

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 الثاني)

إشراف: الأستاذة ثورية لعيوني

إعداد الطالب: رضوان اعيمي

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



الباب الثاني:

دور القضاء الإداري في تكريس ضمانات المدين في

استخلاص الدين الجبائي.

تشكل الرقابة القضائية على أعمال الإدارة بصفة عامة، إحدى الضمانات الأساسية لسيادة القانون وحماية حقوق الأفراد والجماعات في مواجهة ما تتمتع به هذه الإدارة من امتيازات السلطة العامة¹¹¹⁸، حيث تشكل السلطة القضائية الضامن الأساسي لحماية المشروعية وضمان التزام الإدارة بها من جهة، وكذا تحقيق العدالة من خلال حماية الأوضاع القانونية وإرجاعها إلى نصابها، من جهة ثانية، وهو من أكمل أنواع الرقابة على أعمال الإدارة العامة بالنظر لخضوعها لإجراءات التقاضي و ضماناته المتميزة، من حيث المبدأ، بالموضوعية وعدم التحيز¹¹¹⁹.

هذا، ويلعب القضاء الإداري على وجه الخصوص دوراً أساسياً في هذا الإطار لما له من سلطات واسعة للبت في المنازعات الجبائية، باعتبارها تلك الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المدين والإدارة الضريبية بمناسبة قيام هذه الأخيرة سواء بتحديد وعاء الضريبة أو تصفيتها وكذا استخلاصها¹¹²⁰، وهي مجموعة من الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق القانون الضريبي عموماً¹¹²¹، بحيث يدفع كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام الجهاز القضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم¹¹²²، وهي أيضاً وسيلة قضائية بيد المدين للدفاع عن مصالحه من جهة، ولاستمرار الشرعية في العمليات الجبائية من جهة أخرى¹¹²³، خاصة وأن استخلاص الدين الجبائي يتطلب مجموعة من الإجراءات التنفيذية التي تهدد أموال وشخص المدينين، مما يزيد من أهمية تدخل القضاء الإداري، الذي يعتمد على مقاربه نعتبرها استباقية تتجلى أساساً في الحماية القضائية على مستوى قواعد الشكل، من جهة، وعلى صعيد الحماية الوقائية من جهة أخرى، ذلك أنها لا تفضي، من

¹¹¹⁸ - ثورية لعوي، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة، مرجع سابق، ص 24.

¹¹¹⁹ - عمر محمد الشويكي، القضاء الإداري - دراسة مقارنة-، مرجع سابق، ص 8.

¹¹²⁰ - محمد مرزاق، النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، مطبعة الأمنية الرباط، سنة 1996، ص 5.

¹¹²¹ - GAUDEMET P-M et J.MOLINIER, *Finance publique, tome 2, Edition. Montchrestien 1988 page 310.*

¹¹²² - Lucien Mehel et Pierre Bultrame, *Science et techniques Fiscales, PUF THEMIS 1984, page 684.*

¹¹²³ - هشام الرياني، المنازعة في تأسيس وتحصيل رسوم التسجيل والإشكالات التي تطرحها، الندوة الجهوية السادسة المنظمة من قبل محكمة النقض بالرباط بتاريخ 10-11 مايو 2007، خمسون سنة من العمل القضائي، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية الرباط 2007، ص 291.

حيث المبدأ، في حسم النزاع نهائيا في جوهره، بقدر ما تساهم في استقرار المراكز القانونية وتوضيح الرؤيا لدى القاضي الإداري في البت في النزاع (القسم الأول).

وهكذا، يشكل تكامل الرقابة القضائية سمة بارزة في حماية الضمانات المشروعة لفائدة المدين، حيث يعمل القاضي الإداري على البت في موضوع الدعوى متسلحا بسلطة تقديرية واسعة تحوله تفسير النص الجبائي وفق منظور شامل غايته تحقيق العدالة الضريبية على مستوى استخلاصها، وتقويم سلوك الإدارة الضريبية في اللجوء إلى الإجراءات الجبرية والتنفيذية (القسم الثاني).

القسم الأول:

المقاربة الاستباقية لحماية المدين في دعوى الاستخلاص الضريبي.

إن إدراج دعوى الاستخلاص الضريبي ضمن اختصاص القضاء الشامل¹¹²⁴ يشكل ضماناً أكبر لما يوفره من مزايا أوسع لفائدة المدينين خلال المرحلة القضائية بالنظر لما يتمتع به القاضي الإداري من سلطات واسعة في اعتماد المقاربة الاستباقية قبل فحص موضوع الدعوى، سواء تعلق الأمر بشكلياتها بما لتعاطي القاضي الإداري معها من خصوصيات جديدة بالدراسة (الفصل الأول)، وكذا من خلال التدخل الوقتي والاستعجالي الذي يمكن المدين من حماية قضائية مناسبة لطبيعة النزاع في الاستخلاص الذي يتميز بإجراءات جبرية يمكن أن تدهم ممتلكاته وشخصه في أية لحظة (الفصل الثاني).

1124 - تنص المادة 8 من القانون 41-90 على أنه: " تختص المحاكم الإدارية، مع مراعاة أحكام المادتين 9 و11 من هذا القانون، بالبت ابتدائياً في طلبات إلغاء قرارات السلطات الإدارية بسبب تجاوز السلطة وفي النزاعات المتعلقة بالعقود الإدارية ودعاوي التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام، ماعدا الأضرار التي تسببها في الطريق العام مركبات أيا كان نوعها يملكها شخص من أشخاص القانون العام.

وتختص المحاكم الإدارية كذلك بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمعاشات ومنح الوفاة المستحقة للعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وموظفي إدارة مجلس النواب وموظفي إدارة مجلس المستشارين وعن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات والضرائب ونزع الملكية لأجل المنفعة العامة، وبالبت في الدعاوي المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة والنزاعات المتعلقة بالوضعية الفردية للموظفين والعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وموظفي إدارة مجلس النواب وموظفي مجلس المستشارين، وذلك كله وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون. وتختص المحاكم الإدارية أيضاً بفحص شرعية القرارات الإدارية وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 44 من هذا القانون."

الفصل الأول:

سلطات القاضي الإداري من حيث القواعد الشكلية

لدعوى الاستخلاص.

تشكل القواعد الشكلية والإجرائية إحدى الضمانات الأساسية لضمان حسن سير العدالة عموماً، في جميع أنواع الدعاوى خاصة دعوى الاستخلاص الضريبي التي تتميز بخصوصيات مسطرية متميزة، سمّتها الأساسية التنوع بين القواعد العامة التي تمثلها مقتضيات قانون المسطرة المدنية من جهة، وقانون إحداث المحاكم الإدارية من جهة ثانية، بالإضافة إلى قواعد خاصة فرضتها طبيعة المنازعة في التحصيل تناولتها بالأساس مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية.

وبين هذه القواعد وتلك، يبقى للقاضي الإداري دوراً أساسياً في إعمال القواعد الإجرائية التي يرى فيها ضماناً لحسن سير دعوى الاستخلاص بما يحفظ مصالح الأطراف من جهة، ويحمي الطرف الضعيف أي المدين المواجه بإجراءات تنفيذية واستثنائية من أجل اقتضاء الديون الضريبية، قبل فحص دعواه في الموضوع، حيث حاول القاضي الإداري مراعاة خصوصيات هذه الدعوى من حيث شروطها الشكلية باعتبارها من النظام العام (المبحث الأول)، إلا أن هذه الشروط ذات الطابع العام غير كافية لإقامة دعوى التحصيل حيث اشترطت مدونة تحصيل الديون العمومية شروط خاصة لقبولها، أعمل القاضي الإداري سلطته التقديرية في التعاطي مع هذه الشروط باعتبارها ليست من النظام العام (المبحث الثاني).

المبحث الأول: إعمال القاضي الإداري للقواعد العامة للدعوى .

إن الإجراءات العامة لرفع دعوى المنازعة في التحصيل الجبري للديون العمومية، لا تختلف عموماً عن تلك المتعلقة باللجوء إلى القضاء الإداري في باقي المنازعات الأخرى، ويجد إعمال القاضي الإداري لهذه القواعد العامة أساسه القانوني من خلال إحالة مقتضيات المادة 7 من القانون رقم 41-90 على مقتضيات المسطرة المدنية¹¹²⁵، خاصة فيما يتعلق بالشروط المتعلقة بأطراف دعوى الاستخلاص (المطلب الأول)، وكذا بمقال الدعوى (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الشروط المتعلقة بأطراف دعوى الاستخلاص.

من البديهي أن كل منازعة قضائية لا بد لها من مدعي ومدعى عليه، وإذا كان المدين هو المبادر بالأداء كمبدأ عام، فإن تخلفه عن ذلك يدفع الإدارة الضريبية بالمبادرة بدعوته للأداء، ثم القيام في حقه بإجراءات الاستخلاص الجبري وما تنطوي عليه من تهديد لممتلكاته وشخصه، مما يدفعه إلى اللجوء إلى القضاء من أجل الدفاع عن مصالحه، فيكون المدين في أغلب الأحيان مدعياً أمام القضاء الإداري، في حين تظل الإدارة الضريبية مدعى عليها، أما أمام القضاء العادي والتجاري فغالباً ما تتحول الإدارة الضريبية إلى مدعية في إطار طلبات الإذن القضائي في تطبيق مساطر الاستخلاص الضريبي التي تتطلب تدخل القضاء¹¹²⁶.

هذا، وقد حددت مقتضيات قانون المسطرة المدنية الشروط المتعلقة بالتقاضي من خلال المادة الأولى التي تنص على أنه: " لا يصح التقاضي إلا لمن له الصفة والأهلية والمصلحة لإثبات حقوقه"، حيث اعتبر المشرع هذه الشروط من النظام العام، إذ يترتب عن خرقها عدم قبول الدعوى، حيث يمكن للقاضي إثارتها تلقائياً في جميع مراحل الدعوى، إلا أن المحكمة تبقى لها سلطة إنذار الأطراف بتصحيح

¹¹²⁵ - تنص المادة 7 من القانون رقم 41-90 على أنه: " تطبق أمام المحاكم الإدارية القواعد المقررة ما لم ينص قانون على خلاف ذلك".

¹¹²⁶ - يتعلق الأمر أساساً بلجوء الإدارة الضريبية إلى المحكمة الابتدائية من أجل الإذن بحجز وبيع العقارات، وإلى وكيل الملك من أجل الإذن بتطبيق الإكراه البدني، أو إلى المحكمة التجارية من أجل الإذن بحجز وبيع الأصول التجارية.

المسطرة متى تبين لها ضرورة لذلك داخل أجل تحدده، حيث يترتب على تصحيحها اعتبار المسطرة كما لو أنها أقيمت بصفة صحيحة أما في حالة العكس، يتم التصريح بعدم قبولها¹¹²⁷.

الفرع الأول: أهلية التقاضي.

تشكل أهلية التقاضي الشرط الأول الذي يتعين توفره في المدعي في المنازعة القضائية بصفة عامة والمنازعة في الاستخلاص على وجه الخصوص، باعتبارها صلاحية الشخص لأن يباشر بنفسه التصرفات القانونية التي يكون من شأنها أن تكسبه حقا أو أن تحمله التزاما، وهي بذلك صفة تقوم بشخص تجعله صالحا لاستعمال الحق¹¹²⁸، بما يعرف بأهلية الأداء¹¹²⁹.

هذا، وتخضع الأهلية إلى القواعد العامة أي ببلوغ الشخص سن الرشد القانوني¹¹³⁰، مع عدم التعرض إلى أحد عوارض الأهلية¹¹³¹، حيث تحكمها قاعدة أساسية، وهي أن الإنسان يعتبر كامل الأهلية ما لم يتثبت بخلاف ذلك، ولا يمكن الاتفاق على ما يخالف ما نص عليه الفقه أو القانون في هذا الموضوع، كما يتعين على القاضي أن يثير تلقائيا انعدام الأهلية في المتقاضي، علاوة على أن إثارة الدفع بانعدام الأهلية يثار في كل مراحل الدعوى ولأول مرة أمام محكمة النقض، وأن الحد من الأهلية لأي شخص لا يكون إلا بمقتضى نص صريح¹¹³².

1127 - الفقرتين الثانية والثالثة من المادة الأولى من قانون المسطرة المدنية.

1128 - عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الأول، مصادر الالتزام، دار النشر للحامعات المصرية الطبعة الأولى، سنة 1952، ص 221.

1129 - أما أهلية الوجوب *capacité de jouissance* هي صلاحية الشخص لكسب الحقوق والتحمل بالالتزامات وهي بذلك صفة تقدم لشخص تجعله صالحا لأن يتعلق به حق معين له، أو عليه كصلاحيته مثلا لأن يرث فيكون مالكا، وهي تثبت للشخص في وقت ولادته حيا إلى حين وفاته وتبدأ قبل ذلك للجنين في حدود معينة وقد تمتد بعد ذلك حتى تصفى التركة أي إلى أن تسدد ديون المتوفى وتنفيذها وصياها.

للمزيد: يراجع، عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الأول، مصادر الالتزام، مرجع سابق، ص 220.

1130 - المادة 209 من مدونة الأسرة: " سن الرشد القانوني 18 سنة شمسية كاملة".

1131 - المادة 213 من مدونة الأسرة.

1132 - محمد ابن معجوز، أحكام الأسرة في الشريعة الإسلامية وفق مدونة الأحوال الشخصية، الجزء الثاني، الولادة ونتائجها، الأهلية والنيابة الشرعية، مطبعة النجاح الجديدة، 1994، ص 169 و 44.

وإذا كان شرط الأهلية لا يطرح عموماً إشكالات عميقة في منازعات الاستخلاص الضريبي على اعتبار أن خضوع الملمزم للضريبة ومتابعته بإجراءات الاستخلاص الجزئية، من حيث المبدأ، تقتضي توفره على الأهلية في ممارسة الأنشطة الاقتصادية والمهنية، كما أن مدونة تحصيل الديون العمومية، قد منعت على الإدارة الضريبية صراحة متابعة المدين بإجراءات الإكراه البديني متى قل سنه عن 20 سنة، فإن مجلس الدولة الفرنسي¹¹³³ قد قبل الدعوى المقامة من قبل شخص تم إيداعه قصراً بمستشفى الأمراض العقلية، وذلك استناداً إلى المبدأ الأساسي للحرية الشخصية¹¹³⁴.

أما بالنسبة للمجموعات، فإنه لا يقبل منها التقاضي إلا بتوفر الشخصية المعنوية¹¹³⁵، غير أن توفر هذه الأخيرة قد يعرف بعض الاختلالات الناتجة عن إخضاع الشركات والمقاولات إلى مساطر صعوبات المقاولات، وهكذا، اعتبرت محكمة النقض في إطار حماية مصلحة المقاولات المدينة بديون ضريبية، أن قبول الدعوى المقامة من قبل رئيس المقاولات يستند إلى كون مسطرة التسوية القضائية لا تغل يد رئيس المقاولات في تسيير أمواله وفي إقامة الدعاوى المتعلقة بها ولا تقيّد أهلية التقاضي لديه خلافاً لما هو عليه الحال بالنسبة لمسطرة التصفية القضائية سيما وأن السنديك الذي أنيطت به مساعدة الرئيس المذكور حاضر في الدعوى¹¹³⁶.

أما فيما يخص الجمعيات¹¹³⁷، فإن حقها في التقاضي يبتدئ انطلاقاً من تأسيسها بصفة قانونية¹¹³⁸، وهكذا صرحت المحكمة الإدارية بالرباط في حكم حديث لها على أنه¹¹³⁹: "وحيث إن

¹¹³³ - Conseil d'Etat, 10 juin 1959, Dame Pujol, requête numéro 42760, rec. Page 355.

¹¹³⁴ - على الرغم من كون موضوع القرار المشار إليه أعلاه يتعلق بالطعن بالإلغاء، إلا أنه يشكل إحدى القرارات المبدئية الصادرة عن مجلس الدولة الفرنسي في مجال أهلية التقاضي بصفة عامة.

¹¹³⁵ - العربي الكزداج، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، رسالة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة علم الإدارة و القانون الإداري، جامعة محمد الخامس أكادال - الرباط، كلية الحقوق أكادال، السنة الجامعية 2003-2004، ص 136.

¹¹³⁶ - القرار عدد 61 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2004/01/28 في الملف الإداري عدد 2003/2/4/1616 بتاريخ 2004/01/28، منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/9، قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب و التحصيل، الفترة 1997 و 2004، مطبعة إيلت، سنة 2005، ص 251.

¹¹³⁷ - الظهير الشريف رقم 376-58-1 المؤرخ في 3 جمادى الأولى 1378 (الموافق 15 نونبر 1958) كما تم تعديله وتكميله بالظهير الشريف المعتر بمثابة قانون رقم 1.73.283 المؤرخ في 6 ربيع الأول (الموافق 10 أبريل 1993) المنظم لحق تكوين الجمعيات.

المنازعة في صفة وأهلية الطاعنة في التقاضي، يقتضي بداية بيان شروط ثبوت أهلية التقاضي بالنسبة للشخص المعنوي كما هو الحال بالنسبة للطاعنة، باعتبارها جمعية من أشخاص القانون الخاص.

وحيث إنه من المعلوم فقها وقضاء أن أهلية التقاضي لا تتحقق للشخص المعنوي إلا بعد انعقاد الشخصية القانونية المؤهلة لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، فتكون له تبعاً لذلك الذمة المالية والكيان المستقل عن أعضائه، بما يمكنه من مزاولة نشاطه بصفة مستقلة عن الأشخاص الطبيعيين المكونين له في حدود ما يقرره سند إنشائه أو ما يقرره القانون.

وحيث إنه لئن كان الأصل هو الحرية في تأسيس الجمعيات باعتبارها حقاً مضموناً دستورياً، فتنشأ بمجرد الاتفاق على التأسيس، فإن الاعتراف بالشخصية القانونية للجمعية باعتبارها شخصاً معنوياً خاصاً مؤهلاً لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، يبقى رهيناً باستيفاء الشروط المقررة في قانون تأسيس الجمعيات، وخاصة مقتضيات الفصل الخامس منه المنظم لكيفية التصريح بالتأسيس والحصول على الوصل من السلطة الإدارية المختصة، وهي الشروط التي تخضع لرقابة القضاء قصد التحقق من قيام الشخصية المعنوية ذات الأهلية لممارسة حق التقاضي، فضلاً عن التحقق من له الصفة في تمثيل الجمعية أمام القضاء تحت طائلة عدم قبول الدعوى (...).

¹¹³⁸ - ينص الفصل 5 من القانون المنظم لحق تأسيس الجمعيات على أنه: " يجب أن تقدم كل جمعية تصريحاً إلى مقر السلطة الإدارية المحلية الكائن به مقر الجمعية مباشرة أو بواسطة عون قضائي يسلم عنه وصل مؤقت مختم ومؤرخ في الحال وتوجه السلطة المحلية المذكورة إلى النيابة العامة بالحكمة الابتدائية المختصة نسخة من التصريح المذكور وكذا نسخاً من الوثائق المرفقة به المشار إليها في الفقرة الثالثة بعده، وذلك قصد تمكينها من إبداء رأيها في الطلب عند الاقتضاء".

وعند استيفاء التصريح للإجراءات المنصوص عليها في الفقرة اللاحقة يسلم الوصل النهائي وجوباً داخل أجل أقصاه 60 يوماً وفي حالة عدم تسليمه داخل هذا الأجل جاز للجمعية أن تمارس نشاطها وفق الأهداف المسطرة في قوانينها (...).

- كما ينص الفصل 6 من نفس القانون على أنه: " الفصل 6: كل جمعية صرح بتأسيسها بصفة قانونية يحق لها أن ترفع أمام المحاكم وأن تقتني بعوض وأن تمتلك وتتصرف فيما يلي (...)."

¹¹³⁹ - الحكم رقم 4409 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 22/7/2014 في الملف 2014/7110/312 (غير منشور). على الرغم من عدم تعلق هذا الحكم بدعوى الاستخلاص الضريبي إلا أنه في إطار أعمال القضاء الإداري للمبادئ العامة للدعوى يمكننا من الوقوف عند موقف المحكمة الإدارية بالرباط من أهلية الجمعيات في التقاضي الإداري.

و حيث يتبين من استقراء هذه المقتضيات¹¹⁴⁰، أن تأسيس الجمعيات ولئن كان غير مقيد بأي شرط أو إذن مسبق، ما دامت تعتبر قائمة بكامل الحرية ومؤسسة بمجرد وقوع اتفاق على تأسيسها، إلا أن المشرع أوجب احترام شكلية التصريح بالتأسيس لتمكين الجمعية من اكتساب شخصيتها المعنوية وأهليتها القانونية التي تخولها على الخصوص تلقي الدعم والإعانات وتملك العقارات وفتح حسابات بنكية والتقاضي أمام المحاكم؛ وأن التصريح بتأسيس جمعية بصفة قانونية كشرط لتحقيق هذه الأهلية، لا يكون تاما ومستوفيا لشروطه الشكلية، إلا عند الحصول على وصل نهائي عنه أو بعد انصرام أجل 60 يوما على تاريخ تقديمه في حال عدم تسليم الوصل، علما أن القانون الفرنسي يضيف إلى شرط التصريح بكيفية قانونية، شرط النشر بالجريدة الرسمية لاكتساب أهلية التقاضي (...).

وحيث إنه لما كان مؤسسو الجمعية الطاعنة لم يحصلوا بعد على الوصل، بل ولم يتم قبول تسليم تصريحهم كمنطلق لاحتساب أجل 60 يوما المشار إليه، لذا وبغض النظر عن مشروعية هذا الرفض من عدمها، فإن الجمعية تكون بذلك غير متوفرة على الشخصية القانونية التي تؤهلها للتقاضي بصفتها تلك، في استقلال عن الأعضاء المؤسسين لها، ما دامت هذه الشخصية القانونية لم تكتسب بالحصول على الوصل أو باستصدار أعضائها لحكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به، يلغي قرار رفض تسليم الوصل ويكون من آثاره اكتساب الجمعية للشخصية القانونية.

وحيث إنه لما كانت الطاعنة قد بادرت إلى رفع الدعوى في اسم جمعية (...). في شخص رئيسها، في استقلال عن الأعضاء المؤسسين لها، وقبل ثبوت اكتسابها الشخصية القانونية التي تؤهلها للتقاضي والترافع أمام المحاكم بهذه الصفة؛ فإن الطلب على الشكل الذي قدم به حاليا غير مقبول عملا بمقتضيات الفقرة الأولى من الفصل 1 من قانون المسطرة المدنية التي جاء فيها " لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة، والأهلية، والمصلحة، لإثبات حقوقه"، فضلا عن أن حتمية ترتيب هذا الأثر القانوني يفرضها أيضا أن الطرف المطلوب في الطعن أثار دفعا بهذا المعنى، غير أن الطاعنة لم تبادر إلى استدراك الأمر بتصحيح المسطرة وفق ما تتيحه لها مقتضيات الفقرة الثالثة من الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية، فتكون الدعوى الحالية تبعا لما ذكر غير مستوفية لشروط قبولها الشكلية ومآلها عدم القبول".

¹¹⁴⁰ - الفصول 1 و 2 و 5 و 6 من القانون المنظم لتأسيس الجمعيات.

وهكذا، يتضح من خلال قرار محكمة النقض المشار إليه أعلاه، أن القضاء الإداري لإن كان حريصا على حفظ حقوق المفاوضة الخاضعة لمسطرة التسوية القضائية بإبقاء أهلية التقاضي لدى رئيس المفاوضة كما هو الأمر في الأحوال العادية التي تكون فيها المفاوضة ممارسة لنشاطها الاقتصادي بصفة عادية، و متوفرة بذلك على الأهلية التجارية كاملة، دون الحاجة إلى البحث في طبيعة المهام المسندة إلى كل من رئيس المفاوضة والسنديك طبقا لمقتضيات المادة 576 من مدونة التجارة¹¹⁴¹، على اعتبار أن مسطرة التسوية القضائية قد صرح المشرع التجاري في شأنها بفقدان المفاوضة للأهلية على إثرها، وهو الأثر الذي يمتد إلى الأشخاص الطبيعية كذلك¹¹⁴²، فإن القاضي الإداري في المقابل كان حريصا على ضرورة تقييد الجمعيات بالمقتضيات القانونية المتعلقة بأهلية التقاضي مادامت هذه الأخيرة من القواعد الآمرة التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها، وهي مساهمة قضائية مهمة في اتجاه ضمان حسن سير العدالة الإدارية، إلا أن مجلس الدولة الفرنسي، قد ذهب أبعد من ذلك عندما، اعترف لجمعية بأحققتها في ممارسة الطعن كلما تعلق الأمر بالدفاع عن الحقوق الجماعية لأعضائها رغم عدم اكتمال إجراءات تأسيسها استثناء من مقتضيات المادتين 5 و 6 من قانون فاتح يوليوز 1901¹¹⁴³، كما قبل الدعوى المرفوعة من قبل مؤسسة تجارية في طور التكوين¹¹⁴⁴.

هذا، وفي إطار جواب محكمة النقض المغربية على الدفع المتعلق بانتفاء الأهلية القانونية للصندوق الوطني للقرض الفلاحي، على اعتبار أنه لم يعد له وجود قانوني وحلت محله شركة القرض الفلاحي

¹¹⁴¹ - تنص المادة 576 من مدونة التجارة على أنه: "يكلف الحكم السنديك:

1 - إما بمراقبة عمليات التسيير؛

2 - إما بمساعدة رئيسا لمفاوضة في جميع الأعمال التي تخص التسيير أو في بعضها؛

3- إما بأن يقوم لوحده، بالتسيير الكلي أو الجزئي للمفاوضة.

يمكن للمحكمة أن تغير، في أي وقت، مهمة السنديك بطلب منه أو تلقائيا".

¹¹⁴² - تنص المادة 718 من مدونة التجارة على أنه: " يترتب عن الحكم القاضي بسقوط الأهلية التجارية الحرمان من ممارسة وظيفة عمومية انتخابية. ويشمل عدم الأهلية كل شخص طبيعي تم الحكم عليه بالتصفية القضائية. ويسري مفعول عدم الأهلية، بقوة القانون، ابتداء من الإشعار الذي توجهه السلطة المختصة إلى المعني بالأمر. ينشر الحكم القضائي بعدم الأهلية في الجريدة الرسمية".

¹¹⁴³-Conseil d'Etat, SJS, 21 avril 1997, Karrich, requête numéro 156370, D. 1997, inf. rap. p. 126 ; RTD com. 1997, 3, p. 478.

Disponible au site Web : <http://www.revuegeneraledudroit.eu/>

¹¹⁴⁴-Conseil d'Etat, SSR, 10 décembre 1997, Société coopérative ouvrière de service de lamanage, requête numéro 168238.Rec. Page 992.

Disponible au site Web : <http://www.revuegeneraledudroit.eu/>

بالمغرب في حقوقه والتزاماته، وهي شركة مساهمة تخضع للقانون الخاص حيث استجابت المحكمة لدعوى المستأنف عليه بالرغم من كونه أقامها ضد شخص غير مؤهل قانونا، ملتمسا إلغاء الحكم المستأنف، معتبرة أنه: " لكن حيث إنه بمقتضى المادة 15 من القانون رقم 15/99 الصادر بتاريخ 2003/11/11 المتعلق بإصلاح القرض الفلاحي فإنه يواصل تحصيل مبالغ القروض الممنوحة من لدن الصندوق الوطني للقرض الفلاحي قبل تحويله إلى شركة مساهمة وفقا للتشريع المتعلق بتحصيل الديون العامة، وأنه تبعا لذلك تكون المحكمة الإدارية المختصة بالنظر في النزاعات المتعلقة بتحصيل ديون الصندوق الوطني للقرض الفلاحي المترتبة لفائدته قبل صدور القانون السالف الذكر. مما يجعل السبب غير جدير بالاعتبار" ¹¹⁴⁵.

الفرع الثاني: المصلحة والصفة في التقاضي.

يشكل شرطي المصلحة والصفة في الدعاوى عموما، ودعوى الاستخلاص الضريبي على وجه الخصوص بالنظر لكون الإجراءات الضريبية تخاطب المدينين سواء كانوا أصليين أو أغيار حائزين ومتضامين، كما يحتل الشرطين معا مكانة خاصة بالنسبة للإدارة الضريبية.

الفقرة الأولى: شرط المصلحة.

يعتبر شرط المصلحة ركنا أساسيا لقيام الحق في الدعوى، ويعني لغة الصلاح والمنفعة ¹¹⁴⁶، أما اصطلاحا يفيد تلك الفائدة القانونية التي يسعى المدعي لتحقيقها في الدعوى التي يقيمها، أو الفائدة العملية المشروعة التي يراد تحقيقها في الالتجاء إلى القضاء ¹¹⁴⁷، فهي لا تعتبر شرطا قانونيا خالصا كما هو الشأن في القانون المدني، والدعاوى المدنية، بقدر ما هي مطلوبة باعتبارها وسيلة لضمان جدية الدعوى ¹¹⁴⁸، فحيث لا مصلحة فلا دعوى، وهو ما يعني أنه لا يقبل طلب أو دفع أو دعوى لا يكون

¹¹⁴⁵ - القرار رقم : 295 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 19-04-2006 في الملف الإداري رقم 2005/2/4/3259.

¹¹⁴⁶ - المعجم الوسيط، مجمع اللغة العربية، الجزء الثالث، ص 540.

¹¹⁴⁷ - أحمد مسلم، قانون القضاء المدني، المرافعات و أصول المحاكمات المدنية، دار النهضة العربية، 1986-1987، ص 178.

¹¹⁴⁸ - عبد المنعم الشرقاوي، نظرية المصلحة في الدعوى، القاهرة، مكتبة عبد الله وهبة، القاهرة، سنة 1947، ص 396.

لصاحبها مصلحة يقرها القانون¹¹⁴⁹، وهو التوجه الذي تبناه المشرع المغربي من خلال مقتضيات المادة الأولى من قانون المسطرة المدنية.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي على غرار معظم التشريعات لم يعط تعريفا لشرط المصلحة في رفع الدعوى، حيث ترك للفقه والقضاء مهمة تحديد معالمه، حيث اعتبرها بعض الفقه من المفاهيم الغامضة التي يمكن إدراكها حسيا¹¹⁵⁰ في حين يصعب إعطاؤها تعريفا قانونيا دقيقا¹¹⁵¹، وبالتالي يكون للقضاء الكلمة الفصل في تحديد مفهومها.

وهكذا، فقد اعتبر القضاء الإداري المغربي في أكثر من مناسبة على أن المصلحة في منازعات الاستخلاص الضريبي تبقى قائمة مادامت الدعوى مرفوعة من قبل الشخص موضوع إجراءات الاستخلاص الضريبي وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى لانعدام شرط المصلحة، وهو ما أكدته المحكمة الإدارية بالدار البيضاء -على غرار مجموعة من الأحكام القضائية- عندما تقدم الخاضع لإجراءات الاستخلاص الحي بواسطة دفاعه بالطعن أمامها معتبرة "أن الطعن قدم من ذي صفة ومصلحة ومستوف لكافة الشروط المتطلبة قانونا مما يتعين معه قبوله"¹¹⁵².

وهو نفس المبدأ الذي طبقه القاضي الإداري بخصوص مصلحة الإدارة الضريبية في رفع الدعوى كذلك، عندما قضت المحكمة الإدارية بمكناس أنه: "وحيث أن الذي له الصفة والمصلحة في المنازعة في صحة الضريبة أو في صحة إجراءات تحصيلها هو المخاطب بها وليس مصدرها أو المتحمل بتحصيلها (...). وحيث إن قابض مكناس الرياض ليس له أي مصلحة في إقامة هذه الدعوى، ويكون مآلها تبعا لذلك عدم القبول"¹¹⁵³.

¹¹⁴⁹ - نعمان أحمد الخطيب، شرط المصلحة في دعاوى القضاء العيني لدى محكمة العدل العليا، مجلة الشريعة و القانون، العدد 37، يناير 2009.

¹¹⁵⁰ - Michel Rousset, *Contentieux administratif, op.cit, page 120.*

¹¹⁵¹ - George Vedel, *Droit administratif, paris, PUF, 1964, page 427.*

¹¹⁵² - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2006/03/27، في الملف رقم 2006/10 غ، (منشور بالجملة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 5-6، 2007، ص 195).

¹¹⁵³ - الحكم عدد 455 الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2005/12/15، في الملف رقم 5/2005/85، غير منشور.

هذا، وقد قضت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في نفس الاتجاه بانعدام مصلحة القابض في الطعن بالاستئناف على اعتبار أن الحكم الابتدائي لم يقض بأي شيء في مواجهته، وهو توجه محمود لما فيه من تنظيم للاختصاص الإدارة الضريبية حيث يشكل ضمانا لفائدة المدين من حيث وحدة المخاطب، سواء من حيث تنفيذ إجراءات الاستخلاص أو من حيث تقديم المطالبات أو المنازعة أمام المحكمة، على الرغم من توجه القضاء نحو اعتبار المطالبات المقامة أمام إدارة الضرائب و المتعلقة باستخلاص الديون الضريبية تعتبر صحيحة بالنظر لوحدة الجهاز الإداري وذلك في إطار تبسيط مسطرة الطعن القضائي وتلطيها¹¹⁵⁴، وهو ما يوحى بإعمال القاضي الإداري لسلطته التقديرية في حماية المدين متى كان ذلك لا يمس بمصلحة الإدارة الضريبية أو كانت هذه المصلحة بالإمكان حمايتها أو تصحيحها بالامتنال للنصوص القانونية و التنظيمية.

وتبقى الإشارة إلى أن محكمة النقض¹¹⁵⁵ قد توسعت في قبول الدعوى الضريبية بناء على توفر المصلحة منذ السنوات الأولى من بداية إحداث المجلس الأعلى، حيث اعتبرت أن من شأن القرار الذي يقضي بمد تشريع يفرض ضريبة معينة إلى مرتبات و أجور العاملين والأجراء، أن يكلف أعضاء الجمعية بتحصيل الضريبة المذكورة من عمالهم و توريدها إلى الإدارة المختصة، كما يعرضهم لبعض الجزاءات المالية، إذا هم أخلوا بالتزامهم، فعلى الرغم من أن الضريبة المذكورة لا تمس الجمعية في ذاتها ولا يهم ذلك أعضاءها بشكل مباشر إلا أن الغرفة الإدارية قضت بتوفر مصلحة الطعن في الدعوى.

وعلى الرغم من تحفظ بعض الباحثين¹¹⁵⁶ على مضمون القرار الصادر عن محكمة النقض على اعتبار أن المصلحة في الطعن غير متوفرة، إلا أننا نعتبر أن القاضي الإداري اتجه نحو توسيع شرط المصلحة على اعتبار أن الدعوى المقامة في مواجهة قرار إداري في إطار دعوى الإلغاء إلا أنه ينسحب احتمالاً إلى إمكانية مطالبة الإدارة الضريبية الطاعنين في إطار إجراءات الاستخلاص الجبري، وهي مصلحة تتعدى كونها محتملة، إذ أنها تتأكد بمجرد نفاذ القرار الإداري، مما يترتب عنه مشروعية استخلاص الدين.

¹¹⁵⁴ - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 108.

¹¹⁵⁵ - القرار عدد 60 بتاريخ 16 يوليوز 1959، مجموعة السنوات الثلاث الأولى، ص 71 (بالفرنسية) الطبعة الرابعة، 1984، مكتبة الطالب الرباط، ص 436. (أورده: العربي الكزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، مرجع سابق، ص 138).

¹¹⁵⁶ - العربي الكزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، مرجع سابق، ص 138.

وهكذا، اتجه القاضي الإداري إلى درء هذا الخطر بالتصدي إلى القرار الإداري، وهو نفس التوجه الذي أسس له مجلس الدولة الفرنسي¹¹⁵⁷ في قضية *Casanova* عندما اعترف للمدعي بصفته ملزماً بقيام مصلحته في الطعن الهادف إلى التصدي للقرار الصادر عن المصالح الترايبية الذي ينعكس مادياً على المساهمين في تحمل الأعباء العامة المحلية، على الرغم من كون الأمر يتعلق بمصلحة مادية ومشاركة. وهو اتجاه محمود في إطار توسيع الحماية القضائية للملزمين إلا أنه يبقى حبيس دعوى الإلغاء، أما تقديم الدعوى في إطار الطعن في إجراءات التحصيل الجبرية واندراجها في زمرة دعاوى القضاء الشامل يجعل من طبيعة المصلحة تنسم بنوع من التضييق.

وعلى الرغم من ذلك، فإن المصلحة القضائية في الطعن في إجراءات الاستخلاص لا تقتصر على الملزم المباشر فحسب، بل تمتد إلى الغير أيضاً إما لتضامنهم مع الملزم، أو باعتبارهم أغياراً حائزين لأمواله، ذلك أن المعيار الأساسي الذي طبقه القاضي الإداري في تحديد المصلحة من أجل قبول دعاوى التحصيل، هو تحديد الجهة المخاطبة بالإجراءات سواء بشكل مباشر أو عن طريق الغير، على أن تثبت الإدارة الضريبية في جميع الأحوال قيامها بإجراءات الاستخلاص الضريبي في مواجهة الملزم الأصلي أولاً¹¹⁵⁸.

وهكذا فقد قبل القاضي الإداري الدعوى المرفوعة من قبل الغير للطعن في الاستخلاص الجبائي متى توفرت مصلحته في ذلك كأن ينصب الإجراء التنفيذي على أمواله الخاصة¹¹⁵⁹، أو أن يتعلق الأمر بأموال غير قابلة للحجز بموجب نصوص قانونية أو أحكام قضائية¹¹⁶⁰.

غير أن إثبات المصلحة في الدعوى يقع على عاتق المدعي، خاصة إذا كان أجنبياً عن إجراءات الاستخلاص الجبرية، وهكذا قضت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء على أن المطالبة برفع اليد عن رهن

¹¹⁵⁷ - Conseil d'Etat, 29 mars 1901, *Casanova*, requête numéro 94580, rec. page 333.

Disponible au site web : <http://www.revuegeneraledudroit.eu/>

¹¹⁵⁸ - الحكم عدد 2000/73 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2000/04/19 في الملف عدد 2000/161 (غير منشور).

¹¹⁵⁹ - الحكم عدد 2977 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2011/10/20 في الملف عدد 2010/7/515 (غير منشور).

¹¹⁶⁰ - الحكم عدد 4766 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2013/12/30 في الملف عدد 572/7112/2013 (غير منشور).

رسمي موقع على حصة مشاعة في عقار محفظ مملوكة لأحد الأغيار غير الطرف المثير للمنازعة مآله عدم القبول لانتفاء المصلحة في الطعن¹¹⁶¹.

إذن، من خلال ما سبق يتضح أن القاضي الإداري يقبل الطعن القضائي في إجراءات الاستخلاص الضريبي متى تعلق الأمر بمصلحة مادية لرافع الدعوى تتمثل في تهديده في أمواله أو شخصه، إلا أنه لا يقبل بالمصلحة المعنوية على خلاف ما هو عليه الأمر بالنسبة للطعن في القرارات الإدارية في إطار دعاوى الإلغاء، وهو ما يفهم من إحدى الأحكام الحديثة الصادرة عن المحكمة الإدارية بالرباط¹¹⁶² والتي تعرضت لموضوع المصلحة في إطار الدفوع الموضوعية ما دام أن الأمر يتعلق بطلب التعويض عن الضرر المعنوي المقدم من قبل المدعى في مواجهة الإجراءات الجبرية للحصول معترفاً بذلك بالضرر المادي، حيث يستبعد مضمون الحكم صراحة قيام المصلحة المعنوية إلا في حالة انتفاء صفة الملزم.

وهكذا، اعتبرت المحكمة أنه: "لئن كان البين من معطيات النازلة الماثلة أن القابض وفي إطار مباشرته لإجراءات تحصيل الضرائب المترتبة بذمة المدعي قد قام بإجراء إشعارين للغير الحائز لدى الشركة (...)، وإشعار لدى (...)، وكانت مجموع المبالغ المضمنة بالإشعارات المذكورة تفوق المبلغ المستحق للقباضة، فإن الإجراء المذكور، وإن كان يتسبب للمدعي في ضرر مادي، فإنه لا يمكن أن يتسبب له في ضرر معنوي من خلال المس بسمعته لدى البنكين المذكورين، طالما أنه لم يدل بما يثبت عدم خضوعه للضرائب موضوع تلك الإشعارات، كما أن القيام بإجراء إشعار الغير الحائز يتم بعد استفاد مساطر أولية لاستخلاص الدين المذكور، وأنه كان بإمكان الطرف المدعي تجنب الإشعار المذكور، وبالتالي تجنب الضرر المزعوم من قبله إما بالوفاء بالدين الضريبي المستحق أو سلوك المساطر الموقفة لإجراءات تحصيله، فضلاً على أنه لا مجال للحديث عن الضرر المعنوي المترتب عن مباشرة إجراء إشعار الغير الحائز إلا إذا كان المعني به معفي من أداء الدين الضريبي بصفة كلية، وهو الأمر غير الثابت في النازلة الماثلة، علاوة على أن

¹¹⁶¹ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2005/05/25، في ملف عدد 2004/180 غ، (منشور بالمجلة

المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 6/5-2007).

¹¹⁶² - الحكم عدد 4602، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2012/12/13، في ملف عدد 2012-12-342 (غير

منشور).

الخزينة العامة عمدت بتاريخ 09-06-2008 إلى إلغاء إشعار الغير الحائز رقم: 116-2008 المنجز بتاريخ 12-05-2008 بإشعار آخر يحمل رقم: BIS116 وتاريخ 09-06-2008.

وحيث إنه ترتيبا على ذلك، يبقى الضرر المزعوم من قبل المدعي غير قائم، الأمر الذي يجعل الطلب غير مؤسس قانونا ويتعين رفضه".

الفقرة الثانية: الصفة في التقاضي .

تعني الصفة في التقاضي، أن يكون المدعي في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى القضائية، أي أن يكون في مركز قانوني سليم يخول له التوجه إلى القضاء، لذلك فإنه لا يمكن سماع الدعوى المتعلقة بإجراءات الاستخلاص الضريبي في ظل غياب صفة الادعاء.

وقد اعتبر بعض الفقه المصري¹¹⁶³ أن الصفة في الدعوى ليست شرطا متميزا لوجود هذه الدعوى ذلك أنها لا تعدوا أن تكون تحديدا للجانب الشخصي في الدعوى، فيما اعتبرها البعض الآخر¹¹⁶⁴ بأنها تلك المصلحة الشخصية المباشرة لمباشرة الدعوى.

أما بعض الفقه المغربي¹¹⁶⁵ فقد عرفها بأنها ولاية مباشرة الدعوى، وهي الصفة التي يتحلى بها طالب الحق في إجراءات الخصومة حيث يستمدها المدعي من كونه صاحب الحق أو خلفا له أو نائبه القانوني.

أما بخصوص المشرع المغربي¹¹⁶⁶ فقد اعتبر الصفة إحدى الشروط الأساسية لقيام الدعوى عموما ودعوى الاستخلاص الضريبي على وجه الخصوص، وهو نفس الاتجاه الذي تبناه المشرع الجزائري¹¹⁶⁷ إلى جانب المشرع التونسي¹¹⁶⁸.

¹¹⁶³ - فتحي والي، مبادئ القانون المدني، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، سنة 1999، ص 61

¹¹⁶⁴ - أحمد أبو الوفا، المرافعات المدنية والتجارية، منشأة المعارف بالإسكندرية، سنة 1970، ص 196.

¹¹⁶⁵ - موسى عبود ومحمد السماحي، المختصر في المسطرة المدنية والتنظيم القضائي وفق تعديلات سنة 1993، مطبعة ردمك، سنة 1994، ص 121.

¹¹⁶⁶ - الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية.

¹¹⁶⁷ - المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية الجزائري.

¹¹⁶⁸ - الفصل 19 من مجلة المرافعات المدنية و التجارية التونسية.

وهكذا، فإن المنازعة في الإجراءات الجبرية للاستخلاص الضريبي أمام القضاء تتطلب توفر الصفة في التقاضي سواء تعلق الأمر برفع الدعوى الخاضع لهذه الإجراءات أو بالنسبة للإدارة الضريبية، وهو الاتجاه الذي أكدته المحكمة الإدارية بوجده¹¹⁶⁹ عندما اعتبرت أن تقديم المدين للدعوى في مواجهة القابض الذي لم يقيم مباشرة إجراءات الاستخلاص يجعل من الدعوى موجهة إلى غير ذي صفة، مؤكدة على أنه: " فيما يخص توجيه الدعوى ضد قابض قباضة المدينة فإنه بعد اطلاعنا على الكتاب الموجه من البنك (...) إلى المدعية بتاريخ 2005/12/21 أن الحجز على حساب الشركة تم بناء على طلب قابض قباضة وجدة المدينة الجديدة وليس بناء على طلب قابض قباضة المدينة، وبالتالي كان على المدعية توجيه دعواها في مواجهة القابض الذي تم الحجز بناء على طلبه حتى توجه إليه إجراءات التنفيذ لذا وأمام هذا الخلل الشكلي يتعين الأمر بعدم قبول الطلب".

ومن هذا المنطلق، فإن الصفة في التقاضي لا تقتصر على المدين فحسب بل إنها تشمل أيضا الإدارة الضريبية المدعى عليها.

أولا: صفة المدين في دعوى الاستخلاص الضريبي .

بالنسبة للمدين المدعي، فإن صفة الادعاء تكون ثابتة متى كان معنيا بإجراءات الاستخلاص الضريبي سواء بصفته ملزما أصليا، أو متضامنا وغيرا حائزا، وهي من الخصوصيات التي تميز منازعات الاستخلاص الضريبي.

1- صفة المدين الأصلي في التقاضي .

إن صفة المدين الأصلي في التقاضي قائمة بقوة القانون، بموجب المادة الأولى من قانون المسطرة المدنية على اعتبار أنه المعني مباشرة بإجراءات الاستخلاص، حيث ترفع الدعوى من طرف الشخص المكلف بالضريبة، أو ورثته في حالة وفاته، أو من طرف نائبه القانوني، ويرفع الطعن بصفة شخصية، إذا كان الملزم شخصا طبيعيا، أما إذا كان شخصا معنويا فيرفع باسم ممثله القانوني.

¹¹⁶⁹ - الأمر عدد 13 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجده بتاريخ 2006/03/29 في الملف عدد 06/2 س (غير منشور).

إلا أن هذه المصلحة قد أطرها القاضي الإداري بضرورة أن تكون شخصية، حيث تنبع هذه الميزة من الصفة الشخصية التي تميز فرض الضريبة واستخلاصها كمبدئ عام.

وتأسيسا على ذلك فقد قضت المحكمة الإدارية بمكناس¹¹⁷⁰، بعدم قبول الدعوى التي تقدم بها الكاتب العام لنقابة أرباب سيارات الأجرة الكبيرة، معتبرة أنه: " لما كانت الضرائب والرسوم تكتسي طابعا شخصيا محضا، إذ يطالب بأدائها كل ملزم بهذه الصفة من ماله الخاص وليس من الذمة المالية لهذه الهيئة التمثيلية بما يستتبع ذلك من فروض ومساطر الربط الضريبي ومرورا بالأداء الشخصي ثم انتهاء بالتنفيذ ودرجاته بما في ذلك الإكراه البدني الذي لا يمكن أن يخضع له الشخص المعنوي مثل النقابة، مما يعني أن مقتضى الفصلين 1 و10 المستدل بهما لا يمكن أن ينسحب على نازلة الحال، وبذلك تكون صفة المدعي - وبغض النظر عن شروط القبول الأخرى المرتبطة بمدى احترام إجراءات الربط الضريبي - تكون صفته غير قائمة في الدعوى، وقد صدق حكم المحكمة الإدارية بمراكش تحت عدد 266 بتاريخ 2001/11/22 لما أثير في قضية مماثلة أن كل منحط يخضع لجدول ضريبي خاص به لا يمكن ربطه بملزم آخر.

وحيث إن الدعوى بناء على ما ذكره غير مقبولة على حالتها الراهنة، ويتحمل صاحبها الصائر". وهكذا، يتضح أن القاضي الإداري أسقط الطبيعة الشخصية للضريبة وإجراءات استخلاصها على تحديد صفة رافع الدعوى في التقاضي. فبالنسبة للاستدلال بالطبيعة الشخصية للضريبة لا يمكن أخذه على إطلاقه من أجل القول بشخصنة الصفة في التقاضي على اعتبار، من جهة، أن لكل مقتضى تنظيمه القانوني الخاص، فإذا كان مبدأ شخصية الضريبة من المبادئ العامة التي تميز الالتزام الجبائي، فإنه استثناء من هذا المبدأ ينتقل هذا الالتزام إلى الأعيان انطلاقا مما تقضي به مدونة تحصيل الديون العمومية¹¹⁷¹.

أما من جهة ثانية، فقد يحصل أن تفرض الإدارة الضريبة على غير ذي صفة الضريبة، فيتجه القاضي الإداري نحو قبول الدعوى من حيث الشكل لتوفر صفة الادعاء وإلغائها من حيث الموضوع

¹¹⁷⁰ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2003/02/20، في الملف عدد 3/2003/41 غ (أورده: أحمد بوعشيق، الدليل العملي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية، الجزء الثالث، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دلائل التسيير، العدد 16، الطبعة الأولى سنة 2004، ص 261).

¹¹⁷¹ - المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

لغياب صفة الملزم، وهو ما قضت به المحكمة الإدارية بوجده¹¹⁷² معتبرة أنه: " وحيث إنه من العناصر الأساسية والضرورية لفرض الضريبة أن تتوافر أركان فرضها التي من بينها صفة الملزم بهذه الضريبة، وأن وجود أو عدم وجود هذه الصفة يؤثر بشكل مباشر في فرضها أم لا. وحيث إنه أمام ثبوت كون المستودع موضوع فرض الضريبة ليس في اسم المدعي وإنما في اسم "شركة (...)" وشركاؤه " وبالنظر إلى اختلاف صفة كل واحد منهما عن الآخر من حيث الوجود القانوني أو الواقعي خاصة استقلالهما على مستوى الذمة المالية. فإن فرض الضريبة باسمه تكون غير مبنية على أساس قانوني.

وحيث إن تمسكت الإدارة بأن المدعي يتحمل مسؤولية فرض الضريبة باسمه غير مبني على أساس مادامت الإدارة المذكورة لها من الوسائل ما يجعلها تتحقق من صفة الملزمين وأن المبدأ هو لا ضريبة ولا تحمل بالتكاليف العامة إلا وفقا للقانون الذي يحدد صفة الملزمين ويميز في ذلك بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية وأنه مادامت الإدارة اكتفت بذكر أنها راسلت المدعي قصد الإدلاء بتصريحاته دون أن تدل بهذه المراسلة، وكذا تاريخ توصل المدعي بما مما يعني أنها اعتمدت التصريحات التي استقتها من عين المكان دون قيامها بما ادعته بمراسلة المدعي وبذلك تكون الإدارة المدعى عليها قد فرضت الضريبة محل النزاع على غير ذي صفة ويتعين التصريح ببطلانها في مواجهة المدعي".

كما أن القياس على مسطرة الإكراه البدني، فإنه يندرج في باب الاستثناء الذي لا يقاس عليه، على اعتبار أن طبيعة هذا الإجراء الاستثنائية جعلت من المشرع المغربي يجعله محصورا على الملزمين الأصليين عكس ما كان عليه الأمر في ظل التشريع السابق لتحصيل الديون العمومية الذي جعل من هذه المسطرة تنسحب إلى الغير.

وفي هذا الصدد، فإذا كنا نتفق مع إضفاء الطابع الشخصي على الصفة في الادعاء الضريبي، فإننا نتحفظ على المقتضيات المعتمدة من أجل تبرير ذلك على اعتبار أنها تخلط بين الصفة في إقامة الدعوى، وبين المصلحة فيها، وهو ما يتضح جليا من خلال حيثيات حكم المحكمة الإدارية بمراكش¹¹⁷³ الذي

¹¹⁷² - الحكم عدد 91 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجده، بتاريخ 2005/4/7 في الملف عدد 2003/863 ش. ض. (غير منشور).

¹¹⁷³ - الحكم عدد 266 الصادر عن المحكمة الإدارية بمراكش، بتاريخ 2001/11/28 (منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الدليل العملي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية، مرجع سابق، ص 259).

أسست عليه المحكمة الإدارية بمكناس قضائها، حيث اعتبر أنه: "وحيث لما كانت الضرائب والرسوم - ومنها الرسم موضوع المنازعة - إنما تهم كل ملزم بصفته الشخصية بناء على معطيات التأسيس أو الفرض الضريبي الخاصة به حتما يضمه كل ملف جبائي لكل ملزم مما يجعل من هذه المعطيات المؤسسة للوعاء الضريبي تختلف حسب كل خاضع للضريبة حتى ولو تعلق الأمر بنفس الضريبة ويضفي بالتالي طابع الخصوصية والشخصية والاستقلالية على كل جدول ضريبي، فإن الملزم الخاضع للضريبة هو وحده الذي يتوفر على الصفة قانونا للمنازعة الضريبية التي تعنيه أما الهيئة النقابية فلا صفة لها لتقديم دعوى منازعة جماعية في مجموعة من الضرائب المفروضة في حق المنخرطين بها مادام كل منخرط مستقل عن الآخر في الضريبة المترتبة عليه اعتبارا لاستقلاله بالعناصر المعتمدة في تحديد الضريبة عليه كما سبق واعتبارا لأن أساس إلزامه بالضريبة هو القانون.

وحيث إن النقابة المدعية نظرا لما سبق ونظرا لأن الرسم موضوع المنازعة غير صادر في اسمها ومترتب في حقها فإنها عديمة الصفة الواجبة للمنازعة في الضرائب موضوع النازلة مما تكون معه دعوها معيبة ومعرضة بالتالي، لعدم القبول".

لذلك، فإننا نرى أن المحكمتين كان عليهما قبول الدعوى الضريبية لوجود المصلحة المشتركة التي تمنح الصفة في التقاضي في هذه الحالة، بالنظر لتحقيق صفة التمثيل المشترك في النقابة المهنية، باعتبارها هيئة مختصة في الدفاع عن المصالح المهنية المشتركة لمنخرطيها خاصة وأن الأمر لا يتعلق بنزاع حول أسس احتساب الضريبة الذي يمكن أن يختلف من ملزم لآخر، وإنما يتعلق الأمر بإجراءات تنسحب آثارها بشكل مشترك على الملزمين المنتمين إلى تلك الفئات، وهو نفس المبدأ الذي أقره مجلس الدولة الفرنسي في قضية *Syndicat des patrons coiffeurs de Limoges* عندما أكد على أن الصفة تتوفر في الجمعيات والنقابات بتوفر المصلحة المشتركة، وتنعدم بانعدامها¹¹⁷⁴.

هذا، وقد سمح القضاء الفرنسي بتجاوز شرط الصفة وذلك من خلال السماح للغير بمباشرة إجراءات الدعوى الجبائية بدون وكالة خاصة، وذلك في حالتين، تتعلق الأولى بالدعوى المرفوعة من طرف الأم باسم ابنتها المتوفية، أما الحالة الثانية فتتعلق بقبول دعوى الزوجة نيابة عن زوجها بشرط أن تكون

¹¹⁷⁴-Conseil d'Etat, l'arrêt du 28 décembre 1906, *Syndicat des patrons coiffeurs de Limoges* (Rec. p. 977, concl. Romieu).

Disponibile au site WEB : <http://www.revuegeneraledudroit.eu/>

مقيمة معه في البيت¹¹⁷⁵، في حين فإن الدعوى المقامة من قبل الزوجة باسم زوجها الخاضع للضريبة على الأشخاص الذين يزاولون نشاطات غير تجارية "*Les bénéfiques non commerciaux (BNC)*" فإن مجلس الدولة لا يقبل الدعوى المقامة من قبلها دون أن تكون مشاركة في نفس النشاط، إلا في حالة التوفر على وكالة خاصة من زوجها¹¹⁷⁶، في حين يقبل نفس الدعوى عندما تكون الزوجة مسجلة بالسجل التجاري باعتبارها وكيلة زوجها، وما ينطبق على الزوجة فإنه يشمل الزوج كذلك¹¹⁷⁷.

وهكذا، فإن الصفة في دعاوى الاستخلاص الضريبي، تحتل مكانة أساسية بالنسبة للملزم ضمن باقي الشروط الشكلية، حيث نلاحظ أن مجموعة من أحكام وقرارات القضاء الإداري المغربي تجعل من الصفة شاملة أيضا للمصلحة من أجل قبول الدعوى، ومن ذلك ما قضت به الغرفة الإدارية بمحكمة النقض¹¹⁷⁸ عندما اعتبرت أنه: " فيما يرجع للصفة، فإنه من الواضح أن الأمر بالتحصيل صدر في مواجهة الشركة المستأنف عليها، فكان من حقها أن تطعن فيه لأنه مس بمركزها وأضر مصالحها، مما تكون معه متوفرة على الصفة للتقاضي".

علاوة على ذلك، فإن القاضي الإداري لا يتوانى في حماية المدين من خلال التشدد في اشتراط الصفة عندما يتعلق الأمر برفع الدعوى في مواجهته من قبل الإدارية الضريبية، وهكذا اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط¹¹⁷⁹ على أن: " قيام الإدارة برفع الدعوى في مواجهة السيد (...) ومن معه بدون تحديد يجعلها مقدمة في مواجهة شخص غير معلوم، لأن التقاضي طبقا للفصل 1 و32 من قانون المسطرة المدنية لا يصح إلا من ذي صفة على ذي صفة (...)".

¹¹⁷⁵ - قرار مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 1972/03/17 (أورده محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليللا، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لدور المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، الطبعة الثانية، مطبعة الأمنية، 1998 ص 560.

¹¹⁷⁶ - C.E, 18/1/1989, N° 45.553

C.E, 7/10/1987, N° 73.166, R.J.F, 11/1987

C.E, 15/6/1987, N° 48.866, R.J.F, 8-9/ 1987 N° 970

Cité par : **Roland TORRE**, *Contentieux fiscal, les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence, MAXIMA, paris, 1996, page 112.*

¹¹⁷⁷ - C.E, 18/11/1987 N° 55.414 ; R.J.F, 1/1988, N° 123.

Cité par : **Roland TORRE**, *Contentieux fiscal, les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence, op.cit, page 112.*

¹¹⁷⁸ - القرار عدد 733 الصادر بتاريخ 2001/05/31، في الملف الإداري عدد 99/01/04/105، أورده سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 318 .

¹¹⁷⁹ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2014/07/23 في الملف عدد 2014/7113/125 (غير منشور).

2- صفة الغير في التقاضي.

إذا كانت المادة 15 من ظهير 1935 قد استعملت عبارة الملزم، فإن مدونة تحصيل الديون العمومية، قد وسعت من صفة المطالب بالدين الضريبي، عندما استعملت عبارة المدين التي تتجاوز أسلوب التخصيص وتحمل على التعميم ليصبح بذلك مفهوم المدين يفيد كل من المدين المباشر إلى جانب الأغيار المسؤولين والمتضامنين¹¹⁸⁰، وهو ما أكدته مقتضيات المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي حددت الأشخاص الذين يمكن القيام في حقهم بالمتابعة الجزرية، و الذين يكتسبون بذلك الصفة في الطعن في إجراءات الاستخلاص الضريبي.

هذا، وقد سار المشرع الفرنسي في نفس الاتجاه وعززه مجلس الدولة الذي قضى في إحدى قراراته أن المقصود بالمدين في الطعن في إجراءات الاستخلاص هو المدين الشخصي والمدين المتضامن، على اعتبار أن توسيع مفهوم المدين يجعل من الأغيار الحائزين والمتضامنين محقين في الطعن القضائي، على الرغم كون التنفيذ عليهم قد يستهدف أموال المدين الأصلي إلا أن تأثيرها يمتد إليهم بشكل مباشر¹¹⁸¹، حيث يستوي في ذلك المدين حسن النية، مع المدين المتابع بجرمة التهرب الضريبي¹¹⁸².

وهكذا، فقد قبل القاضي الإداري الدعاوى المرفوعة من قبل الخلف العام الذين تنتقل إليهم صفة المديونية بعد وفاة مورثهم استنادا إلى مقتضيات المادتين 229 و 93 على التوالي من قانون الالتزامات والعقود ومدونة تحصيل الديون العمومية، بل اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة¹¹⁸³ أن الصفة قائمة في الدعوى التي تقدمت بها المدعية من أجل الطعن في قانونية إجراءات التنفيذ الجزري على الرغم من احتلال شروط انتقال الالتزام إليها من مورثها طبقا لمقتضيات المادة 229 المشار إليها أعلاه، وهو الدفع الذي أكدته المحكمة في إطار حماية الأموال الشخصية للمدعية.

¹¹⁸⁰ - *Instruction Codificatrice, N° 03-006-A3 du 20 Janvier 2003, le sursis légal de paiement, DGCP, France, page. 3.*

¹¹⁸¹ - *Jacques Buisson, Le sursis de paiement de l'impôt, ouvrage collectif, édition librairie générale de droit et de la jurisprudence, page. 26.*

¹¹⁸² - *C.E, 2 mars 1994, N° 104837 et 104838, RJF 5/641, op.cit, page.40*

¹¹⁸³ - الحكم عدد 116، الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2011/03/03 في الملف عدد 9/10/18 (غير منشور).

هذا، وتحقق الصفة لدى جميع الورثة على الرغم من عدم متابعتهم شخصيا أو بالتضامن من أجل أداء الدين الضريبي المستحق على مورثهم، على اعتبار أن التضامن بينهم قائم بقوة القانون من جهة، كما أن أموال الشركة تعتبر مشاعة بينهم ما دامت تصنيفاتها غير قائمة، من جهة ثانية، وبالتالي فإن حماية حقوق الورثة تقتضي قبول الدعوى شكلا حتى تتمكن المحكمة من بسط رقابتها على مشروعية المتابعة موضوعا، وهو ما نستنتجه من إحدى الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بوجدة، إذ اعتبرت هذه الأخيرة أن الإدارة الضريبية غير ملزمة بمطالبة كل الورثة بالدين الضريبي المترتب بذمة مورثهم، إذ يكفيها توجيه الإعلام الضريبي إلى أحدهم وتطالبه لوحده أو بالتضامن مع باقي الورثة ما دامت لم تتوصل بما يفيد تصفية الشركة¹¹⁸⁴.

أما بخصوص الأشخاص الذين اتخذ المدين موطنه الجبائي لديهم¹¹⁸⁵، فإنهم يتمتعون بصفة التقاضي باعتبارهم متضامنين مع المدين الأصلي طبقا لمقتضيات المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تشترط موافقتهم الصريحة على تمكين الملزم من موطن جبائي لديهم، ذلك أن القاضي الإداري قد اعترف بصفة التقاضي لهذه الفئة المتضامنة مع المدين.

أما في حالة اختلال شرط الموافقة الصريحة فقد ميز القاضي الإداري بين صفتهم في التقاضي كشرط شكلي لقبول الدعوى وبين صفتهم كمتضامنين، حيث اعترف بالصفة الأولى رغم انتفاء الموافقة الصريحة، في حين رفض الاعتراف لهم بالصفة الثانية كمتضامنين في غياب هذه الموافقة حماية لهم في إطار التضييق من إمكانيات الإدارة الضريبية في متابعة الأغيار باعتباره استثناء من المبدأ العام القائم على متابعة الملزم¹¹⁸⁶.

هذا، وتحقق أيضا الصفة في التقاضي لدى الممثل القانوني للشركة الجديدة التي تنتج عن التحول الذي قد يطال شكل الشركة المدينة بديون عمومية إما بإدماج أو إثر تحويل الشكل القانوني للشركة، التي

¹¹⁸⁴ - الحكم عدد 2002/199 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2002/11/27، في الملف رقم 2002/72 ش.ض. (منشور بالجملة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 6/5-2007).

¹¹⁸⁵ - المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

¹¹⁸⁶ - القرار عدد 232 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، بتاريخ 2008/05/28 في الملف عدد 07/9/134-2 (غير منشور).

تكون ملزمة فوراً بأداء الديون المستحقة على الشركة المنحلة¹¹⁸⁷ حيث يسري عليها ما يسري على الشركات الملزمة بالديون الضريبية.

كما تمتد الصفة في رفع دعوى الاستخلاص الضريبي إلى المالك الجديد للعقار¹¹⁸⁸، والأشخاص الذين يمارسون مهام توثيقية¹¹⁸⁹، بالإضافة إلى مالك الأصل التجاري والمفوت لهم الأصل التجاري أو مؤسسة تجارية، أو صناعية¹¹⁹⁰، وكذا كل الأشخاص المودع لديهم والأغيار الحائزين لأموالهم¹¹⁹¹، وهو نفس التوجه الذي يسير عليه القضاء الإداري الفرنسي¹¹⁹².

وفي جميع الحالات، وسواء تعلق الأمر برفع دعوى الاستخلاص الضريبي من قبل المدين الأصلي أو من طرف الغير فإن التمثيلية أمام القضاء الإداري عموماً مرتبطة بتنصيب محام مسجل في جدول إحدى هيئات المحامين بالمغرب، حيث يتمتع بصفة التمثيلية هذه بمقتضى المادة 3 من القانون رقم 90.41 المحدث للمحاكم الإدارية، دون الحاجة إلى الإدلاء بوكالة خاصة¹¹⁹³.

وإذا كانت مسألة إلزامية توفر الصفة في المدين المدعي شرطاً لإثباتها مباشرة دعوى الطعن في إجراءات الاستخلاص الضريبي، طبقاً لمقتضيات الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية، فإن القضاء الإداري المغربي اشترط توفر الصفة في الجهة المدعى عليها أيضاً تحت طائلة عدم قبول الدعوى الموجهة ضدها.

¹¹⁸⁷ - المادة 97 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

¹¹⁸⁸ - الحكم عدد 4131 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2012/11/13، في الملف رقم 2012/7/347 (غير منشور).

¹¹⁸⁹ - القرار عدد 1425 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2012/03/20 في الملف عدد 2011/2/1/837 (غير منشور).

¹¹⁹⁰ - الحكم عدد 8/2005/66 ش الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2005/3/3، في الملف رقم 8/2004/116 (غير منشور).

¹¹⁹¹ - الأمر عدد 794 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2008/12/17، في الملف عدد 08/794 س، (غير منشور).
¹¹⁹² - *Roland TORRE, Contentieux fiscal, les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence, op.cit, page 114.*

¹¹⁹³ - تنص الفقرة الأولى من المادة 30 من الظهير الشريف رقم 1.08.101 الصادر في 2 أكتوبر 2008 بتنفيذ القانون رقم 28.08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة، على أنه: "يمارس المحامي مهامه بمجموع تراب المملكة، مع مراعاة الاستثناء المنصوص عليه في المادة الثالثة والعشرين أعلاه، من غير الإدلاء بوكالة".

الجريدة الرسمية عدد 5680 بتاريخ 7 ذو القعدة 1429 (6 نوفمبر 2008)، ص 4044.

ثانياً: صفة الإدارة الضريبية في التقاضي .

يحتل موضوع تمثيل الإدارة الضريبية أما القضاء في منازعات الاستخلاص الضريبي أهمية خاصة بالنظر لمجموعة من الاعتبارات، أهمها أن الدولة كمبدئ عام تمثل أمام القضاء من قبل رئيس الحكومة الذي تبقى له الصلاحية في أن يكلف بتمثيله الوزير المختص عند الاقتضاء، ذلك أن تطبيق هذا المبدأ يدفعنا إلى القول أن الوزير المكلف بالمالية هو المختص في تمثيل الإدارة الضريبية أمام القضاء، إلا أن المشرع، واستثناء من هذه القاعدة، منح المدير العام للضرائب صفة تمثيل الدولة أمام القضاء عندما يتعلق الأمر بمنازعات الوعاء الضريبي، في حين منح الخازن العام للمملكة الصفة التمثيلية فيما يخص منازعات الاستخلاص الجبائي¹¹⁹⁴، وذلك طبقاً لمقتضيات الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية¹¹⁹⁵.

وإذا كان المشرع قد حسم في تمثيلية الدولة في منازعات الاستخلاص الضريبي، فإن القضاء الإداري، ومنذ بداية عمل المحاكم الإدارية أكد على ضرورة توجيه الدعوى في مواجهة الخازن العام للمملكة تحت طائلة عدم قبولها، حيث قضت المحكمة الإدارية بمراكش¹¹⁹⁶ على أنه: " يتعين التمييز في إطار المنازعات بين المنازعة في مقرر فرض الضريبة، و بين المنازعة في إجراءات تحصيل هذه الضرائب التي أوكل ظهير 1935/8/21 مهمة القيام بها إلى الخازن العام و القباضات الجهوية، إذ ينبغي الطعن في مبدأ فرض الضريبة في مواجهة مصلحة الضرائب، ولا تقبل الدعاوى الموجهة ضد الخازن العام إلا إذا تعلقت بالطعن في إجراءات التحصيل"، على اعتبار أنه: " لا يصح رفع الدعوى إلا من ذي صفة وعلى ذي صفة"، كما أكدت على ذلك المحكمة الإدارية بأكادير¹¹⁹⁷، وهو نفس التوجه الذي تبنته المحكمة

¹¹⁹⁴ - يؤكد هذا الاختصاص المرسوم رقم 2-07-995 الصادر في 32 أكتوبر 2008، بتحديد تنظيم واختصاصات وزارة الاقتصاد المالية، الجريدة الرسمية عدد 5680 بتاريخ 6 نونبر 2008.

¹¹⁹⁵ - تم تغيير وتسميم الفصل 515 أعلاه بموجب المادة الأولى من القانون رقم 100.12 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.03.53 بتاريخ 29 من جمادى الآخرة 1434 (10 ماي 2013)؛ الجريدة الرسمية عدد 6156 بتاريخ 19 رجب 1434 (30 ماي 2013)، ص 4362.

¹¹⁹⁶ - حكم صادر بتاريخ 1995/04/25 عن المحكمة الإدارية بمراكش، أورده: ابراهيم زعيم الماسي، المرجع العملي في الاجتهاد القضائي، مطبعة النجاح، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، سنة 1996، ص 699.

¹¹⁹⁷ - الحكم عدد 96/20 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 1996/4/18 في الملف رقم 95/106 (غير منشور).

الإدارية بفاس معتبرة أنه: " لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة والأهلية والمصلحة لإثبات حقوقه، وتعرض لعدم القبول الدعوى التي وجهت ضد مدير الضرائب الذي لا صفة له في تمثيل الخزينة"¹¹⁹⁸.

هذا، وعلى الرغم من انتماء الإدارة الضريبية عضويا إلى الوزارة المكلفة بالمالية، فإن محكمة النقض¹¹⁹⁹ لم تقبل الطعن بالاستئناف المقدم من قبل وزير المالية والخصوصة معتبرا إياه مخالفا لمقتضيات الفصل 515 من قانون المسطرة الدنية، وهو اتجاه نحو تكريس تمثيلية الإدارة الضريبية التي تعتبر من مقتضيات النظام العام.

غير أن الإشكال الأساسي في هذا الإطار، هو مدى إمكانية قبول الدعوى الموجهة من قبل المدين في مواجهة القابض، ودون إدخال الخازن العام للمملكة، على اعتبار أن القابض المحلي أو الجهوي يمارس اختصاصاته تحت سلطة الخازن العام للمملكة، كما أنه يلجأ إلى إجراءات التحصيل الجبرية بناء على ترخيص من هذا الأخير.

فبالاستناد إلى مقتضيات الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية فإن للخازن العام وحده الصفة لتمثيل الخزينة العامة أمام القضاء في المنازعات المتعلقة بتحصيل الديون العمومية، وبالتالي فإن إمكانية تفويض هذا التمثيل لم تتم الإشارة إليها مع أنها تبقى من المبادئ العامة المعمول بها في مجال التفويض.

لذلك، فإن القول بأن تمثيل الخزينة العامة في منازعات الاستخلاص هو اختصاص حصري للخازن العام للمملكة دون إمكانية تفويضه، اتجاه غير سليم لكونه لا يراعي طبيعة المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتق المحاسب المكلف بالتحصيل سواء من حيث استخلاص الديون الضريبية، أو من حيث النتائج و الآثار المالية والشخصية نتيجة التقاعس في أداء هذه المهمة¹²⁰⁰، والتي يتعين عليه الدفاع عليها باللجوء إلى القضاء أو إبداء دفاعه في إطار المسطرة التواجهية.

¹¹⁹⁸ - الأمر عدد 31/س/2003 الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2003/6/25 في الملف عدد 03/478، (غير منشور).

¹¹⁹⁹ - القرار عدد 670 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2007/08/04 في الملف الإداري عدد 2005/2/4/1713، (غير منشور).

منشور).

¹²⁰⁰ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 176.

وفي هذا الاتجاه أكدت محكمة النقض¹²⁰¹ في قرار لها على أنه: " حيث صدر الحكم المستأنف في غياب استدعاء محصل الضرائب بدرب عمر بالدار البيضاء (...) الخازن الذي توصل منه الطالب بإشعار محل الطعن وأن هذا الأخير - المستأنف - يدعي بسبق مطالبة الطالب بالأداء و التماس الطالب له أجلا للتسديد إلى حين البت في تظلمه واستظهر بنسختين من مراسلتين لإدارة الضرائب في الموضوع وبنسخة من الأمر بحجز عقار الطالب لضمان تسديد ما بذمته من ونسخة من شهادة ملكية الطالب للعقار المحجوز و أن المحكمة حين لم تتمكن الطرف المعني من تقديم مستنتاجاته وأدلته وتحقق فيها وأصدرت حكمها بالاعتماد على ادعاءات الطالب و بنت حكمها على التخمين والافتراض تكون قد أصدرت حكما على غير أساس سليم معرض للإلغاء".

من الناحية العملية فإن منازعات استخلاص الديون الجبائية، لئن كانت ترفع في مواجهة القابض أو الخازن المحلي فقط دون إدخال الخازن العام للمملكة، فإن جواب القابض إنما يصدر لفائدة الخزينة العامة، كما أن المعني بماته المنازعات على وجه الخصوص هم القابض المكلفون بالتحصيل¹²⁰².

وهكذا، وفي إطار حماية الضمانات المقررة للمدينين في منازعات الاستخلاص الجبائي، فقد دأب القضاء الإداري على اعتبار الدعوى المرفوعة ضد القابض دون الخازن العام، مقامة على ذي صفة، حيث جاء في قرار لمحكمة النقض أن: " القابض حسبما تنص عليه المادة الثالثة من مدونة تحصيل الديون العمومية من بين الموكل إليهم تحصيل الديون ومباشرة إجراءاتها لذا فهو يعتبر طرفا رئيسيا في هذه الإجراءات وما يترتب عنها من دعاوي كمدعي أو مدعى عليه"¹²⁰³، إلا أنه في الحالة التي تكون فيها الإدارة الضريبية مدعية أو مستأنفة لحكم قضائي صادر في مواجهتها، فإن القضاء الإداري تشدد في قبول الطعن الذي تم رفعه نيابة عن الخازن العام للمملكة، حيث اعتبرت محكمة النقض في هذا الإطار أنه: " لكن حيث تبين أن المقال لم يرفع من طرف الخازن العام للمملكة وهو موقع من طرف شخص لم تحدد هويته ولا صفة له في النيابة عن الخازن العام فكان مخالفا للفصل الأول من قانون المسطرة المدنية أعلاه".

¹²⁰¹ - القرار عدد 915 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2002/02/26 في الملف الإداري عدد 99-1-4-1470 (منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 281).

¹²⁰² - محمد قصري، إيقاف التنفيذ للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي، مرجع سابق، ص: 37.

¹²⁰³ - القرار عدد 61، الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2004/1/28 في الملف الإداري عدد 2003/2/4/1616 (غير منشور).

وهكذا، نلاحظ أن القضاء الإداري ظل حريصا على التبسيط من شروط قبول الدعوى الموجهة ضد إجراءات الاستخلاص الجبرية لما لذلك من حماية للضمانات القضائية المخولة للمدنيين، ودون المساس بالطبيعة الآمرة لهذه القواعد باعتبارها من النظام العام، كما أكدت على ذلك المحكمة الإدارية بالرباط¹²⁰⁴ عندما قضت على أن: " التقاضي (...) لا يصح إلا من ذي صفة على ذي صفة طالما أن الصفة من النظام العام يثيرها القاضي تلقائيا "، كما قبلت المحكمة الإدارية بفاس الجمع بين صفة الخازن العام للمملكة وصفة مدير الضرائب في نفس الدعوى ما دام أن الأمر يتعلق بالمنازعة في وعاء الضريبة وفي استخلاصها¹²⁰⁵. في حين كان متشددا في قبول الطعون المقدمة من قبل الإدارة الضريبية.

هذا، ويمكن تفسير هذا الاتجاه بكون الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية خلال مرحلة الاستخلاص بالإضافة إلى الإمكانات المادية والبشرية الموضوعة رهن إشارتها، يقابلها تشدد من قبل القضاء لضمان نوع من التوازن بين طرفي الدعوى، إلا أن ذلك لا يمكن أن يكون على حساب استخلاص الديون الضريبية ذلك أن الحكم بعدم قبول الدعوى لا يعني نهايتها حيث يمكن للطرفين تصحيح المسطرة، وإعادة رفعها وفق الشروط الشكلية المقررة قانونا.

هذا، وتعرف تونس إشكالية في تحديد الجهة الإدارية التي لها الصفة في التمثيل أمام القضاء في المنازعات الضريبية¹²⁰⁶، حيث اختلفت المحاكم التونسية في التعاطي مع هذه الإشكالية خاصة عندما يتعلق الأمر برفع الطعن ضد وزير المالية بدلا من رئيس المركز الجهوي للأداءات¹²⁰⁷، حيث قضت محكمة الاستئناف بسوسة¹²⁰⁸ ببطلان الاعتراض وبنقض الحكم الابتدائي ورفض الاعتراض على قرار التوظيف الإجباري شكلا، لتقديره في مواجهة جهة لا تتمتع بالصفة، وعلى العكس من ذلك صرحت بعض

¹²⁰⁴ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 23/7/2014 في الملف عدد 2014/7113/125 (غير منشور).

¹²⁰⁵ - الحكم عدد 262 الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2001/05/08 (أورده: أحمد بوعشيق، الدليل العملي للاحتجاج القضائي في المادة الإدارية، الجزء الثالث، مرجع سابق ص 94).

¹²⁰⁶ - كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 228.

¹²⁰⁷ - ينص الفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية على أنه: " ترفع الدعوى ضد مصالح الجباية لدى المحكمة الابتدائية التي توجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتعدهة بالملف في أجل أقصاه ستون يوما من تاريخ تبليغ قرار التوظيف الإجباري للأداء أو من تاريخ انتهاء الأجل المحدد للرد على مطلب الاسترجاع...".

¹²⁰⁸ - القرار الاستئنائي عدد 85 الصادر عن محكمة الاستئناف بسوسة بتاريخ 25/1/2005 (أورده: عدنان البديوي، استخلاص الديون الجبائية، محاضرة ختم التمرين، الهيئة الوطنية للمحامين، الفرع الجهوي بتونس، السنة القضائية 2010-2011، ص 37).

المحاكم بأن توجيه الطعن ضد وزير المالية يعد قياما صحيحا ضد مصالح الجباية على اعتبار أن وزير المالية يمارس السلطة الرئاسية تجاه المصالح المذكورة¹²⁰⁹.

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بمقال دعوى الاستخلاص الضريبي.

تتميز دعوى الاستخلاص الضريبي على غرار الدعاوى الإدارية بطابعها الكتابي، مما يجعل من مقال رفع الدعوى يحتل مكانة أساسية وحاسمة في عرض النزاع أمام المحكمة الإدارية وإبراز وسائل الدفاع المرتبطة بها، حيث حاول القاضي الإداري التخفيف من حدة الشروط العامة لفائدة العدالة الضريبية عموما وحماية للمدين على وجه الخصوص.

الفقرة الأولى: خصائص مقال الدعوى.

تتوزع المقتضيات القانونية المنظمة للشروط الشكلية المتطلبية لصحة مقال الدعوى بين كل من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية، وبين قانون المسطرة المدنية، حيث ترفع المنازعات المتعلقة باستخلاص الديون الضريبية أمام المحكمة الإدارية بواسطة مقال مكتوب موقع عليه من قبل محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب، كما يجب أن يتضمن هذا المقال مجموعة من البيانات والمعلومات تحت طائلة عدم قبول الدعوى شكلا¹²¹⁰.

هذا، ويتعين أن يتضمن مقال الدعوى الاسم العائلي والشخصي وصفة ومهنة وموطن أو محل إقامة المدعي والمدعى عليه وكذا اسم محامي المدعي، واسم الشركة ونوعها ومركزها الاجتماعي، وأن يتضمن عرضا لموضوع الدعوى يتضمن الوقائع والوسائل القانونية المتعمدة بالإضافة إلى الهدف من رفعها، على أن يرفق مقاله بالمستندات والوثائق التي ينوي استعمالها المدعي، وكذا نسخة من التظلم الإداري¹²¹¹.

¹²⁰⁹ - عدنان البديوي، استخلاص الديون الجبائية، المرجع السابق، ص 37.

¹²¹⁰ - الفصل 2 من القانون رقم 90.41 المحدث بموجبه محاكم إدارية.

¹²¹¹ - الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية.

أما في فرنسا، فإن الازدواجية القضائية التي تميز المنازعات الجبائية بين المحاكم الإدارية والقضاء العادي، انعكست على طبيعة عريضة الطعن حسب الجهة القضائية التي يرفع لديها النزاع حيث يكفي لقبول الدعوى أمام المحاكم العادية ومحكمة النقض الفرنسية رفعها عن طريق "مطالبة" *Par voie d'assignation*¹²¹²، في حين يتم اللجوء إلى محاكم القضاء الإداري ومعها مجلس الدولة عن طريق عريضة الطعن¹²¹³ *Par voie de requête*.

وهكذا، فقد أكد القضاء الإداري في أكثر من مناسبة على الطابع الإلزامي للبيانات المشار إليها أعلاه، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بفاس أنه: "وحيث أن المدعي لم يشر في صحيفة طلبه للضرائب المعنية بالتقادم ونوعه على وجه التحديد ولا لرقم جدولها الضريبي وبياناتها مكتفيا بإرفاق مقاله ببيان الوضعية الجبائية متضمن للعديد من الضرائب. وحيث يكون لذلك طلبه غير محدد مخالفا بذلك الفصل 32 من ق.م.م، الذي يوجب بيان موضوع الدعوى والوقائع والوسائل المثارة بصدده"¹²¹⁴.

وإذا كان هذا الحكم المشار إليه أعلاه قد استند فقط إلى خرق مقتضيات الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية، فإن المحكمة الإدارية بمكناس¹²¹⁵ أعطت الأولوية إلى معيار الغاية من وجود هذه القواعد الشكلية، وهي تمكين القضاء من بسط رقابته على صحة الوقائع وعلى قانونية الادعاءات، بالإضافة إلى خرق المقتضيات القانونية عندما اعتبرت أن المقال جاء مبهما، ذلك أن المدعي لم يوضح نوعية الضريبة المطعون فيها ولا جدولها ولا السنة التي تنصرف إليها.

¹²¹² - Article R*202-2 du livre des procédures fiscales : « La demande en justice est formée par assignation.

L'instruction se fait par simples mémoires respectivement signifiés. Toutefois, le redevable a le droit de présenter, par lui-même ou par le ministère d'un avocat inscrit au tableau, des explications orales. La même faculté appartient à l'administration. Les modes de preuve doivent être compatibles avec le caractère écrit de l'instruction... ».

¹²¹³ - L'article R. 200-1 du LPF opère un renvoi aux dispositions du Code de justice administrative :

« Les dispositions du code de justice administrative sont applicables aux affaires portées devant le tribunal administratif ou devant la cour administrative d'appel, sous réserve des dispositions particulières prévues par le présent livre... ».

¹²¹⁴ - الحكم رقم 140/2003، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 11/03/2003 في الملف رقم 284/غ/2002،

منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، منشورات الخزينة العامة، سنة 2005، ص 316.

¹²¹⁵ - الحكم عدد 9/2011/100، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 17/03/2011 في الملف عدد

9/2010/100 (غير منشور).

هذا، وقد سارت المحكمة الإدارية بوجدة¹²¹⁶ على نفس الدرب مؤكدة على أنه: "وحيث إن المحكمة بعد تفحصها للمقال والوثائق المرفقة به تبين لها أن المدعي لم يدل بالسند التنفيذي المتعلق بالضريبة المراد إلغائها والمتمثل في الأمر بالتحصيل والذي يضعها موضع التنفيذ ، ويحدد مراجعها سواء من حيث السنة الخاصة بها، أو نوعها ، وكذا رقم جدولها، ومراقبة مدى تقديم الطلب داخل الأجل القانوني، إذ يعتبر - الأمر بالتحصيل - هو السند المؤثر في المركز القانوني للمدعي، وبالتالي يجب توجيه المنازعة على ضوئه. وحيث إن الغاية من تقرير الفصلين 3 و 32 المثارين من طرف الجهة المدعى عليها هو وضع المحكمة أمام صورة واضحة لموضوع النزاع، وذلك بتحديد الطلبات بدقة وإرفاقها بالوثائق المعززة لها. وأن مخالفة هذه المقتضيات تبرر الحكم بعدم القبول".

كما أكدت نفس المحكمة على أن الإدلاء ببيان الملزم لا يقوم مقام الأمر بالتحصيل مؤكدة على أنه: "وحيث إنه بغض النظر عن مدى صحة الدفعين المثارين في جواب الإدارة الجبائية أعلاه، فإنه بعد اطلاع المحكمة على الوثائق المرفقة بالمقال تبين لها أن المدعي لم يدل بالإشعار الضريبي أو الأمر بتحصيل الضريبة موضوع النزاع حتى تتأكد المحكمة من تاريخ توصله به لاسيما وأنه لم يشر في مقاله إلى تاريخ هذا التوصل - وأن الاكتفاء بالإدلاء ببيان الملزم الذي لا يحمل لا خاتم ولا توقيع مصدره لا يقوم مقام الأمر المذكور الذي يعتبر وحده السند التنفيذي ، والذي من خلاله ينطلق احتساب أجل تقديم التظلم الإداري، وكذا الطعن القضائي"¹²¹⁷.

وفي نفس الاتجاه اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة¹²¹⁸ أن الطعن بموجب مقال واحد في مجموعة من الضرائب يجعل من دعوى الاستخلاص معيبة شكلا، " حيث إنه بعد تفحص المحكمة لمقال الدعوى والوثائق والمرفقة به، تبين لها أن المدعية تطعن من خلاله في مجموعة من الضرائب. كما أنها اعتمدت للطعن في هذه الضرائب على مجرد مستخرج لجدول الضرائب، أو ما يعبر عنه بوضعية الملزم أو بيان الملزم الذي لا يحمل لا توقيع مصدره ولا تاريخ تبليغه للمدعية. وحيث إنه لا يجوز الطعن بواسطة مقال واحد

¹²¹⁶ - الحكم عدد 274 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 28/10/2004 في الملف عدد 2004/25 (غير منشور).

¹²¹⁷ - الحكم رقم 42 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 17/02/2005 في الملف عدد 2004/341 ش.ض (غير منشور).

¹²¹⁸ - الحكم عدد 274 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 28/10/2004 في الملف عدد 2004/25، (غير منشور).

في مجموعة من الضرائب لاختلاف المقتضيات القانونية المنظمة لكل ضريبة على حدى من حيث احتساب آجال الطعن".

إلا أن تقرير القضاء الإداري لهذا المقتضى، لا يمكن أن يشكل عرقلة لدعوى الاستخلاص الضريبي بقدر ما يخدم مصلحة المدين باعتباره رافع الدعوى، بتمكينه من إبراز أوجه الدفاع والمنازعة، التي تنعكس على جوهر النزاع، وهو ما أكدته عليه المحكمة الإدارية بمكناس¹²¹⁹ عندما اعتبرت أنه: " بالنسبة لباقي الضرائب المتعلقة بالدخل والضريبة الحضرية للسنوات التالية للضرائب موضوع الأحكام القضائية فإن الطاعنين لم يوجهوا أي ملحظ لهاته الضرائب واكتفوا بعدم أحقية الإدارة في فرضها الشيء الذي جعل الطلب عديم الأساس القانوني وحليف الرفض".

وما يعزز هذا الطرح، أن القاضي الإداري قرر نفس المبدأ من حيث الموضوع في مواجهة الإدارة الضريبية التي تلجأ إلى مطالبة المدين بأداء مجموعة من الضرائب بواسطة إشعار واحد معتبرا أنه: " فيما يخص الوسيلة الثانية بشأن المطالبة بأداء مجموعة من الضرائب بواسطة إشعار واحد فحقا وكما جاء في الوسيلة أن لكل ضريبة قانونها الذي ينظمها بالإضافة إلى اختلاف فصولها وأنواعها وأرقام جداولها وآجال الطعن فيها وكذا آجال تقادمها، وأن من شأن جمعها في إشعار واحد إحداث لبس للملزم، كما يتعذر على المحكمة مراقبة مدى سلامة الإجراءات المسطرية سواء من حيث الوعاء أو من حيث التحصيل. وحيث إنه تبعا لذلك تكون الوسيلة المثارة بهذا الصدد مبنية على أساس سليم. وتبرر الحكم بإلغاء الإشعار الضريبي موضوع الطعن المشار إلى بيانه أعلاه"¹²²⁰.

وهكذا، نلاحظ من خلال استعراض مجموعة من الأحكام القضائية، انتصار القاضي الإداري لمبدأ كتابة المرافعات الذي يشكل إحدى أهم القواعد التي تقوم عليها الدعوى الإدارية عموما، ودعوى الاستخلاص الجبائي على وجه الخصوص¹²²¹، بالإضافة إلى تكريس إلزامية البيانات المنصوص عليها في

¹²¹⁹ - الحكم عدد 5/2010/224 صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2010/07/01 في الملف رقم : 5/2009/162 (غير منشور).

¹²²⁰ - الحكم عدد 341 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 16 /12/ 2004 في الملف رقم 2004/241 (غير منشور).
¹²²¹ - *Agnès Angotti, Florence Martinet, Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (deuxième volet) La procédure fiscale, ou la « théorie des jeux », Revue de droit fiscal, Etude, N° 39, 26 Septembre 2013, page 7.*

المادة 32 من قانون المسطرة المدنية، بالنظر لما لهذه البيانات والوثائق والمستندات والمذكرات والمراسلات من ضمانات لفائدة المتقاضين، كما تمكن المحكمة من دراسة ملف القضية المعروضة على أنظارها، بشكل جدي ومعمق، وتمكين الطرف المدعي، أي المدين من طرح وجهة نظره بكل تفصيل بحيث أن الأوراق والمستندات الكتابية تعتبر الوسيلة الوحيدة للإثبات في نزاعات الاستخلاص الضريبي¹²²².

الفقرة الثانية: مظاهر حماية المدين من خلال مقال الدعوى .

إذا كان الهدف الأساسي من إقرار الإجراءات الشكلية في الدعاوى القضائية عموماً ودعوى الاستخلاص الجبائي على وجه الخصوص هو تمكين المحكمة من بسط رقابة شاملة على النزاع بما يحفظ حقوق جميع الأطراف، وحتى لا يتعرض قضائها للنقض، على اعتبار أن القواعد الشكلية من موجبات نقض الأحكام القضائية متى أضرت بأحد أطراف الدعوى طبقاً لمقتضيات الفصل 359 من قانون المسطرة المدنية¹²²³، فإن ذلك لم يمنع القاضي الإداري ووفق نفس الغاية إلى التوجه نحو التخفيف من حدة هذه الإجراءات الشكلية لحماية لحقوق أطراف الدعوى خاصة المدين الذي يوجد في وضعية أكثر حاجة لهذه الحماية، لكن دون المساس بحقوق الإدارة الضريبية.

أولاً: إمكانية الجمع بين دعوى التحصيل ودعوى الوعاء الضريبي .

على الرغم من انتماء دعاوى الاستخلاص والوعاء الضريبي إلى زمرة الدعاوى الجبائية، إلا أن الاختلاف الجوهرى بين موضوع كل دعوى على حدى والنابع من اختلاف المراحل التي تمر بها جباية الضريبة وفق ما سلف بيانه، يجعل من الدعويين مستقلتين عن بعضهما من حيث المبدأ، وفق ما يظهر من

¹²²² - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 169.

¹²²³ - ينص الفصل 359 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يجب أن تكون طلبات نقض الأحكام المعروضة على محكمة النقض مبنية على أحد الأسباب الآتية:

- 1- خرق القانون الداخلي؛
- 2 - خرق قاعدة مسطرية أضرت بأحد الأطراف؛
- 3 - عدم الاختصاص؛
- 4 - الشطط في استعمال السلطة؛
- 5 - عدم ارتكاز الحكم على أساس قانوني أو انعدام التعليل.

القراءة الأولية لمقتضيات الفقرة الثانية من المادة 8 من القانون رقم 41-90 التي تفصل بين الطعون الجبائية المتعلقة بالاستخلاص وكذا المتعلقة بالضرائب، إلا أنها استعملت معيارا تشريعيا في تحديد هذا الاختصاص الوظيفي من خلال مقتضيات الباب الخامس من نفس القانون¹²²⁴.

وهكذا، قبلت المحكمة الإدارية بفاس¹²²⁵ الجمع بين دعوى الاستخلاص الضريبي ودعوى الوعاء في عريضة واحدة، " وبما أنه لا يوجد أي مانع قانوني يحول دون جمع الدعويين في عريضة واحدة فإنه يتعين مناقشة كل دعوى على حدة"، كما أكدت محكمة النقض¹²²⁶ نفس التوجه وهي تلغي حكم المحكمة الإدارية بمراكش¹²²⁷، الذي قضى بعدم قبول الدعوى، حيث استند على جمع الشركة المدعية في مقال واحد بين دعوى التحصيل والوعاء، معتبرة - أي محكمة النقض - أنه: "وحيث صح ما عابت به المستأنفة الحكم المستأنف ذلك أنه لا يوجد ما يمنع من قانونا من الجمع في دعوى واحدة بين عدة ضرائب ما دامت المنازعة في فرضها أو تحصيلها تخص نفس الملزم".

ونلاحظ في هذا الصدد، أن كل من المحكمة الإدارية بفاس ومحكمة النقض استندتا في قبول الجمع بين الدعويين في مقال واحد، على غياب مقتضيات قانونية تمنع صراحة هذا الجمع، وبالتالي فإنهما استندتا إلى كون الأصل في الأشياء الإباحة، ما دام ذلك لا يضر بمصلحة طرفي النزاع، بل ويخدم موضوع الدعوى بصفة عامة من خلال تمكين المحكمة من بسط رقابتها الموضوعية بما لها من سلطات تحقيقية، ذلك أن المحكمة الإدارية بفاس استندت أيضا على الإمكانية المتاحة لها في مناقشة كل الدفوع المرتبطة بوعاء الضريبة، في استقلال عن تلك المنصبة على استخلاصها، أما محكمة النقض فاستندت إلى وحدة الملزم للقول بهذه الإمكانية، وهي مبررات وإن كانت غاية في الموضوعية إلا أنها تبقى نابعة من السبب

¹²²⁴ - المواد من 28 إلى 36 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية.

¹²²⁵ -الحكم عدد 262 صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2001/05/08، (أورده: احمد بوعشيق، مرجع سابق، ص 94).

¹²²⁶ - القرار عدد 653 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2006/07/19، في الملف الإداري عدد 2003/4/298 (أورده: محم

قصري، مرجع سابق، ص 608.

¹²²⁷ -الحكم عدد 65 صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش، بتاريخ 1999/05/19، (أورده احمد بوعشيق، مرجع سابق، ص 97).

الأول المثار والمتعلق بغياب مقتضى قانوني صريح يمنع هذا الجمع حيث فسر القاضي الإداري ذلك لفائدة المدین، وهو الاتجاه نفسه الذي يسير عليه مجلس الدولة الفرنسي¹²²⁸.

وهكذا، فقد أضحى الجمع بين الطلبات المتعلقة باستخلاص الدين الضريبي وتلك المرتبطة بوعائه من الممارسات التي كرسها القاضي الإداري، بل نلاحظ أنها في مجموعة من الدعاوى لم تعد تناقش من قبل الأطراف أو من قبل المحكمة كدفع شكلي، خاصة عندما يتعلق الأمر بالتطرق إلى مسؤولية الإدارة الضريبية بشقيها خاصة، المديرية العامة للضرائب، والخزينة العامة للمملكة¹²²⁹.

ثانياً: قبول الدعوى في إطار القضاء الشامل رغم تقديمها في إطار دعوى الإلغاء.

لقد سبق لنا التأكيد على أن المجال الطبيعي لدعوى الاستخلاص الضريبي هو القضاء الشامل لما لهذه الدعوى من خصوصيات تنعكس إيجاباً على النزاع الجبائي عموماً وعلى حماية ضمانات المتابعين بإجراءات التحصيل الجبرية على وجه الخصوص، خاصة في ظل السلطات الواسعة التي يتمتع بها القاضي الإداري في هذا النوع من الدعاوى كما أكد عليه مجلس الدولة الفرنسي منذ سنة 1920¹²³⁰.

وهكذا، وفي إطار توسيع الحماية القضائية للملزمين من حيث القواعد المسطرية، فإن القضاء الإداري المغربي لا يتوانى في قبول الدعاوى المقدمة أمامه، وإدراجها في إطارها الصحيح، أي القضاء الشامل، على الرغم من طلب المدعي الموجه في نطاق دعوى الإلغاء، وذلك من خلال إعادة تكييفها والبت فيها في مجالها مادام أن الأمر يتعلق بتقسيم داخلي للمحكمة، وذلك في إطار أعمال إيجابي لسلطته التقديرية في تكييف الطلبات وفي إطار حماية مصلحة المدین.

¹²²⁸ - « Contentieux - Distinction entre le contentieux de l'assiette et celui du recouvrement - Contestation ayant trait à l'imputation des acomptes d'IS déjà payés - Contentieux du recouvrement - Existence - AMR indiquant par erreur dans la case « somme à payer » un montant correspondant à la totalité de l'impôt dû sans déduction des acomptes déjà versés et administration ayant accordé sur réclamation préalable du contribuable un dégrèvement correspondant à tout ou partie de ces acomptes - Incidence sur la nature du contentieux - Absence ».

SA Carmo Toyota, 10 / 9 SSR, 318777, 19 juillet 2011, B, M. Martin, pdt., M. Matt, rapp., Mme Hedary, rapp. Publ, cité in : C.E, centre de recherches et de diffusion juridiques, jurisprudence des formations contentieuses du conseil d'Etat, Juillet - Aout 2011, page 52.

¹²²⁹ - الحكم عدد 441 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 7/2/2012 في الملف رقم : 09/7/310 (غير منشور).

¹²³⁰ - CE, 20 févr. 1920, Cie des produits chimiques de Saint-Fons : Rec. CE 1920, p. 171, cité par : Agnès Angotti, Florence Martinet, Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (deuxième volet) La procédure fiscale, ou la « théorie des jeux », op.cit, page 5.

وهكذا، اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط¹²³¹ أن: "تأسيس المدعي دعواه بالحكم بإلغاء القرار (...). مع ترتيب الآثار القانونية عن ذلك على أساس تجاوز السلطة وفي إطار قضاء الإلغاء. وحيث إن مادة الضرائب والمنازعات المتعلقة بما تدخل في إطار القضاء الشامل ولما كان موضوع الدعوى الحالية هو إلغاء ضرائب والمحكمة ولما لها من سلطة تقديرية في تكييف الطلب تبين لها أن المنازعة تتعلق بمنازعة جبائية ولو أن الطاعن استعمل مصطلح الإلغاء، خاصة أنه قد قام برفع دعواه داخل أجل شهر بعد ستة أشهر الممنوحة للمدير العام للضرائب للجواب عن الشكاية الموجهة له في حين أن طلب الإلغاء يوجه بعد شهرين عن عدم جواب الجهة المعنية بالأمر، كما أن المدعي قام بأداء الرسوم القضائية بعد إشعاره بذلك. وهذا ما سار عليه قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض تحت عدد 1188 الصادر بتاريخ 97/7/27 في الملف الإداري عدد 97/1/5/573".

وهكذا، يتضح أن المحكمة الإدارية كرست الاجتهاد القضائي المتعلق بتكييف الطلب من طعن بالإلغاء إلى دعوى القضاء الشامل، حيث وضع القاضي الإدارية مجموعة من الشروط للاستجابة إلى هذه الطلبات، خاصة ما يتعلق باحترام أجل رفع الدعوى، وكذا أداء الرسوم القضائية باعتبارها معيارا فاصلا بين الدعويين، وهو ما سبق لنفس المحكمة التأكيد عليه مصرحة أن: " المحاكم الإدارية تختص بالبت في المنازعات الضريبية في إطار القضاء الشامل وبالتالي فهي غير معفية من أداء الرسوم القضائية"¹²³².

غير أن ما يعزز الطرح القائم على توجه حمائي للقاضي الإداري، أن أداء الرسوم لم يتم عند رفع الدعوى، باعتبارها طعنا بالإلغاء، إلا بعد تصحيح المسطرة وأداء الرسوم القضائية بدعوة من القاضي الإداري، وهو ما يجيلنا على شرط ثان يتطلبه أعمال هذه المقتضيات، هو استجابة المدعي للتنبيه القضائي، أما عدم الاستجابة لذلك فإنه يعتبر بمثابة إصرار من المدعي على أن دعواه هي دعوى إلغاء وأنها مرفوعة إلى المحكمة في هذا الإطار فيكون بذلك مألها عدم القبول لوجود دعوى موازية، ما دام أن بإمكانه الوصول إلى حقه عن طريق دعوى القضاء الشامل¹²³³.

¹²³¹ -الحكم عدد 679، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2013/02/19 في الملف عدد 2012/5/95 (غير منشور).

¹²³² -الحكم عدد 353، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2000-03-23، في الملف رقم 99/429، (غير منشور).

¹²³³ - عبد الحميد الحمداي، دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 45.

غير أن تحقق شروط دعوى الإلغاء في النزاع الضريبي يجعل من القاضي الإداري يؤكد على إعفاء الطاعن من أداء الرسوم القضائية كما تقضي بذلك المادة 20 من القانون رقم 41-90، وهكذا فقد سبق للمحكمة الإدارية بمكناس¹²³⁴ أن أكدت على هذا المبدأ، معتبرة أنه: " وحيث دفعت الجهة المدعى عليها بكون الدعوى غير مقبولة شكلا لكون المدعي لم يؤدي الرسوم القضائية، لكن حيث أنه بالرجوع إلى المقال يتضح أن النازلة تندرج ضمن دعاوى الإلغاء باعتبار أن المدعي ينازع في مبدأ فرض الضريبة وينفي خضوعه للرسوم موضوع طلب الإلغاء بصفة مباشرة ولا ينازع في وعائها، و معلوم أن دعاوى التحاوز في استعمال السلطة مغفاة من أداء الرسوم القضائية، مما يكون معه الدفع المذكور غير ذي أساس و يتعين رده".

ثالثاً: الاكتفاء بنسخ من المستندات المرفقة بالمقال.

إذا كانت الوثائق و المستندات المرفقة بمقال دعوى الاستخلاص الجبائي من بين الشروط الشكلية الموجبة لقبول الدعوى، فإن المادة 32 من قانون المسطرة المدنية لم تحدد بدقة طبيعة هذه المستندات، وهو ما يفتح الباب من حيث المبدأ أمام القاضي الإداري، بالنظر للدور الإيجابي الذي يلعبه في الدعوى، في الحسم في طبيعة المستندات، خاصة و أن فرض و استخلاص الدين الضريبي يعتمد بالأساس على الوثائق الصادرة عن الإدارة الضريبية، لذلك يثور الإشكال حول مدى صحة الإدلاء بنسخة مصورة من السند التنفيذي، أم يتعلق الأمر بضرورة تمكين المحكمة من أصله.

إن المقاربة التشريعية في الإجابة على هذا التساؤل تحيلنا على مقتضيات الفصل 440 من قانون الالتزامات و العقود التي تنص صراحة على أن: " النسخ المأخوذة عن أصول الوثائق الرسمية والوثائق العرفية لها نفس قوة الإثبات التي لأصولها، إذا شهد بمطابقتها لها الموظفون الرسميون المختصون بذلك في

¹²³⁴ - الحكم عدد 36 الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 1997/07/02، (أورده: عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 410).

البلاد التي أخذت فيها النسخ. ويسري نفس الحكم على النسخ المأخوذة عن الأصول بالتصوير الفوتوغرافي¹²³⁵.

وهكذا، يتضح أن نسخ الوثائق تكون لها نفس الحجية لأصولها أمام المحكمة شريطة المصادقة عليها، وهو نفس المقتضى المطبق على الوثائق الإلكترونية متى كانت وسيلة حفظ الوثيقة تتيح لكل طرف الحصول على نسخة منها أو الولوج إليها¹²³⁶.

وإعمالاً لمقتضيات المادة 440 المشار إليها أعلاه، قضت محكمة الاستئناف التجارية بالرباط¹²³⁷ بعدم قبول طلب القابض لإدلائه بمجرد صور شمسية غير مشهود بمطابقتها للأصل لكونها غير كافية لإثبات قيامه بالإجراءات السابقة على طبل بيع الأصل التجاري.

إلا أن المحاكم الإدارية في بداية نشأتها ظلت متشددة في قبول نسخ الوثائق المرفقة بمقال دعاوى الاستخلاص الضريبي، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹²³⁸ أن: " المدعي لم يبين في معرض مقاله نوعية الضريبة موضوع الدعوى وكلف بالإدلاء بالإعلام بأداء الضريبة؛ أي الأمر بالتحصيل؛ حتى تكون المحكمة على بينة من نوعها ومراقبة آجال الطعن الإداري فيها، غير أنه لم يدل إلا بصورة مصادق عليها لإعلام بضرية عامة على الدخل سنة 1996 غير مصورة من الجهة الحاملة لتاريخ وضعه موضع التنفيذ. وحيث اعتباراً لذلك، يكون المدعي قد قدم طلبه مجرداً من الوثائق المتعلقة بالدعوى مما يتعين التصريح بعدم قبوله...".

¹²³⁵ - تنص الفقرة الثانية من الفصل 440 من قانون الالتزامات و العقود على أنه: " تقبل للإثبات نسخ الوثيقة القانونية المعدة بشكل إلكتروني متى كانت الوثيقة مستوفية للشروط المشار إليها في الفصولين 1-417 و 2-417 وكانت وسيلة حفظ الوثيقة تتيح لكل طرف الحصول على نسخة منها أو الولوج إليها.

¹²³⁶ - تنص الفقرة الأولى من الفصل 417 من قانون الالتزامات و العقود على أن: "الدليل الكتابي ينتج من ورقة رسمية أو عرفية". كما تنص الفقرة الثانية من المادة 417 قانون الالتزامات و العقود على أنه: " ويمكن أن ينتج كذلك عن المراسلات والبرقيات ودفاتر الطرفين وكذلك قوائم السماسرة الموقع عليها من الطرفين على الوجه المطلوب والفواتير المقبولة والمذكرات والوثائق الخاصة أو عن أي إشارات أو رموز أخرى ذات دلالة واضحة، كيفما كانت دعواتها وطريقة إرسالها".

¹²³⁷ - القرار عدد 1330، الصادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالرباط، بتاريخ 2001/10/18، في الملف عدد 50/2001/4 (منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص: 312).

¹²³⁸ - الحكم رقم 305 الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 1997/06/24، في الملف عدد 97/1771 غ (أورده: عبد الغني خالده، المسطرة في القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 408).

هذا، وإذا كنا نتفق على ما سار عليه العمل القضائي الإداري عندما أرسى قاعدة مفادها أن "الاكتفاء بالإدلاء ببيان الملزم الذي لا يحمل لا خاتم ولا توقيع مصدره لا يقوم مقام الأمر المذكور الذي يعتبر وحده السند التنفيذي، والذي من خلاله ينطلق احتساب أجل تقديم التظلم الإداري، وكذا الطعن القضائي"¹²³⁹، وهو نفس التوجه الذي عبرت عنه ذات المحكمة وهي تشترط الإدلاء بالسند التنفيذي رغم تأكيد المدعي من خلال التظلم الموجه إلى الإدارة الضريبية و أمام المحكمة أنه لم يتوصل بأي سند يمكن الإدلاء به، يترتب عنه رفض طلبه، على اعتبار أن: "تقديم المطالبة الإدارية بشأن ضريبة ما لا تكون مستساغة إلا بعد توصل الملزم بالأمر بالتحصيل أو بالإشعار الضريبي الموجه إليه مما يبقى معه دفع الإدارة الجبائية بعدم الإدلاء بالسند التنفيذي مبرر ويتعين الاستجابة إليه"¹²⁴⁰؛ إلا أن الاتجاه الذي ذهبت إليه المحكمة الإدارية بمكناس يعتبر أكثر جرأة عندما استندت على نسخة من بيان وضعية الملزم، وصورة لحكم مدني و صورة من تظلم إداري، لقبول دعوى المدين في مواجهة القابض و التي انتهت من حيث الموضوع بالحكم بسقوط حق قابض خنيفة في استخلاص الديون الضريبية موضوع الطعن لعدم إدلائه بما يفيد قطع التقادم.

وفي هذا الصدد، لا بد من الإشارة إلى أن جرأة المحكمة هاته لم تقتصر عند حماية المدين فقط، بل اتجهت نحو حفظ حقوق الأطراف أولاً، عندما ساوت بين المدين المدعي وبين الإدارة الضريبية وهي تبني قضاءها على عدم إدلاء القابض ولو بنسخة من الإنذارات التي يدعيها، وهو اتجاه محمود نحو الارتقاء من الطابع الشكلي للدعوى نحو فحصها من حيث الموضوع باعتباره الغاية الأولى من رفع دعاوى الاستخلاص التي غالباً ما يكون فيها المدين - خلال المرحلة الابتدائية - مدعياً، وما يدعم هذا التوجه تلك السلطات التحقيقية التي يتمتع بها القاضي الإداري في فحص مدى صحة الوثائق المدلى بها، حيث اتجهت المحكمة الإدارية بوجدة¹²⁴¹ إلى أنه: "فيما يتعلق بمدى زورية الوثائق المدلى بها من طرف المدعي لإثبات أداء الضريبة المتنازع بشأنها فإنه ولئن كانت الإدارة الجبائية قد أدلت بالقرار الاستثنائي المشار إلى

¹²³⁹ - الحكم عدد 114 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2005/04/28 في الملف عدد 04/195، (غير منشور).

¹²⁴⁰ - الحكم عدد 299 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2005/11/24، في الملف عدد 05/24 ش.ض. (غير منشور).

¹²⁴¹ - الحكم عدد 77 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2005/3/17، في الملف عدد 2004/76 ش.ض. (غير منشور).

بيانه أعلاه والذي بمقتضاه تمت إدانة المتهمين (...)، وأن هذه الوكالة هي التي يدعي المدعي بأنه قد أدى بواسطتها الضريبة المذكورة وبالتالي يبقى النزاع منحصرًا بينهما بخصوص مبلغ الضريبة المذكورة ويبقى المدعي مسؤولًا مباشرة اتجاه الإدارة الجبائية عن أداء ما بذمته إلا أن ذلك لن يكون مبررًا إلا بعد ثبوت زورية الوصل المستدل به بمقتضى حكم قضائي اكتسب قوة الشيء المقضي به".

وهكذا تكون المحكمة قد طبقت بشكل إيجابي مقتضيات الفصل 89 من قانون المسطرة المدنية التي تقضي بأنه: " إذا أنكر خصم ما نسب إليه من كتابة أو توقيع أو صرح بأنه لا يعترف بما ينسب إلى الغير أمكن للقاضي صرف النظر عن ذلك إن رأى أنه غير ذي فائدة في الفصل في النزاع"، حيث اعتبرت أنه: " مادام الأمر كذلك ومادامت الإدارة الجبائية لم تدل بما يفيد صيرورة القرار الاستثنائي المستدل به باتا رغم تكليفها بذلك فإن وصل الأداء المستدل به من طرف المدعي يبقى ساري المفعول إلى حين ثبوت زورته بصفة نهائية وبالتالي تبقى مطالبة الإدارة الجبائية بأداء الضريبة التي سبق أن أداها بمقتضى الوصل المذكور سابقة لأوانها".

وتبقى الإشارة إلى أن محكمة النقض قد أسست لمبدئ أساسي في إطار الدعاوى المدنية، الذي يتعين على المحاكم الإدارية الأخذ به لما له من إيجابيات على مستوى دعوى الاستخلاص الضريبي خاصة في حماية المدين الذي يستعصي عليه الإدلاء بالسند التنفيذي رفقة مقال الدعوى، حيث قبلت محكمة النقض الدعوى المقامة في غياب ما يثبت ادعاء المدعي من خلال ربط الوثائق والمستندات بجوهر الحق لا بشكليات الترافع أمام القضاء، معتبرة أنه: "حقا حيث إنه إذا كان إثبات الالتزام على مدعيه طبقا للفصل 399 من قانون الالتزامات والعقود، فإن المدعي لا يسأل عن الدليل لإثبات ما يدعيه إلا بعد نفي المدعى عليه وإنكاره للحق المطالب به"¹²⁴².

رابعا: تمكين المزم من فرصة تصحيح العيوب الشكلية.

إذا كان مآل خرق المدعي للشروط الشكلية المتعلقة بمقال الدعوى هو عدم القبول، كما قرر ذلك المشرع، فإن هذا الأخير ترك للقاضي سلطة تقديرية في أعمال هذه المقتضيات تظهر من خلال استعمال

¹²⁴² - القرار عدد 3325، الصادر عن محكمة النقض، بتاريخ 08-11-2006، في الملف المدني عدد 2005/2/1/321 (غير

منشور).

عبارة " عند الاقتضاء "، حيث تنص الفقرة الأخيرة من المادة 32 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يطلب القاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية عند الاقتضاء تحديد البيانات غير التامة أو التي تم إغفالها (...) تحت طائلة الحكم بعدم قبول الطلب".

وأمام قيام هذه السلطة التقديرية، فإن القاضي الإداري ظل حريصا على تمكين المدين في دعوى الاستخلاص الضريبي من فرصة تصحيح الإخلالات الشكلية داخل أجل يحدده، بالنظر إلى الخطر المحدق به جراء استمرار الإجراءات التنفيذية في مواجهته، إلا أن عدم استحابة المدعي تفضي إلى عدم قبول الطلب، وهكذا اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط¹²⁴³ أنه: " وحيث سبق للطاعن أن أشعر بضرورة تنصيب محام، إلا أنه لم يمثّل رغم توصله بالإشعار، (...) وحيث أن العارض تقدم شخصيا دون تنصيب محام، وأنه و إن كان هو محاميا، فهو غير مستثنى من نص المادة 3 من قانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية"،

هذا، وقد اعتبرت المحكمة الإدارية بفاس¹²⁴⁴ أنه: " وحيث إن القضاء لا يكون إلا في معلوم ومحقق، وعدم إدلاء المدعي بالأوراق المثبتة لدعواه رغم إلتزامه في مقاله بالإدلاء بها ونعي ذلك عليه من طرف الإدارة الجبائية علما أن الوثائق المدلى بها بتاريخ 10/4/2001 لا تتضمن الضريبة المطعون فيها ولا الإعلام المتعلق بها، مما تبقى معه دعواه مجردة من الحجة وحليفة عدم القبول".

وهو التوجه الذي تبناه مجلس الدولة الفرنسي عندما ألزم المحكمة بضرورة دعوة المعني بالأمر من أجل تصحيح المسطرة، قبل القول بعدم قبول الطلب من حيث الشكل، عندما يتعلق الأمر بدعوى مقامة من قبل الأب نيابة عن ابنه الراشد، حيث تبقى شكلية التوقيع من قبل هذا الأخير ملزمة¹²⁴⁵ في حين لم

¹²⁴³ - الحكم عدد 58 بتاريخ 1997/10/27 في الملف عدد 94/132 (أورده: محمد محجوبي، مدى إلزامية المحامي أمام المحاكم الإدارية، مجلة المعيار، عدد 22، سنة 1996، ص 116).

¹²⁴⁴ - الحكم رقم 1311، في ملف رقم 247/غ/2000، بتاريخ 27-11-2001، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، منشور، بالمرجع السابق، ص 303.

¹²⁴⁵ - C.E, (Mme M..., Assemblée, 316734, 13 mai 2011, A, M. Sauvé, pdt., M. Fournier, rapp., M. Geffray, rapp. publ.).

Cité in : C.E, centre de recherches et de diffusion juridiques, jurisprudence des formations contentieuses du conseil d'Etat, Mai 2011, page 52.

يقبل إمكانية تصحيح المسطرة، بعد تقديم العريضة من قبل ممثل الشخص المعنوي، لثبوت انقضاء مدة ولايته وعدم ثبوت ما يحول دون تصحيحها قبل ذلك¹²⁴⁶.

غير أن الاجتهاد القضائي المغربي، وإن استقر معظمه على منح فرصة للمدعي قصد إصلاح المسطرة قبل الحكم بعدم قبول طلبه في دعوى الاستخلاص، بل ذهبت بعض المحاكم نحو إضفاء نوع من المرونة على هذه المقتضيات لفائدة المدينين حماية لمصالحهم من الضياع، وذلك بالإبقاء على إمكانية إنذارهم أكثر من مرة من أجل تصحيح المسطرة القضائية للدعوى حتى يتسنى قبولها وبالتالي البت في موضوعها¹²⁴⁷. إلا أن بعض المحاكم لا تولي هذا الإجراء أهمية كبيرة عندما تقضي منذ الوهلة الأولى بعدم القبول دون إنذار الطرف الآخر، ومن ذلك ما قضت به المحكمة الإدارية بوجدة¹²⁴⁸ معللة ذلك بكون أن: " المحكمة بعد تفحصها للمقال والوثائق المرفقة به تبين لها أن المدعي لم يدل بالسند التنفيذي المتعلق بالضريبة المراد إلغائها والمتمثل في الأمر بالتحصيل والذي يضعها موضع التنفيذ، ويحدد مراجعها سواء من حيث السنة الخاصة بها، أو نوعها، وكذا رقم جدولها، ومراقبة مدى تقديم الطلب داخل الأجل القانوني، إذ يعتبر - الأمر بالتحصيل - هو السند المؤثر في المركز القانوني للمدعي، وبالتالي يجب توجيه المنازعة على ضوئه. وحيث إن الغاية من تقرير الفصلين 3 و 32 المثارين من طرف الجهة المدعى عليها هو وضع المحكمة أمام صورة واضحة لموضوع النزاع، وذلك بتحديد الطلبات بدقة وإرفاقها بالوثائق المعززة لها. وأن مخالفة هذه المقتضيات تبرر الحكم بعدم القبول".

إلا أننا نرى في هذا التوجه الكثير من الإجحاف في حق المدعين، على الرغم إمكانية تصحيح المسطرة وإعادة رفع الدعوى القضائية لأن طبيعة المنازعة في الاستخلاص لا تحمل العراقيل الشكلية لكونها من جهة تمهد المدين في أمواله وشخصه، ومن جهة ثانية فموضوعها ديون ضريبية لا يقبل

¹²⁴⁶ - *Société Barthas Immobilier, 7 / 2 SSR, 327690, 11 mai 2011, B, M. Vigouroux, pdt., M. Dieu, rapp., M. Boulouis, rapp. publ.*

Cité in : *C.E, centre de recherches et de diffusion juridiques, jurisprudence des formations contentieuses du conseil d'Etat, Mai 2011, page 52.*

¹²⁴⁷ - الحكم رقم 144 الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 15/05/1996 في الملف عدد 23/96 (أورده: يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، عدد 1، الطبعة الأولى يناير 2012، مطبعة طوب بريس، الرباط، ص 98).

¹²⁴⁸ - الحكم عدد 04 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2004/1/4 في الملف عدد 04.066 (حكم غير منشور).

استخلاصها انتظار الفصل في النزاع طبقا لمقتضيات الفصل 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ما لم توقف المحكمة نفاذ هذه الإجراءات، وهو ما أكدته القضاء التجاري¹²⁴⁹، عندما اعتبر أن: "منازعة المستأنفة في الدين الضريبي لا تحول دون متابعة القابض لإجراءات التحصيل إلا إذا تمت وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 117 أعلاه، وأن مجرد تقديم دعوى إلى المحكمة الإدارية دون صدور أي أمر بإيقاف الدين الضريبي يبقى ادعاء المستأنفة في غير محله ولا يحول دون تطبيق المادة 113 من م ت¹²⁵⁰ من أجل بيع الأصل المحجوز (انظر قرار المجلس الأعلى عدد 732 بتاريخ 06-05-2009 في الملف التجاري عدد 386-3-2-2007) وهو ما انتهى إليه الحكم المستأنف عن صواب مما يقتضي تأييده".

لذلك، ومادام الأمر لا يضر بأطراف النزاع الجبائي فإننا نتفق مع الاتجاه القائل بإمكانية قبول الطلب إذا كان معييا عندما يكون من الممكن تصحيح العيوب الواردة فيه¹²⁵¹، إلا أننا نستغرب في ذات الوقت وقوع المدعين في هذه الإخلالات الشكلية، على الرغم من إلزام المشرع المغربي للمدين المدعي بضرورة رفع المقال من طرف محام مقيد بإحدى هيئات المحامين بالمغرب، عكس المشرع الفرنسي الذي ترك للمدين الطاعن قضائيا في إجراءات الاستخلاص الإختياري¹²⁵²، حيث اكتفت محكمة النقض باشتراط توقيع المعني بالأمر¹²⁵³.

¹²⁴⁹ - القرار الصادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 1672 بتاريخ 2010/11/25 ملف عدد 2010/1359 (غير منشور).

¹²⁵⁰ - تنص المادة 113 من مدونة التجارة على أنه: "يجوز لكل دائن يباشر إجراء حجز تنفيذي وللمدين المتخذ ضده هذا الإجراء، أن يطلب من المحكمة التي يقع بدائرتها الأصل التجاري بيع أصل المدين المحجوز عليه جملة مع المعدات والبضائع التابعة له. (...) يوقف هذا الحكم متابعة إجراء الحجز التنفيذي.

¹²⁵¹ - عبد الله حداد، تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي، منشورات عكاظ، الطبعة الثانية، الرباط، شتنبر 2002، ص 66.

¹²⁵² - Article R*202-2 du livre des procédures fiscales prévoit que : « La demande en justice est formée par assignation.

L'instruction se fait par simples mémoires respectivement signifiés. Toutefois, le redevable a le droit de présenter, par lui-même ou par le ministère d'un avocat inscrit au tableau, des explications orales. La même faculté appartient à l'administration. Les modes de preuve doivent être compatibles avec le caractère écrit de l'instruction.

Les parties ne sont pas obligées de recourir au ministère d'un avocat.

¹²⁵³ - Cass. com., 10 oct. 1989, n° 1168 D, Bouygues : RJF 12/1989, n° 1456.

ففي المغرب نلاحظ أن مجموعة من الخروقات الشكلية التي تتضمنها مقالات الطعن في إجراءات الاستخلاص الضريبي، من قبيل توجيه الدعوى إلى في مواجهة الإدارة الضريبية عوض الخزينة العامة، تقديم الطلب خارج الأجل أو خلو المذكرة من الأسماء أو عدم الإدلاء بالحجج والمستندات...، مما يطرح أكثر من علامة استفهام حول تأهيل مهنة المحاماة لمواكبة والمساهمة في تطور الاجتهادات القضائية، خاصة وأن الفصل 3 من قانون المسطرة المدنية يمنع القاضي بأن يحكم بأكثر مما طلب منه الأطراف¹²⁵⁴ أو يغير من تلقاء نفسه موضوع أو سبب هذه الطلبات¹²⁵⁵، وهو ما أكدته محكمة النقض¹²⁵⁶ عندما اعتبرت أنه: " فيما يخص الوسيلة الثانية حيث يعيب الطاعن كذلك على القرار المطلوب نقضه خرقه لقاعدة مسطرية منصوص عليها في الفصل 3 من ق.م.م. ذلك أنه لا يمكن الحكم بشيء لم يسبق للطرف في الدعوى أن طلب القضاء له به، و أنه من المعلوم أن الشركة المطعون ضدها ادعت في مقالها الاستثنائي أنها أدت الديون المترتبة عليها، كما التمسست إجراء خيرة لتحديد الوعاء الضريبي للشركة و المبالغ المؤداة لإدارة الضرائب..."، إلا أن مجلس الدولة الفرنسي قد أكد على أن هذا المبدأ - أي منع الحكم بأكثر من الطلب - يقتصر على القضاء المدني دون القضاء الإداري¹²⁵⁷.

وهكذا، فإننا نرى أن تعاطي القاضي الإداري عموما مع القواعد الشكلية العامة في دعوى الاستخلاص الضريبي كان إيجابيا حيث يراعي خصوصية هذه المنازعات وفق مقارنة استباقية، بما يمكنه من تفعيل الدور الإيجابي في حماية المشروعية الضريبية أينما تواجدت، من خلال تمكين أطراف الدعوى من بسط دفوعاتهم في إطار المسطرة التواجهية.

Cité par : *Agnès Angotti, Florence Martinet, Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (deuxième volet) La procédure fiscale, ou la « théorie des jeux », op.cit, page 7.*

¹²⁵⁴ - l'article 5 du Code de procédure civile française prévoit que « le juge doit se prononcer sur tout ce qui est demandé et seulement sur ce qui est demandé ».

¹²⁵⁵ - ينص الفصل 3 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يتعين على القاضي أن يبت في حدود طلبات الأطراف ولا يسوغ له أن يغير تلقائيا موضوع أو سبب هذه الطلبات ويبت دائما طبقا للقوانين المطبقة على النازلة ولو لم يطلب الأطراف ذلك بصفة صريحة".

¹²⁵⁶ - قرار صادر عن محكمة النقض بتاريخ 10 غشت 1989 في الملف الإداري عدد 86/7158 أورده: سعاد بنور، العمل

القضائي في المادة الجبائية، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع الرباط، الطبعة الأولى، 2003، ص 151.

¹²⁵⁷ - CE, 20 février. 1920, Cie des produits chimiques de Saint-Fons : Rec. CE 1920, page 171.

المطلب الثاني: الشروط الخاصة لدعوى الاستخلاص وتفاعل القاضي الإداري.

إن قبول دعوى الاستخلاص الجبائي لا يقتصر على القواعد المسطرية العامة السالفة الذكر فحسب، بل يتعدى ذلك إلى قواعد شكلية تخص هذا النوع من الدعاوى الإدارية، مما يضيف عليها نوعاً من الخصوصية النابعة من خصوصية الدين الضريبي و المنازعة فيه، والتي تعرف تدخل المشرع الضريبي وفق حاجس حماية حق الإدارة الضريبية في استخلاص ديونها، واستحضار حق المدين في اللجوء إلى القضاء.

وبين هذا وذاك، تكون للقاضي الإداري سلطة واسعة في مراقبة احترام هذه الغايات، مع اللجوء إلى أعمال سلطته التقديرية كلما تطلب الأمر حماية المدين، ودون الإضرار بحقوق الخزينة، خاصة عندما يتعلق الأمر بسبقية اللجوء إلى الإدارة (الفرع الأول)، أو باحترام شرط الأجل قبل رفع دعوى الاستخلاص الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: سبقية اللجوء إلى الإدارة الضريبية.

يعتبر التظلم الإداري مرحلة أساسية في تصفية المنازعات الإدارية عموماً، لما يخوله للإدارة من إمكانيات من أجل مراجعة التصرفات و القرارات الإدارية الصادرة عنها في جميع المجالات، وفي هذا الاتجاه حاول المشرع الضريبي جعل التظلم الإداري إجراءً جوهرياً قبل اللجوء إلى القضاء لما للإدارة الضريبية من إمكانيات تقنية وفنية تمكنها من تدارك أخطائها وإغفالاتها¹²⁵⁸، وبالتالي التمكن من حل هذه المنازعات في مهدها¹²⁵⁹.

وهكذا، يشكل التظلم الإداري إحدى صور الرقابة الذاتية التي تمارسها الإدارة الضريبية على أعمالها، حيث يمكنها من فرصة تصحيح أوجه عدم المشروعية بصورة ذاتية من خلال ما يعرضه المتظلم من أسباب قانونية وواقعية، دونما حاجة إلى تدخل جهة رقابية مستقلة، وهو ما يخفف العبء عن هذه الجهات خاصة السلطة القضائية في إطار تدخلها من أجل إقرار المشروعية¹²⁶⁰.

¹²⁵⁸ - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 392.

¹²⁵⁹ - *Agnès Angotti, Florence Martinet, Conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (deuxième volet) La procédure fiscale, ou la « théorie des jeux », op.cit, page 6.*

¹²⁶⁰ - سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة 1986، ص 115.

أما الفائدة التي يجنيها المتظلم، فتتلخص من جهة، في تمكينه من فرصة تقديم ملاحظاته وملمساته من أجل تصحيح أعمال الإدارة وفق المقتضيات القانونية، مما يجعل التفاعل الإيجابي مع هذه التظلمات بمثابة مشاركة من المدين في اتخاذ القرار الضريبي، وهي أرقى أنواع المشاركة في تدبير الشأن العام عبر ديمقراطية عمل الإدارة الضريبي، أما من جهة ثانية، فإن التظلم الإداري يمكن المدين من حل النزاع أو الخلاف داخل أجل معقول يحفظ حقوقه الشخصية و المالية المهددة بالمتابعة الجزية، خاصة وأن عامل الزمن يلعب دورا أساسيا في المعاملات المالية عموما، و الضريبية على وجه الخصوص.

وفي هذا الصدد، فقد عرف جانب من الفقه التظلم الإداري باعتباره الطريق لفض المنازعات الإدارية بالطرق الودية و ذلك بعرض الفرد لحالته على الإدارة من أجل إنصافه¹²⁶¹، كما اعتبرته المحكمة الإدارية العليا بمصر أنه: " كل ما يفيد تمسك المتظلم بحقه و مطالبته باقتضائه¹²⁶²، ذلك أن " الأصل في مجال استخلاص ذوي الشأن لحقوقهم، ورفع التظلم عنهم، وجهة الإدارة هي الخصم الشريف يتعين عليها أن تعيد الحق لأصحابه، يتعين عليها أن تعيد الحق لأصحابه، دون أن تكبدهم مشقة القضاء و إجراءاته، ويؤكد ذلك أن المشرع حرصا منه على تخفيف العبء على العامل و تجنب أعباء التقاضي¹²⁶³ .

وفي هذا الصدد، لا بد من التأكيد على أن المقتضيات الدستورية الجديدة قد أولت مكانة خاصة للتظلم الإداري، من خلال المادة 156 من الدستور المغربي¹²⁶⁴، حيث أصبح التظلم الإداري آلية دستورية من آليات الحكامة الجيدة التي يتعين على الإدارة مراعاتها في علاقتها مع المرتفقين، إذ ألزم المشرع الدستوري الإدارة بضرورة تلقي تظلمات وملاحظات المرتفقين، وألزمها بتبعتها، ذلك أن مفهوم التبعية لا يقف عند الإجابة عن التظلمات والشكايات داخل الآجال القانونية، بل يتعدى ذلك إلى ضرورة اتخاذ

¹²⁶¹ - مصطفى كمال وصفي، أصول إجراءات القضاء الإداري، طبعا للقانون رقم 47 لسنة 1972، القسم الثاني، سنة 1974، ص 170.

¹²⁶² - حكم المحكمة الإدارية العليا، في الطعن رقم 839 لسنة 9 ق، جلسة 27 / 6 / 1965، الموسوعة الحديثة، الجزء 15 سنة 1986-1987، ص 38-39.

¹²⁶³ - حكم المحكمة الإدارية العليا، في الطعن رقم: 680 لسنة 31 ق، جلسة 7 / 12 / 1986، مجموعة المبادئ، سنة 31، ص 18.

¹²⁶⁴ - تنص الفقرة الأولى من المادة 156 من الدستور المغربي على أنه: " تتلقى المرافق العمومية ملاحظات مرتفقيها، واقتراحاتهم وتظلماتهم، وتؤمن تبعتها"، و للإشارة فإن هذا التنصيص الدستوري جاء لأول مرة من خلال التعديلات الدستورية لفتح يوليوز 2011.

جميع التدابير القانونية والمسطرية الكفيلة بمعالجة مضمون التظلم وما يثيره من إشكاليات في عمل الإدارة سواء في مواجهة المتظلم نفسه أو في علاقته بسير المرفق العمومي.

أما التشريع الضريبي¹²⁶⁵ فإنه يتميز عموماً بندرة واقتضاب المقتضيات القانونية التي تتناول هذه المسطرة رغم أهميتها، حيث تم التركيز على مبدأ إلزامية التظلم الإداري على غرار التشريعات المقارنة¹²⁶⁶ دون تنظيمه تنظيمًا محكمًا يمكن من تجاوز الإشكاليات القانونية والواقعية الناجمة عليه¹²⁶⁷، خاصة على مستوى استخلاص الديون الضريبية، باعتبارها المرحلة التنفيذية للفرض الضريبي، والتي لا يمر خلالها النزاع الضريبي على اللجان الضريبية، كما هو الشأن بالنسبة لنزاعات الأساس، مما يجعل من دور القاضي الإداري محورياً في تنظيم هذه المسطرة بما يجعلها ضماناً لفائدة المدينين بالدين الضريبي عوض أن تكون عبء مسطرياً ثقيلاً عليهم¹²⁶⁸، سواء من خلال التأكيد على الطابع الإلزامي لهذه المسطرة (الفقرة الأولى)، مع تحويل المدين إمكانية اللجوء إلى القضاء دون التقيد بهذه الشكلية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تكريس الطابع الإلزامي للتظلم الإداري.

وعياً منه بأهمية التظلم الإداري في حل منازعات الاستخلاص في مهدها باعتباره إحدى الضمانات المخولة لفائدة المدين من خلال عرضه لوضعيته الجبائية أمام الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى

¹²⁶⁵ - بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي، أنظر المادة 235 من المدونة العامة للضرائب.

أما فيما يخص النزاعات المتعلقة باستخلاص الديون العمومية، 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 يوماً (60) الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء، مدعماً بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات، طبقاً لما هو منصوص عليه في المادة 118 أعلاه.

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

¹²⁶⁶ - *Concernant le législateur français, la 1^{ère} alinéa de l'article R-190 du livre des procédures fiscales confirme que : « Le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au service territorial, selon le cas, de la direction générale des finances publiques ou de la direction générale des douanes et droits indirects dont dépend le lieu de l'imposition ».*

¹²⁶⁷ - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 392.

¹²⁶⁸ - بوبكر الأبيض، المطالبة التهديدية بعبء ثقيل على الملتزم أم مسطرة ناجعة لحل المنازعات الجبائية، الإشكاليات القانونية والعملية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 408.

القضاء الإداري، فإن هذا الأخير قد كرس من خلال مجموعة من الاجتهادات القضائية الطابع الملزم للتظلم الإداري كمرحلة أساسية في نزاع الاستخلاص، سواء تعلق الأمر بالمنازعة في إجراءات التحصيل أو في عدم اعتبار الأدعاء الضريبية من جهة، أو فيما يخص المطالبة بالمتقولات المحجوزة وطلب فصل أشياء غير قابلة للحجز.

أولاً: المنازعة في إجراءات الاستخلاص الضريبي وعدم اعتبار الأدعاء الضريبية.

لقد حددت مدونة تحصيل الديون العمومية الحالات التي يمكن من خلالها للمدينين التعرض على إجراءات الاستخلاص الجبري، حيث يتعلق الأمر بقانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل، أو عدم اعتبار أدعاءات قد قام بها المدين، لذلك فإنه يحق لنا التساؤل على غرار بعض الفقه¹²⁶⁹ حول الطبيعة القانونية لهذا التنصيص، هل يتعلق الأمر بتحديد حصري للحالات الموجبة للتعرض، أم أنها تبقى على سبيل المثال.

وفي هذا الصدد، فإننا نرى أن تعرض المشرع إلى هذه الحالات، وعلى الرغم من التوجه الواضح نحو حصر مجالات المنازعة في التحصيل، إلا أن ذلك لا يمنعنا من القول أن الحالات التي أوردها المشرع تعتبر شاملة لمجموعة من المنازعات، مما يدفع القاضي الإداري لقبول المنازعة في جميع الحالات التي يدعي فيها المدين خرق الإدارة الضريبية للمشروعية، سواء تعلق الأمر بقانونية الإجراء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع، وغيره من الحالات، إلا أن اشتراطه لاحترام التظلم الإداري ظل رهيناً بالحالات التي تطرق لها المشرع الضريبي في إطار القراءة الضيقة للنص الجبائي.

وهكذا، فقد أكد القاضي الإداري في عديد المناسبات على إلزامية التظلم الإداري قبل تقديم الطعن القضائي و ذلك تحت طائلة عدم القبول، و هو نفس الجزاء الذي رتبته المشرع من خلال مقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية باعتبارها قاعدة آمرة ومتصلة بالنظام العام، كما أكدت على ذلك المحكمة الإدارية بفاس¹²⁷⁰ عندما اعتبرت أن: " المدعي سارع إلى مقاضاة الإدارة

¹²⁶⁹ - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 176.

¹²⁷⁰ - الحكم عدد 140/2003 الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2003/03/11 في الملف عدد 284 غ/2002 (منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 120).

المدعى عليها دونما سلوك للمسطرة الإدارية الوارد التنصيص عليها بالفصلين 119 و120 من مدونة تحصيل الديون العمومية رقم 15/97 باعتبار القواعد المطبقة في نازلة الحال و المتصلة بقواعد أمرة.

وحيث يتبين من خلال تفحص مستندات القضية خلوها مما يثبت تقدم المدعى مسبقا بمطالبة لجهة الخزينة العامة المدعى عليها قبل رفعه دعواه أمام القضاء (...). الشيء الذي يفضي إلى عدم قبول طلبه شكلا ودونما التطرق لباقي الدفع،" و هو نفس التوجه الذي تبنته المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عندما اعتبرت: "أن عدم سلوك مسطرة المطالبة المنصوص عليها في الفصل 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية قبل رفع الدعوى القضائية الرامية إلى المنازعة في صحة إجراءات التحصيل الجبري، يجعل الدعوى معيبة شكلا ويتعين التصريح بعدم قبولها"¹²⁷¹. وهو ما عبرت عنه أيضا المحكمة الإدارية بمكناس وهي تقضي بعدم قبول طلب المدين، ذلك " أنه طبقا للمادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية فإنه يتعين على المعني بالأمر أن يتقدم بمطالبة إدارية قبل سلوك المسطرة القضائية، وحيث أنه لا دليل في الملف على احترام المدعين للإجراء المسطري السالف الذكر، مما حاصله أن الطلب على حالته حليف عدم القبول"¹²⁷².

وهكذا، يتضح أن القضاء الإداري ظل متفقا على اعتبار المقتضيات المتعلقة بالتظلم الإداري واجبة الاحترام من قبل المدين قبل اللجوء إلى القضاء وهو نفس التوجه الذي كرسه القضاء الفرنسي¹²⁷³، وكذا القضاء الإداري الجزائري، حيث اعتبر مجلس الدولة الجزائري¹²⁷⁴ أنه: "وحيث أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية و هي من النظام العام (...).، وحيث أن رفع المستأنف دعواه خرقا لهذا الإجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا"، كما أكد من جهة أخرى أن انتظار المستأنف " اتخاذ إجراء غلق محله التجاري أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية أمام

¹²⁷¹ -الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2005/05/25 في الملف رقم 2004/180 غ، (منشور بالمجلة المغربية للمنازعات القانونية، مرجع سابق، ص 178).

¹²⁷² -الحكم عدد 8/2006/82 الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2006/03/29، في الملف رقم 8/2006/48 ش، (حكم غير منشور).

1273- Cass.com, 4 juin 2002, req.98-1951 ; Cass, com. 31 mars 2004, n 617 F-D.

Cité par : Jean-Pierre Cassimir, control fiscal, contentieux et recouvrement, op.cit, page 483.

¹²⁷⁴ - القرار الصادر عن مجلس الدولة الجزائري، بتاريخ 2003/02/25 في الملف رقم 6509، (منشور بمجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 75).

القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب، وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق (...)، وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة إلى القضاء غير مقبول شكلا"¹²⁷⁵.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الإداري المغربي قد تشبث بمبدأ إلزامية التظلم الإداري ولو تعلق الأمر بتوجيهه إلى السلطات الضريبية الأجنبية في إطار تفعيل اتفاقية ثنائية حول منع ازدواج الضريبي بين المغرب وفرنسا، حيث قضت محكمة النقض¹²⁷⁶ على أنه: "حيث أن الأمر كان يتعلق بإجراءات لاستخلاص ضرائب تكون ترتبت على ذمة المستأنف لفائدة الخزينة الفرنسية عندما كان يمارس نشاطه التجاري بفرنسا، إلا أن هذه الإجراءات المتبعة في مواجهة المستأنف بما في ذلك الإشعار و إجراء التحصيل والقبض تتم طبق للقوانين والتقنيات المتبعة في تحصيل الضرائب الخاصة بالمغرب (...)، وحيث ما يؤكد ذلك ويدعمه الفصل 29 من الاتفاقية المغربية الفرنسية بشأن ازدواج الضرائب الذي ينص على أن إجراءات التحصيل والقبض في الدولة الموجه إليها الطلب تتم حسب القوانين والتنظيمات المعمول بها في مادة تحصيل الضرائب الخاصة بها. وحيث إنه من جهة أخرى وعلى فرض أن المستأنف كان ملزما باتباع الطرق والإجراءات المنصوص عليها في الاتفاقية الثنائية المشار إليها فإنه لا نزاع في أن المعنى بالأمر قد تظلم إلى الجهات الفرنسية المختصة وطلب عرض نزاعه على اللجنة التي تبت في هذه النزاعات وأشعر المسؤولين بذلك إلا أنه لم يتلق أي جواب (...)".

هذا، وقد وضع المشرع المغربي من خلال مقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية شرطين أساسيين أمام المدين لسلوك مسطرة الطعن الإداري بشأن إجراءات الاستخلاص الجبري، أو عند مطالبته المتعلقة بعدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها.

وهكذا، يتعلق الشرط الأول بضرورة توجيه المطالبة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل، أو من يمثله داخل أجل ستين يوما الموالي لتاريخ تبليغ الإجراءات موضوع الطعن،

¹²⁷⁵ - القرار رقم 006325 الصادر عن مجلس الدولة الجزائري، بتاريخ 2003/02/25، (مشور بمجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 75).

¹²⁷⁶ - القرار عدد 420 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 1998/5/21، في الملف الإداري عدد 97/5/1006 (أورده، محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 260).

وبناء على ذلك رفضت المحكمة الإدارية بوجدة¹²⁷⁷ اعتبار التظلم الموجه إلى مديرية الضرائب، من أجل الطعن في إجراءات الاستخلاص الضريبي، معتبرة أنه: "حيث دفع السيد الخازن الجهوي ملاحظا أن المدعي قد تقدم بدعواه الحالية دون سلوك مسطرة المطالبة الإدارية الأولية مخالفا بذلك مقتضيات المادتين 119 و120 من مدونة تحصيل الديون العمومية والتمس لهذه العلة الحكم بعدم قبول الطلب. وحيث إنه بعد تفحص المحكمة لهذا الدفع تبين لها حقا أن طلب المدعي يهدف إلى الحكم بإلغاء الغرامات المفروضة عليه والمتعلقة بضريبة النظافة، وهو الطلب الذي يدخل ضمن إجراءات التحصيل. وحيث إنه تبعا لذلك يكون التظلم الذي تقدم به المدعي إلى مديرية الضرائب قد وجه إلى جهة غير معنية به وبالتالي يكون طلب هذه الأخيرة الرامي إلى إخراجها من الدعوى مبررا كما أن دفع السيد الخازن الجهوي بخصوص عدم احترام مقتضيات المادة 120 من مدونة التحصيل مبررا أيضا ويتعين الاستجابة إليه. وحيث إنه أمام هذه المعطيات يتعين الحكم بعدم قبول الطلب وبإخراج مديرية الضرائب من الدعوى".

وهكذا، فإننا نلاحظ من خلال هذا الحكم القضائي أن القاضي الإداري حاول توضيح الغموض الذي يشوب المقتضيات القانونية المتعلقة بالجهة التي يرفع إليها التظلم الإداري، ذلك أن المادة 120 السالفة الذكر تشير إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله، علما أن كل من الخزينة العامة للمملكة وكذا الإدارة العامة للضرائب خاضعة إلى وحدة السلطة الرئاسية أي أن الوزير المكلف بالمالية يعتبر رئيسا تسلسليا لكل من الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل وكذا المحاسب التابع للمديرية العامة للضرائب.

فأهمية التوضيح الذي أقدم عليه القاضي الإداري يخدم مصلحة المدين من جانبين، فهو من جهة، يمكنه من فحص تظلمه من قبل الجهة الإدارية المختصة نوعيا والمعنية بإصداره أو الجهة التي تخضع لها، مما يمكنه من حيث المبدأ من إمكانية الاستجابة إلى مضمون مطالبته، وهو الهدف الأساسي من فرض التظلم في المادة الجبائية، أما من جهة ثانية، فإن هذا الإفصاح من شأنه تمكين المدين من تقديم المطالبة إلى الجهة المختصة، وبالتالي الاستفادة من مزية الأجل، وكذا من قبول الدعوى أمام القضاء الإداري.

¹²⁷⁷ - الحكم عدد 251 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2005/10/13 في الملف 04/279 (غير منشور).

أما الشرط الثاني الذي اشترطه المشرع لقبول التظلم، فيتمثل في ضرورة تقديم الضمانات الكافية لتأمين أداء الدين، وهو الشرط الذي يكرس ذلك الدفع التقليدي الذي ظلت الخزينة تتمسك به أمام القضاء لعقود والذي يفيد بأن الأداء شرط أساسي لقبول المنازعة¹²⁷⁸، وهو شرط تابع للأصل أي التظلم الإداري لذلك فإن تكوين الضمانة، يشكل جزءاً لا يتجزأ من التظلم الإداري بل يمكن القول أنه يحتل نفس المكانة من حيث الآثار المترتبة على خرقه، أي عدم القبول الذي نصت عليه المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

ثانياً: المنازعة المتعلقة بالحجز.

إذا كان المبدأ العام الذي حاول المشرع الضريبي تبنيه في المنازعات المتعلقة بإجراءات الاستخلاص وكذا عدم اعتبار الأدعاء الضريبية هو إلزامية التظلم أو التشكي لدى الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء، فإن المبدأ ذاته كرسته مدونة تحصيل الديون العمومية في إطار المنازعات المتعلقة بالمطالبة بالأثاث وغيره من المنقولات المحجوزة، أو في حالة طلب فصل أشياء غير قابلة للحجز، وذلك طبقاً لمقتضيات المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية، إلا أننا نلاحظ أن هذا التكريس لم يكن بالوضوح الكافي الذي كان عليه من خلال من ظهير 21 غشت 1935 الذي نص صراحة على أنه: " إذا أحرقت مطالبة باسترداد المنقولات والأثاث المحجوز، أو طولب بفصل أشياء منها، غير ممكن حجزها، لا يسوغ رفع المعارضة لدى المحاكم، إلا بعد مضي شهر على عرضها لمدير المالية بصور بيان من طرف المطالب بالاسترداد. ومن اللازم أن يكون البيان المذكور مصحوباً بالأوراق والبيانات المبنية عليها المطالبة بالاسترداد".

ووجه الوضوح في هذه المقتضيات، هي ربطها لإجراء التظلم بشكل مباشر بممارسة الدعوى القضائية، في حين نجد أن مقتضيات المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وعلى الرغم من تأكيدها على إلزامية التظلم في نفس الحالات - إلا أنها لم تربط ذلك بالطعن القضائي إلا عند التطرق إلى حالة عدم رد الإدارة داخل أجل 60 يوماً من تاريخ التوصل بالتظلم.

وهكذا، فإن التظلم الإداري في حالة مطالبة الغير بالأشياء المحجوزة يشير بمجموعة من الملاحظات:

¹²⁷⁸ - عبد الرحمن أبليللا ورحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 118.

- أن المشرع الضريبي اقتصر على المطالبات المتعلقة بالمنقولات دون العقارات، على الرغم من أهمية المسطرة المتعلقة بحجز هذه الأخيرة، مما يدفعنا إلى القول أن هذه المسطرة ليست في حاجة إلى اللجوء إلى المطالبة الإدارية أولاً، إذ يمكن للمدين اللجوء إلى القضاء بشكل مباشر، ويمكن تبرير ذلك على غرار ما اتجه إليه بعض الباحثين¹²⁷⁹ إلى أن خصوصيات الحجز على العقار والتي تقوم بالأساس على رسم عقاري، جعلت من المشرع يستثنى هذا النوع من الأموال من المطالبة الإدارية، إلا أننا لا نخفي في هذا الإطار أن ارتباط المنازعة بحق الملكية من جهة، وكون المنازعة فيها غيرا بالمفهوم الضيق بالنسبة للإدارة الضريبية، إي لا تربطه بها علاقة المديونية أو التضامن، مما يجعل من فرض المطالبة الإدارية تعسفاً في حقه، لذلك فإننا نرى أن المشرع الضريبي أحسن صنعا عندما سكت عن المطالبة في الحجز العقاري حيث ترك ذلك إلى مشرع المسطرة المدنية¹²⁸⁰، وهو نفس التوجه الذي تبناه أيضا المشرع المصري¹²⁸¹؛

- أن المشرع المغربي حاول إضفاء نوع من التوازن في هذا النوع من المنازعات عندما نص صراحة على أن المطالبة باسترداد المنقولات المحجوزة أو طلب فصلها يمكن أن يوقف أداء الدين الضريبي إلى حين البت في الطلب، عكس ما كان عليه التشريع السابق¹²⁸²، إلا أنه ترك للمحاسب المكلف بالتحصيل سلطة تقديرية واسعة في الاستجابة لهذه الطلبات وتقدير الحجج التي تقدم بها المشتكي، ولم ينهج نفس التوجه الذي صاغه من خلال مقتضيات المادة 120 على الأقل التي تلزم المتظلم بتقديم الضمانات من أجل إيقاف المتابعة، وبالتالي فإن التظلمات المتعلقة بحجز المنقولات تقع تحت طائلة المادة الفقرة الأولى من المادة 117 من نفس المدونة التي تنص على أنه: " بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدينين أن يؤديوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى، طبقاً للشروط المحددة في هذا القانون"، واستثناء من ذلك يمكن إيقافها، إلا

¹²⁷⁹ - محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، مرجع سابق، ص 172.

¹²⁸⁰ - الفصل 482 من قانون المسطرة المدنية.

¹²⁸¹ - الفصل 454 من قانون المرافعات المصري.

¹²⁸² - ينص الفصل 34 من ظهير 21 غشت 1935 على أنه: " إذا أجزيت مطالبة باسترداد المنقولات والأثاث المحجوز، أو طوبل بفصل أشياء منها، غير ممكن حجزها، لا يسوغ، رفع المعارضة لدى المحاكم، إلا بعد مضي شهر على عرضها لمدير المالية - بصور بيان من طرف المطالب بالاسترداد. ومن اللازم أن يكون البيان المذكور مصحوباً بالأوراق والبيانات المبينة عليها المطالبة بالاسترداد".

أن هذا الإيقاف لا يمكن تصوره إلا في إطار تقديم المدين للضمانات الكافية وقبولها من قبل المحاسب المكلف بالاستخلاص رغم عدم تنصيب المشرع على ذلك صراحة في هذا النوع من المنازعات؛

- أن المشرع الضريبي حاول نسبيا مسايرة مشرع المسطرة المدنية¹²⁸³ وكذا معظم التشريعات المقارنة التي قررت ضمانا أساسية لفائدة المنازع في استحقاق الأشياء المنقولة، حيث نجد أن المشرع المصري رتب عن رفع هذا النوع من الدعاوى وقف إجراءات الاستخلاص الضريبي بقوة القانون، حيث تنص المادة 27 من قانون الحجز الإداري على أنه: " يترتب على رفع 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"، وهو نفس التوجه الذي تبناه المشرع الفرنسي، ذلك أن طلبات الاسترداد توقف بحكم القانون إجراءات المتابعة في ما يخص ملكية المنقولات المنازع في استحقاقها¹²⁸⁴، وهو نفس المنحى الذي سار عليه المشرع التونسي¹²⁸⁵، لذلك فإن المشرع المغربي مدعو إلى تبني اتجاه أكثر موضوعية وضممانة على اعتبار أن المنازعة ولو كانت إدارية فإنها تضع المنقول المتنازع حوله محل خلاف جدي مما يتعين إيقاف الإجراءات الجزئية، خاصة وأن حجز هذه المنقولات تتبعه مرحلة البيع التي تنسحب آثارها إلى المشتري وبالتالي لا يمكن إرجاع الحالة إلى ما كانت عليها في حالة تمام هذه المسطرة الأخيرة؛

- أن تبني المشرع للاتجاه نحو نفاذ إجراءات الاستخلاص رغم المنازعة في استحقاق المنقولات- كمبدئ عام- وهي منازعة في أصل الحق، قد يفسر بمحاولة المشرع التصدي للطلبات الكيدية التي قد تعرقل عمليات الاستخلاص الضريبي، إلا أن ذلك لا يمكن التسليم به مادام أن الأصل في

¹²⁸³ - حيث ينص الفصل 468 من قانون المسطرة المدنية على مبدأ وقف المتابعة في حالة المطالبة بالأشياء المحجوزة: "إذا ادعى الأغيار ملكية المنقولات المحجوزة فإن العون المكلف بالتنفيذ يوقف بعد الحجز البيع إذا كان طلب الإخراج مرفقا بحجج كافية وبيت الرئيس في كل نزاع يقع حول ذلك".

¹²⁸⁴ - *L'article re283-1 du livre de procédures fiscales prévoit que : « Le dépôt d'une demande en revendication d'objets saisis suspend de plein droit les poursuites sur les biens saisis dont la propriété est discutée ».*

¹²⁸⁵ - المادة 320 من مجلة المرافعات المدنية التونسية.

التشريع افتراض حسن النية، كما أن المشرع له من الوسائل ما يمكنه من الحد من هذه الطلبات الكيدية على غرار التوجه الذي تبناه المشرع المصري¹²⁸⁶ بأن جعل دعوى الاستحقاق الثانية لا توقف التنفيذ، من جهة، أما من الجانب العقابي¹²⁸⁷ فإنه في حالة خسارة طالب الاسترداد دعواه، يكون بوسع القاضي الحكم عليه بغرامة تمنح كلها أو بعضها للدائن، وذلك دون الإخلال بحق هذا الأخير في المطالبة بتعويض عن الأضرار التي لحقت الطرف الآخر عن الكيدية في دعوى الاسترداد المترتبة عن تعطيل التنفيذ¹²⁸⁸.

هذا، وقد رفضت المحكمة الإدارية بفاس¹²⁸⁹ طلب المدعي من أجل الحكم لفائدته بإيقاف الحجز، حيث اتجهت المحكمة إلى تحويل طلب المدعي من أجل تكريس مقتضيات المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية، معتبرة أنه: "لئن كان الطلب يهدف في منطوقه إلى التصريح بوجود صعوبة والأمر تبعاً لذلك بإيقاف تنفيذ الحجز فإن أسبابه تتعلق بكون الحجز المضروب من أجل تنفيذ مبالغ ضريبية ضرب على منقولات في محل تجاري لا يملكه الملتزم المتوفى مما يعني أن الهدف من الطلب هو المطالبة بإخراج المنقولات من الحجز باعتبار أنه غير ملتزم بالضريبة المراد استخلاصها وأنه هو المالك للمنقولات المراد بيعها عن طريق الحجز. علماً بأن الفصل 436 من قانون المسطرة المدنية يتحدث صراحة عن الصعوبات التي تعترض تنفيذ الأحكام. وحيث إنه إذا كان الأمر كذلك فإن المادة 121 من مدونة التحصيل أحدثت مسطرة للمطالبة بإخراج المنقولات من الحجز تتمثل في سلوك مسطرة إدارية فإذا لم تنجح في حل النزاع أمكن سلوك المسطرة القضائية مع احترام الآجال المنصوص عليها في المادة المذكورة وهي مسطرة موضوعية تعرض على محكمة الموضوع غير أنه يمكن طلب تأجيل بيع المحجوزات أمام قاضي المستعجلات إلى حين البت النهائي في النزاع وهي مسطرة مشابهة للمسطرة المنصوص عليها في الفصل 468 من قانون المسطرة المدنية".

¹²⁸⁶ - المادة 396 من قانون المرافعات المصري.

¹²⁸⁷ - المادة 397 من قانون المرافعات المصري.

¹²⁸⁸ - عبد العزيز المنعم خليفة، إجراءات ومنازعات الحجز الإداري، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، سنة 2011، ص 118.

¹²⁸⁹ - الأمر عدد 2002/87 صادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2002/05/15 في الملف عدد 30/2002 س (منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 134)

إذا كنا نتفق مع اتجاه المحكمة الإدارية فيما يخص الإقرار بأحقية قاضي المستعجلات الإداري في تأجيل البيع الناتج عن الحجز على ممتلكات المدعي، فإننا نختلف مع جوهر الحكم، على اعتبار أنه يقر قاعدة مفادها أنه على الرغم من منازعة الغير في صفتهم كملزمين أو وقوع الحجز على أموالهم الخاصة في حين لا وجود لأية علاقة لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر باعتبارهم متضامنين أو أغيار حائزين، فإنهم مطالبين باللجوء إلى المطالبة الإدارية، بيد أن هذه الأخيرة لا تخاطبهم لا صراحة ولا ضمنا. ودليلنا في ذلك أن المشرع يتحدث عن حالة المطالبة بالأثاث وغيره من الأشياء المحجوزة دون الإشارة إلى صفة المطالب بذلك.

هذا، وفي غياب هذا التحديد فإنه لا يمكن تحميل النص القانوني أكثر مما يحتمل، حيث يكون التفسير الضيق واجبا في هذه الحالة لتهديد النص القانوني لحقوق الغير، من جهة، كما أن القراءة الأفقية لمقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، من جهة أخرى، تسعف في القول بأن الصفة أساسية في متابعة المدينين بالديون الضريبية طبقا لمقتضيات المادة 29 من نفس المدونة التي تحدد الأشخاص الذين يمكن القيام في حقهم بإجراءات الاستخلاص الجبري.

هذا، وقد أكد القضاء الإداري المغربي على إلزامية التظلم الإداري في منازعة المدين المتعلقة برفع الحجز، مستندا على منطوق المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹²⁹⁰ أن: "الدعوى ترمي إلى المطالبة بالمنقولات المحجوزة باعتبار أنها مملوكة للمدعية والتي لا علاقة لها بالدين موضوع الحجز وذلك في إطار المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية. وحيث نصت المادة 121 المذكورة على أنه في حالة المطالبة بالأثاث وغيره من المنقولات المحجوزة أو في حالة طلب فعل أشياء غير قابلة للحجز، يجب على المطالب أن يوجه مذكرة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله مدعما بجميع الحجج اللازمة، وذلك بالبريد المضمون مع إشعار بالتوصل وعن عدم الرد داخل أجل ستين يوما ابتداء من تاريخ التوصل بالمذكرة المشار إليها أعلاه ويمكن للمتمس رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية ويجب أن ترفع الدعوى أمام القاضي تحت طائلة عدم القبول داخل أجل ثلاثين يوما الموالي لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل

¹²⁹⁰ - الحكم عدد 634، الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 25/09/2006، في الملف رقم : 2005/395 غ (غير منشور).

الرد الممنوح لها. وحيث أن المدعية تطالب بالمنقولات المحجوزة (...) في إطار مدونة تحصيل الديون العمومية. وحيث أوجبت المادة 121 المذكورة على كل مطالب سلوك المسطرة المذكورة قبل رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبولها. وحيث أن الدعوى الماثلة لم تحترم مقتضيات المادة 121 من مدونة التحصيل (...) ويتعين التصريح بعدم قبولها، وهو نفس التوجه الذي سبق لمحكمة النقض¹²⁹¹ أن عبرت عليه وهي تؤيد حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹²⁹².

وفي هذا الصدد، فإننا نلاحظ أن بعض المحاكم وإن كانت تؤكد على إلزامية المطالبة المتعلقة بالمنازعة في الحجز، إلا أنها تبررها بمقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وهو اتجاه وإن كان في جوهره يرتب نفس النتائج القانونية، إلا أنه لا يسعف في التمييز بين المسطرتين على اعتبار أن المشرع الضريبي حدد لكل منهما مجالاً من حيث التطبيق، كما أن بعضاً من إجراءاتها تظل مختلفة.

وهكذا، نجد مثلاً أن المطالبة في إطار الفصل 121 من نفس المدونة ترفع إلى الإدارة عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل، في حين لم يشر المشرع إلى هذا الإجراء بالنسبة للمطالبة في إطار مقتضيات المادة 120 من ذات المدونة، وفي ذات السياق، اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس¹²⁹³ أنه: " حيث يهدف طلب المدعية إلى الحكم بالتشطيب على الحجز التنفيذي المدون من طرف القابض على سجلها التجاري (...) وحيث إنه مادام أن الحجز إجراء من إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية، فإن أية منازعة فيه سواء الدفع بعدم قانونيته أو طلب التشطيب عليه كما هو في نازلة الحال تستلزم التقيد بمقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تستوجب رفع المطالبة إلى الجهة المكلفة بالتحصيل. وحيث إنه مادامت المدعية لم تحترم الإجراء المسطري السالف الذكر، فإن الطلب يكون مآله عدم القبول".

¹²⁹¹ - القرار عدد 216 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2002/04/10 في الملف الإداري عدد 2002/1/4/1743، (منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، الإصدار الرقمي، العدد 61، دجنبر 2004، ص 154).

¹²⁹² - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2001/12/5، في الملف عدد 2001-241 (مشار إليه بمجيبات القرار عدد 2016 المشار إليه أعلاه).

¹²⁹³ - الحكم عدد 09/2011/423 صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2011/09/22، في الملف عدد 9/2010/103 (غير منشور).

الفقرة الثانية: إعفاء المدين من إلزامية التظلم الإداري .

إذا كان المشرع الضريبي قد ألزم المدين قبل اللجوء إلى القضاء تقديم تظلمه أمام الإدارة الضريبية كشرط أساسي لقبول منازعته، فإن القضاء الضريبي وإن كان له الفضل في تكريس هذا التوجه، فإنه لا يتوانى من تحرير المدعي من هذه الشكلية في حالات معينة يرى فيها أن المطالبة من شأنها أن تشكل عبء إضافيا على المدين قد لا يخدم مصلحته، ما دامت قراءة القاضي الضريبي للنص الضريبي ترسخ قناعته في تجاوز عموم النص إلى مقاصده، فيقضي بذلك بقبول الطلب في حالات محددة ومحدودة (أولا)، أو من خلال توجهه شمولي آخذ في الترسخ خلال الآونة الأخيرة (ثانيا).

أولا: عدم الإلزامية الجزئية للتظلم الإداري .

نقصد بعدم الإلزامية الجزئية للتظلم الإداري، تلك الحالات القضائية التي أقرت من خلالها المحاكم الإدارية بمختلف درجاتها استثناء المدعي من اللجوء إلى المطالبة الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء، وتتميز هذه الحالات بكونها استثناء من القاعدة الراسخة بإلزامية التظلم الإداري، وهو توجه قضائي أقل ما يمكن أن يقال عليه، أنه تكريس حقيقي للدور الإنشائي للقاضي الإداري خاصة إذا تعلق الأمر بغموض النصوص القانونية الذي يفسره القضاء لصالح الملمزم تخفيفا عليهم من عبء الشكليات، متى كان ذلك ممكنا ولا يضر بمصلحة الطرف الآخر، إي الإدارة الضريبية.

1- المنازعة في صفة الخضوع للضريبة.

لقد استقر القضاء الإداري المغربي على استثناء المدعي الذي يطعن في صفته كملزم أصلي أو كغير حائز أو متضامن مع الملزم الأصلي من إلزامية الطعن الإداري أو التظلم لدى الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء.

ويجد هذا الاستثناء أساسه القانوني في كون صفة الخاضع للضريبة أو الغير الحائز أو المتضامن مع الملزم أساسية من أجل المطالبة باستخلاص الديون الضريبية، كما أن مقتضيات المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية تخاطب صراحة المدين الذي يكون محل إجراءات التحصيل الجبري دون غيره .

وهكذا، أكدت محكمة النقض¹²⁹⁴ على أن: "الحالات المنصوص عليها في المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية هي التي تستوجب تقديم التظلم الإداري والتي ليست من بينها حالة ادعاء الإعفاء كما في نازلة الحالة و بالتالي الدعوى قدمت بصفة قانونية وأن المحكمة لما قضت لغير ذلك كان مجانباً للصواب وواجب الإلغاء".

وإذا كانت محكمة النقض اعتمدت القراءة الضيقة لمقتضيات المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية، على اعتبارها لم تشر إلى حالة المنازعة في الصفة من بين الحالات التي تستوجب المطالبة الإدارية، فإن ذلك لا يمنع من القول أن هذا التوجه، وإن كان ينطوي على حماية المدعي من عبء الإجراءات الشكلية إلا أنه لا يتلاءم مع الفلسفة من وجود هذه المسطرة من جهة، أما من جهة ثانية فإن مجرد الادعاء بانتفاء الصفة لا يمكن اعتباره مبرراً للتحلل من التظلم الإداري.

وهكذا، نجد أن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹²⁹⁵ أكدت على ضرورة تبني مبدأ جدية الادعاء عندما اعتبرت أنه: "حيث إن الثابت من وثائق الملف أن منازعة المستأنفين في صفتهم كخاضعين للضريبة موضوع الدعوى مادامت تستند إلى مناقشة جدية ترمي إلى توفيرهم شروط إعفائهم منها فإن ذلك يجعل التظلم غير إلزامي في هذه الحالة قبل اللجوء إلى القضاء وأن الحكم عندما قضى بعدم قبول دعواهم يكون مجانباً للصواب ومعرضاً للإلغاء".

ونحن نميل إلى هذا التوجه الأخير لمحكمة الاستئناف الإدارية لما فيه من حماية للمدعي من جهة، وتكريس للمقتضيات القانونية ولمزايا التظلم الإداري من جهة ثانية، دون إمكانية الإجهاز على حقوق الخزينة أيضاً.

¹²⁹⁴ - القرار عدد 277 ق ت 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).

¹²⁹⁵ - القرار عدد 1005 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2011/04/11 في الملف عدد 9/11/33 (غير منشور).

2- حالة تحقق الغاية من التظلم الإداري .

ترتبط هذه الحالة التي أسس لها القضاء الإداري بمعيار الغاية من وجود التظلم الإداري، وهو تحقيق المسطرة التواجهية بين كل من المدين والإدارة الضريبية، ومفاد هذه الحالة أن القاضي الإداري لا يشترط سببية التظلم الإداري متى تحققت الغاية من إقراره.

وهكذا، اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط¹²⁹⁶ على أنه: " حيث دفع القابض بعدم قبول الطلب لخرقه المادة 120 من مدونة التحصيل فيما تنص عليه من ضرورة تقديم المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل داخل ستين يوما المخصص لجواب الإدارة. لكن، حيث إنه فضلا عن مدى جدية التمسك بالدفع المذكور لعدم إمكانية تطبيق المادة المتمسك بها على النزاعات المتعلقة بإجراءات التحصيل التي تم القيام بها بتاريخ سابق على دخول القانون رقم 15/97 حيز التنفيذ، فإن الغاية من إقرار المشرع لنظام المطالبة الرئاسية في نازلة الحال هو فسخ المجال أمام رئيس المحاسب المكلف بالتحصيل من أجل فحص شرعية الإجراءات التي اتخذها ذلك المحاسب، إما بتزكيتهما إذا تبين له صحتها، وإما بالتراجع عنها إذا ما تبين له أن المحاسب المذكور قد خالف القانون فيما اتخذ من إجراءات لتحصيل الضريبة، وهذه الإمكانية بقدر ما هي تشجيع على التوصل إلى الحلول الودية والرفع من فعالية الرقابة الرئاسية، بقدر ما لا ينبغي أن تصبح عائقا أمام ممارسة الحق في اللجوء إلى القضاء، خاصة وأن الجهة المدعى عليها حاضرة في هذه الدعوى وأبدت موقفها المدافع عن الإجراءات التي اتخذها القابض، مما يجعل من عدم تقديم التظلم المذكور غير مؤثر في نازلة الحال على سلامة مسطرة التقاضي، ويتعين بالتالي استبعاد الدفع المثار بشأنه".

هذا، ويشكل هذا التوجه تعبيراً حقيقياً على الاستعمال الإيجابي للقاضي الإداري لسلطاته الواسعة في تقدير النص الضريبي، وتجاوز منطوقه إلى سبر أغواره متى كان ذلك يخفف من عبء الإجراءات السابقة، أي حين تتحقق الغاية من وجودها، إلا أن هذا المعيار، وإن كنا نتفق مع تبنية، إلا أنه يطرح سؤالاً عريضاً حول حدوده، خاصة و أن المسطرة التواجهية سمة أساسية للمنازعة الضريبية أمام القضاء، والقول بذلك يستثني جميع الحالات، حتى تلك المنصوص عليها صراحة من وجوب التظلم الإداري، ما

¹²⁹⁶ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2004/06/01، في الملف عدد 572/2000، ش.ض (غير منشور).

دامت الإدارة الضريبية لها فرصة مناقشة الملزم أمام القضاء، إلا أن هذا القول لا يمكن أن يأخذ على إطلاقه متى كان المشرع صريحاً في فرض الإجراءات القبلية بموجب قواعد آمرة يترتب على مخالفتها جزاء البطلان.

لذلك، يمكن القول أن التوجه القضائي السالف الذكر، مرده إلى الغموض الذي يعتري النص القانوني من جهة، وإلى السلطات التي يتمتع بها القاضي الإداري في إطار المنازعات الجبائية، من جهة أخرى، فعلى نفس النهج سارت المحكمة الإدارية بمكناس¹²⁹⁷، عندما اعتبرت أن: " استصدار المدعي أمراً استعجالياً عن السيد قاضي المستعجلات لدى هذه المحكمة قضى بإيقاف إجراءات الحجز التنفيذي - موضوع الطعن الحالي - شريطة تقديم منازعة في الموضوع داخل أجل 15 يوم من صدور الأمر، يعفيه من احترام المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية، لأن القول بخلاف ذلك يعني تحميل المدعي ما هو غير مستساغ تحمله بداهة"، كما " أن الغرض التشريعي من سلوك مسطرة المادة 120 السابقة الذكر تحقق في نازلة الحال، على اعتبار أن الخازن الجهوي كان طرفاً في دعوى إيقاف إجراءات الحجز التنفيذي، وهو ما يعني أنه على علم تام بمضمون النزاع، لاسيما وأنه أجاب في الدعوى المذكورة موضحاً رأيه الكامل، وهو على كل حال لن يتغير - حسب المنطق - إذا ما تقدم المدعي بتظلم إداري أمامه حول ذات النزاع".

3- حالة الدفع بتقادم الدين الضريبي .

على غرار الحالتين السابقتين اللتان أكد من خلالهما القاضي الإداري عن موقف حمائي لفائدة المدين، فإن نفس التوجه نجح عندما استثنى الدفع بالتقادم من الخضوع لسبقية التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية، باعتباره غير وارد ضمن الحالات التي حددتها المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية كونها حالات حصرية لا يمكن التوسع فيها.

¹²⁹⁷ - الحكم رقم 8/2005/514 الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2005/12/29، في ملف رقم 8/2005/502 ش (غير منشور).

وتطبيقا لهذا الاتجاه، أكدت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹²⁹⁸ على أن المطالبة المنصوص عليها في المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية لا تعتبر إلزامية إلا في الحالتين المتعلقةتين بعدم قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل وبعدم اعتبار أداءات سبق القيام بها، ذلك أن الدفع بالتقادم لا يدخل ضمن الحالتين المذكورتين أعلاه، و بالتالي فإن المدعي غير ملزم بسلوك المطالبة بخصوص الضريبة المطعون فيها¹²⁹⁹.

إلا أننا نرى أن صياغة هذا التوجه¹³⁰⁰ وإن كانت تنطوي على قراءة ضيقة لمقتضيات المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي أراد من خلالها المشرع حصر مجالات المنازعة في استخلاص الديون الضريبية وعدم تركها على إطلاقها، فإنه سيساهم في فتح المجال نحو تجاوز شكلية التظلم الإداري على الرغم من أهميتها، فيجعل بذلك أن الأصل في الدعوى الضريبية تقديمها مباشرة وأن الاستثناء هو منطوق المادة 119 التي تحدد حالتين فقط للمنازعة، والتي يستند عليها للقول بإلزامية التظلم المنصوص عليه في المادة 120 من نفس المدونة.

لذلك، فإننا نرى أن التخفيف من عبء الشكليات يعتبر إجراء محمودا من القاضي الإداري، إذا لم يكن فيه مساس بحق الإدارة الضريبية في مناقشة المدين قبل اللجوء إلى القضاء، ذلك أن مجرد الادعاء بالتقادم لا يمكن الاستناد عليه للقول بعدم إلزامية التظلم، وهو الاتجاه الذي انتبهت إليه المحكمة الإدارية بالرباط¹³⁰¹ عندما اعتبرت أنه: "وحيث بالنسبة للدفع الثاني، فقد استقر العمل القضائي على أن

¹²⁹⁸ -الحكم رقم 351، الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2004/06/23، في الملف رقم 2003/72 غ، (منشور بالجملة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 6/5-2007).

¹²⁹⁹ - نفس التوجه سبق لذات المحكمة التأكيد عليه عندما اعتبرت أنه: " لا موجب لسلوك مسطرة المطالبة المنصوص عليها في الفصل 120 من مدونة التحصيل في حالة الدفع بالتقادم (...) المسطرة المذكورة لا تكون إجبارية إلا في حالة الدفع بعدم قانونية الإجراءات أو عدم اعتبار أداءات بكون الطاعن قد قام بها".

الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2005/01/05، ملف رقم 2003/1126 غ. (منشور بالجملة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 6/5-2007، مرجع سابق، ص 85).

¹³⁰⁰ - وهو الاتجاه الذي استقرت عليه محكمة النقض أيضا في القرار عدد 497 صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2008/05/28، في الملف الإداري عدد 2006/2/4/2325، (غير منشور).

¹³⁰¹ - الحكم عدد 2053 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2007/10/18 في الملف عدد 06-751 ش ض، (غير منشور).

مسطرة المطالبة الإدارية المنصوص عليها في المادة 120 المشار إليها أعلاه إنما تخاطب المدين الذي تنصب منازعته على عدم قانونية أحد إجراءات التحصيل من حيث الشكل أو عدم اعتبار أدعاءات يكون قد قام بها طبقا لمقتضيات المادة 119 من نفس المدونة، وبالتالي تستثنى دعوى سقوط الحق في المطالبة بالاستخلاص المؤسسة على التقادم من مسطرة التظلم الإداري المسبق، متى اكتسبت تلك المنازعة طابع الجدية الذي يرجح التصريح بتقادم إجراءات التحصيل بالنظر إلى موقف الطرفين من النزاع، وهو الأمر الذي ينطبق على نازلة الحال بحسب ظاهر الوثائق المدلى بها في الملف، ويجعل الدفع المثار غير مبني على أساس كسابقه".

وهكذا، يمكن القول أن هذا التوجه القضائي الأخير أكثر تأسيسا في الموازنة بين حق المدين في اللجوء مباشرة إلى القضاء متى تعلقت مطالبته بتقادم الدين الضريبي وبين حق الإدارة في مناقشة موضوع الخلاف قبل اللجوء إلى القضاء، حيث أن هذا الادعاء يتعين أن يكون مؤسسا على دفوع جدية يتلمسها القاضي الإداري من الوثائق والحجج المدلى بها في مقال الدعوى طالما أن الأمر يتعلق بدفوع شكلية، إلا أنها ذات أبعاد موضوعية وجوهرية في النزاع.

وهكذا، يمكن القول أن ترسيخ هذا التوجه فيه تحقيق للدور الإيجابي للقاضي الإداري، حيث أكدت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹³⁰²، وهي ترفض إعفاء المدعي من سببية التظلم الإداري معتبرة أن مجرد الدفع بالتقادم غير كاف من أجل إعفاء الملزم من المطالبة الإدارية، إذ يتعين أن تكون مطالبته على درجة من الجدية مؤكدة أنه: " من جهة فإن المنازعة في إجراءات التحصيل تستلزم تقديم مطالبة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله طبقا للمادة 120 من القانون رقم 97-15 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية، ولا يعفى الملزم من المطالبة المذكورة إلا إذا كانت منازعته القضائية على درجة من الجدية ولو أنصبت على الدفع بتقادم مسطرة التحصيل على اعتبار أن مجرد تقديم هذا الدفع دون أن يكون مستندا إلى أسس صحيحة - كما في نازلة الحال حسب الثابت من أوراق الملف - لا يكون مبررا لعدم سلوك الملزم للمسطرة المذكورة (...). وحيث تكون بذلك

¹³⁰² - القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط تحت عدد 9 بتاريخ 2007/01/10 في الملف عدد 9/06/19 (غير منشور).

الأسباب المذكورة غير جدية بالاعتبار والحكم المستأنف حينما قضى بعدم قبول الطلب في الشقين المذكورين كان على صواب وموجبا للتأييد".

إلا أننا نلاحظ أن هذا التوجه لم يترسخ بعد باعتباره قاعدة عامة، حيث نلاحظ أن بعض الأحكام القضائية الصادرة عن نفس المحكمة لازالت تتبنى الطابع المطلق للدفع بالتقادم دون اشتراط جديته، أو على الأقل دون الإشارة إلى ذلك في تعليل أحكامها، حيث نجد أن المحكمة الإدارية بالرباط¹³⁰³ أعفت المدعى من إلزامية التظلم بمجرد دفعه بذلك دون اشتراط الجدية في هذا الدفع، معتبرة أنه: " بالرجوع إلى مقتضيات المادة 120 المومأ إليها أعلاه نجد أنها لا تنطبق على نازلة الحال مادامت المدعية تنازع في سقوط الحق في استخلاص الضرائب بسبب عدم قانونية إجراءات التحصيل المتخذة في حقها"، وهو نفس التوجه الذي أكدت عليه ذات المحكمة في حكم حديث لها بتاريخ 25 فبراير 2014¹³⁰⁴.

لذلك، فإننا نؤكد على ضرورة اشتراط القاضي الإداري لجدية الطلبات المتعلقة بالتقادم من أجل إعفاء المدين من شرط إلزامية التظلم الإداري، لتفادي سوء النية في أعمال هذه الاجتهادات القضائية "المتساهلة" في قبول دعوى الاستخلاص الضريبي، خاصة وأن بعض الضرائب ذات الطبيعة الدورية كالضريبة الحضرية والضريبة على الدخل، لا يستقيم ادعاء المدين عدم علمه بها من أجل إعفائه من سببية التظلم، لاسيما و أن الدين الضريبي واجب الأداء بمقر الإدارة الضريبية في إطار مبدأ المساواة بين جميع المواطنين، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، بخصوص واجب المشاركة في الأعباء العامة حسب القدرة التكليفية لكل مواطن¹³⁰⁵، لذلك فإن فحص الدعوى من حيث الموضوع يكون كفيلا بالتحقق من دفع المدعي ومدى تأسيسها.

¹³⁰³ - الحكم عدد 3265، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2013/10/22، في الملف عدد 169-2013/7 (غير منشور).

¹³⁰⁴ - الحكم عدد 627، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2014/02/25 في الملف عدد 2013/7/314 (غير منشور).

¹³⁰⁵ - محمد لمزوغني، حماية المال العام بين النص الجبائي والاجتهاد القضائي، مقال منشور بجريدة الصباح الإلكترونية <http://www.assabah.press.ma> (زيارة بتاريخ 2014/06/26).

ثانيا: عدم الإلزامية الشاملة للتظلم الإداري .

لقد أشار المشرع الضريبي من خلال مقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية، إلى جزاء عدم القبول الناتج عن إحجام صاحب المطالبة عن رفعها إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله داخل أجل 60 يوما الموالية لتاريخ تبليغ الإجراء، وأن لجوء المتضرر إلى القضاء رهين بعدم جواب الإدارة داخل نفس الأجل أو عدم رضاه بجوابها عن تقديم، وهو التفسير الذي تتفق عليه الإدارة الضريبية مع القضاء الإداري بكون الأمر يتعلق بالإلزامية التظلم الإداري تحت طائلة عدم قبول الدعوى، وأن محور الخلاف ظل هو تفسير مقتضيات المادة 119 من نفس المدونة، هل هي على سبيل الحصر أم على سبيل المثال، حيث استقر الرأي القضائي على التوجه الأول، في حين ظلت الإدارة الضريبية تتشبث بالرأي الثاني.

وبين هذا الاتجاه وذاك، ظهر توجه قضائي حديث يتميز بطابعه "الراديكالي" الذي يعفي المدعي نهائيا من التقييد بمقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مهما كانت مطالبته سواء تدخل في إطار الفصل 119 أو تخرج عنه، حيث تجاوز هذا التوجه النقاش الدائر حول مقتضيات هذا الفصل الأخير إلى نقاش حول مفهوم عبارة "عدم القبول" المشار إليها في المادة 120 من المدونة، ومدى مخاطبتها للقضاء الإداري أصلا.

وهكذا، نجد أن إرهاصات هذا التوجه بدأت تظهر مع أحد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹³⁰⁶ عندما اعتبرت هذه الأخيرة، وهي تقضي بقبول طلب المدعي رغم عدم تقيده بالمطالبة الإدارية السابقة، أن: "مقتضيات المادة 120 من القانون المذكور تتعلق بالمطالبة أمام الإدارة ولا تتعلق بالدعوى القضائية"، إلا أنه مع ذلك ظل هذا الحكم غير لافت للانتباه مادامت الدعوى تتعلق أصلا بالمطالبة بسقوط حق القابض في استخلاص الدين الضريبي نتيجة التقادم، التي استقر القضاء الإداري بشأنها على إعفاء المدعي من المطالبة الإدارية السابقة.

¹³⁰⁶ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2005/12/12، في الملف رقم 2005/447 غ. (منشور بالمجلة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 8/7-2008).

وهكذا، يمكن القول أن التوجه القاضي بإعفاء المدعي من تقديم التظلم الإداري المسبق مهما كانت مطالبته القضائية بدأ في الترسخ مع قرار محكمة النقض¹³⁰⁷ المؤرخ في 24 أكتوبر 2013 الذي أكد على هذا التوجه، والذي جعلته المحكمة الإدارية بالرباط سنداً لها عندما اعتبرت أنه: " حيث دفعت الخزينة العامة - قبضة مايبلا المدعى عليها- كون النزاع يتعلق بمدى صحة إجراءات التحصيل ديونها الضريبية التي تتأطر في نسق قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل، والتي تستوجب حسب المادتين 119 و120 من قانون 15-19 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية إلزام المدين باحترام هذا المقتضى القانوني، و المتمثل في تقديم مطالبة إدارية إلى المحاسب المكلف بالتحصيل داخل الأجل القانوني. لكن حيث إن جزاء عدم القبول المنصوص عليه في المادة 120 من ذات مدونة التحصيل الموماً إليها أعلاه، ينصرف إلى المطالبات المتعلقة بالتحصيل، ويقصد بها الشكاوى والتظلمات التي يجب رفعها داخل أجل ستون يوماً الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء ولا تفيده مقتضيات المادة 120 أن الدعوى المرفوعة بشأن المنازعة في التحصيل الجبري لا تقبل إلا إذا سبقها تظلم إداري تحت طائلة عدم قبولها (...). الأمر الذي يكون معه الدفع المثار غير مرتكز على أساس ويتعين استبعاده".

هكذا، ومن خلال هذا الاجتهاد القضائي يمكننا إبداء مجموعة من الملاحظات:

- أن القاضي الإداري انتهى إلى أن التظلم الإداري لا يعتبر شكلية جوهرية لقبول دعوى الاستخلاص الضريبي مهما كانت مسيبتها، على اعتبار أن المطالبة المشار إليها في المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية لا تخاطب سوى الإدارة، كما أن عدم القبول لا ينسحب على القضاء لكونه يقف عند قبول المنازعة في المرحلة الإدارية. إلا أن الأخذ بهذا التوجه على إطلاقه، وعلى الرغم من كونه يشكل حماية غير مسبوقه بالنسبة للمدين المتحلل من التظلم الإداري، إلا أنه لا يراعي في قراءته للمادة 120 الفقرة الثانية منها التي تنص على أنه: " عند عدم رد الإدارة داخل أجل ستين يوماً (60) الموالي لتاريخ توصلها بالمطالبة، كما في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة"، أي بمفهوم المخالفة، فإن عدم التقيد بشكلية المطالبة الإدارية تحرم المدين من اللجوء إلى القضاء؛

¹³⁰⁷ - القرار عدد 294-2 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2013/10/24 في الملف الإداري عدد 2011/1/4/483، (غير منشور).

- أن القاضي الإداري حينما أقر هذا التوجه فقد عبر عن قراءة ضيقة للنص الجبائي مفسرا غموضه لفائدة المدين، إلا أن ذلك يطرح إشكالية مطابقتها أو مخالفتها لمقتضيات النظام العام، خاصة وأن تبني هذا التوجه يجعل من الأجل المحددة للمدين من أجل تقديم المطالبة الإدارية (60 يوما) بالإضافة إلى الأجل المخول إلى الإدارة من أجل جوابها على المطالبة قبل رفع الدعوى إلى القاضي الإداري (60 يوما أيضا)، غير ذي أهمية طالما أن للمدين الحق في اللجوء مباشرة إلى القضاء مهما كانت دفعه، ودون التقييد بهذه الآجال التي تعتبر من النظام العام، الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفته، وهو الاتجاه الذي أكد عليه مجلس الدولة الجزائري عندما اعتبر أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام¹³⁰⁸؛

- أن تبني القاضي الإداري لهذا الموقف نابع أساسا من غموض النص التشريعي وعدم وضوحه في ترتيب جزاء عدم القبول القضائي للدعوى غير المسبقة بالتظلم الإداري، فهو من جهة استعمل عبارة "المطالبة" للدلالة على التظلم الإداري، كما أن عبارة عدم القبول جاءت مقرونة بالمطالبة في علاقتها مع الإدارة الضريبية مما يجعل القاضي الإداري يهتدي إلى هذه النتيجة، على الرغم من أن إرادة المشرع اتجهت نحو جعل المطالبة الإدارية ملزمة قبل اللجوء إلى القضاء¹³⁰⁹، إلا أنها لم تتسم بالوضوح الكافي الذي يقطع الشك باليقين، وهو نفس الغموض الذي لم تستطع التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية إزاحته¹³¹⁰. وما يعزز هذا الطرح تثبت القاضي الإداري بسبقية التظلم الإداري في حالة المطالبات المرتبطة بالحجز والمنصوص عليها من خلال المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي كانت واضحة فجاءت بصيغة الإلزام، كما أنها ربطت جزاء عدم

¹³⁰⁸ - القرار الصادر عن مجلس الدولة الجزائري بتاريخ 2003/02/25 في الملف عدد 6509، (منشور بمجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 75).

¹³⁰⁹ - بوبكر الأبيض، المطالبة التمهيدية عبء ثقيل على الملتزم أم مسطرة ناجعة لحل المنازعات الجبائية، الإشكاليات القانونية والعملية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 399.

¹³¹⁰ - لم تشر التعليمية العامة لماي 2001 إلى أن عدم القبول ينسحب على الدعوى القضائية بل تبنت نفس الغموض التشريعي على الرغم من دورها في تفسير النص الضريبي وليس الزيادة في غموضه حيث تنص في الصفحة 210 على ما يلي:

« Aux termes de l'article 120 du code de recouvrement des créances publiques, les réclamations relatives aux actes du recouvrement forcé doivent, à peine d'irrecevabilité, être présentées au chef de l'administration dont relève le comptable chargé du recouvrement concerné ou à son représentant, dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de notification de l'acte, appuyées des justifications de constitution de garanties ».

القبول بالدعوى المرفوعة أمام القضاء، حيث نصت على أنه: " (...) يجب على المطالب أن يوجه مذكرة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله (...) 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"، وهو التوجه الذي كرسه القضاء الإداري حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹³¹¹ أنه: "حيث إن الدعوى ترمي إلى المطالبة بالمنقولات المحجوزة باعتبار أنها مملوكة للمدعية والتي لا علاقة لها بالدين موضوع الحجز وذلك في إطار المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية (...)، وحيث أوجبت المادة 121 المذكورة على كل مطالب سلوك المسطرة المذكورة قبل رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبولها. وحيث أن الدعوى الماثلة لم تحترم مقتضيات المادة 121 من مدونة التحصيل (...) ويتعين التصريح بعدم قبولها".

وهكذا، فإننا نرى أن تدخل المشرع يبقى أساسيا من أجل توضيح كاف للمسطرة بما يحقق الغاية منها، مع ترك الهامش للقاضي الإداري من أجل الاجتهاد، وذلك في الحدود التي تضمن حماية حقوق المدنين من جهة، دون أن تجهز على الحقوق العامة المرتبطة بضمان الحماية الكافية للمداخيل الضريبية للدولة، غير أنه يجب التأكيد على أن إلزامية التظلم الإداري تبقى حاضرة بالنسبة للمدين متى احترمت إدارة التحصيل الإجراءات القانونية، أما في حال خرقها لهذه الإجراءات خرقا بينا فإن المدين يحتل من التقييد بإجراء التظلم الإداري على غرار ما قرره القاضي الإداري في منازعات الوعاء الضريبي فيما يخص عدم احترام الإدارة الضريبية لمسطرة الفرض الضريبي، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بفاس¹³¹² على أنه: "حيث دفعت الإدارة الجبائية بكون الدعوى غير مقبولة من الناحية الشكلية لتقديمها خرقا للضوابط القانونية المنصوص عليها في البند 11 من الفصل 5 من قانون المالية لسنة 1978 المنظم للضريبة على الأرباح العقارية الموجب لضرورة سلوك مسطرة المطالبة الإدارية قبل عرض النزاع على أنظار القضاء. وحيث إنه فعلا إذا كان المدعي حسب الثابت من أوراق الملف عدم تقيده بالمقتضى القانوني الآنف

¹³¹¹ - حكم رقم 634، الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 25/09/2006، في الملف رقم : 2005/395 غ،

(غير منشور).

¹³¹² - الحكم رقم 2005/563، الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 28/09/2005 في الملف رقم : 94 غ/2005 غ،

(غير منشور).

الذكر، فإنه و مادام ينازع في قانونية مسطرة التصحيح الضريبي المواجه به باعتبار ما استقر عليه الاجتهاد القضائي من كون المدعي لا يكون ملزما بسلوك مسطرة المطالبة الإدارية حالة ما ثبت خرق الإدارة الضريبية لمسطرة فرض الضريبة أو تصحيحها"، وهو نفس الاتجاه الذي استقرت عليه محكمة النقض¹³¹³.

الفرع الثاني: أجل رفع دعوى الاستخلاص الضريبي.

يحتل أجل رفع الدعوى القضائية عموماً أهمية قصوى بالنظر لكونه يعبر عن رغبة المشرع في استقرار المعاملات و ضمان الأمن القانوني و القضائي، حيث جعل من الأجل يندرج ضمن قواعد النظام العام، إذ تترتب على فواته مجموعة من الآثار القانونية خاصة على مستوى عدم قبول الدعوى وبالتالي الحرمان من الحماية القضائية والحق في التقاضي باعتباره حقاً دستورياً¹³¹⁴. ومن هذا المنطلق حرصت معظم التشريعات الضريبية على إيلاء أهمية خاصة للأجل في رفع الدعوى الضريبية من خلال محاولة تحديدها بشكل دقيق وموحد بين مختلف الضرائب.

وإذا كان المشرع الضريبي قد حاول نزع نفس المنحى بخصوص الأجل المتعلقة بمنازعات الأساس الضريبي¹³¹⁵، إلا أننا نلاحظ أن الغموض هو السمة البارزة التي تطبع الأجل في منازعات الاستخلاص

¹³¹³ - القرار عدد 216 الصادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2003/4/10 في الملف الإداري عدد 2002/1/4/173، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، الإصدار الرقمي، دجنبر 2004، العدد 61، ص 154.

¹³¹⁴ - تنص الفقرة الأولى من الفصل 118 من الدستور المغربي على أن: "حق التقاضي مضمون لكل شخص للدفاع عن حقوقه وعن مصالحه التي يحميها القانون".

¹³¹⁵ - تنصت المادة 242 من المدونة العامة للضرائب على أنه: "يجوز للخاضع للضريبة أن ينازع عن طريق المحاكم في الضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وفي الضرائب التي تفرضها الإدارة تلقائياً باعتبار الأساس الذي بلغته بسبب تصريح اللجنة المذكورة بعدم اختصاصها، وذلك داخل أجل الستين (60) يوماً الموالية لتاريخ صدور الأمر بالتحصيل أو قائمة الإجراءات أو الأمر بالاستخلاص.

إذا لم يترتب على المقرر الصادر عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة الذي أصبح نهائياً أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إصدار جدول تحصيل أو قائمة إرادات أو أمر بالاستخلاص، جاز تقديم الطعن داخل الستين (60) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ قرار اللجان المذكور (...).

يمكن أن تنازع عن طريق المحاكم في عمليات تصحيح الضرائب المفروضة في نطاق المساطر المنصوص عليها في المادتين 221 أو 224 من (م.ع.ض) داخل أجل ستين (60) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ القرار الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

الضريبي (الفقرة الأولى)، بينما يقتصر التنصيص الصريح لهذا الأجل على منازعات محددة ولا تشكل إلا جزء قليلا من هذه المنازعات (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: قصور النص الضريبي في تحديد الأجل.

على خلاف معظم التشريعات المقارنة، لم تحدد مدونة تحصيل الديون العمومية أجلا معيناً لتقديم الطعن القضائي في منازعات الاستخلاص الضريبي، كما هو عليه الأمر في المنازعات المتعلقة بالأساس الضريبي، وإنما اكتفت من خلال مقتضيات المادة 120 بتحديد الحالات التي يمكن فيها اللجوء إلى القضاء للمنازعة في إجراءات التحصيل الجبري¹³¹⁶.

وهكذا، نجد أن المشرع الضريبي الفرنسي¹³¹⁷ قد حدد أجل اللجوء إلى القضاء في منازعات التحصيل في شهرين مئولة للمدين من أجل الطعن، يتم احتسابها إما من تاريخ تبليغه بجواب الإدارة الضريبية على التظلم الإداري، أو بعد مرور أجل شهرين المخول لها من أجل الجواب.

أما المشرع الألماني¹³¹⁸ فقد حدد هذا الأجل في شهر واحد ابتداء من تاريخ توصل المدين بالجواب على مطالبته الإدارية حيث يتم تحديده في صلب هذا الجواب/القرار، أما في حالة عدم الإشارة إلى هذا الأجل، فإنه يظل مفتوحاً طوال إحدى عشر شهراً لفائدة المدين من أجل اللجوء إلى المحاكم المالية المختصة *Finanzgerichtsbarkeit*¹³¹⁹، في حين نجد أن المشرع الإنجليزي، قد حدد أجل 30

كما تنص المادة 243 من المدونة العامة للضرائب على " أنه في حالة عدم قبول الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل ثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ القرار المذكور." " وإذا لم تجب الإدارة داخل الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز كذلك للخاضع للضريبة الطالب رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل ثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه." ¹³¹⁶ - يتعلق الأمر بمجالتين: الأولى تكون عند عدم رد الإدارة داخل أجل ستين يوماً الموالي لتاريخ توصلها بالمطالبة المتعلقة بالتظلم، والثانية عندما يكون القرار المتخذ في غير صالح المدين.

¹³¹⁷ - Article re281-4 du livre des procédures fiscales.

¹³¹⁸ - Article s.47 du code allemand des tribunaux fiscaux.

¹³¹⁹ - Articles 355, 356 code des impôts allemand, et l'article 55 du code allemand des tribunaux fiscaux.

يوما من أجل الطعن القضائي في قرار الإدارة الضريبية، أما إذا تعلق هذا القرار بمحل إقامة المدين فيمتد إلى ثلاث أشهر¹³²⁰.

أما المشرع الجزائري، فقد كان واضحا أيضا في تحديد الأجل المخول للمدين من أجل الطعن في قرار الإدارة الضريبية جوابا على شكاية المدين، حيث حدده في أربعة أشهر، إذ نصت المادة 82 من كتاب المساطر الجبائية على أنه: "... يجب أن تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر، ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة، بالقرار المتخذ بشأن شكواه (...). يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها (...).، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (04) الموالية للأجل المذكور أعلاه".

وتأسيسا على ما سبق، فإننا لا نرى مبررا موضوعيا يدفع المشرع الضريبي المغربي للتغاضي عن شرط الأجل، خاصة وأن الأمر يتعلق بأغلب النزاعات المثارة في مجال الاستخلاص الضريبي، عكس ما كان معمولا به قبل دخول مدونة تحصيل الديون العمومية حيز التنفيذ، حيث طبقت المحاكم الإدارية المادة 28 من القانون رقم 41-90 التي تنص على أنه: "للملزم بالضريبة إذا لم يقبل القرار المشار إليه أعلاه أن يقوم خلال أجل 30 يوما يبتدىء من تاريخ تبليغه القرار، بعرض النزاع على المحكمة الإدارية التي يوجد داخل دائرة اختصاصها المكان المستحقة الضريبة فيه، ويكون حكم المحكمة الإدارية قابلا للاستئناف أمام المجلس الأعلى".

هذا، وقد أكدت هذا التوجه المحكمة الإدارية بمكناس¹³²¹ عندما تعلق الأمر بطلب إلغاء السند التنفيذي عندما اعتبرت أنه: "لكن حيث إن الإعلام بالأداء الطعين يرتب - في حالة عدم الاستجابة إليه - أوضاعا قانونية تؤثر بشكل مباشر في وضعية الطاعن قد تؤدي إلى إخضاعه لجميع مراحل التنفيذ وخاصة منها الإكراه البدني مما يجعل هذا الإعلام قابلا للطعن فيه بالإلغاء وقبل صدور الأمر بالاستخلاص، ومعلوم أن أجل الطعن في مثل هذه الإعلانات - هو الأجل العام المنصوص عليه في

¹³²⁰ - *Karim Sid Ahmed, Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 2, les droits d'origines procédurale du contribuable, op.cit, page 114.*

¹³²¹ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس تحت عدد 8/2000/15 ش، بتاريخ 2000/12/21، في الملف عدد 8/2000/24 ش (غير منشور).

الفصل 28 من القانون رقم 90/41 أي 30 يوما. وحيث إن نازلة الحال تقع تحت طائلة الأجل العام وليس أجل الثلاثة أشهر التي يخضع لها الأمر بالاستخلاص طبقا للمادة 51 المثارة أعلاه والفصل 30 من المرسوم الملكي المؤرخ في 1967/10/30 المتعلق بالمحاسبة العمومية".

أما مدونة تحصيل الديون العمومية، فقد أحجمت عن الإشارة إلى الأجل من خلال مقتضيات المادة 120 منها مما يجعله مفتوحا أمام المدعين، حيث تساءل بعض الفقه¹³²² عن المعيار المحدد لهذه الأجل، هل يتعلق الأمر بأجل تقادم الديون العمومية أي أربع سنوات كمبدئ عام، أم يمتد إلى الأجل العام المتعلق بتقادم الدعوى المترتبة عن الالتزام والممتد إلى غاية 15 سنة، حيث خلص هذا الجانب من الفقه، عن حق، إلى أن الأجل الأخيرة لا تتلاءم مع مبدئ استقرار المعاملات من جهة، كما أنها تصدم بأجل التقادم المحدد في أربع سنوات، من جهة أخرى.

لذلك، ومادامت هذه الدعاوى تندرج في إطار القضاء الشامل فإن الأجل يبقى ممتدا إلى غاية التقادم الذي يترتب عنه سقوط الأجل بالتبعية لسقوط الدين الضريبي متقادما، وهو ما يشكل ضمانا حقيقية لفائدة المدينين، حيث أكدت المحكمة الإدارية بفاس على أن: "مدونة تحصيل الديون العمومية لم تحدد أجل المنازعة القضائية في إجراءات التحصيل على ضوء المادة 120 من القانون رقم 15/97 مما يبقى معه الأجل مفتوحا"¹³²³.

هذا، وتجدد الإشارة إلى أن احتساب الأجل عموما، قد جعله القاضي الإداري يبتدئ من تاريخ توصل المدين بالسند التنفيذي، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بوجده¹³²⁴ أنه: "لكن حيث لم يرفق الطاعن مقاله بالأمر بالتحصيل المطعون فيه وأكد في مذكرته التعقيبية بأنه لم يتوصل بأي إشعار ضريبي يمكن الإدلاء به ولم يبين الكيفية التي علم بها بالضريبة موضوع النزاع والتي تقدم على إثرها بالتظلم الإداري مما تعذر معه على المحكمة معرفة تاريخ بداية احتساب الأجل". كما أكدت ذات المحكمة على أنه: "

¹³²² - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 178.

¹³²³ - الحكم الصادر بتاريخ 2002/10/05 عن المحكمة الإدارية بفاس في الملف عدد 391/01 (أورده: يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون العمومية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مطبعة طوب بريس الرباط، العدد الأول، يناير 2012، ص 96).

¹³²⁴ - الحكم عدد 299 صادر عن المحكمة الإدارية بوجده بتاريخ 2005/11/24 في الملف رقم: 05/24 ش.ض (غير منشور).

ومن جهة أخرى فإن المدعي لم يدل بالأمر بالتحصيل الموجه له. باعتباره هو السند التنفيذي القابل للطعن ولكون مسطرة الطعن الإداري والقضائي تنطلق من تاريخ تبليغ السند المذكور إلى المعني بالأمر¹³²⁵.

أما في الحالة التي لا يثبت فيها تبليغ السند التنفيذي أو قرار المتابعة فإن القاضي الإداري يعتبر الدعوى مقدمة داخل الأجل، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس¹³²⁶ أنه: "حيث قدم المقال وفق الإجراءات المتطلبة قانونا وداخل الأجل القانوني على أساس أن لا دليل بالملف على تبليغ الإنذار الضريبي إلى المعني بالأمر وأيضا على أساس أن الإنذار المذكور ينتج نفس الآثار القانونية التي يمكن لبيان التصفية ترتيبه لأجله يبقى المقال مقبولا شكلا".

الفقرة الثانية: الطابع الجزئي للتخصيص التشريعي على أجل رفع الدعوى.

إذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية قد أغفلت التخصيص على أجل الطعن في المنازعات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري، فإنها مع ذلك نصت صراحة على هذا الأجل من خلال مقتضيات المادة 121 منها، حيث أنه بالرجوع إلى هاته المادة يمكن تحديد هذا الأجل في 30 يوما من تاريخ تبليغ الملزم بقرار الإدارة، أو بعد مضي المدة المحددة للنظر في الطلب الإداري وهي 60 يوما¹³²⁷، وهو ما جعل من القضاء الإداري يؤكد على هذا الأجل باعتباره من النظام العام.

وفي هذا الإطار، قضت المحكمة الإدارية بفاس مؤكدة على أنه: "وحيث تنص المادة 121 المشار إليها أعلاه، على أنه يجب أن ترفع الدعوى أمام القاضي، تحت طائلة عدم القبول، داخل أجل ثلاثين يوما الموالي لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الرد الممنوح لها. وحيث أنه وبالاطلاع على سندات

¹³²⁵ - الحكم عدد 114 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2005/04/28 في الملف عدد 195.04 (غير منشور).

¹³²⁶ - الحكم عدد 8/2001/7ش، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2001/4/19 في الملف رقم : 8/2000/1ش، (غير منشور).

¹³²⁷ - تنص المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية في فقرتها الثالثة على أن "يجب أن ترفع الدعوى أمام القاضي، تحت طائلة عدم القبول داخل أجل 30 يوما الموالي لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الرد الممنوح لها"، كما تنص المادة 28 من قانون المحاكم الإدارية نسخت على أنه: "للملزم بالضريبة إذا لم يقبل القرار أعلاه، أن يقوم خلال أجل 30 يوما ببدء من تاريخ تبليغه القرار، بعرض النزاع على المحكمة الإدارية التي يوجد داخل دائرة اختصاصها المكان المستحقة الضريبة فيه".

القضية يلاحظ أن المدعية قامت بإرسال طلبها بتاريخ 10-12-2006 (...) وحيث إنه وبمقارنة تاريخ إرسال التظلم وتاريخ تسجيل الدعوى بصندوق هذه المحكمة الذي هو 11-12-2006، يتضح عدم تقييد الطالبة بمواعيد المسطرة الإدارية الواجبة الاحترام لاتصالها بنصوص أمرة، مما يقضي بعدم قبول طلبها¹³²⁸.

هكذا، نلاحظ أن الأجل في رفع دعوى الاستخلاص الضريبي لا يعرف انسجاما داخل مدونة تحصيل الديون العمومية، عكس ما هو عليه الشأن بخصوص منازعات الوعاء الضريبي، وهي من بين النواقص التي يتعين على المشرع التدخل لتداركها، لضمان التوحيد و التناغم بين مقتضيات المدونة، ضمنا لحقوق المدينين في تشريع ضريبي واضح ومستقر، يضمن استقرار المعاملات الضريبية، وهو الدور الذي يحاول القاضي الإداري لعبه في هذا الصدد، بخلق قواعد ثابتة تضمن حقوق أطراف العلاقة الضريبية.

وهكذا، نجد أن القضاء الإداري أقر قاعدة أساسية في هذا الصدد، معتبرا أن أجل رفع الدعوى الضريبية لا يمكن تجديده بمجرد القيام بتظلمات عدة، حيث أكدت المحكمة الإدارية بوجوده على أنه: " حيث إن أجل تقديم التظلم الإداري وأجل الطعن القضائي محددان بمقتضى نصوص قانونية صريحة وأن مراقبة مدى احترامهما هي من النظام العام يمكن للمحكمة إثارتها تلقائيا، وبما أن تقديم تظلم على تظلم لا يجوز فإن الدفع المثار بهذا الصدد يبقى مبنيا على أساس سليم، و يتعين اعتماده. و حيث إنه أمام هذه المعطيات يتعين الحكم بعدم قبول الطلب"¹³²⁹.

في مقابل ذلك، فإن جواب الإدارة على التظلم الإداري خارج الأجل يفتح للمدين أجلا جديدة للطعن القضائي حيث اعتبرت ذات المحكمة أنه: " وحيث إنه على ضوء هذا القرار تقدم المدعي بطعنه أمام المحكمة بتاريخ 2002/04/29 لذا ومادام لا يوجد بالملف ما يفيد تاريخ تبليغ المقرر المذكور والمؤرخ في 02/3/5 يكون الطعن قد قدم داخل أجل مفتوح . ومن جهة أخرى فإنه مادامت الإدارة الجبائية قد اختارت جواب الطاعن خارج الأجل الممنوح لها (...) فإنه يكون من حق الطاعن الطعن في المقرر الذي توصل به. وحيث إن اجتهاد الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قد سار في قبول مقررات الإدارة

¹³²⁸ -الحكم عدد 100 الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2008/02/25 في الملف رقم 403 غ/2006، (غير منشور).

¹³²⁹ - الحكم عدد 25 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2005/2/7 في الملف 2002/275 ش.ض (غير منشور).

الصادرة بعد انتهاء الأجل الممنوح لها لجواب المعنيين بالأمر ، وأنه إعمالا بهذا الاجتهاد يتعين استبعاد الدفع المثار بهذا الصدد "1330 .

ولعل القضاء الإداري كرس هذا التوجه مؤسسا ذلك على إحدى القواعد التي استقر عليها والتي مفادها معاملة الإدارة بالمثل، ففي حال خرقها إجراء جوهريا فإن المدين يتم تمتيعه بنفس الامتياز أي قبول دعواه رغم وجود خرق شكلي فيها، وهو ما أكدته المحكمة الإدارية بمكناس، في إطار نزاعات الأساس، وهي تقبل الدعوى الضريبية شكلا معتبرة أن: "(...) الطلب جاء مستوفيا لباقي الشروط المتطلبة قانونا وهو لذلك مقبول وحيث إن الإدارة الضريبية قامت فعلا بسلوك المسطرة المذكورة لكن الرسالة رجعت بعبارة " غير مطلوب " التي استقر الاجتهاد القضائي المغربي على أنها لا تفيد حصول التبليغ . مما تكون معه الإدارة أخلت بشرط شكلي جوهري . وحيث إنه وأمام إخلال الإدارة الجبائية للشرط الشكلي المذكور أعلاه، فإنه لا يسوغ عدم سماع دعوى المدعي لخرقه بدوره شرطا شكليا جوهريا (...)." .

وعلى الرغم من تأسيس هذا الموقف على نقيض مبدأ المشروعية، أي خرق القواعد القانونية، إلا أن ذلك يشكل في نظر القضاء الإداري حماية مقرررة لفائدة الملزم، غير أننا لا نتفق مع اتخاذ مثل هذه الاجتهادات كقواعد عامة، على اعتبار أن دور القاضي الإداري لا ينبغي أن يجيد على ضمان احترام المشروعية سواء من قبل الإدارة أو من قبل المدين، على الرغم من خرق الإدارة لهذه القواعد أو تلك، إذ يمكن إقرار الجزاء القضائي المناسب على ذلك عوض تمكين المدين من إمكانية خرق التشريع الضريبي، بالنظر لما لذلك من آثار سلبية لا تساهم في تطوير التشريع الضريبي من جهة، كما لا تسعف على ترسيخ مبادئ قضائية ترقى إلى اجتهادات راسخة، من جهة ثانية.

1330 - الحكم عدد 05/02، الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 01/07 /2005، في الملف عدد 2002/90 (غير منشور).

الفصل الثاني :

الحماية الوقتية والاستعجالية لضمانات المدينين في الاستخلاص الجبائي .

إذا كان القضاء الإداري عموماً وقضاء الموضوع على وجه الخصوص، يشكل إحدى الضمانات الحقيقية التي يتمتع بها المدين في إطار دعوى الاستخلاص الضريبي باعتباره الأصل، فإن انتماء هذه الأخيرة إلى مجال اختصاص القضاء الشامل يعزز من تلك الضمانات، خاصة مع تزايد الدور الذي أضحى القضاء الاستعجالي يلعبه في حماية المراكز القانونية للمدينين، بالنظر لما يطبعه من بساطة الإجراءات المطلوبة أمامه وكذا قصر الأجل التي يفصل فيها¹³³¹ بشكل استباقي قبل البت الموضوعي في النزاع الضريبي، حيث يمكن من تجاوز بعض الصعوبات المسطرية والموضوعية التي تعترض قضاء الموضوع، خاصة على مستوى طول الدعوى وبطء إجراءاتها، وهو ما لا يتحملة المجال الضريبي المرتبط بشكل كبير بالدورة الاقتصادية وما يترتب عنها من أهمية عامل الزمن حسم النزاعات، حيث يشكل تدخل القضاء الإداري الاستعجالي إطاراً من التكامل والانسجام مع قضاء الموضوع¹³³².

هذا، وفي غياب تعريف قانوني للقضاء الاستعجالي عموماً، تعددت التعريفات التي صاغها الفقه، فهناك من الفقهاء¹³³³ من اعتبره قضاء يقصد به الفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت

1331 - محمد منقار بنيس، القضاء الاستعجالي، منشورات جمعية تنمية البحوث و الدراسات القضائية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، سنة 1998، ص 15.

1332 - تتمثل القواعد التي تنظم علاقة القضاء الاستعجالي بقضاء الموضوع في خمسة مبادئ أساسية:

- يبقى القضاء الاستعجالي مختصاً في ظل قانون المسطرة المدنية؛
- عدم جواز نظر محاكم الموضوع عن طريق التبعية في المستعجلات؛
- رفع الدعوى في الموضوع من طرف صاحب الشأن لا يمنع من تقديم أي طلب أمام قاضي المستعجلات والعكس صحيح؛
- اختصاص قاضي الأمور المستعجلة من النظام العام؛
- لا يأمر قاضي الأمور المستعجلة بالإحالة على الجهة المختصة.

للمزيد : يراجع: محمد منقار بنيس، القضاء الاستعجالي، مرجع سابق، ص 16 وما بعدها

1333 - عبد الباسط جميعي، نظرية الاختصاص في قانون المرافعات الجديد وتعديلاته، دار الفكر العربي، دار الفكر العربي، ص:

فصلا مؤقتا لا يمس أصل الحق، يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو احترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين.

وفي نفس الاتجاه عرفه البعض الآخر بأنه: " إجراء مختصر واستثنائي يسمح للقاضي باتخاذ قرار وقتي في المسائل المتنازع عليها والتي لا تحتمل التأخير في إصدار القرار بدون حصول ضرر" ¹³³⁴.

وهكذا، يمكن القول أن القضاء الاستعجالي قضاء استثنائي مختصر وسريع، خصه المشرع بإجراءات استثنائية مختلفة عن تلك التي يتطلبها قضاء الموضوع، وذلك تحقيقا للهدف المتوخى من وظيفة هذا الصنف من القضاء ¹³³⁵، وهو الحد من الآثار التي يمكن أن تنجم عن الاستمرار في التنفيذ بما يصعب تداركه مستقبلا ¹³³⁶.

هذا، وقد أفرد المشرع المغربي القسم الرابع من قانون المسطرة المدنية للقضاء الاستعجالي ¹³³⁷، في حين لم يتطرق القانون رقم 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية إلى هذا النوع من القضاء إلا من خلال تحديد اختصاص رؤساء المحاكم الإدارية، من خلال المادة 19 منه ¹³³⁸، على اعتبار أن الإحالة بمقتضى المادة 7 من نفس القانون على مقتضيات قانون المسطرة المدنية تمكن المحاكم الإدارية من استثمار هذه المقتضيات في الدعاوى الإدارية الاستعجالية عموما والمنازعات الوقتية لاستخلاص الدين الضريبي على وجه الخصوص ¹³³⁹.

¹³³⁴ - عبد اللطيف هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، دون ذكر دار النشر، سنة 1998، ص 11.

¹³³⁵ - محمد منقار بنيس، القضاء الاستعجالي، مرجع سابق، ص 17.

¹³³⁶ - محمد مرزاق وعبد الرحمن أبليللا، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لتجربة المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، مطبعة الأمنية الرباط، الطبعة الثانية 1998، ص 216.

¹³³⁷ - المواد من 148 إلى 154 من قانون المسطرة المدنية.

¹³³⁸ - ينص الفصل 19 من القانون رقم 41-90 على أنه: " يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينييه عنه بصفته قاضيا للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية".

كما تنص الفقرة الثانية من المادة 9 من القانون رقم 03-80 المحدث بموجبه محاكم إدارية على أنه: " يسري على الأوامر الصادرة عن رؤساء المحاكم الإدارية نفس أجل الاستئناف المنصوص عليه في الفصلين 148 و 153 من قانون المسطرة المدنية".

¹³³⁹ - تنص المادة 7 من القانون رقم 41-90 على أنه: تطبق أمام المحاكم الإدارية القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية ما لم ينص قانون على خلاف ذلك".

ويقصد بالمنازعات الوقتية المتعلقة باستخلاص الضرائب، تلك المنازعات التي يكون موضوع الطلب فيها الحكم بإجراء وقتي معين لا يمس أصل الحق، أما بالنسبة للمنازعات الوقتية المتعلقة بالاستخلاص الجبري للدين الضريبي، سواء انصبت على الإنذار القانوني أو على مسطرة الحجز أو مسطرة البيع...، فتسمى كذلك متى تعلق بطلب وقف هذه الإجراءات في أي مرحلة من مراحلها أو بطلب إجراء تحفظي لضمان استيفاء الدين الضريبي¹³⁴⁰.

وهكذا، يشكل الأساس القانوني لتدخل قاضي المستعجلات في مجال استخلاص الدين الضريبي، إحدى الإشكاليات التي ظلت محط تأويل وتأويل مضاد بين القضاء الإداري من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، ذلك أن الوقوف عند هذا الأساس يشكل المدخل الأساسي لاختصاص قاضي المستعجلات في حماية المراكز القانونية للأطراف الدعوى خاصة المدين المتابع بإجراءات الاستخلاص (المبحث الأول)، في حين تشكل السلطات التي يتمتع بها قاضي المستعجلات إحدى الضمانات الأساسية في الدعوى الاستعجالية خاصة في ظل التطورات التي عرفتتها (المبحث الثاني).

¹³⁴⁰ -نور الدين الشرقاوي الغزواني، مدونة الجمارك وفق آخر تعديل : الطبيعة الجنائية والجباية لمدونة الجمارك، دون ذكر دار

النشر، نونبر 2003، ص 79.

المبحث الأول: الاختصاص الاستعجالي بين المقتضيات العامة وخصوصيات دعوى الاستخلاص الجبائي .

يشكل تدخل قاضي المستعجلات في دعوى الاستخلاص الجبائي إحدى الضمانات الأساسية التي يتمتع بها المدين مقابل السلطات التنفيذية والجزرية التي منحها المشرع للإدارة الضريبية من أجل الوصول إلى الدين الضريبي، إلا أن تدخل القاضي الإداري من أجل إيقاف تنفيذ إجراءات الاستخلاص هاته، عرفت مدا وجزرا حول شرعيته بين موقف القضاء الإداري، وموقف الإدارة الضريبية، حيث حسمه الاجتهاد القضائي الإداري لصالح مشروعية تدخل قاضي المستعجلات في إيقاف استخلاص الدين الضريبي في إطار القواعد العامة (المطلب الأول)، إلا أن التساؤل يبقى مشروعاً حول مكانة القواعد الخاصة التي جاءت بها مدونة تحصيل الديون العمومية فيما يخص إيقاف الدين الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مشروعية تدخل قاضي المستعجلات في إطار القواعد العامة.

لقد ظلت الإدارة الضريبية تدافع عن موقف مفاده أنه لا يمكن إيقاف أو تأجيل أداء الدين الضريبي، على اعتبار أن هذا الأخير يشكل التزاماً محمولاً لا مطلوباً، وبالتالي فإنه واجب الأداء متى أصبح مستحقاً بغض النظر عن منازعة المدين فيه، كما أن مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية تمنع أي تدخل يرمي إلى إيقاف أو تأجيل أداء الدين الضريبي تحت طائلة إقرار المسؤولية الشخصية المالية للجهة المتسببة في ذلك، إلا أن القضاء الاستعجالي الإداري تشبث بمشروعية تدخله (الفرع الأول) وبالتالي فإن إيقاف أو تأجيل أداء الدين الضريبي يندرج ضمن الاختصاص الأصلي لقاضي المستعجلات الإداري (الفرع الثاني).

الفرع الأول: استبعاد العوائق التشريعية الخاصة التي تحد من اختصاص قاضي

المستعجلات.

إذا كان مبدأ وجوب أداء الدين الضريبي يشكل إحدى الضمانات القانونية المشروعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية استنادا إلى الترخيص التشريعي، فإن شمولية هذا المبدأ لم تمنع قاضي الأمور المستعجلة من فرض رقابته على استخلاص الدين الضريبي، استنادا إلى كون أداء الدين الضريبي محل النزاع لا يشكل شرطا قضائيا لإيقاف إجراءات الاستخلاص من جهة، كما أن الطابع القضائي لمسطرة إيقاف تنفيذ الدين الضريبي يجعلها مستقلة عن المسطرة الإدارية للتأجيل من جهة ثانية (الفقرة الأولى)، كما أقر القضاء الإداري تدريجيا مشروعية تدخله لفائدة المدينين رغم وجود استثناء من المقتضيات التشريعية يمنع من وقف أو تأجيل الدين الضريبي تحت طائلة المسؤولية الشخصية والمالية للجهة المسؤولة عن ذلك (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: التأكيد التدريجي على استقلالية المسطرة القضائية لإيقاف الدين الضريبي.

في إطار تعزيز الحماية القضائية لضمانات المدين، فقد انتزع القضاء الإداري الاستعجالي تدريجيا ولايته القضائية في إيقاف أداء الدين الضريبي، وذلك من خلال تأكيده على إيقاف الدين المتنازع بشأنه (أولا)، ثم التأكيد في مرحلة ثانية على استقلال المسطرة القضائية لإيقاف تنفيذ الدين الضريبي عن المسطرة الإدارية لتأجيل الأداء (ثانيا).

أولا- استبعاد أداء الدين المتنازع بشأنه كشرط مسبق لإيقاف الدين الضريبي.

لقد كرس المشرع المغربي منذ التشريع السابق لتحصيل الديون العمومية قاعدة أساسية مفادها هو الأداء الطوعي والفوري للدين الضريبي، حيث جعل من إمكانية إيقافه استثناء لا يمكن الارتكان إليه إلا في حدود ضيقة، ذلك أن التقاعس في أداء الدين الضريبي يعرض حقوق الدولة إلى الخطر المتمثل، حسب بعض الفقه، في تعطيل تنفيذ البرامج التنموية، و بالتالي فإن أي تعرض على الدين الضريبي يجب أن يسبقه الأداء أولا¹³⁴¹.

¹³⁴¹ - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 187.

هذا، وقد نصت الفقرة الأولى من الفصل 15 من ظهير 1935/08/21 على أنه: "يتحتم على المزمين بالضريبة أن يدفعوا المبالغ المقيدة بقائمت الضرائب طبق الشروط المبينة بالفصل الخامس وذلك بدون التفات إلى أية مطالبة أو مرافعة كانت"، وهو نفس المقتضى الذي أكدت عليه مدونة تحصيل الديون العمومية من خلال المادة 117 التي تنص في فقرتها الأولى على أنه: "بصرف النظر عن أية مطالبة أو دعوى ينبغي على المدينين أن يؤدوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى طبقا للشروط المحددة في هذا القانون".

وهكذا، فقد تبنت الإدارة الضريبة الأطروحة المتعلقة بنفاذ أداء الدين الضريبي رغم المنازعة فيه¹³⁴²، حيث سار بعض الفقه¹³⁴³ المؤيد لهذا التوجه إلى التأكيد، من جهة، على أن هذا المبدأ يجد أساسه القانوني في كون الدين الضريبي يكتسي صبغة خاصة باعتباره يندرج في إطار القرارات الإدارية التي تخضع لقاعدة انعدام الأثر الموقوف، والتي تركز على امتياز الأولوية، ذلك أن السماح بإمكانية وقف تنفيذها مؤقتا يقود إلى المجازفة بشل نشاط الإدارة الضريبية.

أما من جهة أخرى، فقد اعتبر جانب آخر من الفقه¹³⁴⁴ أن الاستثناء من قاعدة وجوبية الأداء لا يمكن أن يتأتى إلا بموجب نص قانوني صريح وواضح، وهو ما ينحصر في مقتضيات الفقرة الثانية من الفصل 117 المشار إليه أعلاه التي تنص على أنه: "إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه شريطة أن يكون قد رفع مطالبة داخل الأجل المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل و أن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تحصل الديون المتنازع فيها"¹³⁴⁵.

¹³⁴² - *Instruction générale de recouvrement, op.cit, page 210.*

¹³⁴³ - محمد شكيري، تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب، بين إرادة المشرع و اجتهاد القضاء، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 289.

¹³⁴⁴ - عبد الرحمان أبليللا، الأوامر القضائية المتعلقة بوقف تنفيذ التحصيل الجري للديون الضريبية، المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص 444.

¹³⁴⁵ - تقابله الفقرة 2 من المادة 15 من ظهير 1935 التي تنص على أنه: "إلا أنه يجوز للملمر بالضريبة إذا نازع في أحقيتها أو مقدارها أن يؤجل أداء الجزء المتنازع فيه بالشروط الآتية:

- أن يزيد هذا الجزء المتنازع فيه عن 50 فرنك؛

وهكذا، خلص هذا الجانب من الفقه، إلى أن المسطرة الوحيدة التي يمكن من خلالها اللجوء إلى إيقاف الدين الضريبي أو تأجيل أداءه هي اللجوء إلى المحاسب المكلف بالتحصيل على وجه التشكي داخل الأجل القانوني، مع تكوين الضمانات التي تؤمن أداء الجزء المتنازع عليه من الدين فقط.

هذا، وعلى الرغم من أهمية هذا التوجه في الحفاظ على حقوق الخزينة العامة، إلا أنه يتعين التمييز بين نفاذ الدين الضريبي، وإجراءات تنفيذه، ذلك أن الدين الضريبي يبقى نافذاً، وبالتالي فإنه يبقى واجب الأداء ما لم يتم إلغاؤه نهائياً إما من قبل الإدارة الضريبية أو بناء على حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به. وعليه فإن مشروعية تدخل قاضي المستعجلات تجد أساسها في الطابع التنفيذي لإجراءات الاستخلاص الضريبي وما يمكن أن يترتب عليها في حالة ثبوت انتفاء المشروعية من آثار وخيمة على شخص المدين أو على أمواله، و بالتالي فإن الفائدة من الإيقاف القضائي للدين الضريبي هو الحفاظ على حقوق الأطراف إلى غاية البت النهائي في موضوع النزاع.

علاوة على ذلك، فإن القول بأن الدين الضريبي يندرج في إطار القرارات الإدارية، لا يعيب إمكانية إيقاف تنفيذه، طالما أن هذا الإيقاف يبقى إجراء استثنائياً، يمكن اللجوء إليه من قبل المدين وفق شروط معينة، لا تتنافى وما صرحت به مقتضيات المادة 24 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية التي تنص على أنه: " للمحكمة الإدارية أن تأمر بصورة استثنائية بوقف تنفيذ قرار إداري رفع إليها طلب يهدف إلى إلغاؤها إذا التمس ذلك منها طالب الإلغاء صراحة"، وهو الأساس القانوني الذي ظلت تعتمد المحاكم الإدارية لفترة من الزمن في قبول طلبات إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي في إطار قضاء الموضوع¹³⁴⁶.

وهكذا، فقد سبق للغرفة الإدارية بمحكمة النقض أن أجابت على دفع الإدارة الضريبية أن أداء الضريبة محل النزاع يشكل شرطاً جوهرياً لقبول الدعوى المتعلقة بإيقاف إجراءات التحصيل أمام الإدارة،

-
- أن تقدم المطالبة وفق الشكل المقرر لها وداخل الآجال القانونية؛
 - أن يحدد مقدار التخفيض المطلوب أو على الأقل أن يوضح الأسس التي يستند إليها هذا التخفيض؛
 - أن يستند في مطالبته بصراحة إلى مقتضيات هذا النص وأن يظهر عزمه على تأجيل دفع جزء الضريبة المنازع فيه؛
 - أن يقدم الضمانات الكفيلة بتسديد الضريبة في ما إذا لم تقبل استقبالا المطالبة برمتها إذا كان جزء الضريبة المنازع فيه يفوق 500 فرنك".

¹³⁴⁶ - الحكم رقم 40 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، ، بتاريخ 1995/6/21 في الملف رقم 95/33 (غير منشور).

وليس أمام القضاء، معتبرة أن مقتضيات الفقرة الأولى من الفصل 15 من ظهير 1935، التي تقابلها الفقرة الأولى من المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية تفيد انعدام الأثر الواقف للطعن¹³⁴⁷، ولا تقرر شكلية من شكلية إقامة الدعوى¹³⁴⁸، حيث اعتبرت أنه: "لكن حيث لم يرتب القانون على عدم تقديم الضمانة، تقديم المبلغ المنازع فيه بين يدي محصل الضرائب عند المنازعة و إنما منع على محصل الضرائب تأجيل أو توقيف المتابعة بشأن المبلغ المنازع فيه، إذا لم يقدم الملتزم بالضريبة الضمانة المعادلة للمبلغ المنازع فيه، الأمر الذي يكون معه التصريح بعدم قبول الطلب لهذا السبب غير مرتكز على أساس قانوني سليم"¹³⁴⁹، وهو التوجه الذي كرسته باقي المحاكم الإدارية فيما بعد، حيث استقرت على استبعاد الأداء المسبق كشرط لقبول دعوى إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبية، و تبعاً لذلك، استبعاد تقديم الضمانة كشرط لقبول هذه الدعوى أيضاً.

ثانياً - استقلال المسطرة القضائية لإيقاف التنفيذ عن المسطرة الإدارية لتأجيل الأداء.

لقد جعل الاجتهاد القضائي الإداري من استقلال المسطرة القضائية لإيقاف تنفيذ الدين الضريبي عن المسطرة الإدارية للتأجيل الأداء، مدخلاً أساسياً للقول بانعقاد اختصاص قاضي المستعجلات في إيقاف الدين الضريبي، على اعتبار أن مقتضيات المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية تخاطب المحاسب المكلف بالتحصيل فقط، في حين فإن التدخل القضائي يستمد مشروعيته من النصوص العامة.

¹³⁴⁷ - وهو نفس التوجه أكدته الغرفة التجارية بمحكمة النقض في القرار عدد 732، بتاريخ 06-05-2009، في الملف التجاري عدد 386 - 3 - 2 - 2007، (غير منشور).

حيث سار القضاء التجاري على تأكيد هذا التوجه إذ اعتبرت محكمة الاستئناف التجارية بفاس أنه: "وحيث إن منازعة المستأنفة في الدين الضريبي لا تحول دون متابعة القابض لإجراءات التحصيل إلا إذا تمت وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 117 أعلاه، وإن مجرد تقديم دعوى إلى المحكمة الإدارية دون صدور أي أمر بإيقاف الدين الضريبي يبقى ادعاء المستأنفة في غير محله ولا يحول دون تطبيق المادة 113 من م ت من أجل بيع الأصل المحجوز".

القرار رقم 1672، صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس، بتاريخ 25/11/2010، في الملف عدد 2010/1359 (غير منشور).

¹³⁴⁸ - محمد بيضة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص 388.

¹³⁴⁹ - القرار عدد 1024، الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 9/9/1999 في الملف عدد 98/1/5/744، (غير منشور).

وعليه، فإذا كانت المسطرة الإدارية لتأجيل الدين الضريبي، من اختصاص المحاسب المكلف بالتحصيل، فإن المسطرة القضائية لإيقاف الدين الضريبي، وإن كانت لها نفس النتيجة، تشكل اختصاصا حصريا لقاضي المستعجلات الإداري، إذ بمقتضاها يصدر الحكم الذي بموجبه يرى القاضي الاستجابة، بناء على طلب المدين وبعد توفر شروط معينة، لوقف إجراءات تحصيل الضريبة إلى حين البت في موضوع المنازعة بحكم نهائي.

وهكذا، فإن الأسس القانونية والموضوعية للمسطرتين متباينة، ذلك أن مسطرة إيقاف تنفيذ الدين الضريبي هي عبارة عن مسطرة قضائية تقرر بناء على حكم أو قرار قضائي في إطار ضوابط قانونية موضوعية، على خلاف مسطرة وقف الأداء التي هي عبارة عن مسطرة إدارية لتأجيل الأداء، منظمة بنصوص خاصة تتمثل في مقتضيات المادتين 117 و118 من مدونة التحصيل، كما تدخل ضمن السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، علاوة على ذلك، فإن تطبيق المسطرتين يعرف اختلافا جوهريا، ومن ذلك أن شرط تقديم الضمانة خلال مسطرة إيقاف الأداء يبقى إلزاميا، في حين أنه ليس كذلك بالنسبة لمسطرة إيقاف التنفيذ كما هو متفق عليه فقها وقضاء¹³⁵⁰.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن الاجتهاد القضائي الإداري، قد أكد على استقلالية المسطرتين، في اتجاه توفير الحماية للمدنيين، وذلك من خلال الإبقاء على إمكانيتين متوازيتين لإيقاف التنفيذ، حيث أكد في العديد من المناسبات على تكامل المسطرتين، سواء من حيث النتيجة التي يهدف إليها المدين، أو من حيث شموليتها، وقد تميز العمل القضائي في هذا الإطار بالتدرج ابتداء من تكامل المسطرتين، وانتهاء إلى استقلاليتهما الكلية.

أ- تكامل المسطرتين .

لقد ظهر هذا التوجه القضائي في بداية عمل المحاكم الإدارية، حيث أكد الاجتهاد القضائي أن سلوك مسطرة وقف الأداء لا يكون إلزاميا إلا في الحالات التي ينازع فيها الملزم في جزء من مبلغ الضريبة، وليس في الحالات التي ينازع فيها الملزم منازعة جدية وشاملة في مبلغ الضريبة كله، وذلك تماشيا مع

¹³⁵⁰ - حسن العفوي، المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، مرجع سابق، ص 386.

مقتضيات الفقرة الثانية من المادة 15 من ظهير 1935، والتي تقابلها الفقرة الثانية من المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

هذا، وفي ظل غياب قواعد خاصة تنظم تأجيل أداء كامل مبلغ الضريبة محل المنازعة الجدية، يتعين الرجوع إلى القواعد العامة التي تخول القضاء سلطة إيقاف التنفيذ إما بكفالة أو بدونها حسب ظروف كل نزلة على حدى، وهذا يفيد أن القضاء المغربي لمس الفرق بين المسطرتين على صعيد نطاق المنازعة في الضريبة¹³⁵¹.

وهكذا، اعتبرت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض¹³⁵² أنه: "لكن حيث إنه بالرجوع إلى مقتضيات ظهير 1935 وبالذات الفصل 15 من ذلك الظهير يتبين أنه إذا كان قد وضع قاعدة وجوب أداء الضريبة رغم كل تظلم أو طعن قضائي، فقد نص في فقرته 2 على أنه مع ذلك إذا كان الشخص الذي فرضت عليه الضريبة ينازع إما في أساس فرضها أو في قيمتها فيمكنه تأجيل أداء جزء الضريبة المتنازع فيه بالشروط التي حددها الفصل المذكور لتأجيل الأداء ومن بينها تقديم كفالة لضمان الأداء، وعملا بمفهوم المخالفة إذا كانت المنازعة جدية وشاملة لمبلغ الضريبة كله، ولا تقتصر على جزء منه فيبقى إيقاف التنفيذ خاضعا للقواعد العامة التي تخول القضاء سلطة إيقاف الأداء، إما بكفالة أو بدونها حسب ظروف كل نزلة، فكان قاضي المستعجلات على صواب عندما اعتبر أن تقديم الكفالة ليس شرطا لازما لقبول طلب إيقاف التنفيذ الذي أسس على أن المطالب بالأداء لم يسبق أن مارس النشاط التجاري الذي فرضت عليه الضريبة ولا حصل على أي ترخيص بذلك وكان ظاهر الوثائق يضيفي على هذا الادعاء صفة الجدية (...)"¹³⁵³.

¹³⁵¹ - محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص: 395.

¹³⁵² - القرار عدد 536، الصادر عن محكمة النقض، بتاريخ 1996/07/4، في الملف عدد 96/1/5/19 (غير منشور).

¹³⁵³ - نفس المبدأ أكدت عليه الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في العديد من القرارات نذكر من بينها:

القرار عدد 187 بتاريخ 2000/11/30 في الملف الإداري عدد 1999/1/4/585 منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/9، مرجع سابق، ص 225.

القرار عدد 121 بتاريخ 2000/11/02 في الملف الإداري عدد 2001/1/4/847 (منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/9، مرجع سابق، ص 215).

إذن، نلاحظ أن التوجه القضائي المشار إليه أعلاه، قد حاول استبعاد مقتضيات تحصيل الديون العمومية جزئياً على مجال تدخل قاضي المستعجلات لتمكين هذا الأخير من حرية أكبر في التدخل لتقدير مدى أحقية المدين في طلب إيقاف إجراءات الاستخلاص، وإقرار ضمانات قضائية خاصة في هذا المجال، وذلك باستعمال المعيار التشريعي لفائدة مشروعية التدخل القضائي من خلال قراءة مقتضيات المادة 15 من التشريع السابق و المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية قراءة ضيقة تمكن تدريجياً من القول باستقلال المسطرة القضائية في وقف الأداء على المسطرة الإدارية¹³⁵⁴.

وتأكيداً على القراءة الضيقة للمادتين المشار إليهما أعلاه، فقد حاول الاجتهاد القضائي الإداري التمييز بين الملزمين الحقيقيين الذين لا ينازعون منازعة جدية في صفتهم هذه وبين غير الملزمين المنازعين في صفتهم كخاضعين للدين الضريبي، وهو ما أكدت عليه محكمة النقض¹³⁵⁵ عندما اعتبرت أن: " طالب إيقاف التنفيذ لا يطلب تأجيل أداء الضريبة موضوع النزاع حتى يمكن القول بأنه ملزم بتقديم كفالة لقبول الاستجابة لطلبه، و لكنه ينازع بصورة جدية في صفته كملزم بأداء هذه الضريبة (...)، و حيث إنه ما دام هذا النزاع جدياً، فإن إيقاف التنفيذ دون الإلزام بتقديم كفالة كما لاحظت المحكمة الإدارية في حكمها المطعون فيه له ما يبرره من ظاهر أوراق الملف وملابسات النزاع مما يتعين معه تأييد الأمر المستأنف"¹³⁵⁶.

وقد سارت محكمة النقض تأكيداً على نفس التوجه في قرار آخر، معتبرة أن: " الطلب الذي يستلزم تقديم الكفالة هو طلب وقف الأداء المتعلق بجزء من الضريبة المنازع فيه و تقدم أساساً إلى المحاسب المكلف بالتحصيل كما يستخلص من النص المذكور في حين أن الطلب المعروض على يتعلق بإيقاف إجراءات التنفيذ بشأن ضريبة متنازع فيها كلياً بناء على أن طالب إيقاف التنفيذ ينازع في صفته كملزم ولا

¹³⁵⁴ -القرار عدد 452، الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2002/09/26، في الملف عدد 2002/1/4/148، (غير منشور).

¹³⁵⁵ -القرار عدد 561، الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 1997/05/22، في الملف عدد 97/1/5/138، (غير منشور).

¹³⁵⁶ - اعتبرت المحكمة الإدارية بفاس، في القرار المؤيد من قبل محكمة النقض الصادر تحت عدد 1-95، بتاريخ 1995/01/17، أنه: " حيث جرى عمل قضاء هذه المحكمة على أن تطبيق الفصلين المذكورين المتعلقين بتقديم الضمانة الكفيلة لأداء الضريبة كشرط لإيقاف أدائها مقصور على الملزمين الحقيقيين الذين لا ينازعون في هذه الصفة، أما غير الملزمين فلا تقيدهم مقتضيات الفصلين المذكورين و يبقى من حقهم المطالبة بإيقاف تنفيذ دين الضريبة مؤقتاً وإلى حين البت في موضوعها".

يتعلق الطلب بمجرد إيقاف الأداء ولا محل في هاته الحالة للتمسك بأن طلب إيقاف التنفيذ يخضع لمقتضيات المادة 117 المحتج به مما يجعل ما أثير بدون أساس¹³⁵⁷.

ب- استقلال المسطرتين .

خلال هذه المرحلة سار اجتهاد القضاء الإداري في التأكيد على الاستقلالية الكاملة للمسطرة القضائية لوقف الأداء، معتبرا أن التمييز القائم استنادا إلى حجم المنازعة في الدين الضريبي لم يعد له مبرر، لكونه يؤدي إلى حرمان المدين من الاستفادة من المسطرة القضائية والتقيد بشروط المسطرة الإدارية لوقف الأداء متى انصبت منازعته على جزء من الدين، أما إذا استهدفت هذه المنازعة بشكل جدي كامل الدين، إذاك يتدخل القضاء الاستعجالي لإيقاف إجراءات التحصيل، وهو ما يتعين تصحيحه باعتماد شرط الجدوية.

وهكذا، فإن الهدف من إيقاف تنفيذ الدين الضريبي يتحقق كلما توفر شرط جدية المنازعة بصرف النظر عن كونها شاملة لمبلغ الضريبة أو لجزء منه فقط، مادام أن الملزم في الحالتين معا لن يحصل على إيقاف تنفيذ سوى الضريبة، أو جزء الضريبة المتنازع فيه جديا، علما أنه في الحالتين معا يتحقق شرط وجود أضرار يتعذر تداركها وإصلاحها في المستقبل¹³⁵⁸.

هذا، وقد أكدت محكمة النقض هذا التوجه، عندما اعتبرت أن: " مقتضيات المادة 117 من المدونة تتعلق بطلبات تأجيل الأداء الموجهة للمحاسب المكلف بالتحصيل، أما طلبات إيقاف التنفيذ الموجهة لقاضي المستعجلات فإنها تخضع للقواعد العامة للاستعجال وخاصة مقتضيات الفصل 149 من

¹³⁵⁷ - القرار عدد 272، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2003/4/24، في الملف الإداري عدد 2001/4/4/707، (أورده، محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 207).

¹³⁵⁸ - محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص 399.

قانون المسطرة المدنية الذي يميز الأمر بإيقاف التنفيذ كلما توفر الطلب على عنصر الاستعجال وذلك بضمانة أو بدونها ويبقى ما أثير بدون أساس¹³⁵⁹.

الفقرة الثانية: استبعاد القضاء من حظر تأجيل أداء الضريبة.

إذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية تمنح بموجبه مقتضيات المادة 124 منها على أية سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والديون العمومية الأخرى، أو تعرقل سيره العادي، تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية والمالية، فإن العمل القضائي الإداري ذهب عكس ذلك، من خلال قبوله إيقاف إجراءات تحصيل الديون العمومية لما لها من طابع تنفيذي، على اعتبار أن المادة المذكورة لا تخاطب السلطة القضائية، وأن لهذه الأخيرة كامل الصلاحية في الاستجابة لطلبات التأجيل أو الإيقاف متى كانت الأسباب مبررة لذلك¹³⁶⁰.

إلا أن بعض الفقه¹³⁶¹ المعارض لهذا التوجه يرى بأن المادة 124 المشار إليها أعلاه، قد عوضت مقتضيات المادة 11 من ظهير 21 غشت 1935، التي كانت تنص على أنه لا يحق لأي موظف أن يؤجل استخلاص الضرائب المباشرة والأداءات المماثلة والوجيبات كيفما كان نوعها وأن يؤجل إجراءات المتابعة المتعلقة بهذا الاستخلاص¹³⁶²، وبالتالي فإنها استهدفت السلطات العمومية جميعها بما فيها السلطة القضائية، كما أن الحكم بإيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي بمثابة أمر موجه إلى الإدارة الضريبية من

¹³⁵⁹ - القرار عدد 257، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2002/04/11 في الملف عدد 2001/1/4/1511، (أورده، محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 208).

¹³⁶⁰ - محمد النجاري، طلبات إيقاف مسطرة استخلاص الديون العمومية على ضوء مدونة التحصيل الجديدة، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج، 45/44 ماي - غشت، 2002، ص 45.

¹³⁶¹ - عبد الرحمان أبليللا، الأوامر القضائية المتعلقة بوقف تنفيذ التحصيل الجبري للديون الضريبية، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص 445.

¹³⁶² - نصت كذلك الفقرة الأولى من الفصل 9 من ظهير 1924/11/22 على ما يلي: "لا يحق لأي موظف أن يؤجل تحصيل الضرائب والديون أيا كانت ولإجراء المتابعات التي مدارها على التحصيل المذكور".

شأنه عرقلة عملها، وبالتالي المساس بالفصل بين السلطات بمفهوم المادة 25 من قانون المسطرة المدنية¹³⁶³.

إلا أن المبررات المشار إليها أعلاه، لا يمكن أخذها على إطلاقها لكونها من جهة، عندما تعتبر أن السلطة القضائية معنية بمنطوق المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن ذلك لا يستقيم والغاية من إحداث المحاكم الإدارية، ومن وجود القضاء الإداري، على اعتبار أن تدخل قاضي المستعجلات الإداري لا يشكل عرقلة لعملية الاستخلاص الضريبي، وإنما يشكل تدخلا يندرج في صميم اختصاصات القضاء الإداري في حماية المشروعية، كما أن هذا التدخل لا يؤدي إلى إنهاء حق الإدارة في استخلاص الدين الضريبي، وإنما يمكن الطرفين من التأكيد على موقفهما من المنازعة حتى تتضح حقوقهما، وما يؤكد هذا التوجه، هو غياب التنصيص الصريح على منع القضاء من خلال المادة 124 المشار إليها أعلاه، خاصة وأن موقف القضاء كان مستقرا في ظل مقتضيات المادة 11 من ظهير 1935/08/21، على استثناء القضاء من هذا المنع¹³⁶⁴.

أما من جهة ثانية، فإن القول بأن تدخل القضاء الاستعجالي من أجل إيقاف الدين الضريبي مخالف لمقتضيات المادة 25 من قانون المسطرة المدنية، لا يستقيم، خاصة بعد دخول القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية حيز التنفيذ، والذي نسخ من خلال المادة 50 منه، أحكام الفقرة الثانية من المادة 25 السالفة الذكر، كما أن إيقاف إجراءات الاستخلاص إلى حين البت في موضوع المنازعة، لا يشكل أمرا موجها إلى الإدارة الضريبية وإنما يشكل من حيث المبدأ إجراء وقائيا لحفظ حقوق أطراف النزاع متى توفرت فيه مقومات الاستعجال وجدية النزاع.

وهكذا، فقد استقر القضاء الإداري اعتبار القاضي الإداري غير معني لا بمقتضيات الفصل 11 من التشريع السابق للاستخلاص، ولا بمضمون المادة 124 من المدونة، وأن له أن يفسر هذه المادة

¹³⁶³ - تنص المادة 25 من قانون المسطرة المدنية على أنه: "يمنع على المحاكم عدا إذا كانت هناك مقتضيات قانونية مخالفة أن تنظر ولو بصفة تبعية في جميع الطلبات التي من شأنها أن تعرقل عمل الإدارات العمومية للدولة أو الجماعات العمومية الأخرى أو أن تلغي إحدى قراراتها.

ولا يجوز للجهات القضائية أن تبت في دستورية القوانين".

¹³⁶⁴ - محمد شكيري، تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب، بين إرادة المشرع و اجتهاد القضاء، مرجع سابق، 296.

الأخيرة¹³⁶⁵، حيث حصر الاجتهاد القضائي هذا المنع على الموظفين دون السلطة القضائية التي لها كامل الصلاحية في الاستجابة لطلبات التأجيل أو الإيقاف متى كانت الأسباب مبررة لذلك¹³⁶⁶، و هو ما أكدته الغرفة الإدارية بمحكمة النقض منذ سنة 1998 معتبرة أنه: "وحيث إن مقتضيات الفصل 11 من ظهير 1935 تلزم الموظفين المكلفين باستخلاص الضرائب ولا تتعداهم إلى صلاحيات القضاء في الموضوع"¹³⁶⁷.

هذا، وإن كنا نتفق مع الاتجاه الفقهي¹³⁶⁸ والقضائي الذي استثنى مخاطبة المادة 124 للقضاء، فإننا نؤكد على أهمية تدخل المشرع صراحة لتأكيد هذا الاستثناء، في اتجاه نحو تكريس الضمانات القضائية التي استقر عليها القضاء، وضمان انسجام التشريع عموماً والقانون الضريبي على وجه الخصوص مع التوجهات التي رسمها القضاء الإداري و استقر عليها و التي تشكل ضماناً حقيقية لفائدة المدينين. وهكذا، يكون القاضي الإداري قد حسم تدريجياً مشروعية تدخل قاضي المستعجلات في إيقاف الدين الضريبي، من خلال التحلل من العوائق التشريعية التي ظلت الإدارة الضريبية تشبث بها، والاعتماد على القواعد العامة التي تنظم عمله، باعتبارها الأكثر ملائمة لحماية الضمانات المشروعة المقررة لفائدة المدين.

¹³⁶⁵ - سلوى الفاسي الفهري، إيقاف التنفيذ في استخلاص الدين الضريبي أمام القضاء المستعجل، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص 354

¹³⁶⁶ - محمد النجاري، طلبات إيقاف تنفيذ مسطرة استخلاص الديون العمومية على ضوء مدونة التحصيل الجديدة، مرجع سابق، ص 45.

¹³⁶⁷ - القرار عدد 1891، صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 1998/10/8، في الملف الإداري عدد 95/313، (غير منشور).

¹³⁶⁸ - محمد النجاري، تساؤلات حول اختصاص المحاكم الإدارية في مسطرة منازعات تحصيل الضرائب على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 16.

الفرع الثاني: أعمال القواعد العامة كمناط لدخول قاضي المستعجلات.

إذا كان القضاء الإداري قد استطاع انتزاع اختصاصه في إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي رغم غياب نص خاص بذلك، فإنه في المقابل أسس لهذا الاختصاص انطلاقاً من القواعد القانونية العامة التي تحكم عمله بداية بتطبيق مقتضيات المتعلقة بإيقاف تنفيذ القرارات الإدارية (الفقرة الأولى)، ثم بعد ذلك الاستقرار على قبول هذه الطلبات في إطار قواعد القضاء الشامل و ما ترتب عن ذلك من تطبيق لمقتضيات قانون المسطرة المدنية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: إيقاف إجراءات الاستخلاص في إطار دعوى الموضوع.

من المعلوم أن اختصاص قاضي الأمور المستعجلة مستمد من اختصاص قاضي الموضوع، ونتيجة لذلك، فإن قاضي المستعجلات لدى المحكمة الإدارية، يستمد اختصاصه من الولاية العامة لهذه المحكمة المطروح النزاع الموضوعي للدعوى أمامها، حيث عرف تطوراً مهماً بداية بتثبيت قاضي الموضوع باختصاص إيقاف إجراءات الاستخلاص في إطار دعوى الإلغاء، استناداً إلى مقتضيات المادة 24 من القانون رقم 41-90¹³⁶⁹.

إن الخلاف الذي ساد خلال الفترات السابقة بين المحاكم الإدارية حول مسطرة إيقاف إجراءات الاستخلاص كان أساسه تفسير بعض المحاكم لهذه المسطرة على ضوء مقتضيات المادة 24 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية، حيث قاد إسناد هذا الاختصاص إلى المادة المذكورة، العمل القضائي إلى القول بانعقاد اختصاص قضاء الموضوع للبت في الدعوى لكونه الأجدر بالإحاطة بموضوعها.

وهكذا، اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط¹³⁷⁰ أنه: "إذا كانت دعوى المنازعة الضريبية معروضة على المحكمة، فإن الاختصاص للبت في طلب إيقاف التنفيذ (...) المرتبط بموضوع المنازعة يرجع إلى محكمة الموضوع وليس إلى قاضي المستعجلات حسب مفهوم المادة 24 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية. وحيث إن المدعي تقدم للمنازعة في الضرائب أمام القضاء حسب ما هو ثابت

¹³⁶⁹ - تنص المادة 24 من القانون رقم 41-90 على أنه: للمحكمة الإدارية أن تأمر بصورة استثنائية بوقف تنفيذ قرار إداري رفع إليها طلب يهدف إلى إلغائه إذا التمس ذلك منها طالب الإلغاء صراحة".

¹³⁷⁰ - الحكم رقم 40، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 1995/6/21، في الملف رقم 95/33، (غير منشور).

في نسخة المقال المرفقة بالمقال الاستعجالي، فإن الاختصاص للبت في طلبات إيقاف تنفيذ المقررات الإدارية وكذا الأوامر ينعقد لمحكمة الموضوع وليس لقاضي المستعجلات وذلك حسب مفهوم المادة 24 من قانون 41-90".

هكذا، نلاحظ أن إقرار القضاء الإداري لاختصاص قضاء الموضوع في إيقاف إجراءات التحصيل راجع إلى مجموعة من العوامل، أولها الخلط الذي وقع فيه القضاء الإداري بين القرارات الإدارية الضريبية وبين إجراءات استخلاص الديون الضريبية.

فإذا كانت المادة 24 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية تحول للمحكمة الإدارية أن تأمر بصفة استثنائية بإيقاف تنفيذ قرار إداري رفع إليها طلب يهدف إلى إلغائه متى التمس ذلك طالب الإلغاء صراحة، فإن الأمر يتعلق بالقرارات الإدارية دون غيرها من الإجراءات.

وقياسا على ذلك، فإن المحكمة الإدارية بمكناس¹³⁷¹ قد أضفت على الإنذار الضريبي صفة المقرر الإداري فمنحت الاختصاص إلى محكمة الموضوع معتبرة بأنه لا وجود لمانع يحول دون تقديم طلب إيقاف تنفيذه في نفس عريضة دعوى الإلغاء.

إلا أن المحكمة الإدارية بفاس كانت أكثر دقة حينما سلبت وصف القرار الإداري على الإنذار الضريبي، الذي يعتبر مجرد حلقة من الحلقات المنصهرة في عملية الإخضاع التي لا تبدأ بالظهور إلا عقب تعذر تحصيل الضريبة الملتزم بدفعها وتنتشر على النزاع السمة الشخصية وتدرجه ضمن مواضيع القضاء الشامل للنوع الآخر العائد إلى ولايتها¹³⁷².

علاوة على ذلك، يظهر أن توجه المحاكم الإدارية نحو تمكين المحكمة كهيئة جماعية من الوقوف عند مدى جدية طلب إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل، قد شكل عاملا ثانيا لإخضاع الطلب الهادف لإيقاف إجراءات الاستخلاص إلى حين البث في جوهر النزاع لمقتضيات المادة 24 من قانون 41/90، على اعتبار أن هذه الهيئة تكون ملمة بتفاصيل النزاع، وهو ما دفع بعض الفقه، إلى التأكيد على أن هذا

¹³⁷¹ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، ملف عدد 25-95 منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 14/15، مرجع سابق، ص 89.

¹³⁷² - محمد صقلي حسيني، تقييم العمل القضائي الإداري، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 15-14 يناير يونيو 1996، ص 88.

التوجه مبرر متى اختار الطالب التنازل عن مزية الاستعجال التي يتميز بها القضاء الاستعجالي¹³⁷³. إلا أن هذا التبرير سرعان ما تصدت له الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، حينما ميزت بين إيقاف التنفيذ المشار إليه في المادة 24 من القانون رقم 41-90، المتعلق بإيقاف تنفيذ مقررات إدارية تابعة للدعوى المقامة في الموضوع، وبين إيقاف التنفيذ المنصب على إجراءات المتابعة التي تنتمي بحكم طبيعتها إلى دعوى القضاء الشامل.

وهكذا، أكدت محكمة النقض على أنه: "وحيث إنه من الواضح أن الأمر يتعلق بنزاع في الضرائب وإن هذه النزاعات تنظر فيها المحكمة الإدارية كمحكمة قضاء شامل لا كقضاء إلغاء، وتبعاً لذلك فإن المعنى بأمر الضريبة المذكورة يمكنه أن يطعن في بيان التصفية ويمكنه في نفس الوقت أن يطلب من رئيس المحكمة بصفته قاضي المستعجلات إيقاف إجراءات المتابعة إلى حين البت في النزاع موضوعياً.

وحيث إن مؤدى ذلك أن المحكمة الإدارية المطعون في حكمها قد أخطأت عندما بثت في الطلب في نطاق الفصل 24 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية مما يتعين معه إلغاء حكمها"¹³⁷⁴.

هذا، وقد أكدت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط هذا التوجه عندما اعتبرت أن: "مناطق موضوع الدعوى الحكم المستأنف هو طلب إيقاف تنفيذ آخر إنذار بالأداء (...) وقدم هذا الطلب في إطار المادة 24 من القانون رقم 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية. وحيث أن الإنذار الذي يوجه المحاسب المكلف بالتحصيل يعتبر إجراء من إجراءات التحصيل وإن إيقاف تنفيذه يخضع لمسطرة خاصة منصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية ولا علاقة لها بمقتضيات المادة 24 من القانون رقم

¹³⁷³ - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 192

¹³⁷⁴ . القرار عدد 193، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، في الملف الإداري عدد 98/5/913 بتاريخ 1999/2/18 (أورده: محمد شكيري، آليات تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بين إرادة المشرع و اجتهاد القضاء، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 5، 2005، ص 105).

في نفس الاتجاه:

القرار عدد 1073، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 1998/11/26؛

القرار عدد 1074، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 1998/11/26؛

القرار عدد 524، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 1999/5/6، في الملف عدد 99/1/5/26 .

أشار إليها: محمد شكيري، آليات تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بين إرادة المشرع و اجتهاد القضاء، مرجع سابق، ص 105، هامش رقم 6.

90/41 المتعلق بإيقاف تنفيذ قرار إداري. وحيث أن دعوى الإلغاء التي تقدمت بها المستأنفة موضوع الملف الرائج أمام المحكمة الإدارية بالرباط في الملف رقم 06/53 غ تستهدف إلغاء قرار إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة الصادر بتاريخ 2005/05/24 القاضي بتطبيق التعريف الكاملة على المستأنفة بنسبة 123,65% وعدم تمتيعها بالإعفاء الجمركي المنصوص عليه في الاتفاقية المذكورة.

وحيث أن الإنذار المطلوب تنفيذه ليس هو موضوع طلب الإلغاء وإنما هو إجراء من إجراءات التحصيل (كما أشير إلى ذلك سابقا) والذي ليس بالملف ما يفيد الطعن أمام القضاء الشامل مما يجعل الأسباب المعتمدة في الاستئناف غير مرتكزة على أساس ويكون الحكم المستأنف بالتالي صائبا وموجبا للتأييد".

وهكذا، استقر القضاء الإداري المغربي على استبعاد أعمال مقتضيات المادة 24 من قانون 90-41 كلما تعلق الأمر بإيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي التي تندرج ضمن نطاق القضاء الشامل، وهو نفس التوجه الذي سار عليه مجلس الدولة الجزائري¹³⁷⁵ عندما اعتبر أن: " قرار تنفيذ الحجز من اختصاص قاضي المستعجلات و هو أمر تحفظي مؤقت لا يمس أصل الحق و لا يضر بمصالح و حقوق الأطراف و عليه إن ما أقره قضاء المجلس على صواب يستوجب المصادقة عليه".

أما الاجتهاد القضائي الفرنسي، ففي الوقت الذي كانت فيه الإدارة الضريبية تثير نفس الوسيلة لاستبعاد تطبيق مقتضيات الفصل 96-R من مدونة العدالة الإدارية، وكذا الفصل 84 من المرسوم المؤرخ في 1963/07/30 المتعلق بمجلس الدولة، وهما النصوص المقابلة للمادة 24 من القانون رقم 90.41، فإنه في غياب مقتضيات خاصة متعلقة بإيقاف تنفيذ الدين الضريبي قضائيا لا شيء يحول دون تطبيق القاعدة العامة لإيقاف التنفيذ كما هو منصوص عليها في المقتضيات التي تهم المنازعات الإدارية العامة، أي الفصل 16 من مدونة العدالة الإدارية، والفصل 54 من المرسوم المنظم لمجلس الدولة الفرنسي¹³⁷⁶.

¹³⁷⁵ - القرار الصادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة الجزائري بتاريخ 2002/12/17، في الملف رقم 5671 (منشور بمجلة مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 68-69).

¹³⁷⁶ - محمد بيصة، المنازعات في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص 407.

إلا أنه سرعان ما تراجع مجلس الدولة الفرنسي عن إسناد اختصاص النظر في طلبات إيقاف التنفيذ إلى هيئة قضائية جماعية بمقتضى القانون رقم 517.2000 المؤرخ في 30/06/2000 المتعلق بالاستعجال أمام المحاكم الإدارية، الذي يحول البت في طلبات إيقاف التنفيذ إلى القضاء الفردي¹³⁷⁷.

وهكذا، يمكن القول أن انعقاد الاختصاص الاستعجالي للقاضي الإداري تم تكريسه تدريجياً، على اعتبار أن إجراءات الاستخلاص لا تشكل قرارات إدارية بالمفهوم الدقيق للكلمة، كونها تأتي لتنفيذ أوامر التحصيل الصادرة عن الجهات المختصة¹³⁷⁸، وما دامت المنازعات الضريبية عموماً تدخل ضمن ولاية القضاء الشامل، فإن رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضياً للمستعجلات بموجب المادة 19 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية¹³⁷⁹ وكذا المقتضيات العامة للاستعجال المنصوص عليها بموجب قانون المسطرة المدنية هو الجهة القضائية المختصة في البت في طلبات إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي، متى توفر فيها شرطي الاستعجال و عدم المساس بجوهر الحق.

الفقرة الثانية: إعمال القواعد العامة لقبول طلبات إيقاف إجراءات الاستخلاص.

من المعلوم أن المشرع المغربي لم يحدد شروط انعقاد الاختصاص لقاضي المستعجلات، حيث اكتفى من خلال مقتضيات الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية بالنص على أن رئيس المحكمة الابتدائية يختص بصفته قاضياً للمستعجلات كلما توفر عنصر الاستعجال، وبما أن المادة 7 من قانون 41-90 تحيل على تطبيق مقتضيات قانون المسطرة المدنية، فإن القاضي الإداري لم يتوانى عن تطبيق هذه المقتضيات العامة لقبول طلبات إيقاف إجراءات التحصيل الضريبي، متى توفرت فيها شرطي الاستعجال وكان البت فيها لا ينسحب لجوهر الدعوى.

¹³⁷⁷ - Francis Lefebvre, *le contentieux fiscal*, op.cit, page 221.

¹³⁷⁸ - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة برط و تحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 191.

¹³⁷⁹ - تنص المادة 19 من القانون رقم 41-90 على أنه: " يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينييه عنه بصفته قاضياً للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفطية. "

أولاً- الاستعجال كأساس لإيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي .

يمثل شرط الاستعجال إحدى أبرز الشروط الموضوعية لقيام اختصاص قاضي المستعجلات في وقف إجراءات الجبري في إطار القواعد العامة، سواء في القضاء الإداري المغربي أو المقارن¹³⁸⁰.

هذا، وقد جرى الفقه والقضاء على تعريف الاستعجال بكونه ذلك الخطر الحقيقي المحدق بالحق المراد المحافظة عليه والذي يلزم درؤه بسرعة لا تكون عادة في التقاضي العادي ولو قصرت مواعيده¹³⁸¹.

وقد أضاف مجلس الدولة الفرنسي على شرط الاستعجال وصف الضرر الذي يخشى وقوعه إذا تم تنفيذ الإجراء¹³⁸²، فاعتمد بذلك على معيار موضوعي لتحديد هذا الشرط، على اعتبار أن أساس قيام حالة الاستعجال هو مداومة خطر حصول أضرار يصعب تفاديها إذا تعرض القضاء الإداري للدعوى بشكل عاد¹³⁸³.

ويعتبر شرط الاستعجال العنصر الأساسي الذي يبرز اختصاص قاضي المستعجلات في إيقاف إجراءات الاستخلاص الجبرية، التي تعتبر بحكم طبيعتها مبررا من مبررات قيام حالة الاستعجال، حيث يعمل القاضي الإداري على استظهار حالة الاستعجال وتبيان تجلياتها، وهو بهذا المفهوم يخضع إلى السلطة التقديرية لقاضي المستعجلات في ظل غياب تعريف تشريعي.

وعلى هذا الأساس، قضت المحكمة الإدارية بمكناس¹³⁸⁴ على أنه : "وحيث إن الطلب يروم إيقاف إجراءات تحصيل الضريبة على الأرباح العقارية المفروضة على الطالب (...) أصلا وزيادات إلى حين الفصل في الجوهر (...). حيث إن الاستمرار في مباشرة التحصيل الجبري قد يؤدي إلى إلحاق خسارة مادية بالطالب يصعب تداركها كتطبيق الإكراه البدني في حقه، مما يدل على قيام عنصر الاستعجال".

¹³⁸⁰ - *Franck Delacroix, Guide pratique du contentieux fiscal, Les éditions d'organisation, 2003, page : 148.*

¹³⁸¹ - عبد اللطيف هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، مرجع سابق، ص 79.

¹³⁸² - *La notion de conséquences difficilement réparable.*

¹³⁸³ - *C.E, Demoselle Loizea et Dame Lannoy, Rec. 30 Novembre 1954, Rec. page 629.*

¹³⁸⁴ - الأمر رقم 1/2009/6س صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، في الملف رقم 1/209/1س، بتاريخ 2009/1/27 (غير منشور).

ولعل حالة الاستعجال بمفهوم الخسارة المادية التي لا يمكن استدراكها، لا تعترف بها الإدارة الضريبية في دفعاتها، على اعتبار أن التنفيذ على أموال المدين لا يؤدي في جميع الحالات إلى نتائج يصعب تداركها، لأن المدين بإمكانه استرداد ما أداه إذا ثبت فيما بعد صحة ما يدعيه وفقاً لقواعد الاسترداد المعمول بها في هذا الصدد¹³⁸⁵، وهو التوجه الذي تبناه مجلس الدولة الفرنسي إلى حدود مطلع الثمانينات حيث كان ينظر إلى الضرر المالي على أنه لا يكتسي طابع صعوبة الإصلاح إلا في الحالات القصوى التي تؤدي إلى بيع المفاولة أو توقفها على الأداء أو بيع الأصل التجاري.

إلا أن القضاء الإداري المغربي يقر حالة الاستعجال كلما تعلق الأمر بمداهمة المدين بإجراء من إجراءات الاستخلاص الجبرية، حيث قضت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش على أن: " حالة الاستعجال إنما تنشأ من طبيعة الحق المطلوب صيانته ومن الظروف المحيطة به ويستتجها قاضي المستعجلات من ظروف وملابسات الدعوى المعروضة عليه (...)، وحيث أن قاضي المستعجلات في نازلة الحال قد استخلص عن صواب قيام حالة الاستعجال من كون إجراءات الاستخلاص الجبرية جارية في حق الطالبة من طرف القابض عن طريق الإشعار للغير الحائز"¹³⁸⁶.

وقد سارت المحكمة الإدارية بفاس في نفس الاتجاه حينما اعتبرت أنه: " وحيث أستقر العمل القضائي بماته المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي المنصوص عليه بالفصل 2 من القانون 97-15 بما فيه الدين الضريبي في إطار القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها في المادة 149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه، بموجب الفصل 7 من قانون 90-41"¹³⁸⁷.

هذا، وتعزز مقتضيات المادة 19 من قانون 41-90، توجه القاضي الإداري نحو أعمال الشروط العامة للاستعجال، حيث تنص على أنه " يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينيبه عنه بصفته قاضياً للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية".

¹³⁸⁵ - محمد شكيري، آليات تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بين إدارة المشرك واجتهاد القضاء، مرجع سابق، ص 109.

¹³⁸⁶ - القرار رقم 207، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، بتاريخ 2008/5/7، في الملف رقم 6.2.08، (غير منشور).

¹³⁸⁷ - الأمر رقم 2009/80، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2009/05/20، في الملف رقم 2009/1/76، (غير منشور).

ونلاحظ في هذا الصدد، أنه قليلة هي الأوامر القضائية التي أشارت إلى مقتضيات المادة 19 من قانون 41-90، في معرض تبريرها للمقتضيات العامة التي يتم اعتمادها¹³⁸⁸، فأغلب الأوامر الاستعجالية تعتمد على مقتضيات المادة 149 من قانون المسطرة المدنية، ذلك أن هذه الأخيرة هي التي أشارت صراحة إلى عنصر الاستعجال كأساس لقيام اختصاص قاضي المستعجلات. كما أن المادة 19 المذكورة اقتصر على الحديث عن الطلبات الوقتية والتحفظية، كأساس اختصاص قاضي المستعجلات.

هذا، وإن بعض الفقه¹³⁸⁹ يشكك في انتماء طلبات إيقاف إجراءات التحصيل إلى مجال الطلبات الوقتية أو التحفظية، وبالتالي لا محل لإعمال المادة 19 من القانون رقم 41-90، وقد اعتمد في ذلك على أسباب أبرزها، من جهة، أن من شأن تضخم عدد الطلبات الرامية إلى إيقاف الدين الضريبي وسهولة الاستجابة لها، له من التأثير السلبي على برامج الميزانية العمومية وبالتالي فإنها تندرج ضمن قضاء الموضوع، أما من جهة ثانية، أن القاضي يتجاوز في تقدير شروط وقف التنفيذ تحسسه للوثائق فيقوم بالبحث في صلب الموضوع.

إلا أننا لا نتفق مع هذا التوجه ومع الأسباب التي أوردها لانتزاع الاختصاص في وقف إجراءات تحصيل الديون الضريبية واستبعادها من دائرة الطلبات الوقتية أو التحفظية. فالسبب الأول المتمثل في التأثير على المالية العمومية لا يمكن التسليم به، ذلك أن تمويل الخزينة العامة لا يمكنه أن يأتي على حساب الحقوق المالية للأفراد، فيؤدي إلى خرق المبدأ الدستوري المتعلق بالمساواة أمام تحمل التكاليف العامة¹³⁹⁰.

إن تدخل قاضي المستعجلات لا يعطل الأهداف المالية للدولة بقدر ما يضبط قواعد استعمال المال العام واستخلاصه وفق ما يقتضيه القانون، فهو لا يعدوا أن يكون تدبيرا وقتيا، لكونه يوقف عملية الاستخلاص، إلى حين النظر في مدى مشروعية تدخل الآلة العمومية، فهو بذلك يساهم في تحقيق التوازن المنشود بين السلطة والحرية في إطار مبدأ المشروعية الضريبية.

¹³⁸⁸ - الأمر رقم 2008/177، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2008/12/23، في الملف رقم 2008/1/187 (غير منشور).

¹³⁸⁹ - عبد الرحمان أبليللا، الأوامر القضائية المتعلقة بوقف تنفيذ التحصيل الجبري للديون الضريبية، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، خمسون سنة من العمل القضائي، الندوة الجهوية السادسة، الرباط 10 - 11 ماي، ص 443.

¹³⁹⁰ - الفصل 39 من الدستور المغربي المراجع بتاريخ فاتح يوليوز 2011.

لذلك، لا يمكن القول على أن الاختصاص الاستعجالي للقاضي الإداري يعطل برامج الميزانية العمومية بقدر ما يمكن القول أن خرق إجراءات الاستخلاص والتمادي في ذلك هو الذي يؤدي إلى تعطيل المبادرة الاقتصادية وبالتالي التأثير الحقيقي على ميزانية الدولة.

أما السبب الثاني الذي صاغه هذا الجانب من الفقه، والمتعلق بملامسة قاضي المستعجلات لموضوع الدعوى فلا يمكن التسليم به على إطلاقه أيضا، ذلك أن منهجية قاضي المستعجلات في محاكمة هذا الشرط تبقى حبيسة ظاهر الوثائق التي تبين حالة الخطر الذي يواجه المدين، إما عبر اتخاذ الإجراءات التنفيذية أو الاستمرار فيها، علما أن تأسيس الطلب الاستعجالي على أسباب موضوعية لا يعيبه، كما صرحت بذلك محكمة النقض¹³⁹¹، كما أن قاضي المستعجلات ملزم بعدم المساس بجوهر الدعوى وإلا تعرض قضاءه للإلغاء على مستوى محاكم الاستئناف الإدارية، أو على صعيد محكمة النقض.

ثانيا- عدم المساس بجوهر الدعوى .

إذا كان الاستعجال أساس انعقاد اختصاص قاضي المستعجلات، فإن ذلك مقيد بعدم البت في أصل الحق، أي في جوهر الدعوى¹³⁹²، حيث تنص المادة 152 من قانون المسطرة المدنية على أنه "لا تبت الأوامر الاستعجالية إلا في الإجراءات الوقتية ولا تمس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر".

ومعنى جوهر الدعوى أو أصل الحق، كل ما يتعلق بموضوع الدعوى ويرتبط بها وجودا وعدما، ويندرج فيه كل ما يمس صحته أو يؤثر فيه سلبا أو إيجابا أو يغير من معالمه وكذا من آثاره القانونية.

فكلما رأى قاضي المستعجلات أن ملامسته لجوهر الحق أمرا ضروريا لقضائه، إلا وصرح بعدم اختصاصه، فلا يحق له بمفهوم المادة 152 من قانون المسطرة المدنية المذكورة إثبات الحق أو نفيه بل يقتصر على ترجيح الاحتمالات دون أن يقطع برأي في أصل الحق وإلا بني حكمه على أساس غير قانوني¹³⁹³.

¹³⁹¹ - القرار عدد 223 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 08/04/2009 في الملف عدد الملف عدد : 2008/2/4/782 (غير منشور).

¹³⁹² - *FRANK Delacroix, guide pratique du contentieux fiscal, op.cit, page 149.*

¹³⁹³ - عبد اللطيف هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، مرجع سابق، ص 83.

هكذا، قضت المحكمة الإدارية بمكناس على أن: " مباشرة إجراءات التحصيل للإشعار للغير الحائز في مواجهة الطالبة قد يؤدي إلى إلحاقها أضراراً يصعب تداركها فيما بعد كإعلان إعسارها، أو تطبيق الإكراه البدني في مواجهتها (...). مما يفيد قيام عنصر الاستعجال، حيث إن طلب رفع الإشعار للغير الحائز عن الحساب البنكي المذكور له مساس بمناقشة جوهر النزاع ويقتضي البحث في حقيقة الدين الضريبي واستحقاقه والملمزم به وعلاقة الطالبة بهذا الدين والوسائل المثارة في دعوى الموضوع المشار إليها وعلاقة الطالبة بهذا الدين وقاضي المستعجلات الإداري غير مختص بالبت في الطلب"¹³⁹⁴.

وقد سبق لمحكمة النقض أن أكدت نفس المبدأ حينما ألغت الأمر المستأنف متصدية لعدم اختصاص قاضي المستعجلات للبت في الطلب، حيث اعتبرت أنه: " بناء على الفصلين 149 و152 من قانون المسطرة المدنية والمادتين 19 و 47 من قانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية، حيث إن مناط انعقاد اختصاص قاضي المستعجلات هو توفر عنصر الاستعجال في النازلة وعدم المساس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر.

وحيث إن الطلب يهدف إلى رفع الإشعار للغير الحائز وهو طلب يشكل منازعة جوهرية تقتضي النظر في مشروعية إجراء التحصيل المتخذ وهو يخرج عن اختصاص قاضي المستعجلات ويكون الأمر لما قضى بخلاف ذلك واجب الإلغاء"¹³⁹⁵.

كما سارت على نفس المنوال باقي المحاكم الإدارية، من خلال التصريح بعدم اختصاصها للبت في بعض الطلبات المعروضة عليه التي يرى أنها تمس جوهر النزاع، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹³⁹⁶ أنه إذا كان: "قاضي المستعجلات يختص باتخاذ جميع التدابير الوقائية والإجراءات التحفظية التي تقتضي حالة الاستعجال فإنه لا يجوز له أن يأمر بأي إجراء ما إذا كان الغرض منه الفصل في وقائع مادية أو حقوق متنازع عليها. وحيث إنه اتضح من ظاهر الوثائق المدلى بها رفقة المقال أن الوسائل

¹³⁹⁴ - أمر رقم 1/2009/48 س، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2009/04/28، في الملف رقم 46/2009/1 س، (غير منشور).

¹³⁹⁵ - القرار عدد 532، الملف الإداري عدد: 2003/2/4/258 المؤرخ في 2006/06/21 (منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 67، مطبعة الأمنية الرباط، يناير 2007، ص 296).

¹³⁹⁶ - الأمر الصادر عن إدارة الدار البيضاء بتاريخ 30 ماي 2002، تحت عدد 440 في الملف رقم 318/2002 س، أمر غير منشور.

المعتمد عليها بطلب إيقاف إجراءات تحصيل الضريبة المنازع فيها هي وسائل موضوعية من شأن البث فيها المساس بأصل الحق وهو ما ينعقد الاختصاص بنظرها لقاضي الموضوع وليس قاضي المستعجلات".

كما سارت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش على نفس التوجه مؤكدة على أنه: "حيث لئن كان الإشعار للغير الحائز المخول للقابض اللجوء إليه تطبيقاً للمادة 101 وما بعدها من مدونة تحصيل الديون العمومية هو إجراء تنفيذي جبري استثنائي يعتبر النزاع بشأنه نزاعاً موضوعياً لا يختص به قاضي المستعجلات نظراً لمساسه بجوهر النزاع..."¹³⁹⁷.

هذا، وتجد الإشارة إلى أن السلطة التقديرية التي يتمتع بها قاضي المستعجلات تساعده على ملامسة الدعوى دون الدخول في جوهرها، وتدل على ذلك مجموعة من العبارات التي يستعملها في صلب الأوامر الصادرة عنه من قبيل "حيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف ومستنداته"¹³⁹⁸، وحيث باستظهار الطالب بالوثائق¹³⁹⁹، وبحيث يستشف من وثائق الملف¹⁴⁰⁰، وهي عبارات تبدوا حاسمة تدخل في صلب تعليل القاضي للدليل الذي استند عليه في قضاءه دون أن يمس بجوهر الدعوى.

وفي هذا الصدد، لا بد من الإشارة إلى أن سلطات القاضي الإداري ما فتئت تتسع في اتجاه حماية المدنين، حيث وسعت محكمة النقض¹⁴⁰¹ من مفهوم شرط عدم المساس بجوهر الدعوى عندما اعتبرت أنه: "لئن كان معنى جوهر هو كل ما يتعلق به وجوداً أو عدماً، ومن ذلك ما يمس صحته، أو يؤثر في كيانه، أو يغير فيه أو في الآثار القانونية التي رتبها له القانون، فإنه ليس معنى ذلك أن كل ما يثار من منازعات أمام قاضي الأمور المستعجلة من شأنها أن تحد من سلطته، وتثنيه عن فحصها بدعوى مساسها بأصل الحق، بل إنه من واجبه أن يقدر قيمة ما يعرض عليه في حدود ما يتطلبه القضاء في الإجراء الوقتي

¹³⁹⁷ - القرار رقم 142، الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش بتاريخ 2008/4/9، في الملف رقم 07-2-67، (غير منشور).

- كذلك أمر المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 45 بتاريخ 14 مارس 2000 في الملف رقم 36/2000س، (منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 39).

¹³⁹⁸ - الأمر رقم 06، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/1/14، في الملف رقم 08/934س (غير منشور).

¹³⁹⁹ - الأمر رقم 508، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/04/08، في الملف رقم 09/1/260 (غير منشور).

¹⁴⁰⁰ - الأمر رقم 521، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/04/29، في الملف رقم 09/1/302 (غير منشور).

¹⁴⁰¹ - القرار عدد 710، الصادر عن محكمة النقض، بتاريخ 30/09/2010 في الملف الإداري عدد : 2009/1/4/983 (غير منشور).

المطلوب، وبما يلزم لمعرفة أي من الطرفين أجدر بالحماية الوقتية والتحفظية، وهو بذلك لا يؤثر ولا يحسم في موضوع النزاع طبقاً للفصل 152 من القانون المسطرة المدنية. والمحكمة مصدره القرار المطعون فيه بما ذهبت إليه من إلغاء الأمر المستأنف القاضي بإيقاف إجراء بيع المركب المحجوز بدعوى أن البت في طلب إيقاف إجراءات البيع - إلى حين البت في دعوى الاستحقاق المرفوعة أمام قاضي الموضوع - يقتضي تحديد الجهة المالكة للمركب المذكور، وإن من شأن ذلك المساس بجوهر الحق وأصل النزاع الذي يمنع على قاضي المستعجلات التعرض إليه، قد خالفت المقتضيات المشار إليها، ولم تجعل لما قضت به أساساً من القانون، معرضة قرارها للنقض".

وهكذا، نلاحظ أن قاضي المستعجلات الإداري يتمتع بسلطة تقديرية في فحص الدعوى دون الفصل فيها، وذلك من خلال ترجيح ما يمكن أن يسفر عليه موضوع الدعوى، وهو اتجاه محمود نحو تمكين المدين، في إطار تبني المقاربة الاستباقية، في ذات الوقت من مزية الاستعجال التي يتوفر عليها قاضي المستعجلات علاوة على سلطته الشاملة على الدعوى، إذ يمكن الطالب من تأسيس قضاؤه على الأسباب الموضوعية التي يمكن أن تعزز موقفه سواء من حيث استعجاليته، أو من حيث جديته، وهو ما أكدت عليه محكمة النقض¹⁴⁰² عندما اعتبرت أن: "تأسيس الطلب الاستعجالي على أسباب موضوعية لا يعني المساس بالموضوع ولا يعد منازعة في الجوهر، مادام المطلوب هو اتخاذ إجراء وقي ليس إلا. وعليه فإن تعرض قاضي المستعجلات في تعليل أمره إلى ما ورد في الطب المرفوع إليه بكون الطالب لم يسبق له أن توصل بأي إنذار بالأداء من طرف قابض الضرائب قبل إيقاع الحجز على حسابه البنكي، الغاية منه استخلاص مدى جدية المنازعة استناداً إلى تلك الأسباب الموضوعية توصلنا إلى البت في الطلب الوقي".

