

# المنازعة

لدراسات القانونية والإدارية

المدير المسؤول  
د. رضوان العنبي

مجلة علمية فصلية محكمة  
تعنى بالدراسات القانونية والإدارية

## الدراسات والأبحاث

الحسين الكتيّف	مسطرة الفرض التلقائي للضريبة بين النص القانوني ورقابة القضاء الإداري
يونس مليح	التحصيل الضريبي وسؤال ضمانات الملتزم
السعدية شنوف	القضاء الإداري بين الرقابة على مسطرة الفرض التلقائي للضريبة والمساهمة في بلورة مقتضياتها التشريعية
رشيدة عدي	المنازعة في إجراءات تحصيل الضريبة على الشركات، بين النص القانوني والتطبيق العملي
أحمد إقطين	أهمية الإقتطاعات الضريبية في عملية إعادة التوزيع تمويل قطاع التعليم والصحة نموذجا
صديق الحطاب	جباية العقارات المبنية كعامل لدينامية الجباية المحلية في التنمية
عبد الجبار المراكشي	فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة بالمغرب
زكرياء جواد	حق الإطلاع الضريبي بين الأسس والضوابط والآثار المترتبة عليه
نبيل الإدريسي الزكاري	التقنيات الحديثة المدمجة لمقاربة تدير المخاطر ودورها في تعزيز مردودية المراقبة الجبائية
صفاء البوهالي	التهرب الضريبي بالمغرب: المفهوم، الأسباب وسبل المكافحة

يناير 2020

عدد خاص حول القانون الضريبي

مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية

سلسلة يديرها

**الدكتور رضوان العنبي**

**باحث في القانون العام**

المراجعة اللغوية

**عبد الواحد تولان**

الإيداع القانوني

2011 PE 0113

الرقم الدولي المعياري

**X2028876**

ملف الصحافة

42/2011

المطبعة



دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع – الرباط

شارع طونكان عمارة 23 رقم 2 ديور الجامع

الهاتف: 05 37 72 58 23 الفاكس: 05 37 72 58 23

البريد الإلكتروني: [Contact@darassalam.ma](mailto:Contact@darassalam.ma)

الموقع الإلكتروني: [www.darassalam.ma](http://www.darassalam.ma)

المراسلة

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

الهاتف: 0665929835

البريد الإلكتروني: [elanbiredouane@gmail.com](mailto: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 - عين السبع الدار البيضاء (القانون العام)
د- كـوثرني محمد	: أستاذ جامعي بكلية الشريعة أكادير (القانون العام)
د- إدريس الجياني	: أستاذ جامعي بكلية الحقوق أكادير (القانون الخاص)
د- جميلة العماري	: أستاذة جامعية بكلية الحقوق طنجة (القانون الخاص)
د. نعيم سايك	: أستاذ التعليم العالي بكلية متعددة التخصصات بني ملال (القانون الخاص)
د. محمد شادي	: أستاذ باحث بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين السبع
د. ابوبكر مهم	: أستاذ بالتعليم العالي بكلية الحقوق - سطات (القانون خاص)
د. عاصم التجاني إبراهيم شمعون	: رئيس قسم إدارة الأعمال - جامعة شقراء أستاذ إدارة الأعمال المشارك (المملكة العربية السعودية)
د/عبدالله محمد عبدالله الميحيان	: رئيس قسم الاقتصاد وإدارة الأعمال - جامعة شقراء (المملكة السعودية)
د/ راجي يوسف محمود البياتي	: رئيس قسم العلاقات الدولية والدبلوماسية بكلية القانون - جامعة الكتاب - جمهورية العراق

### قواعد النشر

- 1- أن يكون البحث أصيلا معدا خصيصا للمجلة، و ألا يكون قد نشر جزئيا أو كليا في أي وسيلة نشر إلكترونية أو ورقية.
- 2- يرفق البحث بمختصر السيرة العلمية للباحث باللغتين العربية والإنجليزية.
- 3- يمكن للباحث إجراء التعديلات المطلوبة وإرسال البحث المعدل إلى نفس البريد الإلكتروني المذكور سالفًا.
- 4- تنشر المقالات باللغات العربية والفرنسية والانجليزية.
- 5- الالتزام بالمعايير الأكاديمية والعلمية المعمول بها دوليا في إعداد الأعمال العلمية، أهمها الأمانة العلمية.
- 6- أن يكون المقال مكتوبا بلغة سليمة، مع العناية بما يلحق به من خصوصيات الضبط والأشكال.
- 7- يكتب على الصفحة الأولى من المقال ما يلي:

- اسم ولقب الباحث باللغتين العربية والانجليزية، الصفة، الدرجة العلمية، مؤسسة الانتساب (الجامعة والكلية)، البريد الإلكتروني
- كتابة عنوان المقال باللغتين العربية والانجليزية.
- وضع ملخصين وكلمات مفتاحية للمقال باللغتين العربية والانجليزية في حدود 300 كلمة.
- 8- إتباع طريقة التهميش أسفل الصفحات بطريقة غير تسلسلية حيث يبدأ ترقيم التهميش وينتهي في كل صفحة كما يلي: اسم الكاتب، لقب الكاتب، اسم الكتاب، رقم الطبعة، بلد النشر: دار النشر، سنة النشر، ص
- 9- توثق المراجع حسب الترتيب الأبجدي في نهاية المقال وتصنف إلى:
  - مراجع باللغة العربية: (1-الكتب-2- القوانين والمواثيق الدولية-3- المقالات-4- المواقع الالكترونية)
  - المراجع باللغة الأجنبية: (1-الكتب-2- القوانين والمواثيق الدولية-3- المقالات-4- المواقع الالكترونية)
- 10 طريقة كتابة المراجع:
  - الكتاب: لقب الكاتب، اسم الكاتب، اسم الكتاب، رقم الطبعة، بلد النشر: دار النشر، سنة النشر
  - المقال: لقب الكاتب، اسم الكاتب، "عنوان المقال"، اسم المجلة، العدد، سنة النشر، الصفحة
  - المواقع الالكترونية: لقب الكاتب، اسم الكاتب، "عنوان المقال" اسم الموقع الالكتروني وتاريخ الولوج وساعته
  - رسالة ماجستير أو أطروحة دكتوراه: يكتب اسم صاحب البحث، العنوان، يذكر رسالة ماجستير أو أطروحة دكتوراه، اسم الجامعة، السنة.
  - إذا كان المرجع نشرة أو إحصائية صادرة عن جهة رسمية: يكتب اسم الجهة، عنوان التقرير، أرقام الصفحات، سنة النشر
- 11- يتم تنسيق الورقة على قياس (A4) ، بحيث يكون حجم ونوع الخط كالتالي:
  - نوع الخط هو TraditionalArabic حجم 16 بارز (Gras) بالنسبة للعنوان الرئيسي، وحجم 14 بارز بالنسبة للعناوين الفرعية، وحجم 14 عادي بالنسبة للمتن، وحجم 11 عادي

بالنسبة للجداول والأشكال إن وجدت، وحجم 9 عادي بالنسبة الهوامش. (أما المقالات المقدمة باللغة الأجنبية تكون مكتوبة بالخط Times New Roman.12

• ترك هوامش مناسبة (2.5) من جميع الجهات.

12- لا يزيد عدد صفحات المقال (بما في ذلك المراجع) عن 22 صفحة ولا يقل عن

15 صفحة

13- يرسل البحث المنسق على شكل ملف مايكروسفت وورد، إلى البريد

الإلكتروني [elanbiredouane@gmail.com](mailto:elanbiredouane@gmail.com)

14- يتم إبلاغ الباحث بالقبول المبدئي للبحث أو الرفض.

15- يخضع ترتيب المقالات في المجلة على أسس موضوعية.

16- تعبر المضامين الواردة في المقال على آراء أصحابها ولا تمثل آراء المجلة.

17- أي خرق لقواعد البحث العلمي أو الأمانة العلمية يتحملها الباحث صاحب المقال

بصفة كاملة.

كل بحث أو مقال لا تتوفر فيه الشروط لا يؤخذ بعين الاعتبار ولا يتم نشره مهما كانت

قيمته العلمية

ترسل المقالات وتوجه المراسلات عن طريق البريد الإلكتروني.



## محتوى العدد

- مسطرة الفرض التلقائي للضريبة بين النص القانوني ورقابة القضاء الإداري  
الحسين الكتيف.....9
- التحصيل الضريبي وسؤال ضمانات الملتزم  
يونس مليح.....31
- القضاء الإداري بين الرقابة على مسطرة الفرض التلقائي للضريبة والمساهمة  
في بلورة مقتضياتها التشريعية  
السعدية شنوف.....79
- المنازعة في إجراءات تحصيل الضريبة على الشركات، بين النص القانوني  
والتطبيق العملي  
رشيدة عدي.....143
- أهمية الإقتطاعات الضريبية في عملية إعادة التوزيع تمويل قطاع  
التعليم والصحة نموذجا  
أحمد إفيقرن.....175
- حماية العقارات المبنية كعامل لدينامية الجباية المحلية في التنمية  
صديق الحطاب.....193
- فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة بالمغرب  
عبد الجبار المراكشي.....207

حق الإطلاع الضريبي بين الأسس والضوابط والآثار المترتبة عليه

239..... زكرياء جواد.....

التقنيات الحديثة المدمجة لمقاربة تدبير المخاطر ودورها في تعزيز مردودية

المراقبة الجبائية

257..... نبيل الإدريسي الزكاري.....

التهرب الضريبي بالمغرب: المفهوم، الأسباب وسبل المكافحة

331..... صفاء البوهالي.....



## مسطرة الفرض التلقائي للضريبة بين النص القانوني ورقابة القضاء الإداري

الحسين الكتيّف

طالب باحث بسلك الدكتوراه

جامعة محمد الخامس الرباط

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا

تشكل الموارد الضريبية أهم مورد مالي لميزانية الدولة والجماعات الترابية، وتلعب دورا مهما في تمويل النفقات وإنعاش الحياة الاقتصادية بالبلاد، ولهذا عهد المشرع المغربي للإدارة، المتمثلة أساسا في الإدارة الضريبية التي تشمل المديرية العامة للضرائب كإدارة مكلفة بالوعاء الضريبي والخزينة العامة للمملكة كإدارة مكلفة بالتحصيل. وقصد أداء وظيفتها سن لها المشرع مجموعة من القواعد الإجرائية التي توظّر مجال تدخلها حفاظا على حقوق الخزينة العامة للدولة، كما سن مجموعة من الضمانات للملزمين لحمايتهم من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية اتجاه حقوقهم ودمتهم المالية أثناء فرض وتحقيق الالتزام الضريبي.

ويجد الالتزام الضريبي مصدره أساسا في النص الدستوري كقانون أسمى، من خلال الفصل 39 منه والذي جاء فيه: "على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها، وتوزيعها وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور".

وبالتالي يتبين من النص الوارد أعلاه على أن تحمل التكاليف هو واجب وطني يتحمله جميع المواطنين والمواطنات كل حسب مقدرته التكليفية، ويبقى للقانون وحده تحديد المادة الخاضعة للضريبة وتقدير العبء المناسب وطريقة الاستخلاص ومجموعة أخرى من الإجراءات والمساطر لتحديد الوعاء ومراقبته والمنازعات فيه<sup>1</sup>.

من جهة أخرى إذا كان النظام الضريبي المغربي يعتمد في السابق على الإدارة الضريبية في تحديد القدرة التكليفية للملزمين، فإنه منذ سنة 1983 أصبح النظام الضريبي يقوم على مبدأ الإقرار التلقائي من جانب الملزم كتعبير عن حسن نيته وعن حس المواطنة لديه وامتناله للواجبات التي تفرضها عليه بشكل طواعي، إيماناً منه بأن الضرائب التي يدفعها لخزينة الدولة يتم إعادتها إليه بعد دورة اقتصادية وذلك في صورة مشاريع استثمارية وخدمات عمومية وباقي مظاهر التنمية التي يعرفها بلده<sup>2</sup>.

وهكذا أصبح تقديم الإقرار يكتسي أهمية بالغة حيث يعتبر الوسيلة الوحيدة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة وتقديرها، فهو وسيلة للتعبير بكامل الحرية عن الرغبة في تحمل المساهمة في الأعباء العمومية، ليساهم بذلك في خلق أداة عملية تشرك الملزمين في ربط الضريبة، وتمكين الإدارة الضريبية من التعرف على المادة الخاضعة وجميع العناصر المكونة للنتيجة الجبائية.

<sup>1</sup> محمد شكيري: "الملزم والإدارة الضريبية-تقديم الأطراف وتحليل أطوار المواجهة-"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العم، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق الدار البيضاء، سنة 2003، ص3.

<sup>2</sup> رضى التايدي، "دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011" مقال منشور بسلسلة دفاتر محكمة النقض عدد 16، 2011، ص160.

وانطلاقاً من هذه الوسيلة أصبحت الإدارة الضريبية مقيدة بالعناصر التي يتضمنها الإقرار فيما يتعلق بتأسيس الضريبة وليس بإمكانها تغيير الأساس الضريبي أو رفعه اعتماداً على تخميناتها أو تقديراتها مجرد شكوك لديها حول صحة الإقرار الضريبي والبيانات الواردة فيه إلا أن هذه الضمانة المتعلقة بحجية الإقرار ليست نهائية أو مطلقة بل يقابلها بالأساس حق الإدارة الضريبية في مراقبة التصاريح المقدمة إليها والتأكد من عناصرها والحصول من أجل ذلك على جميع المعلومات التي تفيدها في ربط الضريبة.

إذن فوجود الإقرار يحد من تدخل الإدارة في تحديد الأساس الضريبي، بل ويفترض فيه الصحة إلى أن تثبت الإدارة عكس ذلك، فإذا تبين للإدارة من خلال المعطيات المتوفرة لديها ما يستوجب التدخل لتغيير الأساس الضريبي المصرح به من طرف الملتزم، فإن المشرع نص على إتباع مسطرة قانونية<sup>1</sup> داخل آجال معينة. إلا أن الملتزم قد يتخلف عن تقديم إقراره داخل الأجل القانوني المخول له، وقد لا يتضمن إقراره كل العناصر التي تفيده في تحديد وعاء الضريبة مما يفتح المجال للإدارة للتدخل لتطبيق القواعد المسطرية لتحقيق الإلزام الضريبي بطريقة أحادية بواسطة مسطرة الفرض التلقائي<sup>2</sup>، إلا أن هذا الحق المخول للإدارة لم يرد بصفة مطلقة بل إنه مقيد بضرورة إتباع الإجراءات التي فرضها المشرع لتحصيل الملتزم من كل فرض تعسفي ومفاجئ، وذلك تحت طائلة بطلان المسطرة.

<sup>1</sup> - رشيدة الصابري، "مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر الترتيبي المترتب عليه"، مقال منشور بسلسلة دفاتر محكمة النقض عدد 8 سنة 2005، ص 97.

<sup>2</sup> - محمد قصري، "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي"، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة سنة 2001، ص 7.

هذه الإجراءات التي تشكل في مجملها ضمانات للخاضع للضريبة، والتي يتوجب على الإدارة أن تمتع بها الخاضعين قبل عملية الفرض الضريبي وأثنائها. إلى أي حد تمكنت النصوص التشريعية والتنظيمية والعمل القضائي من خلق مسطرة فعالة في عملية الفرض التلقائي للضريبة. وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة:

(1) ما هي التزامات الخاضع للضريبة والتي إذا تخلف عنها تفرض عليه الضريبة بصورة تلقائية؟

(2) ما هي حالات اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي؟

(3) ما هي إجراءات الفرض التلقائي للضريبة؟

(4) ماهي حالات بطلان مسطرة الفرض التلقائي؟

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة المتفرع عنها سيتم تقسيم هذا الموضوع إلى مبحثين من خلال:

**المبحث الأول: حالات اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي للضريبة**

**المبحث الثاني: إجراءات وحالات بطلان الفرض التلقائي للضريبة**

**المبحث الأول: حالات اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي للضريبة**

تقوم الإدارة بالتحديد التلقائي للوعاء الضريبي بصورة انفرادية، كلما تخلف الملزم بواجباته تجاه الإدارة الضريبة. ويعد الفرض التلقائي استثناء في المجال الضريبي فالأصل هو أن الخاضع للضريبة يجب أن يقبل المساهمة في الأعباء العامة، وذلك بتقديمه للإقرار أو العقود أو الاتفاقات، إضافة إلى تقديمه للوثائق المحاسبية والخضوع إلى للمراقبة.

**المطلب الأول: عدم تقديم الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة أو تقديمه ناقصا**  
الإقرار هو تقديم الملزم للإدارة تصريحا يقر فيه بما تحقق له من دخل أو رقم معاملات خاضع للضريبة داخل أجل محدد ووفق نموذج التصريح الذي تعده الإدارة و عدم سلوك الملزم لمسطرة الإقرار هاته ينتج عنه عدم تمكين الإدارة من ربط الضريبة في الوقت المناسب.

وتقوم الإدارة بالفرض للضريبة تلقائيا في حالة إخلال الملزم بالالتزامه اتجاهها من حيث عدم تقديم الإقرار (الفقرة الثانية) أو تقديمه ناقصا أو إلى جهة إدارية غير مختصة (الفقرة الثانية).

### **الفقرة الأولى: حالة عدم وضع الإقرار داخل الأجل القانوني**

يفرض القانون الضريبي المغربي على الملزمين الإداء بإقراراتهم داخل آجال محددة وفقا لما تم بسطه أعلاه، ذلك أن كل إقرار تم إيداعه خارج الآجال أو عدم تقديم الإقرار يخول للإدارة الضريبة اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي.

بهذا المعنى يتم فرض الضريبة بصورة تلقائية في الحالة التي لا يضع الملزم الإقرار داخل الأجل القانوني وفق ما تقتضي به النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة على الشركات أو الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة.

في نفس الإطار اعتبر الاجتهاد القضائي الفرنسي التأخير في تقديم الإقرار كعدم وضعه.

إلا أن الأخذ بحالة التأخير على إطلاقها كسبب لتحريك مسطرة الفرض التلقائي هو أمر غير منطقي، والمفارقة غريبة إذ أن من شروط تطبيق مسطرة الفرض التلقائي ذاتها هو دعوة الملزم إلى وضع إقراره وفي حالة عدم استجابته لهذه

الدعوى يتم اللجوء إلى الفرض التلقائي، أي أن وضع الملزم للإقرار بعد توجيه رسائل الإدارة له سوء الأولى أو الثانية يوقف اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي<sup>1</sup>.  
ويطرح التساؤل بالنسبة للحالة التي لا يقوم فيها الملزم بتسوية وضعيته بعد مراسلات الإدارة له، ويقوم بذلك خارج الأجل القانوني المحدد له في رسالة الإدارة الثانية، ولكن قبل أن تقوم الإدارة بتحديد الأساس الضريبي استنادا إلى تقديرها، وأثناء ذلك قدم الملزم الإقرار، فهل تقوم الضريبة استنادا إلى الأسس المقدرة في إطار مسطرة الفرض التلقائي أم بعد مراقبة الإقرار؟

وفي هذه الحالة تكون الأسس المعتمدة هي التي تم تقديرها في إطار مسطرة الفرض التلقائي، لأنها أصبحت واجبة بمجرد تقاعس الملزم عن تقديم الإقرار بعد توجيه الإدارة الرسالة الثانية له.

ويبقى في الأخير أن نشير إلى أن إلزامية وضع الإقرار لا يعذر فيها الخاضع للضريبة إلا في حالة القوة القاهرة.

### الفقرة الثانية: حالة تقديم الإقرار الناقص أو عدم الإدلاء بإقرار لدى الجهة الإدارية المختصة

يعتبر الإقرار ناقصا إذا لم يتضمن أحد البيانات الجوهرية والضرورية لربط الضريبة وتحديد وعائها، وعليه فإن تقديم إقرار غير تام أو عقد لا يتضمن العناصر اللازمة لتحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها أو تصفية الواجبات يعتبر مبرر كافي للإدارة للجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي وذلك بصريح عبارة النص القانوني.

<sup>1</sup> -سفيان ادريوش ورشيد الصابري، "تصحيح الأساس الضريبي-دراسة مقارنة-دراسة تحليلية ونقدية لمقتضيات قوانين الثلاثية الجبائية وفق آخر التعديلات. على ضوء الآراء الفقهية واجتهادات المحاكم المغربية والفرنسية"، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، 2002 ص 27.

ومثال ذلك أن يدلي الملزم بإقراره عن الأرباح العقارية مفرقونا بعقد التفويت دون أصل التملك الذي سيمكن الإدارة من معرفة ثمن التملك، هنا يعتبر الإقرار ناقصا لأنه لن يفيد الإدارة في احتساب الضريبة.

يمكن أن نتساءل في هذا المجال عن الحالة التي يكون فيها الشخص خاضع للنظام الجزائي، إلا أنه في سنة معينة تتحقق فيه شروط الخضوع لنظام النتيجة الصافية الحقيقية ووضع الخاضع للضريبة الإقرار طبقا لنظام الربح الجزائي. فهل تطبق عليه الإدارة في هذه الحالة مسطرة الفرض التلقائي للضريبة أم تباشر معه الإدارة مسطرة التصحيح؟

إن نص المادة<sup>1</sup> 100 من قانون الضريبة العامة على الدخل يقضي أن يصحب الإقرار بالوثائق الملحقة المفروضة بمقتضى هذا القانون أو المطبقة عليه. وطبقا لمقتضيات المادة 145 من المدونة العامة للضرائب وقانون المحاسبة 9/88 فإن الخاضع للضريبة ملزم بأن يمسك محاسبة منتظمة وأن تتضمن بعض الملحقات القانونية التي تبرر بعض العناصر التي تشكل منها.

واختيار الملزم لنظام الربح الجزائي طبقا لمقتضيات المادة 40 من المدونة العامة للضرائب لا يعفيه من مسك محاسبته بل فقط أداء الضريبة استنادا إلى الربح الجزائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى يبقى الاختيار قائما ما لم يتحقق الشرط المتعلق بعدم تجاوز رقم الأعمال حدا معين نص عليه المشرع في المادة 41 من المدونة العامة للضرائب. فإن تجاوزه لم يعد هناك مجال للاختيار أمام الملزم الذي يلزم تقديم إقراره الموافقة لهذا النظام بملحقاته المقررة قانونا.

<sup>1</sup> -تقابلها المادة 82 من المدونة العامة للضرائب.

كما أن عدم تقييد الملزم بإيداع إقراره، يعطي للإدارة الحق في تحديد الضريبة بصورة تلقائية<sup>1</sup>، لكن السؤال الذي يطرح نفسه في هذا الإطار هو في حالة التي يخطأ فيها الملزم ويرسل إقراره عن طريق البريد المضمون إلى مصالح الخزينة العامة أو أية إدارة أخرى بدلا من إدارة الضرائب فهل يعتبر في هذه الحالة من قبيل عدم التصريح ويجيز بالتالي للإدارة فرض الضريبة بصورة تلقائية؟ الملاحظة أن المشرع نص صراحة على أن الملزم يجب أن يودع تصريحه بالإدارة التي يكون المواطن الضريبي للملزم تابعا لها، ويعني هذا القول أن في إيداع الإقرار لجهة غير مختصة يمكن اعتباره من قبيل عدم الإدلاء بالإقرار<sup>2</sup>.

### **المطلب الثاني: مخالفة المتعضيات المتعلقة بحق المراقبة وبعض الحالات الأخرى**

عدم تقديم الوثائق المحاسبية من طرف الملزم لمفتش الضرائب، يعدد مخالفة صريحة للقانون الجبائي تستوجب تصحيح الوضع عن طريق الفرض التلقائي للضريبة (الفقرة الأولى)، بالإضافة إلى حالة عدم دفع المبالغ من المنبع وعدم الإجابة على الرسالة الأولى من مسطرة التصحيح تؤدي إلى سلوك الإدارة إلى مسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

### **الفقرة الأولى: مخالفة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وحق**

#### **المراقبة**

طبقا للمادة 229 من المدونة العامة للضرائب فإن عدم تقديم الملزم وثائقه المحاسبية المشار إليها في المادتين 145 و 146 من نفس المدونة، ورفضه الخضوع للمراقبة الضريبية المنصوص عليها في المادة 212 والمتعلقة بفحص المحاسبة، يبرر

<sup>1</sup> Ahmed tazi; Aperçu sur la fiscalité marocaine actuelle edition al madariss casablanca 1995.

<sup>2</sup> عبد الغني خالد، "المسطرة في النظام الضريبي المغربي"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة كلية الحقوق الدار البيضاء، سنة 2002 ص 258.



من الناحية القانونية حق الإدارة في اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي بعد إنذار الملزم وفق المسطرة المنصوص عليها قصد الوفاء بالتزاماته.

ولذلك فإن المحاكم الإدارية اعتبرت بأن عدم احترام الملزم المسطرة المتعلقة بالمراقبة، وعدم الإدلاء بالوثائق المحاسبية، يعطي للإدارة صلاحية تقدير الوعاء الضريبي تلقائياً ما لم يثبت الملزم أن الإدارة خرقت المسطرة الواجب سلوكها في مثل هذه الحالة<sup>1</sup>.

وفي هذا الصدد اعتبرت إدارية الدار البيضاء في حكم لها<sup>2</sup> بأن عدم تقديم الوثائق المحاسبية للمفتش قرينة على عدم مسك المحاسبة، مما يعطي الإدارة حق فرض الضريبة بصورة تلقائية، وحيث بذلك تبقى مقترحات المفتش والضرائب المترتبة عنها سليمة وغير مشوبة بأي خلل مسطري أو قانوني مما يتعين معه التصريح برفضه الطلب.

وفي حالات أخرى قد يدعى الملزم بأنه لا يتوفر على الوثائق المحاسبية بسبب ضياعها غير أن المشرع الضريبي تنبه الى ذلك عندما نص على وجوب الاحتفاظ بنسخ من الفاتورات والبيانات الحسابية طوال العشر سنوات الموالية لسنة وضعها<sup>3</sup>، وقد سبق أن بثت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في قضية تصب في هذا الإطار جاء في قضاءها " حيث عللت المدعية، عدم تزويد إدارة الضرائب بالوثائق المحاسبية من اجل المراقبة، يكون الطلب أصبح مستحيلاً، لوقوع قوة قاهرة تتمثل في حريق أتلف تلك الوثائق .

<sup>1</sup> -لبنى شنتوف، " حماية المكلف في المنازعات الجبائية بين مقتضيات النص القانوني وتوجهات العمل القضائي"،

رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق طنجة سنة 2010 ص40.

<sup>2</sup> -حكم عدد 357 بتاريخ 98/7/1 ملف رقم 97/1805 غير منشور

<sup>3</sup> -الفقرة الأولى من البند VI من المادة 145 من المدونة العامة للضرائب.

لكن حيث إنه حسب الفقرة الثانية من المادة 60 من قانون 85/30 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة : فإنه إذا ضاعت الوثائق المحاسبية، لأي سبب من الأسباب، وجب على الشركة أن تخبر بذلك مفتش الضرائب التابع له مقرها، أو مؤسستها الرئيسية، وذلك في رسالة موصى بها، مع إشعار بالتسلم خلال الخمسة عشر يوماً، التالية للتاريخ الذي لاحظت فيه ضياعها.

وحيث أن واقعة الحريق، كانت بفاتح شهر أكتوبر 1994، ولم تقم المدعية بإخبار الجهة المختصة بما تعرض له مقرها من ضياع الوثائق المحاسبية، وفق مقتضيات القانونية أعلاه .

وحيث بذلك تبقى مقترحات المفتش، والضرائب المترتبة عليها سليمة وغير مشوبة بأي خلل مسطري، أو قانوني مما يتعين معه التصريح برفض الطلب<sup>1</sup>.

#### الفقرة الثانية: حالات أخرى تفرض فيها الضريبة بصورة تلقائية

نقصد هنا بحالة عدم دفع المبالغ المحجوزة من المنبع حيث تباشر الإدارة فرض الضريبة بكيفية تلقائية في حالة الملزم الذي تقاعس عن دفع المبالغ المحجوزة من المنبع التي يكون مسئولاً عنها. فرب العمل مثلاً يجب أن يقوم باقتطاع الضريبة على الأجر قبل أن يسلم الأجر الصافي للأجير، وسواء اقتطعها أم لا فإنه يتعين عليه أن يقوم بدفع تلك المبالغ لمفتش الضرائب التابع له المؤسسة التي يديرها رب العمل.

وحالة عدم الإجابة على الرسالة الأولى من مسطرة التصحيح، حيث أنه في هذه الحالة يتم فرض الضريبة استناداً إلى الأسس التي قدرتها الإدارة بصفة

<sup>1</sup> - المحكمة الإدارية بالدار البيضاء . حكم 357 بتاريخ 98/7/1 ملف 97/1805 غير منشور.

انفرادية، وتختلف هذه الحالة عن الحالات السابقة، إذ أنه يكفي في الحالة المذكورة توجيه رسالة واحدة فقط ليتم بعدها فرض الضريبة تلقائياً وانفرادياً من طرف الإدارة. في حين أن الحالات الأخرى يمنح الملزم أجلاً معيناً بعد توجيه الرسالة الأولى وبعدها الرسالة الثانية التي تفتح أجلاً جديداً.<sup>1</sup>

### **المبحث الثاني: إجراءات وحالات بطلان الفرض التلقائي للضريبة**

لعل بروز رقابة القضاء على سلطات الإدارة في الفرض التلقائي للضريبة تكمل في صحة الإجراءات التي تباشرها الإدارة بعدما أخلف الملزم بالتزاماته التي سبق الوقوف عليها سابقاً. مما يجعل الإدارة مقيدة بإتباع إجراءات محدد بنص القانون (المطلب الأول)، وإلا اعتبرت المسطرة باطلة (المطلب الثاني)

### **المطلب الأول: إجراءات الفرض التلقائي للضريبة**

بعدما تعين الإدارة الضريبية مخالفة الملزم لأحد الالتزامات الجبائية الجاري بها العمل، كما اشرنا سابقاً تلجأ إلى مباشرة مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، والتي تقوم في أساسها على تذكير المعني بالأمر بالتزاماته، وذلك عبر تبليغه برسالة بذلك ومنحه أجلاً معيناً للجواب.

وهكذا فإن أهم شرط تتحمله الإدارة في هذه المسطرة يتمثل في تبليغ الملزم برسالتي التذكير، غير أن هناك بعض الاختلاف في الإجراءات المطبقة ناجم بالأساس عن طبيعة المخالفة المرتكبة من طرف الملزم والمبررة سلوكاً لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة، وهذا ما سنعاينه في الفرع الأول (الإجراءات المسطرية المنصوص عليها في المادة 228 من المدونة العامة للضرائب)، والفرع الثاني (الإجراءات المسطرية المنصوص عليها في المادة 229 من المدونة العامة للضرائب)

<sup>1</sup> المادة 224 من المدونة العامة للضرائب المرتبطة بمسطرة التصحيح الضريبية على الدخل صنف الإرباح العقارية.

## الفقرة الأولى: الإجراءات المسطرية المنصوص عليها في المادة 228 من المدونة

### العامة للضرائب

لقد توخى المشرع الجبائي في الإجراءات المنصوص عليها بمسطرة الفرض التلقائي كما هي محددة بالمادة 228 تمكين الملتزم من تقديم إقراره ومن التعرف على أساس الضريبة قبل فرض الضريبة بشكل أحادي الجانب وبصورة تلقائية. حيث في حالة عدم تقديم الإقرار أو تقديمه ناقصاً أو عدم دفع المبالغ المحجوزة من المنبع، يطلب مفتش الضرائب<sup>1</sup> من الملتزم إيداع إقراره أو تنميته أو دفع المبالغ المحجوزة من المنبع داخل أجل 30 يوماً الموالية لتاريخ التوصل بالرسالة الأولى<sup>2</sup>. هنا إما أن الملتزم يستجيب ويودع الإقرار داخل الآجال السالفة الذكر ويتجنب بالتالي عواقب مسطرة الفرض التلقائي وإما لن يستجيب فيقوم المفتش بتبليغ رسالة ثانية<sup>3</sup> تتضمن الأسس التي قدرتها الإدارة والتي على أساسها ستفرض الضريبة تلقائياً<sup>4</sup> إذا لم يودع إقراره أو ينتممه أو يؤدي المبالغ المحجوزة من المنبع داخل أجل 30 يوماً الموالية لتاريخ تسلم الرسالة الثانية.

<sup>1</sup> يتعين على مفتش الضرائب أن يقوم بتبليغ الرسالة الأولى -تعتبر قاطع للتقادم- داخل أجل التقادم .  
<sup>2</sup> لكي تأخذ الرسالة شكل وثيقة وجب أن تصدر عن مديرية الضرائب أو المصلحة المختصة بذلك، تبين فيها مصدر الرسالة ثم الإشارة إلى نوع الضريبة المشمولة بمسطرة الفرض التلقائي، و يجب أن توقع من طرف مأمور الضرائب و الذي يتوفر على رتبة مفتش مساعد و معتمد للقيام بمراقبة الضرائب.  
<sup>3</sup> تجدر الإشارة هنا إلى أن مفتش الضرائب غير مقيد بأجل معين قصد تبليغ الرسالة الثانية اللهم ما تعلق بأجل التقادم، حيث يتوجب عليه أن يقوم بإرسال الرسالة الثانية وفرض الضريبة قبل انصرام اجل التقادم.  
<sup>4</sup> يتم تحديد الأساس الضريبي بصفة انفرادية عندما تطبق الإدارة مسطرة الفرض التلقائي وهو ما يوحي أن لها سلطة بدون قيد أو حد.

إلا أن هذا التصور لا أساس له للأسباب التالية:

1: أن التبليغ الذي تقوم به الإدارة لا يوجب عليها فقط أن تذكر بأساس الضريبة أو العناصر التي تسمح باحتساب

هنا كذلك لا يخلو الأمر من فرضيتين، إما أن يستجيب ويودع إقراره داخل الأجل القانون وبالتالي تتوقف مسطرة الفرض التلقائي عند هذا الحد ويتم ربط الضريبة المستحقة وفقا للأسس المصرح بها مع حفظ حق الإدارة في مراجعة الإقرار المدلى به وتصحيحه عند الاقتضاء، وإما لن يستجيب إلى وضع إقراره أو تتميمه بموجب الرسالة الثانية فتفرض الضريبة عله بصورة تلقائية. التي لا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب.

إلا أن الإشكال المطروح في هذا الصدد يتمثل في الحالة التي استجاب فيها الملزم لمضمون الرسالة الثانية فبادر إلى تقديم إقراره ولكن خارج أجل (30 يوما) وقبل قيام الإدارة بالفرض التلقائي، في هذه الحالة هل يعتد بهذا الإقرار؟ هناك من يرى بأن عدم الإدلاء بالإقرار داخل الأجل يخول للإدارة فرض الضريبة تلقائيا وهذا الاتجاه يتقيد بمضمون النص القانوني، وبالمقابل هناك من

---

= 2: في حالة المنازعة القضائية تكون الإدارة ملزمة أن تثبت أمام القاضي الطريقة التي تبنتها والحساب الذي تم استعماله لتحديد أساس الضريبة.

وبالنسبة للقانون الجبائي المغربي فإن النص جاء عاما حين قضى بأنه يجب إعلام الملزم بالأساس الذي تعتمد الإدارة اعتماده لاحتساب الضريبة ولم يشترط تعليل هذا الأساس لان الإدارة غير ملزمة بذكر التفاصيل، وتقدير مدى كفاية التعليل من عدمه يعود لقاضي الموضوع. وهكذا ذهب الاجتهاد القضائي الفرنسي إلى أن تبليغ الأساس الضريبي للملزم يجب أن يكون متضمنا لطبيعة ولمضمون المعلومات التي تلقتها الإدارة من الغير، أي على الإدارة أن تعلم الملزم بالمعلومات التي استقتها من الغير لكي تمكنه من مناقشتها.

وأمام سكوت المشرع الجبائي المغربي عن التطرق لإجباري تعليل مسطرة الفرض التلقائي، فإن الإدارة مع ذلك تقوم بإعلام الملزم بكيفية تحديد الأساس الضريبي. أما مضمون المعلومات التي تلقتها من الغير يمكن للملزم إثارتها أمام القضاء والاحتجاج عليها إن تمت إثارتها.

ذهب على انه ما دام المعني بالأمر قد قدم إقراره قبل أن تقوم الإدارة بالفرض التلقائي فعلى الإدارة أن تأخذ بذلك الإقرار لأنها هي التي تخلفت عن توقيع الفرض التلقائي مع حفظ حقها في تطبيق الغرامات والذعائر.

في حين أنني أرى أن الاتجاه الأول كان صائباً بحكم أن الإدارة تعمل فقط على تطبيق المقتضيات الجبائية المنصوص عليها بموجب أحكام المدونة العامة للضرائب، فضلنا عن حرصها في تفادي التقادم الذي قد يطال الضرائب موضوع مسطرة الفرض التلقائي.

### **الفرع الثاني: الإجراءات المسطرية المنصوص عليها في المادة 229 من المدونة العامة**

#### **للضرائب**

تقوم الأنظمة الضريبية المعاصرة على قاعدة الإقرار التلقائي في مقابل حق الملزم بتقديم التصريح عن الواقعة المنشئة للضريبة وعن مجموع المداخل التي حققها والعمليات التي قام بها، وفي المقابل ألزم المشرع إدارة الضرائب باحترام الإجراءات المسطرية حرصاً منه في توفير أكبر قدر من الضمانات للخاضع للضريبة حمايتنا لحقوقه في مواجهة الإدارة الضريبية.

إلا أن الملزم قد يعترض على ممارسة الإدارة لحقها في المراقبة المخول لها قانوناً فتعتمد إلى تضريب الملزم بشكل تلقائي نتيجة امتناعه أو رده الخضوع للمراقبة المنصوص عليها بموجب المقتضيات الجبائية.

وتطبق هذه المسطرة استناداً لمقتضيات المادة 229 من المدونة العامة للضرائب والتي تنص على "إذا لم يقدم الخاضع للضريبة الوثائق المشار إليها بحسب الحالة في المادتين 157 و 146 أعلاه أو إذا رفض الخضوع إلى المراقبة للضريبة المنصوص عليها في المادة 212 أعلاه وجهت إليه رسالة وفق الإجراءات

المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه يدعوه فيها لتقييد بالالتزامات القانونية داخل آ حل 15 يوما من تاريخ تسلم الرسالة المذكورة.

إذا لم تقدم وثائق المحاسبية داخل الآجال المشار إليه أعلاه أخبرت الإدارة الخاضع لضريبة في رسالة مبلغ وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه بتطبيق الغرامة المقرر إما في المادة 191\_1 وتمنحه آ حال إضافي مدته 15 يوما من تاريخ تسلم الرسالة المذكورة لتقييد بالالتزامات المذكورة أو التبرير عدم وجود المحاسبة.

إذا لم يقدم الخاضع للضريبة خلال هذا الأجل الأخير الوثائق المحاسبية أو لم يبرر عدم تقديمها، فرض عليه الضريبة تلقائيا دون سابق تبليغ معا تطبيق الغرامة التهديدية المنصوص عليها في المادة 191\_1 | أعلاه غير أنه يمكن المنازعة في الضريبة المذكورة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 بعده".

### **المطلب الثاني: بطلان مسطرة الفرض التلقائي**

في مقابل حق الإدارة في فرض الضريبة بصورة تلقائية كلما تخلف الملتزم عن التزاماته، فإن القضاء يبسط رقابته على صحة الإجراءات المتخذة من قبلها، ولا يتهاون بالحكم ببطلان المسطرة.

وأهم مجالات بطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، ترتبط بإيداع الإقرار الضريبي أو تكملته (الفرع الأول) وما هو مرتبط بإجراءات التبليغ (الفرع الثاني).

### **الفرع الأول: البطلان المرتبط بإيداع الإقرار الضريبي أو تكملته**

تبطل مسطرة الفرض التلقائي الناجمة عن الدعوة إلى إيداع الإقرار الضريبي إن وجهت مسطرة الفرض في مواجهة الملتزم المتوفى وليس في مواجهة خلفه.

وهو ما أكدته محكمة النقض في قرارها<sup>1</sup>...حيث أن المرحوم... توفي بتاريخ 1999/8/28 وأن المحل الذي كان يمارس فيه نشاطه التجاري فقد تم بيعه بتاريخ 2000/6/2 من جهة، ومن جهة أخرى فقد رجعت المراسلات التي كانت تطالبه الإدارة فيها بالإدلاء بالإقرار الضريبي تحمل عبارة 'متوفى' ومع ذلك تم فرض الضرائب المتنازع بشأنها باسمه في حين انه كان على الإدارة أن تمارس المسطرة في مواجهة خلفه مما يكون معه ما أثير بدون أساس والحكم المستأنف صائبا وواجب التأييد".

ويجب على الإدارة الإدلاء بما يفيد إجراء توجيه رسالة الدعوة إلى إيداع الإقرار تحت طائلة اعتبار مسطرة الفرض التلقائي باطلة.

ذلك ما جاء في قرار لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط<sup>2</sup>...غير أنها لم تدل للمحكمة بما يفيد تبليغ المفروضة عليه الضريبة تلقائيا بالرسالتين المنصوص عليها في مسطرة الفرض التلقائي، بالرغم من أنه تمسك في جميع المراحل بأنه لم يتوصل بأي رسالة، وترتبيبا على ذلك تكون مسطرة الفرض التلقائي مسطرة معيبة لما سبق ذكره من جهة، ولأن المعني بالأمر أدلى بإقراراته الجبائية، كما سبق ذكرها أعلاه، مما كان يتعين على الإدارة إما الأخذ بمضمونها أو سلوك مسطرة التصحيح". وإن عدم تبليغ الإدارة الضريبة الملزم بالإندار بإيداع إقراره الضريبي أو إتمامه يجعل مسطرة الفرض التلقائي للضريبة غير سليمة، مما يترتب عنه بطلان الأمر بالتحصيل الصادر على أساسها.

<sup>1</sup>-قرار محكمة النقض عدد 198 بتاريخ 2008/3/5 ملف إداري عدد 2006/2/4/971 غير منشور.

<sup>2</sup>-قرار عدد 1920 بتاريخ 2012/4/26 ملف عدد 9/12/121 غير منشور.



حيث جاء في قرار محكمة النقض<sup>1</sup> ما يلي " لكن حيث إن عدم التبليغ القانوني بالإنذارين المنصوص عليهما في مسطرة فرض التلقائي للضريبة يرتبان أثر بطلان مسطرة فرض الضريبة".

إن إيداع الإقرار من طرف الخاضع للضريبة استجابة لرسالة الدعوة إلى إيداع الإقرار موجب للجوء إلى مسطرة التصحيح لا مواصلة مسطرة الفرض التلقائي.

جاء في قرار محكمة الاستئناف بالرباط<sup>2</sup> ما يلي: "... الأمر الذي كان يتعين على الإدارة إيقاف إجراءات الفرض التلقائي في حق المستأنف عليها بعد امتثالها لإيداع إقرارها وإتباع مسطرة التصحيح في حالة عدم اقتناعها بالأساس المصرح به، وهي عندما تابعت إجراءات الفرض التلقائي وما أسفر عنه من صدور الإعلام الضريبي المطعون فيه تكون قد انحرفت عن المسطرة القانونية الواجبة للإتباع، والحكم المستأنف فيما قضى به يكون قد صادف الصواب وواجب التأييد بهذه العلة".

قد يتوصل الملمزم بالضريبة بالرسالة التي يدعوه فيها مفتش الضرائب إلى إيداع إقراره بصفة مباشرة أو يعتبر في حكم التوصل بها، مما يوجب على الإدارة الضريبة توجيه الرسالة الثانية إليه والتي تحدد فيها الأساس المعتمد في حالة عدم إدلائه من جديد بإقراره الضريبي. ويجب على الإدارة أن تدلى بما يفيد توجيه الرسالة الثانية السابقة عن مسطرة الفرض التلقائي والتي تحتوي الأسس التي على أساسها ستتحدد الضريبة.

<sup>1</sup>-قرار محكمة النقض عدد 355 بتاريخ 2013/4/4 ملف إداري عدد 2011/1/794 غير منشور.

<sup>2</sup>-قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 77 بتاريخ 2012/10/09 الملف عدد 9/11/531 غير منشور.

جاء في قرار محكمة الاستئناف بمراكش<sup>1</sup> ما يلي: " لكن حيث إن كانما تمسك به المستأنف عليه من كونه قام بإيداع إقراره فإنه ليس باللف ما يفيد توصل إدارة الضرائب به وإن كان الثابت من وثائق الملف أن هذه الأخيرة قد طالبت المستأنف عليه وفقا للمادة 228 من المدونة العامة للضرائب بوضع إقراره فإنها لم تدل أنها أخبرته بالأسس التي قررتها والتي على أساسها ستفرض عليه الضريبة وهو الأمر الذي لاحظته-عن صواب- الحكم المستأنف".

### الفرع الثاني: البطلان المرتبط بالتبليغ

قد يجابه الملزم بالأمر بالتحصيل الناجم عن مسطرة الفرض التلقائي لأداء الضريبة لأنه لم يبادر إلى الإدلاء بإقراراته الضريبة داخل الأجل المقرر لكل صنف من الضرائب، وينازع في مسطرة الفرض التلقائي لكونه لم يتوصل برسالة الدعوة إلى الإدلاء بالإقرار الضريبي ولا الرسالة الثانية المحددة للأسس المعتمد في حالة عدم التصريح.

وقرر القضاء الإداري القواعد التالية:

1- يجب على الإدارة الضريبية الإدلاء بما يفيد تبليغ الدعوة إلى الملزم تحت طائلة بطلان الفرض التلقائي.

جاء في قرار محكمة النقض<sup>2</sup> ما يلي: " لكن حيث إن محكمة الاستئناف لما لاحظت بأن المطلوب في النقض لم يتوصل بالإنذار بتقديم إقراره الضريبي داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ التلقائي وعدم دعوته مرة ثانية إلى تقديم الإقرار المذكور تحت طائلة فرض الضريبة بشكل تلقائي فاعتبرت بأن عبارة غير مطلوب

<sup>1</sup>-قرار محكمة الاستئناف بمراكش عدد 115 بتاريخ 2013/31/2013 ملف رقم 2012/9/192 غير منشور.

<sup>2</sup>-قرار محكمة النقض عدد 747 بتاريخ 2012/09/27 ملف إداري عدد 2010/1/4/1225 غير منشور.

لا تفيد التوصل الفعلي بالطي، وأيدت الحكم الابتدائي القاضي بإلغاء الضريبة المفروضة تلقائياً على المطلوب في النقض وبذلك لم تخرق أي نص قانوني وعللت قضاءها تعليلاً كافياً وما أثير ناقص عن درجة الاعتبار".

2- يتعين على الإدارة الإدلاء بما يفيد إشعار الملزم بوجود سحب الدعوة إلى إيداع الإقرار في إطار مسطرة الفرض التلقائي تحت طائلة مخالفته للقانون.

جاء في قرار لمحكمة الاستئناف الإدارية<sup>1</sup> ما يلي: "فعلا حيث صح ما نراه المتمسك على الحكم ذلك أن عبارة 'غير مطلوب' تعني في مدلولها أن الشخص الموجهة إليه الوثيقة عن طريق البريد المضمون هو من تقاعس عن سحبها من مصلحة البريد بعد إشعاره بذلك وبالتالي لا يمكن مواجهة المستأنف عليه بالآثار القانونية المترتبة عن العبارة المذكورة إلا بعد إثبات إشعاره بوجود سحب الرسالة التبليغية الأولى في إطار مسطرة الفرض التلقائي من طرف إدارة الضرائب وتخلفه عن ذلك، وهو ما لم يقيم عليه دليل في أوراق الملف، مما تكون معه مسطرة الفرض مخالفة للقانون، وما أقر في الاستئناف مؤسس والحكم المستأنف واجب الإلغاء".

3- لا يكون التبليغ صحيحاً لأن الإشعار البريدي المتعلق بتبليغ الرسالة الأولى لا يتضمن أي ملاحظة وخصوصاً عبارة غير مطلوب.

جاء في قرار لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط<sup>2</sup> ما يلي: "لكن حيث إنه بالاطلاع على الوثيقة المحتج بها من طرف إدارة الضرائب لإثبات احترام سلوك مسطرة الفرض الضريبي يتبين بأن الإشعار البريدي المتعلق بتبليغ نفس الرسالة لا يتضمن أي ملاحظة وخصوصاً عبارة غير مطلوب، وأن شهادة تبليغ نفس الرسالة لا

<sup>1</sup>-قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 1264 بتاريخ 2012/03/26 الملف عدد 9/09610 غير منشور.

<sup>2</sup>-قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش عدد 443 بتاريخ 2013/3/28 ملف عدد 2012/9/107 غير منشور.

تتضمن تاريخ تبليغها كما أن شهادة تبليغ الرسالة الثانية لا تتضمن إسم وصفة العون المكلف بالتبليغ وتوقيعه، مما تكون معه جميع هذه الوثائق المتطلبة قانونا وتبقى معه مسطرة الفرض التلقائي غير مشروعة ويتعين إلغاؤها والحكم المستأنف لما نحى غير هذا المنحى مجانيا للصواب وواجب الإلغاء".

4- يتعين على الإدارة الضريبة الإدلاء بما يفيد رجوع المرجوع البريدي للرسالة الأولى والثانية اللازمتين قبل الفرض التلقائي للضريبة تحت طائلة بطلان مسكرة الفرض التلقائي

جاء في قرار محكمة الاستئناف بالرباط<sup>1</sup> ما يلي: "لكن حيث إنه بقطع النظر عن سبب الاستئناف فإن الثابت من وثائق الملف أن الإدارة الجبائية عمدت إلى الفرض التلقائي للضريبة على الأرباح العقارية دون احترام المسطرة القانونية ذلك انها لم تدل بما يثبت توصل أو تعذر توصل المستأنف عليه برسالتي الدعوة إلى إيداع الإقرار الأولى والثانية المستدل بهما، بحيث أنها لم تدل بالمرجوع البريدي المتعلق بالأولى كما أن المرجوع البريدي التعلق بالثانية لا يتضمن أي ملاحظة تنفيذ سبب عدم التوصل، مما تكون معه مسطرة الفرض معيبة ويتعين معه إلغاء الحكم المستأنف القاضي بإلغاء الضريبة المطعون فيها وبعد التصدي الحكم بإلغاء مسطرة فرضها تلقائيا".

5- يكون تبليغ باطلا إذا وقع التبليغ إلى الملزم في غير العنوان الذي صرح به إلى إدارة الضرائب في إقراراته.

<sup>1</sup> -قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 2241 بتاريخ 2012/5/21 ملف عدد 2012/0/107 غير منشور.

جاء في قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط<sup>1</sup> ما يلي: "وحيث الثابت من أوراق الملف، أن العنوان المصرح به من طرف المستأنف عليه الذي يتراسل من خلاله مع الإدارة هو... في حين أن الرسالتين المحتج بهما من طرف المستأنف تم توجيههما إليه في العنوان الكائن...، وذلك دون الإدلاء بالكتاب الذي أفاد في مقاله الاستئنافي بأن المستأنف عليه طلب من خلاله باعتماد العنوان المذكور في المراسلات الوجيهة إليه، على الرغم من تكليفه بذلك من طرف هذه المحكمة بتاريخ 2011/10/20، الأمر الذي تظل معه الرسالتين المذكورتين عديمتا الأثر في إثبات احترام الإدارة لمسطرة الفرض التلقائي في مواجهة المستأنف عليه طبقا للإجراءات المقررة لها قانونا، مما يترتب عنه عدم مشروعية تلك المسطرة والحكم المستأنف بهذه العلة يبقى صائبا فيما قضى به وواجب التأييد".

### خاتمة:

يظهر مما سبق، على أن مسطرة الفرض التلقائي للضريبة قد حظيت بتنظيم قانوني محكم ويتجلى ذلك بالخصوص في نصوص المدونة العامة للضرائب والأجهزة الإدارية بالمديرية العامة للضرائب.

لكن وعلى الرغم من هذه المواد القانونية المكرسة لعملية الفرض التلقائي للضريبة، إلا أنها أصبحت قاصر، بالنظر إلى تدخل القضاء وبسط رقابته على مسطرة الفرض التلقائي للضريبة والذي لا يتهاون في بطلان هذه المسطرة الشيء الذي ينتج عنه ضياع حقوق الخزينة العامة في تحصيل موارد مهمة مستحقة عن الضرائب.

<sup>1</sup> -قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 2005 بتاريخ 2012/05/07 الملف عدد 9/10/784 غير منشور.

وفي ظل هذا الوضع القائم ولتجاوز الإشكالات المطروحة، أصبح من الضروري إيجاد الحلول لهذه الإشكاليات. من خلال تحيين المدونة العامة للضرائب ومسايرتها للاجتهاد القضائي في مجموعة من النقط ومن بينها:

- الدعوة إلى إيداع الإقرار الضريبي إن وجهت مسطرة الفرض في مواجهة الملزم المتوفى وليس في مواجهة خلفه.

- تبليغ الإدارة الضريبية الملزم بالإنذار بإيداع إقراره الضريبي أو أتمامه.

- يجب على الإدارة أن تدلى بما يفيد توجيه الرسائل السابقة عن مسطرة الفرض التلقائي.

- يتعين على الإدارة الإدلاء بما يفيد إشعار الملزم بوجوب سحب الدعوة إلى إيداع الإقرار في إطار مسطرة الفرض التلقائي.

- لا يكون التبليغ صحيحاً لأن الإشعار البريدي المتعلق بتبليغ الرسالة الأولى لا يتضمن أي ملاحظة وخصوصاً عبارة غير مطلوب.

## التحصيل الضريبي وسؤال ضمانات الملتزم

\*يونس مليح

باحث بسلك الدكتوراه بجامعة محمد الخامس بالرباط  
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -سلا-

### ملخص:

يعالج هذا الموضوع عملية التحصيل الضريبي في التشريع المغربي والضمانات المسطرية التي سنها المشرع لفائدة الملتزمين خلال هذه المرحلة. فعملية التحصيل الضريبي تعمل من خلالها الإدارة الضريبية على بسط مختلف صلاحياتها وسلطاتها من أجل نقل دين الضريبة من طرف الخاضعين للضريبة وفقا لقواعد قانونية بصورة جبرية ونهائية إلى الخزينة العامة للدولة، في سبيل تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية، الأمر الذي يثار معه سؤال مدى احترام الإدارة الضريبية لضمانات الخاضعين للضريبة، سؤال سنحاول الإجابة عنه من خلال تطرقنا في هذا المقال للضمانات المسطرية للملتزم أثناء مرحلتي التحصيل الضريبي الحبي الرضائي والجبري.

الكلمات المفتاحية: الملتزم، الإدارة الضريبية، الضمانات، الحقوق، المسطرة،

التحصيل.

### Abstract:

This topic addresses the process of tax collection in the Moroccan legislation and the statutory guarantees enacted by the legislator for the

benefit of those who are required during this stage. The process of tax collection through which the tax administration works to extend its powers and powers to transfer tax debt by the taxpayer, according to legal rules in a manner that is legitimate and final to the general treasury of the state, in order to achieve economic and social goals, Taxation of Taxable Guarantees, a question that we will attempt to answer by discussing in this article the restrictive guarantees of the taxpayer during the stages of tax collection of tax and charity.

**Keywords:** binding, tax administration, guarantees, rights, ruler, collection.



### مقدمة:

بعد الانتهاء من مرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها وتحديد مبلغها الواجب على الممول، تأتي مرحلة تحصيل الضريبة إلى الخزينة العامة في موعد استحقاقها، ووجوب قيام الممول بتوريدها من تلقاء ذاته دون أن يقع على عاتق الإدارة الضريبية عبء مطالبته بأدائها، وذلك وفقا لمبدأ أن دين الضريبة هو دين محمول لا مطلوب. ويهدف المشرع من وراء ذلك إلى ضمان تحصيل الضرائب في المواعيد المحددة قانونا لمواجهة النفقات العامة المختلفة<sup>1</sup>.

فقد عهد المشرع المغربي لكل من إدارة الضرائب والخزينة العامة أمر تحصيل المستحقات الضريبية من جيوب المزمين وتوريدها إلى خزينة الدولة. وسن لذلك قواعد إجرائية تقنن مجال تدخلها للمحافظة على حقوق الخزينة من جهة، كما سن بالمقابل ضمانات للخاضعين للضريبة لحمايتهم من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة ضد حقوقهم المالية<sup>2</sup>. وذلك خلال مختلف إجراءات مرحلة التحصيل، فما هي إذن الضمانات المسطرية الممنوحة للملزم أثناء كل من التحصيل الرضائي (أولا) والتحصيل الجبري (ثانيا). وهل تركز حقيقة حماية الملزم في مواجهة الإدارة الضريبية خلال كل إجراءاتها المسطرية وآجالها؟.

<sup>1</sup> - قدرني نقولا عطية: "ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته"، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، جامعة الإسكندرية، سنة 1960، ص 122.

<sup>2</sup> - محمد قصري: "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي"، مطبعة دار أبي رقرق، الطبعة الثالثة 2011، ص ص 23-24.

### أولاً: الضمانات المسطرية للملزم أثناء مرحلة التحصيل الرضائي

تعد مرحلة التحصيل الحبي أو الرضائي، من بين المراحل الأساسية التي يمر منها التحصيل الضريبي، ويقصد به تلك التدابير المسطرية لتسديد الديون العمومية بمبادرة من الملزم، حيث يكون الأداء بشكل طوعي واختياري، دون إرغام أو جبر<sup>1</sup>. بينما نجد أن المشرع المغربي لم يعرفه، فقد عرف التحصيل بشكل عام دون تمييز بين المراحل التي يمر منها، إلا أن المدونة كشفت على مرحلة التحصيل الرضائي من خلال المادة 7، التي تنص على أن الديون العمومية تستوفى إما بطريقة رضائية خلال الفترة الممتدة ما بين تاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ الاستحقاق، وإما باللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري المحددة في القانون رقم 15.97، لتدل على أن الجهات المكلفة بالتحصيل مجبرة على المرور بمرحلة التحصيل الرضائي قبل الشروع في الإجراءات الجزرية في مواجهة الملزمين، وذلك تعزيزاً للضمانات المسطرية، التي حاولت المدونة الجديدة توفيرها للمدينين، بحيث يكون الأداء بشكل طوعي واختياري دون إرغام أو جبر قبل خضوعهم للزيادات والغرامات الناتجة عن فوائد التأخير وبقيّة إجراءات التحصيل الجبري.

#### 1- إجراءات التحصيل الرضائي وسؤال ضمانات الملزم

ترمي هذه الوسيلة أو المرحلة إلى تسديد الدين الضريبي بشكل حبي داخل الآجال القانونية، لذلك دون اللجوء إلى تحريك مسطرة المتابعة الجزرية، حيث أن هذا النوع من التحصيل هو الذي يعبر فيه المدين/الملزم عن رغبته في سداد ديونه الجبائية، ويتم ذلك وفق حالتين؛ فبخصوص الحالة الأولى، وهي الفترة الممتدة بين

<sup>1</sup> - محمد بحيري: "التحصيل الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2008/2007، ص 122.

تاريخ الشروع في التحصيل أو إصدار الدين وتاريخ الاستحقاق، من غير احتساب مبالغ الزيادة عن التأخير، إذ يكون الدين الجبائي، في هذه الحالة، قد حل أجله، وأن فترة الاستخلاص الودي قد انتهت، وعلى ضوء ذلك يمكن للمحاسب العمومي (القابض المالي) أن يشرع في التحصيل الجبري. أما بالنسبة للحالة الثانية؛ وهي الحالة التي يمكن على ضوءها تمتيع الملتزم بتسهيلات في الأداء وفق الشروط المحددة قانونياً<sup>1</sup>.

ويعتمد هذا الأسلوب على الوعي الضريبي للملتزم، وعلى حسن نيته وصدقه وشعوره الوطني، على أن الإدارة الضريبية تحتفظ لنفسها بحق مراقبة ما جاء في تصريح الملتزم للتحقق من صحته حيث يمكنها الطعن في هذا التصريح كلما توفرت على دلائل تثبت صحة مزاعمها، هذا الأسلوب يتطلب أيضاً النزاهة والكفاءة لدى موظفي الإدارة الضريبية لمحاربة الغش الضريبي من جهة والقضاء على المحاباة والرشوة من جهة أخرى<sup>2</sup>.

### ■ إخبار الملتزمين

حسب المادة الخامسة (5) من م.ت.د.ع، يتعين على إدارة الضرائب إخبار

الملتزمين بما يلي:

**إخبار عام:** يندرج ضمنه تعليق الملتصقات التي تتم بمبادرة من المصالح المركزية للخزينة العامة للمملكة، حيث أجبرها على عملية استخلاص ديون الدولة بالمبادرة منها إلى أعلام المدينين بما ترتب في ذمتهم من مبالغ ضريبية وبفترة

<sup>1</sup> - حجية جهدكان: مرجع سابق، ص 57.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح بلخال: "الضرائب في المغرب، وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون مالية 2009"، الجزء الأول، مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الأولى 2009، ص 33.

تحصيلها بالطريقة الحبية، التي تمتد من تاريخ الشروع في التحصيل على تاريخ الاستحقاق. ويعتبر الإخبار عن طريق تعليق الملتصقات من طرق الإبلاغ الجماعية التي تمكن عموم المواطنين من الاطلاع على علانية الإدارة في استيفاء الديون العمومية. إضافة إلى تعليق الملتصقات من أجل الإخبار بالإشعار الضريبي الذي يأتي بعد انتهاء المحاسب من إجراءات المراقبة والتحمل بالمبالغ المدرجة بالجدول الضريبية، حيث يتحتم على مصالح تحصيل الضريبة إعلام الخاضع لها بديونه قبل حلول تاريخ استحقاقها. ونظرا لأن المشرع يتوخى إخطار المزم بديونه وأجالها، فقد اكتفى بوسيلة من الوسائل المعتمدة في مجال الإرساليات، وهي البريد العادي، مجنبا بذلك كافة المواطنين الملتزمين مصاريف الإرسال في المرحلة الحبية.

**إخبار خاص:** يتجلى هذا النوع من الإعلام في إطار كل من الاستجابة لطلبات الملتزمين، حيث يمكن لمن يهمله الأمر التقدم إلى القباضة التي يخضع لدائرة نفوذها من حيث التضريب أو مكان الأداء من أجل الحصول على كشف لوضعيته الضريبية، فَيَمَكَّنُهُ القابض من مستخرج للجدول الضريبي إلا أن هذه العملية لا تتم إلا عند توصل القابض بطلب محرر من قبل المزم يلتمس فيه الحصول على نسخة من الجدول الضريبي الجماعي ويكون هذا المستخرج على شكل وثيقة تسحب بطريقة حديثة (معلوماتية) وهي لا تعتبر وصلا كما قد يتبادر إلى ذهن بعض الملتزمين بل مجرد جرد لما ترتب في ذمة هؤلاء من ديون (أصل الدين وتوابعه).

والجدير بالذكر أن التحصيل الرضائي في بعض الأحيان لا يكون دائما بمبادرة من المزم، فقد تكون الإدارة هي المبادرة إلى التحصيل وبصفة تلقائية من المنبع، وهذا حق يمنحه إياها القانون، مع استثناء قانوني يهم الموظفين والمأجورين

الذين تتكفل إدارتهم المشغلة بالتصريح بمدخلهم، وتعمل على اقتطاع الضريبة الواجبة عليهم بواسطة تقنية الحجز عند المنبع<sup>1</sup>.

وما يلاحظ على المادة 5 من م.ت.د.ع، أن المشرع عند وضعها قيد الحق المخول للإدارة الضريبية في مباشرة عملية التحصيل بجملة من الضمانات التي حصرها في هذه المادة<sup>2</sup>، وذلك بهدف حماية حقوق الخاضع للضريبة، والحفاظ على الضمانات المسطرية المخولة له.

ومن جهة أخرى، فقد تكلفت قباضات إدارة الضرائب بتحصيل ضرائب الدولة ابتداء من سنة 2004، وراكمت منذ ذلك التاريخ مبالغ للباقي استخلاصه تناهز 29,6 مليار درهم<sup>3</sup>، ويعزى حجم هذه المبالغ إلى عدة عوامل أهمها إهمال عمليات التحصيل الحبية والجبرية. إضافة إلى ذلك ضعف الجهود المبذولة للقيام بعمليات التحصيل بسبب تقادم الديون العمومية، حيث ناهز المبلغ المتقادم من الباقي استخلاصه على مستوى قباضات المديرية الجهوية للرباط على سبيل المثال، ما مجموعه 1,6 مليار درهم<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - سعيد جفري: "تدبير المالية العمومية بالمغرب"، مطبعة أوماكاراف، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 2009، ص 9.  
<sup>2</sup> - تنص هذه المادة على أنه: "يجب بمبادرة من الإدارة إخبار الملمزمين بتواريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب والرسوم واستحقاقها بكل وسائل الإخبار بما فيها تعليق الملصقات. و ترسل الجداول وقوائم الإيرادات إلى المحاسب المكلف بالتحصيل خمسة عشر يوما على الأقل (15) قبل تاريخ الشروع في التحصيل.

و يرسل إعلام الضريبة عن طريق البريد في ظرف مغلق إلى كل ملزم مقيد بالجداول أو قوائم الإيرادات وعلى أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل وذلك بمبادرة من الإدارة. وبين هذا الإعلام المبلغ الواجب أدائه وتاريخي الشروع في التحصيل والاستحقاق".

<sup>3</sup> - التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات لسنة 2011، ص 30.

<sup>4</sup> - التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات: نفس المرجع، ص 30.

## 2- آجال التحصيل الرضائي وسؤال ضمانات الملزم

يفتح التحصيل الرضائي أجلين مهمين، هما تاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ الاستحقاق، تتم داخلهما جميع الإجراءات المسطرية المتعلقة بمرحلة التحصيل الرضائي للدين الضريبي من طرف الإدارة الضريبية. وهما أعلان يفترض فيهما منح الوقت الكافي والمناسب لاستنفاد جميع إجراءات التحصيل الرضائي من أجل حمل الملزم على الأداء، وذلك قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري، تعزيزا للضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية.

### ■ تاريخ الشروع في التحصيل

يمكن القول بأن الشروع في التحصيل أو الاستخلاص هو قرار تصدره الإدارة الجبائية فتجعل قوائم التحصيل نافذة منذ صدورها، ثم تسري المواعيد التي تخضع لها الضرائب والرسوم المبينة فيها منذ ذلك التاريخ<sup>1</sup>. وقد نصت المادة 13 من م.ت.د.ع على أنه: "تستحق الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها".

ويعتبر تاريخ الشروع في التحصيل ذو أهمية بالغة تتجلى في كونه<sup>2</sup>:

- ❖ يشكل نقطة الانطلاق لمساطر التحصيل كلها؛
- ❖ يفتح أجل المطالبة والمنازعة في الوعاء الضريبي؛
- ❖ يعتبر نقطة انطلاق التقادم الرباعي؛
- ❖ يتم بموجبه تحديد تاريخ استحقاق الدين الضريبي.

<sup>1</sup> - حجية جهداكان: مرجع سابق، ص 59.

<sup>2</sup> - الحسن كثير: "التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي"، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2012، ص 153.

وتعتبر هذه الآجال من الضمانات المسطرية المقررة للملزم أثناء هذه المرحلة، إذ بافتتاحها يصبح من حق الملزم الاستفادة من التقادم الضريبي، وكذا حقه في تأجيل الدين الضريبي أو الحق في وقف الأداء.

**الحق في الاستفادة من التقادم الضريبي:** يعد التقادم من الضمانات الأساسية المقررة لفائدة المدين بالضريبة في مواجهة الإدارة المكلفة بالتحصيل، وقد خصصت له مدونة تحصيل الديون العمومية الباب التاسع الذي يحتوي مادة وحيدة؛ وهي المادة 123 دون أن نغفل المادة 125 من الباب العاشر، التي تتحدث عن آثاره بالنسبة للمحاسبين المكلفين بالتحصيل. وبالرجوع إلى المادة 123 نجد إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم تتقادم بمضي 4 سنوات، وأن وعدم قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بأي إجراء لتحصيل الديون الضريبية يترتب عنه سقوط هذه الديون بسبب تقادمها، ويحق للمدين المعني من أجل الاستفادة من سقوط دينه أن يدفع بالتقادم، وإذا تم إجباره بالأداء يمكنه اللجوء إلى القضاء لوقف المسطرة المطبقة لمخالفتها القانون<sup>1</sup>.

**الحق في وقف الأداء الضريبي:** يقصد بوقف أداء الدين العمومي الحق المخول بمقتضى القانون لكل مدين في أن يلجأ إلى المحاسب المكلف بالتحصيل من أجل أن يوقف أداءه الضريبية أو متابعتها بإجراء من إجراءات المتابعة، وذلك إلى حين البت في شكايته المتعلقة بموضوع الدين أو صدور حكم في الدعوى الموضوعة أمام القضاء المختص. ويعتبر تأجيل الضريبة حقا للملزم وليس مجرد رخصة يترك للإدارة أمر الاستجابة إليها أو عدمه. وقد أقر هذا الحق من أجل حماية الحقوق المالية للمدين الذي يرى أن تسديد الدين المطالب به في حينه سيؤثر عليه سلبا

<sup>1</sup> - محمد حنين: "تقادم ديون الدولة"، مجلة القانون المغربي، مطبعة دار السلام، الرباط، عدد 1، سنة 2002، ص 59.

وعلى توازنه المالي، من أجل هذا، اعتبر في فرنسا أن أي قانون يتناقض مع هذا الحق هو قانون مخالف للدستور<sup>1</sup>. ويشترط في هذا الحق نوعين من الشروط:

#### شروط شكلية تتلخص في:

- ❖ أن يقدم طلب وقف الأداء من طرف الملزم بالدين بشكل صريح؛
- ❖ ضرورة وجود منازعة في أصل الدين مرافقة لطلب وقف الأداء؛
- ❖ أن يكون المدين قد رفع المطالبة داخل الأجل المنصوص عليه في النصوص الجاري بها العمل.

#### شروط موضوعية تتمثل في:

- ❖ حصر طلب وقف الأداء في الجزء المتنازع فيه؛
  - ❖ ضرورة تقديم ضمانات لتأمين تحصيل الدين الضريبي.
- وينص الفصل 124 من القانون 15.97 بما معناه أنه لا يحق لأية سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل أداء الضرائب أو الرسوم التي في حكمها، مما يعني أن المنع محصور على الموظف أو السلطة الإدارية، كيفما كان نوعها دون السلطة القضائية التي لها كامل الصلاحية في الاستجابة لطلبات إيقاف تنفيذ الدين العمومي متى توافرت لها المبررات لذلك<sup>2</sup>.

ففي مصر مثلاً، جاء في نص المادة (105) من قانون الضريبة على الدخل بأن الضريبة يتم تحصيلها دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة، وإذا طرأت ظروف عامة أو خاصة تحول

<sup>1</sup> - عبد الرحمان أبليللا وعبد الرحيم الطور: "تحصيل الضرائب و الديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة 97/15"،

مطبعة الأمنية الرباط، سنة 2000، ص 198.

<sup>2</sup> - محمد قصري: مرجع سابق، ص ص 190-191.



دون تحصيل الضريبة، فإنه يجوز للإدارة الضريبية تقسيط الضريبة على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية، ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط، كما يجوز بناء على طلب المول الموافقة على تجديد التقسيط في حالات معينة.

وهو نفس الأمر الذي ذهب إليه المشرع المغربي من خلال الفقرة الثانية من المادة 124 من م.ت.د.ع، إذ أنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أو لرئيس الإدارة التي ينتمي إليها أن يقبلا من المدينين تبرة ذمتهم على أقساط، مقابل تقديم الضمانات التالية المنصوص عليها في المادة 118 من م.ت.د.ع:

◀ إيداع في حساب الخزينة؛

◀ سندات ممثلة لحقوق الدين 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.

ويمكن للمدين أن يعرض أشكالا أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل.

وتكمن الأهمية القصوى لهذا الإجراء، في أنه منح للملزمين ضمانات مسطرية أوسع وأريح، كما أنه يعتبر من الأشياء الإيجابية التي تحسب للمشرع، لأنه بتحويله المحاسب المكلف بالتحصيل إمكانية القيام بمصارفة مع الملزم الذي يبين حسن نية ورغبة في الأداء وذلك عن طريق أقساط، يكون بذلك قد حقق هدفين في نفس الوقت، فمن جهة، يتم توريد الدين الذي على عاتق المدين لفائدة الخزينة بشكل سلس، ومن جهة ثانية، إعطاء الأمان للملزمين وخلق مناخ للثقة بينهم وبين الخزينة، وذلك بتمديد الآجال عن طريق الأداء بأقساط.

وبالمقارنة مع الولايات المتحدة الأمريكية، ووفقا لتقرير دولي، فقد احتلت هذه الأخيرة في العام 2015 المركز (47) من إجمالي (189 دولة)، وذلك من حيث سهولة دفع الضريبة، والتسهيلات التي تتوفر للملزمين في إجراءات تقدير وربط ودفع الضرائب المقررة عليهم، كما أشار هذا التقرير أيضا بأن الممول في الولايات المتحدة يحتاج إلى ما يزيد على (175) ساعة في السنة لإكمال إجراءاته في دفع الضريبة. وبهذه النتيجة احتلت الولايات المتحدة المركز (55) في ترتيب الدول التي شملها التقرير من حيث الوقت الذي يهدره الممول في دفع الضريبة<sup>1</sup>.

وتتيح الإدارة الضريبية الأمريكية (IRS) خيارات متعددة للمكلف لأداء الضريبة المقررة عليه قبل فرض الغرامات المترتبة على تأخير الدفع، حيث يمكن

<sup>1</sup> -Price Waterhouse coopers (PWC), world bank and IFC: Paying Taxes 2015 The global picture, pp: 151, 166.

ويمكن تحميله من الرابط التالي على شبكة الأنترنت:

<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-high-resolution.pdf>

للمدين اللجوء إلى إحدى الوسائل التالية لسداد هذه الضريبة إلى وزارة الخزانة الأمريكية، إما على دفعات متعددة أو دفعة واحدة، وذلك عن طريق<sup>1</sup>:

◀ الخصم المباشر من حسابه المصرفي؛

◀ الخصم من مرتبه عن طريق الخصم من المنبع؛

◀ الدفع عن طريق شيك أو حوالة؛

◀ الدفع بواسطة بطاقات الائتمان؛

◀ الدفع المباشر عن طريق الانترنت.

أما عن موعد دفع الضريبة في فرنسا فإن تاريخ (15) سبتمبر من كل عام يعد هو الموعد النهائي لقيام المولين في فرنسا بأداء الضرائب المقررة عليهم، حيث يمكن للمول دفع الضريبة عن طريق وسائل الدفع الإلكترونية، كما يمكنه الدفع بالطرق التقليدية نقداً لمن لا يتجاوز مبلغ الضريبة المستحقة عليه 3000 يورو، أو عن طريق الشيكات للمبالغ التي تصل إلى 50.000 يورو، أو عن طريق الحوالات إلى حساب الخزينة العامة للمبالغ التي تتجاوز 50.000 يورو. أما بالنسبة لمن يقوم بدفع الضريبة على دفعات شهرية، فتنوزع هذه الدفع حسب الشهور التالية من كل عام<sup>2</sup>:

▪ **الدفعة الأولى:** قبل منتصف شهر فبراير؛

<sup>1</sup> - موقع دائرة الإيرادات الداخلية "الضرائب" الأمريكية (IRS) على شبكة الانترنت:

<http://www.irs.gov/taxtopics/tc202.html>

<sup>2</sup> - الموقع الفرنسي (pratique.fr) على شبكة الأنترنت:

<http://www.pratique.fr/paiement-impot-revenu.html>

- وموقع إدارة الضرائب الفرنسية على شبكة الأنترنت:

<http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/particuliers>

▪ **الدفعة الثانية:** قبل منتصف شهر ماي؛

▪ **الدفعة الثالثة:** قبل منتصف شهر سبتمبر، كما يمكن في هذه الحالة

الخصم من رصيد الممول من فائض الدفعتين السابقتين.

### ▪ **تاريخ الاستحقاق<sup>1</sup>**

تتمثل الغاية من الاستحقاق في المجال الجبائي في إمكانية فرض أداء الضريبة التي حل أجلها لتصبح إما مستحقة استحقاقا لأجل أو استحقاقا فورياً<sup>2</sup>. فحسب ما نصت عليه المادة 13 من م.ت.د.ع، يعتبر تاريخ الاستحقاق هو آخر يوم من الشهر الموالي لشهر الشروع في الحصيل، وبالرجوع إلى المادة 7 من نفس المدونة، نجد بأنه خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار وتاريخ الاستحقاق هو الأجل الأقصى الذي حدده المشرع للشروع في عملية التحصيل الرضائي.

ويمكن أن نميز هنا ما بين ثلاثة أنواع لمدد استحقاق الدين الجبائي:

**أولاً: الاستحقاق لأجل (L'exigibilité à terme):** وهو يهم الحقوق المثبتة

(Droits constatés)، ويعني أن الدين الجبائي لا يصبح مستحقاً إلا عند انصرام

أجل عادي معين يبتدئ من تاريخ انشاء الدين، بالإضافة إلى ذلك تقتضي هذه

---

<sup>1</sup> - يقصد بالاستحقاق طابع دين يكون فيه للدائن الحق في المطالبة بالتنفيذ الفوري، دون أن يكون ملزماً بالتقيد بأجل ولا انتظار إتمام شرط معلق. وفي معنى آخر أن الإستحقاق أو وجوب الأداء هو أن يصبح الدين واجباً أداءه للدائن. للمزيد من المعلومات يراجع: حجية جهداكان: مرجع سابق، ص 75.

يراجع في هذا الصدد أيضاً، طارق علام: "تنفيذ المداخيل على المستوى المحلي: بين التطبيق والمعوقات - حالة جماعة سيدي بليوط"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1998/1999. وعبد القادر التبعلاطي: "النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الوجيز في النزاعات الضريبية على مستوى أسس فرض الضريبة واحتسابها"، الأحمدي للنشر، الدار البيضاء، 1997، ص ص 20-24.

<sup>2</sup> - الحسن كثير: مرجع سابق، ص 154.

الطريقة استخلاص أو تحصيل الدين الجبائي بعد إتمام عمليات تحديد الوعاء وتصفية الجباية. وعلى هذا الأساس فهناك فاصل زمني بين المرحلة ذات الطبيعة الإدارية المتجسدة في مرحلة التصفية، والمرحلة الثانية المحاسبية المرتبطة بالأداء، إذ لا يمكن مطالبة الملتزم بالوفاء قبل حلول الأجل القانوني لذلك.

**ثانياً: الاستحقاق الفوري (L'exigibilité immédiate):** يرتبط الاستحقاق الفوري بالحقوق الفورية (Droit au comptant)، إذ يشكل استثناء الأصل، والذي يتمثل في تحديد أجل معين لتسديد الدين الجبائي بصفة عامة، وتصحيح الجبايات مستحقة استحقاق فوراً خوفاً أن يختفي الملتزم بشكل مباغت أو يغادر أرض الوطن.

**ثالثاً: الاستحقاق المسبق (L'exigibilité préalable):** حيث يقضي بأن يتم تحصيل الدين الجبائي قبل حدوث الواقعة المنشئة للضريبة (أي الحدث أو التصرف القانوني أو الوضعية التي ينشأ عنها دين الضريبة)، أو أثناء حصول الملتزم على رخصة بالمزاولة أو الاشتغال، والملاحظ أن هذه الطريقة لا يتم الاعتماد عليها كثيراً خاصة على المستوى المحلي على الرغم من وضوح فعاليتها في عدم ضياع الأموال العمومية المتحصلة لفائدة الجماعات المحلية في المجال الجبائي، إذ يشكل الرسم المترتب على السماح بإغلاق بعض المحلات العامة بعد الميعاد المحدد أو فتحها قبله، الرسم الوحيد الذي يؤديه الملتزم مسبقاً، وبذلك لا يحق للملتزم باسترجاع ما دفعه ولو لم يزاوّل النشاط المترتب عليه الرسم.

وبالمقارنة مع المشرع المصري وحسب ما جاء في نص المادة (5) من قانون الضريبة على الدخل بأن الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل عام، أو أي مدة قدرها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً

لحساب الضريبة. ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهرا، وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة، وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، كما تستحق لوفاء الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كليا عن مزاولة النشاط<sup>1</sup>. أما فيما يخص مكان أداء الضريبة فقد جاء في نص المادة (102) من قانون الضريبة على الدخل المصري، أن دين الضريبة يكون واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى المطالبة في مقر المدين.

يتبين من خلال الأجال المذكورة سابقا أن المشرع المغربي راعى في تحديدها مصلحة الإدارة الضريبية، ورغبتها في تحصيل الديون الضريبية، دون الأخذ بعين الاعتبار مصلحة الملتزم، وألزمه بأجال معينة تبعا لنوع وطبيعة الضريبة أو الرسم، دون أن يمنحه إمكانية تحديد الأجال الذي يتناسب مع وضعيته كملتزم طبيعي أو معنوي، مقيم بأرض الوطن أو مهاجر، أو مع طبيعة النشاط الخاضع للتضريب فلاحي أو تجاري، صناعي أو حرفي، موسمي أو مؤقت.

وفي نفس السياق، ووفقا لتقرير دولي، فقد احتل المغرب في العام 2015 المرتبة (124) من إجمالي (189 دولة)، وذلك من حيث سهولة دفع الضريبة، والتسهيلات التي تتوفر للملتزمين في إجراءات تقدير وربط ودفع الضرائب المقررة عليهم، كما أشار هذا التقرير أيضا بأن الممول في المغرب يحتاج إلى ما يزيد على (358) ساعة في السنة لإكمال إجراءاته في دفع الضريبة. وبهذه النتيجة احتل المغرب المركز (145) في ترتيب الدول التي شملها التقرير من حيث الوقت الذي يهدره الممول في دفع

<sup>1</sup> - هناك الكثير من التفاصيل المتعلقة بهذا الموضوع؛ لمزيد من المعلومات يمكن الرجوع إلى نصوص قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005، ولائحته التنفيذية المتعلقة بذلك.

الضريبة<sup>1</sup>، وهو مركز إن دل على شيء فهو يدل على المكانة الدنيا التي تحتلها الإدارة الضريبية في ترتيب عدد الدول المشار إليها، هذا راجع بالأساس إلى تأثير الإدارة الضريبية بالعوامل السلبية والبيروقراطية التي تؤثر بلا شك في علاقة الملتزم بالإدارة، على الرغم من الإصلاحات والتطورات التي شهدتها هذه الأخيرة، ومن هنا فعلى المشرع المغربي أن يتحرك في اتجاه خلق مزيد من الأريحية والطمأنينة في نفسية الملتزمين، ومنحهم مزيدا من الضمانات سواء من حيث الإجراءات أو من حيث آجال التحصيل الجبى، حتى يتسنى للمغرب الصعود في سلم الترتيب العالمي من ناحية المردودية الجبائية أو من حيث الظروف والمناخ المتاح للملتزم للأداء.

### ثانيا: الضمانات المسطرية للملتزم أثناء مرحلة التحصيل الجبري

يقصد بالتحصيل الجبري مجموع العمليات والإجراءات التي تمكن المحاسبين المكلفين بها من استيفاء المبالغ المتمثلة في ديون الدولة، وإذا لم يتم قبضها عند حلول تاريخ استحقاقها المقرر قانونا يصبح باستطاعة هؤلاء القيام بجميع الإجراءات اللازمة للوصول إلى الحصول على المبالغ الواجبة على المدينين وعلى الخصوص في الشروع في تطبيق إجراءات المتابعات وتنفيذها. وقد أثبتت التجربة أن نسبة الديون المحصلة بطريقة جبرية تفوق بكثير تلك المستخلصة رضائيا<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> -Price Waterhouse coopers (PWC), world bank and IFC: Paying Taxes 2015 The global picture, pp: 151, 166.

ويمكن تحميله من الرابط التالي على شبكة الأنترنت:

<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-high-resolution.pdf>

<sup>2</sup> - عبد الرحمن أبليللا وعبد الرحيم الطور: "تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة 97/15"، مطبعة الأمنية الرباط، سنة 2000، ص 11.

## 1- إجراءات التحصيل الجبري وسؤال ضمانات الملتزم

قبل الخوض في الإجراءات التي تمر منها مسطرة التحصيل الجبري، تجب الإشارة إلى أن المشرع المغربي قد أشار في المادة<sup>1</sup> 29 من م.ت.د.ع إلى عدم مباشرة إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة الملتزم إلا بناء على سند تنفيذي أو دين مستحق الأداء، وكل إخلال أو عدم احترام لهذه الإجراءات يعرض صاحبه لجريمة الغدر<sup>2</sup>. وقد تناولت التعليمية التفسيرية للقانون 15.97 وخصوصا المواد (36 و37 و38 من م.ت.د.ع)، الإجراءات التي يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل إتمامها قبل الشروع في عملية التحصيل الجبري، والتي نتلخص فيما يلي:

✚ ضم الديون الواجبة على المدين المراد متابعتها: ويكمن الهدف من سن المشرع لقاعدة ضم الديون الواجبة على المدين، في كونه يحرص أشد الحرص على أن تصل مديونية الملتزم إلى علمه التام، حتى يتفادى المحاسب المكلف بالتحصيل

<sup>1</sup> - صياغة هذه المادة توحى بمجموعة من الملاحظات:

- إن الإعلام بالتصحيح يقوم في هاته الحالة الاستثنائية مقام السند التنفيذي؛  
- إن صياغة هذا النص يتعارض مع الإجراءات الموجودة أصلا في القواعد الخاصة بكل ضريبة والمتعلقة بما يسمى بالمسطرة السريعة في عملية التصحيح والتي توجب إصدار الجدول الضريبي منذ تبليغ رسالة التصحيح الأولية ومباشرة إجراءات استخلاص الضريبة بصرف النظر عن باقي إجراءات المسطرة الإدارية المتعلقة بتصحيح الضريبة وعرض النزاع على أنظار اللجنة المحلية واللجنة الوطنية.

- يطرح تساؤل كذلك حول طبيعة الإجراءات التحفظية التي من شأنها ألا تعرقل النشاط العادي للمقولة، ذلك أن المقولة تعتبر كل إجراء عرقلة لنشاطها. لمزيد من المعلومات يراجع، محمد قصري: "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي"، مطبعة دار أبي رقرق، الطبعة الثالثة 2011، ص ص 160، 161.

<sup>2</sup> - المادة 243 من مجموعة القانون الجنائي المغربي، والتي تنص على أنه: "يعد مرتكبا للغدر، ويعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس وبغرامة من خمسة آلاف إلى مائة ألف درهم، كل قاض أو موظف عمومي طلب أو تلقى أو فرض أوامر بتحصيل ما يعلم أنه غير مستحق أو أنه يتجاوز المستحق، سواء للإدارة العامة أو الأفراد الذين يحصل لحسابهم أو لنفسه خاصة. تضاعف العقوبة إذا كان المبلغ يفوق مائة ألف درهم".



مواجهته من طرف هذه الأخيرة، بأي احتجاج على مبالغ الغير المتضمنة باللائحة والتي تصل إلى علمه لاحقاً<sup>1</sup>؛

✚ **إرسال آخر إشعار دون صوائر:** بعد توصل القابض بالجداول الضريبية وقوائم الإيرادات، يجب بمبادرة منه إخبار الملمزمين بتاريخ الشروع في التحصيل والاستحقاق بكل وسائل الإخبار بما فيها تعليق الملصقات. بمقتضى المادة 36 من م.ت.د.ع، يكفي التنبيه إلى أن هذا الإشعار يرسل عبر البريد العادي، بدل إرساله عبر البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل الذي يضمن حقوق الملمزم في علاقته بإدارة التحصيل، ومع ذلك فالتعليمات الصادرة عن الخازن العام إلى المحاسبين المكلفين بالتحصيل تشير إلى أن الإشعارات التي لم يتوصل بها المدينون بالضرائب ويتم إرجاعها إليهم من طرف مصالح البريد، يتم تكليف مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة بإيصالها مباشرة إلى أصحابها، وفي حالة عدم إيجادهم، يتم التأكد من مصالح الوعاء من هوية الملمزم وعناوينهم<sup>2</sup>. ولعل في هذا ضمانة إضافية لصالح المدينين لتفعيل حقهم في الإشعار قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري.

✚ **الترخيص بحمل مديني الدولة على الوفاء بالدين العمومي:** إلى جانب إعطاء الصلاحية للمحاسب في أن يتخذ الإجراءات الشكلية التالين، من عملية الربط الديون المستحقة على الملمزم نفسه، وإرسال آخر إشعار دون صوائر لهذا الأخير لتذكيره بمديونيته، أوجب المشرع على القابض الحصول على إذن بالتنفيذ على أموال وممتلكات المدين، وأعطى الاختصاص في هذا الشأن إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل، حيث تنص المادة 37 من المدونة على ما

<sup>1</sup> - حجبية جهدكان:مرجع سابق، ص 273.

