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

جامعة محمد الخامس بالرباط

مركز دراسة الدكتوراه القانون المقارن الاقتصاد التطبيقي والتنمية المستدامة

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية

تخصص: الأنظمة القانونية والقضائية الإدارية المقارنة

تحت عنوان:

# ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي

## بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري

(الجزء الأول)

إعداد الطالب: رضوان اعميمي

إشراف: الأستاذة ثورية لعيوني

لجنة المناقشة:

الأستاذ محمد اليعكوبي: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا .....رئيسا

الأستاذة ثورية لعيوني: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا ... مشرفة وعضوة

الأستاذ احمد بوعشيق: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا .....عضوا

الأستاذ محمد بالعوشي: أستاذ مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة .....عضوا

الأستاذ حميد ولد البلاد: مستشار بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط .....عضوا

السنة الجامعية: 2015/2014

بسم الله الرحمن الرحيم

" خُذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً تُطَهِّرُهُمْ وَتُزَكِّيهِم بِهَا وَصَلِّ عَلَيْهِمْ
إِنَّ صَلَاتَكَ سَكَنٌ لَّهُمْ وَاللَّهُ سَمِيعٌ عَلِيمٌ "

صدق الله العظيم

سورة التوبة، الآية 103

" وَإِن كَانَ ذُو عُسْرَةٍ فَنَظِرَةٌ إِلَىٰ مَيْسَرَةٍ وَأَن تَصَدَّقُوا خَيْرٌ
لَّكُمْ إِن كُنتُمْ تَعْلَمُونَ "

صدق الله العظيم

سورة البقرة، الآية 280

# شكر وتقدير

الحمد لله سبحانه وتعالى وأشكره شكرا يوافي نعمه،

أن وفقني لإنجاز هذا البحث.

تعجز عبارات الشكر أحيانا عن تبليغ المراد نحو عظيم الامتنان والعرفان، لكنها تبقى الوسيلة الوحيدة التي قد يستطيع المرء أن يعبر من خلالها عن كل ما يخالجه من احترام وتقدير.

أخص بالشكر والعرفان

الدكتورة ثورية لعيوني،

على ما أولته لي خلال تنفيذ هذه الدراسة من عناية واهتمام، وما أحاطت به هذا البحث من دعم وتوجيه وملاحظات سديدة وآراء قيمة، وعلى قبولها الإشراف عليه وتحمل عناء مطالعته،

فلها أسمى عبارات التقدير والاحترام.

كما أود أن أعبر عن خالص شكري وامتناني للأساتذة الأفاضل لقبولهم عضوية لجنة المناقشة لإثراء وإغناء هذا البحث.

الدكتور محمد اليعكوبي

الدكتور احمد بوعشيق

الدكتور محمد بالعوشي

الدكتور حميد ولد البلاد

كما يشرفني بكل اعتزاز، أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان وعظيم الإمتنان،

إلى كل من ساهم في إخراج هذا البحث إلى الوجود.

# لائحة الرموز المستعملة

## باللغة العربية:

ج.ر: الجريدة الرسمية

ص: الصفحة

ص ص: الصفحات

ق.ل.ع: قانون الالتزامات والعقود

ق.م.م: قانون المسطرة المدنية

م.ت: مدونة التجارة

م.ت.د.ع: مدونة تحصيل الديون العمومية

م.ع.ض: المدونة العامة للضرائب

## باللغة الفرنسية:

*A.J.D.A. Actualité juridique du droit administratif*
*A.T.D : Avis à tiers détenteur.*
*AMR : Avis de mise en recouvrement*
*B.D.C.F : Bulletin des conclusions fiscales*
*Bull. : Bulletin des arrêts de la Cour de cassation*
*Bull. civ : Bulletin des arrêts de la chambre civile de la Cour de cassation*
*C.A. : Cour d'appel C.A.A. Cour administrative d'appel*
*C.E. : Conseil d'État*
*c/ : contre*
*CAA . : Cour administrative d'appel*
*Cass. Civ. : Cour de cassation – chambre civile*
*Cass. Com. : Cour de cassation – chambre commerciale et financière*
*CE Ass : conseil d'état Assemblé*
*Coll. Collection*
*Concl : conclusion*
*D. : Dalloz*
*D.G.C.P. : Direction générale de la comptabilité publique*
*D.G.Fi.P. : Direction générales des finances publiques*
*D.G.I. : Direction générale des impôts*
*D.P. : Dalloz périodique*
*DEA : Diplôme d'études approfondies*

*Dr. fisc. Revue de droit fiscal*
*ENA :Ecole National de l'Administration*
*Fasc. : Fascicule*
*Ibid. : Au même endroit*
*Idem : La même chose*
*inf. rap : informations rapides*
*IS : impôt sur sociétés*
*JCPE : Juris classeur périodique édition*
*JORF : Journal Officiel*
*LGDJ : Librairie générale de droit et de jurisprudence*
*Litec : Librairie technique*
*LPF : Livre des procédures fiscales*
*n° : numéro*
*op. cit :opus citae (ouvrage cité)*
*P : page*
*PJF : police judiciaire fédérale*
*Pp : pages*
*PUF : Presses Universitaires de France*
*R.J.F : Revue de jurisprudence fiscale*
*RAPP. Publ : Rapporteur Publique*
*Rec : Recueil*
*RFDA : Revue française de droit administratif*
*RFFP : Revue Française de Finances Publiques*
*RGCF : Revue Générale du Contentieux Fiscal*
*RTD com : Revue trimestrielle de droit commercial et de droit économique*
*S. : Sirey*
*Section : Section du contentieux*
*TA : tribunal administratif*

# مقدمة عـــامة.

تكتسي دراسة موضوع ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي طبيعة خاصة ومتميزة، وذلك انطلاقا مما تحظى به الأداة الضريبية من أهمية قصوى في تمويل خزينة الدولة، فمنذ ظهورها وحتى الوقت الحاضر، تشكل الضرائب بمختلف أنواعها، مصدرا أساسيا من مصادر تمويل الخزينة العامة للدولة ومؤسساتها، حيث تمكن إلى جانب باقي الديون العمومية من تغطية الحصة الأكبر من النفقات الناتجة عن تدخل الدولة في إشباعها للحاجات العامة في جميع الميادين الحيوية داخل المجتمع، خاصة وأن هذه الحاجات تتزايد مع تطور دور الدولة.

هذا، وتعرف الضريبة عموما بكونها ذلك الاقتطاع النقدي الإجباري الذي يقتطع من ثروات الفاعلين الاقتصاديين، دون مقابل، إما بوصفهم مستهلكين للمواد والخدمات أو باعتبارهم أشخاص اقتصاديين منتجين يقومون بعرض عناصر إنتاجهم سواء تعلق الأمر بالعمل أو الرأسمال أو الأرض أو بصفتهم مؤسسات وأشخاص معنوية ينتج عن عملها فائض القيمة[1]، وذلك بغرض تمويل النفقات العمومية[2].

وهكذا، تخلق الضريبة بحكم موقعها ومكانتها داخل النظام المالي للدولة، وبما لها من انعكاسات اقتصادية واجتماعية، معادلة مركبة عند الحديث عن استخلاصها، فالدين الضريبي يتميز بكونه دينا محمولا لا مطلوبا، ويعني ذلك أن الملزم يقع على عاتقه أداء الدين الضريبي من تلقاء نفسه عند تاريخ الاستحقاق كمبدأ عام[3]، أو عند إعلامه بالأداء من قبل الإدارة الضريبية، وهو ما يعبر عن طابع المشروعية الذي ينطوي عليه هذا الدين، في مقابل ذلك فإن تحويل الأموال الخاصة للأفراد والمقاولات إلى أموال عمومية يعاد توزيعها على الجميع في إطار الدور الاجتماعي للضريبة، يشكل تحديا حقيقيا يرهن التنمية الاقتصادية والاجتماعية، خاصة بالنسبة للدول ذات الموارد المحدودة[4].

---

[1] - ***Bernard DAFELON et LUC WEBER***, *Le financement du secteur public, Edition, PUF, Paris, 1984, page 26.*

[2] - ***Gaston Jèze***, *Cours des finances publiques, Giard, Paris, 1931, page 16.*

[3] - ***Michel DOUAY***, *le recouvrement de l'impôt, LGDJ, 2005, page 19.*

[4] – تقرير صندوق النقد الدولي الصادر بتاريخ 26 يناير 2011، حول موضوع: " تعبئة الإيرادات في الدول النامية"، ص 16، منشور بالموقع الإلكتروني للصندوق: *http://www.pwc.com/*

هذا، وإذا كان الهاجس المالي للضريبة – كهدف بارز في المعادلة الضريبية – له ما يبرره، فإنه في مقابل ذلك لا يمكن أن يأتي على حساب الضمانات المخولة للمواطن والمقاولة في إطار مبدأ الشرعية الضريبية[5]، خاصة في ظل السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، أي أن ميزانية الدولة لا يمكن تمويلها إلا من الموارد المستحقة لفائدتها وفقا للقانون، وتبعا للمساطر والآجال المحددة، ذلك أن أي حياد عن ذلك يمس مبدأ المشروعية من أساسه، فتفقد بذلك الدولة الحق في الاستمرار في عملية التحصيل.

إلا أن فقدان هذا الحق ليس بالنتيجة المطلقة، حيث يلعب القضاء الإداري الدور الحاسم في فرض رقابته على عمل الإدارة الضريبية، وبالتالي فإنه يشكل ضمانة في حد ذاته لمشروعية الاستخلاص الضريبي، كما يساهم في عقلنة عمل الإدارة الضريبية من خلال المساهمة في تفسير النصوص الضريبية بما يضمن التوازن المنشود في العلاقة الضريبية، حيث يساهم في كسب رهان تشجيع الاستثمار الداخلي والخارجي من خلال ما يوفره من أمن قانوني وقضائي.

هذا، وقد عرف نظام الاستخلاص الضريبي في المغرب تطورات عدة، حيث يستمد مرجعيته الأساسية من الشريعة الإسلامية التي أولت أهمية خاصة للموضوع، انطلاقا من القرآن الكريم والسنة النبوية، وهي نصوص تقوم على مخاطبة الوازع الديني والأخلاقي في الإنسان الملزم بناء على رضا النفس بمقتضيات الشارع في الأمر والنهي بغية رضا الخالق ونيل محبته، وهو أقوى ضمان في الالتزام والتقيد بأداء الدين الضريبي بهذا المعنى.

فمن المنظور الديني، فإن فكرة أداء الدين الضريبي في الإسلام تقوم على أساس البحث عن طاعة الله بأداء الواجب المالي للمسلم داخل الجماعة، دون انتظار مقابل مادي من الحاكم، وذلك مقابل تحقيق

---

[5]– يعبر عنه أيضا بمبدأ قانونية الضريبة، الذي يقوم على تمكين السلطة التشريعية من تحديد الأسس الضريبية وإجراءات استخلاصها، فما دام أن من سيلتزم بها هم الأفراد فإنه لا بد من أن ينال الأمر موافقتهم عن طريق ممثليهم وذلك بإجماع مختلف الدساتير المعاصرة، بغض النظر عن نظم الحكم فيها، إلا أن ذلك لا يمنع من إمكانية تولي السلطة التنفيذية استثناء وخلال مدة محددة بموجب تفويض من السلطة التشريعية اتخاذ بعض التدابير التي تندرج ضمن اختصاص هذه الأخيرة وفق شروط تضمن محدوديتها.
للمزيد: **محمد علوم محمد علي المحمود**، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، سنة 2010، ص 57 وما بعدها.

تكافل المسلمين وسد عوزتهم وإغنائهم عن السؤال، وهو الوجه الدنيوي في مساهمة المسلم في تحمل التكاليف العامة، حيث يشكل نظام الزكاة الوجه البارز لهذه المساهمة[6].

هذا، وتعتمد الشريعة الإسلامية في استخلاص الدين الضريبي، أساسا على أسلوب الترغيب من خلال قوله تعالى "**خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكيهم بها وصل عليهم إن صلواتك سكن لهم والله سميع عليم**"[7]، والمقصود في الآية الكريمة، تعداده تعالى للفوائد الناتجة عن أداء المسلم للواجبات المالية لفائدة الأمة، والتي تعود عليه بالتطهير من الذنوب وتنمية الأموال ورفع صاحبها من خسيس منازل أهل النفاق إلى منازل أهل الإخلاص[8].

أما في السنة النبوية، فتتعدد الأحاديث الشريفة التي تحث المسلم على المبادرة بأداء الزكاة لبيت مال المسلمين عن طيب خاطر، وكذا جعلها إحدى الطرق المؤدية إلى الجنة، ومن هذه الأحاديث الشريفة، عن أبي الدرداء رضي الله عنه قال: قال رسول الله صلى الله عليه وسلم، "**خمس من جاء بهن من إيمان داخل الجنة، من حافظ على الصلوات الخمس، على وضئهن وركوعهن وسجودهن و مواقيتهن، وصام رمضان، وحج البيت إن استطاع إليه سبيلا، وأعطى الزكاة طيبة بها نفسه...**"[9].

إلا أن أسلوب الترغيب لا يخفي محاولة الشريعة الإسلامية، استثناء، اللجوء إلى أسلوب الترهيب، سواء من خلال الوعيد الأخروي، والذي يظهر من خلال قوله تعالى[10]: " **ولا يحسبن الذين يبخلون بما آتاهم الله من فضله هو خير لهم، بل هو شر لهم سيطوقون ما بخلوا به يوم القيامة**"، في نفس الاتجاه روى مسلم عنه أن النبي صلى الله عليه وسلم قال: "**ما من صاحب ذهب ولا فضة لا يؤدِّي حقها إلا جُعلت له يوم القيامة صفائح، ثم أُحْمِيَ عليها في نار جهنم، فيكوى بها جنبه وجبهته وظهره، في يوم كان مقداره خمسين ألف سنة، حتى يقضى بين الناس فيرى سبيله، إما إلى الجنة وإما إلى النار. وما**

---

[6]- **عبد العزيز العلي النعيم**، نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية، مع المقارنة، مؤسسة عبد العزيز عبد الحفيظ البساط، بيروت، الطبعة الثانية، 1975، ص 4.

[7]- الآية 103 من سورة التوبة، القرآن الكريم.

[8]- الطبري جامع البيان في تفسير القرآن، (ت 310هـ) مصنف و مدقق.*www.ALTAFSIR.com*

[9]- **عبد الرحمن بن الكمال جلال الدين السيوطي**، الدر المنثور، الجزء الثامن، دار الفكر – بيروت، سنة 1993، ص 704.

[10]- الآية 180 من سورة آل عمران.

**من صاحب بقر ولا غنم لا يؤدى حقها إلا أُتِيَ بها يوم القيامة تطؤه بأظلافها، وتنطحه بقرونها، كلما مضى عليه أخراها رُدَّت عليه أولاها، حتى يحكم الله بين عباده في يوم كان مقداره خمسين ألف سنة مما تعدون. ثم يرى سبيله إما إلى الجنة وإما إلى النار"**[11].

أما بخصوص العقوبة الدنيوية لمنع الزكاة، فتظهر من خلال قوله صلى الله عليه وسلم: "(...) **ولم يمنعوا زكاة أموالهم إلا منعوا القطر من السماء، ولولا البهائم لم يمطروا** "[12]، وفي حديث آخر: "**ما خالطت الصدقة – أو قال: الزكاة – مالاً إلا أفسدته**"[13].

وهكذا، يتضح أن الشريعة الإسلامية قد وضعت مجموعة من الأسس الأخلاقية لأداء المسلم لواجباته تجاه المجتمع فيتاب إن أخلص في ذلك، ويعاقب إن تخلف أو سوف.

هذا، وقد عاش النظام الضريبي المغربي عموما، ونظام الاستخلاص الجبائي على وجه الخصوص في كنف المبادئ التي كرستها الشريعة الإسلامية منذ عصور، إلا أن الظروف الاقتصادية والسياسية غير المستقرة التي عاشتها البلاد طيلة النصف الثاني من القرن 19، والتي ساهمت في زيادة أطماع المستعمر الأجنبي في السيطرة على ثروات البلاد، جعلت من الأداة الضريبية تحمل طابعا سياسيا محضا، من خلال استعمالها من قبل المخزن بغاية السيطرة على القبائل وإخضاعها لسلطته وتبعيته، حيث استعمل المخزن ثلاث أساليب من أجل اقتضاء "الوظيف"/الضريبة، تختلف حسب القبائل والعشائر، بين أسلوب الكتابة أي تذكير العمال بما يجب أداؤه، ثم إيفاد ممثلي المخزن من قواد وأعيان، وكذا، الأسلوب الجبري من خلال اعتماد "الحركة" بالنسبة للقبائل الممتنعة عن الأداء، حيث تميزت هذه الفترة عموما بانحراف سلوك الإدارة في اقتضاء الديون[14].

---

[11]– الموقع الإلكتروني للدكتور يوسف القرضاوي:

*http://www.qaradawi.net/new/library2/266-2014-01-26-18-46-06/2214.*

[12]– رواه **ابن ماجة والبزار البيهقي** واللفظ له من حديث ابن عمر – المصدر نفسه. ورواه الحاكم وصححه ووافقه الذهبي وله شواهد، انظر: سلسلة الأحاديث الصحيحة للألباني – الحديث رقم "105".

[13]– رواه **البزار البيهقي** كما في الترغيب. وقال في المنتقى: رواه الشافعي والبخاري في تاريخه والحميدي وزاد: يكون قد وجب عليك في مالك صدقة فلا تخرجها فيهلك الحرام الحلال. نيل الوطار: 126/4.

[14]– **عبد الغني خالد**، السياسة الجبائية المغربية في القرن 19، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني بالدار البيضاء، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، 1992/1991، ص 98 إلى 103.

هذا، وقد انعكس وضع المغرب تحت المراقبة الدولية عقب مؤتمر مدريد سنة 1880، على سيادته الضريبية، من خلال توقيعه للعديد من الاتفاقيات مع الدول الاستعمارية، والتي همت أساسا المجال الضريبي والجمركي، وأبرزها اتفاقية الجزيرة الخضراء الموقعة سنة 1906، فأدت بذلك إلى اضطرابات اجتماعية وسياسية انتهت إلى تأزم الوضعية المالية للبلاد واللجوء إلى الاقتراض، والخضوع بالتالي إلى توقيع معاهدة الحماية في 30 مارس 1912[15].

وخلال هذه الفترة، بدأ المستعمر في إرساء نظام ضريبي جديد، يهدف من ورائه إلى تمكين خزينة الدولة من الموارد المالية الكافية من أجل تمويل تدخلاته وأهدافه، من خلال إحداث مديرية المالية، واستصدار ظهير المتابعات لينار 1916، الذي يميز في استخلاص الدين الضريبي بين المغاربة الذين ظلوا خاضعين للنظام التقليدي والأجانب الذين شملهم النظام العصري للاستخلاص عن طريق اللجوء إلى المحاكم العصرية أو عن طريق القنصليات.

وقد شكل صدور ظهير 22 نونبر 1924[16] محطة تاريخية أساسية تجلت من خلال توحيد نظام الاستخلاص الضريبي ومحاولة عصرنته، مقارنة مع ما كان الأمر عليه في ظل ظهير 1916، حيث تولى القباض الأوروبيون الجدد للدوائر الحضرية تنفيذ مقتضياته، فيما أدى التطور السياسي والإداري وتوسع مجال الضريبة الحضرية إلى صدور ظهير 21 غشت 1935[17]، حيث أضحت المتابعات تتم عن طريق كتابة ضبط المحاكم الفرنسية وعند الاقتضاء عن طريق قباض وأعوان القباضات[18].

أما خلال فترة الاستقلال، فقد بدأ المغرب استعادة السيادة الضريبية من خلال إنهاء العمل بمجموعة من المقتضيات المتعلقة أساسا بفرض الضرائب والرسوم الجمركية، وإصلاح هذا الجانب من

---

[15] - ***ABDELMAJID ASAAD***, *L'imposition du secteur agricole au Maroc, Thèse pour le Doctorat d'Etat en Droit, Université de potières Faculté de droit et des sciences sociale, 1980, page 32.*

[16] - الظهير الشريف الصادر بتاريخ 22 نونبر 1924 متعلق بتحصيل ديون الدولة، ج.ر عدد 634 بتاريخ 16 دجنبر 1924.

[17] - الظهير الشريف الصادر بتاريخ 20جمادى الأولى (21 غشت 1935) في جعل ضابط للمتابعات والمطالبات يتعلق بالضرائب المقررة والأداءات المماثلة لها ومحولات ومداخيل الأملاك المخزنية وغيرها من الديون التي يستخلصها القابضون للضرائب والأداءات، ج.ر عدد 1195، بتاريخ 20شتمبر 1935.

[18] - **عبد الرحيم حزيكر**، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات الإدارة التحصيل و ضمانات الملزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2003-2004، ص ص 70-72.

النظام الضريبي، حيث استمر العمل بظهير 1935، إذ لم تلحقه سوى بعض التعديلات خاصة تلك المرتبطة بنظام الإكراه البدني[19]، إلى حدود سنة 2000، التي عرفت صدور مدونة تحصيل الديون العمومية[20]، والتي جاءت في سياق التحولات العميقة التي شهدها المغرب وبداية عهد جديد من الإصلاحات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي كان معها لزاما إعادة النظر في نظام الاستخلاص الجبائي باعتباره انعكاسا حقيقيا لمستوى الحقوق والحريات وسيادة القانون، مما يجعل السؤال مشروعا حول مدى مواكبة المدونة للتحولات التي شهدها المغرب على جميع الأصعدة والتي توجت بالتعديلات الدستورية العميقة لسنة 2011[21].

## أولا: تحديد موضوع البحث.

يشكل موضوع استخلاص الديون الضريبية عموما، إحدى التيمات التي لها راهنيتها انطلاقا من التطور التشريعي الذي عرفه المغرب بعد صدور مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي راهن عليها مختلف الفاعلون في عصرنة عمل الإدارة الضريبية والاتجاه نحو إضفاء الطابع الإنساني على مساطر التحصيل وتجاوز الصعوبات التي ظلت مطروحة في ظل النظام القديم.

هذا، وإذا كان التحصيل[22] باعتباره مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات[23]، وبالتالي فإنه يهم

---

[19]- بموجب الظهير الشريف رقم 1.60.305 الصادر في 1961/02/20 المتعلق بالإكراه البدني في القضايا المدنية، تم تعديل مقتضيات المادتين 27 و30 مكرر من خلال إدراج الإكراه البدني ضمن نظام المتابعات الذي يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إليه في وجه الملزمين المتخلفين عن الأداء.

[20]- القانون رقم 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 175. 00. 1 صادر في 28 من محرم 1421 موافق ل 3 ماي 2000، ج.ر عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو 2000 ص 1256.

[21]- الظهير الشريف رقم 1.11.91 صادر في 27 من شعبان 1432 ( 29 يوليو 2011 ) بتنفيذ نص الدستور، ج.ر عدد 5964 مكرر، بتاريخ 2011/07/30، ص 3600.

[22]- إن استعمال مصطلح "الاستخلاص" يهدف إلى تجاوز ذلك المفهوم الضيق الذي يستعمله المشرع الضريبي المغربي في هذا المجال، الذي يعتبر أشمل من عبارة التحصيل سواء من حيث ما تضمه من عمليات قد تتجاوز مفهوم التحصيل، يتعلق الأمر بالعمليات المسطرية السابقة لعملية التحصيل والمواكبة لها، أو تلك المرتبطة بفرض جزاءات قانونية هادفة إلى الوصول للدين الضريبي.

[23] – المادة الأولى من مدونة تحصيل الديون العمومية.

جميع الديون العمومية بمفهوم المادة الثانية من مدونة تحصيل الديون العمومية[24]، إلا أننا سنحاول حصر مجال الدراسة في مجال الضرائب المنصوص عليها في الفقرة الأولى من نفس المادة دون باقي الديون العمومية الأخرى، بالنظر إلى مجموعة من الاعتبارات أهمها، أن مجال الضرائب يحتل الحيز الأكبر ضمن لائحة الديون العمومية وبالتالي ضمن مداخيل الميزانية العامة للدولة حيث بلغت خلال السنة المالية 2014 أزيد من 82 % من مجموع عائدات الدولة[25]، كما أنها تمس جميع شرائح المجتمع، وبالتالي فإنها تشكل المجال الخصب للجوء الإدارة الضريبية لمختلف المساطر والإجراءات من أجل الاستخلاص الدين الضريبي، كما أنها الأكثر إثارة للإشكاليات القانونية والنزاعات القضائية.

وهكذا، فإن الحديث عن استخلاص الدين الجبائي، يقودنا بالأساس إلى مختلف الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية من أجل الوصول إلى هذا الدين، سواء في التنفيذ على الأموال وكذا على الأشخاص، وبالتالي فإن التركيز سينصب من خلال هذه الدراسة على الوقوف عند رصد الضمانات التي خولها المشرع الضريبي للمدينين، والبحث عن مكامن المشروعية في تمويل خزينة الدولة، خاصة في ظل علاقة المديونية الضريبية التي تجمع مكونين أساسيين، يتعلق الأمر بالإدارة الضريبية، وكذا المدين.

---

[24]- تنص المادة الثانية من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه:" تعتبر ديونا عمومية بمقتضى هذا القانون:

- الضرائب المباشرة للدولة والرسوم المماثلة وكذا الضريبة على القيمة المضافة، المشار إليها بعبارة " الضرائب والرسوم " في ما يلي من هذا القانون؛
- الحقوق والرسوم الجمركية؛
- حقوق التسجيل والتمبر والرسوم المماثلة؛
- مدا خيل وعائدات أملاك الدولة؛
- حصيلة الاستغلالات والمساهمات المالية للدولة؛
- الغرامات و الإدانات النقدية؛
- ضرائب ورسوم الجماعات المحلية وهيئاتها؛
- سائر الديون الأخرى لفائدة الدولة والجماعات المحلية وهيآتها والمؤسسات العمومية التي يعهد بقبضها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل، باستثناء الديون ذات الطابع التجاري المستحقة لفائدة المؤسسات العمومية".

[25]- بلغت المداخيل الضريبية برسم قانون المالية لسنة 2014 ما يلي:

- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: 77.167.000.000 درهم؛
- الضرائب غير المباشرة: 80.630.000.000 درهم.

القانون رقم 110.03 للسنة المالية 2014، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.13.115 بتاريخ 2013/12/30 ج.ر عدد 6217 مكرر، بتاريخ 31 ديسمبر 2013، ص 8058.

هذا، وقد تبدو منذ الوهلة الأولى أن مقاربة العلاقة بين طرفي المديونية الضريبية أمرا كلاسيكيا، على اعتبار أن هذه العلاقة تظل مباشرة في ممارسة إجراءات التحصيل عموما، إلا أنها تمتد إلى الأغيار والمتضامنين مع المدين، فتتقلص فيها الضمانات خصوصا باللجوء إلى الغير في استخلاص الدين ودونما حاجة للجوء إلى القضاء، بالنظر إلى الطبيعة العامة للجهة الدائنة كأساس لمتابعة المدين ومصدرا لامتياز التنفيذ المباشر الذي تتمتع به الإدارة [26].

فإلى جانب الدولة، والجماعات الترابية وهيآتها، فقد منح المشرع إمكانية استعمال امتيازات تحصيل الديون العمومية إلى المؤسسات العمومية التي يعهد استخلاص ديونها للمحاسبين، المكلفين بالتحصيل حيث وضع المشرع شرطا أساسيا لذلك، يرتبط بضرورة التنصيص الصريح بالقوانين المحدثة لهذه المؤسسات على تطبيق مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية.

وقد سبق للقضاء الإداري المغربي أن كرس هذا المبدأ، من خلال إنكاره لأحقية بعض المؤسسات العمومية تحصيل الضرائب والرسوم وما يماثلها من ديون الدولة المنصوص عليها آنذاك في الظهير 1935/08/21 ويتعلق الأمر بالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي[27]، المكتب الشريف للفوسفاط[28] وشركة اتصالات المغرب[29]، خاصة وأن الأمر يتعلق بالديون التي تترتب عن معاملات أو عقود في إطار القانون الخاص، كعقود كراء الدومين الخاص وبعض عقود المعاوضة أو غيرها من التصرفات التي تنزل فيها الإدارة منزلة الخواص، في هذه الحالة فإنه يتحتم عليها اللجوء إلى القضاء لاستيفاء ديونها حيث تخرج عن اختصاص المحاسب المكلف بالتحصيل[30].

---

[26] -***Maurice COZIAN***, *L'avis à tiers détenteur en matière de privilège du Trésor, RTD comm.1967, page 15.*

[27]- الحكم رقم 41، صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش، بتاريخ 5/06/1996 في الملف رقم 15/95 غ.

[28]- الحكم رقم 87، صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش، بتاريخ 24/4/2000 في الملف رقم 140/90.

[29]- الحكم رقم 237 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 25/3/1999 في الملف رقم 98/3 ت.

[30]- **عبد الحميد الحمداني**، دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، أعمال الدورة التكوينية المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة العامة في موضوع: المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، منشورات الخزينة العامة للمملكة، سنة 2002، ص 10.

هذا، وبعدما كانت مهمة استخلاص الديون الضريبية منحصرة على الأجهزة التابعة للخزينة العامة، في إطار الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، أصبحت المديرية العامة للضرائب[31] بدورها تتكلف إضافة لمهمة تأسيس الضريبة، بتحصيلها، وهو نفس التوجه الذي تعرفه الإدارة الضريبية بفرنسا من خلال الإدارة العامة للضرائب ومديرية المحاسبة العمومية[32].

وقد حددت المادة الثالثة من مدونة تحصيل الديون العمومية، المحاسبون المؤهلون لتحصيل الديون العمومية كالآتي:

- الخازن العام للمملكة.
- الخازن الرئيسي.
- المؤدي الرئيسي للأجور.
- الخزنة الجهويون وخزنة العمالات والخزنة الإقليميون.
- الخزنة الجماعيون والقباض الجماعيون.
- قباض الجمارك والضرائب غير المباشرة(...)
- الأعوان المحاسبون بالمؤسسات العمومية بالنسبة إلى ديون هذه المؤسسات عندما يتم التنصيص صراحة على تطبيق أحكام هذا القانون في النصوص المحدثة".

بالموازاة مع ذلك تنص المادة 3 من الظهير الملكي رقم 330.66 المؤرخ في 21 أبريل 1967 القاضي بسن نظام عام للمحاسبة العمومية على أنه " يعتبر محاسبا عموميا كل موظف أو عون مؤهل باسم منظمة عمومية بعمليات المداخيل أو النفقات أو تناول السندات، إما بواسطة أموال وقيم معهود إليه بها، وإما بتحويل داخلي لحسابات، إما بواسطة أموال محاسبين عموميين آخرين، أو حسابات خارجية للمتوفرات التي يأمر بترويجها أو مراقبتها".

---

[31]- القانون المالي رقم 35.05، للسنة المالية 2006، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 197.05.1 صادر بتاريخ 26 ديسمبر 2005، بمثابة المدونة العامة للضرائب، ج.ر عدد 5382، بتاريخ 29 ديسمبر 2005، ص 3582.

[32] -***Michel Douay***, *le recouvrement de l'impôt*, LGDJ, Paris, 2005, *page 20.*

وهكذا، فإن مهام المحاسب العمومي لا تقتصر على استخلاص الديون الضريبية فإلى جانب ذلك فهم يضطلعون بمهام محاسباتية جسمية.

ويعتبر القباض – سواء قباض الخزينة أو قباض إدارة الضرائب– الأعوان الأساسيين في عملية استخلاص الضرائب والرسوم والغرامات المالية والإدارية وكذا عائدات الأملاك المخزنية وباقي الديون العمومية.

فالقباض هو المسؤول المباشر عن عمليات التحصيل، وكذا المراقبة اليومية للمداخل المسجلة بما فيها المداخيل الضريبية[33]، حيث تتم إجراءات المتابعة باسمه وتحت مسؤولية وذلك عن طريق مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة[34].

هذا، ويستعين القابض في مباشرة إجراءات التحصيل بفئة من الأعوان أطلق عليهم المشرع المغربي اسم مأموري التنفيذ والتبليغ التابعين للخزينة[35]، حيث تلعب هذه الفئة دورا مهما في عملية تحصيل الديون العمومية، وخاصة الإجراءات الجبرية في مواجهة المدينين المتخلفين عن الأداء إلى جانب المتضامنين معهم والحائزين لأموالهم.

فطبقا لمقتضيات المادة 31 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة ينتدبون من طرف رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل أو الشخص الذي يفوض من طرفه لذلك.

ونظرا للمهام الجسيمة التي يضطلعون بها، فإن المادة 32 من مدونة تحصيل الديون العمومية أخضعت أعوان التبليغ والتنفيذ إلى ضرورة أداء القسم لدى المحكمة المختصة الموجودة بمكان عملهم، ضمانا لأداء مهام التنفيذ وفق المقتضيات القانونية الجاري العمل بها. فالانتداب وأداء القسم يشكلان ضمانة أساسية سواء بالنسبة لمأموري التبليغ والتنفيذ أو بالنسبة للمدين، وقد استهدف من المشرع وراء

---

[33] ***-M'hamed Ben TAHAR,*** *le recouvrement des impôts directs au Maroc, Mémoire de cycle supérieur de l'ENA, 1979, page 62.*

[34]– المادة 30 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[35]– تجدر الإشارة أن تسمية هذه الفئة في ظل قانون 1935/08/21 هي أعوان المتابعات *les agents de poursuites*.

ذلك إضفاء الصبغة القانونية على الأعمال التي يقومون بها، وتحميل المدين والأغيار مسؤولية عرقلة عملهم من جهة، كما أنه يساهم في بعث الثقة فيهم من جهة ثانية.

يمارس أعوان التبليغ والتنفيذ اختصاصاتهم لحساب القابض وتحت مراقبته[36]، وتفعيلا لهذه المراقبة نصت المادة 35 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه يمنع عليهم تحت طائلة العزل القيام بالتحصيل الجبري دون ترخيص مسبق[37]، بصرف النظر عن الجزاءات المقررة في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل.

وفي مقابل المسؤولية الملقاة على عاتق أعوان التبليغ والتنفيذ، فقد أقرت مدونة تحصيل الديون العمومية حماية خاصة لهذه الفئة في ممارستها لإجراءات التحصيل الجبري، فعند تعرض أحدهم للشتم أو التهديد أو الاعتداء أو كل ذلك، يحرر محضر بذلك يكتسي صيغة بيان، ويسلمه للقابض، ويمكن لهذا الأخير عند الضرورة رفع الأمر لوكيل الملك لدى المحكمة المختصة[38].

في مقابل ذلك، يشكل المدين الطرف الثاني في العلاقة الضريبية، فإذا كان الأصل أن الملزم أو المكلف « *Le contribuable* » هو الشخص الذي يقع على عاتقه أداء الدين الضريبي بالنظر لما ترتب عن نشاطاته من أرباح أو باعتباره خاضعا للضريبة « *Assujetti* »، فإن مفهوم المدين « *Le redevable* » أعم من سابقه، حيث يشمل الملزم بالدين الضريبي، إلى جانب أي شخص يحل محله بحكم القانون تكون للإدارة الضريبية سلطة مواجهته بأداء الدين الضريبي عوض الملزم أو المدين الأصلي[39]، حيث اتجهت مدونة تحصيل الديون العمومية في تبني هذا المفهوم الأخير والذي يسمح لها من توسيع قاعدة المتابعين بإجراءات الاستخلاص الضريبي[40].

---

[36]– المادة 32 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[37] *-Instruction sur le recouvrement des créances publiques, trésorerie Générale du royaume, mai 2001, page 127.*

[38]– المادة 33 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

*39 -**Manuel CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, Responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers, Presse universitaire d'AIX-MARSILLE-2003, page 74.*

[40]– تنص المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية 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؛

هذا، وينطوي البحث في ضمانات الاستخلاص الجبائي، على جانبين أساسيين، فبالإضافة إلى المستوى التشريعي المتمثل في التشريع المتعلق بتحصيل الديون العمومية، وما يحيل عليه من تشريعات أخرى، خاصة قانون الالتزامات والعقود[41]، قانون المسطرة المدنية[42]، القوانين التجارية[43] ...إلخ، فإن الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية في مجال الاستخلاص الضريبي تشكل إحدى المرتكزات الأساسية لتقييم الضمانات المتاحة للمدينين خلال مختلف المراحل التي تمر بها هذه العملية.

هكذا، فإن معظم الدول قد انقسمت في تنظيم الرقابة القضائية على أعمال الإدارة عموما إلى قسمين، قسم أول يكتفي بإنشاء هيأة قضائية واحدة تختص بالفصل في جميع المنازعات بما فيها المنازعات الإدارية ويعرف هذا النظام بنظام القضاء الموحد[44]، حيث تكون للقضاء العادي الولاية العامة للفصل في جميع المنازعات سواء تلك التي تنشأ بين الأفراد فيما بينهم أو تلك التي تقوم بين الأفراد من جهة والأشخاص العامة من جهة أخرى، سواء أكان عملها متسم بمظاهر السلطة العامة أم لم يكن كذلك[45].

أما القسم الثاني، فإنه يذهب إلى حد إنشاء جهتين قضائيتين تختص إحداهما بالفصل في المنازعات الإدارية وتختص الثانية بالنظر في المنازعات المدنية التي تنشأ بين الأفراد والخواص، ويعرف هذا النظام بنظام القضاء المزدوج[46]، حيث يختص القضاء العادي بالنظر في جميع المنازعات أيا كان نوعها بين

---

- الأشخاص المشار إليهم في المواد 93 إلى 99 أدناه ...".

تهم المواد من 93 إلى 99 الأشخاص الذين يمكن التنفيذ عليهم تضامنا بالنظر لعلاقتهم مع الملزم الأصلي.

[41]- قانون الالتزامات والعقود المغربي الصادر في 9 رمضان 1331( 12 غشت 1913)، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة النصوص القانونية، عدد 14، يناير 2009.

[42]- ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، كما وقع تغييرة وتتميمه، الجريدة الرسمية عدد 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 شتنبر 1974)، ص 2741.

[43]- خاصة:

القانون رقم 95-15المتعلق بمدونة التجارة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 83. 96. 1 صادر في 15 من ربيع الأول 1417( فاتح أغسطس 1996)، ج.ر 4418 بتاريخ 3 أكتوبر 1996.

الظهير الشريف رقم 1.10.121 الصادر بتاريخ 28 من جمادى الآخرة 1337 ( 31 مارس 1919) بمثابة مدونة التجارة البحرية.

[44]- ***Charles Debbash***, *Science administrative, paris, Dalloz, 2ème édition 1972, page 620.*

[45] - ***Michel Rousset***, *Contentieux administratif, Edition La Porte, 1992, page 85.*

[46]- ثورية لعيوني، القضاء الإداري و رقابته على أعمال الإدارة، دراسة مقارنة، دار النشر الجسور، وجدة، الطبعة الأولى، 2005، ص 86.

الأفراد أنفسهم وكذلك النظر في جميع المنازعات بين الأفراد من جهة والسلطات الإدارية من جهة أخرى، حين تتصرف هذه الهيئات وفق أساليب القانون الخاص، أما جهة القضاء الإداري فيكون اختصاصها بصورة عامة منحصرا على الفصل في المنازعات الإدارية التي تنشأ بين الأفراد والسلطات أو الهيئات الإدارية أو بين الهيئات الإدارية ذاتها عندما تتصرف هذه الهيئات بأساليب السلطة العامة أو بأساليب القانون العام[47].

وفي هذا الصدد، ولما كانت الإدارة الضريبية جزء من الإدارة العامة، فإنه كان من الضروري إخضاعها لرقابة السلطة القضائية حماية لحقوق المدينين من كل تجاوز في استعمال السلطة، وبهدف تمكينهم من حماية مختلف الضمانات التي يتمتعون بها بحكم القانون، دون المساس بحقوق الخزينة العامة في استخلاص الدين الضريبي.

وقد اختلف الفقه والقضاء بشأن الحسم في تحديد الطبيعة القانونية لمنازعات التحصيل الجبائية المعروضة على القضاء باعتبارها جزء لا يتجزأ من الطعون الجبائية، وخاصة فيما إذا كانت تندرج في إطار دعاوي الإلغاء بسبب التجاوز في السلطة[48] أو في إطار دعاوى القضاء الشامل[49]، في ظل الغموض التشريعي المنظم لهذا النوع من المنازعات.

---

[47] - ***Pierre Fanachi**, La justice administrative, 4ème édition corrigée Novembre 1995, Presses Universitaires de France Paris, page 7.*

[48]– دعوى الإلغاء هي دعوى قضائية ترفع إلى القضاء لإعدام قرار إداري صدر بخلاف ما يقضي به القانون وتسمى أيضاً دعوى تجاوز السلطة وتعد من أهم وسائل حماية المشروعية.

للمزيد: محمد سليمان الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، الطبعة السابعة سنة 1996.

[49]– دعوى القضاء الشامل هي المنازعة التي يفصل فيها القاضي الإداري بين طرفين يكون أحدهما شخصا عاما أو ذا نفع عام يساهم في سير مرفق عام أو سلطة إدارية مستقلة سواء كانت الدعوى ترمي إلى حماية حق شخصي أم إلى إقرار المشروعية أم إلى الأمرين معا أم إلى أي هدف آخر من المصلحة العامة، بشكل يتطلب من القاضي القيام بعمليتين على الأقل أو بعملية واحدة تقتضي سلطات أوسع، ودورا إيجابيا في توجيه إجراءات الدعوى.

أمينة جبران، القضاء الإداري، دعوى القضاء الشامل في القانون المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق الدار البيضاء، سنة 1993، ص 30.

فإذا كان المشرع المغربي من خلال القانون المحدث للمحاكم الإدارية[50]، قد نظم دعاوي الإلغاء في الباب الثالث من هذا القانون[51]، بينما خصص الباب الخامس للمنازعات الجبائية[52]، فإن هذا التقسيم كان الغرض منه الفصل بين المنازعات الجبائية ودعاوى الإلغاء بسبب التجاوز في استعمال السلطة، وهو نفس التوجه الذي حاولت مدونة تحصيل الديون العمومية تكريسه من خلال مقتضيات المادة 120 منها[53]، ذلك أن عبارة رفع الدعوى أمام المحكمة المختصة، تعني أن يرفع النزاع بأكمله إلى المحكمة وليس الطعن في القرار الصادر عن الإدارة الجبائية كقرار مستقل، فيكون بذلك موضوع الدعوى هو البت في منازعة التحصيل الجبري برمتها وهي إحدى الخصائص الأساسية لدعوى القضاء الشامل.

علاوة على ذلك، فإن دعوى الإلغاء، باعتبارها دعوى عينية بالنظر لكونها تستهدف إلغاء القرارات الإدارية حماية للحقوق و الحريات بغض النظر عن أصحابها[54]، فإنها لا تتماشى من جهة وطبيعة الطعن في الجوهر الذي يتطلب من المحكمة الحسم في فنيات ضريبية بالغة التعقيد، كما أن طبيعة العمليات الجبائية، لا تسعف قاضي الإلغاء في التصدي لها من جهة ثانية، مما يجعل من هذا القضاء لا يرقى إلى قضاء جبائي بالمعنى الكامل للكلمة[55]، لانتفاء طابع الخصوصية عليه كونه لا يختلف في أسسه ومسطرته عن قضاء الإلغاء في موضوع القرارات الإدارية التي تتخذ في مجالات أخرى[56].

---

[50] -القانون رقم 41-90 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 225-99-1 بتاريخ 10 شتنبر 1993، الجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 3 نونبر 1993، ص 2168.

[51]- المواد من 20 إلى 25 من القانون رقم 41-90.

[52]- المواد من 28 إلى 36 من القانون رقم 41-90.

[53]- تنص المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول، إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله، داخل أجل ستين يوما (60) الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء، مدعمة بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات، طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 118 أعلاه.

عند عدم رد الإدارة داخل أجل ستين يوما (60) الموالي لتاريخ توصلها بالمطالبة، كما في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة".

[54]- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، رقم 4 بتاريخ 21 نونبر 1965 من مجموعة قرارات المجلس الأعلى، 1966-1970، ص 208.

[55]- في ظل هذا الموقف القائل بأن المنازعة الجبائية تدخل بطبيعتها في إطار دعوى القضاء الشامل، فإن هناك من الفقه من يرى في نفس الوقت إمكانية تواجد بعض أنواع المنازعات الجبائية التي تدخل بطبيعتها أيضا في إطار دعوى الإلغاء، حيث يمكن أن تلعب هذه

إلا أن هذا النقاش الفقهي قد أصبح– من حيث المبدأ– متجاوزا في جوهره، خاصة بعد إحداث المحاكم الإدارية حيث أسند الاختصاص لنفس المحكمة بفحص الدعويين[57]، من جهة، كما أن المادة 23 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية قد جعلت من دعوى الإلغاء دعوى استثنائية لا يمكن اللجوء إليها إلا في غياب طريق آخر للطعن في إطار دعوى القضاء الشامل[58].

وإذا كان هذا الموقف يهم المنازعات الجبائية بصفة عامة، فإن تدخل القضاء الإداري في منازعات الاستخلاص الضريبي يندرج في صميم القضاء الشامل، إذ أن الأمر يتعلق بالنظر في أمر إجراءات تنفيذية، ليست لها صبغة قرارات إدارية، مما يجعلها غير قابلة للطعن عن طريق دعوى الإلغاء بسبب التجاوز في استعمال السلطة التي تتطلب بالضرورة وجود قرار إداري بمفهوم المادة 20 القانون رقم 41-90 [59]، ومن تم فإن التعرض على الأمر بالتحصيل أو إجراءات الحجز أو البيع هو تعرض على إجراءات تنفيذية يملك القاضي إزاءها سلطة واسعة تمتد إلى التصريح ببطلان الإجراء والأمر بعدم متابعته بل وأحيانا إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه[60]، وبالتالي فإن انفصال القرار الإداري عن عملية التحصيل وإجراءاته هو المعيار الذي يمكن من خلاله اللجوء إلى دعوى الإلغاء في منازعات الاستخلاص الجبائي[61].

---

الأخيرة دورا هاما في مراقبة شرعية القرارات والأعمال الإدارية المتخذة في الميدان الجبائي وخاصة ما يتعلق بالمقررات الإدارية المنفصلة سواء عن عملية فرض الضريبة أو استخلاصها.

**مصطفى التراب**، المختصر العملي في القضاء والقانون، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2008، ص 302.

[56]–**عبد القادر تيعلاتي**، الوجيز في النزاعات الضريبية، مطبعة الأحمدية، الدار البيضاء، سنة 2001، ص127.

[57]–**جعفر حسون**، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء القانون 41-90 المحدث و المنظم للمحاكم الإدارية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4 سنة 1996، ص 23.

[58]– تنص الفقرة الأخيرة من المادة 23 من قانون إحداث المحاكم الإدارية على أنه: " لا يقبل الطلب الهادف إلى إلغاء قرارات إدارية إذا كان في وسع المعنيين بالأمر أن يطالبوا بما يدعونه من حقوق بطريق الطعن العادي أمام القضاء الشامل".

[59]– تنص المادة 20 من قانون إحداث المحاكم الإدارية على أنه: "كل قرار إداري صدر من جهة غير مختصة أو لعيب في شكله أو لانحراف في السلطة أو لانعدام التعليل أو لمخالفة القانون، يشكل تجاوزا في استعمال السلطة، يحق للمتضرر الطعن فيه أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة".

[60]– **جعفر حسون**، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء القانون 41-90 المحدث و المنظم للمحاكم الإدارية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4 سنة 1996، ص 50.

[61]- **مصطفى التراب**، المختصر العملي في القضاء والقانون، مرجع سابق، ص 305.

## ثانيا: أهمية موضوع البحث.

إذا كانت الديون الضريبية تشكل أهم أدوات الدولة في التدخل داخل المجتمع، وإعادة توزيع الثروات، وبما أن الالتزام الضريبي يشكل أسمى تعبيرات المواطنة، التي تخول المطالبة بالحقوق والتقيد بالواجبات، فإن التأكيد الدستوري على هذا المبدأ تجسد من خلال أول دستور للمملكة سنة 1962 وإلى غاية دستور سنة 1996[62]، حيث تكرس هذا المبدأ مع التعديلات الدستورية التي شهدها المغرب سنة 2011[63].

هذا وقد تعزز هذا المبدأ من خلال الفصل 40 من الدستور المغربي المعدل بتاريخ فاتح يوليوز 2011 والذي جعل من التضامن هاجسا يتعين استحضاره في المساهمة في التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد، وهو ما يوحي بتزايد أهمية المفهوم الرضائي في أداء الدين الضريبي ليس فقط باعتباره ضمانة مخولة للملزم[64]، ولكن أيضا كالتزام تضامني تجاه الوطن يتعين استحضاره والاستجابة إليه في إطار روح المسؤولية والمواطنة الملتزمة التي تتلازم فيها ممارسة الحقوق بالنهوض بأداء الواجبات[65].

وانطلاقا من ذلك، فإن تدخل الإدارة الضريبية من أجل استخلاص الدين الضريبي عن طريق وسائل الجبر والإكراه، من حيث المبدأ، يشكل استثناء من القاعدة، وهو ما يتطلب التقيد بمبدأ المشروعية الذي

---

[62]- بالنسبة لدستور سنة 1996 الذي جاءت في ظله مدونة تحصيل الديون العمومية، فقد نص من خلال مقتضيات الفصل 17 منه على أنه: "على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية لإحداثها و توزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور".

الظهير الشريف رقم 1.96.157، الصادر في 23 جمادى الأولى 1417 7 أكتوبر 1996، بتنفيذ نص الدستور المراجع، ج.ر عدد 4420، بتاريخ 1996.

[63]- ينص الفصل 39 من الدستور المغربي المعدل سنة 2011 على أنه: " على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور".

[64]- ينص الفصل 40 من الدستور المغربي المعدل سنة 2011 على أنه: " على الجميع أن يتحمل، بصفة تضامنية، وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها، التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد، وكذا تلك الناتجة عن الأعباء الناجمة عن الآفات والكوارث الطبيعية التي تصيب البلاد".

[65]- ينص الفصل 37 من الدستور المغربي المعدل سنة 2011 على أنه: " على جميع المواطنات والمواطنين احترام الدستور والتقيد بالقانون. ويتعين عليهم ممارسة الحقوق والحريات التي يكفلها الدستور بروح المسؤولية والمواطنة الملتزمة، التي تتلازم فيها ممارسة الحقوق بالنهوض بأداء الواجبات".

يجسده القانون الضريبي، والقوانين التي يحيل عليها، إلا أن هذه القوانين ذاتها وإن كانت تنص على مجموعة من الضمانات المرتبطة باللجوء إلى الإكراه، إلا أنها مع ذلك تبقى محل نقد في المقاربة التي تبنتها.

فإذا كانت أسباب نزول مدونة تحصيل الديون العمومية قد ارتبط بضرورة عصرنة مجال استخلاص الديون العمومية، ومواكبة التطورات التي عرفها المغرب سواء على صعيد تكريس حقوق الإنسان، والمؤسسات المرتبطة بها، فإن مرور أكثر من عقد من الزمن على دخولها حيز التنفيذ، يطرح معه التساؤل حول مدى مواكبة هذا النص التشريعي للتطورات المتسارعة التي يعرفها مجال المالية العامة، والمرتبط بشكل وثيق بالدورة الاقتصادية، ومدى استيعابه للأدوار الجديدة التي تلعبها الأداة الضريبية خاصة على مستوى تشجيع الاستثمارات الداخلية والخارجية، حيث تشكل الضمانات الضريبية محفزا أساسيا لجلب رؤوس الأموال والتنافسية الاقتصادية، خاصة في ظل تخبط العالم في أزمة مالية واقتصادية منذ سنة 2008، أرخت بضلالها على اقتصاديات معظم الدول عبر العالم، مما جعل من توفير الاعتمادات المالية رهانا لا محيد عنه لاستمرار الدولة ومقاومتها لتداعيات الأزمة.

هذا، ويمتاز التشريع الضريبي المغربي عموما بمرونة كبيرة تكمن بالأساس في إدخال تعديلات مستمرة عليه لمواكبة المستجدات الاقتصادية والاجتماعية، الشيء الذي يجعل القانون الضريبي يتسم بعدم الاستقرار، في ظل وجود العديد من الصعوبات التي لا تساعد على فهم واستيعاب مقتضياته لدرجة يعتبر معها تشريعا معقدا، لارتباطه من جهة، بمجالات أخرى كالمحاسبة والعلوم المالية والاقتصادية بشكل عام، ولكثرة إحالات النصوص الضريبية سواء بعضها على بعض، أو على العديد من التشريعات الأخرى من جهة ثانية.

هذا، وقد عرف المغرب منذ سنة 2011 جيلا جديدا ومتقدما من الإصلاحات السياسية والمؤسساتية أسست لها التعديلات الدستورية العميقة، التي وسعت من مجال الحقوق والحريات، غير أن تنزيل هذه الإصلاحات الكبرى يحتاج في ذات الوقت لموارد مالية متزايدة، مما يجعل من العلاقة الضريبية محور الرحى، باعتبارها أساس تمويل ميزانية الدولة، مقابل كونها مرآة حقيقية تعكس علاقة الملزم /المواطن بالدولة، وبالتالي فإن المقاربة التحفيزية تظل الأسلوب الأكثر نجاعة لحمل مديني الدولة على أداء ما بذمتهم، ذلك أن أسلوب الإكراه والجبر، فبالإضافة إلى آثاره السلبية على مستوى موارد الإدارة الضريبية

سواء البشرية أو المالية والتقنية، فإنه يؤثر بشكل كبير على العلاقات الاقتصادية والاجتماعية داخل المجتمع، ولا يساهم في ضمان استقرار رؤوس الأموال وتناميها.

هذا، وقد طالت الإصلاحات الدستورية تعزيز مكانة السلطة القضائية واستقلاليتها[66]، مما يتيح من حيث المبدأ ضمانات إضافية لفائدة مديني الدولة سواء في التطبيق السليم للقانون الضريبي، أو من خلال تفسيره تفسيرا يراعي خصوصيات العلاقة الضريبية، ويتطور مع تطور العمل القضائي الإداري.

## ثالثا: إشكالية الموضوع.

إذا كان أداء الدين الضريبي يشكل التزاما تضامنيا وواجبا تقتضيه المساهمة في تنمية البلاد، فإن المبدأ العام هو الأداء الحبي لهذا الدين، والذي يحفظ في ذات الوقت كرامة المدين، ويساهم في انخراطه كشريك في تمويل المشاريع العمومية، ذلك أن تدخل الإدارة الضريبية عن طريق وسائل الجبر والإكراه يقتضي أن يتم في الحدود التشريعية المرسومة إليه وفي نطاقها الضيق.

هذا، وإذا كانت المرحلة الحبية التي نص عليها المشرع الضريبي على غرار باقي التشريعات المقارنة، تستهدف تمكين المدين من مجموعة من الضمانات سواء تلك المتعلقة بتنويع طرق ووسائل الأداء الضريبي، من جهة، وتخويله مدة زمنية للوفاء بهذه الديون دون الحاجة إلى اللجوء إلى وسائل الجبر، من جهة أخرى، فإن هذه الضمانات وإن كان تقريرها يخدم أيضا مصلحة الإدارة الضريبية من خلال تمكينها من المستحقات الضريبية داخل أجل معقول، فإنها لا تخلو من مجموعة من الاستثناءات والحدود التشريعية التي تمكن الإدارة الضريبية من التدخل وفق ما قد يبدوا لها أنه تماطلا في التنفيذ، كما أن تلك الإمكانيات المتاحة للمدين من أجل تعطيل أداء الدين الضريبي إما بقوة القانون أو بالنظر لظروفه الاقتصادية والمالية، تقابلها سلطات أخرى تتمتع بها الإدارة الضريبية سواء في ضمان استحقاق الدين الضريبي، أو في تقدير الظروف التي يمر بها المدين وبالتالي تحكمها بشكل كبير في قبول هذه الإمكانيات علما أنها لا تهدد دائما

[66]- في ظل الدساتير السابق للمملكة لم تكن الإشارة إلى عبارة السلطة القضائية إلا في خضم التعديلات الدستورية لسنة 2011، حيث ينص الفصل 107 من الدستور على أنه: " السلطة القضائية مستقلة عن السلطة التشريعية وعن السلطة التنفيذية. الملك هو الضامن لاستقلال السلطة القضائية".

ضمانة الوفاء بالدين الضريبي، بل تساهم بشكل أو بآخر في تطبيع العلاقة بين الإدارة الضريبية من جهة، والمواطنين وكذا المقاولات من جهة أخرى.

أما المرحلة الجبرية، في استخلاص الدين الضريبي، فإنها تعبر بشكل صريح عن سيادة القانون الضريبي الذي يستمدها من سيادة الدولة، حيث تتدخل الإدارة الضريبية من خلال تفعيل مجموعة من الإجراءات والمساطر السيادية، دون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء إلا في حدود معينة، وبالتالي تبقى ضمانات المخاطبين بهذه الإجراءات موضع تساؤل خاصة في ظل ما يطبع التشريع الضريبي في أحيان كثيرة من جنوح نحو تأمين أداء الدين الضريبي، على حساب التوازن الذي يتعين مراعاته، خاصة وأن الطابع المجرد للقانون الضريبي لا يراعي عموما حسن نية المدين إلا إذا تُرجمة هذه النية بتقديم ضمانات مادية لتأمين أداء الدين الضريبي، وهي الحالة التي قد لا يتوفر عليها المدين دائما، خاصة وأن هذه الإجراءات الجبرية تمتد إلى الأغيار المتعاملين مع المدين الأصلي/الملزم، وهو ما يوسع من خطر الإجراءات الجبرية إلى أشخاص غير مخاطبين في الأصل بالدين الضريبي وغير متمتعين بالمرحلة الحبية التي طبعت علاقة الملزم بالإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى هذه الإجراءات الجبرية.

واستناد إلى ما سبق، فإذا كان التشريع الضريبي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية والنصوص المحال عليها، قد حاول تمكين الإدارة الضريبية من آليات متنوعة من أجل التدخل والإجبار، في الحدود المرسومة لها قانونا، فإنه في مقابل ذلك، فإن اللجوء إلى القضاء الإداري يشكل ضمانة حقيقية تعزز من مشروعية تدخل الإدارة الضريبية وتقويم عملها، خاصة في ظل السلطات التي يتمتع بها هذا القضاء، سواء الاستباقية منها، من خلال فحص شكليات الدعوى، والرقابة الاستعجالية والوقتية التي يمارسها، أو عن طريق فحص موضوعها وجوهرها.

لذلك، يحق لنا التساؤل حول مدى مراعاة التشريع الضريبي لضمانات المدينين في استخلاص الدين الجبائي، سواء خلال المرحلة الحبية التي تمكنه من مساحة زمنية للتحلل من الدين الضريبي، أو من خلال المرحلة الجبرية التي تشكل تهديدا حقيقيا، خاصة وأن المتابعة الضريبية لا تقتصر على أموال المدين، بل تتعداها إلى التنفيذ على شخصه، من جهة، كما أنها لا تقف عند المدين الأصلي الذي تجمعه علاقة المديونية بالإدارة الضريبية، بل تتعداها إلى الغير استنادا إلى علاقته بهذا المدين الأصلي.

وهكذا، فإن الإشكالية المحورية للبحث تقوم على تساؤل مشروع حول مكانة المدين ضمن إجراءات الاستخلاص الضريبي، والامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، خاصة وأن مدونة تحصيل الديون العمومية لا تشكل وحدها الأساس القانوني لتدخل الإدارة الضريبية، بل تتعدد النصوص القانونية التي يمكن للإدارة اللجوء إليها للوصول إلى الدين الضريبي، وما مدى مساهمة القضاء الإداري في تكريس هذه الضمانات، في ظل السلطات الواسعة التي يتمتع بها في إطار القضاء الشامل، التي تمكنه، من حيث المبدأ، من اعتماد منهجية قضائية مستقلة سواء في تفسير النص الضريبي، أو في تطبيقه وترتيب الآثار القانونية على ذلك.

واستنادا إلى هذه الإشكالية المحورية، يمكن طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التي سنحاول الإجابة عنها بين ثنايا هذه الدراسة ويتعلق الأمر أساسا بما يلي:

- إلى أي حد استطاع المشرع المغربي إيجاد التوازن الإيجابي بين ما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتيازات وبين متطلبات تكريس الحماية القانونية للمدين من كل تجاوز أو تعسف في استعمال السلطة الضريبية، لتمكين خزينة الدولة من موارد مالية مشروعة وفق الترخيص المالي والقواعد القانونية والمحاسباتية ؟
- إلى أي حد يخول التشريع الضريبي المغربي للمدين ضمانات قانونية كافية من أجل تأمين الأداء الحبي للدين الضريبي في أحسن الظروف، ووفق مقاربة تحفيزية تحد من اللجوء إلى أساليب الإكراه والجبر وتساهم في التشجيع على الأداء الطوعي في إطار تكريس مفهوم المواطنة الملتزمة ؟
- ما مدى اعتبار اللجوء إلى "تعطيل" أداء الدين الضريبي في إطار المشروعية الضريبية حقا مخولا للمدين يمكن التشبث به، مراعاة لظروفه الاقتصادية والمالية، في ظل الاستثناءات الكثيرة التي ترد على هذه الإمكانية تأمينا لأداء الدين الضريبي أولا ؟
- هل تشكل الإجراءات الجبرية لاستخلاص الدين الضريبي تهديدا حقيقيا للضمانات المقررة لفائدة المدينين، أم أن الأمر يقتصر على ضمانات من نوع خاص تتلائم مع المرحلة الجبرية التي تعبر عن عدم التزام المدين بواجب الأداء داخل الأجل ؟
- إلى أي حد استطاع المشرع المحافظة على مقاربة تحفيزية خلال المرحلة الجبرية للاستخلاص تمكن من أداء المدين للدين الضريبي وبالتالي إنهاء وسيلة الجبر ما دامت تحققت الغاية منها ؟

- إلى أي حد استطاع المشرع وضع قواعد قانونية ومسطرية متميزة في متابعة الأغيار الحائزين لأموال المدين الأصلي، والمتضامنين معه، تراعي في نفس الوقت خصوصية هذه المتابعة، في ظل انتفاء علاقة المديونية الفعلية بين هذه الفئة وبين الإدارة الضريبية، ومدى تأثير ذلك على العلاقة الاجتماعية والمالية التي تجمع المدين الأصلي بالمتعاملين معه من الأغيار؟
- إلى أي حد يمكن للمقاربة التعاقدية في استخلاص الديون الضريبية إصلاح الآثار السلبية التي قد تنجم عن تطبيق التشريع الضريبي خاصة في متابعة الغير، أم أن الطبيعة القانونية للتشريع الضريبي لا تسمح بتغيير قواعده إلا بموجب القانون؟ خاصة وأن القوانين المالية السنوية والتعديلية، تتيح من حيث المبدأ السرعة والنجاعة التي تمكن من مواكبة التشريع الضريبي لمختلف المستجدات والإجابة على مختلف الإشكاليات.
- إلى أي حد استطاع القضاء الإداري تأمين الضمانات القانونية المخولة للمدين بموجب القانون الضريبي رغم طابعه المسطري والتقني من خلال المنهجية التي يعتمدها في الرقابة القضائية ؟
- هل استطاع القضاء الإداري تمكين المدين من ضمانات إضافية في الاستخلاص الضريبي لا تمس بحقوق الخزينة، سواء من خلال اعتماد التشريع الضريبي أو بالارتكاز على القوانين الأخرى ؟
- إلى أي حد استطاع القضاء الإداري تكريس اجتهادات قضائية مستقرة ورصينة تمكن من عقلنة عمل الإدارة الضريبية والحفاظ على الضمانات المخولة للمدين في أداء الدين الضريبي، وما مدى تفاعل المشرع والإدارة الضريبية مع هذه الاجتهادات في تطوير التشريع والعمل الإداري المرتبطين بالاستخلاص الضريبي ؟

هكذا، وعلى ضوء الإشكالية المحورية والتساؤلات المتفرعة عنها سوف حاولنا مقاربة الموضوع من خلال الاعتماد على مجموعة من المناهج.

## رابعا: المناهج المعتمدة.

انطلاقا من القناعة الراسخة حول أهمية المنهج في المقاربة العلمية والموضوعية لإشكالية البحث، فقد حاولنا تسخير المنهج القانوني من خلال استحضار مختلف المعطيات القانونية والاجتهادات القضائية، كأرضية أساسية نحو استعمال المنهج التحليلي، بغاية تحليل هذه المعطيات وإعادة تركيبها، مع إبداء

الملاحظات والاستنتاجات بشأنها واستعراض النتائج المتوصل إليها، مستعينين في ذلك بالمنهج المقارن، سواء على مستوى مقارنة المقتضيات المرتبطة بموضوع الدراسة في التشريع الضريبي السابق، أو على صعيد مقاربته على مجموعة من الأنظمة والتجارب المقارنة، سواء العربية منها خاصة التجربة الجزائرية، التونسية، المصرية واللبنانية وغيرها، أو على صعيد بعض التجارب الأوربية لاسيما التجربة الفرنسية تشريعا وقضاء بالنظر للارتباط التاريخي الذي جعل من المشرع والاجتهاد القضائي المغربيين يستلهمان مجموعة من المبادئ والأحكام من هذه التجربة.

## خامسا: خطة البحث.

انطلاقا من الإشكالية المحورية للموضوع والتساؤلات المتفرعة عنها، فقد ارتأينا اعتماد الخطة التالية:

**الباب الأول**: نتناول خلال هذا الباب الضمانات القانونية للمدين من جانبين رئيسيين يتعلق الأول منهما بمتطلبات الحماية التي تتجسد من حيث المبدأ من خلال تخويل المدين إمكانية أداء الدين الضريبي بشكل حبي مع تمكينه وفق مجموعة من الطرق والوسائل التي تحفظ للمدين كرامته، وتخويله مساحة زمنية من أجل أداء ما بذمته من ديون ضريبية، من جهة، أما من جهة ثانية، تخويله إمكانية تعطيل الدين الضريبي سواء بقوة القانون عند تقادم الدين الضريبي أو عندما تواجهه صعوبات مالية، أو بإرادته من خلال إمكانية استعطاف الإدارة الضريبية، أو تقديم المطالبة النزاعية، وما تنطوي عليه هذه الإمكانية – تعطيل الأداء–، من طابع استثنائي لا يرقى للمقاربة التحفيزية التي تحول دون اللجوء إلى الإجراءات الجبرية رغم ما لها من آثار سلبية سواء على صعيد علاقة المدين بالإدارة الضريبي، أو على مستوى المنظومة الاجتماعية والاقتصادية عموما.

وهكذا، فإن لجوء الإدارة الضريبية لإجراءات الاستخلاص الجبري لا يمكن اعتباره غاية في حد ذاته وإنما وسيلة استثنائية للوصول إلى الدين الضريبي بأقل التكاليف الممكنة، من خلال الضغط على المدين في إطار المشروعية، سواء كان مدينا أصليا، أو غيرا حائزا ومتضامنا معه، وهو ما يزيد من أهمية استحضار ضمانات المدين خاصة في ظل التداعيات السلبية التي ترتبت على اللجوء إلى مسطرة متابعة الغير مما دفع إلى الاتجاه نحو مقاربة تعاقدية وتوافقية، من جهة، من أجل الوصول إلى الديون الضريبية بين

يدي الغير دون المساس بهذا الأخير باعتباره أجنبيا عن العلاقة الضريبية، ومن جهة أخرى، لتجاوز التداعيات الاقتصادية والمالية الناجمة عن متابعة الأغيار.

**الباب الثاني**: خلال هذا الباب سنحاول مقاربة التدخل القضائي في حماية الضمانات المقررة لفائدة المدينين، من جهة، من خلال المنهجية الاستباقية التي يعتمدها القضاء الإداري في التعاطي مع دعوى الاستخلاص الضريبي، التي تعبر عن محاولة السلطة القضائية إعادة الاعتبار إلى المشروعية الضريبية بمفهومها الواسع وتجاوز العراقيل الشكلية والمسطرية من أجل الرقي بالمنازعة الضريبية إلى مستوى موضوعي يضمن حماية حقيقية للمدينين، وكذا مواكبة الإدارة الضريبية من أجل استخلاص مشروع لديونها المستحقة، أما من جهة ثانية، فإن تجسيد المنهجية الاستباقية يبدو جليا من خلال تدخل القاضي الإداري في شقه الاستعجالي عبر تمكين المدين من حماية مؤقتة وظرفية في انتظار الحسم النهائي في مشروعية المتابعات الضريبية سواء أمام الإدارة أو أمام قاضي الموضوع، بل تمتد هذه المنهجية إلى عدم اكتفاء القضاء الإداري الاستعجالي بوقف إجراءات الاستخلاص الضريبي، إلى رفعها كلما تبين له أن مجريات العدالة تقتضي ذلك.

وهكذا، فإن هذه المنهجية الاستباقية تسمح بتدخل قضائي في فحص موضوع الدعوى بشكل أكثر فعالية من خلال اعتماد سلطة القاضي الإداري في تقييم مدى احترام الإدارة للقانون الضريبي في تدخلاتها، من جهة، وكذا تفسير هذا القانون في الاتجاه الذي يوفر الحماية القضائية للمدينين تاركا للإدارة الضريبية إمكانية إعادة هذه المسطرة بشكل مشروع من أجل القول بأحقيتها في الوصول إلى الدين الضريبي، وهو ما يجعل من تدخل القضاء الإداري لا يهدد المردودية الضريبية، وإنما يساهم في تقويمها في اتجاه احترام مبدأ المشروعية، لما فيه من ضمان للأمن القانوني والقضائي ومساهمته في تشجيع الاستثمار وبالتالي توفير المناخ الملائم لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

# الباب الأول:

# الضمانات القانونية للمدين بين متطلبات الحماية وهاجس المردودية.

إن الحديث عن الضمانات القانونية التي يتمتع بها المدين خلال مرحلة الاستخلاص الضريبي، في ظل ما تتمتع به الإدارة الضريبية من سلطات واسعة تجاه المدينين عموما و التي تمكنها من متابعتهم بوسائل الجبر والإكراه التي تمس بأموالهم وممتلكاتهم كما تمس بشخصهم، يجعل من مطلب تحقيق التوازن بين طرفي العلاقة من المنطلق التشريعي، مسألة جديرة بالدراسة حيث تمكننا من الوقوف عند مدى مراعاة المشرع المغربي لمبدأ التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية انطلاقا من توفير الضمانات الكافية التي تمكن في ذات الوقت من تمكين الخزينة العامة من مستحقاتها الضريبية المشروعة، دون الإجهاز على كرامة المدين، في إطار مقاربة تحفيزية تقوم على تعزيز مبدأ الالتزام التلقائي.

ومن هذا المنطلق، سنحاول أن نقارب من خلال هذا الباب الأول، طبيعة الضمانات القانونية المخولة للمدين ومدى توجه المشرع الضريبي نحو حمايتها من جهة، دون أن يكون لهاجس المردودية آثارا سلبية على هذه الضمانات، انطلاقا من كون المرحلة الجبية تعتبر من حيث المبدأ ضمانة أساسية لحماية المدين (القسم الأول)، في حين تشكل المرحلة الجبرية خطورة على هذه الضمانات بالنظر للإمكانيات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في الجبر والإكراه، والتي لا تقف عند المدين الأصلي بل تتعداه إلى الغير أيضا (القسم الثاني).

# القسم الأول:

# المرحلة الحبية لأداء الدين الضريبي كضمانة جوهرية لفائدة المدين.

تعتبر المرحلة الحبية للدين الضريبي إحدى الضمانات الأساسية التي يمكن تسجيلها لفائدة الملزم، حيث جعلتها التشريعات الضريبية كأصل لاستخلاص الديون الضريبية باعتبارها مستحقة الأداء تلقائيا خلال أجل معين دون إرغام أو جبر، وذلك لكونها تحافظ على علاقة طبيعية بين الملزم و الإدارة الضريبية، فتجعل من الأول شريكا في تمويل المشاريع العمومية[67].

والمرحلة الحبية لأداء الدين الضريبي تقوم على أساس وعي المواطن الملزم بالمسؤولية و روح المواطنة التي تتجسد بأرقى صورها من خلال تحويل الأموال الخاصة إلى الملكية العمومية والمشتركة، مما يضفي على علم المالية طابعا إنسانيا مهما[68].

هذا، وقد تأكد هذا المبدأ في التشريعات المعاصرة التي أولت أهمية كبير أداء الالتزام الضريبي بشكل طوعي، فمع الثورة الفرنسية سنة 1989 تم التنصيص على هذا المبدأ من خلال مقتضيات المادة 14 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن لنفس السنة، والذي يشكل إحدى الأسس والمرجعيات التي قام عليها الدستور الفرنسي لسنة 1946 وكذا دستور الجمهورية الخامسة لسنة 1958[69]، وهو نفس المبدأ الذي تضمنته جل الدساتير المعاصرة[70].

---

[67] -***Maurin Almeida Falcao***, *les relations entre l'administration et les contribuables au Brésil, l'administration de l'impôt en France et dans le monde, L'HARMATTAN, 2008, Paris, page 105.*

[68] – **المصطفى منار**، الاقتطاع الضريبي والعدالة الاجتماعية، دون ذكر دار النشر، سنة 2005، ص 1.

69- *Voir : la Constitution Française du 4 octobre 1958 en vigueur, à jour de la revision constitutionnelle du 23 juillet 2008, Preamble, page 1.*
*http://www.conseil-constitutionnel.fr/*

[70]- *Voir : les articles 145 à 162 de la Constitution Fédérale Brésilien de 1988.*

أما في المغرب، فإن مبدأ الأداء التلقائي للديون الضريبية تجسد من خلال أول دستور للمملكة سنة 1962 وإلى غاية دستور سنة 1996[71].

وعلى المستوى التشريعي، فقد جعلت مدونة تحصيل الديون العمومية من الأداء التلقائي، في مفهومه الضيق، الأسلوب الأول لأداء الديون الضريبية، حيث حصرته في الحقوق الواجب دفعها نقدا، وكذا بواسطة أساليب أخرى خاصة تصريح الملزمين بالنسبة للضرائب المصرح بها، أو بموجب أوامر المداخيل الفردية أو الجماعية، أو جداول و قوائم الإيرادات[72].

وتعزيزا لمبدأ الأداء التلقائي للدين الضريبي كضمانة للملزمين، فإن المشرع جعل من التعدد سمة أساسية في أسلوب أداء الدين الضريبي، كما سمح للمدين بتبرئة ذمته تجاه الإدارة الضريبية على أقساط في إطار مراعاة ظروفه الاقتصادية و الاجتماعية.

[71]- بالنسبة لدستور سنة 1996 الذي جاءت في ظله مدونة تحصيل الديون العمومية، فقد نص من خلال مقتضيات الفصل 17 منه على أنه: "على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية لإحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور"، و هو الدستور المعدل سنة 2011، حيث تضمنت مقتضيات الفصل 39 منه نفس التنصيص.

[72]- المادة 4 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

# الفصل الأول:

# الأداء الحبي للدين الضريبي.

يقصد بالأداء الحبي للدين الضريبي تنفيذ الالتزام الضريبي الحاصل بذمة الملزم بشكل رضائي وبمبادرة منه لدى الإدارة الضريبية، بكل الوسائل المنصوص عليها في القانون أو الاتفاق[73]. وقد حددت مدونة تحصيل الديون العمومية من خلال المادة 20 منها مجموعة من الوسائل التي يمكن للمدين بواسطتها التحلل من الدين الضريبي، وهو ما يمكنه من اختيار الأسلوب الملائم لوضعيته ولنشاطاته الاقتصادية (المبحث الأول).

هذا ويشكل تمكين المدين من مساحة زمنية خلال هذه المرحلة إحدى الضمانات الأساسية من حيث المبدأ، إلا أن مقاربة المشرع لهذه المرحلة لم تخل من أساليب العقاب والجزاء جراء تخلف أو تأخر المدين عن الأداء دون مراعاة نيته في ذلك، وكذا ظروفه الاقتصادية والمالية (المبحث الثاني).

## المبحث الأول: طرق ووسائل الأداء الحبي للدين الضريبي.

يمكن أداء الدين الضريبي من قبل المدين عن طريق الأداء التلقائي أو بواسطة التصريح وكذا بموجب أوامر المداخيل سواء الفردية منها أو الجماعية. وقد اعتمد المشرع المغربي على معيار نوعية الديون الضريبية في تحديد هذا الأسلوب تارة، وعلى معيار وسيلة الأداء نفسها تارة أخرى، وهو ما يشكل غموضا من منظورنا يتعين توضيحه داخل النص القانوني (المطلب الأول).

هذا، وقد حاول المشرع الضريبي تنويع الوسائل التي تمكن المدين من التحلل من الدين الضريبي مراعاة لطبيعة المعاملات المالية وفي إطار توفير إمكانيات أكثر ملائمة لكل مدين على حدا (المطلب الثاني).

---

[73]- تنص المادة 320 من قانون الالتزامات والعقود على أنه "ينقضي الالتزام بأداء محله للدائن وفقا للشروط التي يحددها الاتفاق والقانون".

## المطلب الأول: طرق الأداء الحبي للدين الضريبي.

إذا كان الهدف من إقرار التشريعات الضريبية للمرحلة الحبية هو تمكين الخزينة العامة من المستحقات الضريبية دون الحاجة إلى وسائل الإكراه، فإن التوجه نوح تنويع طرق الأداء الحبي يخدم من حيث المبدأ مصلحة المدين أيضا من خلال الحفاظ على كرامته في أداء الدين الضريبي سواء من خلال مبادرته التلقائية (الفرع الأول)، أو بناء على سند تنفيذي مشروع يجسد مشروعية المطالبة بالأداء (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: مبادرة المدين في أداء الدين الضريبي.

تشكل مبادرة المدين في أداء الدين الضريبي تعبيرا صريحا عن المواطنة الجبائية، حيث عمل المشرع المغربي على تفعيل هذه الآلية الحبية انطلاقا من تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمدين، سواء تعلق الأمر بأداء الدين الضريبي تلقائيا (الفقرة الأولى)، أو من خلال أداءه بناء على تصريح (الفقرة الثانية).

#### الفقرة الأولى: الأداء التلقائي للدين الضريبي.

يعتبر الأداء التلقائي وسيلة مستحضرة للتحلل من الالتزام الجبائي، ويعبر هذا الأسلوب أكثر من غيره على المقاربة المعتمدة كمبدأ عام على الحفاظ على كرامة المدين من جهة، وتمكين الخزينة من حقوقها المالية بأقل التكاليف وفي أسرع الآجال من جهة أخرى، وذلك بمبادرة من المدين، دون الحاجة إلى إعلام أو مطالبة ما دام الالتزام الضريبي محدد سلفا في النص القانوني[74].

وفي تعبير منها على أهمية هذا الأسلوب، أشارت إليه مدونة تحصيل الديون العمومية كأول وسيلة، إلا أن المقاربة التي اعتمدها المشرع تضفي عليه نوعا من الغموض والخلط بين الأداء التلقائي كأسلوب للتحلل من الدين الضريبي وكذا باعتباره إحدى الوسائل المقررة للأداء.

وفي هذا الإطار، اعتبرت المادة 4 المشار إليها أعلاه، أنه " تستوفي الديون العمومية: عن طريق الأداء التلقائي بالنسبة للحقوق الواجب دفعها نقدا"، والحال أن جميع طرق الأداء المشار إليها في نفس

---

[74]- **عبد الغني خالد**، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، دون ذكر دار النشر، سنة 2002، ص 224.

المادة يمكن أداؤها نقدا بصريح المادة 20 من نفس المدونة، ذلك أن طريقة الأداء لا يمكن اعتمادها لتحديد أسلوب الأداء، بل يتعين اعتماد معيار واضح ودقيق يتعلق بنوعية الضرائب والديون العمومية.

وما يزيد الفقرة الأولى من المادة 4 أعلاه غموضا هو اعتماد المشرع أسلوب العمومية، حينما أورد عبارة "الحقوق" و التي تتضمن جميع أنواع الديون سواء منها الضريبية أو غير الضريبية، كما تشمل أصل الدين و ما قد يترتب عليه من فوائد و زيادات في التأخير، و هو ما قد يؤثر على أسلوب الأداء التلقائي للديون الضريبية باعتباره إحدى الضمانات الأساسية المقررة لفائدة الملزم.

أما بالنسبة للمشرع الفرنسي، فقد اعتمد معيار نوعية الضرائب، فإذا كان يميز بين الديون العمومية التي يتم استخلاصها بواسطة محاسبي الخزينة (الضريبة على الدخل، الضريبة على الشركات والضرائب المحلية المباشرة) وكذلك تلك الموكولة إلى محاسبي المديرية العامة للضرائب (الرسوم المتعلقة برقم الأعمال، حقوق التسجيل والتمبر، وبعض الضرائب المباشرة التي لا يتم استخلاصها وفق الأسلوب الأول)، فقد حصر أسلوب الأداء التلقائي للدين الضريبي في الديون التي يتم استخلاصها من قبل محاسبي الإدارة العامة للضرائب و هي أكثر الديون الضريبية انتشارا في فرنسا[75].

أما المشرع المصري، فقد اعتمد نفس المعيار المشار إليه أعلاه، حينما نص من خلال المادة 102 من قانون الضريبة على الدخل أن دين الضريبة يكون واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون الحاجة إلى المطالبة في مقر المدين، على أن مبادرة الإدارة لاستخلاص نفس الضريبة لا يأتي إلا بعد تخلف الملزم عن الأداء أو برسم الزيادات في التأخير[76].

وتجدر الإشارة إلى أن المعيار المعتمد من قبل المشرع المصري يتماشى مع طبيعة النظام الضريبي لهذا البلد الذي يجعل لكل ضريبة على حدا القواعد العامة لفرضها واستخلاصها.

هذا، وقد حاول المشرع الضريبي المغربي من خلال مقتضيات المدونة العامة للضرائب السير في نفس الاتجاه، و ذلك بوضع القواعد العامة والخاصة المتعلقة بربط الضريبة، والاكتفاء بالقواعد العامة في مجال التحصيل مع الإحالة على مدونة تحصيل الديون العمومية.

---

[75]- ***Jacques Crosclaude, Philippe Marchessou****, procedures fiscales, Dolloz, 1998, pp : 70-71.*

[76]- المادة 103 من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، منشور بالجريدة الرسمية المصرية عدد 33 تابع في 9 يوليوز 2005.

وهكذا، فإن الأداء التقائي بالنسبة للضريبة على الدخل، يتم بصفة تلقائية فيما يخص مبلغ الحد الأدنى[77]، كما تشمل الضريبة المستحقة على البائع والمتعلقة بالأرباح أو الحقوق العينية أو القيم المنقولة[78].

## الفقرة الثانية: الأداء عن طريق التصريح.

يشكل الأداء بواسطة التصريح إحدى الوسائل التي اعتمدتها التشريعات الضريبية العصرية[79] والتي تتيح للملزم إمكانية تقدير المادة الضريبية بشكل تلقائي، وإحالة الأمر على الإدارة الضريبة من أجل تحديد المبالغ المستحقة الأداء على ضوء ما صرح به.

ويشكل هذا الأسلوب إحدى الضمانات الأساسية سواء في تقدير وعاء بعض الديون الضريبية وكذا استخلاصها، حيث يساهم هذا الأسلوب، من حيث المبدأ، في ضمان الخضوع التلقائي للقانون الضريبي وأداء الدين بصفة طوعية واختيارية، وهو وسيلة أساسية من وسائل تطبيق المبدأ المتعلق بالتعبير الحر عن الرغبة في تقبل المساهمة في النفقات العمومية[80].

هذا ويشكل التصريح أو الإقرار الضريبي، وسيلة أساسية تتيح للإدارة الضريبية الوقوف عند وجود المادة الخاضعة للضريبة، وتقدير مكوناتها واحتساب مبلغها، وكذا التأكد من صحة المعلومات المرتبطة بها، حيث يشكل تقديمها للإدارة الضريبية حجة على الملزم لا يمكن التراجع عنها إلا في حالة الغلط، أو إهمال بعض الدخول الخاضعة للضريبة.

هكذا، فقد نصت الفقرة الثانية من المادة 4 من مدونة تحصيل الديون العمومية أنه: " تستوفى الديون العمومية بواسطة تصريح الملزمين بالنسبة للضرائب المصرح بها"، و يقصد بهذه الأخيرة تلك

---

[77]- يعتبر حدا أدنى للضريبة مبلغ الضريبة الدنيا الذي يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل دفعه ولو في غياب ربح (المادة 144 من المدونة العامة للضرائب).

[78]- المادة 173 من المدونة العامة للضرائب.

[79]- يذهب بعض الباحثين إلى أن هذا الأسلوب قد عرف منذ أوائل القرن 14 حيث كان المنتخبون يعينون محصلي الرسوم المقررة مدعومين بمجموعة من الأعيان لتلقي التصريحات الشفوية الملزمين حول ثرواتهم، ففي حالة الاقتناع به يتم اعتماده في احتساب الضريبة، أما في حالة العكس يحال الملزم على نخبة المنتخبين لمواجهته باليمين.

للمزيد: **محمد شكري**، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 49، ص 134.

[80]- **محمد السماحي**، مسطرة المنازعة في الضريبة، دار أبي رقراق للطباعة و النشر، الطبعة الثانية، لسنة 2003، ص 26.

الضرائب المباشرة التي أخضعها المشرع المغربي لنظام التصريح منذ الإصلاح الجبائي لسنة 1984[81]، ويتعلق الأمر بالضريبة على الشركات، الضريبة على الدخل، وكذا الضريبة على القيمة المضافة، وهو نفس النظام الذي طبق لاحقا على النظام الجبائي المحلي[82].

وتجدر الإشارة، إلى أن المبدأ نفسه ذلك الذي يحكم أسلوبي الأداء التلقائي والأداء بواسطة الإقرار، يتعلق الأمر أساسا بالمبادرة التلقائية للملزم بالأداء، والاعتراف الصريح بالمديونية تجاه الخزينة العامة.

وقد نظمت المدونة العامة للضرائب مسطرة الإقرار بخصوص الضرائب الرئيسية، فبالنسبة للضريبة العامة على الدخل، فقد أتاحت المدونة للملزمين فرصة تقديم إقراراتهم، و ذلك عن طريق توجيه رسالة مضمونة الوصول إلى المفتش الخاضعين له، تتضمن إقرارا بمجموع دخلهم المحقق خلال السنة السابقة، يتم تحريره وفق مطبوع نموذجي طبقا للشروط المنصوص عليها في المادة 82 من المدونة العامة للضرائب.

هذا، وقد سار المشرع المصري في نفس الاتجاه، حيث نصت المادة 82 من قانون الضريبة على الدخل، على أنه " يلتزم كل ممول أن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقرارا ضريبيا سنويا على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون (...)".

وفي هذا الإطار، لا بد من الإشارة إلى أن المشرع المصري كان أكثر دقة و وضوحا من خلال الإشارة إلى مجموعة من المعطيات التي تعطي الإقرار طابع الجدية والمصداقية من الناحيتين القانونية والمحاسباتية، حيث أتاحت المادة 83 من القانون السالف الذكر، إمكانية تقديم الإقرار وتوقيعه من قبل الممول نفسه أو من يمثله قانونا، أما إذا أعد هذا الإقرار وتم توقيعه من قبل محاسب مستقل فيتعين تضمين توقيعه مع المسؤول أو ممثله القانوني تحت طائلة بطلان الإقرار.

---

[81]- الظهير الشريف رقم 1.83.83 الصادر في 23 أبريل 1984 القاضي بنشر القانون الإطار رقم 3/83 المتعلق بالإصلاح الجبائي.

[82]- القانون رقم 30-89 الصادر بتاريخ 21 نونبر 1989 المتعلق سن نظام الضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، والذي حل محله، الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 30 نوفمبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، جريدة رسمية عدد 5583 بتاريخ 2007/12/03.

وتجدر الإشارة إلى أن تحديد المقتضيات السالفة الذكر في النص القانوني لها أهمية بالغة في تحديد المسؤوليات، خاصة وأن الإقرارات الضريبية لها طابع تقني ومحاسباتي محض، وهو أيضا ما يسهل التواصل بين الإدارة الضريبية و الملزم، ولهذه الأسباب أضافت المادة 83 من قانون الضريبة على الدخل المصري أنه:" وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين و المراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص متى تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنويا".

هذا، وإذا كان المبدأ العام هو تقديم الإقرار من قبل الملزم، فإنه في حالة وفاته فإن المشرع المغربي يلزم المستحقين عنه بتقديم الإقرار وفق نفس الإجراءات السالفة داخل أجل الثلاثة أشهر التالية لتاريخ الوفاة[83].

وإذا ما قارنا هذا المقتضى بما أورد المشرع المصري في نفس الإطار، نجد أن هذا الأخير نص على نفس المبدأ إلا أنه حدد بشكل دقيق المستحقين على الملزم من خلال الإشارة إلى الورثة أو وصي التركة أو المصفي، وهو ما يبدد بعضا من الغموض الذي يمكن أن يعتري عبارة " المستحقين عن الملزم " المنصوص عليها من خلال المدونة العامة للضرائب المغربية.

أما إذا لم يبق للملزم موطن ضريبي بالمغرب، فإنه يقدم إقراره بمجموع الدخل خلال الفترة الخاضعة للضريبة[84] وذلك قبل مغادرته للبلاد بثلاثين يوما على أبعد تقدير، وهو نفس المقتضى الذي أورده المشرع المصري، إلا أننا نلاحظ أن هذا الأخير كان أكثر حرصا على إقرار المزيد من الضمانات لفائدة الملزم حينما اعتبر أن الانقطاع المفاجئ والخارج عن إرادة الملزم لا يخضع للأجل المحدد في 60 يوما قبل مغادرة البلاد[85].

وعموما، فإذا كان الأداء التلقائي بواسطة تصريح الملزم بالدين الضريبي والأداء على أساس تصريحه، إحدى الضمانات الأساسية المقررة لفائدة المدين، فإنه يمكن أيضا من تمويل خزينة الدولة بأقل التكاليف،

---

[83]- المادة 85 من المدونة العامة للضرائب.

[84]- الفقرة الثانية من المادة 27 من المدونة العامة للضرائب.

[85]- المادة 83 من قانون الضريبة على الدخل المصري المشار إليه سابقا.

بالإضافة إلى مساهمته في تفادي ظاهرة التهرب الضريبي، خاصة في بعض الأنواع من الضرائب التي تعرف أكثر من إقرار خلال نفس السنة المحاسبية[86]، بما يعرف بالتسبيقات والتسبيقات الاحتياطية[87].

## الفرع الثاني: السندات التنفيذية كضمانة لمشروعية أداء الدين الضريبي.

لما كان الأداء التلقائي إلى جانب الأداء بواسطة تصريح الملزم، لا يحتاجان إلى صدور سندات تنفيذية عن الآمر بالصرف، متمثلة أساسا في أوامر المداخيل، لكونهما يقومان على مبادرة الملزم، فإن صدور السند التنفيذي يصبح أمرا أساسيا في الحالات المنصوص عليها في القوانين المحدثة للضرائب[88]، لكونها إحدى الضمانات الأساسية لمشروعية استخلاص الدين الضريبي، حيث تأخذ أوامر المداخيل عدة أشكال محددة بموجب المادة 4 من مدونة تحصيل الديون العمومية، سواء كانت جماعية أم فردية.

فبالنسبة لأوامر المداخيل الجماعية فإنها تصدر إما على شكل جداول أو قوائم الإيرادات بالنسبة للضرائب والرسوم، أو على شكل سجلات الحراسة بالنسبة إلى المداخيل وعائدات أملاك الدولة.

أما بالنسبة لإصدار المداخيل الفردية فإنه يتم إما بواسطة جداول وقوائم الإيرادات الفردية أو سندات المداخيل أو التصريح بالنسبة للجمرك، أو على شكل مستخرجات سجلات الحقوق الثابتة بالنسبة لحقوق التسجيل والتمبر، أو عن طريق الأحكام القضائية أو قرارات العجز الصادرة في حق المحاسبين العموميين[89].

### الفقرة الأولى: أوامر المداخيل كسندات للتنفيذ.

إذا كان المشرع قد جعل من التصريح بدين الضريبة هو الأصل في إطار إقرار مبدأ الثقة المتبادلة بين الملزم والإدارة الضريبية، فإنه قد منح هذه الأخيرة إمكانية استخلاص الديون الجبائية بوسيلة رضائية

---

[86] – على سبيل المثال ما نصت عليه المادة 166 من المدونة العامة للضرائب بخصوص الضريبة على الشركات.

[87] – كمال العياري، النزاعات الجبائية، نزاعات الاستخلاص والنزاعات الجبائية، مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس، سنة 2006، ص427.

[88] – **حمادة بن المختار**، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، أطروحة لنيل الدكتوراه، وحدة التكوين والبحث، القانون المدني، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط أكدال، السنة الجامعية 2005، ص 193-194.

[89] – المادة 4 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

أخرى، من خلال إصدار السندات التنفيذية التي تشكل إحدى الضمانات الحقيقية المقررة لفائدة الملزم، والتي تمكن من إضفاء المشروعية على الدين الضريبي، كما تمكن الملزم من تحديد وضعيته الضريبية تجاه الإدارة الضريبية، وكذا معرفة حقوقه والتزاماته والآجال المرتبطة بالأداء ووسائله.

هذا، وإذا كانت السندات التنفيذية تختلف من حيث الشكل حسب نوعية الدين المطالب به لفائدة الإدارة، إلا أنها تتوحد من حيث الموضوع والغاية منها، أي الوصول إلى الديون العمومية بطريقة مشروعة.

وعموما، فإن السندات التنفيذية هي قرارات إدارية تصدر عن الآمرين بالصرف قصد استخلاص الديون العمومية، حيث تجسد هذه القرارات كمبدأ عام مبدأ الفصل بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين، وقد منح المشرع بموجب القانون المالي لسنة 2008، لقباض إدارة الضرائب صفة المحاسبين المكلفين بالاستخلاص إلى جانب الدور الذي تلعبه هذه الهيئة في تحديد وعاء الضريبة وتصفيته والأمر بقبضه، وهو ما يشكل استثناء من المبدأ السالف الذكر[90].

ويعتبر القانون والالتزامات التعاقدية أبرز الأسس التي يستند عليها إصدار السندات التنفيذية قصد استخلاص الديون الضريبية حيث تصدر بمبادرة من الآمر بالصرف دون الحاجة إلى صدور حكم قضائي، عكس ما هو عليه الأمر بالنسبة للديون التي تنشأ بين الخواص.

ولما كان الجهاز القضائي هو الضمانة الأساسية في استصدار السندات التنفيذية في الديون الخاصة، فإن الامتياز الممنوح للإدارة الضريبة بموجب القانون الضريبي هو الضمانة الأساسية في استصدار السندات التنفيذية، في مقابل ما يضمنه هذا القانون أيضا، من حيث المبدأ، من ضمانات تحد من سلطات الإدارة الضريبية في استغلال هذا الامتياز حيادا عن مبدأ المشروعية، إذ نجد أن الفصل 26 من المرسوم الملكي المتعلق بالمحاسبة العمومية[91]، قد حظر على السلطات العمومية استخلاص الديون الضريبية دون سند

---

[90]- المادة 12 من الظهير الشريف رقم 1.07.211 بتاريخ 2007/12/30 بتنفيذ القانون رقم 38.07 للسنة المالية 2008، الجريدة الرسمية عدد 5591، بتاريخ 31 ديسمبر 2008، ص 4605.

[91]- المرسوم الملكي رقم330.66 بتاريخ 21 أبريل 1967 بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، كما و قع تغييره و تتميمه الجريدة الرسمية عدد 2843 بتاريخ 26 أبريل 1976، ص 810.

قانوني حيث نص على أن:" جميع الضرائب التي لم يؤذن فيها بموجب القوانين و الأنظمة و ميزانيات المداخيل تمنع منعا كليا كيفما كانت الصفة أو الإسم الذي تستخلص به".

وعلى هذا الأساس، جعل المشرع المغربي من مخالفة هذه القاعدة الآمرة بمثابة ارتشاء السلطات التي قد تأمر باستخلاصها إلى جانب المستخدمين الذين يضعون جداولها و تعريفها وجميع من يقومون باستخلاصها، وهو ما يشكل ضمانة حقيقية لفائدة الملزمين من أجل ضمان المشروعية في السند القانوني، وتتعزز هذه الضمانة بإمكانية متابعة الأشخاص من أجل جريمة الارتشاء، إلى جانب إمكانية إقامة دعوى الاسترداد على المستخلصين و القباض أو غيرهم من الأشخاص الذين قد قاموا باستيفائها، و ذلك داخل أجل ثلاث سنوات.

و مع أن مبدأ متابعة الأشخاص المسؤولة عن الاستخلاص غير المشروع يشكل ضمانة حقيقية لفائدة المدين، إلا أن الأجل الممنوح من أجل إقامة دعوى الاسترداد يطرح علامة استفهام، بحيث يقف أحيانا عائقا أمام الشخص الذي لم يكتشف الأمر إلا بعد مرور أجل ثلاث سنوات، وهو ما يستدعي تدخل المشرع لتمكين المتضرر من ممارسة هذا الحق و ذلك بتمديد هذا الأجل على الأقل إلى أربع سنوات المقررة من أجل تقادم الديون العمومية.

## الفقرة الثانية: مشروعية سريان السند التنفيذي.

إذا كانت السندات التنفيذية تشكل امتيازا للإدارة الضريبة من أجل استخلاص ديونها، فإن هذه الخاصية لا تستقيم إلا في إطار احترام المشروعية كضمانة أساسية لفائدة الملزمين، و عليه فإن سريان السند التنفيذي يقتضي توافره على مجموعة من الشروط سواء ذات الطابع الموضوعي أو الشكلي، وكذا من حيث المصادقة على هذه السندات التنفيذية.

### أولا: الاختصاص في إصدار الجداول الضريبية.

إذا كانت السندات التنفيذية باعتبارها قرارات إدارية، فإن هذه الأخيرة تتطلب مجموعة من الشروط لصحتها، ويتعلق الأمر أساسا بصدورها عن الجهة المختصة بذلك لما في ذلك من احترام لموضوعها.

فإذا كانت فكرة اختصاص السلطات الإدارية في إطار القرارات الإدارية نابعة من مبدأ فصل السلطات الذي يقتضي أن تباشر كل سلطة الاختصاص المسند لها بموجب القوانين، بحيث لا تعتدي سلطة في مزاولة نشاطها على اختصاص سلطة أخرى، و هو المبدأ الذي لا يقتصر على تحديد اختصاصات السلطات العامة الثلاث و إنما يشمل أيضا توزيع الاختصاصات في نطاق السلطة الواحدة[92].

وبما أن الاختصاص المالي للدولة تزاوله السلطة المكلفة بالمالية — وزارة الاقتصاد و المالية بالمغرب – حيث خولها المشرع استصدار الجداول الضريبية كسندات تنفيذية بالنسبة للديون الضريبة و استخلاصها، إلا أن هذه السلطة قائمة أساسا على الترخيص المالي بموجب قوانين المالية، إذ تمارس وفق ضوابط الاختصاص الداخلي وفق مبدأ الفصل بين سلطة الآمر بالصرف والمحاسب، وهو المبدأ الذي استثنيت منه الديون الضريبية للخصوصيات التي تميزها و كذا الإشكاليات التي نتجت عن تطبيق هذا المبدأ.

وعليه يمكن القول أن الاختصاص في استصدار الجداول الضريبة يقوم على احترام مبدأ الترخيص المالي من جهة، واحترام قواعد المحاسبة العمومية من جهة ثانية، كضمانتين جوهريتين لفائدة المدينين.

### 1-ضرورة التقيد بمبدأ الترخيص المالي.

يعتبر مبدأ الترخيص المالي الضمانة الأساسية لفائدة الملزمين بأداء الديون الضريبة ذلك أنها لا يمكن أن يكون لها مصدر استثنائي عن القانون، بحيث أن هذا الأخير هو من يحدد مقدارها و قواعد استيفائها والإعفاءات و الاستثناءات المقررة برسمها.

وعليه، فإن السلطة المالية ملزمة باحترام الترخيص المالي الصادر عن السلطة التشريعية في شكل القوانين الضريبية سواء تعلق الأمر بالمدونة العامة للضرائب، أو مدونة تحصيل الديون العمومية، أو ارتبط ذلك بقوانين المالية السنوية التي تشكل القناة الأساسية التي يمكن عبرها تعديل المقتضيات الضريبية[93].

فبخصوص النصوص الضريبية، فإنها تشكل نواة أساسية لاستصدار الجداول الضريبية استنادا إلى الدستور[94]، و إلى القانون التنظيمي للمالية خاصة المادة الأولى منه التي تنص على أن قانون المالية لكل

---

[92]- **سليمان محمد الطماوي**، الوجيز في القضاء الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة سنة 1974، ص397.

[93]- المادة 4 من مشروع قانون تنظيمي رقم 13.130 لقانون المالية (كما وافق عليه مجلس النواب في 25 نونبر 2014).

[94]- الفصل 39 من الدستور المغربي المعدل بتاريخ فاتح يوليوز 2011.

سنة "يأذن" بمجموع موارد وتكاليف الدولة، على اعتبار أن الإذن يستلزم بالضرورة أن يكون سابقا للشروع في التنفيذ[95].

و ينتج عن مبدأ الترخيص المالي، الترخيص السنوي بموجب قانون المالية لكل سنة، و هي الوثيقة المالية الكفيلة بتحديد موارد الدولة وخاصة الموارد الجبائية التي يتعين استخلاصها خلال السنة، حيث يمنح قانون المالية للسنة الضوء الأخضر للسلطات المالية من أجل استصدار الجداول الضريبة كسندات تنفيذية[96] وهي ضمانة أساسية مقررة لفائدة المدينين بحيث لا يعتد بأي جدول ضريبي خارج قوانين المالية.

**2-احترام قواعد المحاسبة العمومية.**

إن مشروعية سريان الجداول كسندات تنفيذية لتحصيل الديون الضريبية من حيث الاختصاص، لا تقتصر فقط على احترام مبدأ الترخيص المالي المشار إليه سابقا فحسب، وإنما يتعدى ذلك إلى ضرورة احترام قواعد المحاسبة العمومية التي تحكم مشروعية استخلاص الدين الضريبي، كضمانة تقنية وتنظيمية قد لا يستشعرها الملزم بالدين الضريبي، إلا أنها من بين الضمانات الأساسية المقرر لفائدته، و التي تشكل حجة على السلطة المالية في حالة خرق قواعدها الآمرة.

والمحاسبة العمومية كما أوردها المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1861 هي مجموعة من القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة، و هو نفس التعريف الذي استوحاه المشرع الجزائري من خلال مرسوم 29 ديسمبر 1962[97]، إلا أنه تجنب تعريف المحاسبة العمومية من خلال قانون 15 غشت 1990[98]،حيث يفهم من الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من نفس القانون، أن الأمر يتعلق بتحديد التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه و كذا مسؤولياتهم، بالإضافة إلى القواعد المطبقة لتنفيذ و تحقيق الإيرادات و النفقات العمومية و عمليات الخزينة و كذا نظام محاسبتها.

---

[95]- ميزانية الدولة، منشورات وزارة الاقتصاد والمالية، الطبعة الأولى، سنة 2004، ص41.

[96]- الفقرة الثانية من الفصل الأول القانون رقم 110.03 للسنة المالية 2014، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.13.115 بتاريخ 2013/12/30 الجريدة الرسمية عدد 6217 مكرر، بتاريخ 31 ديسمبر 2013، ص 8058.

97- **قاسم إبراهيم الحسيني**، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنصر، عمان الأردن، 1999، ص24.

98- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 غشت 1990 متعلق بالمحاسبة العمومية.

هذا، وقد تدخل المشرع الفرنسي[99] مؤخرا حيث أعطى تعريفا أكثر دقة للمحاسبة العمومية عندما اعتبرها بمثابة نظام كفيل بتنظيم المعطيات المالية حيث يمكن من معالجة وتصنيف وتسجيل ومراقبة المعطيات المتعلقة بالعمليات الموازناتية، والمحاسبية وتلك المتعلقة بالخزينة وذلك بغاية إنشاء حسابات منتظمة وصادقة، كما تمكن من عرض الوضعيات المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للممتلكات وكذا الوضعيات المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للممتلكات وكذا للأوعية المالية وللنتيجة عند اختتام العمليات المالية، كما تمكن المحاسبة العمومية من المساهمة في حساب تكلفة العمليات والخدمات وتقييم أدائها.

أما المشرع المغربي، فقد عرف المحاسبة العمومية باعتبارها " مجموع القواعد التي تجري على العمليات المالية والمحاسبية للدولة و الجماعات المحلية و مؤسساتها و هيئاتها و التي تحدد الالتزامات والمسؤوليات المنوطة بالأعوان المكلفين بها"[100].

إذن، من خلال التعاريف التي أوردناها، نلاحظ أن المشرع الفرنسي كان أكثر دقة و مواكبة للتطورات التي عرفها مجال المحاسبة العمومية، حيث ركز أكثر على عمليات التقييم و مراقبة الأداء أكثر من تركيزه على ضبط الأشخاص المكلفين بتدبير هذه العمليات، و هو مؤشر أساسي في اتجاه ضمان حقوق الملزمين في العمليات المحاسبية عن طريق ضبطها و تقييمها و مراقبتها.

أما المشرع المغربي، فعلى غرار المشرع الجزائري، فقد اتسم بالعمومية في إعطاء تعريف للقواعد المحاسبية، وهو ما يجعل هذه الأخيرة صعبة الاستيعاب و التتبع من قبل الخاضعين للضريبة، على اعتبار أنها قواعد تقنية تخاطب فئات محددة، يتعلق الأمر بالمحاسبين العموميين وكذا الآمرين بالصرف، إلا أن انعكاسها يطال المالية العمومية سواء من حيث الإنفاق أو من جانب الاستخلاص.

---

[99]- *Décret n° 2012-1246 de 7 Novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.*

[100]– المادة الأولى من المرسوم الملكي رقم330.66 بتاريخ 21 أبريل 1967 بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، كما و قع تغييره وتتميمه، الجريدة الرسمية عدد 2843 بتاريخ 26 أبريل 1976، ص 810.

هـذا، ويشـكل احـترام قواعـد المحاسـبة العموميـة في مجـال استصـدار جـداول المـداخيل مـن أجـل استخلاص الديون الجبائية إحدى الضمانات الأساسية التي توفرها هذه القواعد من خلال جميع المراحل التي تمر منها العملية الضريبية، خاصة من حيث تصفية الدين الضريبي و الأمر وإصدار السند التنفيذي.

فبالنسبة لتصفية الدين الضريبي، فإنها تكتسي طابعا ماديا وقانونيا في ذات الوقت، تجاه الدين الضريبي الذي سبق تأسيسه خلال مرحلة الوعاء، فعلى المستوى المادي، تهم هذه المرحلة التأكد من حقيقة الأوضاع والأفعال في شكل دخول أو خدمات يقدمها الأشخاص والمقاولات أو إبرام عقود... إلخ، أما على الصعيد القانوني، فيتعلق الأمر بالتأكد من أن هذه الأوضاع و الأفعال تترتب عنها مداخيل لفائدة الدولة وفقا للقوانين الجارية، خاصة القانون الضريبي و وفق الترخيص المحدد بموجب القانون المالي.

هذا، و ترجع عملية تصفية هذه الحقوق إلى الآمرين بالصرف، حيث تهدف إلى تحديد الحقوق الراجعة للدولة تأسيسا على المعطيات المتوفرة كنوعية الأعمال الممارسة و حجم المعاملات و الأرباح المحققة من جهة، وتنزيلها على مستوى التطبيق السليم للتعريفات القانونية المحددة سلفا.

أما بالنسبة لمرحلة إصدار السند التنفيذي، فبعد القيام بالعملية المتعلقة بتصفية الدين الضريبي – التي يقوم على أساسها إصدار السند التنفيذي أو الأمر بالمداخيل كما حددته المادة الرابعة من مدونة تحصيل الديون العمومية – ، يتكلف الآمرون بالصرف حصريا سواء كانوا آمرين بالصرف رئيسيين أو آمرين بالصرف مساعدين بإصدار السند التنفيذي، و هي الخاصية التي تميز الديون ذات الطابع الضريبي، حيث نجد أن بعض الديون الأخرى كالغرامات و الإدانات النقدية قد يصدر الأمر بقبضها عن فئات أخرى ككتاب الضبط بمختلف محاكم المملكة، أو مراقبي الأسعار بالنسبة للذعائر التي يصدرونها في إطار مزاولة مهامهم.

وهكذا، نلاحظ أن العمليات التي يخضع لها السند التنفيذي للدين الضريبي من حيث الاختصاص تشكل إحدى الضمانات الأساسية في مواجهة كل زيغ للآمرين بالصرف عن قواعد استخلاص الدين الضريبي من أساسه، حيث يترتب عن خرق هذه القواعد إقرار مسؤولية الآمر بالصرف وإرجاع الأوضاع إلى ما كانت عليه.

وفي هذا الصدد، يشكل احترام مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب قاعدة أساسية في مجال المحاسبة العمومية فلسفتها "تحديد السلطة بواسطة السلطة" من خلال المراقبة المتبادلة بين الآمرين بالصرف والمحاسبين، حيث تتكلف الفئة الأولى بالمهام الإدارية في مجال استخلاص الديون العمومية – التصفية والأمر بالدفع –، في حين تتكلف الفئة الثانية بالعمليات المحاسبية المتعلقة باستخلاص الدين الضريبي[101]، خاصة التحقق من أسس التصفية و العناصر التي يأتي بواسطتها التعريف بالمدين[102]، و كذا جميع المعلومات التي من شأنها مراقبة صحة الاستخلاص و إدراجه في محله و كذا التحقق من الأوراق المثبتة، تحت طائلة إقرار مسؤوليتهم الشخصية[103].

ولما كانت قاعدة الفصل بين مهمة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي قائمة بالنسبة للديون العمومية، إلا أن الديون الضريبية أصبحت استثناء من هذا المبدأ بعد إدخال قباض إدارة الضرائب ضمن فئة المحاسبين المكلفين بالتحصيل المنصوص عليهم بموجب المادة 3 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وتبعا لذلك، فإن إدارة الضرائب المكلفة بتحديد وعاء الدين الضريبي وتصفيته والأمر بقبضه باعتبارها جهة آمرة بالصرف، تتكلف أيضا باستخلاص جانب مهم الديون الضريبية.

وفي هذا الصدد، لا يمكن اعتبار هذا الاستثناء تهديدا لحقوق الملزمين بقدر ما فيه من تسهيل، عمليات الاستخلاص الضريبي، ذلك أن طول الإجراءات وبطئها لا يتماشيان مع استخلاص الديون الضريبية خاصة الديون السريعة والآنية.

وهكذا، فإذا أراد المطالب بالأداء التسديد في عين المكان بعد تقديم الإقرار الضريبي أو عند تسجيل عقد مثلا، فإن مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب يكون عائقا أمام هذه العملية، لذلك ارتأى المشرع المغربي على غرار التشريعات المقارنة[104] إضفاء المرونة على المبدأ كلما تطلب الأمر السرعة والنجاعة في استخلاص الدين الضريبي[105].

---

[101]- *Voir l'article 24, décret n° 2012-1246 précité.*

[102]– المادة 23 من المرسوم الملكي رقم 330.66 السالف الذكر.

[103]– المادة 10 من المرسوم الملكي رقم 330.66 السالف الذكر.

[104]– بالنسبة للمشرع التونسي أنظر:

**محمود بساس**، المحاسبة العمومية، المدرسة القومية للإدارة، مركز البحوث و الدراسات الإدارية، 1995، ص 66 و ما بعدها.

[105]- *Concernant le législateur algérien, voir :*

**ثانيا-شكليات إصدار السند التنفيذي.**

تحتل قواعد الشكل في استصدار السندات التنفيذية لاستخلاص الديون الضريبة جانبا كبيرا من الأهمية، حيث لا يكفي صدورها عن السلطة الإدارية المختصة وفق الترخيص المالي للقول بمشروعيتها، بل يتعين كذلك مراعاة الشكليات و الإجراءات المقررة لإصدارها.

هذا، ويشكل احترام الإدارة للإجراءات الشكلية إحدى الضمانات الأساسية المقررة لصالح الملزم، على اعتبار أنها تساهم في تنظيم عمل المصالح الإدارية والمالية وضمان حسن إصدار السندات التنفيذية، فلا تكون هذه العملية مطبوعة بطابع التسرع، حيث تساهم هذه الشكليات حيث تحد بذلك من السلطات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة في هذا المجال.

وعلى غرار باقي القرارات الصادرة عن السلطات الإدارية، فإن مراعاة القواعد الشكلية لا يقل أهمية عن مراعاة النصوص الموضوعية للقانون، ذلك أن القرار الإداري يتمتع بقرينة السلامة وقابليته للتنفيذ بعد تمام إجراءات إصداره[106]، وهو ما يجعله يهدد حقوق المخاطبين به متى تخلف عن احترام قواعد الشكل.

لكن، وفي مقابل ذلك فإن قواعد الشكل لا يجب أن تطغى على العناصر الموضوعية الأخرى، بحيث أن إغراق الإدارة بهذه الإجراءات والشكليات من شأنه أن يضعف العمل الإداري من حيث فعاليته خاصة و أن المجال المالي والضريبي لا يحتمل الروتين الإداري وإلا انعكس سلبا على الإدارة و المتعاملين معها على حد سواء.

وإذا كان المبدأ العام بالنسبة للقرارات الإدارية عموما عدم التنصيص على شكل معين لصدورها[107]، إلا أن الاجتهاد القضائي يميز بين نوعين من الشكليات، يتعلق النوع الأول بالشكليات الجوهرية التي لا يستقر القرار الإداري إلا بوجودها، فيؤدي غيابها إلى عدم مشروعية القرار الإداري دون حاجة إلى النص

---

***Ali BISSAAD**, droit de la comptabilité publique, Editions Houma, Alger, 2004, page 78.*

[106]- **عمر محمد شويطي**، القضاء الإداري، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنصر و التوزيع، الطبعة الأولى 2006، ص 290.

[107]- **ثورية لعيوني**، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 164.

على ذلك صراحة[108]، أما النوع الثاني من الشكليات فإنها تلك الشكليات غير الجوهرية أو الثانوية التي يمكن التغاضي عن عدم وجودها لعدم تأثيرها على مصلحة المخاطبين بالقرارات، وبالتالي عدم تأثيرها على مشروعية القرار الإداري[109].

وعموما، فإذا كان القانون بمفهومه الواسع، يلزم الإدارة باحترام شكليات صدور بعض القرارات الإدارية أو احترام إجراءات معينة في ذلك فإن الأمر يتعلق بشكلية جوهرية يتعين احترامها تحت طائلة عدم مشروعية القرار الإداري لعيب الشكل، أما عند عدم تنصيص المشرع على شكلية معينة يجب احترامها فإن سلطة الإدارة التقديرية تبقى قائمة في الالتزام بهذه الشكلية من عدمه، على أن هذه السلطة خاضعة لرقابة القضاء الإداري، الذي يجعل من المساس بحقوق المخاطبين بالقرارات الإدارية معيارا فاصلا في مدى جوهرية شكل القرار الإداري من عدمه[110].

