

المنازقة

للدراستات القانونية والإدارية

المدير المسؤول

د. رضوان العنبي

مجلة علمية فصلية محكمة

تعنى بالدراسات القانونية والإدارية

الدراسات والأبحاث

عثمان التاوتي

الأداء الضريبي وفق أحكام مدونة تحصيل الديون العمومية

عادل أرجدال

الأسس القانونية لإيقاف إجراءات التحصيل الضريبي أمام القضاء الاستعجالي : دراسة تطبيقية

سفيان صابر

الرقابة القضائية على آليات الرقابة الجبائية "مسطرة فحص المحاسبة نموذجاً"

حمزة عيلال

الشفعة في المادة الضريبية

عواطف بلخضر

الضمانات الخاصة بمسطرة المراقبة الجبائية

أحمد الرفاعي

القضاء الاستعجالي في المادة الجبائية

نعواد زكرياء

المطالبة الإدارية بين مرحلتي التأسيس والتحصيل

زكرياء جواد

خصوصيات بعض المهن الحرة بين حق الاطلاع الضريبي وضرورة الحفاظ على السر المهني

عمرو نعليمي

مراقبة مشروعية القرار المالي المحلي : دراسة في دور المجالس الجهوية للحسابات في مراقبة الميزانية المحلية على ضوء التجربة الفرنسية

حفيظة بوطلة

سلطات القاضي المنتدب في استخلاص الديون الضريبية في إطار صعوبات المقاومة

حايد فاطمة

حقوق المكلف بالضريبة بين إجرائي التعسف في استعمال الحق والمحرر الجبائي في القانون الجزائري.

ماجدولين انكر

أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية داخل التشريعات والقوانين الداخلية

عادل أرجدال

مسطرة المطالبة الإدارية في مدونة تحصيل الديون العمومية: شروطها وآثارها

الهبري الهبري

الحسابات الخصوصية: قواعد الاشتغال وطرق التدبير

مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية

سلسلة يديرها

الدكتور رضوان العنبي

باحث في القانون العام

المراجعة اللغوية

عبد الواحد تولان

الإيداع القانوني

2011 PE 0113

ملف الصحافة

43/2011

الترقيم الدولي

ردمد X 876 - 2028

المطبعة

دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع - الرباط

شارع طونكان عمارة 23 رقم 2 ديور الجامع

الهاتف / الفاكس : 05 37 72 58 23

البريد الإلكتروني : Contact@darassalam.ma

الموقع الإلكتروني : www.darassalam.ma

المراسلة

العنوان: زنقة 13 الرقم 24 حي قصر البحر 2 ق ج البيضاء 20350

الهاتف: 0662557163 / 0665929835

البريد الإلكتروني: elanbiredouane@gmail.com

جميع حقوق النشر محفوظة

لا يسمح بإعادة النشر ولو كانت جزئية

اللجنة العلمية

د- عبد الرحيم فاضل	: أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق الدار البيضاء (القانون العام)
د- أحمد حضرائي	: أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق مكناس (القانون العام)
د- عبد النبي ضريف	: أستاذ جامعي بكلية الحقوق الدار البيضاء (القانون العام)
د- گولفرني محمد	: أستاذ جامعي بكلية الشريعة أكادير (القانون العام)
د- إدريس الحيايني	: أستاذ جامعي بكلية الحقوق أكادير (القانون الخاص)
د- جميلة العماري	: أستاذة جامعية بكلية الحقوق طنجة (القانون الخاص)
سبيك نعيم	: أستاذ مؤهل بكلية متعددة التخصصات ببني ملال (القانون الخاص بالفرنسية)
مدني أحميدش	: أستاذ باحث بكلية الحقوق ظهر المهرز- فاس (القانون الخاص)

قواعد النشر

المنارة للدراسات القانونية والإدارية، مجلة علمية أكاديمية محكمة، تهتم بالأبحاث في مجال العلوم القانونية والإدارية، والمعالجة بأسلوب علمي موثق.

ترسل المقالات وجوبا في شكل ملف مرفق عبر البريد الإلكتروني للمجلة المدون أدناه، ويشترط أن يكون المقال مكتوبا ببرنامج Word Microsoft بنسق RTF (نوع الخط بالعربية : Arabic Traditional، مقاسه 14، أما اللغة الأجنبية فنوع الخط : TimesNewRoman، مقاسه 12)، ويجب أن ترقم الصفحات ترقيماً متسلسلاً؛

ترفق المادة المقدمة للنشر بنبذة عن السيرة الذاتية للباحث متضمنة اسمه بالعربية وبالحروف اللاتينية؛ وفي حالة وجود أكثر من باحث يتم مراسلة الاسم الذي يجب أن يرد أولاً في ترتيب الأسماء.

مادة النشر تكون موثقة كما يلي :

بالنسبة للكتب: اسم المؤلف، "عنوان الكتاب"، دار النشر (الناشر)، مكان النشر وسنة النشر، رقم الصفحة.

بالنسبة للمجلة: إسم المؤلف، "عنوان المقال"، عنوان المجلة، العدد، مكان النشر وسنة النشر، رقم الصفحة.

بالنسبة لمراجع الانترنت: اسم المؤلف، "عنوان المقال"، تاريخ التصفح، العنوان الإلكتروني كاملاً (يشمل الملف).

يحق للمجلة (إذا رأت ضرورة لذلك) إجراء بعض التعديلات الشكلية على المادة المقدمة للنشر دون المساس بمضمونها؛ المجلة غير ملزمة برد المقالات غير المقبولة للنشر.

تُعبّر مضامين المواد المنشورة في المجلة عن آراء أصحابها، ولا تمثل بالضرورة رأي المجلة. وننبه على أن كل مقال يخالف شروط النشر، لن يؤخذ به، والمجلة غير معنية بإعلام صاحب المقال بذلك.

ترسل المقالات وتوجه المراسلات عن طريق البريد الإلكتروني.

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين وعلى آله وصحبه أجمعين

بقلب مليء بالغبطة والفرح نتشرف بأن نضع بين يدي القارئ الكريم العدد الخاص من مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية ، ولقد كان للصدى الطيب الذي تتركه الاعداد الخاصة أكبر الأثر والحافز في أن نكون أشد حرصاً على إصدار مثل هاته السلسلة لقد آثرنا أن نعتمد المنهج نفسه في تنوع الموضوعات بلغتها وأن نستقطب الباحثين والمتخصصين في المجال ، فجاء العدد حافلاً ببحوث خضعت للانتقاء والتحكيم العلميين الدقيقين. ونحسب أنها ستسهم إسهاماً فاعلاً في تعميق الفكر العلمي في مادة الضريبة.

ولا يفوتنا أن نكرر هنا أن هذا الجهد لم يكن ليبرى النور لولا حرص أعضاء هيئة التحرير وعملهم الدؤوب على إنجازه ووضعه بين أيادي الدارسين والباحثين.

نسأل الله تعالى أن يكون عملنا هذا خالصاً لوجهه الكريم وأن ييسر لنا الاستمرار في عملنا هذا، فهو الموفق وهو المعين.

د.رضوان العنبي

مدير مجلة المنارة للدراسات القانونية والادارية

الفهرس

الأداء الضريبي وفق أحكام مدونة تحصيل الديون العمومية	
عثمان التاوتي.....	9
الأسس القانونية لإيقاف إجراءات التحصيل الضريبي أمام القضاء الإستعجالي: دراسة تطبيقية	
عادل أرجدال.....	45
الرقابة القضائية على آليات الرقابة الجبائية"مسطرة فحص المحاسبة نموذجاً"	
سفيان صابر.....	81
الشفعة في المادة الضريبية	
حمزة عيلا.....	131
الضمانات الخاصة بمسطرة المراقبة الجبائية	
عواطف بلخضر.....	163
القضاء الاستعجالي في المادة الجبائية	
أحمد الرفاعي.....	181
المطالبة الإدارية بين مرحلتي التأسيس والتحصيل	
لعواد زكرياء.....	199

- خصوصيات بعض المهن الحرة بين حق الاطلاع الضريبي وضرورة
الحفاظ على السر المهني
223 زكرياء جواد.
- مراقبة مشروعية القرار المالي المحلي: دراسة في دور المجالس الجهوية
للمسابات في مراقبة الميزانية المحلية على ضوء التجربة الفرنسية
251 عمرو لغليمي.
- سلطات القاضي المنتدب في استخلاص الديون الضريبية في إطار
صعوبات المقاوله
303 حفيظة بوطه.
- حقوق المكلف بالضريبة بين إجرائي التعسف في استعمال الحق والمحرم
الجبائي في القانون الجزائري.
329 حايد فاطمة.
- أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية داخل التشريعات والقوانين الداخلية
343 ماجدولين انكر.
- مسطرة المطالبة الإدارية في مدونة تحصيل الديون العمومية: شروطها وآثارها
387 عادل أرجدال.
- 387
- الحسابات الخصوصية: قواعد الاشتغال وطرق التدبير
411 الهبري الهبري.

الأداء الضريبي وفق أحكام مدونة تحصيل الديون العمومية

عثمان التاوتي

باحث بسلك الدكتوراه،

بجامعة محمد الخامس الرباط، كلية الحقوق سلا

باحث متخصص في القانون الضريبي

من السهل جدا القول بأن الجسر الرابط بين الإدارة المكلفة بالجباية والمواطن هو جسر هش، غير متين، ويستشف ذلك من خلال فعل التماطل في الأداء الضريبي أو التهرب والغش فيه، لكن الأصعب والأشد هو الإثيان بما يقوي قواعد هذا الجسر ويجعله متينا ويحسن أواصر العلاقة بين الطرفين، فتنتعش بذلك الخزينة العامة وينمو الإقتصاد الوطني، وما يعود بهذا من نفع على الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية للبلاد. إذا علمنا أن الميزانية العامة تعتمد بشكل جد كبير في عوائدها المالية على المداخيل الجبائية لتغطية نفقاتها.

وإذا ما حاولنا وصف الأداء الضريبي بعبارة تختصر موقعه العلائقي بين الأطراف، ودوره الأساسي في التنمية الإقتصادية والرفع من الناتج الداخلي الخام عن طريق الإستثمار في العوائد الضريبية في الصناعة والخدمات، فإنه لا محيد عن وصفه "بالواجب الوطني".

فالواجب وكما يعرفه الفيلسوف إيمانويل كانط هو "ضرورة أداء الفعل احتراماً للقانون العقلي في ذاته"، ما يعني أن ضرورة أداء الواجب تستمد إلزاميتها من العقل قبل القانون، فيصبح الإنسان خاضعاً لرقابة الضمير قبل أي نوع آخر من الرقابة.

ولما كان الواجب يتخذ أشكالاً متعددة ويختلف باختلاف مجالات الحياة، فإن المواطنة بقدر ما تمنحه وتتيحها من حقوق تفرض أيضاً جملة من الواجبات، أهمها من منظور اقتصادي "الواجب الضريبي"، وهو واجب مالي صرف ينشأ عن التصرفات المضرة قانوناً، قصد المساهمة في التكاليف العمومية الضخمة الملقاة على عاتق السلطة العامة، ويؤدي ودياً كما يستخلص بالجبر.

لذلك يعتبر الأداء الضريبي واجباً قانونياً على كل من توفرت فيه الشروط القانونية المحددة وفق المدونة العامة للضرائب أو باقي النصوص الجبائية الأخرى، بحيث يوضع موضع الخاضع للضريبة أثناء مرحلة تحديد الوعاء، ومديناً بها أثناء الشروع في مرحلة التحصيل الضريبي، هذه المرحلة التي تنقسم إلى قسمين مرحلة رضائية لا تتعب الخزينة العامة للمملكة، حيث يسارع المدين إلى الأداء داخل الأجل القانوني، ومرحلة جبرية تبتدئ بعد انتهاء أجل المرحلة الرضائية وقيام المحاسب بإرسال آخر إشعار بدون صائر، لتدخل الإدارة في معركة مع المدين إما تنتهي بالبيع أو بمحضر عدم وجود ما يحجز، أو بالإكراه البدني عند افتتال المدين للعسر، أو بتراجع المدين عن غيبه وأداء ما بذمته.

وفي هذا الخصوص خصصت مدونة تحصيل الديون العمومية بابا خاصا ينظم الأداء وهو الباب الثاني، حيث تنص المادة 20 من المدونة على أنه تؤدي الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى إما نقدا أو بواسطة تسليم شيك أو عن طريق تحويل أو عن طريق الدفع لفائدة حساب مفتوح في اسم المحاسب المكلف بالتحصيل أو بأي وسيلة أخرى للأداء منصوص عليها في القوانين الجاري بها العمل". من خلال هذه المادة يتضح أن الأداء الضريبي لا يقتصر تنظيمه فقط على مدونة تحصيل الديون العمومية وإنما جميع النصوص التشريعية التي تنظم طرق الأداء من قبيل قانون الالتزامات والعقود والقانون التجاري...

وعموما يمكن الحديث عن أداء الواجب الضريبي من خلال مبحثين

أساسيين وهما:

المبحث الأول: الأداء الرضائي للدين الضريبي

المبحث الثاني: الأداء الجبري للدين الضريبي

المبحث الأول: الأداء الرضائي للدين الضريبي

الوفاء بالمعنى الحقيقي، يقصد به قيام المدين بتنفيذ الإلتزام الذي رتبته على نفسه وذلك عن طريق أداء محل هذا الإلتزام: فإذا كان محل الإلتزام نقل حق عيني كما في التزام بائع عقار محفظ مثلاً، فوفاء البائع بالتزامه يتم بتسجيل ملكية العقار المبيع على اسم المشتري في السجل العقاري، وإذا كان محل الوفاء القيام بعمل كالتزام المؤجر نحو المستأجر من حيث تمكينه من الإلتفاع بالمأجور أو التزام المستقرض إزاء المقرض من حيث رد مبلغ القرض إليه، فإن المؤجر أو المستقرض يعتبر قد وفى بالتزامه إذا قام الأول بتسليم المأجور الى المستأجر وقام الثاني بدفع مبلغ القرض الى المقرض¹... والأمثلة عديدة. أما في مجال الضرائب فإن أداء الإلتزام يكون بدفع المبالغ الضريبية الى الخزينة العامة للمملكة مقابل وصل يثبت الأداء ويبرئ الذمة.

وبالتالي فالأداء يقصد به تنفيذ الإلتزام العالق بذمة المدين سواء كان محله دفع مبلغ مالي أو تسليم شيء أو القيام بعمل أو الإمتناع عن عمل، وفي ظل ذلك سمح المشرع المغربي - من خلال المادة 20 من مدونة تحصيل الديون العمومية - للملزمين بأداء الديون العمومية بأي وسيلة للأداء منصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل.

¹ - مأمون الكزبري، "نظرية الإلتزامات في ضوء قانون الإلتزامات والعقود"، الجزء الثاني "أوصاف الإلتزام وانتقاله وانقضاؤه"، طبعة 1975، ص 298.

وإذا كان المشرع المغربي قد أغفل تقديم تعريف للحصول الرضائي في مدونة
تحصيل الديون العمومية، حيث اكتفى بتحديد تاريخ سريانه من خلال المادة 7 من
المدونة، فإنه بالرجوع الى المذكرة التوضيحية للمدونة فإنها تقدم تعريفا للحصول
الرضائي بأنه: "تدبير مسطري لتسديد الديون العمومية بمبادرة من الملزم".
« Le recouvrement amiable est la procédure de règlement des créances
publiques laissée à l'initiative du redevable »¹

ويمكن تحديد فترة الأداء الرضائي للديون الضريبية في الفترة التي لا
يمكن فيها للمحاسب العمومي أن يقوم بأي إجراء من إجراءات التحصيل
الجبري والتي لا يمكن فيها أيضا إضافة أي زيادات في شكل فوائد تأخير على
الدين الضريبي المطالب بأدائه، إلا حين حلول تاريخ الإستحقاق. حيث يتميز
هذا التاريخ بإعلانه عن انتهاء مدة الأداء الرضائي وقيام حق المحاسب في
ممارسة التحصيل الجبري بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر الى المدين، كما أنه
يعتبر نقطة انطلاق لعداد التقادم في التحصيل.

ما يعني أن الإختيار يعود لهم في أن يؤدوا أو لا يؤدوا للقابض ما تخلد
بذمتهم من مبالغ ضريبية، قبل خضوعها للزيادات والفوائد والصوائر، مع ما
سيترتب من آثار². لكنه في الغالب يتم انقضاء الديون الضريبية بشكل إيجابي
عن طريق الأداء الرضائي وذلك مخافة السقوط في شبح فوائد التأخير.

¹ - Instruction sur le recouvrement des créances publiques émise par la Trésorerie Générale du
royaume au mois mai 2001, P14.

² - حجبية جهد كان، "تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي"،
المطبعة والوراقة الوطنية مراكش، الطبعة الأولى 2006، ص56.

كما أن المشرع نص على نوع آخر من الإستحقاق، وهو الإستحقاق الفوري، الذي نظمته بالمادتين 18 و19 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ويشمل الجداول وقوائم الإيرادات التي يتم إصدارها على سبيل التسوية فيما يتعلق بالضرائب والرسوم المفروض تسديدها أصلاً بناء على تصريح الملزم. كما تستحق فورا، الديون المترتبة على ذمة الملزم والقابلة للأداء بأجل إذا لم يعد يتوفر بالمغرب على محل إقامة اعتيادي أو محل مؤسسته الرئيسي أو موطنه الجبائي. وباستثناء الضريبة الحضرية، تستحق كذلك فورا الديون القابلة للأداء بأجل في الحالات التالية:

❖ انتقال الملزم خارج دائرة اختصاص المحاسب المكلف بالتحصيل إلا إذا أشعره المدين بمحل إقامته الجديد 15 يوماً قبل ذلك.

❖ البيع الإرادي أو الجبري.

❖ توقيف النشاط.

❖ إدماج أو انفصال أو تحويل الشكل القانوني للشركة، وبشكل عام في

حالة تغيير يطرأ على شخص الملزم.

الفرع الأول: الأداء النقدي

تنص المادة 20 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي: "تؤدي الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى إما نقداً أو بواسطة شيك أو عن طريق تحويل أو الدفع لفائدة حساب مفتوح في اسم المحاسب المكلف بالتحصيل أو بأي وسيلة أخرى للأداء منصوص عليها في القوانين الجاري بها العمل. ويترتب عن كل أداء تسليم وصل أو تصريح بالدفع وفق الشروط المحددة في القوانين الجاري بها العمل."

من المعروف أن أي شيء لا يمكن أن تكون له صفة النقود وأن يؤدي وظائفها إذا لم يحظ بالثقة والقبول من قبل المجتمع... ولقد تطورت هذه الصفة من القبول الإختياري القائم على الثقة في القيمة الذاتية لوحدات النقود الى القبول الإجباري عندما حلت إرادة الدولة في التعبير عن إرادة الجماعة وقررت أن الأوراق النقدية التي يصدرها البنك المركزي وسيلة قانونية للدفع، ذات قوة إبراء مطلقة¹.

فعادة ما يتحلل المدين من الدين العالق بذمته، بدفعه للدائن أوراقا أو قطعاً نقدية ذات سيولة قانونية معتمدة في البلد الذي يتم فيه الأداء. وفيما يتعلق بتسديد الدين العمومي والدين الضريبي خصوصا، فإن الطريقة المذكورة مقبولة في جميع دول العالم، والأكثر شيوعا فيها²، بحيث تعطى التعليمات لأعوان الدولة المكلفين بالصناديق العمومية « *Caisses publiques* »، بتلقي الأداءات النقدية من المواطنين بمن فيهم مديني الدولة. وتطبق هذه الأحكام بالنسبة للمحاسبين العموميين، والقباض التابعين للخزينة، دون تحديد للمبلغ الأقصى الذي يتعين قبوله.

فالتعليمات التفسيرية لم تتحدث عن الأداء بالنقود بتفصيل، بل مرت مباشرة الى النتيجة التي تترتب عن هذه العملية، التي تتمثل في دفع مبلغ نقدي لتسديد الضرائب كمبدأ عام، بحيث يتعين على المحاسب الذي تلقى المبلغ

¹ - محمد قدوس، "أساسيات في الإقتصاد النقدي"، مطبعة سجلماسة مكناس، الطبعة الأولى 2003، ص75.
² - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, « Procédures Fiscales », DALLOZ, 1998, P72.

النقدي إعطاء حجة خطية الى الشخص الذي قام بالدفع، تتجلى في شكل وصل عندما يتم الأداء بواسطة الأوراق المالية والقطع النقدية¹.

وينص الفصل 28 من المرسوم الملكي للمحاسبة العمومية على ما يلي: " يترتب عن كل دفع لنقود تسليم وصل يعتبر بمثابة سند بالنسبة للمنظمة العمومية الدائنة". إذن فإن الوصل الذي تمنحه الخزينة العامة يكون بمثابة إبراء لذمة المدين بالضرائب، وهو في نفس الوقت وسيلة إثبات بالأداء أي إثبات انقضاء الدين.

وبذلك فإن هذه الوسيلة في الأداء تستمد وجودها من طبيعة الضريبة ذاتها، باعتبارها اقتطاع نقدي إجباري دون مقابل من ثروات الفاعلين الإقتصاديين إما بصفتهم مستهلكين للمواد والخدمات أو بوصفهم أشخاص إقتصاديين منتجين².

فالفقه المالي يشير دوما الى أن للضريبة عناصر، ومن ضمن هذه العناصر أنها مبلغ من النقود، مع الإشارة في بعض التطبيقات التي كان معمول بها كقاعدة عامة في تحصيل الضريبة والتي تقتضي باستقطاعها بشكل عيني³، إلا في حالات معينة بنص القانون مع تحديد الأموال التي يجوز استخدامها في تسوية دين الضريبة اتباع طريق التسديد العيني لدين الضريبة غير مقبول في الوقت

¹ - حجبية جهد كان، المرجع السابق، ص 134.

² - Bernard DAFELON et LUC WEBER, « Le financement du secteur public », Edition PUF, PARIS 1984, P26.

³ - حسين خلاف، "الأحكام العامة في قانون الضريبة"، دار النهضة المصرية، القاهرة، سنة 1956، ص 200.

الحاضر، إذ أن المبدأ المعمول به في الوقت الحاضر هو تسديد الضريبة نقدا وذلك بالإستناد على مجموعة من الحجج¹:

❖ **الحجة الأولى:** أن عدم جعل محل الإلتزام بدين الضريبة مبلغا نقديا يعني أن الضريبة ستفرض على الدخل الإجمالي دون الدخل الصافي لصعوبة منح السماحات الشخصية ومراعاة ظروف المكلفين وكذلك صعوبة تنزيل التكاليف وخصمها من الدخل الإجمالي.

❖ **الحجة الثانية:** وإذا كانت طريقة الدفع العيني للضريبة تصلح في بعض الدخول والأموال الخاضعة للضريبة، فإنه من غير الممكن تطبيقها على دخول مهن وحرف أخرى، مثلا مهنة الطبيب والمحامي، لذا يكون ميدان التطبيق لهذا الأسلوب مقصورا على دخل الإستغلال الزراعي بصورة خاصة.

❖ **الحجة الثالثة:** إن اتباع أسلوب الوفاء العيني بدين الضريبة يرتب نفقات باهظة ناتجة عن عملية التحصيل وحفظ المحاصيل.

❖ **الحجة الرابعة:** اتباع طريقة التسديد النقدي للإلتزام بدين الضريبة يحقق اقتصادا في نفقات التحصيل وسرعة في عملية الجباية لصالح الخزنة ويطبق هذا الأسلوب على كل أنواع الدخول بدون استثناء، كما أنه يمنح الإدارات الضريبية مرونة في منح السماحات الشخصية للمكلفين وخصم تكاليف الدخل وصولا الى الدخل الصافي.

¹ - محمد علوم محمد علي محمود، "الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة"، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى 2010، ص 217-218.

لكل هذا يتضح أن اتباع أسلوب الوفاء النقدي لا يكلف الدولة نفقات باهظة من أجل الإستخلاص، خاصة إذا ما قورن مع أساليب أخرى للأداء العيني، والأداء بواسطة الكمبيوتر.

وعلى الرغم من اعتماد هذه الحجة على المقاربة الحسابية لفائدة الإدارة الضريبية، إلا أنها تبقى معيارا لا ينبغي تغييره على اعتبار أن جودة الإستخلاص الضريبي تقاس أيضا بمحدودية النفقات المترتبة على هذه العملية بالنسبة للمالية العمومية، لكن دون المساس بحقوق الملتزمين وكذا بالضمانات المقررة لفائدتهم في هذا المجال¹.

وإذا كان يحق للملزم أن يؤدي ضرائبه بواسطة جميع أشكال النقود المتداولة في البلاد من العملة الوطنية، فإن القبض لا يقبلون الأداء بالنقود المعدنية، وذلك نظرا للمدة التي ستستغرقها عملية عد تلك النقود لذا فإن أغلب القبض يفضلون الأداء بالشيك².

الفرع الثاني: الأداء البنكي

يعتبر التعامل البنكي أداة تسهل تداول الأموال، ويتم عن طريق استعمال الشيك أو عن طريق الدفع لحساب بنكي أو عن طريق التحويل كلها أدوات مصرفية يتعامل بها قباض الخزينة لإستخلاص الديون الضريبية.

¹- رضوان اعميمي، "ضمانات المدين في الإستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، تخصص الأنظمة القانونية والقضائية الإدارية المقارنة، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2014/2015، ص71.

²- عبد الغني خالد، "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، مطبعة دار النشر المغربية- عين الشق الدار البيضاء، الطبعة الأولى سنة 2002، ص250.

الفقرة الأولى: الأداء عن طريق الشيك

التعامل بالشيك كوسيلة لأداء الديون الضريبية والإبراء منها هو من الآليات القانونية المهمة والمواكبة للتطور المصرفي، ويعد ثاني وسيلة مستخدمة بعد الأداء النقدي، وبالتالي فمكانته ضمن تركيبة طرق الأداء مهمة للغاية.

وقد حظي الشيك بالعديد من الدراسات، حيث يدخل ضمن المجال التجاري وبالخصوص الأوراق التجارية، وبهذا الصدد قدمت في شأنه العديد من التعاريف نذكر من بينها تعريف الأستاذ سليمان عبدي الذي عرفه بأنه صك محرر من قبل شخص هو الساحب يأمر فيه مصرفا هو المسحوب عليه، بأن يدفع مبلغا من النقود عند الإطلاع لمصلحة شخص ثالث هو المستفيد أو لمصلحة الشخص الذي سوف يعينه المستفيد أو للحامل¹.

ولقد أجاز المشرع المغربي إلى جانب بعض التشريعات الأخرى (مثل القانون الفرنسي) تسديد الديون الضريبية بواسطة تسليم الشيك للمحاسب المكلف بالتحصيل، حيث يتعين على القابض المكلف بالتحصيل التأكد من صحته قبل قبوله، بالإضافة إلى مراقبة وجوب إصداره لأمر القابض المكلف بالتحصيل وبصفتها تلك لا بإسمة الشخصي، فضلا عن ضرورة تخطيط الشيك «chèque barré» مع إمكانية تضمينه بعض البيانات الاختيارية، وفي جميع الأحوال لا يعتبر أداء الدين العمومي عن طريق الشيك وفاء تاما وإنما يظل وفاء معلقا على شرط استيفاء مبلغه من المسحوب عليه.

¹ - سليمان العبدى، "الأوراق التجارية في التشريع المغربي"، مكتبة التومي الرباط، الطبعة الأولى، سنة 1970، ص 432.

لقد تضاربت الأفكار فيما يتعلق بدفع الضريبة عن طريق الشيك، ذلك أن الشيك يعتبر وسيلة أداء حقيقية، لكن الإدارة كثيرا ما تحتاط من هذه الوسيلة في الأداء، خاصة فيما يتعلق ببعض الرسوم التي تمنح فيها قيم مالية منقولة كالضريبة على السيارات (فينيت) أو التنبر.

وقد كانت المذكرة الوزارية التي تحمل رقم 13/64 صادرة بتاريخ 20 فبراير 1975 قد منعت على قابض التسجيل قبول الشيك إلا إذا كان مضمون الأداء من طرف مؤسسة بنكية. وهناك اتجاه يعتقد أن الإدارة يجب عليها أن تقبل الشيكات كيفما كانت الضريبة المؤداة وذلك حتى تعطي للشيك المصدقية في المعاملات الإدارية¹.

وبخلاف الشيكات البنكية فالأداء عن طريق الشيكات البريدية يشير عدة ملاحظات وإشكالات على مستوى المحاسبة الخاصة بالقباضة، وذلك لأن عملية الأداء التي تتم عن طريقها لا تعتبر منجزة وتامة إلا بعد التوصل بإعلان بالاعتماد من مركز الشيكات البريدية يشير إلى تمام العملية وأنه تم بالفعل تحويل مبلغ الشيك إلى حساب القباضة المفتوح لدى المركز، وهذا ما يدفع بعدد من القباض إلى تجنب التعامل أو قبول الشيكات البريدية وذلك حتى لا يضطروا إلى إعادة تصحيح عملياتهم المحاسبية علما أنهم في الغالب لا يتوصلون بالإعلانات إلا بعد مرور وقت ليس بالقصير على عملية الأداء

¹- عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 251.

بواسطة الشيك البريدي¹. لكن في الوقت الحالي أصبح هذا التعامل البريدي عن طريق الشيك لا يطرح أي إشكال بعدما تم استحداث ما يسمى بالبريد بنك.

وقد نصت المادة 229 من مدونة التجارة على البيانات الواجب توفرها في محرر الشيك، حيث يقع على عاتق القابض المكلف بالتحصيل مسؤولية مراقبة توافر هذه العناصر في حالة الأداء بالشيك. على افتراض² أن المبلغ الواجب أدائه هو 1000 درهم مثلاً فعليه أن يكتب في الشيك العبارات التالية:

- ادفعوا مقابل هذا الشيك ألف درهم.

- لفائدة: قابض مكناس (لهديم)

بالمقابل يمنع عليه إطلاقاً أن يكتب الشيك في الإسم الشخصي والعائلي للمحاسب، لأن الشيك المراد تحصيل مبلغه هو لفائدة القباضة وليس لحساب شخصي للمحاسب.

وقد طرح إشكال في استخلاص الضرائب عن طريق الشيك ويتجلى في مدى اعتبار الأداء صحيح مع العلم أن الشيك قد يكون خالي من الرصيد. فالمشرع الضريبي لم يحسم في هذه الإشكالية في النصوص القانونية، وهو ما يعتبر فراغاً تشريعياً يتعين التدخل من أجل سده، خاصة في ظل التضارب بين الإجتهد

1 - فاروق الهاشي "نشاط الخزينة العامة في مجال تحصيل الضرائب و الرسوم"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 99-100، يوليو، أكتوبر 2011، ص 75.

2 - عبد اللطيف العمراني، مراد الخروبي، "الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 22، الطبعة الأولى 2000، ص 43.

القضائي لمجموعة من المحاكم بين اتجاه يعتبر أن مجرد قبول المحاسب المكلف بالإستخلاص للشيك يعتبر بمثابة أداء للدين الضريبي وبالتالي تبرئة ذمة الملمزم على الرغم من رجوع هذا الشيك بعلة عدم توفر الرصيد الكافي لصرفه¹، واتجاه لا يعتبر الذمة مبرأة إلا بالإستخلاص الفعلي للدين الضريبي وهو الإتجاه المؤيد من طرف محكمة النقض. حيث قضى المجلس الأعلى (محكمة النقض) في قرار له في هذا الشأن: " وحيث ركز المستأنف استئنافه على أن المحكمة رفضت طلبه بعلة أنه وإن أدى الغرامة داخل الأجل القانوني إلا أن ذلك لا يبرئ ذمته ما دام أن الشيكين اللذين أدى بواسطتهما لا يتوفران على رصيد والحال أنه قد تم استخلاصهما من طرف القباضة فضلا على أن مقابل الوفاء المحدد فيهما لا يعتبر حسب القانون التجاري مجرد بيان لا يؤثر على صحتها ويبقى للخزينة العامة المطالبة بهما سواء عن الطريق القضاء المدني أو الجنحي. وما دام الأداء تم داخل الأجل القانوني فمن حق العارض الإستفادة من الإعفاء من العلاوات وجزاءات التأخير خاصة وأن الشيك وسيلة أداء وهو ما يتعين معه إلغاء الحكم المستأنف.

لكن حيث إن الأداء الذي قصده المشرع في الفصل 27 من قانون المالية لسنة 1998-1999 هو الأداء الذي يبرئ ذمة الملمزم بالضريبة من أنواع الضرائب التي حددها النص المذكور وأن تقديم شيك الى الخزينة العامة وهو بدون رصيد لا يشكل أداء بالمفهوم القانوني للنص الضريبي المشار اليه بصرف النظر عن مفهوم الأداء في القوانين الخاصة، فكان ما أثير بدون أساس².

¹ - حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد 1097/97، بتاريخ 26 يونيو 1997.

² - قرار المجلس الأعلى، عدد 331، الملف الإداري 2001/1/4/748، بتاريخ 2002/5/16.

وبذلك ولتفادي هذا الإشكال من طرف القابض أثناء قبوله الشيك البنكي لاستخلاص الدين الضريبي، يجب عليه أن يتأكد ويخضع في عمله لمجموعة من الخطوات التي إذا اتبعها أمن نفسه من الوقوع في الخطأ وهي كالتالي¹:

• يجب أن يتحقق من كون الشيك مسحوبا على مؤسسة بنكية معتمدة من طرف الدولة بما فيها الخزينة العامة والقباضات التي تمسك حسابات خاصة في إطار المهام الموكولة لها كقطاعات بنكية.

• أن يتأكد من صحة الشيك كما سبقت الإشارة الى ذلك.

• أن يتضمن مكان وتاريخ الأداء.

• أن يتأكد من توقيع الشيك من طرف الساحب.

• أن يكون صادرا لأمر القابض المكلف بالتحصيل.

• أن يتم تخطيطه « Chèque barré ».

• أن يتضمن المعلومات التي تمكن من إدراج الدفوعات.

ويعتبر المحاسب مسؤولا عن الشيك الذي بين يديه باعتباره حاملا له وبذلك ضامنا له اتجاه الساحب، وبالتالي عليه وبعد احترامه لكل الضوابط والشروط المذكورة أعلاه أن يحافظ على الشيك وأن يسحب المبلغ المضمن فيه بمجرد اطلاعه وإن لم نقل فور تسلمه له.

¹ - حجبية جهد كان، مرجع سابق، ص138.

* للاطلاع على قواعد الأداء بالشيك في تحصيل الديون الضريبية، راجع كتاب حجبية جهد كان من الصفحة 135 الى الصفحة 149، نفس المرجع.

وقد قضى المجلس الأعلى (محكمة النقض) في إحدى قراراته بتاريخ 01/02/07 على ما يلي: "لكن إن محكمة الإستئناف لما عللت قضاءها بما مضمناه (بأنه ثبت لها من أوراق الملف أن المستأنف سلم شيكا للطاعن يحمل مبلغ 50.000 درهم، وأن هذا الأخير ضاع منه الشيك المذكور وصرح بهذا الضياع أمام الجهة المختصة، وأخبر الساحب بذلك الطاعن الذي مكنه من قيمته نقدا مقابل إشهاد صادر عن الطاعن كما أن المطلوب في النقض اضطر الى أداء قيمة الشيك مرة ثانية للمسمى الصغير عبد القادر الذي استظهر بالشيك المذكور وتقدم في مواجهة المطلوب بشكاية من أجل إصدار شيك بدون رصيد، وأن الطاعن الذي هو الحامل الأول للشيك لم يدل سواء أمام الضابطة القضائية أو أمام المحكمة أثناء البحث بظروف وملابسات ضياع الشيك منه، وأن الحامل وإن كان يملك حق التصرف في الشيك عن طريق تقديمه الى المسحوب عليه فإنه يظل مسؤولا وضامنا له اتجاه الساحب أو المظهر بصفته مؤتمنا على ورقة تجارية لها قيمة مالية، وأنه إن كان من حق الحامل المطالبة بنظير ثان أو ثالث في حالة ضياع الشيك فإن هذا الحق لا يعفيه من مسؤولية الضياع إذا نتج عنه ضرر بالساحب كما هو الحال في نازلة الحال والطاعن لم يدل بما يفيد أن الضياع كان بسبب خارج عن الإرادة وأنه لم يكن بسبب إهماله وأن ما قام به من تصريح أمام الجهة المختصة وإخبار الساحب غير كاف وحده لإعفائه من مسؤولية الحفاظ على الشيك - تكون

المحكمة قد بررت ما انتهت إليه من الحكم على الطاعن بأداء قيمة الشيك ولم تخرق في ذلك القانون.¹

• الدفع بالتحويل أو الدفع بحساب مفتوح في اسم المحاسب المكلف

بالتحويل

بالإضافة الى الوسيلتين السالفتين الذكر، يعتبر الأداء عن طريق التحويل أو الدفع لفائدة حساب مفتوح في اسم المحاسب المكلف بالتحويل، من بين الوسائل القانونية العامة لأداء الدين الضريبي من قبل الملزم، وذلك من خلال الإعتماد على الآلية البنكية في الأداء من حساب الملزم نحو حساب المحاسب المكلف بالإستخلاص أو عن طريق دفع المبالغ المستحقة نقداً أو بواسطة شيك نحو الحساب السالف الذكر.

ويمكن القول أن هذه الوسيلة عرفت تطورا مهما وافق التطور الذي عرفته المعاملات البنكية بصفة عامة، وما توفر من وسائل ثبوتية لأداء الملزم للدين الضريبي في حالة المنازعة في ذلك، بالإضافة الى وصل الأداء الصادر عن المحاسب، بمجرد توصله بمبلغ الضريبة في الحساب المذكور.²

وبالرجوع الى المادة 519 من مدونة التجارة نجدها تعرف التحويل *le virement*، بأنه " عملية بنكية يتم بمقتضاها إنقاص حساب المودع، بناء على أمره الكتابي بقدر مبلغ معين يقيد في حساب آخر. وتمكن هذه العملية من نقل مبلغ نقدي من شخص الى آخر، لكل منهما حساب، لدى المؤسسة البنكية ذاتها أو

¹- قرار المجلس الأعلى، عدد 301، الملف التجاري عدد 2000/2/3/543، بتاريخ 01/02/07.

²- رضوان اعمي، مرجع سابق، ص 75.

لدى مؤسستين بنكيتين مختلفتين، كما تمكن من نقل مبلغ نقدي بين حسابات مختلفة مفتوحة باسم نفس الشخص لدى المؤسسة البنكية ذاتها أو لدى مؤسستين بنكيتين مختلفتين. وإذا كان المستفيد من التحويل مكلفا بنقل المبلغ الى الجانب الدائن من حساب شخص آخر، وجب ذكر اسم هذا الأخير في أمر التحويل.¹

وما يميز التحويل استنادا للمادة 522 من مدونة التجارة هو بقاء الدين الذي صدر أمر التحويل وفاء له قائما بضماناته وتوابعه الى أن يقيد المبلغ فعلا في الجانب الدائن من حساب المستفيد، وبالتالي ارتباط تاريخ الوفاء بالدين الضريبي بتاريخ تقييده في الجانب الدائن لحساب القابض المكلف بالتحصيل.¹

أما بالنسبة للأداء عن طريق الدفع لفائدة حساب مفتوح في اسم المحاسب المكلف بالتحصيل **Le versement** فهو لا يختلف عن التحويل **Le virement** إلا في مسألة أن الأول يتم الأداء فيه بشكل مباشر وذلك بإيداع مبلغ الدين الضريبي بشكل مباشر في حساب القابض المكلف بالتحصيل، أما التحويل فيتم الأداء فيه بشكل غير مباشر وذلك بإصدار الملزم بالدين الضريبي لأمر موجه الى المؤسسة البنكية التي له بها حساب مفتوح، حيث إنه وبمقتضى ذلك الأمر يتم نقل المبلغ المراد تحويله من رصيد الملزم الى الجانب الدائن في حساب القابض المكلف بالتحصيل.²

¹- زكرياء الدغعي، "الإطار القانوني والعملي لتحصيل الديون الضريبية"، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة مولاي اسماعيل، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية مكناس، السنة الجامعية 2008/2007، ص79.

²- زكرياء الدغعي، المرجع السابق، ص79.

وللإشارة فإن هذه الطرق المشار إليها والمتعلقة بالأداء لم تكن موضع تنصيب تشريعي مباشر بموجب نص خاص وصريح ضمن فصول الظهير الشريف المؤرخ في 1935/8/21، وبذلك يعد هذا التنصيب الوارد في مدونة تحصيل الديون العمومية شيئا جديدا وعملا محمودا لما تضمنه من مقتضيات تتلافى بواسطتها النقص الحاصل في النص التشريعي السابق، كما أنه سد ثغرة من الثغرات التي كانت تشوب النص السابق بسبب انعدام مثل هذه المادة فيما سبق¹.

وهناك طرق أخرى للأداء كالمقاصة وهي طريقة استثنائية، قليلا هي الحالات التي يتم اللجوء إليها، وهي آلية منظمة وفق قانون الالتزامات والعقود، وتعتبر آلية ناجعة وسريعة وتتميز ببساطة المساطر وتعطي امتيازا كبيرا للخزينة في استخلاص ديونها عبر المقاصة مع ما هي مدينة به اتجاه المتعاملين معها².

وتجدر الإشارة أن المشرع في مدونة تحصيل الديون العمومية أتاح للمدين أن يقوم بأداءات جزئية وذلك بمنطوق المادة 27 التي جاء فيها: "يلزم المحاسب المكلف بالتحصيل أن يدرج الأداءات الجزئية المدفوعة لتسديد الديون العمومية، على الدين الذي للمدين مصلحة أكثر في تسديده، أو على الدين الأكثر كلفة بالنسبة إليه، ومن بين عدة ديون متساوية الكلفة على أقدمها.

وتدرج الأداءات برسم كل دين على حدة وفق الترتيب التالي:

1- صوائر التحصيل

¹ - عبد اللطيف العمراني، مراد الخروبي، مرجع سابق، ص 44.

² - لقد تفصلنا في الحديث عن المقاصة الضريبية في المبحث الثاني من الفصل الأول، من الصفحة 53 إلى الصفحة 81.

2- الزيادة على التأخير

3- الذعائر والغرامات

4- أصل الدين بالنسبة للباقي"

يمكن أن نستنتج من هذه المادة ملاحظتين أساسيتين:

أولاً: المشرع في هذا المقتضى ساير أسلوب التعامل البنكي وذلك عندما أجهز المدين في أداء صوائر التأخير أولاً ثم الزيادات فالغرامات، وجعل الدين الأصلي آخر ما يؤدي، إذا علمنا أن الدين الأصلي يستفيد منه المدين في التخفيض من نسبة الزيادات إذا أدى جزئياً منه، أما أداء الزيادات عن التأخير أولاً فإن ذلك قد يعيدها إلى قيمتها إذا تأخر مرة أخرى في الأداء، ما يعني أنه يوضع موضع الذي لم يؤدي، وأن ما دفعه ذهب سدى.

ثانياً: يستشف من مضمون المادة 27 من مدونة تحصيل الديون العمومية أن المشرع ألزم المحاسب بأن يدرج الأخطاء الجزئية المدفوعة على الدين الذي للمدين مصلحة أكثر في تسديده¹، وإذا قمنا بدراسة حسابية سنستنتج أن الدين الذي للمدين مصلحة في أدائه هو الدين الأكثر قيمة إذا علمنا أن فوائد التأخير تحتسب نسبتها من خلال مبلغ الدين الأصلي. فمثلاً زيد مدين للخزينة بضريبتين ضريبة على الدخل وضريبة على القيمة المضافة. وإذا افترضنا أن قيمة الضريبة على الدخل هي 100.000 درهم، وقيمة الضريبة على القيمة المضافة هي 500.000 درهم. وعلى افتراض أن هذه الضرائب مدرجة في الجداول أو قوائم

¹ - هل يمكن تطبيق هذه الضمانة حتى بالنسبة لأداء الدين الضريبي عن طريق البيع الجبري في الحالة التي يكون فيها منتج البيع يقل عن مبلغ الدين الضريبي المراد استخلاصه؟.

الإيرادات كما هو منصوص عليه في المادة 21 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وفي حالة عدم الأداء قبل حلول تاريخ الإستحقاق فالمبالغ المسددة تخضع لزيادة عن التأخير قدرها 5% بالنسبة للشهر الأول عن التأخير، و 0.5% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي.

"إذن 100.000 درهم كضريبة على الدخل سوف ينضاف عليها مبلغ 5000 درهم عن الشهر الأول تأخير، و 500 درهم عن الأشهر الأخرى أو جزئها. لكن إذا أدى جزئيا مبلغ 75.000 درهم، ستتبقى 25.000 وبالتالي فإن الزيادات لن تتجاوز عن كل شهر أو جزء شهر تأخير 125 درهم. أما ضريبة القيمة المضافة المفروضة على زيد فإن مبلغها هو 500.000 أي أن زيد سيؤدي 5% عن الشهر الأول كفائدة حيث تستحق عليه 25.000 بالإضافة الى 0.5% من المبلغ أي 2500 درهم عن كل شهر أو جزء شهر. أما إذا أدى 75.000 درهم فستتبقى بدمته 425.000 إذن فجزاءات التأخير الشهرية المحددة في 0.5% ستحدد في 2000 درهم."

وبذلك إذا كان لزيد مبلغ 75.000 يرغب في خصمه ودفعه للمحاسب كأداء جزئي فإن الدين الذي له مصلحة في أدائه هو الدين المترتب عن القيمة المضافة لأنه الدين الأكثر قيمة وستنخفض الزيادة من 2500 درهم الى 2000 درهم.

وتجدر الإشارة الى أن المشرع في المادة 21 من مدونة تحصيل الديون العمومية شاب أسلوبه نوع من الغموض، يتمثل في حالة التأخير في الأداء دون أن يتجاوز هذا التأخير شهرا كاملا بعد تاريخ الإستحقاق، وبعبارة أدق هل سيخضع

المدين لفائدة نسبتها 5% عن جزء الشهر الأول، أم أن المقصود به هو التأخر شهرا كاملا؟

المبحث الثاني: الأداء الجبري للمدين الضريبي

الوفاء كوسيلة لإنقضاء الديون الضريبية في تحصيل الديون العمومية يتميز بنوع من الخصوصية عن باقي أنواع الوفاء الأخرى في القوانين المدنية، حيث أنه يعتبر "وفاء" إجبار المدين على الأداء وذلك بحجز ممتلكاته وبيعها ثم استخلاص الديون الضريبية المعلقة في ذمته وإرجاع ما تبقى من ثمن البيع إلى المدين الذي انقضى التزامه بتصرف الخزينة هذا.

وكما هو معلوم أن مساطر البيع مختلفة حسب اختلاف الشيء المراد إخضاعه للبيع، فقد تكون منقولات وقد تكون عقارات وقد تكون أصولا تجارية وقد تكون سفنا وقد تكون عربات... الخ.

كما لا يجب أن ننسى دور تفعيل آلية الإكراه البدني في الضغط على المدين لأداء ما بذمته في حالة عدم وجود ما ينفذ عليه. ولا يمكن اللجوء الى الإكراه البدني إلا بعد استنفاد جل إجراءات التحصيل الجبري الأخرى، وذلك تحت طائلة بطلان إجراءات التحصيل الجبري، لأن الأصل بل المبدأ هو احترام تدرج إجراءات التحصيل الجبري وأن لا يكون قد أثبت عسر المدين بمقتضى محضر بعدم وجود ما يحجز، أو بمقتضى شهادة العوز والاحتياج¹ المسلمة من

¹ - الهاشي فاروق، مرجع سابق، ص 77.

السلطة المحلية التابع لها مقر المدين المعسر. ويستثنى من ذلك مفتعلوا العسر الذين أوجب القانون في حقهم الإكراه البدني.

الفرع الأول: بيع المحجوزات لاستخلاص الديون الضريبية

يعتبر البيع آخر إجراء في عملية المتابعة العادية، إذ يتم اللجوء إليه بالضرورة إذا لم تحقق الأعمال الأولى السابقة أية نتيجة، حيث يتم بيع المحجوزات واستخلاص مبلغ دين الضريبة من ثمنها¹.

نظمت مدونة تحصيل الديون العمومية عمليات بيع محجوزات المدين من خلال المواد من 58 الى 75، إضافة الى بعض الإشارات التي تهم عمليات البيع في مواد متفرقة، فحجز منقولات وعقارات المدين المتقاعس عن الأداء ما هو إلا مرحلة من مراحل التحصيل الجبري للديون العمومية، إذ الهدف من كل العملية هو الحصول على المبالغ المالية الكافية لتغطية مبلغ الدين الضريبي الإجمالي ولن يمكن ذلك إلا ببيع تلك المحجوزات ما دام المدين مستمرا في تقاعسه عن الأداء.

إلا أن المشرع ورغبة منه في تنظيم وإحكام عمليات البيع هاته، أحاطها بنصوص قانونية تشكل في مجملها الإطار القانوني الخاص بكل نوع من أنواع المحجوزات. فهناك مساطر بيع المنقولات والمحاصيل والثمار والعربات السيارة، ثم هناك مساطر خاصة تتعلق ببيع العقارات والأصول التجارية والسفن².

¹ - محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل، "المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق"، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الثانية سنة 1998، ص62.

² - عبد العزيز شموري، "حجز وبيع منقولات وعقارات المدين بين قرارات المحاسب المكلف بالتحصيل وأحكام القضاء في ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية"، بحث لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، السنة الجامعية 2006/2005، ص74

الفقرة الأولى: بيع المنقولات

تتوقف مسطرة البيع طبقا لمقتضيات المادة 58 من المدونة على الترخيص المنصوص عليه في المادة 37 من المدونة. وقد نص المشرع في المادة 59 من المدونة أنه لا يتم بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج إلا بعد أجل ثمانية أيام ابتداء من تاريخ الحجز. إلا أنه يمكن تخفيض هذا الأجل باتفاق مع المدين، لاسيما حين يخشى تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمتها.

وبخصوص هذا الأجل يلاحظ أن المدونة وإن حددت الأجل الأدنى لمباشرة البيع في 8 أيام بعد تاريخ الحجز مع إمكانية تخفيضه حسبما ذكر أعلاه، مما يمنح للمحاسب سلطة تقديرية واسعة قد تفتح المجال أمام عدم المساواة بين المدينين بالضريبة¹.

ولكي تتم مسطرة البيع في جو سليم وقانوني بشكل يضمن ويصون حقوق المدين من جهة، ومفيدة لاستيفاء ديون الخزينة من جهة ثانية، فقد جعل المشرع عملية البيع تتم وفق القوانين الجاري بها العمل والمنظمة لعملية البيع. ويتم بيع المنقولات من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو ممثله وفق المساطر القانونية التالية:

¹ - عبد الرحيم حزيك، "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في علم المالية العامة، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003/2004، ص104.

أولاً: إعادة إحصاء المحجوزات

يقوم مأمور التبليغ والتنفيذ أو أي شخص آخر انتدب لأجل هذه المهمة بعد صدور الإذن بالبيع، بإعادة إحصاء الأشياء المحجوزة، طبقاً لما هو منصوص عليه في محضر الحجز التنفيذي، وذلك قبل نقلها إلى مكان البيع¹. وإذا تبين لعون التنفيذ أثناء عملية الإحصاء، أن هناك نقصاً في المحجوزات، أثبت ذلك في محضر الإحصاء، وبلغه حيناً إلى القابض الذي يبلغ بدوره رئيسه الإداري بهذا الإجراء ليقيم دعوى ضد الحارس المخالف بإتلاف المحجوزات².

ثانياً: إشهار البيع

قبل موعد إجراء البيع يتعين على القابض أن يقوم بإعلام العموم بتاريخ ومكان ونوعية الأشياء التي ينوي بيعها، عن طريق مختلف وسائل الإشهار، حسب أهمية المحجوزات، من أجل الوصول إلى إشهار موسع، وذلك طبقاً للمادة 463 من قانون المسطرة المدنية³. ونظراً لما للإشهار من أهمية، فغالبا ما تكون وسائله هي الجرائد الوطنية والمحلية⁴ والملصقات⁵.

1- قد يتعذر إعادة إحصاء هذه المنقولات، نظراً لكون أبواب المحل الذي توجد فيه الأشياء المحجوزة مغلقاً، في هذه الحالة يتعين تقديم طلب الترخيص بفتحها وفق للمادة 450 من قانون المسطرة المدنية. التي تنص على مايلي: "يأذن الرئيس لعون التنفيذ في فتح أبواب المنازل والغرف، والأثاث لتسهيل التفتيش في حدود ما تقتضيه مصلحة التنفيذ".

2- الأمراني زنتار الحسن، "المنازعات الجبائية"، الجزء الأول "طرق استخلاص الضرائب المباشرة والمنازعة فيها"، ص53.

3- تنص المادة 463 من قانون المسطرة المدنية على: "يقع المزاد في أقرب سوق عمومي، أو في أي مكان آخر يتوقع الحصول فيه على أحسن نتيجة ويحاط العموم علماً بتاريخ ومكان البيع بالمزاد بكل وسائل الإشهار المناسبة لأهمية الحجز".

4- يتم الإعلان عن البيع بالجرائد المحلية أو الوطنية حسب أهمية وقيمة الأشياء المباعة بالعمود الخاص بالإعلانات الإدارية والقضائية والقانونية ويتحمل القابض مصاريف هذه الإعلانات مؤقتاً.

5- يتولى القابض إعداد ملصقات ومطبوعات خاصة يتم وضعها وإلصاقها على واجهة المحلات الموجودة فيها المحجوزات، وفي الصبورة المخصصة للإعلانات القضائية الموجودة بمختلف المحاكم.

ثالثا: عمليات البيع بالمزاد العلني

لقد نظم المشرع بيع المحجوزات، تنظيما دقيقا، يراعي مصلحة المدين المحجوز عليه، ويحافظ على ديون الخزينة، ويبقى الهدف الأسمى هو التوفيق بين مصلحة المدين المحجوز عليه، الذي يجب أن لا يلحقه الضرر من جراء مسطرة بيع هذه المحجوزات ومصلحة الخزينة التي تهدف إلى تحصيل ديونها.

ولهذه الأهداف التوفيقية، فرض المشرع اللجوء إلى إجراء البيع عن طريق المزاد العلني، لما لهذه المسطرة من فوائد، من ضمنها أن مسطرة البيع بالمزاد العلني تجلب عددا كبيرا من الراغبين في الشراء، ولذلك يرتفع ثمن البيع في المزاد العلني، نظرا لدور المنافسة الإيجابي في هذا الصدد، مما يرجع بالنفع على المدين المحجوز عليه، الذي يتجنب البيع بثمن بخس، وكذلك تستطيع الخزينة من خلال هذه المسطرة التنافسية تحصيل ديونها في ظروف جيدة، كما يستفيد المشاركون من مسطرة المزاد العلني التي تحارب الاحتكار وتساهم في نشر الشفافية في عملية بيع المحجوزات، كما تحقق الغاية التي يهدف إليها الإشهار الذي يسمح بمراقبة الإجراءات وسلامتها من الناحية القانونية¹.

ويقع المزاد في أقرب سوق عمومي، أو أي مكان آخر يتوقع الحصول فيه على أحسن نتيجة في اليوم والساعة المحددين في محضر الحجز التنفيذي². ويتم البيع لفائدة القابض، من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة أو من طرف أعوان كتابة الضبط، أو الأعوان القضائيين.

1- عبد اللطيف العمراني ومراد الخروي، مرجع سابق، ص 82.

2- أنظر الفقرة الأولى من المادة 63 من مدونة التحصيل.

- وقد نظم المشرع سير عمليات البيع من خلال التقييد بالإجراءات التالية:
- ❖ يجب على الأعوان المكلفين بتسيير عمليات البيع أن يكونوا مؤازرين بالسلطة الإدارية المحلية.
 - ❖ لا يجوز للقباض أو الأعوان المكلفون بالبيع المشاركة في المزايدة المتعلقة بالبيع المسيرة من طرفهم، وذلك تحت طائلة العزل¹.
 - ❖ إذا تحققت تغطية ديون الخزينة من ضرائب ومصاريف المتابعة أثناء عملية البيع، أمكن للعون المكلف بالتنفيذ إيقاف عمليات البيع، ما لم يكن هناك دائنون آخرون قد تعرضوا على ذلك، حيث تتابع عملية البيع من أجل تحصيل مبالغ عن بيع جميع المحجوزات، وتقسيمها حسب نظام الامتيازات الذي يضمن حقوق جميع الدائنين².
 - ❖ إذا كانت المبالغ المحصل عليها غير كافية لتغطية اصل الدين ومصاريف المتابعة، فتستنزل مصاريف المتابعة³، ثم يخصص الباقي لسداد أصل الدين، وما بقي يدرج في قائمة الديون غير الممكن تحصيلها.

1- تنص المادة 64 من مدونة التحصيل على: "بصرف النظر عن الجزاءات المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، تحت طائلة العزل، يمنع على المحاسبين المكلفين بالتحصيل وعلى الأعوان الآخرين المشار إليهم في المادتين 30 , 34 أعلاه، أن يقتنوا بأنفسهم أو بواسطة الغير أحد الأشياء الموضوعة للبيع بمسعى منهم.

يمتد هذا المنع أيضا إلى اقتناء الأشياء الموضوعة للبيع بمبادرة من المدين وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 61 أعلاه".

2- أنظر المقتضيات الخاصة بقواعد الامتياز في المواد من 105 إلى 116 من مدونة التحصيل.

3- ويقصد بمصاريف المتابعة إجراءات الإشهار بالبيع والملصقات وإعادة الإحصاء قبل البيع ومحضر البيع أما الصوائر التابعة فهي صوائر حراسة المحجوزات، وصوائر نقل الأعوان المنتدبون للقيام بهذه المهمة، ونقل الأشياء المحجوزة، وأجور ملصقي الإعلانات وصوائر النشر بالجرائد المحلية والوطنية.

❖ إذا بقي من المتحصل من البيع أو بقيت محجوزات لم يتم بيعها، فتسلم للمحجوز عليه، وينص على ذلك في محضر البيع ليوقع على تسليمها¹. وتعتبر هذه الإجراءات الأكثر تطبيقا من طرف القباض، فيما يتعلق بتحصيل الديون الضريبية، وغيرها من الديون الأخرى التي أنيط تحصيلها بالقباض التابع للخزينة العامة للمملكة.

وحماية للضمانات المرتبطة بهذا الإجراء تم التنصيص على إمكانية الاستعانة بالخبراء لتحديد القيمة الحقيقية للأشياء المراد حجزها،² كما منحت أيضا رخصة استثنائية للمدين ليقوم هو بنفسه بعملية البيع، تحت مراقبة القباض المكلف بالتحصيل لتحقيق أحسن ثمن. كما أتاحت المدونة إمكانية بيع الأشياء المحجوزة حسب الترتيب الذي يرغب فيه صراحة المدين المحجوز عليه.³

الفقرة الثانية: مساطر البيع الخاصة والإستثنائية

أولا: بيع الأصل التجاري

أصبح الأصل التجاري يمثل مؤسسة قانونية قائمة بذاتها، والملاحظ من خلال إجراءات بيع الأصل التجاري أن المشرع أوجد نظاما قانونيا دقيقا لبيع الأصل التجاري يقترب أكثر من بيع العقارات منه الى بيع المنقولات.⁴

1- الأمراني زنطار الحسن، مرجع سابق، ص 5.

2- تنص الفقرة الثانية من المادة 59 من مدونة التحصيل على: "... يمكن بعد موافقة الملمزم إجراء خبرة حسب ما تفرضه طبيعة الشيء المحجوز من أجل تقدير قيمته وذلك طبقا لقانون المسطرة المدنية.

3- تنص الفقرة الثانية من المادة 60 من مدونة التحصيل: "... تعرض الأشياء المحجوزة للبيع حسب الترتيب الذي يرغب فيه صراحة المدين المحجوز عليه. ويتم الإشارة إلى ذلك في محضر البيع."

4- فؤاد معلال، "شرح القانون التجاري الجديد"، طبعة 2001، ص 167.

يكون تنفيذ بيع الأصل التجاري متاحا للمحاسب المكلف بالتحصيل بمجرد ارتداء الحكم لباسا نهائيا يقضي ببيع الأصل التجاري موضوع الحجز التنفيذي، ويمكن للقابض تقديم طلب بيع الأصل التجاري الى رئيس كتابة ضبط المحكمة التي قضت بالبيع، وهذه المسألة كانت محط اختلاف في توجّهات محاكم المملكة¹:

✓ **التوجه الأول:** في الأحكام الصادرة ببيع الأصل التجاري يقضي بالبيع الذي يشمل جميع العناصر المادية والمعنوية للأصل التجاري على يد كتابة الضبط وتمكين المحاسب من مبلغ الدين عن طريقها، وهذا التوجه تبنته المحكمة التجارية بفاس².

✓ **التوجه الثاني:** يقضي أيضا بالبيع الإجمالي للأصل التجاري والسماح للمحاسب بقبض مبلغ الدين من ثمن البيع عن طريق كتابة ضبط المحكمة، لكنه يقضي بالقيام بالإجراءات المنصوص عليها في المواد من 115 الى 117 من مدونة التجارة، وهذا التوجه تبنته المحكمة التجارية بالرباط³.

✓ **التوجه الثالث:** يشترط بيع الأصل التجاري بعدم أداء المحجوز عليه للمبالغ المتخلدة في ذمته ابتداء من تاريخ توصلها بالحكم، كما أنه يضيف أن

¹ - عبد العزيز شموري، مرجع سابق، ص 82.

² - حكم المحكمة التجارية بفاس، عدد 658، بتاريخ 2004/5/31.

حكم المحكمة التجارية بفاس، عدد 921، بتاريخ 2004/5/26.

حكم المحكمة التجارية بفاس، عدد 793، بتاريخ 2004/6/17.

³ - حكم المحكمة التجارية بالرباط، عدد 692، بتاريخ 2004/4/23.

حكم المحكمة التجارية بالرباط، عدد 2181، بتاريخ 2003/12/31.

الثلث الإفتتاحي للبيع يتم بناء على تقرير الخبير، وهذا التوجه الأخير هو الذي يعتبر أسلم تطبيق وأقرب الى احترام كل المقتضيات القانونية المنظمة لبيع الأصل التجاري¹.

وتجدر الإشارة أنه لا يتم البيع بالمزاد العلني إلا بعد مرور 30 يوما من تاريخ تبليغ الحكم القضائي ببيع الأصل التجاري الى المدين مالك الأصل التجاري، ويمكن تمديد هذا الأجل الى 60 يوما أخرى بأمر معلل لرئيس المحكمة.

ثانيا: بيع العقار

تعد مرحلة بيع العقار بالمزاد العلني من بين أهم المراحل التي تمر منها مسطرة الحجز التنفيذي العقاري، وتأتي أهمية ذلك من أن بيع العقار بالمزاد العلني يجسد الغاية التي يرمى إليها الحجز، فعملية الحجز ليست مقصودة في حد ذاتها، بل هي مجرد وسيلة لوضع عقار منفذ عليه بين يدي القضاء تمهيدا لبيعه جبرا عن طريق المزاد العلني².

لكن لا يكفي حجز العقارات حجزا تنفيذيا للإعلان عن بيعه بالمزاد العلني، بل لا بد من القيام بعدة إجراءات تكون ضرورية لإعداد العقار للبيع وفي مقدمتها: ضبط وثائق العقار، ووضعيته الواقعية والقانونية، وتحديد الثلث الإفتتاحي بواسطة خبرة، ووضع دفتر التحملات الذي يحدد شروط البيع، وإشهار هذا البيع

¹ - حكم المحكمة التجارية بالرباط، عدد 453، بتاريخ 2004/3/18.

² - يونس الزهري، "الحجز التنفيذي على العقار في القانون المغربي"، الجزء الثاني، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، الطبعة الأولى 2007، ص 176.

في الأماكن وبالوسائل المنصوص عليها قانونا واستدعاء الأطراف المعنية لحضور جلسة المزاد العلني، هذا الأخير الذي يعد آخر مرحلة في التنفيذ على العقار. تقوم كتابة الضبط بتلقي العروض والمزايدات على العقار، وتنتهي بتحرير محضر البيع وإرساء المزاد. وبعد إتمام البيع يتم توزيع منتج بيع العقار بين المحاسب المكلف بالتحصيل، وباقي الدائنين إذا وجدوا حسب قواعد الإمتياز المنظمة قانوناً¹.

ثالثاً: بيع العربات السيارة

تعتبر العربات السيارة أموالاً منقولة تخضع لإجراءات حجزها وبيعها لنفس إجراءات بيع الأموال المنقولة في إطار الإجراءات العادية للتنفيذ الجبري، اللهم ضرورة تبليغ مركز التسجيل المعني حفاظاً على حقوق إدارة التحصيل².

رابعاً: بيع السفن

أحال مشرع مدونة التحصيل في المادة 66 في شأن حجز السفن وبيعها لاستخلاص الديون الضريبية على مدونة التجارة البحرية. وبالرجوع الى قانون التجارة البحرية في الفصل الثاني منه، نجدها تعرف السفينة بأنها " المنشأة التي تمارس باعتماد الملاحة البحرية، أي تلك الملاحة التي في البحر أو في الموانئ أو الخلجان أو في البحيرات والغدران والقنوات وأجزاء الأنهار التي تكون فيها المياه مالحة ومتصلة بالبحر".

¹- كريم لحرش، مرجع سابق، ص 117.

²- عبد الرحيم حزيكر، "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب"، مرجع سابق، ص 115.

كما أن السفينة المخصصة للملاحة البحرية لا تفقد وصف السفينة إلا بعد أن تتحطم أو تخصص لأغراض أخرى غير الملاحة البحرية¹. وبخصوص البيع الجبري للسفينة فإنه يأتي بعد حجزها جزئياً تنفيذياً، وهذا البيع يتم الإعلان عنه قبل 15 يوماً من إجرائه بأحد جرائد الإعلانات الصادرة بمكان وقوع البيع، كما أن هذا الإعلان يتم تعليقه خاصة بهو المحكمة التي ستباشر البيع وكذا بإدارة ميناء التسجيل، رغم أن المشرع لم يوضح ذلك². ولا يقع البيع إلا بأمر من رئيس المحكمة التجارية الموجود بنفوذها موقع حجز السفينة حسب الفصل 117 من مدونة التجارة البحرية، حيث يتم تعيين الثمن الإفتتاحي للبيع وشروطه، ليتم إجراء البيع بعد 15 يوماً من تعليق الإعلان بلوح إعلانات المحكمة مع نشره بإحدى الصحف المخول لها نشر الإعلانات القضائية³. وعلى العموم فإن عملية البيع ينتج عنها ثلاث فرضيات:

• الفرضية الأولى: منتج بيع المحجوزات أقل من الدين العمومي

تنظم هذه الحالة المقتضيات الواردة بالمذكرة التفسيرية لمدونة التحصيل⁴، حيث يتعين على المأمور التابع للخزينة، الذي تابع سير مسطرة أو عملية البيع، دفع منتج البيع ولو أنه أقل من المبالغ المستحقة للدولة لصندوق المحاسب المكلف بالتحصيل، الذي يجب أن يقوم بإدراج ما قبضه على متن الجدول

¹- المختار بكور، "الوجيز في القانون البحري"، شركة بابل للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، طبعة 1997، ص 37.

²- المختار بكور، مرجع سابق، ص 86.

³- زكرياء الدغمي، مرجع سابق، ص 135.

⁴- L'instruction sur le recouvrement des créances publiques, OP.CIT, P 66.

الضريبي، ومنح الملزم وصلا عن المبلغ المدفوع، مقيدا في ذلك بأحكام المادة 27 من مدونة تحصيل الديون العمومية في باب إدراج الأداءات الجزئية المدفوعة لتسديد ديون الدولة. حيث تعتبر مقتضيات المادة 27 من المدونة من بين الأحكام المشروعة لفائدة المدينين الملزمين، جاءت لتعزز الضمانات المخولة لهم فيما يتعلق باستنزال ما يؤدونه لخزينة الدولة في انتظار إتمام أداء الديون المستحقة بكاملها. وتخصم الأداءات المدفوعة في هاته الحالة بمقتضى القانون وليس بناء على رغبة المدين، لأن المبلغ لا يفي بالدين العمومي بأكمله. ويبقى على المحاسب العمومي في هذا الصدد، متابعة مساطر التحصيل الجبري بالنسبة للمبالغ الواجبة المتبقية¹.

• الفرضية الثانية: أن يساو محصول البيع للمبالغ الضريبية الواجبة

تطبيقا للمذكرة التفسيرية لمدونة تحصيل الديون العمومية يتعين على المأمور الذي تولى تسيير مسطرة البيع، وبعد أن يتسلم ثمن بيع المنقولات المحجوزة العائدة للملزم، أن يدفع المبلغ بكامله الى صندوق المحاسب المكلف بالتحصيل، الذي يدرج ما قبض على الجداول المتضمنة للديون العمومية، ويسلم وصلا أو تصريحاً بالدفع الى الملزم المعني بالأمر. وهاته الحالة لا تثير أي إشكال بالنسبة للمحاسب العمومي، لأن الدائن الحاجز واحد، والثمن كاف. فتنتهي علاقته بالمدين، وإلى حين ظهور دين عمومي جديد على عاتقه².

¹ - حجبية جهد كان، "مرجع سابق"، ص 386-385.

² - Ibidem.

• الفرضية الثالثة: حالة تجاوز منتج البيع لمبلغ الدين العمومي الواجب

الأداء

في هذه الحالة يرد المحاسب المكلف بالتحصيل الى المحجوز عليه ما تبقى من ثمن البيع، بعد خصم مبلغ الدين المستحق على الملزم ومصاريف البيع والإشهار وغيرها. ويقوم مأمور التنفيذ باقتطاع المبالغ، ويرد الباقي للمعني بالأمر الذي يوقع بالإستلام في أسفل محضر البيع بمثابة سند مخالصة « Décharge » وإدراج ما قبضه على الجدول الضريبي¹.

كما يجب أن نشير أن البيع من طرف المحاسب لاستخلاص الدين الضريبي وبالتالي انقضاؤه هو ليس شرطا لازما، بل يجوز للمدين أن يقوم ببيع ما وضع موضع حجز، وذلك بطلب منه مقابل ترخيص من رئيس الإدارة.

ويتم البيع بهذه الطريقة إذا احترم المدين الشروط التالية:

• تقديم الطلب قبل تاريخ البيع.

• صدور ترخيص من طرف رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل.

• أن يتم البيع داخل أجل 30 يوما من تاريخ الترخيص الممنوح له

• أن يتم البيع بحضور مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة وذلك لحساب

المحاسب المكلف بالتحصيل، وإذا ما ظهر لهذا الأخير عند حضور البيع أن هناك

¹- Ibidem.

نقص في الثمن من شأنه أن يضر بتحصيل المبالغ الضريبية، يمكن له آنذاك أن يوقف البيع ويعرض الأمر عليه¹.

وبذلك فإن المدين ورغم أنه أدى بنفسه وذلك ببيعه للمحجوز إلا أنه لا يدخل ضمن الأداء الرضائي، حيث كان عليه المبادرة من الأول لكي يتفادى على الأقل صوائر الحجز وصوائر البيع التي ترهق أكثر ذمته المالية.

ختاماً أود القول بأن الصراع القائم على أشده بين المواطن وإدارة الضرائب هو ليس بصراع حديث وليد أمس، بل هو صراع تاريخي نشأ بنشوء السلطة، بل كان سبباً في متغيرات بالجملة وخصوصاً على المستوى السياسي. وأمام هذا الإمتداد العريق لهذا الإشكال لا بد من تغيير أسلوب التدبير، والتفكير في طرق جديدة لجلب أكبر عدد ممكن من الخاضعين للضريبة من أجل الأداء وفق الآجال القانونية، لأنه مهما حاولت إدارة الضرائب في التقليل من نسبة الباقي استخلاصه عن طريق التحصيل الجبري فإنها لن تحصد إلا القليل. بل أرى أن التشجيع المستمر والتحفيز اللامتناهي ستكون له مردودية أكبر في تحصيل أكبر عدد ممكن من الضرائب، والملاحظ في السنوات المالية الأخيرة وأخص بالذكر قانون مالية 2018، اعتمد الإعفاء من الزيادات والغرامات لتشجيع وتحفيز المدينين على الأداء، وأظن أن تطوير هذه المنهجية سيكون لها وقع كبير على خزينة المملكة.

¹- شريف محمد، "منازعات التحصيل الجبري للضرائب بين الإدارة والقضاء"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة التكوين تدبير الإدارة المحلية، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2014/2015، ص 64.

الأسس القانونية لإيقاف إجراءات التحصيل الضريبي أمام القضاء الإستعجالي: دراسة تطبيقية

عادل أرجدال

باحث بسلك الدكتوراه

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -سلا-

مقدمة:

حرصا من المشرع على حماية الموارد الضريبية التي تعتبر شريان الحياة بالنسبة للدولة، فقد أحاطها بمجموعة من الضمانات من أهمها قاعدة الأداء الفوري للدين الضريبي أو ما يعرف بقاعدة "أد ثم اشك" بالرغم من أية مطالبة أو منازعة¹.

¹- تنص الفقرة الأولى من المادة 117 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه " بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدينين أن يؤديوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى، طبقا للشروط المحددة في هذا القانون ». كما تنص المادة 45 من نفس المدونة على أنه « ينفذ الحجز بصرف النظر عن أي تعرض، إلا أن للمتعرض أن يرفع دعواه أمام المحكمة المختصة وفق الشروط المحددة في المواد 119 إلى 121 من هذا القانون ».

القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 في 28 من محرم 1421 الموافق ل 3 ماي 2000، ج.ر. عدد 4800، صادرة بتاريخ 28 صفر 1421 الموافق ل 1 يونيو 2000، ص 1256.

ونظرا لخطورة هذه القاعدة وما تنطوي عليه من صرامة مبالغ فيها، فقد أبدع الفكر القانوني استثناءين يمكن بموجبهما الحد من آثارها، يتجلى الأول في مسطرة وقف الأداء التي تباشر أمام القابض¹، ويتجسد الثاني في مسطرة إيقاف التنفيذ التي تباشر أمام القضاء الإستعجالي الإداري².

ولما كانت المسطرة الأولى تمكن الإدارة الضريبية من الإستئثار بمكانة متميزة في الخصومة باعتبارها خصما وحكما في نفس الوقت، فإن المسطرة القضائية تبقى أنجع وسيلة للحيلولة دون تنفيذ الديون العمومية التي تحوم حول قانونيتها شكوك جدية إلى حين البت في موضوع الدعوى، خصوصا وأن هذه المسطرة تتسم ببساطة إجراءاتها ومرورتها وكذا قصر الأجال التي يتطلبها الفصل فيها³.

غير أن تفعيل هذه المسطرة من قبل القضاء الإداري الإستعجالي يصطدم بوجود مقتضيات تشريعية تمنع أي إجراء يعرقل تحصيل الضرائب والرسوم

¹- يقصد بوقف أداء الدين الضريبي تلك المسطرة الإدارية التي تباشر أمام القابض والتي بمقتضاها يطلب المدين من الجهة الإدارية المختصة أن توقف إجراءات المتابعة إلى حين البت في شكايته المتعلقة بالدين موضوع الطلب وذلك مع تقديم الضمانة الكفيلة بأداء الدين الضريبي المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

²- يقصد بإيقاف تنفيذ الدين الضريبي المسطرة القضائية التي تتيح للقاضي أن يوقف تنفيذ استخلاص الضريبة في انتظار صدور حكم في جوهر النزاع، وتكون لهذا الحكم قوته الإلزامية وكافة آثاره القانونية.

محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، 2003، الطبعة الثانية، ص 218.

³- محمد منقار بنيس، القضاء الإستعجالي، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 1998، ص 15.

والديون الأخرى تحت طائلة المسؤولية الشخصية والمالية للجهة المسؤولة عن ذلك¹، بالإضافة إلى وجود مسطرة خاصة لتأجيل الأداء²، الأمر الذي كان سببا في إثارة نقاشات عديدة حول أسس تدخل القضاء الإداري الاستعجالي لإيقاف إجراءات التحصيل الجارية ضد المدين بين مؤيد لاختصاصه وبين مشكك في مشروعيتها. ويستند الإتجاه المعارض لاعتماد نظام إيقاف إجراءات التحصيل الضريبي على مبررين، أولهما عدم وجود نص قانوني صريح يقرر اللجوء لتأجيل الوفاء بالدين الضريبي خارج المسطرة الإدارية لوقف الأداء، وثانيهما وجود نص صريح يمنع على أية سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى أو أن تعرقل عملية التحصيل³. وهي نفس الدفوع التي دأبت الإدارة الضريبية على التمسك بها أمام القضاء الإداري الاستعجالي بمناسبة نظره في طلبات إيقاف تنفيذ الديون

¹ - تنص الفقرة الأولى من المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه "لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى، أو أن تعرقل سيره العادي، تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية المالية، وفق الشروط المحددة في الظهير الشريف المؤرخ في 8 شعبان 1374 (2 أبريل 1955) بشأن مسؤولية المحاسبين العموميين". القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 في 28 من محرم 1421 الموافق ل 3 ماي 2000، ج.ر عدد 4800، صادرة بتاريخ 28 صفر 1421 الموافق ل 1 يونيو 2000. ص 1256.

² - تنص الفقرة الثانية من المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه "إلا أنه يمكن للمدين الذي يمتاز كلاً أو بعضاً في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الأجال المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها".

³ - عبد الرحمان أبليللا، الأوامر القضائية المتعلقة بوقف تنفيذ التحصيل الجبري للديون الضريبية، مداخلة ألقيت في الندوة الجهوية السادسة التي نظمها المجلس الأعلى - محكمة النقض حالياً - يومي 10 و 11 ماي 2007 احتفاء بالذكرى الخمسينية لتأسيسه والتي كان موضوعها "المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى"، منشورة في مجلة دفاتر المجلس الأعلى، دون الإشارة إلى عدد المجلة، مطبعة الأمنية، الرباط، 2007، ص 444 و 445.

الضريبية، بيد أن القضاء أقر مشروعية تدخله للتصدي لهذه الطلبات مؤسسا اختصاصه على القواعد العامة للإستعجال التي وجد فيها من الأحكام ما يعطيه الصلاحية والإختصاص بمنح إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل (المبحث الأول). بعد ذلك، ثار نقاش حول مكانة الشروط الخاصة التي تضمنتها مدونة التحصيل من أجل تعطيل الدين الضريبي لدى قاضي المستعجلات الإداري، سواء تعلق الأمر بتقديم الضمانة أو شرط المطالبة الإدارية (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الأسس القانونية لتدخل قاضي المستعجلات الإداري في إطار القواعد العامة

يشكل الأساس القانوني لتدخل قاضي المستعجلات الإداري في مجال تحصيل الدين الضريبي إحدى الإشكالات التي ظلت محط تأويل وتأويل مضاد بين القضاء الإداري من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، وذلك بسبب غموض النص التشريعي الذي جاء خاليا من أي تنظيم واضح وصريح لتدخل قاضي المستعجلات الإداري في منازعات تحصيل الدين الضريبي.

وفي ظل هذا الوضع، حاول القاضي الإداري أعمال اجتهاده في البحث عن أساس قانوني يمكن الركون إليه من أجل التصدي لطلبات إيقاف تنفيذ الديون الضريبية، فوجد في القواعد العامة للإستعجال من الأحكام ما يعطيه الصلاحية والإختصاص بمنح إيقاف التنفيذ، وهو ما تم على مرحلتين بداية بتطبيق مقتضيات المتعلقة بإيقاف تنفيذ القرارات الإدارية المنصوص عليها في المادة 24 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية (المطلب الأول)، ثم بعد ذلك الإستقرار على قبول طلبات الإيقاف في إطار قواعد القضاء الشامل وما يترتب عن ذلك من تطبيق مقتضيات قانون المسطرة المدنية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تأسيس إيقاف إجراءات التحصيل على مقتضيات المادة

24 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية

تنص المادة 24 من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية على أنه « للمحكمة الإدارية أن تأمر بصورة استثنائية بوقف تنفيذ قرار إداري رفع إليها طلب يهدف إلى إلغائه إذا التمس ذلك منها طالب الإلغاء صراحة¹.

من خلال منطوق هذه المادة يتضح بأن الإختصاص بوقف تنفيذ قرار إداري ينعقد للمحكمة الإدارية التي قدم إليها طلب الإلغاء، والمقصود بالمحكمة الإدارية في هذا الإطار هي محكمة الموضوع في تشكيلتها الجماعية².

وبذلك، فإن المحكمة الإدارية - محكمة الموضوع - في تشكيلتها الجماعية هي التي تختص بالبت في طلبات إيقاف تنفيذ القرارات الإدارية التي تقدم في إطار دعوى الإلغاء، أما إيقاف تنفيذ الديون الضريبية باعتبارها طلبات وقتية ومحدودة في الزمن لا ترقى إلى درجة القرارات الإدارية³ وتقدم في إطار القضاء

¹ - القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 في 22 من ربيع الأول 1414 الموافق ل 10 شتنبر 1993، ج.ر عدد 4227، صادرة بتاريخ 3 نونبر 1993، ص 2168.

² - عندما يستعمل المشرع كلمة أو عبارة «المحكمة» في معرض تنظيمه للإختصاص، فإنه يعني بذلك - في أغلب الأحوال - محكمة الموضوع في تشكيلتها الجماعية تمييزا لها عن القضائين الفردي والإستعجالي.
³ - لا تعتبر إجراءات تحصيل الديون الضريبية قرارات إدارية بالمعنى المقصود بالقرار الإداري، كونها مجرد حلقة من الحلقات المنصهرة في عملية الإخضاع التي لا تبدأ بالظهور إلا عقب تعذر تحصيل الضريبة الملتزم بدفعها، كمثال على ذلك الإنذار الضريبي الذي لا يعدوا أن يكون إلا إجراء تنفيذيا للضريبة ولا يمكن اعتباره قرارا إداريا، إذ لا تتجه إرادة الإدارة الضريبية من خلاله إلى إحداث مركز قانوني في حق ذوي الشأن وإنما إلى رصد المدينين قانونا بأداء الضريبة، كما أنه لا ينشئ المركز القانوني من حيث الإلتزام بأداء الضريبة لأن هذا الإلتزام يرجع لقانون الضريبة ذاته.

عبد الرحيم بشكار، إيقاف الدين الضريبي في المنازعة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية السوسية، الرباط، السنة الجامعية 2007-2008، ص 76.

الشامل فهي من اختصاص القضاء الإستعجالي الإداري تأسيسا على نص المادة¹19 من القانون رقم 41.90 والفصل²149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه بموجب المادة³7 من القانون رقم 41.90.

لكن هذه النتيجة لم يستقر عليها القضاء الإداري إلا بعد مدة ليست باليسيرة، ثار فيها خلاف بين المحاكم الإدارية حول السند القانوني للتصريح بإيقاف تنفيذ إجراءات المتابعة، وهو ما تجلّى في تشبث قاضي الموضوع الإداري في أول الأمر بانعقاد اختصاصه في إيقاف إجراءات التحصيل في إطار دعوى الإلغاء استنادا على منطوق المادة 24 من القانون رقم 41.90.

ومن التطبيقات القضائية لهذا التوجه، ما صرح به قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالرباط عندما قضى بعدم اختصاصه بعلّة " إذا كانت دعوى المنازعة الضريبية معروضة على المحكمة، فإن الإختصاص للبت في طلب إيقاف

¹- تنص المادة 19 من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية على أنه " يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينيبه عنه بصفته قاضيا للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية. "

²- ينص الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية على أنه " يختص رئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضيا للمستعجلات كلما توفر عنصر الإستعجال في الصعوبات المتعلقة بتنفيذ حكم أو سند قابل للتنفيذ أو الأمر بالحراسة القضائية أو أي إجراء آخر تحفظي سواء كان النزاع في الجوهر قد أحيل على المحكمة أم لا، بالإضافة إلى الحالات المشار إليها في الفصل السابق والتي يمكن لرئيس المحكمة الابتدائية أن يبت فيها بصفته قاضيا للمستعجلات.

إذا عاق الرئيس مانع قانوني أسندت مهام قاضي المستعجلات إلى أقدم القضاة.

إذا كان النزاع معروضا على محكمة الإستئناف مارس هذه المهام رئيسها الأول.

تعين أيام وساعات جلسات القضاء المستعجل من طرف الرئيس. "

³- تنص المادة 7 من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية على أنه " تطبق أمام المحاكم الإدارية القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية ما لم ينص قانون على خلاف ذلك. "

تنفيذ الأمر بالتحصيل 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 بمقال للمنازعة في الضرائب أمام القضاء حسب ما هو ثابت في نسخة المقال المرفقة بالطلب الإستعجالي، فإن الإختصاص للبت في طلبات إيقاف تنفيذ المقررات الإدارية وكذا الأمر بتحصيل الضرائب ينعقد لمحكمة الموضوع وليس لقاضي المستعجلات، وذلك حسب مفهوم المادة 24 من القانون 41.90، وأن الهدف من ذلك هو تمكين المحكمة من الوقوف على مدى جدية طلب إيقاف التنفيذ من خلال دعوى الموضوع المرفوعة أمامها. وحيث إنه أمام هذه المعطيات يتعين التصريح بعدم اختصاصنا - بصفتنا قاضيا للمستعجلات - بالبت في الطلب¹.

في مواجهة هذا الإجتهد القضائي، دافعت الإدارة الضريبية عن أطروحة مفادها أن وقف التنفيذ يرتبط على نحو وثيق بمنازعة تجاوز السلطة في حين أن المنازعة الضريبية تنتمي بطبيعتها إلى القضاء الشامل، وبالتالي من المشروع الإعتقاد أن المشرع يقصد استبعاد تطبيق مسطرة إيقاف التنفيذ في الميدان الضريبي².

¹- أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 40 في الملف عدد 95/33 س صادر بتاريخ 21 يونيو 1995. أورده عبد الرحمان أبليللا ومحمد مرزاق، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لدور المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، مطبعة الأمنية، الرباط، 1998، الطبعة الثانية، ص 309.

²- عبد الرحمان أبليللا ومحمد مرزاق، نفس المرجع، ص 309.

وقد أقرت بعض المحاكم الإدارية بهذا التحليل، ومن بينها المحكمة الإدارية بأكادير التي ذهبت إلى أنه " وحيث إن المادة 24 أساس هذا الطلب وردت في الباب الثالث من القانون رقم 41.90 المتعلق بطلبات الإلغاء بسبب تجاوز السلطة، الشيء الذي يؤكد على أن الطلب المذكور لا يمكن أن ينصب إلا على دعاوى الإلغاء دون أن يتعداها إلى باقي الدعاوى التي تختص بالبت فيها المحاكم الإدارية بصفتها محكمة القضاء الشامل"¹.

هكذا، يلاحظ 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 وبين إجراءات تحصيل الديون الضريبية التي لا تشكل قرارات إدارية بالمفهوم الدقيق للكلمة لكونها تأتي لتنفيذ أوامر التحصيل الصادرة عن الجهات المختصة، فالإدارة الضريبية عند مباشرتها لإجراءات التحصيل الجبري فهي لا تنتج بإرادتها إلى إحداث مركز قانوني في حق ذوي الشأن وإنما إلى رصد المدينين قانونا بأداء الضريبة، كما أن إجراءات التحصيل لا تنشئ مراكز قانونية من حيث الإلتزام بأداء الضريبة لأن هذا الإلتزام يرجع لقانون الضريبة ذاته².

¹ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 22 شتنبر 1994، دون الإشارة إلى عدد الأمر ولا إلى عدد الملف، أورده محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، مرجع سابق، ص 440.

² - عبد الرحيم بشكار، مرجع سابق، ص 76.

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

وقياسا على ذلك، فإن المحكمة الإدارية بمكناس قد أضفت على الإنذار الضريبي صفة المقرر الإداري فمنحت الإختصاص إلى محكمة الموضوع معتبرة بأنه لا وجود لمانع يحول دون تقديم طلب إيقاف تنفيذه في نفس عريضة دعوى الإلغاء¹.

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 مبلغ الضريبة المنتزم بدفعها وتنتشر على النزاع السمة الشخصية وتدرجه ضمن مواضيع القضاء الشامل للنوع الآخر العائد إلى ولايتها².

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 التحصيل إلى حين

¹ - حكم المحكمة الإدارية بمكناس في الملف عدد 95/25 غ صادر بتاريخ 20 أكتوبر 1994. منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 14-15، يناير - يونيو 1996، ص 89.

² - محمد صقلي حسيني، تقييم العمل القضائي الإداري، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 14-15، يناير - يونيو 1996، ص 88.

البت في جوهر النزاع لمقتضيات المادة 24 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية، على اعتبار أن هذه الهيئة تكون ملمة أكثر من غيرها بتفاصيل النزاع وعارفة بموضوعه وهو ما لا يتيح لقاضي المستعجلات الذي يحظر عليه المس بما يمكن أن يقضى به في الجوهر، الشيء الذي دفع بعض الفقه إلى التأكيد على أن هذا التوجه مبرر متى اختار الطالب التنازل عن مزية الاستعجال التي يتميز بها القضاء الاستعجالي ما دام أن محكمة الأصل هي محكمة الفرع¹، 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 لا ترقى إلى مرتبة القرار الإداري والتي تنتمي بحكم طبيعتها إلى دعوى القضاء الشامل.

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

¹ - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، 2011، الطبعة الثالثة، ص 192.

حكمها قد أخطأت عندما بنتت في الطلب في نطاق المادة 24 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية مما يتعين معه إلغاء حكمها"¹.

يستخلص من هذا القرار الذي وضع حدا للمواقف المتضاربة للمحاكم الإدارية، أن محكمة النقض اتجهت إلى ربط اختصاص البت في طلبات إيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي بمدى ارتباطها بالطعن بالإلغاء أو الطعن في إطار القضاء الشامل، وهو ما جعلها تستبعد مقتضيات المادة 24 من القانون رقم 41.90 التي يتم إعمالها في إطار منازعة تجاوز السلطة - أي دعاوى الإلغاء - وهو ما يتعارض مع طبيعة المنازعة الجبائية التي تدخل في إطار القضاء الشامل.

وقد سايرت المحاكم الأدنى درجة هذا التوجه الذي تبنته محكمة النقض، ليستقر بذلك القضاء الإداري المغربي على استبعاد أعمال مقتضيات المادة 24 من القانون رقم 41.90 كلما تعلق الأمر بطلبات إيقاف إجراءات التحصيل الضريبي التي تندرج ضمن نطاق القضاء الشامل، وهو نفس التوجه الذي سار عليه مجلس الدولة الجزائري عندما اعتبر أن "قرار تنفيذ الحجز من اختصاص قاضي المستعجلات وهو أمر تحفظي مؤقت لا يمس أصل الحق ولا يضر بمصالح وحقوق الأطراف، وعليه فإن ما أقره قضاء المجلس على صواب يستوجب المصادقة عليه"².

¹- قرار المجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا - عدد 193 في الملف الإداري عدد 98/5/913 صادر بتاريخ 18 فبراير 1999. أورده محمد شكيري، آليات تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب بين إرادة المشرع واجتهاد القضاء، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 5. 2005، ص 105.

²- قرار صادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة الجزائري في الملف عدد 5671 صادر بتاريخ 17 دجنبر 2002. منشور بمجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 68 و 69. أورده رضوان اعيمي، ضمانات المدين في الإستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 441.

ويرجع البعض¹ سبب تبني القضاء الإداري المغربي لهذا التوجه إلى اكتساء الطلبات المتعلقة بإيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي للطابع الوقتي والإستعجالي بالنظر لسرعة إجراءات التحصيل الجبري وخطورتها والتي لا يمكن أن يتصدى لها بفعالية سوى قاضي المستعجلات الذي يمكنه أن يصدر أوامره في وقت أقل مما تحتاجه الهيئة الجماعية.

المطلب الثاني: الشروط العامة لقبول طلبات إيقاف إجراءات التحصيل

من المعلوم أن المشرع المغربي لم يحدد شروط انعقاد الإختصاص لقاضي المستعجلات، حيث اكتفى من خلال مقتضيات الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية بالنص على أن رئيس المحكمة الابتدائية يختص بصفته قاضيا للمستعجلات كلما توفر عنصر الإستعجال، وبما أن المادتين السابعة والخامسة عشر من القانونين رقم 41.90 و 80.03 على التوالي تحيلان على تطبيق مقتضيات قانون المسطرة المدنية، فإن القاضي الإداري لم يتوانى عن تطبيق هذه المقتضيات العامة لقبول طلبات إيقاف إجراءات التحصيل الضريبي، متى توافر فيها عنصر الإستعجال (الفقرة الأولى)، وكان من شأن البت في الطلب الوقتي عدم الحسم في الوثائق المثبتة للحق أو النافية له (الفقرة الثانية).

¹ - محمد قصري، إيقاف تنفيذ الدين العمومي أمام القضاء الإستعجالي، مقال منشور بمجلة المحاكم الإدارية، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، عدد 3، ماي 2008، ص 34.

الفقرة الأولى : الإستعجال كأساس لإيقاف إجراءات التحصيل الضريبي

يشكل شرط الإستعجال إحدى أهم الشروط الموضوعية لانعقاد اختصاص قاضي المستعجلات الإداري في إيقاف إجراءات التحصيل الجبري في إطار القواعد العامة، سواء في القضاء الإداري المغربي أو المقارن¹، لهذا أسند الإختصاص بشأنه إلى رئيس المحكمة بحكم تجربته وقدرته على تلمسه.

وفي ظل غياب تعريف قانوني لشرط الإستعجال وانعدام معايير ضابطة له، اتفق الفقه والقضاء على تعريفه بـ "الخطر الحقيقي المهدق بالحق المراد المحافظة عليه والذي يلزم درؤه بسرعة لا تكون عادة في التقاضي العادي ولو قصرت مواعيده"².

ولعل في تسمية القضاء الإستعجالي إشارة إلى أهمية شرط الإستعجال واعتباره قوام الدعاوى الإستعجالية، ولهذه العلة يشترط توافره في الدعوى من وقت رفعها حتى وقت الحكم فيها، فمتى تخلف في أي مرحلة من مراحلها انتفى معه شرط من شروط انعقاد الإختصاص لقاضي المستعجلات وتعين عليه الحكم بعدم اختصاصه نوعياً بنظر الدعوى³.

¹ - Franck Delacroix , Guide pratique du contentieux fiscal , Les éditions d'organisation , 2003 , p 148.

² - عبد اللطيف هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، دون الإشارة إلى دار النشر ومكان النشر، 1998، الطبعة الأولى، ص 79.

³ - مصطفى مجدي هرجه، الجديد في القضاء المستعجل، دار الفكر والقانون، المنصورة، مصر، 2002، دون الإشارة إلى عدد الطبعة، ص 56.

ويتصف عنصر الإستعجال بالنسبية، حيث يختلف بحسب الزمان والمكان والظروف، مما يَمَكِّنُ القاضي الإداري من لعب دور طلائعي لاستنتاج قيامه من عدمه، وذلك انطلاقاً من ظاهر الوثائق المعروضة على أنظاره.

لكن هذه الخاصية التي يتميز بها عنصر الإستعجال تنتفي عندما يتعلق الأمر بإجراءات تنفيذية من شأنها إلحاق أضرار يصعب تداركها مستقبلاً، كما هو الشأن بالنسبة لإجراءات تحصيل الديون الضريبية ذات الطابع الجبري التي تشكل خطراً محدقاً بالمدين، مما يستدعي تدخلاً عاجلاً من قاضي المستعجلات لتلافي الضرر المؤكد الذي يخشى وقوعه.

لهذا، أقر القضاء الإداري قيام حالة الإستعجال كلما تعلق الأمر بمداهمة المدين بإجراء من إجراءات التحصيل الجبري، حيث قضت محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط بأن " طلب تأجيل التنفيذ الجبري هو طلب استعجالي بطبيعته ولا شيء في القانون ينفي صفة الإستعجال عن الإجراءات الوقتية التي تتم بمناسبة استخلاص الضرائب، اعتباراً للخطر الذي يهدد الذمة المالية للملزم وحرية، من خلال ما تفرضه المتابعات من حجز وبيع لمنقولاته، مع إمكانية الزج به في السجن في إطار مسطرة الإكراه البدني"¹.