<sup>2</sup> - التعليمية العامة الصادرة عن الخزينة العامة للملكة حول التحصيل، ماي 2001، ص 19.

يلي: "باستثناء الإنذار، لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بموجب قائمة اسمية بمثابة ترخيص تبين المدين أو المدينين المشار إليهم في المادة 29 من المدونة". ويصدر هذا الترخيص عن رئيس الإدارة التي ينتمي لها المحاسب المكلف بالتحصيل أو عن الشخص المفوض من طرفه لذلك<sup>1</sup>. والإذن بالإجبار كما كان يطلق عليه في إطار الظهير السابق<sup>2</sup>، أو الترخيص في إطار المدونة الجديدة، بالإضافة إلى كونه يكتسي قيمة سند المتابعات، فإنه يعد إجراء شكليا داخليا، لأنه لا يبلغ إلى الملزم<sup>3</sup> كما هو الشأن بالنسبة للإشعار بدون صائر لعدم وجود أي نص قانوني يقضي بذلك، بل يهم العلاقة القائمة بين القابض ورئيس الإدارة التي ينتمي إليها. وتتنوع إجراءات التحصيل الجبري بين إجراءات عادية تتمثل في:

◀ الإنذار Le commandement؛

◀ الحجز La saisie؛

◀ البيع La vente.

وأخرى استثنائية تتمثل خصوصا في:

◀ الإكراه البدني la contrainte par corps.

◀ الإشعار لدى الغير الحائز (ATD) L'avis à tiers détenteur.

<sup>1</sup>- عبد الرحيم الكنبدواوي: "تحصيل الديون الضريبية، مقارنة قانونية وقضائية"، سلسلة المعارف القانونية والقضائية، منشورات مجلة الحقوق المغربية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، الطبعة الأولى، 2012، ص 35.

<sup>2</sup>- المادة 35 من الظهير الشريف الصادر في فاتح جمادى الأولى 1353 (21 غشت 1935) بسن نظام المتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والديون الأخرى المستخلصة من طرف أعوان الخزينة.

<sup>3</sup>- أحمد اجواهري: "مسطرة الإكراه البدني في تحصيل الديون العمومية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2001/2002، ص98.

## أ. إجراءات التحصيل الجبري العادية أو العامة

تفتتح إجراءات التحصيل الجبري التي حددتها م.ت.د.ع على سبيل الحصر، وفق ترتيب معين، يبدأ بالإنذار تم الحجز فالبيع.

### ▪ Le commandement الإنذار

هو عبارة عن إشعار يتضمن مجموعة من البيانات التي تحتوي على المبلغ المطالب به والجزاء المترتبة عنه، كما يشمل ما يفيد إجبار الملتزم الجبائي المحلي أو الوطني على أداءه حالا بما في ذمته اتجاه خزينة الدولة أو الجماعة المحلية، وقد جرى العمل الإداري على تمييزه عن الباقي بلون معين وعادة ما يكون الأزرق، وذلك للدلالة على الإلزام الأول في المتابعة<sup>1</sup>. وهو إجراء من إجراءات التحصيل الجبري العادية، حيث يستند إلى النصوص القانونية التي على أساسها بنيت، وهي المواد 40 إلى 43<sup>2</sup> من م.ت.د.ع. وقد حرصت المصالح المركزية للتحصيل، على أن

<sup>1</sup> - عبد الرحمان أبليللا وعبد الرحيم الطور: مرجع سابق، ص 38.

<sup>2</sup> - تنص المادة 43 أعلاه بما معناه أنه يسلم الإنذار للشخص نفسه وفي حالة تعذر ذلك إلى أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه ويبلغ طبقا للقواعد العامة المتعلقة بالتبليغ، وما يهمنها بالمادة المذكورة هو الفقرة الأخيرة منها والتي تنص أنه " في الحالة التي يتعذر فيها تسلم الإنذار نظرا لعدم العثور على المدين أو على أي شخص آخر في موطنه أو محل إقامته، يعتبر الإنذار مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليقه في آخر موطن له". إن تطبيق هاته الفقرة الأخيرة سوف يطرح عدة إشكاليات منها أنه لا يجوز للإدارة أن تتمسك بمقتضياتها إلا في حالة إثبات قيامها بالإجراءات السابقة حسب تسلسلها ومنها تعذر التبليغ للمعني بالأمر شخصيا أو في موطنه للأشخاص الذين لهم الصفة في التبليغ تحت طائلة عدم الاحتجاج بمقتضيات تلك الفقرة، ثم إن صياغة "آخر موطن" سوف تثير العديد من المنازعات إذ أن المدين سوف يثير في مواجهة الإدارة بمناسبة الطعن في التبليغ أن الموطن الذي علق فيه الإنذار ليس بآخر موطن له علما بأن الإدارة هي الملتزمة في هاته الحالة بإثبات واقعة آخر موطن، وما هي وسائلها في ذلك؟ كما أن المدين قد يثير في مواجهة الإدارة بطلان التبليغ والإجراءات الموالية له بجميع الدفوعات المتعلقة بنفي واقعة التعليق من جهة وبقاء الإنذار معلقا بآخر موطن له طيلة عشرة أيام التي تعتبر قرينة على التبليغ. وهنا يطرح الإشكال حول إثبات واقعة التعليق ووسائلها بالنسبة للإدارة وبقاء الإنذار معلقا خلال عشرة أيام، وما هي الوسائل الكفيلة بضمان بقائه معلقا طيلة تلك المدة، وكيفية إثبات ذلك. لمزيد من المعلومات أنظر محمد قصري: مرجع سابق، ص 164-165.

تستهله بالإشارة إلى النصوص المذكورة، عند تهيئتها للمطبوعات في شكل صيغ للإنذارات القانونية، والتي تقوم بتبليغها إلى مديني الدولة<sup>1</sup>. وقد أكدت هذه المقتضيات، الجذازات التي أعدتها مديرية العمليات المالية والبنكية والخزينة العامة للمملكة، من أجل مساعدة القابض وأعوان التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة، على القيام بإجراءات التحصيل الجبري بكل يسر وسهولة. وبخصوص أهمية الإنذار الضريبي من الناحية العملية فهو إجراء مقرر ومطلوب قبل القيام بإجبار مديني الدولة على الأداء بالطرق القانونية<sup>2</sup>. فقد يحقق في كثير من الحالات الهدف منه، بل ويغني عن اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري التي تترتب عنها مصاريف، وبالتخفيف على الجهاز القضائي من الطلبات التي يتقدم بها القابض بطلب المساعدة أو بصفته مدعي.

ويتضمن الإنذار مجموعة من البيانات تتوزع على النحو التالي:

- ◀ هوية الملزم بحسب ما إذا كان الشخص معنوي أو طبيعي؛
- ◀ موضوع الإنذار الضريبي؛
- ◀ اسم المصلحة الإدارية المعنية (القباضة)؛
- ◀ صفة المحاسب و موطنه الإداري الذي سيتم به التنفيذ؛
- ◀ تاريخ الإرسال باليوم والشهر والسنة؛
- ◀ هوية العون المكلف بتبليغ الإنذار وصفته وضرورة توقيعه على الإنذار؛
- ◀ تحديد الديون المستحقة موضوع التحصيل الجبري؛

<sup>1</sup> - حجية جهدكان:مرجع سابق، ص 277.

<sup>2</sup> - محمد السماحي: "مسطرة المنازعة في الضريبة"، الطبعة الثانية، سنة 2003، ص 149.

- ◀ فصل الجدول الضريبي، بالسند الذي تم على أساسه اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري؛
- ◀ السنة التي فرضت فيها الضريبة؛
- ◀ المبلغ الإجمالي المستحق الواجب أدائه، بعد إضافة صوائر التحصيل المنصوص عليها في المادة 90 من م.ت.د.ع؛
- ◀ صيغة المطالبة بالدين تحت طائلة الإجماع بكل الوسائل والطرق القانونية بما في ذلك الحجز وبيع الممتلكات؛
- ◀ صيغة تتضمن عبارة تدل على إخطار المدين بالأداء داخل أجل 30 يوم، تحتسب ابتداء من التوصل بالإجراء<sup>1</sup>؛
- ◀ صيغة تدل على الإكراه الإداري بالإجماع على الدفع أو الشروع في إجراءات التحصيل الجبري<sup>2</sup>؛
- ◀ خانة مخصصة لتبليغ الإنذار عند إلصاقه بآخر موطن للملزم، عندما يتعذر تسليمه للمدين أو لمن يجيب عنه من الأشخاص الذين تولى القانون تعيينهم لذلك<sup>3</sup>.

فإجراءات الإنذار إذن تبقى جد محدودة خصوصا من خلال الضمانات الممنوحة للملزم عبر هذا الإجراء، وبالذات أثناء تعليق الإنذار في آخر موطن للمدين، وذلك حين يتعذر حصول تبليغ هذا الإنذار إما للمدين شخصا، وإما في موطنه لمن يقوم مقامه، حيث نجد بأنه أثناء اللجوء إلى هذه الوسيلة، هناك العديد

<sup>1</sup> - L'instruction sur le recouvrement des créances publics p:44.

<sup>2</sup> - Ibid, p:44.

<sup>3</sup> - عائشة العديوني: "دور الخزينة في تحصيل الضرائب المباشرة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، اكдал، الرباط، 1998، ص 124.

من الصعوبات تتعلق خصوصا بإثبات واقعة التعليق في حد ذاتها، فكيف يمكن للملزم أن يرى هذا الإنذار خاصة وأن هذا الأخير قد يزال من مكانه بفعل الإنسان أو المطر أو الريح.

### ▪ الحجز La saisie

يعتبر الإجراء الفعلي في المتابعة الجبرية للتحصيل، إذ يجعل الملزم الجبائي يشعر فعلا أن هناك نية جدية وحقيقية لدى الإدارة الجبائية لمتابعته في هذا الشأن، من أجل ذلك فقد أحاطه المشرع بمجموعة من الضوابط الأساسية التي تحكمه<sup>1</sup>. وينقسم بذلك الحجز إلى نوعين: حجز تحفظي وحجز تنفيذي.

فمن جهة الحجز التحفظي يثبت للدائن "الدولة" ولو لم يكن بيده سند تنفيذي، أي ولو لم يكن له الحق في التنفيذ الجبري، وفي هذا الصدد أراد المشرع أن يحيط الإجراء بشروط تضمن عدم اللجوء إلى الحجز التعسفية، فتطلب أن يكون الدين محقق الوجود، حال الأداء ومعين المقدار، كما اشترط أيضا الحصول على إذن من القضاء قبل إيقاع الحجز التحفظي دون سند تنفيذي، فهو إجراء وقتي لا يمس أصل الحق ولا جوهره، ويصدر عن رئيس المحكمة الابتدائية في نطاق الفصل 148 من ق.م.م لأنه يتم تنفيذه بصورة استعجالية، بعد توافر شروط الاستعجال حتى يستجاب لطلب الحجز، ومخافة ضياع حق الدائن بسبب تصرف المدين في أمواله تصرفا يضر بحقوق الدائنين و يضعف من الذمة المالية للمدين<sup>2</sup>. حيث تتم مباشرة إجراءات الحجز التحفظي انطلاقا من النقاط الأساسية التالية:

<sup>1</sup> - مولاي عبد الرحمان أبليللا ورحيم الطور: مرجع سابق، ص 40.

<sup>2</sup> - حجبية جهدكان: مرجع سابق، ص 326.

### ➤ منع تصرف المدين في الأموال المحجوزة بالتفويت: بموجب الفصل 453

من ق.م.م يمنع على المدين المحجوز عليه التصرف في الحجز، لكن من حقه أن ينتفع بماله انتفاع الحارس على حقوقه، فكل تفويت لصالح الغير سواء كان تبرعا بعوض أو غير عوض يكون باطلا وعديم الأثر متى لم يكن مؤرخا قبل تبليغ الحجز التحفظي.

### ➤ محضر الحجز: يتم تحريره من طرف المأمور وفقا للشروط والأحكام

المنصوص عليها في الفصل 455 من ق.م.م وفقا للمعطيات التالية:

➤ العناصر الواردة بالترخيص كأساس للبيانات الإلزامية بمحضر الحجز؛

➤ تحرير محضر المحجز بالدقة اللازمة؛

➤ اللجوء إلى الحراسة القضائية في ميدان استخلاص الديون العمومية؛

➤ تحويل الحجز التحفظي على منقولات المدين إلى حجز تنفيذي.

من جهة ثانية فالحجز التنفيذي فهو وضع مال المدين تحت يد القضاء،

تمهيدا لبيعه بالمزاد العلني، واستيفاء الحاجز لحقه من حصيلة البيع. ويتم هذا

الحجز وفق الإجراءات التالية:

### ➤ الانتقال إلى مكان التنفيذ: بعد التأكد من المكان الذي توجد به

المنقولات المراد حجزها، وهو حسب التعليمات المصلحية في هذا الإطار إما سكنى

المحجوز عليه أو محل إقامته. وفي الحالة التي يباشر فيها الحجز بسكن الملمزم،

يتعين على عون التنفيذ أن يصطحب معه "عون امرأة" ( إذ أنه لم تفصل

التعليمات في هذه النقطة هل هي موظفة في نفس القبضة أم من المصالح

الخارجية للخزينة، وإلى غاية الآن فإن اللجوء إلى هذه الطريقة لم يتم على أرض

الواقع). قصد مرافقة العون أثناء إنجاز هذه المهمة أو عريفة تسبقه إلى عين المكان،

وذلك من أجل تفادي أي تشكي من طرف صاحب المسكن، بكون عون التنفيذ للخبزينة لم يحترم القواعد المنظمة لحرمة المنزل. ففي مثل هذه الحالة يكون مجبرا على الاستعانة بالعريفة أو مقدم الحي بل بعون من أعوان القوة العمومية بصفته شرطة قضائية، حتى تحفظ للطرفين كرامتهما، وعلى الأخص مديني الدولة، فيبقى عون التنفيذ هو المسؤول الوحيد عن وصف وإحصاء المنقولات المحجوزة<sup>1</sup>. وفيما يتعلق بتنفيذ الحجز بالمقر الذي يزاول به الملزم نشاطه المهني، فإن حضور السلطة المحلية إلى جانب عون التنفيذ للخبزينة لا يكون ضروريا إلا في الحالة التي تتم فيها عرقلة إجراءات التنفيذ بالحجز على منقولات المدين، إما بفعله هو شخصيا "الملزم" أو بفعل غيره.

✚ تحرير محضر الحجز التنفيذي: يجرى الحجز التنفيذي على المنقولات بموجب محضر يتم تحريره من طرف عون التبليغ والتنفيذ للخبزينة، حتى يلاحظ بنفسه الأموال المراد الحجز عليها، ويتمكن من وصفها وصفا دقيقا في المحضر مع مراعاة مجموعة من الشروط من بينها:

- ◀ الحصر والوصف الدقيق في المحضر الذي ينجزه عون التنفيذ؛
- ◀ ضرورة الإشارة إلى السند التنفيذي؛
- ◀ ذكر مكان الحجز الذي توجد به المنقولات المراد الحجز عليها؛
- ◀ تهيئ بيان مفصل لمفردات المنقولات حسب نوعها، أوصافها، مقدارها ومقاسها؛
- ◀ ضرورة تحديد ميعاد البيع الذي يجب أن يكون بعد انتهاء أجل 8 أيام من اليوم الذي تم فيه الحجز ما لم يتفق الدائن والمدين على أجل آخر؛

<sup>1</sup> - حجبية جهديكان: مرجع سابق، ص 345.



- ◀ الإشارة إلى الصعوبات التي اعترضت عملية التنفيذ؛
- ◀ ضرورة توقيع عون التنفيذ على محضر الحجز؛
- ◀ تبليغ المدين بنسخة لمحضر الحجز التنفيذي إما بكيفية مباشرة إذا كان المدين المحجوز عليه حاضرا، أو بالطرق القانونية المنصوص عليها بالفصول 37 إلى 39 من ق.م.م.

وخلال تحرير العون لمحضر الحجز لابد أن يتضمن هذا الأخير البيانات

التالية:

- ◀ تاريخ تنفيذ الحجز الذي يجب أن يكون معينا باليوم والشهر والسنة؛
- ◀ توضيح عنوان المحاسب المكلف بالتحصيل وتنفيذ الحجز؛
- ◀ الاسم العائلي والشخصي للملزم المراد التنفيذ بالحجز على ممتلكاته، وكذا مقر سكنه إذا كان شخصا طبيعيا، أما في حالة الشخص الاعتباري تحديد موطنه أو مقره الاجتماعي؛

- ◀ الإشارة إلى طبيعة الدين أو الديون، والمبالغ الإجمالية لها؛
  - ◀ تبيان الصوائر المقررة قانونا عن تنفيذ الحجز، أي تكلفة الحجز؛
  - ◀ اسم وصفة وكذا توقيع المأمور المؤهل لتنفيذ الحجز والذي قام به فعلا.
- ولما كانت الغاية من الكشف التفصيلي أي المحضر، هي الحيلولة دون تهريب الأموال المحجوزة واستبدالها بغيرها، فيجب أن يقوم عون التنفيذ زيادة في الاحتراس، بترقيم المنقولات ترقيما تسلسليا ووصفا مانعا للجهل بها، لتفادي أي تغيير في حالتها يضر بحقوق الخزينة.

✚ **تعيين حارس ليتولى الحرص على المحجوزات:** يكمن الهدف من ذلك

حسب الفصل 461 من ق.م.م هو الاحتفاظ بها على حالتها وتفادي اختلاسها أو

استبدالها، وفي غالب الأحيان يتم اختيار المحجوز عليه لأن في ذلك ضمان الحراسة من شخص يخشى على كرامته من خضوعه للعقوبات الجنائية التي لا يرضاها لنفسه إذا صدر منه تصرف ينم عن تبديد المحجوزات<sup>1</sup>. هذا بالنسبة للشخص الطبيعي أما الشخص المعنوي، فيتم تعيين ممثله القانوني حارسا على الأشياء المحجوزة، على أساس موافقته على ذلك. غير أن مأمور التنفيذ التابع للخزينة العامة يمكنه أن يسند حراسة المحجوزات إلى الشخص الذي يراه مناسباً للقيام بهذه المهمة، إذا تبين له أن ضمان الخزينة مهدد بالضياع ولا يجوز له أن يختار هذا الشخص من بين أصدقاء المحاسب المكلف بالتحصيل أو معارفه أو أقاربه.

✚ **إقفال محضر الحجز:** وذلك عن طريق تعيين تاريخ بيع المحجوزات، والذي يمكننا محاسب الحاجز من انجاز الإشهار الكافي للأشياء المحجوزة المراد بيعها بكل المراحل التي يمر منها والآجال المضروبة بإجراء هذا الإشهار وأيضا بإمكان الملزم المحجوز عليه أن يعرف الميعاد المعطى له ليتمكن من جمع المبالغ الضرورية التي تخوله التخلص من الدين العالق بدمته، قبل الشروع في عملية البيع، بل لكي يتفادى عملية البيع أصلا. وأيضا يتم توقيع محضر الحجز وتسليم نسخة منه إلى المدين وذلك بعد إتمام الشكليات المتطلبية في التنفيذ بواسطة الحجز، حيث يقوم مأمور التبليغ والتنفيذ التابع للخزينة بتهيب محضر الحجز ويوقعه، ثم يطلب من كل شخص حضر عملية الحجز التوقيع إلى جانبه. بعد ذلك يسلم نسخة من المحضر وبعد التوقيع بالتسليم، إلى الملزم أو إلى ممثله أو إلى الحارس الذي تم تعيينه للمحافظة على المحجوزات وهي تقوم مقام تبليغه ما دام كل المعنيين بالأمر

<sup>1</sup> - M'hamed BENTAHIR: "Le recouvrement des Impôts Directs au Maroc", Mémoire du cycle supérieur, N° 9, Ecole Nationale de l'Administration Publique, Rabat 1979, p 82.

حاضرين، أما إذا سجل غياب جلهم أو بعضهم فإن مأمور التبليغ والتنفيذ يكون ملزما بتبليغهم في محلاتهم المختارة.

ونظرا لخطورة مسطرة الحجز وما قد يترتب عليها من أضرار قد تمس بمصالح المدين فقد نص المشرع في الفصل 459 من ق.م.م على عدم إمكان تمديد الحجز إلى أكثر مما هو لازم لأداء ما هو مستحق للدائن الحاجز من مبالغ بالإضافة إلى مصاريف التنفيذ الجبري، وعليه يجب على عون المتابعات ألا يوقع الحجز على ما يتجاوز قيمة الدين المطلوب للحجز، كما يجب عليه الامتناع من تلقاء نفسه الاستمرار في البيع متى بلغ ثمن الأشياء المباعة قدرا مساويا للديون المحجوزة من أجلها والمصاريف، وبهذا يتحقق تلقائيا التناسب الكمي بين قيمة الحق ومحل التنفيذ في مرحلة البيع<sup>1</sup>.

فالحجز إذن، يثير إشكالا كبيرا يمس بالدرجة الأولى ضمانات الملزم المسطرية، حيث يكمن هذا الإشكال في مدى التمييز بين الملزم ذو القدرة على الوفاء بديونه، والملزم المعروف بعسره، والتي ترك تقديرها المشرع للمحاسب في أن يميز ما بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي وما بين التاجر المعسر والتاجر الميسور، فهذا الإجراء من الناحية العملية والواقعية لا نجد له أثر، مما يشكل معه تناقضا يمس بين ما هو قانوني وما هو واقعي. ومن حيث الإجراءات التي بموجبها تتم عملية الحجز نجد بأن المشرع المغربي أحاط هذه العملية بمجموعة من الضمانات لفائدة الخزينة لتحصيل ديونها، وذلك عن طريق محضر الحجز، وتعيين حارس على المحجوزات، ومنع تصرف المدين في الأموال المحجوزة بالتفويت، بينما

<sup>1</sup> - الطيب برادة: "التنفيذ الجبري في التشريع المغربي بين النظرية والتطبيق"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق الدار البيضاء، السنة الجامعية 1988، ص 309.

في المقابل لا نجد ضمانات مسطرية واضحة المعالم أثناء سلوك هذا الإجراء، مما يفتح معه مجموعة من التساؤلات حول مدى توازن كل من الضمانات الممنوحة للملزم والضمانات الممنوحة للخزينة أثناء عملية الحجز.

### ▪ البيع *La vente*

تكمن أهمية البيع الجبري لمنقولات المدين في أنه الوسيلة التي يتم بواسطتها تحويل أموال المدين إلى مبالغ نقدية يستوفي منها الدائن حقه. ورغم هذه الأهمية التي يتمتع بها البيع الجبري، إلا أن هناك حالات تتطلب اللجوء إليه خاصة إذا توفر للمدين النقود التي تكفي لتغطية الدين حيث يستوفي الدائن حقه مباشرة وبدون بيع<sup>1</sup>.

ويتم البيع من طرف القابض المكلف بالتحصيل أو لحسابه، من قبل عون التبليغ والتنفيذ للخزينة، أو من طرف مأموري كتاب الضبط بمحاكم المملكة، أو بواسطة الأعوان القضائيين بطلب من المحاسب وبحضور السلطة المحلية أو من يمثلها عن طريق المزاد العلني، في أقرب سوق أو في مكان آخر يتوقع الحصول فيه على أحسن نتيجة ممكنة، وذلك بعد إبلاغ العموم بكل وسائل الإشهار المناسبة مع أهمية الحجز، بتاريخ ومكان البيع، ثم تعرض الأشياء المحجوزة للبيع حسب الترتيب الذي يرضاه المدين، وذلك حسب الأحكام التي سنتها المادة 60 من م.ت.د.ع.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - أسامة أحمد شوقي المليحي: "الإجراءات المدنية للتنفيذ الجبري في قانون المرافعات المصري"، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، سنة 2000، ص 541-542.

<sup>2</sup> - حجبية جهديكان: مرجع سابق، ص 377.

ويتطلب بيع الحجوز استصدار قرار في شكل إعداد قائمة للبيع والتأشير عليها من طرف الخازن الجهوي أو الخازن الإقليمي المفوض من لدنه ذلك من طرف الخازن العام للملكة مع إمكانية تقليص أجل 8 أيام إذا دعت الضرورة ذلك وباتفاق مع المدين وهي حالة تفرضها نوعية المحجوز القابل للتلف خلال المدة القانونية<sup>1</sup>.

وارتباطا بموضوع بيع المحجوز فإنه لا يجوز لأي أحد من الموظفين المشرفين على هذه العملية الاشتراك في عملية البيع بالمزاد العلني ولو عن طريق غيرهم<sup>2</sup>، حيث يهدف المشرع من خلال هذا الإجراء إلى منع أي استغلال وترك إجراءات المزايدة تجري بكل حرية، وهو ترسيخ للضمانات المسطرية الممنوحة للملزم ولطمأنته على أن عملية البيع تتم في أحسن الظروف، وعدم احترام هذه الشروط يخضع صاحبه للجزاءات المقررة في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل.

ب. مساطر التحصيل الجبري الاستثنائية أو الخاصة

تتمثل الإجراءات الخاصة أو الاستثنائية للتحصيل حسب القانون رقم 15/97 المنظم لتحصيل الديون العمومية في مسطرتي الإكراه البدني والإشعار للغير الحائز.

<sup>1</sup> - تنص المادة 59 من القانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي: "لا يتم بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج إلا بعد ثمانية (8) أيام ابتداء من تاريخ الحجز. إلا أنه يمكن تخفيض هذا الأجل باتفاق مع المدين، لاسيما حين يخشى تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمتها

يمكن بعد موافقة الملزم إجراء خبرة حسب ما يفرضه طبيعة الشيء المحجوز من أجل تقدير قيمته وذلك طبقا لمدونة المسطرة المدنية".

<sup>2</sup> - يشمل هذا المنع المحاسب المكلف بالتحصيل وأعاون التنفيذ التابعين للخزينة والأعوان التابعين لمحاكم المملكة والقابض البلدي، والأعوان القضائيين.

### ▪ الإكراه البدني *la contrainte par corps*

هو وسيلة من وسائل التحصيل الجبري للدين العمومي، لكنها وسيلة جد استثنائية، لا تباشر إلا بعد ما تفشل الوسائل الأخرى في تحقيق نفس النتيجة، وبالتالي فهو وسيلة للضغط على المدين للوفاء بما في ذمته، وللحيلولة دون القيام بأي تصرف من شأنه التأثير سلباً على ضمانات الخزينة<sup>1</sup>.

فالمشروع المغربي لم يعرف الإكراه البدني، وقد تصدى بعض الفقه الإسلامي لعملية التعريف هذه فعرفه الإمام أبو زهرة في أنه يتلاقى في أصل الاشتقاق مع الكراهة، وهو في الشريعة حمل الشخص على فعل أو قول لا يريده مباشرة، وبذلك يتبين أن الإكراه والرضا لا يمكن أن يتلاقيا، ومن الطبيعي ألا يسيرا في خط متواز، وأن يكونا متعاكسين لأن الإكراه يناقض الرضا<sup>2</sup>. فقد أقر فقهاء الإسلام مبدأ حبس المدين الذي يمتنع عن الوفاء بديونه رغم قدرته ويسره، حيث اعتبروا الحبس في حالة المماطلة المتعمدة جزاء لظلم المدين لدائنه لقوله ص: "مطل الغني ظلم، فلا يجوز حبس المدين المعسر الذي لا مال له لأداء الدين وإنما ينظر إلى حين يسره"، لقوله تعالى: "وإن كان ذو عسرة فنظرة إلى ميسرة وأن تصدقوا خير لكم إن كنتم تعلمون"<sup>3</sup>، وعليه فالمبدأ في الفقه الإسلامي يقول "يسر المدين شرط حبسه".

كما نجد المشروع الفرنسي في (المادة 749) من قانون المسطرة الجنائية ينص على تطبيق الإكراه البدني فيما يخص استخلاص الغرامات والمصاريف وكذا الأداءات التي يحكم بها القضاء الجزري لصالح الخزينة، وفي نفس الإطار جاءت

<sup>1</sup> - عبد الرحمان أبليل: "الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)"، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2013، ص 183.

<sup>2</sup> - محمد أبو زهرة: "الجريمة والعقوبة في الفقه الإسلامي"، دار الثقافة العربية للطباعة والنشر، سنة 1974، ص 528.

<sup>3</sup> - القرآن الكريم: "الآية 279 من سورة البقرة".

المادتان (1845 و1845 مكرر) من المدونة العامة للضرائب بفرنسا تسمحان بممارسة الإكراه البدني في حق الملتزم الذي يكون محل إدانة نتيجة الغش الضريبي. كذلك نجد (المادة 511) من قانون الإجراءات الجنائية المصرية تنص على أنه: "يجوز الإكراه البدني لتحصيل المبالغ الناشئة عن الجريمة المقضي بها للحكومة ضد مرتكب الجريمة ويكون هذا الإكراه بالحبس البسيط".

ويعتبر الإكراه البدني ضمن الوسائل التهديدية لتنفيذ الأحكام وغيرها من السندات التنفيذية، ويتم عبر زج المدين في السجن لفرض انصياعه لأحكام القانون محافظة على ما لهذه الأحكام والسندات من هيبة وقداسية. ويعد الإكراه البدني استثناء من قاعدة أن الشخص يلزم في ماله لا في شخصه لأنه في العصور الغابرة كان المدين يقتل ويسترق، ثم تطور القانون الروماني فلم يصبح للدائن إلا حق حبس المدين وإجباره على العمل لمصلحته، ثم تحول الإلزام من الجسم إلى المال<sup>1</sup>. فالمرجع المغربي رغم مصادقته على ميثاق الأمم المتحدة للحقوق المدنية والسياسية لسنة 1966، فإن ذلك لم يؤدي إلى إلغاء النصوص المنظمة للإكراه البدني<sup>2</sup>. بالمقارنة مع نظيره المصري أو الفرنسي، حيث ضيقوا كثيرا من تطبيقات الإكراه البدني إلى حد إلغاءه في الديون المدنية والتجارية<sup>3</sup>، أما المرجع الليبي فما زال يأخذ بفكرة حبس

<sup>1</sup> عبد الرزاق السنهوري: "الوسيط في شرح القانون المدني"، الجزء الثاني، دار النهضة العربية للنشر، سنة 1968، ص 800.

<sup>2</sup> الفصل 27، و30 مكرر من ظهير 1961 المغرب والمتمم لظهير 1953 بشأن ضبط المتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والأداءات المماثلة لها ومحصولات ومدخيل الأملاك المخزنية وغيرها من الديون التي يستخلصها قباض، والفصول من 633 إلى 647 من قانون المسطرة الجنائية، والظهير رقم 1-60-305 بشأن استعمال الإكراه البدني في القضايا المدنية الصادر بتاريخ 20/2/1961.

<sup>3</sup> عبد الرزاق السنهوري: نفس المرجع، ص 801.

المدين القادر على الوفاء إذا لم يسدد دينه بموجب المادة السابعة من القانون رقم 74 لسنة 1972 بتحريم ربي النسبنة في المعاملات المدنية والتجارية<sup>1</sup>.

فالمشرع الفرنسي ونظرا للأضرار الخطيرة التي يمكن أن تنتج عن تطبيق إجراء الإكراه البدني، فقد عمل على تقليصه، ويلجأ إلى هذا الإجراء في حالتين:

1. حالة صدور حكم قضائي زجري ضد جريمة الغش والتهرب الضريبيين؛
2. حالة التغيير المستمر لسكن أو محل الإقامة من قبل الملمزم الذي خضع للربط الحكمي للضريبة (Taxation d'office)<sup>2</sup>.

تتم مباشرة مسطرة الإكراه البدني وفقا لأحكام القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث يتم تحريك مسطرة الإكراه البدني عن طريق توجيه طلب الاعتقال من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل إلى المحكمة الابتدائية بعد التأشير عليه من لدن رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المذكور أو الشخص المفوض لذلك. ويجب أن يتضمن الطلب اسم الملمزم المدين وعنوانه، بالإضافة إلى نوعية الضرائب المفروضة عليه ومبالغها وتاريخ الإنذار القانوني وتأشيرة السلطات المحلية التي يجب أن تشير في تأشيرتها إلى قدرة المدين على الوفاء بالدين. كما تم استثناء بعض المدينين من الخضوع للإكراه البدني في حالات عددها المادة 77 من م.ت.د.ع سواء ما تعلق منها بمبلغ الديون المستحقة؛ إذ أعفت الديون التي تقل عن 8000 درهم، كما راعت بعض الحالات الاجتماعية كحالة المرأة الحامل والمرضة، وكذا سن المدين فأعفت المدين الذي يقل عمره عن 20 سنة أو

<sup>1</sup> - جمعة محمود الزريقي: "أحكام الإفلاس واستغراق الذمة بالمال الحرام في الفقه الإسلامي". مركز دراسة العالم الإسلامي، الطبعة الأولى، سنة 1999، ص 17.

<sup>2</sup> - Alain Garay – Philippe Borras : "Le contentieux du recouvrement", Edition Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1994, p.123.



يفوق 60 سنة، ونصت على عدم تطبيق المسطرة ضد الزوجين في آن واحد ولو من أجل ديون مختلفة، وأدخلت المادة 79 مددا زمنية للإكراه البدني بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وديون الدولة الأخرى بخلاف مدة الإكراه بالنسبة للمصاريف القضائية والغرامات الواردة في الفصل 678 من ق.م.ج. كما نجد المادة 134 من م.ت.د.ع تنص على الإكراه البدني في ميدان تحصيل الغرامات والأداءات النقدية ويبقى خاضعا للفصول من 675 إلى 687 من ق.م.ج.<sup>1</sup>

ويلاحظ من الصياغة القانونية للمادتين 77 و134 من م.ت.د.ع، أن هنالك تعارض بين المادتين المذكورتين، إذ تمنع المادة 77 الإكراه البدني في الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى التي تقل عن 8.000 درهم، وحسب صياغة هذه المادة تكون الغرامات كدين عمومي بمدلول المادة 2 من م.ت.د.ع التي تقل في معظمها عن 8.000 درهم غير مشمولة بالإكراه البدني، بينما في صياغة المادة 134 تبقى الغرامات مشمولة بالإكراه البدني، ومثل هذا التعارض مطروح في الوقت الحالي بين مختلف المحاكم العادية حول إمكانية اللجوء إلى الإكراه البدني حول التنفيذ الجزري للغرامات في ضوء الصياغة المعارضة للمادتين معا.<sup>2</sup>

فعلى الرغم من فعالية الإكراه البدني في حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيأتها على الوفاء بدينهم، إلا أن هذا الإجراء ظل لا يراعي وضعية بعض المدينين، فرغم ما جاءت به المدونة الجديدة لتحصيل الديون العمومية من ضمانات مسطرية لصالح الملزم تتعلق في مجملها بالأشخاص الذين يمكن أن تمسهم مسطرة الإكراه البدني، باستثناء الشرط المتعلق بمبلغ الدين الضريبي

<sup>1</sup> - تم تحيين هذا القانون وغيرت أماكن هذه الفصول من 633 إلى 647 من ق.م.م.

<sup>2</sup> - محمد قصري: مرجع سابق، ص ص 166-167.

عندما يكون مجموع المبالغ يقل عن 8.000 درهم، فإن هذه الضمانات المسطرية الممنوحة للملزم تبقى بسيطة بالمقارنة مع ما نهجته التشريعات المقارنة في هذا المجال، تطبيقا وتبنيا لمبادئ حقوق الإنسان والحريات الشخصية والمقدرة التكليفية لكل ملزم على حدة.

### ▪ الإشعار للغير الحائز (ATD) L'avis à tiers détenteur:

في إطار توسيع دائرة ضمان استخلاص الدين العمومي لتمويل النفقات العامة، خولت مدونة تحصيل الديون العمومية من خلال الفصول (من 100 إلى 104) متابعة الغير الحائز، إذ ألزم المشرع الغير المودعة لديه أموال المدين الأصلي بأداء الضرائب وباقي الديون العمومية إما تلقائيا أو بناء على طلب المحاسب، تحت طائلة ترتيب مسؤوليته بالأداء على وجه التضامن<sup>1</sup>.

ويمكن تعريف الإشعار للغير الحائز على أنه "مطالبة احد المدينين للملزم بعدم تمكين هذا الأخير من دينه وتحويله للخزينة". وهو إجراء اقتنسه المشرع المغربي من القانون الفرنسي<sup>2</sup>، وقد أحدثه منذ بداية القرن التاسع عشر<sup>3</sup>. فالإشعار للغير الحائز إذن يشكل آلية قانونية تمكن الدائن (الدولة) بدين عمومي من استخلاص دينه من يد الغير بطريقة غير مباشرة بدل استخلاصه مباشرة من يد

<sup>1</sup> - محمد قصري: مرجع سابق، ص 180.

<sup>2</sup> - نظم المشرع الفرنسي الإشعار للغير الحائز في المواد L262 و L263 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسية.

<sup>3</sup> - Loi du 12 nov. 1808 relative au privilège du trésor pour le recouvrement des contributions directes, bulletin des lois 4 e S.B 213, n° 3886, Art 2: "Tous fermiers, locataires, receveurs, économes, notaires, commissaires-priseurs, et autres dépositaires et débiteurs de deniers provenant du chef des redevables et affectés au privilège du Trésor public, seront tenus, sur la demande qui leur en sera faite, de payer, en l'acquit des redevables et sur le montant des fonds qu'ils doivent, ou qui sont en leurs mains, jusqu'à concurrence de tout ou partie des contributions dues par ces derniers. Les quittances des percepteurs pour les sommes légitimement dues leur seront allouées en compte".

المدين (الملزم). وعليه فإن المحاسب المكلف بالتحصيل وفقا لهذه الآلية يمكن له استخلاص الضرائب والرسوم وغيرها من الديون المتمتعة بامتياز الخزينة من يد مديني الملزمين بهذه الديون، وذلك عن طريق توجيه إشعار للأغيار الحائزين لمبالغ يملكها الملزمون من أجل الوفاء عن هؤلاء في حدود ما ترتب في ذمتهم من ديون عمومية، وقد يكون الأغيار الذين يوجه إليهم الإشعار من المحاسبين العموميين أو المقتصدين أو المكترين<sup>1</sup> وبصفة عامة كل الحائزين أو المدينين بمبالغ تعود أو ينبغي أن تعود إلى المدينين بتلك الديون.

وتجب الإشارة إلى أن هذا الإجراء الذي هو من إجراءات التحصيل الجبري، كما جاء في قاعدة لحكم المحكمة الإدارية بفاس، صادر بتاريخ 2006/7/4، ملف عدد 64 س/ 2006 بأن: "الإشعار للغير الحائز إجراء تنفيذي ومباشر من إجراءات التحصيل الجبري لاستخلاص الديون العمومية... نعم"<sup>2</sup>، ليس من مستجدات مدونة التحصيل، وإنما كان قائما قبل ذلك حسب الفصل 62 من ظهير 1935.08.21 .

ويعتبر الإشعار للغير الحائز بمثابة حجز لدى الغير إلا أنه سمي بذلك الاسم تمييزا له عن هذا الأخير لكونه مخصص فقط لتحصيل الديون العمومية من يد الحائزين الأغيار. وينتج عن الإشعار للغير الحائز نشوء التزام قانوني على عاتق الغير الحائز، قوامه ضرورة الوفاء، بصفة فورية، للدائن العمومي من المبالغ المحازة

<sup>1</sup> من بين الحالات الشائعة لتطبيق هذا الإجراء إلزام المكترى بعدم أداء السومة الكرائية للملزم المكري، وتحويل هذه المبالغ للخزينة طيلة المدة الكافية لتغطية الدين الضريبي.

<sup>2</sup> حياة البجدايي: "العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى"، مطبعة الأمنية، الرباط، منشورات مجلة الحقوق المغربية، الجزء الثاني، 2010، ص 224.

وفي حدود تغطية الدين العمومي، وتبرأ ذمة الغير الحائز إزاء المحجوز عليه والمحاسب العمومي عند الوفاء لهذه الأخيرة وفق ما تقرره المادة 103 من م.ت.د.ع. وتتعلل مسطرة الإشعار للغير الحائز في حالة تزامنها مع مساطر صعوبات المقابلة<sup>1</sup>، أو حالة سلوك مسطرة وقف الأداء، أو مسطرة وقف التنفيذ، فإنه قد يتراجع بصورة استثنائية مراعاة لقواعد قانونية آمرة تبسط سطوتها على الإشعار للغير الحائز، وتقييد الإدارة الدائنة بالقدر نفسه الذي تقيده به غيرها من الدائنين، وكذلك إذا توصل المحاسب من إدارة الضرائب بصفتها مصلحة وعاء ضريبي بإخبار بتصحيح جبائي بالنسبة للمدين.

وتأسيسا على ما سبق ذكره فإن الإشعار لغير الحائز يترتب عليه خرق للضمانات المسطرية الممنوحة للملزم، وخرقا لمبدأ السرية الواجب أن يكون لدى الأغيار الحائزين على أموال المدين، وقد يكون فيه إلحاق للضرر بالملزم، خصوصا وأن مثل هذا الإجراء يتسم بالفجائية، وهذا ما أكده المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) في قرارات عديدة له<sup>2</sup>، حيث يعتبر أنه لا يمكن مباغتة المدين بالتنفيذ على أمواله لدى الغير دون إخباره أولا بوجود متابعة ضده، خاصة وأنه قد يقوم بالأداء بناء على هذا الإخبار، إذ أن مثل هذا الإجراء لا يترك للملزم أي فرصة لتدارك الأمر، وهو ما قد يجعله في وضعية قانونية صعبة، خصوصا في الحالات التي تكون فيها الحسابات البنكية موضوع مسطرة الإشعار لدى الغير الحائز، حيث يمكن للحجز على الحساب البنكي أن يجعل الشيكات التي سلمها الملزم والتي حان

<sup>1</sup> - الكتاب الخامس من مدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.83 من ربيع الأول 1417، الموافق لفتح أغسطس 1996، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4418 في 1996/10/3.

<sup>2</sup> - عبد الرحمان أبليللا: مرجع سابق، ص 171.

أجلها بدون تمويل<sup>1</sup>. وهو الأمر الذي ذهبت إليه المحكمة الإدارية بوجدة، في حكمها الصادر بتاريخ 2009/06/03، ملف عدد 1.09.40، الذي جاء فيه: "إن إجراءات التحصيل المباشرة على حسابي الطالب لدى كل من البنك الشعبي والتجاري وفا بنك إنما تباشر من أجل استخلاص الضريبة المذكورة على الرغم من إلغاء السند الضريبي الذي على أساسه يتم هذا الاستخلاص بمقتضى الحكم المذكور فإنه طلب الإيقاف يكون على درجة من الجدية التي تبرر الاستجابة له علاوة على توفر حال الاستعجال بالنظر لما سيترتب عن إجراءات الحجز وتنفيذه وتحويل المبلغ المحجوز لحساب الخزينة من أضرار يصعب تداركها مستقبلاً"، لهذه الأسباب أمرت المحكمة الإدارية بوجدة: "بايقاف إجراءات استخلاص الضريبة على الأرباح العقارية برسم سنة 2002 موضوع الإشعار للغير الحائز على حساب الطالب لدى البنك الشعبي، وحسابه لدى التجاري وفا بنك إلى غاية الحسم في جوهر النزاع وبعدم الاختصاص فيما يخص طلب رفع الحجز".

أما في القانون الجزائري، وعلى سبيل المقارنة، لا ينتج عن الإجراء نقل ملكية المبالغ إلى الدائن العمومي بمجرد تبليغه إلى الغير الحائز، بل يتعين انتظار صيرورة الإجراء نهائياً؛ أي انه يبدأ بمجرد إيقاعه، تحفظياً بتجميد المبلغ المحجوز وتعليق عملية التسليم إلى غاية اكتسائه الصبغة النهائية، ويخول القانون للمدين مهلة ثلاثين (30) يوماً اعتباراً من تاريخ تبليغه للتعرض على المسطرة، وبعد رفض

<sup>1</sup> - لقد سار القضاء فعلاً على منح وقف تنفيذ الإشعار للغير الحائز الموجه إلى بنك بعد اعتراض مدين بالضريبة. وهو موثق، تشبث فيه بأن هذه الأموال تعود إلى زبائنه، مع الملاحظ أن القاضي الاستعجالي لم يكلف الموثق بإثبات ما يتمسك به، وإنما اعتمد على قرينة لصالح الموثق مفادها أن الحساب البنكي للموثق مخصص لودائع زبائنه، في حين دفعت الإدارة بأن الموثق لم يقدم هوية هؤلاء الزبناء ومبلغ الوديعة الذي يؤول لكل واحد، وأن القانون يلزمه بإيداع هذه الودائع في حساب خاص لدى الخزينة العامة. أنظر: عبد الرحمان ألبيللا: نفس المرجع، ص 172.

التعرض من طرف الإدارة أو القضاء، كما في حالة انقضاء هذا الأمد دون التعرض، يصبح الإجراء نهائيا ومرتباً لقاعدة تسليم المبالغ للدائن العمومي<sup>1</sup>. وفي القانون الفرنسي كان الإشعار يفضي إلى تجميد المبالغ المالية المتعرض عليها بين يدي الغير الحائز، ولا تنتقل ملكيتها إلا بعد انصرام أجل التظلم من الإجراء، قبل أن يسن المشرع الفرنسي قاعدة التسليم الفوري في المسطرة بمقتضى المادة 86 من القانون 91-650 بتاريخ 9 يوليوز 1991، وبالنظر إلى عدم تناغم هذه المادة مع الفصل 277 من كتاب المساطر الجبائية في حينه، استمر التضارب في العمل القضائي الفرنسي حول الطبيعة القانونية للتدبير إلى أن حسم المشرع الفرنسي الأمر بموجب قانون المالية لسنة 2002<sup>2</sup>. ونظراً لما يثيره هذا الإجراء من إشكالات قانونية وردود فعل سلبية من طرف الملتزمين، فإن المشرع المغربي يجب أن يسير في اتجاه توضيح وضبط إجراءات مسطرة الحجز لدى الغير الحائز في اتجاه إعطاء ضمانات مسطرية أكثر للملزم، كما هو الحال في التجربة الفرنسية<sup>3</sup>.

من خلال جل ما تم ذكره نجد أن المشرع المغربي، رغم تنصيبه على كل من إجراءات الإنذار والحجز والبيع والإكراه البدني والحجز لدى الغير، لكي تتمكن الخزينة العامة من تحصيل ديونها، فإنه لم يكتفي بذلك بل متعها بالإضافة إلى هذا بصلاحيات أوسع في تحصيل ديونها على جميع الدائنين، وذلك نظراً لأهمية ديون الخزينة، ودورها في تمويل ميزانية الدولة، لذلك نص على امتياز الخزينة وشروط تنفيذه والحفاظ عليه، وهنا نجد بأن الضمانات التي يجب على المشرع التركيز

<sup>1</sup> سعيد أولعربي: "استخلاص الديون العمومية بين مقتضيات الفعالية والضمان، مقال في مسطرة التنفيذ على الأموال النقدية، (الإشعار للغير الحائز)"، مقال منشور بجريدة المساء، عدد 1858، الصادر بتاريخ 14 شتنبر 2012.

<sup>2</sup> سعيد أولعربي: نفس المرجع.

<sup>3</sup> الإشعار لغير الحائز (Avis à tiers détenteur) المنظم في التشريع الفرنسي في كل من المواد L262 و L263 و L263A من كتاب المساطر الجبائية.

عليها خلال جل هذه المراحل لم يتم إرسائها بشكل يجد فيها الملزم حبل النجدة التي تمكنه من استرجاع أنفاسه أثناء مباشرة هذه الإجراءات، فكل ما تم ذكره يعزز ضمانات الإدارة في مواجهة الملزم الضعيف، لدى من وجهة نظرنا يجب على المشرع المغربي إعادة النظر في كل تلك الإجراءات التي تباشرها الإدارة الضريبية، وتعزيز مكانة و ضمانات الملزم أثناء مباشرتها.

## 2- آجال التحصيل الجبري وسؤال ضمانات الملزم

تعتبر آجال التحصيل الجبري من الأشياء الأولية الواجبة من جهة، على المحاسب المكلف بالتحصيل للقيام بها والحرص على سلامتها حتى تنتج آثارها القانونية والحيولة دون الوقوع في الأخطاء والإخلالات التي قد تؤدي إلى بطلان مسطرة التحصيل الجبري، ومن جهة أخرى، على المدين لمنحه أجلا قانونيا للقيام بالواجبات المفروضة عليه بمقتضى القوانين الجبائية.

### أ. آجال مسطرة التحصيل الجبري العادية

تتوزع آجال مسطرة التحصيل الجبري العادية، بين كل من الإنذار تم الحجز فالبيع، حيث تبقى هذه الآجال ذات أهمية بالغة، خصوصا عند مباشرة الإدارة الضريبية لهذه الوسائل، التي تعتبر من الوسائل الخطيرة في مواجهة الملزم، وذلك داخل الآجال القانونية المحددة لذلك.

**بالنسبة للإنذار:** يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يتأكد من توفر

شروطين هامين<sup>1</sup>:

◀ كون الدين الضريبي أصبح مستحق على المدين بناء على المواد 13 إلى 15

من م.د.ت.ع؛

<sup>1</sup> - les fiches procédures de recouvrement, p: 3.

انصرام مدة عشرين يوم بعد إرسال آخر إشعار دون صوائر حسب المادة 36 من م.ت.د.ع؛

وبالنسبة لآجال تبليغ الإنذار إلى الملزم فهو أجل واحد فقط، ويتحدد في مدة تحتسب بعد مضي ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ الاستحقاق، وثاني يوم على الأقل بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر، وعلى هذا الأساس اعتبر بعض المهتمين بهذه الآجال<sup>1</sup>، أن أجل تبليغ الإنذار القانوني إلى الملزم بمثابة مرحلة تمهيدية يدعى فيها المدين إلى الأداء. أو بمثابة تذكير له بدون صائر لتسديد ما بذمته من دين وذلك قبل الشروع في التحصيل الجبري عن طريق تبليغ الإنذار. وقد نصت مدونة التحصيل في المادة 17 على ما يلي: "عند ما يصادف حلول الأجل يوماً معطلاً أو يوم عطلة، يرجأ تاريخ الاستحقاق إلى يوم أول عمل موالي".

**بالنسبة للحجز:** قبل الدخول في تفاصيل آجال الحجز تجب الإشارة أولاً إلى أنه قبل دخول م.ت.د.ع حيز التطبيق كان المحاسبون المكلفون بالتحصيل يركنون إلى مقتضيات المادة 458 من ق.م.م، أما بعد دخولها حيز التنفيذ فباتوا يعتمدون على مقتضيات المادة 46 منها والتي حددت الأشياء غير القابلة للحجز في:

- ◀ فراش النوم و الملابس وأواني الطبخ اللازمة للمحجوز عليه و لعائلته؛
- ◀ السكنى الرئيسية التي تؤوي عائلته على أساس ألا تتعدى 200000 درهم؛
- ◀ الكتب والأدوات اللازمة لمهنة المحجوز عليه؛
- ◀ المواد الغذائية المخصصة لتغذية المحجوز عليه ولعائلته لمدة شهر واحد؛
- ◀ الحيوانات مصدر قوت المحجوز عليه وكذا العلف الضروري لتربيتها؛

<sup>1</sup> - عبد الحميد الحمداني: "دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية"، مقال منشور بمجلة الخزينة العامة للمملكة "المنازعات في ميدان تحصيل الديون العمومية"، أعمال الدورات التكوينية المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة، خلال سنتي 2000 و 2001، دون ترقيم ولا إشارة إلى سنة الإصدار.



◀ البذور الكافية لبذر مساحة تعادل 5 هكتارات؛

◀ الأشياء الضرورية للأشخاص المعاقين أو التي تخصص لعلاج المرضى.  
وفيما يخص آجال الحجز فقد حددته الفقرة الثانية من المادة 44 من م.ت.د.ع في أجل واحد، إذ أنه لا يمكن أن يتم الحجز إلا بعد ثلاثين يوماً (30) من تبليغ الإنذار.

**بالنسبة للبيع:** حسب مضمون المادتين 59 و 61 من م.ت.د.ع نجد بأن هناك أجلين لعملية البيع، يكمن الأول في أنه لا تتم عملية بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج إلا بعد أجل ثمانية (8) أيام ابتداء من تاريخ الحجز. إلا أنه يمكن تخفيض هذا الأجل باتفاق مع المدين، لاسيما حين يخشى تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمتها. أما الأجل الثاني فيكمن في كون المدين المحجوز عليه يمكن له بطلب منه وبترخيص من رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل أن يبيع الأمتعة المحجوزة بنفسه، ويخول له القيام بذلك داخل أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ الترخيص الممنوح له.

#### ب. آجال مسطرة التحصيل الجبري الاستثنائية

تعتبر آجال المسطرة الاستثنائية للتحصيل الجبري، التي يتم مباشرتها بعد فشل الوسائل الأخرى التي تم ذكرها في تحقيق نفس النتيجة، من الأشياء الضرورية عند مباشرة أي إجراء من هذه الإجراءات الاستثنائية، سواء كان ذلك عبر سلوك مسطرة الإكراه البدني أو عبر سلوك مسطرة الإشعار لدى الغير الحائز.

**بالنسبة لآجال الإكراه البدني:** تباشر مسطرة الإكراه البدني عبر تقديم طلب إلى السيد رئيس المحكمة الابتدائية من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو الشخص الذي يفوضه في ذلك، حيث يبيت في الطلب المعروض أمامه داخل أجل ثلاثين (30) يوماً ويحدد مدة الحبس، ومن المعلوم أنه لا يمكن اللجوء إلى رئيس

المحكمة مباشرة إلا بعد استيفاء إجراء الإنذار دون نتيجة بعد ثلاثين (30) يوماً من تاريخ الاستحقاق وعشرين (20) يوماً من إرسال إشعار للمدين بعد إتبّاع مسطرة الحجز والبيع (الفصل 36 و41 من م.ت.د.ع).

ويمكن إيقاف آثار الإكراه البدني، وذلك عن طريق إفراج على المدين المعتقل بأمر من وكيل الملك بعد الإدلاء بما يفيد:

◀ الأداء الكلي للديون؛

◀ أداء قسط يعادل على الأقل نصف المبالغ الواجبة وتعهده بأداء الباقي داخل أجل لا يتعدى ثلاث (3) أشهر بناء على طلب من المحاسب المكلف بالتحصيل، مع تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من م.ت.د.ع، تحت طائلة إكراه من جديد في حالة عدم وفائه بتعهداته، وفي ذلك محاولة من المشرع تجنب الأثر السيئ من تطبيق الإكراه البدني على حقوق وحرية المدين ودفعه إلى تسوية دينه عبر منحه أجل الميسرة، وإذا كان لا يمكن إكراه المدين من جديد من أجل نفس الدين فإن حبس المدين لا يسقط الدين الذي يمكن تحصيله من جديد.

وتتوزع مدد الإكراه البدني حسب المادة 79 من م.ت.د.ع كالتالي:

◀ من خمسة عشر يوماً (15) إلى واحد وعشرين يوماً (21) بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها ثمانية آلاف درهم (8000) ويقل عن عشرين ألف درهم (20.000)؛

◀ من شهر إلى شهرين (2) بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها عشرين ألف درهم (20.000) درهم ويقل عن خمسين ألف درهم (50.000)؛

◀ من ثلاثة أشهر (3) إلى خمسة أشهر (5) بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها خمسين ألف درهم (50.000) ويقل عن مائتي ألف درهم (200.000)؛

◀ من ستة أشهر (6) إلى تسعة أشهر (9) بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها مائتي ألف درهم (200.000) ويقل عن مليون درهم (1.000.000)؛

◀ من عشرة أشهر (10) إلى خمسة عشر شهرا (15) بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها مليون درهم (1.000.000).

وبالمقارنة مع ظهير 6 مارس 1961 المحدث للإكراه البدني في الديون العمومية، فإن مدة الإكراه البدني كانت محددة بين شهر واحد وسنة، لذلك يعاب على المشرع الرجوع للوراء فيما يخص هذا الإجراء.

بالنسبة للإشعار لغير الحائز: لم تنص م.ت.د.ع على شكليات وآجال الإشعار للغير الحائز إلا انه وجب تطبيق القواعد العامة للتحصيل الجبري التي تنص على ضرورة إرسال آخر إشعار للمدين بدون صائر والزامية الترخيص للمحاسب وإعلام المدين عسى أن يدفعه ذلك إلى الأداء.

ونصت المادة 102 من م.ت.د.ع على أن الإشعار للغير الحائز يترتب عنه الأداء الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار الحائزين في حدود مبالغ الضرائب والرسوم المطلوب أدائها. وكضمانة يسلم مقابل المبلغ وصلا له القوة القانونية اللازمة للإثبات من طرف المحاسب حسب ما نصت عليه المادة 103 من م.ت.د.ع وعلى إثر ذلك فإن الغير الحائز يجد نفسه يحل محل المدين، وبالتالي استبدال الدائن الأصلي بغيره في حدود معينة كالتالي:

- ✓ وفاء الغير الحائز نيابة عن المدين إلا في حدود المبالغ المدين بها الملزم؛
  - ✓ عدم الوفاء بعد إشعاره بالمسطرة يؤدي إلى إجراءات التحصيل الجبري.
- ومن أجل الحفاظ على حقوق الملزمين أو من يحل محلهم، لا يجوز تضمين الإشعار للغير الحائز لأي عنصر يكون من شأنه إحاطة غير الحائز، علما بأهمية النشاط المهني الذي يزاوله الملزم (الوعاء أو الفترة الخاضعة لها) بل يكتفي بالإشارة إلى نوع الدين الواجب أدائه مرفوقا بكشف مفصل عن الديون المترتبة في ذمة الملزم وبعض العناصر المساعدة الضرورية.

وفي هذا الإطار، فإذا كان الغير يعلم أنه غير مطالب بهذه الضريبة لكنه أقدم مع ذلك على دفعها بدافع الوكالة أو التصرف الفضولي أو بأية صورة كانت، فإن القضاء درج على أن هذا الغير لا يحق له مطالبة الإدارة الضريبية بما دفعه، وذلك استناداً إلى الفصل 69 من قانون الالتزامات والعقود<sup>1</sup>.

ومن جهة ثانية فقد أزم المشرع المحاسب المكلف بالتحصيل أن يتأكد من الملزم المدين من خلال الجدول الضريبي قبل القيام بعملية الحجز لدى الغير، وهو الأمر الذي ذهب إليه المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) في قراره عدد 376، المؤرخ في 2007/04/11، الملف الإداري عدد 2006/2/4/1377، الذي جاء فيه: "بصرف النظر عن سوء أو حسن نية المحاسب المكلف بالتحصيل في استخلاص المبلغ المنازع فيه فإن عدم تحققه من الشركة المدينة بذلك المبلغ من خلال الجدول الضريبي المتعلق بها قبل القيام بالحجز لدى الغير وسحب المبلغ المذكور العائد للمستأنف عليها فإنه يكون قد ارتكب خطأ مصلحياً تتحمل الخزينة العامة المسؤولية عن الأضرار الناتجة عنه تلك الأضرار المتمثلة في حرمان المستأنف عليها من استغلال المبلغ المسحوب من حسابها دون وجه حق منذ تاريخ هذا السحب وأن مبلغ التعويض عما ذكر والمحكوم به مناسب لجبر هذه الأضرار والحكم المستأنف كان لذلك صائب وواجب التأييد، وبذلك قضى المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) بتأييد الحكم المستأنف"<sup>2</sup>.

أما المشرع الفرنسي وعلى الرغم من أنه ينص على ضرورة التسليم الفوري للأموال، فإنه لا يسمح للمحاسب بإجبار الغير على التسليم، إلا بعد انقضاء أجل شهرين المفتوحة في وجه الملزم المدين للتعرض، ويميز المشرع الفرنسي بين تاريخ

<sup>1</sup> - عبد الرحمان أبليللا: مرجع سابق، ص 192.

<sup>2</sup> - حياة البجديني: مرجع سابق، ص ص 191-193.

الإشعار وتاريخ الإيجابار وهو التمييز غير الوارد في القانون المغربي. ومن خلاله ندعو المشرع المغربي إلى سلك نفس الطريق الذي سلكه المشرع الفرنسي أولاً، ثم فك الغموض حول تفعيل مقتضى الإخبار من لدن القابض قبل مباشرته لهذا الإجراء كدرجة ثانية، وحق الملزم في التعرض لترسيخ الحقوق الواجبة أن تكون أثناء مباشرة هذا الإجراء من لدن الإدارة من جهة، وترسيخاً للحقوق والحريات المعترف بها في المواثيق الدولية من جهة أخرى.

في الأخير ونظراً للطبيعة الخاصة للدين الضريبي والتي تجعل من مداخيله شريان الحياة لخزينة الدولة، فقد قدم المشرع في سبيل استخلاصها لإدارة التحصيل صلاحيات وسلطات واسعة، حيث منحها بسلطة التنفيذ المباشر أو التنفيذ الجبري، فهي ليست بحاجة (على خلاف الدائنين) إلى الالتجاء للقضاء لإصدار سند تنفيذي، فالمشرع يخول لها حق استصدار سند استخلاص ديونها بنفسها، كما أنها في غنى تام عن التماس موافقته لمباشرة معظم إجراءات التحصيل الجبري<sup>1</sup>. وما نقترحه في هذه المرحلة هو أنه عند إرسال إدارة الخزينة العامة للجداول والإنذارات وجميع الإشعارات للملزم لمباشرة عملية التحصيل، عليها أن ترفقه بميثاق للملزم حتى يتسنى له فهم ما له وما عليه، وأيضاً توفير الوقت والجهد للرد على استفسارات المدينين، فبالمقارنة مع فرنسا نجد بأن الإعلام والإخبار يتم على طريقتين:

1. إما عن طريق الوثائق الرسمية في شكل منشورات عن المعلومات العملية، كالمرشد والدليل الضريبي؛

2. أو عن طريق ملخص موجز لمختلف الوثائق الشبه رسمية التي تنشرها الإدارة عن طريق مصلحة الإعلام المتواجدة على الصعيد الوزاري، نذكر في هذا

<sup>1</sup> - عبد الرحيم الكندياوي: "تحصيل الديون الضريبية، مقارنة قانونية وقضائية"، سلسلة المعارف القانونية والقضائية، منشورات مجلة الحقوق المغربية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، الطبعة الأولى 2012، ص 108.

الصدد ما يسمى بـ **Les notes bleus**، التي تعنى بتفسيرات وتعليقات الإدارة حول التدابير الجبائية<sup>1</sup>.

أما في كندا فتضع الوزارة المختصة سلسلة من المنشورات العامة والتقنية باللغتين الفرنسية والإنجليزية، محررا بأسلوب بسيط وواضح، إضافة إلى ترجمات صوتية على أشرطة ممغنطة ودلائل منجزة بطريقة برايل (braille)<sup>2</sup>. وهو الطريق الذي يجب أن يحدو حدوه المشرع المغربي في اتجاه إعطاء ضمانات مسطرية أكثر نجاعة وأكثر ملائمة لظروف الملزم الصعبة، خصوصا أثناء سلوك إجراءات وأجال مسطرة التحصيل الجبري، وما يترتب عن سلوكها من مساس بحقوق المدين وسلب لحرية أثناء مرحلة الإكراه البدني التي تعتبر من أخطر مراحل التحصيل الجبري، وأيضا تقنين إجراءات هذه الوسيلة في اتجاه منح صلاحيات أكثر للملزم، وفي اتجاه تليين العلاقة غير الواضحة ما بين كل من الإدارة والملزم.

---

<sup>1</sup> - J.C.MARTINEZ:"Le statut de contribuable", librairie général de droit et de jurisprudence, 1980, p: 169.

<sup>2</sup> - J.C.MARTINEZ ET P.DIMALTA:"droit fiscal contemporain", L'impôt, le fisc, le contribuable, édition Litec 1986, p: 401 et 403.

## القضاء الإداري بين الرقابة على مسطرة الفرض التلقائي للضريبة والمساهمة في بلورة مقتضياتها التشريعية

ذة: السعدية شنوف

باحثة في سلك الدكتوراه

جامعة محمد الخامس الرباط

### مقدمة:

من المعلوم أن القاضي الإداري بمناسبة النزاع القضائي المعروض عليه في مجال المنازعات الضريبية يجمع بين هدي في المحافظة على المال العام و حماية حقوق الأفراد، مع إقرار الضمانات المخولة لهم في إطار النصوص الضريبية والعمل على بلورتها، و يستنبط في ذلك إرادة المشرع واسترشاده بمجموعة من القواعد، أهمها أعمال قاعدة التفسير الضيق للنصوص الضريبية التي تقتضي بأنه لا يمكن إجبار أي فرد على أداء ضريبة إلا إذا صدر بشأنها نص قانوني يسمح بهذا الإيجابار كما لا يمكن إعفاء أي شخص من أداء الضريبة، إذا لم يجز القانون هذا الإعفاء، وألا يتجاوز في ذلك الحدود الشرعية المرسومة له تطبيقا للقاعدة المعروفة " حيث لا يميز القانون لا ينبغي التمييز".

والمبدئين معا تكرسهما قوانين المالية لكل سنة بالتنصيص على أنه يحضر تحت طائلة العقاب جنائيا استيفاء أية ضريبة مهما كان الوصف أو الاسم الذي تجبى به غير مأذون بها بموجب أحكام القانون<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - محمد قصري، دور القاضي الإداري في تفعيل الرقابة على مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة، مطبعة الأمنية-2007، ص:184.

إلا أن الدور الإيجابي الذي يلعبه القاضي الإداري في مجال هذه المنازعات، المعروفة بخصوصياتها تقتضي منه اللجوء أحيانا إلى التأويل الواسع لبعض قواعد القانون الضريبي وذلك عن طريق استعمال القياس في حالة سكوت النص أو غموضه. ومن ثمة يبرز الدور المبدع للقاضي الإداري عن طريق خلق اجتهادات قضائية من خلال التوسع في تفسير وتأويل النص الغامض شريطة ألا يتعارض مع روح ومضمون النص. إلا أن هذه الاجتهادات تعرف نوع من المحدودية، هذه الأخيرة ترجع إلى مجموعة من العوامل سواء تلك المتعلقة بالجهاز القضائي أو الخارجة عنه.

من هنا جاء تركيزي في هذا المقال لمحاولة تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه القاضي الإداري في الرقابة على احترام إجراءات مسطرة الفرض التلقائي للضريبة وتكريسه للضمانات القانونية والقضائية للأطراف، بالإضافة إلى الوقوف على مدى مساهمته في بلورة مقتضيات هذه المسطرة تشريعيًا.

### **المبحث الأول: تحقق القضاء من صحة تطبيق إجراءات مسطرة الفرض التلقائي للضريبة**

تتميز مسطرة فرض الضريبة في النظام الجبائي المغربي بطابعها المزدوج، حيث الأصل أن يبادر الملزم إلى وضع الإقرار الذي يصرح بموجبه بالأساس الضريبي الذي يحدد التزامه الجبائي كما هو محدد في المدونة العامة للضرائب، هذا الإقرار يقيد سلطة الإدارة الضريبية في فرض ضريبة بصورة تلقائية، أو تعديل الأساس المصرح به متى تشككت من صحته إلا بعد اتباع إجراءات مسطرية نص عليها القانون.



والاستثناء أن تعتمد إدارة الضرائب إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية على الملزم، يبقى في حالة أخل الملزم بالتزاماته في وضع هذا الإقرار، وهذه الحالات حصرها المشرع، كما أن القاضي يراقب توفرها (المطلب الأول) من أجل فرض الضريبة تلقائياً وفق مسطرة محددة قانوناً (المطلب الثاني).

### **المطلب الأول: رقابة القضاء الإداري من توفر حالات اللجوء لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة**

لم يترك المشرع الجبائي المغربي المجال مفتوحاً أمام الإدارة الضريبية للجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي بدون ضوابط وفي جميع الحالات التي ترتب فيها ذلك، بل حدد الحالات التي يمكن فيها للإدارة اللجوء لهذه المسطرة وذلك على سبيل الحصر نظراً لطبيعتها الاستثنائية وللوضع الحرج الذي تضع فيه الملزم، حيث يجد نفسه في وضعية ضعيفة أمام الإدارة التي تتمتع بسلطة قوية لفرض الضريبة.

### **الفقرة الأولى : حالات الفرض التلقائي وفق المادة 228 من المدونة**

#### **العامة للضرائب**

حددت المادة 228 من المدونة العامة للضرائب الحالات التي يمكن أن تلجأ فيها الإدارة إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية، وتتحقق هذه الحالات عند عدم تقديم الملزم لإقراره داخل الأجل القانوني، أو تقديمه لإقرار غير تام، وكذلك عند عدم دفع المبالغ المحجوزة من المنيع.

**أولاً : عدم تقديم الإقرار داخل الأجل أو تقديم إقرار غير تام**

**(1) عدم تقديم الإقرار داخل الأجل**

قد لا يمتثل الملزم لإحدى الالتزامات الجبائية الملقاة على عاتقه<sup>1</sup>، كأن يتخلف عن تقديم إقراره وفق الشكليات والشروط المحددة في الباب الرابع والخامس من المدونة العامة للضرائب، وكل إخلال بهذا الواجب من طرف الملزم يضعه في مواجهة مسطرة الفرض التلقائي التي تلجأ إليها الإدارة حفاظاً على حقوق الخزينة<sup>2</sup>. وهو ما ذهبت إليه محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، والتي جاء في قرار لها<sup>3</sup> ما يلي: "... حيث ثبت للمحكمة من خلال اطلاعها على كافة وثائق القضية أن المستأنفة عملت على تقييد عقد بيع العقار المسجل بتاريخ 2010/05/14 والمفروضة عليه الضريبة المتنازع حولها لفائدتها بسجل المحافظة العقارية بتاريخ 2010/05/28 حسب الثابت من شهادة الملكية المرفقة بمقالها الافتتاحي للدعوى والمؤرخة في 2013/2/1، مما يجعلها ملزمة بأداء الضريبة الحضريّة على الأراضي غير المبنية المفروضة عليها عن السنوات من 2010 إلى 2012، وأن الجماعة المستأنفة أدلت بما يفيد احترامها للمسطرة المنصوص عليها في المادة 158 من القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، والتي تهم فرض الرسم بصورة تلقائية عن عدم إدلاء المستأنف عليها بالإقرار المشار إليه في المادة 48 من نفس القانون، إذ أرفقت مقالها الاستئنافي بالرسالتين الإخباريتين الأولى والثانية وبما يثبت توصل المستأنف عليهما بهما بتاريخ 2011/12/28 و 2012/3/26، الأمر الذي يجعل مسطرة الفرض التلقائي للرسم المطعون فيه عن السنوات الثلاث مطابقة للقانون

<sup>1</sup> عبد الرحمان أبليل، الاثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية طبعة 2013، ص 121.

<sup>2</sup> المحفوظ أشكر، التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري (المدرسة الوطنية للإدارة)، السنة الجامعية 2004\_2005، ص: 44.

<sup>3</sup> - قرار عدد 178 صادر بتاريخ 21 يناير 2016، ملف رقم 483/7209/2015.

خلافاً لما انتهى إليه الحكم المستأنف الذي ينبغي إلغاؤه والحكم تصدياً برفض الدعوى وإبقاء الصائر على رافعها".

لكن السؤال المطروح هنا هو: هل هذه الحالة تخص فقط عدم تقديم الملزم إقراره كلياً أم كذلك الإخلال بقاعدة التصريح؟

تجدر الإشارة أولاً إلى معرفة الهدف من الإقرار، الذي يعتبر بمثابة تصريح الملزم بما تحقق له من دخل، أو رقم أعمال خاضعين للضريبة، ويتطلب ذلك إيفاد الإدارة ببيانات متنوعة، مشار إليها في نماذج التصريحات المعدة من طرف هذه الأخيرة، وتقديمها داخل أجل معين. وبالتالي هل يعتبر الإخلال بإحدى القواعد المذكورة بمثابة عدم تقديم الإقرار؟

إذا كان يقصد بغياب التصريح أو الإقرار، عدم تمكين الإدارة من ربط الضريبة في الوقت المناسب، سواء لم يقدم الملزم إقراره بتاتا، أو قدمه لكن دون احترام الشروط الواجب توفرها فيه. فإنه حسب نظري يبقى الأمر سيان مادام هدف إمكانية ربط الضريبة في الوقت المناسب لم يتم. ومن بين تجليات الإخلال بقواعد التصريح يمكن ذكر:

✓ عدم إيداع الإقرار لدى المصالح الضريبية المعنية: لقد حددت النصوص الضريبية آجالاً لإيداع الإقرار لدى إدارة الضرائب وفق شكلية محددة، بحيث أوجبت النصوص القانونية على الملزم أن يقوم بإيداع تصريحاته مباشرة لدى مفتش الضرائب مقابل وصل يسلمه له هذا الأخير بعد أن يثبت فيه تاريخ الإيداع والمكتب الذي تسلمه منه التصريح. ويعتبر هذا الوصل بمثابة الدليل على إيداع الملزم لتصريحه داخل الآجال القانونية والذي يمكنه من مواجهة الإدارة في حالة النزاع.

أما في حالة إرسال التصريح عبر البريد فيجب أن يتم ذلك بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل، وبالتالي فإن وسيلة الإثبات التي يتوفر عليها الملزم في مواجهة الإدارة هي الإشعار الذي ترجعه إليه مصالح البريد بعد أن يتم توقيعه من طرف مفتش كدليل على تسلمه للتصريح.

وقد أضاف المشرع المغربي<sup>1</sup> إلى التزامات الملزم إيداع تصريحه لدى مفتش الضرائب الذي يقع داخل نفوذه موطنه الضريبي أو المقر الرئيسي لمؤسسته. مما يجعلنا نعتبر أن التصريح الذي يودع لدى إدارة غير تلك المختصة من قبيل انعدام التصريح، ولو أن هذا الأمر تم تجاوزه من طرف المديرية العامة للضرائب بتوحيدها لمكان إيداع التصريحات، حيث خصصت مكاتب للاستقبال وإرشاد الملزمين وكلفتها بتلقي تصريحات الملزمين وتوجيهها إلى المفتشين المختصين، وتزامن ذلك مع سياسة تجميع المصالح الضريبية المختلفة في بنيات واحدة للضرائب مما سهل مأمورية الملزمين حيث لم يعودوا مضطرين إلى التنقل بين المصالح المختلفة<sup>2</sup>.

إلا أنه قد يحدث أن يتوصل مكتب التسجيل مثلا بتصريحات خاصة بضريبة معينة كنتيجة لخطأ مصالح البريد، هنا نجد الإدارة تتعامل مع هذه المسألة بمرونة<sup>3</sup>، فتقوم المصلحة الإدارية التي توصلت بالإقرار بتوجيه هذا الإقرار لذوي الاختصاص. فإذا توصل هذا الأخير قبل الإقدام على ممارسة الحق في فرض الضريبة تلقائيا فإنها تعتمد هذا التصريح، لكن في حالة إقدامها على ممارستها حقها ذاك قبل توصلها بالتصريح فيعتبر التصريح غير مقدم.

<sup>1</sup> - أنظر المواد المتعلقة بتقديم الإقرار (الباب الرابع والخامس).

<sup>2</sup> - المحفوظ أشكر، التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية، مرجع سابق، ص: 45.

<sup>3</sup> - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، طبعة 2002، ص: 187.

وفي هذا الطرح نورد ما جاء في قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش<sup>1</sup> ما يلي: "...حيث خلافا لما أثاره المستأنف فإنه لما أقر في مقاله الاستئنافي بأن الواقعة المنشئة للضريبة تعود لسنة 2002 وأنه خلال تلك الفترة كان اختصاص تسلم الإقرار الضريبي وأداء توصيل مقابل تسديد قيمة الضريبة يرجع إلى الخزينة العامة للمملكة وأن المستأنف عليه أدلى في المرحلة الابتدائية بتوصيل صادر عن قابض أيت ملول يثبت تقديمه للإقرار وأداءه للضريبة على القيمة المضافة فإنه يكون قد أوفى بالتزاماته الجبائية وأدى الضريبة المستحقة قانونا عما يسلمه الشخص لنفسه من مباني مما تكون معه الضريبة المفروضة عليه من طرف إدارة الضرائب قد سبق تحصيلها وأن تمسكها بعدم اختصاص قابض أيت ملول لا يضيء المشروعية على الضريبة المنازع فيها ما دام المبلغ المستخلص قد تم لحساب الخزينة العامة للمملكة التي تعتبر الجهة الموكولة إليها مهمة التحصيل بغض النظر عن القابض المعني بتسلم مبلغ الضريبة ما دام أداء الملمزم قد تم عن حسن نية واستخلصت الضريبة لفائدة الإدارة المختصة...".

✓ تقديم إقرار خارج الأجل: يعتبر الإقرار خارج الأجل عندما يقع الإيداع بعد الأجل الممنوح للملمزم للقيام بهذا الواجب<sup>2</sup>.

وقد اعتبرت دورية إدارة الضرائب المتعلقة بالضريبة العامة على الدخل، أن حالة التأخر في وضع الإقرار كحالة عدم وضع الإقرار بالمرّة<sup>3</sup>، وذهب الاجتهاد القضائي الفرنسي<sup>4</sup> في نفس المنحى معتبرا كذلك أن التأخر كعدم وضعه.

<sup>1</sup> - قرار عدد 619، صادر بتاريخ 29 أبريل 2015، ملف رقم 2015/72019/19.

<sup>2</sup> - أنظر الآجال المنصوص عليها في المواد (150، 127، 111، 110، 85، 84، 83، 82، 20) من المدونة العامة للضرائب.

<sup>3</sup> - محمد فصري، مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات، مجلة المعيار، مطبعة التلمساني، عدد 33، 2003، ص: 19.

<sup>4</sup> - قرار مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 9\_1\_1981 مشار إليه بكتاب رشيدة صابرو و سفيان ادرويش، تصحيح الأساس الضريبي- دراسة مقارنة - دار القلم الرباط، الطبعة الأولى، ماي 2002، ص: 15.

إلا أن الأخذ بحالة التأخير على إطلاقها كسبب لتحريك مسطرة الفرض التلقائي، يبدو أنه أمر غير منطقي، فالمعروف أن غاية تحريك هذه المسطرة هي استدعاء الملزم لتقديم إقراره أو إتمامه حسب الحالة\_ ومنحه أجلا لذلك قبل فرض الضريبة بصورة تلقائية، وبالتالي فإذا لم تباشر الإدارة مسطرة الفرض التلقائي وقام الملزم بتقديم إقراره، فمن الأحرى أن يتم قبول هذا الإقرار ويعتبر صحيحا وملزما للإدارة رغم تقديمه خارج الأجل القانوني، ويبقى للإدارة توقيع أو فرض الغرامات المستحقة عن التأخير.

## (2) تقديم إقرار غير تام

إذا قدم الملزم إقرار غير تام أو عقد لا يتضمن العناصر اللازمة لتحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها أو تصفية الواجبات، فإن هذا التصريح الناقص يعتبر كأنه لم يقع<sup>1</sup>، مما يجيز للإدارة أن تسلك مسطرة الفرض التلقائي وفق ما تنص عليه المادة 228 من المدونة العامة للضرائب.

وهو ما أكدته محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش في قرارها<sup>2</sup> حين قضت "...وحيث علاوة عما ذكر فإن اقتصار المستأنف على المنازعة في واقعة الأداء المثبتة بمقتضى وصل صادر عن قابض أيت ملول دون أن يطعن فيه بالزور يجعل منازعته مفتقرة للجدية وأنه على فرض مسابته فيما أثاره بشأن تقديم المستأنف عليه لإقرار ناقص فإن الإخلال المذكور لا يبرر استبعاد الإقرار بصفة نهائية وإنما تصبح الإدارة مطالبة بالمقابل بسلوك مسطرة الفرض التلقائي لدعوة الملزم إلى تنميط إقراره".

<sup>1</sup> - كريم الحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، العدد 21، مكتبة الرشاد، السطات، طبعة 2013، ص:38.

<sup>2</sup> - قرار عدد 619، صادر بتاريخ 29 أبريل 2015، ملف رقم 2015/72019/19.

فمتى قدم الملزم إقرار ناقصا، بمفهوم تخلفه عن البيانات الشكلية اللازمة لربط الضريبة، كعدم تحديد نوع النشاط المهني الخاضع للضريبة وجدول الضريبة وسنة فرض الضريبة و المدخول الناتج عن ممارسة النشاط المذكور وغيره من البيانات المضمنة بمطبوع الإدارة المخصص لهذا الغرض<sup>1</sup>. في هاته الحالة يمكن للإدارة أن تدعوه لإتمام إقراره وفق الإجراءات القانونية .

لكن السؤال المطروح هنا، هو هل يمكن تجاوز بعض أنواع النقص في التصريح؟ غالبا ما يتوفر التصريح على وثيقتين: الأولى عبارة عن مطبوع نموذجي يستعمل للتصريح، أما الوثيقة الثانية فهي البيان الحسابي المرفق بالتصريح. ✓ حالة النقص في تعبئة المطبوع المعد للتصريح: يحتوي التصريح على خانات معدة لتقييد بيانات لازمة لفرض الضريبة، وفي هذه البيانات هناك ما هو ثابت لا يخضع لتغيرات إلا نادرا كالمعلومات المتعلقة بهوية الملزم المصرح .... ويمكن القول أن إغفال إحدى هذه البيانات أثناء التصريح، ليس من شأنه أن يؤثر على وضعية الملزم الجبائية<sup>2</sup>.

ومن بين أبرز الإشكالات المثارة حول الإقرار هي شكلية التوقيع على الإقرار من طرف الملزم، فما يلاحظ من خلال استقراء النصوص الجبائية المنظمة لمضمون الإقرار وبياناته أنها لم تنظم التوقيع على الإقرار، إلا أن دورية لوزارة المالية لسد هذا الفراغ التشريعي ألزمت الملزمين بالتوقيع على الإقرار المذكور لكن ذلك خلق

<sup>1</sup> - إيمان حموشي، رقابة القضاء الإداري على مسطرة الفرض الضريبي، بحث نهاية التمرين بالمعهد العالي للقضاء، لسنة 2013\_2015، ص:12.

<sup>2</sup> - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص:189.

نزاعات عديدة بين الملزم والإدارة، حيث من أكثر الدفوعات التي يلجأ لها الملزم في هذه النقطة هي إنكار التوقيع لمحاولة إلغاء أو بالأحرى إسقاط الضريبة<sup>1</sup>. وفي هذا الصدد اعتبرت المحكمة الإدارية بوجوده في قضية<sup>2</sup> عرضت على أنظارها تتلخص وقائعها في أن الطاعن الملزم دفع بخرق مسطرة الفرض التلقائي للضريبة المطعون فيها، وفيما واجهته إدارة الضرائب بإخضاعه للضريبة في إطار إقراره والبيانات الواردة به وأن ذلك لا يحتاج إلى سلوك مسطرة الفرض التلقائي أنكر توقيعه على الإقرار المدلى بها وسلك في هذا الشأن دعوى الزور الفرعي غير أن المحكمة ردت وسيلته تلك وقضت برفض طعنه بعد نسبة التوقيع الوارد بالإقرار إليه وقد جاء في عبارات حكمها مايلي: "تقديم الإقرار داخل الأجل القانوني بالبيانات الشكلية اللازمة لربط الضريبة الخاصة بالملزم يعد قرينة على نسبته إليه حتى يثبت العكس".

إلا أن المحكمة ليست ملزمة للتحقق من صحة التوقيع المذيل به في حالة إنكاره، وهذا ما تؤكدته الغرفة الإدارية في قرار لها<sup>3</sup> جاء فيه: "لا تشترط القوانين الضريبية وجوب توقيع الإقرار من قبل الملزم، بل إن صحة البيانات الواردة فيه من

<sup>1</sup> - محمد فسري، مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات، مرجع سابق، ص:12.

<sup>2</sup> - حكم إدارية وجدة بالملف رقم 185/00 بتاريخ 3/10/2000 قضية شوقي بنصالح ضد إدارة الضرائب، أورده محمد فسري، مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات، مرجع سابق، ص:13.

- وفي قضية أخرى عرضت على القضاء الإداري تتعلق بإنكار التوقيع الوارد في التصريح التصحيحي المتعلق بالاستفادة من نظام الضريبة المنصوص عليه بالفصل 10 مكرر من قانون المالية لسنة 1998. 1997 ذهبت المحكمة الإدارية بوجوده<sup>2</sup> إلى الأمر بإجراء خبرة لتحقيق التوقيع الوارد على التصريح المدلى به وبعد أن تبين لها من خلال تقرير الخبرة أن التوقيع الوارد على الإقرار غير مطابق لتوقيع الملزم قضت بإلغاء مسطرة فرض الضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة.

حكم إدارية وجدة، 192/98 في قضية ورثة بن بوزياد ضد إدارة الضرائب، صادر بتاريخ 16/12/2000.

<sup>3</sup> - قرار عدد 498، المؤرخ في 14/06/2006، ملف عدد 1115/4/2/2002.



رقم البطاقة الوطنية ورقم الخضوع للضريبة وغيرها من البيانات الأساسية تشكل قرينة على نسبته للملزم، وأن المحكمة لا تكون ملزمة للتحقق من صحة التوقيع المذيل به في حالة إنكاره تطبيقاً للفصل 89 من قانون المسطرة المدنية إذا تبين لها بأنه لا فائدة في ذلك".

✓ حالة النقص في الوثائق المرفقة بالتصريح: إن بعض التصريحات يستوجب القانون إرفاقها ببعض الوثائق، بينما تعتبر هذه المسألة اختيارية في تصاريح أخرى، فبالنسبة لهذه الأخيرة، لا يعتبر عدم إرفاق التصريح بالوثائق بمثابة إخلال بالقانون الضريبي. لكن بالنسبة للضرائب التي تتأسس على محاسبة الملزم فإن إرفاق التصريح بالبيانات الحسابية، يعد مسألة ضرورية، ويمكن للإدارة أن تعتبر عدم الإدلاء بهذه البيانات بمثابة خرق للقانون<sup>1</sup> وبالتالي يمكن للإدارة في هذه الحالة أن تسلك مسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

#### ثانياً: حالة عدم دفع المبالغ المحجوزة في المنبع.

تحدد المادة 228 من المدونة العامة للضرائب الحالات التي بموجبها يمكن للإدارة أن تسلك مسطرة الفرض التلقائي، ومن بين هذه الحالات يجد الفقرة الثالثة من البند الأول من المادة المذكورة تنص على أنه إذا لم ينجز أو يدفع إلى الخزينة المبالغ المحجوزة في المنبع<sup>2</sup> التي يكون مسؤولاً عنها وفقاً لأحكام المادتين 80 و156 من المدونة العامة للضرائب.

<sup>1</sup>- عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص:190.

<sup>2</sup>- ويعني دفع المبالغ المحجوزة في المنبع، أن المستخدم الذي يقطع لعماله مبلغ الضريبة من أجورهم، ويدفعها بدوره إلى الخزينة.

لكن إذا ما تخلف هذا المستخدم الذي يسمى الوسيط عن دفع المبالغ المحجوزة، تسلك الإدارة مسطرة الفرض التلقائي في مواجهته.

**الفقرة الثانية: حالات الفرض التلقائي وفق المادة 229 من المدونة العامة للضرائب.**

نصت المدونة العامة للضرائب في المادة 229 منها على حالات مميزة لسلوك مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، وتتجلى هذه الخصوصية على مستوى إجراءات مسطرة الفرض التلقائي، وكذا أنواع الأنظمة الضريبية.

**أولاً: الامتناع عن تقديم الوثائق المحاسبية.**

تنص المادة 229 من المدونة العامة للضرائب على أنه: "إذ لم يقدم الخاضع للضريبة الوثائق المحاسبية المشار إليها في المادتين 145 و 146 وإذا رفض الخضوع للمراقبة الضريبية المنصوص عليها في المادة 212 وجهت إليه رسالة، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 229، يدعوه للتقيد بالالتزامات القانونية داخل الآجال....." وما يمكن استنتاجه من خلال مقتضيات هذه المادة، هو أن تقاعس الملمزم عن تقديم وثائقه المحاسبية داخل الأجل القانوني لا تستقيم إلا إذا كان الملمزم خاضع للضريبة في إطار نظام المحاسبة وليس في إطار نظام التقدير الجزائي<sup>1</sup>، الذي لا توجد فيه وثائق محاسبية.

ويعتبر عدم تقديم الوثائق المحاسبية للمفتش المحقق، قرينة على عدم مسك المحاسبة، وعلى عدم القيام بواجب التصريح على الوجه القانوني، مما يخالف

<sup>1</sup> - محمد قصري، مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات، مرجع سابق، ص:20.

القانون الجبائي مخالفة صريحة، تستوجب تصحيح الوضع عن طريق الفرض التلقائي للضريبة<sup>1</sup>.