وإذا كان الأمر كذلك بالنسبة للقرارات الإدارية عموما، فإننا نرى أن الأمر ليس بإطلاقه بالنسبة لقرارات الإدارة الضريبية، خاصة السندات التنفيذية التي تصدرها من أجل استخلاص الدين الضريبي، على اعتبار أن جميع الشكليات تكون جوهرية، لأن إقرارها قد جاء لفائدة الملزم بالضريبة، وأن غياب إحدى هذه الشكليات يؤدي إلى بطلان الدين الضريبي، لذلك عمدت الإدارة الضريبة على إحاطة السندات التنفيذية التي تصدرها سواء تعلق الأمر بالقوائم الجماعية أو الفردية بعناية خاصة، وذلك بتوحيد البيانات المتضمنة بها، والإجراءات المصاحبة لها، لضمان مطابقتها لمبدأ المشروعية الضريبية.

هذا، ويمكن حصر شكليات إصدار السندات التنفيذية من أجل استخلاص الديون الضريبية في الكتابة، ذلك أن هذه الأخيرة هي الكفيلة بضمان حقوق المدينين في التعرف على الضريبة ومبلغها ومراجعها القانونية، للتحلل منها أو الاعتراض عليها، حيث تكون معها الإدارة الضريبية ملزمة باحترام مجموعة من البيانات والمعلومات ذات الطبيعة القانونية.

---

[108]- القرار عدد 12، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 1993/01/14، ملف إداري عدد 91.10291 (أورده: **حسن صحيب**، القضاء الإداري المغربي، منشورات المحلية المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 80، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص303).

[109]- القرار عدد 133، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، في الملف عدد 35038 بتاريخ 5 يوليوز 1972 ، مجموعة قرارات المجلس 1971-1972، ص 268.

[110]- **مصطفى أبو زيد فهمي**، القضاء الإداري و مجلس الدولة، منشأة المعارف الإسكندرية الطبعة الرابعة، سنة 1079، ص680.

## 1-الكتابة كضمانة لمشروعية السند التنفيذي.

يشكل صدور القرارات الإدارية بطريقة الكتابة إحدى الضمانات الأساسية التي تمكن المخاطبين بها من مجموعة من المزايا والضمانات سواء عند تنفيذها أو عند الاعتراض على مضمونها.

وتحتل الكتابة أهمية قصوى بالنسبة للسندات التنفيذية التي تصدرها الإدارة الضريبية، فإذا كانت للإدارة عموما إمكانية إصدار القرارات الشفهية أو عن طريق الإشارة مثلا، فإن الأمر لا يمكن تصوره بالنسبة للحقوق الضريبية، فإذا ما استثنينا الأداءات الضريبية التي يقوم بها الملزمون تلقائيا في إطار نظام التصريح، فإنه لا يمكن تصور وجود قرارات ضريبية شفهية نافذة.

هذا، ويرجع سبب أهمية الكتابة بالنسبة إلى السندات التنفيذية إلى طبيعة المادة الضريبية نفسها، حيث تعتبر الكتابة فيها المرجع الأساسي والأوحد، والذي يستمد قوته القانونية من مبدأ "لا ضريبة إلا بنص"، حيث لا استخلاص إلا بوجود نص قانوني، بموجب سند تنفيذي معلوم ومكتوب.

وتعدد مزايا الكتابة بالنسبة للسندات التنفيذية سواء بالنسبة للإدارة الضريبة أو بالنسبة للملزمين وكذا بالنسبة للجهات الرقابية.

فبالنسبة للإدارة الضريبة، تتجلى أهمية صدور السند التنفيذي في الشكل المكتوب في ضمان نفاذ السند، ذلك أن التزام الإدارة الضريبة بشرط الكتابة يشكل الخطوة الأولى والصحيحة نحو ضمان تنفيذ السند من قبل المخاطبين به، على اعتبار أن المشرع قد ألزم الإدارة الضريبية بذلك من خلال مجموعة من النصوص القانونية نذكر من بينها، مدونة تحصيل الديون العمومية[111]، والمرسوم الملكي المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يضبط هذا النص الأخير القواعد المطبقة على أشخاص القانون العام في المجال الإداري والمحاسباتي، إذ تشكل الكتابة العنصر الحاسم في تنظيم العلاقة بين الآمرين بالصرف والمحاسبين من جهة و بين هؤلاء و بين خزينة الدولة من جهة أخرى.

هذا، وتتعدد المقتضيات القانونية التي تشترط الكتابة والدليل من أجل نفاذ العمليات الإدارية والمحاسبية، حيث لم تقتصر على مرحلة صدور السند التنفيذي فحسب بل شملت المراحل السابقة لذلك

---

[111]- تنص المادة 4 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " تستوفي الديون العمومية (...) أو بموجب أوامر بالمداخيل فردية أو جماعية يصدرها وفقا للقانون الآمرون بالصرف المختصون".

أيضا، حيث نجد أن الفصل 6 من ذات المرسوم الملكي ينص على أنه: "تقيد الأوامر المعطاة من طرف الآمرين بالصرف في محاسبات تمسك حسب القواعد المحددة في هذا المرسوم الملكي و في قرارات التطبيق التي يصدرها وزير المالية و الوزير المعني"، كما تضيف المادة 8 من نفس المرسوم الملكي أنه: "لا يمكن لأي آمر بالصرف أن يتوفر على أموال مقيدة في اعتماد حساب مفتوح لمحاسب عمومي إلا بواسطة أوامر تصدر لهذا المحاسب و تدعم بأوراق الإثبات القانونية".

علاوة على ذلك، فقد حرصت التعليمة العامة لتحصيل الديون العمومية الصادرة سنة 2000، باعتبارها مصدرا تفسيريا لمدونة تحصيل الديون العمومية لفائدة العاملين بالإدارة الضريبية المكلفين باستخلاص الديون العمومية، على التأكيد على ضرورة إصدار السندات التنفيذية في شكل كتابي و ذلك بالإشارة إلى مجموعة من المعلومات التي يتعين أن تتضمنها الجداول الضريبية بأنواعها[112].

وهكذا، فإن احترام الإدارة الضريبية لشرط الكتابة يشكل ضمانة أساسية تمكن من النفاذ المشروع للسند التنفيذي وفق النصوص القانونية والتنظيمية الجاري بها العمل، إذ يمكنها من الاستمرار في باقي الإجراءات الكفيلة باستخلاص الدين الضريبي.

هذا، وتتجلى أيضا أهمية الكتابة في السند لفائدة الإدارة الضريبية من خلال إقامة الدليل على الملزم، وذلك بمطالبتها إياه بأداء ما تخلد بذمته من ديون ضريبية، وهو ما يمكنها من القيام في حقه بكافة الإجراءات القانونية المخولة في حالة عدم استجابته لذلك، حيث يكون تصرفها مؤسسا على سند مكتوب كفيل بالدفاع عن مصالح الإدارة متى نازع المدين في مبلغ الضريبة أو في قانونية الإجراءات المتخذة لاستخلاصها.

كما يساهم أيضا في إخلاء مسؤولية الجهة المختصة، فإذا كانت للدين الضريبي صفة الإلزامية تجاه الملزمين بأدائه، فإن نفس الصفة يتمتع بها تجاه الإدارة الضريبية، ذلك أن هذه الأخيرة ملزمة طبقا للقانون باستخلاص الدين الضريبي وفق المساطر القانونية المحددة لذلك، حيث يمكن إصدار السند القانوني في الشكل الكتابي من إخلاء مسؤولية الجهة المختصة – الآمر بالصرف –، إذ يعبر السند التنفيذي على

[112]- *Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, pages 17-18.*

استنفاذ مرحلتي ربط و تصفية الدين الضريبي وفق القانون، و تمكين المحاسب من وثيقة قانونية تتضمن كافة المعطيات اللازمة لممارسة مهمة استخلاص الدين.

أما بالنسبة للملزم، فإذا كان شكل السند التنفيذي الصادر عن الإدارة الضريبية قصد استخلاص ديونها، فيه من الفوائد ما يضمن حقوق الخزينة العامة، فإن كتابة هذه السندات يشكل ضمانة حقيقية لفائدة الملزمين من خلال إحاطتهم بالمعلومات اللازمة عن الدين الضريبي، حيث تمكن الكتابة من استعلام الملزم بكافة المعلومات المتعلقة بالدين الضريبي خاصة مبلغ الدين الضريبي وطبيعته القانونية، والسنة التي يتعلق بها الدين والآجال المتعلقة باستحقاقه و أدائه، و هو ما يمكن الملزم من اتخاذ الموقف المناسب حياله، إما بالأداء أو الاعتراض عن ذلك متى بدا لذلك ضرورة.

فإذا اقتنع الملزم بمبلغ الدين الضريبي المتضمن داخل الجدول الضريبي، فإنه لا يكون ملزما بالأداء إلا في حدود ذلك المبلغ، ما عدا إذا تعلق الأمر بغرامات أو زيادات عن التأخير.

أما إذا لم يقتنع الملزم بما تضمنه السند التنفيذي، سواء من حيث المبلغ أو من حيث النص القانوني المطبق عليه، أو من حيث السنة موضوع الفرض أو التحصيل، أو سقوط الدين في التقادم، فإن السند التنفيذي يشكل الأساس الذي يعترض عليه الملزم سواء أمام الإدارة نفسها أو أمام اللجان الضريبية أو باللجوء إلى الجهة القضائية المختصة حسب الأحوال، حيث يعتمد الملزم السند الصادر في مواجهته كدليل على صحة ادعاءاته من جهة، مقابل خرق الإدارة لإحدى القواعد القانونية الموضوعية أو المسطرية من جهة ثانية.

أما بالنسبة للجهات الرقابية، فيشكل إصدار السند التنفيذي كتابة فائدة أساسية، سواء تعلق الأمر بالرقابة المالية التي تمارسها المفتشية العامة للمالية، أو تلك الممارسة من قبل السلطات القضائية، أو تعلق الأمر بالقضاء المالي – المجلس الأعلى للحسابات و المجالس الجهوية للحسابات– وكذا القضاء الإداري متى أحيل عليه الأمر من قبل ذوي المصلحة، حيث يشكل السند التنفيذي الوسيلة الأساسية لمراقبة مدى التزام الإدارة بالنصوص القانونية و التنظيمية، و كذا مراقبة وحماية الملزمين من كل تجاوز في استعمال السلطة قد يمس بحقوقهم الشخصية والمالية.

## 2-تضمين السندات التنفيذية للمعطيات القانونية والتقنية.

يشكل هذا المقتضى نتيجة حتمية لشرط الكتابة، حيث يتعين تضمين الإدارة الضريبية مجموعة من المعطيات القانونية والتقنية للسندات التنفيذية، و ذلك من أجل ضمان حقوق المدينين في الإحاطة بكافة المعطيات المتعلقة بأسس الدين الضريبي وبصفتهم كملزمين به وبالآجال التي تحكمه.

هذا، وتجد هذه المعطيات أساسها القانوني من خلال التشريع المالي خاصة مقتضيات المادة 23 من المرسوم الملكي المشار إليه سابقا، بالإضافة إلى مدونة تحصيل الديون العمومية[113] كما تحدد التعليمية العامة للتحصيل المعطيات الإجبارية التي يتعين أن تتوفر في الجداول والقوائم الضريبية[114].

ونلاحظ في هذا الصدد، أن التشريعات المالية والضريبية لم تلزم الإدارة الضريبية باتباع شكل معين في إصدار السندات التنفيذية حيث تركت لها سلطة تقديرية في ذلك، ونرى أن المشرع الضريبي المغربي قد توفق في هذا المجال، حيث وضع إطارا عاما يتعين على الإدارة احترامه ويتمثل في الإشارة عموما إلى المعطيات التي ينبغي احترامها ضمانا لحقوق الملزمين. وعموما يمكن التمييز في المعطيات التي يتعين أن يتضمنها السند القانوني بين معطيات تقنية وأخرى قانونية.

أما المعطيات التقنية فيمكن إجمالها في الآتي:

- **التعريف بالملزم:** يختلف هذا التعريف بين ما إذا كان الملزم شخصا معنويا أو شخصا طبيعيا، ففي الحالة الأولى يتعين على الإدارة الضريبية التدقيق في طبيعة الشخص المعنوي الخاضع للضريبة، و المقر الاجتماعي والإسم التجاري و اسم المدير، وعموما جميع المعلومات الكفيلة بعدم الخلط بين الملزمين، و تمكين الملزم من التأكد بأن الدين الضريبي يخصه.

---

[113]- تجدر الإشارة في هذا الصدد أن مدونة تحصيل الديون العمومية لم تتطرق إلى مضمون الجداول الضريبية والمعلومات التي ينبغي أن تتضمنها، بقدر ما تطرقت إلى المعلومات الواجب تضمينها عند إعلام الملزم بملخص الجدول الضريبي، ويتعلق الأمر أساسيا بالمبلغ الواجب أداءه، و تاريخي الشروع في التحصيل والاستحقاق (المادة 5 و 6 من المدونة).

[114]- **حمادة بن المختار**، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 110.

أما إذا تعلق الأمر بشخص طبيعي، فإن التعريف به يتعين أن يشمل المعلومات الشخصية – الاسم واللقب– والعنوان الكامل وبيانات بطاقة التعريف الوطنية أو بطاقة الإقامة إذا كان أجنبيا، علاوة على النشاط المزاول[115].

أما إذا كان للملزم موطن جبائي لدى شخص آخر، فيتعين احترام مقتضيات المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية، و ذلك بالإشارة إلى عنوان الشخص الذي جعل موطنه الجبائي لديه، بالنظر لأهمية هذا المعطى خاصة و أنهما متضامنان في أداء الدين الضريبي[116].

- **التعريف بالدين الضريبي**: يشكل التعريف بالدين أهمية بالغة خاصة لدى الملزم حيث يمكنه من الإحاطة بطبيعة الدين الضريبي الذي تخلد بذمته، و تحديد النشاطات التي يشملها هذا الدين، وكذا السنة أو السنوات التي نشأ برسمها هذا الدين، وذلك حتى يتمكن من التأكد من مدى مشروعية فرض الضريبة عليه سواء من حيث الأساس أو الاحتساب، وما يترتب عن ذلك من أداء لها أو اعتراض عليها.

ويدخل في إطار التعريف بالدين، التمييز من حيث مبلغ الدين بين المبلغ الأصلي للضريبة وبين الغرامات و الزيادات المقررة برسم التأخير، و يجد هذا التمييز سنده في ضرورة إحاطة الملزم بالدين الواجب أداؤه نتيجة نشاطاته، و كذا بما تخلد بذمته نتيجة إحدى " المخالفات الضريبية "، حيث يتعين الإشارة إلى سبب الزيادة ونسبتها، و ذلك حتى يتمكن الملزم من ممارسة كافة حقوقه تجاهها.

- **التعريف بالجهة الإدارية المختصة**: يعد التعريف بهوية الجهة الإدارية المختصة بالدين الضريبي موضوع السند التنفيذي، إحدى الضمانات المقررة لفائدة الملزم، حيث تمكن هذا الأخير من التحقق من هذه الجهة، باعتبارها الإدارة المخاطبة سواء عند أداء الدين الضريبي أو عند الاعتراض عليه أو طلب توضيحات بشأنه.

---

[115]- *Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, pp 17-18.*

[116]– تنص المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "تعتبر قابلة للتنفيذ، جداول الضرائب و قوائم الإيرادات وسندات التحصيل الأخرى الموضوعة للتحصيل بكيفية قانونية، ضد المدنيين المسجلين فيها و ضد ذوي حقوقهم وكل الأشخاص الآخرين الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي لديهم بموافقتهم".

و في هذا الصدد، ينبغي الإشارة إلى أن تمكين الإدارة الضريبية بالنسبة للضرائب الأساسية من الجمع بين مهمتي الأمر بالصرف و المحاسبة كاستثناء من المبدأ القائم، يعتبر تبسيطا مسطريا يصب في صالح الملزم من حيث توحيد الجهة المخاطبة و المستقبلة له.

أما فيما يخص المعطيات القانونية للسند التنفيذي، فبالإضافة إلى المعطيات ذات الطابع التقني، يتعين أن يتضمن السند التنفيذي الإشارة إلى السند القانوني المؤسس للدين الضريبي موضوع الاستخلاص، حيث تشكل هذه الإشارة إحدى الضمانات الأساسية ذات الطابع الموضوعي المقررة لفائدة الملزم، إذ تمكن هذا الأخير من الوقوف عند مدى صحة التنزيل القانوني للدين الضريبي موضوع السند التنفيذي.

ويقصد بالسند القانوني في هذا الصدد، كل النصوص التي تأسس عليها فرض الإدارة الضريبية للدين، ويدخل في ذلك النصوص التشريعية، والمعاهدات الدولية أو الأحكام القضائية أو العقود، حيث لا يكفي أن تشير الإدارة الضريبية مثلا إلى عبارة "وتطبيقها للنصوص القانونية الجاري بها العمل" للقول باحترامها هذا الإجراء القانوني، بل يتعين الإشارة إلى النص القانوني والفصول موضوع التطبيق.

وتتجلى أهمية هذا المعطى أساسا، في إتاحة الفرصة للملزم للوقوف عند مدى احترام الإدارة الضريبة لإحدى الشروط الأساسية في إصدار القرارات الإدارية، و يتعلق الأمر باحترام مبدأ المشروعية سواء في محل القرار الإداري أي عدم مخالفته للقانون، وكذا في سببه و هي الحالة القانونية أو الواقعية التي أدت إلى إصدار السند التنفيذي[117].

فالإشارة إلى النصوص القانونية من قبل الإدارة الضريبية يمكن من بسط الرقابة القضائية على محلها، للتأكد من صدورها وفقا للنصوص القانونية و عدم احتواء السند التنفيذي على خطأ قانوني ظاهر، سواء تعلق هذا الخطأ بتفسير القاعدة القانونية أو بتطبيقها[118].

وفي نفس الاتجاه، فإن تضمين السند التنفيذي للنصوص القانونية يمكن من الوقوف عند مدى احترام الإداري للسبب في اتخاذ القرار الإداري بمفهوم الحالة القانونية أو الواقعية التي نشأت ودفعت الإدارة

---

[117]– للمزيد، يراجع: **ثورية لعيوني**، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارية، مرجع سابق، ص 171 وما بعدها.

[118]– **عمر محمد الشوبي**، القضاء الإداري، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، الإصدار الثالث، سنة 2007، ص 328.

إلى اتخاذ هذا القرار، فالحالة القانونية في مشروعية الاستخلاص تتجلى في قيام الملزم بإحدى النشاطات المشروعة التي يخضعها المشرع للضريبة و بالتالي ينشأ عليها ضرورة الالتزام بأداء الدين الضريبي وفق الشروط المحددة قانونا.

إذن، من خلال ما سبق، يتضح أن اتصاف السندات التنفيذية التي تصدرها الإدارة الضريبية بصيغة القرارات الإدارية يجعلها خاضعة للقواعد والمبادئ العامة التي تحكم إنشاء القرارات الإدارية، مع الإشارة إلى أن هذه السندات التنفيذية تنطوي على مجموعة من الخصوصيات النابعة من أهميتها في التأثير على الأوضاع المالية والقانونية للملزمين، حيث يؤدي نفاذها إلى مشروعية الدين الضريبي و بالتالي إتاحة الفرصة إلى الإدارة الضريبية قصد القيام بجميع الإجراءات القانونية للوصول إلى هذا الدين، إلا أن المرور إلى هذه المرحلة يقتضي بالضرورة إضفاء القوة التنفيذية على هذه السندات الضريبية عن طريق المصادقة عليها ثم وضعها قيد التنفيذ.

## ثالثا-المصادقة على السندات التنفيذية:

تتم المصادقة على السندات التنفيذية من خلال مرحلتين أساسيتين، إضفاء الصبغة التنفيذية، ثم وضع السند قيد التنفيذ.

### 1-إضفاء الصيغة التنفيذية.

إن إصدار الإدارة الضريبية للسندات التنفيذية سواء الجماعية منها أو الفردية، لا يجعلها نافذة في حد ذاتها، حيث يتطلب نفاذها إجراء إداريا جوهريا، و يتعلق الأمر بالمصادقة التي تضفي عليه قوته التنفيذية، طبقا لمقتضيات المادة الثامنة من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على أنه: " تذيل جداول الضرائب و قوائم الإيرادات و أوامر المداخيل التي يصدرها قباض التسجيل عن الرسم القضائي وتلك المتعلقة بعائدات أملاك الدولة بمجرد إصدارها بصيغة التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوض لذلك".

وعليه، يمكن القول أن اشتراط المشرع ضرورة إضفاء الصيغة التنفيذية من طرف أعلى هرم في السلطة المالية للدولة بالنسبة للديون الضريبية ذات الطابع الوطني و من قبل الآمر بالصرف المختص

بالنسبة للضرائب المحلية وتلك المتعلقة بالمؤسسات العمومية يشكل ضمانة تشريعية مقررة لفائدة الملزمين[119].

إلا أن المشرع قد منح السلطة الإدارية إمكانية تفويض هذا الاختصاص إلى الآمر بالصرف المساعد، بالنظر إلى الكم الهائل من السندات التنفيذية التي تصدرها الإدارة الضريبية سنويا، ومع ذلك فإن هذه الضمانة لا ترقى لما هو مقرر في علاقات المديونية الخاصة.

وهكذا، فإذا كانت السندات التنفيذية في الميدان المدني تستمد قوتها القانونية من الأحكام القضائية باعتبارها عنوان الحقيقة، فإن المجال الإداري عموما والمجال الضريبي على وجه الخصوص، يعترف للإدارة بقدرتها على إصدار السندات التنفيذية والتصديق عليها ووضعها موضع التنفيذ دون الحاجة إلى الرجوع إلى السلطة القضائية.

ويدخل إضفاء الصيغة التنفيذية على السند التنفيذي من قبل الإدارة الضريبية في إطار استكمال مفهوم القرار الإداري الضريبي، وذلك بجعله قرارا نهائيا بحيث لا يحتاج بعد ذلك لمصادقة جهة إدراية عليا، ومن شأنه بذلك إحداث أثره القانوني[120].

إذن، فإن صلاحية السلطة الإدارية في الجمع بين إصدار السند التنفيذي وتذييله بالصيغة التنفيذية يشكل امتيازا لفائدة الإدارة الضريبية، حيث ينبع أساسا من الصلاحيات الاستثنائية وغير المعهودة التي تتمتع بها الإدارة كمظهر من مظاهر السلطة العامة، كما أن القانون الضريبي باعتباره جزء لا يتجزأ من القانون الإداري، يقتضي أن ما تصدره الإدارة الضريبية من قرارات يتأسس على قرينة المشروعية[121].

هذا، ويفسر بعض الباحثين، عن حق، هذا التوجه على أن إلزام الإدارة الضريبية على اتباع الطرق المدنية لاستخلاص الديون الضريبة وذلك عن طريق اللجوء إلى القضاء قصد استصدار حكم حائز على القوة التنفيذية بالنسبة لكل ملزم على حدا، أو بالنسبة لمجموعة من الملزمين، من شأنه أن يعطل عمل

---

[119]- المادة 9 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[120]- **عمر محمد الشوبي**، القضاء الإداري، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 200.

[121]- ***Ben Achour YADH***, *droit administratif: organisation administratives, fonction administratives, police et service public, décisions administratives, 2èmeeditions, CPU, 2000, page 25.*

الإدارة وذلك بإطالة أمد إجراءات استخلاص الديون الضريبية، وهو ما يؤثر بذلك سلبا على عنصر الفعالية كمطلب رئيس فلسفته الحفاظ على المال العام[122].

كما أننا نرى من جهة أخرى، أن إلزام الإدارة الضريبية باللجوء إلى القضاء من أجل إضفاء الصيغة التنفيذية على السندات الضريبية سيكون إجراء سلبيا من ناحية التكلفة المادية التي ستتحملها خزينة الدولة، ذلك أن فعالية استخلاص الدين العمومي تقاس أيضا بما تستهلكه الإدارة الضريبية من موارد مادية وبشرية للقيام بهذه العملية، في حدود عدم المساس بالضمانات المقررة لفائدة المدينين.

وفي هذا الإطار، يبقى التساؤل مشروعا حول مدى إمكانية لجوء الإدارة الضريبة إلى القضاء من أجل إضفاء الصيغة التنفيذية على السندات الضريبية، حيث ينقسم الفقه عموما إلى اتجاهين:

الاتجاه الأول، يعارض فكرة لجوء الإدارة الضريبية إلى القضاء، على اعتبار أن هذه الممارسة تشكل تنازلا صريحا على الامتيازات المخولة لها بموجب التشريعات و اللوائح، ذلك أنها تملك الصلاحية الكاملة في إضفاء الصيغة التنفيذية على السندات التي تصدرها[123].

ويستند هذا الرأي، من جهة، على كون الإدارة الضريبية تفتقد المصلحة في التقاضي باعتبارها شرطا أساسيا للمطالبة القضائية، كما يؤكد ذلك الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية، الذي يقضي بأنه لا يصح التقاضي إلا لمن له الصفة و الأهلية و المصلحة لإثبات حقوقه، بل اعتبرته نفس المادة من النظام العام الذي يتيح للقاضي إثارته من تلقاء نفسه[124].

أما من جهة أخرى، يقوم هذا الرأي على أن السماح للإدارة باللجوء إلى القضاء من شأنه أن يثقل كاهل المحاكم بقضايا تسمح ممارسة الإدارة لصلاحياتها المشروعة من الاستغناء عنها.

نحن نرى في هذا الاتجاه الكثير من الصواب، فبالإضافة إلى الحجج التي قدمها، يمكن القول بأن إتاحة المشرع الضريبي صراحة للإدارة سلطة إصدار السندات التنفيذية في الأحوال المحددة قانونا و حصريا،

---

[122]- **كمال العياري**، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص422.

[123]- ***Bernard Lagarde**, le guide fiscale de la défaillance d'entreprise redressement judiciaire, liquidation judiciaire, règlement amiable, LDGJ, Edition 2001, page 262.*

[124]- تنص الفقرة الثانية من المادة الأولى من قانون المسطرة المدنية على أنه: "يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة أو الأهلية أو المصلحة أو الإذن بالتقاضي إن كان ضروريا و ينذر الطرف بتصحيح المسطرة داخل أجل تحدده".

بالإضافة إلى تحديده لمجموعة من المساطر والإجراءات سواء السابقة على ذلك، الموازية له أو اللاحقة عليه، والتي تمكن من ممارسة الإدارة للرقابة الداخلية، تجعل من اللجوء إلى القضاء إمكانية غير ذات جدوى في الأحوال العادية على الرغم من كون هذا الحق متاح للجميع بما في ذلك الإدارة الضريبية.

بالإضافة إلى ذلك، فإن المشرع عندما منح للإدارة الضريبية إمكانية إصدار السندات التنفيذية، و تذييلها بصيغة التنفيذ بمجرد إصدارها من طرف الجهة المختصة[125]، فإنه يكرس القاعدة العامة التي كرسها القضاء والمتعلقة بقرينة السلامة التي تميز القرارات الإدارية، و في هذا الاتجاه ذهبت المحكمة الإدارية العليا بمصر، إلى " أن القرار الإداري يفترض أن يكون محمولا على الصحة ما لم يقم الدليل على عكس ذلك، بفضل ما يحاط به من ضمانات تعين على ذلك كحسن اختيار الموظفين الذين يساهمون في إعداده و في إصداره، و تسلط الرقابة الرئاسية عليهم في ذلك، لأن القرار الإداري قد يجتاز مراحل تمهيدية قبل أن يصبح نهائيا"[126].

ومع ذلك، فإن إمكانية لجوء الإدارة الضريبية إلى القضاء، تبقى واردة في الأحوال غير العادية، أو عند وجود نص صريح، إلا أن ذلك ينسحب إلى مرحلة التنفيذ الجبري التي يتيح إلى الإدارة اللجوء إلى وسائل السلطة العامة قصد إجبار الملزم على الوفاء بالديون الضريبية، حيث يؤدي مثلا فتح مسطرة صعوبة المقاولة في حق الملزمين[127]، إلى فقدان الإدارة لامتيازاتها فتنزل منزلة الخواص للمطالبة بديونها الضريبية عن طريق المسطرة القضائية خاصة إذا نشأت هذه الديون قبل فتح مسطرة الصعوبة.

أما الاتجاه الثاني، فيؤكد على أحقية الإدارة الضريبية في اللجوء إلى القضاء من أجل إضفاء الصبغة التنفيذية على السندات التنفيذية، دون الاعتماد على الطريقة الإدارية في ذلك.

ويقوم هذا الاتجاه على منح الإدارة الضريبية سلطة الاختيار بين الآليتين، باعتبارهما يؤديان إلى نفس النتيجة، إلا أن لجوؤها إلى القضاء يحرمها من ممارسة امتيازات السلطة العامة التي تتمتع بها حتى صدور

---

[125]- المادتين 8 و 9 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[126]- المحكمة الإدارية العليا، في الطعنين 2735، 2635 السنة القضائية 29، جلسة 1987/12/12 (أورده **عبد العزيز عبد المنعم خليفة**، المرافعات الإدارية و الإثبات، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص 397).

[127]- الكتاب الخامس من مدونة التجارة، ظهير شريف رقم 1.96.83 صادر بتاريخ 4 غشت 1991 بتنفيذ القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة الجريدة الرسمية عدد 4418، ص 2187، بتاريخ 1996/10/03.

الحكم القضائي[128]، على أن يحمل الطلب توقيع وزير المالية في ظل غياب نص قانوني يمنح هذه الصلاحية لموظف آخر قصد اللجوء إلى القضاء في غير الحالات المحددة في القانون الضريبي[129].

ويستند هذا الفريق على الاعتبارات التالية:

- الاعتبار الأول: أن الإدارة الضريبة لا تشكل استثناء من الأشخاص المخول لهم حق التقاضي، إذ لا يوجد نص قانوني يمنع عنها ذلك، على اعتبار أن التقاضي حق مطلق ومضمون لكل من يمتلك شروطه، وأن حجب هذا الحق على الإدارة بمثابة حرمانها من حق مشروع.

وإذا كنا نتفق مع هذا الاتجاه في كون حق اللجوء إلى القضاء حق مطلق، فإننا نختلف معه تمام الاختلاف في جعله مسوغا للقول بإمكانية تنازل الإدارة الضريبية عن حق أكثر تأسيسا وأكثر وجاهة، ذلك أن الحق في إصدار السند التنفيذي وتذييله بالصيغة التنفيذية يجد أساسه من القانون ذاته وبشكل صريح، في حين أن اللجوء إلى القضاة من أجل الإجراء نفسه غير منصوص عليه قانونا وإن كان غير محرم أيضا.

ونعزز موقفنا هذا بالقول بأن اللجوء إلى القضاء يعتبر استثناء من القاعدة متى لم ينص المشرع على ذلك، ومتى وجدت الإدارة نفسها عاجزة على إضفاء الصيغة التنفيذية على السندات التي تصدرها، أو لم يتسنى لها إصدارها.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن القول بأحقية الإدارة عموما في اللجوء إلى القضاء وإسقاطه على عمل الإدارة الضريبية من خلال استخلاص الديون الضريبية لا يستقيم البتة، على اعتبار أن هذه العملية تحتاج من السرعة والنجاعة ما يجعلها لا تقوى على الطريقة القضائية، رغم ما توفره هذه الأخيرة من ضمانات وحقوق لفائدة الملزمين، وهو ما حدا بالمشرع الضريبي إلى إضفاء نوع من الرقابة الإدارية على عمل الإدارة لصالح الملزم.

---

[128]- *Cour de cassation, 14 février 2001. PJF, 2004/1999 (cité par : **Jean-Pierre BOURS**, l'exécution forcée en droit fiscal, actualités en droit de l'exécution, Université Liège, ANTHEMIS, 2009, page 5.*

[129]- ***Thierry AFSCHRIFT**, Le rôle du fisc dans la procédure pénale, RGCF, 2006, page 288.*

- الاعتبار الثاني: يبرر هذا الاعتبار أحقية الإدارة في اللجوء إلى القضاء من أجل استصدار وتذيل السندات بالصيغة التنفيذية، بأن القول أن الإدارة لا تملك المصلحة في ذلك قول سليم في ظاهرة لكنه في الحقيقة خلاف ذلك[130]، على اعتبار أن السند الذي تصدره الإدارة و تذيله بصيغة التنفيذ لا يحمل قيمة قانونية عند المطالبة بديون مستحقة لفائدتها خارج البلاد، ذلك أن السند التنفيذي الإداري لا يمكن تنفيذه بالخارج لانعدام إمكانية إضفاء الصيغة التنفيذية عليه و بالتالي تنفيذه خارج البلاد[131].

لكن، على الرغم من وجاهة هذا الاعتبار، إلا أنه يشكل استثناء من القاعدة ذلك أن معظم الديون الضريبية التي تهم الإدارة الضريبية على استخلاصها مستوطنة داخل البلاد حيث حدود سلطة الدولة عموما، والإدارة الضريبية على وجه الخصوص.

ومع ذلك، فإننا نرى أن هذا الاعتبار يتهاوى كلما تعلق الأمر بتنظيم العلاقة في استخلاص الديون الضريبية خارج البلد عن طريق الاتفاقيات الدولية سواء الثنائية منها أو تلك المتعددة الأطراف، والتي تسمح بتنفيذ السندات التنفيذية الضريبية خارج البلاد دون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء، وهو ما ينطبق على الاتفاقيات الدولية المبرمة من قبل المغرب مع مجموعة من الدول التي تسمح بالتنسيق بين أجهزة الإدارة الضريبية الوطنية، والإدارة الضريبية الأجنبية عن طريق تفويض الصلاحيات في حدود الاستخلاص الحبي للديون الضريبة[132]، وهو ما يؤكد الطابع الاستثنائي والحصري لهذه العملية.

---

[130]- **عبد الله الهلالي**، موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبري في أداءات الدولة بتونس، التعاضدية العمالية للطباعة والنشر، سنة 1982 ، ص18.

[131]-***Ali MEZGHANI,*** *droit international privé, Etats nouveaux et relations privées internationales, système de droit applicable et droit judicaire international, Cérès productions, Centre d'études de recherche et de publications de l'UDEB (Tunis III). 1er trimestre 1991, page 390.*

[132]- ينطبق ذلك على مجموعة من اتفاقيات التعاون الإداري في مجال تحصيل الضرائب خاصة مع الجزائر وتونس وبلجيكا وفرنسا مع استثناء هذه الأخيرة يتعلق بتدخل المكتب العام للأداء الفرنسي لدى سفير فرنسا بالمغرب باعتباره وكيلا للخزينة الفرنسية.

هذا، وقد حاول بعض الفقه التدقيق في هذه المسألة بالقول أن الإدارة إذا كانت تملك الحقائق بتنفيذ السند التنفيذي الإداري، أو اللجوء إلى القضاء قصد فعل ذلك، فإنها لا يمكن أن تمتلك السندين التنفيذيين معا ولو بوجود تفاوت زمني بين صدورهما[133].

ويبقى التأكيد على أن سريان السند التنفيذي الصادر عن الإدارة الضريبية سواء كان جماعيا أو فرديا يحمل قوة قانونية نابعة من القوانين الضريبية والتي يتم تحديدها بموجب الترخيص السنوي الذي يمنحه القانون المالي[134]، مما يجعلها تضاهي القوة القضائية التي يمنحها اللجوء إلى القضاء بالنسبة للديون التي تنشأ بين الخواص.

## 2-وضع السند التنفيذي قيد التنفيذ.

رغم حصول الجدول الضريبي على صيغته التنفيذية من قبل الجهة المختصة كإجراء جوهري يحكم مشروعيته في مواجهة الملزم، باعتباره التأشيرة التي تسمح بالقيام بباقي الإجراءات، فإنه عمليا لا يصبح نافذا إلا من تاريخ وضعه قيد التحصيل، أي ذلك التاريخ الذي تقدم فيه الجهة المكلفة بتأسيس الضريبة هذه الوثيقة إلى الجهة المكلفة بإجراءات الاستخلاص، حيث ينطوي هذا التاريخ على أهمية كبيرة بالنسبة للإدارة الضريبية، وكذا بالنسبة للملزم[135].

فبالنسبة للإدارة الضريبية، فإن وضع السند التنفيذي قيد التحصيل يمكن من تحديد أجل التقادم في شقيه سواء المتعلق بتأسيس الدين الضريبي وكذا بتحصيله.

فبالنسبة للجهة المكلفة بتأسيس الدين الضريبي، فإن المشرع ألزمها باحترام أجل معين بالنسبة لكل ضريبة على حدا حيث يؤدي التقاعس في فرض الضريبة داخل هذه الآجال إلى سقوطها مما يؤدي إلى

---

[133]- **كمال العياري**، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 423.

[134]- ***Marc LOZE**, les finances de l'Etat, Editions La porte, Rabat, 1971, page 549.*

[135]- **عبد الغني خالد**، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 248.

عدم إمكانية استحقاق الدين الضريبي[136]، مع الإشارة إلى أن وضع السند التنفيذي موضع التنفيذ يقطع أجل التقادم[137].

أما بالنسبة للجهة المكلفة بتحصيل الضريبة، فإن المبدأ ذاته يحكم عملها حيث يسقط حق الخزينة العامة في الاستخلاص بمرور أجل أربع سنوات من تاريخ الشروع في التحصيل كمبدئ عام[138] ، مع مراعاة الحالات الموجبة لقطع هذه المدة[139].

أما بالنسبة للملزم فإن تاريخ وضع السند التنفيذي يشكل أهمية قصوى من خلال ما يلي:

- إمكانية المطالبة الإدارية: تشكل هذه الإمكانية إحدى الضمانات الأساسية الممنوحة للملزم خلال المرحلة الحبية حيث يفتح تاريخ وضع الجداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر الاستخلاص الأجل من أجل تقديم المطالبة إلى الإدارة الضريبية و ذلك داخل أجل 6 أشهر الموالية للشهر الذي يصدر فيه الأمر بالتحصيل[140].
- أداء الدين الضريبي دون فوائد التأخير: حيث يفتح تاريخ وضع الجدول الضريبي موضع التنفيذ الأجل بالنسبة للملزم إلى أداء ما بذمته لفائدة الإدارة الضريبية من خلال الاقتصار على أصل الدين في حدود تاريخ الاستحقاق، إذ يؤدي تجاوز هذا الأجل إلى بداية احتساب الفوائد القانونية من جهة، و إمكانية لجوء الإدارة الضريبية إلى إجراءات الاستخلاص الجبري، من جهة أخرى.

و نسجل في هذا الصدد قصورا تشريعيا يتعين معالجته لمساسه المباشر بالضمانات المقررة لفائدة المدين، ذلك أن هذا الأخير لا يتسنى له الاستفادة من كامل الأجل الممنوح له قانونا للأداء دون فوائد التأخير، على اعتبار أنه عند وضع الجدول قيد الاستخلاص لا يعلم سوى أياما لاحقة أي بعد توصله

---

[136]- يتراوح أجل التقادم في فرض الضريبة بين 3 و 4 سنوات تحتسب في التشريع المغربي من اليوم الأول من السنة الموالية للسنة المستحقة عنها الضريبة إلى غاية انصرام السنة الثالثة أو الرابعة حسب الحالة. ( 4 سنوات بالنسبة للضريبة على الدخل، و كذا واجبات التسجيل (...) خمس سنوات بالنسبة للضريبة على الدخل ببلجيكا).

[137]- المادة 232 من المدونة العامة للضرائب.

[138]- المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[139]- ينقطع التقادم بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصلين 381 و382 من قانون الالتزامات و العقود.

[140]- المادة 295 من المدونة العامة للضرائب.

بالإعلام الضريبي، وهو ما فطن له المشرع الجزائري حيث يعتد بالتاريخ الفعلي لتوصل الملزم بالإعلام الضريبي[141].

## الفقرة الثالثة: حق الملزم في الإعلام بالسند التنفيذي.

يشكل إعلام الملزم بالسند التنفيذي الصادر بشأنه إحدى الضمانات الأساسية المقررة لفائدته على اعتبار أن هذا الإعلام هو ما يمكنه بشكل رسمي من الوقوف عند كافة المعلومات والمعطيات المتعلقة بمديونيته تجاه الخزينة العامة، سواء تعلق الأمر بطبيعة الدين ومبلغه، وكذا تاريخ استحقاقه.

### أولا: الأساس القانوني لإعلام الملزم بالسند التنفيذي.

لقد نظمت المادة الخامسة من مدونة تحصيل الديون العمومية هذا الإجراء عندما نصت على أنه: "يجب بمبادرة من الإدارة إخبار الملزمين بتواريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب والرسوم واستحقاقها بكل وسائل الإخبار بما فيها تعليق الملصقات (...) وترسل الجداول و قوائم الإيرادات إلى المحاسب المكلف بالتحصيل خمسة عشر يوما على الأقل (15) قبل تاريخ الشروع في التحصيل. ويرسل إعلام بالضريبة عن طريق البريد في ظرف مغلق إلى كل ملزم مقيد بالجداول أو قوائم الإيرادات وعلى أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل وذلك بمبادرة من الإدارة، ويبين هذا الإعلام المبلغ الواجب أداؤه وتاريخي الشروع في التحصيل والاستحقاق"[142].

إذن، ومن خلال استقراء التنظيم التشريعي للإعلام الضريبي، يمكننا إبداء ملاحظة جوهرية تتلخص في كون المشرع المغربي لم يعط هذا الإجراء الأهمية التي يستحقها باعتباره حدا فاصلا بين مرحلتين أساسيتين، يتعلق الأمر بوضع السند التنفيذي موضع التنفيذ، ومرحلة استحقاق الدين الضريبي، حيث ألزم الإدارة الضريبية، من حيث المبدأ، بضرورة إعلام الملزم بتاريخ الشروع في التحصيل، مستعملا بذلك عبارة "بكل وسائل الإخبار بما فيها تعليق الملصقات"، وهو ما يطرح التساؤل حول الجزاء القانوني المقرر لخرق

---

[141]- المادة 384 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة الجزائري.

[142]- بالنسبة إلى الديون غير المدرجة في جدول أو قوائم إيرادات وباستثناء تلك التي يعهد بها لقباض الجمارك، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل يرسل إشعارا للمدين يتضمن بيان نوع الدين والمبلغ الواجب أداؤه وتاريخي الإصدار والاستحقاق.
المادة 6 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

الإدارة الضريبية لهذا الإجراء، أو بعبارة أخرى، هل يعتبر هذا الأجل قاعدة آمرة يمكن للملزم أن يحتج بها في الحالة التي يتوصل بها بالإعلام بعد أجل الاستحقاق؟

للإجابة على هذا التساؤل يتعين الوقوف عند الطبيعة القانونية للإعلام بالضريبة، حيث يعتبر الإشعار أو الإعلام بالضريبة بمثابة ملخص أو مستخرج من الجداول الضريبية، بالنسبة للضرائب التي تفرض على هذه الطريقة، تعكس من خلاله الإدارة الضريبية وضعية الملزم، حيث يروم إلى تنبيه هذا الأخير بوجود مبالغ متخلدة بذمته و بضرورة أدائها داخل أجل معين[143].

وعلى هذا الأساس، فإن الإعلام بالضريبة لا يمكن اعتباره قرارا إداريا مع ما يترتب عن ذلك من نتائج قانونية، كونه لا يعدوا أن يكون تعبيرا على وضعية إدارية و مالية قائمة لفائدة الإدارة الضريبية في علاقتها بالملزم بموجب سند تنفيذي قائم بذاته ومستقل في إجراءات إنشاءه ومراقبته، على النحو الذي سبق لنا التطرق إليه، إلا أن انتفاء صبغة القرار الإداري على هذا الإعلام لا ينبغي أن تؤثر على أهميته وقيمته القانونية، هذه الأهمية التي نقدر أنها تنبع من إحدى الحقوق الأساسية التي كرسها الدستور المغربي، يتعلق الأمر بالحق في المعلومة[144]، مما يتعين إيلاء هذا الإعلام أهمية أكبر في سياق تحسين علاقة الملزم بالإدارة الضريبية وما لذلك من أثر إيجابي على أداء الدين الضريبي بشكل طوعي[145].

فإذا كانت بعض التجارب المقارنة قد تعدى لديها مفهوم الإعلام الضريبي تلك الشكلية المتعلقة بإخبار الملزم خلال فترة معينة بالمعطيات المتعلقة بأداء الدين الضريبي[146]، فإن المشرع المغربي لا زال لم

---

[143]- **الحسن كثير**، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2012، ص 58.

[144]- ينص الفصل 27 من الدستور المعدل بتاريخ فاتح يوليوز 2011 على أنه: "للمواطنات والمواطنين الحق في الحصول على المعلومات الموجودة في حوزة الإدارة العمومية، و المؤسسات المنتخبة، و الهيئات المكلفة بمهام المرفق العام: لا يمكن تقييد الحق في المعلوم إلا بمقتضى القانون (...)".

[145]- ***Guy Delorme**, la protection des contribuables, In RFFP n°17, le contentieux fiscal, 1987, page 127.*

[146]-بالنسبة للتجربة الفرنسية في مجال الحق في المعلومة الضريبية، فقد أخذ مفهوما واسعا لفائدة الملزم من خلال حقه في الحماية من تقلبات الأفكار والقرارات الإدارية، وحقه في الاستعلام الضريبي.

أما بالنسبة للتجربة البرتغالية فإن القانون الضريبي البرتغالي كرس مفهوم المرافقة الضريبية والتنسيق المستمر بين الإدارة الضريبية والملزم.

***Manel PIRES**, Le rôle du contribuable et de l'administration fiscale dans le droit fiscal Portugais, L'administration de l'impôt en France et dans le monde, L'HARMATTAN, 2008, page 145.*

يخطوا خطوات جريئة في هذا المجال من خلال التنصيص على هذا المبدأ وعلى إلزاميته وعلى الجزاءات المترتبة على خرقه في القوانين الضريبية.

## ثانيا: إعلام الملزم بين الطابع العمومي والإجراء الخصوصي.

إذا كان الإعلام بالضريبة كتصرف قانوني يجسد مبدأ المسطرة التواجهية التي تميز القانون الضريبي عموما[147]، فإن هذا الإعلام يحمل من جهة، طابع العمومية بمخاطبته لمجموعة من الملزمين كما ينطوي على طابع خصوصي يتمثل في إخبار الملزم بوضعيته الجبائية بشكل فردي، من جهة ثانية.

### 1- الطابع العمومي للإعلام الضريبي.

يقصد بالطابع العمومي للإعلام الضريبي مبادرة الإدارة الضريبية بإخبار الملزمين بما تخلد بذمتهم من ديون ضريبية عن طريق كافة وسائل الإخبار، وذلك حتى يتمكنوا من الوقوف عند تواريخ الشروع في تحصيل الجداول الضريبية و كذا استحقاقاتها على وجه الخصوص.

وتجد هذه الطريقة المستحدثة سندها القانوني في مقتضيات الفقرة الأولى من المادة الخامسة من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث ألزم المشرع بموجبها الإدارة الضريبية باللجوء إلى هذه الوسيلة الإخبارية ذات الطابع العام، غير أنه بقدر ما تنطوي عليه هذه الوسيلة من ضمانات لفائدة الملزمين من خلال إمكانية تحقيق السرعة في الإخبار أينما وجد المعنيون بالأمر، بقدر ما قد تشكل حجة على المكلف في حال عدم استجابته لمضمونها.

هذا، وتكون هذه الطريقة أكثر نجاعة كلما تعلق الأمر بالسندات التنفيذية ذات الطابع الجماعي – الجداول و قوائم الإيرادات– حيث تتخذ غالبا شكل إعلانات عمومية عبارة عن ملصقات في الأماكن الحيوية التي يرتادها الملزمون، إلا أن الملاحظ بأن الإدارة الضريبية لا تستثمر بشكل كبير في التطور الذي عرفته وسائل الإعلام المرئية والمسموعة وكذا الإلكترونية خاصة على مستوى الانتشار بالمقارنة مع وسائل الإعلام المكتوبة كوسيلة كلاسيكية للإخبار.

147- ***Karim Sid Ahmed***, *droits fondamentaux de contribuable et procédures fiscales, tome 2, L'HARMATTAN, 2007, page 13.*

فبالنسبة للمشرع اللبناني فقد ألزم الإدارة الضريبية بالإعلان عن بدأ تحصيل الديون الضريبة في الجريدة الرسمية "على أن يجري الإعلان في الوقت نفسه على مرتين متتاليين بواسطة الإذاعة والصحف اليومية، وأن يلصق الإعلان عند الاقتضاء في مكتب المحتسب المختص وفي أماكن الاجتماعات العامة في المدن، وفي الساحات العامة في القرى بواسطة مخاتيرها"، وهو ما يشكل ضمانة أكثر فعالية ونجاعة في الإبلاغ بتاريخ الشروع في التحصيل[148].

وفي هذا الصدد، فقد كرست التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية التوجه الكلاسيكي في الإعلام ذي الطابع العام الذي تبناه المشرع المغربي[149]، حيث حثت على أن عملية تعليق الملصقات الجماعية تتم داخل أماكن محددة خاصة مقرات المحاسبين المعنيين بالأمر، مقرات الجماعات الترابية من جماعات قروية وحضرية، عمالات وأقاليم، وكذا جهات المملكة، وعموما في الأماكن التي تؤدي إلى إعلام أكبر عدد ممكن من الملزمين.

ويثير هذا النوع من الإعلام ملاحظة أساسية مرتبطة بما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة الخامسة السالفة الذكر، والذي بمقتضاها تضفي على هذه العملية طابعين أساسيين:

- طابع الإلزامية: وتعني صفة الإلزامية في هذا الصدد أن الأمر يتعلق بقاعدة آمرة في مواجهة الإدارة يمكن الاحتجاج بها متى تخلفت هذه الأخيرة عن الالتزام بها كضمانة أساسية لفائدة الملزم، إلا أن صفة الإلزامية هاته يضعف من قوتها القانونية طبيعة الإجراء ذاته، أي الإخبار العمومي، وما ينطوي عليه من صعوبة في إثبات التزام الإدارة به داخل أجل الاستحقاق، من جهة، و كذا السلطات التقديرية التي تتمتع بها من حيث طريقة الإخبار العمومي ومكانه، من جهة ثانية، و يبقى استعمال هذه الطريقة ضمانة لطرفي العلاقة في إطار حسن النية المتبادلة في الوصول إلى الدين الضريبي لتمويل خزينة الدولة، وبأداء واجب وطني من قبل الملزمين.
- طابع المبادرة التلقائية للإدارة: وفي هذا الإطار فإن إلزام الإدارة إعلام الملزمين بتاريخ الشروع في التحصيل والاستحقاق بمبادرة منها يتجه نحو رغبة المشرع في تمكين الملزمين من الوقوف عند هذه المعطيات داخل أجل كاف للتمكن من استغلال أكبر للأجل المتاح لفائدتهم، ذلك أن مبادرة

---

[148]– المادة 5 من قانون أصول تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها.

[149] - *Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, pp, 18 -19.*

الملزمين إلى طلب نفس المعلومات من قبل الإدارة قبل إشهارها لا ينبغي أن يشكل مبررا للعدول عن هذه العملية، مادام المشرع قد أقرنها بمبادرة الإدارة ذاتها.

لكن يبقى من اللازم على المشرع التدخل في هذا الباب قصد إلزام الإدارة الضريبية بالقيام بهذه العملية قبل تاريخ الشروع في الاستخلاص بمدة كافية في الأحوال العادية، أو عند نفس التاريخ على أبعد تقدير في الأحوال ذات الطابع الاستثنائي.

## 2- الطابع الخصوصي للإعلام الضريبي.

يقصد بالطابع الخصوصي للإعلام الضريبي، تلك الوسيلة القانونية التي ألزم من خلالها المشرع الإدارة الضريبية بإعلام الملزمين بشكل خاص وفردي بالمعطيات الدقيقة المتعلقة بالديون الضريبية العالقة بذمتهم، وبتاريخ الشروع في استخلاصها واستحقاقها.

ويتميز الإعلام الخاص عن نظيره ذي الطابع العام، بمجموعة من الخصوصيات التي نرى في احترامها إجراء جوهريا يضمن سلامة الإجراءات اللاحقة التي تتخذها الإدارة من حيث المبدأ، وتكمن إجمالا هذه الخصوصيات فيما يلي:

- إن الإعلام الضريبي الخاص يوجه إلى الملزمين بشخصهم وبصفتهم، حيث يتميز بطابعه الفردي الذي يقتضي — من حيث المبدأ- تبليغه إلى الملزم في العنوان المصرح به سواء يتعلق الأمر بعنوانه الشخصي أو المهني، ذلك أن العبرة تتجلى في تحقيق الإخبار، وهي نفس الغاية التي يتوخاها الإعلام العمومي مع اختلاف في الوسيلة؛
- إن الإعلام الخصوصي يقتضي إخبار الملزم بكافة المعلومات المتعلقة بالدين موضوع الاستخلاص كضمانة أساسية تمكنه من التعرف على المعلومات الكفيلة بالوقوف عند مدى شرعية الالتزام الضريبي وأجل أداءه، و هي المعلومات التي لا يمكن تفصيلها في الإعلام ذي الطابع العام، بالنظر إلى ضرورة الحفاظ على خصوصية كل ملزم بالضريبة و عدم الكشف على معطياته المالية و

الضريبية كضمانة دستورية[150] وقانونية راسخة[151] ، حيث نجد أن المشرع ألزم الإدارة الضريبية فيما يخص الإعلام العمومي بتمكين الملزم من تواريخ الشروع في التحصيل والاستحقاق، وهي معلومات ذات طابع عام لا تؤثر على الوضعية المالية والضريبية للملزمين، أما بالنسبة للإعلام الفردي فعلاوة على المعلومات السالفة الذكر ألزم المشرع الإدارة الضريبية بإخبار الملزم بالمبلغ الواجب أداؤه.

ونلاحظ في هذا الصدد، أن المشرع لم يلزم الإدارة الضريبية بإخبار الملزم بطبيعة الدين الواجب أداؤه، والسنة المالية موضوع الدين، وهما إجراءان جوهريان يمكنان الملزم من الوقوف عند مشروعية السند التنفيذي دون الحاجة إلى الرجوع إلى الإدارة قصد معرفتها، خاصة وأن هذا الإخبار، يفتح أجل الأداء بدون فوائد قانونية، أما المشرع الفرنسي فقد ألزم الإدارة الضريبية بتحديد طبيعة الدين المطالب به في الإعلام الخصوصي[152].

ومع وجود أن هذا النقص، فقد حاولت الإدارة الضريبية تجاوزه من خلال ما نصت عليه التعليمية العامة من معلومات إضافية يتعين على الإدارة الضريبية إمداد الملزم بها وخاصة تعريف الملزم وكذا طبيعة الدين، إلا أننا نرى في ضرورة تدخل المشرع الضريبي المغربي في هذا الصدد، ضمانة أساسية لفائدة الملزم تضفي الحجية القانونية على هذا الإجراء مع ما يترتب عن الإخلال به من نتائج وآثار قانونية خاصة إمكانية الطعن الإداري والقضائي فيه.

- إن المشرع كعادته لم يحدد الشكل القانوني الذي ينبغي أن يكون عليه الإعلام الخصوصي حيث ترك للإدارة الضريبية تحديد هذه العملية بما يضمن إخبار الملزم بشكل واضح ومفهوم بما تخلد في ذمته من ديون ضريبية واجبة الأداء، حيث يتخذ هذا الإعلام شكل مستخرج الجداول بالنسبة

---

[150] – ينص الفصل 24 من الدستور المعدل بتاريخ فاتح يوليوز 2011 على أنه: "لكل شخص الحق في حماية حياته الخاصة (...) لا تنتهك سرية الاتصالات الشخصية كيفما كان شكلها، و لا يمكن الترخيص بالاطلاع على مضمونها أو نشرها، أو بعض، و باستعمالها لدا أي كان، إلا بأمر قضائي، و وفق الشروط و الكيفيات التي ينص عليها القانون (...)".

[151] – المادة 246 من المدونة العامة للضرائب.

[152] - *Article 253 du livre des procédures fiscale Français.*

للضرائب، ونحن لا نتفق مع الاتجاه الذي يعتبر هذا الإعلام بمثابة تنبيه بالأداء[153]، ذلك أن هذه العبارة قد توحي إلى مرحلة غير رضائية، كما أنها لا تعبر بشكل صريح على مفهوم الإعلام الخاص باعتباره لا يتعدى، من حيث الشكل، مفهوم الإخبار بمضمون السند التنفيذي، والآجال المرتبطة به سواء من حيث تاريخ بداية الشروع في التحصيل وكذا تاريخ الاستحقاق.

- إن المشرع قد ألزم الإدارة الضريبية بطريقة محددة قصد إخبار الملزمين بالإعلام الخصوصي، ويتعلق الأمر بطريقة البريد و ذلك في ظرف مغلق.

هذا، و يمكن القول أن طريقة الإعلام التي نص عليها المشرع و ذلك بحصرها في طريقة البريد العادي لا تتلاءم و أهمية و كذا آثار الإعلام الضريبي على وضعية الملزم وذلك للاعتبارات التالية:

- إن التحديد الحصري لطريقة البريد العادي يحد من اجتهاد الإدارة الضريبية في ابتكار أو اتباع إحدى الطرق القانونية الأكثر فعالية والأكثر ضمانة لحقوق الملزمين خلال هذه المرحلة، كالطريقة الإدارية مثلا؛
- إن طريقة الإخبار المنصوص عليها تكرس توجه المشرع بعدم إيلاء العناية اللازمة للمرحلة الحبية لأداء الدين الضريبي، علما أن هذه المرحلة تفتح الباب أمام الإدارة الضريبية من أجل استكمال إجراءات التحصيل بما فيها الجبرية منها؛
- إن الاتجاه القائل بأن المشرع بفرضه هذه الطريقة فإنه يخفف العبء عن الملزمين من تحمل أية مصاريف إضافية[154]، لا يخدم الفلسفة من هذا الإخبار، على اعتبار أن عدم توصل الملزم أو توصله المتأخر بالإعلام الضريبي هو ما يشكل تكليفا حقيقيا للملزم خاصة وأن هذا الإعلام ينطوي على تواريخ أساسية تترتب عليها زيادات التأخير.
- إن توجه المشرع الفرنسي وإن كان ينبني على نفس المبدأ[155] -أي الأخبار- فإنه نص فقط على إرسال الإعلام الضريبي دون تحديد طريقة إرساله، وهو ما يتيح للإدارة الضريبية اللجوء إلى الطرق التي يمكنها تحقيق النجاعة في الإخبار بما في ذلك طريقة البريد العادي متى كانت ملائمة، أما

---

[153]- **حجيبة جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، ماي 2006، ص 104.

[154]- **حجية جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية و خصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 103.

[155]- *Article L253 code de procédure fiscale.*

بالنسبة للمشرع اللبناني فإنه ينص على إبلاغ المكلف بصورة شخصية[156]، وهو ما يعد ضمانة حقيقية لفائدته.

هذا، و يترتب على وسيلة الإخبار عن طريق البريد العادي اعتبار الملزم على علم بالدين الضريبي ابتداء من التاريخ الواردة بطابع البريد، وهو ما يتنافى مع القواعد العامة في مجال احتساب الآجال باعتبارها كاملة لما تضمنه هذه الصفة من حقوق الملزم في الاستفادة من كامل الأجل المخولة له قانونا، خاصة وأن إخبار الملزم لا يشكل الإجراء القانوني لبداية احتساب أجل الأداء على اعتبار أن تاريخ الشروع في التحصيل قد تم تحديده مسبقا من طرف الإدارة الضريبية داخل الجداول والقوائم الأصلية، وهو ما تجاوزه المشرع الجزائري حينما اعتبر أن تاريخ توصل الملزم بالإعلام الضريبي هو التاريخ الفعلي لاحتساب أجل الأداء[157]، وهو ما يعتبر أكثر عدالة في هذا الصدد.

أما بالنسبة إلى تنصيص المشرع على أن يتم التبليغ في ظرف مغلق فإن هذا المقتضى يتماشى مع ما ينص عليه المشرع الدستوري من ضمان سرية الاتصالات الشخصية و كذا الحق في حماية الحياة الخاصة للمواطنين[158]، خاصة إذا كان الأمر يتعلق بمعطيات شخصية ذات طابع مالي وضريبي تحدد نشاطات الملزمين و قيمة معاملاتهم المالية، وهو نفس الاتجاه الذي أكد عليه المشرع الفرنسي[159]، في حين لم تشر بعض التشريعات الضريبية لذلك كالتشريع اللبناني مثلا.

إذن، يمكن القول بأن الإعلام بالضريبة بطابعيه العام والخاص يجسد مرحلة أساسية في استخلاص الدين الضريبي بشكل رضائي، حيث يؤدي إلى إخبار الملزم بواجباته الضريبية تجاه الإدارة تحت طائلة احتساب فوائد التأخير، وفي حالة عدم الاستجابة فإن ذلك يفسح الباب أمام الإدارة الضريبية لمرحلة التحصيل الجبري وما تحمله من مساطر وإجراءات تنفيذية سواء على أموال الملزم أو على شخصه.

وفي هذا الصدد، ينبغي الإشارة إلى أن القضاء الفرنسي اعتبر أن عدم إرسال الإعلام الضريبي للملزم المتابع بالديون الضريبية لا يمكن من الوقوف عند مراقبته للطابع التنفيذي للسند الضريبي الذي تقوم عليه

---

[156]- المادة 5 من قانون أصول تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[157]- المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[158]- الفصل 24 من الدستور المغربي المعدل بتاريخ فاتح يوليوز 2011.

[159]- *Article L253 du livre des procédures fiscales.*

المتابعات الضريبية[160]، وهو بهذا المبدأ قد جعل من الإعلام الضريبي آلية أساسية لكشف وجود السند التنفيذي ومراقبة صحته.

## المطلب الثاني : تعدد وسائل الأداة كضمانة لفائدة الملزم.

بالإضافة إلى الضمانات القانونية المتاحة لفائدة الملزم في إطار المرحلة الحبية من أداء الدين الضريبي، فإن المشرع الضريبي خير الملزم قصد تبرئة ذمته بين اللجوء إلى مجموعة من الوسائل القانونية وذلك بناء على رغبته، حيث تنص المادة 20 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " تؤدى الضرائب و الرسوم و الديون العمومية الأخرى إما نقدا أو بواسطة تسليم شيك أو عن طريق تحويل أو الدفع لفائدة حساب مفتوح في اسم المحاسب المكلف بالتحصيل أو بأي وسيلة أخرى للأداء منصوص عليها في القوانين الجاري بها العمل (...)".

إذن، ومن خلال استقراء هذه المقتضيات، يتضح أن المشرع الضريبي وضع لائحة غير حصرية للوسائل التي يمكن عن طريقها للملزم الوفاء بالدين الضريبي حسب اختياره، و هو نفس الاتجاه الذي تبنته جل التشريعات الضريبية المقارنة كالتشريع الفرنسي[161]، والتشريع التونسي[162]، وكذا اللبناني[163].

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي على غرار باقي التشريعات المقارنة، لم يضع تصنيفا دقيقا ومحددا لوسائل التحلل من الدين الضريبي، على اعتبار أن الهاجس بالنسبة للإدارة الضريبية هو الوصول إلى الدين الضريبي داخل أجل معينة، حيث اكتفى بتعداد مجموعة من الوسائل المقبولة للأداء، غير أن الترتيب الذي صاغه المشرع من خلال المادة 20 من مدونة تحصيل الديون العمومية، يحيل إلى أن الوسائل الأكثر استعمالا هي الأداء النقدي ثم الشيك أو عن طريق التحويل وكذا الدفع إلى الحساب المفتوح في اسم المحاسب المكلف بالتحصيل، غير أن المشرع ترك الباب مفتوحا للوسائل المنصوص عليها في القوانين الجاري بها العمل.

---

[160]-*Arrêt N° 09-12370, cour de cassation, chambre commerciale, 19 janvier 2010.*

[161]- ***Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou**, procédures fiscales, DALLOZ 1998, page 72.*

[162]– الفصل 76 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية.

[163]– تقتصر وسائل الأداء في التشريع اللبناني على الأداء النقدي، أو بواسطة الحوالة البريدية أو شيك مصرفي، أو الطوابع المالية (المادة 10 من قانون أصول تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة).

## الفرع الأول: الأداء النقدي كوسيلة كلاسيكية لأداء الدين الضريبي.

يعتبر الأداء النقدي للدين الضريبي الوسيلة الكلاسيكية المعتمدة من أجل التحلل من الدين الضريبي[164]، وتستمد هذه الوسيلة وجودها من طبيعة الضريبة ذاتها، باعتبارها اقتطاعا نقديا إجباري دون مقابل من ثروات الفاعلين الاقتصاديين إما بصفتهم مستهلكين للمواد والخدمات أو بوصفهم أشخاص اقتصاديين منتجين[165].

هذا، ويتم الأداء النقدي بواسطة الأوراق المالية و القطع النقدية ذات السيولة القانونية المعتمدة داخل البلاد[166]، وهي الوسيلة الأكثر شيوعا في معظم البلدان[167]، ويستند هذا النوع من الأداء على مجموعة من الحجج من بينها[168]:

- **الحجة الأولى**: أن عدم جعل محل الالتزام بدين الضريبة مبلغا من النقود يجعل من فرض الضريبة ينصب على الدخل الإجمالي دون الدخل الصافي، و يرجع ذلك لصعوبة منح الإعفاءات الشخصية، و كذا مراعاة ظروف الملزمين، بالإضافة إلى صعوبة خصم التكاليف و التحملات من الدخل الإجمالي.

ونلاحظ أن هذه الحجة استندت على مقارنة أسلوب الأداء النقدي مقابل أسلوب الأداء العيني[169]، ومع ذلك فإن هذا الأسلوب الأخير يمكن أن يؤدي نفس الدور الذي يلعبه أسلوب الأداء

---

[164]– هنالك بعض التطبيقات التي كانت تعتمد على الأداء العيني للدين الضريبي.

للمزيد: أنظر **حسين خلاف**، الأحكام العامة قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص217.

[165]- ***Bernard DAFELON et LUC WEBER**, le financement du secteur public, Edition PUF, Paris 1984, page 26.*

[166]– يتعلق الأمر بالدرهم المغربي، ويبقى قبول العملات الأجنبية واردا، خاصة بالنسبة للملزمين الأجانب في إطار الحقوق الجمركية أو الضريبة:

*- VOIR : « TGR, presse et publication : janvier 2002, l'entrée en vigueur de la monnaie unique européenne : L'EURO », page 3.*

[167] - ***Jacques Grosclaude, Philipe Marchessou**, procédures fiscales, op.cit, page 72.*

[168]– **محمد علوم محمد علي المحمود**، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبة المقارن، مرجع سابق ص : 215.

[169]– تجدر الإشارة إلى أن بعض الأنظمة السابقة كانت تعتمد هذا الأسلوب كقاعدة، ومن ذلك النظام المالي الإسلامي الذي كان يقسم الأراضي إلى قسمين أراضي عشورية وخراجية وهذه الأخيرة تدفع نسبة أعلى من العشر.

النقدي على اعتبار أن تقييم العين محل الأداء يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار قيمتها الحقيقية مقارنة مع نوعية الدخول خاصة الزراعية منها.

- **الحجة الثانية:** أن الأداء النقدي يصلح للتحلل من الديون الضريبية مهما كانت نوعية النشاطات الاقتصادية والاجتماعية المفوضة عليها الضريبة، على اعتبار أن الأداء العيني يقتصر على أنواع محددة من الدخول دون غيرها.
- **الحجة الثالثة:** أن أسلوب الوفاء النقدي لا يكلف الدولة نفقات باهضة من أجل الاستخلاص، خاصة إذا ما قورن مع أساليب أخرى كالأداء العيني[170]، والأداء بوساطة الكمبيالة[171].

وعلى الرغم من اعتماد هذه الحجة على المقاربة الحسابية لفائدة الإدارة الضريبية، إلا أنها تبقى معيارا لا ينبغي تغييبه على اعتبار أن جودة الاستخلاص الضريبي تقاس أيضا بمحدودية النفقات المترتبة على هذه العملية بالنسبة للمالية العمومية، لكن دون المساس بحقوق الملزمين و كذا بالضمانات المقررة لفائدتهم في هذا المجال.

## الفرع الثاني: الأداء المصرفي.

إن التطور الذي عرفته الأنشطة المصرفية وتحرير الخدمات المالية والمصرفية، باعتبارها خدمات أضحت مرتبطة بشكل وثيق بمعاملات الأفراد والمقاولات، دفع بالإدارة الضريبية إلى تمكين المدينين من إمكانية استثمار هذه الأداة الحديثة من أجل الوفاء بالدين الضريبي في أحسن الظروف سواء عن طريق الشيك (الفقرة الأولى)، أو عن طريق اللجوء إلى التحويل أو الدفع بحساب مفتوح في اسم المحاسب المكلف بالتحصيل (الفقرة الثانية).

---

[170]– **حسين خلاف**، الأحكام العامة قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص 149.

[171]– تتجلى الصعوبة في الأداء بواسطة هذا الأسلوب بالنسبة للإدارة الضريبة عند عدم القدرة على استيفاء مبلغ الكمبيالة عند حلول أجلها مما يضطرها إلى اللجوء إلى القضاء التجاري في إطار الفصل 155 من قانون المسطرة المدنية، و ما ينتج عن ذلك من تحمل تكاليف إضافية.

## الفقرة الأولى: الأداء بواسطة تسليم شيك[172].

يعتبر الأداء بواسطة تسليم شيك إحدى الوسائل القانونية العامة المعمول بها من أجل التحلل من الدين الضريبي، وهو من أهم الوسائل بعد الأداء النقدي.

ويعرف الشيك باعتباره صك محرر من قبل شخص هو الساحب يأمر فيه مصرفا هو المسحوب عليه، بأن يدفع مبلغا من النقود عند الاطلاع لمصلحة شخص ثالث هو المستفيد أو لمصلحة الشخص الذي سوف يعينه المستفيد أو للحامل[173].

إن إقرار الشيك كوسيلة قانونية لأداء الدين الضريبي يجعل من المحاسب المكلف بالاستخلاص ملزما بقبوله تحت طائلة إثارة مسؤوليته الشخصية كضمانة أساسية لفائدة الملزم، إلا أن هذه الضمانة تقتضي توفر الشيك على جميع الشروط القانونية الأساسية التي تتطلبها صحته[174]، على اعتبار أن المشرع التجاري قد أضفى حماية خاصة على هذه الورقة التجارية تضمن للمحاسب المكلف بالتحصيل استخلاص المبلغ الوارد بها.

هذا، وإذا كان الأداء بواسطة الشيك إحدى الوسائل المقررة قانونا للتحلل من الدين الضريبي إلا أنها لا تخلوا من بعض الإشكالات التي يطرحها خاصة عند عدم توفر الرصيد، ومدى اعتباره إداك بمثابة أداء صحيح قانونا مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية.

وفي هذا الصدد، فإن المشرع الضريبي المغربي، لم يحسم في هذه الإشكالية في النصوص القانونية، وهو ما يعتبر فراغا تشريعيا يتعين التدخل من أجل تجاوزه، خاصة في ظل التضارب بين الاجتهاد القضائي لمجموعة من المحاكم بين اتجاه يعتبر أن مجرد قبول المحاسب المكلف بالاستخلاص للشيك يعتبر بمثابة أداء للدين الضريبي وبالتالي تبرئة ذمة الملزم على الرغم من رجوع هذا الشيك بعلة عدم توفر الرصيد الكافي

---

[172]- تنظيم أحكام الشيك بمقتضى القسم الثالث من الكتاب الثالث من القانون رقم 95.15 المتعلق بمدونة التجارة.

[173]- **سليمان العبدي**، الأوراق التجارية في التشريع المغربي، الطبعة الأولى سنة 1970، مكتبة التومي الرباط، ص 432.

[174]- المادة 239 من مدونة التجارة.

لصرفه[175]، وبين اتجاه كان يتشبث بمبدأ الاستخلاص الفعلي لمبلغ الشيك من أجل القول بقانونية أداء الدين الضريبي[176].

وبين الاتجاهين المتناقضين لابد من إبداء الملاحظات التالية:

- إن الاتجاه الأول الذي يعترف بقانونية أداء الدين الضريبي بمجرد قبول القابض للشيك يتناقض مع الغاية من إقرار المشرع الضريبي لهذه الوسيلة من أجل أداء الدين الضريبي، والمتمثلة أساسا في سهيل الأداء وتنويع وسائله تبعا لما هو معمول به في المعاملات المدنية والتجارية بين الخواص، ذلك أن هذا الاتجاه يتشبث بمعيار شكلي للأداء، يتمثل في تسليم الشيك وقبوله من طرف القابض، إلا أنه يغفل المعيار الموضوعي أو الغائي، و يتعلق الأمر أساسا باحتواء هذا الشيك على مؤونة كافية من أجل تحقق عملية استيفاء الدين الضريبي؛
- إن هذا الاتجاه لا يتوافق مع المبادئ العامة المقررة قانونا للأداء بواسطة الشيك بين مختلف المتعاملين بهذه الوسيلة، و التي تقتضي توفره على المؤونة اللازمة للقول بتبرئة ذمة ساحب الشيك، كما أنه يتناقض مع ما قرره المشرع التجاري من جزاءات على ساحب الشيك الذي أغفل أو لم يقم بتوفير مؤونة الشيك قصد أدائه عند تقديمه[177].
- إن هذا الاتجاه حول لفائدة الملزم ضمانة جديدة لا تستقيم مع ما هو مقرر في النصوص القانونية، والاجتهادات القضائية التي تقوم على مبدأ الوفاء بمبلغ الشيك كأساس لتبرئة ذمة المدين[178].
- إن تبني المحكمة الإدارية بفاس لهذا الاتجاه، نابع من حيثيات لا يمكن الاعتداء بها في باقي الأحوال، حيث أقرت المبدأ السالف الذكر بناء على قيام القابض بمتابعة الملزم من أجل تقديم

---

[175]– الحكم عدد 1097/97 صادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 26 نونبر1997، (منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 27 أبريل – يونيو 1999 ص 157).

[176]– القرار عدد 331 صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2002/5/16 في الملف الإداري عدد 2001/1/4/748، (منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 2005/9، مطبعة إليت، ص233).

[177]– المادة 316 من مدونة التجارة، التي تنص على أنه: "يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة تتراوح بين 2.000 و10.000 درهم دون أن تقل قيمتها عن 25% من مبلغ الشيك أو من الخصاص".

[178]– حكم عدد 1102 صادر عن محكمة الاستئناف بالرباط بتاريخ 8 ماي 1951 منشور بمجلة المحاكم المغربية لسنة 1952 (أوردته **حجية جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 140).

شيك بدون رصيد لدى وكيل الملك، باعتبار هذه المتابعة لا تندرج ضمن المتابعات المحددة في قانون التحصيل، و بالتالي عدم قانونية الحجز المضروب على منقولات الملزم، وهكذا، لم تميز المحكمة بين المتابعة الزجرية المقامة بناء على نصوص عامة وبين المتابعة المقامة بناء على نص خاص باستخلاص الديون الضريبية (الحجز على المنقول) نتيجة على عدم أداء الملزم للدين الضريبي موضوع الشيك غير المسحوب.

- إن الموقف الثاني الذي يتشبث بمبدأ استخلاص مبلغ الشيك للقول بتبرئة ذمة الملزم تجاه الإدارة الضريبية يعتبر أكثر وجاهة، على اعتبار أن "تقديم شيك إلى الخزينة العامة وهو بدون رصيد لا يشكل أداء بالمفهوم القانوني للنص الضريبي (...) بصرف النظر عن مفهوم الأداء في القوانين الخاصة"[179].

لكن، وعلى الرغم من وجاهة هذا الاتجاه الأخير، إلا أن المشرع الضريبي مدعو للتدخل من أجل حماية الملزم حسن النية في الحالة التي يقوم من خلالها بتحرير شيك في اسم المحاسب المكلف بالاستخلاص، وتوفره على المؤونة الكافية لتسديده وقت تحرير الشيك، إلا أن تأخر المحاسب في سحب الشيك من المؤسسة المصرفية، قد يؤدي إلى عدم وجود المؤونة لأسباب تجارية، وهو ما يجعل الملزم عرضة إلى نوعين من المتابعات، متابعة إدارية من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل، وأخرى زجرية من قبل المحكمة المختصة.

وتفاديا لهذا الوضع، يتعين على المشرع تقييد الأداء بواسطة الشيك كوسيلة لتبرئة ذمة الملزم تجاه الإدارة الضريبية بمبدأ استخلاص الشيك مع إعطاء المحاسب المكلف بالاستخلاص آجالا محددة قصد تحصيل مبلغه لدى المسحوب عليه، تحت طائلة الحلول محل الملزم في أداء الدين الضريبي، خاصة وأن المشرع التجاري يعتد في متابعة ساحب الشيك بوقت تقديم الشيك، و ليس بتاريخ سحبه من المسحوب عليه[180].

---

[179]- القرار عدد 331 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2002/05/16، في الملف الإداري عدد 2001/1/4/748، (منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى، قضاء المجلس الأعلى في مجال الضرائب والتحصيل، مرجع سابق، ص233 ).

[180]- تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية لسنة 2000 قد أحالت على التعليمية رقم 1364 الصادر بتاريخ 1957/2/20 عن وزير المالية، و التي تنظم أحكام قبول الشيكات من قبل المحاسبين العموميين، إلا أن هذه

ولا يفوتنا الإشارة في هذا الصدد، إلى تدخل التشريع الضريبي التونسي لضبط عملية أداء الدين الضريبي بواسطة الشيك حيث وضع مجموعة من القواعد يتعين احترامها سواء من قبل صاحب الشيك/الملزم، أو من قبل المحاسب المكلف بالاستخلاص، حيث أقر صراحة بموجب المادة 77 من مجلة المحاسبة العمومية، على أن المحاسب يتولى عند قبوله الشيك، تسجيل مبلغه بسجل المقبوضات ويسلم للدافع توصيلا في ذلك يقع التنصيص عليه بصورة واضحة على أن الدفع وقع بموجب شيك وأن ذلك التوصيل لا يبرئ ذمة صاحبه إلا بعد تسديد مبلغ الشيك من قبل البنك المسحوب[181].

## الفقرة الثانية: التحويل أو الدفع بحساب مفتوح في اسم المحاسب المكلف بالتحصيل.

بالإضافة إلى الوسيلتين السالفتي الذكر، يعتبر الأداء عن طريق التحويل أو الدفع لفائدة حساب مفتوح في اسم المحاسب المكلف بالتحصيل، من بين الوسائل القانونية العامة لأداء الدين الضريبي من قبل الملزم، و ذلك من خلال الاعتماد على الآلية البنكية في الأداء من حساب الملزم نحو حساب المحاسب المكلف بالاستخلاص أو عن طريق دفع المبالغ المستحقة نقدا أو بواسطة شيك نحو الحساب السالف الذكر.

ويمكن القول أن هذه الوسيلة، عرفت تطورا مهما وافق التطور الذي عرفته المعاملات البنكية بصفة عامة، وما توفر من وسائل ثبوتية لأداء الملزم للدين الضريبي في حالة المنازعة في ذلك، بالإضافة إلى وصل الأداء الصادر عن المحاسب، بمجرد توصله بمبلغ الضريبة في الحساب المذكور[182].

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الضريبي قد أغفل الإشارة إلى التاريخ الذي يعتبر في أداء الدين الضريبي في حالة دفعه أو تحويله إلى حساب المحاسب المكلف بالتحصيل، علما بأن هذا التاريخ يشكل ضمانة حقيقة لتحلل الملزم من أصل الدين الضريبي دون خضوعه إلى الزيادات وفوائد التأخير.

---

التعليمية أصبحت متجاوزة في العديد من المقتضيات التي تنص عليها، والتي تعود إلى فترة بداية الاستقلال، كما أنها لا تراعي مجموعة من المستجدات على مستوى المنظومة القانونية ذات الصلة خاصة مدونة التجارة.

[181] -**كمال العياري**، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 413.

[182] - تجدر الإشارة إلى أن المشرع الفرنسي قد ألزم في بعض الحالات الملزمين بأداء ما تخلد بذمتهم من ديون ضريبية عن طريق التحويل للحساب المفتوح في اسم المحاسب لدى البنك الفرنسي، خاصة فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة كلما كان هذا المبلغ عاليا خلال السنة المدنية، بالإضافة إلى الرسم المتعلق بعقود التأمين.

وفي هذا الإطار، يمكن القول أن التاريخ الذي يتعين اعتباره في الأداء هو تاريخ التحويل وليس تاريخ توصل المحاسب بالمبالغ المحولة[183]، علما أن القراءة التي صاغتها التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية توحي بأن احتساب تاريخ الأداء يبتدئ من تاريخ توصل المحاسب المكلف بالتحصيل باعتباره نفس التاريخ الذي يقوم خلاله هذا الأخير بإدراج هذه العملية في محاسبته وتمكين الملزم من وصل الأداء[184].

بالإضافة إلى الوسائل القانونية المشار إليها سابقا، فقد فتح المشرع الضريبي الباب أمام الملزمين من أجل التحلل من الدين الضريبي بأي وسيلة أخرى للأداء منصوص عليها في القوانين الجاري بها العمل[185].

و بقدر ما ينم هذا التوجه على هاجس المردودية الذي يحكم استخلاص الديون الضريبية باعتبارها حقوق لخزينة الدولة على النشاطات الاقتصادية والمالية، فإن التنصيص على هذا المقتضى يفتح أمام الطرفين آفاقا جديدة لتنظيم هذه العلاقة الضريبية في مرحلة الاستخلاص بما يتلاءم وحاجيات الطرفين ودون المساس بحقوقهما.

وهكذا، يمكن للمدين التحلل من الدين الضريبي من خلال مختلف الوسائل التي تستمد وجودها من القواعد العامة للتحلل من الديون، و التي تشكل آليات استثنائية أو مستحدثة من أجل الوصول إلى الدين الضريبي، ومن ذلك إمكانية الأداء الالكتروني للدين الضريبي، الذي أفرزه التطور الذي عرفه مجال المعلوميات وثورة الاتصالات الحديثة التي اكتسحت خدماتها مختلف المجالات في إطار الحكومات الإلكترونية التي تعتمد على الخدمات عن بعد كوسيلة لتسهيل ولوج المرتفقين إلى الخدمات العمومية، وما لذلك من اقتصاد من حيث الوقت و المواد المادية و البشرية سواء بالنسبة للإدارة وكذا المرتفقين عموما والمقاولات على وجه الخصوص.

وهكذا، فقد أتاحت المدونة العامة للضرائب إمكانية اللجوء إلى الأداء الالكتروني للديون الضريبة على غرار التصريحات وفق نفس الوسيلة، إلا أن هذه الأخيرة لا تشمل جميع أنواع الديون الضريبة[186]،

---

[183] – **عبد الغني خالد**، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 251.

[184] -*Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 13.*

[185] – المادة 20 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

حيث يتميز الأداء الالكتروني للديون الضريبية بالطابع الجزئي، ذلك أنه لا يشمل جميع الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة وكذا الضريبة على الشركات، حيث يشترط بالنسبة للنوع الأول تحقيق رقم أعمال لا يقل عن 20 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، في حين لا يتجاوز هذا الرقم 10 مليون درهم بالنسبة للضريبة على الشركات، كما يتجلى هذا الطابع الجزئي في أداء الدين الضريبي لدى مجموعة من المؤسسات البنكية المبرمة لاتفاقية لهذا الغرض مع الإدارة الضريبية.

هذا، ويتميز الأداء الإلكتروني للدين الضريبي بطابعه الاختياري حيث يستلزم تقديم طلب لدى المديرية العامة للضرائب من أجل الاستفادة من هذه الخدمة المرتبطة بشكل كلي بالتصريح الإلكتروني، إلا أن المشرع الضريبي يتجه نحو إقرار الطابع الإلزامي لهذا النوع من الأداء، حيث تدخل القانون المالي لسنة 2014، فألزم المزاولين لمهن حرة أن يؤدوا مبلغ الضريبة والدفعات المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب بواسطة الأداء الإلكتروني[187].

وهكذا، يمكن القول أن الأداء الإلكتروني للدين الضريبي انتقل من كونه ضمانة اختيارية لفائدة الملزمين إلى الاتجاه نحو جعله أسلوبا ملزما يترتب على الإخلال به جزاءات قانونية، وهو ما يتيح حماية أكبر للملزمين سواء من حيث تبسيط الخدمة وتوحيدها، أو من حيث توفير التكوين اللازم لذلك، وما يتبعه من تحفيزات ضريبية للمضي قدما بهذه العملية.

وفي هذا الصدد، فقد أكد التقرير الصادر عن البنك الدولي حول أداء الضرائب برسم سنة 2013[188]، أن المغرب يحتل مركزا متأخرا ضمن الدول من حيث عدد الساعات التي يستغرقها أداء الضرائب حيث بلغ 238 ساعة[189]، كما أن الأداء الإلكتروني للديون الضريبية لازال يعرف تعثرا مقارنة

---

[186]– لقد حدد قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 13.1665 الصادر بتاريخ 24 ماي 2013 شروط تطبيق الأداء الإلكتروني إلى جانب الإقرار الالكتروني للضريبة على القيمة المضافة، أما بالنسبة للضريبة على الشركات فقد نظمها القرار عدد 14.08 بتاريخ 4 يناير 2014.

[187]– إن تحديد لائحة المهن الحرة المعنية بهذه الإلزامية يتم بواسطة نص تنظيمي، وهو ما يسمح، من حيث المبدأ، بالتدرج في تطبيق الإلزامية، إذ يتعين اعتماد منهجية تدريجية و تجريبية من خلال تطبيقه أولا على المهن الحرة المؤهلة و المهيكلة ضمانا لحقوق الملزمين المنتمين لهذه الفئات.

[188] - *The Word Bank, Paing taxes 2013, the global Picture.*
*Publié in : www.pwc.com/payingtaxes.*

[189] - *Idem, page 152.*

مع دول مجاورة كتونس التي عدها التقرير متطورة في هذا المجال[190]، وهو ما يتطلب مجهودات أكبر قصد تعميم هذه الخدمة كضمانة مقررة لفائدة الملزمين، عوض جعلها ملزمة بما يوحي بأنها مقررة فقط لخدمة الإدارة الضريبي.

[190] - *Idem, page 46.*

## المبحث الثاني : استحقاق الدين الضريبي.

إن الأصل في أداء الدين الجبائي أن يتم بطريقة حبية، وذلك بأن يتقدم الملزم بكل طواعية إلى المحاسب المكلف بالاستخلاص لأداء ما تخلد بذمته من ضرائب مستحقة، أي بعد مرور المدة التي يحددها المشرع الضريبي لبداية احتساب أجل أداء الدين الضريبي في الأحوال العادية، أو دون انتظار مرور هذا الأجل في الأحوال التي يعتبرها المشرع استثنائية وتهدد حقوق الخزينة بالضياع، مما يطرح معه التساؤل حول مدى اعتبار أجل الاستحقاق ضمانة مقررة لفائدة المدينين في ظل هاجس المردودية الذي يجعل من الخزينة العامة محقة قانونا في تجاوز مزية الأجل وجعل الدين الضريبي مستحقا فورا.

وهكذا، فإن الاستحقاق الضريبي إما أن يكون استحقاقا بأجل (المطلب الأول)، أو أن تستحق الضريبة فورا و هو ما يطلق عليه الاستحقاق الفوري (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: استحقاق الدين الضريبي لأجل.

يجد استحقاق الدين الضريبي لأجل أساسه من خلال تمكين الملزم من وقت كاف لسداد الدين الضريبي بشكل حبي، (الفرع الأول)، حيث يشكل الأجل العنصر البارز ضمن الاستحقاق الضريبي لما له من طبيعة قانونية (الفرع الثاني).

#### الفرع الأول: زمان الوفاء.

يقصد بزمان الوفاء عموما ذلك الوقت المحدد الذي يجب أن يلتزم به الملزم في تسديد ما بذمته لفائدة الدائن، حيث يحدد في إطار علاقة المديونية المنظمة بموجب القانون الخاص من قبل أطراف العقد أو بموجب الالتزام، أما بالنسبة لأداء الدين الضريبي فإن الأمر يتعلق بتحديد هذه المدة في القانون الضريبي كضمانة أساسية لفائدة الملزم انتبهت لها معظم التشريعات المقارنة (الفقرة الأولى) كما تبناها أيضا التشريع الضريبي المغربي (الفقرة الثانية).

## الفقرة الأولى: زمان الوفاء في التشريعات المقارنة.

إن المبدأ العام بخصوص زمان الوفاء بالدين الضريبي أن القانون المنظم لكل ضريبة على حدا هو الذي يحدد الميعاد الذي يجب الوفاء فيه من قبل المدينين، و يجب أن يراعى في تحديد هذا الميعاد التوفيق بين كل من مصلحة الخزينة العامة، وذلك من خلال استيفاء مبلغ الضريبة كاملا بما ينسجم و حاجة الدولة كما هو مقرر في القوانين المالية، و في نفس الوقت ما تقتضيه مصلحة الملزمين على حد سواء[191].

وبغية انتقاء أكثر الأوقات ملائمة للملزم في أداءه لما بذمته من ديون ضريبية، يراعى وقت حصوله على الدخل أو الإيراد، ذلك أنه من غير المعقول أن تطالب الإدارة الضريبية الملزم بأداء ضريبة على نشاط متعلق بإنتاج سلعة معينة قبل الانتهاء من إنتاج تلك السلعة بشكل كامل تم تسويقها وبيعها وتصريفها، كما لا يمكن مطالبة المزارع بالضريبة عن الأرباح قبل جني محصوله الزراعي، كما لا يمكن حجز الضريبة من المنبع بالنسبة للموظف أو العامل قبل تحقق الأجرة وبالتزامن مع توصله بها[192].

هذا، وتتباين التشريعات الضريبية في تحديد موعد السداد والاستحقاق، فالمشرع الضريبي العراقي حدد في قانون ضريبة الدخل موعدا لأداء الضريبة بعد تقديم الملزم التقارير والمعلومات المتعلقة بدخله خلال السنة التقديرية وهي المدة المحددة في نهاية شهر ماي من كل سنة، حيث منح الملزمين بهذه الضريبة و احد وعشرين يوما من تاريخ تبليغهم بالمديونية[193].

أما المشرع اللبناني، فقد نهج منهجا آخر بخصوص الضريبة العقارية في تحديد تاريخ استحقاق هذا الدين الضريبي حيث نص على أنه: "على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطيا بدفع الضريبة معينة مقدارها و تاريخ استحقاقها، ويتم الدفع من قبل المكلف إلى الدوائر المالية المختصة المبينة في إخطار الدفع (...) تستوفى الضريبة الأساسية على قسطين متساويين، يستحق الأول منها في اليوم الأول من شهر كانون الثاني والقسط الثاني في اليوم الأول من شهر تموز و يجري الاستيفاء في الدوائر المختصة الذي

---

[191]- **عبد الحميد القاضي**، اقتصاديات المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، مطبعة الرشاد الإسكندرية، 1982، ص 128.

[192]- **محمد علوم محمد على المحمود**، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، سنة 2010، ص 220.

[193]- المادة 44 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 115 لسنة 1982، كما تم تعديله.

يقع في منطقتها. تستوفى الضريبة الإضافية في النصف الأول من السنة المالية التالية للسنة المتحققة فيها و يحق للمكلف دفع هذه الضريبة في محل إقامته أو عمله أو المحافظة الذي تقع فيه عقاراته"[194].

أما المشرع الضريبي المصري، فقد نص من خلال قانون الضريبة الموحدة على أنه تستحق الضريبة في أول يناير من كل سنة كما تستحق بوفاة الممول أو انقطاع إقامته في مصر وتسري على مجموع صافي الدخل الذي حققه الممول خلال السنة السابقة[195].

إذن، من خلال ما سبق يتضح أن معظم التشريعات الضريبية مكنت الملزمين من زمن محدد للوفاء بدين الضريبة، على أن يكون هذا الموعد ملائم لظروف المكلف من جهة، ولخزينة الدولة من جهة ثانية مما يساهم في تعزيز ضمانات الملزمين خلال مرحلة التحصيل الحبي.

## الفقرة الثانية: زمان الوفاء في التشريع الضريبي المغربي.

لقد تطرقت مدونة تحصيل الديون العمومية إلى تنظيم أجل الوفاء بالدين الضريبي، خاصة من خلال المواد من 13 إلى 17 منها، حيث نصت المادة 13 على أنه: "تستحق الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول عند انصرام الشهر الثاني لشهر الشروع في تحصيلها"[196]، أما بخصوص التعليمية العامة فإنها تعرف هذا الأجل باعتباره تلك المدة الفاصلة بين تاريخ نشوء الدين وتاريخ صيرورته واجب الأداء[197].

ويلعب الاستحقاق دورا أساسيا في ضمان الاستخلاص المنتظم للمداخيل الضريبية حيث جعل المشرع المغربي على غرار التشريعات المقارنة هذا الأجل يختلف حسب الطبيعة القانونية للدين الضريبي من

---

[194]– المادة 21 من قانون ضريبة العقار اللبناني رقم 162 لسنة 1959، كما تم تعديله.

[195]– المادة 5 من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993.

[196]- نفس المبدأ أقره المشرع بالنسبة للضرائب و الرسوم المستحقة لفائدة الجماعات المحلية و المستخلصة عن طريق الجداول، حيث تكون مستحقة عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها، وذلك طبقا لمقتضيات المادة 132 من الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 30 نوفمبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، جريدة رسمية عدد 5583 بتاريخ 2007/12/03.

[197]-*« L'exigibilité à terme signifie que les créances ne deviennent exigibles qu'à l'expiration d'un délai courant à compter de la date de naissance de la créance ».*
*Instruction général de recouvrement des créances publiques, op.cit, page 20.*

جهة، وتبعا لاختلاف الملزمين من جهة ثانية، كما أنه يشكل، من حيث المبدأ، ضمانة قانونية لفائدة المدينين من أجل التحلل من الالتزام الضريبي أو الاعتراض عليه داخل أجل معين.

هذا، وقد أعطى المشرع المغربي للملزمين بالضرائب والرسوم المتضمنة في الجداول أجلا يصل إلى شهرين حتى تصير مستحقة الأداء، أما بخصوص الضرائب والرسوم المخصومة من المنبع فإنها تستحق عند انصرام الشهر الموالي الذي تم خلاله اقتطاعها من الأداءات الخاصة بها، وهو ما ينطبق على الضريبة على الدخل.

أما فيما يخص الضرائب والرسوم القابلة للأداء تلقائيا بناء على تصريح، إلى جانب الحقوق والرسوم الجمركية و حقوق التسجيل والتمبر، وكذا الضرائب والرسوم المحلية والديون الأخرى لفائدة الجماعات المحلية وهيئاتها، فقد أخضعها المشرع إلى الشروط المحددة في النصوص والاتفاقات المتعلقة بها[198].

وهكذا، يمكن القول بأن الاستحقاق لأجل هو إجراء قانوني يؤشر بشكل أو بآخر على إيلاء المشرع المغربي العناية بوضعية الملزم، ذلك أن الفلسفة من وراء إقرار المشرع لهذا المبدأ بالنسبة للديون الضريبية هو تمكين الملزمين من استغلال فارق الزمن الذي يفصل بين تاريخ الشروع في التحصيل و تاريخ استحقاق الدين الضريبي، للتمكن من تدبير شؤونهم المالية عن طريق البحث عن الوسائل المادية اللازمة لأداء ما بذمتهم من ديون ضريبية، وهو ما يشكل إحدى الضمانات الأساسية التي تعزز مبدأ المشروعية الضريبية في اتجاه تحفيز الملزمين على الأداء الطوعي لما تخلف بذمتهم داخل الأجل المحدد.

كما تتجلى الفائدة من تخويل الملزم فترة معينة من أجل أداء الدين الضريبي، بالإضافة إلى كونها تساهم في أدائه الحبي والتلقائي للضريبة لفائدة خزينة الدولة، في عدم إمكانية إجباره على الوفاء بالدين الضريبي ما لم يستحق بعد، ذلك أن وجود هذا الأجل يغل يد الإدارة الضريبية على القيام بأي إجراء جبري أو زجري لحمل الملزم على الوفاء بالدين الضريبي والتي تخل بتوازن الوضعية المادية والمعنوية للملزم إلى حين بلوغ أجل استحقاق الدين الضريبي واستنفاذ باقي الإجراءات القانونية[199].

---

[198]– المادة 15 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[199] - ***Antoine BROCCA**, le recouvrement de l'impayé, la pratique la loi et la jurisprudence, paris Dunod, imprimerie BOSC-Frères, Lyon, 1985, page 88.*

كما يندرج انتظار أجل استحقاق الديون الضريبية في إطار احترام المشرع لمبدأ التدرج في إجراءات الاستخلاص بمفهومه الواسع، إلا أن هذا المبدأ أورد عليه المشرع استثناءات تشكل ضمانا لحقوق الخزينة شريطة استعمالها في إطارها المشروع، على اعتبار أن تمكين الملزم من أجل الاستحقاق كضمانة أساسية لفائدته لا يمكنه أن يهدد حقوق الخزينة التي يتعين حفظها أيضا.

لذلك، فقد قلص المشرع من الآجال المشار إليها سابقا في الحالة التي يقدم فيها المدين على القيام بأعمال من شأنها أن تؤدي إلى ضياع ضمان الخزينة، حيث أعطى للقابض الحق في التدخل للقيام بحجز تنفيذي، دون الحصول على ترخيص مسبق من رئيس الدائرة المالية التي يعمل لفائدتها، وذلك شريطة أن يكون الإنذار قد تم تبليغه سابقا إلى الملزم، أما في حالة عدم تبليغه بعد، فإن المشرع منح للقابض إمكانية إرسال مستخرج الجداول، الذي يقوم مقام الحجز التحفظي[200].

وما يعزز فرضية الاتجاه نحو حماية الملزم من خلال إقرار أجل الاستحقاق، من حيث المبدأ، هو التنصيص من خلال مقتضيات المادة 17 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أن هذه الآجال تعتبر آجالا كاملة، فإذا صادف حلول هذا الأجل يوما معطلا أو يوم العطلة، فإنه يرجأ تاريخ الاستحقاق إلى أول يوم عمل موال، ويجد هذا المبدأ أساسه القانوني في قواعد قانون المسطرة المدنية خاصة المادة 512 منه[201].

---

[200]– الفقرة الثانية من المادة 53 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على: " إن لم يتم توجيه الإنذار، واستثناء من أحكام المادة 36 أعلاه، يعمل المحاسب المكلف بالتحصيل على توجيهه دون أي إجراء آخر بموجب مستخرج جداول موقع من طرفه ويعد هذا الإنذار بمثابة حجز تحفظي. وفي هذه الحالة يبين عون الخزينة في المحضر الأثاث والأشياء المحجوزة".

[201]– تنص المادة 512 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " تكون جميع الآجال المنصوص عليها في هذا القانون كاملة فلا يحسب اليوم الذي يتم فيه تسليم الاستدعاء أو التبليغ أو الإنذار أو أي إجراء آخر للشخص نفسه أو لموطنه ولا اليوم الأخير الذي تنتهي فيه. إذا كان اليوم الأخير يوم عطلة امتد الأجل إلى أول يوم عمل بعده".

ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية كما تم تعديله، الجريدة الرسمية عدد 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 شتنبر 1974)، ص 2741.

## الفرع الثاني: مكانة الأجل في استحقاق الدين الضريبي.

إذا كان المشرع الضريبي قد مكن الملزم من مزية الأجل من أجل التحلل حبيا من الدين الضريبي، فقد مكن هذا الأخير من إمكانية الأداء حلول أجل الاستحقاق (الفقرة الأول)، مما يدفعنا إلى التساؤل حول طبيعة الأجل المخول للملزم في إطار الاستحقاق الضريبي (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: الأداء قبل تاريخ الاستحقاق.

يجد هذا المبدأ أساسه القانوني في مقتضيات الفصل 135 من قانون الالتزامات والعقود حيث تنص هذه المادة على أنه "يفترض في الأجل أنه مشترط لصالح المدين و يجوز أن ينفذ الالتزام و لو قبل حلول أجله إذا كان محله نقودا و لم يكن للدائن ثمة مضرة في استيفائه، و إن لم يكن محل الالتزام نقودا، لم يجبر الدائن على استيفائه قبل حلول الأجل، ما لم يرتضه، و يطبق على كل ما سبق ما لم يقض القانون أو العقد بخلافه".

إذن، نلاحظ من خلال قراءتنا لهذه المقتضيات، أن المبدأ العام هو كون أجل استحقاق الديون عموما لا ينشأ إلا لمصلحة المدين، وعليه لا يمكن إجباره على الوفاء بالدين قبل حلول الأجل الذي يحدده النظام القانوني المنظم للعلاقة بين الدائن والمدين سواء تعلق الأمر بالقانون أو بالعقد.

واستثناء من هذه القاعدة يمكن للدائن إجبار المدين على الوفاء قبل حلول الأجل، كما نصت على ذلك مقتضيات الفصل 139 من نفس القانون حيث تنص على أنه: "يفقد المدين مزية الأجل إذا أشهر إفلاسه، أو أضعف بفعله الضمانات الخاصة التي سبق له أن أعطاها بمقتضى العقد، أو لم يعط الضمانات التي وعد بها، ويطبق نفس الحكم على الحالة التي يكون المدين فيها أخفى عن غش التكاليف والامتيازات التي تضعف الضمانات المقدمة منه. إذا كان إنقاص الضمانات الخاصة المعطاة بمقتضى العقد ناتجا من سبب أجنبي عن إرادة المدين، فإن هذا الأخير لا تسقط عنه مزية الأجل بقوة القانون، و لكن يكون للدائن الحق في أن يطلب ضمانات تكميلية، فإذا لم تقدم، حق له أن يطلب تنفيذ الالتزام على الفور".

وهكذا، فإن الاستثناء على مبدأ الاستحقاق لأجل كما أورده قانون الالتزامات والعقود، مرتبط بالأساس بإرادة المدين الواضحة في تعطيل الوفاء بدينه تجاه المدين سواء كان هذا التعطيل بحسن نية كإشهار الإفلاس، أو تعلق الأمر بسوء نية كإخفاء التكاليف و الامتيازات التي تشكل ضمانا من أجل الوفاء بالدين.

وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 13 من المدونة العامة للضرائب، فإننا نجدها تحدد أجل استحقاق الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول الضريبية عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في التحصيل، وهو نفس المقتضى الذي تبناه المشرع الفرنسي من خلال مقتضيات المادة 1663 من المدونة العامة للضرائب[202].

وفي هذا الصدد، نلاحظ أن التشريع الضريبي المغربي قد عرف تراجعا في أجل الاستحقاق بعدما كان هذا الأجل يمتد إلى انصرام الشهر الثالث الموالي لشهر الشروع في تحصيل الجداول الضريبية، حيث تقلص هذا الأجل بموجب القانون المالي لسنة 1992[203]، كما تبنته مدونة تحصيل الديون العمومية بعد ذلك.

ونلاحظ كذلك أن المشرع الفرنسي كان أكثر دقة من نظيره المغربي حينما اعتبر أن الضرائب والرسوم التي يتم تحصيلها عن طريق الجداول تكون مستحقة في اليوم الأخير من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله وضع الجدول موضع التحصيل، هو نفس الاتجاه الذي تبناه القضاء الفرنسي في مجموعة من القرارات[204].

هذا، و قبل الشروع في استخلاص الدين الضريبي فإن المشرع المغربي على غرار التشريعات المقارنة يتطلب إصدار جداول ضريبية تكون مستحقة غالبا عند انتهاء الشهر الثاني الموالي للشهر الذي يتم فيه الشروع في التحصيل، حيث يؤخذ لتحديد تاريخ استحقاق الضرائب المباشرة بعين الاعتبار تاريخ الشروع في استيفاء الضريبة المشار إليه بالجداول الضريبية.

---

[202]- **جهدكان حجية**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 77.

[203]- الظهير الشريف رقم 1.91.321 بتاريخ 30 دجنبر 1991 المتعلق بإصدار القانون المالي 38.91 للسنة المالية 1992، الجريدة الرسمية عدد 4131، بتاريخ 1992/01/01، ص 3.

[204]- *Arrêt du conseil d'état du 27 avril 1989, requête n° 74476 – Arrêt du conseil d'état du 21 décembre 1990, requête n° 69013.*

ويشكل تحديد تاريخ الشروع في التحصيل ضمانة أساسية لفائدة الملزم في إطار المرحلة الحبية حيث يمكن هذا التاريخ من بداية احتساب تاريخ الاستحقاق وما قد يترتب عن ذلك من تطبيق الزيادة في التأخير عن الأداء.

## الفقرة الثانية: الطبيعة القانونية لأجل الاستحقاق.

من المعلوم أن الأجل يلعب دورا أساسيا في حماية أطراف العلاقة الضريبية حيث يكون إثبات احترامه حاسما في تحديد مدى احترام الإدارة الضريبية لمبدأ المشروعية خاصة في حالة المرور من مرحلة التحصيل الحبي إلى تطبيق الزيادات في التأخير و اللجوء إلى إجراءات الاستخلاص الجبرية.

في هذا الصدد، أشارت المادة 17 من مدونة تحصيل الديون العمومية في سياق التطرق إلى مبدأ الاستحقاق إلى أنه:" عندما يصادف حلول الأجل يوما معطلا أو يوم عطلة، يرجأ الاستحقاق إلى أول يوم عمل موال. وتعتبر الآجال المنصوص عليها في هذه المدونة آجالا كاملا".

وانطلاقا من التنصيص على مبدأ الآجال الكاملة يمكننا إبداء الملاحظات التالية:

- إن المشرع الضريبي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية حاول مسايرة التشريع العام المنظم للآجال، و يتعلق الأمر بمقتضيات قانون المسطرة المدنية[205]، إلا أنه بقي متحفظا على الأقل من حيث الصياغة، حيث لم يشر إلى عدم احتساب اليوم الأول، والأخير من أجل الاستحقاق، إذ يمكن أن نفسر هذا التحفظ الشكلي للمشرع بوجود تردد في إقرار حقوق واضحة وصريحة لفائدة الملزمين على الرغم من وجود الإرادة التشريعية في مضمونها وسياقها العام في هذا الاتجاه، لذلك فإننا نرى إمكانية تدخل المشرع المغربي من أجل توضيح النص القانوني و وضع حد لبعض تفسيرات الإدارة الضريبية التي أسست لها التعليمية العامة، والتي اعتبرت أن الآجال الكاملة تعني عدم احتساب اليوم الأول، وهو ما يتعدى في نظرنا مهمة هذه التعليمية في التفسير والتوضيح، إلى إقرار قاعدة قانونية تقيد مبدأ الأجل الكامل فتجعله " أجلا نصف كامل" إن صح التعبير، و هو اتجاه غير محمود لكونه لا يقف عند احتساب أجل استحقاق الديون العمومية بل ينسحب

[205]- ينص الفصل 512 من قانون المسطرة المدنية على أنه: "يكون جميع الآجال المنصوص عليها في القانون كاملة فلا يحتسب اليوم الذي يتم فيه تسليم الاستدعاء أو التبليغ أو الإنذار و أي إجراء آخر للشخص نفسه أو لمواطنه و لا اليوم الأخير الذي ينتهي فيه...".

إلى جميع الآجال المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، و ما له من خطورة على حقوق الملزمين المالية وكذا الشخصية؛

- على الرغم من مشروعية القول بكفاية الإحالة التشريعية – في إقرار مبدأ الآجال الكاملة – على مقتضيات المادة 512 من قانون المسطرة المدنية المشار إليها سابقا، إلا أننا نرى أن استقرار واستقلال التشريع الضريبي عموما و مدونة تحصيل الديون العمومية على وجه الخصوص، يقتضي استقلال هذه الأخيرة بقواعد و أحكام تراعي طبيعة العلاقة القائمة بين الطرفين، وذلك من خلال التنصيص الصريح على أن مفهوم الأجل الكامل المنصوص عليه في هذه المدونة، يعني عدم احتساب اليوم الأول للقيام بالإجراء و كذا اليوم الأخير لنهايته، حتى يتسنى للملزمين الإلمام بوضوح بهذه الضمانة الأساسية، خاصة وأن مقتضيات المادة 13 من نفس المدونة، تنطوي على نوع من الغموض عندما تشير إلى نهاية الشهر، عوض الإشارة إلى اليوم، كما سار في ذلك الاتجاه المشرع الفرنسي[206]، وكذا المشرع المصري[207]؛
- على الرغم من ذلك فإن إشارة المشرع المغربي من خلال الفقرة الأولى من المادة 17 السالفة الذكر من مدونة تحصيل الديون العمومية إلى تعطيل الأجل خلال الأيام المعطلة أو أيام العطلة و إرجاء تاريخ الاستحقاق إلى أول يوم عمل، مسألة محمودة لسد أي تفسير قد يحد من مبدأ الآجال الكاملة.

وفي هذا الصدد، فإن توضيح هذا المقتضى التشريعي من شأنه تجنب النقاش المرتبط بساعة التسليم، والتي تقابلها ساعة نهاية الأجل خلال اليوم الأخير والمحددة في الساعة الثانية عشر ليلا.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي قد ميز في تحديد تاريخ استحقاق الديون الضريبية، بين الضرائب والرسوم المدرجة في جداول، وبين باقي أنواع الديون العمومية، حيث نلاحظ أن الصنف الأول من هذه الديون قد حظي بضمانات أكثر بخصوص الأجل (انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في التحصيل)، في حين قلص المشرع هذا الأجل بالنسبة للضرائب والرسوم المخصومة من المنبع، (انصرام الشهر الموالي الذي تم خلاله الاقتطاع)، وكذا باقي الديون العمومية الأخرى (ثلاثين يوما من تاريخ

---

[206]- المادة 1663 من المدونة العامة للضرائب الفرنسية.

[207]- المادة 21 من قانون ضريبة العقار المصري رقم 162 لسنة 1959، المشار إليه سابقا.

إصدارها)، غير أنه أحال على النصوص القانونية أو الاتفاقيات بالنسبة للضرائب والرسوم القابلة للأداء بناء على تصريح، وكذا حقوق التسجيل والتمبر والحقوق والرسوم الجمركية والضرائب والرسوم المحلية والديون الأخرى المستحقة للجماعات الترابية وهيئاتها.

## المطلب الثاني: حدود استحقاق الديون الضريبية لأجل: الاستحقاق الفوري.

إذا كان المبدأ العام الذي أقره المشرع الضريبي بخصوص استحقاق الدين الضريبي هو تمكين الملزم من أجل يخوله الأداء الطوعي – الاستحقاق لأجل- فإنه، واستثناء من هذه القاعدة، قد تصبح الديون الضريبية مستحقة فورا ودون إعطاء الاعتبار إلى الآجال السالفة الذكر.

وبما أن هذا الإجراء الفوري يهدد حقوق الملزمين، و يشكل خطرا على الضمانات الممنوحة لهم في إطار المرحلة الحبية للاستخلاص الضريبي، فإن المشرع المغربي حصر هذه الحالات إما من خلال المدونة العامة للضرائب أو القوانين الخاصة، حيث يعتبر الاستحقاق الفوري بهذا المفهوم ضمانة لفائدة الإدارة الضريبية مقابل كل ما قد يطرأ على وضعية الملزم بالضريبة من تغيير قد يؤدي إلى تهديد حقوق الخزينة.

والاستحقاق الفوري بهذا المفهوم لا يمكن أن يندرج إلا في إطار مبدأ المشروعية الضريبية الذي يقتضي في الوقت ذاته توفير الحماية اللازمة لطرفي العلاقة الضريبية.

هذا، ويجد مبدأ الاستحقاق الفوري أساسه القانوني من خلال مقتضيات قانون الالتزامات والعقود، التي تشير إلى الحالات التي يفقد فيها المدين مزية الأجل والمحددة أساسا في إشهار إفلاسه أو إضعافه المتعمد للضمانات الخاصة التي سبق له أن أعطاها للدائن بمقتضى العقد، أو لم يعط الضمانات التي وعد بها، وكذا في حالات سوء النية المرتبطة بالغش في التكاليف والامتيازات التي تؤدي إلى إضعاف الضمانات المؤمنة لأداء الدين[208].

هذا، وإذا كانت المبررات المشار إليها أعلاه ترتبط بالدائنين الخواص، فإن وجود مدين عام واتصاف الدين بالصفة العمومية أيضا، وما تقتضيه هذه الصفة من ضرورة الحماية، يجعل من مبدأ الاستحقاق الفوري له ما يبرره من الناحية الموضوعية.

---

[208]- الفصل 139 من قانون الالتزامات و العقود.

فالاستحقاق الفوري إذن، يعتبر استثناء من الأصل والقاعدة، حيث حصرت المادة 19 من مدونة تحصيل الديون العمومية الحالات التي يسمح من خلالها للإدارة الضريبية اللجوء إلى هذا الاستثناء وفق شروط معينة لا يمكن الحياد عنها.

وفي هذا الإطار، فإن هذه الشروط إما أن ترتبط بشكل مباشر بالمدين ذاته خاصة من حيث إقامته، أو أن تتصل بذمته المالية، حيث تشترك هاتين الحالتين في كونها تهددان ضمان الخزينة في استخلاص الدين الضريبي سواء كان هذا التهديد بحسن نية الملزم أو بسوء نية.

هذا، وبعدما كان التشريع القديم يعدد الحالات التي يستحق فيها الدين الضريبي فورا[209]، جاءت مدونة تحصيل الديون العمومية، من خلال المادة 19 منها للتأكيد على نفس الحالات السابقة، مع الاستعانة بقوانين أخرى خاصة القانون التجاري في إضافة حالتي توقيف النشاط وكذا كل تغيير يطرأ على شخص الملزم كإدماج أو انفصال أو تحويل الشكل القانوني للشركة.

وإذا ما حاولنا حصر الحالات التي تؤدي إلى استحقاق الدين الضريبي فورا، فإننا نجد أن المشرع المغربي لم يضع معيارا دقيقا سوى ما يتعلق بتهديد ضمان الخزينة، و هو ما ينم من حيث المبدأ على هيمنة هاجس المردودية الذي يمكن فهمه في سياق الحفاظ على الحقوق المالية للدولة، خاصة وأن المشرع الضريبي حاول حصر هذه الحالات داخل النص القانوني، سواء تعلق الأمر بتلك المتعلقة بشخص الملزم أو بذمته المالية.

## الفرع الأول: الحالات المرتبطة بشخص الملزم.

لقد حاول المشرع الضريبي في إطار المسطرة الحبية المقررة لفائدة الملزمين من أجل الأداء الودي للضريبة، أن يحيط شخص الملزم بمجموعة من القيود التي تحول دون تهربه من أداء ما تخلد بذمته من ديون ضريبية، وذلك نتيجة ما قد يلحقه من تغيير سواء تعلق الأمر بالتغيير المكاني للملزم، أو ما يرتبط بتغير وضعيته القانونية.

[209]- المادة السابعة من ظهير 21 غشت 1935.

## الفقرة الأولى: التغيير المكاني للملزم.

يعتبر مكان إقامة الملزم ومزاولته للنشاط الخاضع للضريبة إحدى الضمانات التي تؤمن للإدارة الضريبة التواصل مع الملزم بصفة عامة، واستخلاص الدين الضريبي على وجه الخصوص، وعليه فقد قيد المشرع الضريبي أي تغيير مكاني للملزم فجعله سببا لاستحقاق الدين الضريبي فورا سواء تعلق الأمر بحالة مغادرته للتراب الوطني، أو انتقال الملزم خارج دائرة اختصاص المحاسب المكلف بالتحصيل.