وبالمقابل، فقد تصدى القضاء لمجموعة من الطلبات الكيدية التي لا تتوافر فيها حالة الإستعجال ويكون الغرض منها عرقلة إجراءات التحصيل، من ذلك مثلاً الحالة التي يتقدم فيها المدين بطلب إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل بعد

¹ - قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط عدد 255 في الملف عدد 2/07/10 صادر بتاريخ 7 ماي 2007. منشور بمجلة القضاء الإداري، عدد 1، ص 212.

أن تكون محكمة الموضوع قد بنتت في جوهر النزاع، وهو ما صرح به رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في الأمر الذي جاء فيه " إن تقديم طلب إيقاف التنفيذ بعد البت في جوهر النزاع يجعله غير مبرر لانتفاء عنصر الإستعجال"¹.

وفي نفس الإطار، فإن التأخر في رفع طلب إيقاف التنفيذ دليل على عدم وجود الخطر الذي يهدد الحق المراد المحافظة عليه ويجرد بالتالي قاضي المستعجلات من اختصاصه للبت في المنازعة المطروحة أمامه لانتفاء شرط الإستعجال، وهو ما عبر عنه رئيس المحكمة الإدارية بالرباط في الأمر الذي ورد فيه " وحيث إن التأخر في رفع طلب إيقاف التنفيذ يجعل عنصر الإستعجال غير متوفر مما يتعين معه رفض الطلب"².

وقد دأبت الإدارة الضريبية على التمسك بمجموعة من الدفوع التقليدية التي تثيرها أمام القضاء الإستعجالي الإداري بمناسبة نظره في طلبات إيقاف تنفيذ الديون الضريبية، ومن ضمنها دفاعها عن فكرة مفادها أن تحصيل الدين الضريبي محل النزاع لا يمكن أن يؤدي في جميع الأحوال إلى نتائج يصعب تداركها لا سيما عند التنفيذ على أموال المدين، ما دام بإمكان هذا الأخير أن يسترد ما أداه متى أثبت صحة ادعائه³.

¹- أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء تحت عدد 196 في الملف عدد 02/59 صادر بتاريخ 19 مارس 2002. أورده محمد بفقير، مدونة تحصيل الديون العمومية والعمل القضائي المغربي، منشورات دراسات قضائية، سلسلة القانون والعمل القضائي المغربيين، العدد الثالث عشر، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2016، الطبعة الأولى، ص 133.

²- أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 226 في الملف عدد 96/166 صادر بتاريخ 18 يوليوز 1996. منشور بمجلة رسالة المحاماة، عدد 25، ص 297.

³- محمد بيصة، مرجع سابق، ص 517.

لكن، ولئن كان بإمكان المدين فعلا استرداد ما دفعه أداء لدين ضريبي بعد إثباته عدم قانونيته أو بطلانه وفقا لقواعد الإسترداد المعمول بها في هذا الصدد، فإن تحصيل هذا الدين قبل البت في صحته أو بطلانه من شأنه أن يؤدي إلى أضرار مادية ومعنوية يتعذر تداركها، ذلك أن الحجز على أموال المدين مثلا يتسبب له في أضرار نفسية بليغة علاوة على مساسه بسمعته لا سيما إذا كان يمارس عملا تجاريا أو مهنيا، لذلك فلا مجال للقول بأن المنازعات التي تنصب على الحقوق المالية لا يمكن أن تتصور فيها حالة الإستعجال التي تتولد عنها نتائج يتعذر تداركها أو أن إدارة الضرائب لا يخشى إعاقتها أو إفلاسها إذا ألغيت أساس الدين.

وهو ما جعل مجلس الدولة الفرنسي يضيف على مفهوم الخسارة المالية التي لا يمكن استدراكها طابع الإستعجال بعد أن كان إلى حدود مطلع الثمانينات وبالضبط سنة 1976 ينظر إلى الضرر المالي على أنه لا يكتسي طابع صعوبة الإصلاح إلا في الحالات القصوى التي تؤدي إلى بيع المقاول أو توقفها عن الأداء أو بيع الأصل التجاري¹.

أما بالنسبة للقضاء الإداري المغربي فلا يتردد في التصريح بإيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي كلما تأكد من توافر عنصر الإستعجال بمفهوم استعصاء رد الحالة إلى ما كانت عليه، وإن كانت بعض الأحكام القليلة في بداية اشتغال المحاكم الإدارية قد سارت في اتجاه الموقف الذي تبنته الإدارة معتبرة أنه "

¹- نفس المرجع، ص 523.

وحيث إن الطلب يهدف إلى الحكم بإيقاف تنفيذ استخلاص الضريبة المتعلقة بمبلغ 55.348,90 درهم. وحيث إنه ما دام الأمر يتعلق بأداء مبلغ مالي، فإن عنصر الإستعجال غير متوفر في النازلة على اعتبار أن إدارة الضرائب لا يخشى إعسارها أو إفلاسها إذا ألغي أساس الدين، وفي هذه الحالة يمكن للطالب الرجوع على الإدارة المذكورة، مما ارتأت معه المحكمة عدم الإستجابة لطلب إيقاف التنفيذ¹. لهذا، فإن المستقر عليه حالياً من طرف القضاء الإداري الإستعجالي ببلادنا هو التصدي للإجراءات الجبرية لتحصيل الدين الضريبي كيفما كان نوعها، بما فيها الإجراءات التي ليست لها سوى نتائج مالية، أي التي تؤدي حصراً إلى فقدان المدين لمبلغ من المال، وهو ما صرح به رئيس المحكمة الإدارية بمكناس عندما قضى بإيقاف إجراءات التحصيل التي من شأنها أن تلحق خسارة مادية بالمدين وذلك إلى حين الفصل في جوهر النزاع، ومما جاء في الأمر " وحيث إن الطلب يروم إيقاف إجراءات تحصيل الضريبة على الأرباح العقارية المفروضة على الطالب إلى حين الفصل في الجوهر (...)، وحيث إن الإستمرار في مواصلة التحصيل الجبري قد يؤدي إلى إلحاق خسائر مادية بالطالب يصعب تداركها (...). مما يدل على توافر عنصر الإستعجال"².

¹ - حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 81 في الملف عدد 94/221 غ صادر بتاريخ 14 مارس 1995. أورده محمد بيصة، نفس المرجع، ص 518.

² - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس تحت عدد 1/2009/6 س في الملف عدد 1/209/1 س صادر بتاريخ 27 يناير 2009. أورده رضوان اعميي، مرجع سابق، ص 443.

وتعزز مقتضيات المادتين 19¹ و 6² من قانوني إحداث المحاكم الإدارية ومحاكم الاستئناف الإدارية على التوالي توجه القاضي الإداري نحو أعمال القواعد العامة للإستعجال، لكن الملاحظ أن الأوامر القضائية الإستعجالية التي أشارت إلى مقتضيات هاتين المادتين في معرض تبريرها للمقتضيات العامة التي يتم اعتمادها في المنطوق قليلة بالمقارنة مع تلك التي تشير إلى مقتضيات الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية، لكون هذا الفصل هو الذي أشار صراحة إلى عنصر الإستعجال كأساس لقيام اختصاص قاضي المستعجلات³.

وفي ختام هذه النقطة، لا بد من الإشارة إلى أن عنصر الإستعجال يعتبر من مسائل الواقع التي يستخلصها قاضي المستعجلات من وقائع الدعوى، ويترك أمر تقديره إلى سلطة هذا الأخير دون أن يخضع لرقابة محكمة النقض في ذلك⁴، اللهم

¹- تنص المادة 19 من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية على أنه "يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينيبه عنه بصفته قاضيا للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية".

²- تنص المادة 6 من القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية على أنه "يمارس الرئيس الأول لمحكمة الإستئناف الإدارية أو نائبه مهام قاضي المستعجلات إذا كان النزاع معروضا عليها".

³- ينص الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية على أنه "يختص رئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضيا للمستعجلات كلما توفر عنصر الإستعجال في الصعوبات المتعلقة بتنفيذ حكم أو سند قابل للتنفيذ أو الأمر بالحراسة القضائية أو أي إجراء آخر تحفظي سواء كان النزاع في الجوهر قد أحيل على المحكمة أم لا، بالإضافة إلى الحالات المشار إليها في الفصل السابق والتي يمكن لرئيس المحكمة الابتدائية أن يبت فيها بصفته قاضيا للمستعجلات.

إذا عاق الرئيس مانع قانوني أسندت مهام قاضي المستعجلات إلى أقدم القضاة.

إذا كان النزاع معروضا على محكمة الإستئناف مارس هذه المهام رئيسها الأول.

تعين أيام وساعات جلسات القضاء المستعجل من طرف الرئيس".

⁴- محمد الكشور، رقابة المجلس الأعلى على محاكم الموضوع في المواد المدنية : محاولة للتمييز بين الواقع والقانون، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2001، الطبعة الأولى، ص 250 و 251.

إلا فيما يتعلق بالتعليل الذي يجب أن يكون متناسقا بصفة منطقية، مؤيدا للنتيجة التي انتهى إليها الأمر ومستمدا مما له أصل ثابت بأوراق القضية¹.

الفقرة الثانية: عدم المساس بجوهر الحق

إذا كان الإستعجال أساس انعقاد اختصاص قاضي المستعجلات، فإن ذلك مقيد بعدم البت في أصل الحق أي في جوهر الدعوى، حيث ينص الفصل 152 من قانون المسطرة المدنية على أنه " لا تبت الأوامر الإستعجالية إلا في الإجراءات الوقتية ولا تمس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر"².

ويقصد بعدم المساس بجوهر أو أصل الحق، أن قاضي المستعجلات يمنع عليه بأي حال من الأحوال أن يقضي في أصل الحقوق والالتزامات والاتفاقات مهما أحاط بها من استعجال، أو ترتب عن امتناعه عن القضاء فيها من ضرر للخصوم، بحيث يختص بالنظر والحكم فيها قاضي الموضوع وحده³.

¹ - محمد اللحي، القضاء الإستعجالي بين سرعة الفصل وتوفير الضمانات، مقال منشور بمجلة القضاء والتشريع، عدد 7، يوليوز 1991، ص 31.

² - ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447، صادر بتاريخ 11 رمضان 1394 الموافق ل 28 شتنبر 1974 بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، ج.ر عدد 3230 مكرر، صادرة بتاريخ 13 رمضان 1394 الموافق ل 30 شتنبر 1974، ص 2741.

³ - حسن صحيب، القضاء الإداري المغربي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 80، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 2008، الطبعة الأولى، ص 544.

لذلك، فكلما رأى قاضي المستعجلات أن ملامسته لجوهر الحق أمر ضروري لقضائه إلا وصرح بعدم اختصاصه¹، فلا يحق له بمفهوم الفصل 152 من قانون المسطرة المدنية إثبات الحق أو نفيه بل يقتصر على ترجيح الإحتمالات دون أن يقطع برأي في أصل الحق وإلا بنى حكمه على أساس غير قانوني² وعرضه بذلك للإلغاء إن على مستوى محاكم الاستئناف أو على صعيد محكمة النقض.

وتطبيقا لهذه القاعدة، فإن قاضي المستعجلات الإداري لا يختص بالبت في الطلب الرامي إلى رفع الحجز الواقع بين يدي الغير في إطار مسطرة الإشعار للغير الحائز لأن من شأن ذلك أن يدفعه للغوص في جوهر النزاع والمس بما يمكن أن يقضى به في الجوهر.

وقد صدرت عدة قرارات عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا - تعتبر أن قاضي المستعجلات غير مختص بالبت في هذا الطلب بعلّة " يعتبر الحجز لدى الغير (الإشعار للغير الحائز) الذي أوقعه القابض إجراء من إجراءات التحصيل، وأن القول بعدم تطابقه مع القانون يشكل منازعة موضوعية تمس بجوهر الحق الذي يخرج عن نطاق اختصاص قاضي المستعجلات، وأن الأمر المستأنف حينما اعتبر الحجز المذكور مخالفا للمادة 653

¹ - يصرح قاضي المستعجلات الإداري في مثل هكذا حالات بعدم اختصاصه للنظر في الطلب وليس برفض هذا الطلب، لأن الرفض يعني أنه مختص للبت فيه، لذلك فالإختصاص أمر سابق على الرفض.

مصطفى مجدي هرجه، مرجع سابق، ص 23.

² - عبد اللطيف هداية الله، مرجع سابق، ص 83.

من مدونة التجارة وقضى برفعه على هذا الأساس، يكون قد تجاوز حدود اختصاص قاضي المستعجلات نظرا لمساسه بجوهر الحق¹.
والجدير بالذكر أن هذا الإتجاه يخالف تماما ما كانت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تسير عليه، إذ كانت تعتبر بأن " قاضي الأمور المستعجلة يختص بالنظر في طلب رفع حجز ما للمدين لدى الغير (الإشعار للغير الحائز) باعتباره طلبا يكتسبي طابع الإستعجال ولا يتعلق بالمنازعة في الموضوع"².
لكن في نظرنا أن المجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا - قد أحسن صنعا حينما تراجع عن هذا الإتجاه، على اعتبار أن قاضي المستعجلات الإداري لا ينعقد اختصاصه للأمر برفع الإشعار للغير الحائز إلا إذا كانت مراكز الأطراف واضحة.
ومع ذلك، ومن باب إضفاء الطابع الحمائي للمدين الذي تم الحجز على أمواله بين يدي الغير، اعتبرت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط أنه لا شيء في القانون يمنع قاضي المستعجلات الإداري من البت في الطلبات الرامية إلى رفع الحجز الواقع بين يدي الغير في إطار مسطرة الإشعار للغير الحائز متى كانت مراكز الأطراف واضحة وتحقق عنصر الإستعجال، معتبرة أن تدخلها هذا ليس من شأنه المس بجوهر الحق طالما أن المراكز القانونية للأطراف واضحة بشكل قطعي حسب الظاهر من وثائق ومستندات القضية.

¹- قرار المجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا - عدد 409 في الملف الإداري عدد 2003/2/4/1441 صادر بتاريخ 15 ماي 2006. أورده مصطفى التراب، أي تطور للقضاء الإستعجالي الإداري في مجال المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 183.

²- قرار المجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا - عدد 156 في الملف الإداري عدد 2002/2/4/2180 صادر بتاريخ 13 مارس 2003. أورده مصطفى التراب، نفس المرجع، ص 184.

وفي هذا الصدد، قضى الأمر الإستعجالي الصادر عن الرئيس الأول لمحكمة الإستئناف الإدارية بالرباط بأنه " ما دام الإشعار للغير الحائز الذي يباشره القابض قد انصب على حساب بنكي لا يخص الملزم بصفة شخصية، وإنما انصب على ودائع زبائنه حسب الظاهر من الشهادة البنكية المدلى بها في الملف، فإن تدخل قاضي المستعجلات الإداري من أجل الحد من مفعول الإجراء المذكور له ما يبرره لدرء الخطر الذي يهدد الحق المراد حمايته المتمثل في ودائع الزبناء الذين لا علاقة لهم بالدين الضريبي الذي بوشر هذا الإجراء بسببه"¹.

ونظرا لوجاهة هذا الإتجاه، فقد تواترت اجتهادات المحاكم الإدارية بمختلف درجاتها على السير على هديه²، إلا أنه طرح نقاشا فقهيا عميقا حول حدوده لا سيما وأن الأخذ به على إطلاقه قد يمس بقاعدة الإستحقاق الفوري للديون الضريبية.

وقد وضعت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا - حدا لهذا النقاش عندما أوضحت في مجموعة من قراراتها حدود شرط عدم مساس قاضي المستعجلات الإداري بجوهر الحق، حيث استظهرت العملية التي يقوم بها قاضي

¹ - أمر صادر عن الرئيس الأول لمحكمة الإستئناف الإدارية بالرباط عدد 231 في الملف عدد 2/07/3 صادر بتاريخ 30 أبريل 2007. أورده مصطفى التراب، نفس المرجع، ص 184.

² - أنظر على سبيل المثال :

- أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط عدد 1020 في الملف عدد 06/846 صادر بتاريخ 22 نونبر 2006. (أورده محمد بفقير، مدونة تحصيل الديون العمومية والعمل القضائي المغربي، مرجع سابق، ص 99)؛

- أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في الملف عدد 09/1/571 صادر بتاريخ 8 دجنبر 2009. (أورده محمد بفقير، نفس المرجع، ص 100)؛

المستعجلات في معرض بحثه عن جدية منازعة طالب الإيقاف بقولها "إن قاضي المستعجلات ليس ممنوعا من مناقشة ظاهر ما هو معروض عليه لا من أجل إثبات الحق أو نفيه وإنما للتأكد من مدى جدية المنازعة التي تبرر الإجراء المطلوب"¹.

وقد سايرت محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط هذا المنحى من خلال تبيانها لحدود قاضي المستعجلات بخصوص شرط عدم المساس بجوهر الحق، فقد جاء في قرار لها "إن طلب إيقاف إجراءات التحصيل الجبري هو طلب استعجالي بطبيعته، يهدف إلى وقف المتابعات التي تهدد المركز المالي للطالب المدين في انتظار البت في دعوى الموضوع المتعلقة بالطعن إما في الوعاء الضريبي أو في إجراءات التحصيل، مما يجعله إجراء وقتيا لا مساس له بالجوهر ولو بني على أسباب موضوعية تبرر تقديمه، لأن قاضي المستعجلات في هذه الحالة لا يناقش تلك الأسباب، وإنما يتلمس فقط ظاهر المستندات المدلى بها للوقوف على مدى جدية المنازعة ذات العلاقة بالحق المراد حمايته"².

وتأسيسا عليه، فإن شرط عدم مساس الأمر بالإستعجالي بالجوهر، يقتضي من قاضي المستعجلات الإداري ألا يحسم في الوثائق المثبتة للحق أو النافية له، كأن يؤكد وجود الدين الضريبي أو مشروعية الإجراءات المتبعة في استخلاصه أو أن ينفي وجوده ويقرر بطلانه، وذلك حتى لا يقيّد قضاء الموضوع.

¹- قرار المجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا - عدد 107 في الملف الإداري عدد 2000/1/4/407 صادر بتاريخ 26 أكتوبر 2000. أورده مصطفى التراب، أي تطور للقضاء الإستعجالي الإداري في مجال المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 185.

²- قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط عدد 24 في الملف عدد 2/06/22 صادر بتاريخ 25 دجنبر 2006. منشور بمجلة الحقوق المغربية، عدد 4، ص 289.

وقد يبدو للبعض أن هذا الشرط - عدم المساس بجوهر الحق - يقيد من سلطة قاضي المستعجلات الإداري، لكن الواقع العملي يثبت غير ذلك، حيث يتمتع قاضي المستعجلات بسلطة تقديرية تساعد على ملامسة الدعوى دون الدخول في جوهرها، وتدلل على ذلك العبارات التي يستعملها في صلب الأوامر الصادرة عنه من قبيل " حيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف ومستنداته" ¹ و "حيث يستشف من وثائق الملف" ²، وهي عبارات تدخل في صلب تعليل القاضي للدليل الذي استند عليه في قضائه دون أن يمس بجوهر الدعوى.

المبحث الثاني : الأسس القانونية لتدخل قاضي المستعجلات الإداري في إطار القواعد الخاصة

تنص المادة 36 من القانون رقم 41.90 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية والتي وردت ضمن الباب الخامس المعنون ب "اختصاص المحاكم الإدارية فيما يتعلق بالضرائب وتحصيل الديون المستحقة للخزينة والديون التي في حكمها" على أنه "تقدم الطعون المنصوص عليها في هذا الباب ويبت فيها وفق الإجراءات المقررة في النصوص المتعلقة بالضرائب والرسوم والديون المعنية" ³.

يتضح من خلال هذه المادة الإحالة الصريحة على مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية فيما يتعلق بالشروط والضوابط اللازم توافرها من أجل

¹ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 6 في الملف عدد 08/934 س صادر بتاريخ 14 يناير 2009. (غير منشور)

² - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 521 في الملف عدد 09/1/302 صادر بتاريخ 29 أبريل 2009. (غير منشور)

³ - القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 في 22 من ربيع الأول 1414 الموافق ل 10 شتنبر 1993، ج.ر عدد 4227، صادرة بتاريخ 3 نونبر 1993، ص 2168.

تمكين القضاء من البت في الدعاوى المتعلقة بإيقاف إجراءات التحصيل الضريبي، وتحدد هذه الشروط أساسا في المادتين 117 و 118 المتعلقتين بضرورة تكوين ضمانات تؤمن حقوق الخزينة في حالة المنازعة في الدين الضريبي، وكذا المادة 120 التي تجعل من مسطرة المطالبة الإدارية أساس التعرض على إجراءات التحصيل الجبري.

وبالنظر لخصوصيات الدعاوى الإستعجالية الرامية إلى إيقاف إجراءات التحصيل الجبري الجارية في حق المدينين بالضريبة لتفادي الأضرار التي قد تلحق بهم لو ترك الأمر إلى حين الفصل في موضوع الدعوى، فقد ثار نقاش حول مكانة الشروط الخاصة التي تضمنتها مدونة التحصيل من أجل تعطيل الدين الضريبي لدى قاضي المستعجلات الإداري، سواء تعلق الأمر بتقديم الضمانة (المطلب الأول) أو شرط المطالبة الإدارية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: قاضي المستعجلات وشرط تقديم الضمانة

بالرجوع إلى مجموعة من الإجتهاادات القضائية يلاحظ أن قاضي المستعجلات الإداري استقر على أن مقتضيات المادتان 117¹ و 118² من مدونة

¹- تنص المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه « بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدينين أن يؤديوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى، طبقا للشروط المحددة في هذا القانون. إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلاً أو بعضاً في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الأجل المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها. عند عدم تكوين ضمانات أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين ».

²- تنص المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه « يمكن تكوين الضمانات المشار إليها في المادة السابقة على شكل: إيداع في حساب للخزينة؛ سندات ممثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه الظهير <

تحصيل الديون العمومية لا تخاطب سوى الإدارة الضريبية¹، وبالتالي فإن هاتان المادتان اللتان توجبان على المدين الذي ينازع في المبالغ المطالب بها تكوين الضمانات الكافية لإيقاف المتابعة تتعلقان بمسطرة وقف الأداء وليس بمسطرة إيقاف التنفيذ.

كما اعتبر القضاء الإداري أن مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 124 من مدونة التحصيل² - التي تمنع أية سلطة عمومية أو إدارية من إيقاف إجراءات التحصيل - لا تعتبر قاعدة ملزمة في مواجهة المحكمة وإنما يقتصر مفعولها على الجهات المكلفة بالاستخلاص وبالمسؤولية الملقاة على عاتقها³.

وهكذا، عمل القضاء الإداري على تبسيط شروط إيقاف إجراءات التحصيل الضريبي من خلال اشتراط جدية الطلب، فمتى كان الطالب ينازع بصفة جدية في موضوع الدين العمومي فإنه لا يلزم بتكوين الضمانات التي تؤمن

=الشريف رقم 1.95.3 بتاريخ 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995)؛ 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.

يتحمل الملزم صوائر تكوين الضمانات.
1- أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء تحت عدد 28 في الملف الإستعجالي عدد 1/11/487 صادر بتاريخ 19 يناير 2012. منشور بكتاب المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 402.

2- تنص الفقرة الأولى من المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه « لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى، أو أن تعرقل سيره العادي، تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية المالية، وفق الشروط المحددة في الظهير الشريف المؤرخ في 8 شعبان 1437 (2 أبريل 1955) بشأن مسؤولية المحاسبين العموميين ».

3- مصطفى التراب، المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، عدد 4، 1996، ص 79.

أداء الدين المنازع فيه، والقول بمدى توافر عنصر الجدية في المنازعة من عدمه يخضع للسلطة التقديرية لقاضي المستعجلات الإداري¹ الذي يتخذ من هذا العنصر وسيلة للتصدي للطلبات الكيدية الرامية إلى عرقلة نشاط الإدارة معتمدا في ذلك على الوسائل المثارة في المقال الإفتتاحي ودونما أن يخل بباقي الشروط الواجب توافرها لانعقاد اختصاصه خاصة شرط عدم الحسم في موضوع الدعوى². وحتى لا يبقى مفهوم جدية المنازعة مفهوما مطاطا فقد حاولت الأوامر القضائية أن تحدد الحالات التي تعتبر المنازعة فيها جدية، فقد جاء في أمر لرئيس إدارية الرباط أن "الإستجابة لطلب إيقاف تنفيذ دين عمومي رهينة بتوافر شرطي الإستعجال والجدية من خلال المنازعة الجدية في صفة الملمزم كخاضع للدين العمومي أو في عدم قانونية تأسيسه أو تحصيله أو في تقادم مسطرة تحصيله المطعون فيها ولو في غياب تكوين الضمانة"³.

وهكذا، يمكن القول أن القضاء الإداري حدد مفهوم جدية المنازعة التي بمقتضاها يمكن إيقاف إجراءات التحصيل الضريبي دون تكوين الضمانة المنصوص عليها في المادتان 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية في

¹ - Franck Delacroix, op.cit , p 148.

² - لا بد وأن نوضح هنا أن استعمالنا لعبارة "خاصة شرط عدم الحسم في موضوع الدعوى" مرده إلى أن الإجهادات القضائية غالبا عندما تصرح بتوافر شرط الجدية في الطلب الرامي إلى إيقاف إجراءات الإستخلاص تعترف بالتبعية بتوافر شرط الإستعجال، إذ لا نكاد نجد أحكاما وقرارات قضائية اعترفت فيها المحكمة بجدية الطلب ونفت في الوقت نفسه وجود شرط الإستعجال، في حين لا تتوانى المحكمة في رفض طلب إيقاف التنفيذ إذا تبين لها توافر ركن الإستعجال بمفرده.

³ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 01 في الملف عدد 09/1/1083 صادر بتاريخ 4 يناير 2010. (غير منشور).

الحالات التالية : المنازعة في صفة المديونية - المنازعة في صحة مسطرة تأسيس وتحصيل الديون الضريبية.

غير أن هذا لا يعني أن الأمر محصور في هذه الحالات، بل إن صور المنازعة الجديدة تتنوع بتنوع النوازل المعروضة أمام القضاء الإداري، مما يعطي لقاضي الأمور المستعجلة هامشا في التقدير المتمثل في إدراج الحالات التي يرى انتمائها إلى الإطار العام الذي حددته لشرط الجدية، وهو ما تجلّى في مجموعة من الأحكام والقرارات التي استعانت فيها محاكم الدرجة الأولى والثانية بأسلوب القياس من أجل التصدي لطلبات إيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي.

وانطلاقا من هذه السلطة التقديرية التي يتمتع بها قاضي المستعجلات الإداري في تقدير قيام عنصر الجدية من عدمه، اتجهت الأوامر الاستعجالية إلى التأكيد على أن الحجز المضروب على حساب بنكي يتعلق بودائع زبناء محامي يشكل منازعة جدية تبرر إيقاف إجراءات التحصيل، حيث ورد في قرار لمحكمة الاستئناف الإدارية بمراكش أنه "وحيث يتبين من خلال تفحص ظاهر وثائق الملف دون المساس بما يمكن أن يقضى به في الجوهري أن المستأنف عليه أدلى بما يثبت بجلاء أن إجراء التحصيل المباشر في حق المستأنف في شكل الإشعار للغير الحائز على الحساب المفتوح لدى البنك المغربي للتجارة الخارجية إنما هو إجراء يطل حسابا للغير الذين لا علاقة لهم نهائيا بالدين الضريبي موضوع التحصيل باعتباره مخصصا للودائع الخاصة بموكلي المستأنف عليه كمحام، مما يفيد بناء على ذلك قيام منازعة جدية مستمدة مما أثير من عدم مشروعية الإشعار للغير

الحائز على الحساب البنكي المذكور ويوفر قيام وتحقق عنصر جدية المنازعة المبررة للإستجابة للطلب"¹.

ويبدو هذا الموقف القضائي منطقيًا، على اعتبار أن الحساب البنكي الذي وقع عليه الحجز في هذه الحالة هو الحساب المهني للمحامي وليس حسابه الشخصي، ومن ثم فإن الأموال التي تم الحجز عليها ليست ملكًا للمحامي المدين بالضريبة وإنما هي ودائع لموكليه، وهو ما يعني انعدام أية علاقة بين الدين الضريبي الذي من أجله وقع الحجز على الحساب البنكي وبين زبناء المحامي، مما يضفي على طلب إيقاف التنفيذ عنصر الجدية بمفهوم المنازعة في صفة الخضوع للضريبة ويبرر بالتالي الإستجابة للطلب درءًا للخطر الذي يهدد الحق المراد حمايته لا سيما وأن مسطرة الإشعار للغير الحائز تؤدي إلى التسليم الفوري للمبالغ المحجوزة.

وفي نفس السياق، اعتبرت الأوامر الإستعجالية أن قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بمواصلة إجراءات استخلاص دين ضريبي ألغي سنده التنفيذي يشكل صعوبة قانونية وواقعية تحول دون الإستمرار في التنفيذ وتضفي على طلب الإيقاف درجة من الجدية تبرر الإستجابة له، وهو ما عبر عنه رئيس المحكمة الإدارية بوجوده حينما قضى بأن " إجراءات التحصيل المباشرة على حساب

¹ - قرار محكمة الإستئناف الإدارية بمراكش عدد 722 في الملف عدد 2010/02/25 صادر بتاريخ 22 يوليوز 2010. أورده محمد نميري، الإشعار للغير الحائز أية فعالية، مداخلة أُلقيت في الندوة العلمية الوطنية حول موضوع "الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي" التي نظمت من طرف محكمة النقض بشراكة مع المديرية العامة للضرائب يومي 4 و 5 فبراير 2011، منشورة في مجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2011، ص 272 و 273.

الطالب لدى كل من البنك الشعبي والتجاري وفابنك إنما تباشر من أجل استخلاص الضريبة على الرغم من إلغاء السند الضريبي الذي على أساسه يتم هذا الإستخلاص بمقتضى حكم قضائي، فإن طلب الإيقاف يكون على درجة من الجدية التي تبرر الإستجابة له¹.

كما اعتبر قاضي المستعجلات الإداري أن توقف المدين عن مزاوله النشاط المفروضة عليه الضريبة يشكل سببا جديا يبرر الأمر بإيقاف إجراءات التحصيل الجبري من غير تقديم الضمانة المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، وهو ما قضت به المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في أحد الأوامر الإستعجالية التي ورد فيها " وحيث إن تمسك المدعي بعدم أحقية الإدارة الجبائية في فرض الضريبة المتنازع بشأنها استنادا لعدم وجودها كشركة خلال سنة الفرض يعتبر نزاعا جديا يبرر الأمر بإيقاف إجراءات تحصيلها إلى غاية البت في دعوى الموضوع، وذلك حيادا على الضمانة المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية"².

وبالمقابل، اعتبر قاضي المستعجلات الإداري أن منازعة المدين في تقديرات الإدارة الضريبية لا تحول دون تقييد هذا الأخير - أي المدين - بضوابط إيقاف

¹ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإداري بوجدة تحت عدد 90 في الملف عدد 1/09/40 صادر بتاريخ 3 يونيو 2009. منشور بكتاب العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 267.

² - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء تحت عدد 273 في الملف الإستعجالي عدد 1/10/1477 صادر بتاريخ 3 فبراير 2011. منشور بكتاب المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 392.

التنفيذ المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من مدونة التحصيل لانعدام جدية السبب المتحقق بمنازعة الطالب في صفته كمدين بأداء الضريبة أو في مشروعية فرض هذه الضريبة أو تحصيلها، وهو ما أكده الأمر الصادر عن رئيس إدارية الرباط الذي ورد فيه " عندما يكون هناك نزاع في تقدير رقم المعاملات المبنية عليه الضريبة وليس في مبدأ فرض الضريبة أي في جزء مما تم فرضه على المدعية يكون معه طلب إيقاف إجراءات الاستخلاص دون تقديم ضمانات بين يدي القابض غير مبني على أساس ويتعين رفضه"¹.

المطلب الثاني : قاضي المستعجلات وشرط المطالبة الإدارية

إذا كانت المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية قد منحت لأي مدين يكون محل إجراءات التحصيل 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 حددت 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 يوماً (60) الموالي لتاريخ توصلها

¹ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 67 في الملف عدد 02/01 صادر بتاريخ 9 ماي 2001. منشور بكتاب دليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 16.

بالمطالبة، كما في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة¹.

انطلاقاً من هذه مقتضيات المادة 120 أعلاه، يتضح أن المشرع وضع جزءاً قانونياً على مخالفة مسطرة المطالبة الإدارية من طرف المدين عندما أورد عبارة "عدم القبول"، لكن المشرع لم يحدد بما فيه الكفاية الجهة المخاطبة بهذا الجزاء هل هي الإدارة أم القضاء.

يذهب بعض الباحثين² إلى ضرورة سلوك مسطرة المطالبة الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء الاستعجالي لطلب إيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي مادام المشرع قد حسم الأمر بمقتضى المادة 120 من مدونة التحصيل، بينما يرى اتجاه آخر من الفقه³ أنه 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 ضريبي للإخلال بمسطرة تحصيله، والحال أن المنازعة المتعلقة بالموضوع حول بطلان إجراءات المتابعة بالدين الضريبي غير مقبولة لعدم التقيد بمقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

¹ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 في 28 من محرم 1421 الموافق ل 3 ماي 2000. ج.ر عدد 4800، صادرة بتاريخ 28 صفر 1421 الموافق ل 1 يونيو 2000، ص 1256.

² عبد اللطيف العمراني، إيقاف تنفيذ إجراءات تحصيل الديون العمومية في ضوء الإجهادات القضائية : مقارنة مفهوم جدية المنازعة الجبائية نموذجاً، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 65، نونبر - دجنبر 2005، ص 67 و 68.

³ محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 162.

غير أن القضاء الاستعجالي لا يجعل من المطالبة الإدارية شرطا أساسيا لقبول الطعن أمامه ولو تعلق الأمر بمسطرة تنفيذية كالحجز والبيع والإشعار للغير الحائز.

وفي هذا السياق، صدر أمر استعجالي عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط يقضي بأن " سلوك مسطرة الطعن الإداري المنصوص عليها في المادة 120 من القانون رقم 15.97 قبل اللجوء إلى القضاء المستعجل يعتبر غير ملزم لتعارضه مع حالة الإستعجال التي تفرضها إجراءات المتابعة والتي لا تتحمل بطبيعتها الانتظار وتقتضي عرض النزاع على القضاء بأقصى سرعة ممكنة، وبالتالي فإن احترام هذه المسطرة يسري على الدعاوى الموضوعية دون الإستعجالية"¹.

وقد تكرر هذا التوجه من طرف محكمة النقض في العديد من قراراتها، نذكر منها القرار الذي ورد في حيثياته " إن طلبات إيقاف إجراءات الإستخلاص غير مقيدة بمسطرة المطالبة المنصوص عليها في المادة 120 من مدونة التحصيل لاكتسائها طابعا استعجاليا يستوجب البت على وجه السرعة"².

يلاحظ إذن، أن قاضي المستعجلات الإداري حسم النقاش الذي كان قائما بين الفقهاء حول مدى إلزامية سلوك مسطرة المطالبة الإدارية عندما يتعلق الأمر بطلبات إيقاف إجراءات تحصيل الديون الضريبية، مستندا في ذلك على

¹ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 1020 في الملف عدد 06/846 صادر بتاريخ 22 نونبر 2006. أورده محمد بقيق، مدونة تحصيل الديون العمومية والعمل القضائي المغربي، مرجع سابق، ص 182.

² - قرار المجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا - عدد 61 في الملف الإداري عدد 03/2/4/1616 صادر بتاريخ 28 يناير 2004. منشور بكتاب المنتقى من عمل القضاء في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 122.

الطبيعة الوقتية لهذه الطلبات التي لا تتحمل الإنتظار إلى حين سلوك المسطرة الإدارية نظرا للخطر المحدق بالحقوق المراد حمايتها، وهو ما يقتضي التصدي لها في أسرع وقت ممكن دونما تقييد بالشكلية الواردة في المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وتجذر الإشارة إلى أن بعض الباحثين¹ يرى في استبعاد قاضي المستعجلات الإداري لمقتضيات المادة 120 من مدونة التحصيل خرقا لقاعدة أمره تتعلق بالنظام العام، إلا أن هذا الرأي لا يمكن التسليم به، ذلك أن المادة 120 من المدونة وإن جاءت على سبيل العموم فإن الأرجح أنها تخاطب الإدارة المكلفة بالتحصيل ولا تخاطب المدين فيما يتعلق بالزامية المطالبة الإدارية، بدليل أن عبارة عدم القبول وردت في الفقرة الأولى المخصصة للإدارة الضريبية ولو يتم إيرادها في الفقرة الثانية المخصصة للقضاء، وبالتالي فلو أراد المشرع إلزام المدين بها قبل سلوك المسطرة القضائية لربط جزاء عدم القبول بالدعوى المرفوعة أمام المحكمة على منوال ما اهتدى إليه بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالحجز المنصوص عليها في المادة 121 من نفس المدونة.

كما أنه وبالإحتكام إلى المنطق السليم، وبصرف النظر عن تحليل مقتضيات المادة 120 من مدونة التحصيل، يمكن القول بأن جعل المطالبة الإدارية شرطا للجوء إلى القضاء الإستعجالي أمر لا يستقيم ومقتضى العقل، فالغاية من خلق

¹ عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2006-2007، ص 226.

القضاء الاستعجالي تتمثل أساسا في حماية المتقاضين من الضرر الذي قد يلحقهم بسبب بطء الإجراءات، وهو ما ينطبق على إجراءات التحصيل التي تتسم بالطابع التنفيذي التي تجعل المدين مهددا بالتنفيذ على أمواله أو الزج به في السجن في إطار مسطرة الإكراه البدني، مما يتحتم مواجهتها بأقصى سرعة ممكنة دون الالتفات لأية شكلية من شأنها أن تضيع الحق المراد حمايته.

خاتمة

إن إقرار القضاء الإداري الاستعجالي لنظام إيقاف تنفيذ الديون العمومية بالرغم مما أثير في شأن مشروعيتها من شكوك ينسجم والدور الذي يضطلع به هذا القضاء في تفسير القواعد القانونية عن طريق تقصي نية المشرع المرجوة من إصدارها لتوضيح ما شابها من إبهام وغموض أو استكمال ما اعترأها من نقص وإيجاز. ولعل ما حفز القضاء الإداري لإقرار إيقاف تنفيذ الديون العمومية هو طابعه وبعده الحقوقي، فهو يشكل ضمانا مهمة للمدنيين المداهمين بإجراءات التحصيل الجبري التي قد تصل إلى الزج بهم في السجن تطبيقا لمسطرة الإكراه البدني، الأمر الذي تختل بموجبه موازين القوى بشكل يستوجب معه تدخل القضاء الإداري لتقليص الهوة بين أطراف النزاع الضريبي. لذلك، فإن التسليم بسلامة هذا التوجه ينطلق من فهم دور القضاء الإداري في حماية حقوق الأفراد وحررياتهم ضد كل تعسف يمكن أن يلحق بهم من طرف السلطات الإدارية، فهو الساهر على احترام المشروعية القانونية من طرف الإدارة.

الرقابة القضائية على آليات الرقابة الجبائية "مسطرة فحص المحاسبة نموذجا"

سفيان صابر

باحث بسلك الدكتوراه

جامعة محمد الخامس الرباط

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سلا

مقدمة:

تشكل الرقابة الجبائية¹ أحد أبرز الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية لمحاربة الغش والتملص الضريبيين وتحقيق المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة، ولتكريس ذلك فرض المشرع على الخاضعين للضريبة - أشخاصا ذاتيين أو معنويين- الإدلاء بإقراراتهم وبجميع وثائقهم المحاسبية إلى المصالح الضريبية المختصة قصد تسهيل مأموريتها المتمثلة أساسا في فرض

¹- عرف جانب من الفقه الرقابة الجبائية بكونها تشخيص لمحتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع مقتضيات التشريع الضريبي والتحقق من محتواها مع ما هو موجود من إثباتات وما هو مقدم من تصريحات، كما عرفها جانب آخر على أنها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة والمتبعة في التسيير من جهة أخرى.

ضرائب عادلة تراعي قدرتهم التكليفية، وتحقيق إيرادات كافية للدولة تغطي النفقات العمومية وتعيد توزيع الثروة سعياً في خلق نظام اقتصادي متميز. ولما كان الأصل في تحديد المادة الخاضعة للضريبة يتجلى في الإقرار¹ الذي يتقدم به الملمزمين من تلقاء نفسهم إلى الإدارة، حيث يتم ربط الضريبة انطلاقاً من العناصر التي توفرها تلك التصريحات، فقد أبان الواقع العملي أن الخاضعين للضريبة ليسوا كلهم بذات الإرادة في الاستجابة للإلزام الجبائي، بحيث قد يتغاضى بعضهم عن تقديم إقراره ووثائقه المحاسبية داخل الآجال القانونية المفروضة لذلك، أو قد لا يتضمن إقراره كل الوثائق التي تفيد في تحديد وعاء الضريبة، خصوصاً وأن تعميم مسك محاسبة منتظمة صار من أهم العناصر التي أتى بها الإصلاح الجبائي في إطار تكريس حقوق الملمزم، فبعدما كانت تعتبر نظاماً استثنائياً في تحديد الناتج الخاضع للضريبة، أصبحت المحاسبة بعد الإصلاح التزاماً عاماً يكتسب قوة الحجية للملمزم في كل ما يتعلق بتصريحاته الجبائية²، ومن ثم فإن إخلال الخاضع للضريبة بالتزاماته التصريحية والمحاسبية، يفتح المجال للمصالح المختصة من أجل التدخل قصد إعمال القواعد المسطرية الرامية لتحقيق الإلزام الضريبي والتي من جملة آليات الرقابة الجبائية، حيث منحت

1- الإقرار هو ذلك البيان الدوري الذي فرض القانون الضريبي على الملمزم تقديمه لتبيان دخله من مصدر معين أو جميع مصادر الدخل حسب الأحوال وفي المواعيد القانونية، لكي يتسنى لإدارة الضرائب فحصه وربط الضريبة على أساس منه إن وجدته صحيحاً وصادقاً.

2- إبراهيم الشيكور، المراقبة الجبائية لصدق المحاسبة تحديد مفهوم المحاسبة غير المنتظمة وحدود السلطة التقديرية للإدارة، مداخلة قدمت في لقاء مشترك بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب حول "العمل القضائي والمنازعات الضريبية"، أشغال اليومين الدراسييين 28 و29 مارس، عدد 2005/8، دقاتر المجلس الأعلى، ص233.

التشريعات الضريبية للإدارة الجبائية الحق في مراقبة وفحص ما تضمنته إقرارات الخاضعين للضريبة بغية الوقوف على مدى مصداقية الدخول ورقم المعاملات المصرح بها، والتي غالبا ما تكون غير حقيقية. وتعتبر مسطرة فحص المحاسبة¹ من بين أنجع أساليب الرقابة الجبائية المكفولة للإدارة الضريبية لأجل تقويم الاختلالات التي تعانينا وهي بصدد تدقيقها في المعلومات المدرجة في الدفاتر والسجلات المحاسبية المعروضة عليها. هذا وأمام إحجام المشرع عن وضع تعريف شاف للفحص الحاسبي تولى كل من الفقه والقضاء أخذ المبادرة في ذلك، حيث عرفه الأستاذ "محمد شكيري" على أنه مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية من أجل التحقق في عين المكان من المحاسبة والوثائق المؤيدة لها التي تمسكها المقاول ومقارنتها مع التصريحات المودعة لدى الإدارة أو المعلومات أو المعطيات التي تتوفر عليها أو مع نتائج المعاينة المادية التي قام بها المفتش المحقق أو الفاحص²، كما ذهب الأستاذ "جواد لعسري" في تعريفه للفحص بكونه يعني تدقيق حسابات المكلف للتأكد من مدى اتساقها مع الأحكام القانونية الجاري بها العمل³.

¹ - يستمد التنظيم الحاسبي في المغرب مرتكزاته القانونية أساسا من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة

التجارة والقانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية للتجار والدليل العام لمعايير المحاسبة.

² - محمد شكيري، الملزم والإدارة الضريبية (تقديم الأطراف وتحليل أطوار المواجهة)، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة الجامعية: 2003/2002، ص.234.

³ - جواد لعسري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام (وحدة القانون الإداري وعلم الإدارة)، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال الرباط، السنة الجامعية: 2001/2000، ص.196.

أما عن القضاء فقد أقبل مجلس الدولة الفرنسي وعرف فحص المحاسبة من خلال قرار بلانيير (plénière) الصادر بتاريخ 1967/03/13 على أنه: "مراقبة لمدى صحة وصدق إقرارات الخاضع للضريبة وذلك بمقارنتها مع البيانات المحاسبية من أجل ضمان فرض الضريبة على المتملص منها بدون سند قانوني"¹. وانطلاقاً من التعاريف المذكورة، يمكن القول بشكل عام أن الفحص الضريبي هو تدقيق للحسابات والوثائق الواجب على المكلف موضوع المراقبة مسكها للتأكد من مدى مطابقتها للبيانات الواردة فيها للواقع والقانون.² وبالنظر للغايات الجوهرية المتوخاة من ممارسة التحقيق المحاسبي والمتجلية في الرفع من المردودية المالية للدولة من خلال ضمان احترام تطبيق القانون الضريبي، وتكريس مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، ومحاربة المنافسة الغير المشروعة بين مقاولات مواطنة جبائياً ومقاولات مخلة بواجباتها المحاسبية، ثم ردع مختلف أشكال الغش الضريبي³ لاستدراك جل أنواع المخالفات الهادفة للإفلات من مقتضيات الإلزام الضريبي، فهل توفق المشرع المغربي في وضع ترسانة قانونية كفيلة بحفظ أمانة المحاسبة وضمان مصداقيتها؟ وإلى أي حد استطاع الاجتهاد القضائي الإداري تأمين ضمانات وحقوق كلا من الخاضعين

¹ - Jean Claude Gros et Philippe Marschessou, Procédure Fiscal, Dalloz, paris, 2ème édition 2001,p 113.

² - Claude Laurent, Contrôle Fiscal – La Vérification de comptabilité, édition Comptable Malesherbes 30 Septembre 1995, p 15.

³ - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة التربوية، العدد 21. مكتبة الرشاد سطات، الطبعة الأولى 2013، ص 21.

للضريبة والإدارة الجبائية خلال مختلف مجريات مسطرة فحص المحاسبة إعلاء
لمبدأ المشروعية؟

لمعالجة الإشكالية المذكورة، ارتأينا مقارنة الموضوع من خلال مبحثين، نتناول
في أوله المحاسبة موضوع مسطرة الفحص (المبحث الأول)، على أن نناقش في ثانيه
رقابة القضاء الإداري على ضمانات مسطرة فحص المحاسبة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: المحاسبة موضوع مسطرة الفحص

يقع على كاهل الخاضعين للضريبة التزام مسك المحاسبة والدفاتر الملحقة
بها لكي يقيدوا فيها تفاصيل عملياتهم التجارية اليومية والسنوية حماية لمراكزهم
الذاتية وصيانة لمصالح الدولة الاقتصادية والمالية.

وقد حرص المشرع المغربي على التنصيص على هذا الالتزام في أكثر من نص
قانوني تأكيداً منه على أهميته، حيث أوجبت المادة 145 من المدونة العامة
للضرائب¹، والمادة 1 من القانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجبة على
التجار العمل بها الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 92-123 بتاريخ 30 جمادى
الأخيرة (29 دجنبر 1992)²، وكذلك المادة 19 من القانون رقم 15.95 بمثابة مدونة

¹- نصت على أنه: "يجب على الخاضعين للضريبة مسك محاسبة طبقاً للنصوص التشريعية والتنظيمية
الجارية بها العمل، بشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة المنصوص عليها في المدونة".

²- نصت على أنه: "يجب على كل شخصي طبيعي أو معنوي له صفة تاجر بمبدلول هذه الكلمة في قانون
التجارة، أن يمكس محاسبته وفق القواعد التي ينص عليها القانون والبيانات الواردة في الجدول
الملحقة به".

التجارة¹، على كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاطا تجاريا أن يمسك محاسبته وفق القواعد التي ينص عليها القانون.

ولعل الغاية التي لأجلها، اشترط المشرع المغربي ضرورة مسك المحاسبة، هي كونها تحدد سنويا الحصيلة الخاضعة للضريبة، حيث تعتبر وسيلة إثبات هامة لصالح الخاضع للضريبة، ودليلا يقوم في الأصل على قرينة الصدق في إثبات صحة جميع المعاملات المصرح بها من لدنه، لكن هذه القرينة ليست مطلقة، إذ يجوز لمفتش الضرائب أن يقيم الحجة على عدم جديتها بالإثبات المضاد.

وهذا الإلزام بمسك وإعداد المحاسبة مقدما لا يعد من قبيل الشكليات وتعقيد علاقات الملزمين بالإدارة الضريبية، بل بالعكس يرمي إلى توطيد السلامة والاستقرار في المعاملات الاقتصادية، وإلى منع التلاعب والغش بقدر المستطاع. من هذا المنطلق سنتناول في هذا المبحث كلا من المحاسبة المنتظمة (المطلب الأول) والمحاسبة غير المنتظمة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المحاسبة المنتظمة

لتحديد قدر المعاملات أو الحصيلة الخاضعة للضريبة، ألزم المشرع الاعتماد في مسك المحاسبة على أحكام مدونة التجارة التي أحالت بدورها على مقتضيات القانون المحاسبي في كل ما يتعلق بمسك المحاسبة، فما هي إذن مفهوم المحاسبة المنتظمة؟

¹ - نصت على أنه: "يتعين على التاجر أن يمسك محاسبة طبقا لأحكام القانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها".

يرتبط مفهوم المحاسبة المنتظمة بمدى دقتها وأمانتها، إذ أن هذه الخاصية هي التي تبرر الثقة في تلك المعلومات ذات الطابع المحاسبي، كما يجب أن تتصف بالقابلية للمراجعة والتحقق¹.

وبالرجوع إلى القانون المحاسبي، تعتبر المحاسبة منتظمة عندما تعطي صورة صادقة لأصول المنشأة وخصومها ولوضعيتها المالية ونتائجها² ولتحقيق هذا الهدف يتعين أن تشتمل المحاسبة على شروط شكلية وأخرى موضوعية حتى يعتد بها، ويمكن إجمال هذه الشروط فيما يلي:

الفقرة الأولى: الشروط الشكلية

تتعلق هذه الشروط بالدفاتر الواجب على الخاضع للضريبة مسكها، وبالمستندات المثبتة لصدق المحاسبة، وكذا بكيفية تقييد العمليات المحاسبية. ففيما يتعلق بالدفاتر المحاسبية، يتعين على الملمزم التاجر أن يمسك ثلاثة دفاتر إلزامية هي: دفتر اليومية، ودفتر الجرد أو الإحصاء، ودفتر الأستاذ أو الدفتر الكبير، زيادة على الدليل والقوائم التركيبية، أما غير التجار فلا يخضعون لهذا الالتزام.

أولاً: دفتر اليومية Livre journal

ألزمت المواد 1 و2 من القانون رقم 9.88 كل تاجر ملزم، سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا، وطنيا أم أجنبيا، مثقفا أو أميا، أن يمسك دفاتر يقيدها فيه يوما بيوم العمليات بالمقابلة أو المنشأة التي يستغلها أو التجارة التي يمارسها.

¹ - حياة النهيضي، الإثبات في المادة الضريبية عن طريق المحاسبة - أنواعها وبعض الإشكالات المرتبطة بها، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص 2016، ص 120.

² - إبراهيم الشيكور، مرجع سابق، ص 233 و234.

بمعنى آخر يجب على الخاضع للضريبة أن يقيّد عملياته اليومية بالطريقة القانونية المحددة في المادتين الأولى والثانية حتى يتبين مركزه المالي بالتدقيق، أي أن يسجل في محاسبته جميع الحركات المتعلقة بأصول وخصوم المقابلة أو المنشأة، مرتبة تبعا لتسلسلها الزمني، عملية بعملية ويوما بيوم¹. ويتضمن تسجيل الحركة في المحاسبة بيان مصدرها ومحتواها والحساب المتعلقة به، ومراجع المستند الذي يثبتها، ولكن يجوز أن تسجل بصورة مختصرة في مستند إثبات وحيد العمليات التي تكون مماثلة في طبيعتها، وتنجز في المكان نفسه وخلال اليوم نفسه (المادة الأولى) ويتعلق كل قيد على الأقل بحسابين، ويقيد في الجانب المدين لأحدهما المبلغ نفسه الذي يقيد في الجانب الدائن من الحساب الآخر (المادة الثانية)².

وقد بين المشرع طرق القيد بحيث يجب أن تتم وفقا لمقتضيات المادة 14 من القانون رقم 9.88 كالاتي:

• تقيد السلع عند دخولها إلى المقابلة (المنشأة) بكلفة تملكها إذا كان تملكها بعوض، وبقيمتها الحالية إذا كان تملكها بغير عوض، وبكلفة إنتاجها إذا كانت من إنتاج المقابلة.

• تقيد السندات المملوكة بعوض في تاريخ دخولها إلى المقابلة بثمن شرائها.

¹ - يهدف المشرع من شرط قيد العمليات أولا بأول حسب تاريخ حدوثها، تفادي كل نسيان في قيد العمليات وتفادي الانتظار حتى تظهر نتيجة العملية لكي تقيد بالصورة التي يرغب فيها الملزم، مثلا انتظار بيع بضاعة واستخلاص ثمنها نقدا لكي يتم تسجيلها لا في حساب المشتريات ولا في حساب المبيعات.

² - حسن العفوي، الوثائق المحاسبية ودورها في الإثبات، مجلة البحوث فقهية - قانونية - ثقافية، مطبعة الأمنية الرباط، العدد العاشر 2011، ص 93.

ثانيا: دفتر الأستاذ أو الدفتر الكبير **Grand livre**

ابتكر القانون دفترا جديدا لما له من الفوائد الجمة للتاجر، تبرز واضحة في تجميع تفصيلي يوزع إلى عدة أقسام، تسهل الضبط والمراقبة، وتبين مركز التاجر، وعلاقته بالزبناء.

وأنشئ هذا الدفتر بمقتضى الفقرتين الثالثة والرابعة من الفصل الثاني من قانون 9.88، حيث يكون من اللازم أن تنتقل إليه قيود دفتر اليومية، وتسجل فيه وفقا لحسابات التاجر "**le plan de comptes**" ويجب أن تتضمن قائمة الحسابات هاته، أقساما لحسابات وضعية المقاول، وأقساما لحسابات الإدارة، وأقساما للحسابات الخاصة، وفقا لما هو محدد في الجداول الملحقة بهذا القانون¹.

ثالثا: دفتر الجرد أو الإحصاء **Bilan**

تقيد في دفتر الجرد موازنة **bilan** كل دورة محاسبية وحساب **compte** عائداتها **produits** وتكاليفها **charges**²، ويجب أن يتضمن الجرد قيمة عناصر أصول المقاول وخصومها، مرة كل دورة محاسبية عند آخر هذه الدورة³. وتجدر الإشارة إلى أنه وتفاديا لكل تلاعب في الحسابات، فقد أُلزم القانون أن يكون دفتر اليومية ودفتر الجرد مرقمين ترقيما متسلسلا وموقعين من

¹- حسن العفوي، مرجع سابق، ص 95.

²- حلت كلمتا العائدات والتكاليف محل كلمتا الأرباح والخسائر.

³- المادة 5 من القانون المحاسبي رقم 9.88.

طرف كاتب الضبط¹ بالمحكمة الابتدائية التابع لها مقر المنشأة وذلك قبل البدء في استعمالها، ويهدف المشرع من هذا الإلزام تأمين العمليات المقيدة وعدم إعطاء فرصة لإعادة مسك المحاسبة بالشكل الذي يرضي التاجر للتملص من واجباته الضريبية والتجارية.

رابعا: الدليل Manuel

يجب مسك دليل يصف التنظيم المحاسبي المعمول به وذلك بالنسبة للمنشآت التي يتعدى رقم معاملاتها السنوي 7.500.000 درهم، ومعلوم أن الهدف من هذا التنظيم المحاسبي هو تقسيم العمل أمام تعدد المسؤولين والحد من التلاعبات التي يمكن أن تمس تدبير المقاول².

إلى جانب الدفاتر الإلزامية، يمكن للخاضع للضريبة أن يستعين بإرادته بدفاتر اختيارية - لا تقع تحت الحصر - حسب ما تدعو إليه أهمية أو متطلبات المقاول من بينها دفتر الصندوق، ودفتر البيع والشراء، ودفتر الأوراق التجارية، ودفتر التسويد، ودفتر المقاصة، وهي التي أسماها القانون المحاسبي بالدفاتر المساعدة³.

وعن الوثائق المثبتة لانتظامية المحاسبة، فقد اشترط المشرع في المادة 1 من القانون المحاسبي، وجود مستندات تثبت صحة العمليات التي قامت بها المنشأة، ومن أمثلة هذه المستندات نذكر: المستندات الخارجية التي حصل عليها

¹ - نقل المشرع المغربي مسألة الإشراف على تنظيم الدفاتر التجارية من القاضي إلى كاتب الضبط أسوة بالتشريعات المقارنة، حيث يروم المشرع من وراء هذا الإجراء التخفيف عن القضاة، قصد التفرغ للنظر في المنازعات وترك التنظيم الإداري للدفاتر لكاتب الضبط.

² - إبراهيم الشيكور، مرجع سابق، ص 234.

³ - المادة 3 من القانون المحاسبي رقم 9.88.

الخاضع للضريبة من الغير كفاتورات الشراء، والمستندات الداخلية التي قام بتحريرها الخاضع للضريبة المتعلقة بفواتير البيع، وتبرز أهمية هذه المستندات من خلال تسهيلها مهام المراقبة الجبائية لإثبات قيود المحاسبة¹، حيث قضت إدارية الدار البيضاء تبعا لذلك بما يلي: "وحيث إنه بخصوص عدم تقييد بعض العمليات ضمن فواتير البيع، فإن الخبرة أثبتت أن جميع الفواتير تتضمن التفاصيل الخاصة بالأشغال المنجزة كمقارنتها بدفاتر التحملات وكذا عروض الأثمان وهو الأمر الذي تأكدت منه المحكمة بعد الاطلاع على بعض الفواتير المتضمنة للبيانات الإلزامية للفاتورة من حيث الخدمة المقدمة وقطع الغيار المستبدلة وطريقة الأداء، الأمر الموجب لرد الدفع المثار"².

لكن المحاسبة قد تكون غير منتظمة رغم توفر الوثائق المثبتة، وذلك لمجموعة من الأسباب:

- قد تكون الدفاتر غير ممسوكة وفق القواعد القانونية الجاري بها العمل؛
- قد تكون الدفاتر غير صادقة أي أنها لا تتضمن كل العمليات التي قام بها الملزم؛
- قد تكون الوثائق الإثباتية غير مقيدة في الدفاتر؛

¹- إبراهيم الشيكور، مرجع سابق، ص 235.

²- حكم بتاريخ 2010/06/28، ملف رقم 2009/6/51، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية- الجزء الأول، سلسلة دراسات وأبحاث - العدد 7، منشورات مجلة القضاء المدني، ص 337.

- قد تكون هناك تلاعبات في القيود المحاسبية، كنتك التي تحدث عادة في الجرد وذلك لخفض حجم المبيعات المصرح¹.

وبالنسبة لتقييد العمليات المحاسبية فقد أخضع المشرع دفترتي اليومية والجرد لإجراءات شكلية صارمة تتناسب مع أهمية الدفاتر في تحقيق المركز المالي للتاجر الملزم، وفي الإثبات، وفي تحديد قدر الضريبة وحماية التجارة من الغش وغيرها من المنافع العامة والخاصة، وقد وردت هذه الإجراءات والشروط في الفصول 1 و2 و8 و20 من القانون رقم 9.88 وهي كالآتي:

- يجب أن يكون القيد في دفتر اليومية والجرد حسب التسلسل الزمني أو الترتيب التاريخي للعمليات المنجزة، عملية عملية، ويوما بيوم؛

- يجب عدم ترك أي فراغ أو بياض من شأنه أن يستغل في إضافة بيانات جديدة أو أرقام جديدة، ولا يسوغ أن يقع في الدفترين أي تغيير أو تحريف مهما كان نوعه، سواء بالشطب أو الكتابة على الهامش أو بين السطور، وغن حدث أن وقع خطأ في الدفاتر، توجب تصحيحه بقيد جديد مع الإشارة إليه وإلى تاريخه، حتى لا يقوم أي شك في صحة تلك البيانات أو سحب الثقة في الدفاتر؛

- يلزم أن يرقم كاتب الضبط بالمحكمة الابتدائية التابع لها مقر المقابلة، صفحات دفترتي اليومية والجرد بالتسلسل، تفاديا لتمزيق الأوراق أو قطعها قبل بدء استعمالها؛

¹ - محمد حمدي النشار، الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، القاهرة، الطبعة الأولى 1950. ص 135.

- أن يضع كاتب الضبط توقيعه وختم المحكمة علامته بالكيفية العادية على كل صفحة من صفحات دفاتري اليومية والجرد دون صالتر، ويخصص لكل دفتر رقم ينقله في سجل خاص¹.

ويلاحظ أن القانون المحاسبي المغربي لم يتعرض للغة التي يتم بها القيد في الدفاتر المحاسبية المسوكة، خلافا للقانون المصري الذي ألزم إجراء القيد باللغة العربية منذ مدة²، وحبذا لو سار المشرع المغربي على نفس النهج مادامت لغة المرافعات والتقاضى أمام محاكم المملكة هي اللغة العربية³.

كما لم يشترط القانون التجاري المغربي على التاجر أن يقيد بخط يده، وهذه حسنة نذكرها له، لأن هذا الأخير قد يكون أميا، وفي هذا الإطار نصت المادة 434 من قانون الالتزامات والعقود على ما يلي: "ما يقيد في الدفاتر التجارية الكاتب المكلف بها أو الكاتب المكلف بالحسابات، يكون لها قوة الإثبات نفسها كما لو قيدها التاجر نفسه الذي كلفه"⁴.

الفقرة الثانية: الشروط الموضوعية

إن المحاسبة المنتظمة من حيث الشكل يفترض أنها منتظمة وصادقة كذلك من حيث المضمون، إلا أن هذه القاعدة لا ينبغي الأخذ بها على إطلاقها، لأن المحاسبة المنتظمة شكلا قد تعثر بها إخلالات جسيمة في مضمونها⁵.

¹ - حسن العفوي، مرجع سابق، ص 97 و98.

² - نصت المادة 5 من القانون رقم 62 لسنة 1942 على أنه: "طبقا لنصوص هذا القانون يجب على المنشآت التجارية والصناعية التي تعمل في القطر المصري أو التي تخضع لقوانينه من حيث الاطلاع أن تمسك دفاترها باللغة العربية من اليوم الذي سرى فيه مفعول هذا القانون".

³ - القانون رقم 3.64 المتعلق بمغربة وتوحيد وتعريب المحاكم.

⁴ - حسن العفوي، مرجع سابق، ص 99.

⁵ - حياة الهبيضي، مرجع سابق، ص 122.

تبعاً لذلك فالشروط الموضوعية للمحاسبة يراد منها أن يعكس مضمون المحاسبة بالفعل حقيقة النتائج المصرح بها من قبل الخاضع للضريبة¹. ومن تم فالمرجع الضريبي لم يكتف بفرض شروط شكلية في المحاسبة المسوكة من طرف الخاضع للضريبة، بل وألح على ضرورة احتوائها على شروط موضوعية تتعلق بالأهداف المرجوة من تطبيق قانون المحاسبة، التي على رأسها²:

- تسجيل كل العمليات التي تقوم بها المقاوله خلال فترة زمنية معينة؛
- تحديد نتيجة هذه العمليات عن مدة معينة من ربح وخسارة؛
- تحديد المركز المالي للمقاوله، بضبط ما تملكه من أصول ثابتة ومنقولات، وما عليها من ديون لفائدة الغير، ومالها من مستحقات على الغير؛

ولبلوغ الأهداف المذكورة، أقر نظام المحاسبة مجموعة من المبادئ العامة أطلق عليها اسم المبادئ المحاسبية الأساسية وقواعد التقويم، التي يجب أن تتوفر في المحاسبة حتى تكون صادقة، ومن بين هاته المبادئ المفروض على الخاضع للضريبة التقيد بها بصدد محاسبته، نذكر:

■ مبدأ استمرار تطبيق نفس طرق التقدير

بموجب هذا المبدأ، إذا اعتمدت المنشأة طريقة تقدير معينة، وجب عليها اتباع هذه الطريقة خلال كل السنوات المحاسبية، مثلاً تقويم رقم المخزونات آخر السنة يمكن أن يعمل على أساس طريقتين:

¹- محمد الغازي، أهمية الدفاتر المحاسبية في الإثبات، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة عبد الملك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - طنجة، السنة الجامعية 2004/2003، ص 122.

²- عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مطبعة الأمنية - الرباط، طبعة 2013، ص 347.

- التقويم على أساس متوسط سعر الشراء خلال السنة؛

- أو التقويم على أساس أن ما يشتري أو لا يبيع أولاً؛

فإذا اختارت المنشأة إحدى الطريقتين في سنتها المحاسبية الأولى، وجب عليها التقيد بها في جميع السنوات المحاسبية اللاحقة، وإذا أرادت تغييرها فحينئذ يلزمها تبرير هذا التغيير بذكر الأسباب الداعية في قائمة المعلومات التكميلية، وذلك حتى يتأتى للإدارة الضريبية مراقبة جدية هذه الأسباب، ومدى تأثيرها في أصول وخصوم المداولة ووضعها المالي ونتائجها المحاسبية والجبائية¹.

■ مبدأ الحذر

بناء على هذا المبدأ لا تحتسب العائدات في المحاسبة إلا بعد أن تكتسب نهائياً، أما التكاليف فوجب تقييدها كلما كانت محتملة فقط².

■ مبدأ استقلالية السنوات المحاسبية

بمقتضى هذا المبدأ يجب تقييد كل العمليات التي أجريت خلال سنة معينة ضمن الفترة المحاسبية الخاصة بهذه السنة، فلا يجوز تقييدها قبل هذه الفترة، ولا ترحيلها إلى سنة أخرى³.

■ مبدأ تطبيق السعر بحسب التاريخ

استناداً إلى هذا المبدأ، يسجل كل عنصر في المحاسبة على أساس سعره المحدد في تاريخ دخوله للمداولة، ويبقى هذا السعر بدون تأثير رغم تقلب الأثمان في السوق الاقتصادية⁴.

¹- المواد 13 و19 من القانون المحاسبي رقم 9.88

²- المادة 16 من القانون المحاسبي رقم 9.88

³- المادة 17 من القانون المحاسبي رقم 9.88

⁴- المادة 14 من القانون المحاسبي رقم 9.88

إن توفر الشروط الشكلية والموضوعية في مسك المحاسبة، تجعل من هاته الأخيرة منتظمة وتعطي صورة صادقة لنتائج المنشأة ووضعيتها المالية، وتكون بالتالي هذه المحاسبة ملزمة للإدارة الضريبية، أما في حال تخلف أي شرط من الشروط السالفة الذكر، فإن ذلك يؤدي إلى تشكيك في قيمة المحاسبة باعتبارها غير منتظمة¹.

المطلب الثاني: المحاسبة غير المنتظمة

تكون المحاسبة غير منتظمة شكلا ومضمونا حينما تكون مشوبة بأحد الإخلالات الجسيمة الواردة حصرا في القانون، أو عندما تنسم أرقامها بالنقصان.

الفقرة الأولى: المحاسبة غير المنتظمة جراء وجود إخلال من الإخلالات المنصوص عليها في القانون

يحيل مفهوم الإخلالات المحاسبية، على نتيجة عدم قيام الملزم الخاضع للنظام المحاسبي بمسك محاسبة مطابقة للقوانين وللمصادقية تمكن من تحديد أساس فرض الضرائب التي تتوقف على المحاسبة²، حيث يمكن أن تفضي مسطرة الفحص إلى وجود إخلالات جسيمة في محاسبة الخاضع للضريبة، إذ يكون في وسع الإدارة حينذاك استعمال سلطتها التقديرية لتحديد أساس فرض الضريبة استنادا إلى مقتضيات المادة 213 من المدونة العامة للضرائب التي نصت على أنه "إذا شابت حسابات سنة محاسبية أو فترة لفرض الضريبة إخلالات جسيمة من شأنها

¹ - إبراهيم الشيكور، مرجع سابق، ص 237.

² - مصطفى مدرع، الإخلالات المحاسبية والرقابة القضائية، مداخلة قدمت في لقاء مشترك بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب حول "العمل القضائي والمنازعات الضريبية"، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس، عدد 2005/8، دفاتر المجلس الأعلى، ص 227.

أن تشكك في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة، جاز للإدارة أن تحدد أساس فرض الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها"، لكن شريطة حصول يقين تام لدى الإدارة بوجود ولو واحد من الإخلالات لأنها ملزمة بإثبات ذلك¹.

هذا وقد حددت المادة المذكورة الإخلالات المحاسبية الجسيمة في سبع نقاط

وهي كالتالي:

الإخلال الأول: عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفق القانون الجبائي والمحاسبي: أي غياب دفاتر قانونية أو بيانات غير مسجلة وفق القانون المحاسبي أو انعدام المستندات المثبتة للتقييدات، ومن الأمثلة التي لها ارتباط بهذا الإخلال:

• انعدام دفتر اليومية أو دفتر الجرد، حيث يعكس هذا الإخلال عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفق القانون ويؤدي بالتالي إلى التشكيك في قيمة إثبات المحاسبة،

• مسك دفتر اليومية أو دفتر الجرد في تاريخ لاحق لتاريخ نهاية السنة المحاسبية،

• عدم تسجيل العمليات في تاريخ حدوثها.

• عدم ترقيم وتوقيع دفتر اليومية قبل البدء في الاستعمال.

الإخلال الثاني: انعدام الجرد: أي انعدام بيان مفصل لمخزونات البضائع والمواد الأولية في آخر السنة، إذ أن المغزى من إلزامية وضع جرد مفصلة هو تمكين أي جهة متدخلة إدارية كانت أم غير إدارية، من القيام بمراقبة لحركة البضاعة

¹ - عزيزة هنداز، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى 2011، ص 49.

ومعرفة قيمتها وكميتها وضبط الكمية المباعة، للتأكد من صحة البيانات المحاسبية.

الإخلال الثالث: إخفاء بعض الأثرية أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك، حيث يلجأ بعض المزمين إلى هذا الفعل من أجل خفض رقم المعاملات المحقق من قبلهم، غير أن الإدارة الضريبية قد تتمكن بفعل الآليات القانونية المخولة لها وخاصة حق الاطلاع، من اكتشاف بيوعات أو أثرية لم يتم التصريح بها، باستنادها على معلومات تكون حصلت عليها من المتعاملين معه، ممولين أو زبناء له، أو من خلال رسائل الإفشاء التي يبعث بها عمال الخاضع للضريبة.

الإخلال الرابع: الأخطاء أو الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة الجسيمة والمتكررة الملاحظة فيما تتضمنه المحاسبة من عمليات، مثلا تسجيل عملية في غير حسابها، أخطاء في جمع العمليات المدرجة في حساب.

الإخلال الخامس: انعدام أوراق الإثبات الذي يجرد المحاسبة من كل قيمة إثباتية، مثلا انعدام فواتور البيع أو الشراء.

الإخلال السادس: عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجاز الخاضع للضريبة لها، مثلا عدم تسجيل بيع معدات.

الإخلال السابع: إدراج عمليات صورية في المحاسبة، مثلا إدراج مصاريف غير موجودة في الواقع تكون أحيانا مثبتة في فواتور مزورة¹.
وتتميز هذه الإخلالات بالخصائص التالية:

¹ - للتوسع أنظر عبد الرحمان أبليللا، مرجع سابق، ص 367 إلى 373.

- إن المشرع حددها على سبيل الحصر واعتبرها إخلالات خطيرة؛
- إنها قرائن قانونية غير قابلة لإثبات العكس، بحيث أنه إذا ما ثبت وجودها، فلا يجوز مناقشة درجة خطورتها، مادام أن المشرع هو الذي قدر مستوى هذه الخطورة¹؛

لكن الإشكال الذي يطرح نفسه بشدة في هذا الصدد، هو أن لائحة الإخلالات المحاسبية الواردة حصرا وضعت منذ ما يزيد عن عشرين سنة، ولم يتم تغييرها منذ ذلك التاريخ، فغزو الإنترنت والمعلومات للحياة التجارية والاقتصادية، جعل مسك المحاسبة بواسطة الحاسوب أمرا مفروضا²، لكن هل واكب المشرع المغربي هذه التحولات السريعة والمتزايدة؟

إن العصر الذي نعيش فيه أحدث تطورا هائلا في مفاهيم وسائل الإثبات، إذ أن التقدم العلمي في مجال وسائل الاتصال أدى إلى الكشف عن أدلة جديدة تصلح لإثبات مختلف التصرفات القانونية، وذلك عن طريق السندات الإلكترونية المستخرجة من هذه الوسائل.

لذا أصبح لزاما على المشرع التفكير مليا في هذا الأمر، من خلال إعادة النظر في المادة 213 من المدونة العامة للضرائب، ومحاولة تكييفها مع التطورات التي مست مختلف المجالات التقنية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية المرتبطة

¹ إبراهيم الشيكور، مرجع سابق، ص 238 و 239.

² - كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، مجمع الأطرش للكتاب المختص - تونس، الطبعة الثانية 2009، ص 203.

ارتباطا وثيقا بالمجال الضريبي¹، سيما وأن ظاهرتي التهرب² والغش³ الضريبيين تطورا من فعل تقليدي عبر الوثائق المحاسبية الورقية إلى فعل عصري عبر استعمال الوسائل المعلوماتية.

ويترتب عن وجود هذه الإخلالات الآثار القانونية التالية⁴:

- التشكيك في قيمة إثبات المحاسبة؛
- إعادة تحديد الحصيلة الخاضعة للضريبة على أساس المعلومات المتوفرة لدى الإدارة؛

- إسقاط عبء الإثبات على الخاضع للضريبة.
وبالتالي ففي حال ثبوت الإخلالات الجسيمة بالمحاسبة يتم رفضها، ويلزم مفتش الضرائب بتعليل موقفه من خلال عرض دقيق حول الوقائع التي جعلته يعتبر المحاسبة غير مقبولة.

ومن الاجتهادات القضائية التي ذهبت إلى تصريح برفض المحاسبة واستبعادها، نذكر قرار⁵ محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط الذي جاء فيه: "لكن حيث إن الخبير المنتدب في المرحلة الابتدائية خلص إلى وجود نقصان في رقم الأعمال المتعلق بالبيوعات سواء فيما يخص المطعم أو المقهى أو الحانة، كما

¹ - حياة النهيضي، مرجع سابق، ص 125.

² - أجمع غالبية فقهاء علم المالية العامة على أن التهرب هو تخلص المكلف كليا أو جزئيا من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر سلبا في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها.

³ - يعرف الغش الضريبي على أنه المخالفة الصريحة للقانون بهدف التملص من فرض الضريبة أو تخفيض أساسها.

⁴ إبراهيم الشيكور، مرجع سابق، ص 239.

⁵ - قرار عدد 1181، بتاريخ 2011/04/25، ملف عدد 9/08/154.

خلص أيضا إلى وجود إخلالات على مستوى التقييدات المحاسبية، الأمر الذي يشكل إخلالات جسيمة موجبة لاستبعاد المحاسبة المسوكة من طرف المستأنفة طبقا لمقتضيات المادة 35 من قانون الضريبة على الشركات".

وفي نازلة أخرى قضت إدارية الرباط بما يلي: "وحيث سبق لهذه المحكمة أن أمرت تمهيديا بإجراء خبرة قصد الاطلاع على محاسبة المدعي وفحصها فحفا دقيقا بخصوص سنوات 2002 إلى 2005 وتحديد مدى كونها مشوبة بإخلالات من عدمها، وفي حالة وجودها وتحديد مدى جسامتها وتحديد رقم المعاملات في إطار النشاط الذي يزاوله المدعي بالنسبة للضريبة العامة على الدخل وكذا الضريبة على القيمة المضافة، مع توضيح مدى سلامة موقف الإدارة في إعادة تأسيس رقم المعاملات.

وحيث خلص الخبير في تقريره المؤشر عليه من طرف كتابة الضبط بتاريخ 2013/10/23 على عدم ضبطية محاسبة المدعي وعدم إمكانية تحديد رقم المعاملات، واعتبر موقف الإدارة بخصوص إعادة تأسيس رقم المعاملات سليما. وحيث جاءت الخبرة مستوفية للشروط الشكلية والموضوعية مما ارتأت معه المحكمة المصادقة عليها واعتمادها لتصفية الحكم التمهيدي¹.

وتحديد هذا الأساس الجديد، يتم في بداية الأمر بإعادة تقدير رقم الأعمال:

- إما باعتبار المعلومات المتأتية من مصادر خارجية عن المقاول، كزبنائها، أو بآئعها، أو مؤسسات عمومية؛

¹ - حكم رقم 106، بتاريخ 2014/01/22. ملف رقم 2012/7/69.

- أو باعتبار المعلومات المتوفرة في المحاسبة بتطبيق بعض طرق تحديد رقم الأعمال كالمراقبة الكمية، نسبة الربح الإجمالي...؛

- أو باعتبار المصدرين معا؛

ثم يتم تحديد أساس الضريبة بخضم المصاريف المثبتة من قدر الأعمال الجديد أو تطبيق نسبة الربح الصافي المتعارف عليها عند مقاولات مماثلة عندما تكون المصاريف غير مثبتة.

وغني عن البيان أنه يمكن تحديد أساس الضريبة باعتبار المعلومات التي تتضمنها المحاسبة نفسها كما هو متعارف عليه في القوانين المقارنة، شريطة أن لا تكون الأرقام المعتمدة، لها علاقة بالإخلالات المذكورة، مثلا لا يجب اعتماد الجرود إذا كانت هذه الجرود غير مثبتة، لأن عدم إثباتها يعد إخلالا من الإخلالات المنصوص عليها في قانوننا¹.

ولئن كان الإخلال المحاسبي ثابت ومؤثر على حساب أساس فرض الضريبة، ويبرر تبعا لذلك رفض جميع محاسبة السنة أو الفترة دون تجزئ، فهل يجوز لإدارة الضرائب أن تعيد تقييم رقم المعاملات المشكوك فيه بالاعتماد على أية عناصر تختارها؟

يمكن مبدئيا القول، أن الإدارة في هذه المرحلة تكون في موقع المدعي، بشرط أن تكون قد مارست مراقبة محاسبية لا نزاع جدي في شكليات إجراءاتها، وعليها

¹- إبراهيم الشيكور، مرجع سابق، ص 239 و240.

أن تقدم عناصر موضوعية لتبرير إعادة التقييم تم تبرير فتح البحث من طرف المحكمة إن اقتضى الحال.

وقد أصدرت إدارة الضرائب في هذا الشأن مذكرة موضوعية ومضبوطة محررة باللغة الفرنسية، وإن كانت تتعلق بالضريبة على الدخل، لكن ما تضمنته يشكل مبادئ عامة، ويفهم مما جاء في الصفحتين 154 و155 من هذه المذكرة أن عملية تحديد أساس فرض الضريبة المرتبطة بالمحاسبة، ليست كما يعتقد منظمة بنص القانون، وإنما يتعلق الأمر بحالة واقعية تختلف كثيرا من شخص إلى شخص آخر ومن نشاط إلى نشاط آخر، فيجب أن تراعى فيها خصوصية كل حالة.

ثم تعطي المذكرة بعض الأمثلة للعناصر التي يمكن الاعتماد عليها في إعادة حساب رقم المعاملات، ومن ذلك الانطلاق من مقدار الربح الخام باعتباره عنصرا ذاتيا وخصوصا بالمؤسسة المعنية- ويتم حسابه انطلاقا من مجموع مشترياتها التي تكتشفها إدارة الضرائب وتتحقق منها، وإذا لم يتأت ضبط هذا العنصر الذاتي فيمكن الانتقال إلى حساب ربح خام اعتمادا على عناصر خارجية بإجراء المقارنة بين نشاط المؤسسة المعنية ومؤسسات أخرى تمارس نفس النشاط (وبنفس الجهة) إلى آخر الحلول المقترحة خاصة في المذكرة والتي يجب أن تمارس بنوع من الترتيب، فلا محل لأن يلجأ على العناصر العامة بالمقارنة مع مؤسسات مماثلة إلا إذا تبين أنه ليس بالإمكان الاعتماد على العناصر الموضوعية الخاصة بالمؤسسة المشكوك في محاسبتها¹.

¹ - مصطفى مدرع، مرجع سابق، ص 228 و229.

الفقرة الثانية: المحاسبة غير المنتظمة بسبب وجود نقصان في رقم المعاملات المصرح به

لا يكفي لاعتبار المحاسبة منتظمة استجماعها لجل الشروط الشكلية بما يفيد خلوها من أي إخلال جسيم، بل تكون المحاسبة غير منتظمة كذلك عندما يشوب أرقام نتائجها المصرح بها نقصانا جليا، وتداركا لهذا الأمر، منح المشرع مفتشي الضرائب إمكانية التحقق من صحة البيانات المحاسبية والإقرارات التي أدلى بها الخاضعون للضريبة، للتأكد في عين المكان من حقيقة وجود الأموال المدرجة في الأصول¹.

وقد بينت بالفعل المراقبات المجرات من لدن مفتشي الضرائب أن بعض المحاسبات المصرح بها وإن كانت لا يشوبها أي إخلال جسيم، فإن هناك نقصا في النتيجة التي وقع الإقرار بها، وأن هذا الأمر يستدعي التدخل من أجل إعادة النظر في هذه المحاسبة.

هكذا إذن تدخل المشرع الضريبي وأعطى للإدارة هذه الإمكانية، لكن قيدها بتحمل عبء إثبات هذا النقصان، وهو ما يستشف من مضمون المادة 213 من المدونة العامة للضرائب: " وإذا كانت المحاسبة المدلى بها لا يشوبها شيء من الإخلالات الجسيمة المبينة أعلاه، لا يجوز للإدارة أن تعيد النظر في المحاسبة المذكورة وتعيد تقدير رقم المعاملات، إلا إذا أثبتت نقصان الأرقام التي وقع الإقرار بها"².

¹ - الفقرة الثانية من المادة 212 من المدونة العامة للضرائب.

² - عبد الرحمان أبليللا، مرجع سابق، ص 374.

ومن بين أهم الطرق أو المقاربات التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في تقييم المحاسبة قصد إعادة تقدير رقم الأعمال نذكر على سبيل المثال: المراقبة الكمية التي تعتمد على المعادلة التالية:

المدخر في بداية السنة + الكمية المشتراة - المدخر في آخر السنة = الكمية المباعة التي تقارن بالكمية المباعة المصرح بها.

- أما بالنسبة للوحدات الصناعية فتعتمد أحيانا على العنصر الذي يدخل في عملية الإنتاج بصورة ثابتة مما يمكن من تحديد حجم المنتج والتأكد من الكمية الإجمالية للمنتجات المصرح بها؛

- الاعتماد على معدل هامش الربح الفردي الذي يتم احتسابه عبر مقارنة ثمن بيع وشراء السلع والتأكد بعد ذلك من مدى مطابقتها مع معدل هامش الربح الإجمالي المصرح به¹.

وبالتالي فإن ثبوت وجود نقصان في رقم المعاملات المضمنة في المحاسبة، يستلزم بقوة القانون إعادة تقدير الأساس الضريبي الذي تم الإقرار به.

¹ - خالد زعزوع، إعادة تقدير أساس الضريبة، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة - الرباط 2011، ص 132.

المبحث الثاني: رقابة القضاء الإداري على ضمانات مسطرة فحص الحاسبة

تعد رقابة القضاء الإداري على أعمال الإدارة أهم وأجدى صور الرقابة وأكثرها ضمانا في إحقاق الحقوق وتأمين حمايتها، بالنظر للهدف المنشود منها والرامي أساسا إلى إخضاع أعمال وتصرفات الهيئات العامة للقانون حتى تتسم بالمشروعية.

هذه الرقابة تمارس من طرف سلطة قضائية مختصة مستقلة ومحيدة، تتولى مراجعة نشاط الإدارة في مختلف الميادين الإدارية بما في ذلك الميدان الضريبي، لتراقب مدى مطابقة الإجراءات المسطرية المعتمدة في تحقيق الإلزام الضريبي للقواعد والمبادئ القانونية سواء تلك المنصوص عليها في أحكام التشريع أو المكرسة في اجتهادات القضاء، وذلك قصد تفادي كل أشكال الانحراف والتعسف في استعمال السلطة من جهة، وتحصين مداخل الدولة من كل المناورات والأساليب الاحتياالية من جهة ثانية، سعيا في إضفاء التوازن بين الحقوق المالية للدولة والحقوق المالية لأشخاصها في إطار إقرار العدالة الجبائية.

وبالموازاة مع الامتيازات الكبيرة التي تحظى بها الإدارة الضريبية بصدد تحقيق ومراجعة محاسبة الخاضعين للضريبة، ارتأى كل من المشرع والقاضي الإداري إحاطة تلك الامتيازات بسلسلة من القيود التي تشكل في حد ذاتها ضمانات لفائدة الخاضعين للضريبة وقت مباشرة مسطرة الفحص الجبائي في مواجهتهم، إذ يترتب عن عدم احترام إجراءاتها بطلان الفرض الضريبي المؤسس عليها، لما في ذلك من إجحاف بحقوق هؤلاء.

لأجل ذلك سنعالج في ظل هذا المبحث ضمانات مسطرة فحص المحاسبة في مطلبين نتناول في أوله الضمانات السابقة والمعاصرة للفحص (المطلب الأول)، ثم ننتقل بعدها للحديث عن الضمانات اللاحقة للفحص (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الضمانات السابقة والمعاصرة للفحص

من المسلم به أن لكل حق التزام يقابله، ولئن منح المشرع مجموعة من السلطات والصلاحيات لإدارة الضرائب بغية تمكينها من مراقبة وتقويم الأسس الضريبية، فقد ألزمها بمراعاة مجموعة من الإجراءات سعيًا منه في توفير ضمانات للخاضع للضريبة حماية لحقوقه اتجاه الإدارة قبل وأثناء سلوكها لمسطرة الفحص.

الفقرة الأولى: الضمانات السابقة على الفحص

تتجلى الضمانات القبلية المخولة للخاضع للضريبة إثر عزم الإدارة على مراقبة محاسبته، في ضرورة تأكدها من خضوعه لمسطرة الفحص (أولاً)، مع إلزامية تبليغه بالإشعار بالفحص مرفقًا بميثاق الملزم (ثانياً).

أولاً: الأشخاص المعنيون بمقتضيات الفحص

يجب على الإدارة الضريبية وقبل أن تبادر إلى تبليغ الخاضع للضريبة بالإشعار بالفحص، أن تتأكد من خضوعه لمسطرة فحص المحاسبة، أي أن يكون من الأشخاص الملزمين قانونًا بمسك محاسبة منتظمة، أما أولئك الذين لا يمسكون محاسبة فهم غير مخاطبين بموجبات الفحص، ما عدا إذا كانت الإدارة الضريبية تتوفر على معطيات تفيد بأنهم يحققون مداخيل وأرقام تتجاوز الحدود المسموح بها قانونيًا للخضوع لنظام الربح الجزافي، وهكذا فقد قضت المحكمة

الإدارية بوجوده في أحد أحكامها¹ بما يلي: "حيث أن الدفع بعدم احترام مقتضيات الفقرة الثانية من المادة 105 من القانون رقم 17.89² يرد عليه بأن هذه الفقرة لا تطبق إلا في حالة القيام بفحص محاسبة المزم نتيجة شك في قانونيتها، مما يعني أنه لا يلتجأ إليها إلا في حالة اختيار المزم لنظام النتيجة الصافية المبسطة أو نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو عندما ترى الإدارة أن المزم لم يعد خاضعا لنظام التقدير الجزافي نتيجة ارتفاع دخله إلى ما فوق المبلغ المحدد لمهنته وشريطة أن يستمر ذلك لأكثر من سنتين.

وحيث أن الطاعن نفسه يوضح أن الوعاء الضريبي تم تصحيحه على إثر تصريحه للإدارة ببيع الأصل التجاري موضوع النزاع، مما يعني أن هذا التصريح وليس الشك في المحاسبة برمتها هو الذي جعل الإدارة تطالب الرفع من المبلغ المصرح مما تنطبق معه مقتضيات الفصل 107 من القانون 17.89³.

يستشف من الحكم القضائي المذكور أن تطبيق مسطرة الفحص قاصرة على الأشخاص الخاضعين للنظام المحاسبي بفرعيه النتيجة الصافية المبسطة أو النتيجة الصافية الحقيقية، علاوة على الحالة التي يكون فيها الخاضع للضريبة

¹ - حكم عدد 99/100، بتاريخ 15/09/1999، ملف عدد 98/138، أورده محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة، سنة 2011، ص 33.

² - تقابله المادة 212 من المدونة العامة للضرائب.

³ - تقابله المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

خاضعا لنظام التقدير الجزائي ومع ذلك يقدم إقراراته التي تتضمن تجاوزه للسقف القانوني المحدد في إطار هذا النظام مع تحقق ذلك لسنتين متتاليتين¹.

ثانيا: إلزامية تبليغ الإشعار بالفحص مرفقا بميثاق الملزم

يعتبر الإعلام بالفحص من أهم ضمانات الفحص الجبائي بالنسبة للخاضع للضريبة ويصطلح عليه ببيان المرور²، حيث أوجب المشرع على الإدارة الضريبية إذا ما قررت سلوك مسطرة فحص المحاسبة، تبليغ إشعار بذلك³ إلى الخاضع للضريبة وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل⁴، قصد تمكين الخاضع للضريبة من الاستعداد ماديا ومعنويا لهذه العملية، الشيء الذي يفيد على أن المشرع استبعد كليا الفحص المفاجئ الغير

¹ - محمد قصري، مرجع سابق، ص 34.

² - سليمان بومزوغ، المراقبة الجبائية للمقاولة في المغرب، مطبعة دار السلام الرباط، الطبعة الأولى 2016، ص 55.

³ - يتضمن الإشعار بالفحص البيانات التالية:

- يكون الإعلام موقعا ومؤرخا من طرف رئيس فرقة التحقيق ويحمل رقم هاتف المصلحة وعنوانها؛
- يتضمن السنوات الخاضعة للفحص أي الفترة غير المتقادمة؛
- أنواع الضرائب والرسوم المشمولة بالفحص والمواد القانونية المنظمة لها؛
- تاريخ بداية أشغال الفحص (اليوم والساعة)؛
- اسم ودرجة المفتش الذي سيباشر الفحص مع رقم بطاقة تكليفه؛

⁴ - حصر المشرع الجبائي إلزامية تبليغ الإشعار بالفحص على حالة فحص المحاسبة، دون حالة فحص مجموع الوضعية الجبائية للخاضعين للضريبة.

المسبوق بإشعار أولي، ورتب في حال وقوعه بطلان الفحص وباقي الإجراءات الموالية بعده¹.

هذا، وبالرجوع إلى الصياغة القانونية للمادة 212 المذكورة، يتضح على أن المشرع قد وضع حدا للجدل الذي كان قائما في السابق حول تفسير عبارة "وجب توجيه إشعار" الواردة في المادتين 105 من القانون رقم 17.89 المنظم للضريبة العامة على الدخل، و32 من القانون رقم 24.86 المنظم للضريبة على الشركات، إذ أن الإدارة في تطبيقها لمسطرة الفحص كانت تتمسك بعدم وجوب التبليغ استنادا إلى حرفية عبارة "توجيه"، إلا اجتهاد القضاء الإداري كان له موقف مغاير، حيث اعتبر أن مصطلح "توجيه" في مثل هذه الحالة يقصد به تبليغ الخاضع للضريبة بالإشعار بالفحص تبليغا قانونيا متساؤلا عن الغاية من الاكتفاء بتوجيه الإشعار إن لم يقترن بالتبليغ، طالما أن العلة من الإجراء أساسا هي إتاحة الفرصة للملزم من أجل تهيب دفاعه وإعداد وثائقه المحاسبية²، إذ صرحت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى آنذاك (محكمة النقض حاليا)، في قرار لها: "وحيث إن مؤدى ذلك أن الآجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء التفتيش وتاريخ حضور

¹ على خلاف التشريع الضريبي الفلسطيني الذي اعتبر أنه ليس هناك من داع لإخطار الممول بالفحص، مبررا موقفه بكون أن الإخطار ينفي الغرض الذي وضع لأجله هذا الحق للإدارة الضريبية وهو الوصول إلى حقيقة دخل الممول لتحديد قدر الضريبة المستحقة عليه، مخولا بذلك للمأموري دائرة الضريبة حق الدخول إلى مقر عمل الممول وفحص كافة دفاتره وسجلاته ومستنداته سواء أكان ذلك في أوقات الدوام الرسمي أو بعده، مشددا على أن عدم السماح للمأمورين بذلك إنما يعتبر جريمة يعاقب عليها القانون.

² رضى التايدي، دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة - الرباط، طبعة 2011، ص163.

المفتش المحقق أمام الشركة المعنية لفحص المستندات يجب ألا يقل عن 15 يوماً، وأن العبرة في ذلك هي التوصل بالإشعار وليس تاريخ الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملزم ليتمكن من تهيئ دفاعه¹.

ويطرح الإجراء المتعلق بالإشعار بالفحص أمراً في غاية الأهمية، وهو التاريخ الذي يتعين فيه الشروع فعلاً في عملية الفحص بعد التوصل بالإشعار، فالمادة 212 من المدونة توجب بأن يكون الفاصل الزمني بين التاريخين هو 15 يوماً على الأقل، أي أن كل عملية فحص شرع فيها قبل إدراك ذلك الأجل يترتب عنها بطلان مسطرة التصحيح برمتها بصريح نص المادة 220 أعلاه، في حين يبقى التساؤل قائماً بالنسبة للحالة التي تتخلف فيها الإدارة عن الموعد الذي حددته للخاضع للضريبة من أجل الشروع في التفتيش بعد استيفاء مدة 15 يوماً من تاريخ التوصل بالإشعار؟

أمام سكوت النص القانوني، فمن وجهة نظر الإدارة طالما أن الأجل الفاصل وقع احترامه فإن تغيير تاريخ الشروع في التفتيش لا يعيب المسطرة لأن الملزم استفاد من الضمانة التي يخولها له القانون في هذا الخصوص، وهو طرح ينطوي على فهم ضيق لمسألة الضمانات التي يتيحها الإشعار بالفحص والتي اعتبر الحكم الصادر عن إدارية الرباط² بأنها تبرز على مستويين اثنين:

¹- قرار عدد 53، بتاريخ 2003/01/23، في الملف الإداري عدد 2002/2/4/866، أورده محمود شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقراق للطباعة والنشر- الرباط، الطبعة الأولى 2014، ص 51.

²- حكم عدد 71، بتاريخ 2009/01/14 في الملف عدد 2008/450 ش ض، أورده رضى التايدي، مرجع سابق، ص 164 و165.

1 - تمكين الملزم من تهيئ حجه وتجهيز وثائقه المحاسبية حتى تكون رهن إشارة المفتش المحقق عند قدومه إلى المؤسسة، وهو ما يقتضي منحه الأجل المحدد لهذا الغرض والذي ينبغي ألا يقل عن 15 يوما من تاريخ توصله بالإشعار.

2 - احترام الموعد المحدد في الإشعار كتاريخ لانطلاق عملية الفحص، وذلك لتفادي عنصر المباغته بالنسبة للملزم في حالة عدم حضور المفتش في الموعد المذكور، لأن ذلك سيجعل الخاضع للفحص في وضعية انتظار إلى ما لا نهاية مادام أنه ليس هناك أجل يقيّد الإدارة بوجود الشروع في الفحص من تاريخ توجيه الإشعار، وبالتالي فإن عدم الالتزام بالموعد الوارد في الفحص في هذا الأخير يفرض عليها توجيه إشعار ثان يحدد الموعد الجديد للفحص.