وفي هذا الإطار قضت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بخصوص الحكم المستأنف أمامها والذي يعيب عليه المستأنف مجانته للصواب حين قضى برفض طلبه على اعتبار أنه لم يتوصل بأي إشعار بفحص المحاسبة طبقا لمقتضيات الفصل 111 من القانون المتعلق بالضريبة العامة على الدخل وأن شهادة التسجيل لم تبين هوية الشخص الذي تسلم الطي فكان حكم المجلس الأعلى "لكن حين ثبت من وثائق الملف أن مفتش الضرائب بعث إلى المستأنف بالإشعار المنصوص عليه في المادة 112 مكررة من القانون المتعلق بالضريبة العامة على الدخل بالبريد المضمون مع الإشعار بالتوصل فتوصل به في 02 / 09 / 2001 حسبما يستفاد من الإشعار الحامل لطابع البريد وبعد ذلك أمهله 15 يوما أخرى للإدلاء بالوثائق المحاسبية وتم التبليغ بواسطة أحد أعوانه المتواجد في العنوان المصرح به ورفض التوقيع على شهادة التسلم فيكون ما أثاره المستأنف مخالف للواقع ويكون الحكم المستأنف واجب التأسيس<sup>2</sup>.

ونفس التوجه سارت عليه المحكمة الإدارية بالدار البيضاء حين قضت في نازلة مماثلة كان يعيب فيها الطاعن على المفتش المحقق خرقة الإجراءات المسطرية المنصوص عليها في المادة 107 من القانون المنظم للضريبة العامة على الدخل والمادة 43 من القانون المنظم للضريبة على القيمة المضافة اللتان توجبان

<sup>1</sup>- عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص:192.

<sup>2</sup>- القرار عدد 399 صادر بتاريخ 05 / 01 / 2005 ملف اداري عدد 2 / 4 / 3487 أورده محمد السليمانى، مسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية من خلال القانون الضريبي وأحكام القضاء الإداري.

سلوك المسطرة التواجهية غير أن إدارة الضرائب تمسكت في مذكرتها الجوابية بأنه تم اخضاع المحاسبة المسوكة من طرف المدعي إلى تحقيق جبائي فعمدت الإدارة على إخباره بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم بتاريخ 7 / 12 / 2001 بإجراءات الفحص رجعت إلى الإدارة بعبارة غير مطلوب فقام المفتش المحقق بتسليم الإشعار إلى المدعي بواسطة شهادة تسليم بتاريخ 17 / 1 / 2002 وبتاريخ 4 / 2002 حضر المفتش المحقق إلى عين المكان للقيام بالمهمة المنوطة به غير أن الطاعن لم يقدم للمفتش الوثائق اللازمة لمراقبة إقراراته الشيء الذي حدا بهذا الأخير إلى إخباره بواسطة رسالة مؤرخة بتاريخ 26 / 2 / 2002 أنه يمسك محاسبة منتظمة غير أنه تبين للمفتش حين حضوره بأن الطاعن لا يتوفر على الوثائق المحاسبية الدفاتر القانوني، دفتر الجرد، دفتر الأداء، فواتير البيع، فواتير الشراء، وأنه في هذه الحالة عمل المفتش المحقق إلى تسليم إشعار ثان يخبره فيه بأنه في حالة عدم تقديم الوثائق المحاسبية داخل أجل إضافي مدته 15 يوما فإن الإدارة ستفرض في حقه المقتضيات المنصوص عليها في المادة 111 من قانون 89 / 17 غير أن الطاعن لم يعر أي اهتمام للرسالة المذكورة رغم تسلمه مما حدا بهذا الأخير إلى فرض الضريبة تلقائيا وقضت المحكمة بمشروعية الضريبة المفروضة بعد أن تبين لها من وثائق الملف أن الطاعن أشعر من طرف الإدارة للإدلاء بالوثائق اللازمة لمراقبة تصريحاته الضريبية إلا أنه لم يستجب لذلك رغم توصله بصفة قانونية<sup>1</sup>.

وإن ادعاء الملمزم بأنه لا يتوفر على الوثائق المحاسبية بسبب ضياعها لا يسعفه في شيء، ذلك أن المشرع الضريبي انتبه إلى ذلك، عندما نص على وجوب الاحتفاظ بالوثائق طوال 10 سنوات في المكان المفروضة فيه الضريبة.

<sup>1</sup> - حكم عدد 172 بتاريخ 7 / 4 / 2004 ملف رقم 1107 / 2003.

كما نص المشرع هنا في حالة إذا ما ضاعت الوثائق المحاسبية لأي سبب من الأسباب وجب على الخاضعين للضريبة أن يخبروا بذلك مفتش الضرائب حسب الحالة التابع له محل إقامتهم الاعتيادية أو مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية وفق الإجراءات وأجال محددة قانونا<sup>1</sup>.

وقد سبق أن بتت المحكمة الادارية بالدار البيضاء في قضية تصب في هذا الإطار جاء في حكمها "...حيث عللت المدعية عدم تزويد إدارة الضرائب بالوثائق المحاسبية من أجل المراقبة يكون الطلب أصبح مستحيل لوقوع قوة القاهرة تتمثل في حريق أتلف تلك الوثائق. لكن حيث أنه حسب الفقرة الثانية من المادة 60 من قانون 85 / 30 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة: فإنه إذا ضاعت الوثائق المحاسبية لأي سبب من الأسباب وجب على الشركة أن تخبر بذلك مفتش الضرائب التابع له مقرها أو مؤسستها الرئيسية، وذلك في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسلم خلال الخمسة عشر يوما التالية للتاريخ الذي لاحظت فيه ضياعها. وحيث أن واقعة الحريق كانت بفاتح شهر أكتوبر 1994 ولم تقم المدعية بإخبار الجهة المختصة بما تعرض له مقرها من ضياع الوثائق المحاسبية وفقا لمقتضيات القانونية أعلاه. وحيث بذلك تبقى مقترحات المفتش والضرائب المترتبة عليها سليمة وغير مشوبة بأي خلل مسطري أو قانوني مما يتعين معه التصريح برفض الطلب"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - أنظر المادة 211 من المدونة العامة للضرائب.

<sup>2</sup> - حكم عدد 357 بتاريخ 1/7/98 ملف رقم 1805/97.

### ثانياً: رفض الخضوع للمراقبة الضريبية

إن إجراء المراقبة يتوقف على إطلاع المفتش المحقق، على الوثائق المحاسبية التي يمسكها المزم، وإذا لم يستطع المفتش الاطلاع على تلك الوثائق بسبب يعود إلى المزم نفسه، فإن ذلك يعتبر قرينة على عدم التصريح على الوجه القانوني<sup>1</sup>.  
و قد يحدث أن يتعرض بعض المزمين عن أعمال المراقبة، ويأخذ هذا التعرض عدة أشكال منها إقفال المحل الذي من المفترض أن تجري فيه المراقبة أثناء الموعد المحدد لها، وعدم تقديم الوثائق المحاسبية اللازمة للمحقق، وعدم تمكينه من الاطلاع في عين المكان على العناصر المفيدة في التأكد من حقيقة العمليات التي يقوم بها المزم والمدرجة في المحاسبة<sup>2</sup>.

إلا أنه يشترط للقيام بالتحقيق في إقرارات المزم إعلام هذا الأخير بالزيارة التي سوف يقوم بها المفتش المحقق، وذلك قبل 15 يوماً من إجراء المراقبة، والغاية من ذلك هو عدم أخذ المزم على حين غرة من جهة، وتمكينه من الاستعداد لاستقبال المفتش المحقق من جهة ثانية .

غير أنه في حالة عدم استقبال المزم للمفتش، فإن ذلك يعني بكل بساطة عدم وجود محاسبة. وبالتالي لا يصبح للتصريح أية قيمة إثباتية.

وفي هذا الإطار اعتبرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء أنه إذا لم يحترم المزم المسطرة المتعلقة بالمراقبة ولم يدل بالوثائق المحاسبية كانت الضريبة المفروضة تلقائياً قانونية ما لم يثبت المزم أن الإدارة خرقت المسطرة وذلك عندما قضت بأن: "حيث تقتضي المراقبة بداية على الخاضع للضريبة أن يدلي بجميع

<sup>1</sup> - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص:190.

<sup>2</sup> - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجنائية، مرجع سابق، ص:125.

الاثباتات اللازمة ويقدم إلى المأمورين المحلفين جميع الوثائق المحاسبية المطلوب الاطلاع عليها حتى يمكن له التمسك بالإجراءات المتصلة بالمراقبة.

وحيث أن المدعية فوتت على نفسها فرصة فض خلافها رضائيا مع إدارة الضرائب وذلك بعدم تقديم الوثائق الضرورية لمفتش الضريبة ولم تثبت للمحكمة ادعاءاتها في شأن خرق مسطرة المراقبة مما يكون معه الدفع في غير محل. وحيث أنه حسب المادتين 47 من ض ش 50 من ض ق م ف إنه إذا لم تقدم الشركة الوثائق المحاسبية داخل الأجل المضروب لها تفرض عليها الضريبة تلقائيا حسب المعلومات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية. وحيث أن المدعية لم تعزر طلبها بالإثباتات القانونية فيما يخص رقم معاملاتها خلال السنوات موضوع فرض الضريبة، لدحض ما توصلت إليه إدارة الضرائب فيكون طلبها هذا غير مرتكز على أساس واقعي<sup>1</sup>.

هاته هي حالات فرض الضريبة بصورة تلقائية الواردة في الباب الثالث من المدونة العامة للضرائب المعنون بمسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية. إلا أنه هناك حالة أخرى تفرض فيها الضريبة بصورة تلقائية كجزء رتبته المشرع دون سلوك أو احترام إجراءات مسطرة الفرض التلقائي، وهي حالة:

عدم جواب الملزم عن رسالة التصحيح الأولى الموجهة إليه من طرف مفتش

الضرائب:

إن الحالة التي يكون فيها الملزم خاضع للضريبة في إطار نظام المحاسبة، هنا على الإدارة قبل الإقدام على فحص محاسبة الخاضع للضريبة إبلاغه بالإشعار بالفحص وفق الإجراءات القانونية، وفي حالة اكتشافه أثناء عملية الفحص لوجود إخلالات بالمحاسبة تستوجب مسطرة التصحيح سواء كان ناتجا عن إقراره أم

<sup>1</sup> - حكم عدد 434 صادر بتاريخ 1998/11/11 ملف رقم 1976/97.

مفروضاً بصورة تلقائية، وجب على المفتش أن يبلغ الخاضع للضريبة أسباب التصحيح المزمع القيام به وتفصيل مبلغه وأن يدعوه إلى الإدلاء بملاحظاته خلال أجل 30 يوماً من تاريخ التبليغ القانوني، وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المذكور تفرض الضريبة بصورة تلقائية في حقه ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المحددة في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب.

وهو ما أكدته حيثيات أحد أحكام إدارية الدار البيضاء جاء فيه "...بأن المشرع الضريبي عدد البيانات الواجب ذكرها في كل من الرسالتين التبليغيتين الأولى والثانية بشكل لا يثير اللبس أو الخلط بين مضمون أي منهما وأن عدم جواب المزمع على الرسالة التبليغية الأولى داخل أجل 30 يوماً التالي لتاريخ تسليمها إليه بحجة اعتبارها رسالة تبليغية ثانية والحال أنها تتضمن البيانات الواجب ذكرها في الرسالة التبليغية الأولى، يجعل حداً لمواصلة الإدارة الضريبية إجراءات المسطرة التوجيهية في حقه ويعرضه للفرض التلقائي<sup>1</sup>.

من تمة، وبعد تأكد القاضي الإداري من توفر إحدى الحالات الموجبة لسلوك الإدارة لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة، ينتقل إلى مراقبة مدى احترام الإدارة والتزامها بإجراءات هذه المسطرة.

### **المطلب الثاني: رقابة القضاء الإداري على الالتزام بإجراءات مسطرة الفرض التلقائي للضريبة**

تعتبر مسطرة الفرض التلقائي للضريبة عن السلطة القوية التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية لمحاربة التملص الضريبي، لكن هذه السلطة تعرف قيوداً مسطرية

<sup>1</sup> - حكم صادر بتاريخ 2005/03/16، ملف رقم 5232/04، أورده محمد السليمان، مسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية من خلال القانون الضريبي وأحكام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص:11.



مهمة، قوامها احترام حق الملزم في الإخبار وعدم مفاجأته<sup>1</sup>، وبالتالي فاللجوء إلى هذه التقنية لتحديد الأساس الضريبي بصورة انفرادية، مقيدة بمجموعة من الشروط والإجراءات حفاظا على الضمانات القانونية المخولة للملزم<sup>2</sup>.

ومع أن المشرع نص على هذه الإجراءات إلا أنه لم يقرنها في المقابل بأي جزاء، لكن القضاء الإداري كعادته يتدخل لمد رقابته على كل إخلال يشوب هذه الإجراءات ويرتب جزاء بطلان المسطرة أمام كل تجاوز مسطري يشوبها من أجل تكريس ضمانات الملزم. وهذا ما سيتم توضيحه خلال فقرات هذا المطلب.

**الفقرة الأولى: رقابة القضاء الإداري على مضمون مسطرة الفرض**

### التلقائي للضريبة

قيد المشرع الضريبي سلطة الإدارة الضريبية فيما يخص توقيع فرض الضريبة بصورة تلقائية، بحيث حدد مجموعة من المقتضيات اعتبر القضاء الإداري عدم التزام الإدارة بها بمثابة خرق للمسطرة يترتب عنه البطلان.

### أولا: تبليغ الرسالة الأولى للملزم

بالرغم من كون مسطرة الفرض التلقائي أحادية الجانب، حيث تلجأ الإدارة إلى تطبيقها في الحالات المشار إليها أعلاه فإن الإدارة تكون ملزمة بتبليغ رسالة للملزم الذي تخلف عن التزاماته، وذلك لإيداع أو تتميم إقراره أو عقده أو دفع المبالغ المحجوزة داخل أجل قانوني حددته المادتين 228 و229 حسب كل حالة،

<sup>1</sup> كريم الحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، مرجع سابق، ص: 36

<sup>2</sup> عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب. الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا. أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة علم الإدارة والقانون الإداري، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية. أكادال. الرباط، الموسم الجامعي 2012/2013، ص: 191.

تدعوه في هذه الرسالة إلى تصحيح وضعه القانوني لتمكين الإدارة من ربط الضريبة، وتحدد له أجلا للقيام بذلك.

ويتضح أن مسطرة الفرض التلقائي مرتبطة بمسألة التبليغ، أي بقضية التواصل وتبادل المعلومات، لأن العملية الضريبية في جميع أطوارها، تحتاج إلى تواصل بين الإدارة والملمزم قصد تقدير الإلزام الضريبي تقديرا مناسبا، ليس فيه إجحاف لهذا الطرف أو ذاك كما أن الأساس الجديد للتعامل، هو تمكين الإدارة الملمزم من الدفاع عن نفسه، قبل فرض الضريبة عليه<sup>1</sup>. لذا سيتم التطرق في نقطة أولى إلى مسألة التبليغ القانوني في هذه المسطرة وربطه بالضمانات المخولة للملمزم في إطاره، مع محاولة التطرق إلى الإشكالات التي عرفها التبليغ، ثم تخصيص نقطة ثانية لأجل جواب الملمزم على الرسالة الأولى في مسطرة الفرض التلقائي وآثاره على حماية الملمزم.

### 1) التبليغ خلال مسطرة الفرض التلقائي يشكل ضمانا أساسية للملمزم

تعتبر ضمانات التبليغ من الإجراءات الجوهرية التي يجب على الإدارة احترامها لمساسها بحق الدفاع، وقد رتب القضاء على خرقها بطلان مسطرة فرض الضريبة<sup>2</sup>.

حيث اعتبرت محكمة النقض في قرار صادر عنها<sup>3</sup>، أن الإجراءات الممهدة لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة من النظام العام وأن عدم توصل الملمزم بأحدها لسبب لا علاقة له به يجعل الفرض الضريبي المؤسس على رسالة لم تبلغ للملمزم

<sup>1</sup> - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص: 197.

<sup>2</sup> - محمد قصري، مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات، مرجع سابق، ص: 23.

<sup>3</sup> - قرار عدد 252 الصادر بتاريخ 10 ماي 2012، الملف الإداري عدد 865/4/2/2011.

ماسا بحق من حقوق الدفاع وإخلاقا بالمسطرة التواجهية التي أرادها المشرع أن تكون على مرحلتين بحيث لا يلجأ للتذكير الثاني إلا بعد استنفاد إجراءات التذكير الأول.

وقد نظم المشرع الضريبي إجراءات التبليغ من خلال المادة 219 من المدونة العامة للضرائب<sup>1</sup>، وكلما تبين للقاضي أن الإدارة خرقت مقتضيات قواعد التبليغ

<sup>1</sup> - تنص على ما يلي: " يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية، يجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق. يثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين بمطبوع تقدمه الإدارة وتسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر. يجب أن تتضمن شهادة التسليم البيانات التالية: اسم العون المبلغ وصفته؛ -تاريخ التبليغ؛ -الشخص المسلمة إليه الوثيقة وتوقيعه.

وإذا لم يستطع أو لم يرد الشخص الذي تسلم التبليغ توقيعه الشهادة، وجب على العون الذي قام بالتسليم أن يشير فيها إلى ذلك، وفي جميع الحالات، يوقع العون المذكور الشهادة ويوجهها إلى مفتش الضرائب المعني بالأمر. إذا تعذر القيام بالتسليم المذكور نظرا لعدم العثور على الخاضع للضريبة أو الشخص النائب عنه، وجبت الإشارة إلى ذلك في الشهادة التي توقع من طرف العون و ترجع إلى المفتش المشار إليه في الفقرة السابقة . تعتبر الوثيقة مبلغة بصورة صحيحة:

(1) إذا وقع تسليمها:

- فيما يخص الأشخاص الطبيعيين إما للشخص المعني وإما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنده أو لكل شخص أكرسكن أو يعمل مع الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسلم الوثيقة المذكورة، بعد انصرام أجل العشرة 10 أيام الموالية لتاريخ رفض التسلم؛

-فيما يخص الشركات والهيئات الأخرى المشار إليها في المادة 26 أعلاه إلى الشريك الرئيسي أو ممثلها القانوني أو مستخدمها أو أي شخص أكرىعمل مع الخاضع للضريبة الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسلم الوثيقة المذكورة، بعد انصرام أجل العشرة 10 أيام الموالية لتاريخ رفض التسلم .

(2) إذا تعذر تسليمها إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية وتم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به أو انتقل من العنوان أو عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو خاضع للضريبة غير معروف بالعنوان، في هذه الحالات يعتبر الظرف مسلما بعد انصرام أجل العشرة 10 أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر تسليم الظرف المذكور.

(II) يمكن مباشرة عملية التبليغ الواردة في البند I أعلاه، بالطريقة الإلكترونية، بشكل مواز في العنوان الإلكتروني المدلى به للإدارة الجبائية من طرف الملزم المشار إليه في المادة X145 - أعلاه".

قضى ببطلان المسطرة، وهو ما يبينه قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش<sup>1</sup> حين قضى بما يلي: "... وحيث إنه أمام خلو الملف مما يفيد وقوع تبليغ المستأنف عليهما برسالة الفرض التلقائي فإن إجراءات ربط الضريبة المفروضة عليهما تكون قد خرقت المسطرة التوجيهية المنصوص عليها بمقتضى القانون ولما قضت محكمة الدرجة الأولى بإبطالها لتلك العلة تكون قد جعلت تعليها مستساغا والحكم المستأنف واجب التأييد."

وفي قرار آخر لنفس المحكمة<sup>2</sup> جاء فيه "... وحيث طالما أن الضرائب موضوع المنازعة فرضت بصفة تلقائية إثر تقديم الإقرار المنصوص عليه بمقتضى المادة 105 من المدونة العامة للضرائب بعد توجيه رسالة أولى بتاريخ 2009/10/30 ورسالة ثانية بتاريخ 2010/06/02 واستظهرت الإدارة لإثبات تبليغها بمجرد صور شمسية لم تتمكن المحكمة من الاطلاع بدقة على صحة البيانات الواردة بها للتحقق من بيانات إدارة البريد بخصوص واقعة تبليغها للملزم أو تعذر ذلك وتاريخهما الفعلي، فقد تم تكليفها بالإدلاء بأصول الطيات البريدية الخاصة بتبليغها عن طريق البريد المضمون واستكفنت عن الإدلاء بما كلفت به مما يكون معه تبليغ المستأنف برسالتي الفرض التلقائي غير ثابت وتكون بذلك إدارة الضرائب قد خرقت مسطرة الفرض خلافا لما ذهب إليه الحكم المستأنف وهو ما يشكل في حد ذاته سببا لإبطال الضرائب المنازع فيها ويستوجب إلغاء الحكم الابتدائي والحكم تصديا بإلغاء الضرائب المفروضة على المستأنف."

<sup>1</sup> - قرار عدد 150، صادر بتاريخ 31 يناير 2018، ملف رقم 2017/7209/596.

<sup>2</sup> - قرار عدد 9، صادر بتاريخ 04 يناير 2017، ملف رقم 2016/7209/543.

وإن من بين أهم الإشكالات طرحت على القضاء في هذا الصدد، تتمحور حول إرجاع الوثيقة المراد تبليغها مذيلة بعبارة غير مطالب به والآثار الناتجة عليها. وقد ذهبت الغرفة الإدارية في اتجاه لها 1: " أنه لا يمكن ترتيب الأثر القانوني على عبارة غير مطالب به ولا تعتبر بمثابة توصل دون إثبات موزع البريد إشعاره صراحة من ينوب عن المرسل إليه طبقا لمقتضيات المادة 38 من قانون المسطرة المدنية بكون طي الرسالة يوجد رهن إشارته بمصلحة البريد داخل الأجل الذي حدده...)

وفي مقابل هذا الاتجاه هناك قرار لمحكمة النقض 2 مخالف للقرار السابق جاء فيه: "مما معناه رجوع الطي بعبارة غير مطالب به يعتبر تبليغا صحيحا بعد مرور 10 أيام الموالية لتاريخ تعذر التبليغ وأن المفترض أن إدارة البريد لا تختتم الرسالة بالعبارة المذكورة إلا بعد إشعار الموجهة إليه بضرورة الحضور لمصالحها لسحب الرسالة مما لا مجال معه لتكليف إدارة الضرائب بإثبات ذلك الذي يبقى مسألة واقع يمكن التحقق منها من طرف محكمة الموضوع بحسب كل حالة على حدة عن طريق إجراءات التحقيق المخولة قانونا وهو ما لم تفعله مما يجعل قرارها معرضا للنقض".

وتجدر الإشارة إلى أن مرور 10 أيام المذكورة لترتب آثارها القانونية، يجب أن تكون داخل الأجل فمثلا إذا ما كان الأمر يتعلق بضريبة على الأرباح العقارية، فيجب أن يكون مرور 10 أيام داخل أجل 90 يوما من تاريخ إيداع الإقرار.

<sup>1</sup> - قرار محكمة النقض عدد 2/829 بتاريخ 2013/12/12 ملف إداري عدد 2012/2/4/1087.

- قرار محكمة النقض عدد 2/21 المؤرخ في 2014/1/9 ملف إداري عدد 2012/2/4/992.

<sup>2</sup> - قرار عدد 2/1138 صادر بتاريخ 2014/12/4 ملف عدد 2014/2/4/117.

هكذا يتضح من خلال عرض المقتضيات القانونية المتعلقة بأحكام التبليغ أن الإدارة الجبائية لا يمكنها مباشرة مسطرة الفرض التلقائي إلا وفق مسطرة التبليغ التي تم إقرارها لفائدة الملمزم حفاظا على حقوقه، وأن أي خرق لتلك المقتضيات يترتب عنه بطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

وبالرجوع للمواد 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب يلاحظ أنها لم تنص على أجل محدد لمباشرة الإدارة لمسطرة الفرض التلقائي بتوجيهها للرسالة الأولى للملمزم، لكن هذا لا يعني فتح الآجال أمامها وقت ما شاءت لممارسة سلطتها بل يمكن ربط هذا الأجل الذي سكت عنه المشرع بأجل التقادم الضريبي والمحدد في أربع سنوات كما تنص المادة 232 من المدونة العامة للضرائب.

وبالتالي إذا ما تم التبليغ خارج هذا الأجل المذكور، فلا يمكنه أن يترتب آثاره مما يجعل مسطرة الفرض الضريبي باطلة لوقوع التبليغ خارج الآجال<sup>1</sup>.

## (2) أجل جواب الملمزم على الرسالة

تتضمن الرسالة الأولى بيانين ضروريين يتجليان في كل من التنصيص على دعوة الملمزم إلى الامتثال للالتزام القانوني المتخلف عنه، إضافة إلى إبراز الأجل القانوني لجواب الملمزم على الرسالة الأولى، والذي يعتبر ضمانا للملمزم سنها المشرع ولا يمكن للإدارة مخالفتها.

ويختلف الأجل المخول للملمزم للإجابة عن الرسالة الأولى في إطار مسطرة الفرض التلقائي حسب الحالات المنصوص عليها في كل من المادتين 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب.

<sup>1</sup> - رضا التايدي، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، ماستر القضاء الإداري، الفوج الثامن، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سلا، السنة الجامعية 2015-2016.

### ✓ أجل جواب الملزم وفق المادة 228.

تنص المادة 228 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي: "وجب أن توجه إليه رسالة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، يطلب إليه فيها تقييم إقراره أو عقده أو دفع المبالغ المحجوزة أو التي كان من المفروض حجزها داخل أجل الثلاثين (30) يوما التالي لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة..."

ويعد جواب الملزم هنا عبارة عن امتثال لدعوة الإدارة حيث لا يناقشها في شيء، فإذا ما استجاب الملزم لدعوة الإدارة الضريبية في شخص مفتش الضرائب، تنتهي مسطرة الفرض التلقائي للضريبة وتفرض الضريبة وفق الأساس المصرح به من طرف الملزم، ويبقى للإدارة حق توقيع غرامات فوائد التأخير.

وهذا ما تؤكده محكمة النقض في إحدى قراراتها<sup>1</sup> التي جاء فيها ما يلي: "... تتوقف صحة مسطرة الفرض التلقائي للضريبة على الدخل على احترام إدارة الضرائب لمسطرة أولية، عبر مراسلة الملزم بالتصريح بإشعار أولي مضمون الوصول من أجل دعوته إلى الإدلاء بإقراره، ولا يمكن توجيه الإشعار الثاني بالتذكير إلا بعد استنفاد أجل شهر على الأول، وإن عدم احترام الإدارة لهذا الإجراء يشكل خرقا لحقوق الدفاع وإخلالا بمبدأ التواجية الذي يعتبر من صميم النظام العام.

### ✓ أجل جواب الملزم وفق المادة 229

إن أهم ما يميز مسطرة الفرض التلقائي المنصوص عليها المادة 229 من المدونة العامة للضرائب، هو حصر أجل جواب الملزم المخل بالتزاماته القانونية في 15 يوما فقط، وليس 30 يوما كما هو مقرر في المادة 228.

<sup>1</sup> - قرار محكمة النقض عدد 252، الصادر بتاريخ 10 ماي 2012 في الملف الإداري عدد 2011/2/4/805.

وهذا ما تؤكدُه المادة المذكورة حيث نصت على ما يلي: "إذا لم يقدم خاضع للضريبة الوثائق المحاسبية المشار إليه أعلاه بحسب الحالة في المادتين 145 و 146 أعلاه أو إذا رفض الخضوع للمراقبة الضريبية المنصوص عليها في المادة 212 أعلاه وجهت إليه رسالة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، يدعوه فيها للتقيد بالالتزامات القانونية داخل أجل خمسة عشر يوماً من تاريخ تسلم الرسالة المذكورة. ويظهر أن المشرع قلص من أجل جواب الملزم في هذه المادة نظراً لخصوصية الحالات التي تنظمها.

ويتجلى آثار جواب الملزم داخل الأجل القانوني لدعوة الإدارة الضريبية في شخص مفتش الضرائب، بانتهاء مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، مع تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 191 من المدونة العامة للضرائب.

أما في حالة عدم جواب الملزم داخل الأجل القانوني المخول له، - حسب المادتين 228 و 229- فإن الإدارة لا يمكنها فرض الضريبة بصورة تلقائية بل يجب عليها توجيه رسالة ثانية للملزم وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219.

وما تجدر الإشارة إليه هو أن من أهم الآثار التي تترتب عن الرسالة الأولى الصحيحة - بالإضافة لفتح أجل الجواب - التي لا يعيها خرق مسطري، تكمن في قطع أجل التقادم حيث يفتح أجل أربع سنوات جديدة للالتزام الضريبي، ويكون هذا لصالح الإدارة وليس الملزم. لكن في مقابل ذلك متى شاب إجراءات هذه الرسالة خرق مسطري من طرف الإدارة، انتفى هذا الآثار.

وهو ما سار عليه القاضي الإداري، بحيث جاء في قرار لمحكمة الاستئناف الإدارية بمراكش<sup>1</sup> ما يلي "... وحيث أنه بخصوص السبب الثاني للاستئناف،

<sup>1</sup> - ملف رقم 350/7113/2014، صادر بتاريخ 22 أكتوبر 2015.



ومادامت الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة لما يسلمه الشخص لنفسه من أعمال عقارية ترجع إلى سنة 2004 على اعتبار أن المستأنف حصل على رخصة السكن بتاريخ 2004/01/19 فإن أجل تقادم الضريبة المذكورة طبقا للمادة 232 من المدونة العامة للضرائب يتحقق بنهاية السنة الرابعة الموالية لسنة تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، أي بتاريخ 2008/12/31، وهو الأجل الذي تم قطعه بالرسالة التذكيرية الأولى التي وجهتها إدارة الضرائب للمستأنف بتاريخ 2008/11/21 تدعوه من خلالها إلى وضع إقراره الضريبي، مما يكون معه ما ورد في هذا السبب أيضا غير منتج...".

#### ثانيا: تبليغ الرسالة الثانية

تأتي هذه الرسالة في إطار استمرار إجراءات مسطرة الفرض التلقائي، بين الإدارة والملمزم بحيث يتعين على مفتش الضرائب بعد فوات أجل جواب الملمزم على الرسالة الأولى، أن يبادر بتوجيه رسالة ثانية قبل فرض الضريبة بصورة تلقائية ( وذلك وفق إجراءات التبليغ المذكورة أعلاه).

ولقد عالج المشرع الرسالة الثانية لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة في كل من المادتين 228 و229 من المدونة العامة للضرائب، لكن قبل التطرق ل(مضمون هذه الرسالة)، سيتم الوقوف عند (أجل تبليغها للملمزم).

#### 1) أجل تبليغ الرسالة الثانية

بالرجوع إلى مقتضيات المادتين 228 و229 من المدونة العامة للضرائب، يلاحظ من خلال استقراءهما أنه لا يوجد تنصيص صريح على أجل محدد يلزم مفتش الضرائب بتبليغ الرسالة الثانية للملمزم المعني.

ف نجد البند الثاني من المادة 228 ينص على ما يلي " إذا لم يتم الخاضع للضريبة بإيداع أو تنميط إقراره أو عقده و لم يدفع المبالغ المحجوزة في المنبع داخل أجل الثلاثين يوماً المذكورة، أخبرته الإدارة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه،....."

كما تنص الفقرة الثانية من المادة 229 على أنه " إذا لم تقدم الوثائق المحاسبية داخل الأجل المشار إليه أعلاه، أخبرت الإدارة الخاضع للضريبة في رسالة مبلغة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه بتطبيق الغرامة المقررة في المادة 191....."

فمن خلال استقراء مقتضيات المادتين أعلاه، يلاحظ أن المشرع لم يحصر مفتش الضرائب لتوجيه الرسالة الثانية بأجل معين، يترتب على تجاوزه بطلان المسطرة - كما هو مقرر في مسطرة التصحيح -

لكن في المقابل، لا يمكن القول بأن هذا الأجل يبقى مفتوحاً إلى ما لا نهاية أمام مفتش الضرائب، لأن ذلك سيكون بمثابة خرق لضمانات الملتزم. لذلك رغم أن المشرع لم يحدد بصريح العبارة أجل تبليغ الرسالة الثانية للملتزم، إلا أن القضاء تدخل وحسم الأمر، حيث اعتبر أن هذا الأجل محصور بأجل تقادم الضريبة المعنية، وكما تم توضيحه سالفاً بأن الرسالة الأولى الصحيحة يترتب عنها قطع التقادم.

لذا يتم احتساب هذا الأجل - 4 سنوات كمبدأ - يبتدىء من اليوم الموالي لتبليغ الرسالة الأولى إلى غاية مضي 4 سنوات.

فإذا تم تبليغ الرسالة الثانية داخل هذا الأجل، هنا يكون هذا الإجراء صحيحاً ويرتّب آثاره القانونية، أما إذا حدث التبليغ خارج الأجل المذكور، هنا تكون

الضريبة تقادمت ولا يمكن أن ترتب هذه الرسالة آثارها القانونية، كما لا يمكن للإدارة أن تتمسك بسكوت المشرع عن تحديد أجل توجيه الرسالة الثانية<sup>1</sup>.

## 2) مضمون الرسالة الثانية وآثارها

إن توجيه إنذارين للملزم المتقاعس عن تقديم تصريح وفق القواعد الضريبية، يعد من الضمانات الأساسية لعدم تعسف الإدارة، والحكمة من ذلك هي إعطاء فرصة للملزم قصد تدارك خطأه، قبل أن تستعمل الإدارة وسائلها في تقدير أساس الضريبة<sup>2</sup>.

### ✓ مضمون الرسالة الثانية

يجب على مفتش الضرائب أن يبلغ الرسالة الثانية لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة متضمنة ببيانات أساسية، يؤدي الإخلال بإحداها إلى بطلان الرسالة وبطلان هذه الأخيرة يبطل المسطرة بأشملاها<sup>3</sup>.

وبالرجوع إلى المادتين 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب، يلاحظ أن هناك خصوصية بالنسبة للرسالة الثانية حسب كل حالة.

فالمادة 228 تنص على ضرورة توفر بيانين في الرسالة الثانية يتجلبان في كل من أجل جواب الملزم على الرسالة المذكورة المحدد في 30 يوما تبتدئ من تاريخ تبليغه بها، ثم تحديد المفتش الأسس التي قدرها وعلى أساسها ستفرض عليه تلقائيا الضريبة أو واجبات التسجيل، فإذا لم يتم هذا الأخير بإيداع أو تتميم إقراره أو عقده داخل أجل ثان مدته 30 يوما من تاريخ تسلم رسالة الإخبار المذكورة.

<sup>1</sup> - رضا التايدي، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، ماستر القضاء الإداري، الفوج الثامن، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية، سلا، السنة الجامعية 2015-2016.

<sup>2</sup> - خالد عبد الغني، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص: 202.

<sup>3</sup> - عزيزة هنداز، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى 2011، ص: 117.

وقد اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط<sup>1</sup> أن "تبليغ الرسالة الثانية لا يمكن أن يكون صحيحا إلا إذا تضمنت الأسس التي تنوي الإدارة الضريبية اعتمادها، وأن عدم تضمين الرسالة لهذه المعطيات القانونية يجعل مسطرة الفرض التلقائي غير سليمة تستوي في ذلك من حيث الآثار القانونية مع عدم القيام بها أصلا".

أما المادة 229 فقد حددت بيانات الرسالة الثانية في كل من تبليغ الملزم بالغرامة المحدد في الفقرة الأولى من المادة 191<sup>2</sup> من المدونة العامة للضرائب، بالإضافة إلى منحه أجلا إضافيا مدته 15 يوما من تاريخ تسلم الرسالة المذكورة للتقيد بالالتزامات المذكورة أو تبرير عدم وجود محاسبة.

يتضح من خلال هذه المقتضيات، أن هناك اختلاف بين المادتين فيما يخص الشق الثاني من مسطرة الفرض التلقائي المتعلق بالرسالة الثانية، فمن المتضح أن مقتضيات المادة 228 تمثل ضمانا أكثر للملزم مقارنة مع ما هو منصوص عليه في المادة 229، فهذه الأخيرة بالإضافة إلى قصر أجل جواب الملزم فيها، فإن هذا الأخير لا يعلم الأسس التي سوف تفرض عليها الضريبة تلقائيا إلا بعد وقوع ذلك.

### ✓ آثار تبليغ الرسالة الثانية لمسطرة الفرض التلقائي

تتجلى آثار تبليغ الرسالة الثانية للملزم من خلال جواب أو عدم جواب الملزم عليها داخل الأجل القانوني المحدد له، وذلك حسب حالتين :

<sup>1</sup> - حكم عدد، صادر بتاريخ 1470/1/2009، ملف رقم 07/66.

<sup>2</sup> - تنص على أنه إذا لم يقدم الخاضعون للضريبة الوثائق المحاسبية المشار إليها في المادتين 145 و 146 أعلاه، أو رفضوا الخضوع لإجراء المراقبة المنصوص عليها في المادة 212 أدناه، فإنهم يتعرضون لغرامة مبلغها ألفي (2000) درهم وإن اقتضى الحال غرامة تهديدية قدرها مائة (100) درهم عن كل يوم تأخير، على أن لا يتجاوز مجموعها ألف (1000) درهم وفق الشروط المقررة في المادة 229.

• **الحالة الأولى:** تتمثل في جواب الملزم داخل الأجل المقرر له، هذا الجواب الذي يكون بمثابة الامتثال لما طالبت به الإدارة به، ولا يتعدى ذلك إلى المناقشة، لأن تبليغ الإدارة الضريبية الملزم للأسس المقدرة ليس من شأنه أن يفتح الحوار بينهما، فهي لا تدعوه إلى الموافقة أو إبداء ملاحظاته، بل هي مجرد دعوة أو تذكير من الإدارة للخاضع للضريبة بالتزاماته الجبائية عند تجاهله لها<sup>1</sup>.

في هذه الحالة يكون جوابه نهاية للمسطرة بين الملزم والإدارة، ويتم ربط الضريبة على أساس جواب الملزم. كما يبقى للإدارة الحق في توقيع فوائد التأخير، بالإضافة إلى فحصها للتصريح، لكن في إطار وجوب سلوكها للمسطرة المتعلقة بالفحص.

• **الحالة الثانية:** تتجسد في عدم جواب الملزم عن الرسالة الثانية، ففي هذه الحالة وكما هو مقرر في المادتين 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب، تكون الإدارة محقة في فرض الضريبة تلقائياً<sup>2</sup>.

لكن السؤال الذي يتبادر إلى الذهن هو: إلى ماذا تستند الإدارة لتحديد المبلغ الضريبي الواجب فرضه تلقائياً؟

هنا، تعتمد الإدارة خلال فترة التضريب التلقائي، على قواعد تراعي من خلالها المقدرة التكليفية للملزم، والجدير بالذكر في هذا الصدد هو أن المشرع الضريبي المغربي لم يحدد طرق الفرض التلقائي، إلا أن الإدارة، واعتماداً على

<sup>1</sup> - كريم الحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، مرجع سابق، ص: 40.

<sup>2</sup> - محمد شكيري، القانون الضريبي: دراسة تحليلية ونقدية، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، طبعة 2004.

سلطتها التقديرية والمعطيات التي تتوفر عليها تلجأ في الغالب إلى أحد الميكانيزمات التالية<sup>1</sup>:

• اعتماد الإدارة على مضمون التصاريح التي سبق أن قدمها الملزم في السنوات السابقة، وبالتالي فإنه لربط الضريبة يتم تحديد وعاء السنة التي لم يودع الملزم خلالها أي تصريح بناء على متوسط الأرباح المدلى بها؛

• الاعتماد على النفقات الثابتة، من خلال المعطيات المتوفرة للإدارة ككتلة الأجور من خلال تصريحات الملاك، أو المشتريات التي باشرتها المقاوله إذا توفرت عليها الإدارة، ويتم تجميع كل هذه النفقات وإخضاعها لمعامل معين لاستخراج رقم الأعمال؛

• عندما تكون المقاوله في السنوات الأولى من بداية نشاطها، تكون الإدارة مضطرة في هذه الحالة إلى اعتماد طريقة المقارنة مع أرباح، أو رقم أعمال مقاولات تعمل في نفس القطاع المهني أو الاقتصادي.

إن هذه الآليات هي المستعملة من طرف الإدارة، لكن هذا لا يمنعها من استعمال ميكانيزمات أخرى ترتبط بمدى توفر الإدارة على معطيات ومعلومات متعلقة بوضعية الملزم.

وإلى جانب فرض الضريبة بصورة تلقائية يترتب عن تخلف الملزم على الامتثال لواجباته القانونية، إضافة جزاءات نص عليها القانون<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - متى شعشوعي، رقابة القضاء الإداري على إجراءات فرض الضريبة وتصحيح وعائها، رسالة لنيل دبلوم الماستر المتخصص "المهن القانونية والقضائية" جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالرباط، السنة الجامعية 2007/2008، ص: 20 و21.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 184، 185، 188، 189، 191، 194، 200، 201، 202 و 204، من الدونة العامة للضرائب.

ومعلوم أن الأمر هنا يتعلق بالجزاءات التي تفرضها الإدارة دون اللجوء إلى المحكمة واعتماد حكمها في تحديدها، ولذا فيرى بعض الفقه<sup>1</sup> وكذا اتجاه الاجتهاد القضائي، أن هذا النوع من الغرامات إن هو إلا مظهر مباشر من مظاهر السلطة الجبائية، ثم إن هذه الجزاءات تأتي على نوعين: جزاءات على شكل فوائد التأخير، وغرامات جبائية، وعلاوة يحتكم في تحديدها بالأساس إلى عنصر حسن النية أو سوءها لدى الملزم<sup>2</sup>.

ومن أهم المستجدات التي جاء بها قانون المالية رقم 70.15<sup>3</sup> المعدلة بموجبه المدونة العامة للضرائب، نجد البند الأخير من المادة 232 ينص على أنه "تستحق جميع الواجبات وكذا الذعيرة والزيادات المرتبطة بها المترتبة عن عدم إداء الخاضعين للضريبة بإقرارهم بالنسبة لجميع السنوات التي لم تكن موضوع تصريح، ولو تم انقضاء أجل التقادم. غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا الأجل (10) سنوات".

ومن خلال استقراء هذا المقتضى يظهر أن النص يتحدث عن الاستحقاق وليس عن المسطرة، والدليل على ذلك أن البند الأول من نفس المادة بقي على ما هو عليه، بمعنى أن المسطرة يجب أن تتم داخل أجل التقادم الضريبي، وفي حالة أنها لم تحترم هذا الأجل يعد الفرض التلقائي باطلا. أما في حالة ما إذ تمت المسطرة، ولكنها لم تفرض الضريبة، هنا يمكن أن تفرض هذه الأخيرة من بعد ولا إشكال في ذلك على أن لا تتجاوز 10 سنوات.

<sup>1</sup> Louis trotabas ; jean marie cotteret, droit fiscale, éditions dalloz, decembre 1991, p:55.

<sup>2</sup> محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الثانية 2003، ص:32.

<sup>3</sup> قانون المالية رقم 70.15 للسنة المالية 2016 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.150 صادر في 7 ربيع الأول 1937 (19 ديسمبر 2015)، الجريدة الرسمية عدد 6423.

ومن هذا المنطلق يطرح التساؤل بالنسبة للحالة التي لا يقوم فيها الخاضع للضريبة بتسوية وضعيته بعد مراسلات الإدارة له، ويقوم بذلك خارج الأجل القانوني المحدد له في رسالة الإدارة الثانية، ولكن قبل أن تقوم الإدارة بتحديد أساس الضريبة استنادا إلى تقديرها، وأثناء ذلك قدم الملزم الإقرار، فهل تقوم بفرض الضريبة استنادا إلى الأسس المقدرة في إطار مسطرة الفرض التلقائي، أم تأخذ بالإقرار المقدم من طرف الملزم؟

يرى جانب من الفقه أنه في هذه الحالة تكون الأسس المعتمدة هي التي تم تقديرها في إطار مسطرة الفرض التلقائي، لأنها أصبحت واجبة بمجرد تقاعس الملزم عن تقديم الإقرار بعد توجيه الإدارة الرسالة الثانية له<sup>1</sup>.

لكن في المقابل تبني التوجه القضائي رأيا مخالفا حيث أخذ بإقرار الملزم مادامت الإدارة لم تفرض الضريبة بعد<sup>2</sup>.

وقد يكون هذا الرأي أقرب إلى الصواب مادامت الغاية من مسطرة الفرض التلقائي للضريبة هي تمكين الإدارة من ربط الضريبة وليس التشكيك في صحة الإقرار. وإن من بين أهم ما يميز هذه المسطرة، أنه عند وقوع نزاع يههما، يتوجب على الملزم أن يسلك مسطرة المطالبة الإدارية وجوبا - إلا في حالات خاصة سيتم اتطرق إليها في الفقرة الموالية - قبل عرض النزاع أمام القضاء.

<sup>1</sup> - سفيان ادرويش ورشيدة الصابري، تصحيح الأساس الضريبي، دراسة مقارنة. دار القلم، الرباط، الطبعة الأولى 2002، ص: 28.

<sup>2</sup> - رضا التايدي، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، ماستر القضاء الإداري، الفوج الثامن، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سلا، السنة الجامعية 2015-2016.



## الفقرة الثانية: التوجه القضائي حول إلزامية أسبقية المطالبة الإدارية

### كشروط لقبول الدعوى

يعتبر حق مطالبة الملمزم بإصلاح أخطاء الإدارة الضريبية، وكذا مطالبته للإدارة من أجل الانتفاع بحق، من أهم الضمانات الجبائية التي سنّها المشرع للملمزم، وكما هو معلوم أنه في حالة غياب مسطرة التصحيح الضريبي نكون أمام مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، الذي أوجب المشرع في هذه الحالة ضرورة رفع مطالبة إدارية قبل اللجوء للقضاء<sup>1</sup>.

وقد أكد المشرع الضريبي، من خلال المدونة العامة للضرائب والقانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية على إلزاميتها قبل اللجوء إلى القضاء، وعلى دورها في تمكين الملمزم من إبداء تعرضه على موقف الإدارة في إطار حوار مباشر يفسح المجال للإدارة لمراجعة أو توضيح موقفها<sup>2</sup>.

### أولاً: مفهوم المطالبة (التظلم النزاعي)

مكن المشرع الضريبي المغربي الملمزم من إمكانية التظلم النزاعي - المطالبة -<sup>3</sup>، وذلك بالتنصيص على هذا المبدأ في مجموعة من النصوص الضريبية، وأول نص قانوني تضمن هذا المبدأ هو ظهير نونبر 1924 المتعلق باستخلاص مستحقات وديون الدولة<sup>4</sup>، وقد تم تكريس هذا المبدأ من خلال المادة 117<sup>5</sup> من قانون 97/15 بمثابة

<sup>1</sup> - ظهرت قاعدة الطعن الإداري في مسطرة المنازعات الضريبية منذ سنة 1927 في إطار الضرائب المباشرة، إذ يعد سلوكها ضروري قبل ممارسة أي طعن قضائي.

<sup>2</sup> - Serhane El houssaine, le contentieux administratif de pleine juridiction en droit public marocain, thèse d'état en droit, bordeaux, 1989; p: 380.

<sup>3</sup> - أنظر نموذج عن التظلم النزاعي في الملحق.

<sup>4</sup> - نص في مادته الثانية على أن طرق التظلم والمنازعة محددة بمقتضى النصوص المنظمة للضريبة كل على حدة.

<sup>5</sup> - "...للمدين الذي ينازع كلاً أو بعضاً في المبالغ المطالب بها أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبة داخل الآجال المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري به العمل".

مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتاريخ 3 ماي 2000. كما أكد المشرع هذا المبدأ بمناسبة صدور مدونة المساطر الضريبية بمقتضى الفصل 22 من قانون المالية لسنة 2005<sup>1</sup>، والذي نسخ بدوره بمقتضى المادة 235 من المدونة العامة للضرائب. ويقصد بالمطالبة، ذلك الطلب الذي يتقدم به الملمزم أمام الإدارة الضريبية لإعادة النظر، في قرار جبائي يدعي مخالفته للقانون أو بعده عن الواقع<sup>2</sup>. ويعرف كذلك بكونه حق الملمزم في طلب تطبيق دقيق للقانون الذي يتناول فرض الضريبة الموضوعة على كاهله<sup>3</sup>.

### ثانيا: مسطرة المطالبة الإدارية

تتميز المنازعة الضريبية المتعلقة بالوعاء بكونها تأتي على مراحل، ولا يمكن اللجوء إلى القضاء إلا بعد سلوك المسطرة الإدارية، حيث تعتبر المطالبة الإدارية في المجال الجبائي مسطرة إجبارية تتوقف عليها صحة الدعوى القضائية ماعدا في بعض الاستثناءات<sup>4</sup>.

### 1) إجراءات رفع المطالبة

يخضع تقديم المطالبة لمجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية، وكذا لآجال يتعين على الملمزم احترامها تحت طائلة عدم قبول مطالبته.

<sup>1</sup> - حيث نصت المادة 26 من هذه المدونة على أنه " يجب على الغاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى مدير الضرائب الشخص الذي يفوض إليه ذلك..".

<sup>2</sup> - العربي الكزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، أكدال 2004\_2005، ص:193.

<sup>3</sup> - عبد الغني شكور، منازعات الضرائب المباشرة بين التسوية الإدارية والحمل القضائي، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي بالمدرسة الوطنية للإدارة العمومية 1992/1993، ص:16.

<sup>4</sup> - محمد شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى 2014، ص:28.

### ✓ الشروط الشكلية والموضوعية:

مبدئياً توجه المطالبة من الملزم المعني مباشرة بالنزاع الجبائي، أو من ينوب عنه، ويشترط في هذه الحالة وجود وكالة قانونية تخول له القيام بهذا الإجراء، ويعنى من تقديم الوكالة كل من يفترض القانون وجودها لديهم كالمحامون... وإذا تعلق الأمر بشخص معنوي يقدم الطعن الشخص المخول له اتخاذ القرارات باسم الشخص المعنوي، كرئيس مجلس الإدارة في شركات المساهمة... والمسيريون في الشركات ذات المسؤولية المحدودة... وغيرهم.

أما فيما يخص من توجه إليهم المطالبات، فقد نصت المادة 235 من المدونة العامة للضرائب على وجوب توجيه المطالبة النزاعية إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض.

وتوجه المطالبة على ورق عادي على أن تتضمن توقيع الملزم المعني بالنزاع أو من ينوب عنه. ويجب أن تتضمن المطالبة البيانات التالية:

- تعيين الضريبة المتنازع في شأنها؛
- ملخص الوقائع والوسائل المستند إليها لتبرير الطلب؛
- الاستنتاجات التي توصل إليها الملزم.

وعدم اشتغال الشكاية على هذه البيانات يفضي إلى رفضها من طرف المصالح الضريبية، على أنه يمكن تصحيح النقائص التي تشوب شكل المطالبة طالما أن الأجل قائم، أو تقديم مطالبة جديدة من قبل الملزم أو من ينوب عنه.

## ✓ أجل تقديم المطالبة

في هذا الصدد لابد من التمييز بين مرحلتين بخصوص آجال المطالبة، فقبل صدور القانون المالي لسنة 2000 كانت الآجال<sup>1</sup> تعرف تعددا مما أدى إلى إنتاج آثار سلبية على حقوق الملتزمين، نظرا لما يؤدي إليه من عدم ضبط هؤلاء للآجال التي عليهم احترامها مما ينتج عنه غالب الأحيان ضياع حقوقهم، ولتجاوز هذا الأمر وتعزيزا للضمانات التي يتمتع بها الملتزم، جاء القانون المالي لسنة 2000 لتوحيد هذه الآجال في ستة أشهر بالنسبة لكل الضرائب<sup>2</sup>، وهذا ما تؤكدته المادة 235 من المدونة العامة للضرائب حيث نصت على أن آجال المطالبة :

■ في حالة أداء الضريبة بصورة تلقائية، خلال الستة أشهر التالية لانصرام الآجال المقررة؛

■ في حالة فرض ضريبة عن طريق جداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص، خلال الستة أشهر التالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بتحصيلها.

إلا أن هذا التوحيد لا يمنع وجود بعض الآجال الخاصة والتي تتعلق بحالات استثنائية وهي الآجال المنصوص عليها في المواد 238 و239 و240 من المدونة العامة للضرائب.

<sup>1</sup> - كانت الآجال منظمة على الشكل التالي:

✓ 6 أشهر بالنسبة للضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة؛

✓ 4 أشهر بالنسبة للضريبة العامة على الدخل والضريبة الحضرية؛

✓ شهران بالنسبة للضريبة المهنية.

<sup>2</sup> - مختلف هذه الآجال كاملة، لا يعتبر في حسابها اليوم الأول من الأجل ويوم حلول الأجل

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 235 المذكورة يلاحظ أن هذا الأجل يحتسب من تاريخ وقائع محددة، مثل وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ أو إصدار جدول الضريبة أو انتهاء أجل إيداع الإقرار، والأصل في جميع هذه الآجال أن تكون كاملة<sup>1</sup>. وهنا يطرح إشكال أساسي هو: أن المشرع اعتمد تاريخ إصدار الجدول كنقطة لبداية احتساب أجل تقديم المطالبة، دون الأخذ بعين الاعتبار تاريخ تبليغ الملزم بالإنذار الضريبي.

الأمر الذي قد يتسبب في ضياع حقوق الملزم في حالة عدم توصله بالإنذار الضريبي المتضمن لتاريخ إصدار الجدول، مما يؤدي إلى فوات أجل الطعن، لذلك يمكن القول أنه كان من الأجدر أن يأخذ المشرع بتاريخ تبليغ الملزم تبليغا صحيحا بالإعلام الضريبي عوض تاريخ إصدار الجدول كبداية لاحتساب أجل الطعن، خاصة وأن تقديم المطالبة خارج هذا الأجل يعتبر غير مقبول.

## (2) قرار الإدارة بشأن المطالبة

بعد الانتهاء من إجراءات التحقيق، تقوم الإدارة باتخاذ القرار إما بشكل مباشر وصریح حين تبلغ الملزم إما بقبول تظلمه أو رفضه، أو بشكل ضمني حينما لا تجيب الإدارة رغم انقضاء الأجل المحدد. والقاعدة السائدة في الأنظمة الضريبية، أن الإدارة الضريبية ليست ملزمة بالبت في شكاية الملزم بل هي مختارة في إصدار قرارها بهذا الشأن.

والأصل أن وزير المالية هو الذي يفصل في الطلب ولكن يجوز أن يفوض بصورة كاملة أو جزئية سلطة إصدار القرار إلى موظفين، وغالبا ما يكون مدير الضرائب فيما يتعلق بمنازعات الوعاء.

<sup>1</sup>- أي لا يحتسب فيه اليوم الأول الذي تحدث فيه الواقعة، ولا يحتسب فيه اليوم الأخير من هذه الآجال.

وفي هذا الإطار تجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي حدد للإدارة الضريبية مدة ثلاثة أشهر كأجل أقصى للبت في تظلم الملتزم<sup>1</sup>، وخلال هذه المدة تصدر الجهة المختصة قرارها في الطلب، إما بالرفض أو القبول كلياً أو جزئياً، وفي حالة الرفض الكلي أو الجزئي، يجب تعليل القرار، تطبيقاً للقانون الذي يلزم الإدارات العمومية والجماعات الترابية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الفردية السلبية<sup>2</sup>. ويعد التعليل ضماناً أساسية يتيح للمتظلم، أن يتعرف على أسباب الرفض حتى يطعن فيه. كما يجب لصحة قرار الإدارة أن يتم داخل الأجل القانوني وتبليغه إلى المكلف بشكل صحيح وعند عدم توفر أحد هذه الشروط فإن قرار الإدارة يكون معيباً شكلاً مما يعرضه للإبطال.

ومن الآثار الناتجة عن قرار الإدارة، - سواء الصريح أو الضمني - هو فتح آجال الطعن القضائي. كما نصت المادة 243 من المدونة العامة للضرائب والتي جاء فيها: " إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته، جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين 30 يوماً الموالية لتاريخ تبليغ القرار المذكور. وإذا لم تجب الإدارة داخل أجل الثالثة 3 أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز كذلك للخاضع للضريبة الطالب رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين 30 يوماً الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه.

<sup>1</sup> - وفق ما تنص عليه المادة 235 من المدونة العامة للضرائب.

<sup>2</sup> - أنظر القانون رقم 03.01 بشأن إلزام الإدارات العمومية و الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية، الجريدة الرسمية عدد 5029 بتاريخ 3 جمادى الآخرة 1423 (12 أغسطس 2002)، ص: 2282.

يظهر من خلال هذه المقتضيات أن الملزم محدد بأجال معينة نص عليها  
المشرع ولا يجوز مخالفتها، إلا أن العدالة الإدارية لا تتحقق على وجه خير إلا إذا  
جمعت بين التبسيط وسرعة الإجراءات وضمنان الحقوق وهذا ما أكدت عليه  
دورية السيد وزير العدل المؤرخة في 2004. 4.7، لدى يتدخل القاضي الإداري إلى  
تلطيف لمسطرة المتعلقة بقبول الطعن القضائي وتجاوز مساوئ التطبيق الحرفي  
للنصوص المتعلقة بذلك سعياً منه إلى الحسم في الموضوع.

وتتجلى هذه التلطيفات في كل من:

• قبول دعوى المنازعة في ربط الضريبة ولو قدمت قبل الأوان: فقد استقر  
القضاء الإداري على القول بأن اللجوء إلى الطعن القضائي قبل جواب الإدارة  
وانقضاء الأجل المحدد لجوابها أثناء سير الدعوى لا تأثير له على قبول الدعوى<sup>1</sup>.  
وفي قرار آخر لمحكمة النقض جاء فيه " أن رفع الدعوى قبل الأجل الممنوح  
لإدارة الضرائب لجواب على شكايته الملزم لا ينال من السلامة الشكلية طالما أن  
الإدارة تمسكت بمشروعية الضريبة<sup>2</sup>".

• قبول الطعن القضائي متى قدم داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ بقرار  
رفض الشكاية حتى ولو ثبت أن هاتمة الشكاية قد قدمت لدى إدارة الضرائب  
خارج الأجل القانوني لتقديمها. حيث جاء في حكم لإدارية وجدة أنه لا يجوز

<sup>1</sup>-حكم إدارية وجدة بتاريخ 1996/2/14، أورده محمد قصري في مرجعه المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل  
الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة 2011، ص: 100.  
-حكم عدد 371 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 23/06/2011 في الملف الإداري عدد 39/09/9. قبلت فيه  
المحكمة الطلب من طرف الخاضع للضريبة قبل انصرام الأجل المحدد لجواب الإدارة، بعلته أنه ليس بالقانون  
مايمنع الملزم من تقديم دعواه قبل انصرام الأجل المذكور.

<sup>2</sup>- قرار محكمة النقض عدد 2/21 مؤرخ في 2014/1/9 ملف عدد 2012/4/92.

للإدارة أن تحتج في مواجهة الطاعن بعدم تقديم شكايته داخل الأجل المقررة قانونا مادام أنها لم تتمسك بالخرق الشكلي المذكور بمناسبة الجواب عن موضوع تلك شكايته وأن جوابها عن موضوع الشكاية دون إثارة خرق الأجل المذكور يمنعها من التمسك به بمناسبة النزاع القضائي<sup>1</sup>.

• قبول الطعن في مقرر إدارة الضرائب ولو قدم خارج الشهر الرابع الموالي لأجل الثلاثة أشهر المحددة لجواب الإدارة متى قدم داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ به. وقد ذهبت الغرفة الإدارية<sup>2</sup> وهي تلغي حكم إدارية فاس التي قضت بعدم قبول الطعن لتقديمه خارج الأجل القانوني لتقديم الشكاية وكان قد توصل الطاعن بقرار ربط شكايته بتاريخ لاحق وتقدم بطعنه حوله داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ واعتبرت الغرفة الإدارية أن أجل الطعن في مقرر رفض الشكاية يبتدئ من تاريخ التبليغ القانوني به.

كما أن اجتهاد القضاء الإداري من بين القواعد والمبادئ التي كرسها والتي تعكس نهجا لتثبيت دعائم دولة الحق والقانون، نجده قد لطف من هذا المبدأ حيث أنه يرى أن التزام الخاضع للضريبة بسلوك مسطرة التظلم الإداري رهين باحترام

<sup>1</sup> - حكم إدارية وجدة، الملف عدد 2000/121 بتاريخ 5/12/2003.

<sup>2</sup> - قرار الغرفة الإدارية عدد 39 بتاريخ 2004/1/15 بالملف الإداري عدد 1638/4/1/2002، أورده محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص: 103.

- وهو نفس الموقف الذي أقرته المحكمة الإدارية بوجدة بقبولها الطعن القضائي من طرف الخاضع للضريبة بعد انصرام أجل 30 يوما الموالية للستة أشهر المحددة لجواب الإدارة على تظلمه، وذلك في الحالة التي تعتمد فيها إدارة الضرائب إلى الجواب على تظلم الملزم خارج الأجل المحدد لها، فتكون بذلك قد فتحت لهذا الأخير أجلا جديدا لتقديم الطعن القضائي يبتدئ من تاريخ تبليغه بجوابها.

حكم عدد 03/14 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 23/01/2003 في الملف عدد 54/02، منشور بالمجلة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 5/6، ص: 211 وما بعدها.



الإدارة الجبائية للمسطرة الإدارية المتطلبة قانونا في تأسيس الضريبة، وإن الإخلال بها يستتبع بالتبعية تحلل الملزم من قيد سلوك مسطرة التظلم<sup>1</sup>.  
وقد جاء في قرار للغرفة الإدارية ما يلي<sup>2</sup>: "لكن حيث أن المشرع إذا كان في الفصل 47 من القانون المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة قد أوجب على الملزم بالضريبة أن يتظلم لدى الإدارة المختصة قبل رفع منازعته أمام القضاء، فإن المشرع قبل ذلك أعطى للملزم حقا أساسيا وهو حق الدفاع المتمثل في وجوب تمكين الملزم من التعرف على أساس الضريبة ومناقشته قبل فرضها تلقائيا عليه، وبالنظر لطبيعة حق الإدارة في أن يتم التظلم لديها وحق الملزم في وجوب إشعاره بما ذكر فإن المحكمة كانت على صواب عندما اعتبرت أن وجوب التظلم معلق على سببية إشعار الملزم...."

كما أجاز القضاء الإداري تقديم الدعوى مباشرة، دون أن تكون مسبوقة بمطالبة إدارية في حالة انتفاء صفة الملزم بالضريبة عن الطاعن، وهذا ما أكدته الغرفة الإدارية في قراراتها<sup>3</sup>.

وتم تأكيد هذا التوجه بمقتضى القرار عدد 2/50<sup>4</sup>، جاء فيه أن الملزم لا يكون مقيدا بمسطرة التظلم الإداري إلا إذا تعلق الأمر بمنازعة في مبلغ الضريبة، أما إذا تعلقت المنازعة بصفة الملزم إن مثل هذا التظلم لا يكون إلزاميا.

<sup>1</sup> محمد بوغالب، الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الجبائية، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة، مطبعة الأمنية-2007، ص: 227.

<sup>2</sup> قرار الغرفة الإدارية بالملف عدد 1140/15/1/98 في قضية زجاج الشرق ضد إدارة الضرائب، أورده محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص: 105.

<sup>3</sup> قرار الغرفة الإدارية، الملف عدد 904/4/2/2003 بتاريخ 4/7/2006 والذي جاء فيه "... إذا كان الشخص ينازع في صفته كملزم بأداء الضريبة، فإن بإمكانه الطعن مباشرة أمام القضاء في الضريبة المفروضة عليه دون ضرورة سلوكه لمسطرة الطعن الإداري".

<sup>4</sup> صاد بتاريخ 2016/1/28، ملف عدد 2015/2/4/363.

وفي قرار آخر لمحكمة النقض<sup>1</sup> جاء فيه : " أن الاجتهاد القضائي دأب في المادة الإدارية على قبول المنازعة الضريبية دون أن تكون مسبوقه بالطعن الإداري وحتى خارج أجل الطعن متى أخلت الإدارة الضريبية بقواعد مسطرة فرض الضريبة وكذا في حالة تقادمها أو انتفاء صفة الملزم بالضريبة كما هو الشأن بالنسبة لنازلة الحال وأنه مادامت منازعة الطرف المدعي قد انصبت على انتفاء صفته كملزم فإنه يبقى والحالة هاته غير ملزم بتقديم دعواه داخل أجل الطعن المتمسك به.

يظهر من خلال استقراء هذه القرارات أن القضاء الإداري لطف من شكلية ضرورة استنفاد المرحلة ما قبل القضائية كلما ثبت له أن الإدارة الضريبية خالفت التزاماتها القانونية، أو كان الملزم لا علاقة له بالضريبة المعنية وذلك بتوفر عنصر الجدية.

### **المبحث الثاني: اجتهادات القضاء الإداري بين المحدودية والمساهمة في بلورة مقتضيات مسطرة الفرض التلقائي للضريبة**

من المعلوم تاريخيا، أن القانون الإداري هو الابن الشرعي للقضاء الإداري بحيث أن هذا الأخير لم ينحصر دوره في تطبيق النصوص القانونية فقط، بل ساهم في تأسيس وإنشاء وإبداع قواعد كرسها المشرع، كما أنه يضيف على القانون الطابع العملي الحي.

وبما أن القاضي الإداري هو المختص في المنازعات الضريبية، فإنه يساهم من خلال اجتهاداته في خلق مبادئ وقواعد تهم المجال الضريبي عامة ومسطرة الفرض

<sup>1</sup> - قرار عدد 970/2 المؤرخ في 02/10/2014 ملف إداري عدد 3288/4/2/2013.  
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 156، صادر بتاريخ 18 يناير 2018، ملف رقم 191/7113/2017.

التلقائي الضريبية خاصة - بما أنه موضوع هذا المقال -، إلا أن هذه الاجتهادات لا تعرف دائما الطريق إلى تكريسها تشريعا لتصبح قاعدة قانونية مكتوبة.

### **المطلب الأول: مظاهر المساهمة القضائية في بلورة مقتضيات مسطرة الفرض التلقائي للضريبة**

إن غياب النص القانوني أو غموضه، لم يقيد القاضي الإداري ولم يشبط عزمته في فض النزاع المعروض عليه بل كان له حافزا للاجتهاد، مظهرا بذلك جانبه الخلاق والمبدع<sup>1</sup>، والمساهمة في إرساء وتكريس مقتضيات القاعدة القانونية المنظمة لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

#### **الفقرة الأولى: مساهمة القضاء الإداري في بلورة إجراءات التبليغ**

من بين أهم صور مساهمة اجتهادات القضاء الإداري في إرساء بعض القواعد على مستوى مسطرة الفرض التلقائي للضريبة والتي تتعلق ببعض مقتضيات إجراءات التبليغ في كل من :

#### **أولا: اعتبار التبليغ صحيحا بعد مرور 10 أيام من إثبات تعذر التبليغ**

إن هذا المقتضى نص عليه المشرع في التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2005 بعدما كان الأمر قبل ذلك وفي حدود سنة 2001 ينطبق فقط على حالة رفض التسلم وليس جميع حالات تعذر التبليغ.

لكن هذا التوجه أقره أولا القضاء الإداري، بحيث كانت تطرح مسألة التبليغ إشكالات ومنازعات كثيرة أمام القضاء، فتدخل هذا الأخير باجتهاد له و اعتبر مرور مدة حددها في 10 أيام من إثبات رفض التسلم بمثابة تبليغ صحيح -

<sup>1</sup> - المؤتمر الثامن لرؤساء المحاكم الإدارية (مجالس الدولة، مجلس شورى الدولة...). في الدول العربية، ورقة عمل المركز العربي للبحوث القانونية والقضائية، دور القضاء الإداري في التشريع، بيروت 24-26/09/2018، منشور على الموقع الإلكتروني <https://carji.org> ص: 2.

أي أن هذا التبليغ كأنه تم - وهو ما أكدته المحكمة الإدارية بفاس<sup>1</sup> في قضية بناني ضد إدارة الضرائب، وهي تسد الفراغ الذي كان يسود النصوص الجبائية قبل تعديل قانون المالية لسنة 2001 عن طريق الرجوع إلى القواعد العامة للتبليغ المنصوص عليها بقانون المسطرة المدنية وخاصة الفصل 39 منها، إلى إلغاء الأمر بالتحصيل المتعلق برسوم التسجيل التكميلية لتتقدم الحق في تأسيس هاته الرسوم بعد مرور ثلاث سنوات على تاريخ فرضها وذلك بعد احتساب تاريخ التبليغ بالإندار المنصوص عليه بالفصل 12 مكرر من مدونة التسجيل بعد مرور 10 أيام من تاريخ رفض التوصل به معتبرة أن رفض الإشعار المذكور لا يقطع التقدم إلا من تاريخ التبليغ القانوني الذي هو 10 أيام بعد رفض تسلم الإشعار و أنه باحتساب هذا الأجل يكون قد مر أكثر من ثلاث سنوات وهو الأمد القانوني المخول للإدارة في تصحيح الوعاء الضريبي وفرض رسوم تكميلية. هذا التوجه اعتبر من الاجتهادات المهمة التي تواتر عليه القضاء.

ثم تدخل المشرع من خلال قانون المالية لسنة 2001 وكرس هذا الاجتهاد القضائي، لكن ومع ذلك، بقيت مسألة التبليغ تعرف النسبة الأكبر من المنازعات المعروضة على القضاء مما حدا بالمشرع من جديد إلى التدخل وفق قانون المالية لسنة 2005 بحيث عمم هذا التوجه على باقي حالات تعذر التبليغ، أي أن مرور 10 أيام من إثبات تعذر التبليغ يعد تبليغا صحيحا.

<sup>1</sup> - حكم إدارية فاس بالملف عدد 197 / 2000 في قضية بناني ضد إدارة الضرائب، أورده محمد قصري، مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات، مرجع سابق، ص:29.

## ثانيا: التبليغ الإلكتروني

اعتبر القضاء الإداري أن كل وسيلة يمكن أن يتحقق معها حصول التبليغ المقصود تعد صحيحة ويكون معها التبليغ صحيح، وأن الوسائل المذكورة في النصوص القانونية المنظمة للتبليغ ليست على سبيل الحصر، وهو ما أكدته الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرارها<sup>1</sup> "لكن حيث أن المشرع لئن كان قد نص في المادة 152 من القانون 47-06 المنظم لجبايات الجماعات المحلية على "... أن التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه إما برسالة مضمونة امع إشعار بالتسلم أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين الإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإداري" إلا أن هذه الوسائل ليست على سبيل الحصر وإنما يمكن أن تضاف إليها كل وسيلة يمكن أن يتحقق معها حصول التبليغ المقصود بالمادة المذكورة ومعلوم ان تبليغ بواسطة الفاكس هو من وسائل التبليغ متى اقترن بما يفيد تحقق توصل المرسل إليه به وغن إثبات الجهة المرسله لرسالة التذكير بإتمام الإقرار توصل المرسل إليه بها بواسطة الفاكس يقتضي لنفي هذا التوصل من طرف هذا الأخير الإدلاء بالوثيقة التي يدعي توصله بها غير تلك المعنية بالفاكس المذكور. والمحكمة مصدره القرار المطعون فيه لما ثبت لها توصل المطلوبة في النقض برسالة التذكير المشار إليها عن طريق الفاكس من خلال الورقة المتضمنة لهذا التوصل الحاملة لعبارة OK مع تاريخ التوصل وساعته والجهة الموجهة إليها واعتبرت أن الغاية من التبليغ المنصوص عليه في

1- قرار عدد 134/2، بتاريخ 10 مارس 2016، ملف رقم 4693/4/2/2015.

- قرار محكمة النقض عدد 133/2، صادر بتاريخ 10 مارس 2016 ملف إداري عدد 4692/4/2/2015.

المادة 152 المشار إليها متحققة بما يترتب عن ذلك من صحة الفرض التلقائي للرسم الجبائي المطعون فيه فإنها تكون قد سايرت ما وذكر ولم تخرق المقتضى المحتج بخرقه..."

بالرجوع إلى المشرع، نجد أنه قد أخذ بهذا التوجه للقضاء الإداري، وكرسه من خلال مضمون البند الثاني من المادة 219 المتعلقة بالتبليغ، والذي جاء فيه "... - يمكن مباشرة عملية التبليغ الواردة في البند 1 أعلاه، بالطريقة الإلكترونية، بشكل مواز في العنوان الإلكتروني المدلى به للإدارة الجبائية من طرف الملزم المشار إليه في المادة 145 X - أعلاه". وذلك وفقا للتعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2018<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: الإشعار بفحص المحاسبة (تقديم الوثائق المحاسبية)

من بين الحالات التي توجب اتباع مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، تم ذكر كل من الامتناع عن تقديم الوثائق المحاسبية ورفض الخضوع للمراقبة الضريبية وكذا حالة عدم جواب الملزم عن رسالة التصحيح الأولى، وذلك بالنسبة للخاضع للضريبة في إطار نظام المحاسبة والتي تستدعي من الإدارة قبل الإقدام على مسطرة التصحيح القيام بفحص محاسبة الخاضع للضريبة.

في هذه الحالات المذكورة وجب على الإدارة تبليغ إعلام للملزم يخبره من خلاله بتبليغ محاسبته ويمنحه أجلا لهذا الغرض.

هذا الإشعار الغرض منه تمكين الملزم من إعداد الوثائق اللازمة للفحص ووضعها رهن إشارة المفتش الفاحص، وهو بذلك يعد ضمانا مهمة لصالح الملزم ضد عمليات الفحص المفاجئة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - تم إدراج هذا البند بمقتضى البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018.

<sup>2</sup> - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص: 145.

و تنطلق مسطرة فحص المحاسبة بتوجيه إشعار للخاضع للضريبة من أجل إخباره بعزم الإدارة على فحص محاسبته، ويلاحظ بأن أكثر المنازعات التي طرحت على القضاء حول الأحكام الإجرائية لمسطرة الفحص انصبت على الإشعار المذكور. هذا الإشعار خلق جدلا في فترة سابقة كان يشير فيها المشرع - من خلال المادتين 105 من القانون 89.17 المنظم للضريبة العامة على الدخل والمادة 32 التي تقابلها في القانون رقم 24.86 المنظم للضريبة على الشركات - إلى عبارة " وجوب توجيه إشعار" وعبارة توجيه تمسكت بها الإدارة في تطبيقها لمسطرة الفحص وفسرتها بعدم وجوب التبليغ، أي أنها فقط تفيد الإرسال.

إلا أن 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 متسائلا عن الغاية من الاكتفاء بتوجيه الإشعار إن لم يقرن بالتبليغ طالما أن العلة من الإجراء أساسا هي إتاحة الفرصة للملزم من أجل تهيب دفاعه وإعداد وثائقه المحاسبية<sup>1</sup>، وفي هذا تقول الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرار لها بتاريخ 2003/01/23 «وحيث إن مؤدى ذلك أن الآجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء التفتيش وتاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة المعنية لفحص المستندات يجب ألا يقل عن 15 يوما، وأن العبرة في ذلك هي التوصل بالإشعار

<sup>1</sup> - رضا 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 العدد 16، ص:162.

وليس تاريخ الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملزم ليتمكن من تهيين دفاعه<sup>1</sup>.

هذا التوجه القضائي تم تأكيده في العديد من الأحكام والقرارات القضائية حيث غدا اجتهادا متواترا يجد سنده في روح التشريع ومغزاه الحقيقي الذي يقتضي إثبات التبليغ في حق الملزم وليس مجرد التوجيه.

كما كرسه المشرع الضريبي على مستوى النص القانوني وذلك بمقتضى المادة 22 من قانون المالية لسنة 2005، وذلك بتنصيبه على إجبارية "تبليغ الإشعار بالفحص" إلى الملزم ليضع بذلك حدا للجدل حول تفسير عبارة "توجيه الإشعار".

في هذا الإطار، يمكن القول بأنه و على الرغم من مساهمة القاضي الإداري من خلال بعض اجتهاداته في بلورة المقتضيات التشريعية لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة، إلا أن هذه المساهمة تبقى محدودة بحيث يلاحظ أن المشرع الضريبي المغربي عند إصداره لتغييرات ومستجدات تخص قواعد هذه المسطرة غالبا ما يأخذ اتجاهين: إما أن يترك الأمر على ما هو عليه دون تكريس هذه الاجتهادات - هنا يبقى للقاضي الحق في الاستمرار على توجهه- أو يأتي بمقتضيات تخالفها ويضطر القاضي إلى الامتنثال لهذه المستجدات ويرجع عن توجهه السابق.

### **المطلب الثاني: محدودية الدور التشريعي للقاضي الضريبي**

على الرغم من أهمية الضمانات التي يتيحها القضاء للملزم، والدور الذي أصبح يلعبه في إعادة الثقة للمواطنين والتأكيد على أن القانون يعلو فوق الجميع ولو تعلق الأمر بالإدارة وكذا دور التوجهات والاجتهادات القضائية المتميزة، والتي

<sup>1</sup> - قرار الغرفة الإدارية عدد 53 بتاريخ 2003/01/23 في الملف الإداري عدد 2002/2/4/866، أورده رضا التايدي، دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص:162.



أبانت على المساهمة القضائية في التشريع الضريبي، إلا أن هذه المساهمة تعرف بعض المحدودية، كما أن المشرع قد يسد باب الاجتهاد عن طريق مضاربة بعض التوجهات بإصدار قواعد قانونية تمشي عكس ما كرسه القضاء.

ومن أهم صور مضاربة المشرع لبعض الاجتهادات المتواترة وإغلاق باب الاجتهاد أمام القضاء عبر سن قواعد قانونية لا يمكن أن يجتهد القاضي معها تطبيقا لقاعدة "لا اجتهاد مع النص" نجد مسألة التبليغ، والتي عرفت تطورا على مستوى الاجتهاد القضائي وكذا التنصيص التشريعي، بحيث واكب المشرع التوجهات القضائية، وبادر لإدخال تعديلات تسد الفراغ التشريعي الذي كان يسمح للقاضي ويعطيه مساحة للاجتهاد والتدخل وتكريس ضمانات للملزم.

فبعدما استقر القضاء الإداري على مسألة أن "عبارة غير مطلوب لا تفيد التوصل" في حين تدخل واعتبر بأن رفض التبليغ بمثابة تبليغ بعد مرور 10 أيام من تاريخ الرفض، وهو التوجه الذي تؤكدته المحكمة الإدارية بفاس في قضية بناني ضد إدارة الضرائب، هذا التوجه كرسه المشرع مع صدور قانون المالية لسنة 2001، وبقي القاضي الإداري يفعل، إلا أنه لا يسري على تعذر التبليغ بمفهومه الواسع، بل تقف المسألة عند رفض التبليغ، بينما نجد المشرع مرة أخرى مع صدور قانون المالية لسنة 2005 عمم هذا المقتضى على جميع حالات تعذر التبليغ مما قيد باب التفسير القضائي لمسألة تعذر التبليغ وتكبيفه حسب ما يظهره التحقيق.

هكذا، وانطلاقا مما سبق، فإن مضاربة المشرع للاجتهادات القضائية، وكذا محدودية هذه الأخيرة في المساهمة التشريعية تنتج عن عوامل مختلفة، منها ما يدخل ضمن الجهاز القضائي وأخرى خارجة عنه.

## الفقرة الأولى: الحدود المرتبطة بالجهاز القضائي

مما لاشك فيه أن إنشاء مؤسسات القضاء الإداري بالمغرب، ساهم بشكل كبير في الدور الحمائي القضائي للحريات والحقوق، والمشرع المغربي بإحداثه للمحاكم الإدارية كان يسعى إلى توفير قاضي متخصص في المادة الإدارية هذه الأخيرة تتميز بتعقيدها وشموليتها لعدة مجالات من بينها المجال الضريبي الذي يعرف بمدى تقنيته، التي تستدعي قضاة متخصصين في هذا المجال من أجل الاستيعاب والحسم في النزاعات المتعلقة به، وأمام عدم تخصص القضاة في هذا المجال يؤدي إلى محدودية على مستوى تدبير النزاع وكذا استقرار التوجهات والاجتهادات القضائية المتعلقة به.

### أولاً: طبيعة تكوين القضاة.

يعتبر القاضي الإداري هو حامي الحقوق والحريات، وتتحكم في قيامه بهذا الدور الحيوي عوامل متعددة من بينها التكوين القانوني الذي تلقاه ومدى تأصل روح الإقدام المتزن لديه، والحرية والاستقلال في الجهر بالحق من خلال دفاعه عن سيادة القانون، فهو يبتكر القاعدة القانونية التي قد تكون في كثير من الأحيان غير مقننة، إنه قاضي إنشائي يحاول على الرغم من اختلال ميزان القوة بين طرفي المنازعة الإدارية وهما الإدارة كخصم قوي والفرد كخصم ضعيف، أن يقيم توازناً بين المصلحة العامة والمصالح الخاصة في إطار سياسة قضائية تتطلب من القاضي الإداري تكويناً متيناً واطلاعاً واسعاً على دواليب الإدارة التي يحكم عليها، في استقلال تام دون تعرضه لأي ضغوط مادية أو معنوية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الكريم حيضرة، سلطات القاضي الإداري في المنازعة الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 119 نونبر-دجنبر 2014، ص: 29.

في هذا الإطار سمي القاضي الإداري المكلف بالنظر في المنازعات الضريبية بالقاضي الضريبي، والذي يميز بخاصية المفتش السامي للضريبة، كما ذهب في ذلك بعض الفقه<sup>1</sup>، بمعنى أنه يقوم بنفس العمليات الجبائية والمحاسبية والحسابية التي يقوم بها مفتش الضريبة، من حيث تقدير الواقعة المنشئة للضريبة وتحديدتها في الزمان والمكان، من حيث تصنيفها و من حيث ضبط عناصر وعائها ومن حيث تحديد مبلغها أصلا وغرامات وفوائد التأخير إن كان هناك موجب.

ولكن القاضي يتميز عن مفتش الضريبة أن له سلطة الاجتهاد ولذلك سمي مفتش سامي للضريبة وسمي بفعل هذه الخاصية بالقاضي الجبائي.

إلا أن التجربة الميدانية للقضاء الإداري بالمغرب، لا تعرف تجسيد لهذه الخاصية، كونها تتميز بغياب ما يعرف في التشريع الفرنسي بالقاضي الضريبي، ذلك أن نفس القاضي يبت في جميع القضايا سواء تعلق الأمر بالمنازعات الضريبية أو الدعاوى الانتخابية أو المنازعات المتعلقة بالمعاشات المدنية أو دعاوى التعويض عن نزع الملكية والدعاوى العقدية وغيرها من الدعاوى، مما يفوت على القاضي إمكانية التمرس والتخصص في قضايا بعينها، وخاصة وأن القانون الضريبي له خصوصياته التي تميزه سواء على القانون الخاص أو القانون العام.

وقد حدد النظام الأساسي للقضاة<sup>2</sup> المقتضيات القانونية التي تضبط مهام القضاة ومسار حياتهم العلمية، بحيث يسري على قضاة المحاكم الإدارية ومحاكم

<sup>1</sup> - عبد الرحمان ابليللا. دور القضاء في المادة الجبائية بالمغرب، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية. عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، مطبعة سلسبيل فن، طبعة 2010، ص:35.

<sup>2</sup> - ظهير شريف رقم 1.16.41 صادر في 14 جمادى الآخرة 1437 (24 مارس 2016) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 106.13 المتعلق بالنظام الأساسي للقضاة، الجريدة الرسمية عدد 6456 بتاريخ 6 رجب 1437 (14 أبريل 2016)، ص:3160.

الاستئناف الإدارية، نفس النظام القانوني الساري على باقي القضاة مع مراعاة بعض الخصوصيات.

فمن أهم الشروط الواجب توفرها لولوج الطالب إلى المعهد العالي للقضاء حصوله على الإجازة في القانون الخاص<sup>1</sup>، مما يؤدي إلى غلبة التكوين المدني الخاص، الأمر الذي يجعل القاضي يعاني من محدودية التكوين في المادة الضريبية من حيث التخصص الفني والتقني للإمام بالنازلة الضريبية، وحتى بالنسبة للملحقين القضائيين الذين قضاوا 10 سنوات في الوظيفة العمومية، والمنتسبين للسلم العاشر، فلا يشترط فيهم مزاولة إحدى المهام التي لها علاقة بالمجال الضريبي، زد على ما سبق أن التكوين في المعهد العالي للقضاء، هو تكوين مدني<sup>2</sup>.

الشيء الذي ينعكس على هذا القاضي أثناء نظره في المنازعات الضريبية، بحيث ما يلجأ غالباً إلى قواعد القانون المدني التي تستعمل في إطار المنازعة العادية، خاصة عند غموض النص الضريبي، فضعف تكوين القضاة في المادة الضريبية والتغييرات التي تعرفها القوانين الضريبية، تجعل القضاة غير قادرين على مسايرة التطورات والتعديلات التي تعرفها، بيد أن القانون الضريبي يتميز بالدقة و التعقد والتقنية، مما يزيد من صعوبة القاضي في ضبطه واستيعاب فلسفته القانونية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> تجدر الإشارة إلى أن هذا المقتضى عرف تظليفاً في صياغة المادة 8 من النظام الأساسي للقضاة الجديد، بحيث نجدها تنص أنه "...يشترط في المرشح لاجتياز مباراة الملحقين القضائيين... أن يكون حاصلًا على شهادة جامعية يحدد القانون نوعها والمدة اللازمة للحصول عليها...".

<sup>2</sup> عبد الحق عميمي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، أكادال، السنة الجامعية 2012-2013، ص: 269.

<sup>3</sup> - Faysal Sotih, I contentieux de l'impôt des patentes, mémoire de desa, 2000, université Agdal- Rabat, P:61.

بالتالي، فمع هذا الضعف الذي يميز قضاءنا الضريبي، لا يمكن الحديث عن مؤسسة القاضي الضريبي الذي يقوم بنفسه بتقييم الواقعة المنشئة للضريبة، والمحاسبة المسوكة وتحديد الواجبات الضريبية وتحديد ما هو خاضع منها و ما هو معنى وتحديد أصلها و توابعه.

ونظرا لضعف تكوين القاضي المغربي في المادة الضريبية، فقد أصبح اللجوء إلى الخبرة أمرا متواترا، كما أصبحت مهمة القاضي في كثير من الأحيان تنحصر في المصادقة على تقارير الخبراء.

و لا يكفي التذرع بتعدد المادة الضريبية للحكم بالخبرة، فكل تقنية تحكم المادة الضريبية هي أيضا مؤطرة بقاعدة قانونية يفترض في القاضي الإداري الإلمام بها، لأنها تدخل في صميم القانون الذي يفترض العلم به، ولا يستثنى من ذلك إلا ما يتعلق بالأمور الفنية التي يجوز عند وجود خلاف بشأنها الاحتكام إلى الخبرة<sup>1</sup>.

### ثانيا: محدودية الأمن القضائي

بالإضافة إلى ضعف تكوين القاضي في المادة الضريبية وتأثير ذلك على صدور اجتهادات قضائية من مستوى معين يساهم في تأكيد دور القضاء كمصدر من مصادر التشريع، نجد هناك مظهر آخر من مظاهر هذه المحدودية، والذي يتجلى في الأمن القضائي، بحيث أن الاجتهاد القضائي بما يتضمنه من حمولة قانونية ومن تأثير على الحقوق المكتسبة يحتاج للدقة والوضوح والتوقعية، وإن تقلباته وعدم استقراره وتحولاته فيها مساس بمبدأ الأمن القضائي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الكريم حيضرة، سلطات القاضي الإداري في المنازعة الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 119، نونبر-دجنبر 2014، ص: 26 و 27.

<sup>2</sup> - محمد المجدوبي الإدريسي، تحولات الاجتهاد ومتطلبات ضمان الأمن القضائي، نشرة قرارات المجلس الأعلى المتخصصة - السلسلة 2- الجزء 8، أكتوبر 2011، ص: 37.

فقواعد الاجتهاد القضائي الثابتة والمستقرة تمنح الفاعلين مع مرور الوقت رؤية واضحة وإطار لتصرفاتهم، بينما تحولات الاجتهاد القضائي ورجعيته تؤثر سلبا على هذا النظام<sup>1</sup>، وقد عبر كذلك الفقيه كاربوني بقوله أن "تحول الاجتهاد يترتب عنه عدم الأمن القانوني"<sup>2</sup>.

يقصد بالأمن القضائي بمفهومه العام "الثقة في العدالة القائمة على سلطة قضائية مستقلة - الاستقلال العضوي المؤسساتي، والاستقلال الذاتي للقضاة - الساهر على تيسير الولوج للقضاء الضامنة لتوحيد واستقرار الاجتهاد القضائي، وجودة الأحكام الصادرة والمنفذة طبقا للقانون"<sup>3</sup>.

ويتأسس الأمن القضائي الإداري على نفس أسس الأمن القضائي بصفة عامة، والتي تتجسد بالخصوص في ضمان تسوية قضائية للمنازعات القانونية ذلك أن مصلحة المجتمع تقتضي أن تكون المنازعات المرتبطة بمسألة قانونية موضوع حل قضائي تتوفر فيه ضمانات الحياد والنزاهة<sup>4</sup>.

