه أن المستأنف عليها شركة استغلال المطاعم مكدونالد قد خضعت لمراقبة جبائية بشأن الضريبة على الشركات برسم سنة 1996 والضريبة على القيمة المضافة عن سنوات 95 إلى 1998 أسفرت على وجود عدة مخالفات، ورغم محاولات لم يصرح به، وقد انتهت الإجراءات بصور قرار اللجنة الوطنية بإلغاء الامتيازات المتعلقة بالخسائر وقدر (...) مع إلغاء الضريبة على القيمة المضافة والدعائر الناتجة عن عدم احترام المادة 17 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وبما أن المقرر المذكور قد اضر بمصالحها فإنه يلتمس إلغاء المطعون فيه وبعد جواب المدعى عليها حكمت المحكمة برفض الطلب وهو الحكم المستأنف.

حيث تمسك المستأنف بكون عملية إتلاف المأكولات الفاسدة قد تم دون اطلاع الإدارة بذلك وأن هذه العملية تقتضي إنجاز محاضر، وأنه كان على المستأنف عليها لتلافي الخسائر تكوين مخصصات لمواجهة مثل هذه الخسائر كما تنص على ذلك المادة 7 من القانون المنظم للضريبة على الشركات ثم أن إنجاز المأكولات من طرف الشركة لا تطلب عرضها على الزبناء جاهزة وإنما يتم تحضيرها لطلب من المستهلك وفي هذه الحالة، فإنها تخرج من آلات الصيانة ثم تحضر وتقدم إلى المستهلك وأن المحاضر التي أنجزها لا يمكن مواجهته بها كما أن استبدال المبالغ المتعلقة بالتبرعات لم يتم تبريره بحجج ثابتة عملا بالمادة 3 من قانون الضريبة على الشركات التي تحيل على المادة 37 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وهي تخرج عن نطاق المادة 9 من قانون الضريبة على الشركات، كما أن المدعى عليها لم تقدم البيانات البنكية لإثبات الاستغلال الفعلي التي هي مصدر الواقعة المثبتة لعملية الخصم.

حيث تبين صحة ما عابه المستأنف الحكم المستأنف ذلك لما كانت الإدارة تنازع في إدارة الضرائب هو عدم اخذ اللجنة الوطنية بالادماجات المتعلقة بالخسائر وقدر المعاملات باعتبار أن هذه المبالغ لم يتم إثباتها بالوثائق المقبولة لذلك، وسيما أن الخسائر التي تدعيها المستأنف عليها، والإجراءات تشكل النقط النزاعية، فالنازلة فإن كان علم المحكمة إجراء تحقيق فيها، وهم عندما قضت بوزن التأكد من ذلك،

وفي حيثيات قرار آخر - غير منشور - صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا)، ورد أن "مدير الضرائب تقدم (...) أمام المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 2004/6/15 يطعن بموجبه في قرار اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بتاريخ 2004/3/12 والمتعلق بالضريبة على الشركات برسم السنوات من 1993 إلى 1999، ذلك إلى إدارة الضرائب قامت بمراقبة جبائية لمحاسبة الشركة المدعى عليها والتي تخص الضريبة على الشركات برسم السنوات المذكورة وقد أسفرت عملية المراقبة عن الوقوف على عدة مخالفات منصوص عليها في المادة 35 من قانون الضريبة على الشركات، مما دفع بها إلى مراجعة رقم الأعمال المصرح به وبعد قيامها بالمسطرة المذكورة، طعنت الشركة المدعى عليها في هذه الأسس أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي أصدرت مقررًا كان محل طعن من طرف المدعية والمدعى عليها على حد سواء أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، والتي أصدرت بدورها المقرر المطعون فيه بنتيجة تخفيض في الأسس المحددة لفرض الضريبة على الشركات، وأن طعن الإدارة تركز حول مسألة عدم التفريق بين أشكال التلغيف، إذ تؤكد الإدارة بأن ذلك ليس له تأثير على طريقة إعادة تقدير رقم المعاملات، لأن المنتج الذي يتم تسويقه في الفئات المتنوعة يتكون كله من مادة القمح الممتاز، ثم أن أسعار هذه المادة تبدو متشابهة كما تم تقويم الكميات الناقصة وغير المثبتة على أساس اعتماد سعر متوسط للبيع، وذلك استنادًا إلى التبريرات التي أوردتها المدعية في مقالها، والتمست لذلك الحكم بإلغاء مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية المطعون فيه، بعد جواب المدعى عليها وتمايم الإجراءات قضت المحكمة برفض الطلب وهو الحكم المستأنف"، لذا قضت الغرفة الإدارية باعتباره مجانبًا للصواب وواجب الإلغاء، وذلك باكتفائه بسرد تعليقات اللجنة الوطنية، التي جاءت خاطئة أثناء إعادة تقدير الأساس الضريبي<sup>1</sup>.

• بالنسبة للإشكالات المثارة من طرف الملزمين:

إذا كانت حيثيات الأحكام والقرارات المستند بها في هذا المحور، أن ما يلاحظ من خلالها، أن الإدارة الضريبية غالبا ما يكون طعنها في مقررات اللجان الضريبية مرتكزا بالأساس على الأخطاء التي تقع فيها اللجان الضريبية بمناسبة إعادة تقدير الالتزام الضريبي، فإن الملزم في الطعون المقدمة ضد مقررات اللجان الضريبية، غالبا ما يثير بعض الأخطاء المسطرية وأخرى موضوعية.

وكمثال على ذلك، نذكر ما ورد ببعض حيثيات قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى: "وبعد عرض الملف على أنظار اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، اتخذت هذه الأخيرة بتاريخ 2003/4/30 مقرا قضى بتحديد الأسس المفروضة عليها الضريبة: (...)، وهي أنه يطعن في مقرر اللجنة الوطنية المشار إليه لانتسامه بالعيوب التالية: - عدم تبليغ مقرر اللجنة الوطنية للمدعي داخل أجل 30 يوما المنصوص عليه بالمادة 41 من القانون 24-86 المنظم للضريبة على الشركات والمادة 46 من القانون 85-30 المنظم للضريبة على القيمة المضافة، مما يكون معه مقرر اللجنة الوطنية باطلا مع ما يترتب عن ذلك من بطلان الفرض الضريبي الصادر على إثره ولعدم توفر النصاب القانوني لانعقاد اللجنة الوطنية، ذلك أنها بتت وهي مشكلة من الرئيس وممثل الإدارة وممثل واحد للخاضع للضريبة وفي غياب توصل الممثل القانوني الثاني للملزم مما كان معه قرارها هو والعدم سواء، ومن جهة أخرى لعدم توجيه الملف الضريبي للجنة الوطنية داخل الأجل القانوني، ذلك أن الملف خال مما يفيد أن اللجنة الوطنية قد طلبت من الإدارة تسليمها الملف الضريبي داخل الأجل القانوني وكون الإدارة سلمت لها، وأن النزاع يتعلق بالضريبة العامة على الدخل في حين أن اللجنة ناقشت الموضوع على أساس الضريبة على الشركات، مما تكون معه قد خرقت حقوق الدفاع، واحتياطيا وحول التعديلات المحددة من طرف اللجنة الوطنية بخصوص الضريبة العامة على الدخل...؛

وحيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بانعدام التعليل، ذلك انه قضى بقانونية مقرر اللجنة الوطنية دون تعليل فيما يخص احترام الأجل القانوني لتبليغ مقرر اللجنة الوطنية إلى الملزم، وعدم توفر النصاب القانوني لانعقاد اللجنة الوطنية وعدم احترام أجل تسليم الملف الضريبي إلى اللجنة الوطنية داخل الأجل القانوني (...)، وعدم إشارة مقرر اللجنة الوطنية إلى الإجراء المتعلق باستدعاء ممثلين عن الخاضع للضريبة، رغم أن اجتماع اللجنة لم يحضره سوى ممثل واحد عن الخاضع للضريبة، وان إغفالها لهذا الإجراء يشكل إخلالا سافرا بقاعدة قانونية آمرة يترتب عليه بطلان مقرر اللجنة الوطنية<sup>1</sup>.

وقد ذهبت الغرفة الإدارية في إحدى قراراتها، وهي تلغي مقرر اللجنة الوطنية والضريبة المفروضة على ضوئه للإخلال بحق الدفاع بالنسبة للملزم لعدم حضوره أشغال اللجنة الفرعية للنظر في الطعون الضريبية، 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 مضمونة الوصول مع الإشعار بالتبليغ قبل التاريخ المحدد للاجتماع لها مما لا يقل عن 15 يوما<sup>2</sup>.

ويتضح مما ذكر أن استدعاء الملزم بالضريبة أو من يمثله إلى اللجنة التي تصدر مقررات تؤثر في المراكز، سيما وأن رأيها يكون معللا ويبلغ للأطراف، تبقى مسطرة واجبة، في حالة عدم سلوكها من طرف اللجان الضريبية، تكون مقرراتها معرضة للإلغاء إذا ما تم الطعن فيها أمام القضاء.

وفي نازلة أخرى، تقدمت إحدى الشركات بطعن أمام إدارية مكناس ملتزمة فيه إلغاء مقرر اللجنة الوطنية في الطعون المتعلقة بالضريبة المؤرخ في 2003/12/12 والمحدد للضريبة على الشركات عن سنة 1998 والضريبة على القيمة المضافة المفروضة على الشركة، حيث طالبت "بالإلغاء المقرر المطعون فيه لكون التقدير الذي اعتمده جد مبالغ فيه

1 القرار عدد 204، صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا) في 2008/3/5، ملف عدد 2006/2/4/1683 (القرار غير منشور).

ومخالف للقانون والتصريح بأن التقدير الذي اعتمدته اللجنة المحلية والتي حددت المبلغ الملزمة به العارضة في 44354,80 درهم واحتياطيا الأمر بإجراء خبرة حسابية يعهد أمر القيام بها إلى أحد الخبراء المختصين في الشؤون المحاسبية قصد تقدير الضريبة على القيمة المضافة المستحقة على المكلفة برسم السنوات من 1993 إلى 1998...<sup>1</sup>.

وانطلاقا من الحالات المشار إليها أعلاه، وغيرها من الأمثلة التي تم التطرق إليها في مواضع متفرقة من هذا البحث، يمكن القول أن القاضي الإداري وهو يمارس رقابته على مقررات اللجان الضريبية، قد يصادف العديد من الإشكالات التي تثار إما من طرف الملزم أو من طرف الإدارة الجبائية، كما هو الشأن بالنسبة لبعض الحالات المدرجة في هذا السياق، والتي تبين من خلالها أن تدخلات القضاء أبانت عن مدى حرص القاضي الإداري على التطبيق السليم للقانون، وإقرار مبدأ توزيع عبء الإثبات، وغيرها من التدخلات الفعالة للقضاء، والتي لم تبرز فقط من خلال بت القضاء في المنازعات المرتبطة بعملية فرض الضريبة وبتصحيح وعائها، بل تجليات فعالية تدخل القضاء لإنهاء المنازعات الضريبية، يمكن إبرازها أيضا من خلال الاجتهاد القضائي في منازعات التحصيل الضريبي، الذي خصصناه كموضوع للمبحث الموالي.

### المبحث الثاني: الاجتهاد القضائي في منازعات التحصيل الضريبي

تتعلق منازعات التحصيل الضريبي بالتزام المكلف بالوفاء بدين الضريبة، والإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية لتنفيذ هذا الالتزام جبرا، وعلى هذا الأساس فإن منازعات التحصيل لا تنشأ إلا أثناء مباشرة الإدارة الجبائية لإجراءات التحصيل الجبري للضريبة. وبذلك فالملزم الذي ينازع في التحصيل، تكون منازعته منصبة على المسطرة المتبعة لاستخلاص الضريبة والطعن في صحتها، والإجراءات الشكلية للمتابعة، وسبق الوفاء بالدين الضريبي أو سقوط هذا الوفاء بالتقادم، وبصفة عامة في المسطرة غير القانونية المتبعة في

1 الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2005/12/22 في الملف عدد: 5/2004/238 ش، بين شركة (صافامو) ومنيرية



تحصيل الضريبة<sup>1</sup>. وهذا ما يجعل المنازعات في التحصيل تمتاز ببعض الخصائص المميزة لها عن المنازعات الضريبية المتعلقة بالوعاء، وهي خصوصيات نابعة أساسا من كون إجراءات التحصيل تعتبر إجراءات تنفيذية ليست لها صبغة قرارات إدارية، وهي بهذه الصفة غير قابلة للطعن فيها عن طريق دعوى الإلغاء بسبب تجاوز السلطة التي تتطلب بالضرورة وجود قرار إداري، لكن رغم الخصوصيات المميزة لمنازعات التحصيل، فإن شروط المنازعة القضائية في تحصيل الدين الضريبي لا تختلف كثيرا عن تلك المتطلبة في المنازعات المتعلقة بفرض وعاء وتصفية الدين الضريبي، ذلك أن مرحلة التحصيل تستدعي بدورها إتباع مسطرة التظلم الإداري، وتتميز المسطرة فيها بكونها كتابية، تواجدية وتفتيشية كما أن المنازعة هنا تتطلب ضرورة تحديد طبيعة الدين المراد تحصيله.

وعموما، فإذا كان الفقه والقضاء، يتفقان على كون الأصل في المنازعات الضريبية أنها منازعات إدارية تختص بنظرها المحاكم الإدارية، ولا يختص القضاء العادي إلا بالنظر فيما يتعلق ببعض جوانب مسطرة التحصيل الجبري.

ومن تم فالإشكال الذي يطرح في مجال منازعات التحصيل، يرتبط أساسا بتحديد القضاء المختص بالنظر في هذا الصنف من المنازعات الضريبية (المطلب الأول)، هذا بالإضافة إلى مجموعة من الإشكالات الأخرى المثارة في إطار منازعات التحصيل، والتي سنحاول التعرف عليها ضمن المطلب الثاني من هذا المبحث، وذلك من خلال استعراض حالات الاجتهاد القضائي بخصوص المنازعات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري (الفقرة الأولى)، واجتهادات أخرى تتعلق بالمنازعات المنصبة حول طلبات إيقاف التسديد على وجه التحديد، إضافة إلى مسألة الاختصاص بالنظر في المنازعات المتعلقة بتحصيل ضريبة مفروضة في دولة أجنبية (الفقرة الثانية)، وذلك من أجل التعرف على دور القاضي في فرض احترام ضمانات المدين في إطار المسطرة القضائية لإنهاء المنازعات الضريبية، لذا

كان لابد من إضافة فقرة إضافية من أجل تقييم الإجتهد القضائي في المادة الجبائية (الفقرة الثالثة).

### المطلب الأول: تنازع اختصاص القضاء في دعوى التحصيل

إن عملية تحصيل الضريبة هي المرحلة التي يتم فيها تحصيل دين الضريبة من المدين في المواعيد المحددة وبالأسلوب الذي يحدده القانون الضريبي، ومن تم يمكن القول أن كافة المراحل السابقة في المسار الإجرائي للعملية الضريبية، تعتبر تمهيدا للوصول إلى هذه المرحلة.

ومن أجل ضمان سلامة عملية التحصيل والقيام بها دون أي تعسف أو شطط من شأنه أن يمس بحقوق المدين، قد جاء القانون 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ليدعم دولة الحق والقانون في المغرب، وكذا الاستجابة لمتطلبات الأوساط الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في هذا المجال، وذلك من خلال محاولته تحقيق المعادلة الصعبة؛ وهي تحصين الوضعية القانونية للملزم بمنحه مجموعة من الضمانات التي جاء بها هذا القانون من جهة، وبين تقوية الآليات القانونية خدمة لتحصيل الديون العمومية من جهة ثانية، وهكذا سنحاول معرفة إلى أي حد استطاع القضاء المغربي بشقيه الإستعجالي وقضاء الموضوع من جانبه تحقيق الغاية التي من أجلها تم وضع مدونة تحصيل الديون العمومية، والمتمثلة أساسا في تنظيم وضبط العلاقة بين المدين والإدارة الجبائية، ومن تم ضمان حقوق المدين وصيانة مصالح الخزينة العامة؟.

ومن أجل الإجابة عن هذا التساؤل ومن خلاله مغرفة مجالات تداخل الجهات القضائية المعنية بالبت في دعوى التحصيل، سنتطرق في (الفقرة الأولى) إلى الاختصاص النوعي في مجال منازعات التحصيل بين القضاء الإداري والقضاء العادي، ثم بين قضاء الموضوع والقضاء الاستعجالي في (الفقرة الثانية)، لكن قبل عرض محاور هاتين الفقرتين، لابد من الإشارة في هذا السياق إلى النقطة المتعلقة بتوزيع الاختصاص المكاني للمحاكم الإدارية،

فالمحكمة المختصة محليا للبت في المنازعات المتعلقة بتحصيل الضرائب هي المحكمة التي يوجد داخل دائرة اختصاصها المكان الذي يجب أن يتم فيه تحصيل الضريبة<sup>1</sup>.

وقد نصت المادة 141 من القانون 97-15، على أن المنازعات التي تنشأ عن تطبيق أحكام مدونة تحصيل الديون العمومية، تعرض على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية بصفة عامة، والتي تعتبر الديون الضريبية الجزء الأكبر منها.

### الفقرة الأولى: الاختصاص بنظر منازعات التحصيل بين القضاء الإداري والقضاء العادي

قبل إحداث المحاكم الإدارية، كانت المحاكم العادية الابتدائية هي صاحبة الاختصاص في جميع النزاعات الإدارية بما في ذلك المنازعات الضريبية، لكن بصدور القانون رقم 90/41 الذي تم بموجبه إحداث المحاكم الإدارية، التي أصبحت تختص في كل المنازعات الإدارية، ما عدا تلك التي خص بها القانون المجلس الأعلى (سابقا)<sup>2</sup>، والمحكمة الإدارية بالرباط، وبناء على مقتضيات الفصل الثامن من القانون رقم 41/90، تختص المحاكم الإدارية بالنظر في<sup>3</sup>:

■ طلبات إلغاء قرارات السلطة الإدارية بسبب تجاوز السلطة؛

■ النزاعات المتعلقة بالعقود الإدارية؛

1 عبدالعزيز اليونس: "المنازعات الجبائية في ميدان التحصيل"، مقال منشور في المجلة م.إ.م.و.ت، عدد 4 برسم سنة 1996، ص 100.

2 حلت عبارة "محكمة النقض" محل العبارة السابقة "المجلس الأعلى" وذلك بمقتضى المادة الفريدة من القانون رقم 58.11 المتعلق بمحكمة النقض، المغير بموجبه الظهير الشريف رقم 1.57.233 الصادر في 2 ربيع الأول 1377 (27 سبتمبر 1957) بشأن المجلس الأعلى، الصادر بتنفيذه ظهير الشريف رقم 1.11.170 بتاريخ 27 من ذي القعدة 1432 (25 أكتوبر 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5989 مكرر بتاريخ 28 ذو القعدة 1432 (26 أكتوبر 2011)، ص 5228.

3 بإحداث المحاكم الإدارية، أصبحت لدينا جهتان قضائيتان، كل واحدة تنظر في قضايا تختلف نوعيا عن تلك التي تنظر فيها الجهة القضائية الأخرى، لذا بات من الطبيعي أن يعمل المشرع على سن أحكام تعالج الدفع بعدم الاختصاص النوعي المثار أمام كل من الجهتين القضائيتين العادية والإدارية؛ ولهذه الغاية نصت المادة 12 من القانون 41/90 على ما يلي: "تعتبر القواعد المتعلقة بالاختصاص النوعي من النظام العام، وللأطراف أن يدفعوا بعدم الاختصاص النوعي في جميع مراحل إجراءات الدعوى، وعلى الجهة القضائية المعروضة عليها القضية أن تثيره تلقائيا". لمزيد من التفصيل بخصوص تنازع الاختصاص بين المحاكم الإدارية والمحاكم العادية راجع مصطفى التراب: "المختصر العملي في القضاء والقانون"،

■ دعاوى التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام، ما عدا الأضرار التي تسببها مركبات يملكها شخص من أشخاص القانون العام؛

■ النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمعاشات ومنح الوفاة المستحقة للعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، وموظفي إدارة مجلس النواب؛

■ النزاعات المتعلقة بتطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات؛

■ النزاعات الناتجة عن تطبيق أنظمة الضرائب المحددة في الباب الخامس من هذا القانون؛

■ النزاعات الموجهة بشأن طلبات نزع الملكية والاحتلال المؤقت من أجل المصلحة العامة؛

■ الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخرينة العامة؛

■ النزاعات المتعلقة بالوضعية الفردية للموظفين والعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية؛

■ دعاوى فحص شرعية القرارات الإدارية وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 44 من قانون المحاكم الإدارية.

يتضح من خلال الفصل الثامن (8) من ق.م.إ أعلاه، أن المحاكم الإدارية هي التي أصبحت مختصة بالنظر في الطعون الجبائية، وذلك بمقتضى الفقرة السادسة والفقرة الثامنة من الفصل المذكور، وقد حددت المواد من (28 إلى 36) النصوص والحالات الجبائية التي تدخل في مجال اختصاص المحكمة الإدارية<sup>1</sup>.

1 لقد عمد المشرع في المواد 33 و34 و35 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية إلى تعداد وجرّد أنواع الضرائب التي تختص هذه المحاكم بالنظر

لكن الإشكال الذي يبقى مطروحا في هذا السياق، أنه بالرغم من كون المحاكم الإدارية أصبحت لها الولاية العامة للنظر في المنازعات الضريبية بما فيها منازعات التحصيل، فإن العديد من منازعات التحصيل تعرض على القضاء العادي، المتمثل في المحاكم العادية الابتدائية والمحاكم التجارية.

ونرى أنه استنادا إلى المبدأ العام الذي نصت عليه المادة الثامنة المذكورة آنفا، والتي جعلت القاضي الإداري هو صاحب الولاية العامة في النزاعات الضريبية عموما، واستنادا كذلك إلى الممارسة العملية، حيث إن جميع المحاكم الإدارية وبدون استثناء رغم هذا الغموض في المواد المذكورة تعتبر نفسها مختصة اختصاصا كاملا ومطلقا في النزاعات المتعلقة بجميع الضرائب<sup>1</sup>، وهذا ما يستدعي تدخل المشرع لرفع الغموض الذي يكتنف مواد القانون رقم 41/90 المحددة لاختصاص المحاكم الإدارية في المادة الضريبية، من خلال التتصيص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية في جميع النزاعات المتعلقة بمختلف الضرائب وما في حكمها<sup>2</sup>.

وتبقى ضرورة تدخل المشرع ملحة لرفع اللبس على مستوى تحديد الجهة القضائية المختصة بالبت في منازعات التحصيل بصفة خاصة، لأن موضوع الاختصاص يعتبر من المجالات التي تحدد بالقانون. فللمشرع وحده الصلاحيات لرسم الحدود الفاصلة بين ميادين اختصاص كل نوع من أنواع المحاكم الابتدائية والإدارية<sup>3</sup>.

لكن رغم الولاية العامة التي للمحاكم الإدارية في نزاعات تحصيل الضرائب، فإن التساؤل الذي يفرض نفسه، أنه إذا تعلق الأمر بمساطر فرعية للتحصيل، كالمنازعة في مسطرة الحجز العقاري التي تخضع لقانون المسطرة المدنية أو المطالبة بالاستحقاق الفرعي للمنفول أو العقار أو المنازعة في مسطرة حجز الأصل التجاري، وغير ذلك مما له علاقة

1 مصطفى التراب: "المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة..."، مرجع سابق، ص 83.

2 عبد الرحيم خزيكر، مرجع سابق، ص 305.

بالقوانين المدنية، فهل تبقى مع ذلك المحاكم الإدارية مختصة بالبت في النزاع، أم الاختصاص ينقل إلى القضاء العادي، المتمثل في المحاكم العادية الابتدائية والمحاكم التجارية<sup>14</sup>.

- فبالنسبة لاختصاص القضاء العادي بالبت في المنازعات المتعلقة بالتحصيل، يلاحظ أنه بالرغم من عدم تحديد مدونة التحصيل اختصاص المحاكم الابتدائية في هذا المجال بشكل واضح، خاصة إذا علمنا أن عملية تحصيل الضرائب تتطلب في حالات كثيرة سلوك مساطر قضائية من طرف الجهة المكلفة بالتحصيل، كما هو الشأن بالنسبة لإجراءات التحصيل الجبري المتمثلة في حجز وبيع العقار، أو عندما يتطلب الأمر الترخيص بفتح الأبواب المغلقة في إطار مسطرة الحجز، وكذلك حالات التحصيل التي تتطلب سلوك مسطرة الإكراه البدني، فجميع هذه المساطر تعتبر اختصاصا أصيلا للمحاكم الابتدائية العادية.

وتزداد أهمية تحديد اختصاص المحاكم المعنية بالمنازعات التي تخص مسطرة تحصيل الضرائب، بالنسبة للمدين وللإدارة الجبائية على حد سواء، لذا يبقى من الأنسب نقل جميع المساطر القضائية المتطلبة في عملية التحصيل الجبري، كما هو الشأن مثلا بالنسبة لمسطرة الحجز والبيع، والتي تباشر أمام المحاكم الابتدائية العادية؛ فمباشرة هذه الإجراءات أمام المحاكم الإدارية بدلا عن المحاكم الابتدائية العادية، من شأنه أن يوفر الجهد على القاضي وعلى الأطراف المتنازعة، ويضمن سلامة إجراءات التحصيل، ومن ثم توحيد الجهة القضائية المكلفة بالبت في جميع النزاعات المرتبطة بجميع الإجراءات المسطرية المتطلبة في عملية التحصيل الجبري، وللاستدلال على النتائج السلبية والأضرار التي من شأنها أن تلحق بالمدين وبالخزينة العامة، والناجمة أساسا عن تشتت الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري، فيما يخص البت في المنازعات المتعلقة بمسطرة التحصيل الجبري للدين الضريبي، يمكن الرجوع إلى وقائع وحيثيات القضية موضوع الملف عدد: 2/08/172،



والتي يتبين من خلالها مدى تداخل الاختصاص بين المحكمة الإدارية والمحكمة الابتدائية العادية، حيث تعذر على القابض سلوك مباشرة الإجراءات السليمة المتعلقة بتحصيل دين ضريبي، كما استعصى على المدين تتبع ملفه أمام القضاء؛ ففي الوقت الذي كان يعتقد هذا الأخير أنه كسب قضيته أمام المحكمة الإدارية في مواجهة الخزينة العامة للمملكة، كانت مصالح هذه الأخيرة قد باشرت مجموعة من الإجراءات - لم يكن المدين على علم بها - لاعتقاده أن النزاع قد انتهى - أمام المحكمة الابتدائية، لينتهي النزاع بإلغاء إجراءات التحصيل من طرف محكمة الاستئناف الإدارية<sup>1</sup>.

أما مسطرة الإكراه البدني، فلا تقل مشاكل تنازع الاختصاص الناتجة عن تطبيقها في إطار مسطرة التحصيل الجبري للضريبة، عن الإشكالات الناتجة عن تطبيق باقي إجراءات التحصيل الأخرى، التي تتطلب تدخل القضاء العادي بصفته الجهة المختصة في هذا الإطار، ناهيك عن مسطرة الإشعار للغير الحائز وما ينتج عن تطبيقها أيضا من إشكالات وصعوبات، ناتجة بدورها عن تنازع الاختصاص بين المحاكم الإدارية والعادية، وهذا ما سنحاول التطرق إليه لاحقا<sup>2</sup>، من خلال الاستدلال ببعض الحالات التي تظهر بشكل جلي الإشكالات المتعلقة بتداخل اختصاص المحاكم بمناسبة البت في منازعات التحصيل، لكن قبل ذلك لا بد من التأكيد على أن ما يزيد من طرح الإشكالات المتعلقة بتنازع الاختصاص، هو غموض مقتضيات مدونة التحصيل وعدم تحديدها لاختصاص المحاكم الابتدائية، كما أن الاجتهاد القضائي لم يستطع تجلية هذا الغموض، الأمر الذي أدى إلى اختلاف الاجتهاد القضائي لدرجة التناقض في بعض الحالات، كما هو الشأن بالنسبة للمحكمة الإدارية لوجدة

1 قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 1404 المؤرخ في: 08/12/1، ملف عدد: 2/08/172.

2 أنظر المطلب الثاني والأخير، الذي خصصناه لموضوع الاجتهاد القضائي في منازعات التحصيل الجبائي ص 487 وما يليها من هذه

والمحكمة التجارية لفاس، حيث اعتبرت كل واحدة منهما أنها صاحبة الاختصاص لإصدار أوامر الحجز التحفظي<sup>1</sup>.

فإذا كانت المادة 141 من مدونة التحصيل تنص على أن النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام مدونة التحصيل، تعرض على المحاكم الإدارية، فهناك حالات عديدة تفرض فيها المدونة ضرورة اللجوء إلى المحاكم الابتدائية كما هو الشأن مثلاً بالنسبة للمادة 52 من المدونة، التي تعتبر أنه إذا تعذر على المأمور التبليغ والتفويض للخبزينة القيام بمأموريته لكون الأبواب مغلقة أو نظراً لعدم فتحها له، يرخص له بفتحها بواسطة أمر صادر بناء على طلب وفق شروط الفصل 148 من قانون المسطرة المدنية، ومن الملاحظ أن هذا الفصل ينص صراحة على اختصاص المحاكم الابتدائية<sup>2</sup>.

وإذ نكتفي بهذه الأمثلة التي تجسد غموض مقتضيات مدونة التحصيل وعدم توضيحها وتفصيلها لمجال اختصاص المحاكم الإدارية والمحاكم العادية الابتدائية المعنية بالبت في منازعات التحصيل الضريبي، يبقى الإشكال المتعلق بتنازع الاختصاص حاصل بين المحاكم الإدارية والمحاكم التجارية أيضاً، وأن هذا الغموض الذي تركه المشرع لم يزل القضاء، وكقاعدة عامة تختص المحاكم التجارية بالقضايا المتعلقة بحجز وبيع الأصول التجارية وإجراءات التصفية والتسوية القضائية للمقاولات، وتنص المادة 68 من مدونة التحصيل على أن تنفيذ حجز الأصول التجارية يتم وفق الشروط والأشكال المنصوص عليها في مدونة التجارة، كما أنه وطبقاً للمادة الخامسة من القانون 95/53 المحدث للمحاكم التجارية، فإن هذه الأخيرة هي المختصة بالنظر في النزاعات المتعلقة بالأصول التجارية، وقد تم تعديل الفصل 68 المذكور أعلاه بموجب القانون المالي لسنة 2005، الذي نص بما معناه، أنه يتم حجز الأصول التجارية طبقاً لأحكام الفقرة الثالثة من الفصل 455 من ق.م.م من لدن

1 الأمر الصادر عن إدارية وجدة تحت عدد 99/7 بتاريخ 99/03/24 في الملف عدد 99/7، قضى بالإذن لقايض الناضور بإجراء حجز تحفظي على أصل تجاري، ولنفس الغاية قضى الأمر الصادر عن المحكمة التجارية بفاس في الملف رقم 1449 بتاريخ 2000/09/25، بالإذن للإدارة الجبائية بإجراء الحجز تحفظي على أصل تجاري لمدينتها. لمزيد من التوضيح راجع عبد الرحيم حزيكر، مرجع سابق ص 306،



مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة بعد الترخيص المشار إليه في المادة 37 من نفس القانون، وبمقتضى هذا التعديل أصبح القابض في غنى عن استصدار أمر قضائي بحجز الأصل التجاري، إذ يجوز له إيقاع الحجز مباشرة على الأصل التجاري، وذلك تبعا للامتياز المقرر له بالنسبة للمنقولات.

لكن بالرغم من التعديلات التي أدخلت على بعض مقتضيات مدونة التحصيل، فإنها لم تأت بعد بحل واضح من شأنه رفع اللبس عن مسألة توزيع الاختصاص بين المحاكم العادية والمحاكم الإدارية فيما يخص البت في المنازعات المرتبطة بمسطرة التحصيل.

### الفقرة الثانية: منازعات التحصيل بيه قضاء الموضوع والقضاء الاستعجالي

الأصل أن تتم المنازعة بصورة عادية أمام قضاء الموضوع الذي يعتبر القضاء العادي للفصل في النزاعات، إلا أن هناك بعض الحالات التي تستدعي تدخلا سريعا من لدن القاضي، نظرا لوجود خطر محقق وضرر لا يمكن تلافيه إن أثرت المنازعة أمام قضاء الموضوع.

من هنا تأتي ضرورة القضاء المستعجل الذي يؤكد على ضرورة الحصول - في حالة الاستعجال - على القرارات الفورية.

ولأهمية هذا النوع من القضاء، فقد خصه المشرع بسبع (7) مواد في ق.م.م ؛ ويتعلق الأمر بالمواد من المادة 148 إلى المادة 154، وكلها تؤكد على إمكانية اللجوء إلى القضاء المستعجل في جميع المسائل المستعجلة في أية مادة لم يرد بشأنها نص خاص ويضر بحقوق الأطراف.

ولم يخرج قانون المحاكم الإدارية عن هذا السياق، إذ نص في المادة 19 منه على أن يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه بصفته قاضيا للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الوقتية والتحفزية.

والملاحظ أن المشرع، وإن فرض القضاء الاستعجالي في الميدان الإداري بنص واضح إلا أنه لم يحدد لنا الحالات التي يختص بها هذا القضاء في المادة الجبائية سواء في (ق.م.م) أو في (ق.م.إ) وحتى في القوانين الجبائية، ولكن نجد ذلك محددا في إطار عام من خلال المادة 19، والمادة 7 التي تحدد قواعد الإحالة على قانون المسطرة المدنية ما لم يرد بشأنه نص خاص.

وتبعاً لذلك، فإن القضاء الاستعجالي الجبائي يتوفر على نفس السلط التي يملكها قاضي المستعجلات العادي وتكون قواعد الدعوى المعجلة في نطاق ولاية القضاء الإداري هي ذاتها المطبقة أمام القضاء العادي<sup>1</sup>.