وهذه النتيجة التي توصل إليها الحكم المذكور سبق للغرفة الإدارية أن أقرتها استنادا إلى علة مغايرة ذهبت فيها إلى أن "تغيير موعد إجراء التفتيش يعتبر تنازلا من الإدارة عن الإشعار الأول بإجراء الفحص وهو ما يقتضي لزاما توجيه إشعار جديد إلى المعني بالأمر مع حتمية التقيد بأجل 15 يوما الفاصل بين تاريخ التوصل وتاريخ إجراء الفحص"¹.

غير أن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض سرعان ما تراجع عن التوجهات السالفة بشأن ضرورة توجيه إشعار ثان في حال عدم التزام الإدارة بالموعد المحدد للشروع في الفحص، وقضت في أحد قراراتها ما يلي: "حيث استندت المحكمة مصدره القرار المطعون فيه فيما انتهت إليه من إلغاء الحكم المستأنف القاضي

¹ - قرار عدد 1482 بتاريخ 2003/01/23، ملف إداري عدد 2002/2/4/866، أورده رضى التايدي، مرجع سابق، ص 165.

برفض الطلب والحكم بالتصديي بإلغاء مسطرة المراجعة إلى ما جاءت به من أن المفتش قام بتوجيه الإشعار بالفحص وتوصل به المطلوب بتاريخ 1999/10/22 ولم يشرع في عملية الفحص الجبائي إلا في 1999/11/29 أي بعد أكثر من 37 يوما، في حين كان عليه أن يباشر عملية الفحص في اليوم 16 من تاريخ التوصل بالإشعار بالفحص وألا يتوجب عليه توجيه إشعار جديد، في حين أن كلا من الفقرة الثانية من المادة 42 من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 30.85 وكذا الفقرة الثانية المادة 105 من القانون 17.98 المتعلق بالضريبة على الدخل تنصان على أنه "عندما يتقرر فحص محاسبة ما- فإنه يجب توجيه إعلام إلى الخاضعين للضريبة برسالة موصى بها مع الإشعار بالتوصل قبل التاريخ المحدد لإجراء المراقبة بما لا يقل عن 15 يوما"، ومؤدى الفقرتين المذكورتين أن المسطرة تكون مخالفة للقانون متى كان الأجل الفاصل بين توجيه الإشعار بالفحص والتاريخ المحدد لإجراء المراقبة يقل عن 15 يوما، وبمفهوم المخالفة فإذا كان الأجل يفوق 15 يوما ودون أن يتعد أمدا معقولا من شأنه أن يجعل الملزم في حالة ترقب دائم لحضور المفتش ويؤدي بالتالي إلى التأثير سلبا على نشاطه المهني، فلا مجال للقول بكون المسطرة معيبة لأن الملزم لا يكون متضررا من ذلك بل تكون له مدة أطول من أجل إعداد وثائقه ومستنداته وهو لم يراعها ويبرزه القرار الذي جاء خارقا للقانون عرضة للنقض"¹.

والظاهر من خلال مراجعة الاجتهاد القضائي الأخير، بأن مسألة وجوب إعادة تبليغ الخاضع للضريبة بإشعار جديد للفحص في حالة تغيير الموعد الوارد في

¹- قرار عدد 291، بتاريخ 20/03/2014، ملف إداري رقم 2012/2/4/1782.

الإشعار الأول، تبقى خاضعة للسلطة التقديرية للقضاء في ظل عدم تنصيب
المشروع على جزاء صريح في هذا الخصوص، آخذة المحكمة في الاعتبار بالفترة
الزمنية الفاصلة بين تاريخ تبليغ الإشعار بالفحص وبين تاريخ الشروع الفعلي في
الفحص والتي تنبغي أن تكون معقولة غير مفتوحة على إطلاقها من جهة،
ومحترمة لأجل 15 يوما المتطلب لإجراء المراقبة من جهة ثانية.

وإذا كانت الإدارة الضريبية تملك صلاحية تأجيل وبرمجة موعد شروعه
في الفحص إلى تاريخ لاحق، فهل يملك الخاضع للضريبة نفس الإمكانية؟ بعبارة
أخرى هل يحق للخاضع للضريبة المزمع فحص محاسبته طلب تأجيل زيارة
المفتش لمقر مؤسسته؟

أجابت المحكمة الإدارية بالرباط عن هذا التساؤل وفق الآتي: "وحيث إنه
يستفاد من مقتضيات المادة 212 من المدونة العامة للضرائب، بكون أن بطلان
مسطرة الفحص يترتب عن عدم احترام أجل 15 يوم وذلك لتفادي عنصر المباغتة
ولإعطاء الملزم فرصة لتهيئ حججه وتجهيز وثائقه، في حين أنه في نازلة الحال
فإن المدعية كانت عالمة بالإشعار بالفحص والمفتش أجل زيارته بناء على طلبها
مما تكون معه مسطرة الفحص وجاهية وقانونية.

وحيث إن الأحكام المستدل بها من طرف المدعية والمرفقة بالملف لا تهم
نفس الوضعية، وإنما الحالة التي لا يحترم فيها المفتش الأجل القانوني للزيارة
وكذا موعد تأجيل الزيارة.

وحيث إنه للعلل أعلاه تكون الوسيلة المثارة من المدعية في غير محلها، ويتعين ردها وتبقى مسطرة الفحص قانونية في مواجهة المدعية¹.

إذن، فالبين من مضمون الحكم أعلاه، أن للخاضع للضريبة إمكانية طلب تأجيل زيارة المفتش لمقر مؤسسته، غير أن قبول طلبه مشروط بموافقة الإدارة، التي يتوجب عليها في حال الاستجابة - في إطار قاعدة المساعدة وحسن الثقة - احترام الأجل القانوني الجديد للتحقيق المحدد من جانب الخاضع للضريبة في طلبه، ليكون الفحص المباشر من لدن الإدارة سليما ومشروعا.

وجدير بالذكر أن المشرع المغربي نص من خلال المادة 212 من المدونة العامة للضرائب على ضرورة إرفاق الإشعار بالفحص بميثاق الخاضع للضريبة الذي يذكر بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية، حتى يكون الملزم على دراية تامة بالضمانات القانونية المخولة له، إذ ينتج عن عدم توجيه الإشعار بالفحص أو ميثاق الخاضع للضريبة أو هما معا بطلان مسطرة التصحيح المترتبة عن فحص المحاسبة².

ليتنضح مما سلف أن القانون جعل لميثاق الملزم نفس القيمة القانونية التي يحظى بها الإشعار بفحص المحاسبة وذلك على مستوى صحة أو بطلان مسطرة الفحص أو مسطرة التصحيح الناجمة عنها³.

¹ - حكم عدد 1804، بتاريخ 2012/05/15، ملف رقم 2012/07/57.

² - المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

³ - امحمد قزير، أهم المستجدات الضريبية في قانون مالية 2011، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 96، يناير- فبراير 2011، ص 90.

الفقرة الثانية: الضمانات المعاصرة للفحص

تتحدد الضمانات الممنوحة للخاضع للضريبة أثناء جريان مسطرة التحقيق، في الفترة التي يستغرقها الفحص ومكان مباشرته (أولاً)، وكذلك في ضرورة تمتع المحقق المكلف بالفحص بالأهلية القانونية (ثانياً).

أولاً: مدة ومكان إجراء الفحص

تجد مسطرة فحص المحاسبة خصوصيتها بشكل جلي في المدة التي تخضع لها، حيث حددت المادة 212 من المدونة العامة للضرائب الفترة الزمنية للفحص التي يجب ألا تستغرق أكثر من ثلاثة (3) أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسين (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، وفي حدود ستة (6) أشهر بالنسبة للمنشآت التي يفوق رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم إحدى السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص خمسين (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة¹.

1- لم تكن الإدارة الضريبية قبل قانون مالية 1997/1996 ملزمة باحترام مدة معينة لإنهاء الفحص، حيث ترتب عن ذلك سلبيات كثيرة على الخاضع للفحص وتفاقمت العراقيل التي كانت تقف بسبب هذا الوضع أمام السير العادي للعمل داخل الشركة أو المؤسسة إزاء التواجد المستمر وغير المحدود زمنياً للمفتش المحقق، إضافة إلى كونه يجعل الفحص غير ذي جدوى ودون آثار إيجابية على مالية الخزينة العامة نتيجة استمرار الفحص لمدة طويلة بحكم أن المفتش المحقق غير ملزم قانونياً بإنهاء أشغاله خلال فترة معينة، إلا أن المشرع تدارك هذا الخلل انطلاقاً من قانون مالية 1997/1996 وذلك بهدف عقلنة تدخلات المفتشين المحققين دعماً للمردودية المالية وحدد المدة الأقصى لمسطرة فحص المحاسبة دون أن يميز في هذا التحديد بين المقاولات الصغرى والمتوسطة من جهة، والمقاولات الكبرى من جهة ثانية.

وتحديد مدة الفحص إنما يعتبر ضماناً جوهرية للخاضعين للضريبة الذين قد تشكل طول إقامة المفتش المحقق بمؤسستهم ضيقاً وضغطاً نفسياً، وهو في ذات الوقت ضماناً مهمة لحقوق الخزينة كي لا يلحق عملية الفرض التقادم القانوني.

لكن ولما كانت عملية فحص المحاسبة محددة زمنياً بمقتضى النص القانوني المذكور، فما هو الجزاء المترتب عن تجاوز الإدارة الضريبية لهذه المدة؟ لم يحدد المشرع المغربي أي جزاء في حال تجاوز الإدارة للمدة المحددة لإجراء الفحص، غير أن الاجتهاد القضائي المغربي تصدى لهذا الفراغ القانوني وقضى في إحدى النوازل بعدم بطلان الفحص وبالتبعية بعدم بطلان التصحيح لعدم إثبات الملزم مسألة تجاوز الإدارة الضريبية للفترة الزمنية المنصوص عليه بالمادة 212 من المدونة العامة للضرائب، وعلل موقفه بما يلي: "حيث إن الثابت من مقرر اللجنة الوطنية المطعون فيه أن الإدارة شرعت في مسطرة التحقيق بتاريخ 2000/11/21 وأنهت المراقبة بتاريخ 2001/04/17 على الساعة الرابعة بعد الزوال أي أن التحقيق أجري داخل الستة أشهر المنصوص عليها في المواد المشار إليها أعلاه، سيما وأن المدعية لم تقم الدليل على ما يخالف ذلك مما يبقى معه تمسكها المتعلق بهذا الجانب غير مؤسس ويتعين رده"¹.

¹ - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2009/10/14، ملف عدد 2006/219 أورده عمر أزوكار، المساطر الضريبية بين فقه الإدارة الضريبية والعمل القضائي المغربي، مطبعة النجاح الجديدة - الدار البيضاء، طبعة 2016، ص 50.

هذا، ويجب التذكير على أن مدة الفحص لا تخضع لأحكام الوقف في حالة تطبيق الإدارة مسطرة الفرض التلقائي جراء عدم تقديم الخاضع للضريبة وثائقه المحاسبية للمفتش وذلك بصريح نص القانون¹.

وفيما يتعلق بالسنوات التي ينصب عليها فحص المحاسبة، فهي السنوات غير المشمولة بالتقادم، حيث لا يمكن للإدارة الضريبية أن تمارس حق الفحص بدون حدود زمنية، سيما وأن آجال التقادم محددة في أربع سنوات حسب المادة 232 من المدونة العامة للضرائب، ومن تم فإن الفحص لا يمارس إلا في السنوات غير المشمولة بالتقادم أي 4 سنوات غير المتقادمة، وفي ذلك قضت إدارية الرباط² بما يلي: "لكن حيث إن المحكمة وبعد تفحصها لوثائق الملف، تبين لها كون الضرائب المذكورة قد تم فرضها وإصدارها بصفة قانونية وخلال الأجل المحدد قانوناً، لاسيما وأن الشركة المدعية لا تنازع في توصلها بالإشعار بالمراقبة والرسالتين الأولى والثانية سنة 2005، وبالتالي فلا مجال للقول بالتقادم الرباعي للوعاء الضريبي، مما يتعين معه رد الدفع المذكور".

ومما يجب لفت الانتباه إليه أن المبدأ المذكور ترد عليه استثناءات حيث يمكن أن يشمل التصحيح السنوات المحاسبية المتقادمة عندما تستنزل مبالغ الحجز أو مبالغ الرسوم المؤجل دفعها والمتعلقة بفترات لفرض الضريبة أو سنوات محاسبية متقادمة من الدخل أو الحصائل الخاضعة للضريبة أو الضريبة

¹- جاء في المادة 212 من المدونة العامة للضرائب "لا يدخل في مدة الفحص كل توقف ناتج عن تطبيق المسطرة المنصوص عليها في المادة 229 أذناه المتعلقة بعدم تقديم الوثائق المحاسبية".

²- حكم عدد 1858، بتاريخ 2012/05/17، ملف رقم 2007/1438.

المستحقة برسم فترة غير متقادمة، غير أن التصحيح لا يمكن أن يتجاوز في هذه الحالة مجموع مبالغ الحجز ومبالغ الرسم المؤجلة المستنزلة من الحصائل أو الدخل أو الضريبة المستحقة برسم الفترة أو السنة المحاسبية غير المتقادمة¹.

أما عن مكان إجراء الفحص، فإن مسطرة فحص المحاسبة تتميز بنوع من الخصوصية المتجلية في انتقال المفتش المحقق إلى مكاتب المقاتلة لإجراء تحقيق معمق على مضمون المحاسبة لمقارنته مع مضامين التصريحات، وكذلك معاينة النشاط المهني ووسائله، والاطلاع على جميع الوثائق الثبوتية، وذلك لمدة زمنية قد تمتد ما بين ستة (3) أشهر إلى (6) شهرا حسب الحجم الاقتصادي للمقاتلة الخاضعة للفحص يتخللها حوار شفوي تواجهي ما بين المحقق ومسؤولي المقاتلة أو محاسبيها أو مستشاريها².

وإذا كانت الغاية من إجراء فحص المحاسبة في مقر المقاتلة أو الشركة هو تقريب المفتش من المحيط الواقعي للمؤسسة والتعايش مع مشاكلها ومعرفة كيفية تسييرها، والتي تختلف من مقاتلة لأخرى بحسب نوع النشاط الذي تمارسه، وبحسب رقم الأعمال الذي تروجه³، فضلا عن تسهيل الحوار بين المفتش المحقق

1- الفقرة الثالثة من المادة 232 من المدونة العامة للضرائب.

2- محمد شكيري، خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة، المركب الرياضي والاجتماعي لبنك المغرب الرباط 10. 11 مايو 2007، ص 232.

3- توفيق الطاهري، اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق شعبة القانون العام (وحدة القانون الإداري وعلم الإدارة)، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال الرباط، السنة الجامعية 2008/2009، ص 382.

والملزم الخاضع للمراقبة، فهل يترتب عن ممارسة الفحص خارج مقر الخاضع للضريبة بطلان مسطرة الفحص؟

أجابت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عن هذا التساؤل في أحد قراراتها¹ بالآتي: "حيث أن المحكمة قضت برفض الطلب على اعتبار أن إجراء عملية التفتيش خارج المؤسسة موضوع الضريبة لا ينهض سببا لإلغاء الضريبة مع أن الإجراءات المسطرية بشكل عام في حالة عدم احترامها تستوجب البطلان دون حاجة للتنصيص عليه ولا أدل على ذلك أن المشرع أتى بصيغة الوجوب على أن تتم المراقبة في عين المكان وأنها من القواعد المسطرية الآمرة سيما إذا كان الإخلال بها ترتب عنه ضياع فواتير ووثائق حاسمة، وأن المحضر التوافقي الذي أنجز بين مفتش الضرائب ومحاسبه تم في غيابه لم يخبر حتى بنتائجه، وأن المحكمة لما لم تتأكد من الخروقات والإخلالات التي شابت المحضر المذكور عمد إلى الطعن فيه بالزور وأن الإدارة إذا لم تقتنع بما قدم لها من البيانات فإن عبء الإثبات يقع على عاتقها، ملتصقا بإلغاء الحكم المستأنف والحكم من جديد وفق طلباته المضمنة بالمقال الافتتاحي.

لكن من جهة حيث إنه بالإطلاع على محضر الاتفاق المنجز بتاريخ 2001/02/08 بشأن الضريبة المذكورة، يتبين أنه تم بحضور المستأنف ويحمل توقيعه وتوقيع محاسبه، وأن نقل الوثائق من طرف المفتش من مقر الشركة إلى

¹- قرار عدد 970، بتاريخ 2007/11/14، في الملف الإداري عدد 2005/2/4/2461.

الإدارة وإجراء الفحص عليها لا تأثير له وكذلك الطعن بالزور وتقديم شكاية بشأن المحضر المذكور، مما يكون ما أثير بدون أساس والحكم المستأنف واجب التأييد". يفهم مما سلف أن للمفتش إمكانية نقل الوثائق المحاسبية إلى مكتبه شريطة أن يتم ذلك بموافقة مكتوبة من طرف الخاضع للضريبة، مقابل تسليم المفتش له وصلا مفصلا لجميع الوثائق المراد نقلها إلى مقر الإدارة الضريبية، لكن مع إلزامه بإرجاع تلك الوثائق قبل انتهاء المدة القانونية للفحص وفي جميع الحالات قبل مباشرة إجراءات تصحيح الأساس الضريبي.

ثانيا: المأمورون المكلفون بممارسة الفحص

ونظرا لما تتطلبه عملية الفحص من كفاءة علمية وخبرة ميدانية، فقد أنطالقانون الجبائي أداء هذه المهمة إلى "المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب المتوفرين على الأقل على رتبة مفتش مساعد والمعتمدين للقيام بمراقبة الضرائب"¹. ويطرح هذا المقتضى القانوني بعض الإشكالات في التطبيق وفي الإثبات، أيضا:

فالنص يتحدث بصيغة الجمع عن المأمورين المحلفين، وهذه الصيغة تحمل على الاعتقاد أن الفحص بالمحلات المهنية يجب أن يقوم به مفتشان اثنان على الأقل، رغم أنه جرت العادة أن يقوم به مفتش واحد.

اشتراط المشرع أن يتوفر المأمور على الأقل على رتبة مفتش مساعد ومعتمد لمراقبة الضرائب، وهذا الشرط لا يطرح إشكالا لأن جميع العاملين بإدارة

¹ - المادة 210 من المدونة العامة للضرائب.

الضرائب وخاصة مفتشي الضرائب مصنفيين في الرتب التالية: مفتش مساعد، مفتش، مفتش إقليمي، مفتش إقليمي رئيس.

إلا أن الشرط الثاني المتعلق بالمأمور المعتمد للقيام بالمراقبة الجبائية يطرح بعض الإشكالات وخاصة فيما إذا كان القصد أن يتوفر هؤلاء على مؤهل علمي وعملي خاص للقيام بالفحص الجبائي، أم فقط يجب أن يكونوا منتمين إلى المصالح الخاصة المكلفة بالتحقيقات، ومتوفرين على بطاقة التكليف بالمأمورية، علما هنا أنه ولحد الآن لا يوجد أي تمييز في هذا الإطار بين العاملين في جميع مصالح مديرية الضرائب.

فكيف يمكن للإدارة إثبات أن المفتش المكلف معتمد للقيام بمأمورية الفحص، في كل الأحوال لم يتردد القضاء في الحكم ببطلان مسطرة لفحص في حالة عدم إدلاء الإدارة بما يثبت أهلية المفتش المحقق¹.

وهكذا ورد في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "عدم إدلاء الإدارة الضريبية بما يفيد ثبوت صفة المفتش في الشخص الذي تولى عملية الفحص والمراقبة على الرغم من تمسك الملزم بهذا المعطى يترتب عنه التصريح ببطلان العملية المذكورة وما تترتب عنها"².

¹ - البشير رزوق، دور آليات الرقابة في الإثبات الجبائي، رسالة لنيل شهادة الماستر في القضاء الإداري، جامعة محمد الخامس الرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- سلا، السنة الجامعية 2015/2014، ص 96.

² - حكم عدد 1375 بتاريخ 07/04/2011 في الملف رقم 07/1751، أورده عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، ص 133.

ويثور تساؤل في هذا الصدد حول مدى اعتبار الفحص قانونيا في حال تغيير إدارة الضرائب للمفتش الوارد إسمه في الإشعار بالفحص؟
جوابا على التساؤل المذكور، جاء في حكم لإدارية الدار البيضاء ما يلي:
"وحيث إنه بخصوص الوسيلة المستمدة من بطلان مسطرة التحقيق، فإنه يتبين من وثائق الملف أن الملزم توصل بإعلام التحقيق عن السنوات من 1994 إلى 1997 وأن مباشرة التحقيق من طرف المفتش "أشرف أبو حرب" عوضا عن المفتش "آمال عبد اللطيف" ليس من شأنه المساس بسلامة إجراءات التحقيق بالنظر إلى الوحدة الوظيفية للإدارة وفي غياب أي ضرر لاحق بالمدعي من شأنه أن يبرر البطلان، الأمر الذي يكون ما تمسك به المدعي بهذا الخصوص غير منتج ويتعين رده"¹.

المطلب الثاني: الضمانات اللاحقة للفحص

خول المشرع للخاضع للضريبة ضمانات أساسية، عقب انتهاء الإدارة الجبائية من فحص محاسبته، إذ يتعين عليها وجوبا أن تطلع على مآل التحقيق ونتيجته وفقا لإجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة، حيث يتوقف تصحيح الأساس الضريبي على النتيجة التي أسفرت عنها عمليات الفحص، والتي لا تخرج عن إحدى الحالات:

الحالة الأولى: وهي التي تكشف فيها عملية الفحص عن انتظامية البيانات المحاسبية وعن عدم وجود إخلال أو نقص في مضمون الإقرارات المدلى

¹ - حكم صادر بتاريخ 2010/10/18 في الملف رقم 2007/152، أورده عمر أزوكار، المساطر الضريبية بين فقه الإدارة الضريبية والعمل القضائي المغربي، مطبعة النجاح الجديدة-الدار البيضاء، طبعة 2016، ص 52.

بها، حيث تبلغ الإدارة الخاضع للضريبة بعدم وجود ما يفند مصداقية بياناته المحاسبية وإقراراته، بموجب رسالة مضمونة الوصول مع الإشعار بالتوصل، وتبقى للإدارة إمكانية إجراء فحص جديد على الحسابات التي سبق التحقق منها، لكن من دون أن يترتب على الفحص الجديد تغيير مبالغ الضرائب التي تم الإقرار بها عقب المراقبة الأولى¹؛

الحالة الثانية: وهي التي يقر فيها الخاضع للضريبة بوجود إخلالات أو نقصان في رقم الأعمال المصرح به في محاسبته، ما يقتضي سلوك الإدارة لمسطرة التصحيح، غير أنه قد يحدث أن تتوصل الإدارة مع الملمزم إلى اتفاق كتابي موقع عليه من الطرفين، بموجبه يقبل الملمزم أداء مجموعة من المستحقات التكميلية دون مباشرته لأي طعن إداري أو قضائي لاحقاً، في مقابل تنازل الإدارة عن قيامها بتصحيحات غير مبنية على أساس أو فرضها لغرامات وزيادات.

ومن تم فهذا الصلح يضع حداً لأية مسطرة أو منازعة لاحقة، شريطة أن يكون اتفاقاً نافذاً مستوفياً لكل شروط قبوله كعقد².

الحالة الثالثة: وهي التي تكشف فيها عملية الفحص عن وجود إخلالات أو نقصان في رقم الأعمال المصرح به في المحاسبة، ما يستتبع القيام بتصحيح

¹- ورد في المادة 212 من المدونة العامة للضرائب: "يجوز لها أن تقوم فيما بعد بفحص جديد للحسابات التي سبق فحصها، من غير أن يترتب على الفحص الجديد، ولو تعلق الأمر بضرائب ورسوم أخرى، تغيير أسس فرض الضريبة التي وقع الإقرار بها عقب المراقبة الأولى".

²- عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، ص 418.

للأسس الضريبية، حيث تكون الإدارة الجبائية آنذاك ملزمة باتباع مسطرة التصحيح القائمة على قاعدة المسطرة التواجهية¹.

وترتكز المسطرة التواجهية على مبدأ حق الدفاع المخول للملزم، والذي يتجسد في إمكانية مناقشته للتصحيحات المزمع القيام من طرف المفتش الفاحص على الأسس المصرح بها، أي إقامة حوار كتابي بين طرفي العلاقة في هذه المسطرة حول المخالفات وأوجه النقص التي اعترت محاسبة الخاضع للضريبة².

وبالتالي فإذا كان للإدارة الجبائية حق مراجعة الأساس الضريبي، فإن الخاضع للضريبة بالمقابل يملك حق الاستفادة من الضمانات المقررة له قانونا من خلال معرفته موقف الإدارة والتعقيب عليه، ولا يتأتى له ذلك إلا عن طريق توصله بالرسائل التبليغية بشكل صحيح.

الفقرة الأولى: الرسالة التبليغية الأولى

يتعين على مفتش الضرائب تبليغ الخاضعين للضريبة في رسالة مضمونة الوصول مع الإشعار بالتوصل، في محل الموطن الضريبي أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية، حسب العناوين المصرح بها في الإقرارات المودعة لدى إدارة الضرائب، وذلك خلال أجل الثلاثة (3) أشهر التي تلي تاريخ إنهاء المراقبة الضريبية، بحيث يجب أن يتزامن أجل بعث الرسالة التبليغية الأولى مع أجل التقادم مادامت هاته الأخيرة هي التي تقطع التقادم، وأن تتضمن أسس التضريب الناتجة عن مسطرة الفحص على النحو التالي:

¹- تم التنصيص على إجراءاتها في المادتين 220 و 221 من المدونة.

²- توفيق الطاهري، مرجع سابق، ص 385.

➤ أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه، فيما يخص الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة،

➤ الأساس الجديد الواجب اعتماده وعاء لتصفية واجبات التسجيل وكذا مبلغ الواجبات التكميلية الناتجة عن الأساس المذكور، وتدعو الإدارة هذا الأخير في نفس الرسالة إلى الإدلاء بملاحظاته خلال أجل الثلاثين يوماً الموالية لتاريخ تسلم التبليغ، وبعد اطلاع الخاضع للضريبة على فحوى الرسالة الأولى المذكورة، فإننا نكون أمام ثلاثة فرضيات:

الفرضية الأولى: وهي في حالة عدم جواب الخاضع للضريبة داخل الأجل القانوني أو جوابه خارج الأجل، يتم ربط الواجبات التكميلية بصورة تلقائية، وذلك بناء على الأسس المعدلة من طرف المفتش الفاحص المضمنة في رسالة التبليغ الأولى، ولا يمكن أن للخاضع للضريبة أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المقررة في المادة 235 من المدونة، أي عن طريق توجيه مطالبته إلى مدير الضرائب أو الشخص المفوض من لدنه داخل أجل الستة (6) أشهر الموالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بالتحصيل، مع العلم أن هذه المطالبة لا تحول دون التحصيل الفوري، وإن اقتضى الحال الشروع في مسطرة التحصيل الجبري، مع مراعاة إمكانية استرداد مجموع أو بعض المبالغ المؤداة بعد صدور قرار الإدارة بقبول المطالبة كلاً أو جزءاً، أو صدور الحكم القضائي في حالة رفع النزاع إلى القضاء، بعد عدم جواب الإدارة داخل الأجل القانوني المحدد لها (6 أشهر)؛

الفرضية الثانية: وتتمثل في حالة جواب الخاضع للضريبة على الرسالة الأولى، مع قبولها لجميع التصحيحات التي اقترحها المفتش¹، حيث يترتب عن هذا الأمر إقفال المسطرة التوجيهية بفرض الواجبات التكميلية التي وافق عليها الملزم، وتنتهي بالتالي المنازعة؛

الفرضية الثالثة: وتتجسد في جواب الخاضع للضريبة داخل الأجل القانوني عن الرسالة الأولى المبلغة إليه، برفضه الكلي أو الجزئي للتصحيحات الواردة فيها، وهنا يجب أن نميز بين الحالة التي يرى فيها المفتش الفاحص أن جواب الخاضع للضريبة مبني على أساس سليم، ليقع التخلي من قبله عن مسطرة التصحيح على ضوء ملاحظات الملزم وأسانيده (و هذه حالة نادرة جدا)، وإما أن يرى المفتش بأن جواب الخاضع للضريبة لا يستند إلى أساس صحيح كلاً أو بعضاً، ويتشبت بموقفه من التصحيحات التي اقترحها نظراً لعدم اقتناعه بوسائل دفاع الملزم، ويقوم بربط الواجبات التكميلية الناتجة عن التصحيحات التي قبلها الملزم، ويحتفظ بالتصحيحات الأخرى التي رفضها الملزم لإعادة تدوينها في الرسالة التبليغية الثانية².

1. يقصد بالقبول هنا القبول الصريح الذي ينجم عن إرادة واضحة عن الملزم برضاه بالتصحيحات المقترحة عليه من طرف الإدارة، وهذا القبول الصريح قد يكون في شكل جواب كتابي صادر عن الملزم أو في محضر موقع عليه من طرفه.

كما أن القبول قد يكون ضمناً نابعا إما عن سكوت الملزم عن الرد على التصحيحات المبلغة إليه من الإدارة داخل الأجل الذي حدده المشرع، أو إمساكه عن الطعن فيها أمام اللجنة المحلية، إذ نصت المادة 220 من م.ع.ض أنه: "يعد عدم تقديم الطعن داخل أجل الستين (60) يوما المنصوص عليه أعلاه قبولا ضمنيا لمقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة".

²- توفيق الطاهري، مرجع سابق، ص 386.

الفقرة الثانية: الرسالة التبليغية الثانية

يتوجب على المفتش أن يقوم خلال أجل لا يتجاوز ستين (60) يوما من تسلم الجواب، بتبليغ الخاضع للضريبة بواسطة رسالة ثانية يجب أن تتضمن ثلاث عناصر مهمة هي:

➤ أسباب الرفض الكلي أو الجزئي لملاحظات الخاضع للضريبة،

➤ أساس فرض الضريبة الواجب اعتماده،

➤ إخبار الخاضع للضريبة بأن أساس فرض الضريبة سيصير نهائيا، في حال عدم تقديمه لظعن في ذلك أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للطعون الضريبية حسب الحالة، داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية.

واستنادا إلى البيانات المدرجة في الرسالة الثانية، تكون الإدارة ملزمة بتعليل رفضها الكلي أو الجزئي، من خلال ذكرها للأسباب القانونية والواقعية التي اعتمدت عليها، وذلك لدحض الحجج والأدلة المدلى بها من طرف الخاضع للضريبة، كما تكون ملزمة بإعادة تأكيدها للتصحیحات الواردة في رسالة التصحيح الأولى في ظل عدم اقتناعها بملاحظات الملزم.

والأهم في ذلك هو أن المشرع بإجباره الإدارة إخبار الخاضع للضريبة في رسالة التبليغ الثانية، بأحقيته في الطعن أمام اللجان الضريبية، يكون قد منح ضمانا إضافية لهذا الأخير، لإعطائه الفرصة في الدفاع عن حقوقه، خصوصا إذا ما أبدى للإدارة رغبته الصريحة في ذلك، ليتعين عليها إحالة ملفه على اللجان،

حيث صرحت في هذا الصدد محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في قرار صادر عنها بالآتي: "عدم استجابة الإدارة الضريبية لطلب الملمزم لإحالة النزاع على أنظار اللجنة المحلية يعتبر مسا بإحدى الضمانات المخولة له قانونا، يجعل الفرض الضريبي معيبا، ولا يؤثر في ذلك استدلالها بالرسالة التبليغية الأولى والثانية المتضمنتين لأسباب وطريقة مراجعة الثمن المصرح به وبأحقيتها في سلوك المسطرة السريعة"¹.

وبالتالي، وبعد توصل الخاضع للضريبة بالرسالة الثانية، فإما أن يرفع النزاع إلى اللجان داخل أجل الثلاثين يوما، لينتقل ملف المراقبة إلى مرحلة المنازعة أمام اللجان الضريبية أو حتى محاكم القضاء الإداري إن استلزم الأمر ذلك، وإما أن لا يفعل ويصبح الأساس المبلغ إليه في الرسالة الثانية نهائيا، وعليه تؤسس الواجبات التكميلية وتوضع موضع التحصيل.

في الختام تبقى مسطرة الفحص إحدى الآليات العملية للمراقبة العميقة التي ترمي بموجبها الإدارة الضريبية التيقن من صحة وصدق المعلومات والبيانات المحاسبية المدلى بها في التصريحات الضريبية، حيث تتمتع الإدارة في هذا الإطار بصلاحيات وسلطات واسعة لرفض أو قبول المحاسبة، غير أن هذه السلطات الممنوحة لها بالنظر لحجم وثقل المسؤوليات الملقاة عليها، لا ينبغي لها استعمالها كيفما أرادت ووقتما شاءت، بل ألزمها كل من المشرع والقضاء بحتمية

¹- قرار عدد 2488، بتاريخ 2011/10/03، في الملف عدد 9/10/622.

التقيد بجملة من الضوابط الإجرائية والموضوعية للفحص تجنباً للإجهاد على ضمانات الخاضعين للضريبة، سعياً في إرساء مدلولات ومقومات العدالة الجبائية لا على المستوى النظري فحسب، وإنما تجسيدها أساساً وعملاً على أرض الواقع.

الشفعة في المادة الضريبية

حمزة عيلا

باحث بسلك الدكتوراه

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سلا-

ملخص:

خول المشرع للدولة الحق في ممارسة الشفعة المنظمة في القانون الخاص مثلها مثل باقي الأشخاص متى توفرت فيها الشروط المنصوص عليها في مدونة الحقوق العينية، غير أن المشرع لم يكتف بإعطاء هذا الحق للدولة في إطار القانون الخاص بل خوله لها حتى في إطار القانون العام باعتبارها من أشخاصه، وبالتالي أجاز لها بمقتضى المادة 32 من قانون المالية لسنة 1973 والذي نسخ بمقتضى قانون المالية لسنة 2007 المتضمن لمدونة الضرائب وعض بالمادتين 143 و 218 بحيث ترك من خلاله لوزير المالية أو الشخص المفوض إليه ذلك ممارسة هذا الحق لفائدة الدولة في العقارات والحقوق العينية العقارية التي تم تفويتها دون اعتبار لشرط الملكية على الشباع، والهدف من هذا النوع من الشفعة، الضرب على أيدي المتلاعبين بحقوق الدولة المتعلقة بالتسجيل والمحافظة العقارية والتي تهدف إلى التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاح :

الشفعة الضريبة - التهرب الضريبي - حق الملكية - العقار - الحقوق العينية العقارية - الأثمان التصريحية التقديرية - مسطرة التصحيح - المدونة العامة للضرائب - قانون المالية - مقرر الشفعة - المشفوع منه - دعوى القضاء شامل - دعوى قضاء الإلغاء.

مقدمة:

عرف مفهوم الملكية تطورا تاريخيا مهما، ففي الحضارات القديمة كالحضارة البابلية والرومانية والإغريقية، كانت الملكية جماعية للقبيلة، ثم ظهرت الملكية العائلية حيث كانت العقارات توزع على رؤساء الأسر، ثم ظهرت بعد ذلك الملكية الخاصة.¹

وقد أكدت الإعلانات والاتفاقيات الدولية لحقوق الإنسان على حق الملكية، نفس المقتضى كرسه دستور المملكة لسنة 2011 من خلال المادة 35 والتي نصت في فقرتها الأولى 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".²

¹- المصطفى التراب، القضاء الإداري وحماية الملكية العقارية، مطبعة الأمنية، الرباط، طبعة 2013، ص 4-5.

²- ظهير شريف رقم 1-11-91 صادر في 27 شعبان 1432 هـ الموافق لـ (29 يونيو 2011) المتعلق بالدستور، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر ص 3600.

غير أن حق الملكية ليس حقا مطلقا إنما يرد عليه مجموعة من القيود التي تدعو إليها متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، ويمكن تصنيفها إلى قيود منصوص عليها في القانون الخاص وأخرى مقررة بناء على تحقيق المنفعة العامة، فبالإضافة لنزع الملكية أضاف المشرع بمقتضى المادة 32 من قانون المالية لسنة 1973¹، قيودا جديدا اصطلح على تسميته بحق الشفعة لفائدة الدولة هدف من خلاله المشرع محاربة التهرب الضريبي والتي نسخت و عوضت بمقتضى المادتين 143 و 218 من المدونة العامة للضرائب.²

فإنشاء هذا الحق الجديد للدولة جاء تجسيديا لرغبة المشرع في تمكين الإدارة الضريبية من أعمال رقابة فعالة على الأثمان التصريحية والتقديرية المعبر عنها في الاتفاقات والعقود، وحرصا كذلك على تسطير إجراءات تمكنها من حفظ حقوقها في استخلاص واجبات التسجيل مع محاربة التحايل وإنقاص الثمن الذي يمكن أن تكون له تداعيات على ما تستخلصه الدولة من واجبات.

وقد عمل المشرع من خلال المادة 143 من المدونة العامة للضرائب على تحديد الأموال التي يستهدفها هذا الحق والمتمثلة في العقارات والحقوق العينية العقارية التي تشكل موضوعا لنقل ملكية رضائيا بين الأحياء بعوض أو بغير

¹ - ظهير شريف بمثابة قانون المالية عن سنة 1973 رقم 1/72/532 بتاريخ 3 ذي الحجة 1392 (8 يناير 1972) جريدة رسمية عدد 3143 بتاريخ 24/01/1973 الصفحة 20.

² - المدونة العامة للضرائب من قانون المالية رقم 06-43 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 232.063.1 الصادر في 10 ذي الحجة 1427/31 ديسمبر 2006 الجريدة الرسمية عدد 5487 بتاريخ فاتح يناير 2007.

عوض، باستثناء الهبات بين الفروع والأصول متى بدا لوزير المالية أو الشخص المفوض له ذلك والمتمثل في المدير العام لإدارة الضرائب أن ثمن البيع المصرح به أو التصريح التقديري لا يناسب القيمة الحقيقية للعقارات وقت التفويت.

حسب رأي بعض الفقه، إذا كانت الشفعة الممارسة من طرف الدولة تعتمد لتوجيه الأثمان و التدخل في المعاملات التجارية خاصة العقارية من أجل إعفاء الإدارة من الضريبة من إثبات وجود نقصان في الثمن المصرح به¹، فالقانون أزم الإدارة الضريبية في سلوك هذه المسطرة بالحفاظ على الضمانات القانونية التي لا يصح مقرر الشفعة إلا بتوفرها، و ذلك حفاظا على حقوق الأطراف من جهة وحماية المال العام من جهة أخرى، فممارسة هذا الحق ينتج آثارا جد مهمة سواء للبائع أو المشتري (المطلب الأول)، هذا الأخير الذي يعد الحلقة الأضعف في هذه المعادلة، فالقضاء الإداري من خلال اجتهاد المحاكم الإدارية حاول الوقوف على أهم الإشكالات التي يمكن أن يواجهها الأطراف في حالة عدم احترام المقتضيات القانونية، وذلك من خلال تأييث و سد الفراغ التشريعي المنظم لهذه المسطرة (المطلب الثاني).

¹ عبد الرحمان ابليل، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة و خصوصيات المادة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق القاضي عياض، مراكش، 2006/2007، ص: 259.

المطلب الأول: الضمانات القانونية للمشروع منه و آثار الشفعة على الأطراف

لقد حاول المشرع من خلال المواد المنظمة للشفعة - المادة 143 والمادة 218- وكذا في نصوص أخرى من المدونة العامة للضرائب إعطاء مجموعة من الضمانات للملزمين الذين تنوي الإدارة ممارسة حق الشفعة ضدهم سواء قبل صدور مقرر الشفعة أو بعد صدوره (الفرع الأول)، لكن هذه الضمانات غير كافية بالنسبة للملزمين خاصة أن تطبيق هذه المسطرة أفرز عدة إشكاليات جعلت من الملزم الحلقة الأضعف في مواجهة امتيازات استغلتها الإدارة خلال فرض المسطرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الضمانات القانونية للمشروع منه والإشكاليات المطروحة
للمشروع منه ضمانات حددها المشرع سواء قبل اتخاذ الإدارة مقرر الشفعة أي إعطائه الفرصة في أداء الواجبات التكميلية وترتيب الآثار عن الاتفاق الرضائي، أو بعد صدور هذا المقرر الذي يعطي للملزم الحق في استخلاص ذمته المالية التي خسرها بصدور المقرر، فالفقرة الأولى من هذا الفرع سنحاول الوقوف على هذه الضمانات، أما الفقرة الثانية سنحاول إبراز بعض الإشكالات العملية الحاضرة على الساحة القانونية والفقهية.

الفقرة الأولى: الضمانات القانونية للمشروع منه

كرس المشرع الجبائي للملزم ضمانات من أجل الحفاظ على حقوقه وهو ما يمكن استخلاصه من النصوص القانونية الضابطة والمنظمة لمسطرة ممارسة

الشفعة وكذا النصوص المنظمة للشروط المقررة لممارستها سواء من الناحية الشكلية أو من الناحية الموضوعية.

فبالإطلاع على مقتضيات المادة 143 من المدونة العامة للضرائب يتبين بأن المشرع المغربي قد أعطى للإدارة الجبائية بصيغة الجواز إمكانية ممارسة حق الشفعة بصرف النظر عن حق المراقبة المخول لها بمقتضى المادة 217 من ذات القانون، لكن الإشكال المطروح هو هل يمكن للإدارة الجبائية سلوك المسطرتين معا في آن واحد، بعلّة أن النص القانوني (المادة 143) جاء غير واضح وأن المشرع استعمل عبارة "بصرف النظر عن حق المراقبة.... يجوز للوزير... أن يمارس لفائدة الدولة حق الشفعة...."؟

للإجابة عن هذا التساؤل يقتضي تحديد الغاية من المسطرتين معا، والمتمثلة أساسا في مكافحة النقصان في الأثمنة المصرح بها عند عمليات التفويت، وأنه ما دامت الغاية واحدة، فإنه لا يسوغ مطلقا الجمع بين المسطرتين، وهي ضمانة أساسية يتعين مراعاتها لفائدة الملتزم.¹

كما أن المشرع أعطى صلاحية ممارسة حق الشفعة إلى وزير المالية أو الشخص المفوض إليه ذلك، مما يدل على أن سلوك هذه المسطرة يقتضي أن يكون على مستوى عال، وأن أي ممارسة له خارج هذا الضابط القانوني قد يجعل المقرر القاضي باستشفاع العقار أو الحق العيني العقاري مشوبا بعيب عدم الاختصاص،

¹ هشام المراكشي، حق الشفعة لفائدة الدولة في المجال الضريبي "قراءة للمادتين 143 و 218 من المدونة العامة للضرائب". مجلة الملف، عدد 20، فبراير 2013، ص:93.

وهذا يدل على أن سلوك مسطرة الشفعة يقتضي وجود إرادة صريحة بتوفر شروط مبررة لممارستها كأهمية العقار المفوت إليه.¹

ومن بين الضمانات القانونية كذلك أن المشرع الجبائي حصر ممارسة حق الشفعة بشأن العقارات والحقوق العينية العقارية التي تكون محل تفويت رضائي بين الأحياء، سواء بعوض أو بدون عوض، مما يدل على أنه قصد حصر نطاقها من حيث العمليات المخاطبة بأحكام هذه المسطرة، وبالتالي فإنه لا يسوغ التوسع في ذلك أمام صراحة هذا النص. فيخرج بذلك عن نطاق هذا الأخير البيوع القضائية، وعقود التصرف بدون عوض كالوصية والهبات المبرمة بين الأصول والفروع، وكذا التفويطات التي تتعلق بالقيم المنقولة الممثلة لمساهمات في رأسمال الشركات.²

كما أضاف المشرع ضماناً ضرورة إشعار الإدارة للملزم (المشتري) بأداء الواجبات التكميلية المفروضة بناء على تقديرها وبالتالي فإنه لا يتأتى لها متابعة المسطرة إلا بعد إثبات رفض الملزم أداءها وتعذر الحصول على هذه الواجبات بالمرضاة، ومن بين الضمانات الإجرائية الأخرى التي تمتع بها المشرع الجبائي الملزم في هذا الإطار، رفض ممارسة حق الشفعة بأجل 6 أشهر، واعتباره أجل سقوط، إذ لا يمكن للإدارة اللجوء إليه بعد انصرام هذا الأجل ابتداء من تاريخ هذا التسجيل، فضلاً عن إلزامه الإدارة بضرورة أداء الثمن المصرح به وكذا واجبات

¹ فاطمة الزهراء دحماني، حق الشفعة لفائدة الدولة، "المجال الضريبي نموذجاً"، مطبعة الأمنية - الرباط، 2015، ص: 75.

² إبراهيم خطاب، مسطرة تصحيح الثمن في العقود، "ضريبة التسجيل نموذجاً"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2014، ص: 101.

التسجيل وتكاليف العقد على أساس 5% من الثمن المصرح به أو القيمة التجارية المثبتة داخل أجل شهر من تاريخ تبليغ مقرر الشفعة تحتطائلة ترتيب الفوائد القانونية، وهي ضمانات لفائدة الملمزم لتفادي تماطل الإدارة في أداء ثمن التفويت وكذا باقي المصاريف الأخرى¹.

كذلك من أهم الضمانات المقررة لصالح المشفوع منه بعد إعلامه خلال المسطرة الرضائية حق العدول عن عقد البيع، لكن قبل أن يصدر في حقه مقرر الشفعة، فإذا صدر هذا الأخير قبل العدول رتبت آثاره سواء بانتقال الملكية إلى الدولة من جهة أولى، أو من خلال ترتيب آثاره في حق المشفوع منه والغير المرتبط بالحق موضوع الشفعة.

الفقرة الثانية: بعض الإشكاليات المطروحة خلال تطبيق مسطرة الشفعة

أهم إشكالية لم يتم معالجتها من طرف المشرع من خلال المدونة العامة للضرائب، والقضاء الإداري من خلال الاجتهادات القضائية، هو أن الإدارة وهي تمارس حقها في المراقبة الضريبية تكون مخيرة في هذا الشأن بين اللجوء إلى مسطرة التصحيح المنصوص عليها في المادة 217 والمادة 220، ومسطرة الشفعة، فالأمر لا يستقيم خاصة أن المشرع حينما أعطى للملمزم ضمانات الدفاع عن حقوقه من خلال المسطرة التواجبية التي تقتضي تبادل الآراء بينه وبين خصمه وهو المفتش، تكون بذلك الإدارة انتهكت حقا وضمناة اقرها المشرع مسايرة للهدف المتوخى من وجودها.

¹ هشام المراكشي، مرجع سابق، ص:93.

يتساءل بعض الفقه لماذا تم استثناء الهبة بين الأصول والفروع لوحدهم، دون أن يمتد الاستثناء إلى غيرهم من المقربين كالهبة بين الأزواج، والهبة بين الإخوة والأخوات، عملاً بقاعدة توحيد مقتضيات الجبائية وتجانسها، كما هو الشأن بالنسبة للهبة المعفاة من الضريبة على الدخل المترتبة على الأرباح العقارية المنصوص عليها في الفقرة الأخيرة من المادة 63 من المدونة العامة للضرائب، والهبة التي تخضع لواجب التسجيل المخفض بنسبة 1.50% عوض نسبة 3% أو 6% بحسب الحالات المنصوص عليها في المادة 133 - 1 - ج 4 من نفس المدونة، وكتلتا الحاليتين تشترطان أن تكون الهبة مبرمة بين الأصول والفروع وبين الأزواج وبين الإخوة والأخوات¹.

من أهم الإشكاليات التي تصادف الملزم أثناء اكتشاف الإدارة لعقود صورية وأرادت تطبيق مسطرة الشفعة هي عدم تحديد المشرع الكيفية القانونية التي يجب على الإدارة إتباعها في إشعار الملزم بأداء الواجبات التكميلية قبل اللجوء إلى شفعة ذلك العقار، بمعنى أنه لم يحدد كيفية تبليغ الإشعار وكذا البيانات الجوهرية التي يجب أن يتضمنها، بالإضافة إلى الأجل القانوني لرد الملزم للإدارة وأداء الثمن الناقص، علماً أن المنطق السائد يلزم الإدارة بتبليغ الإشعار وتضمين البيانات الضرورية وكذا إلزام الإدارة بتحديد جزاء عدم أداء الملزم الواجبات التكميلية تطبيق مسطرة الشفعة في حقه.

¹ المختار السريدي مفتش إقليمي للضرائب، حق الشفعة لفائدة الدولة معطل رغم وجود مقتضيات جبائية، مقال منشور بالجريدة الإلكترونية لحزب الاستقلال " العلم " يوم 22/4/2009.

الفرع الثاني: آثار الشفعة على المفوت والمفوت له

إن الآثار المترتبة عن ممارسة حق الشفعة نقصرها على الحالة المخولة لإدارة التسجيل والتمبر، لأن حالات الشفعة الأخرى تمارس بناء على تصريح مسبق وبذلك تمارس الدولة حقها مباشرة من البائع.

إن شفعة الإدارة لا تتم رضائيا باتفاق مباشر مع البائع بل تتم عملية استرداد إجباري، فآثار الحق المخول للدولة تتمثل في جميع الحالات في آثار الاسترداد.¹

لذلك نقترح تحليل هذه الآثار من خلال العلاقة التي تنشأ فيها الشفعة بين الإدارة والمشتري للعقارات المستردة من جهة (الفقرة الأولى)، ومن جهة أخرى بين الإدارة وبائع هذه العقارات والأغيار (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: آثار الشفعة بالنسبة للمفوت له

يترتب عن ممارسة الدولة لحقها في الشفعة تسلم المشتري خلال أجل شهر الموالي لاستحقاق العقار مبلغ الثمن المصرح به في العقد أو القيمة التجارية المثبتة فيه، يضاف إليها واجبات التسجيل والتمبر وصوائر التسجيل بالمحافظة العقارية مع تعويض عن التكاليف المترتبة عن تحرير العقد في حدود 5% من الثمن المصرح به في العقد، وهو ما يوضح اتساع السلطة التقديرية للإدارة الأمر الذي يهدد بشكل جلي ضمانات المزمين إذا تم سلوكها تعسفيا وانتقائيا، فإذا تقاعست الإدارة عن الدفع داخل الأجل المحدد، جاز للمشتري أن يطلب احتساب الفوائد

¹ محمد بادن، الشفعة الممارسة من طرف الدولة، دار القلم للطباعة و النشر و التوزيع، الرباط، 2005، ص: 61.

القانونية التي تكون مستحقة له من تاريخ انتهاء اجل الشهر إلى تاريخ الأداء فعليا¹.

وبالرجوع للفقرة الرابعة من المادة 218 من م.ع.ض نجدها نصت على ما يلي: "... يترتب على مقرر الشفعة المبلغ في الأجل المنصوص عليه.... حلول الدولة محل المفوت له المنزوعة منه الأملاك... وتعتبر منعدمة وكأن لم تكن جميع الحقوق في العقارات الممارس بشأنها حق الشفعة... ويشطب عليها إذا سبق إدراجها في الدفاتر العقارية"².

وبالتالي وطبقا للفقرة المذكورة فإن اتخاذ وزير المالية أو من يفوضه لذلك مقرر الشفعة يترتب عليه حلول الدولة محل المفوت إليه، بحيث تعتبر هي المشترية من البائع مباشرة وأي تصرف يكون قد أقدم عليه المشتري يكون لاغيا وكان لم يكن، ذلك أن مقرر الشفعة يسري بأثر رجعي لكون المشرع قد نص على أن الدولة تحل محل المفوت له من يوم نقل الملكية³.

وعليه يتم التشطيب على جميع التقييدات المنجزة على اثر شراء العقار فحلول الدولة محله يكون بالنسبة للحقوق فقط وليس التزاماته اتجاه البائع، بحيث يبقى المفوت إليه ملتزما في مواجهة المفوت بالالتزامات المضمنة في العقد،

¹ فاطمة الزهراء دحماني، حق الشفعة لفائدة الدولة، "المجال الضريبي نموذجاً"، مطبعة الأمنية - الرباط، 2015، ص: 101.

² تجدر الإشارة هنا أنه في حالة قيام المشفوع منه بتحسينات على العقار قبل تسجيل العقد وصدور مقرر الشفعة (بمعنى ما مأل هذه التحسينات) علما أن هذا الأخير قرار إداري مشروع إداري يرتب التعويض جاز للمعني رفع دعوى في إطار القواعد العامة "المسؤولية الإدارية بدون خطأ"

³ محمد خير، حق الشفعة لفائدة الدولة، المادة 143 من المدونة العامة للضرائب المضمنة بقانون المالية لسنة 2007، مجلة المحاكم المغربية، عدد 12 يناير/فبراير 2008، ص: 22.

غير أنه بخصوص الحقوق التي كان يتمتع بها المشتري قبل اقتنائه للملك المشفوع تبقى قائمة مثلاً في حالة كون المشتري كان يجمعه عقد كراء مع البائع قبل شرائه للملك فيبقى العقد قائماً ولا يتأثر بممارسة الدولة لحقها في الشفعة¹. والملاحظ أن تنظيم ممارسة حق الشفعة لفائدة الدولة وكما هي منصوص عليها في المادة 218 من م.ع.ض تشكل خروجاً عن المقتضيات المنظمة لهذا الحق كما جاءت في القانون 39/08 المتعلق بمدونة الحقوق العينية، وهو ما يطرح إشكالية تكليف هذا الحق بالنظر الى خصوصياته المقارنة بالمقتضيات أعلاه، سواء من خلال ممارسته أو تطبيقه، الشيء الذي من شأنه المساس بحقوق المشتري أثناء ممارسة الدولة حق الشفعة عليه، خاصة على مستوى تمكينه من ممارسة حق الدفاع أمام اللجان الضريبية لإثبات حقيقة وجدية الثمن المصرح به، فتبليغ مقرر الشفعة داخل الأجل المذكور مع إدراج الدولة كمالكة بدلاً من المشتري قد يفوت عليه فرصة عرض المنازعة أمام اللجنة المحلية أو الوطنية ثم القضاء أخيراً كنتيجة حتمية وطبيعية لمسطرة التصحيح التي أفضت إلى تقرير اللجوء إلى الشفعة².

الفقرة الثانية: آثار الشفعة بالنسبة للمفوت والأغيار

إن حلول الإدارة محل المفوت إليه المنزوعة منه أملاكه يجعلها تدخل مع البائع في علاقة مباشرة، وعليه فالإدارة تلتزم بالحقوق العينية والتحملات المترتبة على البائع في المقابل يلتزم هذا الأخير تجاه الإدارة الضريبية بضمان حقها وفقاً

¹ فاطمة الزهراء دحماني، حق الشفعة لفائدة الدولة، "المجال الضريبي نموذجاً"، مطبعة الأمنية - الرباط، 2015، ص: 103.

² إبراهيم خطاب، مرجع سابق، ص: 103.

للقواعد العامة¹. فالإدارة في هذه الحالة لا تصبح مدينة للبائع، هذا الأخير ليس له الحق في الحصول على أي تعويض تدفعه الإدارة للمفوت إليه في إطار ممارسة الشفعة².

أما ما يخص البطلان، فإن بطلان العقد الناقل للملكية، يرتب اتجاه الشفعة نفس الآثار التي يرتبها لرسوم نقل الملكية، فإذا تحقق البطلان قبل ممارسة الإدارة لحقها فإنه يصبح بدون سبب ولا يمكن أن يمارس هذا الحق، سواء أكان البطلان اتفاقياً أم قضائياً، أما بعد ممارسة الدولة لحقها في الشفعة فإن البطلان لا يمكن أن يكون إلا قضائياً، فالشفعة تجعل البطلان الإتفاقي غير ممكن³. فرغم أن الفصل 230 م قانون الالتزامات والعقود⁴ ينص على أن: "الالتزامات التعاقدية المنشأة على وجه صحيح تقوم مقام القانون بالنسبة إلى منشئها، ولا يجوز إلغاؤها إلا برضاها معا أو في الحالات المنصوص عليها في القانون"، فإن المادة 142 من المدونة العامة للضرائب تنص على أنه: "يعتبر باطلا وعديم الأثر كل عقد صوري،...، ولا يحول البطلان الواقع دون استخلاص الضريبة الواجب أداؤها إلى الخزينة إلا إذا حكم به قضائياً".

وإذا كانت النتائج لا تطرح مبدئياً أية صعوبات تذكر، فإن نتائج وآثار الشفعة إزاء الغير لا تخلو من إشكالات حقيقية، فالمادة 218 من م.ع.ض تنص على

¹ هشام المراكشي، مرجع سابق، ص: 92.

² محمد بادن، مرجع سابق، ص: 67.

³ نفس المرجع، ص: 69.

⁴ قانون الالتزامات و العقود، ظهير 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913).

أنه تعتبر منعدمة وكأنها لم تكن جميع الحقوق في العقارات الممارس بشأنها حق الشفعة التي تخلى عنها المفوت له المنزوعة منه الأملاك قبل ممارسة حق الشفعة، ويشطب عليها بالتبعية في حالة إدراجها في السجلات العقارية.

ولا شك أن إقرار المبدأ المذكور يحد من مبدأ القوة الثبوتية التي يتمتع بها الرسم العقاري¹، وبالتبعية لذلك حجية التسجيلات الواردة عليه، باعتبار أنه يسمح بتمديد آثار الشفعة إلى باقي الأطراف الذين اكتسبوا العقار المنزوع ملكيته بتصرفات قانونية لاحقة وبثمن حقيقي ومطابق للقيمة التجارية وقت انعقاد التفويت².

فاكتساب الحقوق ولو بحسن نية على العقار موضوع الشفعة عن طريق البيع³. أو ترتيب رهون عقارية عليه لفائدة مؤسسة بنكية ضمانا لأداء قرض،

¹ تنص المادة 2 من مدونة الحقوق العينية على ما يلي:

"إن الرسوم العقارية وما تتضمنه من تقييدات تابعة لإنشائها تحفظ الحق الذي تنص عليه وتكون حجة في مواجهة الغير على أن الشخص المعين بها هو فعلا صاحب الحقوق المبينة فيها. إن ما يقع على التقييدات من إبطال أو تغيير أو تشطيب من الرسم العقاري لا يمكن التمسك به في مواجهة الغير المقيد عن حسن نية، كما لا يمكن أن يلحق به أي ضرر، إلا إذا كان صاحب الحق قد تضرر بسبب تدليس أو زور أو استعماله شريطة أن يرفع الدعوى للمطالبة بحقه داخل أجل أربع سنوات من تاريخ التقييد المطلوب إبطاله أو تغييره أو التشطيب عليه."

² إبراهيم خطاب،، مرجع سابق، ص: 104.

³ فالغير حسن نية تعامل مع المتصرف بوصفه مالكا حقيقيا قام بتسجيل تصرفه، هذا الأخير الذي يفترض فيه أنه اجري بصفة صحيحة استنادا الى فكرة الظاهر.

مآلها الزوال والانعدام ضدا على مبدأ حجية التقييدات الواردة بالسجل العقاري وأولوية استقرار المعاملات¹.

ومؤدى ذلك، هو أن هاجس الحفاظ على حقوق الخزينة هو الذي دفع بالمشرع الجبائي إلى تعطيل مقتضيات قانونية تشكل جوهر نظام الشهر العقاري، فقرر على أنه لا يحتج على الدولة بحقوق الأغيار المكتسبة قبل ممارستها لحق الشفعة، فحول للمحافظ حق التشطيب عليها واعتبارها كأن لم تكن²

المطلب الثاني: تحديد طبيعة الدعوى وتجليات الرقابة القضائية على مقرر الشفعة

في المغرب، على غرار ما هو عليه الحال في فرنسا وتونس، يتمتع المنزوعة أملاكه في إطار مسطرة حق الشفعة لفائدة الدولة بالحق في الدعوى. وإذا كانت المحاكم العادية في فرنسا قد حسمت الاختصاص لصالحها في النظر إلى الطعون المتعلقة بمقرر الشفعة، خاصة أن الرقابة على هذا الأخير تطورت عبر مراحل، حيث أنها بداية كانت تقتصر على الشكل فقط. وفيما بعد عمقت هذه المحاكم مراقبتها بحيث أصبحت تتحقق مما إذا كان قرار الشفعة يرمى إلى تحقيق هدف المضاربة ومما كان يكشف عن تحريف المسطرة³.

¹ زهير بونعامية، حق الشفعة المقرر لفائدة الدولة بين التكييف و الممارسة، المجلة المغربية للقانون الاقتصادي، العدد 2، يناير 2009، ص: 130.

² حسن فتوخ، التقييد الاحتياطي و علاقته بالحجوز والإنذارات العقارية، المطبعة و الوراقة الوطنية، مراكش، الطبعة الأولى 2008، ص: 57.

³ محمد بيصة، حق الشفعة لفائدة الدولة و حقوق الإنسان، مرجع سابق، ص: 147.

فالأمر يختلف في المغرب، فالقضاء الإداري في ظل القانون الوضعي المغربي هو الجهة المختصة نوعيا بلا جدال في البت في المنازعة في قانونية مقرر الشفعة¹، فبعد إحداث المحاكم الإدارية لم تتح الفرصة أمامها للبت في مقرر الشفعة لفائدة الدولة إلا في تاريخ 2009/11/04 مع حكم لإدارية الدار البيضاء التي حسمت مسألة الاختصاص النوعي بحكم مستقل²، فيبقى أن نحدد طبيعة هذه المنازعة: هل يتعلق الأمر بطعن من أجل تجاوز السلطة أم بطعن من طعون القضاء الشامل (الفرع الأول)، كما سنحاول الوقوف على الحلول القضائية التي جاءت بها المحاكم الإدارية للوقوف على المسطرة القانونية التي تضمن للمشفوع منه حقوقه من جهة، وتضمن كذلك للإدارة حق استيفاء حقوقها المالية منه (الفرع الثاني).

¹ قرار المجلس الأعلى عدد 342 الصادر بتاريخ 11 غشت 1978 في الملف الإداري عدد 47524، أورده محمد بيصة، حق الشفعة و حقوق الإنسان، مرجع سابق، ص: 149. تتلخص حيثياته: "...القرار المطلوب إلغاؤه صدر اعتمادا على تقرير قابض التسجيل ببني ملال ومحضر لجنة الخبرة المحلية التي لاحظت عدم كفاية ثمن الشراء حسب ما جاء في القرار وأن أية خبرة لا يمكن أن تكون لها أية قيمة قانونية إلا إذا كانت حضورية وتضمنت أقوال وملاحظات سائر الأطراف ثم بلغت إلى المعني بالأمر بصفة قانونية وأنه لا يوجد ما يفيد أن صالح الحسوني بلغ من قبل وفي الوقت المناسب بيوم و ساعة إجراء الخبرة، وأنه تمكن من الحضور فيها وسمعت منه أقواله وبلغت إليه النتيجة التي أسفرت عنها الخبرة والتقدير المقدم سواء من طرف اللجنة المحلية أو القابض وأن هذا التصرف مس بحقوقه..."

وقد ردت الإدارة على هذه الوسيلة بقولها: "...إن الخبرة ليست بضرورية لأن الفصل 32 المذكور لا ينص على إجراء أية خبرة كيفما كان نوعها..." وقد أيد المجلس الأعلى موقف الإدارة في الحيثية التالية: "حيث إن الخبرة التي قامت بها إدارة التسجيل في نطاق مقتضيات الفصل 32 تشكل إجراء داخليا يلتجئ إليه قابض التسجيل إذ يرجع له وحده في نطاق الفصل 32 أن يقدر هل مبلغ ثمن البيع المصرح به أو القيمة التجارية المثبتة غير كاف. ولهذا فليس من الواجب على الإدارة أن تستدعي المعني بالأمر للحضور وقت إجراء الخبرة المذكورة."

² حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، رقم 2008/5/01، الصادر 2009/11/04.

الفرع الأول: طبيعة الدعوى الموجهة ضد مقرر الشفعة

الفقرة الأولى: الطعن في مقرر الشفعة يدخل في نطاق القضاء الشامل

بعد إحداث المحاكم الإدارية تضاربت آراء هذه المحاكم بشأن تحديد طبيعة المنازعة في قانونية مقرر الشفعة لفائدة الدولة. فمن جهة فدعاوى القضاء الشامل قد نظمها المشرع من خلال المادة 8 والمواد من 28 إلى 36 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية¹. ويتمتع فيها القاضي الإداري بسلطات واسعة حيث بإمكانه أن يغير من الضريبة، بل ويتعدى ذلك إلى توجيه الإدارة إلى ما يجب عمله أو الامتناع عنه، كما أنه يعتبر في هذا الإطار بمثابة مفتش سامي للضريبة، بحيث يتمتع بسلطة إعادة تكييف الوقائع وتصحيح الأساس الضريبي وفقاً للتكييف الذي يعطيه لتلك الوقائع².

فالرأي القاضي بإسناد النظر للطعون المتعلقة بمقرر الإدارة الضريبية لممارسة الشفعة يرجع للقضاء الشامل اعتمد على مجموعة من التبريرات: مبدئياً يرى هذا الاتجاه أن قبول دعوى الإلغاء في هذه الحالة أمر مستبعد وذلك لوجود مانع قانوني، والمتمثل في الشروط الواجب توفرها في دعوى الإلغاء والتي من بينها: انعدام الدعوى الموازية حيث نصت المادة 23 من القانون 90/41 على ما يلي: " لا يقبل الطلب الهادف إلى إلغاء قرارات إدارية إذا كان في وسع

¹ القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية، الجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1414 (3 نوفمبر 1993)، ص 2168.

² فاطمة الزهراء دحاني، مرجع سابق، ص: 81.

المعنيين بالأمر أن يطالبوا بما يدعونه من حقوق بطريق الطعن العادي أمام القضاء الشامل"

ومن المعلوم أن الدعوى الموازية هي من صنع مجلس الدولة الفرنسي منذ حكمه في قضية *recours parallèle* بتاريخ 1862/12/26 بحيث أكد بأن طعون الإلغاء ضد القرارات الإدارية الإنتهائية، لا تقبل أمامه، طالما كان الطاعن يستحوذ على طريق طعن قضائي آخر يخوله بالنسبة للقرار المطعون فيه قدرا من المزايا، أو النتائج العملية يساوي ما يؤديه له الطعن بالإلغاء، سواء أكان طريق الطعن القضائي الآخر من اختصاص محكمة إدارية أو محكمة قضاء عادي¹.

فمن خلال هذه الشروط التي أقرها مجلس الدولة الفرنسي فلا يمكن أن نتصور دفعا بوجود دعوى موازية بدون توفرها، لكن فيما يخص مقرر الشفعة الضريبية، وإن كان حضور الشرطين المتمثلين في إن يكون للطاعن طريق طعن قضائي آخر، وأن يكون الطعن القضائي المقابل من قبيل الدعوى الأصلية، لكن الشرط الثالث المتمثل في أن يكون من شأن الطعن القضائي المقابل تحقيق قدر من النتائج العملية يساوي أو يعادل ما يحققه الطعن بالإلغاء لصاحب الشأن. فهذا الأخير ما يمكنه أن يسعى إليه هو إلغاء مقرر الشفعة الصادر في حقه.

أما التبرير الثاني الذي جاء به الفريق الآخر هو أن الطعون الضريبية تنتمي إلى القضاء العيني جزئيا من حيث النزاع بسلامة قرارات فرض الضرائب،

¹ المصطفى التراب، المختصر العلمي في القضاء والقانون، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الثانية، 2013، ص: 302.

ولكن سلطة القضاء لا تتقف عند حد الإلغاء، بل تتعدى ذلك الى تحديد المبالغ التي يلتزم بها الممول قانوناً¹.

فكل دعوى ترفع إلى القضاء فيما يخص مقرر الشفعة تحمل عادة في طياتها ادعاء يطرحه رافعها على القاضي ليفحصه، وعلى ضوء ما ينتهي إليه فحصه يصدر حكمه وفقاً لما يقضي به القانون، هذا الإدعاء يختلف حسب الحالة فإذا كان المشفوع منه ينازع الإدارة بالإضافة الى الغاء مقرر الشفعة في المبلغ التقديري للإدارة فهنا ادرج هذا الاتجاه الدعوى ضمن القضاء الشامل وقد ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية في حكم لها² إلى أنه: " .. وحيث انه بخصوص الشق من الطلب على سبيل الاحتياط والرامي الى المنازعة في مبلغ الواجب إرجاعه للشركة المدعية في حالة الحكم برفض الطلب بالإلغاء في قرار الشفعة، يبقى بحسب طبيعته والآثار المترتبة عنه سواء من حيث رفضه أو الاستجابة له طلباً مندرجاً ضمن دعاوى القضاء الشامل.."

الفقرة الثانية: الطعن في مقرر الشفعة يدخل في نطاق قضاء الإلغاء

لا شك أن معظم التبريرات التي جاء بها أنصار الاتجاه الأول لا نجد لها أساس متين من خلال التطبيق، ربما ذلك راجع إلى ضعف سلطات القاضي الإداري في تحديد الواجبات التكميلية التي تحددها الإدارة وكذا اعتماده على

¹ محمد سليمان الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول "قضاء الإلغاء"، دار الفكر العربي، الطبعة السابعة، 1996، ص: 277.

² محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار رقم 331، بتاريخ 2010/07/01، ملف عدد 5/09/72، حكم أوردته فاطمة الزهراء دحماني، مرجع سابق، ص: 84.

المعطيات التي تقدمها الإدارة، يفرغ استقلاليتها في توجيه الدعوى بناء على قناعته التي يستقيها غالبا من النزول إلى الميدان ومعاينة الحقائق.

فالتاعن هو في الأصل ملزم، وإذا كان القضاء شامل هو الملاذ الأخير للمنازعة الضريبية، فالأمر يختلف بالنسبة له في حالة لجوء الإدارة إلى الشفعة بدل تصحيح الضريبة، فإذا لجأت إلى هذه الأخيرة يكون مسار الدعوى نحو القضاء شامل، وإذا اختارت ممارسة الشفعة فمن البديهي أن يختار الملزم سلوك طريقه نحو قضاء الإلغاء لأنه يجد إلى حد ما ضالته في إتباع هذا الطريق، فبمفهوم المخالفة فالإدارة بما لها من سلطة تقديرية هي التي تحدد بناء على اختيارها مآل الدعوى التي سترفع ضدها في حالة المنازعة.

فالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) ساهم في تكريس هذا الاتجاه منذ بداياته مع حكم صالح الحسوني السابق ذكره وذلك عندما اعتبر أن قابض التسجيل وحده من يرجع له تقدير كفاية ثمن البيع المصرح به أو القيمة التجارية المثبتة من عدمه، بحيث تصبح تقديرات قابض التسجيل لثمن التملك مهما كانت متعسفة، محصنة ضد أي رقابة قضائية، ما دام أن القاضي لم يكتف فقط باعتبار الخبرة إجراء داخليا، وإنما لم يكلف نفسه أيضا مشقة التحقق من واقعة نقصان الثمن التي يدعيها قابض التسجيل، وإنما سلم بها على الرغم من منازعة المنزوعة أملاكه فيها، الأمر الذي حرم هذا الأخير من حقه في الدعوى العادلة في هذه النازلة، والأمر الذي يدفع المهديين بنزع ملكيتهم بموجب مسطرة حق الشفعة لفائدة الدولة إلى صرف النظر عن ممارسة حقهم في الدعوى وقبول دفع

واجبات التسجيل التكميلية والغرامات وفوائد التأخير مهما كانت ظالمة، لتفادي فقدان أملاكهم نتيجة لممارسة الدولة لحقها في الشفعة في مواجهتهم¹.

بل الأكثر من ذلك هو أن محاولة منازعة المشفوع منه في ثمن الواجبات التكميلية والغرامات اعتبرها القضاء قرينة على إقراره بصورية التفويت، فالمشرع عندما أعطى للإدارة لممارسة هذا الحق فالجدوى من ذلك هو حماية المال العام من التلاعب، وهذا ما أقره الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2010/08/28 الذي جاء في حشياته : " .. وحيث أن المستأنف عليها في نازلة الحال، اختارت أداء الواجبات التكميلية والتمسك بالعقار موضوع مسطرة الشفعة، بشكل يؤكد سلامة موقف إدارة الضرائب، إذ أن التمسك بعقار مقتنى بمبلغ 200 درهم، والحال أن إدارة الضرائب عرضت مبلغ 700 درهم للمتر المربع في إطار حق الشفعة، يعني بشكل مباشر وجود نقصان في الثمن المصرح به.

وحيث استنادا لما ذكر، يكون الحكم المستأنف لم يصادف الصواب فيما قضى به، ويتعين الحكم بإلغائه وبعد التصدي الحكم بالرفض"².

هذه القرينة هي التي تركت المشفوع له يلجأ إلى قضاء الإلغاء، خاصة أن المشرع والقضاء ترك للإدارة سلطة تقديرية واسعة سواء من خلال الكشف عن التفويطات الصورية، وكذا تحديد الثمن الواجب أدائه بشكل رضائي.

وبذلك تبقى آلية الرقابة عن طريق دعوى الإلغاء المخولة للملزم للمنازعة في مقرر الشفعة المتخذ من طرف الإدارة الجبائية تشكل وبحق ضمانات أساسية

¹ محمد بيصة، مرجع سابق، ص: 149.

² حكم أورده فاطمة الزهراء دحماني، مرجع سابق، ص: 94.

يمكن اللجوء إليها كلما تبين له أن مقرر الشفعة المذكور مشوب بأي عيب من عيوب المشروعية المنصوص عليها في المادة 20 من قانون 90/41 المحدث للمحاكم الإدارية¹، علماً أن مقرر الشفعة هو قرار إداري بامتياز لا يمكن استثناءه من رقابة قاضي الإلغاء.

واستناداً إلى كل ما ذكر فإنه يبقى من حق المعني بالأمر اعتماد العيوب الخمسة المشار إليها في المادة أعلاه، للتمسك بها في كل طعن ضد مقرر ثبت أنه غير مشروع، هذه الإمكانية سنحاول الوقوف على تطبيقاتها أمام المحاكم الإدارية بالمملكة من خلال الفرع الثاني.

الفرع الثاني: تجليات الرقابة القضائية على مقرر الشفعة

تعتبر دعوى الإلغاء بسبب تجاوز السلطة الوسيلة القضائية الوحيدة التي يستطيع الطاعن بواسطتها التوجه إلى جهة قضائية مطالباً بإلغاء قرار غير مشروع صادر عن سلطة إدارية.²

وإذا كان مقرر الشفعة يدخل في زمرة القرارات الإدارية، فمقومات هذه الأخيرة خمسة أركان، وهي الاختصاص والشكل والسبب والمحل ثم الغاية، فالسلطة التقديرية التي تتمتع بها الإدارة هي من إحدى الاستثناءات الواردة على مبدأ الشرعية، حيث لا تنصب إلا على ركني السبب والمحل، أما باقي

¹ هشام المراكشي، مرجع سابق، ص: 94.

² دعوى التجاوز في استعمال السلطة هي الوسيلة القضائية الوحيدة التي تمكن القاضي من مراقبة عمل

الإدارة، قصد إلغاء قراراتها المشوبة بعدم المشروعية

- سليمان محمد الطماوي: "القضاء الإداري/ قضاء الإلغاء" دار الفكر العربي، 1987، ص 322.

العناصر (الاختصاص، الشكل، الغاية) فالإدارة لا تتمتع بقدر كافي من السلطة التقديرية.¹

فسنحاول في هذا المبحث من خلال الأحكام المتوفرة والنادرة طبعاً، الوقوف على رقابة قاضي الإلغاء على مقررات الشفعة الممارسة من طرف الدولة، من خلال فحص المشروعية الخارجية (الفقرة الأولى)، أي تحديد الجهة المختصة قانوناً لإصداره، وكذا الإجراءات والشكليات الواجب احترامها، ومن جهة أخرى الغوص في المشروعية الداخلية (الفقرة الثانية)، لتحديد الأسباب التي بنى عليها مقرر الشفعة ومدى احترامه للقانون، بالإضافة إلى رقابته على عنصر الغاية.

الفقرة الأولى: رقابة قاضي الإلغاء على المشروعية الخارجية لمقرر الشفعة

يبدو أن المشرع كان واضحاً في تحديد الجهة المختصة بممارسة حق الشفعة لفائدة الدولة، وذلك بتنصيبه في المادة 143 من المدونة العامة للضرائب، الجهة المؤهلة قانوناً بذلك حيث جاء فيها: "...يجوز للوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوض إليه ذلك أن يمارس، لفائدة الدولة حق الشفعة..."

وهذا ما أكدته محكمة الاستئناف الإدارية،² في معرض جوابها عن أسباب الاستئناف في القرار الصادر بتاريخ 24 غشت 2011، حيث قالت: "...فما دام أن قرار الشفعة صادر عن وزير المالية وموقع - بتفويض منه- من طرف المدير العام

¹ أهل طالب الإدريسي سيدي محمد، دور المحاكم الإدارية في تكريس دولة الحق والقانون، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، وحدة التكوين والبحث القانون الإداري والعلوم الإدارية، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق - أكادال، الرباط، سنة 1999-2000، ص:7.

² قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، رقم 2373، ملف عدد 5/11/91، المؤرخ في 24/08/2011، أنظر الملحق.

للضرائب فإنه يبقى صادرا عن جهة مختصة في ضوء مقتضيات المادة 143 من المدونة العامة للضرائب، سيما وأن ركن الاختصاص في القرار الإداري يبقى لصيقا بهذا الأخير ولا ينال منه استناد القرار إلى إجراءات تمهيدية باشرتها أطراف أخرى..."

فمسألة الاختصاص لا تطرح أي إشكالية يكفي أن يثبت المفوض له ما يفيد أو يثبت التفويض ليمارس اختصاصه، فووقوع هذا العيب نادر خاصة أن عنصر الاختصاص محدد قانونا، فرجل الإدارة سلطته مقيدة بالاختصاص المسموح له بممارسة مهامه.

لكن هذا لا يمنع القاضي الإداري كلما سمحت له الفرصة بمراقبة هذا العيب أثناء إثارته من طرف الخصوم، أو بإثارته تلقائيا متى ظهر له ما يثبت وجود إخلال بقواعد الاختصاص.

أما فيما يخص الشكل فبالرجوع إلى المادة 20 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية نقرأ ما يلي: " كل قرار إداري... لعيب في شكله... يشكل تجاوزا في استعمال السلطة، يحق للمتضرر الطعن فيه أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة".

ويصدر القرار الإداري مشوبا بعيب الشكل أو ما يعرف أيضا بعيب الإجراءات إذا تجاهل الشكليات والإجراءات التي اقرها القانون، إما لأن الإدارة قد تركت هذه الإجراءات تماما وإما لأنها نفذتها بشكل مبتور أو ناقص¹.

¹ محمد بيصة، مرجع سابق، ص: 153.

ولا يقضي قاضي تجاوز السلطة بإلغاء القرار الإداري لعيب الشكل إلا إذا انتهك الإجراءات الجوهرية، أما إذا كانت الإجراءات المنتهكة ثانوية، فإنها تعتبر عديمة الأثر على صحة القرار.

وفي نازلة،¹ عرضت على إدارية وجدة بتاريخ 2010/07/10، لم يثر المنزوعة أملاكه الوسيلة المستمدة من عيب الشكل لدعم طلب إلغاء مقرر الشفعة لفائدة الدولة، غير أن المحكمة أثارت تعلقاً بهذه الوسيلة.

وهكذا بالرجوع إلى حيثيات الحكم نقرأ ما يلي: "... طالما أن المحكمة كما سلف بيانه لا تملك صلاحية مراقبتها (الإدارة) بخصوص التقدير المعتمد وإنما رقابتها تنصرف فقط إلى مدى تقيدها بالمسطرة الواجب سلوكها لممارسة حق الشفعة، وهو الأمر الذي لم يكن أصلاً محل منازعة من طرف الطاعنة، علماً أن المحكمة قد تبين لها من خلال معطيات النازلة، وجميع الوثائق المدلى بها أن إدارة الضرائب احترمت جميع الإجراءات والشروط المنصوص عليها في المادتين 143 و218 من المدونة العامة للضرائب، ذلك أن الإدارة وبعد تسجيل العقد بتاريخ 2008/9/17، بادرت بإشعار الطاعنة بأداء واجبات التسجيل التكميلية في ضوء القيمة التجارية المحددة داخل أجل 10 أيام من تاريخ التوصل، وذلك بموجب الإشعار الموجه إليها بهذا الصدد تحت رقم 1877 بتاريخ 2008/11/12، والمبلغ إليها يوم 2008/11/13، وأمام استحالة الأداء الرضائي باشرت مسطرة الشفعة

¹ حكم المحكمة الإدارية بوجدة، رقم 331، ملف عدد 5/09/32، الصادر بتاريخ 2010/07/10، حكم أوردته محمد بيصة مرجع سابق، ص: 153.

وأخذت مقررها بهذا الشأن بتاريخ 2009/1/13، مما يجعل القرار المذكور قد تم داخل الأجل القانوني وفي احترام تام للمقتضيات القانونية الواجبة الأعمال".
فبالرجوع إلى المقتضيات القانونية المؤطرة لحق الدولة في ممارسة الشفعة، لا نجد لها تنص على أجل محدد يجب فيه استجابة المشفوع منه للإدارة الضريبية، قصد أداء الواجبات التكميلية والغرامات بعد تبليغه بالإشعار، فالقضاء الإداري حسم هذا الإشكال في عديد من أحكامه واعتبر أنه ما دام عمل الإدارة تواتر على تحديد الأجل في 10 أيام فلا حجة لأي طاعن بالتشبهت بعلّة عدم وجود أي أجل.
ففي الملف عدد 2010/9/68 ضد إدارة الضرائب¹ طالب فيها الطاعن ب: "... بمقتضى عقد توثيقي اشترى العقار... وأن إدارة الضرائب وجهت له كتاب... تطالب فيه بأداء رسوم تكميلية للتسجيل قدرها... داخل أجل 10 أيام من تاريخ توصله وهو بصدد إيجاد حل حبي مع الإدارة فوجئ بتبليغه مقرر الشفعة... وأن مقرر الشفعة هذا متسم بالشطط في استعمال السلطة ذلك أن المادة 143 لا تنص على أجل 10 أيام... ملتصقا بالحكم بإلغاء مقرر الشفعة...".

¹ حكم محكمة فاس الإدارية، رقم 2010/9/68، ملف عدد 2010/812، بتاريخ 2010/10/27، أوردته فاطمة الزهراء دحماني، مرجع سابق، ص: 88.
تجدر الإشارة إلى أنه الحكم الوحيد الذي ساير الإدارة في أجل 10 أيام خلافا لتوجه القضاء الإداري المغربي الذي اعتبر أن " السلطة التقديرية للإدارة في تحديد الأجل الممنوح للمشتري من أجل أداء الواجبات التكميلية تعتبر في اتخاذ مقرر الشفعة سلطة تقديرية -لا- وخطورة على الرقابة القضائية - نعم- وبالتالي من حيث المبدأ يجوز مراقبة الإدارة في الأجل الذي تمنحه.
ولكن يثار التساؤل متى تثار هذه المراقبة؟ تتم المراقبة بعد الأداء ولو كانت تتجاوز مدة 10 أيام إلا أن القضاء يعتبر الأداء ثم داخل أجل معقول، لكن من حيث عدم الأداء تبرز الإشكالية وذلك بإلغاء مقرر الشفعة وبالتالي عودة العقار لصاحبه.

في المقابل أكدت مديرية الضرائب أن أجل 10 أيام يدخل في سلطة الملاءمة المخولة للإدارة، وبعد دراسة مختلف دفعات الطرفين خلصت المحكمة إلى رفض الطلب معللة قرارها بالآتي: "... وحيث تكون الإدارة قد مارست الصلاحية المخولة لها قانونا في مواجهة المدعي، سيما أن المشرع لم يحدد أجلا معين تحدده الإدارة للمشتري كي يؤدي لها واجبات التسجيل التكميلية وأن تحديدها لأجل 10 أيام لا يعد عملا غير قانوني... طلب إلغاؤه عديم الأساس ويتعين رفضه..".

لكن هذا الحكم لم يقف عند هذا الحد فقد تم استئنافه أمام محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹، لكن لم يغير في النتيجة شيئا، لكنه جاء في حثياته بنقطة جديدة على مستوى العمل القضائي المتواتر عليه، وهي إمكانية الملزم طلب أجل إضافي إذا تعذر عليه أداء الواجبات التكميلية في الأجل المحدد، وهو الأمر الذي لم يرق به الطاعن.

يرى بعض الفقه أن المشرع عند عدم تحديده أجل معين قصد منه ابتغاء الوقوف على اختلاف ظروف الأطراف والقيمة المطالب بها، فالإدارة بتحديداتها للأجل في 10 أيام تكون قد انتهكت ضمانتها توخاها المشرع من عدم تنصيبه على ذلك، لكن فريقا آخر من الفقه يرى ضرورة تدخل المشرع لتحديد أجل معقول يرضي جميع الأطراف كي لا يثار مستقبلا نزاع بوجود نص.

من بين الإشكالات المطروحة والتي لا نجد لها حضورا سواء في العمل القضائي نظرا لندرة الأحكام والقرارات في هذا الشأن، وكذلك في المؤلفات

¹ قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، رقم 1140، ملف عدد 9/11/152، بتاريخ 2013/3/25، أوردته فاطمة الزهراء دحماني، مرجع سابق، ص: 90.

الفقهية هو مدى دراية الملزم بمسطرة الشفعة في حالة عدم أدائه للواجبات أو عزمه على أدائه لكن خارج الأجل، في هذه الحالة هل الإدارة ملزمة أثناء توجيه الإشعار للملزم بأداء الواجبات التكميلية والغرامات بعد اكتشاف التفويت الصوري بإخباره أنه في حالة لم يؤدي الثمن خلال مدة 10 أيام ستمارس في حقه مسطرة الشفعة، أم أن الإدارة حرة في ذلك.

في اعتقادنا يجب على الإدارة أثناء توجيه الإشعار إخباره بالنتائج التي سيترتب عليه عدم أدائه الواجبات التكميلية بشكل رضائي، بل يمكن اعتبارها شكلية جوهرية يمكن بغيابها ترتيب نتائج خطيرة على الملزم.

الفقرة الثانية: رقابة قاضي الإلغاء على المشروعية الداخلية لمقرر الشفعة

فإذا كان لكل قرار سبب، هذا الأخير إما أن يكون حالة واقعية أو حالة قانونية، فالسبب القانوني يتمثل في قواعد ومبادئ دستورية أو أحكام قضائية، في حين السبب الواقعي يتمثل في أعمال أو طلبات من جانب الأفراد أو في ظروف محيطية أو متوقعة أو أشياء مادية تستدعي اتخاذ القرار.¹

وحيث لما كان مقرر الشفعة من القرارات الإدارية القابلة للطعن عن طريق دعوى الإلغاء، فإن نطاق ذلك الطعن يشمل الرقابة على ركن السبب، انطلاقاً من أن هذا الأخير هو الحالة الواقعية والقانونية التي تؤدي إلى تدخل الإدارة، وفي

¹ د. حسن صحيب، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "مؤلفات وأعمال جامعية"، "القضاء الإداري المغربي"، الطبعة الأولى، 2008، ص: 193.

ضوء تحميل الإدارة عبء إثبات الصحة المادية للواقعة المكونة لركن السبب وسلامة تكييفها.

ونجد في القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط،¹ هذا الأساس، حيث ورد فيه: "... وحيث إن الواقعة المادية المكونة لركن السبب في مقرر الشفعة بحسب روح المادة 143 المشار إليها أعلاه لا تتحقق إلا بقيام حالة عدم التناسب بين ثمن البيع المصرح به أو التصريح التقديري وبين القيمة التجارية للعقار وقت التفويت، وحالة عدم الأداء الرضائي للواجبات المفروضة بناء على تقدير الإدارة، مما حاصله أن الإدارة هي التي يلقي عليها عبء إثبات الواقعتين المذكورتين.."

فالقرار نفسه تعرض إلى عيب مخالفة القانون الذي اعترى القرار حيث جاء فيه "... وحيث أن حالة تصحيح أساس الضريبة بالنسبة لرسوم التسجيل لا يمكن إجراؤها خارج مقتضيات المادتين 217 و220 من المدونة العامة للضرائب، ومن ثم فإن الجزاءات الواردة في المادة 186 لا تخاطب سوى رسوم التسجيل التكميلية المفروضة في إطار المسطرة المنصوص عليها في المادتين المذكورتين،... الزيادة المنصوص عليها في المادة 186... لا تشمل مسطرة الشفعة...مقرر الشفعة... جاء مخالفا للقانون.."

فعيب الغاية وجد له تطبيق كذلك أمام القضاء الإداري المغربي، فهناك قرار سار في هذا التوجه وهو ما يعرف بقضية المعهد الكاثوليكي الديني الإسباني

¹ قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، رقم 2373، ملف عدد 5/11/91، المؤرخ في 2011/08/24.

في تطوان، التي أسست الجهة الطاعنة على وسيلة الانحراف في استعمال السلطة، على اعتبار إن الإدارة الجبائية كانت لها نية مسبقة في ممارسة الشفعة وذلك باتفاق بين إدارة التسجيل ووزارة التربية الوطنية من أجل تحويل المعهد إلى ثانوية وأنه كانت هناك رغبة من وزارة التربية الوطنية لاقتناء العقار، وبعد عرض النزاع أمام المجلس الأعلى الغرفة الإدارية أصدرت قرارا بوقف تنفيذ الشفعة إلا أن دعوى الموضوع لم يتم البت فيها لتقديم تنازل من طرف الجهة الطاعنة¹.

خاتمة:

خلاصة القول فإن هذا الحق المخول للدولة عن طريق مديرية الضرائب ليس بحق إنما هو جزاء فرضه المشرع لمحاربة الأثمنة الصورية، وتفويت أرباح على خزينة الدولة، الشيء الذي أثار مشاكل عديدة أدت لاقتناده، ولعل هذه المشاكل التي يثيرها، هي التي تفسر قلة لجوء الإدارة على ممارسته ، فقد قيل في تبرير هذا الحق بأن له دور زجري وردعي لمحاربة التهرب الضريبي، لكن هل يعقل أن يتحقق هذا الدور وحق الشفعة لم يمارس إلا في حالات محدودة، بل إن الكثير لا يعلم بوجوده أصلا؟

فإذا كانت مسطرة المراقبة والتصحيح تضمن نفس النتائج للإدارة الجبائية، في إطار تواجهي مع الملزم، على شكل يعطي ضمانات للملزم عكس

¹ هشام المراكشي، حق الشفعة لفائدة الدولة في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص: 94.

مسطرة الشفعة التي تجهض جميع الضمانات المخولة له، وتكون الإدارة من خلالها تحكيمية استبدادية ناهيك عن كونها مسطرة معقدة تتطلب موافقة وزير المالية ثم ميزانية خاصة وكذا يشار التساؤل حول وزارة المالية عن الغاية أو الجدوى من هذه العقارات.

وعليه فإن موضوع الشفعة في المجال الجبائي، والذي بقدر ما قلت ممارسته عمليا قلت الدعاوى بشأنه، ندعو إلى إلغاء المقتضيات المتعلقة بممارسة حق الشفعة على غرار القانون الجبائي الفرنسي الذي ألغى الفصل 18 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي الموازي للفصل 143 من المدونة العامة للضرائب وذلك بمقتضى القانون 96-1081 بتاريخ 30-11-1996.

الضمانات الخاصة بمسطرة المراقبة الجبائية

عواطف بلخضر

باحثة في صف الدكتوراه

قانون الأعمال والاستثمار

بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية

جامعة محمد الأول- وجدة

في مقابل الحرية التي خولها المشرع الضريبي للملزمين بشكل عام وللمقاولة بشكل خاص في تقديم الإقرارات التي تعكس وضعيتها المالية الحقيقية كان من الضروري أن يتبع ذلك بمراقبة شاملة ومنتظمة لمدى صحة هذه الإقرارات وشفافيتها وهو ما يسمى بالمراقبة الجبائية. وتعتبر هذه المراقبة من أهم الوظائف التي منحها المشرع للإدارة الضريبية. والهدف من عملية المراقبة الضريبية هو كشف وتصحيح الأخطاء التي قد تنتج عن عدم الدقة أو الإغفال من دون قصد الاحتيال من قبل الملزم¹. وتخضع المقاولة لنوعين من المراقبة تتمثل الأولى في الفحص المستندي أو المكتبي وتشمل مراقبة تصريحات الملزم

¹ - يونس مليح: الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية العدد التاسع، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2015، ص: 36.

والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية بمناسبة ممارستها لحق الإطلاع والمعاينة وفحص المحاسبة أو الفحص في عين المكان. وقد أحاط المشرع هذه المسطرة بمجموعة من الضمانات القانونية للوقوف على وجه أي تعسف محتمل من طرف الإدارة الضريبية¹.

وللتعرف على الضمانات الخاصة بمسطرة المراقبة الجبائية ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين نتحدث في المطلب الأول عن ضمانات المكافحة خلال ممارسة الإدارة لحق الإطلاع وحق المعاينة وفي المطلب الثاني عن ضمانات المكافحة أثناء فحص الإدارة للمحاسبة.

المحور الأول: ضمانات المكافحة خلال ممارسة الإدارة لحق الإطلاع وحق

المعاينة

أوكل المشرع المغربي للإدارة الضريبية حق ممارسة المراقبة الضريبية كسلطة خاصة. وتعتبر هذه المراقبة آلية لتحقيق هدف خاص وهو محاربة التملص والغش الضريبي. وتسمح هذه السلطة للإدارة الضريبية وهي تراقب الأوعية الضريبية سلوك مسطرة الإطلاع وتبادل المعلومات ومسطرة المعاينة. غير أنه غالباً ما يتم الخلط بين هاتين المسطرتين رغم اختلافهما الجوهرية². ولتوضيح الفرق بين هذين الإجراءين والتطرق لضمانات المكافحة أثناء ممارسة الإدارة لهذين الحقلين ارتأينا تقسيم هذا المطلب إلى فقرتين نتحدث في الأولى عن

¹- خلال حجاج: جباية المكافحة بالمغرب، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2014، ص:158.

²- كريم لحرش: شرح القانون الضريبي المغربي وفقاً لمستجدات قانون المالية 2014 منشورات سلسلة اللامركزية والإدارة التربوية، العدد 23 سنة 2014، ص:147.

ضمانات المقابلة خلال ممارسة الإدارة لحق الاطلاع وفي الفقرة الثانية نتطرق لضمانات المقابلة خلال ممارسة الإدارة لحق المعاينة.

الفقرة الأولى: ضمانات المقابلة خلال ممارسة الإدارة لحق الاطلاع

يعتبر حق الاطلاع سلطة من السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية لقيامها بالمراقبة الضريبية¹. وتستند هذه الأخيرة عليه في المعاينة والإطلاع على نسخ الوثائق التي توجد في حوزة الملمزمين قصد جمع المعلومات التي تفيدها في مراقبة وربط الضريبة الواجبة في حقهم². ويمكن تعريف حق الاطلاع بأنه العملية التي يقوم بها مفتش الوعاء والمراقبة بغرض التوصل إلى أكبر قدر من المعلومات حول المقابلة. وتتبع أهمية هذه العملية في كون نجاعة المراقبة الضريبية لا يمكن أن تقاس إلا بحجم المعطيات التي تتوفر للإدارة عن طريق ممارسة هذا الحق³. ورغم أن المشرع قد منح سلطة المراقبة للإدارة الضريبية إلا أن هذه السلطة مقيدة حيث أنه ألزم مفتش الضرائب باحترام قاعدة كتمان السر المهني وفق أحكام التشريع الجنائي واحترام الحياة الشخصية والخاصة⁴.

ويجوز لإدارة الضرائب أن تطلب حسب كفايات التبليغ⁵، الإطلاع على الأصل أو تسليم النسخ على حامل مغناطيسي، أو على ورق أو على كل حامل معلوماتي يشمل:

¹ -Wafa chaouch Nouira : la garantie des droits fondamentaux du contribuable en matière du contrôle fiscal, Revue tunisienne de droit 2004, centre de publication universitaire, page : 253.

² -يونس مليح: مرجع سابق، ص: 39.

³ -محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 254.

⁴ -wafa chaouch nouiri : op.cit, p:254.

⁵ - المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

• وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني.

• السجلات والوثائق التي تفرض مسكها القوانين أو الأنظمة الجاري بها العمل وجميع العقود والمحركات والسجلات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين اللذين يزاولون نشاطا خاضعا للضرائب والواجبات والرسوم غير أن حق الإطلاع لا يمكن أن يشمل مجموع الملف فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي، بالإضافة إلى سجلات التضمين التي يمسكها القضاة المكلفون بالتوثيق.