فالأمن القضائي إذن، يعكس الثقة في المؤسسة القضائية، والاطمئنان إلى ما ينتج عنها وهي تقوم بمهمتها المتجلية في تطبيق القانون على ما يعرض عليها من

<sup>1</sup> - محمد المجدوبي الإدريسي، تحولات الاجتهاد ومتطلبات ضمان الأمن القضائي، مرجع سابق، ص:38.

<sup>2</sup> - محمد المجدوبي الإدريسي، نفس المرجع، ص:39.

CJ Carbinier, Droit et passion du droit sous la Ve République, 1996,p:59.

<sup>3</sup> - محسن البقالي الحسني، الأمن القضائي بين التأصيل والتنزيل على ضوء النظام القضائي المغربي. ندوة علمية نظمتها نقابة هيئة المحامين بطنجة، حول موضوع "المحاماة والأمن القضائي والقانوني" يوم 11 ماي 2017 بالمحكمة الابتدائية بالعرائش، منشور على الموقع الإلكتروني [www.tpilarache.ma](http://www.tpilarache.ma)، ص:5.

<sup>4</sup> - بوجمعة بوعزاوي، الأمن القضائي الإداري، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 134-135، ماي-غشت 2017، ص:114.

قضايا، أو ما تجتهد بشأنه من نوازل. هذا مع تحقيق ضمانات جودة أدائها، وتسهيل الولوج إليها، وعلم العموم بمجريات عملها القضائي<sup>1</sup>.  
أما المفهوم الضيق للأمن القضائي - والذي يهمننا هنا - يتمثل بالأساس في استقرار وتوحيد الاجتهاد القضائي وخلق وحدة قضائية.

وبالتالي فإن عدم تفعيل عناصر هذا التعريف من قبل العمل القضائي يمس بالأمن القضائي. وبالرجوع إلى فحص عمل القاضي الإداري المغربي واجتهاداته، يتضح أن فلسفته أحيانا تكون غير واضحة وتصل إلى درجة التناقض<sup>2</sup>، بحيث نلاحظ بعض التراجع والتضارب في منطوق الأحكام والقرارات هذه الحالة التي تعني عدم استقرار الاجتهاد القضائي في فترة زمنية معينة.

وتجدر الإشارة إلى أن تضارب التوجهات والاجتهادات القضائية، هنا لا يقصد به التحول والتطور الإيجابي للاجتهادات القضائية والذي يعتبر مستحبا لانفتاحه على الأفكار والآراء بمرور الزمن، بل المقصود هنا التدبدب والتضارب والتناقض، الذي يمس بمبدأ الأمن القضائي وغايته.

### الفقرة الثانية: عوامل المحدودية الخارجة عن الجهاز القضائي

بالإضافة إلى الحدود المتعلقة بالجهاز القضائي المذكورة في الفقرة أعلاه، يلعب المحيط الخارجي دور هام يساهم في محدودية خلق اجتهادات قضائية تركز على المستوى التشريعي. ونعرض خلال هذه الفقرة أهم هذه العوامل والتي تتجلى في كل من :

<sup>1</sup> - عبد المجيد غميحة. مبدأ لأمن القانوني وضرورة الأمن القضائي، عرض مقدم في إطار الندوة المنظمة من طرف الودادية الحسنية للقضاة بمناسبة المؤتمر الثالث عشر للمجموعة الإفريقية للاتحاد العالمي للقضاة، الدار البيضاء 28 مارس 2008، منشور على الموقع الإلكتروني [www.ism.ma](http://www.ism.ma)، ص: 16 و 17.

<sup>2</sup> - بوجمعة بوعزاوي، الأمن القضائي الإداري، مرجع سابق، ص: 114.

## أولاً: محدودية الأمن القانوني

لقد ترسخ مبدأ الأمن القانوني في ألمانيا منذ سنة 1961، حيث أكدت المحكمة الدستورية الفدرالية بألمانيا دستورية المبدأ، وتم الاعتراف به دولياً من قبل محكمة العدل للمجموعة الأوروبية في قرارها لسنة 1962، وقرارات أخرى لهذه المحكمة في ما يخص الثقة المشروعة التي تقترب كثيراً من مبدأ الأمن القانوني. كما أن المحكمة الأوروبية لحقوق الإنسان ومنذ سنة 1981 أكدت على ضرورة التوقع القانوني كمطلب للأمن القانوني<sup>1</sup>.

ويعني الأمن القانوني أن يكون في مقدور المواطنين تحديد، وبدون عوائق كبيرة، ما يسمح به القانون المطبق وما يمنعه. وللوصول إلى هذه النتيجة يجب أن تكون القواعد التي يتم إصدارها واضحة ومفهومة، وأن لا تكون موضوع تغييرات مستمرة، وغير متوقعة أساساً<sup>2</sup>.

أما فيما يخص التعريف المعطى لمبدأ الأمن القانوني من طرف المؤسسة القضائية، فيكفي التذكير بالتعريف الذي أقره مجلس الدولة الفرنسي للمبدأ وهو كما يلي: " مبدأ الأمن القانوني يقتضي أن يكون المواطنون، دون كبير عناء، في مستوى تحديد ما هو مباح وما هو ممنوع من طرف القانون المطبق. وللوصول إلى هذه النتيجة، يتعين أن تكون القواعد المقررة واضحة، ومفهومة، وألا تخضع في الزمان إلى تغييرات متكررة أو غير متوقعة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - عبد المجيد غميجة، مبدأ لأمن القانوني وضرورة الأمن القضائي، مرجع سابق، ص:3.

<sup>2</sup> - بوعزاوي بوجمعة، الأمن القانوني، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 11، يوليو-غشت 2013، ص: 14.

<sup>3</sup> - عبد المجيد غميجة، مبدأ لأمن القانوني وضرورة الأمن القضائي، مرجع سابق، ص:7.



يتبين من خلال هذه التعاريف أن الأمن القانوني يتحقق بالأساس عبر مستوى جودة التشريع وتوقيعه، وبالأساس عن طريق تفادي تضخم القوانين والابتعاد عن غموضها، والعمل على أن تكون شاملة وفعالة ومنصفة. وهو بذلك يضمن الحماية من رجعية القانون، ويعمل على توطيد وتقوية الوضعيات الفردية، وعلى احترام التعهدات، ويؤدي إلى استقرار نسبي في البيئة القانونية (قدرة الفرد على برمجة حياته)، ويهدف إلى أن تكون القواعد القانونية واضحة ومنسجمة<sup>1</sup>.

إلا أن مبدأ الأمن القانوني يعرف جملة من المعوقات التي يكمن أن تؤثر على المبدأ، بما تشييعه من شك وارتياب في نظام قانوني معين، بشكل ينتشر معه انعدام الأمن القانوني. ويتجلى ذلك بالخصوص في<sup>2</sup>:

" تضخم التشريع؛ التعقيد المبالغ فيه للقواعد القانونية؛ عدم جودة النصوص؛ عسر فهم القانون؛ رجعية القوانين بما يلحق الضرر بمراكز تعاقدية سابقة؛ كثرة المنازعات".

وما تجدر الإشارة له هنا، أن النصوص الضريبية، موضوع الدراسة تتميز بعدم الاستقرار وسرعة التحول، وهذه خاصية أساسية تطبع القانون الضريبي المغربي، بحيث نلاحظ تغييرات في مقتضياته مع صدور قانون المالية السنوي. ينتج عنها عدم استقرار في التوجهات القضائية.

مع العلم بأن المشرع الضريبي قد يعتمد إلى تغيير النصوص الضريبية رغبة منه في تحقيق أهداف متنوعة ومرتبطة بالحياة الاقتصادية والاجتماعية، وذلك بعدما غدت الضريبة وسيلة يستعملها المشرع للتأثير على الاستثمار في مجال معين

<sup>1</sup> - بوعزاوي بوجمعة، الأمن القانوني، مرجع سابق، ص:14.

<sup>2</sup> - عبد المجيد غميحة، مبدأ لأمن القانوني وضرورة الأمن القضائي، مرجع سابق، ص:14.

أو محاربتته في مجال آخر أو حماية صناعة أو منتج معين، وكذلك قصد التكيف مع المحيط الاقتصادي والاجتماعي الذي يعرف تحولا سريعا<sup>1</sup>. إلا أنه يجب أن تراعى عناصر أو متطلبات الأمن القانوني بحيث يتعين اتخاذ إجراءات إعلام وقائي وتدابير انتقالية تضمن توفير الأمن القانوني. ولذلك فإن تحقق الأمن القانوني على أرض الواقع، يرتبط تقليديا بالشكلية التي يفترض فيها تحقيق الضمانة. أي أنه لا بد من الإعلام والنشر في كل ما يرتبط بالقاعدة القانونية من تعديل وتغيير ليكون ذلك في علم العموم حتى يدبروا أمرهم في ضوء ذلك<sup>2</sup>.

إن إيقاع تغيير النصوص القانونية وفوضى الضوابط يخلق العديد من الآثار السلبية بالنسبة لكل الفاعلين في المجتمع. فهو يجعل المواطنين تائهين وفاقدين لنقط الاستدلال وليس لهم الوقت للبحث عن أخرى. كما أنه يعاقب الفاعلين الاقتصاديين ويضر بجاذبية الإقليم، ويجعل السلطات العامة المكلفة بتنفيذه حائرة، ويدفع القضاة دائما لمواجهة قواعد جديدة<sup>3</sup>.

### ثانيا: تنوع المتدخلين في سن التشريع الضريبي

علاقة بالفقرة أعلاه المتعلقة بمحدودية الأمن القانوني نجد أن من أهم ما يساهم في هذه المحدودية هو تنوع المتدخلين في سن مقتضيات التشريع الضريبي. فبالرغم من أن الدستور المغربي، حدد اختصاص السلطة التشريعية فيما يخص التشريع الضريبي، بحيث نص في الفصل 75 منه على "يصدر قانون المالية،

<sup>1</sup> - عبد الحق عميحي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص: 256.

<sup>2</sup> - عبد المجيد غميجة، مبدأ لأمن القانوني وضرورة الأمن القضائي، مرجع سابق، ص: 14.

<sup>3</sup> - بوعزاوي بوجمعة، الأمن القانوني، مرجع سابق، ص: 19.

الذي يودع بالأسبقية لدى مجلس النواب، بالتصويت من قبل البرلمان، وذلك طبق الشروط المنصوص عليها في قانون تنظيمي...<sup>1</sup>.

بقراءة هذا النص يظهر بأن البرلمان يمارس سلطة جد مهمة في المراقبة والمصادقة على قانون المالية، هذا الأخير الذي يتضمن مقتضيات تخص القانون الضريبي الذي يعرف تغييرات بمناسبة صدور كل قانون مالية سنوي.

إلا أن الواقع العملي، يظهر بأن السلطة التشريعية ليس لها الدور الأساسي فيما يخص القرار الضريبي، بل هناك تعدد في المتدخلين سواء على الصعيد الدولي مثل البنوك الدولية، أو على المستوى المحلي من خلال ضغط بعض اللوبيات من أجل الوصول إلى قرار ضريبي يخدم مصالحهم، بالإضافة إلى الجهة المهيمنة بشكل أوضح والتي تكمن في الدور المحوري للسلطة التنفيذية.

للمحكومة أن تتجاوز سلطات البرلمان، فعمليا السلطة التنفيذية تخضع للسلطة التشريعية، التي تراقب أعمالها عبر العديد من الميكانيزمات نص عليها صراحة دستور المملكة، لكن واقع توازن السلطتين يرجح كفة الحكومة، ف نجد آليات يخولها لها الدستور لتجاوز وإجبار البرلمان على تبني مشروع قانون المالية<sup>2</sup>. تكمن في كل من حق التصويت الواحد<sup>3</sup>، التصويت بمنح الثقة<sup>1</sup>، وتأخير تقديم مشروع قانون المالية.

<sup>1</sup>- ظهر شريف رقم 1.11.91 صاد في 27 شعبان 1432 (29 يوليوز 2011) بتنفيذ نص الدستور، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر، 28 شعبان 1432 (30 يوليوز 2011).

<sup>2</sup>- عبد النبي اضريف، قانون ميزانية الدولة على ضوء القانون التنظيمي للمالية 13-13 ونصوصه التطبيقية، مطبعة بني ازناسن، الطبعة الرابعة 2016، ص: 97.

<sup>3</sup>- المادة 83 من دستور 2011 تنص " لأعضاء مجلسي البرلمان وللحكومة حق التعديل. وللحكومة، بعد افتتاح المناقشة،

فبالرغم من أن إيداع مشروع القانون المالي قد حدد القانون التنظيمي للمالية طريقة ووقت إيداعه بحيث نص على أنه " يودع مشروع قانون المالية للسنة بالأسبقية بمكتب مجلس النواب في 20 أكتوبر من السنة المالية الجارية على أبعد تقدير". فإنه على الصعيد العملي ليس هناك أي نص قانوني يجبر السلطة التنفيذية على الالتزام بالموعد المشار إليه، كما ليس هناك أي نص قانوني يمدد هذه المدة إذا تبث تأخر الحكومة في تقديم المشروع، وذلك حتى يستفيد البرلمان من المدة المخصصة له قانونا، لذلك فما يبقى على البرلمان إلا الإسراع في دراسة المشروع، لكي لا تستغل الحكومة هذا الفراغ القانوني، وتعتمد إلى استغلال حقها في التنفيذ المؤقت لبرنامجها، وهذا ما أشارت إليه المادة 50 من القانون التنظيمي للمالية<sup>2</sup>.

هكذا فإن الإيداع المتأخر لمشروع القانون المالي وعدم التنصيص على مساطر قانونية لاستدراك الإيداع المتأخر عند التصويت يطرح عدة ثغرات قانونية، وهذا الأمر يؤسس لهيمنة الحكومة على المجال المالي.

---

= بيت المجلس المعروض عليه النص، بتصويت واحد، في النص المتناقش فيه، كله أو بعضه إذا ما طلبت الحكومة ذلك، مع الاقتصار على التعديلات المقترحة أو المقبولة من قبلها. وبإمكان المجلس المعني بالأمر أن يعترض على هذه المسطرة بأغلبية أعضائه".

<sup>1</sup>- المادة 103 من دستور 2011 تنص " يمكن لرئيس الحكومة أن يربط، لدى مجلس النواب، مواصلة الحكومة تحمل مسؤوليتها بتصويت يمنح الثقة بشأن تصريح يدلي به في موضوع السياسة العامة، أو بشأن نص يطلب الموافقة عليه. لا يمكن سحب الثقة من الحكومة، أو رفض النص، إلا بالأغلبية المطلقة للأعضاء الذين يتألف منهم مجلس النواب. لا يقع التصويت إلا بعد مضي ثلاثة أيام كاملة على تاريخ طرح مسألة الثقة. يؤدي سحب الثقة إلى استقالة الحكومة استقالة جماعية".

<sup>2</sup>- عبد النبي اضريرف، قانون ميزانية الدولة على ضوء القانون التنظيمي للمالية 13-130 ونصوصه التطبيقية، مرجع سابق، ص: 98-97.

كما أن البرلمان نادرا ما يقترح قوانين في المجال الضريبي، بل تبقى الحكومة هي المهيمنة، بحيث تتولى إعداد وتحضير مشاريع قوانين المالية وهو ما أكدته المادة 32 من القانون التنظيمي للمالية.

وحيث أن كلا من وزير المالية ورئيس الحكومة ينتميان للحكومة، فإن الذي يهم من هذا التنصيب في هذه المرحلة من التحليل هو أن الجهاز التنفيذي هو الذي خول له القانون مسؤولية تحضير قانون المالية وليس جهاز آخر، واللافت للنظر هو الدور المركزي الذي يحظى به وزير المالية ووزارته بطبيعة الحال على هذا المستوى، وبصورة عامة تظل السلطة التنفيذية هي المختصة في جميع الأحوال بتحضير وإعداد الميزانية<sup>1</sup>.

بالتالي، فإن كان البرلمان يتقاسم المبادرة التشريعية مع الحكومة، فإن دوره ينحصر في المصادقة على مشاريع قوانين المالية والضريبية منها وحتى هذه المصادقة تبقى محدودة وشكلية. هذه المحدودية تتجلى في ضيق الوقت المحدد للمصادقة، بالإضافة إلى قلة كفاءة النواب في المجال المالي والضريبي الذي يتميز بتعقده وتقنياته وكذا غياب النواب أثناء المناقشة العامة.

<sup>1</sup> - فريدي عبد الهادي وأشرف الكلائي، إعداد وتحضير مشروع قانون المالية، [www.barlamane.com](http://www.barlamane.com). تمت زيارة الموقع بتاريخ 17 يوليوز 2019 على الساعة الخامسة والنصف زوايا.

### خاتمة

انطلاقاً من كل ما سبق تناوله بالدرس والتحليل في ثنايا هذا المقال، يمكن الخروج بخلاصة أساسية مفادها أنه بالرغم من أن المشرع المغربي ولئن لم ينص على حالات بطلان مسطرة الفرض التلقائي، إلا أن ذلك لم يقيّد القاضي الإداري في تقرير جزاء البطلان متى تبث له أن الإدارة الضريبية لم تحترم الإجراءات اللازمة لفرض الضريبة، وفي هذا الصدد ذهب الأستاذ محمد قصري إلى لقول بأن القضاء الإداري وهو يقرر البطلان في هذا الشأن لا يتقيد بقاعدة لا بطلان إلا بنص لأن النصوص الجبائية نفسها لا ترتب البطلان كجزاء بل يجنح إلى تطبيق قاعدة لا بطلان إلا بضرر.

والضرر في مسطرة الفرض التلقائي للضريبة يكمن في تفويت الفرصة على الملزم من تذكيره بوضع الإقرار ومن التعرف على الأسس المعتمدة في فرض الضريبة وفي هذا مس بمبدأ الدفاع الذي يعتبر من أقدس مبادئ القانون الإداري. كما أن الإجراءات المسطرية لفرض الضريبة وردت بصيغة الوجوب ولهذا فهي تعتبر إجراءات جوهرية نص القانون الضريبي على ضرورة اتباعها واحترامها وكل إخلال بها يؤدي إلى الحكم ببطلان المسطرة برمتها.

على غرار دور الاجتهادات القضائية في إقرار ضمانات للملزم من خلال تقرير جزاء بطلان مسطرة الفرض الضريبي كلما شابها إخلال، نجد أن القاضي الإداري يفعل دوره الإنشائي على مستوى بعض مقتضيات إجراءات مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، وذلك عن طريق إبداع وتواتر اجتهادات مهمة عرفت الطريق إلى تكريسها تشريعياً، غير أن هذه المساهمة تبقى محدودة وغير كافية مما يجب معها مضاعفة الجهود ومحاولة الوقوف عند العوائق والإشكالات لمعالجتها وتخطيها.

## المنازعة في إجراءات تحصيل الضريبة على الشركات، بين النص القانوني والتطبيق العملي

رشيدة عدي

باحثة بسلك الدكتوراه

بجامعة محمد الخامس بالرباط

إن منازعات التحصيل، وإن كانت ترتبط بالنزاع الجبائي في مفهومه الواسع فهي تنصب في حقيقة الأمر على إجراءات التحصيل فقط، فالملزم في إطار هذه المنازعات لا ينازع أساس الضريبة أو احتسابها، بل ينازع فقط الشرعية الشكلية للقرار المتعلق بالتحصيل، فهو يعترض قانوناً على إلزامية الضريبة ويعترض على أدائها، ومن تم يعمد إلى إيقافها قبل الوقوع في أخطاء يصعب تداركها. فما هي مسطرة المنازعة في إجراءات تحصيل الضريبة على الشركات؟.

### الفرع الأول: المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة

عملت مدونة تحصيل الديون العمومية على تحديد مجالات المنازعة المتعلقة بالتحصيل، من أجل ضبط تدخل القاضي في المجال الجبائي وتفعيل التخصص داخل العمل القضائي، بحيث نصت المادة 119 من المدونة على أنه: "يمكن لأي مدين يكون محل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، أن يتعرض عليه إذا تعلقت مطالبته بما يلي:

✓ قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل؛

✓ عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها.

إلا انه وبالرغم من ذلك، فإننا نلاحظ من خلال مواد أخرى من نفس المدونة، ومن خلال تجربة تطبيق هذه المدونة، وتراكم العمل القضائي المتعلق بالتحصيل، أن مجالات المنازعة متعددة ومتنوعة، تتعدى ما نصت عليه المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية

حيث نصت مدونة تحصيل الديون العمومية في فقرتها الثانية من المادة 120 على حالتين يمكن للمدين اللجوء فيهما الى القضاء للمنازعة في إجراءات التحصيل، أولهما حالة عدم رد الإدارة داخل أجل 60 يوما، وثانيهما عندما يكون القرار المتخذ في غير صالح المدين.

وأضافت المادة 121 من نفس المدونة حالة مطالبة الغير بأشياء محجوزة، أو حالة طلب المدين نفسه بالضريبة في أشياء غير قابلة للحجز<sup>1</sup>.

كما حددت المدونة مجالات أخرى للمنازعة نذكر منها:

- دعوى استحقاق مبالغ متنازع فيها؛
- دعوى الدفع بالتقادم<sup>2</sup>؛
- دعوى إثارة المسؤولية الشخصية لمتصرفي الشركات<sup>3</sup>؛
- دعوى إيقاف المتابعات في حالة رفض القابض للضمانات المقدمة من طرف المدين<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 46 من مدونة تحصيل الديون العمومية

<sup>2</sup> - المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية

<sup>3</sup> - المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية

<sup>4</sup> - المادة 117 و118 من مدونة تحصيل الديون العمومية



وللوقوف على الإطار العام لنطاق المنازعات المتعلقة بالتحصيل، سنتطرق للمنازعات على إجراءات المتابعة (فقرة أولى) والمنازعات في وجود الالتزام بالأداء وحول الامتياز (فقرة ثانية)

### الفقرة الأولى: المنازعات على إجراءات المتابعة، لا توقف التنفيذ

تأخذ المنازعة في إجراءات المتابعة حيزا هاما في المنازعات المرتبطة بالتحصيل، حيث تهم الطعن في إجراء من إجراءات التحصيل الجبري كالطعن في الإنذار القانوني، الحجز<sup>1</sup>، البيع<sup>2</sup>، الإكراه البدني، الإشعار للغير الحائز<sup>3</sup> وغيرها من الإجراءات التي يباشرها القابض ضد المدينين، من أجل استخلاص الديون الضريبية المترتبة في ذمتهم<sup>4</sup>، وتنشأ معظم النزاعات المتعلقة بهذا الباب، إما في حالة عدم إحترام القابض للترتيب الوارد في المدونة أثناء مباشرته لهذه الإجراءات<sup>5</sup>، كتبليغ الإنذار القانوني قبل إرسال آخر إشعار بدون صائر مثلا<sup>6</sup> أو الانتقال مباشرة إلى مسطرة الحجز على مال المدين قبل تبليغ الإنذار القانوني، أو دون الحصول على

<sup>1</sup> - المواد من 44 إلى 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية

<sup>2</sup> - المواد من 58 إلى 65 من نفس المدونة

<sup>3</sup> - المواد من 100 إلى 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية

<sup>4</sup> - " بصرف النظر عن سوء أو حسن نية المحاسب المكلف بالتحصيل في استخلاص المبلغ المنازع فيه، فإن عدم تحققه من الشركة المدينة بذلك المبلغ من خلال الجدول الضريبي المتعلق بها قبل القيام بالحجز لدى الغير وسحب المبلغ المذكور العائد للمستأنف عليها، فإنه يكون قد ارتكب خطأ مصلحيا تتحمل الخزينة العامة المسؤولية عن الأضرار الناتجة عنه، تلك الأضرار المتمثلة في حرمان المستأنف عليها من استغلال المبلغ المسحوب من حسابها دون وجه حق منذ تاريخ هذا السحب وان مبلغ التعويض عما ذكر والمحكوم به مناسب لجره هذه الأضرار والحكم المستأنف كان لذلك صائب وواجب التأيد" قرار عدد 376، مؤرخ في 11/4/2007، ملف عدد 2006/2/4/1377 منشور بمجلة الحقوق المغربية 'العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، الجزء الثاني عدد 2010/3 ص 191

<sup>5</sup> - المادة 39 من مدونة التحصيل

<sup>6</sup> - المادة 36 من مدونة التحصيل

ترخيص مسبق من لدن الرئيس الذي ينتمي إليه المحاسب المكلف بالتحصيل، أو عدم إحترام الآجال والشكليات المسطرية الواجب تطبيقها أثناء مباشرة كل إجراء، كتبليغ الإنذار القانوني قبل إنصرام أجل 30 يوما من تاريخ الإستحقاق، و20 يوما على الأقل بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر<sup>1</sup> أو مباشرة الحجز قبل إنصرام أجل 30 يوما من تبليغ الإنذار<sup>2</sup>، إلى غيرها من الإجراءات التي يباشرها القابض دون إحترام الشكليات والآجال المنصوص عليها في القانون رقم 15\_97.

#### أولا: الاعتراض على سند التحصيل، أو شكل الإجراء

لذلك فإن عدم قانونية أي إجراء من إجراءات التحصيل، يفضي إلى إلغاء هذا الإجراء والإجراءات اللاحقة له، دون إلغاء الإجراءات السابقة متى كانت صحيحة وقانونية، وذلك نظرا للترابط المنطقي والزمني بين مختلف إجراءات التحصيل، إلا أن إلغاء المحكمة للإجراء المطعون فيه، لا يمنع المحاسب المكلف بالتحصيل من إعادته وتصحيحه داخل الآجال القانونية وفق الشكليات المتطلبة قانونا<sup>3</sup>.

وهو ما يجعل بالأساس الدعاوى الرامية إلى إبطال إجراءات التحصيل تبقى هي الأهم من خلال وجود جميع الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم، والقصد منها الطعن في صحة الإجراءات التي يقوم بها القابض من أجل إستخلاص الديون الضريبية، وذلك بسبب الخروقات المسطرية التي قد تشوبها<sup>4</sup>، وتعتبر هذه

<sup>1</sup>- المادة 41 من مدونة التحصيل

<sup>2</sup>- الفقرة الأخيرة من المادة 44 من نفس المدونة

<sup>3</sup>- عبد الرحيم أحزيكر: "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب" أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق لوحدية البحث و التكوين المالية العامة، جامعة الحسن الثاني كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003، 2004- ص 358

<sup>4</sup>- خرجوج مهدي: بطلان إجراءات التحصيل ما بين النص القانوني والعمل القضائي، مجلة المنارة عدد 3/2016 ص

الدعاوى الموجهة ضد القابض من أجل بطلان إجراءات التحصيل بسبب هذه الخروقات، دعاوى صعبة ومعقدة سواء بالنسبة للمدين المنازع أو الإدارة، لأنها تتطلب إثباتات مختلفة من النظام الحالي للتحصيل، وكذلك من النظام القديم الذي كان يشكل فيه ظهير 21 غشت 1935 العمود الفقري، فنظرا لتواتر عمل الإدارة المكلفة بالتحصيل وتأثيره على سلوك لم يكن يعبر إهتماما أكبر بمسألة إخطار المدينين وإحترام حقوقهم في الدفاع<sup>1</sup>، فإن التحقيق في إدعاءات الملمزمين بالخروقات التي تشوبها مسطرة التحصيل، غالبا ما تدفع بالقضاء إلى مطالبة القابض المكلف بالتحصيل، بإحضار الملف الجبائي للملمزم قصد التأكد من صحة أو عدم صحة إدعاءات الملمزم، الشيء الذي يجعل مصير هذا الأخير بيد القابض المتوفر على الوثائق التي تؤكد صحة الإجراء موضوع النزاع.

### ثانيا: الاعتراض على التحصيل الجبري "موضوع الإجراء"

تنصب معظم النزاعات التي يتقدم بها المدين أمام المحكمة المختصة على الطعن في إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، أما في حالة عدم إحترام القابض للترتيب الوارد في المدونة أثناء مباشرته لهذه الإجراءات<sup>2</sup>، كتبليغ الإنذار القانوني قبل إرسال آخر إشعار بدون صائر، بحيث لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر، ويجب تقييد تاريخ هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أي سند تنفيذي آخر، أو الانتقال مباشرة إلى مسطرة الحجز على مال المدين قبل تاريخ الإنذار القانوني، أو دون الحصول على ترخيص مسبق من

<sup>1</sup> - عبد المجيد الزلال: دور القضاء في النزاعات الناشئة عن تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل

دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، السنة الجامعية 2004-2005 ص 90

<sup>2</sup> - المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية

لدى الرئيس الذي ينتمي إليه المحاسب المكلف بالتحصيل، أو عدم احترام الآجال والشكليات المسطرية الواجب تطبيقها أثناء ممارسة كل إجراء.

### ← التعرض على الإنذار القانوني

تنص المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية على درجات التحصيل الجبري<sup>1</sup> التي تبدأ بالإنذار، والذي لا يمكن أن يتم إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر، وهو ما أشارت إليه المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية<sup>2</sup>.

والملزوم في حالة عدم احترام هذه الشكليات المتعلقة بتبليغ الإنذار من طرف الإدارة، من حقه التمسك في مواجهتها بعدم سلامة الإجراءات المنصوص عليها قانونياً، وهو ما يميز المنازعة في التحصيل عن المنازعة في الوعاء.

فالملزوم من حقه أن يتعرض على الإنذار القانوني، في حالة إذا لم تحترم الإدارة مرحلة الإنذار بدون صائر أو أنها لم تحترم أجل الإنذار بدون صائر والمتمثل في شهر من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوماً على الأقل بعد إرسال آخر إشعار دون صائر المنصوص عليه في المادة 36 من مدونة التحصيل.

وفي هذا الإطار صدر حكم عن المحكمة الإدارية بالرباط، حيث صرحت فيه ببطلان الإنذار القانوني موضوع النزاع معللة ذلك بقولها، وحيث أنه ليس بالملف ما يفيد توصل الطاعن بأي إشعار قبل توصله بالإنذار الضريبي المطعون فيه طبقاً للمسطرة المقررة لذلك<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 39 تنص على أنه "تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي: الإنذار-الحجز - البيع  
<sup>2</sup> - تنص المادة 36 من القانون رقم 97/15 على ما يلي: "لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر".

<sup>3</sup> - حكم عدد 5 بتاريخ 05-01-95 من رقم 94-1-131 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط غير منشور .

كما يمكن أيضا للملزم أن يتعرض على الإنذار القانوني، إذا لم يتضمن اسم مصدره أو توقيعه، وقد قضت المحكمة الإدارية بالرباط ببطان الإنذار القانوني لكونه لا يحمل فعلا لا توقيعا ولا اسم مصدره<sup>1</sup>.

إلا انه في بعض الأحيان قد يحرم الملزم من هذا الترتيب، بل أكثر من ذلك قد يحرم من المرحلة الرضائية للتحصيل، وذلك في حالة إذا ما قام الملزم بتصرفات قد يترتب عليها عدم إمكانية حفظ حق الخزينة المتمثل في استخلاص الدين الضريبي، وفي هذا الشأن نصت المدونة على الإنذار بمثابة حجز تحفظي، وذلك في حالة إخبار المحاسب المكلف بالتحصيل ببداية اخذ الأثاث أو الثمار خفية ويخشى من جراء ذلك ضياع ضمان الخزينة<sup>2</sup>.

### ← التعرض على الحجز

يعتبر الحجز<sup>3</sup> حسب مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية الإجراء الفعلي في المتابعة الجبرية لتحصيل الديون العمومية، وكذلك الإجراء الناجع<sup>4</sup> بحيث يجعل المدين يشعر بجديّة المنازعة والخطر المحدق به، ولذلك أحاطه المشرع

<sup>1</sup> - حكم عدد 57 بتاريخ 05-10-94 ملف رقم 94-131 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط غير منشور.

<sup>2</sup> - الفقرة الثانية من المادة 53 من مدونة تحصيل الديون العمومية: إذا لم يتم توجيه الإنذار واستثناء من أحكام المادة 36 أعلاه، يعمل المحاسب المكلف بالتحصيل عللا توجيهه دون أي إجراء آخر بموجب مستخرج جداول موقع من طرفه، ويعد هذا الإنذار بمثابة حجز تحفظي، وفي هذه الحالة يبين عون الخزينة في المحضر الأثاث والأشياء المحجوزة.

<sup>3</sup> - تناول المشرع الحجز بجميع أنواعه في الباب الرابع والخامس والسادس من قانون المسطرة المدنية في الفصول من 452 الى 503

<sup>4</sup> - بسمه راجعي: خصوصية المسطرة القضائية في منازعات الحجز لتحصيل الديون العمومية، مقال منشور بمجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية 2016/3 عدد خاص ص 190-198

بمجموعة من الضوابط الأساسية بمثابة شروط مسبقة وجب احترامها، وهو نفس المبدأ الذي سار عليه المشرع الفرنسي<sup>1</sup> وتنفيذ هذا الإجراء من قبل إدارة الضرائب، يتطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل في الكثير من الحالات نهج مساطر قضائية مختلفة، وإتباع مقتضيات قانونية موزعة بين قوانين ومدونات عديدة، أحيانا تكون مقدمة أمام القضاء العادي الابتدائي مثل مسطرة حجز عقار، طلب ترخيص بفتح الأبواب في إطار مسطرة الحجز.

ومع ذلك فالخزينة في إطار القيام بالمهام المنوطة بها والمتمثلة في الحجز على أموال المدين، قد تخل ببعض الإجراءات الشكلية المنصوص عليها قانون، لصحة المتابعة مما يجعل الملمزم محقا في التعرض على هذه الإختلالات الشكلية والتي قد تكون لها انعكاس على وضعه الاقتصادي<sup>2</sup>.

فالإدارة في بعض الأحيان تقع في الخطأ، حينما لا تحترم أجل الإنذار بحيث تعتمد الى الحجز على أموال مستثناة قانونا من الحجز<sup>3</sup>، وأن هذه الأشياء من مستثنيات إمتياز الخزينة العامة وفقا لما نص عليه الفصل 1248 من ق ل ع<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - Jean-Pierre Casimir ;control fiscal « contentieux –recouvrement » Groupe Revue Fiduciaire, 10eme édition ,Paris 2007 p 443 :«... La saisie ne peut être effectivement pratiquée, au plus tôt, que le surlendemain du jour de la signification du commandement, en outre, lorsque ce délai expire normalement un samedi, un dimanche ou un jour férié au chômage, il est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable suivant (ART C24 NCPC) »

<sup>2</sup> - محمد المقريني: مرجع سابق ص 168

<sup>3</sup> - المادة 46 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على انه يكون غير قابلة للحجز لتحصيل الديون المشار اليها في هذا القانون.

<sup>4</sup> - ينص الفصل 1248 من ق ل ع على ما يلي: "الديون الممتازة على كل المتقون هي التي ستذكر فيما بعد، وهي تباشر وفقا للترتيب التالي:

أولا: مصروفات الجائزة...

كما أن الخزينة قد تقوم بالحجز على أموال منقولة تعود للغير، رغم حيابة المدين لها، مما قد يثير العديد من الإشكالات، خصوصا إذا كانت هناك حجة قاطعة بأنها ليست في ملك المدين، ما يتيح للملزم إمكانية رفع دعوى إستعجالية أمام المحكمة المختصة من أجل التعرض على المتابعة المتعلقة بالحجز<sup>1</sup>.

### ← التعرض على البيع

بعد إيقاع الحجز وضبط المحجوز، وتعيين حارس عليه دون أن يؤدي كل ذلك الى إرغام الملزم على الأداء، يتم اللجوء الى البيع بعد مضي 8 أيام من الحجز لإستيفاء الديون الضريبية<sup>2</sup>، مع إمكانية الاتفاق على تقليص هذا الأجل إذا ما دعت الضرورة لذلك وباتفاق مع الملزم، وهي حالة تفرضها نوعية المحجوز القابل للتلف خلال المدة القانونية<sup>3</sup>.

والجديد في مسطرة البيع، هو أنه يمكن أن تتم من طرف المحاسب وأيضا من طرف المدين المحجوز عليه، كما يمكن أن تعرض حسب الترتيب الذي يرغب فيه المدين، وهذه مسألة تؤكد رغبة المشرع المغربي في حماية مصلحة المدينين<sup>4</sup>.

= ثانيا: الديون الناشئة عن مصروفات ..

ثالثا: مكرر الديون الناشئة عن مهر الزوجية ومتعتها.

ثالثا: المصروفات القضائية

رابعا: الأجور والتعويضات عن العطل المستحقة الأجر للخدم...

<sup>1</sup> - أمر عدد 1 صادر عن قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 31-3-94، غ م

<sup>2</sup> - عبد الغني خالد: المسطرة في النظام الضريبي المغربي - تشخيص وتحليل ومقارنة- أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاجتماعية - عين الشق- السنة الجامعية 2000-2001 ص 397

<sup>3</sup> - المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية

<sup>4</sup> - ابراهيم عقاش: إجراءات التحصيل الجبرية في مدونة تحصيل الديون العمومية، مجلة المناهج، عدد مزدوج 9-10،

إلا انه وفي معرض قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بعملية بيع المحجوزات المضمنة بمحضر الحجز التنفيذي فرض عليه المشرع مجموعة من الإلتزامات:

- إيقاف البيع بمجرد الحصول على المبلغ الكافي للتسديد<sup>1</sup>؛
- يمنع من المشاركة في عملية المزايدة التي قد تتم بمبادرة منه أو بمبادرة من المدين<sup>2</sup>.

وفي حالة إخلال المحاسب المكلف بالتحصيل بإحدى الإجراءات الشكلية أو المسطرية السابق المتعلقة بمسطرة البيع، يصبح من حق المدين المحجوز عليه التعرض على إجراءات البيع التي تتم دون استصدار إذن من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المكلف بالتحصيل.

كما يمكن للغير التعرض على البيع إذا كانت المنقولات المحجوزة ليست في ملك المحجوز عليه<sup>3</sup>، بالإضافة الى انه يمكن للمدين كذلك التعرض على البيع الذي قد يتم لفائدة المحاسب المكلف بالتحصيل أو مأموري التبليغ والتنفيذ التابع للخزينة.

<sup>1</sup> - المادة 62 من مدونة تحصيل الديون العمومية

<sup>2</sup> - تنص المادة 64 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي: يمنع على المحاسبين المكلفين بالتحصيل..... أن يقتنوا بأنفسهم أو بواسطة الغير احد الأشياء الموضوع للبيع...."

<sup>3</sup> - أمر عن قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بمكناس مفاده: "بعد الاطلاع على الوثائق المدلى بها وخاصة القانون الأساسي للشركة وبيانات ملكية المنقولات المتعلقة بالتصريح والتسجيل والدفع لجميع المساهمين ومحضر الحجز المشار الى مراجعها أعلاه، تبين أن المنقولات المحجوزة ليست في ملك المنفذ عليهم، وإنما في ملك المدعية مما تكون معه مقتضيات الفصل 468 من ق م م منطبق على النازلة، وبالتالي يتعين الاستجابة للطلب بهذا فأمر إيقاف إجراءات البيع، وعلى المدعية أن تتقدم بطلب الاستحقاق الى المحكمة الابتدائية داخل اجل ثمانية أيام من تاريخ صدور هذا الأمر تحت طائلة مواصلة الإجراءات."



إن شروط قبول الاعتراضات الضريبية، يجري تطبيقها بصرامة أكبر في منازعات التحصيل، منها في منازعات الوعاء<sup>1</sup>، ومن جهة أخرى، إن الأساس القانوني للمراجعة الضريبية الإدارية، أي السبب القانوني الذي بنيت عليه لا يمكن تغييره في مرحلة المراجعة القضائية، لأنه في هذه المرحلة، لا يسمح للمتقاضين بتقديم مطالب، غير تلك التي قدموها أمام الإدارة الضريبية، ولا الإدلاء بأسباب واقعية غير تلك التي عرضوها في المرحلة الإدارية<sup>2</sup>، وهذا الأمر ينطبق على السواء على منازعات الوعاء والتحصيل.

من حيث المبدأ، النزاع شخصي وفردى، ووحده الملزم له مصلحة في النزاع على الضريبة المفروضة عليه<sup>3</sup>، وهذه القواعد الصارمة التي تتعلق بتقدير مصلحة الملزم، لها بعض الإستثناء، فيما يتعلق بتمثيل الملزم، حيث تطبق قواعد أكثر مرونة، من تلك المعتمدة في النزاعات أمام المحاكم.

---

<sup>1</sup> D.Richer: les Droits du contribuables dans le contentieux fiscal;op cit p90: « les conditions de recevabilité des réclamations formées en matière de recouvrement s'apprécient de manière plus rigoureuse que pour les litiges intéressant l'établissement des impositions »

<sup>2</sup> C E 6 Novembre 1974, La dame G, RIF 1975.1.N.35 P536: « les revendiquant ne sont admis ni a soumettre des pièces justificatives autre que celles qu'ils ont déjà produites a l'appui da leurs mémoires devant l'administration, ni a invoquer dans leurs conclusions des circonstances de fait autres que celles exposées dans leurs mémoires, »

<sup>3</sup> D.Richer: les Droits du contribuables dans le contentieux fiscal;op cit p 91: « le contentieux de l'imposition est un contentieux de la légalité, puisqu'il tend pour l'intéresse a faire valoir les droits que lui confère la loi, mais c'est aussi un contentieux subjectif dans lequel la forte personnalisation des intérêts et donc du litige implique de la part du juge certaines exigences en ce qui concerne la personne du demandeur. En principe, le litige est personnel et individuel et seul le contribuable se voit connaitre un intérêt a contester l'imposition établie en son nom . »

## الفقرة الثانية: المنازعات في وجود الإلتزام بالأداء وحول الإمتياز

كما سبقت الإشارة يمكن للمدين المتضرر من سلطة الإدارة في مجال التحصيل، أن ينازع في إجراءات التحصيل المتخذة في حقه، وفي هذه الفقرة سنتناول المنازعات في وجود الإلتزام بالأداء (أولاً) ثم النزاع حول الإمتياز (ثانياً) و ثالثاً: دعوى مطالبة الغير باسترداد الأشياء المحجوزة

### أولاً: المنازعات في وجود الإلتزام بالأداء

تتعلق المنازعة في وجود الإلتزام، بوجود الإلتزام بالأداء من عدمه، ذلك أنه قد يقوم المدين بأداء دين إما جزئياً أو كلياً، ومع ذلك يقوم المحاسب المكلف بالتحصيل بمطالبته بنفس الدين المؤدى، لأجل ذلك سمح المشرع لهذا المدين أن ينازع المحاسب من أجل ما تم أدائه من واجبات شريطة توافر ما يثبت واقعة الأداء، لذلك فالمنازعة تنصب على عدم أحقية المحاسب في المطالبة نتيجة سبق الأداء. والواقع أن ثمة مجموعة من الإشكاليات ترتبط بهذه الحالة، لم تتطرق لها المدونة وتركتها للممارسة الإدارية، وللعمل القضائي اللاحق، وتثور في هذه الحالة مسألة المقاصة، ثم إشكالية الأداء قبل المنازعة على أساس أداءات يكون قد قام بها المدين<sup>1</sup>.

### ✓ المقاصة<sup>2</sup>

جاء في المادة 237 من المدونة العامة للضرائب: " إذا طلب احد الخاضعين للضريبة إسقاط ضريبة أو تخفيض مبلغها أو استردادها أو إرجاع رسم، جاز للإدارة خلال بحث الطلب المذكور أن تفرض على المعني بالأمر إجراء كل مقاصة فيما

<sup>1</sup> - عبد المجيد زلال: مرجع سابق ص91

<sup>2</sup> - المادة 237 من المدونة العامة للضرائب 2018

يتعلق بالضريبة أو الرسم المعني بين الإسقاط المبرر والرسوم التي قد لا يزال الخاضع للضريبة مدينا بها بسبب أوجه النقص أو الإغفالات غير المنازع فيها الملاحظة في تحديد وعاء أو حساب نفس الضرائب المفروضة عليه وغير المتقادمة. عندما ينازع الخاضع للضريبة في مبلغ الواجبات المستحقة عليه بسبب نقصان أو إغفال فإن الإدارة تمنح الإسقاط وتشرع حسب الحالة في تطبيق المساطر المنصوص عليها في المادة 220 أو المادة 221 أعلاه"

وعليه فإن المقاصة من الناحية القانونية تعتبر إحدى الوسائل التي تنقضي بها الإلتزامات بين طرفين، لكل واحد في ذمة الآخر دين معين، لكن هل يمكن للمدين أن يطالب بتطبيق المقاصة، فلقد جرى العمل في هذا الإطار على أنه لا يقبل من المدين أن يرفض أداء ما عليه من دين عمومي بحجة أن له ديون على الدولة أيضا، وفي المقابل يمكن للإدارة أن تقرر إجراء مقاصة بين المبالغ التي تثبت أن للطالب الحق في وضعها عنه وبين المبالغ التي يزال مدينا بها<sup>1</sup>.

وقد سار القضاء على تكريس هذه القاعدة، بحيث صدر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا (محكمة النقض حالي) قرار بتاريخ 19 نونبر 1998، ورد فيه ما يلي: "... لكن حيث إن محكمة الاستئناف أجابت بعلل سليمة مستنقاة من الملف، أنه مادام طالب النقض قام بخصم جزء من مبلغ الضريبة المؤداة بدعوى أن الملزم مدين سابق عن ضريبتين 78 و79 والذي كان محل منازعة، إنتهت بصدور قرار بعدم إستحقاق القابض للمبلغ المذكور، فيكون بذلك القرار المطعون فيه قد علل قضاءه مما تكون معه الوسيلة على غير أساس<sup>2</sup>."

<sup>1</sup> - المادة 115 من القانون رقم 89-17 المتعلق بالضريبة على الدخل

<sup>2</sup> - عبد الرحمان ابليل ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة " مطبعة الأمنية الرباط طبعة 2000 ص 111

## ✓ الأداء قبل المنازعة على أساس أداءات يكون قد قام بها المدين

إن تطبيق قاعدة الأداء بغض النظر عن أي مطالبة أو دعوى في حق المدين المطالب بأداء دين سبق له أن أداه يعتبر إجحافا في حقه، قد تكون له عواقب غير سليمة على علاقة المدين بالإدارة، لأجله يتعين على هذه الأخيرة أن تحسن استعمال سلطتها التقديرية في هذا الإطار، وتعمل على عدم مطالبته متى تثبت أمامها واقعة الأداء الكلي، علما أن الشخص المطالب بالأداء لا يعتبر مدينا بالنسبة للجزء من الدين الذي سبق أن أداه، وهنا ينتفي شرط من شروط تطبيق المادة 117 والتي تشترط وقف الأداء لتقديم ضمانات<sup>1</sup>.

ولأجل ذلك سمح المشرع لهذا المدين أن ينازع المحاسب من أجل ما سبق أن أداه من واجبات، شريطة توافر ما يثبت واقعة الأداء، لذلك فإن المنازعة في هذا الإطار لا تنصب على صحة إجراءات التحصيل، ولكنها تتعلق بعدم أحقية المحاسب في المطالبة بدين ضريبي سبق أدائه<sup>2</sup>.

قد لا ينازع المكلف في أصل وأساس الضريبة ولا في صحة الإعلام بها، وإنما يدعي أن الإدارة لا حق لها في تنفيذ الجدول الضريبي أي سند الدين، لسبب حدث بعد الإعلام به، كأن يدعي أنه دفع ما عليه وأن حق الإدارة في الاستخلاص قد إنقضى، بأحد الأسباب القانونية التي ينقضي بها الحق في المادة الجبائية كالتقادم، أو الإبراء الكلي أو الجزئي من الدين الضريبي المتضمنة لأسباب انقضاء الدين الضريبي، كما ينص على ذلك الفصل 319 من قانون الالتزامات والعقود<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الرحمان ابليل ورحيم الطور: مرجع سابق ص 112  
<sup>2</sup> - فاطمة المعاشي: وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس كلية الحقوق أكدال الرباط السنة الجامعية 2000-2001 ص 222  
<sup>3</sup> - الفصل 319 من ق ل ع: "تنقضي الالتزامات بما يلي: - استحالة التنفيذ، الإبراء الاختياري، التجديد، المقاصة، اتحاد الذمة، التقادم، الإقالة الاختيارية"

والملاحظ أن أسباب انتهاء الإلتزام بالأداء الأكثر إثارة من طرف الملتزمين تتعلق بتقادم الدين الضريبي، حيث تطرق المشرع لمسألة التقادم في تحصيل الديون العمومية في المواد 123 و 126 و 128 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وهو سبب لإنتقضاء الحقوق المتعلقة بالذمة المالية ولا سيما الإلتزامات، إذا توافى صاحبها عن ممارستها أو أهمل المطالبة بها خلال مدة معينة يحددها القانون<sup>1</sup>، وهو ما أكده قانون الإلتزامات والعقود المغربي في المادة 371، حيث جاء فيه "التقادم خلال المدة التي يحددها القانون يسقط الدعوى الناشئة عن الإلتزام" وذلك كله من أجل توفير الإستقرار في المجتمع وإشاعة الإطمئنان والثقة بين أفرادها<sup>2</sup>.

حيث نصت المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتنبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها".

كما أضافت نفس المادة في فقرتها الأخيرة على أنه ينقطع التقادم بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصلين 381 و 382 من قانون الإلتزامات والعقود.

كما تنص المادة 125 من نفس المدونة، على أن المحاسبين المكلفين بالتحصيل الذين تركوا أجل التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحصيل، أو الذين شرعوا فيها ثم تخلوا عنها إلى أن تقادمت الديون المعهود إليهم بتحصيلها تسقط حقوقهم تجاه المدينين، غير أنهم يبقون مسؤولين تجاه الجهات العمومية المعنية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - مأمون الكزبري: نظرية الإلتزامات في ضوء قانون الإلتزامات والعقود" الجزء الثاني ص 516

<sup>2</sup> - عبد العزيز اليونسي: مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 31 ص 78

<sup>3</sup> - المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية

بناءً عليه، تعتبر إجراءات التحصيل الجبري من ضمن الوسائل المهمة في قطع التقادم الضريبي، وقد يحدث من الأسباب ما يعترض سريان التقادم فيزييل سريان التقادم، فيزييل كل أثر له ويكون سببا لقطعه، كما يمكن أن يحدث من الأسباب ما يعطل تحقيقه فيكون سببا لوقفه، ونورد على سبيل المثال قرار عدد 2/143<sup>1</sup> الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض. بتاريخ 2016/10/03 والذي جاء في حشيات تعليله: "... لكن حيث إنه إذا كان الإشعار بدون صائر يعتبر إجراء من إجراءات التحصيل، فإنه لترتيب أثره القانوني في قطع التقادم يتعين أن يبلغ الى المدين المعني بالضريبة المنازع فيها.... فإنه في غياب إداء الطاعنة بما يفيد تبليغ المطلوب في النقض بالإشعار بدون صائر المذكور، تكون المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه بقضائها بتأييد الحكم المستأنف القاضي بإبطال الضريبة المطعون فيها لتقادم إجراءات تحصيلها، قد بنت قضاءها على أساس قانوني سليم....".

وهذا يطرح تساؤلات حول كفاءة الجهاز القائم على عمليات الاستخلاص ومدى حرصه على صيانة حقوق الخزينة<sup>2</sup>.

### ثانيا: النزاع حول الإمتياز

الإمتياز هو حق أولوية يمنحه القانون على أموال المدين نظرا لسبب الدين حسب الفصل 1243 من ق ل ع، ويقتضي أن ينشأ بواسطة المشرع حيث لا ضريبة بدون نص، فالقواعد العامة المعمول بها في القانون المدني تنص على أنه "لا إمتياز بدون نص قانوني"، ما يعني أن الإمتياز حق يعطي صاحبه الأولوية على باقي

<sup>1</sup>-قرار عدد 2/143 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/10/03، غير منشور

<sup>2</sup>- عبد الرحمان أبليللا ورحيم الطور "تحصيل الضرائب و الديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة" مطبعة الأمنية الرباط طبعة 2000 ص 207

الدائنين في إستيفاء دينه، وقد نص الفصل 1244 من ق ل ع على أن "الدين الممتاز مقدم على كافة الديون الأخرى ولو كانت مضمونة برهون رسمية".

وسبب منح الإمتياز لديون دون أخرى يرجع إلى صفة الدين وأسبابه، فديون الدولة اعتبرت ممتازة نظرا لكونها الممول الرئيسي لخزينة الدولة، كما أن بعض الديون جعلت ممتازة نظرا لإعتبارات إنسانية كما هو الحال بالنسبة للمبالغ المستحقة للخدم والعمال لأنها لازمة لمعيشتهم.

وقد جاءت الإمتيازات المخولة للخزينة في الباب السادس تحت عنوان الضمانات والإمتيازات، وذلك في المواد من 105 إلى 112، وإنطلاقا من هذه الفصول وفي إطار تحصيل الديون العمومية والضرائب والرسوم، تتمتع الخزينة العامة ابتداءا من تاريخ الشروع في التحصيل بإمتياز على الأمتعة وغيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت، وكذا المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لإستغلالها، كما تتمتع الخزينة علاوة على ذلك بإمتياز خاص يمارس على المحاصيل والثمار والأكرية وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالکها.

ويمارس إمتياز الخزينة بالنسبة للضرائب والرسوم قبل جميع الإمتيازات العامة أو الخاصة الأخرى باستثناء:

#### • الإمتيازات الأربعة الأولى المنصوص عليها في الفصل 1248 من ق ل ع<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- الإمتيازات الأربعة الأولى المنصوص عليها في الفصل 1248 من ق ل ع:

- مصروفات الجنازة أي نفقات غسل الجثة و تكفيتها ونقلها ودفنها مع مراعاة المركز المالي للمدين.
- الديون الناشئة عن مصروفات مرض الموت.
- الديون الناشئة عن مهر الزوجة ومتعتها.
- المصروفات القضائية كمصروفات وضع الأختام وإجراء الإحصاء والبيع وغيرها.

• الإمتياز الناجم عن المادة 490 لفائدة عمال وموردي الأشغال العمومية من قانون المسطرة المدنية؛

• الامتياز المخول لحامل سند التخزين بموجب المادة 349 من مدونة التجارة. وهكذا وفي حالة تزامن إمتياز الخزينة لتحصيل الضرائب والرسوم مع إمتيازات أخرى، تعطى الأسبقية لإمتياز الخزينة على جميع تلك الإمتيازات ما عدا الإستثناءات التي سبق الإشارة إليها أعلاه.

غير أنه غالباً ما تحدث منازعات حول ترتيب الإمتيازات المنصوص عليها في المادة 107 من مدونة التحصيل، بحيث لا يكون النزاع بين الإدارة المكلفة بالتحصيل والملمزم، وإنما ينتقل بين دائني هذا الملمزم، حينما يتدخلون بواسطة التعرض على أمواله، لذلك فغالباً ما يثور النزاع حول من له الأسبقية في إستيفاء ديونه هل الخزينة العامة للمملكة أم باقي الدائنين؟

وإذا كان هذا الأمر لا يطرح أي إشكال بالنسبة للخزينة فيما يتعلق بقواعد الإمتياز المطبقة على المنقولات، مادام أن المشرع كان واضحاً بخصوص هذه المسألة<sup>1</sup>، فإن الإشكال الذي يظل عالقاً هو مصير الديون الضريبية المترتبة على عقار مملوك لمدين بضرائب لفائدة الخزينة.

### ثالثاً: دعوى مطالبة الغير بإسترداد الأشياء المحجوزة

أعطت المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية، الحق للغير في منازعة الإدارة لإسترداد الأشياء المحجوزة، والتي تكون في ملكيته وتكون موضوع حجز من

<sup>1</sup> - سيدي غالي الزبوكاي: إجراءات التحصيل على ضوء العمل القضائي. رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام مسلك العلوم والتقنيات الضريبية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات السنة الجامعية



طرف هذه الأخيرة لتحصيل دين ضريبي في ذمة المدين الذي قد تكون له علاقة بهذا الغير وقد لا تربطه به أية علاقة.

فالمحاسب في إطار تحصيل الديون العمومية، قد يلجأ إلى الحجز على الأموال الموجودة تحت حيازة المدين على أساس أنه المالك لهم، ثم يتبين أن الأمر لا يعدو أن يكون حيازة فعلية من قبل هذا المدين لأشياء مملوكة للغير، مما يعطي الحق لهذا الغير في منازعة الإدارة لاسترداد المحجوز الذي يكون في ملكيته، كأن يقوم أحد الأزواج بإدعاء أنه المالك الوحيد لمنقولات و سلع ومعدات وقع عليها الحجز من طرف المحاسب، إلا أن مطالبة الغير بالأشياء المحجوزة تتطلب الإدلاء بالأوراق والمستندات المبنية عليها دعوى الاسترداد، لأنه كثيرا ما يدعي الغير أنه هو المالك الوحيد للمال المحجوز، لكن كثيرا ما يصادق المدين على هذا الإدعاء تواطئا مع المدعي.

المدين في هذه الحالات لا يعارض أصل الدين ولا صحة السند التنفيذي ولا حق للإدارة في التنفيذ ولكنه يعارض التنفيذ على مال المعين فقط<sup>1</sup>.

ويندرج هذا النوع من المطالبات في إطار المنازعات الموضوعية التي تثار بمناسبة التنفيذ، والتي أزم فيها المشرع المغربي المعني بالأمر بتقديم تظلم إداري أولي أمام الرئيس الذي ينتمي إليه المحاسب المكلف بالتحصيل، وهو نفس المنحى الذي سار فيه العمل القضائي<sup>2</sup>.

### **الفرع الثاني: المنازعات المتعلقة بإيقاف التنفيذ**

أبان التطبيق العملي والفعلي لمقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية أن هناك ثغرات تعتري إجراءات التحصيل، مما جعل القضاء يتدخل لتحليل ما

<sup>1</sup> - محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليلال: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مطبعة الأمنية بالرباط الطبعة الثانية 1998، ص146

<sup>2</sup> - حكم رقم 6 صادر بتاريخ 04/7/1996 عن المحكمة الإدارية بالرباط في ملف 96/8 غ م.

استعصى على الأطراف وبيان الطريق السوي للمنازعة في تحصيل الضريبة، وهو ما سنتناوله من خلال هذا الفرع الذي سنتطرق فيه إلى موقف القانون من مسطرة إيقاف التنفيذ من خلال قواعده الخاصة (فقرة أولى) ثم العامة (فقرة ثانية).

**الفقرة الأولى: موقف القواعد الخاصة من مسطرة إيقاف تحصيل الدين**

### الضريبي

جعل المشرع من مدونة تحصيل الديون العمومية والمدونة العامة للضرائب المرجع الأساسي لأجراً مسطرة إيقاف تنفيذ الدين الضريبي من خلال مجموعة من الشروط والشكليات، إلا أن هذه القوانين وعلى رأي معظم الفقهاء والباحثين في المجال، يكتنفها الغموض واللبس، مما يؤدي إلى طرح العديد من التساؤلات بهذا الخصوص من قبيل شرعية هذا الإجراء والجهة المختصة للبت في المنازعة فيه.

فكيف إذن تنظر هذه القواعد الخاصة إلى هذه المسطرة؟

### أولاً: موقف مدونة تحصيل الديون العمومية

وظفت معظم المحاكم الإدارية بالمغرب فيما يخص مسألة إيقاف تنفيذ الدين الضريبي حيثيات تفتقد إلى أسس قانونية واضحة نذكر على سبيل المثال ما ورد في أحد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بالرباط<sup>1</sup> "إن من باب حسن العدالة الأمر بإيقاف إجراءات حجز التنفيذ المنصب على منقولات المدعي إلى غاية البت في دعوى الموضوع تفادياً إلى إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه في حالة صدور حكم في هذه الدعوى يقضي ببطلان تلك الإجراءات" وهناك حكم آخر صدر عن نفس المحكمة جاء فيه "لئن كان إيقاف تنفيذ الأمر بالتحصيل يقتضي تقديم ضمانات للخزينة العامة للمملكة تكون كافية لتغطية الدين الضريبي، فإن المحكمة

<sup>1</sup> - حكم رقم 318، المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 1998/05/28، من عدد 99-357، غ.م.

الإدارية يمكنها وفي إطار تحقيق العدالة، الأمر بإيقاف بيع المنقولات المحجوزة جزئياً تنفيذياً إلى حين البت في موضوع الطعن المقدم أمامها". وهذا مرده كون المشرع لم ينظم هذا الإجراء بقوانين موحدة، مما يفتح المجال أمام المحاكم للعمل بشروط غير موحدة، إلا أن هذا التضارب في المواقف والتوجهات قد أثر بشكل واضح على توجه محكمة النقض التي عملت على التنصيص على توحيد شروط إيقاف تنفيذ الدين الضريبي، والتي حددتها في شرط الجدية<sup>1</sup> وشرط الاستعجال<sup>2</sup> وشرط تقديم الضمانة<sup>3</sup>.

#### - من خلال المادة 117 من م.ت.د.ع

تطرقت مدونة تحصيل الديون العمومية من خلال المادة 117 لثلاث شروط من أجل قبول طلب إيقاف تنفيذ الدين الضريبي والتي حددتها في:

- ✓ أن يكون الدين متنازعا فيه إما كلاً أو بعضاً؛
- ✓ أن يكون الطالب قد رفع مطالبته داخل الآجال المنصوص عليها في القانون، بحيث إنه إذا كان النزاع منصبا على إجراءات تحصيل الدين فإن الملزم حينها يكون ملزماً بسلوك مسطرة المطالبة المنصوص عليها في المادة 120؛

<sup>1</sup> - قرار رقم 83، المجلس الأعلى- الغرفة الإدارية بتاريخ 28 يناير 1999، ملف رقم 98-7-12 منشور في مجلة قضاء المجلس الأعلى العدد 55.2000 ص 31.

<sup>2</sup> - قرار رقم 107 للمجلس الأعلى للغرفة الإدارية بتاريخ 26 أكتوبر 2000، ملف رقم 2000/4/1407، منشور بدفاتر المجلس الأعلى العدد 9، 2005، ص 211.

<sup>3</sup> - قرار رقم 10 المجلس الأعلى للغرفة الإدارية بتاريخ 2002/1/3، رقم 01/1682، منشور بمجلة الخزينة، العدد الثالث، 2003، ص 43.

✓ أن يكون قد كون ضمانات لتأمين تحصيل الدين المتنازع عليه وقد حددت المادة 118 من المدونة بعض أشكال الضمانات الممكن عرضها على المحاسب المكلف بالتحصيل.

لذلك فإن مقتضيات المادة 117 لا تقرر جعل أداء الضريبة محل النزاع شرطا لقبول إيقاف التنفيذ، وإنما تخاطب المحاسبين المكلفين بالتحصيل بمتابعة التحصيل بالرغم من كل مطالبة أو طعن قضائي أو إداري، وهو أمر بديهي في إطار المنازعات الجبائية على وجه الخصوص والتي توطرها قاعدة إنعدام الأثر الموقوف للطعون.

من جهة ثانية وبالتفكير العقلاني السليم ودون الرجوع إلى مقتضيات المادة 117، فإن جعل أداء الضريبة محل النزاع شرطا لقبول دعوى إيقاف تنفيذها يعتبر أمرا لا يتوافق ومقتضى العقل، لأنه إذا تم أداء الضريبة فلا حاجة للطلب إلى إيقاف تنفيذها أصلا، لأن الغاية الأساسية من الإيقاف هي التحلل من الدين مؤقتا إلى غاية البت في أصل النزاع.<sup>1</sup>

أما الفقه فقد سار على عكس ما أتت به المادة 117 فمن خلال شرح الفقرة الأولى من الفصل 15 من ظهير 21 غشت 1935 التي كانت سارية المفعول قبل دخول مدونة التحصيل حيز التنفيذ والتي كانت تقابلها المادة 117 بما يلي: "نعتقد ... أنه إذا كان الفصل 11 من ظهير 1935 يحتم على القباض عدم تأجيل إستخلاص الضرائب وما في حكمها، فإن هذا المقتضى يخصهم بالدرجة الأولى بمعنى أن النص يتوجه إليهم ما داموا مكلفين بالإستخلاص، وبالتالي فإن ذلك لا يشكل قاعدة ملزمة بالنسبة للمحكمة، بمعنى أن الملزم بالضريبة حينما يقدم المنازعة أمام

<sup>1</sup> - سعيد العمري: م.س، ص 50.

الحكمة فهي تنظر في مدى جدية هذه المنازعة من عدمها، ولا تنظر في واقعة الأداء هل تم أم لم يتم، هذا الأداء لا يعتبر شكلية من شكلية إقامة الدعوى، كلما كان هناك هو أن الموظف المكلف بالإستخلاص لا يلتفت إلى ما قام به الملمزم من منازعة، بل يتابع عملية الإستخلاص بكيفية معتادة وكأن هذه المنازعة لم تقدم أصلا ما دام ليس لها أي أثر واقف.<sup>1</sup> مما يعني بأن أداء الضريبة لا يمكن أن يكون شرطا من أجل إقامة دعوى إيقافها.

علاوة على ذلك فإنه باستقراءنا للفقرتين الثانية والثالثة من المادة 117 بحيث جاء فيها بهذا الخصوص ما يلي: "عند عدم تكوين ضمانات أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة عليه غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين إستيفاء الدين."

مما يعني بأن المدين لا يكفي فقط أن يقدم الضمانات لكي يقبل طلبه القاضي بإيقاف إجراءات إستخلاص الديون الضريبية، وإنما عليه أن يكونها بالفعل وأن تكون واقعية، ويجب عليه أن يبدي إستعداده لأدائها بأن يقدم كفالة بنكية أو سندات تخزين أو أن يسجل لدى المحافظة العقارية رهنا رسميا على عقاره المقدم كضمانة، أما في حالة الإخلال بتلك الشروط فإن المحاسب المكلف بالتحصيل له الحق في الشروع في إستخلاص ديونه التي قدم الملمزم الطلب بشأنها، وهذا الإتجاه عابه المشرع الفرنسي حيث إن هذا الأخير لم يجعل من تكوين الضمانات محل نزاع في حالة ما إذا تقدم الملمزم بعرضها على أساس أنه عازم على تكوينها مع سير الإجراءات<sup>2</sup>، وبالتالي فعلى المحاسب أن لا يعطي للضمانات هاته

<sup>1</sup> - مصطفى التراب : م.س.388.

<sup>2</sup> - قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 21/6/1935.

الأهمية الكبرى لأنه في كل الأحوال الملزم ليس عليه أن يكونها حتى يقبل طلب وقف الأداء شكلا، وبالتالي فإن المحاسب يجب عليه أن يوقف الأداء وبشكل قانوني أثناء طلب الملزم ذلك، لأنه حينها الضريبة تصبح غير مستحقة. وبخصوص تقديم الضمانة، فإن القضاء ربط المطالبة بإيقاف التنفيذ بضرورة سلوك مسطرة الطعن الإداري لدى القابض المالي لإيقاف الأداء بعد تكوين الضمانة الكفيلة باستخلاص الدين العمومي كما هي واردة في الفصل 118 من مدونة التحصيل<sup>1</sup>.

#### - من خلال المادة 124 من مدونة التحصيل

لقد جاء في نص المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية ما يلي: "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 1974 (2 أبريل 1955) بشأن مسؤولية المحاسبين العموميين."

فالإدارة هنا توجه الخطاب إلى القضاء لمنعه من الحكم بإيقاف تنفيذ إستخلاص الديون الضريبية، إلا أنه من خلال العديد من القراءات التي قام بها الباحثين<sup>2</sup> في المجال فإن هناك من إتجه إلى القول بأن المادة ليست موجهة للجهاز القضائي على اعتبار التأويلات الآتية:

<sup>1</sup> - حلبي نفضاطة وسمير نور: "إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل على ضوء العمل القضائي والتشريع الضريبي"، مقال

منشور بدفاتر المجلس الأعلى عدد 16/2011 ص 345.

<sup>2</sup> - عبد الرحمان ابليل ورحيم الطور: مرجع سابق، ص 94.

❖ لم تحدد المادة 124 من مدونة التحصيل بصريح العبارة الجهة المقصودة من منع الإيقاف أو التأجيل، وبالتالي ليس هناك من مبرر يجعلنا نجزم بأن الخطاب موجه للقضاء.

❖ بالرجوع إلى المادة 11 من ظهير 21 غشت 1935 والتي حلت محلها المادة 124 من المدونة الجديدة نجد بأن هذه الأخيرة كانت أكثر تحديدا للمخاطب بحيث كانت تتوجه بالخطاب إلى الموظفين الإداريين.<sup>1</sup>

❖ أما الأستاذ محمد قصري<sup>2</sup> فيرى بأن المادة تخص فقط الموظفين أو السلطة الإدارية دون السلطة القضائية.

هذا من ناحية، أما من ناحية أخرى فهناك العديد من الباحثين المناهضين لتبني مسطرة إيقاف تنفيذ الدين الضريبي، والذين يدعون بأن الشروط التي تقوم عليها هذه المسطرة هي من مخلفات الإستعمار الفرنسي وبالتالي ضرورة تقييدها بنص تشريعي<sup>3</sup>، وهو ما لا يتوفر بهذا الخصوص، وبالتالي صحة إدعائهم القاضي بانهدام الأساس القانوني لهذه المسطرة.

بالإضافة إلى ذلك، فإن المشرع بعد إحداث القانون المنظم للمحاكم الإدارية قد جاء بمادة تنظم إيقاف تنفيذ القرارات الإدارية والتي ترتبط أساسا بمنازعات تجاوز السلطة، وبالتالي سكوت المشرع عن المنازعات الجبائية التي ترتبط بالقضاء الشامل، مما يعني إستبعاد مسطرة إيقاف التنفيذ من الميدان الجبائي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - سعيد العمري: مرجع سابق، ص 48

<sup>2</sup> - محمد قصري: مرجع سابق، ص 48.

<sup>3</sup> - محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليللا: م.س.ص 308 وما يليها.

<sup>4</sup> - نفس المرجع ص 309.

وإنطلاقاً مما سبق فإننا نخلص إلى غياب السند القانوني لمسطرة إيقاف التنفيذ<sup>1</sup> وهو ما يدافع عنه العديد من الباحثين تبعاً لمجموعة من الاعتبارات:

◀ إن القاعدة في أداء الدين الضريبي هي الأداء داخل الأجل بغض النظر عن أي شكاية أو مطالبة، وبالتالي ففي حالة ورود حالة خاصة أو إستثناء فعلى المشرع أن يشرعها بنص قانوني صريح وواضح، والإستثناء الوحيد المذكور هو المادة 117 من مدونة التحصيل، إلا أنه في نفس الوقت هذا الإتجاه لم يبيّن موقفه على أساس قوي، بحيث أيضاً ليس هناك نص قانوني صريح يلغي إمكانية طلب وقف التنفيذ<sup>2</sup>، فلما لا يعمل القضاء على سد هذا الفراغ الذي نسي أو تناسى المشرع التطرق له بهذا الخصوص<sup>3</sup> وذلك إعمالاً لمفهوم المخالفة للمبدأ الذي يقضي بأنه لا إجتهد مع وجود نص قانوني، وبالتالي فإن هذا الرأي يكون مجانباً للصواب.

◀ أن البعض<sup>4</sup> اتجه إلى إعتبار أن المادة 19 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية غير كافية لإعطاء الإختصاص للقضاء الإستعجالي للبت في طلب إيقاف التنفيذ، ومرد ذلك كون هذا الطلب لا يتمتع بالطابع الإستعجالي والوقتي وإنما هو مسألة موضوع، مستنديين في ذلك على شرط عدم المساس بجوهر النزاع الذي يعتبر ركيزة القضاء الإستعجالي، وبالتالي فإن النظر في طلب وقف التنفيذ قد يمس بأصل الحق.

<sup>1</sup> - عبد الرحمان أبليليا: الأوامر القضائية المتعلقة بوقف تنفيذ التحصيل الجبري للديون الضريبية" مقال منشور بالمؤلف الجماعي "المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى"، نشر جمعية التكافل الاجتماعي لقضاة وموظفي المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية الرباط-2007، ص 443 وما بعدها.

<sup>2</sup> - محمد شكيري: تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب بين إرادة المشرع واجتهاد القضاء"، مرجع سابق، ص 297.

<sup>3</sup> - جاء في مستنجات فابرالمفوض الحكومي الفرنسي ما يلي: "يمكن للقاضي، بل يجب عليه أن يملأ أي فراغ قانوني، متوسلاً في ذلك بالسلطات العادية التي تخولها له القوانين والنصوص التنظيمية".

"Le juge peut combler, et doit combler un tel vide, en recouvrement aux pouvoirs ordinaires que lui confèrent la loi et le règlement ».

Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale :Dalloz 2000,3ème édition 942.

<sup>4</sup> - عبد الرحمان أبليليا ورحيم الطور: مرجع سابق، ص 96.



لكن إلى أي حد هذا الطرح يعتبر صحيحاً؟ فبالرجوع إلى تحديد مفهوم أصل الحق<sup>1</sup>، نجد بأن المنحازين إلى هذا الطرح لم يميزوا بين المساس بأصل الحق وبين تفحص وتحسس ظاهر المستندات والوثائق المقدمة للقاضي الاستعجالي من أجل تبيان جدية المنازعة، الشيء الذي لا يمت بصلة للمساس بجوهر النزاع، بالإضافة إلى أن عدم المساس بأصل الحق يتم التحقق منه إنطلاقاً من منطوق الأمر وليس من حيثياته، لذلك فليس بالضرورة إذا تفحص القاضي المستندات نقول بأنه مس بجوهر النزاع.

ولئن كان القضاء قد إستقر على كون المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين مشروطة بسلوك مسطرة التظلم الإداري لدى القابض لإيقاف الأداء بعد تكوين الضمانة الكفيلة بإستخلاص الدين الضريبي وفق مقتضيات المادة 118 من مدونة التحصيل، إلا أنه إستثنى الحالة التي تكون فيها المنازعة جدية شريطة توفر حالة الإستعجال كذلك إذا كانت المنازعة جدية وشاملة لمبلغ الدين<sup>2</sup>.

### ثانياً: موقف المادة 242 من المدونة العامة للضرائب

دخلت المادة 242 من المدونة العامة للضرائب حيز التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 2009 للإعتراف ولأول مرة بمسطرة إيقاف التنفيذ، وفي نفس الوقت للرد تشريعياً على العمل القضائي الذي يبرر الأمر بإيقاف تنفيذ الدين الضريبي، كون

<sup>1</sup> - وهو كل ما يتعلق بها وجوداً وعمداً، فيدخل في ذلك ما يمس صحتها أو يؤثر في كيانها أو الآثار القانونية التي رتبها لها القانون أو التي قصدتها العاقدان... والمقصود بأصل الحق الممنوع على القضاء المستعجل المساس به هو السبب القانوني الذي يحدد حقوق كل من الطرفين والتزاماته قبل الآخر إذ يحظر عليه تناوله بالتفسير والتأويل وتأسيس قضائه بذلك على أسباب تمس أصل الحق".

<sup>2</sup> - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2001/09/27 تحت عدد 563. ملف عدد 2000/1/4/2155 منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2011/16 ص 354.

الفروض الإستدراكية الناتجة عن المراجعة تأتي خارج المنظومة الضريبية المغربية، وهي بالتالي حظرت إيقاف تحصيل الديون المترتبة عن الضرائب والرسوم والواجبات المستحقة إثر مراقبة ضريبية وذلك بالرغم من جميع الأحكام المخالفة إلا بعد تشكيل الضمانات الكافية المنصوص عليها بالفصل 118 من مدونة التحصيل.

إلا أن المشرع من خلال المادة 242 قد وضع نفسه أمام احتمال ثاني وهو شرعنة إيقاف التنفيذ، بحيث إنه يربطه بين إيقاف التنفيذ وضرورة تقديم الضمانة قد قدم إقرارا غير مباشر بالمسطرة، وبالتالي عدم جدوى أي نقاش سيقام لاحقا عن قانونية هذا الإجراء.

وتأكيدا لموقف المشرع فقد جاء في أمر لرئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ما يلي:

" وتطبيقا لمقتضيات القانون رقم 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية والمادة 242 من المدونة العامة للضرائب.

... نأمر بإيقاف إجراءات تنفيذ تحصيل الضريبة."

ونظرا لما تطرحه هذه المسطرة من إشكالات للباحثين فقد تعرض لها الفقه والقضاء بموقفين متناقضين:

❖ **الاتجاه الأول:** يعتبر بأن المادة تتعلق بالضريبة المبنية على مراقبة قانونية غير منازع في إجراءاتها والمحتسبة على تقديرات اللجن الضريبية، إلا أننا نعيب على هذا التوجه، وذلك لكون المشرع لم يميز في المادة بين الضريبة المترتبة عن مراقبة منازع في إجراءاتها أو غير منازع في إجراءاتها، وبالتالي ففي هذه الحالة لا يجب التمييز مادام تم السكوت عليه من طرف المشرع، وفي هذا الإطار فبالنظر

إلى الأحكام الواردة بهذا الشأن نجد بأنها تكون مجانية للصواب وبالتالي تعسفية في حق المدعي.<sup>1</sup>

❖ **الاتجاه الثاني:** هذا الاتجاه ذهب إلى اعتبار أن المادة تخاطب المحاسبين الإداريين المكلفين بالتحصيل دون القضاء، إلا أن ذلك يعتبر غير صحيح لأننا بالنظر إلى المدونة العامة للضرائب، نجد بأن المادة 242 جاءت بالباب المتعلق بالمسطرة القضائية وبالتالي فهي تعني القضاء، بالإضافة إلى ذلك فالمرجع من خلال المادة 117 قد ميز بين المسطرة الإدارية والمسطرة القضائية، وبالتالي فهذا الاتجاه مبني على أساس خاطئ مما سيؤدي حتما إلى عدم الحكم بالصواب في المنازعات القضائية المتعلقة بهذا المجال.

#### الفقرة الثانية: موقف القواعد العامة من إيقاف تنفيذ الدين الضريبي

إن القانون الضريبي يتميز بالدقة والتعقيد، مما يزيد من صعوبة القاضي في ضبطه وإستيعاب فلسفته القانونية، وما يزيد الأمر حدة إحالة هذا الأخير تنظيم العديد من الإجراءات على قانون المسطرة المدنية، كون المغرب لم يتوفر على قانون ضريبي إلا بعد صدور كتاب المساطر الجبائية سنة 2005، الشيء الذي زاد من حتمية الارتباط الدائم بين القانون الضريبي وفروع القانون الأخرى.

ولعل أهم القوانين التي يلجأ إليها المشرع من أجل تنظيم وتقنين مسطرة إيقاف تنفيذ الدين الضريبي، هي قانون المسطرة المدنية والقانون المحدث للمحاكم الإدارية.

فما موقف هذه القوانين من إيقاف تنفيذ الدين الضريبي؟

<sup>1</sup> - محمد بنعزي: وقف تنفيذ تحصيل الدين الضريبي على ضوء المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16 ص 195.

### أولاً: المادة 24 من قانون المحاكم الإدارية

تنص المادة 24 من قانون المحاكم الإدارية على أن: " للمحاكم الإدارية أن تأمر بصورة إستثنائية بوقف تنفيذ قرار إداري رفع إليها بهدف إلغائه إذا التمس ذلك منها طالب الإلغاء صراحة."

فمن خلال هذه المادة حدد المشرع طريقاً خاصاً لإيقاف تنفيذ القرارات الإدارية المطعون فيها بسبب تجاوز السلطة، ومن تم فقاضى المستعجلات الإداري لا يجوز له التعدي على اختصاصات محكمة الموضوع حتى ولو لم يرفع الطالب دعوى الإلغاء أمامها، مادام أن الطلب يدخل في اختصاص المحكمة وبهذا الخصوص ورد أمر قضائي عن قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالرباط جاء فيه:

" حيث إن طلب المدعي يهدف إلى إيقاف إجراءات تحصيل وتنفيذ الضرائب المفروضة عليه خلال السنوات 1987 إلى 2002 حسب ما هو مفصل أعلاه. لكن حيث إن المدعي تقدم بمقال للمنازعة في الضرائب المذكورة أمام قضاء الموضوع حسب ما هو ثابت بنسخة المقال المرفقة بالمقال الإستعجالي، وأن الإختصاص للبت في طلبات إيقاف تنفيذ المقررات الإدارية وكذا الأوامر بتحصيل الضرائب ينعقد لمحكمة الموضوع وليس قاضي المستعجلات، وذلك حسب مفهوم المادة 24 من القانون 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية، 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 إختصاصنا -بصفتنا قاضياً للمستعجلات- للبت في الطلب."<sup>1</sup>

فإلى أي حد يعتبر هذا الأمر القضائي صحيحاً؟

<sup>1</sup> - أمر قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالرباط، رقم 40 المؤرخ في 21/06/1995 في الملف رقم 33/95 س.

بالنظر إلى ما جاء به حكم قضائي آخر للمحكمة الإدارية بالرباط "الإيقاف يعني إيقاف أضرار في أي وقت وقبل الفصل في الدعوى الموضوعية، وأن الهدف من الإيقاف هو -غلى يد الإدارة والإستمرار في تنفيذ القرار أو نتائجه إلى حين إفرغ الخصومة من مضمونها.

وبالنظر إلى الطبيعة الإستعجالية للأمر بوقف التنفيذ نجعله حكما قضائيا مشمولا بالتنفيذ المعجل، وبالتالي من خلال الحكمين نجد بأن هناك إختلافا جليا في تفسير مقتضيات هذه المادة، الأمر الذي يجعل لها إيجابيات من قبيل كون هذه المادة تحمي الملمزم من تعسف الإدارة وكذلك حمايته من أخطاء القاضي في حكمه في الخصومة، وفي نفس الوقت فهذه المادة لها مجموعة من السلبيات وخصوصا بالنسبة لمن يفسرها بالطريقة المتشددة، حيث إنهم يكونوا متشددين في منح القرار بإيقاف تنفيذ الدين الضريبي، لأنهم يشترطوا تقديم طلب إيقاف تنفيذ القرار الإداري متى كان النزاع المثار بشأن القرار المراد إيقاف تنفيذه معروضا أمام الجهة نفسها.

### ثانيا: موقف المادة 19 من قانون المحاكم الإدارية

إن رئيس المحكمة الإدارية يختص بإصدار أوامر وقتية بإيقاف إجراءات تحصيل الديون الضريبية، وذلك عملا بمقتضيات المادة 8 من القانون 41/90، كما أن المادة 19 منحتة صلاحيات أخرى واسعة للبت في الطلبات الوقتية والتحفظية كلما كانت المحكمة الإدارية مختصة بالنظر في أصل النزاع<sup>1</sup>.

إلا أن الإدارة الضريبية كانت تنفي الإختصاص عن القاضي الإستعجالي فيما يخص البت في طلبات إيقاف تنفيذ الدين الضريبي، ومرد ذلك كون

<sup>1</sup> - حلي نفاطة وسمير نور: إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل على ضوء العمل القضائي والتشريع المغربي: م.س.ص

الشروط<sup>1</sup> التي جاءت بها مدونة تحصيل الديون العمومية لا تتوافق والشروط التي وضعها القضاء بإحالة منه على القواعد العامة المتمثلة في المسطرة المدنية<sup>2</sup>.

كما وجدت محكمة النقض السبيل إلى التمييز بين ما هو من اختصاص الإدارة وما هو من اختصاص القضاء، حيث بينت بأن القواعد الخاصة لم تنظم هذا الإجراء وبالتالي يجب الرجوع إلى القواعد العامة، والمتمثلة في المادة 19 من قانون المحاكم الإدارية<sup>3</sup>.

وفي نفس الإتجاه فقد إعتبر البعض بأن "القضاء الإستعجالي فرع من أصل، فإذا كانت المحكمة مختصة بالبت في موضوع المنازعة، فكيف ننكر عن القضاء الإستعجالي الذي هو فرع منها إختصاصه بالبت في الطلبات الوقتية والتحفظية ذات الصلة بنفس الموضوع"<sup>4</sup>.

يتضح من خلال ما تقدم أن موقف القانون من إجراء إيقاف تنفيذ الدين الضريبي، سواء تعلق الأمر بالقواعد العامة أو الخاصة، أن المشرع ترك فراغا كبيرا جعل من الملزم بالدين في خطر حقيقي، وخصوصا فيما يتعلق بتعسف الإدارة، والتي تجعل من إغناء الخزينة العامة هدفها الوحيد متناسية بذلك وضعية المدين، إلا أن القضاء من خلال عمله المكثف بهذا المجال جعله يلم بهذا الإجراء، بل وأكثر من ذلك فقد عمل على تنظيمه من خلال نصوص قانونية أهمها القانون المحدث للمحاكم للإدارية بإحالة على قانون المسطرة المدنية.

<sup>1</sup> - المادتين 117 و118 من القانون 15/97 بمثابة مدونة التحصيل.

<sup>2</sup> - الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية والمادة 7 من القانون 41/90.

<sup>3</sup> - محمد بيصة: مرجع سابق ص 446.

<sup>4</sup> - الحسن سيمو: الإجراءات المتبعة أمام القضاء الإستعجالي"، في الإجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة "مواضيع الساعة" عدد 9، ص 145-146.

## أهمية الإقتطاعات الضريبية في عملية إعادة التوزيع تمويل قطاع التعليم والصحة نموذجا

أحمد إفتيرن،

باحث في القانون العام والعلوم السياسية.

تشكل الضريبة المصدر الرئيسي للموارد المالية للخزينة العامة للدولة، وتعتمد عليها الدولة بشكل كبير في تغطية النفقات العمومية، وكذا تلبية الحاجيات الضرورية للمواطنين. وتمثل القطاعات الإجتماعية من القطاعات المستفيدة من التمويل العمومي والتي تشكل وسيلة لإعادة التوزيع. ويستمد النقاش العمومي حول الضريبة، أهمية بالغة من الدور المحوري الذي تلعبه الضريبة في توفير الإمكانيات الضرورية لتنفيذ السياسات العمومية، وترجمة الإختيارات العمومية، وتنزيل البرامج الهادفة إلى تحقيق التنمية الإقتصادية والإجتماعية.

يشكل إعطاء الأولوية للسياسات الإجتماعية من التوجهات الكبرى في قوانين المالية السنوية، ويعد قطاع التعليم والصحة من القطاعات المستفيدة من التمويل العمومي، نظرا لدورهما في تنمية قدرات الأفراد، وتحقيق المساواة وتكافؤ الفرص، كما يشكلان أولوية ودعم أساسية لتحقيق التنمية داخل أي المجتمع. ونظرا لأهمية قطاع التعليم والصحة إلى جانب قطاعات إجتماعية أخرى، فسنحاول دراسة وتحليل أهمية الإمكانيات المالية المرصودة لهادين القطاعين

الحيويين، من خلال الوقوف على تطور وأهمية النفقات العمومية المرصودة لهما، وكذا وضعيتهما من خلال التقارير الوطنية والدولية.

### **المطلب الأول: تطور النفقات العمومية المرصودة لتمويل قطاع التعليم والصحة**

يساهم ضمان الخدمات المتعلقة بالقطاع الاجتماعي من طرف الدولة في تحقيق العدالة الاجتماعية، عن طريق توفير "الخبرات الأولية"<sup>1</sup> لجميع أفراد المجتمع حسب تعبير "جون راولز"، وكذا "تنمية قدرات الأفراد"<sup>2</sup> حسب تعبير "امارتيا صن"، وتغطية نفقات هذا القطاع يفرض تدخل الدولة باستغلال الأداة الضريبية التي تعتبر أهم وسيلة يمكن استثمارها لتوفير الإمكانيات الضرورية اللازمة.

ويعتبر توفير الخدمات التعليمية والصحية الجيدة لأفراد المجتمع، آلية من بين الآليات الأخرى التي يمكن للسلطات العمومية استثمارها لتحقيق عدالة إعادة التوزيع، وكذا تقليص الفوارق الاجتماعية. ويمثل التعليم والصحة نموذجين لقطاعين اجتماعيين أساسيين لتقوية قدرات الافراد، ومنحهم القدرات اللازمة التي ستمكنهم من حرية الاختيار، وتساعدتهم على الإدماج الاجتماعي، وعلى تحسين مستوى عيشهم.