### أولا-حالة مغادرة الملزم للتراب الوطني.

تنص المادة 19 من مدونة تحصيل الديون العمومية في فقرتها الأولى على أنه: "تستحق فورا، الديون المترتبة على ذمة الملزم و القابلة للأداء بأجل إذا لم يعد يتوفر بالمغرب على محل إقامة اعتيادي أو محل مؤسسته الرئيسي أو موطنه الجبائي".

وعليه، تصبح الديون الضريبية مستحقة الأداء فورا، كلما تعلق الأمر برحيل الملزم قبل انتهاء تاريخ الاستحقاق خارج المغرب، سواء تعلق هذا الرحيل بإقامته الاعتيادية أو محل مؤسسته الرئيسي، أو موطنه الجبائي، وقد حاول المشرع من خلال هذه المقتضيات، تجاوز تلك الإشكالات التي تطرح عند مغادرة الملزم للمغرب، حيث يصعب معه ملاحقته من أجل ديون تأسست داخل التراب الوطني، خاصة ما يتعلق بالأشخاص والمقاولات الأجنبية التي تمارس نشاطات اقتصادية بالمغرب، والتي تقرر مغادرة البلاد نهائيا.

وفي نفس السياق، فقد انخرط المغرب في مجموعة من الاتفاقيات الدولية مع مجموعة من الدول[210] في إطار التعاون الضريبي الثنائي أو متعدد الأطراف، قصد تأطير هذا الجانب المهم والحساس الذي يتفاقم كلما عرفت مجالات اقتصادية معينة تراجعا أو ركودا، مما يستدعي معه تقوية أجهزة الاستخلاص التابعة لقنصليات المغرب في هذه الدول.

وفي هذا الصدد، نلاحظ أن المشرع المغربي حاول التوسع في ضمان حقوق الخزينة على حساب ضمانات الملزم من خلال إشارته بصفة عامة، بموجب المادة 19 المشار إليها أعلاه، إلى عبارة: "إذا لم

---

[210]- أنظر مثلا الاتفاقية الموقعة ببروكسيل في 31 ماي 2006 بين المملكة المغربية والمملكة البلجيكية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب والغش الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل، الصادر بنشرها الظهير الشريف رقم 1.08.06 صادر في فاتح رمضان 1432 (2 أغسطس 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5971 الصادرة بتاريخ 21 رمضان 1432(22 أغسطس 2011).

يعد يتوفر بالمغرب على محل إقامة اعتيادي أو محل مؤسسته الرئيسي أو موطنه الجبائي"، وذلك باستعمال أسلوب التخيير الذي يفيد في هذه الحالة تطبيق المقتضى القانوني المتعلق بالاستحقاق الفوري كلما تحققت إحدى الحالات المشار إليها دون اجتماعها كشرط لتطبيق هذا المقتضى.

وفي نفس السياق، فإن إشارة المشرع إلى محل الإقامة الاعتيادي أو محل المؤسسة الرئيسي أو الموطن الجبائي، لا يسعف في حماية الملزم حسن النية، خاصة إذا ما تصورنا أن الملزم رغم مغادرته لسكنه الاعتيادي خارج الوطن فإن ذلك لا يعني دائما نيته إضعاف ضمان الخزينة في تحصيل الدين الضريبي، خاصة وأن الموطن الجبائي أو السكن غير الاعتيادي قد يحولان دون إفلاته من أداء الدين الضريبي، وهو نفس المنطق الذي يحكم باقي الحالات (الموطن الجبائي، أو محل المؤسسة الرئيسي) إذ كان على المشرع التنصيص على الحالات التي يتوفر فيها النقل الفعلي للمنقولات إلى الخارج أو التخلي عن أية إقامة بالبلد كما نص على ذلك المشرع الفرنسي[211].

هذا، وعلى الرغم من الانتقادات التي يمكن أن توجه للمشرع المغربي في هذا الصدد، إلا أن تطبيق الاستحقاق الفوري يمكن تجاوزه بمقتضى حالتين اثنين: إما أداء الدين الضريبي قبل مغادرة التراب الوطني، وإما تقديم ضمانات جدية قصد أدائه، وذلك طبقا للمقتضيات المادة 118 مدونة التحصيل، إلا أن تطبيق هذا المقتضى رغم الإيجابيات التي ينطوي عليها بإمكانية تأجيل أداء الدين الضريبي إلا أنه يخضع للسلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالتحصيل الذي تواجهه إكراهات تتعلق بتقييم هذه الضمانات، ومسؤوليته الشخصية والمالية تجاه استخلاص الدين الضريبي[212].

## ثانيا-حالة انتقال الملزم خارج دائرة نفوذ القابض.

يؤدي انتقال الملزم خارج دائرة نفوذ القابض إلى فقدانه لضمان الأجل الممنوح له من أجل إبراء ذمته تجاه الإدارة الضريبية حيث يشكل هذا الانتقال، من وجهة نظر المشرع الضريبي، تهديدا لضمان الخزينة في إمكانية استيفاء الدين الضريبي عن طريق التنفيذ على أموال المدين ماعدا الديون الضريبية

---

211- *3ème alinéa de l'article 1663 du code général des impôts Français.*

212- ***Yves sainte-AURE**, paiement et recouvrement de l'impôt, Collection les nouvelles fiscales, Editions LIAI, 2005, page 411.*

المرتبطة بالعقار فإنها مستثناة من هذا الإجراء على اعتبار أن العقار يشكل ضمانا لفائدة الخزينة من أجل استخلاص حقوقها الضريبية.

وفي هذا الإطار يتعين على الملزم قبل تغيير محل إقامته الاتصال بالقابض الذي يقع محل إقامته الاعتيادي تحت نفوذه الترابي، وذلك بإخباره بالمعطيات الجديدة المتعلقة بعنوانه الجديد داخل أجل لا يتعدى 15 يوما، حتى يتسنى للمحاسب استخلاص الدين الضريبي الذي يقع تحت مسؤوليته.

أما المشرع الفرنسي، فقد مكن الملزم من الإفصاح عن نية تغيير محل إقامته وذلك قبل شهر كامل شريطة تقديم ما يثبت العنوان الجديد، ففي هذه الحالة الأخيرة يستفيد الملزم من أجل الاستحقاق الممنوح له كاملا مع إمكانية اتخاذ القابض للإجراءات التي تمكنه من استيفاء الدين[213].

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، إلى أن مجلس الدولة الفرنسي قد اعتبر أنه لا يكفي التعبير عن نية الملزم الانتقال خارج دائرة المحاسب المكلف بالاستخلاص للقول بتطبيق مبدأ الاستخلاص الفوري، حيث قضى بأن واقعة الموطن الجبائي هي التي قد تؤدي وحدها إلى إلغاء الأجل القانوني المقرر لفائدة الملزم[214].

هذا، وينبع التنصيص على هذا المقتضى القانوني بالنسبة للمشرع الضريبي المغربي من ضرورة احترام القابض لممارسة مهامه، فيؤدي انتقال الملزم دون التقيد بإعلام القابض المختص، إلى غل يد هذا الأخير عن المتابعة لعدم الاختصاص المكاني الموجب لإبطال مسطرة التحصيل، إلا أن الإدارة الضريبية وتفاديا لهذا الوضع أقرت آلية للتعاون بين المحاسبين المكلفين بالتحصيل ويتعلق الأمر بإمكانية التنفيذ الخارجي التي تمكن المحاسب الجديد بطلب من المحاسب الأصلي استخلاص الدين الضريبي، وتمكينه مما يثبت إبراء ذمة الملزم تجاه الخزينة[215].

وعلى الرغم من السلامة الإجرائية للجوء إلى تقنية التنفيذ الخارجي، إلا أنها تطرح سؤال المشروعية من زاويتين، تتعلق الأولى منهما بعدم تنصيص المشرع صراحة على إمكانية اللجوء إلى هذا الإجراء رغم ما قد ينتج عنه من مسؤولية المحاسب الجديد تجاه الخزينة، وكذا متابعة الملزم من قبل المحاسب الذي لم تنشأ الواقعة الضريبية داخل نفوذه الترابي، مما يقتضي الأمر معه وجود سند تشريعي لهذا الإجراء.

---

[213]- ***Yves sainte-AURE**, paiement et recouvrement de l'impôt, op.cit, page 413.*

[214]-*CE, 1er juillet 1910, Recueil Lebon, page 538.*

[215]- **حجية جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 87.

أما الزاوية الثانية، فتتعلق بالطبيعة القانونية لطلب المحاسب الأصلي الموجه إلى المحاسب الجديد، حيث يتعلق الأمر بتفويض لاختصاص متابعة الملزم واستخلاص الدين الضريبي منه، في غياب تام للمقتضيات القانونية المنظمة لتفويض هذا الاختصاص و ما يترتب عنها من نتائج خاصة بطلان العمل الإداري[216]، و هو ما يتعين معه تدخل المشرع لتقنين هذا الإجراء في القانون الضريبي، حماية للضمانات المقررة لفائدة المدينين، وكذا ضمان المشروعية في عمل الإدارة الضريبية.

## الفقرة الثانية: تغير وضعية الملزم.

يقصد بتغير وضعية الملزم، تلك المستجدات التي تهم شخصيته القانونية، وذلك في حالة إدماج أو انفصال أو تحويل الشكل القانوني للشركة، وعموما كل تغيير يطرأ على شخص الملزم بمفهوم الفقرة الأخيرة من المادة 19 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وتؤدي في حالة التغير المذكور إلى فقدان الملزم بالضريبة للأجل المتاح له لأداء الدين الضريبي فتصبح الديون الضريبية مستحقة فورا في مواجهته.

ويجد هذا الإجراء أساسه في كون التغير الذي يهم شخص الملزم يشكل تهديدا لضمان الخزينة، فبالنسبة إلى عملية الإدماج، فإنه يترتب عنها حل الشركة الجديدة ونشأة شخص معنوي جديد، أما فيما يخص الانفصال فإنه يترتب عنه انتقال جزء من الذمة المالية للشركة السابقة إلى شركة جديدة.

ونلاحظ في هذا الإطار، أن المشرع الضريبي ساوى بين الحالتين السابقتين، رغم اختلاف النتائج المترتبة عن كل منهما ذلك أن ضمان الخزينة غير مهدد كما في حالة الانفصال التي ينتج عنها تشتت الذمة المالية للملزم، مما يتعين معه التمييز بين الحالتين والتشدد في حالة الانفصال فقط، على اعتبار أن الإدارة الضريبية لها من السلطات ما يمكنها من متابعة الشركة الجديدة الناتجة عن الاندماج وإثبات الديون المنتقلة من الشركات المدمجة باعتبارها نفس الملزم المحقق للواقعة الضريبية.

ويعود عدم الفصل بين الحالتين السابقتين في نظرنا إلى استناد المشرع الضريبي على مقتضيات القانوني التجاري[217]، أما بالنسبة للمشرع الفرنسي فقد أشار إلى نفس الحالات السالفة الذكر، بالإضافة

---

[216]- **ثورية لعيوني**، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة، مرجع سابق، ص 158.

[217]- المادة 222 من القانون رقم 95-17 المتعلق بشركات المساهمات الصادر بتاريخ 30 غشت 1996.

إلى حالة وفاة المستغل أو الملزم بالضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات، ففي هذه الحالات تصبح الضرائب مستحقة فورا[218].

هذا، وعلاوة على الحالات السالفة الذكر، فإن خضوع الملزم إلى مسطرة صعوبة المقاولة يجعله خاضعا لمسطرة الاستحقاق الفوري على أساس قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بتقديم بتصريح بالديون العمومية للسنديك المشرف على تدبير أموال الملزم الخاضع لمسطرة التسوية القضائية، أما في حالة خضوعه لمسطرة التصفية القضائية فيتعين على المحاسب المكلف بالاستخلاص التصريح بالديون الضريبية داخل أجل شهرين ابتداء من تاريخ نشر حكم فتح مسطرة التصفية القضائية بالجريدة الرسمية[219].

## الفرع الثاني: الحالات المرتبطة بالذمة المالية للملزم.

إذا كانت الحالات المشار إليها سابقا ترتبط بالملزم، فإن الحالات المرتبطة بأموال الملزم لا تقل أهمية، حيث ينصب التهديد القائم تجاه الدين الضريبي على الذمة المالية للملزم، و يتعلق الأمر أساسا بحالتي إضعاف الذمة المالية لهذا الأخير (الفقرة الأولى)، وكذا تفويتها عن طريق البيع الإداري أو الجبري (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: إضعاف الذمة المالية للملزم.

إن الحديث عن إضعاف الذمة المالية للملزم قد يتجسد إما في عدم التزام الأخير بواجباته تجاه الإدارة الضريبية من خلال التصريح بمعاملاته، أو عن طريق توقيف النشاط المزاول.

#### أولا: الإخلال بالتزام التصريح.

من المعلوم أن المشرع الضريبي المغربي قد ألزم بعض المكلفين بتقديم التصاريح حول المعاملات التي يمكن أن تكون محل الاستخلاص الضريبي، وذلك داخل آجال معينة، فبالنسبة للضريبة على الدخل فإن الملزم الخاضع لهذا النوع من الضريبة يكون مطالبا بأداء الدين الضريبي مشفوعا بإقرار برقم المعاملات المنجز خلال الشهر المنصرم أو الثلاثة أشهر المنقضية وذلك حسب رقم المعاملات المحقق، و بالنسبة

---

[218]- *Article 1663 du code général des impôts Français.*

[219]- المادة 687 من مدونة التجارة.

للضريبة على الدخل التي يتم حجزها من المنبع، فإن المشغل يكون ملزما بدفعها خلال الشهر الموالي الذي تم فيه الحجز.

أما فيما يخص الضريبة على الشركات فإنه يتعين دفع مبلغ الحد الأدنى تلقائيا خلال الثلاثين يوما الموالية لتاريخ انصرام السنة المحاسبة، أما إذا كان مبلغ الدين الضريبي الواجب أداؤه من قبل الشركة يتجاوز الحد الأدنى فإن هذه الأخيرة تكون ملزمة بإبراء ذمتها خلال الثلاثة أشهر التالية للسنة المحاسبية أما الشطر الثاني فيستحق خلال الشهرين التاليين لانصرام هذا الأجل.

هذا، ويؤدي إخلال الملزم بالتزاماته تجاه الإدارة الضريبية إما بالتأخير أو التخلف عن تقديم الإقرار داخل الآجال القانونية المحددة، إلى فقدانه لمزية الأجل التي كان يتمتع بها قصد استحقاق الدين الضريبي ليجد نفسه أمام جزاءات ضريبية من بينها استحقاق الدين الضريبي بشكل فوري[220].

## ثانيا: توقيف النشاط الخاضع للضريبة.

بالإضافة إلى الحالة السابقة، فإن توفيق النشاط الخاضع للضريبة يشكل تهديدا حقيقيا لحقوق الخزينة، حيث يؤدي هذا التوقيف إلى إضعاف الذمة المالية للملزم، فتصبح بذلك الديون الضريبة العالقة بذمته موضوع استحقاق فوري، و في هذا الإطار فإن الوقوف عند المعلومات المتعلقة بالملزمين لتحديد وضعيتهم الجبائية، إلى جانب تاريخ إيقاف النشاط يقع على عاتق المحاسب المكلف بالتحصيل، وذلك بضرورة الاطلاع والاستعلام بشكل مستمر ومتصل بواسطة الإعلانات الرسمية ولدى السلطات المختصة ( المحاكم، مصالح الوعاء، وكذا الغرف المهنية...)[221].

هذا، ويبدو من الوهلة الأولى أن إلقاء هذه المسؤولية على المحاسب المكلف بالاستخلاص على جانب مهم من الصواب، إلا أن الواقع يحيل على مجموعة من الصعوبات التي تطرح أمام هذا الجهاز الإداري المكلف بالتحصيل بالنظر لكثرة الملزمين وصعوبة تحديد نشاطاتهم المهنية بدقة، وخلال المدة

---

[220]- بالإضافة إلى ذلك يخضع الملزم لذعيرة بنسبة 10% بالنسبة للضرائب الصادرة بموجب جداول بصفة عادية، أما الديون الصادرة بالجدول على سبيل التسوية فإن المشرع المغربي قد أخضعها لزيادة عن التأخير بنسبة 5% عن الشهر الأول من التأخير و0.50% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي حيث تطبق ابتداء من تاريخ استحقاقها إلى تاريخ إصدارها.
المادة 22 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[221]- *Instruction général de recouvrement des créances publiques, op.cit, page 22.*

الوجيزة التي تتبع توقف النشاط، و هو ما يحتم وضع برنامج معلوماتي دقيق وخاص بمركزة المعلومات المتعلقة بنشاط الملزمين يتم تحيينه بشكل دوري ومستمر للتمكن من تفعيل هذه المقتضيات والحد من إضعاف حقوق الخزينة المشروعة في استخلاص الدين الضريبي، خاصة فيما يخص القطاعات غير المنظمة.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن المشرع المغربي لم يميز في توقيف النشاط بين التوقيف المؤقت والتوقيف النهائي، على الرغم من اختلاف النتائج التي يمكن أن تترتب عن كل حالة على حدا، فإذا كان التوقيف المؤقت يهدد حقوق الخزينة بشكل مؤقت فإنه لا يمكن أن يهددها بشكل نهائي، على غرار الحالة الثانية.

وعليه، فإن المشرع مطالب بالتخفيف من هاجس المردودية في هذا الجانب، وذلك بالتمييز بين الحالتين السالفتين مع الإحالة إلى مقتضيات المادتين 117 و118 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تتيح للمحاسب المكلف بالاستخلاص، الإيقاف المؤقت للديون الضريبية بناء على الضمانات التي يقدمها الملزم.

## الفقرة الثانية: البيع الإرادي أو الجبري.

بالإضافة إلى الحالات السالفة الذكر، والتي تؤدي إلى فقدان الملزم لمزية الأجل، أضاف المشرع المغربي حالة مهمة، يتعلق الأمر بالبيع الاختياري أو الجبري لأموال الملزم.

فانطلاقا من المبدأ الأساس القائم على كون أموال المدين ضمان عام لدائنيه[222]، فإن المشرع المغربي سوى بين الحالتين اللتين يتم بواسطتهما هذا البيع، فإذا كان البيع الاختياري عقد بمقتضاه ينقل أحد المتعاقدين الآخر ملكية شيء أو حق في مقابل ثمن يلزم هذا الآخر يدفعه له[223]، فإن البيع الجبري يتحقق عندما يتعلق الأمر بإجراء جزائي في حق الملزم نتيجة عدم وفائه بالتزام يترتب عنه مبالغ مالية لصالح الغير، وذلك تنفيذا لحكم قضائي في الموضوع سواء كان مدنيا أو تجاريا.

---

[222]- الفصل 124 من قانون الالتزامات والعقود.

[223]- الفصل 478 من قانون الالتزامات والعقود.

وتأسيسا على ما سبق، فإننا نتفق مع بعض الباحثين[224] بكون البيع بنوعيه يعد من حيث المبدأ تهديدا حقيقيا للذمة المالية للملزم تجاه خزينة الدولة، مما قد يضيع على هذه الأخيرة بعض الإمكانيات التي تتيحها مدونة تحصيل الديون العمومية، خاصة ما يتعلق بالحجز والبيع، إلا أن ذلك لا يمنعنا من القول أن المشرع المغربي من خلال هذا المقتضى قد غلب جانب المردودية حينما ساوى من جهة بين البيع الإرادي و البيع الجبري في ترتيب الآثار القانونية المتعلقة بالاستخلاص الفوري، ذلك أن القضاء الفرنسي ميز بين الحالتين حيث اعتبر أن الاستحقاق الفوري يوجبه البيع الإرادي لمنقولات الملزم ولو لم يشمل هذا البيع جميع عناصر الذمة المالية له[225].

وفي نفس السياق، يظهر كذلك هاجس المشرع نحو تغليب المردودية من خلال التنصيص بصفة عامة على البيع الإرادي أو الجبري، ذلك أن البيع لا يؤدي بالضرورة إلى إضعاف ضمان الخزينة تجاه الذمة المالية للملزم، فلا يكون من المنطق حرمان الملزم من مزيه أجل الاستحقاق في أداء ديونه الضريبية، وذلك بمجرد قيامه بعملية بيع لجزء من ممتلكاته التي قد يلجأ إليها من أجل تسديد ما بذمته من ديون ضريبية.

لذلك، نرى أن المشرع المغربي ملزم باعتماد الدقة في تحديد هذا المعطى، وذلك بالتنصيص إما على بلوغ البيع نسبة معينة من الذمة المالية، أو على الأقل ترجمة ما نصت عليه التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية، التي قيدت سلطة المحاسب المكلف بالتحصيل، في اعتبار كل بيع إضعاف للذمة المالية للملزم، حيث حثت على تقدير المحاسب لأثر هذا البيع على ممتلكات الملزم، وعدم اللجوء إلى هذا المقتضى إلا إذا كان الخطر يهدد ضمان الخزينة[226]، لذلك يتعين تضمين هذا المقتضى، داخل مدونة التحصيل لضمان الالتزام به من جهة، وترتيب الآثار القانونية عليه، من جهة ثانية، خاصة على مستوى تقييد السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، باعتباره إحدى الضمانات التي تخول المدين الاعتراض على لجوء الإدارة في مواجهته إلى الاستخلاص الفوري.

هذا، وجدير بالذكر أن المشرع الضريبي المغربي، وعلى خلاف نظيره الفرنسي، لم يحدد طبيعة الأموال الخاضعة إلى البيع لتطبيق مقتضيات الاستحقاق الفوري، حيث أشار عموما إلى عملية البيع، مما يوحي

---

[224] – **حجيبة جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 90.

[225] *-Tribunal civil de langres 2 avril 1903, Mémorial des percepteurs, page 280.*

[226] *- Instruction général de recouvrement des créances publiques, op.cit, page : 23*

بكون صبغة العمومية تشمل بيع العقارات إلى جانب المنقولات، في حين كان المشرع الفرنسي حريصا في هذا الجانب على التنصيص على البيع الإرادي والجبري للأموال المنقولة للملزم[227].

علاوة على ذلك، فإن المشرع المغربي لم يتطرق إلى الحالة التي يتم خلالها إضعاف ضمان الخزينة نتيجة التصفية القضائية للمقاولة حيث اكتفى بالإحالة على مقتضيات مدونة التجارة في حالة حجز وبيع الأصول التجارية[228]، حيث يؤدي اللجوء لهذه المسطرة إلى سقوط الأجل بقوة القانون[229].

وعموما، فإذا كان مبدأ الاستحقاق بأجل المنصوص عليه في مدونة تحصيل الديون العمومية باعتباره إحدى الضمانات القانونية المقررة لفائدة الملزم، ومرحلة أساسية لبناء علاقة الثقة المتبادلة بين طرفي العلاقة الضريبية، فإن الاستحقاق الفوري كاستثناء من القاعدة، يهدف إلى ضمان حقوق الخزينة في استخلاص الديون الضريبية، لذلك لم يتبناه المشرع بشكل مطلق دون قيد أو شرط لما فيه من تضييق على الملزم، بل ربطه بعدم وجود أحكام خاصة واستثناء من المواد 13و14و15 من المدونة[230]، لكن مع ذلك فإن تدعيم تلك الثقة يتطلب تمكين الملزم من المزيد من الضمانات خاصة بالنسبة للملزمين حسني النية، حيث نجد أن المشرع الكندي يمهل الملزم 90 يوما قبل حلول ميعاد الاستحقاق الضريبي، أما المشرع الأمريكي فإنه يمنح مكافآت وتشجيعات ضريبية تصل إلى نسبة 4% من مبلغ الضريبة إذا تم التسديد قبل ميعاد الاستحقاق[231].

ومع ذلك، تبقى الإمكانيات المتاحة للمدين من أجل تعطيل أداء الدين الضريبي، من بين الضمانات القانونية المقررة لفائدته، والتي تؤكد على أن استخلاص الدين الضريبي لا يمكن أن يتم من حيث المبدأ إلا في إطار مبدأ المشروعية.

---

[227]-***Michel Douay,*** *Le recouvrement de l'impôt, op.cit, page 23.*

[228]- المادة 68 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[229]- تنص المادة 627 من مدونة التجارة على أنه:" يترتب عن الحكم القضائي بفتح التصفية القضائية حلول آجال الديون المؤجلة".

[230]- **عبد اللطيف العمراني، مراد الخروجي**، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، دار النشر المغربية، الطبعة الأولى، سنة 2000، ص 40.

[231]- **حمادة بن المختار**، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 195.

# الفصل الثاني: إمكانية تعطيل أداء الدين الضريبي.

تعتبر إمكانية تعطيل أداء الدين الضريبي من بين الضمانات الأساسية المقررة لفائدة الملزم كلما توفرت شروطها الشكلية وكذا الموضوعية، فإذا كان المشرع المغربي قد منع صراحة على السلطات العمومية أو الإدارية إيقاف أو تأجيل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى أو أن تعرقل السير العادي لهذه العملية[232]، تحت طائلة المسؤولية الشخصية المالية[233]، فإن ذلك لا يحول دون وجود استثناءات تمكن الملزم من الاستفادة من إسقاط أو إيقاف الدين الضريبي دون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء[234]، سواء كان ذلك بقوة القانون (المبحث الأول)، أو تم بطلب من الملزم (المبحث الثاني)، وهو ما يدفعنا إلى التمييز بين هاتين الحالتين للوقوف عند طبيعتهما القانونية ومدى تعامل المشرع الضريبي معهما باعتبارهما ضمانة مقررة لفائدة الملزم.

## المبحث الأول: تعطيل الدين الضريبي بقوة القانون.

إذا كان القانون كما سبق الإشارة إلى ذلك يمنع إيقاف أو تعطيل استخلاص الدين الضريبي باعتبار هذا الأخير حقا أساسيا لفائدة خزينة الدولة والمجتمع عموما، فإن تعطيل عملية الاستخلاص هاته، قد يكون مصدرها القانون ذاته، وهو ما يدفعنا إلى القول أنه يمكن للملزم استثناء الاستفادة من هذه الإمكانية دون أن يؤدي ذلك بالضرورة إلى ضياع حقوق الخزينة في استخلاص هذا المبلغ، سواء تعلق الأمر بتقادم الدين الضريبي (المطلب الأول)، أو من خلال خضوع الملزم لمسطرة صعوبة المقاولة (المطلب الثاني).

---

[232]- المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[233]- يتعلق الأمر بالمسؤولية المحاسبين العموميين المنصوص عليها في الظهير الشريف المؤرخ في 3 أبريل 2002 تحت رقم 25-2-1 بتاريخ 3 أبريل 2002 كما وقع تغييره و تتميمه، ج ر عدد 4999 بتاريخ 29 أبريل 2002، ص 1168.

[234]- سنتطرق إلى الإيقاف القضائي لاستخلاص الدين الضريبي في إطار الحماية القضائية التي يوفرها القضاء الإداري الاستعجالي للمدين من خلال الباب الثاني من هذه الأطروحة.

## المطلب الأول: الحق في الاستفادة من التقادم.

يعد التقادم أحد الأسباب القانونية التي تؤدي إلى انقضاء الالتزام عموما، حيث ينقسم إلى قسمين، تقادم مسقط وآخر مكسب، أما بالنسبة للتقادم المسقط فهو ذلك السبب الذي يؤدي إلى انقضاء وانتهاء الحقوق المتعلقة بالذمة المالية كلما توانى صاحبها في ممارستها أو أهمل المطالبة بها عن طريق الوسائل القانونية المتاحة و ذلك خلال المدة المحددة قانونا.

أما التقادم المكسب فعلى العكس من سابقه، فإنه يسمح لحائز الحق اكتسابه إذا ما استمرت حيازته لمدة معينة من الزمن محددة أيضا بموجب القانون و وفق ضوابط ثابته ومحددة[235].

وانطلاقا من هذا التعريف العام للتقادم، يمكننا القول أن هذا الأخير مرتبط وجودا و عدما بثلاث خصائص أساسية، يتعلق الأمر من جهة بالزمن، أي أن التقادم مرتبط بمرور مدة معينة سواء كان مكسبا أو مسقطا حتى تترتب آثاره على علاقة المديونية، أما من جهة ثانية، فهو متعلق بالحقوق، ذلك أن آثار التقادم تنسحب مباشرة إلى الحقوق سواء الشخصية منها أو العينية لترتب عليها نتائج معينة سواء بالكسب، أو بالسقوط، أما من جهة ثالثة، فإن التقادم لا يجد مصدره إلا في القواعد القانونية المكتوبة و ذات الطابع الآمر، حيث تحدد شروط الاستفادة منه خاصة ما يتعلق بالمدة الزمنية، ففي غياب قواعد قانونية خاصة تكون الشريعة العامة هي الفصل في تنظيم أحكام التقادم[236].

وانطلاقا من ارتباط التقادم بالعناصر السالفة الذكر سوف نحاول مقاربة هذا المبدأ في الجانب المتعلق باستخلاص الدين الضريبي للوقوف عند خصوصياته كأداة قانونية لسقوط الدين الضريبي لفائدة الملزم (الفرع الأول)، وكذا عند الآجال المرتبطة بحسابه (الفرع الثاني).

---

[235]- **مأمون الكزبري**، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء 1980، الجزء الثاني، ص 515 و ما بعدها.

[236] - ***Anne BAUDENEAU et Anne – Sophie BRIDON**, la prescription des créances publiques, Revue la gazette, 23 aout 2010, page 40.*

## الفرع الأول: الطبيعة القانونية لتقادم استخلاص الدين الضريبي.

يقصد بالتقادم في المادة الضريبية عموما، سقوط حق الإدارة الضريبية في مطالبة الملزم بمبلغ الضريبة المستحقة بعد مرور مدة معينة، و إذا كان تقادم الالتزامات عموما منظم بموجب قانون الالتزامات و العقود[237]، فإن ذلك لم يمنع المشرع الضريبي من تخصيص مقتضيات قانونية خاصة تهم التقادم الضريبي، سواء تعلق الأمر بمرحلة الوعاء الضريبي[238]، أو خلال مرحلة الاستخلاص[239]، وهو ما يعتبر من حيث المبدأ ضمانة أساسية لفائدة الملزمين على اعتبار أن التشريع الضريبي يعتبر المكان الطبيعي لمعالجة هذه المقتضيات، دون أن ينفي ذلك أهمية الإحالة على المقتضيات العامة.

هذا، و قد حاول المشرع المغربي تجاوز إحدى النقائص القانونية التي تميز بها التشريع السابق المنظم لاستخلاص حقوق الدولة، ذلك أن المادتين 10 و 66 على التوالي من ظهيري 1924 و1935 لم تشيرا إلى عبارة التقادم كمفهوم قانوني مستقل، و إنما اقتصرتا على الإشارة إلى بعض الآثار التي تترتب عنه، و خاصة عدم إمكانية المطالبة بالديون الضريبية كلما مر على ذلك مدة أربع سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في التحصيل، إلا أن القضاء المغربي صرح خلال هذه الفترة أن الأمر يتعلق بأجل تقادم، حيث حسم الجدال الذي أثير سابقا حول الطبيعة القانونية لهذه الآجال، هل يتعلق الأمر بتقادم أم بسقوط الحق في المتابعة.

وهكذا، صرحت المحكمة الابتدائية بالرباط في أحد أحكامها على أن: "مرور مدة أربع سنوات بدون أية متابعة بشأن استخلاص الضريبة على قدر المعاملات يجعل المطالبة بأداء هاته الضريبة قد اعتراها التقادم المسقط طبقا للفصل 66 من نفس الظهير المذكور"[240].

وقد أشارت مدونة تحصيل الديون العمومية صراحة إلى عبارة التقادم من خلال مقتضيات المادة 123 منها، دون أن تقدم تعريفا له، حيث تركت ذلك إلى الفقه والقضاء طالما أن الإحالة إلى

---

[237]- الفصل 371 إلى 392 من قانون الالتزامات و العقود.

[238]- المادة 232 من المدونة العامة للضرائب.

[239]- المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[240]- حكم المحكمة الابتدائية بالرباط، بتاريخ 1991/04/09، (أورده: **محمد النجاري**، نظرة عن التقادم الضريبي، المجلة المغربي للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، أبريل – يونيو 1997، ص 80).

المقتضيات العامة لا تسعف بشكل دقيق إلى تعريف "التقادم الضريبي" بالشكل الذي يضمن حقوق الملزمين وكذا الإدارة الضريبية.

وفي نفس الاتجاه، فقد استقر بعض الفقه العربي المقارن على اعتبار التقادم الضريبي وسيلة من وسائل انقضاء الالتزام بدين الضريبة تم إقرارها من قبل التشريعات الضريبية بغاية عدم تراكم الديون الضريبية على المكلفين[241].

هذا، وقد أكد الفقه الفرنسي على الطابع المسقط للتقادم الضريبي الذي يجعل من الملزم في حل من التزاماته الضريبية تجاه خزينة الدولة[242]، و مع ذلك تبقى الإشارة إلى أن المشرع الضريبي المغربي من خلال المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، لا يشير صراحة إلى الطبيعة القانونية للتقادم الضريبي و علاقته بقواعد النظام العام، حيث اتجه إلى المقاربة المعتمدة من قبل مشرع قانون الالتزامات و العقود[243]، والذي لم يجعل التقادم من النظام العام بدليل ضرورة إثارته من قبل من له مصلحة في ذلك[244]، و ليس للقاضي إثارته من تلقاء نفسه، وهو ما يحيلنا إلى موافقة الرأي القائل بكون التقادم الضريبي ليس من النظام العام أيضا[245]، مع ما يترتب عن ذلك من عدم حتمية سقوط الدين الضريبي بمجرد تقادمه بل لا بد من تشبث الملزم به كسبب للتحلل من الدين الضريبي.

وفي هذا الصدد، فإن التقادم يسقط الدعاوى المتعلقة بالالتزامات التبعية في نفس الوقت الذي يسقط فيه الدعوى المتعلقة بالالتزام الأصلي، ولو كان الزمن المحدد لتقادم الالتزامات التبعية لم ينقض بعد[246]، وهو ما لا يتلاءم مع طبيعة التزام الدين الضريبي والمساطر المتاحة لفائدة الإدارة الضريبية قصد الوصول إلى الدين الضريبي، مما يجعل من وفاء الملزم بهذا الدين بعد سقوطه متقادما أداء مشروعا لفائدة

---

[241]- **حسين خلاف**، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص 265.

[242]- ***Michel Douay**, le recouvrement de l'impôt , Op cit, p.33*

[243]- المادة 382 من قانون الالتزامات و العقود.

[244]- **عبد الرحيم حزيكر**، نحو تشريع ضريبي يؤسس لتواصل، التشريع في مجال التحصيل الضريبي نموذجا، مجلة القصر، عدد 13، سنة 2006، ص 145.

[245]- **محمد النجاري**، نظرة عن التقادم الضريبي، مرجع سابق، ص99.

[246]- المادة 376 من قانون الالتزامات و العقود.

الإدارة الضريبية لا يتعين المطالبة باسترداده ما دامت الإدارة لم تخرق قاعدة آمره من النظام العام، وأن ذلك تم بإرادة الملزم.

ولعل عدم تصريح المشرع المغربي بكون التقادم الضريبي من النظام العام، يرجح الهاجس المالي لدى المشرع الضريبي، ذلك أن إقرار هذا التقادم أصلا لا يعدو أن يكون اتجاها نحو إقرار الاستقرار في المعاملات داخل المجتمع بتحديد مدة من الزمن تتضح خلالها علاقة المديونية بين الطرفين[247]، وكذا تفادي تراكم الديون الضريبية على الملزم[248].

## الفرع الثاني: أجل احتساب التقادم في استخلاص الضريبة.

إن الحديث عن احتساب الآجال التي يتحقق من خلالها تقادم تحصيل الديون الضريبية يقودنا بالضرورة إلى الحديث عن المدة التي يتحقق فيها هذا التقادم.

هذا، ويسقط حق الإدارة الضريبية في متابعة استخلاص الدين الضريبي بعد تقادمه، و ذلك بعد مرور أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها، طبقا لمقتضيات المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، و هو نفس الأجل الذي أقره المشرع الضريبي الفرنسي[249]، أما المشرع الضريبي التونسي فقد حدد هذه المدة في خمس سنوات[250]، شأنه في ذلك شأن المشرع المصري[251].

وقد فتح مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية الباب أمام مدد أخرى للتقادم غير تلك المنصوص عليها أعلاه، كلما تعلق الأمر بديون أخرى لها قواعد خاصة، وفي حالة عدم وجودها فإن التقادم يخضع إلى القواعد المقررة في قانون الالتزامات والعقود[252].

---

[247]- **حمادة بن المختار**، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من قبل قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 332.

[248]- **حسين خلاف**، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص 262.

[249] - *Article L274 de livre de procédures fiscales.*

[250]- المادة 36 من مجلة المحاسبة العمومية.

[251]- المادة 176 من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم 157 لسنة 1981 كما تعديله بالقانون رقم 187 لسنة 1993.

[252]- تخضع واجبات الكراء و استرداد المبالغ المدفوعة بغير وجه حق لأجل التقادم وفق ما هو منصوص عليه في قانون الالتزامات والعقود.

وهكذا، يمكن القول أن المشرع المغربي قد أعطى الأولوية في التحديد الصريح لمدة التقادم للديون الضريبية بالنظر لأهميتها، وهي نفس المدة التي كانت مخولة في ظل التشريع السابق[253]، مع الإشارة إلى أن المشرع الضريبي الحالي حاول التدخل من أجل حسم الخلاف الذي كان سائدا في ظل النظامين السالفين وذلك بالإشارة صراحة إلى عبارة التقادم، غير أن هذا الأخير قد يتحول إلى خدمة الإدارة الضريبية على حساب الملزم.

## الفقرة الأولى: تقنية احتساب التقادم ورجحان كفة الخزينة.

إذا كان المشرع المغربي على غرار مجموعة من التشريعات المقارنة قد حدد بشكل صريح مدة تقادم الديون الضريبية، حيث يؤدي مرور هذه المدة دون قيام المحاسبين المكلفين بالاستخلاص بالإجراءات القانونية لتحصيل الدين الضريبي، إلى سقوط حق الخزينة في متابعة الملزمين بما يترتب عن ذلك من تحمل المحاسب مسؤولية سقوط الدين بالتقادم[254].

ومن هذا المنطلق، فإن أحقية الملزمين في الاستفادة من التقادم يتعرضها مجموعة من الصعوبات التي ترجح كفة خزينة الدولة على حساب ضمانات الملزمين، ويتعلق الأمر أساسا بكيفية احتساب التقادم وإمكانية قطع مدته، وكذا اتساع السلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالاستخلاص في درء المسؤولية المترتبة عن مرور أجل التقادم، و ذلك باللجوء إلى إدراج الأداءات الجزئية التي يقوم بها الملزم من أجل أداء الديون التي اقترب أجل تقادمها.

هذا، وإذا كان تقادم الديون الضريبية – من حيث المبدأ – يؤدي إلى سقوطها و بالتالي تمكين الملزم من أحقية تبرئة ذمته تجاه الإدارة الضريبية، إذ يجد في جزء كبير مبرره في ضمان استقرار المعاملات، فإن التقادم الضريبي يتعدى ذلك بالنسبة للملزم إلى اعتباره حقا مكتسبا ما دامت الإدارة الضريبية لم تلجأ إلى الإجراءات القانونية والامتيازات الممنوحة لها داخل الآجال لمطالبته بالدين الضريبي[255].

---

[253]– ظهيري 1924/11/22 و 1935/08/21 المشار إليهما سابقا.

[254]– المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[255]- ***Michel Douay**, le recouvrement de l'impôt, op.cit, page 33*

إلا أن هذا المبدأ تتعرضه صعوبات قانونية من حيث احتساب أجل التقادم، ذلك أن المشرع المغربي قد نص على أن احتساب هذا الأجل يبتدئ من تاريخ الشروع في التحصيل، و هو ما يدفعنا إلى التأكيد على أن المشرع المغربي قد غلب مصلحة الإدارة الضريبية على حساب حق الملزم، ذلك أن تاريخ الشروع في التحصيل تتحكم في إعلانه الإدارة الضريبية، على اعتبار أن المشرع، و إن كان قد ألزم الإدارة بالإعلام الملزم بتاريخ الشروع في التحصيل على أبعد تقدير في نفس التاريخ[256]، فإنه بالمقابل لم يرتب جزاء على ذلك، مما يجعل من توصل الملزم خارج هذا الأجل بمثابة إعلام له بالدين الضريبي و كذا بتاريخ الشروع في التحصيل الذي يكون سابقا لتوصله بالإعلام سواء تعلق الأمر بالإعلام العام أو الخصوصي.

وهكذا، يمكن القول أن المشرع الفرنسي كان موفقا عندما نص على أن احتساب أجل التقادم يبتدئ من تاريخ تبليغ الملزم بالإعلام بالضريبة[257]، حيث يمكن توصل الملزم بهذا الإعلام بعلمه المؤكد بكافة المعطيات المتعلقة بالدين الضريبي خاصة تاريخ التقادم.

وفي نفس الاتجاه الذي يؤكد التوجه نحو ترجيح كفة الخزينة، فإن المشرع المغربي بتنصيصه على هذا المقتضى قد تناقض بشكل غير مباشر مع روح و منطوق مقتضيات نفس المدونة التي تنص في الفقرة الثانية من المادة 17 منها على أن "الآجال المنصوص عليها في هذه المدونة آجال كاملة"، حيث يترتب على ذلك ضرورة تمكين الملزم من أربع سنوات كاملة كأجل للتقادم و ذلك ابتداء من تاريخ استحقاق الدين، تماشيا مع المبادئ العامة المقررة من خلال مقتضيات قانون الالتزامات والعقود[258]، ودليلنا في ذلك أن المشرع من خلال مقتضيات المادة 123 المشار إليها سابقا، قد ترك الباب مفتوحا في تطبيق هذا المقتضى بالنسبة لبعض الديون غير الضريبية فكان من الأولى أن تحاط الديون الضريبية بهذه الضمانة لتوحيد الضمانات المتعلقة باستخلاص حقوق الدولة و تفادي التضارب بينها، خاصة و أن قطع التقادم يتم كلما توصل الملزم من الإدارة الضريبية بإحدى إجراءات الاستخلاص المشار إليها في المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

---

[256]- المادة 5 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[257] - *Articles L274 et L275 du livre des procédures fiscales.*

[258]- ينص الفصل 380 من قانون الالتزامات و العقود على أنه: "لا يسري التقادم بالنسبة للحقوق إلا من يوم اكتسابها".

هذا، وجدير بالذكر أيضا، أن المشرع الضريبي لم يضع الإدارة الضريبية و الملزم على قدم المساواة عندما أقر أن احتساب أجل تقادم الديون لفائدة الدائنين على الدولة و الجماعات المحلية والتي لم يتم تصفيتها و الأمر بدفعها و تسديدها، داخل أجل أربع سنوات تبتدئ من اليوم الأول للسنة المالية التي أصبحت خلالها الحقوق مكتسبة[259].

## الفقرة الثانية: الطابع المحدود للتقادم الضريبي.

إذا كان التقادم كما سبقت الإشارة إلى ذلك يمكن الملزم من مزية التحلل من الدين الضريبي كما لو قام بأدائه، إلا أن هذه الإمكانية جعلها المشرع استثنائية حينما أتاح للإدارة الضريبية قطع مدة التقادم المشار إليها سلفا، لتبدأ مدة جديدة من نفس النوع و من نفس المدة[260].

هذا، و تجدر الإشارة إلى أن قطع التقادم قد لا يكون بمبادرة من الإدارة فقط، ذلك أن تصرفات الملزم التي تؤدي إلى اعترافه الصريح أو الضمني بالدين الضريبي تؤدي أيضا إلى قطع مدة التقادم وفق نفس المبدأ السالف الذكر[261].

### أولا-قطع التقادم بمبادرة من المحاسب المكلف بالتحصيل.

يقصد بقطع التقادم بمبادرة من المحاسب المكلف بالتحصيل، قيام هذا الأخير بإحدى إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية أو تلك المتضمنة في القواعد العامة[262] ما دام المشرع قد فتح الباب للقابض للجوء إليها، و ذلك بغاية حماية الدين الضريبي وتمكين الإدارة الضريبية من جميع الوسائل المتاحة و بالتالي قطع الطريق عن الملزم من الاستفادة من مزية التقادم.

---

[259]- المادة 1 من القانون رقم 56/03 المتعلق بتقادم الديون المستحقة على الدولة و الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.04.10 بتاريخ 21 أبريل 2004، الجريدة الرسمية عدد 5208 بتاريخ 29 أبريل 2004، ص 1894.

[260] - ***Michel Douay***, *le recouvrement de l'impôt, op.cit, page 37*

[261] - ***Jean Pierre Casimir***, *contrôle fiscale – contentieux de recouvrement, collection les codes RF, 10ème édition, 2007, page 463.*

[262] -المادتين 381 و 382 من قانون الالتزامات و العقود.

### 1-قطع التقادم استنادا إلى قواعد التحصيل الجبري.

لقد جعل المشرع الضريبي من لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل إلى متابعة الملزم بإجراءات التحصيل الجبري إحدى الأسباب التي تؤدي إلى قطع التقادم[263].

ونلاحظ في هذا الإطار، أن استعمال المشرع لعبارة "كل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري" دون تحديدها، يؤكد على توجه نحو جعل الاستفادة من التقادم بالنسبة للملزم قاعدة ضيقة، ذلك أنه لم يشر إلى هذه الإجراءات الجبرية، رغم أن هذه الأخيرة قد تمت الإشارة إليها من خلال مقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية[264]، مما يتيح إدخال كافة الإجراءات ذات الطابع الجبري، و لو لم تنص عليها المادة السالفة الذكر كمسطرة الإشعار للغير الحائز، أو متابعة المدينين في إطار المسؤولية التضامنية[265].

غير أن التنصيص على هذا المقتضى، و على الرغم من أهميته في حماية الديون الضريبية، إلا أنه ينطوي على مغالاة في ذلك، على اعتبار أن المشرع قد أشار إلى عبارة" كل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري" دون التدقيق فيها، ذلك أن اللجوء إلى هذه الإجراءات يقتضي استيفاء مجموعة من الشروط السابقة و المواكبة لها، حتى تتصف بالمشروعية و بالتالي تكون قاطعة للتقادم، على اعتبار أن بطلان هذه الإجراءات لا يمكن أن يؤدي إلى قطع التقادم[266].

لذلك، فإننا نرى أنه لا بد من تدخل المشرع في هذا الصدد، لإضفاء المزيد من المشروعية على لجوء الإدارة الضريبية لهذا المقتضى، و ذلك بالتنصيص صراحة أن قطع التقادم يتم عن طريق إجراءات التحصيل الجبري التي يمارسها المحاسب المكلف بالتحصيل وفق القواعد المشار إليها في القوانين الجاري بها

---

[263]- **عبد الغني خالد**، ضمانات تحصيل الدين الضريبي، الإشكالات القانونية و العملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16 بتاريخ 2011، ص 285.

[264]- يتعلق الأمر أساسا بالإنذار، الحجز، البيع، والإكراه البدني.

[265]-**عبد الرحيم حزيكر**، نحو تشريع ضريبي يؤسس لتواصل، التشريع في مجال التحصيل الضريبي نموذجا، مرجع سابق، ص 191.

[266]- نفس المبدأ أكدته محكمة النقض في القرار عدد1/850 الصادر بتاريخ 2006/6/7 في الملف الإداري عدد 06/3383 (غير منشور).

العمل خاصة مدونة تحصيل الديون العمومية، مع الإشارة إليها بصريح العبارة تفاديا لتوسع الإدارة الضريبية في قراءة النص الضريبي.

وما يمكن أن يدعم هذا الاقتراح، هو كون مرور أجل التقادم يؤدي إلى مساءلة المحاسب المكلف بالاستخلاص شخصيا[267]، و هو ما يزيد من إمكانية اللجوء المتزايد لهذه الإجراءات الجبرية دون احترام المسطرة القانونية لتفادي هذه المسؤولية ولو بشكل صوري.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الفرنسي ذهب في نفس الاتجاه الذي تبناه المشرع المغربي عندما أشار إلى عبارة جميع إجراءات المتابعة[268].

## 2-قطع التقادم باللجوء إلى قواعد القانون المدني.

إذا كان الأصل في تنظيم استخلاص الديون العمومية هو المقتضيات المتضمنة داخل المدونة، فإن المشرع المغربي قد منح للمحاسب المكلف بالاستخلاص إمكانية اللجوء إلى القواعد العامة من أجل قطع تقادم إجراءات استخلاص الديون الضريبية، وذلك من خلال إمكانية اللجوء إلى المقتضيات المنصوص عليها في المادتين 381 و 382 من قانون الالتزامات و العقود.

هذا، واستنادا إلى مقتضيات المادة 381 السالفة الذكر، فإنه ينقطع التقادم كلما لجأ المحاسب المكلف بالتحصيل إلى القضاء من أجل المطالبة بدينه، حيث تتميز هذه الدعوى القضائية بكونها ثابتة التاريخ، أي معلومة الوقت الذي يتم الاستناد إليه في قطع التقادم، و كذا من شأنها أن تجعل المدين في حالة مطل لتنفيذ التزامه، أي أن تثبت عدم وفاء المدين داخل الآجال المحددة لذلك.

ونحن لا نتفق مع بعض الباحثين[269] الذين يدخلون في إطار المطالبات القضائية المنصوص عليها في المادة 381 من قانون الالتزامات والعقود تلك الدعاوى التي يرفعها المحاسب المكلف بالتحصيل من أجل متابعة الملزم كالإكراه البدني و دعوى بين الأصول التجارية، على اعتبار أن هذه الدعاوى التي يرفعها

---

[267]- المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[268]- ***Michel Douay**, le recouvrement de l'impôt, op.cit, pp 37 -38.*

[269]- **حمادة بن المختار**، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 339.

المحاسب المكلف بالتحصيل من أجل متابعة الملزم تندرج ضمن الشق الأول الذي يؤدي إلى قطع التقادم بناء على قواعد الاستخلاص الجبري المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن أجل التقادم ينقطع بموجب المطالبة القضائية التي يلجأ إليها المحاسب المكلف بالتحصيل ولو كانت هذه المطالبة قد رفعت إلى جهة قضائية غير مختصة أو قضى ببطلانها لعيب في الشكل، وهو نفس التوجه بالنسبة للمشرع الفرنسي الذي أحال على مقتضيات القانون المدني[270]، حيث ينقطع التقادم بالدعاوى التي يلجأ إليها المحاسب المكلف بالتحصيل من بينها الدعاوى البوليانية *L'action Paulienne* [271]، وكذا بيع الأصل التجاري كيفما كانت المسطرة المتبعة في ذلك.

وإلى جانب المطالبة القضائية، فإن المشرع قد جعل من المطالبة غير القضائية سببا يؤدي كذلك إلى قطع تقادم إجراءات التحصيل متى كان تاريخها ثابتا، وكان من شأنها إثبات تماطل المدين عن الوفاء بدينه.

ويؤدي كذلك إلى إيقاف إجراءات استخلاص الدين الضريبي طبقا لمقتضيات المادة 381 أعلاه، قبول دين الخزينة ضمن الإجراءات المتعلقة بمعالجة صعوبة المقاولة، سواء تعلق الأمر بالتسوية أو بالتصفية القضائية[272].

هذا، وينقطع أيضا أجل التقادم بكل إجراء تحفظي أو تنفيذي يباشر على أموال المدين أو بكل طلب يقدم للحصول على الإذن في مباشرة هذه الإجراءات[273].

إذن، من خلال هذه المقتضيات، يتضح أن المشرع الضريبي بإحالته على قانون الالتزامات والعقود قد منح المحاسب المكلف بالتحصيل مجالا واسعا لقطع التقادم، قد يسمح له باللجوء إلى هذه الإجراءات لتبرير قطع هذه المدة، على اعتبار أنها تتيح مرونة كبيرة في التعاطي معها، لذلك يحق لنا القول أن تعزيز حماية الملزم، وضمان عدم ضياع حق الخزينة يقتضي وضع منطق التوازن في الحسبان، و ذلك بإلزام المحاسب اللجوء أولا إلى الإجراءات المتضمنة بمدونة تحصيل الديون العمومية في مرحلة أولى، ثم اللجوء استثناء إلى الإجراءات المنصوص عليها في الفصل 381 من قانون الالتزامات و العقود.

---

[270]- *Article 2244 du Code Civil de la Français.*

[271]- *L'article 1167 du code civil français.*

[272]- يخضع هذا القبول إلى الإجراءات المنصوص عليها في مدونة التجارة خاصة المادتين 686 و 687 منها.

[273]- الفقرة الأخيرة من المادة 381 من قانون الالتزامات و العقود.

## ثانيا: قطع التقادم بمبادرة من الملزم.

إذا كان التقادم يؤدي إلى سقوط حق الإدارة في استخلاص الدين الضريبي لفائدة الملزم، فإن هذا الأخير قد يبادر إلى مجموعة من التصرفات التي تؤدي إلى اعتبارها حجة كافية من أجل قطع التقادم، و ذلك بمفهوم الاعتراف بالدين سواء كان هذا الاعتراف كليا أو جزئيا[274].

هذا، و قد نص الفصل 382 من قانون الالتزامات والعقود على مجموعة من الحالات التي يتحقق فيها الاعتراف بالدين لفائدة الدائن، ونلاحظ أن مقتضيات هذه المادة جاءت عامة حيث نصت على أنه: "يقطع التقادم أيضا بكل أمر يعترف المدين بمقتضاه بحق من بدأ التقادم يسري ضده (...)"، و يكفي القول من خلال هذا الجزء، أن المشرع اتجه نحو تعميم قطع التقادم بأي تصرف مهما كان شكله يصدر على الملزم، ويفيد اعترافه بالدين، حيث استرسل في ذكر بعض الأمثلة، مشيرا إلى أنه :"كما إذا جرى حساب عن الدين أو أدى المدين قسطا منه و كان هذا الوفاء ناتجا عن سند ثابت التاريخ، أو طلب أجلا للوفاء أو قدم كفيلا أو أي ضمان آخر، أو دفع بالتمسك بالمقاصة عند مطالبة الدائن له بالدين".

ونلاحظ من خلال هذه المقتضيات، أن المشرع جعل من قطع التقادم مبدأ عاما كلما ثبت اعتراف المدين بذلك تجاه الدائن، بالوسائل المشار إليها أعلاه أو بغيرها، إلا أن تطبيق هذه المقتضيات في علاقة المدين بالإدارة الضريبية قد لا يشجع المدين إلى المبادرة إلى الأداء الجزئي للديون الضريبية، أو طلب تسهيلات قصد الوفاء مخافة قطع التقادم الضريبي، ذلك أن هذه المقتضيات لم تميز بين المدين حسن النية و المدين سيء النية.

وتبقى الإشارة إلى أن بعض المقتضيات المشار إليها في المادة 382 أعلاه، قد تضمنتها مدونة تحصيل الديون العمومية و بعض القوانين الضريبية الأخرى، لذلك كان حري بالمشرع الإحالة عليها أولا، وإعطائها الأولوية لكونها منظمة في هذه القوانين و وفق خصوصية العلاقة التي تجمع الملزم بالإدارة الضريبية، ثم الإحالة فيما بعد إن اقتضت الضرورة ذلك إلى المقتضيات المشار إليها في قانون الالتزامات و العقود.

---

[274]-***ANNE Baudeneau** et **Anne-Sophie Bridon**, La prescription des créances publique, op. cit, page 42.*

ويجب التمييز في هذا الباب، بين قطع مدة التقادم، و إيقافها، فوقف مدة التقادم وفق ما تطرقنا إليه أعلاه يؤدي إلى عدم احتساب الزمن السابق لحصول السبب المؤدي إلى انقطاع التقادم، حيث تبدأ من جديد مدة جديدة للتقادم، ابتداء من وقت انتهاء الآثار المترتبة على سبب الانقطاع[275]، أما وقف التقادم، فإنه يؤدي إلى توقف مدته، عندما يستحيل على المحاسب المكلف بالاستخلاص مباشرة تحصيل الدين الضريبي بسبب القوة القاهرة أو الحادث الفجائي، حيث يبتدئ احتساب الأجل انطلاقا من تاريخ زوال ذلك العائق.

هذا، وجدير بالذكر، أن مدونة تحصيل الديون العمومية لم تتطرق إلى وقف مدة التقادم، حيث تستشف من المبادئ العامة المنصوص عليها في قانون الالتزامات والعقود، ذلك أن تقدير حقيقية هذه الظروف يخضع لمراقبة القضاء ولسلطته التقديرية.

## ثالثا: تقنية إدراج الأداءات الجزئية للملزم.

لقد مكن المشرع الضريبي الملزم من إمكانية تسديد ديونه الضريبية في شكل أجزاء، وفي هذا الإطار تنص المادة 27 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "يلزم المحاسب بالتحصيل أن يدرج الأداءات الجزئية المدفوعة لتسديد الديون العمومية، على الدين الذي للمدين مصلحة أكثر في تسديده، أو على الدين الأكثر كلفة بالنسبة إليه، و من بين عدة ديون متساوية الكلفة على أقدمها (...)".

من خلال القراءة الأولية لهذه المادة يتضح أن المشرع قصد إلزام المحاسب بإدراج الأداءات الجزئية وفق ما تقتضيه مصلحة الملزم أولا، إلا أنه من الناحية العملية، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل يلجأ كلما سمحت له الفرصة بذلك إلى إدراج هذه الأداءات الجزئية كوسيلة لقطع التقادم، طبقا لمفهوم الفصل 382 من قانون الالتزامات و العقود، ذلك أن اللجوء إلى هذه التقنية من خلال إدراج الأداءات الجزئية لتسديد الديون المقبلة على التقادم، لا يستند على أساس قانوني إلا في حالة الديون المتساوية الكلفة فقط.

لذلك، فإن لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل لهذه التقنية، فيه خرق لمقتضيات المادة 27 المشار إليها أعلاه و التي جاءت بتدرج ملزم في حق المحاسب و منصف لفائدة الملزم، كما أنه قد يؤدي إلى

---

[275]- **مامون الكزبري**، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، مرجع سابق، ص 570.

عزوف الملزمين عن تفعيل هذه المقتضيات و التي تشكل في مضمونها تخفيفا على الملزم من حيث الأداء الضريبي من جهة، وتمكينا للخزينة تدريجيا من مستحقاتها الضريبية تجاه الملزمين من جهة ثانية.

وهكذا، نلاحظ أن الإمكانية التشريعية لتعطيل أداء الدين الضريبي وسقوطه متقادما كضمانة قانونية، تنطوي على مجموعة من الحدود التي تجعل التقادم الضريبي ذو طبيعة استثنائية، حيث يتاح للمدين الخاضع لنظام صعوبات المقاولة إمكانية قانونية في إعفائه من أداء دين الضريبة وفق مجموعة من الشروط التي تدفعنا إلى التساؤل حول مدى مراعاة المشرع لخصوصية العلاقة الضريبية من جهة، وما تقتضيه من حماية قانونية لفائدة المدين، دون المساس بحقوق الخزينة، من جهة أخرى.

## المطلب الثاني: حماية المدين الخاضع لنظام صعوبة المقاولة.

إذا كان المبدأ العام هو وجوب أداء الدين الضريبي لدى الإدارة ولجوء هذه الأخيرة إلى جميع الوسائل قصد الاستخلاص، فإنه استثناء من ذلك تكون الإدارة الضريبية ملزمة بالتصريح بديونها عندما يتعلق الأمر بملزم خضع لمساطر معالجة صعوبة المقاولة، و نتيجة لذلك فإن تخلف الإدارة عن الإقدام على التصريح بديونها يؤدي إلى سقوط هذه الديون، خاصة تلك الناشئة قبل فتح المسطرة، لذلك يحق لنا التساؤل حول ماهية هذه المسطرة وإلى أي حد تحد من سلطات الإدارة الضريبية لفائدة الملزمين ومدى مشروعية ذلك.

### الفرع الأول: ماهية نظام صعوبة المقاولة.

لقد نظم المشرع المغربي من خلال الكتاب الخامس من مدونة التجارة مساطر صعوبات المقاولة والوقاية منها ومساطر معالجتها، حيث تهدف إلى وقاية المقاولة من الصعوبات التي تعترضها أحيانا أثناء سير نشاطها، وتفاديا لاستفحالها، وبالتالي ضمان استمرار حياتها بشكل يخدم مصالحا ومصالح المحيطين بها، ذلك أن المقاولة تشكل زاوية أساسية ضمن للاقتصاد[276].

[276]- ***Georges RIBERT, René ROBLOT***, *Traité de droit commercial, tome 2, 14ème édition, 1996, page 513.*

هذا، وتنص المادة 545 من مدونة التجارة على أنه : "يتعين على المقاولة أن تقوم بنفسها عن طريق الوقاية الداخلية من الصعوبات بتصحيح ما من شأنه أن يخل باستمرارية استغلالها، و إلا تم ذلك عن طريق الوقاية الخارجية بتدخل من رئيس المحكمة".

وإذا كان اللجوء إلى مساطر التسوية الداخلية لصعوبات المقاولة يقتضي وجود صعوبات مالية أو قانونية أو اقتصادية تعبر عن وجود وقائع من شأنها الإخلال باستمرارية هذه المقاولة، فإن هذه الصعوبات المذكورة يتعين أن تصل إلى حد التوقف عن الدفع، الذي يشكل شرطا جوهريا ولازما لفتح مسطرة المعالجة الخارجية.

وجدير بالذكر أن المشرع لم يحدد من خلال مدونة التجارة المقصود بالتوقف عن الدفع، لكن أشار إلى مجموعة من الخصائص الدالة عليه، كما أن القضاء التجاري حاول استخلاص مجموعة من الخصائص الأخرى[277].

فحسب مقتضيات المادة 560 من مدونة التجارة، فإن توقف المقاولة عن الدفع هو عدم قدرتها على سداد الديون المستحقة عليها عند الحلول، أي أنه لا يكفي أو يتوقف المدين عن دفع ديونه للقول بتوفر حالة التوقف القانونية عن الدفع، بل لا بد أن يوجد في وضعية مالية واقتصادية تجعله عاجزا عن سداد ديونه، وهو ما أكدته المحكمة التجارية بأكادير حيث اعتبرت أن التوقف عن الدفع هو "عجز المدين عن مواجهة ديونه المستحقة بأصوله الموجودة والقابلة للتصرف، وأن التوقف عن الدفع يكون قائما إذا لم يكن في مقدور المقاولة الدفع عند الاطلاع للديون المستحقة والحالة بالأموال الموجودة بين يديها أو في حساباتها البنكية أو التحويل المباشر لأموال قابلة للتحصيل"[278].

هذا، و يقتضي إخضاع المقاولة المتوقفة عن أداء ديونها إلى نظام الإجراءات الجماعية بالضرورة صدور حكم قضائي بهذا الخصوص على عكس ما كان سائدا في إطار نظام الإفلاس الفعلي أو الواقعي.

---

[277]- **نبيل مصباحي**، الشروط الشكلية والموضوعية لفتح مسطرة معالجة صعوبات المقاولة في مدونة التجارة، مجلة الملف، العدد الخامس، يناير 2005، ص 46.

[278]- الحكم عدد 99/3، صادر عن المحكمة التجارية بأكادير بتاريخ 1999/5/14 منشور بمجلة المرافعة عدد 10، ص 332.

وقد حدد المشرع المغربي الأشخاص الذين يمكنهم اللجوء إلى فتح مساطر صعوبة المقاولة، فعلاوة على رئيس المقاولة، خول المشرع نفس الإمكانية للدائنين إلى جانب المحكمة التجارية إما من تلقاء نفسها أو بطلب من النيابة العامة، وتبت المحكمة خلال خمسة عشر يوما على الأكثر من رفع الدعوى وتكون ملزمة بالاستماع إلى رئيس المقاولة، وإلى أي شخص ترى أقواله مفيدة.

هذا، وبتحديدها لتاريخ التوقف عن الدفع، تعمل المحكمة بموجب حكمها الصادر بتعيين القاضي المنتدب والسنديك[279]، وكذا المهام الموكولة إلى القاضي المنتدب من خلال إعداد الحل الكفيل بتسوية وضعية المقاولة ومراقبة أعمال السنديك المكلف بتنفيذ الحل المختار وكذا تحقيق الديون المصرح بها إليه ووضع الأختام على أموال المقاولة، وكذا إبرام وتنفيذ العقود الجارية تحت إشراف القاضي المنتدب[280].

وبعد صدور الحكم تنتهي فترة الملاحظة أو إعداد الحل، فتبدأ فترة تنفيذ الحل المختار من طرف المحكمة المختصة، وتبعا لذلك يتحدد مصير الأطراف التي لها علاقة بالمسطرة المفتوحة، وذلك بتحديد وضعية المقاولة ودائنيها خاصة أولئك الناشئة ديونهم قبل صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة[281].

وتتجلى الآثار المذكورة إما باللجوء إلى مساطر التسوية القضائية، أو في اقتراح التصفية القضائية بالنظر إلى وضعية المقاولة التي لا يمكن إصلاحها.

## الفقرة الأولى: معالجة صعوبات المقاولة من خلال مخطط التسوية القضائية.

يترتب على إقرار مخطط التسوية القضائية إما اقتراح مخطط الاستمرارية أو اللجوء إلى تفويت المقاولة إلى أحد الأغيار.

### أولا: تنفيذ مخطط الاستمرارية.

مخطط الاستمرارية هو ذلك المخطط الذي يقترحه السنديك كحل ملائم لتسوية وضعية المقاولة، وتقرير استمراريتها في نشاطاتها وأداء ديونها، فتقوم المحكمة المفتوحة المسطرة أمامها بحصر مخطط

---

[279]- الجهازان المكلفان بالإشراف على تسيير شؤون المقاولة المدينة.

[280]- المادة 686 وما بعدها من مدونة التجارة.

[281]- **حسن أيت موح**، تحصيل الخزينة لديونها في نظام صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكدال، السنة الجامعية 2006-2007، ص 20.

الاستمرارية، وقد يرفق هذا الأخير عند الاقتضاء بتوقيف أو إضافة أو تفويت بعض فروع النشاط الذي كانت تزاوله المقاولة[282].

وعموما فإن مخطط التسوية يتضمن كل التغييرات اللازم إدخالها على المقاولة وعلى نظامها الأساسي والهادفة إلى استمرارها، ويؤدي عدم التزام المقاولة بمخطط التسوية إلى إخضاعها إلى التصفية القضائية[283]، أما التزام المقاولة بالمخطط المذكور، يدفع المحكمة المختصة إلى النطق بإقفال المسطرة مع ما يترتب على هذا الإقفال من آثار.

## ثانيا: مخطط تفويت المقاولة للغير.

يتم تفويت المقاولة في إطار التسوية القضائية بناء على العروض المقدمة إلى السنديك من طرف الأغيار، ويكون للمحكمة حق اختيار العرض الملائم لأداء ديون المقاولة وضمان استقرار التشغيل مدة أطول[284]، حيث يقوم مخطط التفويت على إبرام عقد يتم بموجبه تفويت الأموال المادية أو المعنوية أو بتخصيصها كضمانة أو بإكرائها من أجل التسيير، ويقبل هذا العقد البطلان بناء على طلب كل ذي مصلحة يقدمه داخل أجل ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ إبرام هذا العقد أو نشره[285].

هذا، وتملك المحكمة سلطة فسخ العقد كلما أخل المفوت إليه بالتزاماته التعاقدية، واللجوء بذلك إلى التصفية القضائية، فتخصص عائداتها لدفع مستحقات الدائنين المقبولين، فيعمل السنديك على توزيع ثمن التفويت بينهم حسب مرتبة كل دائن، فتكون الأولوية للدائنين الذين نشأت ديونهم بعد فتح مسطرة التسوية ولو تعلق الأمر بديون ممتازة أو مضمونة كتلك المتعلقة بديون الخزينة[286].

---

[282]- المادة 592 من مدونة التجارة.

[283]- المادة 602 من مدونة التجارة

[284]- ***George RIBERT**, René ROBLOT , Traité de droit commercial, op.cit, page 540.*

[285]- المادة 621 من مدونة التجارة.

[286]- **حسن أيت موح**، تحصيل الخزينة لديونها في نظام صعوبات المقاولة، مرجع سابق، ص 77.

**الفقرة الثانية: معالجة صعوبات المقاولة من خلال التصفية القضائية للمقاولة.**

إن اختلال وضعية المقاولة بشكل جسيم يدفع المحكمة المختصة، من خلال مجموعة من المعطيات، إلى إقرار تصفية الشركة مباشرة دون الحاجة إلى مساطر المعالجة السالفة الذكر.

ومن بين المعطيات التي تعبر عن اختلال وضعية المقاولة بشكل لا رجعة فيه، توقف المقاولة عن أداء ديونها وعدم اللجوء إلى مساطر المعالجة في الوقت المناسب، أو انقطاع المقاولة عن مزاولة نشاطها وتسريح عمالها ومستخدميها، وكذا التراكم المهول للديون، حيث يخضع تقدير هذه الظروف إلى المحكمة التجارية[287].

هذا، ويقتضي وضع المقاولة هذا إلى إقرار التصفية القضائية لضمان حقوق الدائنين، وذلك عن طريق بيع أصولها واستعمال ناتج هذا البيع في تسديد الخصوم وفق القواعد المقررة قانونا بحسب مراكزهم القانونية، حيث يتكلف السنديك بممارسة حقوق المدين ما دامت مسطرة التصفية القضائية تغل هذا الأخير عن التصرف في أموال المقاولة[288].

كما يتولى السنديك إعداد تقرير لجميع أعمال التصفية الضرورية، وكذا تحديد أموال المقاولة المتبقية بعد سداد ديونها وتقديم الحساب الختامي للقاضي المنتدب، متضمنا جردا لميزانية المقاولة من أصول وخصوم، وملخصا عن العمليات التي قام بها محددا بذلك المركز النهائي للمقاولة، وكل ما له علاقة بمستندات المقاولة حتى يتمكن ذووا المصلحة وخلفهم من الاطلاع عليها لدى كتابة الضبط[289].

## الفرع الثاني: آثار فتح مساطر صعوبة المقاولة على الدين الضريبي.

إذا كانت الإدارة الضريبية تتمتع بكافة الصلاحيات المخولة لها قانونا من أجل استخلاص الديون الضريبية، فإن فتح مسطرة صعوبة المقاولة يؤدي إلى حماية الملزم من أداء الدين الضريبي الناشئ قبل فتح المسطرة حيث يلزم المشرع الإدارة الضريبية بمجموعة من الالتزامات التي تجعلها تنزل منزلة باقي دائني

---

[287]- **نبيل مصباحي**، الشروط الشكلية والموضوعية لفتح مسطرة معالجة صعوبات المقاولة في مدونة التجارة، مرجع سابق، ص 47.

[288]- **عزيز اليونسي**، مساطر معالجة صعوبة المقاولة، المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، أعمال الدورات المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة العامة للمملكة، مرجع سابق، ص 178.

[289]- حسن أيت موح، تحصيل الخزينة لديونها في نظام صعوبات المقاولة، مرجع سابق، ص 104.

المقاولة موضوع الصعوبة، رغم الطبيعة القانونية الخاصة التي يتمتع بها الدين الضريبي، وهو ما يشكل من حيث المبدأ ضمانة أساسية لفائدة المدين الذي يوجد في وضعية مالية صعبة، حيث يطرح التساؤل حول مدى إلزامية الخزينة في التصريح بالدين الضريبي، من جهة، وآثار ذلك على قيام الالتزام الضريبي.

## الفقرة الأولى: مدى إلزامية التصريح بالدين الضريبي.

يشكل التصريح بالديون في نظام صعوبة المقاولة الخطوة الأولى التي أتاحها مشرع مدونة التجارة والتي تمكن الدائنين بصفة عامة من إمكانية تصفية الخصوم، باعتبارها الوسيلة الأساسية لتحقيق الديون وكذا فحصها من قبل السنديك[290].

هذا، ويهدف التصريح بالديون إلى التعريف بالدائن وبمركزه القانوني، وذلك عن طريق الإفصاح بمبلغ الدين، وطبيعته وكذا تاريخ نشأته، إلى جانب كل ما قد يرتبط به من فوائد التأخير.

والإدارة الضريبية باعتبارها دائنا للمقاولة الخاضعة لمسطرة الصعوبة، لم يستثنها المشرع التجاري من إلزامية التصريح بديونها كباقي الدائنين وهو ما يحيلنا إلى استبعاد تطبيق المقتضيات الخاصة بتحصيل الدين الضريبي خاصة تلك المنصوص عليها بمدونة تحصيل الديون العمومية، على اعتبار أن المشرع من خلال مقتضيات مدونة التجارة قد ألزم على كل الدائنين الذين يعود دينهم إلى ما قبل صدور حكم فتح المسطرة التصريح بديونهم إلى السنديك، ما عدا المأجورين[291].

إذن، وانطلاقا من مقتضيات المادة 686 من مدونة التجارة، يتضح أن المشرع المغربي قد استعمل صيغة الوجوب للدلالة على إلزامية تقديم الدائنين للتصريح لفائدة السنديك بالديون التي يدينون بها قبل فتح مسطرة صعوبة المقاولة، حيث استثنى من ذلك المأجورين من إلزامية هذا التصريح، دون إن يمنحهم

---

[290]- أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تتعرض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء 3، الطبعة الأولى، سنة 2000، ص 82.

[291]- تنص المادة 686 من مدونة التجارة على أنه:" يوجه كل الدائنين الذين يعود دينهم إلى ما قبل صدور حكم فتح المسطرة، باستثناء المأجورين، تصريحهم بديونهم إلى السنديك. يشعر شخصيا الدائنون الحاملون ضمانات أو عقد ائتمان تم شهرهما، وإن اقتضى الحال في موطنهم المختار.

يجب التصريح بالديون حتى و إن لم تكن مثبتة في سند.

يمكن للدائن أن يقوم بالتصريح بالديون بنفسه أو بواسطة عون أو وكيل من اختياره".

أي امتياز، على عكس التوجه الذي سار عليه المشرع الفرنسي عندما منح المأجورين امتيازات تسمح لهم بتقاضي أجورهم عن ستون يوم السابقة عن تأخير الحكم بفتح مسطرة الصعوبة، حيث تؤدى هذه الديون بالأولوية عن باقي الديون الأخرى الممتازة أو المضمونة بتأمينات غير الرهن الحيازي[292]، و هو ما يجعلنا نؤكد على توجه المشرع المغربي نحو حماية أكبر لفائدة المقاولة المفتوحة في مواجهتها مسطرة الصعوبة، لتمكينها من الاستمرارية.

إلا أن مقتضيات المادة 686 من مدونة التجارة نصت على ضرورة إشعار الدائنين الحاملين لضمانات أو عقد ائتمان إيجاري ثم شهرهما و إذا اقتضى الحال في موطنهم المختار، وهو ما يجعلنا نطرح التساؤل حول مدى التزام السنديك بضرورة إشعار القابض قصد التصريح بدينه، ولأجل ذلك لابد من التمييز بين حقبتين تاريخيتين، يتعلق الأمر بالفترة السابقة عن صدور القانون المالي لسنة 2007 وكذا الفترة اللاحقة لصدوره.

## أولا: قبل صدور قانون المالية لسنة 2007.

إذا كان المشرع الفرنسي قد حسم في مسألة تصريح الخزينة بديونها الضريبية لدى السنديك عند فتح مسطرة صعوبة المقاولة[293] حينما ألزم من خلال مقتضيات المادة 622.24 من مدونة التجارة الخزينة العامة بضرورة التصريح بديونها شأنها في ذلك شأن باقي مؤسسات الاحتياط الاجتماعي والضمان الاجتماعي[294]، فإن المشرع المغربي قد تميز بالغموض خلال هذه الفترة مما فتح الباب أمام موقفين متضاربين.

يعتبر الموقف الأول أن عدم تنصيص المشرع المغربي بصريح العبارة على إلزامية تصريح الخزينة العامة يشكل اتجاها نحو القول بأنه لم يستثن الديون الضريبية من إلزامية التصريح داخل الأجل المقررة تحت طائلة البطلان، وقد استند هذا الاتجاه على عموم لفظ الدائنين المعتمد من قبل المشرع، وكذا على القياس لتلك

---

[292]- ***Fernand Derrida,*** *Le super privilège des salaries, Dalloz, 1973, page 65.*

[293]- *Article 50 de la loi, de 25 /01/1985.*

*Voir aussi,* ***Georges Ripert****, et* ***René Ripert****, Traité de droit commercial, 14eme édition, par* ***Philippe Delébecque et Michel Germain****, tome 2, Librairies Générale de droit de jurisprudence paris, 1994, page 1001.*

[294] *- Loi N° 845-2005, du 26/08/2005, 30 du 27/08/2008, B.O du 27/08/2008.*

الوسيلة الوحيدة التي اشترطها المشرع من أجل فتح مسطرة صعوبة المقاولة، ويتعلق الأمر باللجوء إلى المحكمة التجارية وذلك كيفما كان نوع الدائن، بما في ذلك الخزينة العامة[295].

هذا، وقد سار جانب من القضاء في نفس الاتجاه عندما ألزم الإدارة الضريبية بضرورة التصريح بدينها تحت طائلة السقوط شأنها في ذلك شأن باقي الدائنين، وهكذا اعتبرت محكمة النقض أن: "الصفة الامتيازية لدين الخزينة العامة وإن كانت تخولها حق الأفضلية على غيرها من الدائنين الآخرين خلال مسطرة وفاء الديون في حدود ما هو مقرر لها قانونا فهي لا تعفيها من التصريح بديونها كما هو الشأن بالنسبة للمأجورين ولا تلزم بإشعارها بفتح المسطرة لعدم توفرها على ضمانة أو عقد إيجاري تم شهرها"[296].

وعلى الرغم من استناد هذا الاتجاه على منطوق المادة 686 من مدونة التجارة، إلا أنه لم يراعي الخصوصيات التي يتمتع بها الدين الضريبي خاصة فيما يتعلق بالامتياز والضمان، فإذا علمنا أن دين شركة الائتمان الإيجاري مثلا يتمتع بامتياز يجعل من السنديك ملزما بإشعار الشركة في موطنها إن اقتضى الحال ذلك، يجعلنا نؤكد أن الدين الضريبي يتمتع بامتيازات أكثر قوة، ذلك أن الفصل 1244 من قانون الالتزامات والعقود قد انتبه إلى هذا المقتضى عندما اعتبر أن: " الدين الممتاز مقدم على كافة الديون الأخرى ولو كانت مضمونة برهن رسمي"، إلا أن الإشكال الذي يعترض تفعيل هذا المقتضى كون الضمانات المنصوص عليها في مقتضيات المادة 686 من مدونة التجارة يتعين شهرها بشكل شخصي. ذلك أن القول بأن نشر مدونة تحصيل الديون العمومية بالجريدة الرسمية يقوم مقام هذا النشر قد لا يعتد به لاختلاف الطبيعة القانونية والهدف من كل إجراء، وهو ما ينطبق صراحة على الرهن الرسمي الذي تتمتع به الخزينة، والذي يتعين عليها تقييده بمحافظة الأملاك العقارية[297].

أما الموقف الثاني، فإنه يستند على الطابع الامتيازي الذي تتمتع به الخزينة العامة في استخلاص الدين الضريبي، و هو ما يجعلها تدخل في زمرة الدائنين الذين يسري أجل التصريح بالديون في مواجهتهم،

---

[295]- **محمد حدوتي**، التصريح بالديون في المساطر الجماعية، رسالة الدفاع، عدد 2006/10/6 ، مطبعة الشرف، وجدة ص51 .

[296]- القرار عدد 404، صادر عن الغرفة التجارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2004/3/31، في الملف عدد 2003/2/3/1302 (منشور بمجلة القضاء و القانون عدد 150 السنة 32، ص 220).

[297]-المادة 113 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

حيث يتعين على السنديك إشعارهم، و في هذا الإطار أكدت محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء على أن: "الدائن أدلى بما يفيد صفة الدين الامتيازي، ومن جهة أخرى فإن القاضي المنتدب اعتبر بأن العارض لم يثبت كون سبب السقوط لا يرجع إليه و الحال أنه لم يتم إشعاره طبقا للمادة 686 من مدونة التجارة (...) وذلك بصفة امتيازية وأمر السيد السنديك بتسجيل ذلك"[298].

وفي نفس الاتجاه، صرحت محكمة الاستئناف التجارية بالرباط بعدم مواجهة القابض بسقوط الدين الضريبي عندما أكدت على أنه: "طبقا للباب السادس من الظهير الشريف رقم 1.00.175 الصادر بتاريخ 3/5/2000 الصادر بتنفيذ القانون رقم 97.15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية المتعلق بالضمانات والامتيازات، تبين أن الخزينة العامة تتمتع بامتياز على الأمتعة والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لاستغلالها، وكذا على المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالكها، كما تتمتع برهن رسمي على جميع الأملاك العقارية للمدينين الذين يدينون بمبلغ يساوي أو يفوق عشرين ألف درهم.

كما أن الباب الرابع من نفس القانون تضمن مجموعة المقتضيات تلزم المفوت لهم وكذا العدول والموثقين أو كل شخص آخر يمارس مهام التوثيق بضرورة الحصول على شهادة من مصالح التحصيل تثبت أداء حصص الضرائب و الرسوم تحت طائلة إلزامهم بأنها على وجه التضامن مع الملزم.

كل هذا يفيد أن الخزينة العامة تتمتع بضمانات مقررة لها بقوة القانون أعلاه كما أن شهرها واقع بمقتضى نشر القانون المذكور بالجريدة الرسمية فهي إذا من الدائنين الحاملين ضمانات وقع إشهارها، و من تم يتعين على سنديك مسطرة التسوية القضائية إشعار القابض الجهوي باعتباره مكلفا بتحصيل الضريبة للتصريح بديون القباضة، وذلك طبقا للمادة 686 من مدونة التجارة. وحيث أنه لا يوجد بالملف ما يفيد إشعار قابض سلا تابريكت للتصريح بدين القباضة، على السيد (...)، وبالتالي فإنه وطبقا للمادة

[298]- القرار رقم 2661/2000، بتاريخ 15/12/2000، ملف عدد 1139/2000/11 (منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، الخزينة العامة للمملكة، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2005، ص 149).

690 من مدونة التجارة لا يواجه بالسقوط الدائنون الذين لم يشعروا شخصيا خرقا لمقتضيات المادة 686 أعلاه."[299]

إذن، يتضح أن الموقف الثاني ينتصر إلى الطبيعة الامتيازية للدين الضريبي التي تجعل من الخزينة العامة غير مخاطبة بمقتضيات المادة 686 التي تلزم الدائنين الذين يعود دينهم إلى ما قبل صدور حكم فتح المسطرة بالتصريح بديونهم لدى السنديك، حيث يكون هذا الأخير مطالبا بشعرهم شخصيا شأنهم في ذلك شأن الدائنين الحاملين لضمانات أو عقد ائتمان إجباري ثم شهرهما.

وإذا كنا نتفق مع هذا الاتجاه الأخير، لكونه يعطي للديون الضريبية المكانة القانونية التي تستحقها، فإن الأسانيد القانونية التي تم اعتمادها ظلت محل اختلاف بالنظر إلى الغموض الذي يعتريها انطلاقا من مقتضيات المادة 686 من مدونة التجارة، والتي لا تسعف صراحة بإدراج الخزينة ضمن الدائنين الحاملين لضمانات على الأقل.

وفي ظل تضارب الموقفين السالفين الذكر، وما يترتب عن ذلك من آثار على مستوى عدم استقرار المعاملات القانونية والتجارية بالنسبة للمقاولات في وضعية الصعوبة، من جهة، وكذا التأثير على سريان الدين الضريبي في مواجهة هذه المقاولات من جهة ثانية، فقد تدخل المشرع المغربي عبر بوابة القانون المالي من أجل معالجة هذا الوضع الشاذ.

لذلك يحق لنا التساؤل: إلى أي حد استطاع المشرع وضع حد لتضارب المواقف حول مدى إلزامية إشعار الخزينة بديونها التي تعود إلى فترة ما قبل صدور حكم فترة مسطرة الصعوبة ؟

## ثانيا: بعد صدور قانون المالية لسنة 2007.

يعتبر صدور قانون المالية لسنة 2007 تعبيرا صريحا من المشرع المغربي على القصور الذي يعتري تنظيم استخلاص الديون الضريبية في مواجهة المقاولات المفتوحة في مواجهتها مساطر الصعوبة، و قد

[299]- أمر عدد 2002/11 بتاريخ 6/5/2002، ملف عدد 5/16/99 منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 254.

نصت المادة 150 من هذا القانون المالي[300]، على أنه:" استثناء من جميع الأحكام المخالفة، يجب على كل شركة تطلب فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية أن تقدم إقرارا بذلك لدى مصلحة الوعاء الضريبي التابع لها مكان فرض الضريبة، قبل إيداع طلبها لدى كتابة ضبط المحكمة.

و يترتب عن عدم تقديم الإقرار المذكور لدى مصلحة الوعاء الضريبي عدم مواجهة إدارة الضرائب بسقوط الواجبات المرتبطة بالفترة السابقة لفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية".

وهكذا، ومن خلال قراءة المادة 150 المشار إليها أعلاه، يتضح أن المشرع قد تبنى صراحة الاتجاه القائم على الطبيعة الخاصة والامتيازية للدين الضريبي القائم على أولوية المردودية، إلا أن ذلك لا يخفي محدودية هذا التوجه.

**1-إلزامية إشعار الخزينة بديونها .**

إن تدخل المشرع من خلال مقتضيات المادة 150 من قانون المالية لسنة 2007 يدفعنا إلى القول بإلزامية إشعار الخزينة بفتح مسطرة الصعوبة من قبل المقاولة المعنية بهذه المسطرة، حيث جعل المشرع هذا المقتضى استثناء من المبدأ العام الذي أسسه بموجب المادة 686 من مدونة التجارة بشأن إلزامية تصريح جميع الدائنين كيفما كانت ديونهم، متى تحقق الشرط المتعلق بنشوء هذه الديون بتاريخ سابق عن الحكم القاضي بفتح مسطرة صعوبة المقاولة.

وهكذا، فقد رتب المشرع المغربي على عدم احترام مقتضيات المادة 156 من القانون المالي عدم الاعتداد بالجزاءات المقررة بموجب المادة 686 من مدونة التجارة، أي عدم الاعتداد بمبدأ سقوط الديون الناشئة خلال الفترة السابقة لفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية جراء عدم التصريح بها داخل الأجل القانوني.

وتأسيسا على ما سبق يمكن القول أن المشرع الضريبي المغربي حاول تخصيص و تضييق عموم اللفظ الذي جاء به المشرع التجاري، و ذلك من خلال إضافة إدارة الضرائب إلى باقي الدائنين الذين لم يلزمهم المشرع بالتصريح بديونهم إلا بعد إشعارهم من قبل السنديك شخصيا بفتح المسطرة، و إن اقتضى

---

300- قانون المالية رقم 430-6 للسنة المالية لسنة 2007 الصادر الأمر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 232-06-1 بتاريخ 31 دجنبر 2006، عدد 5484 بتاريخ 1 يناير 2007.

الحال في موطنهم المختار، و يتعلق الأمر أساسا بالدائنين الحاملين لضمانات أو عقد ائتمان إيجاري شريطة أن يكون قد تم شهرهما.

هذا، و على الرغم من أهمية تدخل المشرع عموما من أجل تصحيح الوضع السابق لقانون المالية لسنة 2007 الذي تميز بتضارب المواقف، فإن هذا التدخل لا يخفي وراءه مجموعة من المعطيات التي تدفعنا للقول بمحدودية هذا التنصيص التشريعي، و الذي يحتاج إلى تدخل جديد للمشرع في تناسق مع باقي النصوص القانونية خاصة مدونة تحصيل الديون العمومية، و كذا مدونة التجارة.

**2ـــمحدودية إلزامية إشعار الخزينة بديونها .**

إذا كان المشرع المغربي قد اتجه نحو إنصاف الخزينة العامة من خلال إدراجها ضمن الدائنين أصحاب الضمانات والامتيازات الذين لا يسري في مواجهتهم التصريح بالدين إلا بعد إشعارهم شخصيا بذلك، فإن هذا المقتضى لا يمنعنا من إبراز بعض المؤشرات الدافعة إلى القول بقصور هذا التدخل التشريعي.

وهكذا، فإن المشرع المغربي لم يكن دقيقا حينما حصر إلزامية إشعار الإدارة الضريبية على المقاولة أو الشركة التي تطلب فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية دون غيرها، مع العلم أن المقاولة الخاضعة لهذه المسطرة ليست وحدها الجهة صاحبة المصلحة في طلب فتح مسطرة الصعوبة[301]، ذلك أن مدونة التجارة قد منحت هذا الحق أيضا إلى الدائنين كيفما كانت طبيعة ديونهم بالإضافة إلى المحكمة المختصة إما تلقائيا أو بطلب من النيابة العامة[302].

لذلك، كان على المشرع أن يتبنى صياغة أعم مما أشار إليه، و ذلك بإلزام كل من تقدم بفتح مسطرة الصعوبة، علما أن مدونة التجارة قد وضعت على عاتق رئيس المقاولة التزامين مختلفين بشأن تحديد خصوم المقاولة، حيث يتعلق الأول بضرورة إرفاق طلب فتح مسطرة الصعوبة بلائحة الدائنين و

[301]– المادة 561 من مدونة التجارة.

[302]– المادة 563 من مدونة التجارة.

المدنيين، مع الإشارة إلى مكان إقامتهم و مبلغ حقوقهم و ديونهم وضماناتهم عند تاريخ التوقف عن الدفع، و ذلك في الحالة التي تقع فيها المسطرة بناء على التصريح بالتوقف عن الدفع[303].

أما فيما يخص الالتزام الثاني، فيتعلق بإلزامية تقديم المدين للسنديك قائمة مصادق عليها بدائنيه ومبلغ ديونهم داخل أجل ثمانية أيام على الأكثر بعد صدور حكم فتح المسطرة، و تضم هذه القائمة الأسماء أو التسميات و مقر أو موطن كل دائن مع الإشارة إلى المبالغ المستحقة في يوم صدور حكم فتح المسطرة، وطبيعة الدين والضمانات والامتيازات المقترنة لكل دين[304]، وذلك في جميع الحالات التي تفتح فيها المسطرة، باستثناء الحالة السابقة المتعلقة بفتح المسطرة بناء على التصريح بالتوقف عن الدفع.

وهكذا، يمكن التأكيد على أن عدم إلزام المشرع باقي الأطراف بضرورة إعلام الخزينة العامة بفتح المسطرة، يشكل فراغا قانونيا يتعين تداركه من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة كدائنة عند فتح مسطرة الصعوبة من قبل الأطراف التي خولها القانون ذلك باستثناء المقاولة ذاتها لذلك فإن المشرع مطالب بالتدخل من أجل إلزام السنديك بتقديم الإشعار إلى الخزينة العامة تماشيا مع مضمون المادة 686 من مدونة التجارة، على اعتبار أنه الطرف الأكثر حضورا في تسيير أحوال المقاولة منذ صدور الحكم القضائي بفتح المسطرة وإلى حين قفلها وتصفية خصومها وسداد ديونها[305]، أما بالنسبة لرئيس المقاولة فإنه لا يلعب نفس الدور المخول إلى السنديك وذلك حسب ما تقرره المحكمة في الحكم القاضي بفتح المسطرة.

وعموما، فإننا نرى على غرار بعض الباحثين[306]، أنه في غير الحالة التي تتقدم فيها المقاولة المدينة بطلب فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية، فإنه يتعين في باقي الأحوال على السنديك أن يشعر

---

[303]- المادة 562 من مدونة التجارة.

[304]- المادة 289 من مدونة التجارة.

[305]- يظهر حجم الاختصاصات الممنوحة للسنديك من خلال مجموعة من المقتضيات القانونية خاصة المادة 676 التي تنص على أنه:
"يكلف الحكم السنديك:
إما بمراقبة عمليات التسيير.
إما بمساعدة رئيس المقاولة في جميع الأعمال التي تخص التسيير أو في بعضها،
إما بأن يقوم لوحده، بالتسيير الكلي أو الجزئي للمقاولة.
يمكن للمحكمة أن تغير، في أي وقت مهمة السنديك بطلب منه أو تلقائيا."

[306]- **حسن أيت موح**، التصريح بالديون الضريبية و تحقيقها في نظام صعوبات المقاولة، المجلة القانونية المحكمة الابتدائية بمكناس، عدد مزدوج 2-3 سنة 2006 ، ص 53.

الخزينة العامة من أجل التصريح بديونها الضريبية، وذلك كلما تمتعت برهن رسمي مقيد بالمحافظة العقارية عندما يتعلق الأمر بمسطرة التسوية القضائية.

أما فيما يخص مسطرة التصفية القضائية، فإن السند القانوني الملزم للسنديك بإخبار الإدارة الضريبية بفتح مسطرة التصفية القضائية، هو مدونة تحصيل الديون العمومية نفسها التي تلزم المصفين بأداء الضرائب المترتبة على المدينين ولو لم يتقدم القابض بطلب في الموضوع[307].

هذا، وعلاوة على ما سبق، فإن إلزام المشرع المغربي من خلال المادة 150 من القانون المالي لسنة 2007 المقاولات الخاضعة لصعوبة المقاولة بالتصريح للإدارة الضريبية الذي اقتصر فقط على مصالح الوعاء، مع العلم أنها ليست الجهة الوحيدة المعنية بالديون الضريبية، فيه من القصور التشريعي ما يجعله محل تساؤل.

فإذا كانت الإدارة العامة للضرائب تتكلف بربط وتحصيل أنواع معينة من الضرائب، فإن الخزينة العامة للمملكة تبقى فاعلا أساسيا في استخلاص الديون الضريبية وغير الضريبية. ورغم ذلك، فإن المشرع لم يلزم المقاولات بإعلام الخزينة العامة، لذلك كان على عليه أن يفرض إعلام مصالح الوعاء إلى جانب مصالح التحصيل وكذا إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، وذلك بغاية الحد من الإمكانات التي يطرحها تصنيف نطاق الديون المشمولة بهذا الالتزام، على اعتبار أن أهمية إعلام مصالح الخزينة قبل فتح مسطرة الصعوبة تتجلى في إثارة انتباهها إلى ضرورة اتخاذ كافة الإجراءات الكفيلة بضمان هذا الاستخلاص بما في ذلك قطع التقادم الذي يمكن أن تسقط فيه هذه الديون عند تاريخ فتح المسطرة الجماعية.

هذا، ومن مظاهر قصور تدخل المشرع من خلال مقتضيات المادة 150 من القانون المالي لسنة 2007، حصره الامتياز المخول للإدارة الضريبية في الديون ذات الطابع الضريبي دون غيرها، وهو ما يطرح التساؤل حول غاية المشرع من هذا التمييز الذي يتناقض مضمونه مع ما تنص عليه مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية فيما يخص امتياز الخزينة، على الرغم مما تحظى به الديون الضريبية من أهمية خاصة.

---

[307]- مقتضيات المادة 100 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

فإذا كانت المدونة قد منحت الضرائب والرسوم امتيازا للخزينة ابتداء من تاريخ الشروع في تحصيل الجدول أو قائمة الإيرادات على الأمتعة وغيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت، وكذا المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لاستغلالها[308]، وكذا امتيازا على المحاصيل والثمار والأكرية و عائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة على العقارات أيا كان مالكها[309]، فإن الخزينة تتمتع أيضا بامتياز عام على الأثاث والمنقولات الأخرى يقل درجة من حيث الترتيب[310]، وذلك من أجل تحصيل الديون الأخرى غير الديون الضريبية السالفة الذكر، بل أكثر من ذلك فإن المادة 112 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على أن الضمانات والامتيازات المخولة للخزينة الجماعات المحلية وهيئاتها تمتد إلى صوائر التحصيل المدفوعة وزيادات التأخير والذعائر والغرامات، وهو ما يدفعنا إلى القول بأن المشرع المغربي من خلال المادة 150 من قانون المالية لسنة 2007، لم يكن موفقا عندما أشار فقط إلى الديون الضريبية عوض الإشارة إلى الديون العمومية علما أن هذه الأخيرة تشارك الديون الضريبية المكانة الامتيازية من حيث المبدأ رغم الاختلاف في درجة هذا الامتياز.

هذا، ويمكن القول أن محدودية المقتضيات التي جاء بها المشرع من خلال المادة 150 المشار إليها سابقا من القانون المالي لسنة 2007، نابعة أساسا من طبيعة التنصيص، ذلك أن المشرع اختار الطريق الأسهل في إقحام هذا المقتضى عبر القانون المالي، في حين أن المكان الطبيعي لهذا الإجراء هو مدونة التجارة التي يتم بمقتضاها تنظيم جميع الإجراءات المتعلقة بصعوبات المقاولة وخاصة المادة 686 وما بعدها، والتي تنظم المقتضيات المتعلقة بالتصريح بالديون.

وهكذا، يتعين على المشرع الانتباه إلى هذا المعطى، وذلك بالإشارة الصريحة داخل مقتضيات المادة 686 من مدونة التجارة إلى ضرورة إشعار مصالح الإدارة الضريبية كلما تعلق الأمر بفتح مسطرة الصعوبة من قبل من له مصلحة في هذا الإجراء أو السنديك، وهو ما يتماشى مع طبيعة الدين العمومي

---

[308] -المادة 105 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[309] -المادة 106 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[310] -يأتي هذا الامتياز العام في المرتبة الموالية لامتياز الخدم و العمال و الأعوان و المستخدمين الآخرين بالنسبة لأجورهم، حيث يمارس ابتداء من تاريخ إصدار الأمر بالمدخول أو تاريخ حلول أجل الدين.

ومع غاية مشرع مدونة التجارة الذي يلزم المدين بتسليم السنديك قائمة بدائنيه داخل أجل ثمانية أيام على الأكثر بعد صدور حكم فتح المسطرة، و بأن يشعر جميع الدائنين المعلومين لديه[311].

## الفقرة الثانية: آثار عدم التصريح بالدين الضريبي الناشئ قبل فتح المسطرة.

تنص الفقرة الأولى من المادة 657 من مدونة التجارة على أنه: "يترتب على حكم فتح المسطرة بقوة القانون منع أداء دين نشأ قبل صدوره"، ويستفاد من هذه المقتضيات أنها تتضمن قاعدة أساسية يتم بمقتضاها منع كل من رئيس المقاولة والسنديك من أداء كل دين يكون ناشئا قبل صدور الحكم القاضي بفسخ المسطرة[312]، بما في ذلك الديون الضريبية وفق خصوصيات معينة يتعين التطرق لها من خلال تحديد مفهوم الدين الضريبي الناشئ قبل فتح المسطرة، قبل التطرق إلى جزاء عدم التصريح به.

### أولا: مفهوم الدين الضريبي الناشئ قبل فتح المسطرة.

إذا كانت الديون التي تعود نشأتها إلى ما قبل صدور الحكم القاضي بفتح مسطرة الصعوبة تخضع إلى إلزامية التصريح، فإن الديون اللاحقة على هذا التاريخ قد أعفاها المشرع من هذه الإلزامية لكونها تتمتع بحق الأسبقية المنصوص علية بموجب المادة 575 من مدونة التجارة[313].

هذا، ويقصد بالديون الضريبية السابقة، تلك الديون التي تنشأ قبل افتتاح مساطر الصعوبة وذلك بغض النظر عن تاريخ استحقاقها، سواء تعلق الأمر بمسطرة التسوية أو التصفية القضائية، طالما أن العبرة تبقى بتاريخ نشأة الدين الضريبي ولا يعتبر في هذا الصدد تاريخ استحقاق الدين الذي يأتي كمرحلة لاحقة دائما[314].

---

[311]- المادة 689 من مدونة التجارة.

[312]- **محمد لفروجي**، وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاولة، سلسلة دراسات قانونية معمقة، عدد3، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، سنة 2006، ص 57.

[313]- تنص المقتضيات المادة 575 من مدونة التجارة على أنه: "يتم سداد الديون الناشئة بصفة قانونية قبل صدور حكم رفع التسوية، بالأسبقية على كل ديون أخرى أكانت مقرونة أم لا بامتياز أو بضمانات".

[314]-***Veronique Bourgninaud**, droit des entreprises en difficulté, Edition Economica 1995, page 111.*

هذا، وإذا كان مبدأ نشأة الدين لا يطرح إشكالا بالنسبة لديون أشخاص القانون الخاص، فإنه بالنسبة للديون الضريبية يبقى الإشكال مطروحا كلما تعلق الأمر بمسطرة التصحيح الجبائي التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية عندما يظهر لها أن أساس احتساب الضريبة المعتمد في فرضها غير سليم، وهو ما يطلق عليه أيضا باصطلاح المراجعة الضريبية[315].

ويتجلى الإشكال الأساسي في هذا الصدد، في مدى اعتبار الجداول الصادرة في إطار تصحيح جبائي بعد انتهاء آجال التصريح بالديون المنصوص عليها بموجب المادة 687 من مدونة التجارة، ديونا سابقة على فتح مسطرة الصعوبة أم لاحقة عليها على اعتبار أنها تنطوي على تاريخين اثنين: تاريخ نشوء الدين الضريبي، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل.

وهكذا، فإذا كان تاريخ نشوء الدين الضريبي سابقا عن تاريخ الحكم بمسطرة الصعوبة، في حين يمتد تاريخ الشروع في الاستخلاص إلى تاريخ لاحق لتاريخ صدور هذا الحكم، فإن القابض يكون ملزما بالتصريح بالدين على اعتبار أن تاريخ نشأة هذا الدين سابق لفتح المسطرة، ولا يمكن اعتباره بأي حال من الأحوال لاحقا على ذلك، و بالتالي لا يمكنه الاستفادة من أسبقية الاستخلاص المحددة بموجب المادة 575 من مدونة التجارة.

وفي هذا الاتجاه، ذهب بعض الباحثين[316] إلى أن التصريح بهذه الديون يبقى واجبا على القابض حتى وإن لم تكن مثبتة في سند، كالحالة التي لا يتوفر فيها المحاسب إلا على إعلام بالتصحيح صادر عن مصالح الوعاء الضريبي.

هذا، وقد انتبه المشرع المغربي إلى الإشكالات التي تعترض الدين الضريبي كلما تعلق الأمر بمسطرة التصحيح الجبائي، وهكذا تدخل بموجب المادة 7 من القانون المالي لسنة 2007، حيث أصبحت المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على أنه: "(...) إذا كان الملزم موضع مسطرة تصحيح جبائي، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل مؤهل لاتخاذ الإجراءات التحفظية التي من شأنها المحافظة على ضمان الخزينة استنادا إلى إعلام بتصحيح جار صادر عن مصالح الوعاء الضريبي. ولا يجوز بأي حال من

---

315 –**خالد رعزوع**، إعادة تقدير أساس الضريبة، دفاتر المجلس الأعلى، الإشكاليات القانونية و العملية في المجال الضريبي، مرجع سابق ص 121 وما بعدها.

316 – **عبد الرحيم اليونسي**، مساطر مصالحة صعوبة المقاولة، مرجع سابق، ص175.

الأحوال أن تعرقل هذه الإجراءات النشاط العادي للمقاولة. يقبل هذا الإعلام بالتصحيح من طرف السنديك فيما يخص التصريح بالديون (...)".

وهكذا، يمكن القول بأن المشرع قد ألزم السنديك بمراعاة مصلحة الخزينة العامة كلما تعلق الأمر بمسطرة تصحيح جبائي، وذلك بعدم مواجهتها بأجل التصريح الذي يؤدي إلى سقوط حقها في استخلاص الدين الضريبي فيما بعد، وبذلك تكون الديون الضريبية موضوع الإعلام بالضريبة جزء لا يتجزأ من خصوم المقاولة[317].

وفي مقابل ذلك فقد رتب المشرع على عدم تصريح القابض بالدين الضريبي داخل الأجل القانوني المحدد لذلك طبقا لمقتضيات المادة 687 من مدونة التجارة جزاء سقوط حقه في متابعة المدين، وهو ما يشكل ضمانة لفائدة هذا الأخير، إلا أن ذلك لا يمنع من اعتبار هذا الجزاء قاس حيث يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية واقتصادية، خاصة إذا اقتصر ذلك على مسؤولية الإدارة الضريبية دون غيرها، وهو ما يدفع من منظورنا مصالح الخزينة إلى ضرورة التكيف مع هذا الوضع من خلال العمل على التصريح بديونها.

## ثانيا: جزاء عدم التصريح بالدين الضريبي.

يختلف جزاء إخلال الإدارة الضريبية بواجب التصريح بين الحالة التي تنتج عن عدم احترام المقاولة لواجب تقديم الإقرار لمصالح الوعاء الضريبي، وبين ما إذا تم احترام هذا الإجراء، وارتباط الإخلال بإدارة الضرائب ذاتها والتي تتخلف عن التصريح بدينها داخل الآجل.

### 1-جزاء عدم التصريح بالدين جراء إخلال الشركة بواجب التصريح.

إن إحجام الإدارة الضريبية عن التصريح بديونها داخل الأجل القانوني والناتج عن عدم قيام الشركة بواجبها في التصريح لدى إدارة الضرائب بفتح مسطرة الصعوبة، لا يترتب عنه جزاء بالنسبة للدين الضريبي، ذلك أن مقتضيات المادة 150 من القانون المالي المشار إله سابقا، قد أسقطت عن إدارة الضرائب جزاء السقوط الذي يواجه باقي الدائنين عند إخلالهم بهذا الواجب، حيث نصت على أنه:

---

317 – **حسن أيت موح**، التصريح بالديون الضريبية و تحقيقها في نظام صعوبات المقاولة، مرجع سابق، ص56.

"يترتب عن عدم تقديم الإقرار المذكور لدى مصالح الوعاء الضريبي عدم مواجهة إدارة الضرائب بسقوط الواجبات المرتبطة بالفترة السابقة لفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية."

وفي هذا الصدد، لا بد من الإشارة إلى أن إلزام المشرع للشركة بتقديم الإقرار لدى الإدارة الضريبية دون غيرها، وفي ظل إغفال دور السنديك في هذا المجال، فإنه يطرح إشكالية إثارة المسؤولية على اعتبار أن رئيس المقاولة لا يكون حاضرا في جميع مراحل مسطرة الصعوبة عكس السنديك الذي يبقى حاضرا في هذه المراحل بأكملها، بالإضافة إلى الجزاءات التي يمكن للقضاء أن يقررها في حق هذه المؤسسة في حالة إخلالها بواجبها.

لذلك كان على المشرع التدخل في إطار القانون التجاري لمأسسة مسؤولية السنديك في هذا الصدد، على اعتبار أن تدخل المشرع الضريبي يبقى محاصرا بمجموعة من المبادئ من بينها مبدأ شخصية الضريبة[318].

## 2-جزاء عدم التصريح بالدين الضريبي بعد إشعار إدارة الضرائب بفتح المسطرة.

إذا كان الدين الضريبي لا يسقط إلا متقادما طبقا لمقتضيات المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن إمكانية سقوط هذا الدين من غير هذه الطريقة تبقى واردة في الحالة التي يتخلف من خلالها المحاسب المكلف بالاستخلاص عن تقديم التصريح بالدين داخل الأجل القانوني[319] رغم إشعاره من قبل الشركة المدينة[320] الخاضعة لهذه لمسطرة الصعوبة كما يقضي بذلك الفصل 150 من القانون المالي لسنة2007.

إن قراءة هذا الفصل الأخير بمفهوم المخالفة تؤكد هذا التوجه على اعتبار أن المشرع ألزم الشركة التي تعتزم فتح مسطرة الصعوبة، إلى ضرورة تقديم إقرار إلى مصالح الوعاء تحت طائلة عدم مواجهة الإدارة الضريبية بالسقوط، فمفهوم المخالفة، يفيد بأن التزام الشركة بهذا الإجراء مقابل عدم تقديم الإدارة الضريبية

---

[318]- ***Karim Sid Ahmed**, droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, tome 1, op.cit, page 43.*

[319]-المادة 687 من مدونة التجارة

[320] – استعمل المشرع الضريبي عبارة الشركة، حيادا على ما تداوله مشرع مدونة التجارة من خلال استعماله لعبارة المقاولة فيما يخص الكتاب الخامس من المدونة المعنون بصعوبات المقاولة وهي عبارة أعم من عبارة الشركة هو ما يظهر غياب التناسق التشريعي بين كل من مدونة التجارة والتشريع الضريبي.

للتصريح بديونها أو كان هذا التصريح داخل الأجل، يؤدي إلى سقوط حقها في هذا الدين، وهو ما يترتب عنه مسؤولية المحاسب العمومي عن هذا الإخلال[321] شريطة ثبوت هذه المسؤولية على اعتبار أن المشرع من خلال مقتضيات المادة 150 المشار إليها أعلاه، جعل من مصالح الوعاء الجهة المخاطبة بتلقي تصريح إدارة الضرائب.

هذا، ويفسر لجوء المشرع إلى جزاء سقوط الدين بسبب عدم التصريح به إلى الرغبة في إنقاذ المقاولة حتى تتمكن من التغلب على ثقل ديونها، غير أن الإدارة الضريبية يمكنها تدارك سقوط الدين الضريبي، وذلك عن طريق ممارسة دعوى رفع السقوط داخل أجل سنة ابتداء من تاريخ صدور مقرر فتح المسطرة[322].

و هكذا، فإذا كان تعطيل الدين الضريبي بقوة القانون يصل إلى درجة إسقاطه، فإن الحالة ليست كذلك عندما يتعلق الأمر بتعطيل الدين الضريبي بناء على طلب الملزم.

[321] – المادة 2 من القانون رقم 99.61 المتعلق بتحديد المسؤولية للآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.25 بتاريخ 2002/04/03، الجريدة الرسمية عدد 4999، بتاريخ 2002/04/29.

[322] – المادة 690 من مدونة التجارة.

## المبحث الثاني: تعطيل أداء الدين الضريبي بطلب من الملزم.

إذا كانت قاعدة وجوب أداء الديون عند حلول أجلها قاعدة عامة، والتي تشمل الديون الضريبية التي تكتسي طابقا استثنائيا إذ تندرج القرارات المرتبطة بفرضها واستخلاصها في خانة القرارات الإدارية التي تخضع لقاعدة انعدام الآثار الموقف، لكونها تقوم على امتياز الأولوية التي يميز القرارات الإدارية التي تفترض فيها قرينة السلامة أي احترام القانون شكلا ومضمونا[323].

وانطلاقا من هذا المبدأ، فإن السماح للمخاطبين بالقرارات الإدارية عموما والملزمين بأداء الديون الضريبية على وجه الخصوص، بإيقاف الآثار القانونية لهذه الأعمال الإدارية، يشكل استثناء من المبدأ حاول من خلاله المشرع المغربي حصره وتضييقه بالشكل الذي يضمن نفاذ استخلاص الديون الضريبية في جميع الأحوال، ووفق شروط معينة.

### المطلب الأول: الطابع الاستثنائي والإجرائي لتأجيل الدين الضريبي.

تنص مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 124 من مدونة تحصيل الدين العمومية، أنه: "لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب و الرسوم و الديون الأخرى، أو أن تعرقل سيره العادي، تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية المالية (...)".

وباستقرائنا لمقتضيات هذه الفقرة، يتضح بأن المشرع المغربي قد وضع مجموعة من القيود المترتبة عن خرق مبدأ عدم قابلية الديون الضريبية للإيقاف أو العرقلة، وهو اتجاه يؤكد جنوح المشرع نحو تغليب كفة المردودية، من خلال تكريس طابع استثنائي على هذه المسطرة، خاصة وأن المادة 124 منحت الإمكانية للمحاسب المكلف بالاستخلاص بتبرئة ذمة الملزم على أقساط، وفق نفس الشروط التي تطلبها المشرع من أجل قبول إيقاف الجزء المتنازع بشأنه (الفرع الأول)، كما حاول المشرع تأطير اللجوء إلى هذه الإمكانية من خلال مجموعة من الشروط الإجرائية (الفرع الثاني).

---

323 – **محمد شكيري**، تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب، بين إرادة المشرع و اجتهاد القضاء، دفاتر المجلس الأعلى، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، عدد 2005/8، ص289.

## الفرع الأول: تجليات الطابع الاستثنائي.

يمكن استجلاء الطابع الاستثنائي لتعامل المشرع مع مسطرة إيقاف استخلاص الدين الضريبي سواء من خلال الإيقاف الاستعطافي (الفقرة الأولى)، أو ذي الطابع النزاعي (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: تجليات الطابع الاستثنائي من خلال الإيقاف الاستعطافي.

الإيقاف الاستعطافي للدين الضريبي، هو ذلك الطلب الذي يمكن للملزم التقدم به إلى الإدارة الضريبية، قصد منحه تسهيلات في الأداء عبر عنها المشرع من خلال الفقرة الثانية من المادة 124 من المدونة بعبارة تبرئة الذمة على أقساط، دون أن يكون في علاقة نزاعية مع المحاسب المكلف بالاستخلاص، مما يجعل هذا الطلب حقا للملزم كلما توفرت فيه الشروط القانونية[324].

هذا، وقد نصت كل التشريعات المعاصرة على هذه الإمكانية لما لها من إيجابيات في تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والملزم، من جهة، وتمكين الخزينة من المبالغ المستحقة لفائدتها من جهة ثانية، مع مراعاة الوضعية المالية الصعبة التي قد يكون عليها الملزم، مما جعل الاتجاه في فرنسا يعتبر أن أي قانون يتناقض مع الحق في الاستفادة من وقف الأداء هو قانون مخالف للدستور[325].

ويتجلى الطابع الاستثنائي لهذه المسطرة من خلال محاولة المشرع المغربي سد جميع الذرائع التي قد تؤدي إلى لجوء الملزمين لهذه المسطرة، حيث لم يشر إلى الأسباب التي يمكن اعتمادها من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل لقبول أو رفض هذا الطلب من جهة[326]، كما أنه منع عرقلة أداء الدين الضريبي على

---

[324] – يجد هذا المقتضى أساسه في الشريعة الإسلامية، استنادا إلى قوله تعالى في سورة البقرة الآية 280: "**و إذا كان ذو عسرة فنظرة و إلى ميسرة**".

[325] – **عبد الرحيم أبليلا، ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مطبعة الأمنية، سنة 2000، ص 200

[326] –حاولت المذكرة المصلحية رقم 17/ح ع م بتاريخ 1 مارس 2000 أن تشير إلى الأسباب التي يمكن اعتمادها من أجل منح تسهيلات في الأداء عندما أشارت إلى الملزم الذي يعاني صعوبات مالية.

الإدارة المكلفة بجباية واستخلاص هذا الدين، بل أشار إلى أي سلطة عمومية أو إدارية، توقف أو تأجل أو تعرقل عملية الاستخلاص[327].

علاوة على ذلك، فقد حاول المشرع التضييق من مجال الاستجابة لطلبات منح التسهيلات في الأداء من خلال إلقاء المسؤولية الشخصية والمالية للجهة التي تقبل هذه المسطرة حيادا عن الضوابط التي وضعها المشرع، في مقابل ذلك، منح هذا الأخير سلطة تقديرية واسعة في ظاهرها، ضيقة في مضمونها.