وقد خول المشرع المغربي للأشخاص الخاضعين لحق الإطلاع حرية الاختيار بين ثلاثة إمكانيات أساسية تتوزع بين:

1- أن يمارس بأماكن المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين.

2- أن يقدم المعني بالأمر المعلومات كتابة إلى إدارة الضرائب

3- أن يسلم الخاضع لحق الإطلاع الوثائق لمأموري إدارة الضرائب مقابل إيصال.

ويجب أن تقدم طلبات الإطلاع كتابة وتبين نوعية المعلومات والوثائق المطلوبة والسنوات المحاسبية أو الفترات المعنية وكذا شكل ونوع وحامل هذه المعلومات والوثائق، كما يجب أن تقدم المعلومات والوثائق المشار إليها إلى الإدارة

الضريبة طبقا للطلبات المذكورة خلال أجل أقصاه ثلاثون يوما التي تلي تاريخ تسلم هذه الطلبات حيث يجب أن تكون كاملة وذات قوة ثبوتية وصدقية¹. واعتبارا لهذه المقتضيات التي نصت عليها المادة 214 من المدونة العامة للضرائب، نستنتج بأنها تضع مجموعة من القيود على حق الإطلاع حتى لا يصبح حقا مطلقا، مكرسة بذلك بعض الضمانات للمقاولة وإن كانت محدودة وذلك لخطورة الإطلاع على الوثائق محل المعاينة.

فقد اشترطت في الموظفين أن يكونوا من مأموري إدارة الضرائب المحلفين للذين لهم على الأقل رتبة مفتش مساعد. ولا ينبغي أن تتجاوز عملية الإطلاع معرفة العناصر الدقيقة المنظمة ذات الفائدة في ربط الضريبة، أما فيما يتعلق بالوثائق والبيانات والمستندات التي يمكن ممارسة حق الإطلاع عليها، ولا تتجاوز المدة المعينة للاحتفاظ بها كحد أقصى عشر سنوات وذلك حسب مدونة التجارة المغربية².

ويجب أن يشمل الإطلاع الوثائق المحصورة قانونا والتي حددتها المادة 214 من المدونة العامة للضرائب. ومن بين الضمانات القانونية التي تتمتع بها المقاولة

¹ - المادة 214 من المدونة العامة للضرائب.

² - ظهير شريف رقم 83-96-1 صادر في 15 من ربيع الأول 1417 (فاتح غشت 1996) بتنفيذ القانون رقم 95-15 المتعلق بمدونة التجارة الجريدة الرسمية عدد 4418 الصادر بتاريخ 19 جمادى الأولى 1417 (3 أكتوبر 1996) ص 2187.

الالتزام بالسرية المهنية، فحق الإطلاع لا يمارس على جميع الوثائق والمعلومات بل على وثائق معينة ومن أجل معلومات محددة¹.

وقد اتجه القضاء الفرنسي إلى أن حق الإطلاع الممنوح للإدارة الضريبية لا يمكن أن يشمل إلا المستندات المتعلقة بالنشاط الذي تمارسه المقابلة، دون أن يتعداه إلى وثائق قد تكون متعلقة بالحياة الشخصية للشخص أو على وثائق غير محاسبية². كما أنه لا يجوز لمفتش الضرائب أن يسلم المعلومات أو النسخ أو العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزته لأشخاص غير المتعاقدين أو المزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام، إلا بموجب أمر صادر عن القاضي المختص³.

وقد خول القانون الضريبي المغربي للأشخاص الخاضعين للحق في الإطلاع حرية الاختيار بين أن يمارس هذا الحق بأماكن المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، أو قيام المعني بالأمر بتقديم المعلومات كتابة إلى إدارة الضرائب، أو بتسليم الخاضع لحق الإطلاع الوثائق لمأموري إدارة الضرائب مقابل إيصال⁴.

ورغم أن المشرع المغربي خطى خطوة محمودة بالتنصيص في المادة 214 من المدونة العامة للضرائب بأنه يجب أن تتم ممارسة حق الإطلاع عن طريق طلب كتابي موجه في شكل رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل أو عن طريق تسليم

¹ - محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليليا: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، مطبعة الأمانة الرباط، سنة 1998، ص: 45.

² - wafa chaouch nouira : op.cit, p : 258.

³ - المادة 246 من المدونة العامة للضرائب.

⁴ - الفقرة السابعة من البند الأول من المادة 214 من المدونة العامة للضرائب.

الطلب باليد إلى الأشخاص المعنيين، مع وجوب ذكر العنوان الكامل للمصلحة التي وجهت الطلب، وكذا رقم هاتفها لتمكين المعني بالأمر من توجيه الوثائق المطلوبة إلى المصلحة المعنية، إلا أنه أغفل شيئا مهما جدا وهو تحديد مدة ممارسة هذا الحق داخل الأماكن التي يزاول فيها الخاضعون نشاطهم. ويعتبر هذا نقصا كبيرا يمكن أن يسبب إزعاجا بالنسبة للمقاولة، وخصوصا في احتفاظ الإدارة بالوثائق المسلمة لها مدة طويلة قد تحرم المقاولة من استغلال تلك الوثائق طوال تلك المدة، وهذا يفتح المجال أيضا أمام الإدارة الجبائية لتحديد الأجل من تلقاء نفسها. ولم يحدد المشرع المغربي عدد المرات التي يخضع فيها الملزم للإطلاع، وهذا نقص فادح في تنظيم حق الإطلاع يجب تداركه لتحقيق ضمانات وحماية أكبر للخاضعين للضريبة أو الملزمين¹.

وقد جعل المشرع المغربي الإطلاع لدى المنشآت الخاضعة للضريبة بالمغرب عندما تنشأ عمليات مع منشآت أجنبية يخضع للطلب الكتابي، وذلك وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، وألزمها بتقديم المعلومات والوثائق المطلوبة داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلم الطلب. وفي حالة عدم الإجابة على الطلب تعتبر علاقة التبعية بين المنشآت المغربية والأجنبية قائمة. وتعتبر هذه الإجراءات قاعدة عامة لممارسة حق الإطلاع وهي تمكن الإدارة الضريبية من ممارسة حق الإطلاع بقواعد موحدة².

¹ - محمد السماحي: مسطرة المنازعة في الضريبة، الطبعة الأولى، مطبعة الصومعة، مراكش، سنة 1997. ص: 38.

² - المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

وتسمح للملزمين أيضا معرفة الطرق القانونية الكفيلة بحماية حقوقهم تجاه كل تعسف قد تمارسه الإدارة الضريبية، لأن هناك أجل مقيد بأحكام خاصة وإشعار وفق الطرق القانونية.

الفقرة الثانية: ضمانات المقابلة خلال ممارسة الإدارة لحق المعاينة

تتمتع الإدارة الضريبية بالإضافة لحق الإطلاع الذي تم تناوله في الفقرة السابقة بسلطة أخرى وهي حق المعاينة الذي يختلف عن مسطرة الإطلاع¹. وقد اعتبر المشرع الفرنسي عملية المعاينة بداية مسطرة الفحص الضريبي المعمق². وبالرجوع إلى المادة 210 من المدونة العامة للضرائب، نجد بأن للإدارة الضريبية الحق في إجراء معاينة يمكن بمقتضاها أن تطلب من الخاضعين للضريبة تقديم الفواتير والضرائب والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير، وأن تقوم بالمعاينة الفعلية للعناصر المجسدة للاستغلال وذلك للكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

وتمارس عملية المعاينة بعد تسليم الإشعار بها من طرف المأمورين المحلفين المعتمدين. ويجب أن يتضمن الإشعار بالمعاينة الأسماء الشخصية والعائلية للمأموري إدارة الضرائب المكلفين بالمعاينة وإخبار الخاضع للضريبة بممارسة هذا

¹ - Khalil Haloui: les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse de doctorat obtenue à l'université de Grenoble en droit privé année 2011, page:27

² - Wafa Chaouch Nouira : op.cit, p : 267.

الحق ويسلم هذا الإشعار مقابل وصل. وقد حدد المشرع المغربي في نفس المادة الأشخاص الذين يتعين أن يقدم إليهم هذا الوصل.

ويمارس حق المعاينة في المحلات المخصصة لغرض مهني داخل أوقات العمل وخلال ساعات مزاولة النشاط المهني. وفي حالة عدم تقديم جزء من الوثائق المحاسبية وأوراق الإثبات المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل خلال فحص سنة محاسبية معينة يدعى الخاضع للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب لتقديم هذه الوثائق والأوراق داخل أجل ثلاثين يوما ابتداءً من تاريخ تسلم طلب تقديم الأوراق والوثائق المذكورة. ويمكن تمديد هذا الأجل إلى نهاية فترة المراقبة. وتحدد المعاينة في عين المكان في مدة أقصاها ثمانية أيام من أيام العمل ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بها. وعند نهاية المعاينة يحزر أعوان إدارة الضرائب إشعاراً بذلك يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه للخاضع للضريبة.

وقد أقر المشرع المغربي مجموعة من الضمانات للمقاولة، والتي تتمثل أساساً في ضرورة إشعار الإدارة الضريبة للخاضع للضريبة بقيامها بمسطرة المعاينة، وبالتالي إمهال الملزم أو الخاضع للضريبة وإعطائه الوقت الكافي لاستقبال المراقبين. والهدف من هذا الإخبار هو تمكين الملزم من إعداد الوثائق اللازمة للمراقبة ووضعها رهن إشارة المكلف بعملية المراقبة، وكذلك إعداد محل استقبال المراقب داخل المؤسسة إذا ما رغب الملزم في عدم نقل وثائقه المحاسبية خارج المؤسسة¹.

¹ - www.marocdroit.com 26/08/2016 A 12h58

المحور الثاني: ضمانات المقابلة أثناء فحص الإدارة للمحاسبة

نظرا لحساسية وظائف الإدارة الضريبية تتوفر هذه الأخيرة على سلطات واسعة لمراقبة مدى انصياع الملتزمين لواجباتهم الضريبية، فمبدأ ضرورة الضريبة يضيفي الشرعية على مسطرة الفحص الضريبي وعلى محاربة الغش والتهرب الضريبي مع العلم بأن العدالة الضريبية تفترض في ذات الوقت عدم المساس بالحريات الفردية للمكلفين¹.

وقد أوكل المشرع الضريبي للإدارة الضريبية حق المراقبة والفحص اللذان يشملان مجموعة من العمليات التي تقوم بها هذه الأخيرة. وتعتبر مسطرة الفحص الضريبي نوعا من الرقابة التي تمارسها الإدارة على مجموع الإجراءات الرامية إلى مقارنة العمليات المحاسبية للملتزمين مع المعلومات المحصل عليها من طرف الإدارة الضريبية لقياس مدى مصداقية التصريحات المدلى بها². ومن أجل التعرف على كيفية القيام بهذه المسطرة وعلى الضمانات التي منحها المشرع للخاضع للضريبة بصفة عامة والمقابلة بصفة خاصة أثناء ممارسة الإدارة الضريبية لمسطرة الفحص، ارتأينا تقسيم هذا المطلب إلى فقرتين نتطرق في الأولى لمسطرة فحص المحاسبة وفي الفقرة الثانية لضمانات المقابلة الخاضعة لعملية الفحص المحاسبي.

¹ - Martin Collet : droit fiscal presse universitaire de France, THEMIS 1^{ère} édition, 2007, page : 143.

² - كريم لحرش: شرح القانون الضريبي الغربي وفق مستجدات قانون المالية 2014، ص: 151.

الفقرة الأولى: مسطرة فحص المحاسبة

تختلف مسطرة فحص المحاسبة عن باقي أنواع المراقبة الأخرى. ويراد بتحقيق المحاسبة وتدقيقها تلك العملية التي بموجبها يتم فحص وتدقيق الحسابات والوثائق الواجب على المكلف موضوع المراقبة مسكها للتأكد من مدى مطابقة البيانات الواردة فيها للواقع والقانون¹. وقد عرف مجلس الدولة الفرنسي الفحص الضريبي من خلال قرار "بلانيير Plénier", الصادر بتاريخ 13/03/1967، بأنه: "مراقبة لمدى صحة وصدق إقرارات الخاضع للضريبة، وذلك بمقارنتها مع البيانات المحاسبية من أجل ضمان فرض الضريبة على المتملص منها بدون سند قانوني"².

وقد نظم المشرع المغربي كل ما يتعلق بمسطرة الفحص المحاسبي في المادتين 212 و213 من المدونة العامة للضرائب، حيث تعرض لكيفية ممارسة هذا الحق من طرف الإدارة الضريبية، وحدد أنواع الضرائب التي يمكن أن يشملها فحص المحاسبة، وقد نصت المادة 212 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي: "بأنه يمكن لفحص المحاسبة أن يتعلق إما بجميع الضرائب والرسوم المتعلقة بالفترة غير المتقادمة، وإما بإحدى أو بمجموعة من الضرائب أو الرسوم، أو ببعض البنود أو عمليات معينة واردة في التصريح أو في ملحقاته أو فيهما معا والمتعلقة أيضا

¹- يونس مليح: مرجع سابق، ص: 47.

²- Jean Claude Cros et Philippe Marschessou, procédure fiscale, Dalloz, 2^{ème} édition, 2001, page : 113.

«La vérification de la comptabilité est conduite auprès contribuable, pour établir un contrôle de cohérence des données comptables avec ses déclarations ».

بتحديد المدة التي يجب أن تستغرقها عملية الفحص، والتي يجب على الإدارة أن تنقيد بها وأيضا ضرورة قيامها بإشعار المقاتلة أو الملزم قبل الشروع في عملية الفحص المحاسبي".

وتجب الإشارة إلى أن تنصيص المشرع على إلزامية مسك محاسبة منتظمة من طرف الملزم، راعى فيه مصلحة الخاضع للضريبة ومصلحة الدولة أيضا وذلك بتسهيل استخلاص وفرض الضريبة. ويجب على الخاضعين للضريبة وكذا الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المكلفين بحجز الضريبة في المنبع أن يحتفظوا طوال عشر سنوات في المكان الذي فرضت فيه عليهم الضريبة بنسخ فاتورات البيع أو بطاقات الصندوق والأوراق المثبتة للمصروفات والاستثمارات وكذا الوثائق المحاسبية اللازمة لمراقبة الضرائب، ولاسيما السجلات المقيدة مستنسخة بكاملها في هذا السجل وفي السجل اليومي وجذاذات الزبناء والموردين وكذا كل وثيقة أخرى واردة في النصوص التشريعية أو التنظيمية الجاري بها العمل.

وإذا ضاعت الوثائق المحاسبية لأي سبب من الأسباب، وجب على الخاضعين للضريبة أن يخبروا بذلك مفتش الضرائب التابع له محل إقامتهم الاعتيادية أو مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية في رسالة مضمونة الوصول مع الإشعار بالتسلم داخل أجل الخمسة عشر يوما التالية للتاريخ الذي لاحظوا فيه ضياعها¹.

¹- المادة 211 من المدونة العامة للضرائب.

وتشكل هذه العناصر إطارا مرجعيا لتحديد طبيعة المحاسبة موضوع الفحص الضريبي، والتي تعتبر خلالها المحاسبة منتظمة عند ما تعطي صورة صادقة لأصول المنشأة، وخصوصها ولوضعيتها المالية ونتائجها¹. وتتطلب إجراءات مسطرة فحص المحاسبة خلال المرحلة التمهيدية من المفتش المكلف بإنجازها معرفة مجموعة من الخصائص الاقتصادية والمحاسبية التي تتعلق بالمؤسسة موضوع الفحص والتي تتمثل في:

- طبيعة النشاط الممارس
 - وسائل الاستغلال
 - طبيعة اليد العاملة المشغلة
 - ملف كل ملزم
 - طبيعة النشاط الممارس
 - الأجور والامتيازات العينية المؤداة
- بالإضافة إلى هذه الخصائص هناك خصائص أخرى ذات طبيعة جبائية يجب على المفتش الإلمام بها خلال المراحل التمهيدية للفحص وهي كالآتي:
- التأكد من مدى احترام الملزم لواجباته التصريحية
 - تحديد طبيعة الضريبة
 - القيام بفحص أولي لتصريحات النتائج السنوية والدخول وأرقام الأعمال ومختلف التصريحات المتقدمة.

¹- كريم لحرش: شرح القانون الضريبي المغربي وفق المستجدات قانون المالية 2014، ص: 153.

- الإطلاع على مختلف عمليات الفحص التي سبق أن خضع إليها المزم
- الإطلاع على مختلف المنازعات الضريبية الخاصة

وبالرغم من منح سلطة وحق المراقبة والفحص المحاسبي للإدارة الضريبية وتنظيم المشرع لمسطرة الفحص بشكل دقيق في المدونة العامة للضرائب، إلا أنه قام في المقابل بتقييد هذا الحق بمجموعة من الضمانات القانونية، وذلك بهدف حماية حقوق المزمين.

الفقرة الثانية: ضمانات المقاول الخاضعة للفحص المحاسبي

بعد الحديث عن مسطرة الفحص المحاسبي كحق تمارسه الإدارة الضريبية على الخاضع للضريبة بصفة عامة، يجب علينا معالجة ضمانات المقاول أثناء ممارسة الإدارة لمسطرة الفحص الضريبي، خصوصا وأن هناك بعض التعديلات على مستوى المادتين 212 و213 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2016.

وعندما تقرر الإدارة الضريبية القيام بعملية فحص محاسبة المكلف والتحقق منها يجب عليها توجيه إشعار بذلك إلى المعني بالأمر، وذلك بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل وذلك قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل وذلك تطبيقا لما جاء في المادة 212 من المدونة العامة للضرائب. والغاية من ذلك استعدادا لمقابلة نفسيا وماديا لهذه العملية. وقد نص المشرع على مجموعة من الشروط التي يجب توافرها في الإشعار حيث يجب أن يكون حاملا لتوقيع باعته وأن يتضمن اسم ورتبة العون المكلف بالتحقيق، وأن يبين يوم وساعة الشروع في التحقيق كما يجب أن يتضمن الإشعار وجوبا نوع

الضريبة أو الضرائب التي تجري المراقبة برسمها والسنوات التي تخضع للمراقبة.

ويعتبر إشعار المقابلة قبل الشروع في عملية الفحص المحاسبي بخمسة عشر يوما على الأقل من الضمانات القانونية المهمة التي حولها المشرع للمقابلة، وذلك لتفادي أي تعسف محتمل من طرف الإدارة. وقد رتب على عدم احترامها لهذه الضمانة بطلان مسطرة الفحص برمتها، وقد ذهب المجلس الأعلى (محكمة النقض حالا) في قرار له¹ بأن المدة بين توصل الملزم بالإشعار وبدء المراقبة لا يجب أن تقل عن 15 يوما، وأن احتساب الأجل يبدأ بيوم توصل الملزم بالإشعار توصلا قانونيا وليس من تاريخ إرساله².

وذهبت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى وهي تكرر الضمانة المتعلقة بالإشعار بالفحص، والتي من شأنها تمكين الملزم من تهيب دفاعه والدفاع عن مركزه القانوني عند عملية الفحص إلى إلغاء مسطرة فرض الضريبة لإخلال الإدارة بمقتضيات تلك الضمانة. حيث جاء في قرارها ما يلي: "حيث إن الآجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء التفتيش وتاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة المعنية لفحص المستندات يجب ألا تقل عن 15 يوم، وأن العبرة في ذلك

¹- قرار عدد 53 الصادر بتاريخ 2003/01/23 في حكم إدارية فاس.

² - Rachid Lazrak : le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc, fiscalité des entreprises, Edition LA PORTE 2007, page : 126.

بتاريخ التوصل بالإشعار وليس بتاريخ الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملزم ليتمكن من تهيئ دفاعه¹.

ويجب الإشارة بأن الإشعار بالفحص يجب أن يكون مرفقا بميثاق الخاضع للضريبة الذي يذكر بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية، ويقوم أعوان إدارة الضرائب بتحرير محضر عند بداية العملية المذكورة يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه للخاضع للضريبة، وهذا ما لم يكن قبل سنة 2014، والغاية من هذا الإجراء تحديد تاريخ ثابت لعملية الفحص وتقادي النزاعات المتعلقة بهذه المسطرة.

وقد حدد المشرع المغربي مدة الفحص في عين المكان، حيث إنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تستغرق عملية الفحص أكثر من ثلاثة أشهر بالنسبة للمنشآت² التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسين مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، تدخل المشرع بتعديله لهذه المدة وتحديدها في ثلاثة أشهر بينما كانت قبل التعديل ستة أشهر³، وقد اتبع المشرع المغربي نظيره الفرنسي الذي كان ولازال ينص على مدة ثلاثة أشهر.

¹ - قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى 02/4/4/866 بتاريخ 03/1/33 شركة سودطراك ضد وزير المالية
قرار آخر بالملف الإداري 99/114/874 شركة اسطيب ضد وزير المالية.

² - المادة 212 منم ع.ض.

³ - المادة 212 منم ع.ض.

ولا يمكن أن تستغرق مدة الفحص أكثر من ستة أشهر بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم إحدى السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص خمسون مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، فالمشرع تدخل بتعديل في هذه المدة أيضا حيث كانت محددة قبل التعديل في 12 شهرا أي سنة¹.

ويلاحظ أن التعديل الذي جاء به المشرع الضريبي المغربي هو في صالح المقاول، بحيث يعتبر ضمانه مهمة تتمتع بها هذه الأخيرة. وحسنا فعل المشرع المغربي بتدخله وتعديله لهذه الآجال وذلك لتفادي عرقلة سير نشاط المقاول، وتماطل الإدارة الضريبية أثناء قيامها بعملية الفحص المحاسبي. ويعتبر تحديد هذه الآجال وتعديلها من بين أهم الضمانات التي جاء بها القانون الجبائي والتي يتمتع بها الخاضع للضريبة بصفة عامة والمقاول بصفة خاصة.

وبالإضافة إلى الضمانات السالفة الذكر ألزم المشرع المغربي الإدارة باحترام ضمانات أخرى للمقاول، وذلك لتفادي أي مساس بحقوقها حيث نصت المادة 212 من المدونة العامة للضرائب على أن عمليات مراقبة المحاسبة لا بد أن تجرى في مقر الشركة أو المقاول لا بمكاتب الإدارة الضريبية، كما يتأكد أعوان إدارة الضرائب من صحة البيانات في عين المكان من حقيقة وجود الأموال المدرجة في الأصول، فلا يجوز أخذ المفتش لأي وثيقة أو مستند خاص دون ترخيص مسبق من الملزم، كما يلتزم موظفو الإدارة الضريبية بالحفاظ وكتمان السر المهني وهذا

¹ - المادة 212 من م ع ض.

الالتزام منصوص عليه في المادة 446 من القانون الجنائي والمادة 246 منه المدونة العامة للضرائب¹. ويتخذ هذا الالتزام أهمية بالغة بالنسبة للمفتشين اللذين لهم حق الإطلاع على تفاصيل حياة وظروف المقاتلة. ومن الضمانات التي تتمتع بها المقاتلة بعد انتهاء الإدارة الضريبية من عملية الفحص، نجد كون الأخيرة ملزمة بإبلاغ نتائج التحقيقات أو الفحوص للمقاتلة لمعرفة حقيقة وضعها المحاسبي وتلقي ملاحظاته.

¹ - نصت المادة 246 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي: "يلزم بكتمان السر المهني وفق أحكام التشريع الجنائي الجاري به العمل كل شخص شارك بمناسبة مزاولته مهامه أو اختصاصاته في تحديد الضرائب والواجبات والرسوم ومراقبتها واستيفائها أو اختصاصاته أو المنازعات المتعلقة بها وكذا أعضاء اللجان المنصوص عليها في المواد 50 و225 و226 أعلاه. غير أنه لا يجوز لمفتشي إدارة الضرائب أن يسلموا المعلومات أو نسخ من العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزتهم لأشخاص غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام، إلا بموجب أمر صادر عن القاضي المختص".

القضاء الاستعجالي في المادة الجبائية

أحمد الرفاعي

باحث بسلك الدكتوراه

-كلية الحقوق-سلا، جامعة محمد الخامس بالرباط

مقدمة:

تحتاج الدولة للقيام بوظائفها إلى موارد مالية وبشرية كفيلة بضمان سير دواليب الحكم فيها، وتحقيق مطالب المجتمع المختلفة والتزايد بشكل مستمر، ولذلك فإن تلك الموارد -خصوص المالية منها - والتي تعتبر بمثابة الشريان الذي يبعث الحياة في هياكلها ويضمن بقائها واستمراريتها.

وتشكل الضرائب والرسوم التي في حكمها أهم مورد مالي لميزانية الدولة والجماعات المحلية، وتساهم بشكل فعال في تمويل النفقات العمومية، وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد.

وقد عهد المشرع لإدارة الضرائب والخزينة العامة، أمر فرضها وتحصيلها وزودها من السلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك وفي مقابل هذه الضمانات والامتيازات التي خولها المشرع لإدارة الضرائب والخزينة العامة فقد كفل للملزمين المدينين مجموعة من الحقوق والضمانات الموازية وذلك لخلق

نوع من التوازن النسبي بين الطرفين. إلا أن الواقع العلمي أبان عن قصور بعض الآليات القانونية في حماية المدينين من تعسف الإدارة الجبائية.

لذلك وأمام هذا القصور والفراغ التشريعي ابتكر القضاء الإداري مجموعة من الآليات والحلول القانونية ، ليستجيب بذلك لتطلعات المدينين بالديون العمومية ولعل من أهم هذه الآليات المسطرة أمام القضاء الاستعجالي والتي ترمي إلى الحد من الآثار السلبية التي يمكن أن تلحق المدين الممتنع عن الأداء بسبب وجود مانع قانوني أو واقعي يثيره في المنازعة المقدمة أمام القضاء الاستعجالي.

فالمنازعة في القضاء الإداري تعد ضمانا قانونية مكفولة لمديني الإدارة الجبائية، ويمثل جوهر هذه الآلية في حيلولة القضاء دون تنفيذ بعض الديون الضريبية أو عدم توفر عنصر الخطر من نتيجة فهمه للوقائع والتي تحوم حول قانونيتها شكوك جدية، لكن دون أن يؤدي الحكم بإيقاف التنفيذ إلى تأكيد أو نفي وجود الدين المنازع فيه أو إنما إلى الحكم بإيقاف إجراءات استخلاص ذلك الدين إلى غاية البث في قانونيته عموما فان آلية اللجوء إلى القضاء الاستعجالي إجراء وقائي لإيقاف تنفيذ الدين العمومي والحد من آثار قاعدة انعدام الأثر الموقف للطعون التي توطر المنازعات الإدارية بصفة عامة والتي يمكن القول عنها أنها قاعدة الأداء الفوري للدين أو ذلك تطبيقا للقاعدة "أد ثم اشك" المنصوص عليها في م 117 من قانون تحصيل الديون العمومية.

وهكذا فإن هذا الموضوع يطرح الإشكال التالي:

ما هي خصوصيات المسطرة الإستعجالية في المنازعة الضريبية , وكيف يتم تفعيل نظام إيقاف تحصيل الديون العمومية أمام القضاء؟

لمعالجة هذه الإشكالية سيتم معالجة الموضوع وفق الشكل التالي:
المبحث الأول: مسطرة القضاء الاستعجالي في المنازعات الضريبية
المبحث الثاني: إيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي أمام القضاء
الاستعجال

المبحث الأول: مسطرة القضاء الاستعجالي في المنازعات الضريبية
إن القضاء الاستعجالي الضريبي صورة من صور الحماية القضائية والتي
تتم بإجراءات تختصر فيها المواعيد ليحقق هذا القضاء الحماية السريعة للمراكز
القانونية حيث ينظر القاضي في الطلبات المستعجلة ويبحث في الشروط
المطلوبة في الطلب المستعجل وينتثبث من وجودها وهو في ذلك مقيد بالأايمس
أصل الحق المتنازع فيه، ويقتصر على ظاهر الأمر.
هذا وتتميز المسطرة الاستعجالية في المنازعات الضريبية بالسرعة والطابع
الوقتي.

المطلب الأول: شروط القضاء الاستعجالي في المنازعات الضريبية
على أساس أن القضاء الاستعجالي يبيث في ظاهر الحال، لذا على القضاء
الاستعجالي أن يقدر هل هناك حال استعجال أم لا مع تعليل حكمه الذي يكون له
قوة الشيء المقضي به، ما دام يبيث في إجراء وقتي فإن ذلك يحتاج إلى توافر
مجموعة من الشروط الموضوعية التي تحيل على مجموع الشروط الواجب توافرها
في موضوع الطلب الاستعجالي.

عنصر الاستعجال (الفقرة الأولى)، وعدم المساس بأصل الحق (فقرة ثانية). وشرط الجدية (فقرة ثالثة).

الفقرة الأولى: عنصر الاستعجال

يجيل هذا العنصر على الخطر الحقيقي الذي يهدد الحق المراد المحافظة عليه باتخاذ إجراءات سريعة لا تحتتمل التأخير والانتظار ولا يمكن أن تحقق عن طريق قضاء المحاكم الإدارية⁽¹⁾، أي تفادي ضرر مؤكد يصعب تداركه إذا حدث إثبات حالة يخشى من زوال معالمها مع مرور الوقت، فهو يتحدد بظروف كل دعوى وملاءمتها وظروف الحق المراد حمايته، وبالتالي يقصد بعنصر الاستعجال الخطر الحقيقي المدق بالحق المراد المحافظة عليه والذي يلزم درئه عنه بسرعة لا تكون عادة في التقاضي ولو قصرت مواعيده.

فعنصر الاستعجال ينشأ من طبيعة الحق المطلوب صيانتته ولم يحدد المشرع المغربي الحالات التي تتوفر فيها الاستعجال بل ترك ذلك لتقدير القاضي ليصل إليه عن طريق ظروف وقائع الدعوى الواردة في المقال الافتتاحي، وسيكتشفه من مناقشة الطرفين بالجلسة ويستنبطه من عناصر الملف، فلا يمكن أن يكون الاستعجال من مجرد رغبة أحد الطرفين في الحصول على حكم في الدعوى بأسرع ما يمكن.

ومن الخصائص الأساسية لعنصر الاستعجال أنه ظرف أني أي أن صفة الاستعجال يجب أن ينظر إليها وقت الحكم في النزاع كأن يكون عنصر

¹ - للمزيد من التفاصيل انظر حسن صحيب، القضاء الإداري المغربي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 80، طبعة 2008.

الاستعجال غير ملازم لإقامة الدعوى، ثم تظهر وقائع جديدة أثناء نظر الدعوى يستلهم القاضي توافر الخطر المحقق المطلوب حمايته، فإنه من واجب القاضي الحكم فيها، أما إن زالت صفة الاستعجال وتبددت مواطن الخطر أثناء نظر الدعوى وجب النطق بعدم الاختصاص.

إضافة إلى ذلك، فعنصر الاستعجال عنصر مدني يتغير بتغير الزمان والمكان والظروف، فما ليس استعجال في زمن ما قد يكون كذلك في زمن آخر، كما قد يتوفر في حالة محيطية بظروف خاصة دون أن يتوفر في الحالة ذاتها المحيطية بظروف مغايرة.

وتقدير عنصر الاستعجال أمر موكل للسلطة التقديرية للقاضي، لا يخضع فيه لرقابة محكمة النقض، إلا أنه ملزم بتوضيح أسباب قراره بمدى توفر أو عدم توفر الخطر من نتيجة فهمه للوقائع.

الفقرة الثانية: عدم المساس بأصل الحق

كما هو معلوم أن الأوامر الاستعجالية غير حاسمة في الموضوع لكنها أوامر إسعاف تقوم أساسا بحماية مؤقتة للحق ووقايتها بدفع الخطر عنه، بمعنى أن الأوامر الاستعجالية لا تبحث إلا في إجراءات وقتية ولا يمكن أن تمس الجوهر ذلك أنها تكون قائمة على وقائع قابلة للتغيير والتعديل، كون القرار الاستعجالي يمس مراكز الخصوم مؤقتا، دون المساس بأصل الحق كما أنه لا يحوز إلا حجية مؤقتة، في حدود ما لم يستجد من الوقائع والأسباب التي كانت معروضة على أنظار قاضي المستعجلات.

إن هذا الشرط يقع تحت رقابة محكمة النقض, كون حسن تطبيق القانون من طرف قاضي المستعجلات مسألة قانونية محضة فحذف الفصل 152 سبب من أسباب النقض المنصوص عليها في الفصل 359 من قانون المسطرة المدنية⁽¹⁾.

الفقرة الثالثة: عنصر الجدية

لقد دأب القضاء الاستعجالي للمحاكم الإدارية من أجل إيقاف تنفيذ الدين الضريبي على ضرورة توفر شرط المنازعة الجدية في الضريبة, أو الضرائب المتنازع بشأنها, حتى يستجيب القاضي الاستعجالي لهذه الطلبات, وذلك وفق ما أكدته الغرفة الإدارية بمحكمة النقض, في مجموعة من القرارات الصادرة عنها في هذا المجال⁽²⁾.

حيث لا يكفي مجرد تقديم دعوى المنازعة في مشروعية الضريبة المفروضة لطلب إيقاف تنفيذ الأداء, وإنما يجب أن تتوفر في الطلب إضافة إلى ذلك ركن الاستعجال, وجود أسباب جدية تبرر طلب إيقاف التنفيذ من خلال المنازعة في الدين الضريبي ككل, حيث يؤدي غياب هذا العنصر إلى عدم قبول الطلب لانتهاء جدية المنازعة⁽³⁾.

¹- كريم لحرش, "القضاء الاستعجالي", مطبعة دار النشر المغربية, الدار البيضاء الطبعة الأولى, 1995 ص97.

²- قرار رقم 72 صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2003/4/24, ملف إداري عدد 2001/4/4190, أشارت إليه مريم الخمليشي, في مقالها المنشور بالمجلة المغربية الإدارة المحلية عدد 115 مارس أبريل 2014, ص200..

³- مريم الخمليشي, دور القضاء الاستعجالي في حماية المركز القانوني للمدين بالجبايات, مرجع سابق, ص200.

المطلب الثاني: جهة الاختصاص في الدعوى الضريبية الاستعجالية.

يلعب القضاء الاستعجالي في المنازعة الضريبية دورا هاما في فض العديد من النزاعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والملمزمين، وهذه الأهمية تزداد كلما توالى القاضي الإداري البث في هذا النوع من الدعاوي الإدارية، ويقاسم هذا الاختصاص كل من رئيس المحكمة الإدارية بصفة قاضيا للمستعجلات، ورئيس المحكمة الاستئنافية الإدارية كدرجة استئنافية.

الفقرة الأولى: رئيس المحكمة الإدارية قاضيا للمستعجلات.

يمارس رئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه مهام قاضي المستعجلات والأوامر بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية⁽¹⁾. كما أن المشرع لم يشترط الأقدمية في القضاة مباشرة القضاء المستعجل نيابة عن رئيس المحكمة الإدارية، كما هو الحال في القضاء الاستعجالي العادي. ولكنه منحه صلاحية اختيار من يراه أقدر على مباشرة الاختصاص الاستعجالي نيابة عنه.

بناء على ذلك يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه باعتباره قاضيا للمستعجلات، بالنظر في جميع الطلبات الهادفة إلى الحصول على إجراء وقتي بشرط توفر عنصر الاستعجال، وعنصر الجدية، وعدم المساس بالموضوع⁽²⁾. غير أن القانون جعل قاضي المستعجلات. يختص بالنظر في بعض أنواع الطلبات بمقتضى نصوص خاصة ويعتبر ذات طابع استعجالي بقوة القانون ولا يلزم

¹ - الفصل 149 من المسطرة المدنية

² - طبقا لما هو مقرر في الفصلين 149 و152 من قانون المسطرة المدنية بمقتضى الإحالة الواردة في م 7 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية.

القاضي ببيان عنصر الاستعجال فيها، بل يقتصر على التحقق من توفر ما هو منصوص عليه في النص الخاص.

والجدير بالذكر أن رئيس المحكمة الإدارية جزء من هذه المحكمة واختصاصه مرتبط بالاختصاص الأصلي لهذه المحكمة، هكذا فإذا كان النزاع الأصلي يدخل ضمن اختصاصها فإن المطالبات الوقتية أو التحفظية تكون بالتبعية من اختصاص رئيسها.

الفقرة الثانية: رئيس المحكمة الاستئنافية الإدارية

الأصل أن رئيس المحكمة الابتدائية الإدارية هو المختص في المسطرة الاستئنافية المرتبطة بالقضايا الإدارية عموماً وقضايا المنازعات الضريبية خصوصاً، إلا أن المشرع خول لرئيس محكمة الاستئناف الإدارية أو من ينوب عنه صفة قاضي الأمور المستعجلة متى كان النزاع معروضا على أنظار محكمة الاستئناف الإدارية، وهو اختصاص يجد سنده في م 6 من القانون المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية.

من ثم فإن المشرع قد سوى بهذا الخصوص بين الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية، وبين الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف العادية، وهو الاختصاص المنصوص عليه في الفقرة الثالثة من الفصل 149 من ق.م.م، مع فارق بسيط وهو أن م 6 المبينة أعلاه أتت بشيء جديد وهو أنها أعطت للرئيس الأول إمكانية إسناد مهام قاضي المستعجلات لنائبه، بينما الفقرة الثالثة من الفصل المذكور لم تمنح للرئيس الأول لمحكمة الاستئناف العادية هذه الإمكانية.

فبإسناد المشرع مهام قاضي المستعجلات للرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية أو نائبه، قد حدد على وجه الدقة الجهة القضائية التي يمكن اللجوء إليها استعجاليا عندما يكون النزاع معروضا أمام تلك المحكمة، لكن الاعتقاد السائد قبل إحداث محاكم الاستئناف الإدارية، أن رئيس الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، يمارس مهام قاضي المستعجلات عندما يكون النزاع معروضا أمام هذه المحكمة استنادا م 46 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية⁽¹⁾.

المبحث الثاني: إيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي أمام القضاء الاستعجالي

من المعلوم أن المادة 19 من قانون المحاكم الإدارية تعطي صلاحيات واسعة لرؤساء هاته المحاكم قصد البت في الطلبات الوقتية والتحفظية شريطة أن تكون محكمتهم مختصة بأصل النزاع وأنه اعتبارا لكون منازعات التحصيل تدخل في إطار القضاء الشامل للمحكمة الإدارية فإنه لا وجود لما يمنع قاضي المستعجلات من إصدار أوامر وقتية للحفاظ على حقوق طرفين، ولعل أهم منازعات التي تعرض على رؤساء المحاكم الإدارية في هذا الميدان هي تلك المتعلقة بإيقاف مسطرة التحصيل.

علما أن هذه المسطرة تختلف عن مسطرة وقف الأداء التي تعني الحق المخول بمقتضى القانون لكل شخص مطالب بدين ضريبي أن يلتجأ للمحاسب

¹ - كريم لحرش، "شرح القانون الضريبي المغربي"، الطبعة الثانية، مطبعة طوب بريس، الرباط، سنة 2014 ص 288، 230، 229، 1995 ص 97.

من أجل أن يوقف إجراءات المتابعة إلى حين البت في شكايته المتعلقة بنفس الدين وذلك شريطة تقديم ضمانات تأمين أداء هذا الدين¹.

المطلب الأول: إيقاف إجراءات التحصيل الجبري العادية

لمعالجة هذا المطلب يقتضي منا الأمر تطرق إلى كل من إيقاف مسطرة الإنذار (الفقرة الأولى) ثم تطرق بعد ذلك إلى إيقاف إجراءات الحجز و البيع (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: إيقاف مسطرة الإنذار

يعتبر الإنذار عبارة عن إشعار يتضمن مجموعة من البيانات التي تحتوي على مبلغ الدين المطالب به والجزاء المترتبة عنه كما يشمل على ما يفيد إجبار المدين على الوفاء حالاً بما في ذمته تجاه الخزينة². ويبقى الهدف من الإنذار هو إعدار المدين على الوفاء بالتزامه، ثم تنبيهه إلى أنه سيتعرض إلى إجراءات أخرى أكثر تأثيراً إن لم يوف بديونه خلال أجل معين.

وإذا تبين لقاضي المستعجلات الإداري أن مباشرة الإنذار القانوني لم يتم وفق مقتضيات القانونية المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية وأنه لم يحترم فيه القابض الشروط المسبقة المتمثلة في إرسال إشعار بدون صائر

¹ - سلوى الفاسي الفهري، إيقاف التنفيذ في استخلاص الدين الضريبي أمام القضاء المستعجل، الندوة الجهوية السادسة المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى الرباط 10-11 مايو 2007 مطبعة الأمنية الرباط 2007 ص 351.

² - عبد الرحيم الكينداري: تحصيل الديون الضريبية منشورات جلة الحقوق المغربية سلسلة المعارف القانونية و القضائية، الطبعة الأولى 2012 ص 38

والحصول على ترخيص مسبق من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها، تتم الاستجابة لطلب إيقاف الإنذار القانوني.

وقد سار القضاء الاستعجالي الإداري على قبول الطلبات الرامية إلى إيقاف الإنذار إلى حين البت في الموضوع، ويظهر ذلك من خلال أمر قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بفاس والذي جاء فيه أن " إيقاف الإنذار الضريبي إلى حين البت في موضوعه، طلب وقتي لكونه محدد في الزمن وتستدعيه الضرورة الملحة لحل مؤقت يحافظ على مصالح الخصوم ولا تمس الموضوع، ولا تسعف فيه إجراءات التقاضي العادية، ويجنب أخطار مواصلة إجراءات التنفيذ التي قد تصيب أموال الطالب بحبسها وحجزها ويجنب بالتالي تأثيرها على مركزه المالي... وتلكم أضرار يصعب تداركها أو إزالة أثارها مما يرجع لقاضي المستعجلات اختصاص البت في الطلب "

الفقرة الثانية : إيقاف إجراءات الحجز والبيع

يعتبر الحجز إجراء من إجراءات التنفيذ الجبري للأحكام والسندات التنفيذية الأخرى، وهو وسيلة قانونية تخول للدائن حجز أموال مدينه ووضعها تحت رقابة القضاء تحوطا من التصرف فيها بما يضر مصلحة الدائن، ويضعف الضمان العام.

وربتت المادة 39 من مدونة التحصيل الديون العمومية إجراءات التحصيل الجبري حسب واقعها الإكراهي فجعلت الحجز في الدرجة الثانية والبيع في المرتبة الثالثة.

ولمن يكن هذا الترتيب اعتباريا، بل جاء عن وعي من المشرع بالواقع الإكراهي البليغ الذي يترتب عن تجريد المدين من ممتلكاته التي قد تبدأ بحجز وبيع المنقولات لتمتد إلى العقارات¹.

وإذا كان الحجز على المنقولات وبالتبعية طلبات إيقافه لا يثير إشكالا من حيث اختصاص القضاء الإداري بالنظر في دفعات المدين المتعلقة بعدم مشروعية الحجز الضريبي ومن ثم طلب إيقافه بناء على منطوق المادة 141 من مدونة تحصيل الديون العمومية، المحال عليها بمقتضى المادة 45 من نفس القانون فالإشكال الحقيقي يثور بخصوص حجز العقار والأصل التجاري.

فقد تباين العمل القضائي بهذا الخصوص فقد ذهب أمر صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء إلى الاستجابة لمطالبة القابض الرامية إلى إيقاع حجز تحفظي على العقار ذي الرسم العقاري عدد 31447 لضمان أداء دين عمومي بينما ذهب أمر رئيس المحكمة الإدارية لمدينة الرباط في أمر صادر عنها بتاريخ 2 يونيو 1999² "أن طلب رفع الحجز يجب أن يقدم أمام نفس الجهة القضائية التي أمرت به، وأن تقديم المدعي طلبه أمام رئيس المحكمة الإدارية رغم أن الأمر بهذا الحجز صدر عن رئيس المحكمة الابتدائية بفاس يجعل الطلب قد قدم أمام جهة قضائية غير مختصة".

¹ - علوشي عبد الناصر، إيقاف إجراءات التحصيل الديون العمومية أمام القضاء الاستعجالي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس السنة الجامعية 2009-2010، ص 100

² - أمر رقم 1314 المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 5-6-1999، الملف الاستعجالي عدد 99/322 (غير منشور).

ولقد سبق للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى¹ بأن أقرت بأن الاختصاصات المخولة للمحكمة الإدارية نوعياً حسب مواد القانون رقم 41-90 لاسيما المادتين 8 و33 من القانون المذكور لا تضم النظر في المنازعة التي تثار بمناسبة العجز الذي يقوم به موظفو إدارة الضرائب لاستخلاص دين ضريبي".

وتضمنت مدونة تحصيل الديون العمومية إحالة أخرى إلى جوار سالفتها تتعلق هذه المرة بما ورد في المادة 68 التي نصت على ما يلي: "يتم تنفيذ حجز الأصول التجارية وبيعها وفق الشروط والأشكال المنصوص عليها في القانون رقم 17-95 المتعلق بمدونة التجارة".

وإذا كان الأصل التجاري هو مجموعة من عناصر مادية ومعنوية فكما يجوز للقابض المالي أن يوقع حجراً على منقولات الأصل التجاري برمته تبعاً لمقدار الدين العمومي يجوز له كذلك أن يوقع حجراً على الأصل التجاري برمته تبعاً لمقدار الدين العمومي المعني بالتنفيذ غير أن الإشكال قد يطرح في الحالة التي يقوم فيها العون المكلف بالتحصيل على حجز بعض المنقولات الأصل التجاري ولما يعتبر المدين صاحب الأصل التجاري أن يبيع هاتهن المنقولات بمعزل عن الأصل التجاري سوف يضر به وينقص من قيمة الأصل التجاري ليبادر برفع دعوى أمام المحكمة التجارية في إطار القانون 95-53 للمطالبة ببيع الأصل التجاري ككل ويتقدم بطلب إيقاف إجراءات بيع المحجوز أمام القضاء الإداري فهل يكون رئيس المحكمة الإدارية مختصاً بالبت في طلب إيقاف إجراءات تنفيذ بيع

¹ - قرار رقم 328، المجلس الأعلى للغرفة الإدارية بتاريخ 27 يوليوز 1995. ورد في منشورات المجلس الأعلى في ذكراه الأربعين 1997، ص: 323.

منقولات الأصل التجاري مع وجود دعوى أمام المحكمة التجارية تتعلق ببيع الأصل التجاري ككل أم أن المحكمة التجارية هي المختصة بذلك في إطار اختصاصها بالنزاع برمته.¹

لقد اتفق القضاء الاستعجالي في بعض المحاكم الإدارية على إسناد الاختصاص له للنظر في الطلبات الرامية إلى إيقاف بيع عناصر مادية للأصل التجاري وفي هذا الإطار صدر عن قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 1996/4/9 أمر استعجالي جاء فيه أنه "يختص قاضي المستعجلات طبقاً للمادة 19 من قانون 11-90 بشأن إحداث المحاكم الإدارية بالنظر في الإجراءات الوقائية والتحفظية وأن الطلب المتعلق بإيقاف إجراء حجز عناصر مادية لأصل تجاري التي يجريها القابض تعتبر من الإجراءات التي تتضمنها مقتضيات المادة المذكورة بأن الأساس المعتمد عليه في الطلب مبني على أساس"².

أما الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى ذهبت إلى خلع رداء الاختصاص المحاكم الإدارية كلما تعلق النزاع بحجز الأصل التجاري أو المطالبة بإيقاف تنفيذه، ونستشف ذلك من خلال قرار صادر عنها بتاريخ 30 نونبر 2000 مما جاء فيه³ "إذا كان الطلب لا يتعلق في حقيقته بتحصيل دين مستحق للخزينة العامة

¹- محمد القصري محمد القصري، نماذج من الأشكاليات التي يثيرها تطبيق القانون المتعلق بتحصيل الدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي دفاتر المجلس الأعلى الأشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي عدد 16 ص 201

²- سعيدة نازي، القضاء الاستعجالي بالمحاكم الإدارية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات جامعة مولاي اسماعيل كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس السنة الجامعية 2009-2010 ص 109

³- قرار رقم 189، المجلس الأعلى الغرفة الإدارية بتاريخ 2000/11/30. الملف عدد 96/1116 (غير منشور).

حتى يكون النظر فيه من اختصاص المحاكم الإدارية وإنما يتعلق بطلب حجز أصل التجاري وإن كان استيفاء ضرائب فإن النظر في هذا الطلب تختص به محاكم التجارية"¹.

المطلب الثاني: إيقاف إجراءات الاستثنائية للتحويل الجبري للضرائب

إذا كانت إجراءات التحويل الجبري تعتبر من أهم الضمانات التي منحها المشرع لإدارة التحويل لاستخلاص الدين العمومي عموماً والدين الضريبي على وجه الخصوص فهي تعطي للمحاسب المكلف بتحويل سلطات واسعة لتمكينه من ضمان الحفاظ على حقوق الخزينة إلا أن المشرع المغربي نص على أن قبل اللجوء إلى إجراءات التحويل الجبري لا بد من سلوك إجراءات مسبقة حيث إن عدم مباشرة تلك الإجراءات يترتب عنه بطلان الإجراءات اللاحقة.

الفقرة الأولى: إيقاف مسطرة الإشعار للغير الحائز

يعتبر الإشعار للغير الحائز من أنجح الوسائل الفعالة فيما يعود لاستخلاص الديون العالقة، ويتلخص في قيام محاسبي الإدارة بالتعرض على أموال الملتزمين المودعة لدى الأغيار عن طريق إرسال إشعار للغير الحائز إلى هؤلاء المؤتمنين على الودائع لأجل تحويل المبالغ المترتبة على المدينين المعنيين برسم الضرائب والرسوم وكافة الديون الأخرى المطلوب أدائها، وهو إجراء خاص

¹- عبد الله فال، القضاء الاستعجالي الإداري، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القوانين الاجرائية المدنية جامعة القاضي عياض كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش السنة الجامعية 2010/2011.

بالإدارة التي لها وحدها الحق الكامل في ممارسته دون غيرها من بقية الدائنين الآخرين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين¹.

وهو ما عبر عنه المشرع صراحة في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية عندما نص 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 إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الآجال المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل ، وأن يكون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها ."

من المؤكد على أن الإشعار للغير الحائز هو وسيلة قانونية تمكن المحاسب المكلف بالتحصيل من تنفيذ الديون العمومية تنفيذا جبريا في مواجهة المدين بها، فهي بمثابة حجز تنفيذي على أموال هذا الأخير، والحجز هو من بين التابعات التي تدخل ضمن سلم إجراءات التحصيل، فإذا نازع الملزم في بطلان مسطرة "الإشعار للغير الحائز" فإن القضاء لا يمكنه النظر إليها إلا بالتفحص والتدقيق والتقييم والمساس بالجوهري وهي بالتالي تكون من اختصاص قضاء الموضوع، جاء في قرار محكمة النقض ما يلي "... حيث إن مناط انعقاد اختصاص قاضي المستعجلات هو توفر عنصر الاستعجال في النازلة وعدم المساس بما يمكن أن يقضى به في الجوهري، وحيث أن الطلب يهدف إلى رفع الإشعار للغير الحائز، وهو

¹ - مراد الخروبي، التعرض على أموال المدين كوسيلة ناجعة لاستخلاص الديون العالقة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد مزدوج 44-45 ماي - غشت 2002 ص 61.

طلب يشكل منازعة جوهرية تقضي النظر في مشروعية إجراء التحصيل المتخذ وهو يخرج عن اختصاص قاضي المستعجلات ويكون الأمر لما قضى بخلاف ذلك واجب الإلغاء"

وإذا كان العمل القضائي قد استقر على أنه كلما كان الأمر من شأنه أن يقضي إلى تقييم مشروعية إجراءات التحصيل للبت في المطالبة برفع الحجز فهو يخرج من اختصاص القضاء الاستعجالي لما من شأنه المساس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر.

فان العمل القضائي قد استقر أيضا على أنه كلما كانت المراكز القانونية للأطراف واضحة إزاء الحجز يجوز لقاضي المستعجلات أن يتدخل لحماية تلك المراكز بالاستجابة لطلبات رفع الحجز المضروب على أموال المعني بالأمر في إطار مسطرة الإشعار للغير الحائز.

الفقرة الثانية: إيقاف تنفيذ الإكراه البدني

أثارت إشكالية الاختصاص بالبت في المنازعات المتعلقة بمسطرة الإكراه البدني، تضاربا في الآراء انعكست على المقررات القضائية حيث تمسكت بعض المحاكم الابتدائية باختصاصها للبت في النزاعات المتعلقة بمسطرة الإكراه، مبررة أوامرها إما بمقتضيات قانون المسطرة الجنائية وإما بأسباب مستخلصة من قواعد تحصيل الديون العمومية أو بمبررات لها علاقة بجوهر الموضوع أكثر مما ينسب للنزاع المعروض على قاضي الأمور المستعجلة وفي هذا الإطار ذهبت قلة من المحاكم الإدارية إلى التصريح بعدم اختصاصها للبت في مسطرة الإكراه البدني لفائدة المحكمة الابتدائية وبالمقابل ذهبت أغلبية

المحاكم الإدارية إلى القول بأن الاختصاص في إيقاف مسطرة الإكراه البدني يعود إلى رؤساء المحاكم الإدارية.

إذا كان المشرع الفرنسي قد ترك الاختصاص للمحاكم العادية للنظر في جميع المنازعات المتعلقة بتطبيق مسطرة الإكراه البدني، فإن المشرع المغربي قد مكن المحاكم الإدارية من البث في منازعات التحصيل والمتابعات المنبئية عنها والإكراه البدني من بين المتابعات الواردة بمدونة التحصيل مما يبدو معه على هذا المستوى أن الاختصاص موكول للمحاكم الإدارية.

وهو ما ذهب إليه قرار عدد 141 صادر عن المجلس الأعلى سابقا حيث اعتبر "المنازعات المتعلقة بالتحصيل، طبقا للمادة 8 من قانون 41-90 ينعقد الاختصاص بشأنها للمحكمة الإدارية وبالتالي فإن الطلبات الرامية إلى إيقاف إجراءات التحصيل على وجه الاستعجال ينظر فيها رئيس هذه المحكمة وان صدور قرار عن وكيل الملك بإيداع طالب الإيقاف في السجن لا يينزع عن رئيس المحكمة الإدارية هذا الاختصاص طالما أن النزاع لا ينصب على القرار الصادر عن النيابة العامة وإنما يرتبط بإيقاف إجراءات التحصيل.

المطالبة الإدارية بين مرحلتي التأسيس والتحصيل

لعواد زكرياء

باحث بسلك الدكتوراه

بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا

تقديم:

عمل دستور فاتح يوليوز 2011 على جعل التظلم الإداري كآلية من آليات حكامه المرافق العامة وذلك بموجب الفصل 156 منه الذي ينص على أن " تتلقى المرافق العمومية لملاحظات مرتفقيها، واقتراحاتهم وتظلماتهم، وتؤمن تتبعها. " وهذا مبدأ دستوري يفرض على كل الفاعلين كل في ميدان اختصاصه أن يعطي للتظلم أهمية قصوى. وبالتالي يغدو مهما أن يوفر المشرع العادي وبالأحرى الدستوري منه إمكانية فض جانب من المنازعات الإدارية داخل الجهاز الإداري نفسه، وإتاحة إمكانية التظلم من بعض القرارات الإدارية فصدور القرار الإداري معيبا لا يعني بالضرورة أن الإدارة التي أصدرته قد أرادت إصداره معيبا، وحتى ولو أرادت على سبيل الافتراض، فإن القانون في معظم الأحوال قد أقام سلطة رئاسية تملك تعديل قرارات المرؤوس، وإلغائها.

ومما يعزز مكانة التظلم لجهة حسم المنازعات انه يؤدي إلى نتائج لا يمكن الوصول إليها لو أريد اللجوء إلى القضاء، ذلك أن الرقابة القضائية على أعمال الإدارة رقابة مشروعية في الغالب الأعم، أما الإدارة فإنها تستطيع أن تعدل القرار، أو أن تلغيه، وهي بذلك إذ تفعل هذا الأمر ليس بالضرورة أن يكون ذلك القرار غير مشروع، إذ يكفي ألا يكون ملائماً.¹

وبالتالي يبدو أن المنازعة الجبائية بصفة عامة يمكن أن تقطع أشواط كثيرة ويستغرق الحكم فيها وقتاً طويلاً، لذا فإنه قد يكون من المفيد للطرفين (الإدارة والملمزم) حسم الخلاف القائم بينهما في مراحله الأولى من هنا تظهر أهمية المطالبة كأحد أشكال التسوية البديلة للمنازعات الضريبية أمام القضاء.

هذا وتعتبر المنازعة الجبائية هي تلك الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين الملمزم أو المدين من جهة وإدارة الضرائب أو التحصيل من جهة ثانية، بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة وتصفيتهما وتحصيلها ومن خصوصيات هذه المنازعة أنها منازعة على مراحل بمعنى أنها لا ترفع ابتداءً إلى القضاء بل لا بد لها أن تمر من مرحلة الطعن الإداري أو الطعن أمام اللجان الإدارية الضريبية حسب الحالة، قبل اللجوء في المرحلة الأخيرة إلى القضاء.²

¹ محمد سليمان الطماوي، "القضاء الإداري - الكتاب الأول - قضاء الإلغاء"، دار الفكر العربي، لسنة 1986 ص 615.

² محمد الشريفي، المنازعة الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجنائية، دار النشر مطبعة المعارف الجديد الطبعة عدد 16 منشورات المجلس الأعلى السنة 2011 الرباط، ص 45.

على اعتبار أن هذه الآلية التي أوجدها المشرع سواء على مستوى المدونة العامة للضرائب، وقانون الجبايات المحلية رقم 47.06 أو فيما يخص مدونة تحصيل الديون العمومية كان الهدف الأساسي منها تمكين الإدارة من فرض رقابتها على أعمالها وتصفية المنازعات في مهدها وتحقيق العبء على القضاء إضافة إلى اعتبارها ضمانا ملزمة في توفير الوقت والجهد عليه، وإذا ما قدم الخاضع للضريبة مطابقة أمام الإدارة سواء كانت إدارة الضرائب أو الأجهزة المكلفة بالتحصيل فهو بذلك يجب أن يتقيد بمجموعة من الشروط والأجالات حتى تقبل هذه المطالبة من طرف الإدارة المختصة من حيث الشكل أولا قبل الغوص في موضوعها ومن المعلوم أن الملزم غير مقيد برد الإدارة سواء الإيجابي أو السلبي على مطالبته بل يمكنه قبل ذلك أن يرفع دعواه أمام الجهة القضائية المختصة وقيام الإدارة الضريبية، بحكم وظيفتها القانونية، بربط وتحصيل الضرائب من الطبيعي أن يثير العديد من الخلافات والمنازعات بين الخاضعين للضريبة والإدارة، بالرغم من أن هذه الأخيرة يفترض فيها أن تمارس مهامها وفقا للقوانين، وهذه الخلافات وضع لها المشرع عدة مراحل من أجل حلها. وبالتالي يبدو أن المنازعة الجبائية بصفة عامة يمكن أن تقطع أشواطا كثيرة ويستغرق حكما وقتا طويلا، لذا فإنه قد يكون من المفيد للطرفين (الإدارة والخاضع للضريبة) حسم الخلاف القائم بينهما في مراحله الأولى من هنا تظهر أهمية المطالبة كأحد أشكال التسوية البديلة للمنازعات الضريبية أمام القضاء¹.

¹- كوني عبد الجليل "ضوابط المطالبة أمام الإدارة الضريبية موقع العلوم القانونية droit Maroc السنة 2012، ص 3.

هذا ونجد المشرع المغربي على غرار باقي التشريعات في معرض بحثه عن بإقرار نوع من التوازن في العلاقة بين الإدارة الجبائية والملزم بهدف تسوية العلاقات الناجمة عن تضارب مصالح الطرفين مسطرة أو آلية المطالبة¹ ومن المعلوم أن المشرع من خلال مدونة التحصيل جعل الباب السابع منه للمطالبات التي تنظمها وفق الفصول 117 إلى الفصل 121 وبالأخص تكون ممارسة الطعن الإداري وفق هذه المدونة طبقا للمادتين (120-121) إذا تعلقت المنازعة بمسطرة تحصيل الديون العمومية ولم يحل تنظيم الأمر الى المدونة العامة للضرائب لأنه في ذلك تمييزا بين نوعين من المنازعات الجبائية حسب المراحل التي تنصب عليها، وسند التمييز هذا يعود إلى طبيعة العملية الضريبية التي تبدأ من مرحلة الوعاء (الأساس الضريبي) تم التصفية (احتسابها) تم التحصيل (استخلاصها) وتنقسم هذه المراحل الثلاث على جهتين إداريتين اثنتين تختص كل جهة في عمليات جبائية محددة ويرتكز هذا التقسيم على مبدأ هام في تنفيذ ميزانية الدولة وهو الفصل بين سلطتين هما: الأمر بالصرف أو بالأشخاص من جهة والمحاسب من جهة أخرى² وبالتالي يسقط ذلك على موضوع المطالبة ما بين التأسيس (المطلب الأول) والتحصيل (المطلب الثاني)، وما يلاحظ من تفاوت بين كل منهما هنا جوهر هذا البحث.

1- محمد قزير، التظلمات الإدارية في المادة الجبائية " مقال حول الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية السنة 2013، ص 14.

2- عبد القادر بعلاشي: الضمانات الجنائية من خلال التشريع والقضاء مقال دار النشر المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة عدد 1997، ص 23.

المطلب الأول: المطالبات النزاعية بمناسبة تحديد وعاء الضرائب

إن الالتزام بتقديم التظلم الضريبي بصفة عامة والتظلم بمناسبة تحديد الوعاء بصفة خاصة، يجد مصدره في نصوص التشريع الضريبي فلا يجوز للمكلف اللجوء مباشرة الى القضاء وإنما يجب أن يتقدم ابتداء بالتظلم أمام الإدارة الضريبية وهذا الالتزام له طابع إجرائي وبالتالي يعتبر التظلم الإداري **la réclamation fiscale** مرحلة المنازعة الضريبية¹ وتستمد المطالبة الإدارية في مجال التأسيس أساسها القانوني من مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب والمادة 161 من القانون 47.08 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية وتنصب هذه المطالبات بالأساس على إصلاح الأخطاء التي قد ترتكبها الإدارة الضريبية أثناء مباشرتها لإجراءات فرض الضريبة وعلى المطالبة بالانتفاع بحق يرتبه نص تشريعي أو تنظيمي، وكذلك على إعادة النظر في الضريبة غير مطابقة لنص قانوني أسمى أو كان واردا في معاهدة ثنائية لتفادي الازدواج الضريبي وسنتناول هذه المطالبات في هذا المطلب من خلال تخصيصه (الفرع الأول) للتعريف بالمطالبات النزاعية المقدمة بمناسبة تحديد وعاء الضرائب وكذا الإجراءات الشكلية التي يجب إتباعها لتقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الضريبية المختصة (الفرع الثاني).

¹ - عبد الرحيم التجاني: المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب/ الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق " جامعة محمد الخامس، الموسم الجامعي 2012/2013، ص 331.

الفرع الأول: تحديد مدلول المطالبة الإدارية في تحديد الوعاء الضريبي

بخصوص تحديد مفهوم المطالبة قد اختلف الفقه في إيجاد تعريف هو حد لما يسمى بالمطالبة، فالبعض يعرفها أنها شكلية أو الطلب المقدم من طرف الملمزم، أو الممول للضريبة العامة، أو الخاضع للضريبة الى الإدارة من أجل مراجعة أو تخفيض أو إلغاء الفرض الضريبي، أو إصلاح الأخطاء المادية التي يمكن أن ترتكب خلالها، والبعض الآخر يجعلها تسمى بالتظلم¹.

وانطلاقاً من هذا التعريف سنعمل على الإحاطة بهذا الموضوع من خلال بيان حالات اللجوء الى المطالبة الإدارية بمناسبة تحديد وعاء الضريبة وذلك من خلال فقرتين أساسيتين، الفقرة الأولى، مطالبة الملمزم الرامية الى إصلاح أخطاء الإدارة الجبائية، اما الفقرة الثانية نخصصها لمطالبة الملمزم بالانتفاع بحق.

الفقرة الأولى: مطالبة الملمزم الرامية إلى الاطلاع على أخطاء الإدارة الجبائية

يتعلق الأمر بمطالبة الملمزم بتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة الضريبية كأن تكون نفس الضريبة قد فرضت عليه أكثر من مرة واحدة، أو فرضت عليه خطأ فيطلب إسقاطها².

فعندما يتعلق الأمر بضريبة غير مشروعة تكون هناك مطالبات يهدف من ورائها أصحابها إلى الاستفادة من حق ظاهر قانوناً ومن صور هذه الحالة أن تفرض الضريبة على الأرباح العقارية على شخص يعتبر معفياً منها أو تفرض

¹- مصطفى زاهر، "الإجراءات الشكلية في المنازعة الضريبية، المطالبة والضمانة نموذجاً مقال دار النشر، مجلة دقاتر المجلس الأعلى العدد 16 السنة 2011، ص 302.

²-عبد الرحيم التجاني، مرجع سابق، ص 343.

الضريبة على الأرباح العقارية على شخص يعتبر معفيا منها أو تفرض الضريبة على القيمة المضافة على نشاط غير خاضع للضريبة أو كذلك فرض الضريبة بناء على معلومات وفرتها مسطرة الاطلاع دون التأكد من صحتها...

وهذا من النوع من الطلبات غالبا ما يقدمه ملزمون عارفون بحقوقهم قادرون على إثبات خطأ الإدارة ويدلون بما يثبت ذلك، لتبقى المسألة الأساسية في هذا النوع من النزاعات هو مدى فعالية جهاز الإدارة للبحث في شكاية الخاضع للضريبة واتخاذ القرار المناسب بالسرعة المناسبة¹.

وغالبا ما تتخذ المنازعة الضريبية في هذا الإطار أشكالا مختلفة سواء تعلق الأمر بطلبات التحقيق وطلبات الإعفاء أو طلبات الرد التي تقدم من طرف الملزم أو طلبات الرد المقدمة من طرف الغير.²

الفقرة الثانية: مطالبة الملزم بالانتفاع بحق

ففي هذه الحالة يستهدف الملزم من تقديم شكايته لدى الإدارة الجبائية، الانتفاع بحق أو إعفاء ضريبي يقرره القانون وكما هو معلوم، فإن المشرع الضريبي على جل دول العالم، ينص على إعفاءات ضريبية لأسباب مختلفة تتنوع تبعا للظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية بكل دولة³.

لكن الإشكال المطروح بهذا الصدد هو أن المكلفين في غالب الأحيان يطالبون الحصول على امتياز أو حق نصت عليه الإدارة الضريبية في منشور أو

1- عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، طبعة 2002، ص 343.

2- محمد مرزاق وعبد الرحمان أبيلا "النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، دار النشر مطبعة الأمنية، الطبعة الأولى السنة 1990 ص 118.

3- عبد الرحيم التجاني، مرجع سابق، ص 344.

دورية والسؤال المطروح هنا هو ما إذا كانت هذه الدوريات والمنشورات التي تصدرها إدارة الضرائب تشكر قانونا بمفهومه العادي يخول للمكلف الاستفادة من مقتضياته.

إن اللجوء إلى الدوريات الضريبية يعتبر أحد أوجه ممارسة الإدارة لسلطاتها التقديرية، وبالتالي فهي تدخل في صميم العمل الداخلي للإدارة.¹ لكن هذا التوجه بصفة عامة فيه خلل لأن ليس كل الدوريات والمنشورات هي من صميم العمل الإدارة، ولكن نعتبر هذا التوجه بصفة عامة في خلل، لأن ليس كل الدوريات والمنشورات هي من صميم عمل الإدارة ولكن نعتبر في هذا الإطار طابع قانوني في حالة ما إذا جسدت نصا قانونيا ما في شكل دورية أو منشور في هذه الحالة نكون أمام حق الملزم من الانتفاع بحق جاءت به هذه الدورية أو المنشور تطبيقا لقانون ما.

الفرع الثاني: الإجراءات الشككية لتقديم المطالبة

تخضع المطالبة الإدارية في مجال التأسيس إلى ضرورة احترام مجموعة من الإجراءات والضوابط عند ممارستها، وإن كانت هذه المطالبة تثير حقا مخولا للملزم الذي يتنازع في مجموع أو بعض مبلغ الواجبات الضريبية المفروضة عليه، أو تلك الرامية إلى الانتفاع بحق ينص عليه القانون، ففي جميع الحالات أحاط المشرع أمر المطالبة النزاعية بمجموعة من الإجراءات الشككية التي يتعين

¹ -مرزاق وعبد الرحمان أبليللا، مرجع سابق ص 123.

الشكاية لها (الفقرة الأولى) أو فيما يتعلق بأجل تقديم المطالبة الذي عرف تحدياً مهماً جاءت به مدونة الضرائب لسنة 2016 (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: شكل المطالبة والجهة المخولة لها تقديم الشكاية

في إطار قراءة نصوص المدونة العامة للضرائب التي تنظم مجال تقديم المطالبة لا نجد لها تنص على شكلية محددة في تقديم المطالبة أو الشروط الواجب احترامها من لدن الملمزم عند تقديمها، لكن بالرجوع إلى الدورية التفسيرية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب نجد أنها نصت بأن التظلم يجب أن يكون مكتوباً وموقعاً من طرف الملمزم أو أي شخص مفوض من قبله لهذا الغرض. وأنه يمكن من تحديد هوية المتظلم وكذا نوعية الضرائب موضوع المنازعة، كما ألزمت سرد الوسائل التي يستند إليها الملمزم وتدعيمها بالإثباتات الضرورية¹.

الفقرة الثانية: شكل المطالبة والجهة المخول لها تسلمها

والملاحظ أن جل النصوص القانونية لمختلف الضرائب تلزم توجيه المطالبة وهو ما يعني أن الغاية التي قصدها المشرع أن تكون كتابة، مع العلم أن كتابة هذه المطالبات في الأصل تكون كتابة، مع العلم أن كتابة هذه المطالبات في الأصل لا تتم عن طريق الملمزمين شخصياً، بل الأفضل من ذلك أن بعض الجهات التي تتمتع بالكتابة العمومية وتتخذ للمطالبات نماذج موحدة رغم اختلاف الموضوع والأسباب الداعية إلى النزاع بيت الإدارة الضريبية والملمزم وهو ما يجعل الإدارة الضريبية في حيرة من أمرها لاستخلاص العناصر الخلافية الأمر الذي يدعو

1- محمد شوارق: "المنازعات الجبائية المحلية، يربط الرسوم المحلية المطالبة الإدارية الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، الطبعة الأولى سنة 2014 ص 13.

إدارة الضرائب وفي إطار تواصلها مع الملزم أن تساعد على توضيح خلافه ولو شخصياً¹.

وفيما يخص الجهة المختصة بالنظر في تلك المطالبات التي تتعلق بأساس الضريبة واحتسابها فيعود الأمر بصفة عامة إلى مديرية الضرائب، أو الجهة الإقليمية، أو اللجنة المكلفة بذلك، ويتم إيداعها لدى المصالح الإدارية، إما من طرف الملزم نفسه أو من ينوب عنه².

يعتبر تقديم المطالبة داخل الآجال القانونية من الشروط الجوهرية التي يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف الخاضعين للضريبة لضمان دراسة شكايتكم من طرف الإدارة وتتأتى أممية الآجال من كونها تصور رغبة المشرع في استتباب الأمن والسلامة القانونية بالنسبة للإدارة التي ينبغي أن تكون متأكدة من أن قراراتها ستكون غير قابلة للطعن بعد حين³.

والملاحظ أن مواعيد الطعن الإداري كانت غير موحدة على مستوى المنظومة الجبائية وبالتالي كان للتعدد النوعي في الآجال آثار سلبية على الخاضعين للضريبة، وكان يساهم في تعقيد الإجراءات وعدم الإلمام الجيد بهذه المواعيد يؤدي إلى ضياع حقوق الخاضعين للضريبة، وفي هذا الصدد عمد المشرع

1- مصطفى زاهر: «الإجراءات الشكلية في المنازعة الضريبية-المطالبة والضمانة نموذجاً، مرجع سابق ص300.

2- عبد الرحيم التجاني، مرجع سابق ص 347.

3- إدريس البصري وآخرون: "القانون الإداري المغربي"، المطبعة الملكية السنة 1998 ص 537.

الفرنسي إلى توحيد آجال التظلم بالنسبة لجميع الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

وفي هذا الإطار حدد المشرع المغربي آجالا واضحة لتقديم التظلم وكذا آجالا كجواب الإدارة عليه دون إغفاله لاحتساب آجال الطعن القضائي وكل ذلك من خلال المادتين 235 و243.

ففي ظل المدونة السابقة لسنة 2015 كان على الملزم في حالة عدم قبول القرار الصادر عن الإدارة أو في حالة عدم جوابها داخل اجل 6 أشهر الموالية لتاريخ مطالبته، أن يعمل على الطعن القضائي وفق ما هو منصوص عليه في المادة 243. أما التعديل الجوهري الذي جاءت به المدونة العامة للضرائب بهذا الخصوص هو التقليل من مدة الممنوحة لجواب الإدارة والتي انتقلت من 6 أشهر ل 3 أشهر فقط. دون المساس بمدة الاجالات التي تخص تقديم المطالبة والتي يجب أن تقدم خلال السنة أشهر سواء تعلق الأمر بالمطالبة في حالة أداء الضريبة بصورة تلقائية، أو فيما يتعلق بالمطالبة المقدمة على إثر فرض ضريبة عن طريق جداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص

المطلب الثاني: شرط التظلم الإداري.

إن المنازعة القضائية في التحصيل هي منازعة في المسطرة المتبعة لتحصيل الضريبة والطعن في صحة الإجراءات الشكلية لهذه المتابعة، إلا أن إقامة الدعوى

¹عبد الصادق الناصري: "أزمة التواصل بين الملزم بالإدارة الجبائية في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة 2003 ص254.

أمام القضاء تقتضي سلوك مسطرة التظلم الإداري، وهي مرحلة سابقة على المرحلة القضائية.

فما المقصود بالتظلم الإداري في ميدان تحصيل الديون العمومية؟ (الفرع الأول) وماهي شروطه (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم التظلم الإداري.

تجدر الإشارة إلى أن الملمزم بالضريبة، في ظل ظهير 21 غشت 1935 لم يكن ملزما بسلوك مسطرة التظلم الإداري المسبق، بل كانت كل المنازعات المثارة والمتعلقة بإجراءات التحصيل ترفع مباشرة إلى الجهة القضائية المختصة، عكس ما هو معمول به في التشريع الفرنسي¹ وأغلب التشريعات المغربية²، حيث لا تختلف منازعات الوعاء عن المنازعات المتعلقة بالتحصيل في هذا الجانب. وقد كان ذلك من أهم العيوب والانتقادات الموجهة إلى هذا القانون في تنظيمه لمسطرة المنازعات³، عكس المنازعة في وعاء الضريبة وتصنيفتها التي تعتبر المرحلة ما قبل القضائية، أي التظلم الإداري إلزامية يترتب عن عدم سلوكها من طرف الملمزم المدعي، رفض الدعوى القضائية التي يقيمها، لكونه لم يستنفذ المرحلة التمهيدية⁴.

1 - Guide Pratique de la Procédure dans le contentieux Fiscal. François PILLET- Editions LITEC. 1992 p.54

2 - زكريا محمد بيومي: "المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة"، القاهرة 1990 - ص. 125

3 - عبد الرحمان ابليللا ورحيم الطور، مرجع سابق، ص. 115.

4 - عبد القادر التعلاتي: "التزاع الضريبي في التشريع المغربي"، مطبعة دار النشر، الدار البيضاء، سنة 1977، ص. 4.

لكن ورغم عدم وجود ما يلزم الملزم/المدين بضرورة تقديم التظلم الإداري قبل المنازعة القضائية، كقاعدة عامة، فقد نص المشرع، في إطار الظهير السابق، على إلزامية الطعن الإداري في المنازعات المتعلقة بالتحصيل في مناسبتين استثنائيتين هما:

الفقرة الأولى: أثناء مطالبة الغير بالأشياء المحجوزة

وفي هذا الإطار ينص الفصل 34 من ظهير 21 غشت 1935 على أنه: " إذا أجريت مطالبة باسترداد المنقولات والأثاث المحجوز، أو طُلب 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 مصحوبا بالأوراق والبيانات المبنية عليها المطالبة بالاسترداد"

إن قراءة هذا النص يؤدي إلى تسجيل الملاحظات التالية:

- إن طلبات الاسترداد توجه إلى الخازن العام للمملكة الذي يبت فيها بتفويض من وزير المالية.

- إن هذا الفصل، لا يتحدث عن طلبات استرداد العقارات المثارة من طرف الغير رغم أهميتها بالنظر إلى المنقولات.

- لم يتم التنصيص صراحة على أن تقديم الغير طلب استرداد المنقولات والأثاث المحجوز، يوقف عمليات الأداء إلى حين البت في الطلب، على عكس المشرع الفرنسي، حيث تنص المادة 283 من مجموعة المساطر الجبائية على أن

طلبات الاسترداد توقف إجراءات المتابعة¹، وهو نفس المنحى الذي سلكه المشرع التونسي².

وبالرجوع إلى القواعد العامة المتعلقة بالحجز المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، خاصة الفصل 468³ يتبين أن الخزينة العامة للمملكة لها سلطة واسعة في تقدير قيمة البيانات المقدمة من طرف المعارض، وما إذا كانت كافية لوقف إجراءات التنفيذ والمتابعة أم لا.

إلا أنه بالرجوع إلى القواعد الخاصة المنصوص عليها في إطار ظهير 21 غشت 1935، وخاصة الفصلين 33 و35 منه، يمكن الجزم استنادا إلى هذه المعطيات، أن مطالبة الغير بالمنقولات والأثاث المحجوز لا توقف الأداء في القانون الضريبي المغربي.

الفقرة الثانية: أثناء مطالبة المدين بوقف أداء الضريبة

ويقصد بطلب وقف الأداء، الطلبات الموجهة إلى الخازن العام والتي يرغب المكلف من ورائها وقف إجراءات تنفيذ السند التنفيذي الذي أصدرته الإدارة الضريبية، إما لوجود منازعة في أصلها أو أساسها.

1- L'article R 283 du livre de procédures fiscales prévoit « le dépôt d'une demande revendication par un tiers de la propriété de bien saisi chez le débiteur du trésor suspend de plein droit les poursuites sur les biens dont la propriété est discutée »

2 - المادة 320 من مجلة المرافعات المدنية التونسية.

3 - تنص المادة 468 من قانون المسطرة المدنية على مايلي: "إذا ادعى الأغيار ملكية المنقولات المحجوزة، فإن العون المكلف بالتنفيذ يوقف بعد الحجز البيع إذا كان طلب الإخراج مرفقا بحجج كافية، ويبت الرئيس في كل نزاع يقع حول ذلك"

ويلاحظ أنه بالرغم من أن الأصل في الدين الضريبي هو الأداء الفوري، وهي نفس القاعدة التي نصت عليها جل التشريعات¹، ومع ذلك فإن المشرع المغربي أقر إمكانية طلب إيقاف الأداء وهو حق استثنائي متوقف على تقديم ضمانات تعادل مبلغ الدين الضريبي.²

ولقد كان عدم إلزامية الطعن الإداري في غير الحالتين أعلاه، من أهم العيوب الموجهة لنظام المنازعات في ميدان تحصيل الضرائب، لذلك، كان طبيعياً أن يراعي المشرع هذا الجانب في المدونة الجديدة، ويأخذ بعين الاعتبار المزايا التي تحققها مسطرة التظلم الإداري والمتمثلة أساساً في:

* توفير فرص أخرى أمام المدين لتسوية المنازعة قبل الوصول إلى المرحلة القضائية.

* تجنب المصاريف التي تتطلبها المنازعة أمام القضاء.

* تمكين الإدارة المكلفة بالتحصيل من استدراك الأخطاء والإغفالات التي قد تكون ارتكبتها.

* تسوية نسبة مهمة من المنازعات على المستوى الإداري والتي لا حاجة ل طرحها أمام القضاء.

1 - د. محمد السماحي: "مسطرة المنازعة في الضريبة" مرجع سابق 2003 ص. 125
2- عبد الرحمان أبليللا ورحيم الطور: «- المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق" مرجع سابق، ص. 147.

* طرح المنازعة أمام جهة تتوفر، أكثر من غيرها، على جميع المعطيات الواقعية والبيانات اللازمة، وعلى أصل الملف الخاص بالمشتكي¹.
وقد نصت المدونة الجديدة على إلزامية التظلم الإداري في المادة 120 من مدونة التحصيل والتي ورد فيها مايلي:

" ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري، تحت طائلة عدم القبول، إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله، داخل أجل ستين يوما الموالية لتاريخ تبليغ الإجراء مدعومة بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات، طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 118 أعلاه.
عند عدم رد الإدارة، داخل أجل ستين يوما الموالية لتاريخ توصلها بالمطالبة، كما في الحالة التي يكون القرار فيها في غير صالح المدين، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أما المحكمة المختصة."

الفرع الثاني: شروط تقديم الطعن الإداري

يتبين من المادة 120 أعلاه، أنه لصحة المطالبة الإدارية، يتطلب توفر شرطين لازمين، سواء كان المدين مدينا أصليا أم مدينا بالتضامن، ينبغي توفرهما في الشكايات أو الطعون المقدمة بشأن الطعن في إجراءات التحصيل الجبري هما: شرط احترام الآجل (الفقرة الأولى) وشرط تقديم الضمانات (الفقرة الثانية).

1- ع. الرحمان أبليل ورحيم الطور: "تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة" مرجع سابق، ص. 115.

- انظروا كذلك، محمد السماحي "مسطرة المنازعة في الضريبة"، مرجع سابق ص. 178.

الفقرة الأولى: شرط احترام الأجل

ينبغي أن يوجه الطعن الإداري إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله، داخل أجل ستين يوماً الموالية لتاريخ تبليغ الإجراء موضوع الطعن، وتظهر أهمية احتراز القابض وحرصه على مباشر مسطرة التبليغ على وجهها القانوني المحدد، كما أسلفنا، كما تظهر أهمية ضبط تاريخ تبليغ أي إجراء من إجراءات التحصيل، لأن فائدته تظهر في أنه يشكل بداية لاحتساب تاريخ توجيه الطعن ضده بحيث أن المدين ملزم بإثبات أن الطعن قدم داخل أجل الستين يوماً المذكور.¹

ويعتبر أجل تقديم المطالبة الإدارية أمام المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله، على غرار باقي المنازعات الإدارية الأخرى، من النظام العام، وينتج عن عدم احترام الأجل في الطعن الإداري، سقوط الحق في رفع النزاع أمام القضاء. وكما أن للمدين أجلاً، يتعين احترامه، فإن للإدارة كذلك، مهما كان نوع النزاع، أجلاً للرد وهو ستون (60) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ التظلم، أو لتاريخ التوصل بالمذكرة، وأن انصرام هذا الأجل هو الذي يفتح في وجه المتظلم إمكانية إقامة الدعوى داخل أجل ثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انصرام أجل الرد.²

¹- عبد الرحمان أبليل ورحيم الطور "تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة" مرجع سابق، ص 118.

2 - Guide Pratique de la procédure dans le contentieux Fiscal – Ed goures klassuor 2003 p. 120

أما أثناء مباشرة الحجز على أموال في حوزة المدين بضرائب لفائدة الخزينة، والحالة أن هذه الأموال مملوكة للغير، فإن ذلك يترتب عنه قيام هذا الغير للمطالبة باخراج أمواله من الحجز، أو باسترداد الأموال التي لا تقبل الحجز قانونا، إذ يجب على المطالب أن يوجه مذكرة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل، أو من يمثله، مدعومة بجميع الحجج اللازمة، وذلك بالبريد المضمون مع إشعار بالتوصل، وعند عدم رد الإدارة داخل أجل ستين يوما، ابتداء من تاريخ التوصل بالمذكرة المشار إليها أعلاه، يمكن آنذاك رفع القضية أمام المحكمة المختصة.

ويجب أن ترفع الدعوى أمام القضاء، تحت طائلة عدم القبول، داخل أجل ثلاثين 30 يوما الموالية لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الرد الممنوح لها، في إطار¹إما:

- دعوى الاستحقاق الفرعية.
- دعوى رفع اليد عما لا يجوز قانونا.
- دعوى الحكم ببطلان مسطرة التحصيل.

1- تنص المادة 482 من ق.م.م على أنه: " إذا ادعى الغير أن الحجز انصب على عقارات يملكها أمكنه إبطال الحجز رفع دعوى الاستحقاق"
- وتنص المادة 486 من ق.م.م على: " تنحصر إجراءات إعادة البيع في إشهار جديد فقط على أن تقع السمسرة الجديدة خلال ثلاثين يوما من هذا الإشهار.
يتضمن الإشهار علاوة على البيانات العادية المتعلقة بالعقار بيان المبلغ الذي وقف به المزاد الأول وتاريخ المزايدة
غير أنه يمكن للمشتري المتخلف توقيف إجراءات البيع الجديد إلى يوم المزايدة الجديدة بإثبات قيامه بتنفيذ شروط المزاد الذي استفاد منه والوفاء بالمصاريف التي تسبب فيها نتيجة خطئه".

وإذا كان لا بد من إعداد المذكرة التمهيدية في طلبات استرداد أموال الغير، أو رفع الحجز عن تلك التي لا تقبل الحجز، والكتابة بالبريد المضمون مع الإشعار بالتسلم وانتظار أجل ستون 60 يوماً لجواب الإدارة أو عدم جوابها، فهل يملك المحاسب المكلف بالتحصيل الاستمرار في عمليات التنفيذ بعد الحجز، رغم التعرض عليه بالمذكرة التمهيدية؟

القانون الفرنسي يرتب إيقاف التنفيذ بقوة القانون لمجرد تقديم التظلم التمهيدي، الهادف إلى رفع الحجز عن الأموال المطالب بها،¹ بينما المادة 121، من مدونة تحصيل الديون العمومية، اكتفت بالإشارة إلى إمكانية إيقاف تنفيذ بيع المحجوز المطالب به، ولم تحدد الجهة التي يعود إليها أمر هذا الإيقاف، ولم تقل إنه مقابل تقديم ضمانات يجب دفعها، كما هو الشأن بالنسبة للمبدأ العام الذي أقرته المادة 117 من المدونة²، ونتيجة لذلك فإن ما تضمنته المادة 121 إنما يتعلق بإيقاف بيع الأشياء المحجوزة، مع استمرار الحجز عليها، وأن صلاحية الترخيص بالإيقاف تملكها الجهة التي تولت إيقاع الحجز، أي القابض المكلف بالتحصيل، إلى حين البت النهائي في المطالبة أو الفصل، من طرف الإدارة المتظلم لديها³.

1- الفقرة الأولى من الفصل 283 من القانون الفرنسي مسطرة المنازعة الجبائية

2- تنص الفقرة الثانية من المادة 117 من المدونة على: "لا يمكن للمدين الذي ينازع كلاً أو بعضاً في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الأجل المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها"

3- محمد السماحي: "مسطرة المنازعة في الضريبة" مرجع سابق، ص 166.

أما دعوى استحقاق العقار، ورفع الحجز عنه، فتخضع لقواعد المسطرة المدنية، بحكم الإحالة عليها بنص المادة 67 من مدونة التحصيل¹.

غير أن سلوك مسطرة التظلم الإداري قبل اللجوء إلى القضاء المستعجل لرفع الحجز مثلاً، لا يعتبر لازماً لتعارضه مع حالة الاستعجال التي يفرضها هذا الإجراء والتي لا تتحمل بطبيعتها الانتظار وتقتضي عرض النزاع على القضاء بأقصى سرعة ممكنة، وبالتالي فإن احترام مسطرة التظلم الإداري الأولى يسري على الدعاوى الموضوعية دون الاستعجالية، وهذا ما أكده القرار رقم 156 الصادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 13 مارس 2003 في الملف 2002-2-4-2180²

أما بالنسبة للتظلمات الإدارية المتعلقة بأساس الضريبة والموجهة إلى مديرية الضرائب، فالملاحظ أن التعدد النوعي في الأجال له آثار سلبية على الملزمين ومن شأنه أن يؤدي إلى ضياع حقوق الملزمين بخلاف المشرع الفرنسي الذي عمد إلى توحيد آجال الطعن بالنسبة لجميع الضرائب وبالتالي فلا بد من تدخل المشرع المغربي للنص على مواعيد ثابتة وموحدة على غرار المشرع الفرنسي³.

أما الإدارة فتتمتع بأجل أقصاه ستة أشهر للرد على طعون الملزمين وسكوت الإدارة الضريبية من غير تقديم جواب صريح بعد مرور هذه المدة يعتبر بمثابة

1 - تنص الفقرة الثانية من المادة 67 من مدونة التحصيل على: " يتم حجز العقارات وبيعها من طرف أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية طبقاً لأحكام الظهير الشريف بمثابة قانون بتاريخ 11 من رمضان 1394 {28 سبتمبر 1974} بالمصادقة على قانون المسطرة المدنية"

2 - قرار منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 5، 2005 ص. 240.

3 - فاطمة المعاشي: "وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة" أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام - جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكادال-الرباط الموسم الجامعي 2001/2000 ص 236.

رفض لطلبات الطاعنما يفتح أمامه إمكانية اللجوء إلى القضاء خلال أجل شهر من يوم تبليغ المقرر الإداري الصريح أو الضمني، وذلك خلافا للتشريع الفرنسي الذي ينص في المادة 1938 من المجموعة العامة للضرائب على أنه يمكن تمديد أجل ستة أشهر إلى ثلاثة أشهر إضافية مع ضرورة تبليغ المكلف بذلك، وفي حالة الرفض الكلي أو الجزئي للشكاية فإن قرار الإدارة يجب أن يكون مدعما بأسباب. وإذا كان الهدف من التظلم الإداري هو حل كثير من النزاعات وديا وفي أقصر الآجال، خاصة وأن نسبة 97% من النزاعات تعرف حلا لها في هذه المرحلة¹. إلا أنه على الرغم من ذلك لا تصح المبالغة في هذا الضمان فهو لا يشكل ضمانا حيادا اتجاه الملزم والذي لا يشعر بالاطمئنان على حقوقه إذا ترك أمر البت فيها عند الاعتداء عليها إلى حكم خصم له في نفس الوقت إضافة إلى أن المكلف ملزم بتقديم ضمانات لتبرير موقفه وهي مهمة ليست باليسيرة لتعقد الإجراءات وضعف الثقافة الجبائية للمكلف، في مقابل خصم يتوفر على الوسائل القانونية والمادية لتنفيذ ادعاءاته، كما أن التظلم الإداري لا يوّجل أداء الضرائب التي يجب استخلاصها في أجالها القانوني، وهو ما من شأنه أن يخلق متاعب للملزم الذي يجب عليه أن يتحرر من دينه قبل أن يتعرض للزيادات عن التأخير التي تزيد من إثقال كاهله².

¹ - عبد القادر التعلاتي: "الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء" المجلة م. ل. م. ت عدد 19 أبريل يونيو 1997، ص 141.
² - المواد 21 و22 و23 و24 و26 من مدونة لتحصيل الديون العمومية.

الفقرة الثانية: ضرورة تقديم الضمانات

ولصحة التنظيم الإداري، يجب أن يكون مدعما بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات المقدمة طبقاً للمادتين 117 و 118¹ من المدونة. ويعتبر هذا الشرط تكريسا للمبدأ العام الذي تتمسك به الخزينة العامة أمام القضاء والذي يفيد بأن الأداء شرط أساسي لقبول المنازعة، وهو دفع لطالما رفض القضاء الالتفات إليه، كما سنبين ذلك.

والواقع أنه مادام المدين لا ينازع في موضوع الدين أو في شرعيته، وطالما أن منازعته منصبية فقط على إجراء من إجراءات تحصيله، فلم يعد هناك مبرر لعدم الوفاء بهذا الدين. على أنه قد يحدث أن تؤثر المنازعة في إجراء من هذه الإجراءات على موضوع الدين نفسه، كأن يلغيه مثلا، فالمدين في هذه الحالة لا يحتاج إلا إلى تكوين ضمانات في انتظار البت في المنازعة، وهنا تكمن أهمية هذا الشرط حيث يظهر كضمانة فعلية لصالح المدين² والخزينة معا.

خاتمة:

لقد حاولنا من خلال هذا البحث المتواضع، التركيز بصورة أساسية على استحضار الجانب القانوني المنظم للتنظيم الإداري في الميدان الجبائي، تأسيسا

1- هذه الضمانات كما وردت بالمادة 118 من المدونة هي: "إيداع في حساب للخزينة - سندات ممثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 94-35 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول الصادر = بتنفيذه الظهير رقم 3-95-1 بتاريخ 24 من شعبان 1415 {26 يناير 1995}-سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة-كفالة بنكية -ديونللخزينة - سند التخزين - رهن أصل تجاري - تخصيص عقار للرهن الرسمي - ويمكن للمدين أن يعرض أشكالا أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل".

2- عبد الرحمان أبليل ورحيم الطور: "تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة" مرجع سابق، ص 118.

وتحصيلًا، حيث نجد أن المشرع قد اطر هذا الموضوع من خلال باب كامل اسماء بالمطالبات في الباب السابع من مدونة تحصيل الديون العمومية ، فكان لزاما علينا قيام بتحليل لهذه المواد حتى نظهر خصوصية المطالبة الإدارية في مجال التحصيل لكن لضرورة الفهم حتمت علينا إجراء مقارنة بين رؤية المشرع للمطالبة الإدارية في تأسيس الضريبة ورؤيته فيما يتعلق بالتظلم الإداري في التحصيل، حيث نستنتج من ذلك أن المشرع في المدونة العامة للضرائب كان أكثر وضوح وإمام بكل الجوانب التي تخص المطالبة سواء تعلق الأمر بالمسطرة المتبعة في ذلك أو الاجالات أو حتى فيما يخص جانب المنازعات المترتبة عن المطالبة ، بينما كان الأمر على خلاف ذلك بخصوص تنظيم المشرع للتظلم الإداري في ميدان التحصيل فعلى سبيل المثال لا يعرف من خلال قراءة المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية أجال تقديم الدعوى عند رد أو سكوت الإدارة عن التظلم، حيث نجده نظم ذلك بموجب مقتضيات المادة 121 التي تهتم مجال خاص للمطالبة الإدارية الذي يتعلق بالتظلم في حالة المطالبة بالأثاث وغيره من المنقولات المحجوزة، وجعل المشرع وتحت طائلة عدم القبول ان ترفع الدعوى داخل اجل 30 يوما الموالي لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء اجل الرد الممنوح لها، هذا كان جزء جعلنا نخصص مبحثا لدراسة التظلم الإداري بين التأسيس والتحصيل، هذا الموضوع يحلينا على معالجة الآثار القانونية للتظلم الإداري في ميدان التحصيل والتأسيس، حيث يعتبر التظلم خطوة أولية قبل اللجوء للقضاء وذلك تحت طائلة عدم القبول، أما الأثر القانوني الثاني نجده في الباب التاسع من مدونة

التحصيل المعنون بالتقادم، حيث ومن خلال قراءة لمقتضيات المادة 123 نجد وبصورة ضمنية أن التظلم الإداري حالة من حالات انقطاع التقادم ، وذلك من خلال إحالة المشرع لمقتضيات الفصلين 381 و382 من قانون الالتزامات والعقود.

خصوصيات بعض المهن الحرة بين حق الإطلاع الضريبي وضرورة الحفاظ على السر المهني

زكرياء جواد

باحث بسلك الدكتوراه بجامعة محمد الخامس الرباط
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -سلا-

تملك الإدارة في إطار مساطر المراقبة الضريبية حق الإطلاع وتبادل المعلومات مع المزمين، حيث يحق لها بموجبه الحصول على جميع المعلومات التي تفيدها في ربط ومراقبة الضرائب، والواجبات المستحقة على الغير، وقد خصص المشرع المغربي لهذه المسطرة مقتضيات المادة 214 من المدونة العامة للضرائب نجده قد أعطى الحق للإدارة الضريبية في أن تطلب من أي إدارة عمومية أو شبه عمومية جميع المعلومات التي تعتقد أنها تفيدها في مراقبة ربط الضريبة الواجبة في حق المزمين كما أن تقديم المعلومات تتم بدون إبداء الرأي ودون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني، مما يحمل على القول بأن هذه المسطرة تكاد تكون استقصائية، وبالتالي قد تحدد حرية المكلفين بالضريبة.