### **الفقرة الأولى: تمويل القطاع التعليمي بالمغرب كآلية لإعادة التوزيع**

يعتبر التعليم بالمغرب مجانيا، وتتحمل الميزانية العامة للدولة نفقات هذا القطاع، هذا بالرغم من وجود ملامح لتوجهات نحو إلغاء هذه المجانية أو التقليص منها. فإلى جانب التعليم العمومي، هناك التعليم الخصوصي الذي أصبحت الدولة

<sup>1</sup> جون راولز، نظرية فيالعدالة، ترجمة ليلي الطويل، منشورات الهيئة العامة السورية للكتاب، وزارة الثقافة- دمشق، ص 129، 2011

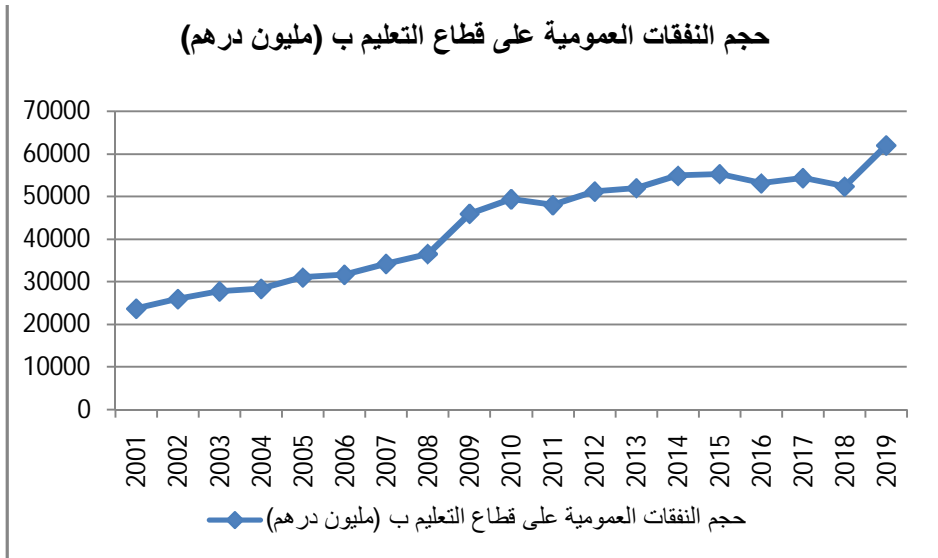
<sup>2</sup> أمارتيا صن، التنمية حرة، ترجمة شوقي جمال، عالم المعرفة، سلسلة كتب ثقافية شهرية يصدرها المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب- الكويت، عدد 303، 2004، ص 92.



تشجعه بطريقة غير مباشرة<sup>1</sup>، ورسمت عنه صورة التعليم ذو جودة عالية مقارنة مع التعليم العمومي.

والمبيان التالي يبين تطور حجم النفقات العمومية على القطاع التعليمي، وتشمل النفقات العمومية، نفقات الموظفين، والمعدات والنفقات الأخرى، ثم نفقات الإستثمار.

حجم النفقات العمومية على القطاع التعليمي<sup>2</sup> بالمغرب ب (المليون درهم)



المصدر: مبيان تركيبتي من خلال قوانين المالية للسنوات المبينة في الجدول.

<sup>1</sup>"Au Maroc, L'augmentation récente et rapide des frais dans les écoles privées soutenues par des fonds de l'Etat et des exonérations fiscales s'est accompagnée d'une plus grande disparité des résultats scolaires" In: Oxfam, « à égalité! », octobre 2014, p. 106.

<sup>2</sup> أقصد بالقطاع التعليمي هنا القطاع الذي تشرف عليه وزارة التربية الوطنية والتكوين المهني، ووزارة التعليم العالي وتكوين الأطر والبحث العلمي.

من خلال المبيان يتضح أن النفقات العمومية على قطاع التعليم تعتبر جد مهمة، حيث وصلت 2001 إلى 23775 مليون درهم، وهي في إرتفاع مستمر إلى حدود 2010، ووصلت إلى 49419 مليون درهم، لتتخفف سنة 2011 لتصل إلى 48025 مليون درهم. وفي سنة 2012 سارت في إرتفاع مستمر لتصل سنة 2016 إلى 53132 مليون درهم، ثم سنة 2019 إلى 62032 مليون درهم أي ما يقارب 13.98 في المائة من مجموع نفقات الميزانية العامة للدولة.

إن الأرقام التي تعبر عن أهمية النفقات العمومية في تمويل القطاع التعليمي، لا يمكن ان يحجب علينا حقيقة وضعية التعليم بالمغرب، سواء على مستوى قدرتها على منح القدرات اللازمة للأفراد للإندماج داخل المجتمع، وكذا على مستوى مساهمتها في تغيير وضعية الأفراد وعدم إعادة الإنتاج الإجتماعي.

إن إصلاح التعليم يعتبر الدعامة الأساسية من أجل تحقيق التنمية الإقتصادية والإجتماعية للمواطنين، ذلك لأن النظام التربوي يساهم في تماسك النسيج الإجتماعي، ويضمن تكافؤ الفرص. كما يشكل النظام التعليمي القالب الرئيسي للإندماج بالنسبة للفئات المحرومة بحيث يتيح لها فرصة الإرتقاء والمساهمة في خلق ثقافتنا<sup>1</sup>.

إن النظام التعليمي عماد أساسي لبناء الإنسان، وأداة لتغيير الوضعية الإقتصادية والإجتماعية للأفراد<sup>2</sup>. ولا يمكن لأي دولة أن تحقق أي تطور إقتصادي

<sup>1</sup> BENALI Driss, "La situation économique au Maroc: état des lieux et perspectives d'avenir, L'avenir se discute: débats sur les scénarios du Maroc à l'horizon 2025", rapport de synthèse sous la direction de D'Saloua Zerhouni, fondation Friedrich Ebert Stiftung Maroc, Imprime Elite, 2001, P. 45.

<sup>2</sup> BOUDON Raymond, L'inégalité des chances : La mobilité sociale dans les sociétés industrielles, Armand Colin, Paris, P. 12.

وإجتماعي أو ثقافي دون تعليم ذي جودة وقدرة على تكوين الأفراد، وإعطائهم القدرات اللازمة التي تفتح لهم أفاق الإدماج داخل المجتمع، وكذا الإستجابة لحاجيات سوق الشغل.

### الفقرة الثانية: تمويل القطاع الصحي بالمغرب آلية لإعادة التوزيع

يفرض تحقيق الإنصاف في المجال الصحي توفير الخدمات الصحية الملائمة لكافة المواطنين بغض النظر عن مستوياتهم المعيشية وطبقاتهم الإجتماعية، فالصحة بمعناها الواسع هي التعافي من كل الأمراض والعاهات والأوبئة، ولا يمكن حصرها فقط في الخلو فقط من المرض، بل يلزم مراعاة مقومات السلامة النفسية والجسدية والعقلية وضمان الوقاية الدائمة والشاملة من كل ما يؤذي الفرد والمجتمع.

إن القرارات التي تتخذ في مجال السياسة العامة للدولة خصوصا المجال المالي، والإقتصادي، ثم الإجتماعي، تؤثر بشكل كبير على الصحة العمومية، وبالتالي لا بد أن تأخذ بعين الإعتبار التأثيرات الصحية لكل الإجراءات والبرامج التي تسعى الدولة إلى القيام بها<sup>1</sup>.

ويعتبر القطاع الصحي قطاعا مهما وأساسيا بالنسبة للفرد والمجتمع على السواء، الشيء الذي يفرض على السلطات العمومية تقديم الخدمات الصحية الأساسية لجميع أفراد المجتمع. وتؤكد المواثيق الدولية على أن الخدمات الصحية حق للجميع، حيث تنص المادة 25 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان على أن "لكل فرد الحق في مستوى معيشة يكفي لضمان الصحة والرفاه له ولأسرته... وعلى الدولة

<sup>1</sup>- لطفي علي، المسألة الصحية بالمغرب ورهانات العدالة الإجتماعية، المجلة المغربية للعلوم السياسية، مطبعة النجاح الجديدة - الدار البيضاء، عدد مزدوج 2-3، سنة 2008، ص 155.

إتخاذ تدابير لضمان تمتع جميع المواطنين بمستوى معيشي مناسب، فيما يخص المأكل والملبس والسكن والعناية الطبية والخدمات الأساسية الضرورية".

كما أن التشريعات الوطنية من خلال الدساتير تنص على ضرورة حماية الأفراد داخل إقليم الدولة من كل ما يؤثر في عيشهم الكريم، وضمان كل الخدمات التي ستساعدهم على تحقيق حد أقصى من الكرامة وجودة الحياة، وهذا ما نص عليه الفصل 31 من الدستور المغربي لسنة 2011، " تعمل الدولة والمؤسسات العمومية والجماعات الترابية، على تعبئة كل الوسائل المتاحة، لتيسير أسباب استفادة المواطنين والمواطنات، على قدم المساواة، من الحق في:

- العلاج والعناية الصحية؛

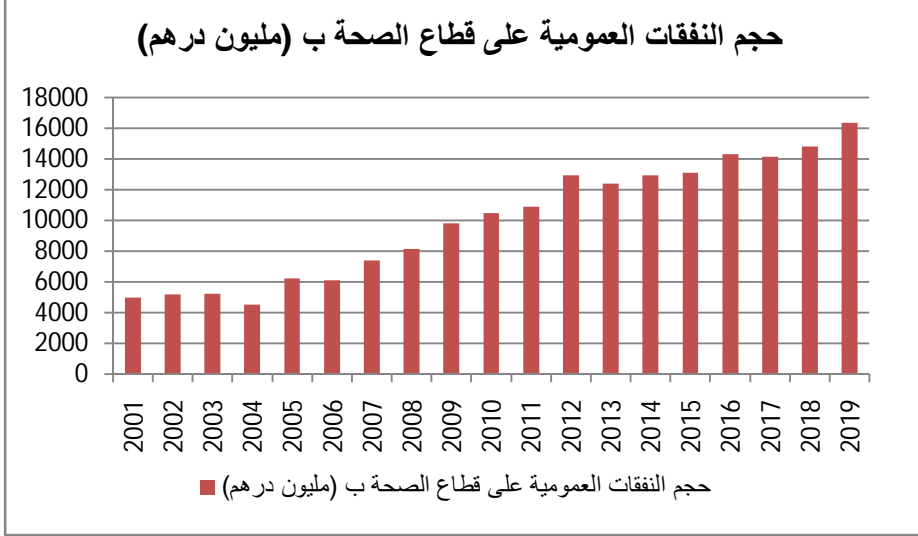
- الحماية الاجتماعية والتغطية الصحية، والتضامن التعاضدي أو المنظم من لدن الدولة؛

- الحصول على تعليم عصري ميسر الولوج وذي جودة؛"

فنظرا لأهمية القطاع الصحي في خلق مجتمع يضم أفراد يتمتعون بصحة جيدة، فإن جل الدول تخصص نفقات لهذا القطاع من خلال قوانينها المالية السنوية، هذه الأخيرة تعبر بمثابة مرآة للسياسة العمومية للدولة في جميع القطاعات.

تشكل نفقات القطاع الصحي جزءا من نفقات الميزانية العامة للدولة، والمبيان التالي يبين تطور وحجم هذه النفقات.

## تطور النفقات العمومية على القطاع الصحي بالمغرب ب (المليون درهم)



المصدر: مبيان تركيبى من خلال قوانين المالية للسنوات المبينة في المبيان.

يتضح من خلال المبيان أن المبلغ المرصود لقطاع الصحة سنة 2001 هو 4953 مليون درهم، وإنخفض هذا المبلغ سنة 2004 إلى 4495 مليون درهم، ووصل المبلغ سنة 2012 إلى 12909 مليون درهم، وفي سنة 2016 إلى 14280 مليون درهم. ووصل حجم الإنفاق العمومي سنة 2019 إلى 16331 مليون درهم، أي ما يمثل نسبة 3.68 في المائة من مجموع نفقات الميزانية العامة للدولة.

والملاحظ من خلال المبالغ المرصودة للقطاع الصحي أنها جد ضعيفة، مقارنة بالكثافة السكانية للمغرب، والتي بلغت حسب الإحصاء العام للسكن والسكنى لسنة 2014 إلى 33848242 مليون نسمة<sup>1</sup>، كما أن ضعفها يظهر كذلك على مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين والمواطنات في المرافق العمومية الصحية.

<sup>1</sup> مرسوم رقم 2.15.234 صادر في 28 من جمادى الأولى 1436 (19 مارس 2015) بالمصادقة على الأرقام المحدد بها عدد السكان بالمملكة، الجريدة الرسمية عدد 6354، الصفحة 4026.

ورغم دخول نظام المساعدة الطبية "رامد"<sup>1</sup>، كنظاميسعى إلى تيسير ولوج المواطنين إلى الخدمات الصحية في المستشفيات العمومية، فإن الأرقام والتقارير تشير إلى محدودية الخدمات الصحية المقدمة، وضعف استفادة المواطنين من الحق الدستوري في الصحة.

**المطلب الثاني: وضعية التعليم والصحة بالمغرب من خلال التقارير الوطنية والدولية**  
رغم الموارد المالية التي تخصصها الحكومة للنهوض بالقطاع التعليمي وكذا القطاع الصحي، باعتبارهما قطاعين حيويين، يساهمان بشكل كبير في تحسين وتقوية قدرات الأفراد، فإن التقارير الوطنية والدولية، توضح حجم الإختلالات التي ما زالت تواجه القطاع التعليمي، وكذا القطاع الصحي.

وتستدعي وضعية التعليم<sup>2</sup> والصحة بالمغرب، التساؤل عن سبب الأزمة والمشاكل التي ما زال يتخبط فيها. هل يتعلق الأمر بمسألة الإرادة السياسية؟ أم بمسألة التمويل؟ أم بمسألة التدبير؟ أم هما معا؟ فرغم الإجراءات والمبادرات التي تم إتخاذها لتصحيح الإختلالات التي تعترى المنظومة التعليمية -من قبيل الميثاق الوطني للتربية والتكوين، وكذا المخطط الاستعجالي الذي رصد له غلاف مالي مهم- والمنظومة الصحية، فما زالت تتخبط في مجموعة من الإختلالات، المتمثلة في الجودة، وكذا تحقيق العدالة المجالية.

<sup>1</sup> بدأت المرحلة التجريبية لنظام المساعدة الطبية "راميد" من جهة تادلة أزيلال يوم 6 نونبر 2008، ويوم 13 مارس 2012 جرى تعميمه على كافة جهات المملكة، وكان الهدف الأساسي منه هو توفير الخدمات والرعاية الصحية للفئات الهشة والمعوزة وذات الدخل المحدود.

<sup>2</sup> خطاب جلالة الملك محمد السادس في ذكرى 20 غشت 2013 بمناسبة الذكرى الستين لثورة الملك والشعب: "إن قطاع التعليم يواجه عدة صعوبات ومشاكل، خاصة بسبب اعتماد بعض البرامج والمناهج التعليمية، التي لا تتلاءم مع متطلبات سوق الشغل، فضلا عن الإختلالات الناجمة عن تغيير لغة التدريس في المواد العلمية، من العربية في المستوى الابتدائي والثانوي، إلى بعض اللغات الأجنبية. في التخصصات التقنية والتعليم العالي. وهو ما يقتضي تأهيل المتعلم أو الطالب، على المستوى اللغوي، لتسهيل متابعته للتكوين الذي يتلقاه".

## الفقرة الأولى: وضعية التعليم من خلال التقارير الوطنية والدولية

رصد تقرير الخمسينية وضعية التعليم منذ الإستقلال إلى حدود نهاية السبعينيات حيث يؤكد بأن المنظومة التربوية في هذه الفترة "تمكنت من الاضطلاع بمهامها إلى حد كبير، حيث نجحت، بالرغم من العجز المهول، المسجل في البداية، ومن النمو الديموغرافي المطرد، في الرفع من فرص تلمذ الأطفال المغاربة، وتزويد الإدارة الوطنية بالأطر الضرورية، لتعويض الخلف، وتحقيق التنمية، هذا علاوة على أن التعليم فتح قناة حقيقية للحركة الإجتماعية والانفتاح على العالم، وولوج الحداثة، وتقوية الرابطة الاجتماعية"<sup>1</sup>.

إلا أنه مع بداية الثمانينيات، ظهرت بوادر الأزمة المالية التي فرضت على المغرب الرضوخ لإملاءات صندوق النقد الدولي، وفرض برنامج التقويم الهيكلي الذي فرض سياسة التقشف، وتمت التضحية بالرأسمال البشري في مقابل الرأسمال الإقتصادي، وفي هذه المرحلة "بدأت المنظومة التربوية، في التراجع، لتدخل بعد ذلك، في أزمة طويلة، من بين مؤشراتهما: الهدر المدرسي، وعودة المنقطعين عن الدراسة إلى الأمية، وضعف قيم المواطنة، ومحدودية الفكر النقدي، وبطالة حاملي الشهادات، وضعف التكوينات الأساسية"<sup>2</sup>.

وبداية من سنة 2000 بدأ التفكير في إصلاح المنظومة التعليمية وتجاوز الإختلالات، وتم وضع الميثاق الوطني للتربية والتكوين، الذي تلاه المخطط الاستعجالي الذي رصدت له أموال مهمة للنهوض بالأوضاع التعليمية، لكنه وفي سنة 2019 ما زلنا نتحدث عن إشكالية التعليم على مستوى توفير الأطر ذات

<sup>1</sup> خمسين سنة من التنمية البشرية آفاق سنة 2025. "المستقبل يشيد والأفضل ممكن" ملخص تركيبي للتقرير العام، ص15.

<sup>2</sup> خمسين سنة من التنمية البشرية آفاق سنة 2025. مرجع سابق، ص 14.

الكفاءة، والمناهج الدراسية وكذا البنية التحتية، بالإضافة إلى عدم القدرة على الإستجابة لحاجيات سوق الشغل.

وتشكل النفقات العمومية المخصصة للقطاع التعليمي نسبة مهمة مقارنة مع القطاعات الإجتماعية الأخرى، والجدول التالي يوضح نسبة النفقات العمومية المرصودة للقطاع التعليمي مقارنة بمجموع حجم النفقات العمومية للدولة.

نسبة النفقات العمومية على القطاع التعليمي مقارنة بمجموع النفقات العمومية للدولة			
السنة	نفقات الميزانية العامة ب (مليون درهم)	حجم النفقات العمومية على قطاع التعليم ب (مليون درهم)	النسبة
2001	164922	23775	14,42%
2002	165779	25994	15,68%
2003	163167	27810	17,04%
2004	168032	28434	16,92%
2005	186625	31077	16,65%
2006	197463	31736	16,07%
2007	227916	34269	15,04%
2008	251309	36601	14,56%
2009	309830	46024	14,85%
2010	277005	49419	17,84%
2011	293033	48025	16,39%
2012	346769	51237	14,78%
2013	358202	52037	14,52%
2014	367201	54907	14,95%
2015	383118	55343	14,44%



13,66%	53132	388916	2016
13,66%	54407	398277	2017
12,86%	52395	407368	2018
13,98%	62032	443444	2019
المصدر: جدول تركيبي من خلال قوانين المالية السنوية			

وتعتبر إشكالية التمويل من الإشكاليات التي تترك بالحكومات المتعاقبة، وهذا الأمر هو الذي أثاره التقرير التحليلي للمجلس الأعلى للتربية والتكوين والبحث العلمي، حيث خصص الفصل الأول لموضوع التمويل<sup>1</sup>، وأشار إلى "أن الدولة ما تزال هي الممول الرئيسي للتعليم المدرسي والتعليم العالي والتكوين المهني، والحال أن الميثاق كان قد أوصى بالزامية أداء تكاليف الدراسة بعد تطبيق الإصلاح على أساس مراعاة درجة يسر الأسر ومبدأ إعفاء الفئات ذات الدخل المحدود، كما نص على شراكة بين الدولة والجماعات المحلية من أجل المساهمة في تمويل منظومة التربية والتكوين"<sup>2</sup>.

انطلاقاً من الرؤية الإستراتيجية للإصلاح 2015-2025، التي وضعها المجلس الأعلى للتربية والتكوين والبحث العلمي، التي تحمل عنوان "من أجل مدرسة الإنصاف والجودة والارتقاء"، يتضح أن التعليم يجب أن يكون منصفاً بتغطيته لكل التراب الوطني، ويكون تعليماً ذا جودة يكسب المتعلمين مهارات تمكنهم من الارتقاء وتحسين مستواً عيشهم. كما أكد على ضرورة "إقرار رسوم التسجيل في

<sup>1</sup> المجلس الأعلى للتربية والتكوين والبحث العلمي، المملكة المغربية، التقرير التحليلي: تطبيق الميثاق الوطني للتربية والتكوين 2000-2013، دجنبر 2014، ص 16-25.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 16.

التعليم العالي، ولاحقاً، في التعليم الثانوي التأهيلي، مع تطبيق مبدأ الإعفاء الآلي على الأسر المعوزة، وذلك في إطار تفعيل التضامن الاجتماعي<sup>1</sup>. إن التمويل لا يشكل فقط مشكلة المنظومة التعليمية بالمغرب، بل هناك إشكالية الحكامة، وإشكالية التخليق. فالتقرير الذي قدمته ترانسبرانسي المغرب حول "الشفافية في تدبير وحكامة السلك الابتدائي في المغرب"، أكد في خلاصاته، أن قطاع التربية والتعليم ما زال يواجه صعوبات وإنحرافات على مستوى الحكامة والتدبير. كما كشف عن غموض في مساطر التمويل، والمعايير المعتمدة، وميكانيزمات التحويلات المالية<sup>2</sup>.

وصدر في يناير 2014 عن منظمة الأمم المتحدة للتربية والعلوم والثقافة اليونسكو التقرير العالمي الجديد حول تحقيق الجودة في التعليم في العالم، وقد وضع هذا التقرير المغرب ضمن 21 أسوأ دولة في مجال التعليم، إلى جانب موريتانيا وباكستان وعدد من البلدان الإفريقية الفقيرة جداً، وكشف التقرير على أن أكثر من نصف عدد التلاميذ المغاربة، لا يتعلمون ما يلزمهم من المهارات الأساسية في القراءة والرياضيات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المملكة المغربية، المجلس الأعلى للتربية والتكوين والبحث العلمي، "من أجل مدرسة الإنصاف والجودة والإرتقاء"، رؤية إستراتيجية للإصلاح 2015-2030، ص 49.

<sup>2</sup> طارق حسن، الحالة الاجتماعية 2010/2009: "تقرير حول السياسات العمومية الاجتماعية بالمغرب"، منشورات المجلة المغربية للسياسات العمومية، سلسلة تقارير، طوبيريس، الرباط، العدد 2، 2010، ص 71-72.

<sup>3</sup> تقرير منظمة الأمم المتحدة للتربية والعلوم والثقافة - اليونسكو - يناير 2014، الرابط: <http://unesdoc.unesco.org/images/0022/002256/225654a.pdf> (consulté le 25/04/2019)

### الفقرة الثانية: وضعية قطاع الصحة من خلال التقارير الوطنية والدولية

رسم تقرير تقدم به وزير الصحة المغربي، الحسين الوردي أمام البرلمان صورة قاتمة عن أوضاع قطاع الصحة في البلاد، حيث كشف عن وجود مركز صحي لكل 42 ألف مواطن، وأقل من سرير واحد لألف مغربي، وطبيب لكل 1630 نسمة، فضلاً عن أرقام صادمة تتعلق بمجال السياسة الصحية في البلاد.

ويبرر ضعف الوضعية الصحية بالمغرب، محدودية الإمكانيات المالية المرصودة من طرف الدولة لهذا القطاع الحيوي، وهذا ما تطرقنا اليه في الفقرة السابقة. والغلاف المالي المرصود لهذا القطاع لا يتجاوز نسبة 3.78 % من مجموع نفقات الميزانية العامة للدولة.

والجدول التالي يوضح حجم النفقات العمومية المرصودة للقطاع الصحي نسبة بمجموع النفقات العمومية للميزانية العامة للدولة.

نسبة النفقات العمومية على القطاع الصحي مقارنة بمجموع النفقات العمومية للدولة			
السنة	نفقات الميزانية العامة ب (مليون درهم)	حجم النفقات العمومية على قطاع الصحة ب (مليون درهم)	النسبة بالمائة
2001	164922	4953	3,00%
2002	165779	5182	3,13%
2003	163167	5189	3,18%
2004	168032	4495	2,68%
2005	186625	6217	3,33%
2006	197463	6081	3,08%
2007	227916	7374	3,24%

3,24%	8139	251309	2008
3,16%	9792	309830	2009
3,78%	10464	277005	2010
3,72%	10895	293033	2011
3,72%	12909	346769	2012
3,45%	12372	358202	2013
3,52%	12918	367201	2014
3,42%	13096	383118	2015
3,67%	14280	388916	2016
3,54%	14114	398277	2017
3,63%	14790	407368	2018
3,68%	16331	443444	2019
المصدر: جدول تركيبي من خلال قوانين المالية السنوية			

يتضح من خلال الجدول مدى ضعف التمويل المخصص للقطاع الصحي، حيث لم تتعدى نسبة 3.78 في المائة سنة 2010، ووصلت سنة 2011 نسبة 3.72 في المائة سنة 2012، وفي سنة 2015 إلى 3.42 في المائة، وفي سنة 2016 إلى نسبة 3.36 في المائة. وفي سنة 2019 وصل إلى نسبة 3.68 في المائة من مجموع نفقات الميزانية العامة للدولة.

ولتفعيل مبدأ المساواة والتضامن، وتكريس الحق في الصحة، وتعزيز التضامن الاجتماعي والتكافل الإنساني، ومكافحة كل أشكال الإقصاء والتهميش في ولوج

الخدمات الصحية العلاجية، فقد إتزمت الحكومة منذ سنة 2005 بتنفيذ مقتضيات نظام المساعدة الطبية لذوي الدخل المحدود<sup>1</sup>.

ولقد أشار تقرير الشبكة المغربية للدفاع عن الحق في الصحة حول "السياسات الحكومية لقطاع الرعاية الصحية بالمغرب"، "تنامي الإهمال وتراجع الخدمات الصحية، وارتفاع تكلفة العلاج والدواء، وتعاثر نظام المساعدة الطبية لذوي الدخل المحدود، وتراجع الخدمات الصحية الوقائية والرعاية الصحية الأولية والتربية الصحية، مؤكدا أن المواطن المغربي ينفق من جيبه اليوم ما يقارب 70 في المائة من النفقات الصحية في الصيدليات لشراء الأدوية، وفي غالب الأحيان دون صفات طبية، بسبب ضعف القدرة الشرائية، هذا بالرغم مما لهذه الممارسات من انعكاسات سلبية على صحة المواطن"<sup>2</sup>.

وأكدت الشبكة المغربية للدفاع عن الحق في الصحة كذلك أن "أكثر من 95 في المائة من المرضى الذين يتوفرون على تأمين صحي، يتوجهون للعيادات والمصحات الخاصة، رغم إرتفاع أسعارها، الشيء الذي حول المستشفيات العمومية إلى ملجأ وملاذ للفقراء ودوي الدخل المحدود، الذين لا يتوفرون على تأمين صحي عن المرض، والذين لا يملكون تكاليف العلاج بالمصحات الخاصة".

وأشار "المركز الوطني للتنمية البشرية"، في تقريره "دراسة حول الفوارق في الإستفادة من الرعاية الطبية -دراسة الحالات-" إلى أن العديد من المراكز الصحية

<sup>1</sup> طارق حسن، الحالة الإجتماعية 2010/2009، مرجع سابق، ص 78-79.

<sup>2</sup> جريدة النهار المغربية (10-04-2013)، "خدعة إصلاح القطاع الصحي بالمغرب". الرابط:

<https://www.maqhrress.com/annahar/4210> (consulté le 07/11/2019).

تعاين من نقص مزمن في الموارد البشرية، وهي وضعية تزداد خطورتها في عزوف بعض الموظفين عن الإستقرار في القرى البعيدة جدا عن المراكز الحضرية للمنطقة<sup>1</sup>. كما أن هناك فرق كبير في الحصول على الخدمات الصحية بين المجال الحضري والمجال القروي، رغم أن الإستراتيجية التي وضعتها وزارة الصحة لضمان العدالة في العرض الصحي بين الجهات وما بين الوسط القروي والوسط الحضري، وتيسير الولوج للعلاجات بالنسبة للفئات الأكثر هشاشة، وخصوصا بالنسبة لسكان العالم القروي.

وأشار تقرير المجلس الأعلى للحسابات أنه "بالرغم من الجهود التي بذلتها الوزارة من حيث توسيع البنية التحتية، فقد رصد المجلس ما يقارب 151 مؤسسة علاجات صحية أساسية غير مشغلة في المجالين الحضري والقروي"<sup>2</sup>، كما لاحظ إختلالات في مجال إنجاز المشاريع المتعلقة بالصحة، حيث لوحظ فرق بين التكاليف المتوقعة والتكاليف المحققة، وهذا ما يتضح من خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup> المرصد الوطني للتنمية البشرية، "دراسة حول الفوارق في الإستفادة من الرعاية الطبية -دراسة الحالات-"، 2013، ص 3. الرابط:

- [http://www.ondh.ma/sites/default/files/documents/mlkhs\\_idrs\\_0.pdf](http://www.ondh.ma/sites/default/files/documents/mlkhs_idrs_0.pdf) (07/12/2019).

<sup>2</sup> تقرير حول أنشطة المجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2013، الجزء الأول، ص 15.

مقارنة حول حجم التكاليف الموقعة والتكاليف المحققة					
المشروع	التكلفة الموقعة للمشروع (مليون درهم)	النسبة المئوية الملم بها إلى حدود مارس 2014 (2)	الفرق 3-2-1	معدل التجاوزات	ملاحظات المجلس
المركز الاستشفائي الإقليمي بالجديدة	115	309218518,44	194.218.518,44	169 %	مشروع تم إنجازه
المركز الاستشفائي الإقليمي بخنفرة	107	188.749.564,10	81.749.564,07	76 %	مشروع في طور الإنجاز
المركز الاستشفائي الجامعي بفاس	446	586.749.564,10	140.682.564,64	32 %	مشروع تم إنجازه
المركز الاستشفائي الجامعي بمراكش	433	627.119.928,8	194.119.928,8	45 %	مشروع لم تنته الأشغال به
المصدر: تقرير المجلس الأعلى للحسابات <sup>1</sup>					

وتشير أيضا التقارير الدولية إلى الأزمة التي يعرفها القطاع الصحي في بلدنا، حيث كشف تقرير دولي "لسايبير ماتريكس"، حول الخدمات الصحية، عن غياب المستشفيات المغربية عن قائمة أفضل المستشفيات في العالم العربي، على وجه

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 17.

الخصوص سنة 2015، هذا فيما تصدرت مستشفيات بلدان الخليج قائمة أفضل المؤسسات الاستشفائية العربية<sup>1</sup>.

وأعطت منظمة الصحة العالمية مجموعة من الإحصائيات حول الوضع الصحي لمجموعة من الدول ومن بينها المغرب، وهذه بعض هذه الإحصائيات:  
- نسبة التغطية بخدمات الرعاية الصحية في فترة الحمل، تتمثل في 68 في المائة.

- معدل وفيات الأطفال دون سن الخامسة، تتمثل في 36 من أصل 1000 مولود جديد.

- نسبة وفيات الأمومة، تتمثل في 240 لكل 100000 مولود حي.

- نسبة الولادات بإشراف موظفين صحيين، تتمثل في نسبة 63 في المائة<sup>2</sup>.

رغم أهمية النفقات العمومية المرصودة لتمويل القطاع التعليمي والصحي بالمغرب، فما زالت هناك مجموعة من الإختلالات والمشاكل يتخبط فيها هادين القطاعين. على مستوى جودة الخدمات المقدمة، وكذا على مستوى تحقيق العدالة المجالية نتيجة الفوارق في الاستفادة من الخدمات التعليمية والصحية. الشيء الذي يؤدي إلى حرمان أفراد المجتمع الخدمات الضرورية لتحقيق الإنصاف وتكافؤ الفرص.

<sup>1</sup> - تقرير دولي "لساير ماتريكس"، حول الخدمات الصحية، الرابط:

- <http://www.raialyoum.com>

<sup>2</sup> منظمة الصحة لعالمية، الإحصاءات الصحية العالمية لسنة 2010، الصفحات 23-24-26-27-30. الرابط:

- [http://www.who.int/gho/publications/world\\_health\\_statistics/AR\\_WHS10\\_Full.pdf?ua=1](http://www.who.int/gho/publications/world_health_statistics/AR_WHS10_Full.pdf?ua=1)



## جباية العقارات المبنية كعامل لدينامية الجباية المحلية في التنمية

الدكتور صديق الخطاب

باحث في العلوم السياسية

### مقدمة:

يلاحظ أنه رغم التدابير التي تتخذها الدولة في مجال إصلاح المالية العامة وتعبئة الموارد عبر إصدار عدة قوانين في المجال الجبائي بشكل خاص، إلا أن الموارد الجبائية للجماعات المحلية لا تزال قاصرة عن تلبية متطلبات برامج التنمية المحلية في كثير من الأحيان. فهناك العديد من الأسباب التي تتركس هذا القصور، ولعل أبرزها العجز المالي المسجل والمتراكم على مستوى الميزانيات المحلية، إذ يشكل هذا العبء عائقا حقيقيا أمام تحقيق التنمية المحلية المنشودة. ولذلك تعمل الجماعات في كثير من الأحيان على اللجوء إلى الزيادة في التضريب العقاري من أجل تحسين مواردها، لما يشكل الوعاء العقاري المحلي من قيمة اقتصادية سهلة التحديد.

وتعتبر الضرائب على الممتلكات ضريبة محلية بامتياز. ومن وجهة نظر تقنية، فإن قاعدة الضريبة على العقارات قابلة للتحديد بسهولة ومستقرة نسبيا، مما يضمن الموارد العادية للمجتمعات.

كما أنه على المستوى الاقتصادي، تعتبر الضريبة العقارية أيضًا طريقة ملائمة للضرائب المحلية على المنازل والشركات، بشرط أن تكون على أساس القيمة المحددة في وجيبة الإيجار.

وبما أن أساس الضرائب المحلية هو إشراك المزمم بالضرائب في الفوائد التي يتلقاها من الخدمات المقدمة محليا، فإنه يجب ربط القاعدة الضريبية المحلية بنوعية وكثافة الخدمات العامة المحلية والتسهيلات المتاحة لهمن قبل الجماعة. ومع ذلك، فإن هذه الأخيرة هي التي تحدد قيمة العقار.

فالضرائب العقارية يمكن أن يكون لها ثلاث وظائف على الأقل. أولاً، كونها تلعب دورًا تمويليًا للجماعات المحلية، ومن الممكن أيضا إضافة وظيفة العدالة الاجتماعية، لأنها تجعل من الممكن إعادة توزيع جزء من الممتلكات والثروة العقارية من خلال الجماعة. وأخيراً، يمكنها أن تلعب دورًا حافزًا، عن طريق دفع الملاك، خصوصا أصحاب الأراضي القابلة للسكن، إلى الاستخدام الأمثل لممتلكاتهم.

فما هي جدوى الضريبة على العقارات المبنية؟ وإلى أي حد يمكنها أن تساهم في دينامية التنمية المحلية؟

هذا الموضوع يطرح مجموعة من الإشكالات التي سنحاول التطرق إليها من خلال محورين اثنين، الأول سنخصصه لتبسيط جدوى الضريبة على العقارات المبنية. أما المحور الثاني فسنركز فيه على دور الجباية العقارية في تنمية الجماعات المحلية.

### المحور الأول: جدوى الضريبة على العقارات المبنية

تشكل الضريبة على العقارات جزء من النظام الجبائي للجماعات الترابية الذي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالنظام السياسي للدولة وبتنظيمها الإداري والترابي، ويتأقلم، تبعاً لذلك، مع مستوى اللامركزية المعتمد<sup>1</sup>.

وهذه الضريبة تنسحب على كافة العقارات المبنية المقامة على أرض الجماعة المحلية عدا غير الخاضعة للضريبة، سواء كانت مؤجرة أو يقيم فيها المالك المكلف بأداء الضريبة بنفسه وسواء كانت تامة ومشغولة، أو تامة وغير مشغولة، أو مشغولة على غير إتمام. ويعنى هذا أن كافة المباني القائمة حالياً خاضعة للضريبة سواء كانت فيلات مبنية أو عمارات أو عوامات أو شاليهات، أيّاً كان موقعها الجغرافي.

كما أن المكلف بأداء الضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي له الحق في ملكية العقار أو الانتفاع به أو استغلاله. أما المستأجر فلا يعد - مكلفاً بأداء الضريبة - وإنما يعد متضامناً مع المكلف في سداد الضريبة في حدود الأجرة المستحقة عليه.

ولذلك فإن الضريبة على العقارات المبنية تتميز بثلاث خصائص يمكن إجمالها كما يلي:

#### أولاً: الضريبة على العقارات المبنية هي ضريبة مباشرة

تقع الأرض المبنية ضمن فئة ما يسمى بالضرائب على العقارات، التي تعتبر كضرائب محلية مباشرة (من حيث الخصوصيات التقنية، والقانونية-الاجتماعية: من حيث العدالة الترابية والمساواة المالية خاصة، والخصوصيات الاقتصادية...)

<sup>1</sup> المجلس الأعلى للحسابات: تقرير حول الجبايات المحلية، ماي 2015، ص: 37.

إلخ. وهذه الضرائب لم تعد محل خلاف فقهي ولا قانوني. ولذلك فهي، حسب تعريفها، محلية وغير متحركة. وتقدم عائدات مستقرة ويمكن التنبؤ بها للسلطات المحلية.

ويتم اعتبار الضرائب العقارية المحلية، وخاصة العقارات التي تم بناؤها، في كل مكان تقريباً كضرائب تتميز بالعديد من المزايا الضريبية المحلية. وذلك على الرغم من بعض الانتقادات التي يمكن أن تحدث في بعض الأحيان أن يكون هدفًا، كما هو الحال بالنسبة إلى قيمة الأيجار: تقادم التقديرات وأحيانًا، ولكن إلى حد أقل، تجاوز منطق فرض الضرائب على تأجير الأراضي، وما إلى ذلك.

ففي إطار الضرائب المحلية، تشكل الضريبة العقارية وعاء ضريبيًا يمكن تحديده بسهولة، كما تسمح بإمكانية التحكم في المعدل الضريبي وكذا الوعاء. لكن هذا التحكم يتناقض باستمرار، لاسيما من خلال الإصلاحات الجبائية المتوالية.

وإلى جانب ذلك فإن الضريبة العقارية لها ميزة إمكانية فرض الضرائب على عامل الإنتاج الأساسي وهو العقار. وبالتالي فإن الحيز الذي تشغله المقاولات الخاصة والنشاط الجماعي يوفر مقياسًا للقيمة بشكل لا يؤثر على الكفاءة الاقتصادية الكلية، بخلاف فرض الضرائب على عوامل الإنتاج المتنقلة التي تتسم بالتناقض في توزيع الموارد<sup>1</sup>.

ويذهب البعض إلى أن الجبايات المحلية على العقار ليست مجحفة من حيث المبدأ، حيث تعتبر الضرائب على الممتلكات العقارية المبنية ضريبة محلية جيدة. من وجهة نظر تقنية، فإن قاعدة الضريبة العقارية قابلة للتحديد بسهولة

<sup>1</sup> Josselin Jean-Michel et Rocaboy Yvon. Le difficile ancrage de la fiscalité aux territoires In Pouvoirs locaux n° 641/2005, pp 57-61.

ومستقرة نسبياً، مما يضمن الموارد العادية للجماعات. وعلى المستوى الاقتصادي، تعتبر الضريبة العقارية أيضاً طريقة ملائمة للضرائب المحلية على المنازل والشركات، بشرط أن تكون على أساس القيمة المستأجرة للإيجار<sup>1</sup>.

وفي هذا الإطار، تعتبر الأرض قاعدة ضريبية جيدة لكل الملمزمين سواء من الأفراد أو الشركات، وتستجيب خصائصها بسهولة إلى "مبدأ المنفعة المتلقاة". ومن الناحية الواقعية، فإن إيجار العقار الذي يعكس هذه المنفعة يستفيد من "مزاياء وعيوب الموقع"، وبالتالي، يعكس بشكل أفضل مبدأ القيمة الإيجارية في الضرائب المحلية. وهنا يمكن استحضار "نظرية هنري جورج" حول التقدم والفقر، حيث جعل استئجار العقار الأداة المثلى والفريدة لتمويل مشاريع الجماعات المحلية.

#### ثانياً: الضريبة على العقارات المبنية ضريبة مقبولة من الملمزم

مقارنة بالوضع الحالي للضرائب المباشرة المحلية (الجماعات بصفة خاصة)، والتي تمثلت في دعم قوي من جانب جبايات الدولة التي تحدد عادة "الملمزمين بالضرائب"، فإنه يمكن الآن التأكيد بصراحة على أن الجباية العقارية هي الضريبة التي تحترم أكثر مبدأ "الرضا الضريبي"، أي المبدأ الذي لقي دفاعاً كبيراً من قبل العديد من الباحثين والخبراء والمسؤولين المنتخبين المحليين والوطنيين الذين يرون في هذا الالتزام مقابل السلع والخدمات المنتجة التي تقدمها الجماعة التي يصوتون لها. وهذا المفهوم يسمى القدرة الإلزامية للضريبة الذي يعود إلى كل من أرسطو وأدم سميث وجون ستيوارتميل<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Carrez Gilles. L'autonomie fiscale des collectivités locales In Revue française de finances publiques, n° 103, septembre 2008, pp 67-84.

<sup>2</sup> Rocaboy Yvon. Qui paie la ville ? Logique et efficacité du système de financement In Revue d'économie Financière n° 86, mai 2006, pp :99-110.

والملاحظ في الضرائب المحلية المباشرة، بما فيها الضريبة العقارية، أنها قد أنهت تقريباً كون القدرة الإلزامية تحدد دافعي الضرائب المعينين بشكل قسري، حيث أن هناك بعض التحسينات والإعفاءات التشريعية جعلتها مقبولة بشكل جيد. ومن أهم التحسينات الناتجة عن تعويض الضريبة الحضرية برسم السكن ما يلي:

-تقليص الضغط الجبائي على الأسر من خلال تقليص عدد الأشطر الخاصة بالقيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة من سبعة إلى أربعة ورفع السقف المعفى من 3000 إلى 5000 درهم.

-تبسيط وملائمة القواعد الخاصة بالوعاء والتحويل.

- حذف المقتضيات المتعلقة بالضريبة الحضرية المهنية ودمجها ضمن تلك الخاصة بالرسم المهني<sup>1</sup>.

ومنذ سنة 2007، أصبحت ضريبة السكن، التي تشترك في نفس المزايا مع الضريبة على العقارات المبنية، فيما يتعلق بربط الضريبة بالملزمين، بسبب الإعفاءات الضريبية "للدخل" المخصصة للأسر ذات الدخل المحدود. فرغم الإيجابيات التي كان يتمتع بها القانون 89.30، الذي كان بمثابة القانون الإطار لجبايات الجماعات المحلية، فإن تطبيقه كان يعرف بعض الصعوبات والاختلالات في منظومة الجبايات المحلية إما ذات طابع عددي أو نوعي. هذا ما أدى إلى التفكير في قانون جديد<sup>2</sup>، وبالفعل صدرت المدونة الجديدة لجبايات

<sup>1</sup> المجلس الأعلى للحسابات: تقرير حول الجبايات المحلية، ماي 2015، ص:18.

<sup>2</sup> -3. ظهور رقم 195.07 الصادر بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون 06.47 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. الجريدة الرسمية. عدد 5583 بتاريخ 3 دجنبر 2007.

الجماعات المحلية لتجاوز الاختلالات المالية التي تعاني منها الجماعات المحلية، والتي تضمنت عدة مقتضيات جديدة تهم الجباية العقارية<sup>1</sup>.

ثالثاً: الضريبة على العقارات المبنية هي ضريبة جماعية أكثر مما هي

### إدارية أو جهوية

يمكن القول أن ضريبة العقارات المبنية لها علاقة أوثق، من حيث معدل الضريبة، بالتنمية الاقتصادية، سواء بالنسبة للجماعات البلدية أو باقي الجماعات المحلية الأخرى. ويبدو أن هذا الدور يتضاعف بشكل كبير، أولاً وقبل كل شيء، من خلال صفاتها التقنية، وبالوزن الذي تمثله (أو الذي مثلته منذ فترة طويلة) في ميزانيات البلديات.

وفيما يتعلق بالمجال الترابي لفرض الضريبة على العقارات، فإن فرضها يكون داخل الجماعات الحضرية والمناطق المحيطة بهذه الجماعات والمراكز المحددة المعينة بنص تنظيمي بالإضافة إلى المحطات الصيفية والشتوية ومحطات الاستشفاء بالمياه المعدنية التي يتم تحديد الدوائر التي تفرض فيها بنص تنظيمي. وهذا ما يجعل هذه الضرائب جماعية بامتياز. فالضريبة على العقار المبنى، بفضل المزايا الضريبية العديدة التي تمتلكها، تمثل نوعاً من التماسك في السياسة الجبائية على مستوى الجماعات الترابية أكثر من جميع الضرائب المباشرة المحلية الأخرى.

وبالفعل، فإن "قيمة المباني تعتمد إلى حد كبير على الاستثمار العام في المنطقة أو البلدية، وقد زاد هذا الاستثمار المحلي مع تبني الدولة لسياسة

<sup>1</sup>نادية البلغتي "الإصلاح الجبائي المحلي ورهان التنمية" رسالة لنيل شهادة الماستر. كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة المولى إسماعيل، مكناس. السنة الجامعية 2009-2010. الصفحة 39.

اللامركزية. فالضرائب العقارية قريبة جدا من كونها عبارة عن تعويض مقابل البيئة المعيشية والخدمات المحلية المقدمة.

وبصرف النظر عن الجانب التقني البحت، يمكن القول أن الضريبة على العقارات المبنية هي رافعة لدينامية مالية الجماعات المحلية أكثر من ضريبة العمل وضريبة الإسكان، أو حتى ضريبة الأملاك على العقارات غير المبنية.

### **المحور الثاني: دور الضريبة على العقارات المبنية في تنمية الجماعات المحلية**

تعتبر الجباية العقارية من أهم موارد الميزانية العامة للدولة والجماعات المحلية، ولذلك فإنها أداة فعالة ووسيلة ناجعة لتحقيق أهداف التنمية، خاصة ما يتعلق منها بالاستثمار المحلي. فهناك مجموعة من التدابير التحفيزية في الجباية العقارية، سواء ما يتعلق منها بالوعاء الضريبي كالإعفاءات والخصوم والإسقاطات، أو ما تعلق منها ببنية الأسعار في هذه الضريبة، تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتشجيع الاستثمار الوطني والأجنبي أو توجيه هذا الاستثمار بهدف النهوض ببعض القطاعات التي تعاني اختلالا في توازنها، أو بهدف تنمية بعض المناطق والجهات إما لموقعها الجغرافي والاستراتيجي في النسق الاقتصادي الوطني أو لتخلفها عن ركب التنمية بالمقارنة مع باقي الجهات.

وفي الواقع، يتم تعريف السياسة الضريبية بأنها "جميع التدابير التي تتخذها السلطات العامة (الدولة، الجماعات المحلية) في المادة الضريبية لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية"<sup>1</sup>. فأي ضريبة، وبشكل عام أي نظام تمويلي أو جبائي، تسعى عموماً إلى تحقيق عدة أهداف. فهي تهدف دائماً إلى

<sup>1</sup> Percebois Jacques, Aben Jacques et Euzéby Alain (1995). Dictionnaire des finances publiques », Paris - Armand Collin, p:147.



توفير إيرادات للسلطات العامة، سواء الدولة أو الجماعات المحلية. كما أنها تسعى في كثير من الأحيان إلى تحقيق هدف إعادة التوزيع للثروات، عن طريق اتخاذ معدل تدريجي يتماشى مع الدخل أو الممتلكات. ويمكنها أيضًا السعي إلى تحقيق هدف تحفيزي، عن طريق اتخاذ شكل أو آخر لاستغلال المجال الترابي<sup>1</sup>.

### أولاً: الضريبة على العقارات المبنية كدعامة للامركزية

عرف المغرب في العقود الأخيرة نمطا متطورا للتدبير المحلي، إذ انتقل من مجرد سلطة إقتراحية إلى أخرى تقريرية، وذلك بفعل التحولات السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي عرفها المغرب. فبصدور القانون رقم 78.00 لسنة 2002<sup>2</sup>، تم الإرتقاء بالعمل الجماعي من نمط التسيير الإداري التقليدي إلى نمط التدبير الحديث بمفهومه الواسع، المرتكز على مؤشرات الفعالية، النجاعة، الاقتصاد، وذلك في ترجمة للاختصاصات المحولة للمجالس الجماعية على أرض الواقع.

من الطبيعي أن يترافق تعزيز اللامركزية على المستوى القانوني والمؤسساتي بموارد مالية مهمة، كفيلة بتغطية نفقات التسيير واستثمارات الجماعات المحلية، وهي النفقات التي ما فتئت تتزايد من سنة لأخرى (وصلت إلى حوالي 32 مليار درهم سنة 2014) وهو ما يقتضي تعزيز موارد هذه الجماعات والتي تتشكل من موارد ذاتية متأتية خاصة من الجبايات المحلية، ومن موارد مرصودة من الدولة تتكون أساسا من حصص ضرائب الدولة المرصودة للجماعات الترابية، والموارد المحولة في إطار أموال الدعم<sup>3</sup>. والحديث عن الموارد الجبائية يجرنا للحديث عن نظام جبائي

<sup>1</sup> Renard Vincent. Les enjeux urbains des prix fonciers et immobiliers In « Villes et économie», sous la direction de Jean Claude PRAGER. La Documentation française, Paris, 2003, pp 95-118.

<sup>2</sup> ظهير شريف رقم 1.02.297 صادر في 25 من رجب 1423 (3 أكتوبر 2002) بتنفيذ القانون رقم 78.00 المتعلق بالميثاق الجماعي، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5058 بتاريخ 2002/11/21 الصفحة 3468.

<sup>3</sup> وزارة الاقتصاد والمالية، مجلة المالية عدد 29 يناير 2016، الافتتاحية، ص:3.

قائم الذات بقواعد قانونية ومحاسبية منصوص عليها وواضحة، وهنا يتعلق الأمر بالضريبة على العقارات المبنية.

إن الضريبة على العقارات المبنية، بسبب ميزاتها، خاصة تلك المتعلقة بقواعدها، قد شهدت تطوراً قوياً في الضرائب المباشرة المحلية، والجماعية على وجه الخصوص. وتشكل اللامركزية في إدارة نظام الضريبة العقارية جوهر الإصلاح الضريبي الذي يعتمد من ناحية نقل الاختصاصات الضريبية تدريجياً إلى الجماعات المحلية، ومن ناحية أخرى بإعادة فرض الضريبة على العقارات من خلال تبسيط إجراءات استرداد الضرائب من أجل بناء قدرات البلديات من خلال تنفيذ مشاريعها التنموية.

والملاحظ أن التطور الذي بدأت تعرفه اللامركزية الإدارية خصوصاً مع بداية القرن والدور التنموي الذي أخذته الجماعات المحلية على عاتقها، لم يصاحبه تطور في اللامركزية المالية، التي ظلت تعاني من مجموعة من الاختلالات سواء فيما يتعلق بالنصوص القانونية المؤطرة للمالية المحلية، أو فيما يتعلق بعدم فعاليتها. ومن أجل مواكبة النظام الجبائي للأهداف التنموية تم إصدار القانون 47.06 والذي حمل بين طياته مستجدين أساسيين، أحدهما يهم الشكل، حيث اعتمد هندسة حديثة في هيكله النصوص القانونية، حتى يتمكن الإداريون والموظفون وجميع المهتمين من التعامل معه بكل سهولة. كما يتجلى أيضاً في تقديم كل الرسوم في نص قانوني واحد وموحد. في حين يتجلى المستجد الثاني في الجوهر من خلال تبسيط الجباية العقارية وتحسين مردوديتها، إضافة إلى تبسيط المساطر الخاصة بالاستخلاص، بتحسين قواعد تأسيس الرسوم هذه الأخيرة التي

ستعرف تطبيق نظام الإقرار<sup>1</sup>، كما طال هذا التبسيط قواعد تصفية الرسوم<sup>2</sup>. وقد تم إدماج كل الرسوم المحلية في نص قانوني واحد، سواء تلك التي تقوم بتدبيرها المديرية العامة للضرائب لفائدة ميزانيات الجماعات المحلية، أو تلك التي تقوم بتدبيرها هذه الأخيرة بواسطة مصالحها الجبائية، وذلك لضمان الوضوح المطلوب والاسترسال القانوني للمقتضيات القانونية.

كما تقدم الضريبة على العقارات العديد من المزايا للضرائب البلدية المحلية، حيث تشهد هذه الضرائب ديناميكية كبيرة في العديد من الميزانيات المحلية بالمغرب، وخاصة منذ عام تعديل الميثاق الجماعي. كما يدل اعتماد القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية بشأن التجميع التدريجي للضريبة، الذي قررت الغالبية العظمى من البلديات اختياره في مجال الضرائب المحلية، أن هناك توجهها فعليا وعمليا نحو إعطاء نوع من الدينامية للجباية المحلية في تطوير الجماعات الترابية.

فهيمنة الطابع العقاري لهذه الرسوم (58% خلال سنة 2014) مقابل الطابع الثانوي تبين مدى البعد الاقتصادي للضريبة على العقارات في التنمية المحلية (8,13% خلال سنة 2014).

وعلى غرار بعض دول الاتحاد الأوروبي حيث يبقى تضريب الدخل هامشيا، حيث لا تعتمد بلادنا على الضريبة على الدخل المقتسمة إلا في حدود ضعيفة. مما يجعل تصحيح الآثار السلبية والطابع المعاكس لمبدأ التوزيع اللذين تتسم بهما الرسوم العقارية والرسوم المهنية عن فرض الضريبة على الدخل، حلا غير مناسب

<sup>1</sup> - باستثناء الرسم المفروض على الأراضي الحضرية الغير المبنية، رسم الصيانة، رسم السكن، الرسم المهني، التي ستحتفظ إلى أجل لاحق بنظام الإحصاء.

<sup>2</sup> - اعتماد نظام تسديد مبالغ الرسوم المحلية من خلال الأداء التلقائي على ثلاثة أشهر. ومن اجل تخفيف العبء على الخاضعين لها من جهة، وتمكين الجماعات المحلية من الحصول على السيولة الضرورية بصفة دورية.

في ظل التفاوتات الترايبية بين الجماعات، بحيث يظل هذا النوع من التضريب جد معقد.

كما يظهر ارتباط الجبايات المحلية بالامتلاكات بوضوح من خلال هيمنة الرسوم ذات الطبيعة العقارية. فخلال سنة 2014، شكلت المداخل ذات الطابع العقاري أو المرتبطة بالامتلاكات (الرسوم المدبرة من طرف الجماعات والرسوم المدبرة من طرف مصالح الدولة) حوالي 74 % من الاقتطاعات الضريبية دون احتساب الحصة في منتج الضريبة على القيمة المضافة لفائدة الجماعات<sup>1</sup>.

وعموما فقد شهدت الضريبة على العقارات المبنية، ضمن الضرائب المحلية المباشرة للبلديات بالمغرب، تطورا إيجابيا شاملا. وعلى الرغم من مختلف التطورات والمواقف، يمكن التأكيد على أن هذه الضريبة هي الآن ضريبة يمكن للتقنيين والمسؤولين المنتخبين الاعتماد عليها لوضع سياسات إنمائية. "ففي بلد يكون فيه التنظيم الإداري لامركزي، يجب أن تكون الضرائب المحلية في مقدمة اهتمامات الحكومة"<sup>2</sup>.

### ثانيا: تأثير الضريبة على العقارات المبنية على التنمية المحلية

إن الإصلاحات الجبائية التي مست في مقتضيات عديدة الجباية العقارية سواء على مستوى الضرائب العامة أو الرسوم والجبايات المحلية لها تأثير كبير على تشجيع الاستثمار داخل الجماعات. غير أن هذا التأثير يبقى جد محدود معنيا بعوامل أخرى خاصة ما يتعلق منها بالمحيط الاقتصادي العام والمناخ السياسي.

<sup>1</sup> المجلس الأعلى للحسابات: تقرير الجبايات المحلية بالمغرب، ماي 2015، مرجع سابق، ص: 101.

<sup>2</sup> Rocaboy Yvon. Qui paie la ville ? Logique et efficacité du système de financement In Revue d'économie Financière n° 86, mai 2006, pp.99-110.Op.cit.

فالتدابير التحفيزية في الجباية العقارية وحدها غير كافية، لأن عملية اتخاذ القرار في ما يتعلق بالاستثمار في جهة معينة يخضع لعدة عوامل منها مدى قدرة البنية التحتية لاستيعاب المشاريع الاستثمارية، إلى جانب مستوى الهياكل الإدارية والقضائية والحوافز الأخرى المتعلقة بالنفقات الجبائية التي تستغرقها التدابير التحفيزية في الجباية العقارية ومدى تناسبها مع ما يمكن أن يتحقق من الأهداف المرسومة. فالنظام الجبائي العقاري كباقي الأنظمة الجبائية الأخرى يخضع لعدة تطورات بالارتباط مع المناخ السياسي والاجتماعي العام.

كما أن التحفيزات الضريبية في الجباية العقارية وإن كان لها دور مهم حسب الحالات في تشجيع التنمية، فإن هذا الدور يبقى محدود الأثر ما لم تتضافر عوامل أخرى كالمحيط الاقتصادي العام والمناخ السياسي السائد. فلا يتصور أن تحقق سياسة التحفيزات الجبائية الفعالية المطلوبة منها إن لم تكن منظومة كاملة من السياسات الأخرى الواجب تطبيقها، مثل السياسة المالية والنقدية إلى جانب السياسة الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة يجب ربط سياسة التحفيزات الضريبية بخطة التنمية والبعده عن التعقيدات الإدارية.

وعموما تتمثل الاستراتيجية المستحدثة من قبل الجماعات المحلية في تحقيق إيرادات أكثر إنتاجية وكفاءة من الضريبة على العقارات المبنية في سياسة استباقية للتخطيط والتنمية الحضرية موجهة نحو التنمية الحضرية وإعادة تأهيل المناطق التي تواجه صعوبات ودعم تطوير وتنمية المناطق المؤهلة.

وإذا كانت الضريبة على العقارات التي تم بناؤها بلا شك تحظى بالأولوية في جبايات الجماعات المحلية، فمن الواضح أن العقار المعني بالضريبة هو الذي تم بناؤه ككل، وهذا دون تمييز بين ما يسمى "السكن الفردي" وما يسمى "السكن الاقتصادي".

كما تقوم فلسفة القانون الجديد للجبايات المحلية، والضريبة على العقارات المبنية خصوصا، على مجموعة من الركائز الأساسية وهي صياغة وتطبيق قانون يتماشى مع الأعراف الدولية في شأن الضريبة العقارية سواء في الصياغة أو التطبيق، وإدماج منظومة التشريعات الضريبية ذات العلاقة بالضريبة العقارية ضمن المنظومة العامة لقوانين الضرائب والتي استهدفت الحكومة إجراء بعض الإصلاحات بها لتواكب التطورات الاقتصادية المحلية والعالمية. كما أنه ينبغي تدعيم مبدأ المساواة الذي كفله الدستور مع تحقيق العدالة الضريبية، وتلافي مشاكل التطبيق العملي للقوانين السابقة وإيجاد جسر من الثقة المتبادلة بين الملتزمين بالضريبة ومصالح تحصيل الضريبة، ومراعاة البعد الاجتماعي والاقتصادي والإنساني للمكلفين بأداء الضريبة، وتعظيم موارد الدولة عند تحديد سعر الضريبة وترشيدها للإعفاء منها.

#### الخلاصة:

إن الحديث عن مالية فعالة للجماعات المحلية لا يمكن أن يستقيم إلا مع إصلاح جبائي يضمن موارد مالية متطورة لهذه الجماعات. وتشكل الضريبة على العقارات المبنية إحدى الدعامات الأساسية للمالية المحلية، حيث تساهم بشكل كبير في تطوير مالية الجماعات الترابية. وبالتالي فإنها تشكل أحد أهم مداخل الإصلاح الجبائي المحلي بشكل يضمن تنمية ترابية فعالة تستجيب لانتظارات المواطن وتمكن صناع القرار العام المحلي من التوفر على الموارد المالية اللازمة لتمويل الخدمات العمومية للقرب وتحقيق التنمية المحلية.

## فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة بالمغرب

د. عبد الجبار المراكشي

باحث في القانون العام

أستاذ زائر بالكلية المتعددة التخصصات بالعرائش

تعد التنمية المستدامة مفهوما تنمويا شاملا وبديلا لمفاهيم سابقة أثبتت قصورها وأدت إلى التدهور البيئي الخطير الذي عرفته الكرة الأرضية، ويضم هذا المفهوم ثلاثة أبعاد رئيسية تتمثل في البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد البيئي.

إن الوصول إلى تحقيق هذا المفهوم على أرض الواقع والخروج من دائرة التخلف بشكل نهائي، ينأتى في المقام الأول عن طريق ترشيد وتفعيل أدوات السياسة الاقتصادية بشكل عام والسياسة الجبائية بشكل خاص بما يتماشى وأبعاد هذه التنمية، على اعتبار الأدوار التي تلعبها هذه السياسة في تحقيق مختلف أبعاد التنمية المستدامة، ابتداء بدورها المالي والاقتصادي والاجتماعي، وأن هذه الأدوار تتغير وتتطور وفقا لتطور النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة، أي وفقا لتطور دور الدولة.

لقد بقي النظام الضريبي في المغرب، عمليا، مجالا لإصلاحات متواصلة، بحيث يتم إدخال تجديدات عليه مع كل قانون مالي جديد، وذلك بهدف خلق

تحفيز اقتصادي جديد أو استجابة لمشاغل قطاع اقتصادي معين أو فئة اجتماعية معينة<sup>1</sup>. ومع مرور الزمن، فقد النظام شيئاً فشيئاً من وضوحه، مدعماً بشكل كبير العقيدة الإدارية التي تحدد، عبر مذكرات الإدارة العامة للضرائب أو باقي منشوراتها، الطريقة التي ينبغي أن يؤول حسبها القانون.

ويعتبر النظام الضريبي المغربي الحالي، الذي يعد ثمرة لإصلاحات تتابعت في القرن العشرين وتسارعت وثيرتها في الثمانينات والتسعينات منه، نظاماً حديثاً شبيهاً بالأنظمة المعتمدة في الدول ذات الاقتصاد المفتوح. غير أنه يشكو رغم ذلك من أوجه نقص كبيرة.

ونجاح هذه الإصلاحات يتطلب دعم التماسك الاجتماعي وإرساء مناخ من الاستقرار. وينبغي من أجل ذلك العمل على تحقيق تنمية اقتصادية تتيح خلق ما يكفي من الثروات لضمان تنمية الطبقة الوسطى ورفع قدرتها الشرائية، ويؤمن في الآن نفسه تقدم نظام إعادة التوزيع والتضامن<sup>2</sup>.

وبذلك تجد الاختيارات الاقتصادية والاجتماعية للبلاد نفسها في مفترق طرق. فالمغرب قد تبنى خيار انفتاح السوق، وهو مطالب بالتالي برفع تحدي الشغل والاستثمار، وتحدي الحفاظ على التنافسية الداخلية والخارجية لاقتصاده، والتحدي المتعلق بالاستعمال الجيد للإنفاق العمومي، وأخيراً التحدي الهام المتعلق بالحماية الاجتماعية والتضامن.

<sup>1</sup> النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي، إحالة

ذاتية رقم 2012/9 ص: 21

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص: 48



إن الإصلاح الضريبي الذي قام به المغرب لم تقتصر أهدافه على الجوانب المالية والاقتصادية والاجتماعية، بل تعدتها إلى الجانب البيئي، حيث تم بموجب القانون الإطار المتعلق بالميثاق الوطني للبيئة والتنمية المستدامة استحداث ضريبة بيئية تفرض على الأنشطة الملوثة والمستهلكة للموارد الطبيعية بمستوى أكبر.

### أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية هذا الموضوع، في أن فعالية السياسة الضريبية تكتسي قدرا كبيرا من الأهمية، فكلما كانت هذه السياسة فعالة كلما تحسنت المردودية المالية للجبايات بما يمكن من تمويل العملية التنموية في إطار السياسة الجهوية الجديدة، إضافة إلى الآثار الإيجابية للسياسة الضريبية على مختلف أبعاد التنمية المستدامة الاقتصادية منها والاجتماعية والبيئية.

### إشكالية الموضوع:

تتمحور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة بالمغرب؟  
تقودنا هذه الإشكالية الرئيسية إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية، وهي كالاتي:

كيف تساهم السياسة الضريبية في تحقيق مختلف أبعاد التنمية المستدامة؟  
ما هي معالم الإصلاح الجبائي في المغرب؟  
هل نجحت السياسة الجبائية في تحقيق الأهداف المسطرة لها؟  
ما هي العوائق التي تواجهها السياسة الجبائية في المغرب؟

### خطة البحث:

المبحث الأول: السياسة الضريبية وآثارها على التنمية المستدامة  
المطلب الأول: طبيعة السياسة الضريبية وفعاليتها

المطلب الثاني: آثار وانعكاسات السياسة الضريبية على التنمية المستدامة  
المبحث الثاني: مدى فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة  
المطلب الأول: فعالية السياسة الضريبية في تمويل ميزانية الدولة وتطوير  
الاقتصاد الوطني

المطلب الثاني: فعالية السياسة الضريبية في تحسين الواقع الاجتماعي والبيئي

### **المبحث الأول: السياسة الضريبية وآثارها على التنمية المستدامة**

تلعب السياسة الضريبية دورا بالغ الأهمية في تحقيق التنمية المستدامة  
بمختلف أبعادها، ابتداء بدورها المالي والاقتصادي، كونها أهم مصدر لتمويل  
الخزينة العامة، وأداة لدعم النمو ومعالجة مختلف الاختلالات الاقتصادية، مرورا  
بمساهمتها في تحقيق البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة من خلال المساهمة في  
تطوير آليات التضامن بما يرمي إلى تحقيق العدالة والإنصاف في المجال  
الاجتماعي.

### **المطلب الأول: طبيعة السياسة الضريبية وفعاليتها**

إن رسم سياسة ضريبية تنسم بالفعالية يوجب الأخذ بعين الاعتبار العديد  
من المعايير لدى وضعها وتنفيذها.

### **الفقرة الأولى: طبيعة السياسة الضريبية**

#### **أولا: مفهوم السياسة الضريبية**

يكاد يكون هناك اتفاق بين علماء المالية العامة على تعريف الضريبة، وما  
يمكن أن تسهم به في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية،  
فعلى الرغم من تعدد التعاريف التي قيلت في تعريف الضريبة، فإن عناصر تعريف  
الضريبة تكاد أن تكون واحدة في مختلف هذه التعاريف. فيمكن أن نعرف الضريبة

بأنها "هي مبالغ نقدية تدفع بصورة دورية لتمويل النفقات العامة للدولة (الاقتصادية والسياسية والاجتماعية) وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدر بهذا الشأن وبشكل نهائي وبدون مقابل مباشر متوقع<sup>1</sup>.

وفي المقابل لم يتفق علماء المالية العامة على تعريف محدد للسياسة الضريبية، وإنما تعددت مفاهيم السياسة الضريبية تبعا لتعدد أهداف الضريبة ذاتها، ومع ذلك فقد اتفقوا على أن تواكب السياسة الضريبية التطورات التي يمر بها المجتمع في مختلف المجالات. وتعد السياسة الضريبية هي إحدى أدوات السياسة المالية التي هي إحدى أدوات السياسة الاقتصادية للدولة. وبصفة عامة، فإن السياسة الضريبية هي إحدى سياسات الدولة وأدواتها لتحقيق المصالح العليا للمجتمع في مختلف المجالات. وهو ما يقتضي ضرورة التنسيق بين السياسة الضريبية وكل من السياسة المالية والسياسة الاقتصادية.

وقد عرف البعض السياسة الضريبية على أنها "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع"<sup>2</sup>.

ومن خلال هذا التعريف، يمكن استنتاج الخصائص التالية:

\* أن السياسة الضريبية ينظر إليها على أنها مجموعة متكاملة من البرامج وليست مجموعة متناثرة من الإجراءات؛

عبد الجواد نايف، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة الجامعة، بغداد، 1967.<sup>1</sup>

<sup>2</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية "مدخل تحليل مقارن"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص: 14.

\* يسمح التعريف السابق للسياسة الضريبية بأن يمتد نطاقها ليشمل الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة، وبذلك يمكن أن يمتد نطاق السياسة الضريبية ليشمل الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة ترغب الدولة في تشجيعها؛

\* أن هذا التعريف يوضح لنا أن السياسة الضريبية هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية العامة التي تساهم في تحقيق أهداف المجتمع.

### ثانياً: أدوات السياسة الضريبية

تعتمد السياسة الضريبية لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة على مجموعة من الأدوات التي أصبح يعبر عنها في الأدبيات الضريبية " بالإنفاق الضريبي"، ويمكن تصنيف النفقات الضريبية إلى خمس مجموعات وهي كالآتي:

#### 1- الإعفاءات الضريبية

وهي أحد أشكال الحوافز الضريبية التي تنصب على إيراد خاضع أصلاً للضريبة، غير أن المشرع أعفاه من الضريبة بنص قانوني صريح، ويمكن أن يكون الإعفاء كلياً أو جزئياً، دائماً أو مؤقتاً، وذلك لبلوغ هدف أو أهداف معينة يراها المشرع. وتعتبر الإعفاءات الضريبية المؤقتة من أكثر النفقات الضريبية استخداماً في البلدان النامية.

#### 2- التخفيضات المتعلقة بوعاء الضريبة

وتتمثل في تقرير معاملة ضريبية تفضيلية بتخفيض وعاء الضريبة، أي عدم سريان الضريبة على كامل الوعاء الخاضع للضريبة، وإنما على نسبة أو جزء منه.

### 3- الأسعار الضريبية المخفضة

ويقصد بها تخفيض أسعار الضريبة أو الضرائب على القطاع المرغوب تشجيعه مع إبقاء الأسعار ثابتة بالنسبة لباقي أوجه النشاط الاقتصادي الأخرى، أو ترفع على بعض أوجه النشاط، وتبقى ثابتة بالنسبة للبعض المراد تشجيعه<sup>1</sup>، فيزيد الاستثمار في المجالات الاقتصادية ذات السعر الضريبي المنخفض، وتقل الاستثمارات في المجالات ذات السعر الضريبي المرتفع، وهذا يعني أن السياسة الضريبية يمكن استخدامها في توجيه الاستثمارات إلى المجالات التي تتفق مع السياسة الاقتصادية للدولة.

### 4- تأجيل الضريبة

وذلك بإرجاء إدخال العائد في الوعاء، أو تأخير استحقاق الضريبة أو دفعها، ويستخدم هذا النظام عادة لتشجيع المشروعات على إعادة استثمار الأرباح والعوائد، أو لتخصيص جزء من رأس المال لتمويل مشروعات اقتصادية أخرى<sup>2</sup>.

### 5- القرض الضريبي

هو عبارة عن امتياز ضريبي يتعلق بفترة الممولين الذين يتمتعون بشروط خاصة، ويتمثل في تخفيض مبلغ الضريبة المدفوع أخذا بعين الاعتبار لقواعد الضريبة السارية المفعول، فيعمل القرض الضريبي على التخفيض من قيمة الضريبة المستحقة، وهو لا يمس قيمة المادة الخاضعة للضريبة، ولكنه يؤدي إلى تحقيق وفورات ضريبية.

<sup>1</sup> عبد الحفيظ عبد الله عيد "المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر، ص: 259.

<sup>2</sup> أحمد شرف الدين "اتجاهات السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار"، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد 20 شهر أكتوبر 1989، القاهرة ص: 21.

### الفقرة الثانية: فعالية السياسة الضريبية

إن فعالية السياسة الضريبية ترتبط بمدى فعالية النظام الضريبي الذي يعتبر ترجمة فنية لها، كما أن الوقوف على مدى تحقيقها للأهداف المسطرة لها يقود إلى تحكيم هذه السياسة على مجموعة من المؤشرات التي تمكن من قياس فعاليتها.

#### أولاً: مفهوم فعالية السياسة الضريبية

توجد العديد من الإسهامات التي حاولت تعريف مصطلح الفعالية نذكر منها:

- تعريف الفعالية حسب (بيتر دراكر) : يعرف هذا الكاتب الفعالية على أنها "عمل الأشياء الصحيحة" بينما عرف الكفاءة على أنها "عمل الأشياء بشكل صحيح"<sup>1</sup>، فالفعالية تركز على النتائج بينما تتمحور الكفاءة على العمليات التي تحقق هذه النتائج.

- تعريف الفعالية حسب (فانسن بلوشي) : ينظر هذا الكاتب إلى الفعالية على أنها القدرة على تحقيق النشاط المرتقب والوصول إلى النتائج المرتقبة.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نخلص إلى أن الفعالية هي تلك العلاقة بين النتائج المحققة فعلاً والنتائج المقدرة وذلك من خلال قياس الانحراف، ويمكن القول على أن الفعالية يقصد بها بصفة عامة درجة تحقيق الأهداف وقدرة المنظمة على تحقيق الأهداف المسطرة طبقاً لمعايير يتم تحديدها مسبقاً. وبذلك يمكن وصف المنظمة التي تستطيع تحقيق أهدافها بأنها منظمة فعالة.

<sup>1</sup> سعد العززي وعرب عدنان السعيد و أحمد نزار النوري "فاعلية المنظمة في فلسفة أبرز منظري الفكر الإداري" المجلد 15، العدد 53، العراق 2009، ص:4.

### ثانيا: مفهوم فعالية السياسة الضريبية

ذهب البعض إلى تعريف الفعالية الضريبية بأنها " التوفيق بين العدالة الضريبية التي تأخذ بعين الاعتبار مختلف الاعتبارات الاجتماعية و الفعالية الاقتصادية التي تمكن من تخفيض التشوّهات الاقتصادية الناتجة عن فرض الضرائب"<sup>1</sup>، ويرى البعض الآخر على أن الفعالية الضريبية تتحقق بالاعتراف بمشروعيتها في مجتمع معين، فالضريبة الفعالة هيالضريبة التي تكون عادلة، بحيث تتم معاملة دافعي الضرائب جميعا على أساس قواعد موحدة والرفع من شفافية الممارسات الضريبية.

وبناء على ماسبق، يمكن القول على أن فعالية السياسة الضريبية تكمن في مدى تحقيق هذه السياسة لأهدافها، كما أن هذه الفعالية ترتبط بمدى فعالية النظام الضريبي الذي يعتبر ترجمة فنية للسياسة الضريبية.

### المطلب الثاني: آثار وانعكاسات السياسة الضريبية على التنمية المستدامة

تلعب السياسة الضريبية دورا بالغ الأهمية في تحقيق التنمية المستدامة بكل أبعادها، المالية والاقتصادية والاجتماعية. ولذلك سنعرض في هذا المطلب لمختلف الأدوار التي تلعبها السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة.

### الفقرة الأولى: التأسيس النظري لمفهوم التنمية المستدامة

ظهر مفهوم التنمية المستدامة لأول مرة في تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية والذي حمل عنوان مستقبلنا المشترك ونشر لأول مرة سنة 1987.

<sup>1</sup>Bernard Salanié, The Economics of Taxation, translation by the Massachusetts Institute of Technology , The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, United States Of America, 2003, p. 79, Is available on the site : [www.f3.tiera.ru/...Economics/on 10/05/2013](http://www.f3.tiera.ru/...Economics/on 10/05/2013)

## أولاً: مفهوم التنمية المستدامة

جاء تعريف التنمية المستدامة للجنة العالمية للبيئة والتنمية في تقرير مستقبلنا المشترك كما يلي: " التنمية المستدامة هي التنمية التي تسمح بتلبية حاجيات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية حاجياتهم"<sup>1</sup> ويعرف البنك الدولي التنمية المستدامة على أنها " تلك التنمية التي تهتم بتحقيق التكافؤ المتصل الذي يضمن إتاحة نفس الفرص الحالية للأجيال القادمة، وذلك بضمان رأس المال الشامل أو زيادته المستمرة عبر الزمن"<sup>2</sup> ويعرفها قاموس ويبستر على أنها " تلك التنمية التي تستخدم الموارد الطبيعية دون أن تسنح باستنزافها أو تدميرها جزئياً أو كلياً". وقد تعددت المقاربات والمداخل التي تناولت تعريف التنمية المستدامة، فهناك أكثر من 60 تعريفا لهذا النوع من التنمية، وتم تصنيف هذه التعاريف إلى تعريفات ذات طابع اقتصادي وتعريفات ذات اجتماعي وإنساني وتعريفات متعلقة بالجانب البيئي.

ومن خلال ما سبق، يمكننا القول أن التنمية المستدامة هي التنمية التي تحقق الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية والبيئية، التي تضمن تطور الكفاءة الاستخدامية للموارد وتزايد القدرة الإنجازية في تلبية الحاجيات الحالية والمستقبلية.

<sup>1</sup> Corinne Gendron, Le développement durable comme compromis, Presses de l'Université du Québec, Canada, 2006 p.166, disponible sur le site : [www.entrepotnumerique.com/o/7/p/40/excerpt](http://www.entrepotnumerique.com/o/7/p/40/excerpt), Consulté le 15/06/2013

<sup>2</sup> دوغلاس موسيشيت، مبادئ التنمية المستدامة، ترجمة بهاء شاهين، الطبعة الأولى، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، 2000، ص:13.



## ثانيا: أهداف التنمية المستدامة

أهداف التنمية المستدامة هي خطة لتحقيق مستقبل أفضل وأكثر استدامة للجميع. وتتصدى هذه الأهداف للتحديات العالمية التي نواجهها، بما في ذلك التحديات المتعلقة بالفقر وعدم المساواة والمناخ وتدهور البيئة والازدهار والسلام والعدالة. وفضلا عن ترابط الأهداف، وللتأكد من ألا يتخلف أحد عن الركب، فمن المهم تحقيق كل هدف من الأهداف بحلول عام 2030. فكل هذه الأهداف بكيفية تحسين حياة الإنسان وتلبية جميع احتياجاته، وتتلخص أهم أهداف التنمية المستدامة<sup>1</sup> في الآتي:

**1- تحقيق نوعية حياة أفضل:** تحاول التنمية المستدامة عن طريق عملية التخطيط وتنفيذ السياسات التنموية تحسين نوعية حياة السكان في المجتمع اجتماعيا واقتصاديا ونفسيا من خلال التركيز على الجوانب النوعية للنمو، لا الكمية وبصورة عادلة ومقبولة.

**2- احترام البيئة الطبيعية:** تحاول التنمية المستدامة الحفاظ على العلاقة بين أنشطة السكان والبيئة وتتعامل مع النظم الطبيعية ومحتواها على أنها أساس الحياة الإنسانية.

**3- توعية السكان بالمشكلات البيئية:** ويتم ذلك من خلال تنمية إحساس الأفراد بالمسؤولية اتجاه المشكلات البيئية، وحثهم على المشاركة الفاعلة في خلق الحلول المناسبة لها عن طريق مشاركتهم في إعداد برامج ومشروعات التنمية المستدامة وتنفيذها وتقييمها.

<sup>1</sup> عثمان محمد غنيم و ماجدة أحمد أبو الزنط " التنمية المستدامة ( فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها )، الطبعة الأولى، دارالصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 29-30.

4- ترشيد الموارد الطبيعية: تتعامل التنمية المستدامة مع الموارد الطبيعية على أنها موارد محدودة، لذلك فهي تحول دون استنزافها أو تدميرها، وتعمل على استخدامها وتوظيفها بصورة عقلانية.

5- ربط التكنولوجيا الحديثة بما يخدم المجتمع: ويتحقق ذلك عن طريق توعية السكان بأهمية التكنولوجيا في تسريع عملية التنمية.

6- إحداث تغيير في حاجات وألويات المجتمع: ويتم ذلك بطريقة تلائم إمكانيات المجتمع وتسمح بتحقيق التوازن الذي من خلاله يمكن تفعيل التنمية الاقتصادية و السيطرة على المشكلات البيئية، ووضع الحلول الملائمة لها.

#### **المطلب الثاني: السياسة الضريبية وأبعاد التنمية المستدامة**

من المؤكد أن للضريبة أبعاد متعددة ومتشعبة، ففي ظل المالية التقليدية كان الهدف من الضريبة هدفاً مالياً بحتاً، بمعنى أنه لا يترتب على فرضها أي أثر في الجوانب الاقتصادية والاجتماعية للأفراد. لكن مع تطور دور الدولة والمتمثل في التدخل في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة تطورت أبعاد الضريبة.

#### **الفقرة الأولى: السياسة الضريبية والبعد الاقتصادي للتنمية المستدامة**

يحيل البعد الاقتصادي للضريبة على الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، إذ أصبحت الضريبة في ظل الدولة الحديثة وسيلة للتأثير على المؤشرات الاقتصادية (كالاستهلاك، والإنتاج والادخار والاستثمار)، فهي تساهم بشكل واضح في تحقيق البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة.

#### **أولاً: تمويل نفقات الدولة**

يرتبط الهدف المالي للضريبة بتغطيتها لحجم النفقات العمومية، وهو الهدف الوحيد للضريبة وفقاً للفكر المالي، حيث أن ما تحققه الضريبة من أهداف

اقتصادية واجتماعية لم تكن أهدافا مقصودة بحد ذاتها<sup>1</sup>. وفي الوقت الذي نادى المفكرون التقليديون، بضرورة الاقتصاد في النفقات العامة من أجل تخفيف العبئ الضريبي على المجتمع، فقد نادى الكتاب المعاصرون بضرورة الاقتصاد في نفقات الجباية من أجل أن تكون حصيللة الضريبة التي تذهب إلى خزينة الدولة أكبر ما يمكن. ومن تم يعتبر الهدف المالي أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت "قاعدة وفرة حصيللة الضرائب" أي اتساع وعاء الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعا، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية<sup>2</sup>.

ويشار إلى أن الفكر المالي الحديث لا ينكر هدف الضريبة المالي الذي أصبح يكتسي أهمية كبرى مع زيادة حاجات الدولة واتساع نشاطها، إلا أنه يرفض فكرة حياض الضريبة لما لها من أثر على مختلف المتغيرات الاقتصادية منها والاجتماعية، لذا أضاف الفكر الحديث أهداف اقتصادية واجتماعية للضريبة.

### ثانيا: تحقيق الاستقرار الاقتصادي

تحيل الأهداف الاقتصادية للضريبة على الوصول إل حالة الاستقرار الاقتصادي، إذ أصبحت الضريبة وسيلة للتأثير على المؤشرات والنواحي الاقتصادية كالاستثمار والاستهلاك والاستيراد والتصدير.. فالضريبة لا تقتطع دون انعكاسات على الاستهلاك والإنتاج والإدخار والاستثمار، وذلك باللجوء إلى استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية، فكثيرة هي الدول التي

<sup>1</sup> كريم لحرش "تدبير المالية العامة بالمغرب" مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2018، ص: 72.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص: 73.

استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية معينة مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة... إلخ، فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب بشكل دائم أو مؤقت سواء في الدول المتقدمة أو السائرة في طريق النمو من جهة. كما يتم استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي، لأن للدورات الاقتصادية رخاء وركود، باعتبارها سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر، وهي الدورات التي لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني. ولذلك يتم اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل إلى بعض أنواع الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش، حيث يقلل الشراء والاندكماش وتتكدس المنتجات، فتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية، وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائه الأولى ورفع الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة، خصوصا تلك المتعلقة بالمواد الأساسية للمواطنين كالدقيق والحليب ومشتقاته... إلخ<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: السياسة الضريبية والبعد الاجتماعي للتنمية المستدامة

تساهم السياسة الضريبية بشكل كبير في تحقيق البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة، فكما أن لها دورا كبيرا في التوزيع العادل للدخل، فإنها تعتبر من الأدوات الفعالة في التقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات. وتعتبر الضريبة أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية، فهي تحاول الحد من الفوارق الاجتماعية بالحيولة دون تكتل الثروات بأيدي القلة من أفراد المجتمع، ويتم ذلك بطرق متعددة منها فرض الثروات، أو فرض ضرائب عالية على السلع الكمالية عن طريق التصاعد في معدل الضريبة. ويمكن استخدام الضريبة أيضا في معالجة

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص: 73

أزمات المجتمع، كحل أزمة السكن، فإذا فرضت ضريبة عالية على المساكن الشاغرة كليا أو جزئيا فإن ذلك يؤدي إلى دفع مالكيها إلى الإسراع في تأجيرها وإشغالها من أجل تفادي دفع ضرائب عالية، ويزداد ذلك توفر خدمات السكن.

وإذا كانت الضريبة تساهم في تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية فإنها تستعمل لتحقيق بعض الأهداف السياسية والثقافية.

تقوم الضريبة بمجموعة من الأهداف ذات الطبيعة السياسية على المستويين الداخلي والخارجي، حيث تعتبر الضريبة على المستوى الداخلي كأداة في يد السلطة الحاكمة أو بعض القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب. كما تستخدم الضريبة في الحد من تأثير طبقة اجتماعية معينة كطبقة ملاك الأراضي، كما أن إعفاء بعض الفئات الأخرى كالمحاربين القدامى أو تخفيض الضريبة على طبقات اجتماعية معينة يعتبر استعمالا للضريبة لأغراض سياسية. وعلى المستوى الخارجي، تشكل الضريبة أداة تستعملها الدولة من أجل تسهيل المعاملات التجارية مع بعض الدول عن طريق منح التسهيلات الجمركية كالإعفاءات وتقديم بعض الامتيازات الضريبية. كما يمكن للدولة استعمال الضريبة لمقاطعة منتجات وبيع دول أخرى، كرفع الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية.

وتستعمل الضريبة كذلك كأداة للمحافظة على التراث الثقافي للمجتمع وتثمينه، سواء بتمويلها للصناديق والبرامج الموضوعة لهذا الغرض أو بتقديم مزايا ضريبية للأنشطة التي تساهم في تحقيقه، مثل إقرار تخفيضات ضريبية على العوائد التي يعود جزء منها لتمويل مختلف الأنشطة الثقافية و إعفاء الدخل الناجمة عن أتعاب الأعمال الفنية وإعفاء المنجزات والأشغال الفنية والمواد

الداخلة في الصناعة الثقافية من الضريبة على القيمة المضافة بغرض زيادة المقروئية والاهتمام بالفن.

### الفقرة الثالثة: السياسة الضريبية والبعد البيئي للتنمية المستدامة

من بين أهم الأدوات التي تستعملها الحكومات للحد من التلوث البيئي الناجم عن النشاط الاقتصادي هي الضرائب الخضراء أو الجباية البيئية. وتعرف الجباية البيئية على أنها الضرائب والرسوم التي يتم فرضها ضد كافة الآثار السلبية على البيئة، ويعرفها البعض على أنها اقتطاع نقدي يركز وعاؤه على المواد والخدمات التي تشكل مخاطرا على البيئة أو على عملية استغلال الموارد الطبيعية.

فالجباية البيئية تشمل مختلف الضرائب والرسوم التي تفرضها السلطات العمومية على كافة الأشخاص الملوئين للبيئة، كما تشمل مختلف الإعفاءات والتحفيزات الجبائية الممنوحة للذين يستخدمون في أنشطتهم الاقتصادية المختلفة تقنيات إنتاجية مضرّة بالبيئة، ويتم تحديد نسبة هذه الضرائب على أساس تقدير كمية ودرجة خطورة الانبعاثات المدمرة للبيئة، وقد سميت هذه الضريبة باسم الاقتصادي آرثر سيسيل بيغو<sup>1</sup> وتدعى الضرائب البيغوفية.

### المبحث الثاني: مدى فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة في المغرب

النظام الضريبي المغربي هو تعبير عن اندماج الدولة في اقتصاد السوق العالمي ونتيجة لذلك الإندماج. وتاريخ الضرائب بالمغرب هو إلى حد بعيد تاريخ تطور الإدارة المركزية<sup>2</sup>، فالنظام الضريبي الذي كان يستند في بادئ الأمر إلى الأنساق التقليدية، مر بتغيرات مختلفة، ليعتمد بعد ذلك أنظمة أكثر حداثة خلال

<sup>1</sup> آرثر سيسيل بيغو (1877-1957)، اقتصادي بريطاني اشتهر يرجع له الفضل في ظهور الضرائب البيئية.

<sup>2</sup> النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي... مرجع سابق، ص: 16.

القرن العشرين، وينتهي بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1984 إلى الهندسة الضريبية المعروفة اليوم<sup>1</sup>.

وبعد مرور أكثر من ثلاثة عقود من الزمن على البدء في سلسلة من الإصلاحات الجذرية، تتساءل عن مدى نجاح السلطات العمومية في تحسين أداء النظام الضريبي ومدى تماثيه مع الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة وتحقيقه لأهدافها.

### **المطلب الأول: فعالية السياسة الضريبية في تمويل ميزانية الدولة وتطوير الاقتصاد الوطني**

يمكن تقييم فعالية السياسة الضريبية من خلال عدة جوانب أساسية ارتبطت بأهداف الإصلاح، والمتمثلة أساسا في رفع المردودية المالية، وكذا إضفاء نوع من التوازن بين مختلف الضرائب والرسوم، ومن أهداف السياسة الضريبية تشجيع الاستثمار وكذا ترشيد عملية الاستهلاك وتعبئة الادخار.