¹⁴⁰² - القرار عدد 223 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 08/04/2009 في الملف عدد الملف عدد : 2008/2/4/782 (غير منشور).

المطلب الثاني: إيقاف تنفيذ الدين الضريبي على ضوء القواعد الخاصة.

لقد حاول المشرع المغربي وضع مجموعة من الشروط والضوابط الخاصة لتقنين عملية إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي من خلال مقتضيات المادتين 117 و118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، المتعلقةتين بضرورة تكوين ضمانات تؤمن حقوق الخزينة في حالة المنازعة في الدين، وكذا مقتضيات المادة 120 من نفس المدونة والتي تحدد مسطرة المطالبة الإدارية كأساس للتعرض على إجراءات التحصيل الجبري، إلا أن التساؤل الذي يطرح نفسه هو مدى التزام القاضي الإداري الاستعجالي بهذه الشروط الخاصة في إطار المقاربة الحمائية التي يتبناها، سواء تعلق الأمر بتقديم الضمانة (الفرع الأول)، أو شرط المطالبة الإدارية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مدى إلزامية تقديم الضمانة لإيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي.

يشكل إيقاف إجراءات الاستخلاص الجبائي من منظور المشرع الضريبي إجراء استثنائيا لا يمكن اللجوء إليه إلا عند منازعة المدين في الدين الضريبي، ولا يمكن الاستجابة إليه إلا بتوفير الضمانة الكافية لتأمين أداء الدين الضريبي، غير أن قاضي المستعجلات و انطلاقا من قناعته بأن مقتضيات المادتين 117 و118 من مدونة تحصيل الديون العمومية لا تخاطب سوى الإدارة الضريبية، فإنه حاول تبسيط الشروط التي حددتها هذه الأخيرة و التلطيف من حدتها، متى ارتأى، من خلال أعمال سلطته التقديرية، أن طلب إيقاف الدين الضريبي ينطوي على جدية كافية لقبوله، أما في غياب هذه الجدية فإن القاضي الإداري لا يتوانى في الاستجابة أيضا إلى هذه الطلبات شريطة تقديم الضمانة الكافية حسب تقديره لتأمين أداء الدين الضريبي.

وهكذا، فإن الحديث عن ضرورة تقديم الضمانة للاستجابة لطلب إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي، قد قابله القاضي الإداري بمفهوم جدية الطلب، طالما أن الاجتهاد القضائي قد استقر على أن منع المشرع الضريبي أية سلطة عمومية أو إدارية إيقاف استخلاص الضرائب، لا يعتبر قاعدة ملزمة في مواجهة المحكمة وإنما يقتصر فقط على الجهات المكلفة بالاستخلاص والمسؤولية الملقاة على عاتقها¹⁴⁰³.

وهكذا، فكلما توفر طلب إيقاف استخلاص الدين الضريبي على الجدية الكافية كلما أعفى القاضي الاستعجالي الطالب من تقديم الضمانات المحددة بموجب الفصلين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فما هو إذن مفهوم الجدية؟ وما هي العلاقة الرابطة بينه وبين وجود الضمانات؟ من المعلوم أن شرط المنازعة الجدية يخضع إلى السلطة التقديرية لقاضي المستعجلات الإداري¹⁴⁰⁴، حيث يهدف من خلاله هذا الأخير إلى التصدي للطلبات الكيدية الرامية إلى عرقلة نشاط الإدارة معتمدا في ذلك على الوسائل المثارة في المقال الافتتاحي للدعوى ودونما أن يخل بباقي الشروط المشار إليها سابقا، وخاصة الحسم في موضوعها.

وهكذا، شددت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء على أن سلطة قاضي المستعجلات في الوقوف عند شرط الجدية تنحصر في ظاهر الوثائق ومن دون المس بجوهر الحق، حيث جاء في أمر لها معتبرة أن: "لقاضي المستعجلات فحص ظاهر المستندات المدلى بها في الملف ومن غير المساس بما يمكن أن يدلي به في الجوهر لتلمس عنصر الجدية، وحيث إنه يتضح من ظاهر الوثائق المدلى بها وخاصة مقال المنازعة في الموضوع ورسالة التظلم للجهة الإدارية والوثائق المرفقة بالطلب أن النزاع في الموضوع على جانب من الجدية يبرر الإيقاف"¹⁴⁰⁵.

¹⁴⁰³ - مصطفى التراب، المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية. المجلة المغربية للإدارية المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، العدد الرابع، الرباط 1996، ص 79.

¹⁴⁰⁴ - Franck Delacroix, *Guide pratique du contentieux fiscal*, Les éditions d'organisation, 2003, page : 148.

¹⁴⁰⁵ - الأمر رقم 119، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2008/04/15، في الملف عدد 2008/1/26 (غير منشور).

ويجد مفهوم الجدية أساسه القانوني من مقتضيات المادة 436 من قانون المسطرة المدنية¹⁴⁰⁶، التي وإن كانت تتطرق إلى إيقاف تنفيذ الأحكام القضائية، إلا أن القضاء الإداري الاستعجالي استلهم منها مفهوم الجدية وأخضعه بذلك لتقديره واستنباطه حسب كل حالة معروضة عليه، لتفادي الغموض الذي يلفه، وهو ما دفع محكمة النقض، إلى محاولة ضبط اللجوء إلى هذا الشرط بما يضمن التحقق من قوة الحجج التي يدلي بها المدين.

ففي مرحلة أولى أكدت هذه المحكمة على أن مجرد المنازعة في الضريبة أمام قضاء الموضوع لا يكفي لقبول طلب إيقاف تنفيذها¹⁴⁰⁷، ثم اعتبرت فيما بعد، إحدى الأوامر الاستعجالية الصادرة عن المحكمة الإدارية بالرباط، أنه لا يكفي الإشارة في صلب الأمر الاستعجالي إلى توفر الجدية في طلب المعني بالأمر، بل يتعين تبيان أوجهها، حيث اعتبرت أنه: "وحيث إن الأمر المستأنف انتهى في تعليقه بأن هناك نزاعاً جدياً حول قيمة الضريبة المتنازع في شأنها فيما يخص أساس ومبدأ فرضها دون أن يبين ما هو وجه الجدية في ذلك (...)".

في مقابل ذلك، أيدت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض¹⁴⁰⁸ الأمر المستأنف الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس معتبرة أن: "قاضي المستعجلات عندما اعتبر أن تقديم الكفالة في الحالة المعروضة ليس لازماً لقبول طلب إيقاف التنفيذ المؤسس على أن الضريبة المنفذ من أجلها الإكراه البدني الذي سبق أن صدر في شأن موضوعها حكم ابتدائي (...). يقضي بإلغاء تلك الضريبة مما يتعين معه القول بأن الطلب يتسم بالجدية والشمولية كما يتبين من تعليل الأمر المستأنف ويكون ما أثير بدون أساس".

¹⁴⁰⁶ - ينص الفصل 436 من قانون المسطرة المدنية على أنه: إذا أثار الأطراف صعوبة واقعية أو قانونية لإيقاف تنفيذ الحكم أو تأجيله أحيلت الصعوبة على الرئيس من لدن المنفذ له أو المحكوم عليه أو العون المكلف بتبليغ أو تنفيذ الحكم القضائي ويقدر الرئيس ما إذا كانت الادعاءات المتعلقة بالصعوبة مجرد وسيلة للمماطلة والتسويف ترمي إلى المساس بالشيء المقضي به حيث يأمر في هذه الحالة بصرف النظر عن ذلك. وإذا ظهر أن الصعوبة جدية أمكن له أن يأمر بإيقاف التنفيذ إلى أن يبت في الأمر.

لا يمكن تقديم أي طلب جديد لتأجيل التنفيذ كيفما كان السبب الذي يستند إليه.

¹⁴⁰⁷ - القرار عدد 167 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 1999/2/11 في الملف الإداري عدد 98/1011 (أورده: محمد شكيري، آليات تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب بين إرادة المشرع واجتهاد القضاء، نفس المرجع، ص 107).

¹⁴⁰⁸ - القرار عدد 141/15/2000 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2000/1/4 (غير منشور).

وهكذا، نلاحظ أن محكمة النقض حاولت تقنين مفهوم الجدية حسب كل حالة معروضة عليها، أحسنت فعلا عندما حاولت أن تؤسس لمفهوم شامل لجدية الطلبات التي تقتضي إعفاء طالب إيقاف التنفيذ من تقديم الضمانة لتأمين أداء الدين الضريبي، معتبرة أن: " الاجتهاد القضائي الذي كرسه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قد استقر على أن جدية المنازعة تتجلى إما في منازعة الملزم في صفته كخاضع للضريبة أو في قانونية تأسيس فرض تلك الضريبة، وبالرجوع إلى ظاهر أوراق الملف يتبين أن المستأنفة تستكثر تقديرات الإدارة الجبائية المطالب بها لا تنازع بصورة جدية في صفتها كملزمة بالضريبة أو في مسطرة فرضها فكان ما أثير بدون أساس" 1409 .

وعليه أقرت محكمة النقض بأن توفر الأسباب الجدية خاصة المرتبطة بالمنازعة في صفة الإلزام، أي مدى خضوع المدين إلى الدين الضريبي، وكذا الطعن في مسطرة تأسيسها تعفي المدين من التقيد بالزامية تقديم الضمانة، معتبرة في نفس الاتجاه أنه: " لكن حيث إنه بالرجوع إلى نص المادة 117 من مدونة التحصيل المحتج بها، يتبين أن الطلب الذي يستلزم تقديم الكفالة هو طلب وقف الأداء المتعلق بجزء من الضريبة المذكورة في حين أن الطلب المعروض يتعلق بإيقاف إجراءات التنفيذ بشأن ضريبة منازع فيها كليا بناء على أن طالب إيقاف التنفيذ ينازع في صفته كملزم ولا يتعلق الطلب بمجرد إيقاف الأداء ولا محل في هاته الحالة للتمسك بأن طلب إيقاف التنفيذ يخضع لمقتضيات المادة 117 المحتج به مما يجعل ما أثير بدون أساس" 1410 .

وهكذا، استقر الاجتهاد القضائي على تبرير شرط الجدية من خلال حالات حددتها محكمة النقض، حيث نلاحظ، أن هذه الأخيرة قد تركت مع ذلك لقاضي الأمور المستعجلة هامشا واسعا في التقدير المتمثل في إدراج الحالات التي يرى في انتمائها إلى الإطار العام الذي حددته لشرط الجدية، بل أكثر من ذلك، فقد اعتبرت هذه المحكمة أن استخلاص عنصر الجدية الموجب لإيقاف إجراءات

1409 - القرار عدد 10 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2002/1/3، في الملف عدد 01/1682، (غير منشور).

1410 - قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2003/4/24، تحت عدد 272، في الملف الإداري عدد 2001/4/4/70 أورده،

(حسن العفوي، المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، مرجع سابق، ص 96).

التحصيل مسألة واقع يستقل قاضي الأمور المستعجلة بتقديرها، ولا رقابة لمحكمة النقض عليه متى تم وفق القواعد المرعية¹⁴¹¹.

وجدير بالذكر، أن الإطار العام الذي وضعته محكمة النقض لتقدير جدية الطلبات الموجبة لإيقاف الاستخلاص الضريبي، قد كرسه مختلف المحاكم الإدارية¹⁴¹² وكذا محاكم الاستئناف الإدارية¹⁴¹³، بل اتجهت بعضها إلى التأكيد على أن الحجز المضروب على المدين يقوم مقام الضمانة المنصوص عليها بموجب المادتين 117 و118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وهو ما أكدته المحكمة الإدارية بالرباط¹⁴¹⁴ عندما اعتبرت أنه: " وحيث استقر عمل قاضي المستعجلات بهذه المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف إجراءات استخلاص الدين الضريبي كإجراء وقفي إلى غاية البت إداريا أو قضائيا في جوهر النزاع في إطار القواعد العامة للاستعجال، متى توافرت في الطلب حالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تدارك نتائجه بعد التنفيذ وجدية السبب المستمد من المنازعة في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرض هذا الدين أو تحصيله الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغائه أو مسطرة تحصيله.

¹⁴¹¹ - القرار عدد 102 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2009/2/10 في الملف الإداري عدد 2008/2/4/648 (منشور بمجلة قضاء محكمة النقض، الإصدار الرقمي، العدد 74، سنة 2012، ص174).

¹⁴¹² - الأمر رقم 2009/80، صادر عن المحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، في الملف عدد 2009/1/76 بتاريخ 2009/05/20 (غير منشور).

¹⁴¹³ - ومن ذلك ما قضت به محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش من أن: " المقصود بجدية المنازعة هي تلك المنازعة المنصبة على صفة الملزم كخاضع للضريبة أو على عدم قانونية تأسيسها وفرضها وهذا ما ذهبت إليه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في القرار عدد : 10 الصادر بتاريخ 03 يناير 2002 والذي جاء فيه ما يلي: " حيث إن الاجتهاد القضائي الذي كرسته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قد استقر على أن جدية المنازعة تتجلى إما في منازعة الملزم في صفته كخاضع للضريبة أو في قانونية تأسيس وفرض تلك الضريبة"... وحيث لما كان الثابت من خلال الفحص الظاهري لوثائق الملف أن المستأنف لا ينازع بصورة جدية في صفته كملزم بالضريبة أو في مسطرة فرضها وإنما يتمسك فقط بعدم جواز الحجز على حسابه البنكي الذي يتوصل عبره بمعاشه التقاعدي استنادا إلى مقتضيات الفصل 488 من قانون المسطرة فإن الجدية المبررة للاستجابة لطلبه تعتبر منتفية وبالتالي يكون الأمر الاستعجالي المستأنف حينما قضى برفض الطلب استنادا إلى هذه العلة قد صادف الصواب ويتعين تأييده".

القرار رقم : 525 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، بتاريخ 09/06/2010 في الملف رقم: 2010/2/12 (غير منشور)

¹⁴¹⁴ - الأمر رقم: 971، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2011/8/10 في الملف رقم: 2011/1/886 (غير منشور).

وحيث في نازلة الحال، فإن البادي من أوراقها، قيام (...) بإيقاع حجز على منقولات الأصل التجاري من خلال المحضر المؤرخ في 2011/5/26 وأن ذلك يعد بمثابة ضمان مؤمنة لاستخلاص الدين العمومي موضوع الإنذار الصادر عنها بتاريخه 2011/4/11 مما يقى الطلب حول إيقاف التنفيذ مبررا من الناحية القانونية وحليفا بالاستجابة إليه سيما في ظل حالة الاستعجال المتجلية في صعوبة تدارك نتائج التنفيذ".

وعموما، يمكن القول أن الاجتهاد القضائي الإداري قد استقر على مجموعة من الحالات التي تشكل جدية طلبات الإيقاف أبرزها متى تعلق الأمر بالمنازعة في صفة المديونية، أو في صحة مسطرة تأسيس وتحصيل الدين الضريبي.

فبالنسبة لحالات المنازعة في صفة المديونية، شدد القضاء الإداري على مجموعة من الأسباب الموجبة لإيقاف الدين الضريبي دون الحاجة إلى تقديم الضمانة، و من أبرزها:

- المنازعة في قانونية الدين: ومن ذلك ما أكدت عليه المحكمة الإدارية بأكادير على أنه: "وحيث يشترط لقبول طلبات إيقاف وتأجيل إجراءات التحصيل الجبري للديون الضريبية والرسوم التي في حكمها قيام حالة الاستعجال، جدية المنازعة في الموضوع، وتقديم ضمان تؤمن الأداء عند اللزوم ما لم يثبت أن الطالب ينازع بجدية كملزم بالدين، أو في قانونيته أو في مسطرة استخلاصه (...) وحيث يتبين بعد دراسة الطلب وتفحص ظاهرة الوثائق المدلى بها ودون المساس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر أن الطالب ينازع بجدية في قانونية الدين موضوع مسطرة الاستخلاص الجبري (...) مما يتعين معه إيقاف وتأجيل إجراءات الاستخلاص الجبري المباشرة في حق المدين بصفة شخصية" ¹⁴¹⁵.

- صدور حكم قضائي بإلغاء الضريبة: في هذا السياق أكدت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش ¹⁴¹⁶ أن الحكم وإن كان ابتدائيا فإنه يضيف طابع الجدية على الطلب، حينما قضت أنه " بالنسبة لعنصر جدية المنازعة فضلا عن الفحص الظاهري لوثائق الملف التي تهم المنازعة الذي سبق أن قام به قاضي المستعجلات فإن الطالبة قد أدلت في هذه المرحلة بنسخة من الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير

¹⁴¹⁵ - الأمر رقم 2009/09، صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، بتاريخ 2009/2/3، في الملف رقم 2009/07 س، (غير منشور).

¹⁴¹⁶ - القرار رقم 207، صادر عن المحكمة الاستئناف الإدارية، بتاريخ 2008/05/7، في الملف عدد 6 . 2 . 08، (غير منشور).

(...) القاضي بإبطال الضريبة موضوع إجراءات التحصيل في النازلة مما يؤكد فعلا جدية منازعتها والأسباب التي اعتمدها فيها".

-الدفع بتقادم الدين الضريبي¹⁴¹⁷: ذلك أن القاضي الإداري استقر على أن تقادم الدين الضريبي أو احتمال وجود هذا التقادم من موجبات ثبوت الجدية في الطلب، وبالتالي الإعفاء من الضمانات وهو ما أكدته المحكمة الإدارية بمكناس أنه: "باستقراء ظاهر ظاهرة الوثائق والمستندات المدلى بها يتضح أن الطلب يكتسي طابع الجدية خاصة فيما يتعلق بالوسيلة الرامية إلى القول بتوافر شروط التقادم الرباعي في تحصيل الضريبة المذكورة عملا بالمادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، بالنظر إلى كون الضريبة المطلوبة أداؤها ترجع إلى سنة 1996 حسب وضعية الملتزم المدلى بها والصادرة في 12-1-2009"¹⁴¹⁸.

نفس التوجه أكدته محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش حينما أعفت المدين من تقديم الضمانة المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، معتبرة أن "تحقق سريان أجل التقادم في النازلة من شأنه أن يجعل الملتزم في حل من سلوك مقتضيات الفصلين 117 و 118 من مدونة التحصيل قبل اللجوء إلى رفع الدعوى حسبما استقر على ذلك العمل القضائي"¹⁴¹⁹.

¹⁴¹⁷ - الأمر رقم 414، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2007/10/18، في الملف عدد 2007/449س، (غير منشور)

¹⁴¹⁸ - أمر رقم 1/2009/6 س صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، س بتاريخ 2009/01/27، في الملف رقم 1/2009/1 (غير منشور).

¹⁴¹⁹ - القرار رقم 249، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، بتاريخ 2009/01/27، في الملف عدد 07/9/131 (غير منشور).

أما بالنسبة للحالات المرتبطة بصحة مسطرة تأسيس أو تحصيل الدين الضريبي فيمكن إجمالها فيما

يلي:

- المنازعة في قيمة الدين الضريبي: وفي هذا الاتجاه أكدت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء أنه: "وبعد الاطلاع على ظاهر وثائق الملف تبين بأن هناك منازعة جدية في قيمة العقار المرهون المطلوب الاقتصار عليه إذ حددتها الطالبة في مبلغ 10.552.200,00 درهم مستدلة بخبرة عقارية أدمجت الأرض العارية والمصنع المشيد عليها في التقويم، في حين تمسكت إدارة الضرائب بكون هذه القيمة لا تتعدى مبلغ 310.153,28 درهم كما هو مصرح به من طرف الطالبة نفسها ضمن البيان الختامي لأصولها الثابتة مع الاستظهار بنسخة من البيان المذكور.

وحيث تبعا لتلك المنازعة الجدية للتضارب القائم في قيمة العقار المطلوب اعتماده كضمانة وحيدة للدين الضريبي، يكون الطلب غير مرتكز على أساس قانوني سليم، فيتعين الحكم برفضه مع إبقاء الصائر على رافعه".

- خرق مبدأ التدرج الضريبي¹⁴²⁰: ومن ذلك ما قضت به المحكمة الإدارية بالرباط¹⁴²¹، معتبرة أن: " الإنذار لم يقع تبليغه إلى المدعية وتم اللجوء بشأنه إلى مسطرة التعليق من غير إثبات أنه تعذر تبليغها به، الأمر الذي يجعل عنصر الجدية تبعا لذلك قائما في النازلة بحسب الظاهر. كما أنه من شأن الاستمرار في متابعة إجراءات التحصيل إحداث أضرار بالطالبة قد يصعب تدارك نتائجها أو درؤها بالمسطرة القضائية العادية إذا ما تم حجز أمتعتها وبيعها . وحيث إنه تبعا لذلك يكون الطلب مستجمعا للشروط المبررة له ويتعين الاستجابة إليه".

وهكذا، يمكن القول أن القضاء الاستعجالي الإداري أصبح مستقرا على تحديد الإطار العام لمفهوم جدية الطلبات الموجبة لتدخله بإيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي، دون الحاجة إلى تقديم الضمانة، ذلك أن انعدام هذه الجدية يدفع القضاء الاستعجالي إلى التأكيد على ضرورة توفير هذه الضمانة في إطار حفظ حقوق الخزينة من إمكانية الضياع وتصديا للمدينين سيئي النية، ومن ذلك ما قضت به المحكمة

¹⁴²⁰ - الأمر رقم 271، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2006/06/28، في الملف رقم 06/259، (غير منشور).

¹⁴²¹ - الأمر رقم 1093، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ: 2006/11/29 في الملف رقم: 06/844 س (غير منشور).

الإدارية بالرباط، معتبرة أنه: "لئن كان يجوز تقديم المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين الضريبي أمام القضاء الاستعجالي، فإن قبول الطلب في إطار القواعد العامة للاستعجال مشروط بتوافر مفهوم جدية السبب متى كان الطالب ينازع في مبدأ الإخضاع للضريبة أو في صفته كملزم بأدائها أو في مسطرة فرضها أو تحصيلها (...). تحت طائلة عدم إلزامية الطالب سلوك مسطرة الطعن الإداري لدى القابض المالي لإيقاف الأداء وفق الشروط والآجال المنصوص عليها بالفصلين 117 و118 من القانون 97-15¹⁴²²".

هذا، وقد دأب القضاء الإداري على التأكيد على أن المنازعة في التقديرات الضريبية لا تشكل منازعة جدية، وبالتالي فإن إيقاف إجراءات استخلاصها على هذا الأساس يقتضي تقديم الضمانة لتأمين أداء الدين، ومن ذلك ما قضت به محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹⁴²³ عندما اعتبرت أنه: "لكن حيث إن المنازعة الجدية المعتمد عليها كشرط من شروط الإيقاف تقتضي المنازعة في صفة الملزم بالضريبة أو في مشروعية فرضها أما المنازعة في التقديرات الضريبية أو في جزء منها كما في نازلة الحال فإن ذلك لا يدخل ضمن الجدية مما يبقى معه المستأنف مخاطبا بمقتضيات المادتين 117 و118 من مدونة تحصيل الديون العمومية".

كما أكدت ذلك نفس المحكمة في نازلة أخرى، مصرحة أنه: "وحيث دأب العمل القضائي على إلزامية تكوين الضمانة المنصوص عليها بالمادتين 117 و118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، إذا كانت المنازعة تنصب على قيمة الضريبة أو على جزء منها، أما إذا كانت تنصب على مشروعية فرضها (...). فلا يتطلب من الملزم إيداع الضمانة مما يجعل الأسباب المعتمدة في الاستئناف غير مرتكزة على أساس ويكون الأمر المستأنف صائبا وواجب التأييد"¹⁴²⁴.

وتأكيدا على هذا الاجتهاد القضائي، تدخل المشرع الضريبي بموجب القانون المالي لسنة 2009، حيث نص لأول مرة على مسطرة قضائية يمكن على إثرها إيقاف استخلاص الدين الضريبي المستحق على

¹⁴²² - الأمر الاستعجالي رقم 264، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 28/06/2006، في الملف رقم 06/201 (غير منشور).

¹⁴²³ - القرار عدد 432، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 25/06/2007، في الملف عدد 02/07/37 (غير منشور).

¹⁴²⁴ - القرار عدد 308، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 21/05/2007، في الملف عدد 2/06/109 (غير منشور).

إثر مراقبة ضريبية، حيث اشترط تقديم الضمانة الكافية لتأمين الدين، وذلك من خلال تعديل مقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب¹⁴²⁵، مما يبرر هاجس المشرع الضريبي نحو تأمين الدين الضريبي أولاً، إلا أنه لم يتفاعل مع باقي الاجتهادات القضائية التي لا تقف عند شرط الجدية دون اشتراط الضمانة، بل لازالت الإدارة الضريبية تدفع بضرورة احترام مقتضيات المادتين 117 و 118 أمام قاضي المستعجلات¹⁴²⁶، رغم تواتر الاجتهاد القضائي على استبعادها بمجرد توفر عنصر الجدية و الاستعجال.

وهكذا، اعتبرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء أن تقديم الضمانة طبقاً لمقتضيات المادة 242 المشار إليها أعلاه، يتعين أن يكون أولاً أمام القابض المختص، وحين رفضه، إداك يمكن تقديم دعوى إيقاف التنفيذ أمام القضاء الاستعجالي¹⁴²⁷.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن تطبيقات القضاء الإداري لإيقاف استخلاص الدين الضريبي على ضوء المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، تتجه نحو حصر مجال تطبيقها فقط في الضريبة المبنية على مراقبة قانونية غير متنازع في إجراءاتها والمحتسبة استناداً إلى تقديرات اللجن الضريبية¹⁴²⁸، مما يوحي باستمرار القاضي الإداري في أعمال سلطته التقديرية بغض النظر عن إرادة المشرع، متى كان في ذلك تقييداً لصلاحياته، أو مساساً بالضمانات المشروعة للمدينين، وبالتالي أعمال قاعدة القراءة الضيقة للنص الضريبي.

¹⁴²⁵ - تنص المادة 242 من المدونة العامة للضرائب على أنه: "... (بالرغم من جميع الأحكام المخالفة، لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات الكافية كما هو منصوص عليه في المادة 118 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية سالف الذكر (...)."

¹⁴²⁶ - الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2011/02/14، في الملف عدد 1/2011/18، (غير منشور).

¹⁴²⁷ - الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2010/03/16، في الملف عدد 2010/1/97، (منشور بكتاب: عبد العتاق فكير، المادة الاستعجالية في القضاء الإداري، أوامر و اجتهادات، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، سنة 2013، ص 367)

¹⁴²⁸ - محمد بنعزي، وقف تنفيذ تحصيل الدين الضريبي على ضوء المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، الإشكاليات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص 193.

الفرع الثاني: قاضي المستعجلات وشرط المطالبة الإدارية.

إذا كانت المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية قد منحت لأي مدين يكون محل إجراءات الاستخلاص الجبري إمكانية التعرض عليها كلما تعلقت مطالبته بقانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل، وكذا عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها، فإن المادة 120 من نفس المدونة تحدد شروط رفع هذه المطالبة حينما قضت بأنه: " 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 يوماً (60) الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء، مدعومة بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات طبقاً لما هو منصوص عليه في المادة 118 أعلاه.

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

ومن خلال استقراء المقتضيات السابقة، يتضح بأن المشرع المغربي حاول إعطاء السلطة الإدارية التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل، فرصة الاطلاع على النزاع خلال المرحلة الإدارية كلما انصب طعن المدين على مدى قانونية إجراءات التحصيل الجبري من حيث الشكل، إلى جانب عدم اعتبار المحاسب أداءات سبق للمدين أداؤها.

وهكذا، نلاحظ أن المشرع الضريبي قد أعطى للطعن الإداري صفة الإلزامية تحت طائلة عدم القبول، وهو عكس ما سار عليه خلال ظهير 21 غشت 1935، حيث كانت كل المنازعات ترفع مباشرة أمام القضاء المختص، إلا أن القضاء الإداري في شقه الموضوعي لم يأخذ بالمطالبة كشرط جوهرى لقبول الدعوى إلا في حالات محددة.

هذا، وإذا كان غرض المشرع الضريبي من إخضاع طلبات وقف الأداء إلى سببية التظلم الإداري هو تمكين الإدارة المسؤولة من إصلاح الأخطاء والإغفالات التي ارتكبتها، وبالتالي تسوية نسبة مهمة من منازعات التحصيل على المستوى الإداري، فإن البعض يرى بأن المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية لا تعتبر تكريساً لقاعدة الطعن الإداري الأولي بقدر ما هو وضع جزاء قانوني على مخالفة هذه القاعدة من طرف المدين، ويتمثل هذا الجزاء في عدم قبول المطالبة أو المنازعة المثارة من طرفه، على اعتبار

أن المشرع المغربي لم يكن يجرؤ في كثير من الميادين أن يلزم فيها سلوك مسطرة الطعن الإداري المسبق وعلى وضع جزاء قانوني على مخالفة ذلك¹⁴²⁹.

لكن السؤال المطروح في هذا الصدد هو مدى إلزامية المطالبة الإدارية طبقاً للمادة 120 من نفس المدونة كلما تعلق الأمر باختصاص القضاء الاستعجالي في إيقاف استخلاص الدين الضريبي.

قبل الإجابة على هذا التساؤل، تجدر الملاحظة بأن مقتضيات المادة 120 من المدونة جاءت صياغتها مبنية للمجهول، ليكون بذلك توجه المشرع نحو مخاطبة الجميع بمقتضياتها، بما فيهم القضاء الاستعجالي الإداري من حيث المبدأ.

علاوة على ذلك، فإن المشرع المغربي أخضع هذا التظلم إلى مقتضيات المادتين 117 و118 المتعلقةتين بتكوين الضمانة من أجل الاستفادة من الطعن الإداري، ونلاحظ في هذا الصدد أن المشرع كان متشدداً تجاه شروط صحة هذا التظلم، فطالما لم يناع المدين في صحة الدين وخضوعه له فإن تقديم الضمانة يبقى غير مبرر.

لذلك يرى البعض، عن حق، أنه كان على المشرع أن يهتم أكثر بمضمون الشكاية أو الطعن، كأن ينص على احتوائها على التعليل القانوني والواقعي وجميع البيانات الدالة على موضوع النزاع إضافة إلى تحديد الطلب تحديداً دقيقاً¹⁴³⁰.

أما عن مدى إلزامية التظلم الإداري قبل اللجوء إلى القضاء الاستعجالي، فإن بعض الفقه¹⁴³¹ يرى بأنه إذا كان القضاء الاستعجالي يعد جزءاً من قضاء الموضوع وفرعاً منه ويأخذ أحكامه فيما يخص مسطرة الطعن الإداري، فكيف يمكن قبول طلب إيقاف تنفيذ دين عمومي للإخلال بمسطرة تحصيله، والحال أن المنازعة المتعلقة بالموضوع حول بطلان إجراءات المتابعة بالدين العمومي غير مقبولة لعدم التقيد بمقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

¹⁴²⁹ - عبد الرحمن أبليلا ورحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 116.

¹⁴³⁰ - عبد الرحمن أبليلا ورحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 118.

¹⁴³¹ - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط تحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 162.

هذا، وباطلاعنا على العمل القضائي الإداري في مجال تطبيق المقتضيات السابقة أمام القضاء الاستعجالي، نلاحظ أن هذا الأخير لا يجعل من المطالبة الإدارية شرطاً أساسياً لقبول الطعن أمامه ولو تعلق الأمر بمسطرة تنفيذية كالحجز و البيع و الإشعار للغير الحائز.

وهكذا، قضت المحكمة الإدارية بفاس على أنه: "لما كانت الديون العمومية تتقدم بمرور أربع سنوات على تاريخ الشروع في تحصيلها طبقاً للفصل 123 من القانون 97-15 ما لم يتم دليل على قطع التقادم المذكور بالتبليغ بالإشعار بدون صائر أو الإشعار القانوني ويكون الملزم بها غير مقيد بسلوك مسطرة الطعن الإداري المنصوص عليه بالفصل 120 من نفس القانون الذي لا يكون له محل إلا بالتبليغ القانوني لإجراءات التحصيل الجبري، ولما هو ظاهر من أوراق الملف أن الدين العمومي المطالب به لم يتوصل به إلا في غضون سنة 2008، أي بعد مرور أكثر من أربع سنوات على تاريخ استحقاقها من غير تبليغ قانوني سابق بالإندار بالأداء حوله، أو بأي إجراء من إجراءات التحصيل التي من شأنها قطع التقادم مما تبدوا معه المطالبة بالدين الضريبي موضوعها قد طأها التقادم الرباعي المنصوص عليه بالفصل 123 المشار إليه أعلاه.

وحيث تكون بذلك منازعة الطالب حولها جدية و يترتب عنها عدم إلزامية سلوك مسطرة الطعن الإداري، وسواء المتعلقة بتقديم التظلم المنصوص عليه بالفصل 120 من القانون 97-15 أو تقديم الضمانة الكفيلة بإيقاف الأداء لدى القابض المالي طبقاً للفصلين 117 و 118 من نفس القانون أو أمام القضاء الاستعجالي بمناسبة تقديم طلب إيقاف التنفيذ¹⁴³².

هذا، وقد أكدت المحكمة الإدارية بالرباط على أن تشبث الإدارة بمقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية يتنافى مع ما سار عليه الاجتهاد القضائي في مجال إيقاف إجراءات الاستخلاص ولو تعلق الأمر بتطبيق مقتضيات المادة 119 من نفس المدونة.

وقد بررت المحكمة الإدارية بالرباط موقفها معتبرة أن: "دفع القابض بعدم اختصاص قاضي المستعجلات أسس انطلاقاً من أن الطلب ينصب حول إلغاء الإشعار للغير الحائز، والحال أنه ليس من

¹⁴³² - الأمر رقم 204/2008، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2008/12/31، في الملف رقم 2008/1/168، (غير منشور).

بين ملتزمات الطالب ما يشير إلى ذلك الإجراء، وإنما جل طلباته تدور حول إيقاف إجراءات التحصيل الجارية في مواجهة، مما يجعل الدفع المثار لهذا الصدد غير جدي ويتعين عدم الالتفات إليه.

وحيث من جهة ثانية، فإن عمل القضاء المستعجل متواتر بمختلف درجاته على أن المساطر الأولية وآجالاتها (التظلمات) لا تنسجم مع الطبيعة المستعجلة للطلبات الوقتية التي لا تنصب على أصل الحق، وإنما تهدف إلى توفير حماية مؤقتة إلى حين بث قضاء الموضوع في النزاع، مما يتعين معه استبعاد الدفع بمختلفة مقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية¹⁴³³.

وقد سبق للمحكمة الإدارية بمكناس أن تبنت نفس التوجه حينما أمرت بإيقاف مسطرة الإشعار للغير الحائز معتبرة أن العمل القضائي قد درج على الاستغناء عن مسطرة المطالبة الإدارية المنصوص عليها في المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية وذلك في المادة الاستعجالية نظراً للخطر المحدق بالملزم والذي يدهمه التحصيل الجبري¹⁴³⁴.

وهو نفس الاتجاه الذي تبنته المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹⁴³⁵، عندما اعتبرت أنه: "بخصوص مسطرة التظلم الإداري فإنها وإن كانت كإجراء إلزامي قبل نشر الخلاف أمام أنظار القضاء، فهي تتعارض مع حالة الاستعجال وطبيعة الدعوى الاستعجالية التي تبيح عرض النزاع على قاضي المستعجلات بأقصى حالات السرعة ولو في أيام العطل والأعياد، مما نخلص معه عدم وجوبها كإجراء مسطري في هذا النوع من الطلبات ويكون معه الدفع بالتالي بدون أثر".

هذا، ويرى بعض الباحثين أن التوجه الذي صاغه القضاء الإداري والمتعلق بعدم تطبيق قاعدة جوهرية متعلقة بالتظلم الإداري يعتبر خرقاً لقاعدة آمرة تعتبر من النظام العام¹⁴³⁶، إلا أن هذا الرأي لا يمكن التسليم به، ذلك أن قاعدة التظلم الإداري، وعلى الرغم من كون المادة 120 جاءت على سبيل

¹⁴³³ - الأمر رقم 508، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 08/04/2008، في الملف رقم 09/1/260، (غير منشور).

¹⁴³⁴ - الأمر رقم 001/2008/164، الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 11/11/2008، في الملف رقم 1/2008/161 س (غير منشور).

¹⁴³⁵ - الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 30/1/2003 في الملف عدد 2002/824، (منشور بكتاب: عبد العتاق فكير، المادة الاستعجالية في القضاء الإداري، أوامر و اجتهادات، مرجع سابق، ص 285)

¹⁴³⁶ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 227.

العموم، فإنها تخاطب الإدارية المكلفة بالتحصيل، وهو ما تؤكده مقتضيات المادة 119 من نفس المدونة والتي حصرت حالات تقديم التظلم، في منازعة المدين أو الغير الحائز في قانونية إجراءات التحصيل من حيث الشكل، علاوة على عدم اعتبار أداءات قام بها، وهو أيضا ما استقر عليه قاضي الموضوع الإداري متى تحققت الغاية من وجود المطالبة الإدارية، أو كان من شأن التثبيت بها الإضرار بالضمانات المشروعة للمدين.

لذلك، يمكن القول أن استبعاد قاضي المستعجلات الإداري لمقتضيات التظلم أمامه، لا يشكل حرقا لقاعدة آمرة ما دامت أن هذه الأخيرة لا تتوجه إليه صراحة، ومع فرض ذلك، فإن سلطات القضاء الإداري، تتعدى الوقوف عند التشريع الضريبي، نحو أعمال كافة المقتضيات العامة التي تحكم عمله بالإضافة إلى المبادئ القانونية المستقرة، في اتجاه إقرار عدالة إدارية و ضريبية ترجح كفة المشروعية على باقي الاعتبارات التقنية و المالية المحضة، وهو ما كرسه القاضي الاستعجالي من خلال عدم الاكتفاء بإيقاف إجراءات التحصيل، إلى توسيع رقابته على المسطرة الإدارية لإيقاف الدين الضريبي، وكذا الأمر برفع إجراءات الاستخلاص الضريبي وفق شروط قضائية آخذة في الترسخ.

المبحث الثاني: اتساع سلطات قاضي المستعجلات في الحماية الوقية

لضمانات المدينين .

لقد عرف تدخل قاضي المستعجلات الإداري في مجال استخلاص الدين الضريبي تطورات تدريجية انطلاقاً من انتزاع هذا الاختصاص القضائي، ثم تبنيه في إطار مقتضيات إيقاف القرارات الإدارية، حيث استقر القضاء الاستعجالي على التدخل وفق المقتضيات العامة، فسمح بذلك هذا التطور من جهة، للانتقال نحو توسيع صلاحياته من أجل الاستجابة إلى هذه الطلبات (المطلب الأول)، أما من جهة ثانية، فقد أضحى القضاء الاستعجالي يتجه نحو قبول طلبات رفع إجراءات الاستخلاص الضريبي وفق مجموعة من التقنيات الآخذة في الترسخ (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعزيز تدخل القضاء الاستعجالي في إيقاف إجراءات الاستخلاص

الضريبي .

تشكل الحماية القضائية للمدين إحدى الغايات الأساسية التي رسمها القضاء الاستعجالي الإداري في مجال تدخله من أجل إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي، ويتضح ذلك أساساً من خلال التوجه نحو التخفيف من شروط الإيقاف في إطار القواعد العامة (الفرع الأول)، وكذا من خلال تشديد رقابته على السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في إطار المسطرة الإدارية لتأجيل الدين الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التوجه نحو التخفيف من شروط الإيقاف .

إذا كان التطور الذي عرفه تدخل قاضي المستعجلات من اعتماد مقتضيات المادة 24 من القانون رقم 41-90، إلى التدخل في إطار القواعد العامة للاستعجال استناداً إلى مقتضيات الفصل 19 من نفس القانون وكذا مقتضيات قانون المسطرة المدنية، قد ساهم في توسيع سلطات ومجال تدخله متى توفرت شروط ذلك، فإنه أضحى يتصدى إلى طلبات إيقاف الدين الضريبي حتى في غياب دعوى الموضوع (الفقرة الأولى)، كما أنه اتجه نحو التخلي عن شرط الاستعجال (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: قبول طلبات الإيقاف في غياب دعوى الموضوع.

إذا كانت دعوى الموضوع في منازعات الاستخلاص الضريبي هي الأصل لما للقضاء الإداري من سلطات واسعة في إطار القضاء الشامل في فحص الدعوى وتحقيقها، وكذا إرجاع الأوضاع القانونية إلى ما كانت عليه متى بدا له اختلال مبدأ المشروعية في تصرف الإدارة الضريبية، فإن وجود دعوى الموضوع، شكلت شرطاً أساسياً لقبول الدعوى الاستعجالية خلال مرحلة معينة من عمل المحاكم الإدارية، حيث ما فتى قاضي المستعجلات يرفض طلب إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي متى تبين له غياب دعوى الجوهر، رغم وجود المنازعة في مرحلتها الإدارية.

وعلى هذا الأساس، قضت المحكمة الإدارية بوجدة¹⁴³⁷ أنه: " حيث يهدف الطلب إلى الأمر بإيقاف إجراءات تحصيل الضريبة المفروضة على المدعي (...). إلى حين انتهاء مسطرة المنازعة الإدارية المعروضة على المديرية الجهوية للضرائب بوجدة. لكن حيث إن المدعي لم يبين تجليات المبالغة في تقدير الضريبة العامة على الدخل الذين يثيره هذا فضلاً عن كونه لم يتقدم بأي طعن قضائي بشأن الضريبة موضوع النزاع.

وحيث إنه أمام هذه المعطيات وفي غياب وجود دعوى الموضوع بشأن الضريبة المتنازع بشأنها قد تبين لنا أنه وبغض النظر عن مدى صحة الدفع بعدم تقديم الضمانة فإن الوسائل المثارة في المقال غير واضحة بالشكل المتطلب قانوناً مما يضيف عليها عدم الجدية، وبالتالي يبقى الطلب غير مؤسس و يتعين التصريح برفضه".

ويرجع السبب في تبني القضاء الإداري لهذا التوجه، في نظرنا، إلى مجموعة من العوامل أهمها، من جهة، تأثير قاضي المستعجلات الإداري بالمرحلة السابقة التي تميزت بقبول دعوى إيقاف الاستخلاص الضريبي استناداً إلى قاعدة وقف تنفيذ القرارات الإدارية، حيث اشترطت المادة 24 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية صراحة ضرورة وجود دعوى الموضوع، باعتبار دعوى الإيقاف متفرعة عنها، وبالتالي تدور وجوداً وعدمها معها.

¹⁴³⁷ - الأمر عدد 48، صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2006/11/15، في الملف عدد: 06/44، س، (غير منشور).

أما من جهة ثانية، أن القضاء الإداري اعتمد بشكل كبير على الاطلاع على دعوى الموضوع من أجل تلمس جدية طلبات إيقاف إجراءات استخلاص الدين الضريبي، على الرغم من كون مقتضيات المادة 149 من قانون المسطرة المدنية، لا تشترط وجود هذه الدعوى، حيث جعلت من شرط الاستعجال أساس انعقاد الاختصاص لقاضي المستعجلات سواء كان النزاع في الجوهر قد أحيل على المحكمة أم لا، مادام يدخل ضمن ولاية القضاء الإداري في المادة الضريبية بمقتضى المواد 28 و 34 إلى 35 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية، كما أن مقتضيات المادة 19 من نفس القانون تمنح الاختصاص لقاضي المستعجلات للنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية دون أن تربط ذلك بوجود دعوى الموضوع.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن جانبا من القضاء الإداري قد انتبه إلى أن شرط المنازعة لا يعني بالضرورة وجود دعوى الموضوع أمام نفس المحكمة، بل يقتضي وجود نزاع سواء كان أمام الإدارة الضريبية طبقا لمقتضيات المادتين 117 و 118، أو أمام المحكمة الإدارية.

وهكذا، قضت المحكمة الإدارية بمكناس¹⁴³⁸ بانتفاء جدية الطلب وبالتالي عدم قبول طلب إيقاف إجراءات الاستخلاص المباشرة من قبل القابض بموجب الإشعار للغير الحائز، في غياب وجود منازعة فيه، معتبرة أنه: " حيث أنه بالنسبة البالغ الواردة في الإشعار المذكور، والمتعلقة بالضريبة الحضرية والنظافة، فإن الطالب لم يدل بما يفيد المنازعة فيها لا إداريا ولا قضائيا، وبالتالي تبقى سندات الأمر بأدائها نافذة وفقا لأحكام المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وبالتالي فطلب إيقاف إجراءات تحصيلها يفتقر إلى الجدية اللازمة".

هذا، وقد بدأ القضاء الإداري الاستعجالي في التخلي تدريجيا عن اشتراط وجود دعوى الموضوع، من خلال قبول هذه الطلبات شريطة قيام المدعي برفع دعوى أمام قضاء الموضوع داخل أجل معينة يحددها داخل الحكم تحت طائلة عدم الاعتداد بالأمر الاستعجالي القاضي بإيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي.

¹⁴³⁸ - الأمر عدد 1/2008/164 س، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2008/11/11، في الملف عدد 20081/161 س (غير منشور).

وفي هذا الاتجاه، صرحت المحكمة الإدارية بوجدة¹⁴³⁹ أنه: " حيث إنه بعد تفحصنا لمضمون الطلب والهدف منه تبين لنا أن الأمر بإيقاف إجراءات التحصيل ككل تستوجب أن تكون هناك دعوى المنازعة في الضرائب موضوع إجراءات التحصيل، إلا أنه ما دام قد تقرر بيع المنقولات موضوع محضر الحجز المرفق بالمقال، و أنه بعد اطلاعنا على المطالبة الإدارية التي تقدم بها الطالب إلى المحاسب المكلف بالتحصيل، تبين لنا أنها تتضمن وسائل تبدو في ظاهرها جدية لذا قررنا من باب حسن سير العدالة الأمر بإيقاف إجراءات البيع إلى حين البت في دعوى بطلان إجراءات الحجز التي على المدين تسجيلها بهذه المحكمة داخل أجل 15 يوما من تاريخ هذا الأمر تحت طائلة عدم نفاذه".

وتجدر الإشارة إلى أن بعض الأوامر القضائية لم تلزم المدين بأجل معين لتقديم دعوى الموضوع، ومن ذلك ما قضت به المحكمة الإدارية بمكناس حينما قضت " بإيقاف إجراءات تحصيل واجب وقوف سيارات الأجرة بمحطة الوقوف الجماعية بمكناس موضوع وضعية الملزم الصادرة في اسم الطالبة عن القباضة الجماعية المنزه (...). شريطة تقديمها لمنازعتها في الموضوع"¹⁴⁴⁰.

وإذا كان هذا التوجه ينبع من طبيعة الاختصاص الاستعجالي باعتباره لا يهدف في إطار دعوى الاستخلاص الضريبي إلى التحقيق في الدعوى أو الفصل النهائي في النزاع، وإنما الاقتصار على القيام بالإجراءات التحفظية والوقائية الكفيلة بالحفاظ على استقرار المراكز القانونية المهددة في إطار التنفيذ الجبري، فإنه مع ذلك غير رهين بوجود دعوى الموضوع، بقدر ما هو مرتبط بوجود نزاع في الموضوع سواء أحيل على محكمة الموضوع، أو ظل في إطار المطالبة الإدارية المنصوص عليها بموجب المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

ومع ذلك، تشكل دعوى الموضوع إحدى القناعات الأساسية التي يعتمد عليها قاض الأمور المستعجلة في تقدير مدى جدية المدين في المضي قدما نحو إلغاء إجراءات الاستخلاص الضريبي، إلا أنه لا ينبغي أن تكون عائقا أمام حق المدين في اللجوء إلى القضاء الاستعجالي، وهو ما أصبح القاضي

¹⁴³⁹ - الأمر عدد 34 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2006/6/30 في الملف عدد 06/33 ش (غير منشور).

¹⁴⁴⁰ - الأمر عدد 1/2009/5 س، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2008/1/27 في الملف عدد 1/2008/185 س

(غير منشور).

الإداري يعتمد، حيث يكفي بافتتاح الوثائق والمستندات المقدمة في إطار الدعوى الاستعجالية نفسها دون أن يشترط وجود دعوى الموضوع، ومن ذلك ما سارت إليه العديد من الأوامر الاستعجالية.

وهكذا، فقد قضت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بإيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي المتخذة في حق المدعين بموجب الإنذار، وذلك إلى حين استنفاد الإجراءات الإدارية المباشرة بخصوصها، دون الالتفات إلى دعوى الموضوع، مستندة أساسا في تلمس عنصر جدية الطلب من خلال التظلمين المرفقين بدعوى الإيقاف وباقي الوثائق المثبتة للوضعية الجبائية للمدعين¹⁴⁴¹.

كما استندت المحكمة الإدارية بفاس¹⁴⁴² على نسخة من بطاقة التعريف الوطنية لطالب إيقاف إجراءات الاستخلاص الجبرية للقول بجدية طلبه بالنظر لطعنه في صفته كمدين، دون الالتفات إلى وجود دعوى الموضوع، حيث استجابت إلى الطلب المقدم أمامها، فقضت بإيقاف إجراءات الاستخلاص إلى حين استنفاد المرحلة الإدارية.

وتجدر الإشارة إلى أن اعتماد القضاء الإداري على هذا المنحى، تدعمه مقتضيات المادة 19 من قانون المحاكم الإدارية، كما أن مبادرة المدين إلى تقديم الضمانة أمام الإدارة الضريبية، يجعل القاضي الإداري يؤكد على جدية طلب إيقاف إجراءات الدين الضريبي، دون الالتفات إلى وجود دعوى الموضوع¹⁴⁴³، نفس النتيجة توصل إليها قاضي الأمور المستعجل في ظل وجود حكم ابتدائي قضى بإلغاء أساس الدين الضريبي أو مسطرة استخلاصه، حيث يأمر قاضي المستعجلات بإيقاف إجراءات الاستخلاص إلى حين صيرورة الحكم نهائيا¹⁴⁴⁴، على اعتبار أن الأحكام الابتدائية تجعل المدين متمتعاً

¹⁴⁴¹ - الأمر عدد 1066 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2008/12/02، في الملف عدد 2008/1/1181، (غير منشور).

¹⁴⁴² - الأمر عدد 2009/80، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2009/05/20، في الملف عدد 2009/1/76، (غير منشور).

¹⁴⁴³ - الأمر عدد 521، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/04/29، في الملف عدد 09/1/302، (غير منشور).

¹⁴⁴⁴ - الأمر عدد 1/2009/4 س، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2008/1/27، في الملف عدد 1/2008/184 س، (غير منشور).

كذلك: الأمر عدد 1/2008/181 س، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2008/1612، في الملف عدد 1/2008/178 س (غير منشور).

بالحماية المؤقتة المطلوبة في حدود ما تم الحكم به طالما أن الأحكام القضائية ولو كانت ابتدائية فإنها تتمتع بحجية الشيء المقضي به مؤقتا إلى حين إلغائها أو تعديلها من طرف المحكمة الأعلى درجة¹⁴⁴⁵.

وقد أكد القضاء الإداري على نفس التوجه بالنسبة للأوامر الاستعجالية، حيث اعتبرت محكمة النقض¹⁴⁴⁶ أن: " مواصلة القابض لإجراءات تحصيل الضريبة المذكورة برسم السنوات المشار إليها أعلاه مع وجود الأمر الاستعجالي القاضي بإيقاف كافة إجراءات تحصيلها فيه مساس بحجية الأحكام والأوامر القضائية باعتبار أن الإشعار للغير الحائز هو كذلك إجراء من إجراءات التحصيل الجبري الذي يتمتع على القابض سلوكه مادام أن الأمر القضائي (...) قد أمر بإيقاف كافة إجراءات التحصيل (...).".

هذا، وجدير بالذكر أن القاضي الإداري لا يتوانى في الاستعانة بتصفح ظاهر دعوى الموضوع لتلمس عنصر الجدية في طلب إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي، وهي الوضعية التي يلجأ إليها أغلب المتقاضين لتأمين الاستجابة إلى طلبهم، ومن ذلك ما قضت به المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹⁴⁴⁷، مؤكدة أحقية قاضي المستعجلات في الاطلاع على ظاهر وثائق الملف على المنازعة في الموضوع المعروضة للتأكد من مدى جديتها، معتبرة أنه: " وبعد الاطلاع على ظاهر وثائق الملف تبين بأن منازعة المدعي أمام محكمة الموضوع جدية بالنظر لتمسكه بعدم قانونية إجراءات التحصيل بسبب التقادم وأنه تجنباً لأخطار مواصلة إجراءات التحصيل في مواجهته وحفاظاً على المراكز القانونية الواقعة ارتأينا الاستجابة للطلب مؤقتا (...).".

وهكذا، يمكن القول أن قاضي المستعجلات يحاول من جانبه توفير الحماية المؤقتة لفائدة المدين المهدد بإجراءات الاستخلاص الجبرية، في إطار من التكامل مع ما يمكن أن تفضي إليه منازعة المدين سواء القضائية أو الإدارية، بل ويبادر إلى فحص الدعوى من ظاهر وثائقها بغض النظر عن وجود نوعي المنازعة في الدين الضريبي، وهو ما يميلنا إلى القول بتوجه قاضي المستعجلات الإداري للاستقلال بنظر

¹⁴⁴⁵ - الأمر عدد 2008/190، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2008/12/26، في الملف عدد 2008/1/159، (غير منشور).

¹⁴⁴⁶ - القرار عدد 465 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2008/05/14، في الملف الإداري عدد 2006/2/4/2933، (غير منشور).

¹⁴⁴⁷ - الأمر عدد 414، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2007/10/18، في الملف عدد 2007/449س، (غير منشور).

الدعوى الإدارية وفقا لقناعاته، والذي يتعزز بالاتجاه نحو الاكتفاء بشرط الجدية وبالتالي الاستغناء عن شرط الاستعجال باعتباره شرطا مفترضا في دعوى إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي.

الفقرة الثانية: الاتجاه نحو التخلي عن شرط الاستعجال.

إذا كان شرط الاستعجال يشكل أصل ومناطق اختصاص قاضي المستعجلات الإداري في إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي طبقا للمقتضيات العامة، فإن التطور الذي عرفه هذا القضاء في التعامل مع هذا النوع من الدعاوى، دفع بالقاضي الإداري إلى التأكيد على افتراض الاستعجال، حيث تحول القاضي الإداري من مناقشة عنصر الاستعجال إلى الحديث عن شرط تعذر إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه، والذي تقتضيه مجريات العدالة.

وعلى هذا الأساس، اتجه القضاء الإداري نحو إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي، متى تبين له أن الاستمرار في هذه الإجراءات فيه خرق لمبادئ سير العدالة، خاصة إذا تعلق الأمر بصدور حكم قضائي سابق ألغى السند التنفيذي الذي تقوم الإدارة الضريبية على أساسه بإجراءات الاستخلاص الضريبي، ومن ذلك ما سارت عليه المحكمة الإدارية بوجدة¹⁴⁴⁸، معتبرة أن: "طلب تأجيل تنفيذ الأمر بالاستخلاص هو طلب استعجالي بطبيعته ما دام أنه يشكل تهديدا للذمة المالية للملزم (...). لذا فإنه ما دامت الشركة الطالبة قد استصدرت بتاريخ 2006/06/15 حكما تحت عدد 150 في الملف رقم 2005/254 ش.ض يقضي بإلغاء الضريبة موضوع النزاع المفروضة برسم سنة 2003 فيما زاد على نسبة 50% المستحقة كما استصدرت قبل ذلك الحكم عدد 196 في الملف رقم 04/315 ش.ض يقضي بإلغاء الضريبة المفروضة برسم سنة 2001 مما تكون معه مشروعية فرض الضريبة هي محل منازعة جدية و قد صدر فيها الحكمين المذكورين الذين لم يتم استئنافهما بعد أمام محكمة الاستئناف حسب ما يستشف من الوثائق المرفقة بالطلب و تبقى المدعية في ضوء ما ذكر غير ملزمة بتقديم أي ضمانات وفقا لما استقر عليه اجتهاد الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في العديد من قراراتها نذكر من ذلك القرار عدد 897 الصادر بتاريخ 2004/12/29 وكذلك القرار عدد 163 المؤرخ في 2006/02/22 الصادر في الملف عدد 2005/2/4/3253.

¹⁴⁴⁸ - الأمر عدد 46، صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2006/10/04، في الملف عدد 06/41 س، (غير منشور).

وحيث إنه أمام ثبوت جميع الشروط اللازمة لتأجيل تنفيذ الأمر بالاستخلاص ومن باب حسن سير العدالة يتعين الأمر بإيقاف إجراءات تحصيل الضريبة موضوع النزاع مؤقتا إلى حين صيرورة الحكم الصادر بشأنها نهائيا".

وفي نفس الاتجاه سارت مجموعة من المحاكم الإدارية¹⁴⁴⁹، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بفاس¹⁴⁵⁰ أن: "استمرار جهة الإدارة في إجراءات تحصيل الرسم المفروض الصادر بشأنها حكم قضائي قضى بسقوط الحق في استخلاصه ولو ابتدائيا قدرنا معه أنه يشكل صعوبة قانونية وواقعية في تنفيذ الأمر بالاستخلاص موضوعه المعتبر سندا قابلا للتنفيذ إلى حين صيرورة الحكم المذكور نهائيا، وذلك بالنظر لكون الإجراء المطلوب هو إجراء وقتي محدد في الزمان ولا يمس الموضوع ويجنب أخطار مواصلة التنفيذ والتي يصعب تداركها".

هذا، وتجدد الإشارة إلى أن تبني القضاء الإداري للتوجه السائر نحو عدم اشتراط الاستعجال، من خلال تطبيقه للمقتضيات القانونية المتعلقة بإيقاف التنفيذ لوجود صعوبة في تنفيذ حكم قضائي أو سند تنفيذي بمفهوم الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية، وهو ما يدعم التوجه نحو تمكين قاضي المستعجلات من سلطة تقديرية واسعة في الاستجابة إلى دعوى إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي مما يكرس المنهجية الاستباقية في حماية المدين.

وما يؤكد هذا التوجه، تأكيد محكمة النقض¹⁴⁵¹ على قاعدة جوهرية مفادها أن الاستعجال يبقى مفترضا في طلبات إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي بالنظر لطبيعتها، حتى ولو لم يتعرض له قاضي الأمور المستعجلة في تعليل أمره لبيان مناط اختصاصه، حيث جاء في تعليلها أنه: " ما دام الطلب يرمي إلى الأمر بإجراء تدبير وقتي وهو إيقاف إجراءات التحصيل إلى حين البت في دعوى الموضوع، فهو طلب

¹⁴⁴⁹ - الأمر عدد 103، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2009/02/03، في الملف عدد 2008/1/1228، (غير منشور).

¹⁴⁵⁰ - الأمر عدد 2009/68، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2009/04/30، في الملف عدد 2009/1/59، (غير منشور).

¹⁴⁵¹ - القرار عدد 102 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2009/2/10 في الملف الإداري عدد 2008/2/4/648 (منشور بمجلة قضاء محكمة النقض، الإصدار الرقمي، العدد 74، سنة 2012، ص 174).

يفترض فيه الاستعجال، وأن المحكمة ولو لم تتعرض له في تعليلها للقرار المطعون فيه فإنها بتقريرها لجدية المنازعة المثارة في الطلب تكون قد تبنته ضمناً ويكون ما أثير بدون أساس مما يتعين معه رفض الطلب".

وعليه، فإن هذا التوجه القضائي الحديث الصادر عن محكمة النقض¹⁴⁵²، يكرس خصوصية الطعن بإيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي التي تشكل منازعة استعجالية بطبيعتها، ولا تحتاج من القاضي الإداري مناقشتها في صلب الأمر، وهو ما يعني أن تحلل القاضي الاستعجالي من القواعد المنصوص عليها بموجب الفصلين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية له ما يبرره، على اعتبار أن هذه المقتضيات لا تتلاءم بالضرورة مع تدخل قاضي المستعجلات.

وهكذا، سارت المحاكم الإدارية إلى التأكيد على هذا المنهج كلما تعلق الأمر بدعوى رامية إلى إيقاف إجراءات الاستخلاص، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹⁴⁵³ أنه: "لما كان البت أن طلب الإيقاف المؤقت لإجراءات تحصيل الضرائب طلب وقتي لكونه محدد في الزمن وتستدعيه الضرورة الملحة للحصول على حل مؤقت يحافظ على مصالح الخصوم و يجب أخطار مواصلة إجراءات التنفيذ التي قد يتعذر تداركها مستقبلاً فإن الاستجابة له رهين بتوفر عنصر الاستعجال (...)", وحيث لما كان من الثابت من ظاهر المستندات أن القابض عمد بتاريخ 2008/7/24 إلى توجيه إنذار إلى المدعين لأداء الضريبة موضوع الدعوى فإن الاستعجال يكون قائماً في الطلب".

كما سارت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹⁴⁵⁴ في نفس الاتجاه عندما اعتبرت أن: "طلب تأجيل التنفيذ هو طلب استعجال بطبيعته و لا شيء في القانون ينفي صفة الاستعجال عن الإجراءات الوقتية التي تتم بمناسبة تنفيذ استخلاص الضرائب اعتباراً للخطر الذي يهدد الذمة المالية للملزم وحرية من خلال ما تفرضه المتابعات من حجز وبيع لمنقولاته وإمكانية الزج به في السجن في إطار الإكراه البدني".

¹⁴⁵² - أنظر كذلك : القرار عدد 465 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2008/05/14، في الملف الإداري عدد 2006/2/4/2933، (غير منشور).

¹⁴⁵³ - الأمر عدد 1066 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2008/12/02 في الملف عدد 2008/1181 (غير منشور).

¹⁴⁵⁴ - القرار عدد 1031 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/5/18 في الملف عدد 2/09/70 (غير منشور).

وعلى نفس المنحى سارت المحكمة الإدارية بالرباط¹⁴⁵⁵ وهي تؤكد أن حالة الاستعجال المتمثلة في الخشية من مواصلة إجراءات التحصيل قد تفضي إلى التنفيذ على العقار رغم استصدار أحكام قضائية ابتدائية قضت ببطلان إجراءات التحصيل، مما يقتضي معه الأمر بإيقاف تلك الإجراءات إلى حين البت النهائي في دعوى الموضوع¹⁴⁵⁶.

هذا، وقد سارت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹⁴⁵⁷ أبعد من ذلك عندما اعتبرت أن آخر إشعار بدون صائر يشكل تهديدا للمدين، لكونه يكتسي صبغة استعجالية بطبيعته، وبالتالي فإن الرأي القائل بأن قاضي المستعجلات يوجد في وضعية صعبة بالنظر إلى صعوبة التوفيق بين موقف المدين الذي يدعي بأن مباشرة إجراءات التحصيل الجبري في حقه سينتج عنه أضرار جسيمة يصعب تداركها مستقبلا، وبين وضعية الخزينة العامة التي تسعى إلى تحصيل الديون العمومية لضخها في التزاماتها المالية المسطرة وفق ميزانية مصادق عليها من طرف البرلمان¹⁴⁵⁸، لا يمكن التسليم به ذلك أن منهجية قاضي المستعجلات في إثبات شرط الاستعجال أصبحت واضحة على لاسيما وأن هذا الشرط يكون مفترضا في دعوى الاستخلاص الضريبي، كما أن تقديم طلب في الموضوع يساعد القاضي الإداري على تلمس هذا الشرط من ظاهر الوثائق دون أن يعني ذلك بالضرورة اشتراط تقديم هذه الدعوى¹⁴⁵⁹.

¹⁴⁵⁵ - الأمر عدد 508 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/04/08 في الملف عدد 09/1/260 (غير منشور).

¹⁴⁵⁶ - في نفس الاتجاه سارت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عندما اعتبرت أنه: " وحيث إن طلب تأجيل التنفيذ الجبري هو طلب استعجال بطبيعته و لا شيء في القانون ينفي صفة الاستعجال عن الإجراءات الوقتية التي تتم بمناسبة تنفيذ استخلاص الضرائب اعتبارا للخطر الذي يهدد الذمة المالية للملزم و حرته من خلال ما تفرضه المتابعات من حجز و بيع لمنقولاته و إمكانية النزج به في إطار الإكراه البدني".

القرار عدد 1031 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/05/18، في الملف عدد 2/09/70 (غير منشور).

¹⁴⁵⁷ - القرار عدد 1437 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/06/08، في الملف عدد 2/09/98 (غير منشور).

منشور).

¹⁴⁵⁸ - محمد شكيري، آليات تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب بين إرادة المشرع واجتهاد القضاء، مرجع سابق، ص 109.

¹⁴⁵⁹ - الأمر عدد 34 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2006/6/30، في الملف عدد 06/33 ش (غير منشور).

وهكذا، يمكن القول أن قاضي المستعجلات الإداري قد اتجه نحو التخلي عن شرط الاستعجال، إلا أن ذلك لا يعني الإخلال بالمقتضيات القانونية المنظمة لاختصاصه، على اعتبار أن شرط الاستعجال أصبح شرطاً مفترضا في دعوى إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي، وأن شرط جدية الطلب يظل الشرط الأساسي الذي يحكم مدى سلطة قاضي الأمور المستعجلة الاستجابة إلى هذه الطلبات حيث أضحى يغطي على باقي الشروط، لكونه مقتضى قانوني يخضع لتقدير القاضي الإداري وفق الإطار العام الذي سبق لمحكمة النقض أن رسمته.

وعليه، يمكن التأكيد على أن التطور التدريجي الذي عرفه القاضي الإداري الاستعجالي في التصدي إلى طلبات إيقاف استخلاص الدين الضريبي، جعل من قاضي الأمور المستعجلة يحتل حيزاً أساسياً ومكملاً لقاضي الموضوع في دعوى الاستخلاص الضريبي من أجل حماية الضمانات المشروعة التي يتمتع بها المدين، من خلال انتزاعهما لسلطات تقديرية واسعة في تفسير النصوص الضريبية والمقتضيات العامة لهذه الغاية، وهو توجه يمكن أن ينظر إليه من قبل الإدارة الضريبية كونه تمييزاً نحو ترجيح كفة المصلحة الخاصة للمدين على حساب المصلحة العامة للخزينة، إلا أن هذا القول لن يكون دقيقاً طالما أن توجهها كهذا يحمل أبعاداً رقابية وتقويمية لعمل الإدارة الضريبية، ولجودة التشريع الضريبي أيضاً، تدفع الإدارة من جهتها إلى تحري الدقة أكثر والبحث عن السبل الكفيلة لتجاوز الطعن في الإجراءات الصادرة عنها، كما تدفع بالمشرع الضريبي نحو تجويد النص الضريبي وتجاوز كل التأويلات التي قد "تعرقل" استخلاص الدين الضريبي، لكن دون المساس بحقوق المدينين الأساسية.

الفرع الثاني: تشديد الرقابة على السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تأجيل الدين الضريبي.

إذا كان القضاء الإداري الاستعجالي قد انتزع اختصاصه للبت في طلبات إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي في إطار القواعد العامة، فإنه كذلك قد شدد رقابته على الإدارة الضريبية من خلال المسطرة الإدارية لتأجيل الدين الضريبي، وخاصة ما يتعلق بقبولها للضمانات المقدمة أمامها.

هذا، وإذا كان المشرع قد حدد نوعية الضمانات التي يمكن قبولها لتأجيل أداء الدين الضريبي¹⁴⁶⁰، فإنه في مقابل ذلك ترك للمحاسب المكلف بالتحصيل سلطة تقديرية واسعة سواء من حيث قبولها، أو من خلال تحديد مدى كفايتها لتأمين الدين المتنازع بشأنه.

وبممارسة القاضي الإداري دورا رقابيا مهما على مشروعية المسطرة الإدارية لتأجيل الأداء خاصة ما يتعلق بتقدير مدى كفاية الضمانات باعتباره السبب الأساسي الذي تدفع به الإدارة الضريبية عند رفض الاستجابة لهذه الطلبات (الفقرة الأولى)، كما أنه يقدر أحيانا أخرى أن التنفيذ على أموال المدين الذي تمارسه الإدارة الضريبية يقوم مقام الضمانة المنصوص عليها قانونا (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تقدير القضاء الاستعجالي لمدى كفاية الضمانات المقدمة أمام القابض.

إذا كان المشرع الضريبي المغربي قد أغفل الإشارة إلى إمكانية لجوء المدين الذي قوبل طلبه من أجل تأجيل أداء الدين الضريبي بالرفض إلى القضاء الاستعجالي، بعد قرار الإدارة الصريح أو الضمني في نزاعه الإداري، ومادامت ولاية القضاء الإداري شاملة لتصرفات الإدارة الضريبية هاته، فإنه يطرح التساؤل حول الأجل الذي يمكن من خلاله للمدين اللجوء إلى القضاء.

وفي هذا الصدد، يمكن الرجوع إلى القواعد العامة للطعن أمام المحاكم الإدارية التي لها الولاية العامة في نزاعات الاستخلاص، والتي نصت على الأجل من خلال مقتضيات المادة 28 من القانون رقم 41-90، والمتمثل في 30 يوماً من تبليغ القرار، إلا أن تحديد هذه الأجل داخل مدونة تحصيل الديون

¹⁴⁶⁰ - المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

العمومية تبقى له أهميته في سهولة الوصول إليه وكذا تفادي تعدد التأويلات بشأنه¹⁴⁶¹، غير أن هذه القاعدة القانونية لم تجد لها تطبيق بالنسبة للقضاء الاستعجالي الذي يمكن اللجوء إليه في أي وقت مادامت وضعية المدين لازالت مهددة بالاستمرار في الإجراءات الجزرية، خاصة وأن مدونة تحصيل الديون العمومية لم تلزم المحاسب المكلف بالتحصيل تبليغ قرار الرفض، حتى يتم احتساب أجل الطعن، عكس التوجه الذي تبناه المشرع الفرنسي، الذي منح صراحة اختصاص تقييم كفاية الضمانات المقدمة أمام القابض إلى القضاء الاستعجالي، شريطة تقديم الطعن في القرار السلي للمحاسب داخل أجل 15 يوما الموالية للتوصل به، مع إرفاقه بوصل يثبت إيداع مبلغ عشر الدين الضريبي المتنازع بشأنه لدى المحاسب المكلف بالتحصيل¹⁴⁶².

وهكذا، أخذ القضاء الإداري الاستعجالي على عاتقه مراقبة المسطرة الإدارية لتأجيل الدين الضريبي الموكولة أساسا للإدارة الضريبية، وذلك من خلال أعمال سلطته التقديرية في فحص النزاع، وفق القواعد العامة التي تحكم اختصاصه ودون المساس بجوهر الدعوى كلما تقدم المدين بطلب قصد تمكينه من تأجيل أداء الدين الضريبي الذي تقدم به أمام القابض، حيث تشكل رقابة قاضي المستعجلات الملاذ الآمن الذي يمكن المدين من نفس النتيجة في حال رفض القابض الاستجابة للطلب، الذي يترتب عنه نفاذ إجراءات الاستخلاص في مواجهة المدين¹⁴⁶³.

وهكذا اعتبرت المحكمة الإدارية بفاس¹⁴⁶⁴، أنه: " وأمام قيام الدليل من ظاهر أوراق الملف على تقديم الطالبة أي الملزومة الضمانتين للقابض على شكل رهن أصلها التجاري (...) الذي تصل قيمته

¹⁴⁶¹ - عبد الرحيم حزيكر، نحو تشريع ضريبي يؤسس بتواصل جيد في مجال التحصيل الضريبي نموذجاً، مجلة القصر، العدد 19، يناير 2006.

¹⁴⁶² - Article L 279 du livre des procédures fiscales prévoit que : « Lorsque les garanties offertes par le contribuable ont été refusées celui-ci peut, dans les quinze jours de la réception de la lettre recommandée qui a été adressée par le comptable porter la contestation, par simple demande écrite, devant le Juge de référé administratif, cette demande n'est recevable que si le redevable a consigné aux tiers du comptable, a un compte d'attente une somme égale aux dixième des impôts contestés ».

¹⁴⁶³ Michael Douay, le recouvrement de l'impôt, op.cit, page 163.

¹⁴⁶⁴ - أمر استعجالي رقم 06-83 بتاريخ 2006/07/04، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، في الملف عدد 64/س/06، (منشور بالكتاب المتعلق بالندوة الجهوية السادسة بالرباط، المجلس الأعلى، المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص 386).

التجارية بجميع عناصره إلى ما يناهز 2.250.000.00 درهم، بالإضافة إلى رهن عقاري انصب على الملك موضوع الرسم العقاري عدد (...) في اسم السيد (...) بصفته المسير الوحيد للشركة المدعية والذي تقدر قيمته بـ 455.000.00 درهم وهو ما يعتبر ضماناً كافية لتأمين الدين المتنازع فيه والذي لا يتجاوز مقداره 816.222.70 درهم وحيث قدرنا على ضوء ذلك، أن الطالبة قد استجابت لمقتضيات المادة 117 و 118 من المدونة من أنها كونت الضمانة الكافية و الكفيلة بأداء الدين المطلوب (...)." .

إذن، يتضح أن قاضي المستعجلات الإداري لا يتوانى إلى الاستجابة للطلبات الرامية إلى إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي¹⁴⁶⁵، وإبداء رأيه في مدى كفاية الضمانات المقدمة أمام القابض، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط¹⁴⁶⁶، وهي ترفض الدفع الذي تقدم به قابض تمارة الذي التمس من خلاله رفض طلب الطاعنين على اعتبار أن الضمانة المقدمة من طرف المعنيين بالأمر لا ترقى إلى مستوى الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية وبالتالي فهي غير كافية لتأمين الدين وفق ما تقضي به المادة 117 من نفس المدونة، أن تقديم المدعين لضمانة عقارية بين يدي القابض لتأمين استخلاص مجموع الدين الضريبي، هي ضمانات من بين الضمانات المقبولة طبقاً لمقتضيات المادة 118 السالفة الذكر، خاصة في ظل غياب الطعن فيها، " مما ترتأى معه في ضوء ذلك الأمر بإيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي موضوع الملفات المضمومة لغاية استنفاد المسطرة الإدارية للمرافعة".

هذا، وقد استندت المحكمة الإدارية في قبولها إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي، على مقرر اللجنة المحلية الذي خفض من مبلغ الدين المطالب به، كسبب لوجود جدية الطلب، فاتجه نحو تقدير كفاية الضمانات على ضوء مقرر اللجنة المحلية وليس على ضوء المبلغ المتنازع حوله كلياً، مستعينا بنتائج

في نفس الإطار سار الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2010/06/29، في الملف عدد 2010/1/353، (منشور بكتاب: عبد العتاق فكير، المادة الاستعجالية في القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 389).

¹⁴⁶⁵ - اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط أنه: " بتقييد القابض رهناً جبرياً على الرسم العقاري عدد (...) يكون قد وفر للخرينة العامة للمملكة الضمانة المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية".

الأمر رقم 508، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/04/08، في الملف رقم 09/1/206، (غير منشور).
¹⁴⁶⁶ - 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).

الخبرة المنجزة في الموضوع، وهو توجه محمود نحو تقليص السلطة التقديرية التي يتمتع بها المحاسب المكلف بالاستخلاص؛

إلا أن البعض¹⁴⁶⁷ يرى في توجه القضاء الاستعجالي في تقدير مدى كفاية الضمانات تناقضا مع متطلبات تأمين الدين الضريبي، على اعتبار أن أغلب الكفالات البنكية المقدمة من قبل المدينين يكون مبلغها مساويا لمبلغ الدين الضريبي، وبالتالي فإن كفايتها لا تتعدى تاريخ تقديم الطلب أو تاريخ صدور الأمر بوقف التنفيذ على اعتبار أن فوائد التأخير التي تترتب على الدين الضريبي طيلة مدة الإيقاف تفقد هذه الضمانات قيمتها، كما أن مدتها المحددة قد لا تتلاءم مع منطوق الأحكام القضائية التي تقضي بالإيقاف إلى حين البت في دعوى الموضوع.

ومن جهتنا، فإننا نرى أن الحجتين اللتين استند عليهما التوجه المعارض لسلطة القضاء الإداري في تقييم الضمانة، وعلى الرغم من أهميتهما من الناحيتين التقنية والعملية، إلا أنهما لا يمكن أن يحولا دون ممارسة القضاء الإداري الاستعجالي لصلاحياته في إيقاف إجراءات الاستخلاص، على اعتبار، من جهة، أن ادعاء اقتصار الضمانة على تأمين الدين الضريبي فقط وقت رفع الدعوى أو إبان صدور الأمر القضائي، لا يستقيم، ذلك أن الكفالة البنكية من بين الضمانات المكرسة بنص المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تمكن الإدارة الضريبية من الرجوع على الكفيل في أداء أصل الدين الضريبي والفوائد المترتبة عنه¹⁴⁶⁸، كما أن المشرع الضريبي، من جهة ثانية، عندما ألزم المدين بتقديم ضمانة أمام المحاسب المكلف بالتحصيل فإنه لم يشر إلى ضرورة تأمينها لمبلغ الدين وكذا الزيادات المحتملة في التأخير، بل أشار إلى ضرورة تأمينها فقط للدين المتنازع فيه، مع العلم أن الزيادات في التأخير المحتملة لا يمكن تقديرها وقت تقديم الضمانة أو حال صدور الأمر الاستعجالي، علاوة على أنها لم تكن نتيجة المماطلة أو التسوية من قبل المدين، وإنما نتيجة أمر قضائي بإيقاف الإجراءات المتعلقة باستخلاص أصل الدين.

لذلك، فإنه لا ينبغي اتخاذ مثل هذه الأسباب مبررا للحد من سلطة القاضي الإداري في تقويم الضمانات، ذلك أن الهدف من هذه السلطة ليس الوقوف فقط عند حقيقة هذه الضمانات وقيمتها،

¹⁴⁶⁷ - محمد بنعزي، وقف تنفيذ تحصيل الدين الضريبي على ضوء المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، الإشكاليات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص 196.

¹⁴⁶⁸ - Jean Pierre Wattiez, *le cautionnement bancaire*, Sirey, Paris, 1964, page : 111.

وإنما يتعدى ذلك إلى فرض رقابة قضائية استباقية على عمل الإدارة الضريبية من خلال مسطرة تأجيل أداء الدين الضريبي التي يتمتع فيها المحاسب المكلف بالتحصيل بسلطة تقديرية واسعة مرتبطة بشكل وثيق بالمسؤولية الشخصية التي يتحملها في قبول التأجيل بناء على الضمانة المقدمة أمامه.

ومع ذلك، فإن صدور الحكم القضائي النهائي في موضوع الدعوى لفائدة المدين يغني عن الخوض في هذا النقاش، لكونه أصبح غير ذي موضوع نتيجة قبول إلغاء أو تخفيض الدين الضريبي، أما في حال صدور الحكم لفائدة الإدارة الضريبية، إداك يمكنها تطبيق قاعدة إدراج الأداءات المقررة بموجب المادة 27 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي تعطي الأولوية على التوالي إلى صوائر التحصيل، الزيادة عن التأخير، الذعائر والغرامات، ثم أصل الدين، رغم الانتقادات التي عبرنا عنها سابقا بشأن هذه المسطرة.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الاستعجالي الإداري في إطار تقييد السلطة الإدارية للإدارة الضريبية، قد اعتبر أن لجوء هذه الأخيرة إلى رفض تأجيل أداء الدين الضريبي بعلّة عدم كفاية الضمانة يقتضي منها إثبات ذلك، حيث سارت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹⁴⁶⁹ إلى أن القابض سبق له إيقاع رهن رسمي على عقارات في ملكية المستأنف عليه لضمان استخلاص الديون الضريبية موضوع النزاع، كما استندت على كون القابض قد سبق له أن منح المستأنف عليه الشهادة الجبائية برسم سنة 2005 مما يكون معه امتناعه عن تسليم المستأنف الشهادة الجبائية برسم سنة 2006 ليس له ما برره قانونا مادام أنه لا يجوز بأي حال من الأحوال أن تعرقل الإجراءات التحفظية التي يتخذها المحاسب المكلف بالتحصيل النشاط العادي للمقاولة، كما تنص على ذلك مقتضيات المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وفي نفس الاتجاه نحو تقييد سلطة المحاسب في قبول الضمانات، فقد اعتبر القضاء الإداري الاستعجالي أن قبول الضمانة من طرف القابض يجعل من متابعة هذا الأخير لإجراءات الاستخلاص الضريبي غير مشروعة، على اعتبار أن قبولها يحيل إلى كفايتها من أجل تأمين الدين الضريبي، حيث أكدت

¹⁴⁶⁹ - القرار عدد 472، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/03/26، في الملف عدد 9/08/261،

(غير منشور).

المحكمة الإدارية بمكناس¹⁴⁷⁰ أنه: " أمام إبرام السيد القابض لعقد رهن مع المدعي مصحح الإمضاء (...). لضمان أداء مبلغ 130.441,09 درهم يكون قد قبل إيقاف المتابعات بشأن الدين الضريبي المذكور واقتنع من جهته بالضمانة الكافية والضرورية ويكون الحجز المضروب على الحساب البنكي في غير محله ويتعين الحكم برفضه".

وفي نفس الاتجاه سارت المحكمة الإدارية بالرباط¹⁴⁷¹ وهي تؤكد أن قبول الإدارة للضمانة يبرر طلب إيقاف إجراءات الاستخلاص أمام المحكمة معتبرة أنه: " وحيث إن قبول إدارة الضرائب للكفالة البنكية المقدمة كضمانة من طرف المدعية يجعل طلب إيقاف إجراءات تحصيل هذا الدين الضريبي له ما يبرره من الناحية القانونية وحليفا بالاستجابة إليه، مادامت حقوق الأطراف محفوظة بما فيه الكفاية، بالنظر لتحقق التوازن في حماية المال العام من جهة وحماية حقوق الملزم من جهة أخرى في ظل مبدأ العدالة الضريبية، سيما في ظل اقتتان الإجراء بحالة الاستعجال المستمدة من صعوبة إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه فيما لو تم التنفيذ".

هذا، ويشكل قبول الضمانة أيضا من قبل المحاسب المكلف بالاستخلاص تقييدا لاختيارات الإدارة الضريبية في متابعة المدين، حيث يتعين عليها الالتزام بتحقيق الضمانة عوض اللجوء إلى الإجراءات الجزرية، فإذا كان أداء الدين مضمونا برهن رسمي فإنه يتعين تحصيله حصريا بهذه الوسيلة، أي تحقيق ذلك الرهن مباشرة إجراءات بيع العقار موضوعه واستيفاء الحق المتبقي على المدين من منتج عملية البيع¹⁴⁷².

وعليه، فإن اللجوء إلى الإشعار للغير الحائز بدلا عن مسطرة تحقيق الرهن الرسمي يجعل هذه المسطرة غير مشروعة، و يتعين بالتالي التصريح ببطالها، حيث اعتبرت محكمة النقض أنه: " ما دام أن

¹⁴⁷⁰ - الأمر رقم : 8/2002/35ش، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ : 2002/11/7، في الملف رقم : 8/2002/59ش، (غير منشور).

¹⁴⁷¹ - الأمر رقم : 399 صادر عن لمحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2013/02/02، في الملف رقم : 2013/1/321 (غير منشور).

في نفس المعنى: الأمر الصادر عن المحكمة الإداري بالدار البيضاء، بتاريخ 2009/11/24، في الملف عدد 2009/356 (منشور بكتاب: عبد العتاق فكير، المادة الاستعجالية في القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 353).

¹⁴⁷² - العربي الغمري، الإشعار للغير الحائز مفهومه و المنازعة فيه، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، 4 و 5 دجنبر 2009، عدد خاص مجلتي القسطاس والزيتونة، مطبعة سلسيل، مكناس، الطبعة الأولى يوليوز 2010، ص 201.

الدين موضوع مسطرة الحجز (...) مضمون الأداء بموجب رهن رسمي على الرسم العقاري المملوك للمدعي فإنه كان يتعين لذلك تحقيق أو تصحيح الرهن أولاً المنصب على العقار ما دام أنه قد خصص كضمانة لأداء الدين موضوع الحجز لدى الغير قبل لجوء الصندوق لهذه المسطرة¹⁴⁷³.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الإداري الاستعجالي لا يكفي بالتعبير عن عرض الضمانة أمام القابض المالي للمطالبة بتأجيل أداء الدين العمومي من خلال إرفاق التظلم بصورة شهادة المحافظة على الأملاك العقارية مثلاً، بل لا بد أن يكون هذا العرض المتعلق بالضمانة حقيقياً وكافياً لتأمين استخلاص الدين العمومي¹⁴⁷⁴، وهو توجه نحو تأمين أداء الدين الضريبي والتصدي للطلبات الكيدية.

وإذا كانت الاستفادة من مسطرة وقف الأداء تنصب على الديون العمومية التي لم تستخلص بعد، فإن لجوء المحاسب العمومي إلى استخلاص الدين الضريبي وبالتالي حصوله على الأموال التي يدين بها رغم المنازعة فيها، فإنه لا موجب لامتناع المحاسب لطلب وقف الأداء المقدم إليه، حيث يصبح هذا الأخير غير ذي موضوع.

وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الإداري الفرنسي استطاع إيجاد مخرج للمدين الذي استخلصت ديونه للجوء إلى مسطرة وقف الأداء، وذلك في قضية *SOPPELSA* حين أجاز مجلس الدولة¹⁴⁷⁵ الطعن في القرار الضمني السليبي للمحاسب المكلف بالتحصيل عن طريق الدعوى الاستعجالية، فأعطى بذلك للمدين الذي حصل دينه أن يختار بين إمكانيتين، تتجلى الأولى منهما بدعوة المدين المحاسب المكلف بالتحصيل إلى تكوين الضمانات الكافية بناء على مقتضيات المادة 227 L من كتاب المساطر الجبائية وفي حالة استمرار المحاسب المكلف بالتحصيل في السكوت طيلة شهرين، يعتبر سكوته بمثابة قرار ضمني بالرفض قابل للطعن عن طريق دعوى الإلغاء للتجاوز في استعمال السلطة¹⁴⁷⁶.

¹⁴⁷³ - القرار عدد 372، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2006/05/10، في الملف الإداري عدد 2003/4/3485 (أورده: العربي الغمري، الإشعار للغير الحائز مفهومه و المنازعة فيه، مرجع سابق، ص 201).

¹⁴⁷⁴ - الأمر الاستعجالي الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس، في الملف عدد 2000/116 (حكم منشور في كتاب محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط تحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 200).

¹⁴⁷⁵ - C.E, affaire SOPPELSA, 15/06/2007, REF, RJF, 10/07, N° 1152

(Publié in : fiscalis.alternative.fr/pdf/407/jurisprudence.pdf)

¹⁴⁷⁶ - Article 252-1 du code de Justice administrative.

أما الإمكانية الثانية، فتتأسس على نفس السبب أي رفض المحاسب المكلف بالتحصيل الاستجابة لدعوة المدين، وذلك باللجوء إلى قاضي المستعجلات لتقدير الضمانات، وتعتبر هذه الإمكانية الأخيرة أكثر فعالية بالنظر لما توفره من سرعة البت، فتجعل من المدين الذي استخلص دينه في نفس المرتبة التي يتمتع بها المدين الذي لم يخضع بعد لإحدى مساطر التحصيل الجزئية، حيث تظهر فعالية هذا الحل القضائي خاصة عند لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل إلى المسطرة السريعة في التحصيل المتعلقة بالاستحقاق الفوري للدين الضريبي¹⁴⁷⁷.

الفقرة الثانية: اعتبار التنفيذ على أموال المدين بمثابة ضمانات كافية.

إذا كان القضاء الاستعجالي قد استقر على مراقبة عمل الإدارة الضريبية في مجال الاستجابة إلى طلبات تأجيل الدين الضريبي، خاصة من خلال إعادة تقييم الضمانات، فإنه اتجه أيضا نحو اعتبار الحجز الذي تمارسه الإدارة الضريبية على أموال المدين بمثابة ضمانات كافية تؤمن أداء الدين الضريبي بمفهوم الفصل 16 من ظهير 1935¹⁴⁷⁸، الذي حلت محله مقتضيات المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وهكذا اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس على أن: "الحجز يعتبر في حد ذاته ضمانات للمطالبة بإيقاف الأداء، تقوم مقام الضمانات المشترطة بالمادتين 117 و118 من مدونة التحصيل وهو ما استقر عليه الاجتهاد القضائي في هذا الشأن"¹⁴⁷⁹.

وفي نفس الاتجاه اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط¹⁴⁸⁰، أن الرهن الرسمي يقوم مقام الضمانات معتبرة أنه: "وحيث فضلا عن ذلك، فبتقييد القابض رهنا جبريا على الرسم العقاري (...) يكون قد وفر للخزينة العامة للمملكة الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية (...)" .

¹⁴⁷⁷ - A. Lièvre et M. Guichard, lamy contrôle fiscal et contentieux, actualité N° 24, paris 2007, page 68.

¹⁴⁷⁸ - الأمر رقم 94/7 بتاريخ 19/07/1994، ملف رقم 94/7، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 59، 2004، ص44.

¹⁴⁷⁹ - الأمر رقم 2002/56 1س، صادر عن قاضي المستعجلات بمكناس، بتاريخ 18/06/2002، في الملف رقم 2002/47، (غير منشور).

¹⁴⁸⁰ - الأمر عدد 508 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 08/04/2009، في الملف عدد 09/1/260 (غير منشور).

إلا أن المحكمة الإدارية بمكناس¹⁴⁸¹ سارت أبعد من ذلك، عندما اعتبرت أن الحساب البنكي يعتبر ضمانا كافية للخزينة إذ يشكل في حد ذاته ضمانا كافية للخزينة، إلا أن هذا الموقف وعلى الرغم من كونه يهدف إلى تقييد سلطة الإدارة الضريبية في قبول الضمانات، إلا أنه لا يمكن التسليم به على اعتبار أن الحساب البنكي، يعتبر ملكا للزبون يقع تحت تصرفه طالما لم يتم الحجز عليه بناء على سند تنفيذي، وبالتالي فإن الحجز على الحساب البنكي هو ما يشكل ضمانا لفائدة الإدارة الضريبية، وهو ما لم يتحقق في النازلة التي عرضت على المحكمة الإدارية بمكناس.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الاستعجالي الإداري، أقر بأن القيام بحجز تحفظي أو حجز لدى الغير من طرف إدارة الضرائب على عقارات أو منقولات الملزم بالضريبة من أجل ضمان إضافية، هو إجراء زائد مادامت أن هناك ضمانا أصلية، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بأكادير أن: " مبلغ الضريبة موضوع المنازعة والمطالبة من طرف قبضة أولاد تايمه، محدد في مبلغ (...) درهم. وحيث إن العارضة أدلت بضمانة صادرة عن البنك التجاري المغربي بالدار البيضاء وكالة الجيش الملكي (...)", وأن من شأن الضمانة المذكورة تأمين استيفاء المبلغ الضريبي موضوع المنازعة الشيء الذي يتعين معه الاستجابة للطلب¹⁴⁸².

هكذا إذن، نلاحظ أن سلطات قاضي المستعجلات الإداري آخذة في الاتساع تدريجيا بهدف توفير الحماية الوقتية التي تقتضيها تأمين الضمانات المشروعة للمدينين، حيث تعدت هذه السلطات إمكانية إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي، إلى الأمر برفع هذه الإجراءات، وهو ما يشكل إحدى الأوجه البارزة للتكامل الحاصل بين الرقابة الممارسة من قبل قضاء الموضوع، وتلك التي يمارسها قاضي المستعجلات في إطار المنهجية الاستباقية.

¹⁴⁸¹ - الأمر رقم 1/2009/19 س، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2009/03/03 في الملف عدد 1/2009/20

س، (غير منشور).

¹⁴⁸² - الأمر رقم 95-2199 بتاريخ 1995/10/03 ملف رقم 95/13، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 59،

2004 ص 46.

المطلب الثاني: تعامل قاضي المستعجلات مع رفع إجراءات الاستخلاص الجبرية.

لم يتوقف قاضي المستعجلات في حمايته للمدينين عند الاستجابة لطلبات إيقاف إجراءات الاستخلاص وفق القواعد العامة، بل تعدى ذلك إلى الاستجابة إلى طلبات رفع هذه الإجراءات الجبرية دون المساس بهذه القواعد العامة وذلك وفق تقنيتين، إما عن طريق تحويل طلب رفع إجراءات الاستخلاص إلى وقف هذه الأخيرة كلما توفرت شروط ذلك (الفرع الأول)، أما إذا كانت مراكز الأطراف واضحة فإن قاضي المستعجلات لا يتوانى في الأمر برفع إجراءات الاستخلاص الجبري (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تقنية تحويل الطلب.

إذا كان طلب رفع إجراءات الاستخلاص الجبرية يكون عادة أمام محكمة الموضوع المكونة من ثلاثة قضاة ومفوض ملكي طبقاً لمقتضيات المادتين 3 و 5 من قانون 90/41، فإن التكييف القضائي الذي أعطي لهذه المساطر الجبرية ذات الطبيعة التنفيذية¹⁴⁸³، سمح لقاضي المستعجلات الإداري بالتعامل معها وفق خصوصيات تتعلق بطبيعتها، وبمجال اختصاصه، فالطبيعة الاستعجالية لهذه المساطر جعلت من قاضي المستعجلات ينظر للطلبات المرتبطة برفعها داخل مجال اختصاصه.

هكذا، فإذا نازع المدين في مسطرة الحجز باعتبارها إجراء باطلاً من الناحية القانونية وطالب برفعها، فإن البت في النزاع يقتضي ضرورة فحص وتقييم هذا الإجراء للقول بمدى صحته أو بطلانه، وهو ما يضيف على المنازعة الطابع الموضوعي بالنظر لمساسها بجوهر الحق فتكون محكمة الموضوع هي المختصة بالنظر فيها طبقاً لمقتضيات المادتين 119 و 120 من مدونة تحصيل الديون العمومي، وليس قاضي المستعجلات¹⁴⁸⁴.

¹⁴⁸³ - عزيز بودالي، مدى اختصاص قاضي المستعجلات بالنظر في طلب رفع الإشعار للغير الحائز الذي يوقعه القابض أم أن الأمر بمنازعة موضوعية تخرج عن نطاق اختصاصه، مرجع سابق، ص 114.

¹⁴⁸⁴ - مصطفى التراب، مدى المقاربة والمفارقة بين الحجز لدى الغير والإشعار للغير الحائز، مرجع سابق، ص 134.

وهكذا، قضت محكمة النقض¹⁴⁸⁵، وهي تؤكد هذا التوجه على أن: "الطلب يهدف إلى رفع الإشعار للغير الحائز وهو طلب يشكل منازعة جوهرية تقتضي النظر في مشروعية إجراء التحصيل المتخذ وهو يخرج عن اختصاص قاضي المستعجلات ويكون الأمر لما قضى بخلاف ذلك واجب الإلغاء".

لكن مع ذلك، فإن قاضي المستعجلات، قد تمكن من إيجاد مخرج قضائي في إطار القضاء الاستعجالي للاستجابة لطلبات رفع الحجز بواسطة الإشعار للغير الحائز، باعتباره الوجه البارز للتدخل القضائي في هذا الإطار، وتحويل طلبات الأطراف إلى إيقاف هذه المسطرة على ضوء القواعد العامة، وهو تكريس حقيقي للطابع الحمائي للقاضي الاستعجالي وفق مقاربة استباقية للحسم في النزاع.

وهكذا، قضت المحكمة الإدارية بمكناس بتحويل طلب رفع الإشعار للغير الحائز إلى وقف تنفيذه، معتبرة أن: "طلب رفع الحجز يقتضي فحص حقيقة المديونية وما إذا كانت مستحقة وما إذا كان الطالب ملزم بأدائها أمام الشركة وأن ذلك له مساس بجوهر النزاع مما يحظر معه على قاضي المستعجلات الخوض فيه.

لكن حيث جرى العمل القضائي أنه إذا كانت المنازعة جدية، فليس هناك ما يمنع المحكمة من تحويل طلب المدعي واعتباره طلب يرمي إلى إيقاف إجراءات الاستخلاص وذلك كلما توافر عنصر الجدية والاستعجال (...)، حيث يتعين تبعاً لذلك الحكم بإيقاف مسطرة الإشعار للغير الحائز لتوافر عنصر الجدية والاستعجال"¹⁴⁸⁶.

وقد سبق لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط أن سايرت نفس التوجه حينما اعتبرت أنه: "وبغض النظر عن تلك المنازعة الموضوعية فإن قضاء الاستعجال دأب على تحويل الطلبات المقدمة إليه بشأن رفع الحجر الموقع بمقتضى الإشعار للغير الحائز على الحساب البنكي وإعادة تكييفها إلى طلبات إيقاف

¹⁴⁸⁵ - القرار عدد 532، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 21/06/2006، في الملف الإداري عدد

2003/2/4/258، (منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، الإصدار الرقمي، ماي 2007، مرجع سابق، ص 212.

¹⁴⁸⁶ - الأمر رقم 1/2009/43س، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 14/04/2009، في الملف رقم 1/2009/39

(غير منشور).

إجراءات التحصيل باعتبار أن ذلك هو الجوهر الحقيقي لتلك الطلبات مادام تم تقديمها إلى قضاء الاستعجال¹⁴⁸⁷.

وفي أمر آخر أكدت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹⁴⁸⁸ نفس المنحى نحو تحويل الطلبات كلما تعلق الأمر برفع الإشعار للغير الحائز الذي يحتاج تقييم صحته إلى المساس بأصل الحق، حينما قضت بأن: "إجراءات التحصيل المباشرة على حسابي الطالب لدى كل من البنك الشعبي والتجاري وفابنك إنما تباشر من أجل استخلاص الضريبة المذكورة على الرغم من إلغاء السند الضريبي الذي على أساسه يتم هذا الاستخلاص بمقتضى الحكم المذكور، فإن طلب الإيقاف يكون على درجة من الجدية التي تبرر له علاوة على توفر حال الاستعجال بالنظر لما سيترتب عن إجراءات الحجز وتنفيذه وتحويل المبلغ المحجوز لحساب الخزينة من أضرار يصعب تداركها مستقبلا.

وحيث إنه بخصوص الشق المتعلق برفع الحجز المضروب على الحساب البنكي للطالب عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز فإنه لا يمكن لقاضي المستعجلات النظر في مدى تطابقه مع القانون باعتباره إجراء موضوعيا كما هو الشأن بالنسبة للمنازعة في باقي إجراءات التحصيل نظرا لمساسه بجوهر النزاع.

وحيث إنه أمام هذه المعطيات فإنه يتعين التصريح بإيقاف جميع إجراءات التحصيل موضوع النزاع بما فيها الحجز على حساب المدعى المذكور¹⁴⁸⁹.

في هذا الإطار، يطرح التساؤل حول تبني القاضي الإداري لهذا التوجه في ظل وجود مقتضيات الفصل 3 من قانون المسطرة المدنية الذي ينص على أنه: "يتعين على القاضي أن يبت في حدود طلبات الأطراف ولا يسوغ له أن يغير تلقائيا موضوع أو سبب هذه الطلبات ويبت دائما طبقا للقوانين المطبقة على النازلة ولو لم يطلب الأطراف ذلك بصفة صريحة". إذ يبدو منذ الوهلة الأولى أن تحويل القاضي

¹⁴⁸⁷ - القرار رقم 142، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2008/4/9، في الملف رقم 07.2.67، بتاريخ 2008/4/9 (غير منشور).

¹⁴⁸⁸ - القرار رقم 90، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/06/03، في الملف رقم 1.09.04 (غير منشور).

¹⁴⁸⁹ - في نفس الاتجاه: الأمر رقم 269، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2009/06/09، في الملف رقم 2009/1/176 (غير منشور).

الاستعجالي للطلب من رفع الحجز المضروب على أموال المدين إلى إيقافه، مخالفًا لمقتضيات المادة الثالثة المذكورة، إلا أنه بالوقوف عند روح التشريع يظهر أن تحويل الطلب بالشكل المتبنى قضاء يأتي في صميم منطوق المادة 3 من قانون المسطرة المدنية وذلك لعدة اعتبارات.

فإذا كانت المادة المذكورة تخاطب جميع قضاة المحاكم بمن فيهم قضاة المحاكم الإدارية سواء قضاء الموضوع أو قضاء المستعجلات، فإن إسقاط مفهوم حدود طلبات الأطراف على الحالة المشار إليها آنفاً، يجعلنا نؤكد على أن قاضي المستعجلات باستجابته لطلب وقف الحجز على حساب طلب رفعه، فإنه قد أعطى لصاحب المصلحة الحد الأدنى من الحماية القضائية التي يستحقها كلما توفرت شروط هذه الحماية خاصة جدية الطلب ودونما المساس بجوهر الحق، مادام أن هذا النوع من المنازعات يفترض فيه عنصر الاستعجال كما استقر على ذلك الاجتهاد القضائي الحديث، أي أن طبيعة الحجز على الأموال تقتضي التصدي إليه ولو بتحويل الطلب.

وفي هذا الصدد، يمكن إدراج تحويل الطلب المذكور ضمن الشق الثاني لمقتضيات الفصل الثالث من قانون المسطرة المدنية والتي تقضي بأنه: "ويت دأماً طبقاً للقوانين المطبقة على النازلة ولو لم يطلب الأطراف ذلك بصفة صريحة"، فاستقراء هذا المقتضى يعزز الطرح المذكور ذلك أن تكييف قاضي المستعجلات جاء في إطار تطبيق المقتضيات القانونية الملائمة للنازلة، أي المقتضيات العامة المتعلقة باختصاص قاضي المستعجلات.

ومع ذلك، ومن خلال اطلاعنا على مجموعة من الأوامر الاستعجالية القضائية بتحويل الطلب فإن قاضي المستعجلات لا ينطلق من مقتضيات المادة الثالثة من قانون المسطرة المدنية، وقد يرجع ذلك إلى عدم إثارة هذا المقتضى القانوني من طرف الخصوم، إلا أنه ما فتئ يؤكد على أن تحويل الطلب يقوم على أساس عدم الإضرار بحقوق الأطراف¹⁴⁹⁰، وهو المبدأ الذي سار على تطبيقه القضاء الاستعجالي بالمحكمة الإدارية بالرباط بخصوص المطالبة القضائية برفع الحجز المنظمة بمقتضيات المادة 221 من مدونة تحيل الديون العمومية، باعتباره طلباً موضوعياً إلا أن ذلك لا يمنع من تحويل الطلب في اتجاه إيقاف هذا الحجز، حيث اعتبرت المحكمة أنه: "حيث يهدف الطلب إلى إخراج المحجوزات من الحجز التنفيذي على

¹⁴⁹⁰ - الأمر عدد 801، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2008/12/17، في الملف عدد 08/822 س، (غير منشور).

أساس تملكه إياها. وحيث أن اختصاص رئيس المحكمة كقاضي المستعجلات مشروط بمقتضى المادتين 149 و152 من م ق م م المحال عليه بموجب المادة 7 من القانون 97-15 و المخاطب بها هي المحكمة الإدارية كقضاء موضوع وليس كقضاء استعجالي بمدلول الفقرة الأخيرة من الفصل المذكور الذي يعطي لهذه الجهة القضائية فقط الحق في إيقاف إجراءات بيع المحجوز لغاية البت في دعوى الاستحقاق وهو إجراء يمكن للقاضي الاستعجالي أن يأمر به في إطار تحويل الطلب من استحقاق المحجوز إلى إيقاف بيعه خصوصاً أنه لا يضر بحقوق الأطراف¹⁴⁹¹.

هذا، ويمكن القول أنه إذا كان القضاء الاستعجالي الإداري يستند في إيقاف إجراءات الاستخلاص الجبائي على المقتضيات العامة خاصة منطوق المادتين 149 و152 من قانون المسطرة المدنية، فإنه في مقابل ذلك لا يتوانى في البحث عن السبل الكفيلة بتعزيز التكامل مع قضاء الموضوع حماية لضمانات المدين ودون الإضرار بأطراف النزاع، حيث يشكل التوجه القضائي نحو تحويل طلبات الأطراف من رفع الإجراءات التنفيذية إلى إيقافها حلاً قضائياً لتجاوز الحدود القانونية التي تعتري تدخله حماية للمراكز القانونية خاصة ما يتعلق بشرط عدم المساس بجوهر النزاع، إلا أنه لم يقف عند هذا الحد أي تحويل هذا النوع من الطلبات، وإنما اتجه في مرحلة لاحقة إلى رفعها متى تبين له أن مراكز الأطراف أصبحت واضحة.

¹⁴⁹¹ - الأمر عدد 715، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 26/106/2005، في الملف عدد 05/549 س (غير منشور).

الفرع الثاني: سلطة قاضي المستعجلات في رفع إجراءات الاستخلاص الجبري .

لقد شكلت مسألة رفع إجراءات الاستخلاص الجبرية التنفيذية كاختصاص استعجالي للقضاء الإداري مدا وجزرا بين كل من محكمة النقض والمحاكم الإدارية الأدنى درجة، حيث سبق للأولى أن وضعت قاعدة مبدئية مفادها أن " قاضي الأمور المستعجلة يختص في طلب رفع حجز ما للمدين لدى الغير (الإشعار للغير الحائز) باعتباره طلباً يكتسي طابع الاستعجال ولا يتعلق بالمنازعة في الموضوع "1492.

إلا أن هذا المبدأ لم يكن واضحاً بالقدر الكافي الذي يمكن المحاكم الإدارية من تنزيله دون المساس بجوهر النزاع، وهو ما حدى بالغرفة الإدارية بذات المحكمة إلى محاولة ضبط حدود هذا التدخل القضائي، حينما ألغت قرار المحكمة الإدارية معتبرة أن: " الحجز لدى الغير (الإشعار للغير الحائز) الذي أوقعه القابض إجراء من إجراءات التحصيل وأن القول بعدم تطابقه مع القانون، يشكل منازعة موضوعية تمس جوهر الحق الذي يخرج عن نطاق قاضي المستعجلات، وأن الأمر المستأنف حينما اعتبر بأن الحجز المذكور مخالف للمادة 653 من مدونة التجارة وقضى برفعه على هذا الأساس، يكون قد تجاوز حدود اختصاص قاضي المستعجلات نظراً لمساسه بجوهر الحق، فيكون بذلك غير مصادف للصواب ويتعين إلغاؤه والتصريح من جديد بعدم اختصاص قاضي المستعجلات للبت في الطلب "1493.

وهكذا، فقد حاولت محكمة النقض رسم حدود فاصلة في اختصاص قاضي المستعجلات في رفع الحجز المضروب على أموال المدين لاستخلاص الدين الضريبي، على اعتبار أن وضوح مراكز الأطراف لا يعني الحسم نهائياً في النزاع أو تقرير الحق لجهة على حساب أخرى، وهو التوجه الذي سارت عليه فيما بعد المحاكم الإدارية، مؤكدة اختصاص قاضي الأمور المستعجلة في رفع إجراءات الاستخلاص الضريبي كلما كانت المراكز القانونية للأطراف واضحة إزاء الدين الضريبي 1494.

1492-القرار عدد 156، صادر عن محكمة النقض، في الملف الإداري رقم 2002/2/4/2180 (أورده: محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط تحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 412).

1493-القرار عدد 409، صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2006/05/15 في الملف الإداري رقم 2003/2/4/1441 (منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد 67، مرجع سابق، ص 277).

1494- مصطفى التراب، المختصر العملي في القضاء والقانون، مرجع سابق، ص. 136.

وهكذا، قضت المحكمة الإدارية بالرباط على أنه: "حيث يهدف الطلب إلى استصدار أمر برفع الحجز الواقع على حساب الطالب موضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز تأسيساً على كون الحجز انصب على حساب الودائع، وكون الطالب بصفته محامي معفى قانوناً من أداء ضريبة اللوحة.

ويختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه قانوناً بوصفه قاضياً للأمر الوقتية برفع الحجز المضروب على أموال المدين متى كانت المراكز الواقعية والقانونية للأطراف واضحة إزاء الدين الضريبي أو متى اكتسى هذا الحجز طابعاً تعسفياً أو انصب على أموال غير قابلة للحجز وفي غير هاتئ الحالات يبقى أن البت في المطالبة برفع الحجز من شأنه المساس بما يمكن أن يقضي به الجوهر، وبالتالي تبقى الدفوعات المثارة حول ذلك غير مؤسفة.

وحيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف ومستنداته أن الطالب غير خاضع للرسوم الجماعية موضوع الحجز مما يبقى مركزه القانوني واضحاً إزاء تلك الرسوم وبالتالي يبقى الحجز الواقع على حسابه عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز غير مبرر والطلب حول رفعه مؤسس سيما وأن حالة الاستعجال قائمة بالنظر لما يترتب عن مواصلة التنفيذ من تعذر تدارك نتائجه"¹⁴⁹⁵.

وقد أكدت المحكمة الإدارية بمراكش نفس التوجه، حينما اعتبرت أن إدلاء المدعي بما يثبت إشعار الوكالة المودع لديها الحساب المشار إليها، كما أدلى أيضاً بما يثبت أن الحساب مفتوح لدى وكالة القرض العقاري والسياحي وكالة جليز المركزية بمراكش لحساب الزبناء ولفائدة صندوق الإيداع والتدبير بصفته مؤسسة عمومية مودع لديها ومكلفة بتدبير وإدارة هذه الأموال طبقاً للاتفاقية المبرمة مع هذه المؤسسة من طرف هيئات المحامين بالمغرب.

وحيث يتضح لذلك أن الحجز واقع على أموال لا علاقة لها بذمة المدعي الطالب شخصياً بما تعتبره جهة التحصيل دينا ضريبياً متخلداً بذمته مما يجعله عديم الأساس قانوناً وواقعاً"¹⁴⁹⁶.

هكذا، يمكن القول أن القضاء الاستعجالي الإداري قد استقر على اختصاصه في رفع إجراءات الاستخلاص الجبري لما تشكله من تهديد حقيقي للذمة المالية للمدين¹⁴⁹⁷، حيث انتزع اختصاص رفع

¹⁴⁹⁵ - الأمر رقم 529، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/05/06، في الملف رقم 09/1/370 (غير منشور).

¹⁴⁹⁶ - الأمر رقم 34، صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش، بتاريخ 2009/03/24، في الملف رقم 2009/1/34 (غير منشور).

هذه الإجراءات في إطار القواعد العامة للاستعجال دون حاجة المعني بالأمر لتقديم الضمانات المنصوص عليه بموجب المادتين 117 و118، وكذا المطالبة الإدارية طبقاً لمقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية¹⁴⁹⁸.

هذا، وإذا كان قاضي المستعجلات الإداري يعتبر أن شرط الاستعجال قائم بطبيعته في هذا النوع من الطلبات، فإنه استثمر شرط جدية الطلب، من خلال المقتضى المتعلق بوضوح الأوضاع القانونية والواقعية للأطراف، إلا أن ذلك لا يحيل على تعويض شرط الجدوية بشرط آخر، بقدر ما هو نابع من الرغبة في تضيق مفهوم عدم المساس بجوهر الدعوى، ذلك أن وضوح الأوضاع القانونية للمدين، التي تؤكد جدية الطلب، يستشفها قاضي المستعجلات الإداري من ظاهر وثائق الملف، فتغنيه بذلك عن الدخول أو المساس بجوهر النزاع.

وهكذا، فقد حاول قاضي المستعجلات وضع قاعدة ثابتة تخوله رفع إجراءات الاستخلاص الضريبي كاختصاص أصلي له، حيث حاول حصر مفهوم وضوح الأوضاع القانونية للأطراف من خلال وضعه مجموعة من الحالات المتعلقة بوضوح وضعية المدين تجاه الدين، أو اكتساب الحجز طابعاً تعسفياً، أو وقوع الحجز على أموال غير قابلة لذلك.

هذا، وقد حاول الاجتهاد القضائي حصر أهم الحالات التي تندرج في إطار المقتضى المتعلق بوضوح المراكز القانونية للأطراف من خلال ما يلي:

- **التعسف في توقيع الحجز على أموال المدين:** يشكل هذا المقتضى الذي اعتمده القاضي الإداري للقول بوضوح المراكز القانونية لأطراف الدعوى، إحدى الأسباب الرئيسية التي تبناها قاضي الأمور المستعجلة للقول برفع الحجز، كأن يقع هذا الأخير على أموال غير قابلة للحجز بمقتضى نص قانوني، أو لانتفاء صفة المديونية لدى المحجوز عليه، فبالنسبة للحالة الأولى، فقد اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط، وهي تقضي برفع الحجز المضروب بواسطة الإشعار للغير الحائز

¹⁴⁹⁷ - القرار رقم 176، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، بتاريخ 2008/04/16، في الملف رقم 2008/2/11 (غير منشور).

¹⁴⁹⁸ - القرار عدد 866، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2007/11/19 (منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 80، ماي-يونيو 2008، ص 260).

في حدود ما يتجاوز النسبة المحددة بمقتضى المادة 39 من القانون رقم 71-011 الخاص بنظام المعاشات المدنية¹⁴⁹⁹، أنه: "يختص رئيس المحكمة أو من ينوب عنه بصفته قاضيا للأموال الوقتية برفع الحجز المضروب على أموال المدين متى اكتسى طابعا تعسفيا أو انصب على أموال غير قابلة للحجز، ونصرح بعدم الاختصاص إذا كان من شأنه المساس بالجوهـر"¹⁵⁰⁰.

أما بخصوص توقيع الحجز على أموال في غياب علاقة المديونية القائمة بين المحجوز عليه والإدارة الضريبية، أو علاقة الغير الحائز لأموال المدين أو المتضامن معه، فقد استقر القضاء الاستعجالي الإداري على رفع هذا النوع من الحجز لوضوح المراكز القانونية للأطراف حيال الدين الضريبي، ومن ذلك ما قضت به محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹⁵⁰¹، وهي تؤيد أمر المحكمة الإدارية بنفس المدينة¹⁵⁰²،

¹⁴⁹⁹ - ينص الفصل 39 من القانون رقم 71-011 المحدث بموجبه نظام المعاشات المدنية على أنه: "لا تحول إلى الغير رواتب التقاعد المحدثه 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 المحدثه بموجب هذا القانون من جراء بقايا الحساب المترتبة لصالح الدولة وبقايا الحساب الملتمزم بما 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.

أما الاقتطاعات الناتجة عن المبالغ الباقية لفائدة الدولة ومختلف الجماعات العمومية الأخرى والديون ذات الامتياز أو المتعلقة بالنفقة فيمكن أن تنجز في آن واحد من الراتب إلى غاية 50% من مبلغه.

وفي حالة وجود بقايا حساب مترتبة لفائدة كل من الدولة والجماعات العمومية الأخرى تنجز الاقتطاعات لحساب الدولة قبل غيرها. وإذا كانت هناك بقايا حساب تتعلق في آن واحد بالديون ذات الامتياز والديون المتعلقة بالنفقة وجب تسديد هذه الأخيرة قبل غيرها"¹⁵⁰⁰ - الأمر عدد 836، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2008/12/26، في الملف عدد 08/906 س، (غير منشور). في نفس الاتجاه سارت المحكمة الإدارية بمكناس، معتبرة أنه: "وحيث إن الحجز على معاش الطالب الذي هو وسيلة رزقه الوحيد من شأنه أن للحق بالغ الضرر بالطالب بسبب حرمانه من تلبية حاجياته المعيشية والمدرسة، وحيث إن المعاشات المدنية لا تقبل التحويل والحجز إلى في حدود الربع من مبلغها عملا بأحكام الفصل 39 من قانون رقم 71-011 المحدث لنظام المعاشات المدنية". الأمر رقم: 1/2009/9، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، في الملف رقم 1/2009/9، بتاريخ 2009/02/10 (غير منشور).

¹⁵⁰¹ - القرار عدد 345، الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2008-3-17، في الملف عدد: 2/07/193 (غير منشور).

بخصوص رفض الاستجابة طلب رفع الحجز لعدم وضوح المراكز القانونية للأطراف: الأمر عدد 1/2008/05، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2008/1/15، في الملف عدد 1/2007/152 س (غير منشور).

¹⁵⁰² - الأمر عدد 166، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2007-4-25، في الملف رقم 07/104 س (غير منشور).

معتبرة أنه: " وحيث يتبين من الاطلاع على ظاهر الوثائق والمستندات المرفقة بملف النازلة أن الإشعار للغير الحائز، وإن كان إجراء موضوعيا لا يمكن لقاضي المستعجلات النظر في مدى تطابقه مع القانون باعتباره إجراء من إجراءات التحصيل لمساس ذلك بجوهر الحق، إلا أنه مادام انصب على حساب بنكي لا يخص الملتزم (المستأنف عليه) بصفة شخصية، وإنما على ودائع زبائنه حسب الظاهر من الشهادة البنكية، مما يبقى معه الإجراء الذي قام به القابض (المستأنف) المتمثل في الإشعار الغير الحائز، من شأنه أن يهدد مصلحة الزبناء التي تعتبر أموالهم مودعة بالحساب المحجوز، والذين لا علاقة لهم بالدين الضريبي الذي بوشر هذا الإجراء بسببه. وحيث إنه من جهة ثانية فإنه على الرغم من كون الإشعار للغير الحائز هو إنذار قانوني يلزم المحجوز لديه بعدم إخراج الأموال المذكورة إلا بعد أداء الديون التي تتمتع بالامتياز وله قوة تنفيذية إلا أنه لا يسري إلا على الملتزمين بالضرائب أما اللذين لا علاقة لهم بالدين الضريبي كما في نازلة الحال، فلا يمكن أن يخضعوا له، مما يبقى معه السبب المعتمد في هذا الصدد غير مرتكز على أساس، والأمر المستأنف لما قضى برفع الحجز المضروب على غير الملتزم صائب وواجب التأييد".

هذا، ويستوي التعسف في الحجز الموجب لرفعه من قبل قاضي الأمور المستعجلة، قيام الإدارة الضريبية بإيقاع حجز تحفظي على عقار الطالب، رغم ثبوت تبرئته لدمته المالية، حيث يشكل انعدام المديونية بطلانا جوهريا يقتضي التدخل لتصحيحه¹⁵⁰³.

وقد أدرج القضاء الإداري الحجز على أموال المقاوله الخاضعة لمسطرة الصعوبة ضمن التعسف الموجب لتدخل قاضي المستعجلات الإداري لرفع الإجراءات الجبرية، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹⁵⁰⁴، أنه: " من الثابت قانونا أنه بترتب عن حكم فتح مسطرة التسوية القضائية منع أداء كل

في نفس الاتجاه: أمر رقم 724 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/06/17، في الملف رقم 09/1/552 (غير منشور).

¹⁵⁰³ - الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2005/07/21 في الملف عدد 2005/377 (منشور بكتاب: عبد العتاق فكير، المادة الاستعجالية في القضاء الإداري، أوامر و اجتهادات، مرجع سابق، ص 167)

¹⁵⁰⁴ - الأمر عدد صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2005/03/31 في الملف رقم 2005/230، (منشور بكتاب: عبد العتاق فكير، المادة الاستعجالية في القضاء الإداري، أوامر و اجتهادات، مرجع سابق، ص 161)

دين نشأ قبل صدوره (الفصل 657 من مدونة التجارة¹⁵⁰⁵) فضلا عن أن الحجز وإن كان يعتبر من درجات التحصيل الجبري للديون العمومية، فإنه يعتبر كذلك من إجراءات التنفيذ المشمولة بأحكام المادة 653 من مدونة التجارة¹⁵⁰⁶ (...)، وحيث يبقى ما تمسك به القابض من كون الحجز المطلوب رفعه يشمل ضرائب نشأت بعد الحكم بالتسوية القضائية غير ذي أثر ما دام أنه ملزم حتى في هذه الفرضية غير المثبتة بسلوك المساطر المنظمة للتسوية القضائية بمقتضى مدونة التجارة بدل التحصيل عن طريق التنفيذ المباشر. وحيث إنه ترتيبا على التعليل المذكور يكون الحجز الواقع على أموال المدعية بين يدي البنك الشعبي غير مستند على أساس قانوني ويستلزم تدخل قاضي الأمور المستعجلة لرفعه إزالة لأثر مادي منعدم الوجود شرعا".

- عرقلة الحجز لسير المرفق العمومي: على الرغم من قلة الحالات التي يكون فيها المطلوب في أداء الدين الضريبي شخصا من أشخاص القانون العام، إلا أنه مع ذلك، فقد يشكل النزاع القائم بين المؤسسة العمومية والقابض المكلف بالاستخلاص الضريبي، مجالاً لتدخل القاضي الإداري لحماية المراكز القانونية، خاصة بالنسبة للديون ذات الطابع التجاري¹⁵⁰⁷، وفي هذا الإطار اعتبرت المحكمة الإدارية بوجده¹⁵⁰⁸، أن عرقلة سير المرفق العمومي تشكل إحدى الحالات الموجبة لرفع الحجز المضروب على أموال المؤسسة العمومية لوضوح المركز القانوني تجاه الدين، حيث اعتبرت أنه: "وحيث إن المحجوز عليه في نازلة الحال هو

¹⁵⁰⁵ - ينص الفصل 657 من مدونة التجارة على أنه: " يترتب عن حكم فتح المسطرة بقوة القانون منع أداء كل دين نشأ قبل صدوره.

يمكن للقاضي المنتدب أن يأذن للسنديك بأداء الديون السابقة للحكم وذلك لفك الرهن أو لاسترجاع شيء محبوس قانونيا، إذا كان يستلزمه متابعة نشاط المقاوله".

¹⁵⁰⁶ - ينص الفصل 653 من مدونة التجارة على أنه: " يوقف حكم فتح المسطرة ويمنع كل دعوى قضائية يقيمها الدائنون أصحاب

ديون نشأت قبل الحكم المذكور ترمي إلى:

- الحكم على المدين بأداء مبلغ من المال؛

- فسخ عقد لعدم أداء مبلغ من المال.

كما يوقف الحكم ويمنع كل إجراء للتنفيذ يقيمه هؤلاء سواء على المنقولات أو على العقارات.

توقف تبعا لذلك الآجال المحددة تحت طائلة السقوط أو الفسخ".

¹⁵⁰⁷ - المادة 2 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

¹⁵⁰⁸ - الأمر رقم 58، صادر عن المحكمة الإدارية بوجده، بتاريخ 2006/12/27، في الملف رقم 06/57 س (غير منشور).

مؤسسة عمومية (مخازن الحبوب بميناء الناظور) وأن من شأن استمرار الحجز على أمواله شل و عرقلة حركة سيره سواء الداخلية أو الخارجية وما ينعكس سلبا على السير العادي للمرفق العمومي علما أنه إذا كان الهدف من إيقاع الحجز هو ضمان أداء ديون الخزينة فإن الأمر في نازلة الحال يتعلق بمؤسسة عمومية كما هو مبين أعلاه إذ لا يمكن تصور عسرها ما دام أنه المفترض فيها ملاءة الذمة من جهة ومن جهة أخرى فإنه بعد تفحصنا لظاهر وثائق الملف والاطلاع على دعوى الموضوع أمام هذه المحكمة (...) والتي أجريت بصددتها خبرة للتأكد من صحة التصحيحات التي قامت بها الإدارة الجبائية بخصوص سنوات 1996-1997-1998 و 1999 تبين لنا أن هناك منازعة جديدة بشأن السنوات المذكورة.

وحيث إنه أمام هذه المعطيات وما دام أن استمرار الحجز على حساب الطالب سيلحق به أضرارا لا يمكن تداركها سواء منها تلك المتعلقة بأداء أجور العمال أو تلك المتعلقة بالسير العادي للعمليات التي يقوم بها مع الأغيار و التي تقتضي توفير السيولة اللازمة والأداء عن طريق الحوالات البنكية وما ينتج عن ذلك من عرقلة لسير المرفق العمومي وما دام أن هذا الأخير - أي الطالب - يفترض فيه ملاءة الذمة بصفته مؤسسة من مؤسسات الدولة فإنه من حسن سير العدالة رفع الحجز المضروب على حساب الطالب لدى البنك المغربي للتجارة الخارجية بالناظور إلى حين البت في دعوى الموضوع الراضجة".

- صدور حكم قضائي نهائي بإلغاء أساس الدين الضريبي: إن انتفاء مديونية المدين بموجب حكم قضائي نهائي حائز لقوة الشيء المقضي به، يجعله في حل من الأداء وبالتالي يعمد القاضي الاستعجالي إلى الأمر برفع اليد عن الحجز المضروب من قبل المحاسب العمومي استنادا إلى كون الدين لم يعد لا ثابتا ولا محققا ولا حال الأداء¹⁵⁰⁹، حيث يظل الأمر القضائي مجرد تقرير بعدم مشروعية مسطرة تحصيل دين ضريبي لم يعد قائما عقب إبطال مسطرة فرضه بحكم نهائي، فيتربط على ذلك أن الطالب لم يعد في وضعية ملزم بالضريبة مع ما ينتج على ذلك من آثار، من بينها رفع كل الإجراءات التحفظية و التنفيذية المباشرة ضد الملزم سلفا¹⁵¹⁰، وهو ما أكدته المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عندما اعتبرت أنه: " لا شيء في القانون يمنع قاضي المستعجلات الإداري من حماية المراكز القانونية للأطراف إذا كانت واضحة،

¹⁵⁰⁹ - الأمر عدد 1/2009/106س، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2009/08/18، في الملف رقم 1/2009/125س (غير منشور).

¹⁵¹⁰ - العربي الغمري، الإشعار للغير الحائز مفهومه والمنازعة فيه، مرجع سابق، ص 195.

وذلك بالتدخل لإرجاع الأمور إلى نصابها متى تحقق عنصر الاستعجال وكان من شأن هذا التدخل الحد من الخطر الذي يهدد الحق المراد حمايته فإنه واستنادا إلى الأحكام الصادرة بإلغاء الضريبة فإنه لم يعد هناك من مبرر لبقاء الحجز¹⁵¹¹.

-تنازل المدعي عن الدعوى القضائية: يشكل التنازل عن الدعوى¹⁵¹²، بتعبير أحد الأطراف أو كلاهما عن تخليه عن الحق المطلوب أمام القضاء، من بين الحالات التي لا يتوانى فيها القضاء الإداري للاستجابة إلى هذه الطلبات في إطار استخلاص الديون الضريبية، ما دام أنه لا يمس بالنظام العام ولا يتعلق بحقوق الأطراف¹⁵¹³، ومتى تعلق الأمر بحق مسموح بالتخلي عنه ويملك التصرف فيه¹⁵¹⁴، حيث يعتبر قاضي الأمور المستعجلة هذا التنازل إحدى الموجبات التي تجعل من المراكز القانونية لأطراف الدعوى واضحة، وبالتالي يكون تدخل قاضي الأمور المستعجلة من أجل رفع الحجز مستندا على سقوط مبررات التنفيذ الجبري الذي يتعين رفعه وليس مجرد وقف تنفيذه لانتفاء علة وجوده أصلا، وهو ما انتهت إليه المحكمة الإدارية بمكناس¹⁵¹⁵.

هكذا إذن، يتضح أن لجوء القضاء الاستعجالي إلى رفع الإجراءات التنفيذية المنصبة على أموال وممتلكات المدينين أو الغير، استنادا إلى تقنية وضوح لمراكز القانونية آخذ في الاتساع، حيث شملت مجموعة كبيرة من المبررات التي صاغها الاجتهاد القضائي، إلا أن الملاحظة الأساسية التي يمكن إبدائها، أن الحالات التي استعرضها القضاء الاستعجالي والتي حاول من خلالها حصر مفهوم وضوح الأوضاع

¹⁵¹¹ - الأمر عدد 238، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2009/05/19، في الملف عدد 2009/1/129، (غير منشور).

¹⁵¹² - ينص الفصل 119 من قانون المسطرة المدنية على أنه: " يمكن التنازل بعقد مكتوب أو بتصريح يضمن بالمحضر ويشار فيه إلى أن الطرف تنازل عن الدعوى التي أقامها بصفة أصلية أو عارضة أو عن المطلب الذي رفعه إلى القاضي في موضوع الحق. لا يترتب عن التنازل عن الدعوى تخلي الخصم عن موضوع الحق.

يترتب عن التنازل عن الطلب نحو الترافع أمام القضاء بالنسبة للطلبات المقدمة إلى القاضي".

¹⁵¹³ - الحكم رقم : 9/2011/623، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2011/12/28، في الملف رقم : 9/2010/123 (غير منشور).

¹⁵¹⁴ - الحكم رقم : 9/2011/487، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2011/10/27، في الملف رقم : 9/2010/111 (غير منشور).

¹⁵¹⁵ - أمر رقم 1/2009/7، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2009/1/27، في الملف رقم 1/2009/3 (غير منشور).

القانونية والواقعية للأطراف، لم تكن بالدقة التي يمكن معها القول أن قاضي الأمور الوقتية قد استطاع تحديد معيار فاصل بين اختصاصه واختصاص قاضي الموضوع في رفع إجراءات الاستخلاص الجبرية.

ولعل ذلك ما دفع ببعض الفقه إلى القول بأنه لا يمكن أخذ هذه المقتضيات وتعميمها على جميع الحالات، وإلا سيفضي الأمر إلى تحميل مؤسسة قاضي المستعجلات أكثر مما تحملته بمقتضى القانون، على اعتبار أن تغليب عنصر الاستعجال لا يمكن أن يكون على حساب العنصر الآخر الذي ينعقد به اختصاص قاضي المستعجلات وهو عدم المساس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر¹⁵¹⁶.

لكن، وعلى الرغم من أهمية هذا الاتجاه، إلا أنه يبدو متحفظا في منح الاختصاص لقاضي المستعجلات على حساب شرط عدم المساس بالجوهر، ونحن نرى بأن رفع إجراءات الحجز التنفيذية من قبيل الإشعار للغير الحائز ينبغي أن يقترن بحالات الاستعجال القصوى، مراعاة للتوازن بين الحقوق المالية الخزينة وحقوق الأفراد والمقاولات، أما حالات الاستعجال العادية فيمكن خلالها لقاضي المستعجلات تحوير الطلب نحو وقف هذه الإجراءات دون الأمر برفعها.

أما مسألة عدم المساس بالجوهر، فإننا نرى بأنها لازالت تحتاج إلى اجتهاد قضائي مؤسس يضبط المجالات التي يمكن فيها لقاضي المستعجلات الأمر برفع إجراءات الاستخلاص بالنظر لخطورة هذا الإجراء في إمكانية ضياع حقوق الخزينة في الوصول إلى الديون الضريبية، خاصة مع التزايد الملحوظ للطلبات المقدمة من هذا النوع، وهو ما دفع بعض الفقه إلى القول بأن التعامل مع مثل هذه الإجراءات يتم حسب الحالات المعروضة على المحكمة¹⁵¹⁷، أي أنه يخضع إلى السلطة التقديرية لقاضي الأمور المستعجلة، غير أن هذه السلطة التقديرية لا يمكن أخذها على إطلاقها، مادام قاضي المستعجلات محكوم بالمقتضيات العامة التي تنظم اختصاصه، إلى جانب الرقابة العليا لمحكمة النقض على الأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية الأقل درجة.

وهكذا، يمكن التأكيد أن المنهج الذي سار عليه القضاء الاستعجالي عموما، من خلال وقف إجراءات الاستخلاص الضريبي على ضوء القواعد العامة خاصة مقتضيات المادتين 149 و152 من

¹⁵¹⁶ - مصطفى التراب، المختصر العملي في القضاء والقانون، مرجع سابق، ص 137.

¹⁵¹⁷ - عزيز بودالي، مدى اختصاص قاضي المستعجلات بالنظر في طلب الإشعار للغير الحائز الذي يوقعه القابض أم أن الأمر يتعلق بمنازعة موضوعية تخرج عن اختصاصه، مرجع سابق، ص 119.

قانون المسطرة المدنية، وكذلك المادتين 7 و 19 من قانون 41-90، والذي يوازي النهج الذي سار عليه نظيره الفرنسي، مع وجود اختلاف اعتبره البعض جوهرياً¹⁵¹⁸، هو أن المشرع الفرنسي قد حدد شروط الاستجابة لطلبات إيقاف إجراءات الاستخلاص الجبائي، في حين أن القاضي الاستعجالي المغربي أخذ بالمقتضيات العامة على حساب المقتضيات الخاصة.

ويمكن القول أن هذا التوجه القضائي ينسجم مع الفلسفة من وجود المحاكم الإدارية خاصة القضاء الاستعجالي، حفاظاً على الحقوق والمراكز القانونية بشكل وقتي واستباقي يمكن المدين من الاطمئنان إلى فعالية الحكم الصادر عن قضاء الموضوع، والذي يكون قابلاً للتنفيذ بشكل فعال خاصة إذا صدر لصالحه ما دام مركزه القانوني مستقر نتيجة الأمر القاضي بوقف تنفيذ إجراءات الاستخلاص الضريبي ذات الطابع التنفيذي على الحقوق المالية والشخصية للمدينين¹⁵¹⁹، أما إذا صدر لصالح الإدارة الضريبية فهذه الأخيرة لها من الوسائل القانونية ما يجعلها تستمر في التنفيذ على المدين إلى غاية استيفاء الدين الضريبي وتوابعه.

هذا، وإذا كان بعض الفقه¹⁵²⁰ ييدي تخوفه من التوجه العام للقضاء الاستعجالي نحو استبعاد الشروط الخاصة التي جاءت بها مدونة تحصيل الديون العمومية، وترجيح الشروط العامة لما لذلك من تهديد لبرامج تنفيذ ميزانية الدولة التي تعتمد بشكل كبير على المداخيل الضريبية، فإنه في مقابل ذلك، يمكن القول أن تدخل قاضي المستعجلات الإداري لا يعطل مداخيل الخزينة، ذلك أن هذه الأخيرة تبقى لها الإمكانية متاحة عند الفصل في موضوع الدعوى لصالحها لتطبيق الغرامات والزيادات التي نص عليها المشرع الضريبي بالإضافة إلى أصل الدين، لذلك، فإن الإشكال أعمق من ذلك لارتباطه أيضاً بأجل بت قاضي الموضوع في الدعوى والذي غالباً ما يستمر لمدة طويلة وهو ما لا يتلاءم البتة مع طبيعة المعاملات المالية عموماً والضريبية على وجه الخصوص.

¹⁵¹⁸ - عبد الرحمن أبليللا ورحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 79.

¹⁵¹⁹ - Stéphane Rezek, *la pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, op. cit, page 35.

¹⁵²⁰ - محمد شكيري، آليات تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب بين إرادة المشرع واجتهاد القضاء، مرجع سابق، ص 110.

القسم الثاني:

تكملة رقابة قاضي الموضوع الإداري في حماية ضمانات المدين.

إذا كان تدخل القضاء الإداري الاستباقي ينطلق من فحص شكليات دعوى الاستخلاص الضريبي والتأكد من احترامها للمقتضيات القانونية أو استكمالها للشروط القضائية التي تجعلها مقبولة من حيث الشكل، من جهة، وكذا الرقابة الاستعجالية التي يمارسها قاضي المستعجلات من جهة أخرى، وبالتالي تتيح للمدين فرصة عرض نزاعه من حيث الموضوع، دون أن تتهدده إجراءات الاستخلاص الجبري؛ فإن فحص النزاع موضوعاً من قبل القضاء الإداري يشكل الغاية من رفع الدعوى، وبالتالي استعراض أوجه المنازعة والدفاع من قبل الخصوم، خاصة في ظل الدور الإيجابي الذي يتميز به القاضي الإداري من خلال إشرافه المباشر على المنازعة¹⁵²¹، والسلطات الواسعة التي تتمتع بها المحكمة من أجل اتخاذ كافة الإجراءات القانونية للفصل في النزاع.

هذا، وقد اتجه القضاء الإداري نحو توظيف سلطاته الواسعة في الفصل في منازعات الاستخلاص من أجل تحقيق التوازن المنشود بين حقوق الخزينة العامة و ضمانات الأفراد، حيث يغلب الاتجاه العام نحو محاولة توفير حماية قضائية للمدين طالما أن الإدارة الضريبية لها من الامتيازات القانونية ما يجعلها في موقع أقوى خلال مرحلة الاستخلاص الجبري، إلا أن هذا الموقع لطالما يصبح متساوياً مع المدعى أمام القضاء الإداري بل يقل في أحيان كثيرة على اعتبار أن القاضي الإداري دأب على تحميل الإدارة الضريبية عبء إثبات احترامها للقانون الضريبي طالما أنها المؤهلة قانوناً لتنفيذه.

وفي هذا الإطار يمكن التطرق إلى مظاهر حماية القاضي الإداري لضمانات المدين بالدين الضريبي من خلال فرض المشروعية بموجب الرقابة القضائية على الإجراءات والمساطر التي يتعين على الإدارة الضريبية احترامها عند التنفيذ على المدين، وكذا من خلال فحص موضوع التنفيذ الجبري ومضمونه

1521 - محمد الوزاني، دور القاضي الإداري في تحقيق التوازن بين أطراف الدعوى الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، عدد، 37 مارس - أبريل 2001 ص 64.

ومدى احترام الإدارة الضريبية للنصوص القانونية سواء الخاصة منها أو العامة من جهة (الفصل الأول)، وما يترتب عن ذلك من آثار قانونية سواء على مستوى الالتزام الضريبي أو على صعيد إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية، من جهة أخرى (الفصل الثاني).

الفصل الأول:

فرض القضاء الإداري للمشروعية الضريبية.

يقصد بالمشروعية في المجال الضريبي احترام أطراف العلاقة الضريبية للقوانين المطبقة على المستوى الضريبي سواء تعلق الأمر بمرحلة التأسيس أو الاستخلاص، دون أن يقتصر ذلك على القانون الجبائي، على اعتبار أن هذا الأخير لا يسعف وحده في الوصول إلى الدين الضريبي بالنظر إلى تداخل مجموعة كبيرة من النصوص القانونية خاصة ذات الطابع المسطري، مما يعني أن المشروعية الضريبية في مجال الاستخلاص الضريبي تكون أوسع مما هي عليه في باقي المراحل الضريبية.

وهكذا، يحتم على القاضي الإداري، من حيث المبدأ، إلماما أوسع بمجالات عدة عند بثه في منازعات الاستخلاص الضريبي، لمحاولة التطبيق السليم للنصوص القانونية أو الاجتهاد في خلق قواعد قانونية خاصة عندما يتعلق الأمر بحماية المدين، على اعتبار أن التشريع الضريبي يكفل الحماية القانونية اللازمة للدين الضريبي وبالترتبة للإدارة الضريبية بمنحها مجموعة من الامتيازات، إلا أن ذلك لا يمنع من القول أن القاضي الإداري لا يتوانى في إنصاف الإدارة الضريبية كلما تبين له احترامها للمشروعية الضريبية سواء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع.

و هكذا، يمكن الحديث عن وجهين أساسيين من خلالهما يعمل القاضي الإداري على إقرار المشروعية الضريبية يتعلق الأمر، من جهة، برقابته على إجراءات الاستخلاص الضريبي من حيث الشكل (المبحث الأول)، وكذا امتداد هذه الرقابة إلى الموضوع (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الرقابة مشروعية الاستخلاص الضريبي من حيث الشكل.

يشكل الطعن في إجراءات الاستخلاص الضريبي من حيث الشكل إحدى الأوجه البارزة للمنازعة القضائية، بالنظر لما تحتله الإجراءات المسطرية من مكانة بارزة قبل متابعة المدين، إذ يشكل احترامها إحدى الضمانات الحقيقية التي تكون الإدارة ملزمة باتباعها للوصول إلى استخلاص مشروع للدين الضريبي، سواء تعلق الأمر بالإجراءات السابقة (المطلب الأول)، وكذا المواكبة لمسطرة الاستخلاص الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: جوهرية احترام الإجراءات السابقة للتنفيذ على الدين.

إذا كان المشرع قد ألزم الإدارة الضريبية بضرورة اتباع مجموعة من الإجراءات التمهيدية قبل اللجوء إلى مساطر التنفيذ، فإن القضاء الإداري ظل متشددا في ضرورة احترام الإدارة الضريبية لهذه الإجراءات تحت طائلة إبطال المسطرة اللاحقة للاستخلاص سواء تعلق الأمر بالإعلام الضريبي (الفرع الأول)، أو ضرورة الحصول على الترخيص (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإشعار بدون صائرين الإرسال والتبليغ.

يعتبر الإشعار بدون صائر الأجراء الأخير الممهد لمباشرة الإدارة الضريبية لإجراءات الاستخلاص الجبري، باعتباره تذكيرا بالمديونية التي لم يتم الوفاء بها لفائدة الخزينة العامة داخل الأجل القانونية، دون أن يترتب عليه أية مصاريف ضد المدين ولو ظل بدون أثر.