ويتجلى المجال الواسع منها في كون المحاسب المكلف بالاستخلاص أو رئيس الإدارة يبقى الجهة الإدارية التي يمكنها البت في هذه الطلبات في ظل عدم تحديد المشرع الأسباب المؤدية إلى هذا القبول، أما المضمون الضيق لهذه السلطة، فيتجلى من حيث الموضوع في إثارة المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب مما يجعل قبول طلب التقسيط في الأداء مغامرة غير محسوبة العواقب، ذلك أن المشرع أورد في هذا المقتضى في الباب العاشر المتعلق بالمسؤولية في ميدان تحصيل الديون العمومية، أما من حيث المسطرة فتبقى مشروطة بتقديم الضمانات الكافية للأداء.

هذا، ويشكل اشتراط المشرع تقديم الضمانة لإمكانية قبول طلب تأجيل أداء الدين الضريبي، كما يرى بعض الفقه[328]، إمكانية إفراغ هذه الوسيلة من أهدافها النبيلة، كما من شأنه حرمان الملزم من الاستفادة في هذا الإجراء الاسترحامي، فالمشرع لم يميز حينما اشترط توفير الضمانة بين المسطرة النزاعية لوقف الأداء التي يكون خلالها الملزم خصما للإدارة الضريبية، حيث يشكك في أسس الاحتساب أو في صفته، وبين المسطرة الاستعطافية التي تهدف إلى منح الملزم تسهيلات في الأداء بناء على ظروف مالية أو اقتصادية معينة.

وفي هذا الصدد، فإننا ندعم الموقف الذي سار إليه هذا الجانب من الفقه، حيث يتعين على المشرع الاكتفاء فقط باشتراط تقديم الملزم لتعهد كتابي يلتزم من خلاله بآجال معينة للأداء على أقساط، على اعتبار أن هذه المسطرة لا تستوجب إيقاف أو عرقلة استخلاص الدين الضريبي كما تشير إلى ذلك

---

[327] –ورد في المذكرة المصلحية المشار إليها أعلاه، أنه: " لا يحق لأي كان أن يوقف أداء الضريبة أو يعرقل إجراءات التحصيل المتخذة في هذا الشأن، إلا أنه يمكن للمحاسبين المكلفين بالتحصيل وتحت مسؤوليتهم، وبناء على تقديم ضمانات أن يمنحوا تسهيلات للملزم الذي يعاني صعوبات مالية، وذلك على شكل إيقاف للأداء أو الأداء بأقساط".

[328]– **عبد الرحيم ابليلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 66.

مقتضيات المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وإنما تهدف إلى مواكبة الملزم من أجل تبرئة ذمته.

وعموما، يمكن القول أن نظرة المشرع إلى مسطرة التسهيلات في الأداء يتعين تغييرها، وذلك انطلاقا من اعتبار هذه المسطرة حقا للملزم، يلجأ إليها في حالات استثنائية وحصرية تكون فيها وضعيته المالية مهددة، وذلك لتغليب هاجس التوازن مع الطبيعة الملزمة لأداء الدين الضريبي، خاصة لفائدة الملزم حسن النية.

## الفقرة الثانية: مظاهر الطبيعة الاستثنائية للإيقاف النزاعي للدين الضريبي.

لقد نظمت مقتضيات المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مسطرة الإيقاف النزاعي للدين الضريبي، حيث تميزت وفق نفس المنطق الذي تحكم مسطرة الإيقاف الاستعطافي، بالطابع الاستثنائي.

ويقصد بمسطرة الإيقاف النزاعي للدين الضريبي، ذلك الطلب الذي يتقدم به المدين[329] من أجل تفعيل الحق المخول له بمقتضى القانون عندما يكون محل مطالبة بالدين أو متابعة بإجراءات الاستخلاص، و ذلك من خلال طلب إيقاف هذه المسطرة موقتا إلى حين البت في منازعته[330] سواء أمام القابض أو أمام القضاء[331].

وقد نظم المشرع الجزائري هذه المسطرة بموجب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، انطلاقا من جعلها مسطرة قانونية مكفولة لكل مكلف ينازع في الدين الضريبي، حيث نلاحظ أن المشرع الجزائري كان أكثر دقة في تنظيم هذه المسطرة، بل وفر ضمانات إضافية لفائدة المكلف الذي يختار اللجوء إلى

---

[329] -استعمل المشرع خلال تنظيم هذه المسطرة عبارة المدين عوض الملزم التي كانت سائدة في ظل المادة 15 من ظهير 1935، وهو اتجاه نحو توسيع الفئة التي يمكنها الاستفادة من هذه المسطرة لتشمل الملزم الأصلي و كذا الأغيار المسؤولين و المتضامنين معه.

[330]- ***Martin COLLET**, Procédures fiscales, Presses Universitaires de France 2011, page 293.*

[331] -إذا كانت مسطرة الإيقاف النزاعي تساوي في إجراءاتها القانونية بين المطالبة الإدارية و القضائية فإننا سنحاول التركيز على المطالبة الإدارية التي تتلاءم مع الطبيعة الحبية لمرحلة الاستخلاص على اعتبار أن المطالبة القضائية ، سوف نتناولها بالتفصيل في الباب الثاني من هذه الأطروحة.

هذا الإجراء مقابل تسديد جزء من مبلغ الدين بالنسبة للنزاعات الناجمة عن مسطرة المراقبة[332]، أما بالنسبة لتأجيل الدفع في باقي المساطر، فقد نظمه المشرع الجزائري بموجب المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية التي تضمنت إجراءات وأحكام أكثر ضمانا لفائدة الملزمين[333].

---

[332] – تنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية كما وقع تغييره و تتميمه بموجب المادة 25 من قانون المالية لسنة 2010 على أنه "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة (...) في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه. و يؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

و يخص تطبيق من التدبير فقط، المنازعات المرتبطة عن الاحتجاجات الناجمة عن المراقبة المذكورة في المواد 18 و 19 و 20 و20 مكرر و 29 من قانون الإجراءات الجزائية".

[333]– تنص المادة 185 قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في حصّة المبالغ المطالب بها، أن يقدم اعتراضا خلال أربعة (4) أشهر من استلام تبليغ إشعار بالدفع .

و يكون الاعتراض معللا مع التكليف بالحضور أمام المحكمة الإدارية.

لا يقطع الاعتراض تنفيذ المبلغ الرئيسي لسند التنفيذ. و يحتفظ بالغرامات و العقوبات و الحقوق الزائدة و جميع الملحقات إلى أن يصدر قرار العدالة.

غير أنه، يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المتنازع فيه ، إذا طلب ذلك في اعتراضه مع تحديد مبلغ التخفيض الذي يطالب به أو بيان أساس ذلك.

عند انعدام وجود ضمانات ، فإنه يمكن متابعة المكلف بالضريبة الذي طلب الاستفادة من هذا التدبير، حتى ولو أدى ذلك إلى الحجز الضمني للجزء المتنازع فيه بالدرجة الأولى ، من دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة .

وتقدر الإدارة الجبائية فيما إذا كانت الضمانات المقدمة من قبل المدين بالضريبة، من أجل إرجاء تنفيذ السند التنفيذي، من شأنها ضمان تحصيل المبلغ المتنازع فيه .

و يمكن للإدارة الجبائية في أي وقت، إذا رأت ذلك لازما ، أن تطلب تكملة للضمان، و تستأنف المتابعات إذا لم يستجب المدين بالضريبة خلال أجل شهر واحد ، للطلب الذي قدم له لهذا الغرض ، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

يجري أجل أربعة (04) أشهر المذكور أعلاه:

عندما يتم التبليغ مباشرة عن طريق البريد، في اليوم الذي يلي يوم استلام هذا التبليغ، وهو اليوم المبين في الإشعار المعد من قبل إدارة البريد لإثبات تسليم الرسالة الموصى عليها إلى صاحبها أو وكيله المفوض.

عندما يتم التبليغ عن طريق عون للضرائب، في اليوم الذي يلي يوم التبليغ.

وعند عدم الدفع أو عدم وجود اعتراض مع تقديم ضمانات ، ضمن الشروط المنصوص عليها أعلاه ، يمكن إجراء المتابعات بعد مرور خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تبليغ السند التنفيذي .

يبدأ سريان هذا الأجل المقدر بخمسة عشر (15) يوما، اعتبارا من التواريخ المحددة أعلاه. تتم ممارسة المتابعات من طرف أعوان إدارة الضرائب المفوضين قانونا".

أما بالنسبة للمشرع الفرنسي، فقد نظم هذه المسطرة بموجب المادة L277 من كتاب المساطر الجبائية[334]، حيث اختلف على نظيره المغربي والجزائري باشتراطه توجيه طلب وقف الأداء مع الشكاية أو المنازعة المقدمة في موضوع الدين الضريبي كما أنه وضع سقف 4500 أورو، يؤدي تجاوزه إلى ضرورة تقديم الضمانات.

إذن، يمكن القول أن المشرع المغربي، قد غلب هاجس المردودية بشكل كبير من خلال تضييق مجال اللجوء إلى مسطرة وقف الأداء عند المنازعة في المبالغ الضريبية، و يظهر هذا التوجه أساسا من خلال التوجه نحو جعل المبدأ العام في المطالبات النزاعية كونها لا تؤدي إلى ثني الإدارة عن مواصلة إجراءات الاستخلاص، من جهة، وهو ما يتناقض مع الغاية التي جاءت من أجلها هذه المسطرة، والمتمثلة أساسا في حماية الحقوق المالية للمدين الذي يرى أن تسديد الدين الضريبي خلال الوقت الحالي يؤثر سلبا على توازنه المالي من جهة[335]، وأن منازعة في هذا الدين تخوله إمكانية مناقشة مشروعيته أمام الإدارة الضريبية من جهة ثانية.

أما المشرع الفرنسي وكذا الجزائري، ومن خلال تناولهما مسطرة وقف الأداء بمقتضى المادتين L277 و158 على التوالي من قانوني الإجراءات الجبائية للبلدين، فيتضح أنهما انطلقا من كون هذه المسطرة تعتبر حقا للملزم وأنها مبدأ في حد ذاتها متى توافرت شروط اللجوء إليها، لذلك، فإننا نرى أنه يتعين على المشرع الضريبي المغربي أن يجعل من هذه المسطرة آلية لتحقيق التوازن بين ما تتمتع به الإدارة من سلطات في الاستخلاص والمتابعة، وبين حق المدين في الاعتراض على هذا الاستخلاص، متى توافرت له الشروط القانونية والمسطرية، ودون إمكانية المساس بسريان هذه المسطرة.

هذا، ويتضح أن المشرع المغربي عندما اشترط توفير الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وأن تكون هذه الضمانات كافية حسب تقدير المحاسب المكلف بالاستخلاص، قد أكد التوجه نحو تضييق مجال هذه المسطرة، وهو اتجاه يجد تفسيره في ضرورة السعي نحو

---

[334] – تنص المادة L277 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي على ما يلي:

*« Le contribuable qui conteste le bienfondé ou le montant des impositions mises à sa charge est autorisé, s'il en expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases de dégrèvement auquel il estime avoir droit, à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalisés afférentes (...) ».*

[335] – **عبد الرحيم أبلبلا، رحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 68.

تأمين تحصيل الدين الضريبي من جهة، و التصدي للطلبات الكيدية التي قد يستغلها المدينون للحصول على مزيد من الوقت لإخفاء أموالهم وممتلكاتهم عن المتابعة أو التأخير التعسفي في تسديد الديون[336].

لكن، وعلى الرغم من مشروعية هذا الاتجاه الذي تبنته جل التشريعات المعاصرة، فإن كل من المشرعين الفرنسي و الجزائري، حاولا التخفيف من حدته لصالح الملزم. فالمشرع الفرنسي، لم يجعل من الضمانات إجراء مطلقا، ذلك أن تكوينها يهم الديون الضريبية ابتداء من مبلغ 4500أورو، وهو ما يشكل ضمانة حقيقة خاصة إذا علمنا أن هذا المبلغ لا يشمل سوى أصل الدين المتنازع حوله دون ما يمكن أن تنتج عنه من زيادات أو غرامات إضافية[337].

وفي نفس الاتجاه، منع المشرع الفرنسي على الإدارة الضريبية اللجوء لإجراءات المتابعة التنفيذية في مواجهة الملزمين في الحالة التي لا يتقيدون فيها بالضمانات أو أن تكون هذه الأخيرة غير كافية لتأمين مبلغ الدين الضريبي، حيث حصر إمكانية المتابعة في الإجراءات التحفظية فقط[338]، وهو ما أكده في وقت سابق مجلس الدولة الفرنسي، وذلك في العديد من المناسبات[339]، بل أكثر من ذلك، فقد منح المشرع الفرنسي ابتداء من فاتح غشت 2009 الإمكانية للملزم الذي يلجأ إلى المسطرة النزاعية لوقف الأداء، أن يلجأ إلى المحكمة المختصة وذلك قصد الحد من الحجز التحفظي، الذي يمكن للمحاسب أن يلجأ إليه، أو رفعه إذا كان هذا الإجراء ستنتج عنه نتائج يصعب تداركها فيما بعد[340].

أما المشرع الجزائري، فإذا كان يتبنى نفس المبدأ، من حيث اشتراط تكوين الضمانات، فإنه في مقابل ذلك فقد سبق أن كرس إحدى الضمانات الأساسية بموجب المادة 114 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2003، و التي كانت تمنع على القابض متابعة المكلف بالضريبة الذي طالب بالاستفادة

---

[336] **عبد الرحيم أبلبلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 74.

[337] -***Martin COLLECT***, *procédures fiscales, Presses Universitaires de France (PUF) 2011, page 294.*

[338]- *4eme alinéa de l'article L277 : « A défaut de constitution des garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptables peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés».*

[339]-*C.E 27 juillet 1984, N° 42.701, Mme Sender-Trouette, RJF8-9/84 N1102, Cité par :Martin COLLET, Procédures fiscales, op.cit, page 295.*

[340]- *5eme alinéa de l'article L277 : « L'osque le comptable a fait procéder à une saisie conservation(...), il peut demander au juge de référé prévu, selon le cas (...) de prononcer la limitation ou l'abandon de cette mesure si elle comporte des conséquences difficilement réparables (...).*

من أحكام هذه المادة، عن طريق البيع في ما يخص الجزء المتنازع فيه من الضريبة، إلا إذا تم اتخاذ قرار إداري نهائي، من قبل مدير الضرائب بالولاية، غير أنه خول للإدارة الضريبية اتخاذ جميع التدابير التحفظية الكفيلة بضمان حقوقها.

وهكذا، و بموجب المادة 158 من نفس القانون فإنه عند انعدام وجود الضمانات، فإنه يمكن متابعة المكلف بالضريبة الذي طلب الاستفادة من هذا التدبير، حتى ولو أدى ذلك إلى الحجز الضمني للجزء المتنازع فيه بالدرجة الأولى، من دون انتظار قرار الجهة القضائية.

هذا، ونلاحظ أن المشرع الجزائري، وإن لم يرق إلى الضمانات المقررة من قبل المشرع الفرنسي، فإن ذلك لا يمنعنا من القول أنه كان أكثر حماية للملزم مقارنة بتلك الضمانات المحددة بموجب التشريع الضريبي المغربي، ذلك أن هذا الأخير، قد ساوى من حيث الإجراءات التي يمكن للمحاسب اللجوء إليها بين حالة عدم توفير الضمانات وبين الحالة المتعلقة بعدم كفايتها، إذ خول المشرع للمحاسب المكلف بالتحصيل متابعة إجراءات الاستخلاص إلى حين استيفاء الدين.

أما المشرع الجزائري فقد ميز بين حالة عدم تقديم الضمانات التي تخول الإدارة الضريبية الحق في الحجز الضمني للجزء المتنازع فيه، وفي حالة تقديم الملزم لهذه الضمانات، وأن الإدارة الضريبية ارتأت عدم كفايتها، فيتعين عليها أولا أن تطلب من الملزم بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام تكملة الضمان، و تمنحه أجل شهر واحد قبل أن تستأنف المتابعات إذا لم يستجب للطلب الذي قدم له.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الفرنسي قد تبنى نفس الاتجاه، فعند عدم كفاية الضمانات، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل يمكنه رفض طلب الملزم بواسطة قرار معلل، داخل أجل 45 يوما من تاريخ إيداع الطلب حيث يصبح المحاسب مقيدا بأحكام المادة L277 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي التي ترخص اللجوء إلى الإجراءات التحفظية فقط، و هو ما اعتبره جانب من الفقه الفرنسي إيقافا مصغرا *Mini-Sursis* يستفيد منه الملزم في هذه الحالة[341].

[341]-***Martin COLLECT**, procédures fiscales, op.cit, page 295.*

وهكذا، يمكن القول أن الطابع الاستثنائي لمسطرة الإيقاف والتأجيل يشكل السمة البارزة التي تنظم هذه المسطرة في التشريع الضريبي المغربي، إلى جانب ذلك فإن هذه المسطرة تتميز بطابعها المسطري أو الإجرائي الذي يحكمها سواء في التشريع المغربي أو المقارن.

## الفرع الثاني: الطابع الإجرائي لمسطرة تأجيل الدين الضريبي.

إذا كانت مسطرة تأجيل الدين الضريبي سواء الاستعطافية منها، أو النزاعية تشكل إحدى الحقوق المخولة للمدينين بالديون الضريبية، فإن المشرع رهن الاستجابة لهذه المسطرة باستيفاء المدين مجموعة من الشروط، سواء تعلق الأمر بالصفة (الفقرة الأولى)، أو التعبير الصريح عن الرغبة في الإيقاف، وما تتطلبه من تكون ضمانات الوفاء بالدين الضريبي (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: ضرورة توفر الصفة.

تشكل الصفة إحدى المرتكزات الأساسية لقبول طلب وقف الأداء، وهو ما يعزز الطرح القائل، أن هذه المسطرة إنما تشكل حقا لفائدة الملزمين في ظروف معينة، حيث أكد المشرع على هذه الصفة عندما اعتبر سواء من خلال مقتضيات المادة 124 و كذا المادة 117من مدونة تحصيل الديون العمومية، أن من له الحق في الاستفادة من هذه المسطرة سواء الاستعطافية أو النزاعية هو المدين نفسه.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، أن المشرع كان يستعمل عبارة الملزم في التشريع السابق عن مدونة تحصيل الديون العمومية[342] فيما يخص الاستفادة من هذه المسطرة، وهو نفس التوجه الذي سار عليه المشرع الفرنسي، حيث سبق لمجلس الدولة أن فسر مفهوم المدين المقصود بمسطرة وقف الأداء، بأن أقر أن الأمر لا يقف عند الملزم الأصلي وإنما يتعدى ذلك إلى المدين المتضامن[343].

هذا، وتكمن أهمية هذا المقتضى في كونه يشكل ضمانة حقيقية بالنسبة للملزم المخاطب المباشر بالدين الضريبي بالإضافة إلى كل متضامن معه أو غير حائز لأمواله أو خلفه الخاص أو العام، كما تشير

---

[342] – الفصل 15 من ظهير 21 غشت 1935.

[343]- *CE, 2 mars 1994, N104837 et 104838, RJF 5/64.*
*Cité par* ***Georges LATIL****, Contentieux fiscal, Editions François le Febvre, le Vallois 2002, page 226.*

إلى ذلك مدونة التحصيل[344]، إلا أن توسيع صفة المخاطبين بهذه المسطرة، لا يخفى وراءه الإشكالية التي يطرحها من ينازع أصلا في صفته كمدين أي أنه لا يعترف أصلا بهذه الصفة كالذي ينازع في مشروعية الدين أي في مدى استحقاقه في مواجهته[345]، و هو ما حدا بالاجتهاد القضائي المغربي نحو عدم التقيد بباقي الشروط خاصة ما يتعلق بتقديم الضمانة في الاستجابة إلى طلبات الإيقاف[346]، وهو في نظرنا ما على الإدارة التوجه نحوه عند البت في الطلبات النزاعية لإيقاف استخلاص الدين الضريبي في حالة المنازعة في صفة المدين، على اعتبار أن انعدام هذه الصفة يسقط عن المطالب التقيد بباقي الشروط التي تخاطب المدينين دون غيرهم.

هذا، و تجدر الإشارة أن المشرع الجزائري قد ميز بين المسطرة الاستعطافية الهادفة إلى تقسيط الدين، وبين المسطرة النزاعية التي يروم المطالب من ورائها إيقاف الدين إلى حين البت في منازعته، و هكذا، اعتبر المشرع الجزائري أن صفة المدين يتعين أن تتوفر في الحالة التي يهدف من خلالها إلى منحه آجالا إضافية أو قصد تقسيط أداء الدين الضريبي، أما في المسطرة النزاعية فقد اكتفى بالحديث عن المكلف، أي الملزم بدفع الدين الضريبي[347] وهو نفس التوجه الذي تبناه المشرع اللبناني فيما يخص تقسيط المبالغ الضريبية[348].

## الفقرة الثانية: التعبير الصريح عن إرادة إيقاف الدين الضريبي.

يتجلى تعبير المدين صراحة في الرغبة في إيقاف الدين الضريبي من خلال تقديم طلب في الموضوع (أولا)، وكذا تكوين الضمانات المؤمنة لأداء الدين الضريبي (ثانيا).

---

[344]- المواد 29، 93 إلى 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[345]- **عبد الرحمان أبليلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب و الديون العمومية، مرجع سابق، ص 69.

[346]- القرار عدد 277 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2007/3/31 في الملف الإداري عدد 2005/2/4/10 (منشور بمجلة الحقوق المغربية، العمل القضائي في المنازعات الضريبية، الجزء الأول، دلائل الأعمال القضائية، 2010/3، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2010، ص 33).

[347] - المادتين 156 و 158 من قانون المساطر الجبائية الجزائري.

[348] - المادة 7 من قانون تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها اللبناني.

## أولا: التصريح بطلب الإيقاف.

يشكل تعبير المدين عن الإرادة الصريحة في إيقاف الدين الضريبي شرطا جوهريا من أجل ضمان بت الإدارة الضريبية في طلبه، سواء تعلق الأمر بالمسطرة الاستعطافية أو بالمسطرة النزاعية، فبالنسبة للمسطرة الاستعطافية، فإن طبيعة مسطرة طلب التسهيلات في الأداء باعتبارها طلبا استعطافيا يوجه إلى الإدارة الضريبية، تجعل من التعبير عن إرادة الإيقاف أو التقسيط متوقف على ضرورة تقديم طلب مكتوب في الموضوع[349]، وهو ما يعطي المدين الحق في طلب الحصول جواب مكتوب أيضا.

ويتميز هذا الطلب بضرورة تضمينه الوضعية المالية والمبررات التي تدفع المدين إلى اللجوء لهذه المسطرة رغم عدم التنصيص التشريعية على هذا المقتضى، وهو ما يعتبر فراغا تشريعيا يمكن الإدارة من سلطة تقديرية واسعة في إمكانية الاستجابة إلى طلب وقف الأداء رغم وجود هذه الصعوبات المالية.

هذا، ونسجل في هذا الصدد أن المشرع الجزائري حاول تقييد حرية الإدارة في الاستجابة لهذا النوع من الطلبات عندما أشار إلى أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانيات المالية لصاحب الطلب[350].

أما بالنسبة للمسطرة النزاعية، فإن لجوء المدين إليها من أجل مطالبة الإدارة بإيقاف الدين الضريبي إلى حين حسم موضوع النزاع، يقتضي من صاحب الطلب التعبير الصريح عن الطابع النزاعي لطلبه، وذلك من خلال عرض الأسباب القانونية والواقعية المؤسسة له، و تبيان أوجه عدم المشروعية في فرض الضريبة عليه أو في إجراءات استخلاصها.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، إلى أن المشرع قد ألزم الإدارة الضريبية تلقائيا وداخل أجل التقادم إسقاط الضريبة جميعها إذا ثبت أنها زائدة على المبلغ المستحق أو أن الأمر يتعلق بضريبة فرضت مرتين بغير موجب صحيح[351].

وهكذا، فإن تقديم طلب وقف الأداء لا يخضع إلى شكلية معينة، كما أن المشرع المغربي لم يحدد الجهة المخاطبة بهذا الطلب صراحة، عكس المشرع الفرنسي الذي أكد على ضرورة توجيه طلب إيقاف

---

[349]- *Note de service N 504/SR du 23/7/2001 relative au traitement des réclamations et requêtes formulées par les redevables, de créance publique.*

[350] -المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[351] - المادة 236 من المدونة العامة للضرائب.

الأداء إلى المديرية العامة للضرائب مصحوبا بالمطالبة النزاعية، كما يمكن توجيهه بصفة مستقلة داخل الأجل القانوني حيث يتم إحالته إلى الجهة المكلفة بالتحصيل[352].

وفي هذا الصدد، فإن المشرع المغربي مطالب بتحديد الجهة المستقبلة للطلب صراحة وكذا الآجال الخاصة به، حيث تم الاكتفاء بعبارة داخل الآجال التي تختلف حسب نوعية الضرائب، في حين نجد أن المشرع الفرنسي قد أعطى مبدأ عاما يحكم هذه الآجال، إذ يتعلق الأمر بتقديم الطلب قبل انصرام الأجل الأصلي لتقديم الشكاية في الموضوع[353] .

## ثانيا: تكوين الضمانات الكافية.

يعتبر تكوين الضمانات من الشروط الجوهرية التي وضعها المشرع من أجل البت في طلبات إيقاف استخلاص الدين الضريبي سواء الاستعطافية منها أو النزاعية، فإذا كانت المسطرة الأولى تهدف إلى إيقاف الدين الضريبي مؤقتا أو تأجيل ذلك بالنظر للظروف التي يمر بها المدينون، فإن المشرع مع ذلك اشترط توفير الضمانات للاستجابة إلى هذه الطلبات.

وفي هذا الصدد، يرى البعض عن حق، أن تبني هذا التوجه يفرغ هذه المسطرة من محتواها، إذ لم يميز خلاله المشرع بين المسطرة النزاعية التي تهدف إلى إيقاف الدين الضريبي أو الجزء المتنازع حوله إلى حين البت في المنازعة في حين أن الإيقاف الاستعطافي يروم إعادة الجدولة الزمنية المحددة للأداء مما لا يقتضي معه بالضرورة توفير الضمانات[354].

وفي هذا الصدد، فإن المشرع الجزائري قد منح الاختيار إلى المحاسب المكلف بالتحصيل، حيث أشار إلى أنه: " يجوز الاشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها آجالا للدفع"[355] .

و إذا كان المشرع الجزائري لم يلزم المكلف بضرورة تقديم ضمانات، بل ترك ذلك إلى تقدير المحاسب المكلف بالتحصيل، فإن المشرع اللبناني لم يشر إلى ضرورة تقديم هذه الضمانات، ذلك أن منح

---

[352]- ***Jacques Buisson**, le sursis de paiement de l'impôt, LGDJ, Paris 1997, page 26.*

[353]-*Idem, pp 26-27.*

[354]– **عبد الرحيم أبليلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب الديون العمومية، مرجع سابق، ص 66.

[355] – المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

إمكانية تقسيط الأداء يعود إلى السلطة التقديرية للإدارة، حيث تصبح المبالغ المقسطة واجبة الأداء بكاملها في الحالات الثلاث التالية:[356]

- إذا تأخر المكلف عن تأدية أحد الأقساط في موعد استحقاقها؛
- عند بيع أموال المكلف بيعا جبريا أو اختياريا؛
- عند إفلاس المكلف أو تصفيته أمواله تصفية قضائيا.

وهكذا، نلاحظ من خلال الشروط التي وضعها المشرع اللبناني لضمان استخلاص الدين الضريبي المقسط، أنها تهدف إلى ضبط التزام المدين بالآجال المقررة لفائدته، بالإضافة إلى تفادي ضياع حقوق الخزينة جراء بعض الإجراءات التي يخضع لها المكلف، وهو ما يمكنه أن يحقق الغاية من هذه المسطرة وأن يشجع اللجوء إليها عوض اللجوء إلى الاستخلاص الجبري لما له من أثر على علاقة المدين بالإدارة الضريبية.

أما فيما يخص المسطرة النزاعية، فيهدف شرط تقديم الضمانة المنصوص عليه بموجب المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية إلى تأمين حقوق الخزينة طالما أن المدين ينازع في المبالغ المستحقة عليه أو جزء منها، وذلك لتفادي الطلبات الكيدية في هذا الصدد أو تلك التي يهدف من خلالها المدينون إلى ربح المزيد من الوقت قصد تبديد ضمان الخزينة[357].

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي قد أحسن صنعا عندما اقتصر في اشتراط الضمانة على الجزء المتنازع فيه، حيث استثنى الجزء الغير متنازع فيه من الدين من هذه الضمانة، كونه لا يستفيد أصلا من مسطرة وقف الأداء، وهو نفس الاتجاه الذي تبناه كل من التشريعين الفرنسي[358] والجزائري[359].

هذا، وقد حددت المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية لائحة الضمانات التي يمكن للمدين طالب الإيقاف تقديمها لتأمين الدين الضريبي، حيث اعتبرها المشرع لائحة غير حصرية، وهو اتجاه

---

[356] – المادة 7 من قانون أصول تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها.

[357] – **عبد الرحمان أبليلا، ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 74 .

[358] – تجدر الإشارة إلى أن المشرع الفرنسي يشترط تقديم الضمانة فقط عندما يتجاوز المبلغ المتنازع حوله 4500 أورو، كما سبقت الإشارة إلى ذلك.

[359] – **مرحوم محمد الحبيب**، إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص: المنازعات الضريبية، سنة 2003، ص 50.

نحو إعطاء المحاسب المكلف بالتحصيل سلطة تقديرية في قبول ضمانات أخرى غير منصوص عليها في هذه المادة، حيث يظل تقدير كفاية الضمانات من عدمه خاضعا لرقابة القضاء الإداري الذي حل في أكثر من مناسبة محل الإدارة الضريبية في عملية التقدير بعدما تبين له أن الضمانات المقدم من طرف المدين كفيلة بتأمين الدين المتنازع حوله[360].

وتبقى الإشارة إلى أن المشرع من خلال مقتضيات المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، قد وسع من لائحة الضمانات التي يمكن تقديمها مقارنة مع التشريع السابق[361]، وهي نفس اللائحة التي نص عليها المشرع الفرنسي، الذي أتاح بدوره إمكانية تقديم ضمانات أخرى شريطة قبولها من قبل القابض أو المؤدي العام، أما في الحالة التي يعتبر فيها القابض هذه الضمانات غير كافية، فإذا كان المشرع المغربي قد أشار إلى متابعة إجراءات التحصيل إلى حين استيفاء الدين، فإن المشرع الفرنسي ألزم القابض بضرورة تبليغ الملزم خلال أجل لا يتعدى 15 يوما و ذلك بواسطة رسالة مضمونة، يشير من خلالها إلى أسباب رفض الضمانة، حيث أتاح المشرع للملزم إمكانية اللجوء إلى القضاء بعد إيداع ضمانة أو مبلغ مالي يساوي 1/10 من مبلغ الدين الضريبي المتنازع حوله.

هذا، وإذا كان المشرع يحمل المدين مصاريف تكوين الضمانة، فإن المشرع الفرنسي أعطى الحق للملزم الذي تم إلغاء مبلغ الضريبة المتنازع حولها أو تخفيضه الحق في استرجاع مصاريف تكوين هذه الضمانة، وهو التوجه الذي يتعين على المشرع المغربي تبنيه في إطار تحفيز المدنيين على تقديم ضمانات كافية، كما أن الوضعية القانونية للمدين الذي أثبت صحة منازعته تقتضي تمتيعه بحق استرجاع مصاريف الضمانة التي تتحملها الخزينة العامة، وهو نفس المنطق المعتمد في الدعاوي القضائية حيث خاسر الدعوى يتحمل مصاريفها.

---

[360]- الأمر رقم 14، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2014/01/14، في الملفات من : عدد 08/658 س إلى عدد 08/665 س (غير منشور).

[361] *Article L 279 du livre des procédures fiscales , modifié par la loi N°2011-1862 du 13/12/2011.*

## المطلب الثاني : الآثار المترتبة على مسطرة وقف أداء الدين الضريبي .

تختلف الآثار القانونية المترتبة عن مسطرة وقف الأداء بينما إذا تعلق الأمر بالمسطرة الاستعطافية الهادفة إلى طلب تسهيلات في الأداء و بين المسطرة النزاعية التي تكون الغاية منها وقف أداء الدين الضريبي إلى حين البت في موضوعا في المنازعة، و عموما فإن هذه الآثار تنحصر في فرضيتين أساسيتين، إما بقبول المسطرة (الفرع الأول)، أو برفضها من قبل الإدارة الضريبية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: آثار قبول مسطرة وقف الأداء .

يتوقف قبول مسطرة وقف الأداء بشقيها الاستعطافي والنزاعي على استكمال المدين للشروط القانونية المنصوص عليها على التوالي بموجب المواد 117 و 118 وكذا 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تعطي للمحاسب المكلف بالتحصيل السلطة التقديرية في الاستجابة إلى طلبات المدينين تحت مسؤوليته.

فبالنسبة للمسطرة الاستعطافية، فإن استجابة المحاسب المكلف بالتحصيل لطلب المدين رتب عليه المشرع آثارا قانونية متعلقة بتبرئة الذمة المالية على أقساط[362].

ويقصد بتبرئة ذمة المدين على أقساط، تأجيل أداء الدين الضريبي أو تقسيط المبلغ، ذلك أن استحقاق الدين الضريبي يطاله نوعا من التعديل بالنظر للظروف المالية والاقتصادية التي يمر منها المدين. فإذا كانت بعض التشريعات الضريبية قد نظمت هذه المسطرة بموجب القوانين الضريبية كالتشريع اللبناني[363]، فإن المشرع المغربي ترك للإدارة سلطة تحديد الإجراءات التي يتعين اتباعها عند قبول منح تسهيلات في الأداء لفائدة المدينين[364].

---

[362] – الفقرة 2 من المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[363] – المادة 7 من قانون أصول تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها.

[364] – المذكرة المصلحية رقم 06/4 ح.ع.م بتاريخ 6 يناير 2006 حول مسطرة منح تسهيلات في الأداء.

وهكذا، فقد ألزمت المذكرة المنظمة لهذه المسطرة أن يكون القرار مكتوبا ومعللا بأسباب واضحة ومعللة، وذلك داخل أجل 15 يوما من تاريخ إيداع الطلب، دون أن يتجاوز 20 يوما في حالة استشارة الخازن الجهوي أو الإقليمي.

هذا، و قد حددت المذكرة السالفة الذكر 12 شهرا كأقصى أجل للوفاء بالمبالغ المقسطة، إذا تعلق الأمر بقرار صادر عن القابض ودون مراجعة الخازن المحلي، أي تحت مسؤوليته، أما في حالة تجاوز هذه المدة فإنه يتعين استصدار موافقة الخازن الجهوي أو الإقليمي.

وفي مقابل ذلك، فإن قرار المحاسب المكلف بالتحصيل يعتبر ملزما للطرفين معا، إذ لا يمكنه اللجوء إلى إجراءات أخرى للتحصيل خارج الشروط المحددة داخل هذا القرار شريطة التزام المدين بالآجال المقررة، وفي حالة عدم التزامه بذلك إما بالتقاعس عن الأداء أو عدم الوفاء داخل الأجل القانوني، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل، يمكنه التنفيذ على الضمانة المودعة لديه في حدود المبالغ التي لم يف بها المدين، أو متابعة إجراءات الاستخلاص المخولة له قانونيا مع ضرورة احترام الآجال المقررة في هذا الصدد.

وتجدر الإشارة إلى أن تأجيل أو تقسيط الدين الضريبي لا يوقف تطبيق الزيادات في التأخير ومصاريف التحصيل قبل صدور قرار الإدارة بالموافقة، إلا أن صدور القرار يؤدي إلى وقف هذه الزيادات والمصاريف التي يمكن أن تنتج في المرحلة اللاحقة عن موافقة الإدارة على طلب الدين وتوابعه.

وتبقى الإشارة إلى أن طلب تأجيل استخلاص الدين الضريبي، يشكل إجراء قاطعا للتقادم، ذلك أن تقدم الملزم بطلبه في الموضوع يعتبر بمثابة اعترافه بالدين[365]، إذ يندرج ضمن مقتضيات الفصل 382 من قانون الالتزامات و العقود – المحال عليه بمقتضى المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية– و الذي يشير صراحة إلى أن طلب المدين تقسيط الدين من موجبات قطع التقادم الضريبي[366]، وهو ما يجعل من اللجوء إلى هذه المسطرة فيه خدمة لاستمرارية الدين الضريبي الذي يمكن أن يسقط متقادما،

---

[365]- ***Anne BAUDENEAU et Anne- Sophie BRIDON****, La prescription des créances publique, op.cit, page 40.*

[366]– ينص الفصل 382 من قانون الالتزامات و العقود على أنه :" و ينقطع التقادم بكل أمر يعترف المدين بمقتضاه بحق من بدا يسري ضده، كما إذا جرى حساب عن الدين أو أدى المدين قسطا منه و كان هذا الأداء ناتجا عن سند ثابت في التاريخ، أو طلب أجلا للوفاء أو قدم كفيلا أو أي ضمان آخر، أو دفع بالتمسك بالمقاصة عند مطالبته له بالدين."

ولذلك فإن تشجيع المدينين على اللجوء إلى هذه المسطرة والتعامل بمرونة مع شروطها يبقى مطلبا مشروعا في اتجاه عقلنة استخلاص الدين الضريبي.

أما بخصوص المسطرة النزاعية لوقف الأداء، فإن الاستجابة لطلب وقف الأداء طبقا لمقتضيات المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، يؤدي إلى الإيقاف المؤقت لاستحقاق الدين الضريبي[367]، إما في جزء الدين المتنازع حوله، أو في الدين كاملا إذا كان النزاع ينصب عليه بأكمله.

هذا، وينتج عن قبول طلب المدين غل يد المحاسب المكلف بالتحصيل عن القيام بإجراءات الاستخلاص سواء الحبية منها أو الجبرية، وذلك إلى حين الحسم في الموضوع، إلا أن الإشكالية التي تطرحها مقتضيات المادة 117 من المدونة أنها لم تحسم صراحة في حدود استفادة المدين من وقف الأداء من الناحية الزمنية.

وفي هذا الصدد، فإننا نميل إلى الاتجاه الفقهي القائل أن المشرع المغربي قد تبنى بشكل ضمني التوجه الذي تبناه المشرع الفرنسي، ومفاده أن أثر وقف الأداء يبقى ساريا إلى حين صدور قرار الإدارة الضريبية أو صدور حكم قضائي ابتدائي في حالة المنازعة القضائية[368]، و هو نفس التوجه الذي عبر عنه بعض الفقه الجزائري أيضا[369].

هذا، وفي الحالة التي يتقدم بها الملزم ببعض الضمانات ذات الطبيعة المؤقتة فإن قبول المحاسب المكلف بالتحصيل لطلب وقف الأداء، يحده تاريخ انتهاء هذه الضمانة، باعتبارها الشرط الأساسي لقبول وقف الأداء، إلا أن ذلك لا يبرر ممارسة المحاسب التعسفية لحقه في متابعة إجراءات التحصيل، بقدر ما يتعين عليه، وفي إطار احترام المسطرة التواجهية، تبليغ المدين وإعطائه الوقت الكافي إما لإتمام الضمانة أو التنفيذ عليها قبل نهاية مدة صلاحيتها.

---

[367] - *Martin COLLECT, Procédures fiscales, op.cit, page 292.*

[368] – **عبد الرحيم أبليلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 77.

[369] – **مرحوم محمد لحبيب**، إرجاء دفع الضريبة، مرجع سابق، ص 51.

## الفرع الثاني : آثار رفض طلب وقف أداء الدين الضريبي .

إذا كان قبول مسطرة وقف أداء الدين الضريبي بشقيها الاستعطافي والنزاعي، تترتب عنها آثار قانونية تؤدي إلى تعطيل استحقاق الدين الضريبي لفائدة المدينين، فإن عدم قبول هذه المسطرة من قبل الإدارة الضريبية رهين بتعليل قرار الرفض وتبليغه (الفقرة الأولى)، قبل متابعة إجراءات الاستخلاص المخولة لها قانونا (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: ضرورة تعليل قرار الرفض و تبليغه.

لم يكرس التشريع الضريبي المغربي تعليل و تبليغ قرار رفض طلب المدين إيقاف أداء الدين الضريبي إلا أنهما تبقيان من بين الضمانات الجوهرية التي تكرس خضوع الإدارة الضريبية لمبدأ المشروعية.

#### أولا: تعليل قرار الرفض.

إذا كان المشرع الضريبي قد غض الطرف على مسألة تعليل قرار رفض الاستجابة إلى طلب إيقاف استخلاص الدين الضريبي سواء من خلال مقتضيات المادة 124 وكذا المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن تعليل هذه القرارات يندرج في إطار إلزامية تعليل الإدارة للقرارات السلبية، لكونها قاعدة آمرة لا يجوز الاتفاق على مخالفتها[370].

فاستنادا إلى القانون رقم 03.01 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها[371]، فإن القرار الرافض لطلب المدين من أجل الاستفادة من مسطرة وقف الأداء يندرج ضمن منطوق الفقرة الأخيرة من المادة 2 من هذا القانون، وذلك باعتباره من القرارات التي ترفض منح امتياز يعتبر حقا للأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط القانونية.

---

[370]- **ميمون يشو**، تحليل للقانون 03.01 المتعلق بإلزام إدارات الدولة و الجماعات المحلية و هيئاتها و المؤسسات العمومية والمصالح التي عهد إليها بتسيير مرفق عام بتعليل قراراتها الإدارية الفردية و السلبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، عدد 2003/43، ص 48.

[371]-الظهير الشريف رقم 202-02-1 الصادر بتاريخ 23 يوليو 2002 بتنفيذ القانون رقم 01-03 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية و المؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية، الجريدة الرسمية عدد 5029 بتاريخ 2002/8/12.

هذا، وبغض النظر عن استنفاذ المدين للشروط المنصوص عليها سواء من خلال المادتين 124 و 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن السلطة التقديرية الممنوحة للمحاسب المكلف بالتحصيل تجعل من التعليل إحدى الضمانات المخولة لفائدة المدينين، حيث تمكنهم من تدارك أسباب الرفض المعلن عنها[372].

## ثانيا: تبليغ قرار الرفض.

لم يلزم المشرع المغربي المحاسب المكلف بالاستخلاص بتبليغ أسباب رفضه إلى المعني بالأمر، سواء تعلق الأمر بالمسطرة الاستعطافية أو النزاعية لوقف الأداء، و هي من الهفوات التي يتعين على المشرع تجاوزها لما تنطوي عليه من ضمانات لصالح المدينين، إذ نجد أن المشرع الجزائري نص في هذا الإطار على أنه: "وعند عدم الدفع وعدم وجود اعتراض مع تقديم الضمانات (...) يمكن إجراء المتابعات بعد مرور خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تبليغ السند التنفيذي".

## الفقرة الثانية: متابعة إجراءات التحصيل.

يعتبر الاستمرار في متابعة إجراءات التحصيل المبدأ العام الذي تبناه المشرع المغربي عند تنصيصه على مسطرة وقف الأداء بشقيها الاستعطافي والنزاعي، طالما أنه جعل الاستثناء هو الاستجابة لهذه الطلبات.

وفي هذا الإطار، فإن تنصيص المشرع المغربي على متابعة إجراءات التحصيل إلى حين استيفاء الدين فيما يخص المسطرة النزاعية، وكذا منح التسهيلات في الأداء تحت المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب، وانطواء هذا التنصيص على صيغة الإطلاق، يجعل من المحاسب المكلف بالتحصيل ملزما باتخاذ الإجراءات الكفيلة بتأمين الدين الضريبي، خاصة الإجراءات الجبرية.

أما المشرع الفرنسي، فقد قيد حرية المحاسب المكلف بالتحصيل في اللجوء إلى إجراء المتابعة التنفيذية، إذ يمكن اللجوء حصريا إلى الإجراءات التحفظية فقط، في حالة رفض طلبه إمكانية الاستفادة من مسطرة "الإيقاف الصغير".

---

[372]-***MARTIN COLLECT**, procédures fiscales, op.cit, page 295.*

وعموما فإن قرار المحاسب المكلف بالتحصيل برفض تمتيع المدين بالحق في إيقاف استخلاص الدين الضريبي، يحمل مقومات القرار الإداري كاملة، مما يجعله خاضعا للطعن بالإلغاء بسبب التجاوز في استعمال السلطة من حيث الموضوع، كما يخضع لرقابة القضاء الاستعجالي الإداري[373].

وهكذا، يمكن القول أن الضمانات القانونية المقررة لفائدة الملزم سواء تعلق الأمر بالمرحلة الحبية، أو بإمكانية تعطيل أداء الدين الضريبي لفائدته، وإن كانت أساسية، إلا أن هاجس المردودية لا يزال يطغى على تشريعنا الضريبي، من خلال إحاطة عملية الاستخلاص الضريبي بمجموعة من الآليات التي تمكن الإدارة الضريبية من سلطات واسعة، في مواجهة الضمانات التي يتمتع بها الملزم في المرحلة الحبية، وهي السلطات التي تكرس أكثر عند عدم استجابة الملزم لتبرئة ذمته خلال هذه المرحلة، حيث تلجأ الإدارة الضريبية إلى استعمال هذه السلطات التي لا يمكن وصفها بالمطلقة مادام المشرع قد أحاطها بمجموعة من الضمانات لفائدة الملزم، والتي تبقى مع ذلك خاضعة للرقابة القضائية.

[373]– **محمد شكيري**، تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب بين إرادة المشرع واجتهاد القضاء، مرجع سابق، ص298 .

# القسم الثاني:

# المتابعة الجبرية بين مخاطبة المدين المباشر وامتدادها إلى الغير.

إذا كان الأصل في التحلل من الالتزام الضريبي أن يقوم المدين بالوفاء به اختيارا وذلك في إطار الاعتراف بمشروعية المديونية والاستجابة الطوعية لها، فإن امتناع الملزم يقود الدائن أي القابض إلى الاستعانة بعنصر الجبر بغاية الوصول إلى الدين الضريبي رغم إرادة الملزم[374].

هذا، وتشكل مرحلة الاستخلاص الجبري للديون الضريبية، عن حق، تعبيرا صريحا عن السلطات والامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في الوصول إلى الدين الضريبي، فإذا كانت المرحلة الحبية مطبوعة بصفة عامة بوجود حوار وتواصل بين الملزم والإدارة من أجل التحلل من الدين الضريبي، من خلال تعريفه بالسند التنفيذي ومطالبته بالأداء مع إمكانية الاعتراض على ذلك أمام الإدارة الضريبية، فإن المرحلة الجبرية يطبعها طابع الإلزام والجزاءات المترتبة عنها، على اعتبار أن الفلسفة في الوصول إليها هي حمل الملزم جبرا للأداء طالما لم يستجب للإلزام الضريبي خلال المرحلة الودية، إلا أنها تبقى مقيدة باحترام مجموعة من الشروط و الإجراءات القانونية التي تشكل من حيث المبدأ ضمانة لفائدة الملزم (الفصل الأول).

هذا، وإذا كان الأصل في الديون الضريبية، استيفاءها مباشرة من الملزم بها فإنه استثناء من ذلك، منح المشرع الضريبي الجهة المكلفة بالتحصيل سلطة متابعة الغير، وهو ما يعكس من حيث المبدأ، اتساع سلطات الإدارة الضريبية في الاستخلاص وامتدادها إلى المتعاملين مع الملزم و المحيطين به، مما يطرح مع التساؤل حول الضمانات المقررة لهذه الفئة، خاصة وأنها لا تتمتع بمزية المرحلة الحبية التي يمر بها استيفاء الدين الضريبي من الملزم، في مقابل ذلك، فإنها تبقى مهددة بالمتابعة الجبرية في أموالها الخاصة، على الرغم من انتفاء علاقتها بالمديونية الضريبية (الفصل الثاني).

---

[374]- **الطيب برادة**، التنفيذ الجبري المغربي بين النظرية والتطبيق شركة بابل، المعهد الوطني للدراسات القضائية دون ذكر دار النشر، سنة 1988، ص 68.

# الفصل الأول:

# مكانة المدين المباشر في الاستخلاص الجبري للدين الضريبي.

إذا كانت المرحلة الجبرية من الاستخلاص الضريبي موسومة بطابع الجبر والإلزام، فإنه في مقابل ذلك حاول التشريع الضريبي المغربي على غرار التشريعات المقارنة، إعطاء الملزم مكانة خاصة لكونه الطرف الضعيف في المعادلة الضريبية خاصة في مرحلتها الجبرية.

هذا، وتختلف درجات التحصيل الجبري من حيث أنواعها وآجالها، وكذلك من حيث الآثار التي تنتجها، حيث حرص المشرع الضريبي على أن مباشرة مختلف هذه الإجراءات مقيد بمجموعة من الضوابط والإجراءات القانونية أثناء مباشرتها وذلك تحت طائلة الطعن فيها أمام الجهة القضائية المختصة، بالنظر لما لهذه الإجراءات من تأثير مباشر على الذمة المالية والوضعية الاقتصادية والاجتماعية للملزم.

وهكذا، فإن سلطات الإدارة في المتابعة، وإن كانت واسعة فإنها ليست مطلقة، إذ حاول المشرع إحاطة هذه المرحلة بمجموعة من الضمانات القانونية التي تضمن التدخل الجبري المشروع للإدارة الضريبية، إلا أن المقاربة المعتمدة من قبل تشريعنا الضريبي تتجه نحو تغليب عنصر المردودية على حساب المقاربة التحفيزية التي تضمن في ذات الوقت كرامة المدين، وتمكن خزينة الدولة من المبالغ الضريبية المستحقة لفائدتها داخل الأجل القانوني وبأقل التكاليف، سواء تعلق الأمر بالتنفيذ على أمواله (المبحث الأول)، أو من خلال حمله على الأداء بالتنفيذ على شخصه (المبحث الثاني).

## المبحث الأول: التنفيذ على أموال الملزم.

إذا كانت أموال المدين تشكل ضمانا عاما للدائن، فإنه انطلاقا من هذا المبدأ اعتبر المشرع الضريبي أن التنفيذ على الأموال أساس إجراءات المتابعة الجبرية، باعتبارها أقرب الطرق إلى استيفاء المبالغ الضريبية من أموال المدين التي يؤكد وجودها على عدم إعسار الملزم، وبالتالي فإن إمكانية متابعته تكون مشروعة طالما احترمت الإدارة الضريبية كافة الإجراءات القانونية، خاصة مبدأ التدرج في المتابعة الذي يقتضي المرور عبر التنفيذ على الأشياء المنقولة (المطلب الأول)، قبل المرور إلى أنواع خاصة من الأموال التي لها مكانتها الخاصة لدى الملزم وحماية قانونية مستقلة عن التشريع الضريبي (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: التنفيذ على منقولات الملزم.

يشكل مبدأ التدرج في المتابعة المكرس من قبل المشرع الضريبي المغربي، إحدى الضمانات الأساسية المقررة لفائدة الملزم ذلك أن الإدارة الضريبية ملزمة باتباع ترتيب المتابعات حسب قساوتها، لذلك، فإن التنفيذ على الأموال المنقولة للملزم يقتضي بالضرورة المرور عبر مجموعة من الإجراءات السابقة (الفرع الأول)، ثم مباشرة التنفيذ على هذه الأموال وفق ما يقتضيه ذلك من احترام لمجموعة من الإجراءات تحت طائلة عدم مشروعية الحجز (الفرع الثاني).

#### الفرع الأول: الضمانات السابقة لمتابعة الملزم.

تشكل الضمانات السابقة لمتابعة الملزم أهمية قصوى، خاصة وأن الأمر يتعلق بمرحلة المتابعة الجبرية، حيث تعكس هذه الإجراءات الطبيعة التواجهية التي تميز المسطرة الضريبية عموما والاستخلاص الضريبي على وجه الخصوص، كما أن خرقها يترتب عنه بطلان الإجراءات اللاحقة للمتابعة، إلا أن هذه الإجراءات لا تخلو من نواقص يتعين تجاوزها، سواء تعلق الأمر بالمتابعة بدون صائر (الفقرة الأولى)، أو تلك التي يترتب عنها صائر ويتعلق الأمر أساسا بالإنذار (الفقرة الثانية).

## الفقرة الأولى: المتابعة بدون صائر.

تشكل المتابعة بدون صائر إحدى الضمانات الأساسية التي تقوم عليها المشروعية اللاحقة لإجراءات الاستخلاص الضريبي عموما، حيث ألزم المشرع الضريبي إرسال آخر إشعار بدون صائر (أولا)، وكذا الحصول على ترخص قبل المتابع الجبرية على أموال الملزم (ثانيا).

### أولا: إرسال آخر إشعار بدون صائر.

يعتبر الإشعار بدون صائر أول خطوة قررها المشرع قبل لجوء المحاسب المكلف بالاستخلاص إلى إجراءات التحصيل الجبري، حيث يتموقع في مؤخرة مرحلة الأداء الرضائي[375]، وهو عبارة عن إشعار أو إعلام يتم إرساله إلى المدين الملزم عن طريق البريد، ويتم تقييد تاريخ إرساله في الجدول الضريبي أو سند تنفيذي آخر تحت طائلة الطعن في صحته عن طريق دعوى الزور[376].

هذا، وعملا بمقتضيات المادة 38 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل ملزم بتجميع كافة الديون الواجبة على المدين الغير مؤداة في نفس الإشعار، على اعتبار أن التحصيل الجبري يشمل مجموع المبالغ المستحقة الواجبة على نفس المدين، وهو ما يشكل ضمانة قانونية لفائدة هذا الأخير تجنبه تعدد الإشعارات وما يترتب عن ذلك من تعدد المتابعات الجبرية في حقه.

وقد حدد المشرع المدة الفاصلة بين إرسال آخر إشعار بدون صائر، وأولى إجراءات التحصيل الجبري المتمثلة في الإنذار القانوني في مدة عشرين يوما[377]، وهي مدة غير كافية من الناحية العملية لتشكل ضمانة حقيقية لفائدة الملزمين، ذلك أن هذه المدة لا تراعي طبيعة الديون المطالب بها، ونوعية المدينين وكذا المبالغ المستحقة على المدينين.

ويقابل الإشعار بدون صائر في القانون الفرنسي[378] ما كان يسمى بالرسالة التذكيرية[379] حيث أكد القضاء الفرنسي عدم جواز مباشرة القابض لإجراءات التحصيل الجبري بدون إرسال هذه الرسالة التذكيرية

---

[375]- ***Francis LEFEBVRE**, le contentieux fiscal, édition Lefebvre, novembre 2002, page 516.*

[376]- المادة 412 من قانون الالتزامات والعقود.

[377]- المادة 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[378]- المادة L-225 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي.

قبل تبليغ أي إجراء من إجراءات المتابعة التي ينتج عنها صوائر، وذلك تحت طائلة بطلان جميع الإجراءات اللاحقة[380].

هذا، وقد نصت المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صائر، ويجب تقييد تاريخ إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم وفي أي سند تنفيذي ويعتبر هذا التقييد ما لم يطعن فيه بالزور"[381].

وباستقرائنا لهذه المقتضيات، نلاحظ أن الإشعار بدون صائر كما تدل عليه تسميته هو عبارة عن إخبار بالأداء ولا يترتب عليه أية صوائر أو جزاءات ضد المدين، وهو مما يجعله إجراء حبيا ذو أثر مباشر على متابعة الملزم وذلك من خلال الإمكانية المتاحة للمحاسب المكلف بالتحصيل للجوء إلى المتابعات التي تترتب عنها صوائر.

هكذا، فقد أعطى المشرع الإشعار من دون صائر حجية الوثيقة الرسمية، إذ يبقى ساريا ولا يقبل الطعن إلا عن طريق إتباع مسطرة الزور، حيث يترتب عن ذلك الحجية القاطعة للإشعار حتى في مواجهة الغير، طبقا لمقتضيات قانون الالتزامات والعقود [382].

ويعتبر الإشعار بدون صائر إجراء قاطعا للتقادم[383]، وهو ما يؤكد أهميته حيث تتوقف عنه سلامة باقي إجراءات الاستخلاص الجبرية اللاحقة، إلا أن هذه الأهمية الحاسمة، لم يوليها المشرع الضريبي الأهمية التي تستحقها خاصة عندما اكتفى بعبارة إرسال الإشعار، مقابل تقييده بسجل خاص بذلك لا يطعن فيه

---

[379]– ابتداء من فاتح أكتوبر 2011 تاريخ دخول القانون المالي التعديلي لسنة 2010 استبدل المشرع الضريبي الفرنسي رسالة التذكير *"lettre de rappel"* برسالة أطلق عليها إسم*"lettre de relance"*.

[380]-*Cour d'appel de paris, 5 novembre 1989, instruction codificatrice, op.cit, page 13.*

[381]– تقابل المادة 36 من مدونة التحصيل الفصل 24 من ظهير 21 غشت 1935 والذي كان ينص على أنه : "لا يجوز للقابض أن يجري المتابعات بصوائر إلا بعد ما يوجه إلى الملزم المتأخر عن الأداء إنذار بدون صائر أو إعلان جماعيا يبلغ في شكل لائحة اسمية إلى السلطة الإدارية المحلية بشرط أن تحيط هذه السلطة بذلك علم المعنيين بالأمر بواسطة استدعاءات فردية، وينبغي دائما أن يثبت تاريخ توجيه الإنذار أو اللائحة في قائمة الضرائب أو السند التنفيذي، ويوثق بهذا التنصيص إلى أن تقيد من اجله دعوى الزور".

[382]– تنص المادة 419 من قانون الالتزامات والعقود على أن: "الورقة الرسمية حجة قاطعة، حتى على الغير في الوقائع، والاتفاقات التي يشهد الموظف العمومي الذي حررها بحصولها في محضره وذلك إلى أن يطعن فيها بالزور (...)".

[383]– حكم رقم 171 بتاريخ 2001/04/4 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، منشور بمجلة دليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، الصادر عن الخزينة العامة، ص 97.

إلا وفق مسطرة الزور الفرعي التي تقام أمام المحاكم الزجرية، إذ يترتب عنها، من حيث المبدأ، إيقاف الإجراءات القانونية إذا تعلق الأمر بدعوى قضائية، إلى حين البت في هذه المسطرة، أما إذا تعلق الأمر بإجراءات الاستخلاص الجبري فإن المدين يتحمل عبء اللجوء إلى هذه المسطرة بما يترتب عنها من مصاريف إضافية، ففي حالة عدم قبول طلبه أو رفضه، فبالإضافة إلى مصاريف الدعوى التي يتحملها، فإن احتساب الفوائد القانونية يبقى على عاتقه، رغم سلوكه لمسطرة قانونية للتحقق من حقيقة تقييد الإشعار بدون صائر.

وفي هذا الصدد، يمكن التأكيد على ضرورة إيلاء هذا الإجراء الجوهري الأهمية التي يستحقها، خاصة من حيث الإشارة إلى ضرورة توصل المدين به أو ضرورة إثبات تبليغه.

## ثانيا: الحصول على الترخيص بالمتابعة.

علاوة على الإشعار بدون صائر الذي يسبق إجراءات التحصيل الجبري، فقد ألزم مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية من خلال مقتضيات المادة37 المحاسب المكلف بالاستخلاص بضرورة الحصول على ترخيص بالمتابعة من السلطة الرئاسية التي ينتمي إليها، أو من السلطة التي تملك هذه الصلاحية[384]، وذلك قبل اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري[385].

والجدير بالذكر إلى أن المشرع المغربي قد استثنى الإنذار القانوني[386] من سبقية الترخيص رغم انتمائه إلى قائمة إجراءات التحصيل الجبرية التي أوردها، عكس ما كان عليه الأمر في ظل التشريع السابق[387].

لكن، وعلى الرغم من أن المشرع قد استهدف من وراء هذا الاستثناء تبسيط المساطر المتعلقة بالتحصيل، وذلك بالسماح للقباض باعتبارهم مسؤولين عن استخلاص الديون الضريبية، بمباشرة

---

[384]- يصدر الترخيص من قبل الخازن العام أو من طرف الشخص المفوض له ذلك.

*Instruction relative au recouvrement de créances publiques, op.cit, page 126.*

[385]- في إطار التشريع السابق المنظم لتحصيل الديون العمومية، كان يطلق على الترخيص المسبق مصطلح "الإذن بالإجبار"، وهو ما يكرس توجه المشرع من خلال مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية في الاتجاه نحو أنسنة هذا التشريع، على الأقل من حيث اللفظ، بما قد يسمح ببناء الثقة بين الملزم والإدارة الضريبية.

[386]- المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

387- تنص المادة 25 من ظهير 1935/08/21 على أنه: "لا يجوز إقامة أية متابعة تترتب عنها صوائر إلا بموجب إذن بالإجبار يصدره رئيس مصلحة التحصيل والمداخيل البلدية الذي يعين الملزمين بالضرائب المتابعين بأسمائهم".

الإنذارات القانونية في وقتها دون انتظار تعقيدات الترخيص وما يتطلبه من الوقت نظرا لكثرتها، مقارنة مع الإجراءات الأخرى، وكذا بغية إعطاء نوع من المرونة والسرعة في انطلاق عملية التحصيل الجبري، وما يترتب عن ذلك من مردودية باعتبارها إحدى الأهداف الأساسية التي تحكم عمل الإدارة الضريبية؛ إلا أن ذلك لا يمنعنا من القول، أن مطلب المردودية لا يمكن أن يأتي على حساب إحدى الضمانات الأساسية التي كان يتمتع بها الملزم في ظل التشريع السابق والتي يتعين إعادة الاعتبار إليها لما لها من أهمية كبيرة.

وهكذا، فإن ممارسة الإنذار القانوني باعتباره إحدى إجراءات التحصيل الجبري يسمح بشكل متدرج للمحاسب المكلف بالتحصيل باللجوء إلى الإجراءات الأكثر قساوة وتأثيرا على الوضعية المالية والاقتصادية للملزم، كما أن الإنذار القانوني يترتب عليه مجموعة من الآثار التي تصب لفائدة الإدارة الضريبية، خاصة ما يتعلق بصوائر التحصيل، وكذا قطعه للتقادم.

هذا، ومن حيث الشكل، فقد ألزم المشرع من خلال المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية، استصدار الترخيص من رئيس الإدارة في شكل قائمة إسمية بالمدين أو المدينين اللذين يمكن القيام في حقهم قانونا بالتحصيل الجبري، بما في ذلك المدين الأصلي والمتضامنين وكذا الأغيار الحائزين والمؤتمنين على أموال الملزم.

وإذا كان الترخيص المسبق من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل يشكل إجراء داخليا بالنسبة للإدارة الضريبية لأنه لا يبلغ إلى الملزم، إذ يتم تنفيذه في إطار عملية الضبط الإداري ومراقبة الإجراءات الإدارية التمهيدية التي يقوم بها القابض عبر فحصه لمشروعية قوائم الاستخلاص واستصدار أمر الرئيس المباشر في إطار التسلسل الإداري يخول له القيام بهذا الإجراء[388]، إلا أنه في مواجهة الملزم، يعتبر ضمانة أساسية من ضمانات التحصيل الممنوحة له، حيث رتب المشرع الضريبي على عدم احترم هذا الإجراء من طرف كل شخص مؤهل لمباشرة عملية التحصيل الجبري جزاء العزل باعتباره مخالفة جسيمة.

هذا، وقد سار المشرع المصري في نفس الاتجاه حينما نص على أنه: "لا يجوز اتخاذ إجراءات الحجز إلا بناء على أمر مكتوب صادر عن الوزير أو رئيس المصلحة أو المحافظ أو المدير أو ممثل الشخص

[388]–**عبد اللطيف العمراني، ومراد الخروبي**، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 60.

الاعتباري العام حسب الأحوال، أو من ينيبه كل هؤلاء في ذلك كتابة "[389]، على أن المشرع المصري قد فصل في المقصود برئيس الإدارة حسب الأحوال عكس المشرع المغربي الذي ترك الأمر على إطلاقه، وهو ما يهدد حقوق الأفراد في الوقوف عند مدى مشروعية الترخيص سواء من حيث الاختصاص الموضوعي، الزماني، وكذا المكاني.

أما بالنسبة للمشرع الفرنسي[390]، فإن الترخيص المشار إليه أعلاه يصدر عن الخازن المؤدي الرئيسي *trésorier-payeur général* إذا تعلق الأمر بالديون المحصلة من قبل محاسبي الخزينة، أما إذا تعلق الأمر بالديون المستخلصة من قبل محاسبي الإدارة العامة للضرائب، فيتكلف بإصداره مدير المصالح الضريبية *directeur des services fiscaux* .

## الفقرة الثانية: ضرورة إنذار الملزم.

على الرغم من اعتبار المشرع للإنذار القانوني بداية إجراءات التحصيل الجبرية، إلا أن أثره على أموال الملزم لا يتعدى كونه يفسح المجال أمام المحاسب المكلف بالاستخلاص للقيام بحجز أموال الملزم، لذلك استلزم المشرع ممارسة الإنذار القانوني بما يجعله مشروعا في حد ذاته، على الرغم من باقي الآثار المترتبة عنه سواء من حيث الصوائر أو من حيث قطعه للتقادم.

فالإنذار القانوني هو عبارة عن إشعار يوجهه المحاسب المكلف بالتحصيل إلى المدينين المتخلفين عن أداء ما بذمتهم من ديون ضريبية بعد فوات أجل استحقاقها، وذلك بعد استنفاذه لكافة للإجراءات الحبية، وهو أول إجراء من إجراءات التحصيل الجبري التي قررها المشرع من خلال المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

هذا، و يعرف بعض الفقه الإنذار القانوني بأنه ذلك الإعلان الذي يوجه إلى المدين بأداء مبلغ ما عليه من ضريبة وتحذيره من مغبة عدم الأداء[391].

---

[389]– المادة 2 من قانون الحجز الإداري رقم 308 لسنة 1955.

[390] - ***Jean Pierre Casimir**, contentieux de recouvrement, op.cit, page 426.*

[391]– **عبد الرحمان أبليلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 40.

كما عرفه البعض الآخر، بأنه عبارة عن إشعار يتضمن مجموعة من البيانات التي تحتوي مبلغ الدين المطالب به والجزاءات المترتبة عنه، كما يشمل ما يفيد إجبار المدين على الوفاء حالا بما في ذمته اتجاه الخزينة[392].

وقد أكدت بعض المذكرات الصادرة عن الخازن العام للمملكة، أن الإنذار هو ذلك "الإجراء الذي من خلاله ينذر الملزم المدين بالضريبة والمتأخر عن الأداء بتسديد دينه الجبائي"[393].

إذن، من خلال ما سبق، يتضح أن المقصود بالإنذار، ذلك الإجراء القانوني الذي يهدف إلى إخبار الملزم بوضعيته الجبائية ويشعره بوجوب تسويتها حتى لا يصبح مماطلا في تنفيذ ما تخلد بذمته من ديون ضريبية، حيث يحتوي على ما يفيد إجبار المدين على الوفاء حالا بهذه الديون تجاه الخزينة، إذ يتضمن مجموعة من البيانات والشكليات الأساسية، ففي حالة عدم التنصيص على ذلك في الإنذار القانوني يتعرض هذا الأخير للبطلان، باعتبارها إجراءات شكلية جوهرية لا محيد عنها في ضمان مشروعية هذا الإجراء، كأن يخلو الإنذار القانوني من نوع الضريبة والرسوم المطلوب استخلاصها.

لذلك سوف نتطرق إلى الطبيعة القانونية للإنذار(أولا) ثم نتطرق إلى الإجراءات الشكلية لصحة الإنذار(ثانيا) وكذا إلى تبليغه (ثالثا).

## أولا: الطبيعة القانونية للإنذار بين الإخبار والإجبار.

### 1-الطبيعة الإخبارية للإنذار.

يتميز الإنذار القانوني من حيث فلسفته بطابعه الإخباري بالدرجة الأولى، فإذا كان هذا الإجراء يهدف إلى دعوة المدين لأداء الدين الضريبي وإخباره بانتهاء أجل الاستحقاق تحت طائلة اللجوء إلى الإجراءات الجبرية، فإن الإنذار القانوني، يأتي كمرحلة إخبارية لاحقة تحمل طابع "الإجبار المسطري"، حيث تمكن الملزم من أجل جديد للأداء، وذلك تحت طائلة إجباره المادي عن طريق الحجز على أمواله.

---

[392]-**عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي**، تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 38.

[393]- مذكرة مصلحية رقم 18، صادرة عن الخزينة العامة للمملكة، بتاريخ 20 فبراير 1996، وهو نفس الاتجاه الذي ساقته التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية التي نصت على ما يلي:

*« Le commandement est l'acte par lequel le redevable est mis en demeure de s'acquitter de ses dettes sous peine d'y être contraint par toute voie de droit ».*

لذلك، يمكن القول على أن الإنذار القانوني هو وسيلة إخبارية بالدرجة الأولى وجبرية بدرجة أقل، حيث يتعين على الإدارة الضريبية استثمارها في دفع المدينين للأداء قبل اللجوء إلى وسائل الجبر الأخرى لما لها من آثار مادية على الإدارة أولا بالإضافة إلى آثارها الاجتماعية والنفسية على المدينين ثانيا، من خلال تفادي استعمالها كوسيلة جبرية قائمة الذات كما اتجه إلى ذلك مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية حين جعلها أول إجراءات الاستخلاص الجبري، أو كوسيلة تمهيدية لبداية الإجراءات الجبرية الأخرى.

ونحن نميل إلى ضرورة تفعيل الطابع الإخباري للإنذار القانوني، لما لذلك من المحافظة على علاقة الثقة بين الإدارة الضريبية والملزم وكذا حفاظ على حقوق الخزينة، وما يعزز هذا الطرح أن الإنذار أصبح معفى من الترخيص بحيث ترسل إلى المحاسب قائمة باسم المدينين من أجل المراقبة فقط، عكس ما كان عليه الأمر في إطار ظهير 1935 عندما كان يخضع للترخيص المسبق.

**2- الطبيعة الجبرية للإنذار.**

إذا كان الإنذار القانوني أولى إجراءات التحصيل الجبرية التي يمارسها المحاسب المكلف بالتحصيل، طبقا لمقتضيات المادة 39 من مدونة التحصيل، فإن هذه الطبيعة الجبرية تتجلى في المظاهر التالية:

- أن الإنذار القانوني حافظ على نفس الصفة الزجرية التي تميز بها في ظل التشريع السابق، رغم تخلي المشرع عن إخضاعه للترخيص المسبق، إلا أنه أدرجه ضمن إجراءات التحصيل الجبرية؛
- أن الإنذار القانوني بهذه الصفة يعتبر إجراء قاطعا للتقادم في حالة تبليغه تبليغا سليما، أما في حالة العكس فإنه لا يؤثر على تقادم الديون الضريبية بل يترتب عنه إلغاء كافة إجراءات التحصيل التي يتخذها المحاسب المكلف بالتحصيل بناء عليه[394].
- يخضع الإنذار القانوني سواء في التشريع المغربي أو في فرنسا[395] إلى صوائر المتابعات وزيادات التأخير عن عدم الأداء، باعتباره إجراء من إجراءات التحصيل الجبرية بصائر[396].

---

[394] - ***Jean-Pierre casimir***, *contentieux de recouvrement, op.cit, page 442.*

[395] - *Ibid, page 443.*

[396] -المادة 91 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

- يخضع الإنذار إلى إجراءات التبليغ المنظمة من قبل المادة 42 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وهو ما يعتبر توجها تشريعيا نحو إقرار ضمانات الإخبار والتوصل لفائدة الملزمين، مقابل الآثار المترتبة على الإنذار القانوني كإجراء جبري.

## ثانيا: الإجراءات الشكلية لصحة الإنذار.

إذا كان الهدف من الإنذار القانوني هو تبليغ الملزم بجميع المعطيات الكفيلة بحمله نحو تبرئة ما تخلد بذمته من ديون ضريبية ثم تنبيهه إلى إمكانية خضوعه إلى إجراءات أخرى أكثر تأثيرا إن لم يف بديونه خلال الأجل القانوني، فإن صحة هذا الإجراء تتوقف عند استيفاء مرحلتين أساسيتين، يتعلق الأمر أولا بإعداد القائمة الجماعية، ثم التأشير عليها.

### 1- إعداد القائمة الجماعية.

تمر عملية الإنذار القانوني بمرحلة أولى يتم خلالها إعداد القائمة الجماعية بمثابة أجل الإنذار، حيث تتضمن كافة الملزمين المتأخرين عن الأداء الذين ستتم مطالبتهم عن طريق الإنذار الضريبي، وذلك في شكل لائحة تتضمن بكل دقة كافة المعطيات التي تسمح لكل ملزم من معرفة وضعيته الضريبية، وخاصة إسم المدين وعنوانه وأنواع الضرائب المستحقة وسنوات الاستحقاق ومبلغها الإجمالي بما فيه أصل الدين والزيادات عن التأخير ومصاريف المتابعات، وتشكل هذه المرحلة إحدى الضمانات الأساسية المقررة لفائدة الملزمين لما تتضمنه من معطيات أساسية يتوقف عليها من حيث الشكل صحة الإنذار القانوني وبالتالي كافة الإجراءات التي تلحقه.

### 2- التأشير على القائمة من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل.

بعد استنفاذ المرحلة المتعلقة بإعداد القائمة الجماعية، يتم التأشير على هذه القوائم من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل حيث تصبح هذه القوائم سارية المفعول بعد تعبئتها من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ وتوقيعها من طرف القابض الذي يتولى مراقبتها[397].

[397]- **عبد الحميد الحنودي**، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 99.

بالإضافة إلى هذه اللائحة يتم إعداد ورقة تسلم عبارة عن مطبوع إنذار خاص بكل ملزم تتضمنه اللائحة أو القائمة الجماعية للإنذار[398] حيث يتولى إعداده مأمور التبليغ والتنفيذ تحت إشراف القابض، إذ يتعين أن يتم تحريره باللغة العربية إذا تعلق الأمر بملزم مغربي أو بلغة أجنبية إذا كان الملزم غير ذلك.

## ثالثا: تبليغ الإنذار.

يشكل تبليغ الإنذار إحدى الإجراءات الجوهرية لضمان صحته، باعتباره ضمانة أساسية مقررة لفائدة الملزمين، ذلك أن تحقق التبليغ يهدف إلى ضمان علم الملزم بمضمون الإنذار القانوني والآجال المرتبطة به في إطار المسطرة التواجهية التي تميز التشريع الضريبي عموما ومدونة تحصيل الديون العمومية على وجه الخصوص.

وعلى عكس آخر إشعار بدون صائر الذي ينص المشرع فقط على إرساله، فإن المشرع المغربي ينص صراحة على ضرورة تبليغ الإنذار.

وفي هذا الصدد، سنحاول تناول ماهية تبليغ الإنذار القانوني، ثم آجال تبليغه، ثم الطرق المعتمدة في تبليغ الإنذار القانوني، وكذا الآثار المترتبة عليه.

### 1- ماهية تبليغ الإنذار القانوني.

إذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية لا تعطي تعريفا محددا لمسطرة تبليغ الإجراءات عموما وتبليغ الإنذار القانوني على وجه الخصوص، فإن الاستناد إلى تعريف هذه المسطرة يجد أساسه في القواعد العامة للتبليغ المتضمنة في قواعد قانون المسطرة المدنية[399].

هذا، ويقصد بالتبليغ عموما تلك الشكلية التي يتم بواسطتها إعلام المبلغ إليه بالإجراءات القانونية أو القضائية التي تتخذ في مواجهته، وتتجلى أهمية المسطرة فيما يترتب عليها من آجال سواء على مستوى التحلل من الدين الضريبي، أو على مستوى لجوء الإدارة الضريبية إلى باقي الإجراءات الجبرية في حق الملزم.

---

[398]- تنص المادة 40 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "يباشر التحصيل بواسطة إنذار في شكل قائمة أصلية للإنذار".

[399]- **الحسين بويقين**، إجراءات التبليغ فقها وقضاء، دراسة تحليلية وعملية على ضوء القانون المغربي والتشريع المقارن، الطبعة الأولى 2002، مطبعة النجاح الجديدة – الدار البيضاء، ص 2-3.

فتبليغ الإنذار القانوني إذن، هو المفتاح الذي يخول للإدارة الضريبية الحق في الحجز على أموال الملزم، وهو بذلك يشكل إحدى الضمانات الحقيقية فائدة هذا الأخير من جهة، وكذا ترخيصا من جهة أخرى لفائدة الإدارة الضريبية للمرور إلى مرحلة أكثر قسوة.

وأساس فكرة التبليغ هو مبدأ التواجهية الذي يقوم على عدم جواز اتخاذ أي إجراء ضد شخص بدون تمكينه من العلم به وإعطائه الفرصة للدفاع عن نفسه، فهذا المبدأ هو مجرد تطبيق من تطبيقات حق الدفاع، والتشريعات الحديثة تجمع على أن مبدأ التواجهية لا يتحقق إلا إذا تم العلم بالإجراءات في وقت نافع، أي الوقت الذي يمكن فيه للخصم إن ينظم دفاعه بصفة كافية بعد التأمل والتروي[400]، إذ يجب أن يتم التبليغ في الشكل الذي يفرضه القانون، فالعلم يفترض بمجرد وقوع التبليغ بالشكل القانوني الصحيح.

وتبليغ الإنذار القانوني يشكل عملية قانونية تشرف عليها الإدارة الضريبية، تتلخص في إيصال واقعة المديونية إلى علم الملزم المعني بها، قصد حمله على الوفاء بها داخل الآجال القانونية المحددة[401]، حيث تشكل مقتضيات الفصول 37، 38 و 39 من قانون المسطرة المدنية الشريعة العامة للتبليغ والتي يمكن الرجوع إليها كلما تطلب الأمر ذلك، إلا أن مشرع مدونة التحصيل قد أحاط تبليغ الإنذار القانوني لما له من أهمية، بمجموعة من الشروط الأخرى التي تشكل خصوصيات يتعين التقيد بها باعتبارها نصا خاصا يقيد النص العام.

### 2-آجال تبليغ الإنذار.

قبل دخول مدونة التحصيل حيز الوجود، ظلت آجال تبليغ الإنذار منظمة بموجب المادة 24 من ظهير 1935 حيث أوجبت على القابض تبليغ الملزم بإنذار بدون صائر داخل أجل ثلاثين يوما قبل البدء في إجراءات المتابعة بواسطة إنذار بصائر، أما مقتضيات المادة 27 من نفس الظهير، فقد نصت

---

[400]- ينص الفصل 116 من قانون المرافعات الفرنسي على أن القاضي يلتزم في جميع الظروف بأن يلاحظ احترام الخصوم للمواجهة وأن يلزم نفسه بها. ويفهم من النص المذكور بأن القاضي هو الضامن لاحترام المواجهة ليس فقط عندما يتعلق الأمر بمنازعة قضائية، لكن أيضا عندما يتعلق الأمر باحترام الإدارة لهذه المسطرة في مختلف الإجراءات وخاصة في المادة الضريبية لما لهذه المسطرة من آثار بليغة سواء على أموال الملزم أو على شخصه.

[401]- **حجيبة جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 287.

على أنه: " لا يمكن إجراء المتابعة بواسطة الإنذار إلا بعد ثلاثين يوما من تسليم الإنذار بدون صائر طبقا لمقتضيات المادة 28 من الظهير المذكور".

أما مدونة تحصيل الديون العمومية فقد نظمت آجال تبليغ الإنذار القانوني من خلال مقتضيات المادة 41 منها حيث تنص على أنه: " لا يمكن تبليغ الإنذار إلا بعد أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوما على الأقل بعد إرسال آخر إشعار المنصوص عليه في المادة 36 أعلاه".

وعلى الرغم من التراجع الذي يبدو واضحا من خلال تخلي المشرع عن عبارة تسلم الإنذار بدون صائر لارتباطه الوثيق بمتابعة الملزم بواسطة الإنذار القانوني، فإن ذلك لا يمنعنا من القول أن مشرع مدونة تحصل الديون العمومية قد حاول تمكين الملزم من ضمانات أخرى في المقابل.

وهكذا، نص صراحة على ضرورة توفر شرطين أساسيين لضمان صحة الإنذار القانوني، يتعلق الأمر بضرورة استحقاق الدين الضريبي استنادا إلى مقتضيات المواد 13 و14 و 15 من مدونة التحصيل بالنسبة للضرائب والرسوم المدرجة في الجداول، أما الشرط الثاني فيتجلى في ضرورة انصرام أجل 20 يوما على الأقل على تبليغ المتضمن بأحكام المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية الذي يشكل إحدى الشروط المسبقة الواجب توافرها قبل لجوء المحاسب المكلف بالاستخلاص إلى تبليغ الإنذار القانوني باعتباره أول هذه الإجراءات ثم اللجوء فيما بعد إلى باقي المساطر الجبرية.

إذن، يمكن القول أن أجل تبليغ الإنذار القانوني إلى المدين هو مضي ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوما على الأقل بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر، إذ يمكن اعتبار هذين الأجلين بمثابة مرحلة تمهيدية يدعى فيها المدين إلى الأداء أو بمثابة تذكير له لتسديد ما بذمته من دين وذلك قبل الشروع الجبري عن طريق تبليغ الإنذار[402].

هذا، ويشكل إلزام المشرع المغربي القباض على انتظار أجل ثلاثين يوما من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوما بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر المنصوص عليه في المادة 36 من مدونة التحصيل اتجاها بينا نحو تعزيز ضمانات الملزم في علاقته بإدارة التحصيل، ذلك أن تقييد القابض أثناء مباشرته لهذا

---

[402]- **عبد الحميد الحمداني**، دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 23.

الإجراء بضرورة احترام هذه الآجال أقوى ضمانة يقرها القانون للمدينين[403]، رغم أن هذه الآجال لا تتعدى عشرون يوما إلا أن التنصيص عليها داخل المدونة تمكن الملزم من اتخاذ ما يلزم تجاه الإنذار القانوني إما بالاستجابة إليه أو التمهيد للطعن فيه.

### 3- صحة تبليغ الإنذار القانوني والآثار المترتبة عليه.

#### أ- طرق تبليغ الإنذار.

يتم تبليغ الإنذار القانوني إما بواسطة مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة العامة أو أي شخص منتدب لذلك، وإما أن يتم التبليغ بالطريقة الإدارية أو عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل.[404]

و مقارنة بطرق التبليغ المعتمدة على مستوى ربط الضريبة، نجد أن مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية قد تغاضى عن اعتماد طريقة التبليغ عن طريق المفوضين القضائيين[405]، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى كون مصالح الخزينة تتوفر على جهاز خاص بالمتابعات مما يغنيها - من حيث المبدأ – عن الاستعانة بهذه الفئة، ومع ذلك فإنه كان على المشرع الإشارة إليها لما لها من تخصص وتجربة في الممارسة على مستوى التبليغ والتنفيذ بالإضافة إلى تغطيتها لمختلف ربوع المملكة مما قد يساعد مصالح الخزينة العامة على استثمار هذه الفئة من أجل التسريع بعمليات التبليغ لما في ذلك من ضمانات لطرفي علاقة الاستخلاص الضريبي.

هذا، و يتم تبليغ الإنذار القانوني للمعني بالأمر و يشهد بالتوصل على القائمة، أما في حالة تعذر تسليم التبليغ يسلم في ظرف مختوم إلى أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه،

---

[403]- **عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 38.

[404]- المادتان 41 و42 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[405]- تم إحداث نظام المفوضين القضائيين، بالمغرب كجهاز حر يتولى مهام التبليغ والتنفيذ القضائي وهو إحدى المهن الحرة المساعدة للقضاء بموجب قانون رقم 81-03، ويرجع ظهور مؤسسة المفوض القضائي إلى مشكل بطئ تصفية القضايا داخل المحاكم ودلك بسبب التبليغ مما كان يطرح تساؤل دائما عن ضرورة إيجاد بديل عن الأجهزة التقليدية المؤهلة للقيام بعملية التبليغ مما اهتدى معها المشرع إلى التفكير في خلق جهاز حر يناط به القيام بمهمة التبليغ القضائي، وقد سبق تنظيم مهنة المفوض القضائي وفقا لمقتضيات قانون 80-41 المحدث لهيئة الأعوان القضائيين والذي تم تعديله بمقتضى القانون 81-03 المنضم لمهنة المفوضين القضائيين حاليا.

ويشهد الشخص الذي تسلم الإنذار بالتوصل على الأصل، وإذا رفض المدين استلام الإنذار يشار إلى ذلك في الوصل بعبارة "رفض التوقيع" ويعتبر التبليغ واقعا بعد مرور ثمان أيام من تاريخ استلام الإنذار[406].

أما في الحالة التي يكون المدين أو أحد الأشخاص السالفي الذكر الذين تسلموا الإنذار القانوني عاجزين عن التوقيع على توصلهم لسبب من الأسباب، فإنه يتعين الإشارة إلى ذلك في صلب القائمة الأصلية للإنذار وذلك بعبارة "عجز عن التوقيع" حيث يعتبر بمثابة التوصل.

هذا، و في حالة عدم العثور على المدين أو أي شخص من أقاربه في محل إقامته فإن التبليغ يعتبر واقعا وصحيحا في اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليقه في آخر موطن للملزم، إذ من شأن هذا الإجراء حفظ حقوق الخزينة من السقوط بالتقادم في مواجهة الملزمين الذين تعذر الوصول إليهم لسبب من الأسباب غير الامتناع عن التوصل.

وعلى كل فإن الإنذار ينبغي أن تتوفر فيه سائر البيانات الإلزامية[407]، ونحن نتفق تمام الاتفاق مع بعض الفقه الذي اعتبر أن المشرع يتعين عليه التنصيص على البيانات والمعلومات التي وجب أن يحتويها الإنذار وتفيد المدين في معرفة طبيعة وتفاصيل الدين المطالب به ومكان أدائه وكذا الضمانات والرخص الممنوحة له[408]، بل يتعين التنصيص صراحة على جزاء البطلان لما في ذلك من تكريس وتفاعل إيجابي مع الاجتهادات القضائية المتواترة في هذا الصدد[409].

وتجدر الإشارة إلى أن المحاسب المكلف بالتحصيل يمكنه الاستعانة في تبليغ الإنذار عن طريق اللجوء إلى القوة العمومية أو السلطات الإدارية الترابية، وذلك عن طريق طلب يوجه إلى السلطة المختصة، عندما يتعلق الأمر ببعد موطن أو إقامة المدين، أو أنه خارج دائرة المحاسب أو منطقة لا تصلها مصالح البريد[410].

والملاحظ في هذا الصدد، أن أقوى ضمانة يقرها هذا الإجراء لفائدة الملزم هو أن تسليم الإنذار القانوني يتم عن طريق التبليغ وليس بمجرد الإرسال عن طريق البريد العادي، وهو ما يتيح له التمسك بهذا

---

[406]- المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[407]- يتعلق الأمر المطبوع P407401R/2001 المعتمد من قبل الإدارة الضريبية.

[408]- **عبد الرحمان أبليلا، ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع مذكور، ص 40.

[409]- أنظر الباب الثاني من هذه الأطروحة.

[410]- الفقرة الثانية من المادة 34 وكذا الفقرة الثانية من المادة 42 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

الإجراء في مواجهة الإدارة في كل وقت وحين متى ثبت أنها لم تلتزم بجميع ضوابطه المقررة قانونا [411]، حيث وضعت بذلك مدونة تحصيل الديون العمومية حدا لمجموعة من الإشكاليات المرتبطة بتبليغ الإنذار القانوني التي ارتبطت بالتشريع السابق الذي اتسم بالغموض والقصور[412]، والتي ما فتئت تعوق عملية التبليغ الصحيح، وما يترتب عن ذلك من التأثير على المراكز القانونية للملزمين وكذا سلامة الإجراءات اللاحقة لتبليغ الإنذار خاصة الحجز على أموال الملزم.

لكن، وعلى الرغم من تخصيص مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية تبليغ الإنذار القانوني بأحكام خاصة تميزها عن تلك المقتضيات المتضمنة بقانون المسطرة المدنية، إلا أن ذلك لا يمنعنا من القول باستمرار غموض بعض المقتضيات القانونية.

ويتجلى هذا الغموض أساسا من خلال ما تطرح مقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية من صعوبات عملية خاصة تلك المتعلقة بتعليق الإنذار بآخر موطن للمدين، والذي يعتبر قرينة على وقوع التبليغ، إذ يطرح إشكال إثبات واقعة التعليق، ثم الوسائل الكفيلة بضمان بقائه معلقا طوال هذه المدة، وكيفية إثبات ذلك، وهو ما يشكل عن حق تراجعا عن إحدى الضمانات القانونية الأساسية التي كان يوفرها نظام التحصيل السابق بموجب ظهير 1935، لما تضمنته مسطرة التبليغ من ضمانة حقيقية للمدين تحميه من كل عملية افتعال التبليغ، خاصة وأن الإدارة الضريبية يمكن أن تعتبر حصول التبليغ بعد مرور عشرة أيام من تعليق الإنذار بآخر موطن للمدين، وهو ما يشكل وسيلة أخرى في يد الإدارة لتبرير عجزها عن ملاحقة بعض الملزمين[413].

وهكذا، فإن الأمر يقتضي تحميل الإدارة المكلفة بالتحصيل عبء إثبات قيامها بكافة وسائل التبليغ الأخرى، إذ لا يتضمن النص القانوني ما يفيد طريقة و كيفية الإثبات، كما أن هذه الطريقة لا ينبغي

---

411- **عبد الرحيم أبليلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 38.

412- ينص الفصل 35 من ظهير21غشت 1935على أنه :" يسلم الإنذار إلى المرسل إليه من طرف الجابي، أو عون المتابعات، الذي يعطي به وصلا على الأصل"، أما مقتضيات المادة 43 من مدونة التحصيل في فقرتيها الرابعة والخامسة على:"(...) إذا رفض المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه استلام الإنذار، يشار إلى ذلك على الأصل، ويعتبر الإنذار حينئذ مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم الثامن الموالي للتاريخ الذي تم فيه رفض استلام الإنذار وفي الحالة التي يتعذر فيها تسلم الإنذار نظرا لعدم العثور على المدين أو على أي شخص آخر في موطنه أو محل إقامته، يعتبر مبلغ تبليغا صحيحا في اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليقه في آخر موطن له".

413- **عبد الحميد الحنودي**، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 104.

اعتمادها كقاعدة عامة في تعامل الإدارة مع الملزمين، بل كاستثناء لا ينبغي التوسع فيه[414] بشكل قد يكشف العجز البين في ملاحقة المدين، والاتجاه نحو الوسائل الأكثر أمانا بالنسبة للإدارة لكنها أكثر مساسا بضمانات هذا المدين، وذلك على غرار استثناء المشرع الإنذار المذكور ضمن مقتضيات المادة 53 من مدونة التحصيل والذي يعتبر إنذارا ذي طبيعة خاصة، أي بمثابة حجز تحفظي يتم توجيهه من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل دون أي إجراء سابق بموجب مستخرج جداول موقع من طرفه، ويتم هذا في حالة ما تم إخبار المحاسب ببداية أخد الأثاث أو الثمار خفية وخشي من جراء ذلك ضياع ضمان الخزينة.

ففي هذه الحالة يبين عون الخزينة المكلف بتوجيه الإنذار في المحضر الأثاث والأشياء المحجوزة، لكن ما يعاب عن هذا الإجراء، بالإضافة إلى إضفاء المشرع عليه طابع الإنذار، فإنه لا يخضع للضمانات المرتبطة بالإنذار خاصة من حيث التبليغ، فعلاوة على كونه غير خاضع للترخيص المسبق، فإنه لا يميز بين ما إذا كان تهديد ضمانات الخزينة يتم بواسطة الملزم نفسه أو من يعمل لحسابه أو من قبل الغير، ففي جميع الأحوال يحرم الملزم من الضمانات المرتبطة بالتبليغ.

### ب- الآثار المترتبة على تبليغ الإنذار القانوني.

إذا كان تبليغ الإنذار القانوني إحدى الضمانات التي أقرها المشرع المغربي، من حيث المبدأ، قبل اللجوء إلى باقي إجراءات الاستخلاص الجبرية، فإن تصنيفه ضمن هذه الأخيرة يجعله مستقلا بمجموعة من الآثار القانونية التي يتفاوت وقعها على الملزم حسب درجات الاستجابة إليها.

فمن بين الآثار المهمة التي تترتب عن تبليغ الإنذار بداية احتساب الصوائر القانونية، حيث تعتبر من توابع الدين و مشمولاته الواجبة الأداء والتي يمكن أيضا استخلاصها عن طريق إجراءات التحصيل الجبرية[415]، خاصة وأنها تتحدد بنسبة 2% من مجموع المبالغ المراد تحصيلها، وذلك طبقا لمقتضيات المادة 91 من مدونة التحصيل[416]، بما يفوق تلك الصوائر المترتبة عن بعض الإجراءات التنفيذية خاصة مسطرة

---

[414]-*Instruction Général de Recouvrement des créances publiques, op.cit, page 46.*

[415] تنص المادة 38 على أنه: " ويشمل التحصيل الجبري مجموع المبالغ المستحقة الواجبة على نفس المدين".

[416]- كان يخضع الإنذار في إطار النظام الذي كان معمولا به في ظل ظهير 21 غشت 1935 لنسبة 3%.

الإشعار للغير الحائز، مما يعكس توجه المشرع نحو جعل الإنذار وسيلة جبرية أكثر منها وسيلة إخبار وإعذار.

هذا، ولا تصبح إلزامية أداء هذه الزيادات قائمة إلا بعد حصول تبليغ الإنذار إلى الملزم بالشكل الصحيح والمثبت في القائمة الأصلية للإنذار، وذلك بعد مرور أجل ثلاثين يوما كاملة، أما إذا تعذر تسليم الإنذار إلى الملزم أو من يقوم مقامه فإنه لا يمكن احتساب المصاريف المترتبة عليه[417]، بالنظر لقيام هذه المصاريف وجودا وعدما مع توصل الملزم بالإنذار.

هذا، ويشكل قطع التقادم إحدى الآثار القانونية الهامة المترتبة على الإنذار القانوني بمدلول الفقرة الأخيرة من المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية[418]، غير أن إمكانية قطع التقادم رهينة بمدى سلامة هذا الإجراء سواء من الناحية القانونية أو المسطرية، و بعبارة أخرى فإن أي خلل يعتري مسطرة الإنذار القانوني سواء في شكلها، أو في موضوعها أو من حيث تبليغها، فإن ذلك يجعلها غير ذات مفعول بالنسبة للتقادم، فعلى الرغم من عدم إشارة المشرع صراحة إلى هذا المبدأ إلا أن الاجتهاد القضائي الإداري كرسه من خلال مجموعة من الأحكام و القرارات مما يشكل ضمانة حقيقية لفائدة الملزم[419].

وهكذا، يشكل الإنذار القانوني تلك المرحلة الفعلية الفاصلة بين المطالبة الحبية للملزم بأداء الدين الضريبي وبين المرحلة التي تهدد أمواله بالحجز أولا، ثم شخصه فيما بعد بإمكانية اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني، فتبليغ الإنذار بالطريقة الصحيحة يفتح الباب أمام الإدارة الضريبية إلى المرور إلى مسطرة الحجز

---

[417]- **الأمراني زنطار الحسن**، المنازعات الجبائية، الجزء الأول في طرق واستخلاص الضرائب والمنازعات فيها، دار النشر الأحمدية الطبعة الأولى، 1996، ص 46.

وتتجه التعليمية العامة في هذا المنحى إذ تشير في أسفل نموذج القائمة الأصلية للإنذار المحلق لهذه التعليمات "ملحق II" أنه إذا تم الأداء قبل انصرام أجل 10 أيام انطلاقا من تاريخ تعليق الإنذار، فإن تكلفة الإنذار لن تكون واجبة الأداء.

[418]- تنص المادة 123 على أنه: " ينقطع التقادم المشار إليه في الفقرتين السابقتين بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل (...)"

ويقابلها الفصل 66 من ظهير 1935 السالف الذكر.

[419]- من ذلك ما قضت به الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في القرار عدد 373 بتاريخ 2003/06/12 ملف إداري عدد 2003/2/4/789 ، " أن الاقتصار على تدوين هذه الإجراءات بمستخرج الجداول دون إثبات التوصل الفعلي للمدين بالضريبة بالإنذار القانوني (...) يجعل ما بني عليها باطل ولا يمكن أن ينتج عنه أي أثر".

على أموال الملزم، وذلك بعد مرور ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه على الأقل[420]، شريطة عدم أداء الملزم لما بذمته من ديون، وبذلك يمكن اعتبار الإنذار القانوني بمثابة الترخيص الإجرائي لمباشرة الإدارة الضريبية لباقي إجراءات الاستخلاص الجبرية، و تتجلى أهميته أيضا في كون سلامته يترتب عنها سلامة باقي الإجراءات اللاحقة إذا ما احترم المحاسب المكلف بالاستخلاص الإجراءات القانونية المرتبطة بها[421].

إذن، وانطلاقا مما سبق يشكل تبليغ الإنذار القانوني إحدى الضمانات الأساسية المقررة لفائدة الملزم، حيث أحاطه المشرع الضريبي بمجموعة من الشكليات والإجراءات التي يتعين على القابض الخضوع لها واللجوء إليها بحسن نية، كأساس لكل مطالبة قانونية بالدين الضريبي، قبل المرور إلى مباشرة حجز الأموال وبيعها.

## الفرع الثاني: مشروعية حجز وبيع منقولات الملزم.

إذا كان الإنذار القانوني يعتبر بداية إجراءات التحصيل الجبري للديون الضريبي الغاية منه إنذار الملزم بالوفاء، فإن حجز أموال الملزم المنقولة يأتي في المرتبة الثانية كدرجة من درجات التحصيل الجبري التي تشكل الخطوة التنفيذية الأولى التي يتخذها المحاسب المكلف بالاستخلاص في مواجهة الملزم والتي تعبر عن الامتيازات الاستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الضريبية، حيث يحس المعني بالأمر بجدية المساطر المتخذة ضده إذا لم يبرئ ذمته داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تبليغه بالإنذار القانوني، وذلك من خلال إمكانية الحجز على منقولاته (الفقرة الأولى)، وبيعها (الفقرة الثانية).

---

[420]- الفقرة الأخيرة من المادة 44 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[421]- في نفس الاتجاه، قضت المحكمة الإدارية بوجدة بأنه : "لئن كان الإنذار القانوني بصائر يشكل منطلق المتابعة بتحصيل الدين الضريبي أو الرسم الذي في حكمه لما يترتب عنه من آثار قانونية خطيرة تتمثل في حجز أموال المدين وبيعها أو إكراهه من أجل الوفاء بالدين الضريبي العالق بذمته، فقد أحاطه المشرع بإجراءات وشكليات مقننة لاعتباره سندا تنفيذيا لكل مطالبة قانونية بالدين الضريبي...".

حكم عدد 00/206 بتاريخ 19-9-2000 ملف رقم 99/197، أورده **مصطفى بن شريف**، إجراءات التحصيل وطرق الطعن فيها، مجلة المناظرة، العدد 7، 2002، ص 40.

## الفقرة الأولى: مباشرة حجز منقولات الملزم[422].

يشكل المساس بأموال الأفراد والمقاولات مساسا بالتوازن الميكرو اقتصادي على مستوى المعيش اليومي للملزم /المواطن، من جهة، وكذا الماكرو اقتصادي الذي يمس التوازنات المالية والاقتصادية للمقاولات، لذلك فقد أحاط المشرع الضريبي هذا الإجراء بمجموعة من الضوابط المسطرية والقانونية الأساسية لضمان جبر الملزم على أداء ما تخلد بذمته من ديون ضريبية دون المساس بالضمانات الأساسية التي يتمتع بها.

هذا، وتجدر الإشارة أن المشرع المغربي، على غرار مجموعة من التشريعات المقارنة، لم يعرف معنى الحجز تعريفا صريحا سواء من خلال ظهير 1935 أو مدونة التحصيل الديون العمومية، وإنما ترك ذلك العمل للفقه والاجتهاد القضائي، حيث تبنى معيارا إجرائيا من خلال التنصيص على الإجراءات التي يتعين اتخاذها سواء قبل أو أثناء توقيع الحجز[423]، لكن ذلك لم يمنع المشرع المصري من إفراد مقتضيات قانونية مستقلة تنظم الحجز على أموال مديني الدولة والأشخاص العامة، بالنظر لما يحتله هذا الإجراء من أهمية ضمن باقي إجراءات الاستخلاص الجبري[424]، لذلك يحق لنا التساؤل حول طبيعة الضمانات التي خولها المشرع للملزمين عند مباشرة الحجز على أموالهم، وإلى أي حد تعتبر كافية في مواجهة السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، وذلك من خلال التطرق إلى مشروعية الحجز (أولا)، ثم حدود مباشرة هذا الإجراء (ثانيا).

---

[422]– يعرف المنقول بأنه كل شيء يمكن نقله من مكان إلى آخر شريطة ألا يكون مرصدا على استغلال عقار بطبيعته أو مرتبطا به بصفة دائمة.

يراجع : **مامون الكزبري**، التشريع العقاري والضمانات العينية، مطبعة العرفان– الرباط، سنة 1976–1977، ص 34.

[423]– يستشف هذا المعيار من خلال مقتضيات المواد من 40 إلى 44 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وكذا المواد من 146 إلى 150 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المشار إليه سابقا، وكذا المواد من 30 إلى 34 من مجلة المحاسبة التونسية.

[424]– القانون رقم 308 لسنة 1955 الصادر في شأن الحجز الإداري، كما وقع تعديله.

## أولا: مشروعية الحجز على أموال الملزم.

إذا كان الحجز على الأموال من أجل استيفاء الديون القائمة في إطار قواعد القانون الخاص تقتضي بالضرورة المرور عبر تدخل القضاء[425]، بالنظر لخطورة هذا الإجراء على العلاقات داخل المجتمع، فإن الإدارة الضريبية قد منحها المشرع من الامتيازات ما يجعلها تباشر إجراءات الحجز دون الحاجة إلى الرجوع إلى السلطة القضائية، انطلاقا من حق التنفيذ المباشر الذي تتمتع به، حيث كرست مدونة تحصيل الديون العمومية هذه الامتيازات، إلا أنها لم تجعلها قط مطلقة، إذ تخضع لمجموعة من الضوابط بالإضافة إلى كونها تبقي خاضعة للرقابة القضائية.

وعموما، ينقسم الحجز إلى نوعين، حجز تحفظي وآخر تنفيذي، حيث يهدف الأول إلى الحجز على أموال المدين و ذلك مخافة التصرف فيها بالتفويت أو التبديد أو كل ما من شأنه أن يلحق الضرر بالدائن، فيتم بذلك وضع هذه الأموال في يد القضاء بغية تحويل الحجز التحفظي إلى تنفيذي، أما الحجز التنفيذي، فإنه يهدف إضافة إلى عقل أموال المدين كضمان من أجل الأداء، إلى بيعها جبرا لاستيفاء الدائن حقه من حصيلة البيع[426].

هذا، وعلى الرغم من عدم تحديد مدونة تحصيل الديون العمومية صراحة لطبيعة الحجز الذي تمارسه الإدارة الضريبية على أموال الملزم، هل هو حجز تحفظي أم تنفيذي، على اعتبار أن القاعدة العامة تقتضي التدرج في الحجز من التحفظي لضمان حق الدائن ثم تحويله إلى تنفيذي عند الثبوت النهائي للدين بموجب حكم قضائي نهائي يعتبر السند التنفيذي الذي يقوم عليه هذا الإجراء؛ فإن بعض الفقه[427] يقر جازما على أن الأمر يتعلق بحجز تنفيذي تمارسه الإدارة الضريبية على أموال الملزم استنادا إلى سند تنفيذي قائم الذات، يتعلق الأمر بالجداول الضريبية وقوائم الإيرادات و أوامر المداخيل، مما يجعلها في غنى عن البدء بالحجز التحفظي واللجوء بذلك مباشرة إلى الحجز التنفيذي، مما يشكل تهديدا صريحا لحقوق الملزمين.

---

[425]- الباب الرابع من قانون المسطرة المدنية المشار إليه سابقا.

[426]-**عبد اللطيف العمراني، مراد الخروبي**، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 65.

[427]- **الأمراني زنطار الحسن**، المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 46.

ومع ذلك، فإن إشارة المشرع المغربي إلى أحكام قانون المسطرة المدنية[428] في توقيع الحجز يمكن أن ننظر إليه – وبغض النظر عما قد ينتج عنه من تضارب بين التشريعين –كونه إشارة إيجابية في اتجاه تعزيز ضمانات الملزمين بإخضاع الخزينة إلى مجموعة من القواعد التي تحد من امتيازاتها، وتستدعي أحيانا تدخل السلطة القضائية، مما يجعل إمكانية اللجوء إلى الحجز التحفظي قبل الإقدام على حجز تنفيذي قائمة، إلا أنها تخضع إلى السلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالاستخلاص[429].

إذا كان الحجز على أموال الملزم يشكل تهديدا حقيقيا وصريحا لحقوقه، فإن المشرع قد أحاط هذه المسطرة بمجموعة من الضمانات القانونية (1)، إلا أن هذه الضمانات تختل في أحيان كثيرة لصالح الإدارة الضريبية كلما تعلق الأمر بتهديد ضمان الخزينة في التحصيل (2).

### 1-التوجه نحو حماية الملزم أثناء مباشرة الحجز.

يظهر توجه المشرع في تكريس الحماية لفائدة الملزمين من خلال التأكيد على جوهرية الإجراءات السابقة في صحة الحجز، إلا أنه خول للإدارة الضريبية إمكانية مباشرة الحجز دون التقيد بها.

#### أ-التأكيد على ضرورة احترام الإجراءات السابقة.

من بين المؤشرات الأساسية التي تكرس نية المشرع نحو تعزيز ثقة الملزمين في مشروعية لجوء الإدارة الضريبية إلى الحجز على منقولاتهم، هو تأكيده على ضرورة احترام المحاسب المكلف بالتحصيل للإجراءات السابقة من أجل إجراء الحجز، والمتمثلة أساسا في سبقية الترخيص[430]، وهو نفس التوجه الذي تبناه المشرع المصري الذي اشترط الحصول على أمر مكتوب من السلطة المختصة قبل مباشرة الحجز على المنقولات[431].

---

[428]- تنص مقتضيات المادة 44 على أنه: "يتم حجز الأثاث والأمتعة المنقولة والمحاصيل والثمار تنفيذا للترخيص المشار إليه في المادة 37 أعلاه بطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل وطبقا لأحكام قانون المسطرة المدنية ".

[429]- **عبد الغني خالد**، المسطرة في القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 287.

[430]- تطبيقا لمقتضيات المادتين 37 و 44 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[431]- تنص المادة 2 من قانون الحجز الإداري المصري على أنه: " لا يجوز اتخاذ إجراءات الحجز إلا بناء على أمر مكتوب صادر من الوزير أو رئيس المصلحة أو المحافظ أو المدير أو ممثل الشخص الاعتباري العام حسب الأحوال أومن ينيبه كل من هؤلاء في ذلك كتابة".

أما المشرع الجزائري فقد تبنى توجها مغايرا عندما استثنى عملية الحجز على أموال الملزم من الترخيص الإداري حيث قصرها على إجراء البيع، في حين اشترط تقريرا يقدم من طرف المحاسب المتابع، وذلك من أجل إصدار قرار الإغلاق المؤقت، تمهيدا لتنفيذه بعد 10 أيام ابتداء من تاريخ تبليغه ما لم يؤد الملزم ما بذمته من ديون ضريبية أو يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة[432].

علاوة على ذلك، فقد ألزم المشرع المغربي صراحة المحاسب المكلف بالتحصيل، قبل اللجوء إلى الحجز على منقولات الملزم أن يتم تبليغ الإنذار القانوني وفق الكيفيات التي سبق لنا التطرق إليها، وانتظار مرور أجل 30 يوما قبل مباشرة الحجز، وهي المدة التي انحصرت في ظل ظهير 21 غشت 1935 في 20 يوما، و هو ما يوحي – من حيث المبدأ – إلى اتجاه المشرع نحو توسيع مجال الضمانات المخولة للملزمين، على اعتبار أن مدة الثلاثين يوما قد تمكن المدين من تدبير الأمر وتمكين القابض من المبلغ الذي يطالب به، أو البحث عن أي تسوية ممكنة قبل اللجوء لمسطرة الحجز، وما تتطلبها من إجراءات وما ينتج عنها من مصاريف ستزيد من إثقال كاهله[433].

هذا، وإذا كانت الفلسفة الظاهرة من وراء إقرار المشرع لهذا الأجل، هو تمكين الملزم من مساحة زمنية كافية قصد تبرئة ذمته، فإن ذلك لا يخفي بعض المخاطر الناتجة عن صياغة المشرع لمقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 44 من مدونة تحصيل الديون العمومية[434].

فبغض النظر عن استثنائها تبليغ الإنذار عندما يتعلق الأمر بتهديد ضمان الخزينة، فإن الإشارة إلى 30 يوما كحد أدنى للقيام بالحجز، وتمكين المحاسب المكلف بالاستخلاص من سلطة تقديرية واسعة في اختيار تاريخ القيام بالحجز، يحد من هذا الضمان، ذلك أن هذا المقتضى يمكن المحاسب من ترصد مستمر لأموال الملزم طيلة مدة التقادم، مع ما يترتب عن ذلك من زيادات التأخير و مصاريف الاستخلاص، حيث أبقى المشرع على عنصر المفاجأة حاضرا لفائدة الإدارة الضريبية، خاصة إذا علمنا أن تبليغ الإنذار يكون في حالات متعددة صحيحا من الناحية الإجرائية دون أن يتوصل به الملزم شخصيا،

---

[432]– المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المشار إليه سابقا.

[433]– **عبد الحميد الحنودي**، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء، مرجع سابق، ص 107.

[434]– تنص هذه الفقرة على أنه :" ماعدا في الحالة المنصوص عليها في المادة 53 أدناه، لا يمكن أن يتم الحجز إلا بعد ثلاثين يوما (30) من تبليغ الإنذار".

لاسيما في حالة عدم العثور عليه حيث يتم الاكتفاء بتعليق الإنذار ومباشرة الحجز ابتداء من اليوم الأربعين، إذا ما أضفنا أجل 10 أيام التي يقتضيها تعليق الإنذار إلى 30 يوما المشترطة بمقتضى الفقرة الأخيرة من المادة 44 المشار إليها أعلاه.

ولتجاوز هذا الوضع، فإنه يتعين على المشرع التفكير في آلية جديدة لاحتساب هذا الأجل، كالإشارة إلى أن عدم مباشرة المحاسب المكلف بالتحصيل للحجز بعد تبليغ الإنذار بمدة معقولة دون وجود مسوغ مانع لذلك، فإنه يلتزم بإعادة تبليغ الإنذار القانوني من جديد، وانتظار الأجل القانوني لمباشرة الحجز، لما في ذلك من حفظ لحقوق الملزمين، وكذا من تحميل المحاسبين للمسؤولية عن التأخر في التحصيل لمعالجة إشكالية الباقي استخلاصه التي تتزايد سنة بعد أخرى[435]، وهو التوجه الذي تبناه المشرع الفرنسي، فبغض النظر عن تحديده أجل ثمانية أيام الفاصلة بين تبليغ الإنذار وتنفيذ الحجز، فإنه ألزم الإدارة الضريبية كباقي الدائنين القيام بالمتابعة الجبرية في أجل لا يتعدى سنتين وذلك تحت طائلة تبليغ إنذار جديد[436].

**ب-استثناء الإدارة الضريبية من احترام الإجراءات السابقة.**

عندما يتعلق الأمر بتهديد ضمان الخزينة فقد أتاح المشرع الإمكانية للإدارة الضريبية أن تتدخل على حساب الضمانات المقررة لفائدة الملزمين وذلك بغاية تدارك ضياع فرصة استخلاص الدين الضريبي.

وهكذا، فعندما يقع إخبار المحاسب المكلف بالتحصيل ببداية أخذ الأثاث أو الثمار خفية ويخشى من جراء ذلك ضياع ضمان الخزينة، و استثناء من مقتضيات المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تلزم المحاسب بالحصول على الترخيص قبل مباشرته لإجراءات التحصيل الجبري،

---

[435]- بلغ معدل الباقي استخلاصه برسم تنفيذ القانون المالي لسنة 2014، إلى حدود نهاية شهر نونبر 2014 بالنسبة للمداخيل العادية 19.471 مليون درهم بمعدل 8 % من مجموع هذه المداخيل.

*Trésorerie Générale du Royaume – Bulletin mensuel de statistiques des finances publiques – Novembre 2014, page 9.*
*https://www.tgr.gov.ma/*

[436]- *L'article 85 du décret du 31 juillet 1992 précise que « Si, dans un délai de deux ans qui soit le commandement de payer, aucun acte d'exécution n'est intervenu, les poursuites ne peuvent êtres engages que sur un nouveau commandement... »*

يكون أمام حالتين مختلفتين تستدعيان إجراءات مختلفة كذلك، يكون المحاسب ملزما بالتدخل وفق إمكانيتين:

**الإمكانية الأولى: الحجز دون الحاجة إلى ترخيص.**

و هكذا، فإذا كان الترخيص يعتبر إحدى الضمانات الجوهرية المقررة لفائدة الملزمين مقابل إمكانية التدخل الجبري في مواجهتهم، ما عدا بالنسبة للإنذار القانوني، فإنه تستثنى أيضا الحالة التي يتم فيها إخبار المحاسب ببداية أخذ الأثاث خفية، حيث يتيح المشرع إمكانية مباشرة، بواسطة مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة، حجزا تنفيذيا أو حجزا على المحاصيل والثمار دون الحاجة إلى أمر آخر أو ترخيص، ودون التقيد بشرط الأجل أي مرور 30 يوما من تبليغ الإنذار[437].

وفي نفس الاتجاه، فإن المشرع الجزائري و في حالة توفر عنصر الاستعجال[438]، و كذا في الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيها بدون مصاريف إلى الملزم بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل، و يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه المذكور[439].

**الإمكانية الثانية: الحجز دون إرسال آخر إنذار بدون صائر.**

يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يقوم بتوجيه إنذار إلى المدين دون أي إجراء آخر بموجب مستخرج جداول موقع من طرفه، وذلك استثناء من أحكام المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية في الحالة التي لم يسبق فيها توجيه هذا الإنذار قبل إخباره ببداية أخذ الأثاث أو الثمار خفية، ففي هذه الحالة لا يتقيد المحاسب بإرسال آخر إشعار للمدين بدون صائر وما يترتب عن ذلك من آجال قانونية تسبق توجيه الإنذار أي مرور 20 يوما على الأقل بعد إرسال الإشعار.

هذا، ويعد هذا الإنذار بمثابة حجز تحفظي يقتضي من عون التبليغ والتنفيذ للخزينة تضمينه في محضر قانوني، حيث يترتب على ذلك ضرورة تقيد المحاسب المكلف بالاستخلاص بمقتضيات المادة 44

---

[437]- المادة 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[438]- المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري.

[439]- المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تقتضي احترام أجل 30 يوم من تبليغ هذا الإنذار حتى يتسنى له تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي، وبالتالي الحصول وجوبا على ترخيص من الخازن العام أو ممثله، وتحرير محضر بذلك.