أما بخصوص مجال تدخل قاضي المستعجلات الجبائي الإداري في المنازعات الجبائية، فقد حصرها أحد الباحثين في الأدوار التالية:

- أنه يتفحص ظاهر الوثائق المدلى بها للوقوف على مدى جدية المنازعة الموضوعية؛
- يساعد قاضي الموضوع من خلال الإجراء الوقتي المأمور به على البحث عن مواطن الخلل التي تشوب مسطرة فرض الضريبة أو تحصيلها؛
- مثلاً إذا أمر قاضي المستعجلات الإداري بوقف الأمر بالتحصيل فهذا دليل على جدية المنازعة التي يتعين على قاضي الموضوع الاهتمام إلى مكانها؛
- كأن يتعلق الأمر بعدم احترام القابض لمبدأ تدرج إجراءات التحصيل إخلالاً بأحكام المادتين 36 و 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية؛
- يتدخل قاضي المستعجلات الإداري لوقف كل أنواع المتابعات من حجز وبيع وإشعار للغير الحائز وإكراه بدني... متى تبين له جدية النزاع المعروض أمام محكمة الموضوع؛
- يأمر برفع الحجز أو الإشعار للغير الحائز إذا كانت مراكز الأطراف واضحة؛

• يتأكد من مدى كفاية الضمانة المقدمة من قبل الملمزم في حالة رفضها من طرف القابض المالي حين مطالبته لهذا الأخير بتأجيل الأداء<sup>1</sup>.

ولما كان الهدف من إيجاد القضاء المستعجل إداريا كان أم عاديا، هو مواجهة المسائل التي يحتاج فيها إلى اتخاذ إجراءات سريعة ومستعجلة من أجل المحافظة على حقوق الأفراد ومصالحهم، فإن اللجوء إلى هذا النوع من القضاء يتطلب توافر شروط معينة لابد منها، ويتعلق الأمر بضرورة توافر الاستعجال في المنازعة المطروحة، ثم أن يكون المطلوب إجراء وقتيا في أصل الحق<sup>2</sup>.

إن القضاء المستعجل يعتبر إجراء مختصرا واستثنائيا يسمح للقاضي باتخاذ قرار وقتي في المسائل المتنازع عليها، والتي لا تحتل التأخير في إصدار القرار بدون حصول ضرر، وتشترط كافة القوانين في الدعوى الاستعجالية توافر شرطي الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق، بمعنى أن يكون المطلوب ظاهر الحق بلا شك أو تأويل، ودون حاجة إلى بحث متعمق يمس الحق<sup>3</sup>.

فإذا افتقرت المنازعة إلى أي من هذين الشرطين، انعدم اختصاص القضاء المستعجل بنظر المنازعة التي تفتقر إلى ركن الاستعجال (ولو كان المطلوب فيها إجراء وقتيا لا يمس أصل الحق)، كما أنه لا يختص بالفصل في المنازعة التي تمس الحقوق أو تؤثر في الموضوع مهما أحاط بها من استعجال<sup>4</sup>.

1 مصطفى التراب (الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف بالدار البيضاء): "أي تطور للقاضي الاستعجالي الإداري في مجال المنازعات الجبائية"، مقال منشور بمجلة المجلس الأعلى عدد 16 مرجع سابق، ص 180 وص 181.

2 إن ما ينبغي الإشارة إليه في هذا السياق أنه لقبول الدعوى الاستعجالية في المادة الضريبية لا يكفي توفر شرطي الاستعجال وعدم المساس بالجوهر، بل لابد من شروط خاصة، وهي تنحدر من الطبيعة الإدارية للدعوى الضريبية، ومن ذاتية النزاع الجبائي، فضلا على أنها من إيداع الاجتهاد القضائي وهو ينظر في الطلبات الوقتية والتحفظية، وتكييفه لها، محاولا تفسير النصوص القانونية المنظمة لاختصاصاته الواردة بقانون 41/90 المنظم للمحاكم الإدارية، مع ما تتضمنه من إحالات على نصوص خاصة المواد من 148 إلى 154 من قانون المسطرة المدنية.

3 محمد مرزاق، عبدالرحمان أبليل، مرجع سابق، ص 216

ويتوفر الاستعجال في كل حالة يقصد فيها ضرر قد يتعذر تعويضه أو إصلاحه إذا حدث. ويلاحظ أن الاستعجال ينشأ من طبيعة الحق المطلوب صيانتة ومن الظروف المحيطة به، لا من فعل الخصوم أو اتفاقهم، فلا يتوفر الاستعجال لمجرد رغبة رافع الدعوى في الحصول على حكم في طلباته بسرعة؛ ومن ثم إذا تأخر المدعي في رفع دعواه أمام القضاء المستعجل وكان من شأن هذا التأخير أن يزيل عن الدعوى صفة الاستعجال، تعين على القاضي المستعجل أن يحكم بعدم اختصاصه بنظرها، لأن هذه الدعوى لا تكون متوفرة على شروط الاستعجال بل مستندة إلى مجرد رغبة الخصم في الحصول على حكم سريع، وهذا وحده لا يسوغ الاستعجال في الدعوى<sup>1</sup>.

وكما هو معلوم، أن منازعات التنفيذ تنقسم من حيث موضوعها: إلى منازعات موضوعية، ومنازعات وقتية، بحسب ما إذا كان الطلب يتجه إلى إصدار حكم موضوعي أو وقتي، ولما نص الفصل 149 من ق.م.م. على منح الاختصاص لرئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضيا للمستعجلات أو للرئيس الأول لمحكمة الاستئناف حينما يكون النزاع معروضا أمام محكمته، للبت في الصعوبات المتعلقة بتنفيذ حكم أو سند تنفيذي، فمعنى ذلك أن الصعوبات التي تدخل ضمن اختصاص القضاء المستعجل، هي الصعوبات الوقتية، أما الصعوبات الموضوعية فهي خارجة عن هذا الإطار<sup>2</sup>.

ونظرا للدور الذي أصبح يقوم به القضاء المستعجل، أضحى الناس يقبلون عليه كلما توفرت الشروط الموجبة، خاصة عندما تكون المسائل المتنازع بشأنها لا تحتل التأخير في إصدار القرار بدون حصول ضرر، فيكون بذلك تدخل قاضي المستعجلات ملائما. "لصد كل محاولة يائسة لعرقلة حق أو إهداره عن طريق الأمر بكيفية فاعلة وناجعة باتخاذ الإجراء الوقتي والتحفزي المناسب لحماية هذا الحق ريثما يتم البت في جوهر النزاع المتعلق به"<sup>3</sup>.

1 معروض عبد التواب، مرجع سابق، ص: 63.

2 مصطفى التراب: "المختصر العملي في القضاء والقانون"، مطبعة الأمنية، الطبعة الأولى 2008، ص 44.

وما تجب الإشارة إليه في هذا الشأن أن المشرع المغربي شأنه في ذلك شأن معظم التشريعات لم يحدد مفهوم الاستعجال، ولم يعطه تعريفا معينا أو ربطه بقيام حالة بذاتها<sup>1</sup>، وبالتالي لم يورد معيارا قائما تقاس به حالة الاستعجال بل ترك أمر تقديره لقاضي المستعجلات، الذي له كامل الصلاحية في استشفاف حالة الاستعجال من دراسة القضية وملابساتها، وفائدة التدبير المطلوب إجراؤه ومقارنته بالخطر الذي يهدد الحق في حالة رفض طلب المدعي، وهذا ما نستشفه من الأحكام القضائية في المادة الجبائية، سواء تلك التي كانت في ظل القضاء العادي أو في ظل القضاء الإداري الحالي، ونخص منها على وجه التحديد، الأحكام الصادرة حول اختصاص القضاء الاستعجالي بالنظر في منازعات التحصيل، قبل وبعد إحداث المحاكم الإدارية، نذكر على سبيل المثال، ما ذهبت إليه محكمة الرباط في الحكم الصادر عنها بتاريخ 1933/12/19 والذي جاء في حيثياته "أن الفصلين 4 و 9 من ظهير 1924/11/22 يوضحان أن أداء المبالغ المقيمة بجدول الضرائب لا يمكن تأخيرها وأن الأعوان المكلفين بالتحصيل هم وحدهم الذين لهم الصلاحية ليمنحوا تحت مسؤوليتهم أجلا للأداء؛ فقاضي المستعجلات إذن غير مختص بمنح أي أجل لأداء الضريبة والأمر بوقف بيع عقاري، هذا البيع الذي يجب أن يتم بطلب من القابض"<sup>2</sup>.

وصدر بتاريخ 1985/10/23 قرار المجلس الأعلى (سابقا)، جاء في حيثياته: "...إن قاضي المستعجلات يكون مختصا بالبت في طلب الإجراءات الوقتية كلما توفر عنصر الاستعجال"<sup>3</sup>.

أما في ظل إحداث المحاكم الإدارية، فقد اعتبرت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في إحدى القرارات المبدئية الصادرة في المادة الاستعجالية: "إن طلب تأجيل التنفيذ الجبري

1 بالنسبة للفقهاء المغربي، فقد سار في تفسير عنصر الاستعجال على منوال تفسيرات الفقه المصري، فأغلب التعريفات تتمحور حول "عنصر الضرر الذي لا يمكن درؤه بسرعة"، لمزيد من التوضيح بخصوص هذه النقطة راجع أطروحة العربي الكزداح "الطعون الضريبية في ظل المحاكم الإدارية"، ثم مرجع "المختصر العملي في القضاء والقانون"، للأستاذ مصطفى التراب بخصوص الشق المتعلق بالقضاء الاستعجالي.

يراجع على سبيل المثال في هذا الشأن: إدريس العلوي العبدلاوي: "الوسيط في شرح المسطرة المدنية"، مرجع سابق، ص 594 وما بعدها.

2 مشار إليه في أطروحة العربي الكزداح: "الطعون الضريبية في ظل المحاكم الإدارية"، مرجع سابق، ص 207.

هو طلب استعجالي بطبيعته، ولا شيء في القانون ينفي صفة الاستعجال عن الإجراءات الوقتية التي تتم بمناسبة تنفيذ استخلاص الضريبة اعتبارا للخطر الذي يهدد الذمة المالية للملزم وحرية من خلال ما تفرضه المتابعات من حجز وبيع لمنقولاته وإمكانية الزج به في السجن في إطار الإكراه البدني<sup>1</sup>، وفي قرار آخر صادر أيضا عن محكمة الاستئناف بالرباط أكدت فيه على أن إيقاف إجراءات التحصيل يعتبر إجراء وقتيا يكون البت فيه من اختصاص قاضي المستعجلات، وذلك حينما اعتبرت في إحدى حيثيات هذا القرار: "إن طلب إيقاف إجراءات التحصيل الجبري هو طلب استعجالي بطبيعته، يهدف إلى وقف المتابعات التي تهدد المركز المالي للطالب المدين في انتظار البت في دعوى الموضوع المتعلقة بالطعن إما في الوعاء الضريبي، أو في إجراءات التحصيل، مما يجعله إجراء وقتيا لا مساس له بالجوهر ولو بني على أسباب موضوعية تبرر تقديمه، لأن قاضي المستعجلات في هذه الحالة لا يناقش تلك الأسباب، وإنما يتلمس فقط ظاهر المستندات المدلى بها للوقوف على مدى جدية المنازعة ذات العلاقة بالحق المراد حمايته"<sup>2</sup>.

وإذ نكتفي بهذا القدر من الأمثلة التي تبين الجهة القضائية المختصة بالنظر في منازعات التحصيل بصفة استعجالية، حيث اتضح من خلال استقراء مجموعة من الأحكام أن البت في الطلبات الوقتية والتحفظية، أصبح اختصاصا أصيلا لرؤساء المحاكم الإدارية، بموجب مقتضيات القانون رقم 41/90، خاصة المادة 19 التي تمنح لهؤلاء صلاحيات واسعة في هذا الإطار، وذلك من خلال تفويضها على ما يلي: "يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينييه عنه بصفته قاضيا للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية"<sup>3</sup>.

1 قرار عدد 3 صادر بتاريخ 2006/11/13 في الملفين 2/06/14 (غير منشور)

2 قرار عدد 24 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2006/12/25 في الملف 2/06/22 (غير منشور).

3 بخصوص السند التشريعي للاستعجال الجبائي، فهو منظم ضمن الإطار العام للقضاء المستعجل في قوانين الشكل وعلى رأسها قانون المسطرة

وبالرجوع إلى مقتضيات مدونة التحصيل، فقد حصرت أهم الحالات التي تتعلق بالقضاء الاستعجالي في مجال التحصيل كالاتي:

- إيقاف تنفيذ التحصيل، الذي أرجأنا تناوله ضمن المطلب اللاحق، اعتباراً لأن هذا الإجراء يشكل أهم الضمانات المقررة للمدين بالضريبة<sup>1</sup>؛
- طلب فتح الأبواب المغلقة في إطار مسطرة الحجز الذي يبيت فيه رئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضي للمستعجلات<sup>2</sup>؛
- طلب إجراء الإكراه البدني الذي يوجه إلى القضاء الاستعجالي بالمحكمة الابتدائية<sup>3</sup>؛
- طلب إصدار أمر بتقييد احتياطي لرهن الخزينة يوجه إلى رئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضي للمستعجلات<sup>4</sup>؛
- طلب إيقاف تنفيذ بيع الأشياء المحجوزة أو فصل أشياء غير قابلة للحجز، يوجه للقاضي الاستعجالي بالمحكمة الإدارية<sup>5</sup>.

وعموماً، إذا كان المشرع قد عمد إلى تحديد الحالات التي تشكل مجالا للدعوى الاستعجالية في إطار منازعات التحصيل، يبقى لنا معرفة بعض اجتهادات القضاء بخصوص ما يعرض عليه من الإشكالات التي تكون مرتبطة بمنازعات تحصيل الضرائب المباشرة.

### المطلب الثاني: الاجتهاد القضائي في منازعات التحصيل الجبائي

لقد سبق لنا في موضع متقدم من هذا الفصل أن تطرقنا لبعض الإشكاليات التي أثارت أمام المحاكم الإدارية، والتي ترتبط في معظمها بالعيوب والإخلالات المسطرية التي تشوب مسطرة فرض وتحصيل الضرائب المباشرة، حيث تطرقنا لأهم التطبيقات العملية للقضاء الإداري في منازعات الضرائب المباشرة، من خلال استعراض الحالات التي يكون سبب

1 أنظر الفقرة الثانية ضمن المطلب الثاني والأخير من هذا الفصل بخصوص أهمية الاجتهاد القضائي في المنازعات الجبائية، ص 497.

2 المادة 52 من مدونة التحصيل.

3 المادة 80 من مدونة التحصيل.

4 المادة 115 من مدونة التحصيل.

النزاع فيها مرتبطا بالعيوب المسطرية التي تشوب عملية تأسيس الالتزام الضريبي، أو تلك التي قد تعترى مسطرة التحصيل الضريبي، حيث تبين من خلال استقراء مجموعة من الأحكام والقرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية بالمملكة في مجال منازعات الضرائب المباشرة في شقها المسطري، أن القضاء في مثل هذه الحالات لا يتردد في إلغاء مسطرة فرض الضريبة، كلما أخلت الإدارة بإحدى الضمانات القانونية الممنوحة للملزم.

وانطلاقا من الأحكام القضائية المتعلقة بمنازعات التحصيل، يلاحظ أن إجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي، تطرح مجموعة من الإشكالات، خاصة على مستوى تحديد الجهة المعنية بالطعن وآجاله وإيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل ومجال تدخل القضاء الاستعجالي وشروط تدخله ومسطرة المحجوزات ومسطرة تطبيق الإكراه البدني وغيرها من الإشكالات الهامة، المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي، سواء أمام قضاء الموضوع، أو أمام القضاء الاستعجالي، حيث يشكل مجال التحصيل إطارا خصبا للدعوى الاستعجالية، لدرجة جعلت بعض الباحثين يؤكدون أنه لا يمكن تصور دعوى استعجالية سوى في مادة تحصيل الضريبة، نظرا لما تحدثه إجراءات التحصيل من تأثير مباشر في مال الملزم وذاته<sup>1</sup>، وعليه سنتناول بعض التطبيقات القضائية، حيث سنقتصر في هذا الإطار على تناول نماذج لأهم الإشكالات المثارة بصدد تطبيق إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، خاصة الإشكالات القانونية والعملية المتعلقة بإيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل، وذلك ضمن (الفقرة الأولى)، لنختم موضوع هذا المحور، بمحاولة لتقييم مدى أهمية الاجتهاد القضائي في المادة الجبائية، وذلك ضمن (الفقرة الثانية).

**الفقرة الأولى: اجتهاد القضاء بشأن الإشكالات المثارة بصدد تطبيق إجراءات التحصيل الجبري للضريبة**

في سياق استعراض أهم الإشكالات المثارة بصدد مسطرة التحصيل الجبري للضريبة، وجبت الإشارة إلى إنه في إطار دعوى التحصيل، ميز القضاء الإداري المغربي بين



مستويين من الدعوى في التحصيل وهما: الدعوى في موضوع التحصيل وأحالتها على قاضي الموضوع، والدعوى لإيقاف التنفيذ أو لصعوبته، وأحالتها على القضاء الاستعجالي<sup>1</sup>.  
وتبعاً لذلك، سنتناول أهم الإشكالات التي تطرح أثناء مباشرة الإدارة الجبائية لإجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي، والتي تم البت فيها من طرف القضاء، مسترشدين في ذلك بالعمل القضائي للمحاكم الإدارية والتجارية، واجتهاد الغرفة الإدارية والتجارية في الموضوع.

- الاجتهاد القضائي بخصوص تحديد الجهة المدعى عليها في منازعات التحصيل الضريبي:  
من اللازم التذكير بأن كل نزاع قضائي ينصب على إجراءات التحصيل إلا ويجب حتماً على المكلف الذي يتقدم بدعوى أمام المحكمة أن يدخل فيها القايض، الخازن العام كطرف في القضية بحكم اختصاص هذا الأخير في ميدان التحصيل والمتابعة، لكن أحيانا يقوم المكلف بالضريبة بإدخال أشخاص آخرين غير الخازن العام كما نصت على ذلك المادة 515 من قانون المسطرة المدنية، ذلك أن الملزمين أو من يكلفهم بالنيابة عنهم أمام القضاء لا يفرقون بين المنازعة في الوعاء وبين المنازعة في تحصيل الضريبة، ومن تم فالإخلال بهذا الإجراء الشكلي، يتسبب في ضياع حقوق الأشخاص المتنازعين، فمن لم تقبل دعواه لهذا السبب لا يستطيع تجديدها على النحو الصحيح لأنه سيجد نفسه أمام انصرام أجل تقديمها، لكن القاضي طبقاً للفصل 1 من قانون المسطرة المدنية، يمكن له أن ينبه المدعي من أجل إصلاح المسطرة.

وتفادياً لهذا الخلط في تحديد الطرف المدعى عليه في منازعات التحصيل الجبائي، اعتبر الاجتهاد القضائي الدعوى مقبولة، حتى ولو تم إدراج أطراف غير الخازن العام أو القايض في الدعوى<sup>2</sup>.

1 عبد الغني خالد: "المسطرة في النظام الضريبي المغربي"، مرجع سابق ص 517.

## -الإشكالات المتعلقة بمسألة الاختصاص بالبت في إجراءات تحصيل ضريبة مستحقة لدولة أجنبية:

نظرا لأهمية الإشكالات القانونية والعملية المتعلقة بإيقاف تنفيذ الأوامر بالتحصيل، وبمباشرة إجراءات التحصيل الجبري في دولة أجنبية، وما تستأثر به من اهتمام، لتأثير هذين الإجراءين على مسار مسطرة التحصيل الجبري للضرائب، ارتأينا في ختام محاور هذا البحث، تناول هاتين الإشكاليتين، وذلك من أجل تسليط الضوء على الكيفية التي تعامل بها القضاء مع الحالات المطروحة في هذا الإطار.

وفي هذا السياق، تجب الإشارة إلى أن دين الضريبة يتميز عن باقي الديون الأخرى المستحقة للدولة- وبصفة خاصة تلك التي يكون مصدرها التعاقد- بأن له طابعا سياسيا، ويترتب على ذلك أنه لا يمكن أن تتخذ الإجراءات المقررة لتحصيل الضريبة جبرا في دولة أجنبية بدون اتفاقية دولية تنظم مباشرة مثل هذه الإجراءات.

وعلى هذا الأساس جرى قضاء مجلس الدولة الفرنسي باختصاصه بنظر المنازعات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري التي تباشرها الإدارة الضريبية الفرنسية بناء على طلب الإدارة الضريبية البلجيكية، طبقا للاتفاقية المبرمة بين الدولتين بتاريخ 16 ماي 1931، والتي تلتزم بمقتضاها كل دولة باتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل الضريبة التي استحققت بصفة نهائية للدولة الأخرى، وذلك طبقا لما تقرره التشريعات الخاصة بالدولة التي تباشر إجراءات التحصيل<sup>1</sup>.

وهو نفس الموقف الذي سلكه قضاء المجلس الأعلى (سابقا)، حينما اعتبر أن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء مخطئة في التأويل الذي ذهبت إليه والذي يخالف الواقع والقانون، وذلك لما قضت المحكمة الإدارية المذكورة، بتاريخ 1996/4/2 بعدم اختصاصها للبت بعلّة أنه بالرجوع إلى مقتضيات القانون 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، خاصة المادة الثامنة منه في شأن الاختصاص النوعي الموكل لها، يتبين أن هذه المادة لا تتضمن ما يفيد

اختصاصها في هذا النوع من النزاع، سيما وأن البرتوكول الملحق بالاتفاقية المغربية الفرنسية الصادر بشأنها المرسوم عدد 71/102 المؤرخ في 1971/12/22، قد نص صراحة على أن المنازعات في شأن تحصيل الضرائب تعتبر بمثابة صعوبات في تضيق الاتفاقية، ويعهد للبت فيها إلى اللجنة المختلطة المشار إليها في المادة 31 من نفس الاتفاقية، لذا، "أصدر المجلس الأعلى قرارا بتاريخ 1998/5/21 قضى بإلغاء الحكم المستأنف والحكم تصديا باختصاص المحكمة الإدارية بالدار البيضاء للبت فيه مع إرجاع الملف إليها لمتابعة الإجراءات فيه"<sup>1</sup>.

- الاجتهاد القضائي المتعلق بإمكانية تأجيل استخلاص الدين الضريبي والإعفاء من تقديم

#### الضمانات:

ينص القانون على حالات معينة، يكون فيها إيقاف إجراءات التحصيل الجبري لدين الضريبة وجوبيا، ثم هناك حالات أخرى يجيز فيها المشرع للإدارة الجبائية إيقاف إجراءات مسطرة التحصيل الجبري<sup>2</sup>، ومن الحالات الموجبة لإيقاف تنفيذ مسطرة التحصيل الضريبي، وجود منازعة بخصوص مسطرة التحصيل الجبري، حيث يعتبر رفع دعوى المنازعة في إجراءات التحصيل الجبري من أهم الأسباب التي يترتب عليها وقف إجراءات التحصيل الجبري للضريبة<sup>3</sup>.

1 قرار الغرفة التجارية القسم الأول والغرفة الإدارية القسم الثاني، الصادر بتاريخ 2008/1/30 تحت عدد 78 في الملف الإداري القسم الثاني تحت رقم 2002/2/4/1454، (غير منشور)، والذي جاء في حيلته: "وحيث أنه من الثابت من مقتضيات المادة 29 من الاتفاقية بين الدولتين المغربية والفرنسية بشأن التعاون في الميدان الضريبي لمنع الازدواج الضريبي ومد المساعدة من أجل استخلاص الضرائب لدى الدولتين أنها تنص على تطبيق قوانين وأنظمة الدولة المطلوب منها القيام بإجراءات التحصيل وطبقا لهذه الاتفاقية فإن قواعد وإجراءات الاستخلاص الجاري بها العمل من المغرب هي الواجبة التطبيق". وبذلك تكون المحكمة المختصة بالنظر في المنازعات المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة موضوع النزاع والمفروضة على للمدين من طرف الإدارة الضريبية الفرنسية، هي المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حيث يوجد عنوان المدين ومحل نشاطه بعد انتقاله للاستقرار بالمغرب بصفة نهائية.

2 راجع مقتضيات المادة 117 من مدونة التحصيل بخصوص إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري

3 يشترط لكي تكون المنازعة متعلقة بالتحصيل الجبري:

- أن يكون التحصيل جبريا، وبذلك يخرج عن نطاقها المنازعات المتعلقة بالوفاء الاختياري للضريبة (ففي فرنسا هذا الصنف من منازعات التحصيل يلحق بالمنازعات المتعلقة بالوفاء) - أن تكون المنازعة منصببة على إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، أو مؤثرة على سير مسطرة

فإذا كان الملزم ينازع في أساس الضريبة المفروضة عليه من طرف مديرية الضرائب وهو في الوقت نفسه مطالب من طرف الخزينة العامة للمملكة بالاستجابة الفورية لتسديد ما هو مترتب عليه بحكم طبيعة إلزامية التحصيل الضريبي، الذي يتطلب الفورية حسب ما سنه المشرع في مدونة التحصيل<sup>1</sup>، وكذا في بعض النصوص التي كان معمولاً بها في مجال التحصيل قبل صدور القانون 97-15، خاصة الفصل 11 والفصل 15 من ظهير 1935 " ... وإذا نازع الملزم بالضريبة في صحة الضرائب المترتبة عليه أو في مقدارها، جاز له أن يؤجل دفع القسم من الضرائب المذكورة الواقع بشأنه النزاع وذلك بالشروط الآتي بيانها بأن يقدم ضماناً من شأنها أن تحقق استيفاء الضريبة فيما لو كانت المطالبة غير مقبولة بتمامها في المستقبل".

وقد صدرت عدة اجتهادات قضائية في هذا الصدد مكرسة حق الملزم في تأجيل الاستخلاص الجبري للدين الضريبي في أية مرحلة من مراحله، سنكتفي بالإشارة إلى البعض منها: مثلاً؛ قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقاً) الذي جاء في إحدى حيثياته: "إن قاضي المستعجلات ليس ممنوعاً من مناقشة ظاهر ما هو معروض لا من أجل إثبات الحق أو نفيه وإنما للتأكد من مدى جدية المنازعة التي تبرر الإجراء المطلوب..."<sup>2</sup> أما محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، فقد جاء في قرار لها بخصوص طلب إيقاف إجراءات التحصيل الجبري: "إن طلب إيقاف إجراءات التحصيل الجبري هو طلب استعجالي بطبيعته يهدف إلى وقف المتابعات التي تهدد المركز المالي للطالب المدين في انتظار البت في دعوى الموضوع المتعلقة بالطعن إما في الوعاء الضريبي أو في إجراءات التحصيل مما يجعله إجراء وقتياً لا مساس له بالجوهر ولو بني على أسباب موضوعية تبرر تقديمه لأن

1 انظر المادة 117 من القانون 97-15 بمثابة مدونة التحصيل

قاضي المستعجلات في هذه الحالة لا يناقش تلك الأسباب، وإنما يتلمس فقط ظاهر المستندات المدلى بها للوقوف على مدى جدية المنازعة ذات العلاقة بالحق المراد حمايته<sup>1</sup>.

ثم هناك الحكم الصادر عن إدارية أكادير رقم 95/1839 بتاريخ 95/7/18، ملف رقم 95/5/9 ش، ثم الحكم الصادر عن نفس المحكمة موضوع الأمر عدد 97/33 بتاريخ 97/9/9، ملف عدد 97/15 س ما بين قابض أكادير المدينة الجديدة... الخازن العام للمملكة وبين الشركة (أبرومير) والذي قضى بالتأجيل المؤقت لإجراءات الاستخلاص الجبري للضريبة على الدخل لسنة 1992.

الأمر الاستعجالي عدد 97/29 الصادر كذلك عن محكمة أكادير الإدارية بتاريخ 97/6/3، ملف عدد: 97/14 س، والذي قضى بالتأجيل لإجراءات التحصيل الجبري بشأن الضريبة على الشركات برسم سنة 1992، وهذين الحكمين الأخيرين يشكلان خرقاً للمادة 15 من ظهير 1935<sup>2</sup>.

هذه بإيجاز بعض الأمثلة، التي يتبين بعض الحالات التي تدخل من خلالها القضاء للفصل في انعقاد الاختصاص لقاضي المستعجلات بشأن منازعات التحصيل الجبري للضريبة في الشق المتعلق بإيقاف هذه الإجراءات، استناداً لما ينص عليه القانون، خاصة الفصلين 149 و152، ثم المادة 7 من القانون 41/90، متى توفر في المنازعة المعروضة على القاضي الإداري شرط الاستعجال والشرط المتعلق بعدم المساس بالجوهر.

أما بخصوص الإشكالات المرتبطة بالشروط الخاصة لانعقاد الاختصاص لقاضي المستعجلات الإداري، فحتى يتسنى له الأمر بإيقاف إجراءات التحصيل أو أي إجراء وقتي آخر يتعلق بالمنازعات الجبائية الاستعجالية، لا بد من توافر الشروط التالية:

- تكوين ضمانات تكون كافية لتغطية الدين الضريبي؛

1 قرار محكمة الاستئناف الإدارية عدد 24 المؤرخ في 2006/12/25، الصادر في الملف عدد 2006/06/22.

2 مراد الخروبي: "ضرورة تقديم ضمانات لمن ينازع في التحصيل الجبائي أمام المحاكم"، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية

- تقديم مطالبة أمام القابض (المحاسب المكلف بالتحصيل)، وذلك طبقا لما تنص عليه المادة 117 و118 من مدونة التحصيل.

وأهم اجتهادات القضاء الإداري في هذا السياق، تكريسه لمبدأ هام من خلال حسمه في اعتبار طلب التأجيل طلبا وقتيا من اختصاص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينييه في إطار المادة 19 من قانون 90-41، (حكم رئيس إدارية أكادير، أمر رقم 95/1931 بتاريخ 95/9/25، ملف رقم 95/6 س، وكذلك الحكم رقم 95/1930 س الصادر بنفس التاريخ عن نفس المحكمة.

من جهة أخرى أكد القضاء الإداري على مبدأ أساسي آخر، وهو إعفاء طالب التأجيل من تقديم الضمانة إذا كان ينازع بصفة جدية في صفته كملزم، وهذا مخالف لمقتضيات المادة 15 من ظهير 1935 المشار إليه سابقا (حكم صادر عن إدارية أكادير بتاريخ 95/3/21 تحت رقم 95/662، ملف رقم 95/2627 / 94 س<sup>1</sup>.

بالإضافة إلى ذلك، اعتبر القضاء أن الضمانات الواردة في الفصل 15 المذكور واردة على سبيل المثال لا الحصر، وأنه للمحكمة تقييم الضمانات المقدمة من طرف طالب التأجيل والتقرير فيها إذا كانت تؤمن استيفاء الدين الضريبي عند اللزوم أم لا، (حكم صادر عن إدارية أكادير، رقم 22000 بتاريخ 95/10/31، ملف رقم 95/12 س)<sup>2</sup>.

لكن تبقى أهم اجتهادات القضاء الإداري بشأن تحديد اختصاص القضاء الاستعجالي بالنظر في الحالات المتعلقة بإيقاف الأداء للدين الضريبي، والحالات المتعلقة بمسطرة إيقاف تنفيذ الأمر بالتحصيل.

فقد جاء في قرار للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا): "حيث أنه بالرجوع إلى نص المادة 117 من مدونة التحصيل يتبين أن الطلب الذي يستلزم تقديم الكفالة هو طلب وقف الأداء المتعلق بجزء من الضريبة المنازع فيه وتقدم أساسا إلى المحاسب المكلف

1 عبد المعطي قنوري: "الحماية الجبائية للملزم في مجال المنازعات"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، مرجع سابق.

بالتحصيل كما يستخلص من النص المذكور، في حين أن الطلب المعروض يتعلق بإيقاف إجراءات التنفيذ بشأن ضريبة منازع فيها كليا بناء على أن طالب إيقاف التنفيذ ينازع في صفته كملزم ولا يتعلق الطلب بمجرد إيقاف الأداء، ولا محل في هاته الحالة للتمسك بأن طلب إيقاف التنفيذ يخضع لمقتضيات المادة 117 المحتج به...<sup>1</sup>.

وفي نهاية هذا المحور بقي أن نشير إلى إشكال آخر، ويتعلق الأمر بالشروط والشكليات الواجب توافرها قبل تقديم الطلبات الاستعجالية في إطار منازعات التحصيل، وذلك تقيدا بما هو منصوص عليه في المادة 117 التي تشترط -في حالة المنازعة - أداء الديون، أو تكوين ضمانات تغطيها، قبل أي مطالبة أو دعوى.

فهل تغني الشروط العامة للدعوى الاستعجالية ( أي شروط ق.م.م ) عن شروط دعوى

التحصيل الموما إليها سابقا؟

جوابا على هذا السؤال، نشير إلى أنه قد سبق لنا أثناء الحديث عن التظلم الجبائي في موضوع سابق أن الاجتهاد القضائي قد استقر على عدم اشتراط هذا القيد لقبول الدعوى الاستعجالية، بل يكفي بتطبيق القواعد العامة للاستعجال، انطلاقا من أن معظم الدعاوى الاستعجالية تكون مرتبطة برفع المنازعة أمام قاضي الموضوع.

أما تلك التي ترفع لأول مرة أمام قاضي المستعجلات دون سلوك المنازعة أمام قاضي الموضوع، فإن القاضي يتأكد من مدى توفر النزاع على عنصر الجدية والاستعجال، وإلا قضى برفض الطلب، وهذا ما ينطبق أيضا على الطلبات الاستعجالية المرفوعة إلى القضاء دون أداء الدين الجبائي أو ما يؤمنه من ضمانات، حيث نجد أن القاضي الاستعجالي لا يطبق هذا الشرط على إطلاقه، وإنما يستثني بعض الحالات من ذلك.

وهكذا ذهب المجلس الأعلى (سابقا) في قرار له إلى أن «مقتضيات المادة 117 من

(م.ت.د.ع) تتعلق بطلبات تأجيل التنفيذ الموجهة للمحاسب المكلف بالتحصيل، أما طلبات

إيقاف التنفيذ الموجهة لقاضي المستعجلات، فإنها تخضع للقواعد العامة للاستعجال، وخاصة مقتضيات الفصل 149 من ق.م.م الذي يأمر بإيقاف التنفيذ كلما توفر الطلب على عنصر الاستعجال وذلك بضمانة أو بدونها، كما توفر في نازلة الحال<sup>1</sup>.

إن طلبات إيقاف التنفيذ المقدمة إلى القضاء، وإن كانت تخضع للسلطة التقديرية للقاضي المعروضة عليه، إلا أن هذه السلطة ليست مطلقة، ما دام أن الأمر يتعلق بقيد قانوني وضعه المشرع في المادة 117 من مدونة التحصيل، الذي وإن كان يهم مسطرة التأجيل الموجهة للإدارة، فإن ذلك لا يعني عدم الالتفات إليها بالمرّة، ما دام أن المصلحة العامة التي تهدف إليها الإدارة تقتضي استخلاص الضرائب بأقصى ما يمكن من السرعة، وفي حدود الحماية القانونية للملزم<sup>2</sup>.