هذا، وقد سبقت الإشارة¹⁵²² إلى أن المشرع المغربي على غرار نظيره الفرنسي¹⁵²³، قد تبنى الاتجاه المتعلق بالاختصار على إرسال الإعلام الضريبي الخاص مع وجوب تقييد تاريخ الإرسال في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر، وذلك قبل 20 يوما على الأقل من تاريخ مباشرة أول إجراء جبري¹⁵²⁴، وهو ما يشكل تراجعا تشريعا عن إحدى الضمانات الأساسية التي كان يتمتع بها

¹⁵²² - أنظر الباب الأول من هذه الأطروحة.

¹⁵²³ - Francis LEFEBVRE, *le contentieux fiscal*, op.cit, page 516.

¹⁵²⁴ - المادة 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

المدين في إطار النظام السابق للتحصيل¹⁵²⁵، والذي أكد على إلزامية تبليغ هذا الإشعار إلى المعني بالأمر، حيث ظل القضاء الإداري المغربي متشبثا بها.

وهكذا، اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة وهي تبت في إطار التشريع السابق على " أن الإقرار بأن الإنذار بدون صائر الذي تنص عليه المادة 24 من ظهير 21 غشت 1935 الملغى حاليا، لا يمكنه أن يحدث أي أثر إلا إذا وصل إلى علم الملزم، أما إثبات تاريخ توجيه الإنذار أو اللائحة في قائمة الضرائب أو السند التنفيذي فهو غير كاف وحده لتحصيل الإنذار القانوني في مواجهة الملزم الضريبي وشمل حقه في الطعن فيه"¹⁵²⁶.

إلا أن المشرع الضريبي، وعلى عكس ما استقرت عليه السلطة القضائية اتجه من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية نحو الاكتفاء بإرسال آخر إشعار بدون صائر عن طريق البريد دون الإشارة إلى تبليغه، حيث يترتب عن تبني هذا الاتجاه القول بأن المشرع المغربي لم يعط هذا الإجراء الأهمية التي يستحقها على الرغم مما يترتب عليه من نتائج قانونية سواء على مستوى استحقاق الدين الضريبي وما يترتب عن ذلك من حيث احتساب أجل الأداء دون فوائد قانونية، أو على صعيد احتساب أجل التقادم الضريبي.

فإذا كان الهدف من إرسال الإعلام الضريبي إلى الملزم، من حيث المبدأ، هو تمكين هذا الأخير من معرفة كافة المعطيات الواقعية والقانونية المتعلقة بمديونية تجاه الإدارة الضريبية في الوقت المناسب لذلك، فيمكن القول أن هذا الهدف لم يترجم كإجراء عملي يمكن الملزم من حفظ كامل حقوقه سواء في التوصل القانوني داخل الأجل من جهة، وتحويله من جهة أخرى إمكانية الدفاع عن هذه الحقوق.

لذلك، يمكن القول أن المشرع الضريبي غلب كفة الإدارة الضريبية في هذا الإجراء بالنظر لكثرة الإعلانات الضريبية التي يتعين توجيهها سنويا إلى الملزمين بالضريبة. إلا أن هذا الإجراء لا ينبغي بأي

¹⁵²⁵ - نصت المادة 24 من ظهير 21 غشت 1935 المنظم للمتابعات من أجل استخلاص ديون الدولة على أنه: " لا يجوز للقباض أن يشرع في المتابعات التي تترتب عنها صوائر إلا بعد إخطار الملزم بالضريبة المتأخر عن أدائها دون صوائر أو بإعلام جماعي يبلغ في شكل لائحة إسمية إلى السلطة المحلية التي تتكلف بدورها بتبليغه إلى المعني بالأمر بواسطة استدعاءات فردية".

¹⁵²⁶ - حكم المحكمة الإدارية بوجدة أورده (سعاد بنور)، العمل القضائي في المادة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية العلوم القانونية والاقتصادية بالدار البيضاء، سنة 2000/99، ص 161).

حال من الأحوال أن يتغلب على الضمانات التي يتعين تمتيع الملزم بها وهي ضمانات التوصل، على اعتبار أن الإدارة الضريبية مع ما يمنحها المشرع من امتيازات قانونية، تتحمل مسؤولية مواكبة هذه الامتيازات بما يلزم من أجل الوصول إلى الدين الضريبي في أحسن الظروف، دون الإجهاد على حقوق الملزمين.

وفي هذا الصدد، فإن بناء الثقة بين الإدارة الضريبية و المدين¹⁵²⁷ يتعين أخذه في شموليته حيث أن مبادرة التحلل من الدين الضريبي يكون، كمبدأ عام، بمبادرة من الملزم، و أن إجراء التصحيحات والمراقبات المالية التي لا يمكن للإدارة القيام بها، يتعين خلاله احترام المسطرة التوجيهية¹⁵²⁸ تحت طائلة بطلان عملية الفرض الضريبي¹⁵²⁹، لذلك، فإن المبدأ ذاته يتعين أن يشمل أول إجراء تقوم به الإدارة تجاه الملزم من أجل مطالبته بالدين الضريبي بشكل حيي أولاً، وهو تبلغه بالطريقة القانونية التي تمكن من تحقيق الغاية منه، خاصة طريقة التبليغ بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، على غرار باقي المساطر الضريبية، أو الإشارة إلى ضرورة تحقق التبليغ الشخصي للملزم الضريبي على أن يبدأ احتساب الأجل من هذا التاريخ، وذلك على غرار الاتجاه الذي تبناه المشرع اللبناني¹⁵³⁰.

وفي خضم موقف المشرع المغربي هذا، انقسم القضاء الإداري بين متشبهت بالنص القانوني وبين حريص على ضرورة تحقق تبليغ الإشعار بدون صائر، وهكذا نجد أن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹⁵³¹ قد أكدت على الاكتفاء بإرسال الإشعار مع إثباته، حيث اعتبرت أن "تنصيب القابض على إجراءات الإنذار بدون صائر في قائمة الضرائب أو في السند التنفيذي يوثق به إلى أن تقيّد من أجله دعوى الزور"،

¹⁵²⁷ - تعزيز الثقة بين الملزم و الإدارة الضريبية بين المحاور الأساسية التي تمت مناقشتها خلال فعاليات المناظرة الوطنية للضريبة بمدينة الصخيرات بتاريخ 2013/05/04، و الخروج من خلالها بتوصيات في هذا الاتجاه، إلا أن طابع العمومية هي السمة البارزة في هذه التوصيات.

¹⁵²⁸ - القرار عدد 53، صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2003/01/23، في الملف الإداري عدد 866/4/2/2002 (أورده، رضى التايدي، دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية 2011 الندوة الوطنية حول: الإشكالية القانونية و العملية في مجال الضريبي، دفاتر المجالس الأعلى عدد 2011/16، ص 163).

¹⁵²⁹ - القرار عدد 12، صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2001/01/4، في الملف الإداري عدد 167/4/2001، (أورده إبراهيم الشيكور، الإخلالات المسطرية و أثرها على الالتزام الضريبي، مرجع سابق، ص 157).

¹⁵³⁰ - الفقرة الأخيرة من المادة 5 من قانون أصول تحصيل الضرائب المباشر والرسوم المماثلة لها تنص على أنه: "(..) من تاريخ إبلاغ التكليف الإضافي أو أمر الضم للمكلف شخصياً."

¹⁵³¹ - الحكم عدد 171، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 04/04/2001، في الملف عدد 337/2000، (غير منشور).

كما أكدت نفس المحكمة على ذات الموقف، عندما اعتبرت على أنه: "وحيث فيما يتعلق بالتمسك بعدم احترام المدعى عليها لتدرج المتابعات، فقد خلصت المحكمة إلى خلاف ذلك ما دامت إدارة الجمارك قد وجهت للمدعية آخر إشعار بدون صائر، وقيده بسجلاتها، وهو إجراء لا يطعن فيه إلا بالزور حسب المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ولا مجال هنا للاحتجاج بالتبليغ ما دام لم يتم التنصيص عليه قانوناً، ثم باشرت الإجراءات كما هي مرتبة في المادة 36 من نفس المدونة، فتكون هذه الوسيلة أيضاً غير مؤسسة قانوناً، ويتعين بالتالي الحكم برفض الطلب"¹⁵³².

إلا أن محكمة النقض¹⁵³³ قد تبنت اتجاهها مناقضاً للموقف السابق معتبرة أنه: "لكن ما تعييه المحكمة على القابض المستأنف ليس هو عدم توجيه الإنذار بدون صائر والإنذار القانوني، بل عدم توصل هذه الأخيرة (...) مما يكون معه القابض قد أحل بإحدى الضمانات التي أوجبها المشرع لفائدة المنفذ عليه (...)"، وفي ذات الاتجاه اعتبرت محكمة النقض¹⁵³⁴ أنه: "وحيث أن المستأنف لم يثبت تبليغ الإشعار بدون صائر إلى المستأنف عليه حتى يكون صحيحاً ومنتجاً لآثاره لأن هذا التبليغ يعتبر ضماناً جوهرية للمدين (المستأنف عليه) قبل فرض غرامات التأخير عليه، ولا يكفي تقييد تاريخ إرسال الجدول الضريبي واحترام الأجل القانوني لمباشرة إجراءات التحصيل اللاحقة بل لا بد من تبليغ الإشعار تحت طائلة بطلان تلك الإجراءات".

وفي قرار آخر صادر عن الغرفة الإدارية بذات المحكمة اعتبرت أنه: "يتعين على القابض عملاً بأحكام المادتين 36 و41 من مدونة تحصيل الديون العمومية، احترام مبدأ تدرج إجراءات التحصيل ومباشرتها داخل الأجل المحدد قانوناً، عدم ثبوت توصل الملزم بالإشعار بدون صائر، يجعل غرامات التأخير

¹⁵³² - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2009/06/11 في الملف عدد 2008/6/241 (غير منشور).

¹⁵³³ - القرار رقم 525، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، في الملف عدد 2001/1/4/128، بتاريخ 2002/9/12 (غير منشور).

¹⁵³⁴ - القرار عدد 503 المؤرخ في 2004/06/23 ملف إداري عدد 2003/24/06 منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 2005/9 قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب والتحصيل الفترة بين سنتي 1997-2004.

المفروضة غير قانونية، ومجرد تدوين الإجراءات المتعلقة بتاريخ توجيه الإشعار في قائمة مستخرج الجداول غير كاف للقول بحصول التبليغ المبرر لفرض الغرامات المذكورة¹⁵³⁵.

هذا، وقد استقرت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹⁵³⁶ بدورها على ذات التوجه، وهي تؤيد حكم المحكمة الإدارية بالرباط¹⁵³⁷ عندما أكدت أن: " مجرد إرسال الإنذار بدون صائر لا يمكن أن ينتج أثره في مواجهة الملمزم وإنما يجب تبليغه إليه تجعله في حكم العدم باعتبار أن الغاية من هذا الإجراء هو علم الملمزم بالدين العمومية العالق بدمته وليس مجرد تقييد إرساله إليه بالسجل المحدد لذلك لا يترتب أثر التبليغ القانوني المعتمد به وأن عدم القيام بتبليغ الإنذار دون صائر للمطلوب في الحجز يترتب عنه بطلان الإجراء الموالي له مما يكون معه السبب المثار غير مرتكز على أساس والحكم المستأنف كان صائباً وواجب التأييد".

إذن، يتضح بأن الاتجاه الأخير الذي أسست له محكمة النقض لا يقف عند حرفية النص القانوني، بل يتعدى ذلك إلى تبني معيار غائي يقوم على كون التبليغ والعلم هو غاية الإشعار بدون صائر، كما أنه يشكل ضماناً في مواجهة الغرامات التأخيرية التي قد تطال المدين جراء عدم توصله بهذا الإجراء وبالتالي عدم أداء الدين الضريبي داخل الأجل، وهو نفس التوجه الذي أكدته المحكمة الإدارية بأكادير مرتبة على خرق هذا الإجراء الشكلي إلغاء باقي الإجراءات الجزئية اللاحقة له¹⁵³⁸.

أما القضاء الإداري الفرنسي¹⁵³⁹ فقد تبني الاتجاه الأول القائم على الاكتفاء بإرسال رسالة تذكيرية *Lettre de relance*، التي توازي الإشعار بدون صائر في التشريع الضريبي المغربي، مع حرصه الشديد على ضرورة إثبات هذا الإرسال قبل تبليغ أي إجراء من إجراءات المتابعة التي ينتج عنها صوائر،

¹⁵³⁵ - قرار رقم 503 في الملف رقم 2003/4/6، صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 23-6-2004، منشور، بدفاتر المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص 256.

¹⁵³⁶ - القرار عدد 73 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، في الملف عدد 9/09/357 المؤرخ في 2011/01/06 (غير منشور).

¹⁵³⁷ - الحكم عدد 32 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2009/01/06 في الملف الإداري عدد 08/762 ش ض (غير منشور).

¹⁵³⁸ - المحكمة الإدارية بأكادير: حكم عدد 2009/0146 بتاريخ 2009/03/31 ملف رقم 2008-178 ش (غير منشور).
¹⁵³⁹ - Cour d'appel de paris, 5 novembre 1989, instruction codificatrice, op.cit, page 13.

وذلك تطبيقا لمقتضيات المادة *L257_b* من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي¹⁵⁴⁰، إلا أن بعض الفقه الفرنسي أبدى تحفظا كبيرا على تطبيق القاعدة المذكورة ذلك أن القاضي يلغي إجراء الإنذار إذا لم يكن مسبقا برسالة التذكير، لأن الإنذار يخضع إلى صوائر التحصيل، دون أن يشمل هذا الإلغاء بعض الإجراءات الأكثر تأثيرا على المدين من قبيل الإشعار للغير الحائز الذي يكون أولى بالإلغاء عند عدم توجيه رسالة التذكير¹⁵⁴¹.

وهكذا، يمكن القول أن موقف محكمة النقض المغربية قد تفوق في حماية المدين على نظيره الفرنسي، إلا أن تضارب المواقف القضائية بين مجموعة من المحاكم الإدارية، يضعف من أهمية هذا التوجه بل يخلق عدم استقرار على مستوى الاجتهادات القضائية، مما يستدعي تدخل المشرع الضريبي من أجل التنصيص صراحة على أسلوب التبليغ أو التوصل الشخصي للملزم بالإعلام الضريبي كضمانة لفائدة الملزم وكإجراء يساهم في تمكين الخزينة العامة من المبالغ الضريبية الدائنة داخل الأجل ودون حاجة إلى اللجوء لباقي إجراءات الاستخلاص خاصة الجبرية منها، علما أن هذا الإعلام يعتبر آخر مرحلة في استخلاص الدين الضريبي بالطرق الحبية، وهو يشكل في ذات الوقت أول إجراء يتوصل به الملزم خلال ذات المرحلة، قبل بداية احتساب الفوائد القانونية، وكذا الإجراءات الجبرية.

وفي هذا الإطار، فقد أكدت التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية على أن الإشعارات التي لم يتوصل بها المدينون بالضرائب يتم إرجاعها من طرف مصالح البريد، حيث يتولى مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة بإيصالها مباشرة إلى أصحابها، وفي حالة عدم إيجادهم يتم التأكد من مصالح الوعاء من هوية الملزمين وعناوينهم¹⁵⁴².

هكذا، فإننا نرى أن هذه المقتضيات تشكل ضمانة إضافية لصالح المدينين بالضريبة لتفعيل حقهم في الإعلام الضريبي قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري، وهو ما يتعين اتخاذه كأرضية لتدخل المشرع وإقرار ضمانة التبليغ.

¹⁵⁴⁰ - ابتداء من فاتح أكتوبر 2011 تاريخ دخول القانون المالي التعديلي لسنة 2010 استبدل المشرع الضريبي الفرنسي رسالة

التذكير *lettre de rappel* برسالة أطلق عليها اسم "*lettre de relance*".

LOI n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, JORF n°0302 du 30 décembre 2010 page 23127.

¹⁵⁴¹ - **Francis Lefebvre**, *le contentieux fiscal*, *op.cit*, page 520.

¹⁵⁴² - *Instruction relative au recouvrement des créances publiques*, *op.cit*, page 19.

هذا، وقد سار الاجتهاد القضائي التونسي على تكريس ضمانات التوصل، معتبرا في هذا الاتجاه " أن القاضي الذي ينظر في الاعتراض على بطاقة الإلزام مطالب بالتحريات الضرورية قصد مراقبة صحة الإجراءات المتبعة من طرف الصندوق القومي للضمان الاجتماعي وخاصة منها توجيه الإنذار للمدين قبل إصدار بطاقة الإلزام المتداعي في شأنها "1543.

وقد ذهبت محكمة الاستئناف بتونس في إحدى قراراتها إلى حد إلغاء بطاقة الإلزام موضوع الطعن معللة موقفها بما يلي: " وحيث بالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أن المعارض ضده لم يوجه إنذارا إلى المعارض قبل إصدار بطاقة الإلزام لتسوية وضعيتها وبالتالي فإنه أحل بإجراء أساسي أوجب القانون وإن علامات البلوغ المدلى بها من المعارض ضده لا تفيد توجيه رسالة مضمونة الوصول ولا شيء يفيد تعلقها بالرسالة المذكورة واتجه تبعا لذلك بإبطال بطاقة الإلزام المعارض عليها "1544.

الفرع الثاني: الرقابة على الترخيص المسبق.

إذا كان المشرع الضريبي قد ألزم المحاسب المكلف بالاستخلاص من خلال مقتضيات المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وقبل اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري، الحصول على ترخيص من رئيس الإدارة، وذلك بموجب قائمة اسمية بالمدين أو المدينين اللذين يمكن القيام في حقهم قانونا بالتحصيل الجبري، فإن القضاء الإداري المغربي يراقب مدى احترام الإدارة الضريبية لهذه الشكلية، إلا أننا نلاحظ أن جل المتقاضين لا يعيرون الطعن في الترخيص الأهمية التي يستحقها باعتباره إحدى الشكليات الجوهرية التي يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل الحصول عليها قبل مباشرة إجراءات الاستخلاص.

هذا، ويرجع ذلك من جهة، إلى كون الترخيص يشكل إجراء داخليا يهدف إلى مراقبة المساطر الإدارية للاستخلاص وضبط العمل الإداري وممارسة نوع من الرقابة الذاتية التسلسلية على إجراءات

¹⁵⁴³ - قرار إداري عدد 31734 بتاريخ 28 جوان 1999 فقه قضاء المحكمة الإدارية سنة 1999، مركز الدراسات القانونية والقضائية لسنة 2001.

¹⁵⁴⁴ - قرار محكمة الاستئناف بتونس العاصمة، استئنافي بتاريخ 2005/02/26 في الملف عدد 17365، " الاعتراض على بطاقات الإلزام، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، إدارة الشؤون القانونية والنزاعات، تونس، ديسمبر 2005، ص 65.

الاستخلاص الضريبي، من خلال فحص قوائم الاستخلاص ومراقبتها من طرف المسؤولين قبل تسليمها للمحاسبين¹⁵⁴⁵، أما من جهة ثانية، فإن المشرع الضريبي قد استثنى الإنذار القانوني من هذا الإجراء، وبما أن الإنذار أول الإجراءات الجزية التي يلجأ إليها المحاسب فإن الطعن الإداري غالبا ما ينصب على الشكليات المرتبطة بالإنذار، من حيث التوصل به واحترام الآجال المرتبطة به دون الانتباه إلى صدور الترخيص وفق قواعد الاختصاص الإداري، وهو ما أكدت عليه المحكمة الإدارية بأكادير عندما اعتبرت " أنه لا يمكن القيام ببيع الأشياء المحجوزة لاستيفاء الديون الضريبية إلا بموجب ترخيص يعطى للمحاسب المكلف بالتحصيل من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي إليها"¹⁵⁴⁶.

المطلب الثاني: الرقابة على احترام التوجيه في إجراءات الاستخلاص الضريبي.

إذا كان القضاء الإداري المغربي متشدد في ضرورة احترام الإدارة الضريبية لكافة الإجراءات السابقة لمسطرة الاستخلاص الجبائي، فإن الأمر كذلك ينطبق على الإجراءات المواكبة لهذا الاستخلاص لكونها لا تقل أهمية عن سابقتها، كما أنها مرتبطة وجودا وعدما بمشروعية هذه الإجراءات نفسها من جهة، وباعتبارها إحدى الأوجه البارزة للمسطرة التوجيهية التي تميز استخلاص الدين الضريبي، من جهة ثانية، خاصة إذا تعلق الأمر بالتبليغ (الفرع الأول)، واحترام الآجال وكذا باقي الشكليات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التشدد القضائي في صحة التبليغ.

يشكل التبليغ إحدى أهم المساطر التي يقوم عليها القانون الإداري عموما، حيث يجسد مبدأ المواجهة من خلال عدم جواز اتخاذ الإدارة لأي إجراء ضد شخص بدون تمكينه من العلم بكافة عناصره، وإعطائه الفرصة للدفاع عن نفسه، فهذا المبدأ هو تطبيق من تطبيقات حق الدفاع، الذي تجمع كافة التشريعات الحديثة على أن المواجهة لا تتحقق إلا إذا تم العلم بالإجراء في الوقت الذي يمكن للمعني به اتخاذ الموقف المناسب حياله.

¹⁵⁴⁵ - عبد الحميد الخنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 58.

¹⁵⁴⁶ - الأمر عدد 196 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، في الملف عدد 00/320، بتاريخ 2001/10/30 (غير منشور).

هذا، وتزداد أهمية التبليغ كلما تعلق الأمر بالتشريع الضريبي عموماً، وخلال مرحلة الاستخلاص الضريبي على وجه الخصوص باعتبارها المرحلة التنفيذية الحاسمة التي تتحقق فيها مواجهة المدين المباشرة مع الإدارة الضريبية بما لها من سلطات التنفيذ الجبري، لذلك، فإن التبليغ يشكل ضماناً حقيقية من الضمانات التي يكون على الإدارة الضريبية احترامها في مواجهة المدين وفق ما ينص عليه القانون.

هذا، وتمتد أهمية التبليغ إلى أثره على احتساب أجل الأداء الضريبي وتقديم المطالبات الإدارية والقضائية، بالإضافة إلى احتساب مختلف الآجال المرتبطة باستخلاص الدين الضريبي خاصة على مستوى احتساب التقادم. ولعل أبرز الخصائص التي تميز التبليغ في مدونة تحصيل الديون العمومية هو ارتباطه الوثيق بأول الإجراءات الجبرية التي يتلقاها المدين أي الإنذار القانوني، حيث حرص المشرع الضريبي على تنظيم مسطرة التبليغ عندما يتعلق الأمر بمباشرة الإنذار، إلا أنه - أي التبليغ - مع ذلك لم يحظى بالقدر الكافي من التنظيم التشريعي الذي يوازي حجمه وأهميته وكذا آثاره الممتدة إلى باقي إجراءات الاستخلاص الجبرية، لذلك، عمل القضاء الإداري من خلال مراقبة صحة هذا الإجراء على الحد من سلطات الإدارة الضريبية في إثبات توصل المدين كمبدأ عام (الفقرة الأولى)، واستثناء من ذلك التبليغ في موطنه (الفقرة الثانية)، أو إذا تعذر ذلك اللجوء إلى التعليق (الفقرة الثالثة).

الفقرة الأولى: أولوية التبليغ الشخصي للمدين.

تقوم أولوية التبليغ الشخصي للمدين بإجراءات الاستخلاص الضريبي على مبدأ شخصية الضريبة، وبالتالي إلزامية أدائها أولاً من قبل الملزم بها، لذلك يتعين تبليغه بالإنذار القانوني بشكل شخصي وتبليغه تبليغاً صحيحاً حتى يرتب آثاره القانونية، حيث يتشدد القاضي الإداري كلما حادت الإدارة عن مبدأ التبليغ الشخصي، إقراراً لضمانات المدين الأصلي في التوصل الشخصي بما يترتب عن ذلك من حقوق الدفاع في مواجهة المساطر الجبرية.

هذا، وقد استقر الاجتهاد القضائي المغربي على مبدأ التوصل الشخصي بالإنذار القانوني قبل دخول مدونة تحصيل الديون العمومية حيز التنفيذ، حيث أكدت محكمة النقض¹⁵⁴⁷ في إحدى قراراتها

¹⁵⁴⁷ - القرار عدد 53، الصادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2004/02/21، في الملف الإداري عدد 2003/2/4/785 (منشور:

محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 555).

على أنه: "وحيث إن الإنذار بدون صائر لئن كان يكتفي بتبليغه بواسطة السلطة المحلية، فإنه على العكس من ذلك فإن الإنذار القانوني المشار إليه في الفصل 30 من ظهير 35/8/21 يعد إجراء جوهريا وحاسما في مواصلة عملية الاستخلاص، و الذي يجب أن يتوصل به المدين بالضريبة بصفة قانونية لا لبس فيها قبل الانتقال إلى الإجراءات الموالية من حجز و إكراه بدني. وحيث إن الاقتصار على تدوين هذه الإجراءات بمستخرج الجداول دون إثبات التوصل الفعلي للمدين بالضريبة بالإنذار القانوني رغم طعنه الجدي في مسطرة التوصل يجعل ما بني عليها باطل و لا يمكن أن ينتج عنه أي أثر، بهذه العلة يكون الحكم المستأنف و اجب التأييد".

وهكذا، يتضح أن محكمة النقض قد أكدت الاتجاه المتشدد لفائدة صحة التبليغ، باعتباره إجراء مؤثرا على وضعية المدين بشكل مباشر، مما حدا بالمشرع الضريبي التأكيد من خلال المادة 43 من مدونة تحصيل الديون على العمومية على أولوية التبليغ للمعني بالأمر شخصا والذي يشهد بالتوصل على القائمة الأصلية، فيكون بذلك على الإدارة الضريبية عبء إثبات توصل المدين.

وقد أكدت محكمة النقض في قرار لها على هذا التوجه معتبرة أن "المستأنف (الإدارة الضريبية) لم يدل بما يفيد توصل المستأنف عليه (الملزم) بالإنذارات المذكورة بصفة قانونية على اعتبار أن مجرد التقييد بالقوائم لا ينهض حجة على توصل الملزم بها"¹⁵⁴⁸، وهو ما استقر عليه القضاء الإداري عموما، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط في حكم لها بتاريخ 2014/02/25 أنه: "وحيث إنه بالرجوع إلى وثائق الملف وخصوصا قائمة المتابعات المدلى بها من طرف القابض يتبين أنها تشير إلى إرساله للمدعي إنذارات قانونية دون الإدلاء بما يفيد تبليغها للملزم لكي تتمكن المحكمة من بسط رقابتها على سلامة إجراءات التبليغ التي تفيد التنفيذ الفعلي للإجراء"¹⁵⁴⁹.

¹⁵⁴⁸ - القرار عدد 55، الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 17-01-2002، في الملف عدد 2000/1/4/1913، (غير منشور).

¹⁵⁴⁹ - الحكم عدد 627، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2014/02/25، في الملف عدد 2013/7/314، (غير منشور).

- نفس المبدأ أكدت عليه المحكمة الإدارية بالرباط في الحكم عدد 2447 بتاريخ 2014/05/06 في الملف عدد 2014/7109/25 (غير منشور).

أما في حالة رفض المدين تسلم الإنذار، وتطبيقا لمقتضيات الفقرة الثالثة من المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تنص على أنه: " إذا رفض المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه استلام الإنذار، يشار إلى ذلك على الأصل، ويعتبر الإنذار حينئذ مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم الثامن الموالي للتاريخ الذي تم فيه رفض استلام الإنذار"، فقد اتجهت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹⁵⁵⁰ إلى ضرورة الإشارة الصريحة في أصل الإنذار إلى رفض التوقيع، ذلك أن الاكتفاء ببعض الإشارات التي قامت بها الخزينة العامة للمملكة غير كاف للقول بصحة التبليغ بعد مرور 8 أيام من واقعة الرفض.

أما في الحالة التي تعتبر فيها الإدارة الضريبية أن تبليغ المدين غير ممكن بالنظر إلى اختفائه ولجئها إلى تفعيل مقتضيات الفصل 54 من مدونة تحصيل الديون العمومية¹⁵⁵¹، فإن ذلك يبقى رهينا بإثبات واقعة الاختفاء، قبل اللجوء إجراء آخر، حيث يشكل إداك توصل المدين بالإنذار القانوني دليلا على عدم اختفائه، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس أنه: " بخصوص محاضر التفتيش المدلى بها من طرف الإدارة فإنها مسطرة خاصة تمارسها في حالة اختفاء أو رحيل المدين دون الإعلان عن عنوانه الجديد طبقا للمادة 54 من مدونة التحصيل، وهو الشيء الذي ينفية المدعي مادام قد توصل بآخر تنبيه، وهذا التوصل يمثل قرينة على عدم الاختفاء، فضلا عن ذلك فإنه كان على الإدارة قبل تحرير محضر التفتيش التأكد من انعدام أموال قابلة للحجز وهو الشيء غير الحاصل في النازلة، كما أن المحاضر المذكورة لا تشير إلى حضور السلطة الإدارية المحلية".

الفقرة الثانية: التبليغ في موطن المدين .

إذا كان الأصل في تبليغ الإنذار القانوني، توصل المدين الشخصي به، فإنه استثناء من ذلك فقد جعل القضاء الإداري التبليغ غير الشخصي بالإنذار القانوني في حدود ضيقة، على الرغم من عدم التنصيص الصريح لمدونة تحصيل الديون العمومية على الطابع الاستثنائي لهذا الإجراء صراحة، حيث

¹⁵⁵⁰ - الحكم عدد 245، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2003/04/23، في الملف عدد 2003/59 غ (منشور بالمجلة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 4/3-2005).

¹⁵⁵¹ - ينص الفصل 54 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " في حالة اختفاء أو رحيل المدين دون الإعلان عن عنوانه الجديد، وعند انعدام أموال قابلة للحجز، يتم تحرير محضر تفتيش من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله، وذلك بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء".

استعمل القضاء الإداري القراءة الضيقة لنص المادة 43 من المدونة التي أعطت الأولوية للتبليغ الشخصي، حيث أكدت من خلال الفقرة الثانية منها على أنه: " في حالة تعذر تبليغ الإنذار للشخص نفسه، يسلم في ظرف محتوم في موطنه بين يدي أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه. ويشهد الشخص الذي تسلم الإنذار بالتوصل على الأصل".

فبمفهوم المخالفة، فإنه لا يجوز للإدارة الضريبية تبليغ المدين في موطنه إلى الأشخاص المؤهلين لذلك إلا إذا أثبتت تعذر التبليغ الشخصي له، ومع ذلك فقد امتدت رقابة القضاء الإداري على هذا الإجراء إلى حد التأكيد على أن الاعتداد بالتبليغ إلى الأبناء حتى يكون صحيحا ومنتجا لآثاره القانونية أن يتضمن الهوية الكاملة للإبن، حيث اعتبرت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹⁵⁵² وهي تؤكد هذا الاتجاه على أنه: " حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بخرق المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على أنه: " في حالة تعذر تبليغ الإنذار للشخص نفسه يسلم في ظرف محتوم في موطنه بين يدي أقاربه (...)" وأن المحكمة عندما لم تعدد بالتبليغ الذي تم لبنت المدين بالضريبة لعدم ذكر اسمها تكون قد خرقت مقتضيات المادة السالفة الذكر طالما أن أولاد الملزم من ضمن الأشخاص الذين يعتبر التبليغ إليهم بمثابة تبليغ للملزم الأصلي. لكن حيث إن التبليغ لأحد أقارب الملزم لكي يعتد به وينتج آثاره القانونية يتعين أن يتضمن الهوية الكاملة للطرف الذي تسلم طي التبليغ، وأن ذكر أن متسلم طي التبليغ هو "ابنته" دون بيان اسمها الكامل يجعل التسليم غير قانوني فكان ما أثير في هذا الشق غير مؤسس".

في مقابل ذلك، اعتبر القضاء الإداري أن التبليغ إلى خدم المدين يعتبر مشروعاً متى تعذر تبليغ المدين شخصياً، حيث أكدت المحكمة الإدارية بالرباط¹⁵⁵³ على أنه: " وحيث بالنسبة للضريبة الحضرية ورسم النظافة عن السنوات الثلاث الأخرى التي شملها الإنذار، (...) ، نازع المدعون في توصلهم بالإنذار السالف الذكر وأن الشخص الذي وقع على الإنذار على أساس أنه المتسلم له ليس واحد

¹⁵⁵² - القرار عدد 151، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 04/04/2007 في الملف عدد : 9/06/50 (غير منشور)

¹⁵⁵³ - الحكم رقم 1207 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط في بتاريخ 2007/5/31 في الملف عدد 06/758 ش ض (غير منشور)

منهم. إلا أنه بالرجوع إلى الإنذار المذكور يتضح أنه وجه إلى المدعين في عنواهم وتسلمه مستخدمهم بتاريخ 2003/4/22، وهو ما لم ينازعوا فيه مكتفين بالتمسك بأن ذلك الإنذار لا يحمل اسم أحدهم وتوقيعهم، مما يجعل ذلك التبليغ صحيحا طبقا لمقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على إمكانية تبليغ الإنذار - في حالة تعذر تبليغه إلى الشخص نفسه - إلى أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو شخص آخر يسكن معه، الأمر الذي يكون معه الإنذار المذكور منتجاً لآثاره في قطع أمد التقادم، وينتفي أي وجه للاحتجاج بهذا الأخير بالنسبة للسنوات السالفة الذكر أعلاه".

أما عندما يتعلق الأمر بالأشخاص المعنوية، فقد اعتبر القضاء الإداري التبليغ لسكرتيرة الشركة إجراء صحيحاً يندرج في إطار مقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط¹⁵⁵⁴ أنه: "بالنسبة لضريبة النظافة والضريبة الحضرية عن سنة 2007 حيث إنه بالرجوع إلى وثائق الملف يتضح أن هذه الضريبة المطعون فيها قد صدر بخصوص مسطرة تحصيلها الإنذار الموجه بتاريخ 2008/02/06 والذي يعتبر إجراء قاطع للتقادم وخاصة أن التبليغ كان لسكرتيرة الشركة بصفة شخصية ويحمل توقيعها مما يعتبر توصلًا قانونيًا الأمر الذي يثبت أن الملزم كان على علم بما ولا يمكنه الاحتجاج بتقادمها ويكون طلبه بخصوص ذلك مآله الرفض".

وهكذا، يمكن القول أن القضاء الإداري قد أعطى الأولوية في تبليغ الإنذار القانوني وعلى ضوءه كافة الإجراءات الاستخلاص الجبرية للتوصل الشخصي من قبل المدين، وهو نفس التوجه الذي تبناه المشرع¹⁵⁵⁵ والقضاء الفرنسيين من خلال التأكيد على أولوية تبليغ المدين في عنوانه الشخصي، إذ لا يعتد مجلس الدولة بالتبليغ الواقع في مكان عمل المدين، في غياب أي مقتضى قانوني يمكن الإدارة الضريبية من التبليغ في أماكن العمل أو إلى وكيل المدين بالدين الضريبي، حيث استند مجلس الدولة على مقتضيات الفصل 689 من قانون المسطرة المدنية الفرنسي، ملاحظاً بأن التبليغ إلى مقر عمل المدين لا

¹⁵⁵⁴ - الحكم رقم 2023 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ : 2012/05/29 في الملف رقم 41-7-2012 (غير منشور).

¹⁵⁵⁵ - L'article 689 du Code de procédure civile dispose que : « les notifications sont faites au lieu où demeure le destinataire s'il s'agit d'une personne physique (...). La notification est aussi valablement faite au domicile élu lorsque la loi l'admet ou l'impose ».

يكون ممكنا إلا إذا سمح القانون صراحة بذلك أو فرض اللجوء إليه، فاعتبر بذلك أن التبليغ الصحيح الذي يعتد به هو الموجه حصريا إلى العنوان الشخصي للمدين¹⁵⁵⁶.

كما اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أيضا على أن التبليغ يكون غير صحيح في حالة فقدان الشخص المسلم للطبي للصفة القانونية في التوصل عوض المدين، طالما يجهل تسلمه من طرف شخص آخر، معتبرا أن حارس العمارة ليست له الصفة في التوصل بالرسائل الموجهة إلى سكان العمارة¹⁵⁵⁷.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري قد اتخذ نفس الموقف المتشدد من ضرورة تبليغ المدين شخصا، وأن التبليغ في موطنه يتعين أن يظل في حدود الاستثناء عند تعذر التبليغ الشخصي، حيث اعتبرت محكمة النقض المصرية على أن: "الأصل في إعلان أوراق المحضرين (...) أن تسلم الأوراق المطلوب إعلانها للشخص نفسه، أو في موطنه، فإذا لم يجد المحضر الشخص المراد إعلانه في موطنه، كان عليه أن يسلم الورقة إلى وكيله أو خادمه، أو لمن يكون ساكنا معه من أقاربه و أصحابه، و لا يكون للمحضر أن يسلم الورقة، إلى أي هؤلاء، أو لجهة الإدارة، إلا إذا لم يجده في موطنه الذي طلب إعلانه فيه، و يترتب على إغفال هذا البيان، بطلان الإعلان عملا بمقتضيات المادة 24 من قانون المرافعات"¹⁵⁵⁸.

إذن، من خلال موقف الاجتهاد القضائي المغربي والمقارن، يمكن التأكيد على أن التبليغ يحظى بأهمية خاصة باعتباره إحدى الأوجه البارزة للضمانات المقررة لفائدة المدين في المادة الضريبية، حيث أكدت محكمة النقض في هذا الإطار على أن: "القانون يستلزم للشروع في تنفيذ الضريبة أن يكون الطرف المطالب بأدائها قد توصل بالإنذار القانوني، إما شخصا وإما في موطنه بواسطة أحد الأشخاص الذين حولهم القانون صلاحية التسليم"¹⁵⁵⁹، بالنظر لما له من تأثير على سلامة الإجراءات اللاحقة له، مما حدا

¹⁵⁵⁶ - C.E. 10e et 9e s.-s. 15 juin 2005, n°235353, R.J.F. 10/05, n° 1124 et 1125, affaire M. PACHULSKI.

¹⁵⁵⁷ - C.E. Arrêt n° 164443 du 3 décembre 1989 (cité par : **Hassan KATHIR**, notification en matière fiscale, Imprimerie AL OMNIA, Rabat, 2012, page 175. En arabe).

¹⁵⁵⁸ - أورده: ماء العينين الشيخ الكبير، الأجال في تحصيل الديون الضريبية، مكتبة الرشاد، سطات، الطبعة الأولى، 2014، ص 49.

¹⁵⁵⁹ - القرار عدد 250، الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 11-04-2002، في الملف الإداري عدد 2001/1/4/870 (غير منشور).

بالمحكمة الإدارية بالرباط¹⁵⁶⁰ التأكيد على كونه إجراء جوهرياً يندرج في إطار قواعد النظام العام يترتب على عدم سلوكها أو احترام مقتضياتها، وفق ما يقتضيه القانون ودخل الآجال المقررة قانوناً، بطلانها وبطلان الإجراءات المتخذة على إثرها.

هذا، وتبقى الإشارة إلى أن عبء الإثبات في مسطرة التبليغ، وإن كان القضاء الإداري قد جعله مبدأً على عاتق الإدارة الضريبية باعتبارها الجهة المؤهلة لإثبات ذلك، ولكون التبليغ يعتبر التزاماً على عاتقها؛ فإنه لا يكتفي بإثبات واقعة الإرسال أو التبليغ بل يتشبهت بأحقية المدين بالتوصل باعتباره مناطاً لهذا الإجراء الذي على الإدارة الضريبية إثباته، وهو تفسير لمقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على "التسليم" الذي يعتبر المرحلة الأخيرة في عملية التبليغ ككل، حيث اعتبرت محكمة النقض في هذا الإطار وهي تعيب على الإدارة الضريبية عدم إثباتها لواقعة التسليم، أن: "المستأنف لم يدل بما يفيد توصل المستأنف عليه بالإنذارات المذكورة بصفة قانونية على اعتبار أن مجرد التقييد بالقوائم لا ينهض حجة على توصل الملزم بها"¹⁵⁶¹.

هذا، وفي إطار السلطات الواسعة التي يتمتع بها القاضي الإداري في تحقيق الدعوى، يلجأ لمختلف وسائل التحقيق من أجل الوقوف عند ادعاء الإدارة الضريبية توصل المدين، حيث اعتبرت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش¹⁵⁶² وهي تؤكد على نفس المبدأ على أنه: "في وسيلي الاستئناف الأولى والثانية: وبمقتضاها تؤكد المستأنفة (الإدارة الضريبية) تبليغ المعني بالأمر بعنوانه الصحيح ببيان تصفية الرسوم التكميلية داخل الأجل القانوني، معتبرة أن الحكم المستأنف قد جانب الصواب في القول بعدم ثبوت التبليغ وما ترتب عن ذلك من تقادم إجراءات التحصيل (...). لكن حيث إن إدارة (...) تم تكليفها من قبل محكمة الدرجة الأولى في إطار البحث الذي أجرته بشأن مسألة التبليغ إلا أنها لم تدل بما يثبت تبليغ المعني بالأمر تبليغاً قانونياً (...). مما تكون معه واقعة التبليغ غير ثابتة في حقه".

¹⁵⁶⁰ -الحكم عدد 96 غ، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 11-02-1997، في الملف عدد 96/179، (غير منشور).

¹⁵⁶¹ - القرار عدد 55 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض صادر بتاريخ 17-01-2002، في الملف الإداري عدد 2000/1/4/1913، (غير منشور).

¹⁵⁶² - القرار رقم 879 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، بتاريخ 20/10/2010 في الملف عدد 918-2009-2، (غير منشور).

في مقابل ذلك، أقرت المحكمة الإدارية بمكناس¹⁵⁶³ بصحة تبليغ الإنذار استنادا إلى توقيع المدين على القائمة الأصلية معتبرة أن مجرد إنكار التوقيع لا يعتد به من أجل القول بعدم مشروعية التبليغ مؤكدة في هذا الباب على أنه: " وحيث انه بالرجوع إلى وثائق الملف وخاصة جلسة البحث المجرأة في الموضوع يتضح أن الجهة المدعى عليها قد أدلت بالجداول موضوع المتابعة وتوقيع المدعى على الإنذارات الجماعية الأصلية بالأداء والممسوكة لديها .

وحيث أنه تبعا لذلك يتضح احترام الجهة المدعى عليها للإجراءات السابقة على تطبيق الإكراه البدني علما أن مجرد إنكار التوقيع لا يكفي لاستبعاد ما أدلت به باعتباره صادر عن أعوان محلفين".

وفي هذا الصدد، فإننا نساير هذا التوجه الذي ذهبت إليه المحكمة الإدارية بمكناس لكونه يزاوج بين حق المدين في التوصل القانوني بالتبليغ، كما أنه يحافظ على حقوق الخزينة في الاستخلاص المشروع للمدين الضريبي، خاصة وأنه يتجه نحو تغليب الدليل القانوني على مجرد الادعاء، وهو نفس التوجه الذي صاغته المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في مواجهة الإدارة الضريبية قصد إثبات رفض المدين التوقيع من أجل الاستلام¹⁵⁶⁴، في حين اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط أن: " رفض الشخص الموجود بنفس عنوان المدين تسلم الإنذار يعتبر توصلا صحيحا ومنتجا لجميع الآثار وأن القول بعدم احترام المحصل للإجراءات المنصوص عليها في المادة 42 من مدونة التحصيل قول مردود لأن المحضر المحرر من طرف المحصل يفيد تسليمه إنذارا للشخص الموجود بالمحل وأن شهادة القائمة المكونة لأصل الإنذار التي تشير إلى رفض الأجير بنفس العنوان التوقيع تعتبر بمثابة شهادة تسليم"¹⁵⁶⁵.

¹⁵⁶³ - الحكم رقم: 8/003/227 ش، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2003/6/5 في الملف رقم : 8/200/54 ش (غير منشور).

¹⁵⁶⁴ - الحكم عدد 245 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2003/04/23، في الملف عدد 2003/59 غ (منشور بالجملة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 4/3-2005).

¹⁵⁶⁵ - الحكم عدد 1686 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2007/07/17 في الملف رقم 06/83 ش د (غير منشور).
- نفس المبدأ أكدت عليه محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في القرار عدد 395 صادر بتاريخ 2007/07/13 في الملفان المضمومان عدد 9/06/27 و 9/06/110 (غير منشور).

الفقرة الثالثة: التبليغ عن طريق تعليق الإنذار.

إذا كان الأصل في التبليغ هو التوصل الشخصي للمعني بالإجراء، فإنه استثناء من ذلك وإلى جانب إمكانية لجوء الإدارة الضريبية إلى تبليغ المدين في موطنه، فإن المشرع الضريبي أورد استثناء آخر يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إليه من أجل ضمان مشروعية إجراءات الاستخلاص الجبري، في الحالة التي لا يتم فيها العثور على المدين شخصيا أو على أي شخص آخر في موطنه أو محل إقامته، حيث يعتبر إداك التبليغ صحيحا بعد مرور 10 أيام على تعليق الإنذار في آخر موطن للمدين.

وهكذا، فإن مقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية تطرح مجموعة من الصعوبات العملية خاصة تلك المتعلقة بتعليق الإنذار بآخر موطن للمدين والذي يعتبر قرينة على وقوع التبليغ، لاسيما على مستوى إثبات واقعة التعليق، ثم الوسائل الكفيلة بضمان بقاءه معلقا طوال هذه المدة، وكيفية إثبات ذلك، وهو ما يشكل عن حق تراجعا عن إحدى الضمانات القانونية الأساسية التي كان يوفرها نظام التحصيل السابق بموجب ظهير 1935، لما تضمنته مسطرة التبليغ من ضمانات حقيقية للمدين تحميه من كل عملية افتعال التبليغ، خاصة وأن الإدارة الضريبية غالبا ما تعتبر حصول التبليغ بعد مرور عشرة أيام من تعليق الإنذار بآخر موطن للمدين وهو ما يشكل وسيلة أخرى في يد الإدارة لتبرير عجزها عن ملاحقة بعض الملتزمين¹⁵⁶⁶.

وعليه، فإن الأمر يقتضي تحميل الإدارة المكلفة بالتحصيل عبء إثبات قيامها بكافة وسائل التبليغ الأخرى، إذ لا يتضمن النص القانوني ما يفيد طريقة وكيفية الإثبات، لا سيما وأن القاعدة تقتضي ألا يستفيد الخصم من دليل من صنع بيده، كما أن هذه الطريقة لا ينبغي اعتمادها كقاعدة عامة في تعامل الإدارة مع الملتزمين، بل كاستثناء لا ينبغي التوسع فيه¹⁵⁶⁷، بشكل قد يكشف العجز البين في ملاحقة مدينها والاتجاه نحو الوسائل الأكثر أمانا بالنسبة لها لكنها في المقابل أكثر مساسا بضمانات الملتزمين.

¹⁵⁶⁶ - عبد الحميد الخنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص 103.

¹⁵⁶⁷ - *Instruction Général de Recouvrement des créances publique, op.cit, page : 46.*

وهكذا، نجد أن القضاء الإداري قد حاول تكريس الطابع الاستثنائي للتبليغ عن طريق تعليق الإنذار القانوني، حيث أكدت في هذا الصدد محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط وهي تجيب عن دفع الإدارة الضريبية المتعلق بكون المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية لا تحمل المحاسب الإدلاء بما يثبت تعذر تبليغ المدين وكذا تعليق الإنذار، حيث اعتبرت أن: " تعليق الإنذار (...) في غياب إثبات تعذر تبليغ الإنذار بالطرق التبليغية العادية المنصوص عليها بالمادة 43 من مدونة التحصيل الشيء الذي يجعل ما أثير من أسباب غير مرتكز على أساس و الحكم المستأنف صائبا فيما قضى به وواجب التأييد"¹⁵⁶⁸، وهو نفس المبدأ الذي استقر عليه قضاء محكمة النقض¹⁵⁶⁹ حيث سبق لهذه الأخيرة أن اعتبرت صراحة أن " ما أثاره هذا الأخير (أي القابض) بشأن الإنذار القانوني (...) لا يقطع التقادم لعدم ثبوت تبليغ الإنذار المذكور للمستأنف عليها وما أثاره بخصوص تعليق الإنذار المحتج به فإن هذا الإجراء لا يمكن ممارسته إلا عند التعذر الفعلي للتبليغ بالطرق العادية و هو ما لا يوجد دليل عليه بالملف"¹⁵⁷⁰.

هذا، وعلى الرغم من أهمية إجراء التعليق في الحفاظ على حقوق الخزينة العامة خاصة على مستوى قطع التقادم، فإن ذلك لا يمنع من القول على أن توجه المشرع بإقرار التبليغ القانوني الذي يقوم مقام التبليغ الشخصي ومنحه مدة 10 أيام فقط لصيرورة تعليق الإنذار القانوني نافذا وبالتالي إمكانية اللجوء إلى باقي الإجراءات التنفيذية، توجه لا يراعي احترام المسطرة التوجيهية، خاصة وأن المشرع لم يلزم الإدارة الضريبية عند عدم العثور على المدين إعادة المحاولة من جديد مع إثبات ذلك بمحضر قانوني، إلا أن القضاء الإداري نجده يتشدد في قبول إجراء التعليق، حيث يشترط إثبات ذلك.

¹⁵⁶⁸ - القرار عدد 133 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 20/01/2011 في الملف عدد 9/09/116 (غير منشور).

¹⁵⁶⁹ - القرار عدد 383 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 10/05/2006 في الملف الإداري عدد 2005/2/4/1412 (غير منشور).

¹⁵⁷⁰ - نفس المبدأ عبرت عنه محكمة النقض في القرار عدد 1/850 الصادر بتاريخ 07/06/2006 في الملف الإداري عدد 06/3383 (غير منشور).

وفي هذا الصدد، أكدت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹⁵⁷¹ على أنه: "بخصوص ما تمسك به القابض من قيامه بتعليق الإنذار القانوني عدد (...) بموطن المستأنف عليه فإنه كما استقر على ذلك قضاء هذه المحكمة لا يكفي القول بتعليق الإنذار القانوني فقط والإشارة إلى ذلك ضمن القوائم الجماعية بل لا بد من الإدلاء بما يفيد حصول التعليق فعلا ومرور عشر أيام على هذا التعليق عن آخر موطن للمستأنف عليه كما تنص على ذلك المادة 43 من مدونة التحصيل، مما يكون معه السبب المثار غير مرتكز على أساس، والحكم المستأنف كان صائبا وواجب التأييد"¹⁵⁷².

وإذا كانت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط قد أكدت على مبدئ إثبات تعليق الإنذار القانوني دون الإشارة إلى الوسيلة التي يمكنها أن تعتمدها في ذلك، فإنها في قرار آخر حاولت التدقيق في هذه الوسيلة معتبرة أنه: "فيما يخص الإنذار عدد (...) المستند إليه من طرف القابض لقطع التقادم فإنه لم يتم توضيح الشخص المتوصل بهذا الإنذار لترتيب الأثر القانوني عليه، وكذلك بالنسبة للإنذار عدد (...) فالثابت من قوائم الإنذارات الجماعية أنه تم تعليقه دون إدلاء القابض بمحضر يفيد ذلك مما يبقئ السبب المعتمد في هذا الصدد غير جدير بالاعتبار والحكم المستأنف لما قضى بالتقادم صائبا وواجب التأييد"¹⁵⁷³.

وهكذا، نلاحظ أن القاضي الإداري قد ساوى من حيث الآثار القانونية بين الإنذار المبلغ إلى شخص مجهول عندما عرضت الإدارة الضريبية على الإشارة إلى صفة المبلغ إليه، وبين الإنذار القانوني الذي تم تعليقه دون إثبات ذلك، فالقاضي الإداري لم يناقش واقعة التعليق وإنما رتب البطلان عليها، استناد إلى غياب إثبات ذلك التعليق بموجب محضر قانوني، مع العلم أن المشرع المغربي من خلال الفقرة

¹⁵⁷¹ - القرار عدد 1553 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، في الملف عدد 9/08/318 بتاريخ 2009/06/22 (غير منشور).

¹⁵⁷² - نفس المبدأ أكدت عليه المحكمة الإدارية بفاس في الحكم عدد 2008/749 بتاريخ 2001/12/24، في الملف عدد 615/غ/2007 (غير منشور)، حيث جاء فيه: "أن ما تم الإدلاء به من مستخرج قوائم المتابعات الجماعية المحتج بها من إنذارات ليس هناك ما يفيد فعلا تبليغها للمدعي أو بما يفيد تبليغ هذه الإنذارات فعليا بالطرق العادية حتى يعتد بإجراء التعليق الممارس من قبل القابض المكلف...".

¹⁵⁷³ - القرار عدد 298، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2009/02/19، في الملف عدد 9/07/627 (غير منشور).

الأخيرة من المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية، لم يفرض على الإدارة التقييد بهذا الإثبات، عكس ما هو عليه الأمر في حالة رفض المدين تسلم الإنذار، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط أن مناط الإدلاء بما يفيد سلامة التبليغ هو تمكين المحكمة من بسط رقابتها على سلامة هذا الإجراء الذي يفيد التنفيذ الفعلي لإجراءات الاستخلاص الجبرية¹⁵⁷⁴.

وهكذا، يمكن القول أن القاضي الإداري قد حاول استعمال سلطاته التحقيقية حماية للمدين من لجوء الإدارة المتزايد لإجراء التعليق دون أن تتكلف عناء التبليغ الشخصي، إلا أنه مع ذلك، فإننا نعتبر أن إلزام الإدارة بإثبات التبليغ بمحضر، إجراء غير كاف لضمان حماية حقيقية للمدين، بالنظر لغموض النص القانوني والصعوبات العملية التي ترافق تطبيقه، عكس التوجه الذي سار عليه المشرع المصري¹⁵⁷⁵ عندما أكد على ضرورة إحضار شاهدين خاصة أثناء تبليغ الحجز لإضفاء المزيد من المصدقية والدقة على إثبات الإجراءات الجبرية مع مراعاة التقييد بالقانون، وهو نفس التوجه الذي أكدت عليه محكمة النقض المصرية¹⁵⁷⁶.

الفرع الثاني: التشديد على ضرورة احترام آجال وشكليات الإجراءات.

إذا كانت مسطرة التبليغ تشكل الوجه البارز للمسطرة التوجيهية التي ما فتئ القضاء الإداري يؤكد على جوهرية احترامها، فإن الآجال الفاصلة بين إجراءات الاستخلاص الضريبي وكذا الشكليات المتعلقة بممارسة هذه الإجراءات لا تقل أهمية عن التبليغ نفسه، على اعتبار أن الأولى تمكن المدين من حيث الزمن من إيجاد السبل المناسبة للتفاعل مع المتابعة الضريبية إما بالأداء أو الطعن الإداري أو القضائي، أما الثانية فإنها تمكن المدين من الوقوف عند مجموعة من المعلومات والشكليات الكفيلة بمعرفة حقيقة المديونية، وما يرتبط بها من آجال وإجراءات أخرى، لذلك حرص القضاء الإداري على التأكيد على ضرورة احترامها من قبل الإدارة الضريبية.

¹⁵⁷⁴ - الحكم عدد 627 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2014/02/25 في الملف عدد 2013/7/314 (غير منشور).

¹⁵⁷⁵ - المادة 4 من قانون الحجز الإداري المصري.

¹⁵⁷⁶ - الطعن رقم 871 لسنة 81 ق جلسة 1999/11/17 محكمة النقض المصرية (أورده، محمد مجدي هرجة، الجديد في قانون

الحجز الإداري، مرجع سابق، ص 180).

الفقرة الأولى: احترام الآجال الفاصلة بين إجراءات الاستخلاص.

تشكل الآجال الفاصلة بين إجراءات الاستخلاص الضريبي أسباب الطعن البارزة التي يستند عليها المدينون من أجل القول بخرق الإدارة الضريبية لمبدأ المواجهة وحق الدفاع من الناحية المسطرية، متى تم التأكد من وقوع التبليغ، حيث نجد أن المشرع الضريبي قد مكن المدين من مجموعة من الآجال التي تشكل ضمانات حقيقية في مواجهة الإمكانيات المتاحة للإدارة الضريبية في التضيق المادي و المعنوي عليه.

وهكذا، يتعين ممارسة إجراءات الاستخلاص الضريبي داخل الآجال المحددة لها قانوناً تحت طائلة الحكم ببطلانها، ذلك أن تبليغ الإنذار القانوني قبل انصرام أجل 30 يوماً من تاريخ الاستحقاق، أو 20 يوماً على الأقل من تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر¹⁵⁷⁷ يدفع إلى القول بعدم قانونية الإجراء، وهو نفس الأثر الذي يطال اللجوء إلى الحجز قبل انصرام أجل 30 يوماً من تاريخ تبليغ الإنذار¹⁵⁷⁸، أو مباشرة البيع فيما يتعلق بالأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج قبل انصرام 8 الموالية لتاريخ الحجز كمبدأ عام¹⁵⁷⁹.

وعلى هذا الأساس، قضت المحكمة الإدارية بوجدة، وهي تؤكد على أهمية احترام الآجال الفاصلة بين إجراءات الاستخلاص أنه: "لا يجوز متابعة المدين بالحجز على أمواله إلا بعد توجيه الإنذار القانوني وفوات 30 يوماً على ذلك وهي إجراءات شكلية وجوهرية لما لها من ارتباط بالحقوق الشخصية للمدين، ومن ثم يترتب عن خرق تلك المقتضيات المسطرية البطلان لقاعدة أن الإجراء الغير قانوني لا يترتب عنه أي أثر قانوني، وحيث إن قيام القابض بمسطرة الحجز دون إثبات ما يفيد قيامه بالمساطر المنصوص عليها في مدونة التحصيل يجعل مسطرة التحصيل باطلة"¹⁵⁸⁰.

¹⁵⁷⁷ - المادة 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

¹⁵⁷⁸ - المادة 44 من مدونة التحصيل الديون العمومية.

¹⁵⁷⁹ - يمكن الاتفاق مع المدين على تخفيض هذا الأجل، عندما يخشى تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمتها تماشياً مع مقتضيات المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

¹⁵⁸⁰ - الحكم عدد 07/200 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2007/08/19، في الملف عدد 06/187، (غير منشور).

وفي حكم المحكمة الإدارية بمكناس¹⁵⁸¹، أكدت هذه الأخيرة أن الإدارة الضريبية تبقى ملزمة بالتقيد بالمقتضيات القانونية المنظمة لأجل اللجوء إلى الإجراءات الجبرية حيث أكدت في هذا السياق على أنه: " لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد سلوك إجراءات التبليغ و الإنذار كما وردت بالمواد 5 و 36 و 39 إلى المادة 43 من القانون رقم 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية و المعلوم أن الإدارة لم تثبت بموجب احترامها لتلك المقتضيات و عمدت مباشرة إلى التنفيذ بواسطة الحجز على أمتعة الطاعنة ثم على راتبها الشهري مما يشكل خرقا للقانون المتعلق بإجراءات الاستخلاص يوجب إبطال إجراءات الحجز"، وهو نفس التوجه الذي سبق للمحكمة الإدارية بمراكش التأكيد عليه عندما اعتبرت أن " عدم استيفاء مسطرة التنبيه بدون صائر و الإنذار القانوني والتقيد بهذا الترتيب وبالأجل قبل القيام بإجراءات الحجز يؤدي إلى تعطيل المتابعة المؤسسة عليها، مما يستلزم تبعا لذلك التصريح ببطلان محضرها"¹⁵⁸².

وهكذا، نلاحظ أن القضاء الإداري لا يتساهل في فرض رقابته على احترام الإدارة الضريبية للأجل الفاصل بين إجراءات الاستخلاص الضريبي، سواء تعلق الأمر بمباشرتها قبل حلول الأجل المنصوص عليه قانونا باعتباره أجلا كاملة¹⁵⁸³، أو تم ذلك بعد سقوط حق الإدارة الضريبية في ذلك خاصة بسبب تقادم الدين الضريبي.

وعلى هذا الأساس أكدت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض¹⁵⁸⁴ على أنه: " لكن حيث إن القابض المستأنف لم يدل بما يفيد قطع سقوط المطالبة الرباعي (...) بين تاريخ وضع الضريبة بين يدي القابض من أجل التحصيل (...) وتاريخ صدور مستخرج الجداول (...) وأن ما ادعاه من قطع التقادم بتبليغه المدعية الإنذار بدون صائر ثم الإنذار القانوني (...) فإنه حتى على فرض ثبوته، فإن المدة

¹⁵⁸¹ - الحكم عدد 8/2002/24 الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2006/01/16 في الملف عدد 8/2002/67 (غير منشور).

¹⁵⁸² - الحكم عدد 7 صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش، في الملف عدد 97/167 غ، بتاريخ 1999/01/27 (غير منشور).

¹⁵⁸³ - تنص الفقرة الثانية من المادة 17 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " وتعتبر الآجال المنصوص عليها في هذه المدونة آجالا كاملة".

¹⁵⁸⁴ - القرار عدد 777 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2004/11/17 في الملف الإداري عدد 1003/2/4/2002 (محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 572).

الفاصلة بينه وبين تاريخ مستخرج الجداول قد تجاوزت أربع سنوات، فتكون المطالبة بالتنفيذ قد سقطت، وهو ما يجعل الحكم المستأنف مبني على أساس".

الفقرة الثانية: احترام شكليات إجراءات الاستخلاص.

على غرار حرص القضاء الإداري على التأكيد على أهمية خضوع الإدارة إلى المشروعية من حيث احترام الأجل القانونية الفاصلة بين إجراءات الاستخلاص الضريبي، قيد القاضي الإداري سلطة الإدارة التقديرية في تحديد بعض الشكليات التي يعتبرها جوهرية للقول باحترام الإدارة الضريبية للمسطرة التوجيهية، خاصة في ظل سكوت المشرع الضريبي عليها، حيث جرى أن احترام الإدارية للقواعد الشكلية لا يحتاج إلى نص صريح¹⁵⁸⁵، مما يجعل من رقابة القاضي الإداري في هذا الإطار من الأهمية بما تكون لكونه يساهم، من جهة، في تقنين وتنظيم عمل الإدارة الضريبية حتى يتسنى لها الاستخلاص المشروع للديون الضريبية، ومن جهة أخرى، حماية المدين من كل تجاوز قد يمس بالضمانات القانونية المقررة لفائدته.

وهكذا، فقد اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة¹⁵⁸⁶، أنه من الناحية الشكلية لا يجوز للإدارة الضريبية استعمال إشعار ضريبي واحد من أجل استخلاص مجموعة من الضرائب، على الرغم من كون مدونة تحصيل الديون العمومية لم تمنع هذا الإجراء، حيث أكدت المحكمة في هذا الإطار أنه: " فيما يخص الوسيلة الثانية بشأن المطالبة بأداء مجموعة من الضرائب بواسطة إشعار واحد فحقا وكما جاء في الوسيلة أن لكل ضريبة قانونها الذي ينظمها بالإضافة إلى اختلاف فصولها وأنواعها وأرقام جداولها وآجال الطعن فيها وكذا آجال تقادمها، وأن من شأن جمعها في إشعار واحد إحداث لبس للملزم، كما يتعذر على المحكمة مراقبة مدى سلامة الإجراءات المسطرية سواء من حيث الوعاء أو من حيث التحصيل. وحيث إنه تبعا لذلك تكون الوسيلة المثارة بهذا الصدد مبنية على أساس سليم. وتبرر الحكم بإلغاء الإشعار الضريبي موضوع الطعن المشار إلى بيانه أعلاه".

¹⁵⁸⁵ - محمود سامي جمال الدين، القضاء الإداري، منشأة المعارف بالإسكندرية، سنة 2008، ص 255.

¹⁵⁸⁶ - الحكم رقم 341، صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 16/12/2004، في الملف عدد: 2004/241 ش.د (غير منشور).

هذا، وإذ نؤكد على أهمية هذا التوجه الذي تبنته المحكمة الإدارية بوحدة، إلا أن جزاء إلغاء الإشعار الضريبي من شأنه الإضرار بحقوق الخزينة إذا ما تم تطبيق هذا المقتضى بشكل تلقائي، ذلك أن المحكمة في إطار سلطاتها التحقيقية يمكنها التأكد من صحة الإشعار على الرغم من اختلاف الضرائب، على اعتبار أن مسطرة الاستخلاص منظمة بموجب مقتضيات موحدة بالنسبة لكل فئة من الضرائب، ذلك أن النتيجة التي وصلت إليها المحكمة قد تسري بشكل أكثر تأسيسا على المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي لما تتضمنه من اختلافات جوهرية على مستوى الربط الضريبي.

أما بخصوص الشكليات المرتبطة بالتبليغ، فإن القاضي الإداري يرتب على كل مساس بها بطلان الإجراء، كما أنه يفسر الشك المرتبط بها لفائدة المدين، حيث اعتبرت محكمة النقض¹⁵⁸⁷ في هذا الإطار أنه: "على المحاسب المكلف بالاستخلاص الإذلاء بما يثبت احترامه لذلك الإجراء الجوهري (أي الإنذار)، وأن ما أدلي به لإثبات قيامه بتبليغ الإنذار للمستأنف عليها هو عبارة عن صورة لقائمة المتابعات الجماعية ولا يمكن قراءتها إلا بصعوبة، والضلع المتعلق بالمبلغ له فارغ وكذلك المتعلق بتوقيع المبلغ له، و يكون بالتالي ما جاء في أسباب الاستئناف غير مستند على أساس".

وعلى نفس النهج سار القضاء الإداري في ضرورة إلزام الإدارة الضريبية بتضمين الإنذار القانوني المبلغ للمدين كافة البيانات والمعلومات التي تفيد في الوقوف عند طبيعة وتفاصيل الدين المطالب به وكذا الضمانات والرخص الممنوحة له، تحت طائلة الحكم بإبطاله. وفي هذا الإطار، قضت المحكمة الإدارية بالرباط ببطلان تبليغ الإنذار القانوني الذي لا يتضمن نوع الضريبة والرسوم المطلوب استخلاصها، مما يجعله خال من البيانات الأساسية حفاظا على حقوق المخاطب به¹⁵⁸⁸، وهو نفس التوجه الذي أكدته المحكمة الإدارية بوحدة معتبرة 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

¹⁵⁸⁷ - القرار عدد 358، الصادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2002/06/06، في الملف الإداري عدد 2002/1/4/417 (غير منشور).

¹⁵⁸⁸ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2000/01/20 (أورده: عبد الرحمن أبليليا ورحيم الطور، تحصيل

الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق ص 40).

أموال المدين وبيعها أو إكراهه من أجل الوفاء بالدين الضريبي العالق بدمته، فقد أحاطه المشرع بإجراءات وشكليات مقننة لاعتباره سنداً تنفيذياً لكل مطالبة قانونية بالدين الضريبي (...)»¹⁵⁸⁹.

هذا، وقد سار القضاء الإداري الجزائري في نفس الاتجاه، حيث اعتبر مجلس الدولة أن مجرد قيام الإدارة الضريبية بتبليغ المدين دون التقيد بشكلية الظرف المغلق، يشكل خرقاً لمبدأ السرية الموجب إلى إبطال هذا الإجراء، مؤكداً بذلك على أنه: " حيث أن المادة 342 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بما سرية وترسل للمعني بالأمر في ظرف مغلق غير أنه بلغ للمعني بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطل...»¹⁵⁹⁰.

أما بخصوص الشكليات المرتبطة بالإشعار للغير الحائز، فعلى غرار المشرع الفرنسي¹⁵⁹¹ لم يشر المشرع الضريبي المغربي إلى الشكليات الواجب توفرها لصحة هذا الإجراء¹⁵⁹²، عكس المشرع المصري الذي أشار من خلال قانون الحجز الإداري على أن الحجز لا بد أن يتضمن قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها¹⁵⁹³.

فالإشعار للغير الحائز يتعين أن يخضع إلى حد أدنى من الشكليات، التي تضمن إعلام الغير الحائز بكافة المعلومات المتعلقة سواء بالمحاسب المكلف بالتحصيل أو بالمدين وكذا بالمبالغ موضوع الحجز إلى جانب المقتضيات القانونية الواجبة التطبيق¹⁵⁹⁴.

فعلى مستوى الجهة المكلفة بالتحصيل، يشكل تحديد الجهة المكلفة بالاستخلاص شكلية جوهرية لسلامة الإشعار للغير الحائز، فهي تحدد الجهة المسؤولة عن هذا الإجراء، وبالتالي تحديد مدى اختصاصها في اللجوء إلى هذه المسطرة باعتبارها مخصصة للأشخاص المشار إليهم في القانون على

¹⁵⁸⁹ - الحكم المحكمة الإدارية بوجدة 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).

¹⁵⁹⁰ - القرار الصادر عن مجلس الدولة الجزائري، الغرفة الثانية، في الملف رقم 001987، جلسة 2001/07/30، (منشور بمجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، سنة 2003، مرجع سابق ص 65).

¹⁵⁹¹ - Article L262, L263 de livre des procédures fiscales.

¹⁵⁹² - Instruction relative au recouvrement des créances publiques, op.cit, page 127.

¹⁵⁹³ - المادة 29 من قانون الحجز الإداري.

¹⁵⁹⁴ - Francis Lefebvre, le contentieux fiscal, op.cit, page 533.

سبيل الحصر. وهكذا فإن الإشعار للغير الحائز لا بد أن يتضمن توقيع المحاسب المكلف بالتحصيل إلى جانب مأمور التبليغ والتنفيذ.

تجلى كذلك أهمية تحديد الجهة المصدرة للإشعار للغير الحائز في معرفة الجهة التي سينفذ لمصلحتها على اعتبار أن مفعول الإشعار للغير الحائز له طابع التسليم الفوري للمبالغ المحجوزة، وعمليا تتم الإشارة إلى الجهة المصدرة للإشعار للغير الحائز تبعا للتسلسل الإداري، مع تحديد رقم الحساب المستقبل لهذه المبالغ.

بالنسبة للمدين، لا بد من الإشارة داخل الإشعار للغير الحائز إلى الإسم الكامل للمدين المعني، حتى يتسنى للغير الحائز تعيين المدين موضوع الإجراء، وأحيانا ما يطرح اسم المدين إشكالا لدى بعض الأعيان الحائزين خاصة الأبنك عند تطابق الأسماء فتضطر هذه الأخيرة إلى إخبار المحاسب المكلف بالتحصيل بضرورة تحديد رقم بطاقة التعريف الوطنية للمدين¹⁵⁹⁵.

بالنسبة للمبالغ المالية، يشكل تحديد المبالغ المالية داخل الإشعار للغير الحائز أهمية كبيرة فيكون غير قابل للتنفيذ الإشعار الذي لا يتضمن تحديد المبالغ المالية، وإلزامية هذا الإجراء مستمدة من مقتضيات المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تنص على أنه " يترتب على الإشعار للغير الحائز التسلم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأشخاص المشار إليهم في المادتين السابقتين في حدود مبالغ الضرائب والرسوم والديون المطلوب أداءها".

يستفاد كذلك من المادة السابقة ضرورة تحديد مجموعة من المعلومات التي تؤكد استحقاق المحاسب المكلف بالتحصيل للمبالغ المطلوبة، ويتعلق الأمر بنوع الديون، وسنة استحقاقها، ثم تكلفة الإشعار للغير الحائز، إلى جانب رقم الفصل وكذا مجموع المبالغ المستحقة.

يضيف بعض الفقه الفرنسي¹⁵⁹⁶، أنه إذا تعلق الأمر بمخاطبة المشغلين بمسطرة الإشعار للغير الحائز، لا بد من الإشارة إلى أن التسليم الفوري يكون في حدود المبالغ القابلة للحجز وفق المقتضيات المنظمة لذلك¹⁵⁹⁷.

¹⁵⁹⁵ - *Instruction codificatrice, op.cit, page 59.*

¹⁵⁹⁶ - *Jean Pierre Casimir, contrôle fiscale – contentieux de recouvrement, op.cit, page 448.*

¹⁵⁹⁷ - الفصل 489 من قانون المسطرة المدنية.

إلى جانب ذلك تظهر أهمية الإشارة إلى المقتضيات القانونية المنظمة للإشعار للغير الحائز في إحاطة الغير الحائز بالتزاماته القانونية ودفعه إلى الأداء استنادا على ذلك¹⁵⁹⁸.

يبقى أن نشير إلى أن عدم احترام الشكليات السابقة لا يؤدي إلى إلغاء الحجز على أموال المدين إلا إذا قدر القضاء ذلك مادام أن المشرع لم يحدد صراحة الإجراءات التي تؤدي مخالفتها لإلغاء الإشعار للغير الحائز، وهو ما أكدته محكمة النقض¹⁵⁹⁹، وهي تؤيد ما سار عليه الحكم المطعون فيه من كون "المشرع لم ينص على شكليات معينة للإشعار للغير الحائز وأن الواقع اقتصر على مطبوع معد من قبل وزارة المالية يتضمن المعلومات الأساسية التي تفي بالغرض والتعريف بالجهة المدينة والدائنة والمدين موضوع التنفيذ"، حيث اعتبرت محكمة النقض أن هذا الدفع "بمجرد تزييد يستقيم القرار بدونه مما جاء معه قرارها غير خارق لأي مقتضى ومعللا بما فيه الكفاية ومرتكزا على أساس...".

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الإداري سواء في المغرب أو الدول المقارنة، مستقر على أن قواعد الشكل كمبدئ عام ليست من النظام العام، بحيث يمكن اللجوء إلى تقنية الاستيفاء اللاحق للشكل لتجاوز إلغاء القرار المعيب شكلا¹⁶⁰⁰. فعادة ما يتم التمييز بين الشكليات الجوهرية والثانوية فإذا تعلق الأمر بشكلية جوهرية ترتب عنها بطلان القرار أو العمل الإداري، أما إذا اقتصر الخرق على

¹⁵⁹⁸ - لقد حددت التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية هذه الصيغة على الشكل التالي:

" بناء على أحكام المواد من 100 إلى 104 من قانون 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، وبصفتكم مودعا لديه أو حائزا أو مدينا بأموال لفائدة المدين المشار إليه أعلاه، فإنكم مدعوون لدفع المبالغ المستحقة على المدين لصندوق مكتب المحاسب المكلف بالتحصيل، في حدود الأموال التي يجوز لكم لحسابه، أو التي انتم مدينون بها لفائدته وذلك بكل وسيلة ترونها مناسبة. وإذا كان المبلغ المؤدى من طرفكم غير كاف لتغطية المبالغ المستحقة، أدعوكم لدفع ما تبقى في ذمتكم للمدين وذلك بخصمها من الديون بأجل أو الديون المشروطة التي للمدين عليكم، بمجرد انصرام الأجل أو تحقق الشرط، اعتبارا لكون مفعول الإشعار للغير الحائز ترتب عنه التسليم الفوري للديون بأجل أو الديون المشروطة طبقا لأحكام المادة 102 من لقانون رقم 97-15 السالف الذكر.

وسيسلم لكم مقابل كل تسديد تقومون به وصل يبرئ ذمتكم تجاه دائنكم الذي سيتم إخباره بهذا الإجراء بواسطة إشعار منفصل".
- *Instruction générale relative au recouvrement des créances publique, annexe IIVX.*

¹⁵⁹⁹ - القرار عدد 117 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 02/02/2012 في الملف التجاري، عدد 2011/1/3/1164 (غير

منشور).

¹⁶⁰⁰ - محمود سامي جمال الدين، القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 268.

شكليات ثانوية، لا تترتب نفس النتيجة بالنظر لتحقيق الغرض من الشكليات باعتبارها ليست غاية في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لتحقيق غايات المشرع¹⁶⁰¹.

يبقى أن نشير إلى أن بعض الفقه الفرنسي يبدى تحفظا كبيرا على مضمون الإشعار للغير الحائز حيث يؤكد أن مضمونه لا ينبغي أن يتضمن معاملات المدين، وكذا طبيعة الضرائب أو حتى الفترة التي تنصب عليها هذه الضرائب¹⁶⁰².

¹⁶⁰¹ - ثورية لعيوني، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة، مرجع سابق، ص 171.

¹⁶⁰² - *Karim Sid Ahmed, Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, op.cit, page 226.*

Dans le même sens, voir : Instruction Codificatrice, N°02 – 063 – A – M du 22 Juillet 2002, op.cit, page 13

المبحث الثاني: الرقابة القضائية على صحة الاستخلاص الضريبي من

حيث الموضوع.

إذا كانت رقابة القضاء الإداري على إجراءات الاستخلاص الضريبي من حيث الشكل تستهدف حماية المشروعية الخارجية لتدخل الإدارة الضريبية، فإن فحص صحة هذه الإجراءات من حيث الموضوع لا يقل أهمية عن سابقه، إن لم نقل بأنه يشكل مجالاً رحباً للقاضي الإداري من حيث مراقبته لعمل الإدارة الضريبية، وضمانة حقيقية لسيادة القانوني الضريبي بما يكرس الضمانات المشروعة الممنوحة للمدين، باعتباره مرحلة متقدمة وحاسمة في مناقشة الخصوم لدعوى الاستخلاص الضريبي سواء من حيث سلامة الإجراءات (المطلب الأول)، أو من جانب سريان الدين الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مراقبة سلامة الإجراءات الجبرية.

يشكل مراقبة سلامة إجراءات الاستخلاص الضريبي إحدى الضمانات القضائية الأساسية التي ساهم من خلالها القاضي الإداري في وضع قواعد قانونية راسخة ساهمت في تطور التشريع الضريبي وتفاعله مع اجتهادات القضاء الإداري، خاصة على مستوى إقرار مبدأ التدرج في الاستخلاص بالنسبة للمدين الأصلي (الفرع الأول)، إلا أن نفس المبدأ لم يجد بعد طريقه إلى مدونة تحصيل الديون العمومية فيما يخص متابعة الغير بالشكل الذي يصر من خلاله القضاء الإداري على تنزيله حماية لهذا الغير (الفرع الثاني).

الفرع الأول: ترسيخ مبدأ التدرج في الاستخلاص في مواجهة المدين الأصلي.

يعتبر التدرج في إجراءات الاستخلاص إحدى الضمانات الأساسية التي أقرتها مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي تلزم المحاسب المكلف بالتحصيل احترامها في متابعة الملمزم، وذلك ابتداء باللجوء إلى الإنذار القانوني ثم باقي الإجراءات التنفيذية الأخرى حسب ترتيبها، بعد استنفاد الآجال المحددة للتحصيل الرضائي، حيث يكون القابض آنذاك مضطراً بحكم القانون إلى اتباع مختلف التدابير والإجراءات قصد الضغط على الملمزم لأداء ديون الخزينة.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن إقرار المشرع الضريبي لهذا المبدأ، يرجع إلى تأكيد الاجتهاد القضائي على ضرورة احترامه، على الرغم من عدم تنصيب المشرع في ظل النظام القديم للمتابعات على ذلك، وفي هذا الصدد فقد سبق للمحكمة الإدارية بالدار البيضاء أن أكدت في ظل هذا النظام على أن: " المحكمة من خلال دراستها لوثائق الملف عاينت أن الخزينة لم تحترم درجات المتابعة، كما أن الخزينة في جوابها لم تدل بما يفيد استيفاء باقي طرق التحصيل قبل اللجوء إلى الحجز ومحاولة البيع، مما تكون معه جميع إجراءات التحصيل الموجهة ضد الطاعن باطلة ومخالفة للقانون" ¹⁶⁰³.

وقد سارت المحكمة الإدارية بمكناس ¹⁶⁰⁴ على نفس التوجه عندما اعتبرت في معرض مناقشتها لمدى احترام القابض للتدرج في المتابعة أنه: " ظهير 1935/8/21 لم يكن يشترط التدرج في مجال المتابعات، ولكن كان يعطي الحق للقابض في سلوك مسطرة التحصيل الجبري دون ترتيب إلا أن العمل القضائي قيد هذه السلطة عندما اعتبر ممارسة القابض لإجراء من إجراءات التحصيل الواردة بالظهير لا تعطيه الحق في الانتقال إلى الإجراء الذي يليه إلا بعد استنفاد المسطرة القانونية للإجراء المباشر...". وهو نفس التوجه الذي عبرت عنه فيما بعد محكمة النقض عندما قضت ببطالان الإكراه البدني لمخالفة مسطرة التدرج في المتابعات ¹⁶⁰⁵.

ومع تواتر الاجتهادات القضائية المؤكدة على المبدأ السالف الذكر، تدخل المشرع الضريبي من خلال مقتضيات المادة 36 من المدونة ¹⁶⁰⁶ التي نصت صراحة على ضرورة احترام الإدارة الضريبية لترتيب

¹⁶⁰³ - الحكم رقم 840، الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 1994/12/12، في الملف عدد 118/96 غ، (أورده عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 266).

¹⁶⁰⁴ - الحكم رقم 8/2005/151 ش صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2005/5/12 في الملف رقم : 8/2004/107 ش (غير منشور).

¹⁶⁰⁵ - القرار عدد صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في الملف الإداري عدد 2003/2/4/785، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، الإصدار الرقمي، مرجع سابق ص 190.

¹⁶⁰⁶ - تنص المادة 39 من المدونة صراحة 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 إلى 83 أدناه".

المتابعات بحسب خطورتها، وهو ما دفع الاجتهاد القضائي إلى التأكيد على هذا المبدأ، إذ استقرت المحاكم الإدارية على جوهرية احترام هذا الإجراء، ومن ذلك ما قضت به المحكمة الإدارية بالرباط¹⁶⁰⁷، معتبرة أنه: " بالنسبة للوسيلة الثانية المرتكز عليها في الطعن المتمثلة في عدم احترام مبدأ تدرج المتابعة، وذلك بالنسبة للضريبة الحضرية ورسم النظافة عن السنوات التي لم يشملها التقادم (...)، بالرجوع إلى المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية نجد أنها تنص على أنه لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر، ويجب تقييد إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم، أو في أي سند تنفيذي آخر، ويعتد بهذا التقييد ما لم يطعن فيه بالزور. وحيث بالرجوع إلى أوراق الملف، يتضح أن القابض لجأ مباشرة إلى تبليغ الإنذار القانوني المشار إليه أعلاه إلى المدعين، دون أن يسبقه بإرسال إشعار بدون صائر من خلال الإدلاء بما يثبت تقييد ذلك الإرسال في جدول الضرائب السالفة الذكر وانصرام على الأقل 20 يوما على تاريخ الإرسال قبل اللجوء إلى تبليغ الإنذار عملاً بمقتضيات المادة 41 من نفس المدونة، الأمر الذي يشكل خرقاً لمبدأ الترتيبية التي تقوم عليه مسطرة التحصيل، ويتعين بالتالي التصريح ببطان هذه الأخيرة".

هذا، وتجدد الإشارة إلى أن القضاء الإداري يعتبر أن مجرد عدم التوصل بإجراء سابق يبطل باقي الإجراءات اللاحقة، على اعتبار أن عدم إثبات توصل المدين بالإجراء تترتب عليه نفس نتائج البطان المترتبة على إغفال الإدارة الضريبية أصلاً اللجوء إلى الإجراءات السابقة ذلك أنما بني على باطل يظل باطلاً من منظور الاجتهاد القضائي، وعلى هذا الأساس، قضت المحكمة الإدارية بوجده أن: " المدعى لم يتوصل بأي إجراء من إجراءات التحصيل إلا بتاريخ 2006/5/10 وهي تتعلق بآخر إنذار ليتوصل بتاريخ 2006/06/20 بمحضر جرد المحجوز قبل البيع دون إدلاء الخزينة المدعي عليها باستيفاء المسطرة المنصوص عليها في الفصل 36-39 و41 من مدونة التحصيل، أي تبليغ الإشعار بالأداء وآخر إشعار وبعد ذلك الإنذار ثم الحجز ثم البيع وهو ما لم يتم استيفاؤه من إجراءات من طرف الجهة المكلفة بالتحصيل مما تبقى معه مسطرة تحصيل الضرائب موضوع النزاع معيبة ويتعين التصريح بإلغائها"¹⁶⁰⁸.

¹⁶⁰⁷ - الحكم رقم 1207 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2007/5/31 ملف رقم: 06-758 ش ض (غير منشور).

¹⁶⁰⁸ - الحكم عدد 416، صادر عن المحكمة الإدارية بوجده، بتاريخ 2007-12-25 في الملف عدد 2006/178 (غير منشور).

وهو نفس التوجه الذي سارت ذات المحكمة وهي تقضي بإلغاء مسطرة الاستخلاص الضريبي، عندما قضت بأنه: " لما كانت الخزينة المدعى عليها لم تدل بما يفيد قيامها باستيفاء مسطرة تدرج درجات التحصيل المنصوص عليها في الفصول 36-39-41 من مدونة تحصيل الديون العمومية من تبليغ الإشعار بالأداء و آخر إشعار، وبعد ذلك الإنذار، ثم مرحلة الحجز والبيع، فإن مباغتتها للمدعي بإنجاز محضر البيع فيه مخالفة لمدونة تحصيل الديون العمومية"¹⁶⁰⁹.

وفي هذا الصدد، فإننا نعتبر أنه من شأن النتيجة التي يرتبها القاضي الإداري، سواء على عدم سلوك الإدارة للإجراءات السابقة أو عجزها على عدم إثبات ذلك، من شأنها أن تساهم في عقلنة عمل الإدارة الضريبية من خلال الحرص على مباشرة الإجراءات السابقة وكذا الجبرية استنادا إلى معيار الغاية منها أي إخبار وحمل المدين نحو الأداء، وليس فقط مجرد وسيلة لشرعنة الإجراءات الجبرية أو قطع التقادم وبالتالي التصدي لمسؤولية المحاسب المالية.

هذا، وقد رسخت محكمة النقض نفس التوجه الذي صاغته المحكمة الإدارية بوجدة، معتبرة أن "عدم ثبوت احترام تدرج إجراءات التحصيل وذلك بتبليغ الإنذار القانوني للمخاطب بالأداء قبل سلوك مسطرة الإكراه البدني يجعل إجراءات التحصيل معيبة"¹⁶¹⁰، كما أكدت المحكمة الإدارية بمكناس¹⁶¹¹ وهي تقضي ببطلان إجراءات التنفيذ والحجز المباشرة في مواجهة المدين، على نفس المنحى معتبرة أنه: "وحيث أسس طلب المدعين على كونهم لم يتم إنذارهم بالأداء، وأن مقتضيات المادة 39 من مدونة التحصيل لم يتم احترامها في مواجهتهم. وحيث أدلى المدعون بصورة من محضر الحجز التنفيذي (...). وحيث تبين من تفحص الوثائق المدلى بها أن ملف النازلة حال مما يفيد توجيه الإنذار إلى المدعين الذي يأتي في الرتبة الأولى قبل إجراء الحجز حسب المادة 39 من مدونة التحصيل التي تشير إلى درجات التحصيل الجبري. وحيث لم يباشر قابض مكناس إجراء الإنذار المشار إليه في المادة 39 من مدونة

¹⁶⁰⁹ - الحكم عدد 08/56 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2008/02/05، في الملف عدد 2007/122 ش د (منشور بدليل المحاكم الإدارية، العدد 3 سنة 2008، ص 452).

¹⁶¹⁰ - القرار رقم 53، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2004/01/21، في الملف الإداري عدد 2003/2/4/785، (منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص: 250).

¹⁶¹¹ - الحكم رقم 9/2011/324 صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2011/6/29، في الملف رقم : 9/2010/109 (غير منشور).

التحصيل والذي يتعين تبليغه إلى المدعين وفق مقتضيات المادة 43 من المدونة. وحيث ينبغي بسبب ما ذكر اعتبار إجراء الحجز التنفيذي غير قانوني وينبغي التصريح ببطالانه".

في مقابل ذلك، فقد اعترفت ذات المحكمة باحترام الإدارة الضريبية لمبدأ التدرج في الاستخلاص، نتيجة صحة التوصل بالإجراءات المباشرة من قبل القابض، مصرحة بذلك أنه: "حيث إن الطلب يرمي إلى الحكم بإلغاء مسطرة التحصيل وبطالان محضر الحجز (...) لعدم احترام الإجراءات القانونية. وحيث إنه بالرجوع إلى وثائق الملف يتضح أن المدعي توصل بقائمة الإنذارات وأن آخر إنذار توصل به (...) ووقع عليه شخصيا مما يدل على أن الجهة المدعى عليها قد احترمت الإجراءات القانونية المنصوص عليها بمدونة التحصيل" ¹⁶¹².

هذا، وتبقى الإشارة إلى أن القضاء الإداري قد فرض احترام مبدأ التدرج في إجراءات الاستخلاص الضريبي بالنسبة للجوء الإدارة إلى إجراء الحجز من المنبع، على اعتبار أن المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية قد أشارت إلى الحجز بصيغة العمومية، ولم تفصل بالمقصود به سوى في المواد اللاحقة ¹⁶¹³ والتي ليس من بينها أسلوب الحجز من المنبع، وهو ما يشكل توسيعا من القاضي الإداري في مفهوم الحماية القضائية للمدين متى تحققت مطالبته بالدين الضريبي بإجراء من إجراءات الاستخلاص الجبري.

وهكذا، اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس ¹⁶¹⁴ وهي تقضي بإلغاء مسطرة الحجز من المنبع، أن: "يرمي إلى الحكم برفع الحجز من المنبع الذي طال الراتب الشهري للمدعية بقصد استخلاص الواجب التكميلي المتعلق بالضريبة على الأرباح العقارية (...) لكن حيث إنه لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد سلوك إجراءات التبليغ والإنذار كما وردت بالمواد 5 و36 و39 إلى المادة 43 من القانون رقم 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية والمعلوم أن الإدارة لم تثبت بموجب احترامها لتلك

¹⁶¹² - الحكم رقم : 8/2003/7ش، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ: 2003/1/9، في الملف رقم : 8/2002/35ش (غير منشور).

¹⁶¹³ - المادة 44 من مدونة تحصيل الديون العمومية و ما بعدها.

¹⁶¹⁴ - الحكم عدد : 8/2002/24ش الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 16/01/2003 (منشور بالدليل العملي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية، مرجع سابق، 117).

المقتضيات وعمدت مباشرة إلى التنفيذ بواسطة الحجز على أمتعة الطاعنة ثم على راتبها الشهري ، مما يشكل خرقاً للقانون المتعلق بإجراءات الاستخلاص يوجب إبطال إجراءات الحجز".

وعلى نفس المنوال، فقد قيد القاضي الإداري سلطة الإدارة الضريبية في اتباع أسلوب الاستخلاص الضريبي القائم على مبدأ التدرج متى تخلت عنه بلجوتها إلى الأسلوب القضائي أو في حالة خضوع المدين لمسطرة صعوبة المقاول.

ففي الحالة الأولى أكدت محكمة النقض¹⁶¹⁵ ، على أن سلوك المحاسب العمومي لإجراءات الاستخلاص عن طريق المسطرة القضائية يحول دون أحقيته في مواصلة إجراءات التحصيل الجبري للمدين العمومي، " وإن الحكم المستأنف عندما قضى بخلاف ذلك جانب الصواب وواجب الإلغاء مع الحكم من جديد بإلغاء إجراءات التحصيل الجارية (...)." .

أما بخصوص حالة خضوع المدين لمسطرة صعوبة المقاول، فقد أكدت المحكمة الإدارية بوجده، أنه: " لا يجوز للخزينة العامة اللجوء إلى استخلاص الضرائب التي سبق لها التصريح بها حياداً عن المساطر الذي نظمها المشرع بموجب مدونة التجارة و ذلك حفاظاً على استقرار المراكز القانونية وعدم التزاحم أو التأثير على كتلة الدائنين بمساطر أخرى ليس في مقدور الجميع و لتفادي اللجوء إلى التحصيل بأكثر من وسيلة (...)"¹⁶¹⁶ .

¹⁶¹⁵ - القرار رقم 111 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2008/02/06 في الملف الإداري عدد 2006/2/4/2080 (منشور بنشرة قرارات المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، السلسلة 2/2011، الجزء 6، ص 59).

¹⁶¹⁶ - الحكم عدد 188 الصادر عن المحكمة الإدارية بوجده بتاريخ 2011/03/29 في الملف عدد 09/10/84 (غير منشور).

الفرع الثاني: ترسيخ مبدأ التدرج في استخلاص الدين الضريبي في متابعة الغير.

إذا كان للاجتهاد القضائي الفضل في تكريس المشرع الضريبي صراحة لمبدأ التدرج في استخلاص الدين الضريبي، من خلال اللجوء إلى الإجراءات الجزئية المباشرة في مواجهة المدين الأصلي، فإن النص الضريبي لازالت تعتره مجموعة من النواقص فيما يخص إخضاع الإجراءات الجزئية التي تلجأ من خلالها الإدارة الضريبية إلى الغير من أجل استيفائها للدين الضريبي، خاصة من خلال مسطرة الإشعار للغير الحائز، ذلك أن مدونة تحصيل الديون العمومية قد حصرت في جانب كبير إشكالية خضوع إجراءات التحصيل الجزئية إلى التراتبية في التنفيذ، إلا أن مسطرة الإشعار للغير الحائز لازالت خارج هذا الحصر التشريعي.

هذا، وإذا كانت المؤشرات تتضارب حول مدى إخضاع هذه المسطرة الاستثنائية للتدرج في التحصيل، فإن التوجهات القضائية لا تتوانى في التأكيد على ضرورة احترام المحاسب المكلف بالتحصيل للتراتبية عند اللجوء إلى هذه المسطرة، حيث تدخل القضاء الإداري المغربي من خلال مجموعة من الأحكام والقرارات القضائية لتكثيف متابعة الغير الحائز ضمن الإجراءات المنصوص عليها في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وهكذا، فإن التكييف الذي أعطاه القضاء الإداري للإشعار للغير الحائز باعتباره حجزاً تنفيذياً¹⁶¹⁷، رتب عليه نتيجة أساسية وهي إخضاع هذه المسطرة للتدرج في إجراءات التحصيل، فكلما تخلفت الإدارة عن احترام هذا المبدأ، اعتبر تصرفها غير قانوني وموجب للإلغاء، وهو ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بأكادير¹⁶¹⁸، عندما اعتبرت أن: " إشعار الغير الحائز هو إجراء يتم بموجبه بمسعى من القابض الحجز على أموال المدينين الأصليين أو المتضامنين لدى المؤسسات البنكية بوصفها حائزاً ملزماً بموجب مقتضيات المادة 102 من المدونة بالاستجابة فوراً لإشعار القابض لها بدفع المبالغ الموجودة لديهما، فإن هذا الحجز يخضع للتسلسل الوارد في المادة 39 لغياب التنصيص عليه في المقتضيات

¹⁶¹⁷ - الأمر رقم 786 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2008/12/11، في الملف رقم 08/801س، (غير منشور).

¹⁶¹⁸ - الحكم عدد 2009/29 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، بتاريخ 2009/01/28، في الملف رقم 2008/180ش،

(غير منشور).

المتعلقة بمساطر التحصيل الجبري الخاص بحجز وبيع أنواع المنقولات والعقارات كما هي واردة بالمواد 66 إلى 75 من المدونة.

وحيث أنه بما أن المادة 102 المتعلقة بإشعار الغير الحائز لم تنظم إلا التزامات الحائزين على أموال المدنيين أو من يقوم مقامهم، فإن التزامات المحاسبيين العموميين تخضع كلما تعلق الأمر بتحصيل دين عمومي وفق ما جاء في الباب الثالث وضمنه المادة 39 المكونة للقاعدة العامة لتراتبية الإجراءات والمادة 44 المنظمة للحجز أو بيع منقولات عقارات غير الواردة في المواد 66 إلى 76 المحددة استثناء مساطر التحصيل الجبري الخاصة ببعض أنواع الأمتعة والتي ليس ضمنها الحجز على المال (مال المدنيين لدى الغير)، مما يكون معه دفع القابض بكونه في حل من التزاماته القانونية الواردة بالمواد 39 وما تلاها من المواد 40 إلى 65 حين سلوكه لمسطرة الحجر على مال المدنيين لدى الغير، غير مستند طالما أنه لم يرد بالمدونة تبدأ وبنود أخرى تحد من التزامات خاصة في حالة سلوك مسطرة الحجز على أموال المدنيين لدى المؤسسات البنكية أو غيرها عن طريق إشعار الغير الحائز.

وحيث إن عدم احترام القواعد الآمرة المتعلقة بدرجات التحصيل الجبري من طرف القابض يجعل هذه الإجراءات مخالفة للقانون وفيها مساس بحق الملزمين في التمسك بما للحفاظ على حقوقهم مما يتعين معه التصريح ببطلان إجراءات التحصيل الجبري مع ما يترتب على ذلك قانوناً.

وهكذا، يلخص الحكم أعلاه الاتجاه الذي سار عليه الاجتهاد القضائي المغربي عموماً¹⁶¹⁹، بإدراجه لمسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن الإجراءات الجبرية المرتبة في المادة 39 من المدونة باعتبارها قاعدة عامة وأمرة لا يمكن الخروج عنها، وذلك على الرغم من تنصيب المشرع على هذه المسطرة ضمن التزامات المودع لديهم و الأغيار الحائزين، وهو أيضاً ما استقرت عليه المحكمة الإدارية بمكناس¹⁶²⁰، مؤكدة في ذات الاتجاه على أنه: " وحيث تمسكت الجهة المدعى عليها في معرض جوابها بكون الإشعار

¹⁶¹⁹ - القرار عدد 1709، الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2003/12/25، في الملف عدد 2003/2/4/31117 (غير منشور).

- المادة 44 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

¹⁶²⁰ - الحكم رقم 8/2003/28، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2003/1/23 في الملف عدد 8/2002/13ش (غير منشور).

الموجه للغير الحائز يعتبر بمثابة تصديق على الحجز ولا يخضع لأي إجراء شكلي. وحيث إنه بالرجوع إلى مدونة تحصيل الديون العمومية يتضح أن الإجراء المذكور وإن رد في باب التزامات المودع لديهم والأغيار الحائزين فإن ذلك لا يحول دون ضرورة احترام المساطر القبلية من طرف السيد المحاسب وهي توجيه الإنذار بدون صائر ثم الإنذار القانوني والإنذار قبل الحجز.

وحيث إنه لا يمكن ترتيب النتائج على مسؤولية الغير الحائز في غياب تطبيق باقي بنود مدونة التحصيل وخصوصا ما يتعلق بمسؤولية مصلحة التحصيل اتجاه الملزم حسبما تم توضيحه أعلاه وأن القول بغير ذلك يعتبر مسا بالضمانات المخولة للملزمين وبحقوقهم المشروعة.

وحيث إن الجهة المكلفة بالتحصيل لم تدل بما يفيد توجيه الإنذارات والتبليغات المذكورة قبل الإقدام على تجميد راتب المدعي بمقتضى الإشعار المطعون فيه مما يجعل إجراءات التحصيل الجارية في حق المدعي معيبة ويتعين الحكم بإلغائها".

كما اعتبرت نفس المحكمة، وهي تؤكد على خضوع الإشعار للغير الحائز لمادول المادة 39 التي جاءت بصيغة الوجوب وفق الترتيب التالي : الإنذار، الحجز، البيع، الإكراه، مما يترتب عن مخالفة هذا الترتيب البطلان؛ أن " الإشعار للغير الحائز يعتبر إجراء إضافيا من إجراءات الاستخلاص الجبري لفائدة الخزينة ويتعين عدم اللجوء إليه إلا بعد استنفاد الإجراءات السابقة المنصوص عليها في المواد 36 وما بعدها من القانون أعلاه والتي ينص عليها المشرع كشرط مسبق للتحصيل الجبري وأن القول بخلاف ذلك من شأنه أن يفرغ إجراءات التحصيل من محتواها وينعدم بذلك مقصود المشرع من إقامة التوازن بين الضمانات المخولة للملزم في الاستخلاص وبين حقوق الخزينة العامة من جهة أخرى.

حيث إنه بالاطلاع على وثائق الملف يتضح أن الجهة المكلفة بالاستخلاص قامت مباشرة بالإشعار لدى الغير الحائز قبل أن توجه إلى المدعي أي إنذار بالأداء سواء الإنذار المجاني المنصوص عليه في المادة 36 من القانون أعلاه أو الإنذار القانوني طبق الفصل 40 من القانون المذكور. وبالتالي يبقى هذا الإشعار للغير الحائز غير قانوني لتعارضه مع قواعد التحصيل الجبري"¹⁶²¹.

¹⁶²¹ - الحكم رقم : 237-2004-8ش، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ: 2004/6/10 في الملف رقم : 8/2004/58ش (غير منشور).

هذا، وعلى الرغم من أهمية القاعدة التي صاغها القضاء الإداري في تكريس الضمانات القضائية لفائدة المدين والغير الحائز، إلا أنها لم تصل بعد إلى تصنيف دقيق لمسطرة الإشعار للغير الحائز ضمن إجراءات التحصيل الجبرية يراعي خطورة هذه المسطرة، ذلك أن القضاء الإداري استقر على قبول تبليغ الإشعار للغير الحائز عند احترام إجراء الإنذار بدون صائر، تم تبليغ الإنذار القانوني، أي أن الإشعار للغير الحائز يكون مشروعاً مباشرة بعد مرور 30 يوماً من تبليغ الإنذار.

في هذا السياق، يرى بعض الفقه المغربي¹⁶²² أن ترتيب الإشعار للغير الحائز ينبغي أن يأتي في المرحلة الأخيرة قبل اللجوء إلى الإكراه البدني.

وعلى الرغم من أهمية هذا الرأي، فإننا نرى بأن ترتيب الإشعار للغير الحائز كدرجة أخيرة قبل الإكراه البدني، قد لا يتلاءم مع الطبيعة الاستعجالية لهذه المسطرة من جهة، ولا يتفق والقاعدة التي صاغها المشرع من خلال اشتراطه الحجز على المنقولات تم العقارات، من جهة أخرى. وبما أن الإشعار للغير الحائز ينصب على المبالغ المالية، فإننا نرى أن الترتيب الأكثر مراعاة لحقوق الخزينة من جهة وحقوق الأفراد والمقاولات من جهة أخرى، هو إدراج الإشعار للغير الحائز بعد مسطرة حجز وبيع المنقول وقبل اللجوء إلى حجز العقارات، باعتبار أن حق الملكية العقارية له حماية دستورية¹⁶²³ وقانونية خاصة وتأثير على نفسية المحجوز عليه.

ويبقى أن نشير إلى أن القضاء الفرنسي، لا يتطلب لصحة الإشعار للغير الحائز أن يكون مسبقاً بالإنذار، حيث يقتصر على تبليغه بعد مرور أجل 20 يوماً من تبليغ رسالة التذكير¹⁶²⁴، وهو نفس الاتجاه الذي أكدته المشرع الفرنسي¹⁶²⁵، إلا أن المشرع الجزائري¹⁶²⁶ أشار بشكل ضمني إلى ضرورة تبليغ الإنذار القانوني قبل اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز¹⁶²⁷.

¹⁶²² - عزيز بودالي، مدى اختصاص قاضي المستعجلات بالنظر في طلب الإشعار للغير الحائز الذي يوقعه القابض أم أن الأمر يتعلق بمنازعة موضوعية تخرج عن اختصاصه؟، مرجع سابق، ص 18.

¹⁶²³ - تنص الفقرتين الأولى والثانية من الفصل 35 من الدستور المغربي المعدل سنة 2011، 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".

¹⁶²⁴ - Com.12 mars 2002, trésorier principal de calluire, RFJ 200, n° 864, cité en code des procédures fiscales, op, cit, page 729.

¹⁶²⁵ - Marie Masclat de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit, page 223.

المطلب الثاني: الرقابة على استحقاق الدين الضريبي .

يشكل استحقاق الدين الضريبي أساس مشروعية إصدار الإدارة الضريبية للسندات التنفيذية وتنفيذها دون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء، ومناطه الحق المخول للإدارة الضريبية استنادا إلى الترخيص المالي، وفي حدود القوانين الضريبية في متابعة المدينين الأصليين و الأغيار، وهو ما يحد من إطلاقية هذا الحق، حيث تفقد الإدارة الضريبية إمكانية الاستمرار في استخلاص الدين الضريبي متى تقادمت ديونها الضريبية، إلا أن الإمكانيات المتاحة لها في قطع التقادم تجعل من تدخل القضاء الإداري أساسيا في حماية حقوق المدينين وضمان استقرار المعاملات الضريبية (الفرع الأول)، كما أن انتفاء صفة المديونية تشكل إحدى موجبات سقوط حق الإدارة في متابعة المدين (الفرع الثاني).

الفرع الأول: حماية المدين من التصحيح غير المشروع لاستحقاق الدين الضريبي .

إذا كان التشبث باستحقاق الدين الضريبي يشكل ضمانا قانونية مقررة لفائدة الإدارة الضريبية خلال مدة معينة، فإن انقضاء هذه المدة يخول في المقابل لفائدة المدين حقا في التشبث بعدم استحقاق الدين الضريبي، وبالتالي سقوطه متقادما طبقا لمقتضيات المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وهو مبدأ ما فتى القضاء الإداري يؤكد عليه، ومن ذلك ما قضت به المحكمة الإدارية بالرباط معتبرة أنه: " وحيث تنص المادة 123 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " تتقدم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمرير بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها".

وحيث بالرجوع إلى مستخرجات الجداول المتعلقة بوضعية الملزم المؤرخة في 2004/06/18 و 2005/02/16 يتضح أن الضرائب المطعون فيها صدر تاريخ الشروع في تحصيلها ابتداء من 1995/06/30 في الوقت الذي لم تدل فيه الجهة المدعى عليها (...). بما يفيد مباشرة أي إجراء من

¹⁶²⁶ - *Bachir Yelles CHAOUCHE, la pratique de l'avis à tiers détenteur, op.cit, page 101.*

¹⁶²⁷ - يبدو أن الموقف الذي اتخذته التعليمية العامة لتحصيل الديون العمومية والتي يستند عليه قباض للدفع أمام القضاء بعدم ضرورة احترام مبدأ التدرج في الاستخلاص الضريبي، يتماشى مع موقف المشرع الفرنسي، إلا أنها لم تراعي خصوصية الإشعار للغير الحائز في فرنسا الذي لا يدخل ضمن إجراءات المتابعة التي يترتب على تطبيقها صوائر عكس ما هو عليه الأمر في المغرب، وهي الفلسفة من استثناءه من المشرع الفرنسي من سببية الإنذار.

إجراءات التحصيل في مواجهة المدعي طيلة الأربع سنوات التالية للتاريخ المذكور أو الإدلاء بما يثبت تحقق ذلك القطع بإحدى الحالات المنصوص عليها في الفصولين 382 و383 من قانون الالتزامات والعقود، وإنما اقتصر على جدول الإجراءات المتخذة من طرف (...) فقط، الأمر الذي تكون معه الضرائب المطعون فيها قد وقعت تحت طائلة التقادم وخاصة أن المقال الافتتاحي قدم بتاريخ 20/02/2012 ويسقط بالتالي حق (...) في المطالبة باستخلاصها".

وهكذا، يمكن القول أن مبدأ سقوط الدين الضريبي متقادما بعد مرور الأجل المحدد قانونا دون لجوء الإدارة الضريبية لما من شأنه قطع هذا التقادم، لا يشكل في حد ذاته إشكالا بالنسبة للرقابة القضائية، ذلك أن القضاء الإداري يكتفي بإعادة احتساب الأجل انطلاقا من تاريخ الشروع في التحصيل والتصريح تبعا لذلك، إما بأحقية الإدارة الضريبية بالاستمرار في إجراءات الاستخلاص، وإما بسقوط حقها في المتابعة.

غير أن جوهر الرقابة التي يمارسها القضاء الإداري تنصب أساسا على مدى أحقية الإدارة الضريبية في تصحيح الوضع باللجوء إلى تقنية قطع التقادم الضريبي، حيث نجد أن القاضي الإداري اتخذ موقفا حمائيا لفائدة المدين، وذلك من خلال التشدد في مراقبة مشروعية الإجراءات القاطعة للتقادم (الفقرة الأولى)، وكذا تحميل الإدارة الضريبية عبء إثبات قطعه (الفقرة الثانية)، مع الاعتراف المحدود بأحقية المدين في استرجاع الأموال المؤداة بعد تقادمها (الفقرة الثالثة).

الفقرة الأولى: التشدد القضائي في قطع التقادم.

يتميز تدخل القضاء الإداري في مراقبة استحقاق الدين الضريبي ومدى سقوطه متقادما، بطابع التشدد من خلال الحرص على تكريس التقادم كحق مقرر لفائدة المدين، وذلك من خلال تفسير المقتضيات المتعلقة بقطع التقادم تفسيرا ضيقا وكذا عدم الاكتفاء بلجوء الإدارة الضريبية إلى الإجراءات القاطعة للتقادم وإنما صحة هذه الإجراءات، وإلقاء عبء إثبات ذلك عليها.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الإداري المغربي، قد أقر مبدأ أساسيا بخصوص تقادم الذعائر المرتبطة بالدين الضريبي، في ظل سكوت المشرع المغربي، عكس نظيره الفرنسي¹⁶²⁸ الذي أكد من خلال مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 188 L من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي على تبعية الذعائر والزيادات في التأخير إلى أصل الدين من حيث تقادمها، وهو ما أكدت عليه محكمة النقض المغربية معتبرة أنه: "حيث يدفع المستأنف بأن الحكم المستأنف أغفل البت في طلبه الرامي إلى التصريح بسقوط حق استخلاص الذعائر والمصاريف للتقادم والمترتبة عن الضريبة المفروضة عليه (...)، لكن حيث إن الذعائر تعتبر تابعة للدين الضريبي الذي ثبت من خلال الاستئناف الفرعي الذي أسس على تقادم تلك الذعائر يعتبر غير مؤسس. الأمر الذي يكون معه الحكم المستأنف مصادفا للصواب فيما قضى به، مما يتعين تأييده"¹⁶²⁹، وهو نفس الاتجاه الذي أكد عليه مجلس الدولة الفرنسي أيضا¹⁶³⁰.

هذا، وقد حاول القضاء الإداري حصر الإجراءات التي يمكنها قطع التقادم وبالتالي منح الإدارة أجلا جديدا من أجل متابعة المدين، في تلك الإجراءات المنصوص عليها حصرا إما بموجب مدونة تحصيل الديون العمومية أو بمقتضى قانون الالتزامات والعقود المحال عليه من خلال مقتضيات المادة 123 من المدونة، حيث يشكل هذا التوجه القضائي إحدى الضمانات الحقيقية في اتجاه تحقيق الغاية من هذه الإجراءات في الوصول إلى الدين الضريبي، وليس استخدامها في التجديد المستمر لأمد التقادم، وبالتالي المساهمة في عدم استقرار المعاملات على اعتبار أن الديون الضريبية تتراكم من جانب المدين، بالإضافة إلى حرمان خزانة الدولة من موارد تمويلية بشكل منتظم ووفق التوقعات السنوية المدرجة بقوانين المالية.

¹⁶²⁸-L'article L. 188 du Livre des procédures fiscales prévoit que : « Le délai de prescription applicable aux amendes fiscales concernant l'assiette et le paiement des droits, taxes, redevances et autres impositions est le même que celui qui s'applique aux droits simples et majorations correspondants... ».

¹⁶²⁹- القرار عدد 562 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2006/06/28، في الملف الإداري عدد 2002/2/4/2019 (منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، الإصدار الرقمي، العدد 67، 2007، ص 215)

¹⁶³⁰-C.E. 9e et 10e s.-s. 10 août 2005, n°259741, Sarteur, R.J.F. 11/05, n°1305
C.E. 20 octobre 2000 n°194730, ATG Gigadisc et n°198304, Lancia (R.J.F. 1/01, n°109 et 110, B.D.C.F., p. 15) et, auparavant, celles de Mme LATOURNERIE Marie-Aimée sous C.E. Assemblée 31 octobre 1975, n°97234 (R.J.F. 12/75, n°578 et Dr. fisc. 1975, n°51, commentaire 1656).

Cités par : **Dieunedort WOUAKO**, le temps et le recouvrement de l'impôt Thèse de doctorat en droit public soutenue le 7 décembre 2012, Université Panthéon-Assas école doctorale Georges VEDEL. Droit public interne, science administrative et science politique, page 35.

وهكذا، فقد استثنى القضاء الإداري مجموعة من الإجراءات من قطع التقادم، فقد اعتبرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء أن "محضر التحري والتفتيش لم يصنفه المشرع ضمن إجراءات التحصيل الجبري وبالتالي لا يمكن اعتباره إجراء قاطعا للتقادم"¹⁶³¹، وهو ذات المبدأ الذي سارت عليه المحكمة الإدارية بالرباط¹⁶³² عندما أكدت على أن الرهن الرسمي لا يقطع التقادم باعتباره أداة لاستخلاص الديون العمومية "ولا يمكن اعتباره إجراء قاطع للتقادم طالما أن الفصل 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية لم يعدده من بين باقي إجراءات التحصيل الجبري وهي الإنذار الحجز والبيع والإكراه البدني"، كما اعتبرت ذات المحكمة أن: "الإشعار للغير الحائز لا يعتد به لقطع التقادم على اعتبار أنه ليس من الإجراءات القاطعة للتقادم المنصوص عليها صراحة في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية وإنما هو إجراء منحه المشرع للخزينة العامة لاستخلاص ديونها الضريبية (...)".

وهكذا، يمكن القول أن القضاء الإداري الضريبي قد قيد سلطة المحاسب المكلف بالاستخلاص في قطع التقادم، على اعتبار أنه لا يمكنه استحداث إجراءات جديدة أو تغيير هدف إجراءات قائمة على خلاف ما حدده المشرع¹⁶³³، إلا أن هذا الرأي لا يمكن التسليم به على إطلاقه، خاصة بالنسبة للتكييف الذي تبناه القضاء باستثنائه للإشعار للغير الحائز من الإجراءات القاطعة للتقادم، بحجة عدم انتمائه إلى الإجراءات المنصوص عليها حصرا بموجب المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث نجد في أحكام أخرى يدافع عن الطابع التنفيذي لهذا الإجراء وضرورة خضوعه للتدرج في التحصيل، وهي توجهات وإن كانت تتلاقى في كونها توفر الحماية القضائية للمدين، إلا أنها تنطوي على الكثير من التناقض، الذي نفسره في غياب مقارنة شمولية ومستقرة للتوجهات القضائية تمكن من حماية هذه الأخيرة من كل انحراف عن تعزيز الضمانات المشروعة للمدنيين، ودون المساس بحقوق الخزينة العامة.

¹⁶³¹ - الحكم عدد 245 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 23 أبريل 2003، في الملف رقم 2003/59، أورده: اسماعيل زكير وفاطمة غيلالي، منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري، دعوى التقادم نموذجا، المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة، الرباط، 10-11/04/2007، مرجع سابق، ص 440.

¹⁶³² - الحكم عدد 3423، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 05/12/2011، في الملف عدد 08/1033 ش د (غير منشور).

¹⁶³³ - اسماعيل زكير وفاطمة غيلالي، منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 440.

هذا، وبالنسبة للقضاء الفرنسي¹⁶³⁴، فإنه يعترف صراحة بكون الإشعار للغير الحائز إجراء قاطع للتقادم شريطة أن يتم تبليغه بشكل صحيح إلى المدين الأصلي إلى جانب الغير الحائز أو المتضامن معه، أما في حالة خرق هذا الإجراء فإن الإشعار للغير الحائز يظل بدون أثر على قطع التقادم¹⁶³⁵.

في مقابل ذلك، فإننا نثمن تلك التوجهات القضائية التي عبر من خلالها القاضي الإداري عن تفسير ضيق للنص الجبائي، وذلك من خلال التدقيق في طبيعة الإجراءات التي يمكن اعتمادها لقطع التقادم في ظل بعض الغموض التشريعي.

وهكذا، فإذا كانت المطالبة القضائية قاطعة للتقادم بموجب الفصل 381 من قانون الالتزامات والعقود، فإن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹⁶³⁶ رفضت اعتبار المطالبة القضائية المرفوعة من قبل المدين إجراء قاطعا للتقادم، حيث أكدت على: " أن قابض فاس المدينة (المستأنف عليه) لم يدل بما يفيد مباشرته لأحد إجراءات التحصيل التي من شأنها تعمل على قطع التقادم المتمسك به من قبل المستأنف، وأن رفع الدعوى من قبل المستأنف أمام المحكمة الإدارية لا يمكن اعتباره إجراء قاطع للتقادم ما دام أن المقصود من عبارة المطالبة القضائية الواردة بالفصل 382 من قانون الالتزامات والعقود هي الدعوى التي يرفعها الدائن ضد المدين والتي تجعل هذا الأخير في حالة مطل لتنفيذ التزامه، ولا تنطبق على نازلة الحال، التي يكون فيها المدين هو من رفع الدعوى في مواجهة الدائن (الخزينة العامة و إدارة الضرائب)، مما يكون معه هذا الشق من السبب مؤسس قانونا ويتعين الحكم بسقوط حق القابض في استخلاص مبلغ الضريبة العامة على الدخل برسم سنة 98 (...)."

أما القضاء الفرنسي، فقد رفض اعتبار لجوء الإدارة إلى القضاء قاطعا للتقادم في مواجهة الغير من أجل إلزامه تضاميا مع المدين الأصلي، معتبرا أن عمل الإدارة سابق عن إقرار القضاء للمسؤولية التضامنية¹⁶³⁷.

¹⁶³⁴ - C.E. 6 juin 2007 n° 282631 et n° 282632, Depouly, R.J.F. octobre 2007, n° 1163.

C.E. 25 mai 2007, Maucaulin, R.J.F. 10/07, n° 1167.

¹⁶³⁵ - C.E. 15 février 2007, n° 273393, Picot, R.J.F. 05/07, n° 616 et B.D.C.F. 05/07, pp. 53-57.

¹⁶³⁶ - القرار عدد 757 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2008/06/05، في الملف عدد 9/08/26 (غير منشور).

¹⁶³⁷ - C.E. 6 juin 2007, n° 282629 et 282631, Depouly, R.J.F. 10/07, n°1163.

أما بالنسبة للمطالبة الإدارية التي جعلها المشرع من بين الإجراءات القاطعة للتقادم، فإن القاضي الإداري اشترط حصول الجواب عليها من قبل الإدارة الضريبية حتى تكون قاطعة للتقادم، حيث جاء في معرض إحدى قرارات محكمة النقض أن "التقادم الرباعي يكون لذلك قد تحقق منذ 2/11/1987 علما أنه ليس بالملف ما يفيد توصل المستأنف حتى بقرار رفض تظلمه المذكور لترتيب آثار قطع التقادم عليه"¹⁶³⁸، في مقابل ذلك أكدت المحكمة الإدارية بوجدة، وهي تعتبر التظلم الصادر بشأنه جواب الإدارة قاطع للتقادم، أنه: "فيما يخص باقي السنوات فإنه بالاطلاع على تواريخ الشروع في تحصيلها وبالنظر إلى كون المدعية قد أقرت في تظلمها الموجه لإدارة الضرائب بأنها توصلت بإعلام بالأداء وأن إدارة الضرائب منحتها تخفيضا من مبلغ الضريبة بتاريخ 2001/17/22 وبذلك يكون التظلم المذكور قد قطع التقادم مادام أنه قد صدر قرار بشأنه أدى إلى تعديل الأساس المعتمد في الفرض بشأن ضرائب لم يتقادم تحصيلها بالنظر إلى تاريخ الشروع في تحصيلها"¹⁶³⁹.

هذا، وقد أدرج القضاء الإداري تسلم المدين لمستخرج الجداول في خانة المطالبة بالأداء التي تؤدي إلى قطع التقادم، حيث اعتبرت محكمة النقض¹⁶⁴⁰ أن: "تسلم المستأنف عليه لمستخرج الجداول والذي يثبت منه حصول علمه بشروع القابض في التحصيل داخل الأمد المذكور يعتبر مطالبة بالأداء من شأنها قطع التقادم مادام أنها قد جعلت المدين في حالة مطل، و أن المستأنف عندما قضى بسقوط حق القابض في استخلاصها كان مجانباً للصواب في هذا الشق من الطلب وواجب الإلغاء".

كما أن المحكمة الإدارية بفاس قبلت دفع الإدارة الضريبية بصحة قطع التقادم بمجرد تقديم المدين لكفالة بنكية من أجل تأمين أداء الدين الضريبي، باعتباره يندرج في إطار تقديم الضمان المنصوص عليه بمقتضى المادة 382 من قانون الالتزامات والعقود، مؤكدة على أنه: "وحيث أنه بالرجوع إلى وثائق الملف يتبين أن القابض قام بإشعار الغير الحائز و ذلك بضرب حجز على حساب البنكي للطاعن المفتوح لدى الشركة العامة المغربية للأبنك بتاريخ 24/1/2002، وأن المدعي قدم ضمانا بنكية لفائدة القابض مع

¹⁶³⁸ - القرار عدد 78 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2008/01/30 في الملف الإداري عدد 2006/2/4/1454 (منشور بنشرة قرارات المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، مرجع سابق، ص 63).

¹⁶³⁹ - الحكم عدد 83 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 31 /3/ 2005 في الملف عدد: 04/116 ش.ض (غير منشور).

¹⁶⁴⁰ - القرار عدد 351 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 4 أبريل 2007 في الملف الإداري عدد 2006/2/4/1382 (غير منشور).

طلب إيقاف إجراءات الأداء بتاريخ 18/3/2002 مما يكون معه المدعي قد قطع التقادم المحتج به حسبما ينص على ذلك الفصل 382 المشار إليه أعلاه و ذلك بتقديم كفالة أو أي ضمان آخر".

في حين نجد أن القضاء الفرنسي¹⁶⁴¹ قد اعتبر لجوء المدين إلى تأمين الدين الضريبي لدى الإدارة، من موجبات إيقاف مدة التقادم باستكمالها بعد جواب الإدارة، وليس من موجبات قطع التقادم نهائيا ببداية احتساب أجل جديد، وهو نفس المبدأ الذي طبقه مجلس الدولة عندما يتعلق الأمر بمطالبة المدين بوقف الأداء قضائيا¹⁶⁴².

هذا، ويتماشى الموقف الذي تبناه مجلس الدولة الفرنسي مع طبيعة طلب تأجيل أداء الدين الضريبي الذي ينسحب إلى تأجيل المتابعات الإدارية والقضائية وكذا تأجيل استحقاق الدين الضريبي إلى حين جواب الإدارة أو صدور حكمة قضائي في الموضوع، إلا أننا نجد أن المحكمة الإدارية بمكناس تبنت توجهها مخالفا لهذا المبدأ عندما اعتبرت أن الدعوى الاستعجالية التي أقامها المدين تؤدي إلى قطع التقادم، مؤكدة في هذا الصدد على أنه: "وحيث إنه إضافة إلى ذلك فإن الدعوى الاستعجالية التي أقامها المدعي موضوع الملف رقم 1/02/82 من شأنها هي الأخرى قطع التقادم لكونها تتوافر على تواريخ ثابتة"¹⁶⁴³.

علاوة على ذلك، فإن حكم المحكمة الإدارية بمكناس، لا يتلاءم مع ما استقرت عليه المحكمة الإدارية بالرباط ومحكمة النقض عندما اعتبرتا أن الأداء تحت الإكراه لا يقطع التقادم، وهو نفس المبدأ الذي ينطبق على تقديم الكفالة تحت التهديد بتنفيذ الإشعار للغير الحائز، خاصة وأن هذا الأخير يتميز بطابع التسليم الفوري الذي يشكل نوعا من أنواع الإكراه المالي الذي يتنافى ومفهوم الأداء الطوعي المعتبر طريقا من طرق انقضاء الالتزام وبالتالي قطع التقادم¹⁶⁴⁴.

¹⁶⁴¹-C.E. 27 juillet 1984, n° 42701, R.J.F. 8-9/84, n°1102, conclusions Mme LATOURNERIE Marie-Aimée ; Dr. fisc. 1986, n° 16, commentaire 745.

¹⁶⁴²-Avis C.E. Section finances 30 avril 1996, R.J.F. 10/96, n° 1229. Sur l'effet suspensif de la demande de sursis de paiement, voir COLLET Martin, Procédures fiscales, P.U.F., 2011, p. 293 et s.

¹⁶⁴³ - الحكم رقم 8/2003/126ش، الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 20/3/2003، في الملف رقم 8/2002/52ش، (غير منشور).

¹⁶⁴⁴ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 3/6/2014، في الملف رقم : 2013/7/407 (غير منشور).

وهكذا، نجد أن المحكمة الإدارية بالرباط¹⁶⁴⁵ قد أكدت أن الأداء القاطع للتقادم المقصود بموجب المادة 382 من قانون الالتزامات والعقود لا ينطبق على الأداء تحت الإكراه معتبرة في هذا الاتجاه أن: "الأداءات الصادرة عن المدعين لا يمكن اعتبارها اعترافاً قانونية بالدين وبالتالي قاطعة للتقادم لكونها تأتي تحت تأثير الضغط و الإكراه المتمثلين في إجراءات التحصيل ذات الطابع التنفيذي ومنها الرهن الرسمي"، كما أكدت من جهتها محكمة النقض¹⁶⁴⁶ أن " ما قام به المدين من طلب مهلة و أداء تم استجابة لإجراءات التنفيذ الجبرية عليه وتجنباً للحجز على أمواله كما هو ثابت مما عرض و نوقش و ليس من شأن ما قام به أن يشكل اعترافاً يؤدي إلى قطع التقادم فكان جميع ما أثير بدون أساس " .

هذا، وقد أكد الاجتهاد القضائي الفرنسي على أن الأداء الذي يتحقق على ضوئه قطع التقادم ينسحب إلى الأداء الطوعي كمظهر من مظاهر اعتراف المدين بالدين الضريبي، إلا أن هذا الاعتراف يتعين التعبير عنه بشكل واضح وصريح ومرتبط بطبيعة الدين ومبلغه، وكذا الجهة الدائنة¹⁶⁴⁷ .

وهكذا، اعتبر القضاء الفرنسي أن الأداء الطوعي القاطع للتقادم يتحقق عندما يقوم المدين بتحويل مبلغ الدين الضريبي إلى حساب المدين دون المنازعة في استحقاقه¹⁶⁴⁸ ، وكذا أداء الضريبة على القيمة المضافة بشكل طوعي¹⁶⁴⁹ .

وعلى غرار ذلك، اعترف القضاء الإداري المغربي بكون الأداء الجزئي يقطع التقادم حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة: " بعد تفحص المحكمة لما أورده المدعي بخصوص هذه الوسيلة والدفع المقدمة بشأنها تبين لها أنه حقا وكما جاء في الجواب أعلاه أن التقادم ينقطع بكل إجراء من الإجراءات التي تفيده

¹⁶⁴⁵ - الحكم عدد 3423 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2011/12/05، في الملف عدد 08/1033 ش د (غير منشور).

¹⁶⁴⁶ - القرار عدد 1000، الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2002/12/26، في الملف الإداري عدد 2000/1/4/1281 (منشور بكتاب: محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 562).

¹⁶⁴⁷ - C.E. 8 juin 1990, n° 76775, R.J.F. 8-9/90, n° 1082, conclusions **CHAHID-NOURAI Noël Dr. fisc. 1990, n°41, commentaire 1839** ; C.E. 20 octobre 2000, n° 182011, R.J.F. 1/01, n°104, conclusions **COURTIAL Jean et Dr. fisc. 2001, n°13, commentaire 298.**

¹⁶⁴⁸ - C.E. 27 juillet 1984, n° 40721, R.J.F. 10/84, n°1289 ; C.E. 5 avril 1993, n° 88530, Launay, R.J.F. 5/93, n°727.

¹⁶⁴⁹ - C.E. 8 juillet 1987, n° 50478, R.J.F. 10/87, n° 1018.

المطالبة بالتحصيل، وأن أداء المدعي بتاريخ 2000/06/21 لجزء من الدين الضريبي المترتب بذمته قد قطع التقادم بخصوص تحصيل باقي أجزاء الدين التي لم تؤدي¹⁶⁵⁰.

هذا، وقد وضع مجلس الدولة الفرنسي حدا لمبدأ الأداء الجزئي كتصرف قاطع للتقادم، ذلك أنه لم يعترف بذلك ما دام المدين ينازع في أساسه واستحقاقه¹⁶⁵¹، كما أن تسجيل الضريبة على القيمة المضافة في حصيلة المداولة دون اتخاذ أي قرار بشأنها لا يقطع التقادم¹⁶⁵²، حيث اعتبر كل من مجلس الدولة¹⁶⁵³ ومحكمة النقض¹⁶⁵⁴ الفرنسيين أن الأمر يتعلق في النهاية بالسلطة التقديرية التي يتمتع بها القضاء في كل حالة على حدى.

أما القضاء الإداري المغربي، فقد حاول من جانبه تقنين مبدأ الأداء الجزئي والحد من آثاره القاطعة للتقادم عندما أكد على استقلالية كل ضريبة بوجودها وخصوصياتها عن باقي الضرائب، وبالتالي فإن أداءها جزئيا أو كلياً لا يمتد إلى غيرها من الضرائب¹⁶⁵⁵، وهكذا قضت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض¹⁶⁵⁶ أن: " أداء الضريبة عن سنة 1997 لا يقطع تقادم الضرائب السابقة عليها لأن كل ضريبة تستقل بوجودها القانوني من تاريخ الأمر بتحصيلها".

كما سارت على ذلك المحكمة الإدارية بالدار البيضاء معتبرة أن: " الضرائب موضوع الطلب تتعلق بضرائب صدرت الأوامر بتحصيلها من تاريخ 31 دجنبر 1986 إلى 30 شتنبر 2003 ، وأن

¹⁶⁵⁰ - الحكم رقم: 122، صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 20/05/2004 في الملف رقم: 2003/677 ش.د (غير منشور).

¹⁶⁵¹ -C.E. 21 avril 1986, n° 56740, R.J.F. 6/86, n°605, conclusions Mme LATOURNERIE Marie-Aimée

¹⁶⁵² -C.E. 21 avril 1986, n° 56740, R.J.F. 6/86, n°605, conclusions Mme LATOURNERIE Marie-Aimée et Dr. fisc., 1986, n°39, commentaire 1576.

C.E. 7e et 8 s.-s., 3 avril 1991, n°80572, Coffinet, R.J.F. 5/91, n° 687, conclusions FOUQUET Olivier et Dr. fisc. 1992, n°23, commentaire 1176.

¹⁶⁵³ -C.E. 28 janvier 1935, Rec. C.E. 1935, p. 115

¹⁶⁵⁴ -Cass. civ. 10 avril 1889, D.P. 89-1-401 ; Cass. civ. 3e 20 février 1969, n° 67-13.828, Bull. civ. III, n° 158.

¹⁶⁵⁵ - اسماعيل زكير وفاطمة غيلالي، منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص: 440.

¹⁶⁵⁶ - القرار عدد 154 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2000/11/16 في الملف الإداري عدد 2000/1/4/528 (منشور بكتاب: محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 558).

الإجراءات والمتابعات القاطعة التقادم لم تنصب على جميع الضرائب الصادرة في مواجهة المدعين، كما أنه لم تتم مواصلتها بخصوص الضرائب التي انصبت عليها، لينطلق بعدها أمد جديد للتقادم. وحيث إنه بخصوص الضرائب التي قطع تقادمها فهي الضريبة المهنية عن سنة 2003 موضوع الجدول (...). الصادر الأمر بتحصيلها في 30 أبريل 2003، والتي قطع تقادمها بموجب الإنذار الموقع في 15 مارس 2004، والضريبة الحضرية عن سنة 2003 موضوع الجدول (...). الصادر الأمر بتحصيلها بتاريخ 31 مارس 2003 التي قطع تقادمها بموجب الإنذار المؤرخ في 15 مارس 2004. وحيث يتعين - تأسيسا على ذلك - التصريح بسقوط حق الخزينة العامة - قبضة الموقع الجميل - في تحصيل الضرائب موضوع الدعوى باستثناء الضريبة المهنية والضريبة الحضرية عن سنة 2003. وحيث يتعين جعل الصائر بين الطرفين بالنسبة¹⁶⁵⁷.

في مقابل ذلك رفضت المحكمة الإدارية بوجدة¹⁶⁵⁸ الاعتراف بكون الأداء الجزئي لا يقطع التقادم، إذ يتعلق الأمر بدين ضريبي آخر وليس بالدين الضريبي موضوع الطعن في ظل غياب ما يثبت ذلك مما ينبغي معه رفض الدفع حوله.

الفقرة الثانية: تحميل الإدارة الضريبية عبء إثبات قطع التقادم.

من المظاهر البارزة التي تشكل القناعة المرتبطة بتشدد القاضي الإداري المغربي على غرار نظيره الفرنسي¹⁶⁵⁹ في قبول الإجراءات القاطعة للتقادم، تحميل الإدارة الضريبية عبء إثبات ذلك على الرغم من كونها في الغالب الطرف المدعى عليه، لاسيما و أنها المبادرة للقيام بالإجراءات الضريبية، من جهة، كما أن إثبات توصل المدين بالإجراء هو الكفيل ببسط المحكمة لرقابتها القضائية على التقادم، من جهة ثانية¹⁶⁶⁰.

¹⁶⁵⁷ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2008/09/22 في الملف عدد 2007/1894 ق.ش. (غير منشور).

¹⁶⁵⁸ - الحكم عدد 51/2002 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 27/02/2002 في الملف عدد 245/2001 (منشور) بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 85).

¹⁶⁵⁹ - C.E. 30 décembre 1998, Girault, R.J.F. 2/99, n° 180, cité par : **Dieunedort WOUAKO**, le temps et le recouvrement de l'impôt, op.cit, page 38.

¹⁶⁶⁰ - الحكم عدد 627 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2014/02/25 في الملف عدد 2013/7/314، (غير منشور).

وعليه، أكدت المحكمة الإدارية بالرباط¹⁶⁶¹ على أنه: " حيث لما كان عبء إثبات التبليغ يقع على عاتق المحاسب المكلف بالتحويل، فإنه أمام إنكار توصل الدعي بالإندار القانوني المتمسك به من طرف القابض، وتقاعس هذا الأخير عن إثبات واقعة التبليغ يجعل الإندار القانوني غير منتج في قطع تقادم إجراءات تحصيل الضريبة (...) الشيء الذي يتعين معه إلغاء المطالبة بتحصيلها".

هذا، وقد سارت المحكمة الإدارية بمكناس¹⁶⁶² على نفس التوجه معتبرة أنه: " حيث يثير المدعي في عريضة الطعن تقادم الضرائب موضوع التحويل المشار إليها أعلاه، حيث دفعت الجهة المكلفة بالتحويل بقطع التقادم طبقاً للفصلين 237 و 238 ق.ل.ع عن طريق تبليغ الإنذارات بالأداء إلى المدعي ولم تدل ولو بنسخة من تلك الإنذارات. حيث إن الإجراء القاطع للتقادم هو الذي يتوصل به الملزم و ينتج بذلك أثره القانوني. حيث لم تدل الإدارة المكلفة بالتحويل بما يفيد تبليغ أي إنذار إلى المعني بالأمر وإلى غاية سنة 2005"¹⁶⁶³، وهو نفس الجزاء المترتب عن رجوع الرسالة التبليغية للإندار بملاحظة غير مطلوب إذ لا تدل هذه العبارة على التوصل، كما أكدت على ذلك محكمة النقض¹⁶⁶⁴، وهو ما استقر عليه أيضاً مجلس الدولة الفرنسي، معتبراً أن قانونية الإجراء المتخذ في حق المدين هو مناط اعتباره قاطعاً للتقادم¹⁶⁶⁵.

¹⁶⁶¹ - الحكم رقم 1274، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ: 2007/06/07، في الملف رقم: 06/327 ش.ض (غير منشور).

¹⁶⁶² - الحكم رقم 9/2010/577، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2010/12/30 في الملف رقم: 9/2010/71 (غير منشور).

¹⁶⁶³ - نفس المبدأ تضمنه الحكم رقم: 5/2010/19 الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2010/02/10 في الملف رقم: 5/2009/264 ش (غير منشور).

القاعدة: إن عبء إثبات قطع التقادم يقع على الإدارة، وإن الدفع بمراسلة الملزم لعدة مرات دون إثبات توصله بالاستدعاء بإحدى الطرق القانونية يجعل التقادم قائم ويتعين التصريح بسقوط حق القابض في استخلاص الضريبة.

¹⁶⁶⁴ - القرار عدد 353 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2006/03/03، في الملف الإداري عدد 2004/2/4/1507 (منشور)، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء، مرجع سابق، ص 600).

¹⁶⁶⁵ C.E. 9e et 10e s.-s. 30 décembre 2009, n°308242, M. Beaufort, Dr. fisc. 2010, n°13, commentaire 272 ; R.J.F. 3/10, n°294.

Le conseil d'Etat avait jugé que : « (...) l'absence de bien-fondé d'un acte de poursuite dont l'administration revendique le caractère interruptif de prescription est sans incidence sur la manifestation de volonté de l'administration et, par suite, sur le caractère interruptif de prescription de cet acte ; que, par suite, en jugeant que le moyen tiré de ce que le commandement de payer émis le 26 septembre 2001 aurait été illégal, faute d'exigibilité de la somme sur laquelle

وفي قرار آخر اعتبرت محكمة النقض¹⁶⁶⁶ أنه: " لكن حيث إن صور الوثائق المدلى بها من طرف المستأنف لا تفيد قيام القابض بإجراءات التحصيل على الوجه الصحيح بعد تاريخ الشروع فيه (...). ذلك أن بعث الإنذارات لا يغني عن تبليغها ولا دليل على وقوع التبليغ إلى المستأنف عليها، لذلك فإن ما أدلى به المستأنف ساقط عن الاعتبار و بالتالي يكون حق المستأنف في التحصيل قد سقط، ويكون الحكم المستأنف قد صادف الصواب و يتعين تأييده".

هذا، وقد اعتبر القضاء الإداري أن تخلف الإدارة عن الجواب رغم إنذارها، دليل على عدم قيامها بالإجراءات القاطعة للتقادم على الوجه المطلوب، وهو ما أكدت عليه المحكمة الإدارية بالرباط¹⁶⁶⁷ معتبرة أن " الخازن العام للمملكة تخلف عن الجواب وعن الإدلاء بما يفيد قطع التقادم المتمسك به رغم توصله وإمهاله، مما يحمل على أنه لم يتم بإجراءات التحصيل المطلوبة. وحيث إنه تطبيقا للمادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فالدين الضريبي موضوع الدعوى سقط للتقادم"، و هي نفس الآثار المترتبة عن التخلف عن جلسة البحث، حيث أكدت نفس المحكمة¹⁶⁶⁸ على أنه: " لكن حيث أنه باستقراء المدة الزمنية الفاصلة بين الإجراءين (إنذارين) قد تجاوزت الأربع سنوات كما أن القابض استنكف عن الإدلاء بما يفيد توصل الجهة المدعية بالإنذار رقم 475 بتاريخ 2004/05/23 كما تخلف عن جلسة البحث التي تقرر إجراؤه لهذه الغاية رغم توصله مما تكون معه الضرائب المفروضة على المدعي قد تقادمت وفق المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية".

il portait, n'était pas de nature à priver cet acte, qui avait été régulièrement notifié, de son effet interruptif de prescription, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit dans l'application de l'article L. 274 du LPF (...)».

¹⁶⁶⁶ - القرار عدد 581، الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2004/07/21، في الملف الإداري عدد 2002/1/4/373 (منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى، قضاء المجلس الأعلى في مجال الضرائب و التحصيل، العدد، 2005/9، ص 263).

¹⁶⁶⁷ - الحكم عدد 742، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2011/2/9، في الملف عدد 2010/7/478 (غير منشور).

¹⁶⁶⁸ - الحكم عدد 196، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2006/02/07 في الملف عدد 04/3/749 (غير منشور).

إلا أنه في مقابل ذلك اعتبر القاضي الإداري أن اعتراف المدين بالتوصل بالتبليغ، يشكل ذريعة على قطع الإدارة للتقادم وهو ما صرحت به المحكمة الإدارية بوجده¹⁶⁶⁹ وهي تستبعد الدفع بالتقادم، آخذة بعين الاعتبار " إقرار المدعي بتبليغ الإنذار بالأداء بتاريخ 2001/7/17 أي قبل مضي أمد التقادم الرباعي (...) تكون المطالبة بتحصيل الدين الضريبي موضوع الإنذار بالأداء المطعون إلغاؤه للتقادم قد تمت داخل أمد التقادم المنصوص عليه في الفصل 123 أعلاه ومن تم يبقى الدفع بالتقادم غير مؤسس و الطلب حوله مرفوضاً".