ويعتبر سكوت المشرع عن الإجراءات اللاحقة للإنذار بمثابة حجز تحفظي تراجعا من المشرع عن الضمانات الممنوحة للملزم بالضريبة مقارنة بما كان عليه الوضع التشريعي في ظل ظهير 21 غشت 1935، حيث ألزمت مقتضيات المادة 18 منه على القابض أن يخبر رئيس مصلحته بالحجز التحفظي للحصول على الإذن في إجراء الحجز والبيع عند الاقتضاء، وهو ما يدفعنا إلى القول بضرورة تدخل المشرع بشكل أكثر وضوحا خاصة وأن الأمر يتعلق بحالة استثنائية لا ينبغي التوسع في تفسيرها وبالتالي المساس بحقوق الملزمين[440].

## 2-التقيد بالإجراءات القانونية للحجز[441].

يعتبر التقيد بالإجراءات القانونية للحجز على أموال الملزمين إحدى الضمانات الأساسية التي تقيد عمل المحاسب المكلف بالتحصيل، لكونها لا تتيح هامشا كبيرا من الاجتهاد على اعتبار أن الأمر يتعلق بالحقوق المالية للملزمين.

وهكذا، فإن مباشرة التحصيل عن طريق مسطرة الحجز على منقولات المدين لا يمكن أن يتأتى إلا بناء على قائمة إسمية بمثابة ترخيص من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي إليه المحاسب المكلف بالتحصيل، حيث يتم من خلالها الإشارة إلى المدين أو المدينين[442]، على أن تتضمن هذه اللائحة مجموعة من البيانات الشكلية الأساسية[443].

---

[440]- تنص الفقرة الثانية من المادة 53 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " إن لم يتم توجيه الإنذار، واستثناء من أحكام المادة 36 أعلاه، يعمل المحاسب المكلف بالتحصيل على توجيهه دون أي إجراء آخر بموجب مستخرج جداول موقع من طرفه ويعد هذا الإنذار بمثابة حجز تحفظي. وفي هذه الحالة يبين عون الخزينة في المحضر الأثاث والأشياء المحجوزة ".

[441]- المواد من 44 إلى 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

*Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, pages, de 49 à 59.*

[442] - المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[443]- يتعلق الأمر أساسا بالبيانات التالية:

- تحديد المحاسب المكلف بالتحصيل؛

وفي هذا الصدد، فإننا نسجل أن المشرع المغربي لم يحدد هذه البيانات داخل مدونة تحصيل الديون العمومية، وهو ما يهدد حقوق الملزمين لكونها تخضع لتعليمات الإدارة الضريبية التي لا ترقى إلى القوة التشريعية والقواعد الآمرة التي يخضع خرقها إلى البطلان، ذلك أن طبيعة هذه البيانات تمت الإشارة إليها من خلال التعليمية العامة[444]، رغم أهميتها في حفظ حقوق الملزمين خاصة على مستوى الإشارة إلى تاريخ الحجز الذي يمكن من الوقوف عند مدى احترام الإدارة الضريبية للأجل 30 يوما بعد تبليغ الإنذار القانوني.

كما أن الإشارة إلى إسم المحاسب المكلف بالاستخلاص له أهميته في تحديد الاختصاص والمسؤولية، بالإضافة إلى تضمين الإسم الشخصي والعائلي وتوقيع مأمور التبليغ والتنفيذ المكلف بتنفيذ الحجز، لما لذلك من أهمية بالنظر إلى أن هذه الفئة هي المخول لها قانونا الأولوية في القيام بإجراءات التحصيل الجبرية بما فيها الحجز على أموال الملزم، بالإضافة إلى إجراءات انتدابهم باعتبارهم موظفين عموميين محلفين تابعين للخزينة ومنتدبين خصيصا لهذه الغاية[445]، حيث يتم تعيينهم أمام المحكمة الابتدائية الموجودة في مكان عملهم ويؤدون القسم أمامها[446]، ويعملون لحساب القابض وتحت مراقبته.

ويتولى مأمور التبليغ والتنفيذ إجراء الحجز وذلك من خلال إحصاء المنقولات وتحرير محضر بذلك، من جهة، ثم القيام من جهة ثانية بتنفيذ الحجز.

---

- الاسم الشخصي والعائلي وتوقيع مأمور التبليغ والتنفيذ المكلف بتنفيذ الحجز؛
- الأسماء العائلية والشخصية للمدينين؛
- تحديد نوع الضرائب ومبلغها؛
- تاريخ إجراء الحجز؛
- مصاريف الحجز.

[444]- *Instruction relatif au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 52.*

[445]- المادة 30 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[446]- المادة 32 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

أ-تحرير محضر الحجز.

من خلال استقراءنا لمقتضيات المادة 49 من مدونة تحصيل الديون العمومية[447]، يتضح أن المشرع جعل من تحرير محضر الحجز استثناء يتم اللجوء إليه في حالة إصرار المدين على عدم الوفاء بما تخلد في ذمته من ديون ضريبية، وبمفهوم المخالفة فإن مأمور التبليغ والتنفيذ مطالب بإخبار الملزم قبل توقيع الحجز بضرورة الأداء قبل تحرير المحضر.

إلا أن الإشكال القانوني يطرح في كون هذه المطالبة تتجاوز اختصاصات مأمور التبليغ والتنفيذ إلى المحاسب المكلف بالاستخلاص، لذلك يتعين على المشرع التدخل لتوضيح هذا المقتضى ضمانا لحقوق الملزمين في الأداء بغرض توقيف مسطرة الحجز، والاستفادة بذلك من التعريفة المخفضة لصوائر الحجز[448]، بالإضافة إلى اقتصاد الجهد والمصاريف التي تتكبدها الخزينة والتي قد تفوق تسعيرة الصوائر كلما كان مبلغ الدين الضريبي منخفضا.

وللإشارة، فإن المشرع المصري[449] كان أكثر انتباها لحقوق الملزمين عندما جعل من مشروعية قيام الحجز تقتضي بالإضافة إلى تنفيذه من قبل مندوب إدارة الضرائب حضور شاهدين واللذين يتعين الإشارة إلى أسمائهما الكاملة والبيانات الشخصية الخاصة بهما وتوقيعهما وذلك بغرض الإشهاد على مشروعية الحجز، وهو ما يشكل ضمانة حقيقية للمحجوز عليه[450].

---

[447]- تنص الماد 49 مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "إذا أصر المدين أثناء الحجز على رفض أداء ما بذمته، يقوم مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة بإحصاء الأشياء الموجودة في المحلات وداخل الأثاث الذي يمكن له ان يطلب فتحه، ويحرر محضرا بذلك".

[448]- تحدد هذه التسعيرة في 1%من مبلغ الدين الضريبي، طبقا لمقتضيات المادة 91 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[449]- تنص المادة 4 من قانون الحجز الإداري المصري على أنه: " يعلن مندوب الحاجز إلى المدين أو من يجيب عنه تنبيها بالأداء وإنذارا بالحجز ويشرع فورا في توقيع الحجز مصحوبا بشاهدين ويوضح بمحضر الحجز قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها ووصف المكان الموجودة به المنقولات المحجوزة وصفا دقيقا".

[450]- **مصطفى مجدي هرجة**، الجديد في قانون الحجز الإداري، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، سنة دون ذكر السنة، ص ص 174-175.

هذا، ويشكل مضمون محضر الحجز إحدى الضمانات الأساسية التي يتعين التقيد بها لكونه الوثيقة القانونية ذات الحجية على جميع مجريات عملية الحجز على منقولات الملزمين، والتي تشكل أساسا لمشروعيته، وتعتبر المادة 50 من مدونة تحصيل الديون العمومية السند القانوني الخاص لمحضر الحجز[451].

ونلاحظ في هذا الصدد، أن المشرع الضريبي لم يول الأهمية المطلوبة إلى البيانات التي يتعين أن يتضمنها محضر الحجز، غير أن إحالته من خلال مقتضيات المادة 44 على قواعد قانون المسطرة المدنية، يجعل من البيانات المنصوص عليها من خلال المادة 455 من هذا القانون – وعلى الرغم من عدم ملائمتها التامة مع القواعد الضريبية – إلزامية لقيام محضر الحجز على الرغم من كونها وردت في النص العام على حساب النص الخاص، إلا أن وجوبها يستمد قوته القانونية من القواعد الأصلح لفائدة الملزمين[452].

وهكذا، فإن محضر الحجز على المنقولات يتعين أن يتضمن جميع البيانات الإلزامية الواردة في الترخيص المنصوص عليه ضمن مقتضيات المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية[453] والمشار إليها أعلاه، بالإضافة إلى جرد دقيق للمنقولات من خلال وصفها وصفا دقيقا ومفصلا مع تقدير قيمتها المادية بما يمكن أن يفي بالدين الضريبي[454]، أما في الحالة التي تكون المنقولات غير كافية لتغطية الدين الضريبي

---

[451]– تنص المادة 50 على أنه: " يتضمن محضر الحجز:

– وصف الأمتعة المحجوزة؛

– تحديد تاريخ البيع؛

– وتعيين الحارس".

[452]– تنص المادة 455 من قانون المسطرة المدنية: " إذا وقع الحجز التحفظي على منقولات توجد في حوزة المنفذ عليه قام عون التنفيذ بحصرها وترقيمها في محضر.

إذا تعلق الأمر بحلي أو أشياء ثمينة تضمن المحضر بقدر الإمكان وصفها وتقدير قيمتها.

إذا تعلق الأمر بأصل تجاري تضمن المحضر وصف العناصر المادية وتقدير قيمتها وتتخذ نفس الإجراءات إذا اقتصر الحجز على أحد عناصره.

يقيد المحضر – في الحالات المشار إليها في الفقرة السابقة بسعي من عون التنفيذ – في السجل التجاري حيث يكون مرجعا بالنسبة للعناصر الغير المادية للأصل التجاري التي يشملها الحجز أيضا، ويتم هذا التقييد ولو أهمل التاجر أو الشركة التجارية تطبيق المقتضيات التشريعية التي تحتم تسجيل التجار والشركات التجارية في السجل التجاري...".

[453] *-Instruction relatif au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 52.*

[454]– **حجيبة جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية، مرجع سابق، ص 334.

فإنه يتعين الإشارة في المحضر إلى ذلك، مما يسمح للإدارة الضريبية اللجوء إلى حجز العقار وفق الشروط المحددة بموجب المادة 67 من مدونة تحصيل الديون العمومية[455].

هذا، وتبقى الإشارة إلى أن المشرع المصري كان أكثر دقة مما هو عليه المشرع المغربي في تحديد مضمون محضر الحجز بما يضمن حقوق الطرفين، حيث أشار إلى إلزامية تضمين المحضر لقيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها، كما أشار إلى ضرورة وصف المكان الموجودة به المنقولات المحجوزة وصفا دقيقا[456]، كما ينبغي أن يتضمن محضر الحجز بالتفصيل مفردات الأشياء المحجوزة مع ذكر نوعها وأوصافها ومقدارها ووزنها أو مقاسها إن كانت مما يكال أو يوزن أو يقاس وبيان قيمتها بالتقريب[457].

وفي نفس الإطار، يطرح التساؤل حول مدى نفاذ الحجز في حالة رغبة المدين أداء ما بذمته أثناء الحجز، فباستقرائنا لمقتضيات المادة 55 من مدونة تحصيل الديون العمومية[458]، يتضح جليا هاجس المردودية الذي تبناه المشرع، ذلك أن أداء المدين للدين الضريبي كاملا بما فيه جزاءات تأخير الأداء[459]

---

[455] – تنص المادة 67 على أنه: " إذا كانت المنقولات غير كافية أو منعدمة، يمكن القيام بحجز العقارات وبيعها باستثناء العقار المخصص لسكنى المحجوز عليه وعائلته وذلك وفق الشروط المحددة في المادة 46 أعلاه، يتم حجز العقارات وبيعها من طرف أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية طبقا لأحكام الظهير الشريف بمثابة قانون بتاريخ 11 من رمضان ( 28 سبتمبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية".

[456] – الفقرة الثانية من المادة الرابعة من قانون الحجز الإداري المصري.

[457] – الفقرة الثالثة من المادة الرابعة من قانون الحجز الإداري المصري.

[458] – تنص مقتضيات المادة 55 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " إذا طلب المدين الوفاء بما في ذمته خلال عملية الحجز، يتم توقيف الحجز حينا بمجرد أداء جميع المبالغ الواجبة بما فيها صوائر الحجز التي تتم تصفيتها حسب التعريفة المخفضة المقررة في المادة 91 أدناه".

[459] – تنص المادة 21 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " تكون الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول أو قوائم الإيرادات قابلة للأداء قبل تاريخ استحقاقها.

– و إذا لم يتم الأداء خلال ثلاثين يوما ( 30) ابتداء من تاريخ الاستحقاق فإن المبالغ غير المسددة تخضع لزيادة عن التأخير بنسبة 8 % ".

غير أن الزيادة المذكورة لا تطبق على الضريبة الحضرية أو على ضريبة النظافة عندما لا يتجاوز مبلغ حصة أو جزء الحقوق المدرجة في الجداول ألف درهم ( 1.000) بالنسبة لكل ضريبة منها.

وكذا صوائر الحجز[460]، هي الحالة الوحيدة التي اشترطها المشرع لتوقيف الحجز، فبإعمالنا لمفهوم المخالفة فإن الأداء الجزئي للدين الضريبي أو التزام المدين بالأداء على دفعات لا يوقف الحجز.

وفي هذا الإطار، فإننا نؤيد إلى حد ما الاتجاه الذي تبناه بعض الباحثين[461] من كون توجه المشرع مبالغ فيه على اعتبار أن الالتزام بالأداء على دفعات مع تقديم ضمانات يمكن أن يشكل حلا وسطا يكون في مصلحة المدين ولا يضر بمصلحة الخزينة، لكن، حري بنا أن نؤكد على أن منطوق المادة 55 المشار إليها أعلاه، لا ينبغي أخذه على إطلاقه بل ربطه بباقي المقتضيات القانونية ذات الصلة خاصة مقتضيات المادتين 124[462] و 27 من نفس المدونة[463].

فإذا كانت المادة 124 تبيح للمحاسب المكلف بالاستخلاص أو رئيس الإدارة التي ينتمي إليها قبول تبرئة ذمة المدينين على أقساط شريطة تقديم ضمانات كافية لذلك، فإن المادة 27 تلزم المحاسب عند قبوله التبرئة الجزئية أن يكون ذلك في مصلحة الملزم، وهو ما يمكن أن نستشف من خلاله أن إمكانية قبول المحاسب الأداء الجزئي شريطة التقدم بالضمانات الكفيلة بتأمين الدين تبقى إمكانية قائمة، غير أنها تخضع للسلطة التقديرية للمحاسب، وهي تضيق بحكم القانون كلما تعلق الأمر بالحجز على أموال الملزم، على اعتبار أن إمكانية تأمين مسطرة الحجز للدين الضريبي تدفع المحاسب إلى تطبيق مقتضيات المادة 55 من المدونة، وقبول الأداء الكلي فقط، بالنظر للمسؤولية التي تقع على عاتقه، سواء من حيث اتخاذ قرار القبول الجزئي للأداء، أو من حيث تقدير الضمانات.

---

[460]- تنص المادة 90 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يترتب عن الإجراءات التي تباشر لتحصيل الديون العمومية استخلاص صوائر يتحملها المدين، وتحتسب (...) على أساس المبالغ المستحقة حسب جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وأوامر المداخيل المصدرة، بعد خصم الأقساط المسددة".

[461]- **عبد الحميد الحنودي**، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 109.

[462]- تنص الفقرة الثانية من المادة 124 مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "إلا أنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أو لرئيس الإدارة التي ينتمي إليها أن يقبلا من المدينين تبرئة ذمتهم على أقساط، مقابل تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 أعلاه".

[463]- تنص الفقرة الأولى من المادة 27 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يلزم المحاسب المكلف بالتحصيل أن يدرج الأداءات الجزئية المدفوعة لتسديد الديون العمومية، على الدين الذي للمدين مصلحة أكثر في تسديده، أو على الدين الأكثر كلفة بالنسبة إليه، ومن بين عدة ديون متساوية الكلفة على أقدمها".

لذلك، يتعين على المشرع التلطيف من حدة منطوق المادة 55 المشار إليها أعلاه، وذلك بإضافة فقرة ثانية تنص على أن الأداء الجزئي للدين الضريبي يوقف الحجز شريطة تقديم الضمانات الكافية لتغطية الأجزاء الباقية، وذلك داخل أجل معقول يحفظ للخزينة العامة حقوقها.

وفي هذا الصدد، نشير إلى أن المشرع الجزائري ترك إمكانية الالتزام بالأداء قائمة من أجل إيقاف الحجز وذلك بفتح الباب أمام الملزم من أجل اكتتاب سجل استحقاقات يخضع لموافقة صريحة لقابض الضرائب، وذلك داخل أجل 10 أيام من تاريخ تبليغ قرار الحجز[464]، في حين أن المشرع المصري أشار فقط إلى عبارة أداء المبالغ المستحقة دون التفصيل فيها[465].

وفي هذا الصدد، يعتبر التشريع العراقي[466] الأكثر حسما في هذه المسألة عندما أجاز قانون تحصيل الديون الحكومية للإدارة الضريبية الدائنة إيقاف أو تأجيل إجراءات الحجز إذا ما تقدم الملزم أو من يمثله قانونا بطلب إجراء تسوية مقبولة مع الإدارة الضريبية، وقدم من الضمانات ما يكفي منها لسداد دين الضريبة، أما عند تخلفه عن الأداء تتابع الإدارة الضريبية الإجراءات القانونية المقررة ببيع الأموال المحجوزة[467].

### ب-تنفيذ محضر الحجز على الأموال.

إذا كان تحرير محضر الحجز من قبل مأموري التحصيل والتنفيذ وفق الضوابط القانونية يشكل إحدى الضمانات القانونية المقررة لفائدة الملزم، فإن تنفيذ هذا المحضر نتيجة عدم أداء الملزم ما تخلد بذمته من ديون ضريبية يشكل الشق التنفيذي من هذه المسطرة، وهو ما يجعلها تهديدا حقيقيا للذمة المالية للمحجوز عليهم، خاصة وأن المشرع جعل من إجراء الحجز نافذا في مواجهة الملزم بغض النظر عن تعرضه

---

[464]- تنص الفقرة الثالثة من المادة 146 من كتاب المساطر الجبائية على أنه: " إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت".

[465]- تنص الفقرة الثانية من المادة 3 من قانون الحجز الإداري على أنه. " يقع الحجز على أموال المدين أيا كان نوعها ولا يحل توقيع الحجز على المنقولات بالحق في الحجز على العقار وفي حالة عدم أداء المبالغ المستحقة نتيجة لهذا الحجز على أي منقول أو عقار يملكه المدين أيا كان مكانه" .

[466]- قانون تحصيل الديون الحكومية رقم 56 لسنة 1977 كما وقع تعديله.

[467]- **محمد علوم محمد على المحمود**، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، مرجع سابق، ص298.

عليه، متيحا إمكانية اللجوء إلى القضاء من أجل المطالبة بإيقافه وفق ضوابط قانونية، أقل ما يقال عنها أنها صارمة في حق الملزم، حيث تتيح له إمكانية التعرض على الحجز حصريا إذا كانت مطالبته تنصب على قانونية الإجراء المتخذ في حقه من حيث الشكل، أو في حالة عدم اعتبار أداءات يكون قد أداها[468].

علاوة على ذلك، فإن اللجوء إلى القضاء مشروط بتقديم المطالبة الإدارية أمام الإدارة وانتظار أجل ستون يوما من أجل الرد أو ثلاثون يوما بعد ردها[469]، وهو ما يحيلنا إلى القول بتغليب المشرع الضريبي لعنصر المردودية على حساب الضمانات المخولة للملزم كلما تعلق الأمر بعرقلة عملية الحجز على أموال الملزمين بغض النظر عن نية الملزم في ذلك.

هذا، وطبقا لمقتضيات المادة 49 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن إصرار الملزم أثناء الحجز على رفض أداء ما بذمته من ديون ضريبية، يؤدي لقيام مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة بإحصاء الأشياء الموجودة في المحلات إذ يمكن له أن يطلب فتحها، حيث يقوم بتحرير محضر يثبت من خلاله هذه

---

[468]- تنص المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية، على أنه: " المادة 119: يمكن لأي مدين يكون محل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري أن يتعرض عليه إذا تعلقت مطالبته بما يلي:

- قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل؛
- عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها".

[469]-تنص المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه : " ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول، إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله، داخل أجل ستين يوما (60) الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء، مدعمة بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات، طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 118 أعلاه.

عند عدم رد الإدارة داخل أجل ستين يوما (60) الموالي لتاريخ توصلها بالمطالبة، كما في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة".

- تنص المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه : "في حالة المطالبة بالأثاث وغيره من المنقولات المحجوزة، أو في حالة طلب فصل أشياء غير قابلة للحجز، يجب على المطالب أن يوجه مذكرة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله، مدعمة بجميع الحجج اللازمة، وذلك بالبريد المضمون مع إشعار بالتوصل.

عند عدم الرد داخل أجل ستين يوما (60) ابتداء من تاريخ التوصل بالمذكرة المشار إليها أعلاه، يمكن للملتمس أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

يجب أن ترفع الدعوى أمام القاضي، تحت طائلة عدم القبول داخل أجل ثلاثين يوما (30) الموالي لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الرد الممنوح لها.

يمكن إيقاف تنفيذ بيع الأشياء المطالب بها إلى حين البت النهائي في المطالبة أو طلب الفصل".

الوقائع، وذلك عبر وصف الأمتعة والأشياء المحجوزة أخذا بعين الاعتبار الأشياء غير القابلة للحجز، وكذا تحديد تاريخ البيع، خلال 8 أيام الموالية لتاريخ الحجز بالنسبة للأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج مع إمكانية تخفيض هذا الأجل باتفاق مع المدين حين يخشى تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمة الأشياء المحجوزة[470].

هذا، ويتولى مأمور التنفيذ تعيين الحارس الذي يتولى القيام بجميع الإجراءات الضرورية للمحافظة على الأشياء المحجوزة وعن قيمتها، حيث يمنع عليه، تحت طائلة استبداله و إقرار مسؤوليته التقصيرية، استعمال الأشياء المحجوزة أو الاستفادة منها ما لم يأذن له طالب الحجز بذلك أي المحاسب المكلف بالتحصيل[471]، غير أن عملية الحجز الأول قد يعترضها وجود مجموعة من الصعوبات، سواء تعلق الأمر بوجود الأبواب مغلقة، أو حجز سابق ، أو في الحالة التي يتم خلالها التعرض على الحجز.

## ثانيا: حدود نفاذ الحجز على الأموال.

إذا كان الحجز على منقولات الملزم يعتبر نافذا كمبدئ عام، فإن هناك مجموعة من الحدود التي تطاله سواء تعلق الأمر بالعوارض الموضوعية التي تعتري السير الطبيعي لهذه المسطرة (1)، أو من خلال بعض الاستثناءات التي أوردها المشرع عن هذه المسطرة ذات الطابع الإنساني (2).

### 1-عوارض الحجز على أموال الملزم.

يعترض الحجز على منقولات الملزم مجموعة من العوارض ذات الطابع الموضوعي سواء ارتبطت بوجود الأبواب مغلقة، أو حجز سابق، وكذا الإمكانية المتاحة للملزم للتعرض عن الحجز.

---

[470]- المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[471]- المادة 51 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

**أ-وجود الأبواب مغلقة.**

باستقرائنا لمقتضيات المادة 52 من مدونة تحصيل الديون العمومية[472]، فإننا نلاحظ من جهة، أن المشرع المغربي قد حاول تجاوز مختلف الانتقادات التي وجهت إلى التشريع السابق[473]، حيث مكن الملزم من إحدى الضمانات الأساسية في مجال التنفيذ، عبر إلزام الإدارة الضريبية الحصول على ترخيص استثنائي يسمح بموجبه للمحاسب المكلف بالتحصيل بمباشرة فتح الأبواب المغلقة، وذلك من خلال اللجوء إلى القضاء قصد استصدار أمر من رئيس المحكمة الابتدائية في إطار الأوامر المبنية على طلب[474]، بعدما اقتصر التنصيص على مؤازرة قاضي الصلح وعميد الشرطة، وعند عدم وجودهما مؤازرة أحد ضباط الشرطة القضائية الأكثر قربا من محل التنفيذ، في ظل التشريع القديم.

أما من جهة ثانية، فقد أبقى المشرع المغربي على جواز مساعدة السلطة الإدارية المحلية دون تحديد دقيق لهذه السلطة معطيا لمأمور التبليغ والتنفيذ سلطة الاستعانة بمن يراه مناسبا من هذه السلطة[475]، وهو توجه محمود على اعتبار أنه يمكن الإدارة الضريبية من سلطة تقديرية في مجال المساعدة على التنفيذ دون تقييدها، وذلك حسب ما تقتضيه كل حالة وحسب حجم الديون الضريبية التي يتعين استخلاصها، في

---

[472]- تنص المادة 52 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " عندما يتعذر على مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة القيام بمأموريته لكون الأبواب مغلقة أو نظرا لرفض فتحها له، يرخص له بواسطة أمر صادر بناء على طلب وفق الشروط المنصوص عليها في الفصل 148 من قانون المسطرة المدنية بفتح أبواب المحلات ذات الاستعمال المهني والمعدة للسكنى، وكذا الأثاث ، في حدود ما تقتضيه مصلحة التنفيذ.

ولهذه الغاية يجوز له أن يطلب مساعدة السلطة الإدارية المحلية، ويثبت فتح الأبواب والحجز معا، في محضر واحد يحرره مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة ويوقعه عند الاقتضاء مع السلطة التي قدمت المساعدة".

[473]- تنص المادة 39 ظهير 21 غشت 1935 على أنه: " إذا تعذر على الجابي أو عون المتابعات تنفيذ مأموريته نظرا لكون الأبواب مغلقة أو الامتناع من فتحها رخص له بفتح أبواب المنازل والغرف وكذلك فتح الخزائن كلما اقتضت ذلك عملية التنفيذ وعليه أن يلتمس لهذا الغرض مؤازرة قاضي الصلح وعميد الشرطة وعند عدم وجدوهما مؤازرة أحد ضباط الشرطة القضائية الأكثر قربا من محل التنفيذ.

ويقع إثبات فتح الأبواب والحجز بمحضر واحد يحرره الجابي أو عون المتابعات ويوقع بالإضافة إلى ذلك من طرف ضابط الشرطة القضائية".

[474]- تنص المادة 148 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يختص رؤساء المحاكم الابتدائية وحدهم بالبت في كل مقال يستهدف الحصول على أمر بإثبات حال أو توجيه إنذار أو أي إجراء مستعجل في أية مادة لم يرد بشأنها نص خاص ولا يضر بحقوق الأطراف. ويصدرون الأمر في غيبة الأطراف دون حضور كاتب الضبط بشرط الرجوع إليهم في حالة وجود أية صعوبة..."

[475]- **عبد الرحيم حزيكر**، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، مرجع سابق، ص 100.

ظل القيد العام الذي وضعه المشرع ضمن مقتضيات المادة 52 أعلاه أي في حدود ما تقتضيه مصلحة التنفيذ.

هذا، ويتعين إثبات فتح الأبواب والحجز في محضر واحد يحرره مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة ويوقعه عند الاقتضاء مع السلطة التي قدمت المساعدة.

أما بخصوص التشريع المصري، فقد منع بدوره على الإدارة الضريبية كسر الأبواب أو فتح الأقفال في الأماكن المغلقة بالقوة قصد توقيع الحجز إلا بوجود أحد مأموري الضبط القضائي، ومن تم فإنه لا يشترط اللجوء إلى الترخيص القضائي[476]، غير أن عدم توقيع مأمور الضبط القضائي[477] على محضر الحجز يجعل هذا الأخير باطلا، وذلك بالنظر لجسامة هذا الإجراء ولأن اللجوء إليه في الغالب يقتضي غياب أصحاب المحل المطلوب الحجز عليه، أو تعنتهم[478].

**ب-حالة وجود حجز سابق.**

من بين الحالات التي تعترض الحجز على أموال الملزم من قبل الإدارة الضريبية، وجود حجز سابق من قبل جهة أخرى على هذه الأموال، ففي هذه الحالة يتولى مأمور التبليغ و التنفيذ القيام بجميع السبل القانونية قصد الحفاظ على ضمان الخزينة، وذلك في حالتين اثنتين حسب طبيعة الحجز المضروب سلفا على هذه الأموال:

**الحالة الأولى: وجود حجز تحفظي.**

لم تتطرق مدونة تحصيل الديون العمومية إلى الحالة التي يكون فيها مأموري التبليغ والتنفيذ أمام حجز سابق على أموال المدين ذو طبيعة تحفظية، لذلك، فإن إعمال قواعد قانون المسطرة المدنية تدفعنا إلى القول بأن مأمور التبليغ والتنفيذ يباشر إجراءات الحجز التنفيذي دون الاكتراث بهذا الحجز

---

[476]- تنص المادة 5 من قانون الحجز الإداري على أنه: " لا يجوز لمندوب الحاجز كسر الأبواب أو فض الأقفال بالقوة لتوقيعا لحجز إلا بحضور احد مأموري الضبط القضائي ويجب أن يوقع هذا المأمور على محضر الحجز وإلا كان باطلا ".

[477]- تحدد المادة 23 من قانون الإجراءات الجنائية المصري مأموري الضبط القضائي فيما يلي: " أعضاء النيابة العامة ومعاونوها، ضباط الشرطة وأمناؤها و الكونستبلات والمساعدين، رؤساء نقط الشرطة، العمد ومشايخ البلاد ومشايخ الخفراء، نظار ووكلاء محطات السكك الحديدية الحكومية، كل في دائرة اختصاصه".

[478]- **مصطفى مجدي هرجة**، الجديد في قانون الحجز الإداري، مرجع سابق، ص 184.

التحفظي[479]، على اعتبار أن المشرع عندما تطرق إلى الحجز ضمن مقتضيات المادتين 47 و48 من مدونة تحصيل الديون العمومية فإنه يقصد الحجز التنفيذي[480].

إلا أن تفسير مقتضيات المادتين 47 و 48 من المدونة لا يسعف في حماية الملزم المحجوز عليه سلفا من قبل حاجز سابق، ولو تعلق الأمر بحجز تحفظي، في حين أن القراءة الضيقة لمنطوق هاتين المادتين توفران حماية أكبر للملزمين، وذلك من خلال اتباع الإجراءات المنصوص عليها ضمن مقتضيات هاتين المادتين.

**الحالة الثانية: وجود حجز تنفيذي.**

إذا وجد مأمور التبليغ و التنفيذ للخزينة أثناء مباشرته إجراءات الحجز على أمتعة المدين القابلة للحجز، أن حجزا تنفيذيا سابقا قد انصب على هذه الأموال، فإنه يكتفي بجرد المحجوزات بعد الاطلاع على محضر الحجز السابق[481]، حيث يحرر محضر التدخل في الحجز متى كان الحجز الأول يشمل جميع الأشياء القابلة للحجز، ذلك أن مقتضيات المادة 466 من قانون المسطرة المدنية تدعم هذا التوجه حماية للمدين[482]، وهو ما يعزز المبدأ القائم على عدم ازدواجية الحجز مهما كانت طبيعته.

وفي هذا الصدد، فقد ألزم المشرع المغربي على مأمور التبليغ والتنفيذ حماية لحقوق المدين وكذا الحاجز الأول تبليغ التدخل إليهما، كما يمكن تبليغ هذا الحجز كذلك إلى المحجوز لديه وحارس الأموال المحجوزة إن اقتضت الحاجة ذلك، وعليه فإن تبليغ الحجز إلى كل من الحاجز والمحجوز عليه يكون إلزاميا

---

[479]- ينص الفصل 460 من قانون المسطرة المدنية على أنه : " يجري العون المكلف بالتنفيذ حجزا على أموال المدين وفق لمقتضيات المادة 455 و 456 إذا امتنع المدين بعد التبليغ المقرر طبقا لمقتضيات الفصل 440 من إبراء ذمته أو لم ينفذ التزامه المتعلق بتأدية ما بذمته سواء كان هناك حجز تحفظي أم لا ".

[480]- **عبد الرحيم حزيكر**، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، مرجع سابق، ص 101.

[481]- تنص المادة 47 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " إذا وجد مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة عند إجراء حجز أن حجزا سابقا قد انصب على أمتعة المدين القابلة للحجز، فإنه يكتفي بجرد المحجوزات بعد الاطلاع على محضر الحجز السابق..."

[482]- تنص المادة 466 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " لا يمكن للدائنين الذين لهم حق التنفيذ الجبري عند وجود حجز سابق على كل منقولات المحجوز عليه إلا التدخل على وجه التعرض بين يدي العون المكلف بالتنفيذ وطلب رفع الحجز وتوزيع الأموال ويحق لهم مراقبة الإجراءات وطلب متابعتها إن لم يقم بذلك الحاجز الأول".

تحت طائلة البطلان، على اعتبار أن المشرع كان واضحا عندما استعمل صيغة الوجوب في حين تركه اختياريا بالنسبة إلى الغير المحجوز لديه[483].

هذا، ويعتبر هذا التبليغ بمثابة تعرض من طرف الإدارة الضريبية بين يدي الحاجز الأول على رفع اليد عن الحجز، وذلك منعا للحاجز الأول من استخلاص دينه وديا من المحجوز عليه، ومنعا له أيضا من توزيع المتحصل من بيع المحجوزات، لحفظ امتياز الخزينة بالأولوية على باقي الدائنين[484].

أما في الحالة التي لا يشمل فيها الحجز السابق جميع الأشياء القابلة للحجز، يقوم مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة بإجراء حجز تنفيذي أوفر، ويتم إذاك ضم الحجزين معا إلا إذا تم الشروع في بيع الأشياء المحجوزة سابقا، حيث يصبح الحجز الثاني بمثابة تعرض على الأموال المتحصلة من البيع وتكون محل توزيع بين الحاجزين[485].

هذا، ويبقى للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يطلب مواصلة تنفيذ مسطرة الحجز في حالة تقاعس الحاجز الأول ضمانا للوصول إلى الدين الضريبي[486]، على الرغم مما يطرحه إثبات تقاعس الحاجز الأول من صعوبات من الناحية العملية[487]، تتطلب من المشرع المزيد من التدقيق كالتنصيص على أجل معينة تمنح للحاجز الأول لتنفيذ حجزه ابتداء من تاريخ تبليغه بالحجز الثاني، تفاديا لتقاذف أموال الملزم المحجوز عليه بين الطرفين.

### ج-إمكانية التعرض على الحجز.

تعتبر حالة التعرض على الحجز من بين الحالات المعرقلة لهذه العملية، إلا أنها تشكل أكثر من غيرها إحدى الضمانات الأساسية المقررة لفائدة الملزم من حيث المبدأ، والتي تضمنها التشريع السابق[488]،

---

[483]- تنص الفقرة الثانية من المادة 47 مدونة تحصيل الديون العمومية على: " ويجب تبليغ التدخل في الحجز إلى الحاجز الأول والمدين المحجوز عليه، وإن اقتضى الحال إلى المحجوز لديه والحارس.

[484]- **الأمراني زنطار الحسن**، المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص49.

[485]- ينص الفصل 467 من قانون المسطرة المدنية على أنه : "إذا كان الحجز الثاني أوفر من الأول ضما معا عدا إذا كان بيع الأشياء المحجوزة سابقا قد وقع الإعلان عنه، وعلى كل فإن الطلب الثاني يعد بمثابة تعرض على الأموال المتحصلة من البيع وتكون محل توزيع ".

[486]- المادة 48 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[487]- **عبد الحميد الحنودي**، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 111.

[488]- الفصل 34 من ظهير 1935 المشار إليه سابقا.

حيث يمكن اللجوء إليها عندما ينصب الحجز المضروب على الأموال الموجودة في حوزة الملزم على أموال ليست في الحقيقة في ملكية الملزم أو أنها غير قابلة للحجز، وقد أتاحت مقتضيات المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية إمكانية المطالبة من طرف الغير باسترداد الأشياء المحجوزة، حيث يستلزم الأمر الإدلاء بما يفيد ملكيتها أو أنها تندرج ضمن الأموال المحمية قانونا من الحجز[489].

وفي هذا الإطار، يمكن القول أن المشرع لم يترك الضمانة المتعلقة بالتعرض على الحجز على إطلاقها، بل قيدها بضرورة تقديم طلب في الموضوع إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله، مدعمة بجميع الحجج اللازمة، وذلك بالبريد المضمون مع إشعار بالتوصل سواء تعلق الأمر بالمطالبة بالأثاث وغيره من المنقولات المحجوزة، أو في حالة طلب فصل أشياء غير قابلة للحجز[490].

هذا، وعند عدم جواب الإدارة داخل أجل ستين يوما ابتداء من تاريخ توصلها بالمطالبة، إداك يمكن للمعني بالأمر التعرض على الحجز بإقامة دعواه أمام القضاء الإداري، و ذلك داخل أجل ثلاثين يوما الموالية لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الرد الممنوح لها وذلك تحت طائلة عدم القبول الذي قرره المشرع حماية للدين الضريبي، في حين ترك هذا الجزاء غير معلن في حالات أخرى تهم الضمانات المقررة لفائدة الملزم، مما يؤكد هاجس المردودية الذي تبناه المشرع، خاصة إذا علمنا أن المشرع لم ينص على وجوبية إيقاف طلب الاسترداد لعمليات الأداء إلى حين البت في الطلب بل جعلها خاضعة للسلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالتحصيل، عكس بعض التشريعات المقارنة.

وفي هذا الإطار، تنص المادة 283 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي على أن طلبات الاسترداد توقف إجراءات المتابعة[491]، وهو نفس الاتجاه الذي سلكه المشرع التونسي[492]، إلى جانب المشرع المصري الذي نص صراحة من خلال مقتضيات المادة 27 من قانون الحجز الإداري على أنه: " يترتب على رفع

---

[489]- **حمادة بن المختار**، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 252.

[490]- المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[491]- *L'article R-283 du livre des procédures fiscales prévoit: « le dépôt d'une demande revendication par un tiers de la propriété de bien saisis cher le débiteur du trésor suspend de plein droit les poursuites sur les biens dont la propriété est discutée ».*

[492]- المادة 320 من مجلة المرافعات المدنية التونسية.

الدعوى بمنازعة في أصل المبالغ المطلوبة أو في صحة إجراءات الحجز أو باسترداد الأشياء المحجوزة وقف إجراءات الحجز والبيع الإداريين وذلك إلى أن يفصل نهائيا في النزاع. ويحكم في دعوى المنازعة في وجه السرعة"، في حين اقتصر المشرع المغربي على الإشارة إلى أنه يمكن إيقاف تنفيذ بيع الأشياء المطالب بها إلى حين البت النهائي في المطالبة أو طلب الفصل[493]، مما ترك مع الباب مفتوحا أمام السلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالاستخلاص في قبول أو رفض إيقاف إجراءات الحجز، لذلك يشكل القضاء الإداري في هذا الباب الضمانة الحقيقية سواء من حيث الإيقاف المؤقت لإجراءات الحجز، أو من حيث الاستجابة إلى طلبات فصل الأشياء المحجوزة أو رفع الحجز.

## 2-تفعيل الطابع الإنساني في الحجز.

إذا كان الحجز على الأموال المنقولة من بين الإجراءات الجبرية التي تهدد الذمة المالية للملزمين، وما لذلك من آثار، فإن المشرع من خلال مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية قد حاول استحضار المعطى الإنساني في تنفيذ الحجز، من خلال استثنائه مجموعة من الأشياء من هذا الإجراء، (أ) وكذا إعفاء الملزمين المعروفين بعسرهم (ب).

### أ-استثناء بعض الأشياء من الحجز.

من بين المؤشرات التي تدفع، من حيث المبدأ، إلى القول بمراعاة المشرع المغربي للطابع الإنساني في علاقة الإدارة الضريبية بالملزم، هو استثناء مجموعة من الأشياء من إجراءات الحجز، حيث وضع المشرع لائحة بهذه الأشياء، على غرار ما تضمنه قانون المسطرة المدنية[494].

فمن خلال الاطلاع على هذه اللائحة[495] نلاحظ أن المشرع المغربي حاول توسيع لائحة هذه الأشياء مقارنة مع ما كان معمول به في ظل التشريع القديم الذي كان يستند على الفصل458 من قانون

---

[493]- الفقرة الأخيرة من الفصل 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[494]- الفصل 458 من قانون المسطرة المدنية

[495]- ينص الفصل 46 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "لا تقبل الحجز الأشياء التالية:

1 - فراش النوم والملابس وأواني الطبخ اللازمة للمحجوز عليه ولعائلته؛

2 - الخيمة التي تأويهم؛

3 - الكتب والأدوات اللازمة لمهنة المحجوز عليه؛

المسطرة المدنية، من خلال إدراج مجموعة من الأشياء الأخرى كالسكنى الرئيسية التي تأوي عائلة المدين والأشياء الضرورية للأشخاص المعاقين والتي تخص لعلاج المرضى، إلا أن لجوء المشرع إلى أسلوب اللائحة، وعلى الرغم مما تتضمنه من أشياء ضرورية لحياة الملزم اليومية، فإن حصرها بموجب القانون فيه اتجاه نحو جعلها جامدة من جهة أي غير قابلة للتغير والتطور بسهولة، ومن جهة ثانية إلزام المحاسب المكلف بالتحصيل بالتقيد بها دون التوسع أو استعمال القياس، للقول بعدم قابلية بعض الأموال للحجز.

لذلك، كان على المشرع ترك الباب أمام الإدارة الضريبية لإضافة بعض الأشياء إلى هذه اللائحة حسب الحالات الاجتماعية و الإنسانية التي تصادفها، مع وضع ضوابط تنظيمية لضمان عدم المساس بحقوق الخزينة.

هذا، وتشكل الإشارة إلى عبارة "اللازمة" سواء عند الحديث عن الكتب والأدوات وكذا فراش النوم والملابس وأواني الطبخ، اتجاه نحو فتح الباب أمام التوسع في هذه الأشياء، بما لا يخدم مصلحة الملزم، خاصة وأن تطور أسلوب الحياة ومتطلباتها، يجعل من بعض الأشياء والمعدات التي كانت بالأمس ثانوية وكمالية أن تصبح اليوم من الضروريات التي يتعين إدراجها ضمن اللائحة المشار إليها أعلاه، وبالتالي استثناؤها من الحجز.

كما أن تحديد قيمة السكنى الرئيسية التي تأوي عائلة الملزم على أساس ألا يتعدى 200.000 درهم، يطرح التساؤل حول مدى واقعية هذا المقتضى في ظل التزايد المستمر لقيمة العقارات، ذلك أن المشرع لم يتطرق إلى وسائل تقدير قيمة الأشياء الواردة في اللائحة، وبالتالي يطرح التساؤل أيضا حول

---

4 – المواد الغذائية اللازمة مدة شهر للمحجوز عليه ولعائلته التي تحت كفالته؛

5 – بقرتين وستة رؤوس من الغنم أو المعز باختيار المحجوز عليه بالإضافة إلى فرس أو بغل أو جمل أو حمارين باختيار المحجوز عليه مع ما يلزم لأكل وفراش هذه الحيوانات مدة شهر من تبن وعلف وحبوب؛

6 – البذور الكافية لبذر مساحة تعادل مساحة الملك العائلي؛

7 – نصيب الخماس ما لم يكن لفائدة رب العمل.

والكل دون مساس بالمقتضيات المتعلقة بالملك العائلي.

مدى مشروعية اللجوء إلى الخبراء من أجل تفادي السلطة التقديرية التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، وهو ما تبناه المشرع المصري وذلك بناء على طلب مندوب الحاجز على أن يرفق تقرير الخبير بمحضر الحجز[496].

أما بخصوص منع الحجز على الكتب الضرورية لمهنة الملزم، فإن بعض الباحثين يرون، عن حق، ضرورة استثناء الكتب بصفة عامة بغض النظر عن كونها ضرورية لمهنة الملزم أم لا، وذلك في إطار احترام العلم والثقافة[497]، بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي خاصة إذا كانت هذه الكتب لازمة للقيام بالأبحاث والدراسات.

وعموما، يمكن القول أن إعادة النظر في اللائحة المشار إليها أعلاه بات ضروريا اليوم، لتكريس التوجه نحو حماية حقيقية لضمانات الملزمين وتعزيز الطابع الإنساني المتجدد لإجراءات الاستخلاص، خاصة وأن قوانين المالية تتيح هذه الفرصة بشكل سنوي.

## ب-استثناء الملزمين المعسرين من الحجز.

من بين المؤشرات التي تدعم الطابع الاجتماعي لإجراءات الاستخلاص، استثناء المشرع للملزمين المعروفين بعسرهم من الخضوع إلى إجراءات الحجز، عندما يتبين أن وضعيتهم الاجتماعية لا تسمح بذلك، حيث يقوم المحاسب المكلف بالاستخلاص بتحرير محضر بعدم وجود ما يحجز، مدعوما بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية[498].

---

[496]- تنص المادة 9 من قانون الحجز الإداري المصري على أنه: "إذا كان الحجز على مصوغات أو سبائك من ذهب أو فضة أو معدن نفيس أخر أو مجوهرات أو أحجار كريمة فتوزن وتبين أوصافها بالدقة في محضر الحجز وتقوم هذه الأشياء بمعرفة خبير يعين أجره بقرار من الوزير المختص او من ينيبه عنه في ذلك.

ويجوز بهذه الطريقة تقويم الأشياء الأخرى بناء على طلب مندوب الحاجز او المدين.

وفي جميع الأحوال يرفق تقرير الخبير بمحضر الحجز ".

[497]- **عبد اللطيف العمراني، مراد الخروبي**، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص68.

[498]- تنص المادة 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "يثبت عسر المدينين:

- إما بمحضر عدم وجود ما يحجز كما نصت عليه المادة 56 أعلاه بالنسبة للمدينين المعروفين بقدرتهم على الوفاء والذين لم يفض الحجز الذي أجري عليهم إلى أي نتيجة،

- وإما بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية بالنسبة للمدينين المعروفين بعسرهم.

هذا، وتجدر الإشارة في هذا الصدد، إلى أن المشرع المغربي لم يشر إلى أن تحرير المحضر المشار إليه أعلاه يعفي الملزم من الخضوع للدين الضريبي، ذلك أن هذا الأخير يبقى قائما داخل أجل التقادم، فكلما تحسنت الوضعية المادية للملزم يمكن للإدارة الضريبية أن تبادر بمطالبته بالأداء على أساس احترام جميع الإجراءات السابقة و المواكبة للاستخلاص.

أما في حالة تنظيم الملزم للعسر للاستفادة من هذه المقتضيات القانونية، أي افتعال الوضعية المادية المتأزمة بتبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات[499]، فقد نص المشرع على جزاء هذا الفعل بغرامة من خمسة آلاف درهم إلى مائة ألف درهم وبعقوبة حبسية موقوفة التنفيذ من سنة إلى سنتين أو بإحدى هاتين العقوبتين[500]، وفي حالة العود تضاعف الغرامة ومدة الحبس وتكون العقوبة الحبسية نافذة[501]، غير أن تحريك مسطرة افتعال العسر يتطلب تقديم طلب المتابعات القضائية إلى وكيل الملك لدى المحكمة المختصة بعد ترخيص من رئيس الإدارة التابع لها المحاسب[502]، وهو ما يشكل ضمانة لفائدة الملزمين بالضريبة، خاصة حسني النية، حيث ينصب المحاسب مطالبا بالحق المدني[503].

## الفقرة الثانية: بيع منقولات الملزم.

إذا لم يؤد الملزم ما بذمته من ديون ضريبية ومشمولاتها أثناء الحجز على أمواله، تلجأ الإدارة الضريبية إلى بيع تلك الأموال المحجوزة باعتبارها الوسيلة التي يتم بواسطتها تحويل هذه الأموال إلى مبالغ نقدية لاستيفاء حق الخزينة العامة[504]، وهو ما يبين أهمية هذا الإجراء بالنسبة إلى هذه الأخيرة وخطورته بالنسبة للملزم الذي يفقد حق الملكية على أمواله.

---

[499]- تنص المادة 84 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "يعتبر مفتعلين لعسرهم أو معرقلين لتحصيل الديون العمومية، المدينون الذين بعد توصلهم بإعلام ضريبي قاموا بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات".

[500]- المادة 85 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[501]- المادة 86 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[502]- المادة 88 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[503]- المادة 89 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[504]- **حجيبة جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 367.

هذا، ويشكل بيع الأشياء المحجوزة آخر إجراء من إجراءات التحصيل الجبري العادية للدين الضريبي، التي يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل اللجوء إليها في إطار احترام مبدأ التدرج، لذلك حاول المشرع إحاطتها بمجموعة من الإجراءات التي يشكل احترامها إحدى الضمانات التشريعية المقررة، إذ يحق لنا التساؤل حول مدى التزام المشرع بتحقيق التوازن المنشود بين طرفي العلاقة، خاصة وأن إجراء البيع يتأسس على إجراء سابق لا يقل أهمية وهو الحجز، مما يجعل الملزم في مواجهة سلسلة من الإجراءات التنفيذية على أمواله وما يقتضي معه تمكينه من وسائل الحماية اللازمة.

لذلك، سوف نقارب إجراء بيع أموال الملزم من خلال التطرق إلى الإجراءات السابقة لممارسة البيع (أولا)، ثم تنفيذ البيع (ثانيا).

## أولا. الإجراءات السابقة لبيع أموال الملزم.

إذا كان البيع من بين إجراءات الاستخلاص الجبرية المنصوص عليها بموجب المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن ذلك يجعله خاضعا للإجراءات السابقة التي تخص باقي إجراءات التحصيل (1)، بالإضافة إلى احترام أجل البيع (2).

### 1-احترام الشروط العامة.

وتتجلى هذه الشروط وفق ما تطرقنا إليه سابقا في ضرورة تبليغ الإنذار للمدين، وكذا حصول القابض على ترخيص لإجراء البيع، حيث تنص المادة 58 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "لا يمكن القيام بأي بيع إلا بموجب الترخيص المنصوص عليه في المادة 37، والذي يعطى للمحاسب المكلف بالتحصيل من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المذكور"[505].

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد أحاط البيع بحماية خاصة عندما جعل منه خاضعا إلى رخصة الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه بعد استشارة المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، أما في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثين يوما من تاريخ إرسال الطلب

[505]- تنص الفقرة الثانية من المادة 44مدونةتحصيل الديون العمومية على أنه: " يتضمن هذا الترخيص أيضا الأمر بإجراء البيع إذا لم يسدد المدين ما بذمته بعد تنفيذ الحجز".

إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع[506].

## 2-احترام الأجل القانوني للبيع.

بالإضافة إلى الشروط السالفة الذكر، فإن مباشرة بيع أموال الملزم يقتضي احترام الأجل القانوني الأدنى الذي حدده المشرع (أ)، إلا أن التساؤل يطرح في ظل سكوت هذا الأخير على تحديد أجل أقصى وهو ما يشكل تهديدا لحقوق الملزمين (ب).

### أ-احترام الأجل الأدنى للبيع.

باستقرائنا لمقتضيات المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية[507]، يتضح أن المشرع المغربي قد حدد الأجل الأدنى الذي يمكن فيه للمحاسب المكلف بالتحصيل اللجوء إلى بيع الأشياء المحجوزة، في ثمانية أيام يتم احتسابها ابتداء من تاريخ الحجز، وهو إجراء لا يمكن مباشرته إلا بموجب إذن من الخازن الجهوي أو الإقليمي يوضع على قوائم إسمية خاصة بإجراءات البيع بالنسبة للمملزمين المتابعين وفقا لمحاضر الحجز التنفيذي.

وتتجلى الغاية من تحديد هذه الآجال، في تمكين الملزم من متسع من الوقت قصد تسديد ما بذمته من ديون ضريبية وتفادي فقدان ملكية أمواله لصالح الإدارة الضريبية، وهو ما يشكل من حيث المبدأ، ضمانة مقررة لفائدته، إلا أن حقيقة هذه الضمانة تبقى محل نقاش، على اعتبار أن ثمان أيام التي أقرها المشرع لا تراعي خصوصية وطبيعة إجراء تنفيذي كالحجز، ذلك أنها تعتبر غير كافية بالنسبة للملزمين لتبرئة ذمتهم المالية، خاصة وأن عواقب الحجز تشل الحركة الاقتصادية والمالية للمحجوز عليه شخصا طبيعيا كان أم معنويا.

---

[506]- المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[507]- تنص مقتضيات المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "لا يتم بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج إلا بعد أجل ثمانية ( 8) أيام ابتداء من تاريخ الحجز. إلا أنه يمكن تخفيض هذا الأجل باتفاق مع المدين، لاسيما حين يخشى تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمتها ".

وعليه، يتعين تمديد هذا الأجل، الذي حافظ عليه المشرع في ظل التشريع السابق[508]، بالشكل الذي يشجع الملزمين على الوفاء دون الحاجة إلى بيع أموالهم مع ما يترتب عن ذلك من آثار على أنشطتهم، وكذا ما يترتب على البيع من صوائر إضافية يتحملها المدين[509]، خاصة وأن المشرع المغربي يفتقد إلى مقاربة تحفيزية عندما يتعلق الأمر بالإجراءات الجبرية، في حين نجد أن المشرع المصري يعفي المدين من مصروفات إجراءات الحجز إذا قام بأداء المبلغ المطلوب منه خلال الثلاثين يوما التالية ما لم يكن البيع قد تم[510].

هذا، ويمكن استثناء التخفيض من هذا الأجل، حيث اشترط المشرع ضرورة حصول اتفاق مع المدين، مما يوحي بأن هذا الأجل الأدنى ليس من النظام العام ما دام خرقه قد يأتي باتفاق الطرفين، حيث يهدف هذا الاتفاق إلى تفادي تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة التي لا تتناسب مع قيمتها، إذ أضاف المشرع الجزائري بعض الأسباب الموجبة للبيع المستعجل عندما يتعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتعفن أو للتحلل أو تشكل خطرا على الجوار، غير أن هذا النوع من البيع لا يخضع لاتفاق الطرفين وإنما يتم بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه[511].

## ب-احترام الأجل الأقصى للبيع.

يشكل احترام الأجل الأقصى للبيع إحدى الضمانات المقررة عموما في علاقة الحاجز بالمحجوز عليه، وذلك لضمان عدم تعسف الحاجز في توقيع البيع في الوقت الذي لا يناسب المحجوز عليه أو يضر بمصالحه المادية، غير أن المشرع الضريبي المغربي من خلال المقتضيات المنظمة لبيع منقولات الملزم لم يتطرق إلى هذه الآجال القصوى، حيث ترك ذلك السلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالاستخلاص وفق القواعد العامة التي تحكم عمله.

---

[508]- المادة 44 من ظهير 21 غشت 1935.

[509]- خاصة إذا علمنا أن صوائر البيع قد تصل إلى 5 % من أصل الدين، بالإضافة إلى صوائر الحجز.

[510]- المادة 22 من قانون الحجز الإداري المصري.

[511]- الفقرة السابعة من المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

وعلى العكس من ذلك، فإن المشرع المصري[512] كان صريحا في هذا الباب في غل يد الإدارة عن التعسف في استعمال الأجل الأقصى للبيع، حيث حرص على تحديد أجل ستة أشهر، وهو أجل معقول لا يمكن للإدارة الضريبية تجاوزه للقيام بالبيع حيث رتب عليه أثر مبطل للحجز، وهو جزاء أقل ما يمكن أن يقال عليه أنه ضمانة وافية للملزم، و إجراء واق من تقاعس الإدارة عن ممارسة مهامها بفعالية، إلا في حالات حصرية جلها تصب في مصلحة الملزم.

وإذا كان بعض الباحثين[513]، يرون أن سكوت المشرع عن تحديد الأجل الأقصى لقيام الإدارة الضريبية بالبيع، يجعله خاضعا للقاعدة العامة المنصوص عليها بمدونة تحصيل الديون العمومية بشأن أجل تقادم إجراءات الاستخلاص، أي أن أجل البيع محدد كأجل أقصى في أربع سنوات تبتدئ من تاريخ الشروع في مباشرة إجراءات التحصيل[514]، فإن هذا الأجل لا يخدم مصلحة الطرفين معا بعدم تمكين الإدارة الضريبية من موارد مالية داخل أجل معقول من جهة، بل يشكل تهديدا للمصالح المالية للملزمين، من جهة ثانية، خاصة وأن إمكانية تمديد هذا الأجل تبقى قائمة بكل الوسائل الجبرية القاطعة للتقادم.

## ثانيا: تنفيذ البيع.

تعتبر عملية تنفيذ البيع إحدى المراحل الأساسية لنفاذ هذا الإجراء الجبري، لذلك فقد أحاطها المشرع المغربي بمجموعة من الإجراءات التي يشكل التقيد بها إحدى الضمانات القانونية لضمان عدم تعسف الإدارة الضريبية من جهة، وتمكين هذه الأخيرة من استخلاص الدين الضريبي من جهة ثانية، حيث تتوقف صحة البيع على ضرورة إشهاره (1)، وإجراءه وفق الأسلوب الأكثر ملائمة للملزم دون المساس بحقوق الخزينة (2).

---

[512]- تنص المادة 20 من قانون الحجز الإداري المصري على أنه: " يعتبر الحجز كأن لم يكن إذا لم يتم البيع خلال ستة أشهر من تاريخ توقيعه إلا إذا كان البيع قد أوقف باتفاق طالب الحجز والمدين أو موافقة الحاجز على تقسيط المبالغ المستحقة أو لوجود نزاع قضائي أو بحكم المحكمة أو بمقتضى القانون أو لإشكال أثاره المدين أو الغير لعدم وجود مشتر للمنقول المحجوز".

[513]- **عبد الرحمان أبليلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة مرجع سابق، ص 45.

[514]- تنص المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه : " إن المحاسبين المكلفين بالتحصيل الذين تركوا أجل التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحصيل الجبري أو الذين شرعوا فيها ثم تخلوا عنها إلى أن تقادمت الديون المعهود إليهم بتحصيلها، تسقط حقوقهم تجاه المدينين، غير أنهم يبقون مسؤولين تجاه الهيئات العمومية المعنية".

**1-إشهار البيع.**

على غرار قواعد المسطرة المدنية[515]، فقد ألزم المشرع المحاسب المكلف بالتحصيل، وقبل موعد إجراء البيع أن يقوم بإعلام العموم بتاريخ ومكان ونوعية الأشياء التي يعتزم بيعها، عن طريق مختلف وسائل الإشهار، وذلك حسب أهمية المحجوزات، بغية الوصول إلى أحسن نتيجة[516].

ونلاحظ في هذا الإطار، أن المشرع المغربي لم يلزم المحاسب المكلف بالتحصيل باحترام أجل معين فيما يخص الإشهار، عكس بعض التشريعات المقارنة التي ألزمت على الإدارة الضريبية احترام هذا الأجل، حيث نجد أن المشرع المصري تبنى طريقتين في الإعلان عن البيع، أولى وجوبية وأخرى جوازية[517].

أما عن الطريقة الوجوبية للإعلان، تتمثل في ضرورة إلصاق صورة من محضر الحجز في موضع ظاهر من مكان البيع وعلى باب المكان الذي توجد به الأشياء المحجوزة وعلى باب العمدة أو الشيخ أو المقر الإداري التابع له المكان ويعتبر ذلك إعلانا كافيا[518].

أما الطريقة الجوازية، فتتجلى أساسا في إمكانية قيام الجهة الحاجزة بالنشر في الصحف اليومية لنشر الإعلانات القضائية، وذلك في الحالات التي يرى فيها الحاجز ضرورة النشر بهذا الطريق[519]، حيث انتهى بعض الفقه إلى أن عدم التقيد بشرطي الإعلان والنشر وكذا الآجال المتعلقة بهما لا يؤدي إلى بطلان البيع[520]، وإنما يبقي مسؤولية الإدارة الضريبية في حالة تضرر الملزم من حيث قيمة المبيع[521]، خاصة وأن المشرع المغربي لم يستعمل عبارة الوجوب عكس المشرع المصري في ما يخص اللصق.

---

[515]- تنص المادة 463 من قانون المسطرة المدنية على أنه : " يقع المزاد في أقرب سوق عمومي، أو في أي مكان آخر يتوقع الحصول فيه على أحسن نتيجة ويحاط العموم علما بتاريخ ومكان البيع بالمزاد بكل وسائل الإشهار المناسبة لأهمية الحجز".

[516]- المادة 63 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[517]- **مصطفى مهدي هرجة**، الجديد في قانون الحجز الإداري، مرجع سابق، ص 210.

[518]- الفقرة الأولى من المادة 14 من قانون الحجز الإداري المصري.

[519]-الفقرة الثانية من المادة 14 من قانون الحجز الإداري المصري.

[520]- **فتحي والي**، في التنفيذ الجبري القضائي و الإداري، دون ذكر دار النشر، طبعة 1980، ص 690.

[521]- **عبد الحميد أبوهيف**، في طرق التنفيذ والتحفظ في المدنية والتجارية، دون ذكر دار النشر، الطبعة الثانية، سنة 1923، ص 243.

وعموما يعتبر إشهار البيع على أوسع نطاق إحدى الضمانات الأساسية المقررة لفائدة الملزم لما توفره من إمكانيات لزيادة قيمة المبيع، وبالتالي تغطية الدين الضريبي وما قد ينتج عنه من مصاريف، خاصة وأن عدم كفاية محصول البيع، يدفع المحاسب إلى متابعة إجراءات التحصيل الجبري بالنسبة للباقي[522].

## 2-أسلوب بيع الأموال المحجوزة.

إذا كانت عملية بيع الأشياء المحجوزة في ظل النظام السابق للتحصيل الديون العمومية تتم حصريا عن طريق البيع المزاد العلني ومن قبل المحاسب المكلف بالتحصيل، فإنه في ظل مدونة تحصيل الديون العمومية، فقد سمح المشرع المغربي للملزم بالضريبة بإمكانية البيع بمبادرة منه، وذلك في محاولة نحو إضفاء الطابع الإنساني على هذا الإجراء[523].

### أ-البيع من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل.

إذا كانت الغاية التي حرص عليها المشرع من خلال تنظيم البيع عن طريق المحاسب المكلف بالاستخلاص هو تمكين الخزينة من المبالغ الضرورية لتغطية الدين الضريبي، فإن ذلك لا يمكن أن يتم إلا بالحفاظ على قيمة الشيء المحجوز، لذلك فرض المشرع المغربي اللجوء إلى إجراء البيع عن طريق البيع بالمزاد العلني على غرار جل التشريعات المقارنة[524] لما له من مزايا، خاصة في إذكاء التنافس بين أكبر عدد من الراغبين في الشراء ومحاربة الاحتكار وإقرار الشفافية في عملية البيع، مما يؤدي إلى ارتفاع قيمة المبيع وبالتالي ارتفاع ثمن البيع، وهو مما يعود بالنفع على المدين المحجوز عليه، وكذا على الخزينة العامة بتحصيل ديونها في أحسن الظروف، مع السماح بمراقبة الإجراءات وسلامتها من الناحية القانونية[525].

---

[522]- الفقرة الرابعة من المادة 61 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[523]- عرض وزير الاقتصاد والمالية أمام مجلس المستشارين بمناسبة تقديم مشروع القانون بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة والتنمية، سلسلة نصوص ووثائق، الطبعة الرابعة، سنة 2007، ص 33.

[524]-بالنسبة للمشرع المصري، أنظر المادة 15 من قانون الحجز الإداري؛

- بالنسبة للمشرع التونسي، أنظر الفصل 32 من مجلة المحاسبة العمومية.

- بالنسبة للمشرع الجزائري، أنظر المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.

[525]-**عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي**، الإصلاح الجديد في مدونة تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 82.

هذا، ويتم البيع لفائدة القابض من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة أو من طرف أعوان كتابة الضبط، أو الأعوان القضائيين، وذلك في أقرب سوق أو في أي مكان يتوقع الحصول فيه على أحسن نتيجة، بما في ذلك مقر القباضة وذلك في اليوم والساعة المحددين في محضر الحجز التنفيذي[526]، وهي إشارة تعتبر إيجابية ذلك أن المردودية تخدم مصلحة الطرفين، إلا أنه كان على المشرع أن يلزم المحاسب المكلف بالتحصيل إثبات استدعاء الملزم أثناء البيع قصد الحضور حتى يتسنى له الدفاع عن مصالحه أثناء عملية البيع، كما هو الشأن بالنسبة لحضور السلطة الإدارية المحلية أو من يمثلها في جميع الحالات[527].

وفي هذا الصدد، يرى بعض الباحثين أن حضور السلطة أطوار البيع بالمزاد العلني يكون الهدف منه إضفاء المزيد من الشفافية والحجية على عملية البيع كما يهدف كذلك إلى المحافظة على الأمن والنظام وحسن سير تنفيذ البيع عن طريق المزايدة[528]، إلا أن هذه المقومات لا يمكن التسليم بضمانها مع حضور ممثل السلطة بالقدر الكافي من المشروعية، حيث أن الأمر يتعلق بحضور ممثلي الإدارة في غياب جهة مستقلة، حيث انتبه المشرع المصري إلى هذا الجانب عندما استلزم لصحة البيع حضور شاهدين للمزاد العلني[529].

ومع ذلك فإنه يمكن الحديث عن مجموعة من الضمانات التي حاول المشرع إقرارها لضمان حسن سير عملية البيع، خاصة ما يلي:

- **اشتراط بيع الأشياء المحجوزة وفق الترتيب الذي يرغب فيه المدين**[530]: يشكل هذا المقتضى إحدى الضمانات التي قررتها مدونة تحصيل الديون العمومية مقارنة مع التشريع السابق، حيث منحت الملزم المحجوز عليه سلطة اختيار الترتيب الذي يلائمه في بيع ممتلكاته، وهو ما يراعي بعض الخصوصيات الإنسانية خاصة عندما يتعلق الأمر ببيع بعض المنقولات التي لها قيمة معنوية

---

[526]- المادة 63 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[527]- المادة 60 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[528]- **عبد الرحمان أبليلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 45.

[529]- المادة 15 من قانون الحجز الإداري المصري.

[530]- الفقرة الثانية من المادة 60 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

لدى الملزم، وبالتالي إدراجها في ترتيب متدني يمكنه من المحافظة عليها في حالة كفاية منتوج البيع لتسديد الدين الضريبي، حيث اشترط المشرع تضمين هذا الترتيب في محضر البيع؛

- **حصر البيع في حدود مبلغ الإجمالي الدين**: إذا كان الهدف من بيع محجوزات الملزم هو استيفاء الدين الضريبي ومشتملاته، فإن تصريح المشرع بهذا المقتضى يضمن حماية الملزم من تعسف الإدارة الضريبية في الاستمرار في البيع رغم كفاية محصوله لسداد مجموع المبالغ الواجبة، حيث رتب المشرع مسؤولية المحاسبين أو ممثليهم أو مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة أو مأموري كتاب الضبط أو الأعوان القضائيين، على تطبيق هذا المقتضى، إلا أن حصره في المقابل في الحالة التي يتم خلالها بيع المحجوزات متفرقة[531] أو على شكل حصص، يجعل من هذه الضمانة تندثر كلما تعلق الأمر ببيع المحجوز دفعة واحدة أو تعلق الأمر بوجود دائنين آخرين قد تعرضوا على البيع، حيث تتابع عملية البيع من أجل تحصيل مبالغ بيع جميع المحجوزات، ويتم تقسيمها حسب نظام الامتيازات الذي يضمن حقوق جميع الدائنين[532]، فإذا بقي من المتحصل من البيع أو بقيت محجوزات لم يتم بيعها، فتسلم للمحجوز عليه، وينص على ذلك في محضر البيع ليوقع على تسليمها[533]، أما إذا كانت المبالغ المحصل عليها من البيع غير كافية لتغطية أصل الدين ومصاريف المتابعة، فيتم خصم مصاريف المتابعة أولا، ثم يخصص الباقي لسداد أصل الدين، أما في حال عدم كفايته فإن المحاسب المكلف بالتحصيل يتابع إجراء التحصيل الجبري بالنسبة للباقي[534]؛
- **إمكانية اللجوء إلى إجراء الخبرة**[535] على المحجوزات حسب ما تفرضه طبيعة الشيء المحجوز، حيث اشترط المشرع المغربي موافقة المدين على هذا الإجراء و حسب ما تقتضيه طبيعة المبيع،

---

[531]– بالنسبة للمشرع المصري فإنه لم يقيد هذا المقتضى بل تركه على إطلاقه حتى يتسنى للملزم الاستفادة منه كلما سمح له بذلك، حيث تنص المادة 18 من قانون الحجز الإداري على أنه. "يكف مندوب الحاجز عن المضي في البيع إذا نتج عن بيع بعض المحجوزات مبلغ كاف لوفاء المبالغ المحجوزة من اجلها والمصروفات المطلوبة حتى نهاية الشهر الذي يقع فيه البيع وما يوقع بعد ذلك من الحجز تحت يد مندوب الحاجز لا يتناول إلا ما زاد عن وفاء ما ذكر".

[532]– المواد من105 إلى 116 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[533]–**الأمراني زنطار الحسن**، المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص56 .

[534]– الفقرة الخامسة من المادة 61 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[535]– لقد اختار المشرع المصري إجبارية اللجوء إلى الخبرة في بيع المعادن الثمينة أو الأحجار الكريمة حيث لا يجوز بيعها بأقل من قيمتها الذاتية بحسب تقدير أهل الخبرة.

وذلك بهدف الوقوف على التقدير الحقيقي لقيمته، وهو ما من شأنه أن يضمن ثمنا مناسبا للبيع وبالتالي ضمان تغطية مبلغ الدين ومشتملاته[536]، حيث تتم هذه الخبرة وفق ما هو منصوص عليه بمقتضيات قانون المسطرة المدنية، وهو ما يجعلها خبرة حضورية[537]، يلتزم فيها الخبير أن يقدم جوابا محددا وواضحا على كل سؤال فني[538]، بما يتيح للملزم ضمانة إضافية للوصول إلى ثمن منصف للمبيع، غير أن مصاريف الخبرة جعلها المشرع على عاتق الملزم[539] مما يثقل كاهله و لا يشجعه على اللجوء إلى هذه المقتضيات، علما أن فوائدها لا تعود فقط عليه بل على الإدارة الضريبية أيضا؛

- **تحصين المبيع من استغلال السلطة:** لقد منع المشرع المغربي صراحة على المحاسب المكلف بالتحصيل اقتناء الأشياء المعروضة للبيع لنفسه، ويشمل كذلك هذا المنع جميع المتدخلين معه في هذه العملية وخاصة مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة وأعوان مكاتب التبليغات والتنفيذيات القضائية بمحاكم المملكة وكذا أعوان القوة العمومية أو السلطة الإدارية المحلية، وذلك تحت طائلة العزل وبغض النظر عن الجزاءات المقررة في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل[540]، ويهدف هذا المنع إلى حماية مصالح المدين بالإضافة إلى الإدارة الضريبية وذلك من خلال الحفاظ على حسن سير عملية البيع بالمزاد العلني وضمان شفافيتها، وكذلك تجنبا لكل انحراف عن الأهداف المتوخاة من هذه المسطرة[541].

---

المادة 16 من قانون الحجز الإداري المصري.

[536]- **عبد الرحمان ابليلا ورحيم الطور** ، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 46.

[537]- ينص الفصل 63 من قانون المسطرة المدنية على أنه: "يجب على الخبير تحت طائلة البطلان، أن يستدعي الأطراف ووكلاءهم لحضور إنجاز الخبرة، مع إمكانية استعانة الأطراف بأي شخص يرون فائدة في حضوره.

يجب عليه أن لا يقوم بمهمته إلا بحضور أطراف النزاع ووكلائهم أو بعد التأكد من توصلهم بالاستدعاء بصفة قانونية ما لم تأمر المحكمة بخلاف ذلك إذا تبين لها أن هناك حالة استعجال.

يضمن الخبير في محضر مرفق بالتقرير أقوال الأطراف وملاحظاتهم ويوقعون معه عليه مع وجوب الإشارة إلى من رفض منهم التوقيع.

يقوم الخبير بمهمته تحت مراقبة القاضي الذي يمكن له حضور عمليات الخبرة إذا اعتبر ذلك مفيدا ".

[538]- الفقرة الرابعة من الفصل 59 من قانون المسطرة المدنية.

[539]- المادة 90 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[540]- المادة 64 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[541]- **عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي**، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 83.

## ب-البيع من طرف الملزم.

على عكس التشريع السابق، فقد منح المشرع المغربي للملزم إمكانية الإشراف على بيع أمواله المحجوزة بنفسه، وهو ما يشكل من حيث المبدأ، إحدى الضمانات التي تخول الملزم سلطة على أمواله أثناء مرحلة البيع، إلا أن هذه السلطة قيدها المشرع بمجموعة من الشروط التي تجعل من مطلب المردودية حاضرا بقوة، مما يجعلها مسطرة استثنائية ومقيدة في حدود عدم الإضرار بمصالح الخزينة العامة، وهو ما يفهم من العبارة التي استعملها المشرع في مستهل المادة 61 من مدونة تحصيل الديون العمومية أي استثناء من أحكام المادة السابقة[542].

هذا، ويعزز هذا الطرح مجموعة من المؤشرات، فإذا كان هذا البيع يتم بطلب من الملزم، فإن المشرع اشترط في مقابل ذلك ترخيصا من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل، وليست موافقة، ونرى أن إشارة المشرع إلى عبارة "الترخيص" الإبقاء على السلطة التقديرية للمحاسب كاملة غير منقوصة في قبول الترخيص أو رفضه، على اعتبار أن بيع الأموال المحجوزة اختصاص أصيل له، وبالتالي فإن رفض المحاسب لا يبطل عملية البيع، لذلك كان على المشرع وضع بعض الحدود التي تشجع المحاسب في اللجوء إلى هذا الأجراء وفق طبيعة وقيمة الأشياء المحجوزة، وفي ذات الوقت تقييد سلطته التقديرية لحساب الملزم، خاصة وأن البيع يتم لحسابه و تحت مراقبته.

كما أن إجراء البيع داخل أجل ثلاثين يوما من تاريخ الترخيص المشار إليه أعلاه، غايته الضغط على الملزم، وهو الأجل الذي لم تتم الإشارة إليه بالنسبة للبيع الذي يتم عن طريق المحاسب المكلف بالتحصيل، ونحن نرى أن الحفاظ على ضمان الخزينة يقتضى تحديد أجل معين للملزم قصد القيام بالبيع بناء على الترخيص، إلا أن تحديد هذا الأجل في ثلاثين يوما لا يراعي ظروف الملزم وطبيعة الأشياء المحجوزة بالإضافة إلى مكانها، كما أن عدم القيام بهذا البيع داخل الأجل يسمح للمحاسب القيام به،

---

[542]- تنص المادة 60 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يتم بيع المحجوزات إما من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو لحسابه من طرف مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة، وإما من طرف مأموري كتابات الضبط أو الأعوان القضائيين، وذلك بطلب من المحاسب المذكور، بحضور السلطة الإدارية أو من يمثلها.

تعرض الأشياء المحجوزة للبيع حسب الترتيب الذي يرغب فيه صراحة المدين المحجوز عليه. وتتم الإشارة إلى ذلك في محضر البيع".

لذلك كان على المشرع الإشارة إلى حد أقصى أكثر ضمانة لفائدة الملزم، ونفس الإشارة ينبغي تضمينها لأسلوب البيع عن طريق المحاسب، على غرار التشريعات المقارنة، كما سبقت الإشارة إلى ذلك.

علاوة على ذلك، فإنه يمكن إيقاف البيع من قبل مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة إذا اتضح له نقص بين في تقدير ثمن الأمتعة الموضوعة للبيع من شأنه أن يضر بتحصيل الديون الضريبية الواجبة على الملزم، حيث يخضع هذا التقدير إلى السلطة التقديرية لهذا الجهاز تحت إشراف المحاسب المكلف بالتحصيل، الذي يبقى له تقرير استمرار البيع أو إيقافه، وهي المقتضيات التي لم يلزم بها المشرع المحاسب في حالة البيع الذي يتم بواسطته، ما يوحي بتوجه المشرع نحو حماية الدين الضريبي على حساب ضمانات الملزم حسن النية.

وفي هذا السياق، يرى بعض الباحثين، عن حق، أنه كان على المشرع أن ينص على أن يشفع المدين طلبه ببيع أمواله بتصريح يحدد فيه ثمن البيع، وإن تم رفض الترخيص بهذا الثمن ألزم المدين بثمن يتعين على الملزم التقيد به أو الاستعانة بخبرة لتحديد هذا الثمن[543].

إذن، من خلال ما سبق يتضح أن المشرع الضريبي يستحضر باستمرار هاجس المردودية، على حساب مشروعية بعض الضمانات التي يمكن لإقرارها تشجيع الملزمين على الوفاء بالديون الضريبية خلال أي مرحلة من مراحل التحصيل الجبري، وبالتالي تحسين العلاقة بين الطرفين في اتجاه توسيع نطاق الأداء الرضائي للدين الضريبي.

[543]- **عبد الرحيم حزيكر**، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، مرجع سابق، ص 106.

## المطلب الثاني: التنفيذ على أصناف خاصة من أموال الملزم.

إذا كان المشرع المغربي قد جعل من الحجز على منقولات الملزم وفق ما نص عليه، وكذا طبقا لقانون المسطرة المدنية، فإنه لم يستثن بعض الأموال ذات الطبيعة الخاصة، والخاضعة لحماية متميزة، من الخضوع لمسطرة الحجز سواء تعلق الأمر بالمركبات من جهة (الفرع الأول)، أو العقارات و الأصول التجارية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: التنفيذ على المركبات.

لقد خول المشرع المغربي الإدارة الضريبية سلطة التنفيذ على المركبات التي يملكها الملزم سواء منها البحرية (الفقرة الأولى)، وكذا البرية (الفقرة الثانية)، والتي من شأنها تمكين الإدارة الضريبية من استخلاص مستحقاتها الجبائية في حالة عدم كفاية المنقولات.

#### الفقرة الأولى: التنفيذ على السفن.

لقد أحال المشرع الضريبي[544] عند التطرق إلى التنفيذ على السفن سواء بحجزها أو بيعها إلى مقتضيات مدونة التجارة البحرية أساسا[545] (أولا) بالإضافة إلى بعض المقتضيات الخاصة بمسؤولية مشتري السفينة (ثانيا).

##### أولا. المقتضيات العامة للتنفيذ على السفن.

لقد عرفت مدونة التجارة البحرية المغربية السفينة بأنها تلك المنشأة التي تمارس باعتياد الملاحة البحرية، أي تلك الملاحة التي تباشر في البحر أو في الموانئ أو الخلجان أو في البحيرات والغدران والقنوات وأجزاء الأنهار التي تكون فيها المياه مالحة و متصلة بالبحر[546].

---

[544]- نصت الفقرة الأولى من المادة 66 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يتم حجز السفن وبيعها وفق الشروط والأشكال المنصوص عليها في مدونة التجارة البحرية ".

[545]- الظهير الشريف رقم 1.10.121 الصادر بتاريخ 28 من جمادى الآخرة 1337 ( 31 مارس 1919) بمثابة مدونة التجارة البحرية.

[546]- الفصل 2 من مدونة التجارة البحرية.

وانطلاقا من هذا التعريف نستنتج أن السفينة بالمعنى القانوني والتي يمكن للإدارة الضريبية التنفيذ عليها، يتعين أن تتوفر فيها ثلاثة شروط[547]:

- أن تكون منشأة عائمة قادرة على الطفو فوق المسطحات المائية البحرية كيفما كان حجمها أو شكلها؛
- أن تكون معدة للملاحة البحرية، بمعنى أن تكون محلا لكل العمليات البحرية القانونية وكل التكاليف العينية كحقوق الامتياز الحجز ضمانا لحقوق الغير؛
- أن تكون صالحة للملاحة البحرية، أي أنها تعامل معاملة السفن حسب طبيعتها القانونية سواء كانت في بداية حياتها في طور البناء أو في نهايتها.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن تعريف المشرع المغربي للسفينة ينطوي على بعض من القصور، على اعتبار أن هذا النوع من المنشئات يعرف تطورا ملحوظا على مستوى تقنيات الصناعة البحرية، فضلا عن ظهور منشئات بحرية عائمة أخرى، وإن كانت تخالف السفينة في تخصيصها للملاحة البحرية وفي نظامها الإداري والتقني، إلا أنها لا تخضع إلى مقتضيات مدونة التجارة البحرية، وبالتالي لا يمكن الحجز عليها لاستيفاء الديون الضريبية إلا باتباع مسطرة الحجز على المنقولات[548].

وعموما يتم التنفيذ على السفن وفقا للمقتضيات العامة لمدونة التجارة البحرية من أجل استيفاء الديون الضريبية، عن طريق حجزها و بيعها[549].

---

أما المشرع المصري فقد عرف السفينة من خلال الفصل الأول من قانون التجارة البحرية الصادر بتاريخ 22 أبريل سنة 1990 بأنها: "هي كل منشأة تعمل عادة أو تكون معدة للعمل في الملاحة البحرية ولو لم تهدف إلى الربح . وتعتبر من ملحقات السفينة اللازمة لاستغلالها جزءاً منها".

[547]– راجع **فريد الحاتمي**، الوسيط في القانون البحري، الجزء الأول، مطبعة دار النشر المغربية، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 2000، ص 62 وما بعدها.

[548]– من بين التشريعات التي تركت تعريف السفينة للفقه والقضاء نجد المشرع الفرنسي والألماني والبرتغالي وكذا الاتفاقيات والمعاهدات الدولية.

للمزيد: **فريد الحاتمي**، الوسيط في القانون البحري، مرجع سابق، ص 65.

[549] – ا لفصول 110 إلى 123 من مدونة التجارة البحرية.

### 1-حجز السفن.

يتم حجز السفن إما تحفظيا أو تنفيذيا، أما الحجز التحفظي على السفن فيهدف إلى ضمان ديون الخزينة في انتظار الوفاء بها، سواء كانت مصدر الدين أو لم تكن كذلك، ذلك أن السفينة المستأجرة من طرف الملزم يمكن حجزها مادام المالك يستمر طيلة مدة الحجز في استيفاء الأجرة[550]، وهو ما يتناقض مع مبدأ شخصية الضريبة على اعتبار أن السند التنفيذي يخاطب الملزم بالضريبية أو من يحل محله استثناء، كما يتنافى مع ما قررته مدونة تحصيل الديون العمومية فيما يتعلق بالحجز على أموال الملزم المنقولة رغم انتماء السفن من حيث المبدأ إلى نفس الصنف من الأموال[551]، إلا أنها تخضع لبعض القواعد الخاصة التي تطبق عادة على العقارات منها على الخصوص التسجيل، الرهن، حق البيع[552].

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن المقتضيات العامة لمدونة التجارة البحرية لا تسعف في حماية الملزم بالدين الضريبي، طالما أن مباشرة الحجز التحفظي من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل لا يقتضي التقيد بالإجراءات القبلية السابقة، بل يقتضي فقط وجود السند التنفيذي أي الجدول الضريبي[553] شريطة تقييده بسجلات ميناء قيد السفينة أو ميناء بنائها إذا كانت في طور البناء وذلك خلال 8 أيام[554]، وهو ما يتنافى مع فلسفة ومقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية التي لا تستثني أي إجراء جبري من الخضوع إلى الإجراءات السابقة وكذا إلى مبدأ التدرج في استخلاص الدين الضريبي.

لذلك، كان على المشرع الإشارة إلى أن التنفيذ على السفن سواء كان هذا الإجراء تحفظيا أو تنفيذيا يخضع بدوره إلى هذه المبادئ التي لها الأولوية على تطبيق قانون التجارة البحرية، ذلك أن هذا الأخير ينظم عموما مجال التجارة البحرية، في حين أن مدونة تحصيل الديون العمومية تشكل النص الخاص الذي يتعين التقيد به عندما يتعلق الأمر بالتنفيذ على السفن من أجل استيفاء الديون الضريبية، لاسيما

---

[550]- الفصل 110 من مدونة التجارة البحرية.

[551]- الفصل 67 من مدونة التجارة البحرية.

[552]- *Instruction relative au recouvrement des créances publique du Mai 2001, op.cit, page 89.*

[553]- بالنسبة للمشرع المصري فإنه حدد الوسيلة الوحيدة للحجز على السفينة هو الطريق القضائي حيث نص من خلال المادة 59 من قانون التجارة البحرية على أنه " يجوز الحجز التحفظي على السفينة بأمر من رئيس المحكمة الابتدائية المختصة أو من يقوم مقامه، ويجوز الأمر بتوقيع هذا الحجز ولو كانت السفينة متأهبة للسفر".

[554]- الفصل 110 من مدونة التجارة البحرية.

في الحالات التي لا توفر حماية كافية للملزم، أما في غيرها من الحالات فيمكن الاكتفاء بالإشارة إليها كما هو الحال بالنسبة لإمكانية رفع الحجز في حالة تقديم المحجوز عليه كفالة كافية أو صدور حكم قضائي برفع الحجز.

هذا، وجدير بالذكر أن المشرع المغربي لم يميز في حجز السفينة بين طبيعة الدين، بل يكفي أن يتعلق الدين بمالك السفينة أو مستأجرها، إذ لا يشترط للتنفيذ على السفينة أن يكون الدين من الديون الناتجة عن ممارسة الأنشطة الخاضعة للضريبة، أو أن يكون متعلقًا بالسفينة، على اعتبار أن السفينة هي جزء من ذمة المدين المالية، وتدخل في الضمان العام الذي يتمتع به الدائنون ضمانًا لديونهم، وهو ما يتيح للخزينة العامة أن تطالب بالتنفيذ على سفينة الملزم أو حصته فيها، إذ أن السفينة ليست ضمانا قاصرا على الدائنين البحريين فحسب، أو على دين يتصل باستغلاله[555]، أما المشرع المصري فقد نص صراحة على أنه لا يجوز الحجز التحفظي إلا وفاء لدين بحري [556].

---

[555]- **أمل شربا**، الحجز التنفيذي على السفينة بموجب أحكام القانون رقم 46 لعام 2006، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24العدد الثاني 2008، ص 178.

[556]- تنص المادة مادة 60 من قانون التجارة البحرية المصري على أنه " لا يوقع الحجز التحفظي إلا وفاء لدين بحري ، ويعتبر الدين بحرياً إذا نشأ عن أحد الأسباب الآتية :

أ- رسوم الموانئ والممرات المائية .

ب- مصاريف إزالة انتشال أو رفع حطام السفينة والبضائع.

ج- الأضرار التي تحدثها السفينة بسبب التصادم أو التلوث أو غيرها من الحوادث البحرية المماثلة .

د- الخسائر في الأرواح البشرية أو الإصابات البدنية التي تسببها السفينة أو التي تسببها السفينة أو التي تنشأ عن استغلالها .

هـ- العقود الخاصة باستعمال السفينة أو استئجارها.

و- التأمين على السفينة .

ز- العقود الخاصة بنقل البضائع بموجب عقد إيجار أو وثيقة شحن.

ح- هلاك البضائع والأمتعة التي تنقلها السفينة أو تلفها .

ط- الإنقاذ.

ى- الخسارات المشتركة .

ك- قطر السفينة .

ل- الإرشاد.

م- توريد مواد أو أدوات لازمة لاستغلال السفينة أو صيانتها أياً كانت الجهة التي حصل منها التوريد .

ن- بناء السفينة أو إصلاحها أو تجهيزها ومصاريف وجودها في الأحواض.

س- أجور الربان والضباط والبحارة والوكلاء البحريين.

أما بالنسبة الحجز التنفيذي على السفن، فبالإضافة إلى الإمكانية المتاحة للإدارة الضريبية في اللجوء إلى الحجز التحفظي، فإنه يمكنها أن تلجأ مباشرة إلى الحجز التنفيذي على السفينة من أجل استخلاص الدين الضريبي، إلا أنه في هذه لحالة لا يمكن للإدارة الضريبية تنفيذ الحجز إلا بعد توجيه الأمر بالأداء إلى الملزم خلال 24 ساعة[557].

وهكذا، فإن القول بأن توجيه الإدارة الضريبية الأمر بالأداء كافيا من أجل القيام بالحجز التنفيذي على السفينة[558] يشكل تهديدا حقيقيا لحقوق الملزمين، على اعتبار أن الأمر بالأداء يقوم مقام الإنذار القانوني المنصوص عليه بمدونة تحصيل الديون العمومية، إذ لا يمكن اللجوء إلى إجراء الحجز إلا بعد مضي 30 يوما من تبليغه تبليغا صحيحا إلى مالك السفينة شخصيا أو في موطنه أو إلى ربان السفينة كضمانة أساسية للتنفيذ على هذه الأخيرة[559]، إلا أن إحالة المشرع المغربي على تطبيق مقتضيات قانون التجارة البحرية لا تسعف في حماية الملزم وفق مقتضيات المادة 40 وما بعدها من مدونة تحصيل الديون العمومية.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إلى الحجز التنفيذي من أجل استخلاص الديون الضريبية طيلة مدة الرحلة البحرية، ابتداء من حصول الربان على الرخصة بالإبحار إلى نهاية الرحلة، ويحرر محضر الحجز على السفينة من طرف مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة الذي يتعين أن يتضمن البيانات الجوهرية خاصة مكان رسو السفينة واسم السفينة ومالكها وكذا جنسيتها ونوعها وحمولتها، بالإضافة إلى البيانات المتعلقة بالدين الضريبي سواء تعلق الأمر بمبلغه أوبتاريخ استحقاقه، حيث يتم تبليغ نسخة من هذا المحضر داخل أجل ثلاثة أيام إلى مالك أو ربان السفينة المحجوز عليها، ونسخه

---

ع- المبالغ التي ينفقها الربان أو الشاحنون أو المستأجرون أو الوكلاء البحريون لحساب السفينة أو لحساب مالكها .

ف- المنازعة في ملكية السفينة .

ص- المنازعة في ملكية سفينة على الشيوع أو في حيازتها أو في استغلالها أو في حقوق المالكين على الشيوع على المبالغ الناتجة عن الاستغلال .

ق- الرهن البحري".

557- الفصل 112 من مدونة التجارة البحرية المغربي.

- المادة 67 من قانون التجارة البحرية المصري.

- المادة 50 من القانون البحري القطري.

558- **عبد الرحيم حزيكر**، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، مرجع سابق، ص 112.

559- **حمادة بن المختار**، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 302

داخل أجل 8 أيام بسجلات الميناء و كذا بالسجل المركزي لمنع إبحارها، وكذا تبليغ الدائنين نسخا من المحضر[560].

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن حماية حقوق الملزمين تقتضي من الإدارة الضريبية احترام التدرج في إجراءات التحصيل إذ لا يجوز لها اتخاذ إجراءات التنفيذ على السفن إلا إذا لم يكف للوفاء بالدين الضريبي حجز المنقولات، ذلك أنه إذا كان الدين قد خصص لمال آخر غير السفينة، يجب التنفيذ على المال المخصص للوفاء أولا[561]، و هو ما يمكن استنتاجه من خلال الترتيب الذي وضعته مدونة تحصيل الديون العمومية[562].

## 2-بيع السفن عن طريق القضاء.

يشكل بيع السفينة المرحلة الأخيرة في التنفيذ عليها من قبل الإدارة الضريبية من أجل استخلاص الديون الجبائية، على اعتبار أن غاية الحجز التنفيذي على السفينة تتمثل في التنفيذ عليها جبرًا ببيعها بالمزاد العلني، حيث يتم هذا البيع استنادا إلى إذن المحكمة التجارية التي توجد بدائرة نقودها السفينة المحجوزة[563]، والتي تصدر أمرا في الموضوع يتم بموجبه تعيين الثمن الافتتاحي للبيع وشروطه من طرف المحكمة بعد التأكد من صحة وقابلية السند التنفيذي للتنفيذ، و ذلك من أجل بيع السفينة في مكان الحجز وبحضور كاتب الضبط، وذلك بعد مرور أجل 15 يوما على تعليق الإعلان ونشره بإحدى الصحف المتخصصة بنشر الإعلانات القضائية[564].

و هكذا، فإن هذا الأجل الذي وضعه المشرع المغربي على غرار نظيره المصري[565] من شأنه إتاحة الفرصة الكافية للملزم للعلم بالبيع وللاستعداد للدفاع عن الحقوق المهددة بسبب التنفيذ الجبري على السفينة، وفي ذلك حث للدائن على إتمام النشر قبل اليوم المحدد للمزاد العلني بمدة خمسة عشر يومًا على

---

[560]- المادة 116 من مدونة التجارة البحرية.

[561]- **أمل شربا**، الحجز التنفيذي على السفينة بموجب أحكام قانون رقم 46 لعام 2006، مرجع سابق، ص 177.

[562]- المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية وما بعدها.

[563]- الفصل 117 من مدونة التجارة البحرية.

[564]- الفصل 119 من مدونة التجارة البحرية.

[565]- المادة 69 من قانون التجارة البحرية المصري.

الأقل، وهو ما يحد من قدرة الإدارة الضريبية إجراء المزايدة قبل مضي هذه المدة من تاريخ النشر بغض النظر عن ميعاد الجلسة الذي حددتها المحكمة في قرارها بالبيع[566].

وبعد أن يتم البيع بالمزاد العلني يوزع ثمن البيع على المحاسب وباقي الدائنين إن وجدوا حسب الأولوية، أما في حالة عدم كفاية منتوج البيع فإنه يتعين على الحاجزين أن يتفقوا مع المحجوز عليه خلال ثلاثين يوما من التبليغ الذي يوجه إليهم بناء على طلب رئيس المحكمة المختصة على التوزيع بالمحاصة وفق قواعد قانون المسطرة المدنية[567]، وكذا مقتضيات مدونة التجارة البحرية[568].

## ثانيا . مسؤولية مشتري السفينة في أداء الدين الضريبي .

بالإضافة للمقتضيات العامة التي أحال إليها المشرع الضريبي في التنفيذ على السفن من خلال حجزها وبيعها، فإن المشرع قد ألزم المفوت إليه ملكية السفينة ضرورة الاطلاع على وصولات أو شهادة من مصالح التحصيل تثبت أداء الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى المتعلقة بالسفينة وذلك تحت طائلة إقرار مسؤوليته التضامنية مع المالك القديم بأداء تلك الديون[569].

و بهذا المقتضى، فإن المشرع الضريبي يحمل المفوت إليه مسؤولية التأكد من أداء الملزم/المفوت للديون الضريبية، ويعفي بذلك الممارسون للمهام التوثيقية والذين يندرج هذا العمل من صميم اختصاصاتهم ومسؤولياتهم، كما أن هذه المقتضيات تتناقض مع ما قرره المشرع بخصوص المسؤولية

---

[566]– **أمل شربا**، الحجز التنفيذي على السفينة بموجب أحكام قانون رقم 46 لعام 2006، مرجع سابق، ص 189.

[567]– الفصول من 504 إلى 510 من قانون المسطرة المدنية.

[568]– ينص الفصل 122 من مدونة التجارة البحرية على أنه : "يقع توزيع المبالغ المحصلة طبقا لمقتضيات الفصول 504 إلى 509 من ظهير المسطرة المدنية ، إلا أن الأجل المنصوص عليه في الفصول المذكورة يخفض إلى نصف مدته ولا يزاد فيه بسبب المسافة " .
كما ينص الفصل 123 من مدونة التجارة البحرية على أنه : " إن القاضي الذي يكون قد وضع تأشيرته على قائمات التوزيع المنصوص عليها في الفصل 510 من ظهير المسطرة المدنية بإذن بأمر نهائي خاص بأن تقوم السلطة المشرفة على مكتب التسجيل بتشطيب تقييدات الديون التي لم تقبل أو التي لم تأت في درجة نافعة ويفع ها التشطيب المشرفة على مكتب التسجيل بتشطيب تقييدات الديون التي لم تقبل أو التي لم تأت في درجة نافعة ويقع هذا التشطيب بطلب من أي طرف معني بالأمر".

[569]– الفقرة الأولى من المادة 66 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

التضامنية خاصة بالنسبة لبيع العقارات[570]، وإخضاعها إلى نفس المقتضيات المطبقة على تفويت الأصول التجارية والمؤسسات التجارية أو الصناعية[571]، رغم طبيعتها القانونية والتي تتراوح بين المنقول من حيث إمكانية تنقلها، وكذا العقار من حيث خضوعها للأحكام العقارية خاصة فيما يتعلق بالحقوق العينية الواردة عليها، حيث أنها تخضع لإجراءات الشهر والعلانية في حالة بيعها ونقل ملكيتها[572]، وهو ما يقتضي من المشرع الضريبي إخضاعها إلى نفس المقتضيات المتعلقة بالمسؤولية عن تفويت العقار وذلك حماية للمفوت إليه الذي يصبح مسؤولا بالتضامن عن أداء دين ضريبي لا علاقة له به.

## الفقرة الثانية: التنفيذ على العربات السيارة.

يخضع التنفيذ على العربات السيارة إلى المقتضيات العامة المتعلقة بحجز و بيع الأموال المنقولة للملزم المنصوص عليها بموجب المواد من 44 إلى 64 من مدونة تحصيل الديون العمومية[573] ،كما تطرقنا إلى ذلك سابقا، وبالتالي فإن المحاسب المكلف بالاستخلاص يكون ملزما باتباع الإجراءات السابقة للتنفيذ وكذا التدرج في هذه الإجراءات.

هذا، وبالإضافة إلى تلك الإجراءات العادية، أقر المشرع المغربي بعض الإجراءات الخاصة بالتنفيذ على العربات السيارة، وذلك من خلال إقرار إمكانية تثبيت هذه العربات من جهة (أولا) و كذا إمكانية التعرض لدى مراكز تسجيل السيارات من جهة ثانية (ثانيا).

---

[570]– تنص المادة 95 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " في حالة انتقال ملكية عقار أو تفويته، يتعين على العدول أو الموثقين أو كل شخص آخر يمارس مهام توثيقية، أن يطالبوا بالإدلاء لهم بشهادة مسلمة من مصالح التحصيل تثبت أداء حصص الضرائب والرسوم المثقل بها العقار برسم السنة التي تم فيها انتقال ملكيته أو تفويته، وكذا السنوات السابقة، وذلك تحت طائلة إلزامهم بأدائها على وجه التضامن مع الملزم.

و على قابض التسجيل أن يحتفظ بكل عقد تقدمه له الأطراف مباشرة إلى أن يتم الإدلاء بالشهادة المنصوص عليها في الفقرة السابقة".

[571]– المادة 96 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[572]– **مامون الكزبري**، التحفيظ العقاري للحقوق العينية الأصلية والتبعية، مطبعة النجاح الجديدة، سنة 1978، ص 251.

[573]– المادة 69 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

## أولا. تثبيت العربات السيارة.

تعتبر إجراءات تثبيت العربات السيارة ذات محرك من بين المقتضيات التي لم يتضمنها التشريع السابق المنظم لاستخلاص الديون العمومية، حيث حاول المشرع من خلال إقرار هذه المقتضيات توسيع وعاء تدخل الإدارة الضريبية في استخلاص ديونها في اتجاه المزيد من المردودية، بالإضافة إلى تقوية سلطات الخزينة تجاه مدينيها[574].

هذا، وتستهدف إجراءات تثبيت العربات السيارة المملوكة للمدين بديون مستحقة الأداء، إلى تمكين الخزينة العامة من ضمان أداء الديون الضريبية، حيث يتم إيقافها أينما وجدت من قبل أعوان التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة العامة، وذلك بتحرير محضر يتسلم الملزم نسخة منه حيث يتم تبلغه إنذارا للأداء بمثابة حجز وذلك داخل أجل 8 أيام[575].

وقد أشارت التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية[576] إلى إمكانية قيام شركات خاصة ومتخصصة بمقتضى اتفاقيات مبرمة لهذا الغرض بالمساعدة على تثبيت سيارات الملزمين، إلا أننا لا نتفق على هذا التنصيص لاعتبارين اثنين، يتعلق الأول منهما بكون هذا المقتضى لا يجد سنده القانوني بمدونة تحصيل الديون العمومية أو إحدى القوانين الأخرى، ذلك أن تثبيت السيارات من الأعمال الضبطية التي لا يتعين تفويضها للخواص، فالإشارة إلى المساعدة في التثبيت فيه من الغموض ما قد يهدد حقوق الملزمين، لذلك يمكن القول أن التعليمية المشار إليها أعلاه قد تعدت دور الشرح و التبسيط إلى التأسيس إلى إحدى المبادئ التي للقانون وحده إمكانية الإشارة إليها وفق قواعد مضبوطة تضمن حماية الملزمين.

أما الاعتبار الثاني يتجلى في كون مدونة تحصيل الديون العمومية قد أشارت حصريا إلى الأشخاص الذين يمكنهم القيام بإجراءات الاستخلاص الجبرية[577]، واستثناء، يمكن للمحاسبين المكلفين بالتحصيل اللجوء لمساعدة أعوان مكاتب التبليغات والتنفيذات القضائية بمحاكم المملكة وإلى الأعوان

---

[574]- **عبد الرحيم حزيكر**، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، مرجع سابق، ص 114.

[575]- المادة 70 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[576] - *Instruction de recouvrement des créances publiques, op.cit , page 113*

[577]- تنص المادة 30 من المدونة على أنه: " تنفذ إجراءات التحصيل الجبري من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة المنتدبون خصيصا لهذه الغاية. ويمارس هؤلاء هذه الاختصاصات لحساب المحاسبين المكلفين بالتحصيل وتحت مراقبتهم".

القضائيين للقيام بإجراءات التحصيل الجبري كما يمكن اللجوء إلى أعوان القوة العمومية أو السلطات المدنية للقيام بأي تبليغ أو معاينة أو تنفيذ[578].

هذا، ويترتب عن عدم وفاء الملزم بما في ذمته من ديون ضريبية بعد تثبيت العربة السيارة داخل أجل 8 أيام من تبليغه إنذارا بمثابة حجز، يومين في حالة تثبيت العربات على الطريف العام[579]، رفع العربة المعنية ووضعها في مستودع إيداع العربات أو أي مكان آمن.

وفي هذا الصدد، يرى بعض الباحثين[580] أن تثبيت العربة يومين في الطريق العام يمكن أن يجعلها عرضة للأخطار، حيث كان على المشرع أن ينص على رفع العربات دون انتظار مرور أجل اليومين على اعتبار أن الخسائر التي قد تتعرض لها تلك العربات بعد تاريخ التثبيت تتحملها الخزينة التي يمكن لها أن ترجع على الشركة الخاصة التي قامت بعملية التثبيت لحسابها، كما تؤكد ذلك التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية[581].

وإذا كان هذا الرأي ينتصر إلى حماية مصالح الخزينة العامة من خلال الحفاظ على قيمة العربة، فإن حماية حقوق الملزمين تقتضي زيادة أجل الأداء سواء تعلق الأمر بتثبيت السيارة في الطريق العام أو في أي مكان آخر، على اعتبار أن الإدارة الضريبية لها من الإمكانيات والوسائل لحماية السيارة دون أن يتم ذلك على حساب الملزمين الذين يتعين تمكينهم من أجل كافية من أجل الأداء.

وفي نفس الإطار، يتم تبليغ الملزم إنذارا بمثابة حجز داخل أجل 8 أيام بعد رفع العربة المعنية من الطريق العام، حيث تتم إجراءات البيع طبقا لأحكام للأحكام العامة لبيع المنقولات[582].

---

[578]– المادة 34 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[579]– المادة 71 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[580]– **عبد الرحيم حزيكر**، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، مرجع سابق، ص 115.

[581] - *Instruction générale de recouvrement des créances publiques, op.cit, page 116.*

[582]– المواد من 58 إلى 64 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

## ثانيا . التعرض لدى مراكز تسجيل السيارات.

بالإضافة إلى إمكانية تثبيت العربات السيارة، فقد منح المشرع الإدارة الضريبية إمكانية التعرض على هذه العربات من أجل جبر الملزم على تبرئة ذمته، سواء تعلق الأمر بعربة في ملكيته أو مرهونة في إطار أحكام الظهير الشريف المؤرخ في 17 يوليو 1936المنظم لبيع العربات السيارة بالسلف.

وهكذا، يمكن التعرض عليها لدى مراكز تسجيل السيارات لمنع نقل ملكيتها قبل الوفاء بجميع الديون الضريبية المستحقة و العالقة في ذمة الملزم، بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر، ذلك أنه لا يمكن نقل ملكية السيارة موضوع التعرض إلا بعد إثبات أداء الديون محل التعرض وذلك لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد، ما لم يسلم رفع اليد من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل[583]، و هي نفس المدة التي تصادف أجل التقادم الرباعي. غير أن تجديد مدة التقادم يتم عن طريق أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل، أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصلين 381 و382 من قانون الالتزامات والعقود[584]، في حين ترك المشرع الباب مفتوحا أمام المحاسب على اعتبار أن مدة رفع اليد قد تتجاوز أحيانا أربع سنوات، ذلك أن تحديد هذا الأجل يضمن بعض الحماية لفائدة الملزم، حيث يتم التشطيب على التعرض تلقائيا من سجلات مركز التسجيل المعني ما لم يتم تجديده داخل هذا الأجل.

[583]- المادة 73 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[584]- المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية

## الفرع الثاني: التنفيذ على العقارات والأصول التجارية.

تخضع العقارات والأصول التجارية لحماية تشريعية خاصة بالنظر إلى مكانتها سواء على الصعيد الاجتماعي أو الاقتصادي، ومع ذلك لم يستثن المشرع هذه الأموال من التنفيذ عليها، سواء بحجزها أو بيعها.

### الفقرة الأولى: التنفيذ على الأصول التجارية.

يشكل التنفيذ على الأصل التجاري إحدى الآليات الجبرية التي تتمتع بها الخزينة العامة تجاه الملزمين، وذلك من خلال إمكانية حجز وبيع هذا الأصل من أجل استيفاء الديون العمومية، ومن بين الضمانات التي يحتفظ بها الملزم في هذا الإطار، هو خضوع مسطرة التنفيذ على الأصل التجاري إلى الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري التي يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل احترامها تحت طائلة بطلان المسطرة[585].

ومن خلال استقراءنا للمادة الفريدة المنظمة لمسطرة التنفيذ على الأصل التجاري بمدونة تحصيل الديون العمومية[586]، يتضح أن المشرع قد اكتفى بالإحالة فقط على القوانين العامة المؤطرة لهذه المسطرة خاصة قانون المسطرة المدنية بالنسبة لحجز الأصل التجاري[587]، و كذا القانون التجاري فيما يخص بيع

---

[585] – **احمد البقالي**، حجز ورهن و بيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة و قانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، مجلة القانون المغربي، العدد 2، سنة 2002، ص 33.

[586] – تنص مقتضيات المادة 68 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يتم حجز الأصول التجارية طبقا لأحكام الفقرة الثالثة من قانون المسطرة المدنية من لدن مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة تنفيذا للترخيص المشار إليه في المادة 37 أعلاه، بناء على طلب من المحاسب المكلف بالتحصيل. ينفذ بيع الأصل التجاري وفق الشروط والأشكال المنصوص عليها في القانون رقم 95-15 المتعلق بمدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.83 الصادر في 15 من ربيع الأول 1417 موافق لفاتح أغسطس 1996".

[587] – تنص الفقرة الثالثة من المادة 455 من قانون المسطرة المدنية على أنه : " إذا تعلق الأمر بأصل تجاري تضمن المحضر وصف العناصر المادية وتقدير قيمتها وتتخذ نفس الإجراءات إذا اقتصر الحجز على أحد عناصره".

هـذا الأصـل[588]، أمـا المشـرع الجزائـري فقـد أخضـع التنفيـذ علـى الأصـل التجـاري إلى مقتضـيات قـانون الإجراءات الجبائية[589].

وإذا كانـت النصـوص المشـار إليهـا أعـلاه، تـنظم علاقـة التنفيـذ الجـبري القائمـة في إطـار القـانون الخاص، فإن ذلك يوحي، من حيث المبدأ، أن المشرع الضريبي قد جعل الإدارة الضريبية على قدم المساواة مع الملزمين من خلال لجوئها إلى هذه المسطرة، إلا أن ما تتمتع به هذه الإدارة من امتيازات أخرى، يرجح التأكيـد على أن توجه المشرع لا يعدو أن يكـون محاولة لتزويـد الإدارة الضريبية بإطار تشريعي يمكنهـا من استيفاء الديون الضريبية وفق الخصوصيات التي تميز الأصول التجارية، والتي تتيح الوصول إليها من قبل المحاسب المكلف بالاستخلاص.

هـذا، وإذا كـان حجـز الأصـل التجـاري لا يحتـاج بشـأنه المحاسـب المكلـف بالتحصـيل إلى الإذن القضـائي باعتبـاره منقـولا تطبق في شـأنه القواعـد الخاصـة بحجز المنقـول[590]، فـإن بيـع الأصـل التجاري يمـر عبر الترخيص القضـائي لما له من آثار وخيمة على الملزم، وهي من حسنات إحالة المشرع الضريبي على مدّونة التجارة في هذا الباب.

## أولا–حجز الأصل التجاري.

تطبيقـا لمقتضيات الفقـرة الثالثة من المـادة 455 من قـانون المسطرة المدنية[591] التي أحالـت عليهـا مدونة تحصيل الديون العمومية[592]، وفي إطار الحفاظ على الضمانات المقررة لفائدة الملزم يتم حجز الأصل

---

[588] – المادة 113 من مدونة التجارة.

[589] – المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[590] – تنص المادة 455 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " إذا وقع الحجز التحفظي على منقولات توجد في حوزة المنفذ عليه قام عون التنفيذ بحصرها وترقيمها في محضر. إذا تعلق الأمر بحلي أو أشياء ثمينة تضمن المحضر بقدر الإمكان وصفها وتقدير قيمتها. إذا تعلق الأمر بأصل تجاري تضمن المحضر وصف العناصر المادية وتقدير قيمتها وتتخذ نفس الإجراءات إذا اقتصر الحجز على أحد عناصره".

[591] – تنص هذه الفقرة على أنه : " إذا تعلق الأمر بأصل تجاري تضمن المحضر وصف العناصر المادية وتقدير قيمتها وتتخذ نفس الإجراءات إذا اقتصر الحجز على أحد عناصره".

[592] – الفقرة الأولى من المادة 68 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

التجاري سواء انصب عليه كليا أو على بعض العناصر المكونة له من أجل استخلاص الديون الضريبية، وذلك عبر احترام مجموعة من الإجراءات التمهيدية (1)، و كذا احترام مسطرة تنفيذ الحجز (2).

## 1-الإجراءات التمهيدية لحجز الأصل التجاري.

إن الطبيعة الخاصة للأصل التجاري تجعل من المحاسب المكلف بالتحصيل ملزما قبل الإقدام على التنفيذ عليه باحترام تلك الإجراءات التمهيدية (أ)، ثم التأكد من ملكية الملزم للأصل التجاري (ب).

### أ-احترام الإجراءات السابقة للاستخلاص الجبري.

إن إخضاع الأصل التجاري إلى مسطرة مستقلة في تنفيذ الحجز من خلال الإحالة على قواعد قانون المسطرة المدنية، لا يجعله استثناء من قاعدة الخضوع إلى الإجراءات السابقة للاستخلاص الجبري، ذلك أن مدونة تحصيل الديون العمومية لم تستثن أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبرية إلى الخضوع إلى هذه الإجراءات التمهيدية.

وعليه، لا يمكن مباشرة الحجز على الأصل التجاري إلا باحترام الترخيص المنصوص عليه ضمن المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والذي لا يستثني سوى الإنذار القانوني.

ومن حسنات المشرع الضريبي، إشارته الصريحة من خلال مقتضيات المادة 68 من نفس المدونة إلى ضرورة الحصول على الترخيص، إلا أن هذا الأخير لا يرتبط بشكل خاص بمسطرة الحجز على الأصل التجاري ولكنه مرتبط بباقي الإجراءات التي قد يلجأ إليها المحاسب المكلف بالاستخلاص قبل التنفيذ على هذا الأصل، وهو ما يمكن قراءته أيضا من زاوية المحدودية على اعتبار أن التنفيذ على الأصل التجاري باعتباره مسطرة خاصة واستثنائية، وبالنظر لما لها من آثار قانونية واقتصادية، فإنه كان على المشرع الإشارة صراحة إلى ضرورة الحصول على ترخيص خاص بهذا الإجراء، حيث تتحقق هذه الحالة عندما يلجأ المحاسب المكلف بالتحصيل إلى حجز الأصل التجاري كإجراء مباشر بعد تبليغ الإنذار القانوني باعتبار أن هذا الأخير لا يحتاج إلى الترخيص السابق.

ويندرج في إطار احترام الإجراءات السابقة ضرورة إرسال المحاسب المكلف بالتحصيل إشعارا بدون صائر و احترام الأجل المرتبطة به[593].

هذا، ويعتبر تبليغ الإنذار القانوني إجراء حاسما قبل حجز الأصل التجاري، حيث يجد أساسه القانوني من خلال مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية[594] من جهة، وكذا مدونة التجارة[595] من جهة ثانية، وهو ما دفع بعض الباحثين إلى التأكيد على أن الإنذار القانوني يقوم مقام الإنذار بالدفع على اعتبار أن الغاية من كل منهما هو تبليغ المدينونية[596].

إلا أن هذا الرأي لا يمكن أخذه على إطلاقه، على اعتبار أن الإنذار القانوني المنصوص عليه بمقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية له من الخصوصيات سواء من حيث الشكل[597]، أو من حيث الإجراءات[598]، خاصة وأن اللجوء إلى الحجز يقتضي احترام أجل الثلاثين يوما على تبليغه[599]، ما يجعله مستقلا عن الأمر بالدفع الذي لا يتطلب سوى 8 أيام من تبليغه من أجل حجز الأصل التجاري، لذلك يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل ممارسة الإجراءين معا بكل استقلالية لما لذلك من احترام للضمانات المقررة لفائدة الملزمين.

### ب-التأكد من علاقة الأصل التجاري بالملزم.

إن المحاسب المكلف بالاستخلاص ملزم قبل القيام بحجز الأصل التجاري التأكد من ملكية الملزم لهذا الأصل وكذا التعرف على تقييدات الديون الأخرى المترتبة على الأصل التجاري موضوع الحجز،

---

593- المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

594- المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

595- تنص الفقرة الأولى من المادة 114 من مدونة التجارة على أنه: " يجوز للبائع وللدائن المرتهن المقيد دينهما على الأصل التجاري أن يحصلا أيضا على الأمر ببيع الأصل التجاري الذي يضمن ما لهما من ديون وذلك بعد ثمانية أيام من إنذار بالدفع بقي بدون جدوى بعد توجيهه للمدين أو لحائز الأصل عند الاقتضاء".

596- **عبد العزيز اليونسي**، حجز وبيع الأصل التجاري، المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، منشورات الخزينة العامة للمملكة، مرجع سابق، ص 153.

597- تنص المادة 40 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يباشر التحصيل بواسطة إنذار في شكل قائمة أصلية للإنذار".

598- المواد من 41 إلى 42 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

599- تنص الفقرة 3 من الفصل 44 على أنه: " ماعدا في الحالة المنصوص عليها في المادة 53 أدناه، لا يمكن أن يتم الحجز إلا بعد ثلاثين يوما (30) من تبليغ الإنذار".