### **الفقرة الأولى: فعالية السياسة الضريبية في تمويل ميزانية الدولة**

#### **أولا: تقييم مردودية الضرائب والرسوم الرئيسية**

يسعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق هدف أساسي يتمثل في تحسين المردودية المالية للضرائب والرسوم وكذا تحقيق التوازن بين مختلف هذه الضرائب.

#### **1- الضريبة على الدخل**

تفرض الضريبة على مداخيل العمل بالمغرب، مع بعض الاستثناءات القليلة، وفق الجدول التصاعدي الوارد بعده<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص: 47.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص: 119.

المبلغ الواجب خصمه		النسبة	أشطر الدخل (بالدرهم)	
السنوي	الشهري		السنوي	الشهري
0.00	0.00	معفى	0 إلى 30.000	0 إلى 2500
3000.00	250.00	10%	30.001 إلى 50.000	2501 إلى 4166.67
8000.00	666.67	20%	50.001 إلى 60.000	4167 إلى 5000
14000.00	1166.67	30%	60.001 إلى 80.000	5001 إلى 6666.67
17200.00	1433.33	34%	80.001 إلى 180.000	6667 إلى 15.000
24.400	2033.33	38%	180.001 وما فوق	15.000 وما فوق

المصدر: تركيب شخصي بناء على تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي:

النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي  
وتجدر الإشارة إلى أن هذه المداخل تخضع كذلك إلى الاقتطاعات من المنبع  
في مجال المساهمات الاجتماعية.

تفرض الضريبة على مداخل وأرباح رأس المال التي يحققها أشخاص ذاتيون  
مقيمون برسم مداخل وأرباح من مصادر مغربية وفق النسب التالية<sup>1</sup>:  
10 بالنسبة للربحيات؛\* %

15 بالنسبة لزائد القيم عن تفويت أسهم الشركات المسومة بالبورصة؛\* %  
20 بالنسبة لزائد القيم عن تفويت أسهم الشركات غير المسومة  
بالبورصة؛\* %

20 بالنسبة لزائد القيم عن تفويت سندات الاقتراض وسندات الديون؛\* %  
30 بالنسبة للفوائد المقبوضة؛\* %

<sup>1</sup> النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي.... مرجع سابق:ص:116.



20 بالنسبة للأرباح العقارية ( مع مساهمة دنيا تبلغ 3 بالمائة من ثمن البيع)؛\*%

\* تطبيق الجدول بالنسبة للمداخيل العقارية.

يتبين من خلال ما سبق أن نسب الضريبة الاسمية لمداخيل رأس المال هي عموما أقل أهمية من تلك المطبقة على مداخيل العمل الخاضعة لنسبة هامشية تبلغ 38 بالمائة ابتداء من دخل سنوي خاضع للضريبة يتجاوز 180.000 درهم.

ويظهر توزيع المداخيل المترتبة عن الضريبة على الدخل بين الأجراء والخاضعين الآخرين للضريبة، تركيز التحمل الضريبي على الأجراء من دون أن تتم البرهنة مع ذلك على أن المداخيل التي تتم جبايتها من الأجراء هي أكثر أهمية من المداخيل والأرباح التي يحققها الخاضعون الآخرون للضريبة. ويترتب عن ذلك تفاقم الضغط الضريبي النسبي الذي لا ينجم عن القواعد الضريبية وإنما عن السلوكات وعن تطبيق تلك القواعد<sup>1</sup>.

وقد تمت بالفعل ملاحظة أنه إذا كانت الضريبة تفرض على مداخيل العمل عن طريق الاحتجاز في المنبع التي تحد من إمكانيات بلوغ أفضل النتائج والتملص، فإن أصحاب المداخيل الكبرى - خصوصا المهنيون منهم- يتوفرون على مجال واسع لتحديد مستوى الضريبة المفروضة عليهم. وهو أمر لا ينبغي أن يغيب عنا في أي تحليل مقارنة للضغط الضريبي على مداخيل العمل وعلى المداخيل الأخرى.

ولتصحيح هذه الوضعية يتعين اتخاذ إجراءات عملية تهدف إلى توسيع وعاء الضريبة على الدخل، وتوضيح النظام الضريبي لمختلف التعويضات الممنوحة وجعله منسجما مع النظام المطبق لحساب المساهمات الاجتماعية، وكذا

<sup>1</sup> النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي..... مرجع سابق، ص: 123.

احتساب حصص الضريبة على الدخل في ارتباط مع نسب التضخم والرفع تدريجيا من الشريحة المعفاة من الضريبة على الدخل، بالإضافة إلى تشجيع أصحاب المهن الحرة على أداء الضريبة على الدخل.

## 2- الضريبة على القيمة المضافة

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بكونها أول ضريبة تمت بلورتها، بعد المصادقة على قانون الإطار للإصلاح الضريبي لسنة 1984، حيث حلت محل الضريبة على رقم المعاملات. والضريبة على القيمة المضافة هي حاضرة في كل المعاملات تقريبا، في كل شراء وفي كل بيع. وهي تشغل الرتبة الأولى في المداخيل الضريبية العامة، أي 20.88 بالمائة سنة 2011 مقابل 22.21 بالمائة سنة 2010. كما أنها تشغل الرتبة الأولى على مستوى النفقات الضريبية، أي 41.3 بالمائة سنة 2011 مقابل 46.2 بالمائة سنة 2010<sup>1</sup>.

تعد الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة حسب التعريف الكلاسيكي من حيث تحملها من طرف المستهلك، حيث تطبق أثناء إنفاق الدخل لا أثناء اكتسابه. وهي ضريبة عامة، بحيث تطبق على كل السلع والخدمات المنجزة بالمغرب، بحيث تطبق على كل قطاعات الإنتاج والتسويق وتخضع على جميع مراحل العمليات الخاضعة.

لكن تطبيقها في المغرب وعدم شمولها لكل القطاعات ومحدودية قاعدة الخصم يؤثر على طابع الحياد، بحيث تطبق في بعض الحالات كضريبة على رقم الأعمال<sup>2</sup>، وهي حالة قطاع الصناعة الغذائية - الفلاحية على وجه الخصوص .

<sup>1</sup> انفس المرجع أعلاه، ص: 124.

<sup>2</sup> محمد شكيري " القانون الضريبي المغربي " الجزء الأول، الشركة المغربية لتوزيع الكتاب، 2016، ص: 179.

في فرنسا، تخضع المنتوجات الغذائية لضريبة على القيمة المضافة ذات نسبة منخفضة. ذلك أنها تعتبر بالفعل بمثابة منتوجات تدخل في نطاق ضروريات الحياة<sup>1</sup>

يأتي غياب الحياد كذلك من الإعفاءات بدون حق في الانتقاص الموجود منذ إحداث الضريبة على القيمة المضافة التي كانت مرفوقة بقائمة للمواد والعمليات التي تعتبر معفاة بدون حق في الانتقاص<sup>2</sup>

### 3- الضريبة على الشركات

تطبق الضريبة على الشركات على مجموع الحاصلات والأرباح المحصل عليها من قبل الشركات، وغيرها من الأشخاص المعنويين المنصوص عليهم بهذه الصفة في القانون، كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات العمومية، والجمعيات والهيئات المعتمدة في حكمها، والصناديق المحدثة بالقانون، ومراكز التنسيق التابعة للشركات غير المقيمة أو المجموعات.

وتعد الضريبة على الشركات هي ثاني ضريبة تم تطبيقها في إطار توصيات قانون الإطار لسنة 1984 بعد الضريبة على القيمة المضافة، حيث تمت المصادقة على قانونها رقم 24-86 بظهير 31 دجنبر 1986 وعرفت عدة تعديلات متوالية منذ بداية تطبيقها إلى غاية دمجها في كتاب الوعاء والتحصيل بقانون مالية 2006، ثم أخيرا انصهارها في المدونة العامة للضرائب منذ 2007.

عرف سعر الضريبة على الشركات انخفاضا مستمرا منذ إحداث هذه الضريبة سنة 1987 حيث كان سعرها يبلغ %45 وانخفض إلى %30 وابتداء من سنة

<sup>1</sup> النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي.... مرجع سابق، ص:126

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص:126.

2018 أصبحت الضريبة على الشركات تحتسب بناء على الأسعار التصاعديّة التالية: 10% إذا كان مبلغ الربح الصافي يساوي أو يقل عن 300.000 درهم و 20% إذا كان مبلغ الربح الصافي يتراوح بين 301.000 و 1.000.000 و 31% إذا كان مبلغ الربح الصافي يفوق 1.000.000.

وبالموازاة مع ذلك تضمنت الضريبة على الشركات سعرا استثنائيا كان يبيلغ 39.6% ثم انخفض إلى 37% طبق على مؤسسات الائتمان والهيآت المشابهة وبنك المغرب، وصندوق الإيداع والتدبير وشركات التأمين وإعادة التأمين.

#### 4- رسوم التسجيل التبر والمساهمات الأخرى

تعتبر واجبات التسجيل والتمبر إلى جانب الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، بمثابة المنشأة القوية التي يتركز عليها النظام الضريبي المغربي الحالي، نظرا لمساهمتها الكبيرة في الرفع من الموارد العامة وتأثر هذه الأخيرة بكل تغيير أو تعديل قد يمسه سواء بالزيادة أو النقصان<sup>1</sup>.

وقد تم تنظيم أحكام ضريبة التسجيل في المواد من 126 إلى 143 من المدونة العامة للضرائب، والمواد من 258 إلى 249 أصناف العقود والاتفاقات الخاضعة لواجبات التسجيل والتمبر وكذلك القواعد الخاصة بوعاء وتصفية وتحصيل هذا النوع من الواجبات والحقوق.

ويرجع أول ظهور لواجبات التسجيل بالمغرب إلى سنة 1906 وهو تاريخ إبرام اتفاقية الجزيرة الخضراء التي نصت في مادتها 65 على إنشاء واجب للخزينة على التفويتات قدره 2%. ولم يصدر القانون الأساسي لهذه الضريبة إلا بموجب ظهير 11 مارس 1915، كما شهد هذا القانون عدة تعديلات وإضافات على امتداد فترة

<sup>1</sup> محمد شكيري " القانون الضريبي المغربي " مرجع سابق، ص: 205

الحماية وبعد الاستقلال، بواسطة القوانين المالية السنوية، والقوانين المعدلة لها، وقوانين الاستثمارات، والمعاهدات الدولية ذات الصلة بمجال التسجيل والمصادق عليها من طرف المغرب. ومع استكمال تدوين النصوص ذات الصلة إلى أن تم جمع هذه النصوص وملائمتها مع باقي مكونات المنظومة الجبائية بمقتضى قانون مالية 2004، ثم إدماجها في كتاب الوعاء والتحصيل ( 2006) ثم الإندماج النهائي بالمدونة العامة للضرائب ( 2007). غير أنه لا يزال الشعور قائما حتى اليوم لدى عموم دافعي الضرائب بأن رسوم التسجيل من الرسوم المعقدة والصعبة الاستيعاب، زيادة على أنها كانت تشكل كتلة مستقلة من الرسوم تدبر بمعزل عن باقي مكونات النظام الجبائي إلى غاية الإصلاح الشامل لسنة 2004، كما أنه ما يزيد من غموضية هذه الرسوم رغم تعدد أهدافها واتساع حجم المخاطبين بأحكامها ودقة شكلياتها، ندرة البحث بحيث لم تحظ بأية دراسة شمولية متخصصة على يد باحثين مغاربة<sup>1</sup>.

### ثانيا: تقييم مردودية الجبايات المحلية

إن الجماعات الترابية مدعوة إلى تحمل مسؤوليات كبرى في مجال التنمية المحلية وتلبية حاجيات المواطنين والمقاولات. ويمر تحقيق هذه الهدف عبر تعبئة موارد مالية دائمة<sup>2</sup>

وتتمثل المداخل الجبائية للجماعات ما بين سنتي 2012 و 2014، بما في ذلك حصتها الضريبية على القيمة المضافة المحولة إليها من طرف الدولة، فيما يلي:

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص: 207.

<sup>2</sup> تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، 2015، ص: 9.

جدول \* منتوج الرسوم والواجبات المستحقة

لفائدة الجماعات 2012-2014 مليون درهم

2014	2013	2012	التسمية
8.638	10.188	8.487	الجبائيات المحلية (1)=(2)+(3)
4.689	5.815	4.597	الرسوم المحلية المدبرة من طرف الدولة (2)
3.949	4.373	3.890	الرسوم والأتاوى المحلية المدبرة مباشرة من طرف الجماعات (3)=(4)+(5)
2.300	2.733	2.375	الرسوم المحلية المدبرة مباشرة من طرف الجماعات (3)
1.649	1.641	1.515	الأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات (5)
11.594	11.772	10.852	حصة الجماعات في منتوج الضريبة على القيمة المضافة (6)
20.232	21.970	19.339	مجموع الموارد الجبائية (7) = (1)+(6)

المصدر: تركيب شخصي بناء على تقرير المجلس الأعلى للحسابات

حول الجبائيات المحلية، 2015.

تنظم الجبائيات المحلية بقانون يسمى بالقانون المتعلق بجبائيات الجماعات المحلية، وهو يعدد 17 ضريبة خصوصية موزعة بين الجماعات (11) ضريبة خصوصية) والعمالات والأقاليم (3 ضرائب خصوصية) والجهات (3 ضرائب خصوصية).

تتوفر بعض الهيئات المحلية، بالنسبة لبعض الضرائب الخاصة، على حرية تحديد التسعيرة في إطار جدول يحدده القانون. بالنسبة للتحصيل تستمر إدارة الضرائب في تدبير وتحصيل 3 ضرائب لحساب الجماعات، ويتعلق الأمر بالضريبة الخاصة المهنية والضريبة الخاصة على السكن والضريبة الخاصة على الخدمات الجماعية<sup>1</sup>. وبما أن الجبايات المحلية هي مادة سياسية، فإن إصلاحها يجب أن يكون موضوع دراسة معمقة في إطار مشروع الجهوية.

### الفقرة الثانية: فعالية السياسة الضريبية في تطوير الاقتصاد الوطني

إن من أهم أهداف السياسة الضريبية، تشجيع الاستثمار سواء المحلي منه أو الأجنبي ودعم القطاعات الاقتصادية، خاصة قطاعات الفلاحة والسياحة والطاقات المتجددة، وكذا ترشيد عملية الاستهلاك وتعبئة الادخار المحلي ودعم الصادرات.

#### أولا: السياسة الضريبية وتشجيع الاستثمار

يشتكي الفاعلون الاقتصاديون كثيرا من نظام تدبير الضريبة على القيمة المضافة، بحيث لا تطبق هذه الضرائب على جوانب كبيرة من النشاط الاقتصادي. فالكثير من سلسلات الإنتاج والتوزيع يبقى خارج مجال الضرائب، مما يزيد من ثقل العبء الذي يتحمله القطاع المهيكّل، وتحمله لا سيما المقاولات الأكثر شفافية<sup>2</sup>

ومن جانب آخر فإن الجداول المطبقة على بعض الضرائب غير شفافة بما فيه الكفاية، وكثيرا ما تترك لتقدير أعوان الضرائب، وهو ما ينجم عنه شعور عام بكون النظام غير منصف ولا عادل. هذا هو الوضع في كل القطاعات التي تتمتع

<sup>1</sup> النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي.... مرجع سابق، ص: 137.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص: 23.

المراحل القبلية فيها بإعفاء ضريبي، وخصوصا منها قطاع الصناعات الغذائية، الذي يجد نفسه، في غياب ضريبة على القيمة المضافة يتم اقتطاعها، مجبرا على أداء الضريبة على القيمة المضافة لا فحسب على القيمة التي يخلقها، بل وكذلك على القيمة التي يحققها مزودوه<sup>1</sup>.

والشيء نفسه يصدق في حق قطاعات أخرى، مثل قطاع تربية الدواجن، حيث يؤدي أصحاب هذا القطاع ضريبة على القيمة المضافة عند الشراء أكبر من مثلتها عند البيع وذلك بسبب اختلاف النسب. وينتج عن ذلك دين متخلف عن الضريبة على القيمة المضافة يبلغ بالنسبة إلى قطاع ما يناهز 800 مليون درهم، تبقى كلها على حساب القيمة المضافة المستقبلية، فلا يمكن بالتالي استرجاعها ولا اعتبارها عبئا يحمل على محمل الأسعار. هذه الأموال المجمدة تمنع القطاع من الاستثمار والتحديث، مع الإفضاء في النهاية إلى منتجات غير تنافسية قياسا إلى المعايير الدولية.

من جهة أخرى، ينبغي العمل على إضفاء مزيد من الوضوح على الضريبة على الشركات، فبقدر ما هو مشروع أن يطلب تطبيق قواعد عامة على الجميع، بقدر ما يبدو من باب الوهم محو الخصوصيات التي تختص بها كل مهنة، بالإعتقاد أن هذا لن تكون له أي آثار على الاستثمار.

#### ثانيا: أثر السياسة الضريبية على تحفيز الادخار وترشيد الاستهلاك

حاول واضعو السياسة المالية والضريبية على مدى السنوات الماضية من خلال السياسة الضريبية ترشيد عملية الاستهلاك وتعبئة الإدخار وذلك من أجل تحقيق وفرات مالية من شأنها تكوين رؤوس أموال توجه إلى الاستثمار.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص: 24.



## 1- أثر السياسة الضريبية على تحفيز الادخار

يختلف أثر الضرائب في الادخار بحسب نوع الادخار، فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار، والضرائب على المال، والضرائب على الأرباح، مثل الضريبة على التراكات والضريبة على زيادة القيمة... وغيرها، أي الضرائب المباشرة عموماً، تضر بالادخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة، خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفعة التي تخصص جزء كبير من دخلها للادخار<sup>1</sup>. كما أن ارتفاع سعر الضريبة يدفع بالمشروعات إلى التهرب من الضريبة باستخدام الطرق المشروعة وغير المشروعة، مما يفقد الدولة حصيلة ضريبية على جانب كبير من الأهمية.

## 2- أثر السياسة الضريبية على الاستهلاك

تؤثر الضرائب بصورة مباشرة على مقدار دخل الملمزمين بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب سعر الضريبة. فكلما كان السعر مرتفعاً كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح. ويترتب على ذلك، أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال أثره، أي سعر الضريبة، على مستوى الأثمان، فالملمزمون، وخاصة ذوو الدخل المحدودة والمتوسطة، يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع والخدمات، وخاصة الكمالية منها، وبالتالي يقل الطلب عليها، وتميل اثمانها نحو الانخفاض<sup>2</sup>.

ويتوقف أثر الضرائب على الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية، فإذا جمدت الدولة حصيلة الضريبة، فإن الاستهلاك يتجه نحو النقصان، أما إذا ما استخدمت الدولة هذه الحصيلة في طلب بعض السلع

<sup>1</sup> كريم لحرش "تدبير الميزانية العامة...، مرجع سابق، ص: 100

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص: 99

والخدمات، فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد يكون نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة<sup>1</sup>.

**المطلب الثاني: أثر السياسة الضريبية على تحسين الواقع الاجتماعي وحماية البيئة**

**الفقرة الأولى: أثر السياسة الضريبية على تحسين الواقع الاجتماعي**

**أولاً: عدالة السياسة الضريبية ومدى فعاليتها في توزيع العبء الضريبي وحماية القدرة الشرائية**

تعتبر العدالة القاعدة الأولى التي يجب أن يأخذها المشرع الضريبي بعين الاعتبار عند وضعه للقوانين الضريبية، وهي تعني وجوب توزيع الأعباء العامة بين المواطنين بكيفية عادلة، فتفرض عليهم الضرائب وفقاً لذلك<sup>2</sup>.

لقد أصبح توسيع القاعدة الضريبية مسألة عدالة وإنصاف بقدر ما هو مسألة مداخيل للدولة وضغط ضريبي على دافعي الضرائب. فرفض دفع الضرائب، أو على الأقل الشعور بأنها مرتفعة جداً، لا يعود إلى مقدار الضريبة في حد ذاتها بقدر ما يعود إلى الشعور بأن الناس لا تؤدي ضرائبها بالطريقة ذاتها، وأن قسمة الأعباء الضريبية ليست عادلة<sup>3</sup>.

ولعل القطاع الذي يشهد أكبر عدد من حالات الإحساس بالظلم هو قطاع العقار. فبالنسبة إلى ممتلكات عقارية متشابهة أو موجودة في منطقة واحدة، يشعر المواطنون بأن هناك فرقا في المعاملة في ما يتعلق بالضريبة على الأرباح العقارية وعمليات التقويم الخاصة بواجبات التسجيل وقيمة ضريبة السكن الواجب أدائها.

<sup>1</sup> حماد حميدي "المالية العامة"، مطبعة بني ازناسن، سلا، الطبعة الأولى، 2000، ص: 279.

<sup>2</sup> كريم الحرش "تدبير المالية العامة...."، مرجع سابق، ص: 70.

<sup>3</sup> النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي.... مرجع سابق، ص: 156.

ويعمل غياب الشفافية في الجداول المطبقة من قبل الإدارة الضريبية على تغذية ذلك الشعور بالظلم وانعدام المساواة<sup>1</sup>. وفي ما يخص الضريبة على الدخل، لا جدال اليوم في أن أصحاب المهن الحرة، ومثلهم التجار والوسطاء، وكل من لهم دخل إضافي غير أجورهم، لا يتحملون العبء الضريبي الذي يتحمله الأجراء. ولذلك لا بد من مجهود يفضي إلى تحقيق التوازن، وهذا يقتضي اعتماد مراقبة أكثر صرامة واتخاذ تدابير تحفيزية. كما أنه يتوجب ربط حصص الضريبة على الدخل بنسب التضخم، من أجل تفادي تآكل القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة بسبب ارتفاع كلفة المعيشة.

#### ثانيا: فعالية السياسة الضريبية في تفادي الضغط على الأجور

يبلغ الضغط الضريبي اليوم ما مقداره 22% بالنسبة إلى الأجور القريبة من الحد الأدنى للأجر، ويرتفع إلى ما قدره 45% بالنسبة إلى الأجور العليا. وإذا أردنا للمغرب أن يبقى داخل دائرة المنافسة الدولية دون أن يؤثر ذلك سلبا في الأجر الصافي المدفوع للعاملين، فإن من الضروري العمل على الحيلولة دون تجاوز الضغط الاجتماعي والضريبي حدوده الحالية، مع العمل على دراسة وإحداث سبل لتمويل التغطية الاجتماعية<sup>2</sup>.

#### الفقرة الثانية: فعالية السياسة الضريبية في حماية البيئة

تعد المشكلات البيئية من أكثر المشكلات إلحاحا في الوقت الحاضر، نظرا لتفاقمها السريع وتضاعف نتائجها، وأيضا بالنظر إلى تعقيدها وتصاعد حدة آثارها؛ إذ تمتد لتشمل مختلف أوجه الحياة الإنسانية متجاوزة بذلك الحدود

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص: 161.

السياسية للدول، ومن ثمّ انشغلت جميع الدول بالمشكلات البيئية، وانعقد من أجلها العديد من المؤتمرات المحلية والدولية بهدف التوصل إلى أهم الآليات والسياسات، وكذلك التشريعات القانونية الكفيلة بحماية البيئة والثروات الطبيعية، ومن هذه الآليات: الآليات القانونية، مثل إصدار القوانين واللوائح المتعلقة بحماية البيئة، والآليات الاقتصادية، ومنها: السياسة الضريبية المتمثلة في الضريبة البيئية<sup>1</sup> ومنح إعفاءات وحوافز ضريبية.

والمغرب بدوره اهتم بموضوع البيئة واعتمد مقارنة قانونية مندمجة تركز على تدخل الدولة في تدبير المخاطر البيئية والسهر على احترام المجال البيئي وحمايته والحفاظ عليه، وقد وضع لأجل ذلك مجموعة من النصوص القانونية<sup>2</sup> المتعلقة بحماية الطبيعة من الأضرار والمحافظة على صحة وسلامة المواطنين. ولعل مشروع الميثاق الوطني للبيئة والتنمية المستدامة سيشكل المادة القانونية لهذا المفهوم في مرحلته الأولى بالنسبة للتجربة التشريعية المغربية، ويعتبر هذا الميثاق نقلة نوعية على هذه النصوص في مجال تحديد مبادئ وقيم التنمية المستدامة وأركانها القائمة على الرقي الاجتماعي والمحافظة على البيئة والتراث الطبيعي والثقافي، والتشجيع على تبادل الوسائل، والولوج إلى المعلومات من خلال البحث العلمي في مجال البيئة والتنمية.

ويتوفر المغرب اليوم على الاستراتيجية الوطنية للتنمية المستدامة 2030، وهذه الإستراتيجية تتوخى تحقيق الانتقال التدريجي للمغرب نحو الاقتصاد

---

<sup>3</sup> نعرف الجباية البيئية على أنها نوع من الأدوات الاقتصادية لمعالجة المشاكل البيئية. وهي مصممة لاستيعاب التكاليف البيئية وتوفير حوافز اقتصادية للأشخاص والشركات لتعزيز الأنشطة المستدامة بيئياً.

2 كالقانون رقم 10.95 المتعلق بالماء المعدل في 2016 بقانون 36.15، والقانون رقم 08.01 المنظم لاستغلال المقالع، والقانون رقم 11.03 المتعلق بحماية واستصلاح البيئة، والقانون رقم 12.03 المتعلق بدراسة التأثير على البيئة، والقانون رقم 13.03 المتعلق بمكافحة تلوث الهواء، والقانون 28.00 المتعلق بتدبير النفايات والتخلص منها

الأخضر من خلال أخذ الرهانات البيئية بعين الاعتبار، والعمل على ضمان التنمية البشرية والتماسك الاجتماعي وتعزيز مستدام للتنافسية الاقتصادية. ولتحقيق هذا الهدف، تم تحديد سبعة رهانات أساسية كبرى، كما تم تحديد المحاور الاستراتيجية لكل رهان، والتي بلغت في مجملها 31 محورا استراتيجية لها أهدافها وإجراءاتها ومشاريعها، كما ترمي على الخصوص إلى تمتين الحكامة والتنمية المستدامة، وتعزيز الإطار المؤسسي للتنمية المستدامة، ودور الإطار القانوني والفاعلين واليات المراقبة، بالإضافة إلى تمتين الآليات الاقتصادية والمالية ووضع سياسة جبائية للنجاعة البيئية.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الاستراتيجية تمكن من تعزيز الترسنة القانونية البيئية التي جاء بها دستور 2011<sup>1</sup> الذي نص على التنمية المستدامة باعتبارها حقا لجميع المواطنين، ووضع آليات جديدة للحكامة الديمقراطية، علاوة على الشروط الضرورية لإرساء أسس التنمية المستدامة بالمملكة.

وفي إطار ربط حماية البيئة بالسياسة الضريبية وضع المشرع الضريبي المغربي لائحة اقتطاعات ضريبية ترتبط بحماية البيئة لتشمل مجالات الماء والطاقة والنقل والنفايات والتي تعد تعبيرا عن سياسة بيئية بدل أن يكون الهدف هو مجرد تحصيل موارد لفائدة الخزينة العامة للدولة.

<sup>1</sup> الفصل 31 والفصل 71 و الفصل 151 من الدستور ل 29 يوليوز 2011

### الخلاصة:

في الختام نخلص إلى القول أن السياسة الضريبية تساهم بشكل فعال في تحقيق مختلف أبعاد التنمية المستدامة، فكما أنها تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل النفقات العامة للدولة، فإنها تلعب دورا هاما في تحقيق النمو الاقتصادي ومعالجة مختلف الاختلالات الاقتصادية، إضافة إلى مساهمتها في التوزيع العادل للدخل ورفع القدرة الشرائية للطبقات الأقل دخلا، وكذا حماية البيئة والحد من التلوث. ورغم الإجراءات الضريبية التي اتخذتها السلطات العمومية بالمغرب بهدف تشجيع الاستثمار وتحفيز بعض القطاعات ذات الأولوية مثل الفلاحة والسياحة إضافة إلى تعبئة الادخار ودعم الصادرات، إلا أن هذه الإجراءات المتمثلة أساسا في منح إعفاءات وتخفيضات مؤقتة لم تكن ذات جدوى في النهوض بالاقتصاد الوطني، وهو ما يدل على عدم فعالية السياسة الضريبية في تحقيق البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة.

فالساسة الضريبية بالمغرب تتسم باللاعادلة، فأصحاب المداخيل المحدودة (الأجراء والموظفون) يساهمون بالقسط الأوفر من الحصيلة الضريبية، بالإضافة إلى التفاوت الكبير في توزيع الدخل بين مختلف فئات المجتمع وبالتالي تدهور القدرة الشرائية للمواطن.

ورغم استحداث المغرب بعض الضرائب البيئية من خلال مختلف قوانين المالية، إلا أن هذه الضرائب ليست ذات مردودية وغير فعالة في الحد من التلوث، فكل المؤشرات تدل على تدهور البيئة، بما يؤكد عدم فعالية السياسة الضريبية في الحد من التلوث وتوفير موارد مالية لمواجهة آثاره السلبية.

## حق الإطلاع الضريبي بين الأسس والضوابط والآثار المترتبة عليه

زكرياء جواد

باحث بسلك الدكتوراه بجامعة محمد الخامس الرباط  
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -سلا-

### المقدمة:

تملك الإدارة في إطار مساطر المراقبة الضريبية حق الإطلاع وتبادل المعلومات مع الملتزمين، 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، فحق الإطلاع يعد من الأسس القانونية التي تخول للإدارة الضريبية مراقبة وتطبيق التشريع الضريبي بناء على مقتضيات قانونية تشكل إطارا قانونيا لسلطات الإدارة الضريبية في هذا المجال، بحيث لا يمكن أن يمارس إلا في إطار قواعد وإجراءات قانونية منصوص عليها من طرف المشرع، لأن هذه الضوابط تشكل حقوقا وضمانات لفائدة الملتزمين تحميهم من كل تعسف أو تجاوز محتمل من قبل الإدارة الضريبية.

ومن هنا تتجلى أهمية الموضوع المتمثلة في السعي لتحقيق غايات و أهداف متعددة لعل أهمها جمع المعلومات المتوفرة لدى الاغيار من أجل التحقق من وعاء

الضريبة للوصول إلى الدخل الحقيقي للملزم، حتى يتسنى للإدارة الضريبية مطابقتها مع الإقرارات المصرح بها من طرفه، درءا للتهرب الضريبي وصولا للعدالة الجبائية.

وفي هذا الإطار تظهر صعوبة التوفيق بين طرفين متناقضين، طرف قوي وهو الإدارة الضريبية التي تسعى إلى تحقيق أهدافها من خلال الحصول على المعلومات اللازمة لها من أجل فرض الضريبة عبر تفعيل حق الاطلاع، وبين طرف ضعيف وهو الشخص الذي يمارس لديه حق الاطلاع.

وعليه فممارسة حق الاطلاع الضريبي كثيرا ما يصطدم بالإشكالية التالية:

ما مدى فعالية إجراءات حق الإطلاع وتبادل المعلومات؟

ولأجل معالجة هذه الإشكالية قمنا بتفكيكها إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

ما هي الأسس والضوابط التي تحكم ممارسة حق الإطلاع الضريبي؟

وأين تتجلى الآثار المترتبة على حق الإطلاع الضريبي وكذا حدوده

القانونية والعملية؟

وللوقوف بالدرس والتحليل على مختلف حيثيات موضوع بحثنا إرتئينا

منهجيا تقسيمه إلى مبحثين أساسيين كما يلي

المبحث الأول: الأسس القانونية والمادية التي يقوم عليها حق الاطلاع

الضريبي

المبحث الثاني: الآثار المترتبة على حق الاطلاع الضريبي ومحدوديته

القانونية.



### **المبحث الأول: الأسس القانونية و المادية التي يقوم عليها حق الاطلاع الضريبي**

لقد حدد المشرع المغربي الضريبي من خلال المادة 214 من المدونة العامة للضرائب، وكذا في النصوص التشريعية السابقة لها مجموعة من الأسس التي يقوم عليها حق الاطلاع، باعتباره حقا من حقوق الإدارة الضريبية، وتتمثل هذه الأسس في الأسس القانونية (المطلب الأول) و الأسس المادية (المطلب الثاني).

### **المطلب الأول: الأساس القانوني لممارسة حق الاطلاع الضريبي**

إن حق الإطلاع وتبادل المعلومات وفق التشريع الضريبي المغربي يعطى للإدارة حق الحصول على المعلومات التي من شأنها أن تفيدها في ربط ومراقبة الإقرارات الضريبية والرسوم، وبالرجوع إلى النصوص القانونية التي وضعت ما قبل الإصلاح الجبائي الحديث، فسوف نلاحظ أن للإدارة حق واسع في الاطلاع على الوثائق المفيدة في مراقبة تطبيق القانون الجبائي كالمادة 47 من قانون التسجيل، والمادة 25 من قانون التمبر، اللتان تذكران مجموعة من المؤسسات والأشخاص الذين يمكن للإدارة أن تطلع على الوثائق التي بين أيديهم من أجل الحصول على المعلومات المطلوبة، مثلما تذكر الجزاءات المطبقة عند الامتناع من تمكين الإدارة الضريبية من ممارسة حقها ذلك<sup>1</sup>.

أما في عهد الإصلاح الجبائي<sup>2</sup>، فقد تم تعزيز القوانين المنظمة للضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة ثم الضريبة العامة على الدخل بنصوص

<sup>1</sup> - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي، مطبعة دار النشر المغربية 2002، ص: 118

<sup>2</sup> - الصادر بالظهير الشريف 1-83-38 بتاريخ 23 أبريل 1984 لتنفيذه القانون الإطار رقم 83.3 المتعلق بالإصلاح الجبائي، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3731 بتاريخ 2 ماي 1984.

تشريعية تؤسس لهذا الحق<sup>1</sup>، تتشابه في تركيبتها حيث تتضمن جميعا عبارة "يجوز للإدارة الاطلاع على جميع المعلومات التي من شأنها..." وبعد صدور المدونة العامة للضرائب<sup>2</sup>، أصبح التنظيم القانوني لحق الاطلاع موحد بالنسبة للضرائب الرئيسية الثلاث حيث نصت المادة 214 من كتاب المساطر الجبائية في فقرتها الأولى "يجوز لإدارة الضرائب كي تتمكن من الحصول على جميع المعلومات التي من شأنها أن تفيدي في ضبط ومراقبة الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة على الغير" يتضح من خلال هذه المادة أن المشرع المغربي خصص مادة واحدة لممارسة هذه المسطرة، حيث قرر في مطلقها مبدأ حق الإدارة الضريبية في الحصول على المعلومات واستعمال حق الاطلاع و خصص باقي الفقرات الأحكام الخاصة بنطاق استعمال هذا الحق.

### **المطلب الثاني: الأساس المادي للممارسة حق الاطلاع**

إن ما يميز حق الاطلاع هو نوعية الأشخاص الخاضعين له من جهة، و لا محدودية الوثائق الخاضعة لهذه المسطرة من جهة ثانية.

<sup>1</sup> - المادة 36 من قانون الضريبة على الشركات رقم 24.86 الصادر بتاريخ 21 يناير 1987 الجريدة الرسمية عدد 3873 بتاريخ 21 يناير 1987.

- المادة 39 من القانون رقم 30.85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.85.347 بتاريخ 20 دجنبر 1985 والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 3318 بتاريخ فاتح يناير 1986.

- المادة 106 من القانون 17.89 المحدث بموجبه ضريبة عامة على الدخل. الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.116 بتاريخ 1989 والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 6 دجنبر 1989.

<sup>2</sup> - مبارك الركبي، المراقبة الضريبية وأثرها على تعديل الأساس الضريبي، رسالة دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الأول، سطات، السنة الجامعية 2009-2010، ص:25

## الفقرة الأولى: الأشخاص الخاضعون لمسطرة الاطلاع.

في البداية يجب التأكد أن حق الاطلاع يتعلق فقط بالأغياردون الملزم<sup>1</sup> الخاضع للضريبة، وقد حددت المادة 214 من المدونة العامة للضرائب الأشخاص الملزمون بحق الاطلاع في كل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة، و كل شخص طبيعي أو معنوي يزاوّل نشاط خاضع للضريبة، ويمكن حصر الجهات التي يجوز للإدارة الضريبية الاطلاع لديها في:

- 1- الإدارات المركزية و مصالحها الخارجية.
- 2- الوحدات الترايية ذات الشخصية المعنوية والاستقلال المالي، كالمجالس الحضرية و القروية و مجالس العاملات و الإقليم، و الجهات.
- 3- قضاة التوثيق.
- 4- المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي.
- 5- الهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة سواء كانت ذات طابع إداري أو تجاري أو صناعي.
- 6- الخاضعين للضرائب سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، حتى ولو كانوا معفيين منها بشكل كلي أو جزئي عملا بمقتضيات القوانين الاستثمارية أو بموجب قوانين خاصة<sup>2</sup>.
- 7- المهن الحرة بما فيها المهن التي تستلزم مزاولتها المحافظة على السر المهني.

<sup>1</sup> - سفيان أدرويش، رشيدة الصابري، "تصحيح الأساس الضريبي" دراسة مقارنة، دار القلم للطباعة و النشر، الرباط، الطبعة الأولى، ماي 2002، ص: 39

<sup>2</sup> - محمد العليقي السباعي "المراقبة الجبائية في المغرب على ضوء نصوص الإصلاح الجبائي"، بحث لنيل دبلوم السلك العالي للمدرسة الوطنية للإدارة بالمغرب، نونبر 1993، ص 11

كما يجوز لإدارة الضرائب أن تطلب الاطلاع على المعلومات لدى إدارات الضرائب التابعة للدولة التي أبرمت مع المغرب اتفاقيات لتفادي ازدواجية فرض الضريبة على الدخل، في إطار عملية تبادل المعلومات<sup>1</sup>. ويتم عادة الحصول على المعلومات من إدارات الضرائب الأجنبية، إما تلقائيا عند انتقال تلقائي لمعلومات تتعلق بفئات معينة من الدخل (أرباح الأسهم، الفوائد و الرسوم...) وإما بطلبها وذلك خلال عمليات المراقبة<sup>2</sup>. ولعل القاسم المشترك بين هذه الهيئات، أنها تتوفر على معلومات قد تفيد الإدارة إبان ممارستها لعملية المراقبة الضريبية، كما أنه ليست لهذه الهيئات أية مصلحة في إخفاء هذه المعلومات<sup>3</sup>.

### الفقرة الثانية: الوثائق الخاضعة لمسطرة الاطلاع:

يشمل حق الاطلاع جميع المعلومات أيا كانت طبيعتها، و التي من شأنها أن تساعد الإدارة على تحديد أسس الضريبة و مراقبتها، ويمكن التمييز في خضم الوثائق التي تطع عليها الإدارة، بين تلك التي لا تتطلب جهدا من الإدارة في الحصول عليها وهي التصريحات المدلى بها من طرف الملزمين والوثائق المرفقة بها، فهذه الوثائق توجد في مكاتب المفتشين ويمكنهم بسهولة الاطلاع عليها، أو استغلالها في ربط وتصحيح الضريبة، فهي إذن لا تستوجب أية إجراءات

<sup>1</sup> - البند الثاني من المادة 214 من المدونة العامة للضرائب

<sup>2</sup> - Note circulaire n° 716 relative au livre du procédure fiscale ministre des finance et de la privatisation direction générale des impôts p 29

<sup>3</sup> - JEAN-YEVES merecier. Berenared plagient. Emmanuelle fema laqueny. Claude gambier: les impôts en France traité pratique de la fiscalité des affaires, édition 34, 2002, édition FRANCIS LEFEIRE. P : 525.

مسطرية (أولا) وبين الوثائق الموجودة في حوزة الأشخاص الآخرين خارج إدارة الضرائب (ثانيا).

### أولا: الاطلاع على الوثائق المتوفرة لدى إدارة الضرائب.

يقع على عاتق الملزم القيام بمجموعة من التصريحات، هذه التصريحات تفيد في مراقبة مداخيل ملزمين آخرين يمارسون نفس الأنشطة - وهذه الوثائق لا تشير إشكالات قانونية في إثبات مضامينها مادامت ناتجة عن تصريحات الملزمين- فهي بمثابة اعتراف لهم- مادامت أصبحت في ملكية الإدارة تستعملها كيفما تشاء، غير أن الوقائع قد يكون أكثر تعقيدا عندما تكون المعلومات التي تتضمنها الوثائق المذكورة غير نهائية، كأن تكون هي نفسها موضوع مراجعة من طرف الإدارة لم تفضي بعد إلى الرفض النهائي للضريبة.

وهكذا يمكن تصور تصريحا تقدمه مؤسسة صحية عن نشاطها، يتضمن الأجور و العمولات التي توصل بها طبيب معين، وخضع هذا التصريح للمراقبة نازعت فيه المؤسسة الصحية، فهل تستطيع استعمال نفس المعطيات التي تضمنها التصريح المذكور كمعلومات مفيدة في الضريبة بالنسبة للطبيب المعني؟

هنا يذهب الأستاذ عبد الغني خالد أن تعامل الإدارة مع هذه المعلومات التي لم تصبح نهائية بعد يجب أن يتصف بكثير من الحذر و الاحتياط، بخلاف الوثائق المتوفرة لدى المؤسسات والأشخاص الخاضعين لمسطرة الاطلاع التي من المفروض أن تتضمن معطيات غير متنازع في شأنها<sup>1</sup>، وذات صبغة نهائية، مادامت المدونة العامة للضرائب تفرض على الملزمين مسك المحاسبة طبقا للنصوص

1 - عبد الغني خالد، "المسطرة في القانون الضريبي" مطبعة دار النشر المغربية، 2002، ص: 121

التشريعية و التنظيمية الجاري بها العمل، بشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة المنصوص عليها في المدونة<sup>1</sup>.

### ثانيا: الإطلاع على الوثائق المتوفرة لدى الأغيار.

يجدر بنا التمييز هنا، بين الوثائق المسوكة من طرف الإدارات الخاضعة للدولة والجماعات الترابية، والمؤسسات العامة، وجميع الأشخاص الخاضعة لمراقبة الدولة وبين الوثائق المسوكة من طرف أشخاص القانون الخاص

بالنسبة للصنف الأول: يمكن القول أن العلاقة التي تربط بين الإدارة الضرائب وهذه المؤسسات، هي علاقة إدارية بين أشخاص تنتمي إلى نفس الجنس، وبالتالي فإن الأمر أيسر لإدارة الضرائب في الحصول على جميع المعلومات من الإدارات والمؤسسات العمومية دون أن تتمتع من الإدلاء بالمعلومات بحجة المحافظة على السر المهني.

وقد مكنت بعض المساطر الإدارية من إطلاع إدارة الضرائب على وثائق كثيرة، واستخدامها لمراقبة الملزم كما هو الحال فيما يتعلق بإحالة ملفات قضائية على قابض التسجيل للتأشير عليها، أو إحالة محاضر رجال الدرك على نفس المؤسسة لمخالفة قانون الضريبة على تسجيل السيارات<sup>2</sup>.

بالنسبة للصنف الثاني: أي الوثائق المسوكة من طرف الخواص، فهي مجموع الوثائق التي يتعين على الملزمين مسكها لمدة لا تقل عن 10 سنوات<sup>3</sup> تنفيذا

1 - الفقرة 1 من المادة 145 من المدونة العامة للضرائب.

<sup>2</sup> سفيان ادريوش، رشيدة الصابري، "تصحيح الأساس الضريبي" دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص: 39

<sup>3</sup> - تنص المادة 211 من المدونة العامة للضرائب "يجب على الخاضعين للضريبة وكذا الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المكلفين بحجز الضريبة في المنبع أن يحتفظوا طوال عشر (10) سنوات في المكان المفروضة فيه الضريبة عليهم بنسخ فواتورات البيع أو بطاقات الصندوق والأوراق المثبتة للمصروفات والاستثمارات وكذا الوثائق المحاسبية اللازمة لمراقبة الضرائب.. الخ".

للقوانين الجاري بها العمل، وهذه الوثائق تشمل الوثائق المحاسبية، وكذا عقود الصفقات، سجلات قاضي التوثيق، الفاتورات... الخ وهكذا، فقد غدا هذا الحق اليوم، وراء الاختلاف الذي تقوم بها إدارة الضرائب للنفاد إلى المعلومات الجبائية عبر جميع الإدارات، وفي مواجهة جميع المؤسسات العمومية والهيئات الخاضعة للرقابة<sup>1</sup>، وكل الأشخاص الذاتية أو المعنوية المزاولة لنشاط خاضع للضريبة.

**المبحث الثاني : الآثار المترتبة عن ممارسة حق الاطلاع الضريبي وحدوده القانونية**  
مسطرة الاطلاع مجموعة من الآثار القانونية تتمثل في إجراءات خرق هذه المسطرة، وكذا استغلال المعلومات المتحصل عليها (المطلب الأول) رغم المحدودية القانونية والعملية لهذه المسطرة (المطلب الثاني).

**المطلب الأول : الآثار المترتبة عن المسطرة الاطلاع .**  
ينتج عن ممارسة حق الاطلاع، اثرين مهمين، يتعلق الأول بالخاضع لمسطرة الاطلاع، وهي عبارة عن جزاءات تفرض عليه في حالة رفض الخضوع لمسطرة الاطلاع (الفقرة الأولى) والثاني خاص بالأغيار الذين يمكن استغلال المعلومات المتأتية من الاطلاع ضدهم (الفقرة الثانية).

**الفقرة الأولى : الجزاءات المطبقة في حالة خرق مسطرة الاطلاع.**  
تنص مقتضيات المدونة العامة للضرائب على عدة مقتضيات عقابية تطبق في حالة خرق مسطرة الاطلاع، فانطلاقا من المواد<sup>185</sup> و<sup>191</sup> و<sup>230</sup>، تفرض

<sup>1</sup> - سفيان ادريوش، رشيدة الصابري، نفس المرجع، ص:40

<sup>2</sup> - تنص المادة 185 من المدونة العامة للضرائب "فرض على المخالفات المتعلقة بحق الاطلاع المنصوص عليه في المادة 214 أدناه، والغرامة والتهديدية اليومية المنصوص عليها في المادة 191-1 أدناه، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 230 أدناه.

غير أن هذه الأحكام لا تطبق على القضاة المكلفين بالتوثيق وعلى إدارات الدولة و الجماعات الترابية.

تفرض هذه الغرامة والغرامات التهديدية اليومية عن طريق الجدول أو قائمة الإيرادات أو الأمر بالاستخلاص." <

غرامة مالية قدرها ألفي (2000) درهم على كل شخص خرق مقتضيات المتعلقة بممارسة حق الاطلاع، كما تنضاف غرامة تهديديه قدرها مائة (100) درهم عن كل يوم تأخير على ألا يتجاوز مجموعها ألف (1000) رهم.

أما بالنسبة للضريبة على الدخل فتتراوح هذه الغرامة بين خمسمائة (500) درهم و ألفي (2000) درهم، غير أن هذه الجزاءات لا تطبق على القضاة المكلفين بالتوثيق، وعلى إدارات الدولة والجماعات الترابية.

أما بخصوص المسطرة التي تسلكها الإدارة في توقيع هذه الجزاءات، فتبدأ بإرسال رسالة من طرف المفتش المكلف بالاطلاع، توجه إلى الخاضع للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، يدعوه فيها إلى القيد بالالتزامات القانونية داخل أجل الخمسة عشر (15) يوماً، وفي حالة عدم تقديم الوثائق داخل الأجل المحددة، أخبره في رسالة تبليغية ثانية بتطبيق الغرامة عليه في حالة عدم امتثاله وذلك داخل أجل 15 يوماً من تاريخ تسليم الرسالة، وإذا لم يقدم الخاضع للضريبة وثائق الاطلاع داخل الآجال المحددة تفرض عليه الغرامة التهديدية.

<sup>1</sup> - ينص البند الاول من المادة 191 من المدونة العامة للضرائب "إذا لم يقدم الخاضعون للضريبة الوثائق المحاسبية المشار إليها في المادتين 145 و 146 أعلاه، أو رفضوا الخضوع لأجراء المراقبة المنصوص عليها في المادة 212 أدناه، فإنهم يتعرضون لغرامة مبلغها ألفي 2000 درهم وأن اقتضى الحال غرامة تهديدية قدرها مائة 100 درهم عن كل يوم تأخير، على أن لا يتجاوز مجموعها ألف 1000 درهم وفق الشروط المقررة في المادة 229 أدناه.

<sup>2</sup> ونفس الفقرة من المادة 230 من المدونة العامة للضرائب " وإذا لم يتمم الخاضع للضريبة إقراره داخل الأجل المشار إليه، أخبرته الإدارة بواسطة رسالة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه بتطبيق الجزاءات المنصوص عليها في المواد 194 أو 195 أو 196 أو 200 أعلاه. تفرض الجزاءات المشار إليها أعلاه عن طريق الجدول".



إن المدونة العامة للضرائب تنص على العديد من الجزاءات التي تخص مخالفة أحكام القانون الضريبي، لذا وجب التمييز بين الجزاءات التي تطبق على الخاضع لمسطرة الاطلاع وتلك المطبقة على الخاضع للضريبة، ذلك أن الجزاءات المطبقة على الخاضع لمسطرة الاطلاع تعد غرامة ثابتة، وتعد كعقوبة لمخالفة مسطرة معينة لا علاقة لها بأية ضريبة<sup>1</sup> وتطبق بناء على محضر المخالفات المنجز من قبل المكلف بالاطلاع، ويبلغ إلى الخاضع، ويحرر فوراً أمراً بتحصيلها<sup>2</sup>.

### الفقرة الثانية: استغلال المعلومات المحصل عليها من ممارسة حق الاطلاع.

تختلف نتائج المعلومات المحصل عليها من ممارسة حق الاطلاع حسب ما إذا كان الشخص خاضع للاطلاع، أو ملزم بالضريبة.

فبالنسبة للشخص الخاضع لمسطرة الاطلاع، فليس هناك أية آثار ضريبية ناتجة عن ممارسة حق الاطلاع لديه، اللهم ما تعلق بالغراملات السالفة الذكر في حالة الامتناع، فحتى لو تم اكتشاف تناقضات أو أوجه نقص مقارنة مع التصريحات التي قدمها، فلن يتم تصحيح الأسس المصرح بها، بناء على نتائج الاطلاع، وإصدار ضرائب تكميلية، بل لا بد أن تسلك مسطرة الفحص في عين المكان المحاطة بمجموعة من الضمانات القانونية المخولة للملزم<sup>3</sup>.

أما فيما يخص الملزم بالضريبة، فمن خلال ممارستها لحق الاطلاع، قد تحصل الإدارة على معلومات مفيدة في تحديد المادة الضريبية الخاصة بالملزم

<sup>1</sup> - وذلك لان الخاضع لمسطرة الاطلاع قد يكون معفي من أداء الضرائب ومع ذلك تفرض عليه الغرامات المنصوص عليها في المدونة ع ض بسبب خرقه لمسطرة الاطلاع

<sup>2</sup> - عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص: 128

<sup>3</sup> - الطاهري توفيق "اتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية" أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق شعبة القانون العام جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق اكدال، الرباط السنة الجامعية 2008-2009

المعني، فهي قد تعثر لدى موثق أو لدى عدل على عقد بيع غير مقدم للتسجيل أو غير مصرح به، كما قد تكتشف لدى بنك الحسابات تتضمن دخولا غير مصرح بها، أو لدى ممون فاتورات شراء غير واردة في المحاسبة، فتعتزم الإدارة توظيف هذه المعلومات في مواجهة الملزم المعني، وهنا يطرح دائما التساؤل عن حجية هذه المعلومات، خاصة بعدما تبين أن الكثير من الملزمين يرفضونها أو ينكرونها، وبعدها تبين أن القضاء بدوره لا يضيف عليها حجية مطلقة<sup>1</sup>.

اختلفت الإجابة عن هذا التساؤل بين جميع الأطراف المعنية أو المتداخلة في الموضوع، فالإدارة تعتبر أن المعلومات التي في حوزتها معلومات صحيحة ومحصل عليها في إطار ممارستها لحقها في الاطلاع المخول لها بمقتضى القانون، وبالتالي فهي ترى أن حجية هذه المعلومات حجية قوية، ولا يمكن ربطها بأي شرط.

لكن الملزم من جهته يرى بأن المعلومات التي تواجه بها مرفوضة طالما أنه لم يقبل بها، ولذلك فهو يلجأ دائما إلى إنكارها.

أما اللجان الضريبية فهي ترى بأن هذه المعلومات صحيحة طالما أن حصول الإدارة عليها كان في إطار مسطرة حق الاطلاع، وطالما أنها عرضت على الملزم في إطار غير أن القضاء- اعتبر أن الوسائل و المعلومات المحتج بها من طرف الإدارة في مواجهة الملزم مجرد قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس من طرفه، وبالتالي فإن الإدارة ملزمة بدعم هذه المعلومات بوسائل أخرى تؤكد حجيتها.

وقد ربط القضاء أعمال هذه القرينة في مواجهة الملزم بتوافر ثلاثة شروط

أساسية:

<sup>1</sup> - مولاي عبد الرحمان ابليللا، الاثبات في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص: 271

**الشرط الأول:** أن يتم عرض المعلومات المحصل عليها على الملزم في إطار مسطرة تواجيهيه.

**الشرط الثاني:** الإدلاء بالوثائق المثبتة للمعلومات وعدم الاكتفاء فقط بالتمسك بهذه المعلومات، ويطرح هذا الشرط صعوبة في التطبيق بالنسبة للإدارة التي لا تتوفر في غالب الأحيان إلا على المعلومة أما الوثيقة المعززة لها فتبقى في حوزة الغير، أو لا يمكن الإدلاء بها بسبب الالتزام بالسر المهني.

**الشرط الثالث:** أن يعلن الملزم قبوله بهذه المعلومات.

ما يبدو من موقف القضاء في هذا الإطار أن الشرط الثالث، وإن كان يتماشى مع ما يشترطه الملزمون فإن من شأنه أن يفرغ حق الاطلاع من احتواه في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وإخفاء المادة الضريبية التي تحدث من بعض الملزمين، ولذلك يرى الأستاذ عبد الرحمان أبليللا أنه لاستبعاد المعلومات المحصل عليها لا يجب أن يكتفي الملزم بمجرد الإعلان عن عدم قبوله بهذه المعلومات، بل يجب مثلاً أن يطعن الملزم المعني بالأمر بالزور في الوثائق المتضمنة للمعلومات إذا كانت وثائق رسمية، كما في إمكان المحكمة أن تقوم بمعاينة لدى الجهة مصدرة أو المسلمة للمعلومات والتأكد من صحة هذه المعلومات من خلال مباشرة مسطرة المعاينة في عين المكان على محاسبتها وسجلاتها<sup>1</sup>.

#### **المطلب الثاني: الحدود القانونية والعملية لحق الاطلاع.**

إن حق الاطلاع هو حق عام يمارس على مجموع الأشخاص والوثائق السابق ذكرها، لكنه يصطدم بمجموعة من المعوقات التي تحول دون التفعيل الأمثل له، يتعلق الأمر بحدود مرتبطة بظروف ممارسة الاطلاع (الفقرة الأولى) وأيضا بضعف الجزاءات المترتبة عن مخالفة أحكام الاطلاع (الفقرة الثانية).

<sup>1</sup> - مولاي عبد الرحمان أبليللا، الاثبات في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص: 272.

### الفقرة الأولى: حدود مرتبطة بظروف ممارسة حق الاطلاع.

إن مباشرة الإدارة الضريبية لحق الاطلاع مرهون بمجموعة من الحدود العملية، منها ما هو متعلق بالموظف المؤهل الذي ينبغي أن يكون من المأمورين المحلفين الذين لهم على الأقل رتبة مفتش مساعد، كما يجب أن يمارس حق الاطلاع بأماكن المقر الاجتماعي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين أو مؤسستهم الرئيسية، بمعنى أنه يجب أن يمارس في المكان الذي يفترض أن توجه فيه الوثائق والمعلومات، أما الطلبات الكتابية التي تعبر فيها الإدارة الضريبية عن رغبتها في الاطلاع فيجب أن يبلغ للملزم بالعنوان المحدد في إقرارته أما برسالة مع الإشعار بالتسليم، أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطرق الإدارية، وإذا سلمنا أن مقتضيات الفرع الثالث كم المادة 214 قاعدة عامة لإجراءات حق الاطلاع فإن أجل الرد على رسالة الإدارة هو 30 يوم الموالية لتاريخ تسلم الطلب في حالة رغبة الملزم في عدم إجراء الاطلاع بمؤسسته، فإن مدة إجراء الاطلاع لا يمكن أن تتجاوز 30 يوماً الموالية لانتهاه أجل الرد على طلب الإدارة الضريبية، لان المشرع لم يحدد مدة الاطلاع كما هو الشأن بالنسبة للفحص والمعاينة<sup>1</sup>، وبالتالي فإجبارية الطلب الكتابي يمنع الإدارة الجبائية أن تأخذ المبادرة دون سابق إعلام وبطلب رسمي، وهو ما يعتبر تراجعاً عما كان عليه الحال قبل الإصلاح الضريبي، إذ كان نص الظهير المنظم للأرباح المهنية، يسمح بممارسة هذا الحق بطريقة تلقائية بمجرد

<sup>1</sup> - مبارك الركبي، المراقبة الضريبية وأثرها في تعديل الأساس الضريبي، مرجع سابق، ص: 32.

إثبات صفة مأمور إدارة الضرائب بواسطة البطاقة المهنية، مع بعض الاستثناءات التي تهم المؤسسات المالية وبعض المؤسسات العمومية<sup>1</sup>. بالإضافة إلى حدود متعلقة بالأشخاص الممارس لديهم هذا الحق، بحيث أنه لا يشمل الخواص العاديين الذين لا يخضعون لأي التزام ضريبي، والفنانين والجمعيات ولأندية الغير الخاضعة للضريبة، وأيضا حدود مرتبطة بطبيعة المعلومات المحصل عليها، باعتبار أن ممارسة حق الاطلاع يجب أن يأخذ بعين الاعتبار حرمة المعلومات الشخصية التي لا علاقة لها بمداخل الملمزم ونفقاته<sup>2</sup>. هذا بالإضافة إلى بعض المشاكل الداخلية والخارجية التي تعاني منها فرقة الأبحاث و التحقيقات والتي تؤثر على عملها وتجعلها غير قادرة على القيام بواجبها على الوجه الأكمل، فرغم أن المشرع منحها هامشا واسعا لممارسة حق الاطلاع إلا أنها لا تسائر ذلك إلا نسبيا بحيث ظلت مصادرها جد محدودة لا تتعدى بعض الإدارات العمومية والأشخاص المعنوية وقليل ما تلجأ للأشخاص الطبيعية الشيء الذي انعكس على حجم وقيمة المعلومات التي تتوصل إليها والتي لا يمكن وصفها بالشاملة كونها لا تتجاوز حتى نصف رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف<sup>3</sup>، وذلك راجع بالأساس إلى تقصير الفرقة في أداء مهامها حيث أنها نادرا ما تعود مراسلة الأشخاص الطبيعية ولا تطالبهم في معرض مراسلاتها تلك سوى بمجموع رقم معاملاتها وهو رقم اقل ما يقال عنه انه رقم غير معبر ولا يحمل

<sup>1</sup> - محمد لعلقي السباعي، المراقبة الجبائية في المغرب، مرجع سابق، ص:13

<sup>2</sup> - مولاي عبد الرحمان أبليللا، الإثبات في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 266

<sup>3</sup> - حليمة الحر، أفة الغش الضريبي ومدى مساهمة فرقة الأبحاث والتحقيقات في التخفيف منها وتقليصها، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في المالية العامة، جامعة عبد المالك السعدي، كلية الحقوق بطنجة السنة الجامعية 2007 2008، ص: 69

أية تفاصيل، كما ويظهر هذا التقصير على مستوى نسب الأخطاء المرتفعة التي تقع فيها والذي يتضح من خلال الشكايات التي تتوصل بها، زد على ذلك أن عدم تطبيق الفرقة للجزاءات المفروضة في حال مخالفة حق الاطلاع يضعف من قيمة عملها ويدفع الممولين إلى الاستهانة بها.

ويرى البعض أن التهميش هو المشكل الحقيقي الذي تعاني منه فرقة الأبحاث والتحقيقات إذ إن ضعف الصلاحيات الممنوحة لها ما هو إلا نتيجة لضغوطات تمارسها أطراف ليس من مصالحها وجود جهاز يكون بمثابة " عين عليهم وعلى تحركاتهم وثرواتهم" ثروات يعملون قصارى جهدهم لابعادها عن دائرة التضريب<sup>1</sup>.

كما أن الهدف من ممارسة حق الاطلاع يبقى بعيد التحقق خصوصا عندما يتعلق الأمر بالاطلاع لدى مقاولات كبيرة الحجم تكون شبكة علاقاتها بحجم اتساع نشاطها، مما يجعل من الصعب الاطلاع لديها كلها، كما أن ضرورة الإشعار التي فرضها القانون على الإدارة الضريبية تخلق نوعا من التضامن بين الشركاء الاقتصاديين أو الاغيار فلا يضعون تحت تصرف المفتش المحقق الا الوثائق التي يعلمون أنها لن تضر بمصلحة شريكهم<sup>2</sup>.

### ثانيا: حدود مرتبطة بضعف الجزاءات

إن العقوبات المالية المنصوص عليها في حالة الامتناع عن تقديم وثائق الاطلاع، هي ذاتها مصدر محدودية حق الاطلاع، وهي الجزاءات التي لا تتعدى 300 درهم و500 درهم، وهذا الجزاء جعل هذا الغير لا يقدم المعلومات المطلوبة مفضلا

<sup>1</sup> - أسماء علوي، تطبيقات الرقابة الجبائية على المقاولات في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام المعمق، جامعة عبد الملك السعدي، كلية الحقوق، طنجة، السنة الجامعية 2007-2008، ص: 117

<sup>2</sup> - rachid LZRAK : le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc, OP .CIT p :254

أداء الغرامة والحفاظ على علاقته مع زبائنه، فقد يحدث مثلا أن تتفق مقابلة خاضعة للفحص مع المقابلة المتعامل معها، والتي طلب منها معلومات حول حجم العمليات التجارية التي تمت بينهما على ألا تجيب على طلب الاطلاع مقابل تعويضها عن الغرامة التي تكبدتها<sup>1</sup> علما بأننا لم نسمع بوجود ولو حالة واحدة طبق فيها الجزاء المذكور في مواجهة الغير، لهذا السبب طالب البعض بضرورة تشديد العقاب إلى إقرار مثلا المسؤولية التضامنية للغير أو اعتباره مساهما أو مشاركا في جريمة التهرب الضريبي<sup>2</sup>

وإضافة إلى عدم كفاية العقوبات، فإن المشرع استثنى منها إدارات الدولة والجماعات الترابية، وبذلك كرس قاعدة سكوت الإدارة وعدم جواز تطبيق العقوبات ضدها، فكيف يمكن لإدارة الضرائب والحالة هذه أن تقوم بواجبها كاملا إذا لم تتمكن من الحصول على المعلومات من لدن باقي الإدارات العمومية والجماعات الترابية، خاصة إذا علمنا انه يوجد بحوزة هذه الأخيرة معلومات هامة وذات علاقة مباشرة بعمل إدارة الضرائب<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية ص: 51

<sup>2</sup> - محمد عبد الرحمن ابليللا، نفس المرجع، نفس الصفحة

<sup>3</sup> - محمد العليقي السباعي، المراقبة الجبائية في المغرب، مرجع سابق ص: 14

### خاتمة:

في ختام هذا البحث المتعلق بحق الاطلاع كسلطة مخولة للإدارة الضريبية، من أجل التنقيح وجمع المعلومات اللازمة في تصحيح وربط الضريبة، يمكن القول انه رغم اتساع مجال حق الإطلاع فان ممارسته تبقى محدودة من حيث النتائج، ذلك إن أعوان الإدارة الضريبية في إطار ممارسة هذه السلطة تقتصر مهمتهم على نقل المعلومات والمعطيات المحاسبية، والاطلاع على الوثائق الثبوتية، دون أن تتجاوز ذلك إلى تصحيح الأسس المصرح بها .

إضافة أن الجزاءات المالية المنصوص عليها في حالة الامتناع عن تقديم وثائق الاطلاع، هي ذاتها مصدر محدودية حق الاطلاع، وهي الجزاءات التي لا تتعدى 300 درهم و500 درهم، وهذا الجزاء جعل هذا الغير لا يقدم المعلومات المطلوبة مفضلاً أداء الغرامة والحفاظ على علاقته مع زبائنه، كما أن الهدف من ممارسة حق الاطلاع يبقى بعيد التحقق خصوصاً عندما يتعلق الأمر بالاطلاع لدى مقاولات كبيرة الحجم تكون شبكة علاقاتها بحجم اتساع نشاطها، مما يجعل من الصعب الاطلاع لديها كلها، كما أن ضرورة الإشعار التي فرضها القانون على الإدارة الضريبية تخلق نوعاً من التضامن بين الشركاء الاقتصاديين أو الاغيار فلا يضعون تحت تصرف المفتش المحقق الا الوثائق التي يعلمون أنها لن تضر بمصلحة شريكهم.

كما أن ممارسة حق الاطلاع وتبادل المعلومات كثيراً ما يصطدم بإشكالية السر المهني لدى بعض المهن الحرة التي تفرض عليها القوانين المنظمة لها الالتزام الكامل بهذا السر تحت طائلة العقاب الجنائي.



## التقنيات الحديثة المدمجة لمقاربة تدبير المخاطر ودورها في تعزيز مردودية المراقبة الجبائية

نبيل الإدريسي الزكاري

طالب باحث بسلك الدكتوراه

بجامعة محمد الخامس، أكادال

تشكل الموارد الجبائية في المملكة المغربية العمود الفقري لموارد الدولة، فهي تمثل ما يزيد عن 90% من مجموع الموارد العادية، كما أنها تساهم بشكل عام في تحقيق الاستقرار الإقتصادي عن طريق حماية الإقتصاد من التضخم والإنكماش، كما توظف من أجل حماية الإنتاج الوطني، وتحسين وثيرة الإستثمار عن طريق النفقات الجبائية، فضلا عن كونها أداة لتذويب الفوارق الإجتماعية وإعادة توزيع الدخل والثروة بين مختلف فئات المجتمع، بالإضافة إلى تسخيرها لتحقيق التنمية الإقتصادية والإجتماعية.

إلا أن الذي يقلص من دور الضريبة ويهدد وجودها، احتيال بعض الملتزمين بالضريبة للتهرب من إنتزاعاتهم الضريبية التي يفرضها القانون، حيث يؤدي هذا التهرب إلى إحداث آثار سيئة سواء من ناحية التقليل من حصيلة الضرائب أو من ناحية عدالة توزيع العبي الضريبي على النحو الذي قصده واضعوا السياسة الضريبية. إذ يزداد العبي بالنسبة لمن قاموا بأداء التزاعاتهم الضريبية على الوجه الأكمل، بينما ينخفض ويتلاشى هذا العبي بالنسبة لمن تمكنوا من التهرب من هذه

الالتزامات الضريبية أو من جانب منها<sup>1</sup>. وعليه فإن وجود ملزم ملتزم بواجباته تجاه الإدارة الضريبية وآخر متملص من هذه الواجبات، بالإضافة إلى وجود متهرب معاقب وآخر غير معاقب من طرف الإدارة الضريبية يضع فعالية المراقبة الضريبية والعدالة الضريبية على المحك، كما أنه يكرس المنافسة غير المشروعة.

وهذا ما يستلزم ضرورة تحديث وتأهيل الإدارة الضريبية لمواجهة هذه التحديات ومواكبة التطورات المتسارعة التي يعرفها الإقتصاد، خاصة في ظل اشتداد ظاهرة العولمة، وهذا التحديث يجب أن يركز على تزويد الإدارة الضريبية بالوسائل التقنية والتكنولوجية من أجل تسريع عملية مراقبة ملفات الخاضعين للضريبة وتغطية كافة الأنشطة والملزمين، إلى جانب ضرورة إستقطاب مزيد من الموظفين الذين يتوفرون على خبرات ومهارات مهمة في علوم الضريبة والمحاسبة والقانون والإقتصاد وكذا علوم الإدارة والتدبير. وخلق شبكة لتواصل الإدارات فيما بينها سواء تعلق الأمر بالتواصل الأفقي أو العمودي<sup>2</sup>. وتعزيز تبادل المعلومات بين مختلف الإدارات الضريبية ومصالح الضمان الإجتماعي والمؤسسات المالية والمصرفية لإستهداف الغش الضريبي عبر تحليل "تداخلات البيانات" "Recoupement des données" واستنباط الثغرات التي تساهم في كشفه.

والإشكالية المحورية التي تعاني منها منظومة المراقبة الجبائية بالمملكة، تتجلى في عدم قدرة عملية المراقبة الضريبية على تغطية ومعالجة كافة التصاريح نظرا لضخامتها وفي هذا الصدد، فإن عملية المراقبة طوال السنوات السابقة لم

<sup>1</sup> رضوان عني، التهرب الضريبي، دراسة سوسيولوجية، المنارة، العدد الثاني، يوليو 2012، الصفحة 45.  
<sup>2</sup> سليمان بومزوغ، المراقبة الجبائية للمقاولة في المغرب، مطبعة دار السلام الرباط، الطبعة الأولى، سنة 2016، الصفحة 124.

تكن تغطي سوى أقل من 3 في المائة من التصريحات، كما أنه على الرغم من رفع معدلاتها بحوالي نقطتين ابتداء من سنة 2016 بفضل رقمنة معظم مهن إدارة الضرائب حيث تمت زيادة عدد عمليات المراقبة من 1200 إلى حوالي 3258 عملية، فالإدارة الضريبية المغربية ما تزال بعيدة عن المعايير الدولية في هذا المجال<sup>1</sup>. كما أن عملية المراقبة قد خضعت خلال السنوات السابقة للذاتية نظرا لمحدودية النظام في تدبير الكم الهائل من الخاضعين، حيث يتم التوجه في كل عملية مراقبة لنفس الخاضعين، في حين أن العديد من الخاضعين لم تبرمج لهم أية زيارة مطلقا، وهذا يعزى لضعف المنظومة الضريبية في السابق وغياب مقارنة واضحة لإستهداف مكامن الغش الضريبي. هذا دون ذكر القطاع الغير المهيكل الذي يعد أساسا خارجا عن هذا النظام بالرغم من الحيز الهام الذي يشغله في الإقتصاد، الأمر الذي يستدعي استحداث حلول جوهرية لتنظيمه وإدماجه. وعليه فإن كل هذه العوامل ساهمت في تفاقم الغش الضريبي وتكريس محدودية المراقبة الجبائية وبالتالي تفويت مبالغ هامة على خزينة الدولة.

وتمارس الإدارة الجبائية حقها في مراقبة تصريحات المقاول والملمزمين، مقابل نظام الإقرار المعتمد في تحديد الأساس الذي تُفرض عليه الضريبة، وذلك للتأكد من صحة البيانات التي تم الإدلاء بها من طرف المقاول ومدى مطابقتها للعمليات التي قامت بها بناء على المعطيات التي توفرت لدى الإدارة من خلال عملية المراقبة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> في عام 2014 بفرنسا، أجرت السلطات الضريبية أكثر من 1.5 مليون مراجعة ضريبية لدافعي الضرائب الخاضعين للضريبة.

<sup>2</sup> سليمان بومزوغ، المراقبة الجبائية للمقاول في المغرب، مطبعة دار السلام الرباط، الطبعة الأولى، سنة 2016، الصفحة 14.

وتتجلى سلطة الإدارة الجبائية في مراقبة ملزميها وتحري مدى صدق عقودهم وتصريحاتهم، ولها في ذلك عدة آليات، فقد تمارس حق المعاينة<sup>1</sup> وحق الإطلاع<sup>2</sup>، وقد تستعمل الحقين معا لممارسة حق أثقل هو حق الفحص المحاسبي<sup>3</sup>. وكما أسلفنا سابقا، فإن الإشكال المطروح يتجلى في كيفية السيطرة وإخضاع العدد الضخم من التصريحات والمقاولات لعملية المراقبة، خاصة في ظل قلة إمكانات الإدارات الضريبية والخصائص في الموارد اللوجيستية والبشرية، كما أنه بالرغم من وجود ترسانة قانونية ضخمة في هذا المجال، فإن النصوص الجبائية مهما بلغت من الدقة والأهمية تبقى مرتبطة بمدى قابليتها للتطبيق، وعليه فإن قوة الإدارة الضريبية لا تكمن فيما يوفره لها القانون من سلطات بل يبقى الأهم هو مدى قدرتها على تفعيل هذه السلطات على أرض الواقع بالإضافة إلى بلوغ

<sup>1</sup> للإدارة الضريبية الحق في إجراء معاينة يمكن بمقتضاه أن تطلب من المقاول تقديم الفاتورات أو الوثائق المحاسبية أو المعاينة الفعلية للعناصر المجسدة للإستغلال وتهدف الإدارة من ممارسة هذا الحق الكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

<sup>2</sup> يمنح حق الإطلاع للإدارة الجبائية الحق بأن تأخذ وتطلع على نسخ من الوثائق التي توجد بحوزة الأغيار، قصد جمع المعلومات التي تفيدها في مراقبة وربط الضريبة الواجبة في حق المقاول ولقد حددت المادة 214 من المدونة العامة للضرائب مجال استعمال حق الإطلاع في الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة وكل الأشخاص الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضريبة.

<sup>3</sup> يُعتبر فحص المحاسبية نوعا من الرقابة التي تُمارسها الإدارة، بهدف التحقق من صحة البيانات المحاسبية والإقرارات التي أدلى بها الخاضعون للضريبة والتأكد في عين المكان من حقيقة وجود الأموال المدرجة في الأصول. ولم يعرف القانون المغربي فحص المحاسبية، إلا أن مجلس الدولة الفرنسي عرفها من خلال قرار بلانير "plénier" الصادر بتاريخ 13-03-1967 بأنه: مراقبة لمدى صحة وصدق اقرارات الخاضع للضريبة وذلك بمقارنتها مع البيانات المحاسبية من أجل ضمان فرض الضريبة على المتملص منها بدون سند قانوني.

وتقوم الإدارة بتحديد برنامج سنوي للأشخاص والمقاولات الذين سيخضعون لهذا النوع من المراقبة وذلك بناء على معايير محددة سابقا كالتصريح بالعجز المزمع وعدم الإنسجام بين المشتريات والمدخيل.

الأهداف المرجوة منها<sup>1</sup>. ولعل أهم ما يَحَجِّم من هذه الفعالية هو محدودية الموارد البشرية وعلى رأسها تعداد المفتشين المحققين<sup>2</sup>، المكلفين بمراقبة أكثر من نصف مليون 500.000 مقالة، ويعتبر ذلك من أكبر العوائق التي ينبغي تجاوزها<sup>3</sup>.

وتوظيف عدد ضخم من الموظفين لا يعد حلا جذريا لهذا المشكل خاصة في ظل تضخم الجهاز الإداري وارتفاع كتلة الأجور التي "تلتهم" جزء غير يسير من الموارد العمومية يمكن توظيفها بطريقة أكثر إنتاجية، وعليه فإن الحاجة تقتضي إرساء حلول جوهرية تُوفِّق بين معادلة تحقيق تحصيل للموارد الضريبية وتحقيق المردودية الضريبية في ظل محدودية الوسائل المتاحة للإدارة الضريبية.

ومن ضمن هذه الحلول الجوهرية، تعتبر مقارنة إدارة المخاطر خيارا إستراتيجيا للإدارات الجبائية، فأمام النمو والتطور المطرد الذي يعرفه الإقتصاد،

<sup>1</sup> سليمان بومزوغ، المراقبة الجبائية للمقابلة في المغرب، مطبعة دار السلام الرباط، الطبعة الأولى، سنة 2016، الصفحة 121.

<sup>2</sup> بلغ عدد المفتشين المحققين في المديرية العامة للضرائب خلال سنة 2017 ما مجموعه 395 مفتشا، بعدما قامت الإدارة العامة للضرائب بانتقاء 100 مفتش برسم سنة 2016. ومن المنتظر أن يصل هذا العدد إلى 700 مفتش في غضون هذه السنة، ليبليغ الألف سنة 2018، عن طريق إعادة انتشار الموظفين وتكوينهم للقيام بهذه المهمة.

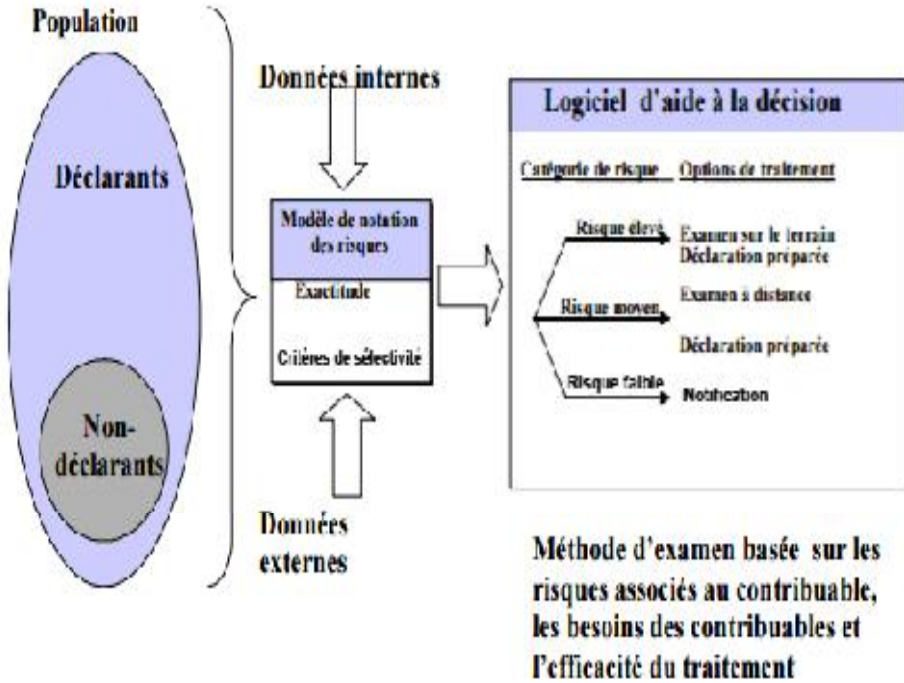
<sup>3</sup> على سبيل المثال فيما يتعلق بالضريبة على الشركات وحدها فحسب معلومات نشرتها مؤسسة "أنفوريسك" خلال سنة 2015، فإن 100 شركة كبرى (شركة اتصالات المغرب، المكتب الشريف للفوسفات، التجاري وفانك، الشركة الوطنية للاستثمار، البنك المركزي الشعبي، شركة الإسمنت لافارج، الشركة المغربية للتبغ، البنك المغربي للتجارة الخارجية، الشركة العامة، البنك المغربي للتجارة والصناعة...)، تحققت نحو 37% من الضريبة على الشركات وضخت 15 مليار درهم من مجموع 41 مليار درهم المحصلة في سنة 2015. وبلغ عدد الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات في المغرب سنة 2016 إلى ما يناهز 278.098 شركة، غير أن التقديرات التي توردتها مؤسسات رسمية، تشير في السنوات الأخيرة إلى أن 2% فقط من الشركات تساهم بنحو 80% من إيرادات الضريبة على الشركات. وي طرح هذا الوضع مسألة تفعيل مبدأ المساواة أمام الضريبة، في ظل ما درجت عليه 63% من الشركات من التصريح بتحقيقها لخسارة، ما يتيح لها فقط أداء مساهمة دنيا، ما يطرح السؤال حول فاعلية مسألة المراقبة التي تتولاها الإدارة الجبائية والحصيلة الضريبية المهمة التي من الممكن تحصيلها من خلال المراجعة الدقيقة للتصريحات.

وما يوازيه من خضوع العديد من الأنشطة للضريبة مع ما يعترئها أحيانا من عدم قدرة الإدارة الضريبية الوصول لبعضها وتفشي ظاهرة الغش الضريبي، خاصة في ظل الخصائص في الموارد البشرية المؤهلة، تبرز الحاجة إلى ضرورة ترشيد الموارد المرصودة لعملية المراقبة الجبائية للرفع من مردوديتها، إلى جانب تأمين المرونة أثناء القيام بعملية المراقبة لكي لا تؤثر على إنسيابية الأنشطة الاقتصادية، وفي هذا الصدد أجمع العديد من المتخصصين على أن الإفراط في المراقبة يقتل المراقبة "trop de contrôle tue le contrôle" كما يتعين على عملية المراقبة أن تتم بشكل أقل ودقيق لكي تتحقق بشكل أفضل "Contrôler moins pour contrôler mieux" وذلك لكي تنصّب على إستهداف مكامن الغش الضريبي وتحديدتها بدقة وعدم إضاعة الجهد في عمليات روتينية للمراقبة دون جدوى ومردودية .

وهذا يحيل على ضرورة تبني الإدارة الجبائية لمقاربة علمية دقيقة ومدروسة أثناء التصدي لعمليات الإحتيال الضريبي عوض المقاربة الكلاسيكية التي تركز على مراقبة "الكل" وهو ما يفضي إلى مقاربة سطحية، أو إنتظار التوصل العرضي بالمعلومة، وهو ما يؤدي بالإدارة الجبائية أحيانا عن البحث عن مكامن الغش الضريبي دون دراية مسبقة وترك ذلك للصدفة.

ومقاربة إدارة المخاطر التي تحقق هذه الغاية تقوم على إدماج جملة من المخاطر أثناء عملية المراقبة، وبناءً على تحليلها يتم إنشاء جملة من الإخطارات والإشارات والتنبؤات التي تُوجه عملية المراقبة نحو إستهداف مكامن الغش الضريبي والقيام بعمليات دقيقة لإستنصالها، دون المساس بمرونة عملية المراقبة في مجملها.

وفيما يلي شرح مفاهيمي لسيروورة عملية المراقبة القائمة على إدارة المخاطر المرتكزة على التكنولوجيات الحديثة، ودورها في إستهداف وإنتقاء الأهداف عبر تصنيف موضوعي للتصريحات حسب معدل المخاطر المحتسب.



عملية المراقبة القائمة على إدارة المخاطر ودورها في استهداف وانتقاء

الأهداف<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Le Sous-groupe sur la conformité du Forum sur l'administration de l'impôt, Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Systèmes de sélection des dossiers à contrôler, publication CENTRE DE POLITIQUE ET D'ADMINISTRATION FISCALES et L' ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, Page 26, Document consulté sur :

<https://www.oecd.org/fr/ctp/administration/34339339.pdf>

ولقد استطاعت العديد من الإدارات الجبائية خاصة في الدول الغربية، تحقيق نتائج ذات مردودية عالية، فيما يخص إدماج مقارنة إدارة المخاطر في صلب عمليات المراقبة الجبائية، وتدعيم دورها بفضل استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال الحديثة نظرا لمحدودية العقل البشري في تتبع الكم الهائل من الملفات والتصريحات خلال الزمن الحقيقي، وهو ما مكن من الرفع من حصيلة المبالغ المراجعة التي تم تحصيلها لفائدة الخزينة وترشيد الموارد المرصودة لعملية المراقبة.

ويأتي على رأس هاته التكنولوجيات تقنية " البيانات الضخمة" أو " Big DATA".

ثم تقنية " التنقيب عن البيانات " أو "Data mining".

ولقد عرف معهد ماكنزي العالمي سنة 2011 "البيانات الضخمة" <sup>1</sup> على أنها "أي مجموعة من البيانات التي هي بحجم يفوق قدرة أدوات قواعد البيانات التقليدية من التقاط، تخزين، إدارة وتحليل تلك البيانات" <sup>2</sup>.

ففي ظل اشتداد ظاهرة العولمة وما واكبها من إنتشار للمعلومات على الشبكة العنكبوتية، أضحت هذه الأخيرة مرتعا لعدد ضخم من المعلومات والوثائق الرقمية

<sup>1</sup> البيانات الضخمة Big data أصبحت واقع نعيشه. حتى أن قاموس أوكسفورد اعتمد المصطلح وأضافه للقاموس مع مصطلحات مستحدثة أخرى مثل التغريدة tweet .

<sup>2</sup> من وجهة نظر الخبراء، هي مجموعات متعددة من البيانات (المنظمة أو الغير منظمة) تضخمت وتعقدت لدرجة إستحالة التعامل معها عبر التدخل البشري أو قواعد البيانات وأنظمة المعالجة التقليدية. من وجهة نظر مقدمي الخدمات، هي الأدوات والعمليات التي تحتاجها المنظمات للتعامل مع كمية كبيرة من البيانات لغرض التحليل. ولقد اتفق الطرفان على إنها بيانات هائلة لا يمكن معالجتها بالطرق التقليدية.

كما أن الوقت والتكلفة الكبيرة التي تحتاجها البيانات العملاقة لتحليلها إضطرت بالتقنيين إلى الاعتماد على أنظمة الذكاء الاصطناعي Artificial Intelligence التي تستخدم خوارزميات معقدة للعمل عليها، والتي بدورها تعتمد على تقنيات الحوسبة السحابية لإتمام عملها.



الخاصة بمختلف الميادين<sup>1</sup> والتي يصعب في العديد من الأحيان استغلالها<sup>2</sup>، ومن هنا ظهر هذا المصطلح "البيانات الضخمة"، وهي عبارة عن مجموعة من البيانات الضخمة جداً<sup>3</sup> والمعقدة لدرجة أنه يُصعب من الصعب معالجتها باستخدام أداة

<sup>1</sup> من بين هذه المعلومات والوثائق الرقمية:

- المصادر الناشئة عن إدارة أحد البرامج، سواء كان برنامجاً حكومياً أو غير حكومي، كالسجلات الإلكترونية وسجلات التأمين والسجلات المصرفية.
- المصادر التجارية أو ذات الصلة بالمعاملات، الناشئة عن معاملات بين كيانين، على سبيل المثال معاملات البطاقات الائتمانية والمعاملات التي تجرى عن طريق الإنترنت بوسائل منها الأجهزة المحمولة.
- مصادر شبكات أجهزة الاستشعار، على سبيل المثال، التصوير بالأقمار الصناعية، وأجهزة استشعار الطرق، وأجهزة استشعار المناخ.
- مصادر أجهزة التتبع، على سبيل المثال تتبع البيانات المستمدة من الهواتف المحمولة والنظام العالمي لتحديد المواقع.
- مصادر البيانات السلوكية، على سبيل المثال، مرات البحث على الإنترنت عن منتج أو خدمة ما أو أي نوع آخر من المعلومات، ومرات مشاهدة إحدى الصفحات على الإنترنت.
- مصادر البيانات المتعلقة بالأراء، على سبيل المثال، التعليقات على وسائل التواصل الاجتماعي.
- رسائل البريد الإلكتروني، مقاطع الفيديو، التغريدات، منشورات فيس بوك، رسائل الدردشة على الواتساب، النقرات على المواقع وغيرها.

<sup>2</sup> نظراً لضخامة حجم الملفات نذكر على سبيل المثال :

- لدى واتس أب أكثر من مليار مستخدم، ويتم تداول أكثر من 42 مليار رسالة وحوالي 1.6 مليار صورة بشكل يومي.
- فيسبوك تتعامل مع أكثر من 50 مليار صورة من مستخدميها.
- جوجل Google تتعامل مع حوالي 100 مليار عملية بحث في الشهر.

<sup>3</sup> منذ عام 2012 كانت الحدود المفروضة على حجم مجموعات البيانات الملائمة للمعالجة في مدة معقولة من الوقت خاضعة لوحدة قياس البيانات إكسابايت. وتضاعفت القدرة التكنولوجية العالمية لتخزين المعلومات للفرد الواحد تقريباً كل 40 شهراً من العام 1980 حيث في عام 2012 تم تقدير البيانات المنتجة ب 2.5 كوينتيليون بايت (  $2.5 \times 10^{18}$  ) من البيانات يوميا 90% منها غير مهيكلة مقابل 10% فقط من البيانات المهيكلة. وخلال كل كل دقيقة يولد العالم من حولنا ما يقرب من 1.7 مليون بليون بايت من البيانات من مواقع التواصل الاجتماعي والبريد الإلكتروني لمواقع الأعمال الخاصة كأمازون وإي-باي وأعمال البيع بالتجزئة للمشاريع العلمية والقومية العملاقة.

وعادة ما يواجه العلماء عدداً من القيود بسبب مجموعات البيانات الضخمة الموجودة في العديد من المجالات، والتي تتضمن الأرصاد الجوية (علم الطقس)، وعلم الجينات (علم الجينوم)، والمحاكاة الفيزيائية المعقدة والبحوث البيولوجية والبيئية، معلومات البحث على الإنترنت (محرك بحث). وتنمو مجموعات البيانات في الحجم بشكل جزئي، ويرجع ذلك لأنها يتم جمعها بشكل متزايد عن طريق أجهزة استشعار المعلومات المتنقلة، والتقنيات الحسية الجوية (الاستشعار عن بعد)، وسجلات البرامج، والكاميرات، والميكروفونات، وأجهزة تحديد ذبذبات الإرسال (تحديد الهوية باستخدام موجات الراديو) وشبكات استشعار اللاسلكية.