ويؤكد هذا الاتجاه أن القاضي الإداري وإن كان يفرض رقابة مشددة على قطع الإدارة الضريبية للتقادم وإلقاء عبء الإثبات عليها بشأنه، إنما هدفه حماية المدين، لكن ذلك لا يعني الانحياز إلى هذا الأخير متى ثبت له قانونية الإجراء المتخذ في حق المدين أو اعترافه بالتوصل به دون إكراه أو جبر.

هذا، وإذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية لم تشر إلى إمكانية قطع التقادم، باستكمال احتساب المدة المتبقية منه بعد انقضاء العارض الذي يحول أمام قيام الإدارة الضريبية بالإجراءات اللازمة لاستخلاص الديون الضريبية داخل أمد التقادم، فإن القاضي الإداري سمح لها بذلك، حيث رسم لها الحدود التي يمكن في نطاقها قبول هذا الوقف، خاصة ما يتعلق بإثباتها لاستحالة التحصيل المرتبطة بالمدين، طبقاً لمقتضيات المادة 380 من قانون الالتزامات والعقود.

وهكذا، استندت المحكمة الإدارية بالرباط¹⁶⁷⁰ على مضمون الفصل 380 المذكور وهي تؤكد على أنه: " لا يسري التقادم بالنسبة للحقوق إلا من يوم اكتسابها وبناء على ذلك لا يكون للتقادم محل: -ضد الغائبين إلى أن يثبت غيابهم و يعين نائب قانوني عنهم، ويعتبر في حكم الغائب من يوجد بعيداً عن المكان الذي يتم فيه التقادم. وحيث لم ينازع المدعي في كونه ظل غائباً عن أرض الوطن طيلة المدة الفاصلة بين تاريخ وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ 1986/10/20 وتاريخ تبليغه بالإنذار الحالي المطعون فيه (2002/1/22)، و بالتالي فالدين موضوع التحصيل لم يبدأ بعد أجل تقادمه، ويكون طلب إلغاؤه لهذه العلة غير مرتكز على أساس و يتعين الحكم برفضه".

¹⁶⁶⁹ - الحكم عدد 51/2002 صادر عن المحكمة الإدارية بوجده، بتاريخ 2002/02/27 في الملف عدد 245/2001 (منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 85).

¹⁶⁷⁰ - الحكم عدد 1352 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2004/12/14 في الملف رقم 02/51 غ (غير منشور).

وهو نفس التوجه الذي أكدته محكمة النقض¹⁶⁷¹ عندما اعتبرت أنه: " بمقتضى الفقرة الخامسة من الفصل 380 من قانون الالتزامات والعقود فإن التقادم لا يسري إذا وجد الدائن في ظروف تجعل من المستحيل عليه المطالبة بحقوقه داخل الأجل المقرر للتقادم، وأن الثابت من المقال الافتتاحي للطاعن فإنه لا يقيم بالمغرب ولم يترك لإدارة الضرائب محلا أو موطننا ضريبيا بالمغرب الأمر الذي يجعل المستأنف عليه مستحيلا عليه استخلاص المبالغ المفروضة على المستأنف و يكون ما أثير بدون أساس والحكم المستأنف بهذه الصلة واجب التأثير"، وهو نفس المبدأ الذي عبرت عنه المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹⁶⁷².

وهكذا، نلاحظ أن القضاء الإداري قد قَبِلَ استثناءً قطع أمد التقادم لاعتبارات مرتبطة بإخلال المدين بأحد التزاماته المتعلقة بإعلام الإدارة الضريبية، وذلك من خلال تغيير موطنه الجبائي على أن تثبت الإدارة الضريبية ذلك أو أن يقر المدين بالواقعة، علما أن تغيير العنوان يعتبر من أسباب استحقاق الديون الضريبية فورا¹⁶⁷³، لذلك كان على المشرع الضريبي الإشارة إلى كونه سببا موقفا للتقادم أيضا أو الإحالة صراحة على مقتضيات المادة 380 من قانون الالتزامات والعقود، على غرار الإحالة الواردة بالمادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

الفقرة الثالثة: الاعتراف بأحقية استرجاع الدين المؤدى بعد حصول التقادم.

إذا كان تقادم الدين الضريبي يجعله غير مستحق الأداء بالنسبة للمدين مما يغل يد الإدارة على الاستمرار في متابعتها بكافة إجراءات الاستخلاص¹⁶⁷⁴، فإن الأداء الذي يقوم به على الرغم من كون

¹⁶⁷¹ - القرار عدد 338، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 20/04/2005، في الملف الإداري عدد 02/2/4/2264 (منشور بالمجلة المغربية لقانون الأعمال و المقاولات، العدد 11، أكتوبر 2006، ص 207).

¹⁶⁷² - الحكم عدد 354، الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 21/08/2008 في الملف عدد 07/1355 ق ش (غير منشور).

¹⁶⁷³ - تنص المادة 19 من مدونة تحصيل الديون العمومية: " تستحق فورا، الديون المترتبة على ذمة الملتزم والقبالة للأداء بأجل إذا لم يعد يتوفر بالمغرب على محل إقامة اعتيادي أو محل مؤسسته الرئيسي أو موطنه الجبائي".

¹⁶⁷⁴ - القرار عدد 1086 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 20110418 في الملف عدد : 9/09/129 (غير منشور).

الدين قد أصبح متقادما لا يعطيه الحق - كمبدئ عام - في استرجاع ما دفع، وذلك استناد إلى مقتضيات المادة 73 من قانون الالتزامات والعقود¹⁶⁷⁵.

وهكذا، ما سار جانب كبير من الاجتهاد القضائي الإداري المغربي والفرنسي¹⁶⁷⁶ على تطبيق هذا المبدأ فيما يخص تقادم الديون الضريبية، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس¹⁶⁷⁷ " أن الأداء تم بعد أن سقط هذا المبلغ بالتقادم، وهو الأمر الذي لا يعطي الحق في استرداد ما دفع على أساس أن الوفاء يسقط التقادم كما ينص على ذلك قانون الالتزامات والعقود"، وهو نفس التوجه الذي أكدت عليه محكمة النقض¹⁶⁷⁸، معتبرة أنه: " بغض النظر عما إذا كان الأمر بالتحصيل طالته التقادم أم لا، فإنه يستفاد من تنسيبات الفصل 73 من قانون الالتزامات والعقود عدم جواز استرداد المبلغ المؤدى ولو كان المعني بالأمر يعتقد خطأ واقعة التقادم أو أنه ملزم بالدفع، مما يجعل ما قضى به الحكم المستأنف من إلغاء مسطرة التحصيل والحكم بإرجاعها للمدعي المستأنف عليه مبلغ 102.486.20 درهم، غير مؤسس وواجب الإلغاء"¹⁶⁷⁹.

¹⁶⁷⁵ - تنص المادة 73 من قانون الالتزامات والعقود على أن: " الدفع الذي يتم تنفيذا لدين سقط بالتقادم أو لالتزام معنوي، لا يخول الاسترداد إذا كان الدافع متمتعا بأهلية التصرف على سبيل التبرع، ولو كان يعتقد عن غلط أنه ملزم بالدفع، أو كان يجهل واقعة التقادم".

¹⁶⁷⁶ - Cass. Com. 17 janvier 1938, Dalloz, 1940, I, p.57, avec une note CHEVALIER Jean.
« Si la prescription a pour effet soit d'éteindre une dette, soit de faciliter au débiteur la preuve de sa libération, elle ne saurait anéantir le paiement régulièrement effectué d'une dette existante, la rendre rétroactivement sans cause et ouvrir l'action en répétition de l'indu », en ajoutant que : « si au moment du paiement, l'action de l'administration fiscale était éteinte par la prescription, cela n'entraînait pas que ce paiement fût indu ».
Ce principe est inspiré de l'arrêt du 21 janvier 1935, Consorts Fournier c/ Administration de l'enregistrement (Sirey, 1935, I, p. 321 et s., suivi du rapport de PILON).
Cités par : Dieunedort WOUAKO, le temps et le recouvrement de l'impôt, op.cit, page 38.

¹⁶⁷⁷ - الحكم رقم : 9/2011/523، الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2011/11/23 في الملف رقم : 9/2010/114، (غير منشور).

¹⁶⁷⁸ - القرار عدد 370، الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2003/06/12، في الملف الإداري عدد 2001/4/1247 (منشور بكتاب: محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 589).

¹⁶⁷⁹ - نفس التوجه عبرت عنه محكمة النقض من خلال القرار عدد 111 صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2008/02/06 في الملف الإداري عدد 2006/2/4/2080 (غير منشور)، حيث جاء في حيثياته: " فيما يتعلق بالتقادم المتمسك به من طرف المستأنف: حيث إن المستأنف يقر بكونه أدى الضرائب المثار التقادم بشأنها بواسطة كمبيالات مسحوبة لفائدة محصل الضرائب، وأن الدفع الذي

هذا، وإذا كان القضاء الإداري المغربي قد استند على مقتضيات الفصل 73 من قانون الالتزامات والعقود من أجل تبرير عدم أحقية المدين في استرجاع الدين الضريبي المؤدى بعد تقادمه، على الرغم من اختلاف طبيعة علاقة المديونية التي يحكمها القانون الخاص بالنسبة لمعاملات الأفراد التي تندرج في إطار الفصل 73 السالف الذكر، في حين تحكم قواعد القانون العام العلاقة الضريبية، فإن الاجتهاد القضائي الفرنسي قد وجد مبرراته من أجل إقرار نفس المبدأ من خلال الاستعانة بنظرية الالتزام الطبيعي *La théorie de l'obligation naturelle* التي تفيد بأن أداء المدين للدين الضريبي بعد تقادمه، نابع من التزام طبيعي في الوفاء بالدين الضريبي من خلال ما يفرضه هذا الدين من الناحية الأخلاقية من أداء رغم وجود أحكام التقادم.

إلا أن بعض الفقه الفرنسي¹⁶⁸⁰ تعليق على هذا الاتجاه، لم يقبل تبرير قرار محكمة النقض بفكرة الالتزام الطبيعي، على اعتبار أنه لا يمكن معاقبة المدين على أدائه الطوعي للدين الضريبي بداعي الواجب الأخلاقي، وذلك بصرف النظر على تقادم الدين، على اعتبار أن الواجب الأخلاقي بأداء الدين الضريبي ينظمه القانون، وبالتالي فإنه أضحى واجبا قانونيا على اعتبار أن مخالفته يترتب عنها الجزاء.

لذلك، فإن هذا التوجه المستند على مقتضيات قانون الالتزامات والعقود الذي تبناه القضاء الإداري المغربي، لا يراعي طبيعة علاقة المديونية التي تجمع المدين بالإدارة الضريبية، التي لها من وسائل الجبر والتنفيذ ما قد يجعل من أداء المدين لا تتوفر فيه باقي الشروط خاصة الطابع الإرادي والطوعي، طالما أن الإدارة الضريبية حرقت قواعد آمرة مرتبطة بمدة المطالبة بالدين. إلا أنه في مقابل ذلك، فإن كون الدين الضريبي دي محمولاً لا مطلوباً، وواجب الأداء من قبل المدين من تاريخ استحقاقه، من جهة، كما أن التقادم ليس من قواعد النظام العام، كما أكد على ذلك القضاء الإداري الفرنسي¹⁶⁸¹، من جهة ثانية، يجعل للتوجه السالف الذكر بعض الأسانيد وإن كان لم يعتمد عليها في تبرير موقفه.

يتم تنفيذاً لدين سقط بالتقادم ممن يتمتع بأهلية التصرف على سبيل التبرع يفقد الدافع الحق في الاستفادة من ميزة التقادم، وما يترتب عنها من الحق في استرداد ما دفعه ولو كان يعتقد عن غلط أنه ملزم بالدفع أو كان يجهل واقعة التقادم (طبقاً للفصل 73 من قانون الالتزامات والعقود)، لذلك فإن ما أثاره المستأنف بشأن واقعة التقادم بقي بدون أساس".

¹⁶⁸⁰ - Note **CHEVALIER Jean**, Cass. Com. 17 janvier 1938, Dalloz, 1940, I, op.cit, page 57.

¹⁶⁸¹ - C.E. 12 mai 1997, n° 151222, Dumond, R.J.F. 07/97, n° 742 ; C.E. 17 mars 1999, n°163929, M. Gouet, Dr. fisc. 2000, n° 3, commentaire 42, conclusions **GOULARD Guillaume** ; R.J.F. 05/99, chronique **MIGNON Emmanuelle**.

غير أن التأكيد على هذا الموقف لا يبني على قواعد أخلاقية وشرعية، على اعتبار أن أداء الدين الضريبي بعد سقوطه متقادما يعتبر بالنسبة للإدارة الضريبية أداء غير مشروع، لاسيما وأن سقوط الحق كفيل بإصباغه هذه الصفة، ما دام لم يعد للإدارة الضريبية سند قانوني في استخلاصه، وهو الموقف الذي تبنته محكمة النقض المصرية¹⁶⁸² التي أقرت بأحقية المدين استرداد ما دفعه لفائدة الإدارة الضريبية نتيجة التقادم، مؤكدة على " أن الضريبة لا ترتكن على رباط تعاقدى بين مصلحة الضرائب والممول وإنما تحددها القوانين التي تفرضها، وليس في هذه القوانين ولا في القانون العام ما يحول دون تدارك الخطأ الذي يقع فيها، فللتاجر أن يسترد ما دفعه بغير حق، وللمصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما دفع ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم، ولا يصح الإعفاء من الضريبة أو تخفيضها إلا في الأحوال المبينة في القانون".

وهكذا، فقد سارت بعض التوجهات الحديثة للقضاء الإداري المغربي على الإقرار بأحقية استرداد المبالغ المؤداة من قبل المدين بعد سقوط الدين الضريبي متقادما، حيث اعتبر المحكمة الإدارية بوجدة¹⁶⁸³ وهي تستند على فكرة الأداء الناتج على الإكراه، أنه: " وحيث إنه لما كان الأداء الجبري للدين الضريبي في ظل مدونة تحصيل الديون العمومية لا يسقط الحق في الدفع بالتقادم، فإن الضريبة العامة على الدخل يرسم سنتي 1994 و 1995 قد طالها التقادم، ويحق بالتالي للمدعي المطالبة باسترجاع ما أداه إلى الخزينة المدعى عليها"، وفي نفس الاتجاه سارت المحكمة الإدارية بالرباط¹⁶⁸⁴ معتبرة أنه: "بخصوص الطلب المتعلق باسترجاع مجموع المبالغ المقتطعة من طرف الخازن العام من حساب المدعي (...) وحيث إنه تبعا لقرار المحكمة بسقوط حق الخازن في استخلاص مبالغ الضرائب موضوع المنازعة للتقادم فإنه يناسب الحكم على هذا الأخير بأن يرد للمدعي المبلغ أعلاه لكون أن هذا الاقتطاع سار مفتقدا إلى المشروعية، ولا حق للخازن العام فيه".

C.A.A. Paris 25 octobre 1994, n° 93-973, Ministre c/ Gouet, R.J.F. 2/95, n° 263.

¹⁶⁸² - القرار عدد 253 صادر عن محكمة النقض المصرية، سنة 30 قضائية، بتاريخ 1975/12/29، (أورده: محمد علوم محمد على الخمود، مرجع سابق، ص 251).

¹⁶⁸³ - الحكم عدد 08/56 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2008/02/05، في الملف عدد 2007/122 ش د (منشور بدليل المحاكم الإدارية، مرجع سابق، ص 452).

¹⁶⁸⁴ - الحكم عدد 4055 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2012/11/05 في الملف عدد 2012/7/268 (غير منشور).

إلى جانب ذلك صرحت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹⁶⁸⁵، وهي تقضي بأحقية المدعي في استرداد الدين الضريبي المؤدى، بعدم أحقية مصالح الخزينة العامة في استخلاص دين متقادم أكد القضاء على سقوط الحق في استيفائه، حيث أكدت ذات المحكمة على أن التحصيل الجبري الذي يطال مبالغ ضريبية سقطت بالتقادم يندرج في إطار الإثراء غير المشروع الذي يعطي المدين أحقية استرجاع المبالغ المستخلصة¹⁶⁸⁶.

وهكذا، فإننا نرى أن الموقف الذي تبنته كل من المحكمة الإدارية بوجدة والرباط، على الرغم من اختلاف مبرراتهما، يراعي أكثر من سالفه خصوصية العلاقة الضريبية من جهة، كما أن التقادم، من جهة ثانية، يجعل المدين في وضعية غير المخاطب بالدين العمومي¹⁶⁸⁷، إلا أنه يبقى مع ذلك التأكيد على ضرورة تدخل المشرع الضريبي في هذا الباب خاصة وأن تقادم الدين الضريبي كما عبرت عنه مقتضيات المادة 123 من مدونة تحصيل الديون، لا يشكل أصلا في حد ذاته للقول بنهاية المديونية وإنما جعلته استثناء يسقط حق الإدارة الضريبية في متابعة المدين، وبالتبعية سقوط حقها في استخلاص الدين الضريبي. علاوة على ذلك، فإن المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب المقررة بموجب المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي تدفعه للضغط على المدين من أجل الأداء رغم علمه بالتقادم، لا تسعف في التأكد من حسن نية الإدارة الضريبية، لذلك، يبقى التطبيق السليم لمبادئ المشروعية، هو الكفيل بحفز الإدارة الضريبية على تطوير آليات عملها من أجل استيفاء الديون الضريبية بشكل مشروع وداخل أجل التقادم، في مقابل ذلك، فإن قبول القضاء الإداري للأداء بعد سقوط التقادم يتعين أن يتأسس على مبادئ قانونية تتلاءم مع طبيعة العلاقة القائمة بين الإدارة الضريبية والمدين، عوض الارتكان إلى قواعد القانون المدني، كما ذهب إلى ذلك مجلس الدولة الفرنسي فيما بعد، من خلال اعتماد فكرة

¹⁶⁸⁵ - الحكم عدد 1283 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2010/09/15، في الملف عدد 2008/6/108 (منشور بالنشرة السنوية للنشاط العام للمحكمة الإدارية بالدار البيضاء، سنة 2008، ص 30).

¹⁶⁸⁶ - الحكم عدد 487، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2008/03/13، في الملف عدد 07/580 ق ش (منشور بالنشرة السنوية للنشاط العام للمحكمة الإدارية بالدار البيضاء، سنة 2008، مرجع سابق، ص 30).

¹⁶⁸⁷ - الحكم عدد 7/2012/156 صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2012/05/02 (منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، دراسات، عدد 107، نونبر، دجنبر 2012، ص 268).

التنازل الإرادي عن التقادم من قبل المدين، التي تتأسس على وعي المدين بتقادم دينه الضريبي، ورغم ذلك فإنه يقوم عن طواعية بالوفاء به¹⁶⁸⁸.

الفرع الثاني: صفة المديونية كأساس لمتابعة المدين.

تشكل صفة المديونية أساس مطالبة الإدارة الضريبية باستخلاص الدين الجبائي، حيث عمل القضاء الإداري على حمايتها سواء تعلق الأمر بالطعن في صحة الالتزام الضريبي كمدین أصلي (الفقرة الأولى)، أو المنازعة في صفته كمدین متضامن أو الغير الحائز (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: المنازعة في صحة الالتزام بالأداء.

إذا كانت رقابة القضاء الإداري على تقادم الديون الضريبية تنصب على استمرار استحقاق الدين الضريبي من حيث الزمن أي داخل أجل التقادم، فإن المنازعة المتعلقة بصحة الالتزام بالأداء تنصب أساسا على الالتزام بأداء الدين الضريبي من حيث وجوده (أولا)، أو من حيث مداه وطبيعته (ثانيا)، وبالتالي حول مدى أحقية الإدارة الضريبية في اللجوء إلى إجراءات الاستخلاص في مواجهة من تعتبرهم ملزمين بأداء الدين الضريبي.

أولا: الطعن في وجود الالتزام الضريبي.

تجد هذه المنازعة جزئيا أساسها القانوني من خلال مقتضيات المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية¹⁶⁸⁹، حيث عمل القضاء الإداري على تأكيد أحقية المدين في الحماية القضائية كلما تعلق الأمر بمطالبته من قبل الإدارة الضريبية بدين ضريبي سبق له أن تحلل منه قانونا أو كان الدين الضريبي لا يتعلق به، أو معفى من أدائه بحكم القانون أو بموجب حكم قضائي.

¹⁶⁸⁸ - C.E. 8 juin 1990, n° 76775, R.J.F. 8-9/90, n° 1082, conclusions **CHAHID-NOURAI** Noël et Dr. fisc. 1990, n°41, commentaire 1839 ;

C.E. 20 octobre 2000, n° 182011, R.J.F. 1/01, n°104, conclusions **COURTIAL** Jean et Dr. fisc. 2001, n°13, commentaire 298.

¹⁶⁸⁹ - تنص المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "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 أدائه يكون قد قام بها".

وقد استقر القضاء الإداري على بطلان استخلاص الضريبة على الدخل في مواجهة المحالين على التقاعد في إطار المغادرة الطوعية¹⁶⁹⁰، بعلّة انتفاء صفتهم كمدينين للإدارة الضريبية، مما يتعين معه إرجاع المبالغ المقتطعة برسم هذه الضريبة عن طريق الحجز من المنبع، حيث يشكل هذا التوجه إحدى الصور البارزة لإقرار القضاء الإداري للتفسير الضيق للنصوص الجبائية لفائدة "المدينين المفترضين بالنسبة للإدارة الضريبية"، وذلك من خلال تأويل مقتضيات المادة 66 من القانون رقم 89-17 المحدث بموجب الضريبة على الدخل¹⁶⁹¹، لفائدتهم، حيث تنص في الفقرة السابعة من نفس المادة على أنه: "يعفى من الضريبة العامة على الدخل (...) التعويض عن الفصل من العمل ضمن الحدود المقررة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل وجميع التعويضات عن الضرر التي تحكم بها المحاكم في حلة الفصل من العمل".

هذا، وقد انصب النقاش الفقهي والقضائي بموجب مقتضيات هاته المادة حول مدى اعتبار المغادرة الطوعية ضمن الحالات التي تندرج في إطار الفصل من العمل المنصوص عليها في المادة 66 أعلاه، حيث سار الاجتهاد القضائي الصادر عن أغلب المحاكم الإدارية في اتجاه اعتبارها تندرج في ذلك الإطار، على اعتبار أن المغادرة الطوعية من الصور المؤدية إلى انقطاع علاقة الموظف أو العامل بالإدارة ولو لم تشر إلى ذلك صراحة مقتضيات المادة 66 الموماً إليها أعلاه.

وهكذا، اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس¹⁶⁹² وهي تبرر هذا التوجه أنه: " في إطار المبدأ القائل أن أي فراغ أو غموض في النصوص التشريعية يجب أن يفسر لصالح الملزم إعمالاً لقاعدة التفسير الضيق للنصوص الجبائية التي تعتبر نتيجة حتمية وطبيعية لمبدأ الشرعية الضريبية والتي تقضي بأنه لا يمكن إجبار أي أحد على أداء ضريبة إلا إذا صدر بشأنها نص قانوني صريح يسمح بهذا الإيجار، ولا يمكن أيضاً إعفاء أي شخص من أدائها إذا لم يجر القانون هذا الإعفاء، لأن الأصل أن الشخص غير ملزم بأداء

¹⁶⁹⁰ - المرسوم رقم 2.04.811 صادر في 10 ذي القعدة 1425 (23 ديسمبر 2004) يحدد، بصفة استثنائية، تعويضاً عن المغادرة الطوعية لموظفي الدولة المدينين، الجريدة الرسمية رقم 5277 بتاريخ 2004/12/27، ص 4136.

¹⁶⁹¹ - القانون رقم 89-17 المحدث بموجب ضريبة عامة على الدخل صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.116 بتاريخ 21 من ربيع الثاني 1410 (21 نوفمبر 1989)، الجريدة الرسمية عدد 4023، بتاريخ 6 ديسمبر 1989.

¹⁶⁹² - الحكم رقم 9/2011/233، الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2011/5/18، في الملف رقم: 9/2010/116، (غير منشور).

الضريبة حتى تثبت الإدارة وجه الالتزام بها بنص قانوني صريح وعلى القاضي الإداري العمل في هذه الحالة على تفسير النص الغامض وتوضيحه (...). وحيث يبقى لذلك، اقتطاع مبلغ الضريبة العامة على الدخل من مبلغ التعويض عن المغادرة الطوعية للعمل الممنوح للمدعية من المنبع غير مرتكز على أساس صحيح من الناحية القانونية والطلب المائل الرامي إلى إلغائه مؤسس ويتعين الاستجابة إليه والحكم تبعاً لذلك بإلغاء الضريبة العامة على الدخل الحاملة لمبلغ 110.627,52 درهم المتقطعة من المنبع لفائدة إدارة الضرائب على التعويض الممنوح على إثر مغادرتها الطوعية للعمل (...). مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية ومع الحكم بإرجاع مبلغ تلك الضريبة محل الطعن المحدد في ذلك القدر المذكور".

وهو التوجه الذي تفاعل معه المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2004 ومعه المراسيم والمناشير الوزارية الصادرة في الموضوع، حيث نصت مقتضيات المادة 57 من المدونة العامة للضرائب بشكل صريح على أن التعويضات الممنوحة في إطار المغادرة الطوعية للعمل، معفاة من أداء الضريبة العامة على الدخل، وبالتالي فإن الفضل في إقرار هذا المقتضى التشريعي إنما يعود بالدرجة الأولى إلى تواتر الاجتهادات القضائية في نفس الاتجاه.

وعليه، يكون القضاء الإداري قد ساهم في إقرار قاعدة قانونية من خلال تفسيره لغموض النص القانوني لفائدة المدينين، حيث استمر في نفس التوجه حتى وإن تعلق الأمر بمقتضيات اتفاقية بين المشغل والعامل، يوافق من خلالها هذا الأخير على اقتطاع الضريبة على الدخل، وهو ما أكدت عليه المحكمة الإدارية بالرباط¹⁶⁹³، معتبرة أنه: " لكن حيث إن الثابت من وثائق الملف أن (...) أبرم اتفاقاً بتاريخ مع مشغلته وافق بمقتضاه على أن يقتطع من المبلغ الذي حصل عليه في إطار المغادرة الطوعية واجب الضريبة على الدخل غير أنه بمقتضى القانون المالي لسنة 2004 فإن الدولة قد أعفت المستفيدين من المغادرة الطوعية للعمل كيفما كان شكلها ويدخل في نطاقها التقاعد المبكر من الضريبة على الدخل، وعلى هذا الأساس لم يعد هناك مبرر للمدعى عليها للاحتفاظ بالمبلغ المتقطع من مستحقات المطلوب لفائدة

¹⁶⁹³ - الحكم رقم 4766 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ : 2013/12/30 في الملف رقم 2013/7112/572،

(غير منشور).

الضريبة على الدخل مادام قد أعفي من أدائها (...) ¹⁶⁹⁴، مما يتعين معه الحكم على إدارة الضرائب المدعى عليها بإرجاعها لفائدته المدعي مبلغ 170.805.93 درهم".

هذا، ويستمد هذا التوجه أساسه القانوني في كون الصفة أساس خضوع الملزم إلى الضريبة، حيث اتجه القضاء الإداري في التضييق من مفهومها من خلال التأكيد على طابعها الشخصي الذي لا ينسحب للغير إلا عند توافر الشروط القانونية لذلك، وهكذا اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة ¹⁶⁹⁵، وهي تقضي بانتفاء صفة الخاضع للضريبة أنه: "وحيث إنه أمام ثبوت كون المستودع موضوع فرض الضريبة ليس في اسم المدعي وإنما في اسم شركة (...) وشركاؤه وبالنظر إلى اختلاف صفة كل واحد منهما عن الآخر من حيث الوجود القانوني أو الواقعي خاصة استقلالهما على مستوى الذمة المالية. فإن فرض الضريبة باسمه تكون غير مبنية على أساس قانوني.

وحيث إن تمسك الإدارة بأن المدعي يتحمل مسؤولية فرض الضريبة باسمه غير مبني على أساس مادامت الإدارة المذكورة لها من الوسائل ما يجعلها تتحقق من صفة الملزمين وأن المبدأ هو لا ضريبة ولا تحمل بالتكاليف العامة إلا وفقا للقانون الذي يحدد صفة الملزمين ويميز في ذلك بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية (...) وبذلك تكون الإدارة المدعى عليها قد فرضت الضريبة محل النزاع على غير ذي صفة ويتعين التصريح ببطلانها في مواجهة المدعي".

وهكذا، فإن صفة المدين في الفرض الضريبي، تنسحب إلى مشروعية استخلاصها، ذلك أن انتفاء الأولى يؤدي إلى بطلان الضريبة، وبالتالي عدم أحقية لجوء الإدارة الضريبية إلى إجراءات الاستخلاص.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الإداري، قد أكد على حماية صفة الملزم بالأداء، يستوي في ذلك إعفاؤه بموجب النصوص القانونية أو على إثر صدور أحكام قضائية نهائية بإلغاء الضريبة استناد إلى قاعدة ما بني على باطل فهو باطل، وهكذا، اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط ¹⁶⁹⁶، وهي تؤكد على هذا

¹⁶⁹⁴ - القرار عدد 118 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 30-1-2008، في الملف الاجتماعي عدد 182-5-1-2007 (غير منشور).

¹⁶⁹⁵ - الحكم رقم 91، صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 7/4/2005، في الملف رقم : 2003/863 ش. ض (غير منشور).

¹⁶⁹⁶ - الحكم رقم 441 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ : 2012/2/7 في الملف رقم : 09/7/310 (غير منشور).

المبدأ أن: " استصدار المدعي لقرار قضائي نهائي عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا (محكمة النقض حاليا) حائز لقوة الشيء المقضي به قضى بتأييد الحكم الابتدائي الصادر عن هاته المحكمة والقاضي ببطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك والمتعلق بنفس الضرائب موضوع النازلة وتبليغ القرار المذكور لإدارة الضرائب بشكل قانوني (...)، كان يحتم عليها احتراماً لقدسسية الأحكام القضائية النهائية التراجع عن موقفها امثالاً لما أقرته الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرارها الموماً إليه أعلاه وذلك باعتماد ما خلص إليه (...). المحقق واستبعاد المبالغ التي تضمنتها الأوامر بالتحصيل التي أضحت بقوة القانون غير مشروعة وبالتالي فإن ما استتبعها من إجراءات التحصيل يكون والعدم سواء استناداً لقاعدة ما بني على باطل فهو باطل".

وفي نفس الاتجاه، فإن إقدام الإدارة الضريبية على بيع الأصل التجاري رغم انتفاء الأساس القانوني لذلك من خلال صدور حكم تجاري ببيعه، يعتبر مساساً بحجية الأحكام القضائية الموجب لإلغاء إجراءات الاستخلاص الجارية في حق المدين، وهو ما انتهى إليه حكم المحكمة الإدارية بمكناس¹⁶⁹⁷ معتبرة أنه: " حيث يهدف الطلب إلى الحكم ببطلان مسطرة الحجز التنفيذي الجارية بملف الحجز عدد 05/247 من طرف قابض البطحاء وبطالان كافة آثارها مع الصائر (...). وحيث إن المحكمة التجارية بفاس قد أصدرت حكمها (...). ببيع الأصل التجاري لشركة (...). بكافة عناصره المادية والمعنوية بالمراد العلني لاستيفاء البنك الشعبي لدينه.

وحيث إن ضرب قباضة البطحاء لحجز على بعض العناصر المادية لذات الشركة المشار إليها وتعيين تاريخ بيع تلك العناصر لمرتين اثنتين بتاريخ (...). قد مس بحجية الشيء المقضي به في الحكم التجاري عدد 1087 المذكور أعلاه، وأغفل ما انتهى إليه الحكم المذكور من بيع الأصل التجاري بكل عناصره بما فيها المعدات والآليات المضروب عليها الحجز من طرف القباضة المدعى عليها".

¹⁶⁹⁷ - الحكم رقم : 8/2005/337ش، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2005/10/13، في الملف رقم :

8/2005/214ش (غير منشور).

هذا، وإذا كانت المحكمة الإدارية بالرباط قد شددت على ضرورة احترام قدسية الأحكام النهائية بالعدول عن إجراءات الاستخلاص، فإن المحكمة الإدارية بمكناس¹⁶⁹⁸ قد تشددت أكثر في تكريس هذا المبدأ، إذ لم تتوانى في التأكيد على أنه لا يكفي صدور الحكم النهائي للقول بإلغاء الضريبة وإجراءات تحصيلها بل يتعين المبادرة لتنفيذه، حيث جاء في حكم لها أنه: "حيث يهدف طلب المدعي إلى الحكم بالتشطيب على الرهين المدونين على عقاره. وحيث أسس المدعي طلبه على كونه استصدر عن هذه المحكمة حكماً أصبح نهائياً بعد عدم الطعن فيه بالاستئناف قضى بإلغاء الضرائب التي من أجلها تم إيقاع الرهن على عقاره. وحيث أجابت الخزينة بكونها لم تتوصل بأي سند لإلغاء الديون، كما أن المدعي لم يعمل على تنفيذ الحكم الصادر لمصالحه ضد مديرية الضرائب. وحيث تبين من خلال دراسة القضية بأن المدعي لم يدل بما يفيد قيامه بمواصلة إجراءات التنفيذ ضد مصلحة الوعاء (مديرية الضرائب)، كما أن لا يوجد بالملف ما يفيد أن الخزينة توصلت بأي سند لإلغاء تلك الضرائب صادر عن مصلحة الوعاء. وحيث إنه تبعاً لذلك يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى".

وهكذا، نلاحظ أنه بالنظر لخطورة الآثار القانونية لإلغاء الدين الضريبي وبالتالي إلغاء إجراءات تحصيله على خزينة الدولة، فإن القضاء الإداري وفي إطار تكريس ضمانات شخصية الضريبة في حدودها الضيقة، فإنه تشدد في مقابل ذلك في قبول مبدأ إلغاء إجراءات التحصيل تأسيساً على انتفاء صفة المديونية، سواء من خلال اشتراط نهائية الحكم من جهة، أو تنفيذه من جهة ثانية، على اعتبار أن تنفيذ الأحكام القضائية يتم بمبادرة من المستفيد من الحكم، كما أن المنازعة فقط في أساس فرض الضريبة أمام القضاء لا يقف عائقاً أما متابعة القابض لإجراءات التحصيل كما أكدت على ذلك محكمة النقض¹⁶⁹⁹ معتبرة أن: "منازعة المستأنف في أساس فرض الضريبة أمام القضاء لا يحول دون متابعة القابض لإجراءات التحصيل التي شرع فيها. والتي جاءت مطابقة لمقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وبالتالي فإن القابض لم يكن ملزماً بانتظار نتيجة الطعن للقيام بالإجراءات المذكورة ما لم يصدر

¹⁶⁹⁸ - الحكم رقم : 8/2006/475، الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2006/11/23 في الملف رقم : 8/2006/129 (غير منشور).

¹⁶⁹⁹ - القرار عدد 70 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2006/01/25، في الملف الإداري عدد 2004/2/4/1047 (منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، الإصدار الرقمي، مارس 2007، مرجع سابق، ص 190).

حكم بإيقاف الأمر بالتحصيل حائز لقوة الشيء المقضي به أو قابل للتنفيذ وهو ما لم يتم في نازلة الحال، مما يجعل السبب غير جدير بالاعتبار و الحكم المستأنف مصادف للصواب ويتعين تأييده".

هذا، وتبقى الإشارة إلى أن تشدد القضاء الإداري في هذا الباب، لم يكن مطلقا ذلك أن المحكمة الإدارية بمكناس لم تقض برفض طلب المدين، تأسيسا على عدم لجوئه لإجراءات تنفيذ الحكم القضائي النهائي، بل اكتفت بعدم قبول الدعوى، مما يمكنه من فرصة اللجوء إلى القضاء حال استمرار الخزينة العامة في متابعة إجراءات الاستخلاص رغم مبادرته بتنفيذ الحكم القضائي الصادر بإلغاء أصل الدين.

هذا، وإذا كان أداء المدين للدين الضريبي بالطرق القانونية ينفي عنه هذه الصفة، أي المديونية، وذلك استنادا إلى سببية الأداء، وبالتالي عدم أحقية الإدارة الضريبية في اللجوء إلى إجراءات الاستخلاص في حقه، فإن ادعاء المدين هذا الأداء يتعين إثباته بموجب وصل الأداء وفق مقتضيات المادة 20 من مدونة تحصيل الديون العمومية¹⁷⁰⁰، إلا أن منازعة الإدارة الضريبية في صحة الأداء، وحماية للمدين حسن النية، فإنها تقتضي لجوئها إلى مسطرة الزور الفرعي، حيث شدد القضاء الإداري على ضرورة حصولها على حكم نهائي من أجل القول باستبعاد وصل الأداء، وهو ما سارت عليه المحكمة الإدارية بمكناس¹⁷⁰¹، عندما اعتبرت أنه " فيما يتعلق بمدى زورية الوثائق المدلى بها من طرف المدعي لإثبات أداء الضريبة المتنازع بشأنها فإنه ولئن كانت الإدارة الجبائية قد أدلت بالقرار الاستثنائي (...) والذي بمقتضاه تمت إدانة المتهمين وهما مدير وكالة (...) ومساعدته، وأن هذه الوكالة هي التي يدعي المدعي بأنه قد أدى بواسطتها الضريبة المذكورة وبالتالي يبقى النزاع منحصرًا بينهما بخصوص مبلغ الضريبة المذكورة ويبقى المدعي مسؤولًا مباشرة اتجاه الإدارة الجبائية عن أداء ما بذمته إلا أن ذلك لن يكون مبررا إلا بعد ثبوت زورية الوصل المستدل به بمقتضى حكم قضائي اكتسب قوة الشيء المقضي به.

وحيث إنه مادام الأمر كذلك ومادامت الإدارة الجبائية لم تدل بما يفيد صيرورة القرار الاستثنائي المستدل به باتا رغم تكليفها بذلك فإن وصل الأداء المستدل به من طرف المدعي يبقى ساري المفعول إلى

¹⁷⁰⁰ - تنص الفقرة الثانية من المادة 20 على أنه: " يترتب عن كل أداء تسليم وصل أو تصريح بالدفع وفق الشروط المحددة في القوانين الجاري بها العمل".

¹⁷⁰¹ - الحكم عدد 77، الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ: 2005/03/17 في الملف رقم: 2004/76 ش.ض (غير منشور).

حين ثبوت زوريته بصفة نهائية وبالتالي تبقى مطالبة الإدارة الجبائية بأداء الضريبة التي سبق أن أداها بمقتضى الوصل المذكور سابقة لأوانها".

في مقابل ذلك، أكد القضاء الإداري على أن الأداء المبرئ لذمة المدين هو ذلك الأداء الفعلي، معتبرا أن غياب المؤونة يجعل من الأداء بواسطة الشيك غير منتج لآثاره القانونية¹⁷⁰²، وهو ما يحرم المدين من الاستفادة من بعض المزايا الضريبية التي كانت مقررة وقت تسليمه للشيك، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس¹⁷⁰³ أنه: " وحيث إنه بالرجوع إلى وثائق الملف يتضح أن الشيك الذي قدمه المدعي للجهة المدعى عليها لأداء ما بذمته بعد الاستفادة من الإعفاء رجح بعبارة أن الحساب مقفول. وحيث إن تقديم المدعي لشيك لا يقابله رصيد يجعله غير محقق في الاستفادة من الإعفاءات التي جاء بها القانون المالي لسنة 99/89 مادام هذا الإعفاء معلق على وقوع الأداء الفعلي داخل أجل محدد، وأن أداء المدعي لقيمة الشيك نقدا فيما بعد وخارج الأجل لا يجعله محققا في الاستفادة من الإعفاء المذكور".

هذا، وعلى الرغم من أهمية إقرار المحكمة الإدارية لهذا المبدأ، إلا أنه يتعين التأكيد على أن إقراره كجزء لعدم تحقق الأداء الفعلي، يقتضي أن يرجع ذلك إلى فعل المدين، وليس بسبب تماطل المحاسب في صرف الشيك، ذلك أن العبرة في توفر المؤونة بتاريخ تسلم الشيك، وليس بتاريخ صرفه، خاصة إذا كانت المدة الفاصلة بين التاريخين طويلة، لاسيما وأن قبول المحاسب تبرئة ذمة المدين بواسطة الشيك أو الكمبيالة يجعله مسؤولا أيضا في القيام بالإجراءات اللازمة من أجل تحقق الأداء، وهو التوجه الذي نلمسه لدى محكمة النقض¹⁷⁰⁴ في قرار آخر عندما شددت على اتباع المسطرة القضائية وآثارها على سقوط حق القابض في المتابعة الجبرية.

وهكذا جاء في تبرير قضائها أنه: " فيما يتعلق بالسبب المتعلق بسبق الأداء، حيث صح ما عاب به المستأنف الحكم المستأنف، ذلك أن المحاسب المكلف بالتحصيل عمد إلى سلوك إجراءات التحصيل

¹⁷⁰² - القرار عدد 331 الصادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2002/5/16 في الملف الإداري عدد 2001/1/4/748، (منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 2005/9، مرجع سابق، ص 233).

¹⁷⁰³ - الحكم رقم 8/2003/77، الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2003/2/20، في الملف رقم : 8/2002/2 (غير منشور).

¹⁷⁰⁴ - القرار عدد 111 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2008/02/06 في الملف عدد 2006/2/4/2080 (غير منشور).

الجبري للضرائب المشار إليها بمستخرج الجداول عن طريق إجراء حجز تنفيذي (...)، مع العلم أنه تسلم من المستأنف عشر كمبيالات مسحوبة على البنك الشعبي لفائدة القابض بتواريخ متتالية تبتدئ (...). بقيمة الدين المترتب بذمة المستأنف، وقد قبل القابض الأداء الحاصل من المستأنف بواسطة الكمبيالات المذكورة، والتي أرجعت إليه لاحقاً بملاحظة أنها بدون مؤونة، فسلك على إثر ذلك مسطرة الأمر بالأداء، إذ استصدر أمرين بالأداء عن رئيس المحكمة التجارية بأكادير لاستخلاص قيمة الكمبيالات المذكورة وفتح ملفاً تنفيذياً بهذا الشأن، وبالتالي فإن سلوكه لإجراءات الاستخلاص عن طريق المسطرة القضائية المشار إليها يحول دون أحقيته في مواصلة إجراءات التحصيل الجبري للدين العمومي المذكور، وإن الحكم المستأنف عندما قضى بخلاف ذلك جانب الصواب وواجب الإلغاء مع الحكم من جديد بإلغاء إجراءات التحصيل الجارية...".

وهكذا، يتضح أن القضاء الإداري، قد تشدد في قبول أو نفي صفة المديونية، من خلال الطعن في وجود الالتزام لما له من آثار ممتدة إلى طرفي النزاع، حيث اسقر على أن الطعن الجدي في صفة المدين يجعله غير مخاطب بمجموعة من المقتضيات القانونية خاصة سببية اللجوء للمطالبة الإدارية، أو تقديم الضمانات التي تكفل تأمين الأداء عند اللجوء إلى مسطرة إيقافه، على اعتبار أن هذه المقتضيات لا تخاطب سوى المدينين بمفهومهم الضيق أي المسجلين بالجدول الضريبي ولا ينسحب إلى الأشخاص التي تفترض فيهم الإدارة الضريبية هذه الصفة.

ثانياً: الطعن في قابلية الأموال للتنفيذ .

يشكل الطعن في قابلية الأموال للتنفيذ، إحدى الأوجه البارزة للمنازعة الموضوعية في استخلاص الدين الضريبي، حيث شكلت مجالاً خصصاً لتفسير القضاء الإداري للنص الضريبي في مداه الضيق حماية ل ضمانات المدينين في تطبيق مقتضيات التشريع الضريبي، فمن جهة، اعتبرت المحاكم الإدارية أن الديون المخاطبة بموجب التشريع المتعلق باستخلاص الديون العمومية محددة على سبيل الحصر، ولا يمكن التوسع فيها بالنظر لما ينطوي عليه من إجراءات تنفيذية، حيث اعتبرت محكمة النقض¹⁷⁰⁵، وهي تقضي ببطلان

¹⁷⁰⁵ - القرار عدد 95/98 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 23/02/1995 في الملف الإداري عدد 94/10210

(غير منشور).

المتابعة الجبرية " أن موضوع الأمر بالدفع المطعون فيه غير ناتج عن أي نوع من هذه السندات وإنما حددته الأملاك المخزنية من تلقاء نفسها فكان تعليل المحكمة كافيا لتبرير ما قضت به في التعرض موضوع الدعوى"، وهو نفس التوجه الذي سارت عليه مجموعة من الأحكام القضائية¹⁷⁰⁶.

أما من جهة ثانية، فقد أكد القضاء الإداري على أن استحقاق الدين الضريبي لا يؤخذ على إطلاقه من حيث المبالغ والمقادير التي يتعين احترامها عند اللجوء إلى إجراءات الاستخلاص الجبرية، حيث استقر الاجتهاد القضائي على تكريس مبدأ عدم القابلية للحجز، من خلال اعتباره أن ادعاء الإدارة الضريبية احترام هذا المبدأ لا يكفي، بل يتعين عليها تبيان أوجه تطبيقها لهذا المبدأ، وهكذا أكدت المحكمة الإدارية بمكناس وهي تقضي برفع الحجز على أموال المدين، على أنه: " من جهة أخرى فقد ادعت الإدارة احترامها لمقتضيات الظهير الشريف المؤرخ في 04/06/1941 المشار إليه أعلاه دون أن تعطي أية توضيحات حول كيفية تطبيق هذا الظهير على نازلة المدعية، إذ كان يتوجب عليها تحديد الفئة من الموظفين التي تنتمي إليها هذه الأخيرة، ومعيار الاقتطاع الذي تخضع له ثم النسبة الخاضعة للاقتطاع من راتبها الشهري تطبيقا لهذا المعيار حتى تتمكن المحكمة من بسط رقابتها على هذه الواقعة القانونية، مما يجعل ادعاء احترام مقتضى هذا القانون بدون أساس.

وحيث إن الاطلاع على ظاهر وثائق ملف الطعن في الموضوع تفيد أن مصلحة الوعاء الضريبي قد تكون أدخلت في اعتبارها عند إصدار هذه الضريبة حتى الأصل التجاري الذي لا تشمله عملية التفويت موضوع الإلزام، مما يضيف جدية حقيقية على الطعن المذكور. وحيث يتعين تأسيسا على كل ما سبق

¹⁷⁰⁶ - القرار عدد 1233 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 99/10/17 في ملف إداري عدد 99/1/4/248.

الحكم عدد 98/112 الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 98/11/16 في ملف عدد 98/72.

الحكم عدد 2000/546 الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 99/7/31 في ملف عدد 2000/79.

الحكم عدد 8/9612 غ عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 1996/4/18 ملف عدد 8/95/31 غ.

اجتهادات قضائية واردة في الحكم عدد 19 صادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 15/01/2002 في الملف رقم :

189/2000 غ (غير منشور).

ذكره، القول برفع الحجز المضروب من طرف السيد الخازن العام على راتب المدعية موضوع نازلة الحال مع ما يترتب عن ذلك قانوناً¹⁷⁰⁷.

وفي نفس الاتجاه، أكدت محكمة النقض¹⁷⁰⁸ على قراءة ضيقة لمقتضيات الامتياز الممنوح للإدارة الضريبية بموجب المادتين 105 و106 من مدونة تحصيل الديون العمومية¹⁷⁰⁹، حيث اعتبرت أن هذا الامتياز لا ينسحب إلى منتوج بيع العقار في غياب التنصيص على ذلك، على اعتبار أن الفصل 1244 من قانون الالتزامات والعقود ينص على أن الدين الممتاز، كدين الخزينة مثلاً، مقدم على كافة الديون ولو كانت مضمونة برهون عقارية، كما أن الفصل 155 من ظهير 1915/6/02 المطبق على العقارات المحفوظة، ينص على أن الديون التي لها وحدها امتياز على العقارات هي المصاريف القضائية المنفقة لبيع العقار وتوزيع ثمنه وحقوق الخزينة كما تقررها وتعينها القوانين المتعلقة بها. وهكذا، " وبالرجوع لهذه الأخيرة لا يوجد من بينها أي نص يعطي الامتياز للخزينة على منتوج بيع العقار. أما المواد 105 و106 من مدونة تحصيل الديون العمومية فهي تحصر امتياز الخزينة على الأمتعة وغيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت، وكذا على المعدات والسلع الموجودة بالمؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لاستغلالها. ذلك امتياز لا يخص ناتج بيع عقار ولا يؤثر في هذه النتيجة، كون العقار يبيع تحقيقاً لرهن جبري أو لرهن رسمي. مادام الأول يدخل فقط في الأعمال التحفظية التي يقوم لها وكيل الدائنين باسم كتلتهم، ولا يمنحها أي امتياز".

¹⁷⁰⁷ - الحكم 8/2002/24 ش صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس في الملف رقم، 202/27/8 ش بتاريخ 16/01/2003 (غير منشور).

¹⁷⁰⁸ - القرار عدد 519 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 09/05/2007 في الملف رقم : 2005/1/1/3625 (غير منشور).

¹⁷⁰⁹ - تنص المادة 105 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " لتحصيل الضرائب والرسوم، تتمتع الخزينة ابتداءً 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".

أما المادة 106 من نفس المدونة تنص على أنه: " لتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على العقارات، تتمتع الخزينة علاوة على ذلك بامتياز خاص يمارس على المحاصيل والثمار والأكرية وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالكيها".

الفقرة الثانية: المنازعة في تحقق التضامن وحيازة أموال الملزم.

إذا كانت صفة المديونية أساس فرض الدين الضريبي على المدين الأصلي، فإن هذه الصفة تمتد من حيث استخلاص هذه الديون إلى المتضامنين مع الملزم و الأغيار الحائزين لأمواله، مما ينقل إليهم صفة المديونية بموجب النصوص القانونية خاصة مقتضيات المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية¹⁷¹⁰، إلا أن القضاء الإداري لعب دورا أساسيا في وضع مجموعة من الضوابط القضائية لعمل الإدارة في هذا المجال، سواء تعلق الأمر بالتأكيد على الطابع الاستثنائي لمتابعة الغير (أولا)، أو من حيث حصر حالات قيام التضامن دون القياس عليها (ثانيا)، علاوة على التضييق من تفسير الحالات المنصوص عليها صراحة بموجب النصوص القانونية (ثالثا).

أولا: التأكيد على الطابع الاستثنائي لمتابعة الغير.

إذا كان المشرع الضريبي قد فتح الباب أمام متابعة الأغيار استنادا إلى هاجس المردودية، فقد عمل القضاء الإداري في مقابل ذلك على التضييق من نطاق شمولية هذا المبدأ، من خلال تفسير ضيق للنص الضريبي لفائدة الغير، لاعتبارات مرتبطة أساسا بانتفاء علاقة المديونية المباشرة مع الإدارة الضريبية، وبالتالي فإن متابعته تشكل استثناء من الأصل.

وهكذا، فقد أكدت المحكمة الإدارية بمكناس¹⁷¹¹ على هذا التوجه عندما فرضت على الإدارة الضريبية ضرورة متابعة المدين الأصلي أولا قبل اللجوء إلى إجراءات الاستخلاص الضريبي في حق المتضامن معه على الرغم من كون المشرع المغربي لم يضع صراحة شرط متابعة الملزم أولا، مؤكدة على أن: " مفهوم التضامن (...) لا ينبغي أن يفهم على أن للإدارة كامل الحرية في توجيه الإعلام الضريبي لمن

¹⁷¹⁰- 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 يؤديوا ما بذمتهم من ديون داخل الآجال المحددة؛

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

¹⁷¹¹- الحكم رقم: 8/2000/ش، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ: 2000/12/14 في ملف رقم:

8/2000/ش (غير منشور).

تشاء بل هي مقيدة بتوجيه الإعلام بأداء رسوم التسجيل عن عقد البيع إلى المشتري أولا باعتباره المدين الأصلي (...). وفي الحالة التي يتعذر عليها استيفاء هذه الرسوم آنذاك يحل البائع محل المدين بالتضامن لأداء الرسوم الواجبة مع حفظ حق هذا الأخير في الرجوع على المشتري بالأداء وباسترجاع ما سبق أدائه للإدارة مادام أن هذا الأخير هو الملزم قانونا بالأداء".

وعليه، اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس أن عدم إدلاء الإدارة بما يفيد مطالبة المشتري لأداء الواجبات الضريبية وما ترتب عن هذه المطالبة من قبوله الأداء أو امتناعه عن ذلك أو عجزه عن تسديد ما ترتب بذمته، كفيل بحماية البائع كونه " ليس هو الملزم الأصلي بأداء الرسوم القانونية عن عقد البيع وأن المشتري هو المدين الرئيسي بالمبلغ الوارد بالأمر بالاستخلاص، وأن الإدارة ملزمة بتوجيه الإشعارات إليه أولا واتباع جميع الإجراءات الضرورية لحثه على الأداء، وفي حالة استيفاء جميع الطرق المخولة لها آنذاك يمكن لها مطالبة المدين بالتضامن وهو البائع...".

كما أكدت المحكمة الإدارية بوجدة¹⁷¹² نفس الموقف عندما اعتبرت أن: " صفة الطاعن كمدين احتياطي و ثانوي بمقرر وزير المالية الذي بني عليه الأمر بالتحصيل ثم بعده التنبيه موضوع الطعن تقتضي أن لا تبأشر إجراءات التحصيل في حقه إلا بعد مباشرتها واستيفائها في حق المدين الأصلي أو إثبات تعذر ذلك لسبب قانوني مانع وذلك ما هو غير مثبت في حق المدين الأصلي أو إثبات تعذر المباشرة في مواجهة الطاعن كمدين ثانوي بالشكل المذكور أعلاه غير مرتكز على أساس قانوني والطعن بإلغائها مؤسس".

هذا، ويشكل هذا الاتجاه، الذي تبناه القضاء الإداري¹⁷¹³، تكريسا حقيقيا لحماية الغير من المتابعة قبل مطالبة الملزم الأصلي بالأداء باعتبار العلاقة المباشر التي تربطه بالإدارة الضريبية نتيجة النشاطات الخاضعة للضريبة التي قام بها، كما أنه يقيد سلطة الإدارة التقديرية في تطبيق الأحكام

¹⁷¹² - الحكم عدد 2000/73، الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2000/04/19، في الملف عدد 98/161 (غير منشور).

¹⁷¹³ - الحكم عدد 1231، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2006/10/09، في الملف عدد 05/3/628 (منشور بمجلة الحقوق المغربية، العدد 3 سنة 2010، مرجع سابق ص 203).

التشريعية المتعلقة بالتضامن ومتابعة الأغيار عموماً، وجعل اللجوء إلى أحكام التضامن استثناء من الأصل في غياب تنقيح تشريعي صريح على هذا المقتضى.

ثانياً: حصر حالات قيام التضامن واستبعاد القياس عليها.

إذا كان القضاء الإداري قد أكد على الطابع الاستثنائي لمتابعة الغير، على الرغم من عدم تكريسه تشريعياً، فإن الاتجاه نفسه الذي تبناه من خلال التشديد على الطابع الحصري للإجراءات الجزئية التي يمكن من خلالها ملاحقة الأغيار استناداً إلى قيام حالة التضامن.

وهكذا، أكدت المحكمة الإدارية بأكادير¹⁷¹⁴ على هذا المبدأ العام معتبرة أن: "حالات التضامن لتحصيل الديون الضريبية مقررة على سبيل الحصر لا على سبيل المثال، ولا يمكن التوسع في تفسيرها (...)", ذلك أن "عدم انطباق حالات التضامن المشار إليها في مدونة التحصيل يجعل إجراء الرهن على عقار المدعي لتحصيل ضريبة معيب قانوناً (...)".

وتطبيقاً لنفس المبدأ، فقد رفض القضاء الإداري قياس تفويت العقار المشار إليه في المادة 94 من مدونة تحصيل الديون العمومية¹⁷¹⁵ كسبب لقيام التضامن، بالبيع الجزئي الذي يتم بالمزاد العلني، على الرغم من عدم تخصيص المشرع البيع الإرادي بهذا المبدأ، إلا أنه وحماية للمشتري، الذي يصعب عليه معرفة وضعية العقار بالمزاد العلني، خاصة وأن المادة 94 ألزمت بالاطلاع على وصولات أو شهادة من مصالح التحصيل تثبت أداء الضرائب والرسوم المثقل بها هذا العقار برسم سنة التفويت والسنوات السابقة.

¹⁷¹⁴ - الحكم عدد 320، الصادر بتاريخ 27 يونيو 2005، في الملف عدد 556/2004 (منشورات بمجلة الحقوق المغربية، العدد السابع، السنة الرابعة، أبريل 2009، ص 245).

¹⁷¹⁵ - تنص المادة 94 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " في حالة تفويت عقار، يتعين على المالك الجديد أن يطالب بالاطلاع على وصولات أو شهادة من مصالح التحصيل تثبت أداء الضرائب والرسوم المثقل بها هذا العقار برسم سنة التفويت والسنوات السابقة.

وإذا لم يتم التفويت إليه بذلك، ألزم تضامنياً مع المالك القديم أو صاحب حق الانتفاع بأداء الضرائب والرسوم المذكورة".

وهكذا، قضت المحكمة الإدارية بالرباط¹⁷¹⁶، وهي تؤكد نفس المبدأ أنه: " وحيث استندت المدعية في دعواها على كون الضرائب كانت مفروضة على العقار قبل شرائها له عن طريق المزاد العلني ولا مجال لتمسك (...) بتحصيلها استنادا على مقتضيات المادة 94 من مدونة تحصيل الديون العمومية على اعتبار أن هذه المادة تخاطب البيع والشراء بالتراضي.

وحيث إن المحكمة برجعها لوثائق الملف تبين لها فعلا أن المدعية اشترت العقار عن طريق البيع بالمزاد العلني وهو يبيع جبري ولا يمكن تطبيق المسؤولية التضامنية عليها طبقا للمادتين 93 و94 من مدونة تحصيل الديون العمومية لكون أن أموال المدين ضمان عام لدائنيه ويوزع عليهم بالنسبة، وهذا ما يستشف من المادة 1241 من قانون الالتزامات والعقود التي تنص على أن "أموال المدين ضمان عام لدائنيه، ويوزع ثمنها عليهم بنسبة دين كل واحد منهم ما لم توجد بينهم أسباب قانونية للأولوية".

وحيث إنه سبق (...) أن تعرضت على ثمن البيع المتبقي وحصلت على مبلغ (...) فلا مجال لمطالبة المدعية بهذه الضرائب من جديد وخاصة أن هذه الضرائب تخص المالكة السابقة للعقار ولا يصح تحصيلها على المدعية، كما أن البيع بالمزاد العلني يظهر العقار من جميع الامتيازات والرهون طبقا للمادة 220 من مدونة الحقوق العينية. وحيث إنه بذلك تكون إجراءات التحصيل المباشرة في حق المدعية لا أساس لها ويعين الحكم ببطالها مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك وحيث إن خاسر الدعوى يتحمل صائرها "

ووفق نفس المنهج، استبعد القضاء الإداري قيام التضامن عندما يتعلق الأمر باستغلال محل على وجه الكراء على اعتبار أن هذا التصرف القانوني - أي الكراء - لا يمكن القياس عليه بخصوص التفويتات والبيع، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس¹⁷¹⁷ " أن المدعية تستغل المحل الذي هو عبارة عن مقهى على وجه الكراء من المكري لها (...)، مما يعني أن مواجهتها بالتضامن في تحصيل الضرائب موضوع الحجز التنفيذي لا يستقيم من الناحية القانونية ومخالف لمقتضيات مدونة التحصيل ولا سيما في الباب

¹⁷¹⁶ - الحكم رقم 4131، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2012/11/13، في الملف رقم: 2012/7/347 (غير منشور).

¹⁷¹⁷ - الحكم رقم 8/2005/334، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2005/10/13، في الملف عدد

8/2005/58 (غير منشور).

المتعلق بالتضامن إذ أن مبدأ التضامن ينشأ عند تفويت العقار أو الأصل التجاري أو غير ذلك من البيوعات الواردة بالمدونة".

وهكذا، نلاحظ أن القضاء الإداري قد رجح كفة القراءة الضيقة للنص الضريبي من جهة، مستعينا من جهة ثانية، بتطبيق أحكام الشريعة العامة من خلال الإحالة على قواعد قانون الالتزامات و العقود، وكذا مدونة الحقوق العينية، متي كانت في صالح المدين، على الرغم من كون مدونة تحصيل الديون العمومية تشكل نصا خاصا يقيد النصوص العامة إذا تعلق الأمر باستخلاص الديون الضريبية، إلا أن حماية المدين اقتضت إعمال القانون الأصلح للمدين على غرار القواعد الجزائية للقانون الجنائي.

ثالثا: اعتماد القراءة الضيقة لحالات التضامن المنصوص عليها صراحة.

إذا كان القضاء الإداري قد نفى قيام التضامن بين المدينين في مجموعة من الحالات ترجيحاً لحماية الغير، فإن تنصيب المشرع صراحة على قيام التضامن لم يمنع القاضي الإداري من التدخل من أجل تقنين هذا التضامن تفادياً لاستغلاله الموسع من قبل الإدارة الضريبية.

وهكذا، فإذا كانت مقتضيات التضامن تسمع للقابض بمتابعة أحد ذوي حقوق المدين الأصلي من اختياره، استناداً إلى معايير تخضع لسلطته التقديرية، خاصة حالة اليسر، فعلى الرغم من تنافي ذلك مع مقتضيات العدالة، فإن القضاء الإداري لم يمنع هذه الممارسة باعتبارها قانونية¹⁷¹⁸، إلا أنه في مقابل ذلك حاول تقنينها سواء من حيث وضع حدود لإلزام المتضامين، وكذا من حيث نطاق الديون الضريبية التي يسري التضامن بشأنها.

فمن حيث وضعه لحدود مطالبة المدينين تضامنا مع الملزم الهالك، فعلى الرغم من كون عبارة ذوي الحقوق التي جاءت بها المدونة تكتسي طابعا عاما، يميل إلى خلف الملزم دون التمييز بينهم، إلا أنها في

¹⁷¹⁸ - الحكم رقم 8/2003/927ش، الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2003/12/31 في الملف رقم : 8/2003/434ش (غير منشور).

جاء في معرض تبرير القضاء رفض طلب المدعي إلغاء الحجز على ممتلكاته أنه: " وحيث إنه إضافة إلى ذلك فإن القانون الأساسي للشركة يؤكد أن (...) وهو أحد الورثة من المالكين لرأس مالها مما يبقى الحق للخزينة في تتبع ديونها".

ذات الوقت لا تمنع لجوء القابض إلى انتقاء الورثة¹⁷¹⁹، في غياب ما يلزمه بمتابعة ذوي الحقوق ككتلة واحدة، ودونما الإحالة إلى تطبيق المقتضيات العامة في هذا الباب، حيث أكد القضاء الإداري على أعمال هذه المقتضيات حماية للمتضامنين مع الملزم، على اعتبار أن انتقال التضامن إلى الورثة مشروط باستفادتهم من التركة، وذلك استنادا إلى مقتضيات المادة وحيث تنص المادة 229 من قانون الالتزامات والعقود¹⁷²⁰ التي تؤكد أن الورثة لا يمكن أن يسألوا إلا في حدود أموال التركة وبنسبة ما ناب كل واحد منهم.

وهكذا، اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة¹⁷²¹ أنه: " وحيث إن انتقال الالتزام إلى الورثة مشروط باستفادتهم من التركة و لا يمكن أن يسألوا في مالهم الخاص عن التزامات لم يكونوا طرفا فيها ولم تنتقل منها حقوقا في ذمتهم (...)، وحيث إنه ما دام مورث المدعية لم يخلف سوى مبلغ (...). فإن على القابض مباشرة حقوق الخزينة في حدود ما ناب المدعي من حظ في هذه التركة دون أن يتجاوز ذلك لأموالها الخاصة. وحيث إنه تبعا لذلك يتعين الحكم برفع الحجز المباشر على حساب المدعية (...)"¹⁷²².

هذا، وقد سبق لمحكمة النقض¹⁷²³ التأكيد على نفس التوجه عندما اعتبرت أن: " انتقال الالتزام بأداء الضريبة المترتبة في حق الهالك إلى ورثته يكون في حدود التركة المخلفة ولا يمتد إلى الأموال الخاصة للورثة في حالة عدم كفاية التركة لسداد الدين الضريبي (...)", كما أكدت المحكمة الإدارية في السياق ذاته على عدم أحقية الإدارة الضريبية لإعمال مقتضيات في متابعتها للورثة بمناسبة التنفيذ على أحدهم

¹⁷¹⁹ - الحكم عدد 2002/199، الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، في الملف عدد: 2002/72، بتاريخ: 2002 /11/27 (منشور بالجلد المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج: 5-6، 2007 ص 222).

"الإدارة الجبائية غير ملزمة بمطالبة كل الورثة بالدين الضريبي المترتب بذمة موروثهم، إذ يكفيها توجيه الإعلام الضريبي إلى أحدهم وتطالبه لوحده أو بالتضامن مع باقي الورثة ما دامت لم تتوصل بما يفيد تصفية التركة..."

¹⁷²⁰ - ينص الفصل 229 من قانون الالتزامات والعقود على أنه " تنتج الالتزامات أثارها لا بين المتعاقدين فحسب، ولكن أيضا بين ورثتها وخلفائها، ما لم يكن العكس مصرحا به أو ناتجا عن طبيعة الالتزام، أو عن القانون، ومع ذلك، فالورثة لا يلتزمون إلا في حدود أموال الشركة وبنسبة ما ناب كل واحد منهم".

¹⁷²¹ - الحكم عدد 116 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2011/03/03 في الملف رقم 9/10/18 (غير منشور).

¹⁷²² - نفس المبدأ سارت عليه ذات المحكمة في الحكم عدد 255 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2011/4/28 في الملف رقم 9/10/20 (غير منشور).

¹⁷²³ - القرار عدد 565، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2004/07/14 في الملف الإداري عدد: 2002/1/4/364، (غير منشور).

بمقتضى دين ضريبي غير ناشئ عن الإرث وإنما نتج عن نشاط تجاري شخصي لأحدهم، معتبرة في هذا الصدد أن: " إجراءات الحجز التي قام بها القابض المذكور هي بغرض حفظ حقوق خزانة الدولة لاستيفاء الدين المترتب على السيد أحمد (...)، وبالتالي فإن أثر هذا الحجز لا يمكن بأي حال من الأحوال أن ينصرف إلى ممتلكات باقي الورثة باعتبار أن الضريبة ذات طابع شخصي، وأن الذمة المالية لكل شخص مستقلة عن الآخر، بل على خلاف ذلك فإن أثر الحجز المذكور سيقصر على حصة السيد أحمد (...). فقط" 1724.

وفي نفس السياق، فقد قيد القضاء الإداري لجوء الإدارة الضريبية لتحريك المسؤولية التضامنية لمسيرى ومتصرفي الشركات تماشياً مع مقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث شددت محكمة النقض على ضرورة إثبات تعذر الاستخلاص الناتج عن فعل التدليس لتحريك دعوى المسؤولية التضامنية في حق متصرفي الشركة المدينة بديون ضريبية¹⁷²⁵.

إلا أن المحكمة الإدارية بمكناس، ذهبت أبعد من ذلك عندما استبعدت دفع الإدارة المتعلق بضرورة تطبيق مقتضيات التضامن المنصوص عليها في المادة 94 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فاشتطت قيام عندما اشتطت قيام حالة سوء النية لتبرير قيام حالة التضامن، " مادام أن المدعية أدلت بما يفيد تملكها للمنقولات التي تم حجزها تسديدا لفروض ضريبة صادرة في اسم المسمى (...). ولا علاقة للمدعية بما إطلاقاً، علماً بأن المبدأ هو شخصية الضريبة ولا يمكن القول بالتضامن المتمسك به إلا في حالة قيام سوء نية أو ما شابه ذلك" 1726.

ووفق نفس النهج، سار القضاء الإداري في تقييد إطلاقية مقتضيات المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تعتبر أن جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وسندات التحصيل الأخرى الموضوعة

¹⁷²⁴ - الحكم رقم : 8/2006/399ش، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ: 2006/11/1، في الملف رقم: 8/2005/373ش (غير منشور).

¹⁷²⁵ - القرار عدد 792 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2007/11/7، في الملف الإداري عدد 2007/433 (منشور)، بمجلة قضاء محكمة النقض الإصدار الرقمي العدد 69 سنة 2012، ص 156).

¹⁷²⁶ - الحكم رقم 8/2005/467ش، الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ: 2005/12/15، في الملف رقم : 8/2005/247ش، (غير منشور).

للتحصيل تعتبر قابلة للتنفيذ بكيفية قانونية، ضد الأشخاص الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي لديهم بموافقتهم، علما أن المشرع لم يحدد طبيعة هذه الموافقة هل هي صريحة أم يكفي أن تكون ضمنية كما لم يحدد شكلها.

وعليه، أكدت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش¹⁷²⁷ على ضرورة حصول الموافقة الصريحة من أجل قيام التضامن مؤكدة في هذا الاتجاه على أنه: " باستقراء المقتضيات القانونية السالفة الذكر (المادة 96 من م ت د ع) يتبين أن المشرع اشترط لقيام مسؤولية الأشخاص المذكورين في الفقرة الأخيرة من المادة 93 عن ديون الملتزمين الحقيقيين موافقتهم الصريحة على أن يجعل هؤلاء موطنهم الجبائي لديهم، ومن ثم فإن مجرد إقامتهم جميعا في نفس العنوان بحكم الروابط العائلية لا ينهض سببا لمساءلة الآخر مالك المحل على وجه التضامن عن الديون الضريبية المترتبة في ذمة الطرف الآخر كما هو الشأن في نازلة الحال إذ الثابت من وثائق الملف أن السيد (...). كان متزوجا بالمستأنف عليها و أنه بهذه الصفة كان يقيم معها في عنوانها و الذي أشار إليه في طلبه المودع لدى مصلحة الضرائب المهنية (البتانتا) باعتباره محلا لإقامته المعتادة و عليه فإن مغادرته للمحل لا يعطي للجهة المكلفة بالتحصيل الحق في مباشرة إجراءات الاستخلاص في مواجهة المستأنف عليه في ظل غياب أية موافقة صريحة من جانبها على جعل عنوانها موطننا جبائيا للمعني بالأمر".

هذا، وتبقى الإشارة إلى أن القضاء الإداري لم يتوانى في التأكيد على قيام التضامن بموجب النصوص القانونية الموازية لمدونة تحصيل الديون العمومية كلما تبين له ثبوت ذلك من جهة، بالإضافة إلى رفض استعمال قياس الديون العمومية على الديون المدنية من جهة ثانية، في إطار حماية حقوق الخزينة العامة وهو توجه يشكل تكاملا مع التوجه المتشدد لفائدة المدين المتضامن، لما له من إسهام في حماية المشروعية عموما، والشرعية الضريبية على وجه الخصوص.

¹⁷²⁷ - القرار عدد 232، الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، بتاريخ 28/05/2008 في الملف عدد 134/07/9-2

(غير منشور).

وعلى هذا الأساس، اعتبر القضاء الإداري في أكثر من مناسبة أن التضامن يفترض قيامه بالنسبة للكفالة التجارية، مؤكداً أنه¹⁷²⁸ : " بخصوص الوسيلة المستمدة من عدم جواز متابعة المدعية إلا بعد تجريد المدين الأصلي طبقاً للفصل 1134 من ق ل ع، فإن نطاق تطبيق هذا الفصل هو الكفالة المرتبطة بالديون المدنية حيث التضامن غير مفترض، أما في نازلة الحال فإن المدعية - كشركة تجارية - التمسست قضائياً الإشهاد على كفالتها لتاجر ضماناً لأداء ديون مستحقة لحزينة الدولة، وتبعاً لذلك فإن التزامها هذا ذو الطبيعة التجارية يفترض فيه التضامن طبقاً للمادة 335 من مدونة التجارة، وبالطبع فإن من آثار الكفالة التضامنية المتعلقة بالديون التجارية هو عدم جواز تمسك الكفيل بحق التجريد والتقسيم.

وحيث إنه من جهة أخرى فإن التضامن مفترض بين الشركة المدعية والسيد (...). طبقاً للمادة 96 من مدونة تحصيل الديون العمومية، على اعتبار أن هذا الأخير قام بتحويل نشاطه من مقاوله فردية إلى شركة مساهمة (الشركة المدعية) في إطار آلية قانونية استثنائية أحدثها قانون مالية 1993 في فصله السابع، وأن هذا التحويل هو تفويت بطبيعته - يؤدي عنه رسم تسجيل ثابت وقدره 200 درهم - ومن ثم كان لزاماً على المفوت إليه - أي الشركة المدعية - التأكد من أداء الضرائب والرسوم الواجبة على المفوت (السيد ... وهو المدير الحالي للشركة المدعية) في تاريخ التفويت برسم النشاط المزاول وذلك استناداً على شهادة يسلمها المحاسب المكلف بالتحصيل، وبالتالي فإن عدم قيامها بذلك يجعلها مسؤولة على وجه التضامن¹⁷²⁹.

¹⁷²⁸ - الحكم رقم : 8/2006/141 ش، الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ: 2006/5/10، في الملف رقم : 8/2004/685 ش (غير منشور).

¹⁷²⁹ - في نفس الاتجاه أكدت محكمة الاستئناف بالرباط على: " إن تمسك المستأنف بكونها أدلت بشهادة تثبت سقوط التسجيل المتعلق بالرهن، كدليل على سقوط الكفالة بالتبعية، تعتبر طرحاً استباقياً لنزاع لم يتم الحسم فيه بصفة نهائية من قبل المحكمة التجارية المعروض أمامها دعوى البيع أصل تجاري، وما دام الأمر كذلك، فإن الكفالة تبقى قائمة ومنتجة لأثرها القانوني، والذي يتجلى أساساً في التضامن المفترض بين الكفيل والمدين بدين ضريبي طبقاً للمادة 96 من مدونة تحصيل الديون العمومية الذي يعتبر نصاً خاصاً، وبالتالي فلا مجال لتمسك المستأنف بمقتضيات الفصل 1134 من قانون الالتزامات والعقود الذي هو نص عام ولا محل له في نازلة الحال لتعلقه بالكفالة في مجال الديون المدنية، وليس الديون العمومية موضوع النزاع".

فالفصل 1134 ينص على أنه لا يحق لدائن الرجوع على الكفيل إلا إذا كان المدين في حالة مطل في تنفيذ التزامه..

القرار عدد 171 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 11/04/2007 في الملف رقم 9/06/91 (غير منشور).

أما بخصوص تحديده لنطاق سريان الديون الضريبية على المتضامنين مع المدين الأصلي، فقد اعتبر جانب من القضاء الإداري¹⁷³⁰ أنه: " لكن كان الفصل 94 من مدونة تحصيل الديون العمومية ينص على قيام التضامن بين المالك القديم و المالك الجديد للعقار المفوت، فإن أثر ذلك التضامن يبقى منحصرًا في الضرائب المترتبة على ذلك العقار إلى غاية تاريخ تفويته، ولا يمتد إلى الضرائب اللاحقة لذلك"، مؤكداً على أحقية المدعية في استرجاع ما أدي منها بغير حق، ذلك أن الضرائب تم فرضها على المالك القديم للعقار بعد تاريخ تفويته له"¹⁷³¹.

وتبقى الإشارة إلى أنه على الرغم من التوجهات القضائية التي تبنتها مختلف المحاكم الإدارية والمتجهة نحو القراءة الضيقة للنص الضريبي، وإعمال المقتضيات العامة كلما أمكن لها حماية الأغيار الحائزين لأموال الملزم والمتضامنين معه، إلا أن ذلك لا يمنع من القول أن أحكام التضامن المنصوص عليها بمدونة تحصيل الديون العمومية، لا زالت في حاجة إلى استقرار سواء على مستوى إعمال النصوص القانونية أو على صعيد الاجتهادات القضائية، حيث نجد أن محكمة النقض¹⁷³²، قد وسعت من نطاق التزامات المتضامنين عندما اعتبرت أن " التزام الموثق وحسب الفصل 100 من مدونة تحصيل الديون العمومية لا يتعلق بالديون المترتبة على العقار المبيع فقط وإنما بجميع الديون المترتبة على الملزم لفائدة الخزينة، والثابت من أوراق الملف أن ذمة المطلوبين كانت عامرة بدين لفائدة الخزينة العامة ضمانا لضرائب لم تؤد، والطاعنة باعتبارها موثقة ملزمة بأن تبرئ ذمة البائعين اتجاه إدارة الضرائب عن جميع الديون سواء كانت مؤداة عن العقار موضوع عقد البيع أو بديون أخرى لفائدة الخزينة تتعلق بعقارات أخرى كما هو

¹⁷³⁰ - الحكم عدد 905، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2008/05/15 في الملف عدد 07/1843 ق ش (غير منشور).

¹⁷³¹ - كما أكدت ذات المحكمة على أن التضامن في أداء الضرائب لا يقوم بين المالك الجديد لعقار مفوت و المالك المسجل لأصل تجاري متواجد به فاعتبرت تبعا لذلك أن رفع الدعوى من طرف المالك الجديد لعقار مفوت بخصوص ضرائب تتعلق بأصل تجاري متواجد به غير مقبول لانعدام الصفة في الدعوى".

الحكم عدد 1002 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2008/05/29 في الملف عدد 07/1755 ق ش (غير منشور).

¹⁷³² - القرار عدد 1425، الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 20/03/2012 في الملف الإداري عدد : 2011/2/1/837 (غير منشور).

الأمر في النازلة وذلك عملا بالفصل 100 في مدونة تحصيل الديون العمومية، بل إن الطاعنة ملزمة بهذا الأداء تحت طائلة أدائه على وجه التضامن مع الملزم عملا بالفصل 95 من مدونة التحصيل المذكور".

ومع ذلك، فإن دور القضاء الإداري يبقى أساسيا في تنظيم أحكام التضامن خاصة على مستوى حصر الحالات التي يمكن أن يتحقق فيها، وذلك تماشيا مع روح التشريع و إنصافا لضمانات الغير باعتباره أجنبيا عن العلاقة الضريبية، خاصة وأن الأصل في الدين الضريبي طابعه الشخصي، دون المساس بحقوق الخزينة المضمونة قانونا في متابعة الغير في حدود التزاماته المشروعة.

الفصل الثاني :

الاعتراف بمسؤولية الإدارة الضريبية عن الاستخلاص المعيب .

إذا كان تدخل القضاء الإداري في حماية ضمانات المدين يتحقق بمجرد إرجاء مبلغ الدين الضريبي وكذا إلغاء إجراءات استخلاص الدين الضريبي غير المشروعة في مواجهته، فإن مبدأ المشروعية بمفهومه العام، قد دفع بالقاضي الإداري إلى إخضاع الإدارة الضريبية جزئياً إلى قواعد المسؤولية الإدارية والحكم في مواجهتها بتعويض المتضررين من أخطائها سواء ارتبطت هذه الأعمال بشكل مباشر بمرحلة الربط الضريبي، أو بمرحلة التحصيل الجبري، إلا أنه وبالنظر لانطواء المرحلة الثانية عن إجراءات ذات طابع تنفيذي وماس بحقوق المدينين، فإن إقرار المسؤولية غالباً ما يرتبط بها.

هذا، وينطوي الاعتراف بمسؤولية الإدارة الضريبية على مجموعة من الخصوصيات بالنظر لطبيعة العمليات الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، مما يجعلها معرضة أكثر من غيرها لمجموعة من الأخطاء، وهو ما دفع القاضي الإداري المغربي على غرار نظيره المقارن إلى توخي الحذر في تقدير الخطأ من أجل إقرار المسؤولية الضريبية (المبحث الأول)، إلا أن تطوراً مهماً طال تعامل القضاء الإداري مع شروط المسؤولية الإدارية للمصالح الضريبية خاصة في القضاء الإداري الفرنسي يدفع إلى التساؤل حول مستقبل هذه المسؤولية خاصة بالنسبة لتقدير الخطأ الموجب لها (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الأساس الكلاسيكي لمسؤولية الإدارة الضريبية.

من المعلوم أن المسؤولية الإدارية من خلق القضاء الإداري، حيث ظلت تستند إلى قواعد متغيرة حسب طبيعة النشاط الإداري وخصوصيات المرفق العام، وظروف اشتغاله، وهو ما دفع بالمشرع المغربي على غرار التشريعات المقارنة للاعتراف بهذه المسؤولية، كمبدأ عام، استناداً إلى مقتضيات الفصل 79 من قانون الالتزامات والعقود، الذي جعل من " الدولة والبلديات مسؤولة عن الأضرار الناتجة مباشرة عن تسيير إدارتها وعن الأخطاء المصلحية لمستخدميها".

وهكذا، فإذا كانت المقتضيات القانونية السالفة الذكر¹⁷³³ لم تجعل من فكرة الخطأ الأساس الوحيد لإقرار المسؤولية الإدارية، ذلك أنها أتاحت الإمكانية لمسائلة الإدارة بدون خطأ¹⁷³⁴، وهو نفس التوجه الذي كرسه الاجتهاد القضائي المغربي¹⁷³⁵ والمقارن¹⁷³⁶، فإن فكرة الخطأ ظلت الأساس الوحيد

¹⁷³³ - بالإضافة إلى مقتضيات قانون الالتزامات والعقود، فإن المادة 8 من القانون رقم 41-90 في إطار مناقشتها لاختصاص المحاكم الإدارية في مجال المسؤولية الإدارية، لم تربط هذه الأخيرة بتوفر الخطأ وإنما بالأضرار التي تنتج عن نشاطات أشخاص القانون العام، حيث نصت على أنه: " تختص المحاكم الإدارية (...)، ودعاوي التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام، ماعدا الأضرار التي تسببها في الطريق العام مركبات أيا كان نوعها بملكها شخص من أشخاص القانون العام".

¹⁷³⁴ - ويرجع السبب الرئيسي وراء إقرار نظام المسؤولية بدون خطأ إلى الرغبة في إقرار نوع من التوازن بين المزايا الناجمة عن وجود المرافق العامة وبين الأضرار المترتبة عنها، في اتجاه تكريس مبدأ العدالة والإنصاف تجاه المتضررين من جهة، وتحسين علاقة الإدارة بالأفراد من جهة أخرى وذلك بخلق نوع من التوازن بين سلطات الإدارة وحقوق المتعاملين معها.

للمزيد حول المسؤولية الإدارية بدون خطأ يراجع:

René CHAPUS, Droit administratif général, tome 1, Montchrestien, Paris, coll. Domat Droit public, 15ème édition, 2001.

Yves GAUDEMET, Droit administratif, LGDJ, Paris, coll. Manuel, 19ème édition, 2010.

Pierre-Laurent FRIER, Jacques PETIT, Précis de droit administratif, Montchrestien, Paris, coll. Domat droit public, 6ème édition, 2010.

حمدي علي عمر، المسؤولية دون خطأ للمرافق الطبية العامة دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995.

سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري: قضاء التعويض وطرق الطعن في الأحكام، دار الفكر العربي، الطبعة الثانية، 1977.

فتحي فكري، مسؤولية الدولة عن أعمالها غير التعاقدية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995.

¹⁷³⁵ - قرار محكمة الاستئناف بالرباط بتاريخ 8 دجنبر 1939 في قضية *Maric*، حيث جاء فيه أن " تشريع الحماية يخصص مسؤولية موضوعية بدون خطأ بالنسبة لكل عمل إداري يحدث ضرراً للغير".

أنظر: عبد القادر باينة، تطبيقات القضاء الإداري بالمغرب، دار توبقال للنشر، الطبعة الأولى، الدار البيضاء سنة 1988، ص: 147.

-القرار الصادر عن محكمة النقض في قضية ورثة أعبود بتاريخ 3 يوليوز 1968.

لتقرير مسؤولية الإدارة الضريبية - مع توفر الضرر والعلاقة السببية- بالنظر لطبيعة المهام التي تتولاها من جهة، وكذا ضعف لجوء الأفراد إلى دعوى المسؤولية الضريبية عموماً ومن خلال دعوى الاستخلاص الضريبي، حيث يترتب عن الاستجابة إلى هذه الأخيرة إسقاط المتابعة الضريبية، ونتيجة لذلك إمكانية استرجاع المدين لما أداه بدون حق متى تقرر ذلك قضاءً.

وهكذا، يمكن القول أن دعوى مسؤولية الإدارة الضريبية، هي دعوى مستقلة وخاصة تهدف إلى المطالبة بالتعويض عن الأضرار التي تصيب المخاطبين بقرارات وأعمال هذه الإدارة، بناء على خطئها.

إن وصفنا لدعوى المسؤولية الضريبية بالمستقلة، كونها غير تابعة للدعوى الضريبية الأصلية من جهة، ولا لدعوى المسؤولية الإدارية عموماً من جهة ثانية، ذلك أن علاقتها بالدعوى الضريبية مستقلة من حيث أن تقرير القضاء الإداري لعدم مشروعية استخلاص الدين الضريبي لا يترتب مسؤولية الإدارة الضريبية بشكل حتمي، على اعتبار أن عمل هذه الأخيرة هدفه تعبئة خزانة الدولة بالموارد الكفيلة لضمان استمرار المرافق العامة، كما أن التشريعات المالية قررت مسؤولية القائمين على الاستخلاص الضريبي تجاه الإدارة التي ينتمون لها، إلى جانب القضاء المالي والزجري.

أما في علاقتها بالمسؤولية الإدارية، وإن كان القضاء الإداري يختص بالبت فيها طبقاً لمقتضيات المادة 8 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية، واستناداً إلى مقتضيات قانون الالتزامات والعقود، فإنها مستقلة من حيث شروط إقرارها، ذلك أنها مستثناة من فكرة المسؤولية بدون خطأ، كما أن شرط الخطأ ليس شرطاً مطلقاً وكافياً لإقرار هذه المسؤولية، لاسيما وأن القضاء الإداري سواء المغربي أو

أنظر: أمينة جبران، القضاء الإداري، دعوى القضاء الشامل، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء الطبعة الأولى، 1994، ص: 349

أنظر كذلك في نفس الاتجاه: الحكم رقم 1290، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2009/10/14، ملف رقم 07/587 ش ت، (غير منشور).

¹⁷³⁶ - بالنسبة للقضاء الفرنسي:

L'arrêt du Conseil d'Etat du 21juin 1895, Cames.

Publié in : <http://www.ledroitpublic.com/jurisprudence/ce/cames.htm>

L'arrêt du Conseil d'Etat du 28 mars 1919, Regnault-Desroziers

http://www.conseil-etat.fr/ce/jurisp/index_ju_la14.shtml

L'arrêt du Conseil d'Etat du 3 février 1956, Thouzellier

C.E., 9 avril 1993, Bianchi

Publié in : http://www.rajf.org/article.php?id_article=284

المقارن، ظل حريصا على التشدد في قبول الخطأ، معتمدا على فكرة الخطأ الجسيم، كلما كانت صعوبات استثنائية تشوب عمل الإدارة الضريبية، أما في غياب هذه الصعوبات فإنه يسمح بقبول فكرة الخطأ البسيط وفق سلطته التقديرية (المطلب الأول)، إلا أن التوجه الذي استقر عليه مجلس الدولة الفرنسي، يبرز بداية نهاية هذا لتشدد، وفق مجموعة من المبررات، التي يتعين على القضاء الإداري المغربي تكييفها مع واقع المسؤولية الإدارية ببلادنا في اتجاه حماية أكبر لضمانات المدينين مع مراعاة خصوصية المصالح الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الخطأ الجسيم كشرط لقيام مسؤولية الإدارة الضريبية.

لقد اتجه معظم الفقه في تعريفه للخطأ بشكل عام بأنه مخالفة لأحكام القانون تتمثل في أعمال مادية أو في تصرفات قانونية تأخذ صورة أعمال إيجابية أو تأتي على شكل تصرفات سلبية تنشأ عن عدم القيام بما يوجبه القانون¹⁷³⁷، وقد عرف الفقيه سليمان محمد الطماوي¹⁷³⁸ الخطأ الموجب لمسائلة الإدارة باعتباره الخطأ الذي ينتسب إلى المرفق حتى ولو كان الذي قام به ماديا أحد الموظفين.

هذا، وإذا كانت فكرة الخطأ تشكل المبرر الأول لمسائلة الإدارة عموما، فإنه لا يكفي من أجل الاعتراف بمسؤولية الإدارة الضريبية توفر عنصر الخطأ على إطلاقيته، حيث نجد أن القضاء الإداري الفرنسي كان سابقا في إقرار فكرة الخطأ الجسيم (الفرع الأول)، كما تبنى الاجتهاد القضائي المغربي فيما بعد نفس الفكرة كشرط لإقرار مسؤولية الإدارة الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: القضاء الإداري الفرنسي وفكرة الخطأ الجسيم.

تعتبر فكرة الخطأ الجسيم كأساس لإقرار مسؤولية الإدارة الضريبية، من إبداع القضاء الإداري الفرنسي، فبعدما ظلت الإدارة الضريبية لا تخضع للمسائلة استنادا من جهة، إلى اعتبار الإدارة الضريبية من المرافق السيادية المحمية بفكرة " أن الملك لا يخطأ"، « *Le Roy ne peut mal faire* » أما من جهة

¹⁷³⁷ - ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية-الإسكندرية، بدون سنة الطبع، ص 411.

¹⁷³⁸ - سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الثاني، دار الفكر العربي-لقاهرة 1986، ص 139.

أخرى، بالنظر إلى الصعوبات الاستثنائية التي كانت تواجه العاملين بها¹⁷³⁹ والتي كانت تدفع إلى عدم الاعتراف بمسؤولية المرفق الإداري الضريبي، وذلك إلى حدود سنة 1913 عندما أقر مجلس الدولة قيام هذه المسؤولية، إلا أنه حصرها في ضرورة وجود خطأ جسيم لدرجة استثنائية، على اعتبار أن نشاط الإدارة الضريبية يختلف عن باقي أعمال مرافق الدولة الأخرى من حيث الصعوبات الاستثنائية التي ينطوي عليها¹⁷⁴⁰، وقد جاء ذلك في سياق عرف فيه الاجتهاد القضائي الفرنسي توجهها عاما نحو القطع مع عدم مسؤولية الدولة على المرافق السيادية والحساسة، التي أقرها مجلس الدولة بموجب قرار *Tomaso*¹⁷⁴¹ الصادر سنة 1905.

هذا، وقد توالى الاجتهادات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة الفرنسي في الاتجاه ذاته، حيث صرح في قضية « *Demoreuil* »¹⁷⁴² بتاريخ 1927/7/1، بقبول التعويض بناء على جسامه الخطأ حيث اشترط لإثارة مسؤولية الإدارة الضريبية، توفر الخطأ على جسامه غير مألوفة « *exceptionnelle gravité* » يتناسب مع إقدام الإدارة المكلفة باستخلاص الضريبة على تبليغ المدين بإنذار ببيع المنقول دون تبليغه إنذارا مسبقا¹⁷⁴³، كما أنه اشترط فيما بعد أن يكون الخطأ جسيما بشكل خاص¹⁷⁴⁴ « *particulièrement grave* » .

¹⁷³⁹ - *XXe Rapport du Conseil des impôts : Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale : Dr. fisc. 2003, n° 4, page 119.*

¹⁷⁴⁰ - *C.E. 21/2/1913 Affaire compagnie parisienne des tramways, Lebon, page 248 (cité par : Noel Chahid-Nourai, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, conclusion sur Conseil d' Etat, section, 27 juillet 1990, M. Yvon Bourgeois, RFDA, 1990, page 899.*

¹⁷⁴¹ - *CE., 8 février 1905 l'arrêt Tomaso Grecco, Rec. Lebon, p. 139.*

Cité par : Nada Maalaj Mahdi, l'administration fiscale française face au contribuable : Quelle évolution ?, page 137.

http://www.fdsf.rnu.tn/useruploads/files/7-c_nada.pdf.

¹⁷⁴² - *C.E. 01/8/1927 Affaire Demoreuil, cité par : Noel Chahid-Nourai, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, op.cit, page 904.*

¹⁷⁴³ - محمد بيضة، دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، دراسات، عدد 92، ماي - يونيو 2010،

¹⁷⁴⁴ - *C.E. 30 octobre 1954, ministre des affaires économiques c/ Murat. p.566.*

Cité par : Nada Maalaj Mahdi, l'administration fiscale française face au contribuable : Quelle évolution ?, op.cit, page 115

وهكذا استمر مجلس الدولة الفرنسي على نفس النهج، إلا أن هذه المرحلة تميزت بالطابع الاستثنائي لمسؤولية الإدارة الضريبية حيث اقتصر على المصالح المكلفة باستخلاص الضريبة¹⁷⁴⁵.

هذا، وقد عرفت سنة 1962 تحولاً مهماً في موقف القضاء الإداري الفرنسي¹⁷⁴⁶ من فكرة الخطأ الجسيم، على إثر قضية Dame Husson-Chiffre التي أكد من خلالها على اشتراط الخطأ الجسيم *faute lourde* دون وصفه بالخاص أو الاستثنائي، أي دون أن يكون خطيراً في حد ذاته، بل يكفي أن يكون على درجة كبيرة من مخالفة قواعد التشريع الضريبي.

وهكذا، شكل هذا التوجه حسب بعض الفقه الفرنسي تطوراً مهماً في اتجاه التخفيف من شروط الاعتراف بمسؤولية الإدارة الضريبية¹⁷⁴⁷، حيث ورد ضمن حيثيات هذا القرار أنه: " بالنظر لطبيعة العمليات الضريبية موضوع الدعوى، فإن مسؤولية الدولة بمناسبة قيام موظفي الإدارة الضريبية بتأسيس نسخة من التسجيل، لا يمكن أن تكون قائمة إلا بوجود الخطأ الجسيم"¹⁷⁴⁸، وهو نفس التوجه الذي سار عليه مجلس الدولة بخصوص الاعتراف بمسؤولية الإدارة الضريبية بمناسبة استخلاص الدين الضريبي عندما تعلق الأمر بالخطأ في توجيه الإشعار للغير الخائر¹⁷⁴⁹.

في مقابل ذلك، فإن القضاء الفرنسي رفض الاستجابة إلى دعوى المسؤولية الضريبية لتقديره بانتفاء الخطأ الجسيم في بعض الأخطاء¹⁷⁵⁰ كعدم الإشارة إلى السنوات التي سينصب عليها التحقيق في الإشعار الموجه إلى الشركات، وكذا نقل الوثائق إلى خارج المقابلة على نحو مخالف للقانون وإرجاعها بعد بضعة أشهر.

¹⁷⁴⁵-C.E 21/6/1935Affairebarneyat, lebon, page 705.

C.E 28/07/1951AffaireDameLoxq.

Cité par : Noel Chahid-Nourai, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, op.cit, page 995.

¹⁷⁴⁶ - C.E 21/12/1962 Dame Husson-Chiffre.

Cité par : Noel Chahid-Nourai, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, conclusion sur Conseil d' Etat, op.cit, page 899.

¹⁷⁴⁷ -Manuel CHASTAGNARET, de la responsabilité fiscale, Responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers, Presse universitaire d'AIX-MARSILLE-2003,page 158.

¹⁷⁴⁸ - Manuel CHASTAGNARET,op.cit, page 159.

¹⁷⁴⁹ - C.E 29/04/1966, N° 61424, Sieur Rossi, Recueil C.E, page 296.

C.E 24/02/1986,Req N° 40031, Petites Affiches, 10 décembre 1986, page 7.

¹⁷⁵⁰ - محمد بيضة، دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، مرجع سابق ص 45-46.

في مقابل ذلك، اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أن ضياع الوثائق التي تعود إلى المدين يشكل خطأ من قبل الإدارة الضريبية يوجب مسؤوليتها، كما أكد على ذلك من خلال قرار له في قضية *Roberge*¹⁷⁵¹، وهو نفس الموقف الذي يطال التأخير غير العادي لمصالح الاستخلاص الضريبي في رفع اليد عن ممتلكات الملزم بعد إسقاط الضريبة عليه¹⁷⁵²، وكذا ممارسة الإشعار للغير الحائز على ديون ضريبية قبل استحقاقها¹⁷⁵³، باعتبارها أخطاء جسيمة توجب تدخل القضاء الإداري لإقرار التعويض عليها.

الفرع الثاني: موقف القضاء الإداري المغربي من فكرة الخطأ الجسيم.

بالنسبة للقضاء الإداري المغربي، فعلى الرغم من قلة المنتوج القضائي في مجال مسؤولية الإدارة الضريبية خاصة خلال الحقبة السابقة عن إحداث المحاكم الإدارية، فإنه يمكن القول أن فكرة الخطأ الجسيم كانت حاضرة لدى القاضي الإداري في مجموعة من الدعاوى كمييار أساسي للتمييز بين الخطأ الشخصي للموظف الذي ينسب إليه و يتحمل التعويض عنه شخصيا في إطار المسؤولية المدنية، وبين الخطأ المرفقي الذي ينسب أيضا إلى الموظف وتتحملة الإدارة في إطار المسؤولية الإدارية¹⁷⁵⁴.

وفي هذا الإطار فقد استبعدت المحكمة الإدارية بمكناس¹⁷⁵⁵، في إطار المسؤولية الطبية، فكرة المسؤولية الشخصية عن الطبيب المعالج لانتفاء الخطأ الجسيم الصادر عنه، محملة بذلك مسؤولية وفاة المريض إلى مرفق الصحة في إطار مقتضيات الفصل 79 من قانون الالتزامات والعقود، وهو نفس التوجه الذي أكدته سابقا محكمة النقض¹⁷⁵⁶، وكذا عدد من المحاكم الإدارية¹⁷⁵⁷.

¹⁷⁵¹ - القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 1957/11/02 في قضية *Roberge*، أورده:

Noel Chahid-Nourai, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, op.cit, page 996.

¹⁷⁵² - *CE Sect. 24 fevrier 1986, N° 40031.*

أورده: محمد بيصة، دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، مرجع سابق ص 47.

¹⁷⁵³ - *CAA Nancy 9 mars 1992, n° 91NC425, affaire : Broutard*

Idem, page 47.

¹⁷⁵⁴ - ثورية لعويوني، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 199-200.

¹⁷⁵⁵ - الحكم عدد 12/98/5 ش، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 1998/4/2، ملف عدد 12/95/48 ش (منشور

بمجلة المحاكم الإدارية، العدد الأول، منشورات وزارة العدل، سنة 2001، ص 187.

¹⁷⁵⁶ - القرار عدد 2391، صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 1994/7/6 (أورده: ابراهيم زعيم الماسي، المرجع العملي في الاجتهاد

القضائي، مطبعة النجاح الجديدة، سنة 1996، الدار البيضاء، ص 483).

أما بخصوص تعاطي القاضي الإداري مع فكرة الخطأ من أجل إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية، فإننا نجد أن فكرة الخطأ الجسيم ظلت حاضرة في مجموعة من المناسبات التي تعرض فيها القاضي الإداري لهذا النوع من الدعاوى، حيث صرحت المحكمة الإدارية بالرباط، أن التماطل في تنفيذ حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به لصالح المدين قضى بإرجاع المبالغ الضريبية المستخلصة حيادا على مبدأ المشروعية، يشكل خطأ جسيما يكفي للتصريح بقيام مسؤولية الإدارة الضريبية¹⁷⁵⁸.

هذا، وقد أكدت المحكمة الإدارية بوجدة لاحقا هذا الاتجاه، مصرحة بضرورة تقدير جسامة الخطأ حسب كل حالة معروضة عليها، مؤكدة في هذا الصدد، أنه: " حيث أسس طلب التعويض أعلاه على الخطأ المرفقي للإدارة الجبائية وما يترتب عن ذلك من ضرر للمدعي المتمثل في تراخيها عن إرجاعه مبلغا ماليا قامت باستخلاصه منه بغير وجه حق بعد أن قضى لفائدته بمقتضى حكم نهائي أصبح حائزا لقوة الشيء المقضي به بإرجاعه تلك المبالغ المالية و إلغاء الجداول الضريبية موضوعها.

وحيث أن الإدارة لا تسأل عن خدماتها على وجه سيء أو امتناعها عن أداء خدماتها فحسب ولكنها تسأل أيضا إذا تباطأت أكثر من المعقول في أداء تلك الخدمات إذا لحق الأفراد ضرر من جراء ذلك التأخير الزائد عن الحد وغير المبرر ويقدر الخطأ وفقا لكل حالة على حدة بحيث تنشأ المسؤولية متى كان الخطأ المرتكب من طرف الإدارة على درجة معينة من الجسامة تحدد وفقا للظروف التي يقدرها القضاء في القول بقيام تلك المسؤولية من عدمه.

وحيث لئن كانت الإدارة الضريبية تملك حق اتخاذ الترتيب الإدارية اللازمة لتنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضدها واتخاذ قرارات تتعلق بإرجاع المبلغ من مصلحة الوعاء و إحالته على الجهة المختصة لتنفيذه وهي مصالح الخزينة العامة بإرجاع المبلغ المحكوم به للطاعن فإن هاته الترتيب يجب ألا تتعدى المدة الزمنية المعقولة (...).

¹⁷⁵⁷ - الحكم عدد 99/16 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 1999/3/12، في الملف عدد 20-98 (منشور بمجلة المحاكم المغربية، مرجع سابق، ص 461).

¹⁷⁵⁸ - الحكم عدد 979، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 1998/03/11، في الملف رقم 98/23 ت.

(أورده: محمد بيصة، دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، مرجع سابق ص 54).

وحيث انصرفت أكثر من سنة على تاريخ تقديم طلب التنفيذ ولم يقم دليل لغاية يومه على رضوخ الإدارة لقوة الشيء المقضي به مما تكون في ضوء ذلك مماطلة في التنفيذ وذلك يشكل خطأ مرفقياً في حقها في صورته المعروفة و هي التماطل في تنفيذ الأحكام مما يرتب مسؤوليتها بالتعويض عن جميع الأضرار الناتجة عن التأخير في التنفيذ¹⁷⁵⁹.

وقد سار مجلس الدولة المصري¹⁷⁶⁰ في نفس التوجه عندما أكد على أن مسؤولية الإدارة الضريبية قائمة متى ثبت رفضها للخضوع للحكم القضائي بإرجاع المبلغ المستخلص بطريقة غير مشروعة، حيث أكد في هذا الصدد أنه: " فيما يتعلق بما أثير في تقرير الطعن من عدم أحقية المطعون ضده في الحصول على تعويض لانتفاء الخطأ الذي هو أحد أركان المسؤولية الموجبة للتعويض، فإن صدور حكم من محكمة القضاء الإداري بإلغاء القرارات الصادرين بفرض ضريبة الاستهلاك على ما يستورده الطاعن ضده من دخان خام، يعنى عدم مشروعية هذين القرارين وأن الجهة الإدارية إذ أصدرتهما وأعملت الآثار المالية المترتبة عليها في حق المطعون ضده بأن جعلته يسدد مبالغ تحت حساب الضريبة المشار إليها فإنها بذلك تكون قد خالفت التفسير القانوني الصحيح وتوافر بذلك ركن الخطأ الموجب للمسؤولية، خاصة وأن المطعون ضده كان قد أقام دعوى أمام المحكمة الابتدائية باسترداد ما تم سداده لحساب الضريبة وقضى فيها بأحقيقته في الاسترداد وتأييد ذلك استثنافياً ورغم ذلك ظلت الجهة الإدارية على موقفها في اقتضاء مبالغ تحت حساب الضريبة على الدخان الخام المستورد".

و يمكن القول إذن أن القضاء الإداري المغربي، خلال هذه المرحلة، استند أساساً على نوعية الضرر في تقديره لمدى جسامته الخطأ، و هو ما يوسع من مجال إخضاع الإدارة الضريبية للمسؤولية الإدارية بما يوفر ضمانات أكبر للمدنيين، إلا أنه يهدد عملها في المقابل، وبالتالي يؤدي إلى تضيق مجالات تدخلها، ذلك أنه وإن كان يعترف بالخطأ الجسيم من أجل إقراره لمسؤولية الإدارة الضريبية، إلا أنه يتعامل

¹⁷⁵⁹ - الحكم عدد 2002/43 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2002/05/15، ملف عدد 114/2001.

(أورده: محمد بيصة، دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، مرجع سابق ص 54).

¹⁷⁶⁰ - القرار الصادر عن مجلس الدولة المصري بتاريخ 1998/06/06 في الطعن في الحكم الصادر من محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم 45/2827 جلسة 1993/5/23.

منشور بموقع:

<http://www.laweg.net/Default.aspx?action=LawEg&Type=4&PFIID=13119&PPFIID=15098>.

مع تكييف الوقائع بنوع من الإسناد تجاه باقي دعاوى المسؤولية الإدارية من حيث نوعية الخطأ، وهو نفس التوجه الذي تبناه القضاء الإداري الجزائري.

وهكذا، اتجه مجلس الدولة الجزائري نحو إقرار عدم مسؤولية الإدارة الضريبية عن أخطائها البسيطة، حيث اعتبر¹⁷⁶¹ أنه: " فيما يخص الوجه الثالث المأخوذ من خرق القرار المستأنف للمادة 350 من قانون الضرائب المباشرة من خلال قضائه على إدارة الضرائب بدفع تعويض فإنه لا يمكن الاحتجاج بالمادة 350 من قانون الضرائب المباشرة للدفع بعدم استحقاق المستأنف عليها للتعويض وذلك لأن النص المذكور يعني المنازعات الضريبية الخاضعة لشكوى مسبقة و المتمثلة أساسا في منازعات الوعاء والتحصيل وبالتالي فطلب التعويض في إطار الدعوى الحالية مبرر لثبوت الخطأ المرفقي المتمثل في قبض إدارة الضرائب لمبالغ بعد إبطال قرار فرضها قضائيا من جهة وكذا نتيجة تمادي الإدارة في الإبقاء على المبالغ غير المستحقة لديها منذ تبليغها بالقرار المؤرخ في 1994/12/22 (...) وحيث أنه يتعين القول أن قضاة الدرجة الأولى أصابوا في تطبيق القانون مما يستوجب معه القضاء بتأييد القرار المستأنف".

هذا، وقد اعتبر بعض الفقه الجزائري¹⁷⁶²، تعليقا على القرار المشار إليه أعلاه، أنه ليس كل خطأ مرتكب من قبل إدارة الضرائب يقيم مسؤوليتها إذ يتعين التمييز بين الخطأ الجبائي البسيط المندرج ضمن المنازعات الجبائية المنصوص عليها قانونا من حيث إجراءاتها ومضمونها، وكذا الأخطاء المرتكبة من طرف نفس الإدارة بسبب سوء تسييرها للمرفق أو عدم تنفيذها لقرارات قضائية كما هو الحال في القرار المشار إليه أعلاه، الخطأ الذي من شأنه المساس بحقوق المتعاملين مع إدارة الضرائب.

وانطلاقا من هذا التمييز لا تقوم مسؤولية إدارة الضرائب، حسب هذا الجانب من الفقه، عند ارتكابها لأخطاء جبائية بسيطة في حين تقوم بالنسبة لأخطائها الناتجة عن تصرفاتها الإيجابية أو السلبية

¹⁷⁶¹ - القرار رقم 7470 الصادر عن مجلس الدولة الجزائري بتاريخ 2003/03/18، في الملف عدد 007470، مديرية الضرائب لولاية وهران ضد المؤسسة ذات الطابع السياحي " نزل الهادف"، (منشور، بمجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، مرجع سابق، ص 83).

¹⁷⁶² - زينب كربي، دعوى استرجاع ما تم تحصيله بدون وجه حق، تعليق على القرار رقم 7470 (2003/03/18)، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، مرجع سابق، ص 57.

عند رفضها رد ما تحصلت عليه بدون وجه حق تنفيذاً لقرار قضائي نهائي تفسيراً لمقتضيات المادة 250 من قانون الضرائب المباشرة¹⁷⁶³.

ويمكن القول أن موقف كل من القضاء الإداري المغربي والجزائري لا يختلفان من حيث الجوهر، على اعتبار أن القضاء الإداري المغربي يعتمد معيار النتيجة في تقدير جسامه الخطأ وبالتالي تقرير مسؤولية الإدارة الضريبية، أي مدى توفر الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضريبية دون الخوض كثيراً في طبيعة هذا الخطأ، ذلك أن هذه المسؤولية تبقى قائمة في حالة عدم تنفيذها لحكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به قضى بإلغاء الدين الضريبي، أو إرجاع المبلغ المؤدى دون وجه حق.

هذا، وعلى الرغم من التوجه الذي تبناه القضاء الإداري المغربي، فإنه لم يعرف نفس التطور الذي شهده القضاء الإداري الفرنسي في مجال مسؤولية الإدارة الضريبية، ويرجع ذلك بالأساس إلى ضعف لجوء المدينين إلى دعوى مسؤولية الإدارة الضريبية والاكتماء بالمطالبة بإسقاط الدين الضريبي وكذا إجراءات استخلاصه، وإرجاع المبالغ المؤداة بغير حق، كما أن بعض الباحثين يعتبرون أن ذلك يعود أيضاً إلى اللجوء المتزايد لإيقاف إجراءات التحصيل مما يجنب المدينين الأضرار التي كان بإمكانها أن تصيبهم جراء أخطاء الإدارة¹⁷⁶⁴، إلا أن هذا المبرر لا يمكن أخذه على إطلاقه، ذلك أن العمل القضائي الإداري بفرنسا يعرف تطوراً أيضاً في اللجوء إلى هذه المسطرة الاستعجالية، وعلى الرغم من ذلك فإن اللجوء إلى دعوى المسؤولية الضريبية له مكانته المستقلة.

ومع ذلك، فإن القضاء المغربي قد تعرض في مجموعة من الدعاوى إلى مسؤولية الإدارة الضريبية عن أخطائها، إلا أن الملاحظ هو عدم التأسيس لها من الناحية النظرية، ذلك أن التعامل مع هذا النوع من الدعاوى ظل مختلفاً من دعوى إلى أخرى، إلى حين استقر القاضي الإداري المغربي على اشتراط الخطأ الجسيم المقرون بصعوبات استثنائية، في حين يقضي بأحقية المدين في التعويض بمجرد وجود الضرر،

¹⁷⁶³ - تنص المادة 250 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة على أنه: "تعفى من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية، بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة وأن لا تدر دخلاً، العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطاً في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة".

¹⁷⁶⁴ - محمد بيضة، دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، مرجع سابق، ص 42.

وعلاقته السببية مع الخطأ، ولو كان هذا الأخير بسيطاً، لعدم اقترانه بالصعوبات الاستثنائية، وهو التوجه التي توصل إليه القاضي الإداري الفرنسي في المرحلة الموالية لبداية الاعتراف بفكرة الخطأ البسيط بموجب قرار مجلس الدولة في قضية *Bourgeois*¹⁷⁶⁵.

هذا، وإذا كان القضاء الإداري الفرنسي قد استقر على ضرورة توفر الخطأ الجسيم من أجل إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية، فإن مجلس الدولة قد سار نحو التخفيف من شدة اشتراط جسامه الخطأ منذ سنة 1990 حيث عرف تحولاً جوهرياً في تقدير الخطأ عندما أصبح يميز بين العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية التي تنطوي على صعوبات استثنائية من غيرها من العمليات.

المطلب الثاني: ظهور فكرة الخطأ البسيط كشرط مستحدث لمسؤولية الإدارة الضريبية.

إن التخلي عن فكرة الخطأ الجسيم لإقرار مسؤولية الإدارة الضريبية في الاجتهاد القضائي الفرنسي، قد تأثر بالتوجه العام لهذا الاجتهاد في مجموعة من المجالات (الفرع الأول)، حيث إن التخلي عن هذه الفكرة بالنسبة للإدارة الضريبية كان منتظراً بالنظر لكون الحجج التي تم الاستناد عليها سابقاً لم يعد لها وجود فيما بعد (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الأثر التقاعلي للاجتهاد القضائي الفرنسي على فكرة الخطأ.

لقد بدأت إرهاصات التخلي عن فكرة الخطأ الجسيم كأساس لمسؤولية الإدارة الضريبية منذ قرار مجلس الدولة الفرنسي في قضية *Bourgeois*، حيث أدخل المجلس بموجب هذا القرار عنصراً جديداً في تقدير الخطأ، ويتعلق الأمر بالصعوبات الاستثنائية التي تواجه عمل الإدارة الضريبية، والتي لم تكن من قبل خاضعة لمراقبة القضاء، حيث أضحت منذ قرار *Bourgeois* المشار إليه أعلاه، خاضعة إلى السلطة التقديرية لمجلس الدولة والمحاكم الإدارية الفرنسية، على أساس أن توفر هذه الصعوبات يحول دون مساءلة الإدارة الضريبية إلا بوجود خطأ جسيم، أما في ظل انتفاء هذه الصعوبات فإن مسؤولية الدولة تبقى قائمة على أساس فكرة الخطأ البسيط فقط.

¹⁷⁶⁵ -CE Sect. 27 juillet 1990, *Bourgeois*, Rec. page 242.

وهكذا، أضحي القاضي الإداري الفرنسي يتعامل مع حالات المسؤولية الإدارية بنوع من التدقيق في جميع حيثيات فرض وتحصيل الضريبة من أجل التأكد من وجود الصعوبات التي تدعيها الإدارة الضريبية، وهو ما جسده من خلال مجموعة من القرارات اللاحقة¹⁷⁶⁶.

وعليه، توالى بعد ذلك الاجتهادات القضائية في مجموعة من المجالات في التحلي عن شرط الخطأ الجسيم و التي شملت لا حقا الإدارة الضريبية، مما حدى ببعض الفقه الفرنسي إلى القول بأن التعاطي الجديد لمجلس الدولة الفرنسي مع فكرة الخطأ لإقرار مسؤولية الإدارة الضريبية، كان حافزا لتوالي الاجتهادات القضائية في مجالات أخرى، وهو ما عزز فيما بعد تطوير بنية فكرة الخطأ في المجال الضريبي¹⁷⁶⁷.

هذا، وقد تحلى مجلس الدولة الفرنسي عن الفكرة المطلقة للخطأ الجسيم في مجالات كانت هذه الأخيرة تشكل شرطا أساسيا لقيام المسؤولية، بداية بالمسؤولية الطبية من خلال قرار مجلس الدولة في قضية *Époux V*¹⁷⁶⁸، حيث اعتبر بعض الفقه الفرنسي¹⁷⁶⁹ أن هذا القرار قد كرس بشكل واضح التوجه الجديد لمجلس الدولة، إذ توالى بشكل تدريجي تكريس هذا الاتجاه في مجالات حساسة كمرقبة عمليات نقل الدم¹⁷⁷⁰، وخدمات المساعدة الطبية المستعجلة¹⁷⁷¹، وعمليات الإغاثة¹⁷⁷²، والخدمات المقدمة من قبل إدارة السجون¹⁷⁷³، وتدخلات الشرطة الإدارية¹⁷⁷⁴.

¹⁷⁶⁶ - C.E. 31 octobre 1990, Rec. Lebon, p. 309.

C.E. 13 mai 1991, Dr. fisc. 1992, n° 5, com.158.

C.E. 29 décembre 1997 n° 151472, Commune d'Arcueil, RFD adm. 1998, p. 97.

Cité par : **Nada Maalaj Mahdi**, *l'administration fiscale française face au contribuable : Quelle évolution ?*, page 138.

¹⁷⁶⁷ - **Jean-Philippe DEROSIER**, *Un pas en avant pour un nouveau recul : l'abandon de l'exigence d'une faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale*, Commentaire de l'arrêt CE Sect. 21 mars 2011, Krupa, *Revue Gestion & Finances Publiques / N° 10 - Octobre 2011*, page 728.

¹⁷⁶⁸ - CE Ass. 10 avril 1992, *Époux V.*, Rec. p. 171.

¹⁷⁶⁹ - **Géraldine CHAVRIER**, *Essai de justification et de conceptualisation de la faute lourde*, AJDA 2003, page. 1026 ;

¹⁷⁷⁰ - CE Ass. 9 avril 1993, M. D., Rec. p. 110.

¹⁷⁷¹ - CE Sect. 20 juin 1997, Theux, Rec. p. 253.

¹⁷⁷² - CE Sect. 13 mars 1998, Améon et autres, Rec. p. 82 ; CE 29 avril 1998, Commune de Hannapes, Rec. p. 185, note **Gilles LEBRETON**, *La fausse disparition de la faute lourde*, op.cit, page 537.

¹⁷⁷³ - CE 23 mai 2003, Mme Chabba, Rec. p. 240

CE 9 juillet 2007, Delorme, T. p. 1063,

CE 9 juillet 2008, Garde des sceaux, ministre de la justice c./Boussouar, Rec. p. 465.

وعليه، فقد أوضحت التوجهات الحديثة للقضاء الإداري الفرنسي تسير نحو التخلي عن فكرة الخطأ الجسيم من أجل تقرير المسؤولية الإدارية عموماً، والذي شمل - أي الاتجاه - أيضاً مجالات أكثر حساسية كالنشاطات ذات الطابع السيادي، أو تلك التي تنطوي على صعوبات تقنية خاصة استثنائية¹⁷⁷⁵.

هذا، وفي إطار تفاعل الاجتهاد القضائي الفرنسي، لم يستثنى المجال الضريبي من هذا التوجه العام، ذلك أنه وبعد سنتين من قرار مجلس الدولة في قضية *Époux V*، سار المجلس تدريجياً في التخلي عن فكرة الخطأ الجسيم التي ترسخت منذ الستينات، فتأرجح بين فكرة الخطأ الذي ينطوي درجة استثنائية من الخطورة¹⁷⁷⁶، وبين فكرة الخطأ البين و الاستثنائي¹⁷⁷⁷، حيث انتقل بعد ذلك إلى قبول فكرة الخطأ البسيط، طالما أن الإدارة الضريبية لم يكن لديها صعوبات خاصة في تحديد وضعية الملتزمين¹⁷⁷⁸.

إلا أن القضاء الإداري الفرنسي استقر خلال السنوات اللاحقة على قرار مجلس الدولة في قضية *Bourgeois* على أن المبدأ فيما يخص تأسيس واستخلاص الدين الضريبي يبقى ضرورة توفر الخطأ الجسيم من أجل الاعتراف بمسؤولية الإدارة الضريبية، وذلك بسبب الصعوبات التي تواجهها الإدارة الضريبية عموماً في تطبيق هذه المساطر الضريبية، أما الخطأ البسيط فقد ظل استثناء من القاعدة يمكن الاستناد عليه في الحالات التي لا تطرح للإدارة الضريبية صعوبات خاصة في تحديد وضعية الملتزمين¹⁷⁷⁹، وهو ما ميز هذه المسؤولية رغم ذلك بطابعها المحدود.

CE 17 décembre 2008, *Garde des Sceaux, ministre de la justice c./ M. et Mme Zaouiya*, Rec. p. 465.

1774-CE 28 novembre 2003, *Commune de Moissy-Cramayel*, Rec. p. 464

CE 27 septembre 2006, *Commune de Baalon*, T. p. 1061.

Gweltaz EVEILLARD, *Existe-t-il encore une responsabilité administrative pour faute lourde en matière de police administrative ?*, RFDA 2006, pp. 733 à 747.

Fabrice MELLERAY, *Une faute simple suffit pour engager la responsabilité de l'Administration en matière de police administrative*, in *Droit administratif 2009*, n° 8-9, pp. 35 et 36.

¹⁷⁷⁵-**Claire LEGRAS**, *L'abandon de la faute lourde en matière fiscale. Conclusions sur Conseil d'État, section, 21 mars 2011, M. Christian Krupa, n°306225*, in RFDA 2011, pp. 341 et 342.

¹⁷⁷⁶- CE Sect. 21 décembre 1962, *Dame Husson-Chiffre*, Rec. p. 702.

¹⁷⁷⁷-CE 1er juillet 1927, *Demoreuil*, Rec. p. 739 et CE 30 octobre 1959, *Ministre des affaires économiques c./ Murat*, Rec.

Voir : **René CHAPUS**, *Droit administratif général*, op. cit, page 1317.

¹⁷⁷⁸- **François BARQUE**, *Responsabilité et services fiscaux : feu la jurisprudence Bourgeois*, in AJDA 2011, pp. 1279 à 1281.

¹⁷⁷⁹- l'arrêt CE Sect. 29 décembre 1997, *Commune d'Arcueil*, op.cit, page 512.

Guillaume GOULARD, *La responsabilité des services fiscaux : faute lourde ou faute simple ?*, RFDA 1998, pp. 99 et 100.

الفرع الثاني: زوال مبررات الإبقاء على فكرة الخطأ الجسيم في المجال الضريبي.

لقد ساهم تخلي القضاء الإداري الفرنسي تدريجياً عن فكرة الخطأ الجسيم في مجموعة من المجالات في إضعاف مبررات قيام هذه الفكرة في المجال الضريبي، وهو ما مكن من الأخذ بعين الاعتبار مصلحة المدينين أكثر مما كان عليه الأمر في ظل التوجهات القضائية السابقة.

هذا، وقد ظل المبرر الأساسي للإبقاء على فكرة الخطأ الجسيم في المجال الضريبي هو تلك الصعوبات الخاصة والمعقدة التي تعترض الإدارة الضريبية في تقدير وضعية المكلفين وهو ما أكد عليه مفوض الدولة *Guillaume Goulard* في إحدى خلاصاته¹⁷⁸⁰، إلا أن هذا المبرر لم يعد بالإمكان الاستناد إليه طالما أنه قد تم التخلي عنه في مجالات تنطوي على نفس الصعوبات في التدخل، كما أكد على ذلك المقرر العام *Claire LEGRAS*¹⁷⁸¹، ومن بين هذه المجالات عمليات الإغاثة¹⁷⁸²، والمجال الطبي¹⁷⁸³، وغيرها.

علاوة على ذلك، فقد كان الاستناد قائماً لتبرير فكرة الخطأ الجسيم في المادة الضريبية على كون الإدارة الضريبية مرفقا ذو طابع حساس وسيادي، دون إعطاء مبررات كافية ومقنعة لهذه الطبيعة التي تحد من إقرار مسؤولية كاملة للمصالح الضريبية، حيث دفع قبول فكرة الخطأ البسيط في مجالات أخرى حساسة وذات طابع سيادي، كمجال الشرطة الإدارية، وإدارة السجون، إلى إلغاء هذا المبرر بالنسبة للإدارة الضريبية¹⁷⁸⁴.

أما الحجة الأخيرة التي تم التخلي عنها، والتي تشكل نتيجة للحجتين السالفتي الذكر، هو ذلك الهامش الواسع الذي يتعين تركه للإدارة الضريبية - كإدارة سيادية - في تقدير أخطائها، مما يمكنها من القيام بمهامها الجسيمة في استخلاص الدين الضريبي، خاصة وأن المدينين أنفسهم يستعملون مجموعة من

¹⁷⁸⁰ - *les conclusions du Commissaire du gouvernement Guillaume Goulard sur l'arrêt Commune d'Arcueil, précitées.*

¹⁷⁸¹ - *Claire LEGRAS, L'abandon de la faute lourde en matière fiscale. Conclusions sur Conseil d'État, section, 21 mars 2011, M. Christian Krupa, op.cit, pp. 341 et 342*

¹⁷⁸² - *les arrêts Theux, Améon et Commune de Hannapes, précitées.*

¹⁷⁸³ - *les arrêts Époux V. et M. D, précités.*

¹⁷⁸⁴ - *Martin COLLET, La généralisation d'un régime de responsabilité pour faute simple des services fiscaux : une bonne nouvelle pour les contribuables ou pour l'administration ?, in RJEJ 2011 (n° 687), comm. 30, page 43.*

الأساليب لتفادي الوفاء بالتزاماتهم الضريبية، والتي تعيق عمل الإدارة في هذا المجال، إلا أن هذا المبرر لم يعد بالإمكان الارتكان إليه، طالما أنه مرتبط بحسن سير الدولة عموماً، والإدارة على وجه الخصوص، التي يفترض فيها تقوية آليات حماية حقوق المواطنين الملزمين عوض إيجاد مبررات لعدم تحمل مسؤوليتها¹⁷⁸⁵.

هذا، وبالإضافة إلى المبررات السابقة، فإن بعض الفقه الفرنسي يفسر التراجع على فكرة الخطأ الجسيم، معتبراً أن الخطأ واحد، وأن الخطأ الجسيم ليس إلا خطأ أكثر جسامة من الخطأ البسيط من حيث التقدير، وبالتالي فإن الأصل هو وجود الخطأ الموجب للمسؤولية¹⁷⁸⁶، وبهذا المفهوم، فإن هذا الاتجاه الفقهي يؤكد على ضرورة تخويل القاضي الإداري سلطة تقديرية في تقرير مسؤولية الإدارة الضريبية حسب الحالات، دون وضع حدود لتدخله خاصة من حيث شروط الخطأ الذي يفضي إلى إقرار مسؤولية الدولة¹⁷⁸⁷.

علاوة على ذلك، فإن تخلي مجلس الدولة الفرنسي عن فكرة الخطأ الجسيم استند إلى هاجس حماية المدنيين قدر الإمكان، وذلك تماشياً مع الخصائص العامة للتطور الذي عرفه القانون الإداري المعاصر¹⁷⁸⁸، وخاصة حماية الأمن القانوني للمخاطبين به¹⁷⁸⁹، وهو نفس المبرر الذي دفع بمجلس الدولة للتخلي عن فكرة الخطأ الجسيم في المجال الطبي، حيث اعتبر مفوض الدولة Jacques-Henri STAHL في هذا الإطار، أن " نظام الخطأ الجسيم يشكل إرثاً تاريخياً لمبدأ عدم المسؤولية الذي كان سائداً، حيث تم اتخاذه حالياً كسبب من أجل الحد غير المبرر من مسؤولية الأشخاص العامة"¹⁷⁹⁰.

وهكذا، فإن اعتماد فكرة الخطأ الجسيم في المجال الضريبي، من شأنه أن يحد من المبدأ القاضي بأن حرق المشروعية يشكل خطأ وبالتالي يستلزم تقرير المسؤولية بشأنه¹⁷⁹¹، لذلك فإن الحياد على هذا الاتجاه

¹⁷⁸⁵ - Pierre-Laurent FRIER, Jacques PETIT, Précis de droit administratif, op. cit, page 506.

¹⁷⁸⁶ - Pierre-Laurent FRIER, Jacques PETIT, Précis de droit administratif, op. cit., p. 505.

Édouard DUBOUT, Faut-il tuer les catégories de fautes en droit administratif ?, in RDP 2009, pp. 1347 et s.

¹⁷⁸⁷ - René CHAPUS, Droit administratif général, op. cit, page 1303.

¹⁷⁸⁸ - Idem, page 1304.

¹⁷⁸⁹ - CE Ass. 24 mars 2006, Sté KPMG et Sté Ernst & Young et autres, Rec. page 154.

¹⁷⁹⁰ - Jacques-Henri STAHL, La responsabilité des services publics hospitaliers. Le déclin de la faute lourde. Conclusions sur Conseil d'État, Section, 20 juin 1997, M. Theux, RFDA 1998, page.

86.

¹⁷⁹¹ - Pierre-Laurent FRIER, Jacques PETIT, Précis de droit administratif, op. cit, page 506.

من خلال فكرة الخطأ الجسيم يمكن الإدارة من حرية أكبر في التصرف من تلك التي يمنحها القانون، مقابل المساس بحقوق الملتزمين والمدنيين عموماً التي يضمنها مبدأ المشروعية¹⁷⁹².

لذلك، فإن التراجع عن فكرة الخطأ الجسيم يفرض على الإدارة الضريبية الحذر أكثر في تدخلاتها تجاه المدنيين، إلا أن ذلك لا يمنع من التأكيد على ضرورة وجود إطار قانوني إما بتسهيل مساطر تدخل الإدارة الضريبية أو من خلال حماية حقوق الأفراد، فتكون بذلك الإدارة الضريبية ملزمة باحترامه، في مقابل ذلك، يشكل تجاوز هذه القواعد، والمفضي إلى الإضرار بالغير، إقراراً للمسؤولية الإدارية للمصالح الضريبية بما يضمن خضوعها للقانون.

ولتفادي عرقلة عمل الإدارة من خلال تحديد تدخلاتها التي يمكن أن ينتج عنها إضراراً بضمانات المدنيين، يمكن وضع مجموعة من الشروط المحددة للضرر، في اتجاه الحد من الإفراط في إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية، وهو ما توصل إليه مجلس الدولة الفرنسي، بتخليه لاحقاً وبشكل نهائي عن فكرة الخطأ الجسيم.

¹⁷⁹² - **Jean-Philippe DEROSIER**, *Un pas en avant pour un nouveau recul: l'abandon de l'exigence d'une faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale*, op.cit, page 730.

المبحث الثاني: الأساس الحديث لمسؤولية الإدارة الضريبية: نحو التخلي نهائياً عن فكرة الخطأ الجسيم.

إن التزاكمت التي عرفها الاجتهاد القضائي الفرنسي في مجال المسؤولية الإدارية ومسؤولية الإدارة الضريبية على وجه الخصوص بناء على الخطأ عموماً، قد شكل أرضية خصبة لنضج المقاربة القضائية التي اعتمدها القضاء الإداري المغربي والمقارن في التعاطي مع مسؤولية المصالح الضريبية بما يعزز إخضاعها لمبدأ المشروعية (المطلب الأول)، ومع ذلك ظل القضاء الإداري حريصاً على الإبقاء على طابع محدود لهذه المسؤولية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التنازل عن فكرة الخطأ الجسيم بين القضاء الإداري المغربي والمقارن.

يشكل التنازل عن إقرار فكرة الخطأ الجسيم بداية انفتاح التوجه القضائي نحو حماية أكبر للمدنيين مقابل السلطات والامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، وذلك نحو إخضاع أعمالها إلى مبدأ المسؤولية على غرار باقي السلطات الإدارية، إلا أنه مع ذلك ظلت الخصوصية سائدة سواء من خلال لجوء القضاء الإداري المغربي لفكرة الخطأ البسيط (الفرع الأول)، أو من خلال تنازل القضاء الإداري الفرنسي عن فكرة الخطأ الجسيم (الفرع الثاني).

الفرع الأول: القضاء الإداري المغربي وفكرة الخطأ البسيط المقرون بصعوبات استثنائية.

لقد ساعد التطور الذي وصل إليه الاجتهاد القضائي الفرنسي منذ قرار مجلس الدولة في قضية *Bourgeois* على بلورة موقف القضاء الإداري المغربي، خاصة وأنه تزامن مع بداية إحداث المحاكم الإدارية، وما لحق ذلك من تطور كمي ونوعي للقضايا الإدارية ومن بينها الدعاوى الضريبية عموماً ودعاوى مسؤولية الإدارة الضريبية على وجه الخصوص.

وتتلخص وقائع هذه القضية في كون المعني بالأمر الخاضع لنظام الاقتطاع الشهري، قد تقدم بتصريجه عن الدخل، غير أن المصالح الضريبية نتيجة لخطأ مادي احتسبت الضريبة على أساس تقاضيه لأجر آخر يفوق الأجر المصرح به، فقامت الإدارة بإخباره بمبلغ الضريبة حسب تقديرها والمبالغ التي لا زال يتعين تحصيلها، حيث حاولت اقتطاع باقي الضريبة في آخر السنة دون جدوى لانعدام الرصيد الكافي في الحساب، ثم قررت استحقاق الاقتطاعات العشر للسنة المقبلة بالارتكاز على الضريبة المفروضة خطأ.

وهكذا، أجرت الإدارة الضريبية اقتطاعاً أولاً في شهر يناير من تلك السنة مما دفع الملزم إلى تقديم مطالبة في الموضوع، وبعد حصوله على إسقاط واسترداد المبالغ الغير المستحقة طالب بتعويض عن الضرر الذي أصابه بسبب الإجراءات العديدة التي قام بها، فقضى مجلس الدولة: " بأن الأخطاء المرتكبة في التناوب والمعالجة المعلوماتية للتصريحات وفي التنفيذ الآلي للاقتطاعات الشهرية تكفي لإقامة مسؤولية الدولة بمجرد أن يتعلق الأمر بأخطاء مرتكبة أثناء تنفيذ عمليات تتعلق بفرض وتحصيل الضريبة بدون أن تتضمن صعوبات استثنائية تتمثل في تقدير وضعية الملزم".

هذا، وقد عرف تعاطي القاضي الإداري المغربي مع فكرة الخطأ تطوراً تدريجياً، بدأ بالتأكيد على مسؤولية الإدارة الضريبية بناء على الخطأ البسيط دون إيلاء الأهمية - على الأقل في حيثيات الأحكام - إلى الصعوبات الاستثنائية التي تواكب عمل الإدارة الضريبية، حيث نجد أن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء¹⁷⁹³ قد قررت مسؤولية إدارة الجمارك عن التعويض الناتج عن خطأها المتمثل في حرمان المدين من السفر جراء المشاكل التي عرفها الناظم الآلي الخاص بتعشير السيارات، حيث أكدت على أنه: " يتبين أن الإدارة الجمركية لم تعمل على جعل الناظم الآلي مسائراً لجميع العمليات المجرأة على السيارات الخاضعة للرسوم الجمركية مما يكون معه خطأها ثابتاً في موضوع النزاع.

وحيث ثبت من خلال مستندات القضية أن الطالب قد حرم من الاستفادة من تذكرة سفره، و بالتالي يستحق عن ذلك تعويضاً عن الحرمان (...).

¹⁷⁹³ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 1997/6/23 في الملف عدد 96/41 ت (أورده: محمد بيصة، دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، مرجع سابق، ص 50).

سنوات قليلة بعد حكم المحكمة الإدارية بوجدة، صرحت المحكمة الإدارية بفاس¹⁷⁹⁴ بمسؤولية الإدارة الضريبية عن الخطأ الذي أفضى إلى تنفيذ الإكراه البدني على المدعي رغم قيامه بالتزاماته الضريبية، وتتلخص وقائع هذه القضية، في كون المدين قد سبق له أن قام بعملية بيع شقته واستتبع ذلك بالإجراءات القانونية المتعلقة بالتصريح بالدخل وأداء الدين الضريبي، إلا أنه فوجئ بإلقاء القبض عليه، وإيداعه السجن بناء على مذكرة بحث، في مدينة الجديدة أثناء قيامه بمناقشة إحدى الأطروحات الجامعية باعتباره أستاذا جامعيا، وذلك تنفيذا لمسطرة الإكراه البدني التي باشرتها الإدارة الضريبية في حقه رغم سبقية الأداء¹⁷⁹⁵.

وقد جاء ضمن حيثيات هذا الحكم أنه: "وحيث إنه أضحى من الثابت من ملف القضية أن المدعي قد أكره على أداء دين ضريبي لا يمت إليه بصلة، بدليل أن الحكم المستدل به من طرفه لم يكن محط طعن من طرف الجهة الصادرة خلافا لطلباتها وأن قيام القابض بإكراهه رغم ثبوت عدم الصلة بينه وبين الضريبة المكروه من أجلها، وذلك من خلال الاختلاف الوارد بأرقام جداول الضريبة وعنوان الملزم ورقم بطاقة تعريفه يجعل أن مرفق الإدارة عندما لم يتحرر بالطرق المخولة له قانونا قبل الإقدام على إكراه المدعي بدنيا يشكل في طياته خطأ مرفقيا يستوجب التعويض طبقا للفصل 79 من ق.ل.ع علما بأن مرفق القباضة له من الوسائل لمعرفة الملزم الحقيقي بالضريبة موضوع المتابعة وأن تحريك مسطرة المتابعة بالشكل الذي تم في مواجهة المدعي وإيداعه بالسجن لمدة أربعة أيام دون وجه حق يترتب مسؤولية الدولة عن الأخطاء المرتكبة من طرف المرافق التابعة لها وبالترتيب على ذلك بقي المدعي محقا في طلب التعويض الذي يعتبر وسيلة لجبر الأضرار اللاحقة به والتي تعلقت بصفة أساسية بالمساس بحريته الشخصية هذه الحرية التي أحاطتها القوانين وجميع دساتير المملكة بحماية قانونية".

وهكذا، نلاحظ أن اجتهاد المحكمة الإدارية بفاس وإن لم يركز على الخوض في تقييم الخطأ، إلا أن اعتبر أن إكراه المدعي بدنيا رغم انتفاء صلته بالضريبة يشكل خرقا لمقتضيات القانون الضريبي، على

¹⁷⁹⁴ - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2002/11/26 ملف إداري عدد 2002/66 ت (منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 40 شتنبر أكتوبر 2001 ص 175-176).

¹⁷⁹⁵ - عبد العزيز يعقوبي، القضاء الجبائي وحماية الاستثمار من خلال قرارات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية الرابعة، الدار البيضاء، المنظمة من قبل محكمة النقض، 19/18 أبريل 2007، قضايا الاستثمار و التحكيم من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمانة الرباط، 2007، ص 198.

الرغم مما للإدارة الضريبية من إمكانيات لتحديد المدين الحقيقي، أي أن القضاء لم يعترف بوجود صعوبات استثنائية في هذه الحالة، وبمفهوم المخالفة فإن غياب هذه الصعوبات فإنه لا مجال لمناقشة مدى جسامه الخطأ إذ يكفي وجود الخطأ البسيط للتصريح بمسؤولية الإدارة الضريبية.

كما أن محكمة النقض¹⁷⁹⁶ في تأييدها للحكم المذكور، اعتمدت على مجرد ثبوت خطأ الإدارة الضريبية والضرر الناجم عنه من أجل تقرير مسؤولية الإدارة الضريبية، معتبرة أنه: "خلافًا لما جاء في أسباب الاستئناف، فالمستأنف عليه ينفي توصله بالإعلام المذكور، ولا شيء في الملف يفيد عكس ذلك. ومن جهة أخرى فالمستأنفة تقرر إقرارًا تامًا بما حصل للمستأنف عليه، متذرة بأن ذلك راجع لخطئه الشخصي، مما يؤكد أحقية المدعي في طلب التعويض. وأن خطأ المرفق العام ثابت ويتمثل في فرض الضريبة مرتين على نفس السبب رغم الأداء".

وقد دافع بعض الفقه المغربي عن موقف محكمة النقض والمحكمة الإدارية بفاس معتبرا أنه اتجاه نحو تكريس الدور الحمائي للقاضي الجبائي من خلال الاعتراف بمسؤولية الإدارة الضريبية عن الاستخلاص الضريبي المعيب، الذي يترتب عنه إلحاق أضرار بالغير استنادًا إلى مقتضيات الفصل 79 من قانون الالتزامات والعقود، معتبرا أن الحكم بإلغاء الفرض الضريبي المعيب، أو الحكم باسترداد المبالغ المستخلصة بدون سند قانوني مشروع، لا يكفي لتحقيق الحماية المطلوبة وحماية الأوضاع القانونية للمدينين بل لا بد من جبر الأضرار المترتبة ذلك متى ثبت حصولها، وهو ما يساهم في تشجيع الاستثمار¹⁷⁹⁷.

وإذا كان الموقف المشار إليه أعلاه يستند على تطبيق مقتضيات المادة 79 من قانون الالتزامات والعقود على مسؤولية الإدارة الضريبية، فإننا نعتبر في مقابل ذلك، أن قرار محكمة النقض المشار إليه أعلاه، وإن وفر حماية حقيقية للمدين، من خلال إقرار مبدأ التعويض على أضرار الإدارة الضريبية، فإنه لم يؤسس إلى اتجاه واضح المعالم في معزل عن مقتضيات الفصل 79 أعلاه، من خلال مراعاة خصوصيات عمل الإدارة الضريبية، والذي يمكن لباقي المحاكم الإدارية الارتكاز عليه من حيث الأساس القانوني لمسؤولية الإدارة الضريبية، يأخذ بعين الاعتبار المسؤولية الملقاة على المدينين خاصة في أداء الدين الضريبي،

¹⁷⁹⁶ - القرار عدد 134، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2003/7/3، في الملف عدد 2003/2/4/341، (أورده: عبد العزيز يعقوبي، القضاء الجبائي وحماية الاستثمار من خلال قرارات المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص 199).

¹⁷⁹⁷ - عبد العزيز يعقوبي، القضاء الجبائي وحماية الاستثمار من خلال قرارات المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص 198.

وذلك بالإشارة الصريحة - كمبدأ عام- إلى أن غياب الصعوبات الاستثنائية لعمل الإدارة الضريبية يجعل مسؤوليتها قائمة بمجرد وجود الخطأ البسيط.