وذلك من خلال مراجعة مصلحة السجل التجاري بالمحكمة التجارية المختصة، أما في حالة إهمال التاجر للتقييد بالسجل التجاري فإن التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية[600] اعتبرت أن إمكانية حجز الأصل التجاري تبقى قائمة من خلال الاستناد إلى مقتضيات الفقرة الرابعة من المادة 455 من قانون المسطرة المدنية[601].

إلا أن مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية قد اكتفى في حجز الأصل التجاري في الإحالة على الفقرة الثالثة من المادة 455 المشار إليها أعلاه، مما يطرح التساؤل حول مشروعية الإحالة على الفقرة الرابعة التي أضافتها هذه التعليمية على الرغم وجاهتها من حيث ضمان حقوق الخزينة في مواجهة الملزم التاجر الذي تخلف عن احترام واجب التقيد بالسجل التجاري[602]، لذلك كان على مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية الإشارة إلى تطبيق مقتضيات الفصل 455 من قانون المسطرة المدنية دون تحديد الفقرة المعنية بالتطبيق لتجاوز هذا الوضع.

### 2- احترام مسطرة تنفيذ الحجز.

إذا كانت الطبيعة القانونية للأصل التجاري تشكل ضمانة لدائني التاجر عموما والإدارة الضريبية على وجه الخصوص الذين وجدوا ضالتهم في الأصل التجاري باعتباره عنصر من عناصر ذمة التاجر، فإن

---

[600]- « *Une personne exerçant une activité commerciale peut ne pas être immatriculée au registre de commerce. Il n'en demeure pas moins que son fonds de commerce peut être saisi et vendu. Dans ce cas, la saisie est inscrite conformément aux dispositions du 4° alinéa de l'article 455 du Code de Procédure Civile...* ».
*Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 76.*

[601]- تنص الفقرة الرابعة من المادة 455 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يقيد المحضر – في الحالات المشار إليها في الفقرة السابقة بسعي من عون التنفيذ – في السجل التجاري حيث يكون مرجعا بالنسبة للعناصر الغير المادية للأصل التجاري التي يشملها الحجز أيضا، ويتم هذا التقييد ولو أهمل التاجر أو الشركة التجارية تطبيق المقتضيات التشريعية التي تحتم تسجيل التجار والشركات التجارية في السجل التجاري".

[602] – تنص المادة 37 من مدونة التجارة على: " يلزم بالتسجيل في السجل التجاري الأشخاص الطبيعيون والمعنويون، مغاربة كانوا أو أجانب، الذين يزاولون نشاطا تجاريا في تراب المملكة.

ويلزم بالتسجيل علاوة على ذلك:

1- كل فرع أو وكالة لكل مقاولة مغربية أو أجنبية؛

2- كل ممثلية تجارية أو وكالة تجارية لدول أو لجماعات أو لمؤسسات عامة أجنبية؛

3- المؤسسات العامة المغربية ذات الطابع الصناعي أو التجاري الخاضعة بموجب قوانينها إلى التسجيل في السجل التجاري؛

4- كل مجموعة ذات نفع اقتصادي".

إقرار المشرع التجاري لقواعد إجرائية متميزة ترمي أساسا إلى المحافظة على حقوق الدائنين واحترام المسطرة المقررة للحجز يشكل إلى جانب ذلك إحدى الضمانات المقررة لفائدة الأصل التجاري و مالكه، ذلك أن خرق هذه المسطرة يسقط الحجز تحت طائلة البطلان مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية.

وعموما، يتم حجز الأصل التجاري من خلال تحرير مأمور التنفيذ لمحضر الحجز وفق مجموعة من الإجراءات من جهة (أ) ، وتقييد هذا المحضر بالسجل التجاري من جهة ثانية (ب).

**أ- تحرير محضر الحجز وتبليغه.**

يشكل تحرير محضر الحجز إجراء أساسيا في التنفيذ على الأصل التجاري، حيث يتم تحرير هذا المحضر وتوقيعه من قبل مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة بطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل[603]، حيث يتم فيه حصر الأصل التجاري بجميع عناصره المادية والمعنوية ووصفها وصفا دقيقا، كما يتعين أن يتضمن كافة المعلومات المتعلقة بطبيعة الدين الضريبي و الملزم بأدائه [604].

علاوة على ذلك، يتعين أن يتضمن محضر الحجز تعيين حارس أو أكثر على الأصل التجاري وذلك بغاية الحفاظ على سلامة الأشياء المحجوزة مما قد يلحقها من ضرر ونقص يمس بمصلحة

---

[603]- المادة 68 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[604]- يجب أن يتضمن الحجز كافة المعلومات الكفيلة بحفظ حقوق أطراف الحجز ومسؤولياتهم عن الحجز، حيث أشارت التعليمية العامة إلى لائحة هذه المعلومات كما يلي:

- الإسم العائلي والشخصي لمأمور التبليغ والتنفيذ المكلف بإعداد محضر الحجز؛
- تاريخ تبليغ الإنذار القانوني؛
- نوع أو أنواع الضرائب ومبلغها؛
- رقم السجل التجاري؛
- تاريخ إجراء الحجز؛
- التنصيص على عدم كفاية المنقولات؛
- توقيع مأمور التبليغ والتنفيذ والحارس؛
- الإشارة إلى العناصر المادية والمعنوية للأصل التجاري.

*Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 76.*

الطرفين[605]، ويستوي في ذلك أن تتم الحراسة من قبل مالك الأصل التجاري إذا كان المالك شخصا طبيعيا، أو متصرف الشركة أو مديرها إذا كان مالك الأصل التجاري شخصا معنويا[606].

وفي هذا الصدد، فإننا نرى أن مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية ملزم بالتدخل بالتنصيص على أن حجز الأصل التجاري يتم وفق المبادئ التي تضمنتها مدونة تحصيل الديون العمومية، خاصة فيما يخص التنفيذ على الأموال المنقولة، وذلك بإعطاء أولوية حراسة الأصل التجاري للملزم، ونفس الشيء بالنسبة لإمكانية بيعه، وذلك من جهة، ولتقليص المصاريف المرتبطة بالحجز على الأصل التجاري التي تشمل مصاريف الحراسة[607]، وضمان التناغم بين مختلف مكونات المدونة، وتعميم الطابع الإنساني لإجراءات التحصيل الجبرية، من جهة أخرى.

أما بالنسبة لتبليغ محضر الحجز، فإنه الإجراء الذي يتم من خلاله إعلام الملزم بالدين الضريبي من قبل مأمور التبليغ والتنفيذ عن طريق الإجراءات القانونية للتبليغ بنسخة من محضر الحجز بمجرد الانتهاء من إعداده وتحريره، للتمكن من اتخاذ الإجراءات المناسبة تجاهه سواء بأداء ما بذمته من ديون ضريبية قبل بيع الأصل التجاري، أو اللجوء إلى التعرض عليه، كما يشمل هذا التبليغ حارس الأصل التجاري.

**ب- تقييد محضر الحجز بالسجل التجاري.**

يشكل تقييد الحجز على الأصل التجاري بالسجل التجاري للمحكمة التجارية المختصة، إحدى الخصوصيات المرتبطة بالتنفيذ على هذه المنقولات، و يتم هذا التقييد بطلب من المحاسب المكلف بالاستخلاص.

---

[605] – **احمد البقالي**، حجز ورهن و بيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة و قانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 42.

[606] – **عبد العزيز اليونسي**، حجز وبيع الأصل التجاري، المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، منشورات الخزينة العامة للمملكة، مرجع سابق، ص 150.

[607] – المادة 90 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

و إذا كان بعض الباحثين[608] يؤكدون، عن حق، على أن الفلسفة من إقرار هذا الإجراء هو توفير الحماية القانونية لفائدة الدائنين أساسا حيث يمكن هذا التقييد من تفادي بيع الأصول التجارية خفية دون احترام إجراءات الإشهار التي تجعل من البيع كأن لم يكن حماية للدائنين المحتملين، من جهة، وكذا المحافظة على الامتياز المقرر بموجب المادة 137 من مدونة التجارة[609]، فإن ذلك لا يمنع من القول أن تقييد الحجز وفق الإجراءات والآجال القانونية المحددة، يشكل الإجراء الأساسي الذي يرتب الآثار القانونية للحجز سواء على العناصر المادية أو المعنوية للأصل التجاري، فيمكن الملزم من الاعتراض عليه، أو المطالبة بالتشطيب عليه في حالة عدم تجديده من قبل الإدارة الضريبية.

## ثانيا-بيع الأصل التجاري.

يتم بيع الأصل التجاري بناء على الحجز الذي ضربه المحاسب المكلف بالتحصيل وذلك في حالة عدم استجابة الملزم داخل أجل ثمانية أيام من تاريخ الحجز[610]، وهو نفس الاتجاه الذي سار عليه المشرع الجزائري ابتداء من اليوم العاشر من تبليغ الحجز[611]، عن طريق طلب الإذن بالبيع من رئيس المحكمة التجارية المختصة[612] بواسطة مقال افتتاحي وفق الشروط المحددة في قانون المسطرة المدنية[613]، إذ يتضمن

---

[608]- **احمد البقالي**، حجز و رهن و بيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة و قانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 42.

609- تنص المادة 137 من مدونة التجارة على أنه: " يحفظ التقييد الامتياز لمدة خمس سنوات من تاريخه ويعتبر التقييد لاغيا إذا لم يجدد قبل انقضاء هذه المدة؛ ويقوم كاتب الضبط بالتشطيب تلقائيا على التقييد إذا لم يقع تجديده. يضمن التقييد بنفس المرتبة التي للدين الأصلي، فوائد سنة واحدة فقط والسنة الجارية شريطة أن ينتج الحق في الفوائد من العقد وأن يكون مقيدا وأن يشار إلى سعره في سند التقييد".

[610]- المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[611]- المادة 151 .1 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[612]- و هذا ما أكده قرار محكمة النقض عدد 186 بتاريخ 27 مارس 2003 في الملف رقم 2003/1/4/281 حينما اعتبر "أن المحكمة التجارية هي المختصة نوعيا بالبت في تقدير لزومية بيع الأصل التجاري من عدمها وذلك بإحالة صريحة من القانون المكون لمدونة تحصيل الديون العمومية".

أما فيما يخص الاختصاص المحلي فإنه يرجع إلى محكمة الموطن الحقيقي أو المختار للمدعى عليه، طبقا لمقتضيات المادة 10 من القانون المحدث للمحاكم التجارية، أما عندما لا يكون للمدعى عليه موطن، يعود الاختصاص المحلي لمحكمة محل إقامة المدعى عليه، واستثناء من ذلك تسمح بإقامة الدعوى أمام محاكم أخرى لا علاقة لها لا بموطن ولا بمحل إقامة المدعى عليه، طبقا لمقتضيات المادة 28 من

كذلك البيانات الأساسية المرتبطة بطبيعة الدين ومبلغه، وكذا الإجراءات المبررة للاحترام التدرج في إجراءات التحصيل[614].

هذا، ويؤدي استجابة المحكمة التجارية لطلب المحاسب المكلف بالاستخلاص إلى صدور حكم قضائي يأذن للإدارة الضريبية ببيع الأصل التجاري من أجل استيفاء ديونها، حيث يتضمن هذا الحكم مجموعة من العناصر الأساسية تتلخص فيما يلي[615]:

- **الإشارة إلى طالب البيع:** أي المحاسب المكلف بالتحصيل الذي قدم طلبه إلى المحكمة والذي سيستفيد من ثمن البيع في حالة عدم وجود دائن آخر أو متعرض مقيد بالسجل التجاري، مع مراعاة مقتضيات الامتياز المتعلقة بالديون الضريبية[616]، وكذا خصم المصاريف المتعلقة بمسطرة البيع؛
- **تحديد أجل الأداء أو البيع:** حيث يشكل إحدى الضمانات المقررة لفائدة المحجوز عليه، بمنحه أجلا لأداء ما تخلد بذمته من ديون ضريبية، إذ يتميز هذا الإجراء بما تتمتع به المحكمة من سلطة

---

قانون المسطرة المدنية، وهو ما ينطبق على دعوى تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المحلية التي يتم رفعها أمام محكمة المكان الذي تجب فيه تأدية الضريبية.

[613]- ينص الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يجب أن يتضمن المقال أو المحضر الأسماء العائلية والشخصية وصفة أو مهنة وموطن أو محل إقامة المدعى عليه والمدعي وكذا عند الاقتضاء أسماء وصفة وموطن وكيل المدعي، وإذا كان أحد الأطراف شركة وجب أن يتضمن المقال أو المحضر اسمها ونوعها ومركزها. يجب أن يبين بإيجاز في المقالات والمحاضر علاوة على ذلك موضوع الدعوى والوقائع والوسائل المثارة وترفق بالطلب المستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الاقتضاء مقابل وصل يسلمه كاتب الضبط للمدعي يثبت فيه عدد المستندات المرفقة ونوعها...".

[614] - *Le comptable doit joindre les pièces suivantes à la demande de vente :*
- *un extrait des rôles et titres précisant la nature, le montant des créances ainsi que les actes de recouvrement notifiés au redevable ;*
- *une copie du commandement de payer ;*
- *une copie du procès-verbal de saisie du fonds de commerce ;*
- *l'extrait Modèle « G » mentionnant la saisie pratiquée par le comptable chargé du recouvrement.*

*Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 79.*

[615]- المادة 113 من مدونة التجارة.

[616]- تنص المادة 105 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه : " لتحصيل الضرائب والرسوم، تتمتع الخزينة ابتداء من تاريخ الشروع في تحصيل الجدول أو قائمة الإيرادات، بامتياز على الأمتعة وغيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت، وكذا على المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لاستغلالها".

تقديرية في تحديد هذا الأجل حسب مبلغه وكذا الظروف المالية التي يمر بها الملزم، حيث يحدد الحكم أجلا للبيع في حالة عدم استجابة الملزم[617]؛

- **تعيين مسير للأصل التجاري**: وذلك عند الاقتضاء حيث يتولى اتخاذ كل التدابير قصد الحفاظ على عناصر الأصل التجاري، وتسييره أيضا حتى يظل محافظا على قيمته التجارية وزبنائه وباقي مكوناته المادية والمعنوية[618]، وهو ما يضمن حق الملزم في الحفاظ على قيمة الأصل التجاري بما يمكنه من تغطية الدين الضريبي وتوابعه، ذلك أن عدم كفاية منتوج البيع يتيح للإدارة الضريبية الاستمرار في التنفيذ الجبري[619]؛
- **تحديد الثمن الافتتاحي للبيع**: تطبيقا للفقرة السادسة من المادة 113 من مدونة التجارة، فإن المحكمة هي التي تخول لها سلطة تحديد الثمن الافتتاحي للبيع الذي يتم عن طريق المزاد العلني، ويتم تحديد ثمن البيع إما تلقائيا، أو عن طريق الاستعانة بخبير، من أجل تقدير قيمة العناصر المعنوية والمادية للأصل التجاري[620]، وهو ما يغل يد الإدارة الضريبية في تقدير قيمة الأصل التجاري، مما يشكل ضمانة حقيقية لفائدة الملزمين؛
- **تحديد شروط البيع**: يتضمن الحكم الصادر بالإذن للمحاسب المكلف بالاستخلاص بالبيع مجموعة من الشروط المتعلقة بالبيع[621]، وتعيين الجهة التي يعهد إليها القيام بالبيع أي كتابة الضبط لدى نفس المحكمة[622]، إلا أن تحديد المشرع التجاري للجهة المكلفة بالبيع لا يتماشى مع الفلسفة التي جاءت بها مدونة تحصيل الديون العمومية بالنسبة لمسطرة البيع التي يمكن أن تتم عن طريق الملزم المحجوز عليه، إذ يمكن القول أن التنصيص على هذا المقتضى له قيمة معنوية وإنسانية

---

[617]- تنص الفقرة الثانية من المادة 113 من مدونة التجارة على أنه: " تقرر المحكمة بناء على طلب من الدائن طالب البيع، أنه إذا لم يدفع المدين ما عليه في الأجل المضروب له، يقع بيع الأصل التجاري استجابة لعريضة الدائن نفسه...".

[618]- الفقرة السادسة من المادة 113 من مدونة التجارة.

[619]- الفقرة الخامسة من المادة 61 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[620]- تنص الفقرة الثالثة من المادة 120 من مدونة التجارة على أنه: " يتم بيع المعدات والبضائع مع الأصل التجاري في وقت واحد إما بتعيين ثمن افتتاحي لكل منها أو بأثمان متمايزة إذا كان الحكم القاضي بالبيع يلزم الراسي عليه المزاد بتسلم العناصر بالثمن الذي يقدره الخبراء".

[621]- المادة 128 من مدونة التجارة.

[622]- الفقرة الأخيرة من المادة 113 من مدونة التجارة.

كبيرة، خاصة وأن الأصل التجاري له ارتباط بسمعة التاجر/الملزم وبقيمته المعنوية خاصة في علاقته بالزبناء؛

- **الإذن بقبض الثمن:** يمكن للمحكمة التجارية بقرار معلل أن تأذن للمحاسب المكلف بالتحصيل باستخلاص دينه من منتوج البيع بما في ذلك الأصل والفوائد والصوائر الناتجة عنه، وذلك مباشرة لدى كتابة الضبط مقابل وصل يبرئ ذمة الملزم من الدين الضريبي[623].

هذا، وتجدر الإشارة في هذا الصدد، إلى أنه يبقى للمحكمة المختصة صلاحية التنصيص على إجراءات أخرى يكون الهدف منها ضمان بيع الأصل التجاري وفق أحسن الظروف التي تمكن جميع الأطراف من حقوقها، وهو ما يجعل من هذه المسطرة مناسبة للملزم من أجل الدفاع عن حقوقه أثناء عملية البيع، خاصة و أنها غير قابلة للتعرض و مشمولة بالنفاذ المعجل طبقا للقانون[624].

وهكذا، يمكن القول أنه، وعلى الرغم من المؤاخذات التي عبرنا عنها سابقا، بخصوص إحالة المشرع على كل من قانون المسطرة المدنية في حجز الأصول التجارية، وعلى أحكام مدونة التجارة بخصوص بيع هذه الأصول، إلا أن التدخل القضائي الذي يطبع هذه المسطرة يشكل ضمانة لتعزيز حقوق الملزمين في مواجهة الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في مساطر الاستخلاص الجبرية.

## الفقرة الثانية: التنفيذ على الأموال العقارية للملزم.

يحتل العقار مكانة خاصة في نفوس عموم الناس ووجدانهم، حيث تعتبر الملكية العقارية من بين الحقوق الأساسية المقررة دستوريا[625]، كما يشكل الرصيد العقاري إحدى أهم الثروات التي تلعب دورا

---

[623]- الفقرة السابعة من المادة 113 من مدونة التجارة.

[624]- تنص الفقرة الأخيرة من المادة 113 من مدونة التجارة على أنه:" يصدر الحكم خلال الخمسة عشر يوما التي تلي أول جلسة، ويكون هذا الحكم غير قابل للتعرض ومشمولا بالنفاذ على الأصل. و يكون لاستئناف الحكم أثر موقف، ويجب أن يقع خلال خمسة عشر يوما من تبليغ الحكم. ويصدر قرار محكمة الاستئناف خلال الثلاثين يوما، ويكون قرارها قابلا للتنفيذ على الأصل".

[625]- ينص الفصل 35 من الدستور المغربي على أنه: " يضمن القانون حق الملكية. ويمكن الحد من نطاقها وممارستها بموجب القانون، إذا اقتضت ذلك متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد. ولا يمكن نزع الملكية إلا في الحالات ووفق الإجراءات التي ينص عليها القانون...".

فاعلا في اقتصاد البلد والمحرك الأساسي لدواليب التنمية الاقتصادية والاجتماعية[626]، لذلك حاول المشرع حمايته من خلال سن التشريعات الكفيلة بذلك خاصة خلال مرحلة الحجز عليه وبيعه، وهو ما يجعلها من بين المساطر والإجراءات الأكثر تعقيدا و بطء[627].

هذا، وإذا كانت الإدارة الضريبية تتمتع بامتياز عام على المنقولات من أجل استخلاص الديون الضريبية، فإن هذا الامتياز لا يمتد إلى العقارات[628]، ولو تعلق الأمر بديون ضريبية ذات طبيعة عقارية، حيث يقتصر الضمان الممنوح للخزينة بالنسبة للعقار على الرهن الرسمي ابتداء من بلوغ الدين الضريبي مبلغ 20.000 درهم[629].

لذلك، يحق لنا التساؤل حول مدى مراعاة المشرع المغربي لخصوصيات الملكية العقارية عند التنفيذ عليها، سواء بحجزها (أولا)، أو عند الإقدام على بيعها (ثانيا)..

## أولا. حجز العقار.

يخضع حجز العقارات من أجل استخلاص الديون الضريبية إلى قواعد قانون المسطرة المدنية عموما، والتي أحالت عليها مدونة تحصيل الديون العمومية[630]، غير أن المشرع الضريبي قد اشترط بعض الشروط الخاصة والتي تجد أيضا أساسها بقواعد قانون المسطرة المدنية المشار إليه أعلاه[631]، وهو ما يعزز من حيث المبدأ الضمانات المقررة لفائدة الملزمين في التنفيذ على عقاراتهم.

---

[626]- **ادريس بلمحجوب**، جمود التشريع العقاري وانعكاساته على الاستثمار والعمل القضائي، قضايا الاستثمار و التحكيم من خلال توجهات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية الرابعة المنظمة بمحكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء يومي 18-19 أبريل 2007، تحت عنوان: خمسون سنة من العمل القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2007، ص 153.

[627]- **زكرياء الرجراجي**، منازعات الحجز العقاري، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة الدراسات والأبحاث، دار الآفاق المغربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2012، ص 14.

[628]- تقتصر هذه الامتيازات على المنقولات أينما وجدت بالإضافة إلى المحاصيل والثمار والأكرية وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالكها.

[629]- المادة 113 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[630]- نصت الفقرة الثانية من المادة 67 على أنه: "يتم حجز العقارات وبيعها من طرف أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية طبقا لأحكام الظهير الشريف بمثابة قانون بتاريخ 11 من رمضان ( 28 سبتمبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية".

[631]- الفصل 469 من قانون المسطرة المدنية.

أما المشرع المصري، فقد نظم مسطرة حجز العقارات ضمن القانون المنظم للحجز الإداري على غرار باقي إجراءات استخلاص الدين الضريبي[632]، في حين انتهج المشرع الضريبي الجزائري نفس المنحى الذي أخذه المشرع المغربي من خلال إخضاع الحجز على العقارات إلى قواعد الإجراءات المدنية[633].

هذا، وإذا كان المشرع المغربي على غرار جل التشريعات المقارنة[634]، لم يضع تعريفا محددا لمفهوم الحجز العقاري، فإن الفقه حاول إعطاء تعريف لهذه المسطرة، حيث اعتبرها البعض على أنها " إجراء تنفيذي يهدف إلى وضع أموال المدين بين يدي القضاء إلى غاية حصول الدائن أو الدائنين على حقوقهم "[635]، أما بعض الفقه الفرنسي، فقد اعتبر الحجز على الأموال العقارية بأنه " وسيلة للتنفيذ يقوم من خلالها الدائن بوضع عقار أو عقارات مدينه بين يد القضاء ليطلب بيعها للحصول على دينه من ثمن البيع، و هو بذلك مسطرة تنفيذية هدفها البيع الجبري للعقارات المحجوزة"[636].

و هكذا، يمكن القول أن الحجز العقاري يشكل وسيلة تنفيذ جبرية استثنائية مخولة للدائن للاستيفاء ديونه عن طريق القضاء، مما يجعل الإدارة الضريبية ملزمة عند اللجوء إلى هذه الوسيلة إلى طلب الإذن القضائي وهو ما يشكل ضمانة حقيقية لفائدة الملزمين خاصة في ظل طابعها الاستثنائي(1)، وكذا وجود مجموعة من الشروط المسبقة للقيام هذا بالحجز(2).

---

632- المواد من 40 إلى 51 من قانون الحجز الإداري المصري.

633- المواد 379 إلى 399 من قانون الإجراءات المدنية.

634- عرف المشرع الفرنسي الحجز على العقار بأنها مسطرة للتنفيذ الجبري تخول للدائن الذي لم يحصل على دينه بيع العقار المملوك للمدين عن طريق القضاء.

الأمر عدد 206.461 المعدل للحجز العقاري، بتاريخ 21 أبريل 2006، الجريدة الفرنسية عدد 95 بتاريخ 22 أبريل 2006.

كما نجد المشرع اليمني قد عرف الحجز العقاري بأنه: " وضع المال تحت يد القضاء لمنع صاحبه المحجوز عليه من أن يقوم بأي عمل مادي وقانوني من شأنه إخراج هذا المال أو ثماره من الدائن الحائز".

القانون رقم 40 الصادر سنة 2002 بمثابة قانون المرافعات و التنفيذ اليمني.

635 - ***Abdellah Boudahrain***, *Les voies d'exécution au Maroc, Edition Toubkal, 1988, page 36.*

636- ***Jacques Prévault*** *et* ***Jean Vincent****, voies d'exécution et procédures de distribution, Edition 19, Dalloz, 1999, page 234.*

## 1-الطابع الاستثنائي للحجز على عقارات الملزم.

يعتبر التنفيذ على عقار الملزم من بين المساطر الجبرية الاستثنائية، بالنظر لوقعها على حياة الملزمين الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فإن لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل لا يمكن أن يتسم إلا بالصفة الاستثنائية، والتي تظهر من جهة، في كون المشرع الضريبي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية قد صنف هذه المسطرة في إطار الفرع الخامس المتعلق بمساطر التنفيذ الجبري الخاصة ببعض الأصناف من الأموال، كما أن التعليمية العامة قد أوصت المحاسبين المكلفين بالتحصيل بعدم اللجوء إلى هذه المسطرة إلا استثناء مع ضرورة التحلي بالحذر في تنفيذها ليس فقط لتعقد الإجراءات المرتبطة بها وارتفاع تكلفتها، لكن أيضا بالنظر لنتائجها الصعبة على المدين وعائلته[637].

لكن، وإذ نجد هذا النوع من التعليمات التي تراعي جانبي الفعالية و الطابع الإنساني، فإنه يبقى تنصيص المشرع على هذا الطابع الاستثنائي صراحة بمدونة تحصيل الديون العمومية إحدى الضمانات الحقيقية التي ستعزز لا محال الثقة بين الإدارة الضريبية والملزمين، بالإضافة إلى تشجيع التداول والاستثمار في الأموال العقارية.

هذا، ويتجلى الطابع الاستثنائي للحجز على عقارات الملزم، من جهة أخرى، من خلال تنصيص المشرع الضريبي على أن التنفيذ على العقار يأتي بعد مرحلة يكون خلالها المحاسب المكلف بالاستخلاص قد قام بالإجراءات اللازمة للحجز على منقولاته، و هكذا، تنص الفقرة الأول من المادة 67 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " إذا كانت المنقولات غير كافية أو منعدمة، يمكن القيام بحجز العقارات وبيعها".

وإن كان هذا المقتضى القانوني يتطابق مع مقتضيات قانون المسطرة المدنية[638] التي أحال عليها المشرع الضريبي في التنفيذ على العقارات[639]، إلا أن التنصيص على هذا الاستثناء فيه تأكيد على طبيعة

---

[637]- « *RECOMMANDATIONS : La saisie et la vente des immeubles est une procédure complexe, coûteuse et qui peut être lourde de conséquences pour le redevable et sa famille, il est par conséquent recommandé aux comptables de n'y recourir qu'en cas de nécessité absolue et avec le plus grand discernement* ».
*Instruction sur le recouvrement des créances publiques, op.cit, page 116.*

[638]- ينص الفصل 469 من قانون المسطرة المدنية، على أنه : " لا يقع البيع الجبري إلا عند عدم كفاية المنقولات عدا إذا كان المدين مستفيدا من ضمان عيني" .

وخطورة اللجوء إلى هذه المسطرة في مواجهة الملزمين، كما أنها تبدد الغموض الذي يطرح على مستوى تطبيق هذه المقتضيات الأخيرة و التي تبيح للدائن المستفيد من ضمان عيني اللجوء إلى التنفيذ على العقار – عبر بيعه – دون المرور من مرحلة حجز المنقول وبيعه، و هو ما ينطبق على الخزينة العامة التي تتمتع برهن رسمي على عقارات الملزم[640] على اعتبار أن نص الفقرة الأولى من المادة 67 من المدونة السالف الذكر، قد خصص عموم اللفظ الذي جاء به الفصل 469 من قانون المسطرة المدنية فقيده لفائدة الملزم بالدين الضريبي خاصة و أنه نص على عدم قابلية الحجز و البيع معا إلا بعد عند عدم كفاية المنقولات أو انعدامها[641]، في حين اقتصرت مقتضيات المسطرة المدنية من جهة على الإشارة إلى عدم كفاية المنقول فقط[642]، و من جهة ثانية إلى البيع الجبري دون الإشارة إلى الحجز.

ومع ذلك، فإننا نرى أنه يمكن للمشرع تكريسا للطابع الاستثنائي لمسطرة التنفيذ على العقار من أجل استخلاص الديون الضريبية، عند التطرق إلى حالتي انعدام المنقول أو عدم كفايته، الاقتصار فقط على أصل الدين دون فوائد التأخير والزيادات التي تطاله، والتي يمكن أن تحد من نجاعة هذا الاستثناء – خاصة وأنها ليست من النظام العام –[643] على اعتبار أن المبدأ العام الذي قرره المشرع الضريبي هو شمولية التنفيذ الجبري لمجموع المبالغ المستحقة الواجبة على نفس المدين[644].

وفي نفس الاتجاه، يتعين الإشارة أيضا إلى حالة ثالثة، عند عدم الإمكانية المطلقة لتقسيط الدين الضريبي[645]، وبالتالي تقديم العقار كضمانة في إطار مقتضيات الفصل 118 من مدونة تحصيل الديون

---

[639]– تنص المادة 379 من قانون الإجراءات المدنية الجزائري على أنه: " لا يجوز كقاعد عامة نزع ملكية عقارات المدين إلا في حالة عدم كفاية المنقولات , باستثناء أصحاب التأمينات العينية الذين بيدهم سندا تنفيذيا على العقار مثقل برهن أو تخصيص أو امتياز ".

[640]– المادة 113 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[641]– يثبت انعدام المنقولات أو عدم كفايتها بمحضر من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء.

[642]– نفس المقتضى الذي كان الفصل 64 من ظهير 21 غشت 1935 ينص عليه.

[643]– ذلك أن الإعفاء من الزيادات في التأخير أو التخفيض منها يمكن أن يتم بقرار للوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوض له ذلك.

[644]– المادة 38 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[645]– تنص الفقرة الثانية من المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " إلا أنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أو لرئيس الإدارة التي ينتمي إليها أن يقبلا من المدينين تبرئة ذمتهم على أقساط، مقابل تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 أعلاه".

العمومية[646]، عوض اللجوء إلى مسطرة الحجز عليه، وهو ما يقتضي أيضا إعادة النظر في المنطق المعتمد في إدراج الأداءات الجزئية التي تعطي الأولوية لصوائر التحصيل والزيادات عن التأخير، والذعائر والغرامات على حساب أصل الدين[647].

علاوة على ما سبق، فإن الطابع الاستثنائي لمسطرة التنفيذ على العقار حاضر من خلال استثناء المشرع المغربي في مناسبتين [648] الحجز على العقار المخصص للسكن الرئيسي الذي يأوي عائلة الملزم، على ألا تتعدى قيمته 200.000 درهم، وعلى الرغم مما ينطوي عليه هذا التنصيص من مؤاخذات تهم أساسا مرجعية المشرع المغربي في تحديد قيمة السكن الرئيسي التي لا تتلاءم والتطور المتسارع لقيمة العقارات، فإننا نرى أن هذا المبدأ له من الدلالات ما يؤكد توجه المشرع نحو إضفاء طابع استثنائي على مسطرة الحجز العقاري، إلا أن تعزيز هذا الطابع وبالنظر لارتباطه الوثيق مع تعزيز قيمة الإنسان الملزم يقتضي أساسا التنصيص فقط على المبدأ العام أي عدم قابلية السكن الرئيسي للحجز، على أن تبقى السلطة التقديرية للقضاء قائمة في الحسم في كل حالة على حدا مادام أن الأمر يتعلق بمسطرة قضائية تتوفر فيها من حيث المبدأ نفس الضمانات في الدفاع عن الحقوق المالية سواء من جانب الإدارة الضريبية أو الملزم.

هذا، وإذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية قد حددت الأشخاص المؤهلين للقيام بإجراءات التحصيل الجبرية بشكل أساسي في مأموري التبليغ و التنفيذ التابعين للخزينة[649]، فإنه استثناء من ذلك أشارت إلى إمكانية اللجوء عند الحاجة إلى الأعوان القضائيين[650]، وهو الاستثناء الذي كرسته من خلال

---

[646]– تنص المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه " يمكن تكوين الضمانات (...) في شكل:

– ...

– تخصيص عقار للرهن الرسمي.

يمكن للمدين أن يعرض أشكالا أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل ...".

[647]– المادة 27 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[648] – المادتين67 و 46 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[649]– المادة 30 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[650]– المادة 34 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

مسطرة التنفيذ على العقارات، حيث جعلته اختصاصا حصريا لهذه الفئة، بالنظر لما تضمنه من تكريس للطابع القضائي لهذه المسطرة.

## 2-الشروط السابقة للحجز على عقار الملزم.

باستثناء الحجز التحفظي على عقارات الملزمين من أجل استيفاء الديون الضريبية، الذي يتم في إطار الأوامر المبنية على طلب[651]، والذي لا يتطلب نفس الشروط القانونية المشددة التي يتطلبها المشرع في توقيع الحجز التنفيذي، بالنظر لطبيعته القانونية[652] الهادفة إلى وضع يد القضاء على هذه الأموال لضمان عدم التصرف فيها تصرفا يضر بمصالح الدائن تمهيدا لنزع ملكيتها و استيفاء حقوق الدائن من ثمنها، إذا لم يؤد المدين ما عليه من ديون[653]؛ فإن توقيع الحجز التنفيذي على العقار من قبل المحاسب المكلف بالاستخلاص يتطلب احترام الأخير لمجموعة من الشروط المسبقة و التي تشكل إحدى الضمانات المقررة لفائدة الملزمين[654].

### أ-الحصول على إذن مسبق.

على غرار باقي إجراءات التحصيل الجبرية، باستثناء الإنذار القانوني، فإن إقدام المحاسب المكلف بالاستخلاص على حجز الأموال العقارية للملزم يقتضي بالضرورة حصوله على ترخيص مسبق من لدن

---

[651]- تنص المادة 148 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يختص رؤساء المحاكم الابتدائية وحدهم بالبت في كل مقال يستهدف الحصول على أمر بإثبات حال أو توجيه إنذار أو أي إجراء مستعجل في أية مادة لم يرد بشأنها نص خاص ولا يضر بحقوق الأطراف. ويصدرون الأمر في غيبة الأطراف دون حضور كاتب الضبط بشرط الرجوع إليهم في حالة وجود أية صعوبة...".

652- ينص الفصل 453 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " لا يترتب عن الحجز التحفظي سوى وضع يد القضاء على المنقولات والعقارات التي انصب عليها ومنع المدين من التصرف فيها تصرفا يضر بدائنه ويكون نتيجة لذلك كل تفويت تبرعا أو بعوض مع وجود الحجز باطلا وعديم الأثر".

نفس المقتضى جاء به المشرع الجزائري من خلال المادة 646 من قانون الإجراءات المدنية.

653- **عبد العزيز توفيق**، شرح قانون المسطرة المدنية و التنظيم القضائي، الجزء الثاني، مطبعة المعارف الجديدة، الدار البيضاء، سنة 1998، ص 299.

[654]- تجدر الإشارة إلى أن المشرع الفرنسي لا يعترف بالحجز التحفظي على العقارات وإنما رتب الطبيعة التنفيذية للحجز العقاري، حيث استبدله بإمكانية توقيع رهن رسمي على الأملاك العقارية عن طريق القضاء.

الأمر عدد 206.461 المعدل للحجز العقاري، بتاريخ 21 أبريل 2006، الجريدة الفرنسية عدد 95 بتاريخ 22 أبريل 2006.

رئيس الإدارة التي ينتمي إليها أو من يفوض له ذلك[655]، وتتجلى خصوصيات الحصول على هذا الإذن بالنسبة لهذه المسطرة في كونه يتعين أن ينبني على أساس قيام المحاسب بمجموعة من التحريات اللازمة للوقوف عند الوضعية القانونية للعقار و خاصة الاطلاع على الرهون التي يمكن أن يكون مثقلا بها، بالإضافة إلى التأكد من ملكيته للمدين، و تحديد الشخص الحائز له[656].

## ب-تبليغ الإنذار القانوني.

يشكل تبليغ الإنذار القانوني إحدى الإجراءات الجوهرية التي يتعين احترامها من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل قبل القيام بحجز العقار وذلك تطبيقا لمقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مع ضرورة احترام المادة 21 من نفس المدونة، حيث يتضمن البيانات الأساسية المرتبطة بالملزم والدين الضريبي بالإضافة إلى وصف العقار وبيان موقعه وحدوده وذلك حسب طبيعة العقار المراد حجزه[657].

هذا، و تجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري[658]، قد ألزم الإدارة الضريبية قبل التنفيذ على عقارات الملزمين بتوجيه إعلان إليهم يتضمن تنبيها بالأداء وإنذارا بحجز العقار، يشمل على مجموعة من المعطيات التي حددها المشرع بدقة ضمن قانون الحجز الإداري[659].

## ج-تنفيذ الحجز العقاري.

يتم تنفيذ الحجز العقاري من أجل استخلاص الديون الضريبية من طرف أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية، وذلك بناء على الإذن القضائي للمحكمة الابتدائية المختصة والذي يستصدره المحاسب المكلف بالتحصيل، حيث تمنع المحكمة بموجب أمر قضائي يمنع بموجبه الملزم من التصرف في

---

[655]- المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[656]- **حجيبة جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 422

[657]- **مصطفى مهدي هرجة**، الجديد في قانون الحجز الإداري، مرجع سابق، ص 319.

[658]- الفقرة الأولى من المادة 40 من قانون الحجز الإداري المصري.

[659]- تنص الثانية من المادة 40 من قانون الحجز الإداري المصري على أنه: " ويشتمل الإعلان على بيان المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها ووصف العقار أو المحل أو الأعمال المستحقة عليها هذه المبالغ وذلك ببيان موقعه بإيضاح حدوده واسم الحوض ورقمه إذا كان أرضا زراعية واسم القسم أو الشارع أو الحارة ورقم الملك إذا كان عقارا في المدن وغيرها ذلك من البيانات التي تفيد في تعيينه".

العقار موضوع الحجز الذي يتعين تبليغه للملزم، أما إذا كان بحوزة شخص غير الملزم نفسه فيتعين تبليغه إليه[660].

هذا، ويرخص للمحاسب المكلف بالتحصيل تسجيل حجز تحفظي على العقار بالسجل العقاري والإشهاد على ذلك من قبل المحافظة على الأملاك العقارية إلى حين تبرئة الملزم لذمته تجاه الإدارة الضريبية، أما في حالة تخلفه عن ذلك يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يطلب من رئيس المحكمة الابتدائية تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري، وعلى الرغم من الطابع الإداري الذي يحمله الحجز على عقارات الملزمين، إلا أنه حاول حمايتهم من خلال التنصيص على ضرورة قيام الإدارة بتوقيع الحجز بعد مضي شهر على الأقل من تاريخ إعلان التنبيه والإعذار وإلا اعتبر الحجز كأن لم يكن[661]، مما حدا ببعض الفقه المصري التأكيد على أن هذا المقتضى القانوني ليس من النظام العام، ذلك أنه مقرر لفائدة المدين في مواجهة الإدارة، حيث منحه المشرع إمكانية التمسك به أو التنازل عنه صراحة أو ضمنا متى ارتأى مصلحته في ذلك[662].

ومن بين الضمانات المقررة لفائدة الملزم، ضرورة تبليغه في حالة تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي بمحضر الحجز الذي يحرره حصريا عون التبليغ والتنفيذ القضائي[663]، حيث اختار المشرع الطريقة العادية من أجل تحقيق علم الملزم، أما في حالة تعذر ذلك يتم اللجوء إلى إجراءات التبليغ كما هي مقررة بمقتضى الفصل 39 من قانون المسطرة المدنية[664].

---

[660]– **عبد العزيز توفيق**، شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، مرجع سابق، ص 325.

[661]– المادة 41 من قانون الحجز الإداري المصري.

[662]– **مصطفى مجدي هرجة**، الجديد في قانون الحجز الإداري، مرجع سابق، ص 327.

تنص الفقرة الثانية من المادة 41 من قانون الحجز الإداري المصري على أنه : " ويجوز توقيع الحجز قبل الميعاد المذكور اذا طلب المدين ذلك".

[663]– المادة 469 من قانون المسطرة المدنية.

[664]– تنص المادة 39 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " ترفق بالاستدعاء شهادة يبين فيها من سلم له الاستدعاء وفي أي تاريخ ويجب أن توقع هذه الشهادة من الطرف أو من الشخص الذي تسلمها في موطنه. وإذا عجز من تسلم الاستدعاء عن التوقيع أو رفضه أشار إلى ذلك العون أو السلطة المكلفة بالتبليغ ويوقع العون أو السلطة على هذه الشهادة في جميع الأحوال ويرسلها إلى كتابة ضبط المحكمة.

أما إذا لم يكن العقار موضوع حجز تحفظي من قبل، فإنه يمكن لعون التنفيذ إجراء حجز تنفيذي عليه بعد التأكد من عدم رغبة الملزم في تبرئة ذمته وذلك عن طريق اللجوء إلى الإذن القضائي [665]، حيث نجد أن المشرع المصري ألزم الإدارة بضرورة حضور شاهدين على هذا الحجز يتعين الإشارة إلى المعلومات الخاصة بهم في محضر الحجز [666].

وتجدر الإشارة إلى أن محضر الحجز يتعين أن يشتمل على البيانات الأساسية المتعلقة بالسند التنفيذي أي الجدول الضريبي، بالإضافة إلى تبليغ الحكم وحضور المنفذ عليه أو غيبته في عمليات الحجز وموقع العقار وحدوده بأكثر دقة ممكنة والحقوق المرتبطة به والتكاليف التي يتحملها إن أمكنت معرفتها وعقود الكراء المبرمة في شأنه وكذا حالته تجاه المحافظة العقارية عند الاقتضاء، أما إذا وقع الحجز في غيبة الملزم بلغ إليه في إطار مقتضيات الفصل 39 المشار إليه أعلاه [667].

فإذا كان العقار محفظا، يقيد المحافظ في الرسم العقاري المحضر وذلك بإيعاز من العون المكلف بالتنفيذ، أما إذا لم يكن العقار محفظا فيقيد في السجل الخاص بالمحكمة الابتدائية موضوع رهن إشارة العموم ويقع الإشهار علاوة على ذلك لمدة خمسة عشر يوما بتعليق الإعلان بالمحكمة على نفقة الحاجز [668].

---

إذا تعذر على المكلف بالتبليغ أو السلطة الإدارية تسليم الاستدعاء لعدم العثور على الطرف أو على أي شخص في موطنه أو محل إقامته ألصق في الحين إشعارا بذلك في موضع ظاهر بمكان التبليغ وأشار إلى ذلك في الشهادة التي ترجع إلى كتابة ضبط المحكمة المعنية بالأمر.

توجه حينئذ كتابة الضبط الاستدعاء بالبريد المضمون مع الإشعار بالتوصل.

إذا رفض الطرف أو الشخص الذي له الصفة، تسلم الاستدعاء أشير إلى ذلك في الشهادة.

يعتبر الاستدعاء مسلما تسليما صحيحا في اليوم العاشر الموالي للرفض الصادر من الطرف أو الشخص الذي له الصفة في تسلم الاستدعاء...".

[665]- **عبد العزيز توفيق**، شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، مرجع سابق، ص 324.

[666]- **مصطفى مجدي هرجة**، الجديد في قانون الحجز الإداري، مرجع سابق، ص 327.

[667]- الفصل 470 من قانون المسطرة المدنية.

[668]- الفقرة الأخيرة من الفصل 455 من قانون المسطرة المدنية.

أما في حالة وجود حجز سابق، فإنه لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل توقيع حجز ثان، حيث يكتفي بالتدخل في الحجز لحماية حقوق الخزينة، حيث يبقى له الحق في مراقبة الإجراءات[669]، أما إذا تقدم المحاسب المكلف بالتحصيل بحجز أوفر من الحجز القائم سابقا، فإنه يتم ضم الحجزين معا، فيتحقق بذلك التعرض على منتوج بيع العقار لفائدة الخزينة مما يخولها الحق في توزيع الأموال المتحصلة[670].

## ثانيا- بيع العقار.

يعقب عملية الحجز التنفيذي للعقار أحقية المحاسب المكلف بالتحصيل في اللجوء إلى بيعه بالمزاد العلني لاقتضاء الدين الضريبي المستحق على الملزم عن طريق أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية، وهي المرحلة الأكثر تهديدا بالنسبة للملزم الذي يفقد ملكه العقاري، لذلك حاول المشرع المغربي إحاطة هذه العملية بمجموعة من الإجراءات الدقيقة التي تسمح، من حيث المبدأ، بضمان حقوق الدائن من منتوج البيع، من جهة، وحماية حقوق المدين ببيع العقار وفق الإجراءات القانونية المحددة التي تمكنه من حماية مصالحه في البيع عبر الرفع من قيمة العقار موضوع البيع، للتمكن من تبرئة ذمته تجاه الخزينة العامة، خاصة وأن عدم كفاية ثمن العقار لا يحول دون استمرار المحاسب المكلف بالاستخلاص في متابعة الإجراءات الجبرية في حق الملزم، حيث نجد المشرع المصري قد منح الإدارة إمكانية تجزئة العقار إلى صفقات متى كان ذلك يخدم رفع سعر هذا العقار[671].

---

[669]- **عزمي عبد الفتاح**، إجراءات الحجوز التنفيذية والتحفظية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، دار النهضة للنشر، القاهرة، سنة 1986، ص 250.

[670]- ينص الفصل 467 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " إذا كان الحجز الثاني أوفر من الأول ضما معا عدا إذا كان بيع الأشياء المحجوزة سابقا قد وقع الإعلان عنه، وعلى كل فإن الطلب الثاني يعد بمثابة تعرض على الأموال المتحصلة من البيع وتكون محل توزيع".

[671]- تنص المادة 52 من قانون الحجز الإداري على أنه: " يجوز لمندوب الحاجز تجزئة العقار إلى صفقات إن كان ذلك مما يرغب في الإقدام على شرائها ورفع أسعارها وفي هذا الحالة توضح بيانات كل صفقة على وحدة ومساحتها وحدودها بمحضر الحجز بالتطبيق لقانون الشهر العقاري مع ذكر الثمن الأساسي لكل صفقة بالمحضر".

**1-إعداد دفتر التحملات.**

يشكل إعداد دفتر التحملات إحدى المراحل الأساسية في عملية بيع العقار باعتبارها إحدى الضمانات الأساسية المقررة لفائدة المدين، وذلك لكونه الوثيقة التي يتم تحريرها من قبل عون التنفيذ القضائي والتي تتضمن جميع المعطيات المتعلقة بالعقار المحجوز وكذا بعملية السمسرة[672].

هذا، وبالرجوع إلى مقتضيات الفصل 474 من قانون المسطرة المدنية، يتضح أن المشرع المغربي، لم يحدد أجلا لإعداد دفتر التحملات مما يهدد الملزم باستمرار عملية الحجز على العقار مدة أطول، أما المشرع الجزائري فقد حدد أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي لأمر الحجز، من أجل الشروع في إعداد قائمة شروط البيع[673]، وهو نفس الأجل الذي حدده المشرع المغربي لبداية السمسرة التي تقوم سلفا على إعداد دفتر التحملات والذي يمكن تمديده من قبل المحكمة لكن دون أن يبين المشرع أسباب ذلك بدقة[674].

أما المشرع المصري فنجده أكثر ضمانة في هذا الباب، حيث ألزم الإدارة ببيع العقار المحجوز، وذلك بانتظار مرور شهرين على الأقل وقبل مضي أربعة أشهر من تاريخ إعلان محضر الحجز أو شهره[675]، واستثناء من ذلك يمكن تأجيل البيع من قبل المحافظ أو المدير أو الوكيل، لأسباب جدية، كما يمكن أن يكون هذا التأجيل لمدة أكبر أو وقف البيع كلما تعلق الأمر باتفاق طالب الحجز والمدين أو موافقة الإدارة على تقسيط المبالغ المستحقة[676]، وهو ما يشكل ضمانة حقيقية لفائدة الملزم قد تمكنه من أداء أو تقسيط الدين الضريبي دون الحاجة إلى بيع عقاره.

---

[672] - ***Cécile Robin***, *procédures civiles d'exécutions, Vuibert, 2004, page 108.*

[673]- المادة 737 من قانون الإجراءات المدنية الجزائري.

[674]- تنص الفقرة الأولى من المادة 476 على أنه: " تقع السمسرة في محل كتابة الضبط التي نفذت الإجراءات وأودع فيها المحضر بعد ثلاثين يوما من تبليغ الحجز المنصوص عليه في الفصل السابق. غير أنه يمكن تمديد الأجل نتيجة الظروف بأمر معلل من الرئيس لمدة لا يمكن أن تتجاوز في الكل تسعين يوما بإضافة الثلاثين يوما الأولى إليها".

[675]- المادة 53 من قانون الحجز الإداري المصري.

[676]- المادة 55 من قانون الحجز الإداري المصري.

هذا، ومن بين الضمانات المرتبطة بإعداد دفتر التحملات، ضرورة توفره على مجموعة من البيانات الأساسية، إلا أن المشرع المغربي وعلى عكس التشريعات المقارنة[677]، لم يحدد قائمة البيانات إلا من خلال مطبوع تعده وزارة العدل يكرس إلزامية مجموعة من البيانات، خاصة الإشارة إلى السند التنفيذي، و هوية طالب التنفيذ، وكذا المعلومات المتعلقة بالعقار موضوع البيع، بالإضافة إلى تحديد الثمن الافتتاحي للبيع[678].

## 2-الإشهار وتلقي العروض.

تعقب مرحلة إعداد دفتر التحملات من قبل عون التنفيذ القضائي، عمليتين أساسيتين في عملية البيع، يتم خلالهما الإعلان إلى العموم عن المزاد العلني، وكذا تلقي عروض شراء العقار.

هذا، ويتم وضع دفتر التحملات رهن إشارة العموم عن طريق كتابة ضبط المحكمة، وذلك بغاية التعريف بجميع شروط البيع، وكذا التمكن من الحصول على أكبر عدد ممكن من العروض قصد الرفع من قيمة العقار المبيع، وهو ما يتضح من خلال حرص المشرع على ضرورة تبليغه للعموم بمجموعة من الوسائل[679].

وفي هذا الصدد، نجد أن المشرع المصري قد ألزم الإدارة الحاجزة بنشر البيع في الجريدة الرسمية و ذلك قبل اليوم المحدد للبيع بثمانية أيام على الأقل[680]، بالإضافة إلى تعليقه[681] وهو الإجراء الذي يتعين

---

[677]- بالنسبة للمشرع الجزائري فقد حدد هذه البيانات من خلال مقتضيات المادتين 737 و 739 من قانون الإجراءات المدنية.

- أما بالنسبة للمشرع الفرنسي فقد حددها أيضا من خلال مقتضيات المادة 688 من قانون مساطر التنفيذ المدنية.

[678]- *Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 108.*

[679]- تنص الفقرة الثانية من الفصل 474 من قانون المسطرة المدنية علي أنه: " يبلغ إلى العموم المزاد والبيع:

1- بتعليق:

أ) على باب مسكن المحجوز عليه وعلى كل واحد من العقارات المحجوزة وكذا في الأسواق المجاورة لكل عقار من هذه العقارات؛

ب) باللوحة المخصصة للإعلانات في المحكمة الابتدائية التي يوجد مقرها بمحل التنفيذ؛

ج) بمكاتب السلطة الإدارية المحلية.

2- بكل وسائل الإشهار (في الصحافة والإذاعة...) المأمور بها عند الاقتضاء من طرف الرئيس حسب أهمية الحجز...".

[680]- تنص الفقرة الثانية من المادة 53 من قانون الحجز الإداري المصري على أنه:" وينشر عن البيع في الجريدة الرسمية ويجب أن يكون النشر قبل اليوم للبيع بثمانية أيام على الأقل ويشتمل على أسباب البيع وتاريخ الحجز ورقم تسجيل محضر الحجز وتاريخه إن كان مسجلا وتعيين اليوم الذي حدد للبيع والبيانات الخاصة بموقع العقار المزمع بيعه ومساحته وحدوده والثمن الأساسي الذي ينبغي افتتاح

إثباته في محضر خاص يحرره ويوقعه مندوب الجهة الحاجزة المكلف بذلك[682]، مما يشكل ضمانة حقيقية لفائدة الملزم المحجوز عليه، حيث نجد أن المشرع الجزائري[683] أضاف ضرورة الشهر في لوحة الإعلانات بقباضة الضرائب أيضا[684].

هذا، وبعد إشهار بيع العقار يتلقى عون التنفيذ العروض المرتبطة به، وذلك إلى حدود إقفال محضر المزاد العلني[685]، إلا أن المشرع لم يحدد تاريخ بداية تلقي هذه العروض وكذا الشكليات وطريقة تقديم هذه العروض، مما يشكل قصورا تشريعيا يتعين تجاوزه، وعموما يتعين تسجيل هذه العروض من قبل العون المكلف بالتنفيذ.

**3-إجراء السمسرة.**

بعد إشهار البيع وتلقي العروض بشأنه، يتم تنفيذ البيع عن طريق السمسرة العمومية في اليوم المحدد لها، حيث يبقى للملزم فرصة أخيرة إلى غاية يوم المزاد للقيام بتبرئة ما بذمته من ديون ضريبية بالإضافة إلى ما ترتب من زيادات و مصاريف التحصيل، كما يمكن تأجيل المزاد بأمر معلل من قبل المحكمة، إلا أن المشرع لم يشر إلى إمكانية تقسيط الدين عكس ما أقدم عليه صراحة المشرع المصري[686].

هذا، ويتم إجراء السمسرة وفق الثمن الافتتاحي المحدد بدفتر التحملات، تحت إشراف عون التنفيذ القضائي، عكس بعض التشريعات التي أولتها أهمية أكبر، حيث نجد أن المشرع المصري[687] أوكل

---

المزاد به والموضح بمحضر الحجز وجميع الإيضاحات المتعلقة بشروط البيع وإذا كان العقار مقسما إلى صفقات فتوضح جميع البيانات الخاصة بكل صفقة على النحو سالف الذكر".

[681]- تنص الفقرة الثالثة من المادة 53 من قانون الحجز الإداري المصري على أنه: "كما يعلن عن البيع بالتعليق على اللوحة المعدة للإعلانات بديوان المحافظة أو المديرية المختصة وعلى باب مقر العمدة في القرية التي تقع فيها الأعيان والباب الرئيسي للمركز أو القسم الذي يقع العقار في دائرته وفي موضوع ظاهر من كل عقار من العقارات المطلوب بيعها إذا كانت مصورة أو كانت من المباني".

[682]- الفقرة الرابعة من المادة 53 من قانون الحجز الإداري المصري.

[683]- حددت المادة 474 من قانون الإجراءات المدنية الجزائري وسائل إشهار المزاد إلى العموم وهي نفسها تلك المحددة من قبل المشرع المغربي.

[684]- المادة 750 من قانون الإجراءات المدنية الجزائري.

[685]- الفقرة الأخيرة من المادة 474 من قانون المسطرة المدنية.

[686]- الفقرة الأخيرة من المادة 55 من قانون الحجز الإداري المصري.

[687]- المادة 54 من قانون الحجز الإداري المصري.

هذا الاختصاص إلى المحافظ على الأملاك العقارية بالنظر لدقة لهذه العملية، أما المشرع الجزائري[688]، فقد منح الاختصاص في الإشراف على السمسرة إلى رئيس المحكمة في جلسة علنية، وهو نفس الاتجاه الذي يذهب فيه المشرع الفرنسي[689]، مما يعزز من ضمانات احترام المسطرة لما في ذلك من حماية لمصالح الطرفين خاصة الملزم الذي يحدق به خطر بيع عقاره.

وهكذا، تجري السمسرة في التاريخ والساعة المعلنين في إشهار البيع، وذلك بالإشارة إلى العروض التي تم تسجيلها لدى كتابة الضبط، ويمكن تقديم عروض جديدة في اليوم نفسه، وبعد إتمام البيع يتم توزيع منتوج بيع العقار بين المحاسب المكلف بالتحصيل وباقي الدائنين إذا وجدوا حسب قواعد الامتياز التي ينص عليها القانون[690].

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري قد أحسن صنعا عندما نص على أنه: "ويقصر البيع بقدر الإمكان على جزء من العقار يفي ثمنه بالمطلوبات بأكملها حتى نهاية الشهر الحاصل فيه البيع وإذا تعذرت تجزئة العقار استمرت إجراءات البيع عليه كله"، وهو اتجاه محمود نحو تكريس الطابع الاستثنائي في التنفيذ على عقارات الملزم الذي يتعين على المشرع المغربي تكريسه لما فيه من ضمانات الملزم في بيع العقار في حدود ضيقة، وبما يمكن من تبرئة ذمته تجاه الإدارة الضريبية، دون الإضرار بمصالحه.

---

[688]- المادة 753 من قانون الإجراءات المدنية الجزائري.

[689] - ***Jacques Prévault** et **Jean Vincent**, voies d'exécution et procédures de distribution, op.cit, page 272.*

[690]- **عبد العزيز توفيق**، شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 330.

## المبحث الثاني: التنفيذ على شخص الملزم.

لم يعرف المشرع المغربي، على غرار جل التشريعات، بشكل محدد مسطرة الإكراه البدني[691]، حيث اكتفى بالإشارة فقط إلى شروطها سواء في التشريع العام[692]، أو في التشريع الخاص باستخلاص الديون العمومية[693]، حيث تولى هذه المهمة الفقه والقضاء.

وهكذا، عرف بعض الفقه المغربي الإكراه البدني بأنه تلك الوسيلة لجبر المدين المحكوم عليه بأداء دين على الوفاء بهذا الدين عن طريق إيداعه بالسجن لمدة يحددها الحكم القاضي عليه بالأداء[694]، وهو في نظر البعض الآخر ذلك الامتداد الطبيعي لإجراءات تنفيذ الأحكام باعتباره وسيلة يتم بواسطتها جبر المدين المحكوم عليه بأداء مبلغ مالي وحبسه لمدة معينة تتناسب ومقدار الدين يحددها الحكم الصادر بشأنه، وهو إجراء يفرض صفة الإلزام على الأحكام القضائية من قبل الدولة لتضمن بذلك الأمن والاستقرار بين الأفراد في معاملاتهم[695].

إذن، يمكن القول أن الإكراه البدني هو آلية قانونية وتقنية للضغط على المدين[696]، وللتنفيذ الجبري بناء على طلب صريح من الدائن المستفيد من الحكم أو من يقوم مقامه على المدين الذاتي غير المعسر – دون الاعتباري– المتماطل أو الممتنع عن تنفيذ مقتضيات الحكم الصادر بأداء دين محدد في مقداره سواء كان مصدره مديونية خاصة أو عامة، مع مراعاة الاستثناءات المقررة بنص صريح في القانون فتنصرف إلى شخصه وتمسه في ذاته بغية إرغامه على تبرئة ذمته المالية اتجاه الدائن المستفيد من الحكم بعد استنفاذ جميع طرق التنفيذ العادية في حقه والتي ظلت دون جدوى وعجزت عن تحقيق مرادها وكذا بعد سبقية إنذاره

---

691– ابتداء من صدور القانون رقم 204–2004 بتاريخ 9 مارس 2004 أصبحت هذه المسطرة تسمى في التشريع الفرنسي " الإكراه القضائي " *"le contrainte judiciaire"*.

692– المواد 633 إلى 647 من قانون المسطرة الجنائي رقم 01.22 بتاريخ 20 يناير 2003، الجريدة الرسمية عدد 5078.

693– المواد من 76 إلى 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

694– **محمد المعروفي**، الإكراه البدني في الديون العمومية، مجلة المحامي، عدد 34، يناير 1999، ص 46.

695– **عبد الإله المستاري**، ظهير 1961/02/20 المتعلق بتطبيق الإكراه البدني في الديون المدنية والحالات التي ترد عليه، مجلة المحامي، عدد 40 ، يناير 2002 ص 10.

696– ***Karim Sid Ahmed***, *droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 1, les droits d'origine non procédurale du contribuable, op.cit, page 286.*

بصفة قانونية ونظامية[697]، مما يجعلها من بين الإجراءات الجبرية الأكثر خطورة لكونه يحد من حرية الفرد، مقابل حماية الدائن[698]، مما يقتضي ضرورة التدخل القضائي في تنفيذ هذا الإجراء.

هذا، وعلى الرغم من اتجاه التشريعات الوضعية نحو التخلص من هذا الأسلوب لعدة أسباب أبرزها قانوني، يرتبط بأن الالتزام بالدين عموما والدين الضريبي على وجه الخصوص يتعلق بأموال الملزم وليس بشخصه، ومنها ما هو اقتصادي، يتمثل في كون التنفيذ على شخص الملزم لا يخدم مصلحة الدائن لأن ذلك يؤدي إلى تعطيل نشاط المدين مما يزيد الأمر تعقيدا من حيث إمكانية أداء الدين، ومنها ما هو أدبي إذ ترتبط هذه المسطرة بكرامة الإنسان بل وتهدد آدميته[699]، مما دفع المجتمع الدولي إلى الحد من تطبيقه خاصة على مستوى الديون التعاقدية[700]، إلا أن التشريع الضريبي حافظ على الإكراه البدني كإحدى الوسائل الجبرية المتاحة للإدارة الضريبية من أجل الوصول إلى الدين الجبائي، إذ حاول إحاطته بمجموعة من الضمانات المتعلقة أساسا باحترام شروط اللجوء إلى هذه المسطرة (المطلب الأول)، وكذا بعض الاستثناءات ذات الطابع الإنساني (المطلب الثاني).

---

[697]– **يوسف بناصر**، الدليل العملي والقضائي في مسطرة الإكراه البدني، سلسلة بناصر للدراسات القانونية والأبحاث القضائية، مطبعة بنسي، الداخلة العدد الرابع، سنة 2006/2005، ص 34.

[698]– **ادريس بلمحجوب**، أي اجتهاد قضائي من تعارض الاتفاقيات الدولية مع التشريع الوطني في ظل التحولات الاقتصادية العالمية، أبحاث في الفقه و القضاء، دون ذكر دار النشر ، الجزء الأول– الميدان المدني، سنة 2006، ص 122.

[699]– **آدم وهيب النداوي وسعيد عبد الكريم مبارك**، شرح أحكام قانون التنفيذ، مطبعة جامعة الموصل، الطبعة الأولى سنة 1984، ص 95.

[700]– تجدر الإشارة إلى أن معاهدة نيويورك المؤرخة في 16 دجنبر 1966 والتي صادق عليها المغرب بتاريخ 18 نونبر 1979 تمنع من خلال مقتضيات المادة 11 منها اللجوء إلى سجن الإنسان على أساس عدم قدرته على الوفاء بالتزام تعاقدي.

– للمزيد حول الموضوع: **ادريس بلمحجوب**، أي اجتهاد قضائي من تعارض الاتفاقيات الدولية مع التشريع الوطني في ظل التحولات الاقتصادية العالمية، أبحاث في الفقه و القضاء، مرجع سابق، ص 123 وما بعدها.

## المطلب الأول: شروط اللجوء إلى الإكراه البدني في استخلاص الديون الضريبية[701].

إذا كانت مسطرة الإكراه البدني في ظل التشريع القديم لتحصيل الديون العمومية[702] قد تميزت بالإجحاف والتشديد في حق المدين، بالنظر لتعارضها مع مبادئ حقوق الإنسان والحريات الشخصية، حيث ظلت مسطرة إدارية لا تخول للقضاء التدخل إلا في حدود مراقبة صحة تبليغ الإنذار، باعتباره الإجراء التنفيذي الأول الذي يسبق تطبيق الإكراه البدني في ظل هذا التشريع حسب الترتيب الذي صاغه المشرع بموجب المادة 27 من ظهير 21 غشت 1935[703]، إذ يتم تنفيذه بتوجيه طلب بذلك مباشرة إلى وكيل الملك لدى المحكمة الابتدائية المختصة، والذي يأمر بالاعتقال[704]؛ إلا أن المشرع قد تدخل بموجب مدونة تحصيل الديون العمومية في محاولة لتصحيح هذا الوضع الذي لم يعد يتلائم مع الظرفية الاقتصادية والاجتماعية والحقوقية التي أصبحت تتطلب المزيد من الحريات في هذه المجالات، لما لها من آثار وانعكاس على تنمية المجتمع وبالتالي انعكاسها إيجابيا على ميزانية الدولة أيضا.

وهكذا، فقد شكل موضوع الإكراه البدني في ميدان تحصيل الديون العمومية إداك أهم تعديل جاءت به المدونة من خلال تكريسها للطابع الاستثنائي لتطبيق هذه المسطرة، وذلك بترتيبها كآخر إجراء جبري يسمح للإدارة الضريبية اللجوء إليه بعد استنفاد كافة إجراءات التنفيذ (الفرع الأول) في حدود المدينين الذين لم يثبت عسرهم أو الذين عمدوا إلى عرقلة تحصيل الديون الضريبية (الفرع الثاني)، إلا أن احترام هذه الشروط لا يخلو من مجموعة من النواقص التي يتعين على المشرع التدخل لتجاوزها في إطار تكريس مفهوم متجدد لضمانات استخلاص الديون الضريبية يساير التحولات و التطورات المتلاحقة للمجتمع، غير أن الطابع القضائي لهذه المسطرة يشكل من حيث المبدأ إحدى الضمانات المقررة لفائدة المدين (الفرع الثالث).

---

[701]- لقد تم استثناء الغرامات والإدانات النقدية والمصاريف القضائية من تطبيق مقتضيات الإكراه البدني الواردة بمدونة تحصيل الديون العمومية، حيث تبقى خاضعة لمقتضيات قانون المسطرة الجنائية.

[702]- الفصل 27 من ظهير 21 غشت 1935 الخاص بسن نظام للمتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل بموجب ظهير رقم 1.60.305 بتاريخ 6 مارس 1961 الذي أدخل الإكراه البدني إلى إجراءات الاستخلاص الجبرية.

[703]- يتمثل هذا الترتيب في: الإعذار (الإنذار القانوني)؛ الإكراه البدني؛ الحجز؛ البيع.

[704]- **محمد لمزوغي**، التنفيذ الجبري عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة التحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 31 سنة 2001، ص72.

## الفرع الأول: الشروط السابقة للتنفيذ على شخص الملزم.

يتميز الإكراه البدني عموما بطابعه الاستثنائي، ذلك أن تبني المشرع المغربي لهذه الوسيلة لم يكن الهدف منه إلزام المنفذين التشبث بها وإنما أراد أن تبقى هي آخر الوسائل التي يمكن اللجوء إليها من أجل اقتضاء الدين، وهو ما نستشفه من خلال مقتضيات المادة 640 من قانون المسطرة الجنائية[705]، التي تتطلب من بين شروط تطبيق الإكراه البدني ضرورة الإدلاء بما يثبت عدم إمكانية التنفيذ على أموال المدين، كما أن البعض يؤيد هذا الاتجاه من خلال الاستدلال بمقتضيات المادة 673 من قانون المسطرة الجنائية[706].

أما فيما يخص تحصيل الديون الضريبية، وعلى الرغم من تنصيص المشرع على أسلوب الإكراه البدني في ظل التشريع السابق كمرحلة موالية لتخلف المدين عن المبادرة بالأداء بعد إعذاره بذلك، فإن ذلك لا يمنع من التأكيد على الوعي الذي كان يسود لدى الإدارة الضريبية بضرورة الإبقاء على الإكراه البدني كإجراء استثنائي وذلك بحثها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل على استنفاذ كافة الإجراءات الجبرية قبل الإقدام على التنفيذ على شخص الملزم[707]، غير أن كل ذلك لم يكن ليرقى إلى درجة توفير حماية حقيقية للمدينين بالديون الضريبية، بالنظر، من جهة، إلى أن التشريع يسمح بذلك صراحة، ومن جهة ثانية، لكون تعليمات الإدارة الضريبية لا يمكن أن ترقى إلى درجة التشريع أو تحل محله خاصة عندما يتعلق

---

[705]- تنص المادة 640 من قانون المسطرة الجنائية على أنه :" لا يمكن تطبيق الإكراه البدني، في جميع الأحوال ولو نص عليه مقرر قضائي، إلا بعد موافقة قاضي تطبيق العقوبات الذي يتحقق من توفر الشروط الآتية بعد توصله بالملف من وكيل الملك:

1- توجيه إنذار من طرف طالب الإكراه إلى الشخص المطلوب تطبيق الإكراه البدني في حقه يبقى دون نتيجة بعد مرور أكثر من شهر واحد من تاريخ التوصل به؛

2- تقديم طلب كتابي من المطالب بالإكراه البدني يرمي إلى الإيداع في السجن؛

3- الإدلاء بما يثبت عدم إمكانية التنفيذ على أموال المدين.

لا يأمر وكيل الملك أعوان القوة العمومية بإلقاء القبض على الشخص المطلوب تطبيق الإكراه البدني في حقه، إلا بعد صدور قرار بالموافقة على ذلك عن قاضي تطبيق العقوبات، مع مراعاة مقتضيات المادة 641 بعده".

[706]- أشارت هذه المادة إلى عبارة " يمكن بمقتضاه أن يستخلص الأداء بكافة الطرق القانونية".

عبد العزيز اليونسي، دور الإكراه البدني في تحصيل الديون العمومية وديون الدولة الأخرى، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 79/19 أبريل – يونيو 1997، ص 91.

[707]- المذكرة المصلحية الصادرة عن الخزينة العامة تحت عدد 63 صادرة بتاريخ 1988/08/01.

الأمر بمقتضيات تمس حقوق وحريات الملزمين، كما أن خرقها لا يترتب عنه نفس درجة المسؤولية المترتبة عن خرق النصوص القانونية الآمرة كما في الحالة التي نحن بصددها.

هذا، وقد حاول المشرع المغربي تكريس الطابع الاستثنائي لمسطرة الإكراه البدني من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية، وذلك من خلال التنصيص صراحة على ضرورة احترام الإجراءات السابقة (الفقرة الأولى)، وكذا خضوع هذه المسطرة إلى مبدأ التدرج في إجراءات الاستخلاص، خاصة وأنها تتموقع كآخر إجراء يمكن اللجوء إليه في مواجهة المدين (الفقرة الثانية).

## الفقرة الأولى: احترام الإجراءات التمهيدية.

إذا كان الإكراه البدني إحدى الآليات الجبرية الممنوحة للإدارة الضريبية من أجل استيفاء ديونها، فإن ذلك يجعله مقيدا بضرورة احترام الإجراءات التمهيدية التي يقتضيها اللجوء إلى التحصيل الجبري خاصة اللجوء أولا إلى إرسال الإشعار بدون صائر طبقا لمقتضيات المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية[708].

بالإضافة إلى ذلك، فإن تطبيق الإكراه البدني يخضع إلى ترخيص رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل[709]، حيث نلاحظ في هذا الصدد، أنه بالإضافة إلى هذا الترخيص فإن المشرع ألزم المحاسب عند تقديمه لطلب تطبيق الإكراه البدني ضرورة تأشير رئيس الإدارة مجددا على هذا الطلب، وفي ذلك مراقبة للمحاسب في شأن احترامه للإجراءات التمهيدية والسابقة للجوء إلى الإكراه البدني.

## الفقرة الثانية: استنفاذ جميع طرق التنفيذ على أموال المدين.

من بين الحسنات التي تحتسب للمشرع المغربي، تراجعه على الترتيب الذي وضعه في ظل التشريع السابق الذي أتاح للإدارة اللجوء بسهولة إلى الإكراه البدني بعد توجيه الإعذار ومرور أكثر من 20 يوما

---

[708]- تنص المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر؛ ويجب تقييد تاريخ إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر. ويعتد بهذا التقييد ما لم يطعن فيه بالزور.

[709]- المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

دون استجابة المدين[710]، حيث رتبت مقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، الإكراه البدني كآخر إجراء يمكن اللجوء إليه من أجل استخلاص الديون الضريبية، كما نصت في مقابل ذلك على أن التحصيل الجبري يتم حسب الترتيب الوارد بنفس المادة مما يجعل من مسطرة الإكراه البدني خاضعة إلى مبدأ التدرج في التحصيل[711]، وذلك باستنفاذ جميع الإجراءات السابقة عليها وهو ما يشكل ضمانة لفائدة المدينين في اللجوء المحدود والاستثنائي إلى هذه المسطرة.

وفي هذا الصدد، لا بد من التنويه بمضمون الفقرة الأخيرة من المادة 39 من المدونة، وذلك من خلال عدم إشارة المشرع إلى الإكراه البدني كباقي الإجراءات التي تسبقه، بل استعمل عبارة "يمكن أيضا" التي تؤكد على نية المشرع نحو تكريس الطابع الاستثنائي لهذه المسطرة، مما يوحي بتمكين المحاسب المكلف بالتحصيل سلطة تقديرية في اللجوء إلى هذا الإجراء بعد استنفاذ مساطر التنفيذ على أموال المدين، إلا أن هذا التوجه يضعف إذا علمنا أن المحاسب ملزم بالقيام بجميع الإجراءات من أجل الوصول إلى الدين الضريبي تحت طائلة إقرار مسؤوليته الشخصية والمالية[712].

لذلك، وفي إطار تعزيز ضمانات المدينين في تكريس الطابع الاستثنائي لهذه المسطرة، يتعين التنصيص على أن اللجوء إليها لا يتم مباشرة بعد استنفاذ المحاسب لجميع الطرق الجبرية للتنفيذ على الأموال، بل ربط هذا المقتضى من جهة، بأجل التقادم، أي تمكين المحاسب المكلف بالتحصيل من سلطة تقديرية في تقرير وقت اللجوء إلى هذه المسطرة داخل أجل التقادم، حيث يمكن التريث في اللجوء إلى هذه المسطرة إلى حين تكوين المدين لأموال يمكن مطالبته بها أو التنفيذ عليها، ومن جهة أخرى، يمكن ربط اللجوء إلى الإكراه البدني عند عدم إمكانية تقسيط الدين وفق ما تتطلبه مقتضيات المادة 118 من

---

[710]- الفصل 30 من ظهير 21 غشت 1935.

[711]- تنص المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي:

- الإنذار؛
- الحجز؛
- البيع.

ويمكن أيضا اللجوء إلى الإكراه البدني لتحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى وفق الشروط المنصوص عليها في المواد 76 على 83 أدناه".

[712]- المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

تكوين للضمانات، وذلك بغاية الإبقاء على مسطرة الإكراه البدني كإجراء تهديدي[713] يستهدف الضغط على المدين سيء النية القادر على الوفاء لإجباره على تنفيذ التزامه[714].

هذا، وتبقى الإشارة إلى أن المشرع قد أكد أكثر من مناسبة على أن التنفيذ على شخص الملزم لا يمكن أن يتم إلا بعد استنفاذ طرق التنفيذ على الأموال، وهو ما يفهم منه أن وجود صعوبة في التنفيذ لا تبرر اللجوء إلى الإكراه البدني بل يتعين معالجة هذه الصعوبة بجميع الطرق القانونية والقضائية قبل اللجوء إلى الإكراه البدني[715].

## الفرع الثاني: تحقق الوقائع القانونية الموجبة للإكراه البدني.

إن تطبيق الإكراه البدني وبالنظر لارتباطه بشخص المدين، فإنه يجد أساسه القانوني ضمن القواعد الجنائية التي تقتضي أنه لا عقوبة إلا بنص، لذلك فإن اللجوء إلى هذه المسطرة لا يمكن أن يتم خارج القاعدة الأخيرة، مما دفع المشرع المغربي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية إلى تحديد الأشخاص الذين يمكن اللجوء في حقهم إلى هذه المسطرة، وهو ما يشكل، من حيث المبدأ، ضمانة تقيد السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، إلا أن هذه الضمانة لازالت تعتريها مجموعة من النواقص التي يتعين تجاوزها.

### الفقرة الأولى: المدينين الذين لم يثبت عسرهم.

إن الطبيعة التنفيذية و الماسة بحرية وكرامة الإنسان التي تميز مسطرة الإكراه البدني وما لها من آثار اقتصادية واجتماعية على المدين وكذا على محيطه، دفعت بالمشرع المغربي إلى تبني مقاربة استثنائية لهذه المسطرة تتجلى من خلال تطبيقها على المدينين الذين لم يثبت عسرهم و هو المقتضى الذي يجد أساسه

---

[713]- ***Martine Betch**, Juge pénal et juge fiscal, Economica, Paris 1988, page 109.*

[714]-*« La finalité de la contrainte par corps, n'est pas la sanction du redevable par son incarcération. Elle constitue plutôt un moyen de pression, pour l'amener à se libérer de sa dette, ou de dissuasion, pour l'empêcher d'entreprendre tous actes de nature à faire disparaître le gage du Trésor ».*

*Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 132.*

[715]- تنص الفقرة الأولى من المادة 77 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " إذا لم تؤد طرق التنفيذ على أموال المدين إلى نتيجة، يمكن أن يتابع التحصيل الجبري للضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى بواسطة الإكراه البدني".

كما تنص الفقرة الأولى من المادة 126 من نفس المدونة على أنه: إذا لم تفض جميع طرق التنفيذ على أموال المدين وعند الاقتضاء على شخصه إلى تحصيل الديون العمومية، يقترح إلغاء هذه الأخيرة بمبادرة من المحاسب المكلف بالتحصيل.

من خلال مجموعة من المرجعيات (أولا)، إلا أنه لا يخفي بعضا من المحدودية خاصة على مستوى مدونة تحصيل الديون العمومية (ثانيا).

## أولا- المدين الذي لم يثبت عسره بين المرجعيتين الإسلامية والجنائية.

يجد اللجوء إلى الإكراه البدني أساسه القانوني من خلال مجموعة من المرجعيات العامة، والتي حاولت التأكيد على طابع المسطرة الاستثنائي، من خلال تكريسها لمبدئ أساسي يقضي بتطبيق الإكراه البدني على المدين الذي لا يثبت عسره، سواء تعلق الأمر بقواعد الشريعة الإسلامية (1)، وكذا قانون المسطرة الجنائية (2).

### 1-المرجعية الإسلامية في عدم ثبوت عسر المدين.

لقد أولت الشريعة الإسلامية عناية خاصة واهتماما متزايدا للإكراه البدني أو "حبس المدين" من أجل استيفاء الديون[716] حيث تناولت الموضوع بكثير من الدقة والتفصيل للسبل والإجراءات الكفيلة باستخلاص حقوق الدائن، حيث جعلت من الإكراه البدني وسيلة جائزة التطبيق على المدين لإجباره على تسديد الدين في حالة مماطلته وإضراره بالدائن وثبوت قدرته على الوفاء بدينه.

وهكذا، وضعت الشريعة الإسلامية مجموعة من القواعد المثلى الضامنة لحقوق الدائنين دون إهدار لكرامة المدينين[717]، من بينها ضرورة إثبات مطل المدين رغم قدرته على الوفاء بالدين[718]، حيث تشددت الشريعة الإسلامية في فرض هذا الشرط، بالإضافة إلى شروط أخرى، مما حدا بالبعض التأكيد على صفة العدالة التي يتميز بها نظام الإكراه البدني في الإسلام من خلال تطبيقه لأنبل المبادئ الإسلامية الإنسانية ومن بينها احترام شعور الفرد واجتناب كل ما من شأنه هدر كرامته كإنسان[719]، و ذلك في حدود عدم

---

[716]- **محمد خلف بني سلامة وخلوق ضيف الله آغا**، حبس المدين في الفقه الإسلامي و القانون الأردني، مجلة الشريعة والقانون، عدد 77 يوليو 2011، 353.

[717]- **عبد الرحمان تزكيني**، نظام الإكراه البدني في ميدان تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، سنة 2006، ص 18.

[718]- **محمد خلف بني سلامة وخلوق ضيف الله آغا**، حبس المدين في الفقه الإسلامي والقانون الأردني، مرجع سابق، ص 382.

[719]- **مصطفى التراب**، نظام الإكراه البدني كوسيلة لإجبار على التنفيذ، مجلة القسطاس، العدد الأول، أكتوبر 1997 ص 26.

وجود المظلمة في التنفيذ على المدين[720]، وهو ما يفهم من قوله تعالى: " **وإن كان ذو عسرة فنظرة إلى ميسرة**"[721]، و كذا من خلال تأكيده صلى الله عليه وسلم على أن "**مطل الغني ظلم**"، والظالم لابد أن يحبس إلى أن يرجع عن ظلمه بوفاء الحق المترتب عليه[722].

هذا، وقد أجمع فقهاء الإسلام على اختلاف مذاهبهم أن " يسار المدين شرط حبسه" فإذا كان معسرا حرم حبسه لعدم تحقق شرط المماطلة في الأداء الذي يدور وجودا وعدما مع يسر المدين[723]، حيث نجد كل من المذهب الشافعي والحنبلي يعتبران أن ادعاء العسر من طرف المدين لا يحول دون حبسه إلا أن يقيم البينة على نفاذ ماله أو إعساره، أما المذهب المالكي فيميز بين المدين المعسر غير المعدم، ففي هذه الحالة يجوز إنذاره إلى أن يوسر وفسح المجال أمامه كي يضرب في الأرض عسى أن يقضي ما عليه من حق.

وفي هذا الصدد، فإننا نتفق مع بعض الباحثين[724]، من كون الشريعة الإسلامية كانت أكثر إنسانية باستحضارها لمبادئ العدل والإنصاف حيث جعلت من مطل المدين الموسر شرطا أساسيا للجوء إلى الإكراه البدني من أجل استخلاص ديون الدائن سواء كانت تعاقدية أو جبائية، وهو ما لم ترقى إليه الاتفاقيات الدولية التي حصرت هذا المقتضى في النوع الأول من الديون[725].

---

[720]- **محمد خلف بني سلامة و خلوق ضيف الله آغا**، حبس المدين في الفقه الإسلامي و القانون الأردني، مرجع سابق، ص 383.

[721]- سورة البقرة، الآية 279.

[722]- محمد الجريوي، السجن وموجباته في الشريعة الإسلامية، إدارة الثقافة للنشر، جامعة الإمام أحمد بن سعود الإسلامية، سنة 1999، الجزء الأول، ص 634.

[723]- **محمد خلف بني سلامة وخلوق ضيف الله آغا**، حبس المدين في الفقه الإسلامي و القانون الأردني، مرجع سابق، ص 382

[724]- **عبد الرحمان تزكيني**، نظام الإكراه البدني في ميدان تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 47.

[725]- تنص المادة 11 من المعاهدة الدولية المتعلقة بالحقوق السياسية والمدنية المبرمة بمدينة نيويورك بتاريخ 1966/12/16 على أنه: " لا يجوز سجن إنسان على أساس عدم قدرته على الوفاء بالتزام تعاقدي فقط".

للمزيد: يراجع: **ادريس بلمحجوب**، أي اجتهاد قضائي من تعارض الاتفاقيات الدولية مع التشريع الوطني في ظل التحولات الاقتصادية العالمية، ص 124 وما بعدها.

## 2- عدم ثبوت عسر المدين من خلال قانون المسطرة الجنائية.

بعدما كان المشرع المغربي ينظم العسر في ظل قانون المسطرة الجنائية السابق بمقتضيات المادة 679 من نفس القانون التي لا تستثني المدين المعسر من خضوعه لمسطرة الإكراه البدني، باكتفائها بتخفيض مدة الإكراه إلى النصف[726]، إلا أنه وبالنظر لمخالفة هذا التوجه لروح الشريعة الإسلامية فإنه يتناقض بشكل صريح مع موقف المشرع الضريبي من حيث إعفاءه للمدين المعسر من الخضوع إلى الإكراه البدني من أجل استخلاص الديون الضريبية[727].

وهكذا، وبالنظر للطابع المجحف لحبس المدين المعسر، فقد حاول المشرع الجنائي استحضار البعد الإنساني والاجتماعي لهذه المسطرة، وذلك من خلال تفعيل مفهوم العسر في مسطرة الإكراه البدني حيث جعل من ثبوت عدم قدرة المدين على الوفاء موجبا للتحلل من الخضوع لنظام الإكراه البدني عوض أن يكون مجرد سبب للتخفيض من مدته، حيث تنص المادة 635 من قانون المسطرة الجنائية على أنه: "(...) لا يمكن تنفيذ الإكراه على المحكوم عليه الذي يدلي لإثبات عسره بشهادة عوز يسلمها له الوالي أو العامل أو من ينوب عنه بشهادة عدم الخضوع للضريبة تسلمها مصلحة الضرائب بموطن المحكوم عليه".

وعليه، يمكن القول أن تدخل المشرع الجنائي ينطوي على بعد إنساني بتجنيب المدين المعسر التنفيذ على شخصه ما دام أنه في الأصل مدين بأموال لا يتوفر على القدرة على سدادها، وبالتالي الاقتصار على تهديده والضغط عليه وتفادي المساس بحريته، وهو تطور إيجابي في اتجاه مراعاة ظروف المدين المعسر كما أنه ينسجم ومقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية.

---

[726]- تنص المادة 679 من قانون المسطرة الجنائية السابق على أنه: " تخفض مدة الإكراه البدني إلى النصف لفائدة المحكوم عليهم المثبتين عسرهم بشهادة عوز يسلمها لهم العامل أو المنتدب من قبله وبشهادة عدم تقييدهم في كناش الضرائب يسلمها لهم المكلف بالقباضة المالية في موطنهم".

[727]- **محمد التراب**، نظام الإكراه البدني كوسيلة للإجبار على التنفيذ، مجلة القسطاس، العدد الأول، أكتوبر 1997، ص 34.

## ثانيا . مقاربة المشرع الضريبي لمفهوم المدين الذي لم يثبت عسره.

إذا كان المشرع الضريبي قد نهل من المرجعيات السابقة خاصة المرجعية الإسلامية من خلال إقراره لمبدأ عدم جواز التنفيذ على المدين المعسر، وهو ما يشكل طفرة نوعية في اتجاه أنسنة علاقة الإدارة الضريبية بالمدين، إلا أن هذا التنصيص لا يخفي بعض القصور الذي ينعكس على فعاليته، خاصة على المستوى العملي عندما يتعلق الأمر بمفهوم الأموال[728] التي إذا لم تؤد طرق التنفيذ عليها إلى نتيجة (1) وكذا على مستوى إثبات العسر الموقف لهذه المسطرة (2).

### 1-مفهوم الأموال التي لم تؤد طرق التنفيذ عليها إلى نتيجة.

لقد أشارت المادة 76 من مدونة تحصيل الديون العمومية إلى أنه " إذا لم تؤد طرق التنفيذ على أموال المدين إلى نتيجة، يمكن أن يتابع التحصيل الجبري للضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى بواسطة الإكراه البدني"، حيث اعتبرها بعض الفقه[729] تنطوي على نوع من الاضطراب والغموض لاسيما و أن المشرع المغربي لم يحدد مفهوم الأموال المقصودة في هذه المادة، هل يتعلق الأمر بالأموال المنقولة فقط، أم أن الأمر يتجاوز ذلك أيضا إلى بعض الأموال الخاصة كالعقارات، الأصول التجارية، السفن وكذا العربات السيارة.

هذا، وإذا كان هذا التوجه الفقهي نابع من ضرورة توضيح النصوص القانونية وتفادي الغموض والتضارب الذي قد يمس بضمانات المدين في استخلاص الديون العمومية، والذي نتفق معه من حيث المبدأ، إلا أننا نختلف مع الرأي الداعم لوجود غموض في التنصيص على الأموال من خلال مقتضيات المادة 76 من نفس المدونة[730]، وذلك بالنظر لمجموعة من الاعتبارات التي نصوغها كالتالي:

- أن المبدأ العام في استخلاص الديون عموما والديون الضريبية على وجه الخصوص هو أن أموال المدين تعتبر ضمانا لدائنه متى تحققت فيها صفة المال؛

---

[728] – المادة 76 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[729] – **محمد قصري**، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة 2011، ص 171.

[730] – **عبد الرحيم حزيكر**، نحو تشريع ضريبي يؤسس لتواصل جيد، مجلة القصر، عدد 13 يناير 2006 ص 139.

- إذا كان مفهوم الأموال عموما ينسحب إلى كل ما له قيمة مادية أو معنوية يمكن تقديرها سواء كان ثابتا أو منقولا، فإن المشرع الضريبي استعمل هذه الكلمة في أكثر من مناسبة للدلالة على ممتلكات المدين بالديون العمومية بصفة عامة دون التمييز بينها[731]؛
- أن الإشارة إلى "الأموال" كمفهوم عام تشمل جميع الأصناف من الأموال التي يمكن التنفيذ عليها جبريا وفق القواعد المحددة بمدونة تحصيل الديون العمومية مع مراعاة مبدأ التدرج المقرر في هذا الصدد؛
- إن "الأموال" التي استعملها المشرع يتعين قراءتها في إطار السياق العام و الفلسفة العامة لمدونة تحصيل الديون العمومية، خاصة من خلال تقييد وضبط مجال الإكراه البدني، ذلك أن هذه المسطرة وبالنظر عن طابعها الاستثنائي المرتبط بحرية المدين، فإنها تعتبر كآخر إجراء تنفيذي يمكن اللجوء إليه من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل بمفهوم المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وعليه فإن حماية حقوق المدين تقتضي التنفيذ على أمواله سواء منها التي خصها المشرع بإجراءات عادية كالأموال المنقولة، أو تلك التي خصها بإجراءات خاصة واستثنائية كالأصول التجارية، والعقارات والسفن، التي أشار إليها من خلال الفرع الخامس من المدونة بمساطر التحصيل الجبري الخاصة ببعض الأصناف من الأموال، وذلك قبل اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني التي تستهدف شخص المدين الذي له من الحرمة ما يجعله أولى بالحماية قبل كل صنف من أصناف الأموال، وما يعزز هذا الاتجاه، أن التنفيذ على العربات السيارة أدرجه المشرع ضمن هذه الأصناف الخاصة من الأموال، فكيف يعقل أن تكون الأولوية في التنفيذ على شخص المدين قبل العربة السيارة التي يملكها؛

وخلاصة القول، فإننا نرى أن تنصيص المشرع على "الأموال" بصفة عامة، وإن كان في حاجة إلى تدقيق أكثر بالإشارة مثلا إلى عبارة "أموال الملزم بجميع أصنافها"، فإن ذلك لا يمنع من القول أنه تنصيص إيجابي فيه من الحماية ما يجعل من التنفيذ على شخص الملزم يظل آخر إجراء يمكن للإدارة الضريبية

[731]- أنظر على سبيل المثال لا الحصر المواد: 84، 96و 100 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

اللجوء إليه، عكس ما ذهب إليه جانب من الفقه[732]، الذي يؤكد على إمكانية اللجوء إلى الإكراه البدني في حق المدين بمجرد تحرير محضر بعدم وجود ما يحجز من المنقولات ولو كان المدين يتوفر على عقارات أو سفن أو أصول تجارية أو عربات سيارة مادام أن المدين معروف بقدرته على الوفاء.

إن هذا التوجه الأخير لا يخدم مصلحة الإدارة الضريبية على اعتبار أن التنفيذ على أموال المدين يمكنها من اقتضاء الدين الضريبي، عكس التنفيذ على شخصه الذي لا يعدو أن يكون وسيلة ضغط وترهيب لا تنصب على أموال الملزم بشكل مباشر، كما أنه لا يخدم مصلحة المدين الذي يؤدي حبسه إلى تعطيل نشاطه الاقتصادي[733] وبالتالي التأثير على ضمان الخزينة، ومن جهة ثانية، فإنه لا يتماشى مع مفهوم التدرج في التحصيل الذي يتحدث عن الحجز والبيع، كإجراءين سابقين عن تنفيذ الإكراه البدني ولا يخصص المنقول بعينه.

## 2-إثبات عسر المدين.

إذا كان عسر المدين يثبت استنادا إلى مقتضيات المادة 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية، إما بمحضر عدم وجود ما يحجز بالنسبة للمدينين المعروفين بقدرتهم على الوفاء والذين لم يفض الحجز الذي أجري عليهم إلى أي نتيجة، وإما بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية بالنسبة للمدينين المعروفين بعسرهم، فإن هذا التنصيص لا زال محط خلاف بين اتجاهين متعارضين.

الاتجاه الأول، يعتبر أن محضر عدم وجود ما يحجز وإن كان دليل إثبات على أن جميع طرق التنفيذ قد تم اللجوء إليها في حق المدين إلا أنها لم تفض إلى نتيجة[734]، لا يمكن اعتباره مبررا كافيا لإثبات عسر المدين، على اعتبار أن محضر عدم وجود ما يحجز يتم تحريره من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل في حدود المعطيات المتوفرة لديه بخصوص ممتلكات المدين وكذا التحريات التي قام بها والتي لا تبين دائما حقيقة الوضعية المالية للمدين، كلما تعلق الأمر بحسابات بنكية سرية أو عقارات أو منقولات

---

[732]- **محمد النجاري**، مسطرة تطبيق الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 43، مارس –أبريل 2002، ص 24.

[733]- **آدم وهيب النداوي وسعيد عبد الكريم مبارك**، شرح أحكام قانون التنفيذ، مرجع سابق، ص 95.

[734]- **عبد الحميد الحنودي**، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 139.

في أماكن أخرى وخارجة عن نطاقه الترابي وبالتالي فهي لا تكون مشمولة بالمحضر المنجز مما قد يفتح الباب أمام المدينين نحو التملص من التزاماتهم الضريبية.

وعلى الرغم من وجاهة هذا الاتجاه، إلا أن السند الذي يقوم عليه يبقى محل نقاش، على اعتبار أن الإدارة الضريبية لها من الوسائل ما يمكنها من التأكد من الوضعية المالية للمدين، ما يجعل من تحرير محضر عدم وجود ما يحجز دليل على عسر المدين من حيث المبدأ، خاصة بتفعيلها لحق الاطلاع[735]، كما أن القول بأن اعتماد محضر عدم وجود ما يحجز سيؤدي إلى تملص المدينين فإنه لا يعتبر سببا كافيا لنفي صفة الإثبات عليه، على اعتبار أن المشرع تصدى إلى هذه الحالة باعتبارها افتعالا للعسر وعرقلة لعملية التحصيل التي توجب بحد ذاتها تطبيق مسطرة الإكراه البدني بالإضافة إلى الغرامات المالية المقررة في هذا الشأن[736].

غير أن ما يمكن أن يجعل من هذا الاتجاه أكثر وجاهة، هو الغموض الذي تثيره طبيعة الإحالة على المادة 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تحيل بدورها على المادة 56 من نفس المدونة والتي يشكل الحجز على المنقولات موضوعها، وهو الغموض الذي يتعين أن يفسر متى كان في مصلحة المدين حسن النية.

---

[735]- تنص المادة 128 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه:" للمحاسبين المكلفين بالتحصيل حق الاطلاع على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمدينين والمفيدة لتحصيل الديون العمومية".

كما تنص المادة 129 من نفس المادة على أنه " بالإضافة إلى المدين، يمارس حق الاطلاع المشار إليه في المادة السابقة تجاه:

- إدارات الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية وكل هيئة أخرى خاضعة لمراقبة السلطة العمومية دون إمكانية إثارة السر المهني؛

- الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تسمح لهم مهنتهم بالتدخل في المعاملات وتقديم الخدمات ذات الصبغة المالية أو القانونية أو المحاسبية، أو بحيازة ممتلكات أو أموال لحساب أغيار مدينين.

إلا أنه فيما يخص المهن الحرة، لا ينصب حق الاطلاع على الإدلاء الكلي بملفات زبنائهم المدينين بالضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى".

[736]- المواد من 84 إلى 89 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

أما الاتجاه الثاني[737]، فيستند على منطوق النص القانوني، وذلك من خلال تنصيص مدونة تحصيل الديون العمومية صراحة على أن محضر عدم وجود ما يحجز وسيلة لإثبات العسر، وهو الاتجاه الذي تتبناه الإدارة الضريبية[738]، لكونه يمكن المحاسبين المكلفين بالاستخلاص من سلطة تقديرية واسعة في تقدير حالة العسر من عدمها، وهو ما لا يضمن الحماية الكافية للمدينين، على اعتبار أن لجوء المحاسب لتحرير هذا المحضر يشكل استثناء ضيقا، لكونه يتعلق بمدينين معروفين لدى الإدارة الضريبية أو السلطات العمومية وغيرها بقدرتهم على الوفاء.

وتأسيسا على ذلك، ذهب بعض الفقه[739] إلى التأكيد على أنه لا مجال لتطبيق الإكراه البدني إلا في حالة افتعال العسر، على اعتبار أن الأمر يتعلق بمدين موسر تباشر إجراءات التحصيل الجبري على أمواله ويستعبد بالتالي الإكراه البدني، وهو ما نتفق معه لصعوبة إثبات أو تحقق حالات المدين المعروف بيسره، والذي لم تفض إجراءات التحصيل في مواجهته إلى نتيجة[740]، وما دام أن المدينين المعروفين بعسرهم يثبتون ذلك عن طريق شهادة العوز التي تسلمها السلطات المحلية والتي تمكنهم من عدم الخضوع إلى مسطرة الإكراه البدني.

## الفقرة الثانية: المدينين المعرقلين لتحصيل الديون الضريبية أو المفتعلين للعسر.

إذا كان عدم ثبوت عسر المدين يشكل إحدى الشروط الأساسية لتطبيق مسطرة الإكراه البدني، فإن المشرع المغربي حاول في المقابل تمكين الخزينة من متابعة المدينين الذين قاموا بأعمال ترتب عنها تبديد

---

[737]- **محمد النجاري**، مسطرة تطبيق الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق ص 24.

[738]- *"L'insolvabilité est constatée lorsque :*
*Le comptable aura établi un procès-verbal de carence et que les demandes de renseignement adressées aux autorités locales, services fiscaux, banques..., n'auront pas révélé l'existence de biens à saisir."*
*Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 133.*

[739]- **محمد قصري**، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 172.

[740]- **محمد لمزوغي**، التنفيذ الجبري عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة التحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 74.

الأموال التي تكون ضمان الخزينة بعد توصلهم بإعلام ضريبي، وذلك بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات[741].

هذا، ونلاحظ من خلال هذا التنصيص، أن المشرع قد وحد بين هذه الفئة والمدينين الذين لم يثبت عسرهم من حيث مبدأ خضوعهم إلى مسطرة الإكراه البدني، سواء تعلق الأمر بضرورة الحصول على ترخص من أجل المتابعة، أو من حيث ضرورة اللجوء إلى القضاء قبل تنفيذ هذه المسطرة، ولو أن الأمر يتعلق بالنسبة للفئة الأولى بالتماطل غير المبرر عن أداء الدين الضريبي، أما بالنسبة للفئة الثانية فإن الأمر يتعلق بالقيام بأفعال تدليسية الغرض منها تبديد ضمان الخزينة أو الحيلولة دون الوصول إلى الدين الضريبي[742]، إلا أن اعتبار افتعال العسر جنحة فإنه يعاقب بشأنها بغرامة مالية بالإضافة إلى الإكراه البدني الموقوف التنفيذ إلا في حالة العود الذي يصبح فيه الحبس نافذا[743].

لكن، وعلى الرغم من وجاهة إخضاع المدينين المفتعلين للعسر وكذا المعرقلين لعملية استخلاص الدين الضريبي للإكراه البدني، فإن الأمر يقتضي التمييز بين الجانبين على اعتبار أن العرقلة عمل مرحلي ينتهي بانتهاء العراقيل المفتعلة، في حين أن افتعال العسر قد يفضي إلى استحالة استكمال إجراءات التحصيل إلا بعد إثبات ذلك العسر أمام القضاء، لما لذلك من ممارسات منافية مع مفهوم المواطنة الجبائية، ولما لها من إضرار بالمداخيل العامة، إلا أن ذلك لا يمنع من إبداء بعض الملاحظات:

- أن المشرع لم يعرف مفهوم افتعال العسر، أو عرقلة عملية التحصيل بل اكتفى بالمقابلة بينهما، كما أنه لم يشر إلى الأفعال التي تندرج في هذا الإطار، وهو تنصيص يمكن قراءته في اتجاهين، الاتجاه الأول كونه مقتضى إيجابي بالنظر لما يتيح للإدارة الضريبية من سلطة تقديرية حسب الحالات التي يصعب حصرها في تحديد الأفعال التي تشكل افتعالا للعسر أو عرقلة للتحصيل، خاصة كلما تعلق الأمر بالمدين سيء النية، أما القراءة الثانية، فإنها تفيد تهديد ضمانات الملزمين

---

[741]- المادة 84 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[742]- تتقارب الإجراءات الهادفة إلى حماية ضمان الخزينة مع إجراءات الدعوى البوليانية إلا أنهما تختلفان أساسا في كون الدعوى البوليانية تشترط عدم المنازعة في الضريبة بينما إجراءات مواجهة افتعال العسر لا تشترط هذا الشرط.

للمزيد حول الموضوع: **عبد الرحيم افريقن**، استعمال الدعوى البوليانية من طرف الخزينة في ميدان التحصيل ودورها في محاربة الغش الجبائي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، عدد 17سنة 1997، ص 118.

[743]- المادة 85 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

تجاه السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، إلا أن هذا التوجه قد يحد منه كون أن دور الإدارة لا يتعدى خلال هذه المسطرة تقديم شكاية إلى وكيل الملك في الموضوع[744]، حيث يتنصب المحاسب المكلف بالتحصيل- في حال المتابعة- طرفا مدنيا[745]، في حين يبقى القضاء هو السلطة المكلفة بالتحقق من الوقائع المادية ومن تكييفها القانوني مما يشكل حماية لحقوق الطرفين[746]؛

- أن المشرع الضريبي لم يكن دقيقا عندما أشار إلى أن افتعال العسر لا يمكن إثارته إلا في مواجهة المدين الذي توصل قبل ذلك بإعلام ضريبي، مما يعني بمفهوم المخالفة أن قيام المدين بنفس الأفعال قبل يوم واحد من توصله بإعلام ضريبي لا يرتب عن ذلك قيام جنحة افتعال العسر، على الرغم من أن الإعلام الضريبي ليس هو الوسيلة الأولى والوحيدة التي تمكن المدين من التعرف على المبالغ الضريبية الواجبة الأداء، مما دفع ببعض الباحثين عن حق للقول بعدم جدوى هذا التنصيص في مواجهة المدينين سيئي النية، الذين يبادرون إلى إخفاء أموالهم أو التقليص منها لضمان إفلاتها من التنفيذ[747]، حيث تبقى الإمكانية المتاحة من أجل الحفاظ على ضمان الخزينة، عندما يتعلق الأمر بمسطرة تصحيح جبائي حيث يؤهل إداك المحاسب المكلف بالتحصيل باتخاذ الإجراءات التحفظية الكفيلة بالحفاظ على هذا الضمان على ألا يؤدي هذا الإجراء إلى عرقلة نشاط المقاولة[748]، أما في الحالات العادية[749] فيبقى الاستناد إلى قانون الالتزامات والعقود هو الكفيل بحماية حقوق الخزينة في مواجهة المدين سيئ النية لكن في إطار الإجراءات التحفظية[750]؛

---

[744]- المادة 88 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[745]- المادة 88 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[746]-**عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي**، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق ص 122.

[747]- **فدوى انتك**، إشكاليات تطبيق الإكراه البدني في ظل القانون رقم 15/97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية، مجلة المحاكم المغربية، عدد 98، ص 52.

[748]- المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[749]- **عبد الحميد الحنودي**، مرجع سابق، ص 114

[750]- تنص المادة 138 من قانون الالتزامات والعقود على أنه: " يجوز للدائن بدين مقترن بأجل أن يتخذ، ولو قبل حلول الأجل كل الإجراءات التحفظية لحفظ حقوقه. ويجوز له أيضا أن يطلب كفيلا أو أية ضمانة أخرى أو أن يلجأ إلى الحجز التحفظي، إذا كانت له مبررات معتبرة تجعله يخشى إعسار المدين أو فراره".

- إن استعمال المشرع لمصطلح الإعلام الضريبي يفيد أن هذه المقتضيات لا يمكن تطبيقها إلا على الديون الضريبية[751]، عكس ما هو الأمر عليه بالنسبة للإكراه البدني الذي يشمل الضرائب والديون العمومية الأخرى التي يدين بها الأشخاص الذين لم يثبتوا عسرهم.

## الفرع الثالث: الطبيعة القضائية لمسطرة الإكراه البدني.

إذا كان تطبيق مسطرة الإكراه البدني في ظل التشريع السابق لاستخلاص الديون العمومية، تميزت بطابعها الإداري من خلال طلب الاعتقال الذي يتقدم به المحاسب المكلف بالتحصيل للنيابة العامة مباشرة، والتي تعمل على فحصه وإصدار أمر باعتقال المدين[752]، فإن هاته المسطرة في إطار مدونة تحصيل الديون العمومية أضحت من اختصاص قاضي المستعجلات لدى المحكمة الابتدائية، (الفقرة الأولى)، بالإضافة إلى وكيل الملك لدى نفس المحكمة (الفقرة الثانية)، وهو ما يشكل إحدى الضمانات الأساسية التي أقرها المشرع المغربي، من حيث المبدأ، لفائدة المدينين المعرضين إلى مسطرة الإكراه البدني، بالنظر لما لها من آثار وخيمة على حرية وكرامة المدين ومحيطه.

### الفقرة الأولى: تدخل قاضي المستعجلات في تنفيذ مسطرة الإكراه البدني.

لقد تطرق المشرع المغربي من خلال مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية[753]، على غرار المشرع الفرنسي[754]، إلى تدخل السلطة القضائية في مجال الإكراه البدني، حيث تبتدئ هذه المسطرة بمبادرة من المحاسب المكلف بالاستخلاص الذي يقدم طلبا في الموضوع بعد التأشير عليه من قبل رئيس الإدارة

---

[751]- **عبد الرحمان أبليلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 61.

[752]- الفصل 30 مكرر من ظهير 21 غشت 1935.

[753]- تنص المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه : " يتم اللجوء إلى الإكراه البدني بناء على طلب يعين المدين إسميا، ويوجه هذا الطلب إلى المحكمة الابتدائية من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل بعد التأشير عليه من لدن رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل أو الشخص الذي يفوضه لذلك مع مراعاة أحكام المادة 141 أدناه.

يبث قاضي المستعجلات في الطلب المعروض عليه داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين يوما (30) ويحدد مدة الحبس وذلك طبقا للأحكام الواردة في هذا الفرع.

يتم تطبيق الإكراه البدني فورا، ويعمل على تنفيذه بمجرد قبول وكيل الملك لدى المحكمة المختصة بالقرار المحدد لمدة الحبس".

[754]- *Article 272 du livre des procedures fiscales.*

التي ينتمي إليها، يرمي إلى اعتقال المدين المحدد إسميا ومتضمنا لكافة البيانات المرتبطة بطبيعة الدين، وبمبررات الطلب خاصة إثبات الحالات الموجبة للإكراه البدني[755].

وهكذا يتجلى تدخل قاضي المستعجلات من خلال البت في طلب الاعتقال (أولا) وكذا تحديد مدة الإكراه البدني (ثانيا).

## أولا-البت في طلب الاعتقال.

إن منح اختصاص البت في طلب الاعتقال إلى قاضي المستعجلات، على الرغم من كونه ضمانة لفائدة المدين إلا أنه ظل محل نقاش فقهي من حيث طبيعة هذا الاختصاص، حيث اعتبر الاتجاه الأول أن البت فيها يندرج في إطار الفصل 148 من قانون المسطرة المدنية[756]، ذلك أن المشرع عندما أحال هذا الاختصاص على قاضي المستعجلات إنما أحال على المسطرة الاستعجالية تجنبا لطول الإجراءات التي تتعرض لها عادة قضايا الموضوع ما دام أنه لم يخصص مسطرة خاصة في إطار استخلاص الديون الجبائية كما هو الشأن لنوازل الاستعجال الموضوعي، وهو ما يجعل من القاضي الاستعجالي يقف عند الاطلاع على ظاهر الوثائق لمراقبة مدى سلامة المسطرة و يصدر أمره إما بتحديد مدة الإكراه البدني وإما بعدم قبول الطلب[757].

أما الاتجاه الثاني، فإنه يرى أن عبارة قاضي المستعجلات الواردة في المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية وتمييزه عن قاضي الأوامر المبنية على الطلب يتأسس على كون الأمر يتعلق بالمساس بحرية المدين مما يجعل من الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية[758] الإطار القانوني للطلب، حيث ينبغي أن

---

[755]- المادتين 76 و 77 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[756]- ينص الفصل 148 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يختص رؤساء المحاكم الابتدائية وحدهم بالبت في كل مقال يستهدف الحصول على أمر بإثبات حال أو توجيه إنذار أو أي إجراء مستعجل في أية مادة لم يرد بشأنها نص خاص ولا يضر بحقوق الأطراف. ويصدرون الأمر في غيبة الأطراف دون حضور كاتب الضبط بشرط الرجوع إليهم في حالة وجود أية صعوبة...".

[757]- **محمد النجاري**، مسطرة تطبيق الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 25.

[758]- تنص المادة 149 من قانون المسطرة المدنية على أنه: "يختص رئيس المحكمة الابتدائية وحدة بالبت بصفته قاضيا للمستعجلات كلما توفر عنصر الاستعجال في الصعوبات المتعلقة بتنفيذ حكم أو سند قابل للتنفيذ أو الأمر بالحراسة القضائية، أو أي إجراء آخر تحفظي سواء كان النزاع في الجوهر قد أحيل على المحكمة أم لا ...".

يبت فيه رئيس المحكمة أو من ينوب عنه بوصفه قاضيا للمستعجلات في إطار المسطرة التواجهية للتأكد من الشروط الشكلية والموضوعية قبل تحديد مدة الإكراه البدني والاطلاع على حجج المدين ودفاعه[759]، وهو الاتجاه الذي يشكل ضمانة أكثر لفائدة المدين لما يوفره له من حقوق الدفاع، على اعتبار أن هذه الدعوى هي دعوى مستعجلة بحكم القانون وليس بحكم طبيعة الخصومة[760].

## ثانيا: تحديد مدة الاعتقال.

لقد منحت مدونة تحصيل الديون العمومية سلطة تقديرية لقاضي المستعجلات في تحديد مدة الإكراه البدني، من خلال التنصيص على الحد الأدنى والحد الأقصى للعقوبة الحبسية وذلك بشكل تصاعدي[761]، حيث يخضع الأمر الصادر عن قاضي المستعجلات بتحديد مدة الإكراه البدني سواء تعلق الأمر بقبول طلب تحديد مدة الإكراه البدني، أو بعدم قبول الطلب، إلى الطعن بالاستئناف من قبل أطراف الدعوى، حيث يكون مشمولا بالنفاذ المعجل[762]، أما المشرع الفرنسي فقد منع على الملزم الطعن بالاستئناف في هذا الأمر القضائي، بل يمكنه التعرض عليه أمام رئيس المحكمة الابتدائية[763].

---

[759]– **محمد قصري**، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص237.

[760]– **يوسف بناصر**، الدليل العملي والقضائي في مسطرة الإكراه البدني، مرجع سابق، ص 371.

[761]– تنص المادة 79 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه:" تحدد مدة الإكراه البدني كالتالي:

– من خمسة عشر يوما (15) إلى واحد وعشرين يوما (21) بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها ثمانية آلاف درهم (8.000) ويقل عن عشرين ألف درهم (20.000)؛

– من شهر إلى شهرين(2) بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها عشرين ألف درهم (20.000) ويقل عن خمسين ألف درهم (50.000)؛

– من ثلاثة أشهر (3) إلى خمسة أشهر (5) بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها خمسين ألف درهم (50.000) ويقل عن مائتي ألف درهم (200.000)؛

– من ستة أشهر (6) إلى تسعة أشهر (9) بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها مائتي ألف درهم (200.000) ويقل عن مليون درهم (1.000.000)؛

– من عشرة اشهر (10) إلى خمسة عشر شهرا (15) بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها مليون درهم (1.000.000)".

[762]– المادة 153 من قانون المسطرة المدنية.

[763]– **محمد النجاري**، مسطرة تطبيق الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 25.

## الفقرة الثانية: تدخل وكيل الملك في مسطرة الإكراه البدني.

يتجلى الدور الأساسي المنوط بوكيل الملك لدى المحكمة الابتدائية في تنفيذ الأمر الصادر عن قاضي المستعجلات بتحديد مدة العقوبة الحبسية، وذلك طبقا لمقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية[764].

وعلى الرغم من عدم تحديد المشرع المغربي للجهة المختصة بالتقدم إلى وكيل الملك من أجل اعتقال الملزم[765]، إلا أن المحاسب المكلف بالتحصيل هو الجهة المخول لها تقديم هذا الطلب باعتباره الجهة المكفول لها قانونا تحريك إجراءات الاستخلاص الجبرية[766].

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي وعلى عكس المشرع الفرنسي، لم ينص على ضرورة توجيه إنذار أخير إلى المدين من أجل تبرئة ذمته كفرصة أخيرة تحت طائلة إحالة طلب الاعتقال على وكيل الملك، حيث نجد أن المشرع الفرنسي كرس هذه الضمانة، من خلال إلزامه للإدارة الضريبية بإنذار المدين[767]، وهو ما ينبغي أن يتجه إليه المشرع المغربي لما له من ضمانة لفائدة المدين من خلال تمكينه من فرصة أخيرة من أجل الوفاء بالدين الضريبي وتفادي عنصر المباغتة في حقه، كما أنه يخدم الفلسفة من إقرار الإكراه البدني و هي الضغط على المدين من أجل الأداء دونما حاجة إلى التنفيذ على شخصه[768].

---

[764]- تنص الفقرة الأخيرة من المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يتم تطبيق الإكراه البدني فورا، ويعمل على تنفيذه بمجرد توصل وكيل الملك لدى المحكمة المختصة بالقرار المحدد لمدة الحبس".

[765]- كما أن التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية لم تشر بدورها إلى الجهة التي تتقدم بالطلب.

[766]- المادة 30 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[767]- **محمد النجاري**، مسطرة تطبيق الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 26.

[768] - ***Karim Sid Ahmed***, *droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 1, les droits d'origine non procédurale du contribuable, op.cit, page 286.*

## المطلب الثاني: حدود اللجوء إلى الإكراه البدني.

إذا كانت مسطرة الإكراه البدني من بين الإجراءات التنفيذية الاستثنائية التي تهدد شخص المدين بالضريبة، فإن المشرع المغربي لم يترك سلطة الإدارة الضريبية على إطلاقها حيث حاول من خلال التنصيص على مجموعة من الاستثناءات أن يحد من خطورة هذا الإجراء بما يحفظ – من حيث المبدأ – كرامة المدين، سواء تعلق الأمر بمبلغ الدين من جهة (الفرع الأول)، وكذا بشخص المدين أو زوجه من جهة ثانية (الفرع الثاني)، بالإضافة إلى إمكانية تعطيل مفعول الإكراه البدني، من جهة أخرى (الفرع الثالث)، إلا أن هذه الحدود قد لا تبدوا في بعض الأحيان كافية لتعزيز الثقة بين طرفي العلاقة، وبما يتيح في نفس الوقت استخلاص الدين الضريبي، وكذا توفير الضمانات الكافية خاصة لفائدة المدين حسن النية.