ومن الصعب العمل مع البيانات الضخمة باستخدام معظم أنظمة إدارة قواعد البيانات العلائقية وإحصائيات سطح المكتب وحزم المحاكاة، حيث يتطلب الأمر بدلاً من ذلك "برامج متوازية واسعة النطاق تعمل على <<

واحدة فقط من أدوات إدارة قواعد البيانات أو باستخدام تطبيقات معالجة البيانات التقليدية. حيث تشمل هذه التحديات الالتقاط، وجمع المعلومات والمدة، والتخزين، والبحث، والمشاركة، والنقل، والتحليل والتصور. ويرجع الاتجاه إلى إلى تبني مصطلح البيانات الضخمة كذلك بسبب المعلومات الإضافية المشتقة من تحليل مجموعة واحدة كبيرة من البيانات ذات الصلة، بالمقارنة مع المجموعات المنفصلة الأصغر حجماً مع نفس الحجم الإجمالي للبيانات، مما يسمح بوجود ارتباطات تكشف على سبيل المثال "الاتجاهات التجارية المحورية، وتحديد جودة البحث، وربط الاستشهادات القانونية، ومكافحة الجريمة وتحديد ظروف حركة تدفق البيانات في الوقت الحقيقي".

وتتألف "البيانات الضخمة" من "المعلومات المنظمة" وهي المعلومات المؤهلة للاستغلال المعلوماتي نظراً لاحتزامها للمعايير التقنية وسهولة استغلالها مباشرة. بالإضافة إلى "المعلومات غير المنظمة" وهي ما ينتجه البشر، كرسائل البريد الإلكتروني، مقاطع الفيديو، التغريدات، منشورات فيس بوك، رسائل الدردشة على الواتساب والمنتديات الإلكترونية، النقرات على المواقع وغيرها. و"المعلومات المنظمة" تشكل جزء ضئيل يصل إلى 10% مقارنة ب"المعلومات غير المنظمة" والتي تشكل الباقي، الأمر الذي يستلزم معالجة "المعلومات غير المنظمة" لتسهيل استعمالها.

وفيما يتعلق بمكافحة الغش الضريبي، تشكل البيئة الإلكترونية والعالم الافتراضي على شبكة الإنترنت فضاءً غنياً لاستغلال "البيانات الضخمة" عن طريق جمع وإنتاج المعلومات القيمة والمفيدة في عملية المراقبة، ونذكر على سبيل

---

=عشرات أو مئات أو حتى آلاف الخوادم". وما يُعتبر "بيانات ضخمة" يختلف باختلاف قدرات المنظمة التي تقوم بإدارة المجموعة، وعلي قدرات التطبيقات التي تستخدم بشكل تقليدي لمعالجة وتحليل مجموعة البيانات في النطاق الخاص بها. "فبالنسبة لبعض المنظمات، ربما تؤدي مواجهة مئات الغيغا بايت من البيانات لأول مرة إلى إعادة النظر في خيارات إدارة البيانات. وبالنسبة للبعض الآخر، ربما يستغرق الأمر عشرات أو مئات تيرابايت من البيانات قبل أن يصبح حجم البيانات شأنًا مهمًا".

المثال رصد معلومات حول نشاط مقاولة معينة تدّعي أنها في وضعية التوقف أو عجز رغم قيامها بعدة عمليات تجارية، أو رصد أنشطة لبيع المواد المهربة والشبكات المتورطة في ذلك، أو جمع معلومات حول تزيف منشأ منتج معين للإلتفاف حول مقتضيات اتفاقيات التبادل الحر، رصد عمليات التقليل من القيم ورقم المعاملات والأعمال الخاضعة للضريبة، عمليات تبييض الأموال رصد عمليات الإغراق، كشف الأنشطة و المقاولات الخفية لبعض المتملصين...

وأكثر من ذلك، ولإبراز أهمية دور " البيانات الضخمة " يجب أولاً التفرقة بين البيانات والمعلومات، فالبيانات هي حقائق محظية، فهي سلسلة غير مترابطة من الحقائق الموضوعية التي يمكن الحصول عليها عن طريق الملاحظة أو عن طريق البحث والتسجيل، أما المعلومات فهي تعرف على أنها البيانات التي تمت معالجتها بحيث أصبحت ذات معنى وباتت مرتبطة بسياق معين<sup>1</sup>. وفي سياق الغش الضريبي يحيلنا الأمر على التنبؤ بعمليات الغش وأيضاً إستنباط المعلومات عبر تحليل نتائج تقاطعات البيانات

**"Recouplement des données"** ورصد العلاقات القائمة بين العناصر

والمتدخلين في هذه العمليات مما يساهم في كشف خيوط هذه العمليات المعقدة. ومما لا شك فيه أن رقمنة الوثائق وإستعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والإنترنت، أدت إلى تكوين كم هائل من البيانات المتداولة التي لم يتم إستغلالها على أحسن وجه.

وأمام الحاجة الملحة لدعم إتخاذ القرارات على ضوء المعرفة التي يتم الحصول عليها من المعلومات المحصل عليها من البيانات التي تم تجهيزها وتنظيمها وهيكلتها

<sup>1</sup> Par Ziv Baida, Commencez petit, pensez grand, pensez « Big Data », OMD actu : Passage au numérique, Publication de Organisation mondiale des douanes, Février 2016 | n° 79 | [www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org)

وسياقتها، تقتضي الضرورة اللجوء إلى تحليل منهجي لهذه البيانات بواسطة نظام معلوماتي قوي لما يوفره من سرعة في توفير المعلومة خلال الزمن الحقيقي وسرعة قياسية مقارنة بالتدخل البشري. وتعتمد تقنية "البيانات الضخمة" حسب شركة "آي بي إم"، إلى استخدام مقارنة تحليلية معقدة تغطي أربعة أبعاد:

1. الحجم (Volume)، والذي يشير إلى سعة ونطاق البيانات؛

2. السرعة (VITESSE)، التي تضمن تحليل البيانات المتدفقة في الزمن

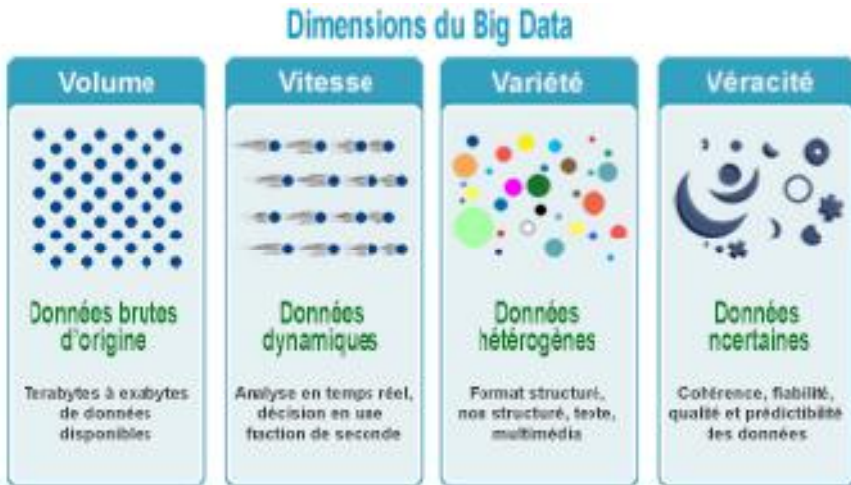
الحقيقي، على سبيل المثال في البورصة أو في السيارات المزودة بأجهزة استشعار.

3. التنوع (Variété)، ويتعلق الأمر بتحليل أشكال مختلفة من البيانات

(البيانات المهيكلة وغير المهيكلة، والنص والصوت والفيديو، وبيانات الاستشعار، وسائل الاعلام الاجتماعية، الخ)؛

4. المصدقية (Véracité) والتي تحيل إلى ضرورة التعامل مع الحالات

الكامنة في عدم التيقن من البيانات ومصادرها، مما يقتضي ضرورة التحقق من جودة هاته البيانات وتوافرها واكتمالها ودقتها وأيضا تناسقها.



الأبعاد التي يتعين إدماجها في مشروع "البيانات الضخمة"

أما فيما يتعلق بتقنية "التنقيب عن البيانات" أو "Data mining"<sup>1</sup>. فيمكن تعريفها كتقنية تهدف إلى استنتاج المعرفة من كميات هائلة من البيانات، وهي تعتمد على الخوارزميات الرياضية والتي تعتبر أساس التنقيب عن البيانات وهي مستمدة من العديد من العلوم مثل علم الإحصاء والرياضيات والمنطق وعلم التعلم، والذكاء الاصطناعي والنظم الخبيرة، وعلم التعرف على الأنماط، وعلم الآلة. وغيرها من العلوم والتي تعتبر من العلوم الذكية وغير التقليدية.

<sup>1</sup> ظهر التنقيب في البيانات (Data mining) في أواخر الثمانينات وأثبت وجوده كأحد الحلول الناجحة لتحليل كميات ضخمة من البيانات، وذلك بتحويلها من مجرد معلومات متراكمة وغير مفهومة (بيانات) إلى معلومات قيّمة يمكن استغلالها والاستفادة منها بعد ذلك.

واستخراج البيانات Data Mining كتقنية تهدف إلى استنتاج المعرفة من كميات هائلة من البيانات، وهي تعتمد على الخوارزميات الرياضية والتي تعتبر أساس التنقيب عن البيانات وهي مستمدة من العديد من العلوم مثل علم الإحصاء والرياضيات والمنطق وعلم التعلم، والذكاء الاصطناعي والنظم الخبيرة، وعلم التعرف على الأنماط، وعلم الآلة. وغيرها من العلوم والتي تعتبر من العلوم الذكية وغير التقليدية.

وقد اجتذبت مرحلة التنقيب في البيانات الكثير من الاهتمام في الأوساط البحثية على مدى العقد الماضي، في محاولة لتطوير خوارزميات قابلة للتوسع والتكيف مع كميات متزايدة من البيانات في البحث عن أنماط معرفية ذات معنى. وقد نمت حزم من الخوارزميات والبرمجيات وبشكل كبير خلال العقد الماضي، إلى حد أن التوسع قد جعل من الصعب على العاملين في هذا الحقل تتبع التقنيات المتاحة لحل مهمة معينة.

ومن جهة أخرى، لقد أدى الانتشار الواسع لتقنية المعلومات وسهولة إتاحتها إلى تضخم حجم المعلومات بصورة استباقية لم يشهدها التاريخ من قبل، مما جعل من قضية البيانات الضخمة على الإنترنت مثاراً للجدل، من حيث جدوى وجودها بهذه الصورة العشوائية. وعندما نتحدث عن البيانات الضخمة، فإننا نتحدث عن كميات لا يمكن تخيلها من البيانات متعددة الأنواع والمصادر بحجم يصل إلى المئات من التيرابايت أو حتى البيتابايت (البيتابايت هو الرقم واحد متبوعاً بـ 15 صفراً). كما أن شركة IBM تتحدث عن 2.5 كوئنتيليون بايت من البيانات كل يوم (الكوئنتيليون هو الرقم واحد متبوعاً بـ 18 صفراً). معلومات في كل مكان وفي موضوعات شتى. وهنا نتساءل ما أهمية هذه البيانات في ظل وجود حقيقة تشير إلى أن المعلومات المنظمة من هذه البيانات لا تشكل إلا جزءاً ضئيلاً يصل إلى 10% مقارنة بالمعلومات غير المنظمة والتي تشكل الباقي. ذلك أدى إلى ازدياد الحاجة إلى تطوير أدوات تمتاز بالقوة لتحليل البيانات واستخراج المعلومات والمعارف منها، فالأساليب التقليدية والإحصائية لا تستطيع أن تتعامل مع هذا الكم من الهائل لذا تستخدم أدوات ذكية لمعالجة هذه البيانات.

ومن هنا تبرز الإشكالية المتمحورة حول كيفية تفعيل تقنية "التنقيب على البيانات" في ظل البيانات اللامتناهية، وهو ما يحيل على ضرورة إستعمال تقنية "البيانات الضخمة" كبنية ومدخل لممارسة "التنقيب على البيانات".

ويمكن الاستفادة من "البيانات الضخمة" في عملية التنقيب عن البيانات أو Data Mining باعتبارها بيئة لممارسة التنقيب عن البيانات، حيث تتمحور هذه العملية على القيام بالجمع والبحث وتحليل البيانات للحصول على الأنماط المتشابهة وإستنباط الحقائق وتحويلها إلى معلومات مفيدة للباحث للإستفادة منها في أماكن أخرى. وهي عملية تتم بشكل آلي أو شبه آلي تتقاطع فيها أنظمة الذكاء الإصطناعي والأجهزة المتعاملة مع قواعد البيانات العملاقة والأساليب الإحصائية المعقدة. وعليه يمكن لمفهوم هذه التقنية أن يشمل تحويل هذه البيانات إلى توقعات ذات قيمة مهمة.

وعليه تعتبر التقنيتان "البيانات الضخمة" و"التنقيب عن البيانات" المكملتان لبعضهما، حقلين مهمين للمعرفة حيث تتقاطع مزايا علم الإقتصاد القياسي وتكنولوجيا المعلومات الحديثة، وربط التقنيتان بمجال المراقبة الجبائية والجمركية يشكل فرصة هامة ذات قيمة مضافة عالية بالنسبة للمفتشين العاملين بالإدارات الجبائية، من حيث توفير المعلومات القيمة وتوجيه عمليات المراقبة، ومن جهة أخرى فيما يخص التوقع والوقاية من المخاطر الضريبية خلال عمليات المراقبة المستقبلية، وكل ذلك يصب في تحقيق الهدف الذي تنتوخاه الإدارة الجبائية والذي يتجلى في مكافحة جميع أنواع الاحتيال الضريبي من خلال تشجيع استغلال أمثل للبيانات المتعلقة بدافعي الضرائب (الشركات والأفراد).<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Cyril Dégrilart et Kada Meghraoui, Le Big Data entre dans le monde de la fiscalité, 12/09/2016, Document consulté sur : [http://www.lexisnexis.fr/pdf/2016/Experts-Comptables/Le\\_Big\\_Data\\_entre\\_dans\\_le\\_monde\\_de\\_la\\_fiscalitx.pdf/](http://www.lexisnexis.fr/pdf/2016/Experts-Comptables/Le_Big_Data_entre_dans_le_monde_de_la_fiscalitx.pdf/)

وحلول "البيانات الضخمة" و"التنقيب عن البيانات" هي فعالة جدا في الكشف عن حالات الغش الضريبي والتهرب من دفع الضرائب. حيث أنها تسمح بتحليل كميات كبيرة من البيانات في وقت وجيز، مقارنة بالتدخل البشري الذي يمكن أن يستغرق شهورا عديدة للعثور عليها وفي أحيان عديدة عدم الوصول إلى خيوطها. والعديد من الدول اختبرت أو نفذت هذه الحلول في المراقبة الجبائية بنجاح. حيث أظهرت فعاليتها في القيام بمكافحة التهرب من دفع الضرائب، خاصة فيما يتعلق بالاحتتيال والتهرب من دفع الضريبة على القيمة المضافة، حيث أن هذه الحلول تقوم بتحليل كميات كبيرة من البيانات في الزمن الحقيقي، وكشف التناقضات الغير مرئية أو التي يصعب كشفها من طرف العقل البشري<sup>1</sup>.

وفي ظل اشتداد ظاهرة العولمة تزداد الحاجة إلى تحصين الموارد الضريبية تجاه مختلف المخاطر التي تؤدي إلى تبديدها وبالتالي تراجع التنمية الاقتصادية والاجتماعية، لذا أصبح من الضروري إدماج هذه الحلول وجعلها أدوات جوهرية في تنزيل أية مقاربة إصلاحية في النهوض بالمراقبة الجبائية داخل بلادنا. فإلى أي حد تستطيع معه التكنولوجيات الحديثة تحقيق طفرة في مردودية المراقبة الجبائية؟ وأين تتموقع بلادنا ضمن الدول الرائدة في هذا المجال؟

وعليه سنتطرق في هذه المقالة إلى دور تقنيات وتكنولوجيات المعلومات الحديثة المدمجة لمقاربة تدبير المخاطر في الرفع من مردودية المراقبة الجبائية على ضوء التجارب المقارنة من خلال المحور الأول، على أن نخصص المحور الثاني لدراسة

---

<sup>1</sup> Les big data dopent la lutte contre la fraude fiscale, business analytics info, Document consulté sur <http://business-analytics-info.fr/6290/les-big-data-dopent-la-lutte-contre-la-fraude-fiscale/>

تنفيذ مشاريع المراقبة الجبائية المرتكزة على التكنولوجيات الحديثة وتموقع المملكة المغربية في هذا المجال.

### **المبحث الأول : دور تقنيات وتكنولوجيات المعلومات الحديثة المدمجة لمقاربة تديير المخاطر في الرفع من مردودية المراقبة الجبائية على ضوء التجارب المقارنة**

تعتبر محاربة الغش عن طريق تقنيات "البيانات الكبيرة" و"التنقيب عن البيانات" المرتكزة على التكنولوجيات الحديثة، فعالة جدا في الكشف عن حالات الغش الضريبي والتهرب من دفع الضرائب. حيث أنها تسمح بتحليل كميات كبيرة من البيانات في الوقت الحقيقي، مقارنة بالتدخل البشري الذي يمكن أن يستغرق شهورا عديدة للعثور عليها. والعديد من الدول اختبرت أو نفذت هذه الحلول في المراقبة الجبائية بنجاح. وفيما يلي عرض لأهم التجارب المقارنة في هذا المجال.

#### **🇲🇦 تجربة دولة بلجيكا**

اعتمد النموذج البلجيكي على نظام مطور من طرف شركة SAS لمكافحة " الغش الحلقي المتعلق بالتهرب من دفع الضريبة على القيمة المضافة" " Fraude TVA de type carousel" حيث مكن الإدارة الضريبية من رصد هاته الظاهرة ومختلف التناقضات والإختلالات المتعلقة بها في زمن قياسي<sup>1</sup>.

وهذا النظام يستمد مدخلاته من خلال تحليل متعدد المصادر ( المعلومات المتوفرة على الشبكة العالمية، المعطيات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية، المعلومات

<sup>1</sup> بلجيكا كانت سباقة في التصدي لظاهرة الغش الحلقي الذي تعاني منه معظم الدول الأوروبية، ويرجع الفضل في ذلك إلى استعمال تقنية التنقيب عن البيانات التي تكشف أوتوماتيكيا سلوكات الغش و التلاعب الضريبي عن طريق ربط و إيجاد نقط إلتقاء و روابط بين مختلف المعلومات الواردة من الإدارة الضريبية ووزارة العدل، و في هذا الصدد تم إخطار المفتشين الضريبيين بحالة مشبوهة للغش الضريبي المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة في أقل من خمسة دقائق على تسجيل الإقرار الضريبي و بالتالي عرفت حالات الغش الحلقي المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة تراجعا حادا ب 98%.

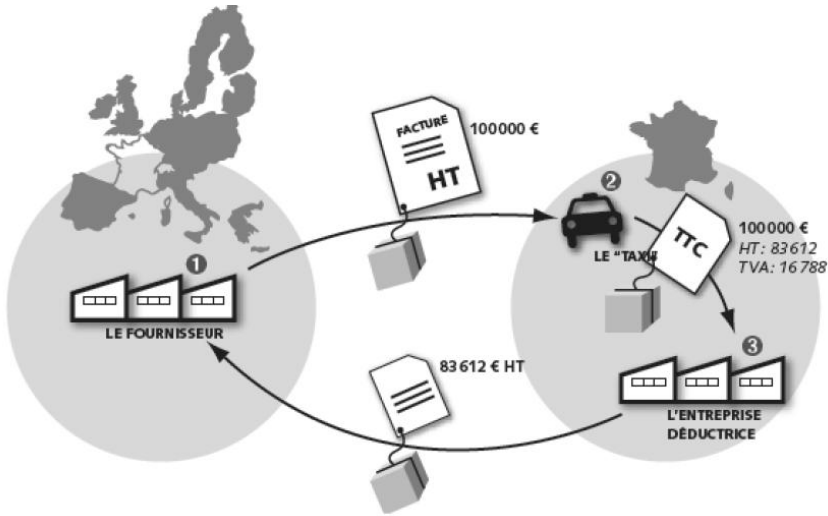


المتوصل بها من قبل شركاء الإدارة الضريبية في إطار تبادل المعلومات) حيث أنه يعطي نظرة شاملة على الاحتيال والغش الضريبي عبر نهج تحليلي يسمح بربط الأحداث وسيناريوهات الغش التي لا تبدو من أول وهلة. وهو يعتمد المقاربة الإستباقية القائمة على تحديد الأولويات في التصدي للغش الضريبي عبر أنظمة للرصد والتتبع والتي تتخذ شكل تنبيهات واطارات تُوجه عملية المراقبة والمحققين. وفي هذا الصدد، يعد استخدام برامج كشف الغش الضريبي المطورة من قبل شركات رائدة في هذا المجال كبرامج SAS، SPSS، أو I2 في تحليل المعلومات المتعددة المصادر وكذا المتوفرة على الشبكة العنكبوتية والشبكات الإجتماعي، عمليا وفعالا في كشف وتمثيل الروابط بين مختلف المتدخلين في عمليات الغش الضريبي عبر تمثيلها في شكل رسوم بيانية، مما يسمح معه بكشف الروابط المشبوهة والأنشطة بشكل لم يسبق له مثيل، حيث أن عمليات الغش التي كانت تستغرق أسابيع لاكتشافها، أصبحت تعالج فقط في غضون دقائق<sup>1</sup>.

والغش الحلقي، هو غش منظم يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، وهو يتم بطرق مختلفة ويتجلى في عدم سداد المبالغ المستحقة للخرينة العامة فيما يخص الضريبة على القيمة المضافة المفوترة والمحصلة من لدن شركة أخرى.

ولقد تضايف هذا النوع من الغش منذ إنشاء السوق الأوروبية الموحدة، لاسيما في قطاعات المكونات الإلكترونية، والهواتف المحمولة والمنسوجات. ويتم إنجاز هذا الاحتيال المنظم بين العديد من الشركات لإسترداد ضريبة لم يتم دفعها بتاتا من المنبع، أو التقليل من كمية الضريبة على القيمة المضافة المستحقة. لصالح الدولة أو الاتحاد.

<sup>1</sup> كما تلجأ العديد من الإدارات الضريبية حول العالم إلى تطوير أنظمة معلوماتية خاصة بها بمواردها الذاتية.



## آليات الغش الحلقي<sup>1</sup>

وتتميز دائرة الغش الحلقي :

◀ في إنشاء سلسلة من الشركات في العديد من الدول، تقوم فيما بينها بإنجاز عمليات تملك وتسليم داخل نفس المجموعة أو عمليات للإستيراد والتصدير.

◀ خلق حقوق للخصم من خلال الشركات عابرة سريعة الزوال أو "التاكسي" والتي يتمثل دورها في "خلق" الضريبة على القيمة المضافة بفضل نظام الفواتير. ويشار إلى أنه في مثل هذه الحلقات، فإن وجود البضائع أصلاً أو تداولها على أرض الواقع يعد غير ضروري، ويعزى ذلك إلى كون الهدف المشترك للمشاركين في هذه العملية لا ينصب على تحقيق عملية إقتصادية وتجارية، لكنه يهدف إلى

<sup>1</sup> Fraude TVA de type carrousel, Publication Direction générale des finances publiques en France Document consulté sur : [http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/dgfip/controle\\_fiscal/procedes\\_fraude/5\\_Fraude\\_tva\\_type\\_carrousel.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fiscal/procedes_fraude/5_Fraude_tva_type_carrousel.pdf)

تتقاسم الضريبة على القيمة المضافة المتهرب من دفعها للدولة عن طريق الاحتيال، والإستفادة من الخصوم أو استرداد الضريبة على القيمة المضافة التي لم يتم دفعها من المنبع، إلى جانب تخفيض سعر السلعة لكسب حصة في السوق.

والتحدي الذي كان مطروحا على السلطات الضريبية في بلجيكا هو أنها كانت في سباق مع الوقت وكسب عامل الزمن في مواجهة الشركات والمقاولات المتورطة في هذه الممارسات التدليسية والتي سرعان ما تختفي ويفقد أثرها، مع ما يشكله ذلك من هضم للحقوق وتفويت مبالغ هامة على خزينة الدولة نظرا لما تتطلبه عملية المراقبة الكلاسيكية من ووقت ومساطر والتي مهما بلغت من التبسيط، فهي قد تصطدم باشتداد تحديات ظاهرة العوالة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> فيما يتعلق بالمتدخلين في هذه العمليات، فإن تنفيذ هذا النوع من العمليات في إطار حلقة بسيطة، يفترض وجود ثلاث شركات مختلفة على الأقل:

- الشركة الممونة 'أ' الموجودة في دولة عضو أخرى، تقوم ببيع بضاعة معفية من دفع الضريبة للشركة 'ب' (حيث أن التسليم داخل المجموعة معفي).
- الشركة 'ب' الوهمية أو سريعة الزوال والتي يطلق عليها "التاكسي" التي تقع في فرنسا، هي في حالة فشل فيما يخص وضعيتها الضريبية إلى جانب عدم توفرها على الوسائل المادية والبشرية، تقوم بخلق العديد من الفواتير والتي تترتب عنها مستحقات للخزينة فيما يخص الضريبة على القيمة المضافة، وهذه المستحقات لا يتم دفعها للخزينة العامة التي تقوم فيما بعد بخصمها من الشركة الزبون. كما أن هذه الشركة "التاكسي" تقوم بعملية فوترة منهجية للمنتجات بتكلفة أقل من سعر الشراء و يتضح ذلك من خلال تحليل فواتير الممون، وعليه فإن الشطط في الاستحواذ على مبالغ الضريبة على القيمة المضافة يستخدم لتغطية التكاليف وتحقيق الربح.
- الشركة المستفيدة من الخصم والمستقرة بفرنسا، هي أبرز المستفيدين من هذه الحلقة، وهي تعتبر تاجر جملة ولديها في كثير من الأحيان نشاط جزئي حقيقي خارج الدائرة الحلقية، وهي بالفعل على علاقة تجارية مباشرة مع مورد شركة "تاكسي" داخل المجموعة، وبالتالي يمكنه أن يتعامل معه بصفة مباشرة في نطاق عمليات تجارية مباشرة، وهذه الشركة ستقوم بتصفية أتماتيكية للضريبة على القيمة المضافة ولن يكون لها الحق في الخصم في هذا الشأن.

وفي نهاية حلقة الفوترة، فمن الممكن أن تعود البضائع مرة أخرى إلى نقطة البداية بسعر أقل (ومن هنا جاء اسم الحلقية). حيث يتم توزيع الضريبة على القيمة المضافة بين جميع المتدخلين في هذه في الدائرة. وعليه فإن الغش المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، وعلى وجه الخصوص، الغش المنظم داخل دول المجموعة يضر المنافسة العادلة داخل الاتحاد الأوروبي إلى جانب التقليل من الإيرادات الضريبية للدول الأعضاء. لكل هذه الأسباب، كان من الضروري على الإدارات الضريبية داخل الدول الأعضاء جعل من مكافحة هذا النوع من الاحتيال ذا أولوية.

وبفضل تقنيات "البيانات الكبيرة" و"التنقيب عن البيانات" المدمجة في النظام المطور لمكافحة "الغش الحلقي" الخاص بالإدارة الضريبية بلجيكا، استطاعت بلجيكا مواكبة التحديات وتخفيض الغش المتعلق بالضريبة القيمة المضافة وما ينتج عنه من خسائر لفائدة الخزينة بنسبة تتراوح ما بين 80٪ و90٪ حيث تقدر المبالغ التي تم إرجاعها للخزينة بمليار يورو € سنويا ما بين 2001 و2010، إلى جانب تخفيض الوقت اللازم للقيام بعمليات الكشف من 3 أسابيع في السابق إلى 5 دقائق!<sup>1</sup>

وفي إطار جهود مكافحة الغش الضريبي كذلك، وبالنظر إلى ارتكاز "المفتشية الخاصة للضرائب" بلجيكا على مكافحة الغش الضريبي المنظم، أي الذي يتخذ شكل "شبكات" و"تنظيمات"، فلقد انصبّت جهود المفتشية على تحليل المعلومات المتاحة على شبكة الإنترنت بواسطة هذه التقنيات الحديثة، وعلى رأس المواقع التي استهدفت شبكة "Offshore Leaks"<sup>2</sup> التي تحتوي على أكثر من 2.5 مليون

<sup>1</sup> إنخفضت خسائر الخزينة البلجيكية فيما يخص التهرب من الضريبة على القيمة المضافة بشكل ملحوظ يقدر ب 1.1 مليار يورو في عام 2001 إلى 26.04 مليار يورو في 2006 ثم 93.6 مليون يورو في عام 2009، بانخفاض 85٪ على مدى 8 سنوات، ليصل إلى 95٪ عام 2011 ب 18 مليار يورو من المبالغ المتملص منها من ضريبة على القيمة المضافة.

علاوة على ذلك، تم اختصار آجال عمليات الكشف والمراقبة بشكل كبير، من حوالي 3 أسابيع لمدة 5 دقائق فقط، كما أن 99.9٪ من عملية الكشف تبدأ منذ وضع أول تصريح خاطئ وتمكن تقنية "البيانات الضخمة" من استقصاء حدوث صفقة معينة وربطها بتغيير العنوان، تكرار مخططات الغش على مستوى عدة بلدان، تحديد شبكات الغش الضريبي وكشف مترجميه.

<sup>2</sup> يعني حرفيا "التسريب خارج الحدود الإقليمية"، وهو مرتبط بموقع ويكيليكس، تأسس منذ عام 2013، ويتضمن سلسلة من التسريبات حول الملاذات الضريبية واستخدامها لأغراض التهرب الضريبي وغسل الأموال في جميع أنحاء العالم. وهو تابع للإتحاد الدولي للمحققين الصحفيين International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) وهو عبارة عن شبكة دولية مقرها في واشنطن تأسست عام 1997 كذراع لمركز النزاهة العامة بهدف "العمل على قضايا مثل الجرائم عبر الحدود والفساد ومحاسبة السلطة". ويتضمن 165 صحفي استقصائي من أكثر من 65 بلداً يمكن الولوج للموقع عبر الرابط التالي :

من الملفات والتسريبات والتي ظهرت بشكل مفاجئ وشكلت كنزا من المعلومات وموضوع بحث لدى الصحفيين والإدارات الضريبية حول العالم. بحيث تمكنت المفتشية من كشف العشرات من الشبكات المتورطة في التهرب والغش الضريبيين، وبالنظر لكم الضخم الذي تحتويه هذه الشبكة من المعلومات فكان من المستحيل كشف التداخلات والروابط والعلاقات القائمة بينها وربط الأحداث دون إخضاعها للتحليل بهذه التقنيات الحديثة التي تفوق التدخل البشري والمعالجة المعلوماتية الكلاسيكية. فبدون استعمال هذه التقنيات الحديثة في التحري يبدو الأمر مثل "البحث عن ابرة داخل كومة قش".

كما أصبح بمقدور المفتشين إمكانية الوصول إلى خيوط هذه الشبكات وفهم تنظيمها ونشاطها قبل إجراء تحقيق ميداني<sup>1</sup>.

#### ✚ تجربة إيطاليا :

يقدر حجم التهرب الضريبي بإيطاليا نحو 120 مليار أورو سنويا<sup>2</sup> وهو يمثل 7,5% من الناتج الداخلي الخام<sup>3</sup>. ويعزى إنتشار هذه الظاهرة حسب الكنفدرالية العامة للصناعة الإيطالية كون 99% من الملمزين يخضعون لمراقبة جبائية معمقة

<sup>1</sup> Big Data : comment le fisc a récupéré plus d'1 milliard d'euros dans la lutte contre la fraude, mardi 22 avril 2014, Document consulté sur : <https://www.agoria.be/fr/Big-Data-comment-le-fisc-a-recupere-plus-d-1-milliard-d-euros-dans-la-lutte-contre-la-fraude>

<sup>2</sup> تم تقييم مجموع المبالغ التي قُوتت على الخزينة الإيطالية سنة 2015 بأنها كانت كافية لمحو الدين العام في إيطاليا منذ 15 عاما.

<sup>3</sup> ولقد تم تقدير هذه الخسائر سنة 2015 ب 122 مليار يورو حيث أن 40 مليار يورو من هذا المبلغ يمثل الغش المتعلق بعدم أداء الضريبة على القيمة المضافة، و34 مليار يورو تمثل الغش المتعلق بالتخلص من دفع المساهمات الإجتماعية.

مرة واحدة كل 33 إلى 50 عاماً<sup>1</sup>. في إطار جهود مكافحة التهرب الضريبي لجأت إدارة الضرائب الإيطالية في 4 يناير من سنة 2013 إلى استعمال ربات محوسب يطلق عليه "redditometro"، وهو يستخدم المئات من المؤشرات التي تمكن من رصد الاختلافات بين حصيلة المبالغ التي تم إنفاقها (والتي على أساسها يتم احتساب المبالغ المفترض تحصيلها) مع تلك المصرح بها. وحيث أن التصريح الإلكتروني بإيطاليا قد أصبح إلزامياً، فالنظام يقوم بتحليل البيانات على إمتداد فترة زمنية معينة وبالتالي فهو عبارة عن مؤشر عن الدخل، حيث يقارن النظام بين النفقات التي يدفعها الملمون وتصريحاتهم الضريبية السنوية المودعة<sup>2</sup>، وفي حالة رصد حالات يتجاوز الفرق فيها 20٪ (مع مراعاة دخل الأسرة الإجمالي)، يتم الشروع في عملية المراجعة العميقة للحسابات من طرف الإدارة الضريبية الإيطالية، وبالتالي فإن الإنحرافات التي يتم رصدها تُمكن من توجيه عمليات التفتيش بكل دقة نحو المكامن المحتملة للغش الضريبي، وأهمية هذه التقنية تكمن في أنها تمكن من استخدام البيانات المصرفية والمالية للأفراد وكذلك البيانات المتعلقة بالتجار وعملياتهم، مما يمكن المصالح الضريبية من الوقوف على نطاق التقاطع في التصاريح وكشف التضاربات، وبالتالي أصبحت المصالح الضريبية قادرة على

<sup>1</sup> L'évasion fiscale a coûté à l'Italie 122 milliards d'euros en 2015, latribune.fr, 17/12/2015, Document consulté sur: <https://www.latribune.fr/economie/union-europeenne/l-evasion-fiscale-a-coute-a-l-italie-122-milliards-d-euros-en-2015-536902.html>

<sup>2</sup> Samuel-Frédéric Servière, BIG DATA: en matière de contrôle fiscal, la France va devoir mettre les bouchées doubles, 15 mai 2014 Document consulté sur: <http://www.ifrap.org/etat-et-collectivites/big-data-en-matiere-de-contrôle-fiscal-la-france-va-devoir-mettre-les-bouchees>

معرفة أدق التفاصيل والمعاملات كمعرفة تكلفة شراء سيارة ومصاريف الملابس، والاستثمارات المالية أو العقارية.

ولقد تم توسيع العمل بهذا النظام منذ شهر مارس 2013 ليشمل كافة الدخل المصرح بها منذ سنة 2009، وعلى إثر ذلك فإن عمليات التدقيق في إيطاليا قد تحسنت بشكل كبير، وهي تستفيد من حيث أن معظم المعاملات تتطلب استخدام رقم ضريبي فريد ووحيد يناد بكل دافع للضرائب (في العقود، والرهون العقارية، ومنتجات التأمين، الخ). أما باقي المعاملات الأخرى، فإن وزارة المالية الإيطالية أعادت تصنيف البيانات الإحصائية الوطنية على أساس جغرافي: حيث تم تقسيم إيطاليا إلى خمس مناطق جغرافية، كما تم تقسيم النفقات إلى 11 فئة مختلفة تتراوح ما بين العزاب تحت 35 سنة إلى الأزواج أكثر من 65 عاما.

وبالموازاة مع مراجعة هذا النظام المعلوماتي المعتمد لدخول 35,000 من الأسر الإيطالية خلال السنوات الأربع التي سبقت سنة 2013. فلقد منحت ضمانات للخاضعين تتجلى في حق الاعتراض والتعقيب على طلبات التوضيح التي تبعث بها الإدارة، عبر تقديم الحجج والوثائق التي تبرئ ذمتهم تجاه الحقوق المحتملة للإدارة الضريبية. كما تم الأخذ بعين الاعتبار لمختلف العناصر غير المباشرة، مثل الدخل الكلي لكل أسرة من أجل تلافي الانحرافات المحتملة. وفي حالة عدم قدرة الخاضعين على إثبات صحة تصريحاتهم المقدمة يتم اللجوء إلى عملية التدقيق المعمق من قبل الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Samuel-Frédéric Servière, BIG DATA: en matière de contrôle fiscal, la France va devoir mettre les bouchées doubles, 15 mai 2014 Document consulté sur : <http://www.ifrap.org/etat-et-collectivites/big-data-en-matiere-de-contrôle-fiscal-la-france-va-devoir-mettre-les-bouchées>

وتعد الوسيلة المعلوماتية "redditometro" أداة فعالة لاستهداف المخاطر الضريبية نظرا لتلقائيتها في إستهداف التصريحات الناقصة والمزيفة والمتضمنة للغش الضريبي، فهي تعتمد بشكل كبير على استخدام البيانات المالية، لكن من العوامل التي تحد من فعاليته هو أن هذه الرقابة المالية المحكمة يمكن أن تحرض في المقابل المدلسين على إستعمال المال خارج قنوات الشبكات البنكية التي تخضع بياناتها لرقابة مشددة من قبل السلطات الضريبية.

وعلى إثر ذلك فإن الإدارة الضريبية بإيطاليا باتت تتطلع إلى تطوير هذا النظام بهدف خلق رقابة قبلية قادرة على التنبؤ بمختلف حالات الغش الضريبي. وعلى الرغم من من النجاح الذي حققه نظام "redditometro" فإن محكمة نابولي في إيطاليا قد أقرت في 24 ديسمبر 2013 بأن نظام " redditometro " يتعارض مع احترام الحياة الخاصة للأفراد (البيانات الشخصية) لكن لم يتم حظر البرنامج الذي كان قد أذن به "وسيط الخصوصية بإيطاليا" في 21 نوفمبر 2013. ولقد أدى هذا بالبعض إلى وصف هذا النظام بأنه "أداة للتجسس الضريبي". ويستمد هذا النظام قوته في أنه يتكون من 1500 الخوادم و3 أجهزة كمبيوتر مركزية قوية، وهو يجمع لوزارة المالية الإيطالية معلومات من 300 قاعدة للبيانات (بما في ذلك السجل العقاري وسجلات الأحوال المدنية، المركبات، والسفن وغيرها) بالإضافة إلى المعلومات المستقاة من 10.000 إدارة عمومية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Giuletta Gamberini, En Italie, l'Etat va utiliser un nouveau logiciel qui traque les fraudeurs au fisc, 21/08/2013 Document consulté sur : <http://www.latribune.fr/actualites/economie/union-europeenne/20130821trib000781053/en-italie-l-etat-va-utiliser-un-nouveau-logiciel-qui-traque-les-fraudeurs-au-fisc.html>



ولقد أصبح بمقدور الإدارة الضريبية الوصول إلى البيانات المتضمنة في الحسابات المصرفية، وأرصدة الاستثمارات وإجمالي عمليات الحسابات الجارية السنوية وأمام هذا النجاح المذهل تم تطوير نسخة أخرى من هذا البرنامج شملت إدماج 120 قاعدة إضافية للبيانات، كما بات هذا النظام محط مراقبة وتتبع مستمر من قبل السلطة المكلفة بحماية البيانات الشخصية (وهي التي تحدد الإجراءات ومدة الجمع وتفاصيل هذا النوع من المعلومات المستعملة من قبل إدارة الضرائب ومدى احترامها للخصوصية).

ولقد سمحت عملية حوسبة المراقبة الضريبية بإيطاليا من مضاعفة المبالغ المستردة منذ عام 2007، حيث بلغت 12.5 مليار يورو سنويا. كما أن الإنتقائية القبلية للنظام المعلوماتي حدث من مخاطر التقاضي والمنازعات حيث تمت تسوية 245,000 حالة بطرق ودية دون اللجوء إلى المحكمة في عام 2012، مما ساعد على جمع 3.6 مليار من الرسوم مع تجنب صائر التقاضي بالمحاكم. ولقد إرتفعت كذلك مردودية وحصيلة المراقبة الجبائية دون زيادة عدد الموظفين خلال فترات تخفيض الميزانية.

#### ✚ تجربة المملكة المتحدة :

قامت المملكة المتحدة بتطوير نظام « Connect » للتحقق من مصداقية الإقرارات الضريبية والإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها بعض الخاضعين للضريبة دون وجه حق. ويهدف هذا النظام أساسا إلى تجنب منح "المبالغ المستردة من دون التحقق من صحتها"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Cyril Dégrilart et Kada Meghraoui, Le Big Data entre dans le monde de la fiscalité, 12/09/2016, Document consulté sur : [http://www.lexisnexis.fr/pdf/2016/Experts-Comptables/Le\\_Big\\_Data\\_entre\\_dans\\_le\\_monde\\_de\\_la\\_fiscalitx.pdf/](http://www.lexisnexis.fr/pdf/2016/Experts-Comptables/Le_Big_Data_entre_dans_le_monde_de_la_fiscalitx.pdf/)

ولقد تم تطوير هذا النظام منذ سنة 2009 من طرف شركة " BAE systems" بتكلفة بلغت 45 مليون جنيه إسترليني، وتم بدئ العمل به سنة 2010. وتحليل تقاطع البيانات إلى جانب كشف التضاربات بين التصريحات المودعة والمعلومات التي بحوزة الإدارة الضريبية، الذي تخوله تقنية "التنقيب عن البيانات" التي يركز عليها نظام « Connect » خلف معجزة في مجال زجر الغش الضريبي بالمملكة المتحدة.

وبفضل المعالجة الرقمية للبيانات المتعلقة بالمقاولات الصغيرة والمتوسطة والكبرى وأصحاب المشاريع الذاتية من قبل مصلحة الضرائب. فإن المصلحة لا تبدأ بعملية التحقق العمق إلا في حالة كشف النظام المعلوماتي عن أرقام معاملات تختلف كثيرا عن تلك التي أعلن عنها في السنوات السابقة، وخاصة فيما يتعلق بالتكاليف والنفقات، وهذا يؤشر على الإستهداف الدقيق لمكامن الغش من قبل هذا النظام.

كما يمكن لعمليات المراقبة هاته أن تستهدف فئة معينة أو قطاعا معيناً تعثره مخاطر التهرب الضريبي كما هو الحال بالنسبة "لمقاولات السباكة" بالمملكة المتحدة، حيث تبين مؤخرا للإدارة الضريبية بأن إيرادات الصفقات في هذا القطاع أقل من قيمها المعلنة.

ولقد مكن نظام «Connect» من إدماج البيانات المتعلقة بـ 38 مليون شخص و4.8 مليون شركة في البلاد<sup>1</sup> منذ فاتح أبريل 2009، كما تم السماح للإدارة الضريبية بجمع البيانات من مصادر خارجية متعددة، حيث أن نظام «Connect» يقوم بمقارنة الإقرارات الضريبية لدافعي الضرائب مع ما يقارب الثلاثين من

<sup>1</sup> Tristan de Bourbon, Big data vs fraudes fiscales: le modèle anglais, 23 juin 2015 Document consulté sur : <http://www.lopinion.fr/edition/international/big-data-vs-fraudes-fiscales-modele-anglais-25527>

قواعد نظام البيانات المختلفة، بما في ذلك المتعلقة بالحسابات المصرفية، العقارات المسجلة بالمحافظة العقارية، الإعانات الاجتماعية المدفوعة وحتى عروض الوظائف الماضية المعلنة في الصحف أو على شبكة الإنترنت. ولقد مكن هذا النظام من إسترجاع 2 مليار جنيه من الإيرادات الإضافية للسنة المالية 2011-2012 ومن تم سرعان ما قفزت لتتقارب 22 دولار مليار جنيه من السنة المالية 2014-2015<sup>1</sup>.

### 🇫🇷 تجربة فرنسا :

تعتبر تقنية "البيانات الضخمة" وليدة الإستعمال في فرنسا مقارنة مع باقي الدول الأوروبية التي سبقتها في هذا المجال، فلقد رأت النور في 6 مارس 2014، وفي هذا الصدد فإن المديرية العامة للمالية العمومية "DGFiP"<sup>2</sup>، والمديرية الوطنية للتحقيق الضريبي التابعة لها، أعطت الإنطلاقة الأولى لمعالجة البيانات الضريبية على أساس إستعمال تقنية "التنقيب عن البيانات" "Data mining" و"البيانات الضخمة" في كشف حالات الاحتيال الضريبي وهي تركز على منظومة ل "إستهداف الغش وتثمين المعلومات المستقصية" "ciblage de la fraude et valorisation des requêtes (CFVR)". وهذه المبادرة تعكس الرغبة في جعل تقنيات "استخراج البيانات" أو "التنقيب عن البيانات" قوة موجهة لمهام المراقبة الضريبية، وهذه المهمة أضحت

---

<sup>1</sup> Samuel-Frédéric Servière, BIG DATA: en matière de contrôle fiscal, la France va devoir mettre les bouchées doubles, 15 mai 2014, Document consulté sur : <http://www.ifrap.org/etat-et-collectivites/big-data-en-matiere-de-contrôle-fiscal-la-france-va-devoir-mettre-les-bouchees>

<sup>2</sup> La Direction générale des Finances publiques .

مؤطرة لهذا النهج قانونيا بقرار من اللجنة الوطنية للمعلوماتية والحريات بفرنسا بتاريخ 30 يناير 2014، وقرار وزاري في 21 فبراير 2014.<sup>1</sup>

وفي هذا الصدد، قامت المديرية العامة للمالية العمومية بفرنسا بمبادرة منذ نهاية 2013، تهدف إلى خلق وحدات عملية للتصدي للغش المتعلق الضريبية على القيمة المضافة وباقي الضرائب، حيث يناط بهاته الوحدات رصد والحيلولة دون وقوع الغش عن طريق حشد مهارات جميع المصالح الحكومية المعنية والتنسيق بين أعمالهم. وهذه الوحدة العملية تعمل من خلال تطوير "شبكات تعاونية مؤمنة".

وبناء عليه تم وضع دعامة لهذا المشروع عبارة عن مستودع بيانات وحيد يطلق عليه "EDEN" وهو يعتمد على 11 مصدرا من المعلومات الدقيقة وذات المصدقية المتأتية من مصادر مختلفة<sup>2</sup>، إلى جانب جمعها مع العديد من البيانات الشخصية والمهنية.

وبعد مرحلة جمع المعلومات، تأتي عملية "الإستعلام والتشمين" "Requêtes et valorisation"، وهي ترتكز على مقارنة التصاريح التي ستخضع لعملية المراقبة والتي تم إيداعها إلكترونيا، بالمعلومات التي تم تجميعها في السابق عبر تحليل "تداخلات البيانات" ومن تمّ كشف الإغفالات والتناقضات والتضاربات في التصاريح.

<sup>1</sup> Lutte contre la fraude Bilan 2013, publication de la Délégation Nationale de Lutte contre la Fraude, Page 44, Document consulté sur : [www.fondafip.org/f2708\\_Bilan\\_2013.pdf](http://www.fondafip.org/f2708_Bilan_2013.pdf)

<sup>2</sup> الدليل الوطني للعاملين بقطاع الصحة ADELIE ، قاعدة البيانات المتعلقة بالموطن الضريبي، الجريدة الرسمية للإعلانات المدنية والتجارية BODACC. قاعدة البيانات Rebecca وهي قاعدة توثيق و مستندات يتم تزويدها يوميا بالمعلومات من مختلف مراكز التوثيق التابعة للإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد والمالية الفرنسية. قاعدة أرقام الحسابات البنكية بالخارج، المعلومات المتأتية من مختلف التمثيليات المهنية....

وبالإضافة إلى ذلك يتم توظيف المعطيات المتعلقة بالغش الضريبي المكتشفة في السابق، والتي بناءً عليها يتم تحديد "أنماط الغش" من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية والنماذج التنبؤية المرتكزة على الاقتصاد القياسي، ليتم بعد ذلك مقارنة وقياس التصاريح المودعة التي ستخضع لعملية المراقبة على هذه الأنماط، وعلى أساس نتائجها (معدل المخاطر المحصل عليه) يتم تحديد جدوى إخضاع المزمين للمراقبة المعمقة من عدمه. ولقد تم وضع هذه العملية قيد التقييم والإختبار لمدة ستة أشهر من أجل التدقيق والتأكد من فعاليتها، وهي لا تقتصر فقط على المعلومات الواردة عبر نظام "EDEN" بل تتعداه لتشمل البيانات الواردة من نتائج المعالجة والتي تتداخل مع البيانات الواردة من نظام "SIREN" وهو النظام المعلوماتي لدليل المقاولات في فرنسا والنظام المعلوماتي للتعرف على دليل المؤسسات "SIRET" حيث يتم في نهاية العملية إعادة تحديد المعايير ذات المخاطر المرتفعة.

لكن هناك عدة عوامل حدثت من "إنتاجية" هذا النظام الجديد<sup>1</sup>:

- فالسلطة الفرنسية المشرفة على حماية البيانات الشخصية فرضت حفظ المعلومات ل 4 سنوات كحد أقصى ( سنة على الإنترنت و 3 سنوات في الأرشيف والمحفوظات ) في حين أن المدة القصوى لحفظ الأرشيف المتعلق بالمراقبة الجبائية المحتملة بفرنسا يقدر ب 10 سنوات.

<sup>1</sup> Samuel-Frédéric Servière, BIG DATA: en matière de contrôle fiscal, la France va devoir mettre les bouchées doubles, 15 mai 2014 Document consulté sur :

<http://www.ifrap.org/etat-et-collectivites/big-data-en-matiere-de-contrôle-fiscal-la-france-va-devoir-mettre-les-bouchées>

• على خلاف باقي الدول الأوروبية، يلاحظ عدم وجود خطة واضحة بشأن الأداء المنتظر من هذا النظام، فالوزارة لا تتحاور بشأن الخبرات والمعارف المستخدمة مما يؤدي إلى مشاكل تشغيلية في استخدام النظام نظرا لإختلاف بيئات التطوير التي تجمع بين للإعتماد على البرمجيات المفتوحة المصدر في تطويره، جنبا الى جنب مع البرمجيات المتخصصة في كشف الغش الضريبي المطورة من قبل الشركات الخاصة الرائدة في هذا المجال .

• عدم وجود ترابط واضح مع باقي المصادر المعلوماتية الغير الضريبية، كما هو الحال بالنسبة للنموذج الإيطالي على سبيل المثال الذي قام بتحديد ما يقرب من 100 من المعايير وهو يركز على الربط مع الشبكات المصرفية، و أيضا على الملفات والشبكات اجتماعية أو ملفات العملاء بغرض تطوير فعالية نظام المراقبة الشامل<sup>1</sup>.

• والأكثر من ذلك، فإن هذا النظام لا يعد بالمعنى الدقيق للكلمة أداة للتنميط "profilage"، فحسب السلطة الفرنسية المشرفة على حماية البيانات الشخصية " فالعناصر الواردة لها فقط قيمة إخطارية ولا تؤدي إلى برمجة تلقائية للمراقبة كما أن قرارات التعديل لا تفرض تلقائيا على المزمين<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> لا يوجد تقاطع للبيانات الواردة من الشبكات الاجتماعية مع المعلومات موضوع البحث في هذا النظام، وهذا التقاطع كفيلا بتحديد الدخول التي لم يتم التصريح بها لدى الإدارة الجبائية. كما تمكن من وضع تصور واضح عن سلاسل الغش التي تكون الشبكات الاجتماعية أحد حلقاتها.

<sup>2</sup> غياب إرسال الطلبات الإيضاحية من طرف الإدارة الضريبية بطريقة تلقائية، وهذا الإجراء كفيلا بتخفيف الضغط على مصالح وفرق التدقيق والمراقبة، كما أن هذه الإجراء الوقائي كفيلا بتحديد الأخطاء والإغفالات الكبيرة والسماح بإدخال التصحيحات في أقرب وقت ممكن.

ولقد عملت فرنسا على تجاوز هذه المحدودية التي لا تعني بطبيعة الحال إعادة توجيه استراتيجية الرقابة المالية ولكن تمت ترجمتها في البداية إلى مرحلة اختبار جوهرية واحدة، تلتها مرحلة معالجة المشاكل على شاكلة التجربتان البلجيكية والإيطالية (الربط مع المصادر الخارجية المعلوماتية الغير الضريبية) والتي تقوم على رصد وكشف العلاقة بين الانحرافات والتناقضات في التصاريح وإطلاق عملية المراقبة الضريبية، أو رفض منح "المبالغ المستردة" كما هو الشأن بالنسبة للنموذج البريطاني.

وفي هذا الصدد، ومن أجل تحقيق مكاسب إضافية فيما يخص تحسين زمن رد الفعل للقيام بعملية المراقبة<sup>1</sup>، والرفع من حجم المبالغ المستردة وعقلنة الموارد البشرية المرصودة لعملية المراقبة (تشغيل أقل عدد من الموظفين والرفع من حصيلة عملية المراقبة) سعت السلطات الفرنسية إلى التوصل إلى ما يلي<sup>2</sup>:

- تغطية كافة الفئات المستهدفة بناء على المستهدفة بعملية المراقبة؛
- تحقيق نقلة حقيقية في تقليص مدة المراقبة، ونقلها من شهر إلى أسابيع أو حتى أيام (على سبيل المثال حالة البلجيكية)؛
- تحقيق توجيه حقيقي للمراقبة والتي تقوم على إستهداف أدق للملفات والتصاريح التي يمكن أن يشوبها غش ضريبي، بناء على إشارات وعتبة مخاطر

<sup>1</sup> يجب تقييم ساعات العمل المستغرقة في عملية المراقبة، فعندما سيتم توسيع العمل بهذا النظام المعلوماتي، سيتحسن الأداء وسيؤدي ذلك إلى تحقيق مكاسب كبيرة في الإنتاجية بالنظر إلى كتلة الأجور التي سيتم توفيرها وتقليص المدة الزمنية للمراقبة، وتوجيه الموارد البشرية على عمليات الغش الأكثر تعقيدا.

<sup>2</sup> Samuel-Frédéric Servière, BIG DATA: en matière de contrôle fiscal, la France va devoir mettre les bouchées doubles, 15 mai 2014 Document consulté sur : <http://www.ifrap.org/etat-et-collectivites/big-data-en-matiere-de-contrôle-fiscal-la-france-va-devoir-mettre-les-bouchées>

علمية وموضوعية، إلى جانب التصدي لمحاولات إسترجاع وإسترداد مبالغ من خزينة الدولة دون وجه حق، ومن شأن هاته العملية أن تؤدي إلى تحسن مستمر في خزينة الدولة.

• إدماج عناصر دورة الحياة (الأوضاع المهنية والاقتصادية) وكشف التداخلات بينها وبين المبالغ المحصلة والتحويلات الإجتماعية (البطالة، والأسرة، الخ) على أساس جغرافي كما هو الشأن بالنسبة للنموذج البريطاني أو البلجيكي أو الإيطالي .

• إضافة بعد دولي لتبادل المعلومات من خلال دمج هذا المبدأ على المستوى الأوروبي لتسهيل التبادل التلقائي للمعلومات، وفي هذا الصدد ينبغي أن توضع الإخطارات وطلبات إعداد التقارير التكميلية في أشكال موحدة بين مختلف المتدخلين.

وبناءً عليه ولمواجهة التطور المستمر للسلوك الاحتيالي وطرق الغش التي أصبحت تتخذ عدة أشكال معقدة، أجمع العديد من المتدخلين في مسلسل التصدي للغش الضريبي على ضرورة وجود تكييفٍ مستمر للإدارة الضريبية مع إستراتيجيات الإستهداف والكشف المستحدثة و المعدلة لمواجهة التحديات الجديدة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> قامت المفوضية الوطنية لمكافحة الغش بفرنسا بخلق فرق عمل مشترك بين الوزارات وهو يجمع الإدارات المالية و منظمات الحماية الإجتماعية، بهدف تبادل الخبرات فيما يخص تنفيذ مشروع التنقيب عن البيانات، مما خلق العديد من التجارب في الإدارات المالية و المؤسسات الإجتماعية. كما واكبت المفوضية الوطنية لمكافحة الغش كافة المتدخلين في مكافحة الغش.

ولقد أكدت السلطات السلطات العمومية مرارا على أهمية مكافحة الغش في المالية العمومية حيث أجمعت مختلف الإدارات و مؤسسات الحماية الإجتماعية على ضرورة الوعي بالمخاطر الجديدة، حيث أن سلوكات الغش تتماشى على الدوام مع بيئتها حيث تأخذ أشكالا أكثر تعقيدا و تطورا.



فبالنظر إلى التطور المتسارع الذي يعرفه قطاع البحث العلمي فيما يتعلق باستحداث الخوارزميات المعقدة وانظمة الذكاء الاصطناعي التي تعد ركيزة تقنيات "التنقيب عن البيانات"، تبقى هذه التقنيات من الحلول الفعالة والثابتة في تحسين مردودية عملية المراقبة وتحديثها، والكشف السريع لحالات الاحتيال والغش، الأمر الذي يقتضي إرساء نظام لليقظة والتتبع لآخر مستجدات البحث العلمي في هذا المجال وتقييم مدى مساهمتها في تحسين مجال المراقبة الجبائية.

وعلى هذا المنوال، فلقد قامت فرنسا بجهود حثيثة لتطوير نظامها المتعلق بالتصدي للغش الضريبي والاجتماعي باستمرار، وبناء على طلب الوزارات المعنية، قامت المفوضية الوطنية لمكافحة الغش بفرنسا بمبادرة بين مختلف الوزارات تهدف إلى إنشاء فريق للعمل متخصص في تقنية "التنقيب عن البيانات" وهو يجمع كافة الإدارات المالية بفرنسا ( كالمديرية العامة للمالية العمومية، والمديرية العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة، ومصصلحة معالجة الاستخبارات والعمل ضد الدوائر المالية غير المشروعة التابعة لوزارة المالية الفرنسية) إلى جانب منظمات الرعاية الاجتماعية ( كالصندوق الوطني للمخصصات الأسرية، وقطب التشغيل، والوكالة المركزية للمنظمات الاجتماعية والصندوق الوطني للتأمين الصحي للأجراء والصندوق الوطني لتأمين شيخوخة الأجراء والصندوق المركزي للضمان الإجتماعي الفلاحي والنظام الإجتماعي للمستقلين<sup>1</sup>.

ولقد تم تقديم المقاربة المقترحة للجنة الإستراتيجية المقامة بين مختلف الوزارات لمكافحة الغش في (22 نوفمبر 2013 و28 أكتوبر 2014). وبعد المرحلة الأولى

<sup>1</sup> Lutte contre la fraude Bilan 2014, publication de la Délégation Nationale de Lutte contre la Fraude, Page 12, Document consulté sur :

[www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/DNLF\\_BILAN\\_2014.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/DNLF_BILAN_2014.pdf)

من التفكير والمناقشات حول الأساليب الإحصائية ذات الصلة بتقنية استخراج البيانات، تم إعداد دليل منهجي، والذي يتضمن شروط النجاح في كل مرحلة من مراحل هذا المشروع (تحديد الأهداف، وحشد الخبرات، إنتقاء البيانات لاستخدامها، واختيار النماذج الإحصائية ونماذج الاقتصاد القياسي، الخطوات اللازم إتباعها مع السلطة الفرنسية لمراقبة حماية البيانات الشخصية، المرحلة التجريبية، تقييم فعالية النماذج المتبناة، إدارة التغيير عبر تكييف وتحديد النماذج مع المستجدات والزمن...).

وبناءً عليه، تم في عام 2014 تنظيم عدة جلسات عمل للسماح لكل مشارك لتبني هذا النهج، بما في ذلك العنصر الفني. ولقد خصصت جلسة العمل للتطرق لقضايا سرية البيانات والتصاريح مع السلطة الفرنسية لمراقبة حماية البيانات الشخصية. إلى جانب عقد ثلاث ورش عمل فنية، تطرقت لتقنيات كشف مختلف السلوكيات الاحتيالية في نظم المعلومات، ومعالجة الجوانب النظرية للنماذج الرياضية وتنفيذاتها العملية.

ولقد انعكست هذه التدابير بصفة إيجابية في مجال زجر الغش، فعلى مستوى التصدي للغش الضريبي في المجال الإجتماعي، المتعلق بالمخصصات العائلية فلقد قام الصندوق الوطني للإعانات الأسرية بإعتماد تقنية استخراج البيانات، حيث تمت تجربتها في عام 2006، ليتم تعميمها وإستعمالها على نطاق واسع في أواخر عام 2011 من أجل الكشف عن حالات الغش المتعلقة بالإستفادة من المخصصات والدعم التي يقدمها فرع الأسرة للأسر دون وجه حق<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Lutte contre la fraude Bilan 2013, publication de la Délégation Nationale de Lutte contre la Fraude, Page 16, Document consulté sur : [www.fondafip.org/f2708\\_Bilan\\_2013.pdf](http://www.fondafip.org/f2708_Bilan_2013.pdf)

وتتجلى الفوائد التي جناها فرع الأسرة بفضل هذه التقنية في الزيادة المهمة لحالات الغش المكتشفة بالإضافة إلى تحقيق زيادة كبيرة فيما يخص التسويات المالية منذ سنة 2012، ففي ظرف سنتين مكنت تقنية "التنقيب عن البيانات" من تحسين المردودية المالية لعمليات المراقبة. حيث تم تحقيق طفرة نوعية سنة 2012 بالوصول إلى 110 مليون يورو من التصحيحات المالية، في مقابل 41 مليون يورو في سنة 2011 التي سبقت اعتماد تقنية "التنقيب عن البيانات"، وإستمر هذا التطور في 2013 ليصل إلى 174 مليون يورو من المبالغ المالية المصححة وهو ما يمثل تطورا بنسبة 58% مقارنة مع سنة 2012<sup>1</sup> ثم 214 مليون يورو سنة 2014 بنسبة إرتفاع تقارب 23%.

ولضمان إستمرارية هذا النجاح بات تزويد النظام بالمعلومات الجديدة حول حالات الغش المكتشفة يتم بصفة دائمة للرفع من فعاليته وكفاءته. حيث أنه بعد ثلاث سنوات من إستغلال النماذج الإحصائية، أسفرت حملة التفتيش العشوائية التي أجراها فرع الأسرة عام 2013 على تحديث النماذج المستخدمة من قبل المصالح الإحصائية لتعكس وتدمج تطور السلوك الاحتيالي داخل النظام، كما تمت مواصلة تحديث النماذج المحققة في 2014 بصفة دائمة ليتم إدماجها وإستعمالها في 2015. وفيما يتعلق بأنواع الإحتيال المكتشفة فهي تتمحور حول:

- الإغفال والتصريح الخاطى : ويمثل هذا النمط حوالي 70٪ من حالات الغش في 2013 و2014.

- إخفاء أو تحريف للموارد،

<sup>1</sup> Lutte contre la fraude Bilan 2014, publication de la Délégation Nationale de Lutte contre la Fraude, Page 12, Document consulté sur : [www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/DNLF\\_BILAN\\_2014.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/DNLF_BILAN_2014.pdf)

• التصريح الخاطئ أو عدم التصريح بالمستجدات والتغييرات الخاصة بالعمل أو الأسرة؛

### • التدليس

أما فيما يتعلق بالصندوق الوطني للتأمين الصحي للأجراء فمن جانبه، قد واصل أعمال التحقيق في مجال الغش المتعلق بالتغطيات الصحية، بالتوازي مع الخطة الوطنية التي أنشئت لهذا الغرض. وعليه فإن النتائج المحصل عليها من النماذج الإحصائية و"التنقيب عن البيانات" أعطت مردودية تقدر بثلاثة أضعاف مقارنة بطرق المراقبة العشوائية البسيطة. وبات من الممكن الاستفادة عمليا من نتائجها خلال عمليات التفتيش المستقبلية.

أما فيما يخص الإدارة العامة للمالية العمومية وقطب التشغيل، فلقد قاموا بدورهم بتفعيل مشروع استخراج البيانات، وذلك عبر القيام بمهام داخلية مخصصة لتحديد أنماط الاحتيال المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة من جهة، وعلى إعانات البطالة من جهة أخرى. ولقد بادر قطب التشغيل باعتماد تقنية استخراج البيانات في نهاية عام 2013. حيث إرتكز الاختيار المنهجي الذي تم تبنيه على أن تتم عملية التطوير داخليا عن طريق إدماج مهارات مهنية في مجالات التدقيق والإحصائيات وتعزيز فريق العمل بخبرات محددة في تقنية استخراج البيانات.

وجرت المرحلة التجريبية الأولى في أربع مناطق وامتدت من فبراير إلى أبريل 2014 لتطوير نماذج التحليل الإحصائية. وفي المرحلة الثانية التي شملت ثمانية مناطق خلال الفترة من أكتوبر 2014 إلى الربع الأول من 2015، تم التركيز على اختبار وتقييم الوسيلة المتاحة من قبل المفتحصين وبعد تحليل وإتمام العمل على

النماذج، تم إيداع الملف لدى السلطة الفرنسية المكلفة بمراقبة حماية المعطيات الشخصية للسماح بتشغيل البيانات المتعلقة بالبطالة.

أما الوكالة المركزية لمنظمات الضمان الاجتماعي فمن جانبها، قد إنخرطت في مقارنة تحديد المخاطر المرتبطة بالغش المتعلق بالعمل غير القانوني والإنخرافات الغير المصرح بها وتعبئة كل شبكتها من المفتشين المتخصصين في كشف حالات الاحتيال إلى جانب المصالح الإحصائية. لتمتد أعمالها بعد ذلك إلى تحديد معايير الغش في إطار مراقبة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها مع ملفات المساهمات.

أما بخصوص عملية المراقبة الضريبية للمقاولات، فبالرغم من إمكانية الإدارة الضريبية بفرنسا حتى قبل سنة 2014 الحصول على الملفات المعلوماتية الرقمية، فقد أصبح من اللازم حاليا وضع المحاسبة والتسجيلات الضريبية الخاصة بالمقاولات ضمن ملف رقمي خاص ((un fichier des écritures comptables (FEC)، ووضعه رهن إشارة المفتشين العاملين بالإدارة الضريبية أثناء عملية المراقبة الجبائية، حيث بات بإمكان الإدارة الضريبية إستغلال وإستعمال المعلومات المتضمنة ضمن الملفات المعلوماتية الرقمية الخاصة بالمقاولات وعلى رأسها دفتر الحسابات الكبير (le grand-livre détaillé).<sup>1</sup>

ولقد أصبح بإمكان الإدارة الضريبية إجراء تحليل شامل ومعمق للبيانات الواردة من الملف المعلوماتي المتعلق بمحاسبة المقاولات (FEC) باستخدام نظام

<sup>1</sup> Cyril Dégrilart et Kada Meghraoui, Le Big Data entre dans le monde de la fiscalité, 12/09/2016, Document consulté sur : [http://www.lexisnexis.fr/pdf/2016/Experts-Comptables/Le\\_Big\\_Data\\_entre\\_dans\\_le\\_monde\\_de\\_la\\_fiscalitx.pdf/](http://www.lexisnexis.fr/pdf/2016/Experts-Comptables/Le_Big_Data_entre_dans_le_monde_de_la_fiscalitx.pdf/)

معلوماتي خاص يدعى «Alto 2». وهوما يعزز من دقة وعمق عمليات المراقبة المنجزة من قبل مفتشي المالية العامة. حيث يسمح هذا التحليل بالكشف عن الأخطاء والاختلافات والتناقضات التي قد لا تجذب انتباه الإدارة لإجراء التصحيحات والمراجعات خلال عملية المراقبة التقليدية. والتحدي الأبرز من خلال تحليل الملف المعلوماتي الخاص بالمقاولة، هو مدى القدرة على الكشف عن حالات التهرب الضريبي من خلال استخدام البيانات المعقدة. حيث أن المعلومات المتوفرة لا تعكس الصلات والعلاقات الواضحة بينها، ولكن عندما تستخدم مع أداة معلوماتية قوية، يمكنها كشف التداخلات (recoupements décisif). حيث أن الهدف هنا يتعدى كشف الإحتيالات الضريبية ذات الأحجام الصغيرة. ليتم تعقب وكشف الإحتيالات الضريبية المقامة على نطاق واسع.

وبفضل استخدام تقنية "البيانات الضخمة" بات بإمكان الإدارة الضريبية التنبؤ بمكامن التحايلات الضريبية وكشفها وتوجيه عملية المراقبة حتى قبل عملية الفحص العمق بمقر المقاولة، بل وتعدي عملية المراقبة لمؤسسة معينة، لتشمل قطاعا معيناً، أو حيزاً جغرافياً معيناً.

أما المراقبة داخل مقر المقاولة فيمكن أن تنصب حول صحة وموثوقية الملف المعلوماتي المتعلق بمحاسبة المقاولة (FEC) المرسل من قبل المقاولة للإدارة الضريبية.

وما يستفاد من هذه الطريقة أن المفتشين بالإدارة الضريبية لا يهدرون الوقت في تفحص كافة الملفات الواردة أو التنقل عشوائياً بين مختلف مقرات الشركات (دون معرفة مسبقة بالهدف المراد الكشف عنه)، بل إنهم يقومون بتحديد معايير لإنتقاء حالات الغش الضريبي وتزويد النظام المعلوماتي بها، ليقوم النظام بتحليل كافة المعلومات الواردة المتضمنة في الملف المعلوماتي المتعلق بمحاسبة

المقاولة (FEC) والمرسلة من الشركات، مما يسمح معه باستهداف حالات الغش بدقة، ثم إنتقال المفتشين بعد ذلك لمقر المقاولة بغية إخضاعها لعملية المراقبة الجبائية المعمقة مع معرفة مسبقة بالمسائل المراد الكشف عنها، وهو ما يسمح بتوفير الجهد والموارد التي ترصدها الدولة خلال عملية المراقبة الجبائية ويزيد من مردودية عملية المراقبة وإسترجاع المبالغ المالية لفائدة خزينة الدولة.

وفيما يلي إستعراض لأهم المعايير التي تعتمدها التكنولوجيات الحديثة المرتكزة على تقنية "البيانات الضخمة" "Big DATA" في مجال كشف الغش الضريبي والتي تسمح بالكشف عن الأخطاء والاختلافات والتناقضات المدرجة في الملفات المعلوماتية (FEC) المتعلقة بمحاسبة المقاولة.

Typologie de contrôle	Exemples
Contrôle de la saisie comptable	Écriture dont la date est un dimanche, charges déduites sans numéro de pièce...
Analyse de la caisse	Transactions en espèces supérieures à 1000€, produits encaissés directement par caisse...
Analyse de la déductibilité vis-à-vis de l'impôt	Charges supérieures à 1000 € enregistrées dans un compte 615, avoirs accordés...
Analyse des tiers	Clients créditeurs, fournisseurs débiteurs...
Analyse de la TVA collectée	Ventes exonérées de TVA dont le libellé contient « France », TVA collectée sans base HT correspondante...
Analyse de la TVA déductible	Avoirs fournisseurs sans régularisation de la TVA déductible, TVA déduite sur les frais de missions et de réception...
Analyse de la TVA intracommunautaire	Comparaison du montant des achats intracommunautaires avec les bases déclarées sur la CA3

بعض المعايير التي تعتمد عليها التكنولوجيات الحديثة في مجال كشف الغش الضريبي للتأكد من صحة الملفات المعلوماتية (FEC) المتعلقة بحاسبة المقابلة، المرسله من قبل المقاولات للإدارة الضريبية بفرنسا<sup>1</sup>

أما فيما يتعلق بمراقبة مجال التجارة الإلكترونية التي تعتبر نتيجة حتمية لظاهرة العولمة، فإن استعمال التكنولوجيات الحديثة في مجال المراقبة الضريبية والجمركية أصبح يفرض تكييفاً ومواكبة للتطورات المتسارعة للشورة التكنولوجية في مجال وسائل الإعلام والاتصال، حيث باتت التجارة الإلكترونية بعيدة عن قنوات المراقبة التقليدية، ويتجلى تأثير هذه الوسائل على الموارد العمومية في تقليص الفرص المتاحة لتحصيل الدولة للضرائب والرسوم بفعل العوامل التالية<sup>2</sup>:

• انتشار التجارة الإلكترونية حيث أصبحت حصة كبيرة من التجارة الدولية تتم عبر شبكة الإنترنت<sup>3</sup>، وهو ما يشكل تحدياً معقداً أمام الإدارة الضريبية بسبب الانتقال من المعاملات الورقية التي تسمح بتتبع العمليات والتأكد من طبيعتها بمجرد الرجوع إلى الفواتير، إلى المعاملات الإلكترونية أو ما يسمى "بالمعاملات الافتراضية" المتسمة بغياب الدليل المادي على إنجازها، وهو ما لم يتوقعه النظام الجبائي الذي يقوم على مسك محاسبة تكشف جميع العمليات التجارية وتعزز بالفواتير والوثائق المحاسبية بكيفية تسمح للإدارة الضريبية بالمراقبة وفرض الضرائب والرسوم بناء على وقائع وأدلة، وتبعاً لذلك فمن المؤكد أن

<sup>1</sup> Cyril Dégrilart et Kada Meghraoui, Le Big Data entre dans le monde de la fiscalité, 12/09/2016, Document consulté sur : [http://www.lexisnexis.fr/pdf/2016/Experts-Comptables/Le\\_Big\\_Data\\_entre\\_dans\\_le\\_monde\\_de\\_la\\_fiscalitx.pdf/](http://www.lexisnexis.fr/pdf/2016/Experts-Comptables/Le_Big_Data_entre_dans_le_monde_de_la_fiscalitx.pdf/)

<sup>2</sup> محمد حنين " المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية " مطبعة دار القلم الطبعة الأولى 2007 صفحة 13.

<sup>3</sup> باتت تحقق رقماً للمعاملات يفوق 2300 مليار دولار سنوياً.



أغلب العمليات التجارية التي تتم عبر الإنترنت تفلت من أداء الضرائب والرسوم، وهو ما يضيع على الدولة فرصة حقيقية لتحصيل الموارد .

• حلول عمليات البيع الرقمي عبر شبكة الإنترنت محل عمليات البيع المادي كما هو الشأن على سبيل المثال بالنسبة لبيع الصور والموسيقى والاستشارات الطبية والقانونية والمالية وخدمات التعليم وغيرها، ومن المؤكد أن انتشار هذا النوع من العمليات يؤدي إلى صعوبة تحديد الملمزم الحقيقي بأداء الضريبة أو الرسم، وهو مظهر آخر لتقليص إمكانيات تحصيل الموارد.

• انتشار بطاقات الأداء الإلكترونية على نطاق واسع بكيفية تؤدي إلى صعوبة مراقبة عمليات الأداء التجارية والتأكد من مبالغها الحقيقية لغياب الدليل المادي لواقعة الأداء لغياب الفواتير ووصلات الأداء أو الشيكات أو غير ذلك من الوثائق التي تكشف عن تفاصيل عمليات الأداء، ويساهم هذا الانتشار كذلك في تعقد مهام إدارة الضرائب في مراقبة العمليات التجارية والتحقق من مبالغها خاصة في غياب نظام معلوماتي يربط بين هذه الإدارة وجميع المقاولات الخاضعة للضريبة بكيفية تسمح بالتسجيل المركزي للعمليات التجارية لمختلف هذه المقاولات.

ومن الملاحظ أن انتشار هذه الأساليب وتطورها يؤدي إلى وضع النظام الجبائي أمام تحديات جديدة تتطلب مواجهتها وضع آليات حديثة لفرض الضرائب واعتماد تقنيات متطورة لتحصيلها، وهو ما يفرض مراجعة الأسس التي يرتكز عليها النظام الجبائي التقليدي حتى يواكب هذا النظام التحولات المتسارعة التي يعرفها الاقتصاد العالمي في الألفية الثالثة.

وفي هذا الصدد استطاعت العديد من الإدارات الضريبية والجمركية عبر العالم التكيف مع هذا الخطر، وعلى رأسها إدارة الجمارك الفرنسية والتي قطعت

أشواطاً هامة في التصدي لظاهرة الغش الضريبي والجمركي عن طريق الشبكة العالمية للإنترنت<sup>1</sup>، فأمام تنامي حجم التجارة الإلكترونية في فرنسا على امتداد السنوات الماضية والتي جاوز رقم معاملاتها 81 مليار يورو سنة 2017، إنخرطت الجمارك الفرنسية في التصدي لمكافحة الغش عن طريق الإنترنت، وفي هذا الصدد تم خلق مصلحة "Cyberdouane" منذ سنة 2009، وإحاقها بالمديرية الوطنية للإستخبار والتحريرات الجمركية، ولقد أنيطت بها مهمة رصد وتحديد المخالفين للقوانين والمقتضيات الجمركية عبر شبكة الإنترنت وتحليل وتفكيك شبكات الغش على الإنترنت.

وتتكون هذه الخلية من ثمانية محللين وسبعة محققين، حيث تُنصّب مهمتهم على جمع المعلومات المتعلقة بالغش الجمركي، والتجارة غير المشروعة عن طريق الإنترنت.

وتقوم هذه المصلحة بإجراء الأبحاث انطلاقاً من مبادراتها الخاصة أو بناء على طلب باقي المصالح الجمركية.

◀ فبالنسبة لإجراء الأبحاث بمبادرة خاصة لمصلحة "Cyberdouane" فالهدف منه هو التعرف على الأشخاص الذاتيين أو المعنويين المتواجدين في فرنسا والمستخدمين لشبكة الإنترنت في نشاط إحتيالي. ويرتكز البحث على الأشخاص الذين يستخدمون الإنترنت لتسويق منتجات محظورة أو الخاضعة للضرائب مرتفعة (المخدرات والأسلحة وتزوير الأنواع المحمية والسجائر والكحول والبضائع المزيفة، تجارة الأدوية غير المشروعة).

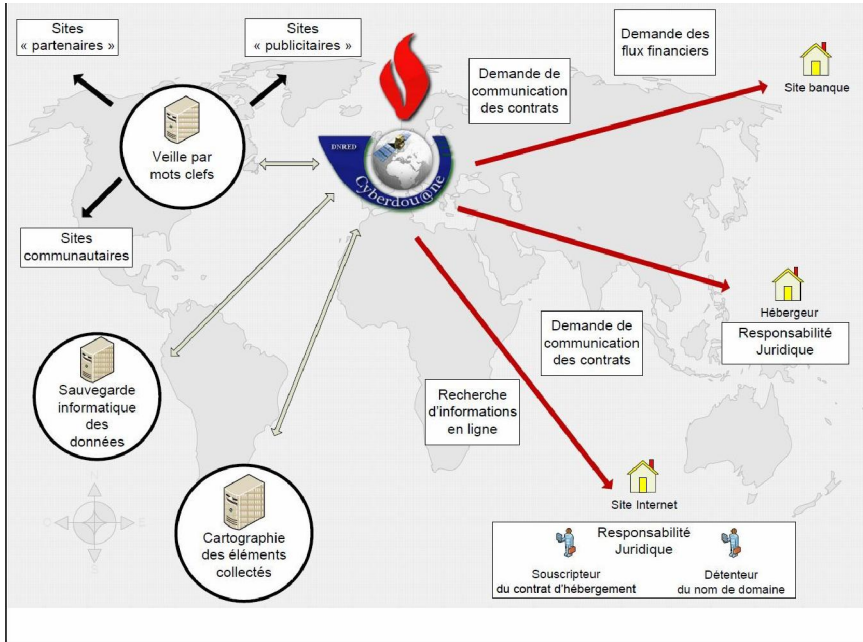
<sup>1</sup> في فرنسا وحدها هناك 33.8 مليون مشتري عبر شبكة الإنترنت وهو ما يمثل 5% من المشتريين عالمياً، وهي بذلك تتبوأ المرتبة السادسة عالمياً.

- ◀ أما فيما يخص إجراء الأبحاث بناء على طلب باقي المصالح الجمركية، فالليقظة تركز على<sup>1</sup>:
- التعرف على صاحب اسم مستعار على مواقع التسوق عبر الانترنت، أو المنتديات أو بلوق؛
  - تحديد بائع معين على موقع الإعلانات المبوبة؛ التعرف على صاحب عنوان البريد الإلكتروني؛
  - التعرف على صاحب موقع على الانترنت؛ تحديد رقم هاتف معين عبر بروتوكول الإنترنت؛
  - البحث عن اسم مستعار لشخص معين إنطلاقاً من اسم الشخص الشخص أو عنوانه.

وفيما يلي نبذة عن المنهجية المستخدمة في جمع وإستقصاء المعلومات.

<sup>1</sup> منشورات وزارة المالية الفرنسية:

[http://www.economie.gouv.fr/files/finances/presse/dossiers\\_de\\_presse/090210cyberdouane.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/finances/presse/dossiers_de_presse/090210cyberdouane.pdf)



### المنهجية المستخدمة في جمع واستقصاء المعلومات

وانطلاقاً مما سبق، وبالنظر إلى المساهمة الإيجابية للتكنولوجيات الحديثة في الرفح من مردودية المراقبة الجبائية وهو الأمر الذي أثبتته مختلف التجارب المقارنة للدول الرائدة في هذا المجال، ارتأينا تخصيص المحور الثاني لتسليط الضوء على سبل تنفيذ مشاريع المراقبة الجبائية المرتكزة على التكنولوجيات الحديثة وتموقع المملكة المغربية في هذا المجال.

## المبحث الثاني: تنفيذ مشاريع المراقبة الجبائية المرتكزة على التكنولوجيات الحديثة المدمجة لمقاربة تدبير المخاطر، وتموقع المملكة المغربية في هذا المجال

نظرا للحصيلة والنجاح الهائل الذي حققته العديد من الإدارات الضريبية حول العالم عبر تبني المراقبة الجبائية المرتكزة على التكنولوجيات الحديثة والدمجة لمقاربة تدبير المخاطر<sup>1</sup>، والذي أكدته مختلف التجارب المقارنة التي أسلفناها سابقا. شرعت العديد من المصالح والإدارات الضريبية داخل المملكة في تبني هذه المقاربة. وفي هذا الصدد ففيما يخص المراقبة الجمركية، فلقد استفادت من الأرضية التي وفرتها بيئة "تجريد المساطر من طابعها المادي" "la dématérialisation"، التي تم تبنيها في وقت مبكر من طرف هذه الإدارة وتنزيلها بشكل تدريجي عبر مراحل لمواكبة التطورات المتسارعة التي يعرفها الاقتصاد.

وعليه فبالنظر إلى إلزام الإدارة الجمركية المغربية لكافة الفاعلين الإقتصاديين بوضع تصريح لكل عملية جمركية<sup>2</sup>، والذي تتم ترجمته إلى بيان مفصل يتم إيداعه إلكترونيا مرفقا بمجموعة من الوثائق المرقمنة كالفواتير، سند الشحن، شهادات المنشأ التي تخول الاستفادة من الشروط التفضيلية لاتفاقيات التبادل الحر، قائمة الحزم، وشهادات ولوج السوق الوطنية، والترخيصات...

<sup>1</sup> حيث أنها تقوم بتكريس الوقاية والتصدي وتدير جملة من المخاطر خلال مختلف مراحل المراقبة القبلية والآنية والبعيدة، مستفيدة في ذلك من الطاقات الهائلة والسرعة في المعالجة التي تخولها التكنولوجيات الحديثة مقارنة مع التدخل البشري، والتي تنتج جملة من الإخطارات والإشارات والتنبؤات التي توجّه عملية المراقبة نحو إستهداف مكامن الغش الضريبي والقيام بعمليات دقيقة لإستئصالها دون المساس بمرونة وإنسياب المعاملات والعمليات التجارية.

<sup>2</sup> الفصل 65-1 - يجب أن يقدم بشأن جميع البضائع المستوردة أو المقدمة للتصدير تصريح مفصل يعين لها نظاما جمركيا (بتاريخ 25 شوال 1.77.3391397 مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة المصادق عليها بالظهير الشريف بمثابة قانون رقم).

بحيث يتم إرسال هذه المعطيات من طرف الفاعل الإقتصادي أو المعشر عبر نظام التعشير الجمركي "بدر".<sup>1</sup>

فإنه مباشرة بعد الإيداع الإلكتروني بل وحتى قبله في إطار المراقبة القبيلية، يقوم نظام التعشير الجمركي "بدر" بفحص دقيق للبيانات وفق مقارنة إدارة المخاطر، حيث يركز نظام الانتقائية الأوتوماتيكي لهذا النظام على مجموعة من المعلومات القيمة التي يتم تزويده بها بشكل مستمر من مختلف المصالح، وإنطلاقاً من تحليلها يتم تحديد آليات المراقبة وطرق الفحص والإنذار والتوجيه التي تمكن أعوان الجمارك من التحري والاستعلام بطريقة فورية خلال كل مراحل الاستخلاص الجمركي والتدخل في الوقت المناسب لتعميق المراقبة إذا اقتضى الحال مع ضمان إنسياب العمليات التجارية.

وفي إطار إستراتيجيتها لمحاربة الغش التجاري، اعتمدت إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة على مجموعة من التدابير الهادفة من جهة، إلى استباق عمليات الغش وتحسين المراقبة الوقائية وردع جميع عمليات وممارسات الغش، ومن جهة أخرى، التزود بالوسائل والآليات الضرورية لتحسين جودة نظام تحليل المخاطر وذلك باللجوء إلى التقنيات المتطورة في البحث التوقعي. هذه الحلول، التي تساعد على معالجة البيانات القديمة ذات المعطيات الكثيرة، تمكن من إعطاء تنبيهات متعلقة بالممارسات غير القانونية المتعلقة بالتجارة الخارجية<sup>2</sup> (استنباط الحقائق المحتملة انطلاقاً من تحليل المعلومات التاريخية للعمليات السابقة، وتوجيه عمليات المراقبة الآنية نحو الخطر المحتمل).

<sup>1</sup> قبل هذا التاريخ كان يتم إيداع البيان المفصل إلكترونياً ليتبعه مباشرة بعد ذلك إيداعه ضمن الصيغة الورقية مع الوثائق المرفقة الفواتير، سند الشحن، شهادات المنشأ، وشهادات ولوج السوق الوطنية وفق الأجل القانونية.  
<sup>2</sup> التقرير السنوي عن أنشطة إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، إصدارات أنشطة إدارة الجمارك و الضرائب غير المباشرة، سنة 2015، صفحة 23.

وفيما يخص الإنتقائية التي تحدد طبيعة الفحص الذي تخضع له الشحنات، فهي باتت تنم بكل شفافية ومصداقية حيث تم تحييد العامل البشري في هذا المجال، وباتت الإنتقائية تنم بطريقة أوتوماتيكية من قبل نظام التعشير الجمركي "بدر" وهي تركز على تدبير مجموعة من المخاطر التي تكتنف العملية الجمركية .

كالمخاطر المتعلقة بالصنف والتي تتجلى في التصريح ببضاعة معينة ضمن بند لا يتوافق مع خصائصها مما قد ينتج عنه تقليل من الرسوم والمكوس المستحقة، أو التفاف عن ترخيصات ولوج السوق الوطنية أو التهرب من تدابير مكافحة الإغراق، أو المخاطر المتعلقة بمنشأ البضائع التي قد تخول الإستفادة من الشروط التفضيلية دون وجه حق، أو مخاطر التقليل من القيمة، أو مخاطر التزييف...