وإذا كان حق الاطلاع يعتبر نوعاً من الرقابة التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية من أجل الحصول على معلومات من قنوات متعددة تواجه بها الملزم الذي حاول التملص من الالتزام الضريبي والتقليل من تقدير أساس الضريبة أثناء التصريح، نجدها في المقابل تصطدم أكثر بالاكراهات المرتبطة بممارسة بعض المهن الحرة الذي يفترض فيها التمسك بالسر المهني.

ومما لا شك فيه أن ممارسة الإدارة لسلطاتها في حق الاطلاع يمكن أن تمس بأسرار تحميها قوانين منظمة لبعض المهن، مما قد يمس أصحابها في حقوقهم الفردية وسمعتهم الشخصية وبالتالي قد ينعكس ذلك على وضعية مؤسستهم التجارية وعلى علاقتهم بزبائنهم كذلك.

وتكمن الصعوبة في هذا المجال في كون المشرع لم يعطي تعريفاً دقيقاً لمفهوم السر المهني، لكون هذا الأخير ذو مفاهيم متعددة، سر الأعمال، السر الضريبي، السر الإداري... الخ.

وجاء في المادة 214 من المدونة العامة للضرائب " غير أن حق الاطلاع لا يمكن أن يشمل مجموع الملفات فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها لتقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي".

إلا أن السؤال الذي يطرح نفسه هنا هو، ما هي المهن الحرة التي تستلزم مزاولتها المحافظة على السر المهني والتي تقدم خدمات قانونية أو محاسبية أو ضريبية؟

_ ما هو السبيل إلى التوفيق بين حق الاطلاع و المحافظة على السر المهني في مثل هذه الحالات ؟

لمحاولة الإجابة عن هذه الأسئلة سوف نحاول التطرق لخصوصية حق الاطلاع لدى بعض المهن الحرة ذات الطابع القانوني (المبحث الأول)، ومدى إمكانية الدفع بالسر المهني تجاه إدارة الضرائب من قبل المهن ذات الطبيعة المالية والمحاسبية (المبحث الثاني).

المبحث الأول: المهن الحرة ذات الطابع القانوني بين حق الاطلاع الضريبي وخصوصية السر المهني.

سوف نتناول في هذا المبحث حق الاطلاع الضريبي لدى بعض المهن الحرة التي تمارس أنشطة طابع قانوني، حيث سنتطرق لمهنة المحاماة بين حق الاطلاع الضريبي وإشكالية السر المهني (المطلب الأول) ثم بعد ذلك لخصوصية حق الاطلاع لدى مهن التوثيق (المطلب الثاني) المطلب الأول: مهنة المحاماة بين حق الاطلاع الضريبي وإشكالية السر المهني.

تنص مقتضيات الفقرة الخامسة من المادة 214 من المدونة العامة للضرائب على أن "حق الاطلاع لا يمكن أن يشمل مجموع الملف فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني او ضريبي أو محاسبي".

وإذا ما أردنا معالجة حق الإدارة الضريبية في الاطلاع لدى المحامون باعتبارهم أصحاب مهن قانونية فإنه تثار أماننا الأسئلة التالية:

هل المحامون ملزمون بكتمان السر المهني حينما تطالبهم الإدارة الضريبية بمعلومات تخص موكلهم؟

هل يمكن للمحامون الدفع بالسر المهني اتجاه إدارة الضرائب حينما تطالبهم بمعلومات تخصهم وحدهم دون معلومات موكلهم؟ ما هي طبيعة المعلومات الممكن الاطلاع عليها كاستثناء من مجموع الملف حسب الفقرة الخامسة من المادة 214 المشار إليها أعلاه؟ الإجابة عن هذه الأسئلة سنتطرق للمسؤوليات المترتبة عن خرق المحامي للسر المهني (الفرع الأول) ثم خصوصية مهنة المحاماة بين الاطلاع الضريبي والمحافظة على السر المهني (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المسؤوليات المترتبة عن خرق المحامي للسر المهني

تنص مقتضيات المادة 446 من القانون الجنائي المغربي على أن " الأطباء والجراحين وملاحظو الصحة وكذلك الصيادلة والمولدات وكل شخص يعتبر من الأمناء على الأسرار بحكم مهنته، أو وظيفته الدائمة أو المؤقتة إذا أفشى سر أودع إليه وذلك في غير الأحوال التي يجيز له فيها القانون أو يوجب عليه فيها التبليغ عنه يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وغرامة من ألف ومائتين إلى عشرين ألف درهم.

والملاحظ أن التحديد المشار إليه في الفصل 446 أعلاه بخصوص الطوائف الملزمة بكتمان السر المهني، وارد على سبيل المثال لا الحصر، لان المشرع بعد ذكر الأطباء والجراحين وملاحظو الصحة والصيادلة والمولدات، وأخضع لحكمهم كل شخص يعتبر من الأمناء على الأسرار بحكم مهنتها أو وظيفته الدائمة أو المؤقتة¹

¹ - سعيد الفكهاني وآخرون، التعليق على قانون المسطرة المدنية المغربي في ضوء الفقه والقضاء، الجزء الأول، الدار العربية للموسوعات ص 454، أورده أحمد كامل سلامة، الحماية الجنائية لأسرار المهنة- أسرار المهن الحرة- مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى 1958، ص: 107

لذلك فالمحامون يدخلون ضمن الأشخاص الذين يعتبرون من الأمناء على الأسرار بحكم مهنتهم إذ لا يجوز لهم إفشاء الأسرار المودعة لديهم وإلا تعرضوا للعقاب المنصوص عليه في الفصل 446 من القانون الجنائي، لان المعلومات المقدمة للمحامي تكون بطبيعتها سرية أو يفترض فيها ذلك نظرا للعلم بها أثناء مباشرة المهنة، ولان كذلك أسرار الدفاع من الأمور المقدسة الواجبة الاحترام والكتمان من المحامي باعتباره الأمين على المعلومات والوقائع الموجودة بين يديه.

والحقيقة أن الفصل 446 من القانون الجنائي المغربي¹ يشكل قاعدة عامة يلجأ إليها في حالة عدم وجود نص خاص ينظم المسألة، والحال أن المشرع المغربي نظم السر المهني للمحامين منذ فجر الاستقلال واعتبر التشبث بالسر المهني أهم واجبات المحامي، إذ نص في المادة 36 من قانون المحاماة الصادر بظهير 10 شتنبر 1993 على انه، "لا يجوز للمحامي أن يفشي أي شيء يمس بالسر المهني في أية قضية" وفي حالة خرق احد المحامين لمقتضيات هذه المادة فإنه يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في المادة 60 من نفس الظهير².

¹ - محمد المهادي، السر المهني ووسائل الاتصال الحديثة، مجلة المحاكم المغربية، عدد 86، سنة 2001، ص 122

² - المادة 60 من قانون المحاماة "العقوبات التأديبية هي:"

- الإنذار

- التوبيخ

- الإيقاف عن ممارسة المهنة لمدة 3 سنوات

- التشطيب من جدول أو من قائمة التمرين أو سحب الشرفية

ويمكن أن يتضمن المقرر الصادر بالإنذار أو التوبيخ أو الإيقاف عقوبة إضافية لتعليق منطوق، بكتابة الهيئة لمدة معينة"

الفرع الثاني: مهنة المحاماة بين حق الاطلاع الضريبي وخصوصية السر المهني

حينما توجه الإدارة الضريبية إلى محامون طلبات كتابية تتضمن رغبتها في الاطلاع على معلومات بمكاتبتهم تهم موكلهم، يجدون أنفسهم مخاطبين بترساة قانونية مترامية الأحكام، حيث تنص مقتضيات المادة 214 من المدونة العامة للضرائب على جواز الاطلاع على المعلومات لدى المحامين باعتبارهم أصحاب مهن قانونية مخاطبة بهذا النص، في حين تمنع مقتضيات المادة 446 من القانون الجنائي المادة 36 من قانون مهنة المحاماة إفشاء الأسرار، وتأسيسا على كل ذلك يجد المحامون أنفسهم بين سنيين تشريعيين وهما قيام مسؤوليتهم الجنائية (الفصل 446 ق.ج) و المهنية (المادة 60 من قانون مهنة المحاماة) نتيجة إفشاء تلك الأسرار، وقيام مسؤوليتهم الجزائية على مخالفة أحكام حق الاطلاع (المادة 230 من المدونة العامة للضرائب).

إلا أن الحلول القانونية التي تعتمد على ترجيح الأساليب تقتضي تطبيق مبدأ " الخاص يقيد العام و يسبقه في الحكم " و بالتالي ترجيح خضوع المحامون لمقتضيات قانون المهنة كنص خاص، حيث يمنعون من إفشاء أي شيء يمس السر المهني في أية قضية¹ ولعل هذا هو تصور المشرع المغربي للسر المهني لدى المحامي إذ قرر قواعد خاصة حينما تكون أسرار المهنة معرضة للكشف عنها أثناء إجراءات التفتيش أو الحجز بمكتبه، حيث أوجبت المادة 59 من قانون المسطرة

¹ - الفرع الأول من الباب الرابع الخاص بواجب التشبث بالوقار والسر المهني.

الجنائية أن يتولى القيام بالتفتيش قاض من قضاة النيابة العامة بحضور نقيب هيئة أو من ينوب عنه، أو بعد إشعاره بأية وسيلة من الوسائل الممكنة¹.

هذه الإجراءات فيها تدعيم لحرمة مكاتب المحاماة ومن خلال سرية المعلومات الخاصة بهذه المكاتب والأشخاص المعنيين بها، و بالتالي فإن السر المهني للمحامي احتفظ بطابعه المطلق على عكس الأطباء الذين لم يعد بإمكانهم كتمان كل ما يعلمونه عن الحالة الصحية لمرضاهم لان المشرع ألزمهم بالتبليغ عن بعض الحالات التي تخص هؤلاء المرضى².

أما بخصوص الوجه الآخر من المعادلة والمتعلق بالطلبات الكتابية الرامية إلى الاطلاع على "السجلات والوثائق التي تفرض مسكها القوانين والأنظمة الجاري بها العمل" الخاصة بالمحامي، فإنه انطلاقاً من كون الدفاتر المحاسبية والوثائق المثبتة لها هي التي تخضع للاطلاع كمبدأ وكذلك المادة 56 من قانون المحاماة المتعلقة بحسابات المحامي يتضح أن الاطلاع على دفاتر حسابات المحامي والتحقق من وضعية الودائع لديهم من اختصاص النقيب أو من ينتدبه لذلك من أعضاء مجلس الهيئة يمارسه كلما تطلب الأمر ذلك أو عندما يطلب منه الوكيل العام للملك ذلك³، حيث يجب على المحامي تقديم دفاتره ووصولاته للنقيب أو

¹ - المادة 52 من قانون المسطرة الجنائية تقول: "إذا كان التفتيش أو الحجز سيجرى بمكتب محام يتولى القيام به قاض من قضاة النيابة العامة بمحضر نقيب المحامين أو من ينوب عنه أو بعد إشعاره بأية وسيلة من الوسائل الممكنة".

² - محمد المهادي، السرايمني ووسائل الاتصال الحديثة، مرجع سابق، ص: 112

³ - "يقوم النقيب بنفسه أو بواسطة من ينتدبه لذلك من أعضاء مجلس الهيئة بتحقيق حسابات المحامي وبالتحقق من وضعية الودائع لديهم كلما تطلب الأمر ذلك"

الهيئة القضائية المختصة كما طلب منه ذلك، لذلك فالاطلاع على معلومات محاسبية تخص المحامين شأن يخص النقيب أو الهيئة القضائية، والقول بأن إدارة الضرائب يمكنها الاطلاع على حسابات المحامين قول لا أساس قانوني له، ويخالف مقتضيات المادة 56 من قانون مهنة المحاماة، حيث أن حق الاطلاع على السجلات والوثائق التي تفرض مسكها القوانين الجاري بها العمل يرد عليه استثناء يخص المهن الحرة التي تستلزم المحافظة على السر المهني.

وعليه فإن هذا الاستثناء يتماشى مع مضمون الفصلين 56 و 57 من قانون مهنة المحاماة، مادام المحامي يمارس ويتعاطى مهنة حرة تتطلب مزاولتها المحافظة على السر المهني، كما أن الفقرة الخامسة من المادة 214 من المدونة العامة للضرائب تعتبر نصاً عاماً، والفصلين 56 و 57 من قانون مهنة المحاماة نصوص خاصة وهذه سر حجة على الأولى حفاظاً على مبدأ الشرعية وعليه استناداً على ما ذكر يكون الطلب الموجه للمحامي في إطار المادة 214 مخالفة للنصوص المناقشة يستوجب معه التصريح بعدم مشروعيته¹.

أما بالنسبة للاطلاع على "العقود و المحررات" فإنها إذا كانت منجزة من قبل المحامي في إطار المادة 30 من قانون المهنة، تكون خاضعة للاطلاع بشرط خضوعها للتسجيل الإجباري وفق مقتضيات المادة 120 من المدونة العامة للضرائب، بينما العقود والمحررات المودعة بين يدي المحامي من قبل موكله فإنها تخضع للمبدأ العام

¹ - حكم المحكمة الابتدائية سوق أربعاء الغرب عدد 89/42 بتاريخ 6 فبراير 1989 ملف عدد 256/88. حكم أورده خالد خالص في مقاله السر المهني وإدارة الضرائب المنشور بمجلة المناظر عدد 9 سنة 2004ص:112

المنصوص عليه في إطار المادة 446 من القانون الجنائي والمادة 36 من قانون مهنة المحاماة، كذلك " السجلات و الملفات " فإنها لا تخضع للإطلاع إذا كانت تتضمن بيانات محاسبية، بينما إذا كانت غير مرتبطة بالمحاسبة يمكن أن تخضع للإطلاع الجزئي حسب منطوق الفقرة الخامسة من المادة 214 " حق الإطلاع لا يمكن أن يشمل مجموع الملف " لكن ما المقصود بالملفات والتسجيلات الممكن الإطلاع عليها لدى المحامون كاستثناء من عمومية حق الإطلاع؟

إن الإدارة الضريبية أعطت تفسيراً لهذه المعلومات التي يمكن أن يتضمنها الملف، وأبدت وجهة نظرها في الموضوع أمرة أعوانها أن لا يشمل إطلاعهم إلا "معلومات محددة و دقيقة أو وثائق معينة وذات علاقة بالأنشطة التي يمارسها زبائنهم" أي الزبناء الخاضعين للإطلاع، ففيما يخص تعبير " المعلومات المحددة والدقيقة " فإنها تبقى عبارات غير محددة تخلق الغموض أكثر من التفسير، لأنها لا تشير إلى طبيعة هذه المعلومات الممكن الإطلاع عليها من بين مجموع المعلومات الموجودة في الملف ككل، هل تشمل المحاسبة أم الخدمات المقدمة من المحامون لموكليهم أم طبيعة النزاعات التي يمثلون فيها وكلائهم؟ لذلك فالمعلومات المحددة والدقيقة يمكن أن تشمل بعض العقود التي يحررها المحامون وتكون خاضعة إجبارياً للتسجيل، بحيث يمكن للإدارة الضريبية الإطلاع عليها خلال تقديمها من قبل المحامي للتسجيل نيابة عن الأطراف، كما يمكن أن يشمل هذا الإطلاع الجزئي معلومات تخص نوع النزاعات التي يمثل فيها المحامي موكله مادامت هذه المعلومات توجد لدى المحاكم المعروضة عليها النزاعات التي يمثل فيها

المحامي موكله، أو المقدمة إليها طلبات الأطراف قصد اقتضاء بعض الحقوق¹، بينما عبارة "الوثائق المعنية وذات علاقة بالأنشطة التي يمارسها زبائنهم" كتفسير أعطته الإدارة الجبائية لنوع المعلومات الخاضعة للإطلاع، فإنه غير موفق بالنسبة لمهنة المحاماة لان هذه المعلومات ذات علاقة بالأنشطة التي يمارسها زبون المحامي حسب تعبير الإدارة والمراد الإطلاع عليها تقع تحت طائلة السر المهني بالنسبة للمحامي و لو كانت لا ترتبط بالأعمال القضائية بل بالاستشارة أو الإدارة القانونية فقط، لأن هذه المعلومات قد تم الحصول عليها بحكم الوظيفة. وعليه فإن المحامي حينما يكون مستشارا مثلا لإحدى المقاولات تم إغلاق حساباتها وتوصل برسائل من زبناء هذه المقاولات أو من طرف الإدارة لمعرفة المساطر التي لازالت جارية والأخطار التي تهدد المقاولات، فإنه لا يمكن تقديم هذه المعلومات دون خرق السر المهني².

المطلب الثاني: مهن التوثيق بين الإطلاع الضريبي وخصوصية السر المهني

يقوم التوثيق التقليدي والعصري معا على تلقي المعلومات والوقائع الخاصة بموضوع التصرف وتوثيقها في مكان تحرير العقد قصد حفظ حقوق أصحابها، ثم العمل على تسجيلها تلقائيا أو بطلب من الأطراف لكي تكتسب حجية أو نفاذ في

¹ مبارك الركيبي، المراقبة الضريبية وأثارها على تعديل الأساس الضريبي، مطبعة دار النشر المغربية 2002. ص: 38

² خالد خالص، السر المهني وإدارة الضرائب مقال منشور بمجلة المناظر عدد 9 سنة 2004. ص: 110

مواجهة الغير، وبذلك يحاط علما كل من الموثق والعدل بالمعلومات والوثائق موضوع التصرف أو العقد بصفته أصحاب مهن حرة¹ خاصة بالتوثيق. فمن خلال هذا الاختصاص ذو الطابع التوثيقي والطبيعة القانونية، هل يعتبر الموثقون والعدول ملزمون بالسر المهني على المعلومات والوثائق التي يتلقونها بسبب ممارستهم المهنة التوثيق؟ وما مدى إمكانية الدفع بالسر المهني تجاه إدارة الضرائب حينما تطلبهم بمعلومات يحوزونها بمناسبة تحرير العقود والإشهاد عليها؟ ثم ما هي المعلومات والوثائق الممكن الإطلاع عليها كاستثناء صريح من عمومية حق الإطلاع حسب مقتضيات المادة 214 من مدونة العامة للضرائب؟ للإجابة على هذه الأسئلة سوف نتطرق لخصوصية الإطلاع لدى مهنة التوثيق العصري (الفرع الأول) ثم لخصوصيته لدى مهنة التوثيق العدلي انطلاقا من قانون خطة العدالة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مهنة التوثيق بين حق الإطلاع وخصوصية السر المهني

بناء على صفة الموثقين ثم القانون المنظم لهذه المهنة يتضح أنهم ملزمون بكتمان السر المهني تحت طائلة الجزاء المنصوص عليه في الفصل 446 من القانون الجنائي، لأن الموثق يتلقى المعلومات والوقائع موضوع الحماية من الإفشاء بمناسبة ممارسة وظيفته لا بصفته فردا عاديا²، كما أن القانون المنظم للمهنة

¹- "التوثيق مهنة حرة تمارس وفق الشروط وحسب الاختصاصات المقررة في هذا القانون وفي النصوص الخاصة" المادة 1 من قانون 32-09 الخاص بتنظيم مهنة التوثيق.

- "تمارس خطة العدالة بصفها مهنة حرة حسب الاختصاصات والشروط المقررة في هذا القانون وفي النصوص الخاصة، ويعتبر العدول من مساعدي القضاء" المادة 1 من القانون 16-03 المتعلق بخطة العدالة.

²- أحمد كامل سلامة، الحماية الجنائية لاسرار المهنة، مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى 1958، ص 291.

التوثيق لم يحرره من هذا الالتزام، ليبقى الأساس القانوني لهذا الواجب هو النص العام أي الفصل 446 من القانون الجنائي لوجود قانون خاص ينظم هذه المهنة¹. وبالرجوع إلى القانون الفرنسي في تنظيمه لمهنة التوثيق العصري باعتباره المصدر التاريخي للقانون المغربي، نجد أن الأمر الصادر بتاريخ 2 نونبر 1945 المنظم لمهنة التوثيق لم يحيل صراحة على المادة 378 من القانون الجنائي الفرنسي المتعلق بجريمة إفشاء السر المهني، إلا أن الرأي قد استقر منذ زمن بعيد على أن الموثق يعد من الأشخاص الملزمين بكتمان السر المهني بسبب وظيفتهم، وذلك استنادا على المادة 23 من القانون 25 فنتوز السنة الحادية عشرة والتي تمنع الموثقين من منح نسخ من المستندات للغير دون موافقة القاضي، إذ لا يمكن تسليم تلك النسخ إلا لصاحب المصلحة أو ورثته أو خلفه، لذلك فالأعمال و التصرفات والعقود (الحالة المدنية الأشخاص-الرهون-الوصايا-الهبات-عقود الزواج.....) لا يمكن لغير الطرفين معرفتها والإطلاع عليها، وهذا الالتزام لا يشمل التصرفات القانونية نفسها (محركات وعقود) بل يمتد إلى الظروف التي أحاطت بتحريرها والمناقشات التي سبقت ذلك وعلى الموثق المحافظة على سريتها وألا تعرض للعقاب المقرر لإفشاء السر المهني².

وهكذا فإن الموثقون ملزمون بكتمان السر المهني، لكن هذا الالتزام ليس مطلقا بالنسبة للموثقين، فحينما توجه إدارة الضرائب طلبا كتابيا لهؤلاء تعبر

¹ - القانون رقم 32.09 يتعلق بتنظيم مهنة التوثيق. الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.179 بتاريخ (22 نونبر 2011) المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5998 بتاريخ 24 نونبر 2011، ص: 5611.

² - احمد كامل سلامة، مرجع سابق، ص: 288

فيها عن رغبتها في الاطلاع على معلومات تخص أصحاب الحقوق الموثقة لديهم، فإنه لا يمكنهم الدفع بالسر المهني لأن القانون المنظم لمهنة التوثيق لا يلزمه بالكتمان، وهو ما لا يساعدهم قانونا للإستناد على هذا الدفع، حيث كذلك أن الموثقين يكونون تحت مراقبة وزارة المالية و يكون لهذه الأخيرة حق تفتيشهم¹، وهو ما يحرم الموثق حتى من استعمال حق الخيار المخول للخاضعين للضريبة كافة بين تقديم المعلومات المطالب الاطلاع عليها كتابة للمفتش، أو إستقباله بمكتبه أو مقره الاجتماعي وتسليمها إليه مقابل وصل².

وفي الأخير يجد الموثقون أنفسهم مكروهين على الخضوع لمقتضيات حق الاطلاع وفق الفقرة الخامسة من المادة 214 الخاصة بالاطلاع لدى المهن الحرة، لان الالتزام العام بكتمان السر المهني حسب مقتضيات الفصل 446 من القانون الجنائي تفرغه للإلتزامات الخاصة المنصوص عليها في قانون المهنة من محتواه نظرا للمراقبة المباشرة التي تمارسها وزارة المالية على هؤلاء، وبالتالي يعتبر الإطلاع من قبل الإدارة الضريبية لدى الموثقين من الحالات التي يجوز فيها خرق السر المهني كما هو الشأن بالنسبة للحالة التي يوجب فيها القانون التبليغ

¹- المادة 65 من القانون 32.09 " يخضع الموثقون سواء فيما يخص عملياتهم الحسابية أو الأموال والقيم المودعة لديهم أو التي يتولون حساباتها أو فيما يخص صحة عقودهم و عملياتهم و احترامهم للقانون المنظم للمهنة لمراقبة مزدوجة يتولاها الوكيل العام للملك لدى محكمة الاستئناف او من ينوب عنه التي توجد بدائرة نفوذها مكتب الموثق والوزارة المكلفة بالمالية طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، وتتم هذه المراقبة بحضور رئيس المجلس الجهوي للموثقين أو من ينوب عنه"

²- المادة 214 من المدونة العامة للضرائب

بالنسبة لبعض الفئات كالأطباء وكلها حالات خرق مبدأ وهو ما يجعل سلوك الموثق غير مشوب بالصفة الجرمية.

الفرع الثاني: التوثيق العدلي بين حق الإطلاع وخصوصية السر المهني

بناء على صفة العدول يتضح أنهم ملزمون بكتمان السر المهني تحت طائلة الجزاء المنصوص عليه في الفصل 446 من القانون الجنائي، لأن العدل يتلقى المعلومات والوقائع موضوع الحماية من الإفشاء بمناسبة ممارسة وظيفته لا بصفته فردا عاديا كما أن القانون المنظم لخطة العدالة¹ لم يحرره من هذا الإلتزام، ليبقى الأساس القانوني لهذا الواجب هو النص العام أي الفصل 446 من القانون الجنائي لوجود قانون خاص ينظم هذه المهنة، فالعدول شأنهم شأن الموثقين إذ أنهم ملزمون بكتمان السر المهني بناء على مقتضيات قانون المهنة باعتباره نص خاص يتضمن الإلتزام بالحفاظ على أسرار المتعاقدين² تحت طائلة العقوبات التأديبية المنصوص عليها في المواد 42 و 43 من القانون المنظم لخطة العدالة.

وبالتالي فبالنسبة للطلبات الكتابية الواردة من الإدارة الضريبية قصد الإطلاع على معلومات توجد بين أيدي العدل، فيمكنه أن يواجهها بالرفض استنادا إلى مقتضيات المادة الثانية من خطة العدالة والتي تلزم العدل بالمحافظة على أسرار المتعاقدين، ما لم تكن تلك المعلومات عامة تهم طبيعة ومضمون

¹ - القانون رقم 16.03 يتعلق بخطة العدالة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 56.06.1 صادر في 14

فبراير 2006، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5400 بتاريخ 2 ماي 2006، ص: 566

² - المادة الثانية من قانون 16-03 المتعلقة بخطة العدالة " يتعين على كل عدل التحلي بالأمانة و الوقار و

الحفاظ على شرف المهنة و أسرار المتعاقدين "

التصرف وخاضعة لإجبارية التسجيل لأنه يمكن للأطراف أصحاب الحق في الحماية أن يوكلون لأحد العدلية المشرفين على التوثيق حسب مقتضيات المادة 17¹ من خطة العدالة القيام بالإجراءات اللازمة أمام إدارة الضرائب بمقتضى تصريح يسجل في كناش التصاريح الخاص بالتوكيل قصد أداء الرسوم. هذا بالإضافة إلى أن العدول لا يخضعون كما هو الأمر بالنسبة للموثق لمراقبة و تفتيش إدارة الضرائب من خلال وزارة المالية، بل يخضعون لمراقبة وزير العدل والقاضي المكلف بالتوثيق وهو ما يجعل دفعهم المستندة على مبدأ السر المهني تجاه إدارة الضرائب مؤسسة قانونا ما لم يتم طلب الإطلاع تحت سلطة الأشخاص المؤهلين قانونيا لمراقبتهم².

المبحث الثاني: المؤسسات المالية والمهن الحاسبية بين حق الإطلاع وخصوصية السر المهني.

انطلاقا من المادة 214 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على أن "حق الإطلاع لا يمكن أن يشمل مجموع الملف فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي"، واعتبارا أن مؤسسات الائتمان ومهن الخبرة المحاسبية، يمكن تصنيفها في هذه الخانة مادام

¹ - تنص المادة 17 من القانون 16.03 المتعلق بخطة العدالة " للمتعاقدین الخيار أن يقوموا بأنفسهم بالإجراءات المتعلقة بإدارة التسجيل والتمير وإدارة الضرائب والمحافظة العقارية وغيرها، أو ان يكلفوا احد العدلين المتلقين بالقيام بالإجراءات المذكورة بمقتضى تصريح موقع عليه من الطرفين بكناش يحدد شكله نص تنظيمي"

² - تنص المادة 40 من القانون 16.03 المتعلق بخطة العدالة، " يخضع العدل في مزاوله عمله لمراقبة وزير العدل والقاضي المكلف بالتوثيق، تحدد الإجراءات الخاصة بالمراقبة بنص تنظيمي"

المشروع لم يحدد ما المقصود بالمهنة التي تقدم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي، فإننا سنتناول خصوصية مؤسسات الائتمان-البنك-في التشريع المغربي ومدى أحقية دفعها بالحفاظ على السر المهني اتجاه إدارة الضرائب في حالة مطالبتها بالاطلاع على المعلومات الموجودة في حوزتها (المطلب الأول) وسبل التوفيق بين حق الإطلاع الضريبي والحفاظ على السر المهني لدى مهنة الخبرة المحاسبية انطلاقاً من القانون المنظم للمهنة (المطلب الثاني)

المطلب الأول: المؤسسات البنكية بين حق الإطلاع وخصوصية السر المهني

على غرار دراسة حق الإطلاع لدى المهنة القانونية سوف نتناول خصوصية ممارسة حق الاطلاع من قبل الإدارة الضريبية لدى مؤسسات الائتمان في إطار القانون البنكي المغربي، وذلك من خلال طرح سؤالين محوريين وهما كالتالي:
* هل مؤسسات الائتمان ملزمة بالسر المهني عن المعلومات التي تتلقاها بحكم وظيفتها؟

* هل يمكن لمؤسسات الائتمان الدفع بالسر المهني اتجاه إدارة الضرائب حينما تطالبها هذه الأخيرة بالاطلاع على معلومات تهم عملاءها؟

الفرع الأول: التطور القانوني للسر المهني البنكي في التشريع المغربي

لقد كان البنك عند بداية نشأته لا يخضع لأي تنظيم رسمي، ولم يكن سوى تاجر لا يظهر بمظهر ذو صفة عامة، وكان اللجوء إليه اختياريًا، والالتزام الذي كان يربط المصير في العميل تحكمه قواعد المسؤولية المدنية، وأي إخلال بالتزاماته وبدون مبرر يلزمه بتعويض مدني للعملاء عن ما لحقهم من أضرار.

ونظرا للدور الذي أصبحت تؤديه البنوك في حياة الأشخاص والمشاريع، فإنه أصبح بإمكانها التعرف على أسماء العملاء/ و مقدار حساباتهم، وأسماء الموردين والمستفيدين من الشيكات والكمبيالات، وطبيعة الصفقات، وكمية البضائع المشتراة، ونتيجة لهذا التغلغل في أسرار الزبناء كان من الطبيعي أن يلتزم البنك بالمحافظة على سر المهنة، ومن هنا بدأت المهنة البنكية من حيث خضوعها للإلتزام بالسر المهني تدخل في عدد الأمناء على الأسرار بحكم وظيفتهم أو مهنتهم، أو ما اسمته محكمة النقض الفرنسية "الأمناء بالضرورة"

وبالرجوع إلى تطور النشاط والتشريع البنكيين بالمغرب، نجد أول قرار لمدير المالية بتاريخ 31 مارس 1943 لم يوجي بخضوع البنك للإلتزام بالسر المهني، نتيجة لعدم تطور هذه المهنة بعد، وكذا اختصار رغبة المعمر الفرنسي في وضع لبنة أولى لتنظيم بنكي بالمغرب فقط¹.

ليصدر بعد ذلك المرسوم الملكي بتاريخ 21 أبريل 1967 متضمنا تلميحات فيما يخص السرية البنكية من خلال فصله 31 الذي نص على أن "جميع أعضاء مجلس القرض والسوق المالية، وأعاون بنك المغرب بكتابته وكذا المكلفين بمراقبة الأبنك بخصوص الأوراق أو في عين المكان.

وبصفة عامة كل شخص يدعي ولو بصفة استثنائية لمساهمة في جميع الأشغال المتعلقة بمراقبة الأبنك والقرض يلزمون حتما بكتمان السر المهني في

¹ - مبارك الركبي، المراقبة الضريبية وأثرها على تعديل الاساس الضريبي، مرجع سابق، ص: 51

جميع القضايا التي ينظرون فيها بأي وجه من الوجوه، وإلا طبقت عليهم العقوبات المنصوص عليها في الفصل 446 من القانون الجنائي¹.

إلا أنه بعد التحولات الاجتماعية والاقتصادية والمالية التي عرفها المغرب في نهاية الثمانينيات وبداية التسعينات صدر الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 147-93-1 بتاريخ 6 يوليوز 1993 مقررًا الواجب الالتزام بالسر المهني من خلال المادة 107 منه، ليتلوه بعد مدة استجابة للتحولات الاقتصادية كما أن القانون رقم 34.03 بتاريخ 14 فبراير 2006 مقررًا كذلك الالتزام بالسر المهني تحت طائلة العقوبة المقررة في الفصل 446 من القانون الجنائي.

وبمقارنة هذه النصوص التشريعية في القانون البنكي المغربي عبر مراحل تطوره مع بعض التشريعات الأخرى يتضح أن المشرع المغربي على غرار التشريع الفرنسي أخضع مؤسسات الائتمان للالتزام بالسر المهني وأحال بشأنه إلى مقتضيات الفصل 446² من القانون الجنائي، ولم يضع تنظيمًا قانونيًا مستقلًا لهذا الالتزام بل أدرج البنك في عدد الأشخاص المقيدين بالائتمان والوارد ذكرهم في النصوص الخاصة بإفشاء الأسرار المهنية، وذلك عكس التشريع الإيطالي والبناني والسويسري وكذا المصري الذين خصصوا للسر المهني في المجال البنكي نصوصًا

¹ - ظهير شريف رقم 1.59.413 بالمصادقة على مجموعة القانون الجنائي منشور بالجريدة الرسمية عدد 5397 بتاريخ 20 فبراير 2006

² - بنص الفصل 446 من مجموعة القانون الجنائي "الأطباء والجراحون وملاحظو الصحة، وكذلك الصيادلة والمولودات وكل شخص يعتبر من الأمناء على الأسرار، بحكم مهنته أو وظيفته، الدائمة أو المؤقتة، إذا أفشى سرا أودع لديه، وذلك في غير الأحوال التي يجيز له فيها القانون، أو يوجب عليه فيها التبليغ عنه، يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وغرامة من ألف ومائتين إلى عشرين ألف درهم..."

مستقلة تقرر عند مخالفة أحكامها جزاء جنائيا أشد من الجزاء المقرر لجريمة إفشاء السر المهني وأخرجت هذا الالتزام من نطاق سر المهنة إلى أحكام خاصة¹.

الفرع الثاني: مدى أحقية المؤسسة البنكية الدفع بالسر المهني اتجاه

إدارة الضرائب

وفقا للتنظيم التشريعي الحديث² فإن مؤسسات الائتمان حينما تطالبها إدارة الضرائب بالإطلاع على معلومات تحوزها بحكم وظيفتها في مجال الائتمان استنادا على مقتضيات الفقرة الخامسة من المادة 214 من المدونة العامة للضرائب، لا يمكنها الاستجابة لهذا الطلب كيفما كانت المعلومات والوقائع المطلوبة لتمتد هذه الحماية إلى أسماء الزبناء وكل المصالح الأدبية والمالية الموجودة لدى البنك لهؤلاء، ولو كانت علاقة البنك بالعملاء قد انتهت، فكل ما يوجد لدى البنك يعد من قبيل الأسرار التي يجب كتمانها تحت طائلة العقوبة المقررة في المادة 446 من القانون الجنائي.

¹ - احمد محمد بدوي، جريمة إفشاء الأسرار والحماية الجنائية للكتمان المصرفي، مطبعة سعد سمك للنشر والكتاب، بدون تاريخ، ص: 146

² - تنص المادة 79 من القانون 34.03 المتعلقة بمؤسسات الائتمان "يلتزم بكتمان السر المهني جميع الأشخاص الذين يشاركون بأي وجه من الوجوه في إدارة مؤسسة الائتمان أو تسييرها أو تدبيرها أو يكونون مستخدمين لديها، أو أعضاء المجلس الوطني للائتمان والادخار ولجنة مؤسسات الائتمان، واللجنة التأديبية لمؤسسات الائتمان، ولجنة التنسيق بين أجهزة الرقابة بالقطاع المالي المشار إليه في المادة 81 أدناه والأشخاص المكلفون ولو بصفة استثنائية بأعمال تتعلق بمراقبة المؤسسات الخاضعة لرقابة بنك المغرب عملا بهذا القانون، وبوجه عام كل شخص يدعى بوجه من الوجوه للاطلاع على المعلومات المتعلقة بالمؤسسات المذكورة أو استغلالها وذلك فيما يتعلق بجميع القضايا التي ينظرون فيها بأي صفة كانت تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في الفصل 446 من القانون الجنائي"

فالمادة 79 من القانون 34-03 تقرر مبدأ الالتزام بكتمان السر المهني من قبل جميع الأشخاص الذين يشاركون بأي وجه من الوجوه في إدارة مؤسسة الائتمان أو تسييرها، أو يكونون مستخدمين لديها، وكل أعضاء المجالس و اللجان المتدخلة في القطاع البنكي، و إجمالاً كل من يطلع على هذه معلومات متعلقة بهذه المؤسسات، والنص صريح لان المشرع استهل بداية المادة بهذا الالتزام وأوردها في الفصل الثالث تحت عنوان " السر المهني " وأخضع لحكمها كل المتدخلين في القطاع البنكي، وكذا المدعوون بمناسبة أية قضية كيفما كانت.

إلا أنه بالرجوع إلى المادة 80 من نفس المادة سرعان ما يتبدد هذا الموقف حيث نصت هذه المادة على انه "زيادة على الحالات المنصوص عليها في القانون لا يجوز الاحتجاج بالسر المهني على بنك المغرب والسلطة القضائية العاملة في إطار المسطرة الجنائية".

فهل مقتضيات المادة 214 من المدونة العامة للضرائب من الحالات التي لا يجوز بمقتضاها لمؤسسات الائتمان الاحتجاج بالسر المهني على إدارة الضرائب حينما تطالبهم بالاطلاع على معلومات توجد لديها؟

لمعرفة هل المادة 214 في فقرتها الخامسة تدخل ضمن الحالات التي وردت في المادة 80 من قانون مؤسسات الائتمان، يجب رصد بعض الحالات الأخرى الممكنة في بعض فروع القانون المغربي، وتحليل الحالات التي جاءت صريحة في المادة 80 والتي لا يمكن بموجبها الدفع بالسر المهني، ثم المقارنة فيما بين الحالات

الأولى والثانية على مشروعية حق إدارة الضرائب في الإطلاع لدى الأبنك وعدم إمكانية الدفع بالسر المهني تجاهها؟

لقد جاءت المادة 80 من القانون 34.03 صريحة في كون البنك لا يمكنه الاحتجاج بالسر المهني على بنك المغرب نظرا للدور الرقابي الذي يتمتع به وباعتباره السلطة الوصية على القطاع البنكي إذ يشرف على جميع المؤسسات التي تعمل في المجال المالي والتقدي، وفي هذا الإطار نجد أن بنك المغرب من خلال المادة 53 من قانون مؤسسات الائتمان هو المؤهل لإجراء مراقبة في عين المكان على الوثائق بواسطة مأمورية أو أي شخص ينتدبه لهذا الغرض¹.

والملاحظ من خلال القانون 34.03 أن سلطات بنك المغرب تعززت بالمقارنة مع سلطات وزير المالية وأصبح الجهاز الحصري للمراقبة والإطلاع والحصول على جميع المعلومات من مؤسسات الائتمان دون إمكانية إثارة السر المهني في مواجهته. بالإضافة إلى ذلك قررت المادة 80 السالفة الذكر أنه لا يمكنه كذلك الاحتجاج بالسر المهني تجاه السلطة القضائية العاملة في إطار مسطرة جنائية، إذ لا يمكن للبنك رفض الشهادة أمام القضاء الجنائي للكشف عن تفاصيل بعض العمليات أيا كانت المصلحة التي يستند عليها هذا الأخير لعدم كشف أسرارها كما هو الشأن في جريمة إصدار شيك بدون رصيد، وهذا يتماشى مع ما تنص عليه مقتضيات المادة 118 من قانون المسطرة الجنائية التي أوجبت على كل

¹-تنص الفقرة 3 من المادة 58 من القانون 34.03 " وفي هذا الإطار يؤهل بنك المغرب لإجراء مراقبة في عين المكان ومراقبة على وثائق المؤسسات المشار إليها أعلاه بواسطة مأموريه، أو أي شخص آخر ينتدبه لهذا الغرض "

شخص استدعى قصد الاستماع إلى شهادته بأن يحضر للشهادة ويؤدي اليمين عند الاقتضاء، وإلا فستجرى عليه العقوبات المقررة في القانون، ومن جهة ثانية لا يجدي البنك شيئا امتناعه من أداء الشهادة أمام السلطات الجزرية لأن قاضي التحقيق يملك وفق المادة 80 من قانون المسطرة الجنائية إجراءات التفتيش لدى المؤسسات البنكية، وكذا حجز كل وثيقة أو سند يظهر أنه يساعد في القضية مع مراعاة ما تنص عليه المادة 103 من نفس القانون بخصوص التفتيش في أماكن يشغلها شخص يلزمه القانون بكتمان السر المهني¹.

إذن هذه الحالات يمكن للأبنك أن تخرق فيها الالتزام بالسر المهني المقرر في المادة 79 من القانون البنكي و المقارنة بينهما توضح أن الدوافع التي جعلت المشرع يعفي الابنك من الالتزام بالسر المهني تكمن في:

- فض النزاعات إذا كانت الابنك كطرف في الدعوى
- الاستعلام بين بنك المغرب وباقي مؤسسات الائتمان باعتباره الرقيب الحصري لها

- الهاجس الأمني المتعلق بمكافحة الظواهر المخلة بالأمن المالي والقانوني والملاحظ من خلال هذه الحالات المعتبرة كإستثناء للخروج على مبدأ الإلتزام بالسر المهني بالنسبة للأبنك أنها تهم مصالح مقررة لفائدة البنك نفسه حينما يكون طرفا في الدعوى، ومصالح مقررة لتحقيق المصلحة العامة في المجال الأمني نظرا للأدوار التي أصبح يلعبها البنك في مجال الائتمان، ولعل هذه الدوافع

¹ - المادة 103 من قانون المسطرة الجنائية " يجب في حالة إجراء التفتيش في أماكن يشغلها شخص يلزمه القانون بكتمان السر المهني ان تتخذ جميع التدابير اللازمة لضمان احترام ذلك السر".

لا تبدو قريبة من الهواجس التي تُوَطر مقتضيات المادة 214 من المدونة العامة للضرائب وذلك لان هاجس الإدارة الضريبية مالي محض وغايته واضحة في الفقرة الأولى من هذه المادة "الحصول على المعلومات التي من شأنها أن تفيدها في ربط ومراقبة الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة على الغير"

المطلب الثاني: حق الإطلاع وتبادل المعلومات لدى مهنة الخبرة المحاسبية

من خلال هذا المطلب سنتناول حق الاطلاع وتبادل المعلومات لدى مهنة الخبرة المحاسبية باعتبارها مهنة حرة، يمكن إدراجها ضمن منطوق المادة 214 من المدونة العامة للضرائب، "... غير أن حق الإطلاع لا يمكن أن يشمل مجموع الملفات فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي.."

الفرع الأول: المسؤوليات المهنية للخبير المحاسبي في القانون المنظم للمهنة.

تعتبر مهنة الخبرة المحاسبية من المهن الحرة المنظمة في شكل هيئة للخبراء المحاسبين، حيث يختص الخبير المقيد في جدول الهيئة بمراجعة وتقدير وتنظيم محاسبة المنشآت والهيئات بصورة مستقلة عن تلك الهيئات والمنشآت كما يختص بإثبات صحة وصدق الموازنات وحسابات النتائج والقوائم المحاسبية والمالية، وكذا تسليم أي نوع من أنواع الشهادات التي تتضمن إبداء الرأي حول الحسابات، ثم القيام بمهام مراقب حسابات الشركات¹، وتتم مزاوله هذه المهنة

¹ - المادة الأولى من القانون 89.15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين الصادر بالجريدة الرسمية عدد 4188 بتاريخ 3 فبراير 1993

بصفة مستقلة وفردية، أو في إطار شركة تتكون من خبراء محاسبين، كما يمكن للخبير المحاسب أن يزاول هذه المهنة كأجير بمقتضى عقد عمل بينه وبين خبير محاسب مستقل أو شركة¹.

فمن خلال هذه الاختصاصات والمهام ذات الطابع المالي والمحاسبي، وكذا التنظيم الذي تمارس من خلاله هذه المهنة بإعتبارها عصب التجارة والتسيير، هل يعتبر الخبراء المحاسبين من الأمناء والملمون بكتمان السر المهني عن ما يتلقونه من معلومات ووقائع خلال مزاولته وظيفتهم؟ و هل يمكن الدفع بالسر المهني تجاه إدارة الضرائب عندما تطالبهم بمعلومات تهم مجال عملهم؟ سواء كانوا يؤذونه بصورة مستقلة أو في إطار عقد عمل؟

تنص مقتضيات المادة 4 من القانون 15.89 على أن مزاوله مهنة الخبرة المحاسبية تتم بصورة مستقلة سواء بصفة فردية أو بمقتضى عقد عمل، وصفة الاستقلالية كخاصية ملازمة لمهنة الخبير المحاسبي تفترض فيه كونه أمين على الأسرار المهنية ذات الطابع المحاسبي والمالي، سواء قدمت إليه المعلومات والوقائع من صاحبها أو تم العلم بها صدفة أو بطريقة الحدس أو الخبرة الفنية، وباعتبار الخبرة المحاسبية ترتبط وتتصل بالأسرار المهنية، والقيام بها يفترض الدراية والعلم بالأصول الفنية والعلمية للمهنة، ثم أن اللجوء إلى الخبرة المحاسبية من طرف العملاء قد يكون اضطراريا استجابة لأمر القانون²، كل هذه الإعتبارات تجعل

¹ - المادة الثانية من نفس القانون

² - تنص المادة 159 من القانون 17.95 المتعلق بشركات المساهمة " يجب ان تتم في كل شركة مساهمة تعيين مراقب او مراقبين للحسابات يعهد اليهم بمهمة مراقبة وتتبع الحسابات وفق الشروط والاهداف المنصوص عليها في هذا القانون " الصادر بتاريخ 19 اكتوبر 2000 بالجريدة الرسمية عدد 4840

الخبراء المحاسبين مخاطبين بأحكام الفصل 446 من القانون الجنائي، وكل إفشاء لأسرار ووقائع وصلت إلى علم المحاسب بمناسبة وظيفة يقع تحت طائلة العقاب المنصوص عليه في المادة أعلاه.

الفرع الثاني: سبل التوفيق بين حق الإطلاع الجبائي والسر المهني لدى الخبير المحاسبي.

حينما توجه الإدارة الضريبية طلبا كتابيا تعبر فيه عن رغبتها في الإطلاع لدى المحاسب - كما هو الشأن بالنسبة لطلب معلومات يستند عليها الخبير المحاسب لإقرار صحة الموازنات وحسابات إحدى الشركات التجارية - فإن هذا الأخير يجد نفسه مقيدا بالمبدأ المنصوص عليه في الفصل 446 من القانون الجنائي، باعتباره من الأمناء على الأسرار بحكم وظيفته، إلا أنه بالرجوع إلى القانون 15.89 المنظم لمهنة الخبراء المحاسبين نجده لا ينص صراحة على التزام الخبير المحاسب بالسر المهني على غرار معظم المهن الحرة وهو ما ينبىء على أن الخبراء المحاسبين لا يمكنهم رفض الاستجابة لطلبات الإدارة الضريبية قصد الإطلاع على معلومات توجد لديهم، وذلك إستنادا على كون مقتضيات الفصل 446 من القانون الجنائي تضع استثناء على مبدأ الإلتزام بكتتمان السر المهني "في الأحوال التي يجيز فيها القانون ذلك"، وتكون بذلك المقتضيات القانونية المؤسسة لحق الإطلاع (الفصل 214 من المدونة العامة للضرائب) بمثابة إجازة من قانون يستند إليها الخبير المحاسب لخرق السر المهني، و بالتالي تعتبر سببا للتبرير يعفي المحاسب من العقوبة المقررة لإفشاء السر المهني¹.

¹ - مبارك الركيبي، المراقبة الضريبية وأثرها على تعديل الاساس الضريبي، مرجع سابق، ص:45

إلا أن هذا التفسير المستند على النصوص القانونية العامة لا يصمد أمام تطور مهنة الخبرة المحاسبية، وكذلك تطور وظيفة مراقبي الحسابات التي أصبحت ذات طبيعة عامة تصب في مصلحة الشركات والتجارة و الاقتصاد الوطني والتنمية داخل المجتمع ككل، بحيث أصبح وضع الخبراء المحاسبين كمراقبي الحسابات مثلاً محددًا من طرف القانون من حيث التعيين والمسؤولية وأصبحت علاقة الخبرة المحاسبية مع الوسط الذي يشتغل فيه علاقة عضوية، وهو ما جعل المشرع في قانون شركات المساهمة من خلال المادة 117 يفرض على الخبير المحاسب كمراقب للحسابات التقيد بالسر المهني فيما يتعلق بالوقائع والأعمال والمعلومات التي يكون قد اطلع عليها بحكم ممارسة مهامه¹، وهو ما ينفي إمكانية إفشاء الأسرار للإدارة الضريبية عندما تطالبهم بالاطلاع لأنه سوف يكون معرضاً للعقاب النصوص عليه في الفصل 446 من القانون الجنائي².

وبالتالي فإن قواعد وأخلاقيات المهنة تفرض على المهني واجبات مهنية وكل خرق لها يترتب المسؤولية إذ قامت العلاقة السببية بين الخطأ و الضرر مما يؤكد تدخل أخلاقيات المهنة أمام القضاء الجنائي.

¹- تنص المادة 117 من القانون 17.95 المتعلقة بشركات المساهمة"بتقيد مراقبو الحسابات وكذلك مساعدوهم بالسر المهني فيما يتعلق بالوقائع والأعمال والمعلومات التي يكونون قد اطلعوا عليها بحكم

ممارستهم مهامهم"

²- تنص الفقرة الثانية من المادة 405 من القانون 95.17 "يطبق الفصل 446 من القانون الجنائي على مراقبي الحسابات"

كما أن تطبيق مقتضيات المادة 446 من القانون الجنائي إذا تم إفشاء أسرار المهنة يرجع في تحديد عناصر هذه الجريمة، لتطبيقها على أحد المهنيين الى قواعد أخلاقيات المهنة من حيث العناصر المكونة لها بالنسبة لكل مهني، وهكذا فإنه يتم تحديد هذه العناصر بالنسبة لكل مهني كالتالي:

- الإفشاء بالسر إلى الغير و اطلاعه عليه.
- الظرف المتمثل في أن ما تم إفشاؤه يعتبر سر
- النية الجرمية، ويكفي إفشاء السر عمديا ولو دون قصد الإضرار"

خاتمة

في ختام هذا البحث المتعلق بخصوصيات بعض المهن الحرة بين حق الاطلاع الضريبي وضرورة الحفاظ على السر المهني نجد أن إمكانية حق الإطلاع لدى هذه المهن تختلف حدته باختلاف القوانين المنظمة لها، بحيث نجد أن القانون المنظم لمهنة المحاماة أكثر صرامة في الأخذ بالسر المهني، بجعله إختصاص الإطلاع على دفاتر الحسابات المسوكة من طرف المحامي، ومباشرة التفتيش بمكتبه لا يمكن أن يتم إلا بحضور النقيب أو من ينتدبه لذلك.

في حين يعتبر التعامل مع السر المهني لدى مهنة التوثيق أكثر مرونة، لأن القانون المنظم لها يسمح بمراقبة مزدوجة على عملياتهم الحسابية و كذا الأموال المودعة لديهم من طرف الوكيل العام للملك وكذا وزارة المالية.

أما فيما يخص حق الاطلاع لدى مهنة الخبرة المحاسبية فبالرغم من عدم التنصيص على ما يفيد الالتزام بالسر المهني في مقتضيات القانون المنظم للمهنة،

إلا أن المشرع في المادة 177 من قانون شركات المساهمة يفرض على الخبير المحاسبي التقيد بالسر المهني تحت طائلة العقاب الجنائي وهو ما ينفي إمكانية إعفائه من إفشاء الأسرار للإدارة الضريبية عند مطالبتها له بذلك في إطار مسطرة الاطلاع وتبادل المعلومات.

وفي ما يخص الاطلاع لدى الابنك فإنه انطلاقا من المادة 80 من القانون المنظم لمؤسسات الائتمان لا يمكن للإدارة الضريبية الاطلاع على معلومات تحوزها بحكم وظيفتها، ويحق لهؤلاء الدفع بالسر المهني اعتمادا على مقتضيات المادة 446 من القانون الجنائي و المادة 79 من القانون الجنائي الخاص بمؤسسات الائتمان.

مراقبة مشروعية القرار المالي المحلي: دراسة في دور المجالس الجهوية للحسابات في مراقبة الميزانية المحلية على ضوء التجربة الفرنسية

د. عمرو لظيبي

أستاذ زائر بكلية الحقوق بالدار البيضاء

مقدمة

كثيرة هي الأبحاث والدراسات بل والندوات التي تطرقت إلى موضوع المراقبة المالية التي تمارسها المجالس الجهوية للحسابات على مالية الجماعات الترابية. لكن صنفا من هذه الرقابة ظل بعيدة عن تلك الأبحاث والدراسات، وحتى إن وجدت فهي تبقى قليلة إن لم نقل نادرة. يتعلق الأمر هنا بما يطلق عليه الفقه المالي بـ "مراقبة الميزانية le contrôle budgétaire" أو "مراقبة الأعمال المتعلقة بميزانية الجماعات الترابية le contrôle des actes budgétaires des collectivités territoriales". في التشريع المغربي وبخاصة مدونة المحاكم المالية، فقد وردت هذه المراقبة تحت اسم "مراقبة الإجراءات المتعلقة بتنفيذ الميزانية"¹.

¹ طوال هذا البحث سنستخدم المصطلح المستعمل من طرف الفقه المالي في حديثه عن مراقبة القضاء المالي (المجالس الجهوية/الغرف الجهوية للحسابات) للأعمال أو الإجراءات المتعلقة بميزانية الجماعات الترابية "مراقبة الميزانية le contrôle budgétaire".

إن هذا النوع من الرقابة المالية، بالرغم من الأهمية الخاصة التي يكتسبها إلا أنها لم تنل حظها الوافر من الدراسة والبحث على مستوى الكتابات والأبحاث التي تناولتها لاسيما في المغرب حيث مازالت تلك الكتابات والأبحاث قليلة جدا.

إن أهمية مراقبة ميزانية الجماعات الترابية تنبع ليس فقط في كونها تعنى بمالية وحدات ترابية تعتبر شريكا أساسيا إلى جانب الدولة في عملية التنمية وإنما في طبيعتها الخاصة التي تميزها عن باقي المجالات الرقابية التي تندرج ضمن اختصاصات المجالس الجهوية للحسابات. إن هذه الرقابة - وعلى حد تعبير Jean-François Picard - تشكل أحد الجوانب الأكثر تفردا على مستوى الاختصاصات الرقابية المسندة إليها، وهذه الطبيعة المتفردة تظهر خصيصا حينما تقوم بفحص تسيير الجماعات الترابية أو القيام بمهمة البت والتدقيق في حساباتها حيث تكتفي فيها تلك الغرف بتطبيق نفس المساطر التي تطبقها مجلس الحسابات *la cour des comptes* منذ مدة طويلة¹. أما مراقبة الميزانية فإن الغرف تتبع في ممارستها مساطر تختلف تماما عما اعتادت عليه تلك الهيئات؛ مساطر تتلاءم والحالات المحدودة الموكل إليها مهمة مراقبتها².

في فرنسا، يعود استحداث مراقبة الميزانية إلى القانون الجديد حول اللامركزية³ كبديل عن نظام الوصاية الذي تم إلغاؤه بموجب القانون المذكور.

¹ François (Picard), Finances locales, éd Litec 2009, p 266.

² Ibid.

³ La loi de 3 mars 1982.

ولعل المشرع الفرنسي، من خلال هذا القانون، أراد من وراء ذلك تعزيز الرقابة البعدية على مالية الجماعات الترابية في مقابل التخلي عن الرقابة القبليّة التي تتجسد من خلال نظام الوصاية الذي لطالما اعتبر بمثابة العقبة الأبرز أمام لامركزية ترابية حقيقية تمكن الجماعات الترابية من استقلالية فعلية على مستوى تدبيرها المالي والإداري. فمن غير المعقول ولا المقبول أيضا أن يعترف للجماعات الترابية باستقلالها المالي والإداري وفي نفس الوقت تخضع لنظام رقابي لا ينسجم وأسلوب اللامركزية الترابية بل ويتناقض كل التناقض ومبدأ التدبير الحر الذي يعتبر المعدن الأساس الذي تقوم عليه تلك اللامركزية.

صحيح أننا حينما نتكلم عن هذه استقلالية الجماعات الترابية فإن الأمر لا يتعلق باستقلالية تامة عن السلطة المركزية بحيث تمارس الوحدات الترابية مهامها خارج أي رقابة من المركز، وإنما هي استقلالية في حدود ما يرسمها لها القانون. وضمن هذا الإطار يندرج دور الرقابة ومنها رقابة الميزانية التي هي بمثابة المقابل لتلك الاستقلالية المعترف بها للجماعات الترابية. في المغرب، بالرغم من التخلي عن نظام الوصاية من خلال القوانين التنظيمية الجديدة المنظمة للجماعات الترابية¹، واستبداله بما يسمى بنظام "المراقبة الإدارية"، إلا أنه مع ذلك لازالت السلطات الحكومية المكلفة بالداخلية تحتفظ بحضور قوي لا سيما على مستوى التأشير على القرارات المالية المهمة.

¹ القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجهات.

القانون التنظيمي رقم 112.14 المتعلق بالعمالات والأقاليم.

القانون التنظيمي رقم 111.14 المتعلق بالجهات.

إن اعتماد رقابة الميزانية كرقابة بعيدة وكبديل لنظام الوصاية المالية يندرج ضمن هذا التصور؛ تصور يقضي بأن تتمتع الجماعات الترابية باستقلالية حقيقية على نحو يمكنها من أن تمارس مهامها التنموية على أكمل وجه. ولم يكتف المشرع الفرنسي بذلك، بل أسند ممارسة تلك الرقابة إلى جهاز قضائي مستقل: الغرف الجهوية للحسابات. وهو نفس النهج الذي أخذ به المغرب حيث أوكل مهمة مراقبة ميزانية الجماعات الترابية (مراقبة الإجراءات المتعلقة بتنفيذ الميزانية) إلى المجالس الجهوية للحسابات. إلا أنه يختلف عن التجربة الفرنسية في كون مراقبة الميزانية تشمل فقط مجالا واحدا: حالة عدم المصادقة على الحساب الإداري.

وسواء تعلق الأمر بالمغرب أو فرنسا، فإن مراقبة الميزانية هي رقابة من نوع خاص وذات طبيعة خاصة وذلك بحكم العديد من الخصوصيات التي تنطوي عليها والتي تجعلها تتميز عن باقي الأشكال الرقابية بصفة عامة، وتلك التي تمارسها الغرف الجهوية للحسابات أو المجالس الجهوية للحسابات.

إن هذا المقال هو محاولة منا لاستجلاء هذه الطبيعة الخاصة لمراقبة الميزانية وذلك من خلال مناقشة النقاط الثلاث التالية:

النقطة الأولى سنخصصها لدراسة الإطار العام لمراقبة الميزانية حيث سنتناول فيها مفهوم هذه الرقابة، دواعي استحداثها قبل التطرق إلى الخصوصيات التي تنطوي عليها **(أولا)**. **النقطة الثانية** سنخصصها للحديث عن مجال تطبيقها **(ثانيا)**. أما **النقطة الثالثة** سنفردها للحديث عن بعض النواقص والثغرات التي تعترضها والتي تحد في حقيقة الأمر من فعاليتها.

المطلب الأول: مراقبة المجالس الجهوية للحسابات لميزانية الجماعات الترايبية : دراسة في الإطار العام.

تنصب مراقبة الميزانية التي تختص بها المجالس (الغرف الجهوية للحسابات في فرنسا) الجهوية للحسابات على فحص مدى احترام القرارات المالية المتخذة من قبل الأجهزة المنتخبة للمقتضيات القانونية. وهي في هذا تلتقي مع الرقابة الأصل أي مراقبة المشروعية التي يمارسها القاضي الإداري. وهذا يفرض علينا تحديد المقصود بتلك المراقبة (أ) ثم إبراز الخصوصيات التي تنفرد بها والتي تميزها عن مراقبة المشروعية (ب).

أولاً- مراقبة الميزانية المحلية : المفهوم ودواعي الإحداث أ- مفهوم مراقبة الميزانية

في فرنسا تجد مراقبة الميزانية أساسها القانوني في قانون 2 مارس 1982 المتعلق بحقوق وحرريات الجماعات والأقاليم والجهات¹. وقد استحدثت هذه المراقبة خصيصاً لمراقبة المشروعية المالية للقرار المالي المحلي. وهذه الغاية تشكل نقطة التقاء بينها وبين مراقبة المشروعية التي يمارسها القاضي الإداري والتي تعتبر الرقابة الأصل في هذا المجال.

الأكيد أن القانون المذكور، حينما أسند إلى الغرف الجهوية للحسابات مهمة مراقبة ميزانية الجماعات الترابية، كان لا بد من تحديد بشكل دقيق

¹ JO 3 mars 1982, p 730.

مجالات تطبيق تلك المراقبة. وهذا ما تكفل به منشور 19 أبريل 1983 المتعلق بمراقبة أعمال المتعلقة بميزانية الجماعات والأقاليم والجهات ومجموعاتها¹. الذي عرف مراقبة الميزانية التي تمارسها الغرف الجهوية للحسابات بأنها رقابة تشمل فقط " الأعمال أو الإجراءات الميزانية الأولية والميزانية التكميلية إضافة إلى القرارات المعدلة لها وهذا بالنسبة للميزانية الأساسية أو الميزانيات الملحقة ". واستثنت من ذلك الأعمال أو الإجراءات ذات الوقع المالي (impact financière) حيث أبقته ضمن دائرة رقابة المشروعية التي يختص بها القاضي الإداري (كالصفقات العمومية، مداوات المجالس الترابية التي تقرر في النفقات أو المحدثات للموارد...)².

بالنسبة للتشريع المغربي، نجده قد أثار هذا النوع من الرقابة في مدونة المحاكم المالية³ من خلال المواد 142 إلى 145 والتي تعتبر بمثابة الأساس القانوني لاختصاص المجالس الجهوية للحسابات في هذا المجال. لكن ما يسترعي الانتباه بهذا الخصوص، هو أن المادة 142، وبخلاف ما هو عليه الأمر في فرنسا، حصرت اختصاص المجلس في مراقبة الإجراءات المتعلقة بتنفيذ الميزانية. هذا من جهة، ومن جهة أخرى، أوردت تلك الإجراءات بصيغة الجمع، بينما مضمونها لم يرد فيه سوى النص على اختصاص واحد ووحيد: عدم المصادقة على الحساب الإداري.

¹ JO 31 mai 1983, p 5023.

² Stéphanie(DAMARY), le juge administratif, juge financier, éd Dalloz2001, p 143.

³ القانون رقم 62.99 الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.02.124 فاتح ربيع الآخر 1423 (13 يونيو 2002).

وإذا كان كل من التشريع الفرنسي والمغربي قد أسندا اختصاص مراقبة ميزانية الجماعات الترابية إلى هيئة قضائية مستقلة (الغرف / المجالس الجهوية للحسابات)، فهما في هذا لا يختلفان عما هو معمول به في بعض التجارب المقارنة¹. ففي ألمانيا مثلا ممارسة تلك الرقابة تظلع بها ما يسمى بـ " غرفة الحسابات **la chambre des comptes**" التي تحدثها الوحدات المستقلة " **lander**" ويعهد إليها بمراقبة والتأكد من مدى احترام القواعد المحاسبية لتلك الوحدات وجودة تسييرها من خلال تقرير سنوي ترفعه إلى برلمان الولايات الاتحادية **des Etats fédérés**.

نفس الشيء فيما يتعلق بإسبانيا حيث يعود الاختصاص في مراقبة ميزانية وحسابات الجماعات الترابية إلى غرفة للحسابات تحدثها كل مجموعة مستقلة. غير أن الأمر يختلف بالنسبة لإيطاليا التي أسندت مهمة مراقبة حسابات الهيئات المحلية إلى هيئة جهوية غير قضائية يتم إحداثها على مستوى كل جهة ونختص بمراقبة تسيير بالتعاون مع الجهاز التنفيذي.

ب- دواع خاصة وراء استحداث مراقبة الميزانية

كما سبق وأن أشرنا إلى ذلك، فإن استحداث مراقبة ميزانية الجماعات الترابية، لاسيما في فرنسا، جاء بديلا عن نظام الوصاية المالية الذي ظلت تخضع له الجماعات الترابية. ومعلوم أن هذا النظام يتعارض ومبدأ التدبير الحر الذي

¹ «les contrôles sur les finances des collectivités territoriales», rapport effectué par la Direction de l'initiative parlementaire et des délégations, Lc 222, Sénat 23 sep 2011. Rapport publié sur www.sénat.fr. consulté le 12/09/2018.

يعتبر الحجر الأساس للامركزية الترابية صحيح أن هذا المبدأ يقضي بمنح الوحدات الترابية استقلالية على مستوى تدبيرها المالي والإداري، لكنه، في نفس الوقت، لا يتعارض وإقامة رقابة تحول دون استغلال سيء لتلك الاستقلالية على نحو يؤدي بتلك الوحدات إلى الانحراف عن الأهداف المحددة لها قانونا.

إن المشرع الفرنسي حينما استحدث هذا النوع من المراقبة كانت غايته من وراء ذلك تعزيز الرقابة البعدية على مالية الجماعات الترابية في مقابل إلغاء الرقابة القبلية؛ خيار يتوافق أكثر فأكثر مع توجهه الرامي إلى تقوية وتعزيز الاستقلال المالي للوحدات الترابية.

عموما يمكن إيجاز دواعي إحداث مراقبة الميزانية في عاملين اثنين يمكن القول بأنهما وراء إقرار اعتماد المشرع الفرنسي لمراقبة ميزانية الجماعات الترابية : العامل الأول ويتمثل في الحرص الكبير من قبل السلطات المركزية على دفع الجماعات الترابية إلى المحافظة على التوازن المالي لميزانياته. والعامل الثاني يتجلى في حجم وأهمية المساهمات المالية المحولة من طرف الدولة لفائدة هذه الجماعات. في المغرب مثلا تشير الإحصائيات إلى أنه وإلى غاية 2015، بلغت حجم الموارد المالية المحولة من طرف الدولة لفائدة الجماعات الترابية حوالي نصف (1/2) مواردها العادية، وقد شملت حاصلات الضريبة على القيمة المضافة بنسبة 30% والضريبة على الشركات 1% والضريبة على الدخل 1% وحاصلات من الرسم المفروض على عقود التأمين بنسبة 13%.

من جهة أخرى، وفي أفق تدعيم الموارد المالية للجماعات الترابية في إطار الجهوية المتقدمة، فقد كرست المادة 141 من دستور 2011 مبدأين اثنين¹:

- تخصيص موارد مالية من ميزانية الدولة لفائدة الجماعات الترابية: "تتوفر الجهات والجماعات الترابية الأخرى على موارد مالية ذاتية وموارد مالية محولة إليها من طرف الدولة؛

- نقل موارد مالية تزامنا مع نقل اختصاصات الدولة لفائدة الجماعات الترابية "كل نقل للاختصاص إلى الجهات والجماعات الترابية الأخرى يجب أن يرافقه نقل للموارد المالية الملائمة"؛

إضافة إلى ذلك، وضعت المادة 142 من دستور 2011 نظاما آخر فيما يتعلق بالتضامن بين الجهات حيث نصت على إحداث " صندوق التضامن بين الجهات" غرضه الأساسي ضمان توزيع متساو للموارد بهدف التقليل من الفوارق الجهوية. كما رفعت المادة 188 من القانون التنظيمي للجهات (رقم 111.4) نسبة مساهمة الدولة من العائدات الضريبية المحولة لفائدة الجهات والتي حددتها في 5% من حاصلات الضريبة على الشركات ومثلها من الضريبة على الدخل و في 20% عائدات الرسم المفروض على عقود التأمين. إضافة إلى مساهمة من الميزانية للدولة تصل إلى 10 ملايين في أفق 2021.

ويمكن أن نضيف إلى العاملين السابقين عامل آخر لا يقل أهمية عنهما. هذا العامل يتمثل في أن اعتماد مثل هذه الرقابة يندرج ضمن الاتجاه العام

¹ Revue Al Maliya, n° 59 déc 2015, p 12.

للمراقبة المالية والذي يقوم على أساس تعزيز الرقابة البعدية والتخفيف من وطأة الرقابة القبليّة، وهو اتجاه يفرضه المنطق الجديد للتدبير العمومي القائم على المحاسبة النتائج في مقابل تمكين المديرين العموميين من هامش من الحرية في تدبير القطاعات التي توجد تحت مسؤوليتهم.

ثانيا . مراقبة ميزانية الجماعات الترابية، رقابة بخصوصيات متعددة

إن مراقبة الميزانية التي تمارسها المجالس الجهوية للحسابات أو الغرف الجهوية للحسابات ليست كباقي الأشكال الرقابية التي تندرج ضمن اختصاصاتها. بل إنها تنفرد بعدد من الخصوصيات التي تجعل منها رقابة ذات طبيعة خاصة. ويمكن إجمال هذه الخصوصيات في ما يلي :

أ- نظام الإحالة : ممر إجباري لممارسة مراقبة الميزانية المحلية

إذا كانت المجالس الجهوية للحسابات (الغرف الجهوية للحسابات) تمارس اختصاصاتها القضائية أو غير القضائية عن طريق ما يسمى بالإحالة الذاتية، إلا أن الأمر مختلف بالنسبة لرقابة الميزانية التي لا بد لها من إحالة من طرف الغير (الإحالة الخارجية)¹. نجد أن الأصل في ممارستها لتلك الاختصاصات هو الإحالة الذاتية (الأوتوماتيكية). فالمحاسب العمومي التابعة له الجماعة الترابية مثلا ملزم، سنويا، بتقديم حسابه التسييري إلى المجلس الجهوي للحسابات التابع له كما تقضي بذلك المادة 126 من مدونة المحاكم المالية.

¹ Jean-François (Picard), finances locales, éd Litec2009, p 267.

أما في مجال مراقبة الميزانية، فإن المجالس / الغرف الجهوية للحسابات تمارس اختصاصاتها الرقابية عبر ما يسمى بنظام "الإحالة الخارجية" أو الإحالة من طرف الغير. من جهة هناك العامل أو الوالي (ممثل الدولة في فرنسا) والذي يمكن اعتباره العنصر الأبرز في هذه المراقبة لدرجة أن هذه الهيئات الرقابية لايمكنها ممارسة مهمتها الرقابية إلا من خلاله. ولأن هناك حالات تقتضي تدخل أطراف أخرى معنية بمراقبة الميزانية المحلية، لم تحصر الإحالة على المجالس / الغرف الجهوية للحسابات في مؤسسة العامل أو الوالي (ممثل الدولة) وإنما تشمل جهات أخرى سواء من خلال الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي أو من خلال أي شخص آخر له مصلحة في ذلك.

إن هذا التعدد في جهات الإحالة مرده بشكل أساسي تعدد وتنوع المجالات الرقابية حيث، وكما سنرى ذلك لاحقاً، أن هناك مجالات رقابية مدد فيها المشرع حق الإحالة إلى أطراف أخرى كما هو الشأن بالنسبة لمجال النفقات الإجبارية والتي يحق فيها لأي شخص ممارسة حق الإحالة على هذه المجالس وذلك صونا لمصالحها (ملزم ضريبي، ممول...).

لكن وفي ظل هذا التعدد في جهات الإحالة، فقد احتفظ المشرع لمؤسسة العامل بحضور قوي على مستوى نظام الإحالة باعتباره الجسر الرابط بين الجماعات الترابية والمجالس / الغرف الجهوية للحسابات. ولعل الغاية من وراء ذلك تفادي إخضاع الجماعات الترابية، بحكم الاستقلالية التي تتمتع بها، لما يسمى بنظام "الوصاية القضائية".

ب- مراقبة الميزانية المحلية، استثناء من الرقابة الأصل (رقابة المشروعية)

إن ميزانية الجماعات الترابية هي مجال لتدخل نوعين من الرقابة : رقابة المشروعية باعتبار أن الأعمال المتخذة بشأنها تعتبر أعمالاً إدارية، وبالتالي فهي بصفتها هاته تخضع لرقابة القاضي الإداري باعتباره صاحب الولاية العامة. ثم رقابة الميزانية بحكم أن القرارات المرتبطة بها هي قرارات مالية وبالتالي فهي تخضع لرقابة خاصة هي رقابة الميزانية التي تختص بها الغرف الجهوية للحسابات.

خصوصية مراقبة الميزانية تتجلى كذلك في كونها تشكل استثناء من مراقبة المشروعية التي يمارسها القاضي الإداري التي تظل الرقابة الأصل وصاحبة الولاية العامة *contrôle de droit commun* على مستوى مراقبة المشروعية المالية للقرار المحلي.

إن مراقبة القاضي الإداري تتدخل في مجالات تخرج عن نطاق اختصاص القاضي المالي. فالقاضي الإداري هو المختص بمراقبة مشروعية تصويت المجالس التداولية للجماعات الترابية باستثناء الحالة التي تخص عدم التصويت على الميزانية في الأجل المحدد. كذلك هي الجهة المختصة بمراقبة مشروعية التصويت على الأسعار الضريبية أو على إحداث رسوم جديدة تدخل ضمن نطاق اختصاصها.¹ من جهة أخرى، فإن الغاية من مراقبة القاضي الإداري لهذه المجالات المالية هو إلغاء القرارات المرتبطة بها في حالة خروجها عن مبدأ المشروعية، فيما

¹ Jean-François (Picard), opcit, p 276.

مراقبة الميزانية التي تمارسها المجالس / الغرف الجهوية للحسابات فيبقى هدفها تصحيحيا (fin réformatrice) بالدرجة الأولى.¹

وإلى هذا أشار Guily حينما ذهب إلى القول بأن غاية مراقبة المشروعية كما ينظمها القانون هي إثبات الفعل المخالف لمبدأ المشروعية والحكم بإلغائه. فدورها ينتهي عند هذا الحد ويترك للجماعات الترابية استخلاص النتائج. بينما مراقبة الميزانية فهي تمكن السلطة المكلفة بالمراقبة الحلول عند الاقتضاء محل الهيئة المحلية والذهاب إلى أبعد من مجرد رفض القرار المتخذ وإنما إحلال قرار آخر أكثر مشروعية منه.²

نفس الرأي قال به Merloz في خلاصاته حول حكم *Commune des Pamiers* حينما اعتبر بأن: "الهدف من مراقبة المشروعية هو أن تتمكن المحاكم الإدارية عبرها من إثبات عدم شرعية قرار جماعة محلية معينة كله أو البعض منه والحصول على إلغائه، أما مراقبة الميزانية فإنها، على العكس من ذلك، تتيح إمكانية تعديل ميزانية جماعة محلية و إحلال قرار مكان قرار آخر...على الغرف الجهوية للحسابات تقع مسئولية تقديم رأيها مما يمكن مندوب الجمهورية من تسوية الميزانية وومنها بالتالي صيغتها التنفيذية وإلى المحكمة الإدارية يعود اختصاص البت في عدم مشروعية قرارات الهيئات التداولية من خلال حكم تصدره"³.

¹ Jean-François (Picard), opcit, p 275.

² Guily (Eric), l'élaboration des textes – un choix des débats parlementaires, les chambres régionales des comptes, Economica éd 1985, p 41. Cité par Stéphanie (Damarey), p 210.

³ Merloz, conclusions sur TA Toulouse, 4 juin 1986, Commissaire de la république de l'Ariège c/ Commune de Pamiers, AJDA 1986, p 643, cité par Stéphanie (Damarey), le juge administratif, juge financier, éd Dalloz, p 210.

ولأن مراقبة الميزانية هي مراقبة خاصة un contrôle spécial، فيبقى لها الأولوية في التطبيق على مراقبة المشروعية للقاضي الإداري. وهذا ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية لمدينة **Strasbourg** في حكمها الصادر بتاريخ 19 يوليو 1983¹، ذات الموقف زكاه مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر بتاريخ 23 دجنبر 1988².

ج- رقابة لها أولوية في التطبيق على رقابة المشروعية

إن مراقبة مشروعية الميزانية المحلية لا تنحصر في تلك المراقبة التي يمارسها القاضي المالي، وإنما هناك أيضا المراقبة التي يباشرها القاضي الإداري والتي تعتبر الرقابة الأصل. وجود هاتين الرقابتين معا، أكيد أنه يشير مشكل تداخل المسطرتين، وبالتالي أي المسطرتين سيكون لها الأولوية في التطبيق: مراقبة الميزانية أم مراقبة المشروعية؟ لتجاوز هذا الإشكال، أوجد القاضي الإداري الفرنسي حلا توفيقيا يقوم على أساس منح الأولوية في التطبيق لمراقبة الميزانية؛ بل إنه ارتقى بها إلى مرتبة مسطرة إجبارية لها امتياز الأسبقية في التطبيق على مراقبة المشروعية. هذا ما أكدته المحكمة الإدارية لمدينة **Strasbourg** في أحد أحكامها والذي جاء فيه: " في حالة غياب توازن فعلي (حقيقي) *équilibre réelle* للميزانية المحلية، على ممثل الدولة، بعد رأي الغرف الجهوية للحسابات، تسوية الميزانية وجعلها مطابقة للمقتضيات القانونية. ومن شأن هذه المقتضيات أن

¹ TA Strasbourg 19 juillet 1983, Commissaire de la république de la Moselle / c Commune de Talang. Cité par Stéphanie (DAMAREY), opcit, p 212.

² CE 23 déc 1988, département du Tarn / c Barbut et autres. ibid

تحول دون إحالة ميزانية الجماعات الترابية من طرف ممثل الدولة مباشرة على القاضي الإداري في إطار مراقبة المشروعية".¹

ولعل موقف القاضي الإداري هذا يتماشى ورغبة المشرع حينما أسند مهمة مراقبة ميزانية الجماعات الترابية إلى الغرف الجهوية للحسابات بناء على مبادرة من ممثل الدولة وتحت إشراف القاضي الإداري. ولهذا، فلا يجوز لممثل الدولة إحالة أية مداولة تدخل في هذا الإطار مباشرة على القاضي الإداري.²

د- مآل مراقبة الميزانية.

خصوصية أخرى تنطوي عليها مراقبة ميزانية الجماعات الترابية و تفسر الطبيعة الخاصة لهذه الرقابة تختلف عن باقي الأشكال الرقابية الأخرى التي تمارسها المجالس / الغرف الجهوية للحسابات من حيث المآل الذي تنتهي إليه. فإذا كانت هذه الهيئات تكتفي فقط، في إطار مراقبة الميزانية، بتقديم آراء ومقترحات إلى الجهة مصدر الإحالة، فإنها، في إطار مهامها الرقابية الأخرى (البت والتدقيق في الحسابات، التاديب المالي...) تصدر بخصوص القضايا المتعلقة بها إما أحكاما أو قرارات أو توصيات.

ولهذا السبب ذهب البعض إلى القول بأن مراقبة الميزانية ليست مراقبة قضائية، لأن من طبيعة الرقابة القضائية إصدار أحكام أو قرارات يمكن الطعن فيها بالاستئناف أو النقض كما هو الشأن بالنسبة للاختصاصات الأخرى.³ بينما

¹TA strasbourg cité en haut.

²Stéphanie (Damarey), opcit, p 212.

³François (Picard), opcit, 267.

مراقبة الميزانية، فيكتفى فيها بتقديم آراء ومقترحات. كما أنها ليست رقابة إدارية لافتقادها لما يسمى بالإحالة الذاتية¹. فمراقبة الميزانية تعتمد بشكل كلي على نظام الإحالة الذي يعتبر بالنسبة إليها ممرا إجباريا لإثارتها.

من جهة أخرى، إذا كانت أحكام أو قرارات المحاكم المالية يقبل الطعن فيها إما بالاستئناف أو المراجعة أو النقض، فإن الآراء المدلى بها من طرف تلك الهيئات لا تقبل الطعن أمام أية جهة قضائية أخرى باستثناء القضاء الإداري الذي يظل الجهة المختصة بمراقبة مشروعية الآراء الصادرة عنها.

لكن هذا لا يمنع من الإشارة بأن هناك نقط اشتراك تجمعها بالرقابتين مع (الرقابة الإدارية والقضائية) تتجلى أساسا في أن الغرق الجهوية للحسابات في إطار مراقبة الميزانية، تتوفر على نفس الصلاحيات الممنوحة لها في إطار المراقبة الإدارية. الحديث يخص هنا الحق في الاطلاع على الوثائق والقيام بالزيارات المطلوبة في التحقيق في القضايا المتعلقة بها. من جهة أخرى، وكما الشأن بالنسبة للاختصاصات القضائية أو الإدارية، فإن الغرف الجهوية للحسابات مطالبة باحترام مسطرة التواجهية الذي يتيح للمعنيين بالأمر الاطلاع على ملفاتهم والإدلاء بالتالي بملاحظاتهم ودفوعاتهم.²

¹Ibid.

²François (Picard), opcit, p 267.

المطلب الثاني : مجال محدود ومحدد لتطبيق مراقبة الميزانية

لا تنحصر خصوصيات مراقبة الميزانية في العناصر التي أتينا على ذكرها في النقط السابقة، بل تمتد لتشمل حتى المجال الذي تطبق فيه والذي يتميز بمحدوديته؛ محدودية تنأتى أساسا من كونها تعتبر رقابة مكملة للمراقبة الأصل والتي تتجلى في مراقبة المشروعية التي يمارسها القاضي الإداري.

وإذا كانت في المغرب تقتصر على مجال رقابي واحد فقط : المصادقة على الحساب الإداري للجماعات الترابية. فإن الأمر مختلف تماما في فرنسا حيث المجال الرقابي للغرف الجهوية للحسابات أوسع بحيث يشمل أربعة مجالات أساسية (التوازن المالي، عدم اعتماد الميزانية المحلية في الأجل المحدد، تسجيل النفقات الإجبارية، مراقبة الاختلالات المسجلة على مستوى تنفيذ الميزانية) (ثانيا) لكن ممارسة الغرف لاختصاصاتها الرقابية في هذه المجالات رهين بإحالة من قبل الجهات المختصة وبخاصة مؤسسة العامل الذي يعتبر العامل الأساسي في إثارتها (أولا).

أولا - العامل (أو الوالي) عامل أساسي في إثارة مراقبة الميزانية

لعل من السمات البارزة التي تنفرد بها مسطرة مراقبة الميزانية ذلك الحضور القوي والوازن لممثل السلطة المركزية بالجماعات الترابية (الوالي أو العامل/ ممثل الدولة في فرنسا). من جهة هو يمثل ممرا إجباريا لتدخلات المجالس/ الغرف الجهوية للحسابات، ومن جهة ثانية توفره على سلطة التصحيح التلقائي للميزانية.

أ- الوالي أو العامل : ممر إجباري لإثارة رقابة الميزانية.

كما سبق وأن أشرنا أعلاه، فإن ما يميز مراقبة الميزانية التي تمارسها المجالس الجهوية للحسابات هو افتقاد هذه الأخيرة لآلية التدخل المباشر أو ما يسمى بالإحالة الأوتوماتيكية كما هو الحال بالنسبة لاختصاصاتها الأخرى. وإنما لا بد لها من عبور ممر إجباري يتمثل في مؤسسة العامل أو الوالي.

صحيح أن ممارسة حق الإحالة ليست حكرا على العامل أو ممثل الدولة، وإنما يشمل جهات أخرى؛ يتعلق الأمر بكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي أو من أي شخص آخر يهيمه الأمر. لكن ممارسة هذا الحق مقصور فقط على الحالة التي تخص عدم تسجيل نفقات إجبارية. أما باقي الحالات فتعتمد بشكل كبير على العامل (ممثل الدولة) لإثارتها.

إن تدخل هذه الهيئات من أجل ممارسة رقابتها على ميزانية الجماعات الترابية يظل متوقفا على إحالة من طرف ممثل السلطة المركزية بتلك الجماعات. أكثر من ذلك، فقد ذهب القضاء الإداري الفرنسي إلى اعتبار الإحالة الممارسة من قبل ممثل الدولة إحالة اختيارية مما يعني أن قرار ممثل الدولة بعدم ممارسة العامل لهذا الاختصاص (قرار الإحالة) يظل قرارا سليما من الناحية القانونية وبالتاليلا يجوز الطعن فيه بالإلغاء أمام القاضي الإداري.¹ وهذا يجعل المجالس / الغرف الجهوية للحسابات في وضع المرتهن بقرارات ممثل السلطة المركزية طالما أنه ليس هناك ما يلزمه على ممارسة حقه في الإحالة.

¹ CE, 9 sept 1996, syndicat CGTM des Sapeurs pompiers départementaux de la Martinique Rec.CE, P 744.

ب- الوالي أو العامل : سلطة التصحيح التلقائي للميزانية

إن قوة مؤسسة ممثل السلطة المركزية بالجماعات الترابية لا تتوقف عند استنثائه بحق الإحالة (باستثناء الحالات المشار إليها أعلاه) على مستوى رقابة ميزانية تلك الجماعات، وإنما تمتد لتشمل أيضا انفراده بسلطة التصحيح التلقائي للميزانية. فهو يملك كلمة الفصل في هذا الصدد، وهذا على الرغم من أن الاختصاص في ممارسة رقابة ميزانية الجماعات الترابية يعود إلى المجالس / الغرف الجهوية للحسابات. فهذه الهيئات تكتفي فقط بإبداء الرأي في القضايا المعروضة عليها، أما قرار تسوية الميزانية وتصحيحها تلقائيا فيعود إلى ممثل السلطة المركزية. صحيح أنه لا يقوم بذلك إلا بعد إحالة على تلك الهيئات الرقابية، لكن هناك حالات تعتبر خروجاً على المبدأ المذكور، وبخاصة في فرنسا، حيث يباشر فيها ممثل الدولة إجراءات التصحيح التلقائي للميزانية دونما إحالة الأمر على الغرف الجهوية للحسابات¹:

• الأمر بأداء نفقة إجبارية بعد انصرام الأجل القانوني على توجيه تنبيهه من قبل السلطة المحلية.

• الأمر بأداء فوائد التأخير فيما يتعلق بالطلبات العمومية.

• النظام الخاص المطبق على النفقات الإجبارية الصادر بشأنها حكم

قضائي حائز على قوة الشيء المقضي به.

ولقد زكى القاضي الإداري الفرنسي هذا الحضور القوي على مستوى

التصحيح التلقائي للميزانية حينما ذهب في أحد قراراته² إلى اعتبار اختصاص

¹ Jean-François (Picard), op cit, p 269.

² Jean-François (Picard), op cit, p 270.

ممثل الدولة فيما يتعلق بالتصحيح التلقائي للميزانية اختصاصا غير مقيد مما يعني أن بإمكانه عدم الأخذ بعين الاعتبار مقترحات الغرف الجهوية للحسابات شريطة تعليل ذلك بقرار صريح وخال من الألفاظ العامة.¹ بل إن القاضي الفرنسي ذهب إلى أبعد من ذلك حينما اعترف لممثل الدول بإمكانه رفض التصحيح التلقائي للميزانية مع تعليل رفضه بقرار صريح.²

ثانيا : مجالات محددة لممارسة رقابة الميزانية

إذا كانت مراقبة ميزانية الجماعات الترابية والتي تندرج ضمن اختصاص المجالس الجهوية للحسابات تقتصر فقط على مجال واحد ووحيد يتمثل في مراقبة المصادقة على الحسابات الإدارية، فإنها في فرنسا أوسع بحيث تشمل المجالات الأربعة التالية :

- التأكد من تسجيل النفقات الإجبارية بميزانيات الجماعات الترابية؛
- احترام مبدأ توازن الميزانية المحلية؛
- المصادقة على الحساب الإداري؛
- اعتماد الميزانية المحلية داخل الأجل المحدد؛

وباستثناء حالة المصادقة على الحسابات الإدارية، فإن باقي المجالات الأخرى ظلت خارج اختصاصات المجالس الجهوية للحسابات لتختص بها السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية. ولأهمية هذه المجالات رأينا أنه من الأفيديدراستها لا سيما وأنه يتيح لنا إمكانية الوقوف على مواطن الاتفاق والاختلاف بين التجربتين معا (المغربية والفرنسية).

¹ CE, 10 oct 1990 Préfet du Val-d'Oise, Rec, CE P271, ibid.

² CE, 10 février 1988 commune de Brivie Charnesac, ibid..

❖ مراقبة مدى التزام الجماعات الترابية بتسجيل النفقات الإجمالية

تعتبر النفقات الإجمالية من العناصر التي تميز الميزانية المحلية عن الميزانية العامة للدولة. ذلك أن الجماعات الترابية ملزمة قانوناً بتسجيل عدد من النفقات في ميزانياتها تحت طائلة عدم التأشير عليها من طرف السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية.

إن إزام الجماعات الترابية بتسجيل عدد من النفقات الإجمالية مرده، من جهة، الأهمية أو الوزن الذي تمثله هذه النفقات داخل ميزانية تلك الجماعات، ومن جهة ثانية، حماية حقوق الغير كما هو الشأن بالنسبة للديون المستحقة على الجماعة (نفقات تسيير الجماعة الترابية، الديون المستحقة...). ولعل هذا ما دفع بالمشرع الفرنسي، وخلافاً للمجالات الرقابية الأخرى، إلى عدم حصر حق ممارسة الإحالة على ممثل الدولة فقط بل وسع من مداه ليشمل أطراف أخرى لها مصلحة في تسجيل النفقات الإجمالية بميزانيات الجماعات الترابية (المحاسب العمومي، دائنو الجماعات الترابية...). إذا كان الاختصاص في مراقبة تسجيل النفقات الإجمالية بميزانية الجماعات الترابية يعود إلى السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية حينما ربط المشرع المغربي تأشير هذه الأخيرة على الميزانية، في فرنسا، تعتبر الغرفة الجهوية للحسابات صاحبة الاختصاص في هذا المجال.

صحيح أن التساؤل الذي يطرح نفسه وبقوة هو أن مراقبة تسجيل هذا الصنف من النفقات سواء كان ذلك من قبل السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية أو القاضي المالي، هو كيفية التمييز بين نفقة إجبارية من أخرى غير إجبارية؟

- مفهوم النفقة الإجبارية

يمكن التمييز في هذا الصدد بين مفهومين للنفقة الإجبارية: هناك من جهة المفهوم القانوني وهناك من جهة أخرى المفهوم القضائي.

في المفهوم القانوني، تعتبر نفقة إجبارية كل نفقة تتعلق إما بتسديد ديون مستحقة على الجماعة الترابية أو نفقة يقررها نص قانوني صريح وتسمى نفقات بتحديد القانون **1. des dépenses obligatoires par détermination de la Loi**.

وبالرجوع إلى القوانين التنظيمية المنظمة للجماعات الترابية بالمغرب، نجد أن هذه الأخيرة لم تورد مفهوما محددًا للمقصود بالنفقة الإجبارية حيث اكتفت فقط بتحديد قائمة لهذه النفقات² التي على الجماعة الترابية تسجيلها بميزانيتها تحت طائلة عدم التأشير على الميزانية من طرف السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية.

¹ Article L.1612-15 du code généra des collectivités territoriales dispose : « ne sont obligatoires pour les collectivités territoriales que les dépenses nécessaires à l'acquittement des dettes exigibles et les dépenses pour lesquelles la loi l'a expressément décidé ».

² المادة 181 من القانون التنظيمي رقم 113.14 للجماعات "تعتبر النفقات التالية إجبارية بالنسبة للجماعة :
- الرواتب والتعويضات الممنوحة للموارد البشرية بالجماعة وكذا أقساط التأمين؛
- مساهمة الجماعة في هيئات الاحتياط وصناديق تقاعد الموارد البشرية بالجماعة والمساهمة في نفقات التعاضديات؛
- المصاريف المتعلقة باستهلاك الماء والكهرباء والمواصلات؛
- الديون المستحقة؛
- المساهمات الواجب تحويلها لفائدة مجموعات الجماعات الترابية ومؤسسات التعاون بالجماعات؛
- الالتزامات الناتجة عن الاتفاقيات والعقود المبرمة من لدن الجماعة؛
- النفقات المتعلقة بتنفيذ القرارات والأحكام القضائية الصادرة ضد الجماعة؛
- المخصص الإجمالي لتسيير المقاطعات بالنسبة للجماعات ذات نظام المقاطعات".
مثل هذه النفقات ورد النص عليها في القوانين التنظيمية للجهات (المادة 196 من القانون التنظيمي رقم 111.14) وللعمالات والأقاليم (المادة 174 من القانون التنظيمي رقم 112.14).

لكن القاضي الإداري الفرنسي أضاف إليها طائفة أخرى من النفقات الإلزامية التي على الجماعات الترابية تسجيلها. وتجد هذه النفقات مصدرها خارج النص التشريعي كما هو الشأن بالنسبة للنفقات المقررة بموجب عقود أو مخالفات أو قرارات انفرادية منشئة للحقوق، المساهمات المالية...¹؛

معايير إجبارية النفقة

لم يكتف القاضي الإداري الفرنسي بتوسيع مفهوم النفقة الإلزامية، وإنما قام أيضا بتحديد مجموعة من المعايير على أساسها يمكن تحديد الطبيعة الإلزامية للنفقة من عدمها؛ وهي معايير يستهدي بها القاضي المالي أثناء مراقبته لهذه الصنف من النفقات. فلا تعتبر إجبارية، حسب القاضي الإداري الفرنسي، سوى النفقات التي :

- تعتبر إجبارية في مبدئها ومبلغها؛
- ليست محل نزاع حقيقي (فعلي).
- تكون قابلة للتصفية (liquide) بمعنى إمكانية حساب مبلغها بدقة.²

كما سبقنا الإشارة إلى ذلك، فإن من المسؤوليات الملقاة على عاتق الجهاز المختص بمراقبة الميزانية المحلية، التأكد من مدى التزام الجهاز التنفيذي للجماعات الترابية بتسجيل النفقات الإلزامية. في المغرب، عدم قيام الجهاز

¹ Jean- François (Picard), opcit, p 165.

² CE, 11 déc 1987, Commune de Point-à-Pitre : Rec, CE p 657, cité par Jean- François (Picard), op cit, p 165.

- Mattieu (Conan), Alain (Doyelle) et autres..., code des juridictions financières, 3^{ème} éd le Moniteur , page 458.

التنفيذي بتسجيل نفقة إجبارية أو تسجيلها بالفعل ولكن باعتماد غير كاف لتغطية النفقة، يترتب عنه رفض السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية التأشير على الميزانية. أما في فرنسا فإن المسطرة المتبعة مغايرة تماما حيث أن ممثل الدولة **le représentant de l'Etat** يقوم بإحالة القضية على الغرفة الجهوية للحسابات من أجل إثبات الواقعة أو نفيها وذلك في غضون شهر.

أكد أن القاضي المالي لن يصدر قراره إلا بعد التأكد من أن النفقة تكتسي فعلا طابعا إجباريا. وهو في هذا الصدد مطالب بالاهتداء بالمعايير التي وضعها القاضي الإداري الفرنسي والتي تتلخص في ثلاثة معايير أساسية : أن النفقة تكتسي فعلا طابعا إجباريا، وجود اعتماد كاف وقابل للتصفية لتغطية النفقة الإجبارية، خلو النفقة الإجبارية من أي نزاع فعلي.