### الفرع الأول: الحدود المتعلقة بمبلغ الدين الضريبي.

إذا كان التشريع السابق لاستخلاص الديون الضريبية قد أغفل الإشارة إلى استثناء حد أدنى من الدين الجبائي الذي لا يمكن التنفيذ عليه بواسطة الإكراه البدني[769]، وهو ما ترك لفائدة الإدارة الضريبية سلطة واسعة في تقدير هذه المبالغ بالرغم مما لها من أهمية في إخضاع أو استثناء فئة معينة من المدينين من الخضوع إلى هذه المسطرة الجبرية، وهي من بين النواقص التي حاولت مدونة تحصيل الديون العمومية تجاوزها من خلال التنصيص صراحة على الحد الأدنى الذي لا يخضع لهذه المسطرة وهو 8.000 درهم بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة[770].

---

[769]– في ظل سكوت المشرع اتجهت الإدارة الضريبية نحو تحديد مبلغ 200 درهم كحد أدنى ابتداء من سنة 1964، ثم 1000 درهم ابتداء من سنة 1988 (المذكرتين المصلحتين الصادرتين عن الخزينة العامة على التوالي بتاريخ 1964/03/11 و1988/08/01، أوردهما: **حمادة بن المختار**، مرجع سابق، ص 311).

[770]– المادة 77 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وهكذا، يمكن القول أن التوجه الذي صاغه المشرع، من خلال هذا التنصيص يعتبر إيجابيا من حيث المبدأ، حيث يمكن من استثناء فئة عريضة من الخضوع للإكراه البدني، من خلال محاولة مراعاة التحولات الاقتصادية والاجتماعية[771]، إلا أن هذا التنصيص لا يخلو من نواقص قد تحد من أهميته.

فإذا كان المبلغ المشار إليه أعلاه، يراعي تطور المجتمع المغربي من حيث ارتفاع الدخل، وكذا تطور المعاملات الاقتصادية خلال فترة صدور مدونة تحصيل الديون العمومية، فإننا نرى أن هذا المبدأ لم يعد حاضرا بنفس القوة بالنظر إلى التطورات المتسارعة لهذه العوامل، والارتفاع المستمر لتكاليف الحياة المعيشية للمدينين[772]، مما يتعين معه على المشرع التدخل لإيجاد آلية مناسبة تمكن من مواكبة هذا التطور، وذلك باستغلال الإحصائيات الصادرة عن الهيئات المختصة و استثمارها، إما سنويا أو خلال فترة معينة يتم تحديدها بمدونة تحصيل الديون العمومية لمراجعة هذا المقتضى، للتمكن من المرونة اللازمة لتقدير حقيقي للحد الأدنى الذي يمكن أن يخضع إلى الإكراه البدني، تراعى فيه خصوصيات المدينين و طبيعة الأنشطة المزاولة، خاصة وأن قوانين المالية تعتبر آلية ناجعة في تفعيل هذا المقتضى باعتبارها مناسبة سنوية لتجديد وتحيين معطيات المالية العمومية.

هذا، ومن بين الحدود الذي تنطوي عليها مقتضيات المادة 77 من مدونة تحصيل الديون العمومية، إشارتها إلى عبارة مجموع المبالغ المستحقة، وهي العبارة التي تفرغ هذه الضمانة من محتواها[773]، إذا علمنا أن المبالغ المستحقة تشمل، بالإضافة إلى مبلغ الدين الضريبي الأصلي، على زيادات في التأخير التي تقدر بنسبة 5%بالنسبة للشهر الأول عن التأخير، و 0.50% عن كل شهر أو جزء من شهر إضافي[774]، علاوة على ذعيرة بنسبة 10% بالنسبة للضرائب والرسوم الواجبة الأداء تلقائيا بناء على تصريح خارج الآجال المحددة، وكذا غرامة بنسبة 15 % بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة عندما تودع

---

[771]-**عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي**، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص111.

[772]- حسب معطيات المندوبية السامية للتخطيط، فإن تكاليف الحياة المعيشية قد عرفت ارتفاعا مهما من 2400 درهم سنويا سنة 1960، إلى 49333 درهم سنويا للأسرة الواحدة سنة 2001.

*http://www.hcp.ma/Depense-annuelle-moyenne_a416.html*

[773]- نفس المبدأ كرسته مقتضيات المادة 38 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[774]- تنص الفقرة الثالثة من المادة 21 من مدونة تحصيل الديون العمومة على أنه: "غير أن الزيادة المذكورة لا تطبق على الضريبة الحضرية أو على ضريبة النظافة عندما لا يتجاوز مبلغ حصة أو جزء الحقوق المدرجة في الجداول ألف درهم (1.000) بالنسبة لكل ضريبة منها".

التصاريح خارج الآجال القانونية، علاوة على زيادة قدرها 5% بالنسبة إلى الشهر الأول من التأخير و 0.50% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي ينصرم بين تاريخ الاستحقاق و دفع الضريبة[775]، كما تشمل أيضا المبالغ المستحقة على المدين صوائر التحصيل كالخبرة، والإشهار و غيرها[776]، بالإضافة إلى تعريفة الإجراءات الجبرية التي يكون المحاسب المكلف بالتحصيل قد لجأ إليها في حق المدين حيث يصل مجموعها إلى أكثر من20 % من أصل الدين الذي تحتسب على أساسه [777]، وهي المبالغ التي تضاف بحكم القانون إلى الدين الضريبي[778].

وهكذا، فإذا كان مبلغ الدين الأصلي المستحق يقل بكثير عن 8.000 درهم، فإن تطبيق المقتضيات المشار إليها أعلاه يؤدي لا محال إلى الزيادة في هذا المبلغ و بالتالي إخضاع المدين إلى مسطرة الإكراه البدني، خاصة و أن هذه الأخيرة تعتبر آخر إجراء يلجأ إليه المحاسب المكلف بالتحصيل وهو ما يؤدي من حيث المدة إلى زيادتها، و بالتالي ارتفاع الزيادة المقررة عن التأخير في الأداء، كما أن هذه المسطرة تأتي بعد محاولات التحصيل الجبرية التي يترتب عنها أيضا مصاريف يتم ضمها إلى مبلغ الدين الأصلي، وعليه، يتعين على المشرع المغربي تجاوز هذا الوضع بالإشارة فقط إلى المبلغ الأصلي كحد أدنى يمكن من خلاله اللجوء إلى الإكراه البدني لتكريس الصفة الاستثنائية لهذه المسطرة.

---

[775]– المادة 26 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[776]– وتحدد هذه الصوائر من خلال مقتضيات المادة 90 فيما يلي:

– صوائر الخبرة؛

– صوائر حراسة الأمتعة أو المحاصيل المحجوزة؛

– صوائر نقل الأعوان المكلفين بالتحصيل الجبري ونقل الأشياء المحجوزة؛

– صوائر تثبيت ورفع العربات السيارة؛

– صوائر الإشهار.

[777]– وذلك باحتساب مجموع تعريفة الإجراءات و المشار إليها من خلال المادة 91 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[778]– الفقرة الأخيرة من المادة 90 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

## الفرع الثاني: القيود المرتبط بشخص الملزم و زوجه.

إذا كان تحديد المشرع المغربي للحد الأدنى اللازم لتطبيق مسطرة الإكراه البدني من حيث مبلغ الدين المستحق تحمل طابعا اجتماعيا، فإن القيود المرتبطة بشخص الملزم و زوجه تحمل طابعا إنسانيا محضا، سواء تعلق الأمر بسن المدين (الفقرة الأولى)، أو إذا كان المدين امرأة حامل أو مرضعة (الفقرة الثانية)، أو تعلق الأمر بعدم التنفيذ على الزوجين في وقت واحد (الفقرة الثالثة).

### الفقرة الأولى: القيد المرتبط بسن المدين.

إذا كان التشريع السابق[779] قد سكت عن تحديد السن القانونية التي يمكن من خلالها تطبيق مسطرة الإكراه البدني، فإن مدونة تحصيل الديون العمومية حاولت وضع بعض الضوابط الإنسانية المتعلقة بسن المدين، حيث حصرت إمكانية تطبيق الإكراه البدني بين سن 20 سنة كحد أدنى، و60 سنة كحد أقصى.

بالنسبة لتحديد 20 سنة كحد أدنى، وعلى الرغم من كون أغلب الملزمين بأداء الدين الضريبي يفوق سنهم 20 سنة بالنظر لكون المجالات الخاضعة للضريبة تحتاج من الخبرة والتجربة ما يجعل من هذه الفئة أقل ممارسة لها، إلا أن هذا التنصيص له من الإيجابيات ما من شأنه تشجيع الفئات الشابة على دخول غمار الأعمال و المبادرات الاقتصادية من خلال تعزيز ثقتهم بالإدارة الضريبية، كما أنه يتلاءم مع مقتضيات القانون التجاري التي تسمح باكتساب صفة التاجر قبل بلوغ الشخص لسن الرشد القانوني بالنسبة للقاصر[780]، مع العلم أن هذه السن محددة في 18 سنة[781] و هي نفس السن المقررة بالنسبة للمسؤولية الجنائية[782].

---

[779]- ظهير 21 غشت 1935 المشار إليه سابقا.

[780]- المادة 13 من مدونة التجارة.

[781]- المادة 209 من الظهير الشريف رقم 1.04.22 بتاريخ 3 فبراير 2004، بتنفيذ القانون رقم 70.03 بمثابة مدونة الأسرة، الجريدة الرسمية عدد، 5184 بتاريخ 5 فبراير 2004، ص 418.

[782]- الفصل 636 من قانون المسطرة الجنائية.

أما بالنسبة للسن القصوى التي يمكن من خلالها للإدارة الضريبية اللجوء إلى الإكراه البدني، فقد حددها المشرع في 60 سنة، وذلك تماشيا مع ما هو مقرر في التشريع الجنائي، وهو ما يشكل من حيث المبدأ حماية قانونية لفائدة المدينين الذين بلغوا هذه السن بالنظر للظروف الصحية والاجتماعية لهذه الفئة التي لا تكون قادرة على النتائج والآثار القاسية للإكراه البدني[783].

وفي هذا الصدد، فإننا نلاحظ أن المشرع المغربي لم يكن دقيقا في التنصيص على هذا المقتضى، ذلك أنه لم يحدد التاريخ الذي يبتدئ فيه احتساب السن القانونية، هل ابتداء من تاريخ صيرورة الدين الضريبي مستحقا، أم ابتداء من تاريخ الاعتقال، أم من تاريخ بداية العقوبة.

لذلك، وتكريسا لحماية المدينين كان على المشرع الضريبي أن يحدو حدو المشرع الجنائي[784] بالتنصيص على هذا التاريخ، على أن يبتدئ من تاريخ تنفيذ العقوبة، بالنسبة للإكراه البدني بناء على عدم ثبوت عسر المدين، أما بالنسبة لجنحة افتعال العسر و عرقلة تحصيل الديون العمومية، فيتعين إخضاعها إلى المبادئ العامة أي يوم ارتكاب الجنحة، لكونها مرتبطة بسوء نية بينة للمدين.

## الفقرة الثانية: القيد المرتبط بالمرأة الحامل والمرضعة.

إذا كان التشريع السابق لتحصيل الديون العمومية قد سوى في تطبيق الإكراه البدني بين المدين كيفما كان جنسه ووضعيته العائلية، فإنه وفي إطار تكريس الحماية الإنسانية للمرأة المدينة، فقد حاول المشرع مقاربة النوع من خلال الإشارة إلى خصوصيات المرأة المدينة[785]، حيث منع التنفيذ عليها بموجب الإكراه البدني وذلك مراعاة للظروف الصحية والنفسية والاجتماعية التي تمر بها أثناء فترتي الحمل والرضاعة في حدود سنتين من تاريخ الولادة، وهو ما يتماشى مع ما ينص عليه المشرع الجنائي[786]، على اعتبار أن آثار الإكراه البدني تبقى موحدة بين التشريعين، كما أن الشريعة الإسلامية لا تجيز إكراه المرأة الحامل

---

[783]-**عبد اللطيف العمراني، مراد الخروبي**، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص109.

[784]- الفصل 636 من قانون المسطرة الجنائية.

[785]- المادة 77 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[786]- تنص المادة 637 من قانون المسطرة الجنائية على أنه : " لا ينفذ على امرأة حامل ولا على امرأة مرضع في حدود سنتين من تاريخ الولادة ".

والمرضعة إشفاقا ورحمة بها حفاظا على صحتها وسلامتها أثناء فترة الحمل كما أن الطفل الرضيع يستحق رعاية خاصة لا يمكن أن توفرها له إلا أمه باعتبارها أشد حرصا من غيرها على إطعامه وتأمين حياته[787].

هذا، وإذا كان بعض الفقه[788] يرى بأنه كان على المشرع التنصيص على حقوق الطفل بمعزل عن رابطة الرضاعة التي يمكن ألا تتحقق نتيجة عائق بيولوجي، فإننا نرى أن إشارة المشرع إلى فترة سنتين، يتعين أخذها على إطلاقها إي أن العبرة بفترة سنتين ابتداء من تاريخ الولادة سواء كانت المرأة مرضعة للطفل أو أعاقها عائق على ذلك، إلا أن الإشكال يبقى مطروحا حول طبيعة الحماية القانونية والاعتبار الاجتماعي والمعنوي الذي يتعين أن يتوفر عليها الطفل بعد مرور هذه الفترة باعتبارها من الحقوق الدستورية الأساسية[789] التي يتعين مراعاتها في جميع التشريعات الوطنية خاصة تلك التي تمس بهذه الحقوق ومن بينها مدونة تحصيل الديون العمومية.

## الفقرة الثالثة: عدم إمكانية التنفيذ على الزوجين في آن واحد.

يعتبر استثناء خضوع الزوجين معا إلى الإكراه البدني في إطار استخلاص الديون الضريبية إحدى الضمانات الأساسية التي أقرها المشرع الضريبي، والتي تتماشى مع المقتضيات الجنائية[790]، حيث تولي أهمية باستقرار الأسرة وتوفير الرعاية اللازمة للأبناء في كنفها، باعتبارها الخلية الأساسية للمجتمع التي تلتزم الدولة بضمان الحماية الحقوقية والاجتماعية والاقتصادية لها بما يضمن وحدتها واستقرارها والمحافظة عليها[791].

---

[787]- **أحمد جواهري**، اللجوء إلى الإكراه البدني لاستخلاص الديون العمومية الإشكاليات القانونية والقضائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط، السنة الجامعية 2000/99، ص 138.

[788]- **عبد الرحيم أبليلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 51.

[789]- تنص الفقرة الثالثة من الفصل 33 من الدستور المغربي لفاتح يوليوز 2011 على أنه: " تسعى الدولة لتوفير الحماية القانونية، والاعتبار الاجتماعي والمعنوي لجميع الأطفال، بكيفية متساوية، بصرف النظر عن وضعيتهم العائلية".

[790]- تنص المادة 637 من القانون المسطرة الجنائية على أنه: " لا ينفذ الإكراه البدني في آن واحد على الزوج وزوجته ولومن أجل ديون مختلفة".

[791]- الفقرتين الأولى والثانية من الفصل 33 من الدستور المغربي المعدل بتاريخ فاتح يوليوز 2011.

وهكذا، فإنه لا يمكن تطبيق الإكراه البدني على الزوجين معا، من أجل استخلاص الديون الضريبية ولو تعلق الأمر بديون مختلفة، حيث يقصد بهذا الاختلاف تعدد المصدر أو المادة الموجبة للضريبة.

## الفرع الثالث: إنهاء الإكراه البدني.

إذا كانت الغاية الأساسية من وراء إقرار المشرع الضريبي للإكراه البدني كوسيلة لاستخلاص الديون الضريبية هو الضغط على المدين وحمله على الوفاء بالتزاماته الضريبية، فإن تحقق هذه الغاية يؤدي بقوة القانون إلى إنهاء الحبس والإفراج على المدين، إلا أن ذلك يختلف بين حالتي الإيقاف الكلي للإكراه البدني نتيجة أداء الدين بأكمله (الفقرة الأولى)، والإيقاف الجزئي للعقوبة نتيجة الأداء الجزئي وفق مجموعة من الشروط (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: الإيقاف الكلي للإكراه البدني.

يؤدي تحلل المدين كليا من الدين الضريبي بجميع الوسائل القانونية للأداء[792] إلى إنهاء مسطرة الإكراه البدني في حقه، وإثبات ذلك أمام وكيل الملك الذي يصدر أمرا بالإفراج عن المدين المعتقل[793].

هذا، ويتحقق الأداء الكلي للدين الضريبي بأداء أصل الدين وجميع ما ترتب عليه من زيادات وذعائر ومصاريف، وهو ما يحد من نجاعة هذه الإمكانية وفق ما تطرقنا إليه سابقا، لذلك، وفي إطار تعزيز ضمانات المدينين حسني النية، كان على المشرع الاكتفاء بالإشارة إلى أن أداء أصل الدين يمكن من إنهاء الإكراه البدني، على أن توابع هذا الدين يمكن إجراء باقي المتابعات بشأنها ما دامت تقل عن مبلغ 8.000 درهم، أما إذا كانت تفوق هذا المبلغ يمكن منح المدين مهلة كافية لتسديدها بعد الإفراج عليه، الشيء الذي يمكنه من متابعة نشاطه الاقتصادي و المالي و بالتالي تبرئة ذمته تجاه الإدارة الضريبية، خاصة إذا تعلق الأمر بالمدينين الذين لم يثبت في حقهم افتعال العسر، أو عرقلة عملية التحصيل.

---

[792]- المادة 20 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[793]- المادة 81 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

## الفقرة الثانية: الإيقاف المؤقت للإكراه البدني :

إذا كان الأداء الكلي للدين الضريبي يؤدي إلى إنهاء إكراه المدين بدنيا، فإن المشرع المغربي حاول التخفيف من حدة هذه المسطرة عندما يقدم المدين على التحلل الجزئي من دينه الضريبي، وهو من حيث المبدأ يشكل ضمانة لفائدة المدينين، إلا أن المشرع أحاطه بمجموعة من الشروط التي تساءل حول الجدوى من إقراره والتي تخفي اتجاها نحو تكريس المردودية خاصة وأنه سحب البساط من السلطة القضائية في تقدير وضعية المدين ومراعاة لحقوق الخزينة.

وهكذا، فقد اشترط المشرع من أجل الإفراج الجزئي على المدين، ضرورة تقديم الضمانات الكافية لتأمين الأداء (أولا)، وتعهد المدين كتابة أمام المحاسب المكلف بالتحصيل (ثانيا)، ثم أداء المدين لقسط لا يقل عن نصف المبالغ الواجبة (ثالثا).

### أولا. أداء المدين لقسط لا يقل عن نصف المبالغ الواجبة.

يمكن القول أن هذا التنصيص لا يراعي قيمة الدين ومبلغه بقدر ما يضمن حقوق الإدارة الضريبية، وهو ما لا يمكن أن يشجع المدينين على اللجوء إلى هذه المسطرة، لذلك فإننا نرى أن تكريس ضمانات المدين تقتضي الإبقاء على المبدأ العام في تقسيط أداء الدين الضريبي المنصوص عليه بموجب الفقرة الثانية من المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية[794].

### ثانيا: تعهد المدين كتابة أمام المحاسب المكلف بالتحصيل.

يشكل تعهد المدين كتابة أمام المحاسب المكلف بالتحصيل الذي طلب الاعتقال على أداء ما تبقى من المبلغ المطالب به، وذلك داخل أجل 3 أشهر، شرطا أساسيا من أجل الإفراج عن المدين المعتقل، ويعزز هذا الطرح الموقف الذي عبرنا عنه سابقا، حيث قيد المشرع اللجوء إل هذه المسطرة بشكل لا يتيح اللجوء إليها إلا استثناء، ويتضح ذلك من خلال التنصيص على أن يكون التعهد بالأداء كتابة،

---

[794]- تنص الفقرة الثانية من المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " إلا أنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أو لرئيس الإدارة التي ينتمي إليها أن يقبلا من المدينين تبرئة ذمتهم على أقساط، مقابل تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 أعلاه.

وهو ما يقيد سلطة المحاسب المكلف بالتحصيل في قبول التعهدات الشفهية أو الصادرة عن الغير، كما أن اشتراط 3 أشهر للوفاء بباقي الدين لا يخدم مصلحة المدين لكونها لا تراعي ظروفه المالية بعد اعتقاله وسمعته التجارية التي مست به من جهة، كما أن هذه المدة لا تراعي مبلغ الدين المطالب به من جهة أخرى، وهو ما يتعين إعادة النظر فيه بتمكين القضاء من السلطة التقديرية في منح السراح المؤقت بناء على التزام المدين أمام المحكمة، ومنحه مهلة اتفاقية تراعي كافة المعطيات السالفة الذكر.

## ثالثا: ضرورة تقديم الضمانات الكافية لتأمين الأداء.

لا يكفي أداء المدين نصف المبلغ المطالب به وقيامه بتعهد كتابي بالوفاء من أجل الإفراج المؤقت عنه، ذلك أن المشرع ألزمه بتأمين الأداء داخل الأجل عن طريق تقديم الضمانات الكافية لذلك، والتي يخضع قبولها إلى السلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالتحصيل، والتي يتحمل المدين بالإضافة إلى مبلغ الدين صوائر تكوينها[795]. لذلك، كان على المشرع منح السلطة القضائية هذا الاختصاص عوض الإحالة على مقتضيات المادة 118 من المدونة، خاصة وأن إعادة اعتقال المدين خرقا لالتزامه بالوفاء تبقى قائمة[796].

هذا، وقد اكتفى المشرع الفرنسي، في منح الإمكانية لفائدة المدين من أجل وضع حد للإكراه البدني إما بأداء الدين الضريبي بأكمله، أو تقديم ضمانة كافية ومقبولة من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل[797].

وتجدر الإشارة، أن إيقاف أو انتهاء مدة الإكراه البدني لا يسقط حق الإدارة الضريبية في الدين الضريبي، وبالتالي فإن إمكانية اللجوء إلى إجراءات الاستخلاص الجبرية تبقى قائمة، باستثناء الإكراه البدني الذي يتعلق بنفس الدين الذي سبق اعتقال المدين من أجله[798].

---

[795]- الفقرة الأخيرة من المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[796]- تنص المادة 82 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يمكن إكراه المدين من جديد من أجل المبالغ الواجبة المتبقية، إذا لم يف بتعهداته التي أدت إلى إيقاف مفعول الإكراه البدني".

[797]- ***Karim Sid Ahmed***, *droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 1, les droits d'origine non procédurale du contribuable, l'Harmattan, 2007, page 290.*

وهكذا، تتضح الطبيعة التنفيذية لمسطرة الإكراه البدني التي تبقى الإجراء الأكثر خطورة لمساسه بحرية الإنسان المدين على الرغم من طابعه القضائي، إلا أنه لا يرقى إلى التطور الذي تعرفه تقنيات الإدارة الضريبية في استخلاص الدين الضريبي على أموال المدين، وهو ما يستدعي، حسب بعض الفقه الفرنسي، إعادة النظر في وجود هذه المسطرة، بتعويضها بإجراءات أقل مساسا بالإنسان وأكثر ضغطا على أمواله[799].

---

[798]- وذلك باستثناء حالة عدم أداء المدين لمبلغ الدين استنادا إلى تعهده المنصوص عليها بمقتضى المادة 82 المشار إليها أعلاه، حيث تنص المادة 83 مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه:" لا يسقط الدين بحبس المدين. إلا انه لا يمكن اعتقاله من جديد من أجل نفس الدين باستثناء الحالة المنصوص عليها في المادة السابقة".

[799]- ***Karim Sid Ahmed**, droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 1, les droits d'origine non procédurale du contribuable, op.cit, page 291.*

# الفصل الثاني:

# امتداد سلطة التنفيذ الجبري إلى الغير[800].

إذا كان الأصل في إجراءات التنفيذ الجبري من أجل استخلاص الديون عموما مخاطبتها للمدين بها، فإنه استثناء من هذه القاعدة يمكن أن يحل الغير محل المدين الأصلي من أجل أداء هذه الديون إذا تعذر التنفيذ على الأول، أو تحققت الشروط القانونية لذلك[801].

هذا، وانطلاقا من هذا المبدأ العام، عمل المشرع الضريبي المغربي على غرار مجموعة من التشريعات المقارنة، في إطار توسيع الضمانات المخولة للخزينة العامة من أجل استخلاص الديون الضريبية، على إصباغ صفة المدين للملزم المسجل اسمه بالجدول الضريبي، بالإضافة إلى مجموعة من الأشخاص تربطهم علاقة بالمدين وبأمواله[802] (المبحث الأول)، والذين يمكن للإدارة الضريبية التنفيذ عليهم سواء بشكل مباشر أو عن طريق اللجوء إلى القضاء (المبحث الثاني).

وبين هذا وذاك، فإن امتيازات القانونية المخولة للإدارة الضريبية تسمح لها بمباشرة التنفيذ على الغير، حيث يطرح التساؤل حول مدى كفاية الضمانات المقررة لفائدة هؤلاء المدينين الذين لا تربطهم

---

[800]- نقصد بمصطلح الغير المعنى الواسع للكلمة بمعنى الأشخاص الذين تربطهم علاقة بالمدين كالخلف العام والخلف الخاص، بالإضافة إلى الأشخاص الذين لا تربطهم أية علاقة بالمدين سوى حيازتهم لأمواله في إطار التعاملات المدنية و التجارية، للمزيد حول مفهوم الغير:

***Jean-Marie Aussel**, Essai sur la notion de tiers en droit civil français, imprimerie. de la Charité, Montpellier, 1953*

***Starck Boris**, Droit civil, les obligations, Paris, Librairie techniques, Edition 1972, page 575.*

[801]- **رشيد مشقاقة**، قاضي التنفيذ، مكتبة دار السلام الرباط، الطبعة الأولى، سنة 2000، ص 40.

[802]- تنص المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية 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 أدناه...".

علاقة مباشرة بالإدارة بالضريبة بالنظر لعدم صدور السند التنفيذي في مواجهتهم، إلا أنهم مع ذلك أصبحوا عرضة للإجراءات الجبرية[803]، مما يقتضي معه ضرورة مراعاة هذا المعطى في التعاطي مع الغير[804].

## المبحث الأول: الأسس القانونية للتنفيذ على الغير.

إذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية قد أقرت مبدأ التنفيذ على الغير باعتباره مدينا، فإن ذلك يقوم على أساسين اثنين يتعلق الأول منهما بمبدأ التضامن بين المدينين (المطلب الأول)، بالإضافة إلى مسؤولية الغير الناجمة عن حيازة أموال الملزم (المطلب الثاني) بالنظر لما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتياز على أموال الملزم مما يمكنها من حق تتبعها بين يدي حائزها.

### المطلب الأول: مبدأ التضامن كأساس لمتابعة الغير.

يشكل التضامن في الالتزام إحدى المفاهيم القانونية المؤسسة في إطار علاقات المديونية عموما، حيث تتخذ وجهين أساسيين، إما أن يتعلق الأمر بتعدد الدائنين مقابل مدين واحد، إذ يمكن لكل واحد منهم المطالبة بكامل الدين لا بحصته من الدين فقط وباسم باقي الدائنين، إداك نكون أمام تضامن إيجابي، أما إذا تعلق الأمر بتعدد المدينين مقابل وجود دائن واحد، ففي هذه الحالة يمكن للدائن المطالبة بمجموع دينه تجاه أي مدين، دون أن يكون مقيدا فقط بحصته من الدين، حينها نكون أمام تضامن سلبي[805].

وإذا كان التضامن الإيجابي[806] أقل انتشارا في الحياة العملية بالنظر لما ينطوي عليه من مخاطر خاصة تلك المتعلقة بإعسار الدائن الذي استخلص الدين باسم مجموع الدائنين[807]، فإن التضامن السلبي

---

[803] - ***Karim SID AHMED***, *Droit fondamentaux du contribuable et Procédures fiscales, Tome 1, op.cit, page 260.*

[804]- ***Stéphane Rezek***, *la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, LITEC, 2001, page 3.*

[805]-***Anne – Laury Lequien***, *la solidarité en matière fiscale, université de LILE II, année 2004, page 7.*

[806]– ينص الفصل 153 من قانون الالتزامات والعقود على أن: " التضامن بين الدائنين لا يفترض، ويلزم أن ينشأ من العقد أو يتقرر بمقتضى القانون أو أن يكون النتيجة الحتمية لطبيعة المعاملة. ومع ذلك إذا تعهد عدة أشخاص بأمر واحد في نفس العقد ومشتركين، افترض فيهم أنهم تعهدوا به متضامنين، ما لم يكن العكس مصرحا به أو ناتجا عن طبيعة المعاملة".

[807]– **زيد قدري الترجمان**، أحكام التضامن السلبي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2011، ص 7.

القائم بين المدينين، يشكل حجر الزاوية لمبدأ التضامن، لما يتيحه من إمكانيات قانونية لانتشار الالتزام بين المدينين خدمة لمصلحة الدائن (الفرع الأول)، مما جعله إطارا ملائما لتدخل الإدارة الضريبية في مواجهة المدينين المتضامنين (الفرع الثاني).

## الفرع الأول: الإطار القانوني لمبدأ التضامن بين المدينين.

يعرف التضامن بين المدينين عموما بأنه ذلك الالتزام الذي ينشأ بوجود عدة مدينين في مواجهة الدائن كأنهم مدين واحد، حيث يستطيع الدائن مطالبة أيا منهم بمبلغ الدين بأكمله دون أن يتمسك في مواجهته بالتقسيم، ذلك أن الوفاء الحاصل من أحدهم إلى الدائن يترتب عنه براءة ذمة سائر المدينين في مواجهة ذلك الدائن[808].

هذا، وتتجلى الغاية الأساسية من إقرار هذا التضامن بين المدينين لحماية حقوق الدائن بشكل أساسي، بمفهوم التحمل المشترك للالتزامات تجاه الدائن سواء تلك القائمة على الرابطة التعاقدية أو بناء على القانون[809].

وقد وضع المشرع المغربي، على غرار المشرع الفرنسي[810] الأساس القانوني للتضامن بين المدينين من خلال مقتضيات قانون الالتزامات و العقود انطلاقا من إثبات التضامن الذي يتحقق إذا كان كل من المدينين ملتزما شخصيا بالدين بتمامه، وعندئذ يحق للدائن أن يجبر أيا منهم على أداء هذا الدين كله أو بعضه لكن لا يحق له أن يستوفيه إلا مرة واحدة[811].

وهكذا، نلاحظ أن المشرع المغربي، قد تحاشى إعطاء تعريف محدد للتضامن بين المدينين حيث اكتفى بتحديد طبيعة العلاقة القائمة بين المدينين المتضامنين[812]، التي يتم تنظيمها بمقتضى أحكام

---

[808]- **زيد قدري الترجمان**، أحكام التضامن السلبي، مرجع سابق، ص 14.

[809]- ***PH. MALAURIE et L. AYNÈS***, *Droit civil. Les obligations, Cujas, 10ème édition, 2000, page 144.*

[810]- *Article 1200 du code civil français.*

[811]- الفصل 166 من قانون الالتزامات و العقود.

[812]- المادة 178 من قانون الالتزامات والعقود.

الوَكالة[813] والكفالة[814]، كما نظم الآثار المترتبة على التضامن بين المدينين، وفق نفس الكيفية التي تناولها التشريع المصري[815]، ذلك أن الالتزام المتعاقد عليه تضامنيا تجاه الدائن ينقسم بقوة القانون بين المدينين، ذلك أن المدين المتضامن الذي يؤدي الدين كاملا، أو الذي يترتب على وقوع المقاصة بينه وبين الدائن انقضاء الدين بتمامه، إذ يمكنه الرجوع على المدينين الآخرين في حدود حصة كل منهم في الدين، أما إذا كان أحد المدينين المتضامنين معسرا أو غائبا، قسمت حصته في الدين بين كل المدينين الآخرين الموجودين والمليئي الذمة مع حفظ حق هؤلاء في الرجوع على من دفعوا عنه حصته، ما لم يوجد شرط يقضي بخلافه[816].

كما أجاز المشرع المصري للدائن مطالبة المدينين المتضامنين مجتمعين أو منفردين، مع مراعاة ما يلحق رابطة كل مدين من وصف يعدل من أثر الدين[817]، حيث يترتب على أداء أحد المدينين المتضامنين لمبلغ الدين تبرئة ذمة الباقين[818].

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن التضامن يتحقق ولو التزم أحد المدينين بطريقة تخالف الطريقة التي التزم بها الآخرون، كما لو كان التزامه معلقا على شرط أو مقترنا بأجل وجاء التزام المدين مخالفا لذلك، كما يظل قائما كذلك، رغم نقص أهلية أحد المدينين، الالتزام المتعاقد عليه من الآخرين[819]، مما يؤكد أن أحكام التضامن ليست مبدأ يمكن أن يحد من الالتزامات خاصة تلك الناشئة بحكم القانون[820]، و هو ما يجعلها ضمانا حقيقيا لفائدة الخزينة العامة في استخلاص الدين الضريبي، إلا أنها قد تهدد العلاقات

---

[813]- " الوَكالة عقد بمقتضاه يكلف شخص شخصا آخر بإجراء عمل مشروع لحسابه، ويسوغ إعطاء الوَكالة أيضا لمصلحة الموكل والوكيل، أو لمصلحة الموكل والغير، بل ولمصلحة الغير وحده". الفصل 879 من قانون الالتزامات و العقود.

[814]- " الكفالة عقد بمقتضاه يلتزم شخص للدائن بأداء التزام المدين، إذا لم يؤده هذا الأخير نفسه". الفصل 1117 من قانون الالتزامات والعقود.

[815]- المادة 297 من القانون المدني المصري.

[816]- المادة 179 من قانون الالتزامات و العقود.

[817]- المادة 285 من القانون المدني المصري.

[818]- المادة 283 من القانون المدني المصري.

[819]- الفصل 167 من قانون الالتزامات والعقود.

[820]- ***Anne – Laury Lequien***, *la solidarité en matière fiscale, université de LILE II, année 2004, page 8.*

القائمة بين المدينين المتضامنين، حيث يبقى لكل مدين متضامن سواء في التشريع المغربي[821] أو المصري[822]، أن يتمسك بالدفوع الشخصية الخاصة به وبالدفوع المشتركة بين المدينين المتضامنين جميعا. إلا أنه لا يسوغ له أن يتمسك بالدفوع الشخصية المحضة المتعلقة بواحد أو أكثر من المدينين معه.

وعليه، يكون الأساس القانوني لمبدأ التضامن بين المدينين سواء في التشريع المغربي أو المقارن، قائم على أساس وحدة المحل و الاشتراك في الدين[823]، إلا أن الفقه قد اختلف في تبرير الأساس القانوني لهذا التضامن، فمنهم من برر قيام هذا المبدأ بنظرية المديونية والمسؤولية[824]، أما البعض الآخر فقد تشبث بنظرية التأمين الشخصي[825]، في حين نجد اتجاها ثالثا يبرر مبدأ التضامن بين المدينين على الأساس التشريعي القائم على نظرية وحدة المضمون والغرض مع الاشتراك في الدين[826].

## الفقرة الأولى: نظرية وحدة المديونية وتعدد المسؤولية.

تقوم هذه النظرية على أساس وحدة المديونية وتعدد المسؤوليات، فبالنسبة لوحدة المديونية فإنها تقوم على أساس وحدة المصدر و الدين، فيترتب عن ذلك أن كل مدين لا يكون مطالبا بأداء حصته من الدين فقط وإنما للدائن الحق في مطالبته بكامل الدين التي تشمل حصص باقي المدينين[827]، إلا أن فكرة المديونية في التضامن بين المدينين تبقى معيبة على اعتبار أن المديونية لا تقتصر فقط على واجب الأداء بل تشمل أيضا واجب التلقي، مما يحتم القول بتعدد المديونيات بعدد المدينين.

أما بالنسبة لتعدد المسؤولية، فإنها تتعدد بقدر عدد المدينين المتضامنين بالنسبة لخطإ أحدهم أو فعله تجاه الدائن، مما يجعل من هذه الفكرة قاصرة على تحديد الصلة القائمة بين المدينين في ظل تعدد

---

[821]- الفصل 168من قانون الالتزامات و العقود.

[822]- المادة 285 من القانون المدني المصري.

[823]- **زيد قدري الترجمان**، أحكام التضامن السلبي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2011، ص 54.

[824]- **عبد الحي حجازي**، القانون المدني، الجزء الثاني، أحكام الالتزام، دون ذكر دار النشر، القاهرة سنة 1908، ص 41.

[825] - ***PH. MALAURIE et L. AYNÈS***, *Droit civil. Les obligations, op.cit, page 175.*
*- **C. DEMOLOMBE**, Traité des contrats, tome III, n° 295.*

[826]- ***BENOÏT A***, *La solidarité en droit du travail, in « La solidarité : fondements et défis » d'Alain et Chantal Euzéby, Economica, 1996, page 61.*

[827] - ***François TERRE***, *Droit civil. Les obligations. Dalloz 2002, page 75.*

الالتزامات[828]، كما أنها تناقض الواقع والقانون لأنها تتنافى مع مبدأ النيابة التبادلية فيما ينفع المدين لا فيما يضره[829].

## الفقرة الثانية: نظرية التأمين.

تقوم هذه النظرية على اعتبار التضامن بمثابة تأمين لفائدة الدائن عن دينه[830]، أي أنه بقدر تعدد المدينين المتضامنين تزيد حظوظ الدائن بالحصول على الدين بكامله، حيث يدرجه هذا الاتجاه في إطار التأمينات الشخصية من قبيل الكفالة[831].

لكن، وعلى الرغم مما يتميز به هذا الاتجاه من وجاهة، إلا أنه يبقى قاصرا على إيجاد تفسير واضح لطبيعة التضامن بين المدينين على اعتبار أنه لا يبين الأساس الذي بموجبه يكون المدين ملتزما بأداء كامل الدين رغم أن ذمته المالية لا تتحمل سوى جزء من هذا الدين، لما لذلك من خروج على قاعدتين أساسيتين، تتعلق الأولى منهما بانقسام الدين بقوة القانون حيث لا يسأل كل مدين إلا على نصيبه من الدين، أما القاعدة الثانية، فتتعلق بمبدأ النيابة التبادلية فيما ينفع المدين لا فيما يضر العلاقة التي تجمع المدينين المتضامنين بالدائن، مما يجعل من الغموض يلف طبيعة الالتزام حسب فكرة التأمين هل يتعلق الأمر بالتزام واحد أم بعديد الالتزامات، وهو ما يجعل من هذه النظرية تصلح فقط لتصنيف الالتزام باعتباره عقد تأمين دون التمكن من تحديد ماهية وطبيعة التضامن بين المدينين[832].

## الفقرة الثالثة: نظرية الوحدة.

تنبني نظرية الوحدة على كون التضامن بين المدينين يقوم على أساس وحدة المضمون ووحدة الغرض بالإضافة إلى الاشتراك في الدين، على الرغم من اعترافها بتعدد الالتزامات بعدد المدينين[833].

---

[828] -***BENOÏT A***, *La solidarité en droit du travail, in « La solidarité : fondements et défis » d'Alain et Chantal Euzéby, op.cit, page 52.*

[829] – **عبد الحي حجازي**، القانون المدني، الجزء الثاني، أحكام الالتزام، مرجع سابق، ص 42.

[830] - ***PH. MALAURIE et L. AYNÈS***, *Droit civil. Les obligations, op.cit, page 175.*

[831] - ***Starck Boris***, *Droit civil, les obligations, op.cit, page 555.*

[832] – **زيد قدري الترجمان**، أحكام التضامن السلبي، مرجع سابق، ص 56-57.

[833] – **عبد الحي حجازي**، القانون المدني، الجزء الثاني، أحكام الالتزام، ص 38.

فبالنسبة لوحدة المضمون، يفسر بكون التضامن بين المدينين لا يقوم إلا بوجود تطابق وتشابه من حيث الأداء الواجب على المدينين من حيث مضمونه، مما يمكن الدائن من مطالبة أيا من المدينين. أما بالنسبة لوحدة الغرض فإنها تقوم على أساس تمكين الدائن من استخلاص دينه بناء على العلاقة القائمة بين المدينين، فإذا كان أحدهم معسرا يمكن للدائن اللجوء إلى مدين آخر يتحمل هذا الإعسار. في حين يشكل الاشتراك في الدين إحدى النتائج المترتبة عن تعدد الالتزامات والتي تظهر كأنها التزام واحد، حيث ينشأ من نفس المصدر الذي نشأ منه التضامن أي العقد أو الإرادة المنفردة أو القانون أو أن ينتج ذلك عن طبيعة المعاملة[834]، مما يجعل من نظرية الوحدة الأكثر نجاحا في تبرير الطبيعة القانونية للتضامن بين المدينين، حيث تتجسد في مختلف التشريعات المدنية والتجارية التي تقوم على فكرة التضامن[835].

## الفرع الثاني: تجسيد التضامن في استخلاص الدين الضريبي.

إذا كان التضامن بين المدينين يجد أساسه التشريعي من خلال قانون الالتزامات والعقود المغربي[836]، والقوانين المدنية المقارنة[837]، بالإضافة إلى مجموعة من القوانين كالقانون التجاري[838]، والقانون الجنائي[839] وكذا قانون المسطرة المدنية[840] وغيرهم، فإن القانون الضريبي يجعل من مبدأ التضامن إحدى الضمانات الأساسية التي تمكن الإدارة الضريبية من استخلاص ديونها من الغير المتضامن مع المدين الأصلي، دون أن يشكل ذلك في الأصل عقابا للغير على سلوك معين[841].

---

[834]- **زيد قدري الترجمان**، أحكام التضامن السلبي، مرجع سابق، ص 58-59.

[835]- ***Fernand DERRIDA**, De la solidarité commerciale, RTD com. 1953, page 329.*

[836]- المواد 99 و 100 و 912 من قانون الالتزامات و العقود المغربي.

[837] - *Articles 451, 1066, 1709, 1887 et 2002 du code civil Français.*

المواد 169 و251 و795 من القانون المدني المصري.

[838]- تنص المادة 60 من مدونة التجارة على أنه: "في حالة تفويت أو إكراء أصل تجاري، يبقى الشخص المسجل مسؤولا على وجه التضامن عن ديون خلفه أو مكتريه، ما لم يشطب من السجل التجاري أو لم يعدل تقييده مع البيان الصريح للبيع أو الإكراء".

[839]- المادة 109 من القانون الجنائي المغربي.

[840]- المادة 138 من قانون المسطرة المدنية المغربي.

[841] -***Anne – Laury Lequien**, la solidarité en matière fiscale, op.cit, page 57.*

و هكذا، نجد أن مدونة تحصيل الديون العمومية، قد جسدت بشكل كبير التضامن بين المدينين بل اعتبرته، من حيث المبدأ، موازيا لاستخلاص الدين الضريبي من المدين الأصلي[842]، حيث اعتمدت في ذلك على معيار أساسي يتعلق بصفة الشخص المتضامن مع الملزم و التي تحوله إلى مدين مطالب بأداء الدين الضريبي[843]، سواء تعلق الأمر بحلول تلقائي محل الملزم (الفقرة الأولى) أو عندما يتعلق الأمر بسوء نية المقاولات والشركات الملزمة مما يتيح متابعة المسؤولين عليها (الفقرة ثانية).

## الفقرة الأولى: الحلول محل الملزم.

لقد جعلت مدونة تحصيل الديون العمومية من الحلول محل الملزم إحدى أوجه المسؤولية التضامنية المقررة لفائدة الإدارة الضريبية استنادا إلى روابط القرابة، بالنسبة لذوي حقوق الملزم (أولا)، أو استنادا إلى علاقة التوطين التي تجمع المتضامنين بالملزم (ثانيا).

### أولا- التضامن على أساس القرابة: الخلف العام.

إذا كان الخلف العام هو كل من يخلف سلفه في ذمته المالية أو جزء منها باعتبارها كتلة من المال، وهو ما يتحقق بالنسبة للوارث أو الموصى له بحصة من التركة[844]، فإن متابعتهم من أجل استخلاص الديون الضريبية تجد أساسها القانوني من خلال هذه العلاقة، على اعتبار أن الإرث كخلافة جبرية عن الميت في تملك أمواله وحقوقه المالية الصافية عن الحقوق الأخرى المترتبة قبله[845]، وقد عرفته مدونة الأسرة بأنه انتقال لحق بموت مالكه بعد تصفية التركة لمن استحقه شرعا بلا تبرع و لا معاوضة[846].

---

[842]- المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[843]-***Anne – Laury Lequien**, la solidarité en matière fiscale, op.cit, page 59.*

[844]- **عبد القادر العرعاري**، مصادر الالتزام، الكتاب الأول، نظرية العقد، الطبعة الثانية، سنة 2005، دار الأمان، الرباط، ص 268.

[845]- **عبد الله الداودي**، الميراث في الفقه المالكي، مجلة الفقه المالكي و التراث القضائي بالمغرب، عدد 2-4 شتنبر 1982، ص 166.

[846]- المادة 323 من مدونة الأسرة.

وهكذا، تنص المادة 229 من قانون الالتزامات والعقود، التي تقابلها المادة 870 من القانون المدني الفرنسي[847]، على أنه: " تنتج الالتزامات أثرها لا بين المتعاقدين فحسب، ولكن أيضا ورثتهما وخلفاؤهما ما لم يكن العكس مصرحا به أو ناتجا عن طبيعة الالتزام أو عن القانون...".

وقد كرست مدونة تحصيل الديون العمومية هذا المبدأ من خلال مقتضيات المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث نصت على أنه "تعتبر قابلة للتنفيذ، جداول الضرائب وقوائم الإرادات وسندات التحصيل الأخرى (...) ضد المدينين المسجلين فيها وضد ذوي حقوقهم (...)"، ويقابل هذه المادة في التشريع الفرنسي ما نصت عليه أحكام المادة 1686 من المدونة العامة للضرائب[848].

إذن، من خلال المقتضيات التشريعية المشار إليها أعلاه، يتضح أن القاعدة العامة في متابعة الخلف العام بناء على المسؤولية التضامنية، هو اعتبار هذا الخلف استمرارا لشخصية المدين في حقوقه والتزاماته، مما يجعله مدينا بأداء الدين الضريبي.

إلا أن التشريعات العامة، قد حاولت مع ذلك حماية المدين المتضامن كلما تعلق الأمر بتركة سلبية، أي عندما تكون المديونية أكثر من مبلغ التركة بعد تصفيتها، حيث يلزم الورثة في حدود أموال التركة فقط، وبنسبة ما ناب كل واحد منهم[849]، حيث يبقى للمحاسب المكلف بالتحصيل سلطة المطالبة بالدين الضريبي من التركة مباشرة أو بمتابعة لأحد الورثة في إطار المسؤولية التضامنية، وهو ما يجعل من العلاقة بين المحاسب و الورثة غامضة، حيث تشكل غالبا مصدر نزاع بين الورثة والمحاسب من جهة، وفيما بين الورثة من جهة ثانية، بسبب رجوع هؤلاء عن بعضهم البعض من أجل استرجاع حصتهم من الإرث المؤداة إلى الإدارة الضريبية، وهو ما يزيد العائلة المغربية تفككا وصراعا[850]، مما يحتم على المحاسب المكلف بالتحصيل، في إطار تكريس الضمانات المقررة لفائدة المدينين المتضامنين، مراعاة هذا الجانب بالمبادرة باستخلاص الدين قبل توزيع التركة، باعتبارها القاعدة الشرعية في هذا المجال مصداقا لقوله تعالى

---

*[847] - Article du code civil Français : « Les cohéritiers contribuent entre eux au payement des dettes et charges de la succession, chacun dans la promotion de ce qu'il y prend ».*

*[848]-L'article 1686 du code général des impôts Français : «Le rôle régulièrement mis en recouvrement et exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayant cause».*

[849]– المادة 229 من قانون الالتزامات والعقود.

[850]– **عبد الرحمان أبلبلا، رحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص20.

"**من بعد وصية يوصي بها أو دين**"[851]، وكذا قوله صلى الله عليه وسلم: " **نفس المؤمن معلقة بدينه حتى يقضى عنه**"[852].

## ثانيا: الأشخاص الذين جعل المدين موطنه الجبائي لديهم.

يعتبر موطن المدين ضمانا من أجل استخلاص الديون العمومية، سواء تعلق كمبدأ عام بمحل الإقامة، أو مكان مزاولة النشاط داخل المغرب، حيث يحدد من جهة العنوان الذي يمكن للإدارة الضريبية أن تتواصل من خلاله مع المدين، خاصة عندما يتعلق الأمر بتبليغه لإجراءات التحصيل لما لهذا التبليغ من آثار قانونية على سلامة باقي الإجراءات خاصة الجبرية منها، أما من جهة أخرى، فقد يحصل أن يختار الملزم موطنا ضريبيا لدى شخص آخر، بعد موافقة هذا الأخير صراحة، وعند إذ يصبح للمحاسب المكلف بالتحصيل سلطة اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري في مواجهته، شريطة اللجوء أولا بهذه الإجراءات إلى المدين الأصلي[853].

إلا أن هذا الإجراء، وعلى الرغم من استناده على فكرة المسؤولية التضامنية الناشئة بموجب النصوص القانونية[854]، غير أن هذا الأساس لا يجد سندا قانونيا سوى المحافظة على حقوق الخزينة العامة من الضياع على حساب أشخاص لا تربطهم بها أية علاقة سوى أنهم تعاملوا مع الملزم في إطار المعاملات المدنية بتمكينه من موطن جبائي للتخابر مع الإدارة الضريبية، خاصة وأن هذا الموطن يعتبر عنصرا أساسيا لمزاولة الأشخاص لنشاطاتهم المهنية و التجارية، وهو ما دفع البعض عن حق، إلى التأكيد على ضرورة الحذر في اللجوء إلى هذه المقتضيات و جعلها استثناء محدودا، أي بعد فشل جميع المحاولات المتعلقة بالاستخلاص في مواجهة الملزم، لما لها من آثار سلبية على المقاولات الصغرى التي تحتاج إلى اللجوء إلى التوطين الجبائي وفق إمكانيات محدودة، كما أن هذا الإجراء لا يشجع الاستثمار الخارجي

---

[851]- سورة النساء، الآية 11.

[852]- حديث شريف، رواه بن حنبل، أورده: **العربي بلحاج**، أحكام المواريث في التشريع الإسلامي وقانون الأسرة الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر، سنة 1996، ص 42.

[853]- كمثال على ذلك، أن يضع "عمر" – المدين الأصلي – موطنه الجبائي لدى "زيد" بإرادة هذا الأخير، فإذا استنفذ المحاسب المكلف بالتحصيل كافة إجراءات التحصيل في مواجهة "عمر" ، يمكنه اللجوء مباشرة إلى "زيد" لاستخلاص الدين العمومي، وفق الضوابط القانونية.

[854]- المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

ذلك أن المشرع قد ألزم الشركات الأجنبية بتحديد موطن معين للتواصل معها من طرف الإدارة الوصية وخاصة مصالح إدارة الضرائب والخزينة العامة للمملكة[855].

وفي هذا الصدد، فإننا نؤكد على ضرورة حماية الأغيار الذين اتخذ الملزم موطنه الجبائي لديهم بالتنصيص صراحة على أن هذا الإجراء لا يتم اللجوء إليه إلا في حالات محددة، مع تحميل الإدارة الضريبية المسؤولية في تتبع الملزمين داخل وخارج الوطن، خاصة وأن مدونة تحصيل الديون العمومية قد وضعت من الآليات الاستعجالية ما يجعلها مسؤولة عن تتبع حركية الملزم ووضعته القانونية خاصة ما يتعلق بموطنه الجبائي، حيث نصت على آلية الاستحقاق الفوري للديون الضريبية[856].

علاوة على ذلك، فإن المشرع الضريبي لم يضع حدا للمسؤولية التضامنية التي يتحملها الشخص الذي اتخذ المدين موطنه الجبائي لديه في ديون محددة لها ارتباط بالموطن الجبائي الذي لا يعدو أن يكون عقارا في ملكية المسؤول تضامنيا أو موضوعا تحت تصرفه، حيث نجد أن المشرع الفرنسي، قد حصر هذه المسؤولية في الضريبة على العقار الموضوع رهن إشارة الملزم، بالإضافة إلى الضريبة المهنية[857]، إلا أن هذه المسؤولية لا تترتب تلقائيا كما أقر ذلك المشرع المغربي، ذلك أن اللجوء إليها يكون نتيجة عدم تقيد صاحب العقار بمجموعة من الأحكام القانونية من أجل المحافظة على ضمان الخزينة، وخاصة إعلام المحاسب المكلف بالاستخلاص بإقدام المدين على الرحيل وذلك بنقل الأثاث الذي يشكل ضمانا لفائدة الإدارة الضريبية[858].

وهكذا، يتضح أن المشرع الضريبي الفرنسي وضع حدودا واضحة في إقرار مسؤولية الشخص الذي اتخذ المدين موطنه الجبائي لديه، من أجل حمايته من جهة، وتمكين الإدارة الضريبية من استخلاص الدين الضريبي من جهة ثانية، ذلك أن إقرار المسؤولية التضامنية لهذا الغير رهينة بعدم إعلام الخزينة بضياع الضمان المقرر لفائدتها من قبل صاحب العقار.

---

[855]- **عبد الرحمان أبيلا، رحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 21.

[856]- المادتين 18 و 19 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[857]- *Article 1683 du Code général des impôts.*

[858]- *Article 1686 du Code général des impôts.*

## الفقرة الثانية: المسؤولية التضامنية لمدبري المقاولات والشركات[859].

في إطار تعزيز ضمانات الخزينة في استخلاص الديون الضريبية، فقد وسع المشرع المغربي من مجال المسؤولية التضامنية لمديري و متصرفي ومسيري الشركات والمقاولات على الديون الناشئة عن نشاطاتها، على الرغم من كون هذه الأشخاص المعنوية تشكل بحد ذاتها ضمانا من أجل استخلاص الديون، حيث اشترط المشرع في هذا الصدد، تعذر التحصيل نتيجة أعمال تدليسية من جهة، مع ضرورة اللجوء إلى السلطة القضائية من جهة ثانية.

وهكذا، فإن متابعة متصرفي و مسيري الشركات والمقاولات من أجل المسؤولية التضامنية، يشترط توفر أعمال تدليسية من شأنها أن تؤدي إلى تعذر استخلاص الديون الضريبية، وفي هذا الصدد، لا بد من الإشارة إلى أن المشرع المغربي لم يعرف المقصود بالأعمال التدليسية ولم يعط أمثلة على ذلك، حيث جعل من تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها والواجبة على الشركة أو المقاولة، المعيار الوحيد للجوء المحاسب إلى إقرار مسؤولية المدبرين التضامنية، إلا أنه قد اشترط أن تكون هذه الأعمال مثبتة قانونا، حيث يوازي تدخل الإدارة الضريبية ما هو مقرر بالنسبة للمدينين الذين يفتعلون العسر أو يعرقلوا تحصيل الديون العمومية، وذلك بعد توصلهم بالإعلام الضريبي[860].

وفي هذا الإطار، نلاحظ أن المشرع المغربي أشار إلى ضرورة إثبات الأعمال التدليسية الموجبة لمتابعة مسيري الشركات و المقاولات، أي أن يستقر الدليل والحجة على صدور هذه الأعمال بناء على سوء نية أطراف معينة أو تواطؤهم، لكن دون تحديد طبيعة هذا الدليل والجهة التي يقع عليها عبء الإثبات، إلا أن خضوع هذه المسطرة إلى الإذن القضائي، يجعل من الإثبات يخضع إلى مراقبة القضاء في إطار القواعد العامة للإثبات حيث يلعب في هذه الحالة دور المحقق من خلال ما يتمتع به من سلطة تقديرية في ظل

---

[859]- بغض النظر على المسؤولية التضامنية الشخصية لمسيري المقاولات و الشركات، يؤدي التحول الذي قد يطال شكل الشركة المدينة بديون عمومية إما بإدماج ، أو إثر تحويل الشكل القانوني للشركة، إلى إلزام الشركة الجديدة فورا بأداء مجموع الديون المستحقة على الشركات المنحلة.

المادة 97 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

*Instruction générale de recouvrement des créances publiques op.cit, page 185.*

[860]- المادة 84 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

عدم تحديد المشرع لوسائل الإثبات، مع إمكانية الاستعانة بسلطاته التحقيقية لطلب تكملة الحجج المقدمة أمامه في إطار المسطرة التواجهية[861].

## المطلب الثاني: الغير الحائز لأموال المدين.

إذا كان الأصل في إجراءات تحصيل الديون العمومية مخاطبتها المباشرة للمدينين، فإنه استثناء من ذلك مكن المشرع المغربي الإدارة الضريبية من استخلاص ديونها استنادا إلى مبدأ المسؤولية التضامنية، إلا أن هذا المبدأ لم يكن الوحيد الذي اعتمده المشرع من أجل متابعة الغير، ذلك أن إقرار مسؤولية الغير عن حيازة الأموال يشكل إحدى الضمانات المقررة لفائدة الخزينة، في مواجهة أطرافا ليسوا ضمن علاقة المديونية وليسوا بخلف للمدين أو من ذوي حقوقه، فهم بالنسبة للمحاسب المكلف بتحصيل الديون العمومية أغيارا حائزين لأموال تشكل ضمانا للخزينة، أما علاقتهم بالمدين الأصلي فتبقى علاقة مديونية مباشرة.

هذا، وتجد متابعة الإدارة الضريبية للغير بناء على مسؤوليتهم عن حيازة أمواله، أساسها القانوني على ضوء القواعد العامة سواء في المغرب أو الأنظمة المقارنة (الفرع الأول)، حيث عمل المشرع الضريبي على استثمارها قصد توسيع دائرة المسؤولين عن أداء الضرائب والرسوم وكافة الديون المتمتعة بامتياز الخزينة، سواء كانوا من المودع لديهم أو من الأغيار الحائزين (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الغير الحائز على ضوء القواعد العامة.

إذا كانت التشريعات المدنية سواء في المغرب أو الأنظمة المقارنة لم تحدد تعريفا دقيقا للغير القابل الحجز بين يديه، فإن معظم الفقه المغربي متفق على مجموعة من الشروط الواجب توفرها في الغير الحائز، وقد عرف البعض هذا الأخير بأنه كل شخص لا تربطه بالمدين علاقة تبعية تجعل شخصه يختلط بشخص المدين، من خلال تحديد شرطين أساسيين لتحقيق صفة الغير الحائز، أولهما كون المحجوز لديه أو الغير

[861]- ***Daniel Richer**, les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, LGDJ, 1997, page 289.*

الحائز مدينا للمحجوز عليه وغيرا بالنسبة للحاجز، أما ثانيهما كون المحجوز لديه مستقل عن المحجوز عليه[862].

غير أن بعض الفقه الفرنسي[863] قد أضاف شرطا أساسيا، بأن تكون لهذا الغير في حيازته للمال سلطة مستقلة عن المال المراد حجزه، إلا أن هذا الشرط الأخير قد لا يتلاءم مع جميع المحجوز لديهم حيث يضيق من الأغيار الحائزين، على اعتبار أن السلطة المستقلة على المال لا تتحقق في جميع الأحوال خاصة عندما يتعلق الأمر بحيازة مؤقتة لهذه الأموال كما هو الشأن بالنسبة للأشخاص الذين يقومون بمهام توثيقية.

أما بعض الفقه المصري، فقد ذهب إلى القول بأن الغير الحائز لأموال المدين، يتحدد في الشخص الذي لا يكون طرفا في السند الذي يجري الحجز بمقتضاه، ولا خلفا لأحد من أطرافه، لكن توجد بينه وبين المحجوز عليه علاقة قانونية مستقلة تجعل منه مدينا لهذا الأخير وليس مجرد تابع له[864]، وهو ما يتفق مع المعايير التي صاغها كل من الفقه المغربي والفرنسي في تحديدهم لمفهوم الغير.

هذا، ويمكن تعريف الغير الحائز بأنه الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يحوز على الأموال المنقولة موضوع الحجز لصالح مدينه الذي لا تربطه به علاقة تبعية، إلا أن الوقوف عند التبرير القانوني لمتابعة الغير يحيلنا إلى المفهوم المسطري المجسد لهذه العلاقة، والذي حظي باهتمام الفقه، لكونه يؤسس لمفهوم الغير الحائز من خلال المسطرة المتبعة في التنفيذ عليه.

وهكذا، عرف الأستاذ محمد العربي المجبود الحجز لدى الغير بأنه مسطرة يمنع الدائن بواسطتها المحجوز لديه و الذي هو مدين لمدينه من أن يدفع لهذا الأخير بعض المبالغ أو بعض الأشياء التي هو مدين له بها يتم بطلب من المحكمة أن يسدد دينه من تلك المبالغ أو من ثمن تلك الأشياء[865].

---

[862] – **يونس الزهري**، الحجز لدى الغير في القانون المغربي، سلسلة الدراسات القانونية المعاصرة العدد 6، الطبعة الثانية 2006، ص 123.

[863] - ***Robert Perrot**, cours de voies d'exécution, Edition 1975, page 137.*

[864] – **عبد العزيز خليل ابن براهيم بدوي**، قواعد وإجراءات التنفيذ الجبري والتحفظ في قانونالمرافعات المصري، المطبعة العالية، القاهرة 1974، ص "111.

[865] – **محمد العربي المجبود**، مسطرة الحجز لدى الغير، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية، الرباط، 1988، ص4.

أما الأستاذ محمد لديدي، فقد عرف الحجز لدى الغير بأنه عقل أموال المدين بين يدي مدين هذا الأخير بواسطة كتابة الضبط، بناء على سند تنفيذي أو بناء على طلب عند عدم وجود سند تنفيذي، على أن يطالب الحاجز استخلاص المبالغ المحجوزة مباشرة أو بتسليمه نتائج بيع الأشياء المحجوزة[866].

أما الأستاذ عبد الله الشرقاوي، فقد عرفه بأنه إجراء يستطيع بواسطته الدائن أن يتعرض بين يدي مدينه على المبالغ والمنقولات التي يمسكها هذا الأخير لحساب المدين، وأن يستوفي دينه من تلك المبالغ أو من ثمن تلك المنقولات[867].

هذا، وقد سار الفقه الفرنسي في نفس الاتجاه الأخير، حيث عرف الأستاذ *Claude Brenner* الحجز لدى الغير، بأنه وسيلة للتنفيذ تخول للدائن الحاجز أن يتسلم من المحجوز لديه كل أو بعض المبالغ التي يكون مدينه دائنا بها للغير المحجوز لديه[868]. كما أجمع باقي الفقه الفرنسي عموما على أن الحجز لدى الغير هو المسطرة التي من خلالها يتعرض الدائن على المبالغ النقدية أو الأشياء المنقولة المستحقة لمدينه لدى شخص ثالث، ويطلب بعد ذلك من السلطة القضائية بإصدار أمر بتصفية دينه من الأملاك المحجوزة[869].

أما الفقه المصري فقد أعطى بدوره مسطرة حجز ما للمدين لدى الغير مجموعة من التعاريف، حيث عرفها الأستاذ أحمد أبو الوفا بأنها "الحجز الذي يوقعه الدائن على حقوق مدينه أو منقولاته التي في ذمة الغير أو في حيازته من منقولات، وذلك تمهيدا لاقتضاء حق الحاجز من المال المحجوز أو من ثمن بيعه"[870].

---

[866]- أورده: **عمر بنعيش**، المسطرة العملية للحجز لدى الغير، مجلة الملف، عدد 14 مارس 2009، ص 157.

[867]- **عبد الله الشرقاوي**، الحجز لدى الغير، مجلة القضاء والقانون، عدد 127، يناير 1978، ص4.

[868]- أورده: **يونس الزهري**، حجز ما للمدين لدى الغير في القانون المغربي، مرجع سابق، ص 37.

[869] -***Glasson et autres***, *traité théorique et pratique d'organisation judiciaire de compétence et de procédure civile 3ème édition, tome 4, page 177.*

[870]- **أحمد أبو الوفا**، إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف الإسكندرية الطبعة العاشرة، 1991 ص481.

كما عرفه الأستاذ نبيل اسماعيل عمر بأنه إحدى طرق التنفيذ المحددة في القانون المصري، والتي يستطيع بناء عليها الدائن بدين محقق الوجود حال الأداء أن يحجز على ما يكون لمدينه بين يدي الغير من المنقولات أو الديون ولو كانت مؤجلة أو معلقة على شرط وذلك تمهيدا لاقتضاء حقه منها[871].

وهكذا، يتفق الفقه المغربي و المقارن على أن حجز ما للمدين لدى الغير يشكل إجراء يمارسه الدائن لوضع أموال مدينه من نقود أو منقولات، موجودة في حوزة شخص ثالث، تحت سلطة القضاء، في انتظار القيام بالإجراءات التنفيذية التي تمكن الدائن من استخلاص حقه في المال المحجوز، أو من ثمن الناتج من بيع المنقول[872].

## الفرع الثاني: الغير الحائز في استخلاص الديون الضريبية.

لقد حاول المشرع المغربي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية التوسيع من مجال الأغيار الذين يمكن للإدارة الضريبية متابعتهم من أجل استخلاص الديون الضريبية المستحقة على المدين الأصلي، حيث شمل المودع لديهم (الفقرة الأولى)، بالإضافة إلى الأغيار الحائزين (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: الأشخاص المودع لديهم أموال المدين.

تنص المادة 100 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تقابلها في التشريع الضريبي الفرنسي المادة $L265$ من كتاب المساطر الجبائية[873] على أنه: " لا يمكن للمصفين القضائيين والموثقين والحراس وكذا مصفي الشركات المنحلة وغيرهم من المؤتمنين على الأموال، أن يسلموا الأموال التي يحوزونها للورثة أو

---

[871]- **نبيل اسماعيل عمر**، التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، سنة 1998، ص 241.

[872]- **أحمد جواهري**، حجز ما للمدين لدى القباض الجماعيين، المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، أعمال الدورات التكوينية المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة العامة للملكة خلال سنتي 2000 و2001، مرجع سابق، ص 182.

[873]- *« Les huissier de justice commissaires-priseurs, notaire, séquestres et tous autres dépositaires publics des fonds ne peuvent les remettre (...) qu'après avoir vérifié le justifié que les impôts directs dûs par les personnes dont ils détiennent les fonds ont été payés.*
*Ces séquestres et dépositaires sont autorisés a payé directement les impositions qui se trouverait dues avant de procéder à la délivrance des fonds qu'ils détiennent.*
*Ces dispositions s'appliquent également au liquidateur de sociétés (...) ».*
*Code de procédure fiscale, Dalloz, Edition 2003, op.cit, page 736.*

الدائنين أو الأشخاص الآخرين الذين لهم الحق في الحصول على المبالغ المحروسة أو المودعة، إلا بعد إثبات أداء الضرائب والرسوم الواجبة على الأشخاص الذين يمتلكون تلك الأموال.

وبالنسبة لكتاب الضبط والأعوان القضائيين والمحامين فيما يخص الأموال الناتجة عن عمليات التفويتات والحراسة القضائية المودعة لديهم (...)".

وهكذا، يتضح أن كلا من المشرع المغربي والفرنسي قد حدد لائحة من المودع لديهم من مصفين وموثقين وغيرهم، حيث يتميز هؤلاء الأشخاص عموما بكونهم يقومون بمهام معاوني القضاء[874]، ولعل هذا التعداد الذي تبناه المشرعين معا، ليس تعدادا على سبيل الحصر، حيث أضاف المشرع عبارة وغيرهم من المؤتمنين على الأموال، وهو ما يفسر اتجاها شموليا لدى المشرع من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة، إلا أن ذلك لا يمنع من القول أن عبارة "كل المؤتمنين على الأموال" عبارة واسعة تترك الباب للتأويلات المتعددة، حيث كان من الأجدر على المشرع الإشارة إلى كل الأشخاص الذين يسمح لهم القانون أو يمنحهم صفة المودع لديهم، لضمان حماية قانونية للغير الذي قد يؤتمن على أموال المدين، دون وجود سند قانوني منظم لهذه العلاقة.

وهكذا، فقد ألزم المشرع المغربي الأشخاص المودع لديهم بالأداء المباشر للضرائب والرسوم المستحقة على الأشخاص تلقائيا ودون الحاجة لطلب المحاسب المكلف بالاستخلاص، وهو نفس المقتضي نص عليه المشرع الفرنسي إلا أن هذا الأخير كان أكثر دقة، عندما حدد نوعية الضرائب الواجب أداؤها فقط في الضرائب المباشرة[875].

و هكذا يمكن القول، أن هذا الالتزام بالأداء المباشر يزيد أعباء إضافية على المودع لديهم تخرج من المهام المحددة لهم بموجب القوانين المنظمة لهم، في غياب تحفيزات قانونية، خاصة وأن المشرع المغربي قد وسع من نطاق الديون الواجب أداؤها لتشمل الضرائب والرسوم والديون الأخرى، وهو ما يتطلب من هذه الفئة التجول عبر مجموع التراب الوطني للحصول على إبراء المدين من الدين العمومي تحت طائلة ترتيب مسؤوليتهم[876].

---

[874]- **حجيبة جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي مرجع سابق، ص 239.

[875]- *Article L262 du livre des procédures fiscales.*

[876]- **محمد قصري**، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 139.

وبالإضافة إلى هذا الالتزام الواقع على عائق هذه الفئة، فإنه لا يقف عند الأداء التلقائي للدين الضريبي فحسب، بل إنهم مطالبون بالاستجابة إلى طلب المحاسب المكلف بالتحصيل، ويفسر ذلك انطلاقا من أن هاجس المشرع من خلال إلزام هذه الفئة بالأداء التلقائي ينطلق من طبيعة الالتزام الضريبي الواجب الأداء والمتمتع بامتياز الخزينة[877]، دون أن يحول ذلك من استثنائها من خانة المخاطبين بمسطرة الإشعار للغير الحائز، خاصة وأن المحاسب المكلف بالتحصيل يصعب عليه متابعة جميع عمليات تداول الأموال، إلا أن ذلك لا يمنع من ضرورة تدخل المشرع من تدقيق مقتضيات المادة 101 التي لا تشير لهذه الفئة صراحة إلا أنها تندرج في إطار نفس الالتزام بموجب المادة 102 من نفس المدونة[878]، باعتبارهم يحملون صفة الأغيار الحائزين لأموال المدين على الرغم من عدم توفرهم على سلطة التصرف في هذه الأموال[879].

كما أن استعمال المشرع المغربي لعبارة "ولو لم يتقدم المحاسب المكلف بالتحصيل بأي طلب"[880]، يدل على خضوع هذه الفئة إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز باعتبارها المقصود بالطلب في هذه الحالة، فالأصل إذن أن يتقدم به المحاسب المكلف بالتحصيل في مواجهة المدين، واستثناء من ذلك يتعين على المودع لديهم الأداء المباشر للدين الضريبي عوض المدين الأصلي.

---

[877] - ***Bachir YELLES CHAOUCHE**, la pratique de l'avis à tiers détenteur, La pratique de l'avis à tiers détenteur, Revue Entreprise et Commerce, N° 1 , 2005, page 100.*

[878]- تنص المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه:" يترتب على الإشعار للغير الحائز، التسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار المشار إليهم في المادتين السابقتين، في حدود مبلغ الضرائب والرسوم والديون الأخرى المطلوب أداؤها.

يمتد مفعول هذا التسليم إلى الديون بأجل أو الديون المشروطة التي للمدين على الأغيار الحائزين المتابعين ".

[879]- ***Robert Perrot**, cours de voies d'exécution, op.cit, page 137.*

[880]- تنص الفقرة الأخيرة من المادة 100 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يتعين على المودع لديهم المشار إليهم في الفقرتين السابقتين، رغم كل التعرضات غير التي قد يقوم بها الدائنون أصحاب أحد الامتيازات المنصوص عليها في المادة 107 أدناه، أن يؤدوا مباشرة الضرائب والرسوم والديون الأخرى التي قد يدين بها الأشخاص المؤتمن على أموالهم قبل تسليمها لهم، ولو لم يتقدم المحاسب المكلف بالتحصيل بأي طلب".

## الفقرة الثانية: الأغيار الحائزين.

لقد حددت المادة 101 من مدونة تحصيل الديون العمومية[881]، التي تقابلها المادة L262 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي[882]، الأغيار الحائزين المخاطبين بأداء الديون الضريبية، التي تعود للمدينين أو ينبغي أن تعود إليهم.

وهكذا، نلاحظ بأن المعيار الذي اعتمده المشرع المغربي في هذا التحديد هو معيار شكلي من خلال الإشارة إلى المحاسبين العموميين، المقتصدين، المكترين، في حين اعتمد المشرع الفرنسي معيارا موضوعيا في هذا التحديد دون أن يذكر نوعية الأغيار الحائزين حيث استعمل عبارة « *les dépositaires, détenteurs ...* » إلا أن استحضار المشرع المغربي لهاجس المردودية دفعه إلى الإشارة بعبارة عامة إلى كل الحائزين لأموال الملزم.

وتمتد صفة الأغيار الحائزين في التشريع المغربي إلى مسيري الشركات أو متصرفيها أو مديريها بالنسبة للضرائب والرسوم المترتبة عليها، في حين يقتصر التزام الغير الحائز في التشريع الفرنسي على الضرائب المباشرة فقط.

وفي هذا الصدد، نلاحظ وجود مفارقة بين نص الفقرة الثانية من المادة 101 باللغة العربية وبين نفس النص باللغة الفرنسية، حيث يفهم من الترجمة الفرنسية أن مسيرو الشركات أو متصرفوها أو مديروها غير معنيين بمسطرة الإشعار للغير الحائز، إلا إذا تحققت صفتهم كأغيار حائزين

---

[881]- تنص المادة 101 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " المادة 101: يتعين على المحاسبين العموميين والمقتصدين والمكترين وكل الحائزين أو المدينين الآخرين بمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود لفائدة الملزمين بالضرائب والرسوم والديون الأخرى المتمتعة بامتياز الخزينة، أن يدفعوا وفاء عن الملزمين، بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل على شكل إشعار للغير الحائز، الأموال التي يحوزونها أو التي يدينون بها وذلك في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء الملزمين.

ويخضع 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".

[882]- *1ere alinéa : « Les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du Trésor sont tenus, sur la demande qui leur en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable chargé du recouvrement, de verser, aux lieu et place des redevables, les fonds qu'ils détiennent ou qu'ils doivent, à concurrence des impositions dues par ces redevables ».*

« *lorsqu'ils sont tiers détenteurs ...* » في حين فإن النسخة العربية جاءت بعبارة "وذلك بصفتهم أغيار حائزين" للتأكيد على هذه الصفة ودون ربطها بشرط التحقق، في حين كان المشرع الفرنسي أكثر سلاسة ووضوحا حينما حذف عبارة الأغيار الحائزين، عن هذه الفئة فأخضعها بذلك بشكل صريح في خانة الأغيار الحائزين بإحالته على المقتضيات التي تطبق في شأنهم[883]، وهو ما يستدعي تدخل المشرع المغربي من تدقيق الصياغة القانونية، لما يمكنها أن تخلق من لبس على المستوى العملي بالنسبة للمخاطبين بالنص القانوني وخاصة المستثمرين الأجانب[884].

---

[883]- « *les dispositions du présent article s'applique également aux gérants, administrateurs, directeur ou liquidateurs des sociétés pour les impositions dues par celle-ci* ».
- *Alinéa 2 Article L262 de livre des procédures fiscales.*

[884] - ***Christian Lopez**, la loi fiscale : Qualité et sécurité, L'administration de l'impôt en France et dans le monde, finances publiques, L'Harmattan, Paris 2008, page 67.*

## المبحث الثاني: متابعة الغير المتضامن والحائز لأموال الملزم.

إذا كانت الأسس القانونية المعتمدة في متابعة الغير سواء تعلق الأمر بفكرة التضامن، أو مجرد حيازة أموال الملزم، فإن النتيجة و الآثار القانونية المترتبة عن ذلك تكاد تكون واحدة من حيث واجب أداء الدين الضريبي محل الملزم، لكنها غير موحدة من حيث المسطرة المتبعة من أجل ذلك، إلا أن المسطرة الإدارية المباشرة هي المهيمنة على تدخل الإدارة في مواجهة الغير[885]، من خلال مسطرة الإشعار للغير الحائز (المطلب الأول)، الذي يترتب عنه مجموعة من الآثار تساءلنا عن الضمانات المقررة لفائدة هذا الغير، والتي استدعت تدخل الإدارة في إطار مقاربة تشاركية مع المعنيين بهذه المسطرة في أجل التلطيف من حدتها[886]، إلا أن التساؤل مع ذلك يبقى مطروحا حول الطبيعة الملزمة لهذا التدخل غير المسبوق والذي يخالف في مجموعة من المقتضيات التشريع الضريبي (المطلب الثاني).

---

[885]- تنحصر المسطرة القضائية في متابعة الغير على فئة قليلة من المدينين المتضامنين من خلال ما قرره المشرع في أحكام المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وذلك بالنسبة لمديري أو متصرفي، ومسيري المقاولات والشركات نتيجة الأعمال التدليسية الصادرة عنهم والتي تؤدي إلى تعذر استخلاص الديون الضريبية، إلا أن هذه الفئة تخضع كذلك إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز باعتبارها غيرا حائزا بمفهوم الفقرة الثانية من المادة 101 المشار إليها أعلاه من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وعموما يتم رفع دعوى إثارة مسؤولية مسيري الشركات و المقاولات أمام المحاكم الابتدائية من قبل الخزينة العامة للمملكة، عوض القابض كما أشارت إلى ذلك التعليمية العامة (الصفحتين 185 و 186)، حيث تبقى خاضعة سواء من حيث شروط رفع الدعوى، وتحقيقها و الحكم فيها إلى القواعد العامة المحددة بموجب قانون المسطرة المدنية.

[886]- بالنظر لما تثيره مسطرة الإشعار للغير الحائز من إشكاليات قانونية وعملية، وتجاوبا مع النقاش العمومي الذي أثاره الفاعلون السياسيون و الاقتصاديون و الاجتماعيون بخصوص هذه المسطرة وبغية تعزيز الثقة بين الإدارة و الملزم بما يساهم في تحسين مناخ الأعمال، تم بتاريخ 17 أبريل 2014 التوقيع على ميثاق تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز، بين وزارة الاقتصاد والمالية، الخزينة العامة للمملكة، إدارة الجمارك و الضرائب غير المباشرة، المديرية العامة للضرائب، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي ووزارة التشغيل و الشؤون الاجتماعية، كممثلين عن الإدارة، و الاتحاد العام لمقاولات المغرب كممثل عن المقاولات و الشركات، والمجموعة المهنية للأبناك كممثل عن المؤسسات البنكية التي تستقبل أكبر عدد من الإشعارات سنويا.

## المطلب الأول: مكانة الإشعار للغير الحائز ضمن إجراءات الاستخلاص الجبرية.

تعتبر مسطرة الإشعار للغير الحائز امتدادا تاريخيا لمسطرة الإنذار للغير الحائز التي عرفها التشريع السابق لتحصيل الديون العمومية، حيث تميزت بطابعها الجامد واللاإنساني، والذي لم يعد يتلاءم ومختلف التطورات والإصلاحات التي عرفتها المنظومة القانونية العامة خاصة تلك المتعلقة بمجال الأعمال ببلادنا[887] بما يضمن المردودية المالية للخزينة العامة مع الاتجاه نحو إعادة تنظيم هذه المسطرة بما يضمن الحماية اللازمة للمدينين عموما والأغيار الحائزين لأموالهم على وجه الخصوص[888].

وهكذا، فإن الإشعار للغير الحائز هو وسيلة قانونية تمكن المحاسب المكلف بالتحصيل بصفة مباشرة من استخلاص الديون العمومية المتمتعة بامتياز الخزينة بين يدي الأغيار الحائزين لها، وذلك بعد استنفاد مرحلة التحصيل الرضائي التي منحها المشرع للمدين من أجل تسوية وضعيته بشكل حبي، فهي إذن مسطرة جبرية تنطوي على وسيلة الإكراه المباشر التي تتمتع بها مختلف السلطات المالية المحددة قانونا، مما يجعلنا نتساءل حول الطبيعة القانونية لهذا الإجراء (الفرع الأول)، ومدى خضوعه بالتالي إلى مبدأ التدرج في الاستخلاص كإحدى الضمانات الأساسية المقررة لفائدة المدينين (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الطبيعة القانونية للإشعار للغير الحائز.

إن تحديد الطبيعة القانونية للإشعار للغير الحائز كآلية لتحصيل الديون الضريبية يلفه الكثير من الغموض، ذلك أن المشرع المغربي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية[889]، لم يحدد إطارا قانونيا مستقلا وواضحا لهذه المسطرة رغم الآثار القانونية التي تترتب عليها[890]، بل لم يحدد الطبيعة القانونية

---

[887]- من بين المؤشرات التشريعية لاهتمام المشرع بتطوير منظومة الأعمال ببلادنا و التي استدعت إعادة تنظيم مسطرة الإنذار للغير الحائز إصدار المدونة الجديدة للتجارة، وقوانين جديدة للشركات وإصلاح المنظومة الضريبية وكذا إحداث المحاكم الإدارية والتجارية، التي استدعت إعادة تنظيم مسطرة الإنذار للغير الحائز

[888]-***Stéphane Rezek**, la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op.cit, page 3.*

[889]- المواد من 101 إلى 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[890]- **عزيز بودالي**، مدى اختصاص قاضي المستعجلات بالنظر في طلب الإشعار للغير الحائز الذي يوقعه القابض أم أن الأمر يتعلق بمنازعة موضوعية تخرج عن اختصاصه؟ مجلة المحاكم الإدارية، عدد 3 ماي، سنة 2003، ص 115.

للإجراء وهو ما يطرح إشكالا على مستوى الممارسة العلمية[891]، مما يستدعي مقاربته التشريعية على ضوء القواعد العامة للحجز لدى الغير (الفقرة الأولى) بالإضافة إلى استحضار الآراء الفقهية باستمرار لملامسة النظام القانوني للإشعار للغير الحائز (الفقرة الثانية).

## الفقرة الأولى: المقاربة التشريعية لمسطرة الإشعار للغير الحائز.

يشكل الإشعار للغير الحائز إحدى الامتيازات الحقيقية للسلطة العامة في المجال المالي[892]، حيث يخول للإدارة الضريبية إمكانية الوصول إلى الديون الضريبية المتمتعة بامتياز الخزينة بين يدي الغير بدون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء[893]، سواء كان حائزا لهذه المبالغ المالية على سبيل الائتمان، أو كان دائنا للمدين الأصلي أو لخلفه العام أو الخاص، عن طريق توجيه طلب لهذا الغير على شكل إشعار للغير الحائز، يلزمه من خلاله بالتحويل الفوري للأموال التي يحوزها بين يديه إلى المحاسب المكلف بالتحصيل[894]، مما يطرح معه التساؤل حول مدى اعتبار المشرع لهذه المسطرة كشكل من أشكال الحجز لدى الغير مع ما يترتب على ذلك من آثار قانونية، أم أن الأمر يتعلق بمسطرة بسيطة و خاصة لا ترقى إلى درجة الحجز لدى الغير[895] في ظل القصور التشريعي بالمغرب مقارنة مع بعض التجارب المقارنة خاصة فرنسا التي عرفت هذا الإجراء منذ سنة 1808[896]، مما يستدعي وضع هذه المسطرة في سياقها الخاص أي طرق تحصيل الديون العمومية، وكذا إطارها العام باعتبارها طريقة من طرق التنفيذ على الأموال بين يدي الغير الحائز لها، سواء تعلق الأمر بالتشريع المغربي (أولا)، أو المقارن (ثانيا).

---

[891]- **مصطفى التراب**، مدى المقاربة والمفارقة بين الحجز لدى الغير والإشعار للغير الحائز، المختصر العملي في القضاء والقانون، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2008، ص 119.

[892] - ***Maurice COZIAN**, l'avis à tiers détenteur en matière de privilège du trésor, RTD, COM, 1967 page 61.*

893- المادة 105 من قانون 15 – 97 المشار إليه سابقا.

[894] - ***Michel DOUAY**, le recouvrement de l'impôt, Librairie générale de droit et jurisprudence, EJA, 2005, page 86.*

[895] - ***George LATIL**, contentieux fiscal, édition Francis LEFEBERE 2002, page : 528*

[896] - *Article 2 de la loi du 12 novembre 1808 Instituant le privilège de trésor, voir **Stéphane REZEK**, la pratique du contentieux de l'Avis à tiers détenteur, op.cit, page 1.*

## أولا: النظام القانوني للإشعار للغير الحائز في التشريع المغربي.

إن السمات الأساسية التي طبعت إجراءات استخلاص الديون العمومية، قبل صدور مدونة التحصيل[897]، انعكست بشكل بارز على مسطرة الإنذار للغير الحائز[898]، قبل أن ينتقل المشرع إلى إصلاح هذه الإجراءات، ليخرج إلى الوجود مسطرة الإشعار للغير الحائز، إذ خصها بمجموعة من المميزات والخصائص، في خطوة وصفها العديد من الباحثين بالمهمة[899].

وهكذا، نظم المشرع مسطرة الإشعار للغير الحائز من خلال الباب المتعلق بالتزامات المودع لديهم والأغيار الحائزين، دون أن يدرجها ضمن إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها من خلال المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، و هو ما يعتبر في رأينا غموضا تشريعيا خاصة وأن هذه المسطرة من بين المساطر الأكثر استعمالا لتحصيل الديون العمومية[900]، مما يجعلنا نضع احتمالين في هذا الباب:

الاحتمال الأول، أن المشرع المغربي حاول إضفاء صبغة الالتزام على هذه المسطرة دون أن ترقى إلى درجة من درجة التحصيل الجبري أو المتابعات التي تحتاج إلى ممارستها مجموعة من الإجراءات والمساطر السابقة لها كما هي محددة من خلال الباب الثالث من مدونة تحصيل الديون العمومية.

لكن، و باستقرائنا لمقتضيات المادة 29 من نفس المدونة نجدها تدرج الأغيار الحائزين من بين الأشخاص الذين يباشر التحصيل الجبري في حقهم، إلى جانب المدينين الذين لم يؤدوا ما بذمتهم من ديون داخل الآجال المحددة، وهو ما يدفعنا إلى القول بأن مسطرة الإشعار للغير الحائز تندرج ضمن إجراءات التحصيل الجبري المنظمة بمقتضيات الباب الثالث من مدونة تحصيل الديون العمومية.

---

[897] - **الأمراني زنطار الحسن**، المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص68.

[898]- بعدما غابت عن ظهير استخلاص ديون الدولة لسنة 1924، عرف ظهير 21 غشت 1935 مسطرة الإنذار للغير الحائز، أو التنبيه للغير الحائز *Sommation à tiers détenteur* حيث نص الفصل 63 من نفس الظهير على « إن الغير الحائز، والأمناء المشار إليهم في الفصلين المتقدمين يمكن إجبارهم عند الاقتضاء، بنفس الوسائل المستعملة على الملزمين بالضريبة أنفسهم على أن يدفعوا إلى القابض أو غيره من محاسبي الأموال العمومية المبالغ المخصصة بامتياز الخزينة».

[899] - **عبد اللطيف العمراني، مراد الخروبي**، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 27.

[900] - *Saisie des comptes bancaires : l'état serre la vis, REPERE, op.cit, page 33.*

أما الاحتمال الثاني، هو محاولة المشرع المغربي إضفاء طابع الخصوصية على مسطرة الإشعار للغير الحائز، سواء على مستوى الأشخاص المعنيين به، كونهم ليسوا بملزمين أصليين، أو على مستوى الإجراءات المتبعة في هذه المسطرة، وهو الاحتمال الذي يتأكد بالوقوف عند الخصائص التشريعية التي تميز هذه المسطرة في ظل عدم صياغة المشرع المغربي على غرار نظيره الفرنسي تعريفا محددا لهذه المسطرة.

وهكذا، فقد نصت المادة 101 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "يتعين على المحاسبين العموميين والمقتصدين والمكترين وكل الحائزين أو المدينين الآخرين بمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود لفائدة الملزمين بالضرائب والرسوم والديون الأخرى المتمتعة بامتياز الخزينة أن يدفعوا وفاء عن الملزمين، بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل على شكل إشعار للغير الحائز، الأموال التي يحوزونها أو يدينون بها، وذلك في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء الملزمين (...)".

وهكذا، يتضح أن المشرع حاول تعداد الفئات المستهدفة بمسطرة الإشعار للغير الحائز[901]، و من أهم المميزات التي تطبع هذه المسطرة أن مفعولها لا يقتصر على الديون الحالة، بل يمتد إلى الديون المشروطة أو لأجل الواجبة على الأغيار الحائزين[902]، حيث أعطى المشرع للإشعار للغير الحائز خلافا للإنذار للغير الحائز مفعولا فوريا، بإلزام الأغيار الحائزين التسليم الفوري للمبالغ التي يحوزون عليها، دون أن يحدد أجلا لذلك[903].

أما الجزاءات التي رتبها المشرع المغربي على عدم استجابة الأغيار الحائزين للإشعار للغير الحائز إمكانية إلزامهم بنفس الطرق المستعملة ضد الملزمين أنفسهم، بدفع المبالغ الموجودة لديهم والمتمتعة بامتياز الخزينة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل باستثناء اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني[904].

---

[901]- لقد حاول المشرع المغربي توسيع دائرة الملزمين بأداء الضريبة ضمانا لحقوق الخزينة بواسطة هذه المسطرة، فبعدما كان الأمر يقتصر على فئة قليلة مذكورة على سبيل الحصر من خلال ظهير 8 غشت 1935، وتتعلق أساسا بالمكترين ومستأجري المزارع ومسيري الأصول التجارية، أصبح الأمر بموجب الإشعار للغير الحائز يمتد إلى كل الحائزين، بما فيهم مسيرو الشركات ومتصرفوها ومديروها إلى دائرة الأغيار الحائزين بالنسبة للضرائب والرسوم المترتبة على هذه الشركات(الفقرة الثانية من المادة 101 من مدونة تحصيل الديون العمومية).

- **عبد الغني خالد**، المسطرة في القانون الضريبي، مطبعة دار النشر المغربية 2002، ص 295.

[902] - *Instruction sur le recouvrement des créances publiques, page 128.*

[903] -*Fiche procédures de recouvrement, trésorerie Générale du royaume, page 13.*

[904]- المادة 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

إذن، من خلال تناول المشرع لمسطرة الإشعار للغير الحائز نلاحظ استعماله لعبارات عامة وفضفاضة يهدف من ورائها إلى توسيع نطاق الأغيار الحائزين المخاطبين بهذه المسطرة، دون الاكتراث إلى المشاكل التي قد يثيرها هذا التوسيع[905]، مما يبقي الطبيعة القانونية لهذا الإجراء غامضة، حيث يزيد هذا الغموض في نظرنا، بالرجوع إلى الترجمة العربية لمصطلح "*Avis*" بمصطلح "الإشعار"، ذلك أن الإشعار في مساطر التنفيذ عموما يفيد الإخبار والإعلام دون أن يدل على الإجبار والإكراه، لذلك نرى بأن المشرع المصري كان موفقا في اصطلاحه لنفس المسطرة من خلال قانون الحجز الإداري، بمسطرة حجز ما للمدين لدى الغير لاقتضاء أموال الخزينة العامة[906].

## ثانيا: النظام القانوني للإشعار للغير الحائز على ضوء التشريع المقارن.

إذا كان التشريع الفرنسي قد عرف مسطرة الإشعار للغير الحائز منذ سنة 1808 وأخضعها لمجموعة من التعديلات بنصوص مختلفة[907]، فإن التشريع المصري نظم بموجب قانون الحجز الإداري مسطرة حجز ما للمدين لدى الغير التي تطبق من حيث مجالها على المبالغ والديون ولو كانت مؤجلة أو معلقة[908].

### 1- الإشعار للغير الحائز في التشريع الفرنسي.

لا تختلف من حيث المبدأ مسطرة الإشعار للغير الحائز المطبقة بفرنسا في تنظيمها التشريعي عن تلك المعمول بها في مدونة تحصيل الديون العمومية[909]، على اعتبار أن المشرع المغربي قد استقى هذه المسطرة من نظيره الفرنسي[910].

---

[905]- **عبد الرحيم أبليلا، ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مطبعة الأمنية، 2000، ص 30.

[906]- المواد من 28 إلى 39 من قانون الحجز الإداري المصري.

[907] - *loi 30mars 1902, loi 30 octobre 1935, loi 2 mai 1938, loi 27 avril 1946, Décret 30 avril 1955, loi 31 décembre 1981, loi 9 Juillet 1991, loi 30 décembre 1991.*
*Voir, **Stéphane REZEK**, la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op.cit, page 2.*

[908]- المادة 28 من قانون الحجز الإداري المشار إليه سابقا.

[909]- نلاحظ بأن المادة L262 و L263 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي، تطابق المادتين 101 و 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[910]- **زهير بونعامية**، الإشعار للغير الحائز، خاصية التسليم الفوري بين القانون الفرنسي والمغربي، طوب بريس، يناير 2012، ص 10.

هذا، و باستقرائنا لمقتضيات للمادة L262 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي[911]، يتضح بأن المشرع الفرنسي، جعل من مسطرة الإشعار للغير الحائز مسطرة ذات طابع ضريبي محض[912]، حيث ألزم الأغيار الحائزين لأموال الملزم بالضريبة والغرامات والنفقات التابعة لها المشمولة بامتياز الخزينة، بأدائها لفائدة المحاسب العمومي بناء على طلب يبلغه إياهم على شكل إشعار للغير الحائز.

ومن خلال هذا المقتضى القانوني يمكن إبداء ملاحظتين أساسيتين:

- أن المشرع الفرنسي كان دقيقا في تحديده للأموال القابلة للتحصيل عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز[913]، فحددها في الضرائب والغرامات وتوابعها شريطة أن تكون مشمولة بامتياز الخزينة، بعدما كان يشير خلال النص القديم إلى الضرائب المباشرة، والضرائب على رقم المعاملات[914]. وإذا كان المشرع المغربي قد سار على نفس الدرب إلا أنه وسع من مجال الإشعار للغير الحائز حينما أضاف عبارة "الديون الأخرى المتمتعة بامتياز الخزينة "[915].

- أن المشرع الفرنسي أشار إلى أن الإشعار للغير الحائز يتم تبليغه من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، في حين نجد هذه العبارة غابت عن النصوص المنظمة للمسطرة في المغرب، خاصة المادة 101 أعلاه، حيث تشير فقط إلى عبارة بطلب المحاسب، دون الإشارة إلى إجراء التبليغ[916].

---

[911]- *Article L262de livre des procédures fiscales: « les dépositaires, détenteurs ou débiteur de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du trésor, sont tenus, sur la demande qui leur en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable chargé du recouvrement, de verser au lieu et place des redevables, les fonds qu'ils détiennent ou qu'ils doivent à concurrence des impositions dues par ces redevables.*
*Les dispositions du présent article s'appliquent également aux gérant, administrateurs, directeurs ou liquidateurs des sociétés pour les importations dues par celles-ci ».*

[912] - ***Francis LEFEBVRE**, le contentieux fiscal, op.cit, page 525.*

[913] - *Instruction codificatrice, op.cit, page 7.*

[914] - *Loi n° 81-1179 du 31 décembre 1981, art 8 II, voir, code de procédure fiscale, Dalloz, Edition 2003, page 725.*

[915]- المادة 101 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[916]- نجد أن إجراء التبليغ مشار إليه في التعليمية العامة الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة.

*Voir : Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, pp 126 -127.*

هذا، و يمتد مفعول الإشعار للغير الحائز كما هو الشأن عليه في المغرب إلى الديون المشروطة[917] والديون لأجل[918] بين يدي الغير الملزم بتحويلها فورا وبمجرد توصله بالإشعار للغير الحائز إلى المحاسب المكلف بالتحصيل[919].

ويتميز التشريع الفرنسي على نظيره المغربي من خلال إضفاءه لطابع "الحجز بالتسليم"، أو "الحجز التخصيصي"[920] على الإشعار للغير الحائز فيما يخص آثاره[921]، حيث أحال على قانون التنفيذ المدني[922]، مما يجعلنا نؤكد على أن المشرع الفرنسي قد وضع إطارا قانونيا أكثر وضوحا وفعالية، فأعطى بذلك للإشعار للغير الحائز طابعا تحفظيا على امتداد المدة الممنوحة للملزم للتعرض عليه، و هي ستون يوما من تاريخ تبليغ الإشعار للغير الحائز[923]، في حين يتخذ طابعا تنفيذيا بعد انتهاء هذه المدة[924]، فيكون الغير الحائز مسؤولا شخصيا عن أداء المبالغ التي يحوزها بعد ذلك، في وقت ظل فيه المشرع المغربي يشير فقط إلى التسليم الفوري للمبالغ دون التفصيل في طبيعة هذا التسليم.

وفي هذا الإطار، فإن المشرع الفرنسي رتب مسؤولية الغير الحائز بالأداء وفي حالة العكس يتم التنفيذ على أمواله وذلك بالرجوع إلى قاضي التنفيذ[925]، عكس المشرع الذي يسمح للمحاسب العمومي بمتابعة الغير الحائز بنفس الإجراءات المتبعة ضد المدين ما عدا الإكراه البدني[926].

---

[917]- *Les créances conditionnelles*

[918] - *Les créances à terme*

[919]-*Alinéa 1 de l'articleL263 de livre des procédures fiscales : « L'avis à tiers détenteur a pour effet d'affecter, dès réception, les sommes dont le versement est ainsi demandé au paiement des impositions privilégiées, quelle que soit la date à laquelle les créances même conditionnelles ou à terme que le redevable possède à l'encontre au tiers détenteur deviennent effectivement exigible ».*

[920]- **يونس الزهري**، الحجز لدى الغير في القانون المغربي، مرجع سابق، ص 31.

- **محمد أمركي**، حجز ما للمدين لدى الغير في القانون الفرنسي والمغربي، مجلة المحاكم الإدارية، عدد 94 ماي – يونيو2002 ص 113.

[921] - ***Thierry Gingembre, Anne Laure Stérin**, Recouvrement de créances, Dalloz, 4eme édition, 1999 page 223.*

[922] - *Article 43 de la loi n° 91 -650 du 9 juillet 1991.*

[923] - Article R 281 – 1 du livre de procédure fiscale.

[924] - ***Stéphane REZEK**, la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op.cit, page 35.*

[925] -***Jean-Pierre Casimir**, contrôle fiscale – contentieux de recouvrement, op.cit, page 449.*

[926]- المادة 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

## 2- التنفيذ على الغير الحائز في التشريع المصري.

تنطبق مسطرة حجز ما للمدين لدى الغير المطبقة في التشريع المصري الخاص بالحجز الإداري[927]، على مسطرة الإشعار للغير الحائز المطبقة في المغرب وفرنسا، حيث تنص المادة 28 من قانون الحجز الإداري على أنه "يجوز بالطريق الإداري حجز ما للمدين لدى الغير من المبالغ والديون ولو كانت مؤجلة أو معلقة على شرط وما يكون له من المنقولات في يد الغير".

هذا، و من خلال استقراء المقتضيات التشريعية المنظمة لمسطرة حجز ما للمدين لدى الغير عن الطريق الإداري تخول مندوب الحاجز[928] حجز قيمة الديون التي يدين بها بين يدي الغير، سواء كانت مؤجلة أو معلقة على شرط، ولا تقتصر مسطرة حجز ما للمدين لدى الغير هذه، على المبالغ المالية فقط كما هو الشأن في التشريعين المغربي والفرنسي، بل تتعدى ذلك إلى المنقولات التي يحوزها الغير، من أجل أداء المبالغ والديون سواء المتعلقة بالضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها، وكذا المبالغ المستحقة للدولة مقابل خدمة عامة[929].

---

[927]- قانون رقم: 308 لسنة 1955 المتعلق بالحجز الإداري المشار إليه سابقا.

[928]- مندوب الحاجز هي العبارة المستعملة في قانون الحجز الإداري، وتبعا لذلك تنص المادة 2 على أنه "لا يجوز اتخاذ إجراءات الحجز إلا بناء على أمر مكتوب صادر من الوزير أو رئيس المصلحة أو المحافظ أو المدير أو ممثل الشخص الاعتباري العام حسب الأحوال أو من ينيبه كل من هؤلاء في ذلك كتابة".

[929]- تنص المادة 1 من قانون الحجز الإداري على أنه: " يجوز أن تتبع إجراءات الحجز الإداري المبينة بهذا القانون عند عدم الوفاء بالمستحقات الآتية في مواعيد المحددة بالقوانين والمراسيم والقرارات الخاصة بها وفي الأماكن وللأشخاص الذين يعينهم الوزراء المختصون:

أ- الضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها.

ب- المبالغ المستحقة للدولة مقابل خدمة عامة.

ت- المصروفات التي تبذلها الدولة نتيجة أعمالها أو تدابير تقضي بها القوانين.

ث- الغرامات المستحقة للحكومة قانونا.

ج- إيجارا تأملاك الدولة الخاصة ومقابل الانتفاع بأملاكها العامة سواء في ذلكما كان بعقد أو مستغلات بطريق الخفية.

ح- أثمان أطيان الحكومة المبيعة وملحقاتها وفوائدها.

خ- المبالغ المختلسة من الأموال العامة.

د- ما يكون مستحقا لوزارة الأوقاف وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من المبالغ المتقدمة (...).

ر- المبالغ الأخرى التي نصت القوانين الخاصة بها على تحصيلها بطريق الحجز الإداري.

كما يتضح أن المشرع المصري كان صريحا من حيث الطبيعة القانونية لمسطرة حجز ما للمدين لدى الغير، حيث يكون لهذا الحجز طابعا تحفظيا منذ تبليغه إلى الغير الحائز[930]، ويتحول هذا الحجز إلى حجزا تنفيذيا بمجرد إنهاء المدة المخولة للجهة الإدارية لاقتضاء حقوقها، وهي محددة بأربعين يوما من تاريخ تبليغه بمحضر الحجز الإداري[931].

إذن، فإذا كان المشرع الفرنسي قد حدد أجل 60 يوما للغير الحائز للأداء، في حين طبع السكوت موقف المشرع المغربي، فإن المشرع المصري، أعطى المحجوز لديه أجل أربعون يوما لأداء ما يحوز عليه لصالح المدين بالديون العمومية، "إذا حل ميعاد الأداء وإلا فيبقى محجوزا تحت يده إلى أن يحل هذا الميعاد فيؤدي إلى الحاجز أو يودعه"[932].

أما عن آثار مسطرة حجز ما للمدين لدى الغير على المحجوز لديه في حالة عدم وفائه للحاجز خلال المدة المحددة، جاز التنفيذ على أمواله إداريا بعد إخطاره بذلك[933].

وهكذا، يتضح أن المشرع المصري كان أكثر دقة وتفصيلا من نظيره المغربي في تنظيمه لمسطرة حجز ما للمدين لدى الغير إداريا، سواء من حيث التحديد الواضح لطبيعة هذه المسطرة، وكذا الإجراءات اللازم اتباعها، إلا أنه اعتمد معيارا موضوعيا، ذلك أنه لم يشر إلى الأغيار الحائزين أو المحجوز لديهم، بل ترك الباب مفتوحا أمام كل من توفرت فيه الشروط التي تمكن خزينة الدولة من اقتضاء مبالغ الضرائب والديون العمومية.

إذن، من خلال الاطلاع على النظام القانوني للإشعار للغير الحائز في المغرب والتجارب المقارنة يتضح أن تحديد الطبيعة القانونية لهذه المسطرة بدقة يتطلب استطلاع الآراء الفقهية في الموضوع.

---

[930]- المادة 33 من قانون الحجز الإداري.

[931]- المادة 31 من قانون الحجز الإداري.

[932]- المادة 31 من قانون الحجز الإداري.

[933]- أنظر المادتين 30-31 من قانون الحجز الإداري.

## الفقرة الثانية: النظام القانوني للإشعار للغير الحائز في الفقه.

إن حداثة مسطرة الإشعار للغير الحائز في نظام تحصيل الديون العمومية بالمغرب، وكذا هيمنة الدراسات الأكاديمية على الأبحاث الفقهية في مجال المالية العامة، انعكس بشكل واضح على الدراسة الكمية والكيفية لمسطرة الإشعار للغير الحائز في الفقه المغربي ( أولا )، أما في فرنسا التي عرفت تطبيق المسطرة منذ سنة 1808، فإن الفقه الفرنسي كان أكثر اهتماما بالإشعار للغير الحائز الذي عرف تطبيقا على نطاق واسع[934] ( ثانيا).

### أولا: ضعف التناول الفقهي لمسطرة الإشعار للغير الحائز بالمغرب.

إن الحديث عن تأصيل فقهي لمسطرة الإشعار للغير الحائز في المغرب يكاد ينعدم على الرغم مما تحتله هذه المسطرة من أهمية بالغة ضمن إجراءات استخلاص الديون الضريبية لما تتميز به من سرعة جعلت منها الإجراء المفضل للمحاسبين المكلفين بالتحصيل[935].

لذلك، نجد أن التطرق إلى الموضوع لم يرقى بعد إلى مفهوم التأصيل الفقهي المؤسس على نظريات قانونية راسخة، حيث نجد جانبا كبيرا من الباحثين الذين تناولوا الموضوع، قد تبنوا المقاربة التشريعية للإشعار للغير الحائز[936].

وهكذا، يعتبر الأستاذ محمد قصري[937] بأنه "في إطار توسيع قاعدة ضمان استخلاص الدين العمومي كتمويل النفقات العامة، خولت مدونة التحصيل(...) متابعة الغير الحائز للأموال المملوكة

---

[934] - ***Mohamed Harakat,*** *Nouvelle Gouvernance fiscale au Maroc : Grands enjeux et défis de demain, l'administration de l'impôt en France et dans le monde, revue finances publiques, L'Harmattan, Paris 2008 pp : 47 -48.*

[935]-***Maurice COZIAN,*** *L'avis à tiers détenteur en matière de privilège du trésor, op.cit, page 33.*

[936]- في معرض حديثهما عن التزامات المودع لديهم والأغيار الحائزين استرسل الأستاذان عبد الرحمان ابليلا ورحيم الطور بالقول بأنه: "ألزمت المادة 101 من المدونة بعض الأشخاص الحائزين أو المدينين بمبالغ يملكها أو ينبغي أن تؤول لفائدة المدين أن يدفعوا الأموال التي يحوزونها أو يدينون بها للمدين وذلك لتسديد ما بذمته من ضرائب ورسوم وديون أخرى متمتعة بامتياز الخزينة، وذلك بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل على شكل إشعار للغير الحائز".

- **عبد الرحمان ابليلا ورحيم الطور**، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق ص 31.

[937]- **محمد قصري**، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط تحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 62، سنة 2005، مرجع سابق، ص 136.

للمدين الأصلي عن طريقة ما يسمى الإشعار للغير الحائز، إذ ألزم المشرع الغير المودع لديه أموال المدين الأصلي بأداء الضرائب وباقي الديون العمومية إما تلقائيا أو بناء على طلب المحاسب تحت طائلة ترتيب مسؤوليته بالأداء على وجه التضامن".

إذن، يتضح التوجه الفقهي نحو تبني المقاربة التي صاغها المشرع المغربي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث لا تبرز هذه النماذج من التعريفات الطبيعة القانونية للإشعار للغير الحائز ضمن إجراءات التحصيل، إذ يفهم منها أنه إحدى أنواع المتابعات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية تجاه الأغيار الحائزين، وهو ما أكده الأستاذ الأمراني زنطار معتبرا أن الإشعار للغير الحائز هو: "نوع من المتابعات يتولى القابض مباشرته في حق المدين المتابع إذا استنفذ تجاهه طرق المتابعة العادية بدون نتيجة، فهو تعرض بين يدي الحائز لأموال المتابع، أو المدين بها المتابع يشترط فيه ما يشترط في الإجراءات الأخرى..."[938].

وإذا كانت التعريفات السابقة قد تبنت المقاربة التشريعية المتميزة بالغموض وعدم التحديد، فإن هناك جانبا آخر من الفقه حاول تحديد الطبيعة القانونية لمسطرة الإشعار للغير الحائز، حيث نجد الأستاذ مصطفى التراب يعتبر أن: "الإشعار للغير الحائز هو وسيلة قانونية تمكن المحاسب المكلف بالتحصيل من تنفيذ الديون العمومية تنفيذا جبريا في مواجهة المدين بها، فهي بمثابة حجز تنفيذي على أموال هذا الأخير"[939].

في نفس الاتجاه، يعتبر الأستاذ عزيز بودالي أن الإشعار للغير الحائز، يشكل إجراء يشبه إلى حد ما الحجز لدى الغير، ويتجلى في كون الأمر يتعلق بدين ثابت ومحقق وحال الأداء، ويستوفى الدين في آخر المطاف من لدن شخص ثالث المحجوز بين يديه لمبلغ مالي[940].

إذن، من خلال هذين التعريفين الأخيرين، تتضح المقاربة المقارناتية التي تبناها هذا الاتجاه، حيث يعتبر بأن الإشعار للغير الحائز بمثابة حجز ما للمدين لدى الغير، أو حجز تنفيذي، مستندين في ذلك

---

[938]- **الأمراني زنطار الحسن**، المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 68.

[939]- **مصطفى التراب**، المختصر العملي في القضاء والقانون، مرجع سابق، ص 134.

[940]- **عزيز بودالي**، مرجع سابق، مدى اختصاص قاضي المستعجلات بالنظر في طلب الإشعار للغير الحائز الذي يوقعه القابض أم أن الأمر يتعلق بمنازعة موضوعية تخرج عن اختصاصه؟، مرجع سابق، ص 114.

إلى طبيعة العلاقة التي تربط أطراف مسطرة الإشعار للغير الحائز وكذا الحجز لدى الغير وهي بالأساس وجود طرف ثالث يتم اقتضاء دين الدائن مباشرة بين يديه، و هي نفس النتيجة لكل من المسطرتين[941].

وإذا كان بعض الفقه يؤكد على الطبيعة التنفيذية للإشعار للغير الحائز[942]، فإن البعض الآخر[943]، قد اعتبر بأنه إجراء يتم بواسطته تجميد الدين الواقع عليه الحجز للحفاظ لدين الخزينة على امتيازه، وهو ما يضفي عليه طابع الحجز التحفظي"*saisie conservatoire*"، فبتبليغه للغير الحائز يتمكن المحاسب المكلف بالتحصيل بالتحفظ على الأموال موضوع الحجز، دون الحاجة للجوء إلى القضاء، كما يشكل دعوى مباشرة تتوفر عليها خزينة الدولة، سريعة وبسيطة وغير مكلفة، تمكن القابض المتابع وبدون شكليات ولا مراقبة قبلية من طرف الجهاز القضائي، من حمل مديني الملزمين من أجل دفع الديون الواجبة على هؤلاء.

إذن، يمكن القول أن الفقه المغربي مستقر على إضفاء طابع الحجز على مسطرة الإشعار للغير الحائز، إلا أن هذه الطبيعة القانونية لهذا الحجز غير مستقرة، ذلك أن البعض يعتبره حجزا تنفيذيا على أموال المدين، في حين يعتبره البعض الآخر ذو طبيعة تحفظية.

فإذا ما حاولنا استقراء مختلف التعاريف بتوجهاتها المتباينة، يتضح بأن الاتجاه الأول يستند على المعيار الشكلي لمسطرة الإشعار للغير الحائز باعتباره مسطرة من مساطر تحصيل الديون العمومية، انطلاقا مما حدده المشرع المغربي، إلا أن اعتماد هذا المعيار يبقى قاصرا على الوقوف عند الطبيعة القانونية لهذه المسطرة، خاصة وأن المشرع المغربي قد أدرجها ضمن الباب المخصص لالتزامات المودع لديهم والأغيار الحائزين، ولم يدرجها ضمن المجال المخصص لدرجات التحصيل الجبري[944].

---

[941]– في نفس الاتجاه، يضيف بعض الباحثين أن الإشعار للغير الحائز يمكن للقابض من مطالبة شخص ثالث بصفته مدينا للمدين الجبائي أو حائزا لأمواله ويجبره على أداء ديون المدين الجبائية، وكذا الديون العمومية الأخرى، حيث تتم بواسطة هذا الإجراء حجز أموال المدين لدى الغير دون حاجة للجوء إلى القضاء.

– **حمادة بن المختار**، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 269.

[942]– **مصطفى التراب**، المختصر العملي في القضاء والقانون، مرجع سابق، ص 134 وما بعدها.

[943]– **حجيبة جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق ص 240.

[944]– تنص المادة 39 على أنه: "تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي:– الإنذار– الحجز– البيع (...)".

أما الاتجاه الثاني الذي يعتبر بأن الإشعار للغير الحائز بمثابة مسطرة حجز ما للمدين لدى الغير، فإنه يعتمد على المعيار الموضوعي، أي بالاستناد إلى النظام القانوني المنظم لمسطرة الحجز لدى الغير وما يترتب عليها من نتائج، تتعلق بالتطابق بين المسطرتين.

لكن، إذا ما حاولنا التعمق في هذا الاتجاه الأخير، فإننا نجد بأن التطابق الحاصل بين الإشعار للغير الحائز والحجز لدى الغير قد لا يتعدى المبدأ و النتيجة[945].

فالمبدأ هو متابعة الغير بديون لا يدين بها للدائن، ذلك أن الرابطة القانونية التي تجمع الغير بالمدين الأصلي هي التي تدفع الدائن إلى متابعة هذا الغير. أما النتيجة فهي الوصول إلى الدين واستخلاصه وفاء لالتزامات المدين الأصلي.

وما يزيد الوضع غموضا، أن مسطرة الحجز منظمة من خلال مدونة التحصيل العمومية، وهي مسطرة خاصة، خص بها المشرع المغربي الأثاث والأمتعة المنقولة والمحاصيل والثمار[946]، إضافة إلى السفن[947]، والعقارات[948]، والأصول التجارية[949]، وكذا العربات السيارة[950]، في حين تنصب مسطرة الإشعار للغير الحائز على المبالغ المالية دون غيرها.

وعلى ضوء ذلك يبقى التساؤل معلقا حول طبيعة هذا الحجز، خصوصا وأن المشرع المغربي لم يحل على المقتضيات القانونية المنظمة لمسطرة الحجز سواء في مدونة تحصيل الديون العمومية أو في القواعد العامة[951].

---

[945] - ***Stéphane REZEK***, *différences et ressemblance entre l'avis à tiers détenteur et la saisie attribution, semaine juridique Nationale et Immobilière, N°46, 15 novembre 2002, page 3.*

[946] – المادة 44 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[947] – المادة 66 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[948] – المادة 67 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[949] – المادة 68 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[950] – المادة 69 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[951] – الباب الخامس من قانون المسطرة المدنية.