ونلفت الانتباه، قبل الانتهاء من هذا المحور إلى أن هناك نوعا آخر من القضاء الاستعجالي يتميز به نظام المحاكم الإدارية، ويتعلق الأمر بطلبات إيقاف التنفيذ، التي تتم في إطار المادة 24 من ق.م.إ، وأهم ما يميز هذه المسطرة عن قضاء الأمور المستعجلة هو كونها تتم في إطار هيئة جماعية (أي أمام قضاء الموضوع) بخلاف طلبات الأمور المستعجلة المسندة لرئيس المحكمة الإدارية، كما أنه إذا كان انتفاء الجدية شرطا لقيام اختصاص القضاء الاستعجالي، فإنه على العكس من ذلك لا ينعقد الاختصاص في طلبات وقف التنفيذ (المستندة إلى المادة 24)، إلا بتوفر عنصر الجدية في النزاع.

وعلى العموم، يتضح من خلال الأحكام السالف ذكرها رغم أقليتها، أن القضاء فيما كرسه من ميادئ واجتهادات بمناسبة بته في المنازعات المعروضة عليه -سواء تعلق الأمر بمنازعات الوعاء أو منازعات التحصيل-، يلعب دورا مهما في توفير الضمانات اللازمة

1 قرار عدد 285 المؤرخ في 2002/4/25، ملف إداري عدد 2001/1/4، قابض إفران ضد أحمد الدحماني، أورده العربي الكزداح: "الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية"، مرجع سابق، ص 214.



للملزمين، كما يسعى إلى الحفاظ على مصالح وحقوق الخزينة العامة في استيفاء ديونها الواجبة الاستخلاص.

فالقاضي الإداري في المادة الجبائية مدعو، ليس فقط إلى الفصل بين طرفين متنازعين فحسب، بل يجب عليه أن يحمي الملزم من تجاوزات الإدارة الجبائية، وأن يهيئ للخزينة ظروف التمويل الشرعي والقانوني.

وبالرغم من الدور الذي يلعبه القضاء في هذا الإطار، فإن الاجتهاد القضائي، لا يزال في بدايته بالنظر إلى عدد الإشكالات الجبائية الحقيقية المطروحة عليه، وبالنظر كذلك إلى عدد الحلول التي جاء بها القضاء لحل تلك الإشكالات، هذا بالإضافة إلى جملة من المعوقات الأخرى التي تحد من فعالية القضاء الإداري والتي تجعله في بعض الأحيان غير قادر على بلورة سيادته الاجتهادية في ميدان الجبائية.

هذه بإيجاز أهم الإشكالات المرتبطة بالجانب المسطري والموضوعي في عملية فرض وتحصيل الضرائب المباشرة، والتي كانت موضوع طعن أمام القضاء، الذي قدم اجتهادات جريئة بخصوص الحلول المعتمدة بشأنها، حيث أبانت منهجيته في التعامل مع هذه الإشكالات عن مدى حرص القاضي على التوفيق بين هاجسين متلازمين، يكمن أولهما في ضرورة تكريس الضمانات الممنوحة للملزمين، وإعمال موضوع النص الضريبي في إطار رؤية اجتماعية واقتصادية تستحضر آثار الحل المعتمد بخصوص الإشكال المطروح، على سير المقابلة أو النشاط الشخصي، ويكمن ثانيهما، في وجوب ضمان عدم إهدار المال العمومي، عن طريق التصدي لمختلف الأشكال الرامية إلى الاستفادة من القانون بشكل منحرف.

## الفقرة الثانية: أهمية الاجتهاد القضائي في المنازعات الجبائية

يلعب الاجتهاد القضائي دورا أساسيا في اكتشاف ووضع قواعد القانون الإداري الذي يعتبر القانون الضريبي فرعاً منه، وهذا أدى إلى القول بأن القانون الإداري هو قانون قضائي.

وإذا كان الخلاف يثور بين الفقهاء حول دور القضاء في خلق بعض القواعد القانونية، ومن تم اعتباره مصدراً من مصادر القانون فهذا دليل على أن دور القاضي بالفعل لا يقتصر على تطبيق القانون أو النطق به لإيجاد الحلول للنزاعات المعروضة عليه<sup>1</sup>.

وحيث أن القانون الضريبي هو حديث النشأة ومتجدد، وبالتالي لا يمكن للمشرع أن ينص على كل أحكامه، فكان على القاضي أن يلعب دوره في سد الثغرات الموجودة وتقديم الحلول والتفسيرات الملائمة في المجال الجبائي بالنسبة للقضايا التي تعرض عليه ولم يكن هناك نص ينظمه، أو يكون محاطاً بكثير من الغموض، وفي هذا الإطار صدرت عدة اجتهادات قضائية تمثل هذه الحالات ومن تم تمكين المتقاضين (المكلف) من عدة ضمانات، قد يكون المشرع أغفل أو تعمد عدم التنصيص عليها صراحة.

وتأتي أهمية استقراء الأحكام والقرارات القضائية في المادة الجبائية من المكانة التي يحتلها الاجتهاد القضائي بشكل عام في بلورة وتشكيل قواعد ومبادئ القانون، مما يستحق معه هذا القانون وصفه كقانون قضائي.

إن استقراء الاجتهاد القضائي في مادة المنازعات الجبائية، يعتبر من الأهمية بما كان لوضعنا في سياق الصيرورة العملية للحلول والتفسيرات والقواعد التي أسسها الاجتهاد القضائي، وكرسها بعد ذلك العمل التشريعي في هذه المادة، قبل وبعد إحداث المحاكم الإدارية.

بالنسبة للمرحلة السابقة لإحداث هذه المحاكم، تميزت بنذرة الأحكام القضائية في المادة الجبائية، ولعل ذلك راجع لقلة القضايا في هذا المجال، إذ يبدو أن المزمين كانوا يفضلون تسوية منازعاتهم وديا مع الإدارة، ويجب الاعتراف بأن تعميم المسطرة الإدارية السابقة عن كل نزاع قضائي تتيح هذه الإمكانية<sup>1</sup>.

ورغم قلة الأحكام في هذه الفترة، فإنها لا تخلو من الأهمية.

وأول ما يثير الملاحظة بخصوص موضوع المنازعات الجبائية على مستوى المجلس الأعلى (سابقا)، أن هذه المنازعات تعرض ثارة في صيغة طعن بإلغاء بسبب تجاوز السلطة أمام الغرفة الإدارية، وأحيانا في صيغة طعن بالنقض بعد استيفاء المرحلة القضائية على مستوى المحاكم الإقليمية (الابتدائية فيما بعد)، ثم على الاستئناف، حيث ورد في القرار عدد 131 بتاريخ 13 أبريل 1961، قضية المجموعة العقارية لأكاير، "حيث أن الشركة تطلب بسبب الشطط في استعمال السلطة إبطال المقرر الصادر..."، نفس الشيء بالنسبة للقرار عدد 146 بتاريخ 12 يوليوز 1962، قضية شركة (س/ ضد وزير المالية ملف عدد 7234). وبالنسبة للبعض الآخر، "حيث أن القرار المطلوب نقضه الصادر عن محكمة الاستئناف بالرباط والمصحح للحكم الابتدائي، الصادر عن المحكمة الإقليمية بالدار البيضاء بتأييد مقرر مصلحة الجبايات<sup>2</sup>.

وخلال هذه الفترة كان المجلس الأعلى، يجعل من دعوى الإلغاء هي الدعوى الأصلية كلما تعلق الأمر بمنازعة في الوعاء، ولم يشترط الدعوى الموازية إلا عندما يتعلق الأمر بمسطرة التحصيل، وبخصوص ما يتعلق بمراقبة نظامية هذه الإجراءات، محتفظا لنفسه بحق التدخل في منازعات التحصيل نفسها والتي جعلها من اختصاص المحاكم العادية (القضاء الشامل)، إذا كان المتعرض يناقش أساس الدين المطالب به، إذ ورد في إحدى حيثيات قرار المجلس الأعلى 5473 بتاريخ 18/ 2/ 63، "يكون مقبولا أمام المجلس الأعلى التعرض

1 El Gadi Abdelhamid : "Traité de droit fiscal Marocain", ELMaârif Aljadida, Rabat 1993. P 129.

عن طريق الطعن بإلغاء على أمر التحصيل صادر عن إدارة عمومية إذا كان المتعرض يناقض يناقش أساس الدين المطالب بأدائه<sup>1</sup>.

وهكذا حاولت المحاكم العادية، ابتدائيا واستثنائيا خلال هذه الفترة، أن تتبع نفس الاتجاه الذي سار عليه المجلس الأعلى، فقضت بعدم الاختصاص عندما تنص المنازعة على تحديد أساس الدين، ويمكن استخلاص ذلك من حكم ابتدائية الرباط بتاريخ 26/12/86، قضية الشركة الصناعية.

وإذا كانت الاجتهادات القضائية في هذه الفترة تتركز بالأساس حول تحديد الطبيعة القانونية للمنازعات الجبائية، حيث أثير الجدل حول اعتبار هذه المنازعات تدخل في نطاق دعوى الإلغاء (الغرفة الإدارية) أم أنها دعوى القضاء الشامل (المحاكم العادية)، ومن ثم كانت ترفض الكثير من الطعون التي يتقدم بها المزمعون بالضريبة، ولعل هذا ما يفسر قلة الأحكام والقرارات في هذه الفترة كما سبقت الإشارة إلى ذلك.

لكن مع إنشاء المحاكم الإدارية، عرفت الأحكام والقرارات المتعلقة بالمنازعات الجبائية تحولا نسبيا، نتيجة عدد القضايا المثارة أمام هذه المحاكم، كما تميزت هذه المرحلة بالاستجابة لكثير من الطعون المقدمة من لدن المزمعين، وذلك بعدما حاول المشرع تحديد طبيعة الدعوى التي يجب أن يرفعها المزمعون إلى الجهة القضائية المختصة، إذ خصص القانون 90-41 لطلبات الإلغاء بابا مستقلا، ويتعلق الأمر بالباب الثالث المتضمن للمواد من 20 إلى 25، وخصص لقضايا الضرائب الباب الخامس من المواد من 28 إلى 36<sup>(X)</sup>.

لينتهي إلى أن المنازعات الجبائية لا تدخل ضمن طلبات إلغاء قرارات السلطة الإدارية، بل تدخل في زمرة النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية، وهذا ما جسده فعلا المحكمة الإدارية بأكادير في مجموعة من الأحكام الصادرة عنها، والتي

1 أمينة جبران: "دعوى القضاء الشامل في القانون المغربي"، مرجع سابق، ص 237.

(X) تخضع منازعات التحصيل لمقتضيات المواد 28-29-30، وتهتم على الخصوص بالمنازعات التي تثيرها إجراءات التحصيل، والتي تشترك

تذكر منها بالأساس، الحكم رقم 94/11 بتاريخ 94/9/22، ملف رقم 94/11، ثم الحكم رقم 95/60 بتاريخ 95/7/6، ملف رقم 95/85، ثم الحكم رقم 95/59 بتاريخ 95/7/6، ملف رقم 95/84، ثم الحكم رقم 95/58، بتاريخ 95/7/6، ملف رقم 95/83<sup>1</sup>.

بالإضافة إلى الاجتهادات المتعلقة بطبيعة الدعوى في المنازعات الجبائية، صدرت عن المحاكم الإدارية أحكام أخرى لها ارتباط بمسطرة التقاضي في المنازعات الجبائية، حيث عملت المحاكم الإدارية من خلال اجتهاداتها في هذا المجال على تأكيد الضمانات التي سنّها المشرع الجبائي صراحة للملزمين، بالإضافة إلى إقرار ضمانات أخرى لهؤلاء لم ينص عليها المشرع صراحة كما أوضحنا ذلك من خلال الأحكام القضائية التي تم الاستدلال بها في مواضع مختلفة من هذا البحث.

1 المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19 أبريل، يونيو 1997. وردت هذه الأحكام ضمن مقال نشرته هذه المجلة بعنوان " الضمانات

## خلاصة الفصل الثاني

تجسد المرحلة القضائية، في مسطرة المنازعات الجبائية، المفهوم الحقيقي للمنازعات التي تنشأ بين الإدارة والملمزم بالضريبة، وإذا كانت الإدارة الجبائية تستأثر في المنازعات الجبائية الإدارية التي تطرقنا إليها في الباب الأول بحيز خاص أو مكانة متميزة لكونها خصم وحكم في نفس الوقت، فإن الهيئات القضائية تظهر مستقلة ومحيدة، مما يجعل الرقابة القضائية على تصرفات الإدارة وأعمالها المادية، تفضل غيرها من باقي أصناف الرقابة المفروضة على أعمال وتصرفات الإدارة، خاصة الرقابة الذاتية في زاويتين:

أ- أن القائمين بمهام رجال السلطة القضائية مستقلون عن الإدارة بما يتوفر فيهم من ضمانات الحياد فضلا عن الإلمام القانوني وتخصص.

ب- أن الأحكام التي تصدرها المحاكم بما لها حجية الأمر المقضي فيه، تعتبر عنوانا للحقيقة، وتصبح حدا فاصلا للنزاع، وتمنع من آثاره الجدل حولها بعد ذلك<sup>1</sup>.

ونضيف نحن أن القضاء في أحكامه المتعددة، يعتبر بمثابة الدرع الذي يقي المدارين عامة والمكلفين بالضريبة على وجه الخصوص من تجاوزات الإدارة وأخطائها<sup>2</sup>.

والواقع أن مهمة القاضي في هذا الشأن ليست بالأمر الهين، فهو مدعو للتوفيق بين ضمان حقوق الأفراد تجاه إدارة الضرائب، وبين ما تقتضيه المصلحة العامة من تمويل ميزانية الدولة بمجموعة من الضرائب.

إن وجود الرقابة القضائية إلى جانب الرقابة الإدارية، يعطى للمكلف الضمانة الكافية والاطمئنان النفسي بالحصول على حقه، خاصة وأن العدالة تفرض أن لا يكون الحكم خصما

1 محمد مرغيني: "المبادئ العامة للقانون الإداري"، الطبعة الرابعة 1984، مكتبة الطالب، ص 373.

2 في فرنسا أشار Philippe BERN أن عدد النزاعات المعروضة على القضاء لا تتعدى 2% من عدد الشكايات الأصلية الموجهة إلى إدارة الضرائب، وهذه النسبة لها ما يبررها فهي تعكس وضعية المنازعات الضريبية في فرنسا في زمن معين، لمزيد من التوضيح، راجع:

في النزاع، ومن تم فأوجه الخلاف بين الرقابة القضائية والرقابة الإدارية يمكن تلخيصها في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- إن القاضي ملزم بالنظر في كل دعوى مرفوعة ضد الإدارة الضريبية، وإلا ارتكب جريمة إنكار العدالة بخلاف الوضع بالنسبة للإدارة الجبائية فهي غير ملزمة بالبت في تظلمات المكلفين.
- للبت في الدعوى من طرف القضاء، يتعين إتباع مجموعة من الإجراءات القانونية وإلا كان الحكم باطلا لعيب في الشكل، أما الرقابة الإدارية فأجراءاتها بسيطة إذ المتظلم معفي من الرسوم، ومن وجوب توكيل محام.
- الرقابة القضائية لا تملك حق النظر في العمل الإداري إلا في نطاق الشرعية أي في نطاق اختصاصها المحدد ولا تمتد إلى جانب الملائمة، أما الرقابة الإدارية فإنها تشمل الجانبين معا جانب الشرعية وجانب الملائمة.
- -إن حسن سير العدالة يقتضي تعدد القضاة مع تخصص كل منهم في نوع معين من المشاكل، وأصبح من المحتم تعدد المحاكم في الدولة، لأن وجود محام واحد أو محكمة واحدة لا يكفي لحل جميع الخصومات، ولذلك نشأ القضاء الإداري كجهة مستقلة متخصصة للفصل في المنازعات الإدارية..
- إن وجود جهاز قضائي متخصص في مراقبة أعمال الإدارة الضريبية، يعتبر أمرا حتميا وضروريا، لكونه الوسيلة التي تساعد على التأكد من أن الآلة الإدارية تسير على الوجه الأكمل، وأن أجهزتها تقوم بالدور المنوط بها.

1 مليكة الصروخ: 'مدى رقابة القضاء على السلطة المقيدة والسلطة التقديرية للإدارة'، مقال منشور بمجلة القانون والاقتصاد، جامعة سيدي

## خلاصة الباب الثاني

إن الخلاصة الرئيسية، تتمثل في كون المساطر القضائية طويلة، مما يثير تضاييق المتقاضين منها، وعدد القضايا كثير، وكل ملف يعرض أمام القضاء إلا وله كلفته الخاصة، هذا إلى جانب مشكل قلة عدد القضاة وأطر كتابة الضبط، وعديد من المشاكل الأخرى من مثل تجهيز المحاكم وصعوبة الوصول إلى المعلومة القضائية ....

فإذا كان الكل يتفق بمناسبة افتتاح أوراش إصلاح القضاء بالمغرب على الأهداف الأساسية، والتي تتمثل في ضرورة وجود عدالة سريعة، فعالة، مؤكدة وموضوعية، فخطوة أولى ضرورية، يجب تحليل المشاكل للوقوف على الحلول اللازمة لتحسين الأداء القضائي، إن تحديث وعصرنة قطاع العدل، يعتبر المحرك الأساسي لتحقيق أي تنمية اقتصادية اجتماعية في البلاد، نظرا لحيوية وأهمية قطاع العدل، ولمسه بمختلف مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

لذا، أصبح البحث في موضوع الجودة القضائية وتحسين أداء الخدمة القضائية، من أهم الأهداف والأولويات التي تستلزمها ضروريات تحديث وعصرنة قطاع العدالة، أما بخصوص التعريفات المعطاة للجودة في الأداء العملي لقطاع العدالة، فهي عديدة، يمكن إجمال أهمها: أن الجودة هي نظام تفعيل للعمل القضائي لتحسين مستوى أدائه وللرفع من الثقة به، فالجودة في مجال الأداء القضائي تعني: محاكمة عادلة، عدالة أقل تكلفة، حياد تام للقاضي، سهولة الوصول إلى المعلومة القضائية، وأيضا التقييم الذاتي للعدالة لوضع المخططات والمشاريع المستقبلية.

إن التركيز على الجودة كمدخل ناجع لإصلاح قطاع العدل بالمغرب، وذلك للاعتبارات

التالية:

- أن جودة القضاء تتطلب من حاجة الإنسان إلى نظام قضائي متكامل، مستقل ونزيه؛



- أن الجودة هي مسعى ومطلب لجميع فئات المجتمع، سواء العاملين بقطاع العدالة أو المستفيدين من خدماته؛
- أن تحديد معايير الجودة في الخدمات القضائية، يتطلب الإحاطة بمستلزمات تحقيقها بقطاع العدل؛
- أن الأسس التي تقوم عليها العدالة هي نفسها معايير الجودة. والجودة هي سلسلة متكاملة من المعطيات، يختلط فيها العامل البشري بالعامل المادي، بالجانب التدبيري.
- إن تحديث وعصرنة قطاع العدل وإدارة وتدبيره وتسييره ضرورة حتمية، لتفعيل أمثل لقطاع العدالة، وذلك من أجل تهيئة المناخ المناسب للإستثمارات الوطنية أو الأجنبية، وللنهوض بهذا القطاع وضمان نجاح إصلاحه، لا بد من البحث في المشاكل التي يعاني منها قطاع العدالة، للتوصل إلى رؤية شمولية لما يجب أن يكون عليه هذا القطاع، لذا وجب التأكيد على أهمية ونجاعة التدابير التالية لضمان إعادة تقويم قطاع العدالة بالمغرب:
- تفعيل جهاز القضاء الضريبي والتأكيد على استقلاليته، ومعالجة جميع المعوقات التي يعاني منها الجهاز القضائي بصورة عامة، والضريبي بصورة خاصة؛
- تفعيل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية عن طريق القوانين المتعلقة بالضرائب، والقوانين التي تنظم السلطة القضائية، بتوفير الضمانات الكافية للمكلف التي تحمله إلى الالتجاء إلى القضاء الضريبي بثقة وقناعة؛
- توفير العدد اللازم من القضاة بما يتناسب مع عدد القضايا المنظورة أمام المحاكم؛
- إعداد قضاة متخصصين للنظر في المنازعات الضريبية، بتدريبهم وتأهيلهم، بالشكل الذي يوفر لديهم الكفاءة والخبرة والدراية في موضوع الضرائب، وما يتمتع به من أحكام تميز منازعاته عن غيرها من المنازعات الإدارية والمدنية والتجارية والجنائية؛
- إنشاء المحاكم بمختلف درجاتها لتتناسب مع الحاجة التي تتطلبها كثرة القضايا المرفوعة أمام المحاكم؛

• تأهيل محامين في مجال الضرائب عن طريق دورات ونشرات تعددها وتشرف عليها نقابة المحامين.

أما بخصوص التدابير التي يجب اتخاذها على مستوى الإدارة الجبائية، نذكر مايلي:

• ضرورة الاهتمام بنشر الوعي الضريبي لدى المكلف، وتوفير الثقة بينه وبين الإدارة الضريبية؛

• توفير عدد من المختصين القانونيين في الدوائر الضريبية؛

• تأهيل العاملين بالدوائر الضريبية وذلك بعقد دورات لهم تهدف إلى تعريفهم بالمسائل

القانونية، وشرح قوانين الضرائب؛

• تجهيز الدوائر الضريبية بكل المستلزمات التي تتطلبها طبيعة عمل هذه الدوائر؛

• إنشاء دائرة معلومات في الجهاز الضريبي تتعلق بالطعن الإداري، والطعن

القضائي، وكيفية إنهاء الملفات العالقة؛

• قيام الإدارة الضريبية بعقد ورشات عمل، ودورات، وإصدار نشرات للمكلفين من

مختلف القطاعات، بهدف توضيح وشرح قانون ضريبة الدخل، وإجراءات ربط الضريبة وبيان حقوق المكلفين وواجباتهم.

## خلاصة القسم الثاني

تكتسب المرحلة ما قبل القضائية أهمية كبيرة في مسطرة تسوية المنازعات الجبائية، المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة وتصفياتها وتحصيلها، أهميتها بالنسبة للإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء، وذلك لاعتبارات عدة:

• أن المكلفين المعنيين غالبا ما يفضلون اللجوء إلى الإدارة الضريبية صاحبة القرار موضوع النزاع مباشرة، وأغلبهم يقف عند هذه الحدود ويقتنع بالحل المقترح من طرف الإدارة دون اللجوء إلى عرض النزاع على القضاء، ويرجع هذا بدوره إلى أسباب عدة:

- لأن جل التشريعات الضريبية المعاصرة، ومنها المشرع المغربي، تلزم المكلفين بتقديم طعن إداري أولي قبل اللجوء إلى اللجنة المختصة<sup>1</sup>.

- لاعتقادهم الكبير بأن الحلول الأكثر ملائمة، هي تلك التي تكون صادرة مباشرة عن الهيئة صاحبة القرار موضوع التظلم.

- لما تتميز به النصوص الجبائية من تعقيد وغموض جعلها تستعصي على الفهم من طرف أغلبية المكلفين، وهذا خلق الحاجة المتكررة للجوء إلى الإدارة الضريبية قصد تفسيرها وشرح مسطرة تطبيقها.

• ثم لأن أكثر الخلافات مع المكلفين غالبا ما تسوى عن طريق الحوار المباشر مع الإدارة الضريبية، وذلك لاعتبارين:

1 بالنسبة لبعض التشريعات الضريبية، كما هو الشأن بالنسبة للتشريع الألماني مثلا؛ يجيز للملزم إقامة دعوى أمام المحكمة المختصة جزئ تقديم تظلم ضريبي مسبق، وذلك في حالات عدة نذكر منها:

- حالة امتناع الإدارة عن إصدار قرار أو إغفال إصداره؛

- حالة امتناع الإدارة الضريبية عن الفصل في التظلم الضريبي المقدم إليها خلال المدة المناسبة؛

- حالة القرارات التنفيذية التي توافق فيها الإدارة الضريبية على إقامة الدعوى المباشرة أمام المحكمة الضريبية.

للمزيد من التفصيل بخصوص التشريع الضريبي الألماني، يمكن الرجوع إلى:

- لطبيعة أغلبية الطعون المقدمة من طرف المكلفين والتي تتعلق معظمها بطلبات تصحيح الأخطاء المرتكبة في تقدير الأساس الضريبي أو تحديد مبلغ الضريبة، وكثيرا ما تفضل الإدارة الضريبية أن تنصف المكلفين من الأخطاء التي وقعت في هذا الشأن، على أن تقوم بذلك الأجهزة القضائية<sup>1</sup>.

- إن سبيل الطعون الإدارية يمكن الإدارة الضريبية من تدارك أخطائها، إن وجدت والعدول عنها، ومن تخفيف العبء عن القضاء وتوفير وقت المكلف والمصاريف التي يتحملها في سبيل رفع دعواه، وفي نفس المناسبة يمكن من ترقية الإطار الذي يعود له اختصاص النظر في هذه الطعون<sup>2</sup>.

- وتتجلى فائدة الطعون الإدارية في المنازعات الجبائية، أيضا في أنها تستطيع في بعض الأحيان الجمع بين حجج الملاءة وحجج القانون، كما أنها غالبا ما تجنب الالتجاء إلى ميدان المنازعات الحقيقية، ولعل هذا ما يفسر صبغتها الإجباري<sup>3</sup>.

- كذلك يلاحظ أن سلطات الإدارة الجبائية تكون أوسع من سلطات القاضي الضريبي، بحيث غالبا ما تبت في طلبات الملزم حتى ولو قدمت خارج الأجل، وبدون النظر إلى الشكليات المتطلبة، كذلك بالنظر إلى ملفه الجبائي الذي يحيط بوضعيته العامة من هذه الناحية.

لكن الملاحظات التي يجب التأكيد عليها في هذا السياق، أن الحلول الإدارية رغم أهميتها في تسوية المنازعات الضريبية، كما بينا ذلك من خلال النقط السالف ذكرها أعلاه، تحد من فعاليتها مجموعة من المعوقات، والتي وقفنا على أهمها من خلال دراستنا للمسطرة الإدارية في المنازعات الجبائية، على مجموعة من مواطن النقص التي يعترى تنظيمها من

1 سليمان محمد العلوي: "القضاء الإداري، قضاة التعويض وطرق الطعن"، القاهرة 1986، ص 108.

2 Plagnet Bernard "l'administration fiscale face - juge fiscale", Economica 1988.

طرّف المشرع الضريبي المغربي خاصة، والتي تجعل موقفه بهذا الخصوص جد مختلف قياسا مع التشريعات الضريبية المقارنة، وقد تجلّى هذا النقص في عدة مجالات:

- أن الوزارات والمؤسسات لا تعبر أي اهتمام للتظلمات الواردة عليها، الشيء الذي يمس بمصالح المواطنين ويعرضها للضياع، وهذا ينطبق جملة وتفصيلا على الإدارة الضريبية، وفي هذا السياق، ينبغي التأكيد من جديد على ضرورة تبسيط المساطر الإدارية، وتحسين بنية الاستقبال بالإدارة، والاهتمام بمعالجة شكايات المواطنين وتظلماتهم، والتعامل معها بالجدية والشفافية اللازمة، التي تتطلب تعليل الإدارة الضريبية لجميع قراراتها، دون في هذا السياق بكون المعلومات والمعطيات ذات الصلة بمجال الضرائب، تكتسي طابع السرية، التي تحاول مديرية الضرائب التستر وراءها.

ولا شك أن تكديس ملفات المكلفين لدى المصالح الضريبية بدون تسوية، ستكون له انعكاسات سلبية على هؤلاء، إذ أن هذا التكديس سيؤدي إلى عدم متابعة الكثير من القضايا لمدة تصل إلى عدة أشهر وأحيانا إلى عدة سنوات<sup>1</sup>، والبطء في الأداء يؤدي حتما إلى فقدان الخزينة لأموال لا يستهان بها، وإلى إرباك حالة المكلف ماديا، ومعنويا.

وإذا كانت بعض مواعيد تقديم الطعون تتميز بالطول الذي يؤدي إلى تأخير الفصل في التظلمات، فإن البعض الآخر يتميز بالقصر الذي يؤدي إلى تفويت فرص الطعن على المكلفين.

على أن أهم ما يعاب على المشرع الضريبي بهذا الشأن، عدم توحيد هذه الآجال، بحيث ظلت تعكس الطابع النوعي للنظام الضريبي المغربي، وفي ظل هذه الوضعية تضيع حقوق المكلفين لجهلهم بالمواعيد القانونية<sup>2</sup>.

وينضاف إلى هذه المآخذ مشكل آخر لا يقل أهمية عما سبق ذكره، ويتعلق الأمر بالتعقيدات التي تطبع الإجراءات أمام المصالح الضريبية، وعدم الوعي بالشكليات والقواعد

1 حسب استقراء أجري سنة 1978 فإن معدل الزمن الذي تتطلبه بزيد على 1595 يوما هذا بدون احتساب آجال التبليغ. Cherkaoui op cit 213

المتعلقة بالطعون والشكايات، مما أدى إلى رفض عدد كبير من الطلبات المودعة لدى إدارة الضرائب أو تلك الموجهة إلى اللجان الضريبية.

بحيث أن أغلب الطعون لا يتم فيها احترام القواعد والشكليات الواجبة (مثلا كأن لا تحدد نوع الضريبة المتنازع بشأنها، ولا رقم جدولها ولا طلبات المشتكي).

مع أن الإدارة الجبائية، وخاصة مديرية الضرائب، أصبحت تعي جيدا بمشكلة البطء في تسوية المنازعات، ولعل خلق مصالح جهوية للمنازعات الإدارية وتخويلها مزيدا من الصلاحيات، وكذا التتصيص على مدة الستة أشهر لاتخاذ القرار قبل اللجوء إلى القضاء، تدخل في هذا الإطار.

أما بخصوص دور اللجان الضريبية في تسوية المنازعات الضريبية، تبين أنها تساهم بشكل فعال في الكثير من الحالات، في إنهاء الخلافات المعروضة عليها، والتي يكون سببها تمسك الإدارة بصواب الإجراءات المتبعة في مسطرة التصحيح الضريبي، وعدم إقناع/اقتناع الملزم بموقف الإدارة الضريبية، لكن الملاحظة التي يجب إثارتها في ختام هذا البحث أنه رغم مساهمة اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، في حل المنازعات الضريبية المحالة عليها بدليل قلة الطعون المقدمة من طرف الإدارة الضريبية في المقررات الصادرة عن هذه اللجنة، فإن الملزم يجد ملاذه في اللجوء إلى القضاء الإداري، رغم أن نظام اللجان الضريبية يوفر ضمانات قانونية وتوازنا في الحقوق، كما سبق استعراض ذلك أثناء بحث مسطرة التظلم أمام اللجان الضريبية<sup>1</sup>، اعتبارا لكون القضاء يبقى السلطة المختصة، والتي يبقى دورها في إنهاء المنازعات الجبائية بصفة عامة، والمنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة على وجه التحديد، ذا أهمية، وفعالية كبرى، وقد أكدنا على هذا الأمر في أكثر من مناسبة، لأن القضاء يبقى السلطة المختصة في مراقبة نشاط الإدارة ومن ضمنها الإدارة الضريبية ومدى ملائمة الإجراءات المتبعة في نشأة الالتزام الضريبي للمبادئ

1 راجع الفصل الثاني من الباب الأول من القسم الثاني من هذه الأطروحة، ولمزيد من التفصيل، يمكن الرجوع إلى محمد شكيري: "القانون

العامة للقانون، وما يزيد من أهمية دور السلطة القضائية في إنهاء المنازعات الضريبية، وما يعزز دورها في هذا الإطار، أن حق الملزم أو المواطن في اللجوء إلى القضاء والمحاكمة العادلة يبقى حقا دستوريا، وهو كذلك حق من حقوق الإنسان أقرته جل المواثيق الدولية، وبذلك سنكتفي في تقييم المرحلة القضائية بما سبق ذكره أثناء تحليل محاور الباب الثاني من القسم الثاني من هذه الأطروحة، لكن سوف لن نترك الفرصة تمر لإظهار أهمية المسطرة القضائية في تسوية منازعات الضرائب المباشرة، ثم لتقديم بعض المقترحات التي تخص الإصلاحات التي نرى ضرورة إدخالها في هذا الإطار، وذلك من خلال مقارنة بين مدى فعالية المسطرة ما قبل القضائية ومدى نجاعة المسطرة القضائية في تسوية المنازعات الضريبية.

خلاصة لما سبق، وانطلاقا من عملية التمييز والمفاضلة بين المسطرة الإدارية والمسطرة القضائية لإنهاء منازعات الضرائب المباشرة، حيث تتعدد نقط الاختلاف بين المسطرتين على أكثر من مستوى:

بالنسبة للجهة التي تقدم إليها المنازعة، يقدم التظلم الضريبي إلى الجهة الإدارية التي تتولى عملية فرض الضريبة أو تلك المكلفة بعملية التحصيل، إذا كان النزاع يتعلق بمسطرة التحصيل، أو إلى اللجان الضريبية المختصة كلما تعلق التظلم بعملية التصحيح الضريبي، أما بالنسبة للمسطرة القضائية، فتقدم الدعوى الضريبية إلى المحكمة المختصة، بصفتها جهة مستقلة للبت في النزاع الضريبي ولا يتمتع القاضي وهو يبت في النزاع الضريبي إلا بصفة واحدة وهي صفته كسلطة قضائية، أما بالنسبة للمسطرة الإدارية، فإن الإدارة الضريبية تجمع بين صفتين مختلفتين؛ فهي من جهة سلطة إدارية صرفة مختصة بفرض وتحصيل الضريبة، ومن جهة ثانية، تعتبر الإدارة الضريبية سلطة مختصة بالفصل في التظلم الضريبي، وهي بهذه الصفة لا تتمتع بالاستقلال والحياد الصفتان اللتان يتمتع بهما القاضي، ذلك أنه بالنسبة للإدارة هناك ما يسمى بالخضوع للسلطة الرئاسية الأعلى.

-بالنسبة للإدارة الضريبية وهي تفصل في التظلم الضريبي، تباشر رقابة مشروعية تأسيس الالتزام الضريبي، للتحقق من مدى خضوع المكلف للضريبة، ومدى تحديد مقدار الدين الضريبي، ومدى قانونية إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها، وإذا تعلق الأمر بالتظلم الضريبي الاستعطافي الذي يقدم إلى السلطة الإدارية الرئاسية، فالأمر لا يتعلق برقابة المشروعية، بل تمارس الإدارة الضريبية في هذه الحالة رقابة الملائمة *la juridiction gracieuse*، حيث تتمتع الإدارة بسلطة تقديرية في الاستجابة لطلب المكلف التي يروم من خلاله الحصول على إعفاء كلي أو جزئي من دين الضريبة بسبب إعساره أو غير ذلك من الأسباب التي حددها القانون على سبيل الحصر، أما القاضي، فحينما يبت في الدعوى الضريبية، لا يباشر سوى رقابة المشروعية دون رقابة الملائمة.