إذا تبين للقاضي المالي أن النفقة إجبارية مستوفية لكافة شروطها وأن الجماعة الترابية تقاعست فعلا عن تسجيلها في ميزانيتها أو سجلتها بمبلغ غير كاف، يقوم بتوجيه إنذار إليها وذلك داخل أجل لا يتعدى شهرا واحدا. في حالة عدم استجابة الجماعة الترابية وقيامها بالتعديلات اللازمة، يطلب القاضي المالي من ممثل الدولة بالتسجيل التلقائي للنفقة الإجبارية بميزانية الجماعة المعنية. ويمكن أن يرفق طلبه بمقترحات بإحداث موارد أو التخفيض من نفقة غير إجبارية من أجل تغطية النفقة الإجبارية غير المسجلة. وقد ذهب القاضي الإداري الفرنسي أن طلب الغرفة الجهوية للحسابات الموجه لممثل الدولة من أجل تسجيل النفقة الإجبارية بدلا عن الجماعة المعنية هو

قرار غير ملزم، وبالتالي فبإمكان هذا الأخير تجاهله لكن شريطة تعليل ذلك بقرار صريح.¹ كما أنه اعتبر رأي الغرفة الجهوية للحسابات قرارا غير قابل للطعن فيه بالإلغاء وإنما هو فقط عمل تحضيرى ممهّد لقرار نهائي: قرار ممثل الدولة بتسجيل النفقة الإجبارية ووضع ميزانية الجماعة موضع التنفيذ.²

هذا الموقف الذي تبناه مجلس الدولة الفرنسي جاء بعد الجدل الكبير الذي ثار بخصوص الطبيعة القانونية لاختصاص ممثل الدولة في علاقته مع الغرف الجهوية للحسابات.

في مرحلة أولى، كان موقف القضاء الإداري مسائرا لرأي الفقه القائل بضرورة تقيد ممثل الدولة برأي الغرف الجهوية للحسابات. في قرار لها بتاريخ 18 أبريل 1988، أكدت المحكمة الإدارية لمدينة ستراسبورغ بأنه ليس بإمكان لممثل الدولة رفض تسجيل نفقة إجبارية سبق وأن أثبتتها الغرف الجهوية للحسابات.³ وهو الموقف الذي زكته إدارية بتاريخ 29 nov 1984⁴ Orléan. وقد ساير في ذلك موقف الفقه الفرنسي الذي يرى بأن ممثل الدولة في علاقته بالغرف

¹ CE. 10 fév 1988, Commune de Brives-Charensac, n° 78230, 78805 et 78806) cité par François (Valembois), Réussir son budget, guide pratique à l'usage des communes et des EPCI, 3^{ème} éd, fév 2016, page 761.

² CE. 30 janv 1987, Département de la Moselle, n° 702236 cité par le même auteur, page 761.

³ TA strasbourg 18 avr 1984, institut Notre-Dame de la providence c/ Ville de théonville et Etat, RFD adm 1984.

TA Orléan 29 nov 1984, commune de Liqueil, RFD adm 1985, p 139. Cité par Stéphanie Damarey, opcit p 185.

⁴ TA Orléan 29 nov 1984, commune de Liqueil, RFD adm 1985, p 139. Cité par Stéphanie Damarey, opcit p 185.

الجهوية للحسابات هو اختصاص مقيد، فلا يمكنه رفض تسجيل نفقة إجبارية أثبتتها الغرف الجهوية للحسابات وطلب تسجيلها تحت طائلة تعريض قراره للإلغاء من طرف القاضي الإداري.¹ صحيح أن ممثل الدولة يتمتع بسلطة تقديرية واسعة تتيح له الحيد عن مقترحات الغرف الجهوية للحسابات. لكن هذه الإمكانية المتاحة له ينبغي ألا تشمل سوى الإجراءات المقترحة من طرف الغرف بهدف تسوية الميزانية وبالتالي لا تقوم سببا لرفض التسجيل التلقائي للنفقات الإجبارية.²

ومما يحد من السلطة التقديرية لممثل الدولة، هو أن التسجيل التلقائي لنفقة إجبارية يستمد أساسه من القانون وليس من تقدير الغرف الجهوية للحسابات. والقبول بأن يتملص ممثل الدولة من واجبه في تسجيل نفقة إجبارية معناه أن نجيز له خرق القانون طالما أن تلك النفقة تستمد طبيعته الإجبارية من القانون وكما يكرسها الغرف.³ إن الطبيعة الإجبارية للنفقة لن يكون له أي معنى في غياب آلية التسجيل التلقائي للنفقة الإجبارية.⁴ نفس الموقف تبناه كل من Melleray Guy et Rougie Jacqueline حينما أكدا بأن ممثل الدولة لا يملك سوى التقييد برأي الغرف فيما يتعلق بتسجيل نفقة إجبارية والذي (أي رأي

¹ Ibid.

² Stéphanie Damarey, opcit, p 185.

³ Muzellec (Raymond), rapport introductif sur les chambres régionales des comptes, sous la direction de Loïc Philip, Economica, coll. Collectivités territoriales 1985, p171.

⁴ Maspérot (Roland) et Larque (Pierre), la tutelle administrative, Sirey 1930, p 278. Cité par Stéphanie (Damarey), opcit, p 278.

الغرف) ما هو إلا تجسيد للإرادة الصريحة للمشرع. وأي تحليل غير ذلك ، علاوة على أنه يخالف المقتضيات الشكلية لقانون 2 مارس 1982، فإنه يحول تدخل الغرف إلى مجرد مراقبة سطحية وغير ذات جدوى.¹

لكن القاضي الإداري الفرنسي سيكون له موقفاً آخر حينما قام بتأويل نص المادة من قانون 2 مارس 1982 على نحو يعزز من سلطة ممثل الدولة. فقد صرح مجلس الدولة الفرنسي في أحد قراراته² بأن ممثل الدولة يمتلك سلطة تقديرية إزاء الآراء المقترحة من طرف الغرف الجهوية للحسابات، وهذا يتيح له، بقرار معلل وتحت مراقبة القاضي الإداري، إمكانية الامتناع عن التقييد بآراء تلك الغرف. نفس الموقف كانت قد اتخذته المحكمة الإدارية لمدينة **Strasbourg** في أحد أحكامها حينما اعتبرت تقييد ممثل الدولة بالتعليل يشمل فقط ما تثبته الغرف الجهوية للحسابات، ولا يمتد إلى الإجراءات المقترحة حيث يتوفر في هذا الصدد على سلطة تقديرية تمكنه من اتخاذ إجراءات بديلة وملائمة.³

إن الغرف تقوم بصياغة مقترحات وتطلب من ممثل الدولة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتسوية الميزانية. التعليل الذي يلزم ممثل الدولة يهتم فقط الموارد المقترحة أو النفقات المقترح تخفيضها.⁴

¹ Melleray (Guy) et Rougie, A propos du nouveau régime d'inscription d'office des dépenses obligatoires au budget d'une collectivité locales, RFD adm 1984, p 215. (cité par Stéphanie Damarey, opcit, p 187).

² CE fév 1988, commune de Brives-Charensac.c/Sieur Arnaud, CE, p 53 AJDA 1988, p 279 (conclusion ROUX).

³ Balat (J-C), recours contre les décisions des chambres régionales des comptes, note sous CE, 3° et 5° sous section... cité par (Stéphanie Damarey, opcit, p 180).

⁴ TA Chalón-sur-Marne, 20 déc 1983. Ibid.

إن ممثل الدولة يتوفر على اختصاص مقيد على مستوى التسجيل الإجباري للنفقات، وعلى سلطة تقديرية فيما يتعلق بتعديل الموارد المخصصة لتلك النفقات.¹

ولابد لنا من الإشارة في هذا الصدد بأن مجال النفقات الإجبارية لا تنحصر خصوصيتها بالنسبة لباقي المجالات الرقابية الأخرى، في تعدد الجهات المخول لها ممارسة حق الإحالة (محاسب عمومي، داننو الجماعة...)، وإنما في كونها مسطرة سريعة ومجانية التي تتم بها مراقبة تلك النفقات وهذا يجعلها تصب في صالح دائني الجماعة الترابية لأن ذلك يشكل ضمانا إضافية لحماية حقوقهم تجاهها. من جهة أخرى، هي مسطرة تخضع لمراقبة القاضي الإداري حيث أن قرار القاضي المالي برفض البت في إجبارية نفقة ما من عدمه يجوز الطعن فيه بالإلغاء أمام القاضي الإداري.²

❖ عدم اعتماد الميزانية المحلية في الأجال القانونية المحددة

بالرغم من أن ميزانية الجماعات الترابية تخضع مثلها في ذلك مثل ميزانية الدولة لمبدأ السنوية، إلا أن التقيد الصارم بهذا المبدأ من طرف الجماعات الترابية يكون في معظم الأحيان وذلك بالنظر إلى الإكراهات العديدة التي تصطدم بها والتي تفضي بها في آخر المطاف إلى تجاوز الأجال المحددة لها لاعتماد ميزانياتها. فمثلا على الجماعات تكون ملزمة بانتظار المصادقة على مشروع قانون مالية السنة للتوصل بحصتها من الضرائب المحولة إليها من طرف الدولة.

¹ Balat (J-C), opcit, p 180. TA strasbourg 18 avr 1984, JCP 1985 I – 20 p 339.

² CE 23 mars 1984, OGEC office de gestion des écoles catholiques de Goueron, AJDA 1984, p 390.

ومثل هذا الإكراه يجعل من الصعب بالنسبة للجماعات الترابية وضع تقييم دقيق لمواردها المالية. ولهذا السبب، منح المشرع الفرنسي لتلك الجماعات إمكانية تمديد أجل اعتماد ميزانياتها إلى 15 من شهر أبريل. ويمكن تمديد هذا الأجل إلى غاية 30 أبريل في حالة التجديد الانتخابي.¹

في المغرب، وفي حالة تأخر تلك الجماعات في اعتماد ميزانياتها داخل الآجال المحددة لها، تقوم السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية بدعوة مجلسها إلى دورة استثنائية وذلك في أجل لا يتعدى 15 يوما من تاريخ التوصل بالدعوة من أجل دراسة الاقتراحات بتعديل الميزانية التي من شأنها تفادي رفض اعتماد الميزانية. في حالة عدم اعتماد الميزانية بعد القراءة الثانية، تتدخل السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية بوضع ميزانية لتسيير تلك الجماعات على أساس آخر ميزانية مؤشر عليها وذلك داخل أجل أقصاه 30 ديسمبر.²

في فرنسا، مهمة التحقق من مدى احترام الجماعات الترابية بالآجال المحددة لاعتماد ميزانياتها من اختصاص القضاء المالي من خلال الغرف الجهوية للحسابات.

¹ Stéphanie (DAMAREY), opcit, p 105.

² يمثلان نص القانون التنظيمي للجهات في مادته 200: "إذا لم يتأت اعتماد الميزانية في التاريخ المحدد في الفقرة الثالثة من المادة 198 أعلاه، يدعى المجلس للاجتماع في دورة استثنائية داخل أجل أقصاه خمسة عشر يوما (15) ابتداء من تاريخ الاجتماع الذي تم خلاله رفض الميزانية. ويدرس المجلس جميع الاقتراحات المتعلقة بتعديل الميزانية التي من شأنها تفادي أسباب رفضها. ويتعين على الأمر بالصرف أن يوجه إلى السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية في تاريخ أقصاه فاتح ديسمبر الميزانية المعتمدة أو الميزانية غير المعتمدة مرفقة بمحاضر مداولات المجلس"

إن تأخر الأجهزة التنفيذية لتلك الجماعات في اعتماد الميزانية داخل الأجال القانونية يفتح الباب أمام تدخل ممثل الدولة الذي يقوم بإحالة القضية على الغرف الجهوية للحسابات وذلك داخل أجل 20 يوما. جدير بالذكر أن هذا الأجل ليس ملزما بالنسبة لممثل الدولة مما يعني أن عدم التقيد به لا يؤثر على سير مسطرة المراقبة ولا يجرده من سلطته فيما يتعلق بالتصحيح التلقائي للميزانية.¹

وتتوفر الغرفة المحال عليها طلب ممثل الدولة على أجل شهر من أجل صياغة المقترحات اللازمة والكفيلة بمساعدة الأجهزة التداولية للجماعات الترابية في تسوية ميزانيتها. وعلى أساس المقترحات التي تقوم ببلورتها تلك الغرفة، يتدخل ممثل الدولة من أجل تسوية الميزانية ومنحها طابعها التنفيذي. ولا تعتبر مقترحات الغرف ملزمة لممثل الدولة الذي بإمكانه، كما هو الشأن بالنسبة لمراقبة النفقات الإجبارية، الحيد عنها شريطة تعليل ذلك بقرار صريح.² من جهة أخرى، فإن الأجل المحدد لها لإبداء رأيها لا يعتبر ملزما لها، وبالتالي فإن عدم تقيدها به لا يؤثر في شرعية رأيها.³

¹ TA Paris, 26 sept 1984, OPHLM Montreuil c/commissaire de la république de la Seine-Saint-Denis, lebon, T p 542.

² Bernard (Betsch), Collectivités locales et chambres régionales des comptes, Tome 1, Analyse de la réglementation, éd MB formation 2002, p 117.

³ TA Montpellier, 3 avr 1987, Albert, req, n° 17690, cité par Stéphanie (DAMAREY), art. précité, p 106.

ولابد من التنبيه في هذا الصدد إلى أن أعضاء المجالس التداولية لا يمكنهم التداول بشأن الميزانية الجديدة إلى حين بلوغ مسطرة المراقبة التي باشروا بها ممثلة الدولة نهايتها. وإن أية مداولة يتخذها المجلس أثناء سريان المسطرة مصيرها الإلغاء من طرف القاضي الإداري.¹

وجدير بالذكر أن مسطرة الرقابة هاته لا تطبق إلا إذا كان التأخر في اعتماد الميزانية منسوبا إلى الهيئات التداولية للجماعات الترابية. أما إذا كان التأخر سببه عدم توصل تلك الهيئات بالمعلومات الضرورية اللازمة لإعداد الميزانية، في هذه الحالة تمنح لها أجل 15 يوما لحصر الميزانية. نفس المسطرة تطبق في حالة إحداث جماعة ترابية جديدة.²

إشارة لا بد من لفت الانتباه إليها وهي أن ممثل الدولة بإمكانه، قبل إحالة القضية على الغرف الجهوية للحسابات، مباشرة مسطرة ودية من خلال دعوة الأجهزة التنفيذية إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تسوية ميزانياتهم. دعوة ممثل تظل إجراء تمهيديا لمسطرة الإحالة على الغرف الجهوية للحسابات. ومعنى ذلك أنه لا يعتبر قرارا إداريا قابلا للطعن فيه بالإلغاء أمام القاضي الإداري.³

¹ TA Paris 9 oct 1985, Bod , Rec TA sept 1985-déc 1986. Ibid.

² Bernard (Betsch), opcit, p 116.

³ CE 29 janv 1992, cne de trappes, req, n° 83 691, cité par Stéphanie (DAMAREY), art. précit. P 107.

❖ عدم احترام مبدأ توازن الميزانية المحلية (التصويت على ميزانية غير

متوازنة)

عديدة هي الخصوصيات التي تتميز بها الميزانية المحلية عن الميزانية العامة للدولة. ولعل أبرز هذه الخصوصيات توازن الميزانية الذي يعتبر من القواعد الذهبية التي توطر الممارسة المالية للجماعات الترابية. وهذا بخلاف الميزانية العامة للدولة التي لم تعد فيها الدولة مطالبة بالتقيد الصارم بمبدأ توازن الميزانية. فعجز الميزانية صار مسموحا به بل إن الدول صارت تلجأ إليه من أجل تحقيق ما يسمى بالتوازن الاقتصادي كما توصي بذلك النظرية الكنزوية. وإذا كانت النظرية الكنزوية قد أوصت بعجز في الميزانية فإنمت هو عجز مقصود ولغاية محددة وتحقيق التوازن الاقتصادي لا العجز من أجل العجز كما هو الحال من العديد من الدول ومنها المغرب الذي صار فيه العجز من المكونات البنيوية لميزانية الدولة لدرجة أن صار يطلق على تاريخ الميزانية في المغرب بتاريخ عجز الميزانية. فعجز الميزانية هو القاعدة و توازنها هو الاستثناء.

أما الميزانية المحلية فليس مسموحا لهذه الأخيرة بتقديم ميزانيات غير متوازنة، وإنما هي ملزمة بالتقيد الصارم بمبدأ توازن الميزانية. وهذا ما تنص عليه المواد 167¹ و 154² و 146³ من القوانين التنظيمية المتعلقة بالجماعات الترابية والتي تلزم هذه الأخيرة بأن تكون ميزانياتها متوازنة في جزأها.

¹ من القانون التنظيمي المتعلق بالجماعات.

² من القانون التنظيمي المتعلق بالجهات.

³ من القانون التنظيمي المتعلق بالعمالات والأقاليم.

شأنها في ذلك شأن المجالات الرقابية السابقة (النفقات الإجبارية و التأخر في اعتماد الميزانية) عدم احترام هذا المبدأ يترتب عنه إحالة الميزانية على الغرف الجهوية للحسابات من قبل ممثل الدولة داخل أجل 30 يوماً¹. وعلى هذا الأخير اتخاذ كل ما يلزم من إجراءات من أجل احترام الأجل المحدد له تحت طائلة **Forclusion**². إن اتخاذ ممثل الدولة لقرار بتصحيح الميزانية تلقائياً إثر إحالة متأخرة على الغرف الجهوية للحسابات مصيره الإلغاء في حال الطعن فيه من قبل الجماعات الترابية أمام القاضي الإداري³.

يتوفر القاضي المالي (غ.ج.ح) على نفس الأجل (30 يوماً) من أجل اقتراح الإجراءات اللازمة لإعادة توازن الميزانية. وفي الوقت ذاته يطلب من الجهاز التداولي للجماعة الترابية المعنية القيام بمداولة جديدة وذلك داخل أجل شهر تحتسب من تاريخ توصلها بمقترحات الغرف الجهوية للحسابات. في حالة عدم اتخاذ الجهاز التداولي للجماعة الترابية المعنية ما يلزم من إجراءات لإعادة توازن الميزانية، أو كانت الإجراءات المتخذة من طرفها غير كافية، يقوم ممثل الدولة بتسوية الميزانية ومنحها الصبغة التنفيذية. ولا يمكن لممثل الدولة الحيد عن مقترحات القاضي المالي إلا بقرار صريح ومعلل.

¹ Article L 1612-4 du code général des collectivités territoriales.

² Livre du ministère de l'intérieur, contrôle de légalité, cité par Stéphanie (Damarey), op cit, p 146.

³ Stéphanie (Damarey), opcit, p 146.

إن تدخل القاضي المالي لا ينحصر فقط في إثبات ان ميزانية الجماعات الترابية متوازنة فقط، وإنما ينبغي أن يتأكد من أن ذلك التوازن يلبي شرطين أساسيين : من ناحية أن يكون توازن الميزانية المحلية توازنا فعليا (حقيقيا) *réel*، ومن ناحية ثانية ثالثة، أن يتم احترام مبدأ الصدقية على مستوى تقديرات الموارد والنفقات. تعتبر ميزانية متوازنة فعليا :

- احترام مبدأ التوازن أثناء التصويت على جزأي الميزانية (الجزء المتعلق بالتسيير والجزء المتعلق بالاستثمار)؛

- احترام مبدأ الصدقية على مستوى تقديرات الموارد والنفقات؛

- وجود موارد كافية لسداد الأقساط السنوية للديون. ويقصد بالموارد هنا فقط المتأتية من الاقتطاعات من الموارد المخصصة للتسيير مضافا إليها الموارد الذاتية

إن الذي ينبغي ان يفهم من هذا كله، أن الاكتفاء بتوازن شكلي الميزانية المحلية لا يكفي لاعتماد الميزانية المحلية، بل بلا بد أن يكون ذلك التوازن مبنيا على تقديرات صادقة. صحيح أن التقيد الصارم من قبل الجماعات الترابية بهذا المبدأ (مبدأ الصدقية) هو صعب المنال ويعتبر من الصعوبات الكبرى التي تعترض تلك الجماعات في إعداد ميزانياتها السنوية، ولاسيما وأن الميزانية في طبيعتها هي عمل توقع وبالتالي فهي لا تقوم على معطيات دقيقة.¹ وهذا المعطى وكده

¹ Stéphanie (Damarey), opcit. P 146.

كل من Chartier و Doyelle حينما أشارا إلى أن حوالي 1/2 حالات الإحالة على الغرف الجهوية للحسابات تخص حالة عدم صدقية الميزانية المعتمدة¹. والجدير بالذكر أن هذه المسطرة لا تخلو من خصوصيات تميزها عن المساطر السابقة. من جهة، لا يتدخل ممثل الدولة بشكل مباشر من أجل معالجة مشكل عدم توازن الميزانية. وإنما غالبا ما يتم تسوية المشكلة عبر حوار بين الغرف الجهوية للحسابات والجماعة الترابية المعنية بهدف اتخاذ الإجراءات الضرورية لتسوية مشكل عدم توازن الميزانية. من جهة أخرى، فإن الجماعات الترابية غير مقيدة بمقترحات الغرف الجهوية للحسابات التي لا تعدو أن تكون مجرد ضمانات في حالة عدم اتخاذ إجراءات في هذا الصدد. معنى ذلك أن بإمكان الجماعة الترابية المعنية الحيد عن مقترحات القاضي المالي واتخاذ إجراءات مغايرة كفيلة بإعادة التوازن لميزانيتها. ويكون تدخل القاضي المالي في هذه الحالة فقط من أجل تقييم مدى فعالية وكفاية تلك الإجراءات².

❖ عدم المصادقة على الحساب الإداري

تشكل المصادقة على الحساب الإداري مراحل أساسية في تنفيذ الميزانية المحلية. المصادقة على الحساب الإداري من قبل الأجهزة التداولية معناه أن التسيير المالي للآمرين بالصرف كان سليما من الناحية القانونية. لكن هذه

¹ Chartier (Jean-Louis) et Doyelle (Alain), la notion de sincérité des évaluations budgétaires, AJDA 1989, p 164.

² Stéphanie (Damarey), opcit. P 146.

الأجهزة التداولية قد تجد نفسها ملزمة بعدم التصويت على الحساب الإداري المعد من قبل الأجهزة التنفيذية للجماعات الترابية بسبب اختلالات أو خروقات شابت تنفيذ الميزانية وأدت إلى وجود عجز بالحساب الإداري.

في فرنسا تعتبر عدم المصادقة على الحساب الإداري من الحالات التي تخضع لمراقبة الغرف الجهوية للحسابات. ولا تثار هذه المسطرة إلا إذا تجاوزت نسبة العجز السقف المسموح بها قانونيا والمحدد في 10% بالنسبة للجماعات من مداخيل الجزء الخاص بتسيير الجماعات الترابية التي لا يتعدى سكانها 20000 نسمة و 5% بالنسبة لباقي الجماعات الأخرى¹. وهذا ما نصت عليه المادة 9 من قانون 2 مارس 1982 وأعدت التأكيد عليه المواد من L.1612 إلى L. 1612-14 من المدونة العامة للجماعات الترابية. وتتم إثارة هذا العجز إما من طرف الجهاز التداولي للجماعة الترابية أو من طرف ممثل الدولة بمناسبة إجرائه للمراقبة المكلف بها أو من طرف الغرف الجهوية للحسابات. فإذا ما تبين لممثل الدولة أن هناك عجزا بالحساب الإداري يقوم ممثل الدولة بإحالته على الغرفة الجهوية للحسابات التي تتوفر على أجل شهر لاقتراح الإجراءات الضرورية الكفيلة بإعادة التوازن للميزانية. ولا تخلو هذه المسطرة من خصوصية؛ خصوصية تتجلى أساسا في كون المقترحات التي تتم صياغتها من قبل القاضي المالي تؤخذ بعين الاعتبار أثناء إعداد الميزانية للسنة المالية المقبلة².

¹ Bernard (Betsch), Collectivité locales et chambres régionales des comptes, Tome 1 (analyse de la réglementation), éd MB formation 2002, p 137.

² Bernard (Betsch), opcit, p 139.

ولهذا، فإن الأجهزة التنفيذية للجماعات الترابية مطالبة بعرض ميزانياتها من جديد على أنظار القاضي المالي من أجل التأكد من مدى تقيدها بإقحام مقترحاته. ومتى تبث للقاضي أن هناك تقاعسا من جانب الجماعة الترابية المعنية عن اتخاذ الإجراءات المقترحة من قبل الغرفة الجهوية للحسابات تطلب هذه الأخيرة من ممثل الدولة تسوية الميزانية ووضعها موضع التنفيذ. لكن مقترحات القاضي المالي يمكن تجاهلها من طرف ممثل الدولة بشرط أن يدعم قراره بتعليق صريح.

**الجدول التالي يبين عدد الإحالات على الغرف الجهوية للحسابات بحسب نوع
مسطرة الرقابية (2004 - 2011)**

Contrôle des actes budgétaires								
NOMBRE DE SAISINES PAR TYPE DE PROCEDURE	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Budget non voté dans le délai légal	146	159	129	114	49	108	129	147
Budget voté en déséquilibre réel	153	142	115	112	146	116	170	120
Rejet ou non transmission des comptes administratifs	57	103	84	70	33	43	72	74
Déficit important du compte administratif	160	143	119	101	148	112	116	129
Non inscription de dépenses obligatoires	325	326	283	225	175	180	160	196
Total des saisines	841	873	730	622	569	577	677	685

Source : Cour des comptes

بالنسبة للمغرب، وبخلاف الحالات الثلاث السابقة والتي تختص بمراقبتها السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية من خلال مؤسستي العامل أو الوالي، فإن حالة عدم المصادقة على الحساب الإداري تعتبر الحالة الوحيدة التي تعرف تدخلا من قبل المجالس الجهوية للحسابات من أجل مراقبتها¹.

إن حالة عدم المصادقة على الحساب الإداري تجد أساسها القانوني في المادة 142 من مدونة المحاكم المالية التي تسند اختصاص البت في هذه القضية إلى المجالس الجهوية للحسابات. تنص المادة المذكورة: " يمكن لوزير الداخلية أو الوالي أو العامل في حدود الاختصاصات المخولة لهم تطبيقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل أن يعرض على أنظار المجلس الجهوي كل قضية تخص الإجراءات المتعلقة بتنفيذ ميزانية جماعة محلية أو هيئة".

من جهة أخرى، تضع المادة 143 من نفس المدونة شروطا ثلاثة لصحة الإحالة على المجالس الجهوية للحسابات: أولا، أن يكون هناك رفض لحساب الإداري من طرف المجالس التداولية للجماعات الترابية المعنية. ثانيا، أن تمارس الإحالة من قبل الجهة المختصة قانونا ويتعلق الأمر بكل من الوالي أو العامل أو الأمر بالصرف (الجهاز التنفيذي للجماعة الترابية المعنية) أو الطرف الراض للحساب الإداري. ثالثا، أن يكون الحساب المرفوض مرفقا بالوثائق الضرورية (مداولة المجلس وحساب التسيير يعده المحاسب العمومي).

¹ هنا نتحدث عن مرحلة السابقة على القوانين التنظيمية للجماعات الترابية حيث تم إحلال "بيان تنفيذ الميزانية" محل "الحساب الإداري".

تنص المادة 143 : "إذا لم يصادق على الحساب الإداري لجماعة محلية أو هيئة من طرف المجلس التداولي المختص بغض النظر عن المقتضيات المتعلقة بطلب دراسة جديدة، عرض وزير الداخلية أو الوالي أو العامل الحساب الإداري الغير المصادق عليه على المجلس الجهوي للحسابات بصفة تلقائية أو بناء على طلب من الأمر بالصرف المعني أو من طرف القابض الراض للحساب الإداري. وبناء على الحساب الإداري المرفوض والمداومات المتعلقة بهذا الرفض والمستندات المثبتة المقدمة من طرف المحاسب العمومي المعني بالأمر، يصدر المجلس الجهوي رأيه حول شروط تنفيذ ميزانية الجماعة أو الهيئة المعنية داخل أجل أقصاه شهرين بيتدي من تاريخ عرض الأمر عليه".

وهنا لابد من لفت الانتباه إلى ملاحظ جد هامة تتجلى في أن المادة 142 من مدونة المحاكم المالية نصت على اختصاص السلطة المحلية في الإحالة على المجلس الجهوي لكل قضية تخص الإجراءات المتعلقة بتنفيذ الميزانية المحلية. غير أنه، وبالرغم من الصيغة العامة التي وردت بها، إلا أن المقتضيات الواردة فيها قد تم تأويلها بشكل ضيق من طرف السلطات العمومية، لدرجة أن الإحالات على المجالس الجهوية للحسابات في مجال مراقبة الإجراءات المتعلقة بتنفيذ الميزانية انحصرت فقط في الحالة التي تخص رفض التصويت على الحساب الإداري التي تنص عليها المادة 143 من مدونة المحاكم المالية¹.

¹ Rapport annuel de la cour des comptes 2016, p 682.

ومعنى هذا، أن هذه الممارسة استثنت بشكل غير مفهوم الحالات والإجراءات الأخرى التي تتعلق بتنفيذ الميزانية كما ورد النص على ذلك في المادة 142 من المدونة المذكورة.

من جهة أخرى، بلغ عدد الإحالات على المجالس الجهوية للحسابات والتي تخص الحسابات الإدارية المرفوضة برسم سنة 2010 إحدى وأربعين (41) إحالة مقابل إحدى وعشرين (21) إحالة فقط في سنة 2009 مسجلة بذلك تطورا ملحوظا أي بنسبة 79%¹.

وقد شملت تلك الإحالات كل المجالس الجهوية للحسابات ما عدا المجلس الجهوي للحسابات لمدينتي الدار البيضاء والعيون. وبخصوص توزيع تلك الإحالات بحسب نوع الجماعات، تمت إحالة 35 قضية تخص الحسابات الإدارية للجماعات القروية مقابل ست قضايا فقط تخص حسابات الجماعات الحضرية.²

إن المجلس الجهوي المختص يتوفر على أجل شهرين لإبداء رأيه وتبليغه إلى الجهة التي عرضت عليه القضية وكذا إلى الممثلين القانونيين للجماعات المحلية أو الهيئات أو الأجهزة المعنية الأخرى.³ وعلى أساس الرأي الذي يدلي به يتخذ

¹ Ibid.

² Rapport précité, p 682.

³ المادة 146 من مدونة المحاكم المالية.

العامل أو الوالي ما يلزم من إجراءات. وفي حالة اتخاذه لرأي غير مطابق لرأي المجلس، فإن العامل أو الوالي يكون ملزما بتعلييل قراره.¹

إن ما يسترعي انتباهنا ونحن نتحدث عن مسألة رفض الحساب الإداري، هو أن القوانين التنظيمية الثلاثة المنظمة للجماعات الترابية، وعلى عكس القوانين السابقة، خلت تماما من أي إشارة إلى آلية الحساب الإداري كوسيلة رقابية للأجهزة التنفيذية من قبل أعضاء المجالس التداولية. فالمادة 203 من القانون التنظيمي للجماعات لم تشر سوى إلى ما أسمته ببيان تنفيذ الميزانية. وهي وثيقة محاسبية يقتصر دورها فقط في إثبات الحصيلة النهائية للمداخل المحصلة والنفقات المؤداة. وهذا، بخلاف الحساب الإداري الذي لا يخفى دوره المحوري في تقييم الأداء المالي لرؤساء الجماعات المحلية. فالحساب الإداري، علاوة على كونه وثيقة إثبات **un acte de constatation**²، فهو يشكل نوعا من الرقابة السياسية البعدية التي تتيح لأعضاء المجالس التداولية تقييم وتقويم الأداء المالي والتدبير للآمرين بالصرف للجماعات الترابية.

وما يدعو إلى الاستغراب أكثر فأكثر، هو أن المشرع المغربي، في الوقت الذي حذف فيه آلية الحساب الإداري، كان من الأجدر الاستعاضة عنه بوسيلة رقابية بعدية أكثر فعالية تعزز من منظومة الرقابة على تلك الوحدات الترابية. لكنه، عوضا عن ذلك، اكتفى فقط بالنص على " بيان تنفيذ الميزانية " وظيفته محاسبية

¹ المادة 144 من مدونة المحاكم المالية.

² Jean-François (Picard), op cit, p 273

بحثة تتمثل في حصر المبلغ النهائي للعمليات المالية المنجزة لا تتيح تقييمها حقيقيا للأداء المالي لرؤساء الجماعات الترابية¹.

إن المسطرة المتعلقة بعدم المصادقة على الحساب الإداري بالمغرب تتشابه إلى حد بعيد مع تلك المعمول بها في فرنسا والتي نصت عليها مدونة الجماعات الترابية. ذلك أنه، في حالة رفض الحساب الإداري من طرف الأجهزة التداولية بالجماعات الترابية، يقوم ممثل الدولة / العامل، ومن دون أن يتقيد بأجل، بإحالة مشروع الحساب الإداري المرفوض مرفقا بمدولة المجلس وحساب التسيير الذي يعده المحاسب العمومي على الغرفة الجهوية للحسابات. وتتوفر هذه الأخيرة على أجل شهر لإبداء رأيها فيما يتعلق بمدى مطابقة مشروع الحساب الإداري مع حساب التسيير.

إذا أصدرت الغرفة رأيها بخلو الحساب الإداري من أي عجز تبلغ قرارها المعلل إلى ممثل الدولة وإلى الجماعة الترابية المعنية. وتجدر الإشارة إلى أن القرار الصادر عن الغرفة الجهوية للحسابات يجوز الطعن فيه بالإلغاء أمام القاضي الإداري من قبل ممثل الدولة².

مدى قابلية القرارات الصادرة بشأن مراقبة الميزانية للطعن القضائي؟

بالرجوع إلى اجتهادات القضاء الفرنسي وبخاصة القضاء الإداري، نجد أن هذا الأخير منح إمكانية الطعن في القرارات المتخذة من قبل ممثل الدولة

¹ المهدي (الفحصي)، قراءة في بعض مظاهر اختلالات التدبير الإداري ومعوقات التنمية الترابية والحكامة الجيدة، مقال منشور بالمجلة المغربية للقانون الإداري والعلوم الإدارية. عدد مزدوج 32. 2017. ص 89.

² Jean-François (Picard), opcit, p 273.

والصادرة بخصوص مراقبته للإجراءات المتعلقة بتنفيذ ميزانية الجماعات الترابية. فقرارات ممثل الدولة هي قرارات إدارية يجوز الطعن فيها بالإلغاء أمام القاضي الإداري سواء كانت تلك القرارات ضمنية أو صريحة، إيجابية أو سلبية¹. من جهة أخرى، فإن أي تقصير من قبل ممثل الدولة في مراقبته لميزانية الجماعات الترابية يترتب عنه مسئولية الدولة اعتمادا على نظرية الخطأ الجسيم. وهذا ما أكده مجلس الدولة الفرنسي في العديد من قراراته².

أما بخصوص الآراء الصادرة عن القاضي المالي (الغرف الجهوية للحسابات)، فإن الطبيعة الخاصة التي تنفرد بها مراقبة الميزانية تدفع إلى طرح تساؤل بديهي بخصوص الطبيعة القانونية للآراء الصادرة بخصوصها: أيجوز الطعن فيها أم لا؟ أهي قرارات نهائية أم تحضيرية فقط؟ أهي قرارات نافذة أم غير نافذة؟ وإن جاز الطعن فيها فأمام أية جهة قضائية؟

في غياب اجتهاد قضائي مغربي يسعفنا في الإجابة عن كل هذه التساؤلات، فإن ضالتنا سنجدها في اجتهادات القضاء الإداري الفرنسي. هذا الأخير يميز بين نوعين من الآراء. هناك من جهة الآراء الإيجابية والتي لا يجوز الطعن فيها بالإلغاء. استثناء هذه الطائفة من القرارات من دائرة الطعن بالإلغاء أمام القاضي الإداري يجد تبريره في كونها تندرج ضمن ما تسمى بـ " نظرية

¹ Jean-François (PICARD), opcit, p.

² CE, 21 avr 1987, Ecole Notre-Dame de Kernitron : Rec.CE, p 161
CE, 6 oct 2000, Commune de Saint-Florent, AJDA 2001, p 201.

العمليات المركبة¹. فالآراء الإيجابية التي تدلي بها الغرف الجهوية للحسابات والتي تتخذها، في إطار مراقبتها لميزانية الجماعات الترابية، لا تعتبر، طبقاً لتلك النظرية، قرارات نهائية، بل تظل قرارات أولية ممهدة لقرارات ممثل الدولة النهائية. وبالتالي، فهي غير محل للطعن بالإلغاء أمام القاضي الإداري. وهذا ما أكده مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر بتاريخ 17 دجنبر 2003².

وهناك من جهة أخرى، الآراء السلبية، والتي بخلاف الآراء الإيجابية، هذا الصنف من الآراء يقبل الطعن فيها بالإلغاء أمام القاضي الإداري. وهو ما أكده مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر بتاريخ 23 مارس 1984 والذي ذهب فيه إلى اعتبار امتناع الغرف الجهوية للحسابات عن توجيه إنذار إلى جماعة ترابية من أجل تسجيل نفقة إجبارية رفضت تسجيلها قراراً سلبياً يجوز الطعن فيه بالإلغاء أمام القاضي الإداري³.

نفس الأمر ينطبق حينما ترفض الغرف البت في الصفة الإجبارية لنفقة بناء على إحالة من ممثل الدولة أو تمتنع عن توجيه إنذار إلى جماعة ترابية بتوفير الاعتمادات اللازمة لسداد نفقة إجبارية⁴، أو ترفض التحقق من مدى

¹ نظرية العمليات المركبة تتحقق حينما تكون القرارات النهائية المتخذة نتيجة حتمية لقرارات سابقة ممهدة لها. (CE, 17 déc 2003).

² CE, 17 déc 2003.

³ Jean-Marie -Marie (AUBY), Le contentieux des actes des chambres régionales des comptes, note sous CE, 23 mars 1984, Organisme de gestion des écoles catholiques de Coueron, RDP, 1984, p 1134, cité par Stéphanie (Damarey), opcit, p 157-158.

⁴ CE, 10 juillet 1987. Ibid.

تسجيل نفقة إجبارية أو قرار الغرفة بالامتناع، بعد إثبات الصفة الإجبارية لنفقة ما، عن التحقق من مدى كفاية الاعتمادات المخصصة لتغطيتها¹.
غير أن مجلس الدولة الفرنسي، وبصفة استثنائية، سيقبل بإمكانية الطعن في الرأي الإيجابي الصادر عن الغرفة الجهوية للحسابات حينما يتعلق بمبلغ النفقة الإجبارية. حيث قام برفض الطعن الموجه إلى رأي الغرفة الجهوية للحسابات لجماعة Nord-Pas-calais والذي اثبتت فيه بأن الجماعة المذكورة وبعد امتثاله للإنذار الموجه إليها، بتسجيل الاعتمادات الضرورية لأداء نفقة إجبارية. وقد علل مجلس الدولة الفرنسي قراره هذا بأن العناصر المثارة في القضية والمدعمة لطلب الطعن تتعلق بسوء تقدير sous-évaluation للنفقة الإجبارية من طرف الغرفة الجهوية للحسابات وليس بكفاية الاعتمادات اللازمة لتغطية النفقة الإجبارية المسجلة من قبل الجماعة المذكورة.²

المطلب الثالث : ثغرات ونواقص عديدة لمراقبة الميزانية

من دون شك أن الهيئات المستولة عن مراقبة ميزانية الجماعات الترابية (المجالس / الغرف الجهوية للحسابات) تضطلع بدور محور على مستوى مراقبة القرارات المالية للجماعات الترابية وذلك على أكثر من مستوى. من ناحية أولى، أن مجرد وجود هذه الهيئات هو في حد ذاته دافع أساسي للمسؤولين عن تسيير تلك الجماعات لأن يكونوا أكثر حكمة في تصرفاتهم المالية. ومن ناحية ثانية أن وجودها يؤدي إلى تفادي إطالة أمد المناقشات الميزانية *débats budgétaires*

¹ TA strasbourg du 4 juillet 1985. ibid

² Stéphanie (Damarey), opcit, p 159-160.

بمعنى أن هذه الهيئات تلعب نفس الدور الذي تقوم به المقتضيات الدستورية التي تعطي للحكومة الحق في حالة عدم التصويت على مشروع قانون المالية في الأجل المحدد له وحتى يتم تفادي تماطل البرلمان في التصويت عليه، فتح الاعتمادات اللازمة لسير المرافق العامة. ثم إن وجودها كذلك يحد نوعا من السلطات المالية المخولة إلى الجماعات الترابية، كما أنه يحول دون تعسف تلك الجماعات في استعمال الحقوق والحريات المعترف لها بها¹.

لكن هذه الأهمية التي تكتسبها لم يمنع الفقه من تسجيل العديد من النواقص والثغرات التي تعتربها مما يحد من قوتها وفعاليتها.

إن هذه الهيئات الرقابية تفتقد لما يسمى بالإحالة الذاتية، ذلك أن تدخلها يظل رهينا بإحالة مسبقة من طرف سلطات المراقبة الإدارية (العامل أو الوالي بالنسبة للمغرب، ممثل الدولة بالنسبة لفرنسا). عدم تحريك مسطرة الرقابة من قبل هؤلاء يجرّد دور تلك الهيئات الرقابية من أية أهمية وبالتالي يمكن القول بأن حضورها على مستوى مراقبة ميزانية الجماعات الترابية يبقى كعدمه.

من جهة أخرى، عدم إلزام ممثل سلطات المراقبة الإدارية بالتنفيذ بأراء الغرف الجهوية للحسابات هو عامل آخر من جملة العوامل التي تضعف من رقابة تلك الهيئات. صحيح أن المشرع الفرنسي، من خلال قانون 3 مارس 1982، قام بحذف نظام الوصاية المالية في مقابل تعزيز الرقابة البعدية، إلا أن ذلك لم يخفف في شيء من قبضة ممثل الدولة على مستوى مراقبة ميزانية الجماعات الترابية.

¹ Jean-François (Picard), opcit, p 277.

وهذا ما دفع بجانب من الفقه الفرنسي إلى اعتبار إلغاء نظام الوصاية المالية مجرد التفاف على مسطرة المراقبة. وفي هذا الصدد يقول كل من **Guibert** و **Rondin** بأن "عدم تقييد ممثل الدولة برأي الغرف الجهوية للحسابات معناه اعتبار تدخل تلك الهيئات الرقابية التفافا على المسطرة، وتجاهل للإرادة المفترضة للمشرع المتمثلة في الحذف التام لنظام الوصاية المالية على الجماعات الترابية كما جاء في قانون 2 مارس 1982 المتعلق بحقوق وحرريات الجماعات والأقاليم والجهات".¹ ويضيفان بأنه "اللهم إذا كنا سنخدع بمصطلحات مثل إلغاء أو حذف الوصاية، فليس من الصعوبة تمييز إرادة المشرع من وراء أصلاح مراقبة أعمال الميزانية (**actes budgétaire**): الإبقاء على تدخل الجهاز الإداري في تسيير الشؤون المالية (الموازنية) المحلية، ومن ثم الاحتفاظ لممثل الدولة، في إطار مسطرة خاصة، بسلطة تعديل وتصحيح القرارات المالية المحلية، بل وبسلطة الحلول في حالة تسجيل تقصير من طرف الهيئات المحلية".² ويمضيان قدما في انتقادهم لمراقبة الميزانية بالقول: "إن الدولة باعتبارها هيئة تنفيذية مركزية هي الوحيدة التي بمقدورها الحلول كسلطة مالية في حالة هناك قصور على المستوى المحلي.

¹ Rondin (Jacques) et Guibert (Jean-Michel), problématique du contrôle des actes budgétaires, rev.trésor 1985, p 673-674, cité par Stéphanie (Damarey), opcit, p 176.

² Rondin (Jacques) et Guibert (Jean-Michel), problématique du contrôle des actes budgétaires, rev.trésor 1985, p 673-674, cité par Stéphanie (Damarey), opcit, p 176.

إن مبدأ الفصل بين السلط والحذر من شبح حكومة القضاة الذي ما زال ماثلا لدى المؤسسات السياسية و الإدارية يفسر إسناد امتياز التدخل في الشؤون المالية المحلية لمثل الدولة".

يبدو أنه حتى على مستوى مراقبة ميزانية الجماعات الترابية لم يغيب شبح حكومة القضاة عن المشرع الفرنسي في تصوره لمراقبة دستورية القوانين. وهذا يذكرنا بالمسار الذي قطعتة مراقبة دستورية القوانين حيث كان الاتفاق منعقدا على الرفض التام والجازم لأن تسند إلى جهاز قضائي وإنما إلى جهاز سياسي (المجلس الدستوري) لتشكّل فرنسا حالة فريدة من نوعها ضمن التجارب المقارنة التي تأخذ معظمها بنظام المحكمة.

إن قانون 2 مارس 1982، يرى Regound، في ظاهره ينص على حذف الوصاية المالية على الجماعات الترابية، لكن هذا التصريح المبدئي لا يمت لواقع القانون الجديد بصلة. وإن حذف تلك الوصاية ما هو في حقيقته سوى وهم لأن القانون الجديد لم يحدث إلا تغييرا على مستوى المسطرة وليس تغييرا في منطق الرقابة في حد ذاته.¹

من جهته، يذهب كل من Rougié و Melleray إلى حد القول بأن تجاهل الدور الرقابي الذي تضطلع به الغرف الجهوية للحسابات معناه جعل دور تلك الغرف عديم الأهمية، والتفافا مسطريا لن يكون بوسعنا إدراك فائدته سيما وأن هذا التدخل أرادته المشرع من أجل حماية الأغيار المتضررين من خلال منحهم عددا

¹ Ibid.

من الضمانات أهمها إسناد مهمة فحص القضايا المثارة إلى سلطة حيث كفاءتها واستقلاليتها ليسا محل جدال. إن منح ممثل الدولة إمكانية تجاهل رأي (تدخل) الغرف الجهوية للحسابات معناه حرمان الغير من تلك الضمانة الممنوحة لهم وحرمان كذلك تلك الغرف من جزء من مصداقيتها.¹

إضافة إلى ذلك، فإن العديد من القضايا والمشكلات المثارة على مستوى مالية الجماعات الترابية يتم تسويتها من قبل ممثل الدولة " خارج إطار المساطر القانونية"، ذلك أن ممثل الدولة غالبا ما يعتمد إلى عدم احترام الأجل المحدد له سواء فيما يتعلق بحالة عدم التصويت على مشروع الميزانية المحلية أو التصويت عليها ولكن من دون إرسالها داخل الأجل القانوني، حيث يقوم بمنح مهلا إضافية للأجهزة التنفيذية المسؤولة عن تسيير الجماعات الترابية. هذا من جهة، ومن جهة ثانية، غالبا ما يتم اللجوء أيضا إلى ما يسمى "بالمساطر غير الرسمية" في حالة إغفال تلك الأجهزة تسجيل نفقة إجبارية أو التصويت على ميزانية غير متوازنة.² ثم إن هذه الهيئات الرقابية تمارس مهمة رقابية غير مألوفة لدى المحاكم المالية سيما وأن مهمتها هذه تؤدي بها إلى أن تتحول إلى سلطة حلول محل السلطات السياسية حينما تقوم بصياغة المقترحات اللازمة لتسوية الميزانية المحلية.³

من جانبه، يرى **Chapuisat** بأن الغرف الجهوية للحسابات، لن تكون سوى جهاز مساعد لممثل الدولة، وكان شيئا لم يكن بعد قانون 1982.⁴

¹ Melleray (Guy) et Rougie (Jacqueline) : A propos de la procédure d'inscription d'office : mise au point et nouveaux problèmes, note sous CE 30 janv 1987, Département de la Moselle, RFD adm, 1987, p 981. Cité par Stéphanie (Damarey), opcit, p 175.

² Jean-François (Picard), opcit, p 278.

³ Ibid.

⁴ Chapuisat (Jérôme), Tutelle ou contrôle ?, AJDA 1984, p 353. Ibid.

لكن، هناك من الفقه من يرى بأن النظام المعمول به حاليا على مستوى مراقبة ميزانية الجماعات الترابية، بالرغم من محدوديته، يبقى أفضل بكثير من أن توكل إلى الغرف الجهوية للحسابات مهمة التدخل لوضع وتسوية الميزانية المحلية.¹

ثانيا، هناك مشكل تأخر معظم الجماعات الترابية في اعتماد الميزانية في الآجال المحددة بسبب الصراعات داخل أجهزتها التداولية. مما يؤدي إلى التقليل من أجل الإحالة المحدد في شهر أو شهرين حسب المجال الرقابي. وغالبا ما يكون هناك تزامن بين تصويت الجماعات الترابية على ميزانياتها مع حساباتها الإدارية وهذا في حد ذاته يشكل عامل ضغط على جهة الإحالة بفعل تراكم عدد القضايا المعروضة عليها. بل إن بعض الجماعات الترابية تجد نفسها مضطرة لانتظار توصلها بالموارد المالية المحولة إليها من طرف الدولة.

ثالثا، في الوقت الذي نجد فيه المشرع الفرنسي قد وسع من مجالات تدخل الغرف الجهوية للحسابات لتشمل المجالات الأربعة المذكورة سلفا، اكتفى نظيره المغربي فقط بحصر تدخلات المجالس الجهوية للحسابات في مجال رقابي واحد ووحيد : حالة عدم المصادقة على الحساب الإداري للجماعات الترابية وفي هذا تقزيم لدور المجالس الجهوية في ممارسة رقابة فعالة على ميزانيات الجماعات الترابية. وسواء تعلق الأمر بفرنسا أو في المغرب، فإن تدخل القاضي المالي على مستوى مراقبة الميزانية المحلية لا يجاوز حد المساهمة في مراقبة تلك الإجراءات

¹ Stéphanie (Damarey), opcit, p 175.

طالما أن تدخلها مرهون بطلب السلطات المكلفة بالمراقبة الإدارية على الجماعات الترابية (العامل أو الوالي / ممثل الدولة في فرنسا).

إن دور الجالس الجهوية للحسابات في مراقبة القرار المالي المحلي دور على قدر كبير من الأهمية لاسيما في الوقت الراهن حيث الرهان كبير على الجماعات الترابية في النهوض بمجالات التنمية المحلية في مختلف جوانبها (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية...). ولئن كان الحديث مركز حاليا على الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص **partenariat public/privé** كوسيلة من وسائل إنجاز المشاريع التنموية الكبرى، فينبغي ألا ننسى الشراكة بين القطاع والقطاع العام **partenariat public/public** ومن بينها الشراكات مع الجماعات الترابية باعتبارها المنطلق الأساس الذي تبدأ منه عملية التنمية.

ثم إن دور هذه الهيئات الرقابية تحتمه أيضا متطلبات الحكامة المالية والتي تستوجب من الإدارات العمومية (المركزية والمحلية) اعتماد مبادئ الشفافية والنزاهة والفعالية والمحاسبة على النتائج. ومعلوم أن دستور 2011 جعل من المحاكم المالية حامية لمبادئ الحكامة الجيدة. و بقدر ما يعلي هذا المستجد الدستوري من مكانة المحاكم المالية ضمن المؤسسات الدستورية المختلفة بقدر ما يعلي ويعزز من دورها في مراقبة المال العام والحيولة دون تبذيره أو سوء التصرف فيه.

إن التوجه العام لسياسة الدولة والرامي إلى منح المزيد من الاستقلالية للجماعات الترابية في إطار الجهوية المتقدمة لا بد من أن يوازيه تعزيز وتقوية للرقابة البعدية ومن بينها رقابة المحاكم المالية.

سلطات القاضي المنتدب في استخلاص الديون الضريبية في إطار صعوبات المقاول

حفيظة بوطة

طالبة باحثة بسلك الدكتوراه

جامعة محمد الخامس بالرباط

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- سلا

مقدمة

يهدف المشرع من خلال نظام صعوبات المقاول إلى الحفاظ على استمرارية المقاول، وذلك من خلال مجموعة من التدابير والإجراءات، يترتب عليها وضعية قانونية خاصة تستفيد فيها المقاول من مجموعة من الضمانات، وقد عرفها الفقه بأنها "الوقائع التي من شأنها أن تخل باستمرارية الاستغلال أو الاستثمار" هذه الوقائع تستلزم تدخل القضاء عبر تفعيل مساطر معالجة صعوبات المقاول، حيث انتقل المغرب من نظام الإفلاس الذي كان معتمدا في السابق إلى نظام صعوبات المقاول بإصدار مدونة التجارة، ويهدف هذا النظام إلى حماية النظام العام الاقتصادي والاجتماعي من خلال ضمان استمرارية المقاول.

ويلعب القاضي المنتدب دورا مهما في تسيير مساطر صعوبات المقاوله و مراقبتها وذلك منذ فتح مسطرة المعالجة إلى نهايتها، ويعين القاضي المنتدب إما من بين أعضاء هيئة الحكم التي تبت في طلب فتح المسطرة أو قاضيا تجاريا آخر شريطة ألا يكون من أقارب رئيس المقاوله أو مسيريهها إلى الدرجة الرابعة، وتتجلى مهمته في السهر على السير السريع لمسطرة معالجة صعوبات المقاوله.

فبمجرد فتح المسطرة يعين رئيس المحكمة التجارية من بين قضاة المحكمة القاضي المنتدب طبقا للمادة 637 من مدونة التجارة، حيث نصت على أنه "تعين المحكمة في حكم فتح المسطرة القاضي المنتدب والسنديك..."

ويتمتع القاضي المنتدب بسلطات واسعة، حيث أسند له المشرع صلاحيات تتجاوز دوره التقليدي، بحيث يسهر على السير السريع للمسطرة وعلى حماية المصالح المتواجدة طبقا للمادة 638 من مدونة التجارة، كما يبت بمقتضى أوامر في الطلبات والمنازعات والمطالب الداخلة في اختصاصه وكذلك الشكاوى المقدمة ضد أعمال السنديك طبقا للمادة 639 من المدونة، فهو يطلع إذن بدور إداري ودور قضائي، فالدور الإداري يتجلى في السهر على السير السريع للمساطر أما الدور القضائي فيتجلى في البت في المنازعات المتعلقة بديون المقاوله والفصل في دعوى رفع السقوط.

إلا أن أخطر السلطات التي يملكها القاضي المنتدب هي صلاحية قبول أو رفض الديون المصرح بها، حيث نصت المادة 695 على أنه "يقرر القاضي المنتدب بناء على اقتراحات السنديك قبول الدين أو رفضه أو يعاين إما وجود دعوى جارية

أو أن المنازعة لا تدخل في اختصاصه"، فمن خلال هذه المادة أسند المشرع للقاضي المنتدب صلاحية البت في الديون المصرح بها من حيث قبولها أو رفضها، كما أسند له صلاحية البت في النزاعات المرتبطة بهذه الديون والداخلية في اختصاصه. والديون الضريبية كباقي ديون المقاولة تكون تحت سلطة القاضي المنتدب، على خلاف القاعدة العامة التي تعتبر منازعات الضرائب من اختصاص القاضي الإداري طبقاً للمادة 8 من قانون إحداث المحاكم الإدارية. إذ تخضع الديون الضريبية الناشئة قبل فتح المسطرة للمساطر الجماعية "Procédures collectives" التي تطبق على الديون العادية، وتكون عرضة للسقوط إذا لم تلتزم الإدارة الضريبية بهذه المساطر، وللإشارة فقد نص المشرع على منع أداء الديون الناشئة قبل فتح المسطرة، على اعتبار أن الوفاء بهذه الديون من شأنه إعاقاة استمرار نشاط المقاولة، و التقليل من حظوظ تسوية وضعيتها.¹ وتشمل قاعدة المنع "Interdiction des paiements" كل الديون الناشئة قبل فتح المسطرة "Créances antérieures"، بما فيها الديون الضريبية، نظراً لعدم إفراد المشرع نصوص خاصة بتحصيل الديون الضريبية في إطار صعوبات المقاولة، هذا المنع يسري على الديون الضريبية والفوائد كما عمل المشرع على وقف إجراءات التنفيذ على المقاولة وأي إجراء من إجراءات المتابعة.

¹ - عبد الحق بوكبش "إستمرارية نشاط المقاولة الخاضعة للتسوية القضائية"، مكتبة دار السلام، الطبعة الأولى 2007، ص:41.

حيث يخضع تحصيل الديون الضريبية في إطار مساطر صعوبات المقابلة لخصوصيات هذه المساطر، فلا تباشر الخزينة العامة إجراءات التحصيل المخولة لها بمقتضى مدونة تحصيل الديون العمومية، بل تخضع للمقتضيات التي تطبق على الدائنين العاديين، فتلزم بالتصريح بالدين الضريبي في الآجال القانونية تحت طائلة السقوط.

لكن الديون الضريبية ذات طبيعة خاصة تميزها عن باقي ديون المقابلة حيث أن الدين الضريبي يستند إلى القانون، الذي بمقتضاه يكون شخص معين ملزماً بأداء مبلغ محدد فيما ما يتعلق بطبيعته وقيمه و تاريخ سداده.¹

ويتمتع الدين الضريبي بقوة تنفيذية طبقاً للمادة 8 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث نصت على أنه تذييل جداول الضرائب بصيغة التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية، كما تمتاز الديون الضريبية بمبدأ الدفع ثم المعارضة بمعنى إن الدين الضريبي واجب السداد بغض النظر عن أي منازعة من طرف المدين سواء في صحته أو مقداره، هذا المبدأ موجود في جل التشريعات الضريبية، وقد نص عليه المشرع المغربي بصريح العبارة في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث جاء فيه " بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدينين أن يؤدوا ما بذمتهم من ضرائب و رسوم و ديون أخرى..."، لدى يجب على المدينين دفع الديون الضريبة قبل المنازعة فيها، سواء

¹ - عادل فليح العلي " الطبيعة القانونية لدين الضريبة" مقال منشور بمجلة الحقوق، العدد الرابع 2009، ص:325.

أمام الإدارة أو أمام القضاء، بالإضافة إلى امتياز الدين الضريبي، فالدين الضريبي إذن يختلف عن باقي ديون المداولة، والفصل فيه من طرف القاضي المنتدب كباقي الديون قد يطرح العديد من الإشكاليات.

هذا الموضوع ينطوي على أهمية كبيرة سواء من الناحية النظرية أو من الناحية العملية، وتتجلى أهميته النظرية في الوقوف على سلطات القاضي المنتدب في استخلاص الديون الضريبية في إطار صعوبات المداولة، أما أهميته العملية فتتجلى في تسليط الضوء على الإشكاليات العملية التي يطرحها هذا الموضوع، كسقوط الدين الضريبي وتنازع الاختصاص بين المحاكم التجارية والمحاكم الإدارية.

فالإشكالية الرئيسية التي يطرحها الموضوع هي انعكاسات المساطر الجماعية على الديون الضريبية، ومدى سلطات القاضي المنتدب في ظل هذه المساطر، وما قد ينتج من تداخل وازدواجية الاختصاص بين المحاكم التجارية والمحاكم الإدارية.

وسوف نناقش هذا الموضوع من خلال محورين:

المبحث الأول: الإشراف على تحقيق الديون الضريبية

المبحث الثاني: دور القاضي المنتدب في رفع السقوط

المبحث الأول: الإشراف على تحقيق الديون الضريبية

بمجرد صدور الحكم بفتح المسطرة تعين المحكمة القاضي المنتدب من بين قضاة المحكمة التجارية، ليتولى الإشراف على مساطر صعوبات المقاول، حسب المادة 568 من مدونة التجارة، وتقابلها في التشريع الفرنسي المادة 10 من قانون 85/01/25.

ويشرف القاضي المنتدب على تحقيق الديون الضريبية كباقي ديون المقاول، حيث لا تباشر الخزينة العامة إجراءات التحصيل المخولة لها بمقتضى مدونة تحصيل الديون العمومية، بل تخضع للمقتضيات التي تطبق على الدائنين العاديين، فتلتزم بالتصريح بالدين الضريبي في الآجال القانونية، ويبقى قرار قبول هذه الديون أو رفضها من صلاحية القاضي المنتدب.

المطلب الأول: التصريح بالدين الضريبي

يعد التصريح بالدين "la déclaration" آلية لتصفية خصوم المقاول، فلا يتصور تحقيق الديون بدونها، كما تعد عنصرا جوهريا في حصر خصوم المقاول،¹ وقد عرفه بعض الفقه الفرنسي بأنه "الإجراء الذي من خلاله يعلن الدائن عن رغبته في الحصول على ديونه في إطار المسطرة"، ويحمل الطبيعة القانونية لطلب قضائي "Demande en justice" لأن الهدف منه هو تكريس حق الدائن من طرف السلطة القضائية.²

¹ - حياة حجي، "إمтиاز الخزينة العمومية في مواجهة مساطر صعوبات المقاول" منشورات المجلة المغربية لقانون الأعمال، عدد 14-15، ماي- شتنبر 2008، ص: 133.

² - Corinne saint-alary-houin, "droit des entreprises en difficulté". by Edition Montchrestin. 5ème édition. 2006. op-cit, p: 398.

وقد أزم المشرع المغربي إسوة بنظيره الفرنسي جميع الدائنين الناشئة ديونهم قبل افتتاح المسطرة بالتصريح بديونهم لدى السنديك باستثناء الأجراء، وذلك طبقا للمادة 686 من مدونة التجارة، وتقابلها المادة L.622-24 من مدونة التجارة الفرنسية.

والدين الضريبي كباقي ديون المفاولة يخضع لإلزامية التصريح، لدى يجب على الخزينة العامة التصريح بالديون الضريبية لدى السنديك كباقي الدائنين، وقد أكد القضاء التجاري إجبارية التصريح بالنسبة للديون الضريبية، وأيدته في ذلك محكمة النقض، حيث جاء في حشيات إحدى قراراتها، رقم 404، بتاريخ 2004/03/31، ما يلي " في حالة فتح مسطرة التسوية القضائية ساوى المشرع بين الدائن العادي والدائن الإمتيازي الخزينة العامة، وإن كان الإمتياز يخولها حق الأفضلية على غيرها من الدائنين الآخرين خلال مسطرة وفاء الديون في حدود ما هو مقرر لها قانونا، فهو لا تعفيها من التصريح بديونها".¹

كما أكدت محكمة النقض الفرنسية إلزامية التصريح بالنسبة للخزينة، فقط جاء في قرار لها بتاريخ 1994/05/03، "...أن الديون يجب أن يصرح بها في أجل شهرين وإلا فإن الخزينة سيطالها السقوط..."².

أما بالنسبة لأجل التصريح فقد حدده المشرع في مدة شهرين ابتداء من نشر حكم فتح المسطرة في الجريدة الرسمية، حسب المادة 687 من مدونة التجارة،

¹- محمد سوجود "تحصيل الديون الضريبية عبر مساطر المعالجة وإشكالاته العملية و القانونية" رسالة لنيل الماستر، السنة الجامعية 2010-2011، ص:77-78.

²- Corinne saint-alary-houin, op-cit, p:409.

فحسب هذه المادة يعتد بتاريخ نشر الحكم في الجريدة الرسمية فقط لبداية سريان الأجل، أما طرق النشر الأخرى التي نصت عليها المادة 569 من مدونة التجارة فلا يعتد بها في حساب أجل التصريح بالديون.

وقد ألزم المشرع السنديك - طبقا للمادة 686 من مدونة التجارة- بأن يشعر الدائنين الحاملين لضمانات أو لعقد ائتماني إيجاري تم شهرها بشكل شخصي بفتح المسطرة،¹ ونفس المقتضى جاء في المادة L.621-43 من مدونة التجارة الفرنسية، حيث نصت بدورها على أن الدائنين الحاملين لضمانات تم شهرها، أو عقد إئتمان تم شهره، يتم إعلامهم شخصيا في محل إقامتهم،² وتتساءل إن كان هذا النص يسري حتى على الديون الضريبية؟

بالرجوع إلى مدونة التجارة لا نجد أي مقتضى يلزم السنديك بإشعار الخزينة العامة، على عكس المشرع الفرنسي الذي نص صراحة على وجوب إشعار الخزينة العامة ومؤسسة الضمان الاجتماعي في المادة 50 من قانون 1985/01/25، كما أكد الاجتهاد القضائي الفرنسي ضرورة الإشعار.

وما يؤخذ على المشرع المغربي أنه عامل ديون الائتمان الإيجاري والديون المضمونة برهن، معاملة أفضل من ديون الخزينة العامة المتمتعة بالامتياز، علما أن الفصل 1244 من قانون الالتزامات والعقود قد نص على أن "الدين الممتاز مقدم

¹ - امحمد لفروجي "وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاوله" ص:104.

² - Jean-Poul Branlard. "l'essentiel du droit de l'entreprise en diffiulté" Gualino éditeur.EJA:paris. 2002. P:66.

على كافة الديون الأخرى، ولو كانت مضمونة برهون رسمية¹، فضلا عن أهمية الدين الضريبي الذي يعتبر المصدر الرئيسي لميزانية الدولة. أما بالنسبة للقضاء فقد عرف تضاربا حول شمول المادة 686 من مدونة التجارة للديون الضريبية، فقد ذهبت بعض الاجتهادات القضائية إلى ضرورة إشعار الخزينة العامة بفتح المسطرة، وفي هذا الاتجاه، جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بمحكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 11 بتاريخ 2002/05/06، ما يلي "... إن الخزينة العامة تتمتع بضمانات مخولة لها بقوة القانون، كما أن شهرها واقع بمقتضى نشر القانون المذكور بالجريدة الرسمية فهي إذن من الدائنين الحاملين لضمانات وقع شهرها، ومن تم يتعين على سنديك مسطرة التسوية القضائية إشعار القابض الجهوي باعتباره مكلفا بتحصيل الضريبة، للتصريح بديون القباضة على الشخص المفتوح في مواجهته مسطرة التسوية القضائية طبقا للمادة 686 من مدونة التجارة"².

في حين ذهبت اجتهادات قضائية أخرى إلى عدم شمول هذه المادة للدين الضريبي، وفي هذا الصدد نذكر أمر صادر عن القاضي المنتدب بتاريخ 2013/02/12، حيث قضى برفض الدين الضريبي المصرح به خارج الأجل، وقد جاء في حيثيات هذا الأمر "...حيث أن الإلزام الملقى على عاتق السنديك بخصوص مسألة إشعار الدائنين، حصره المشرع في فئة الدائنين الحاملين

¹ - حسن أيت موح "التصريح بالديون الضريبية وتحقيقها في إطار نظام صعوبات المقاوله" منشورات المجلة القانونية للمحكمة الابتدائية بمكناس، العدد المزدوج الثاني والثالث السنة 2009، ص:52.

² - محمد سوجود، مرجع سابق، ص:78.

لضمانات أو عقد ائتمان إيجاري تم شهرهما، وليس الدائنين الإمتيازيين، باعتبار أن الامتياز يخول صاحبه أولوية استيفاء الدين وفق الترتيب القانوني، ولا يعفيه من القيام بالتصريح داخل الأجل المحدد قانوناً...¹

ورغبة من المشرع في إنصاف الخزينة العامة، فقد نص في المادة 150 من المدونة العامة للضرائب على أنه "استثناء من جميع الأحكام المخالفة، يجب على كل مقاوله تطلب فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية، أن تقدم إقرار بذلك لدى مصلحة الوعاء الضريبي التابع لها مكان فرض الضريبة، قبل إيداع طلبها لدى كتابة ضبط المحكمة.

ويترتب عن عدم تقديم الإقرار المذكور لدى مصلحة الوعاء الضريبي عدم مواجهة إدارة الضرائب بسقوط الواجبات المرتبطة بالفترة السابقة لفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية."²

فحسب هذه المادة يجب على كل مقاوله تمر من صعوبات تقديم إقرار لدى إدارة الضرائب بفتح مساطر صعوبات المقاوله، قبل أن تقدم طلب فتح المسطرة للمحكمة التجارية، وفي حالة عدم إعلام إدارة الضرائب لا يمكن مواجهتها بسقوط الدين الضريبي.

لكن ما يؤخذ على المشرع أنه لم يكن دقيقاً في هذه المادة، حيث أزم فقط المقاوله التي تطلب فتح المسطرة بتقديم إقرار بذلك إلى إدارة الضرائب، في حين أن طلب فتح المسطرة يمكن أن يقدم كذلك من طرف النيابة العامة، والدائنين،

¹- أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالرباط، عدد 43، بتاريخ 2013/02/12، غير منشور.

²- المدونة العامة للضرائب، وفق تعديلات قانون المالية لسنة 2014، إعداد وتقديم: امحمد لفروجي.

كما يمكن أن يتم تلقائياً من طرف المحكمة التجارية، مما يجعل القاضي المنتدب لا يأخذ بالمادة 150 في حالة لم يقدم طلب فتح المسطرة من طرف الماولة. وهذا ما أكده أمر صادر عن القاضي المنتدب بتاريخ 2013/11/11، حيث جاء فيه "...يتبن أن التصريح قدم خارج الأجل القانوني، ولا مجال لتطبيق المادة 150 من المدونة العامة للضرائب لكون فسخ مخطط الاستمرارية، والحكم بالتصفية القضائية تم من قبل المحكمة، ولم تتقدم الماولة بأي طلب بهذا الشأن، مما يستدعي عدم قبول التصريح بالدين..."¹.

لكن ما يعاب على هذا الأمر أنه أغفل تطبيق المادة 100 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تلزم جميع المصفيين القضائيين بعدم تسليم الأموال التي بحوزتهم قبل إثبات أداء الضرائب المترتبة على المدينين، ولو لم يتقدم المحاسب المكلف بالتحصيل بأي طلب².

ونرى أنه يجدر بالمشرع النص على إلزامية إشعار الخزينة العامة بفتح المسطرة بغض النظر عن طبيعة الجهة التي تقدم طلب فتح المسطرة، بأن يلزم السنديك بصريح العبارة بإشعار الخزينة العامة بفتح المسطرة لتقديم التصريح بالديون الضريبية تفادياً لسقوط الدين الضريبي.

ويكون السنديك ملزماً بإشعار الخزينة العامة، للتصريح بديونها في حالة كانت حاملة لرهن رسمي مقيد بالمحافظة العقارية، حيث أن الخزينة العامة

¹- أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالرباط، عدد 342، بتاريخ 2013/11/11، غير

منشور.

²- حسن أيت موح، مرجع سابق، ص: 52-53.

تتمتع برهن رسمي على جميع الأملاك العقارية للمدينين الذين يدينون بمبلغ يساوي أو يفوق عشرين ألف درهم، طبقا للمادة 113 من مدونة تحصيل الديون العمومية.¹

وبالتالي نستنتج أن إلزامية إشعار الخزينة العامة بفتح المسطرة، تكون في حالة تقديم طلب فتح المسطرة من طرف المقاوله المدينة طبقا للمادة 150 من المدونة العامة للضرائب، وحالة الرهن الرسمي المقيد بالمحافظة العقارية حسب المادة 113 من مدونة تحصيل الديون العمومية، بالإضافة لحالة اختيار مسطرة التصفية القضائية كما نصت على ذلك المادة 100 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

أما بالنسبة لشكليات التصريح فلم يحدد المشرع المغربي على غرار نظيره الفرنسي شكليات التصريح، غير أن البيانات التي يجب أن يتضمنها تؤكد بأن التصريح يجب أن يكون كتابيا.

ومن بين البيانات التي يجب أن يشملها التصريح حسب المادة 688 من مدونة التجارة، تحديد مبلغ الدين، وطبيعة الامتياز أو الضمان المقرون به، والعناصر التي من شأنها أن تثبت وجود الدين ومبلغه إذا لم يكن ناجما عن سند، وإن تعذر ذلك تقييما للدين إذا لم يحدد مبلغه بعد، وكل وثائق إثبات الدين.

ونتساءل عن وضعية الديون الضريبية التي تكون موضوع الفحص الجبائي أو مسطرة التصحيح، فالإدارة الضريبية لا يمكنها تحديد قيمة الديون الضريبية

¹ - زكية عومري، "آثار فتح مسطرة التسوية القضائية على الدائنين الناشئة ديونهم قبل فتح المسطرة" مقال منشور بمجلة القصر العدد 11 - ماي 2005، ص: 22.

قبل نهاية الفحص أو مسطرة التصحيح، في حين تكون مقيدة بأجل شهرين لتقديم التصريح، فطول المدة التي تتطلبها مسطرتي الفحص والتصحيح قد تجعل الإدارة الضريبية لا تقوم بالتصريح داخل الأجل القانوني، كما قد لا يكون بوسعها معرفة إن كانت المراقبة الضريبية سينجم عنها مستحقات ضريبية أم لا.¹ ونرى أنه يمكن لإدارة الضرائب تقديم مبلغ تقديري في التصريح، في انتظار تحديد الأساس الضريبي في مرحلة التحقيق، لتفادي سقوط الدين الضريبي، وهذا ما أكدته الغرفة التجارية بمحكمة النقض في قرار لها بتاريخ 2010/11/11، حيث اعتبرت أن "...مسطرة التصريح بالدين يكفي خلالها بتقييمه إن لم يكن مبلغه محددًا، أما فيما يخص مرحلة تحقيق الديون فتتطلب الإدلاء بالسند المثبت للدين قانونا الذي هو جداول وقوائم الديون الضريبية..."².

المطلب الثاني: تحقيق الديون الضريبية

بعد التصريح بالديون يقوم السنديك بتحقيق هذه الديون "la vérification" تحت إشراف القاضي المنتدب حسب المادة 640 من مدونة التجارة، ويقدم اقتراحاته للقاضي المنتدب، الذي يبقى له الكلمة الأخيرة في قبول أو رفض هذه الديون.

فقد نصت المادة 695 من مدونة التجارة على أنه "يقرر القاضي المنتدب بناء على اقتراحات السنديك قبول الدين أو رفضه أو يعاين دعوى جارية أو أن المنازعة لا تدخل في اختصاصاته"، فحسب هذه المادة منح المشرع للقاضي المنتدب سلطات

¹ - حياة حجي، مرجع سابق، ص: 133.

² - قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض عدد 1683، المؤرخ في 2011/11/11، غير منشور.

واسعة في تحقيق الديون، حيث يمكنه اتخاذ أربع أنواع من المقررات، إما قبول الدين، أو رفضه، أو معاينة دعوى جارية، أو عدم الاختصاص.¹

وبناء على ما سبق فالديون الضريبية المصرح بها من طرف الخزينة العامة تخضع لتحقيق أولي من طرف السنديك، ويقدم اقتراحاته بشأنها للقاضي المنتدب الذي يبقى له الصلاحية في قبولها أو رفضها.

فبالنسبة لقرار قبول الدين الضريبي، فالقاضي المنتدب لا يمكنه إلا القبول النهائي للدين الضريبي، ولا يمكنه قبوله على سبيل التسبيق.²

على عكس المشرع الفرنسي الذي استثنى الخزينة العامة ومؤسسات الضمان الاجتماعي من منع القبول المؤقت للديون، إذ يمكن قبول الدين الضريبي مؤقتا "Admission à titre provisionnel" إذا لم يكن تابئا بسند تنفيذي عند التصريح، ليتم فيما بعد تحديده و ذلك أثناء فترة تحقيق الديون، وهذا ما أكدته محكمة النقض الفرنسية فقد جاء في قرار لها بتاريخ 2005/03/15، أن "...عدم التصريح بالدين بشكل نهائي داخل الأجل القانوني يؤدي إلى إبعاد الدين، لكن الخزينة العامة يمكن لها طلب تمديد المدة على شرط صياغة الطلب في هذه المدة..."³.

¹ - المهدي شبو "مؤسسة القاضي المنتدب في مساطر صعوبات المقاوله" المطبعة و الوراقة الوطنية، الطبعة الأولى 2006، ص:503.

² - عبد الرحيم السليماني "التصريح بالديون وتحقيقها في إطار قانون صعوبات المقاوله: الإجراءات والآثار" منشورات المجلة المغربية لقانون الأعمال و المقاولات، العدد 5.2005، ص:42.

³ - Corine saint-alary-houin, op-cit, p:409.

وبيت القاضي المنتدب في الديون الغير المنازع فيها دون أن يكون ملزما باستدعاء الأطراف، أما الديون التي تكون محل نزاع فيجب عليه استدعاء الأطراف لإجراء مناقشة تواجبه بينهم طبقا للمادة 696 من مدونة التجارة. وفي إطار صلاحيات القاضي المنتدب في تحقيق الديون الضريبية، يمكنه قبول أو رفض هذه الديون،¹ لكن لا يمكنه تعديل مبلغ الدين الضريبي لأنه من اختصاص المحكمة الإدارية، وفي هذا الإطار قضت محكمة النقض في قرار لها بتاريخ 07 أكتوبر 2009 بنقض قرار لمحكمة الاستئناف لأنه قضى بتعديل الدين الضريبي، وقد جاء في حشيات هذا القرار أنه "...لا يسوغ للقاضي المنتدب عند تحقيق دين ضريبي تعديل مبلغ الدين بتخفيضه تبعا لمنازعة المدين به، بل يتوجب قبول الدين المصرح به من طرف الإدارة ما لم يدل المدين بما يفيد منازعته أمام جهة الطعن المختصة قانونا، فيصرح القاضي المنتدب بعدم الاختصاص..."²، فطبقا لهذا القرار يجب على القاضي المنتدب أن يثير عدم اختصاصه إذا تعلق الأمر بالمنازعة في الدين الضريبي لأنه يدرج في اختصاص القاضي الإداري كالمنازعة في صحة الدين أو سقوطه بالتقادم.

وتتمتع الديون الضريبية بقوة تنفيذية إذ بمجرد تدييل الجداول الضريبية بصيغة التنفيذ من طرف وزير المالية تصبح سندات تنفيذية لا يمكن استبعادها إلا بعد إلغائها أو إيقاف تنفيذها قضاء، ومن تم الديون الضريبية الواردة بها تعتبر في الأصل ديون مستحقة وقائمة طالما لم يتقرر إلغاؤها إداريا وقضائيا، ومن

¹ - المهدي شبو، مرجع سابق، ص: 506.

² - قرار عدد 1424، صادر بتاريخ 7 أكتوبر 2009، غير منشور.

تم يتعين على القاضي المنتدب تحقيقها وقبولها باعتبارها مؤسسة على سندات تنفيذية.

أما إذا كانت هذه الديون محل نزاع فيجب التصريح بعدم الاختصاص، وقد حدد المشرع أجل شهرين لرفع الدعوى أمام المحكمة المختصة طبقاً للفقرة الأخيرة من المادة 697 من مدونة التجارة، حيث جاء فيها "حينما يكون الموضوع من اختصاص محكمة أخرى، يؤدي تبليغ المقرر القاضي بعدم الاختصاص الصادر عن القاضي المنتدب إلى سريان أجل مدته شهران يجب خلالهما على المدعي أن يرفع الدعوى إلى المحكمة المختصة تحت طائلة السقوط".

لكن الإشكالية التي تطرح في هذه الحالة هي من المخاطب باللجوء إلى المحكمة المختصة في أجل الشهرين لأجل المنازعة في الدين الضريبي هل الملزم أم الخزينة العامة التي تتوفر على سند تنفيذي؟

لا يتصور أن يلجأ القابض الذي تتوفر على سند تنفيذي إلى المحكمة للمنازعة في الدين الضريبي كما أن الإدارة الجبائية تتخذ دائماً مركز المدعي عليه، لذا فالمقاولة هي المخاطبة باللجوء إلى القضاء، وهنا قد يؤدي تماطل المقاولة المدينة في رفع الدعوى في أجل شهرين إلى سقوط الدين الضريبي.¹

وفي نازلة عرضت على المحكمة الإدارية بالدار البيضاء من هذا القبيل تقدم فيها الملزم بدعوى التمس من خلالها الحكم بسقوط حق الخزينة العامة في استفاء الضرائب المستحقة عن الفترة السابقة على حكم فتح مسطرة التسوية القضائية

¹ - محمد القصري، "نماذج من الإشكاليات التي يثيرها تطبيق القانون المتعلق بتحصيل الدين العمومي أمام القضاء الإستعجالي" منشورات دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16-2011. ص: 240.

المصرح بها، على اعتبار أن القابض لم يتقدم بدعوى أمام المحكمة الإدارية داخل أجل شهرين المواليين للتبليغ بمقرر القاضي المنتدب القاضي بعدم الاختصاص للبت في المنازعة المتعلقة بالدين الضريبي، وقد قضت المحكمة الإدارية برفض الطلب معللة حكمها بالقول " حيث أسس الطاعن طعنه على كون حق الخزينة قد سقط في تحصيل الديون الضريبية موضوع الطلب...وحيث أنه بالرجوع إلى نازلة الحال، فإن دين الخزينة العامة ثابت ومحقق لكونه مبني على سند تنفيذي الذي يعتبر في حد ذاته عملاً قانونياً، لذا فإن مقتضيات المادة 697 من مدونة التجارة لا تسعفه لأن المخاطب باللجوء إلى الجهة المختصة من أجل المنازعة في الدين الضريبي هو الملزم وليس الخزينة المتوفرة على سند تنفيذي"¹.

وما يلاحظ عموماً بالنسبة لتحقيق الدين الضريبي أن طبيعة الأجهزة التي تعمل على التحقيق لا تتناسب مع خصوصيات هذا الدين، فالتحقيق الأولي يكون من طرف السنديك الذي يعين من بين كتاب الضبط أو من خارج المحكمة، فلا يكون له إمام بالمنازعات الضريبية، كما أن جلسات تحقيق الديون تكون بحضور المقاتل، ومراقبي الدين الذين يكون لهم رأي استشاري فقط في غياب الدائنين، مما يحرم الخزينة العامة من حضور جلسات تحقيق الديون الضريبية، ونفس الشيء يقال بالنسبة للقاضي المنتدب فهو قاضي تجاري وليس له إمام بخصوصيات الديون الضريبية.

ولا ينحصر دور القاضي المنتدب في الإشراف على تحقيق الديون الضريبية وصلاحيته قبول أو رفض هذه الديون بل يبت كذلك في دعوى رفع السقوط.

¹ - حكم إدارية الدار البيضاء عدد 1893/07 بتاريخ 08/06/16. منشور بدفاتر المجلس الأعلى عدد 16.

المبحث الثاني: دور القاضي المنتدب في رفع السقوط

بالإضافة إلى سلطات القاضي المنتدب في تحقيق الدين الضريبي فإنه يختص في البت في دعوى رفع السقوط في حالة سقوط الدين الضريبي بسبب عدم التصريح به في الأجل القانوني.

المطلب الأول: سقوط الدين الضريبي La forclusion

يقصد بسقوط الدين في إطار مساطر صعوبات المقاوله حرمان الدائن الذي لم يصرح بديونه داخل الأجل القانوني المحدد من المشاركة في التوزيعات وفي المبالغ التي لم توزع بعد، فضلا عن انقضاء الديون الغير المصرح بها، والتي لم تكن موضوع دعوى رفع السقوط،¹ ويعد هذا الأجل أجل سقوط بحيث لا يعرف التوقف أو القطع على خلافاً أجل التقادم.

ويطبق السقوط من حيث المبدأ على جميع الدائنين المزمين بالتصريح بديونهم إلى السنديك، تطبيقاً للمادة 690 من مدونة التجارة،² حيث نصت على أنه "حينما لا يتم القيام بالتصريح داخل الآجال المحددة في المادة 687، لا يقبل الدائنون في التوزيعات والمبالغ التي لم توزع" وتضيف الفقرة الأخيرة من نفس المادة أنه "تنقضي الديون التي لم يصرح بها ولم تكن موضوع دعوى رامية إلى رفع السقوط".

¹ - طارق البختي " التصريح بالديون في إطار قانون صعوبات المقاوله " رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون الأعمال و المقاولات، السنة الجامعية 2007-2008، ص:74.

² - امحمد لفروجي " وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاوله " مرجع سابق، ص:106-107.

في حين تطرق المشرع الفرنسي لسقوط الديون في المادة L.622-26، التي نصت على أن جزاء عدم التصريح في أجل شهرين أن لا يقبل الدائنين في التوزيعات والأرباح إلا إذا رفع عنهم القاضي التجاري السقوط.¹ غير أن السقوط لا يسري في حق الدائنين الحاملين لضمانات تم شهرها أو عقد إئتمان إيجاري تم شهره إذا لم يتم إعلامهم بشكل شخصي بفتح المسطرة، طبقا للمادة L.621-46 من مدونة التجارة الفرنسية.² والفقرة الثانية من المادة 690 من مدونة التجارة المغربية.

والخزينة العامة كباقي الدائنين يطبق عليها جزاء السقوط، فعدم تصريح المحاسب المكلف بالتحصيل بالدين الضريبي داخل أجل شهرين من تاريخ نشر حكم فتح المسطرة، يؤدي إلى سقوط الدين، كما لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يرجع على الكفيل، لأن سقوط الدين الأصلي يترتب عليه انتهاء الكفالة، تطبيقا للمادة 1150 من قانون الالتزامات والعقود، وهذا ما نجده كذلك في التشريع الفرنسي، وأكدته الاجتهاد القضائي الفرنسي، حيث اعتبرت محكمة النقض في قرار لها بتاريخ 1990 أنه يمكن للكفيل إثارة الدفع بانقضاء الدين بسبب عدم التصريح في مواجهة الدائن.³

¹ - Corinne saint-alary-houin, op-cit, p:422.

² - Jean-Paul Branlard. "l'essentiel du droit de l'entreprise en difficulté" Gualino éditeur.EJA.paris. 2002.p:68.

³ - طارق البختي، مرجع سابق، ص:81.

غير أنه لا يمكن مواجهة الخزينة العامة بسقوط الدين الضريبي، إذا لم تقم المقاوله المدينة بتقديم إقرار بطلب فتح المسطرة إلى إدارة الضرائب، قبل إيداع طلبها الرامي إلى فتح المسطرة أمام المحكمة التجارية، حسب الفقرة الأخيرة من المادة 150 من المدونة العامة للضرائب حيث جاء فيها "ويترتب عن عدم تقديم الإقرار المذكور لدى مصلحة الوعاء الضريبي عدم مواجهة إدارة الضرائب بسقوط الواجبات المرتبطة بالفترة السابقة لفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية".¹ وما يلاحظ على السقوط أنه جزاء صارم، فإن كان يجد تفسيره في رغبة المشرع في انقضاء المقاوله التي تتعرض لصعوبات من الإفلاس، إذ يمكن المقاوله من التخلص من ثقل ديونها، فإنه سيؤدي إلى إجحاف في حق الدائنين، وخاصة الخزينة العامة إذ ستفقد الحق في استخلاص الديون الضريبية، كما يؤخذ على المشرع عدم وضع إطار قانوني للمادة الضريبية خاص بالمقاولات التي تجتاز صعوبات.²

المطلب الثاني: دعوى رفع السقوط

يبت القاضي المنتدب في رفع السقوط عن الدين الضريبي كباقي الديون الغير مصرح بها، طبقا للمادة 690 من مدونة التجارة حيث جاء فيها "حينما لا يتم القيام بالتصريح داخل الآجال المحددة في المادة 687، لا يقبل الدائنون في

¹-حسن أيت موح "التصريح بالديون الضريبية و تحقيقها في إطار نظام صعوبات المقاوله" مقال منشور بالمجلة القانونية للمحكمة الإبتدائية بمكناس، العدد المزدوج الثاني والثالث السنة 2009، ص:59.

²- Bakr anas bennani "les procedures de traitement de l'entreprise en difficulté en droit marocain". Dépot legal. 2008. P.351.

التوزيعات والمبالغ التي لم توزع إلا إذا رفع القاضي المنتدب عنهم هذا السقوط...".

وقد وضع المشرع بمقتضى هذه المادة مسطرة خاصة لرفع السقوط "Relevé de forclusion" بالنسبة للدائنين الذين لم يصرحوا بديونهم داخل الأجل القانوني، شريطة أن يتم رفع دعوى رفع السقوط في أجل سنة، ابتداء من تاريخ صدور مقرر فتح المسطرة، وأن يثبتوا أن سبب عدم التصريح لا يعود إليهم، حسب المادة 690 من مدونة التجارة.¹

أما المشرع الفرنسي فقد تطرق لرفع السقوط في المادة L.622-26 من مدونة التجارة، وقد حدد أجل رفع دعوى رفع السقوط من حيث المبدأ في ستة أشهر، تبتدئ من تاريخ نشر حكم فتح المسطرة، وقد حدد حالتين فقد لرفع السقوط، ويتجلى السبب الأول في الحالة التقليدية وهي أن يكون سبب عدم التصريح لا يعود للدائن.

وقد كان القضاء صارما في تفسير هذا الشرط، حيث ألزم المدينين بإثبات بأن يكون سبب عدم التصريح لا يعود إليهم، وقد ذهبت محكمة تولوز في حكم لها بتاريخ 19/11/1990، إلى أنه "...لا بد من إثبات أن سبب عدم التصريح يعود لسبب أجنبي محض، راجع للقوة القاهرة كتغير الحالة العقلية، إذ يفترض في المؤسسات الدراية بالأحداث ولا يمكن لها إدعاء الجهل بنشرات جرائد الإعلانات القانونية...".

¹ - عبد الرحيم السلماني، "التصريح بالديون وتحقيقها في إطار قانون صعوبات المقاولات: الإجراءات والآثار" منشورات المجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، العدد 5.2005، ص: 34-35.

أما الحالة الثانية التي أضيفت من خلال قانون 2005/07/26، وهي إذا كان العجز عن التصريح يرجع لتقصير متعمد من طرف المدين في إعداد قائمة الدائنين، لكن هذا السبب عرف مواجهة من طرف فقه محكمة النقض، حيث لم يعترف بالإغفال في التسجيل في القائمة كسبب لرفع السقوط، وأعتبره صعب التطبيق من حيث الكيفية التي يحدد الدائن من خلالها أن الإغفال كان طواعية¹.

كما أن الاجتهاد القضائي المغربي كان هو الآخر صارما في تفسير شرط أن يكون سبب عدم التصريح لا يعود للدائن، باقتضاره على القوة القاهرة كسبب يبرر عدم التصريح بالديون.

وتبقى الحالة الأكثر وضوحا هي حالة الدائنين الذين يحملون ضمانات أو عقد إنتمان إيجاري إذا لم يتم إشعارهم شخصيا بفتح المسطرة تطبيقا المادة 690 التي جاء فيها "...لا يواجه بالسقوط الدائنون الذين لم يشعروا شخصيا خرقا لمقتضيات المادة 686..."، ويمكن القول أن هؤلاء الدائنين فقط هم الأكثر استفادة من دعوى رفع السقوط.²

وكما رأينا سابقا فهناك تضاربا في موقف القضاء حول شمول المادة 686 من مدونة التجارة للديون الضريبية، و بالتالي يبقى الجدل حول مدى إمكانية تمسك الخزينة العامة بعدم الإشعار كسبب لطلب رفع السقوط.

¹ - Corinne saint-alary-houin, op-cit, p :426-427.

² - Bakr anas bennani, op-cit, p:366.

وبالرجوع لمدونة تحصيل الديون العمومية، نجد المادة 113 تنص على أن الخزينة العامة تتمتع برهن رسمي على جميع الأملاك العقارية للمدينين الدين يساوي دينهم أو يفوق عشرين ألف درهم، ويترتب هذا الرهن ابتداء من تاريخ تقييده بمحافظة الأملاك العقارية، ففي هذه الحالة يمكن للخزينة العامة التمسك بعدم الإشعار بفتح المسطرة لطلب رفع السقوط، إذا لم يشعرها السنديك بفتح المسطرة باعتبارها من حاملي الضمانات.

كما يمكن للخزينة العامة التمسك بعدم تقديم إقرار من طرف المقاوله المدينة بفتح المسطرة في الحالة التي تكون فيها المقاوله هي المتقدمة بطلب فتح المسطرة، كسبب لرفع السقوط تطبيقا للمادة 150 من المدونة العامة للضرائب¹. وأمام صرامة شروط دعوى رفع السقوط، نتساءل عن مدى فعاليتها بالنسبة للمدين الضريبي؟

لقد أثبت الواقع العملي أن القضاء غالبا لا يقبل دعوى رفع السقوط التي ترفعها الإدارة الجبائية، وذلك نتيجة جملة من العوامل نجملها فيما يلي:
- عدم ممارسة الإدارة الضريبية لدعوى رفع السقوط داخل أجل سنة، وذلك نتيجة عدم علمها بفتح مساطر صعوبات المقاوله عندما تكون بصدد مباشرة مسطرة الفحص أو مسطرة التصحيح نظرا لطول مدة هذه المساطر، مما يضيع على الإدارة إمكانية رفع السقوط عن الديون الضريبية.

¹ - حسن أيت موح، مرجع سابق، ص: 62.

- رفض القاضي المنتدب لدعوى رفع السقوط عن الديون الضريبية، لعدم اقتناعه بالأسباب التي تدفع بها الإدارة الضريبية، وذلك لعدم إمامه بالطبيعة الخاصة لمساطر المنازعات الضريبية، كالفحص أو التصحيح الضريبي.¹

ومن هنا نلاحظ أن دعوى رفع السقوط لا تنصف الخزينة العامة لصرامة شروطها، وحتى لو تم رفع السقوط عن الدين الضريبي، فإنه لا يكون في نفس وضعية الديون المصرح بها في الأجل القانوني، إذ أن الخزينة العامة لا يمكنها المشاركة إلا في التوزيعات اللاحقة لتاريخ طلب رفع السقوط، طبقا للمادة 690 من مدونة التجارة.²

ونفس الشيء نجده في فرنسا، حيث أن الدائنين المستفيدين من رفع السقوط لا يمكنهم المشاركة إلا في التوزيعات اللاحقة لطلبهم، حسب المادة 26-L.622 من مدونة التجارة الفرنسية، فحظوظ الدائنين من الاستفادة من رفع السقوط تبقى منخفضة، وحتى في حالة رفع السقوط عنهم فإن الاستفادة تبقى محدودة في التوزيعات اللاحقة.³

ويرى الفقيه "Filigra Michel Sawdogo" أن السقوط عقوبة خطيرة تؤثر على جميع الدائنين الذين لا يستطيعون التصريح بديونهم، كما اعتبر أن طلب رفع السقوط يتطلب شروط صارمة من حيث المدة والإثبات، مع وجود قيود على حقوق الدائنين المستفيدين.⁴

¹- حياة حجي، مرجع سابق، ص:134.

²- حسن أيت موح، مرجع سابق، ص:61.

³- Corinne saint-alary-houin, op-cit, p:428.

⁴- Filigra Michel Sawdogo "droit des entreprises en difficulté" Realisation JURISCOPE, édition 2002, P:212-213.

خاتمة

لقد أسند المشرع للقاضي المنتدب سلطات واسعة في إطار مساطر صعوبات المقابلة حيث يشرف على المساطر الجماعية منذ بدايتها، كما يبت في المنازعات التي تثور بمناسبة فتح هذه المساطر، ويخضع الدين الضريبي كباقي ديون المقابلة لسلطات القاضي المنتدب، إذ تلزم الخزينة العامة بالتصريح بالديون الضريبية في الآجال القانونية، ليتولى السنديك تحت إشراف القاضي المنتدب تحقيق هذه الديون، ويقدم اقتراحاته للقاضي المنتدب الذي يبقى له صلاحية قبول هذه الديون أو رفضها.

وفي حالة عدم تقييد الخزينة العامة بمقتضيات المساطر الجماعية يتعرض الدين الضريبي للسقوط، ويبقى الطريق الوحيد لرفع السقوط عن الدين الضريبي هو دعوى رفع السقوط التي يتطلب الاجتهاد القضائي شروط صارمة لقبولها.

أما بالنسبة للمنازعات التي تثور حول الدين الضريبي فلا يجوز للقاضي المنتدب الفصل فيها لأن المنازعات الضريبية تندرج ضمن اختصاص المحكمة الإدارية، فدوره ينحصر في قبول أو رفض الديون المصرح بها، أما الديون الضريبية التي تكون محل منازعة من طرف المقابلة فيجب عليه التصريح بعدم الاختصاص، وقد وضع المشرع أجل شهرين لرفع الدعوى أمام الجهة المختصة تحت طائلة سقوط الدين الضريبي.

وعلى العموم فالمساطر الجماعية في إطار صعوبات المقابلة لا تنصف الخزينة العامة، لذا، نرى أن المشرع مطالب بأن يراعي خصوصيات الدين

الضريبي، من خلال وضع إطار قانوني خاص بتحصيل الديون الضريبية في إطار مساطر صعوبات المقاول، واختيار أجهزة لها إمام بطبيعة المساطر الضريبية، أو على الأقل تحديد معايير لتعيين الأجهزة الفاعلة في مساطر صعوبات المقاول سواء السنديك أو القاضي المنتدب.

حقوق المكلف بالضريبة بين إجرائي التعسف في استعمال الحق والمحرم الجبائي في القانون الجزائري

حايد فاطمة

أستاذة مساعدة "أ" في قسم الحقوق ،
جامعة جيجل ، الجزائر.

مقدمة :

ترتكز مختلف الأنظمة الضريبية على الطابع التصريحي ، لذا يتوجب على المكلفين بالضريبة أن يكتتبوا ويوجهوا إلى مفتش الضرائب المعني تلك التصريحات ؛ وإعمالا لمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة ، يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بإتباع عمليات الرقابة للتأكد من صحة تلك التصريحات ومدى مطابقتها للواقع ، وما ينجر عنها من تغيير للأسس الضريبية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة.