## ثانيا: مقاربة الإشعار للغير الحائز في الفقه الفرنسي.

قد لا نجد هنالك خلافا جوهريا بين التعاريف التي صاغها الفقه الفرنسي لمسطرة الإشعار للغير الحائز، فقبل أن تعرف مساطر التنفيذ المدنية ظهور مسطرة الحجز بالتسليم أو الحجز التخصيصي *Saisie-attribution*، عرف الأستاذان *Philip BORRAS* و *Aline Garry* الإشعار للغير الحائز بأنه مسطرة استثنائية من القواعد العامة، وشكل مبسط لمسطرة الحجز لدى الغير بعد اكتسابها لقوة الشيء المقضي به، تنفرد بها الإدارة الضريبية[952]، أما بعد إصلاح مساطر التنفيذ المدنية أصبح الإشعار للغير الحائز له طابع الحجز بالتسليم أو الحجز التخصيصي[953].

وهكذا، يعتبر الإشعار للغير الحائز مسطرة تنفيذ جبرية[954] حيث تخول المحاسب العمومي الوصول إلى الدين الضريبي بين يدي الغير، بعد استنفاذ الإجراءات الحبية دون اللجوء إلى القضاء، فهو إذن إجراء فوق قضائي *Extrajudiciaire* حسب الأستاذ *Y.SAINT-AURE* يمتد مفعوله إلى الديون المحققة المشروطة وكذا المؤجلة، وهي مسطرة مباشرة تنحصر في القانون الضريبي، حيث تخضع إلى خصوصيات وشكليات تساعد على تحقيق آثارها المتعلقة بالتسليم الفوري[955].

إلا أن جانبا آخر من الفقه الفرنسي[956]، لا يتفق مع كون الإشعار للغير الحائز يقتصر على القانون الضريبي، مستندا في ذلك على أن الإحالة التي تضمنتها المادة L263 من كتاب المساطر الجبائية، على قانون المساطر المدنية للتنفيذ، يجعل من الإشعار للغير الحائز ذو طبيعة مختلطة، فهي مسطرة تنفيذ ضريبية من حيث موضوعها، و مدنية من حيث آثارها.

في نفس الاتجاه يرى الأستاذ *Stéphane REZEK*[957]، أن الإشعار للغير الحائز، يخول المحاسب المكلف بالتحصيل امتيازا أكيدا لكنه مؤقتا، على اعتبار أنه يخضع من حيث آثاره إلى قواعد التنفيذ

---

[952] – **حمادة بن المختار**، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من قبل قباض الخزينة، مرجع سابق، ص 270.
*Voir aussi, Revue Finance Publique, n°127, Mars 2006, page 28.*

[953] - ***François RIBAY et Jean-Marc DELLECI**, la banque et les nouvelles procédures de saisie, AFB diffusion, 2004, page 21.*

[954] - ***Marie Masclet de Barbarin**, le contentieux de recouvrement de l'impôt, LDGJ, Edition 2004, page 153.*

[955] - ***Michel DOUAY**, le recouvrement de l'impôt, op.cit, page 86.*

[956] - ***Jean-Pierre Casimir**, contrôle fiscal – contentieux – Recouvrement, op.cit, page 445.*

[957] - ***Stéphane REZEK**, la pratique de contentieux de l'avis à tiers détenteur, op.cit, page 3.*

المدنية، ويخلص إلى أنه ليس إجراء ممتازا« *Procédure non privilégiée*» في حد ذاته، حيث يقتصر الامتياز على الضرائب التي تشكل موضوعا له دون أن يمتد إلى المسطرة في حد ذاتها.

إذن، من خلال التعاريف التي صاغها الفقه الفرنسي، يتضح جليا أن هذا الأخير في مقاربته لمسطرة الإشعار للغير الحائز، ينقسم إلى فريقين:

- **الفريق الأول:** يعتبر أن الإشعار للغير الحائز هو مسطرة من مساطر التنفيذ الجبري، المتضمنة حصريا في القانون الضريبي، فهي بذلك تخضع لإجراءات وشكليات هذا القانون مما يجعل منها مسطرة استثنائية من القواعد العامة، سواء من حيث نظامها القانوني أو من حيث آثارها[958].

- **الفريق الثاني:** لا يعترف بالطابع الاستثنائي لهذه المسطرة بقدر ما يعترف بالطابع الخاص للديون الضريبية المشمولة بامتياز الخزينة، ويرتكز هذا الاتجاه، على كون الإشعار للغير الحائز يخضع إلى القواعد العامة المنظمة لمسطرة الحجز التخصيصي أو الحجز بالتسليم *Saisie-attribution*، باعتبارها طريقة من طرق التنفيذ الجبرية التي يلجأ إليها الأفراد في علاقتهم بالأغيار الحائزين[959].

وهكذا، يتضح أن الخلاف الفقهي بين الفريقين حول مسطرة الإشعار للغير الحائز، لا يعكس خلافا حقيقيا من حيث الطبيعة القانونية لهذه المسطرة، خصوصا بعد تدخل المشرع بموجب المادة L263 التي تحيل على مقتضيات قانون مساطر التنفيذ، ذلك أن الخلاف الحقيقي يتعلق بمدى خضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز لكافة المقتضيات المتعلقة بمسطرة الحجز التخصيصي، أم أن الأمر يقتصر فقط على الآثار الفورية للمسطرة.

عموما، فإننا نميل إلى التعريف الذي صاغه بعض الفقه[960]، حيث يبدوا الأقرب إلى التوفيق بين الفريقين حينما اعتبر أن الإشعار للغير الحائز هو قرار إداري انفرادي يصدر عن الإدارة الضريبية، فيخولها بأمر بسيط، إجبار الغير على تحويل أموال المدين التي يحوزها لفائدة محصل الضرائب، و ذلك بشكل فوري لما تتمتع به من امتيازات الخزينة، وهو التوجه الذي أكده الاجتهاد القضائي الفرنسي في أكثر من

---

*958 - **Marie Masclet de Barbarin**, le contentieux de recouvrement, op.cit, page 528.*

*959 -**Flix ONANA ETOUNDI**, La protection des intérêts des parties dans la saisie Attribution des comptes bancaires en droit de l'OHADA, Actualités juridiques, n° 48 / 2005, page 122.*

*960 - **Karim SID AHMED**, Droit fondamentaux du contribuable et Procédures fiscales, Etude comparative, Tome1, op.cit, page 440.*

مناسبة[961]، حيث يعترف لمسطرة الإشعار للغير الحائز بطبيعة قانونية مستقلة عن مسطرة الحجز بالتسليم على الرغم من إحالة المشرع الفرنسي على المسطرة الأخيرة[962]، وهو بذلك يكرس الطابع الضريبي لمسطرة الإشعار للغير الحائز الذي سار عليه جانب كبير من الفقه الفرنسي[963].

## الفرع الثاني: الإشعار للغير الحائز ومبدأ التدرج في إجراءات الاستخلاص.

إن إدراج المشرع المغربي لمسطرة الإشعار الحائز ضمن التزامات المودع لديهم والأغيار الحائزين، وإخضاعه لمقتضيات مسطرية خاصة، بالإضافة إلى الغموض الذي صاحب تحديد الطبيعة القانونية لهذا الإجراء في التشريع المغربي طرح إشكالا على مستوى تصنيف مسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن إجراءات التحصيل لما له من آثار قانونية مهمة في متابعة الغير، خاصة من حيث خضوعها إلى الإجراءات المسطرية التي تشكل ضمانة لفائدة المدينين عموما و الأغيار الحائزين على وجه الخصوص.

وهكذا، فإن التصنيف الموضوعي للإشعار للغير الحائز، يقتضي مقاربته على ضوء مسطرة حجز ما للمدين لدى الغير سواء في التشريع المغربي أو المقارن (الفقرة الأولى)، وما يترتب عن هذا التصنيف من آثار قانونية تقتضي إخضاع الإشعار للغير الحائز على غرار باقي إجراءات التحصيل الجبرية إلى مبدأ التدرج في الاستخلاص الذي يشكل ضمانة حقيقية في مواجهة الطابع التنفيذي لهذه المسطرة (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: الإشعار للغير الحائز والحجز لدى الغير.

إذا كان الإشعار للغير الحائز والحجز لدى الغير يشكلان آليتين قانونيتين تمكنا الدائن بدين عمومي بالنسبة للأول، والدائن بدين خصوصي بالنسبة للثاني، من تحصيل دينه بين يدي الغير[964]، فإن

---

[961] - *com. 5 mai 1981, D 1981, 425 ; 22 nov. 1983, Bul.civ IV n° 318. DF 1984. 50.2273, In : David Cyrille et autres, les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, 3ème édition, 2000, page 924.*

*- Com. 20 juin 1990, SA Ducler : Droit fiscal, 1991, C.496, Cité in code de procédure fiscale, OP CIT page 727.*

*- Cour d'appel de Montpelier, Arrêt du 10 novembre 2003, Rapport de M. Falcone, In : http:// Lexinter.net/ JPTx T4/OP 2005 / rapport 12.html*

[962] - *Cour d'appel de Montpelier, Arrêt du 10 novembre 2003, Rapport de M. Falcone, In : http:// Lexinter.net/ JPTx T4/OP 2005 / rapport 12.html*

[963] - ***Michel DOUAY**, le recouvrement de l'impôt, op.cit, page 86.*

اتحادهما من حيث النتيجة خاصة (أولا)، يخفي وراءه الكثير من مظاهر الاختلاف النابعة بالأساس من طبيعة الديون وامتيازات الجهة الدائنة في مسطرة الإشعار للغير الحائز (ثانيا).

## أولا-نقط الالتقاء بين المسطرتين.

تتلخص نقط التلاقي بين الإشعار للغير الحائز والحجز لدى الغير فيما يلي:

- **السند التنفيذي:** يشكل السند التنفيذي أساس المطالبة بالدين في كل من المسطرتين، ويعتبر الأمر بالتحصيل هو السند التنفيذي بالنسبة للإشعار للغير الحائز إلى جانب الأمر بالمداخيل[965]، أما بالنسبة للحجز لدى الغير قد يكون الأمر أو الحكم القضائي، أو أي سند تنفيذي آخر كالالتزام أو العقد، ويتأسس هذا الشرط على ضرورة وجود دين ثابت[966]. وقد اتجه التفسير الفقهي والقضائي إلى مفهوم ثبوت الدين أن يكون مستحق الأداء بحلول الأجل[967].

- **وحدة الموضوع:** يشترط في الدين موضوع الإشعار للغير الحائز أن يكون عبارة عن مبالغ نقدية وهو نفس الشرط الذي أضفاه المشرع المغربي على الحجز لدى الغير[968]، كما ذهب إلى ذلك المشرع الفرنسي[969]، أما المشرع المصري فمن خلال مسطرة حجز ما للمدين لدى الغير على الطريقة الإدارية، فإنه لم يقتصر على الأموال النقدية بل تعداها إلى المنقولات[970].

- **تعدد الأطراف:** تتحد أطراف العلاقة في الإشعار للغير الحائز وكذا الحجز لدى الغير، ويرجع ذلك إلى طبيعة الإجراء والهدف منه، أي الوصول إلى الدين بين يدي الغير، فالدائن في المسطرة الأولى هو

---

964- **مصطفى التراب**، المختصر العملي في القضاء والقانون، مرجع سابق، ص 119.

965 - ***Stéphane REZEK**, différences et ressemblance entre l'avis à tiers détenteur et la saisie attribution, semaine juridique Nationale et Immobilière, N°46, 15 novembre 2002, page 5.*

966- تنص المادة 488 من قانون المسطرة المدنية على أنه: "يمكن لكل دائن ذاتي أو اعتباري يتوفر على دين ثابت إجراء حجز بين يدي الغير بإذن من القاضي على مبالغ ومستندات لمدينه والتعرض على تسليمها".

967- للمزيد أنظر: **خالد علوش**، حجز ما للمدين لدى الغير في جانبه النظري وجانبه العملي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية الحقوق بالدار البيضاء، 1998 – 1999 ص 36.

968- **مصطفى التراب**، المختصر العملي في القضاء والقانون، مرجع سابق، ص 131.

969- ***Stéphane REZEK**, Différence et ressemblances entre l'avis à tiers détenteur et la saisie-attribution, op.cit, page 4.*

970- المادة 28 من قانون الحجز الإداري، رقم 308 لسنة 1955.

المحاسب المكلف بالتحصيل، أما في الحجز لدى الغير بناء على أمر قضائي هو طالب الحجز، و مأمور التنفيذ في الحجز لدى الغير بناء على سند تنفيذي. أما المحجوز عليه في فهو نفسه المدين بدين خصوصي في الحجز لدى الغير والمدين بدين عمومي في الإشعار للغير الحائز[971]، أما الغير فهو المدين للمحجوز عليه.

- **وحدة الآثار**: تتجلى وحدة الآثار المترتبة عن المسطرتين في كونهما يمنعان المدين المحجوز عليه من التصرف في الأموال المحجوزة، حيث تنتقل المسؤولية عن الأموال إلى الغير الحائز الذي يلزم بالاحتفاظ بها بين يديه لا يسلمها لدائنه المحجوز عليه في حالة حجز ما للمدين لدى الغير[972] أو تسليمها فورا للمحاسب العمومي في حالة الإشعار للغير الحائز [973].

## ثانيا: نقط التباين بين المسطرتين.

إذا كانت مسطرتي الإشعار للغير الحائز والحجز لدى الغير تلتقيان في النقط السالفة الذكر، فإنهما مقابل ذلك، يختلفان في مجموعة من النقط أبرزها:

- **من حيث الطبيعة القانونية للمسطرة**: يتميز الإشعار للغير الحائز بطابع التنفيذ المباشر من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل، حيث يترتب على توجيهه للغير الحائز التسليم الفوري للمبالغ التي يحوزها وبالتالي فإنه لا يحتاج إلى مسطرة المصادقة كما هو الشأن بالنسبة للحجز لدى الغير[974]، وهو امتياز مهم لهذه المسطرة مقارنة مع المسطرة المدنية مما يخولها السرعة في الوصول إلى الدين العمومي، كما سار إلى ذلك المشرع الفرنسي أيضا[975]، ذلك أن المحاسب العمومي لا يحتاج إلى استصدار أمر قضائي كما هو الشأن بالنسبة لطالب الحجز لدى الغير، بل يكفي أن يتوفر على السند التنفيذي ليحافظ على

---

[971]- **مصطفى التراب**، المختصر العملي في القضاء والقانون، مرجع سابق، ص 132.

[972]- ينص الفصل 489 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يمكن للمدين أن يتسلم من الغير المحجوز لديه الجزء الغير القابل للحجز من أجره أو راتبه ويكون كل وفاء آخر يقوم به نحوه الغير المحجوز لديه باطلا".

[973]- المادة 102 من القانون 15-97 المشار إليه سابقا.

[974]- الفصل 494 من قانون المسطرة المدنية.

[975] - ***Marie Masclet de Barbarin**, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit, pages 153 - 154.*

حقوق الخزينة، مما يجعل من طبيعة المسطرتين تختلف على اعتبار أن الإشعار للغير الحائز ذو طبيعة إدارية، في حين يتميز الحجز لدى الغير بطابعه القضائي.

- **من حيث طبيعة الديون:** يترتب على الإشعار للغير الحائز التسلم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار سواء كانت الديون حالة أو مؤجلة أو مشروطة، أما الحجز لدى الغير الذي يتم بناء على أمر قضائي لضمان دين مقرون بأجل أو معلق على شرط، ولا يمكن المصادقة عليه إلا بعد حلول الأجل أو تحقق الشرط، أي أن الحجز لدى الغير وإن كان يصح أن يشكل إجراء تحفظيا بالنسبة للديون المؤجلة والمشروطة فإنه في مثل هذه الحالة لا يمكن أن يكون إجراء تنفيذيا.

- **من حيث الامتياز:** تتمتع الخزينة في تحصيل ديونها عن طريق الإشعار للغير الحائز بحق الأولوية والامتياز على سائر الدائنين، وبالتالي فإنه لا وجود لمسطرة الاتفاق على توزيع الأموال المحجوزة، كما أن المشرع لم يلزم الغير الحائز بالإدلاء بتصريحه الإيجابي حول المبالغ المشمولة بالإشعار للغير الحائز، سواء من حيث كفايتها لتغطية الدين العمومي، أو من حيث قابلية هذه المبالغ نفسها للحجز، وكذا من حيث كون الديون التي للمدين على الغير الحائز ثابتة ومحسوم فيها أم أنها مازالت محل نزاع بينهما، أما بخصوص مسطرة الحجز لدى الغير فسواء تمت بناء على أمر قضائي أو على سند تنفيذي، يعقد رئيس المحكمة جلسة الاتفاق الودي على توزيع الأموال المحجوزة، يحضرها جميع الأطراف[976].

إذن، من خلال ما سبق يمكن القول بأن مسطرة الإشعار للغير الحائز، وإن كانت تلتقي بمسطرة الحجز لدى الغير في مجموعة من النقط، إلا أنها تبقى ذات خصوصيات نابعة بالأساس مما منحه المشرع من امتيازات للإدارة الضريبية لاستخلاص ديونها بالنظر لطبيعتها العمومية، دون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء و هو ما يشكل تهديدا حقيقيا للأغيار الحائزين مما يستدعي معه توفير الضمانات الكافية لفائدتهم بالنظر إلى غياب صلتهم المباشرة بالإدارة الضريبية، ومن هذا المنطلق يطرح التساؤل حول مدى خضوع التنفيذ على الغير لمبدأ التدرج في الاستخلاص.

[976]- المادة 493 من قانون المسطرة المدنية.

## الفقرة الثانية: الإشعار للغير الحائز والتدرج في إجراءات الاستخلاص.

من خلال مقاربتنا لمسطرة الإشعار للغير الحائز على ضوء الإجراء الموازي لها ضمن مساطر التنفيذ المدنية، يتضح أن الإشعار للغير الحائز له نفس الآثار التي تترتب عن الحجز لدى الغير، إلا أن مدونة تحصيل الديون العمومية لم تحسم في هذه الطبيعة القانونية لهذه المسطرة، كما أن التعليمية العامة تزيد الوضع غموضا عندما تستثني خضوعها إلى مبدأ التدرج في التحصيل[977](أولا)، إلا أن طبيعة هذه المسطرة باعتبارها حجزا على أموال المدين دون حاجة إلى اللجوء إلى القضاء يستدعي إخضاعها إلى هذا المبدأ الأخير بما يضمن فعاليتها من جهة، واحترام ضمانات المسطرة التواجهية من جهة ثانية (ثانيا).

### أولا-صعوبات إخضاع التنفيذ على الغير الحائز لمبدأ التدرج في الاستخلاص.

إذا كان الهدف الأساسي من وراء إقرار المشرع لمبدأ التدرج في استخلاص الديون الضريبية، هو حماية المدين تجاه ما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتيازات و سلطات التنفيذ الجبري، فإن التنفيذ على الغير رغم انطوائه على هذا الطابع، إلا أن الغموض التشريعي و التفسيري يؤثر سلبا في الحسم في هذا الخضوع وهو ما يهدد حقوق المدينين و الأغيار الحائزين لأموالهم على حد سواء.

#### 1-الغموض التشريعي.

لقد ساهم الغموض التشريعي لمسطرة الإشعار للغير الحائز بشكل كبير في صعوبة إدراج هذه المسطرة ضمن إجراءات التحصيل الجبرية، حيث اقتصر المشرع المغربي على غرار نظيره الفرنسي على تنظيم هذه المسطرة من خلال مادتين فقط، إلا أن الإشكال القانوني يتعدى التنصيص الكمي، ذلك أن المشرع المغربي لم يشر إلى ضرورة تبليغ مسطرة الإشعار للغير الحائز واقتصر فقط على عبارة "بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل على شكل إشعار للغير الحائز"[978]، في حين نجد أن المشرع الفرنسي

---

[977]- *Instruction générale de recouvrement des créances publiques, op.cit, page 185.*

[978]- المادة 107 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

أشار صراحة إلى مسألة تبليغ الإشعار للغير الحائز[979]، على اعتبار أن التبليغ يعتبر إجراء جوهريا كلما تعلق الأمر بحقوق الملزمين وبالتأثير على مراكزهم القانونية بموجب إجراءات تنفيذية[980].

فالمشرع المغربي لم يشر صراحة إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن إجراءات التحصيل الجبري التي تخضع إلى مبدأ التدرج في إجراءات التحصيل[981]، إلا أن هذه الحجة لا يمكن التسليم بإطلاقها، ذلك أن المشرع ألزم الإدارة الضريبية باحترام الترتيب في إجراءات التحصيل الجبري والتي يتصدرها الإنذار، أي بمفهوم المخالفة لا يمكن مباشرة أي إجراء جبري من أجل استخلاص الديون الضريبية إلا بعد اللجوء إلى تبليغ الإنذار القانوني. وهو الاتجاه الذي تبناه المشرع الفرنسي[982].

علاوة على ذلك، فإن المشرع المغربي لم يقم بتعداد جميع إجراءات التحصيل الجبرية التي تضمنتها مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث أشار إلى إجراءات جامعة من قبيل الحجز والبيع، كمسطرتين تنطبقان على المنقول وكذا العقار، وبما أن الطبيعة القانونية للإشعار للغير الحائز تنطبق مع مفهوم الحجز أموال المدين لدى الغير، فيمكن إذن التأكيد على أن الإشعار للغير الحائز، يندرج ضمن مقتضيات المادة 39 من المدونة، ضمانا للفلسفة العامة للإجراءات الجبرية وحماية لحقوق المخاطبين بهذا الإجراء مادام أنه لا يشكل عقابا للغير على سلوك معين[983].

## 2- التجاوز التفسيري.

إذا كان الأصل في إجراءات استخلاص الديون الضريبية خضوعها إلى المشروعية القانونية من خلال مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، إلا أن تطبيقها يخضع إلى تعليمات الإدارة الضريبية من خلال التعليمية العامة، توحيدا سلوك المحاسبين المكلفين بالتحصيل و ضمانا لتطبيقهم السليم للنص

---

[979] - *" Sur la demande qui leurs en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable... ".*
*Article L 563 du livre des procédures fiscales.*

[980]- القرار عدد 832 المؤرخ في 2002/10/10 الملف الإداري عدد 2001/1/4/847 صادر عن محكمة النقض (الغرفة الإدارية)، منشور بمجلة قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب والتحصيل، مرجع سابق، ص 113.

[981]- المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[982] - ***Jean-Pierre Casimir**, contrôle fiscal, op,cit, page 441.*

[983] - ***Anne – Laury Lequien**, la solidarité en matière fiscale, op.cit, page 57.*

القانوني كلما تعلق الأمر بمساطر وإجراءات تقنية يصعب استيعابها وتطبيقها على أرض الواقع من طرف المخاطبين بها، و بما يحافظ في ذات الوقت على حقوق المشروعة لكل من الخزينة العامة و المدينين[984].

وهكذا، تشكل هذه التعليمات، من حيث المبدأ، إحدى مساطر الضبط الداخلي التي يصوغها الرئيس التسلسلي للإدارة، إلى الخاضعين إليه قصد الإعلام، التذكير، وكذا التعليق وشرح النصوص التشريعية أو التنظيمية، فهي بهذا المعنى لا تحمل آثار قانونية مباشرة على الملزمين المخاطبين بها لأنها لا ترقى إلى درجة القرارات الإدارية[985].

و مع ذلك فإنها تتجاوز في كثير من الأحيان إطار التفسير التشريعي لصياغة نصوص جديدة، إذاك يكون للقضاء الدور الحاسم في تطبيق النصوص القانونية كما أرادها المشرع، كما هو الشأن بالنسبة لمسطرة الإشعار للغير الحائز، ذلك التفسير الذي وضعته التعليمية العامة لم يرق إلى حماية حقوق المدينين والأغيار الحائزين، من خلال عدم اشتراط إخضاع الإشعار للغير الحائز للتدرج في إجراءات المتابعة.

فإذا كانت قد أقرت ضرورة خضوعه للترخيص الإداري المنصوص عليه في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإنها لم تشترط سوى مرور 10 أيام على الأقل، من تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر لإمكانية اللجوء إلى الإشعار للغير الحائز دون المرور عن طريق الإنذار القانوني[986]، وهو ما يتنافى مع طبيعة هذه المسطرة، ويتعدى بالتالي تفسير النص القانوني إلى إقرار قواعد جديدة مخالفة لروح التشريع.

---

[984]- تشكل التعليمات والدوريات إحدى المكونات الأساسية في المادة الضريبية، حيث عرفها مفوض الحكومة "*Martin Laprade*" بأنها نتيجة تنظيمية، تضمنها عموما بالمدونة العامة للضرائب، أو بملحقات لها، وكذا مجموع الاجتهادات الإدارية".

***-B. Martin LAPRADE**, la contestation par le contribuable de la doctrine administratifs R.J.F page 120 (cité par : **Manuel GHASTA GNARET**, op.cit, p 98).*

[985] *-« C'est finalement au juge de faire le tri, il n'apparaît pas comme la bouche de la loi c'est la raison de la loi, le juge devient l'amortisseur de la loi dans les caprices législatifs en s'efforçant de contrister la norme fiscale n'hésitant pas à annuler décret et arrêt faisant une application abusive de la li ».*

*- **Christian Lopez**, la loi fiscale, qualité et sécurité, op.cit, page 68.*

[986] *- Aucune disposition légale n'assigne de délai au comptable chargé du recouvrement, pour la notification de l'avis à tiers détenteur. Toutefois, le comptable doit avoir adressé un dernier avis sans frais au redevable au moins dix jours (10) avant la notification de l'A.T.D.*

*- Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 127.*

وإذا كان المشكل لا يطرح بحدة كبيرة في فرنسا لما لهذه الأخيرة من أجهزة وآليات ضبط التفسير القانوني، فإن الإشكال يبقى قائما في المغرب بالنظر لتعقد النصوص القانونية وتشتتها خاصة تلك المنظمة للمجال فرض واستخلاص الضريبة والديون العمومية، حيث تحتكر الإدارة الضريبية تفسير وتطبيق القوانين كما أن التعديلات المتلاحقة التي تعرفها هذه المنظومة القانونية بموجب قوانين المالية تصعب من عملية ضبطها وصياغتها بشكل متناغم مع باقي النصوص القانونية المحيطة بها.

لذلك، يبقى للقضاء الإداري دورا أساسيا في حماية مبدأ المشروعية[987] وإعادة تفسير النصوص القانونية وضمان مسايرتها لروح التشريع حفاظا على حقوق الخزينة من جهة، وحماية لحقوق الملزمين المدنيين من جهة ثانية[988].

مع ذلك تبقى لهذه التعليمات والدوريات أهميتها في بسط النصوص القانونية، دون الانحراف بتطبيقاتها خاصة إذا استحضرت هذه التعليمات الآراء الفقهية، وكذا التوجهات القضائية التي تشكل إحدى أهم مصادر التشريع القديم و المعاصر، وهو ما نجده حاضرا بالنسبة للتعليمية المقننة لمسطرة الإشعار للغير الحائز بفرنسا[989]، إذ تبدوا أكثر استجابة إلى هذه المعايير، فبالإضافة إلى ما جاءت به من تفصيل، وشرح للنصوص القانونية ومحاولة جمعها، فإنها مدعمة باجتهادات قضائية وتوجهات مختلف

---

[987]- للمزيد حول مبدأ المشروعية وتطبيقاته القضائية، يراجع:

- **ثورية لعيوني**، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارية، مرجع سابق.

- **عمر محمد الشوبكي**، القضاء الإداري، دراسة مقارنة، مرجع سابق.

- **محمد عبد العال السناري**، مبدأ المشروعية والرقابة على أعمال الإدارة في دولة الإمارات العربية المتحدة، مطبوعات جامعة الإمارات العربية المتحدة، سنة 2000.

[988]- لقد أضفى القاضي الإداري المغربي صبغة الحجز لدى الغير، على مسطرة الإشعار للغير الحائز حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بأكادير أن: "الإشعار للغير الحائز هو إجراء يتم بموجبه بمسعى من القابض الحجز على أموال المدينين الأصليين أو المتضامنين لدى المؤسسات البنكية بوصفها حائزا ملتزما بموجب مقتضيات المادة 102 من المدونة بالاستجابة فورا الإشعار القابض لها بدفع المبالغ الموجودة لديها، فإن هذا الحجز عن طريق الإشعار للغير الحائز هو إجراء من إجراءات التحصيل الجبري (...) الواردة في المادة 36 (...)".

- الحكم عدد 2009/29، صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، بتاريخ 2009/01/28، في الملف عدد 2008/180 ش (غير منشور).

*989 - Instruction Codificatrice, N°02 – 063 – A – M du 22 Juillet 2002, Procédures civiles et fiscales d'exécution, titre II l'avis à tiers détenteur.*

المحاكم، وهو ما يضفي عليها جانبا من المشروعية، ويجعل من تطبيقها يساير مقاصد المشرع وضوابط القضاء إلى جانب تفسيرات الجهات المعنية بذلك خاصة محكمة النقض الفرنسية[990].

## ثانيا: ضرورة إخضاع الإشعار للغير الحائز للتدرج الإجرائي.

يمكن الوقوف عند مجموعة من المؤشرات الداعية لضرورة إدراج الإشعار الغير الحائز ضمن إجراءات التحصيل الجبري و بالتالي ضرورة خضوعه لمقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

هكذا، فإذا كان الاستخلاص الجبري باعتباره التعبير الأمثل للسلطة التي تتوفر عليها الإدارة في فرض القانون الضريبي على المجتمع، إلا أن ممارسته مشروطة بتخلف المدينين عن أداء ما بذمتهم من ديون من جهة، إلى جانب اتباع قواعد التحصيل الجبرية باعتبارها قواعد آمرة، من جهة ثانية، حيث يهدف إلى حمل المدينين على الوفاء بالتزاماتهم باستعمال وسائل الجبر والإكراه، حيث يشكل الإشعار للغير الحائز إحدى هذه الوسائل في مواجهة الأغيار الحائزين والمتضامنين تحت طائلة إثارة مسؤوليتهم الشخصية، وبالتالي لابد من إخضاعه مبدئيا إلى التدرج في العقوبات، وهو ما يفهم من استقراء مدونة تحصيل الديون العمومية، وخاصة الأشخاص الذين يمكنهم أن يكونوا موضوع إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية[991].

هذا، ويشكل خضوع إجراءات التحصيل الجبري إلى ضرورة الحصول على الترخيص من قبل رئيس الإدارة، بمثابة إقرار ضمني من طرف المشرع[992]، وصريحا من قبل الإدارة المكلفة بالتحصيل[993] على إخضاع مسطرة الإشعار للغير الحائز لمقتضيات التحصيل الجبري الواردة في المادة 39 من المدونة، كما

---

[990]- لقد حاول المغرب بدوره مسايرة نفس التوجه على مستوى توجيه وتفسير النصوص القانونية ومحاولة جمعها، وارتباطا بموضوع الإشعار للغير الحائز فإن التعليمية العامة لم تفرد لهذا الإجراء سوى حيزا بسيطا على الرغم مما يحتاجه من شرح وتفصيل ومقاربة على ضوء باقي التشريعات المنظمة للمخاطبين بالإشعار للغير الحائز خاصة ما يتعلق بالمودع لديهم والأغيار الحائزين.

[991]- تنص المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية 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 أدناه...".

تتعلق المواد من 93 إلى 99 بالأغيار الحائزين و المتضامنين مع الملزم.

[992]- المادة 35 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[993]- *Instruction relative ou recouvrement, op.cit, page 127.*

أن إخضاع هذه المسطرة إلى صوائر التحصيل تعزز الطابع الجبري والتنفيذي لهذه المسطرة[994]، على الرغم من إمكانية استثناء المشرع إحدى الإجراءات من الخضوع إلى صوائر التحصيل، دون اعتبار ذلك استثناء لها من الخضوع لمساطر التحصيل الجبري، وهو الاتجاه الذي سارت عليه التجربة الفرنسية[995].

إذن، من خلال ما سبق، فإننا نرى أن المشرع المغربي، مدعو للتدخل بشكل صريح و ذلك بإخضاع مسطرة الإشعار للغير الحائز إلى مبدأ التدرج في الاستخلاص لما فيه من ضمانات سواء في حماية الملزم، أو الغير الحائز ولما له من ضمان التناسق و الانسجام بين مختلف أحكام مدونة تحصيل الديون العمومية و كذا تعزيز مشروعية متابعة الغير من خلال النفاذ الإجرائي للإشعار للغير الحائز، خاصة في ظل آثار هذه المسطرة التي تتعدى المدينين و الأغيار الحائزين إلى التأثير على النشاط الاقتصادي و المالي[996].

## المطلب الثاني: مسطرة الإشعار للغير الحائز بين المقتضيات القانونية والاتفاقية.

إذا كان المشرع المغربي لم يحسم بعد في الطبيعة القانونية للإشعار للغير الحائز، فإن طبيعتها التنفيذية والمؤثرة على المراكز القانونية للمدين و الغير الحائز، تجعل من نفاذها يخضع إلى مجموعة من الأحكام القانونية (الفرع الأول)، إلا أن وعي السلطات العمومية والفاعلين الاقتصاديين بقصور هذه الأحكام على تنظيم محكم لمسطرة التنفيذ على الغير، بما يعزز الثقة بين الإدارة و الملزم ويساهم في تحسين مناخ الأعمال استدعى استحضار المقاربة التشاركية والاتفاق على تطبيق هذه المسطرة وفق " ميثاق تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز"، إلا أن هذه المقاربة تخفي وراءها إشكالات قانونية عديد يستدعي التطرق إليها ( الفرع الثاني).

---

[994]- تحدد المادة 91 من مدونة تحصيل الديون العمومية التعريفة المتعلقة بالصوائر المترتبة عن الإجراءات الجبرية لتحصيل الديون العمومية، و بالنسبة للإشعار للغير الحائز تصل إلى 1%، لكن ما يثير الانتباه هو الترتيب الذي جاء به هذا التعداد، حيث أورد المشرع المغربي مسطرة الإشعار للغير الحائز على رأس اللائحة أي قبل الإنذار الذي يعتبر أول إجراء جبري، و هو ما يطرح التساؤل حول نية المشرع من وراء هذا الترتيب، أم أن الأمر لا يعدو أن يكون سردا شكليا لا يبتغي المشرع من وراءه سوى تحديد تعريفة هذه الإجراءات دون إخضاعها لترتيب معين.

[995] - *Instruction Codificatrice, N° 03-006-A3 du 20 janvier 2003, le sursis légal de paiement, DGCP, page 13.*

[996] -*Saisie des comptes bancaires : l'état serre la vis, Revue REPERS N° 21,op.cit, page 33.*

## الفرع الأول: النفاذ القانوني للإشعار للغير الحائز.

إن نفاذ الإشعار للغير الحائز في مواجهة الملزم والأغيار المخاطبين به يقتضي من الإدارة الضريبية احترام الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري، إلى جانب مبدأ التدرج في العقوبات باعتبارهما إحدى الضمانات المسطرية الأساسية قبل ممارسة هذا الإجراء، حيث يشكل التوصل بالإشعار مرحلة حاسمة (الفقرة الأولى)، بالنظر لما يترتب عنها من آثار سواء على مستوى تسليم الخزينة المبالغ الضريبية فورا أو متابعة الغير الحائز شخصيا (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: تبليغ الإشعار بين المدين المباشر والغير الحائز.

لم يشر المشرع المغربي إلى ضرورة تبليغ الإشعار للغير الحائز سواء إلى الملزمين أو الأغيار الحائزين لأموالهم، في حين نجد أن المشرع الفرنسي[997] و كذا المصري[998] أشارا إلى ضرورة حصول هذا التبليغ إلى الغير الحائز، وهو ما يشكل من حيث المبدأ حماية حقيقية لأطراف العلاقة (أولا)، لذلك يحق التساؤل عن موقع المدين الأصلي من تبليغ الإشعار للغير الحائز علما أن آثار الإشعار تعود على المبالغ التي يملكها (ثانيا).

#### أولا: التبليغ إلى الغير الحائز.

يشكل تبليغ الإشعار إلى الأغيار الحائزين ضمانة أساسية لهؤلاء لما يترتب عن عدم الاستجابة لهذا الإجراء من طرفهم من إثارة مسؤوليتهم الشخصية عن الأداء وفاء عن المدين الأصلي.

وهكذا، أشار المشرع الفرنسي من خلال مقتضيات الفصل L263 من كتاب المساطر الجبائية إلى أن طلب المحاسب في شكل إشعار للغير الحائز يتم تبليغه إلى الأغيار الحائزين، عكس المشرع المغربي الذي لم يشر إلى هذه العبارة، مما يدفع مبدئيا إلى القول أن تبليغ الإشعار للغير الحائز في النظام المغربي ليس له أساس تشريعي مستقل انطلاقا من مدونة تحصيل الديون العمومية، فالمشرع المغربي مكن الإدارة

---

[997] - *Article L262 de livre des procédures fiscales dénonce que : « les dépositaires, détenteurs ou débiteur (...), sont tenus, sur la demande qui leur en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable chargé du recouvrement (...).*

[998] – المادة 29 من قانون الحجز الإداري المصري.

الضريبية إذن، من المرونة التشريعية من خلال حرية اختيار الأسلوب المناسب لإبلاغ الأغيار الحائزين دون تقييدها بإجراءات معنية، مما يسمح لها باستعمال أساليب جديدة ووسائل تقنية تكون أكثر فعالية في الوصول إلى الدين العمومي بين يدي الغير، إلا أن هذا المعطى لا يمكن أخذه على إطلاقه ذلك أن التبليغ يشكل ضمانة حقيقية في مساطر التحصيل عموما و الإشعار للغير الحائز على وجه الخصوص[999].

لذلك، فإن سكوت المشرع الضريبي ينبغي تفسيره لصالح الغير الحائز من خلال إخضاع الإشعار للغير الحائز إلى القواعد العامة للتبليغ المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، مع مراعاة بعض الخصوصيات المتعلقة بمسطرة تحصيل الديون العمومية كما جاءت في المقتضيات المتعلقة بتبليغ الإنذار القانوني[1000].

هكذا يمكن أن يتم التبليغ عن طريق مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة أو أي شخص منتدب لذلك[1001]، ويمكن أن يتم هذا التبليغ بالطريقة الإدارية أو عن طريف البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل وهي الطريقة الأكثر ضمانا لحقوق الأطراف من حيث إثبات التوصل[1002]، وهو نفس الاتجاه الذي تبناه المشرع المصري عندما نص على مبدأ تبليغ حجز ما للمدين لدى الغير ضمن قانون الحجز الإداري، وذلك بموجب حجز يعلن إلى المحجوز لديه بكتاب موصى عليه بعلم الوصول يتضمن قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها[1003].

أما في النظام الفرنسي، فيجري تبليغ الإشعار للغير الحائز وفق نظام مزدوج يتم خلاله التمييز بين الديون التي يتم استخلاصها بواسطة مصالح المديرية العامة للضرائب، من جهة وبين مصالح الخزينة، فبالنسبة للأولى، يتم التبليغ بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، بالنسبة للمبالغ التي تفوق أو تساوي 915 أورو[1004]، أما بالنسبة لمصالح الخزينة يتم اتباع نفس الطريقة بالنسبة للمبالغ التي تساوي أو

---

[999]- ***Karim SID AHMED***, *Droit fondamentaux du contribuable et Procédures fiscales, Etude comparative, Tome1,op.cit, page 266.*

[1000]- *Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 127.*

[1001]- المادة 42 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[1002]- *C.E, sect, 22 Novembre 1963, Vonesse, Rec. Cons, page 577 (cité in : L'accusé de réception dans la procédure administrative non contentieuse, Mémoire DEA, réalisé sous la direction de Mme CLIQUENNOIS, Université LILLE 2, page 56).*

[1003]- المادة 29 من قانون الحجز الإداري.

[1004]- *Instruction codificatrice N° 92-147-AM, 1er décembre 1992, N° 231.*

تفوق 1550أورو[1005]، أما بالنسبة للمبالغ التي تقل عن هذه المبالغ فإن الإدارة تلجأ إلى التبليغ بواسطة رسالة عادية[1006].

أما بالنسبة للديون التي تفوق أو تساوي هذا المبلغ، فيتم تبليغ الإشعار للغير الحائز المرتبط بها عن طريق رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، وفي حالة رجوع الطي بعبارة عنوان غير معروف، أو غير مصرح به، يلجأ المحاسب المكلف بالتحصيل إلى إعادة إرساله بنفس الطريقة بعد التأكد من العنوان، وفي حالة عدم تحقق التبليغ يتم اللجوء إلى أعوان الخزينة العامة أو عن طريق الأعوان القضائيين[1007].

أما بالنسبة للديون الضريبة التي تقل قيمتها عن 1500 أورو فيتم تبليغ الإشعار للغير الحائز عن طريق رسالة عادية، وفي حالة عدم توصل الغير الحائز يتم إعادة تبليغه عن طريق الإجراءات المدنية[1008].

وعموما يمكن القول أن مسطرة الإشعار للغير الحائز ينبغي التعامل معها بدقة أكبر بتوحيد رؤية المشرع للتبليغ بين مقتضيات المسطرة المدنية وقواعد التبليغ المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية[1009]، ضمانا للتناغم والتناسق بين النصوص القانونية وتجاوز العراقيل المسطرية وحماية لحقوق الأطراف.

## ثانيا: تبليغ الإشعار للغير الحائز إلى المدين.

إذا كان تبليغ الإشعار إلى الأغيار الحائزين يعتبر إجراء أساسيا لما يترتب عنه من آثار قانونية أبرزها الأداء الفوري للمبالغ الضريبية، فإن تبليغ المدين بهذا الإشعار لا يقل أهمية عن سابقه لما يتصل به من حقوق المدين الأصلي خاصة الحقوق المالية والحق في الدفاع[1010].

وإذا كان المشرع الضريبي لم يشر إلى ضرورة تبليغ المدين بالإشعار للغير الحائز، فإن مشرع المسطرة المدنية، ألزم تبليغ الحجز لدى الغير إلى المحجوز لديه وإلى المحجوز عليه، بل الأكثر من ذلك يتم تبليغ هذا الأخير قبل المحجوز لديه أو الغير الحائز[1011].

---

[1005] - *Instruction codificatrice N° 97-043-A, 7 Avril 1997.*

[1006] - ***Karim SID AHMED**, Droit fondamentaux du contribuable et Procédures fiscales, Tome 1, op.cit, page 265.*

[1007] - ***Stephane REZEK**, la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op.cit., page. 27.*

[1008] - *Instruction codificatrice, op.cit, page. 16.*

[1009] - **محمد قصري**، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص32.

[1010] - ***Jean-Pierre Casimir**, contrôle fiscale – contentieux de recouvrement, op.cit, page. 448.*

ويفسر غياب هذا التنصيص لدى المشرع الضريبي في هاجس المردودية من خلال استغلال عنصر المفاجئة الذي يقوم عليها الإشعار للغير الحائز، مخافة تصرف الملزم في أصوله المودعة لدى الغير قبل تبليغ الإشعار إلى هذا الأخير، وبالتالي تفريغ هذا الإجراء من محتواه[1012].

هذا، وقد أشارت التعليمية الخاصة بتحصيل الديون العمومية إلى أن إخبار المدين يأتي لاحقا عن طريق رسالة عادية تتضمن موضوع الإشعار للغير الحائز، واسم المحاسب المكلف بالتحصيل إلى جانب الإشارة إلى مراجع الدين موضوع الإشعار وطبيعته وقيمته[1013]، وهو ما يخل بضمانات المدين في التوصل بالإشعار قبل التنفيذ على أمواله لدى الغير.

وفي ظل هذا الوضع، يمكن القول بأن المشرع المغربي لم يراعي خصوصية الإشعار للغير الحائز، ذلك أن أهمية تبليغ المدين تبليغا صحيحا تتمثل في قطع أجل التقادم كما قرر ذلك المشرع الفرنسي[1014]، إلى جانب ذلك فإن مدة ستون يوماً التي يتمتع بها المدين للتعرض على إجراء الإشعار للغير الحائز لا تبتدئ إلا بعد حصول التبليغ إلى المدين طبقا لمقتضيات المادتين 119 و120 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث تخول المادة 119 إلى المدين التعرض على إجراءات التحصيل الجبري متى تعلقت مطالبته بقانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل أو عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها، ولا يمكن للمدين في غياب تبليغه بالإشعار للغير الحائز الوقوف عند هذه الحالات لاختلال المسطرة التواجهية كشرط أساسي للمنازعة، كما أن أجل احتساب مدة التعرض تبتدئ من تاريخ تبليغ الإجراء إلى المدين، مع ضرورة تقديم الضمانات أمام المحاسب المكلف بالتحصيل[1015]، وهو نفس الاتجاه الذي سار عليه المشرع الجزائري[1016].

ففي غياب تبليغ الإشعار للغير الحائز تبقى آجال الاعتراض عليه مفتوحة، لكن مجلس الدولة الفرنسي خرج عن هذه القاعدة حينما طبق نظرية العلم اليقيني معتبراً بأن المدين يعتبر مبلغاً تبليغاً قانونيا

---

[1011]- المادة 492 من قانون المسطرة المدنية.

[1012]- ***Bachir Yelles CHAOUCHE***, *La pratique de l'avis à tiers détenteur, op.cit, page 104.*

[1013]- *Instruction Générale de recouvrement des créances publiques, op.cit, page. 127.*

[1014]- *Article 146-5 et 158-7 du livre des procédures fiscales.*

[1015]- المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[1016]- ***Bachir Yelles CHAOUCHE***, *La pratique de l'avis à tiers détenteur, op.cit, page 105.*

بالإشعار للغير الحائز متى تقدم بطلب إلى الإدارة الضريبية للتعرض على استحقاق الديون موضوع الإشعار[1017].

أما المشرع المصري، فقد اتخذ موقفا إيجابيا حين ألزم الجهة الإدارية الحاجزة بتبليغ المحجوز عليه بنسخة من محضر الحجز تتضمن تاريخ إعلان الحجز إلى المحجوز لديه أو الغير الحائز، وذلك خلال الثمانية أيام التالية لتاريخ تبليغ المحضر لهذا الأخير[1018].

وهكذا، رتب المشرع المصري نتيجة هامة غابت عن مشرعنا المغربي، وهي سقوط الحجز تحت طائلة البطلان، أي أن غياب تبليغ المدين بالحجز المضروب على أمواله لدى الغير يصير معه الحجز كأن لم يكن، مما يشكل ضمانة أكبر من الإبقاء على سريان تاريخ التعرض على الإشعار للغير الحائز، إلى حين ثبوت التبليغ بالنظر لما للإشعار للغير الحائز من أثر التسليم الفوري.

أما المشرع الفرنسي، فلم يشر إلى ضرورة المدين والآجال المحددة لذلك، إلا أن الاجتهاد القضائي الفرنسي أكد على ضرورة تبليغ الملزم بالإشعار للغير الحائز تحت طائلة البطلان[1019]، إلا أنه تساهل في مسألة التبليغ هاته حيث اعتبر التبليغ قانوني بمجرد إرسال رسالة عادية تتضمن تاريخ تبليغ الإشعار للغير الحائز، وإسم المحاسب المكلف بالتحصيل، إلى جانب اسم المدين والغير الحائز وكذا طبيعة ومبلغ الدين الضريبي[1020]، في حين تشددت محكمة النقض الفرنسية في مسألة تبليغ المدين من جهة ثانية حيث اعتبرت أن التبليغ لا يكون صحيحاً إذا تضمن اسم الزوجة مقرونا باسم زوجها في غياب الاسم العائلي لها[1021].

وقد ساير هذا التشدد مجلس الدولة الفرنسي حينما اعتبر بأن تبليغ الإشعار للغير الحائز إلى المدين لا يكون صحيحاً إلا في العنوان المصرح به إلى إدارة الضرائب، وأن تبليغه إلى عنوان الشركة التي يديرها المدين لا يرتب آثاره القانونية ولا يؤدي إلى قطع التقادم[1022].

---

[1017]- *Conseil d'Etat, 29 octobre 1984, site par;* ***Bachir Yelles CHAOUCHE****, op.cit, page 105.*

[1018]- المادة 29 من قانون الحجز الإداري.

[1019]- *Cour de cassation, 18 juin 1996, cité par : Jean Pierre Cassimir, op.cit, page 448.*

[1020]- *Cour de cassation, 12 mars 2002.*

[1021]- *Cour de cassation, 3 Janvier 1998, cité par :* ***Jean Pierre Cassimir****, op.cit. page 448.*

[1022]- *Conseil d'état 15 Février 2007, n° 273393, 9e et 10e, S-S, Picot Revue le Bulletin de cheuvereux n° 02, Juin 2007, page. 18,*

إلا أن الإدارة الضريبية تحرص على ضرورة تبليغ الإشعار للغير الحائز إلى المدين بنفس الطريقة المتبعة تجاه الغير الحائز، و هو ما يشكل ضمانة أكبر[1023]، عكس ما اتجهت إليه التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية التي اقتصرت على إخبار المدين فقط[1024].

هكذا، تتضح أهمية تبليغ الإشعار للغير الحائز إلى المدين، وفي هذا الإطار يرى بعض الفقه أن ضمان فعالية الإشعار للغير الحائز من خلال عنصر مباغته المدين من جهة، وضمان سلامة هذا الإجراء والحفاظ على حقوق دفاع المدين من جهة ثانية، يقتضي تبليغ الإشعار إلى الغير الحائز أولا، ثم إلى المدين الملزم في نفس اليوم[1025].

ونحن نساير هذا الرأي لما له من آثار إيجابية سواء من خلال ضمان تحصيل الدين الضريبي بين يدي الغير وتفادي تبديد الأموال من قبل المدين، و هي الغاية التي يحققها تبليغ الإشعار إلى الأغيار لحائزين، أما بالنسبة لتبليغ المدين، فبالإضافة إلى كونه يحفظ حقوقه في الدفاع والاعتراض على الإشعار للغير الحائز خلال الأجل المحدد، فإن تطابق هذا الأجل مع أجل تبليغ الإشعار إلى الغير الحائز يساهم في تسريع عملية تحويل الأموال إلى المحاسب المكلف بالتحصيل داخل أجل ستون يوماً بالنسبة للمشرع الفرنسي.

أما في المغرب فإن الأمر يبدو أكثر أهمية، على اعتبار أن مفعول الإشعار للغير الحائز يتجلى في التسليم الفوري للمبالغ المحجوزة من يوم تبليغه إلى الغير الحائز، وأن وقف هذا المفعول يقتضي التوجه إلى المحاسب المكلف بالتحصيل، وتقديم الضمانات لذلك أو التوجه إلى القضاء الإداري من أجل المطالبة بوقف مفعول الإشعار للغير الحائز.

## الفقرة الثانية: آثار التوصل بالإشعار للغير الحائز.

يترتب عن تبليغ الإشعار للغير الحائز مجموعة من الآثار القانونية المهمة التي تعزز الطبيعة التنفيذية الجبرية لهذه المسطرة سواء تعلق الأمر بحالة الاستجابة إلى مضمونها من خلال التسليم الفوري للمبالغ

---

*voir : w.w.w.cheuvreux-associes.fr.*

*[1023]- Instruction codificatrice, op.cit, page 16-17*

*[1024] - Après notification, le comptable chargé du recouvrement en informe le débiteur par simple lettre indiquant l'objet de l'ATD, la désignation du comptable saisissant et du tiers détenteur ainsi que le montant, les natures et les références des créances exigibles.*
*Instruction Générale de recouvrement des créances publiques, op.cit, page 127.*

*[1025]- **Stéphane REZEK**, la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op.cit, page 28.*

الضريبية (أولا)، أو عندما يتعلق الأمر بعدم الاستجابة إلى مفعوله حيث يترتب عن ذلك إقرار المسؤولية الشخصية للغير الحائز في حدود المبالغ المطالب بأدائها الملزم الأصلي (ثانيا).

## أولا: حالة الاستجابة للإشعار للغير الحائز- التسليم الفوري للمبالغ.

لقد رتب المشرع الضريبي المغربي على مسطرة الإشعار للغير الحائز آثار مهمة، تتعلق بالتزام الغير بالتسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزته، و ذلك في حدود مبلغ الدين الضريبي الواجب الأداء على الملزم[1026]، وهو نفس التوجه الذي تبناه المشرع الفرنسي[1027]، أما المشرع المصري فلم يشر إلى الأثر الفوري للمسطرة الإدارية للحجز لدى الغير، حيث ألزم المحجوز لديه بالتصريح فورا بما يحوزه من أموال و منقولات ووصفها وصفا دقيقا[1028].

وهكذا، فبتبليغ الإشعار للغير الحائز المتمثل يفقد الملزم حق التصرف في المبلغ المحجوز الذي يصبح رهن إشارة المحاسب المكلف بالتحصيل فورا من يوم تبليغ هذا الإجراء، فيحل الغير الحائز محل المدين المقيد اسمه بالجدول الضريبي، بموجب القانون، فيصبح بذلك مسؤولا شخصيا عن أداء ما يحوز عليه من مبالغ مالية وذلك في حدود مبلغ الضرائب والرسوم المطلوب أداؤها[1029].

وفي هذا الصدد، نلاحظ أن المشرع المغربي لم يحدد مدة معينة لتمكين الغير الحائز من تحويل المبالغ الموجودة بين يديه، وهي تعتبر ثغرة قانونية كبيرة، ذلك أن مفهوم التسليم الفوري يقتضي من حيث المبدأ أن الغير الحائز وبمجرد إثبات توصله بالإشعار للغير الحائز تسليم هذه المبالغ فورا، فيتحمل مسؤولية عدم الأداء محل المدين الأصلي[1030].

أما المشرع الفرنسي، فقبل إصلاح سنة 1991 المتعلق بمساطر التنفيذ المدنية فإنه اقتصر على التنصيص على أن الإشعار للغير الحائز ينتج عنه التسليم الفوري، دون تحديد مدة هذا التسليم، حيث

---

[1026]- المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[1027]- *Article L263 du livre des procédures fiscale : « L'avis tiers détenteur a pour effet d'affecter, des réception, les sommes dont le versement est ainsi demandé au paiement des imposition privilégiées ».*

[1028]- المادة 30 من قانون الحجز الإداري.

[1029]- **حجيبة جهدكان**، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 263.

[1030]- *Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 128.*

تدخلت محكمة النقض الفرنسية منذ سنة 1981 بوضعها قاعدة مفادها أن مفعول الإشعار للغير الحائز لا يمكنه أن يكون فوريا إلا بعد مرور شهرين من تاريخ تبليغه، و هي المدة الممنوحة للغير الحائز للتعرض على الإشعار للغير الحائز أمام القضاء[1031].

ونتيجة لذلك، ظل الإشعار للغير الحائز ذو طابع تحفظي على أموال المدينين لدى الغير طيلة مدة شهرين من تاريخ تبليغه، وهو ما يجعل من المحاسب المكلف بالاستخلاص في نفس الوضعية التي يتمتع بها الأفراد في المسطرة المدنية للحجز لدى الغير على الرغم من الامتياز الممنوح للضرائب والرسوم[1032].

وهكذا، تدخل المشرع الفرنسي لتجاوز هذا الوضع، حيث أعطى الإشعار للغير الحائز طابع الحجز بالتسليم أو الحجز التخصيصي من خلال إحالته على المادة 42 قانون سنة 1991 المتعلق بمساطر التنفيذ المدنية[1033]، حيث ميز الفقه الفرنسي بعد هذا الإصلاح بين تحويل ملكية الأموال موضوع الإشعار للغير الحائز وبين الأداء أو التحويل الفعلي لهذه الأموال[1034].

فتبليغ الإشعار للغير الحائز ينتج عنه مباشرة تحويل ملكية الأموال إلى المحاسب المكلف بالتحصيل طيلة الفترة الممنوحة الملزم للطعن أمام القضاء، أما الأداء أو التحويل الفعلي للأموال إلى حساب المحاسب المكلف بالتحصيل لا يتم إلا بعد مرور هذه المدة دون تعرض الملزم على الإشعار للغير الحائز، أو ابتداء من تاريخ صدور القرار النهائي الرافض لطلبه[1035].

وبالتالي يمكن القول أن المشرع الفرنسي حاول تقوية الطابع التنفيذي للإشعار للغير الحائز، وذلك عن طريق تقديم تاريخ ملكية الأموال موضوع الإشعار للغير الحائز إلى تبليغ الإشعار للغير الحائز، وهو ما يلغي أي طابع تحفظي لهذه المسطرة طيلة المدة المخولة للملزم للاعتراض عليها، حيث ينتج عن ذلك آثارا امتيازية لصالح الإدارة الضريبية خاصة عند تعدد الحجوزات[1036].

---

*[1031]- Cours de cassation m 5 Mai 1981 n°80-10344m SA Lecoq et autres, cité par* ***Francis LEVEBRE****, le contentieux fiscal, op.cit, page 236.*

*[1032]-* ***Stéphane Rezek****, la pratique du contentieux de l'avis a tiers détenteur, op.cit, page 335.*

*[1033]- Article 42 de loi n°91/650 du juillet 1991.*

*[1034]-* ***Stéphane Rezek****, la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op.cit, page 36.*

*[1035]-* ***Marie Masclet de Babarin****, le contentieux de recouvrement, op.cit, page 147.*

*[1036] -Cour de cassation, 16 juin 1998, JCPE 1998, pain1383, cité par* ***Stéphane Rezek****, op.cit, page 38.*

أما المشرع المصري فقد اتخذ موقفا ايجابيا حيال تنفيذ الحجز لدى الغير، حيث ألزم المحجوز لديه بمجرد إعلانه بمحضر الحجز أن يخطر الإدارة خلال 15 يوما بكل ما لديه للمدين والتاريخ الذي يمكنه فيه أداؤه ووصف ما لديه وصفا دقيقا مفصلا مع بيان عدده ومقاسه أو وزنه أو مقداره وقيمته، ولو كان غير مدين للمحجوز لديه، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول أو بتسليمه مقابل وصل[1037].

أما بالنسبة لأجل الأداء الفعلي فقد خول المشرع المصري المحجوز لديه مدة أربعين يوما يتم احتسابها من تاريخ تبليغه الحجز إلى تاريخ حلول ميعاد الأداء[1038]، وخلال هذه الفترة يكون للحجز لدى الغير طابعا تحفظيا على أموال المدين[1039].

وفي نفس الاتجاه، سار المشرع الجزائري حين اعتبر أن الإشعار للغير الحائز لا يكون له طابع نهائي إلا بعد مرور المدة الممنوحة للملزم والغير الحائز للتعرض على إجراءاته، وتتحدد هذه المدة في شهر واحد من تاريخ تبليغ الإشعار للغير الحائز[1040].

نلاحظ إذن أن المشرع المغربي، قد أعطى للإشعار الغير الحائز طابعا تنفيذيا مباشرا ابتداء من تاريخ تبليغه إلى الغير الحائز، حيث يمتد التسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار الحائزين إلى الديون المؤجلة والديون المشروطة التي للمدين على الأغيار الحائزين، مما تظهر معه مراعاة المشرع لحقوق الخزينة المضمونة بالامتياز، إلا أنه لم يراعي حقوق الأغيار الحائزين، خاصة وأنهم أغيارا عن علاقة المديونية التي تجمع المحاسب المكلف بالتحصيل مع المدين الأصلي.

هكذا، فإن تبليغ الإشعار الغير الحائز لمكتري العقار الذي تعود ملكيته للمدين بديون العقار، يترتب عليه إلزامه بدفع مبلغ الكراء للمحاسب المكلف بالتحصيل وليس لمالك العقار المكري، بالنسبة

---

[1037]- المادة 30 من قانون الحجز الإداري.

[1038]- المادة 31 من قانون الحجز الإداري.

[1039]- مصطفى مجدي هرجة، الجديد في قانون الحجز الإداري، مرجع سابق، ص 285.

[1040]- *Article L 263 du livre de procédures fiscales algérien, cité in:* ***Bachir YELLES CHAOUCHE****, la pratique de l'avis à tiers détenteur, op.cit, page 106.*

للشهر الجاري والشهور المقبلة إلى أن يتم تسديد جميع الديون موضوع الإشعار للغير الحائز[1041]، ونفس الأمر ينطبق على المحاسب العمومي بخصوص أجور الموظفين في الحدود القابلة للحجز.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، إلى أن التسليم الفوري للمبالغ التي يحوزها الغير قد يطرح إشكالية تعدد الحجوزات أو تزاحم الإشعارات، ويكون هذا التزاحم إما بين الإشعارات للغير الحائز وإما بين الإشعار للغير الحائز وباقي الحجوزات.

فعندما يتعلق الأمر بالتزاحم بين الإشعارات، بتبليغها من قبل أكثر من محاسب إلى نفس الغير الحائز في يوم واحد[1042]، وكانت الديون العمومية تتمتع بنفس درجة الامتياز، فإنه يتم توزيع الأموال المحجوزة بالمحاصة، أما إذا كانت الديون موضوع الإشعار للغير الحائز تختلف في ترتيب الامتياز فيتم توزيعها حسب طبيعة كل امتياز[1043]، فإذا تزاحم إشعار للغير الحائز صادر لتحصيل ديون الدولة مع آخر موضوعه ديون الجماعات الترابية فإن امتياز الأولوية يخول لديون الدولة[1044].

أما في حالة تزاحم الإشعار للغير الحائز مع مساطر التنفيذ الأخرى[1045]، تمنح الأسبقية للإشعار الغير الحائز عند حصوله في تاريخ سابق عن باقي التعرضات ولو كانت لفائدة دائن ممتاز، أما في حالة وجود إعلام بتعرضات سابقة[1046]، فإن التوزيع بين هذه التعرضات يتم بالمحاصة حسب ترتيب امتياز كل دين، تطبيقا لمقتضيات المادة 495 من قانون المسطرة المدنية[1047] والمادة L263 من قانون المساطر

---

[1041]- الفقرة الثانية من المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

*Article L263 du livre de procédures fiscales.*

[1042]- في حالة تبليغ الإشعارات في تواريخ مختلفة فتطبق قاعدة الأولوية : *"premier arrivé, premiers servi"*

[1043]- *Instruction relative qui recouvrement des créances publique, op.cit, pp 129-130.*

[1044]- المادة 111 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[1045]- للمزيد حول مساطر التنفيذ، **مصطفى عافري**، طرق لتنفيذ، مجلة المحاكم المغربية، عدد 62 فبراير –مارس،1991 ص 36 وما بعدها.

[1046]- *Instruction relative qui recouvrement des créances publique, op.cit, page 130.*

[1047]- تنص المادة 495 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يبرئ المحجوز لديه في حالة وجود مبلغ كاف لتسديد جميع التعرضات المقبولة ذمته بأدائه بين يدي المتعرضين مبالغ ديونهم بما فيها رأس المال والتوابع التي تقررها المحكمة.إذا لم يكن المبلغ كافيا فإن المحجوز لديه تبرأ ذمته بإيداعه المبلغ في كتابة الضبط حيث يوزع على الدائنين بالمحاصة".

الجبائية الفرنسي[1048] وكذا المادة 31 من قانون الحجز الإداري المصري[1049]، وتنتج هذه الحالة عند عدم كفاية المبالغ المحجوزة لاستيفاء حقوق كافة الدائنين[1050].

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن تنفيذ الإشعار للغير الحائز سواء من قبل الغير الحائز أو المدين أو أي شخص آخر، يترتب عنه تسليم وصولات عن المبالغ المدفوعة[1051]، حيث تسلم للغير الحائز شهادة رفع اليد حتى ينتهي مفعول الإشعار الغير الحائز، وتعود للمدين حرية التصرف في أمواله، أما إذا امتنع المحاسب عن تسليم هذه الشهادة فيمكن للمدين الملزم إثارة مسؤوليته الشخصية، نتيجة الأضرار التي تسبب فيها هذا الامتناع[1052].

## ثانيا: حالة عدم الاستجابة للإشعار الغير الحائز.

إذا كانت مسؤولية المحاسب العمومي تتمثل في احترام الإجراءات القانونية في التنفيذ على الغير، فإن مسؤولية هذا الأخير تتمثل في الاستجابة لهذا الإجراء، أما في حالة العكس، فإن الغير الحائز يصبح مسؤولا شخصيا عن أداء مبالغ الدين الضريبي موضوع الإشعار الغير الحائز[1053]، حيث تنص المادة 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يمكن إلزام الأغيار الحائز أو المودع لديهم (...) بنفس

---

[1048]-« *L'avis à tiers détenteur a pour effet d'affecter, dès réception, les sommes dont le versement est ainsi demandé au paiement des impositions privilégiées, quelle que soit la date à laquelle les créances même conditionnelles ou à terme que le redevable possède à l'encontre du tiers détenteur deviennent effectivement exigibles.*
*Il comporte l'effet d'attribution immédiate prévu à l'article L. 211-2 du code des procédures civiles d'exécution. Les dispositions des articles L. 162-1 et L. 162-2 de ce code sont en outre applicables. Lorsqu'une personne est simultanément destinataire de plusieurs avis établis au nom du même débiteur, émanant des comptables chargés du recouvrement respectivement des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, elle doit, en cas d'insuffisance des fonds, exécuter ces avis en proportion de leurs montants respectifs* ».

[1049]– تنص الفقرة الأخيرة من المادة 31 من قانون الحجز الإداري المصري على أنه: " إذا كان هناك حاجزين آخرون وقعوا حجوزاتهم قبل مضى خمسة عشر يوما من تاريخ إعلان محضر الحجز ولم يكف المبلغ المتحصل للوفاء بجميع الحقوق فعلى جهة الإدارة التي تباشر التنفيذ إيداع المبلغ المتحصل خزانة المحكمة ليجري توزيعه".

[1050]- ***Stephan Rezek**, la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur,op.cit, pp 129-130.*

[1051]– تنص المادة 103 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " يخصم مبلغ الوصولات المسلمة من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل للمودع لديهم وللأغيار الحائزين برسم أداء الضرائب والرسوم، من الأموال والديون العائدة للملزمين بالضرائب والرسوم المذكورة".

[1052]- *Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page130.*

[1053]- ***Michel Douay**, le recouvrement de l'impôt, op.cit, page 91.*

الطرق المستعملة ضد الملزمين أنفسهم بدفع المبالغ الموجودة لديهم والمتمتعة بامتياز الخزينة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل باستثناء اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني".

و ينتج عن هذه المقتضيات أن المحاسب المكلف بالتحصيل له سلطة إلزام الأغيار الحائزين بنفس الطرق المتبعة ضد الملزمين أنفسهم، أي أن الالتزام بالدين الضريبي ينتقل من المدين الأصلي إلى الغير الحائز، دون الحاجة إلى سند تنفيذي جديد، و دون الحاجة إلى اتباع الإجراءات القبلية على التنفيذ الجبري في حقه، وهو ما يشكل تهديدا حقيقيا لهذه الفئة، سواء تعلق الأمر برفض الإدلاء بالمعلومات حول أموال الملزم (1)، أو عندما يتعلق الأمر برفض تحويلها (2).

**1-رفض الإدلاء بالمعلومات.**

لقد خول المشرع المغربي على غرار التشريعات المقارنة لفائدة الإدارة الضريبية الحق في الاطلاع على الوثائق و المعلومات التي من شأنها أن تساعد على تحصيل الديون العمومية[1054]، ولو كانت لدى الأغيار الحائزين[1055]، في إطار التحريات التي تقوم بها متى ظهرت الحاجة لذلك[1056]، خاصة عندما يتعلق الأمر بمسطرة الإشعار للغير الحائز، حيث يمكن هذا الحق المحاسب المكلف بالتحصيل من الوقوف عند الوضعية الحقيقية للملزم والتي من شانها أن توصله إلى تبليغ الإشعار للغير الحائز في الوقت المناسب وفي اتجاه الغير الحائز للأموال، ومذلك من خلال الاطلاع[1057].

هذا، وقد وسع المشرع المغربي من نطاق حق الاطلاع ليشمل كافة الوثائق و المعلومات لاستفاء جميع الديون العمومية[1058]، وذلك خلافا للمشرع الفرنسي الذي اكتفى بتقرير حق الاطلاع من أجل

---

[1054]. المادة 129 و130 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[1055]- تنص المادة 129 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "بالإضافة إلى المدين، يمارس حق الإطلاع المشار إليه في المادة السابقة تجاه:

- (...)؛

- الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تسمح لهم مهنتهم بالتدخل في المعاملات وتقديم الخدمات ذات الصبغة المالية أو القانونية أو المحاسبية، أو بحيازة ممتلكات أو أموال لحساب أغيار مدينين...".

[1056]- ***JEAN –PIERRE casimir**, contrôle fiscale – contentieux- recouvrement, op.cit, page 219.*

[1057]- *Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 196.*

[1058]- استعمال المشرع المغربي لعبارة" جميع الوثائق و المعلومات المتعلقة بالمدينين" في المادة 128 من مدونة تحصيل الديون العمومية، تفيد الإطلاق دون الحصر، ليشمل هذا الحق، الحسابات البنكية، الودائع الخاصة بالخزينة، حسابات الشيكات البريدية وغيرها.

تحصيل الضرائب و الرسوم المشابهة المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب[1059]، على أن احترام حقوق الملزمين يحتم على الإدارة الضريبية عند الاطلاع لدى الغير إخبار الملزم بطبيعة وفحوى المعلومات المطلع عليها لتمكينه من التعرض بشأنه[1060]، وهو تكريس حقيقي للمسطرة التواجهية التي تضعف بالنسبة للملزم كلما التجأ المحاسبون المكلفون بالتحصيل إلى التنفيذ على أمواله لدى الغير.

وعليه، فإن رفض الأغيار الحائزين الإدلاء بالمعلومات أو الإدلاء بها خاطئة اعتبره المشرع المغربي من قبيل عرقلة لعملية التحصيل[1061] التي توازي جنحة افتعال العسر، حيث يترتب عنها من حيث المبدأ المتابعة القضائية في شخص المتهم بها والتي تصل إلى حد الإكراه البدني، إلا أن استثناء المشرع صراحة للأغيار الحائزين من الخضوع إلى هذه المسطرة الأخيرة يطرح التساؤل حول مشروعية المقتضيات المتعلقة بافتعال العسر التي تخاطب من حيث المبدأ الملزمين بالديون العمومية، وتمتد إلى الأغيار الحائزين بمفهوم المادة 129 من مدونة تحصيل الديون العمومية[1062].

ونلاحظ في هذا الصدد، أن المشرع المغربي تبنى منطق العقاب عوض التحفيز، لإدراجه للأغيار الحائزين ضمن الفئة التي يمكن متابعتها بجنحة افتعال العسر نتيجة عدم الإدلاء بالمعلومات أو الإدلاء بالمعلومات خاطئة، لكن يبقى اللجوء إلى القضاء من أجل تطبيق هذا الجزاء ضمانة أساسية للأغيار الحائزين، أما المشرع المصري، وإن كان قد رتب مسؤولية الغير الحائز في حالة رفض الإدلاء بالمعلومات اللازمة أو تقديمها مخالفة للحقيقة أو إخفاء الأوراق الواجب عليه الإدلاء بها، وذلك بإمكانية مطالبته شخصيا بأداء المبلغ المحجوز من أجله مع مصروفات الإجراءات المترتبة على تقصيره أو تأخيره، وذلك بموجب حكم قضائي يترتب عنه الحجز على ممتلكاته[1063]، حيث أكد بعض الفقه المصري على أن

---

*[1059]-Voir les actions L83 à L95 du livre de procédures fiscales.*

*[1060]- **Michel Fourriques**, l'administration fiscale peut –elle enquêter sur un contribuable à son insu ? Revue REPRERS, N° 21, janvier – mars 2009, page 31.*

[1061]– المادة 130 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[1062]–يعاقب كل معرقل لعملية التحصيل بعد تقديم المحاسب طلب المتابعة أمام القضاء، بغرامة من 500 درهم إلى 100.000 درهم وبعقوبة حبسية موقوفة التنفيذ من سنتين أو بإحدى العقوبتين، وقد تضاعف الغرامة وتصبح مدة الحبس نافذة في حالة تكرار نفس "الجريمة".

-المادة 84 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[1063]– المادة 32 من قانون الحجز الإداري المصري.

إعمال هذه المقتضيات يتطلب إثبات الإدارة الحاجزة الغش و التدليس والتواطؤ على المحجوز عليه على اعتبار أن حسن النية هو الأصل في المعاملات[1064].

## 2-حالة عدم تسليم الأموال إلى المحاسب المكلف بالتحصيل.

إذا كان الفصل 63 من ظهير 21 غشت 1935 ينص على إمكانية تعرض الأغيار الحائزين في حالة عدم امتثالهم لمسطرة الإنذار للغير الحائز لنفس إجراءات المتابعة بما في ذلك مسطرة الإكراه البدني، فإن مدونة تحصيل الديون العمومية قد استثنت تطبيق هذه المسطرة في حق الغير الحائز[1065].

والأكيد أن استثناء تطبيق مسطرة الإكراه البدني على الأغيار الحائزين قد راعى فيه المشرع المغربي جانبا إنسانيا مهما، يجد أساسه من جهة في التوجه العام الذي حاولت مدونة تحصيل الديون العمومية مراعاته في إطار احترام حقوق الإنسان الملزم، كما جاءت في الاتفاقيات الدولية التي صادق عليها المغرب[1066]، ومن جهة ثانية ذلك الطابع الشخصي الذي تتميز به مسطرة الإكراه البدني، لكونها تقتصر على الملزم باعتباره هو المطالب شخصيا بالأداء بمقتضى سند تنفيذي، كما أن مسطرة الإكراه البدني لها طابع استثنائي واحتياطي، في مجال استخلاص الديون العمومية على النحو الذي أوردناه سابقا.

وهكذا، نجد أن المشرع الفرنسي قد ألزم المحاسب المكلف بالتحصيل باللجوء إلى قاضي التنفيذ المدني للحصول على سند تنفذي ضد الغير الحائز، يسمح له بمتابعته شخصيا عند رفضه الالتزام بمقتضيات الإشعار للغير الحائز[1067]، أي أن الضرائب والرسوم موضوع المتابعة تفقد الامتياز الذي تتمتع به، فتخضع لأحكام الديون العادية[1068]، فلا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل متابعة الغير الممتنع

---

[1064]- **عبد الحميد أبو هيف**، في طرق التنفيذ والتحفظ في المواد المدنية والتجارية، دون ذكر دار النشر، الطبعة الثانية، سنة 1923، ص 339.

[1065]- المادة 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[1066]- **محمد قصري**، قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية، قانون رقم 97-95، مجلة القضاء والقانون السنة 32، عدد 150، 2004، ص38.

[1067]- ***Francis LEFEBVRE**, contentieux fiscal, op.cit, page 539.*

[1068]- *Arrêt 10 Novembre 2003, cour d'appel de Montpellier, rapport de M. Flacone, op.cit, page 7.*

عن الأداء امتيازيا من قبيل مسطرة الإشعار للغير الحائز، على اعتبار هذه المتابعة لا تستند على أساس السند التنفيذي الأول وإنما بناء على حكم قضائي[1069].

هذا، ونلاحظ أن المشرع المغربي من خلال مقتضيات المادة 104 المشار إليها أعلاه قد استعمل عبارة "يمكن" والتي تفيد بأن المحاسب المكلف بالتحصيل له الخيار في اللجوء إلى إجبار الأغيار الحائزين بنفس إجراءات التحصيل المتبعة ضد الملزم الأصلي ما عدا الإكراه البدني، حيث يعتبر البعض أن المشرع قصد من وراء هذه العبارة منح السلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالتحصيل في متابعة الأغيار الحائزين[1070]، غير أننا نرى أن الأمر يتعلق بالحالة التي تتوفر فيها شروط المتابعة أي حالة امتناع الأغيار الحائزين عن الأداء وتخلفهم عن الوفاء بالتزاماتهم بعد تبليغهم الإشعار للغير الحائز، فالأمر لا يقتصر على السلطة التقديرية للمحاسب فحسب بل يتعدى ذلك في المقابل إلى إقرار مسؤوليته الشخصية أيضا استنادا إلى مقتضيات المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

ومع ذلك، فإننا نرى ضرورة تدخل المشرع للحد من سلطة المحاسب المكلف بالتحصيل في إلزام الأغيار الحائزين، بتحديد الحالات والآجال التي يمكن له التدخل فيها لإلزام الأغيار الحائزين، وكذا تحديد المقصود بجميع الطرق المستعملة ضد الملزمين أنفسهم، فإذا كان الهدف من متابعة الأغيار الحائز بجريمة افتعال العسر معاقبة الأغيار الحائزين سيئي النية، فإنه مع ذلك يتعين الاقتصار على العقوبات المالية دون الشخصية[1071]، مع إلزام المحاسب العمومي على الحصول على سند تنفيذي جديد ضد الغير على غرار المشرع الفرنسي، لما له من ضمانات تقتضيها مشروعية المتابعة، خاصة و أن التعليمية الخاصة بتحصيل

---

[1069]- *les poursuites engagées contre les tiers détendu défaillant sont effectuées sur la base de l'ordonnance délivrée par le juge dans les conditions du droit commun" instruction codificatrice n° 02-063-AM- DU 22 juillet 2002, op.cit, page 46.*

[1070]- **حجيبة جهدكان** ، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 550.

[1071]- لقد حاول القضاء الإداري المغربي تحديد المقصود بالطرق المستعملة ضد الملزمين أنفسهم، من خلال حصرها في تلك الطرق المشار إليها في المادة 39 أي الإنذار والحجز والبيع، لكن مع مراعاة الشروط الإجرائية المقررة في القانون قبل اللجوء إلى هذه المساطر وخاصة مقتضيات المادة 36 من المدونة، وهو ما يشكل في رأينا تقييدا مهما لسلطة المحاسب المكلف في تطبيقه للمادة 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، قرار رقم 2008/4/9142 ملف رقم 07.2.67 (غير منشور).

المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 32 بتاريخ 2009/01/06 ملف رقم 08/762 ش ذ (غير منشور).

الديون العمومية، لم تشترط لمتابعة الأغيار الحائز بمقتضيات المادة 104 من المدونة سوى إرسال رسالة تذكير إلى الأغيار الحائزين بمثابة إشعار بدون صائر[1072].

أما المشرع المصري[1073]، فإنه رتب مسؤولية الغير الحائز من خلال التنفيذ على أمواله إداريا بموجب محضر يبلغ إلى المحجوز لديه بكتاب موصي عليه بعلم الوصول، وهي نفس الطريقة المتبعة في مواجهة المدين نفسه، مصحوبا بصورة من الإخطار المنصوص عليه في المادة 30 من قانون الحجز الإداري[1074]، غير أن بعض الفقه يرى ضرورة إضافة ما يفيد أن التنفيذ على أموال الغير الحائز يتم بموجب سنده التنفيذي[1075].

إذن، من خلال ما سبق، تتضح خصوصية الآثار التي رتبها المشرع المغربي على رفض الأغيار الحائزين للأداء، بمتابعتهم بنفس إجراءات التحصيل ماعدا مسطرة الإكراه البدني، فعلى الرغم من الطابع الإنساني الذي ينطوي عليه هذا الاستثناء، إلا أن التنفيذ على الغير لم يرق بعد إلى مستوى الضمانات القانونية التي خولها المشرع الفرنسي[1076]، الذي يجعل من تدخل قاضي التنفيذ أمرا ضروريا لاستمرار المتابعة، مع فقدان المحاسب المكلف بالتحصيل سلطة اللجوء إلى المتابعات ذات الطابع الامتيازي وعلى رأسها مسطرة الإشعار للغير الحائز، وهو نفس التوجه الذي سار عليه المشرع المصري.

وما يمكن إثارته في هذا الصدد، هو أن التشريع المغربي والمقارن، لم ينتبه إلى مسألة مهمة، تتعلق بضرورة ربط مسؤولية الغير الحائز بسوء النية، وهو أمر نراه غاية في الأهمية على غرار بعض الفقه[1077]، خاصة بالنسبة لتشريعنا المغربي الذي منح سلطة متابعة الغير إلى المحاسب دون التدخل السابق للقضاء.

---

[1072]- *Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 129.*

[1073]- الفقرة الرابعة من المادة 31 من قانون الحجز الإداري.

[1074]- تنص المادة 30 من قانون الحجز الإداري على أنه:" على المحجوز لديه بمجرد إعلانه بمحضر الحجز أن يحضر مندوب الحاجز خلال مدة 15 من تسلمه محضر الحجز- بكل ما لديه للمدين والتاريخ الذي يمكنه أداؤه لمندوب الحاجز وعليه أن يوضح في إخطار وصف ما لديه وصفا دقيقا مفصلا مع بيان عدده ومقاسه أو وزنه أو قيمته.."

[1075]- **مصطفى مجدي هرجة**، الجديد في قانون الحجز الإداري، مرجع سابق، ص 291.

[1076]-*Instruction Codificatrice, N°02 – 063 – A – M du 22 Juillet 2002, Procédures civiles et fiscales d'exécution, titre II l'avis à tiers détenteur, page 43.*

[1077]- **محمد قصري**، قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية، قانون رقم 97-15، مرجع سابق، ص 62.

## الفرع الثاني: المقاربة الاتفاقية في التنفيذ على الغير.

إذا كان استخلاص الديون العمومية من الامتيازات الحصرية التي تتمتع بها السلطات العامة لما له من تجسيد لهذه السلطة بإمكانية استعمال وسائل الجبر من أجل الوصول إلى هذه الديون التي تمتد إلى الغير، و لما لهذه الإجراءات مساس مباشر بحقوق و حريات المواطن المدين فإن القانون باختلاف مصادره يبقى المصدر الأساسي لهذه الامتيازات[1078]، متجسدا في مدونة تحصيل الديون العمومية و النصوص المحال عليها بموجبه أو الواجبة التطبيق، إلا أن هذه القاعدة الدستورية الأساسية[1079]، أصبح محل نقاش خاصة مع توقيع السلطات العمومية، والفاعلين الاقتصاديين لميثاق تحصيل الديون العمومية عن طريق الإشعار للغير الحائز بتاريخ 17 أبريل 2014، ذلك أن هذا الميثاق يثير مجموعة من الملاحظات خاصة على مستوى طبيعته القانونية ومدى إلزامية بنوده، كلما تعلق الأمر بمخالفة القواعد القانونية الآمرة ولو لفائدة المدين.

وهكذا، فإن القراءة المتأنية لميثاق تحصيل الديون العمومية عن طريق الإشعار للغير الحائز، تحيلنا إلى القول بازدواج الطبيعة القانونية له، بين طابع تذكيري وآخر يحمل طابع الإلزام.

### الفقرة الأولى: الطبيعة التذكيرية للميثاق.

نقصد بالطابع التذكيري الذي ينطوي عليه الميثاق، احتواؤه على مجموعة من المؤشرات الدالة على التشبث بالطبيعة الخاصة والقوة التنفيذية التي تتمتع بها مسطرة الإشعار للغير الحائز، حيث لم يرق الميثاق إلى درجة تفسير النص القانوني وإنما حاول التذكير بأهم المقتضيات القانونية وبسطها بأسلوب أكثر

---

[1078]- الفصل 71 من الدستور المغربي المعدل بتاريخ فاتح يوليوز 2011.

[1079]- ينص الفصل 6 من الدستور على أن : " القانون هو أسمى تعبير عن إرادة الأمة. والجميع، أشخاصا ذاتيين أو اعتباريين، بما فيهم السلطات العمومية، متساوون أمامه، وملزمون بالامتثال له.

تعمل السلطات العمومية على توفير الظروف التي تمكن من تعميم الطابع الفعلي لحرية المواطنات والمواطنين، والمساواة بينهم، ومن مشاركتهم في الحياة السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية.

تعتبر دستورية القواعد القانونية، وتراتبيتها، ووجوب نشرها، مبادئ ملزمة.

ليس للقانون أثر رجعي".

سلاسة، مما يوضح وعي السلطات العمومية بالغموض الذي يكتنف التنصيص التشريعي على هذه المسطرة.

هذا، وتستشف هذه الطبيعة التذكيرية من خلال الحيثيات التي صاغها الميثاق، عن طريق الاعتماد على منهجية صياغة النصوص القانونية، حيث حاول الميثاق التذكير بالمقتضيات الدستورية التي تلزم جميع المواطنين على تحمل التكاليف العمومية المحدثة بموجب القانون كل على قدر استطاعته[1080]، في حين لم تتم الإشارة إلى باقي المقتضيات القانونية التي تلزم الجميع بما في ذلك الإدارات العمومية الخضوع إلى سلطة القوانين باعتبارها أسمى تعبير عن إرادة الأمة[1081]، وهو ما يعزز فرضية التذكير بالالتزام الضريبي المؤسس لخضوع المدينين إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز، دون التذكير بالمقتضيات الدستورية التي لها نفس القوة القانونية والملزمة للجميع باحترام القواعد القانونية.

وفي نفس الاتجاه، تم التذكير بمقتضيات الفصل 37 من الدستور، التي تؤكد على ضرورة احترام جميع المواطنات والمواطنين للدستور والتقيد بالقانون، مع ممارسة الحقوق والحريات التي يكفلها الدستور بروح المسؤولية والمواطنة الملتزمة، التي تتلازم فيها ممارسة الحقوق بالنهوض بأداء الواجبات، وهو ما نسجله بإيجابية كبيرة على اعتبار أن الأصل في أداء الدين الضريبي هو الوفاء بالتزام أساسي وواجب أخلاقي ودستوري كأساس لممارسة الحقوق، إلا أن ذلك لا يمنع من القول بأنه وجب التذكير في المقابل بمقتضيات الفقرتين الثانية و الثالثة من الفصل 36 من الدستور اللذان يؤكدان على "واجب السلطات العمومية الوقاية، طبقا للقانون، من كل أشكال الانحراف المرتبطة بنشاط الإدارات والهيئات العمومية، وباستعمال الأموال الموجودة تحت تصرفها، (...) حيث "يعاقب القانون على الشطط في استغلال مواقع النفوذ والامتياز، ووضعيات الاحتكار والهيمنة، وباقي الممارسات المخالفة لمبادئ المنافسة الحرة والمشروعة في العلاقات الاقتصادية"، ذلك أن التذكير بهذه المقتضيات أيضا يشكل انطلاقة متوازنة ومتلازمة بين الحق والواجب، خاصة وأن الأمر يتعلق بميثاق يتناول إحدى المساطر القانونية التنفيذية التي تعبر بشكل صريح على امتيازات السلطة العامة.

---

[1080]- الفصل 39 من الدستور المغربي.

[1081]- الفصل 6 من الدستور المغربي.

هذا، ويمتد الطابع التذكيري للميثاق، من خلال الإشارة إلى دوافع صياغة الميثاق، من حيث الاتجاه نحو الاستجابة للنقاش العمومي الذي أثاره الفاعلون السياسيون و الاقتصاديون والاجتماعيون بخصوص مسطرة الإشعار للغير الحائز بما يعزز الثقة بين الإدارة و الملزم و يساهم في تحسين مناخ الأعمال، وما نتج من التزام السلطات العمومية لمعالجة الإشكاليات العملية لتطبيق هذه المسطرة بما يحقق التوازن اللازم بين حقوق الملزم وحقوق خزينة الدولة[1082].

وإذا كان التذكير بنوايا السلطة الإدارية[1083] في احترام المسطرة القانونية وحل الإشكالات العملية لمسطرة الإشعار للغير الحائز يشكل من حيث المبدأ توجها مستحسنا يعبر عن اعتراف الإدارة بما تثيره هذه المسطرة من مشاكل تعيق الحركة الاقتصادية للبلاد، إلا أن طريقة المعالجة تبقى من منظورنا قاصرة على احتواء الإشكاليات العملية لهذه المسطرة و التي تجد أساسها في النصوص القانونية، لذلك فإننا نطرح التساؤل حول عدم معالجة هذه الإشكاليات من منبعها، بعد أزيد من 13 سنة على دخول هذه المسطرة حيز التنفيذ بصيغتها الجديدة، ذلك أن المعالجة التشريعية تبقى متاحة بشكل سنوي بموجب قوانين المالية السنوية، حيث تمكن من ضمان الأمن القانوني باعتباره حجر الزاوية في حماية الحقوق واستقرار المعاملات وكذا لتحسين مناخ الأعمال[1084].

وتجدر الإشارة إلى أن واضعي الميثاق قد غيبوا الإشارة إلى الاجتهادات القضائية باعتبارها إحدى المصادر الأساسية للمشروعية، مما يوحي بغياب التفاعل الإيجابي مع السلطة القضائية، على الرغم من غزارة الأحكام القضائية التي كان موضوعها الحجز بواسطة الإشعار للغير الحائز.

هذا، و تجدر الإشارة إلى أنه تم التنصيص صراحة على أن الهدف من وضع هذا الميثاق هو التذكير بالإطار القانوني و العملي لمسطرة الإشعار للغير الحائز والضمانات التي يتمتع بها الملزم سواء تعلق الأمر

---

[1082]– ميثاق تحصيل الديون العمومية عن طريق الإشعار للغير الحائز، المؤرخ بالرباط في 17 أبريل 2014، ص 1.

[1083]– أشار الميثاق إلى عبارة الحكومة، وهي المؤسسة الدستورية المكلفة بتنفيذ السياسات العمومية، إلا أن الوضع يقتضي الإشارة إلى عبارة السلطة الإدارية لما يحمله المفهوم من آثار قانونية، خاصة و أن الدستور المغربي يستعمل هذه العبارة كلما تعلق الأمر بممارسة امتيازات السلطة العامة في إطار احترام القانون، كما أن تعزيز الأمن القانوني يقتضي الإشارة إلى السلطات العمومية لما توحي به من استمرار الالتزام رغم تعاقب الحكومات.

[1084]– **يونس العياشي**، الأمن القانوني و القضائي وأثرهما في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مكتبة دار السلام الرباط، الطبعة الأولى، نونبر 2012، ص 28 وما بعدها.

بالإخبار أو الآجال الواجب احترامها وكذا إلى سبل إيقاف تحصيل الدين المتنازع فيه، بالإضافة إلى الضمانات الإدارية الإضافية التي تم اعتمادها لفائدة الملزم، إلا أننا نلاحظ وجود تناقض بخصوص ديباجة الميثاق التي تشير قبل ذلك إلى الطابع الملزم له سواء بالنسبة للإدارة المكلفة بالتحصيل وللمواطن.

وهكذا، فقد عرف الميثاق الإشعار للغير الحائز باعتباره " مسطرة قانونية من بين مساطر تحصيل الديون العمومية و الذي تتم مباشرته عبر طلب موجه من طرف المحاسب العمومي إلى أحد الأغيار الحائزين أو المودع لديهم، من أجل دفع الأموال التي يحوزونها والتي تعود للملزمين الذين لم يؤدوا عند حلول الآجال المقررة ما بذمتهم من ديون"[1085].

ونلاحظ من خلال هذا التعريف عدم الإشارة إلى الطبيعة الجبرية أو التنفيذية لهذه المسطرة رغم استقرار الفقه والاجتهاد القضائي على هذه الطبيعة، إلا أن الإشارة إلى أن استعمال هذا الإجراء يهدف إلى استخلاص الديون العمومية التي لم يتم الوفاء بها داخل الآجال القانونية للتحصيل الرضائي، يعني بالضرورة أن الأمر يتعلق بمسطرة التحصيل الجبري المنصوص عليها ضمن مقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية.

هذا، وقد ذكر الميثاق بالضمانات التي يتمتع بها الملزم بخصوص حق الإخبار والآجال، حيث حصرها في مبدأ الاستحقاق، وكذا إخبار الملزم، حيث تلتزم الإدارات المكلفة بالتحصيل بعدم مباشرة أي إجراء زجري في حق الملزم إلا بعد انصرام فترة التحصيل الرضائي و إخباره بما بقي بذمته من ديون مستحقة، غير أن هذا الالتزام مكرس قانونا من خلال حتمية إرسال آخر إشعار بدون صائر قبل مباشرة إجراءات الاستخلاص الجبرية[1086]، ذلك أن الإشارة إلى إخبار الملزم عوض تبليغه لا يحيل على تبني الميثاق توجها حمائيا جريئا لذلك كان من الأجدر الإحالة على هذه المقتضيات كلما تعلق الأمر بالتذكير بالتزام قانوني قائم سلفا.

وهكذا، فقد كرس الميثاق القصور التشريعي الذي يعتري مسطرة إرسال الإشعار للغير الحائز بعدم تنصيص المشرع المغربي على ضرورة التبليغ عكس الاتجاه الذي تبناه كل من المشرع الفرنسي والمصري، و

---

[1085]- ميثاق تحصيل الديون العمومية عن طريق الإشعار للغير الحائز، مرجع سابق، ص 2.

[1086]- المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية

الذي يطرح إشكالات عملية عديدة، كما تم تبني موقف الإدارة الضريبية من مبدأ التدرج في إجراءات الاستخلاص من خلال الإشارة إلى أن توجيه الإشعار يتم بعد مضي عشرة أيام من تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر، وهو ما يتنافى مع النتيجة التي توصلنا إليها من ضرورة إخضاع الإشعار للغير الحائز إلى التدرج في الاستخلاص، وهو ذات الموقف الذي استقر عليه الاجتهاد القضائي، حيث كرس الميثاق نفس التوجه من خلال تأكيده على ضرورة تقديم الضمانات من أجل إيقاف الدين الضريبي المتنازع من حوله، على الرغم من استقرار القضاء الإداري المغربي على عدم إطلاقية تقديم الضمانات، حيث أكد الميثاق على أن حصول الملزم على قرار قضائي لفائدته يحتم على المحاسب إيقاف إجراءات تحصيل الدين، إلا أن هذا الالتزام قائم بموجب الدستور[1087] والقوانين[1088].

## الفقرة الثانية: طبيعة الضمانات "الإضافية" للميثاق.

إذا كان الميثاق يحمل في أساسه طابعا تذكيريا بالمقتضيات القانونية السارية المفعول، فقد أشار إلى أن مقتضياته مع ذلك تبقى ملزمة للإدارات المكلفة بالتحصيل و المواطن[1089]، وبغض النظر عن المقتضيات القانونية الواردة به و التي تتمتع بالإلزام بحكم القانون بعد نشرها بالجريدة الرسمية[1090]، فإن الميثاق حاول تكريس بعض الضمانات " الإضافية" لفائدة الملزم، حيث يظل التساؤل مطروحا حول الآثار الناجمة عن خرق الإدارة لهذه الضمانات، مما يحيلنا إلى إثارة مجموعة من الملاحظات.

---

[1087]- ينص الفصل 126 من الدستور المغربي على أنه: "الأحكام النهائية الصادرة عن القضاء ملزمة للجميع.
يجب على السلطات العمومية تقديم المساعدة اللازمة أثناء المحاكمة، إذا صدر الأمر إليها بذلك، ويجب عليها المساعدة على تنفيذ الأحكام".

[1088]- ينص الفصل 433 من قانون المسطرة المدنية على أنه: (...) تكون الصيغة التنفيذية كما يأتي: وبناء على ذلك يأمر جلالة الملك جميع الأعوان ويطلب منهم أن ينفذوا الحكم المذكور (أو القرار) كما يأمر الوكلاء العامين للملك ووكلاء الملك لدى مختلف المحاكم أن يمدوا يد المعونة لجميع قواد وضباط القوة العمومية وأن يشدوا أزرهم عندما يطلب منهم ذلك قانونيا...".

[1089]- الفقرة السادسة من ميثاق تحصيل الديون العمومية عن طريق الإشعار للغير الحائز، مرجع سابق، ص 1.

[1090]- يونس العياشي، الأمن القانوني والقضائي وأثرهما على التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مرجع سابق، ص 19.

## أولا: الضمانات المرتبطة بالإخبار.

لقد حاول الميثاق تكريس مجموعة من الضمانات التي لم يتم التنصيص عليها صراحة لفائدة الملزم، إلا أن هذه الضمانات تثير من الناحية المبدئية مجموعة من الملاحظات، سواء تعلق الأمر بالإخبار بواسطة الإدارة (1)، أز بواسطة الغير (2)، وكذا من خلال محاولة تفادي تعدد الإشعارات (3).

### 1-إخبار الملزم بواسطة الإدارة بمباشرة الإشعار للغير الحائز.

بموجب هذا الالتزام تتعهد الإدارة باحترام حق الملزم في الإخبار بمباشرتها للإشعار للغير الحائز، و ذلك عبر توجيه رسالة إليه بالموازاة مع تبليغ الإشعار.

وإذا كان هذا الالتزام إيجابيا في ظاهره من حيث الحد من عنصر المفاجئة التي طبعت الحجز على أموال الملزم لدى الأغيار الحائزين، إلا أننا نرى في جوهره غياب الجرأة الكافية، على اعتبار أنه من جهة، يقتصر على توجيه رسالة عادية، وهو نفس التوجه الذي كرسته سابقا التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية[1091]، أي أن الأمر لا يتطلب إثبات التوصل الذي يكفله التبليغ بجميع الطرق القانونية من بينها الرسالة الموصى بها مع الإشعار بالتوصل، أما من جهة ثانية، فإن عبارة بالموازاة مع تبليغ الإشعار للغير الحائز، تنطوي على الغموض لعدم الإشارة الصريحة إلى أن التبليغ يتم في نفس اليوم من تبليغ الإشعار كما انتهى إلى ذلك بعض الفقه الفرنسي[1092]، حيث تحرص الإدارة الضريبية على تبليغ الملزم بنفس الطريقة المتبعة في تبليغ الغير[1093]، وهو نفس الاتجاه الذي تبناه المشرع المصري تحت طائلة بطلان الحجز[1094].

### 2-إخبار الملزم بواسطة الغير.

بموجب هذا المقتضى يلتزم الأغيار الحائزين والمودع لديهم أموال الملزم بإخبار هذا الأخير بتوصله بالإشعار، وتعتبر هذه الخطوة إيجابية إذ من شأنها التخفيف أيضا من عنصر المفاجئة الذي ينطوي عليه هذا الإجراء، ومن شأنه الحفاظ على علاقة طبيعية بين الملزم والغير الحائز، إلا أن هذا الالتزام يثير بدوره

---

*1091 - Instruction Générale de recouvrement des créances publiques, op.cit, p. 127.*

*1092 - **Stéphane REZEK**, la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op.cit, page 28.*

*1093 -Instruction codificatrice, op.cit, pages 16-17.*

1094 – المادة 29 من قانون الحجز الإداري.

بعض الملاحظات، خاصة تلك المتعلقة بالسند القانوني، بالإضافة إلى الآجال والإجراءات المعتمدة في هذا الإخبار.

فبالنسبة للسند القانوني لهذا الإخبار، فإننا نجد أن مدونة تحصيل الديون العمومية تشير فقط إلى التسليم الفوري للمبالغ المالية لفائدة المحاسب المكلف بالتحصيل، تحت طائلة إثارة المسؤولية المالية للغير الحائز، ذلك أن إضافة هذا الالتزام لا يتلاءم مع مفهوم التسليم الفوري الذي لم يحدد له المشرع آجالا، كما أن قانون المسطرة المدنية لم يوقع التزام إخبار المدين على المحجوز لديه بل يتولى كاتب الضبط إشعار المدين[1095]، وهو ما يدفعنا إلى القول بأن إلزام الغير في ظل غياب سند قانوني يطرح الإشكالية حول الجزاء الذي يمكن توقيعه على الغير الحائز، خاصة وأن الأمر يتعلق بالتزام إضافي لا يندرج ضمن المهام الأساسية للمؤتمنين على الأموال خاصة.

أما بالنسبة إلى طبيعة هذا الإخبار، فإن الميثاق لم يشر إلى الطريقة المعتمدة، بالإضافة إلى الآجال التي يتعين احترامها وهو ما يعمق من إشكال الجزاء المقرر على خرق هذه المسطرة[1096]، غير أنه إذا تعلق الأمر بمؤسسة بنكية يتم هذا الإخبار بكل الوسائل المعمول بها، بما في ذلك الرسائل الهاتفية كلما كان ذلك ممكنا، إلا أن هذا الإخبار جعله الميثاق مرحلة لاحقة للاقتطاع مما يضعف من هذه الضمانة بالنسبة للملزم حسن النية، كما أن الطعن في الإشعار يكون لاحقا للاقتطاع مما يضعف من مفعوله.

### 3-تفادي تعدد الإشعارات.

من بين الالتزامات المهمة التي جاء بها الميثاق هو التزام المحاسب العمومي بتبليغ الإشعار للغير الحائز لدى مؤسسة بنكية واحدة و ذلك في توصله بالتصريح الإيجابي، وهو التزام لا يجد سنده القانوني في مدونة تحصيل الديون العمومية إلا أنه لا يتعارض مع مقتضياتها، حيث يمكن من تفادي تعدد الإشعارات في مواجهة نفس الديون المستحقة على نفس الملزم، خاصة و أن هذا التعهد يشمل عدم تبليغ إشعار للغير الحائز لمؤسسة بنكية أخرى إلا بعد التحقق من عدم كفاية المبالغ المقتطعة من أجل تغطية ديون الملزم

---

[1095]- الفصل 489 من قانون المسطرة المدنية.

[1096]- أشار قانون المسطرة المدنية الفصل 489 إلى أن إشعار المدين المحجوز عليه يكون في ظرف 48 ساعة وذلك بكتاب مضمون أو بتبليغ بمثابة تعرض.

برسم الإشعار للغير الحائز السابق[1097]، وهو ما يضمن أيضا الحقوق المالية المشروعة للخزينة، ويعزز الثقة بين الإدارة الضريبية والملزمين من جهة، والأغيار الحائزين من جهة أخرى.

## ثانيا: الضمانات المرتبطة بطبيعة الأموال.

علاوة على الضمانات المرتبطة بالإخبار، فقد حاول الميثاق توفير مجموعة من الضمانات المتعلقة أساسا بطبيعة الأموال الخاضعة لمسطرة الإشعار للغير الحائز، سواء تعلق الأمر بالتلطيف من الأثر الفوري لتسليم أموال الغير الأمر (1)، تأطير الحجز على الأجور (2)، مراعاة الطابع المؤجل أو المشروطة للديون (3)، وكذا استرجاع المبالغ المستخلصة في غير محلها (4).

### 1-التلطيف من الأثر الفوري لتسليم أموال الغير.

إذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية قد رتبت على الإشعار للغير الحائز أثر التسليم الفوري، فقد حاول الميثاق التلطيف من هذا المقتضى بالنظر لما يطرحه من إشكاليات قانونية وعملية في ظل غياب التنصيص على أجل محدد لهذا التسليم.

وهكذا، أرجأ الميثاق دفع المبالغ المحجوزة إلى المحاسب المكلف بالاستخلاص إلى 72 ساعة، إلا أن هذه المدة بالإضافة إلى قصرها، فإن احتسابها بعد عملية الاقتطاع يضفي عليها نوعا من الغموض طالما أن إخبار المدين أيضا يتم بعد الاقتطاع، لذلك كان من الأفيد الإشارة إلى أن احتساب هذه المدة يتم ابتداء من ثبوت توصل الملزم بالإخبار، طالما أن الهدف من هذه المدة هو تمكينه من فرصة اتخاذ ما يراه مناسبا حيال حجز أمواله.

### 2-مراعاة طبيعة الديون بأجل أو المشروطة.

يمتد مفعول التسليم الفوري الذي يتميز به بحكم القانون الإشعار للغير الحائز[1098] إلى الديون لأجل[1099] و الديون المشروطة[1100]، حيث نجد أن التعليمية العامة تؤكد على ضرورة أداء الغير الحائز

---

[1097]- ميثاق تحصيل الديون العمومية عن طريق الإشعار للغير الحائز، مرجع سابق، ص 1.

[1098]- المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

للمبالغ التي يدين بها للملزم، أما إذا كانت غير كافية لتغطية المبالغ المستحقة، يتعين دفع ما تبقى في ذمة الغير للمدين وذلك بخصمها من الديون المؤجلة أو المشروطة، بمجرد انصرام الأجل أو تحقق الشرط[1101]، وهو إجراء لا يتماشى مع الطبيعة القانونية للحجز في المساطر المدنية[1102].

وهكذا، فقد حاول الميثاق تمكين الملزم من مدة إضافية تمكنه من أداء ما بذمته من أموال في انتظار تحقق الشرط أو حلول أجل استحقاق الدين الجبائي، وهي ممارسة مكرسة خاصة فيما يتعلق بالحجز على الحسابات البنكية[1103]، إلا أن تكريسها في الميثاق السالف الذكر يطرح إشكالية مخالفتها لنص المدونة التي تؤكد صراحة على أن التسليم الفوري يمتد إلى الديون المشروطة و المؤجلة، لذلك فإننا نؤكد على ضرورة تدخل المشرع بالتنصيص على هذه الضمانة داخل مدونة تحصيل الديون العمومية، على غرار المشرع المصري[1104].

### 3-تأطير الحجز على الأجور.

لقد حاول الميثاق التأكيد على عدم قابلية الحجز على أجور موظفي الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية إلا في حدود 40 % من مبلغ الراتب الصافي بعد خصم التعويضات العائلية، و هو مقتضى قانوني مكرس[1105]، إلا أننا نستغرب في هذا الإطار على اقتصار الميثاق على أجور موظفي الدولة

---

[1099]- لم يعرف المشرع المغربي الديون المؤجلة *les créances à termes* حيث أشارت التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية إلى أن الديون المؤجلة بأنها تلك الديون التي يتم استحقاقها وأدائها بعد تاريخ تبليغ الإشعار للغير الحائز كالديون المترتبة على عقود الكراء مثلا.

[1100]- الديون المشروطة "*les créances conditionnelles*" فإنها تلك الديون الموقوفة على تحقق شرط أو عدة شروط كتلك الديون الناتجة عن تنفيذ الصفقات العمومية.

[1101]-*Instruction générale relative au recouvrement des créances publique, annexe IIVX.*

[1102]- الحجز لدى الغير الذي يتم بناء على أمر قضائي لضمان دين مقرون بأجل أو معلق على شرط، ولا يمكن المصادقة عليه إلا بعد حلول الأجل أو تحقق الشرط، أي أن الحجز لدى الغير وإن كان يصح أن يشكل إجراء تحفظيا بالنسبة للديون المؤجلة والمشروطة فإنه في مثل هذه الحالة لا يمكن أن يكون إجراء تنفيذيا.

[1103]-***François RIBAY et Jean-Marc DELLECI**, la banque et les nouvelles procédures de saisie, AFB diffusion, 2004, pp 25-26.*

[1104]- تنص الفقرة الأولى من المادة 31 من قانون الحجز الإداري على أنه: " على المحجوز لديه (...) أن يؤدى إلى الحاجز ما أقر به أو ما يفي منه بحق الحاجز والمصروفات أو يودعه خزانة الجهة الإدارية الحاجزة لذمتها وذلك إذا كان قد حل ميعاد الأداء وإلا فيبقى محجوزا تحت يده إلى أن يحل هذا الميعاد فيؤديه إلى الحاجز أو يودعه."

[1105]- الفصل 488 من قانون المسطرة المدنية.

و الجماعات الترابية والمؤسسات العمومية، على الرغم من أن مبدأ عدم القابلية للحجز يمتد إلى رواتب التقاعد الخاصة بهذه الفئة[1106] كما أن هذا المبدأ يمتد إلى باقي العمال والمستخدمين الخاضعين لمدونة الشغل[1107] والضمان الاجتماعي[1108].

## 4-استرجاع المبالغ المستخلصة في غير محلها.

بمقتضى هذا الالتزام تتعهد الإدارات المكلفة بالاستخلاص بإرجاع المبالغ المستخلصة خطأ أو التي تكون موضوع سندات تخفيض أو إلغاء وذلك في أجل أقصاه 48 ساعة، وهو التزام من الناحية المبدئية يشكل حماية حقيقية لفائدة الملزمين، إلا أنه التزام قانوني قائم بموجب النصوص القانونية العامة[1109]، كما أن الاجتهاد القضائي المغربي أكد في أكثر من مناسبة على أن استخلاص مبالغ دون موجب قانوني

---

- المرسوم رقم 207-61-2 بتاريخ 20 ذي القعدة1380 موافق 1969/05/16، المغير بموجبه القرار الوزيري الصادر بتاريخ 22 صفر 1369 (1949/12/04).

[1106]- الفصل 39 من القانون رقم 71-011 بتاريخ 12 ذي القعدة 1391 (30دجنبر 1971) المحدث بموجبه نظام المعاشات المدنية على أنه: " لا تحول إلى الغير رواتب التقاعد المحدثة بموجب هذا القانون ولا يمكن حجزها ماعدا في حالة وجود بقية حساب لفائدة الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية للدولة أو من أجل الديون ذات الامتياز حسب مدلول التشريع المعمول به والديون المتعلقة بالنفقة.

وتفرض على الرواتب المحدثة بموجب هذا القانون من جراء بقايا الحساب المترتبة لصالح الدولة وبقايا الحساب الملتزم بها إزاء مختلف الجماعات العمومية الأخرى المشار إليها في المقطع السابق اقتطاعات إلى غاية الربع من مبلغها وكذا الشأن فيما يرجع للديون ذات الامتياز والديون المتعلقة بالنفقة...".

الجريدة الرسمية عدد 3087 مكرر بتاريخ 31 دجنبر 1971.

[1107]- المادة 387 من القانون رقم 65.99 المتعلق بمدونة الشغل، الجريدة الرسمية عدد 5167 بتاريخ 13 شوال 1424 (8 ديسمبر 2003)، ص 3969.

[1108]- ينص الفصل 6 من ظهير 27 يونيو 1972 المتعلق بنظام الضمان الاجتماعي كما تم تعديله على: "إن التعويضات المقررة في ظهيرنا هذا لا يمكن التخلي عنها ولا حجزها ما عدا فيما يخص أداء الديون المتعلقة بالنفقة التي قد يلزم بها المستفيدون من التعويضات وذلك طبقا لنفس الشروط والحدود المطبقة على الأجور".

[1109]- الفصل 79 من قانون الالتزامات و العقود.

يتطلب استردادها من قبل الخزينة تلقائيا دون الحاجة إلى رفع الملزم لمطالبة إدارية[1110]، كما أنه يرتب مسؤوليتها في حال إثبات هذا الأخير الضرر الحاصل جراء سحب أمواله من الحساب البنكي خطأ[1111].

هذا، فعلاوة على الضمانات السالفة الذكر، فإن التزام الإدارة في اللجوء إلى الإشعار للغير الحائز يشمل اعتماد اليقظة في التدبير، ويتجلى هذا الالتزام ذو الطابع التدبيري، من خلال تعهد الإدارة بالعمل تدريجيا على اعتماد منظومة معلوماتية للخزينة العامة المركزية للتحصيل التابعة للخزينة العامة للمملكة كآلية موحدة لتنفيذ العمليات المتعلقة بالإشعارات للغير الحائز بين كل الإدارات من جهة والمؤسسات البنكية من جهة أخرى، إلا أن هذا النظام المعلوماتي لا ينبغي حصره على المؤسسات البنكية على الرغم من كونها الجهة الأكثر استقبالا للإشعارات للغير الحائز[1112] بل يتعين تمديده إلى كافة الأغيار الحائزين خاصة بالنسبة للمهن المنظمة في ظل الإشكال المطروح حول تحديد هوية الغير الحائز، و تفاديا للمشاكل التي قد يثيرها إلزام الأغيار في غياب صفتهم القانونية كأغيار حائزين أو مؤتمنين على أموال المدين المعني[1113].

كما يشكل تشكيل خلية أو تعيين مسؤول من قبل كل إدارة مكلفة بالاستخلاص للقيام بدور الوسيط مع الملزمين و السهر على تتبع تنفيذ الميثاق من بين الالتزامات الإيجابية التي يتعين مواكبتها ماديا و بشريا لضمان نجاحها.

وهكذا، ومن خلال المقاربة التعاقدية المعتمدة من أجل التقليص من حدة الإشكالات القانونية و الواقعية التي يطرحها التنفيذ على الغير، يمكننا القول أن هذا التوجه يحمل في طياته نوايا إيجابية، ذلك أن تطبيق هذه الالتزامات سيكون كفيلا بتقييم مدى نجاعتها من الناحية العملية، خاصة في ظل إشكالية الإلزامية التي يتمتع بها.

---

[1110]– قرار محكمة النقض عدد 352 بتاريخ 8 أبريل 1999 ملف رقم 847 /2001/1/4 (أورده **الحسن كثير**، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي و الاجتهاد القضائي، مرجع سابق، ص 207).

[1111]– قرار محكمة النقض عدد 134 بتاريخ 14 فبراير 2007 ملف عدد 2786-2784/2/4/2004، (أوردته **حياة بجدايني**، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة دراسات قضائية، الإصدار الثالث، 2010، ص 136).

[1112]- *Saisie des comptes bancaires, l'état serre la vis, op.cit, page 33.*

[1113] -***Manuel CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, Presses Universitaires D'Aix-Marseille, 2002, page 162.*

فإذا كانت الإلزامية قائمة تجاه الإدارات الموقعة على الميثاق من الناحيتين القانونية والأخلاقية، ذلك أن المشرع المغربي لم يحصر الالتزامات الشخصية حيث أشار إلى أنواع العقود على سبيل المثال لا الحصر و هو ما يعني أن هذه الالتزامات يمكنها أن تتخذ أكثر من شكل ولا تتقيد في ذلك إلا باحترام النظام العام ما دامت الإرادة حرة في إنشاء الالتزام[1114]؛ إلا الإشكال يبقى مطروحا حول مدى انسحاب آثار هذا الالتزام إلى الغير، خاصة وأن الطرف الثاني يمثل أساسا المقاولات الوطنية كملزمين، وكذا المؤسسات البنكية كأغيار حائزين، في حين تم تغييب باقي ممثلي الملزمين باعتبارهم المخاطبين المباشرين بمسطرة الإشعار للغير الحائز، لذلك فإن إلزامية هذا الميثاق تجاههم يمكن أن تندرج في إطار نظرية الاشتراط لمصلحة الغير[1115] كلما كانت آثارها إيجابية بالنسبة لهم، أما إذا تعلق الأمر بالتزام ماس بهذه المصلحة فإنه يندرج في إطار نظرية التعهد عن الغير[1116] أو الالتزام عن الغير بشرط الإقرار[1117] كضمانة لحماية الملزمين من آثار الالتزام الناجم عن الميثاق، حيث سيكون للقاضي الإداري الدور الحاسم في إضفاء الطابع الملزم على هذا الميثاق خاصة بالنسبة للتعهدات المرتبطة بحماية المدين المباشر والأغيار الحائزين.

---

[1114]– **عبد القادر العرعاري**، مصادر الالتزام، الكتاب الأول: نظرية العقد، مرجع سابق، ص 11.

[1115]– يقصد بالاشتراط لمصلحة الغير تلك الحالة التي يتم فيها التعاقد بين شخص يسمى المشترط، و آخر يسمى المتعهد، وذلك بغرض إنشاء حق لمصلحة شخص ثالث هو المستفيد من الاشتراط.

للمزيد حول هذه النظرية: **عبد القادر العرعاري**، مصادر الالتزام، الكتاب الأول: نظرية العقد، مرجع سابق، ص 280 و ما بعدها.

[1116]– يقصد بنظرية التعهد عن الغير أن يتعهد شخص تجاه شخص آخر على أن يقنع شخصا ثالثا بإبرام عقد ما.

-***Strack Boris***, *Droit civil, les obligations, op.cit, page 583.*

– **مأمون الكزبري**، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي مرجع سابق، ص 271 و ما بعدها.

[1117]– ينص الفصل 36 من قانون الالتزامات و العقود المغربي على أنه: "يجوز الالتزام عن الغير على شرط إقراره إياه، وفي هذه الحالة يكون للطرف الآخر أن يطلب قيام هذا الغير بالتصريح بما إذا كان ينوي إقرار الاتفاق. ولا يبقى هذا الطرف ملتزما إذا لم يصدر الإقرار داخل أجل معقول، على أن لا يتجاوز هذا الأجل خمسة عشر يوما بعد الإعلام بالعقد".