ودائما في إطار المقارنة بين المسطرتين، يلاحظ جانب فعالية المسطرة القضائية عن المرحلة الإدارية لتسوية منازعات الضرائب المباشرة، في كون الإدارة الضريبية غالبا مالا تلتزم بإصدار قرار صريح بمناسبة البت في التظلم الضريبي المقدم إليها، فيعتبر موقفها في مثل هذه الحالات قرارا ضميا بالرفض يجيز القانون للمكلف الطعن فيه أمام القضاء المختص، في حين لا يجوز للقاضي أن يمتنع عن البت في الدعوى التي تعرض عليه، وإلا كان مرتكبا لجريمة إنكار العدالة، هذا من جهة، ومن جهة ثانية، أن الإدارة الضريبية إذا كانت لا تجيد التواصل مع الملزمين من خلال عدم تسببها للقرارات الصادرة بمناسبة بتها في التظلمات المقدمة إليها، إذ نادرا ما تقوم الإدارة الضريبية بتسبب قراراتها، وذلك على عكس القاضي الضريبي الذي يلتزم بتسبب الحكم الصادر في الدعوى الضريبية، سواء تعلق الأمر بقبول الدعوى أو برفضها.

وإذا كانت المسطرة الإدارية لتسوية منازعات الضرائب المباشرة، تكمن إيجابياتها مقارنة مع المسطرة القضائية، تتمثل في عدم تعقيد هذه المسطرة، وفي مجانية التظلمات التي تقدم إلى الإدارة الضريبية، على عكس النفقات والشكليات المسطرية المطلوبة لتقديم الدعوى الضريبية أمام القضاء.



وتبعا لما سلف ذكره، إن الخلاصة الأساسية التي يجب التأكيد عليها في ختام محور السبل المتاحة لإنهاء منازعات الضرائب المباشرة، أن المسطرة ما قبل القضائية لتسوية منازعات الضرائب المباشرة، وإن كانت تتميز بالسرعة واليسر وقلة النفقات، وغير ذلك من الخصوصيات الإيجابية الآنفة ذكرها، فإن هذه المسطرة لا تحقق للمكلف بالضريبة الضمانات التي تكفلها الدعوى الضريبية، وهذا المبرر من وجهة نظرنا يعتبر كافيا وسببا مقنعا للاستغناء عن هذه المسطرة، ومن تم الاكتفاء فقط بالطعن أمام اللجان الضريبية مع ضرورة إعادة النظر في اختصاصاتها وتركيباتها، بالشكل الذي يضمن لها الحياد في الفصل في الطعون الضريبية المقدمة إليها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، أن التظلم الذي يقدم للإدارة الضريبية لا يحقق للمكلف الضمانات الكافية والحياد الكامل، ذلك أن الإدارة حين البت في التظلمات المقدمة إليها، تكون محكومة ومقيدة باعتبار الحصيلة الضريبية ومن تم مراعاة حقوق الخزينة العامة للدولة دون الاكتراث بالظروف المادية للملزم، وأمام هذا الوضع لا يمكن اعتبار التظلم الإداري إلا عائقا مسطريا، يحول دون عرض النزاع الضريبي أمام القضاء بعد عرضه على اللجان الضريبية المختصة.

ومن تم، فالالتباس والإبهام اللذان تتميز بهما المرحلة الإدارية، يشكلان حاجزا يصعب تخطيه للمرور إلى المرحلة القضائية للنزاع الضريبي، فإذا نجح الملزم في اجتياز مرحلة التظلم الإداري، فإنه يعقد آمالا كبيرة على المحاكم الإدارية، لكي تستجيب لطلبه، فهي تعطي أحسن الحلول وأوفاهها، نظرا لخاصية الحياد والنزاهة والتخصص الذي يطبع نشاطها<sup>1</sup>.

ولضمان نجاعة وفعالية أكثر للمسطرة القضائية في تسوية المنازعات الضريبية، التي تتميز أساسا بنوع من التعقيد والغموض في كثير من الحالات، ومن تم النهوض بدور القضاء في مراقبة عمل الإدارة وحماية حقوق الملزمين، سيكون مهما أكثر لو تم اعتماد

التخصص عند استكمال القضاة لفترة التكوين بالمعهد العالي للقضاة، وذلك بإحداث فترة سنتين إضافيتين من التكوين المتخصص في المادة الضريبية، لتختتم السنتان بتدريب ميداني مع إعداد بحث للتخرج في نفس المادة.

## خاتمة عامة

إن دراسة أسباب منازعات الضرائب المباشرة وطرق تسويتها، تعتبر مدخلا مهما لمعرفة خصوصيات العلاقة التي تجمع أطراف العملية الضريبية في ظل النظام الضريبي المغربي في شقه المتعلق بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، نظرا لحساسية هاتين الضريبتين كونهما تسمان مباشرة ثروة الملمزم، ثم لكثرة عدد الملمزمين الخاضعين لهاتين الضريبتين، ولهذا حاولنا من خلال هذا البحث المتواضع الإحاطة بكل عناصر هذه العلاقة وأبعادها القانونية، الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، والسيكولوجية، لتأثيرها على سلوك ومواقف أطراف العلاقة الضريبية غير المتكافئة (إدارة ضريبية وملمزم)، ومن ثم تأثيرها على نجاح العملية الضريبية في جميع مراحلها، وكمؤشر لقياس استقرار هذه العلاقة، نجد الخلافات والمنازعات التي تطرح في كل مرحلة من مراحلها، ولهذا الغاية.

تعرفنا في القسم الأول من هذا البحث على أطراف العلاقة الضريبية وعلى الإطار القانوني المنظم لهذه العلاقة، التي يعتبر الملمزم الطرف المحوري فيها، فكان لزاما علينا تفصيل التزاماته قبل الحقوق التي يكفلها له القانون على مستوى جميع مراحل العملية الضريبية، فاستخلصنا من دراسة الالتزامات (الإدارية والمالية والمحاسبية)، التي تخص الخاضعين للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، فتبين أنها التزامات كثيرة ومعقدة، يصعب على صغار المكلفين والمتوسطين منهم، الالتزام بها، وهذا ما يجعل هؤلاء في مواجهة مع الغرامات التي تفرض عليهم بسبب ذلك من طرف الإدارة الضريبية، خاصة في الحالات التي يعتمد فيها بعض المكلفين الإخلال بالتزاماتهم بغية التهرب من الإلزام الضريبي، وفي هذا السياق حاولنا التوقف عند أسباب ظاهرة التهرب الضريبي وتجلياتها وانعكاساتها على علاقة الخاضعين للضريبة بالإدارة الضريبية.

كما تناولنا بالدراسة والتحليل بنية الإدارة الضريبية وسلطاتها وصلاحياتها باعتبارها الجهاز المخول له قانونا تطبيق الإجراءات والمساطر التي تمر منها العملية الضريبية؛ من

تأسيس الضريبة وتحصيلها ومراقبتها، وتدبير المنازعات الضريبية التي تنشأ بينها وبين الملزم خلال صيرورة مراحل العملية الضريبية، لذلك حاولنا تسليط الضوء على المقترضات القانونية التي جاءت بها المدونة العامة للضرائب ثم قبلها مدونة التحصيل، وذلك للإحاطة أكثر بالإطار القانوني لعلاقة الملزم بالإدارة الضريبية، اعتباراً لكون الإطار القانوني يبقى من أهم العوامل المؤثرة في هذه العلاقة، لذا، تم التركيز على تفصيل مسطرة تأسيس الضرائب المباشرة التي اتخذناها نموذجاً ضمن هذه الأطروحة، فتناولنا مساطر التحديد المباشر للوعاء الضريبي حيث أصبح التصريح الآلية الرئيسة في هذا الإطار، حيث تعرفنا على نماذج ومضامين مختلف التصريحات انطلاقاً من التصريح بالوجود ومروراً بالتصريح بالوعاء وانتهاءً بالتصريح بالتوقف عن النشاط، كما تناولنا الإجراءات المنظمة للتحديد التلقائي للالتزام الضريبي، الذي تلجأ إليه الإدارة الضريبية كإجراء استثنائي تجاه الملزمين الذين لا يلتزمون بتقديم تصريحاتهم كما تنص على ذلك القوانين المطبقة في هذا الإطار، ثم استعرضنا إجراءات التحديد غير المباشر للوعاء الضريبي مركزين بذلك على دراسة الأنظمة الجزافية، وذلك لهيمنتها على النظام الضريبي المغربي، حيث من دراسة مسطرة فرض الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، فتبين أن عملية الفرض الضريبي من جانب الإدارة لا تخرج عن حالتين تشكلان مصدراً رئيسياً لإثارة المنازعات الضريبية، ويتعلق الأمر بمسطرة الفرض التلقائي ثم مسطرة تصحيح الأساس الضريبي، ذلك لأن كلا الإجراءين يضعان الملزم محل اتهام بمحاولة التهرب الضريبي، حيث يتم التشكيك في صحة إقراره بالحصيلة الخاضعة للضريبة، ونظراً للتعسف الذي قد يمارس في حق الملزم جراء تطبيق الإدارة لهذه المقترضات، تم منح الملزم إمكانية الطعن أمام الإدارة الضريبية وأمام لجن ضريبية مختصة، وعند الاقتضاء خول له المشرع إمكانية عرض النزاع على القضاء مباشرة دون التقيد بمسطرة التظلم الإداري، وذلك حماية لحقوقه في مواجهة سلطة الإدارة الضريبية.

وكان سبيلنا في تناول محاور القسم الأول من هذه الأطروحة، التعرف على الأسباب المؤدية إلى إثارة المنازعات الجبائية بين الملتزم والإدارة الضريبية على جميع مستويات ومراحل العملية الضريبية.

أما الباب الثاني من القسم الأول، فقد خصصناه لدراسة مسطرة التحصيل الضريبي وما يثيره تطبيق إجراءاتها من منازعات بين المدين والإدارة الضريبية.

أما القسم الثاني، فقد تطرقنا فيه إلى المساطر المتاحة لإنهاء المنازعات الجبائية، فبعد أن أشرنا في القسم الأول إلى أسباب منازعة الضرائب المباشرة، متناولين بذلك المسطرة ما قبل القضائية في الباب الأول من القسم الثاني من هذه الأطروحة، حيث تعرفنا على الإجراءات والتدابير المتبعة من طرف الإدارة الضريبية لإنهاء المنازعات، التي تنشأ بمناسبة ممارستها لسلطاتها في تدبير مراحل العملية الضريبية، والتي لا تحظى بقبول ورضا الملتزم/المدين، حيث تعرفنا في هذا الباب على المطالبة النزاعية والطلب الاستعطافي، باعتبارهما قاعدتين لمسطرة التظلم التمهيدي في المسطرة التواجهية التي يأخذ بها نظامنا الضريبي في تسوية المنازعات الجبائية، هذه المسطرة تجد تطبيقها الأساسي في المنازعات التي تطرح بسبب نتائج مسطرة الفحص الضريبي، ومن أجل تسوية الإشكالات المتعلقة بالفحص الضريبي، خصص لها المشرع مسطرة أولية سابقة لعرض النوع على القضاء، ويتعلق الأمر بمسطرة الطعن أمام اللجان الضريبية، سواء اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للطعون الضريبية، باعتبارها هيئة مستقلة عن الإدارة وعن القضاء، لها طبيعة خاصة وما يعكس خصوصيتها هاته من حيث طبيعتها القانونية، تكوينها المختلط من ممثلين عن الإدارة الضريبية وممثلين عن الملتزمين، ورئاستها من طرف قاضي، الذي يبرر وجوده في هذا المنصب حياده واستقلاله، ولهذه الأسباب، فالقاضي وحده الضامن لحسن تطبيق القانون.

لذا، فرغم أهمية المسطرة الأولية أو التمهيدية (التظلم أمام الإدارة الضريبية و الطعن أمام اللجان الضريبية)، السابقة للمرحلة القضائية في تسوية المنازعات الجبائية، والتي تشكل

في شقها الثاني (الطعن أمام اللجان الضريبية) ضمانات إضافية لفائدة الملتزمين، تبقى المبسطة القضائية الأنجع لحل مختلف المنازعات التي تنشأ بين أطراف العملية الضريبية، حيث تمثل هذه المبسطة الملاذ الآمن للملزم الذي يعتبر الطرف الأضعف في مختلف النزاعات، التي تنشأ بينه وبين الإدارة الجبائية، التي لا يحد من سلطاتها والتجاوزات التي قد ترتكب من طرفها أثناء ممارستها لمهامها، إلا القضاء الإداري الذي يمارس رقابة واسعة على نشاط الإدارة، الذي يتميز بالتعقيد والغموض في بعض الأحيان، نظرا لطابعه التقني من جهة، ولتعدد النصوص القانونية والإجراءات المبسطة التي تحكم هذا النشاط من جهة أخرى.

ومن أجل معرفة دور القضاء الإداري في إنهاء منازعات الضرائب المباشرة، خصصنا الباب الثاني من القسم الثاني من هذه الأطروحة لدراسة المبسطة القضائية، متاحة كمرحلة أخيرة متاحة للملزم والإدارة الضريبية لإنهاء منازعات الضرائب المباشرة، إذا ما تعذرت تسويتها عن طريق التظلم الإداري، أو بواسطة الطعن أمام اللجان الضريبية. فتناولنا بذلك إجراءات التقاضي في الدعوى الضريبية، مستشهدين بمجموعة من الأحكام ذات الصلة بالموضوع، والتي يتجسد الاجتهاد القضائي في المادة الضريبية، وكيفية تطوره من حيث الكم والنوع.

وآخر ملاحظة أود إثارتها، أنه طيلة محاور هذا البحث، فكلما سنحت لنا الفرصة، حرصنا على الاستشهاد بالاجتهاد القضائي وبمضامين القوانين الأجنبية المقارنة.

وكخلاصة عامة، تبين أن المنازعات الضريبية في ارتفاع دائم ولم تعرف أي تراجع، وذلك لتداخل مجموعة من العوامل، لكن السبب الرئيسي في هذا التزايد، مرده بصفة أساسية إلى الأخطاء والعيوب المبسطة التي تقع فيها الإدارة الضريبية بمناسبة فرض وتحصيل الضرائب.

انتهى بعون الله

## قائمة الملاحق

- الملحق رقم 1: قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا) عدد 430/ق.ث، المؤرخ في 07/05/2008...ب/ل، ملف إداري رقم 1511-4-2-2006.
- الملحق رقم 2: القرار عدد 132، الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، المؤرخ في 31/01/2008.
- الملحق رقم 3: قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا) عدد 124، المؤرخ في 13/02/2008، ملف إداري رقم 2634/2/4/2005.
- الملحق رقم 4: قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا) عدد 78، المؤرخ في 30/01/2008، ملف إداري رقم: 1454/2/4/2002.
- الملحق رقم "5": حكم رقم 169/2008، صادر المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 20/05/2008، في الملف عدد 45/2007 غ.
- الملحق رقم "6": الإحصائيات المتعلقة بحصيلة نشاط المحاكم الإدارية بالمملكة، برسم سنة 2011.

## الملحق رقم 1:

قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (مابقا)، عدد 430/ق.ث،  
المؤرخ في 07/05/2008... ب/ل ملف إداري رقم: 1511-  
4-2-2006.



المملكة المغربية

الحمد لله وحده

باسم جلالة الملك

القرار عدد: 430 ق ت

المؤرخ في: 7-5-2008 ب/ل

ملف إداري

عدد: 1511-4-2-2006

مدير الضرائب

**ضد**

شركة كوتراما

بتاريخ: 7-5-2008

إن الغرفة الإدارية ( القسم الثاني)

بالمجلس الأعلى

في جلستها العلنية أصدرت القرار الآتي نصه:

بين: مدير الضرائب ، ينوب عنه رئيس مصلحة الشؤون القضائية ، الجاعل محل المخابرة معه

بمديرية الضرائب، شارع احمد الشرقاوي اكدال، الرباط.

المستأنف

وبين: شركة كوتراما في شخص ممثلها / مقرها 29 شارع اسبانيا بطنجة.

ينوب عنها الاستاذ: كمال الصايغ المحامي بالدار البيضاء المقبول للترافع أمام المجلس الأعلى.

المستأنف عليها

بناء على المقال الاستئنافي المرفوع بتاريخ 26/4/2006 من طرف المستأنف المذكور أعلاه

بواسطة نائبه رئيس مصلحة الشؤون القضائية الذي استأنف بمقتضاه القرار الصادر عن المحكمة

الإدارية بالرباط بتاريخ 10/1/2006 في القضية عدد: 2005/3/828.

وبناء على مذكرة الجواب المدلى بها بتاريخ 29/11/2007 من طرف المستأنف عليها بواسطة

نائبها الأستاذ كمال الصايغ الرامية إلى رفض الطلب .

وبناء على الأوراق الأخرى المدلى بها في الملف.

وبناء على المادة 47 من القانون رقم 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية.

وبناء على قانون المسطرة المدنية.

وبناء على الأمر بالتخلي والإبلاغ الصادر في 6/2/2008.

وبناء على الإعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 7/5/2008.

وبناء على المناداة على الأطراف وعدم حضورهم.

وبعد تلاوة المستشار المقرر السيد سعد غزيول برادة تقريره والاستماع إلى ملاحظات المحامي العام السيد سابق الشرقاوي.  
وبعد المداولة طبقا للقانون.

في الشكل:

حيث ان الاستئناف المقدم من طرف مدير الضرائب بتاريخ 2006/4/26 ضد الحكم عدد 53 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2006/1/10 في الملف رقم 05/3/828 جاء مستوفيا للشروط الشكلية المتطلبية قانونا لقبوله .

في الموضوع:

حيث يستفاد من أوراق الملف ومن ضمنها الحكم المستأنف أن المستأنف عليها شركة كوتراما تقدمت في شخص ممثلها القانوني بمقال افتتاحي أمام المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2005/6/2 تعرض فيه انه بمقتضى إنذار أخير مؤرخ في 2004/12/1 تم تضريبها تلقائيا برسم الحجز في المنبع عن سنة 2001 موضوع التعريف الجبائي عدد 49002145 بمبلغ 1.835.103 درهم ، وان إدارة الضرائب لم تحترم مقتضيات المادة 39 من القانون 24-86 رغم أن الأمر يتعلق بضمانات قانونية سنها المقدم لفائدة الملتزم وان الضريبة المفروضة هي بسبب الحجز من المنبع للأجور المدفوعة من طرفها لشركات أجنبية برسم إيجار سفن لمدة معينة في إطار نقل دولي للبضائع ، وان الإدارة لا تعتبر عقد النقل يستفيد من الإعفاء من الحجز في المنبع وإنما مجرد عقد كراء تخضع له مقتضيات المواد 3-12-14-37 من القانون 24-86 رغم أن عقد الإيجار بالنسبة للسفينة لمدة معينة ليس مجرد عقد كراء وإنما هو عقد نقل لا يخضع للحجز في المنبع ملتزمة الحكم بإبطال وإلغاء الضريبة المفروضة تلقائيا عليها بتاريخ 2004/12/1 برسم الحجز من المنبع عن سنة 2001 موضوع التعريف الجبائي عدد 4900214 وبعد جواب مدير الضرائب. وتام الإجراءات قضت المحكمة ببطلان مسطرة الفرض الضريبي موضوع الطعن مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك وتحميل إدارة الضرائب مصاريف الدعوى وهو الحكم المستأنف.

في أسباب الاستئناف:

حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بخرقه لمقتضيات المادة 37 من القانون 24-86 حينما علل بطلان مسطرة الفرض الضريبي موضوع الطعن بكون عملية الفرض التلقائي للضريبة تمت دون مراعاة المسطرة المنصوص عليها في المادة 29 من القانون 24-86 المنظم للضريبة على الشركات التي توجب على الإدارة ضرورة إشعار الشركة برسالتي التبليغ الأولى والثانية قبل الإقدام على الفرض التلقائي للضريبة ذلك أن مطالبة الإدارة للشركة المستأنف عليها بهذه الضريبة كانت مبنية على مسؤولية الشركة عن حجزها ليس باعتبارها ملزما فعليا ولكن باعتبارها وسيطا بين خزينة الدولة وبين الملتزم

الحقيقي الذي يتمثل هنا في الشركات الأجنبية ، وهذا ما يفسر أن المشرع في الباب الثامن المنظم للحجز من المنبع للمبالغ التي تقبضها الشركات الأجنبية لم ينص في المادة 37 على أي إجراء يتوجب على الإدارة سلوكه قبل الفرض التلقائي للضريبة ، وإن المحكمة استعملت القياس حين اعتبرت أنه كان على الإدارة أن تسلك المسطرة التوجيهية قبل الإقدام على الفرض التلقائي للضريبة في حين أنه على القاضي أن يلتزم بقاعدة التفسير الضيق للنص ، وإن الأمر في النازلة لا يتعلق بمسألة فرض الضريبة ولكن يتعلق بمطالبة مباشرة للشركة بمجموعة من الديون التي هي مسؤولة عنها في إطار المادة 49 المذكورة ، وإن الحكم اعتمد مقتضيات قانونية متناقضة بتطبيقه للمادة 29 من القانون 86-24 بالرغم من كون المسطرة الواردة في هذه المادة تنطبق فقط للحالة التي لم تقدم فيها الشركة إقرارا بحصيلتها الخاضعة للضريبة على الشركات أو رقم معاملاتها وكذا على الحالتين التي تقدم فيها إقرارا غير تام تنقصه إحدى البيانات اللازمة لإصدار الضريبة في حين أن الحالة موضوع النزاع يتعلق بعدم اقتطاع الشركة المستأنف عليها للضريبة من المنبع للمبالغ المدفوعة من قبلها لشركات أجنبية غير مقيمة بالمغرب ، إلا أنها في منطوق حكمها اعتمدت المادة 39 من القانون المذكور كما أن المسطرة المفروضة عليها في هذه المادة غير قابلة للتطبيق لكون المشرع لم يلزم الإدارة بأي مسطرة بخصوص المادة 37 من القانون السالف الذكر ولكون المادة 29 لها مجال آخر لا علاقة له بالضريبة موضوع النازلة.

لكن حيث أن المادة 30 من القانون 86-24 المنظم للضريبة على الشركات نصت على أنه "كل شركة تزاوّل نشاطا في المغرب وتدخل في ذلك الشركات الأجنبية التي اختارت نظام الضريبة الجزائي تخول أشخاصا خاضعين للضريبة المهنية أو الضريبة على الشركات إتاوبا أو عمولات أو أجور سمسة أو مكافآت أخرى من نفس النوع أو تخفيضات أو رد ودا منحت بعد وضع الفاتورات يجب عليها التي تدلي بإقرار يتعلق بالمبالغ المدرجة في المحكمة خلال السنة المحاسبية السابقة فيما يخص المكافآت الآتية الذكر وذلك في نفس الوقت الذي تدلي فيه بالإقرارات المنصوص عليها في المادتين 27 و28 أعلاه ودخل الأجل المقررة فيهما كما أن المادة 37 من نفس القانون تبص على أنه يجب على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين أو المزاولين نشاطا بالمغرب الذين يدفعون إلى شركات أجنبية غير مقيمة المكافآت المبينة في المادة 12 أعلاه أو يتورطون في دفعها إليها أن يحجزوا في المنبع الضريبة المستحقة للخرينة ... ويجب على الأشخاص المذكورين أن يدلوا في نفس الوقت الذي يدلون فيه بالإقرار المتعلق بالحصيلة الخاضعة للضريبة إلا بالدخل الإجمالي بإقرار خاص بالمكافآت المدفوعة إلى مؤسسات أجنبية غير مقيمة...

وحيث يستفاد من المادتين المشار إليهما أعلاه أن كل العمولات أو المكافآت أو الأجور أو الأتايب التي تؤديها أن يتم الإقرار بها إلى جانب الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة بما في ذلك المبالغ المقطوعة من المنبع بشأن المكافآت المدفوعة إلى مؤسسات أجنبية غير مقيمة ، وهو التزام جبائي يقع على الشركة المقيمة بالمغرب والملتزمة بالقيام بالاقتطاع من المنبع بصرف النظر عن ك وإنها ليست بالملتزمة

الحقيقية بالضريبة ، وبالتالي فإن الاقتطاع من المنبع لفائدة الخزينة العامة للمملكة يخضع بدوره للاقرار الجبائي ، وان كل تخلف عن الادلاء بهذا الاقرار وما يترتب عنه من أداء للضريبة المقطوعة من المنبع يحتم على الإدارة سلوك مسطرة الفرض التلقائي للضريبة المنصوص عليها بالمادة 29 من القانون 86-24 ما دام ان الاقرار بالضريبة المحجوزة من المنبع يتم بموازاة مع تقديم الاقرار المتعلق بالحصيلة الخاضعة للضريبة.

وحيث ان إقدام ادارة الضرائب على فرض الضريبة الناتجة عن أجرة كراء السفن لنقل البضائع المدفوعة لشركات أجنبية من طرف المستأنف عليها التي لم يتم الإدلاء بإقراراتها ولم يتم حجز مبلغ الضريبة المتعلق بها في المنبع بصورة تلقائية ودون سلوك المسطرة التوجيهية المنصوص عليها في المادة 29 اعلاه قد أخل بحقوق الدفاع المخولة للشركة المستأنف عليها وان تطبيق هذه المادة على النازلة ليس فيه أي توسع في تفسير النص ما دام ان أداء الضريبة المحجوزة في المنبع يتوقف على الادلاء بإقرار به بموازاة مع الاقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة وما دام ان كل تخلف عن الادلاء بالاقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة والذي يندرج ضمنه الاقرار بالضريبة المحجوزة في المنبع يستوجب من الإدارة سلوك مسطرة الرسالتين المنصوص عليهما في المادة 29 المذكورة وما دام ان القانون 86-24 المنظم للضريبة على الشركات قد نص في المادة 30 منه والمشار اليها كذلك على الإقرار المتعلق بالمكافآت المخولة للغير ، كما انه وخلافا لما اثاره المستأنف فان عدم حجز الشركة لمبلغ الضريبة من المنبع يقضي إلى فرض هذه الضريبة عليها مباشرة حسبما يستفاد من المادة 49 من نفس القانون وان الأسباب المثارة غير مرتكزة على أساس والحكم المستأنف عندما قضى ببطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة المطعون فيها كان صائبا وواجب التأييد.

### الخط الأسفل

قضى المجلس الأعلى بتأييد الحكم المستأنف.

وبه صدر الحكم وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بالمجلس. الأعلى بالرباط وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من رئيسة الغرفة الإدارية الثانية السيد بوشعيب البوعمرى والمستشارين السادة : سعد غزبول برادة مقررا - الحسن ابو مريم - عائشة ابن الراضي - محمد دغير وبمحضر المحامي العام السيد سابق الشرقاوي وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة الحفاري الزوهره.

كاتبة الضبط

المستشار المقرر

رئيس الغرفة



## الملحق رقم 2:

القرار عدد 132، الصادر عن محكمة الإستئناف الإدارية

بالرباط، المؤرخ في 31/01/2008.

القرار عدد: 132  
المؤرخ في: 2008/1/31  
ملف عدد: 9/06/92  
السيد: احمايد واحمد  
ضد  
السيد: السيد المدير العام للضرائب

ج.أ

المملكة المغربية  
وزارة العدل  
محكمة الاستئناف  
الإدارية  
بالرباط

## باسم جلالة الملك

بتاريخ 31 يناير 2007.

إن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في جلستها العلنية أصدرت القرار الآتي نصه :  
بين: السيد احمايد واحمد، الساكن ب 44 شارع ادريس الثاني، مكناس  
نائبه الأستاذ اسليمان علوي علي المحامي بهيئة مكناس.

المستأنف من جهة

- وبين : الدولة المغربية في شخص السيد الوزير الأول بالرباط .
- السيد وزير المالية بمكاتبه بوزارة المالية بالرباط .
- السيد الخازن العام بمكاتبه بالخزينة العامة بالرباط .
- السيد نائب المدير الجهوي للضرائب بمكناس.
- السيد القابض الحضري قبضة البطحاء مكناس.
- السيد الوكيل القضائي للمملكة بمكاتبه بالرباط.

المستأنف عليهم من جهة أخرى

بناء على المقال الاستئنافي المقدم من طرف السيد احمايد واحمد بواسطة نائبه الأستاذ اسليمان

علوي علي بتاريخ 9-11-06 ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2005/12/29

تحت عدد 526 في الملف رقم 6/05/137 س.

وبناء على المذكرة الجوابية المدلى بها بتاريخ 2007/03/06 من طرف مديرية الضرائب الرامية إلى  
تأييد الحكم المستأنف

وبناء على المذكرة التعقيبية المدلى بها بتاريخ 2007/10/29 من طرف نائب المستأنف الرامية إلى  
تأكيد المقال الاستئنافي.

وبناء على الأوراق الأخرى المدلى بها في الملف .

وبناء على المادتين الخامسة والخامسة عشر من القانون رقم 80-03 المحدثه بموجبه محاكم استئناف  
إدارية .

وبناء على قانون المسطرة المدنية .

وبناء على الأمر بالتخلي الصادر بتاريخ 2008/01/14.

وبناء على الإعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ: 2008-01-17.

وبناء على المناداة على الأطراف ومن ينوب عنهم وعدم حضورهم.

وبعد تلاوة المستشار المقرر السيدة لطيفة الخال لتقريرها في الجلسة، والاستماع إلى الآراء الشفهية  
للمفوض الملكي للدفاع عن القانون والحق السيد أحمد البقالي، الذي أكد فيها ما جاء في مستنتاجاته الكتابية  
الرامية إلى تأييد الحكم المستأنف، تقرر حجز القضية للمداولة لجلسة 2008/01/31.

### وبعد المداولة طبقا للقانون

#### في الشكـل:

حيث إن الاستئناف المقدم من طرف السيد إحماد واحد بواسطة نائبه بتاريخ 06-11-9 ضد الحكم  
الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2005/12/29 تحت عدد 526 في الملف رقم 6/05/137  
س، جاء على الشكل المتطلب قانونا مما يتعين معه التصريح بقبوله.

#### في الموضوع:

حيث يستفاد من أوراق الملف ومستنداته ومن ضمنها الحكم المستأنف أن إحماد واحد (المستأنف)  
تقدم بمقال افتتاحي بواسطة نائبه بتاريخ 05-04-18 يعرض فيه أنه فوجئ بإشعار ضريبي عن  
الضريبة العامة على الدخل لسنة 2002 بمبلغ 944,10.66 درهم علما أنه لم يحصل على أي ربح ولم

يسبق له أن توصل بأي تقدير ضريبي لأجله يلتزم إعادة النظر في التقدير الضريبي باعتباره لم يكن أي ربح مع مراعاة الربح الغير خاضع للضريبة، وبعد جواب إدارة الضرائب الرامي إلى رفض الطلب واستنفاد المسطرة لعدة إجراءات صدر الحكم المشار إلى مراجعته أعلاه والقاضي بعدم قبول الدعوى وإبقاء الصائر على رافعه وهو الحكم المستأنف.

### في أسباب الاستئناف

حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بمجانبته للصواب لما قضى بعدم قبول الدعوى اعتمادا على التظلم الذي تقدم به ويهم الضريبة على الأرباح العقارية أما موضوع الدعوى الحالية فهو الموجه إلى إدارة الضرائب بتاريخ 2004/12/27.

وحيث صح مانعاه المستأنف عن الحكم المستأنف ذلك أنه من الثابت من أوراق الملف خاصة المقال الافتتاحي المقدم من طرفه أمام المحكمة أنه يطعن في الضريبة العامة على الدخل لسنة 2002/2002 جدول 27 الحامل لمبلغ 61906,80 درهم وأنه بالاطلاع على التظلم المؤرخ في 2004-12-21 والموجه إلى المدير العام لإدارة الضرائب يتبين أنه يتعلق بنفس الضريبة موضوع النزاع، وهو الذي توصل به مدير الضرائب بتاريخ 2004-12-27 حسب الإشعار بالاستلام المرفق به، إذ أن التظلم يجب أن يكون منسجما مع الدعوى المرفوعة.

وحيث تنص المادة 114 من قانون الضريبة على الدخل على ما يلي: "يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في استحقاق جميع أو بعض مبلغ الضريبة المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالبته في هذا الشأن إلى مدير الضرائب ... وإذا لم تجب الإدارة خلال الستة أشهر التالية لتاريخ المطالبة، جاز للخاضعين للضريبة رفع القضية إلى المحكمة المختصة داخل الشهر الذي يلي انصرام أجل الجواب".

وحيث أنه في النازلة فإدارة الضرائب توصل بالتظلم بتاريخ 2004-12-27 وتقدم المستأنف بدعواه حسب تأشيرة المحكمة بتاريخ 2005-04-18 مما يجعلها داخل الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 114 أعلاه، وأن التظلم المرفق بالمذكورة الجوابية لإدارة الضرائب فهو يحمل كمرجع تظلم بالنسبة للضريبة على الدخل لسنة 02/01 ولا يحمل مبلغ هذه الضريبة خلافا للتظلم أعلاه الذي جاء متطابقا مع الضريبة موضوع النزاع وهي الضريبة العامة على الدخل برسم سنة 2002 مما يبقى السبب المعتمد في



هذا الصدد مرتكز على أساس وبالتالي إلغاء الحكم المستأنف مع اعتبار القضية غير جاهزة وإحالة على المحكمة الإدارية بمكناس للبت فيه من جديد طبقا للقانون.

### لهذه الأسباب

قضت محكمة الاستئناف الإدارية علنيا انتهائيا حضوريا.

شكلا: بقبول الاستئناف.

موضوعا: بإلغاء الحكم المستأنف وتصديا قبول الطلب مع إرجاع الملف إلى المحكمة الإدارية

بمكناس للبت فيه من جديد طبقا للقانون.

وبه صدر القرار وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية

بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط وكانت الهيئة متركبة من:

رئيسا ومقررا

السيدة لطيفة الخال

عضوا

السيد عبد الكريم الهاشيمي

عضوا

السيدة نادية اللوسي

بحضور المفوض الملكي للدفاع عن القانون والحق السيد أحمد البقالي.

وبمساعدة كاتب الضبط السيد علي السهول.

كاتبة الضبط

المقرر

الرئيس

### الملحق رقم 3:

قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا) عدد 124، المؤرخ  
في 13/02/2008، ملف إداري رقم 2634/4/2/2005.