إلا أن ذلك لا ينفي أهمية الاجتهاد القضائي المشار إليه أعلاه، خاصة وأن الأمر يتعلق بتنفيذ أشد المساطر الضريبية وقعا على شخص المدين وحرته، وهو ما أكده أيضا الاجتهاد القضائي الفرنسي¹⁷⁹⁸.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الإداري المغربي، قد استقر على قبول التعويض بناء على خطأ الإدارة الضريبية نتيجة متابعة المدين خطأ، والتنفيذ على أمواله، وهو ما أكدت عليه المحكمة الإدارية بالرباط¹⁷⁹⁹ عندما قضت على أنه: " من خلال الخبرة المنجزة (...) وحسب إفادة رئيس قباضة طنجة بني مكادة، والسيد (...) المفتش المندوب عن الخزينة الجهوية لطنجة، فإنه وقع خطأ عند عملية التحصيل إذ عوض استخلاص المبلغ المفروض أدائه على الشركة العقارية (...) التي هي غير المدعية، ولا علاقة لها بما تم استخلاصه من هذه الأخيرة التي تسمى الشركة العقارية (...) نظرا للتشابه من حيث اللقب الاجتماعي. وحيث إنه أمام هذه الأدلة الدامغة، تكون المدعية الشركة العقارية (...) محقة في المطالبة بمبلغ 178.607.12 درهم الذي تم استخلاصه وحجزه منها عن طريق الخطأ، مع تعويض عن الأضرار الناجمة عن ذلك تحدده المحكمة بما لها من سلطة تقديرية في مبلغ 10.000.00 درهم، وعدم الاستجابة لطلب النفاذ المعجل لعدم وجود ما يبرره".

وهكذا، يلاحظ أن المحكمة الإدارية بالرباط قد اعتمدت على ثبوت الخطأ من جهة، وسلطتها التقديرية في تحديد التعويض من جهة ثانية، دون مناقشتها لطبيعة الضرر، في حين نجد أن محكمة النقض¹⁸⁰⁰ في مناسبة أخرى قد أبرزت نوعية الضرر المتمثل في حرمان المدين من استغلال المبالغ المستخلصة خطأ دون تقدير هذا الأخير معتبرة أنه: " بصرف النظر عن سوء أو حسن نية المحاسب

¹⁷⁹⁸ - Conseil d'Etat, arrêt du 8 août 1990, n° 54500.

Instruction modificatif N° : BOI-CTX-RDI-30-20120912, Contentieux de la responsabilité, op.cit, page 6.

¹⁷⁹⁹ - الحكم عدد 85 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2006/01/17 في الملف عدد 01/427 ش-د، (منشور بمجلة الحقوق المغربية، عدد 2010/3، مرجع سابق، ص 168).

¹⁸⁰⁰ - القرار عدد 376، صادر الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2007/04/11، في الملف الإداري عدد 2006/2/4/1377 (غير منشور).

المكلف بالتحصيل في استخلاص المبلغ المنازع فيه فإن عدم تحققه من الشركة المدينة بذلك المبلغ من خلال الجدول الضريبي المتعلق بها قبل القيام بالحجز لدى الغير و سحب المبلغ المذكور العائد للمستأنف عليها فإنه يكون قد ارتكب خطأً مصلحياً تتحمل الخزينة العامة المسؤولية عن الأضرار الناتجة عن تلك الأضرار المتمثلة في حرمان المستأنف عليها من استغلال المبلغ المسحوب من حسابها دون وجه حق منذ تاريخ هذا السحب وأن مبلغ التعويض عما ذكر والمحكوم به مناسب لجبر هذه الأضرار و الحكم المستأنف كان لذلك صائباً وواجب التأييد".

وهكذا، وعلى نفس المنوال سارت مجموعة من المحاكم الإدارية في التأكيد على أن مسؤولية الإدارة الضريبية بناءً تقوم بناءً على خطئها، دون إيلاء الأهمية إلى تقدير الخطأ حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة¹⁸⁰¹ وهي ترفض طلب المدين إعفائه من الغرامات الناتجة عن خطأ الإدارة في بيانات الإعلام الضريبي، مقابل إمكانية إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية عن هذا الخطأ، الذي لا يرقى في منظور القاضي الإداري الفرنسي إلى مستوى الخطأ الجسيم الموجب للتعويض، حيث اعتبرت أنه: "ولئن كان المدعي قد امتثل لما جاء في الإعلام الضريبي الموجه إليه إلا أن العبرة بالمقتضيات القانونية الواجبة التطبيق والتي تتمثل في نازلة الحال بالقانون رقم 45/02 للسنة المالية 2003 وخاصة المادة 11 منه التي تنص على أن أداء الضريبة بعد تاريخ الاستحقاق ترتب غرامة بنسبة 10% وزيادة عن التأخير بنسبة 5% للشهر الأول وجزء منه و 0,5% عن كل شهر أو جزء من الشهر .

وحيث إذا كانت الإدارة المدعى عليها - الخزينة العامة - لم تقم بتعيين البيانات الواردة في الإعلانات بالضريبة التي توجهها إلى الملتزمين فإن اللبس الذي يقع للملزم بسبب أجل الأداء و تطبيق الغرامة و الزيادة عن التأخير في الأداء لا يبرر الحكم ببطلان تلك الغرامات أو فوائد التأخير وإنما يرتب مسؤولية الجهة التي أدت بالملزم بالوقوع في خطأ عن الضرر الحاصل لهذا الأخير".

وبغض النظر عن مدى توفيق المحكمة الإدارية في رفضها لطلب عدم مشروعية الغرامات الناتجة عن خطأ الإدارة الضريبية، فإن هذا الموقف يسمح للمدين في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الحصول على تعويض يناسب ما لحقه من أضرار متمثلة في أداء غرامات غير مستحقة من الناحية الإجرائية، رغم

¹⁸⁰¹ - الحكم رقم 223، الصادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2004/09/16، في الملف عدد: 04/65 ش- د (غير منشور).

مشروعيتها من الناحية القانونية، إلا أن السؤال المطروح هو مدى تغطية التعويض الذي يمكن للمحكمة أن تحكم به للمبلغ المؤدى نتيجة الخطأ بالإضافة إلى باقي الأضرار التي يمكن أن تصيب المدين جراء ذلك.

الفرع الثاني: تنازل القضاء الإداري الفرنسي عن فكرة الخطأ الجسيم.

لقد شكل القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي¹⁸⁰² بتاريخ 21/03/2011 في قضية « Christian Krupa » بمثابة ثورة في القضاء الإداري الفرنسي الذي استقر من أزيد خمسة عقود على اشتراط وجود الخطأ الجسيم للقول بمسؤولية الإدارة الضريبية عن أفعالها، حيث أكد من خلال هذا القرار، أن أي خطأ مرتكب من قبل الإدارة الضريبية سواء تعلق الأمر بوعاء الضريبة أو باستخلاصها يرتب مسؤوليتها، مهما كانت درجة الصعوبات التي تعترى عملها، وعليه أصبحت إمكانية الاستناد على الخطأ البسيط لإقرار هذه المسؤولية متاحة بغض النظر عن وجود صعوبات استثنائية في عمل الإدارة الضريبية أو انتفائها¹⁸⁰³.

هذا، وتعود وقائع هذه القضية عندما طالبت الإدارة الضريبية السيد « Christian Krupa » بأداء مبلغ الدين الضريبي بالإضافة إلى الغرامات المرتبطة به، وذلك تضامنا مع إحدى الشركات باعتباره أحد مسيريهما، مستندة على عدم جوابه داخل أجل 30 يوما على الرسالة الموجهة في اسمه إلى مقر الشركة بتاريخ 27 أبريل 1983 من أجل تحديد الأشخاص الذين استفادوا من مبالغ مالية غير مصرح بها من

¹⁸⁰²-Conseil d'Etat, « Christian Krupa » arrêt du 21 mars 2011, n° 306225.

Cité in : Instruction modificatif N° : BOI-CTX-RDI-30-20120912, Contentieux de la responsabilité Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, Date de publication: 12/09/2012, page 1.

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1070-PGP.html?identifiant=BOI-CTX-RDI->

¹⁸⁰³« Ainsi, une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'État à l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle leur a directement causé un préjudice [...]; l'administration peut invoquer le fait du contribuable ou, s'il n'est pas le contribuable, du demandeur d'indemnité comme cause d'atténuation ou d'exonération de sa responsabilité ».

Idem.

قبل الشركة وذلك طبقاً لمقتضيات المادة A1763 من المدونة العامة للضرائب السارية المفعول آنذاك¹⁸⁰⁴.

وعلى إثر ذلك، قام السيد «Krupa» برفع دعوى قضائية من أجل إسقاط مبالغ الغرامات المطالب بها من قبل الإدارة الضريبية على اعتبار أنه تخلى عن مهامه كشريك مسير للشركة خلال شهر ماي سنة 1982 كما قام بتفويت أسهمه خلال غشت من نفس السنة، وبالتالي لم يعد للإدارة الضريبية الحق في متابعته تضامنياً، خاصة و أنها راسلته في عنوان الشركة سنة 1983، أي بعد سنة من انقطاع علاقته بالشركة.

وهكذا، قضت كل من المحكمة الإدارية بستراسبورك ومحكمة الاستئناف بنانسي برفض طلبه¹⁸⁰⁵، إلا أن مجلس الدولة الفرنسي ألغى هذا القرار الأخير¹⁸⁰⁶، وأحال القضية إلى محكمة الاستئناف الإدارية بنانسي، حيث قضت بعدم أحقية الإدارة الضريبية في مطالبة المدعي بأداء الغرامات السالفة الذكر، معتبرة أنه من أجل تحديد صفة المسير الاجتماعي أو بحكم الواقع، ينبغي الوقوف عند تاريخ انقضاء المدة الزمنية المحددة لهوية المستفيدين من توزيع الدخل، لا لتاريخ اختتام السنة المالية التي دفعت من أجلها تلك المبالغ¹⁸⁰⁷.

هذا، واستناد إلى خطأ الإدارة الضريبية في تفسير مقتضيات المادة A1763، لجأ السيد «Krupa» للمطالبة بالتعويض عن الأضرار التي أصابته جراء ذلك، إلا أن كل من المحكمة الإدارية

¹⁸⁰⁴-Selon cet article, « les sociétés et autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont, contrairement aux dispositions des articles 117 et 240, elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une pénalité fiscale calculée en appliquant au montant des sommes versées ou distribuées le double du taux maximum de l'impôt sur le revenu. Lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer dans sa déclaration de résultat le montant des sommes en cause, le taux de la pénalité est ramené à une fois et demie ce taux maximum.

« Les dirigeants sociaux mentionnés aux articles 62 [gérants] et 80 ter b-1^o, 2^o et 3^o [président du conseil d'administration, directeur général, administrateur, membres du directoire ou du conseil de surveillance], ainsi que les dirigeants de fait sont solidairement responsables du paiement de cette pénalité, qui est établie et recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu ». Aujourd'hui, il est repris à l'art. 1759 du code général des impôts.

¹⁸⁰⁵ - TA Strasbourg 16 mars 1989 et CAA Nancy 10 octobre 1991, n° 89NC01228, T. p. 818.

¹⁸⁰⁶ - CE 6 novembre 1995, n° 132338, T. p. 843.

¹⁸⁰⁷ - CAA Nancy 30 avril 1998.

بستراسبورغ وكذا محكمة الاستئناف الإدارية بنانسي¹⁸⁰⁸ رفضتا طلبه من جديد تطبيقاً للاجتهاد القضائي الفرنسي¹⁸⁰⁹ المستقر بشأن مسؤولية الإدارة الضريبية، والذي يأخذ بعين الاعتبار الصعوبات الخاصة والاستثنائية التي تعتري عمل الإدارة الضريبية بخصوص تقدير وضعية الملزمين تجاه القانون الضريبي، وهو ما لا يرقى إلى درجة الخطأ الجسيم الذي يتطلبه الإقرار بمسؤولية الدولة تجاه المدين في هذه القضية.

وخلافاً لما انتهت إليه المحكمتين، اعتبر مجلس الدولة أن استناد محكمة الاستئناف الإدارية بنانسي من أجل رفض طلب المدعي على كون الإدارة الضريبية لم ترتكب إهمالاً جسيماً، يعتبر خطأً من جانبها في تطبيق القانون، حيث اعتبر المجلس أن الاجتهادات القضائية المستقرة خلال التسعينيات والتي لا تعترف إلا بالخطأ الجسيم من أجل إقرار مسؤولية الدولة عن أعمالها في المجال الضريبي، لم تعد مقبولة حالياً لدى المتعاملين مع الإدارة الضريبية، ذلك أن الهدف منها كان هو تمكين هذه الأخيرة من هامش أوسع للتدخل، وذلك من خلال الحد من إقرار مسؤوليتها، وهو الاتجاه ذاته الذي سار إليه الفقيه René CHAPUS إلى جانب عدد كبير من الفقه الفرنسي عندما أكد على أن إقرار مسؤولية الإدارة على الأخطاء البسيطة قد يؤدي إلى تجنبها القيام ببعض المهام الموكولة إليها¹⁸¹⁰.

وبهذا القرار المبدئي لمجلس الدولة الفرنسي، أضحت من المنطقي إخضاع الإدارة الضريبية على غرار باقي المصالح الإدارية إلى نظام المسؤولية الذي يقتضي أن تتحمل الإدارة مسؤولية التعويض عن الأضرار التي تصيب الأفراد جراء نشاطاتها مهما كانت درجة الخطأ المرتكب، وهو ما اقتضى التراجع عن فكرة الخطأ الجسيم كأساس لإقرار مسؤولية الإدارة الضريبية¹⁸¹¹.

¹⁸⁰⁸ - CAA Nancy 5 avril 2007, n° 05NC00357 ; cf. également TA Strasbourg 18 janvier 2005.

¹⁸⁰⁹ - Cela résulte de l'arrêt CE Sect. 29 décembre 1997, Commune d'Arcueil, Rec. p. 512, confirmant l'arrêt CE Sect. 27 juillet 1990, Bourgeois, Rec. Page 242.

¹⁸¹⁰ - René CHAPUS, Droit administratif général, tome 1, op.cit, page. 1304.

Yves GAUDEMET, Droit administratif, LGDJ, Paris, coll. Manuel, 19ème édition, 2010, page. 169

Pierre-Laurent FRIER, Jacques PETIT, Précis de droit administratif, Montchrestien, Paris, coll. Domat droit public, 6ème édition, 2010, page. 506

Gilles LEBRETON, La fausse disparition de la faute lourde, Dalloz 1998, JPR, page 537.

¹⁸¹¹ - Fabrice MELLERAY, L'abandon de l'exigence d'une faute lourde pour engager la responsabilité des services fiscaux, in Droit administratif 2011 (n°5), Comm. 52, page 50.

ومع ذلك، فقد حاول مجلس الدولة الفرنسي من خلال القرار المشار إليه أعلاه الإبقاء على مسؤولية محدودة للإدارة الضريبية دون الإبقاء على فكرة الخطأ الجسيم، وذلك من خلال التأكيد على رقابة قضائية خاصة ودقيقة على السبب المباشر والحقيقي للأضرار، كما أنه يضيق من مجال إعفاء الإدارة الضريبية من هذه المسؤولية أو على الأقل يخفف منها، حيث انتقل مجلس الدولة من المطالبة بوجود الخطأ الجسيم إلى قبول مسؤولية الإدارة الضريبية على أساس الأضرار التي يتم إثباتها بشكل قطعي، وهو ما يسمح أيضا من الحد من إقرار هذه المسؤولية.

وهكذا إذن، فإن مجلس الدولة من خلال قراره في قضية « *Krupa* » قد وضع حدا نهائيا لفكرة الخطأ الجسيم عندما أقر بمسؤولية الدولة عن الخطأ البسيط في تنفيذ عمليات تأسيس واستخلاص الدين الضريبي، دون مراقبة أو تقدير مدى انطواء عمل الإدارة الضريبية على صعوبات خاصة، وهو ما حسم النقاش لصالح رجحان فكرة الخطأ البسيط في تقرير مسؤولية الإدارة الضريبية مهما كانت ظروف عملها، إذ يشكل هذا الاتجاه تقدما ملموسا نحو إلزام الإدارة الضريبية بالخضوع لمبدأ المشروعية في جميع قراراتها وأعمالها دون أن تشفع لها طبيعة الإجراءات والعمليات الضريبية التي تضطلع بها في الخضوع إلى المسؤولية والتعويض عن الأضرار الناتجة عنها.

هذا، ويمكن القول أن هذا الاتجاه المتقدم الذي أقره مجلس الدولة الفرنسي تدريجيا قد ساهمت فيه مجموعة من العوامل، منها ما يتعلق بالتوجهات العامة للاجتهاد القضائي نحو إخضاع جميع المجالات الإدارية الحساسة لمبادئ المسؤولية دون التقييد من هذه الأخيرة، كما أن الإدارة الضريبية الفرنسية أصبحت لها من الإمكانيات ما يمكنها من تحمل مسؤولية تنفيذ القانون الضريبي ومراعاة الضمانات القانونية والقضائية للمدنيين.

علاوة على ذلك، فقد لعبه المواطن عموما والملازم على وجه الخصوص دورا أساسيا في الذي رفض التوجه نحو التقليل من مسؤولية الإدارة الضريبية وما واكبه من تدخلات فقهية تسير في نفس الاتجاه، مما دفع بمجلس الدولة لقبول فكرة الخطأ البسيط والإقرار بزوال مبررات الإبقاء على فكرة الخطأ الجسيم في المجال الضريبي، إلا أن هذا التوجه، لا ينفي إبقاء مجلس الدولة الفرنسي على مسؤولية محدودة غير مطالقة تراعي خصوصيات تدخل الإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: الإبقاء على مسؤولية محدودة للإدارة الضريبية.

إن التخلي عن فكرة الخطأ الجسيم، لا يهدف إلى خلق إدارة ضريبية غير قادرة على التدخل لوجودها جس التعويض عن أخطائها في إطار المسؤولية الإدارية، كما أنه لا يفيد الزيادة من هذه المسؤولية¹⁸¹²، ذلك أن التحول من تقدير الخطأ إلى تقدير الضرر، من أجل الحد من المسؤولية الإدارية، يشكل في حد ذاته نظاماً أكثر اتساعاً من أجل التقليل من هذه المسؤولية، من خلال الإبقاء على شروط محدودة لقيامها (الفرع الأول) مع إمكانية تعميم وشمولية التخلي عن فكرة الخطأ الجسيم على مجالات أخرى (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإبقاء على شروط محدودة لمسؤولية الإدارة الضريبية.

لقد ساهم القرار الصادر عن مجلس الدولة في قضية *Krupa* في وضع قواعد جديدة وأكثر وضوحاً في تحديد نظام مسؤولية الإدارة الضريبية، من خلال اشتراط حصول ضرر مباشر ومؤكّد من أجل الاعتراف بهذه المسؤولية (الفقرة الأولى)، مع الإبقاء على مجالات إعفاء الإدارة الضريبية من المسؤولية أو الحد منها على الأقل (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: اشتراط الضرر المباشر.

لقد اشترط مجلس الدولة الفرنسي من أجل إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية، أن يكون الضرر الحاصل جراء عمل الإدارة الضريبية ناتج بشكل مباشر عن خطئها¹⁸¹³، مما يجعل من الضرر المحتمل مستبعد التعويض في إطار هذه المسؤولية¹⁸¹⁴.

¹⁸¹² - *Martin COLLET, La généralisation d'un régime de responsabilité pour faute simple, op.cit, pp. 43 à 45.*

¹⁸¹³ - *Conseil d'Etat, arrêt du 26 juin 1992, n° 75558.*

Cité in : Instruction modificatif N°: BOI-CTX-RDI-30-20120912, Contentieux de la responsabilité, op.cit, page 5.

¹⁸¹⁴ - *Cour administrative d'appel de Bordeaux, arrêt du 28 juin 1994, n° 93BX00796.*

Cité in : Instruction modificatif N° : BOI-CTX-RDI-30-20120912, Contentieux de la responsabilité, op.cit, page 5.

وعلى هذا الأساس، اعتبر القاضي الإداري أولاً، أن الضرر الناتج فقط عن أداء الدين الضريبي لا يمكن اعتباره لإقرار المسؤولية، ذلك أن هذا الضرر ينقضي بمجرد استرجاع المدين لما أداه دون وجه حق استناداً إلى مقتضيات المادة L208 من كتاب المساطر الجبائية¹⁸¹⁵، وليس استناداً إلى قواعد المسؤولية الإدارية¹⁸¹⁶، وهو ما يستثني التعويض عن كل خطأ صادر عن الإدارة الضريبية ناتج فقط عن أداء المدين لدين غير مستحق دون إثبات ضرر آخر غير ذلك المتعلق بالأداء غير المشروع.

وعلى النقيض من ذلك، فإن الإجراءات التنفيذية التي تباشرها الإدارة الضريبية خطأ من قبيل الحجز والبيع و الإكراه البدني، فإنها ترتب مسؤوليتها بالنظر لما لها من أثر مباشر على نشاط أو وضعية المدين، في حين فإن تقدير الضرر يتسم بنوع من التشدد كلما وجدت علاقة تعاقدية بين المدين المتضرر من عمل الإدارة الضريبية وبين طالب التعويض¹⁸¹⁷، ومن ذلك ما قضى به مجلس الدولة في عدم قبول التعويض عن فقدان الشغل الناتج عن إيقاف نشاط إحدى الوحدات الصناعية جراء إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية، على اعتبار أن علاقة الشغل ذات طابع تعاقدية بين المدعي والشركة¹⁸¹⁸.

وفي نفس الاتجاه، رفض مجلس الدولة الفرنسي التعويض عن الضرر الذي ترتب عن إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية لفائدة الورثة، نتيجة توقف نشاط شركة مورثهم، على اعتبار أن الضرر يقف عند العلاقة

¹⁸¹⁵ - L'article L 208 du livre des procédures fiscales: «Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts. Les intérêts courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés.

Lorsque les sommes consignées à titre de garanties en application des articles L. 277 et L. 279 doivent être restituées, en totalité ou en partie, la somme à rembourser est augmentée des intérêts prévus au premier alinéa. Si le contribuable a constitué des garanties autres qu'un versement en espèces, les frais qu'il a exposés lui sont remboursés dans les limites et conditions fixées par décret ».

¹⁸¹⁶ - CE, arrêt du 11 octobre 1978, n°08769; CE, arrêt du 30 octobre 1996, n°141043 et CE, arrêt du 19 novembre 2009, n°304632).

Cité in: Instruction modificatif N° : BOI-CTX-RDI-30-20120912, Contentieux de la responsabilité, op.cit, page 5.

¹⁸¹⁷ - Conseil d'Etat, arrêt du 8 août 1990, n° 54500.

Instruction modificatif N° : BOI-CTX-RDI-30-20120912, Contentieux de la responsabilité, op.cit, page 6.

¹⁸¹⁸ - CE 11 juillet 1984, Mme Jonon et autres, T. p. 741.

القانونية القائمة بين الشخص المتوفى والشركة، ولا يمكن أن ينظر إليه باعتباره ضررا ممتدا إلى الغير وخاصة الورثة¹⁸¹⁹.

بالإضافة إلى ذلك، فإن التعويض يقتصر على الأضرار الناجمة بشكل حصري ومباشر عن الفعل الخاطئ¹⁸²⁰، وهكذا، فقد قضى مجلس الدولة الفرنسي لصالح السيد *Krupa* بمبلغ 20.000 أورو، مقابل 3.048.980,34 أورو، التي تقدم بها في طلبه، على اعتبار أن باقي الأضرار المتعلقة بتصفية شركته الخاصة، وفقدانه لمورد رزقه بالإضافة إلى تقلص اشتراكات المعاش، لم تنتج فقط عن خطأ الإدارة الضريبية في تفسير مقتضيات المدونة العامة للضرائب، ولكن ناتج أيضا عن وجود خلل في تسيير شركته الخاصة الذي أدى إلى تراكم ديونها، وهو ما يشكل تشظيرا للمسؤولية كما باقي الحالات التي يثبت فيها أن عمل المدين المعرقل لاستخلاص الدين الضريبي قد ساهم في ارتكاب الإدارة الضريبية للخطأ¹⁸²¹، حيث يقلص من مسؤولية الإدارة في إصلاح هذه الأضرار، وبالتالي من نتائج إقرار هذه المسؤولية.

الفقرة الثانية: الإعفاء المحدود من المسؤولية.

على الرغم من إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية عن الخطأ البسيط، فإن إمكانية التعويض عن الضرر تبقى محدودة، وما يزيد من هذه المحدودية وجود مجموعة من الأسباب التي يمكنها أن تعفي الإدارة الضريبية من إقرار مسؤوليتها أو على الأقل الحد منها، كما أشار إليها المقرر العام *Claire LEGRAS*، خاصة ما يتعلق بتحديد مفهوم الضحية باعتباره إحدى المفاهيم التقليدية في مجال المسؤولية.

ففي المجال الضريبي فإن الملزم يبقى مطالبا بأداء الدين الضريبي بشكل طوعي بمجرد أن يصبح الدين مستحقا، وبدون الحاجة إلى مطالبة الإدارة بذلك، وعليه فإن خطأ المدين بعدم الأداء سابق لخطأ الإدارة الضريبية خاصة إذا ارتبط هذا الخطأ الأخير بالاستخلاص الجبري للدين الضريبي¹⁸²².

¹⁸¹⁹ -CE 11 juillet 1984, *Yvette Dumas et autres héritiers de Tible*, R.J.F. 10/84, n° 1257, p. 636.

¹⁸²⁰ - Conseil d'État, arrêt du 16 juin 1999, n° 177075 à rapprocher de la décision n°306225 du 21 mars 2011, affaire *Krupa*.

Cité in : *Instruction modificatif N° : BOI-CTX-RDI-30-20120912, Contentieux de la responsabilité*, op.cit, page 6.

¹⁸²¹ - *Instruction modificatif N° : BOI-CTX-RDI-30-20120912, Contentieux de la responsabilité*, op.cit, page 3.

¹⁸²² - *les Conclusions du Rapporteur public Claire LEGRAS, précitées, pp. 345 à 347.*

وفي نفس الاتجاه، فإن خطأ الإدارة الضريبية الناتج عن تفسير غير سليم للأسس القانونية المستند عليها أو تقدير خاطئ للوقائع، لا يمكن المتضرر من الاستفادة من التعويض الناتج عن هذه الأخطاء المادية، طالما أن الإمكانية تبقى متاحة للإدارة الضريبية لإصلاح هذا الخطأ عن طريق إصدار قرار جديد، أو إعادة المسطرة المعيبة، وهو ما يحول دون التعويض عن هذه الأخطاء طالما أنها اتخذت بناء على تقديرات تدعم صحة القرار المتخذ¹⁸²³.

وهكذا، فإذا كان هذا التوجه يؤدي إلى الحد من المسؤولية الإدارية وتأطيرها بشكل صارم، باعتبار أن التخلي عن فكرة الخطأ الجسيم لا يعني في الحقيقة تخفيفاً حقيقياً من هذه المسؤولية، ولكن يفسر في اتجاهين اثنين، فمن جهة فإنه يهدف إلى وضع حد لنظام المسؤولية الإدارية بناء على الخطأ الجسيم الذي يكرس عدم مسؤولية الإدارة عن مخالفتها لمبدأ المشروعية، كما أنه يعزز الحجج الأساسية التي تم اعتمادها كأساس لهذا النظام الجديد، من جهة ثانية.

الفرع الثاني: إمكانية تعميم التخلي عن فكرة الخطأ الجسيم.

إن التطور الذي عرفته فكرة المسؤولية الإدارية للمصالح الضريبية خاصة في القضاء الإداري الفرنسي بعد قرار مجلس الدولة في قضية السيد «*Christian Krupa*» سمح لتعبيد الطريق نحو التخلي نهائياً عن فكرة الخطأ الجسيم خاصة في فرنسا (الفقرة الأولى)، وهو ما يطرح التساؤل حول مدى قابلية توسع مجال مسؤولية الإدارة الضريبية في المغرب نحو التخلي نهائياً عن فكرة الخطأ الجسيم خاصة بالنسبة للاجتهاد القضائي المغربي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: موقف الاجتهاد القضائي الفرنسي.

منذ صدور قرار مجلس الدولة في قضية السيد *Christian Krupa* لم يعد لفكرة الخطأ الجسيم وجوداً إلا من خلال ثلاث أسس، يتعلق الأول، بالحالات التي يتم التأكيد على ضرورة توفر الخطأ الجسيم حماية لمصلحة المتضرر من عمل الإدارة، عندما يوجد نظام قانوني أو تعاقدية يمنع إقرار المسؤولية عموماً،

¹⁸²³ - CE 11 octobre 1961, Cléments et autres, T. p. 1180.

CE Sect. 19 juin 1981, Mme Carliez, Rec. p. 274.

Fabrice MELLERAY, L'abandon de l'exigence d'une faute lourde, op.cit, page. 51.

حيث يحرص مجلس الدولة منع إثارة المسؤولية فقط بالنسبة للخطأ البسيط، في حين يقر بتوفر هذه المسؤولية وبالتالي التعويض عنها بوجود الخطأ الجسيم¹⁸²⁴، وذلك من منطلق حماية المتعاملين مع الإدارة.

أما الأساس الثاني للإبقاء على فكرة الخطأ الجسيم، فإنه يتعلق بمرفق القضاء الإداري، فباستثناء ارتباط الضرر بمقرر قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به¹⁸²⁵، وكذا الأضرار الناجمة عن عدم صدور القرار القضائي داخل أجل معقول، فإن إقرار المسؤولية القضائية يبقى أساسها الخطأ البسيط¹⁸²⁶، على اعتبار أن الأحكام القضائية تخضع إلى المراقبة من خلال الاستئناف والنقض، وبالتالي فإن نسبة الخطأ تقل كلما كان الحكم نهائياً¹⁸²⁷، وهو ما يفسر الإبقاء على فكرة الخطأ الجسيم كأساس لإقرار مسؤولية مرفق القضاء الإداري¹⁸²⁸.

أما الأساس الثالث، فيتعلق باستمرار تطلب الخطأ الجسيم من أجل إقرار مسؤولية الدولة في المجالات المتعلقة بالمراقبة، كمراقبة المشروعية التي يتولاها ممثل السلطة المركزية على الجماعات الترابية¹⁸²⁹، مراقبة سلطات الوصاية¹⁸³⁰، وكذا المراقبة الممارسة من قبل اللجنة البنكية¹⁸³¹، ولجنة مراقبة التأمينات¹⁸³²، ذلك أن الإبقاء على فكرة الخطأ الجسيم في هذه المجالات لا يفسر بالصعوبات الاستثنائية للمرفق العمومي، و إنما أيضاً، بضرورة تخويل سلطة المراقبة هامشاً كافياً للتدخل دون الحد منها، بإمكانية إثارة المسؤولية على مجرد الخطأ البسيط، وكذا عدم الحد من سلطة المراقب بالتزامات بما قد يدفعه للتصرف

¹⁸²⁴ - Par exemple, en matière de régime légal d'irresponsabilité, CE 6 juin 1975, Comptoir central des Usines Alliman, T. p. 1244 et, en matière de régime contractuel d'irresponsabilité, CE 9 mars 1977, CCI de Douai, T. p. 957 ; Michel PAILLET, Juris-Classeur. Administratif, fasc. 820 (2009), n° 63.

¹⁸²⁵ - CE Ass. 29 décembre 1978, Darmont, Rec. p. 542 ;

CE 18 juin 2008, Gestas, Rec. p. 230.

¹⁸²⁶ - CE Ass. 28 juin 2002, Garde des sceaux, ministre de la justice c./Magiera, Rec. p. 247.

¹⁸²⁷ - Pierre-Laurent FRIER, Jacques PETIT, Précis de droit administratif, op. cit., page 509.

¹⁸²⁸ - Géraldine CHAVRIER, Essai de justification et de conceptualisation de la faute lourde, op.cit, page 1029.

¹⁸²⁹ - CE 6 octobre 2000, Ministre de l'intérieur c./ Commune de Saint Florent, Rec. p. 395

Pierre BON, Le préfet face à l'inexécution par une collectivité territoriale d'un jugement la condamnant pécuniairement, in RFDA 2006, pp. 345 et 346.

¹⁸³⁰ - CE Sect. 18 novembre 2005, Société fermière de Campoloro et autres, Rec. p. 515.

CE 29 octobre 2010, Ministre de l'alimentation, de l'agriculture et de la pêche c./ Sté Sofimag-Environnement, n° 338001, sera mentionné aux tables.

¹⁸³¹ - CE Ass. 30 novembre 2001, Kechichian, Rec. p. 587.

¹⁸³² - CE 18 février 2002 Groupe Norbert Dentressangle, T. p. 918.

الحذر عوض الشخص أو الهيئة التي تمارس المراقبة عليها¹⁸³³، على أن الأمر يتعلق بنشاط المراقبة ولا يشمل الإدارة المكلفة بالمراقبة بصفة عامة. إلا أن هذه المبررات الأخيرة وعلى الرغم من كونها قائمة حتى بالنسبة للإدارة الضريبية إلا أن مجلس الدولة لم يأخذها بعين الاعتبار في قضية السيد *Krupa*.

ومع ذلك، فإن الفقه الفرنسي¹⁸³⁴ ظل يطالب بتعميم فكرة الخطأ البسيط بغض النظر على التبريرات المشار إليها أعلاه، على اعتبار أن طابعها المحدود يمكن الإدارة من المحافظة على هامش معقول للتدخل وممارسة نشاطاتها، كما أنه يضمن حماية حقيقية للمتعاملين مع الإدارة، وبشكل مواز، ضمان حسن سير الإدارة.

وهكذا، يمكن القول أن مجلس الدولة الفرنسي استطاع المرور من مبدأ عدم مسؤولية الإدارة الضريبية إلا بناء على الخطأ الجسيم، إلى مسؤوليتها على أساس الخطأ الجسيم المقرون بصعوبات استثنائية، من خلال الانتقال من نظام المسؤولية المبنية على الخطأ بغض النظر عن المسؤولية الملقاة على عاتق الإدارة، إلى المسؤولية المشروطة بوجود ضرر ثابت بشكل قطعي.

الفقرة الثانية: موقف القضاء الإداري المغربي.

إذا كان الاجتهاد القضائي الفرنسي قد عرف تطوراً كبيراً في مجال مسؤولية الإدارة الضريبية، من خلال اتجاهه نحو تشديد هذه المسؤولية خاصة بعد قرار مجلس الدولة في قضية السيد *Krupa*، فإننا نجد أن آخر التوجهات القضائية للقضاء الإداري المغربي، تقوم على أساس ما انتهى إليه مجلس الدولة الفرنسي في قضية *Bourgeois* الصادر سنة 1991، من خلال محاولة القضاء الإداري المغربي التمييز بين قيام مسؤولية الإدارة الضريبية بناء على الخطأ البسيط في حال وجود صعوبات استثنائية، في حين يتطلب توفر الخطأ الجسيم كلما اقترن بوجود هذه الصعوبات، حيث أقرت في هذا الإطار المحكمة الإدارية بالرباط¹⁸³⁵ قاعدة مفادها أن " قيام مسؤولية المصالح الجبائية الموجبة للتعويض رهين بتوافر شروط قانونية من جملتها ارتكابها لخطأ جسيم غير مقترن بصعوبات استثنائية تحول دون تقدير وضعية الملزم على وجه سليم".

¹⁸³³ - *Yves GAUDEMET, La responsabilité de l'administration du fait de ses activités de contrôle, op.cit, pp. 566 et 567.*

¹⁸³⁴ - *Jean-Philippe DEROSIER, Un pas en avant pour un nouveau recul: l'abandon de l'exigence d'une faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale, op.cit, page 732.*

¹⁸³⁵ - الحكم رقم 441، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ: 2012/2/7 في الملف رقم: 09/7/310 (غير منشور).

وهكذا، اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط أنه: " بخصوص الخطأ: حيث أسس المدعي طلبه على الخطأ المزدوج لكل من مديرية (...) من خلال فرض ضرائب غير مشروعة، وخطأ (...) المتمثل في مباشرة إجراءات تحصيل تلك الضرائب. وحيث دفعت إدارة (...) بعدم ارتكابها لأي خطأ موجب للمسؤولية على اعتبار أنها قامت باحترام مسطرة الفرض التلقائي وذلك بتوجيه الرسالة الأولى والثانية توصل بهما المدعي ولم يجب عليهما داخل الآجال المحددة قانوناً، مما يجعل الضريبة المتنازع بشأنها مفروضة بشكل قانوني.

وحيث دفعت (...) من جانبها بعدم ارتكابها لأي خطأ يرتب مسؤوليتها على اعتبار أنها باشرت إجراءات التحصيل من إشعارات للغير الحائز على حسابات المدعي ورهون جبرية على عقاراته وذلك تنفيذاً للأمر بالتحصيل الذي توصلت به من طرف إدارة (...).

وحيث استقر عمل القضاء الإداري على اشتراط ثبوت الخطأ الجسيم لقيام مسؤولية المصالح الضريبية لاعتبارات مستمدة من طبيعة المهام المسندة إليها والتي تكتنف مختلف عمليات تنفيذها صعوبات استثنائية تبرر ارتكابها لخطأ جسيم كأساس لقيام مسؤوليتها حسبما أكد عليه عمل الغرفة الإدارية بمحكمة النقض (...) ¹⁸³⁶، كما أن قضاء هذه المحكمة سار على اعتبار الخطأ المتمثل في التماطل في تنفيذ الأحكام الصادرة في المادة الضريبية يشكل خطأ جسيماً بما يكفي للتصريح بقيام مسؤولية المصالح الضريبية وذلك على غرار القضاء الإداري المقارن الذي أكد هو الآخر مبدأ مسؤولية المرفق الضريبي على أساس الخطأ الجسيم كما يصادف في قضية *Bourgeois* من خلال قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1990/7/27 ملف عدد 676/44 (...) ¹⁸³⁷.

¹⁸³⁶ - قرار عدد 434 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2003/7/3 في الملف الإداري رقم 2003/2/4/341 (تمت الإشارة إليه سابقاً).

¹⁸³⁷ - نلاحظ أن المحكمة الإدارية بالرباط قد استندت في تقريرها لمسؤولية الإدارة الضريبية صراحة على توجه مجلس الدولة الفرنسي في قضية *Bourgeois*، كما أنه استند كذلك على قرار محكمة النقض معتبراً أن ما صرح به من " أن خطأ المرفق العام ثابت و يتمثل ذلك في فرض الضريبة مرتين على نفس السبب رغم الأداء "، يشكل اعترافاً من القاضي الإداري باقتران جسامه الخطأ بالصعوبات الاستثنائية التي تعترى الإدارة في تقدير وضعية الملزمين، وهو تفسير إيجابي لقرار محكمة النقض كونه أكد على ثبوت الخطأ من جهة و الضرر الحاصل جراء إكراه المدعي بدنياً، دون مناقشة تقدير الخطأ لكنه أشار إلى الظروف العادية والإمكانات المتاحة للإدارة الضريبية لتجاوز هذا الخطأ، كما انتهى إلى ذلك قرار مجلس الدولة الفرنسي في قضية *Bourgeois*.

وحيث إنه بالرجوع إلى نازلة الحال وبعد اطلاع المحكمة على أوراق الملف ومستنداته اتضح لها من جهة أن إدارة (...) بعد فرضها للضرائب تلقائياً على المدعي وتظلم هذا الأخير قامت بإجراء مراجعة ضريبية وتحقيق كلفت به أحد المحققين التابعين لإدارتها والذي خلص في تقريره (...) إلى كون المدعي قد حقق في إطار نتائج غير نهائية عجزاً برسم سنة 1997 بمبلغ 21.268.033,35 درهم وبرسم سنة 1998 عجزاً بمبلغ 19.643.033,38 درهم (...), و بالتالي فإن إصرار إدارة (...) المدعي عليها على موقفها الضريبي من خلال تمسكها بالأوامر بالتحصيل وما تضمنته من المبالغ الأولى دون الأخذ بعين الاعتبار النتائج التي توصل إليها (...) المحقق المكلف من طرفها بصفته موظفاً تابعاً لها يشكل في حد ذاته خطأً جسيماً وتعسفاً في حق المدعي (...) وبالتالي فإنها أهدرت الغاية من إجراء تحقيق ما دامت لم تحترمه ولم تنقيد بمضمونه ولم تلجأ بالتالي إلى فرضه على الملزم.

وحيث إنه من جهة ثانية، فإن استصدار المدعي لقرار قضائي نهائي عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقاً (محكمة النقض حالياً) حائز لقوة الشيء المقضي به قضى بتأييد الحكم الابتدائي الصادر عن هاته المحكمة والقاضي ببطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك والمتعلق بنفس الضرائب موضوع النازلة وتبليغ القرار المذكور لإدارة الضرائب بشكل قانوني (...), كان يحتم عليها احتراماً لقدسية الأحكام القضائية النهائية التراجع عن موقفها امتثالاً لما أقرته الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرارها الموماً إليه أعلاه وذلك باعتماد ما خلص إليه (...) المحقق واستبعاد المبالغ التي تضمنتها الأوامر بالتحصيل التي أضحت بقوة القانون غير مشروعة وبالتالي فإن ما استتبعها من إجراءات التحصيل يكون والعدم سواء استناداً لقاعدة "ما بني على باطل فهو باطل"، وعليه كان يتعين على إدارة (...) إصدار أوامر تحصيل جديدة تتضمن الحد الأدنى للاشتراك وإبلاغ (...) بذلك حتى تقوم هذه الأخيرة بالتراجع عن إجراءات التحصيل التي سبق أن باشرتها في مواجهة المدعي، إلا أنها تمسكت بموقفها السابق وبما تضمنه الفرض التلقائي من مبالغ، مصرة على الاستمرار في الخطأ الجسيم وفي ذلك مساس بمبدأ قدسية الأحكام على اعتبار أنه لا قيام لدولة الحق والقانون إلا بإعلاء مبدأ خضوع الدولة للقانون وسيادة المشروعية، ولا قيمة لهذا المبدأ ما لم يقترن بمبدأ تقديس واحترام أحكام القضاء والتسليم بمضمونها.

وحيث إنه من جهة ثالثة فإن الثابت من خلال أوراق الملف ومستنداته أن (...) قد باشر إجراءات التحصيل تنفيذاً للأوامر الصادرة عن مديرية (...) و ذلك بواسطة مسطرة الإشعار للغير الحائز في مواجهة المدعي (...).

وحيث إن مسطرة الإشعار للغير الحائز التي تباشرها (...) لا تتوقف آثارها عند عدم وجود مؤونة بالحساب المحجوز وإنما يظل الحساب مقيدا ومحجوزا إلى غاية استكمال المبلغ المحجوز، وعليه فإن هاته المسطرة ذات آثار مستمرة في الواقع ولا تزول إلا بتحقيق الهدف منها أو برفعها من طرف مصدرها أو بحكم قضائي، مما يعني أن الحسابات (...) التي مورست عليها مسطرة الإشعار للغير الحائز تظل مقيدة ولا يجوز بالتالي لصاحبها أن يستفيد منها أو يستعملها إلا بزوال الدين موضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز (...).

وهكذا، نلاحظ أن المحكمة الإدارية بالرباط، قد حاولت من خلال حكمها تبرير وجود الخطأ الجسيم من جهة وغياب الصعوبات الاستثنائية التي تعمل في إطارها الإدارة الضريبية من جهة أخرى، على الرغم من الفصل بين مهام إدارة الوعاء وإدارة التحصيل، التي لم تتمكن هذه الأخيرة من التراجع عن إجراء الإشعار للغير الحائز طالما أن مصلحة الوعاء لم تمكنها بما يفيد الإلغاء القضائي للسند التنفيذي، وذلك في معرض مناقشتها للعلاقة السببية بين الخطأ وبين الضرر¹⁸³⁸.

علاوة على ذلك، فقد ناقشت المحكمة الإدارية بتفصيل قيام الضرر وكذا العلاقة السببية، وهو توجه محمود نحو تقييم شامل لعناصر النزاع، يمكن من الناحية النظرية، من الإحاطة بالمنظور القضائي لدعوى مسؤولية الإدارة الضريبية على نحو مستقل.

1838 - في نفس الاتجاه اعتبرت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش أن مسؤولية القابض غير قائمة مادام أنه لم يتوصل من الأمر بالصرف بما يفيد إلغاء الدين العمومية، مؤكدة على أنه: من جهة أخرى فلما كان دور القابض البلدي في تحصيل الجبايات المحلية يقتصر فقط على مراقبة هذه العملية وتسييرها والإشراف عليها في أفق تنفيذها عبر استخلاص المبالغ المتعلقة بما فإنه لا يمكن بحال القول بقيام مسؤوليته إلا إذا استمر في إجراءات التحصيل رغم صدور مقرر من الأمر بالصرف (رئيس المجلس) وفقا للشروط الموما إليها آنفا يقضي بإلغاء الرسوم المنازع فيها وهو ما لا يتوفر في نازلة الحال الشيء الذي تكون معه مسؤولية القابض منتفية خلافا لما انتهى إليه الحكم المستأنف مما ينبغي معه إلغاؤه جزئيا فيما قضى به من الحكم على القابض (...).

القرار رقم : 525، الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، بتاريخ 2008/11/26، في الملف عدد 1-08/6/58 (غير منشور).

فبخصوص الضرر، استندت المحكمة الإدارية بالرباط بالإضافة إلى مقتضيات الفصلين 79 و80 من قانون الالتزامات والعقود وذلك في إطار عنصرين وهما ما لحق المتضرر من خسارة وما فاتته من كسب¹⁸³⁹، على ما انتهى إليه قرار مجلس الدولة في قضية *Bourgeois* من كون الضرر المستحق للتعويض هو ذلك الضرر الناتج مباشرة عن خطأ الإدارة والمحقق في الواقع أي الضرر الحال، معتبرة أنه: " حيث تمسك المدعي بكون الخطأ المرتكب من طرف إدارة (...) والمتمثل في سلوكها مسطرة الفرض التلقائي بشكل مخالف للقانون ومباشرتها لإجراءات التحصيل بواسطة مسطرة الإشعار للغير الحائز والرهن الجبري على عقاراته تسبب له في غل يده عن التصرف في حساباته (...) والاستفادة من القروض التي يحتاجها لتمويل مشاريعه العقارية مما حرمه من الاستثمار وبالتالي فوت عليه فرص الربح، فضلا عن الأضرار المعنوية والنفسية المترتبة عن هذا الحجز".

وحيث انه لا جدال بين الطرفين على تحقق توقف المدعي عن مزاوله نشاطه المهني بصفة نهائية منذ سنة 1999 الذي تزامن مع إخضاعه مسطرة الفرض التلقائي للضريبة (...) رغم صيرورتها ملغاة بمقتضى هذا السند القضائي النهائي، مما يشكل بوضوح ضررا جليا بالمركز القانوني للمدعي (...) وحال دون استفادته من العجز القابل للترحيل برسم السنوات الثلاث اللاحقة".

أما بخصوص العلاقة السببية القائمة بين الخطأ والضرر، فقد اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط، أن الضرر اللاحق بالمدعي والمتمثل في توقفه عن مزاوله نشاطه كان نتيجة مباشرة للخطأ المرتكب من طرف الإدارة على اعتبار أن التوقف كان خلال سنة 1999 وهي السنة الموالية لمباشرة إجراءات التحصيل في مواجهته، كما شددت على أن الضرر المعنوي الحاصل للمدعي يعتبر نتيجة مباشرة للإجراءات التعسفية الممارسة في مواجهته مما يجعل العلاقة السببية بين الخطأ الجسيم الغير مقترن بصعوبات استثنائية تحول دون تقدير الوضعية الجبائية للمدعي بشكل سليم والضرر قائمة في النازلة.

1839 - تضيف المحكمة في هذا الصدد بخصوص الضرر المنظم بموجب الفصلين 79 و98 من قانون الالتزامات والعقود أنه: " في كليهما يشترط أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للفعل المرتكب الذي يجسد عنصر الخطأ في دعوى المسؤولية، وأن يكون محقق الوقوع وإن كان ذلك مستقبلا، لا أن يكون ضررا احتماليا (...)".

فيما يتعلق بالتعويض، فقد استندت المحكمة في تحديده على إجراء خبرة في الموضوع، للوقوف عند حجم الخسائر التي أصابت المدعي، والناجمة عن توقف عن مباشرة نشاطه في مجال الاستثمار منذ سنة 1999 الموالية لتاريخ فرض الضريبة والمقترن بمتابعته بإجراءات التحصيل الجبري لهذه الضريبة، مما يجعل المدعي " محقا في الحصول على التعويض عن الضرر اللاحق به من جراء هذا الفرض الضريبي و المتمثل في تفويت فرصة الاستفادة من العجز القابل للتحويل برسوم الضريبة على الدخل وقدره 19.643.033,35 درهم طيلة السنوات المحاسبية الى غاية السنة الرابعة التي تلت السنة المحاسبية التي حصل فيها العجز (...). فضلا عن حرمانه من استرداد مبلغ 599.797,90 درهم المسجل كعجز لفائدته بخصوص الضريبة على القيمة المضافة (...).، إضافة الى تعويض مادي من جراء التوقف النهائي عن العمل بسبب الخطأ الجسيم للإدارة المدعى عليها وعدم الاستفادة من المبالغ المستحقة منذ سنة 1999 لغاية تاريخ تقديم الطلب علاوة على الضرر المعنوي المجمع فقه القضاء الإداري على استحقاق الطرف المتضرر له والمتمثل في النازلة في المساس بسمعة المدعي في السوق العقارية كما أكد عليه القضاء المقارن لقرار محكمة الاستئناف بنانسي المؤرخ في 1994/9/03 ملف عدد 91 ن س 425 وبالتالي فان المحكمة بمراعاة منها لهذه العناصر ومراكز الاطراف تحدد التعويض في اطار سلطتها التقديرية المخولة في هذا المجال في مبلغ اجمالي قدره 50.242.831,25 درهما جبرا لجميع الاضرار اللاحقة بالمدعي (...).

وهكذا، نلاحظ أن المحكمة الإدارية بالرباط، قد حاولت مناقشة الدعوى في جميع حيثياتها لتبرير قيام مسؤولية الإدارة الضريبية، مستندة في ذلك إلى اجتهادات القضاء الإداري الفرنسي في تحويل المدين تعويضا معنويا أيضا نتيجة المساس بسمعته الاستثمارية، وهو اتجاه نحو دفع الإدارة الضريبية لتوحي الحذر في فرض واستخلاص الضريبة، إلا أن التعويض المعنوي يبقى مقرونا بحقيقة وجود الضرر المادي وحجمه، حيث رفضت نفس المحكمة التصريح بأحقية التعويض المعنوي رغم إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية عن توجيه الإشعار للغير الحائز خطأ، لكون مسؤولية المدين قائمة في ضرورة المبادرة إلى الأداء أو اتخاذ إجراءات إيقاف الاستخلاص، كما أن ثبوت الدين في حق المدين يجعله غير مستحق لهذا النوع من التعويض.

وهكذا، اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط¹⁸⁴⁰، أن: "القابض و في إطار مباشرته لإجراءات تحصيل الضرائب المترتبة بذمة المدعي قد قام بإجراء إشعارين للغير الحائز (...) وكانت مجموع المبالغ المضمنة بالإشعارات المذكورة تفوق المبلغ المستحق للقباضة، فإن الاجراء المذكور، وإن كان يتسبب للمدعي في ضرر مادي، فإنه لا يمكن أن يتسبب له في ضرر معنوي من خلال المس بسمعه لدى البنكين المذكورين، طالما أنه لم يدل بما يثبت عدم خضوعه للضرائب موضوع تلك الإشعارات، كما أن القيام بإجراء إشعار الغير الحائز يتم بعد استنفاد مساطر أولية لاستخلاص الدين المذكور، وأنه كان بإمكان الطرف المدعي تجنب الاشعار المذكور، وبالتالي تجنب الضرر المزعوم من قبله إما بالوفاء بالدين الضريبي المستحق أو سلوك المساطر الموقفة لإجراءات تحصيله، فضلا على أنه لا مجال للحديث عن الضرر المعنوي المترتب عن مباشرة إجراء إشعار الغير الحائز إلا إذا كان المعني به معفي من أداء الدين الضريبي بصفة كلية، وهو الأمر غير الثابت في النازلة الماثلة، علاوة على أن الخزينة العامة عمدت بتاريخ 09-06-2008 إلى إلغاء إشعار الغير الحائز (...) بإشعار آخر (...).

وقد سبق للقضاء الإداري المصري أن سار في نفس التوجه من خلال التشدد في قبول التعويض المعنوي عندما اعتبر أن: " ثبوت توافر ركن الخطأ الذي نشأ عنه ضرر مادي يتمثل في حبس المبالغ التي قام المطعون ضده بسدادها لحساب الضريبة على الاستهلاك، وهو ما ذهب إليه الحكم المطعون فيه وبحق، إلا إنه ومن وجه آخر فإن قضاء هذه المحكمة جرى على أنه في مجال تحديد الضرر الأدبي فهو الضرر الذي لا يمس المال ولكنه يصيب مصلحة غير مالية للمضروب بأن يصيبه في شعوره أو عاطفته أو كرامته أو شرفه (...)، ولما كان ذلك الحكم عند تقديره للمبلغ المحكوم به على سبيل التعويض أدخل في هذا التقدير ما لحق المطعون ضده من أضرار أدبية ولذلك قضى بمبلغ خمسين ألف جنيه لجبر الأضرار المادية والأدبية معا ومن ثم فإنه يتعين تعديل الحكم في هذا الخصوص ليصبح قاصرا فقط على جبر الضرر المادي

¹⁸⁴⁰ - الحكم رقم 4602، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ : 13 دجنبر 2012 في الملف عدد : 342-12-2012 (غير منشور).

الذي لحق بالمطعون ضده من جراء حبس المبالغ المسددة لحساب الضريبة والذي تقدره هذه المحكمة بمبلغ عشرة آلاف جنيه فقط" ¹⁸⁴¹.

ومع ذلك، فقد حاول القضاء الإداري المغربي التعامل مع مسؤولية الإدارة الضريبية استنادا إلى حجم الضرر الذي يلحق بالمدين معتمدا في ذلك على معيار خطورة الإجراءات التنفيذية والجبرية المتخذة في مواجهته، حيث استقرت المحاكم الإدارية على إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية كلما تعلق الأمر بالخطأ في القيام بإجراءات الاستخلاص الجبرية، خاصة الإشعار للغير الحائز بالنظر لآثاره التنفيذ على أموال المدين ¹⁸⁴²، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط أن: " اللجوء الى مسطرة الإشعار للغير الحائز يقتضي احترام المقتضيات القانونية المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، ومشروطة بأن لا تتجاوز المبالغ المحجوز عليها حدود المبالغ الواجبة على الملتزمين، مع عدم التوسع أو الشطط في تطبيق هذه المسطرة حماية للأموال المودعة بالأبنك، بالنظر لخطورة هذا الاجراء على الثقة في المؤسسات الائتمانية، وتأثير تبعات ذلك على الاقتصاد الوطني، مما يفرض على القائمين على هذه المسطرة في جميع الاحوال عدم التعسف في استعمال الحق المخول لهم" ¹⁸⁴³.

وقد سبق لمحكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، وهي تؤكد على ثبوت الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضريبية في حجز مبالغ غير مستحقة من حساب المدعي من أجل القول بمسؤولية المصالح الجبائية، عندما اعتبرت أن: " الشركة المستأنف عليها تعمل في إطار الأشغال العمومية وأن نشاطها يعتمد بشكل أساسي على الصفقات التي تبرمها مع مختلف أجهزة الدولة والمؤسسات العامة فإن سحب مبلغ: (1.243.372,84 درهم) من حسابها البنكي دون وجه حق والامتناع عن إرجاعه إليها رغم لجوئها

¹⁸⁴¹ - القرار الصادر عن مجلس الدولة المصري بتاريخ 1998/06/06 في الطعن في الحكم الصادر من محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم 45/2827 جلسة 1993/5/23، سبقت الإشارة إليه، ص ...

¹⁸⁴² - الحكم رقم 2068، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2013/05/30 في الملف رقم 2012/7/602 (غير

منشور).

¹⁸⁴³ - الحكم رقم 4384 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ: 2012/11/28، في الملف رقم 3/7/2012 (غير

منشور).

إلى القضاء و استصدارها أحكاماً نهائية في الموضوع من شأنه أن يحد من نشاطها و يؤدي إلى الإخلال بالتزاماتها سواء إزاء عمالها أو المتعاملين معها مع ما ينطوي عليه ذلك من مساس بسمعتها¹⁸⁴⁴.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن هذه التوجهات القضائية المغربية في مجال مسؤولية الإدارة الضريبية لا زالت في حاجة للتسيخ أكثر لتتلاءم مع واقع وتطور عمل الإدارة الضريبية المغربية، ذلك أن مجلس الدولة الفرنسي واكب تدريجياً عمل الإدارة الضريبية، دون التضيق على مجال عملها ذو الطابع الخاص، ومع مراعاة حقوق المدينين كلما تعلق الأمر بمساس بحقوقهم.

لذلك، فإن تطور الاجتهاد القضائي المغربي لا بد وأن ينبع من خصوصية الواقع المحلي سواء على مستوى آليات عمل الإدارة الضريبية أو متطلبات حماية ضمانات المدينين، إلا أن ذلك لا يعني بالضرورة تقييد القاضي الإداري بظروف عمل الإدارة وخضوعه لها، وإنما المقصود من ذلك فهم واقع العمل الضريبي المغربي ومحاولة المساهمة التدريجية في الارتقاء به في اتجاه خضوع الإدارة الضريبية لمبدأ المسؤولية الضريبية، الذي تطلب تطوره في الاجتهاد القضائي الفرنسي مدة طويلة من الزمن ومن التراكمات التي لم ترتبط أساساً بعمل الإدارة الضريبية، وإنما بتطور عام لمناخ المسؤولية الإدارية في هذا البلد.

في مقابل ذلك، لا بد من التأكيد على الطبيعة التفاعلية التي ميزت عمل الإدارة الضريبية الفرنسية، مع الاجتهاد القضائي المتعلق بالتخلي عن فكرة الخطأ الجسيم، من خلال إصدار تعليمية خاصة بذلك تعزز هذا الاجتهاد، وتحت المحاسبين المكلفين بالتحصيل للامثال إليه¹⁸⁴⁵، بعد أقل من ستة أشهر فقط عن صدور قرار مجلس الدولة الفرنسي في قضية السيد *Christian Krupa*، وهو التفاعل الذي يغيب عن علاقة الإدارة الضريبية بالقضاء الإداري المغربي حيث تظل الدعاوى القضائية التي يرفعها المتابعون بالإجراءات الضريبية و الأحكام الصادرة بشأنها، المحدد الوحيد لطبيعة هذه العلاقة، وهو ما يتطلب إعادة رسم هذه العلاقة على النحو الذي يضمن التطبيق المشروع لمقتضيات القانون الضريبي، دون المساس بحقوق المدينين أو تقييد السلطة المشروعة للإدارة الضريبية في الوصول إلى الدين الضريبي.

¹⁸⁴⁴ - القرار رقم 525، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، بتاريخ 2008/11/26، في الملف عدد 08/6/58-1 (غير منشور).

¹⁸⁴⁵ - Cité in : *Instruction modificatif N° : BOI-CTX-RDI-30-20120912, Contentieux de la responsabilité Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, Date de publication: 12/09/2012.*

خاتمة:

لقد أوضحت مسألة استخلاص الديون الضريبية تحتل مكانة خاصة ضمن المقاربة المالية للدولة، لما لها من وقع مباشر على الموازنة العمومية، من خلال مطلب توفير الموارد المالية اللازمة لتحقيق المشاريع الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، وقد ازدادت هذه المكانة ترسيخاً خاصة مع انخراط المغرب في مسلسل تحرير المبادلات على المستوى الإقليمي والدولي وما نتج عنه من تراجع المداخيل الجمركية، علاوة على انخفاض مداخيل حوصصة المرافق العمومية التي عرفت المرحلة السابقة، وما شهده العالم من تقلص مستمر للمعاملات الاقتصادية والمالية، يجعل من مطلب المردودية المالية عن طريق استخلاص الديون الضريبية مطلباً آنياً وتحدياً حقيقياً يواجه الآلة المالية للدولة.

ومن هذا المنطلق، فقد أضحى الاهتمام ضرورياً بتحديد وتقييم آليات استخلاص الديون الضريبية بما يضمن الفعالية والنجاحة في الوصول إلى الموارد الضريبية، إلا أن هذا الهاجس المالي لا يمكن إخفي وراءه هاجس المرحلة المتمثل في الحفاظ على الحقوق والحريات لما لها من آثار في جلب وتشجيع المبادرة الداخلية والاستثمارات الخارجية.

هذا، تشكل دراسة موضوع "ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي، بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري"، محاولة لرصد المكانة التي خولها التشريع الضريبي للمدين خلال مرحلة أساسية وحاسمة في العملية الضريبية، يتعلق الأمر بمرحلة الاستخلاص، التي تنطوي على العديد من العمليات والإجراءات المركبة تتراوح بين ما هو حيي، وبين ما هو جبزي، والبحث بذلك عن مدى مراعاة هذه الإجراءات لطبيعة العلاقة الضريبية وخصوصياتها.

فانطلاقاً من طبيعة هذه العلاقة القانونية وخصوصيتها المستمدة من وجوبية الالتزام الضريبي، من جهة ومبدأ المشروعية الضريبية من جهة ثانية، والتي حتمت تمكين الإدارة الضريبية من مجموعة من الامتيازات التي لا تشكل، من حيث الفلسفة من وجودها غاية في حد ذاتها، وإنما مجرد وسيلة لحمل المدينين على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية؛

ولما كانت الالتزامات الضريبية محكومة بمبدأ قانونية الضريبة الذي يستمد أسسه من الدستور وباقي التشريعات خاصة القانون الضريبي، فإن التأكيد على ضرورة مراعاة الضمانات المخولة للمدين، نابع أساسا من هاجس المحافظة على علاقة طبيعية بين المواطن والإدارة عموما، وبين المدين والإدارة الضريبية على وجه الخصوص.

لذلك، فإن تعميق هذه الضمانات وتدعيمها لا يقف عند حماية الطرف الضعيف في المعادلة الضريبية دون إيلاء العناية الخاصة لدور المساهمة الضريبية في ضمان استمرار الدولة عموما، وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية على وجه الخصوص، بل يتعدى ذلك إلى ترسيخ وإذكاء روح المواطنة الجبائية عند الملزمين بعيدا عن الأساليب الترهيبية، وفي إطار مقارنة تحفيزية وتشاركية تجعل من الإدارة الضريبية منطلقا أساسيا لبناء مجتمع متضامن، بعيد عن أساليب التملص من المسؤولية وقادر على مواجهة مختلف الظواهر المشينة والمعرقله لمسيرة التنمية به وعلى رأسها ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، اللذان إن كانا يعبران عن شيء فإنما يعبران عن وجود خلل عميق لا يمكن معالجته فقط على مستوى النصوص القانونية طبعا، ولكن هذه الأخيرة لها وقعها الكبير في حصر الظاهرة والاتجاه نحو احتوائها بشتى الوسائل الممكنة، وعلى رأسها إرساء مقارنة تشاركية وشفافة في جميع المراحل التي تمر منها العمليات الضريبية باعتبار المدينين شركاء ومساهمين في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

هذا، وإذا كانت دراسة الموضوع قد مكنتنا من الوقوف عن مجموعة من النواقص التي يتعين العمل جديا على معالجتها، فإن ذلك لا يمنع من القول أن مدونة تحصيل الديون العمومية قد أسست لمرحلة جديدة وممارسة مهمة في اتجاه تحسين علاقة الإدارة الضريبية بالمدينين، حيث مكنت الممارسة في ظلها، خلال ما يقرب عقدا ونصف من الزمن، من التأكيد على راهنية تهيئتها على ضوء المستجدات التي عرفتها البلاد خاصة بعد التعديلات العميقة التي جاءت على إثر المراجعة الدستورية لسنة 2011، والتي تستدعي بالضرورة مواكبة للأداة المالية، حيث يقبل المغرب على عهد جديد من الممارسة الموازناتية والمالية خاصة بعد وصول مشروع القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية إلى مراحل المتقدمة، والذي جاء أساسا من أجل تحقيق الأهداف والأبعاد التالية¹⁸⁴⁶:

¹⁸⁴⁶ - محضر مداوات مجلس النواب، دورة أبريل 2014، الجلسة 181، بتاريخ 8 يوليوز 2014.

أولاً: تحسين القانون التنظيمي الساري المفعول من أجل ملاءمته مع المقتضيات الدستورية الجديدة خاصة في مجال المالية العمومية؛

ثانياً: تعزيز دور قانون المالية كأداة أساسية لتنزيل السياسات العمومية، والاستراتيجيات القطاعية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة والتوزيع العادل لثمار النمو؛

ثالثاً: تقوية فعالية ونجاعة السياسات العمومية وتعزيز تناسقها والتفانيها وانسجامها وتحسين جودة خدمات المرفق العمومي؛

رابعاً: تعزيز التوازن المالي وتقوية شفافية المالية العمومية وتبسيط مقروئية الميزانية؛

خامساً: تقوية وإغناء دور البرلمان في المراقبة المالية وفي تقييم السياسات العمومية.

وهكذا، فإن معظم الأهداف التي يتوخى مشروع القانون التنظيمي لقانون المالية تحقيقها تتقاطع بشكل كبير مع مطلب مواكبة التشريع الضريبي عموماً ومدونة تحصيل الديون العمومية على وجه الخصوص، لمختلف المستجدات وإبرازها على مستوى الضمانات القانونية التي يتعين تعزيزها خلال عملية الاستخلاص الجبائي.

ووعياً بأهمية التحولات التي عرفتها الساحة السياسية، الاجتماعية والاقتصادية ببلادنا، فقد تم اللجوء إلى اعتماد المقاربة التعاقدية من أجل زرع الثقة في علاقة الإدارة الضريبية بالمدينين، خاصة في متابعة الأغيار الحائزين، إلا أنه وعلى الرغم من أهمية هذا التدخل في إبراز الإرادة نحو تعزيز هذه العلاقة، فإن وسيلة التدخل المعتمدة من قبل السلطات العمومية، عن طريق "ميثاق تحصيل الديون العمومي عن طريق الإشعار للغير الحائز"، تثير العديد من الصعوبات العملية خاصة في علاقتها مع التشريع الضريبي ذو الطابع الأمر، لذلك فإن تدخل المشرع الضريبي يبقى أساسياً في الرقي بمختلف الضمانات التي جاء بها إلى المستوى التشريعي، بل وتعميمها وفق نفس الفلسفة، على باقي إجراءات الاستخلاص الضريبي خاصة الجبرية منها.

هذا، وإذا كان المكان الطبيعي للضمانات القانونية المشار إليها هو التشريع الضريبي أساساً، وباقي التشريعات المحال عليها استثناء، فقد مكنتنا هذه الدراسة من الوقوف عند أهمية تدخل القضاء الإداري في

ممارسة رقابته على السلطة الإدارية المكلفة باستخلاص الدين الضريبي، عبر تعزيز الضمانات القانونية وتكريس الضمانات القضائية التي تساهم في إقرار مكانة متميزة للمدين ضمن المعادلة الضريبية، مقابل ما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتيازات المتابعة خاصة على مستوى المساطر والإجراءات الجبرية.

وهكذا، يمكن القول أن القضاء الإداري استطاع من خلال السلطات الواسعة التي يتمتع بها في إطار القضاء الشامل من إرساء منهجية استباقية عبر استثمار مختلف الشروط الشكلية والإجرائية المرتبطة بدعوى الاستخلاص الضريبي من أجل تمكين المدين المتابع بإجراءات الاستخلاص، من فرصة عرض نزاعه الموضوعي على المحكمة، متجاوزا بذلك المنظور الضيق لهذه الإجراءات إلى منظور أكثر شمولية يقوم على معيار الغاية والهدف من إقرار هذه الإجراءات، أي تمكين أطراف الدعوى من بسط نزاعهم الموضوع، وتبعاً لذلك تحقيق العدالة بمفهومها الواسع.

وقد استطاع القاضي الإداري في إطار هذه المنهجية الاستباقية، من جهة، توفير حماية مهمة ذات أبعاد مسطرية تنتصر لطابع التدخل الإيجابي الذي يطبع عمل القاضي الإداري عموماً، وفي منازعات الاستخلاص الضريبي على وجه الخصوص، بحيث لا يكتفي بتطبيق النصوص القانونية، وإنما يتعدى ذلك إلى إقرار قواعد ومبادئ عامة تسهم في حماية المدينين، أما من جهة أخرى، فقد استثمر القاضي الإداري سلطاته الواسعة في إطار القضاء الاستعجالي في الاتجاه نحو تمديد الحماية المؤقتة لفائدة المطالبين بأداء الدين الضريبي، وتقييد سلطات الإدارة الضريبية في الاستجابة لطلبات إيقاف إجراءات استخلاص الدين الضريبي، إذ لم يعد يقتصر القاضي الإداري على الأمر بإيقاف هذه الإجراءات في إطار القواعد الخاصة المنصوص عليها في التشريع الضريبي بل انتقل تدريجياً إلى قبول الاستجابة لهذه الطلبات في إطار القواعد العامة، مستبعداً كل ما من شأنه أن يحول دون ممارسة رقابته، بل تعدى ذلك في مرحلة متقدمة، إلى رفع إجراءات الاستخلاص الجبري، تماشياً مع ما تقتضيه مجريات العدالة وضمائن الحماية المؤقتة التي يتعين أن يتمتع بها المدين خاصة في ظل الطابع التنفيذي الذي يميز إجراءات الاستخلاص الضريبي.

ومن جانب آخر، فإن تحقيق التكامل في الرقابة القضائية، لمسناه بشكل جلي من خلال توجه قاضي الموضوع الإداري نحو الانتصار إلى تفسير قواعد القانون الضريبي في اتجاه توفير حماية أكبر للمدينين سواء على مستوى صحة إجراءات الاستخلاص الضريبي، أو على صعيد سريان الدين الضريبي واستحقاقه

كأساس للمطالبة باستيفائه، حيث تميز التدخل القضائي بتشديد الرقابة من خلال تبني قراءة ضيقة للنص الضريبي، كلما تعلق الأمر بحقوق المدينين، في حين لا يتوانى في تبني قراءة موسعة لهذا النص، إذا كان من شأنها تحقيق نفس الهدف.

هذا، ويمكن القول أن الرقابة القضائية التي يمارسها القاضي الإداري تزداد تشددا كلما تعلق الأمر بلجوء الإدارة الضريبية لإجراءات الاستخلاص في مواجهة الغير، مراعاة منه لخصوصية هذه العلاقة، والتي لا تبني على مديونية ضريبية مباشرة، وإنما على مديونية قانونية غير مباشرة بحكم علاقة الغير بالمدين الأصلي سواء المالية أو الاجتماعية، إذ استطاع القاضي الإداري تكريس الطابع الاستثنائي الذي يتعين أن يطبع متابعة الإدارة الضريبية للغير وعيا منه بأولويته في الحماية من جهة، وكذا اعترافا منه بالتداعيات الاقتصادية، المالية، وكذا الاجتماعية التي تترتب عن متابعة الغير.

وفي هذا الصدد، فقد مكنت التراكمات القضائية في اتجاه حماية المدينين، نحو تكريس القضاء الإداري لمسؤولية الإدارة الضريبية على غرار باقي السلطات العمومية، كتوجه حديث نحو إخضاع الإدارة الضريبية لمبادئ المسؤولية الإدارية، وفق مجموعة من الخصوصيات التي تطبع جسامتها تدخلاتها، متأثرا بشكل جلي بتوجه القضاء الفرنسي، الذي واكب عبر التاريخ تطور عمل وتقنيات تدخل الإدارة الضريبية، وبالتالي يمكن القول أن القاضي الإداري يساهم بشكل كبير في تطوير عمل الإدارة الضريبية في إطار مبادئ المشروعية، خاصة إذا توافرت ظروف التفاعل والتكامل عبر تدخل التشريع الضريبي خاصة بالاعتراف بمكانة الاجتهاد القضائي.

وهكذا، فقد خلصنا من خلال هذه الدراسة إلى أهمية تكريس الضمانات القانونية والقضائية للمدينين في استخلاص الدين الجبائي، وما له من أدوار مهمة في تحقيق المردودية الضريبية لفائدة خزينة الدولة بأموال مستخلصة بشكل مشروع ومنتظم، تراعي المكانة المتميزة للمدينين كشركاء أساسيين في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وفق مبدأ المواطنة المسؤولة، ومراعاة للأمن القانوني والمالي.

وفي ختام هذه الدراسة يمكن وضع مجموعة من الاقتراحات والتوصيات العامة¹⁸⁴⁷، التي نرى في تبنيها تكريسا ل ضمانات المدينين وتحقيقا للفعالية المالية والمشروعية التنموية في إطار تحقيق توازن معقلن في استخلاص الدين الضريبي، سواء تعلق الأمر بالتشريع الضريبي أو من جانب تدخل القضاء الإداري في المادة الضريبية.

أولا. ضرورة تحيين التشريع الضريبي .

إذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية تشكل الأساس القانوني للجوء الإدارة الضريبية لإجراءات الاستخلاص الضريبي، فإنها تظل قاصرة في توفير ضمانات حقيقية لفائدة المدينين، لذلك، فإنه يتعين إعادة النظر في المقاربة المعتمدة من قبل المشرع الضريبي، في اتجاه تكريس نظرة تحفيزية.

فعلى مستوى المرحلة الحبية، يتعين تمكين المدينين من المساحة الزمنية الكافية من أجل الوفاء بالدين الضريبي، مع تمكينهم من تشجيعات مادية ومعنوية، كالاقرار بأولوية المقاولات الملتزمة ضريبيا في الصفقات العمومية، وإقرار معاملة تفضيلية للمدين/المواطن، وجعل الاستحقاق الفوري استثناء من المبدأ، مع ربطه بسوء نية المدين التي تهدد ضمانات الأداء، مقابل نشر أسماء الملزمين المتأخرين عن الأداء كما هو جاري به العمل في إنجلترا مثلا.

هذا، ويشكل تقليص السلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالتحصيل في قبول طلبات إيقاف الاستخلاص الضريبي سواء الودية منها أو النزاعية، إحدى المداخل الأساسية لإقرار ضمانات المدينين، خاصة على مستوى تقدير كفاية الضمانات المؤمنة للدين، مع تحديد هامش معقول في إعفاء المدينين من تقديم هذه الضمانات على غرار التشريع الفرنسي، خاصة بالنسبة للمدينين حسني النية، استنادا إلى سمعتهم في الوفاء بالدين الضريبي، لتحفيزهم على اللجوء إلى هذه المسطرة لما لها من أهمية في تحفيزهم على الأداء دون اللجوء إلى إجراءات الاستخلاص الجبري بما لها من آثار سلبية على جميع الأطراف.

أما بالنسبة لحق المدين في الاستفادة من التقادم، فإن النظرة التي تبناها المشرع باعتبار هذا المقتضى إهدارا لحقوق الخزينة لا ينبغي الارتكان عليه، ذلك أن مقتضيات التقادم لها أبعاد حمائية لفائدة المدينين،

¹⁸⁴⁷ - لقد حاولنا من خلال مجريات البحث الإشارة إلى مجموعة من الاقتراحات والتوصيات الخاصة والتقنية عملنا على تضمينها في حينها كلما تعرضنا لنقطة معينة تقتضي ذلك.

من جهة، ذلك أنها تمكن من وضوح المديونية لديهم وعدم تراكم الديون غير المؤداة خاصة بالنسبة للمقاولات، واستقرار المعاملات المالية التي تتطلب السرعة بطبيعتها، أما من جهة أخرى، فإنها تساهم في حمل الإدارة الضريبية على ضرورة توخي النجاعة في تدخلاتها وبالتالي تمكينها بشكل منتظم ووفق التوقعات الواردة بقوانين المالية من الموارد المادية الكفيلة بتحقيق البرامج التنموية.

لذلك، يتعين إعادة النظر في المقتضيات المتعلقة بقطع التقادم، في اتجاه حصر مجالها في القانون الضريبي، وجعلها وسيلة لاقتضاء الدين الضريبي، وليس كغاية يستعملها المحاسب المكلف بالتحصيل مقابل تغطية المسؤولية الشخصية والمالية الملقاة على عاتقه في استخلاص الدين الضريبي.

وعلاقة بما سبق، فإن تبنى المقاربة التحفيزية يقتضي تمكين المدين من حرية اختيار إدراج الأداءات التي خول المشرع الضريبي بشأها سلطة تقديرية واسعة للمحاسب المكلف بالتحصيل في إطار مقتضيات المادة 27 من مدونة تحصيل الديون العمومية، باعتبارها لا تتلاءم مع المبدأ العام المنصوص عليه بمقتضى الفصلين 323 و324 من قانون الالتزامات والعقود، التي حولت المدين سلطة اختيار إدراج الأداءات لتسديد الدين الذي يخدم مصلحته أكثر، عوض لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل إلى اعتماد هذا المقتضى من أجل قطع التقادم، أو على الأقل تسديد الديون الأقدم.

أما فيما يخص المرحلة الجبرية لاستخلاص الدين الضريبي، فإنه يتعين التأكيد على ضرورة إيلاء العناية بتعزيز الضمانات القانونية المقررة لفائدة المدينين فيما يخص المسطرة التوجيهية، بالتأكيد على ضرورة تبليغ الإجراءات القانونية عوض الاكتفاء بإرسالها، خاصة فيما يخص الإشعار بدون صائر، مع ضرورة جعل الإنذار القانوني من الإجراءات الإخبارية، عوض الجبرية مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية، خاصة على مستوى التنصيص التشريعي على المعلومات والمعطيات الأساسية التي يتعين تضمينها حماية للمدينين على غرار بعض التشريعات المقارنة، وكذا عدم إخضاعه لصوائر التحصيل، مع تحسين طرق التبليغ.

أما فيما يهم باقي الإجراءات الجبرية على الأموال، فيتعين على المشرع التدخل من أجل حصر الأجل الأقصى المخول للإدارة الضريبية لمباشرة هذه الإجراءات بعد تبليغ الإنذار القانوني، على غرار الحد

الأدنى المقرر في هذا الصدد، مع توسيع إمكانية تحلل المدين من الدين الضريبي مقابل إنهاء الإجراءات التنفيذية المتخذة في مواجهته.

هذا، وبالنسبة للتنفيذ على شخص المدين عن طريق الإكراه البدني، فإنه يتعين التنصيص على ضرورة إخطار المدين بإنذار يخبره باللجوء إلى الاعتقال أو انتظار أجل معين يتم تحديده كما هو الشأن في التشريع الفرنسي الذي يحدد هذا الأجل في 5 أيام، مع التصريح على أن اللجوء إلى الإكراه البدني لا يتم إلا في إطار افتعال المدين للعسر لكونه ينطوي على ثبوت نية المدين في إضعاف ضمان الخزينة.

هذا، وإذا كانت نية المشرع تتجه نحو جعل الأصل في الاستخلاص الضريبي متابعة الملتزم/المدين الأصلي، بالنظر لعلاقته ومسؤوليته المباشرة عن أداء الدين الضريبي، فإن ذلك لا يمنع من القول بضرورة تدخل المشرع الضريبي صراحة لإخضاع متابعة الغير للتدرج في إجراءات الاستخلاص، كما انتهى إلى ذلك الاجتهاد القضائي المغربي، لتجاوز اللجوء المفرط من المحاسب المكلف بالتحصيل إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز بالنظر لسهولة المتابعة عن طريق هذه المسطرة الإدارية والسريعة للحجز على الأموال لدى الغير، مع تمكين هذا الأخير من تحفيزات مادية لضمان استجابته لهذا الإشعار كتخصيص صائر استخلاص هذه المسطرة لفائدته، عوض تهديده في التنفيذ على أمواله بنفس الطرق المتبعة في مواجهة الملتزم.

علاوة على ذلك، فإنه بات من الضروري تدخل المشرع الضريبي من أجل إعادة تنظيم مسطرة متابعة الغير في اتجاه حمايته، خاصة وأنه لا يتمتع بالمرحلة الحبية مقابل إمكانية متابعته في أمواله الخاصة، من خلال تجسيد المقتضيات التي جاء بها ميثاق تحصيل الديون العمومية عن طريق الإشعار للغير الحائز في التشريع الضريبي، وعلى ضوء ما استقر عليه الاجتهاد القضائي، خاصة على مستوى تضييق إمكانية متابعة الأغيار، مع ضرورة تحديد مدة معقولة تمكنهم من أداء ما يجوزتهم وتجنبهم المسؤولية الشخصية، على غرار ما ذهب إليه التشريع الفرنسي، أي بمنح الغير الحائز نفس المدة الممنوحة للمدين للتعرض على الإشعار للغير الحائز، لتسليم المبالغ إلى المحاسب المكلف بالتحصيل، وأن مفهوم التسليم الفوري ينبغي أن يقتصر على تحويل ملكية الأموال مباشرة عند تبليغ الإشعار للمحاسب، إلا أن تسليمها يظل رهيناً بعدم تعرض المدين داخل الأجل القانوني.

ثانيا . الاتجاه نحو تكريس قضاء ضريبي متخصص .

إذا كانت الضمانات القانونية التي يتعين على التشريع الضريبي تعزيزها كأرضية أساسية للارتقاء بمكانة المدين في التشريع الضريبي، فإن تعزيز دور القاضي الإداري في المنازعات المتعلقة بالاستخلاص الضريبي لا يقل أهمية عن سابقتهما، على اعتبار أن هذه الضمانات القضائية بالإضافة إلى كونها مرتبطة بالتشريع الضريبي، فإن مجال المنازعة الجبائية يسمح بتوفير ضمانات إضافية لفائدة المدين في مواجهة الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية.

وهكذا، فإذا كان القاضي الإداري قد نجح في إقرار رقابة قضائية بأبعاد استباقية وموضوعية، فإن ذلك لا يمنع من إبداء مجموعة من الاقتراحات في اتجاه تعزيز تدخله في المادة الضريبية عموما ومنازعات الاستخلاص الضريبي على وجه الخصوص، حيث تنطوي على جانب تقني ومسطري كبير، يتطلب من القاضي الإداري إلماما بمجال المحاسبة العمومية وتقنيات فرض واستخلاص الدين الضريبي، حتى يتسنى تعزيز جودة الأحكام القضائية والارتكان إليها كمرجع قضائي يساهم في النهوض بعمل الإدارة الضريبية على غرار التجربة الفرنسية.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن الخلاصات التي انتهت إليها اللجنة الوطنية المكلفة بإعداد الميثاق الوطني لإصلاح منظومة العدالة¹⁸⁴⁸، لم ترق إلى مستوى إقرار مفهوم جديد لاستقلال السلطة القضائية الإدارية، حيث أوصت بإحداث غرف إدارية بالمحاكم العادية، فعملت بالتالي على تفعيل مفهوم القرب المكاني، إلا أن هذه المقاربة لا تساهم من حيث المبدأ في تطوير عمل القاضي الإداري والاتجاه نحو التخصص والإبداع على اعتبار أن القاضي العادي يمكنه البت في القضايا الإدارية وغيرها.

1- الحاجة إلى استكمال هيكلية القضاء الإداري .

يتوقف تعزيز تخصص القاضي الإداري في المادة الضريبية في إطار مقاربة شمولية وتدرجية، على ضرورة الاتجاه نحو تعزيز الازدواجية والتنوع الوظيفي للمحاكم الإدارية الذي سيكون من نتائجه المباشرة

¹⁸⁴⁸ - الهيئة العليا للحوار الوطني حول إصلاح منظومة العدالة، ميثاق إصلاح منظومة العدالة، يوليوز 2013.

http://www.justice.gov.ma/App_Themes/ar/img/Files/Charte_Reforme_justiceAR.pdf

التأثير على النظام القضائي برمته، وبالتالي يصبح من الطبيعي الاتجاه نحو الازدواجية الكاملة، بوجود قضاء إداري وضريبي متكامل ومتناسق بين جوانبه التنظيمية والموضوعية، على اعتبار القضاء الإداري بالمغرب متقدم من الناحية الوظيفية، أما من الناحية التنظيمية فإنه متوقف عن التطور منذ سنة 2006 بعد إحداث محاكم الاستئناف الإدارية¹⁸⁴⁹.

فمن الناحية القانونية، فإن دستور المملكة المعدل بتاريخ فاتح يوليوز 2011 قد فتح الباب أمام تطوير منظومة القضاء الإداري ببلادنا، من خلال مجموعة من المؤشرات التي يتعين استثمارها في هذا الاتجاه¹⁸⁵⁰، ومن بينها، الإشارة إلى أعلى هيئة قضائية إدارية بالمملكة.

أما من حيث الإرادة الملكية¹⁸⁵¹، فإن جلالة الملك محمد السادس ما فتى يؤكد في مجموعة من الخطب على أهمية النهوض بالسلطة القضائية عموماً، والقضاء الإداري على وجه الخصوص من خلال مقارنة حقوقية ذات أبعاد اجتماعية واقتصادية، وفي هذا الإطار فإن الإرادة الملكية استشرفت استكمال بناء القضاء الإداري المغربي منذ تاريخ 1999/11/15 حيث جاء الخطاب الملكي بمناسبة افتتاح أشغال

¹⁸⁴⁹ - ثورية لعيوني، استكمال بناء القضاء الإداري كمدخل أساسي لحكامه التديري الإداري، مداخلة أقيمت بمناسبة الندوة العلمية المنظمة بتاريخ 2014/06/21، بالقاعة الكبرى للجماعة الحضرية بسلا، من تنظيم جمعية البحث في القضاء الإداري، ومجلس جماعة سلا بطانة، تحت عنوان: "القاضي الإداري و الحكامة المحلية: نحو مواكبة الجماعات الترابية وإبناح مسلسل اللامركزية"، مداخلة غير منشورة، ص 9.

¹⁸⁵⁰ - الفصل 114: تكون المقررات المتعلقة بالوضعية الفردية، الصادرة عن المجلس الأعلى للسلطة القضائية قابلة للطعن بسبب الشطط في استعمال السلطة، أمام أعلى هيئة قضائية إدارية بالمملكة؛

الفصل 117: يتولى القاضي حماية حقوق الأشخاص والجماعات وحريةهم وأمنهم القضائي، وتطبيق القانون؛

الفصل 118: حق التقاضي مضمون لكل شخص للدفاع عن حقوقه وعن مصالحه التي يحميها القانون. كل قرار اتخذ في المجال الإداري، سواء كان تنظيمياً أو فردياً، يمكن الطعن فيه أمام الهيئة القضائية الإدارية المختصة؛

الفصل 120: لكل شخص الحق في محاكمة عادلة، وفي حكم يصدر داخل أجل معقول. حقوق الدفاع مضمونة أمام جميع المحاكم؛

الفصل 122: يحق لكل من تضرر من خطأ قضائي الحصول على تعويض تتحملة الدولة؛

الفصل 126: يجب على الجميع احترام الأحكام النهائية الصادرة عن القضاء. يجب على السلطات العمومية تقديم المساعدة اللازمة أثناء المحاكمة، إذا صدر الأمر إليها بذلك، ويجب عليها المساعدة على تنفيذ الأحكام.

¹⁸⁵¹ - "ما فتتنا منذ تولينا أمانة قيادتك، نضع إصلاح القضاء، وتخليقه وعصرنته، وترسيخ استقلاله، في صلب اهتماماتنا، ليس فقط لإحقاق الحقوق ورفع المظالم. وإنما أيضاً لتوفير مناخ الثقة، كمحفز على التنمية والاستثمار. وفي هذا الصدد، نسجل بارتياح التوصل إلى ميثاق لإصلاح المنظومة القضائية. حيث توافرت له كل الظروف الملائمة. ومن ثم، فإنه يجب أن نتخذ جميعاً، من أجل إيصال هذا الإصلاح الهام، إلى محطته النهائية".

مقتطف من الخطاب الملكي بتاريخ 30 يوليوز 2013، بمناسبة الذكرى الرابعة عشر لعيد العرش.

المجلس الأعلى للقضاء ليؤكد على هذا المسار حيث جاء فيه " كما قررنا إحداث محاكم استئناف إدارية في أفق إنشاء مجلس للدولة يتوج الهرم القضائي والإداري لبلادنا حتى يتسنى مواجهة كل أشكال الشطط وحتى يتاح ضمان سيادة الشرعية ودعم الإنصاف بين المتقاضين"¹⁸⁵².

أما من الناحية التنظيمية، فإن خصوصيات النظام القضائي بالمملكة وانفتاحه على التجربة الفرنسية يسمح بشكل كبير في تبني الازدواجية ومواكبة التطور الذي سار عليه القاضي الإداري من حيث الاجتهادات المتقدمة التي صاغها.

أما من الناحية البشرية، فإذا كانت المملكة تشكل خزاناً من الموارد البشرية المؤهلة وذات التكوين الأكاديمي العالي والتجربة المتخصصة والتي تسمح بتدعيم المحاكم الإدارية بطاقات بشرية متخصصة، فإنه يتعين استثمارها في إطار تكوين علمي وعملي متخصص على مستوى المعهد المتخصص في تكوين القضاة (المعهد العالي للقضاء)، ومن خلال الانفتاح على مختلف التخصصات الأكاديمية ذات العلاقة.

وهكذا، وانطلاقاً مما سبق ذكره يتضح بأن نظام القضاء الإداري المغربي يتوفر على جميع المقومات التي تتطلبها أي نظام قضائي إداري من أجل النمو والتطور في الاتجاه الذي يكرس ريادة المملكة وقدرتها على خلق المؤسسات وفق الحاجيات والخصوصيات التي تتميز بها، وبالتالي تدعيم التخصص القضائي.

أ- إحداث مجلس الدولة.

وفي هذا الإطار فإن استكمال بناء القضاء الإداري المغربي يقتضي تبني المقاربة المتخصصة التي تعتمد ازدواجية حقيقية وكاملة للقضاء سواء من الناحية المؤسساتية، أو من الناحية الموضوعية وكذا من الناحية المسطرية، وذلك من أجل تجاوز العوائق التي ظلت تحول دون مساهمة أكثر فعالية للقاضي الإداري في المجال الضريبي، وفق مقاربة استشارية ووقائية، بالدرجة الأولى ثم إصلاحية وتقويمية بالدرجة الثانية، في إطار مفهوم متجدد ومتطور لمبدأ المشروعية الذي من شأنه تعزيز خضوع الإدارة الضريبية لمبادئ الحكامة الجيدة.

¹⁸⁵² - الخطاب الملكي بمناسبة افتتاح دورة المجلس الأعلى للقضاء يوم 15 دجنبر 1999.

فبالنسبة لاستكمال البناء من حيث الهيكلية، فإنه يقتضي إحداث مجلس للدولة أو المحكمة العليا للقضاء الإداري، وفي هذا الصدد، يجب التأكيد على أن أهمية هذه المؤسسة لا يكمن في تسميتها أو باعتبارها ترفاً مؤسساتياً بقدر ما يتجلى في الدور الذي سيناط بها من خلال إرساء دعائم الاجتهاد القضائي الإداري المتخصص بالمغرب وتوحيده وكذا تطويره، بالشكل الذي يدفع في اتجاه جعل هذه المؤسسة مرجعاً قضائياً موحداً لفائدة الإدارة عموماً، والإدارة الضريبية على وجه الخصوص، مما يمكن هذه الأخيرة في تدخلاتها من اجتهادات قضائية متطورة ومتجددة تساهم في تطوير عملها الإداري والتقني، خاصة وأن القانون الإداري يتميز بكونه قانون غير مقنن، وأن التشريع الضريبي على وجه الخصوص يستمد مبادئه الأساسية من هذا القانون، وبالتالي سيشكل مجلس الدولة المرجع الأساسي لوحدة القانون الإداري وبالتالي وحدة الممارسة الإدارية الجيدة للعمل الإداري، عموماً، والضريبي على وجه التحديد.

كما أن الصفة المتجددة التي يتمتع بها القانون الضريبي عبر قوانين المالية السنوية، يجعل من مجلس الدولة مواكبا لهذا التطور وفق منهجية موحدة بين جميع المحاكم الإدارية، وهو ما سيساهم لا محال من تجاوز الممارسة الإدارية للصعوبات التي يشكلها تعقد مسطرة تطوير التشريع الضريبي ببلادنا وتعدد التأويلات التي تلحقه.

وفي هذا الإطار، فإن الظرفية الراهنة تقتضي اعتماد التدرج في بناء هذا الصرح القضائي الإداري، وذلك من خلال تحويل الغرفة الإدارية بمحكمة النقض إلى جهاز مستقل كمرحلة أولى في أفق تحويلها إلى أعلى هيئة قضائية عليا كما يقضي بذلك الدستور المغربي¹⁸⁵³.

ب- إحداث محكمة التنازع.

إن استكمال بناء صرح القضاء الإداري المخصص في إطاره المتكامل لا يمكن أن يتحقق إلا بإحداث محكمة للتنازع تكون مهمتها الفصل في حالات تنازع الاختصاص بجميع أنواعها، حيث ساهمت هذه المؤسسة في فرنسا مثلاً في تطوير هيكلية القضاء الإداري وكذا العمل القضائي الإداري، لذلك فإن إحداث هذه المؤسسة له مجموعة من الأبعاد.

¹⁸⁵³ - ثورية لعويبي، استكمال بناء القضاء الإداري كمدخل أساسي لحكامه التدبير الإداري، مرجع سابق، ص 12.

فمن جهة، ستمكن هذه المؤسسة من توضيح اختصاص المحاكم الإدارية وبالتالي توضيح الجهة المخاطبة للإدارة في مختلف الممارسات الإدارية سواء من حيث طبيعتها القانونية وحدود المرفق العمومي، وهو ما سيساهم في ضمان تدبير شفاف ومسؤول للعمل الإداري عموماً والضريبي على وجه الخصوص، أما من جهة ثانية، فإن إحداث هذه المؤسسة فيه من الدلالات إلى جميع السلطات الإدارية بضرورة التقيد باختصاصها وتفادي التنارع فيه مما قد يعرقل عملها ويعسر مهمة المراقبة والمسؤولية والشفافية كإحدى الأسس التي يتعين مراعاتها في عمل الإدارة الضريبية، أما من جهة أخرى، فإن إحداث محكمة التنارع من شأنه خلق فضاء جديد للاجتهادات القضائية التي من شأنها مواكبة الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها، دون الإجهاز على الضمانات المقررة لفائدة المدينين وكذا حقوق الخزينة العامة في الوصول إلى الدين الضريبي.

2- الحاجة إلى تعزيز وتوسيع اختصاص القضاء الإداري .

إذا كانت المنازعات الإدارية، هي الاختصاص الأصيل والكلاسيكي للقضاء الإداري عموماً ومن خلاله مجلس الدولة، فإن مواكبة الإدارة الضريبية يقتضي تعزيز الدور القضائي لمجلس الدولة، مع تخويله دوراً استشارياً لفائدة الإدارة الضريبية.

أ- تعزيز الدور القضائي لمجلس الدولة .

إن استكمال بناء القضاء الإداري المتخصص من خلال إحداث مجلس الدولة يروم، من جهة، إلى تدعيم الدور القضائي للقاضي الإداري وتمكينه من الآليات القانونية والبشرية الكفيلة بتجويد عمله والارتقاء بمستوى أداء الإدارة الضريبية، وذلك عبر تدعيم اختصاصات مجلس الدولة كمحكمة قانون من أجل نقض جميع القرارات الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية، وضمان التعدد درجات التقاضي لما في ذلك من إشراك لجميع الدرجات في بلورة ومناقشة وتبويب اجتهادات قضائية رصينة، تساهم في مواكبة الإدارة الضريبية في استخلاص الدين الضريبي وفي احترام تام لمبدأ المشروعية بجميع أبعاده.

أما من جهة ثانية، فإنه إرساء مجلس الدولة يساهم في الإقرار المتدرج لمبدأ التخصص القضائي، ويعني ذلك أن مجلس الدولة ومن خلاله المحاكم الإدارية، يجب أن تقوم على مبدأ القاضي المتخصص

وذلك على مرحلتين: تم المرحلة الأولى تمكين المحاكم الإدارية من قضاة متخصصين في المنازعات الإدارية عموماً، أما المرحلة الثانية فتقتضي تعميق مبدأ التخصص، وذلك من خلال تكوين قضاة متخصصين المنازعات الضريبية، تمهيدا إلى خلق غرف متخصصة على مستوى كل محكمة وكذا على مستوى مجلس الدولة، وتتجلى الفائدة من إقرار مبدأ التخصص أساساً في مواكبة القضاة الإداريين بشكل عميق لعمل الإدارة الضريبية من خلال تعزيز القناعة القضائية بخبرة فنية ذاتية، مما سيمكن من الحديث عن قاضي إداري مستقل وفعال يساهم بشكل مباشر في بلورة الاجتهادات القضائية القابلة للتطبيق.

ويندرج في نفس الإطار تمكين القضاة الإداريين من نظام أساسي خاص يراعي خصوصيات هذه الفئة وحاجتها للتكوين التخصصي والبحث العلمي¹⁸⁵⁴.

ب- مأسسة الدور الاستشاري للقضاء الإداري¹⁸⁵⁵.

يشكل الدور الاستشاري إحدى الآليات الأساسية التي يتعين إقرارها في إطار استكمال بناء القضاء الإداري المتخصص، وذلك من خلال تمكين مجلس الدولة من إبداء رأيه في التشريعات الضريبية وتلك المرتبطة بها، على أن تكون هذه الإحالة وجوبية، في اتجاه تضمين التشريع الضريبي للآراء الفقهية والاجتهادات القضائية المستقرة على مستوى مجلس الدولة، وهو اختصاص يمكن الإدارة الضريبية من تفادي الوقوع في المنازعات بل وتمكينها من آلية أساسية من آليات المشاركة في اتخاذ القرارات وكذا التعاون الفعال بين سلطات الدولة.

ويقتضي إحداث هذا الدور على غرار التجارب المقارنة كفرنسا، ومصر إحداث هيئة مفوضي الدولة أو المستشارون السامون، من بين القضاة الخبراء، ذوو التخصص العالي والتجربة الكبيرة في المجال الإداري، المالي والضريبي.

¹⁸⁵⁴ - ثورية لعيوني، استكمال بناء القضاء الإداري كما دخل أساسي لحكامه التدبير الإداري، مرجع سابق، ص 17.

¹⁸⁵⁵ - كان الدور الاستشاري للقضاة من بين التوصيات التي خلص إليها المؤتمر الثالث لرؤساء المحاكم الإدارية في الدول العربية، المنعقد ببيروت يومي 16 - 18/12/2013.

3- الاستقلال الإجرائي للقضاء الإداري .

إن الحديث عن استكمال بناء القضاء الإداري المتخصص، لا يمكن أن يستقيم إلا بإقرار قواعد إجرائية خاصة بالمنازعات الإدارية عموماً، وكذا بتنفيذ الأحكام الصادرة في مواجهة الإدارة.

فبالنسبة لضرورة إقرار مسطرة إدارية مستقلة، فإنه على الرغم من التطور الحاصل على مستوى العمل القضائي في محاولة تكييف قواعد المسطرة المدنية مع المنازعات الإدارية عموماً والضرورية على وجه الخصوص، إلا أن الإبقاء على اعتماد هذه المسطرة سيشكل عائقاً أمام تطوير منظومة قضائية إدارية متخصصة ومتكاملة، ذلك أن التجربة أبانت عن قصور شديد في هذه المسطرة، خاصة وأن قانون إحداث المحاكم الإدارية يشير صراحة إلى تطبيقها أمام المنازعات الإدارية.

لذلك، فإن اعتماد مسطرة خاصة سيتمكن القضاة إلى جانب المتقاضين من الولوج السهل والسليم إلى المساطر الإدارية والقضائية، كما يمكن من تقليص مدة البت في المنازعات الضريبية التي لا تحمل بطبيعتها التأخير، وبالتالي سيساهم في الدفع بعمل الإدارة الضريبية.

أما بخصوص إحداث مسطرة خاصة بتنفيذ الأحكام الصادرة في مواجهة الإدارة، فإن تنفيذ هذه الأحكام القضائية، يشكل وجهاً بارزاً من أوجه دولة القانون على اعتبار أن تنفيذ هذه الأحكام يجعل الإدارة على قدم المساواة مع الأفراد أمام القانون ومسئولة عن أعمالها، وبالتالي فإن توضيح هذه المسطرة وحدودها من شأنه أن يدفع الإدارة الضريبية إلى عقلنة عملها وتفادي كل ما من شأنه الإضرار بمصالح المدينين، خاصة من خلال إقرار المسؤولية الشخصية للموظف الممتنع عن التنفيذ، وكذا تأطير الغرامة التهديدية وتوضيح مجالها، بالإضافة إلى تنظيم الحجز على أموال الأشخاص العامة وفقاً لمعايير دقيقة تحفظ حرمة الأموال العامة، من جهة وتضمن خضوع الإدارة الضريبية لمبادئ المسؤولية والمحاسبة، على غرار باقي الإدارات العمومية، من جهة ثانية¹⁸⁵⁶.

وفي نفس الاتجاه يتعين إحداث مؤسسة قاضي التنفيذ الإداري وإعطائها من الصلاحيات الاستشارية والتنفيذية ما يمكن من مواكبة تطور عمل الإدارة الضريبية في احترام للضمانات القانونية والقضائية المخولة للمدينين.

¹⁸⁵⁶ - ثورية لعيوني، استكمال بناء القضاء الإداري كمدخل أساسي لحكامه التدبير الإداري، مرجع سابق، ص 19.

وفي الأخير لابد من التأكيد على حماية ضمانات المدينين لما لها من الأبعاد مالية وسوسيو-اقتصادية، لازالت في حاجة ماسة إلى خلق تفاعل إيجابي بين كل من التشريع الضريبي والقضاء الإداري من جهة، وبين الإدارة الضريبية والمدينين من جهة أخرى، حتى يتسنى إزاحة كافة المعوقات وتذليل الصعوبات أمام تحقيق شامل للتنمية الاقتصادية والاجتماعية في إطار سيادة المشروعية والعدالة الضريبية.

اتهي بحمد الله

الملحق رقم 1:

مشروع قانون تنظيمي رقم 130.13

لقانون المالية



المملكة المغربية
البرلمان
مجلس النواب

مشروع قانون تنظيمي رقم 130.13
لقانون المالية.

(كما وافق عليه مجلس النواب في 25 نونبر 2014)

نسخة مطابقة لأصل النص
كما وافق عليه مجلس النواب

رافيق الطالبي العلمي
رئيس مجلس النواب

مشروع قانون تنظيمي رقم 130.13
لقانون المالية

والتكاليف أو تهدف إلى تحسين الشروط المتعلقة بتحصيل المداخيل
ومراقبة استعمال الأموال العمومية.

لا يمكن تعديل مقتضيات الضريبية والجمركية إلا بموجب قانون
المالية.

المادة 7

يمكن أن تلزم التوازن المالي للسنوات المالية اللاحقة أحكام معامدات
التجارة والاتفاقيات أو الاتفاقات التي تترتب عليها تكاليف تلزم مالية
الدولة وتلك المتعلقة بالضمانات التي تمنحها الدولة ويتدبير شؤون الدين
العمومي وكذا الدين العمومي وبالترخيصات في الالتزام مقدما التي
يجب فتح الاعتمادات المخصصة لها خلال السنة المالية الموالية، وكذا
باعتبارات الالتزام وبالبرامج المتعددة السنوات.

المادة 8

يباشر قبض مبلغ الحصائل بكامله دون مقاصة بين المداخيل
والنفقات، ويرصد مجموع المداخيل لتنفيذ مجموع النفقات.

تدرج جميع المداخيل وجميع النفقات في الميزانية العامة.

يمكن أن تدرج بين مكونات ميزانية الدولة، الموارد والنفقات المتعلقة
بتدبير الأموال العمومية التي تنتج عن بعض حسابات الخزينة
والتي يحددها قانون المالية وفق الشروط المنصوص عليها في نص
تنظيمي.

ويمكن رصد بعض المداخيل لبعض النفقات في إطار ميزانيات
مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة أو الحسابات الخصوصية للخزينة
أو في إطار إجراءات محاسبية خاصة كما هو منصوص عليها في
المادتين 34 و 35 أدناه.

المادة 9

يحدد رصيد الميزانية المتوقع، على الخصوص، بناء على الفرضيات
التي تم على أساسها إعداد مشروع قانون المالية للسنة.

يحتسب رصيد الميزانية المتوقع على أساس الفرق بين الموارد دون
حصيلة الاقتراضات، والتكاليف دون النفقات المتعلقة باستهلاك الدين
المتوسط والطويل الأجل.

المادة 10

تقدم قوانين المالية بشكل صادق مجموع موارد و تكاليف الدولة،
ويتم تقييم صدقية الموارد والتكاليف بناء على المعطيات المتوفرة أثناء
إعدادها والتوقعات التي يمكن أن تنتج عنها.

الباب الأول

التعريف بقوانين المالية ومضمونها

الفصل الأول

قوانين المالية والمبادئ المتعلقة بالميزانية

المادة الأولى

يحدد قانون المالية، بالنسبة لكل سنة مالية، طبيعة ومبلغ
وتخصيص مجموع موارده وتكاليف الدولة وكذا التوازن الميزانياتي
والمالي الناتج عنها. وتراعى في ذلك الظرفية الاقتصادية والاجتماعية
منه إعداد قانون المالية وكذا أهداف ونتائج البرامج التي حددها هذا
القانون.

المادة 2

يراد في مدلول هذا القانون التنظيمي بقانون المالية :

- قانون المالية للسنة ؛

- قوانين المالية المعدلة ؛

- قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية.

المادة 3

يتوقع قانون المالية للسنة، لكل سنة مالية، مجموع موارد وتكاليف
الدولة، ويقمها ونص عليها ويأذن بها، وذلك استنادا إلى البرمجة
الميزانياتية المنصوص عليها في المادة 5 أدناه.

تبتدئ السنة المالية في فاتح يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من نفس
السنة.

المادة 4

لا يمكن أن تغير خلال السنة أحكام قانون المالية للسنة إلا بقوانين
المالية المعدلة.

المادة 5

يتم إعداد قانون المالية للسنة استنادا إلى برمجة ميزانياتية لثلاث
سنوات، وتحت هذه البرمجة كل سنة لثلاث سنوات مع تطور الظرفية المالية
والاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

تهدف هذه البرمجة على الخصوص إلى تحديد تطور مجموع موارد
وتكاليف الدولة على مدى ثلاث سنوات اعتمادا على فرضيات اقتصادية
ومالية واقعية ومبررة.

يحدد مضمون هذه البرمجة و كفاءات إعدادها بنص تنظيمي.

المادة 6

لا يمكن أن تتضمن قوانين المالية إلا أحكاما تتعلق بالموارد

نسخة مطبوعة لأصل النص

إكدا وأحق عليه مجلس النواب

المادة 14 .

- تشتمل نفقات التسيير على :
- مخصصات السلطات العمومية ؛
 - نفقات الموظفين والأعوان والمعدات المرتبطة بتسيير المرافق العمومية ؛
 - النفقات المختلفة المتعلقة بتدخل الدولة ولا سيما في المجالات الإدارية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والبيئية ؛
 - النفقات المتعلقة بتنفيذ القرارات والأحكام القضائية الصادرة ضد الدولة ؛
 - النفقات المتعلقة بالدين العمري ؛
 - النفقات المتعلقة بالتكاليف المشتركة ؛
 - النفقات المتعلقة بالتسديدات والتخفيضات والإرجاعات الضريبية ؛
 - النفقات الطارئة والمخصصات الاحتياطية.

المادة 15

- تشتمل نفقات الموظفين على :
- المرتبات والأجور والتعويضات ؛
 - مساهمات الدولة في إطار أنظمة الاحتياط الاجتماعي والتقاعد.

المادة 16

- الاعتمادات المفتوحة برسم نفقات التسيير اعتمادات سنوية. لا يمكن أن تمنح ترخيصات بالالتزام مقدما بالنسبة لنفقات التسيير من الميزانية العامة.

المادة 17

- توجه نفقات الاستثمار بالأساس لإنجاز المخططات التنموية الاستراتيجية والبرامج متعددة السنوات بغية الحفاظ على الثروات الوطنية أو إعادة تكوينها أو تنميتها.
- لا يمكن أن تشتمل نفقات الاستثمار على نفقات الموظفين أو نفقات المعدات المرتبطة بتسيير المرافق العمومية.

المادة 18

- تشتمل الإعتمادات المتعلقة بنفقات الاستثمار على اعتمادات الأداء واعتمادات الالتزام التي تشكل الحد الأعلى للنفقات المأثون للأمرين بالصرف الالتزام بها لتنفيذ الاستثمارات المقررة.
- تشكل اعتمادات الأداء المضافة إليها عند الاقتضاء، المبالغ المدفوعة من مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة المشار إليها في المادة 22 ومن الحسابات المرصدة لأموار خصوصية المشار إليها في المادة 27 وأموال المساعدة المنصوص عليها في المادة 34 والاعتمادات المرحلة المنصوص عليها في المادة 63، أدناه، الحد الأعلى للنفقات الممكن الأمر بصرفها خلال السنة المالية.

الفصل الثاني

تحديد موارده وتكاليف الدولة

القسم الأول

موارده الدولة

المادة 11

- تشتمل موارد الدولة على :
- الضرائب والرسوم ؛
 - حصيلة الغرامات ؛
 - الأجر عن الخدمات المقدمة، والأتاوى ؛
 - أموال المساعدة والهبات والوصايا ؛
 - دخول أملاك الدولة ؛
 - حصيلة بيع المنقولات والعقارات ؛
 - حصيلة الاستغلال والأتاوى وحصص الأرباح وكذلك الموارد والمساهمات المالية المتأتية من المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية ؛
 - المبالغ المرجعة من القروض والتسيقات والفوائد المترتبة عليها ؛
 - حصيلة الاقتراضات ؛
 - الحصائل المختلفة.
- تحدد الأجرة عن الخدمات المقدمة من لدن الدولة بمرسوم يتخذ باقتراح من الوزير المعني بالأمر والوزير المكلف بالمالية.

القسم الثاني

تكاليف الدولة

المادة 12

- تشتمل تكاليف الدولة على :
- نفقات الميزانية العامة ؛
 - نفقات ميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة ؛
 - نفقات الحسابات الخصوصية للخزينة.

الفصل الثالث

الميزانية العامة

المادة 13

- تشتمل الميزانية العامة على جزأين، يتعلق الجزء الأول بالموارد ويتعلق الجزء الثاني بالتكاليف.
- تشتمل موارد الميزانية العامة على الموارد المشار إليها في المادة 11 أعلاه.
- تشتمل تكاليف الميزانية العامة على نفقات التسيير ونفقات الاستثمار والنفقات المتعلقة بخدمة الدين العمومي.

المادة 23

تقرر عمليات ميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة ويؤذن فيها وتنفذ طبق نفس الشروط المتعلقة بعمليات الميزانية العامة مع مراعاة الأحكام التالية.

تشتمل ميزانية كل مرفق من مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة على جزء يتعلق بالمدخلات ونفقات الاستغلال وإن اقتضى الحال على جزء ثان يتعلق بنفقات الاستثمار والموارد المرصدة لهذه النفقات.

لا يمكن أن تمنح ترخيصات بالالتزام مقدما لمرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة.

يعوض النقص الملاحظ في مداخيل الاستغلال بدفع إعانة توازن منصوص عليها في الباب الأول من الميزانية العامة.

ترصد الزيادة المحتملة لمداخيل الاستغلال على النفقات لتمويل نفقات الاستثمار إن اقتضى الحال .

يعوض النقص الملاحظ في المداخيل الذاتية المرصدة لنفقات الاستثمار بإعانة توازن منصوص عليها في الباب الثاني من الميزانية العامة.

يرحل من سنة إلى سنة فائض المداخيل المستوفاة بالنسبة إلى الأداء المنجزة.

يدرج في المداخيل بالميزانية العامة رصيد ميزانية مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة المحذوفة بموجب قانون للمالية .

يمكن أن ترصد لمرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة اعتمادات التزام تطابق برامج استثماراتها متعددة السنوات.

تسند على وجه الأسبقية الالتزامات التي لم يصدر الأمر بصرفها برسم سنة مالية إلى الاعتمادات المفتوحة بميزانية السنة المالية الموالية.

المادة 24

تقدم مشاريع العمليات المبرمجة في إطار مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة للجان البرلمانية المعنية رفقة مشاريع ميزانيات القطاعات الوزارية أو المؤسسات التابعة لها هذه المرافق.

الفصل الخامس

الحسابات الخصوصية للخزينة

المادة 25

تهدف الحسابات الخصوصية للخزينة :

- إما إلى بيان العمليات التي لا يمكن إدراجها بطريقة ملائمة في الميزانية العامة نظرا لطابعها الخاص أو علاقة سببية متبادلة بين المدخول والنفقة ؛

- وإما إلى بيان عمليات مع الاحتفاظ بنوعها الخاص وضمان استمرارها من سنة مالية إلى أخرى ؛

- وإما إلى الاحتفاظ بأثر عمليات تمتد على ما يزيد عن سنة دون

تحدد اعتمادات الالتزام، على الخصوص، بناء على توقعات لخطط والبرامج المنصوص عليها في المادة 17 أعلاه.

المادة 19

تشتمل النفقات المتعلقة بالدين العمومي على النفقات من فوائد يمولات والنفقات المتعلقة باستهلاكات الدين المتوسط والطويل الأجل.

المادة 20

لأجل الحفاظ على توازن مالية الدولة المنصوص عليه في الفصل 77 من الدستور، لا يمكن أن تتجاوز حصيلة الاقتراضات مجموع نفقات الاستثمار وسداد أصول الدين برسم السنة المالية . ويمكن للحكومة القيام بالعمليات الضرورية لتغطية حاجيات الخزينة.

الفصل الرابع

مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة

المادة 21

تعتبر مرافق الدولة مسيرة بصورة مستقلة مصالح الدولة غير المتمتع بالشخصية الاعتبارية والتي تغطي بموارد ذاتية بعض نفقاتها غير المقتطعة من الاعتمادات المقيدة في الميزانية العامة . ويجب أن يهدف نشاط المصالح المذكورة أساسا إلى إنتاج سلع أو تقديم خدمات مقابل دفع أجر.

تحدث مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة بمقتضى قانون المالية الذي تقدر فيه مداخيلها ويحدد به المبلغ الأقصى للنفقات التي يمكن اقتطاعها من ميزانياتها.

يشترط لإحداث مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة إثبات وجود موارد ذاتية متأتية من أجور السلع أو الخدمات المؤدى عنها.

يجب أن تمثل الموارد الذاتية ابتداء من السنة المالية الثالثة الموالية لإحداث هذه المرافق، نسبة ثلاثين في المائة (30%) على الأقل من إجمالي مواردها المادون بها برسم قانون المالية للسنة المذكورة، وذلك بالنسبة لمرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة المحدثة ابتداء من فاتح يناير 2016. وتحذف هذه المرافق في حالة عدم استيفاء هذا الشرط بموجب قانون المالية الموالي.

المادة 22

يمنع أن تدرج في ميزانية مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة نفقات الموظفين والأموال والمستخدمين.

لا يمكن دفع مبالغ من ميزانية مرفق للدولة مسير بصورة مستقلة لفائدة حساب خصوصي للخزينة أو لفائدة مرفق آخر من مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة.

ويمكن خلال السنة المالية، دفع مبالغ من ميزانية مرفق للدولة مسير بصورة مستقلة لفائدة الميزانية العامة. وفي هذه الحالة يمكن أن تفتح اعتمادات بنفس المبالغ تضاف إلى الاعتمادات الممنوحة بموجب قانون المالية وفق الكيفيات المحددة بنص تنظيمي.

ج - حسابات التصويل التي تبين فيها المبالغ المدفوعة على شكل قروض تتجاوز مدتها سنتين أو تسبيقات قابلة للإرجاع تقل مدتها عن سنتين أو تساويهما، والتي تدفعها الدولة من موارد الخزينة وتمنح من أجل المصلحة العامة.

وتستحق فوائد على هذه القروض و التسيقات ؛

د - حسابات العمليات النقدية التي تبين حركات الأموال ذات الأجل النقدي.

يحدد مكشوف لحسابات العمليات النقدية بموجب قانون المالية للسنة، وتمسك هذه الحسابات بكيفية تبرز النتائج النهائية ؛

هـ - حسابات النفقات من المخصصات التي تبين عمليات متعلقة بصنف خاص من النفقات يتم تمويله من مخصصات الميزانية العامة.

المادة 28

تقرر عمليات الحسابات الخصوصية للخزينة ويؤذن بها وتنفذ طبق نفس الشروط المتعلقة بعمليات الميزانية العامة، مع مراعاة الأحكام التالية.

يرحل رصيد كل حساب خصوصي من سنة مالية إلى أخرى.

غير أن الأرباح والخسائر المثبتة برسم سنة مالية معينة في حسابات العمليات النقدية تدرج في المداخيل أو التكاليف بالميزانية العامة على أبعد تقدير خلال السنة الثانية الموالية للسنة التي استخلصت منها.

تدرج في المداخيل بالميزانية العامة برسم حصيلة المساهمات المالية الدخول الناتجة، عند الاقتضاء، عن المبالغ المقيدة بحسابات الانخراط في الهيئات الدولية.

تعتبر دائنة على الدوام أرصدة الحسابات المرصدة لأموال خصوصية وحسابات النفقات من المخصصات.

لا يمكن أن تدرج في حساب خصوصي للخزينة النفقات الناتجة عن صرف المرتبات أو الأجور أو التعويضات إلى موظفي وأعوان الدولة والجماعات الترابية ومستخدمي المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية ما عدا في حالة استثناءات متصوص عليها في قانون المالية.

تحذف الحسابات الخصوصية للخزينة التي لم يعد الهدف الذي أحدثت من أجله قائما. ويدرج رصيدها وإن اقتضى الحال، مداخيلها ونفقاتها المتعلقة بعمليات ما قبل حذفها في المداخيل أو النفقات بالميزانية العامة.

الحسابات المرصدة لأموال خصوصية التي لم تترتب عليها نفقات طوال ثلاث سنوات متتابة، تحذف في نهاية السنة الثالثة بموجب قانون المالية الموالي ويدرج رصيدها في المداخيل بالميزانية العامة.

المادة 29

يدرج في النفقات بالميزانية العامة كل مبلغ مرتبط بتسبيق أو قرض منحته الدولة ولم يتم تحصيله خلال الخمس سنوات الموالية لحلول أجله، وذلك بفتح اعتمادات بنفس المبلغ ضمن قانون المالية

تميز بين السنوات المالية.

وترتبط هذه العمليات المحاسبية بتطبيق تشريع أو تنظيم أو التزامات تعاقدية للدولة سابقة لإحداث الحساب.

المادة 26

تحدد الحسابات الخصوصية للخزينة بقانون المالية داخل أحد الأصناف المشار إليها في المادة 27 بعده. ينص قانون المالية المذكور على مداخيل ونفقات هذه الحسابات كما يحدد المبلغ الأقصى للنفقات التي يمكن أن تدرج فيها.

ويمكن منح ترخيصات بالالتزام مقدما لفائدة الحسابات المرصدة لأموال خصوصية و حسابات النفقات من المخصصات بموجب قانون المالية للسنة في حدود مبلغ أقصى يقدره قانون المالية المذكور.

يجوز في حالة الاستعمال والضرورة الملحة وغير المتوقعة أن تحدث خلال السنة المالية حسابات خصوصية للخزينة بموجب مراسيم طبقا للفصل 70 من الدستور، ويتم إخبار اللجنتين المكلفتين بالمالية والبرلمان مسبقا بذلك. ويجب عرض هذه المراسيم على البرلمان بقصد المصادقة عليها في أقرب قانون للمالية.

المادة 27

تشتمل الحسابات الخصوصية للخزينة على الأصناف التالية :

أ - الحسابات المرصدة لأموال خصوصية التي تبين فيها المداخيل المرصدة لتمويل صنف معين من النفقات والاستعمال المخصص لهذه المداخيل.

تزود هذه الحسابات بحصيلة رسوم أو موارد مخصصة وعند الاقتضاء، بمبالغ مدفوعة من الميزانية العامة.

لا يمكن دفع مبالغ من حساب مرصد لأموال خصوصية لفائدة حساب خصوصي للخزينة أو لفائدة مرفق من مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة.

ويمكن خلال السنة المالية، دفع مبالغ من حساب مرصد لأموال خصوصية لفائدة الميزانية العامة. وفي هذه الحالة يمكن أن تفتح اعتمادات بنفس المبالغ تضاف إلى الاعتمادات المنوحة بموجب قانون المالية وفق الكيفيات المحددة بنص تنظيمي.

يشترط بالنسبة للحسابات المرصدة لأموال خصوصية أن تمثل، ابتداء من السنة المالية الثالثة الموالية لإحداثها، الموارد المتتية من حصيلة رسوم أو موارد مخصصة أو هما معا، على الأقل نسبة أربعين في المائة (40%) من مواردها الإجمالية المأذون بها برسم قانون المالية للسنة المذكورة، وذلك بالنسبة للحسابات المرصدة لأموال خصوصية المحدثة ابتداء من فاتح يناير 2016. وتحذف هذه الحسابات في حالة عدم استيفاء هذا الشرط بموجب قانون المالية الموالي ؛

ب - حسابات الانخراط في الهيئات الدولية التي تبين فيها المبالغ المدفوعة والمبالغ المرجعة برسم مشاركة المغرب في الهيئات الدولية، ولا يجوز أن تدرج في هذه الحسابات إلا المبالغ المقرر إرجاعها في حالة الانسحاب ؛

لموالي. وتدرج المبالغ المحصلة لاحقاً في المداخليل بالميزانية العامة.

المادة 30

تقدم مشاريع العمليات المبرمجة في إطار الحسابات المرصدة لأموال خصوصية للجان البرلمانية المعنية رفقة مشاريع ميزانيات القطاعات لوزارية أو المؤسسات التابعة لها هذه الحسابات.

الفصل السادس

حسابات التولا

المادة 31

تقوم الدولة بمسك محاسبة ميزانياتية للمداخليل والنفقات. تقوم كذلك بمسك محاسبة عامة بالنسبة لجموع عملياتها. ويمكن للدولة أن تقوم بمسك محاسبة لتحليل كلفة مختلف المشاريع المدرجة في إطار البرامج. يجب أن تكون حسابات الدولة مطابقة للقانون وصادقة وتعكس صورة حقيقية لثروتها ولوضعيتها المالية. يقوم المجلس الأعلى للحسابات بالتصديق على مطابقة حسابات الدولة للقانون وصدقيتها.

المادة 32

تدرج بالنسبة للمحاسبة الميزانياتية :

- المداخليل في حسابات السنة المالية التي يتم خلالها تحصيلها من قبل محاسب عمومي ؛
- النفقات في حسابات السنة المالية التي يؤثر خلالها المحاسبون المكلفون بتخصيص النفقات على الأوامر بالصرف أو الحوالات، ويجب أن تؤدي هذه النفقات من اعتمادات السنة المذكورة أياً كان تاريخ الدين.

المادة 33

تقوم المحاسبة العامة للدولة على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات. تدرج العمليات في حسابات السنة المالية التي ترتبط بها بغض النظر عن تاريخ القبض أو الأداء. لا تختلف القواعد المطبقة على المحاسبة العامة للدولة عن تلك المطبقة على المقاولات الخاضعة للقانون الخاص إلا باعتبار خصوصيات تدخلت الدولة. يتكلف المحاسبون العموميون بمسك و إعداد حسابات الدولة والسهر على احترام المبادئ والقواعد المحاسبية من خلال التأكد على الخصوص من احترام صدقية التسجيلات المحاسبية واحترام المساطر وجودة الحسابات العمومية.

الفصل السابع

إجراءات محاسبية خاصة

المادة 34

تدرج مباشرة في المداخليل بالميزانية العامة أو بميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة أو بالحسابات الخصوصية للخرينة حسب الحالة أموال المساعدة المدفوعة من قبل أشخاص اعتباريين غير الدولة أو ذاتيين للمساهمة مع أموال الدولة في نفقات ذات مصلحة عامة وكذا حصيلة الهبات والوصايا. ويمكن أن يفتح اعتماد بنفس المبلغ إضافة إلى الاعتمادات الممنوحة بموجب قانون المالية.

لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يكون مصدر أموال المساعدة من موارد ضريبية.

غير أنه إذا تعذر أن تدفع سلفاً حصيلة الهبة الممنوحة إلى الميزانية العامة أو إلى ميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة أو إلى الحسابات الخصوصية للخرينة لتيسير الالتزام بالنفقة المتعلقة بها، جاز فتح الاعتمادات اللازمة للالتزام بهذه النفقة وأدائها إضافة إلى الاعتمادات الممنوحة بموجب قانون المالية.

يجب أن تكون عمليات رصد أموال المساعدة وإجراءات استعمالها مطابقة لما هو متفق عليه مع الطرف الدافع أو الواهب.

ويدرج المتبقى من أموال المساعدة في المداخليل بالميزانية العامة.

المادة 35

يمكن أن يتم فتح اعتمادات من جديد بشأن المداخليل المتأتية من استرجاع الدولة لمبالغ مؤداة بوجه غير قانوني أو بصفة مؤقتة من اعتمادات مالية وفق الشروط وحسب الكيفيات المحددة بنص تنظيمي.

الباب الثاني

تنظيم قانون المالية

المادة 36

يشتمل قانون المالية لسنة على جزأين.

تحصر في الجزء الأول المعطيات العامة للتوازن المالي والذي يتضمن ما يلي :

- الإذن في استخلاص المداخليل العامة وإصدار الاقتراضات ؛
- الأحكام المتعلقة بالموارد العمومية التي يمكن أن ينص قانون المالية على إحداثها أو تغييرها أو حذفها ؛
- الأحكام المتعلقة بتكاليف التولا ومرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة وبالحسابات الخصوصية للخرينة ؛
- الأحكام المتعلقة بتحصيل الديون العمومية و بمراقبة استعمال الأموال العمومية و بالمسؤولية المالية والشخصية لمديري مرافق الدولة عند الاقتضاء ؛

- التقييم الإجمالي لمداخليل الميزانية العامة وميزانيات مرافق الدولة

ذات منفعة عامة، وكذا مؤشرات مرقمة لقياس النتائج المتوخاة والتي ستخضع للتقييم قصد التحقق من شروط الفعالية والنجاعة والجودة المرتبطة بالإنتاجات.

يعين بكل قطاع وزاري أو مؤسسة مسئول عن كل برنامج يعهد له بتحديد أهداف ومؤشرات القياس المرتبطة به وتتبع تنفيذه.

تضمن أهداف برنامج معين والمؤشرات المتعلقة به، في مشروع نجاعة الأداء المعد من طرف القطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية. ويقدم هذا المشروع للجنة البرلمانية المعنية رفقة مشروع ميزانية القطاع الوزاري أو المؤسسة المذكورة.

يؤخذ بعين الاعتبار معيار النوع في تحديد الأهداف والمؤشرات المشار إليها أعلاه.

توزع الاعتمادات المخصصة للبرنامج، حسب الحالة، داخل :

- الفصول المرتبطة بميزانية القطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية ؛

- الفصول المرتبطة بمرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة التابعة للقطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية ؛

- الحسابات المرصدة لأموال خصوصية التابعة للقطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية.

المادة 40

المشروع أو العملية عبارة عن مجموعة محددة من الأنشطة والأوراش التي يتم إنجازها بهدف الاستجابة لمجموعة من الاحتياجات المحددة.

توزع الاعتمادات المخصصة للمشروع أو العملية، حسب الحالة، داخل نفس البرنامج على :

- الفصول المرتبطة بميزانية القطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية ؛

- الفصول المرتبطة بمرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة التابعة للقطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية ؛

- الحسابات المرصدة لأموال خصوصية التابعة للقطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية.

المادة 41

يتم تقسيم المشروع أو العملية إلى سطور ميزانية تبرز الطبيعة الاقتصادية للنفقات المرتبطة بالأنشطة و العمليات المنجزة.

تقدم المشاريع أو العمليات للبرلمان على شكل سطور ضمن مشروع قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية.

المادة 42

يفتح بالباب الأول من الميزانية العامة :

- فصل غير مرصد لأي مرفق من المرافق تدرج فيه النفقات الطارئة والمخصصات الاحتياطية.

يمكن أن تباشر اقتطاعات من الفصل المذكور خلال السنة، عن

المسيرة بصورة مستقلة وأصناف الحسابات الخصوصية للخزينة ؛
- الحدود القصوى لتكاليف الميزانية العامة عن كل باب ولجميع ميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة مجمعة حسب نفقات الاستغلال ونفقات الاستثمار وللحسابات الخصوصية للخزينة عن كل صنف.

يقدم جدول التوازن بكيفية تبرز كافة عناصر التوازن الميزانياتي وحاجيات التمويل.

تحصر في الجزء الثاني :

- نفقات الميزانية العامة عن كل فصل ؛

- ونفقات ميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة عن كل مرفق ؛

- ونفقات الحسابات الخصوصية للخزينة عن كل حساب.

المادة 37

تقدم موارد الميزانية العامة في فصول منقسمة، إن اقتضى الحال، إلى مصالح وطبيعة الموارد.

وتقدم موارد كل مرفق من مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة مجمعة بحسب القطاعات الوزارية أو المؤسسات التابعة لها هذه المرافق.

وتقدم موارد الحسابات الخصوصية للخزينة بحسب كل حساب خصوصي داخل كل صنف من هذه الحسابات.

المادة 38

(1) تجمع نفقات الميزانية العامة في ثلاثة أبواب :

الباب الأول : نفقات التسيير ؛

الباب الثاني : نفقات الاستثمار؛

الباب الثالث : نفقات متعلقة بخدمة الدين العمومي.

(2) تقدم نفقات الميزانية العامة، داخل الأبواب، في فصول منقسمة إلى برامج وجهات ومشاريع أو عمليات.

تقدم نفقات كل مرفق من مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة، داخل كل فصل، في برنامج وعند الاقتضاء في برامج منقسمة إلى جهات ومشاريع أو عمليات.

تقدم نفقات كل حساب من الحسابات المرصدة لأموال خصوصية في برنامج وعند الاقتضاء في برامج منقسمة إلى جهات ومشاريع أو عمليات.

(3) يقرر فيما يرجع لنفقات التسيير عن كل قطاع وزاري

أو مؤسسة فصل للموظفين والأعيان وفصل للمعدات والنفقات المختلفة. ويخصص لنفقات الاستثمار فصل عن كل قطاع وزاري أو مؤسسة.

المادة 39

البرنامج عبارة عن مجموعة متناسقة من المشاريع أو العمليات التابعة لنفس القطاع الوزاري أو المؤسسة تقرن به أهداف محددة وفق غايات

يكون هذا العرض موضوع مناقشة دون أن يتبناها تصويت.

المادة 48

يودع مشروع قانون المالية للسنة بالأسبقية بمكتب مجلس النواب في 20 أكتوبر من السنة المالية الجارية على أبعد تقدير.

ويرفق بالوثائق التالية :

1 - مذكرة تقديم لمشروع قانون المالية والتي تتضمن معطيات حول استئنارات الميزانية العامة وحول الآثار المالية و الاقتصادية للمقتضيات الضريبية والجمركية المقترحة؛

2 - التقرير الاقتصادي و المالي ؛

3 - تقرير حول المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية ؛

4 - تقرير حول مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة ؛

5 - تقرير حول الحسابات الخصوصية للخزينة ؛

6 - تقرير حول النفقات الجبائية ؛

7 - تقرير حول الدين العمومي ؛

8 - تقرير حول الميزانية القائمة على النتائج من منظور النوع ؛

9 - تقرير حول الموارد البشرية ؛

10 - تقرير حول المقاصة ؛

11 - مذكرة حول النفقات المتعلقة بالتكاليف المشتركة.

12 - تقرير حول العقار العمومي المعبأ للاستثمار؛

13 - مذكرة حول التوزيع الجهوي للاستثمار؛

كما يمكن أن يرفق مشروع قانون المالية للسنة بتقرير حول الحسابات المجمع للقطاع العمومي.

يحال المشروع في الحين إلى اللجنة المكلفة بالمالية بمجلس النواب قصد دراسته.

تقدم للجان البرلمانية المعنية، قصد الإخبار، رفقة مشاريع ميزانيات القطاعات الوزارية أو المؤسسات، البرمجة متعددة السنوات لهذه القطاعات الوزارية أو المؤسسات وكذا للمؤسسات العمومية والمقاولات العمومية الخاضعة لوصايتها والمستفيدة من موارد مرصدة أو إعانات من الدولة.

المادة 49

يبت مجلس النواب في مشروع قانون المالية للسنة داخل أجل ثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ إيداعه.

تعرض الحكومة، فور التصويت على المشروع أو عند انصرام الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة، على مجلس المستشارين النص الذي تم إقراره أو النص الذي قدمته في أول الأمر. مدخلة عليه إن اقتضى الحال التعديلات المصوت عليها في مجلس النواب والمقبولة من طرف الحكومة.

طريق اعتماد تكميلي، لسد الحاجات المستعجلة أو غير المقررة حين إعداد الميزانية ؛

- فصل تدرج فيه نفقات التسديدات و التخفيضات والإرجاعات الضريبية.

المادة 43

يفتح بكل من الباب الأول والباب الثاني من الميزانية العامة، فصل تدرج فيه التكاليف المشتركة لتغطية النفقات المتعلقة بها، والتي لا يمكن أن تتضمن إلا التكاليف التي لا يمكن إدراجها ضمن ميزانيات القطاعات الوزارية أو المؤسسات.

المادة 44

تقدم النفقات المتعلقة بالدين العمومي في فصلين :

- الأول يشتمل على النفقات من الفوائد والعمولات المتعلقة بالدين العمومي ؛

- الثاني يشتمل على النفقات المتعلقة باستهلاكات الدين العمومي المتوسط والطويل الأجل.

المادة 45

لا يجوز تحويل الاعتمادات ما بين الفصول.

يمكن القيام بتحويلات للاعتمادات داخل نفس البرنامج وما بين البرامج داخل نفس الفصل، وفق الشروط وحسب الكيفيات المحددة بنص تنظيمي.

الباب الثالث

دراسة قوانين المالية والتصويت عليها

الفصل الأول

دراسة قوانين مالية

المادة 46

يتولى الوزير المكلف بالمالية تحت سلطة رئيس الحكومة إعداد مشاريع قوانين المالية طبقاً للتوجهات العامة المتداول بشأنها في المجلس الوزاري وفقاً للفصل 49 من الدستور.

المادة 47

يعرض الوزير المكلف بالمالية على اللجنتين المكلفتين بالمالية بالبرلمان قبل 31 يوليو، الإطار العام لإعداد مشروع قانون المالية للسنة الموالية. ويتضمن هذا العرض :

(أ) تطور الوضعية الاقتصادية الوطنية ؛

(ب) تقدم تنفيذ قانون المالية للسنة الجارية إلى حدود 30 يونيو من نفس السنة ؛

(ج) المعطيات المتعلقة بالسياسة الاقتصادية والمالية ؛

(د) البرمجة الميزانية الإجمالية لثلاث سنوات.

الفصل الثاني

التصويت على قانون المالية

المادة 52

لا يجوز في أي من مجلسي البرلمان عرض الجزء الثاني من مشروع قانون المالية للسنة للتصويت قبل التصويت على الجزء الأول.

وفي حالة التصويت بالرفض على الجزء الأول لا يمكن عرض الجزء الثاني على التصويت، ويعتبر رفض الجزء الأول من قبل أحد مجلسي البرلمان رفضاً للمشروع برمته من قبل نفس المجلس.

إذا وقع رفض المشروع من قبل مجلس المستشارين تحيل الحكومة على مجلس النواب المشروع الذي صادق عليه في القراءة الأولى مدخلة عليه التعديلات التي قدمتها الحكومة أو التي قبلتها بمجلس المستشارين.

المادة 53

يصوت على أحكام قانون المالية مادة فمادة.

غير أنه يمكن لأحد مجلسي البرلمان إجراء تصويت إجمالي على الجزء الثاني بطلب من الحكومة أو من مكتب المجلس.

المادة 54

يجري في شأن تقديرات المداخلات تصويت إجمالي فيما يخص الميزانية العامة وميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة وتصويت عن كل صنف من أصناف الحسابات الخصوصية للخرينة.

المادة 55

يجري في شأن نفقات الميزانية العامة تصويت عن كل باب وعن كل فصل داخل نفس الباب.

يجري في شأن نفقات ميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة تصويت إجمالي بحسب القطاع الوزاري أو المؤسسة التابعة لها هذه المرافق.

يصوت على نفقات الحسابات الخصوصية للخرينة بحسب كل صنف من أصناف هذه الحسابات.

المادة 56

طبقاً للفقرة 2 من الفصل 77 من الدستور، للحكومة أن ترفض، بعد بيان الأسباب، المواد الإضافية أو التعديلات الرامية إما إلى تخفيض الموارد العمومية وإما إلى إحداث تكليف عمومي أو الزيادة في تكليف موجود.

يراد بالتكليف العمومي، فيما يخص المواد الإضافية أو التعديلات، الاعتمادات المفتوحة برسم الفصل.

يمكن داخل نفس الفصل، إدخال مواد إضافية أو تعديلات مبررة ومصحوبة بالتقويمات الضرورية لأهداف ومؤشرات البرامج المعنية والتي من شأنها الزيادة أو التخفيض في الاعتمادات المتعلقة ببرنامج معين وذلك في حدود الاعتمادات المفتوحة برسم هذا الفصل.

يبت مجلس المستشارين في المشروع داخل أجل **أثني عشر** يوماً الموالية لعرضه عليه.

يقوم مجلس النواب بدراسة التعديلات المصوت عليها من طرف مجلس المستشارين ويعود له البت النهائي في مشروع قانون المالية في أجل لا يتعدى ستة (6) أيام.

المادة 50

طبقاً للفصل 75 من الدستور، إذا لم يتم في 31 ديسمبر التصويت على قانون المالية للسنة أو لم يصدر الأمر بتنفيذه بسبب إحالته إلى المحكمة الدستورية، فإن الحكومة تفتح بمرسوم الاعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية والقيام بالمهام المنوطة بها على أساس ما هو مقترح بالميزانية المعروضة على الموافقة.

ويسترسل العمل في هذه الحالة باستخلاص المداخلات طبقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية الجارية عليها باستثناء المداخلات المقترحة إلغائها في مشروع قانون المالية، أما المداخلات التي ينص المشروع المذكور على تخفيض مقدارها فتستخلص على أساس المقدار الجديد المقترح.

لتطبيق الفقرة السابقة تدرج في مرسوم الأحكام المتعلقة بالمداخلات المقترحة إلغائها في مشروع قانون المالية وكذا المداخلات التي ينص المشروع المذكور على تخفيض مقدارها .

ينتهي العمل بالمرسومين المذكورين فور دخول قانون المالية حيز التنفيذ.

المادة 51

يصوت البرلمان على مشروع قانون المالية المعدل في أجل لا يتعدى خمسة عشر (15) يوماً الموالية لإيداعه من طرف الحكومة لدى مكتب مجلس النواب.

يبت مجلس النواب في مشروع قانون المالية المعدل داخل أجل ثمانية (8) أيام الموالية لتاريخ إيداعه.

بمجرد التصويت على هذا المشروع أو نهاية الأجل المحدد في الفقرة السابقة، تعرض الحكومة على مجلس المستشارين النص الذي تم إقراره أو النص الذي قدمته في أول الأمر مدخلة عليه إن اقتضى الحال التعديلات المصوت عليها من طرف مجلس النواب والمقبولة من طرف الحكومة.

يبت مجلس المستشارين في المشروع داخل أجل أربعة (4) أيام الموالية لعرضه عليه.

يقوم مجلس النواب بدراسة التعديلات المصوت عليها من طرف مجلس المستشارين ويعود له البت النهائي في مشروع قانون المالية المعدل في أجل لا يتعدى ثلاثة (3) أيام.

المادة 62

يجوز للحكومة أثناء السنة المالية وقف تنفيذ بعض نفقات الاستثمار إذا استلزمت ذلك الظروف الاقتصادية والمالية. ويتم إخبار اللجنتين المكلفتين بالمالية بالبرلمان مسبقاً بذلك.

المادة 63

لا يجوز أن ترحل الاعتمادات المفتوحة في الميزانية العامة برسم سنة مالية إلى السنة الموالية.