لكن، متى تبيّن للإدارة الضريبية وجود مستندات تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي، أو تهدف إلى إقامة وضعية قانونية مصطنعة بحتة غايتها الأولى هي الاستفادة من الامتيازات الجبائية أو التملص أو تخفيض

الضريبة المستحقة على المعني بالأمر التي كان من المفروض أن يدفعها بالنظر إلى وضعيته أو أنشطته الحقيقية ، يحق لها استبعادها وأن تعيد لها طابعها الحقيقي¹. وفي مقابل ذلك، لا تسري الأحكام المذكورة أعلاه قبل الخضوع لمراقبة جبائية وقبل تصنيف المستندات على أنها تعسف في استعمال الحق شريطة لجوء المكلف للإدارة الضريبية للحصول على محرر جبائي، الذي يعتبر قرارا قطعيا تتخذه الإدارة الجبائية ويشكل ردا واضحا ونهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما².

هذا ما يدفعنا إلى طرح الإشكالية الآتية: ما مدى فعالية ضمانات المكلف بالضريبة بين إجرائي التعسف في استعمال الحق والمحرر الجبائي؟. للإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم الدراسة إلى جزئين معتمدين في ذلك على المنهج التحليلي والوصفي كما يلي:

¹- انظر المادة 19 مكرر فقرة 1 و2، قانون الإجراءات الجبائية، المؤسس بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 1991 (قانون رقم 90-36، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991. جريدة رسمية عدد 57، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990).

²- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المحررات الجبائية، الجزائر، 2018، ص 01.

المبحث الأول: محدودية ضمانات المكلف بالضريبة أثناء إجراء التعسف في استعمال القانون.

يقوم النظام الجبائي الجزائري على الطابع التصريحي، لذا يتوجب على المكلفين اكتتاب وإرسال التصريحات للإدارة الضريبية.

وفي مقابل الصفة التلقائية في تقديم الإقرارات، وإعمالاً لمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة يمكن للإدارة الضريبية ممارسة سلطاتها الرقابية للتأكد من حقيقة المعلومات والبيانات الواردة في الإقرارات، لذا يمكن للمفتش طلب تبريرات وتوضيحات بشكل كتابي من المكلف بالضريبة بشأن التصريحات المقدمة، كما يمكن أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية¹. وفي حالة رفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي أو يكون جوابه عن هذا الطلب بالرفض الجزئي أو الكلي من النقاط المطلوب توضيحها يتعين على المفتش أن يعيد طلبه كتابياً، ويجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات والتبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تقل عن ثلاثين (30) يوماً².

¹- انظر المادة 19، فقرة 01 و 02، ق إ ج، المرجع السابق.

²- المادة 03/ 19، نفس المرجع.

وأثناء مراقبة هذه التصريحات المتعلقة بكل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، لا يجوز التحجج بالمستندات المشكّلة لتعسف في استعمال القانون لدى الإدارة الضريبية التي يحق لها استبعادها وأن تعيد لها طابعها الحقيقي¹. وباستقراءنا لأحكام المواد المنظّمة لحالة التعسف في استعمال القانون نجد بأنّ المشرّع لم يحصر الحالات التي يمكن أن تشكل تعسفا ، ما يجعل حماية حقوق المكلف بالضريبة في أدنى مستوياتها، ما ينجر عنها من استمرارية في الخلاف بين المكلف بالضريبة والسلطة الإدارية الضريبية. لذلك قدّم المشرّع للمكلف ضمانات هامة تتمثل في إمكانية عرض الخلاف أمام لجنة التعسف في استعمال القانون متى قبل المكلف بالضريبة ذلك، إلا أنّ ما تخرج به من آراء لا يلزم الإدارة الضريبية في شيء ، ما يؤدي بنا إلى القول بعدم فعالية الطعن أمامها.

المطلب الأول : عدم تحديد حالات التعسف في استعمال القانون.

لم يعمل المشرع على ذكر المستندات والوثائق التي تشكل تعسفا في استعمال القانون من قبل المكلف بالضريبة وترك مسألة تقدير التعسف من عدمه لسلطة الإدارة الضريبية ، واكتفى في ذلك بالإشارة إلى موضوع المستند والغاية من وراءه².

وبخصوص مضمون المستند المشكل لحالة التعسف ، تلك المستندات التي تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي هذا من جهة. أو تهدف عملية استخدام المستند المكوّن لحالة التعسف إلى إقامة وضعية مصطنعة بحتة غايتها

¹- راجع المادة 19 مكرر فقرة 1، نفس المرجع.

²- انظر المادة 19 مكرر /02، نفس المرجع.

الأولى هي الاستفادة من الامتيازات الجبائية أو التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة على المكلف. التي كان من المفروض أن يدفعها بالنظر إلى وضعيته أو أنشطته الحقيقية ، من جهة أخرى.

والأكثر من ذلك، أن المشرع أطلق العنان أمام الإدارة الضريبية لممارسة سلطاتها في مواجهة المكلف المجرد من أية سلطة سوى ما يمنحه له القانون من حماية. وما يبرر قولنا استعمال القانون عبارة " عندما تؤكد الإدارة الجبائية قانونا وجود مستندات تشكل تعسفا"¹.

من خلال ما تقدم نتوصل إلى نتيجة مفادها أن عدم تحديد صورة السندات التي تشكل تعسفا في استعمال القانون ، يمكن للإدارة الضريبية أن تقع في خطأ بشأنها كما يمكن أن تتعسف في تحديدها طالما أن المشرع لم يذكرها على سبيل الحصر، كما يمكن أن تؤدي مسألة عدم تحديد وحصر المستندات إلى رفض المكلف استبعاد الإدارة الضريبية لها، ما يؤسس لقيام نزاع فيما بين المكلف بالضريبة والإدارة.

الفرع الأول: خطأ أو تعسف الإدارة في تكيف حالة التعسف في استعمال القانون.

باستقراءنا لأحكام المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية نستنتج أن المشرع قدّم للإدارة الضريبية ضمانات قصد حماية الأموال العمومية ، وذلك على حساب مصلحة المكلف بالضريبة. إذ نلمس بأن الحماية التي كرّسها القانون

¹- انظر المادة 19 مكرر /03، ق إ ج، المرجع السابق.

للمعنى بالأمر محدودة إلى درجة انعدامها ما يمكن أن يؤدي بالإدارة الضريبية إلى الخطأ في استبعاد الوثائق والأدلة المقدّمة، كما يمكن أن يدفع ذلك بالإدارة للتعسف في استعمال هذه السلطة، أي عدم وجود تعسف من قبل المكلف مقابل التعسف من طرف الإدارة الضريبية ؛ كحالة رفض مستند ما ورفض ملحقه وينعكس ذلك سلبا على أموال المكلف بالضريبة عن طريق تقرير جملة من الزيادات الجبائية نتيجة الغش. وبالإضافة إلى هذه الزيادات ، تترتب عن إجراء التعسف في استعمال الحق آثار جبائية¹ إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق استرداد الأموال المدفوعة من دون وجه حق لاسيما :

- إمكانية إعادة تجديد عمليات التحقيق المحاسبي المنتهية.
- إمكانية تمديد آجال التحقيق ؛ والتمديد في آجال التقادم بسنتين(02).
- استثناء إرجاء الدفع ، وجدول الدفع بالتقسيط.
- تسجيل المكلف مرتكب الغش في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

وعليه، كلما اتسع المجال أمام الإدارة كلما أهدرت حقوق المكلف بالضريبة، ما يجعل المكلف في مركز قانوني غير متكافئ مع الإدارة ، على الرغم من محاولة المشرّع تحديد التعسف ، إذ اكتفى بالإشارة لها ، كما بيّنا ذلك سابقا.

¹ - انظر المادة 19 مكرر 3، نفس المرجع.

الفرع الثاني: حتمية استمرار الخلاف بين الإدارة والمكلف بالضريبة.

طالما أنّ المشرّع حدد شكل ومضمون المستندات المشكلة لحالة التعسف في استعمال القانون ، إلاّ أنّه استعمل عبارات مطاطة تحمل في طياتها احتمالات كثيرة هذا من جهة ؛ إضافة إلى أنّه في الفقرة الثالثة من المادة 19 مكرر 1 فتح المجال أمام الإدارة لإعمال سلطتها في تقدير المستندات المكوّنة لحالة التعسف. وكننتيجة طبيعية لما ذكرناه ، أنّ العلاقة بين الطرفين هي علاقة تنافرية وليست تشاركية تعاونية ، فالمفترض أنّ المكلف بالضريبة هو من يشارك ويساهم في عملية تحديد الأساس الضريبي ، لكن على هذه الشاكلة المكلف يحس بأن الإدارة الضريبية طرف قوي مقارنة بمركزه الضعيف حيال هذه الأوضاع ما يؤدي إلى نشوب خلاف ونزاع فيما بينهما بخصوص اعتبار سندات معينة على أنّها تعتبر تعسفية لا بد من استبعادها.

المطلب الثاني: الطعن أمام لجنة التعسف في استعمال القانون

في حالة نشوب خلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول أساس التصحيح الناتج عن استبعاد المستندات المشكلة لحالة التعسف ، يمكن للإدارة الضريبية عرض الخلاف على لجنة التعسف، متى طلب المكلف ذلك، في ميعاد ثلاثين (30) يوما تحتسب ابتداء من تاريخ تبليغ الإخطار المتضمن الأساس الجديد. فبعد تبليغ المكلف المعني بأساس التصحيح يمكن له طلب عرض النزاع على اللجنة، ويتحقق ذلك قبل وضع الضريبة موضع التحصيل (قبل إعداد الجدول). فطالما أنّ الخلاف يتم عرضه على لجنة التعسف التي يفترض فيها الاستقلالية والحياد عن الإدارة الضريبة كما يفترض أن تخرج من خلال

اجتماعاتها ومداولتها بالأراء الدارسة لحالة التعسف من عدمه وتكون ملزمة للإدارة، حتى تتحقق الفعالية من وجودها (خلق نوع من التوازن فيما بين الطرفين المتنازعين).

الفرع الأول: الاستقلالية العضوية والوظيفية للجنة

عند تصفح الأحكام القانونية التي تضم تشكيلة اللجنة البشرية¹ يجد بأنها تضم أعضاء معظمهم من الشخصيات ذوي الرتب العليا على مستوى المديرية العامة للضرائب المتواجدة بوزارة المالية في ظل غياب تام للأعوان الاقتصاديين ما يجعل هذه التشكيلة إدارية بحتة لا تخدم مصالح المكلف بالضريبة. إضافة إلى أن هذه اللجنة متواجدة على مستوى وزارة المالية²، أي الجهة الرئيسة عن الإدارة الضريبية ما يحد من استقلالية وحيادية اللجنة في مواجهة السلطة الإدارية الضريبية، هذا ما يجعل الإدارة حكم وخصم في ذات الوقت. وعند قبول المكلف بالضريبة عرض الخلاف على لجنة التعسف إنما يشعر منذ البداية بأنه عرض الخلاف على الإدارة الضريبية. التي لا يمكنها التراجع عن قرارها الأول المتضمن وجود مستندات تضم الغش وتعمل بذلك على استبعادها.

¹- تنص المادة 19 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية المذكور سابقا على ما يلي: "...تتكون من : مدير التشريع والتنظيم الجبائيين؛ مدير الأبحاث والتحقيقات ؛ مدير المنازعات ؛ مدير كبريات المؤسسات ؛ نائب مدير مديرية الضرائب ؛ خبير محاسب؛ موثق ؛ المدير العام للمديرية...".

²- حسب المادة 19 مكرر 2 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية المذكور سابقا فإنه: "تنشأ لدى المديرية العامة للضرائب لجنة لدراسة حالة التعسف...".

الفرع الثاني: الطبيعة غير الملزمة لآراء اللجنة في مواجهة الإدارة الضريبية

إنّ المطّلع على مقتضيات المواد التي تضبط عمل اللجنة وتشكيلتها يبدو له منذ الوهلة الأولى أنّ لتنتائج عمل اللجنة قوّة إلزامية ، إلاّ أنّ عبارة " يمكن للإدارة الجبائية الاستعانة باللجنة" لا تدع مجالاً للشك بهذا الخصوص لتجعل منها مجرد آراء استشارية يمكن أن تستعين بها الإدارة الضريبية كما يمكن أن لا تأخذ بها. وما يعزز رأينا في هذا المقام أنّ اللجنة لا تعرف استقلالية عضوية ولا وظيفية في أدائها مهامها، وبالتالي فالقرار الذي تتخذه الإدارة ويتظلم منه المكلف لدى اللجنة لن يتغيّر طالما أنّ طعنه يتم أمام السلطة الرئيسة للإدارة المرؤوسة التي قرّرت حالة التعسف.

من خلال ما تقدّم نتوصل إلى أنّ حقوق المكلف بالضريبة لا تعرف الحماية المطلوبة، وأنّ اللجنة الإدارية الخاصة بدراسة التعسف في استعمال القانون شكلية ولا تضمن أية حماية للطرف المجرّد من أية سلطة وامتنياز، حتى ولو كان اللجوء إليها قبل إصدار سند الإستخلاص.

المبحث الثاني: العلاقة بين إجراء التعسف في استعمال الحق والنص الجبائي.

إنّ العلاقة التي تجمع بين إجراء التعسف وتدبير المحرر الجبائي هي علاقة تعارض فيما بين متغيّرين، فبتحقق الثاني عن طريق حصول المكلف بالضريبة على توضيح الأحكام الجبائية المطبقة على وضعية معيّنة كطلب معرفة وتبيان المستندات التي تشكل تعسفا في استعمال الحق ، ينتفي الأول.

فحالة التعسف في استعمال الحق تتغير بثبوت المحرر الجبائي، ما يشكل قييدا على الإدارة الضريبية طالما عملت على شرح مسألة معينة بخصوص مستند ما. لكن الملاحظ أنّ المشرّع لم يعمم ضمانات المحرر الجبائي على جميع المكلفين بالضريبة، وحصّر نطاق الاستفادة من هذا الإجراء على المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى دون غيرهم، ما يشكل في نظرنا تعدد على مبدأ العدالة الضريبية والمساواة أمام الأعباء العامة المكرسين دستوريا¹.

المطلب الأول: تحديد المستفيد من إجراء النص الجبائي

عمل المشرّع على تحديد المكلفين الذين يمكنهم تقديم طب توضيح مسألة جبائية معينة وحصّره في المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى المتواجدة على مستوى الجزائر العاصمة، عن طريق إتباعهم تدابير إجرائية.

الفرع الأول : المكلفين التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى

تعتبر مديريةية المؤسسات الكبرى محلا لإيداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب، وتلقي طلبات الحصول على النصوص الجبائية بالنسبة إلى :
- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات ؛

¹- انظر المادة 78 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بالاستفتاء الشعبي في 28 نوفمبر 1996، المنشور بموجب مرسوم رئاسي رقم 96-438، مؤرخ في 07 ديسمبر 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 76، مؤرخ في 08 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم بموجب قانون 01-16، مؤرخ في 06 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 14، مؤرخ في 07 مارس 2016، التي تنص على: " كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة...كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية...".

- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدى يخضع للنظام الحقيقي ؛

- شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال ؛
- تجمعات الشركات.

إذن، ضيق المشرع نطاق الحصول على المحررات الجبائية في المكلفين بالضريبة المذكورين أعلاه دون سواهم، وبشكل بذلك تجاوز المبدأ المساواة والعدالة الضريبية، هاذين المبدأين الذين تسعى معظم دول العالم بلوغهما انطلاقا من مبدأ المساواة أمام المرافق العامة المعروف لدى القاضي والمشرع الإداري بصفة عامة.

الفرع الثاني : إجراءات الحصول على النص الجبائي

من أجل استصدار قرار قطعي واضح ونهائي على وضعية جبائية معينة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى، دون سواهم، تقديم طلب محرر جبائي الذي يجب أن يتضمن اسم وعنوان المكلف بالضريبة، كما يلزم أن يبين هذا الطلب الأحكام الجبائية التي ينوي المكلف بالضريبة تطبيقها ويقدم لأجل ذلك عرضا واضحا وتاما وصريحا للوضعية مع التمييز، عند الاقتضاء وحسب الأحكام المعنية، لفئات المعلومات الضرورية التي تسمح للإدارة الجبائية بأن تقدر فيما إذا قام المكلف بالضريبة بالتنفيذ الفعلي للالتزامات الجبائية.

بعد استلام الطلب يتم معالجته من طرف مصالح المديرية في أجل أربعة (04) أشهر، وفي حالة انقضاء ميعاده، ولم يتم إرسال أي رد إلى المكلف بالضريبة، يستفيد هذا الأخير من الوضعية الجبائية التي صاغها في طلبه.

هكذا، فإنّ عدم الردّ خلال المدة المذكورة يحرم الإدارة الضريبية من إعادة تقويم وضعية ما شكلت موضوع طلب محرر جبائي.

هنا نلمس بأنّ المشرّع وفرّ ضمانات مهمة للمكلف بالضريبة، إذ لم يفسّر سكوت الإدارة على أنّه رفض ضمني لطلب المكلف بالضريبة وفقاً للقاعدة المعمول بها من قبل المشرع والقاضي الإداري. إضافة إلى إمكانية طلب مراجعة المحرر الجبائي من المكلف بالضريبة في أجل شهرين (02) ، وترد الإدارة على ذلك الطلب في غضون أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إبلاغ الإدارة بذلك¹.

المطلب الثاني: نتائج العلاقة بين التعسف والمحرر الجبائي.

إنّ طبيعة العلاقة التي تجمع التعسف في استعمال القانون مع المحررات الجبائية هي علاقة تأثير متأثر، فإذا وُجد لدى الكلف بالضريبة محرر جبائي بخصوص مستندات معينة لا يمكن للإدارة تقدير حالة التعسف بشأنها على الإطلاق ، لكن في حالة عدم طلب المكلف بالضريبة التابع لمديرية المؤسسات الكبرى النص الجبائي بشأن مسألة الوثائق والمستندات الجبائية ، فالإدارة لها صلاحية وسلطة تكييفها على أنّها تعسف ، ولا يبق أمامه سوى الطعن أمام لجنة التعسف في استعمال الحق التي تعتبر امتداد للإدارة الضريبية التي قررت هذه الحالة كما بينا ذلك سابقاً. فيفقد معه المكلف حقوقه عن طريق رفع الإدارة الضريبية لأساس الإخضاع الضريبي خلافاً للتصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة بناء على حالة التعسف.

¹ - انظر المادة 174 مكرر 1، ق إ ج، المرجع السابق.

الفرع الأول : عدم سريان إجراء التعسف في استعمال الحق في وجود النص الجبائي.

عند طلب المفتش توضيحات وتبريرات بشأن المستندات المثبتة للتصريح الجبائي، وعلى إثرها يمكن أن يصنّفها ضمن المستندات التي تحمل تعسف في استعمال القانون ويعمل على استبعادها وإعادة طابعها الحقيقي.

ولتفادي هذه الحالة، بعد تقديم التصريح الجبائي وقبل الخضوع للمراقبة الجبائية، يتقدّم المكلف بالضريبة بطلب لتصنيف المستندات على أنها لا تشكل تعسفا في استعمال الحق عن طريق محرر جبائي.

لكن، هذا الحق لا يسري على أي مكلف مهما كان، إنما حصره المشرّع في المكلفين التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى حسني النية دون غيرهم؛ ولا نرى سببا قانونيا يجعل المشرّع يميّز بين المكلفين في الاستفادة من هذا الإجراء.

من خلال ما قلناه، نستنتج بأن المشرّع عزّز ضمانات المكلف بالضريبة التابع لمديرية المؤسسات الكبرى بإجراء النص الجبائي الذي في وجوده تنتفي الصفة التعسفية عن المستندات. فغير هؤلاء المكلفين لهم ضمانات إدارية تتمثل في لجنة التعسف التي تتولى دراسة حالة التعسف المقدّرة من قبل الإدارة الضريبية، على الرغم من مبالغة المشرّع في منح الإدارة الضريبية سلطة في عدم الأخذ بآرائها.

الفرع الثاني: عدم تطبيق إجراء التعسف عند عدم رد الإدارة على طلب المحرر خلال الميعاد

تماشيا مع ما ذكرناه أعلاه بخصوص ضمانات المحرر الجبائي، فلا يسري على المكلف الذي تقدّم بطلب المحرر الجبائي من دون رد على ذلك الطلب من قبل

الإدارة الضريبية في غضون أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إعلام الإدارة بذلك الطلب إجراء التعسف في استعمال القانون. لكن، يفترض أنّ الإدارة الضريبية ستكون حتما حريصة أشد الحرص على ميعاد دراسة طلب استحداث أو مراجعة المحررات الجبائية، طالما ستفقد بمضيه حقها في دراسة حالة التعسف في استعمال القانون.

الخاتمة

نتوصل من خلال ما قمنا بدراسته إلى أنّ إجراء التعسف في استعمال القانون يخوّل للإدارة الجبائية استعمال حقها في استبعاد المستندات الجبائية المقدّمة من قبل المكلف بالضريبة وإعادة طابعها الحقيقي لا يجد له المكلف حماية سوى المطالبة بتقدير الوضعية عن طريق النص الجبائي الذي يعد صمام أمان في مواجهة السلطة التقديرية للإدارة الضريبية التي يمكن أن تقدّر وضعية التعسف بناء على خطأ أو تعسف منها.

لكن هذه الحماية لا تطال كل المكلفين بالضريبة إنّما منحها المشرع للمكلف بالضريبة حسن النية، التابع لمديرية المؤسسات الكبرى دون سواها، ما يثير إشكالية حقيقة وتجاوزا لمبدأ العدالة والمساواة أمام الأعباء العامة.

لذا، من الأجدر بالمشرّع أن يعيد النظر في نص المادة 174 مكرر و174 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية حتى تتحقق العدالة الضريبية التي تسعى مختلف الدول بلوغها.

أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية داخل التشريعات والقوانين الداخلية

ماجدولين انكر

باحثة بسلك الدكتوراه قانون عام،

تخصص مالية عمومية،

مختبر الدراسات المالية والدستورية والتنمية

بكلية العلوم القانونية والاقتصادية بفاس

مقدمة:

لقد درج فقه القانون الدولي¹ على تعريف الاتفاقيات أو المعاهدات الدولية بأنها "اتفاق دولي يعقد كتابة بين أشخاص القانون الدولي سواء تم تدوينه في وثيقة واحدة أو في أكثر من وثيقة وأيا كانت التسمية التي تطلق عليها"². أي معاهدة أو اتفاقية أو بروتوكول أو ميثاق.... إلخ³.

¹ - إبراهيم العناني: القانون الدولي العام، دار النهضة العربية، 1982، ص 15.
أيضا: صلاح عامرة مقدمة وجيزة لدراسة القانون الدولي العام المعاصر، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، 1993، صفحة 108 و109.

² - عبد السلام جعفر، مبادئ القانون الدولي العام، الطبعة الثانية سنة 1986، صفحة 98.
³ - Mathias. Niyonzima : « La clause de monnaie étrangère dans les contrats internationaux », BRUYLANT- Bruxelles;1990 ; p 26.

Il a souligné à ce sujet que : « En droit des gens, les termes contrat, traité pacte, protocole, ou convention, désignent tous l'idée d'un accord de volonté entre sujets de droit international ».

ومنه فإن كل هذه التسميات المتداولة في معنى الاتفاقيات الدولية.

فعلاقة الاتفاقيات الدولية بالتشريعات الداخلية شهدت تطورا ملحوظا، فهي لم تعد آلية قانونية لتنظيم العلاقة بين الدول فحسب، وإنما وسيلة لتنظيم العلاقات بين الدولة وأفرادها، وأصبحت بذلك جزء من النظام القانوني الداخلي، والتي يمكن الدفع بها أمام المحاكم الوطنية للدفاع عن حقوق الأفراد وحررياتهم، ناهيك عن وجودها كمصدر للقانون الوطني انطلاقا من عملية الملاءمة بينها وبين التشريعات الداخلية في إطار ما يسمى بظاهرة تدويل الدساتير والقوانين الوطنية.

بذلك نكون أمام دينامية جديدة عرفها مفهوم الاتفاقيات الدولية والتي يمكن تعريفها بأنها: تلك القواعد القانونية ذات الطابع الدولي، التي تتعاقد بموجبها الدول لإحداث منفعة مشتركة في عدة ميادين مختلفة، توقع وتصادق عليها، وتنشرها في الجريدة الرسمية لإعلام العموم بها، والعمل على ملاءمة تشريعاتها الوطنية مع المقتضيات المصادق عليها تفاديا لأي تعارض بين القواعد داخل الدولة الواحدة، والعمل على إعطائها مكانة سامية ضمن الهرم التشريعي والقانوني الداخلي. وهذا طبعا يختلف من دولة لأخرى بحسب طبيعة النظام السياسي.

في هذا الصدد عرفت اتفاقية فيينا لعام 1969 في مادتها الثانية / الفقرة (أ) الاتفاقية الدولية على أنها: "ذلك الاتفاق الدولي المعقود بين الدول وصيغة مكتوبة، الذي ينظمه القانون الدولي سواء تضمنته وثيقة واحدة أو وثيقتان متصلتان أو

أكثر، ومهما كانت تسمية الخاصة¹. وهو نفس التعريف الذي عرفه فقهاء القانون الدولي. وقد تتخذ الاتفاقيات الدولية تسميات متعددة منها، معاهدة اتفاقية، ميثاق، عهد، بروتوكول إلى غير ذلك من التسميات، كما أن هناك القوانين الوطنية ما يرتب بعض الآثار على التباين في استعمال الاصطلاحات المختلفة.

قد ظهرت المعاهدات الدولية كإحدى الوسائل الاتصالية منذ العصور القديمة خصوصا مع عهد الفراعنة والآشوريين والبابليين، والقرطاجيين واليونانيين، واتخذت شكل معاهدات تخالف ومعاهدات صلح. وكانت تحكم عملية إبرامها قواعد العرف الدولي آنذاك، لكن بعد تطور المجتمع الدولي، أصبحت الاتفاقيات الدولية المصدر الأول والمباشر الذي ينظم العلاقات بين الدول².

فموضوع الاتفاقيات الدولية له أهمية كبرى داخل المنظومة الدولية كما لها دور مهم في حماية حقوق وحرريات المواطنين، حالة عدم شمول القوانين الوطنية للمنازعة المثارة، وبالتالي لها مهمة تأسيسية وتكميلية للقوانين الوطنية، وهذه الأهمية نتيجة تداخل العلاقات الدولية واتساع نطاقها في العصر الحديث. إن انخراط المغرب في بعض المنظمات الدولية، وتوقيعه على اتفاقيات معينة، يفرض عليه احترام هذه الالتزامات، والعمل على تكييف تشريعاته الداخلية مع توجهات ونصوص هذه الاتفاقيات.

¹ - ظهير شريف رقم 1.73.348 الصادر في 8 رجب 1393 الموافق ل (8 غشت 1973) بنشر الاتفاقية المتعلقة بالحق في إبرام المعاهدات والموقع عليها بفيينا بيوم 23 مايو 1969، الجريدة الرسمية عدد 3239، بتاريخ 12 ذو القعدة 1394 الموافق ل (27 نونبر 1974)، صفحة 3447.

² - Jacques MALHERBE, Droit fiscal international » maison Larcier, Bruxelles, 1994 ; p : 11.

كما ينطبق هذا الأمر على مختلف فروع القانون الداخلي، فهو ينطبق كذلك على التشريع القانوني الضريبي الداخلي، في إطار ما يسمى بمآل الالتزامات الدولية للمغرب فيما يخص المجال الضريبي وصناعته، وهي إما ناتجة عن التوقيع على الاتفاقيات الضريبية الدولية، أو ناتجة عن الالتزام بإصلاح المنظومة الجبائية الوطنية.

في خضم كل التطورات، لم تعرف القوانين والتشريعات الجبائية للدول تغيرا ملموسا يتماشى مع واقع علاقاتها الاقتصادية الدولية، كما أن تمسكها بسيادتها الضريبية، ورغبتها في الاستفادة من تلك التطورات لزيادة مداخيلها الجبائية، إلى تداخل الاختصاصات الضريبية للدول، مما أفرز عدة مشاكل ذات طبيعة ضريبية كان أبرزها الازدواج الضريبي **Double Imposition** وظاهرة التهرب والغش الضريبي الدوليين، التي ازدادت انتشارا بعد ظهور ما يعرف بالجنان أو الواحات الضريبية، والتي تقدم تحفييزات جبائية مغرية، وتضمن الحفاظ على سرية المعلومات البنكية.

وبغرض الحد من تلك المشاكل، وبعدها عجزت التشريعات الضريبية للدول عن إيجاد حلول مناسبة لها، لجأت هذه الدول إلى عقد اتفاقيات جبائية دولية، وهي عبارة عن أدوات قانونية تهدف إلى تنظيم العلاقات الضريبية بين الدول. لذلك فإن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تعد الوسيلة الفعالة لإعادة صياغة العلاقات الاقتصادية والاستثمارية للدول المتعاقدة من خلال اتخاذ الإجراءات التي تستهدف الزيادة في حجم استثمارات الدولة واستقطاب المزيد من الاستثمارات الأجنبية.

كما تهدف هذه الاتفاقيات إلى وضع قواعد تحتكم إليها دولة الإقامة ودولة المصدر في تحديد حق كل منهما في فرض الضريبة على عناصر الدخل أو الرأسمال التي يحققها المقيم في إحدى الدولتين، بشكل يسمح بعدة مزايا ضريبية: أسعار ضريبية منخفضة، حوافز ضريبية للاستثمارات الأجنبية¹.

فالاتفاقيات الدولية تعد معاهدات ثنائية في غالب الأحيان، توقع من طرف الدول وتهدف إلى تقسيم سلطة تضريب الدخل ورؤوس الأموال الخاضعة للضريبة في دولتين في نفس الوقت²، كما أن هذا النوع من الاتفاقيات يتوخى بشكل أساسي تشجيع الاستثمارات الخاصة بمواطني الدول الموقعة على هذه الاتفاقيات، وتشجيع انتقال رؤوس الأموال عن طريق إيجاد الحل للمشكلات الضريبية التي تثار بمناسبة فرض الضريبة عند قيام المشروعات بهذه الدول³.

لذلك سنحاول في هذا الموضوع التعرف أكثر على الاتفاقيات الجبائية بحيث سنتطرق في [المبحث الأول] لدراسة الإطار العام لهذه الاتفاقيات، ثم في [المبحث الثاني] سنقوم بعرض المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية.

¹ - هاني عبد الكريم، الازدواج الضريبي الدولي، المغرب كنموذج، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد 2012/02، صفحة 30.

² - عصام القرني، صناعة القرار الضريبي بالمغرب " أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سلا، 2015-2016، صفحة 139.

³ - سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائف تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني، 2005، صفحة 72.

المبحث الأول: الإطار العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

لدراسة الإطار العام للاتفاقيات الجبائية، يجب تحديد ماهيتها، تطورها، دورها، حدودها و ذلك في [المطلب الأول] وإطارها القانوني في [المطلب الثاني].

المطلب الأول: ماهية ودور الاتفاقيات الجبائية الدولية

تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية مصدرا مهما من مصادر الجبائية الدولية، إلى جانب القوانين الداخلية، حيث تهدف الجبائية الدولية إلى تحديد شروط فرض الضريبة على العمليات الدولية، أي تلك العمليات التي يقوم بها شخص مقيم في دولة ما داخل إقليم دولة أخرى، أو مع شخص مقيم في دولة أخرى. ولا يعتبر موضوع جبائية دولية إلا إذا كان الأساس الضريبي كالدخل أو الثروة خاضعا للضريبة من طرف سلطتين ضريبيتين مختلفتين أو أكثر، بحيث ترى كل سلطة أن ذلك الأساس لا يدخل في مجال اختصاصها الضريبي¹.

كما تعد مصدرا هاما من مصادر القانون الضريبي الاتفاقي، حيث تعتبر بمثابة اتفاق بين دولتين أو أكثر يجمع بينهم اتفاق ضريبي، وذلك فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، أو الثروة. حيث تعقد كذلك بخصوص الضرائب على الميراث، أو على الضريبة على التنبر، كما أنها تمنع دافع الضرائب بأن يخضع الضريبة مرتين بسبب التطبيق المتزامن للقوانين الضريبية².

¹ - Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales, édition Français Lefebvre, 4^{eme} édition Paris 1998, p 11.

² -Salaheddine NADIF , « La fiscalité internationale dans le réseau conventionnel Marocain », Afrique challenge Edition, LBDO 2012 ; page 29.

كما تهدف إلى تحديد فرض الضريبة على العمليات الدولية، أي كل العمليات التي يقوم بها الشخص المقيم في دولة ما، داخل إقليم دولة أخرى أو مع شخص في دولة أخرى، كما أن الحديث عن الجباية الدولية لا يمكن الحديث عنها إلا إذا كان الأساس الضريبي كالدخل أو الثروة خاضعا للضريبة من طرف سلطتين مختلفتين أو أكثر، بحيث ترى كل سلطة أن ذلك الأساس يدخل في مجال اختصاصها الضريبي¹. هكذا فالاتفاقيات الدولية تعد معاهدات ثنائية في غالب الأحيان توقع من طرف الدول وتهدف إلى تقسيم سلطة تضريب الدخل ورؤوس الأموال الخاضعة للضريبة في دولتين في نفس الوقت².

كما تعتبر الاتفاقيات الضريبية ذلك العقد الممضي بين دولتين أو أكثر يدور موضوعها حول أمور ضريبية، وبصيغة أخرى فإن الاتفاقيات الضريبية تعبر عن إرادة كل طرف في السعي لإحقيق مبادئ العدالة والمساواة في فرض الضريبة من أجل تفادي الآثار السلبية لكل من الازدواج الضريبي، التهرب الضريبي والعمل على ترقية وتشجيع الاستثمار³.

كما تعتبر أيضا بداية لانطلاق مسلسل صناعة القرار الضريبي الوطني، وذلك من خلال ملاءمة التشريع الضريبي الداخلي لمضامين هذه الاتفاقيات، على

¹ - (A) Ouhajjou, "Droit fiscale", cours pour étudiants de semestre IV option droit, année universitaire 2015/2016, FSJESF, page 12.

² - République Algérienne, Ministère des finances, DGI, Bulletin d'information de la DGI, N° 53, 2011 page 2.

³ - عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد 8، 2012، صفحة 61.

اعتبار أن هذه الأخيرة تصبح بعد التصديق عليها سارية المفعول، بل تسمو على التشريع الضريبي الداخلي. حيث يقول "Maxime chretien" "إن الدول لا تقبل أن تضع حدودا وبنفسها لسيادتها، إلا إذا اقتضت مصلحتها ذلك"¹. و بالفعل فإن وضع حدود لاختصاص الدولة في المادة الضريبية لا يتم إلا بشكل محدود ومركز، في إطار اتفاق متبادل بين دولتين تعبران عنه في اتفاقات ثنائية تهدف إلى محاربة الازدواج الضريبي.

حسب GilbertTixier: "فالاتفاق الضريبي هو كقنطرة بواسطتها يتم الربط بين نظامين ضريبيين، فهو لا يشكل نظاما ضريبيا في حد ذاته"². فالاتفاقيات الضريبية تتميز بالخصائص التالية:

- يتسم مجال تطبيق الاتفاقيات الضريبية الدولية بمحدوديته، حيث لا يستفيد من مقتضيات الاتفاق إلا صنف محدد من الملزمين بالضريبة أي "المقيمين".

- داخل مجال تطبيقها فإن الاتفاقيات الضريبية لا تحل إلا محل عدد قليل من القوانين الداخلية، وهو أمر لا يمكن تعميمه مثلا في القانون الأمريكي.

- إلى جانب محدودية الاتفاق من حيث الأشخاص المستفيدين، فإن هذه الاتفاقيات تبقى محدودة من حيث الزمن.

وبالتالي فالاتفاقيات الجبائية تعد مصدرا هاما من مصادر الجبايات الدولية، إذ توفر القوانين الداخلية للدول قواعد وطرق لتنظيم العلاقات

¹ - Maxime CHRETIEN, a la recherche d'un droit international commun, siery 1955.

² - Guy Gest et Gilbert. Tixier, « droit fiscal international, PUF. 1990, 2^{ème} édition, page 270.

الضريبية بينهما، وإيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي، فهي لا تخرج عن كونها تعطي امتيازات جبائية أو ضريبية وفي الدول المستقبلية من طرف مشرعي الدول. هذا ما يجعلنا نتساءل عن الأطار القانوني لهذه الاتفاقيات ؟ بمعنى آخر ما هي مكانة الاتفاقيات الدولية داخل الدستور المغربي و المنظومة القانونية المغربية؟

المطلب الثاني: الإطار القانوني للاتفاقيات الجبائية الدولية

سعى المغرب مثل البلدان المستوردة لرأسمال الأجنبي، إلى تهيئة مناخ يقضي بغرض الاستثمار الدولي من خلال العناية بإبرام الاتفاقيات الدولية بالإضافة إلى المزايا الضريبية التي يوفرها تشريعها المحلي من أجل القضاء على الازدواج الضريبي على الاستثمار الأجنبي، والإيرادات مع عدد من البلدان المصدرة لرأسمال¹.

فهذه الاتفاقية لا تخرج عن كونها معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي وذلك حسب تعريفها في اتفاقية فيينا للمعاهدات تبعا للمادة الثانية لسنة 1969، التي تقول على أنها: "اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي، سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر أو أيا كانت التسمية التي تطلق عليه...".

ويتضح من خلال هذا التعريف أنه قد تتعدد التسميات التي تستخدم الدلالة على معاهدة دولية، إلا أنه يشترط فيها أن تبرم من طرف أشخاص القانون الدولي أي من طرف دولتين أو أكثر، كما يجب أن تكون موثقة ومكتوبة، إذ لا

¹TAHAR TOUFALI, l'impact de la fiscalité sur les investissements et l'économie au Maroc, Thèse doctorat, université Jean Moulin Faculté de droit, Lyon III, décembre 1997, page 121.

يمكن اعتبار الاتفاق الشفوي الذي يتم بين ممثلي الدولتين أو مجموعة من الدول على أنها معاهدة دولية، لأن أي معاهدة دولية لا بد أن يترتب عليها نتائج قانونية دولية تتجسد في الحقوق التي تمنح للدولة التي تكون طرف في المعاهدة كما أنها تكون عليها واجبات يجب الالتزام بها.

كما يجب القول على أن الاتفاقيات الجبائية الدولية، هي عبارة عن تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض، وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي أو التقني. فالمقصود بهذه الاتفاقيات التي يكون موضوعها عاما، حيث تعمل على تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات، كما يمكن أن تشمل ضرائب أخرى مثل للطابع حق الطبع كما سبق ذكره آنفا.

وتجدر الإشارة إلى أن الأصل في وجود الاتفاقيات الجبائية هو عدم تعارض القوانين والنظم الضريبية للدول مع مضمون الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها الدول، حيث يعتبر كل منهما مكملا للآخر، كما تعد القوانين الضريبية مرجعا لا غنى عنه لتفسير بعض المصطلحات أو النصوص الاتفاقية الغامضة والغير واضحة، لكنه قد يحدث في بعض الحالات تعارض بينهما، نظرا لكون الاتفاقيات تحتل مكانة أسمى من القانون الداخلي للدول، فإن الأحكام للاتفاقية هي التي تسري وتطبق.

كما هو معروف فإن مكانة الاتفاقيات الدولية تثير جدلا فقهيها واسعا في الأنظمة القانونية، خاصة عند غياب النصوص الدستورية المحددة لمركزها القانوني، وهذا الإشكال في حقيقة الأمر جزء من المشكل العام المتمثل في طبيعة العلاقة بين القانون الدولي والقانون الوطني. ولتحديد مكانتها في السلم التشريعي والقانوني داخل أي نظام من شأنه توضيح الرؤى لدى المؤسسات الدستورية للعمل على معيار معين وقار في علاقتها مع القضايا والوقائع القانونية خصوصا ذات الصلة بما هو خارجي.

حيث إن تعدد التفسيرات واختلاف الآراء في تصور الفقه والقضاء راجع لا محالة إلى غموض النص وإبهامه، وهذا ما رافق تصور المشرع المغربي منذ أول دستور سنة 1962 إلى غاية دستور 1996، حيث نجد قواعد قانونية صريحة بخصوص تحديد العلاقة بين ما هو وطني ودولي اللهم بعض التشريعات الصادرة عن المشرع العادي، حيث اكتفت الدساتير السابقة لدستور سنة 2011 بتحديد السلطة التي لها حق التوقيع والمصادقة على الاتفاقيات، وقيدت هذه المصادقة بموافقة السلطة التشريعية في حالة ما إذا كانت هذه الاتفاقيات تلزم مالية الدولة.

إن عدم استقرار رأي موحد حول المسألة، دفع المؤسسة الملكية إلى إقحام نفسها في النقاش من خلال الخطاب الملكي ل 17 يونيو 2011 الذي جاء فيه "وفي هذا الصدد تم دسترة سمو المواثيق الدولية كما صادق عليها المغرب، على التشريعات الوطنية"¹.

¹ - نص الخطاب الملكي السامي الذي وجهه جلالة الملك محمد السادس إلى الأمة 17 يونيو 2011 موجود على الرابط: www.courdecassation.ma

في هذا السياق جاء دستور 2011 بمجموعة من المستجدات، همت بالخصوص مكانة الاتفاقيات الدولية ومسطرة إقرارها، بحيث نص صراحة على سمو الاتفاقيات المصادق عليها، لكنه ربط هذا سمو بأحكام الدستور وقوانين المملكة والهوية الوطنية الراسخة.

فبالرجوع إلى تصدير الدستور المغربي، جعل الاتفاقيات الدولية كما صادق عليها المغرب، وفي نطاق أحكام الدستور وقوانين المملكة، وهويتها الوطنية الراسخة تسمو فور نشرها على التشريعات الوطنية والعمل على ملاءمة هذه التشريعات مع ما تتطلبه تلك المصادقة، هذا ما أكد عليه دستور المملكة المغربية لسنة 2011 في ديباجته¹.

يوجد نوعان من الاتفاقيات الجبائية، هما اتفاقيات ثنائية وأخرى متعددة الأطراف التي تهم المسائل الضريبية.

فالنوع الأول يمثل تلك المعاهدات الجبائية التي تبرم بين دولتين فقط، وهو النمط الأكثر شيوعا، وما يميزها هو سهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات والأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدين وتجنب حدوث مشكلة الازدواج الضريبي بالنسبة للمكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة) واقتصادية (ممارسة نشاط اقتصادي بالبلدين معا، إذ تعد أكثر فعالية لحل تلك المشكلة إلا أن مجال تطبيقها يبقى محدودا بالدولتين طرفي الاتفاقية على نطاق ضيق.

¹ - دستور الجديد للمملكة المغربية لسنة 2011

فالتعاون الثنائي يتم أساسا عن طريق تبادل المعلومات والمساعدة الإدارية بين دولتين ترتبطان باتفاقية تنص عادة على هذا الشرط. وقد أبرم المغرب العديد من الاتفاقيات مع بعض الدول في مجال دعم المساعدة الإدارية المتبادلة، والملاحظ أن هذه الاتفاقيات كلها تحرص بشكل كبير على تحديد الموطن الجبائي للأشخاص المنتمين للدولتين المتعاقدين، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على الوعي بخطورة الجهل بموطن هؤلاء الأشخاص، حيث عادة ما يتم تغييره لأجل التحايل على السلطة الجبائية والتهرب من الضريبة تبعا. ولهذا تنص المادة الثانية من الاتفاقية الجبائية المبرمة بين المغرب وفرنسا بتاريخ 8 يناير 1974 على ما يلي:

"إن موطن الشخص الطبيعي في منظور الاتفاقية الحالية، هو المكان الذي يوجد فيه محل إقامته الدائمة، وإذا كان لهذا الشخص محل إقامة دائم في كلتا الدولتين، فإنه يعتد بالموطن الذي توجد فيه أنشطته المهنية أو بالموطن الذي يقيم فيه أكثر مدة.

ومن أجل تطبيق هذه الاتفاقية، فإن موطن الأشخاص المعنويين هو المكان الذي يوجد فيه مقر الشركة القانوني، أما بالنسبة لمجموعة الأشخاص الذاتيين اللذين لا يتوفرون على الشخصية المعنوية، فإن موطنهم يتحدد بالمكان الذي يوجد فيه مقر إدارتهم الفعلية¹.

¹ - convention entre le gouvernement de la république Française et le gouvernement du royaume du Maroc tendant à éliminer les double impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscale (ensemble un protocole), signé à Paris le 29 mai 1970. Approuvée par la loi n° 71-369 du 19 mai 1971, entrée en vigueur le 1^{er} décembre 1971, et publiée par le décret n° 71-1022 du 22 novembre 1971.

Protocole, deux échanges de lettres du 29 mai 1970, publiés dans les mêmes conditions que la convention, et modifiée par l'avenant signé à rabat le 18 août 1989, approuvé par le n° 90-353 du 20 Avril 1990, entré en vigueur le 1^{er} décembre 1990 et publié par le décret n° 90-1135 du 18 décembre 1990, rectificatif du 28 Janvier 1991.

وفيما يخص أشكال هذا التعاون، فقد نصت المادتان 17 و18 من الاتفاقية المبرمة بين المغرب والسويد بتاريخ 21 غشت 1961، حيث تعتبر من أقدم الاتفاقيات التي أبرمها المغرب، فهاتين المادتين تنصان على أنه بإمكان الإدارة الجبائية المغربية أن تطلب من الإدارة السويدية معلومات عن حالات واقعية تتعلق بالأشخاص المغاربة - طبيعيين أو معنويين - والأرباح والاستغلالات الصناعية التجارية والفلاحية المكتسبة في السويد من طرف هؤلاء الأشخاص، وتملك الإدارة السويدية نفس الحق.

كما تلتزم الدولتان المتعاقدتان بمنح المساعدة من أجل استرجاع الزيادات والفوائد والغرامات، باستثناء تلك التي لها طابع جنائي، وذلك حسب القواعد الخاصة بالتشريع التي تخضع له الضرائب المستحقة نهائيا، والتي تشكل محل الاتفاقية¹.

كما نصت المادة 28 من الاتفاقية المغربية الفرنسية المذكورة سابقا، على ما يلي: "إن السلطات الجبائية لكل دولة ترسل السلطات الجبائية للدولة الأخرى المعلومات الجبائية التي توجد تحت تصرفها، والتي تكون ضرورية ومهمة لربط وتحصيل الضرائب موضوع الاتفاقية، ولتطبيق مقتضيات القانونية المتعلقة بزجر الغش الضريبي"².

¹ - note circulaire n°534 du 4 décembre 1961 – service des impôts urbains- portant instruction pour l'application de la convention maroco suédoise.

² - Convention entre le gouvernement de la république Française et le gouvernement du royaume du Maroc, op, cit.

وفي إطار تطبيق هذه الاتفاقيات، فإن تبادل المعلومات قد يتم بناء على طلب حول حالات خاصة أو تلقائياً، والمعلومات المحصل عليها من طرف كل دولة متعاقدة تبقى سرية، لأن مسطرة المساعدة لا تطبق بين الإدارات الجبائية إلا عندما تكون كل واحدة متأكدة بأن المعلومات المتبادلة في إطار التعاون الثنائي ستظل سرية *Confidentiel*، بحيث لا يطلع عليها إلا من طرف السلطات المكلفة بربط وتحصيل الضرائب، وبالمطالبات والبطعون المتعلقة بها، وكذا من طرف السلطات القضائية من أجل المتابعة الجنائية¹.

إلا أن تبادل المعلومات في إطار التعاون الثنائي تعترضه مجموعة من القيود التقنية قد تحد من فعاليته، ومن ذلك مثلاً، أن الدول عادة ما تحرص على تضمين الاتفاقية بندا يقضي بعدم تبادل المعلومات التي من شأنها إفشاء سر تجاري أو صناعي أو مهني، وبعدم منح المساعدة إذا كانت تهدد سيادتها، أو أمنها، أو تضر بنظامها العام.

أما النوع الثاني، فهو يتعلق بالاتفاقيات المتعددة الأطراف حيث تبرم بين أكثر من دولتين، ونادراً ما يتم اللجوء إلى عقد مثل هذه الاتفاقيات، لأن الوصول إلى حلول المشاكل الضريبية بين مجموعة من الدول يعتبر عملية صعبة ومعقدة تتطلب جهوداً كبيرة للتنسيق من أجل إرضاء جميع الأطراف، خاصة في ظل اختلاف الأنظمة الضريبية لكل دولة، غير أن هذا الشكل من الاتفاقيات له قدرة أكبر على حل مشكلة التعدد الضريبي، وبالأخص الحالة الثلاثية في فرض

¹ - عز الدين سيمو، التهرب الضريبي كجريمة اقتصادية أبعادها آثارها، دبلوم لنيل الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية محمد الأول وجدة، السنة الجامعية 2000-2001 صفحة 96.

الضريبة على المكلف. فنظرا للمركز القوي والوسائل المادية المتوفرة للشركات والمجموعات العابرة للقارات، فقد أصبح من الضروري أن تتعاون الإدارات والسلطات الجبائية على نطاق واسع.

وفي إطار التعاون الدولي المتعدد الأطراف دائما، اقترحت اللجنة الأوروبية تطوير المراقبات الجبائية المتزامنة للمقاومات الموجودة في مختلف الدول الأعضاء، مع ضرورة التنسيق على مستوى المجموعة الأوروبية لتحقيق مواجهة فعالة ضد تحويلات الأرباح، كما اقترحت استعمال تقنية الأداء بالخارج¹.

وإذا كانت الاتفاقيات الثنائية المبرمة من طرف المغرب هي السائدة في هذا الميدان، فإن الاستثناء الوحيد الذي سجل، هو إبرام اتفاقية ضريبية إقليمية متعددة الأطراف بين دول اتحاد المغرب العربي بالجزائر بتاريخ 23 يوليو 1990. وقد سميت هذه الاتفاقية المتعددة الأطراف، باتفاقية تفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي، حيث أبرمت على معاهدة إنشاء اتحاد المغرب العربي، وخصوصا المادة الثالثة من هذه المعاهدة². وقد ركزت هذه الاتفاقية على مسألة تجنب الازدواج الضريبي من خلال إتباع طريقة الإعفاء والخصم، حيث نص الفصل 26

¹ - Convention entre le gouvernement de la république Française et le gouvernement du royaume du Maroc, op, cit.

² - تنص هذه المادة على نهج سياسة مشتركة بين دول الأعضاء في الميادين الدولية والاقتصادية والثقافية.

منها على تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة فيما يخص الضرائب موضوع هذه الاتفاقية، وذلك بهدف مقاومة التزوير والتهرب الضريبي الدولي¹.
ومن جهة أخرى، فإن تجربة دول اتحاد المغرب العربي في عصر التكتلات الاقتصادية وعقد الاتفاقيات لدعم القدرة التنافسية، وإبرام المعاهدات بين الدول لتعزيز هياكلها الاقتصادية، برز قيام اتحاد المغرب العربي الذي تم الإعلان عنه في اتفاقية مراكش في 17 فبراير كضرورة ملحة أملتها طبيعة العلاقات التي تربط بين الدول في العصر الحديث والتي لا مكان فيها إلا للأقوى والأقدر على الانصهار في النظام العالمي الجديد.

ويضم مجلس الوحدة المغربية كل من الجزائر، المغرب، تونس، ليبيا، موريتانيا، والهدف منها قيام الاتحاد وتحقيق المصلحة المشتركة والتطور المستمر لكل شعوب المنطقة، ورغبة كل من دول الاتحاد في دعم الاستثمار وتسهيل انتقال الأشخاص وتسهيل الخدمات والسلع ورؤوس الأموال، فيما بينها أقرب مبدأ تنسيق الأنظمة الضريبية للبلدان المغربية منذ الاجتماع الأول للمجلس الوزاري المكلف بالمالية والنقد والذي عقد في مدينة الرباط بتاريخ 14 يونيو 1990، وقد أقر الاتحاد المغربي في 14 يوليو سنة 1993 عددا من الاتفاقيات المتعددة الأطراف المتعلقة بالمسائل الضريبية منها الاتفاقية المغربية لتجنب الازدواج الضريبي دخلت حيز التطبيق ابتداء من 14 يوليو 1994، لتحل محل الاتفاقيات الثنائية المبرمة بين دول الاتحاد، وتتمثل أهداف هذه الاتفاقية في إرساء قواعد التعاون

¹ - عصام القرني: "صناعة القرار الضريبي بالمغرب" أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، سنة 2015-2016، صفحة 144.

المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل من خلال تخفيف الضغط الضريبي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وكذلك تكريس مبدأ التعاون الضريبي، وتيسير انتقال الأشخاص والبضائع، إلى جانب إعطاء مصداقية للمنطقة المغربية في تعاملها مع الاتحاد الأوروبي وإقامة منطقة للتبادل الحر الأوروبيةمتوسطة من جهة، وإقامة سوق مغربية مشتركة لتكون الفضاء الطبيعي، ليلعب التنسيق الضريبي دوره بفعالية من جهة أخرى، إضافة إلى إمكانية مساهمة هذا التنسيق في تفادي العوامل المؤدية لبروز منافسة ضريبية تنهك الأوعية الضريبية في البلدان المغربية وتعرض بنيتها للتآكل، إلى جانب قدرته على إنعاش المبادلات التجارية المغربية بالشكل الذي يسمح للمنطقة تسريع نسق التكامل الإقليمي¹.

ناهيك عما لهذا التنسيق من فوائد متوقعة على مستوى توفير المعطيات والمعلومات الضريبية اللازمة لتحليل السياسات الضريبية القائمة، خاصة المعلومات ذات الطبيعة الدولية، والتي لها أهمية بالغة ليس فقط لكسب تأييد الرأي العام للمبادرات الجبائية المتخذة من قبل السلطات العمومية، لكن أيضا لدراسة وتحليل الظواهر الجبائية الدولية التي أضحت تتطور بسرعة².

¹ - محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع النقود والمالية، الجزائر، كلية علوم الاقتصاد والتسيير سنة 2005، صفحة 222.

² - European Union, European commission, « political economy of tax reforms, workshop proceedings” publications office of the European Union, 2016, p 59.

المبحث الثاني: المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

تحتوي معظم الاتفاقيات الجبائية التي تعقد بين الدول على مواد مستوحاة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، أو الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة. حيث تتكون تلك المعاهدات من ثلاثين مادة تقريبا بحيث يمكن أن تكون أكثر وتأتي في أربع مجموعات. حيث تتكون المجموعة الأولى من مواد تمهيدية، بحيث تحوي الاتفاقيات الجبائية الدولية كغيرها من المعاهدات الدولية على مجموعة من المواد التمهيدية، يحدد فيها مجال التطبيق لهذه الاتفاقية وتقديم تعاريف لبعض المصطلحات المستخدمة في نصها، وغالبا ما تتكون من مجال تطبيق الاتفاقية و من تعاريف.

أما المجموعة الثانية فيتم من خلالها توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين. ثم تأتي المجموعة الثالثة التي تضم طرق وتقنيات تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي. وأخيرا المجموعة الرابعة وهي عبارة عن إجراءات نهائية وختامية تتعلق بتحديد دخول الاتفاقية حيز التنفيذ وإلغائها، وإجراءات لمحاربة التهرب والغش الضريبي الدولي وبنود أخرى. كما يمكن أن يرفق نص الاتفاقية ببروتوكول وهو عبارة عن وثيقة ملحقة بالاتفاقية، وجزء منها يهدف إلى توضيح بعض الأحكام الغامضة من المعاهدة أو إضافة بعض الإجراءات التي لم تتطرق لها الدول في نص الاتفاقية¹.

¹Bruno GOUTHIERE, les impôts dans les affaires internationales ,op.cit page de 128 jusqu'a 133.

لذلك سنتناول في هذا المبحث كيفية توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل [المطلب الأول]، ثم في [المطلب الثاني] سنتطرق لدراسة توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروة.

المطلب الأول: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل
يتم توزيع الاختصاص الضريبي أو الحق في فرض الضريبة بين كلمن دولة إقامة المكلف ودولة مصدر الدخل، باتفاق بينهما بموجب معاهدة جبائية من أجل تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، حيث يحدد مجال الاختصاص الضريبي لكل منهما، وبالنسبة لكل فئة من فئات الدخل. حيث يتم ذلك وفقا لمجموعة من المعايير، أولهما هو الإقامة الجبائية للمكلف فطبقا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، يكون للدولة التي يقيم فيها المكلف الأولوية في إخضاع الدخل التي يحققها للضريبة. ثم يأتي بعدها معيار مصدر الدخل، بالإضافة إلى معيار آخر ذو أهمية بالغة في تحديد الدولة التي يمنح لها الحق في فرض الضريبة بالنسبة لأرباح الشركات، ألا وهو معيار المنشأة المستقرة، ويتعلق بتلك الشركات التي تمارس أنشطة خارج موطن إقامتها بصفة دائمة.

أولا معيار الإقامة الجبائية¹، حيث تعد من أهم معايير الإخضاع الضريبي التي تعتمد عليها الدول ضمن قوانينها الضريبية، كما تعتبر في إطار الاتفاقيات الجبائية معيارا أساسيا يسمح بتوزيع الحق في فرض الضريبة بين الأطراف المتعاقدة.

¹ - chapitre II, article 4 résidence, modèle de convention des nations unies, concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement révision de 2011, page 9.

ولتحديد موطن الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي والمعنوي، فإنه جرت العادة أن تترك الاتفاقيات الحرية لكل دولة متعاقدة لوضع الشروط التي يجب أن يستوفيهها هذا الشخص حتى يعتبر مقيما بها، وحتى يخضع بناء على إقامته للضريبة وفقا لما ينص عليه قانونها الداخلي.

ولقد نصت الاتفاقية النموذجية لمنظمة (OCDE) على أنه يعتبر مقيم بدولة متعاقدة¹ "أي شخص يكون خاضعا بموجب قانون تلك الدولة للضرائب المفروضة في تلك الدولة بحكم سكنه، إقامته، أو مقر إدارته الفعلي أو أي معيار آخر...".

ونلاحظ أن هذه المنظمة أقرت بموجب تحديد مفهوم الإقامة الجبائية وفقا لقانون كل دولة، ولكنها أعطت أمثلة عن المعايير التي قد تتبع في ذلك كوجود مسكن بالنسبة للشخص الطبيعي في الدولة، ومقر الإدارة الفعلي بالنسبة للشخص الاعتباري.

إن الإقامة شرط أساسي لتطبيق الاتفاقية، فالشخص الذي لا يقيم في أي من الدولتين المتعاقدين لا يمكنه الاستفادة من الإجراءات والأحكام الاتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي. وقد يحدث أن يستوفي الشخص شروط الإقامة في كلتا الدولتين، نظرا لاختلاف تلك الشروط والمعايير التي يأخذ بها قانون كل دولة، وفي هذه الحالة سيعاني من ازدواج ضريبي بسبب خضوع جميع دخوله للضرائب في كلتا الدولتين. إلا أن الاتفاقيات الجبائية تسعى إلى وضع معايير الفصل في مشكلة

¹ - Article (4) paragraphe 1 du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 9.

ازدواج إقامة المكلف حتى يتسنى تطبيقها على هذا المكلف. وفي هذا الصدد قدمت منظمة OCDE في اتفاقيتها النموذجية مجموعة من المعايير يمكن اعتمادها عند إبرام معاهدات جبائية لحل تلك المشكلة، من خلال المادة الرابعة أنه¹:

"عندما يكون الشخص بمقتضى أحكام الفقرة الأولى، مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدتين فإن مركزه يحدد على النحو التالي:

أ- لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يكون له مسكن دائم فيها، وإذا كان له مسكن دائم في كلتا الدولتين، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي تربطه بها أوثق العلاقات الشخصية والاقتصادية (مركز المصالح الحيوية).

ب- إذا تعذر تحديد الدولة التي يوجد فيها مركز مصالحه الحيوية، أو لم يكن له سكن دائم في أي من الدولتين، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي له فيها مسكن اعتيادي.

ج- إذا كان له مسكن اعتيادي في كلتا الدولتين أو لم يكن له مسكن اعتيادي في أي منهما، لا يعد مقيما إلا في الدولة التي يحمل جنسيتها.

د- إذا كان يحمل جنسية كلتا الدولتين أو لا يحمل جنسية أي منهما تقوم السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين بتسوية المسألة بالتراضي."

ونلاحظ أن المعايير التي اقترحتها الاتفاقية النموذجية جاءت مرتبة حسب الأولوية والمعيار الذي يأتي على رأس القائمة هو المسكن الدائم للشخص، وهو عبارة عن المسكن الذي يملكه الشخص أو يستأجره، وأيا كان نوعه (بين،

¹ - Article (4) paragraphe 2 du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page4.

شقة... إلخ)، ولا بد أن يقيم فيه بصفة دائمة، إذ لا يعتبر المنزل الذي يقيم فيه أي شخص لمدة معينة فقط، خلال إجازة أو لفترة تكوينه، أنه مسكن دائم له¹. وإذا كان للشخص مسكن دائم في الدولتين المتعاقدتين، يعتبر الشخص مقيما في الدولة التي يوجد فيها مركز مصالحه الحيوية، وهي الدولة التي تربطه بها أوثق العلاقات الشخصية والاقتصادية، وحسب الشروح التي قدمتها لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمة OCDE أنه لتحديد ذلك المركز، لا بد من الأخذ بعين الاعتبار العلاقات العائلية والاجتماعية للشخص، ومقر أعماله والمكان الذي يدير منه ممتلكاته². كما أنه لو تعذر عدم الوصول إلى حل الإقامة يأتي معيار الجنسية لتحديد موطن إقامة الشخص، كما قد لا تعتمد على المعايير السابقة عندما يعتبر الشخص مقيما في دولتين، وقد تعتمد تلك المعايير لكن بتفسيرات أخرى.

وإن لم يتم التوصل إلى حل لمشكلة ازدواج الإقامة باستخدام المعايير السابقة، فإذا كان يحمل جنسية كلتا الدولتين، يتم طرح المسألة على السلطات المختصة للوصول إلى حل بالتراضي. أما بالنسبة للشخص الاعتباري، فيعد مقيما في الدولة التي يوجد فيها مقر الإدارة الفعلية³.

¹ - Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales, op, cit, p 440.

² - Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales, op, cit, p 442.

³ - Article (4) paragraphe 1 du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 9.

ثانياً معيار مصدر الدخل، يمكن لدولة ما الحصول على الحق في فرض الضريبة على دخل يعود لشخص غير مقيم بها، إذا تحقق هذا الدخل داخل إقليمها، ويوجد مصدر الدخل بصفة عامة في الدولة التي يمارس فيها المكلف لنشاط يذر عليه دخلاً أو ربحاً، وعلى سبيل المثال، يعتبر البلد مصدر الدخل، بالنسبة لفئة الأجور، ذلك البلد الذي يزاول فيه الشخص عمله. كما يتمثل أيضاً في الدولة التي يقيم فيها الشخص المدين¹، بالنسبة لبعض الدخول، كالفوائد التي يعتبر مصدرها دولة إقامة الشخص الذي يدفعها المقترض، وبالنسبة لأرباح الأسهم، يعد مصدرها أينما يوجد المقر الاجتماعي للمؤسسة المانحة لتلك الأرباح. وبالنسبة لفئة الدخل العقارية، فمن اليسير تحديد مصدرها، والمتمثل في الدولة التي توجد فيها أملاك العقارات. حيث يحتل هذا المعيار المرتبة الثانية بعد معيار الإقامة، حيث حاولت الدول المتقدمة بقدر الإمكان أن تعتمد هذا الأخير لتوزيع الحق في فرض الضريبة، حفاظاً على مصالحها نظراً لكونها المصدر لرؤوس الأموال. أما بالنسبة للدول النامية فقد دافعت على معيار المصدر لكونها المستقبلية لرؤوس الأموال الأجنبية.

ثالثاً معيار المنشأة القارة²، يعتبر هذا المفهوم من أهم المفاهيم التي تتناولها الاتفاقيات ويسمح تحديدها بفرض الضريبة فقط من طرف الدولة التي توجد

¹ - Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales, op, cit, page 281.

² Chapitre II, article 5 établissement stable du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 10.

بها هذه المنشأة، دون أن تخضع للضريبة مرة أخرى في الدولة التي يوجد بها المقر الرئيسي للمؤسسة المالكة للمنشأة المستقرة.

وتعرف المنشأة المستقرة حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية الاجتماعية والاقتصادية في مادتها الخامسة على أنها منشأة ثابتة للأعمال تمارس بواسطتها أية مؤسسة كامل نشاطها أو بعضه. فمن خلال هذا يمكننا أن نستخلص بأنه حتى يكون لمؤسسة ما منشأة مستقرة في دولة أخرى، لا بد أن تتصف الأنشطة التي تمارسها تلك المؤسسة في الدولة الأخرى بالديموم¹.

يتم توزيع الاختصاص الضريبي بين الدولتين بالنسبة لضرائب الدخل

كما يلي:

أولاً بالنسبة للمداخل العقارية، يمنح الحق في فرض الضريبة التي توجد بها الأملاك العقارية، أي الدولة مصدر الدخل، حيث جاء في الفقرة الأولى من المادة السادسة للاتفاقية النموذجية لمنظمة OCDE أن: "الدخل الذي يجنيه شخص مقيم في دولة متعاقدة من ممتلكات عقارية تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى، (بما في ذلك مداخل المستثمرات الفلاحية أو الغابوية) تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى"². هذا يعني أن الدولة مصدر الدخل هي الدولة الوحيدة التي يمكنها إخضاع المداخل العقارية للضريبة، وبالتالي فإن مشكلة الازدواج

¹ - Article (5) du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 10.

² - chapitre III, Article 6 revenus immobiliers, du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 13.

الضريبة يتم تفاديها تلقائياً، ولكن تحتاج الدولتان المتعاقدتان إلى تبني طرق لتحقيق ذلك.

كما أن الاتفاقية النموذجية (OCDE) حددت المقصود بالمداهيل العقارية في مادتها السادسة، الفقرة الثالثة. حيث ارتأت على أن المعنى الذي يعطيه إياها قانون الدولة المتعاقدة التي توجد بها الأملاك المعنية. وتشمل الممتلكات العقارية ممتلكات ملحقة بها وهي الممتلكات الماشية الحية، وغير الحية للمستثمرات الفلاحية والغابوية، والحقوق التي تنطبق عليها أحكام القانون الخاص المتعلق بالملكية العقارية وحقوق الانتفاع بهذه الممتلكات، والحقوق المترتبة عن استغلال أو حق استغلال مناجم المعادن، والمناجم وغيرها من الموارد الطبيعية. ولا تعتبر السفن والبواخر والطائرات أملاكاً عقارية، وتطبق أحكام الفقرة الأولى على الاستعمال المباشر للأملاك العقارية، أو إيجارها، أو أي شكل آخر من أشكال استغلال هذه الممتلكات. ونلاحظ من هذا التعريف أنه يتميز بنوع من الدقة والشمولية، كما أن هذه الاتفاقية النموذجية تترك المجال مفتوحاً لتحديد المقصود بالممتلكات العقارية. وفقاً لقانون الدولة التي تتواجد فيها.

أما بخصوص أرباح المؤسسات، إذا كانت مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة تمارس نشاطها في الدولة الأخرى، في غياب منشأة مستقرة، فإن أرباح هذه المؤسسة لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي هي تابعة لها. أما إذا كان لتلك المؤسسة منشأة مستقرة في الدولة الأخرى، فستخضع للضريبة في هذه الدولة، بالنسبة للأرباح المنسوبة للمنشأة المستقرة، حسب ما نصت عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة

¹ (OCDE). منه نلاحظ بالنسبة لفئة أرباح المؤسسات أن معيار المنشأة المستقرة ضروري، لأنه يسمح بتحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على الأرباح المنسوبة لها، والمتمثلة في الدولة التي تتواجد فيها هذه المنشأة، وبالتالي يتم تفادي الازدواج الضريبي بالنسبة لهذه الأرباح، لكونها لا تخضع لاقتطاع ضريبي مرة أخرى في الدولة التي تتواجد فيها المؤسسة المالكة. حيث أشارت الاتفاقية النموذجية، إلى أن النفقات التي يمكن خصمها من أجل تحديد أرباح المنشأة المستقرة، لا بد أن ترتبط بنشاط هذه المنشأة، بما فيها نفقات الإدارة.

وبخصوص مداخل الملاحة البحرية والجوية، وطبقا للمادة الثامنة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، فإن الأرباح الناتجة عن استغلال السفن أو الطائرات، في حركة النقل الدولي لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلي. وحسب نفس المادة، إذا كان مقر الإدارة الفعلية لمؤسسة ملاحية بحرية، يوجد على متن سفينة، فإن هذا المقر يعتبر موجودا في الدولة التي يوجد بها ميناء قيد هذه السفينة، وفي حالة لم يكن لها ميناء قيد، اعتبر المقر موجودا في الدولة التي يقيم بها مستغل السفينة². فهذه المادة تسمح بتجنب الازدواج الضريبي بالنسبة لمداخل الملاحة

¹ -chapitre III :Article 7,bénéfices des entreprises; du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 13 et 14.

² - chapitre III, Article 8; navigation maritime, intérieure et aérienne du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 15 et 16.

البحرية والجوية، يمنح الحق في فرض الضريبة للدولة التي يوجد بها مقر إدارته الفعلية.

أما أرباح المؤسسات المشتركة، قد تساهم شركة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقدتين، في رأس مال شركة أخرى تتواجد في الدولة المتعاقدة الأخرى، كما قد يساهم نفس الأشخاص في رأسمال أو في إدارة أو مراقبة كلتا الشركتين. ونتيجة لهذه العلاقة قد تتعاملان وفقا لشروط، لن تتفق عليها الشركتين لو لم تربطهما تلك العلاقة، فإن الأرباح التي لولا هذه الشروط، لكانت قد حققتها إحدى الشركتين بحيث يمكن إدراجها ضمن أرباح هذه الشركة وإخضاعها للضريبة¹.

وبخصوص أرباح الأسهم تخضع للضريبة في الدولة التي يقيم فيها المستفيد من هذه الأرباح، كما تخضع أيضا في الدولة التي توجد بها الشركة الدافعة للأرباح (الدولة مصدر الربح) حسب تشريعها، وفقا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. ولقد أضافت هذه الاتفاقية، أنه إذا كان المقيم بالدولة هو المستفيد الفعلي، فإن نسبة الضريبة في الدولة المصدر لا يمكن أن تتجاوز²:

• 5% من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم، إذا كان المستفيد الفعلي هو شركة تملك بصفة مباشرة 25% من رأسمال الشركة الدافعة لأرباح الأسهم.

¹ -chapitre III,Article 09,entreprises associées du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 16 et 17.

² chapitre III,Article 10,dividendes du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 17 et 18.

• 15% من المبلغ الإجمالي للأرباح الأسهم، في جميع الحالات الأخرى. ونلاحظ أنه بالنسبة لفئة أرباح الأسهم، هناك اقتسام للحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين، وفقا للاتفاقية النموذجية مع تحديد لسقف يجب ألا يتعداه معدل الضريبة في الدولة المصدر من أجل تخفيض العبء الضريبي على المستفيد من الأرباح. وقد يحدث أن يكون المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم، شخص اعتباري أو طبيعي مقيم في دولة متعاقدة، وأن يمارس نشاطها عن طريق منشأة مستقرة أو قاعدة ثابتة متواجدة في نفس الدولة التي توجد بها المؤسسة الدافعة للأرباح، وفي مثل هذه الحالة لا تطبق الإجراءات السابقة المتعلقة بأرباح الأسهم، وإنما تدخل في نطاق أرباح المؤسسات، وتسري بذلك عليها أحكام المادة السابعة من الاتفاقية النموذجية.

أما الفوائد تخضع للضريبة في الدولة التي يقيم بها المستفيد منها أو المستلم للفوائد، وأيضا في الدولة التي نشأت فيها هذه الفوائد. أي الدولة التي يقيم فيها المدين، وفقا لما ينص عليه تشريعها¹. ونلاحظ أن المعاملة الجبائية التي تتلقاها الفوائد في إطار الاتفاقية الجبائية النموذجية هي نفس المعاملة التي تتلقاها أرباح الأسهم، حيث يتم اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين. غير أن تلك الاتفاقية حددت سقفا لمعدل الضريبة الذي تفرضه الدولة التي تنشأ فيها الفوائد، في الحالة التي يكون فيها الشخص المستقبل لتلك الفوائد، والمقيم في

¹ - chapitre III, Article 11 , intérêts du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 18 et 19.

الدولة المتعاقدة الأخرى، هو المستفيد الفعلي منها، ويتمثل هذا السقف في 10% من المبلغ الإجمالي للفوائد.

حسب نموذج منظمة التنمية والتعاون الاقتصادية OCDE، لا تخضع الإتاوات الضريبية، إلا في دولة إقامة المستفيد الفعلي منها¹، وتكون بذلك قد منحت الحق في فرض الضريبة على هذه الفئة من الدخل، إلى دولة إقامة المستفيد الفعلي فقط، مما يسمح بتفادي الازدواج الضريبي. لكن بالمقابل، فإن هذا الإجراء لا يخدم سوى مصالح الدول المتقدمة التي غالباً ما تمثل دولة إقامة المستفيد من الإتاوات.

أما بالنسبة للاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة، فقد حاولت أن توازن بين مصالح كل من دولة إقامة المستفيد والتي تمثل الدول المتقدمة ومصالح الدول التي تنشأ فيها تلك الإتاوات، أي تلك التي يقيم فيه دافعها، وتمثل الدول النامية، حيث منحت الحق في فرض الضريبة لكليهما، وليس لدولة الإقامة فقط، لكنها أجازت تحديد سقف لمعدل الضريبة التي تفرض الدولة التي تنشأ فيها تلك الإتاوات، وإذا كان المستفيد الفعلي متواجداً في دولة الإقامة، من أجل تخفيض العبء الضريبي على هذا المستفيد، وتركت الحرية للدولتين المتعاقدين لتحديد ذلك السقف بالاتفاق بينهما².

¹ -chapitre III, Article 12, redevances du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 19 et 20.

² - المادة 12 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لتفادي الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، م. س، صفحة 20 و22.

وإذا كان المستفيد الفعلي من الإتاوات هي مؤسسة مقيمة في إحدى الدولتين، وتمارس نشاطا في الدولة المتعاقدة الأخرى، عن طريق منشأة مستقرة هناك، وكانت تلك الإتاوة منسوبة للمنشأة المستقرة، ففي هذه الحالة تدخل الإتاوة ضمن فئة أرباح المؤسسات وتخضع للضريبة بنفس الطريقة التي تطرقنا لها بالنسبة لهذه الفئة¹.

الأرباح الرأسمالية²، فيما يتعلق بالتصرف في الممتلكات العقارية السالفة الذكر، فإن الأرباح الناتجة عن هذا التصرف تخضع بموجب المادة 13 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة OCDE للضريبة في الدولة التي توجد بها تلك الممتلكات ونلاحظ أن الحق في الإخضاع الضريبي منح في هذه الحالة، للدولة مصدر الدخل فقط، مما يسمح بتفادي الازدواج الضريبي.

وحسب نفس المادة الثالثة عشر، فإن الأرباح الناتجة عن التصرف في الأملاك المنقولة التي تمتلكها مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، بحيث تكون تلك الممتلكات، جزءا من رأس مال منشأة مستقرة مقيمة في دولة متعاقدة أخرى، فإن تلك الأرباح تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها المنشأة المستقرة وليس في دولة إقامة المؤسسة التي تمتلكها. كما أن الأرباح المحققة من التصرف في السفن أو الطائرات، تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة

¹ - chapitre III; Article 12, redevance, du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 19 et 20.

² - chapitre III, Article 13, gains en capital du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 20 et 21.

التي تملك تلك السفن أو الطائرات. و منه فإن الأرباح التي يحققها مقيم في دولة متعاقدة من التصرف في أسهم تتألف من ممتلكات عقارية بنسبة تزيد عن 50%، وتتواجد تلك الممتلكات في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن هذه الأرباح تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

وفي جميع الحالات، غير تلك المذكورة في هذه الفقرة، فإن الأرباح الرأسمالية تخضع للضريبة في دولة إقامة المستفيد من هذه الأرباح، وذلك طبقا لنفس المادة من الاتفاقية النموذجية. كما تجدر الإشارة إلى أن الأرباح المحققة من ممارسة المهن المستقلة تتم معاملتها بنفس الطريقة التي تتم بها معاملة الأرباح المحققة في إطار المنشأة المستقرة، لذا فقد فضلت لجنة الشؤون الجبائية إلغاءها من اتفاقيتها النموذجية لسنة 2001.

أما فيما يتعلق بمداخل المهن غير المستقلة¹، إن الأجر والمكافآت التي يتقاضاه شخص مقيم في إحدى الدولتين، نتيجة لممارسته لعمل مأجور في الدولة المتعاقدة الأخرى، تخضع للضريبة في هذه الأخيرة، حسب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لكن توجد بعض الحالات التي لا تخضع فيها تلك الأجر أو المكافآت المماثلة للضريبة في تلك الدولة الأخرى، الدولة التي يمارس فيها الشخص عمله، وإنما فقط في دولة إقامة الشخص الذي يتقاضاها، وتتمثل هذه الحالات فيما يلي:

¹ chapitre III ,Article 15 professions dépendantes du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 22.

← إذا كان الشخص المستفيد، يقيم في الدولة الأخرى لفترة أو لفترات لا تزيد في مجموعها عن 183 يوما خلال أي فترة مدتها اثنا عشر شهر للسنة الجبائية المعنية.

← إذا كان الأجر مدفوعا من طرف رب عمل غير مقيم في الدولة الأخرى.

← إذا كان لا يتحمل الأجر مؤسسة مستقرة يملكها رب العمل في الدولة الأخرى.

وبالتالي فإن حدوث مثل هذه الحالات، يسمح بأن يقتصر الحق في فرض الضريبة على دولة الإقامة فقط، ويتم بذلك تفادي أي ازدواج ضريبي.

أما فيما يخص أتعاب الحضور، لقد تم التطرق لهذا النوع من المداخل، فالمادة 16 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية الاقتصادية (OCDE)، نصت على أن تخضع أتعاب الحضور والمكافآت المماثلة، التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة، بصفته عضوا في مجلس إدارة أو مراقبة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في هذه الأخيرة¹. أي أنه بالنسبة لهذه الفئة من المداخل تم الأخذ بمعيار مصدر الدخل، لتحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة، وبما أن هذه الضريبة تفرض من طرف دولة واحدة، فبمجرد تطبيق هذه المادة فإنه يتم تفادي الازدواج الضريبي، وتخفيض العبء الضريبي بالنسبة لذلك الشخص.

¹ - chapitre III, Article 16, tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau , du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, pages 22 et 23.

كما تخضع المداخيل التي يحققها الفنانون والرياضيون المقيمون في دولة متعاقدة للضريبة في الدولة التي يمارسون فيها نشاطاتهم، حسب نموذج منظمة ¹OCDE. ونلاحظ أنه بالنسبة لهذا النوع من المداخيل أيضا، أن المعيار الذي تم الأخذ به هو معيار مصدر الدخل، وليس معيار الإقامة، كما سيؤدي ذلك لتفادي الازدواج الضريبي، لاقتصار هذه المداخيل للضريبة، من طرف سلطة ضريبية واحدة وهي دولة ممارسة النشاط (مصدر الدخل).

فيما يتعلق بالمعاشات حسب نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لا تخضع المعاشات والمكافآت العمومية المدفوعة لشخص مقيم في دولة متعاقدة مقابل عمل سابق، للضريبة إلا في هذه الدولة². ومن الواضح أنه تم الأخذ بمعيار الإقامة لتحديد الدولة التي من حقها فرض الضريبة في إطار الاتفاقية النموذجية، كما يؤدي ذلك إلى تجنب حدوث مشكلة ازدواج ضريبي.

كما أن مداخيل الوظائف العمومية³، تخضع المرتبات والأجور، والمكافآت المماثلة، غير الأجر التقاعدي والتي تدفعها دولة متعاقدة أو إحدى تقسيماتها السياسية أو جماعاتها المحلية مقابل خدمات قدمها لها حسب نموذج منظمة OCDE. أما إذا كان الشخص قد قدم تلك الخدمات في الدولة المتعاقدة الأخرى

¹ - chapitre III, Article 17, artistes du spectacle et athlètes du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 23.

² - chapitre III, Article 18, pensions et prestations de sécurité sociale variantes A et B du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 23 et 24.

³ - chapitre III, Article 19, fonction publique, du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 24.

ويقيم فيها ويحمل جنسيتها، أو أنه لم يصبح مقيما بها إلا لغرض تقديم تلك الخدمات، فإن المرتبات والأجور والمكافآت المماثلة التي يحصلها تخضع للضريبة في هذه الدولة فقط (دولة الإقامة). أما بخصوص المعاش التقاعدي الذي تدفعه الدولة المتعاقدة، أو إحدى جماعاتها المحلية، أو إحدى تقسيماتها الفرعية لشخص مقابل خدمات قدمها لها، بحيث يقيم هذا الشخص في الدولة المتعاقدة الأخرى، ويحمل جنسيتها، فسيخضع للضريبة في هذه الأخيرة. ونلاحظ أنه بالنسبة لمداخيل الوظائف العمومية استندت اللجنة الجبائية لهذه المنظمة عند توزيعها للحق في فرض الضريبة، إلى إقامة الشخص المقدم للخدمات، إلى جانب جنسيته وهي من بين الحالات القليلة التي تستند فيها الاتفاقية لمعيار الجنسية. لقد جاء في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE أن المبالغ التي يحصل عليها طالب أو متدرب في دولة متعاقدة يعتبر أو كان يعتبر قبل زيارته لهذه الدولة، مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، من أجل تغطية مصاريف دراسته أو تكوينه. كما أن هذه المبالغ لا تخضع للضريبة في الدولة التي يزاول فيها هذا الطالب أو المندوب دراسته أو تكوينه، شرط أن يتحصل عليها من خارج هذه الدولة¹. فمن خلال أحكام هذه المادة، نلاحظ أنه لتخفيض العبء الضريبي على المبالغ التي يحصلها الطلبة والمتدربون أثناء تواجدهم بدولة أخرى لغرض الدراسة أو التكوين، حيث اقترحت المنظمة النموذجية OCDE ألا تخضع تلك المبالغ للضريبة في تلك الدولة.

¹-chapitre III,Article 20, étudiants, du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 25.

أما المداخيل الأخرى، طبقا لما نصت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، فإن عناصر الدخل التي لم يتم تناولها في المواد السابقة، فإنها تخضع للضريبة في دولة إقامة المستفيد منها فقط، تفاديا لحدوث ازدواج ضريبي¹. على غرار الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة فقط أضافت فقرة أخرى في نفس المادة، تشير إلى جواز فرض الضريبة بالنسبة لعناصر الدخل التي لم تتناولها المواد السابقة، في الدولة التي تنشأ فيها تلك العناصر. وهنا نلاحظ أيضا جهود هيئة الأمم المتحدة من أجل تحقيق التوازن بين مصلحة دولة الإقامة، ودولة مصدر الدخل.

المطلب الثاني: توزيع الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروة

تتطرق الاتفاقيات الجبائية كذلك إلى توزيع الحق في فرض الضريبة بالنسبة للثروة حسب الأجزاء المكونة لها، والتي سنتناولها حسب اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كالتالي²:

← أن الثروة المكونة من الممتلكات المنقولة، التي تشكل جزءا من أصول منشأة دائمة تابعة لمؤسسة مقيمة في دولة متعاقدة، وأن تلك المنشأة المستقرة

¹- chapitre IV, Article 22, imposition de la fortune, du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, op, cit, page 26.

²- article 22 du modèle de convention fiscale l'OCDE, concernant le revenu et le fortune, imposition de la commentaires sur la fortune ; op cit ; pages 316 et 317.

متواجدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن تلك الثروة تخضع للضريبة في هذه الأخيرة أي في الدولة التي تتواجد فيها المنشأة المستقرة.

← أن الثروة المكونة من السفن والطائرات المستخدمة في النقل الدولي أو الأملاك المنقولة المتعلقة باستغلال تلك السفن والطائرات تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة المستغلة. أما العناصر الأخرى المكونة لثروة مقيم في دولة متعاقدة فتخضع للضريبة في هذه الدولة فقط.

من خلال كل ما سبق ذكره، يمكننا الإشادة بالجهود الدولية لتطوير الاتفاقيات الجبائية، حيث كان للمنظمات والهيئات الدولية إسهامات كبيرة، من أجل معالجة مشكل الازدواج الضريبي والمتمثلة في غرفة التجارة الدولية، وعصبة الأمم المتحدة. ثم بعدها هيئة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. كما أشرنا سابقا في القسم الأول، حيث قد حاولت هذه المنظمات للوصول إلى حل لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي من خلال إبرام المعاهدات الجبائية، وذلك بعد الدراسات والأبحاث التي أجرتها، والاجتماعات والمؤتمرات التي نظمتها من أجل تفاوض ممثلي مختلف الدول في سبيل الوصول إلى حلول ترضي جميع الأطراف. و من المهم أن نشير إلى الدور الذي تلعبه منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في توفير مرجع أساسي لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي من خلال اتفاقيتها النموذجية.

خاتمة:

إن أهمية المسألة الضريبية في العلاقات الدولية، ليست وليدة اليوم لارتباطها بظاهرة العولمة، بل ترجع إلى منتصف القرن 19 ميلادي إبان إبرام الاتفاقيات الأولى بين الدول لتفادي الازدواج الضريبي¹ وكانت أول هذه الاتفاقيات مبرمة بين فرنسا وبلجيكا سنة 1843. فالاتفاقيات الدولية تعد معاهدات ثنائية في غالب الأحيان، توقع من طرف الدول وتهدف إلى تقسيم سلطة تضريب الدخل ورؤوس الأموال الخاضعة للضريبة في دولتين في نفس الوقت²، كما أن هذا النوع من الاتفاقيات يتوخى بشكل أساسي تشجيع الاستثمارات الخاصة بمواطني الدول الموقعة على هذه الاتفاقيات، وتشجيع انتقال رؤوس الأموال عن طريق إيجاد الحل للمشكلات الضريبية التي تثار بمناسبة فرض الضريبة عند قيام المشروعات بهذه الدول³.

وبالتالي فالاتفاقيات الجبائية تعتبر أداة قانونية فعالة ليس فقط لتفادي الازدواج الضريبي، ومنع التهرب الضريبي، بل أنها تعد جزءاً لا يتجزأ من التشريع الضريبي والسياسة الضريبية التي تنطلق من الداخل بمفهومها الواسع، والتي تعالج القضايا الضريبية التي تنطلق من الداخل وتمتد لتعبر الحدود الوطنية.

¹ الطاهري توفيق، "اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية"، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية أكال2008-2009 صفحة 83.

² عصام القرني، "صناعة القرار الضريبي بالمغرب" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سلا، 2015-2016، صفحة 139.

³ سالم الشوابكة، "الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني، 2005، صفحة 72.

كما يتضح لنا مما سبق أن الاتفاقيات الجبائية الدولية تتطلب منهجية لإعدادها، وهو ما يقوي من فعاليتها في مواجهة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي والقضاء عليه، حيث نحدد في موادها الأولى مجال تطبيقاتها بالنسبة للأشخاص والضرائب والأقاليم، ثم ضبط بعض المفاهيم الضرورية والمصطلحات الهامة. ثم يليها مجموعة أخرى من المواد يحدد من خلالها مجال الاختصاص الضريبي لكل الدولتين المتعاقدتين، ويوزع الحق بينهما في فرض الضريبة بالنسبة لكل نوع من المداخل، ثم تحدد بعد ذلك الطرق والأساليب المعتمدة من طرف الدولتين لمعالجة الازدواج الضريبي، وهذا الجزء من الاتفاقية في غاية الأهمية إلى جانب المواد التي تخص تحديد الاختصاص الضريبي للدولتين، وفي الأخير تأتي مجموعة من المواد تتعلق بتطبيق الاتفاقية من حيث الزمان وكيفية حل المشاكل التي تنشأ عند تطبيقها وإجراءات مكافحة التهرب والغش الضريبي.

وبالتالي ومن خلال هذا كله يمكننا أن نطرح الإشكال التالي المتمثل في كيف استطاعت هذه الاتفاقيات الجبائية تحقيق الهدف والمغزى الذي من خلاله تعمل الدول على إبرامها؟

لائحة المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- إبراهيم العناني، "القانون الدولي العام"، دار النهضة العربية، 1982.
- سالم الشوابكة، "الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائف تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني، 2005، صفحة 72.
- صلاح عامرة، "مقدمة وجيزة لدراسة القانون الدولي العام المعاصر"، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، 1993.

- عبد السلام جعفر، "مبادئ القانون الدولي العام"، الطبعة الثانية، سنة 1986.

الأطروحات:

- عصام القرني، "صناعة القرار الضريبي بالمغرب" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سلا، 2015-2016.

- الطاهري توفيق، "اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية"، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية أكادال 2008-2009.

- محمد عباس محرز، "نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع النقود والمالية، الجزائر، كلية علوم الاقتصاد والتسيير سنة 2005.

المقالات:

- عزوز علي، "آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي"،
الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 8، 2012.
- هاني عبد الكريم، "الازدواج الضريبي الدولي، المغرب كنموذج"، مجلة
المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد 2012/02.

الاتفاقيات والنصوص القانونية:

- ظهير شريف رقم 1.73.348 الصادر في 8 رجب 1393 الموافق ل (8 غشت
1973) بنشر الاتفاقية المتعلقة بالحق في إبرام المعاهدات والموقع عليها بفيينا بيوم
23 مايو 1969، الجريدة الرسمية عدد 3239، بتاريخ 12 ذو القعدة 1394 الموافق ل
(27 نونبر 1974)، صفحة 3447.
- الدستور المغربي لسنة 2011.

لائحة المراجع باللغة الفرنسية:

Les ouvrages

- ¹ - Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales,
édition Français Lefebvre, 4^{ème} édition Paris 1998,
- ¹ - Guy Gest et Gilbert. Tixier, "droit fiscal international"; 2^{ème}
édition; PUF. 1990.
- ¹ - Jacques MALHERBE, Droit fiscal international » maison
Larcier, Bruxelles, 1994.

¹ - Maxime CHRETEN, a la recherche d'un droit international commun, siery 1955.

¹ -Salaheddine NADIF , « La fiscalité internationale dans le réseau conventionnel Marocain », Afrique challenge Edition, LBDO 2012.

¹ -(A) Ouhajjou, " Droit fiscale", cours pour étudiants de semestre IV option droit, année universitaire 2015/2016, FSJESF.

- European Union, European commission, « political economy of tax reforms, workshop proceedings” publications office of the European Union, 2016.

- GHOUTIERE (Bruno): « Les impôts dans les affaires internationales » édition B. LEFEBVRE, Paris 1995-1996.

- Mathias. Niyonzima : « La clause de monnaie étrangère dans les contrats internationaux », BRUYLANT- Bruxelles ;1990.

- modèle de convention des nations unies , concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement révision de 2011.

Thèses

-TAHAR TOUFALI, l'impact de la fiscalité sur les investissement et l'économie au Maroc, Thèse doctorat, université Jean Moulin Faculté de droit, Lyon III, décembre 1997.

Les conventions et Les lois

- convention entre le gouvernement de la république Française et le gouvernement du royaume du Maroc tendant à éliminer les double impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscal (ensemble un protocole), signé à Paris le 29 mai 1970. Approuvée par la loi n° 71-369 du 19 mai 1971, entrée en vigueur le 1^{er} décembre 1971, et publiée par le décret n° 71-1022 du 22 novembre 1971.

Protocole, deux échanges de lettres du 29 mai 1970, publiés dans les mêmes conditions que la convention, et modifiée par l'avenant signé à rabat le 18 août 1989, approuvé par le n° 90-353 du 20 Avril 1990, entré en vigueur le 1^{er} décembre 1990 et publié par le décret n° 90-1135 du 18 décembre 1990, rectificatif du 28 Janvier 1991.

-note circulaire n°534 du 4 décembre 1961 – service des impôts urbains- portant instruction pour l'application de la convention Maroc suédoise.

- Le constitution Marocain 2011.

- République Algérienne, Ministère des finances, DGI, Bulletin d'information de la DGI, N° 53, 2011 page 2.

مسطرة المطالبة الإدارية في مدونة تحصيل الديون العمومية: شروطها وآثارها

عادل أرجدال

باحث بسلك الدكتوراه

كلية العلوم القانونية والإقتصادية والاجتماعية - سلا-

جامعة محمد الخامس - الرباط-

مقدمة:

يقصد بالمطالبة الإدارية بصفة عامة الشكاية التي يتقدم بها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإدارة مستهدفا إلغاء قرار إداري أو تعديله أو سحبه، ويقصد بها في الميدان الجبائي الطلب الذي يتقدم به الملتزم أو المدين بالضريبة إلى الإدارة الجبائية لإعادة النظر في قرار جبائي يدعي مخالفته للقانون أو بعده عن الواقع¹، وتستمد المطالبة الإدارية أساسها القانوني من مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب² والمادة 161 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات

¹ - بوبكر الأبيض، المطالبة التمهيدية: عبء ثقيل على الملتزم أم مسطرة ناجعة لحل المنازعات الجبائية، مداخلة أُلقيت في الندوة العلمية الوطنية حول موضوع "الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي" التي نظمت من طرف محكمة النقض بشراكة مع المديرية العامة للضرائب يومي 4 و5 فبراير 2011، منشورة في مجلة دقاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2011، ص 393.

² - تنص الفقرة الأولى من الفصل 235 من المدونة العامة للضرائب على أنه "يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى مدير الضرائب أو إلى الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض...".

ظهر شريف رقم 1.06.232 الصادر بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 الموافق ل 31 ديسمبر 2016 المحدثه بموجبه المدونة العامة للضرائب بمقتضى قانون المالية رقم 43.06 كما تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2016.

الجماعات المحلية¹ والمادة 120 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية².

وتنقسم المطالبات الإدارية إلى نوعين، مطالبات نزاعية يكون الهدف منها المنازعة في أسس الضريبة أو مبالغها والمطالبة بإلغائها كلياً أو جزئياً، ومطالبات استعطفية يرمي من خلالها الملزم أو المدين بالضريبة كسب تعاطف الإدارة من أجل تخفيض مبلغ الغرامات والجزاءات الضريبية التي فرضت عليه أو إعفائه منها كلياً مستندا في ذلك إلى ظروفه الإقتصادية الصعبة أو حالته المعسرة³.

والأصل أن المطالبة الإدارية⁴ أياً كان نوعها إجراء اختياري يلجأ إليه المتعامل مع الإدارة بمحض إرادته، إلا أنه واستثناء من هذه القاعدة تنص أغلب التشريعات المعاصرة على إلزامية الطعن الإداري الأولي في كل منازعة ضريبية قبل

¹ - تنص الفقرة الأولى من المادة 161 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية على أنه " يجب على الملزمين الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى الأمر بالصرف أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض ".

القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 01.07.195 المؤرخ في 19 من ذي القعدة 1428 الموافق ل 30 نونبر 2007، ج.ر عدد 5583، صادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2007.

² - تنص الفقرة الأولى من المادة 120 من القانون رقم 15.97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية على أنه " ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول، إلى رئيس الإدارة التي ينتهي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله، داخل أجل ستين يوماً (60) الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء، مدعمة بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات، طبقاً لما هو منصوص عليه في المادة 118 أعلاه ".

القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 المؤرخ في 28 من محرم 1421 الموافق ل 3 ماي 2000، صادرة بتاريخ 28 صفر 1421 الموافق ل 1 يونيو 2000، ص 1256.

³ - المحفوظ أشكر، التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط، السنة الجامعية 2004-2005، ص 124.