القرار عدد: 124  
المؤرخ في: 2008/2/13  
ملف إداري القسم الثاني  
عدد: 2005/2/4/2634  
السيد قابض فاس الأطلس  
ضد  
مؤسسة الودغيري وشركاؤه

المملكة المغربية  
الحمد لله وحده  
باسم جلالة الملك

بتاريخ: 2008/2/13

إن الغرفة الإدارية القسم الثاني

من المجلس الأعلى

في جلستها العلنية أصدرت القرار الآتي نصه

بين: السيد قابض فاس الأطلس - الخازن العام للمملكة

#### المستأنف

وبين: مؤسسة الودغيري وشركاؤه

الكاتنة بالزنقة رقم 806 الحي الصناعي سيدي إبراهيم فاس

#### المستأنف عليها

بناء على المقال الاستئنافي المرفوع بتاريخ 2005/8/29 من طرف المستأنف المذكور حوله والرامي

إلى استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2005/6/1 في الملف عدد: 145/غ/2004

وبناء على الأوراق الأخرى المدلى بها في الملف.

وبناء على المادة 47 من القانون رقم 90/41 المحدث للمحاكم الإدارية.

وبناء على قانون المسطرة المدنية.

وبناء على الأمر بالتخلي و الإبلاغ الصادر بتاريخ 2007/12/19.

وبناء على الإعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2008/12/13.

وبناء على المناداة على الطرفين ومن ينوب عنهما وعدم حضورهم.

وبعد تلاوة المستشار المقرر السيد محمد دغير لتقريره والاستماع إلى ملاحظات المحامي العام السيد الشرقاوي سابق.  
وبعد المداولة طبقا للقانون.

في الشكل:

حيث ان الاستئناف المقدم من طرف قابض فاس الأطلس بتاريخ 2005/8/29 ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2005/6/1 في الملف رقم 2004/145 متوفر على الشروط الشكلية لقبوله.

في الموضوع:

حيث تقدمت مؤسسة الودغيري وشركاؤه بمقال عرضت فيه انها توصلت من المدعى عليه قابض فاس الأطلس بتاريخ 2003/2/17 بمحضر حجز تنفيذي رقم 1180 الحارزة على أصلها التجاري بجميع عناصره وانها لم يسبق لها ان توصلت بأي إنذار قانوني أو تنبيه بدون صائر قبل ذلك مما يكون معه الحفر غير قانوني فضلا على ان عددا كبيرا من الضرائب قد طالها التقادم والتمست إلغاء وبطلان الحجز المشار إليه وبعد جواب المدعى عليه حكمت المحكمة بسقوط حق القابض في استخلاص الضريبة الحضرية موضوع الجدول رقم 50394/132 عن سنة 1992 و 1996 موضوع الجدول رقم 3080/156 و 17240/140/142 والضريبة العامة على الدخل عن سنتي 1994 و 1996 جدول رقم 3080/156 والضريبة المهنية لسنة 1997 جدول رقم 359/142 والضريبة على مدخر الاستثمار والتضامن الوطني والأرباح المهنية إلا عن سنوات 92/88 و 90/88 و 89/92 ج م 132/45108 ، وإلغاء مسطرة الحجز بالنسبة للضريبة الحضرية لسنوات 2001 و 2002 والضريبة العامة على الدخل لسنتي 1/2001 و 2/2001 وبإبقائها سارية المفعول بالنسبة للضريبة الحضرية لسنوات 97/ و 98 و 99 و 2000 والضريبة المهنية لسنوات 1998 و 1999 و 2000 والضريبة العامة على الدخل عن سنة 1999 وتحميل الخزينة العامة نصف الصائر وهو الحكم المستأنف.

في أسباب الاستئناف:

السبب الأول:

حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بعدم الارتكاز على أساس قانوني ذلك انه قام بعدة إجراءات قاطعة للتقادم متمثلة في الإنذارات التي أدلى بها خلال المرحلة الابتدائية رفقة مذكرته الجوابية المؤرخة

في 2004/6/21 فضلا على ان الحجز قد تم على اصل المستأنف عليها بتاريخ 2003/2/17 بالإضافة إلى الأداء النسبي الذي قامت به بتاريخ 2001/5/14 رفقته نسخة من الوصل بالأداء.

لكن حيث من جهة وبالرجوع إلى الإنذارات المحتج بها التي تضمنتها المذكرة الجوابية المشار إليها أعلاه يتبين انها تتعلق بالضريبة الحضرية عن سنوات 1996 و 1997 و 1998 و 1999 و 2000 و 2001 و 2002 حسب الإنذارات رقم 2635 و 2643 و 5999 والضريبة العامة على الدخل عن سنة 1999 والضريبة عن سنة 1998 و 1999 حسب الإنذارين رقم 5515 و 6351 ، في حين ان الحكم قضى بسقوط حق القابض في استخلاص الضريبة الحضرية عن سنة 1992 و 1996 ، والضريبة العامة على الدخل عن سنتي 94 و 1996 والضريبة المهنية عن سنة 1997 والضريبة على مدخر الاستثمار والتضامن الوطني والأرباح المهنية عن سنوات 88 - 92 و 96/88 و 89/92 ، مما يجعل الاحتجاج بالإنذارات المذكورة غير منتج لعدم انطباقها على الضرائب التي قضى الحكم بتقادم تحصيلها ، ومن جهة ثانية فان الحجز الذي أوقعه المستأنف كان بتاريخ 2003/2/17 بعد انصرام أمد التقادم الرباعي كما ان الوصل المدلى بها يتعلق بالضريبة الحضرية ورسم النظافة عن سنة 2001 وبالتالي توصل لا حجية في الإثبات ، مما يبقى معه السبب غير مؤسس.

#### السبب الثاني:

حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بخرقه المسطرة التي قام بها ، ذلك ان المحكمة عللت حكمها بكون الضريبة الحضرية عن سنتي 2001 و 2002 والضريبة العامة على الدخل لسنة 2001 لم يدل القابض بما يفيد مباشرته لإجراءات تبليغ المدعية بالإنذار القانوني قبل مسطرة الحجز ، لكن بالرجوع إلى الإجراءات التي قام بها القابض فانه بتبليغ المستأنف عليها بالإنذار القانوني بتاريخ 2002/11/4 قبل ايقاع الحجز التنفيذي بتاريخ 2003/2/17.

لكن حيث ان ما تتمسك به المستأنف عليها هو قيام ..... بالحجز على أصلها التجاري قبل تبليغها بالتنبيه بدون صائر والإنذار القانوني، وإذا كان المستأنف قد أدلى رفقة مقاله الاستئنافي بما يفيد تبليغ المستأنف عليها بالإنذار القانوني بتاريخ 2002/11/4 ، فانه لم يثبت تبليغ المستأنف عليها بالاشعار بدون صائر، وذلك حتى يكون صحيحا ومنتجا لآثاره القانونية باعتبار لتدرج إجراءات التحصيل بشكل

ضمانه جوهريه للمدين وان عدم احترام الاجراء المذكور يجعل الإجراءات اللاحقة باطله وان الحكم المستأنف عندما قضى على النحو المذكور صائبا وواجب التأييد.

### المحكمة الأسبانية

قضى المجلس الأعلى بتأييد الحكم المستأنف.

وبه صدر القرار وتلي بالجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بالمجلس الأعلى بالرباط. وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من رئيس الغرفة الإدارية القسم الثاني السيد بوشعيب البوعمرى والمستشارين السادة: محمد دغير مقررا، الحسن بومريم ، عائشة بن الراضي، محمد منقار بنيس، بمحضر المحامي العام السيد الشرقاوي سابق وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة زهرة الحفاري.

كاتبة الضبط

المستشار المقرر

الرئيس

## الملحق رقم 4:

قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقا) عدد 78، المؤرخ في

2008/01/30، ملف إداري رقم 2002/2/4/1454.

المملكة المغربية

الحمد لله وحده ..

باسم جلالة الملك

القرار عدد: 78

المؤرخ في : 2008/1/30

ملف إداري القسم الثاني

عدد : 2002/2/4/1454

السيد آيت بلا لحسن

ضد

السيد وزير الاقتصاد والمالية والخصوصية

والسياحة ومن معه

بتاريخ: 2008/1/30

إن الغرفة التجارية القسم الأول والغرفة الإدارية القسم الثاني من المجلس الأعلى

في جلستهما العلنية أصدرتا القرار الآتي نصه

بين: السيد آيت بلا لحسن:

السكان بفندق متربول 89 زنقة محمد سميحة الدار البيضاء

ينوب عنه الأستاذان محمد مكاوي ومصطفى جداد المحاميان بهيئة الدار البيضاء

الأول مقبول لدى المجلس الأعلى

المستأنف

وبين: السيد وزير الاقتصاد والمالية والخصوصية والسياحة

بمقر وزارة المالية بحي الوزارات بالرباط

السيد الخازن العام للمملكة الجاعل محل المخابرة معه بمجلس قابض قباضة درب عمر

بالدار البيضاء

السيد الوزير الأول بالرباط بمقر الوزارة الأولى المشور السعيد بالرباط

السيد قابض درب عمر بالدار البيضاء بقباضة درب عمر بالدار البيضاء

السيد القابض الجهوي بالدار البيضاء القباضة الجهوية بالدار البيضاء

السيد القابض العام لجونفيلي - جونفيلي بباريس

السيد مدير مصلحة الضرائب بنانتير بباريس



سفير الجمهورية الفرنسية لدى المملكة المغربية بمقر سفارة فرنسا بالرباط  
ينوب عنه الأستاذ ماكس كوهن المحامي بهيئة الرباط المقبول لدى المجلس الأعلى

المستأنف عليه

بحضور: السيد الوكيل القضائي للمملكة - بمقره بوزارة المالية بالرباط

بناء على المقال الاستئنافي المرفوع بتاريخ 2002/7/29 من طرف المستأنف المذكور حوله  
بواسطة نائبيه الأستاذين محمد مكاي ومصطفى جداد و الرامي إلى استئناف الحكم الصادر عن  
المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2001/12/26 في الملف عدد: 2001/255 غ.  
وبناء على مذكرتي الجواب المدلى بهما بتاريخ 2002/12/24 و 2005/10/25 من طرف  
المستأنف عليهم بواسطة نائبهم الأستاذ كوهن ماكس والراميتين إلى تأييد الحكم الابتدائي.  
وبناء على الأوراق الأخرى المدلى بها في الملف.  
وبناء على المادة 47 من القانون رقم 90/41 المحدث للمحاكم الإدارية.  
وبناء على قانون المسطرة المدنية.  
وبناء على الأمر بالتخلي و الإبلاغ الصادر بتاريخ 2006/7/26.  
وبناء على الإعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2008/1/30.  
وبناء على المندادة على الطرفين و من ينوب عنهما وعدم حضورهم.  
وبعد تلاوة المستشار المقرر السيدة عائشة بن الراضي لتقريرها و الاستماع إلى ملاحظات  
المحامي العام السيد الشرقاوي سابق.  
وبعد المداولة طبقا للقانون.

#### في الشكل:

حيث ان الاستئناف المقدم من طرف ايت بلا لحسن بواسطة دفاعه بتاريخ 2002/7/29 ضد  
الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء تحت رقم 662 بتاريخ 2001/11/26 جاء مستوفيا  
لجميع الشروط المتطلبة قانونا فهو مقبول شكلا.

#### في الجوهر:

حيث يستفاد من معطيات الملف ومن ضمنها الحكم المستأنف انه بتاريخ 1996/1/8 تقدم المدعي  
المستأنف بواسطة دفاعه بمقال عرض فيه انه كان يعمل تاجرا بفرنسا منذ سنة 1962 إلى حدود 1978  
في بيع المواد الغذائية إلى ان عمل على تقويت أصله التجاري إلى شركة محدودة المسؤولية بجمعية  
للاستغلال الكائن مقرها الاجتماعي برقم 8 شارع شاندون جانفيلي 92 بفرنسا وانه كان يشغل منصب  
مسير أجبر من سنة 80 إلى سنة 85 وهي السنة التي عمل فيها على تصفية كل أمواله العقارية

والمنقولة بفرنسا وعاد إلى المغرب ، وانه فوجئ بتبليغ ملخص جدول من محصل الضرائب بالقباضة البلدية درب عمر من اجل أداء مبلغ إجمالي قدره 8.048.379,15 درهم تنفيذا لأكراه خارجي صادر عن القابض العام لجانفيلي بفرنسا مترتبة عن عدم أدائه لضرائب الربح لفترتين الأولى من 1974 إلى 1977 والثانية من سنة 1980 إلى سنة 1985 ، وانه بعد ان تعرض على هذه الجداول وجه إلى الجهات المختصة بفرنسا بتاريخ 1985/11/11 كتابا في هذا الشأن إلا ان قابض درب عمر فاجأه بإذار ثان بتاريخ 1995/12/21 مضمناه أداء المبلغ المذكور أعلاه في اصل الضريبة إضافة إلى ذعيرة قدرها 241.466,40 درهم عن التأخير ، وذلك في اجل أقصاه عشرون يوما مع استعمال جميع وسائل التحصيل التي منها الإكراه البلدي وان الإنذار والجداول المذكورين لا يستندان على أساس قانوني سليم ان شأبتهما عدة خروق قانونية ملتصا قبول الطلب شكلا ، وإلغاء مستخرج الجداول الضريبية المؤرخة في 1995/10/13 لعدم توفر الإدارة الضريبية المغربية على اية وثيقة تثبت ما تتضمنه من بيانات وإلغاء الإنذار القانوني المؤرخ في 1995/12/21 أمر عدد 95/4807 مع ما يترتب على ذلك من اثار قانونية لعدم احترام مقتضيات المادتين 29 و 31 من الاتفاقية المغربية الفرنسية الصادر بشأنها المرسوم عدد 71/102 المؤرخ في 1971/12/22 وكذا القوانين الضريبية المغربية والفرنسية ، معززا طلبه بعدة وثائق.

وبناء على مقال التدخل الإرادي المقدم من طرف القابض العام لجونفيلي بواسطة الأستاذ كوهن الذي دفع بمقتضاه بعدم اختصاص المحكمة بناء على الفصل 29 من الاتفاقية المذكورة أعلاه، وبعد تمام الإجراءات قضت المحكمة قضت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 1996/4/2 بعدم اختصاصها للبت بعله انه بالرجوع إلى مقتضيات القانون 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية خاصة المادة الثامنة منه في شأن الاختصاص النوعي الموكل لها يتبين ان هذه المادة لا تتضمن ما يفيد اختصاصها في هذا النوع من النزاع، سيما وان البرتول الملحق بالاتفاقية قد نص صراحة على ان المنازعات في شأن تحصيل الضرائب تعتبر بمثابة صعوبات في تضيق الاتفاقية ويعهد للبت فيها إلى اللجنة المختلطة المشار إليها في المادة 31 من نفس الاتفاقية، بحكم استؤنف من طرف المدعي فأصدر المجلس الأعلى قرارا بتاريخ 1998/5/21 قضى بإلغاء الحكم المستأنف والحكم تصديا باختصاص المحكمة الإدارية بالدار البيضاء للبت فيه مع إرجاع الملف إليها لمتابعة الإجراءات فيه، وبعد تمام الإجراءات قضت المحكمة الإدارية بتاريخ 2001/12/26 بقبول الطلب شكلا ورفضه موضوعا بحكم استؤنف من طرف المدعي بمقال أجاب عنه قابض البيضاء بذاكرة في 2002/12/24 يلتمس بمقتضاه تأييد الحكم المستأنف، كما تقدمت حكومة الجمهورية الفرنسية في شخص الوزير الاومل ومنه معه المذكورة أسماؤهم بالذاكرة بتاريخ 2005/101/25 بواسطة الأستاذ كوهن يكتسي بمقتضاها هي الأخرى تأييد الحكم المستأنف.

### في أسباب الاستئناف:

حيث ان من جملة ما يعيبه المستأنف على الحكم المستأنف مجانيته للصواب عند رفض الطلب رغم سقوط حق القابض والتقادم وذلك بسبب التأويل الذي ذهبت إليه المحكمة والذي يخالف الواقع والقانون، ذلك انه سبق للمحكمة ان أجابت عن التقادم بان الإدارة الضريبية الفرنسية قد سلكت جميع الإجراءات القانونية لاستخلاص ضرائبها من جهة ولان المستأنف أدى قسطا من الدين خلال سنة 1996 مما يعد معه هذا الأداء قاطعا للتقادم حسب الفصل 382 من ق ل ع ، والحال ان القول بقيام الإدارة الضريبية الفرنسية بجميع الإجراءات القاطعة للتقادم لا يركز على أساس طالما ان الاتفاقية تنص على ضرورة القيام بهذه الإجراءات حسب القانون الداخلي المغربي الا وهو ظهير 1935 وبذلك فان ما قامت به الإدارة الفرنسية لا يقطع التقادم، وان ما أسمته المحكمة بالأداء الجزئي فلا وجود له وان المحكمة حرفت واقعة الأداء، علما اننا بصدد دعوى إلغاء التحصيل لعدم تقييد القابض بالمقتضيات المعمول بها عند تحصيل ضرائب دولة فرنسا المرتبطة بالمغرب باتفاقية ثنائية، ولم ين الطعن منصبا على الوعاء الضريبي أو استحقاق الدولة الفرنسية أو الازدواج الضريبي كما ذكر الحكم بل يرمي إلى إلغاء الاخطار بالأداء الموجه له في 1995/12/21 وإلغاء الجدول المؤرخ في 1995/10/13 وملخص هذه الجداول تتعلق بالفترتين ما بين 1974 و 1978 و 1980 و 1985 في حين يتضح من لائحة المتابعات الصادرة عن الخزينة العامة الفرنسية رقم 86/33 انها تتعلق بسنة 1979 (جدول 20429 سنة 79) لذلك بإدارة الجبايات الفرنسية سقط حقها في المطالبة وليس التقادم كما ذهب إليه الحكم لان الأمر يتعلق بسقوط الحق الرباعي فيما يخص الديون الضريبية كما هو مصطلح عليه في كل القوانين الضريبية ، وإذا كان الأمر كذلك فلا داعي لمواجهة العارض بالإجراءات القاطعة كيفما كان نوعها وباعتماد الحكم على الفصل 382 من ق ل ع لم يطبق القانون تطبيقا سليما خاصة وان الخازن العام الفرنسي طالب العارض بتاريخ 1995/6/1 بما تبقى أو بأداء مبلغ 159.835,30 عن سنة 79 الشيء الذي يجعل التقادم هو الآخر قد تحقق علما ان الحكم لم يبين الأداء الجزئي الخاضع للتقادم ان كان قد حدث، إذ بالرجوع لوثيقتي المتابعة الاجنبيين بتاريخ 1995/6/1 تحت عدد 9500063 و 9500064 فانهما تثيران بأنه وقع تسديد الأول يصل إلى 159.835,50 فرنك فرنسي والثاني يصل إلى 2120 فرنك فرنسي وان هذين الجدولين لا يحملان تاريخ التسديد، وقد كان على المحكمة ان لا تأخذ بهما لقولها غير مؤرخين خاصة وان العارض غادر فرنسا سنة 1985 ولم يزرها منذ ذلك التاريخ وحتى على فرض ان الأمر يتعلق بان المستأنف عليم لم يثبتوا قطعه ملتصبا بإلغاء الحكم المستأنف. والحكم وفق مقاله الافتتاحي.

حيث انه من الثابت من مقتضيات المادة 29 من الاتفاقية بين الدولتين المغربية والفرنسية بشأن التعاون في الميدان الضريبي لمنع الازدواج الضريبي ومد المساعدة من اجل استخلاص الضرائب لدى الدولتين انها تنص على تطبيق قوانين وانظمة الدولة المطلوب منها القيام بإجراءات التحصيل وطبقا

لهذه الاتفاقية فان قواعد وإجراءات الاستخلاص الجاري بها العمل من المغرب هي الواجبة التطبيق ومنها ما يتعلق بتقديم إجراءات التحصيل المنصوص عليه في الفصل 66 من ظهير 1935/8/21 في جعل ضابطة للمتابعات والمطالبات فيما يتعلق بالضرائب المقررة والاداءات المماثلة لها ومحصلات ومداخل الأملاك المخزنية وغيرها من الديون التي يستخلصها القابض.

وحيث ان الفصل 66 المشار إليه أعلاه ينص على "ان الأعوان المكلفين باستخلاص الضرائب إذا تركوا مدة قدرها أربع سنين ابتداء من التاريخ المعين للشروع في استخلاص الاداءات تمر بدون ان يتابعوا الملزم بالأداء أو إذا بدأوا المتابعة ثم تركوها مدة أربع سنين ..... حقوقهم اتجاء الملزم بالأداء ..."

وحيث انه بالنسبة للضريبة على الدخل لسنوات من 1974 إلى 1977 فقد شرع في تحصيلها بتاريخ 1979/12/31 وان قابض الخزينة الفرنسية أجرى حجزا تنفيذيا من اجل متابعة استخلاصها بتاريخ 1980/7/29 كما تم تعيين تاريخ البيع في 1983/1/4 حسب محضر الحجز التنفيذي ومحضر تعيين تاريخ البيع، كما ان مديرية الضرائب أجابت المستأنف عن تظلمه بشأن الضرائب المذكورة بقرار مؤرخ في 1987/11/2 بما يعنيه ذلك من كون المستأنف خدم هذا التظلم بتاريخ سابق على تاريخ جواب مديرية الضرائب ومن ثم فان هذا الاجراء قطع التقادم الرباعي المتمسك به، غير انه وانطلاقا من هذا التاريخ وبحكم عدم توصل المستأنف بالإنداز القانوني لعدم تبليغه إليه بعد رجوع شهادة التسليم المتعلقة به بأنه لم يعد يسكن بالعنوان وهو الاجراء المؤرخ على التوالي في 1988/10/28 و1992/2/20 فانه لم يبلغ إلى علم المستأنف متابعته بإجراءات التحصيل إلى غاية 1995/6/1 تاريخ التوصل بالاشعار من طرف قابض درب عمر بالدار البيضاء في إطار تنفيذ الاتفاقية المشار إليها أعلاه فان التقادم الرباعي يكون لذلك قد تحقق منذ 1987/11/2 علما انه ليس بالملف ما يفيد توصل المستأنف حتى بقرار رفض تظلمه المذكور الترتيب اثار قطع التقادم عليه ، كما ان الحكمين المستدل بهما فضلا على كونهما يتعلقان بإدانة المستأنف جنائيا من اجل إخفاء جزء من رقم معاملاته بشأن الضريبة على الدخل لسنوات 1976 و 1977 و 1978 وكذلك سنتي 83 و 1984 فانها لا علاقة لهما بإجراءات التحصيل للضرائب موضوع النزاع وبالتالي لا اثر لهما على التقادم المحتج به، وبالنسبة للضريبة العامة على الدخل لسنوات من 1980 إلى 1983 فقد شرع في تحصيلها بتاريخ 1986/9/30 وقد أصدر القابض الفرنسي إنذارا قانونيا بشأنها في 1988/10/9 والذي لم يتوصل به الملزم لكونه غير مقيم بالعنوان حسب المحضرين المؤرخين في 1988/10/28 و 1992/4/23، وباعتبار كذلك عدم توصل المستأنف بالإندازات المذكورة وان هذه الأخيرة لا تشكل إجراءات قاطعة للتقادم في مواجهة المستأنف وبالتالي فان المدة الفاصلة بين تاريخ الشروع في تحصيل الضريبة المذكورة عن السنوات المشار إليها وتاريخ إجراء المتابعة الخارجية المؤرخ في 1995/6/1 تتجاوز أربع سنوات ثم ان الأداء الجزئي المحوم به ليس في الملف دليل على تاريخه حتى يكون له اثر على قطع التقادم المتمسك به من

طرف الإدارة كما ان ظهير 1935/8/21 لم ينص ضمن مقتضياته على اعتبار تعذر التبليغ الذي يعلق بأخر عنوان للملزم بمثابة توصل بالإجراءات موضوعه بعد مرور عشر أيام على هذا التعليل كما هو الشأن في المادة 13 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي لم تدخل حيز التطبيق إلا في 2000/10/1.

وحيث تكون لذلك إجراءات التحصيل للدين الضريبي موضوع النزاع قد تقدمت قبل إجراء المتابعة الخارجية لهذا الدين ويكون بالتالي حق القابض فلي استخلاصها قد سقط بالتقدم وإن الحكم المستأنف عندما قضى بخلاف ذلك كان مجانباً للصواب وواجب الإلغاء مع الحكم من جديد بسقوط حق القابض في استخلاص الضريبة على الدخل لسنوات من 1974 إلى 1977 ومن 1980 إلى 1983 و 1985 موضوع النزاع للتقدم.

### لمحة الأسباج

قضى المجلس الأعلى بإلغاء الحكم المستأنف والحكم من جديد بسقوط حق القابض في استخلاص الضرائب موضوع النزاع.

وبه صدر القرار وتلي بالجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بالمجلس الأعلى بالرباط. وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من رئيسة الغرفة التجارية القسم الأول السيدة الباتول الناصري ورئيس الغرفة الإدارية القسم الثاني السيد بوشعيب البوعمرى والمستشارين السادة: عائشة بن الراضي مقررة ، الحسن بو مريم، محمد دغير، سعد غزيول برادة، عبدالرحمن المصباحي، الطاهرة سليم وفاطمة بنسي بمحضر المحامي العام السيد الشرقاوي سابق وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة زهرة الحفاري.

كاتبة الضبط

المستشار المقرر

الرئيس

## الملحق رقم "5":

حكم رقم 2008/169، صادر من المحكمة الإدارية بأكادير  
بتاريخ 20/5/2008، في الملف عدد 2007/45 غم

الحمد لله وحده

أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط بالمحكمة الإدارية بأكادير

باسم جلالة الملك

#### القامدة

— إذا كان المشرع الجبائي قد أعطى مجموعة من الحقوق والصلاحيات لإدارة الضرائب لتمكينها من مراقبة وتصحيح الأساس الضريبي فهو في المقابل ألزمها باحترام مجموعة من الإجراءات المقررة كضمانات للملزم، ورتب الاجتهاد القضاء عن الاخلال بها بطلان مسطرة تصحيح الضريبة.

— طبقا للمادة 3 من كتاب المساطر الجبائية فإن الآجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بالفحص المحاسبي، وتاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة الملزمة يجب ألا يقل عن 15 يوما، والعبرة في ذلك بتاريخ التوصل بالإشعار وليس بتاريخ إرساله.

— ثبوت اجراء ادارة الضرائب لفحص محاسبة المدعية بتاريخ توصل هذه الاخيرة بالإشعار بالفحص يجعل مسطرة تصحيح الضريبة مخالفة للمادة 3 من كتاب المساطر الجبائية.

بتاريخ: 15 جمادى الاولى 1429 الموافق 20 مايو 2008

أصدرت المحكمة الإدارية بأكادير وهي مكونة من السادة :

المستشار عبد المعطى القدوري..... رئيسا ومقررا

القاضي عبد المجيد قباب.....عضوا

القاضي احمد تفروين .....عضوا

بحضور المستشار محمد ناصح.....مفوضا ملكيا

وبمساعدة السيد عبد العالي نشيط.....كاتب الضبط

الحكم الآتي نصه:

#### الطرف الطاعن:

مدير الضرائب ينوب عنه رئيس مصلحة الشؤون القضائية الجاعل محل

المخابرة معه يمديرية الضرائب شارع أحمد الشرقاوي أكدال الرباط.

من جهة

المملكة المغربية



المحكمة الإدارية بأكادير

قضاء الإلغاء

حكم رقم

2008/169

بتاريخ: 2008/5/20

ملف عدد

2007/45 غ

المدعية

المديرية العامة للضرائب

بالرباط

المدعى عليها

شركة

ماروكن سود فيش

الرسوم القضائية

معفى من الاداء

رأي المفوض الملكي

الحكم بعدم قبول الدعوى

الطرف المطلوب في الطعن:

-شركة ماروكن سود فيشن، شركة مساهمة في شخص رئيس  
واعضاء مجلسها الاداري الكائنين بهذه الصفة بمقرها الإجتماعي 4  
زنقة سيدي ولد الشيخ حي المسجد الداخلة.

النائب عنها: الأستاذ عبد اللطيف اعمو المحامي بهيئة أكادير.

من جهة أخرى

الوقائع

بناء على المقال الافتتاحي للدعوى المقدم الى هذه المحكمة من طرف المديرية العامة للضرائب بتاريخ 2007/4/27 المعفى من أداء الرسوم القضائية بقوة القانون، تعرض فيه ان المدعى عليها شركة ماروكن سود فيشن تمارس مهنة مجهز سفن الصيد وتصدير السمك، وتم اخضاع اقراراتها لتحقيق محاسبي أسفر عن وجود نقصان في الأرقام المصرح بها وذلك باعتماد منهجية المراقبة للأسماك المبينة انطلاقا من كمية علب التلغيف المستعملة مما حتم استبعاد نتائج المحاسبة المصرح بها ومراجعة الأسس المعتمدة في احتساب الضريبة على الشركات وذلك عن طريق ادخال مجموعة كبير منها، وانه بعد تبليغ الشركة المذكورة بهذه التصحيحات تقدمت بالطعن فيها أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي أصدرت موقرا في الموضوع كان بدوره موضوع طعن من طرف الشركة امام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة التي أصدرت المقرر موضوع الطعن الحالي من طرف العارضة اعتمادا على وسيلتين: الاولى تتعلق بكون اللجنة الوطنية قامت بإعادة احتساب رقم الأعمال برسم سنوات من 1998 الى 2002 وعمدت الى التخلي عن التصحيح الذي قام به المفتش المحقق لاقارات الشركة المدعى عليها معللة ذلك بكون مراقبة الكمية على أساس صناديق التلغيف التي قام بها المفتش المحقق لا تكون سليمة لتحديد المنتج باعتبار ان التلغيف غير معد للبيع وانما هو عنصر ثانوي للمنتج المبيع. وان المراقبة الكمية تكون مجدية بالنسبة للأنشطة التجارية والحال ان المراقبة الكمية التي اعتمدها المفتش طريقة موضوعية اعتبارا لكون السمك المصطاد لا يخضع لأي تحويل بيولوجي وانما يتم وضعه في علب التلغيف وبيعه على حالته ولكون علب التلغيف المستعملة باهظة الثمن ومن صالح الشركة استعمالها باقتصاد والحفاظ على ضياعها. والوسيلة الثانية تتعلق بكون الشركة المدعى عليها عمدت الى تسجيل التكاليف المتعلقة بقطع الغيار ومواد الصيانة والخدمات ومعدات تجهيز البواخر ضمن تكاليف الاستغلال خطأ عوض تسجيلها في حساب الأصول القابلة للإستهلاك، مما دفع المفتش المحقق الى اعادة ادماجها في الأساس الخاضع للضريبة. وان اللجنة الوطنية عمدت الى استبعاد التصحيح المتعلق بقطع الغيار بعللة ان طريقة تسجيل التكاليف الخاصة بقطع الغيار مطابقة للأنظمة المحاسبية، كما عندت الى استبعاد التكاليف الخاصة بمواد صيانة البواخر باعتبار أنها مصاريف جارية، وان تعليل اللجنة غير مؤسس لكون قطع الغيار تتعلق بشراء أبواب جديدة يزيد وزنها عن 450



كيلوغراما والتي لا يتم تغييرها أو استعمالها سنويا. كما ان مصاريف الصيانة والخدمات تتعلق بتكاليف اصلاح الآلات البخارية والاصلاحات الكبرى التي تطيل من عمر واستعمال البواخر، الشيء الذي يكون معه مقرر اللجنة غير مبرر وغير معلل، ملتزمة بقبول الطعن شكلا لتقديمه داخل اجل القانوني وممن له الصفة طبقا للمادة 242 من المدونة العامة للضرائب، وفي الموضوع بإلغاء مقرر اللجنة الوطنية في جزئه المتعلق بإعادة احتساب رقم الأعمال وكذا التكاليف الواجب رصدها ضمن الأصول وجعل الصائر على الشركة المدعى عليها. وارفقت مقالها بنسخة من مقرر اللجنة المطعون فيه.

وبناء على الأمر بتبليغ نسخ من مقال الطعن الى المطلوبين في الطعن للجواب.

وبناء على المذكرة المرفقة بوثيقة المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب تنلي بمقتضاها بنسخة من مقرر اللجنة الوطنية المطعون فيه، ملتزمة بالحكم وفق الطلب.

وبناء على المذكرة الجوابية المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب تعرض فيها بأن العنوان الاجتماعي للشركة المدعى عليها الوارد بمقال طعن العارضة هو نفسه العنوان الوارد بمقال الطعن المقدم من طرفها بواسطة دفاعها المفتوح له الملف عدد 2007/238 ش، وأن الطعنين معا يهتمان نفس الأطراف ونفس الموضوع، ملتزمة الاشهاد لها بالادلاء بالمطلوب مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك.

وبناء على المذكرة بطلب الضم المقدمة من طرف المدير الجهوي للضرائب باكادير يعرض فيها بان الشركة المدعى عليها تقدمت بمنازعتها في قرار اللجنة الوطنية عدد 5/559 وفتح لها ملف عدد 07/238 ش، وان العارض تقدم هو الآخر بمنازعة في نفس القرار فتح لها ملف عدد 2007/45 غ وانه لحسن سير المسطرة و نظرا لوحدة الموضوع والاطراف يلتزم ضم الملف عدد 07/238 ش الى الملف رقم 07/45 غ.

وبناء على القرار الصادر عن المحكمة بغرفة المشورة بتاريخ 2007/9/27 القاضي بضم الملف عدد 07/238 ش الى الملف 07/45 غ لوجود موجبات الضم.