غير أن اعتمادات الأداء المفتوحة برسم نفقات الاستثمار بالميزانية العامة وأرصدة الإلتزام، المؤشر عليها والتي لم يصدر الأمر بصرفها، ترحل، ما لم ينص قانون المالية للسنة على خلاف ذلك، في حدود سقف ثلاثين في المائة (30%) من اعتمادات الأداء المفتوحة بميزانية الاستثمار لكل قطاع وزاري أو مؤسسة برسم السنة المالية.

تحدد إجراءات الترحيل بنص تنظيمي.

يمكن تخفيض السقف المشار إليه أعلاه بموجب قانون للمالية.

تضاف الاعتمادات المرحلة إلى اعتمادات الأداء المفتوحة بموجب قانون المالية للسنة.

الياب الرابع

تصفية الميزانية

المادة 64

يثبت و يحصر قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية المبلغ النهائي للمداخيل المقبوضة والنفقات المتعلقة بنفس السنة المالية والمؤشر على الأمر بصرفها ويحصر حساب نتيجة السنة.

يوافق قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية على حساب النتيجة للسنة المعنية، والذي تم تحضيره انطلاقاً من المداخيل والنفقات المثبتة طبقاً لمقتضيات المادة 32 أعلاه. ويرصد النتيجة المحاسبية للسنة في حصيلة الحسابات.

وإن اقتضى الحال، فإن قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية :

- يصادق على الاعتمادات الإضافية المفتوحة وفقاً لأحكام المادة 60 أعلاه ؛
- يثبت التجاوزات في الاعتمادات المفتوحة ويأذن بتسويتها ويفتح الاعتمادات الضرورية لذلك مع تقديم الإثباتات اللازمة لذلك ؛
- يثبت إلغاء الاعتمادات غير المستعملة.

المادة 65

طبقاً للفصل 76 من الدستور، يودع مشروع قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية سنوياً بالأسبقية بمكتب مجلس النواب في أجل أقصاه نهاية الربع الأول من السنة الثانية التي تلي سنة تنفيذ قانون المالية المعني.

المادة 66

يتم إرفاق مشروع قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية بالوثائق التالية :

(1) الحساب العام للدولة مدعم بالحصيلة المحاسبية والبيانات المالية

ترفض التعديلات المخالفة لأحكام هذا القانون التنظيمي.

فيما عدا ذلك يجب أن يتم تبرير كل مادة إضافية أو كل تعديل.

المادة 57

تقدم قوانين المالية المعدلة ويتم التصويت عليها، وفق نفس الكيفية التي يتقدم ويصوت بها على قانون المالية للسنة، مع مراعاة أحكام المادة 51 أعلاه.

الفصل الثالث

مدى الترخيص البرلماني

المادة 58

الاعتمادات المفتوحة محدودة. لا يجوز الإلتزام بالنفقات والأمر بصرفها وأدائها إلا في حدود الاعتمادات المفتوحة.

وبالنسبة لنفقات الموظفين والأعوان، لا يجوز الإلتزام بهذه النفقات والأمر بصرفها وأدائها إلا في حدود الإعتمادات المفتوحة برسم الفصل.

غير أن الاعتمادات المتعلقة بالنفقات المرتبطة بالدين العمومي والدين العمري والتسديدات والتخفيضات والإرجاعات الضريبية لها طابع تقديري. يمكن أن تتجاوز هذه النفقات المخصصات المقيدة في البنود المتعلقة بها.

في حالة تجاوز الاعتمادات المفتوحة برسم النفقات المشار إليها في الفقرة السابقة، يتم إثباتها والإذن بتسويتها في قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية للسنة المعنية.

المادة 59

لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا الأحكام النظامية الخاصة بالموظفين والأعوان والمطبقة في تاريخ دخول قانون المالية للسنة حيز التنفيذ، والتي تم تقييم الاعتمادات المخصصة لها والإذن بها في قانون المالية المذكور.

المادة 60

طبقاً للفصل 70 من الدستور، يمكن في حالة ضرورة ملحة وغير متوقعة ذات مصلحة وطنية، أن تفتح اعتمادات إضافية بمرسوم أثناء السنة. ويتم إخبار اللجنتين المكلفتين بالمالية بالبرلمان مسبقاً بذلك.

المادة 61

لا يمكن إحداث مناصب مالية أو حذفها أو توزيعها ما بين القطاعات الوزارية أو المؤسسات إلا بموجب قانون المالية.

يمكن أن يتم تحويل المناصب المالية خلال السنة وفق الإجراءات المحددة بنص تنظيمي.

لا يمكن القيام خلال السنة بإعادة انتشار المناصب المالية إلا داخل نفس الفصل المخصص للموظفين والأعوان بالنسبة لكل قطاع وزاري أو مؤسسة معنية.

يمكن القيام بإعادة انتشار المناصب المالية ما بين الفصول المخصصة للموظفين والأعوان بموجب قانون المالية.

<p>الباب السادس سخول حين التنفيذ المادة 69</p> <p>تدخل أحكام هذا القانون التنظيمي حين التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 2016 مع مراعاة ما يلي :</p> <p>- تطبق أحكام الفقرة الأولى من المادة 58 على نفقات الموظفين ابتداء من فاتح يناير 2017 ؛</p> <p>- تدخل أحكام المواد 31 (الفقرة 2) و 38 (البند 2) و 39 و 40 و 41 و 63 (الفقرة 2) حين التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 2018 ؛</p> <p>- تدخل أحكام المواد 5 و 47 (د) و 48 (الفقرة الأخيرة) حين التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 2019 ؛</p> <p>- تدخل أحكام المواد 15 و 31 (الفقرتين 3 و 5) و 66 (الفقرة الأولى - 1 و 3 و 5) حين التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 2020.</p> <p>الباب السابع نسخ وأحكام انتقالية المادة 70</p> <p>تنسخ ابتداء من فاتح يناير 2016، أحكام القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.98.138 بتاريخ 7 شعبان 1419 (26 نوفمبر 1998) كما وقع تغييره وتتميمه.</p> <p>غير أنه تظل سارية المفعول أحكام المواد 25 (الفقرة الأخيرة) و 41 (البند الثاني من الفقرة الثانية) و 46 (الفقرة الثانية) من القانون التنظيمي المشار إليه أعلاه رقم 7.98 إلى غاية دخول أحكام هذا القانون التنظيمي المماثلة لها حين التنفيذ وفق ما هو منصوص عليه في المادة 69 أعلاه.</p>	<p>الأخرى وبتقييم للالتزامات الخارجة عن الحصيلة المحاسبية ؛</p> <p>(2) ملحق يتعلق بالاعتمادات الإضافية المفتوحة مرفقا بكل الإثباتات الضرورية عند الاقتضاء ؛</p> <p>(3) التقرير السنوي حول نجاعة الأداء المعد من طرف الوزارة المكلفة بالمالية. يقوم هذا التقرير بتلخيص وتجميع تقارير نجاعة الأداء المعدة من طرف القطاعات الوزارية أو المؤسسات ؛</p> <p>(4) تقرير حول الموارد المرصدة للجماعات الترابية ؛</p> <p>(5) تقرير افتتاح نجاعة الأداء.</p> <p>يحيل المجلس الأعلى للحسابات على البرلمان التقرير حول تنفيذ قانون المالية و التصريح العام للمطابقة بين الحسابات الفردية للمحاسبين والحساب العام للمملكة، مع توجيه نسخة منهما للحكومة.</p> <p>الباب الخامس أحكام متفرقة المادة 67</p> <p>تفرض بمرسوم يتخذ باقتراح من الوزير المعني بالأمر والوزير المكلف بالمالية الرسوم شبه الضريبية المقبوضة لأجل مصلحة اقتصادية أو اجتماعية لفائدة شخص اعتباري خاضع للقانون العام غير الدولة والجماعات الترابية أو شخص اعتباري خاضع للقانون الخاص مكلف بمهام المرفق العام.</p> <p>المادة 68</p> <p>تحدد بمرسوم يتخذ باقتراح من الوزير المكلف بالمالية جميع الأحكام التي من شأنها ضمان حسن تدبير المالية العامة ولا سيما الأنظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية وبإبرام صفقات الدولة وبمراقبة نفقات الدولة.</p>
--	---

نسخة مطابقة لأصل النص

تحت إشراف شعبة مجلس النواب

الملحق رقم 2:

ميثاق تحصيل الديون العمومية بواسطة

الإشعار للغير الحائز

ROYAUME DU MAROC



المملكة المغربية

Ministère de l'Economie et des Finances

وزارة الاقتصاد والمالية

ميثاق تحصيل الديون العمومية

بواسطة

الإشعار للغير الحائز

ف

الرباط في 17 أبريل 2014

تمهيد:

- بناء على الفصل 39 من دستور المملكة، الذي ينص على أن جميع المواطنين يتحملون، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها،

- وعلى الفصل 37 من الدستور، الذي يؤكد على أن على جميع المواطنين والمواطنين احترام الدستور والتقييد بالقانون وأنه يتعين عليهم ممارسة الحقوق والحريات التي يكفلها الدستور بروح المسؤولية والمواطنة الملتزمة، التي تتلائم فيها ممارسة الحقوق بالنهوض بأداء الواجبات،

- وانطلاقاً من واجب وحرص كل الإدارات المكلفة بتحصيل الديون العمومية، على مراعاة الأحكام القانونية المتعلقة بالتحصيل، وذلك في توفيق تام بين الحقوق التي أقرها المشرع لفائدة الملزم، وتلك التي أقرها لفائدة خزينة الدولة لضمان تحصيل الديون العمومية،

- وتجاوباً مع النقاش العمومي الذي أثاره الفاعلون السياسيون والاقتصاديون والاجتماعيون بخصوص مسطرة تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز، بما يعزز الثقة بين الإدارة والملزم ويساهم في تحسين مناخ الأعمال ببلادنا،

- ووفاء من الحكومة بالتزامها لمعالجة الإشكاليات العملية المتعلقة بتطبيق مسطرة تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز، بما يحقق التوازن اللازم بين حقوق الملزم وحقوق خزينة الدولة،

لكل هذه الاعتبارات، كان من الضروري وضع ميثاق ملزم للإدارات المكلفة بالتحصيل وللمواطن، يبين حقوق وواجبات كل الأطراف خلال مباشرة مسطرة تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز، بالقدر الذي يضمن حسن وعدالة تطبيق هذه المسطرة.

ويسعى هذا الميثاق إلى التذكير بالإطار القانوني والعملية المرتبط بمسطرة تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز وبالضمانات التي يتمتع بها الملزم فيما يتعلق بالإخبار وبالأجال الواجب احترامها وسبل إيقاف تحصيل الدين المتنازع بشأنه، بالإضافة إلى الضمانات الإدارية الإضافية التي تم اعتمادها لفائدة الملزم.

تجدر الإشارة إلى أنه حسب مدلول هذا الميثاق فإن لفظة "الملزم" تشمل أيضاً "المدين" وأن عبارة "الإعلام بالضريبة" يراد بها "الإعلام بالضريبة أو الدين".

(Handwritten signature)

ما هو الإشعار للغير الحائز؟

الإشعار للغير الحائز هو مسطرة قانونية من بين مساطر تحصيل الديون العمومية، والذي 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 يؤديوا عند الأجال المقررة ما بذمتهم من ديون.

ولا يمكن استعمال هذا الإجراء إلا من أجل استخلاص ديون أصبحت على ذمة الملزم والتي لم يتم الوفاء بها داخل الأجال القانونية للتحصيل الرضائي.

انطلاقاً من هذه القاعدة، فإن كلا من الملزم والمحاسب المكلف بالتحصيل ملزمان معا بمسؤولية التقيد بالأحكام التي تجعل هذا الإجراء يضمن الحقوق التي يتمتع بها المواطن الملزم ويراعي الصلاحيات المخولة بموجب القوانين والأنظمة الجاري بها العمل للمحاسب العمومي في هذا المجال.

من هم الأغيار الحائزون والمودع لديهم الذين يتم تبليغ الإشعار للغير الحائز بين يديهم؟

ينعلق الأمر :

- بالموتقين والمحامين عند إشرافهم على إبرام عقود تفويت أملاك منقولة أو عقارية لحساب المدين؛

- بالمصنفين القضائيين والمحاسبين العموميين ورؤساء كتابات الضبط والمكترين والمؤسسات البنكية وبأرباب العمل فيما يخص الأجور والإيرادات المستحقة للمدين لديهم،

- وكل الأغيار الحائزين أو المودع لديهم الذين توجد أموال المدين تحت عهدتهم.

ما هي الضمانات التي يتمتع بها الملزم بخصوص حق الإخبار والأجال التي ينبغي احترامها قبل الشروع في التحصيل بواسطة الإشعار للغير الحائز؟

1- يتم إخبار الملزم بواسطة إعلام بالضريبة يتضمن تاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ استحقاق الدين، وذلك عند إصدار جداول الضرائب والرسوم. يوجه الإعلام إلى الملزم عن طريق البريد إلى العنوان المدلى به من طرفه.

بالنسبة للديون الجمركية، يمكن تسليم هذا الإعلام مباشرة للملزم مقابل إشهاد بالتوصل.

✓

✓

✗

في هذا الصدد، يتعين على الملمزم أن يخبر الإدارة الجبائية وإدارة المكلفة بالتحصيل في آن واحد، بعنوانه الحقيقي وبكل تغيير يطرأ على هذا العنوان وذلك من أجل ضمان توصله بالإشعارات والمراسلات، تحت طائلة تحميله مسؤولية الآثار القانونية المترتبة عن عدم قيامه بذلك.

2- كما يتم إخبار الملمزمين بواسطة ملصقات إخبارية وإعلانات بالجراند وكذا نشرات إذاعية بمواعيد استحقاق جداول الضرائب والرسوم التي ينص القانون على آجال أدائها.

3- يخول للملمزم أجل شهرين على الأقل لتسديد ديونه رضائيا انطلاقا من تاريخ الشروع في التحصيل إلى تاريخ حلول أجل استحقاق الدين.

4- في حالة عدم الأداء داخل فترة التحصيل الرضائي البالغة شهرين على الأقل، يتم إشعار الملمزم مرة أخرى بواسطة آخر إشعار بدون صائر، يرسل إليه عن طريق البريد داخل العشرة أيام الموالية لتاريخ استحقاق الدين. بالموازاة مع ذلك، يتم إشعار الأغيار الحائزين بذلك.

5- تلتزم كل الإدارات المكلفة بالتحصيل بعدم مباشرة أي إجراء زجري في حق الملمزم إلا بعد انصرام فترة التحصيل الرضائي، وإخباره بما بقي في ذمته من ديون أصبحت مستحقة.

6- بعد استيفاء كل هذه الإجراءات ومضي عشرة أيام من تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر، يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل إذا ما تبين له عدم استعداد الملمزم لأداء ديونه، توجيه إشعار للغير الحائز في حالة وجود مبالغ مستحقة للملمزم في عهدة أغيار حائزين أو مودع لديهم.

7- وهكذا، يستفيد الملمزم ابتداء من تاريخ الشروع في تحصيل الدين من أجل سبعين يوما على الأقل للأداء التلقائي لديونه، قبل الشروع في مسطرة تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز.

ما هي الضمانات التي يتمتع بها الملمزم لإيقاف تحصيل الدين المتنازع بشأنه؟

تتمثل الضمانات المقررة لفائدة الملمزم لإيقاف تحصيل الدين المتنازع في شأنه، فيما يلي:

1- يمكن للملمزم الذي ينازع في كل أو بعض المبالغ المطالب بأدائها أن يطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل إيقاف أداء الجزء المتنازع فيه.

ويشترط من أجل ذلك، أن يرفع طلبه داخل الأجال القانونية ويدلي بإحدى الضمانات المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية من أجل تأمين تحصيل المبلغ المتنازع في شأنه. وتأخذ هذه الضمانات أحد الأشكال التالية:

4

7

#

- ✓ إيداع في حساب للخرينة؛
- ✓ سندات ممثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول؛
- ✓ سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة؛
- ✓ كفالة بنكية؛
- ✓ ديون على الخزينة؛
- ✓ سند التخزين؛
- ✓ رهن أصل تجاري؛
- ✓ تخصيص عقار للرهن الرسمي؛

يمكن للمدين أن يعرض أشكالاً أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل

2- في حالة حصول الملتزم على قرار قضائي لفائدته، يتعين على المحاسب إيقاف إجراءات تحصيل الدين.

ماهي الضمانات الإدارية الإضافية التي تم اعتمادها لفائدة الملتزم؟

1- تلتزم الإدارة بإخبار الملتزم مباشرة مسطرة الإشعار للغير الحائز عبر توجيه رسالة إليه في هذا الشأن بالموازاة مع تبليغ الإشعار للغير الحائز،

2- بالموازاة مع ذلك يقوم المودع لديه أو الغير الحائز الذي يتوصل بالإشعار للغير الحائز بإخبار المدين الواقع تحت طائلة هذا الإجراء،

3- إذا تعلق الأمر بمؤسسة بنكية، يتم إخبار المدين بكل الوسائل المعمول بها في تواصلها مع زبائنها بما فيها الرسائل عبر الهاتف النقال إن كان ذلك ممكناً، وذلك بعد عملية الاقتطاع،

4- تلتزم الإدارات المكلفة بالتحصيل بتحويل الملتزم فرصة لاتخاذ ما يراه مناسباً لمواجهة هذا الأمر، وذلك بإجراء دفع المبالغ المحجوزة للمحاسب المعني إلى 72 ساعة بعد عملية اقتطاع المبلغ من طرف المودع لديه أو الغير الحائز الذي توجد أموال الملتزم تحت عهده،

5- لا يتم اقتطاع المبالغ بالنسبة للديون بأجل والديون المشروطة إلا بعد تاريخ حلول أجلها أو تاريخ تحقق شرطها،

6- بالنسبة للاقتطاعات التي تتم على أجور موظفي الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية برسم الإشعار للغير الحائز، فإنها لن تتجاوز 40% من مبلغ الراتب الصافي للمدين بعد خصم التعويضات العائلية،

س
#

7- تتعهد الإدارات المكلفة بالتحصيل بإرجاع المبالغ المستخلصة خطأ أو التي كانت موضوع سندات تخفيض أو إلغاء في أجل أقصاه 48 ساعة،

8- بعد توصل المحاسب المكلف بالتحصيل بالمعلومات من المؤسسات البنكية التي تؤكد من خلالها أن الملتزم زبون لديها، يقوم المحاسب المذكور بتبليغ إشعار للغير الحائز لمؤسسة بنكية واحدة من أجل تحصيل ديون نفس الملتزم.

ولا يتم تبليغ إشعار للغير الحائز لمؤسسة بنكية أخرى إلا بعد التحقق من عدم كفاية المبالغ المقطعة من أجل تغطية ديون الملتزم برسم الإشعار للغير الحائز السالف.

9- سيتم العمل تدريجيا على اعتماد المنظومة المعلوماتية " للخرينة المركزية للتحصيل التابعة للخرينة العامة للمملكة كآلية موحدة لتنفيذ العمليات المرتبطة بالإشعارات للغير الحائز بين كل الإدارات المكلفة بالتحصيل من جهة والمؤسسات البنكية من جهة أخرى،

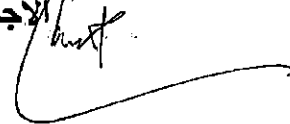
10- تقوم كل إدارة مكلفة بالتحصيل بتعيين مسؤول أو خلية للقيام بدور الوسيط مع الملتزمين وللسهر على تتبع تنفيذ مضامين هذا الميثاق.

11- يتعين على الإدارات المكلفة بالتحصيل بموافقة وزير الاقتصاد والمالية ببيان شهري يتضمن عدد الإشعارات للغير الحائز والمبالغ المتعلقة بها.

إدارة الجمارك والضرائب
غير المباشرة



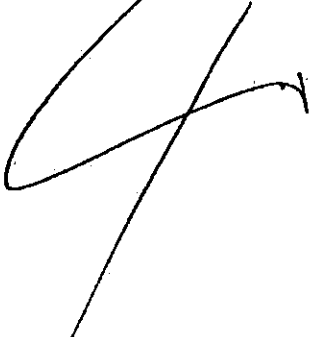
الصندوق الوطني للضمان
الاجتماعي



المجموعة المهنية لأبنك المغرب



وزير الاقتصاد والمالية



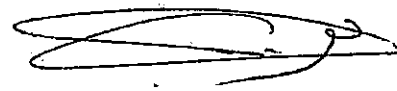
الخرينة العامة للمملكة



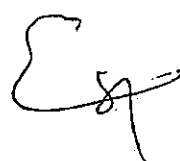
المديرية العامة للضرائب



الاتحاد العام لمقاولات المغرب



وزير التشغيل والشؤون الاجتماعية



الملحق رقم 3:

**SYNTHESES DES PROPOSITIONS
ISSUES DES ASSISES NATIONALES
SUR LA FISCALITE**

SYNTHESE DES PROPOSITIONS ISSUES DES ASSISES NATIONALES SUR LA FISCALITE

Tenues le 29 et 30 Avril 2013 à Skhirate

Les débats et les échanges de points de vue lors des travaux de ces assises ont confirmé la nécessité de se doter d'une vision claire au sujet du développement du Maroc et d'inscrire la réforme fiscale dans le cadre d'une politique socio-économique globale.

La réforme fiscale que nous souhaitons tous, devrait être liée de manière forte à cette vision et devrait s'inscrire dans le cadre d'une politique globale de gestion des finances publiques, allant du recouvrement des impôts jusqu'à la gestion des dépenses publiques, qu'il s'agisse des dépenses de fonctionnement, des investissements publics, ou des dépenses sociales et autres.

A cet égard, les différentes propositions issues des assises nationales sur la fiscalité ont conforté cette vision de politique globale et ont permis de trancher au sujet des points essentiels ayant fait l'objet de débats dans les différents panels.

Les différentes propositions ont précisé de manière claire les priorités de la politique gouvernementale dans le domaine fiscal, soit en matière de la consolidation de la justice fiscale, de l'appréhension du système fiscal comme moteur du développement socio-économique volontariste et pérenne et du renforcement de la relation de partenariat et de confiance entre administration et les contribuables.

Ainsi, les travaux de ces Assises à travers ses cinq panels, ont permis de dégager un certain nombre d'idées et de propositions importantes, qui seront étudiées sérieusement tout en leur accordant l'importance qu'elles méritent afin de permettre aux pouvoirs publics de prendre la décision adéquate.

Ainsi, les propositions qui constituent la synthèse des débats instructifs et approfondis qui ont marqué les travaux de ces panels sont présentées comme suit :

I- Premier Panel « Législation Fiscale et Equité »

Proposition 1 : Structure des recettes fiscales

Les intervenants se sont accordés sur la nécessité d'assurer, à travers la nouvelle réforme fiscale, un rééquilibrage dans la structure des recettes fiscales entre les impôts directs et indirects en vue d'assurer la justice fiscale souhaitée, et instaurer également un équilibre entre l'imposition du capital et celle du travail.

Proposition 2 : Rationalisation du système des incitations fiscales

Les intervenants se sont mis d'accord sur une réduction progressive des distorsions concurrentielles induites par la multiplicité des dépenses fiscales et des exonérations dont bénéficient certains secteurs.

Dans ce cadre, un équilibre entre la neutralité du système fiscal et le soutien des ménages et des entreprises doit être instauré, et ce, à travers la rationalisation du système des exonérations et des dépenses fiscales.

Aussi, est-il nécessaire d'avoir une vision claire et de se doter d'un cadre global et cohérent qui prend en considération l'impact économique et social des dépenses fiscales, leur évaluation, leur importance stratégique pour le développement, leur sensibilité, les distorsions économiques qu'elles peuvent créer entre les différents secteurs et activités économiques, tout en veillant à ce qu'elles ne présentent pas un double emploi avec d'autres formes d'aides publiques.

Certains intervenants ont, par ailleurs, proposé d'instituer des conditions pour l'octroi des exonérations fiscales :

- La limitation de leur durée dans le temps ;
- La définition de leurs objectifs et leur octroi dans un cadre conventionnel respectant un cahier de charges ;
- La mise en place de mécanismes d'évaluation de leur efficacité par rapport aux objectifs escomptés.

Proposition 3 : La fiscalité du secteur agricole

Tout le monde a été unanime sur la nécessité d'adopter une démarche progressive pour la fiscalisation de ce secteur qui prend en considération ses spécificités.

L'accent a été mis sur le fait que la contribution efficace de ce secteur est tributaire de la capacité de segmenter le secteur en catégories déterminées de contribuables potentiels, et ce dans le cadre d'une approche de partenariat entre les pouvoirs publics et le secteur.

Proposition 4: Réforme de l'impôt sur le revenu

A ce niveau, il a été convenu sur la nécessité d'instaurer une justice fiscale pour les personnes physiques soumis à cet impôt, quelle que soit la source de leur revenu (capital ou travail) et de continuer à rationaliser les taux de cet impôt notamment ses taux libératoires et son barème progressif.

Il a été également souligné la nécessité de réviser les règles d'assiette de cet impôt afin de prendre en considération les capacités contributives des personnes physiques. Une telle révision ira dans le sens de l'amélioration du pouvoir d'achat des classes moyennes en leur permettant de déduire de l'assiette imposable certaines charges qu'elles supportent et qui restent à définir dont notamment celles concernant les frais de scolarité.

Sur un autre plan, il a été proposé de prendre en considération les charges supportées par les ménages par l'adoption d'un mode d'imposition par « foyer fiscal » englobant ainsi la totalité des revenus du ménage.

Par ailleurs, certains intervenants ont proposé la révision des règles de détermination de la base imposable en matière de revenus professionnels, notamment pour ce qui est du régime du bénéfice forfaitaire qu'il convient d'améliorer pour plus de rendement, de justice et de transparence.

Proposition 5 :L'impôt sur la Fortune

La mise en place d'un impôt sur la fortune a soulevé beaucoup de débats.

Une solution intermédiaire a été proposée et qui consiste en la mise en place d'un impôt frappant les investissements non productifs, tels que les

terrains non bâtis, et ce en vue d'une meilleure redistribution des richesses et un équilibre entre l'imposition des revenus du capital et du travail et la mise en œuvre des dispositions fiscales en vigueur en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

Une proposition a été faite en vue d'instituer un impôt de solidarité permettant aux ménages les plus aisés de restituer les subventions de la caisse de compensation dont ils ont bénéficié.

Deuxième Panel : Lutte contre la Fraude et appréhension de l'Informel

Proposition 1 : Mise en place d'une politique globale et concertée pour appréhender le secteur informel

L'ensemble des participants a été unanime quant à la nécessité de mettre en place une politique globale et concertée pour traiter des problématiques liées au secteur de l'informel permettant l'adhésion de tous les organismes et instances intervenant dans le champ économique.

A ce titre, il a été proposé d'organiser des Assises Nationales dédiées à ce sujet.

Proposition 2 : Mise en place d'un dispositif fiscal incitatif et approprié aux petites et moyennes entreprises

L'ensemble des panélistes s'accordent à dire que le moyen le plus efficace d'inciter les opérateurs à formaliser leurs activités est de leur accorder des avantages sur le plan social tels que la couverture sociale, un système de retraite, etc, en contrepartie du paiement de leurs impôts. En effet, les mesures incitatives mises en place jusqu'à présent (CECOGEC, exonérations fiscales, taux réduits, etc.) ont eu des effets limités.

Proposition 3 : Lutte contre la fraude et renforcement des moyens d'action de l'administration fiscale

Il s'agit de mettre en place un dispositif efficace de lutte contre la fraude fiscale visant le renforcement des moyens d'action de l'administration fiscale, afin de lui permettre d'exercer ses missions dans les meilleurs conditions, et ce à travers :

- L'augmentation significative des ressources humaines dédiées au contrôle fiscal, tout en accordant l'importance nécessaire à la formation au sein de l'administration fiscale ;
- La révision de la manière dont le contrôle fiscal est effectué, afin d'optimiser les opérations de contrôle en adoptant un système d'information permettant la rationalisation de la programmation du contrôle et le ciblage des dossiers à contrôler ;
- L'accélération de la publication d'un guide de vérification fiscale ;
- La réalisation d'opérations de contrôle conjoint entre toutes les administrations concernées afin de lutter contre le phénomène de la fraude fiscale et la mise en place d'un système d'information efficace, permettant l'analyse et le croisement des fichiers dans un cadre de collaboration avec les partenaires stratégiques de l'administration fiscale ;
- La nécessité d'accélérer l'aboutissement du chantier relatif à l'adoption de l'identifiant unique au niveau de toutes les administrations et établissements afin de lutter contre le secteur de l'informel et de renforcer le contrôle ;
- L'adoption d'une approche équitable en matière de sanction permettant de réprimer sévèrement les cas de fraude et, en même temps, d'alléger les sanctions en cas d'infractions n'ayant pas d'incidence sur la base de calcul de l'impôt ;
- La prise de conscience de la gravité de la fraude fiscale et l'intensification des efforts pour lutter contre ce phénomène et ce à travers l'activation des dispositions législatives relatives à la pénalisation de la fraude.

Proposition 4 : Amélioration des travaux des commissions fiscales

Les intervenants se sont mis d'accord sur la nécessité de revoir la manière dont fonctionne les commissions fiscales, notamment à travers :

- L'octroi de la présidence de ces commissions à des spécialistes dans le domaine fiscal ;
- La révision des délais de traitement des dossiers soumis à ces commissions en vue d'accélérer la cadence de liquidation des contentieux liés au contrôle ;

- La publication des décisions de ces commissions et leur mise à la disposition des chercheurs dans le domaine fiscal ;
- La révision de la composition de ces commissions afin d'en améliorer le rendement ;
- La réflexion sur l'efficacité de maintenir l'existence de deux commissions pour trancher les litiges fiscaux : commissions locales et commission nationale ;
- Le renforcement de la collaboration avec la Ministère de tutelle en vue d'assurer davantage de qualification aux magistrats dans le domaine fiscal et comptable.

Proposition 5: Recouvrement efficace des créances fiscales

Dans ce cadre, il est proposé :

- D'adopter une approche ciblée permettant d'accorder la priorité aux dossiers à recouvrer en fonction de leur importance ;
- D'encadrer les dispositions relatives aux avis à tiers détenteur (ATD) pour une meilleure efficacité des opérations du recouvrement tout en sauvegardant les garanties accordées aux contribuables ;
- De réviser les dispositions relatives à la prescription des dettes fiscales en vue de préserver les intérêts du Trésor.

Troisième Panel : Système fiscal et compétitivité du tissu économique

Proposition 1 : La mise en place d'un cadre fiscal stable

Dans ce cadre, tout le monde a été unanime pour retenir parmi les objectifs du système la fiscal, celui relatif à l'amélioration de l'environnement des affaires qui offre la visibilité nécessaire aux opérateurs économiques et ce à travers l'instauration d'un pacte de stabilité du système fiscal.

Proposition 2 : Baisse de la pression fiscale et rationalisation des règles d'assiette

Parallèlement à la politique de l'élargissement de l'assiette, les participants ont mis l'accent sur la nécessité de poursuivre la politique de la baisse de la pression fiscale et la rationalisation des règles de

détermination de l'assiette fiscale, susceptibles de contribuer au développement de la compétitivité des entreprises dans le cadre d'une économie ouverte et concurrentielle aussi bien sur le plan national qu'international.

Proposition 3 : Mise en place d'une fiscalité en adéquation avec les capacités contributives des entreprises

A ce sujet, les intervenants ont proposé d'adapter la fiscalité à la réalité du tissu des entreprises, dont 95% est constitué par des PME et des TPE, par la mise en place d'une fiscalité en adéquation avec les capacités contributives des entreprises en fonction de leur catégorie.

Proposition 4 : Réforme globale de la TVA

Concernant ce point, l'Etat doit procéder à une réforme globale du système de la TVA pour qu'elle puisse jouer pleinement son rôle d'impôt neutre.

Les principales mesures à mettre en œuvre dans le cadre de cette réforme sont : la généralisation du droit à déduction, la réduction des situations de butoir, l'amélioration des conditions de remboursement et la simplification du système par l'adoption d'un nombre réduit de taux de la TVA parallèlement à l'élargissement de la base imposable et à la réduction des exonérations injustifiées .

Proposition 5 : Minimisation de l'impact fiscal sur les opérations de restructuration du tissu économique

Afin de d'encourager les opérations de restructuration du tissu des entreprises, il est également proposé de minimiser l'impact fiscal sur les opérations de restructuration du tissu économique en révisant la fiscalité applicable aux opérations de fusion-acquisition et transmission des entreprises.

Cela serait permis également par la possibilité accordée à un groupe de sociétés de bénéficier de la fiscalité de groupe basée notamment sur le résultat bénéficiaire consolidé, sur la réduction et le plafonnement des droits d'enregistrement applicables aux droits sociaux et par la mise en place d'un dispositif fiscal neutralisant l'impact fiscal en cas de restructuration de groupes familiaux, etc.

Toutefois, l'ensemble de ces mesures peut avoir un impact sur les recettes fiscales. Aussi, il convient avant toute institution, d'étudier et d'analyser ces propositions en évaluant leur impact sur les recettes fiscales actuelles et potentielles.

Quatrième Panel : Vers une relation de confiance et de partenariat avec le contribuable

L'instauration d'un climat de partenariat et de confiance entre administration fiscale et les citoyens est un des grands objectifs de la réforme fiscale.

Proposition 1 : Amélioration de la qualité de services aux citoyens

L'atteinte de cet objectif, passe par la valorisation et la poursuite des efforts déployés par l'administration fiscale pour améliorer la qualité des services offerts au contribuable.

Cet objectif pourra être atteint par :

- L'amélioration de la qualité d'accueil du contribuable ;
- L'amélioration du délai de traitements des demandes (réclamations, attestations, etc.) ;
- La simplification des procédures : A ce sujet, il est proposé de rapprocher au maximum la norme fiscale des normes sectorielles en s'inspirant des meilleures pratiques internationales dans ce domaine tout en veillant à ce que ce l'application de ces normes n'ait pas d'incidence sur les recettes fiscales ;
- L'accélération de la dématérialisation des procédures.

Proposition 2 : Encadrement du pouvoir d'appréciation de l'administration et clarification des textes

Il s'agit également de rééquilibrer la relation de pouvoir entre l'administration fiscale et le contribuable par l'encadrement du pouvoir d'appréciation de l'administration, et la clarification des textes fiscaux.

Parmi les propositions des panélistes à ce sujet, on peut citer:

- L'instauration du rescrit fiscal ;
- La publication des barèmes de référence en matière immobilière ;
- L'accélération de la dématérialisation des procédures ;

- La publication de la jurisprudence en matière de contrôle et du contentieux fiscaux.

Proposition 3 : Amélioration des conditions du contrôle fiscal et de la gestion du contentieux

En matière de contrôle fiscal, il est important que l'administration fiscale soit en mesure de rassurer les contribuables en leur apportant la visibilité nécessaire en ce qui concerne la procédure de contrôle fiscal, et en améliorant les conditions dans lesquelles s'exerce ce contrôle.

Dans ce cadre, plusieurs actions peuvent être mises en place afin d'améliorer les conditions dans lesquelles se déroule le contrôle fiscal. A titre d'exemple, les redressements proposés par l'administration fiscale doivent être notifiés dans un délai maximum qu'il faut définir.

De même, le débat oral et contradictoire doit être encouragé pendant la période de contrôle fiscal.

Quant à la gestion du contentieux, trois points d'amélioration ont été identifiés :

- L'insuffisance au niveau de la formation fiscale de certains membres des commissions fiscales;
- La nécessité d'instaurer un délai obligatoire de réponse de l'administration aux réclamations des contribuables ;
- La révision du système de recours devant les commissions fiscales, afin d'améliorer l'efficacité du système.

Face à ces constats, il apparaît nécessaire d'accorder aux contribuables la possibilité d'intenter des recours efficaces notamment à travers la réforme du système de recours devant lesdites commissions, de manière à leur assurer de l'indépendance et de l'efficacité tout en adaptant leurs prérogatives à l'importance des dossiers qui leur sont soumis.

Proposition 4 : Amélioration de la communication de l'administration fiscale

Concernant ce sujet, il est impératif d'apporter la crédibilité nécessaire au système fiscal dans sa globalité en adoptant une approche de communication plus ouverte sur les droits et obligations en matière fiscale, ainsi que l'organisation et le fonctionnement de l'administration fiscale.

Proposition 5 : Adaptation du régime des sanctions

Dans ce cadre, il est proposé d'adopter un régime des sanctions permettant de réprimer plus sévèrement les cas de fraude et de récidive et d'alléger les sanctions en cas de manquements anodins. L'activation des dispositions législatives concernant la pénalisation de la fraude fiscale est une solution qu'il faudra sérieusement envisager.

Proposition 6 : Promotion de l'Ethique et des Principes de la Bonne Gouvernance

Les propositions à ce sujet visent la nécessité de définir clairement les responsabilités devant être assumées pleinement par les différentes parties prenantes.

A charge pour l'Etat et l'administration fiscale d'améliorer les services rendus aux citoyens, de leur offrir un cadre fiscal stable et transparent et de mener les actions nécessaires pour une meilleure moralisation des corps de l'administration publique.

Néanmoins, cela ne doit pas occulter la responsabilité du secteur privé et des citoyens à adopter et promouvoir une culture de civisme fiscal et de responsabilité fiscale. Ceci s'applique également aux professionnels de la fiscalité et aux tiers qui interfèrent dans la relation administration fiscale / citoyens.

Aussi, la dynamique de réforme nécessaire dans ce domaine doit être enclenchée dans le cadre d'un partenariat engageant l'ensemble des parties prenantes en vue de mettre en place un système fiscal équitable au service du développement de notre pays.

Cinquième Panel : Régionalisation avancée, développement local et fiscalité

Dans le cadre de ce panel, les débats ont révélé des problématiques similaires à celles constatées au niveau national. Il s'agit de:

- L'iniquité entre les régions, mais également au sein d'une même région ;
- L'absence de compétitivité inter-régionale et intra-régionale;

- La dépendance totale des régions du pouvoir central en matière de financement ;
- Le besoin important de financement en milliards pour les villes, alors que les budgets qui leur sont alloués ne permettent pas de couvrir les dépenses de fonctionnement.

Aussi, et pour dépasser ces problématiques, plusieurs voies de financement ont été proposées comme pistes de réflexion, à savoir :

- Affecter les impôts fonciers au financement des projets locaux ;
- Transférer certains droits et taxes d'Etat au profit des collectivités locales ;
- Créer un fonds spécifique destiné au financement des projets de développement ;
- Doter les collectivités locales de structures spécifiques de recouvrement ;
- Réviser les critères de répartition de la TVA entre les différentes collectivités locales ;
- Organiser une journée dédiée à la fiscalité locale.

الملحق رقم 4:

نماذج

قرارات وأحكام وأوامر قضائية متعلقة باستخلاص

الديون الضريبية

القرار عدد 102

الصادر بتاريخ 11 فبراير 2009
في الملف عدد 2008/2/4/648

تحصيل الديون العمومية

- إيقاف إجراءات التحصيل - طبيعة الطلب - اختصاص قاضي الأمور المستعجلة.

مادام الطلب يرمي إلى الأمر بإجراء تدبير وقتي ليس إلا، يتمثل في إيقاف إجراءات تحصيل الضريبة إلى حين البت في دعوى الموضوع، فإن الاختصاص للبت فيه يرجع لقاضي الأمور المستعجلة.

يفترض في هذا الطلب، بالنظر لطبيعته، توافر عنصر الاستعجال، حتى ولو لم يتعرض له قاضي الأمور المستعجلة في تعليل أمره لبيان مناط اختصاصه.

استخلاص عنصر الجدية الموجب لإيقاف إجراءات التحصيل مسألة واقع يستقل قاضي الأمور المستعجلة بتقديره، ولا رقابة للمجلس الأعلى عليه، متى تم وفق القواعد المرعية.

رفض الطلب

باسم جلالة الملك

في الشكل: حيث يؤخذ من وثائق الملف، ومن القرار المطعون فيه الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2008/04/21 في الملف عدد 2008/648، أن المطلوبة خضعت لفحص ضريبي عن سنوات 2000 و2001 و2002 و2003 بشأن الضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة انتهى بصدور قرار اللجنة الوطنية الذي على إثره أصدرت إدارة الضرائب الأوامر بالتحصيل بالرغم من أنها لم تحترم الأجل الفاصل بين تاريخ تبليغ الإشعار بالفحص وتاريخ الشروع فيه، ملتزمة بإيقاف إجراءات تحصيل الضرائب المذكورة إلى حين البت في دعوى الموضوع، وانتهت

القضية بصدور أمر يقضي بإيقاف إجراءات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل برسم سنوات 2000 إلى 2002 لغاية البت في جوهر النزاع المعروض على أنظار محكمة الموضوع ملف عدد 2007/2042 ورفض باقي الطلبات، وهو الأمر المستأنف من طرف المطلوبة أمام محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط التي قضت بإلغاء الأمر المستأنف جزئياً فيما قضى به من رفض طلب إيقاف إجراءات التحصيل بخصوص سنة 2003 وتصديا للحكم من جديد بإيقاف إجراءات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل برسم سنة 2003 وبتأييده في الباقي، وهو القرار المطعون فيه بالنقض.

في وسائل الطعن مجتمعة.

حيث ينعى الطاعن القرار المطعون فيه بخرق مقتضيات المادة 33 من القانون رقم 86.24 وبانعدام التعليل، ذلك أن القرار تبنى ادعاءات المطلوبة حول عدم إدلائه بما يفيد احترام أجل 15 يوماً الفاصلة بين تاريخ تبليغ الإشعار بالفحص وتاريخ الشروع فيه مع أنه أثبت من خلال المحضر المرفق بالذاكرة الجوابية المدلى بها بتاريخ 2007/12/25 أن عملية الشروع في الفحص تمت بتاريخ 2004/03/08 والإشعار بالفحص تم تبليغه للمطلوبة بتاريخ 2004/02/20، وأن الطالب سبق أن أدلى بالإشعار بالفحص المبلغ إليها بتاريخ 2004/04/16 مما يكون قد منح المطلوبة أجلاً تعدي الخمسة عشر يوماً بين تاريخ تبليغ الإشعار وتاريخ الشروع فيه الذي كان بتاريخ 2004/05/10 وأن المشرع جدد الجزاء عن الشروع في مسطرة الفحص قبل انتهاء مدة 15 يوماً، أما إذا تجاوزت هذه المدة فإنها تكون في صالح الملزم، كما أن القرار لم يتطرق للشرط الثاني المتعلق بعنصر الاستعجال.

لكن من جهة حيث إنه لما كان استخلاص عنصر الجدية الموجب لإيقاف إجراءات التحصيل مما يدخل في إطار السلطة التقديرية لقاضي الأمور المستعجلة، مادام هذا الاستخلاص مقبولاً ومستمداً من ظاهر الوثائق، فإنه يعتبر من المسائل التي لا تمتد إليها رقابة المجلس الأعلى، ومن جهة أخرى فإنه مادام الطلب يرمي إلى الأمر بإجراء تدبير وقتي وهو إيقاف إجراءات التحصيل إلى حين البت في دعوى الموضوع، فهو طلب يفترض فيه الاستعجال، وأن المحكمة ولو لم تتعرض له في تعليلها للقرار المطعون فيه فإنها بتقريرها لجدية المنازعة المثارة في الطلب تكون قد تبنته ضمناً ويكون ما أثير بدون أساس مما يتعين معه رفض الطلب.

لهذه الأسباب

قضى المجلس الأعلى برفض الطلب.

السيد بوشعيب البوعمري رئيساً، والسادة المستشارون : الحسن بومريم
مقرراً، وعائشة بن الراضي ومحمد دغبرو سعد غزيول برادة أعضاء، وبمحضر
المحامي العام السيد سابق الشرقاوي، وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة الزوهره
الحفاري.

المجلس الأعلى بالرباط

القرار عدد : 223 بتاريخ 2009/04/08 الملف عدد : 2008/2/4/782

مسطرة مدنية : قضاء استعجالي - منازعة موضوعية في إجراء التحصيل - طلب وقتي برفع الحجز.

تأسيس الطلب الاستعجالي على أسباب موضوعية لا يعني المساس بالموضوع ولا يعد منازعة في الجوهر ، مادام المطلوب هو اتخاذ إجراء وقتي ليس إلا . وعليه فإن تعرض قاضي المستعجلات في تعليل أمره إلى ما ورد في الطب المرفوع إليه بكون الطالب لم يسبق له أن توصل بأي إنذار بالأداء من طرف قابض الضرائب قبل إيقاع الحجز على حسابه البنكي ، الغاية منه استخلاص مدى جدية المنازعة استنادا إلى تلك الأسباب الموضوعية توصلا إلى البت في الطلب الوقتي.

باسم جلالة الملك

حيث يؤخذ من وثائق الملف ومن القرار المطعون فيه الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش أن الطالب تقدم بمقال استعجالي أمام المحكمة الإدارية بمراكش يرمي إلى رفع الحجز الذي أوقعه الخازن الجماعي بمراكش على حسابه البنكي لدى البنك المغربي للتجارة الخارجية (وكالة المنارة مراكش) من أجل استخلاص مبلغ (1.051.541,05) درهم، والحال أنه لم يتوصل بأي إنذار مما يجعل الإجراء المذكور غير قانوني ، وبعد انتهاء الإجراءات صدر أمر يقضي برفع الحجز على الحساب البنكي للطالب ، استأنفه المطلوب أمام محكمة الاستئناف الإدارية المذكورة التي قضت بعدم اختصاص قاضي المستعجلات وهو القرار المطعون فيه بالنقض. في الوسيلة الوحيدة للنقض: حيث يعنى الطالب القرار المطعون فيه بضعف التعليل الموازي لانعدامه ذلك أنه لم يتوصل بأي إشعار من طرف المطلوب طبقا لمقتضيات المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على أنه لا يمكن مباشرة التحصيل إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين بدون صائر. حيث إن تأسيس الطلب الاستعجالي على أسباب موضوعية لا يعني المساس بالموضوع ولا يعد منازعة في الجوهر مادام أن المطلوب هو اتخاذ إجراء وقتي. جميع حقوق النشر محفوظة - وحيث إن تعرض قاضي المستعجلات إلى ما أثاره الطالب من عدم بعثه الإنذار بالأداء من طرف القابض قبل إيقاع الحجز على حسابه الغاية منه استخلاص من ظاهر وثائق الملف مدى جدية المنازعة استنادا إلى تلك الأسباب توصلا إلى البت في الطلب وحيث إن القرار المطعون فيه لما نحي خلاف هذا المنحى يكون قد أخطأ في تطبيق القانون ومعرضا للنقض.

لهذه الأسباب: قضى المجلس الأعلى بنقض القرار المطعون فيه.

الهيئة الحاكمة : السيد بوشعيب البوعمري رئيسا، والسادة المستشارون : الحسن بومريم مقررا، وعائشة بن الراضي ومحمد دغبر ومحمد منقار بنيس أعضاء، وبمحضر المحامي العام السيد سابق الشرفاوي، وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة الزهرة الحفاري.

القرار عدد 588

المؤرخ في: 2006/7/4
الملف الإداري عدد: 2003/2/4/904

ضريبة - اللجوء إلى القضاء مباشرة (نعم)

إذا كان الشخص ينازع في صفته كملزم بأداء الضريبة، فإن بإمكانه الطعن مباشرة أمام القضاء في الضريبة المفروضة عليه دون ضرورة سلوكه لمسطرة الطعن الإداري.

باسم جلالة الملك

و بعد المداولة طبقا للقانون

في الشكل :

حيث إن الاستئناف المرفوع بتاريخ 2003/04/25 من طرف مدير الضرائب في مواجهة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2003/02/04 في الملف رقم 281/غ/2002 مستوف للشروط الشكلية لقبوله.

CENTRE DE PUBLICATION
ET DE DOCUMENTATION JUDICIAIRE

في الموضوع :

حيث يستفاد من أوراق الملف ومن بينها الحكم المستأنف أنه بمقال مؤدى عنه بتاريخ 2002/10/09 أنه توصل بمجموعة من الأوامر بالتحصيل تتعلق بمجموعة من الضرائب بلغت 95.187,00 درهم أصلا وذعائر في حين أنه رئيس جمعية رياضية مؤسسة في إطار ظهير 1958/11/15 ولا يمارس أية مهنة أو تجارة وتسلم منحة تشجيعية من الجامعة الملكية مبلغها 8.000,00 درهم في السنة وبأنه تظلم لمدير الضرائب بتاريخ 2001/04/30 بدون جدوى والتمس إلغاء الضرائب المذكورة موضوع الجدولين رقم 154000673 ورقم 13100712 فأجاب مدير الضرائب بأن الدعوى مرفوعة خارج الأجل القانوني ومن غير سلوك مسطرة التظلم فيما يخص الضريبة المهنية وفي الموضوع أكد بأن المدعى يستغل قاعة رياضية بمحله الكائن بزنتة الأردن رقم 7 بفاس وبأن الضرائب المفروضة عليه قانونية وبعد تبادل المذكرات انتهت المسطرة بصدور الحكم بإلغاء الضرائب المتنازع بشأنها وهو الحكم المستأنف بمقال بلغت نسخة منه للمستأنف عليه

فأدلى بمذكرة جوابية مؤشر عليها بتاريخ 2003/08/12 ملتصقا بتأييد الحكم المستأنف.

في أسباب الاستئناف:

حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بخرقه لمقتضيات الفصول 1 و2 و10 و24 من الظهير رقم 442-61-1 المتعلق بالضريبة المهنية والمادة 114 من القانون رقم 89-17 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل ذلك أن المستأنف عليه لم يسلك مسطرة التظلم الإداري أمام الإدارة المصدرة للأوامر بالاستخلاص، كما أن الحكم المستأنف اعتبر المستأنف عليه غير خاضع للضريبة على الرغم من كونه غير معفي منها ولا يدخل في زمرة الاستثناءات الواردة على سبيل الحصر، كما أنه اعتمد على عنصر الربح لمعرفة ما إذا كان المستأنف عليه خاضعا أولا للضريبة المهنية خلافا لما هو منصوص عليه في الفصل الثاني المشار إليه أعلاه والذي لا يأخذ بعنصر الربح وإنما بأهمية المهنة ويرتبها في جدولين "أ" و"ب"، كما يعيبه بانعدام التعليل لاعتماده على القانون الأساسي للجمعية للقول بكون المستأنف عليه غير خاضع للضريبة المهنية في حين أن الإعفاء من الضريبة لا يكون إلا ينص خاص ولكون القانون رقم 172-88-1 المتعلق بالتربية البدنية والرياضة لا يعفي القاعات والمؤسسات الخاصة من أية ضريبة.

لكن حيث إن الضرائب المتنازع بشأنها مفروضة على المستأنف عليه بصفته الشخصية في حين أنه لا يمارس أي مهنة أو تجارة أو صناعة، وأن المهمة المسندة إليه في إطار جمعية نادي الأملية مخصصة في تسيير الجمعية التي يرأس مكتبها الإداري حسبما يستفاد من محضر الجمع العام المؤرخ في 2000/06/01.

وحيث لم تقم إدارة الضرائب دليلا على ممارسة المستأنف عليه أي نشاط آخر في العنوان المفروضة عليه الضريبة المهنية غير النشاط المرتبط بالجمعية المذكورة، فهو غير معني بمقتضيات الفصل الأول من الظهير رقم 442-61-1 المحتج به الذي لا يخاطب إلا الأشخاص الطبيعيين والشركات الذين يمارسون مهنة أو تجارة أو صناعة لفائدتهم ولا مبرر للحديث عن الاستثناءات المنصوص عليها في الفصل العاشر من نفس القانون لأن المستأنف عليه غير خاضع للضريبة المهنية أصلا، كما أنه غير ملزم بالإدلاء بأي تصريح لإدارة الضرائب ولا بسلك أي تظلم مادام ينازع في صفته كملزم، ولا مجال لمناقشة ما أثير حول أهداف الجمعية وطبيعة النظام الذي تخضع له لأنها غير معنية بالضرائب المتنازع بشأنها وبهذه العلة يكون الحكم المستأنف مصادقا للصواب فيما قضى به ومن المتعين تأييده.

لهذه الأسباب

قضى المجلس الأعلى بتأييد الحكم المستأنف.

وبه صدر القرار وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بالمجلس الأعلى بالرباط وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من رئيس الغرفة الإدارية القسم الثاني السيد مصطفى التراب والمستشارين السادة : محمد منقار بنيس مقررا، الحسن بومريم، عائشة بن الراضي، محمد دغير، وبمحضر المحامي العام السيد سابق الشرقاوي وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة خديجة الرومنجو.

كاتبة الضبط

المستشار المقرر

رئيس الغرفة



المملكة المغربية

الحمد لله وحده

باسم جلالة الملك

القرار عدد : 456

المؤرخ في : 2008/5/14

ملف إداري القسم الثاني

عدد : 2006/2/4/2933

السيد قابض البيضاء بوشنتوف

ضد

السيدة نورية بنكيران

بتاريخ : 2008/5/14

إن الغرفة الإدارية القسم الثاني

من المجلس الأعلى

في جلستها العلنية أصدرت القرار الآتي نصه

بين : السيد قابض البيضاء بوشنتوف ... الخازن العام للمملكة.

الجاعل محل المخابرة معه بالخلية القانونية الكائنة بالخرينة الجهوية بالدار البيضاء.

المستأنف

وبين : السيدة نورية بنكيران .

عنوانها 29 تجزئة بن خلدون سيدي معروف الدار البيضاء .

ينوب عنها الأستاذ المعطي سهيل المحامي بهيئة الدار البيضاء

المستأنف عليها



بناء على المقال الاستثنائي المرفوع بتاريخ 2006/8/24 من طرف المستأنف المذكور حوله والرامي إلى استئناف الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2006/8/10 في الملف عدد: 2006/437 س

وبناء على مذكرة الجواب المدلى بها بتاريخ 2008/4/10 من طرف المستأنف عليها بواسطة نائبيها الأستاذ المعطي سهيل والرامية إلى تأييد الأمر المستأنف .

و بناء على الأوراق الأخرى المدلى بها في الملف .

و بناء على المادة 47 من القانون رقم 90/41 المحدث للمحاكم الإدارية .

و بناء على قانون المسطرة المدنية .

و بناء على الأمر بالتخلي و الإبلاغ الصادر بتاريخ 2008/3/26 .

و بناء على الإعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2008/5/14 .

و بناء على المناداة على الطرفين و من ينوب عنهما وعدم حضورهم .

و بعد تلاوة المستشار المقرر السيد سعد غزيول برادة لتقريره و الاستماع إلى ملاحظات

المحامي العام السيد الشرقاوي سابق .

و بعد المداولة طبقا للقانون .

في الشكل :

طمت طبقا للاصل ولاجل التبليغ

حيث ان الاستئناف المقدم من طرف قابض البيضاء بوشنتوف ... الخازن العام للمملكة بتاريخ 2006/8/24 ضد الأمر الاستعجالي عدد 448 الصادر بتاريخ 2006/8/10 عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في الملف رقم 2006/437 س جاء مستوفيا للشروط الشكلية المتطلبه قانونا لقبوله .

في الموضوع :

حيث يستفاد من أوراق الملف ومن ضمنها الأمر المستأنف ان المستأنف عليها نورية بنكيران تقدمت بمقال استعجالي إلى السيد رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2006/7/31 تعرض فيه انها كانت موضوع تصحيح ضريبي عن سنوات 1998 - 1999 و 2000 طعننت فيه أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ، ثم أمام اللجنة الوطنية التي أصدرت قرارها في الملف عدد 3/722 ، وأنها طعننت في هذا القرار أمام المحكمة الإدارية بالدار البيضاء التي أصدرت حكما في الملف عدد 2005/67 قضى بإلغاء المراجعة الضريبية مع كل ما يترتب عنها قانونا ، وعندما شرع القابض في محاولة تنفيذ مقرر المراجعة استصدرت المدعية أمرا تحت عدد 324 بتاريخ 2005/5/24 قضى بإيقاف إجراءات التحصيل الجبري المباشر من طرف قابض قباضة بوشنتوف في مواجهتها إلى حين انتهاء المنازعة الضريبية ، وان الأمر المذكور بلغ للقابض ومع ذلك فرجئت المدعية بهذا الأخير يواصل إجراءات التحصيل الجبري عن طريق اشعار الغير الجائر الذي هو البنك المغربي للتجارة الخارجية تحت عدد 06/11125 والذي طال حسابيها البنكيين المغربيين بتاريخ 2006/6/26 وان

هذا الاجراء فيه مساس بقوة الشيء المقضي به للأمر الاستعجالي القاضي بإيقاف التنفيذ ، ونظرا لحالة الاستعجال القصوى التمسست الأمر برفع الإشعار للغير الحائز عدد 06/11125 المبلغ للبنك المغربي للتجارة الخارجية ، وبعد جواب قابض البيضاء بوشنتوف وتامم الإجراءات أصدر رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء أمرا قضى برفع الإشعار للغير الحائز عدد 06/11125 الموقع من طرف قابض بوشنتوف على حسابات المدعية لدى البنك المغربي للتجارة الخارجية ، وهو الأمر المستأنف .

في أسباب الاستئناف :

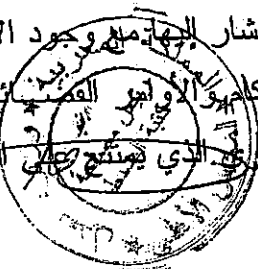
في السبب الأول للاستئناف :

حيث يعيب المستأنف الأمر المستأنف بخرقه لمقتضيات المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية ذلك انه لا يوجد بالملف ما يثبت احترام المدعية لشروط الضمانة . لكن حيث ان المادتين 117 و 118 المشار إليهما تتعلقان بطلبات تأجيل الأداء المقدمة إلى القابض وليس بطلبات إيقاف التنفيذ المرفوعة إلى القضاء الاستعجالي الذي يبت فيها متى توافرت عناصر الاستعجال والجدية بصرف النظر عن الضمانات المذكورة ، مما بقي معه ما أثير بدون أساس .

في السبب الثاني للاستئناف : **تمت طبقا للأصل ولأجل التبليغ**

حيث يعيب المستأنف الأمر المستأنف بمجانبته للصواب ذلك ان الطلب يفترق إلى عنصري الجدية والاستعجال وان الجدية تتمثل في المنازعة في صفة الملزم أو في قانونية وتأسيس الضريبة وان طلب رفع الإشعار للغير الحائز رهين بعدم قانونية الإجراءات التي أدت إلى ايقاعه ، وان الحكم المحتج به من طرف المستأنف عليها ليس نهائيا ولا يمكن إلزام المحاسب العمومي به الذي لا يمكنه التوقف عن المتابعات الجبرية مادامت الدعوى جارية ، وان الأمر الاستعجالي عدد 324 الصادر بتاريخ 2005/5/10 انما يتعلق بإيقاف إجراءات التحصيل الجبري لسنوات 1998 و 1999 و 2000 وليس رفع الإشعار للغير الحائز الذي شمل ضرائب أخرى تتعلق بسنة 2001 إلى الآن وان المدعية سبق لها ان رفعت دعوى استعجالية بالمحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 2006/360 برفع اشعار الغير الحائز المبلغ للتجاري وفا بنك عدد 2006/1125 وصدر بشأنها أمر برفض الطلب عدد 385 وتاريخ 2006/6/27 كما ان حالة الاستعجال منتهية .

لكن حيث انه بالرجوع إلى وثائق الملف يتبين ان الضريبة المترتبة على المستأنف عليها هي الضريبة العامة على الدخل لسنوات 1999 - 2000 و 2001 وهي نفس الضرائب التي سبق ان صدر أمر استعجالي بإيقاف إجراءات تحصيلها والذي شمل بالنفاذ المعجل بقوة القانون وان مواصلة القابض لاجراءات تحصيل الضريبة المذكورة برسم السنوات المشار إليها وجود الأمر الاستعجالي للقاضي بإيقاف كافة إجراءات تحصيلها فيه مساس بحجية الأحكام والأوامر القضائية باعتبار ان اشعار الغير الحائز هو كذلك إجراء من إجراءات التحصيل الجبري الذي يمتنع على القابض سلوكه



مادام ان الأمر القضائي عدد 324 وتاريخ 2006/6/9 قد أمر بإيقاف كافة إجراءات التحصيل وبالتالي فان الطلب يتيسم بالجدية سيما في غياب ما يفيد كون الاجراء المطلوب رفعه متعلق بضرائب أخرى غير تلك موضوع الأمر القضائي المذكور ، كما ان حالة الاستعجال قائمة ومفترضة في طلبات إيقاف التنفيذ ، وان الأسباب المثارة بقيت لذلك غير مرتكزة على أساس والأمر المستأنف كان صائبا وواجب التأييد.

لهذه الأسباب

قضى المجلس الأعلى بتأييد **المرس المستأنف** . علمت طبقا للأصل ولأجل التبليغ

و به صدر القرار وتلي بالجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بالمجلس الأعلى بالرباط. وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من رئيس الغرفة الإدارية القسم الثاني السيد بوشعيب البوعمري والمستشارين السادة : سعد غزيول برادة مقررا ، الحسن بو مريم ، عائشة بن الراضي ومحمد دغبر ، بمحضر المحامي العام السيد الشرقاوي سابق وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة زهرة الحفاري .

سنة تبليغ من القرار
عدد كذا... الصادر في الملف
2006/12/33
سنة التبليغ
تحت عدد 668
بتاريخ

المجلس الأعلى
ووافقته هذه النسخة للأصل الحامل
لترقيات الرئيس والمستشار المقرب
رئيس الضبط
يشهد رئيس مصلحة كتابة الضبط
عنه عطابتها للأصل

12 جويلية 2009



أمينة المرس

الحمد لله وحده

أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط بالمحكمة الإدارية

المملكة المغربية

بالرباط

السلطة القضائية

المحكمة الإدارية بالرباط

قسم القضاء الشامل

حكم رقم : 4766

بتاريخ : 2013/12/30

ملف رقم 572/7112/2013 :

القاعدة

- موضوع الدعوى يتعلق بدعوى الأجير ضد مشغله بسبب اقتطاعه من التعويض عن التقاعد المبكر مبلغ الضريبة العامة على الدخل، وهو بالتالي نزاع لا يتعلق بعقد الشغل، بل هو نزاع نتج عن الحجز في المنبع للضريبة لفائدة الخزينة العامة طبقا لمقتضيات المادة 70 من القانون رقم 17-89 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، وهو بذلك نزاع ناشئ عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، ولا صلة لمقتضيات عقد الشغل به من قبيل أجل رفع الدعوى وغير ذلك من مقتضيات خاصة لا تندرج في إطاره .

- الدولة بمقتضى القانون المالي لسنة 2004 أعفت المستفيدين من المغادرة الطوعية للعمل كيفما كان شكلها، وبدخل في نطاقها التقاعد المبكر، من الضريبة على الدخل، وعلى هذا الأساس لم يعد هناك مبرر للمدعى عليها للاحتفاظ بالمبلغ المقتطع من مستحقات المطلوب لفائدة الضريبة على الدخل مادام قد أعفي من أدائها .

- إن اقتطاع الضريبة على الدخل من تعويضات المغادرة الطوعية مصدره الجهة المشغلة وليس إدارة الضرائب التي لا يمكن أن يعزى إليها أي خطأ بهذا الخصوص طالما أنها فقط جهة محصل لفائدها مما يكون معه طلب التعويض المقدم في مواجهتها غير مؤسس وحليفه الرفض .

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

بتاريخ الاثنين 26 صفر الخير 1434 الموافق لـ 30 دجنبر 2013
أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط وهي متكونة من السادة:

محمد الهيني.....رئيسا ومقررا
أمية ناويي.....عضوا
معاذ العبودي.....عضوا
بمحضور السيد سعيد المرتضيمفوضا ملكيا
بمساعدة السيدة فاطمة الزهراء بوقرطاشي..... كاتبة الضبط

الحكم الآتي نصه :

الوقائع

بناء على قرار محكمة النقض عدد 1-722 الصادر بتاريخ 2013-7-31 والقاضي بإلغاء الحكم المستأنف عدد 947-1501-10 بتاريخ 2012-12-18 والتصريح باختصاص القضاء الإداري نوعيا وإحالة الملف على المحكمة الإدارية بالرباط لتبث فيه طبقا للقانون.

بناء على المقال الافتتاحي للدعوى المسجل بكتابة ضبط هذه المحكمة الابتدائية بالرباط بتاريخ 2010/7/15، المعفى من أداء الرسوم القضائية بقوة القانون، والذي يعرض فيه المدعي بأنه اشتغل لدى البنك المدعى عليه منذ 1-4-1987 إلى غاية مغادرته للعمل في إطار المغادرة الطوعية في 31-8-2009، وقد أمضى مع مشغلته اتفاقا تحدد بموجبه التعويضات المستحقة له عن نهاية الخدمة، إلا أنه فوجئ في ورقة أداء المتعلق بشهر غشت 2009 باقتطاع مبلغ 170.805.93 درهم وهو اقتطاع غير مشروع لكون الفصل 66 من القانون المتعلق بالضريبة على الدخل يعفي التعويض الممنوح بمناسبة المغادرة من الضريبة لأجله يلتمس الحكم على المدعى عليه بإرجاعه المبلغ المذكور وبأداء تعويض عن الضرر قدره 50.000.00 درهم والصائر.

وبناء على المذكرة الجوابية المقدمة من طرف البنك المدعى عليه بواسطة نائبه والمودعة لدى نفس المحكمة بتاريخ 2011-3-22 والتي التمس فيها التصريح بعدم اختصاص المحكمة الابتدائية نوعيا للنظر في القضية لفائدة القضاء الإداري .

وبناء على إحالة الملف على هذه المحكمة للبت فيه طبقاً للقانون بناء على قرار محكمة النقض وبناء على مذكرة المستنتجات عقب الإحالة المقدمة من طرف نائب البنك المدعى عليه والمودعة بكتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 14-11-2013 والتي يلتمس فيها شكلاً عدم قبول الطلب لرفعها خارج الأجل القانوني المنصوص عليه في الفصل 75 من مدونة الشغل، وموضوعاً رفض الطلب لصحة الاقتطاع لكون إعفاء التعويضات من الضريبة على الدخل ينطبق فقط على حالة الفصل غير المبرر عن العمل وليس التقاعد المبكر.

وبناء على مذكرة المستنتجات عقب الإحالة المقدمة من طرف نائب المدعي والمودعة بكتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 26-12-2013 والتي يلتمس فيها رد الدفوع المثارة لعدم جديتها والحكم وفق الطلب.

وبناء على عرض القضية بجلسة 26-12-2013، حضر خلالها نائبا الطرفين وأكد ما سبق، فاعتبرت المحكمة القضية جاهزة وأعطيت الكلمة للسيد المفوض الملكي الذي أكد مستنتجاته الكتابية فتقرر وضع القضية في المداولة قصد النطق بالحكم الآتي بعده.
وبعد المداولة طبقاً للقانون

من حيث الشكل:

- حول الدفع برفع الدعوى خارج الأجل القانوني المنصوص عليه في الفصل 73 من مدونة الشغل.
وحيث إن موضوع الدعوى يتعلق بدعوى الأجير ضد مشغله بسبب اقتطاعه من التعويض عن التقاعد المبكر مبلغ الضريبة العامة على الدخل، وهو بالتالي نزاع لا يتعلق بعقد الشغل، بل هو نزاع نتج عن الحجز في المنبع للضريبة لفائدة الخزينة العامة طبقاً لمقتضيات المادة 70 من القانون رقم 17-89 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، وهو بذلك نزاع ناشئ عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب "قرار محكمة النقض عدد 1-727 المؤرخ في 25-7-2013 ملف إداري عدد 1629-4-1-2013"، ولا صلة لمقتضيات عقد الشغل به من قبيل أجل رفع الدعوى وغير ذلك من مقتضيات خاصة لا تندرج في إطاره.
وحيث بذلك يكون الطلب مقمداً وفق الشروط القانونية المطلوبة قانوناً مما يتعين معه قبوله شكلاً.

من حيث الموضوع:

حيث يهدف الطلبين الأصلي والختامي إلى الحكم على إدارة الضرائب المدعى عليها بإرجاعها لفائدة المدعي مبلغ 139.676.51 درهم المقتطع كضريبة على الدخل عن التقاعد المبكر، وبإداء تعويض عن الضرر قدره 50.000.00 درهم والصائر .

حيث دفع المدعى عليه بصحة الاقتطاع لكون إعفاء التعويضات من الضريبة على الدخل ينطبق فقط على حالة الفصل غير المبرر عن العمل وليس التقاعد المبكر.

لكن حيث إن الثابت من وثائق الملف أن المطلوب في النقص أبرم اتفاقا بتاريخ مع مشغلته وافق بمقتضاه على أن يقتطع من المبلغ الذي حصل عليه في إطار المغادرة الطوعية واجب الضريبة على الدخل غير أنه بمقتضى القانون المالي لسنة 2004 فإن الدولة قد أعفت المستفيدين من المغادرة الطوعية للعمل كيفما كان شكلها ويدخل في نطاقها التقاعد المبكر من الضريبة على الدخل، وعلى هذا الأساس لم يعد هناك مبرر للمدعى عليها للاحتفاظ بالمبلغ المقتطع من مستحقات المطلوب لفائدة الضريبة على الدخل مادام قد أعفي من أدائها- قرار محكمة النقض تحت عدد 118 وتاريخ 2008-1-30 الملف الاجتماعي عدد 182-5-1-2007 قضاء المجلس الأعلى عدد 70 ص 307-، مما يتعين معه الحكم على إدارة الضرائب المدعى عليها بإرجاعها لفائدته المدعى مبلغ 170.805.93 درهم .

وحيث إن اقتطاع الضريبة على الدخل من تعويضات المغادرة الطوعية مصدره الجهة المشغلة وليس إدارة الضرائب التي لا يمكن أن يعزى إليها أي خطأ بهذا الخصوص طالما أنها فقط جهة محصل لفائدتها مما يكون معه طلب التعويض المقدم في مواجهتها غير مؤسس وحليفه الرفض .
وحيث إن خاسر الدعوى يتحمل صائرها.

المنطوق

و تطبيقا لمقتضيات الفصول 110 و 117 و 118 من الدستور ومقتضيات القانون رقم 41-90 المحدثه بموجبه محاكم إدارية، ومقتضيات قانون المسطرة المدنية.

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة علنيا وابتدائيا وحضوريا

في الشكل: بقبول الطلب

وفي الموضوع: بإرجاع إدارة الضرائب في شخص ممثلها القانوني لفائدة المدعى مبلغ الاقتطاع عن التقاعد المبكر عن العمل وقدره 170.805.93 درهم، هكذا مائة وسبعون ألف وثمانمائة وخمسة دراهم وثلاثة وتسعون سنتيم، مع الصائر ورفض باقي الطلب.

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه.

كاتب الضبط

الرئيس والمقرر

المملكة المغربية

وزارة العدل والحريات

المحكمة الإدارية بالرباط

أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط

بالمحكمة الإدارية بالرباط

قسم القضاء الشامل

حكم رقم : 441

بتاريخ : 2012/2/7

ملف رقم : 09/7/310

القاعدة

- 1- قيام مسؤولية المصالح الجبائية الموجبة للتعويض رهين بتوافر شروط قانونية من جملتها ارتكابها لخطأ جسيم غير مقترن بصعوبات استثنائية تحول دون تقدير وضعية الملتزم على وجه سليم.
- 2- إصرار مصلحة الوعاء الضريبي على سلوك مسطرة الفرض التلقائي في مواجهة المدعي ومباشرة إجراءات التحصيل الجبري من حجز و رهن رسمي بمناسبة هذا الفرض الضريبي رغم انتفاء موجبات تطبيقه في ظل العجز المسجل بمحاسبة المدعي و المستخلص من تقرير مفتشها المحقق الذي كان محل تأييد من لدن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، فضلا عن إلغاء المسطرة المذكورة بموجب حكم قضائي نهائي: يشكل خطأ جسيما ما دام أنه لم يقترن بصعوبات تحول دون تحديد الوضعية الجبائية للمدعي بشكل سليم و يرتب مسؤوليتها الإدارية عن كافة الأضرار المادية و المعنوية المترتبة عن هذا الخطأ : نعم
- 3- التوقف النهائي عن النشاط المهني من جراء الخطأ الجسيم المنسوب لمصلحة الوعاء الضريبي والحرمان من فرص الربح والامتيازات المخولة قانونا بمقتضى المادة 144 من المدونة العامة للضرائب والمساس بالسمعة داخل سوق الاستثمارات العقارية... عناصر كافية لتقييم الضرر على ضوء المراكز القانونية للأطراف في إطار السلطة التقديرية للمحكمة : نعم .

باسم جلاله الملك وطبقا للقانون

بتاريخ 2012/2/7

أصدرت المحكمة الإدارية بالرياض وهي متكونة من السادة :

رئيسا ومقررا.....

عضوا

عضوا.....

بمضور السيد.....مفوضا ملكيا

وبمساعدة السيد..... كاتب الضبط

الوقائع

بناء على المقال الافتتاحي للدعوى المسجل بكتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 2009/3/2 ، المؤداة عنه الرسوم القضائية ، يعرض فيه المدعي بواسطة نائبه أنه توصل بأربعة إشعارات لأداء الضريبة على القيمة المضافة برسم سنة 1997 ، وبإشعار لأداء الضريبة العامة على الدخل عن سنة 1997/1998 ، بادر على إثره إلى رفع تظلم إلى إدارة..... ، وبعد الاجتماع الذي تم بين أطر هذه الأخيرة ومحاسبه السيد في 23 و 25 شتنبر 2002 ، تم الاتفاق على تحديد مبلغ الدين الضريبي في 100.000,00 درهم ، إلا أن المدير رفض التوقيع على ذلك الاتفاق دون سبب مشروع ، مما اضطره إلى اللجوء إلى القضاء حيث استصدر حكما نهائيا ببطلان مسطرة الفرض الضريبي . إلا أن الإدارة كانت قد تابعت إجراءات التحصيل وقامت بحجز أملاكه والتعرض على حساباته بين يدي مما أدى إلى شل نشاطه المتمثل في الإنعاش والمضاربة العقاريين ، وهي الإجراءات التي لم تكن مؤسسة على سند قانوني بدليل حكم القضاء ، وأيضا تقرير المراجعة التي قامت بها الإدارة نفسها وأسفرت على كونه دائنا للإدارة وليس مدينا ، وأن مسؤولية الإدارة استنادا إلى مقتضيات الفصلين 78 و 79 من قانون الالتزامات والعقود ثابتة . لذا فهو يلتمس الحكم بمسؤولية إدارة..... و..... عن الأضرار الجسيمة التي لحقت به من جراء إجراءات الاستخلاص التعسفية التي سلكتها ضده ، والحكم له بتعويض مسبق قدره

2.000.000,00 درهم، والحكم بإجراء خبرة لتحديد كل الأضرار اللاحقة به وتقييمها ، مع حفظ حقه في تقديم مطالبه النهائية بعد إنجازها .

وبناء على المذكرة الجوابية المدلى بها من طرف المتخصصة المؤشر عليها بتاريخ 2009/3/25 ، الرامية أساسا إلى إخراجها من الدعوى لتعلقها بمديرية..... التي لم يتلق منها أي قرار بإلغاء إجراءات التحصيل، واحتياطيا الحكم برفض الطلب لعدم تكوين الضمانة طبقا لمقتضيات المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وبناء على المذكرة الجوابية المدلى بها من طرف مديرية بتاريخ 2009/4/3 ، لاحظت فيها بأن المدعي مارس جميع الضمانات المخولة له قانونا على غرار باقي المزمين الذين يودون المنازعة في الوعاء أو التحصيل ، والتي انتهت بصدور قرار المجلس الأعلى عدد 773 بتاريخ 2007/9/12 ، القاضي بإلغاء الحكم المستأنف الصادر عن المحكمة الإدارية.....القاضي بإلغاء مسطرة الفرض الضريبي ، والحكم من جديد بعدم قبول الطلب .

وبخصوص الادعاء بقيام إدارة بالحجز على ممتلكاته ، أفادت بأن إجراءات التحصيل تعود لاختصاص ، وأن المكلف بالتحصيل كان ملزما بمباشرة تلك الإجراءات باعتباره غير ملزم بانتظار نتيجة الطعن ، وأن المدعي لم يستصدر حكما بإيقاف تنفيذ الأمر بالتحصيل حائزا لقوة الشيء المقضي به ، كما عجز عن إثبات خطأ مديرية حتى تقوم مسؤوليتها عن الأضرار التي لحقت به ، باعتبارها قامت بكل ما في وسعها لحثه على إيداع إقراره قبل لجوئها إلى الفرض التلقائي للضريبة، إلى جانب عدم إثباته للأضرار المادية والمعنوية المدعى لحقوقها به . وبالنسبة للاتفاق المحتج به، أكدت بأنه لا وجود لأي اتفاق مع المدعي، وإلا فما عليه إلا تقديمه للمحكمة ، ملتزمة لأجله الحكم برفض الطلب .

وبناء على المذكرة المدلى بها من طرف.....المؤشر عليها بتاريخ 2009/4/6، أدلت من خلالها بنسخة من مستخرج الجداول في اسم المدعي .

وبناء على مذكرة الوثائق المقدمة من طرف المدعي بواسطة نائبه بتاريخ 2009/4/13 ، أرفقها بمجموعة من الوثائق المعززة للطلب .

وبناء على المذكرة التأكيدية المدلى بها من طرف المدعي بواسطة نائبه بتاريخ 2009/5/18 ، الرامية إلى تأكيد

مقاله الافتتاحي استنادا إلى تقرير المراجعة والقرار الصادر عن المجلس الأعلى في الملف عدد 2007/2/4/567 بتاريخ 2009/2/11 .

وبناء على الحكم التمهيدي الصادر عن هذه المحكمة بتاريخ 2009/7/15 تحت عدد 1431، القاضي بإجراء بحث.

وبناء على ما راج بجلسة البحث المنعقدة بمكتب السيد القاضي المقرر بتاريخ 2009/9/29.

وبناء على مذكرة المستنتجات بعد البحث المدلى بها من طرف المدعي بواسطة نائبه بتاريخ 2009/10/29 ، أكد فيها على أن الضرائب التي فرضت عليه لم تكن مستحقة كما انتهى إلى ذلك تقرير المراجعة الذي أجزته الإدارة نفسها وأكدت نتائجه ، وبالتالي كان على الإدارة إيقاف إجراءات الاستخلاص التي تباشرها بناء على أوامرها ، كما أنه وجه لها كتابا ينبهها فيه إلى الأضرار اللاحقة به دون أن تستجيب له ، وهي الأضرار المتمثلة في شل نشاطه واضطراره لبيع أملاك أبنائه وزوجته بأثمان غير مناسبة ، وعدم تمكنه من تحويل شركة "....." التي اقتناها ، كما أن حجز حسابه لدى..... حال دون تحقيقه لمشروع ضخم بعد إنجازه لكل الدراسات المتعلقة به ، والحكم بإجراء خيرة لتحديد كل تلك الأضرار ومقدار التعويض عنها ، مع حفظ حقه في تقديم مطالبه النهائية على ضوء الخبرة .

وبناء على المستنتجات عقب البحث المقدمة من طرف الإدارة بتاريخ 2009/12/8 ، لاحظت فيها بأن المدعي لم يدل بأي وثيقة تؤكد ادعاءاته بشأن تجميد حسابه وامتناع المؤسسات عن تمكنه من القروض ، وأن الإنذار الموجه إليها لم يتم إلا بتاريخ 2009/2/9 ، كما لم يثبت إجراءات التحصيل الجديدة التي بوشرت في مواجهته بعد 2009/4/6 تاريخ تبليغ الحكم القضائي النهائي القاضي بإلغاء الضرائب موضوع النزاع إلى الإدارة ، كما أن ادعاءه بخصوص بيع ممتلكات أبنائه بجانب للصواب لأن نشاطه التجاري تارة يستغله بصفته الشخصية وتارة عن طريق أبنائه القاصرين ، ملتزمة الحكم برفض الطلب.

وبناء على المذكرتين التوضيحية والإصلاحية ، والتفصيلية المدلى بهما من طرف المدعي بواسطة نائبه بتاريخ 2010/4/17 و 2010/5/17 ، أفاد فيهما بخصوص الطلب الإصلاحي باعتبار مسؤولية مديرية..... قائمة على الخطأ المتمثل في فرض الضريبة تلقائيا بالمخالفة للقواعد المنظمة لها . وبالنسبة للأضرار اللاحقة به فقد حددها أولا في عدم تمكنه من مزاولة أنشطته في الإنعاش العقاري ومقاولات البناء بسبب الحجوزات التي مارستها.....، مما حرمه من فرص الاستثمار وفي أرباح مشروعة مقدرا التعويض عن ذلك في مبلغ

20.000.000,00 درهم . وتمثل تلك الأضرار ثانيا في حرمانه من استعمال عجز معترف به من طرف الإدارة بالنسبة لسنة 1998 حددته في مبلغ 19.643.033,35 درهم ، ويبقى من حقه الحكم باسترجاع ذلك المبلغ . وتمثل ثالثا في حرمانه من الحصول على قروض لأن استمرار الحجز يجعل أي مؤسسة..... ملزمة بتحويل الأموال الموجودة بالحساب المحجوز إلى.....، محمدا التعويض عن ذلك في مبلغ 20.000.000,00 درهم . وتمثل رابعا في المبالغ التي تكلفها من قبيل أتعاب المحامي الذي تولى الدفاع عنه في الدعاوى التي باشرها..... في مواجهته هو وأبنائه القاصرين ، ينضاف إلى ذلك أتعاب الدفاع عن التقاضي بشأن إلغاء الضريبة موضوع النزاع ، والتقاضي بشأن تفويتات أجزاها ولم تكتمل بسبب المحجوزات المستمرة على حساباته ، محمدا الخسارات الناتجة عن أداء أتعاب الدفاع في مختلف تلك المساطر في مبلغ 15.000.000,00 درهم . وتمثل خامسا في حرمانه من إتمام أضخم عملية استثمار في حياته، المتمثلة في.....، كانت ستر عليه حسب الدراسات المنجزة أرباحا تقدر ب 40 مليار درهم، محمدا التعويض عن هذا الضرر في مبلغ 20.000.000,00 درهم ، ملتصقا لأجله الحكم بمسؤولية مديرية..... عن جميع الأضرار المذكورة ، والحكم عليها بأدائها لفائدته تعويضا قدره 100.000.000,00 درهم، واحتياطيا إجراء خبرة حسابية لتحديد قيمة التعويض المستحق مع حفظ حقه في تقديم مستنتاجاته النهائية إن اقتضى الحال .

وبناء على باقي الأوراق الأخرى المدرجة بملف المحكمة .

وبناء على الحكم التمهيدي الصادر بتاريخ 2010/6/23 والقاضي بإجراء خبرة .

وبناء على تقرير الخبرة المضاف للملف والمنجز من طرف الخبير المحلف السيد..... .

وبناء على تقرير الخبرة التكميلي المضاف للملف والمنجز من طرف نفس الخبير .

وبناء على المستنتجات بعد الخبرة المدلى بها من الطرفين .

وبناء على إدراج القضية بعدة جلسات كانت آخرها يوم 2012/01/17 حضر خلالها الطرفان ، فاعتبرت

المحكمة القضية جاهزة وأعطت الكلمة للسيد المفوض الملكي الذي أكد تقريره الكتابي ، فتم حجز الملف للمداولة

قصد النطق بالحكم الآتي بعده .

وبعد المداولة طبقاً للقانون

في الشكل : حيث قدم الطلب مستوفياً لجميع الشروط الشكلية المطلوبة قانوناً مما يتعين معه الاستجابة إليه .

في الموضوع : حيث يروم الطلب الأصلي منه والختامي استصدار حكم بمسؤولية إدارة.....

للمملكة عن الأضرار التي لحقت المدعي جراء إجراءات الاستخلاص التعسفية التي سلكت ضده بخصوص الضريبة على القيمة المضافة برسم سنة 1997 والضريبة العامة على الدخل برسم سنة 1997/1998 مع الحكم له بتعويض قدره 453.911.677,83 درهماً.

أولاً : فيما يتعلق بالمسؤولية : حيث تنص المادة 8 من القانون رقم 90/41 المحدثة بموجبه محاكم إدارية على أن هذه الأخيرة تختص بالبت في طلبات التعويض عن الأضرار الناتجة عن أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام، كما أن الفصل 79 من قانون الالتزامات والعقود ينص على أن "الدولة والبلديات مسؤولة عن الأضرار الناتجة مباشرة عن تسيير إدارتها وعن الأخطاء المصلحية لمستخدميها .

وحيث إن قيام المسؤولية الموجبة للتعويض على ضوء الفصلين المذكورين أعلاه يظل رهيناً بتوافر ثلاث عناصر : الخطأ والضرر ثم العلاقة السببية بينهما .

أ- بخصوص الخطأ : حيث أسس المدعي طلبه على الخطأ المزدوج لكل من مديرية من خلال فرض ضرائب غير مشروعة، و خطأ المتمثل في مباشرة إجراءات تحصيل تلك الضرائب.

وحيث دفعت إدارة..... بعدم ارتكابها لأي خطأ موجب للمسؤولية على اعتبار أنها قامت باحترام مسطرة الفرض التلقائي وذلك بتوجيه الرسالة الأولى والثانية، توصل بهما المدعي ولم يجب عليهما داخل الآجال المحددة قانوناً ، مما يجعل الضريبة المتنازع بشأنها مفروضة بشكل قانوني .

وحيث دفعت من جانبها بعدم ارتكابها لأي خطأ يرتب مسؤوليتها على اعتبار أنها باشرت إجراءات التحصيل من إشعارات للغير الحائز على حسابات المدعي ورهون جبرية على عقاراته وذلك تنفيذاً للأمر بالتحصيل الذي توصلت به من طرف إدارة.....

وحيث استقر عمل القضاء الإداري على اشتراط ثبوت الخطأ الجسيم لقيام مسؤولية المصالح الضريبية لاعتبارات مستمدة من طبيعة المهام المسندة إليها والتي تكتنف مختلف عمليات تنفيذها صعوبات استثنائية تبرر ارتكابها خطأ جسيم كأساس لقيام مسؤوليتها حسبما أكد عليه عمل الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قضية الوكيل القضائي للمملكة ضد من خلال قرارها عدد 434 الصادر بتاريخ 2003/7/3 في الملف الإداري رقم 2003/2/4/341 الذي ورد فيه "أن خطأ المرفق العام ثابت ويتمثل ذلك في فرض الضريبة مرتين على نفس

السبب رغم الأداء " ، كما أن قضاء هذه المحكمة سار على اعتبار الخطأ المتمثل في التماطل في تنفيذ الأحكام الصادرة في المادة الضريبية يشكل خطأ جسيماً بما يكفي للتصريح بقيام مسؤولية المصالح الضريبية وذلك على غرار القضاء الإداري المقارن الذي أكد هو

الآخر مبدأ مسؤولية المرفق الضريبي على أساس الخطأ الجسيم كما يصادف في قضية..... من خلال قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1990/7/27 ملف عدد 676/44 وتلخص وقائعه في تقديم المعنى بالأمر لتصريح بتقاضيه لأجر محدد ، غير أن المصالح الضريبية نتيجة لخطأ مادي احتسبت الضريبة على أساس تقاضيه لأجر آخر يفوق الأجر المصرح به ، وكان هذا الملزم قد اختار نظام الاقتطاع الشهري ، فقامت الإدارة بإخباره بمبلغ الضريبة والمبالغ التي لا زال يتعين تحصيلها ثم حاولت اقتطاع باقي الضريبة في آخر السنة دون حدود لانعدام الرصيد الكافي في الحساب ثم قررت استحقاق الاقتطاعات العشر للسنة المقبلة بالارتكاز على الضريبة المفروضة خطأ وأجرت اقتطاعاً أولاً في شهر يناير من تلك السنة مما دفع الملزم إلى تقديم مطالبة في الموضوع وبعد حصوله على إسقاط واسترداد المبالغ الغير المستحقة طالب بتعويض عن الضرر الذي أصابه بسبب الإجراءات العديدة التي قام بها ، ف قضى مجلس الدولة : " بأن الأخطاء المرتكبة في التناوب والمعالجة المعلوماتية للتصريحات وفي التنفيذ الآلي للاقتطاعات الشهرية تكفي لإقامة مسؤولية الدولة بمجرد أن يتعلق الأمر بأخطاء مرتكبة أثناء تنفيذ عمليات تتعلق بفرض وتحصيل الضريبة بدون أن تتضمن صعوبات استثنائية تتمثل في تقدير وضعية الملزم .

وحيث إنه بالرجوع إلى نازلة الحال وبعد اطلاع المحكمة على أوراق الملف ومستنداته اتضح لها من جهة أن إدارة بعد فرضها للضرائب تلقائياً على المدعي وتظلم هذا الأخير قامت بإجراء مراجعة ضريبية وتحقيق كلفت به أحد المحققين التابعين لإدارتها والذي خلص في تقريره المؤرخ في 2003/3/20 والمضاف للملف إلى كون المدعي قد حقق في إطار نتائج غير نهائية عجزاً برسم سنة 1997 بمبلغ 21.268.033,35 درهم وبرسم سنة 1998 عجزاً بمبلغ 19.643.033,38 درهم وهو التقرير الذي أيده..... للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بمقتضى قرارها الصادر بتاريخ 2006/7/24 في الملف رقم 6/730 ، كما تبنته الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرارها عدد 116 بتاريخ 2009/02/11 الصادر في الملف رقم 2007/2/4/567 الذي أكد من خلال حيثياته أن موقف الإدارة الضريبية يتناقى مع الفرض التلقائي للضرائب موضوع النزاع باستثناء ما تعلق منها بالحد الأدنى للاشتراك والذي حدده المحقق نفسه في مبلغ 98.842,50 درهم وهو ما ينسجم ومقتضيات المادة 144 من المدونة العامة للضرائب ، وليس في المبالغ التي تضمنتها الأوامر بالتحصيل المفروضة في إطار الفرض التلقائي ، وبالتالي فإن إصرار إدارة..... المدعى عليها على موقفها الضريبي من خلال تمسكها

بالأوامر بالتحصيل وما تضمنته من المبالغ الأولى دون الأخذ بعين الاعتبار النتائج التي توصل إليها المحقق المكلف من طرفها بصفته موظفا تابعا لها يشكل في حد ذاته خطأ جسيما وتعسفا في حق المدعي سيما وأن تقريره المحقق تم تأييده من طرف للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بتاريخ 2006/07/24 في الملف عدد 06/730 ، وبالتالي فإنها أهدرت الغاية من إجراء تحقيق ما دامت لم تحترمه ولم تنقيد بمضمونه ولم تلجأ بالتالي إلى فرضه على المزم .

وحيث إنه من جهة ثانية، فإن استصدار المدعي لقرار قضائي نهائي عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا (محكمة النقض حاليا) حائز لقوة الشيء المقضي به قضى بتأييد الحكم الابتدائي الصادر عن هاته المحكمة والقاضي ببطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك والمتعلق بنفس الضرائب موضوع النازلة وتبليغ القرار المذكور لإدارة الضرائب بشكل قانوني بتاريخ 2009/4/06 حسب الثابت من شهادة التبليغ المضافة للملف المؤرخة في 2009/10/05 ، كان يحتم عليها احتراماً لقدسية الأحكام القضائية النهائية التراجع عن موقفها امتثالا لما أقرته الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرارها الموماً إليه أعلاه وذلك باعتماد ما خلص إليه المحقق واستبعاد المبالغ التي تضمنتها الأوامر بالتحصيل التي أضحت بقوة القانون غير مشروعة وبالتالي فإن ما استتبعها من إجراءات التحصيل يكون والعدم سواء استنادا لقاعدة "ما بني على باطل فهو باطل"، و عليه كان يتعين على إدارة إصدار أوامر تحصيل جديدة تتضمن الحد الأدنى للاشتراك وإبلاغ بذلك حتى تقوم هذه الأخيرة بالتراجع عن إجراءات التحصيل التي سبق أن باشرتها في مواجهة المدعي، إلا أنها تمسكت بموقفها السابق وبما تضمنه الفرض التلقائي من مبالغ، مصرة على الاستمرار في الخطأ الجسيم وفي ذلك مساس بمبدأ قدسية الأحكام على اعتبار أنه لا قيام لدولة الحق والقانون إلا بإعلاء مبدأ خضوع الدولة للقانون وسيادة المشروعية، ولا قيمة لهذا المبدأ ما لم يقترن بمبدأ تقديس واحترام أحكام القضاء والتسليم بمضمونها .

وحيث إنه من جهة ثالثة فإن الثابت من خلال أوراق الملف ومستنداته أن قد باشر إجراءات التحصيل تنفيذاً للأوامر الصادرة عن مديرية وذلك بواسطة مسطرة الإشعار للغير الحائز في مواجهة المدعي وهو ما أكده المدير من خلال مذكرته المضافة للملف والمؤشر عليها بكتابة ضبط هاته المحكمة بتاريخ 2011/6/22 إذ جاء في صفحتها الثالثة (الفقرة 3) "أن الضريبة التي صدرت في مواجهة المدعي ظلت ومنذ صدورها ضريبة على ورق إذ أنه لم تتخذ أية إجراءات جبرية في مواجهته باستثناء مسطرة الإشعار للغير الحائز التي لم تفض إلى أية نتيجة ولم تمكن من تحصيل أي مبلغ بسبب عدم وجود رصيد في حسابات المدعي"، وهو ما أكدته كذلك من خلال كتابه المسلم للخبير المعين في الملف والمضاف لتقرير الخبرة المنحزة في الملف

وكذا من خلال مذكرته المؤشر عليها بكتابة ضبط هاته المحكمة بتاريخ 2011/5/27 ، واللذان يشهد فيهما أنه قد باشر مسطرة الإشعار للغير الحائز على حسابات المدعي لدى كل من الشركة و.....و.....، كما قام بإجراء رهون جبرية على عقارات المدعي ذات الرسوم العقارية عدد 03/123423 و 03/108134 و 03/123466 وذلك تنفيذاً للأوامر بالتحصيل الصادرة بخصوص نفس الضرائب التي تم التحقيق بشأنها من طرف إدارة والتي ألغيت قضائياً و هو ما يشكل إقراراً قضائياً انسجاماً مع مقتضيات الفصلين 405 و 410 من قانون الالتزامات و العقود .

وحيث إن مسطرة الإشعار للغير الحائز التي تباشرها لا تتوقف آثارها عند عدم وجود مؤونة بالحساب المحجوز وإنما يظل الحساب مقيداً ومحجوزاً إلى غاية استكمال المبلغ المحجوز، وعليه فإن هاته المسطرة ذات آثار مستمرة في الواقع ولا تزول إلا بتحقيق الهدف منها أو برفعها من طرف مصدرها أو بحكم قضائي، مما يعني أن الحسابات التي مورست عليها مسطرة الإشعار للغير الحائز تظل مقيدة ولا يجوز بالتالي لصاحبها أن يستفيد منها أو يستعملها إلا بزوال الدين موضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز ، وبالتالي فإن على الرغم من كونه باشر إجراءات التحصيل بناء على أوامر بالتحصيل صادرة بشكل غير قانوني ، فإنه يظل مع ذلك غير مرتكب لأي خطأ موجب للمسؤولية ما دام قد باشر إجراءات التحصيل وفق ما يلزمه به القانون سيما المادة 101 القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، و تكون إدارة هي المسؤولة عن خطئها الجسيم المفصل أعلاه وما ترتب عنه من أضرار

ب- بخصوص الضرر: حيث تمسك المدعي بكون الخطأ المرتكب من طرف إدارة والمتمثل في سلوكها لمسطرة الفرض التلقائي بشكل مخالف للقانون ومباشرتها لإجراءات التحصيل بواسطة مسطرة الإشعار للغير الحائز والرهن الجبري على عقاراته تسبب له في غل يده عن التصرف في حساباته والاستفادة من القروض التي يحتاجها لتمويل مشاريعه العقارية مما حرمه من الاستثمار وبالتالي فوت عليه فرص الربح ، فضلاً عن الأضرار المعنوية والنفسية المترتبة عن هذا الحجز.

وحيث إن ضوابط تحديد الضرر الموجب للتعويض نظمها المشرع من خلال الفصلين 79 و 98 من قانون الالتزامات والعقود وذلك في إطار عنصرين وهما ما لحق المتضرر من خسارة وما فاتته من كسب وفي كليهما يشترط أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للفعل المرتكب الذي يجسد عنصر الخطأ في دعوى المسؤولية ، وأن يكون تحقق الوقوع وإن كان ذلك مستقبلاً ، لا أن يكون ضرراً احتمالياً ، وهو ما تواتر عليه الاجتهاد القضائي من كون الضرر المستحق للتعويض هو ذاته الضرر الناتج مباشرة عن خطأ الإدارة والمحقق في الواقع أي الضرر الحال حسب ما

استقر عليه أيضا القضاء الإداري المقارن من خلال قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر بتاريخ 1990/7/27
ملف عدد 44676 قضية ، وقرار محكمة الاستئناف الإدارية بنانسي الصادر بتاريخ 1994/9/03 في
الملف رقم 900425NC91.

وحيث انه لا جدال بين الطرفين على تحقق توقف المدعي عن مزاوله نشاطه المهني بصفة نهائية منذ سنة 1999
الذي تزامن مع إخضاعه لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة التي كانت موضوع تنفيذ منذ تاريخ 2001/12/31
كما أكد عليه قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 116 وتاريخ 2009/2/11 رغم صيرورتها ملغاة بمقتضى
هذا السند القضائي النهائي، مما يشكل بوضوح ضررا جليا بالمركز القانوني للمدعي حتى مع تسجيله لعجز برسم
السنة السابقة للفرض المذكور حسبما تمسكت به الإدارة الجبائية طالما ان الضوابط الضريبية المعمول بها تحفظ لمن
وجد في مثل هذا المركز القانوني الحق في إمكانية خصم العجز من أرباح السنوات المحاسبية الموالية لغاية السنة الرابعة
التي تلي السنة المحاسبية التي حصل فيها العجز عملا بمقتضيات المادة 112 من المدونة العامة للضرائب المحال
عليها بمقتضى المادة 144 من نفس المدونة وهو ما تعذر تحققه بسبب التوجيه الضريبي غير المشروع الذي طال
المدعي وحال دون استفادته من العجز القابل للترحيل برسم السنوات الثلاث اللاحقة.

ج- بخصوص العلاقة السببية: حيث إنه وفقا للشريعة العامة للمسؤولية الموجبة للتعويض فإن هذا الأخير لا
يكون مستحقا إلا إذا ثبت وجود ضرر محقق مرده الخطأ المقترف من طرف الإدارة.

وحيث إنه بالرجوع إلى نازلة الحال يتضح جليا أن الضرر اللاحق بالمدعي والمتمثل في توقفه عن مزاوله نشاطه كان
نتيجة مباشرة للخطأ المرتكب من طرف الإدارة على اعتبار أن التوقف كان خلال سنة 1999 وهي السنة الموالية
لمباشرة إجراءات التحصيل في مواجهته، فضلا عن الضرر المعنوي الذي يعتبر نتيجة مباشرة للإجراءات التعسفية
الممارسة في مواجهته مما يجعل العلاقة السببية بين الخطأ الجسيم الغير مقترن بصعوبات استثنائية تحول دون تقدير
الوضعية الجبائية للمدعي بشكل سليم والضرر قائمة في النازلة .

فيما يتعلق بالتعويض: حيث إنه لتحديد الأضرار اللاحقة بالمدعي قضت المحكمة تمهيدا بإجراء خبرة أسندت
مهمة القيام بها للخبير المحلف السيد..... الذي خلص في تقريره إلى تحديد التعويض المستحق للمدعي في مبلغ
453.911.677,83 درهما يتضمن ما فاتته من ربح جراء حرمانه من الاستثمار في مشروع والمحدد
في مبلغ 433.668.846,58 درهما وكذا مبلغ 599.797,90 درهما الذي يتعلق بالضريبة على القيمة
المضافة ومبلغ 19.643.033,35 درهما الذي يتعلق بالضريبة على الدخل.

وحيث ان الثابت من اوراق الملف أن المدعي توقف عن مباشرة نشاطه في مجال الاستثمار..... منذ سنة 1999 الموالية لتاريخ فرض الضريبة أعلاه المقترن بتحريك اجراءات التحصيل الجبري لهذه الضريبة مما يجعله محقا في الحصول على التعويض عن الضرر اللاحق به من جراء هذه الفرض الضريبي والمتمثل في تفويت فرصة الاستفادة من العجز القابل للترحيل برسم الضريبة على الدخل وقدره 19.643.033,35 درهم طيلة السنوات المحاسبية الى غاية السنة الرابعة التي تلت السنة المحاسبية التي حصل فيها العجز عملا بمقتضيات المادة 112 من المدونة العامة للضرائب المحال عليها بمقتضى المادة 144 من نفس المدونة فضلا عن حرمانه من استرداد مبلغ 599.797,90 درهم المسجل كعجز لفائدته بخصوص الضريبة على القيمة المضافة كما اكده المحقق في تقريره المؤرخ في 2003/3/20 .

إضافة الى تعويض مادي من جراء التوقف النهائي عن العمل بسبب الخطأ الجسيم للإدارة المدعى عليها وعدم الاستفادة من المبالغ المستحقة منذ سنة 1999 لغاية تاريخ تقديم الطلب علاوة على الضرر المعنوي المجمع فقه القضاء الإداري على استحقاق الطرف المتضرر له والمتمثل في النازلة في المساس بسمعة المدعي في السوق العقارية كما أكد عليه القضاء المقارن لقرار محكمة الاستئناف بنانسي المؤرخ في 1994/9/03 ملف عدد 91 ن س 425 وبالتالي فان المحكمة بمراعاة منها لهذه العناصر ومراكز الاطراف تحدد التعويض في اطار سلطتها التقديرية المخولة في هذا المجال في مبلغ اجمالي قدره 50.242.831,25 درهما جبرا لجميع الاضرار اللاحقة بالمدعي، وذلك بعد مصادقتها جزئيا على تقرير الخبير المنتدب السيد لاحترامه لجميع المعطيات الشكلية وابعازها لمعطيات ضريبية موضوعية دون باقي المعطيات المتعلقة بمشروع..... مادام ان الخبير المذكور قد اعتمد بمناسبتها على وثيقة هي عبارة عن رسالة جوابية لا ترقى الى درجة الوعد بالبيع حتى يجوز ترتيب اثارها القانونية في مجال تقدير التعويض.

وحيث انه لا داعي لإشفاق الحكم بالنفاذ المعجل لعدم قيام حالة قانونية تستدعي ذلك وحيث ان طلب الفوائد القانونية غير مبرر من الناحية القانونية وحليف الرفض. وحيث يتحمل خاسر الدعوى صائرها.

المنطوق

وتطبيقا لمقتضيات القانون رقم 90.41 المحدثه بموجبه محاكم إدارية، وقانون المسطرة المدنية والمدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية و قانون الالتزامات و العقود .

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة الإدارية علنيا ابتدائيا حضوريا :

في الشكل : بقبول الطلب .

في الموضوع : بأداء المديرية في شخص ممثلها القانوني لفائدة المدعي تعويضا إجماليا قدره

50.242.831,25 درهما خمسون مليون ومائتان واثنان وأربعون ألف وثمانمائة وواحد وثلاثون درهما وخمسة

وعشرون سنتيما وتحميلها المصاريف .

م ر

المملكة المغربية
وزارة العدل و الحريات
المحكمة الإدارية بالرباط

أصل الحكم المحفوظ بكتابة
الضبط بالمحكمة الإدارية بالرباط

قسم القضاء الشامل
حكم رقم : 3743
بتاريخ : 2013/11/26
ملف رقم : 2011/7/648

باسم جلالة الملك و طبقا للقانون

بتاريخ 2013/11/26

أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط وهي متكونة من السادة :

رئيساً.....	عبد الله فكار
مقرا.....	حسن اليحياوي
عضوا.....	محمد الحمزاوي
مفوضا ملكيا.....	بحضور السيد رشدي حرمان
كاتبة الضبط.....	وبمساعدة السيدة زينب الشكري

الحكم الآتي نصه :

بين : شركة سادياز (مقهى الفوكيط)، في شخص السيد ممثلها القانوني، الكائن مقرها الاجتماعي بالرقم 10، شارع النخيل، حي الرياض، الرباط.
نائبها: الأستاذ عبد البار علولي ، المحامي بهيئة الرباط.

من جهة

وبين : - السيد المدير العام للضرائب بمكتبه بمديرية الضرائب بالرباط.
- السيد الخازن العام للمملكة ، بمكتبه بالخزينة العامة بالرباط.
- السيد قابض قباضة حي الرياض ، بمكتبه بقباضة حي الرياض.
بحضور: السيد عبد المجيد العراقي ، سنديك مسطرة التسوية القضائية للمدعية، مقره الطابق 2، العمارة 4، إقامة قيس، أكدال، الرباط.

من جهة أخرى

الوقائع

بناء على المقال الافتتاحي للدعوى المؤداة عنه الرسوم القضائية بتاريخ 2011/10/18 والمقدم لدى كتابة ضبط هذه المحكمة بواسطة نائب المدعية والذي التمت من خلاله أساسا التصريح بسقوط حق إدارة الضرائب والقابض في المطالبة بالضرائب المطعون فيها: الضريبة الحضرية / ضريبة النظافة: الفصل 25545009- الجدول 55 لسنة 2006/2006، و 16 لسنة 2007/2007، و 52 لسنة 2008/2008، و 540 لسنة 2009/2006، و 541 لسنة 2009/2007، وأيضا رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية: الفصل 25545009: الجدول 542 لسنة 2009/2008 و 543 لسنة 2009/2009 الصادر الأمر بتحصيلها بتاريخ 2009/04/30، و 97 سنة 2009/2009 الصادر الأمر بتحصيلها بتاريخ 2009/03/31، و 251 لسنة 2010/2010، ثم الرسم المهني الفصل 5563379 الجدول 53 لسنة 2009/2009 و 250 لسنة 2010/2010، واحتياطيا جدا سقوط حق القابض في استخلاص الضرائب المطعون فيها لسنة 2007 وما قبل لتقادم إجراءات استخلاصها وبطلان جزاءات التأخير المفروضة عليها- إلغاء الضريبة الحضرية عن سنتي 2006 و 2007 ورسم السكن - إلغاء رسم السكن المفروض عليها برسم سنوات 2008 و 2009 و 2010 - إلغاء الرسم المهني لغاية 2010 لإعفائها منه - إلغاء الضريبة الحضرية / ضريبة النظافة لسنوات 2006 و 2007 و 2008 و 2009، موضوع الجداول عدد 540 و 541 و 542 و 543 - إلغاء الضرائب المطعون فيها المتبقية مع تحديدها في القدر المناسب لقيمة العقار مع الصائر.

بناء على الحكم التمهيدي الصادر بتاريخ 2012/02/02 القاضي بإجراء بحث بناء على المذكرة الجوابية المؤرخة في 2012/04/26 المدلى بها بواسطة إدارة الضرائب و التي تعرض من خلالها أن المدعية تقدمت بتظلمها خارج أجل الستة أشهر المنصوص عليها قانونا، و أضافت أنه لا يمكن أن يواجه دينها بالسقوط لعدم إشعارها كدائن شخصا بالحكم بفتح مسطرة معالجة صعوبة المقابلة و لكون المدعية لم تقدم إقرارا بذلك بشأن طلبها بفتح مسطرة التسوية القضائية لدى مصلحة الوعاء الضريبي التابع لها مكان فرض الضريبة. أما بالنسبة للتقادم و بطلان جزاءات التأخير فهما نقطتان تدخلان ضمن اختصاص الخزينة العامة للمملكة. و أكدت على أن الفرض الأولي و التكميلي لرسم الخدمات الجماعية برسم السنوات من 2006 إلى 2011 مشروع و قانوني، أما بخصوص الرسم المهني، و بما أن المدعية بصفتها تزاوول مهنة مقاول في تسيير المحلات التجارية فقد تم إخضاعها للضريبة المهنية كما أنه لم يتم تحديد الرسم المهني استنادا إلى بيانات الموازنة المدلى بها من طرف المدعية أو على القيمة الكرائية الحقيقية بل تم اعتماد الحد الأدنى فقط و أنه تم فرض الواجبات المترتبة على المدعية على ضوء البيانات الموجودة في عقد البيع كما تمت مراعاة تصاريح الشركة المدعية برسم السنوات المنازع في شأنها. لأجله التمت قبول الطلب شكلا و رفضه موضوعا و الصائر.

وبناء على الحكم التمهيدي الصادر بتاريخ 2012/03/01 تحت عدد 739 القاضي بإجراء خبرة بواسطة الخبير إدريس فلكي .

وبناء على إدراج الملف بالجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2013/1/22 وتخلف الطرفان رغم سابق الجواب أكد السيد المفوض الملكي مستنتجاته الكتابية وحجز الملف للمدولة قصد النطق بالحكم الآتي نصه .

و بعد المداولة طبقا للقانون

في الشكل : حيث تقدم ممثل إدارة الضرائب بدفع مفاده أن المدعي تقدم بمطالبتة الإدارية خارج الأجل القانوني خارقا بذلك مقتضيات المادة 161 من القانون رقم 47/06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية .

لكن حيث إن المحكمة برجوعها لوثائق الملف تبين لها أن المدعي تقدم بتظلمه وتوصلت به إدارة الضرائب بتاريخ 08-04-2011 ولم يتلقى أي جواب مما جعله يتقدم بمقاله بتاريخ 18/10/2011 أي داخل أجل الشهر بعد فوات الستة أشهر الممنوحة لإدارة الضرائب للجواب مما تكون مطالبتة مقدمة داخل الأجل القانوني و..... غير ذات أساس قانوني .

وحيث إنه باستبعاد هذا الدفع ولاحترام الطلب لباقي الشروط الشكلية مما تقرر قبوله من هذه الناحية .

في الموضوع : حيث يهدف طلب المدعي إلى الحكم بإلغاء الضرائب المطعون فيها بالاستناد على وسائل أولها سقوط ديون إدارة الضرائب برسم سنة 2009 وما قبلها لعدم التصريح بها بعد فتح مسطرة التسوية القضائية طبقا للمواد 687-688-689 من مدونة التجارة .

أما الثانية فتتعلق بكون أنها معفية من الضريبة الحضرية برسم سنتي 2006 و2007 والثالثة تتعلق بكونها غير مخاطبة برسم السكن لسنوات 2008 و2009 و2010 لكون المحل مخصص للتجارة .

والرابعة تهم الرسم المهني على أساس أنها معفاة منه لمدة 5 سنوات ابتداء من الشروع في مزاولة النشاط .

أما الوسيلة الخامسة فتتمحور حول عدم مشروعية تقدير الضرائب المطعون فيها لعدم تحديد أساس فرضها في حين أن الوسيلة السادسة تهم عدم مشروعية جزء من الضرائب المطعون فيها لسنوات 2006 و2009 لفرضها مرتين .

أما الوسيلة السابعة والأخيرة تخص تقادم إجراءات تحصيل هذه الضرائب وبطلانها لعدم احترام مسطرة التدرج .

وحيث يستنتج من خلال هذه الوسائل أن المنازعة منصبة في شقين الوعاء والتحصيل .

أولا : من حيث الوعاء

1- بخصوص الوسيلة المتعلقة بسقوط حق إدارة الضرائب المستحقة قبل

2009/4/25 .

وحيث دفع ممثل إدارة الضرائب بكون أن هذه الأخيرة لا يمكن أن تواجه بالسقوط لعدم إشعارها شخصيا بالحكم القاضي التسوية وخاصة أن الشركة المدعية لم تلتزم بمقتضيات الفقرة 3 من المادة 150 من المدونة العامة للضرائب التي تلزم الشركة بتقديم إقرار بذلك .

لكن حيث إن المادة 150 من المدونة العامة للضرائب تخص بالضريبة على الشركات في حين أن الضرائب المطعون بها تتعلق بالضريبة الحضرية والرسم المهني ورسم السكن ، فضلا على أن الإقرار تلتزم به الشركة التي تقدمت بطلب

التسوية في حين أن طلب التسوية تقدم به أحد دائئتها كما أن إدارة الضرائب ليست من الدائئتين الممتازين بل لها الامتياز عند التوزيع فقط .

ولكن حيث إن المحكمة برجوعها لوثائق الملف تبين لها أن الخازن العام في شخص قابض قبضة الرباط لاووس وهو الجهة المختصة بتحصيل الديون العامة قد تقدم بتاريخ 2009/4/23 بتصريح بديون وتم قبولها من طرف القاضي المنتدب ، فضلا على التصريح بالديون كذلك خلال مرحلة التصفية القضائية بتاريخ 2012/02/01 .

وحيث إنه للعلل أعلاه تكون هذه الوسيلة غير ذات أساس يتعين ردها .

2- بخصوص الوسيلة المتعلقة بالإعفاء من الضريبة الخضرية برسم سنتي 2006 و2007

حيث أسست المدعية هذه الوسيلة بأن العقار حديث البناء ويستفيد من الإعفاء المنصوص عليه في المادة ... من القانون 37/89 التي تنص على وحيث إن المحكمة برجوعها لوثائق الملف وخاصة رخصة السكن فإنها سلمت بتاريخ 2004/1/26 والتي تعتبر من الوثائق العقارية والتي تفيد السكن وانتهاء البناء مما يجعل المدعية مستفيدة من الإعفاء وتكون الوسيلة ذات أساس ويتعين الحكم بإلغاء الضريبة الخضرية لسنتي 2006 و2007 .

3- فيما يخص الوسيلة المتعلقة بكون المدعية غير مخاطبة برسم

حيث أسست المدعية هذه الوسيلة طبقا للمادة 19 من قانون 47/06 التي حصرت فرض هذا الرسم على العقارات المبنية التي من ميعها أو بعضها سكنا رئيسا أو ثانويا لهم أو يضعونها مجانا تحت تصرف أزواجهم أو أصولهم أو فروعهم ليجعلوا منها سكنا لهم .

حيث إن عقار الشركة المدعية موضوع الفرض الضريبي هو مخصص للتجارة باعتباره عبارة عن مطعم ومقهى حسب الشهادة الإدارية المسلمة من قبل إدارة الضرائب نفسها والمتعلقة بشهادة التقييد في الجدول المهني والتي تفيد الاستغلال المهني دون الاستغلال السكني فضلا عن الرخصة المسلمة بواسطة قرار عدد 1628 الصادر عن رئيس مجلس مقاطعة أكدال الرياض بالرباط المؤرخ في 2006/9/15 والتي تفيد استغلال المحل كمطعم صنع وبيع الحلويات والمنتجات مما يكون معه الإعفاء من هذا الرسم مبررا ومنسجما لمقتضيات المادة المذكورة أعلاه ، وتكون الوسيلة ذات أساس قانوني إلغاء رسم السكن لسنوات 2008 و2009 و2010 .

4- فيما يخص الوسيلة المرتبطة بالإعفاء من الرسم المهني

حيث أسست المدعية هذه الوسيلة على استفادتها من الإعفاء طبقا للمادة 6 من قانون 47/06 ، التي تنص على أنه يستفيد من الإعفاء الكلي المؤقت كل نشاط مهني جديد يتم إحداثه طيلة مدة 5 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في مزاولة هذا النشاط .

وحيث إنه بالرجوع لوثائق الملف يتضح أن المدعية اقتنت العقار موضوع نشاطها التجاري بتاريخ 2005/11/10 فضلا على حصولها على رخصة لمزاولة النشاط بتاريخ 2006/9/15 المشار إليها سالفًا .

وحيث إن الإعفاء مقرر قانوناً وتكون المدعية معفاة من أداء هذا الرسم لغاية 2011/9/15 وتكون الوسيلة ذات أساس ويتعين معه إلغاء الرسم المهني لسنتي 2009 و2010 .

5- فيما يخص الوسيلة المتعلقة بعدم مشروعية تقدير الضرائب المطعون فيها لعدم تحديد أساس فرضها

حيث إنه بإلغاء الضريبة الحضريّة ورسم السكن والرسم المهني تبقى الضرائب المتبقية بذمة المدعية هي ظريبة النظافة لسنوات من 2006 و2007 ورسم الخدمات الجماعية 2008 و2009 و2010 .
وحيث أسست المدعية هذه الوسيلة على أن الأسس المعتمدة لإقرار هاتين الضريبتين مبالغ فيها وغير مشروعة .

وحيث أوضح ممثل إدارة الضرائب أنه تم فرض هذين الرسمين على أساس قيمة المباني فقط برسم سنوات 2006 و2007 و2008 و2009 وتم تجديد القيمة التجارية في مبلغ 25000000,00 درهم وقيمة كرائية محددة في 750000,00 أي تحديد الرسم في مبلغ 78750 .

لكن بعد ذلك تم فرض رسم تكميلي برسم سنوات 2006 و2007 و2008 و2009 بعدما أغفلت الإدارة احتساب قيمة المعدات والأدوات وجميع وسائل الإنتاج الفرض التكميلي بالنسبة لسنتي 2006 و2007 على أساس قسمة المباني 25268510,00 وقيمة كرائية محددة في مبلغ 758056,00 بضريبة تقدر في 103184,00 درهم وبخصوص سنتي 2008 و2009 على أساس قسم المباني 25268510 وقيمة كرائية 822725,00 أي فرض تكميلي يقدر في 7644,00 ومن تم فالفرض الأول والتكميلي للضريبة الحضريّة ورسم الخدمات برسم السنوات من 2006 لغاية 2011 مشروعاً وقانونياً .

وحيث إنه لارتباط هذه الوسيلة بمعطى قررت المحكمة بمقتضى حكمها التمهيدي عدد بتاريخ 2012/6/14 بالاستعانة بالخبير السيد إدريس فلكي الذي خلص في تقريره المؤشر عليه بتاريخ 2013/5/03 إلى ما يلي :
تحديد القيمة الإيجارية للعقار موضوع الطلب في مبلغ 18.000,00 درهم واحتسابها كأساس لاحتساب الفرض الأول .

وتحديد القيمة التجارية للمباني بعد الأخذ بعين الاعتبار قيمة المعدات والأدوات وجميع وسائل الإنتاج الخاضعة للرسم المهني في احتساب القيم الكرائية كالتالي : مبلغ 822.044,59 درهم خلال سنة 2008 .
مبلغ 822.794,59 درهم خلال سنة 2009 .

واحتساب هذه المبالغ الكرائية كأساس لاحتساب الفرض التكميلي .
وحيث إن الخبرة جاءت وفق الحكم التمهيدي الأمر بها ووفق الشكليات المتطلبة قانوناً مما تقرر معه المصادقة عليها .

وحيث إن المحكمة بما لها من سلطة تقديرية فقد قررت ما يلي :

*فيما يتعلق بالفرض الأولي:

اعتماد القيمة الكرائية المحددة في مبلغ 18000,00 درهم لاحتساب الفرض الأولي برسم سنوات 2006/2006 و2007/2007 و2008/2008 و2009/2009 و2010/2010 .

وحيث تقرر إلغاء ما زاد عن هذه التقديرات.

*فيما يتعلق بالفرض التكميلي :

حيث إنه تقرر اعتماد القيمة الكرائية المحددة في مبلغ 758056,00 لاحتساب الفرض التكميلي برسم سنتي 2006 و2007 ويكون المبلغ الواجب أدائه 103184,00 والمحدد من طرف إدارة الضرائب مشروعاً وقانوناً يتعين رفض الطلب بخصوصه.

أما بالنسبة لسنتي 2008 و2009 فقد تقرر اعتماد القيمة الكرائية برسم سنة 2008 في مبلغ 822.044,59 في حين سنة 2009 مبلغ 822.794,59 . وحيث تقرر إلغاء ما زاد عن هذه التقديرات .

فيما يتعلق بالوسيلة الخاصة بفرض الضرائب مرتين :

حيث إن الأمر لا يتعلق بزواج ضريبي وإنما فرض أولي من طرف إدارة الضرائب بتحديد الرسوم على أساس القيمة التجارية للمباني وبعد وقت لفرض تكميلي بعد احتساب قيمة المعدات والأدوات وجميع وسائل الإنتاج الخاضعة للرسم المهني في احتساب القيمة الكرائية الأولى ، ومن تم تكون هذه الوسيلة غير ذات أساس يتعين ردها .

حيث يهدف الطلب في شقه هذا إلى الحكم بإلغاء الضرائب المطعون فيها لسقوطها بالتقادم مع بطلان إجراءات تحصيلها لعدم احترام مسطرة التدرج . وحيث أجاب قابض قباضة بكونه قام بمتابعة الملزم بواسطة مسطرة الإشعار للغير الحائز المنصوص عليها في المواد 100 إلى 400 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، كما أنه قام بعدة إجراءات قاطعة للتقادم طبقاً للفصل 382 من قانون الالتزامات والعقود التي تنص على أنه ينقطع التقادم بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل أو بالأحرى الإجراءات المنصوص عليها في الفصولين 381 و382 من نفس القانون السالف الذكر.

وحيث إن الضرائب المطعون فيها تتعلق :

بالضريبة الحضرية رسم النظافة لسنة تاريخ الشروع في التحصيل

هو

بالضريبة الحضرية رسم النظافة لسنة تاريخ الشروع في التحصيل

هو

بالضريبة الحضرية رسم النظافة لسنة تاريخ الشروع في التحصيل

هو

رسم السكن والخدمات لسنة تاريخ الشروع في التحصيل هو

رسم السكن والخدمات لسنة تاريخ الشروع في التحصيل هو

رسم السكن والخدمات لسنة تاريخ الشروع في التحصيل هو

رسم السكن والخدمات لسنة تاريخ الشروع في التحصيل هو

الرسم المهني لسنة تاريخ الشروع في التحصيل هو

الرسم المهني لسنة تاريخ الشروع في التحصيل هو

وحيث إن الثابت قانوناً أن الخزينة العامة وفي إطار سعيها لتحصيل الضرائب من الملزمين بأدائها فهي ملزمة باحترام قواعد الاستخلاص وأجاله طبقاً

لمقتضيات المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، التي تنص على تقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها ، فضلا على مقتضيات المادة 125 من ذات المدونة التي أقرت أن المحاسبين المكلفين بالتحصيل الذين تركوا أجل التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحصيل أو الذين شرعوا فيها ثم تخلوا عنها إلى أن تقادمت الديون المعهود إليهم بتحصيلها تسقط حقوقهم تجاه المدينين .

وحيث إنه بالرجوع إلى الإشعار المتعلق بوضعية الملزم المؤرخ في يتضح أن الضريبة الحضرية رسم النظافة برسم سنتي المطعون فيها صدر تاريخ الشروع في تحصيلها ما بين و في الوقت الذي لم تدل فيه الجهة المدعى عليها رغم جوابها بما يفيد مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل في مواجهة المدعي طيلة الأربع سنوات التالية للتواريخ المذكورة أو الإدلاء بما يثبت تحقق ذلك القطع بإحدى الحالات المنصوص عليها في الفصلين 382 و 383 من قانون الالتزامات والعقود ، وإنما اقتصر على جدول الإجراءات المتخذة من طرف القابض فقط

، الأمر الذي تكون معه هذه الضرائب قد وقعت تحت طائلة التقادم وخاصة أن المقال الافتتاحي قدم بتاريخ 2012/6/26 ويسقط بالتالي حق القابض في المطالبة باستخلاصها .

وحيث إن باقي الضرائب شرع في استخلاصها ما بين تاريخي وأجل أربع سنوات لم يكن قد مر بعد رفع المقال ويتعين رفض الطلب بخصوصها .

وحيث إنه بخصوص الوسيلة المتعلقة ببطلان إجراءات التحصيل لعدم احترام مسطرة التدرج .

وحيث إن القابض لم يدل بما يفيد احترام تدرج المتابعة في التحصيل والمدعي بتمسكه بذلك يكون على حق طبقا لمقتضيات المادتين 36 و 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية وما سار عليه الاجتهاد القضائي وتكون معه إجراءات تحصيل هذه الضرائب باطلة .

حيث يتعين تحميل خاسر الدعوى صائرها .

المنطوق

و تطبيقا.

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة الإدارية علنيا

في الشكل : قبول الطلب .

في الموضوع :

أولا في الوعاء : بإلغاء الضريبة الحضرية برسم سنوات 2006 و 2007 و رسم السكن لسنوات 2008 و 2009 و 2010 والرسم المهني لسنتي 2009 و 2010 و بإلغاء ضريبة النظافة برسم سنوات 2006 و 2007 و رسم الخدمات برسم سنوات 2008 و 2009 و 2010 فيما زاد عن تقديرات الخبير إدريس فلكي بخصوص الفرض الأولي والتكميلي ورفض باقي الطلبات .

ثانيا في التحصيل : بسقوط حق الخزينة العامة في استخلاص الضريبة الحضرية وضريبة النظافة لسنتي 2006/2006 و 2007/2007 و ببطلان إجراءات تحصيل باقي الضرائب المطعون فيها و برفض باقي الطلبات مع تحميل إدارة الضرائب والخزينة العامة الصائر مناصفة .

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه

كاتب الضبط

المقرر

الرئيس

أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط
بالمحكمة الإدارية بالرباط

المملكة المغربية
المحكمة الإدارية بالرباط
قسم القضاء الشامل
حكم رقم: 4055
بتاريخ: 2012/11/05
ملف رقم: 2012/7/268

القاعدة

- ثبوت واقعة التقادم الرباعي المنصوص عليها في المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية .
- عدم قيام القابض بأي إجراء من شأنه قطع واقعة التقادم الرباعي بخصوص الضرائب موضوع الطعن ... سقوط حُق الخزينة في استخلاصها..... الاستجابة لطلب استرجاع المبالغ المقتطعة لكون أن هذا الاقتطاع سار مفتقدا إلى المشروعية ، ولا حق للخازن العام فيه نعم .

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

بتاريخ 2012/11/05

أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط وهي متكونة من السادة :

رئيسا	هدى السبببي
مقررا	حسن أليحيياوي
عضوا	يوسف طائف
مفوضا ملكيا	بحضور السيد معاذ العبودي
كاتب الضبط	وبمساعدة السيد عبد الحكيم الأحرش

الحكم الآتي نصه :

بين: السيد بندعنون العربي

عنوانه : 185 شارع محمد الخامس حي تدارت الخميسات .

نائبه الأستاذ حدو عمرو محمد المحامي بهيئة الرباط

مدعي من جهة

- وبين : (1) السيد رئيس الحكومة بمكاتبه بالرباط .
(2) السيد وزير المالية بمكاتبه بالرباط.
(3) السيد المدير العام للضرائب المباشرة بمكاتبه بالرباط.
(4) السيد الخازن العام للمملكة بمكاتبه بالرباط.
(5) السيد القابض الإقليمي لمدينة الخميسات .
(6) السيد المدير الجهوي للضرائب المباشرة بالقنيطرة.
(7) السيد الوكيل القضائي للمملكة بمكاتبه بالرباط .

مدعي عليهم من جهة أخرى

الوقائع

بناء على المقال الإفتتاحي المسجل والمؤداة عنه الرسوم القضائية بصندوق هاته المحكمة بتاريخ 2012/04/20 يعرض فيه المدعي بواسطة نائبه ، أنه فوجئ عند ولوجه للمغرب بصفته عاملا مهاجرا ببلجيكا باقتطاع وسحب قصري من حسابه البنكي رقم 007360000486900043126979 لدى وكالة التجاري وفا بنك بالخميسات ما قيمته 47093,75 درهم وذلك عن سنوات 2000-1999-2001 ولما استفسر تبين عدم وجود تطابق ما بين المعطيات الموجودة بالقباضة ومصلحة الضرائب بحيث أنه في القباضة المدين هو السيد أحمد الريفي وليس المدعي ، في حين أن هذا الأخير مواظب على أداء الضرائب ودمته سليمة ، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن هذه الضرائب متقدمة لذا فهو يلتمس الحكم بإلغاء الأمر بالإستخلاص للأقساط الضريبية الخاصة بالنظافة وضريبة المباني والضريبة العامة على الدخل لوقوعها تحت طائلة التقادم ، مع الحكم بإلغاء الحجز وسحب مبلغ 47093,75 درهم من حسابه البنكي وإرجاع المبلغ المسحوب بدون وجه حق مع شمول الحكم بالنفاذ المعجل والصائر مرفقا الطلب بنسخة الوضعية الضريبية وصورة من بيان الحساب البنكي وتظلمين استعطفيين .

وبناء على المذكرة الجوابية المدلى بها من طرف المديرية الجهوية بالقنيطرة بتاريخ 2012/06/19 والتي تجيب من خلالها بكونها تسند النظر من حيث الشكل وفي الموضوع فإن المدعي يملك العقار الكائن بالخميسات يخصصه للكراء ويخضع بموجبه للضريبة الحضرية وضريبة النظافة موضوع جدول المكلفين عدد 297011611 كما أنه يصرح بشكل منتظم بمداخله الناتجة عن الكراء بموجب تعريفه الضريبي رقم 38306013 ومن تم فالضرائب المتنازع حولها تخصه شخصيا وليس شخصا آخر وبخصوص التقادم فيدخل في اختصاص السيد الخازن العام .

وبناء على المذكرة التعقيبية المدلى بها من طرف نائب المدعي بتاريخ 2012/10/01 والتي أفاد فيها أنه لا زال يؤكد أنه بعد الاستفسار عن المعطيات بقباضة الخميسات تبين أنها تخص السيد أحمد الريفي وليس المدعي ملتصا الحكم وفق المقال مرفقة المذكرة بأصل بيان الحساب .

وبناء على إدراج الملف بجلسة 2012/10/16 وبعد المناداة على الأطراف وتخلفهم رغم سابق التوصل قررت المحكمة اعتبار القضية جاهزة وأعطيت الكلمة للسيد المفوض الملكي الذي أكد مستنتاجاته الكتابية الرامية للحكم وفق الطلب ، فتقرر حجز الملف للمداولة قصد النطق بالحكم لجلسة 2012/11/05.

وبعد المداولة طبقا للقانون

في الشكل : حيث إن الطلب مقدم وفق الشروط المتطلبية قانونا مما يتعين قبوله من هذه الناحية .

في الموضوع : حيث يهدف الطلب إلى الحكم بإلغاء الأمر بالإستخلاص للأقساط الضريبية الخاصة بالنظافة والضريبة العامة على الدخل لسنوات 1999 - 2000-2001 لوقوعها تحت طائلة التقادم ، مع الحكم بإلغاء الحجز وسحب مبلغ 47093,75 درهم من حسابه البنكي وإرجاع المبلغ المسحوب بدون وجه حق مع شمول الحكم بالنفاذ المعجل والصائر .

وحيث تنص المادة 123 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتنمبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها".
وحيث بالرجوع إلى مستخرج الجدول المتعلق بوضعية الملزم المؤرخ في 2012/01/02 يتضح أن الضرائب المطعون فيها متعلقة بسنوات 1999-2000-2001 وشرع في استخلاصها بنفس السنوات وأن الجهة المدعى عليها وخاصة الخازن العام لم يدل بما يفيد مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل في مواجهة المدعين طيلة الأربع سنوات التالية للتاريخ المذكور أو الإدلاء بما يثبت تحقق ذلك القطع بإحدى الحالات المنصوص عليها في الفصولين 382 و 383 من قانون الالتزامات والعقود، وإنما اقتصر على جدول الإجراءات المتخذة من طرفه فقط، الأمر الذي تكون معه هذه الضرائب المطعون فيها قد طالها التقادم ويسقط بالتالي حق القابض في المطالبة باستخلاصها.

وحيث إنه بخصوص الطلب المتعلق بإسترجاع مجموع المبالغ المقتطعة من طرف الخازن العام من حساب المدعي والمحددة في مبلغ 47.093,75 درهم، فحسب الثابت من وثائق الملف وخاصة نسخة من كشف حساب المدعي يتبين أن الخازن قد قام فعلا بعملية الخصم من المنبع لهذا المبلغ من حساب المدعي الممسوك لدى وكالة التجاري وفا بنك جراء استخلاص الضرائب المطعون فيها.

وحيث إنه تبعا لقرار المحكمة بسقوط حق الخازن في استخلاص مبالغ الضرائب موضوع المنازعة للتقادم فإنه يناسب الحكم على هذا الأخير بأن يرد للمدعي المبلغ أعلاه لكون أن هذا الاقتطاع سار مفتقدا إلى المشروعية، ولا حق للخازن العام فيه.

وحيث إن خاسر الدعوى يتحمل صائرها.

المنطوق

و تطبيقا لقانون إحداث المحاكم الإدارية 90.41 والقانون رقم 15.97 بشأن مدونة تحصيل الديون العمومية.

لهذه الأسباب

إن المحكمة الإدارية وهي تقضي علينا ابتدائيا وحضوريا:

في الشكل: بقبول الطلب.

في الموضوع: بسقوط حق الخزينة العامة للمملكة في استخلاص الضرائب المطعون فيها وذلك لتقادمها وبارجاعها للمدعي مبلغ (47.093,75) سبعة وأربعون ألف وثلاثة وتسعون درهما وخمسة وسبعون سنتيما المقتطعة من حساب المدعي مع تحميلها المصاريف.

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه

كاتب الضبط

المقرر

الرئيس



أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط
بالمحكمة الإدارية بالرباط

الحمد لله وحده
المملكة المغربية
المحكمة الإدارية بالرباط

قسم القضاء الشامل

حكم رقم :

بتاريخ : 2013/3/7

ملف رقم : 2012/7/520

القاعدة

- ثبوت قيام إدارة الضرائب بتوجيه إنذار للملزم داخل أجل أربع سنوات على تاريخ الشروع في التحصيل يعتبر إجراء قاطعا للتقادم يجعل الدفع بسقوط الضريبة للتقادم غير مؤسس وحليفه الرفض.

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

بتاريخ الخميس 24 ربيع الآخر 1434 الموافق لـ 7 مارس 2013

أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط وهي متكونة من السادة :

محمد الهيني..... رئيسا ومقررا

أمينة ناوني..... عضوا

معاذ العبودي..... عضوا

بحضور السيد سعيد المرتضي مفوضا ملكيا

بمساعدة السيدة فاطمة الزهراء بوقرطاشي كاتبة الضبط

الحكم الآتي نصه :

بين : السيد أحمد لقمان عنوانه : 88 زنقة ابن بطوطة الخميسات .

نائبه : الأستاذ الصادق الحداد محام بهيئة الدار البيضاء من جهة

وبين : - الدولة في شخص رئيس الحكومة بمكاتبه بالرباط

-وزارة المالية في شخص وزيرها بمكاتبه بالرباط

-المديرية العامة للضرائب في شخص مديرها العام بوزارة الاقتصاد والمالية بالرباط .

- الخزينة العامة في شخص الخازن العام بمكاتبه بالرباط

- القباضة الإقليمية بالخميسات في شخص القابض الإقليمي

- المديرية الجهوية للضرائب بالقنيطرة في شخص المدير الجهوي بالقنيطرة

- الوكيل القضائي للمملكة بمكاتبه بالرباط من جهة أخرى

الوقائع

بناء على المقال الافتتاحي للدعوى الذي تقدم به المدعي بواسطة محاميه لدى كتابة ضبط هذه المحكمة ، المسجل والمؤداة عنه الرسوم القضائية بتاريخ 2012/6/20 ، يعرض فيه أنه فوجئ بتاريخ 2012-6-20 بإعذار تحت باب منزله بصورة غير قانونية يتضمن فرض ضريبي عن القيمة المضافة محدد في مبلغ 13575.83 درهم ، وأن الضريبة تعود لسنة 2002، فيحين أن الأمر بالتحصيل لم يصدر إلا بتاريخ 2010-2-28 ولم يشعر به إلا بتاريخ 2012-6-20 ، ويلتمس طبقا للفصل 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، لتقادم الدين العمومي بمضي أكثر من أربع سنوات ، إلغاء الأمر بالتحصيل باستخلاص الضريبة على القيمة المضافة سنة 2002 المؤرخ في 2010-2-28 للتقادم المسقط، وأرفق الطلب بوثائق الضريبة.

وبناء على المذكرة الجوابية المدلى بها من طرف المدير الجهوي للضرائب بالقنيطرة لدى كتابة الضبط بتاريخ 2012/12/13 والتي يلتمس فيها رفض الطلب لعدم ثبوت التقادم لكون

الضريبة موضوع الفرض تم استيفاءها بتاريخ 30-11-2006 وهو تاريخ الشروع في تحصيلها، أما تاريخ 28-10-2010 فهو تاريخ الإنذار الموجه للطاعن لأداء الضريبة. وبناء على عرض القضية بجلسة 21-2-2013، تخلف خلالها نائبا الطرفين رغم التوصل ، فاعتبرت المحكمة القضية جاهزة، وأعطيت الكلمة للسيد المفوض الملكي الذي أكد مستنتاجاته الكتابية التي بسطها بالجلسة، والرامية إلى تطبيق القانون، فتقرر وضع القضية في المداولة قصد النطق بالحكم الآتي بعده.

وبعد المداولة طبقا للقانون

من حيث الشكل:

حيث قدم الطلب وفقا للشروط المتطلبة قانونا مما يتعين معه قبوله شكلا

من حيث الموضوع:

حيث يهدف الطلب إلى الحكم بإلغاء الأمر بالتحصيل باستخلاص الضريبة على القيمة المضافة سنة 2002 المؤرخ في 28-2-2010 للتقادم المسقط.

وحيث أسس المدعي طلبه على وسيلة واحدة مستمدة من تقادم مسطرة تحصيل الضرائب المطعون فيها بعد انصرام أكثر من أربع سنوات على تاريخ الشروع في استخلاصها دون مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل .

وحيث دفع مدير الضرائب بعدم ثبوت واقعة التقادم لكون الضريبة موضوع الفرض تم استيفاءها بتاريخ 30-11-2006 وهو تاريخ الشروع في تحصيلها، أما تاريخ 28-10-2010 فهو تاريخ الإنذار الموجه للطاعن لأداء الضريبة.

حيث تنص الفقرة الأولى من المادة 123 من القانون رقم 97.15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه : "تتقدم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات (4) من تاريخ الشروع في استخلاصها " . ونفس هذه المقتضيات كان ينص عليها الفصل 66 من ظهير 1935/8/21 بسن نظام للمتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والديون الأخرى التي يستوفىها مأمور الخزينة قبل أن يتم نسخه بمقتضى المادة 162 من القانون المذكور .

وحيث ينقطع التقادم طبقا للفصل من قانون الالتزامات والعقود بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري منذ تاريخ الشروع في استخلاصها

وحيث إن المحكمة وبعدوقوفها على مستخرج الجدول المدلى به من طرف إدارة الضرائب لإثبات واقعة قطع التقادم ثبت لها أن الضريبة المطعون فيها المتعلقة بضريبة القيمة المضافة المتعلقة بسنة 2006 والمشروع في تحصيلها بتاريخ 30-11-2006 ، والمتوصل المدعي بإنذار بأدائها بتاريخ 28-2-2010 قد انقطع أجل تقادمها لوقوعه قبل مرور أجل التقادم الرباعي ، مما يكون معه ابتداء من هذا التاريخ انقطع أجل التقادم طبقا للفصل 381 من ق.ل.ع وابتداء أجل جديد من السريان وقعت الدعوى القضائية داخله المسجلة بتاريخ 20-7-2012 .

وحيث بذلك يكون الطلب غير مؤسس وحليفه الرفض.

وحيث إن طلب النفاذ المعجل غير مبرر مما يتعين رفضه

وحيث إن خاسر الدعوى يتحمل مصاريفها .

المنطوق

وتطبيقا لمقتضيات القانون رقم 90.41 المحدثة بموجبه محاكم إدارية ، وقانون المسطرة المدنية ، والمادتين 120 و 123 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة الإدارية علنيا ابتدائيا وحضوريا :

في الشكل : بقبول الطلب .

وفي الموضوع : برفض الطلب وبايقاء الصائر على عاتق رافعه .

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه .

كاتب الضبط

الرئيس المقرر

المملكة المغربية
وزارة العدل
محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط

المحكمة الإدارية بوجدة

نسخة من الحكم المحفوظ بكتابة الضبط
بالمحكمة الإدارية بوجدة

قسم : القضاء الشامل
الموضوع : تحصيل ديون خزينة الدولة
ملف رقم : 09/10/84
حكم رقم : 188
بتاريخ : 23 ربيع الأول 1432
موافق : 2011/03/29

باسم جلالة الملك

بتاريخ : 23 ربيع الأول 1432 موافق : 2011/03/29
أصدرت المحكمة الإدارية بوجدة وهي متكونة من السادة:
محمد بوغالب رئيسا
توفيق الأطرسي مقرا
نفيسة شكراد عضوا
بحضور السيد عبد المولى عابد مفوضا ملكيا
وبمساعدة السيدة أمينة عامري كاتبة الضبط

الحكم الآتي نصه:

بين المدعي : قازوز عبد الله كريم. عنوانه شارع الجامعة العربية رقم 18 وجدة.
تأنيهاه: الأستاذان نوفل الفتوح و حسن الفتوح محاميان بهيئة وجدة

من جهة

وبين المدعى عليه :

1. وزارة الاقتصاد و المالية في شخص وزير المالية بالرباط.
2. الخزينة العامة للمملكة في شخص الخازن العام بالرباط.
3. الخزينة الجهوية للمملكة في شخص الخازن الجهوي بوجدة.
4. قبضة وجدة المدينة الجديدة في شخص القابض.

من جهة أخرى

الوقائع:

بناء على المقال المسجل و المؤداة عنه الرسوم القضائية بصندوق هذه المحكمة بتاريخ: 2010/11/16 يعرض فيه المدعي بواسطة نائبه بأنه توصل بإشعار من طرف البنك الشعبي بوجوده يخبره من خلاله بان قباضة وجدة المدينة الجديدة، قد أصدرت ما يسمى "بالإشعار للغير الحائز" والذي تدعوه من خلاله القباضة إلى حجز و تحويل المبالغ المرصودة في الحساب ذي المرجع رقم 57.03.21111.1609628.000.9. وذلك قصد أداء مجموعة من الضرائب المرفقة بالإشعار عدد 2010/1726 و ذلك برسم سنوات من 1997 إلى 2009، و بالفعل فإنه تم حجز مبلغ 52.000,00 درهم، وبما أن الإجراءات المتخذة من طرف الجهة المكلفة بالتحصيل قد شابتها عدة اخلالات موضحا ذلك بأنه تاجر فتحت في حقه مسطرة معالجة صعوبة المقاوله، و تم فتح مسطرة التسوية القضائية بموجب الحكم عدد 05/01 بتاريخ 2005/01/05 عن المحكمة التجارية بوجدة، وعلى اثر التصريح بالديون التي كان من بينها ديون الخزينة العامة المتعلقة بجمع الضرائب برسم سنوات من 1997 إلى غاية 2005/03/10، تقدمت قباضة وجدة المدينة الجديدة بالتصريح بالديون المتعلقة بهذه السنوات، و تم قبولها من طرف محكمة الاستئناف التجارية في حدود مبلغ 50.000,00 درهم، و منذ حصر ديون الخزينة و استعادة المقاوله لنشاطها، أصبح يؤدي الضرائب المتعلقة بالسنوات الموالية لحصر ذلك الدين، وفي انتظار تصفية الديون المصرح بها من طرف الأجهزة المكلفة قانونا بمساطر معالجة صعوبات المقاوله، و التي يبقى لها الحق في التصرف في الحساب المرصود لهذه الغاية، إلا أنه فوجئ بقباضة وجدة تسلك منحى آخر ولجأت إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز برسم السنوات التي سبق قبول دينها بشأنها و السنوات الموالية لتلك السنوات ضاربة بعرض الحائط المساطر المتعلقة بصعوبات المقاوله، بل أن القباضة المدعى عليها قد امتنعت عن استخلاص السنوات الموالية بعله أداء مجموع المبالغ بما فيها تلك التي لم يتم قبولها في مسطرة التصريح بالدين. و بما أن جميع الإجراءات المتخذة من طرف الجهة المكلفة بالتحصيل جاءت بشكل مخالف للقانون و خرقت التدرج في إجراءات التحصيل، علما أنه لم يكن هناك امتناع عن الأداء طالما انه كان يبادر إلى الأداء إلا أن الجهة المدعى عليها كانت تمتنع و استنادا إلى هذه المعطيات فقد التمس المدعي الحكم بإلغاء و إبطال إجراءات التحصيل المباشرة من طرف قباضة وجدة المدينة الجديدة، المضمنة بالإشعار للغير الحائز و الحكم أيضا بإرجاع المبلغ المحجوز إلى الحساب المشار إلى مرجعه أعلاه، وقدره 52.000 درهم، مع النفاذ المعجل و تحميل الجهة المدعى عليها الصائر.

وبناء على المذكرة الجوابية المقدمة من طرف البنك الشعبي بوجدة: 2011/01/11 و الرامية إلى إخراجها من الدعوى لأنه تصرف في حدود ما هو مسموح به و تفرضه القوانين المعمول بها في هذا المجال.

وبناء على المذكرة الجوابية المقدمة من طرف الخزينة العامة للمملكة قباض قباضة وجدة- بتاريخ: 2011/01/18 لاحظ بموجبه بأن المدعي وقع في تناقض لما أوضح بأن المحكمة هي التي تتولى أداء الديون العالقة به على اعتبار أن مقالته تحت يد القضاء، و في نفس الوقت يقوم برفع الدعوى بنفسه، و بخصوص الإشعار للغير الحائز فهو وسيلة امتيازية خولها المشرع للخزينة لتحصيل ديونها، ويتم استعمالها متى وصل إلى علمها وجود أموال للملزم لدى الغير، و ذلك دون الحاجة إلى المرور بمراحل التحصيل الجبري، علما أن هذا لا ينف أن المعني بالأمر كان موضوع إنذارات بدون صائر. و بصائر و أن المطالبة بكامل الدين يجد سنده في الجداول الضريبية

المتعلقة بالملزم، رغم أن ما تم حجزه لا يغطي جميع المستحقات، و أضافت الجهة المدعى عليها بأن ما أورده المدعى من رفض القابض استخلاص بعض الضرائب، يشكل تناقضا طالما أن الإشعار للغير الحائز هو مطالبة بالأداء فبالأحرى الامتناع عن الاستخلاص، و استنادا إلى هذه المعطيات فقد التمسست الخزينة العامة الحكم برفض الطلب.

وبناء على المذكرة التعقيبية المقدمة من طرف المدعى بواسطة نائبه بتاريخ 2011/02/21 و الرامية إلى تأكيد الحكم وفق المقال.

وبناء على الأوراق الأخرى المدرجة بالملف.

وبناء على الإعلام بإدراج القضية بعد جلسات كان آخرها الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2011/03/15.

وبناء على المناداة على الطرفين، وحضور دفاع المدعى و تخلف الجهة المدعى عليها، فقررت المحكمة اعتبار القضية جاهزة، و بعد أن تلا السيد المفوض الملكي تقريره الكتابي الرامي إلى إجراء بحث في النازلة تم وضع الملف في المداولة لجلسة 2011/03/29.

وبعد المداولة طبقا للقانون .

في الشكل: حيث قدم الطلب مستوفيا لجميع الشروط الشكلية المتطلبة قانونا لذلك فهو قبول من هذه الناحية.

في الموضوع: حيث يهدف الطلب إلى الحكم بإلغاء و إبطال إجراءات التحصيل المباشرة من طرف قباضة وجدة المدينة الجديدة، المضمنة بالإشعار للغير الحائز ذي المرجع عدد 2010/1726 و الحكم أيضا بإرجاع المبلغ المحجوز إلى الحساب المذكور بالوقائع أعلاه، مع النفاذ المعجل و تحميل الجهة المدعى عليها الصائر.

وحيث دفعت الخزينة العامة للمملكة بعدم جدية الطلب على اعتبار أنه تخلذت في ذمة المدعى عدة ديون ضريبية يمكن اللجوء إلى تحصيلها عن طريق الإشعار للغير الحائز الذي يعتبر امتياز خوله المشرع للخزينة العامة لتحصيل الديون العمومية و التمسست لهاته العلل الحكم برفض الطلب.

وحيث انه بعد دراسة المحكمة لجميع معطيات النازلة تبين لها ان الطعن في الإشعار للغير الحائز قد اسس وسيلة واحدة وهي :

- مخالفته للقانون وخرق ضوابط وقواعد اجراءات التحصيل.

وحيث انه بعد دراسة المحكمة لما جاء في هذه الوسيلة تبين لها ان تجلياتها تتمثل في عدم أحقية الجهة المكلفة بالتحصيل في اللجوء إلى التحصيل لأنه سبق لها ان صرحت بديونها في اطار مسطرة معالجة صعوبات المقاوله بالنسبة للضرائب الناتجة قبل سنة 2005 و بالنسبة للسنوات اللاحقة لهذه السنة بشأنها فانها لم تحترم التدرج في التحصيل و الامتناعها عن الاستخلاص.

وحيث انه فيما يخص الشق الاول من الوسيلة فقد تبين للمحكمة بان الثابت من اوراق الملف و مما لا نزاع فيه بان المدعى قد فتحت في حقه مسطرة معالجة صعوبات المقاوله و اثناء التصريح بالديون المترتبة في ذمته التي نمن بينها مجموعة من الضرائب المتعلقة بسنوات من 1997 الى غاية 2005 تقدمت الخزينة العامة بتصريحها بشأن تلك الضرائب و بعد التحقيق فيها قد تم حصرها في مبلغ 50.000,00 درهم وذلك بموجب قرار استئنائي نهائي لم يتم الطعن فيه بأي طعن آخر و بذلك فإن حصر الديون الضريبية في هذا المبلغ يكون قد أصبح محصنا و الآلية القانونية

لاستخلاصه ما دام قد تم التصريح به في اطار معالجة صعوبات المقاوله هو عن طريق المحكمة المختصة بحصر قائمة الديون وتوزيعها وفقا للمساطر المعمول بها.

وحيث انه تبعا لذلك لا يجوز للخزينة العامة اللجوء الى استخلاص الضرائب التي سبق لها التصريح بها حيادا عن المساطر الذي نظمها المشرع بموجب مدونة التجارة وذلك حفاظا على استقرار المراكز القانونية وعدم التزام او التأثير على كتلة الدائنين بمساطر اخرى ليست في مقدور الجميع ولفنادي اللجوء الى التحصيل باكثر من وسيلة .. وسيلة لتصريح ووسيلة اجراءات التحصيل - مما يبقى معه قيام الخزينة باصدار الاشعار للغير الحائز برسم سنوات من 1997 الى غاية 2005 مخالف للقانون ويتعين التصريح بابطاله برسم هذه السنوات للعلل المذكورة .

وحيث انه بالنسبة للسنوات اللاحقة لسنة 2005 فقد تبين للمحكمة بان الجهة المدعى عليها لم تدل بما يفيد سلوكها لاجراءات التحصيل وفقا للتدرج المنصوص عليه في مدونة تحصيل الديون العمومية وذلك قبل لجوءها الى اصدار الاشعار للغير الحائز الذي يعتبر في جوهره - حزا - مما يشكل خرقا للتدرج في التحصيل كما تبين للمحكمة ايضا بان الجهة المكلفة بالتحصيل بالفعل كانت تمتنع عن الاستخلاص حسب الثابت من المحاضر المرفقة بعلة ضرورة اداء جميع الديون بما فيها تلك الناتجة قبل سنة 2005 التي تم التصريح بها وحصرها دون بيانها للسند القانوني الذي تعتمده في الامتناع عن استخلاص الديون الحالة مما تكون معه أي غرامة عن التأخير في الأداء الخزينة العامة هي الجهة المسؤولة عنها.

وحيث انه تبعا لهذه المعطيات فان الاشعار للغير الحائز يبقى مخالف للقانون في هذا الجانب ويتعين الحكم بإلغائه وأن من آثار الالغاء هو ارجاع المبلغ المحجوز إلى حساب المدعي المشار إلي مراجعه بالوقائع أعلاه الممسوك لدى البنك الشعبي بوجدة.

وحيث ان طلب النفاذ المعجل ليس له ما يبرره ويتعين الحكم برفضه.

وحيث ان خاسر الدعوى يتحمل صائرها مما يتعين ابقاء الصائر على الجهة المدعى عليها.

المنطوق

وتطبيقا للمواد 8/7/5/4/3 من القانون 90/41 المحدث للمحاكم الإدارية

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة الإدارية علنا ابتدائيا حضوريا:

في الشكل: بقبول الطلب.

في الموضوع: بإلغاء إجراءات التحصيل المباشرة ضد المدعي من طرف قباضة وجدة المدينة، موضوع الإشعار للغير

الحائز ذي المرجع 2010/1726 وبارجاع المبلغ المحجوز إلى حساب المدعي المشار إلى مراجعه بالوقائع أعلاه

الممسوك لدى البنك الشعبي بوجدة وبتحميل الجهة المدعى عليها الصائر.

بهذا صدر الحكم في اليوم و الشهر و السنة أعلاه .

الإمضاء:

كاتبة الضبط

المقرر

الرئيس

(09/1/260) 1/4

المملكة المغربية

وزارة العدل

المحكمة الإدارية بالرباط

القضاء المستعجل

ملف رقم : 09/1/260

أمر رقم : 508

بتاريخ : 2009/04/08

اصل الأمر المحفوظ بكتابة الضبط
بالمحكمة الإدارية بالرباط

القاعدة

- لأشياء يمنع قاضي المستعجلات من تجديد تدخله بإجراء وقتي إذا استجبت وقائع تتطلب ذلك ... نعم .
- استصدار حكم ابتدائي ببطان إجراءات التحصيل يعتبر قرينة مؤقتة على جدية المنازعة في تلك الإجراءات ، كما أن تقييد الرهن الجبري على العقار يعتبر ضمانا بمفهوم المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية ... إيقاف إجراءات التحصيل مقابل الإبقاء على ذلك الرهن إلى حين البت النهائي في دعوى الموضوع نعم .

باسم جلالة الملك

نحن حميد ولد البلاد نيابة عن السيد رئيس المحكمة الإدارية بالرباط بصفته قاضيا للمستعجلات وبمساعدة السيدة فاطمة منون كاتبة الضبط .
وبناء على المادة 19 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية .
أصدرنا الأمر الآتي نصه بتاريخ 2009/04/08

بين المدعي : السيد سيدي حمادي الإدريسي .
عنوانه : 5 شارع ضياء الرحمان - السويسي بالرباط
نائبه : الأستاذ أحمد أجديرة ، المحامي بهيئة الرباط .

من جهة

- وبين المدعى عليهم : - الدولة المغربية في شخص السيد الوزير الأول بمكاتبه بالرباط :
- السيد وزير المالية والخصوصية بمكاتبه بالرباط .
 - السيد المدير العام لإدارة الضرائب بمكاتبه لوزارة المالية بالرباط
 - السيد المدير الجهوي لإدارة الضرائب بالرباط .
 - السيد الخازن العام للمملكة بمقره بالرباط .
 - السيد المدير الجهوي للخزينة العامة بمقره بالرباط .
 - السيد القابض - القباضة المتخصصة - المحيط بالرباط
 - السيد الوكيل القضائي للمملكة بمكاتبه بوزارة المالية بالرباط .

من جهة أخرى

الوقائع

بناء على المقال المسجل لدى كتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 27 فبراير 2009 ، المؤدى عنه الرسم القضائي ، يعرض فيه الطالب أن قابض مابيللا والقباضة المتخصصة بالرباط قاما بتقييد رهن جبري على الرسم العقاري عدد 03/100387 الذي هو في ملكيته وذلك لضمان أداء مجموعة من الضرائب حسب الجدول المؤرخ في 2006/08/02 ، موضحا أنه لم يسبق أن توصل بأي إنذار أو إشعار لأداء الضرائب المذكورة في مخالفة لمقتضيات المادتين 36 و39 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، كما أن العنوان المضمن بالرهن الجبري متناقض مع العنوان الوارد في جدول الضرائب ، فتقدم بدعوى الموضوع (ملف عدد 08/762 ش د) صدر على إثره الحكم عدد 32 بتاريخ 2009/01/06 قضى بالاستجابة لطلباته ، والحال أن الخزينة العامة تواصل تهديده بإجراءات التحصيل رغم بطلانها ، مما أثر على معاملاته ، كما سبق الحجز على أمواله ، وأنه تقدم بطلب مستعجل فتح له الملف عدد 08/296 س فصدر أمر تحت عدد 388 بتاريخ 2008/07/9 قضى بإيقاف إجراءات تحصيل الضريبة العامة على الدخل وضريبة النظافة لسنوات 2005 إلى 2008 وفتح له الملف التنفيذي عدد 01/07/587 بتاريخ 2008/7/16 ، غير أنه على إثر استئنافه فتح له الملف 2/08/183 وصدر فيه القرار عدد 1117 بتاريخ 2008/10/20 قضى بإلغاء الأمر المذكور وبعد التصدي بعدم قبول الطلب ، موضحا أن حالة الاستعجال لازالت مستمرة ، وأن الرهن الجبري يشكل ضمانا ، لذلك فهو يلتمس إيقاف إجراءات تحصيل الضرائب المذكورة إلى حين البت بحكم نهائي في الموضوع ، مع الاحتفاظ بالرهن الجبري كضمانة .

فأجاب كل من قابض مابيللا والقباضة المتخصصة وخازن الرباط ملتسبين عدم قبول الطلب لمخالفته مقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، كما تمسكوا بعدم اختصاص قاضي المستعجلات باعتبار أن الطلب ينصب على إلغاء الإشعار للغير الحائز وهو طلب موضوعي ، فضلا عن انتفاء الجدية سيما وأن القابض لم يدخر جهدا في تبليغ الطالب الذي يتوفر على عدة عناوين ، كما أن الأحكام المتمسك بها من طرفه لم تصبح نهائية بعد ، إضافة إلى توجيه عدة إشعارات بدون صائر إليه وكذا الإنذارات القانونية ، والتمسوا رفض الطلب أيضا .

فعقب الطالب ملتسما الحكم وفق طلباته .

وبناء على إدراج القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 01 ابريل 2009 .

وبناء على قرار وضع القضية في التأمل لجلسة اليوم ..

وإثناء المداولة أدلى المدعى عليهم بمذكرة تعقيبية رامية إلى الحكم وفق جوابهم

السابق .

وبعد التأمل طبقا للقانون

حيث يهدف الطلب إلى استصدار أمر بإيقاف إجراءات تحصيل الضريبة العامة على الدخل والضريبة الحضرية ورسم النظافة لسنوات 2005 و2006 و2007 و2008 مع الاحتفاظ بالرهن الجبري المقيد على الرسم العقاري عدد 03/100387 إلى حين البت النهائي في دعوى الموضوع (ملف عدد 08/762 ش د) .

وحيث دفع القابض بعدم اختصاص قاضي المستعجلات ، كما تمسك بعدم قبول الطلب لمخالفته مقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، وبرفضه لانعدام الجدية .

لكن ، حيث من جهة فالدفع بعدم اختصاص قاضي المستعجلات أسس انطلاقا من أن الطلب ينصب حول إلغاء الإشعار للغير الحائز ، والحال أنه ليس من بين ملتزمات الطالب ما يشير إلى ذلك الإجراء ، وإنما جل طلباته تدور حول إيقاف إجراءات التحصيل الجارية في مواجهته ، مما يجعل الدفع المثار بهذا الصدد غير جدي ويتعين عدم الالتفات إليه .

وحيث من جهة ثانية ، فإن عمل القضاء المستعجل متواتر بمختلف درجاته على أن المساطر الأولية وأجالها (التظلمات) لا تنسجم مع الطبيعة المستعجلة للطلبات الوقتية التي لا تنصب على أصل الحق ، وإنما تهدف إلى توفير حماية مؤقتة إلى حين بت قضاء الموضوع في النزاع ، مما يتعين معه استبعاد الدفع بمخالفة مقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية .

وحيث من جهة ثالثة ، يستشف من وثائق الملف سبق استصدار أمر قضائي تحت عدد 388 بتاريخ 2008/7/9 في الملف الاستعجالي عدد 08/296 س غير أنه الغي من طرف محكمة الاستئناف الإدارية بعلّة عدم توفير الضمانة التي من شأنها تأمين الأداء لاحقا ، وأنه لما كانت الأوامر الاستعجالية لا تحوز سوى حجية مؤقتة وقابلة للتراجع عنها متى استجدت الوقائع ، فإنه باستصدار الطالب لحكم في الموضوع تحت عدد 32 بتاريخ 2009/01/06 في الملف عدد 08/762 ش د قضى ببطلان إجراءات تحصيل نفس الضرائب مما يضي على تجديد المطالبة بإيقافها جديّة المنازعة في إجراءات ذلك التحصيل .

وحيث فضلا عن ذلك ، فبتقييد القابض رهنا جبريا على الرسم العقاري عدد 03/100387 يكون قد وفر للخزينة العامة للمملكة الضمانة المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية .

وحيث أمام المعطيات المذكورة ، فإن حالة الاستعجال المتمثلة في الخشية من مواصلة إجراءات التحصيل التي قد تفضي إلى التنفيذ على العقار رغم استصدار أحكام قضائية ابتدائية قضت ببطلان إجراءات التحصيل ، مما يقتضي معه الأمر بإيقاف تلك الإجراءات إلى حين البت النهائي في دعوى الموضوع المشار إليها سابقا .

1/3 (09/1/311)

اصل الأمر المحفوظ بكتابة الضبط
بالمحكمة الإدارية بالرباط

المملكة المغربية

وزارة العدل

المحكمة الإدارية بالرباط

القضاء المستعجل

ملف رقم : 09/1/311

أمر رقم : 522

بتاريخ : 2009/04/29

باسم جلالة الملك

نحن حميد ولد البلاد نيابة عن السيد رئيس المحكمة الإدارية بالرباط بصفته قاضيا للمستعجلات
وبمساعدة السيدة فاطمة منون كاتبة الضبط .
وبناء على المادة 19 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية .
أصدرنا الأمر الآتي نصه بتاريخ 2009/04/29

بين المدعية : الصبار للافاطمة

عنوانها : 33 شارع مولاي يوسف الرباط .

نائبها : الأستاذ احمد حاجي ، المحامي بهيئة الرباط

.....من جهة

- وبين المدعى عليهم:
- السيد قابض القباضة المتخصصة بالرباط 157 شارع المقاومة الرباط
 - السيد الخازن العام للمملكة بمكاتبه بالرباط
 - السيد الخازن الجهوي للرباط بمكاتبه بالرباط
 - السيد المدير العام للضرائب بالإدارة العامة للضرائب اكدال الرباط
 - السيد وزير المالية بمكاتبه بوزارة المالية بالرباط
 - السيد الوزير الأول عن الدولة المغربية بمكاتبه بالوزارة الأولى بالرباط

.....من جهة أخرى

الوقائع

بناء على المقال المسجل والمؤداة عنه الرسوم القضائية بصندوق هاته المحكمة بتاريخ 2009/03/31 تعرض فيه الطالبة بواسطة نائبها الأستاذ حجاجي ، أنها فوجئت مؤخرا بإجراء حجز على حسابها لدى الشركة العامة المغربية للابنك بناء على الإشعار للغير الحائز صادر عن قابض القبضة المتخصصة بالرباط تبين أن أساسه هو استخلاص رسم يتعلق بالضريبة العامة على الدخل صنف الأرباح العقارية المترتب عن عملية عقارية ثم تقديم التصريح بشأنها في الأجل القانوني ، إلا أن الإدارة ارتأت تصحيح الاقرار وبالتالي الفرض التلقائي للرسم موضوع الدعوى دون احترام شكليات هذا الفرض التلقائي ، كما عمدت القبضة إلى خرق إجراءات الاستخلاص مما أدى بها الى تقديم تظلم إلى المدير العام لإدارة الضرائب والخازن العام وقابض القبضة المتخصصة بشأن الخرق الذي شاب مسطرة الاستخلاص ، وأوضحت أن الأمر يتعلق ببيع العقار ذي الرسم العقاري عدد 8998/ر الذي تم بتاريخ 2004/5/28 وقدمت تصريحها بتاريخ 2004/7/26 أي قبل انصرام أجل شهرين وأداء ما هو مستحق عن هذه العملية ، وأنها منذ ذلك التاريخ لم تتوصل لا في الستين يوما المالية للاقرار بل ولحد الآن بأي تصحيح وفق ما هو محدد في المادة 224 من المفوضة العامة للضرائب بالشكل المحدد في المادة 219 من نفس المدونة مما يجعل الفرض التلقائي للرسم باطلا لخرق مقتضيات المادتين المذكورتين ، كما أن القبضة بدورها قامت قامت بإجراءات الحجز دون أي إشعار مما يعد فرقا لمقتضيات الفصول 5 و 36 و 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية بخصوص مبدأ تدرج المتابعات ، مما يجعل إجراءات الحجز دون أي إشعار مما يعد فرقا لمقتضيات الفصول 5 و 36 و 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية بخصوص مبدأ تدرج المتابعات ، مما يجعل إجراءات الاستخلاص باطلة للعلة المذكورة ، وأكدت الطالبة توفر عنصر الاستعجال كذلك على اعتبار أنها فقدت زوجها منذ حوالي شهر وأن الحجز على حسابها سيمنعها من اعالة ابنائها ومنحهم القاصرة سناء بركاش ، وبخصوص الضمانة أوضحت أنها عمدت الى تقييد رهن جبيري على الانصبة العقارية لها بالعقار ذي الرسم العقاري عدد 3/103600 الكائن بالرباط وهو عبارة عن ربع فيلا من الطراز الرفيع بارضي احاء الرباط والتي تصل قيمتها إلى 30.000.000 درهم كما هو محدد في تقرير الخبرة وبالتالي تتعدى قيمة انصبتها مبلغ 7.500.000 درهم الذي يضاعف المبالغ المطلوبة من طرف القابض بأكثر من ثلاث مرات ، والتمست تبعا لذلك الأمر بإيقاف إجراءات الحجز لدى الغير المترتب عن الاشعار للغير لحائز رقم ATD N° 394/2008 لدى الشركة العامة المغربية للابنك مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك ، وأدلت بنسخة من عقد البيع وبالضمانة المسلمة للقابض . وأجاب قابض القبضة المتخصصة ملتصقا بعدم قبول الطلب لسبق البت فيه ورفضه لعدم توفر عنصر الجدية والاستعجال موضحا أنه احترم مبدأ تدرج المتابعات بتوجيه الاشعارات والاذنارات القانونية قبل مباشرة الاشعار للغير الحائز . وبناء على إدراج القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2009 /04/22 . وبناء على القرار بحجز القضية للتأمل لجلسة يومه .

وبعد التأمل طبقا للقانون

حيث يهدف الطلب إلى استصدار أمر بإيقاف إجراءات الحجز لدى الغير موضوع الإشعار للغير الحائز رقم ATD N° 394/2008 لدى الشركة العامة المغربية للابنك تأسيسا على الخرق القانوني الذي شاب مسطرة الفرض التلقائي وكذا خرق مبدأ تدرج المتابعات وتقديم طالبة للضمانة الكافية استجابة لمدونة التحصيل .

وحيث استقر عمل قاضي المستعجلات بهذه المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف إجراءات تنفيذ الدين العمومي كإجراء وقائي إلى غاية البت إداريا أو قضائيا في جوهر النزاع في إطار القواعد العامة للاستعجال وحيادا على ضوابط إيقاف الأداء والتنفيذ المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية متى توافرت في الطلب حالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تدارك نتائجه بعد التنفيذ ، وجدية السبب بمفهوم المنازعة في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه أو تحصيله الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغاء وعاء الدين العمومي أو مسطرة تحصيله .

وحيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف ومستنداته قيام القايض ، المالي برهن العقار موضوع الرسم العقاري عدد 03/103600 لضمان أداء الدين الضريبي موضوع الطلب بناء على اتفاق بينه و الطالب مؤرخ في 08/2/23 وقد قدرنا من ظاهر الخبرة المضافة للملف كفايته في تأمين استخلاص الدين الضريبي موضوع المتابعة وبالتالي يبقى الطلب حول إيقاف التنفيذ لغاية استنفاد مسطرة الطعن الإداري وأجاله مؤسس ويجد سنده القانوني في تطبيق مقتضيات الفصلين 117 و 118 والقانون 97-15 ، سيما وأنه سبق تمتيع الطالبة بالإيقاف بالنسبة للإشعار للغير الحائز المنصب على حسابها لدى التجاري وفابنك لنفس الأسباب بموجب الأمر الصادر بتاريخ 2009/2/11 في الملف عدد 08/966 س .

المنطوق

وتطبيقا لمقتضيات المادة 19 من القانون 41-90 المحدثه بموجبه محاكم إدارية والمادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية .

لهذه الأسباب

نأمر علنيا ابتدائيا حضوريا :

1) بالإشهاد على الطالبة بتقديم ضمانة رهن العقار ذي الرسم عدد 03/103600 وبتسجيله لدى المحافظة العقارية اكدال الرياض .

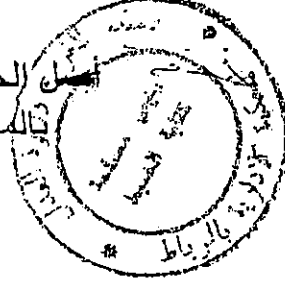
2) بإيقاف إجراءات الحجز لدى الغير موضوع الإشعار للغير الحائز رقم 394/ لدى الشركة العامة المغربية للابنك إلى غاية استنفاد مسطرة الطعن الإداري وأجاله .

بهذا صدر في اليوم والشهر والسنة أعلاه.....

كاتب الضبط

قاضي المستعجلات

الحكم المحفوظ بكتابة الضبط
بالمحكمة الإدارية بالرباط



القاعدة

- 1- استخدام إجراءات تحصيل الضرائب بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها . نعم
- 2- عدم احتزام القايض للمبدأ تدرج المتابعة يجعل من مسطرة تحصيل الضريبة المطعون فيها باطله . نعم

باسم جلالة الملك

بتاريخ 2007/9/6

أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط وهي متكونة من السادة :

رئيسا

لطيفة خمير

مقرا

صاف العبودي

عضوا

بشيرة بنعمور

مفوضا ملكيا

بجضور السيد عبد الله بونيت

كاتب الضبط

و بمساعدة السيد سعيد الرامي



الحكم الآتي نصه :

بين : السيد محمد أقديم .

عنوانه : 8 شارع مولاي الحسن ، باب السفراء ، الرباط .

نائبه : الأستاذ كمال عليوي ، محام بهيئة الرباط .

بصفته مدعي من جهة

وبين : 1- قابض قباضة الرباط المدينة بمكاتبه بقباضة الرباط المدينة .

2- الخازن العام للمملكة بمكاتبه بالخزينة العامة بالرباط .

3- السيد مدير إدارة الضرائب بمكاتبه بالرباط .

4- السيد وزير المالية والاقتصاد بمكاتبه بالرباط .

5- الدولة المغربية في شخص السيد الوزير الأول بمكاتبه بالرباط .

6- السيد الوكيل القضائي للمملكة بمكاتبه بالرباط .

بصفته مدعي عليهم من جهة أخرى

الوقائع

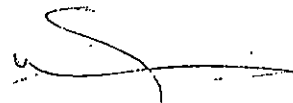
بناء على المقال الافتتاحي للدعوى الذي تقدم به المدعي بواسطة محاميه لدى كتابة ضبط هذه المحكمة ، المسجل والمؤداة عنه الرسوم القضائية بتاريخ 2006/5/4 ، يعرض فيه أن محصل الضرائب بالرباط حجز بتاريخ 2006/4/24 على حسابه البنكي رقم 15037-50 المفتوح بالبنك المغربي للتجارة الخارجية على اعتبار أنه لم يؤد الضرائب المفروضة عليه دون أي احترام لمبدأ التدرج في التحصيل المنصوص عليه في المادتين 36 و 39 من القانون رقم 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية . هذا فضلا عن تقادم إجراءات تحصيل الضرائب موضوع النزاع برسم السنوات من 1997 إلى غاية 2002 . لأجله ، يلتمس قبول الطلب شكلا وفي الموضوع الحكم ببطلان إجراءات تحصيل الضرائب المذكورة والقول تبعا لذلك بتقادمها ، مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك وتحميل المدعى عليه الصائر . وأرفق المقال بوثائق .

وبناء على المذكرة الجوابية التي أدلى بها المدير العام للضرائب لدى كتابة الضبط بتاريخ 2006/11/3 يلتمس إخراجها من الدعوى على اعتبار أن موضوعها يتعلق بتحصيل ديون عمومية الذي يعتبر من اختصاص الخزينة العامة للمملكة . وبناء على الحكم التمهيدي رقم 227 بتاريخ 15-2-2007 الرامي إلى إجراء بحث في النازلة .

وبناء على ما راج بجلسة البحث المنعقدة بتاريخ 26-4-2007 . وبناء على مذكرة مستنتجات بعد البحث المدلى بها من طرف قابض الرباط المدينة لدى كتابة الضبط بتاريخ 10-5-2007 يعرض فيها عدم ثبوت ما يفيد كون حساب المدعي، موضوع الإشعار للغير الحائز، حساب مخصص لإيداع أموال الزبناء، إذ لا يمكن التحقق منه إلا عن طريق المستندات البنكية، خاصة الكشوفات الحسابية المدققة، هذا فضلا عن مشروعية إجراءات المتابعة التي نهجها العارض بدءا بتوجيه الإنذارات بدون صائر ثم توجيه مجموعة من الإنذارات القانونية قبل سلوك مسطرة الإشعار للغير الصائر، مما تكون معه مسألة التقادم غير ثابتة في الدعوى التي يتعين تبعا لذلك رفضها .

وبناء على مذكرة المستنتجات بعد البحث المدلى بها من طرف نائب المدعي لدى كتابة الضبط بتاريخ 10-5-2007 يلتمس من خلالها رد دفعات القابض أمام غياب الوثائق المثبتة لقطع التقادم، ملتصا تمتيعه بما جاء به مقاله .

وبناء على الأمر بالتخلي والإبلاغ الصادر بتاريخ 2007/6/22 . وبناء على إدراج الملف بجلسة 2007/8/30 اعتبرت خلالها المحكمة القضية جاهزة وأعطيت الكلمة للسيد المفوض الملكي الذي أكد تقريره الكتابي ، فتقرر وضع الملف في المداولة لجلسة 2007/9/6 .



وبعد المداولة طبقاً للقانون

في الشكل: حيث قدم الطلب وفق الشكليات المتطلبة قانوناً مما يتعين قبولها من هذه الناحية .

وفي الموضوع: حيث يهدف الطلب إلى إلغاء كل من الضريبة المهنية والضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة المفروضة على المدعي برسم السنوات من 1997 إلى 2006 لتقادم مسطرة تحصيلها عن السنوات من 1997 إلى 2002 ولبطلان إجراءات استخلاصها.

وحيث دفع قابض الرباط المدينة بقطعه للتقادم المثار بمقتضى الإنذار بدون صائر ثم بالإذارات القانونية قبل أن يلجأ إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز .
أولاً: حول الوسيلة المستمدة من تقادم إجراءات تحصيل الضرائب المطعون فيها الصادرة في السنوات من 1997 إلى 2002 .

حيث تنص الفقرة الأولى من المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب المباشرة والحقوق الجمركية ورسوم التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها " وهي نفس المقتضيات التي كانت تنص عليها المادة 66 من ظهير 12-8-1935 بسن نظام للمتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والديون الأخرى التي يستوفىها مأمور الخزينة .

وحيث بعد إطلاع المحكمة على مستخرج الجداول الصادر عن قبضة الرباط المدينة في بتاريخ 25-4-2006 في إسم المدعي، تبين لها على أن الضريبة العامة على الدخل الصادرة عن السنوات من 1997 إلى 2002 والضريبة المهنية عن السنوات من 1998 إلى 2002 وكذا الضريبة على القيمة المضافة عن سنة 2002 موضوع جداول المكلفين عدد: 25100693 ، 25100694 ، 25100695 ، 25100696 ، 25100697 ، 25100698 والمحددة تواريخ الشروع في تحصيلها على التوالي في: 30-5-1997 و 31-3-1998 و 30-4-1998 و 30-4-1999 و 30-6-1999 و 28-4-2000 و 30-3-2001 و 29-6-2001 و 31-5-2002 و 31-12-2002 و 30-4-2002 و 31-12-2002 (5 مرات) ، لم يدل بشأنها المحاسب بما يفيد توصل المدعي بأي إجراء من إجراءات التحصيل الفاعلة للتقادم، مما تبقى معه المطالبة بالضرائب أعلاه متقدمة بمرور أربع سنوات من تواريخ الشروع في تحصيلها .

ثانياً : حول الوسيلة المستمدة من بطلان إجراءات تحصيل باقي الضرائب المطعون فيها الصادرة عن السنوات من 2003 إلى 2006 .

حيث دفع المدعي بعدم احترام القابض لمبدأ تدرج المتابعة باعتبار أن أول إجراء بوشر في حقه كان هو الإشعار للغير الحائز دون أن يسبقه توصله بالإشعار بدون صائر والإنذار القانوني وفق المسطرة المقررة لذلك .

وحيث تنص المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أن إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية تباشر حسب الترتيب ابتداء من الإنذار ثم الحجز

4-4 (تابع 06/418 ش ض)

ثم البيع. وطبقا لمقتضيات المادة 36 من نفس المدونة، فإنه لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صائر ويجب تقييد تاريخ إرساله في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر، ويعتد بهذا التقييد ما لم يطعن فيه بالزور.

وحيث إن القابض في نازلة الحال لجأ إلى إجراء حجز لمال المدعي لدى بنكه دون أن يثبت قيامه بالإجراءات أعلاه على الرغم من إنذاره بمقتضى إجراء مؤرخ في 14-5-2007 قصد الإدلاء بالمطلوب غير أنه استنكف عن ذلك رغم توصله به في 22/5/2007، مما تكون معه إجراءات تحصيل الضرائب المطعون فيها المتعلقة بالضريبة المهنية عن السنوات 2003 و 2004 و 2005 موضوع الجدول الضريبي عدد 25109219 وكذا الضريبة العامة على الدخل عن السنوات 2003 و 2004 و 2005 و 2006 جدول عدد 33413040، باطلة وذلك بعد استبعاد تلك الواقعة تحت طائلة التقادم المسقط على مستوى مسطرة تحصيلها. وحيث إن خاسر الدعوى يتحمل الصائر.

المنطوق

وتطبيقا للقانون رقم 90.41 المحدثة بموجب المحاكم الإدارية خاصة المواد 3 و 5 و 7 و 8 وقانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، خاصة المواد 36 و 39 و 123 منه.

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة الإدارية علنيا ابتدائيا وحضوريا :

في الشكل : بقبول الطلب .

في الموضوع : بإلغاء المطالبة بكل من الضريبة العامة على الدخل جدول المكلفين عدد 33413040 الصادرة عن السنوات من 1997 إلى 2002 والضريبة المهنية جدول عدد 25109213 برسم السنوات من 1998 إلى 2002 والضريبة على القيمة المضافة برسم سنة 2002 موضوع جداول المكلفين عدد 25100693 ، 25100694 ، 25100695 ، 25100696 ، 25100697 ، 21500698 ، وببطلان مسطرة تحصيل الضريبة العامة على الدخل عن السنوات 2003 و 2004 و 2005 و 2006 وكذا الضريبة المهنية عن السنوات 2003 و 2004 و 2005 مع تحميل الخزينة العامة المصاريف .

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه



كاتب الضبط

المقرر

الرئيس

1
أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط
بالمحكمة الإدارية بالدار البيضاء

المملكة المغربية
وزارة العدل
المحكمة الإدارية
بالدار البيضاء

باسم جلالة الملك
القاعدة

ملف رقم : 2008/13/278

حكم رقم : 1725

بتاريخ : 2008/11/20

ن.ش -

الالتزام الجبائي المنقضي بسبب حكم قضائي نهائي يعد كأن لم يكن ... نعم... الملزم ضريبيا
الذي اجبر على أداء مستحقات ضريبية حكم لاحقا بسقوط حق الخزينة العامة في تحصيلها
للتقادم... احقيته في استرجاع ما أدى ... نعم.

بتاريخ 22 ذو القعدة 1429 الموافق 2008/11/20

أصدرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء وهي مكونة من السادة :

الأستاذ عبد العتاق فكير.....

لأستاذ مصطفى زاهر.....

الأستاذ اسماعيل زكير.....

بحضور السيد: مصطفى الدحاني.....

وبمساعدة السيد مصطفى عوان.....

الحكم الآتي نصه :

بين : الشركة المدنية العقارية هشام في شخص ممثلها الوحيد العويسي بابا الكائن مقرها الاجتماعي

برقم 12 ممر دوانفال حي بولو الدار البيضاء.

نائبه : الأستاذ جميد الهراز المحامي بهيئة الدار البيضاء.

من جهة

وبين : - الدولة المغربية في شخص الوزير الاول بمقره بالرباط.

- وزير المالية والخصوصية بمكاتبه بالرباط.

- الخزينة العامة للمملكة في شخص الخازن العام للمملكة بمكاتبه بالرباط.

- الخازن الجهوي للدار البيضاء بمكاتبه بالدار البيضاء.

- الوكيل القضائي للمملكة بمكاتبه بالرباط.

من جهة أخرى



الوقائع

بناء على المقال الافتتاحي للدعوى المقدم من طرف المدعية بواسطة نائبها أمام كتابة ضبط هذه المحكمة والمؤداة عنه الرسوم القضائية بتاريخ 2008/8/8 تعرض فيه انها استصدرت حكما من المحكمة الادارية بتاريخ 2006/12/4 تحت عدد 858 في الملف عدد 07/372 قضى بسقوط حق الخازن العام في استخلاص الضريبة الحضرية لسنوات 82/81 - 83/82 وكذا واجب التضامن الوطني على الاراضي غير المبنية عن سنوات 80-81-83-84-82-85-88-89-90-91 للتقادم والمؤيد من طرف محكمة الاستئناف الادارية بالرباط بتاريخ 2008/1/17 تحت عدد 74 في الملف عدد 9/07/240 وأن العارضة سبق لها ان أدت مكرهه مبلغ 156.805,32 درهم بسبب التزامها اتجاه الاخيار وسبب لها هذا الاداء عجزا ماليا مهما وانها تكون محقة في استرجاع المبلغ المذكور والتمست الحكم على الخازن العام للمملكة في شخص قابض المعاريف للبيضاء بارجاع مبلغ 156.805,32 درهم المؤدى بتاريخ 2004/12/31 مع الفوائد القانونية والمصاريف والنفاد المعجل وأرفقت مقالها بالوثائق التالية:

- نسخة القرار الاستئنافي عدد 74.
- نسخة الحكم الصادر عن المحكمة الادارية عدد 258.
- صورة شمسية لشيك بالمبلغ المذكور لفائدة القابض.
- صورة من مقال الدعوى.

وبناء على مذكرة جواب المدعى عليه بتاريخ 2008/09/23 أكد من خلالها أن الحكم المذكور لم يكن موضوع مسطرة تنفيذ من قبل المدعية مما يجعل أثاره معلقة الى حين طلب تنفيذه كما أن المطالبة الحالية لا تطابق مقتضيات الفصل 73 من قانون الالتزامات والعقود لكون المدعية أدت الدين قبل اقرار القضاء بتقادمه وهو ما لا يستقيم والمطالبة باسترداد تلك المبالغ المالية المؤداة والتمس التصريح برفض الطلب .

وبناء على مذكرة التعقيب المقدمة من طرف المدعية بواسطة نائبها بتاريخ 2008/10/21 أكدت بمقتضاها أن الدفوع المثارة مردود عليها لكونها باشرت اجراءات التبليغ والتنفيذ بمقتضى الملف عدد 08/652 ولا محل لمناقشة مدى أحقية العارضة في استرداد المبلغ المذكور ، والتمست رد جميع الدفوع المثارة والحكم وفق مقالها وأرفقت مذكرتها بنسخة من طلب التبليغ والتنفيذ.

وبناء على احالة الملف جاهزا على الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2008/11/13 حضرها نائب المدعية وأكد السيد المفوض الملكي مستنتجاته الكتابية فتقرر حجز القضية للمداولة لجلسة 2008/11/20.



التعليل

وبعد المداولة طبقا للقانون :

في الشكل: حيث تمسكت الخزينة العامة بكون الطلب مبهم وغامض لعدم تحديد الضرائب المشمولة بالتقادم.

لكن حيث خلافا لذلك فان الطلب لا يتعلق باثارة التقادم كطلب أصلي من أجل التصريح بسقوط حق الخازن العام في الاستخلاص لضرائب معينة، وإنما يتعلق باسترداد ما دفع من تلك الضرائب المحكوم انتهائيا بسقوط الحق في استخلاصها للتقادم مما يتعين معه رد الدفع المثار.

وحيث تبعا لذلك فان الطلب قدم من ذي صفة ومصلحة ووفقا للشكليات المتطلبه قانونا فهو بذلك مقبول شكلا.

في الموضوع: حيث يروم الطلب الحكم على الخزينة العامة للمملكة -قابض البيضاء المعاريف- بارجاع مبلغ 156.805,32 درهم المؤدى عن ضرائب تم الحكم انتهائيا بتقادمها مع الفوائد القانونية والمصاريف والنفاذ المعجل.

وحيث تمسك المدعى عليه بعدم قانونية الاسترداد طبقا لمقتضيات الفصل 73 من قانون الالتزامات والعقود. لكن حيث إن الفصل المحتج به لا ينطبق على نازلة الحال لكونه يتعلق بالإداء الاختياري خلافا للامر في مجال الضرائب التي تعتبر مكتسبة للقوة التنفيذية الملزمة بمجرد تذييل جداولها بالصيغة التنفيذية طبقا للمادة الثامنة من مدونة تحصيل الديون العمومية، وبالتالي وبالنظر للطابع الجبري للإداء يتعين رد الدفع المثار بهذا الخصوص.

وحيث تمسك المدعى عليه بكون الآثار القانونية للأحكام النهائية متوقفة على تنفيذها . لكن حيث إنه بالرجوع الى وثائق الملف تبين للمحكمة كون الطرف المدعى عليه هو نفسه المستأنف للحكم الصادر عن المحكمة الادارية بتاريخ 2006/12/4 في الملف عدد 06/372 وبالتالي فهو على علم بواقعة سقوط الحق فضلا عن طلب التبليغ والتنفيذ المقدم في مواجهته بموجب الملف عدد 08/652 مما يتعين معه استبعاد هذا الدفع ايضا.

وحيث انه يجوز للملزم بالضريبة المطالبة باسترداد ما دفع طالما أن الواقعة الملزمة للإداء لم يعد لها محل بسقوط الحق في الاستيفاء قضائيا.

وحيث أن الثابت من وثائق الملف كون المدعية استصدرت حكما بتاريخ 2006/12/4 في الملف الاداري عدد 06/372 غ قضائي بتقادم اجراءات تحصيل الضريبة الحضرية عن سنوات 82/81-83/82 وواجب التضامن الوطني وعلى الاراضي غير مبنية عن سنوات 83/80-84/81-84/83-85/84-86/82-89/85-91/88-91/89-91/90-92/91 للتقادم وتحميل الخزينة العامة الصائر وقد أيد من طرف محكمة الاستئناف الادارية بالرباط بتاريخ 2008/1/17 تحت عدد 74 في الملف عدد 9/07/240 الا أن الثابت كون المدعي



المحكوم له سبق وأدى المبلغ المطلوب موضوع الضرائب اعلاه بواسطة شيك مضمون الاداء مسحوب عن البنك التجاري المغربي بتاريخ 2004/12/31 بمبلغ 156.805,32 درهم لفائدة قابض الدار البيضاء المعاريف وهو ما لم ينازع فيه الطرف المدعى عليه.

وحيث تبعا لذلك يكون الطلب وجيها فيتعين الحكم وفقه باسترجاع المبلغ المؤدى المحدد في 156.805,32 درهم.

وحيث أن باقي الطلبات ليس لها ما يبررها مما يتعين معه التصريح برفض الطلب بخصوصها .
وحيث يتعين تحميل المدعى عليه الصائر.

المنطوق

وتطبيقا لمقتضيات القانون رقم 41/90 المحدثه بموجبه المحاكم الإدارية والقانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

لهذه الأسباب

تصرح المحكمة الإدارية وهي تقضي علنيا ابتدائيا وحضوريا :

في الشكل : بقبول الطلب.

في الموضوع : بارجاع الخزينة العامة للمملكة - قابض الدار البيضاء المعاريف - لفائدة الطرف المدعي مبلغ 156.805,32 درهم ورفض باقي الطلبات وتحميل المدعى عليه الصائر.

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة اعلاه

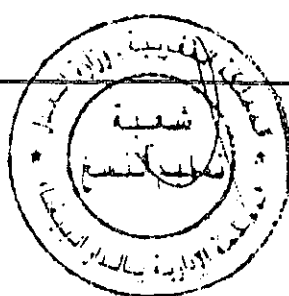
امضاء :

كاتب الضبط

المقرر

الرئيس

نسخة - اية الاما



أصل الحكم المحفوظ بكتابة الضبط
بالمحكمة الإدارية بمكناس

باسم جلالة الملك

نحن عزيز بودالي نيابة عن رئيسة المحكمة الادارية بمكناس
بصفتنا قاضيا للمستعجلات .

بمساعدة السيدة نادية بحاج كاتبة الضبط

وبناء على المادة 19 من القانون المحدث للمحاكم الادارية .

أصدرنا الأمر الآتي نصه يوم 18 ربيع الثاني 1430 الموافق 2009/04/14

بين : أكريد عبد الله، الساكن بطريق فاس ص.ب. 84 سيدي قاسم.

ينوب عنه الاستاذ شوقي بوصفيحة المحامي بمكناس.

من جهة

وبين :

السد قابض مكناس البطحاء.
السيد الخازن الجهوي بمكناس.
السيد الخازن العام للمملكة بالرباط.
السيد المدير العام للضريبة بالرباط.
السيد المدير الجهوي للضريبة بمكناس.

من جهة أخرى



نسخة مطابقة للأصل تيليفوت

المملكة المغربية

وزارة العدل

المحكمة الإدارية بمكناس

القضاء الإستعجالي

ملف رقم : 1/2009/39س

أمر رقم : 1/2009/43س

بتاريخ : 2009/04/14

الطرف المدعي : أكريد عبد
الله

الطرف المدعى عليه : قابض
مكناس البطحاء.

الرسوم القضائية

مبلغها : 100 درهم

أدبت بتاريخ : 2009/03/18

مواضع :

رقم الوصل : 197058/1/09

الوقائع

بتاريخ 2009/03/18 تقدم اكريد عبد الله بمقال مؤدى عنه الرسم القضائي عدد 197058/1/09، يعرض فيه أنه توصل بمراسلة صادرة عن السيد مدير البنك المغربي للتجارة الخارجية يخبره فيها بأن قابض البطحاء بمكناس قد أوقع بين يديه إشعارا للغير الحائز تحت عدد 08/469 يطلب منه فيه حجز الأموال التي أودعها لديه بحسابه في حدود مبلغ 397.953 درهم المترتب من قبل الضريبة العامة على الدخل- الأرباح العقارية موضع الجدول عدد 1710040 برسم سنة 2002-2006. وأضحى العارض محقا في طلب رفع الإشعار للغير الحائز المضروب على حسابه البنكي لدى البنك المغربي للتجارة الخارجية وأنه سبق لشركة سيفيشي الشركة المجهولة الاسم ذات المقر الاجتماعي الكائن بزقة السعديين مكناس أن قامت بتاريخ 02/03/11 بتفويت بمقتضى عقد عرفي للسيد العراقي محمد عقارها المحفظ تحت رقم 05/87538 الكائن بزقة أسفي مكناس بثمن إجمالي قدره 1.300.000 درهم. وأنها قامت بالتصريح لدى إدارة الضرائب بعملية تفويت العقار المذكور ضمن موازنتها لسنة 2002 وكما أشير إلى ذلك ضمن الخانة المتعلقة بتغيير المدخر العقاري. وأن الإدارة المضربة أخطأت في إجراءات ربط الضريبة المترتبة عن عملية التفويت المذكورة حيث اختلط عليها الأمر بين الملزمة الحقيقية بها، وهي شركة سيفيشي باعتبارها مالكة العقار المبيع والمستفيدة من ثمن البيع والخاضعة نتيجة ذلك للضريبة على الشركات، وبين العارض الذي وإن أبرم عقد البيع فقد قام بذلك بصفته مسيرا للشركة البائعة فقط وكما هو مشار إليه بالعقد المؤرخ في 2002/03/11 ذاته حيث جاء في مطلع وفي صلبه أيضا ما يلي:

Mr oukrid Abdellah agissant en qualité d'administrateur de la sefiché SA

وإنه من المعلوم قانونا أن ذمم الشركات مستقلة عن ذمة مسيرها خاصة إذا ما تعلق الأمر بشركة مجهولة الاسم كشركة سيفيشي التي تتمتع بالشخصية المعنوية بالاستقلال المالي. خاصة أيضا إذا ما كانت الشركة قد صرحت بعملية بيع العقار لمصلحة الضرائب وأخضعت للضريبة المترتبة عليها. ويتبين من خلال المعطيات أعلاه أنه لا صلة تجمع العارض بالضريبة موضع الاستخلاص ولا علاقة له بها.

وان حالة الاستعجال القصوى قائمة، باعتبار أن مسطرة الإشعار للغير الحائز التي سلكها قابض البطحاء غلت يد العارض في التصرف في أمواله المودعة بحسابه لدى البنك المحجوز بين يديه، وفي مواجهة الديون المترتبة عليه لفائدة الغير وخاصة رجوع الكمبيالات الحالة الموقعة من طرفه لفائدة شركات القرض دون وفاء مما سينجم عنه حتما فسخ العقود المبرمة وتطبيق الشروط الجزائية الواردة بها. وأن اختصاص قاضي المستعجلات للبت في طلب رفع حجز ما للمدين لدى الغير باعتباره طلب يكتسي طابع الاستعجال ولا يتحمل الانتظار نظرا للخطر الذي يهدد العارض نتيجة حبس ماله وعدم تمكنه من التصرف فيه. ونظرا أيضا لكون الدين المحجوز لا تتوفر فيه مبررات الحجز وكما سبق بسطه والتدليل عليه، وان العمل القضائي للغرفة الإدارية لدى المجلس الأعلى أعطى اختصاص طلب رفع الحجز للقضاء الاستعجالي. مما يجعل الطلب الحالي مستوفيا لكافة شروط الصحة والقبول.

لذلك يلتمس الطالب الأمر برفع مسطرة الإشعار للغير الحائز رقم 08/469 المضروبة على الأموال المودعة بحسابه لدى البنك المغربي للتجارة الخارجية بوكالته بمكناس من أجل تنفيذ الدين الضريبي البالغ 397753 درهم المتعلق بالضريبة العامة على الدخل- الأرباح

العقارية جدول 17100400. وبالصائر والنفاذ المعجل.
حيث أدرج ملف النزالة بجلسة 2009/03/31 حضرها: إذ مرفع عن إذ بوصفيحة والفي
بالملف مذكرة جوابية لإدارة الضرائب مؤشر عليها بتاريخ 2009/03/30 جاء فيها أن
طلب إيقاف التحصيل مخالف لمقتضيات المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون
العمومية والتي تستلزم وضع ضمانات توازي الدين المطالب به، كما أن الطلب مخالف للمادة
120 من نفس القانون، وأن الجدية غير متوافرة لكون المدعي أدلى بتصريح البيع يحمل
اسمه الخاص كشخص طبيعي والتمست الحكم بعدم قبول الطلب، وأدلى ذ. مرفع بمذكرة
مرفقة بمراسلة البنك المغربي للتجارة الخارجية، صورة من الإشعار للغير الحائز، نسخة
من وضعية الملزم، نسخة مشهود على مطابقتها للأصل من عقد البيع، و بجلسة 2009/4/7
حضر ذ. مرفع عن إذ. بوصفيحة وأكد المذكرة التعقيبية المؤشر عليها في 2009/4/6 والتي
تلتبس من خلالها استبعاد دفعات إدارة الضرائب لعدم جديتها وأضاف أنه من الثابت من
خلال عقد البيع المرفق بالطلب أن العارض إنما كان ممثلاً لشركة سيفيشي في عملية بيع
عقارها المحفوظ لفائدة الغير وأدلى بصورة من تصريح بالضريبة لشركة سيفيشي، وتخلفت
إدارة الضرائب رغم إعلامها، كما تخلفت الخزينة الجهوية عن الجواب رغم إمهالها بجلسة
2009/03/31 أدلى خلالها نائب المدعي بصورة من تظلم اداري عدد 50 مقدم بتاريخ
2009/1/23.

التعليق

وبعد التأمل طبقاً للقانون:

حيث إن الطلب يهدف إلى الأمر برفع مسطرة الإشعار للغير الحائز رقم 08/469 التي
يباشرها السيد محاسب قباضة البطحاء مكناس على المبالغ المودعة بحسابه لدى البنك المغربي
للتجارة الخارجية بوكالة مكناس من أجل استخلاص الدين الضريبي البالغ 397753,00 درهم
المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، الأرباح العقارية برسم سنة 06/2002 جدول عدد
17100400.

حيث أجابت الجهة المكلفة بالتحصيل بالدفعات الواردة أعلاه.
حيث إن طلب رفع الحجز يقتضي فحص حقيقة المديونية وما إذا كانت مستحقة ما إذا
كان الطالب ملزم بأدائها أمام الشركة وأن ذلك له مساس بجوهر النزاع مما يحظر معه على
قاضي المستعجلات الخوض فيه.

لكن حيث إنه جرى العمل القضائي أنه إذا كانت المنازعة جدية. فليس هناك ما يمنع
المحكمة من تصوير طلب المدعي واعتباره طلب يرمي إلى إيقاف إجراءات الاستخلاص وذلك
كلما توافر عنصر الجدية والاستعجال.

حيث إنه بعد الفحص الظاهري لوثائق الملف ومستنداته يتضح أن المدعي ينازع
بصفة جدية في صفته كملزم بالضريبة المذكورة على أساس أن شركة سيفيشي هي التي
تعاقدت وقامت بالتفويت باعتبارها مالكة للعقار المبيع وأن ذمته المالية مستقلة عن الذمة المالية
للشركة، مما يضيف على النزاع من حيث الجوهر طابع الجدية.

حيث إن الاستمرار في مباشرة إجراءات التحصيل في مواجهة الطالب من شأنه أن
يلحق به أضراراً يصعب تفاديها في المستقبل كإعلان إفلاسه أو تطبيق الإكراه البدني في حقه.

حيث يتعين تبعا لذلك الحكم بايقاف مسطرة الاشعار للغير الحائز لتوافر عنصر الجدية والاستعجال.
حيث ان النفاذ المعجل له ما يبرره قانونا عملا بالفصل 147 والفصل 153 من قانون المسطرة المدنية.
حيث ان خاسر الطلب يتحمل صائره.

المنطوق

وتطبيقا للمواد 7 ، 8 ، 19 و 38 من القانون رقم 90/41 المحدث للمحاكم الادارية .

لهذه الأسباب إذ نبس غلنيا ابتداءً ومضوريا نصح:


بقبول الطلب جزئيا ونامر بايقاف مسطرة الاشعار للغير الحائز رقم 08/469 التي يباشرها محاسب قباضة البطحاء على الحساب البنكي للمدعي لدى البنك المغربي للتجارة الخارجية بوكالته بمكناس من أجل استخلاص مبلغ 397753,00 درهم المتعلق بالضريبة العامة على الدخل الربح العقاري جدول 17100400 الى حين البت في جوهر النزاع وحفظ البت في الصائر.

ونصح بأن هذا الأمر مشمول بالنفاذ المعجل بقوة القانون .
بهذا صدر الأمر في اليوم والشهر والسنة أعلاه.....

كاتب الضبط



قاضي المستعجلات



بموجب هذا الأمر
صدر في اليوم والشهر والسنة أعلاه

لائحة المراجع المعتمدة

المراجع باللغة العربية:

أولا. الكتب

كتاب الله القرآن الكريم.

- الطبري، جامع البيان في تفسير القرآن، (ت 310هـ) مصنف و مدقق.
- المعجم الوسيط، مجمع اللغة العربية، الجزء الثالث، الطبعة الثانية، دار النشر إكتب، سنة 2000.
- أحمد أبو الوفاء، إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف الإسكندرية الطبعة العاشرة، 1991.
- أحمد أبو الوفاء، المرافعات المدنية و التجارية، منشأة المعارف بالإسكندرية، سنة 1970.
- أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تتعرض لها المقاول ومساطر معالجتها، الجزء 3، الطبعة الأولى، سنة 2000.
- أحمد مسلم، قانون القضاء المدني، المرافعات و أصول المحاكمات المدنية، دار النهضة العربية، 1986-1987.
- آدم وهيب النداوي وسعيد عبد الكريم مبارك، شرح أحكام قانون التنفيذ، مطبعة جامعة الموصل، الطبعة الأولى سنة 1984.
- الأمrani زنتار الحسن، المنازعات الجبائية، الجزء الأول في طرق واستخلاص الضرائب والمنازعات فيها، دار النشر الأحمديّة الطبعة الأولى، 1996.
- أمينة جبران، القضاء الإداري، دعوى القضاء الشامل، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء الطبعة الأولى، 1994.
- ثورية لعيوني، القضاء الإداري و رقابته على أعمال الإدارة، دراسة مقارنة، دار النشر الجسور، وجدة، الطبعة الأولى، 2005.

- حجيجة جهدكان، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، ماي 2006.
- حسن صحيب، القضاء الإداري المغربي، منشورات المحلّية المغربية للإدارة المحليّة والتنمية، سلسلة مؤلّفات وأعمال جامعيّة، عدد 80، الطبعة الأولى، سنة 2008.
- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2012.
- حسين خلاف، الأحكام العامة قانون الضريبة، دار النهضة العربيّة، القاهرة، 1966.
- حسين خلاف، علم الماليّة، دون ذكر دار النشر، بغداد 1960.
- الحسين يويقين، إجراءات التبليغ فقها وقضاء، دراسة تحليلية وعملية على ضوء القانون المغربي والتشريع المقارن، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2002.
- حمدي علي عمر، المسؤولية دون خطأ للمرافق الطبيّة العامة دراسة مقارنة، دار النهضة العربيّة، القاهرة، 1995.
- رشيد مشقاقة، قاضي التنفيذ، مكتبة دار السلام الرباط، الطبعة الأولى، سنة 2000.
- زهير بونعامية، الإشعار للغير الحائز، خاصية التسليم الفوري بين القانون الفرنسي و المغربي، طوب بريس، يناير 2012.
- زيد قدرى الترجمان، أحكام التضامن السليبي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2011.
- سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع الرباط، الطبعة الأولى، 2003.
- سليمان العبدى، الأوراق التجارية في التشريع المغربي، الطبعة الأولى سنة 1970، مكتبة التومي الرباط.
- سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة 1986.
- سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الثاني، دار الفكر العربي-القاهرة، 1986.
- سليمان محمد الطماوي، الوجيز في القضاء الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة سنة 1974.

- الطيب برادة، التنفيذ الجبري المغربي بين النظرية والتطبيق شركة بابل، المعهد الوطني للدراسات القضائية
دون ذكر دار النشر، سنة 1988.
- عاصم محمد، الحماية القانونية للكراء التجاري، دراسة نظرية تطبيقية للنصوص على ضوء قرارات المجلس
الأعلى، دون ذكر دار النشر، الطبعة 3، سنة 1988.
- عبد الباسط جميعي، نظرية الاختصاص في قانون المرافعات الجديد وتعديلاته، دار الفكر العربي، سنة
1975.
- عبد الحميد أبو هيف، في طرق التنفيذ والتحفيز في المدنية والتجارية، دون ذكر دار النشر، الطبعة الثانية،
سنة 1923.
- عبد الحميد القاضي، اقتصاديات المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، مطبعة الرشاد الإسكندرية،
1982.
- عبد الحفي حجازي، القانون المدني، الجزء الثاني، أحكام الالتزام، دون ذكر دار النشر، القاهرة سنة
1908.
- عبد الرحمن بن الكمال جلال الدين السيوطي، الدر المنثور، الجزء الثامن، دار الفكر - بيروت، سنة
1993.
- عبد الرحيم أبليللا، ورحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مطبعة
الأمنية، سنة 2000.
- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الأول، مصادر الالتزام، دار النشر
للجامعات المصرية، الطبعة الأولى، سنة 1952.
- 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.
- عبد العزيز المنعم خليفة، إجراءات ومنازعات الحجز الإداري، المركز القومي للإصدارات القانونية،
القاهرة، سنة 2011.

- عبد العزيز توفيق، شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، الجزء الثاني، مطبعة المعارف الجديدة، الدار البيضاء، سنة 1998.
- عبد العزيز خليل ابن براهيم بدوي، قواعد وإجراءات التنفيذ الجبري والتحفظ في قانون المرافعات المصري، المطبعة العالية، القاهرة 1974.
- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرافعات الإدارية و الإثبات، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى، سنة 2008.
- عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2002.
- عبد القادر العرعاري، مصادر الالتزام، الكتاب الأول، نظرية العقد، الطبعة الثانية، دار الأمان، الرباط، سنة 2005.
- عبد القادر باينة، تطبيقات القضاء الإداري بالمغرب، دار توبقال للنشر، الطبعة الأولى، الدار البيضاء سنة 1988.
- عبد القادر تيعلاقي، الوجيز في النزاعات الضريبية، مطبعة الأحمديّة، الدار البيضاء، سنة 2001.
- عبد اللطيف العمراني، مراد الخروبي، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، دار النشر المغربية، الطبعة الأولى، سنة 2000.
- عبد اللطيف هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، دون ذكر دار النشر، سنة 1998.
- عبد الله الهلالي، موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبري في أداءات الدولة بتونس، التعاضدية العمالية للطباعة والنشر، سنة 1982.
- عبد الله حداد، تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي، منشورات عكاظ، الطبعة الثانية، الرباط، شتنبر 2002.
- عبد المنعم الشرقاوي، نظرية المصلحة في الدعوى، مكتبة عبد الله وهبة، القاهرة ، سنة 1947.

- العربي بلحاج، أحكام الموارث في التشريع الإسلامي و قانون الأسرة الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر، سنة 1996.
- عز الدين بنسقي، دراسات في القانون التجاري المغربي، الجزء الثاني، مطبعة النجاء، الطبعة الأولى، سنة 2000.
- عزمي عبد الفتاح، إجراءات المحجوز التنفيذية والتحفظية، المكتب الجامعي الحديث، دار النهضة للنشر، القاهرة، سنة 1986.
- عمر محمد الشوبكي، القضاء الإداري، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، الإصدار الثالث، سنة 2007.
- فؤاد معلال، شرح القانون التجاري المغربي الجديد: التاجر ونشاطه التجاري، الاصل التجاري، الشركات التجارية، دون ذكر دار النشر، سنة 1999.
- فتحي فكري، مسؤولية الدولة عن أعمالها غير التعاقدية، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1995.
- فتحي والي، الوسيط في قانون القضاء المدني، مطبعة جامعة القاهرة، سنة 1999.
- فتحي والي، في التنفيذ الجبري القضائي والإداري، دون ذكر دار النشر، طبعة 1980.
- فريد الحاتمي، الوسيط في القانون البحري، الجزء الأول، مطبعة دار النشر المغربية، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 2000.
- قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنصر، عمان الأردن، 1999.
- كمال العياري، إجراءات التقاضي و التنفيذ في المادة الجبائية، مجمع الأطرش للكتاب المختص تونس، الطبعة الثانية، سنة 2009.
- كمال العياري، النزاعات الجبائية، نزاعات الاستخلاص والنزاعات الجبائية، مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس، سنة 2006.

- ماء العينين الشيخ الكبير، الآجال في تحصيل الديون الضريبية، مكتبة الرشاد، سطات، الطبعة الأولى، 2014.
- مامون الكزبري، التحفيظ العقاري للحقوق العينية الأصلية والتبعية، مطبعة النجاح الجديدة، سنة 1978.
- مامون الكزبري، التشريع العقاري والضمانات العينية، مطبعة العرفان- الرباط، سنة 1976-1977.
- مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء 1980.
- محمد ابن معجوز، أحكام الأسرة في الشريعة الإسلامية وفق مدونة الأحوال الشخصية، الجزء الثاني، الولادة ونتائجها، الأهلية والنيابة الشرعية، مطبعة النجاح الجديدة، 1994.
- محمد الجريوي، السجن وموجباته في الشريعة الإسلامية، إدارة الثقافة للنشر، جامعة الإمام أحمد بن سعود الإسلامية، الجزء الأول، سنة 1999.
- محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، دار أبي رراق للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، سنة 2003.
- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 62، سنة 2005.
- محمد المجبود، مسطرة الحجز لدى الغير، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية، الرباط، 1988.
- محمد المجدوبي الإدريسي، المحاكم التجارية بالمغرب، مطبعة بابل للطباعة والتوزيع، الرباط، الطبعة الأولى، سنة 1998.
- محمد المجدوبي الادريسي، عمل المحاكم التجارية - بدايته إشكاليته، دون ذكر دار النشر، الطبعة الأولى، سنة 1999.

- محمد سليمان الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، الطبعة السابعة سنة 1996.
- محمد عبد العال السناري، مبدأ المشروعية والرقابة على أعمال الإدارة في دولة الإمارات العربية المتحدة، مطبوعات جامعة الإمارات العربية المتحدة، سنة 2000.
- محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، سنة 2010.
- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، دار أبي رقرق للطباعة و النشر، الطبعة الثالثة 2011.
- محمد لفروجي، وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاول، سلسلة دراسات قانونية معمقة، عدد 3، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، سنة 2006.
- محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لدور المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، الطبعة الثانية، مطبعة الأمنية، 1998.
- محمد مرزاق، النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، مطبعة الأمنية الرباط، سنة 1996.
- محمد منقار بنيس، القضاء الاستعجالي، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، سنة 1998.
- محمود بساس، المحاسبة العمومية، المدرسة القومية للإدارة، مركز البحوث و الدراسات الإدارية، 1995.
- محمود سامي جمال الدين، القضاء الإداري، منشأة المعارف بالإسكندرية، سنة 2008.
- محمود مختار احمد بربري، قانون المعاملات التجارية، الجزء الأول، الأعمال التجارية و التاجر، الشركات التجارية شركات القطاع العام و الخاص الأموال التجارية، دار الفكر العربي، سنة 1987.
- مصطفى أبو زيد فهمي، القضاء الإداري و مجلس الدولة، منشأة المعارف الإسكندرية الطبعة الرابعة، سنة 1979.

- مصطفى التراب، المختصر العملي في القضاء والقانون، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2008.
- مصطفى كمال وصفي، أصول إجراءات القضاء الإداري، طبقا للقانون رقم 47 لسنة 1972، القسم الثاني، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة سنة 1974.
- مصطفى مجدي هرجة، الجديد في قانون المحجز الإداري، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، سنة دون ذكر السنة.
- المصطفى منار، الاقتطاع الضريبي والعدالة الاجتماعية، دون ذكر دار النشر، سنة 2005.
- موسى عبود ومحمد السماحي، المختصر في المسطرة المدنية و التنظيم القضائي وفق تعديلات سنة 1993، مطبعة ردمك، سنة 1994
- نبيل اسماعيل عمر، التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، سنة 1998.
- نور الدين الشرقاوي الغزواني، مدونة الجمارك وفق آخر تعديل : الطبيعة الجنائية والجبائية لمدونة الجمارك، دون ذكر دار النشر، نونبر 2003.
- نور الدين لعرج، مبادئ القانون التجاري، مطبعة سليكي إخوان-طنجة، الطبعة الأولى أبريل، 2009.
- يوسف بناصر، الدليل العملي والقضائي في مسطرة الإكراه البدني، سلسلة بناصر للدراسات القانونية والأبحاث القضائية، مطبعة بنسي، الداخلة العدد الرابع سنة 2006/2005.
- يونس الزهري، المحجز لدى الغير في القانون المغربي، سلسلة الدراسات القانونية المعاصرة العدد 6، الطبعة الثانية 2006.
- يونس العياشي، الأمن القانوني و القضائي وأثرهما في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مكتبة دار السلام الرباط، الطبعة الأولى، نونبر 2012.
- يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون العمومية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مطبعة طوب بريس الرباط، العدد الأول، يناير 2012.

ثانيا . الرسائل والأطروحات الجامعية:

- 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.
- 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 أكادال، السنة الجامعية 2005.
- عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية الحقوق أكادال الرباط، السنة الجامعية 2006.
- عبد الرحيم حزيكر، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات الإدارة التحصيل و ضمانات الملتزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2003-2004.
- عبد الفتاح بلخال، المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، شعبة العلوم السياسية، وحدة المالية العامة، جامعة الحسن الثاني -عين الشق، كلية الحقوق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2000-2001.
- العربي الكزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة علم الإدارة و القانون الإداري، جامعة محمد الخامس أكادال -الرباط، كلية الحقوق أكادال، السنة الجامعية 2003-2004.
- محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004.

- 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.
- خالد علوش، حجز ما للمدين لدى الغير في جانبه النظري وجانبه العملي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق بالدار البيضاء، 1998 - 1999.
- حسن أيت موح، تحصيل الخزينة لديونها في نظام صعوبات المقاول، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكدال، السنة الجامعية 2006-2007.
- سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق الدار البيضاء، سنة 2000/99.
- 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، 1991/1992.
- عبد العزيز شموري، حجز وبيع منقولات وعقارات المدين بين قرارات القابض وأحكام القضاء على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي للتدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الفوج الثالث السنة 2004/2005.
- عبد الرحمان تزكيني، نظام الإكراه البدني في ميدان تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، سنة 2006.
- عدنان البديوي، استخلاص الديون الجبائية، محاضرة ختم التمرين، الهيئة الوطنية للمحامين، بتونس، الفرع الجهوي بتونس العاصمة، السنة القضائية 2010-2011.

ثالثا . المقالات:

- ابراهيم الشيكرك، الاخلاصات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، الندوة الوطنية حول: الإشكالية القانونية و العملية في مجال الضريبي، دفاتر المجالس الأعلى، عدد 2011/16.
- احمد البقالي، حجز ورهن وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة وقانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، مجلة القانون المغربي، العدد 2، سنة 2002.
- أحمد جواهري، حجز ما للمدين لدى القبض الجماعيين، المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، أعمال الدورات التكوينية المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة العامة للملكة خلال سنتي 2000 و 2001.
- ادريس بلمحجوب، أي اجتهاد قضائي من تعارض الاتفاقيات الدولية مع التشريع الوطني في ظل التحولات الاقتصادية العالمية، أبحاث في الفقه و القضاء، الجزء الأول- الميدان المدني، سنة 2006.
- ادريس بلمحجوب، جمود التشريع العقاري وانعكاساته على الاستثمار والعمل القضائي، قضايا الاستثمار والتحكيم من خلال توجهات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية الرابعة المنظمة بمحكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء يومي 18-19 أبريل 2007، تحت عنوان: خمسون سنة من العمل القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2007.
- اسماعيل زكير وفاطمة غيلالي، منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري، دعوى التقادم نموذجاً، المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة، الرباط، 10-11/04/2007.
- أمل شربا، الحجز التنفيذي على السفينة بموجب أحكام قانون رقم 46 لعام 2006، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني 2008.
- بوبكر الأبيض، المطالبة التمهيدية عبء ثقيل على الملزم أم مسطرة ناجعة لحل المنازعات الجبائية، الندوة الوطنية حول: الإشكالية القانونية و العملية في مجال الضريبي، دفاتر المجالس الأعلى عدد 2011/16.

- 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.
- حسن العفوي، المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 70، شتنبر- أكتوبر 2006.
- حسن أيت موح، التصريح بالديون الضريبية وتحقيقها في نظام صعوبات المقاول، المجلة القانونية المحكمة الابتدائية بمكناس، عدد مزدوج 2-3 سنة 2006.
- رضا تايدي، دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية 2011 الندوة الوطنية حول: الإشكالية القانونية والعملية في مجال الضريبي، دفاتر المجالس الأعلى عدد 2011/16.
- زكرياء الرجواجي، منازعات الحجز العقاري، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة الدراسات والأبحاث، دار الآفاق المغربية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2012.
- زينب كربي، دعوى استرجاع ما تم تحصيله بدون وجه حق، تعليق على القرار رقم 7470 (2003/03/18)، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، سنة 2003.
- سلوى الفاسي الفهري، إيقاف التنفيذ في استخلاص الدين الضريبي أمام القضاء المستعجل، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، خمسون سنة من العمل القضائي، الندوة الجهوية السادسة، الرباط 10 - 11 ماي 2007.
- عبد الإله المستاري، ظهر 1961/02/20 المتعلق بتطبيق الإكراه البدني في الديون المدنية والحالات التي ترد عليه، مجلة المحامي، عدد 40، يناير 2002.
- عبد الحميد الحمادي، 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.

- عبد الرحمان أبليللا، الأوامر القضائية المتعلقة بوقف تنفيذ التحصيل الجبري للديون الضريبة "المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، خمسون سنة من العمل القضائي، الندوة الجهوية السادسة، الرباط 10 - 11 ماي 2007.
- 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 17 سنة 1997.
- عبد الرحيم حزيكر، نحو تشريع ضريبي يؤسس لتواصل، التشريع في مجال التحصيل الضريبي نموذجاً، مجلة القصر، عدد 13، سنة 2006.
- عبد العزيز اليونسي، حجز وبيع الأصل التجاري، أعمال الدورة التكوينية المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة العامة في موضوع: المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، منشورات الخزينة العامة للمملكة، سنة 2002.
- عبد العزيز اليونسي، دور الإكراه البدني في تحصيل الديون العمومية وديون الدولة الأخرى، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 79/19 أبريل - يونيو 1997.
- عبد العزيز اليونسي، مساطر معالجة صعوبة المقاول، المنازعات القضائية في ميدان 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.
- عبد العزيز يعقوبي، القضاء الجبائي وحماية الاستثمار من خلال قرارات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية الرابعة، الدار البيضاء، المنظمة من قبل محكمة النقض، 19/18 أبريل 2007، قضايا الاستثمار والتحكيم من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية الرباط، 2007.
- عبد الغني خالد، ضمانات تحصيل الدين الضريبي، الإشكالات القانونية و العملية في المجال الضريبي، الندوة الوطنية حول: الإشكالية القانونية و العملية في مجال الضريبي، دفاتر المجالس الأعلى عدد 2011/16.

- عبد الله الداودي، الميراث في الفقه المالكي، مجلة الفقه المالكي والتراث القضائي بالمغرب، عدد 2-4 شتنبر 1982.
- عبد الله الشرقاوي، الحجز لدى الغير، مجلة القضاء والقانون، عدد 127، يناير 1978.
- العربي الغمري، الإشعار للغير الحائز مفهومه و المنازعة فيه، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، 4 و 5 دجنبر 2009، عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، مطبعة سلسبيل، مكناس، الطبعة الأولى يوليو 2010.
- 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.
- عمر بنعيش، المسطرة العملية للحجز لدى الغير، مجلة الملف، عدد 14 مارس 2009.
- فدوى انتك، إشكاليات تطبيق الإكراه البدني في ظل القانون رقم 15/97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية، مجلة المحاكم المغربية عدد 98.
- محمد التراب، نظام الإكراه البدني كوسيلة للإجبار على التنفيذ، مجلة القسطاس العدد الأول، أكتوبر 1997.
- محمد المعروف، الإكراه البدني في الديون العمومية، مجلة المحامي، عدد 34، يناير 1999.
- محمد النجاري، تساؤلات حول اختصاص المحاكم الإدارية في مسطرة منازعات تحصيل الضرائب على ضوء المدونة الجديدة، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 31، سنة 2001.
- محمد النجاري، طلبات إيقاف مسطرة استخلاص الديون العمومية على ضوء مدونة التحصيل الجديدة، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، عدد مزدوج، 45/44 ماي - غشت، 2002.

- محمد النجاري، مسطرة تطبيق الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة دراسات، عدد 43، مارس - أبريل 2002.
- محمد النجاري، نظرة عن التقادم الضريبي، المجلة المغربي للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة دراسات، عدد 19، أبريل - يونيو 1997.
- محمد الوزاني، دور القاضي الإداري في تحقيق التوازن بين أطراف الدعوى الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة دراسات، عدد 37، مارس - أبريل 2001.
- محمد أمركي، حجز ما للمدين لدى الغير في القانون الفرنسي والمغربي، مجلة المحاكم الإدارية، عدد 94، ماي - يونيو 2002.
- محمد بنعزي، وقف تنفيذ تحصيل الدين الضريبي على ضوء المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، الندوة الوطنية حول: الإشكالية القانونية والعملية في مجال الضريبي، دفاتر المجالس الأعلى عدد 2011/16.
- محمد بيصة، دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، دراسات، عدد 92، ماي - يونيو 2010.
- محمد حدوتي، التصريح بالديون في المساطر الجماعية، رسالة الدفاع، مطبعة الشرف، وجدة، عدد 2006/10/6.
- محمد خلف بني سلامة و خلوق ضيف الله آغا، حبس المدين في الفقه الإسلامي و القانون الأردني، مجلة الشريعة والقانون، عدد 77 يوليو 2011.
- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 49، سنة 2003.
- محمد شكيري، آليات تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بين إرادة المشرع واجتهاد القضاء، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 5، 2005.

- محمد شكيري، تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب، بين إرادة المشرع واجتهاد القضاء، دفاتر المجلس الأعلى، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، عدد 2005/8.
- محمد صقلي حسيني، تقييم العمل القضائي الإداري، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 14-15 يناير يونيو 1996.
- محمد قصري، قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية، قانون رقم 97-95، مجلة القضاء والقانون السنة 32، عدد 150، 2004.
- محمد لزوغني، 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.
- محمد لزوغني، حماية المال العام بين النص الجبائي والاجتهاد القضائي، مقال منشور بجريدة الصباح الإلكترونية.
- محمد محجوبي، مدى إلزامية المحامي أمام المحاكم الإدارية، مجلة المعيار، عدد 22، سنة 1996.
- مرحوم محمد الحبيب، إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد خاص: المنازعات الضريبية، سنة 2003.
- مصطفى عافري، مساطر التنفيذ، طرق لتنفيذ، مجلة المحاكم المغربية، عدد 62 فبراير - مارس، 1991.
- مصطفى التراب، مدى المقاربة والمفارقة بين الحجز لدى الغير والإشعار للغير الحائز، المختصر العملي في القضاء والقانون، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2008.
- مصطفى التراب، نظام الإكراه البدني كوسيلة لإجبار على التنفيذ، مجلة القسطاس، العدد الأول، أكتوبر 1997.
- مصطفى بن شريف، إجراءات التحصيل وطرق الطعن فيها، مجلة المناظرة، العدد 7، سنة 2002.

- ميمون يشو، تحليل للقانون 03.01 المتعلق بإلزام إدارات الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية والمصالح التي عهد إليها بتسيير مرفق عام بتعليق قراراتها الإدارية الفردية والسلبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 43، 2003.
- نبيل مصباحي، الشروط الشكلية والموضوعية لفتح مسطرة معالجة صعوبات المقاولات في مدونة التجارة، مجلة الملف، العدد الخامس، يناير 2005.
- نعمان أحمد الخطيب، شرط المصلحة في دعاوى القضاء العيني لدى محكمة العدل العليا، مجلة الشريعة والقانون، العدد 37، يناير 2009.
- هشام الرياني، المنازعة في تأسيس وتحصيل رسوم التسجيل والإشكالات التي تطرحها، الندوة الجهوية السادسة المنظمة من قبل محكمة النقض بالرباط بتاريخ 10-11 مايو 2007، خمسون سنة من العمل القضائي، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية الرباط 2007.

رابعاً . المجلات والدوريات:

- ابراهيم زعيم الماسي، المرجع العملي في الاجتهاد القضائي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، سنة 1996.
- أحمد بوعشيق، الدليل العملي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية، الجزء الثالث، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دلائل التسيير، العدد 16، الطبعة الأولى سنة 2004.
- عبد العتاق فكير، المادة الاستعجالية في القضاء الإداري، أوامر و اجتهادات، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، سنة 2013.
- دليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، الخزينة العامة للمملكة، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2005.
- دليل المحاكم الإدارية، إصدارات وزارة العدل والحريات، العدد 3، سنة 2008.
- مجلة الحقوق المغربية، العدد السابع، السنة الرابعة، أبريل 2009.
- مجلة الحقوق المغربية، العمل القضائي في المنازعات الضريبية، الجزء الأول، دلائل الأعمال القضائية، 2010/3، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2010.
- مجلة الحقوق المغربية، سلسلة دراسات قضائية، الإصدار الثالث، 2010.
- مجلة القضاء و القانون عدد 150 السنة 32.
- مجلة المالية، منشورات وزارة الاقتصاد والمالية، العدد 23، أبريل 2014.
- مجلة المحاكم الإدارية، العدد الأول، منشورات وزارة العدل، سنة 2001.
- مجلة المحاكم المغربية لسنة 1952.
- مجلة المرافعة عدد 10، سنة 2003.
- المجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، العدد 11، أكتوبر 2006.
- المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، العدد 27 أبريل - يونيو 1999.

- المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، العدد 40 شتنبر-أكتوبر 2001.
- المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، العدد 59، 2004.
- المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ماي-يونيو، سلسلة دراسات، العدد 80، 2008.
- المجلة المغربية للإدارة والتنمية، سلسلة نصوص ووثائق، الطبعة الرابعة، سنة 2007.
- المجلة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 6/5-2007.
- المجلة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 8/7-2008.
- مجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 9، مطبعة إليت، سنة 2005.
- مجلة دفاتر المجلس الأعلى، قضاء المجلس الأعلى في مجال الضرائب و التحصيل، العدد9، سنة 2005.
- مجلة فقه قضاء المحكمة الإدارية سنة 1999، مركز الدراسات القانونية و القضائية، لسنة 2001.
- مجلة قضاء المجلس الأعلى، الإصدار الرقمي، العدد 61، دجنبر 2004.
- مجلة قضاء المجلس الأعلى، الإصدار الرقمي، العدد 67، ماي 2007.
- مجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 67، مطبعة الأمنية الرباط، يناير 2007.
- مجلة قضاء محكمة النقض الإصدار الرقمي العدد 69 سنة 2012.
- مجلة قضاء محكمة النقض، الإصدار الرقمي، العدد 74، سنة 2012.
- مجلة مجلس الدولة الجزائرية عدد خاص، المنازعات الضريبية، سنة 2003. (الجزائر).
- مجموعة قرارات المجلس الأعلى، 1966-1970.
- مجموعة قرارات المجلس الأعلى، 1971-1972.
- الموسوعة الحديثة لمصر، الجزء 15 سنة 1986-1987.
- ميزانية الدولة، منشورات وزارة الاقتصاد والمالية، الطبعة الأولى، سنة 2004.
- نشرة قرارات المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، الجزء 6، السلسلة 2/2011.

خامسا . النصوص التشريعية والتنظيمية:

1-المغرب:

أ-الدستور المغربي:

- الظهير الشريف رقم 157.96.1 صادر في 23 جمادى الأولى 1417 (7 أكتوبر 1996) بتنفيذ نص الدستور المراجع ج.ر عدد 4420 بتاريخ 10 أكتوبر 1996، ص 2282.
- الظهير رقم 1.11.91 صادر في 27 من شعبان 1432 (29 يوليو 2011) بتنفيذ نص الدستور، ج.ر عدد 5964 مكرر، بتاريخ 30 يوليو 2011، ص 3600.

ب-القوانين التنظيمية:

- الظهير الشريف رقم 1.98.138 صادر في 7 شعبان 1419(26 نوفمبر 1998) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية، الجريدة الرسمية عدد 4644 بتاريخ 1998/12/03 الصفحة 3297.
- مشروع قانون تنظيمي رقم 13.130 لقانون المالية (كما وافق عليه مجلس النواب في 25 نونبر 2014).

ج-القوانين:

- الظهير الشريف صادر بتاريخ 22 نونبر 1924 متعلق بتحصيل ديون الدولة، ج.ر عدد 634 بتاريخ 16 دجنبر 1924.
- الظهير الشريف الصادر بتاريخ 20 جمادى الأولى (21 غشت 1935) في جعل ضابط للمتابعات والمطالبات يتعلق بالضرائب المقررة والأداءات الماثلة لها ومحولات ومداحيل الأملاك المخزنية وغيرها من الديون التي يستخلصها القابضون للضرائب والأداءات، ج.ر عدد 1195 بتاريخ 20 شتمبر 1935.
- الظهير الشريف رقم 175 . 00 . 1 صادر في 28 من محرم 1421 موافق ل 3 ماي 2000 بتنفيذ القانون رقم 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية : ج.ر عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو 2000 ص. 1256.

- الظهير الشريف رقم 197.05.1 صادر بتاريخ 26 ديسمبر 2005، بتنفيذ القانون المالي رقم 35.05، للسنة المالية 2006، بمثابة المدونة العامة للضرائب، ج.ر عدد 5382، بتاريخ 29 ديسمبر 2005، ص 3582.
- الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 30 نوفمبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجايات الجماعات المحلية، جريدة رسمية عدد 5583 بتاريخ 2007/12/03.
- الظهير الشريف رقم 1.83.83 الصادر في 23 أبريل 1984 القاضي بنشر القانون الإطار رقم 3/83 المتعلق بالإصلاح الجبائي.
- الظهير الشريف رقم 1.02.25 بتاريخ 2002/04/03، الصادر بتنفيذ القانون رقم 99.61 المتعلق بتحديد المسؤولية للآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين، ج ر عدد 4999، بتاريخ 2002/04/29.
- الظهير الشريف رقم 1.04.10 بتاريخ 21 أبريل 2004، الصادر بتنفيذ القانون رقم 56/03 المتعلق بتقادم الديون المستحقة على الدولة والجماعات المحلية، ج ر عدد 5208 بتاريخ 29 أبريل 2004، ص 1894.
- الظهير الشريف رقم 1.89.116 بتاريخ 21 من ربيع الثاني 1410 (21 نوفمبر 1989)، الصادر بتنفيذ القانون رقم 89-17 تحدث بموجبه ضريبة عامة على الدخل الجريدة الرسمية عدد 4023، بتاريخ 6 ديسمبر 1989.
- الظهير الشريف رقم 1.91.321 بتاريخ 30 دجنبر 1999 المتعلق بإصدار القانون المالي لسنة 1991، الجريدة الرسمية عدد 4131، بتاريخ فاتح يناير 1991.
- الظهير الشريف رقم 1.04.225 بتاريخ 29 دجنبر 2004 الصادر بتنفيذ قانون المالية رقم 04 - 26 للسنة المالية 2005، الجريدة الرسمية عدد 4278 بتاريخ 30 دجنبر 2004 ص. 4176.
- الظهير الشريف رقم 1-06-232 بتاريخ 31 دجنبر 2006، بتنفيذ قانون المالية رقم 430-6 للسنة المالية 2007، ج ر عدد 5484 بتاريخ 1 يناير 2007.
- الظهير الشريف رقم 1.07.211 بتاريخ 2007/12/30 بتنفيذ القانون رقم 38.07 للسنة المالية 2008، ج.ر عد 5591، بتاريخ 31 ديسمبر 2008، ص 4605.

- الظهير الشريف رقم 1.09.243 بتاريخ 2009/12/30 بتنفيذ القانون رقم 48.09 للسنة المالية 2010، ج.ر عدد 5800، بتاريخ 31 ديسمبر 2009، ص 6095.
- الظهير الشريف رقم 1.13.115 بتاريخ 2013/12/30 بتنفيذ القانون رقم 110.03 للسنة المالية 2014، ج.ر عد 6217 مكرر، بتاريخ 31 ديسمبر 2013، ص 8058.
- 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.
- الظهير الشريف رقم 1.59.413 صادر في 28 جمادى الثانية 1382 (26 نونبر 1962) بالمصادقة على مجموعة القانون الجنائي، الجريدة الرسمية عدد 2640 مكرر بتاريخ 12 محرم 1383 (5 يونيو 1963)، ص 1253.
- الظهير الشريف رقم 1.02.255، صادر في 3 أكتوبر 2002، بتنفيذ القانون رقم 01.22 المتعلق بالمسطرة الجنائية، ج.ر عدد 5078، بتاريخ 30 يناير 2003، ص 315.
- ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، كما وقع تغييره وتتميمه، الجريدة الرسمية عدد 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 شتنبر 1974)، ص 2741.
- القانون رقم 100.12 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.03.53 بتاريخ 29 من جمادى الآخرة 1434 (10 ماي 2013)، المغرب و المتمم بموجبه الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية، الجريدة الرسمية عدد 6156 بتاريخ 19 رجب 1434 (30 ماي 2013)، ص 4362.
- الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.72.184 بتاريخ 15 من جمادى الآخرة 1392 (27 يوليو 1972) المتعلق بنظام الضمان الاجتماعي.
- الظهير الشريف رقم 1.10.121 الصادر بتاريخ 28 من جمادى الآخرة 1337 (31 مارس 1919) بمثابة مدونة التجارة البحرية.
- الظهير الشريف رقم 1.96.83 صادر في 15 من ربيع الأول 1417 (فاتح أغسطس 1996) بتنفيذ القانون رقم 95-15 المتعلق بمدونة التجارة، ج.ر 4418 بتاريخ 3 أكتوبر 1996.

- الظهير الشريف رقم 1.96.124 الصادر في 14 من ربيع الآخر 1417 (30 غشت 1996) بتنفيذ القانون رقم 95-17 المتعلق بشركات المساهمة، ج.ر عدد 442 بتاريخ 17 أكتوبر 1996.
- القانون رقم 71-011 بتاريخ 12 ذي القعدة 1391 (30 دجنبر 1971) المحدث بموجبه نظام لرواتب التقاعد المدنية، ج.ر عدد، 3087 مكرر، بتاريخ 31 دجنبر 1971، ص 3396.
- القانون رقم 65.99 المتعلق بمدونة الشغل الجريدة الرسمية عدد 5167 بتاريخ 13 شوال 1424 (8 ديسمبر 2003)، ص 3969.
- الظهير الشريف رقم 1.04.22، صادر في 3 فبراير 2004، بتنفيذ القانون رقم 03.70، بمثابة مدونة الأسرة، ج.ر عدد 5184، بتاريخ 5 فبراير 2004، ص 418.
- الظهير الشريف رقم 376-58-1 المؤرخ في 3 جمادى الأولى 1378 (الموافق 15 نونبر 1958) كما تم تعديله وتكميله بالظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون رقم 1.73.283 المؤرخ في 6 ربيع الأول (الموافق 10 أبريل 1993) المنظم لحق تكوين الجمعيات.
- الظهير الشريف رقم 1.91.225 الصادر بتاريخ 10 شتمبر 1993 بتنفيذ القانون رقم 90-41 المحدث بموجبه محاكم إدارية، ج.ر عدد 4227 بتاريخ 3 نونبر 1993.
- الظهير الشريف رقم 1.06.07 الصادر بتاريخ 15 محرم 1427 الموافق ل 14 فبراير 2006 بتنفيذ القانون رقم 80-83 المحدث لمحاكم استئناف إدارية ج.ر عدد 5400 الصادرة بتاريخ 2 مارس 2006.
- الظهير الشريف رقم 202-02 - الصادر 1 بتاريخ 23 يوليوز 2002 بتنفيذ القانون رقم 01 - 03 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية ج.ر عدد 5029 بتاريخ 12 غشت 2002.
- الظهير الشريف رقم 1.08.101 الصادر في 2 أكتوبر 2008 بتنفيذ القانون رقم 28.08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة، الجريدة الرسمية رقم 5680 الصادرة في 6 نوفمبر 2008.
- الظهير الشريف رقم 1.11.179 صادر في 25 من ذي الحجة 1432 (22 نوفمبر 2011) بتنفيذ القانون رقم 32.09 المتعلق بتنظيم مهنة التوثيق المغربي.

- المرسوم الملكي رقم 330.66 بتاريخ 21 أبريل 1967 بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، كما وقع تغييره وتتميمه الجريدة الرسمية عدد 2843 بتاريخ 26 أبريل 1976، ص 810.

د-النصوص التنظيمية:

- المرسوم رقم 207-61-2 بتاريخ 20 ذي القعدة 1380 موافق 16/05/1969، المغير بموجبه القرار الوزيري الصادر بتاريخ 22 صفر 1369 1949/12/04.
- المرسوم رقم 2.04.811 صادر في 10 ذي القعدة 1425 (23 ديسمبر 2004) يحدد، بصفة استثنائية، تعويضا عن المغادرة الطوعية لموظفي الدولة المدنيين، الجريدة الرسمية رقم 5277 بتاريخ 27/12/2004، ص 4136.
- المرسوم رقم 2-07-995 الصادر في 32 أكتوبر 2008، بتحديد تنظيم واختصاصات وزارة الاقتصاد المالية، الجريدة الرسمية عدد 5680 بتاريخ 6 نونبر 2008.

هـ-القرارات الوزارية:

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

2-التجارب المقارنة:

أ-مصر

- قانون الضريبة الموحدة المصري رقم 157 لسنة 1981 كما تعديله بالقانون رقم 187 لسنة 1993.
- قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، منشور بالجريدة الرسمية المصرية عدد 33 تابع في 9 يوليوز 2005.
- القانون المدني، جمهورية مصر العربية، قانون رقم 131 لسنة 1948 بتاريخ 29 / 7 / 1948.
- قانون المرافعات المصري الصادر بالقانون رقم 77 لسنة 1949 كما وقع تغييره.

- قانون الإجراءات الجنائية المصري وفقا لأحدث التعديلات، قانون رقم 150 لسنة 1950.
- القانون رقم 308 لسنة 1955 الصادر في شأن الحجز الإداري، كما وقع تعديله (مصر).
- قانون التجارة البحرية المصري لسنة 1950 المعدل سنة 1993.

ب-الجزائر

- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، وفق آخر التعديلات لسنة 2010.
- قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري لسنة 2008.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري.
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 غشت 1990 متعلق بالمحاسبة العمومية الجزائري.

ج-تونس

- القانون عدد 81 لسنة 1973 مؤرخ في 31 ديسمبر 1973، بإصدار مجلة المحاسبة العمومية، الرائد الرسمي التونسي عدد 51 بتاريخ 31 ديسمبر 1973، ص 2501.
- القانون عدد 130 لسنة 1959، بتاريخ 5 أكتوبر 1959، يتعلق بإدراج مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية.

د-لبنان

- قانون أصول تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها اللبناني.

هـ-العراق

- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 115 لسنة 1982، كما تم تعديله.
- قانون تحصيل الديون الحكومية رقم 56 لسنة 1977 كما وقع تعديله.

و-قطر

- القانون رقم 15 لسنة 1980 بإصدار القانون البحري القطري.

سادسا. المذكرات المصلحية:

- المذكرة المصلحية الصادرة عن الخزينة العامة تحت عدد 63 صادرة بتاريخ 1988/08/01.
- المذكرة المصلحية رقم 18، الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة، بتاريخ 20 فبراير 1996.
- المذكرة المصلحية رقم 06/4 ح.ع.م الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة، بتاريخ 6 يناير 2006 حول مسطرة منح تسهيلات في الأداء.
- المذكرة المصلحية صادرة عن الخازن العام رقم 17/ح ع م، بتاريخ 1 مارس 2001 بشأن تنظيم مسطرة منح تسهيلات في الأداء للملزمين.
- ميثاق تحصيل الديون العمومية عن طريق الإشعار للغير الحائز، المؤرخ بالرباط في 17 أبريل 2014.

سابعا. مجموعة من القرارات والأحكام والأوامر القضائية غير المنشورة.

1-Ouvrages:

- **Abdellah Boudahrain**, *Les voies d'exécution au Maroc*, Edition Toubkal, 1988.
- **Alain et Chantal Euzéby**, *La solidarité: fondements et défis*, édition Economica, 1996.
- **Ali BISSAAD**, *droit de la comptabilité publique*, Editions Houma, Alger, 2004.
- **Ali MEZGHANI**, *Droit international privé, Etats et relations privées internationales, Système de droit applicable et droit judiciaire international*, Cérés Productions et CERP, 1991.
- **Antoine BROCCA**, *le recouvrement de l'impayé, la pratique la loi et la jurisprudence*, paris Dunod, imprimerie BOSC-Frères, Lyon, 1985.
- **Aussel Jean-Marie**, *Essai sur la notion de tiers en droit civil français*, imprimerie. de la Charité, Montpellier, 1953.
- **Ben Achour YADH**, *Droit administratif: organisation administratives, fonction administratives, police et service public, décisions administratives*, 2^{ème} éditions, CPU, 2000.
- **Bernard DAFELON et LUC WEBER**, *Le financement du secteur public*, Edition PUF, Paris 1984.
- **Bernard DAFELON et LUC WEBER**, *Le financement du secteur public*, Edition, PUF, Paris, 1984.
- **Bernard Lagarde**, *Le guide fiscale de la défaillance d'entreprise redressement judiciaire, liquidation judiciaire, règlement amiable*, LDGJ, Edition 2001.
- **Brunet**, *Clientèle de commerce et contrats d'intérêts commun*, étude A.Weil, Paris 1983.
- **Cécile Robin**, *procédures civiles d'exécutions*, Vuibert, 2004.
- **Charles Debbash**, *Science administrative*, paris, Dalloz, 2^{ème} édition 1972.
- **Charles DEMOLOMBE**, *Traité des contrats*, tome III, n° 295.
- **David Cyrille et autres**, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 3^{ème} édition, 2000.

- **Fernand DERRIDA**, *De la solidarité commerciale*, RTD com. 1953.
- **Fernand DERRIDA**, *Le super privilège des salaires*, Dalloz, 1973.
- **Francis Lefebvre**, *Le contentieux fiscal*, édition Lefebvre, novembre 2002.
- **Franck Delacroix**, *Guide pratique du contentieux fiscal*, Les éditions d'organisation, 2003.
- **François RIBAY et Jean-Marc DELLECI**, *La banque et les nouvelles procédures de saisie*, AFB diffusion, 2004.
- **François TERRE**, *Droit civil. Les obligations*. Dalloz 2002.
- **Gaston Jèze**, *Cours des finances publiques*, Giard, Paris, 1931.
- **GAUDEMET P-M et J.MOLINIER**, *Finance publique, tome 2*, Edition. Montchrestien 1988.
- **George Vedel**, *Droit administratif*, paris, PUF, 1964.
- **Georges LATIL**, *Contentieux fiscal*, Editions François LEFEBERE, le Vallois 2002.
- **Georges RIBERT, René ROBLOT**, *Traité de droit commercial, tome 2*, 14ème édition, 1996.
- **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.
- **Gilles LEBRETON**, *La fausse disparition de la faute lourde*, Dalloz 1998.
- **Glasson et autres**, *traité théorique et pratique d'organisation judiciaire de compétence et de procédure civile 3ème édition*, 1936, tome 4.
- **Jacques Buisson**, *Le sursis de paiement de l'impôt, ouvrage collectif*, LGDJ, Paris 1997.
- **Jacques Crosclaude, Philippe Marchessou**, *Procedures fiscales*, Dalloz, 1998.
- **Jacques Prévault et Jean Vincent**, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Edition 19, Dalloz, 1999.
- **JEAN -PIERRE casimir**, *Contrôle fiscale – contentieux de recouvrement*, collection les codes RF, 10^{ème} édition, 2007.
- **Jean Pierre Wattiez**, *le cautionnement bancaire*, Sirey, Paris, 1964.
- **Jean-Pierre BOURS**, *L'exécution forcée en droit fiscal, actualités en droit de l'exécution*, Université Liège, ANTHEMIS, 2009.

- **Karim Sid Ahmed**, *Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 1, les droits d'origine non procédurale du contribuable*, L'Harmattan, 2007.
- **Karim Sid Ahmed**, *Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Tome 2, les droits d'origines procédurales du contribuable*, L'Harmattan, 2007.
- **Lucien Mehel et Pierre Bultrame**, *Science et techniques Fiscales*, PUF THEMIS 1984.
- **Manuel CHASTAGNARET**, *de la responsabilité fiscale, Responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers*, Presse universitaire d'AIX-MARSILLE-2003.
- **Marc Leroy**, *L'administration de l'impôt en France et dans le monde, finances publiques, ouvrage collectif*, L'Harmattan, Paris 2008.
- **Marc LOZE**, *les finances de l'Etat*, Editions La porte, Rabat, 1971.
- **Marie Masclet de Barbarin**, *le contentieux de recouvrement de l'impôt*, LDGJ, Edition 2004.
- **Martin COLLET**, *Procédures fiscales*, Presses Universitaires de France (PUF) 2011.
- **Martine Betch**, *Juge penal et juge fiscal*, Economica, Paris 1988.
- **Maurice COZIAN**, *L'avis à tiers détenteur en matière de privilège du Trésor*, RTD comm.1967.
- **Michel DOUAY**, *Le recouvrement de l'impôt*, Librairie générale de droit et jurisprudence, EJA, 2005.
- **Michel PAILLET**, *Juris-Classeur. Administratif, fasc. 820* (2009).
- **Michel Rousset**, *Contentieux administratif*, Edition La Porte, 1992.
- **PH. MALAURIE et L. AYNÈS**, *Droit civil. Les obligations*, Cujas, 10^{ème} Edition, 2000.
- **Pierre-Laurent FRIER, Jacques PETIT**, *Précis de droit administratif*, Montchrestien, Paris, coll. Domat droit public, 6ème édition, 2010.
- **René CHAPUS**, *Droit administratif général, tome 1*, Montchrestien, Paris, coll. Domat Droit public, 15ème édition, 2001.
- **Robert Perrot**, *cours de voies d'exécution*, Edition 1975.
- **Roland TORRE**, *Contentieux fiscal, les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence*, MAXIMA, paris, 1996.

- *Starck Boris, Droit civil, les obligations, Paris, Librairie techniques, Edition 1972.*
- *Stéphane Rezek , La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, LITEC, 2001.*
- *Thierry AFSCHRIFT, Le rôle du fisc dans la procédure pénale, RGCF, 2006.*
- *Thierry Gingembre, Anne Laure Stérin, Recouvrement de créances, Dalloz, 4eme édition, 1999.*
- *Veronique Bourgninaud, droit des entreprises en difficulté, Edition Economica 1995.*
- *Yves GAUDEMET, Droit administratif, LGDJ, Paris, coll. Manuel, 19^{ème} édition, 2010.*
- *Yves GAUDEMET, La responsabilité de l'administration du fait de ses activités de contrôle, Dalloz, 2002.*
- *Yves sainte-AURE, paiement et recouvrement de l'impôt, Collection les nouvelles fiscales, Editions LIAI, 2005.*

2-Thèses et Mémoires :

- **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.
- **Dieunedort WOUAKO**, *le temps et le recouvrement de l'impôt* Thèse de doctorat en droit public soutenue le 7 décembre 2012, Université Panthéon-Assas école doctorale Georges VEDEL. Droit public interne, science administrative et science politique.
- **M'hamed Ben TAHAR**, *le recouvrement des impôts directs au Maroc*, Mémoire de cycle supérieur de l'ENA, 1979.
- **MUGNIER Bertrand**, *L'accusé de réception dans la procédure administrative non contentieuse*, Mémoire DEA, réalisé sous la direction de Mme CLIQUENNOIS, Université LILLE 2.
- **Anne – LauryLequien**, *la solidarité en matière fiscale*, université de LILE II, année 2004.

3-Articles :

- **Agnès Angotti, Florence Martinet**, *Conseil d'État et Cour de cassation juges de l'impôt : étude comparative(deuxième volet)La procédure fiscale, ou la « théorie des jeux »*, *Revue de droit fiscal, Etude*, N° 39, 26 Septembre 2013.
- **Anne BAUDENEAU et Anne – Sophie BRIDON**, *la prescription des créances publiques*, *Revue la gazette*, 23 aout 2010.
- **Bachir YELLES CHAUCHE**, *la pratique de l'avis à tiers détenteur*, *Revue Entreprise et Commerce*, N° 1 , 2005.
- **Bernard Lagarde**, *le guide fiscale de la défaillance d'entreprise redressement judiciaire, liquidation judiciaire, règlement amiable*, LDGJ, Edition 2001.
- **Chahid Noel Chahid-Nourai**, *vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, conclusion sur Conseil d'Etat, section*, 27 juillet 1990, M. Yvon Bourgeois, RFDA, 1990.
- **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.

- **Claire LEGRAS**, *L'abandon de la faute lourde en matière fiscale. Conclusions sur Conseil d'État, section, 21 mars 2011, M. Christian Krupa, n°306225, in RFDA 2011.*
- **Daniel Richer**, *les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, LGDJ, 1997.*
- **Édouard DUBOUT**, *Faut-il tuer les catégories de fautes en droit administratif?, in RDP 2009.*
- **Fabrice MELLERAY**, *L'abandon de l'exigence d'une faute lourde pour engager la responsabilité des services fiscaux, in Revue Droit administratif, n°5, 01/05/2011.*
- **Fabrice MELLERAY**, *Une faute simple suffit pour engager la responsabilité de l'Administration en matière de police administrative, in Droit administratif 2009.*
- **Géraldine CHAVRIER**, *Essai de justification et de conceptualisation de la faute lourde, AJDA 2003.*
- **Guillaume GOULARD**, *La responsabilité des services fiscaux : faute lourde ou faute simple ?, RFDA 1998.*
- **Guy Delorme**, *la protection des contribuables, In RFFP n°17, le contentieux fiscal, 1987.*
- **Gweltaz EVEILLARD**, *Existe-t-il encore une responsabilité administrative pour faute lourde en matière de police administrative?, RFDA 2006.*
- **Jacques-Henri STAHL**, *La responsabilité des services publics hospitaliers. Le déclin de la faute lourde. Conclusions sur Conseil d'État, Section, 20 juin 1997, M. Theux, RFDA 1998.*
- **Jean-Philippe DEROSIER**, *Abandon de la faute lourde en matière fiscale : quelles conséquences au-delà du symbole, RJF 2011.*
- **Jean-Philippe DEROSIER**, *Un pas en avant pour un nouveau recul : l'abandon de l'exigence d'une faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale, Commentaire de l'arrêt CE Sect. 21 mars 2011, Krupa, Revue Gestion & Finances Publiques, /N° 10 - Octobre 2011.*
- **Lièvre et M. Guichard**, *lamy contrôle fiscal et contentieux, actualité N° 24, paris 2007.*
- **M. Beaufort**, *Droit. fiscal. 2010, n°13, commentaire 272 ; R.J.F. 3/10, n°294.*

- **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.*
- **Martin COLLET**, *La généralisation d'un régime de responsabilité pour faute simple des services fiscaux : une bonne nouvelle pour les contribuables ou pour l'administration ?*, in *RJEP* 2011.
- **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, Paris, 2008.*
- **Michel Fourriques**, *l'administration fiscale peut -elle enquêter sur un contribuable à son insu ?* *Revue REPRERS*, N° 21, janvier – mars 2009.
- **Michel PAILLET**, *Juris-Classeur. Administratif, fasc. 820 (2009).*
- **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.*
- **Nada Maalaj Mahdi**, *l'administration fiscale française face au contribuable : Quelle évolution ?*, *Revue Cahiers fiscaux du CERFF*, 2006.
- **Pierre BON**, *Le préfet face à l'inexécution par une collectivité territoriale d'un jugement la condamnant pécuniairement*, in *RFDA* 2006.
- *Saisie des comptes bancaires : l'état serre la vis*, *Revue REPERS* N° 21 / janvier - mars 2009.
- **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.
- **Thierry AFSCHRIFT**, *Le rôle du fisc dans la procédure pénale*, *RGCF*, 2006.

4-Lois et Règlements

- *la Constitution Française du 4 octobre 1958 en vigueur, à jour de la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008.*
- *Code civil français, Dalloz, Edition 2010.*
- *Code des procédures fiscales français, Dalloz, Edition 2003.*
- *Code général des impôts Français.*
- *Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, JORF n°0302 du 30 décembre 2010.*
- *Loi n° 81-1179 du 31 décembre 1981, art 8 II, voir, code de procédure fiscale, Dalloz, Edition 2003.*
- *Décret n°92-755 du 31 juillet 1992 instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution pour l'application de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution.*
- *Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, JORF n°0262 du 10 novembre 2012 page 17713.*

5-Instructions et notes de service

- *Instruction sur le recouvrement des créances publiques, trésorerie Générale du royaume, mai 2001.*
- *Note de service N 504/SR du 23/7/2001 relative au traitement des réclamations et requêtes formulées par les redevables, de créance publique.*
- *Fiche procédures de recouvrement, trésorerie Générale du royaume.*
- *Instruction modificatif N° : BOI-CTX-RDI-30-20120912, Contentieux de la responsabilité Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, Date de publication: 12/09/2012.France.*
- *Instruction codificatrice N° 92-147-AM, 1er décembre 1992.France.*
- *Instruction Codificatrice, N°02 – 063 – A – M du 22 Juillet 2002, Procédures civiles et fiscales d'exécution, titre II l'avis à tiers détenteur .France.*
- *Instruction Codificatrice, N° 03-006-A3 du 20 janvier 2003, le sursis légal de paiement, DGCP, France.*

6-Rapports et Etudes :

- *Trésorerie Générale du Royaume, presse et publication : janvier 2002, l'entrée en vigueur de la monnaie unique européenne : L'EURO.*
- *Trésorerie Générale du Royaume – Bulletin mensuel de statistiques des finances publiques – Novembre 2014.*
- *Conseil d'Etat, centre de recherches et de diffusion juridiques, jurisprudence des formations contentieuses du conseil d'Etat, Mai 2011.*
- *20emeRapport du Conseil des impôts : Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale : Droit. fiscal. 2003.*

7-Sites Internet :

- [http:// Lexinter.net/](http://Lexinter.net/)
- <http://bofip.impots.gouv.fr/>
- <http://www.ALTAFSIR.com>
- <http://www.hcp.ma/>
- <http://www.justice.gov.ma/>
- <http://www.assabah.press.ma>
- [http://www.cheuvreux-associes.fr.](http://www.cheuvreux-associes.fr)
- <http://www.conseil-constitutionnel.fr/>
- <http://www.conseil-etat.fr/>
- <http://www.fdsf.rnu.tn/>
- <http://www.finances.gov.ma/>
- <http://www.idref.fr>
- <http://www.laweg.net/>
- <http://www.ledroitpublic.com/>
- <http://www.legifrance.gouv.fr/>
- <http://www.pwc.com/>
- <http://www.rajf.org/>
- <http://www.revuegeneraledudroit.eu/>
- <http://www.qaradawi.net/>
- <https://www.tgr.gov.ma/>
- <https://fiscalis.alternative.fr/>

المراجع باللغة الإنجليزية:

- *The Word Bank, Paing taxes 2013, the global Picture.*

الملاحق

الفهرس

- 3 مقدمة عامة:
- 26 الباب الأول: الضمانات القانونية للمدين بين متطلبات الحماية و هاجس المردودية
- 28 القسم الأول: المرحلة الحبية لأداء الدين الضريبي كضمانة جوهرية لفائدة المدين
- 30 الفصل الأول: الأداء الحبي للدين الضريبي
- 30 المبحث الأول: طرق ووسائل الأداء الحبي للدين الضريبي
- 31 المطلب الأول: طرق الأداء الحبي للدين الضريبي
- 31 الفرع الأول: مبادرة المدين في أداء الدين الضريبي
- 31 الفقرة الأولى: الأداء التلقائي للدين الضريبي
- 33 الفقرة الثانية: الأداء عن طريق التصريح
- 36 الفرع الثاني: السندات التنفيذية كضمانة لمشروعية أداء الدين الضريبي
- 36 الفقرة الأولى: أوامر المداخيل كسندات للتنفيذ
- 38 الفقرة الثانية: مشروعية سريان السند التنفيذي
- 38 أولا: الاختصاص في إصدار الجداول الضريبية
- 44 ثانيا: تشكيلات إصدار السند التنفيذي
- 52 ثالثا: المصادقة على السندات التنفيذية
- 60 الفقرة الثالثة: حق الملزم في الإعلام بالسند التنفيذي
- 60 أولا: الأساس القانوني لإعلام الملزم بالسند التنفيذي
- 62 ثانيا: إعلام الملزم بين الطابع العمومي والإجراء الخصوصي
- 68 المطلب الثاني: تعدد وسائل الأداة كضمانة لفائدة الملزم
- 69 الفرع الأول: الأداء النقدي كوسيلة كلاسيكية لأداء الدين الضريبي

70	الفرع الثاني: الأداء المصرفي.....
71	الفقرة الأولى: الأداء بواسطة تسليم شيك.....
74	الفقرة الثانية: التحويل أو الدفع بحساب مفتوح في اسم المحاسب المكلف بالتحصيل.....
78	المبحث الثاني: استحقاق الدين الضريبي.....
78	المطلب الأول: استحقاق الدين الضريبي لأجل.....
78	الفرع الأول: زمان الوفاء.....
79	الفقرة الأولى: زمان الوفاء في التشريعات المقارنة.....
80	الفقرة الثانية: زمان الوفاء في التشريع الضريبي المغربي.....
83	الفرع الثاني: مكانة الأجل في استحقاق الدين الضريب.....
83	الفقرة الأولى: الأداء قبل تاريخ الاستحقاق.....
85	الفقرة الثانية: الطبيعة القانونية لأجل الاستحقاق.....
87	المطلب الثاني: حدود استحقاق الديون الضريبية لأجل: الاستحقاق الفوري.....
88	الفرع الأول: الحالات المرتبطة بشخص الملزم.....
89	الفقرة الأولى: التغيير المكاني للملزم.....
89	أولا: حالة مغادرة الملزم للتراب الوطني.....
90	ثانيا: حالة انتقال الملزم خارج دائرة نفوذ القابض.....
92	الفقرة الثانية: تغيير وضعية الملزم.....
93	الفرع الثاني: الحالات المرتبطة بالذمة المالية للملزم.....
93	الفقرة الأولى: إضعاف الذمة المالية للملزم.....
93	أولا: الإخلال بالتزام التصريح.....
94	ثانيا: توقيف النشاط الخاضع للضريبة.....
95	الفقرة الثانية: البيع الإرادي أو الجبري.....

98	الفصل الثاني: إمكانية تعطيل أداء الدين الضريبي
98	المبحث الأول: تعطيل الدين الضريبي بقوة القانون
99	المطلب الأول: الحق في الاستفادة من التقادم
100	الفرع الأول: الطبيعة القانونية لتقادم استخلاص الدين الضريبي
102	الفرع الثاني: أجل احتساب التقادم في استخلاص الضريبة
103	الفقرة الأولى: تقنية احتساب التقادم ورجحان كفة الخزينة
105	الفقرة الثانية: الطابع المحدود للتقادم الضريبي
105	أولا: قطع التقادم بمبادرة من المحاسب المكلف بالتحصيل
109	ثانيا: قطع التقادم بمبادرة من الملتزم
110	ثالثا: تقنية إدراج الأخطاء الجزئية للملتزم
111	المطلب الثاني: حماية المدين الخاضع لنظام صعوبة المقاولات
111	الفرع الأول: ماهية نظام صعوبة المقاولات
113	الفقرة الأولى: معالجة صعوبات المقاولات من خلال مخطط التسوية القضائية
113	أولا: تنفيذ مخطط الاستمرارية
114	ثانيا: مخطط تفويت المقاولات للغير
115	الفقرة الثانية: معالجة صعوبات المقاولات من خلال التصفية القضائية للمقاولات
115	الفرع الثاني: آثار فتح مساطر صعوبة المقاولات على الدين الضريبي
116	الفقرة الأولى: مدى إلزامية التصريح بالدين الضريبي
117	أولا: قبل صدور قانون المالية لسنة 2007
120	ثانيا: بعد صدور قانون المالية لسنة 2007
126	الفقرة الثانية: آثار عدم التصريح بالدين الضريبي الناشئ قبل فتح المسطرة
126	أولا: مفهوم الدين الضريبي الناشئ قبل فتح المسطرة

128	.....	ثانيا: جزاء عدم التصريح بالدين الضريبي
131	.....	المبحث الثاني: تعطيل أداء الدين الضريبي بطلب من الملزم
131	.....	المطلب الأول: الطابع الاستثنائي و الإجرائي لتأجيل الدين الضريبي
132	.....	الفرع الأول: تجليات الطابع الاستثنائي
132	.....	الفقرة الأولى: تجليات الطابع الاستثنائي من خلال الإيقاف الاستعطائي
134	.....	الفقرة الثانية: مظاهر الطبيعة الاستثنائية للإيقاف النزاعي للدين الضريبي
139	.....	الفرع الثاني: الطابع الإجرائي لمسطرة تأجيل الدين الضريبي
139	.....	الفقرة الأولى: ضرورة توفر الصفة
140	.....	الفقرة الثانية: التعبير الصريح عن إرادة إيقاف الدين الضريبي
141	.....	أولا: التصريح بطلب الإيقاف
142	.....	ثانيا: تكوين الضمانات الكافية
145	.....	المطلب الثاني: الآثار المترتبة على مسطرة وقف أداء الدين الضريبي
145	.....	الفرع الأول: آثار قبول مسطرة وقف الأداء
148	.....	الفرع الثاني: آثار رفض طلب وقف أداء الدين الضريبي
148	.....	الفقرة الأولى: ضرورة تعليل قرار الرفض و تبليغه
148	.....	أولا: تعليل قرار الرفض
149	.....	ثانيا: تبليغ قرار الرفض
149	.....	الفقرة الثانية: متابعة إجراءات التحصيل
151	.....	القسم الثاني: المتابعة الجزئية بين مخاطبة المدين المباشر وامتدادها إلى الغير
152	.....	الفصل الأول: مكانة المدين المباشر في الاستخلاص الجبري للدين الضريبي
153	.....	المبحث الأول: التنفيذ على أموال الملزم
153	.....	المطلب الأول: التنفيذ على منقولات الملزم

153	الفرع الأول: الضمانات السابقة لمتابعة الملزم
154	الفقرة الأولى: المتابعة بدون صائر
154	أولاً: إرسال آخر إشعار بدون صائر
156	ثانياً: الحصول على الترخيص بالمتابعة
158	الفقرة الثانية: ضرورة إنذار الملزم
159	أولاً: الطبيعة القانونية للإنذار بين الإخبار والإجبار
161	ثانياً: الإجراءات الشكلية لصحة الإنذار
162	ثالثاً: تبليغ الإنذار
170	الفرع الثاني: مشروعية حجز وبيع منقولات الملزم
171	الفقرة الأولى: مباشرة حجز منقولات الملزم
172	أولاً: مشروعية الحجز على أموال الملزم
185	ثانياً: حدود نفاذ الحجز على الأموال
194	الفقرة الثانية: بيع منقولات الملزم
195	أولاً: الإجراءات السابقة لبيع أموال الملزم
198	ثانياً: تنفيذ البيع
206	المطلب الثاني: التنفيذ على أصناف خاصة من أموال الملزم
206	الفرع الأول: التنفيذ على المركبات
206	الفقرة الأولى: التنفيذ على السفن
206	أولاً: مقتضيات العامة للتنفيذ على السفن
212	ثانياً: مسؤولية مشتري السفينة في أداء الدين الضريبي
213	الفقرة الثانية: التنفيذ على العربات السيارة
214	أولاً: تثبيت العربات السيارة

- 216 ثانيا: التعرض لدى مراكز تسجيل السيارات
- 217 الفرع الثاني: التنفيذ على العقارات و الأصول التجارية
- 217 الفقرة الأولى: التنفيذ على الأصول التجارية
- 218 أولا: حجز الأصل التجاري
- 224 ثانيا: بيع الأصل التجاري
- 227 الفقرة الثانية: التنفيذ على الأموال العقارية للملزم
- 228 أولا: حجز العقار
- 237 ثانيا: بيع العقار
- 242 المبحث الثاني: التنفيذ على شخص الملزم
- 244 المطلب الأول: شروط اللجوء إلى الإكراه البدني في استخلاص الديون الضريبية
- 245 الفرع الأول: الشروط السابقة للتنفيذ على شخص الملزم
- 246 الفقرة الأولى: احترام الإجراءات التمهيدية
- 246 الفقرة الثانية: استنفاد جميع طرق التنفيذ على أموال المدين
- 248 الفرع الثاني: تحقق الوقائع القانونية الموجبة للإكراه البدني
- 248 الفقرة الأولى: المدينين الذين لم يثبت عسرهم
- 249 أولا: المدين الذي لم يثبت عسره بين المرجعيتين الإسلامية والجنائية
- 252 ثانيا: مقارنة المشرع الضريبي لمفهوم المدين الذي لم يثبت عسره
- 256 الفقرة الثانية: المدينين المعرقلين لتحصيل الديون الضريبية أو المفتعلين للعسر
- 259 الفرع الثالث: الطبيعة القضائية لمسطرة الإكراه البدني
- 259 الفقرة الأولى: تدخل قاضي المستعجلات في تنفيذ مسطرة الإكراه البدني
- 260 أولا: البت في طلب الاعتقال
- 261 ثانيا: تحديد مدة الاعتقال

- 262الفقرة الثانية: تدخل وكيل الملك في مسطرة الإكراه البدني
- 263المطلب الثاني: حدود اللجوء إلى الإكراه البدني
- 263الفرع الأول: الحدود المتعلقة بمبلغ الدين الضريبي
- 266الفرع الثاني: القيود المرتبط بشخص الملزم و زوجته
- 266الفقرة الأولى: القيد المرتبط بسن المدين
- 267الفقرة الثانية: القيد المرتبط بالمرأة الحامل و المرضعة
- 268الفقرة الثالثة: عدم إمكانية التنفيذ على الزوجين في آن واحد
- 269الفرع الثالث: إنهاء الإكراه البدني
- 269الفقرة الأولى: الإيقاف الكلي للإكراه البدني
- 270الفقرة الثانية: الإيقاف المؤقت للإكراه البدني
- 270أولاً: أداء المدين لقسط لا يقل عن نصف المبالغ الواجبة
- 270ثانياً: تعهد المدين كتابة أمام المحاسب المكلف بالتحصيل
- 271ثالثاً: ضرورة تقديم الضمانات الكافية لتأمين الأداء
- 273الفصل الثاني: امتداد سلطة التنفيذ الجبري إلى الغير
- 274المبحث الأول: الأسس القانونية للتنفيذ على الغير
- 274المطلب الأول: مبدأ التضامن كأساس لمتابعة الغير
- 275الفرع الأول: الإطار القانوني لمبدأ التضامن بين المدينين
- 277الفقرة الأولى: نظرية وحدة المديونية وتعدد المسؤولية
- 278الفقرة الثانية: نظرية التأمين
- 278الفقرة الثالثة: نظرية الوحدة
- 279الفرع الثاني: تجسيد التضامن في استخلاص الدين الضريبي
- 280الفقرة الأولى: الحلول محل الملزم

- 280 أولا: التضامن على أساس القرابة: الخلف العام
- 282 ثانيا: الأشخاص الذين جعل المدين موطنه الجبائي لديهم
- 284 الفقرة الثانية: المسؤولية التضامنية لمديري المقاولات و الشركات
- 285 المطلب الثاني: الغير الحائز لأموال المدين
- 285 الفرع الأول: الغير الحائز على ضوء القواعد العامة
- 288 الفرع الثاني: الغير الحائز في استخلاص الديون الضريبية
- 288 الفقرة الأولى: الأشخاص المودع لديهم أموال المدين
- 291 الفقرة الثانية: الأعيان الحائزين
- 293 المبحث الثاني: متابعة الغير المتضامن و الحائز لأموال الملزم
- 294 المطلب الأول: مكانة الإشعار للغير الحائز ضمن إجراءات الاستخلاص الجبرية
- 294 الفرع الأول: الطبيعة القانونية للإشعار للغير الحائز
- 295 الفقرة الأولى: المقاربة التشريعية لمسطرة الإشعار للغير الحائز
- 296 أولا: النظام القانوني للإشعار للغير الحائز في التشريع المغربي
- 298 ثانيا: النظام القانوني للإشعار للغير الحائز على ضوء التشريع المقارن
- 303 الفقرة الثانية: النظام القانوني للإشعار للغير الحائز في الفقه
- 303 أولا : ضعف تناول الفقهي لمسطرة الإشعار للغير الحائز في المغرب
- 307 ثانيا: مقارنة الإشعار للغير الحائز في الفقه الفرنسي
- 309 الفرع الثاني: الإشعار للغير الحائز ومبدأ التدرج في إجراءات الاستخلاص
- 309 الفقرة الأولى: الإشعار للغير الحائز والحجز لدى الغير
- 310 أولا: نقط الالتقاء بين المسطرتين
- 311 ثانيا: نقط التباين بين المسطرتين
- 313 الفقرة الثانية: الإشعار للغير الحائز والتدرج في إجراءات الاستخلاص

- 313 أولاً: صعوبات إخضاع التنفيذ على الغير الحائز لمبدأ التدرج في الاستخلاص
- 317 ثانياً: ضرورة إخضاع الإشعار للغير الحائز للتدرج الإجرائي
- 318 المطلب الثاني: مسطرة الإشعار للغير الحائز بين المقتضيات القانونية و الاتفاقية
- 319 الفرع الأول: النفاذ القانوني للإشعار للغير الحائز
- 319 الفقرة الأولى: تبليغ الإشعار بين المدين المباشر و الغير الحائز
- 319 أولاً: التبليغ إلى الغير الحائز
- 321 ثانياً: تبليغ الإشعار للغير الحائز إلى المدين
- 324 الفقرة الثانية: آثار التوصل بالإشعار للغير الحائز
- 325 أولاً: حالة الاستجابة للإشعار للغير الحائز - التسليم الفوري للمبالغ
- 329 ثانياً: حالة عدم الاستجابة للإشعار للغير الحائز
- 335 الفرع الثاني: المقاربة الاتفاقية في التنفيذ على الغير
- 335 الفقرة الأولى: الطبيعة التذكيرية للميثاق
- 339 الفقرة الثانية: طبيعة الضمانات "الإضافية" للميثاق
- 340 أولاً: الضمانات المرتبطة بالإخبار
- 342 ثانياً: الضمانات المرتبطة بطبيعة الأموال
- 347 الباب الثاني: دور القضاء الإداري في تكريس ضمانات المدين في استخلاص الدين الجبائي
- 350 القسم الأول: المقاربة الاستباقية لحماية المدين في دعوى الاستخلاص الضريبي
- 351 الفصل الأول: سلطات القاضي الإداري من حيث القواعد الشكلية لدعوى الاستخلاص
- 352 المبحث الأول: أعمال القاضي الإداري للقواعد العامة للدعوى
- 352 المطلب الأول: الشروط المتعلقة بأطراف دعوى الاستخلاص
- 353 الفرع الأول: أهلية التقاضي
- 358 الفرع الثاني: المصلحة والصفة في التقاضي

- 358.....الفقرة الأولى: شرط المصلحة
- 363.....الفقرة الثانية: الصفة في التقاضي
- 364.....أولا: صفة المدين في دعوى الاستخلاص الضريبي
- 372.....ثانيا: صفة الإدارة الضريبية في التقاضي
- 376.....الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بمقال دعوى الاستخلاص الضريبي
- 376.....الفقرة الأولى: خصائص مقال الدعوى
- 380.....الفقرة الثانية: مظاهر حماية المدين من خلال مقال الدعوى
- 380.....أولا: إمكانية الجمع بين دعوى التحصيل ودعوى الوعاء الضريبي
- ثانيا: قبول الدعوى في إطار القضاء الشامل رغم تقديمها
- 382.....في إطار دعوى الإلغاء
- 384.....ثالثا: الاكتفاء بنسخ من المستندات المرفقة بالمقال
- 387.....رابعا: تمكين الملزم من فرصة تصحيح العيوب الشكلية
- 392.....المطلب الثاني: الشروط الخاصة لدعوى الاستخلاص وتفاعل القاضي الإداري
- 392.....الفرع الأول: سببية اللجوء إلى الإدارة الضريبية
- 394.....الفقرة الأولى: تكريس الطابع الإلزامي للتظلم الإداري
- أولا: المنازعة في إجراءات الاستخلاص الضريبي
- 395.....و عدم اعتبار الأدعاءات الضريبية
- 399.....ثانيا: المنازعة المتعلقة بالحجز
- 405.....الفقرة الثانية: إعفاء المدين من إلزامية التظلم الإداري
- 405.....أولا: عدم الإلزامية الجزئية للتظلم الإداري
- 412.....ثانيا: عدم الإلزامية الشاملة للتظلم الإداري
- 416.....الفرع الثاني: أجل رفع دعوى الاستخلاص الضريبي

- 417.....الفقرة الأولى: قصور النص الضريبي في تحديد الأجل
- 420.....الفقرة الثانية: الطابع الجزئي للتنصيص التشريعي على أجل رفع الدعوى
- 423.....الفصل الثاني: الحماية الوقتية والاستعجالية لضمانات المدينين في الاستخلاص الجبائي
- المبحث الأول: الاختصاص الاستعجالي بين المقتضيات العامة
- 427.....وخصوصيات دعوى الاستخلاص الجبائي
- 427.....المطلب الأول: مشروعية تدخل قاضي المستعجلات في إطار القواعد العامة
- الفرع الأول: استبعاد العوائق التشريعية الخاصة التي تحد من اختصاص
- 427.....قاضي المستعجلات
- الفقرة الأولى. التأكيد التدريجي على استقلالية المسطرة القضائية
- 427.....لإيقاف الدين الضريبي
- 427...أولاً: استبعاد أداء الدين المتنازع بشأنه كشرط مسبق لإيقاف الدين الضريبي
- ثانياً: استقلال المسطرة القضائية لإيقاف التنفيذ عن المسطرة الإدارية
- 430.....لتأجيل الأداء
- 435.....الفقرة الثانية: استبعاد القضاء من حظر تأجيل أداء الضريبة
- 438.....الفرع الثاني: إعمال القواعد العامة كمناط لتدخل قاضي المستعجلات
- 438.....الفقرة الأولى: إيقاف إجراءات الاستخلاص في إطار دعوى الموضوع
- 442...الفقرة الثانية: إعمال القواعد العامة لقبول طلبات إيقاف إجراءات الاستخلاص
- 443.....أولاً: الاستعجال كأساس لإيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي
- 446.....ثانياً: عدم المساس بجوهر الدعوى
- 450.....المطلب الثاني: إيقاف تنفيذ الدين الضريبي على ضوء القواعد الخاصة
- 450...الفرع الأول: مدى إلزامية تقديم الضمانة لإيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي
- 460.....الفرع الثاني: قاضي المستعجلات وشرط المطالبة الإدارية

- المبحث الثاني: اتساع سلطات قاضي المستعجلات في الحماية الوقتية لضمانات المدينين.....465
- المطلب الأول: تعزيز تدخل القضاء الاستعجالي في إيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي... 465
- الفرع الأول: التوجه نحو التخفيف من شروط الإيقاف.....465
- الفقرة الأولى: قبول طلبات الإيقاف في غياب دعوى الموضوع.....466
- الفقرة الثانية: الاتجاه نحو التخلي عن شرط الاستعجال.....471
- الفرع الثاني: تشديد الرقابة على السلطة التقديرية للإدارة الضريبية
- في تأجيل الدين الضريبي 476
- الفقرة الأولى: تقدير القضاء الاستعجالي لمدى كفاية الضمانات المقدمة
- أمام القابض 476
- الفقرة الثانية: اعتبار التنفيذ على أموال المدين بمثابة ضمانات كافية.....483
- المطلب الثاني: تعامل قاضي المستعجلات مع رفع إجراءات الاستخلاص الجبرية.....485
- الفرع الأول: تقنية تحويل الطلب.....485
- الفرع الثاني: سلطة قاضي المستعجلات في رفع إجراءات الاستخلاص الجبري.....490
- القسم الثاني: تكامل رقابة قاضي الموضوع الإداري في حماية ضمانات المدين 500
- الفصل الأول: فرض القضاء الإداري للمشروعية الضريبية.....502
- المبحث الأول: الرقابة مشروعية الاستخلاص الضريبي من حيث الشكل.....503
- المطلب الأول. جوهرية احترام الإجراءات السابقة للتنفيذ على المدين 503
- الفرع الأول: الإشعار بدون صائر بين الإرسال والتبليغ.....503
- الفرع الثاني: الرقابة على الترخيص المسبق.....509
- المطلب الثاني: الرقابة على احترام التواجهية في إجراءات الاستخلاص الضريبي.....510
- الفرع الأول: التشدد القضائي في صحة التبليغ.....510
- الفقرة الأولى: أولوية التبليغ الشخصي للمدين 511

- 513.....الفقرة الثانية: التبليغ في موطن المدين
- 519.....الفقرة الثالثة: التبليغ عن طريق تعليق الإنذار
- 522.....الفرع الثاني: التشديد على ضرورة احترام آجال وشكليات الإجراءات
- 523.....الفقرة الأولى: احترام الآجال الفاصلة بين إجراءات الاستخلاص
- 525.....الفقرة الثانية: احترام شكليات إجراءات الاستخلاص
- 531.....المبحث الثاني: الرقابة القضائية على صحة الاستخلاص الضريبي من حيث الموضوع
- 531.....المطلب الأول: مراقبة سلامة الإجراءات الجبرية
- 531.....الفرع الأول: ترسيخ مبدأ التدرج في الاستخلاص في مواجهة المدين الأصلي
- 537.....الفرع الثاني: ترسيخ مبدأ التدرج في استخلاص الدين الضريبي في متابعة الغير
- 541.....المطلب الثاني: الرقابة على استحقاق الدين الضريبي
- 541.....الفرع الأول: حماية المدين من التصحيح غير المشروع لاستحقاق الدين الضريبي
- 542.....الفقرة الأولى: التشدد القضائي في قطع التقادم
- 550.....الفقرة الثانية: تحميل الإدارة الضريبية عبء إثبات قطع التقادم
- 554.....الفقرة الثالثة: الاعتراف بأحقية استرجاع الدين المؤدى بعد حصول التقادم
- 559.....الفرع الثاني: صفة المديونية كأساس لمتابعة المدين
- 559.....الفقرة الأولى: المنازعة في صحة الالتزام بالأداء
- 559.....أولاً: الطعن في وجود الالتزام الضريبي
- 567.....ثانياً: الطعن في قابلية الأموال للتنفيذ
- 570.....الفقرة الثانية: المنازعة في تحقق التضامن وحياسة أموال الملزم
- 570.....أولاً: التأكيد على الطابع الاستثنائي لمتابعة الغير
- 572.....ثانياً: حصر حالات قيام التضامن واستبعاد القياس عليها
- 574.....ثالثاً: اعتماد القراءة الضيقة لحالات التضامن المنصوص عليها صراحة

- 581..... الفصل الثاني: الاعتراف بمسؤولية الإدارة الضريبية عن الاستخلاص المعيب
- 582..... المبحث الأول: الأساس الكلاسيكي لمسؤولية الإدارة الضريبية
- 584..... المطلب الأول: الخطأ الجسيم كشرط أساس لقيام مسؤولية الإدارة الضريبية
- 584..... الفرع الأول : القضاء الإداري الفرنسي و فكرة الخطأ الجسيم
- 587..... الفرع الثاني: موقف القضاء الإداري المغربي من فكرة الخطأ الجسيم
- 592..... المطلب الثاني: ظهور فكرة الخطأ البسيط كشرط مستحدث لمسؤولية الإدارة الضريبية
- 592..... الفرع الأول: الأثر التفاعلي للاجتهاد القضائي الفرنسي على فكرة الخطأ
- 595..... الفرع الثاني: زوال مبررات الإبقاء على فكرة الخطأ الجسيم في المجال الضريبي
- المبحث الثاني: الأساس الحديث لمسؤولية الإدارة الضريبية: نحو التخلي نهائيا
- 598..... عن فكرة الخطأ الجسيم
- 598..... المطلب الأول: التنازل عن فكرة الخطأ الجسيم بين القضاء الإداري المغربي و المقارن
- الفرع الأول: القضاء الإداري المغربي وفكرة الخطأ البسيط المقرون
- 598..... بصعوبات استثنائية
- 604..... الفرع الثاني: تنازل القضاء الإداري الفرنسي عن فكرة الخطأ الجسيم
- 608..... المطلب الثاني: الإبقاء على مسؤولية محدودة للإدارة الضريبية
- 608..... الفرع الأول: الإبقاء على شروط محدودة لمسؤولية الإدارة الضريبية
- 608..... الفقرة الأولى: اشتراط الضرر المباشر
- 610..... الفقرة الثانية: الإعفاء المحدود من المسؤولية
- 611..... الفرع الثاني: إمكانية تعميم التخلي عن فكرة الخطأ الجسيم
- 611..... الفقرة الأولى: موقف الاجتهاد القضائي الفرنسي

613.....الفقرة الثانية: موقف القضاء الإداري المغربي

622.....خاتمة

638.....لائحة المراجع

674.....الملاحق

675.....الفهرس