⁴ - يستخدم المشرع الضريبي مصطلح المطالبة الإدارية كمرادف لمصطلح التظلم الإداري، وذلك نظراً للدلالة اللغوية والحمولة البلاغية التي قد توحى بها كلمة أو مصطلح "التظلم من أعمال الإدارة" والتي تفيد بأن الإدارة معتدية وأن المتعامل معها يستعطفها من أجل التراجع عن اعتدائها، وهو ما يتنافى مع دولة القانون ومبدأ المشروعية الذي يتعين أن تعمل في إطاره كل مؤسسات الدولة.

اللجوء إلى القضاء¹، وهو ما أقره المشرع المغربي بدوره في مختلف النصوص الضريبية، سواء تعلق الأمر بالمدونة العامة للضرائب²، أو بالقانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية³، أو بمدونة تحصيل الديون العمومية⁴ التي نصت في الفقرة الأولى من المادة 120 منها 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".

ولا تصح المطالبة الإدارية المقدمة إلى إدارة التحصيل إلا باحترام مجموعة من الشروط التي نصت عليها مدونة تحصيل الديون العمومية بمقتضى مادتها 120 (الفرع الأول)، وذلك حتى تؤدي هذه المسطرة الغاية المتوخاة من سنّها والتمثلة في حل النزاع الضريبي في مراحله الأولى أو اللجوء إلى القضاء باعتباره صاحب الولاية في مجال المنازعات الجبائية حال استعصاء ذلك (الفرع الثاني).

الفرع الأول : شروط تقديم المطالبة الإدارية

يشترط لصحة المطالبات المقدمة من طرف المدينين بالضريبة إلى إدارة التحصيل الإستجابة إلى مجموعة من الشروط الجوهرية التي حددتها مدونة تحصيل الديون العمومية بمقتضى المادة 120 منها، ويتعلق الأمر باحترام الأجل

¹ محمد بوغالب، الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 39-38، 2001، ص 146.

² ظهير شريف رقم 1.06.232 الصادر بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 الموافق ل 31 ديسمبر 2016 المحدثة بموجبه المدونة العامة للضرائب بمقتضى قانون المالية رقم 43.06 كما تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2016.

³ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 01.07.195 المؤرخ في 19 من ذي القعدة 1428 الموافق ل 30 نونبر 2007، ج.ر عدد 5583، صادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2007.

⁴ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 المؤرخ في 28 من محرم 1421 الموافق ل 3 ماي 2000، صادرة بتاريخ 28 صفر 1421 الموافق ل 1 يونيو 2000، ص 1256.

المقرر للمطالبة (الفقرة الأولى)، وتوجيهها إلى الجهة المختصة (الفقرة الثانية)، وتدعيمها بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات التي تغطي الدين الضريبي موضوع النزاع (الفقرة الثالثة).

الفقرة الأولى : احترام الأجل القانوني

يجب أن ترفع المطالبة الإدارية إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله داخل أجل ستين يوما الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء موضوع الطعن كما تنص على ذلك المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ويترتب على عدم احترام هذا الأجل سقوط حق المدين في المنازعة بشقيها الإداري والقضائي لكون آثار هذا الأجل تمتد إلى الدعوى القضائية.

ويؤكد القضاء الإداري على ضرورة احترام المدين للأجل القانوني المخول له لتقديم مطالبته للإدارة الضريبية، حيث جاء في قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش أن " المنازعة في استخلاص الدين الضريبي توجب الإلتجاء أولا للإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل داخل أجل ستون يوما الموالية للتبليغ تحت طائلة عدم القبول"¹، كما قضت المحكمة الإدارية بفاس في أمر صادر عن رئيسها بأن " عدم التقيد بمواعيد المسطرة الإدارية الواجبة الإحترام يفضي إلى التصريح بعدم قبول الطلب"².

¹ - قرار محكمة الإستئناف الإدارية بمراكش عدد 242 في الملف عدد 09/12/76 صادر بتاريخ 24 مارس 2010. منشور بالمجلة المغربية للدراسات القانونية والقضائية، عدد 3، ص 335.

² - الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس تحت عدد 100 في الملف عدد 403/2001 غ صادر بتاريخ 10 دجنبر 2001. أوردته فاطمة حنان المرابط، المنازعات المتعلقة بتحصيل الدين الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط، الفوج الخامس، 2006 - 2008، ص 147.

والملاحظ من خلال المادة 120 من مدونة التحصيل أن المشرع يعتد في احتساب أجل الستين يوما بتاريخ التبليغ، وهو ما يشكل ضمانا حقيقية لصالح المدين يكون على الإدارة احترامها، وذلك من خلال الحرص على مباشرة مسطرة التبليغ على وجهها القانوني المحدد وضبط التاريخ الذي تم فيه هذا التبليغ نظرا لأهميته في احتساب أجل الأداء الضريبي.

وتشكل مسطرة التبليغ إحدى تجليات المسطرة التوجيهية التي يتحقق من خلالها إعلام المدين بالإجراء حتى يتخذ الموقف المناسب حياله، كما تتجلى أهميتها بالنسبة للإدارة في صلتها الوثيقة باحتساب أجل الأداء الضريبي، لهذا فإن القضاء الإداري يقر بعدم ترتيب الآثار القانونية لإجراءات التحصيل إلا عند توصل المعني بالأمر شخصا ما لم تثبت الإدارة تعذر هذا التبليغ، إذ يجوز لها في هذه الحالة تبليغه بموطنه وإذا تعذر عليها ذلك يمكنها اللجوء إلى التعليق من أجل ضمان مشروعية إجراءات التحصيل.

وإذا كان للمدين أجلا يتعين عليه احترامه، فإن للإدارة الضريبية كذلك أجل للرد وهو ستون يوما الموالية لتاريخ توصلها بالمطالبة، وبالتالي فانصرام هذا الأجل دون أن تجيب الإدارة على مطالبة المدين يعتبر بمثابة قرار ضمني برفضها لمطالبته، ولا يبقى للمدين في هذه الحالة إلا اللجوء إلى القضاء الذي يعتبر الملاذ الأخير لحل المنازعات الضريبية.

وتعتبر هذه الآجال الخاصة بكل من المدين والإدارة أجالاً كاملة، لا يعتبر في حسابها اليوم الأول الذي تم التبليغ فيه ولا اليوم الأخير الذي انتهى فيه الأجل، وذلك خلافاً للآجال العادية التي يحتسب فيها يوم حلول الأجل.

ونشير إلى أن المشرع لم يقيد المدين المطالب بفصل أشياء غير قابلة للحجز وكذا الغير المطالب باسترداد ما تم حجزه من أشياء يملكها والتي كانت في حوزة المدين بأجل الستين يوماً لتقديم مطالبتهم على غرار ما نص عليه في المادة 120 من المدونة، وذلك لكون هذه المطالبات تتعلق باسترداد أشياء تم حجزها بغير وجه حق.

الفقرة الثانية : توجيه الطعن للجهة المختصة

تنص الفقرتين الأوليتين من المادتين 120 و 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية على التوالي 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 ... "، " في حالة المطالبة بالأثاث وغيره من المنقولات المحجوزة، أو في حالة طلب فصل أشياء غير قابلة للحجز، يجب على المطالب أن يوجه مذكرة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله ... ".

إن القراءة المتأنية لهاتين الفقرتين تكشف لنا الغموض الذي يكتنف عبارة " رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله "، بحيث لم يبين المشرع المقصود بدقة من الرئيس الذي ينتمي إليه المحاسب هل

هو الرئيس المباشر للمحاسب أم رئيس الإدارة المكلفة بالتحصيل¹ الشيء الذي يثير اللبس والغموض لدى الجهات المطالبة التي يصعب على الكثير منها معرفة حدود التمييز العضوي والوظيفي بين الجهات المختصة بتلقي طلباتها نظرا للثقافة الضريبية البسيطة التي يتوفرون عليها، بالإضافة إلى ما لذلك من أثر سلبي على حقهم في منازعة الإدارة الضريبية في حالة رفع المطالبة إلى جهة غير مختصة وفوات أجل الطعن.

كما يتضح أن المادتين أعلاه صيغتا بشكل مبني للمجهول " ترفع المطالبات... " " ... يجب على المطالب ... " مما يفيد أن الجميع مخاطب بهاته القاعدة سواء كان مدينا أو غير مدين² في محاولة من المشرع لتفادي التفسير القضائي الضيق لبعض النصوص القانونية كالمادة 47 من القانون المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة³ والمادة 52 من القانون المتعلق بالضريبة على الشركات⁴ والمادة 114 من القانون المتعلق بالضريبة العامة على الدخل⁵.

وفي هذا الإطار لم تشترط المادة 121 من المدونة أن يكون المحاسب المتظلم لديه هو المعني بالضبط بعملية التحصيل تلافيا لما قد يحصل من التوجه بها

¹ - بمعنى هل هو الخازن الإقليمي أو الجهوي أم الخازن العام للملكة بالنسبة للديون التي تقوم باستخلاصها الخزينة العامة، وهل هو مدير الضرائب أم المدير العام للضرائب بالنسبة للديون التي تقوم باستخلاصها المديرية العامة للضرائب.

² - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، 2011، الطبعة الثالثة، ص 176.

³ - القانون رقم 30.85 بفرض الضريبة على القيمة المضافة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.85.347 المؤرخ في 7 ربيع الآخر 1406 الموافق ل 20 دجنبر 1985، ج.ر.عدد 3818، صادرة بتاريخ 1 يناير 1986، ص 2.

⁴ - القانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.86.239 المؤرخ في 28 من ربيع الآخر 1407 الموافق ل 31 دجنبر 1986، ج.ر.عدد 3873، صادرة بتاريخ 21 يناير 1987، ص 67.

⁵ - القانون رقم 17.89 تحدث بموجبه ضريبة عامة على الدخل الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.116 المؤرخ في 21 من ربيع الآخر 1410 الموافق ل 21 نونبر 1989، ج.ر.عدد 4023، صادرة بتاريخ 6 دجنبر 1989، ص 1497.

لمحاسب غير مختص، ذلك أنه بالمقارنة مع المادة 120 التي تضمنت هذا الشرط من خلال إقران عبارة "المحاسب المكلف بالتحصيل" بعبارة "المعني" التي تفيد التخصيص، جاءت المادة 121 مجردة من هذه العبارة الأخيرة الشيء الذي يستفاد منه أن المطالبة الموجهة إلى جهة غير مختصة تعتبر صحيحة ومنتجة لآثارها القانونية متى كانت لهذه الجهة صلة بموضوع النزاع.

وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية بوجدة في حكم لها جاء فيه " إن التظلم الموجه إلى جهة غير مختصة متى كانت لها صلة بالموضوع فإنه ينتج أثره القانوني في حالة ثبوت العذر لدى الطاعن"¹، وفي نفس المنحى ذهبت المحكمة الإدارية بأكادير إلى أنه " يعتبر التظلم المتعلق بإجراءات التحصيل والمقدم أمام إدارة الضرائب منتجا لجميع آثاره القانونية مادام أن جهتي التحصيل والضرائب تابعين لجهاز إداري واحد هو وزارة المالية"²، كما نص المشرع الفرنسي من جهته على أنه " متى وجهت المذكرة إلى غير المعني بها، وجب على هذا الأخير أن يحيلها دون تأخير على زميله المختص"³.

وما يحمد للقانون الفرنسي أكثر هو إلزامه للإدارة المتظلم لديها بتسليم الطاعن وصلا يتضمن تاريخ التوصل بالمذكرة والتاريخ الذي يعتبر حلوله وعدم الجواب عن المذكرة بمثابة رفض لها، وتحديد الجهة القضائية المختصة بالنزاع

¹ - حكم المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 19 أكتوبر 1994. أورده محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، 2003، الطبعة الثانية، ص 163.

² - حكم المحكمة الإدارية بأكادير عدد 06/343 في الملف عدد 05/638 صادر بتاريخ 5 أكتوبر 2006. منشور بمجلة المحاكم المغربية، عدد 130 و 131، ص 364.

³ - محمد السماحي، مرجع سابق، ص 163.

وتزويدها بالوصل، والإشارة فيه إلى تاريخ بداية أجل رفع المنازعة إليها وأجل الطعن في الحكم الذي سيصدر عنها والمحكمة المختصة للبت في شأنه¹.

الفقرة الثالثة : ضرورة تقديم الضمانات

اشترطت المادتين 117 و 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية لقبول المطالبة الإدارية ضرورة تدعيمها بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من نفس المدونة²، وذلك لتأمين استخلاص الدين العمومي موضوع إجراءات التحصيل الجبري من جهة، والتصدي للطلبات الكيدية التي يهدف من ورائها بعض المدينين الحصول على متسع من الوقت لإخفاء أموالهم وممتلكاتهم التي تعد ضمانا عاما للخزينة لتحصيل ديونها من جهة أخرى.

وقد اختلف الفقه في تحديد المقصود بالضمانة، فالبعض يعرفها بالكفالة الضامنة للحق، والبعض الآخر بالمقابل العيني أو النقدي الكفيل بالدين، والبعض الآخر بمخصصات لتغطية الدين العمومي³، وأمام هذا الاختلاف في التعاريف التي أعطيت للضمانة وتعدد النعوت التي وصفت بها فإن المجمع عليه أن

¹ - François Pillet , Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal , Edition Litec , 1992 , p 120.

² - تنص المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه " يمكن تكوين الضمانات المشار إليها في المادة السابقة على شكل: إيداع في حساب للخزينة ؛ سندات ممثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.95.3 بتاريخ 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995) ؛ سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة ؛ كفالة بنكية ؛ ديون على الخزينة ؛ سند التخزين ؛ رهن أصل تجاري ؛ تخصيص عقار للرهن الرسمي.

يمكن للمدين أن يعرض أشكالا أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل.

يتحمل الملزم صوائر تكوين الضمانات⁴.

³ - مصطفى زاهر، الإجراءات الشكلية في المنازعات الضريبية : المطالبة والضمانة نموذجا، مداخلة أقيمت في الندوة العلمية الوطنية حول موضوع " الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي " التي نظمت من طرف محكمة النقض بشراكة مع المديرية العامة للضرائب يومي 4 و 5 فبراير 2011، منشورة في مجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2011، ص 314.

الهدف منها هو تأمين استخلاص الدين الضريبي الذي يشكل التزاما محمولا لا مطلوباً.

وقد أكد القضاء في العديد من الأحكام والقرارات على ضرورة استيفاء الضمانة المذكورة، حيث جاء في أمر لرئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء (...) " وإنه 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"¹، وفي قرار لمحكمة الإستئناف الإدارية بالرباط " وحيث إن وقف التنفيذ يستلزم وفق ما نصت عليه أحكام المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية إيداع الضمانة الموازية للدين الضريبي (...) وإذا كان الملزم بالضريبة ينازع كلياً أو جزئياً في قيمة الضريبة فإنه يتعين عليه قبل تقديم طلب إيقاف إجراءات التحصيل أمام المحكمة تكوين الضمانة المنصوص عليها في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية"².

واستلزم القضاء إيداع الضمانة المتعلقة بكل دين ضريبي على حدة طبقاً لمبدأ استقلال الضرائب من حيث النوع والسنة ومراجع وتاريخ الإصدار، حيث قررت محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط أن " الضمانة المعتمدة من طرف

¹ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 111 في الملف عدد 09/1/1127 صادر بتاريخ 16 مارس 2010. أورده سعيد العمري، إيقاف تنفيذ الديون العمومية أمام القضاء الإداري الإستعجالي، دار نشر المعرفة، الرباط، 2013. الطبعة الأولى، ص 242.

² - قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط عدد 45 في الملف الإداري عدد 2/06/91 صادر بتاريخ 5 فبراير 2007. منشور بكتاب المنتقى من عمل القضاء في المنازعات الإدارية، إعداد مديرية الشؤون المدنية بوزارة العدل، الرباط، طبعة يوليوز 2010. ص 130.

طالب الإيقاف والمتعلقة برهن الأصل التجاري تهم فقط الضريبة العامة على الدخل التي تجبى من طرف قابض الرباط المدينة، ولم يدل طالب الإيقاف بما يفيد تقديم الضمانة بخصوص الضريبة على القيمة المضافة التي تجبى من طرف قابض إدارة الضرائب، مما يعد إخلالا بمسطرة إيقاف إجراءات التحصيل من قبل المستأنف عليه بخصوص هذه الضريبة الأخيرة"¹

ولا يكفي التعبير عن الإستعداد لعرض الضمانة لدى القابض المالي من خلال إرفاق المطالبة بصورة للشهادة المسلمة من المحافظة على الأملاك العقارية مثلا، بل لا بد أن يكون هذا العرض المتعلق بالضمانة حقيقيا وكافيا لتأمين استخلاص الدين الضريبي، وهذا ما أكده أمر إدارية فاس " وحيث أن دفاع الجهة الطالبة أثار في مرافعته الشفوية أنه عرض ضمانة تتمثل في عقار محفظ على القابض، لكن حيث إنه وبغض النظر عن كون مثل هذا السبب لم يرد ضمن وقائع المقال وأسبابه فإنه باطلاعنا على المراسلات الموجهة إلى القابض وكذا إلى الخازن العام تبين أنها لا تشير إلى عرض هذا العقار كضمانة لتأجيل مسطرة الإستخلاص"².

وفي نفس الإطار، يعتبر القضاء أن لجوء المدين إلى القضاء متوقف على رفض الجهة المكلفة بالتحصيل للضمانة التي عرضها عليها، حيث يقع عليه - أي على المدين - الإلتزام بالترتيب المسطري الذي نص عليه المشرع وإلا تعرض طلبه لعدم القبول، وهو ما تضمنه الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس

¹ - قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط عدد 576 في الملف الإداري عدد 2/07/206 صادر بتاريخ 28 أبريل 2008. منشور بكتاب أصول المنازعات الإدارية: 20 سنة على إحداث المحاكم الإدارية بالمغرب، منشورات مجلة الحقوق، سلسلة المعارف القانونية والقضائية، الإصدار رقم 24، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2014، دون الإشارة إلى عدد الطبعة، ص 289.

² - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس في الملف الإستعجالي عدد 2000/116. أورده محمد قصري، مرجع سابق، ص 200.

استنادا إلى العلة التالية " وحيث إن الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية يجب أن تعرض ابتداء على المكلف بالتحصيل لتقدير ما إذا كانت كافية أم لا، وأن موقف هذا الأخير برفض هذه الضمانة هو الذي يخول للملزم إمكانية اللجوء إلى قاضي المستعجلات لتقدير مدى إمكانية إيقاف إجراءات التحصيل متى لاحظ أن الضمانة المعروضة كافية لتغطية الدين الضريبي المطلوب إيقاف تنفيذه خلافا لما أبداه القابض من رفض لها. وحيث إن لجوء الطالب إلى القضاء الإستعجالي مباشرة دون مروره عبر الإجراءات المذكور يعتبر سابقا لأوانه"¹، وتم تأكيد هذا الأمر من طرف رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء وهو يقضي بعدم قبول الطلب استنادا إلى أنه "وحيث إن تقديم الضمانة المنصوص عليها قانونا لطلب إيقاف تنفيذ إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم إثر مراقبة ضريبية، يجب أن يتم بداية في إطار المسطرة الإدارية لوقف الأداء أمام القابض المكلف، ثم اللجوء حال رفضه للقضاء للقضاء الإستعجالي الإداري في إطار مسطرة وقف التنفيذ (...). وحيث إن الإخلال بهذا الترتيب المسطري يستوجب التصريح بعدم قبول الطلب"².

ويترتب على عدم احترام شرط تقديم الضمانة الكفيلة بأداء الدين العالق في ذمة المدين بين يدي القابض استمرار هذا الأخير في إجراءات التحصيل

¹ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس تحت عدد 03/58 في الملف عدد 03/10 مؤرخ في 2 أبريل 2003، منشور بكتاب دليل الإجهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، إصدار الخزينة العامة للمملكة، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2005، ص 36.

² - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في الملف عدد 10/1/38 مؤرخ في 2 مارس 2010، أورده عبد العتاق فكير، المادة الإستعجالية في القضاء الإداري - أوامر واجتهادات -، مطبعة اديسوفت، الدار البيضاء، 2013، الطبعة الأولى، ص 363.

ومتابعة المدين بإجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في المادة 39 من المدونة حسب الترتيب الوارد بنفس المادة وهو الإنذار ثم الحجز ثم البيع ثم الإكراه البدني¹، والجزء المذكور مقرر بمقتضى الفقرة الأخيرة من المادة 117 من المدونة التي تنص على أنه « عند عدم تكوين ضمانات أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين »².

والواقع أن التنصيص على إلزامية تكوين الضمانات الكافية لاستخلاص الدين الضريبي موضوع النزاع كشرط لقبول الطعن الإداري في المنازعة المتعلقة بالتحصيل إجراء قاسي في حق المدينين بالضريبة لا سيما إذا تعلق الأمر بمبالغ ضريبية كبيرة تفوق مقدرتهم التكليفية ويزداد الأمر حدة عندما يتعلق الأمر بالحالة التي ينازع فيها الشخص في مبدأ الفرض الضريبي ويكون مهددا بالتنفيذ على أمواله، وهو ما تصدى له القضاء الإداري بمختلف درجاته في مجموعة من النوازل التي عرضت عليه والتي قضى فيها بعدم جواز اشتراط تكوين الضمانة الكفيلة بتأمين استخلاص الدين الضريبي متى نازع المدعي جديا في صفته كخاضع للضريبة وكان من شأن مواصلة إجراءات التنفيذ إلحاق الأذى بطالب الإيقاف أو حصول أضرار يصعب تداركها.

ومن بين التطبيقات القضائية العديدة لهذا التوجه الذي سار مجمعا عليه منذ فترة ليست بالوجيزة من طرف المحاكم الإدارية والغرفة الإدارية بمحكمة

¹ - ينفذ الإكراه البدني وفق شروط معينة نصت عليها المواد من 76 إلى 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية.
² - الفقرة الأخيرة من الفصل 117 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

النقض بعد التذبذب الذي اتسمت به قراراتها في هذا الشأن، نجد الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بأكادير الذي جاء في حيثياته " وحيث إن منازعة المدعي في صحة وقانونية الضريبة وخطأ الإدارة في فرضها عليه يجعل من غير المطلوب في مثل حالته اشتراط تقديم وإيداع الضمانة الكفيلة بتأمين استخلاص الدين العمومي عند الإيقاف المؤقت لإجراءات تحصيله"¹، ونفس التوجه أكده قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط ورد فيه " وحيث إن الضمانة التي يفرضها القانون للحصول على إيقاف إجراءات المتابعة لا تكون إلزامية في حالة المنازعة في مشروعية فرض الضريبة بصورة جدية"²، الشيء الذي أيده محكمة النقض في عدة قرارات جاء في أحدها " إن قاعدة وجوب أداء الضريبة رغم كل تظلم أو طعن قضائي ليست قاعدة مطلقة، بل يمكن لكل من ينازع في أساس الضريبة أو في مشروعيتها أو يدعي إعفائه منها طلب إيقاف تنفيذها دون كفالة، ومادام أن الشخص ينازع في صفته كملزم بأداء الضريبة، فإن الضمانة لطلب إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل لا يكون لازماً"³.

ونفس الأمر طبقه القضاء في الحالات التي تكون فيها دعوى المدين مبنية على تقادم الدين الضريبي، حيث أعفى الطاعن من شرط تكوين الضمانة الكفيلة

¹ - أمصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بأكادير تحت عدد 12/43 في الملف عدد 09/257 مؤرخ في 20 يونيو 2012. أورده سعيد العمري، إيقاف تنفيذ الديون العمومية أمام القضاء الإداري الإستعجالي، إيقاف تنفيذ الديون العمومية أمام القضاء الإداري الإستعجالي، دار نشر المعرفة، الرباط، 2013، الطبعة الأولى، ص 236.

² - قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 3 في الملفين عدد 2/06/3 و 2/06/3. منشور بكتاب المنتقى من عمل القضاء في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 124.

³ - قرار محكمة النقض عدد 381 في الملف الإداري عدد 10/1/4/310 صادر بتاريخ 11 أبريل 2013. منشور بنشرة قرارات محكمة النقض - الغرفة الإدارية -، الجزء الثاني عشر (12)، ص 34.

باستخلاص الدين الضريبي بين يدي القابض، حيث جاء في حكم لإدارية مكناس " وحيث إن إثارة المدعي لتقادم الدين العمومي لا يلزمه بمسطرة إيداع الضمانة طبقا للمادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ومرور أجل التقادم دون إثبات القابض قيامه بأي إجراء من الإجراءات القاطعة للتقادم يسقط حقه في استخلاص الدين"¹، وفي أمر لرئيس المحكمة الإدارية بفاس " إن المنازعة الجدية في تقادم المطالبة بتحصيل الدين العمومي الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغائها موضوعا مع وجود حالة الاستعجال تبرر المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي لغاية البت في جوهر النزاع دونما اشتراط الضمانة الكفيلة بتأمين استخلاصه كما هو منصوص عليه بالفصلين 117 و 118 من القانون رقم 15.97²."

وينبغي أن نشير إلى أنه وخلافا لظهير 21 غشت 1935 الملغى الذي كان يشترط في البند الخامس من الفصل الخامس عشر منه ضرورة تقديم الضمانات عندما يتجاوز مبلغ الدين الضريبي المتنازع فيه خمسمائة فرنك (500 فرنك)³،

¹ - حكم المحكمة الإدارية بمكناس في الملف عدد 11/7/35 صادر بتاريخ 2 ماي 2012. أورده كريم لحرش، الشرح العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية (فقهها، قانونا وقضاء)، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2015، الطبعة الأولى، ص 204.

² - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس تحت عدد 1157 في الملف الإستعجالي عدد 04/40 مؤرخ في 7 يوليوز 2004. منشور بمجلة المعيار، عدد 33، ص 274.

³ - نص البند الخامس من الفصل 15 من ظهير 21 غشت 1935 على أنه " يتحتم على الملتزم بالضريبة أن يدفعوا المبالغ المقيدة بقائمة الضرائب طبق الشروط المبينة بالفواصل الخامس وذلك بدون التفات إلى أية مطالبة أو مرافعة كانت، ولكن إذا نازع الملتزم بالضريبة في صحة الضرائب المترتبة عليه أو في مقدارها جازله أن يؤجل دفع القسم من الضرائب المذكورة الواقع بشأنه النزاع وذلك بالشروط الآتي بياناها :

أولاً:

ثانياً:

ثالثاً:

رابعاً:

خامساً: إذا كان قسم الضريبة المتنازع فيه يتجاوز مقداره خمسمائة فرنك فيبين بأنه يقدم ضمانات من شأنها أن تحقق استيفاء الضريبة فيما لو كانت المطالبة غير مقبولة بتمامها في المستقبل .

ظهير شريف بسن ضوابط للمتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، صادر بتاريخ 21 غشت 1935، ج.ر عدد 1195، صادرة بتاريخ 20 شتنبر 1935 الموافق ل 20 جمادى الثانية 1354، ص 1450.

عممت مدونة التحصيل هذا الشرط على سائر الديون الضريبية التي يراد تعطيل أدائها كيفما كانت مبالغها، كما تركت المدونة الباب مفتوحا لتكوين ضمانات أخرى غير تلك الوارد تعدادها في المادة 118 على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل وهو ما كان مسكوتا عليه في ظهير 1935.

وهكذا، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل يتوفر على سلطة رهيبية¹ في تقدير أو تقويم مدى كفاية الضمانة التي يعرضها عليه المدين في تغطية الدين المطالب به حتى يستجيب لطلبه أو يرفضه، وهو ما يطرح مجموعة من الإشكاليات العملية عندما يتعلق الأمر بالضمانات الصعبة التقويم في ظل غياب ضوابط قانونية ومعايير يمكن للمحاسب الرجوع إليها في مسألة التقدير، الشيء الذي من شأنه أن يجعلنا أمام تقديرات شخصية تختلف من قابض إلى آخر.

غير أن ما يسعف في الحد من هذه الإشكاليات هو أن هذا التقدير يخضع لرقابة القضاء بمناسبة البت في طلب إيقاف إجراءات التحصيل، وهذا ما يؤكد الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عندما قبل طلب إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل بعد استنكاف الإدارة عن الرد على الطالب بخصوص الضمانة التي عرضها عليها، حيث جاء في الأمر "وحيث إن طلب إيقاف إجراءات التحصيل تم إشفاعه بعرض ضمانات متمثلة في رهن الأصل التجاري للطالب لفائدة الجهة المكلفة بالتحصيل (...)", وحيث إن امتناع هذه الأخيرة عن الجواب على عرض الضمانة في إطار طلب وقف الأداء يقتضي تدخل قاضي المستعجلات الإداري للأمر بالإيقاف المؤقت للتنفيذ ربطا بقيمة وكفاية الضمانة

¹ - محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص 363.

المعروضة¹، وفي أمر آخر لرئيس نفس المحكمة جاء فيه " وحيث إنه مادامت المدعية قد عرضت على القابض المعني بالأمر تقييد رهن على أصلها التجاري كضمانة فإن عليه أن يقوم بذلك لاسيما وأن قيمة الأصل التجاري المذكور تبلغ 23.693.247,11 درهم حسب الثابت من تقرير الخبرة المدرجة بالملف².

ونشير في ختام هذه النقطة إلى أن المشرع لم يعمل على تنظيم مضمون المطالبة الإدارية، كأن ينص مثلا على اشتراط تقديمها كتابة أو بمجرد تصريح شفوي³ واحتوائها على جميع البيانات الدالة على موضوع النزاع وإلزامية توقيعها من المعني بالأمر إضافة إلى وجوب تحديد الملتزمات تحديدا لا لبس فيه، مما دفع ببعض الباحثين⁴ إلى القول بأن الوسائل القانونية التي يعتمد عليها الطاعن في مطالبته لا يجوز له الخروج عنها أثناء لجوئه إلى القضاء، إذ لا يحق له - حسب هذا الرأي - اعتماد وسائل جديدة لم يسبق له أن أثارها في مطالبته التمهيدية.

¹ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدالر البيضاء في الملف عدد 10/1/353 مؤرخ في 29 يونيو 2010. أورده عبد العتاق فكير، المادة الإستعجالية في القضاء الإداري - أوامر واجتهادات -، مطبعة اديسوفت، الدار البيضاء، 2013، الطبعة الأولى، ص 389.

² - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدالر البيضاء تحت عدد 31 في الملف الإستعجالي عدد 1/11/483 مؤرخ في 19 يناير 2012. منشور بكتاب المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، الجزء الأول، سلسلة دراسات وأبحاث، منشورات مجلة القضاء المدني، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2015، ص 400.

³ - يذهب الأستاذ عبد الغني خالد إلى أنه وعلى الرغم من أن جميع النصوص المنظمة للمطالبات في المادة الضريبية لا تشير إلى ضرورة توجيه المطالبة كتابة، إلا أن شكلية الكتابة تملها طبيعة العمل البيروقراطي، مشيرا إلى أن الكثير من المدينين يعبرون أحسن عن مشاكلهم شفاهة بينما لا تتضمن شكاوهم المكتوبة سوى عبارات عامة وجاهزة تتكرر في كل شكاية، والسبب في ذلك هو توجه هؤلاء المشتكين وبالخصوص الأميين منهم إلى كتاب عموميين الذين يتخذون من المطالبات نماذج موحدة رغم اختلاف الموضوع وأسباب النزاع، وهو ما يجعل إدارة الضرائب في حيرة من أمرها لاستخلاص العناصر الخلاقية. عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 2002، دون الإشارة إلى عدد الطبعة، ص 337 و 338.

⁴ - محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، مرجع سابق، ص 164. فوزية الكون، القاضي الجبائي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، تخصص قانون الأعمال، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية بالدالر البيضاء، جامعة الحسن الثاني، السنة الجامعية 1998-1999، ص 56.

والواقع أننا لا نميل إلى تبني هذا الطرح، إذ أنه ليس هناك ما يمنع من إيراد وسائل قانونية أخرى لم يتم التطرق إليها في المطالبة الإدارية وذلك قصد البت الشامل في النزاع، وإلا إذا اعتمدنا الرأي أعلاه فإننا سوف نعتبر مرحلة المطالبة الإدارية بمثابة طعن ابتدائي ومرحلة تقديم الدعوى بمثابة طعن استئنافي لنخلص إلى القول بعدم إمكانية تقديم معطيات جديدة تم إغفالها في المطالبة الإدارية، وهو أمر غير مقبول إجرائياً.

الفرع الثاني : الآثار القانونية المترتبة على تقديم المطالبة الإدارية

إن قيام المدين باستيفاء الشروط المنصوص عليها في المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية من تقديم لمطالبته إلى الإدارة الضريبية داخل الأجل القانوني وتدعيمها بالضمانات الكفيلة بتأمين سداد الدين الذي في ذمته، يترتب عنه نتيجتان تتمثلان إما في حل النزاع في مراحله الأولى وبالتالي تسوية الخلافات الناشئة بين المدين والإدارة في إطار الحوار المباشر الذي تقوم عليه المسطرة الإدارية (الفقرة الأولى)، وإما اللجوء إلى القضاء حال فشل التسوية الإدارية بين أطراف العلاقة الضريبية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : إيجاد تسوية للنزاع على مستوى الإدارة

إن الغاية المتوخاة من مسطرة المطالبة الإدارية هي التعجيل بالبت في النزاع وإخبار المعني بالأمر بنتائج البحث الذي بني عليه القرار حتى يتأتى لهذا

الأخير إما التخلي عن مطالبته نتيجة تسوية النزاع أو العدول عن موقفه في حالة اقتناعه بقرار الإدارة أو في حالة العكس رفع أمره إلى القضاء¹.

لذلك، فقد كانت غاية المشرع الأساسية من إقرارها وفرض إلزاميتها هي خلق حوار مباشر بين الإدارة والمدين، لتمكين هذا الأخير من عرض موقفه وخلافه مع الإدارة مقابل تمكين هذه الأخيرة من إجراء مراقبة ذاتية على عملها وتدارك أخطائها بما يصحح المراكز القانونية للمدين أو إقناعه بصحة الضريبة المتنازع فيها من جهة، وتسوية الخلافات الناشئة بين الطرفين في مراحلها الأولى، وبالتالي تخفيف العبء على القضاء ووضع حد لتراكم القضايا الضريبية أمام المحاكم من جهة أخرى².

وانطلاقاً من هذه الغاية، يفترض في الإدارة الضريبية أن تتجاوب مع المدين عند تقديم مطالبته لها سعياً منها لحسم النزاع في بدايته إما بإقناعه بصحة الضريبة موضوع النزاع أو بتدارك أخطائها لتفادي صدور أحكام قضائية ضدها وخلق جو من الثقة يجعل المدين يبادر إلى المساهمة في تمويل النفقات العمومية تلقائياً.

¹ - محمد الشريفي، المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، مداخلة أُلقيت في الندوة العلمية الوطنية حول موضوع "الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي" التي نظمت من طرف محكمة النقض بشراكة مع المديرية العامة للضرائب يومي 4 و 5 فبراير 2011، منشورة في مجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2011، ص 53.

² - محمد الشريفي، المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، نفس المرجع، ص 53.

غير أن هذا الهدف يصطدم بعدم إلزام المشرع للإدارة بالرد على مطالبات المدينين¹، بل أكثر من ذلك فإن للإدارة الضريبية إمكانية تحصيل ديونها حتى ولو لم يتم الجواب على شكايته المتظلم²، مما يشكل عائقا في بلوغ كل الأهداف المتوخاة من هذه المسطرة.

وعلى العموم، فمتى استجابت الإدارة الضريبية لمطالبة المدين وقامت بتدارك أخطائها بما يصحح مركزه القانوني أو أقنعته بقرارها نجم عن ذلك وضع حد للنزاع في مرحلته الإدارية دونما حاجة للجوء إلى القضاء والعكس صحيح.

الفقرة الثانية : اللجوء إلى القضاء

إذا تعذر حل النزاع في مرحلته الإدارية فإنه ينتقل إلى المرحلة القضائية التي تعتبر آخر مرحلة في عمره، حيث يعرض على القضاء ليفصل فيه بمقتضى حكم حائز لقوة الشيء المقضي به.

وتنص المدونة في الفقرة الثانية من مادتها 120 على حالتين يمكن فيهما للمدين اللجوء إلى القضاء للمنازعة في إجراء من إجراءات التحصيل، وهما الحالة

¹ - تنص الفقرة الأخيرة من المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه "عند عدم رد الإدارة داخل أجل ستين يوما (60) الموالي لتاريخ توصلها بالمطالبة، كما في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة".

القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 المؤرخ في 28 من محرم 1421 الموافق ل 3 ماي 2000، صادرة بتاريخ 28 صفر 1421 الموافق ل 1 يونيو 2000، ص 1256.

² - تنص الفقرة الأخيرة من المادة 235 من المدونة العامة للضرائب على أنه "لا تحول المطالبة دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة، وإن اقتضى الحال الشروع في مسطرة التحصيل الجبري مع مراعاة استرداد مجموع أو بعض المبالغ المذكورة بعد صدور القرار أو الحكم".

ظهير الشريف رقم 1.06.232 الصادر بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 الموافق ل 31 ديسمبر 2016 المحدثة بموجبه المدونة العامة للضرائب بمقتضى قانون المالية رقم 43.06 كما تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2016

التي تستنكف فيها الإدارة عن الرد داخل القانوني المخول لها (أولاً)، والحالة التي لا يقبل فيها المدين القرار الصادر في حقه (ثانياً).

أولاً : حالة عدم رد الإدارة داخل أجل ستين يوماً

يعتبر عدم رد الإدارة على مطالبة المدين داخل أجل ستين يوماً الموالي لتاريخ توصلها بالمطالبة بمثابة رفض ضمني لمطالبته، وهو ما يفتح أمامه باب اللجوء إلى القضاء المختص لمقاضاة الإدارة والقفل النهائي للمنازعة.

وقد استهدف المشرع من هذا الأجل تحقيق غايتين أساسيتين، الأولى هي حث الإدارة على الإسراع في دراسة الطعون المقدمة إليها، والغاية الثانية تتمثل في تمكين المدين من مقاضاة الإدارة في أجل مريح نسبياً دون انتظار وقت طويل، وكل ذلك من أجل إنهاء النزاع في أقرب وقت ممكن وتحديد المراكز القانونية للأطراف وتصفية الدين الضريبي الذي يشكل التزاماً محمولاً لا مطلوباً.

كما أن تحديد هذا الأجل في ستين يوماً يبين بشكل جلي تأثير المشرع الضريبي بما جرى به العمل في القواعد العامة وخاصة في طلبات الإلغاء بسبب تجاوز السلطة التي ترفع أمام المحاكم الإدارية والتي يعتبر فيها سكوت الإدارة عن الرد على التظلم المرفوع إليها طوال ستين يوماً من تاريخ توصلها به بمثابة رفض له طبقاً لما تنص عليه الفقرة الثالثة من القانون رقم 41.90 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية¹، وهو ما لم يسر على هديه المشرع في المدونة العامة للضرائب

¹ - تنص الفقرة الثالثة من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية على أنه "إذا التزمت السلطة الإدارية المرفوع إليها التظلم الصمت في شأنه طوال ستين يوماً اعتبر سكوتها عنه بمثابة رفض له، وإذا كانت السلطة الإدارية هيئة تصدر قراراتها بتصويت أعضائها فإن أجل ستين يوماً يمد، إن اقتضى الحال ذلك، إلى نهاية أول دورة قانونية لها تلي إيداع التظلم".
القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 المؤرخ في 22 من ربيع الأول 1414 الموافق ل 10 شتنبر 1993، ج.ر عدد 4227، صادرة بتاريخ 3 نونبر 1993، ص 2168.

التي حددت أجل جواب الإدارة على المطالبة التي يقدمها المزم في ثلاثة أشهر الموالية لتاريخ توصلها بهذه المطالبة¹.

ثانيا : حالة عدم قبول المدين بالقرار الصادر في حقه

عندما لا يقبل المدين القرار الصادر عن الإدارة الضريبية عقب بحث مطالبته جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل ستين يوما الموالية لتاريخ تبليغه بالقرار المذكور، وقد يكون هذا الرفض كلياً أو جزئياً، ذلك أن الإدارة قد تستجيب لبعض الالتماسات الواردة في مطالبة المدين ولا تستجيب لأخرى، ويبقى للمدين في هذه الحالة رفع أمره إلى القضاء بخصوص الجزء الذي لم تتم تسويته أو العدول عن ذلك في حالة اقتناعه بقرار الإدارة.

وهذا الإقتناع لن يتأتى بطبيعة الحال إلا إذا عللت الإدارة قرارها تعليلاً يستند على أسانيد قانونية وواقعية تبين للمدين صحة قرارها وتجعله مقتنعاً بأن لجوءه إلى القضاء لن يغير من الأمر شيئاً مادام محل النزاع محسوم قانوناً لصالح الإدارة، وهو ما سكتت عنه المدونة رغم ما يكتسيه من أهمية بالغة في تحديد مآل المنازعة وفي إقناع المدين بالقرار المتخذ في حقه، لكن بعد صدور القانون رقم 03.01 أصبحت كل الهيئات العمومية ملزمة بتعليل قراراتها الإدارية الفردية السلبية

¹ - تنص الفقرة الثالثة من المادة 235 من المدونة العامة للضرائب على أنه ³ إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة أو في حالة عدم جواب هذه الأخيرة داخل أجل الثلاثة (3) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة وجبت متابعة الإجراءات وفقاً لأحكام المادة 243 أدناه⁴.

ظهر شريف رقم 1.06.232 الصادر بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 الموافق ل 31 ديسمبر 2016 المحدثة بموجبه المدونة العامة للضرائب بمقتضى قانون المالية رقم 43.06 كما تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2016.

الصادرة لغير فائدة المعنى المشار إليها في المادة الثانية من القانون المذكور تحت طائلة عدم الشرعية¹.

ويرى بعض الممارسين² أن الإدارة الضريبية تعتمد في ردها على مطالبات المدينين على عبارات ومباني تقليدية تكاد تتشابه في جميع الحالات رغم اختلاف الوقائع والمتمسات، كما تشهد أحد الممارسات³ أيضا أن القابض لا يكثر بتقديم الجواب عن المطالبة عبر اعتماد المراسلات كأداة للتواصل بل ينتظر قدوم المدين بنفسه إلى مقر القباضة ومطالبته بالجواب في الوقت الذي أصبحت فيه الإدارة الجبائية مطالبة باستعمال الوسائل التكنولوجية الحديثة في ميدان التواصل.

وكل هذا من شأنه أن يفرغ المسطرة التوجيهية من مضمونها ويدفع بالمدينين إلى اللجوء إلى المرحلة القضائية التي تعتبر المرحلة الحقيقية للمنازعات اعتبارا لما يوفره القضاء من حياد واستقلالية.

¹ - القانون رقم 03.01 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.202 المؤرخ في 12 من جمادى الأولى 1423 الموافق ل 23 يوليوز 2002، ج.ر عدد 5029، صادرة بتاريخ 3 جمادى الآخرة 1423 الموافق ل 12 غشت 2002، ص 2282.

² - عبد الرحمان أبليللا ورحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون 15.97)، مطبعة الأمنية، الرباط، 2000، دون الإشارة إلى عدد الطبعة، ص 122.

³ - فاطمة حنان المرابط، مرجع سابق، ص 154 و 155.

خاتمة

لقد توخى المشرع المغربي من خلال التنصيص على إلزامية سلوك مسطرة المطالبة الإدارية أمام إدارة التحصيل قبل طرق باب القضاء التعجيل بالبت في النزاع الضريبي من جهة، وتمكين الإدارة الضريبية من ممارسة رقابة ذاتية على أعمالها وتدارك أخطائها دونما حاجة إلى تدخل جهة رقابية مستقلة من جهة ثانية، وذلك بهدف غرس الطمأنينة الجبائية لدى المدينين بالضريبة ومصالحتهم مع الإدارة الضريبية التي تجسد مظهر القوة والجهروت في المخيل الجمعي المغربي. لهذا، تعتبر المطالبة الإدارية إحدى الضمانات التي حولتها مدونة تحصيل الديون العمومية للمدينين بالضريبة وعيا منها بأهمية هذه المسطرة في حل منازعات التحصيل في مهدها بطريقة حبية ومجانية.

وانطلاقا من هذه الغايات، فإن العمل القضائي ببلادنا جعل من هذه المسطرة آلية لتحقيق التوازن المنشود بين أطراف العلاقة الضريبية عوض أن تشكل عبئا يحول دون خدمة موضوع الدعوى، وهو ما تجلى في المواقف التي اتخذتها مختلف المحاكم الإدارية ببلادنا في تعاملها مع المنازعات التي أثيرت بخصوص الشروط المتعلقة بهذه المسطرة كما بينا أعلاه.

الحسابات الخصوصية: قواعد الاشتغال وطرق التدبير

الهبري الهبري

أستاذ المالية العامة بكلية الحقوق بوجدة

مقدمة:

إذا كانت مبادئ الميزانية واضحة ولا تحتاج إلى تفصيل على المستوى النظري، فإن تطبيقاتها على المستوى العملي تجد الكثير من الصعوبات، خصوصا فيما يتعلق بالاستثناءات الواردة عليها. هذه الاستثناءات القانونية المقبولة والمؤطرة، يمكن أن تكون ظرفية ومؤقتة أو تكون بنيوية ودائمة. في الحالة الأولى تتخذ شكل أعمال قانونية يرجى منها تنفيذ عمليات لم تكن مدرجة ضمن القانون المالي السنوي (القانون المالي التعديلي ومراسيم التسبيق)، وأيضا منح ترخيص ميزانياتي متعدد السنوات (ترخيصات البرامج). في الحالة الثانية تتخذ شكل إجراءات لبعض التدبيرات (gestions) ذات الطبيعة المنفردة، ويمكن أن تكون لها في هذه الحالة ميزانيات ملحقة، إذا لم تكن تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

لكن يمكن لهذه المرافق الحكومية أن تقوم ببعض العمليات الخاصة، وتكون طبيعتها مختلفة عن تلك الموجودة في الميزانية العامة، نظرا لوجود علاقة

بين المورد والنفقة. وهو ما يسمى بالحسابات الخصوصية للخرينة. وإعطاء تعريف ملائم للحسابات الخصوصية للخرينة غالبا ما نلجأ إلى خصوصية العمليات المنجزة خارج إطار الميزانية العامة¹.

إن الأصل التاريخي للحسابات الخصوصية يرجع إلى القرن التاسع عشر (حوالي 1836)، حيث كانت تعتبر إلى جانب الميزانيات الملحقة بمثابة مرافق خاصة في الخرينة. لقد منحت لهذه الحسابات خلال تلك الفترة طبيعة خاصة، لأن المرافق الخاصة للخرينة كانت تضع تمييزا بين المرافق المرتبطة بالميزانية العامة والمتعلقة بالميزانيات الملحقة، وبين المرافق الموجودة خارج الميزانية العامة التي كانت تتعلق بالحسابات الخصوصية للخرينة. هذه الأخيرة تطورت مع الوقت بانفصالها عن الميزانيات الملحقة لتحصل على نظام خاص ينظمها²، وستؤطر فيما بعد ذلك بنصوص قانونية خلال المنتصف الأول من القرن العشرين، إلى أن تم التأكيد عليها في القانون التنظيمي للمالية الفرنسي لسنة 1959 الذي أكمل عملا تشريعيًا ابتداءً منذ 1947.

الحسابات الخصوصية في فرنسا منظمة اليوم بالقانون رقم 692-2001 لفتح غشت لسنة 2001، وقد أخذ المغرب بنفس التدابير الموجودة في فرنسا بما في ذلك التقليل من عدد الحسابات ودمج أخرى بعضها مع بعض³. تظهر

¹ - P. M. GAUDMET et J. MOLINIER, Finances Publiques (Budget Trésor), 7^e éd., Paris, Montchrestien, 1996, p.285.

² - Loi n 47-520 décembre 1890 ouvrant un compte spécial du Ministère de la marine en France.

³ - عرف تطور عدد الحسابات الخصوصية للخرينة بالمغرب منذ سنة 2000 انخفاضا ملحوظا، إذ تراجع من 156 حسابا سنة 2001 إلى 71 حسابا سنة 2018، ويعزى هذا الانخفاض أساسا إلى تبني التوجه نحو عقلنة ونجاعة تدبير هذه الحسابات. تقرير حول الحسابات الخصوصية للخرينة، وزارة الاقتصاد والمالية 2019، ص:1

الحسابات الخصوصية - من خلال الطريقة التي تقدم بها- وكأنها وضعت كي لا تخضع لقواعد الميزانية. بالتأكيد أن مرونة تسييرها (رقابة برلمانية مخففة، ترحيل الاعتمادات) تعرضها للتجاوزات والتأويلات المتضاربة.

تختلف الحسابات الخصوصية للخرينة من حيث طبيعتها عن العمليات المتعلقة بالميزانية العامة، نظرا لطبيعتها المؤقتة، والتبرير في ذلك أن عملياتها تجري خارج وثيقة الميزانية.

الفكرة التي أدت إلى نشوء الحسابات الخصوصية هي أن كل المداخل ليست بالضرورة عبارة عن مورد، وكل المخرجات ليست بالضرورة في شكل نفقات. ومن هنا فإن حركة الاعتمادات المؤقتة لا بد أن تخضع لنظام المحاسبة بشكل منفصل، وذلك من أجل إعطاء وضوح أكثر لوثيقة الميزانية¹.

فأين تكمن خصوصية الحسابات الخصوصية؟ وما الذي يميز هذه العمليات عن غيرها؟ والجواب عن هاذ التساؤل يعود بداهة إلى طبيعتها: فإما أنها غير نهائية وبالتالي لا يمكننا حسابها كنفقات أو كمداخل حقيقية، وإما أن المداخل والنفقات في حالة ترابط فعلي يجعل تخصيص الأولى للأخيرة حتميا.

في جميع الأحوال، فهذا الاختلاف بين الحسابات الخصوصية للخرينة وبين عمليات الميزانية العامة ناتج عن بعض الأسباب التي تعود إلى قواعد الاشتغال، لأن لها خصوصيات مختلفة (مبحث أول)، أو ترجع إلى طريقة تديرها (مبحث ثاني).

¹-P.M. GAUDMET et J.MOLINIER, op.cit., p.285

المبحث الأول : خصوصية قواعد الاشتغال

تستند الحسابات الخصوصية للخرزينة على مجموعة من القواعد التي تشكل في نفس الوقت مجال التعريف والإطار القانوني. وترتكز هذه القواعد على خصوصية هذه الأخيرة ما دام أنها تحددها في عموميتها وتفردتها¹.

توجد إذن قواعد مشتركة بين جميع الحسابات الخصوصية للخرزينة (مطلب أول) والتي تميزها عن باقي الحسابات والقواعد الخاصة بكل صنف (مطلب ثاني) لها انفرادية والتي تقوي خصوصية الحسابات الخصوصية للخرزينة مقابل الميزانية العامة وأيضا اختلافات بعضها عن بعض .

المطلب الأول : القواعد المشتركة للحسابات الخصوصية للخرزينة

إذا استثنينا الحظر المفروض على التكاليف الخاصة كي لا تكون متضمنة في الحسابات، فإن كل حساب للخرزينة يؤهل لأن يكون خصوصيا على الأقل بسببين: أولا، من المفروض أن ينجز عمليات ذات طابع استثنائي (فقرة أولى)، وثانيا اشتغاله على قاعدة الترابط بين المداخيل والنفقات (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: شرح العمليات ذات الطابع الاستثنائي

يمكن أن يأخذ الطابع الاستثنائي لهذه العمليات شكلين مختلفين: حيث يمكن أن يكون ناتجا عن اختلاف في الطبيعة التي تكون بينها وبين العمليات الناتجة عن الميزانية العامة، علما بأنها مؤطرة بقواعد استثنائية (أولا). كما يمكن أن تقوم الحسابات الخصوصية للخرزينة بعمليات ذات طبيعة نهائية (ثانيا)، وفي هذه الحالة تتجلى الخصوصية في البحث عن وسائل التمويل.

¹ Jacques LAUZ, Le Compte d'Avances sur imposition Locale, in RFFP n : 32, les comtes spéciaux du Trésor, Paris, LGDJ, 1990, p. 11 et suiv.

أولا: شرح العمليات ذات الطبيعة المؤقتة

إن السبب الأساسي الذي كان وراء ظهور الحسابات الخصوصية للخرينة، خلافا لقواعد الميزانية، هو الضرورة التي تحتاجها الدولة لتنفيذ بعض العمليات، وهذا التفرد يجعلها "فوق السطر"¹، أي مؤقتة.

تتأسس المقاربة المهمة لمفهوم الحسابات الخصوصية المقترحة من طرف أغلبية الفقه، على هذا المظهر، وهذا ما يؤكد العميد موريس دوفيرجي DUVERGER: "بعض النفقات العمومية لها طابع ظاهري بحت، لا يتعلق الأمر بنفقات حقيقية وإنما مصاريف مؤقتة موجهة لأن تعود من تلقاء نفسها إلى خزائن الدولة. وبالمقابل فإن بعض الموارد هي أيضا ظاهرية ومؤقتة"² ماعدا بعض الاستثناءات القليلة. وتنجز جميع الحسابات الخصوصية هذا النوع من العمليات خارج التسبيقات للجماعات الترابية³. ويوضح موريس دوفيرجي DUVERGER أن: "هذه الحسابات الخاصة موجهة لكي تغلق من تلقاء نفسها عندما تدخل الأموال الخارجة مؤقتا، أو تخرج الأموال الداخلة مؤقتا"⁴.

وتجدر الإشارة إلى أن الطبيعة المؤقتة ليست ثابتة دائما كما نظن، وكما جاء على لسان P.M.Gaudemet و J.Molinier فإن: "الطابع المؤقت لخروج الأموال مشكوك فيه، في بعض الأحيان نفترض أن الأمر يتعلق بتسبيق سيتبعه

¹ Christian BIGAUT, Finances Publiques- Droit Budgétaire : Le Budget de l'Etat, Paris, ELLIPSES, 1995, p.34

² -Maurice Duverger, Finances publiques, PUF, 7 éd., 1971, p.274.

³ -Pierre Di Malta, Finances publiques, (Le budget), Paris, PUF, 1999, p.33.

⁴ -Maurice Duverger, Op cit, p.274

تسديد، ولكن إن لم يتم التسديد فإن التسبيق يعتبر نفقات حقيقية¹ شكل هذه الحالة كالقبول بدون قيمة.

ليس من المتوقع أن تؤثر العمليات في توقعات الميزانية، ولكن إن كنا نولي اهتماما وثيقا لحساب العملات المعدنية، فالدولة تشتري القطع المصنعة بثمان الإنتاج وتعيد بيعها لمؤسسة الإصدار بقيمتها الاسمية. ويمكن أن يشكل هذا الفرق عائدات للدولة، وهي إيرادات حقيقية مبدئيا كان ينبغي إدراجها في الميزانية. نفس الملاحظة تبقى صالحة بالنسبة للقروض التي تمنحها الدولة للخواص لأن فيها نسبة فائدة.

باختصار هذه العمليات ذات الطبيعة الخاصة، خصوصا مع وجود محاسبة خاصة فإن عمليات الحسابات الخصوصية للخزينة هي بكل بساطة لا تشكل مداخيل ونفقات فعلية بالنسبة للميزانية. وهذا هو السبب في عدم إدراجها فيها. ومع ذلك فإن اعتبار هذه الحسابات خاصة لا يمكن اختزاله في هذا الصنف فقط، وإنما يمكن أن تظهر أيضا في العمليات النهائية.

ثانيا : العمليات ذات الطبيعة النهائية

لا يقتصر دور الحسابات الخصوصية في إنجاز عمليات ذات طابع مؤقت، وإنما يمكن أن تعمل على تدبير أموال ذات طبيعة مطابقة لعمليات الميزانية. إذن أين تكمن خصوصيتها؟ وما المانع من خضوعها لنظام القانون العام؟ يمكن أن نستحضر نموذجين للدفاع عن خصوصية هذه الحسابات في بعض الحالات.

¹ -P.M.GAUDMET et J.MOLINIER, Op Cit, 1996, p.285

الحالة الأولى: تجد قاعدتها في التمويل عن طريق موارد خاصة ويتعلق الأمر بالحسابات المرصدة لأموال خصوصية، وهذا الصنف يشبه الميزانيات الملحقة من خلال طريقة العمل، حيث تبين فيها المداخل المرصدة لتمويل صنف معين من النفقات والاستعمال المخصص لهذه النفقات. تزود هذه الحسابات بحصيلة رسوم أو موارد مخصصة¹.

الحالة الثانية: نبحث عن أساسيات هذه الخصوصية في إدارة الأنشطة الصناعية والتجارية تماما، كما هو الشأن بالنسبة للميزانيات الملحقة، الفرق الوحيد هو أن التدبير هنا تابع. وقد استخدمت تركيبة الحساب الخاص لتفادي القواعد الصارمة للمحاسبة العمومية لتسجيل عمليات ذات طبيعة صناعية وتجارية منجزة جانبا من طرف مصالح عمومية لا تتمتع بالشخصية المعنوية². ويحدد قانون المالية للسنة الاعتماد الأصلي والمكشوف المأذون فيه لكل حساب، كما يميز في محاسبتها بين العمليات النهائية وعمليات الخزينة؛ وتستخلص نتيجة كل تصرف سنوي وفقا للقوانين والأعراف التجارية³.

إلى جانب العمليات المؤقتة تأخذ بعض العمليات النهائية مكانا خاصا في الحسابات الخصوصية للخزينة، وميزة هذه الأخيرة ليس بطبيعة هذه العمليات، وإنما بسبب مصدر الموارد الاستثنائية بالموازاة مع المهمة الأساسية للمصالح التي تديرها أو الخاصة لأنها معروفة مسبقا.

¹ - المادة 27 من القانون التنظيمي رقم 130.13 الصادر في 14 من شعبان 1436 (2 يونيو 2015) ج.ر عدد 5810

² - Mamadou DIOP, Finances Publiques Sénégalaises, NEA, 1977, p.35

³ - الفصل 27 من المرسوم الملكي رقم 330.66 بتاريخ 10 محرم 1387 (21 أبريل 1967) بسن نظام عام للمحاسبة العمومية. ج.ر عدد 2843

الفقرة الثانية: الارتباط بين الموارد والنفقات

خصوصية أخرى للحسابات الخصوصية تتمثل في إقامة رابط مباشر بين المداخيل والنفقات إما عن طريق عملية التخصيص (أولا) وإما عن طريق تمويل ذاتي للحساب أي نظام الدورة البنكية (ثانيا).

أولا: تخصيص بعض المداخيل لبعض النفقات

بغض النظر عن مبدأ شمولية الميزانية، الذي ينص على أن مجموع مداخيل الدولة هي التي تمول مجموع نفقاتها، فإن الحسابات الخصوصية للخبزينة في النفقات التي تنجزها، لها طابع التصرف في موارد مصادرها معروفة ومخصصة حصريا لهذه النفقات. وقد أشار الأستاذ بوفيه (Michel Bouvier) أن " مسطرة الحسابات الخصوصية للخبزينة مسيئة للحق العام لاسيما أن تخصيص وترحيل الاعتمادات هي القاعدة¹.

تقريبا في جل النصوص التأسيسية والتطبيقية لحساب يعتبر خاص، يتم تحديد لائحة الموارد الموجهة للاستعمال الحصري و فقط لتسوية النفقات المتوقعة من نفس الحساب. في الواقع فخصوصية الحسابات الخصوصية للخبزينة دعت إليها الضرورة مادام أن الدولة لا تستطيع إدراجها بطريقة ملائمة في الميزانية²؛ التي هي وثيقة لتقدير مجموع الموارد تمكن الدولة من تمويل أي نفقة مقررة في قائمة التحملات؛ وصفة لا يمكن الاعتماد عليها لأنها أصلا موجهة، وكذلك فإن محاولة تسوية نفقة عن طريق المداخيل الخارجة عن الميزانية آجلا أم عاجلا

¹- Michel Bouvier, Finances publiques, 4^{ed}. Paris, LGDJ, 1998, p. 213.

²- المادة 25 من القانون التنظيمي رقم 130.13

ستبدو بشكل محتمل كمظاهر احتيالية للبرلمانيين الذين سيفحصون قانون المالية. ويتطلب هذا الإشكال إذن -لكي لا تشوه وثيقة الميزانية- أن تغطي وتنجز هذه المداخيل وأيضا النفقات في حسابات مخصصة. لقد استخدمت طريقة الحساب الخصوصي لتخليص برنامج الميزانية من نتائج الأنشطة العمومية الخاصة وليوفر للدولة موارد خاصة أو تنفيذ مشروع معين. إذن بالنظر من زاوية المداخيل فهذا الارتباط هو إعطاء الدولة سلطة تقديرية لتخصيص موارد باستعمال قانوني فقط لنفقات نشاط معين، وسيكون من المثير تحليلها من وجهة نظر النفقات.

ثانيا: تمويل الحسابات عن طريق نظام الدورة البنكية

تتضمن حسابات العمليات البنكية والتجارية العمليات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو البنكية المنجزة من طرف مصالح عمومية للدولة¹. ونظام الدورة مصطلح مأخوذ من المصطلحات البنكية حيث يُحدث انتمانا يظهر كاحتياط نقدي دائم، والذي يتجدد جزئيا عن طريق تسديدات مشتركها، ويتم تحديد مقدار هذا المبلغ الأخير وفقا لاحتياجاتها وقدرتها على التسديد.

نفس المفهوم عند محاسبي الخزينة فهو يعطي نفس المعنى، والفرق الوحيد هو أن مفهوم القرض والتسديد يستبدل على التوالي بالنفقات والمداخيل. وبالتالي فإن النفقات هي التي تتكلف بإنتاج مداخيل. تعمل حسابات التسبيقات وحسابات القروض في مجملها على قاعدة هذا النظام. في فرنسا فإن الصندوق

¹ - الفصل 27 من المرسوم الملكي بسن نظام المحاسبة العمومية

الوطني للتقاعد يخضع لنفس المبدأ ولكن مع بعض الأصلة، بعكس باقي الحسابات التي فيها يسبق المنح عمليات الاسترداد. ففي إطار هذا الصندوق فالموظفون النشطاء يساهمون في الواقع للمتقاعدين ولكن في العمق فإنهم يوفران لأنفسهم مادامت هذه المبالغ ستعود إليهم كرواتب في نهاية حياتهم المهنية، أهمية المبلغ الذي سيجمعونه لا يعتبر كعائدات محتملة ولكنها عائدات هي لهم في الأصل. إذن فالكلمة المفتاح التي تلخص هذه الحالة هي الملاءمة المالية أو قدرة النفقات على إنتاج مداخيل على الأقل متوازنة.

في الجانب الثاني من الترابط نستطيع أن نؤكد على أن كل نفقة لم تنجز إلا ويشترط رجوعها على شكل مداخيل في صناديق الحسابات الخصوصية. إذن مادام هناك إمكانية استعمال المداخيل لانجاز النفقات فكذلك يمكن انجاز نفقات لإنتاج موارد.

باختصار فالحسابات الخصوصية للخرينة في عموميتها تتمتع بخصائص خالصة لها، وهذا ما يدفعنا لإضافة جرعة من الخصوصية بارزة من وجهة نظر مادية -العمليات المنجزة- ومن وجهة نظر رسمية -إمكانية تقديم المحتوى على قاعدة تخصيص المداخيل للنفقات-.

بالإضافة لخصوصية النظام القانوني لعمل الحسابات الخصوصية للخرينة توجد قواعد تمكن من تمييز بعضها عن البعض والتي تعود لتصنيفاتها.

المطلب الثاني: القواعد الخاصة لكل حساب خصوصي للجزينة

كل حساب خصوصي بالإضافة للعمليات الاستثنائية والترابط بين الموارد والنفقات، له خصائص تميزه عن الميزانية العامة سواء تعلق الأمر باعتمادات النفقات (فقرة أولى) أو ترخيص السحب المكشوف (فقرة ثانية)¹.

الفقرة الأولى: الحسابات الخصوصية المتعلقة باعتمادات النفقات

تنقسم إلى خمسة أصناف: يتعلق الأمر بالحسابات المرصدة لأموال خصوصية وحسابات التمويل وحسابات الانخرافات في المنظمات الدولية وحسابات العمليات النقدية وحسابات النفقات من المخصصات.

أولاً- الحسابات المرصدة لأموال خصوصية:

هي تلك الحسابات التي تبين فيها المداخل المرصدة لتمويل صنف معين من النفقات، وتزود هذه الحسابات بحصيلة رسوم أو موارد مخصصة وعند الاقتضاء، بمبالغ مدفوعة من الميزانية العامة². وتعتبر أرصدة هذه الحسابات دائنة على الدوام، أما حسابات نفقاتها تصفى في السنة الثالثة إذا لم يترتب عليها تكاليف طيلة هذه المدة، وأن يدرج رصيدها في مداخل الميزانية العامة. وهي إلى حد ما تشبه حسابات المهام الخاصة في فرنسا، إذ تنجز العمليات الخاضعة للقانون المالي وتوضع في عهددة الحكومة وتمول من خلال موارد محددة. هذه الفئة تتفرد بوجود سببين: لأنها تهتم من جهة بعمليات معينة

¹ - هذا التصنيف تم تجسيده ضمنياً في القانون التنظيمي لقوانين المالية وتؤكد عليه صراحة وزارة المالية في فرنسا، حيث تقدم غالباً الحسابات الخصوصية للجزينة على أساس هذا التصنيف في مشاريع قوانين المالية. راجع: Pierre DiMALTÀ , Le régime juridique des comptes spéciaux du trésor, in RFFP N°32, Les comptes spéciaux du trésor, LGDJ, Paris, 1990, p.23.

² - المادة 27 من القانون التنظيمي رقم 13-130

مشابهة لعمليات الميزانية العامة، أي نهائية؛ ومن جهة أخرى لأنها تعمل بتخصيص بين المداخيل والنفقات. في فرنسا يتم دعم هذا التخصيص بوجود رابط مباشر منصوص عليه في المادة 21 من القانون التنظيمي 2001-692. وحسب بعض الفقه الفرنسي "فهي ليست إلا تكريسا لواقع موجود حيث كان المشرع يهدف إلى الحد من إمكانية الخروج من قاعدة عدم تخصيص المداخيل ضمن ميزانية الدولة دون عرقلة متطلبات التدبير الجيد للموارد"¹.

عنصر آخر يميز الحسابات الخصوصية، والتي يجب أن تنفذ في توازن وهو ما أشارت إليه المادة 28 من القانون التنظيمي للمالية في المغرب بتأكيدا على أن: تقرر عمليات الحسابات الخصوصية للخزينة ويؤذن بها وتنفذ طبق نفس الشروط المتعلقة بعمليات الميزانية العامة. نفس الشيء نجده في فرنسا حيث أكدت الفقرة الثانية من المادة 26 على أنه لا يجب أن يتجاوز "مجموع النفقات المعتمدة أو المأذون بها باسم حساب المهام الخاصة مجموع مداخيل نفس الحساب" باستثناء الثلاثة أشهر الأولى من إنشائه، ولا يمكن للسحب المكشوف أن يتجاوز ربع النفقات المسموح بها في السنة.

ويجب أن نشير بأنه رغم هذه القيود فهذه الحسابات نادرا ما تكون متوازنة، غير أنه إذا ظهر خلال السنة أن مداخيل الحسابات المرصدة لأموال خصوصية تفوق التقديرات (بما في ذلك المبالغ المنقولة) أمكن فتح اعتمادات جديدة بموجب قرار لوزير المالية في دائرة هذا الفائض من المداخيل² والشيء

¹ - Raymond MUZELLEK, Finances publiques, 14^{ed}, Sirey, 2006, p.296.

² - الفصل 26 من المرسوم الملكي مرجع سابق.

نفسه بالنسبة للمشرع الفرنسي، حيث إذا حدث وأن كانت مداخيل حساب المهام الخاصة أكبر من المتوقع فإن وزير المالية باستطاعته زيادة الاعتمادات حتى الحد الأقصى لهذا الفائض.

إن حسابات المهام الخاصة باعتبارها استثناء وتقوم بتسجيل عمليات مؤقتة¹، مما يركب خصوصيتها. فإن هذا التفرد لا يخصها وحدها، بل يخص أصناف أخرى للحسابات المؤقتة يتميز بعضها عن بعض، وضمن هذه الأخيرة يجب تصنيف حسابات التسبيقات والقروض.

ثانيا: حسابات التسبيقات والقروض

تتضمن حسابات التسبيقات والقروض الدفعات التي تنجزها الدولة من موارد الخزينة بشرط إرجاع مبالغها، وتمنح تسبيقات وقروض الخزينة لحاجيات المصلحة العمومية، إذا لم يتمكن المستفيدون من الحصول في الأسواق النقدية أو المالية لدى منظمات القروض أو بوسائل أخرى على موارد كافية لإنجاز عملياتهم². ولا يمكن أن تتعدى مدة التسبيقات سنتين³، في حين أنه بموجب القانون التنظيمي للمالية في فرنسا فإن "تسبيقات وزارة المالية يمكن أن تستفيد منها مدة سنة قابلة للتجديد مرة واحدة الهيئات التالية: المؤسسات العمومية - الجماعات المحلية - مختلف الهيئات - الخواص وأيضا الميزانيات والحسابات⁴.

¹ -M.Laurent RABATE, Du bon usage des comptes d'affectation spéciale, RFFP, n° 32, p.35

² - الفصل 32 من المرسوم الملكي مرجع سابق

³ - الفصل 33 من المرسوم الملكي

⁴ - محددة على ضوء المادة 29 من القانون التنظيمي لقوانين المالية رقم 2001.09 في فرنسا

ويقع إرجاع التسبيقات حسب الكيفيات المحددة عند منحها، ويمكن أن يتم هذا الإرجاع بكامله عند انتهاء المدة المقررة. وكل تسبيق لا يقع إرجاعه في الأجل المحدد يتم بشأنه ما يلي:

- إما إصدار مقرر للاستيفاء العاجل طبقاً للشروط المعينة في الفصل 34

- وإما تثبيت فيى شكل سلف مصحوب بتحويل إلى حساب قرض؛

- وإما إثبات خسارة محتملة تقيد في الميزانية العامة للسنة؛

وبالرجوع إلى الفصل 34 المذكور أعلاه نجده ينص صراحة على أن: " كل مبلغ يجب أدائه برسم قرض أو تسبيق من الخزينة ولم يدفع في التاريخ الواجب فيه أدائه، تترتب عنه بحكم القانون ابتداء من هذا التاريخ فائدة بمقدار فائدة التسبيق أو القرض مع زيادة نقطتين.

ويعهد إلى العون القضائي للخزينة باستيفاء كل مبلغ يجب أدائه برسم تسبيق أو قرض ولم يقع تسديده في السنة الموالية لتاريخ حلول أجل التسبيق أو القرض.

وكل مبلغ لم يستخلص في ظرف الخمس سنوات الموالية لحلول الأجل يدرج في نفقات الميزانية العامة وتقيد في مداخل هذه الميزانية المبالغ التي يمكن استخلاصها فيما بعد."

الفقرة الثانية: الحسابات الإخصوة للخزينة المرتبطة بترخيص الكشوفات

هي حسابات يكون فيها توقع النفقات ذات طابع تقديري، ولعلاج ذلك، يتم سنويا تحديد سحب مكشوف ذو طابع محدود، ويتعلق الأمر

بالحسابات التجارية (أولاً) حسابات التسوية مع الحكومات والهيئات الأجنبية
(ثانياً) حسابات العمليات المالية (ثالثاً).

أولاً: الحسابات التجارية

تتضمن حسابا العمليات البنكية والتجارية، العمليات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو البنكية المنجزة من طرف مصالح عمومية للدولة، وعند عدم وجود مقتضيات خصوصية لقوانين المالية فإن تسيير الحسابات الخصوصية المذكورة يكون كما يلي: يمكن أن تكون حسابات العمليات البنكية والتجارية مدينة أو دائنة، ويحدد قانون المالية للسنة الاعتماد الأصلي والمكشوف المأذون فيه لكل حساب، وعند الاقتضاء قواعد إرجاع مبالغها أو تصفيتها¹.

نظراً لطابعها الغير مستقر والغير متوقع، فإن توقعاتها للمداخيل والنفقات لا تعدو أن تكون مجرد مؤشر فقط لجعل الإدارة أكثر مرونة. ومع ذلك هناك بعض القيود المرتبطة بالعمليات المسجلة، ولا يمكنها أن تتضمن استثمارات مالية أو تسبيقات أو قروض ما عدا الاستثناء الصريح لقانون المالية حسب المادة 27. هذا الصنف يتميز بالخضوع للنتائج السنوية المحددة لكل حساب وفق بيان حسابي عام. كما أكد ذلك السيد جاك بروفونسال (Provensal): "الحسابات التجارية تنحرف عن مبدأ تخصيص النفقات بالطبيعة"².

عمليات الحسابات التجارية لها إذن هذه الخصوصية، فهي تنجز عبر حساب خصوصي للخرينة مما يعرضها للمخاطر لأنها "تعتمد إلى حد كبير على

¹- الفصل 27 من المرسوم الملكي، مرجع سابق

²- Jacques PROVENSAL, Les comptes de commerce, RFFP n°32.,p.57.

الظروف¹ وهي تحتل مكانا ثانويا للمهمة الرئيسية للمصلحة المكلفة بها (وهذا أيضا ما يميزها عن الميزانيات الملحقة). هذا الصنف ليس الوحيد المأذون له بترخيص السحب على المكشوف فهناك إلى جانبه حسابات التسوية مع الحكومات والهيئات الأجنبية.

ثانيا: حسابات التسوية مع الحكومات وباقي الهيئات الأجنبية

حسب مقتضيات الفصل 28 من المرسوم الملكي المتعلق بالمحاسبة العمومية، تتضمن حسابات التسديد مع الحكومات الأجنبية العمليات المنجزة بين الحكومات عملا بالأوافق المعمول بها بصفة قانونية. وتراعى في مسكها الاتفاقات المبرمة وإدماج نتائجها النهائية المحتملة في الميزانية.

وتتضمن حسابات الانخراط في المنظمات الدولية واجبات الانخراط المدفوعة أو رؤوس الأموال المستثمرة لانخراط المغرب في منظمات دولية²، هذا ويمكن أن تدرج وحدها في هذه الحسابات المبالغ المقرر إرجاعها في حالة الانسحاب، أما المداخيل التي يحتمل الحصول عليها من هذه المبالغ فتدرج في مداخيل الميزانية العامة للدولة برسم المتحصل من المساهمات المالية.

حسابات الانخراط في الهيئات الدولية 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 الانسحاب³.

¹ -Pierre Di Malta, op cit, p.313

² - الفصل من المرسوم الملكي 29

³ - الفقرة (ب) من المادة 27 من القانون التنظيمي رقم 13-130

حسابات التسوية مع الحكومات وباقي الهيئات الأجنبية لها نفس الخصوصية كباقي الحسابات الخصوصية للخزينة فيما يخص الاستفادة، بالنظر لتقدير التدبير الجيد كما ذكر بعض الكتاب: " هناك منطقة غير معلنة تبرر بالأساس بدواعي ضرورة العمل الدبلوماسي أو العسكري مما يصعب المراقبة البرلمانية¹". وهي الآن تقترب من وجهة نظر نظامها إلى حسابات العمليات النقدية.

ثالثا: حسابات العمليات النقدية

طبقا للفصل 30 من المرسوم الملكي² تتضمن حسابات العمليات النقدية حركات الأموال النقدية غير الناجمة عن عملية تجارية، ويحدد مكشوفها في قانون مالية السنة. ويباشر مسكها بكيفية تبرر النتائج النهائية المحتملة لهذه العمليات". كما يباشر مسكها بكيفية تبرر النتائج النهائية المحتملة لهذه العمليات.

وتدرج هذه النتائج في حسابات الميزانية أو تتحملها على أبعاد تقدير في السنة الثانية الموالية للسنة الجارية التي استخلصت منها.

في فرنسا، تهتم حسابات العمليات النقدية بالموارد والنفقات ذات الطابع النقدي. وتكون لهذه الفئة من الحسابات تقديرات للموارد وتوقعات للنفقات ذات طابع تقديري وليس تقييدي، ما عدا كشف الحساب المحدد لكل واحد منها². وفي الأخير يجب أن نؤكد على أن إنشاء حسابات العمليات النقدية، تترك للدولة هامشا ضيقا للحركة بسبب الطابع المحدد لموضوعها، وهو ما يمثل

¹ - Michel BOUVIER, op.cit, p.08

² - المادة 23 من القانون التنظيمي الفرنسي رقم 692-2001 بتاريخ فاتح غشت 2001.

خصوصيتها الفريدة خارج نظامها كحساب خاص. وعلى خلاف الحسابات التي تضم اعتمادات النفقات، فإن هذه الأصناف من الحسابات، تكمن خصوصيتها في موضوعها أكثر مما تكمن في أسلوبها أو طريقتها. وتبقى الآثار متشابهة، لدرجة أننا لا نستطيع أحيانا تمييزها عن الميزانية العامة، وقد نجد أنفسنا أمام وثائق ذات عمليات وقواعد غير متجانسة. وإذا ما اكتفينا بقواعد التسيير فإن الحسابات الخصوصية تزخر فعلا بخصوصية ثابتة سواء في مجملها أو فيما يخص كل صنف منها.

المبحث الثاني : خصوصية طريقة تدبير الحسابات الخصوصية

هذه الخصوصية ليست سوى نتيجة للأولى، في الواقع ونظرا لوجود اختلاف في حجم العمليات المنجزة من طرف الحسابات الخصوصية، وتلك العمليات المحددة في الميزانية العامة، فمن المقبول جدا أن يتم تسيير هذان النوعان من الحسابات بطريقة مختلفة. ومع ذلك ورغم هذا الاختلاف فلا يجب أن يغيب عن أذهاننا بأن الحسابات الخصوصية تنجز أموالا عمومية، ولهذا السبب وبمقتضى المادة 15 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن أكد بأن هذه الحسابات تخضع في الوقت نفسه للمراقبة الإدارية والسياسية وهو ما يقربها من الميزانية العامة. وبالتالي يمكن تكييف هذه الخصوصية بأنها قطاعية (مطلب أول) لكن هذا النعت ليس وصفا مطلقا ما دام أن هذه الخصوصية تبقى نسبية (مطلب ثاني).

المطلب الأول: المظاهر الاستثنائية للحسابات الخصوصية

كما هو الحال بالنسبة لقواعد الاشتغال فخصوصية طريقة التدبير لا يمكن أن يتم تقييمها إلا على ضوء الميزانية، التي تشكل القاعدة والإطار المرجعي في مجالات توقعات العمليات المالية للدولة. من هذا المنظور، يمكن القول أن الحسابات الخصوصية هي موضوع تدبير يخالف قواعد الميزانية (فقرة أولى) وخارج وثيقة الميزانية (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: تدبير خارج قواعد الميزانية

للحسابات الخصوصية مميزات تتمثل في التحرر من بعض مبادئ الميزانية¹، خاصة مبادئ الشمولية والسنوية. ويتجلى عدم احترام المبدأ الأول في ارتباط المداخيل بالنفقات (أولا) في حين يتجلى تجاهل المبدأ الثاني في ترحيل الاعتمادات (ثانيا).

أولا: الارتباط بين المداخيل والنفقات

يجب التأكيد أولا أنه ليس كل الحسابات الخصوصية تخرج عن المبدأ الكلاسيكي لقانون الميزانية²، فالحسابات التجارية وحسابات التسوية مع الحكومات وباقي الهيئات الأجنبية وحسابات العمليات النقدية يرخص لها لتقديم مداخيلها ونفقاتها كمخصصات صافية. بالنسبة لهذه الأصناف من الحسابات، لا يؤذن لها إلا بالسحب المكشوف³ ارتباطا بنتائج التعويض بين

¹ - هناك أيضا مبدأ وحدة الميزانية الذي لم تتم معالجته في هذه الفقرة لأنه لا يدخل ضمن خصوصية تدبير الحسابات الخصوصية للخزينة، رغم أنه يكشف عن استقلالية تسييرها.

² - Pierre Di Malta, RFFP, revue précité, p.23.

³ Voir, André PAYSANT, Finances publiques, 5^{em} éd, paris, Dalloz, 1999, p.12

النفقات والمداخيل. وهذا يناقض قاعدة الناتج الإجمالي الذي يعتبر أحد مكونات مبدأ الشمولية - كذلك عدم التخصيص- والذي يقتضي ألا يكون هناك أي ارتباط بين بعض الموارد ببعض التكاليف. هذه الأصناف لها خاصية ربط النفقات والمداخيل لدرجة أنها لا تظهر بتفصيل في قانون الميزانية، ويبقى تقييم المداخيل والنفقات اختياريا. وفي الاتجاه نفسه يؤكد الأستاذ دي مالطا DIMALTA أنه "بالنسبة لكل صنف من هذه الأصناف من الحسابات، المعطى الوحيد المرقم والمدرج على قائمة التوازن العام من قانون المالية، يتشكل من رصيد صاف لمجموع عمليات حسابات هذا الصنف. هذا الرصيد المقيد في خانة 'سقف التكاليف ذات الطابع المؤقت'¹."

خلف وصف العمليات ذات الطابع الاستثنائي يحتل التعويض بين المداخيل والنفقات مكانة اختيارية، في الأسباب التي دفعت المشرع لاختيار عرض هذه الحسابات خارج إطار الميزانية، وهو ما أشار إليه أحد الفقهاء الفرنسيين بقوله "أن الحاجة هي التي دعت إلى ضرورة عرض هذه الحسابات خارج الميزانية دون احترام لمبدأ الشمولية"².

ثانيا: ترحيل الاعتمادات

إذا كان مبدأ السنوية من القواعد العامة للميزانية، فإن الحسابات الخصوصية تقوم على مبدأ التدبير المتعدد السنوات. فعمليات الحسابات الخصوصية للخزينة منصوص عليها ومرخصة وتنفذ وفق نفس الشروط التي

¹ --Pierre Di Malta, op.cit.,p31.

² -André PAYSANT, op cit,p.114.

تحكم عمليات الميزانية العامة، وعلى هاذ الأساس يتضمن قانون المالية سنويا قائمة لكل العمليات المنسوبة لكل حساب خاص. هناك إذن "تلقائية الترحيل" حسب تعبير الأستاذ أورسوني ORSONI. يشكل ترحيل الاعتمادات عائقا رئيسيا لممارسة الرقابة البرلمانية على مداخيل ونفقات الحسابات الخصوصية للخرينة¹، وذلك لأنه لا يوجد تفويض سنوي مسبق، كما أن المراقبة البعدية للتدبير المتعدد السنوات تبقى صعبة. خارج استثناءات مبادئ الميزانية العامة المقبولة من طرف المشرع، هنا كإرادة لإقامة نظام مرن للحسابات الخصوصية للخرينة بالنظر للعمليات التي تنجزها. ومع ذلك وكلما تم التأكيد على خصوصيتها فإن البرلمان يفقد نسبيا سلطته في المراقبة.

الفقرة الثانية: تدبير خارج وثيقة الميزانية

كما هو الشأن بالنسبة للميزانيات الملحقة، يتم تدبير الحسابات الخصوصية بطريقة منفصلة عن وثيقة الميزانية العامة (أولا) ونظرا للأموال العامة التي تنجزها هذه الحسابات لا يمكن أن تكون فعالة إلا من خلال ميزانيات مستقلة (ثانيا).

أولا: تدبير خاص بعيدا عن الميزانية العامة.

لقد سبق أن ذكرنا عدم احترام مبادئ الميزانية، ولكن المبدأ الأول الذي تحيد عنه الحسابات الخصوصية هو مبدأ وحدة الميزانية. لهذا يتم اللجوء إلى

¹- رغم أن هذا الأسلوب يخص الميزانية العامة فإنه يبقى استثنائيا، إذ أنه في إطار الحسابات الخصوصية للخرينة فإن الترحيل هو المبدأ.

مفهوم قانون المالية لإلحاق هذه الحسابات بالميزانية العامة، وحسب قول الأستاذ
ORSONI: "كل عملية خاصة خارج إطار الميزانية تهدف إلى :

– تحقيق التوازن الميزانياتي والتحكم في النفقات .

– الإفلات من الرقابة البرلمانية بالنسبة لبعض العمليات¹.

إن الخصوصية الأولى المرتبطة بالمراقبة البرلمانية، تعطي للحسابات
الخصوصية مرونة في التدبير لا نجدها في الميزانية العامة، رغم أنها أسست مع
إدخال الحسابات الخصوصية في قانون المالية.

إن تدبير الحسابات الخصوصية خارج إطار الميزانية يشكل بعض
الخصوصيات غير القابلة للجدل ونفس الملاحظة يمكن أن نجدها عند إجراء
المقارنة مع الميزانيات المستقلة.

ثانياً: تدبير خاص بعيداً عن الميزانيات المستقلة

تدمج حسابات الهيئات ذات الشخصية المعنوية التي تقوم بمهمة المرفق
العام في ميزانيتها الخاصة ولا تظهر في قانون المالية. في الواقع تعتبر هذه
الميزانيات مستقلة، فالحسابات الخصوصية ليس لذيها استقلال ذاتي فقط وإنما
استقلال تام عن وثيقة الميزانية، وذلك على غرار الميزانيات المستقلة. إلا أنه وعلى
خلاف الحسابات الخصوصية للخرينة، فإن هذه الأخيرة تضم العمليات التي
تقوم بها الهيئات العمومية مثل المقاولات العمومية أو الخاصة التي تتمتع
بالشخصية المعنوية وتتكفل بمهمة المرفق العام، والتي لا تدمج حساباتها في قانون

¹ -Gilbert Orsoni, Science et législation financière, paris, ECONOMICA, 2005, p.246.

المالية، لأنها تتوفر على ميزانيتها الخاصة. وبالتالي فإن منح عمليات الحسابات الخصوصية للخزينة وصفا خارج قانون المالية لن يكون فقط تعديلا لمبدأ الوحدة بل استثناء حقيقيا لا يتماشى مع العقلنة المبحوث عنها في النظام القانوني للحسابات الخصوصية للخزينة. وبالفعل فإن إدراج هذه الأخيرة في ملحق قانون المالية يبقئها في حقل المراقبة البرلمانية، مما يساعد على التوفيق بين خصوصيتها ومتطلبات الشفافية في المالية العمومية. وقد أكد الأستاذ لالوميير LALUMIERE في هذا الاتجاه إلى أن الإصلاح الذي تم إجراؤه: يتجلى أولا في "ميزنة" الحسابات الخاصة والتي أدمجت في وثيقة الميزانية مع احتفاظها بخصوصيتها¹.

فيما يتعلق بالتدبير السليم، فإن أخذنا مثال المقاولات العمومية، فهي تخضع لتدبير مالي مشابه لتقنيات القانون الخاص² - رغم أن نظامها مرتبط ببعض قواعد القانون العام - وذلك بسبب الصناعة والتجارة التي تعتبر من صميم أنشطتها. لا تستفيد الحسابات التجارية التي تعتبر الصنف الأقرب لهذه المقاولات العمومية من هذا التدبير المرن³، رغم أن الحسابات الخصوصية تتوفر على نظام استثنائي، وهذا لا يعني عدم خضوعها للقواعد المطبقة على المالية العامة.

باختصار فإن درجة استقلالية الحسابات الخصوصية هي موضوع اختبار، ويمكننا أن نؤكد بادئ ذي بدء، بأنها استقلالية منفصلة عن الميزانية العامة، غير أنها لا تعني الانفصال التام عن قانون المالية، مقارنة مع الميزانيات المستقلة التي

¹ -Pierre LALUMIERE, Les Finances publiques, paris, Armand colin,1970,p.61.

² -Moustapha Souranc, « Les biens et les finances des entreprises publiques », Encyclopédie juridique de l'Afrique, NEA, Tome7,1982, p.281 et s.

³ - أصبحت طرق تدبير المقاولات العمومية مشابهة لطرق تدبير المقاولات الخاصة من أجل الفعالية والمردودية

لا تخضع للمراقبة البرلمانية، ولكن في كلا الحالتين فإن خصوصية الحسابات الخصوصية ظاهرة للعيان بالنظر للقواعد التي تنظمها التي ليست لا صارمة ولا مرنة. وتحمل هذه الاستقلالية الناتجة عن إدخال الحسابات الخصوصية في قانون المالية بعض النتائج التي تجعلها نسبية.

المطلب الثاني : خصوصية نسبية

ينص القانون التنظيمي على أن إعداد وتنفيذ الحسابات الخصوصية يخضع لنفس القواعد التي يخضع لها إعداد وتنفيذ الميزانية العامة¹. من هذا النص يمكن أن نستنتج أن تدبير الحسابات الخصوصية يخضع لمسطرة الميزانية (فقرة أولى) وللمراقبة البرلمانية (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى : تدبير يخضع لقواعد الميزانية

طبقا للمادة 28 فإن تنفيذ الحسابات الخصوصية للخرينة يخضع لمسطرة مطابقة لمسطرة تنفيذ الميزانية العامة (أولا) ويتم تخصيصها وفق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين (ثانيا).

أولا : مسطرة التنفيذ مطابقة لمسطرة الميزانية العامة

في ميدان النفقات يمر تنفيذ الميزانية بأربعة مراحل ضرورية، وهي الالتزام بالنفقة، وتصفيته، ثم الأمر بصرفها الموجه من طرف الأمر بالصرف، وأخيرا دفع النفقة التي يتكلف بها المحاسب العمومي؛ وثلاثة مراحل متعلقة بالموارد (أمر بالصرف ينشئ مداخيل ويحدد مصادرها ومحاسب يتكلف بعمليات التحصيل) وهي نفس الطريقة التي يتم بها تنفيذ الحسابات الخصوصية.

¹ - المادة 28 من القانون التنظيمي لقوانين المالية رقم 130-13

فيما يتعلق بالنفقات حدد القسم الأول من الباب الثالث من المرسوم الملكي بمثابة نظام المحاسبة العمومية المتعلقة بالقواعد الخاصة بعمليات النفقات؛ القواعد التنظيمية والتطبيقية لتنفيذ النفقات وأعطانا فكرة حول المقارنة بين مسطرة تنفيذ نفقات الحسابات الخصوصية وتلك الخاصة بالميزانية العامة، حيث نص الفصل 32 على أن: "يباشر دفع جميع النفقات وتصفياتها والأمر بدفعها بمسعى من الأمر بالصرف ما عدا في حالة ترخيصات بالمخالفة الواردة في النصوص".

ولا يمكن أداء الأوامر بالصرف أو الحوالات إلا بعد التأشير عليها من طرف المحاسب المكلف بالنفقة¹.

فيما يخص المداخل، فإن المرسوم الملكي المذكور سالفاً، يجعل من الأمرين بالصرف سلطات مختصة بإصدار أوامر التحصيل.

فيما يتعلق بالتنفيذ، فإن الحسابات الخصوصية ليس لها أية خصوصية مقارنة مع الميزانية العامة، ومع ذلك إذا كان هذا التشابه يرتبط بالمسطرة فإنه في الواقع أكثر اتساعاً، على اعتبار أن هذا التنفيذ سواء بالنسبة للحسابات الخصوصية أم عمليات الميزانية، يخضع لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

¹ - الفصل 33 من المرسوم الملكي المتعلقة بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق

ثانياً : تنفيذ مطابق لمبدأ الفصل بين العمليات الإدارية والمحاسبية¹
حسب الأستاذ دس مالطا DIMALTA فإن: "التنفيذ يتم في إطار الميزانية العامة باحترام قاعدة الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين"².
يعتبر أمراً عمومياً بالصرف للمداخيل والنفقات كل شخص مؤهل باسم منظمة عمومية لرصد أو إثبات أو تصفية أو أمر باستخلاص دين أو أدائه³.
مع الفصل بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في الحسابات الخصوصية للخرينة، خطى المشرع المغربي خطوة مهمة في محاولته التوفيق بين خصوصية الحسابات وضرورات التدبير الآمن للمالية العامة. وهذا ما نتج عنه تقارب الميزانية العامة بالرغم من خصوصيتها. وفي نفس السياق فقد ذهب المشرع إلى أبعد من ذلك بتكريس رقابة برلمانية فعالة على تدبير الحسابات الخصوصية .

الفقرة الثانية : تدبير يخضع للرقابة البرلمانية

يخضع تدبير الحسابات الخصوصية للخرينة للرقابة البرلمانية، وهي رقابة تتم عن طريق الترخيص القبلي (أولاً) كما تتم من خلال المراقبة البعدية (ثانياً).

أولاً: أسبقية الترخيص البرلماني

إن وضع توقعات عن التكاليف يتيح رؤية واضحة ومتكاملة للمالية العمومية⁴، فالبرلمان له الحق في إبداء رأيه حول توقعات الحسابات الخصوصية كما هو الحال في الميزانية العامة. بل يمكن التأكيد بأن الحسابات الخصوصية في

¹-Pierre Di Malta, op.cit., p.15.

²-ibid, p.37.

³- الفصل 3 من المرسوم الملكي المتعلق بالمحاسبة العمومية

⁴-Hervé Message, « Le contrôle parlementaire des CST », RFFP ,n°32,p.153.

هذا المجال تخضع لنظام أكثر صرامة ما دام أنه في اللحظة التي تكون فيها الميزانية موضوع ترخيص إجمالي؛ فإنها تتوفر على ترخيص لكل صنف من أصنافها. كما تنص الفقرة الأولى من المادة 26 من القانون التنظيمي للمالية على أنه: "يمكن منح ترخيصات بالالتزام مقدما لفائدة الحسابات المرصدة لأموال خصوصية وحسابات النفقات من المخصصات بموجب قانون المالية للسنة في حدود مبلغ أقصى يحدده قانون المالية المذكور".

غير أنه يجوز في حالة الاستعجال والضرورة الملحة وغير المتوقعة، أن تحدث خلال السنة المالية حسابات خصوصية للخرينة بموجب مراسيم طبقا للفصل 70 من الدستور. ويتم إخبار اللجنتين المكلفتين بالمالية بالبرلمان مسبقا بذلك. ويجب عرض هذه المراسيم على البرلمان بقصد المصادقة عليها في أقرب قانون للمالية. إن إنشاء الحسابات الخصوصية للخرينة يخرج من المجال التنظيمي ليصبح من حق المشرع، ذلك أن المادة 26 من القانون التنظيمي للمالية أكدت أن الحسابات الخصوصية للخرينة لا يمكن أن تفتح إلا بموجب قانون للمالية. هذا النص يقطع الطريق أمام كل وزير له نية الاحتفاظ بأموال عمومية عبر حساب خاص دون علم البرلمان.

وإذا كانت مراقبة الحسابات الخصوصية للخرينة اليوم لا زالت تشير العديد من الإشكاليات، فإن السلطات التشريعية لها سلطات فعلية فيما يتعلق بالترخيص. فهو ترخيص يرتبط قبل كل شيء بتدبير إنشاء الحسابات الخصوصية. ولكي يكون لهذا الترخيص هدف معين أو أكثر فعالية، فيجب أن

تكون للبرلمان القدرة على التحقق من أن مسيري الحسابات لا يخالفون هذا الترخيص، وهذا ما يفسر ضرورة وجود المراقبة البعدية.

ثانيا: الرقابة البعدية

هي إمكانية تقوي سلطات البرلمان على الحسابات الخصوصية وتعطي في نفس الوقت للرقابة القبلية كل معانيها في الواقع من الطبيعي تماما في نهاية التنفيذ لقانون المالية أن تعرف السلطة التشريعية ما إذا التزمت الحكومة بالتعليمات الأولى، فهي عملية تحقّق ومراقبة نظامية ينفذ بموجبها قانون التصفية. وهكذا سيتضمن قانون التصفية- من أجل المراقبة- النتائج النهائية للحسابات الخصوصية للسنة المنصرمة والملحقات التوضيحية عن طبيعة تجاوزات الخسائر والفائض. ومن جانب آخر، للبرلمانيين إمكانية من التحقق من مشروعية العمل المنجز بواسطة قانون التصفية مادام أن هذا الأخير يكون مرفوقا " بتقرير للمجلس الأعلى للحسابات والتقرير بالمطابقة بين أذونات الآمرين بالصرف وكشوفات المحاسبين العموميين.

وهكذا يمكننا أن نصل إلى نفس نتيجة العميد أمسلك AMSELEK الذي أكد أن نصوص 1959 و1956 قد غيرت ما كان ممارسة مشكوك فيها وفوضوية إلى أسلوب تقني منظم يسمح بالوصول في ظل بعض الشروط إلى تحقيق بعض النتائج¹.

¹ -Paul Amselek, Le budget de l'Etat sous la V^e République, 1967, p.86.