وبناء على المقال الافتتاحي للدعوى المقدم الى المحكمة من طرف شركة ماروكن سود فيشن بواسطة نائبها الاستاذ عبد اللطيف اعمو المحامي بهيئة أكادير المؤداة عنه الرسوم القضائية بتاريخ 2007/5/16 المفتوح له ملف القضاء الشامل عدد 2007/238، تعرض فيه أنها شركة متخصصة في الصيد في أعالي البحار وان حساباتها تعرضت لفحص عام من طرف ادارة الضرائب بخصوص الضريبة على الشركات برسم سنوات 1998-1999-2000-2001-2002، وان الفحص افضى الى اعادة تقسيم رقم معاملات الشركة عن السنوات موضوع الفحص مع اضافة كل المصاريف المخصومة واحتساب مبالغ اخرى مهمة بخصوص ما يجب على العارضة ان تحجزه في المنبع والمتعلق بالتعويضات الممنوحة للمستخدمين، وأن العارضة أجابت عن رسالة التبليغ الاولى عن رفضها الكلي لنتائج الفحص فتوصلت من ادارة الضرائب برسالة تبليغ ثانية تتمسك فيها الادارة بجميع قراراتها ونتائج فحصها، مما حدا بالعارضة الى المنازعة في تقديرات الادارة امام اللجنة المحلية ثم أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية التي أصدرت قرارا تحت عدد 5/559 بتاريخ 2006/5/17 موضوع الطعن الحالي، وان العارضة تؤسس طعنها على مجموعة من الوسائل المتمثلة في خرق ادارة الضرائب لمقتضيات المادة 4 من كتاب المساطر الجبائية على اعتبار عدم ثبوت أي اخلال جسيم بمبادئ المحاسبة في حق العارضة وخرقها لمقتضيات المادة 3 من نفس الكتاب على اعتبار ان الادارة اصدرت الاشعار بالفحص بتاريخ

2004/03/11 وانتظرت أكثر من 15 يوما دون تبليغه للعارضة الا بتاريخ 2004/4/22، وخرقها مقتضيات المادة 10 من نفس الكتاب وكذا مقتضيات السر المهني على اعتبار ان رسالة التبليغ الاولى بلغت للعارضة مكشوفة وبدون غلاف، وخرق اللجنة المحلية لتقدير الضريبة لقواعد الاختصاص النوعي والمكاني وحقوق الدفاع وتشكيل اللجنة على اعتبار ان المقر الاجتماعي للعارضة يتواجد بمدينة الداخلة وان اللجنة المحلية التابعة لهذا الاقليم هي المختصة مكانيا للنظر في طعن العارضة، وان اللجنة المحلية لم تستدعي العارضة بمقرها الاجتماعي كما تنص على ذلك المادة 10 من كتاب المساطر الجبائية حيث تم توجيه الاستدعاء الى عنوان لا علاقة قانونية له بالعارضة، وان اللجنة المحلية يترأسها رئيس المحكمة الابتدائية وليس أي قاض بالمحكمة المذكورة، وتضم اللجنة ضمن اعضائها ممثلا للخاضعين للضريبة يكون تابعا للفرع المهني الأكثر تمثيلا للنشاط الذي يزاوله الطالب، والنشاط الذي تزاوله العارضة هو الصيد البحري في حين ان السيد صالة عبد الله الحاضر بصفته ممثلا للملزمين انما يعتبر عضوا بغرفة التجارة والصناعة، كما أسست العارضة طعنها على خرق اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة لقواعد الاختصاص النوعي وتشكيل اللجنة والمسطرة باعتبار ان اللجنة المذكورة أصدرت الاستدعاء بأكثر من 30 يوما بتاريخ 2006/6/21 وتاريخ الجلسة هو 2005/5/17 وان العارضة لم تتوصل بالاستدعاء المذكور الا بأيام معدودة قبل موعد الحضور، وان اللجنة وخلافا للبند الاول من المادة 17 من كتاب المساطر الجبائية كيفت عددا من المصاريف على اساس انها معدات خاضعة لنظام الاستهلاك في حين انها مسألة قانونية تخرج عن اختصاص اللجنة، وان اللجنة خرقت مبدأ النصاب في اصدار قراراتها حيث انها أصدرت قرارا بأربعة أعضاء رغم ان القانون ينص على أن النصاب القانوني هو خمسة أعضاء، وان الحاضر باللجنة بصفته ممثلا للملزمين لا علاقة له بالنشاط الذي تمارسه العارضة، اضافة الى كون العارضة لم تبلغ بقرار اللجنة ولم تقم بطلب سحب نسخة عادية منه كما ينص على ذلك القانون الا بعد توصلها بأوامر التحصيل أي بعد أكثر من تسعة أشهر مما كلف العارض غرامات التأخير. وبخصوص قرار اللجنة الوطنية فقد صادق على قرار لجنة الفحص في اعادة تركيب رقم معاملات الشركة عن طريق التقييم الكمي للمبيعات، وخلصت الى اعتبار مشتريات قطع الغيار ومصاريف الاصلاح العادية مصاريف قابلة للخصم في حين انقضت بجميع المشتريات المنجزة مع شركة "MACOMISA" معتبرة انها موجبة للخضوع لنظام الاستهلاك الموزع على ثلاث سنوات، مضيفة اياها الى مجموع رقم معاملات الشركة الخاضع للضريبة على الشركات، فأصدرت ادارة الضرائب أوامر بالتحصيل وفقا لهذه النتائج مما ترتب عنه عدم خصم مجموع التسبيقات على الضريبة التي ادتها العارضة عن السنوات موضوع الفحص والمراجعة وحرمان الشركة من تخفيض نسبته 50 % من الضريبة على الشركات باعتبار منتوجها مخصص للتصدير الى الخارج، وان اصدار ادارة الضرائب لاوامر التحصيل يعتبر قبولا منها لقرار اللجنة الوطنية، ملتزمة لأجل كل ما ذكر أساسا الحكم بإلغاء فرض الضريبة المفروضة بناء على قرار اللجنة الوطنية للمنازعة في الضرائب عدد 5/559، وإلغاء كل الأوامر بالتحصيل الناتجة عنه وإلغاء الضريبة المحددة في مبلغ 4.839.456,40 درهم، واحتياطيا الأمر بإجراء خبرة حسابية بخصوص الضريبة المفروضة على الشركة والضريبة على الدخل بخصوص السنوات 99-2000-2001-2002 موضوع المنازعة وتحميل المدعى عليهم الصائر. وارفقت مقالها برسالة التبليغ الاولى، جواب الشركة على رسالة الادارة، رسالة التبليغ الثانية، نسخة عادية من قرار اللجنة المحلية 2005/3، رسالة من المفتش المحقق بمثابة تبليغ قرار اللجنة

المحلية، قرار اللجنة الوضنية 5/559، نسخ الاشعارات الضريبية بالاداء، اشعار بالفحص مؤرخ في 2004/3/11، شهادة تبليغ اشعار الفحص بتاريخ 2004/4/22، طلب احالة النزاع على اللجنة المحلية، صورة من استدعاء للحضور امام اللجنة المحلية، استدعاء الحضور امام اللجنة الوطنية، اصل شهادة تبليغ استدعاء الحضور، صور بيانات التصدير عن السنوات 99-2000-2001، صور لجدول مكتب هيئة المحامين المعتمدين لسنتي 2005 و2006، 3 فواتير شراء من شركة "MACOMISA" عن سنة 99 و5 فواتير شراء عن سنة 2000 مع عشر وصولات اداء الضريبة، فاتورتي شراء عن سنة 2001 و5 وصولات اداء الضريبة.

وبناء على المذكرة الجوابية المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب تسند بمقتضاها النظر للمحكمة لمراقبة نظامية المقال شكلا من حيث الأجل القانوني واداء الرسوم القضائية وفي الموضوع ترد على دفعو الشركة المدعى عليها المثارة في مقالها بأن الادارة ثبت لديها وجود نقصان في رقم الاعمال المصرح به مما دفعها الى اعادة تقدير رقم المعاملات طبقا للمادة 4 من كتاب المساطر الجبائية، وان الادارة وجهت الى الشركة الاشعار بالفحص عن طريق البريد المضمون بتاريخ 2004/3/11 ارجع بملاحظة غير معروف، فعمدت الى تبليغه مباشرة الى الشركة وشرع المفتش المحقق في عملية الفحص بتاريخ 2004/6/7 الشيء الذي لا يشكل أي مس بحقوق الدفاع، وان ادعاء الشركة توصلها برسالة التبليغ الاولى مكشوفة وبدون غلاف غير صحيح ويفتقد الى الدليل بدليل ان الشركة أجابت عن الرسالة المذكورة بتاريخ 2004/12/29، وان اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المختصة للنظر في طعن الشركة هي اللجنة المحلية المتواجدة بمدينة أكادير نظرا لكون المناطق الصحراوية لا تتواجد بها أية لجنة محلية باعتبار الاعفاء الذي تتمتع به، وان الشركة لم تحرم من حق الدفاع ما دامت انها تقدمت بطعنها امام اللجنة الوطنية داخل الاجل القانوني وان اللجنة المحلية كانت مشكلة تشكيلا قانونيا طبقا للمادة 16 من كتاب المساطر الجبائية. وبخصوص الدفوع المتعلقة باللجنة الوطنية فإن العارضة تؤكد ان اللجنة المذكورة قد وجهت الاستدعاء بالحضور الى الشركة المدعية بتاريخ 2006/3/21 لحضور الجلسة المقررة بتاريخ 2006/5/17 الشيء الذي لا يشكل أي خرق لقواعد الحضور، كما ان الشركة لم توضح النقط القانونية التي تم تفسيرها او تاويلها من طرف اللجنة الوطنية والتي كانت مشكلة تشكيلا قانونيا طبقا للمادة 17 من نفس الكتاب، وانه حتى على افتراض صحة زعم الشركة المدعية المتعلق بعدم احترام أجل تبليغ مقرر اللجنة الوطنية فإن المشرع لم يرتب أي جزاء على ذلك وان مسطرة التصويب لا تكون لاغية الا في الحالتين المنصوص عليهما في البند VIII من المادة 39 من قانون الضريبة على الشركات، كما ان المادة 35 من كتاب المساطر الجبائية قد خول للملزم الطعن أمام القضاء فيما يتعلق بالضرائب المفروضة بناء على مقرر اللجنة الوطنية وبعد وضع الامر بالتحصيل موضوع التنفيذ، وان اصدار الادارة الضريبية للأوامر بالتحصيل لا يعتبر قبولا منها بقرار اللجنة الوطنية حسب ادعاء الشركة المدعية بدليل ان العارضة قد تقدمت بالطعن في القرار المذكور فتح له ملف عدد 2007/45 غ، وان المشتريات التي انجزتها الشركة المدعية مع شركة "MACOMISA" لا يمكن الاستفادة من خصم الاستهلاك بشأنها الا بتسجيلها ضمن الاصول الثابتة للشركة خلال سنة اقتنائها طبقا للمادتين 2 و14 من القانون المحاسبي رقم 9-89 كما ان الادارة لم تعمل على خصم التسبيقات على الضريبة التي ادتها الشركة عن السنوات موضوع الفحص لعدم ادلاء هذه الاخيرة لاية وثائق تثبت الاداء المزعوم، اضافة الى ان الشركة المدعية من حقها تقديم طلب لتسوية وضعيتها الجبائية لدى ادارة الضرائب

بأكادير وان ادعاء الشركة المدعية حرمانها من التخفيض بنسبة 50 % من الضريبة على الشركات غير صحيح لكون الخصائص المتعلقة بالمبيعات انما يخص المبيعات داخليا والتي لا تستفيد من عملية التخفيض اما المبيعات عن طريق التصدير والتي لا نزاع حولها لكونها مضبوطة من طرف ادارة الجمارك فقد استفادت فعلا من التخفيض المذكور ملتزمة لاجل ذلك رفض الدعوى وتحميل الشركة المدعية الصائر.

وبناء على مذكرة الجواب المقدمة من طرف الشركة المدعية بواسطة نائبها تعرض بان ادارة الضرائب لم تبرر ولم تعزز دفعوها الواردة بمذكرة جوابها باي اثباتات مؤكدة جميع ما ورد في مقالها الافتتاحي ملتزمة تمتيعها بجميع طلباتها.

وبناء على مذكرة التعقيب المقدمة من طرف الشركة المدعى عليها بواسطة نائبها تلتزم فيها عدم قبول الدعوى اساسا لكون دعوى المنازعة في الضريبة هي دعوى قضاء شامل و ليست دعوى الغاء و احتياطيا لكون ادارة الضرائب قد بلغت بمقرر اللجنة الوطنية داخل الاجل القانوني المنصوص عليه في المادة 17 الفقرة 6 من كتاب المساطر الجبائية بدليل اصدارها لجداول التحصيل موضوع الطعن بتاريخ 2007/3/30، وان احتساب انتهاء اجل ستة اشهر لتبليغ مقرر اللجنة يكون منتهيا بتاريخ 2006/11/17 و يكون معه انتهاء اجل الطعن بالنسبة للادارة هو 2007/1/17، الا انها لم تبادر الى تقديم طعنها الحالي الا بتاريخ 2007/4/27 مما يجعله مقدما خارج الاجل القانوني للطعن وتؤكد العارضة ان الطعن المقدم من طرفها مقبول في جميع الاحوال لتقديمه داخل اجل 60 يوما التالية لتبليغها بجداول التحصيل دون ان يتم تبليغها بمقرر اللجنة الوطنية و في الموضوع تعرض بخصوص احتساب رقم الاعمال برسم سنوات 2002 و 98 ان منطق الادارة من كون كمية العلب المشتراة لا توازي كمية العلب المملوءة بالسلك دليل على عدم التصريح الكامل بالكميات المباعة غير سليم لكون علب التغليف مصنوعة من مادة الكارطون القابلة للتلف بسرعة خاصة وان تغليف السلك يتم على ظهر الباكسة بداخل البحر وان الادارة ملزمة باثبات منطقها وبخصوص التكاليف الواجب رصدها ضمن الاصول فان الادارة اعتبرت مجموعة من المشتريات الخاصة للاصلاح والصيانة والتي يتم تهيئتها قبل الرحلات البحرية ومشتريات خاصة للتسجيل ضمن حساب الاصول القابلة للاستهلاك حسب اعراف المهنة والحال ان الادارة يجب ان يكون لديها مرجع ثابت فيها يخص تصنيف انواع المشتريات الخاصة بقطع الغيار وغيره وما اذا كان خاضعا لنظام المصاريف او حساب الاصول المقرون بطريقة الاستهلاك و ليس بالاستناد الى اعراف المهنة وان الادارة لم تات بامثلة على ذلك يمكن اعتبارها بمثابة اثباتات ملتزمة الحكم و وفق مقتضيات مقالها.

وبناء على مذكرة التعقيب المقدمة طرف المديرية العامة للضرائب تؤكد ان دعواها مرفوعة في اطار القضاء الشامل وان الادارة غير معفية من اداء الرسوم القضائية الا مقدما وفق ما تنص عليه المادة 10 من احكام المصاريف القضائية وان الادارة تقدمت بطعن داخل الاجل القانوني طبقا للمادة 242 من المدونة العامة للضرائب على اعتبار ان الاوامر بالتحصيل المقررة وفق اللجنة الوطنية تم اصدارها بتاريخ 2007/3/30 وان الادارة تقدمت بطعن بتاريخ 2007/4/27 أي داخل الاجل القانوني وفي الموضوع تؤكد جميع دفعوها الواردة في مقالها الافتتاحي ملتزمة الحكم وفق ما جاء في مذكراتها السابقة.

وبناء على الامر بالتخلي والابلاغ الصادر في الملف بتاريخ 2008/3/11.

وبناء على ادراج القضية بالجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2008/5/6 وبعد المناقشة على الاطراف ومن ينوب عنهم حضر الاستاذ بلقيش عن الاستاذ اعمو واسند النظر للمحكمة وادلى السيد المفوض الملكي للدفاع عن القانون والحق برأيه الرامي الى الحكم بعدم قبول الدعوى فقررت المحكمة حجز القضية للمداولة لجلسة 2008/5/20.

وبعد المداولة طبقا للقانون.

## المحكمة

حيث يهدف الطلب الى قبول الطعن الجزئي ضد مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة الصادر بتاريخ 2006/5/17 مع ما يترتب عن ذلك قانونا.

### في الشكـل:

في الطعن المقدم من طرف ادارة الضرائب.  
حيث يهدف الطلب الى قبول الطعن ضد مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة الصادر بتاريخ 2006/5/17 وذلك فيما قرره من الغاء لبعض التحقيقات المقترحة من طرف الادارة الجبائية .  
وحيث تنص المادة 242 من المدونة العامة للضرائب على انه يجوز تقديم الطعن القضائي داخل اجل 60 يوما الموالية لتاريخ تبليغ قرار اللجنة المذكورة .

وحيث انه من الثابت من وثائق الملف ولا سيما قرار اللجنة الوطنية المطعون فيه جزئيا من طرف ادارة الضرائب ان ادارة الضرائب توصلت به بتاريخ 2006/12/8 .  
وحيث ان ادارة الضرائب لم تتقدم بطلبها الا بتاريخ 2007/4/18 مما يكون معه الطلب مقدم خارج اجل الطعن المنصوص عليه في المادة 242 المذكورة اعلاه و يتعين عدم قبول الطلب في هذا الشق

### 1- في الطعن المقدم من طرف شركة ماروكن سود فيشن:

حيث قدم الطلب وفق الشروط الشكلية المتطلبه قانونا فهو لذلك مقبول شكلا.

### في الموضوع:

حيث يهدف الطلب الى الحكم بالغاء الضريبة على الشركات المفروضة بناء على قرار اللجنة الوطنية للمنازعة في الضرائب عدد 5/559 والحكم تبعا لذلك بإبطال الاوامر بالتحصيل الناتجة عنه واحتياطيا الامر بإجراء خبرة حسابية و تحميل المدعى عليها الصائر.

وحيث تتمسك الشركة المدعية بأن ادارة الضرائب عند مباشرتها لاعادة تحديد رقم معاملاتها خرقت مقتضيات المواد 3 و 4 و 10 من كتاب المساطر الجبائية كما أن اللجنة المحلية خرقت كذلك حق الدفاع وضمانة الحضور.

وحيث انه اذا كان المشرع الجبائي قد اعطى مجموعة من الحقوق والصلاحيات لادارة الضرائب لتمكينها من مراقبة و تصحيح الاساس الضريبي فهو في المقابل الزمها باحترام مجموعة من الاجراءات المقررة

كضمانات للملزم ورتب الاجتهاد القضائي عن الاخلال بها بطلان مسطرة تصحيح الضريبة لارتباطها بحق الدفاع الذي يعتبر من النظام العام.

وحيث انه علاقة بنازلة الحال فان فحص محاسبة الشركة المدعية تقتضي طبقا للمادة 3 من كتاب المساطر الجبائية تبليغ الاشعار بالفحص للملزم في مدة لا تقل عن 15 يوما لتهيء دفاعها قبل مباشرة اجراءات الفحص، والا اعتبرت المسطرة لاغية من اساسها، وهو الاتجاه الذي كرسته الغرفة الادارية بالمجلس الاعلى عندما قرر بموجب القرار عدد 02/4/4/866 الصادر بتاريخ 03/1/33 ان الاجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالاشعار باجراء تفتيش وتاريخ حضور المفتش المحقق امام الشركة المعنية لفحص المستندات يجب الا تقل عن 15 يوما، وان العبرة في ذلك بتاريخ التوصل بالاشعار وليس بتاريخ الارسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملزم لتمكينه من تهيء دفاعه.

وحيث انه من الثابت من وثائق الملف انه اذا كان الاشعار بالفحص قد صدر بتاريخ 2004/3/11 الا ان توصل المدعية به لم يتحقق الا بتاريخ 2004/4/22 وبالتالي فان الاجل القانوني الممنوح للادارة لمباشرة اجراء الفحص لا تنطلق الا بتاريخ 2004/5/8 في حين ان تاريخ قيام المفتش الضريبي بزيارة مقر المدعية لاجراء الفحص كان بتاريخ 2004/4/22.

وحيث انه انطلاقا من المعطيات المذكورة اعلاه دون حاجة لمناقشة باقي الوسائل المعتمدة في الطعن ثبت للمحكمة بطلان مسطرة الفحص الضريبي في مواجهة شركة ماروكن سود فيش لعدم احترام ادارة الضرائب لاجال مسطرة الفحص المنصوص عليها في المادة 3 من كتاب المساطر الجبائية و يتعين من اجل ذلك التصريح بابطال الضرائب موضوع مسطرة الفحص وابطال تبعا لذلك قرار اللجنة الوطنية عدد 5/559 في مواجهة الشركة المدعية مع ما يترتب عن ذلك قانونا.

## المنطوق

وتطبيقا لمقتضيات قانون 41/90 وقانون المسطرة المدنية وكتاب المساطر الجبائية.

### لمنه الأسرابة

حكمت المحكمة علنيا ابتدائيا حضوريا:

في الشكـل: عدم قبول طعن مدير ادارة الضرائب قبول دعوى المدعية شركة ماروكن

سود فيشن.

في الموضوع: بابطال الضرائب الناتجة على اثر قرار اللجنة الوطنية عدد 5/559 مع

ما يترتب عن ذلك قانونا وبتحميل الدولة (وزارة المالية) الصائر.

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه.

إمضاء

المستشار عبد المعطى القدوري..... رئيسا ومقررا

وبمساعدة السيد عبد العالي نشيط..... كاتب الضبط

## الملحق رقم "6":

الإحصائيات المتعلقة بحصيلة نشاط المحاكم الإدارية بالملكة

المغربية، برسم سنة 2011.

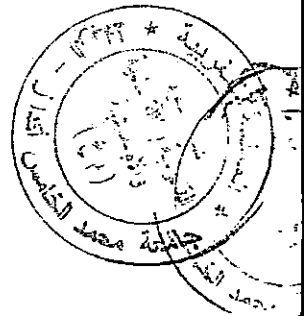




المملكة المغربية  
وزارة العدل والحريات  
مديرية الدرامات والتعاون والتحديث  
قسم الدرامات

# النشرة الإحصائية السنوية للمحاكم

2011



## متوسط حصة القاضي الواحد من القضايا المسجلة

2011	2010	المحاكم
287,78	325,09	محاكم الاستئناف
971,14	1294,17	المحاكم الابتدائية
228,72	246,31	محاكم الاستئناف التجارية
1040,26	1008,34	المحاكم التجارية
204,70	232,38	محاكم الاستئناف الإدارية
176,79	220,50	المحاكم الإدارية

النشاط العام لدوائر محاكم الاستئناف الإدارية سنة 2011

دائرة محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط	المحلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الرائجة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	النافي بدون حكم سنة 2011
محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط	6 306	4 246	10 552	4 262	6 290
المحكمة الإدارية بالرباط	4 482	5 067	9 549	5 673	3 876
المحكمة الإدارية بالدار البيضاء	2 408	4 367	6 775	4 239	2 536
المحكمة الإدارية بفاس	844	1 848	2 692	2 061	631
المحكمة الإدارية بمكناس	606	841	1 447	990	457
المحكمة الإدارية بوجدة	775	1 155	1 930	1 157	791
مجموع المحاكم الإدارية بالدائرة	9 115	13 278	22 393	14 120	8 291
المجموع العام للدائرة	15 421	17 524	32 945	18 382	14 581

2011م سنة ايداع الاستيفاء حكم جازي لاداء الوفاء بالنشاط

[illegible]

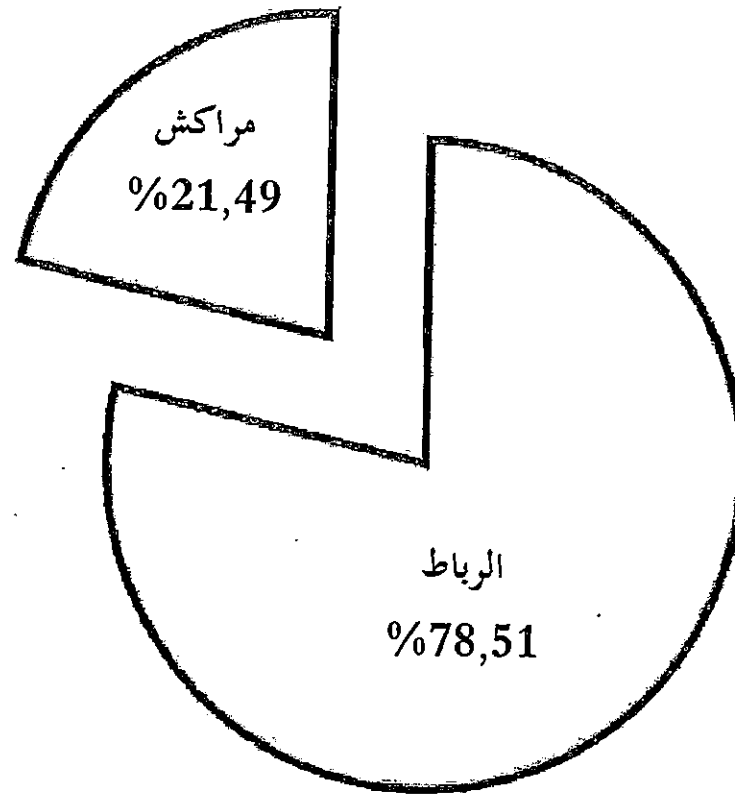
٤٦٩٦

## النشاط العام لدوائر محاكم الاستئناف الإدارية سنة 2011

	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الرائجة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
دائرة محكمة الاستئناف الإدارية ب					
الرباط	15 421	17 524	32 945	18 382	14 581
(1)					
مراكش	3 822	4 798	8 620	4 227	4 300
(2)					
المجموع العام لدوائر الاستئناف الإدارية	19 243	22 322	41 565	22 609	18 881

(1) تم ضم 3 ملفات، وصدور 18 حكما بشكل مستقل و3 أحكام متعلقة بالتجريح - (2) تم ضم 93 ملفا.

التوزيع النسبي للقضايا المسجلة بدوائر محاكم الاستئناف الإدارية  
سنة 2011







المملكة المغربية  
وزارة العدل والحرية  
مديرية الدراسات والتعاون والتحديث  
قسم الدراسات

## النشأه العام المفصل:

محكمة الاستئناف الإدارية

المحاكم الإدارية

محاكم الاستئناف التجارية

المحاكم التجارية

محاكم الاستئناف

غرف الاستئناف بالمحاكم الابتدائية

المحاكم الابتدائية

## النشاط المفصل لمحكمتي الاستئناف الإدارية سنة 2011

	المحلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا البرأية سنة 2011	القضايا الحكومية سنة 2011	الناقي بدون حكم سنة 2011
	7	48	55	41	14
(1) اختصاص الرئيس	137	387	524	401	117
القضايا الاستعمالية المستأنفة	2	21	23	18	5
(2) إيقاف التنفيذ المعجل	457	673	1 130	487	637
التجاوز (الالغاء)	1 935	1 309	3 244	1 462	1 751
(3) المسؤولية الإدارية	511	283	794	347	441
(4) العقود الإدارية والصفقات	254	195	449	253	195
(5) الوضعية الفردية	1 786	1 005	2 791	1 169	1 610
(6) الضرائب وتحصيل الديون العمومية (ديون الخوينة)	89	29	118	51	66
(7) المعاشات	1 992	1 292	3 284	877	2 378
(8) نزاع الملكية	47	283	330	304	25
(9) الانتخابات	0	2	2	2	0
أخرى	7 217	5 527	12 744	5 412	7 239
المجموع					

(1) تم ضم 6 ملفات - (2) تم ضم 6 ملفات - (3) تم ضم 31 ملفا - (4) تم ضم 6 ملفات - (5) تم ضم ملف واحد - (6) تم ضم 12 ملفا - (7) تم ضم ملف واحد - (8) تم ضم 29 ملفا - (9) تم ضم ملف واحد.



## النشاط المفصل لمجموع المحاكم الإدارية سنة 2011

المختلف	القضايا المسجلة	القضايا الرابحة	القضايا المحكومة	الباقى بدون حكم	
سنة 2010	سنة 2011	سنة 2011	سنة 2011	سنة 2011	
619	3 319	3 938	3 149	788	الاستعجالي
1	1 817	1 818	1 816	2	الأوامر المسبة على الطلب
1 029	1 593	2 622	1 607	1 019	تجاوز السلطة
6	3	9	5	4	فحص الشرعية
2 676	2 626	5 302	2 309	2 994	الضرائب + تحصيل ديون الخيرية
23	201	224	218	6	الانتخابات
638	559	1 197	768	429	الوضع الفردية
27	284	311	264	47	إيقاف التنفيذ
3 520	3 021	6 541	3 747	2 796	نزاع الملكية
74	118	192	70	122	المعاملات
2 956	2 428	5 384	2 515	2 880	المسؤولية الإدارية
356	411	767	325	443	العقود الإدارية والصفقات
7	233	240	223	17	المساعدة القضائية
94	182	276	181	95	نزاعات مختلفة
12 026	16 795	28 821	17 197	11 642	المجموع

(\*) ملاحظة:

الأحكام المتعلقة بالاختصاص التي تصدر بشكل مستقل عن الحكم الصادر في الموضوع وعددها 18 (تجاوز السلطة: 05، الضرائب: 01، المسؤولية الإدارية: 11، العقود الإدارية والصفقات: 01)

الأحكام المتعلقة بالتجريح وعددها 03 (نزاع الملكية: 02، الضرائب: 01)

الملفات المضمومة وعددها 03 (الاستعجالي: 01، تجاوز السلطة: 01، الضرائب: 01)

$$1930 - 1157 + 18 + 03 - 03 = 791 \text{ الباقى بدون حكم}$$

## النشاط المفصل لمحاكم الاستئناف التجارية سنة 2011

	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الرابحة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
(1) الاستعجالي	79	484	563	477	83
الأوامر بالأداء	740	1 359	2 099	1 294	805
إيقاف التنفيذ	85	870	955	866	89
(2) قضايا المصروع	5 894	6 333	12 227	5 657	6 530
(3) صعوبات المقاولات	520	514	1 034	407	622
مختلفة	376	961	1337	856	481
المجموع	7 694	10 521	18 215	9 557	8 610

(1) تم ضم 3 ملفات - (2) تم ضم 40 ملفا - (3) تم ضم 5 ملفات.

## النشاط المفصل لمجموع المحاكم التجارية سنة 2011

	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الرابحة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
(1)	935	6 688	7 623	6 538	1 061
(2)	1 895	7 411	9 306	8 291	1 013
(3)	890	4 535	5 425	4 381	1 040
	0	13 606	13 606	13 606	0
(4)	0	55 343	55 343	55 340	0
(5)	21 687	32 873	54 560	23 675	30 764
	63	7 583	7 646	7 269	377
	624	5 245	5 869	3 559	2 310
(6)	522	910	1 432	1 063	366
	26 616	134 194	160 810	123 722	36 931

(1) تم ضم 24 ملفا - (2) تم ضم ملفين - (3) تم ضم 4 ملفات - (4) تم ضم 3 ملفات - (5) تم ضم 121 ملفا - (6) تم ضم 3 ملفات



**النشاط العام لمحاكم الاستئناف سنة 2011**  
**مفصل حسب شعب القسم المدني والقسم الزجري**

القسم المدني

الاجموع	قضايا مدنية أخرى	مدني متنوع	التجاري	المسؤولية التقصيرية	الأحوال الشخصية	الحالة المدنية	غرفة المشورة	العقار المحفظ العقار في طور التحفيظ	العقار العادي	الاجتماعي	الاستعمالي	
73 116	1 050	22 035	61	4 718	14 509	3 766	2 576	1 724	2612	15 273	4 792	مجموع المدني المسجل
100 %	1,44%	30,14%	0,08%	6,45%	19,84%	5,15%	3,52%	2,36%	3,57%	20,89%	6,55%	النسبة من مجموع المسجل
64 928	1 028	19 167	398	4 368	12 475	3 632	2 304	1 673	2347	13 399	4 137	مجموع المدني المحكوم
100 %	1,58%	29,52%	0,61%	6,73%	19,21%	5,59%	3,55%	2,58%	3,61%	20,64%	6,37%	النسبة من مجموع المحكوم
74 002	643	25 809	276	4 030	13 939	1 169	904	2 535	3031	18 951	2 715	مجموع المدني المخلف

القسم الزجري

الاجموع	قضايا جنحية أخرى	حوادث السير المستأنفة	الجنح الأحداث	الجنح الاستئنافية	الجنائيات رشداء		الجنائيات أحداث		التحقيق رشداء	التحقيق أحداث	
					استئنافية	ابتدائية	استئنافية	ابتدائية			
178 404	792	26011	4169	107566	12354	11365	872	3413	9671	2 191	مجموع الزجري المسجل
100 %	0,44%	14,58%	2,34%	60,29%	6,92%	6,37%	0,49%	1,91%	5,42%	1,23%	النسبة من مجموع المسجل
177 492	794	28080	3761	106205	10829	12015	752	3723	9347	1 986	مجموع الزجري المحكوم
100 %	0,45%	15,82%	2,12%	59,84%	6,10%	6,77%	0,42%	2,10%	5,27%	1,12%	النسبة من مجموع المحكوم
86 674	9	13635	2916	44493	5469	6721	605	1593	8627	2 606	مجموع الزجري المخلف

مفصل حسب شعب القسم المدني والقسم الزراعي

لقسم المدني

[illegible]

القسم الزجري

مجموع القضايا الجنحية	قضايا جنحية أخرى	قضايا المقاطعات الجنحية	جناح السير	حوادث السير	المخالفات	قضايا الأحداث	جنحي تلبسي	جنحي عادي	
12 532	27	0	1 103	3 480	8	71	3 261	4 582	مجموع القضايا المسجلة
100%	0,22%	0%	8,80%	27,77%	0,06%	0,57%	26,02%	36,56%	النسبة من المسجل
3 348	2	0	63	488	3	22	2 302	468	مجموع القضايا المحكوم
100%	0,06%	0%	1,88%	14,58%	0,09%	0,66%	68,76%	13,98%	النسبة من المحكوم
9 184	25	0	1 040	2 992	5	49	959	4 114	مجموع القضايا المخلفة

**النشاط العام للمحاكم الابتدائية سنة 2011**  
**مفصل حسب شعب القسم المدني والقسم الزجري**

القسم المدني

قضايا الأكرية													التجاري الذي لا يتجاوز 20000 درهم	العقار المحفظ	العقار العادي	حوادث الشغل والأمراض المهنية	نزاعات الشغل	الأوامر المختلفة	الأمر بالأداء	الأوامر المبنية على طلب	الاستعجالي
مجموع القضايا المدنية	قضايا مدنية أخرى	مجموع قضايا الأسرة (عدا الحالة المدنية، النفقة والتطليق)	التطليق	النفقة	الحالة المدنية	قضايا المقاطعات المدنية	المسؤولية التقصيرية	المدني المتنوع	مراجعة السومة الكرائية	الأداء والإفراغ	الإفراغ	الأداءات	التجاري الذي لا يتجاوز 20000 درهم	العقار المحفظ	العقار العادي	حوادث الشغل والأمراض المهنية	نزاعات الشغل	الأوامر المختلفة	الأمر بالأداء	الأوامر المبنية على طلب	الاستعجالي
1 321 362	33 831	258 575	68 923	36 285	432 357	10 260	19 684	63 629	11 022	5 888	2 944	6 847	54 625	9 429	12 699	39 221	35 451	39 798	24 969	129 401	25 524
100%	2,56%	19,57%	5,22%	2,75%	32,72%	0,78%	1,49%	4,82%	0,83%	0,45%	0,22%	0,52%	4,13%	0,71%	0,96%	2,97%	2,68%	3,01%	1,89%	9,79%	1,93%
1 280 746	32 738	255 564	62 845	35 126	436 696	12 159	16 246	54 395	9 983	5 414	2 542	6 273	56 659	5 943	10 475	32 190	26 117	39 855	24 996	129 294	25 236
100%	2,56%	19,95%	4,91%	2,74%	34,10%	0,95%	1,27%	4,25%	0,78%	0,42%	0,20%	0,49%	4,42%	0,46%	0,82%	2,51%	2,04%	3,11%	1,95%	10,10%	1,97%
395 618	16 841	61 575	42 369	24 151	29 221	6 109	19 283	57 343	6 801	5 467	2 973	6 461	3 104	15 418	17 291	42 712	34 015	352	16	307	3 809

القسم الزجري

مجموع القضايا الجنحية	قضايا جنحية أخرى	قضايا المقاطعات الجنحية	جنيح السر	حوادث السر	المخالفات	قضايا الأحداث	جنيحي تلبسي	جنيحي عادي
801 541	35 982	15 414	149 036	47 568	184 297	15 641	103 690	249 913
100%	4,49%	1,92%	18,59%	5,93%	22,99%	1,95%	12,94%	31,18%
774 024	34 144	13 444	154 245	44 703	187 958	15 306	100 882	223 342
100%	4,41%	1,74%	19,93%	5,78%	24,28%	1,98%	13,03%	28,85%
285 022	7 332	9 837	19 579	54 373	31 952	5 392	11 721	144 836

النشأه العام

لمحكمتي الاستئناف الإدارية

والمحاكم الإدارية

[illegible]

البيان	2011 سنة	2011 سنة	2011 سنة	2011 سنة	2010 سنة
القيمة المضافة	6 290	4 262	10 552	4 246	6 306
القيمة المضافة	949	1 150	2 192	1 281	911
القيمة المضافة	7 239	5 412	12 744	5 527	7 217

[illegible]

(١) - 93 ملقا، 3 صمم  
(2) - 18 حكا، 3 صمم، و صدور



النشأه المفصل

لمحكمتي الاستئناف الإدارية

2011 سنة ايداد و الايسلاف الاكمني حكومي الفصل الاول

البيان	2011	2011	2011	2011	2011
1) التكاليف المباشرة	14	41	55	48	7
2) التكاليف المباشرة	5	18	23	21	2
3) التكاليف المباشرة	637	487	1,130	673	457
4) التكاليف المباشرة	1,751	1,462	3,244	1,309	1,935
5) التكاليف المباشرة	441	347	794	283	511
6) التكاليف المباشرة	195	253	449	195	254
7) التكاليف المباشرة	1,610	1,169	2,791	1,005	1,786
8) التكاليف المباشرة	66	51	118	29	89
9) التكاليف المباشرة	2,378	877	3,284	1,292	1,992
10) التكاليف المباشرة	25	304	330	283	47
11) التكاليف المباشرة	0	2	2	2	0
12) التكاليف المباشرة	7,239	5,412	12,744	5,527	7,217

(4) واحد. مجموع ملفي 29 ملفا - (9) مجموع ملفي واحد - (8) مجموع ملفي واحد - (7) مجموع ملفي 12 ملفا - (6) مجموع ملفي واحد - (5) مجموع ملفي 6 ملفا - (4) مجموع ملفي 31 ملفا - (3) مجموع ملفي 6 ملفا - (2) مجموع ملفي 6 ملفا - (1) مجموع ملفي 6 ملفا

## نشاط محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط سنة 2011

نوع القضية	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الراجعة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
اختصاص الرئيس	6	41	47	34	13
القضايا الاستئنافية المستأنفة	108	295	403	311	92
إيقاف التنفيذ المعجل	2	14	16	12	4
الإلغاء (التجاوز)	322	473	795	314	481
المسؤولية الإدارية	1 559	918	2 477	1 143	1 334
العقود الإدارية والصفقات	450	221	671	283	388
الوضعية الفردية	201	155	356	191	165
الضرائب وتحصيل الديون العمومية (ديون الخزينة)	1 674	817	2 491	1 038	1 453
المعاشات	85	27	112	48	64
نزاع الملكية	1 866	1 175	3 041	766	2 275
الانتخابات	33	109	142	121	21
أخرى	0	1	1	1	0
المجموع	6 306	4 246	10 552	4 262	6 290

## نشاط محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش سنة 2011

نوع القضية	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الراجعة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
اختصاص الرئيس	1	7	8	7	1
القضايا الاستعجالية المستأنفة	29	92	121	90	25
إيقاف التنفيذ المعجل	0	7	7	6	1
التجاوز (اللغاء)	135	200	335	173	156
المسؤولية الإدارية	376	391	767	319	417
العقود الإدارية والصفقات	61	62	123	64	53
الوضعية الفردية	53	40	93	62	30
الضرائب وتحصيل الديون العمومية (ديون الخزينة)	112	188	300	131	157
المعاشات	4	2	6	3	2
نزاع الملكية	126	117	243	111	103
الانتخابات	14	174	188	183	4
أخرى	0	1	1	1	0
المجموع	911	1 281	2 192	1 150	949

(<sup>1</sup>) تم ضم 6 ملفات - (<sup>2</sup>) تم ضم 6 ملفات - (<sup>3</sup>) تم ضم 31 ملفا - (<sup>4</sup>) تم ضم 6 ملفات - (<sup>5</sup>) تم ضم ملف واحد - (<sup>6</sup>) تم ضم 12 ملفا - (<sup>7</sup>) تم ضم ملف واحد - (<sup>8</sup>) تم ضم 29 ملفا - (<sup>9</sup>) تم ضم ملف واحد.

# النشأه المفصل للمحاکم الإداریه

## النشاط المفصل لمجموع المحاكم الإدارية سنة 2011

المحلف	سنة 2010	القضايا المسجلة	سنة 2011	القضايا الزائجة	سنة 2011	القضايا الحكومية	سنة 2011	الباقى بدون حكم	سنة 2011
الاستعجالي	619	3 319	3 938	3 149	788				
الأوامر المسندة على الطلب	1	1 817	1 818	1 816	2				
تجاوز السلطة	1 029	1 593	2 622	1 607	1 019				
فحص التبرعة	6	3	9	5	4				
الضرائب + تحصيل ديون الخزينة	2 676	2 626	5 302	2 309	2 994				
الانتخابات	23	201	224	218	6				
الترصعة الفردية	638	559	1 197	768	429				
اللقاب النبيلة	27	284	311	264	47				
نزع الملكية	3 520	3 021	6 541	3 747	2 796				
المعاشات	74	118	192	70	122				
المسؤولية الإدارية	2 956	2 428	5 384	2 515	2 880				
العقود الإدارية والصفقات	356	411	767	325	443				
المساعدة القضائية	7	233	240	223	17				
أوراغات مختلفة	94	182	276	181	95				
المجموع	12 026	16 795	28 821	17 197	11 642				

(\*) ملاحظة:

الأحكام المتعلقة بالاختصاص التي تصدر بشكل مستقل عن الحكم الصادر في الموضوع وعددها 18 (تجاوز السلطة: 05، الضرائب: 01، المسؤولية الإدارية: 11، العقود الإدارية والصفقات: 01)

الأحكام المتعلقة بالتجريح وعددها 03 (نزع الملكية: 02، الضرائب: 01)

الملفات المضمومة وعددها 03 (الاستعجالي: 01، تجاوز السلطة: 01، الضرائب: 01)

الباقى بدون حكم  $1930 - 1157 + 18 + 03 - 03 = 791$

## نشاط المحكمة الإدارية بالرباط سنة 2011

نوع القضية	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الراتجة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
الاستعجالي	83	1382	1465	1325	140
الأوامر المبنية على الطلب	0	357	357	357	0
تجاوز السلطة	513	554	1067	573	494
فحص الشرعية	5	2	7	4	3
الضرائب + تحصيل ديون الخزينة	1018	796	1814	765	1049
الانتخابات	7	29	36	35	1
الوضعية الفردية	387	169	556	486	70
إيقاف التنفيذ	13	138	151	125	26
نزاع الملكية	1354	724	2078	1053	1025
المعاشات	57	32	89	59	30
المسؤولية الإدارية	873	643	1516	677	839
العقود الإدارية والصفقات	165	179	344	153	191
المساعدة القضائية	7	62	69	61	8
نزاعات مختلفة	-	-	-	-	-
المجموع	4 482	5 067	9 549	5 673	3 876

## نشاط المحكمة الإدارية بالدار البيضاء سنة 2011

نوع القضية	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الراجعة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
الاستعجالي	406	1004	1410	867	543
الأوامر المبنية على الطلب	0	864	864	864	0
تجاوز السلطة *	9	418	427	332	95
فحص الشرعية	0	0	0	0	0
الضرائب + تحصيل ديون الخزينة *	835	755	1590	510	1080
الانتخابات	4	27	31	31	0
الوضعية الفردية *	79	112	191	82	109
إيقاف التنفيذ	0	52	52	43	9
نزاع الملكية *	460	542	1002	976	26
المعاشات	7	9	16	4	12
المسؤولية الإدارية *	588	543	1131	512	619
العقود الإدارية والصفقات	20	21	41	5	36
المساعدة القضائية	0	20	20	13	7
نزاعات مختلفة	0	0	0	0	0
المجموع	2 408	4 367	6 775	4 239	2 536



## 2011 سنة 2011 نشاط المحكمة الإدارية بالدار البيضاء سنة 2011

حكم الناقي بدون حكم	2011 سنة	2011 سنة	2011 سنة	2011 سنة	2010 سنة	الاضحية نوع
543	867	1410	1004	406		الاستئنافي
0	864	864	864	0		الأولويات المبنية على الطلب
95	332	427	418	9		× تجاوز السلطة
0	0	0	0	0		قضايا المراجعة
1080	510	1590	755	835		× اجرة ديون + قسمة ديون + اجرة ديون
0	31	31	27	4		الإحتياطيات
109	82	191	112	79		× المراجعة الإدارية
9	43	52	52	0		أحكام التمييز
26	976	1002	542	460		× الملكية
12	4	16	9	7		المعاملات
619	512	1131	543	588		× الإدارية
36	5	41	21	20		المقود والإحتياطيات
7	13	20	20	0		المساعرة القضائية
0	0	0	0	0		نوعيات مختلفة
2 536	4 239	6 775	4 367	2 408		المجموع

## نشاط المحكمة الإدارية بمكناس سنة 2011

نوع القضية	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الراجعة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
الاستعجالي	57	126	183	171	12
الأوامر المبنية على الطلب	0	57	57	57	0
تجاوز السلطة	0	0	0	0	0
فحص الشرعية	0	0	0	0	0
الضرائب + تحصيل ديون الخزينة	165	162	327	174	153
الانتخابات	2	7	9	9	0
الوضعية الفردية	44	41	85	67	18
إيقاف التنفيذ	0	10	10	10	0
نزاع الملكية	103	29	132	94	38
المعاشات	0	3	3	2	1
المسؤولية الإدارية	119	150	269	130	139
العقود الإدارية والصفقات	41	40	81	43	38
المساعدة القضائية	0	79	79	79	0
نزاعات مختلفة	75	137	212	154	58
المجموع	606	841	1 447	990	457

## نشاط المحكمة الإدارية بوجدة سنة 2011

نوع القضية	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الراجعة سنة 2011	القضايا المخكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
الاستعجالي	15	76	91	81	9
الأوامر المبنية على الطلب	0	81	81	81	0
تجاوز السلطة	124	114	238	139	103
فحص الشرعية	1	1	2	1	1
الضرائب + تحصيل ديون الخزينة	136	127	263	117	147
الانتخابات	2	43	45	45	0
الوضعية الفردية	30	40	70	29	41
إيقاف التنفيذ	4	18	22	20	2
نزاع الملكية	202	450	652	419	235
المعاشات	2	2	4	1	3
المسؤولية الإدارية	237	172	409	193	227
العقود الإدارية والصفقات	22	19	41	20	22
المساعدة القضائية	0	12	12	11	1
نزاعات مختلفة	-	-	-	-	-
المجموع	775	1 155	1 930	1 157	791

(\*) ملاحظة: الأحكام المتعلقة بالاختصاص التي تصدر بشكل مستقل عن الحكم الصادر في الموضوع وعددها 18 (تجاوز السلطة: 05، الضرائب: 01، المسؤولية الإدارية: 11، العقود الإدارية والصفقات: 01)

الأحكام المتعلقة بالتجريح وعددها 03 (نزاع الملكية: 02، الضرائب: 01)

الملفات المضمومة وعددها 03 (الاستعجالي: 01، تجاوز السلطة: 01، الضرائب: 01)

$$1930 - 1157 + 18 + 03 - 03 = 791 \text{ الباقى بدون حكم}$$

## نشاط المحكمة الإدارية بفاس سنة 2011

نوع القضية	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الرائجة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
الاستعجالي	21	414	435	410	25
الأوامر المبنية على الطلب	0	106	106	106	0
تجاوز السلطة	50	123	173	115	58
فحص الشرعية	0	0	0	0	0
الضرائب + تحصيل ديون الخزينة	187	436	623	422	201
الانتخابات	1	11	12	10	2
الوضعية الفردية	8	16	24	13	11
إيقاف التنفيذ	1	20	21	17	4
نزاع الملكية	287	398	685	632	53
المعاشات	3	4	7	2	5
المسؤولية الإدارية	272	272	544	307	237
العقود الإدارية والصفقات	14	41	55	20	35
المساعدة القضائية	0	7	7	7	0
نزاعات مختلفة	0	0	0	0	0
المجموع	844	1 848	2 692	2 061	631

## نشاط المحكمة الإدارية بمكناس سنة 2011

نوع القضية	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الراجعة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
الاستعجالي	57	126	183	171	12
الأوامر المبنية على الطلب	0	57	57	57	0
تجاوز السلطة	0	0	0	0	0
فحص الشرعية	0	0	0	0	0
الضرائب + تحصيل ديون الخزينة	165	162	327	174	153
الانتخابات	2	7	9	9	0
الوضعية الفردية	44	41	85	67	18
إيقاف التنفيذ	0	10	10	10	0
نزاع الملكية	103	29	132	94	38
المعاشات	0	3	3	2	1
المسؤولية الإدارية	119	150	269	130	139
العقود الإدارية والصفقات	41	40	81	43	38
المساعدة القضائية	0	79	79	79	0
نزاعات مختلفة	75	137	212	154	58
المجموع	606	841	1 447	990	457

## نشاط المحكمة الإدارية بمراكش سنة 2011

نوع القضية	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الرائدة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
الاستعجالي	20	130	150	132	18
الأوامر المبنية على الطلب	1	101	102	101	1
تجاوز السلطة	141	190	331	196	135
فحص الشرعية	0	0	0	0	0
الضرائب + تحصيل ديون الخزينة	128	183	311	115	196
الانتخابات	6	17	23	20	3
الوضعية الفردية	31	37	68	25	43
إيقاف التنفيذ	2	13	15	13	2
نزاع الملكية	1072	831	1903	525	1378
المعاشات	0	22	22	0	22
المسؤولية الإدارية	264	285	549	255	294
العقود الإدارية والصفقات	39	35	74	29	45
المساعدة القضائية	0	14	14	13	1
نزاعات مختلفة	19	45	64	27	37
المجموع	1 723	1 903	3 626	1 451	2 175

## نشاط المحكمة الإدارية بأكادير سنة 2011

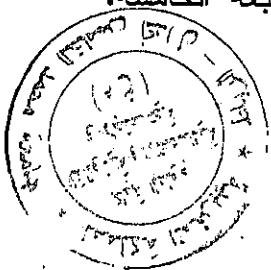
نوع القضية	المخلف سنة 2010	القضايا المسجلة سنة 2011	القضايا الراجعة سنة 2011	القضايا المحكومة سنة 2011	الباقى بدون حكم سنة 2011
الاستعجالي	17	187	204	163	41
الأوامر المبنية على الطلب	0	251	251	250	1
تجاوز السلطة	192	194	386	252	134
فحص الشرعية	0	0	0	0	0
الضرائب + تحصيل ديون الخزينة	207	167	374	206	168
الانتخابات	1	67	68	68	0
الوضعية الفردية	59	144	203	66	137
إيقاف التنفيذ	7	33	40	36	4
نزاع الملكية	42	47	89	48	41
المعاشات	5	46	51	2	49
المسؤولية الإدارية	603	363	966	441	525
العقود الإدارية والصفقات	55	76	131	55	76
المساعدة القضائية	0	39	39	39	0
نزاعات مختلفة	-	-	-	-	-
المجموع	1 188	1 614	2 802	1 626	1 176

## قائمة المراجعة

### المراجع باللغة العربية:

#### أ- المراجع العامة:

- ✻ أحمد البدوي: "في المحاسبة الضريبية"، الدار الجامعية، بيروت 2001.
- ✻ أبوبكر علي النيهوم: "دراسة تحليلية للضريبة على الشركات والمحاسبة عليها في ليبيا- دراسة مقارنة"، مكتبة قورينا للنشر والتوزيع، بنغازي، ليبيا، الطبعة الأولى، 1976.
- ✻ أبو يوسف يعقوب بن ابراهيم: "الخراج"، المطبعة السلفية، الطبعة الثالثة، 1382هـ.
- ✻ إدريس البصري وآخرون: "القانون الإداري المغربي"، المطبعة الملكية، الرباط 1988.
- ✻ أحمد التوفيق: "المجتمع المغربي في القرن التاسع عشر (إينولتان 1785-1912)، منشورات كلية الآداب والعلوم الإنسانية، الرباط، أطروحات ورسائل الطبعة الثانية، 1983/1403.
- ✻ أحمد العلمي: "تقنية تحرير الأحكام والتعليق عليها"، المركز العربي للبحوث القانونية والقضائية، دار الثقافة، الرباط، 1988.
- ✻ أمينة جبران: "القضاء الإداري - دعوى القضاء الشامل"، المنشورات الجامعية، 1994.
- ✻ المرسي السيد حجازي: "النظم الضريبية"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
- ✻ الطيب بياض: "المخزن والضريبة والاستعمار-ضريبة الترتيب 1880-1915"، أفريقيا الشرق 2011.
- ✻ ثورية العيوني: "القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة، دراسة مقارنة"، دار النشر الجسور، وجدة، الطبعة الأولى 2005.
- ✻ يحيى الصافي: "الوجيز في نظرية وتطبيق ضريبة التسجيل بالمغرب"، الهلال العربي للطباعة والنشر، 1991.
- ✻ حامد عبد المجيد دراز وآخرون: "مبادئ المالية العامة"، دار النهضة العربية، بيروت، 1981.
- ✻ حسن عواضة: "المالية العامة، دراسة مقارنة"، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الخامسة، 1981.





✻ حسن الرميلى: "الإكراه البدني على ضوء التشريع المغربي والمقارن"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1997.

✻ حسن عواضه: "المالية العامة" دار النهضة العربية بيروت، الطبعة الخامسة، 1981.

✻ حسن العوفي: "دروس ومحاضرات في القانون الضريبي المغربي منشورات ريجيس، 2008/2007".

✻ حسين خلاف: "الأحكام العامة في قانون الضريبة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966.

✻ حسين سلوم: "المالية العامة، القانون المالي والضريبي - دراسة مقارنة"، دار الفكر اللبناني، 1990.

✻ حماد حميدي: "المالية العامة والجبايات العامة"، مطبعة بني ازناس سلا، الطبعة الأولى، 2000.

✻ حمود القيسي: "المالية العامة والتشريع الضريبي"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى، 2000.

✻ خالد الشاوي: "نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي"، مطبوعات جامعة بنغازي، الطبعة الأولى، 1975.

✻ خيرت ضيف: "المحاسبة الضريبية"، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1973.

✻ رأفت فودة: "النظام القانوني للميعاد في دعوى الإلغاء"، دار النهضة العربية، 1998.

✻ زكرياء محمد بيومي: موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، 1997.

✻ زين العابدين، علي ناصر: "علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974.

✻ زينب الحسن عوض الله: "مبادئ المالية العامة"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 1998.

✻ سوزي عدلي ناشد: "الوجيز في المالية العامة"، دار المطبوعات الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.

✻ صباح نعوش:

• "المالية العامة ومالية الدول النامية"، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، 1983.

• "الضرائب المباشرة في المغرب"، الجزء الثاني الإصلاح، شركة النشر والتوزيع المدارس

البيضاء، 1987.

• "الضرائب في الدول العربية"، المركز الثقافي العربي، بيروت لبنان، الدار البيضاء المغرب، الطبعة الأولى، 1987.

✦ صالح رويلى: "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 1988.

✦ طارق الحاج: "المالية العامة"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

✦ عادل أحمد حشيش: "التشريع الضريبي المصري، ضرائب الحكومة المركزية على الدخل وفقا لأحكام القانون 157 لسنة 1981 المعدل بقانون رقم 77 لعام 1983"، مؤسسة الثقافة الجامعية، 1984.

✦ عبد الحق عقلة: "دراسات في علم التدبير"، الجزء الثاني، دار القلم للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2006-2007.

✦ عبد السلام أديب: "السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية"، مطبعة إفريقيا الشرق، 1998.

✦ عبد الفتاح حسن: "القضاء الإداري - الجزء الأول - قضاء الإلغاء"، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، 1978.

✦ عبدالقادر باينة: "القضاء الإداري الأسس العامة والتطور التاريخي"، دار توبقال، الطبعة الأولى، 1988.

✦ عبد الكريم صادق بركات، حامد دراز: "النظم الضريبية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2001.

✦ عبد الله حـداد:

• "القضاء الإداري المغربي على ضوء القانون المحدث للمحاكم الإدارية"، منشورات عكاظ، الطبعة الأولى، 1994.

• "تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي"، منشورات عكاظ، الطبعة الثانية، 2002.

✦ عبد الله دمومات: "الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي"، إفريقيا الشرق، 1995.

✦ عبد المنعم فوزي: "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، 1994.

✦ عبد المولى السيد: "المالية العامة والمالية المغربية"، منشورات، جامعة محمد الخامس، 1979.

✦ عصام بشور، نور الله البطريق: "التشريع الضريبي"، مطبعة الروضة، دمشق، 1993.

✦ علي سدجاري: "الدولة بين التقليد والتحديث"، دار المناهل للطباعة والنشر، 1995.

- علي السلمي: "السلوك الإنساني في الإدارة"، مكتبة غريب، القاهرة، 1973.
- عبد الثواب معوض: "المستحدث في القضاء الضريبي"، منشأة دار المعارف، الإسكندرية 1990.
- غازي عناية:
- "الزكاة والضريبة"، منشورات دار الكتب، عمان، 1991.
  - "المالية العامة والنظام المالي الإسلامي دراسة مقارنة"، دار الجبل بيروت، الطبعة الأولى، 1990.
- عمر محمد الشوبكي: "مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن"، (الناشر)، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1981.
- كمال الجرف: "الضريبة العامة على الإيراد بمصر"، الجزء الثاني، القاهرة، 1962.
- ماهر جبر نصر: "الأصول العامة للقضاء الإداري-قضاء الإلغاء"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995.
- محمد بن طلحة الدكالي: "المحاكم الإدارية بالمغرب"، دار الثقافة، الدار البيضاء، 1997.
- محمد سعيد فرهود: "مبادئ المالية العامة"، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، 1989-1990.
- محمد شكيري: "التشريع الضريبي المغربي"، مطبعة النجاح الجديدة، الجزء الأول، 1998.
- محيي شوقي أحمد: "الأحكام الإجرائية للدعوى الإدارية-دراسة تطبيقية للمنازعة الإدارية"، مطبعة الإشعاع مصر 1988.
- محمد السماحي: "طرق الطعن في الأحكام المدنية والإدارية، دراسة عملية مقارنة"، مطبعة الصومعة الرباط، الطبعة الأولى الرباط 1995.
- محمد عبد اللطيف: "الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر، الكويت وفرنسا"، مطبوعات جامعة الكويت الطبعة الأولى، 1999.
- محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله: "الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية"، (صادر عن مكتب لطفي محاسبون قانونيون واستشاريون)، القاهرة، 1999.
- محمد الكشبور: رقابة المجلس الأعلى على محاكم الموضوع في المواد المدنية محاولة للتمييز بين القانون والواقع، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2001.

- ✦ محمد المحجوبي الإدريسي: "إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية المغربي"، مطبعة الكاتب العربي (دمشق) الطبعة الأولى، 1996.
- ✦ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام: "المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
- ✦ مصطفى التراب: "المختصر العملي في القضاء والقانون"، مطبعة الأمنية، الرباط، 2008.
- ✦ ناصر محمد العديلي: "السلوك الإنساني والتنظيمي - منظور كلي مقارن"، معهد الإدارة العامة الرياض، 1995.
- ✦ نعيمة هراج التوزاني: "الأمناء بالمغرب في عهد مولاي الحسن الأول (1873-1894) منشورات كلية الآداب والعلوم الإنسانية، مطبعة فضالة، 1979.
- ✦ نورة غزلان الشنيوي: "التنظيم القضائي للمملكة"، مطبعة الورود، انزكان، 2010.
- ✦ هاشم العلوي: "البنيان الدستوري الجديد للسلطة القضائية وحتمية إصلاح شمولي عميق للقضاء"، مطبعة الأمنية، 2012.
- ✦ يونس احمد البطريق: "النظم الضريبية"، الدار الجامعية دمشق، 1998.
- ✦ يوسف كمال محمد: "فقه الاقتصاد الإسلامي - النشاط الخاص"، دار القلم، مصر، 1991.

### ب المراجع المتخصصة:

- ✦ الأمراني زنطار: "المنازعات الجبائية: في طرق واستخلاص الضرائب المباشرة والمنازعة فيها"، دار النشر الأحمدية 1996.
- ✦ زكرياء محمد بيومي:
- "الطعون القضائية في الضرائب على الدخل"، مطبوعات جامعة القاهرة، 1974.
  - "المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة"، القاهرة، 1990.
- ✦ سعاد بنور: "العمل القضائي في المادة الجبائية"، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط الطبعة الأولى، 2003.
- ✦ سوزي عدلي ناشد: "ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.

- ✻ عبد الباسط وفا: "فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001.
- ✻ عبد الرحمان أبليلا، رحيم الطور: "تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة قانون رقم 15-97"، مطبعة الأمنية، الطبعة الأولى، 2000.
- ✻ عبد الغني خالد: "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، دار النشر المغربية، 2002.
- ✻ عبد القادر تيعلاتي: "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، الأحمدي للنشر، الدار البيضاء، 1997.
- ✻ محمد إبراهيم حسن عبد الله القلموني: "المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات"، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة 1998.
- ✻ محمد حامد عطا: "المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل"، الموسوعة الضريبية العدد الثالث عشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2005.
- ✻ محمد سماحي: "مسطرة المنازعة في الضريبة"، مطبعة الصومعة الرباط، الطبعة الأولى، 1997.
- ✻ محمد القرقوري: "وعاء ومنازعات الضرائب على الشركات على القيمة المضافة على الدخل"، مطبعة الأمنية- الرباط، الطبعة الأولى، 2002.
- ✻ محمد قصري: "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي"، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، 2009.
- ✻ محمد مرزاق، عبدالرحمان أبليلا: "النظام القانوني والمنازعات الجبائية بالمغرب"، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى، 1996.
- ✻ محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليلا: "النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لتجربة المحاكم في المادة الجبائية"، مطبعة الأمنية الرباط، 1998.
- ✻ محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليلا، "المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق"، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الثانية، 1998.
- ✻ مورييس صادق: "قضاء منازعات الضرائب"، دار الكتب القانونية، 1999.
- ✻ يحيى الصافي وآخرون: "الغش الضريبي"، مطبعة الهلال العربية، الرباط، 1996.

### ج الأطروحات والرسائل:

- ✻ أحمد قزير: "الضريبة على الشركات بين تشجيع الاستثمار ومبدأ العدالة الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، 1994-1995.
- ✻ إبراهيم فتحي: "طبيعة لجن التحكيم العامة وانعكاساتها على ضمانات المكلف"، رسالة السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، 1991-1992.
- ✻ جميلة ديلمى: "الضريبة وإشكالية الانتقال الديمقراطي بالمغرب-مساهمة في رصد صيرورة صناعة القرار الضريبي منذ سنة 1956"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، عين الشق- الدار البيضاء، 2005.
- ✻ جواد لعسري: "علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية الحقوق، أكادال - الرباط، 2000-2001.
- ✻ خالد عبد الله عيد: "العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المغربي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق أكادال الرباط، 1972-1973.
- ✻ عبد الحق أفندي: "الضريبة العامة على دخل الأشخاص الذاتيين بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام (المالية العامة)، الدار البيضاء، 1993.
- ✻ عبد الرحيم حزيكر: "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، محاولة في التأسيس والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل و ضمانات الملزم"، رسالة لنيل الدكتوراه في الحقوق، عين الشق-الدار البيضاء، 2003-2004.
- ✻ عبد الرحيم التجاني: "المنازعات الجبائية في مجال تحصيل الضرائب المباشرة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس أكادال - الرباط، 2003.
- ✻ عبد الصمد فلكي: "السلوك الضريبي لدى الملزمين وأثره على تنمية المالية العامة"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال- الرباط، 2005-2006.
- ✻ عبد الصمد فلكي: "اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، معوقات الأداء وسبل تصحيحها"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، أكادال- الرباط، 1997-1998.

- ✦ عبد الغني خالد: "المسطرة في النظام الضريبي المغربي- تشخيص وتحليل ومقارنة"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، كلية الحقوق، عين الشق- الدار البيضاء، 2001/2000.
- ✦ عبد الغني شكري: "منازعات الضرائب المباشرة بين التسوية الإدارية والحل القضائي"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي للمدرسة الوطنية للإدارة العمومية"، 1993/1992.
- ✦ عبد الفتاح بنعياد: "وضعية المكلفين في إطار الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة لقانون الإطار لسنة 1984، دراسة مقارنة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، أكادال-الرباط، 1997-1998.
- ✦ عائشة العيدوني: "دور الخزينة العامة في تحصيل الضرائب المباشرة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس، أكادال- الرباط، 1997-1998.
- ✦ عصام بنجلون: "السلطة التقديرية للإدارة والرقابة القضائية عليها"، أطروحة لنيل الدكتوراه، كلية الحقوق السويسي-الرباط، السنة الجامعية 2005-2006.
- ✦ العربي الكزداح: "الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، أكادال 2004-2005.
- ✦ السعدية لكدالي: "التصفية الجزائية في النظام الجبائي المغربي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، عين الشق- الدار البيضاء، 2005-2006.
- ✦ نجيب البقالي: "منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، المحمدية-البيضاء، 2007-2008.
- ✦ نجاة العماري: "المنازعات الضريبية"، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عين الشق- الدار البيضاء، (دون الإشارة إلى السنة الجامعية).
- ✦ نورالدين بلقناش: "تحديث مديرية الضرائب بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي للمدرسة الوطنية للإدارة، 1993.

### ج-المجلات:

- ✦ بول باسكون: "الفترات الكبرى للقايدية"، تعريب زبيدة بورحيل، المجلة المغربية للاقتصاد والاجتماع، تصدرها جمعية الدراسات الاقتصادية والاجتماعية والإحصائية، تحت إشراف المعهد الجامعي للبحث العلمي العدد 5-6/1981.
- ✦ محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة العدد 59، الطبعة الثانية، 2005.
- ✦ حياة البجدايني: "قواعد التقاضي في المادة الضريبية"، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة الدراسات القضائية، العدد الثالث فبراير 2010.
- ✦ عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي: "الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية"، سلسلة مواضيع الساعة، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 22، 2000.
- ✦ خالد الخطيب: "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق -المجلد 16 - العدد الثاني، 2000.
- ✦ مجلة التعاون، العدد 80، صادرة عن مكتب تنمية التعاون، برسم سنة 2007.

### د-المقالات والمحاضرات

- ✦ ابراهيم الشيكري: "الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي"، مقال بدفاتر المجلس الأعلى، العدد 16 برسم 2011. {من الصفحة 148 إلى الصفحة 159}.
- ✦ الحسن سيمو: الإجراءات المتبعة أمام قاضي المستعجلات الإداري، م.م.ا.م.ت (سلسلة مواضيع الساعة) العدد 9/1996 {من الصفحة 143 إلى الصفحة 151}.
- ✦ جعفر حسون: "الطبيعة القانونية للمنازعات الجبائية"، ضمن مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية. سلسلة مواضيع الساعة العدد 4/1996. {من الصفحة 17 إلى الصفحة 55}.
- ✦ الحسين باريش: "ضمانات المسطرة الإدارية للملزم بالضريبة"، مقال بسلسلة ندوات ومحاضرات، تصدر عن جامعة القرويين، كلية الشريعة بأكادير، العدد 1، سنة 1998. {من الصفحة 67 إلى الصفحة 75}.



الحسن الكاسم: "اللجنة الوطنية للطعون الضريبية"، مقال منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 2011/16. {من الصفحة 96 إلى الصفحة 101}.

عبد العزيز اليعكوبي: الإجراءات الإدارية لربط الضريبة ومسطرة الطعن فيها قضائيا، مقال ب (م م إ م ت) سلسلة مواضيع الساعة، العدد 1996/9. {من الصفحة 63 إلى الصفحة 82}.

عبد العزيز اليعكوبي: "قراءة في بعض الاشكالات المتعلقة بالمنازعات الجبائية"، مجلة الملحق القضائي، مطبعة دار السلام، الرباط، عدد 37، 2003. {من الصفحة 102 إلى الصفحة 139}.

عبد القادر تيعلاتي: "مقاربة البعد الأخلاقي في الالتزام الجبائي"، مقال بالمجلة المغربية لقانون واقتصاد التنمية، عدد خاص العدد 2002/46. {من الصفحة 133 إلى الصفحة 141}.

محمد شكيري: تأجل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب بين إرادة المشرع واجتهاد القضاء"، مقال بمجلة دفاتر المجلس الأعلى العدد 8، 2005. {من الصفحة 289 إلى الصفحة 306}.

محمد قصري: قراءة في المدونة الجديدة لتحصيل الديون العمومية"، مقال ب (م.م.إ.م.ت) سلسلة مواضيع الساعة" عدد 31، 2001. {من الصفحة 41 إلى الصفحة 57}.

محمد لمزوغي: "التنفيذ الجبري عن طريق الإكراه البدني ومستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية" مقال ب (م.م.إ.م.ت) سلسلة مواضيع الساعة" عدد 31/2001. {من الصفحة 69 إلى الصفحة 88}.

مصطفى التراب: "المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان المنازعات الجبائية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 1996/4. مقال ب (م.م.إ.م.ت) سلسلة مواضيع الساعة" عدد 31، 2001. {من الصفحة 75 إلى الصفحة 91}.

مصطفى زاهر: "الإجراءات الشكلية في المنازعة الضريبية، المطالبة والضمانة نموذجا"، مقال بمجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 2011/16. مقال ب (م.م.إ.م.ت) سلسلة مواضيع الساعة" عدد 31، 2001. {من الصفحة 302 إلى الصفحة 319}.

✎ المعطي القدوري: "الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعة الجبائية"، سلسلة ندوات ومحاضرات، تصدر عن جامعة القرويين، كلية الشريعة بأكادير، العدد 1، سنة 1998.

✎ مليكة الصروخ: "مدى رقابة القضاء على السلطة المقيدة والسلطة التقديرية للإدارة"، مقال منشور بمجلة القانون والاقتصاد، جامعة سيدي محمد بن عبد الله فاس، العدد الثالث برسم سنة 1987.

✎ جواد العسري: تعليق على حكم إدارية الرباط رقم 615 الصادر بتاريخ 22-07-1999 بجريدة العلم عدد 19320، بتاريخ 10 أبريل 2003.

#### - المحاضرات:

✎ إدريس بلماحي (مستشار لدى رئيس مؤسسة وسيط المملكة): "الإدارة الجيدة والإدارة السيئة"، عرض في إطار حلقات التكوين التي نظمتها مؤسسة ديوان المظالم (سابقا)، لفائدة أطر المعهد العالي للإدارة، برسم سنة 2007.

#### - التقارير:

✎ نص تصريح السيد المدير العام لمديرية الضرائب، الذي تقدم به أمام هيئة الخبراء المحاسبين بالمغرب يوم الجمعة 11 فبراير 2011.

✎ التقرير السنوي لمديرية الضرائب الصادر برسم سنة 2009.

✎ البيان الختامي للمؤتمر الوطني الذي نظم بدمشق خلال يومي: 3 و4/09/2007 حول موضوع: "الإصلاح الإداري والضريبي: التجارب والتحديات"، المصدر:

<http://www.qatarshares.com/vb/showthread.php?t=133095>

✎ نص العرض الذي تقدم به السيد وزير المالية أمام لجنة المالية بمجلس النواب بمناسبة مناقشة القانون المالي لسنة 2008، منشور على الموقع الإلكتروني:

[http://www.parlement.ma/\\_sitenation.php?filename](http://www.parlement.ma/_sitenation.php?filename)

#### - المواقع الإلكترونية:

✎ محمد محبوب: "قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية الصادرة في 3 ماي 2000"، مقال منشور على الموقع الإلكتروني:

<http://www.nkhila.com>

✚ محمد نجيب بوليف: "الاستثمار والتمويل بالمغرب بين تحديات الواقع وواقع التشريع"، دراسة حول المناخ العام للأعمال والاستثمار بخصوص الفترة الممتدة من سنة 2001 إلى سنة 2010، مقال منشور على الموقع الإلكتروني:

- <http://membres.multimania.fr/berradarz/article/ma9al-istitmar.pdf>

✚ الموقع الإلكتروني لوزارة الاقتصاد والمالية:

- <http://www.finances.gov.ma>

- <http://www.finances.gov.ma/arabe/ministere/direction/tgr.htm>

✚ الموقع الإلكتروني للخزينة العامة للمملكة:

- [www.tzgv.gov.ma](http://www.tzgv.gov.ma)

- [http://fr.wikipedia.org/wiki/Sui\\_generis](http://fr.wikipedia.org/wiki/Sui_generis)

✚ مجلة "المحيط الفلاحي" الإلكترونية:

- <http://www.almouhitalfilahi.com>

✚ جريدة المساء، العدد 828، 20 ماي 2009.

✚ جريدة الاتحاد الاشتراكي، العدد: 18662 السبت 23 يونيو 2001.

### المراجع باللغة الفرنسية:

#### 1-Les ouvrages Généraux:

✚ Abdelhamid El Gadi: "Traité de droit fiscal Marocain", imp. El Maârif Aljadida, Rabat 1993.

✚ Annie Vallée: "Les systèmes Fiscaux;" edition du seuil"; 2000.

✚ André De Laubadaire: "Traité élémentaire de droit administratif", 3ème édition; tome.1; Librairie générale de droit et de jurisprudence Paris 1963.

✚ Andre Barilare, Robert Draré : lexique fiscal, Dalloz, 2ème édition, 1992.

✚ Bouvier Michel : "Réhabiliter et refonder la science des finances publiques", in Mélanges Amselek, 2005.

- ✚ **Pierre Beltrame:** "La fiscalité en France", 8é édition; Hachette 2001.
- ✚ **CHRISTIAN GABOLDE,** La procédure des tribunaux administratifs 3éme édition, Dalloz 1981.
- ✚ **CHARLES DEBBASCH:** "Contentieux Administratif", 5eme édition, Dalloz, Paris, 1990.
- ✚ **D.Marchat / L. Guyon :** l'essentiel sur droit fiscal et fiscalité de l'entreprise. 1ère édition, Hermès 1994.
- ✚ **Francois Bloch- Laine et Pierre Devoghe :** le Trésor Public et le Mouvement Général des Fonds; P.U.F 1961.
- ✚ **Francois Deruel:**"Finances publiques Droit fiscal"; 10é édition; Dalloz; 1995.
- ✚ **M.Lauré. A. Babeau .C.Louit:** "Les impot gaspilleurs; Quadriga PUF; 2001.
- ✚ **Gustave Peiser:**"Contentieux administratif"; 13é édition; dalloz 2004.
- ✚ **Gerard di Russo:** fiscalité des associations, 4 édition, Liaison. Paris 1999.
- ✚ **G. Vedel:** Droit administratif, Paris, Puf 1964, (G.A.DA) 7ème édition 1978.
- ✚ **Jacques Grocclaude et Philippe Marchessou:** "Droit Fiscal Général", Dalloz, 1997.
- ✚ **J. Jean Marchal :** avec la contribution de Huguette Durand; 3éme édition; Monnaie et crédit; Cujas ; Collection Théories et pratiques de sciences économique; Paris 1967.
- ✚ **Jean Pierre Bours:** " La notion du secret dans ses rapport avec le droit Fiscal " Réflexion offerts à Paul Sibille, Etudes de fiscalité, Bruselles 1981.
- ✚ **Louis Trotabas; Jean-Marie Cotteret :** Droit fiscal , 7ème édition. Dalloz, 1992; Paris.
- ✚ **Louis trotabas et Jean-Marie cottet** "Droit fiscal jurisprudence générale", Paris: Dalloz; 4éme édition 1980
- ✚ **Marchal (Jean) (avec la contribution de Huguette DURAND) – Monnaie et crédit.**(Le système monétaire et bancaire français suivi d'un aperçu sur les systèmes monétaires et bancaires en Grande-Bretagne et aux Etats-Unis).

- ✚ **Martinez J.-C. et Dimalta P. :** "Droit budgétaire", Litec, 1999.
- ✚ **Merl Lucien et Pierre Beltrame:** "Science et technique fiscal" .P.U.F 1984.
- ✚ **Michel Bouvier, Marie- Christine Esclassan, Jean-Pierre Lassalé; Manuel :** "Finances publiques"; 10e édition P.J.D.J. 1993.
- ✚ **Michel Rousset:** "Le contentieux administratif", Edition La Porte 1992.
- ✚ **Olivier Dugrip:** "Urgence contentieuse devant les juridictions administrative", éditions PUF, 1995.
- ✚ **Paule-Marie Gaudmet :** "Politique Financier, budget et Trésor", 7e éd édition; Montchrestien; 1996.
- ✚ **Paul Marie Gaudemet:** "Etudes de Finances publiques "; Economica. Paris, 1984.
- ✚ **René Chapus:** "droit du contentieux administratif", édition Montchrestien 1995.
- ✚ **René Chapus:** "Droit administratif général", tome1; 4e édition; Montchrestien, 1988.
- ✚ **Thierry Lambert:** " Contrôle fiscal droit pratique"; 2ème édition; Puf. Paris, 1998,
- ✚ **Tourdias (M):** "le Référé fiscal".J.C.P .1960 I.1577.
- ✚ **Texier Gilbert, Gest Gey,** Droit fiscal, 2ème édition 1978, L.G.D.J Paris
- ✚ **Encyclopédie,** Dalloz Reveil Impots, Direct Droit Commercial, 1978

## 2-Ouvrages spéciaux

- ✚ **Abdellah Boudahrin :** "Le contentieux fiscal," EDMAR 1984.
- ✚ **Bernard (M) et autres:** "pour la prévention du contentieux adm- (contentieux fiscal)." E.D.C.E 1988.
- ✚ **C.Gour, J.Molinier, G.Tournie:** "Procédure Fiscale"; 1er édition P.U.F, Paris, 1982.
- ✚ **David Cyrille, Olivier Fouquet, Marie-Aimée Latournerier, Bernard Plagnet:** "Les grands arrêtés de la jurisprudence fiscale", Editions SYREY, 1991.

- ✚ **Françoise de Rocca et Jean Michel rougie:** "Précontentieux fiscal" .Edition Eyrollrs; 1992.
- ✚ **Franck Delcroix:** "guide pratique du contentieux fiscal", éditions d'organisation, Paris 1997.
- ✚ **Guy Willy:** "la jurisprudence fiscale de la juridiction administrative"; L.G.D.J 1988.
- ✚ **Roland Torrel:** "le contentieux fiscal par la jurisprudence", Maxima, Paris 1996.
- ✚ **Gilles Bachelier:** "Le contentieux fiscal"; Collection référence première, 2e [dition LGDJ. Paris 1996.
- ✚ **Jean Lamarque:** "Contentieux Fiscal, Repertoire du Contentieux Administratif", edition Dalloz, Paris1995.
- ✚ **José Martinez Mehlinger:** "le recours pour excès de pouvoir en matière fiscal". éd L Harmattan, 2002.
- ✚ **Martinez J.-C. :** " La fraude fiscale", PUF, QSJ n° 2180. 2ème éd., 1990
- ✚ **Rajae Remal:** "Fraude fiscale"; Edition EL Hilal Al Arabia; 1996
- ✚ **Michel Richard:** "La Pratique du contentieux administratif et fiscal," 2e édition, Edition Moniteur, Paris, 1979.
- ✚ **Philippe Borrás et Alin Garay:** "le contentieux du recouvrement fiscal; LGDJ. Montchrestien; Collection "Systèmes" 1998.

## **2- Thèse et mémoires**

- ✚ **Mohamed CHarkaoui:** "Le contentieux fiscal au Maroc"; D.E.S, Faculté du droit, Rabat, 1982
- ✚ **Salahdine Mohamed:** "la pratique du recours pour excès de pouvoir au Maroc" Mémoire E.N.A.P,1977.
- ✚ **Gilles Noel, :** La Réclamation préalable devant les services des impôts. (Thèse Université d'Orléants); L.G.D.J. 1985.
- ✚ **Philippe Bern :** La nature juridique du contentieux de l'imposition, (Thèse Université de

- ✚ **Jean-philippe chossot** : l'organisation de la justice Fiscale au Royaume-Uni. Mémoire DEA de J. Pujot, l'application du droit privé en matière fiscale, L.G.D.J, 1987.
- ✚ **Khalil Haloui**: "Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain ", Thèse, Université de Grenoble, Spécialité : Droit Privé, 2011
- ✚ **M'hamed Ben tahar**: "le recouvrement des impôts directs au maroc", memoire de cycle supérieur de l'ENAP, 1979.

### 3- Principales Revues et publications

- ✚ **Abdelhak Akla**: "le Changement: une urgence pour une administration asthénique". REMALD.N avril-juin 1999 (P: 69-77).
- ✚ **Le Berre; (J.M.)**: "Contentieux fiscal et contentieux Administratif général". R.F.F.P.; N.17.1987
- ✚ **Lambret (G)**: "Réflexions sur l'organisation des services de recouvrement ;" R.F.F.P, N°5; 1984
- ✚ **Marie Christine Escalassan**: " A propos de la juridicisation du droit fiscal. Quelques éléments d'analyse"; R.F.F.P. No 41-1993.
- ✚ **Passeron (s)**: un appart jurs prudentiel capital en matière de remise en cause des impositions, théorie des décisions de gestion et des erreurs R.S F 1973
- ✚ **J. Magnet**: "La responsabilité des comtables "; R.F.F.P, No 7, 1984
- ✚ **Pierre la lumière**: "Chronomique de jurisprudence fiscale", Revue de science financière; R.S.F 1965.
- ✚ La vie économique, Vendredi 22 Janvier 1993

- [www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte](http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte)

- [http://fr.wikipedia.org/wiki/Sui\\_generis](http://fr.wikipedia.org/wiki/Sui_generis)

#### 4- Textes

Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 article 66 IV :  
Le présent article s'applique aux demandes de sursis de paiement formulées à compter du 1er juillet 2009.

Livre de Procédure fiscal en France. Version consolidée à l'avril 2013

#### ج- النصوص القانونية:

ظهير شريف رقم 1.63.354 مؤرخ في 16 نونبر 1963 بتغيير وتنظيم الظهير الشريف رقم 1.59.430 الصادر في 31 ديسمبر 1959 بتنظيم الضريبة المرتبة على الأرباح المهنية، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 2671 بتاريخ 03 يناير 1964

ظهير شريف رقم 1.63.353 مؤرخ في 16 نونبر 1963 بتغيير وتنظيم الظهير الشريف رقم 1.61.442 الصادر في 30 ديسمبر 1961 بتنظيم ضريبة المهنة (البتاننا)، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 2674 بتاريخ 24 يناير 1964

ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 صادر في 28 شتتبر 1974 بالمصادقة على نص المسطرة المدنية، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3230 مكرر بتاريخ 30 دجنبر، كما وقع تعديله وتنظيمه 1974.

ظهير شريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.77.334 بإحداث العصبة الوطنية لمحاربة أمراض القلب والشرابين الصادر في 9 أكتوبر 1977، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3389 مكرر بتاريخ 13 أكتوبر 1977.

ظهير شريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.77.335، بإحداث مؤسسة الحسن الثاني لمحاربة داء السرطان الصادر في 9 أكتوبر 1977، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3389 مكرر بتاريخ 13 أكتوبر 1977.

ظهير شريف رقم 1.83.38 صادر في 23 أبريل 1984 بتنفيذ القانون رقم 3.83 المتعلق بوضع إطار للإصلاح الضريبي، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3731 بتاريخ 2 ماي 1984.



الظهير الشريف رقم 1.83.226 صادر في 5 أكتوبر 1984 بتنفيذ القانون رقم 24.38 المتعلق بتحديد النظام الأساسي العام للتعاونيات ومهام مكتب تنمية التعاون، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3773 بتاريخ 20 فبراير 1985.

الظهير الشريف رقم 1.86.238 صادر بتاريخ 31 دجنبر 1986 بتنفيذ القانون رقم 23.86 المتعلق بتنظيم المصاريف القضائية في الميدان الجنائي، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3877 بتاريخ 18 فبراير 1987.

الظهير رقم 1.86.239 صادر في 31 دجنبر 1986 بتنفيذ القانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3873 بتاريخ 21 يناير 1987.

الظهير الشريف رقم 1.89.116 صادر في 21 نوفمبر 1989 بتنفيذ القانون رقم 17.89 المحدث للضريبة العامة على الدخل، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 6 دجنبر 1989.

الظهير الشريف رقم 1.89.145 صادر في 23 أكتوبر 1989 بتنفيذ القانون رقم 18.88 المتعلق بالضريبة على عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 6 دجنبر 1989.

الظهير الشريف رقم 1.89.228 صادر في 30 ديسمبر 1989، بتنفيذ القانون رقم 37.89 المتعلق بالضريبة الحضرية، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4027 بتاريخ 03 يناير 1990.

الظهير الشريف رقم 1.92.138 صادر في 25 دجنبر 1992 بتنفيذ القانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية على التجار العمل بها، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 30 دجنبر 1992.

الظهير الشريف رقم 1.93.162 صادر في 10 شتنبر 1993 المعتبر بمثابة قانون يتعلق بتنظيم المحاماة، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4222 بتاريخ 29 سبتمبر 1993.

الظهير الشريف الصادر في 12 غشت 1913، المتعلق بالتحفيظ العقاري كما وقع تغييره وتتميمه بالقانون رقم 14.07 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.177 في 22 نوفمبر 2011، الجريدة

الرسمية عدد 5998 بتاريخ 24 نوفمبر 2011، ص 5575

الظهير الشريف رقم 1.96.77 صادر في 29 يونيو 1996 بتنفيذ القانون المالي رقم 8.96 لسنة المالية 1996-1997، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4391 بتاريخ 01 يوليوز 1996.

الظهير الشريف رقم 1.95.213 صادر في 8 نوفمبر 1995 بتنفيذ القانون الإطار رقم 18.95 المعتبر بمثابة ميثاق الاستثمارات، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4335 بتاريخ 29 نوفمبر 1995.

- ⌘ ظهير شريف 1.96.157 صادر في 7 أكتوبر 1996 بتنفيذ نص الدستور المراجع، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4420 بتاريخ 10 أكتوبر 1996.
- ⌘ ظهير الشريف رقم 1.97.49 صادر في 13 فبراير 1997 بتنفيذ القانون رقم 5.96 المتعلق بشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4478 بتاريخ 5 يناير 1997.
- ⌘ ظهير شريف رقم 1.99.12 صادر في 5 فبراير 1999 بتنفيذ القانون رقم 13.97 المتعلق بالمجموعات ذات النفع الاقتصادي، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4678 بتاريخ 01 أبريل 1999.
- ⌘ ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 3 ماي 2000 بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو 2000.
- ⌘ ظهير شريف رقم 1.02.200 صادر في 23 يوليوز 2002 بتنفيذ القانون رقم 75.00 المغير والمتمم بموجبه الضهير الشريف رقم 1.58.376 الصادر في 15 نوفمبر 1958 بتنظيم حق تأسيس الجمعيات، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5046 بتاريخ 10 أكتوبر 2002.
- ⌘ ظهير شريف رقم 1.06.232 صادر في 31 دجنبر 2006 بتنفيذ قانون المالية رقم 43.06 لسنة المالية 2007، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5487 بتاريخ فاتح يناير 2007.
- ⌘ ظهير شريف رقم 1.07.195 صادر في 30 نوفمبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5583 بتاريخ 3 ديسمبر 2007.
- ⌘ ظهير شريف رقم 1.08.147 صادر في 30 دجنبر 2008 بتنفيذ قانون المالية رقم 40.08 لسنة 2009، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5695 مكرر بتاريخ 31 دجنبر 2008.
- ⌘ ظهير شريف رقم 1-11-91 صادر في 29 يوليوز 2011 بتنفيذ دستور المملكة المغربية، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 1 يوليوز 2011.
- ⌘ الظهير الشريف رقم 1.57.233 الصادر في 2 ربيع الأول 1377 (27 سبتمبر 1957) بشأن المجلس الأعلى، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.11.170 بتاريخ 27 من ذي القعدة 1432 (25 أكتوبر 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5989 مكرر بتاريخ 28 ذو القعدة 1432 (26 أكتوبر 2011)، ص 5228.
- ⌘ مرسوم رقم 2.78.539 صادر 22 نونبر 1978 بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة المالية كما وقع تغييره وتتميمه. المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3450 بتاريخ 13 دجنبر 1978.

❦ مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة المصادق عليها بالظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.77.339 بتاريخ أكتوبر 1977 كما وقع تغييرها وتتميمها على الخصوص بمقتضى القانون رقم 99.02 المصادق عليه بالظهير الشريف رقم 1-00-222 بتاريخ 5 يونيو 2000.

❦ الظهير الشريف رقم 1-58-376 الصادر في جمادى الأولى 1378 الموافق 15 نونبر 1958 يضبط بموجبه حق تأسيس الجمعيات .ج.ر عدد 2404 مكرر بتاريخ 27 نونبر 1958 ص: 2849 والمعدل بمقتضى ظهير بمثابة قانون رقم 283.73.1 بتاريخ -10 أبريل 1973 .ج.ر عدد 3154 بتاريخ 1973/4/11.

❦ ظهير شريف رقم 1.85.347 بتنفيذ القانون رقم 30.85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة. الصادر بتاريخ 7 ربيع الثاني 1406 (20 ديسمبر 1985).

❦ القانون رقم 24-86 المتعلق بالضريبة على الشركات.ج.ر عدد 4023 بتاريخ 6 ديسمبر 1989.  
❦ المرسوم رقم 2.04.811 المؤرخ في 23 دجنبر 2004 المحدث، بصفة استثنائية، للتعويض عن المغادرة الطوعية لموظفي الدولة المدنيين.

❦ منشور السيد الوزير الأول رقم 21/2004 بتاريخ 27 دجنبر 2004 حول المغادرة الطوعية للعمل.  
❦ نصوص قانونية أخرى:

❦ قانون رقم 44 الصادر بتاريخ 2008/11/11 (ج.ر. رقم 49 تاريخ 2008/11/14) المتعلق بالإجراءات الضريبية لبنان.

❦ مدونة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائية، الصادرة بموجب أمر رئيس الحكومة تحت رقم: 76 - 104 بتاريخ 9 ديسمبر 1976.

## الفهرس

1	.....المقدمة
30	.....القسم الأول: الإطار العام المنظم لمجال الضرائب المباشرة
33	.....الباب الأول: الإطار القانوني والفني المنظم للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل....
34	.....الفصل الأول: الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل في النظام الضريبي المغربي.
36	.....المبحث الأول: نطاق تطبيق الضريبة على الشركات
37	.....المطلب الأول: مبدأ إقليمية الضريبة على الشركات والاستثناءات الواردة عليه....
38	.....الفقرة الأولى: المكلفون المفروضة عليهم الضريبة على الشركات
42	.....الفقرة الثانية: المؤسسات العمومية والأشخاص المعنويون الأخرى
44	.....المطلب الثاني: الاستثناءات الواردة على مبدأ إقليمية الضريبة على الشركات
45	.....الفقرة الأولى: الأشخاص المستثنون من نطاق تطبيق الضريبة على الشركات...
46	.....الفقرة الثانية: الإعفاء من نطاق تطبيق الضريبة على الشركات
48	.....الفقرة الثالثة: تطبيق نظام الإعفاء الضريبي الجزئي على الجمعيات والتعاونيات والتتظيمات المشابهة لها
51	.....المبحث الثاني: تحديد المادة الجبائية المفروض على أساسها الضريبة على الشركات...
52	.....المطلب الأول: الحصيلة الخاضعة للضريبة على الشركات والتكاليف القابلة للخصم.
52	.....الفقرة الأولى: الحصيلة الخاضعة للضريبة على الشركات
56	.....الفقرة الثانية: التكاليف القابلة للخصم
59	.....المطلب الثاني: الجوانب التطبيقية للضريبة على الشركات
59	.....الفقرة الأولى: نسبة سعر الضريبة على الشركات
63	.....الفقرة الثانية: حالة تطبيقية لاحتساب الضريبة على الشركات
65	.....المبحث الثالث: الضريبة على الدخل
69	.....المطلب الأول: الضريبة على الدخل، نشأة وتطور تقنيات فرضها
70	.....الفقرة الأولى: الضرائب النوعية على الدخل
71	.....الفقرة الثانية : مفهوم وخصائص الضريبة العامة أو الموحدة على الدخل....
73	.....المطلب الثاني: تطبيقات الضريبة على الدخل
75	.....الفقرة الأولى: نطاق تطبيق الضريبة على الدخل
78	.....الفقرة الثانية : تصفية واحتساب الدخل المفروضة عليه الضريبة
92	.....خلاصة الفصل الأول

95	الفصل الثاني: التزامات المكلفين بالضرائب المباشرة وإشكالية التهرب الضريبي.....
97	المبحث الأول: التزامات المكلفين الخاضعين للضرائب المباشرة.....
98	المطلب الأول: الالتزامات ذات الطبيعة الإدارية.....
99	الفقرة الأولى: الواجبات المتعلقة بالتصريح على مستوى الضريبة على الشركات
104	الفقرة الثانية: الواجبات المتعلقة بالتصريح على مستوى الضريبة على الدخل....
108	المطلب الثاني: الالتزامات ذات الطابع المالي والمحاسبي.....
109	الفقرة الأولى: الالتزامات المحاسبية للشركة المغربية.....
112	الفقرة الثانية: الالتزامات المحاسبية للمنشآت غير المقيمة.....
114	المبحث الثاني: إشكالية التهرب الضريبي.....
115	المطلب الأول: التهرب الضريبي: مفهومه وأشكاله.....
115	الفقرة الأولى: مفهوم وأشكال التهرب الضريبي.....
117	الفقرة الثانية: تجريم أساليب التهرب الضريبي.....
122	المطلب الثاني: أسباب إخلال المكلفين بالتزاماتهم الضريبية.....
124	الفقرة الأولى: الأسباب التاريخية والسياسية.....
126	الفقرة الثانية: الأسباب القانونية/اقتصادية.....
130	الفقرة الثالثة: الأسباب المرتبطة بنقل العبء الضريبي، وغياب العدالة الضريبية
145	الفقرة الرابعة: الأسباب النفسية المتعلقة بضعف الوعي الضريبي وغياب روح..
	المواطنة لدى المكلف
148	خلاصة الفصل الثاني.....
153	خلاصة الباب الأول.....
158	الباب الثاني: الطابع الإجرائي لعملية الضرائب المباشرة.....
164	الفصل الأول: سلطات المديرية العامة للضرائب في إجراءات تقدير وعاء الضرائب المباشرة
166	المبحث الأول: طبيعة سلطات الإدارة الضريبية في مجال تقدير وعاء الضرائب.....
	المباشرة
167	المطلب الأول: بنية وتكوين المديرية العامة للضرائب مركزيا وجهويا.....
169	الفقرة الأولى: بنية مديرية الضرائب مركزيا وجهويا.....
178	الفقرة الثانية: تنمية العنصر البشري بالمديرية العامة للضرائب.....
184	المطلب الثاني: سلطة الإدارة في عملية فرض الضريبة بين التقيد والتقدير.....
184	الفقرة الأولى: الرأي الفقهي الذي يأخذ بالسلطة التقديرية للإدارة الضريبية.....
185	الفقرة الثانية: الاتجاه الفقهي الذي يميز بين السلطة التقديرية والاختصاص المقيد

189	المبحث الثاني: القواعد والإجراءات المحددة لاختصاصات المديرية العامة للضرائب..
191	المطلب الأول: الطرق المباشرة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة.....
191	الفقرة الأولى: أهمية التصريح في تحديد وعاء الضرائب المباشرة.....
194	الفقرة الثانية: الإجراءات المسطرية للمراقبة الضريبية.....
206	الفقرة الثالثة: مسطرة تصحيح أساس الضريبة.....
221	المطلب الثاني: التحديد التقريبي للوعاء الضريبي.....
222	الفقرة الأولى: التقدير على أساس المظاهر الخارجية.....
224	الفقرة الثانية: طريقة التقدير الجزافي.....
230	.....
235	خلاصة الفصل الأول.....
238	المطلب الأول: الخزينة العامة؛ تكوينها واختصاصاتها مركزيا وخارجيا.....
240	المطلب الأول: تطوير الجانب التنظيمي للخزينة العامة للمملكة.....
242	الفقرة الأولى: مفهوم ووظائف الخزينة العامة.....
245	الفقرة الثانية: بنية الخزينة العامة للمملكة.....
256	المطلب الثاني: مسؤولية الأشخاص المكلفين بعملية تحصيل الضرائب المباشرة....
257	الفقرة الأولى: الأشخاص المكلفين بالتحصيل.....
258	الفقرة الثانية: مهام ومسؤوليات الأشخاص المكلفين بالتحصيل.....
259	المبحث الثاني: المراحل الإجرائية لتحصيل الضرائب المباشرة.....
260	المطلب الأول: مسطرة الأداء التلقائي للدين الضريبي.....
261	الفقرة الأولى: نظام إيقاف تحصيل الدين الضريبي أو تأجيله.....
265	الفقرة الثانية: مسطرة أداء الدين الضريبي قبل صدور السند التنفيذي.....
277	الفقرة الثالثة: مسطرة أداء الضريبة بعد صدور السند التنفيذي.....
284	المطلب الثاني: إجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي.....
287	الفقرة الأولى: الأشخاص الذين تباشر في حقهم إجراءات التحصيل الجبري.....
290	الفقرة الثانية: الإجراءات التمهيدية السابقة لمسطرة التحصيل الجبري.....
293	الفقرة الثالثة: درجات التحصيل الجبري.....
312	الفقرة الرابعة: الإجراءات الاستثنائية لمسطرة التحصيل الجبري.....
316	.....
320	خلاصة الفصل الثاني.....
326	خلاصة القسم الأول.....
	القسم الثاني: سبل إنهاء منازعات الضرائب المباشرة.....

331	الباب الأول: المسطرة ما قبل القضائية لتسوية منازعات الضرائب المباشرة.....
336	الفصل الأول: التظلم أمام الإدارة الضريبية.....
337	المبحث الأول: المطالبات النزاعية أمام الإدارة الجبائية.....
338	المطلب الأول: المطالبات النزاعية بمناسبة تحديد وعاء الضرائب المباشرة.....
342	الفقرة الأولى: مطالبة الملمزم الرامية إلى إصلاح أخطاء الإدارة الجبائية.....
344	الفقرة الثانية: مطالبة الملمزم بالانتفاع بحق.....
346	الفقرة الثالثة: الإجراءات المسطرية اللازمة لتقديم المطالبة.....
353	المطلب الثاني: المطالبات النزاعية في إطار تحصيل الضرائب المباشرة.....
355	الفقرة الأولى: حالات تقديم المطالبات أمام الجهة الإدارية المكلفة بالتحصيل...
358	الفقرة الثانية: شروط صحة المطالبة في إطار منازعات التحصيل الضريبي...
360	المبحث الثاني: الطلبات الاستعطفية أمام الإدارة الجبائية.....
361	المطلب الأول: مميزات الطلب الاستعطافي.....
361	الفقرة الأولى: تعريف الطلب الاستعطافي.....
362	الفقرة الثانية: أنواع الطلبات الاستعطفية.....
363	الفقرة الثالثة: تمييز الطلب الاستعطافي عن المطالبة النزاعية.....
364	المطلب الثاني: سلطات الإدارة الضريبية للبت في الطلب الاستعطافي.....
364	الفقرة الأولى: حدود سلطات الإدارة أثناء البت في الطلب الاستعطافي.....
366	الفقرة الثانية: مدى فعالية الطلب الاستعطافي في تسوية النزاع الجبائي.....
368	خلاصة الفصل الأول.....
372	الفصل الثاني: مسطرة الطعن أمام اللجان الضريبية.....
374	المبحث الأول: ضوابط عمل اللجان الضريبية.....
374	المطلب الأول: تكوين واختصاصات اللجان الضريبية.....
374	الفقرة الأولى: اللجان المحلية لتقدير الضريبة.....
382	الفقرة الثانية: اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية.....
388	المبحث الثاني: الطبيعة القانونية للجان الضريبية.....
388	المطلب الأول: اللجان الضريبية ذات طبيعة إدارية.....
392	المطلب الثاني: اللجان الضريبية لجن قضائية.....
396	خلاصة الفصل الثاني.....
398	خلاصة الباب الأول.....
402	الباب الثاني: المسطرة القضائية في تسوية منازعات الضرائب المباشرة.....

- 406 الفصل الأول: الأسس القانونية للدعوى القضائية في منازعات الضرائب المباشرة.....
- 408 المبحث الأول: أحكام عامة حول الدعوى في الضرائب المباشرة.....
- 409 المطلب الأول: الاختصاص بنظر الدعوى في الضرائب المباشرة.....
- 410 الفقرة الأولى: تطور القضاء الجبائي بالمغرب.....
- 413 الفقرة الثانية: توزيع الاختصاص بنظر الدعوى الضريبية بين القضاء العادي.. والإداري
- 416 المطلب الثاني: تكييف الطبيعة القانونية للدعوى في منازعات الضرائب المباشرة..
- 417 الفقرة الأولى: الآراء الفقهية في تكييف الدعوى الضريبية.....
- 423 الفقرة الثانية: مذهب القضاء في تكييف الدعوى الضريبية.....
- 429 المبحث الثاني: الإجراءات المسطرية للدعوى الضريبية.....
- 430 المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء.....
- 431 الفقرة الأولى: الشروط المتعلقة بصفة المتقاضى، وبالإلزامية التظلم الإداري....
- 438 الفقرة الثانية: الشرط المتعلق باحترام أجل رفع الدعوى الضريبية.....
- 442 الفقرة الثالثة: الشروط المتعلقة بمقال الدعوى الضريبية.....
- 345 المطلب الثاني: سريان الدعوى الضريبية.....
- 346 الفقرة الأولى: دور القاضي الإداري في تحضير الدعوى الضريبية.....
- 449 الفقرة الثانية: صدور الحكم وطرق الطعن فيه.....
- 451 خلاصة الفصل الأول.....
- 454 الفصل الثاني: التطبيقات القضائية في منازعات الضرائب المباشرة.....
- 457 المبحث الأول: الاجتهاد القضائي في مجال منازعات تأسيس الضرائب المباشرة.....
- 459 المطلب الأول: حالات بطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها.....
- 460 الفقرة الأولى: حالات بطلان عملية الفرض الضريبي بموجب النص القانوني..
- 469 الفقرة الثانية: حالات البطلان غير المنصوص على جزاء بشأنها قانونا.....
- 478 المطلب الثاني: التطبيقات القضائية بشأن الطعون المقدمة ضد مقررات اللجان.....
- الضريبية
- 479 الفقرة الأولى: موقف القضاء المغربي بشأن طبيعة اللجان الضريبية.....
- 480 الفقرة الثانية: الاجتهاد القضائي بشأن الطعن في مقررات اللجان الضريبية.....
- 487 المبحث الثاني: الاجتهاد القضائي في منازعات التحصيل الضريبي.....
- 489 المطلب الأول: تنازع اختصاص القضاء في دعوى التحصيل.....
- 490 الفقرة الأولى: البت في منازعات التحصيل بين القضاء الإداري والقضاء العادي



496	الفقرة الثانية: منازعات التحصيل بين قضاء الموضوع والقضاء الاستعجالي....
502	المطلب الثاني: الاجتهاد القضائي في منازعات التحصيل الجبائي.....
503	الفقرة الأولى: اجتهاد القضاء بشأن الإشكاليات المثارة بصدد تطبيق إجراءات... التحصيل الجبري
513	الفقرة الثانية: أهمية الاجتهاد القضائي في المنازعات الجبائية.....
517	خلاصة الفصل الثاني.....
519	خلاصة الباب الثاني.....
522	خلاصة القسم الثاني.....
530	خاتمة عامة.....
534	قائمة الملاحق.....
535	الملحق رقم 1.....
540	الملحق رقم 2.....
545	الملحق رقم 3.....
550	الملحق رقم 4.....
557	الملحق رقم 5.....
567	الملحق رقم 6.....
685	قائمة المراجع.....
588	الفهرس.....