وبناءً على هذه المخاطر، وإستيفاء للمعايير الدولية في مجال المراقبة الجمركية فقد تم إستحداث 3 قنوات للمراقبة في إطار تعزيز الإستراتيجية القائمة على سرعة وانسيابية العمليات الجمركية إلى جانب ضمان المراقبة الفعالة والمدروسة والإستهدافية، وعليه فلقد عملت إدارة الجمارك على تصنيف الفاعلين الإقتصاديين داخل النسيج الاقتصادي وميزت وفق معايير حيادية وموضوعية بين عمليات ذات مخاطر متدنية، وعمليات ذات مخاطر منخفضة، وعمليات ذات مخاطر مرتفعة<sup>1</sup> ويتم إخضاع كل صنف من هذه العمليات لقناة معينة:

<sup>1</sup> \* العمليات ذات المخاطر المتدنية هي التي تتم من طرف فاعلين اقتصاديين ثبت لدى إدارة الجمارك إلترابهم بالقوانين والتشريعات الجمركية والضريبية كالمؤسسات العمومية والشركات المصنعة الكبرى والمقاولات المهيكلة والتي تم منح بعض منها تصنيفاً من طرف الإدارة الجمركية بمنحها الفئة "أ" أو الفئة "ب"، حيث قامت بإستيفاء معايير التدبير الجيد والمراقبة واداء الضرائب والمستحقات ومسك الوثائق المحاسبية، حيث خول لها هذا التصنيف الأولوية والأسبقية في المراقبة الجمركية وكذلك الإعفاء من المخالفات الجمركية البسيطة من الدرجة الرابعة. وبغزرها على الاستجابة أكثر لمتطلبات وحاجيات المقاولات، حرصت إدارة الجمارك على تطوير نهجها لتصنيف المقاولات لينتقل من مرحلة برنامج التصنيف إلى صفة الفاعل الاقتصادي المعتمد دولياً. <<

- = ويستهدف هذا البرنامج المقاولات ذات مصداقية والتي تتوفر فيها معايير الأمن وتقدم ضمانات على مستوى الشفافية والسلامة وصلابة وضعيتها المالية إلى جانب خلو سوابقها من إختلالات ونزاعات جسيمة تم ضبطها من قبل الإدارة والقدرة على السداد المالي.
- وتمكن هذه الصفة للفاعلين الاستفادة من عدة امتيازات جمركية وتنمية الأنشطة المرتبطة بالتجارة العالمية. وتتجلى هذه الإمتيازات في:
- تخفيف مساطر المراقبة حيث تكتفي الإدارة فقط بفحص للوثائق والمستندات والتي على أساسها يتم رفع اليد عن البضائع.
  - التحقق المادي إذا لزم الأمر بوسائل غير تدخلية (المساحات الضوئية).
  - المرور السريع بالجمارك عن طريق رفع اليد عند مقر المقاول والخضوع بعد ذلك للمراقبة داخل أجل 8 أيام.
  - إمكانية إجراء التخليص الجمركي عند مقر المقاول.
  - الدفع عن طريق الشيكات غير مصدق عليها في حدود عتبة معينة.
  - منح تسهيلات فيما يخص الضمانات بالنسبة للشركات المستخدمة للأنظمة الاقتصادية بالجمرك.
  - هذا الوضع يعطي المستفيد فرصة المصادقة بنفسه على منشأ البضاعة.
  - تقديم الإستشارة والتوجيه والأسبقية في معالجة الطلبات
- ومنذ انطلاق برنامج التصنيف أعربت أكثر من 865 مقاول، مشتغلة في الغالب بقطاع الصناعة والتجارة، عن رغبتها في الاستفادة من امتيازات هذا البرنامج. وقد تم الاستجابة ل 7,44% من هذه الطلبات حيث بلغ عدد المقاولات المصنفة إلى نهاية سنة 2016، 387 مستفيد.
- وعلى صعيد آخر وتبعاً للتوصيات المنبثقة عن أشغال المناظرة الوطنية حول الجبايات المنعقدة سنة 2013، أنشئت لجنة ثنائية تضم إدارة الجمارك والمديرية العامة للضرائب من أجل البحث في سبل تبني منهجية مشتركة لتصنيف عام للفاعلين الاقتصاديين.
- وفعلاً لقد تم اعتماد التصنيف الموحد 'الجمارك-المديرية العامة للضرائب' وهي ميزة تدعم المقاول في سعياً وراء الرفع من أدائها.
- ويعد التصنيف الموحد للمقاول مسعى ثنائي نشأ سنة 2015 بين إدارة الجمارك والمديرية العامة للضرائب يسند للمقاول صفة تجمع عمليتي التصنيف التي تباشرها كل من المؤسسات على حدة لصالح محيط الأعمال. وببلوغه السنة الثانية من دخوله حيز الوجود، سجل هذا النهج المشترك سنة 2016 منح أول شهادة للتصنيف الموحد الذي هم ثمان 08 مقاولات حاصلة في نفس الوقت على صفة الفاعل الاقتصادي المعتمد «تبسيطات جمركية» وتصنيف جبايي من نفس الدرجة. ومن شأن هذه الميزة المشتركة «الفاعل الاقتصادي المعتمد» و«الملمزم المصنف» أن تسمح للمقاول بالولوج إلى قائمة تحفيزية من المزايا والمساطر المبسطة التي تفتح في وجهها آفاق تنمية قدراتها التنافسية ونيل حصة من الأسواق الدولية.
- وعليه فإن عملية التصنيف قد عززت من مردودية عمل الإدارة الجمركية ودعمت تنافسية المقاولات من حيث السرعة في رفع اليد والخدمات التي خولتها لها الإدارة الضريبية في هذا المجال وبالتالي تركيز الجهود على مكامن الغش وإستهدافه أثناء عملية المراقبة عوض شموليته وعموميته والتي لا تأتي بمردودية.
- \* أما العمليات ذات مخاطر المنخفضة والتي تتوافق مع احتساب معدل معين للمخاطر يتوافق مع احتمالية كبرى لعدم وجود خطأ أو تحايل أو تدليس، فإنه يقتضي تدخل العامل البشري الذي يمثلته المفتشون في فحص الوثائق وبناء على قراراتهم المدعم يمكن للمصلحة إخضاعها، للفحص الجزئي أو الكلي بعد رصد اغفلات أو إختلالات في التصريح، وفي حالة عدم وجود شكوك أو تضاربات أو غموض أو نقص في المعلومات، يتم تعشيرها دون فحص يدوي .
- \* أما بالنسبة للعمليات ذات المخاطر العالية فهي تهم فاعلين إقتصاديين لهم سوابق في النزعات الجمركية أو في الغش الجمركي بصفة إعتيادية ومتكررة أو فاعلين جدد لم يسبق لهم القيام بأية عملية أو وجود شحنة من البضائع الشديدة الحساسية فيما يخص المردودية الضريبية، الأمر الذي يؤهلها لتكون محط غش من قبل المتمصلين ويتم إدراجها ضمن القناة الحمراء.



• القناة الخضراء: وهي قناة تركز على رفع اليد عند مقر المقابلة، وهي تخول للفاعل الاقتصادي رفع اليد عن البضائع تلقائياً دون المرور بالإجراءات الجمركية بعد إستيفاء الشروط، على أن يودع ملف التعشير في أجل 8 أيام<sup>1</sup>، وهذا القرار يتم بشكل تلقائي من النظام ويرتكز على جملة من المعايير التي يتم تزويده بها، ولقد خضعت مسطرة التعشير في هذا السياق إلى تبسيط أكبر سنة 2011 عبر إطلاق المرحلة التجريبية لخدمة الحصول على رفع اليد عند مقر المقابلة وذلك على مستوى المكتب الجمركي للدار البيضاء.

• القناة البرتقالية: حيث تكتفي الإدارة فقط بفحص للوثائق والمستندات المتعلقة بالتصريح من قبل المفتشين، وبناء على نتيجة الفحص يتم رفع اليد عن البضائع بعد إستكمال الإجراءات القانونية، شريطة عدم رصد أي اختلالات أو إغفالات أو شك أو غموض أو تعارض أثناء فحص التصريح، وهذا القرار يتم بشكل تلقائي من النظام ويرتكز على تحليل جملة من المخاطر، وتمثل التصريحات الخاضعة لهذه القناة ما يقارب 90% وهو ما يتوافق مع المعايير الدولية في هذا المجال.

• القناة الحمراء: والتي على أساسها يتم رفع اليد عن البضائع بعد الفحص المادي الجزئي أو الكلي للبضائع.

وتم خلال سنة 2015 تحديد متوسط معدل الفحص المادي للتصاريح في 4,19% بالنسبة للواردات و9,14% بالنسبة للصادرات. مقارنة مع سنة 2014، حيث عرفت هذه المعدلات زيادة طفيفة بفعل اعتماد مخاطر جديدة.

<sup>1</sup> التقرير السنوي عن أنشطة إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، إصدارات أنشطة إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، سنة 2013، صفحة 15.

ولقد مثلت هذه المنهجية المتبعة في إخضاع العمليات التجارية لنظام الإنتقائية وفق معايير موضوعية ودقيقة ومجردة عبر تدبير جملة من المخاطر، إلى الرقي بالإقتصاد الوطني ومواكبته ليكون في مستوى تطلعات الفاعلين الإقتصاديين والشركاء.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن نظام التعشير الجمركي "بدر" بات قادرا على رصد حالات التقليل من القيم، ورصد حالات التلاعب بالمنشأ والتصريح الخاطئ بالصنف، وحالات الإغراق، والتهرب من ضريبة معينة حيث يتخذ ذلك شكل إخطارات وعتبات إنذارية توجه وتسهل عملية المراقبة.

أما فيما يخص المديرية العامة للضرائب بالمملكة المغربية، فلقد قامت بتطوير خدمات SIMPL أو

« خدمة الضرائب عبر الأنترنت » من أجل تمكين المستعملين من الوفاء بالتزاماتهم الضريبية بطريقة الكترونية<sup>1</sup>. ولقد شكل هذا النظام دعامة حقيقية للمراقبة الضريبية المرتكزة على التكنولوجيات الحديثة.

حيث أنه يسمح للمقاولات وأصحاب المهن الحرة وباقي الخاضعين من إنجاز إقراراتهم وأداءاتهم الإلكترونية الخاصة بالضرائب والرسوم الضريبية على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة.

ولقد باتت الإدارة الإلكترونية تمثل إحدى أولويات الرؤية الاستراتيجية للمديرية العامة للضرائب حيث أن معظم الإجراءات الضريبية أصبحت تتم عبر

<sup>1</sup> وفي هذا الصدد أعلن السيد عمر فرج المدير العام لمديرية الضرائب، « أن الحديث عن الإدارة الرقمية ليست مجرد أداة تكنولوجية بل هو خيار استراتيجي يقتضي تغييرا جذريا في الطريقة التي نستوعب بها احتياجات زبائننا والتفاعل معهم، وهذا هو التغيير الحقيقي النموذجي ». بهذه العبارة أعلن السيد عمر فرج التزام المديرية العامة للضرائب برقمنة جل خدماتها ومواصلة مشاريع الإصلاح الأخرى.

الأنترنت: «وبالتالي فإن جميع ملزمي الإدارة الضريبية لن ينتقلوا إلى المديرية للقيام بتصريح واستخلاص الضرائب أو لطلب استرجاع الضريبة أو تقديم شكاية»<sup>1</sup>.

ولقد شكل تعميم الإقرار والأداء الإلكترونيين للضرائب ابتداءً من فاتح يناير 2017 تنويجا لمسيرة تسهيل المساطر التي تنهجها المديرية العامة للضرائب. وهذه العملية إجبارية حاليا بالنسبة للفئات التالية<sup>2</sup>:

• المقاولات التي يعادل رقم معاملاتها أو يفوق عشرة (10) ملايين درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة ؛

• الخاضعون للضريبة المزاولون لمهن حرة تُحدد لائحتها بنص قانوني.

وابتداءً من سنة 2017، أصبح الانخراط في العمليات الالكترونية إجباريا لكافة الخاضعين للضريبة بغض النظر عن رقم معاملاتهم.

وهذه الخطوة المتمحورة حول تجريد المساطر من طابعها المادي أو "La Dématérialisation" تعتبر لبنة أساسية في مسلسل تعزيز المراقبة الجبائية المرتكزة على مقاربة إدارة المخاطر والمدعمة من التكنولوجيات الحديثة<sup>3</sup>، حيث

<sup>1</sup> " المديرية العامة للضرائب : رقمنة المساطر الضريبية"، مجلة المالية: وزارة الإقتصاد و المالية المغربية، ملف

(التحديث: مسعى دائم في عمل وزارة الإقتصاد و المالية )، العدد 32 مارس 2017، الصفحة 13

<sup>2</sup> الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب المغربية: <https://www.tax.gov.ma>

<sup>3</sup> و يندرج ذلك في اطار الإستجابة لتوصيات المجلس الأعلى للحسابات بخصوص المراقبة الجبائية، حيث أنه في إطار عملية الإفتحاص التي قام بها المجلس الأعلى للحسابات للمديرية العامة للضرائب سنة 2011، قدم بعض التوصيات لإصلاح نظام المراقبة الضريبية داخل هذه الإدارة و ذلك من خلال :

◀ تطوير استراتيجية محددة للمراقبة الجبائية بأهداف واضحة قابلة للقياس؛

◀ وضع نظام معلوماتي للتسيرو واتخاذ قرار يمكن على الخصوص من تحليل و مطابقة و معالجة المعطيات المستقاة من مختلف المصادر؛

◀ وضع برمجة ملائمة تأخذ بعين الإعتبار المخاطر المحتملة و تغطي مسار المراقبة برمتها؛

◀ تطوير و توثيق و توحيد مساطر و مناهج المراقبة، و تعزيز وظيفة تتبع المهام الرقابية؛

←

عملت المديرية العامة للضرائب على تدشين إستراتيجية جديدة في مجال المراقبة الجبائية منذ سنة 2011 والتي تعتمد على فحص الملفات بطريقة دقيقة وانتقائية. (Contrôle axé sur des opérations ponctuelles) وتنصب على استهداف المخاطر الجبائية الكبيرة لبعض المزمين<sup>1</sup>، وعدم إضاعة الجهود في فحص ملفات ضريبية ذات مخاطر متدنية.

وفي هذا الصدد، قامت المديرية العامة للضرائب بتطوير نظام ذكي يقوم على تحديد حالات الغش الضريبي المفترض وفق مسطرة أوتوماتكية (انتقاء المزمين الذين سيخضعون لعملية المراقبة لا يتم بشكل عشوائي) وهي تركز على تحليل مجموعة من المخاطر لانتقاء التصريحات ذات معدل مرتفع من المخاطر الضريبية.

- 
- ◀ = تعزيز التواصل و جمع و مطابقة المعلومات من مصادرها الداخلية و الخارجية.
- كما أن المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات بخصوص المراقبة الجبائية قد أقرت جملة من التوصيات، و يتعلق الأمر بوضع منظومة فعالة لجزر الغش الضريبي بتقوية وسائل عمل الإدارة الجبائية حتى تتمكن من ممارسة عملها على أحسن وجه و ذلك بالوسائل التالية :
- ◀ الزيادة في الموارد البشرية الموضوعة رهن إشارة المراقبة الجبائية مع الحرص على إعطاء الأهمية اللازمة للتكوين داخل الإدارة الجبائية ؛
- ◀ مراجعة الطريقة التي تتم بها المراجعة الضريبية من أجل مثالية في عمليات المراقبة وذلك باعتماد نظام معلوماتي يمكن من عقلنة و برمجة هذه العمليات واستهداف الملفات القابلة للمراجعة؛ الإسراع بإصدار دليل للمراجعة الجبائية؛
- ◀ انجاز عمليات المراقبة المشتركة ما بين الإدارات المعنية للحد من ظاهرة الغش الضريبي و وضع نظام فعال للمعلومات يمكن من تحليل و مقارنة قواعد المعطيات في إطار التعاون مع الشركاء الاستراتيجيين للإدارة الجبائية؛
- ◀ التنصيص على ضرورة التعجيل باستكمال الورش المتعلقة باعتماد الرقم التعريفي الموحد على صعيد جميع الإدارات و المؤسسات للحد من ظاهرة القطاع غير المهيكل وتعزيز المراقبة
- ◀ اعتماد مقارنة منصفة لنظام الجزاءات تمكن من الحد من حالات الغش و في نفس الوقت تخفيف الجزاءات في حالات الاخلالات التي ليس لها تأثير على احتساب أساس فرض الضريبة؛
- ◀ الوعي بخطورة الغش الضريبي و تكثيف الجهود للحد من هذه الظاهرة وذلك بمراجعة و تفعيل المقترضات القانونية لتجريم الغش الضريبي.
- <sup>1</sup> خلال حجاج، جباية المقاولة بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد السابع، مطبعة الأمنية بالرباط، 2014، صفحة 333.

وعلى أساس هذه الحالات المحددة يتم توجيه عملية المراقبة والمقاولات التي سنخضع لمسطرة المراقبة. وتحديد طبيعة المراقبة المعمقة التي ستتم برمجتها وهل ستقتصر على مراقبة المستندات والوثائق والدفاتر المحاسبية، أم ستتعداه لتُجَرَّ في مقر المقابلة .

وفي هذا الصدد، بمجرد إيداع الخاضعين لتصريحاتهم يتم معالجتها عن طريق النظام الضريبي المدمج (SIT) *systeme intégré de taxation*، الذي بدوره يرتبط بنظام SIR والذي يحتوي على جميع المعلومات حول المزمين، والتي تم المتوصل بها من طرف الشركاء المؤسستين للمديرية في إطار قنوات تبادل المعلومات التي تنضمها الإتفاقيات المبرمة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أبانت التجارب المقارنة في العديد من الدول الرائدة في مجال زجر الغش الضريبي على ضرورة تكامل الجهود و تبادل المعلومات بين مختلف الأجهزة المعنية داخل الدولة وأيضاً مع الشركاء الخارجيين، كما هو الحال بالنسبة لدول الإتحاد الأوروبي، ولقد سارت المديرية العامة للضرائب على هذا المنوال حيث أنها وقعت على مجموعة من الإتفاقيات-إطار الخاصة. وفيما يلي نبذة عن أهم ما جاء في هذه الإتفاقيات:

إتفاقية-إطار بين المديرية العامة للضرائب وإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة تم التوقيع، يوم 16 شتنبر 2015 بين إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة والمديرية العامة للضرائب، على إتفاقية إطار للتعاون تدخل ضمن التوجهات الحكومية المتعلقة بتنسيق أنشطة الإدارات، وتنص هذه الإتفاقية على تعاون دائم ومنفتح على الميادين ذات الاهتمام المشترك، لاسيما من خلال تطوير تبادل المعلومات والبيانات، التصنيف المشترك للفاعلين الاقتصاديين المعتمدين، تبسيط المساطر الإدارية، التنسيق في مجال المراقبة وتحصيل الديون العامة وتقاسم الممارسات الجيدة، الرقابة الاقتصادية والنصوص التنظيمية، تبادل البيانات الإحصائية، كما يشمل هذا التعاون مجالات أخرى كالرصد الاقتصادي والتنظيمي.

إتفاقية- إطار للتعاون بين المديرية العامة للضرائب والوكالة الوطنية للمحافظة العقارية والمسح العقاري والخرائطية

تهدف هذه الإتفاقية التي تربط المديرية العامة للضرائب بالوكالة الوطنية للمحافظة العقارية والمسح العقاري والخرائطية إلى تحديد الالتزامات المتبادلة لكلا الطرفين فيما يتعلق ب:

- تحسين الأسعار المرجعية للمعاملات العقارية والتقارب نحو مرجع مُشترك؛
- تبادل المعلومات والبيانات؛
- نزع الطابع المادي عن الوثائق والإجراءات المرتبطة بمهام الهيأتين من أجل فعالية أكبر وتخفيض الأجل؛
- تنظيم دورات مُشتركة لتكوين الموظفين وتزويدهم بالمعلومات اللازمة؛

←←

وعليه فبمجرد وصول التصريح إلى نظام SIT تتم معالجة المعلومات بواسطة نظام تحليل المخاطر SAR لينتج عن هذه العملية إحتساب معدل معين من المخاطر والذي تحدد وفقه نوعية المراقبة والملفات المستهدفة.

- = تبادل البيانات الاحصائية وتشارك نتائج الدراسات المفيدة لتحقيق المهام المنوطة بهم، وذلك وفقاً للأحكام التنظيمية الجاري بها العمل؛
  - إرساء لجان تتكون من ممثلين عن المؤسستين لتتبع أفضل مجالات التعاون.
- إتفاقية تعاون بين المديرية العامة للضرائب والمجلس الوطني لهيئة الموثقين تهدف إتفاقية التعاون التي وقعها المديرية العامة للضرائب مع المجلس الوطني لهيئة الموثقين إلى إدماج تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الجديدة في تبادل البيانات في مجال نقل الملكية ودفع الضرائب. ومن الناحية التقنية، فإن تبادل البيانات القانونية بين الموثقين والإدارة الضريبية سيكون إلكترونياً بين « Systeme Intégré de taxation » الخاص بالمديرية العامة للضرائب ونظام «توثيق» الذي وضعتة هيئة الموثقين.
- اتفاقية تعاون مع الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي تهدف هذه الاتفاقية أساساً إلى تطوير تبادل المعلومات (قواعد البيانات) وأفضل الممارسات في المجالات ذات الاهتمام المشترك وتبسيط الإجراءات للمواطنين والشركات وتعزيز مكافحة التهرب الضريبي والاجتماعي وتحسين تحصيل المستحقات.
- اتفاقية تعاون مع الهيئة الوطنية للمفوضين القضائيين
- تهدف إتفاقية الاستعانة بمصادر خارجية بخصوص عقود التوثيق والتحصيل إلى تحسين تحصيل الضرائب في ظل احترام حقوق و ضمانات دافعي الضرائب، بما في ذلك ضمان ظروف أفضل لتبليغ الرسائل الإدارية الموجهة لدافعي الضرائب من قبل المديرية العامة للضرائب.
- اتفاقية تعاون مع وزارة التجهيز والنقل واللوجستيك
- يهدف بروتوكول هذا الاتفاق إلى تحديد الالتزامات المتبادلة لكلا الطرفين لتنفيذ إطار عمل لتبادل قاعدة البيانات الخاصة بتسجيل السيارات وتجديد محتوياتها بصفة دورية وذلك تزامناً مع تجريد استخلاص الضريبة السنوية على السيارات.
- وفي نفس الوقت، تُكرس هذه الاتفاقية دعم المديرية العامة للضرائب للعمل الذي تقوم به وزارة التجهيز لضمان دفع الغرامات عن المخالفات التي تم رصدتها عن طريق أجهزة التحكم الآلي.
- التعاون مع وزارة الداخلية
- يهدف التعاون مع وزارة الداخلية أساساً إلى تحسين عائدات الضرائب المحلية من خلال تحسين إدارة وتحصيل الضرائب المحلية مع دراسة حول إصلاح النصوص التشريعية الخاصة بالجباية المحلية وكذا البحث عن سبل جديدة لاستغلال المعلومات التي تتوفر عليها المديرية العامة للضرائب والوصول إلى المعلومات المتوفرة في قواعد البيانات ونظم المعلومات الخاصة بوكالات توزيع الماء والكهرباء والوكالة الوطنية للمحافظة العقارية والمسح العقاري والخرائطية والجماعات المحلية...
- التعاون مع وزارة الفلاحة والصيد البحري
- وهذه المقاربة وإن أبانت عن نجاح أولي ومردودية ضريبية إيجابية، إلا أنها تقتضي إستحداث نظام معلوماتي متكامل ومندمج بين كافة المتدخلين والهيئات لجزر الغش الضريبي عوض التعاون في ظل ارتكاز كل مديرية على نظام خاص بها، مما سيزيد من مردودية هذه العملية.

وبالرغم من أن التجربة المغربية في مجال مكافحة الغش الضريبي ما تزال في مراحلها الأولية، إلا أننا نعتبرها تسير في الإتجاه الصحيح، بالرغم من التباين والإختلاف في نطاق التطبيق الذي تعرفه الأنظمة المعلوماتية لكشف الغش الخاصة بمختلف المتدخلين في هذا المجال، فهناك من تقتصر على رصد حالات الغش إنطلاقاً من مدخلات ومعايير محددة (عدم أداء ملزم معين لضريبة معينة كالضريبة على السيارات أو تأدية الضريبة وفق ثمن أقل من الأسعار المرجعية للمعاملات العقارية). وهناك أنظمة معلوماتية متقدمة وإستنباطية بشكل تستطيع معه تجاوز المعلومات المتضمنة في تصريحات الملزمين المتمصلين والمدعمة بالوثائق والحجج، عبر دراسة "تداخل البيانات" المتوصل بها من قبل الشركاء وكشف التناقضات بين التصريحات والحقائق (ككشف مقابلة معينة صرحت على أنها في وضعية عجز بالرغم من قيامها بالعديد من عمليات الإستيراد والتصدير، أو عدم قيام مقابلة معينة في حالة نشاط دائم بأداء المخصصات الإجتماعية، أو قيام مقابلة معينة بإستخلاص الضريبة عن القيمة المضافة وعدم أدائها للدولة).

والحاجة أشد اليوم لإقامة نظام معلوماتي مندمج وموحد بين مختلف الفاعلين لإستقصاء حالات التهرب والغش الضريبي والاجتماعي، والذي بدوره يمكن أن يتطور ليصبح قادراً على تجاوز مرحلتي الرصد والإستنباط ليصل إلى مرحلة "التنبؤ" بحالات الغش.

وإنطلاقاً مما سبق، يتبين أن تنفيذ مشاريع المراقبة الجبائية المرتكزة على إدارة المخاطر والمدعمة بالتكنولوجيات الحديثة لا يمكن أن تتم بدون وجود آليات فعّالة لتحليل البيانات الضريبية ورصد المعلومات والإشارات وإستنباط التنبؤات بغية توجيه عملية المراقبة، فأمام تكيف حالات الغش الضريبي مع بيئة المنظومة الضريبية، ظهرت أشكال معقدة ومطورة من الغش مما يحتم بدل جهود حثيثة من

مختلف الإدارات ومؤسسات الضمان الإجتماعي للتصدي لهذه الظاهرة ومخاطرها، وتعد تقنية "التنقيب عن البيانات" أداة فعالة ومبتكرة في هذا المجال<sup>1</sup>، وأي مشروع متعلق بتقنية "التنقيب على البيانات" يحتم إحترام عدد معين من الشروط اللازمة<sup>2</sup> لإنجاح كل مرحلة من المشروع وهي تتمحور حول : تحديد الأهداف، تعبئة المهارات والكفاءات، إنتقاء المعطيات اللازم إستخدامها، إختيار

<sup>1</sup> فهي تمكن من :

- الرفع من مردودية الإستهداف لعمليات المراقبة، والتمكن عبر الوسائل المحدودة والمتاحة لدى لإدارة الضريبية، من الرفع من حالات الغش الضريبي المكتشفة إلى جانب الزيادة في حصيلة المبالغ الضريبية المعدلة: المراجعة أو المصححة.
- الكشف السريع عن حالات الغش وعلى الخصوص الحالات المتشعبة والمعقدة، من أجل الإيقاف السريع لإنعكاساتها المالية السلبية على خزينة الدولة خلال زمن قياسي.

<sup>2</sup> اكتشاف المعرفة في قواعد البيانات Knowledge Discovery in Database (KDD) ليس بالعملية السهلة والتي قد يعتقد البعض أنها تتوقف عند تجميع البيانات وإدارتها، بل نراها تمتد إلى التحليل والتوقع والتنبؤ بما سيحدث مستقبلاً. والتنقيب في البيانات يشكل جزءاً من اكتشاف المعرفة knowledge discovery، وهذه العملية هي الأكثر شمولاً. وتتضمن عملية اكتشاف المعرفة الخطوات التالية:

1- اكتشاف البيانات Data discovery:

وهي مرحلة جمع البيانات وتشمل كشف وتحديد وتوصيف البيانات المتاحة.

2- تصفية البيانات وتنقيتها Data cleaning:

ويتم في هذه المرحلة إزالة البيانات المرعجة Noise التي لا أهمية لها، كما يتم حذف البيانات المتضاربة والبيانات الغير متناسقة.

3- تكامل البيانات Data integration:

يتم في هذه المرحلة تجميع البيانات المتشابهة وذات الصلة من مصادر البيانات المتعددة ودمجها معاً.

4- إختيار البيانات Data selection:

في هذه المرحلة، يتم تحديد واسترجاع البيانات الملائمة من مجموعة البيانات.

5- تحويل البيانات Data transformation:

في هذه المرحلة يتم تحويل البيانات إلى نماذج مخصصة ملائمة لإجراءات البحث والاسترجاع بواسطة خلاصة الإنجاز أو عمليات التجميع.

6- التنقيب عن البيانات Data mining:

أي استخدام طرق ذكية تطبيق لاستخلاص أنماط البيانات استخراج نماذج مفيدة قدر الإمكان.

7- تقييم النمط Pattern evaluation:

يتم في هذه المرحلة تحديد الأنماط المهمة حقا والتي تمثل قاعدة المعرفة لاستخدام بعض المقاييس المهمة.

8- تمثيل المعرفة وتقديمها Knowledge presentation:

وهي المرحلة الأخيرة من مراحل اكتشاف المعرفة في قواعد البيانات وهي المرحلة التي يراها المستفيد، هذه المرحلة الأساسية تستخدم الأسلوب المرئي لمساعدة المستفيد في فهم وتفسير نتائج استخراج البيانات.

وبالتالي فإن عملية التنقيب في البيانات تعد خطوة أساسية لتطبيق أساليب ذكية بهدف الكشف عن أنماط البيانات المثيرة للاهتمام والمخفية في مجموعات البيانات الكبيرة.



النماذج الإحصائية والإحصائية-القياسية، تحديد الخطوات اللازم إتخاذها مع السلطة المكلفة بمراقبة حماية المعطيات الخاصة، الإستفادة من التجارب ذات الصلة، تقييم فعالية النماذج التي تم اعتمادها في كشف الغش، قيادة عملية التغيير عبر تدابير سابقة ومواكبة ومستقبلية للمشروع لضمان تماشيه مع الأهداف المسطرة، تكييف النماذج التي تم تبنيها مع الزمن والمستجدات في مجال زجر الغش، حيث أن مكافحة الغش في المالية العمومية تحتم إيجاد حلول تتماشى وتعددية واختلاف الحالات محل الدراسة إلى جانب العمل مع كافة المتدخلين من أجل مواكبتهم وتطوير المنهجيات الإحصائية من أجل تعزيز مردودية إستراتيجيات الإستهداف خلال عملية المراقبة .

وبالنظر إلى أن تقنية " التنقيب على البيانات " تركز على مجموعة من المبادئ والآليات التي يجب تحديدها قبل الشروع في خطوات المشروع. فإن مرتكزات أي مشروع للمراقبة الجبائية المرتكز على تقنية "التنقيب عن البيانات" باعتبارها مقاربة منهجية دقيقة تم تطويرها للكشف عن المعلومات المتضمنة في نظم المعلومات وتسليط الضوء على أي ارتباط ملموس بين البيانات المرصودة، يستلزم توفير ركيزتين أساسيتين:

• إدماج مجموعة من التقنيات في مجال الإحصاء والرياضيات، تمكن إنطلاقاً من تحليل حجم ضخ من البيانات، استخراج المعلومات الهادفة لتحسين المعرفة المتعلقة بالظواهر المدروسة (ظاهرة الغش) وبالتالي السماح باتخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق الهدف (مكافحة الغش).

• وجود نظام معلوماتي فعال وقادر على إدماج مختلف المعلومات من مصادر متعددة ومختلفة، ومعالجتها وإستخدامها كمدخلات للخوارزميات المعلوماتية التي

صممها الباحثون في المجال الرياضي والاقتصاد القياسي بشراكة مع الأطر المعلوماتية داخل الإدارة الضريبية بغية إستهداف مكامن الغش الضريبي والتنبؤ به، حيث أنها تتخذ شكل إخطارات وإشارات توجه عملية المراقبة الجبائية. وعمليا، تركز عملية "التنقيب على البيانات" على تقنيات متطورة إلى حد ما، حيث لكل منها هدف خاص وشروط ضرورية لتنفيذها. وهذه التقنيات يتم تكييفها حسب طبيعة ونوعية البيانات المتاحة في نظم المعلومات المستخدمة. وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين وضعيتين<sup>1</sup>:

• فالأولى تتعلق بالبحث عن المعايير التمييزية لحالات الغش في ظل غياب جرد تاريخي ذي صلة مباشرة بالحالات المكتشفة. (يمكن الإعتماد على معايير وخصائص حالات الغش المكتشفة في السابق، والتي لا توجد لها علاقة مباشرة بعمليات المزمين الآنية التي ستخضع لعملية المراقبة ولكن لها قواسم مشتركة في كيفية سير عملية الإحتيال، بحيث يتم "تنميط" المزمين والتنبؤ بحالات الغش المستقبلية المفترضة بناءً على قياسها بالحالات المكتشفة).

• أما الحالة الثانية فهي تتم في إطار سياق يتسم بوجود معرفة مسبقة بمعلومات تاريخية حول حالات الغش التي تم اكتشافها (وهي ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع المراقبة) وأثناء تحليل وضعية الغش من منظور تموقعها داخل شبكات معينة عبر استخدام تقنيات خاصة، يتم الكشف عن المعلومات المترابطة.

<sup>1</sup> Le « data mining » une démarche pour améliorer le ciblage des contrôles, Délégation national à la lutte contre la fraude, publication de la Délégation Nationale à la Lutte contre la Fraude: MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES EN FRANCE, Paris, le 14 janvier 2014, Page 2, Document consulté sur :[http://www.economie.gouv.fr/files/files/DNLF/fichier\\_data\\_mining\\_join.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/DNLF/fichier_data_mining_join.pdf)

وفيما يخص مراحل تنفيذ مشروع "التنقيب على البيانات" المتعلق بعملية المراقبة الضريبية فيجب أن يركز على<sup>1</sup>:

#### ✚ تحديد الهدف المراد الوصول إليه :

تتمحور المرحلة الأولى لمشروع التنقيب عن البيانات على تحديد الهدف المراد تتبعه، خاصة فيما يتعلق بتحديد المؤشرات الدقيقة التي تمكن من قياس نجاعة المقاربة المتبعة.

وعلى سبيل المثال: مؤشر احتمالية القيام بتعديل ضريبي أثناء القيام بعملية المراقبة المبرمجة ( لا معنى لأن يتم استثمار كفاءات ومبالغ ضخمة في هذا المشروع وتكون النتيجة هي رصد عدد محدود من الوضعيات الشاذة ) ، مؤشر عن رصد وتعديل القيم الحقيقية خلال عملية المراقبة وما ينتج عنها من حصيلة ضريبية لصالح الخزينة، مؤشر عن تعديل نسبة المبالغ المراجعة المستحقة بالنسبة إلى المساهمات والضرائب أو المخصصات الاجتماعية المصرح بها، مؤشر الكشف عن عدد المستفيدين من وضعية الاحتيال والتهرب، مؤشر المبالغ المستحقة التي لم يتم دفعها للدولة.

#### ✚ تحديد النطاق:

يُعدُّ تحديد نطاق المشروع أساسيا، سواء بالنسبة لنطاقات البحث والتحريات (استهداف نشاط معين، منطقة جغرافية معينة، نوعية الضرائب، المساهمات الاجتماعية، المستفيدون ...) وأيضا لتوصيف حالات الغش والاحتيال.

**"La caractérisation de la fraude"**

<sup>1</sup> Le « data mining » une démarche pour améliorer le ciblage des contrôles, Délégation national à la lutte contre la fraude, publication de la Délégation Nationale à la Lutte contre la Fraude: MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES EN FRANCE, Paris, le 14 janvier 2014, Page 3, Document consulté sur : [http://www.economie.gouv.fr/files/files/DNLF/fichier\\_data\\_mining\\_joint.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/DNLF/fichier_data_mining_joint.pdf)

ولا بد لأي مشروع فعال وناجح للتنقيب عن البيانات أن يتضمّن مجالات للتحقيقات والتحرّيات محددة بدقة، وهذا يستلزم تحجيم وتحديد الشريحة المستهدفة (مقاولة كبرى، متوسطة صغرى، شريحة إجتماعية قطاع إقتصادي أو إجتماعي معين ..) من أجل تحديد العوامل المؤثرة للإحتيال الضريبي على هذه الشريحة، بالإضافة إلى تحديد المجموعات الإحصائية الأكثر عرضة للخطر، إلى جانب استهداف الحالات ذات المخاطر المرتفعة.

وبالنظر إلى أن عدم تجانس حالات الغش " l'hétérogénéité des comportements de fraude" يزداد باختلاف المجموعات (التي لا توجد بينها قواسم مشتركة) فإنه بالتالي يصعب تحديد معايير المخاطر في نطاق دراسة تتصف بالعمومية وتغطي نطاق واسع من المجموعات غير المتجانسة.

وبالمثل، فإن عدم تجانس ممارسات المراقبة يمكن أن يعرقل التحليل وتحديد معايير الاستهداف. لذلك، من المستحسن تحجيم وتحديد نطاق معين وفئة معينة من أجل ضمان دقة المعايير المعتمد عليها في رصد حالات الغش.

وبالتالي فإن عدم توصيف حالات الغش والاحتتيال " La caractérisation de la fraude"، يمكن أن يَحْجَمَ وَيَحْدُّ من فعالية أي نظام معلوماتي، نظرا لعدم تمييز حالات الغش الضريبي وحالات عدم الإلتزام بالواجبات تجاه الإدارة الضريبية.

#### 🚩 موثوقية البيانات:

إن تحديد الاحتياجات فيما يتعلق بالبيانات والمصادر إلى جانب تأمين موثوقيتها ومصداقيتها تعد مرحلة ضرورية خلال تنفيذ مشروع "التنقيب عن البيانات" لتكوين ما يعرف بـ "مستودع البيانات"

« entrepôt de données » الذي يُجَمَّعُ ويتلقى مختلف المعلومات التي ستخضع للتحليل، وتجدر الإشارة إلى أن تحليل المعلومات المتضمنة في نظام المعلومات

يجب أن تواكبه عملية تحديد المعلومات ذات الأهمية والمستغلة في الدراسة، عن غيرها من المعلومات غير الموثوقة بما يكفي للمعالجة الإحصائية، وبالتالي يجب التمييز بين المعلومات التي تقتضي تعديلاً أو تحويلاً أو ضمان التزويد الدوري للنظام بها، والمعلومات التي تقتضي إجراء عمليات التوحيد فيما بينها بخصوص وحدات القياس وهذا يقتضي إماما بتقنيات تخزين وأرشفة المعلومات .

واستغلال المعلومات التاريخية السابقة لعملية المراقبة يقتضي عدم تعديلها عن طريق المعالجة المعلوماتية أو محوها بشكل يفقدها قيمتها التاريخية وإعادة إستغلالها في عمليات مستقبلية، وإنما يتعين إستغلالها عن طريق تحديد المؤشرات "les indicateurs" والأبعاد "les dimensions" المحددة مسبقا والتي تجيب عن تساؤلات محددة والتي بدورها تتغير بالتغير المستمر للمعطيات التاريخية.

وبمجرد تكوين "مستودع البيانات" تبدأ مرحلة دراسة العينة وتحديد خصائصها وتحديد معايير الغش والإستهداف، التي تسهم في تكوين نموذج إقتصادي قياسي لكشف حالات الغش .

### 🚩 التصريح لدى السلطة لمراقبة حماية البيانات الشخصية :

يحتم أي مشروع للتنقيب عن البيانات تبني مسطرة التصريح لدى السلطة المكلفة بمراقبة حماية البيانات الشخصية<sup>1</sup>، لتلافي أي خرق أو تسريب للبيانات الشخصية أثناء عملية المراقبة.

<sup>1</sup> في فرنسا هناك السلطة الفرنسية لمراقبة حماية البيانات الشخصية .

أما في المغرب فهناك اللجنة الوطنية لمراقبة حماية المعطيات ذات الطابع الشخصي ولقد أحدثت اللجنة الوطنية لمراقبة حماية المعطيات ذات الطابع الشخصي بالمغرب بمقتضى القانون 09-08 الصادر في 18 فبراير 2009 المتعلق بحماية الأشخاص الذاتيين تجاه معالجة المعطيات ذات الطابع الشخصي.

وكما قلنا سابقا فإن تقنية "استخراج البيانات" تمكن من خلال تحليل البيانات المتضمنة في سجلات مختلف المزمين والشركات والمقاولات، من كشف السجلات ذات المخاطر العالية وتلك ذات المخاطر المحتملة، عبر عدة مقاربات بل والتنبؤ بعمليات الشروع في غش ضريبي ومعالجتها إستباقيا ويتحقق ذلك من خلال سلسلة من الخوارزميات المدمجة في النظام المعلوماتي والتي يتم تطبيقها وفق معايير إستهدافية محددة على مجموع البيانات والمعلومات المدمجة والمدخلة والواردة على النظام، ويمكن لهذه المعلومات أن تتعلّق بالعديد من المعطيات ذات الطابع الشخصي أو بالأسرار المهنية للشركات (الزبناء، الممونون..).

وفي فرنسا فإن البرمجيات المستخدمة من قبل وزارة المالية الفرنسية، تستخدم البيانات الواردة من 11 مصدرا مختلفا من المعلومات الدقيقة ذات المصدقية المتأتية من مصادر مختلفة والعديد منها تحتوي على معلومات ذات طابع شخصي يتم الحرص على احترامها وعدم إنتهاكها أثناء أية عملية معالجة. ليعهد إلى المسؤولين في الإدارة الضريبية بعد ذلك تحديد الأشخاص أو الشركات المستهدفة بعملية المراقبة الضريبية المعمقة.

وفي هذا الصدد فقد أبدت اللجنة الوطنية للمعلوماتية والحريات موافقتها فيما يخص تعميم هذه التقنية خلال عملية المراقبة الضريبية على المقاولات والشركات، وإستندت في ذلك إلى أن الأمر لا يتعلق بمجرد أداة للتنميط "profilage" تستند على التحديد المباشر للفاعلين المتورطين بحالات الغش، وورد في هذا السياق :

---

تضطلع اللجنة بمهمة التحقق من أن عمليات معالجة المعطيات الشخصية تتم بشكل قانوني وأنها لا تمس بالحياة الخاصة أو بحقوق الإنسان الأساسية أو بالحريات. وتتشكل اللجنة من شخصيات تتمتع بالحياد والنزاهة وتمتلك كفاءة في الميادين القانونية والقضائية وفي مجال المعلومات.

" أن اللوائح والقوائم المنتجة للحالات المحتملة التي قد تشكل خطرا كبيرا فيما يخص حالات الاحتيال الضريبي لا يؤدي تلقائيا إلى عمليات المراقبة الضريبية المعمقة." وبالتالي فهي ذات قيمة إخطارية ولا تؤدي إلى برمجة تلقائية للمراقبة كما أن قرارات التعديل لا تفرض تلقائيا على الملمزمين، بل على إثر ذلك يتم، إرسال هذه اللوائح والقوائم المنتجة إلى الموظفين والمفتشين المتخصصين بالمديرية العامة للمالية العمومية، التي تقوم بعملية تقييم للمخاطر قبل اتخاذ أي قرار للمراقبة"، كما تشبنت اللجنة الوطنية للمعلوماتية والحريات، بضرورة توفير ضمانات قوية لتوفير مستوى عالي من حماية المعطيات الخصوصية<sup>1</sup>. كما أن السلطة الفرنسية المشرفة على حماية البيانات الشخصية فرضت حفظ المعلومات ل 4 سنوات كحد أقصى (سنة على الإنترنت و 3 سنوات في الأرشيف المحفوظات).

أما فيما يخص التصدي للغش المتعلق بقطاع التشغيل، فلقد تم إيداع ملف لدى السلطة الفرنسية المكلفة بمراقبة حماية المعطيات الشخصية للسماح بتشغيل البيانات المتعلقة بالبطالة.

### 🚩 تعبئة المهارات والخبرات

لا يقتصر نجاح مشروع "التنقيب عن البيانات" فقط على المعلومات المجمعة والمتحصل عليها، ولكن يعتمد أيضا إلى حد كبير على كيفية سير عملية المراقبة، والتي تقتضي إنخراط فرق ذات تكوين وإلمام بالتقنيات الإحصائية والخبرات في مجال زجر الغش كي لا تزيغ عملية المراقبة عن الأهداف المتوخاة منها.

<sup>1</sup> Bercy va généraliser le "data mining" contre la fraude fiscale des entreprises, Document consulté sur : <http://archives.nicematin.com/france/bercy-va-generaliser-le-data-mining-contre-la-fraude-fiscale-des-entreprises.2353308.html>

كما أن التقنيات الإحصائية المستخدمة لوحدها لا يمكنها أن تشكل بديلا لعملية المراقبة والخبرة التي تجريها مصالح المراقبة، وإنما تشكل دعما لإتخاذ القرار وتوجيه عملية المراقبة، لذلك لا بد من تعبئة جميع المهارات الإحصائية والكفاءات المهنية والمعلوماتية، سواء في مرحلة التخطيط أو التنفيذ، والجمع بينهما في وقت مبكر من العملية لضمان المواكبة الكاملة للمشروع. وبالتالي فإن المهارات الإحصائية هي بالطبع ضرورية لتسيير هذا المشروع، كما هو الشأن بالنسبة للمهاترات في مجال نظم المعلومات. وعليه فإن نتائج المعالجة الإحصائية ينبغي أن ترسل للمشرفين على رصد حالات الغش للتأكد من صحتها أو إخضاعها لاختبارات لاحقة<sup>1</sup>.

ومن أجل إشراك أفضل للمصالح المسؤولة عن عملية المراقبة وضمان تكامل في العمل بينها، وعلى رأسها مصالح الإحصائيات ونظم المعلومات، فإنه قد يكون من المناسب إنشاء فريق مشترك ومتخصص على المشروع داخليا. فمن شأن هذا الفريق المتكون من جميع مهاترات المراقبة والرصد والمهارات الإحصائية والمعلوماتية اللازمة الوصول سريعا للأهداف المتوخاة. كما ينبغي الحرص أيضا على القيام بإنشاء حوارات ومناقشات منتظمة ضمن الفريق من أجل ضمان أكبر قدر ممكن من الكفاءة والإستمرارية في المشروع.

🚩 إنجاز عملية المراقبة و تقييم مردودية المقاربة المتبنية

<sup>1</sup> Le « data mining » une démarche pour améliorer le ciblage des contrôles, Délégation national à la lutte contre la fraude, Publication de la Délégation Nationale à la Lutte contre la Fraude: MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES EN FRANCE, Paris, le 14 janvier 2014, Page 3, Document consulté sur :[http://www.economie.gouv.fr/files/files/DNLF/fichier\\_data\\_mining\\_join.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/DNLF/fichier_data_mining_join.pdf)



إن تقييم فعالية تقنية "التنقيب عن البيانات" يعتمد على اكتمال عملية المراقبة التي أجريت، وحصر حالات الغش التي تم تأكيدها من خلال هذه العملية، وهذا الشرط هو الذي يمنع إنحياز تحليل وتقييم نتائج عملية المراقبة. ويعطي فكرة شمولية حول فعاليتها في رصد الغش الضريبي.

كما أنه من الضروري إدماج نتائج المؤشرات التي تم التوصل لها خلال الدراسة، بالإضافة إلى نتائج عمليات المراقبة السابقة التي أسفرت على رصد وإستهداف حالات الغش الضريبي بفضل تقنية "التنقيب عن البيانات"، جنبا إلى جنب مع النتائج المتحصل عليها عادة خلال عمليات المراقبة العادية أو العشوائية، داخل "مستودع البيانات" لتطوير خطط المراقبة والإستهداف المستقبلية، ويتحقق ذلك عبر تحديث النماذج ووضع المخططات المستقبلية للمراقبة والإستهداف، كما يتعين أيضا إدماج حصيلة المقارنة بين المقاربتين (الحديثة والتقليدية) لحصر حالات النجاح والقصور من أجل تزويد "مستودع البيانات" بحالات جديدة للغش، تُسهم في الرفع من يقظة النظام ومردوديته في كشف وتتبع الغش الضريبي.

وفيما يلي سنسلط الضوء على بعض الإختلالات والتناقضات المتعلقة ببعض ممارسات الغش الضريبي والتي يمكن كشفها بسهولة من خلال إخضاع بيانات الملزمين للفحص عبر تقنية "التنقيب عن البيانات" "Data mining".

وعليه فلتسليط الضوء على كيفية عمل بعض الآليات والخوارزميات التي تعتمد على تقنية "التنقيب عن البيانات" في مجال زجر الغش الضريبي، سنقوم بمحاكاة لسيناريو افتراضي عن كيفية إستعمال هذه التقنية في توجيه عملية

المراقبة الجبائية وجدوى إخضاع الملف من عدمه للمراقبة الجبائية المعمقة، وتنبيه الإدارة الضريبية فيما يخص "المتلمصين المحتملين" عن دفع الضرائب عن طريق خوارزمية "بحث النقطة الأقرب" أو "Les K-plus proche voisins"<sup>1</sup>.

وفي هذا الصدد، فبالنظر إلى وجود تشابهات وقواسم مشتركة بين العديد من حالات الغش الضريبي، فالأحرى هو قياس العمليات الآتية التي تخضع لعملية المراقبة على العمليات السابقة المشابهة لها، ثم تحديد جدوى إخضاع هذه العملية من عدمه لعملية المراقبة المدققة بناء على نتائج المراقبة المرصودة سابقا.

ومن أجل ذلك، نفترض وجود العينة العشوائية التالية التي تمثل عددا من الخاضعين للضرائب وخصائصهم إلى جانب سوابقهم فيما يخص الغش الضريبي الذي كشفتته الإدارة الضريبية خلال العمليات السابقة، حيث يمثل العمود الأول لائحة الخاضعين للضريبة، فيما يمثل العمود الثاني الدخل، فالثالث عدد

#### <sup>1</sup> بحث النقطة الأقرب

مسألة بحث النقطة الأقرب هي مسألة رياضية لإيجاد أقرب النقاط من مجموعة نقاط لنقطة معينة في الفضاء المتري. يعتبر مبدأ المنطقة المجاورة لنقطة معينة بديها إلى حد ما فالتعريف البسيط له هو الحيز أو المنطقة المتضمنة لهذه النقطة، ويستعمل هذا المبدأ في الرياضيات عندما نرغب في توحيد مفهوم محدودية المساحة المترية. وعليه يمكن تحديد المنطقة المجاورة لنقطة معينة، على أنها مجموعة من النقط الأخرى التي لها مسافة محددة عن هذه النقطة.

وتتوافق هذه الطريقة مع المبدأ الأساسي: "قل لي من هم أصدقاؤك، سأقول لك من أنت". وهي تختلف عن الأساليب التقليدية حيث لا يتم استنتاج أي نموذج من أي مثال معين. فكلما أردنا تصنيف عنصر جديد، نقوم بتطبيق الخوارزمية على المحيط، ونبحث عن الأصدقاء الجدد لهذا العنصر. مثال: إذا أردنا أن توقع احتمال حدوث السرطان في مريض جديد فيتم تنفيذ ذلك على مرحلتين:

1. البحث عن حالات المرضى الذين تتوافق خصائصهم وأعراضهم مع هذا المريض.
2. إذا تم رصد المزيد من حالات السرطان بين هؤلاء "الجيران"، فإن هذا المريض له احتمال كبير لوجود احتمال الإصابة بمرض السرطان.

وأهم العراقيل التي تواجه تقنية بحث النقطة الأقرب هناك:  
إختيار الجيران (كم تستلزم هذه العملية من عدد للجيران؟)  
ما هي المسافة المعتبرة في هذا التحليل.

البطاقات البنكية، فالرابع السن، فالخامس الحالة العائلية، فالسادس سوابق الغش المكتشفة من قبل الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

##	revenu	nbCartes	age	statutM	aFraude
## Contr1	150	3	30	1	1
## Contr2	90	2	40	1	0
## Contr3	100	1	55	0	1
## Contr4	80	2	35	1	0
## Contr5	15	1	20	0	0
## Contr6	250	3	28	0	1
## Contr7	350	2	65	0	1
## Contr8	185	1	65	1	0
## Contr9	100	2	60	1	1
## Contr10	80	3	35	0	0
## Contr11	85	4	26	1	1
## Contr12	35	1	25	1	0
## Contr13	45	1	23	0	0
## Contr14	70	1	70	1	1
## Contr15	65	3	29	1	1

فإذا أردنا دراسة حالة السيد "بيير" واستشراف وضعيته أمام الإدارة الضريبية، علما أن السيد "بيير" هو شاب ذو 25 سنة، عازب، متوفر على دخل يقارب 25 ألف يورو، حائز على بطاقة بنكية .

فإن هذه المقاربة تركز على إحتساب المسافات بين السيد "بيير" وباقي الملزمين. ثم تحديد الفئة القريبة المصطلح عليها ب"الجيران" من السيد "بيير" من بين هؤلاء الخاضعين.

<sup>1</sup> Les K-plus proche voisins : vite, il faut se la réapproprier, Document consulté sur: <https://www.r-bloggers.com/les-k-plus-proches-voisins-vite-il-faut-se-la-reapproprier/>

ثم بعد ذلك سنستقصي من بين هؤلاء «الجيران» عدد الذين ثبتت في حقهم الغش سابقا من قبل الإدارة الضريبية. يمكننا في الأخير تقرير ما إذا كان السيد "بيير" هو شخص "متملص محتمل" أم "ملتزم محتمل" أمام الإدارة الضريبية. وعملية احتساب المسافات يمكن احتسابها وفقا للعديد من الصيغ الرياضية ومن ضمنها المسافة L1، مسافة مانهاتن، مينكوفسكي، كحد أقصى، ثنائي، الخ) وفي حالتنا هاته يمكننا اللجوء إلى احتساب المسافة الإقليدية المرجحة وفق الصيغة التالية :

$$D(X, Y) = \sqrt{\sum_{i=1}^n w_i (x_i - y_i)^2}$$

وعليه فالمسافة بين السيد "بيير" والخاضع الأول تحتسب وفق الصيغة التالية:

$$\text{Sqrt}[(150-25)^2+(3-1)^2+(30-25)(1-0)^2]$$

لتصبح المسافات بين السيد "بيير" وباقي الخاضعين كالتالي :

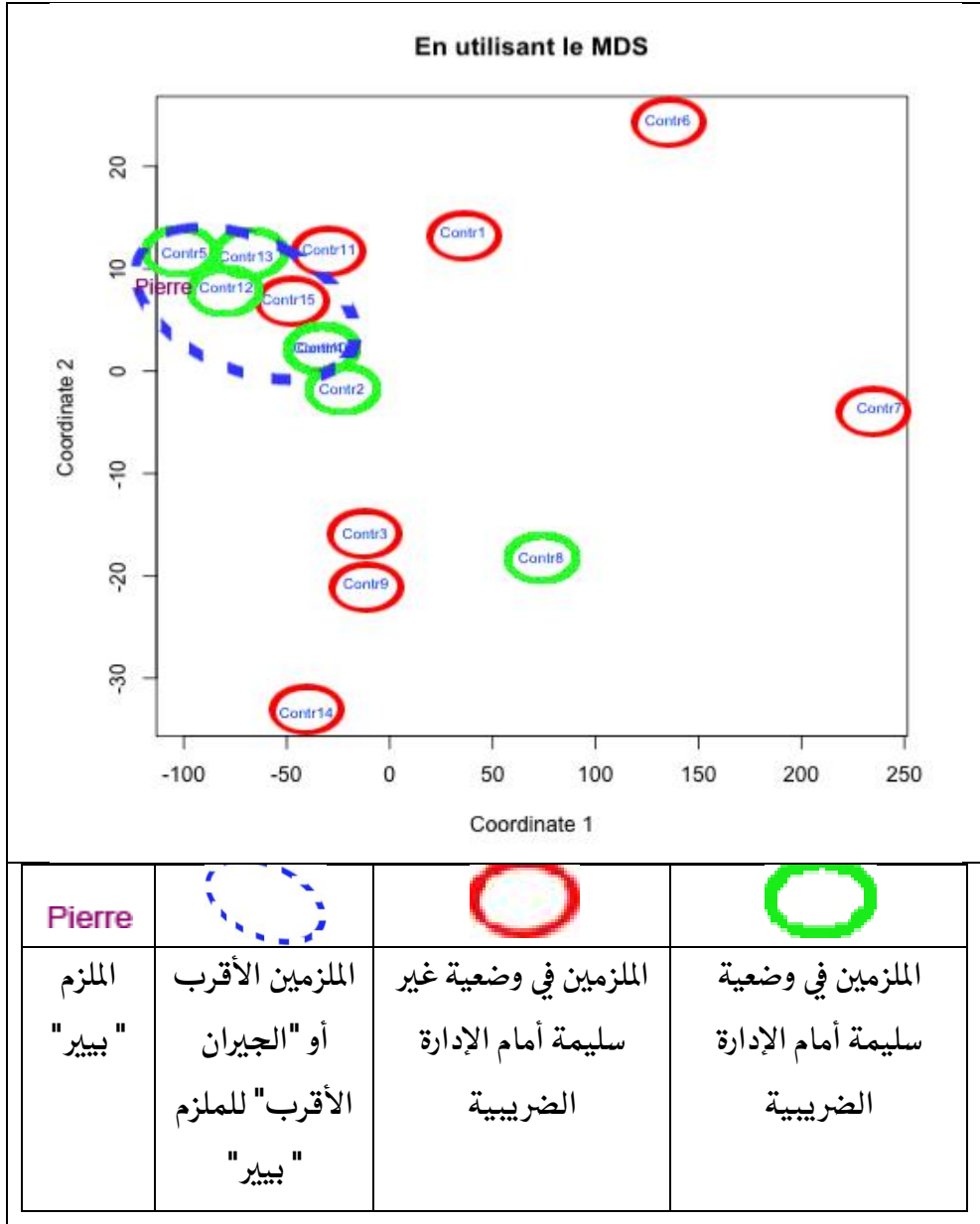
##	revenu	nbCartes	age	statutM	aFraude	df.dist
## Contr1	150	3	30	1	1	125.12
## Contr2	90	2	40	1	0	66.72
## Contr3	100	1	55	0	1	80.78
## Contr4	80	2	35	1	0	55.92
## Contr5	15	1	20	0	0	11.18
## Contr6	250	3	28	0	1	225.03
## Contr7	350	2	65	0	1	327.45
## Contr8	185	1	65	1	0	164.93
## Contr9	100	2	60	1	1	82.78
## Contr10	80	3	35	0	0	55.94
## Contr11	85	4	26	1	1	60.09
## Contr12	35	1	25	1	0	10.05
## Contr13	45	1	23	0	0	20.10
## Contr14	70	1	70	1	1	63.65
## Contr15	65	3	29	1	1	40.26

وإذا قمنا بعملية ترتيب قيم الجدول ترتيباً تصاعدياً لتسهيل التصنيف، سنتحصل على وضعية الملمزمين الأقرب أو (الجيران) للسيد "بيير" كما يوضح الجدول التالي:

##	revenu	nbCartes	age	statutM	aFraude	df.dist	
## Contr12	## 1	35	1	25	1	0	10.05
## Contr5	## 2	15	1	20	0	0	11.18
## Contr13	## 3	45	1	23	0	0	20.10
## Contr15	## 4	65	3	29	1	1	40.26
## Contr4	## 5	80	2	35	1	0	55.92
## Contr10	## 6	80	3	35	0	0	55.94
## Contr11	## 7	85	4	26	1	1	60.09
## Contr14	## 8	70	1	70	1	1	63.65
## Contr2	## 9	90	2	40	1	0	66.72
## Contr3	## 10	100	1	55	0	1	80.78
## Contr9	## 11	100	2	60	1	1	82.78
## Contr1	## 12	150	3	30	1	1	125.12
## Contr8	## 13	185	1	65	1	0	164.93
## Contr6	## 14	250	3	28	0	1	225.03
## Contr7	## 15	350	2	65	0	1	327.45

ويتضح من خلال تحليل وضعية الملمزمين الأقرب لوضعية الملمزم "بيير" أن الملمزمين 12؛ 5؛ 13؛ 15؛ 4؛ 10 معظمهم يوجد في وضعية سليمة أمام إدارة الضرائب بحكم عدم تورطهم في غش وتدليس ضريبي في السابق ويمكن ترجمة ذلك رياضيا للحصول على مؤشر احتمالي للغش، فإذا أجرينا التحليل على خمسة أشخاص نلاحظ أن 5/4 من الحالات المشابهة لا تمثل غشا ضريبيا مقابل حالة واحدة تمثل 5/1 وعليه فإن إخضاع الملمزم "بيير" لعملية مراقبة ضريبية معمقة غير ذي جدوى والأولى توجيهها للخاضعين الذين ترتفع نسب "إحتمالية الغش الضريبي" لديهم وتتماشى خصائصهم مع حالات الغش المكتشفة وهي تمثل حالات ذات مخاطر أكبر، وينتج عن هذه العملية توجيه عملية المراقبة وإستشراف محاولات الغش بطرق علمية وذات مردودية.

وإذا أخذنا بعين الإعتبار قصور العقل البشري على تحليل هذا الكم الضخم من وضعيات الخاضعين والتصاريج حسب تعدد الأهداف المراد الكشف عنها ( تورط أحد الخاضعين في نشاط معين دون آخر) ، ومن جانب آخر ما توفره الأنظمة المعوماتية من قوة في التحليل والمعالجة تتضح لنا بلا شك أهمية التقنيات الحديثة المدمجة لمقاربة تدبير المخاطر ودورها في تعزيز مردودية المراقبة الجبائية وزجر الغش.



"تنميط" الملزم "بيير" وتموقعه بالنسبة لباقي الملزمين الأقرب من وضعيته.

### خاتمة:

إن تحديث عملية المراقبة الجبائية من خلال استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة المرتكزة على مقارنة تدبير المخاطر، أصبح يلعب دورا حاسما من حيث زيادة الكفاءة والحد من ممارسات الغش الضريبي إلى جانب تعزيز مردودية المراقبة الجبائية، وذلك عبر الإرتكاز على مقاربات إستهدافية عوض المقاربات العشوائية والروتينية، الأمر الذي يرفع من حصيلة عملية المراقبة إلى جانب ترشيد موارد الإدارات الجبائية المحدودة.

وإنطلاقا من دراسة وتحليل تموقع المغرب بالنسبة لتجارب مختلف الدول الرائدة في هذا المجال، نلاحظ أن المملكة تسير على الخطى الصحيحة في هذا المجال، بالرغم من وجود تباين في التطبيق والتنفيذ بين مختلف الإدارات الضريبية، مصالح الضمان الإجتماعي والمؤسسات المالية ومكافحة تبييض الأموال وكذلك المؤسسات الأمنية، فبالرغم من أن غايتهم واحدة والتي تتمحور حول مكافحة الغش، إلى أن هناك سرعات ومقاربات مختلفة في التطبيق، وهذا الأمر هو الذي دفع بمختلف هذه الإدارات إلى إبرام اتفاقيات ثنائية لتبادل المعلومات فيما بينها لضمان وجود تكامل بين هذه الجهود.

ونضرا لتعقد عمليات الإحتيال والتهرب الضريبي، بالإضافة إلى سرعة فقدان آثار بعض الملزمين وتبخر شركاتهم الوهمية عبر عمليات الغش المنظم (عمليات الغش الضريبي غالبا ما ترافقها عمليات تملص من دفع الحقوق الإجتماعية أو تهريب العملة وتبييض الأموال)، فإن الحاجة اليوم تقتضي تنفيذ مشروع وطني يتجلى في إقامة نظام معلوماتي مركزي ومندمج بين كافة الفاعلين في مجال زجر الغش على المستوى الوطني، قادر على تجميع مختلف المعلومات



المتحصل عليها من مختلف المصادر الغير الحكومية (الإنترنت، الشبكات الإجتماعية، المواقع الإلكترونية، شبكات التسويق الإلكتروني)، بالإضافة إلى إدماج المعلومات المتوصل بها من طرف الإدارات الوطنية و شركاء المملكة، من أجل التصدي للغش الضريبي خلال الزمن الحقيقي والوصول لكافة خيوط عمليات التملص.

وهذا الأمر يقتضي فتح ورش جديد وإطلاق مبادرة فريدة ومبتكرة تقتضي تحيينا لمعظم النصوص القانونية دون الإخلال بمبدأ حماية الخصوصية، إلى جانب ضرورة إدماج القطاع الغير المهيكل والذي يعد غير مشمول نسبيا بأي نظام للمراقبة.



## التهرب الضريبي بالمغرب: المفهوم، الأسباب وسبل المكافحة

صفاء البوهالي

باحثة بسلك الدكتوراه بجامعة محمد الخامس بالرباط  
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -سلا-

### ملخص:

إن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، فهي لا تخص الدول السائرة في طريق النمو فقط دون أخرى، فهي ملازمة للنظام الضريبي، وتعد إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية والوفرة المالية، والتي تستوجب محاربتها بصفة مستمرة وبمجرد اكتشافها.

والواقع أن تداول مفهوم التهرب الضريبي جاء بعد جرد كل السلوكيات السلبية تجاه الأداء، فبات إذاك تداول مفهوم التهرب الضريبي بشكل عام ليقصد به كل من السلوكيات التالية، من: غش- تملص- امتناع<sup>1</sup> مع ضرورة إبراز نقط الاختلاف بين كل هذه الأشكال.

<sup>1</sup> عبد الرحيم منوري: التهرب الجبائي المحلي "حالة الجماعة الحضرية سطات"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2007-2008، ص: 24

لذلك، فموضوع هذه الدراسة يتناول بالبحث والتمحيص ظاهرة التهرب الضريبي من مختلف نواحيها وجوانبها وحيثياتها، الأمر الذي تطلب منا مجهودا مضاعفا من أجل البحث عن مختلف المفاهيم المرتبطة بموضوع التهرب الضريبي، وأيضا عن الآثار المرتبة عنه سواء على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، محاولين إبراز مختلف الوسائل الإدارية التي تستخدمها الإدارة الضريبية من أجل الردع والتقليل من هذه الظاهرة، وأيضا الوسائل القانونية الجزرية التي تحد من تأثيراتها على مالية الدولة بالخصوص.

**الكلمات المفاتيح:** التهرب الضريبي- الغش الضريبي- الملزم- الإدارة الضريبية- مفاهيم التهرب- أسباب التهرب- زجر التهرب- المراقبة الضريبية- الجزاءات القانونية.

### **مقدمة:**

تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية الشغل الشاغل للمفكرين الاقتصاديين والباحثين، وهذا الاهتمام ليس وليد الصدفة بل هو نتيجة طبيعة التغيرات التي حدثت في أعقاب الحرب العالمية الثانية. فالدول أصبحت تسعى قدر الإمكان لتنويع مصادر تمويل مشاريعها التنموية.

وتشكل الضرائب أهم الموارد المالية التي تقوم عليها التزامات الدولة، مما يجعل من الواجب إخضاعها لنظام معقلن، يقيها من كل محاولات الغش والتهرب الذي يكلف خزينة الدولة الكثير من المداخيل، التي تشكل جزءا هاما من الموارد المالية. ويترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، و في ظل عجز

الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض.

ويعد التهرب الضريبي، الذي يعتبر أحد أكبر مظاهر السخط والتمرد على الفرض الضريبي، ظاهرة من الظواهر الأكثر انتشارا في اقتصاديات الدول الحديثة، ويؤثر سلبا على مداخيل هذه الدول، وبالتالي على أنشطتها ووظائفها المتعددة. وبالتالي فإن مختلف التشريعات تستخدم كل الوسائل القانونية لمكافحة هذه الظاهرة التي تستهدف مخالفة الواجب الضريبي.

وتختلف طرق مكافحة تبعًا للنظام الضريبي بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص، وتسعى الدولة جاهدة إلى مكافحة التهرب بالوسائل الممكنة كافة. وفي واقع الأمر فإن مكافحة التهرب الضريبي يتم بالعمل على منع وقوعه وعلى معاقبة مرتكبيه. ويلعب التشريع الضريبي دورًا محوريًا في محاربة التهرب الضريبي وخاصة بعد أن ازدادت أهمية الضرائب وتعاضد دورها في الأنظمة المالية المعاصرة. فما هي أسباب التهرب الضريبي ودوافعه؟ وما الوسائل الكفيلة بمحاربتة والحد منه كظاهرة تقوض الموارد المالية للدولة وتعيق تنفيذ المشاريع التنموية؟

### **المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي**

الغش أو التهرب الضريبي كهدف، وأحيانًا كنتيجة، هو سلوك يتوخى الهروب من كل أو جزء من الالتزام الضريبي. ومع ذلك، فإن هناك سلوكيات ذات طبيعة مختلفة يمكن أن تؤدي إلى نفس المشكلة، حيث يسعى من خلالها الملمزم إلى التملص من الواجب الضريبي. فالتمييز، من الناحية القانونية، بين مختلف أنواع السلوك التي يتجلى من خلالها رفض الضرائب أمر صعب لأن ما يسمه هو عدم التحديد. ففي الواقع، يتأثر هذا التمييز عبر المفاهيم والظواهر. وبالنظر إلى

الشكلين الرئيسيين لتقليل الضرائب، وهما الاحتيال والتهرب الضريبي، يلاحظ جرنيفيك أن "المصطلحات تستخدم مع معان مختلفة حسب المؤلفين"<sup>1</sup>. ومع هذا الارتباك الواضح، يمكن للمرء أن يعارض أن السلوكيات التي تحمل هذه المفاهيم تحتوي على نقاط مشتركة كثيرة. وبالتالي، فإن تحديد معيار يجعل من الممكن التحديد الواضح للحدود الخاصة بكل سلوك أمرًا إشكاليًا.

ولذلك، فالمكلف بالضريبة غالبًا ما يلجأ إلى سلوكات وتصرفات من أجل التخلص من دفع الضريبة، وهذا السلوك هو ما يعرف بالتهرب الضريبي. فهذا الأخير جريمة تعرفها مختلف المجتمعات، باعتبارها وجدت بتواجد الضريبة نفسها، وهي من أهم انشغالات المشرع لأنها تهدد وجود النظام الضريبي وتقلل من أهميته.

### **المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي**

غالبًا ما تكون مشاعر المواطن الملزم بالضرائب مرتبكة: فهو بوجه عام ضد الضرائب وضد الإدارة المكلفة بالجلوس وجمعها. يمكن لهذا الرفض الكامن أن يتخذ أشكالًا ومحتوىً سياسيًا عندما يتطور على أرضية اقتصادية واجتماعية مواتية بشكل خاص. لكن في أغلب الأحيان، ينحدر هذا الرفض إلى موقف سلبي تجاه الضرائب، موقف يجب أن يكون دقيقًا فيما يتعلق بنوع الضريبة المعنية. فالهروب من الضريبة هو قبل كل شيء هرب من قيود الدولة؛ وبالنسبة للبعض، فإن العلاقة مع الإدارة الضريبية يتم اختبارها على أنها لعبة معروفة بقواعدها وليس من غير الملائم اللعب مع إدارة لم تعد سمعتها القمعية تثبت ذلك.

<sup>1</sup> JARNEVIC, J.P., « Fraude et évasion fiscales : la relativité d'une distinction », n° spécial ACTES n°52, 1985, p:16.

وتستخدم العديد من المفاهيم في الأدبيات أو النقاش العام لتمييز موقف عدم امتثال الملزمين لالتزاماتهم الضريبية. فهناك تعريفات دقيقة لمفاهيم الاحتيال والتهرب والتجنب الضريبي لا يتم تحديدها بشكل واضح دائماً.

فمن الصعب تمييز الحد الفاصل بين الغش والتهرب الضريبي. ومع ذلك نود أن نعارض بوضوح ما قد يعتبر غير قانوني ويعاقب عليه بغرامة أو بالسجن، وما هو أمر قانوني. فالغش من جهة، هو مخالفة للتشريعات الضريبية المعمول بها، ومن ناحية أخرى التهرب الضريبي أو تعديل الضريبة، هو رمز للاستخدام الماهر للنصوص. فاختلاف الوضعية المادية أو القانونية يجعل من الصعب التمييز بينهما بدقة دائماً. وتضعف هذه الحدود بين الغش والتهرب إلى درجة تمحى عند التمييز بين مفهومي الاحتيال القانوني والاحتيال غير القانوني وبين التهرب القانوني والتهرب غير القانوني.

ويمكن تعريف التهرب الضريبي كوسيلة لتجنب الضرائب أو تخفيضها أو تأخيرها بوسائل غير الغش. فهو يسمح بحرية استخدام القدرة المالية، ولكن لأن أي حرية لها حدود، فإن تجريم التهرب يجد هدفه في الاستخدام التعسفي للمعرفة المالية. فالهدف من فكرة التهرب الضريبي هو تحديد متى ننتقل من القانونية إلى سوء الاستعمال.

فالتهرب الضريبي يعتبر آفة شديدة الخطر على أساس فرض الضريبة، وانتشاره يعمل على تقويض هذا الأساس. فالمكلف يكون قد تهرب من الضريبة إذا لجأ إلى بعض وسائل الغش أو التحايل لإخفاء حقيقة المادة الخاضعة للضريبة أو إخفاء أمواله التي يمكن التنفيذ عليها لتحصيل ما ترتب في ذمته من ضرائب أو ما حجزما تحت يده منها تطبيقاً لأحكام القانون لتوريده إلى خزانة الدولة. ويعني

التهرب من الضريبة الإفلات منها بعدم دفعها كلياً أو جزئياً أو من تحمل عبئها وذلك في وقت واحد.

والتهرب الضريبي هو ظاهرة ذات تأثير كبير على الاقتصاد الوطني، إذ يتمثل في تجاوز النظم الضريبية عن طريق اللجوء إلى أعمال غير قانونية من أجل التهرب من الضرائب المستحقة لخزانة الدولة. فهو يتشكل من عنصر مادي وعنصر إرادي مبني على التعمد، وبالتالي يختلف عن الخطأ الذي هو مجرد نسيان بحسن نية.<sup>1</sup>

ويشمل التهرب الضريبي استخدام آليات غير قانونية، يحظرها صراحة القانون أو الاجتهادات القضائية (بما في ذلك إساءة استخدام الحقوق، والإدارة غير الطبيعية وغيرها من التقنيات التي يمكن وصفها بأنها التهرب الضريبي مع العقوبات الجنائية)، وهذا الاستخدام المفرط للآليات يحتمل أن تكون ضارة ومخالفة للمصلحة العامة. وتستند هذه الآليات، التي تستخدمها الشركات والأفراد، بشكل خاص على الثغرات التشريعية للقانون من خلال ترتيبات معقدة للهروب من الضريبة.<sup>2</sup>

فمشكلة التهرب الضريبي هي ظاهرة معقدة، إذ يبدو أنه تجاوز لسلطة الإلزام، وبالتالي ينطوي على تحدي لدافعي الضرائب والدولة، وبالتالي يشكل مصدر قلق للحكومات. هذا القلق يمس عدة نواح، فمن جهة أولى يمس البعد المالي البحث لأن الاحتيال يولد خسارة في الموارد المالية للدولة. ومع ذلك، إذا كان الاحتيال يجهد قدرة الحكومات على تحمل نفقاتها، فإنه يفرض عدم التوزيع

<sup>1</sup> - MARTINEZ J. C. "La fraude fiscale" PUF Ed. : Que sais-je ? 1984, p.13

<sup>2</sup> Antoine Dulin : Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale, Diffusion Direction de l'information légale et administrative Les éditions des Journaux officiels, 2016, p:18.



العادل لعبء التمويل العام بين دافعي الضرائب من خلال زيادة عبء أولئك الذين يظلون صادقين في أداء الضرائب.

أما الغش الضريبي فيقصد به تمكن الملتزم كلياً أو جزئياً من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة. فقد يلجأ الملتزم إلى ستر طبيعة وحجم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحاً غير حقيقي ومدعوماً بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للإعفاء الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة أرباحه. فالغش ينطوي على عمل متعمد من جانب دافع الضرائب، قرر الالتفاف على القانون للتهرب من دفع الضريبة.<sup>1</sup>

### **المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي وأنواعه**

تعد الضريبة بمثابة فريضة مالية يدفعها الملتزم قسراً إلى الدولة وفق ما تقتضي به التشريعات الضريبية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع منها. غير أنه عادة ما يلجأ بعض الملتزمين إلى التملص من الضريبة سواء عن طريق ممارسة الغش أو عن طريق التهرب.

### **الفقرة الأولى: أسباب التهرب الضريبي**

بالرجوع إلى الأسباب التي تدفع أو تشجع الملتزمين على ممارسة التهرب الضريبي نجد أن هناك مجموعة من الأسباب، ومن أبرزها ما يلي:

<sup>1</sup> -Lucien Mehl , Sciences et techniques fiscales, Tome 2 , PUF , Themis, p.733.

فأحيانا يخالج الملزم نوع من الإحساس بضعف المؤسسات وعجز الدولة عن أعمال القانون وفرض سيادته، وعدم قدرتها على ممارسة مسؤولياتها الرقابية من أجل وضع اليد على الممارسات التي تعد تهربا ضريبيا وإحالة أصحابها إلى القضاء. فغالبا ما تصطدم الدولة بافتقار لأنظمة ضريبية متطورة تستجيب لمقتضيات التنمية. فوجود فراغ قانوني في المجال المالي يجعل النظام الجبائي يتناقض والواقع الجديد في البلاد<sup>1</sup>. وبالتالي يجد الملزم نوعا من السهولة في الالتفاف على النظام الضريبي المعمول به.

ورغم وجود أجهزة متخصصة في الإدارة الضريبية ومتعددة داخل الدولة، فإنها لا تكفي لحسن تنفيذ السياسة الضريبية، بل يجب بموازاة مع ذلك تدعيمها بمجموعة من الوسائل المادية لتحقيق المردودية المتوخاة. فإدارة الضرائب لا تتوفر على الوسائل المادية اللازمة للقيام بعملية الإحصاء التي تناط بها على رأس كل سنة، بحيث أن أغلبية الموظفين يقومون بالمهام المنوطة بهم بإمكانياتهم الخاصة دون مساعدة من الجهات المسؤولة رغم ما تجنيه الخزينة العامة من مستخلصات جبائية.<sup>2</sup>

كما تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش الضريبي، فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى الملزم بها ضعف الباعث على الغش والنقص فيها، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا وملموسا.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حسن عواضة: المالية العامة، دارالخلود، بيروت، لبنان، 1995، ص: 391.

<sup>2</sup> مولاي الحسن تمازي، "مصير ثقافة المواطن في علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الجبائية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 44-45، مايو غشت 2002، ص: 72.

<sup>3</sup> معين عباس الحسون، أثر الوعي الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 2 السنة 2013، ص: 144.

ومن جهة أخرى، يمكن أن يشكل فرض عقوبات غير متشددة على المدانين بتهمة التهرب الضريبي حافزا على الغش الضريبي، الأمر الذي لا يحقق الردع المطلوب من العقوبة، مما يشجع المكلفين بالضريبة على التهرب إذا كان العائد المتحصّل من خلاله أكبر من العقوبة المترتبة عنه.<sup>1</sup>

كما أن الشعور بارتفاع معدلات الضريبة وثقل العبء الضريبي على الملمزم يمكن أن يؤدي إلى التهرب الضريبي أو الغش في التصريح بالضريبة. فلا يرى الملمزم حينئذ أثرا للضرائب التي يؤديها للدولة يعود عليه بالنفع، مما يساعد على انتشار روح التمرد على الالتزامات العامة وبالتالي تنتشر ثقافة التهرب التي تلعب دورا مهما في التهرب من دفع الضريبة. فهناك مجتمعات تنظر الى التهرب الضريبي نظرة ازدراء واستهجان بعكس بعض المجتمعات التي تعتبر التهرب من دفع الضريبة دليلا على الذكاء والبراعة وتستحق الاعجاب.<sup>2</sup>

فالإحساس بعدم شرعية الضرائب في الأساس يساهم في التهرب من أدائها الطوعي، إذا كان النظام الحاكم نفسه فاقدا للشرعية الديمقراطية وغير منبثق من الإرادة الشعبية ومعبر عنها. ويزداد هذا الإحساس إذا استشرى الفساد داخل أجهزة الدولة، وصار المال العام مباحا أمام النهب والسلب دون حسيب أو رقيب، وإذا رأى المواطنون أن الموارد العمومية أصبحت غنيمة يتنعم بها رجال السلطة والمقربون منهم، ويتم تبذيرها في نفقات استهلاكية خارجة عن القصد.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> DUBERGE J. « Les français face à l'impôt : Essai de psychologie fiscale », LGDI, 1990, p:100.

<sup>2</sup> ضياء احمد حمدي: التهرب الضريبي في العراق، رسالة دبلوم عالي، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1978، ص:99.

<sup>3</sup> - BENSALAH Z. A. " La fiscalité face au développement économique et social au Maroc", LGDJ 1981, P. : 355.

كما أن الشطط في استعمال السلطة التقديرية من قبل الإدارة الضريبية في تقدير الوعاء الضريبي المفروض على الملتزمين يؤدي في الكثير من الحالات إلى التهرب الضريبي. فهذا الشطط يساهم بشكل كبير في تشجيع بعض المهنيين على ممارسة أنشطتهم بشكل سري وفي القطاعات غير المهيكلة وعدم التصريح بها، أو عدم تسجيل أنفسهم لدى الإدارة الضريبية أساساً. والحقيقة أن مطلب العدالة الضريبية هو الدعامة الأساسية لترسيخ الوعي الضريبي كما أن ترشيد النفقات العمومية لن يؤدي بدوره إلا إلى دعم الوعي الضريبي. فالجهودات التي تبذلها الدولة أكثر ما يمكن من العائدات الجبائية يجب أن يقابلها مجهودات أكبر في ترشيد النفقات العمومية وعقلنتها لتجنب التملص الضريبي.<sup>1</sup>

### الفقرة الثانية: أنواع التهرب الضريبي

غالبا ما يفضي التهرب الضريبي إلى تقزيم حصيلة الإيرادات العامة وبالتالي إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة التي تعد الوسيلة الوحيدة لإشباع حاجة المجتمع، للدفاع والتنمية الاقتصادية والتقدم الاجتماعي، وبالتالي يؤدي في النهاية إلى انخفاض الاستثمارات وإلى هبوط المستوى المعيشي للأفراد ناهيك عن إضعاف مقدرة الدولة في المحافظة على الأمن وإعادة توزيع الدخل. وبذلك تتعدد صور التهرب الضريبي وتتنابن أنواعه سواء من حيث مطابقته للمعايير التشريعية أو من حيث القصد الإرادي للملزم.

فالتهرب الضريبي غير المشروع يتمثل في سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني، بدفع الضريبة المستحقة عليه، مستعينا في ذلك

<sup>1</sup> فاطمة ندير: إشكالية التهرب في القانون الضريبي المغربي، محاولة في التحليل، رسالة ماستر في القانون العام جامعة مولاي إسماعيل مكناس، 2009، ص: 64.

بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً. فقد يتبع الملزم وحده، أو بمساعدة موظفي السلطات الضريبية، طرقاً للغش والتزوير والإخفاء وتجنب تقديم المعلومات الحقيقية عن نشاطاته، ودخوله الخاضعة للضريبة، بغية التملص من دفع الضريبة، أو أي جزء منها.<sup>1</sup>

أما التهرب الضريبي المشروع فيمكن أن ندرج في إطاره كلا من التجنب الضريبي المقصود والتجنب الضريبي غير المقصود. ويقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين، هذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات. فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من إيرادات القيم المنقولة أو الخدمات، وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الأوعية وهي الأسهم.<sup>2</sup>

ويمكن الحديث أيضاً عن التهرب الضريبي البسيط، وهو كل فعل مرتكب بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية للوصول إلى خضوع أقل للضريبة من خلال تقديم تصاريح ناقصة تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها. وقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به.

ومقابل هذا النوع هناك التهرب الضريبي المركب، وهو ذلك النوع من الغش الذي يتبع طرق تدليسية من أجل تجسيد إدارة تجنب الضريبة. وفي إطار هذا النوع يتهم الملزم بإتباعه الأساليب التدليسية، عن طريق محو كل الآثار الحقيقية

<sup>1</sup> خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، جامعة قارونوس، 1989م، ص:335

<sup>2</sup> غازي عناية: المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، عمان، الأردن، 1998، ص:181.

للأنشطة، وهي حالة الملزم الذي يقدم لإدارة الضرائب محاسبة مزيفة وفواتير كاذبة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

تشكل ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة سلبية وغير صحيحة وذات آثار بالغة الخطورة سواء كانت على الناحية الاقتصادية أو الناحية المالية أو الناحية الاجتماعية. فهذه الظاهرة تعد تقويضاً لفعالية جهود الدولة في تحقيق التنمية المالية والاقتصادية والاجتماعية. والملاحظ أنه كلما زاد حجم التهرب الضريبي زادت آثاره السلبية على كافة النواحي الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

### الفقرة الأولى: الآثار الاقتصادية

تعمل الدولة لتحقيق ما تصبو إليه من تنمية اقتصادية، على استخدام الضريبة كأداة لدفع مختلف قطاعات النشاط الاقتصادي لتعمل بأقصى معدلاتها مع المحافظة على النمو المتوازن بين القطاعات الصناعية والزراعية والخدمات. فالنظام الضريبي الذي تتخذه الدولة يستند على ما يكفي من الحوافز لتشجيع الاستثمار في مجالات التنمية المطلوبة، حيث تستخدم فيها الإعفاءات والتصاعد الضريبي لتحقيق أهداف العدالة في توزيع الدخل والحوافز لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية.

غير أن التنمية الاقتصادية عندما تستند إلى النظام الضريبي كأساس لها، فإنها تتأثر بمدى امتثال الملزمين في أداء التزاماتهم الجبائية دون تهرب أو غش. وما دام أن الازدهار الاقتصادي مرهون بتكافؤ الفرص وتعادل الالتزامات والحقوق بالنسبة للفاعلين الاقتصاديين، فإن المتهرب الضريبي من الفاعلين الاقتصاديين

<sup>1</sup> خالد الخطيب: التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، 2000، ص: 157-186.

تكون تكلفة إنتاجه أقل من تكلفة إنتاج الفاعلين الاقتصاديين أو المنشآت الاقتصادية الأخرى. وهذا مما يخل بقواعد المنافسة المشروعة، و يؤدي بالتالي إلى انكماش اقتصادي نتيجة إفلاس المؤسسات التي تعجز عن المنافسة.<sup>1</sup> كما أن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض حجم الإيرادات الحكومية وبالتالي انخفاض الإنفاق الحكومي على الاستثمارات وعرقلة مشاريع التنمية. وبالتالي تلجأ الحكومة إلى رفع سعر الضريبة لسد العجز الحاصل في الإيرادات. كما أنها تلجأ إلى عملية الاقتراض لتمويل مشاريعها سواء عن طريق القروض المحلية أو الخارجية وما يشكله ذلك من إنهاك لإيرادات الدولة وتحولها لخدمة الدين العمومي عوض تحقيق التنمية.

ومن جهة أخرى يؤثر التهرب الضريبي على الميزة التنافسية بين الشركات والوحدات الاقتصادية، حيث أن الملمزين الذين لا يدفعون الضرائب أو يتهربون من أدائها تقل التكلفة عليهم وبالتالي تتسع هوامش الربحية في مشروعاتهم. وبالتالي فإن هذه الظاهرة تساهم في ظهور الاقتصاد الخفي الذي يعمل خارج سيطرة القانون. فالمبالغة في فرض الأعباء الضريبية وتهرب الملمزين من أدائها تؤدي إلى انخفاض حصيلة الضرائب وذلك من خلال إخفاء الأنشطة الاقتصادية، بحيث يسود الاقتصاد الموازي والتهريب بجميع أشكاله وفي جميع المناحي الاقتصادية، خاصة وأن سبله أصبحت متوفرة مع سيادة الحواسيب الإلكترونية وتطور وسائل الاتصال اللاسلكي التي عبرها يتم البيع وأداء الخدمات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - الطاهر القضاوي: "التهرب الضريبي وسبل الحد منه"، مجلة الجرائم المالية من خلال قرارات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السابعة، دار الطالب، -وجدة- 31 مايو-فاتح يونيو 2007 ص: 375.

<sup>2</sup> غازي النقاش: "المالية العامة تحليل أسس الاقتصاديات المالية، دار وائل، عمان، 2003. ص: 160.

### الفقرة الثانية: الآثار الاجتماعية

يتسبب التهرب الضريبي في انخفاض الموارد الجبائية التي تشكل عنصراً أساسياً على مستوى الادخار والاستثمار. كما أنه يؤدي إلى انعكاسات وخيمة على السياسة الاقتصادية والاجتماعية خاصة فيما يتعلق بتوجه الاقتصاد الوطني، مما يؤدي إلى تسببه في انخفاض مستوى الإنتاج وانتشار البطالة والفقر ثم مساهمته في التوزيع غير العادل للدخل والثروات بين مختلف مكونات المجتمع. وهو ما يعيق تحقيق عدالة اجتماعية.<sup>1</sup>

وإذا كانت الضريبة تعد أحد مظاهر التضامن الاجتماعي، فإن التهرب الضريبي يعد إخلالاً خطيراً بمبدأ التضامن الاجتماعي وإهداراً سافراً للعدالة الاجتماعية التي هي أساس فرض الضرائب. فالتهرب الضريبي ينعكس بشكل طردي على قيم التضامن الاجتماعي بين أفراد الأمة الواحدة. حيث أصبح مفهوم العدالة الاجتماعية بمعناها الواسع يعني مراعاة الأوضاع الشفهية للملزم ومراعاة مقدار الدخل بحيث يعفى منه القسم الضروري للعيش وتفرض معدلات تصاعديّة على الباقي وترتفع كلما ارتفع الدخل.

كما أن أهم الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها من فرض الضرائب يتمثل في إعادة توزيع الدخل ومصادر الثروة الأخرى، ويتحقق ذلك باستخدام الضرائب التصاعديّة بحيث يدفع ذوي الدخل المرتفع ضريبة نسبية أعلى من تلك التي يدفعها ذوي الدخل المحدود مع مراعاة وجود الأنفاق الحكومي. غير أن التهرب الضريبي يؤدي إلى المزيد من أنواع التهرب، حيث يأخذ شكلاً شمولياً بمعنى أن التهرب من الضريبة قد يؤدي إلى التهرب من ضريبة أخرى.

<sup>1</sup> الطاهر القضاوي: "التهرب الضريبي وسبل الحد منه"، مرجع سابق، ص: 376.



واعتبارا لذلك فإن تقييم حجم تأثير التهرب الضريبي وانعكاساته على الفعالية الاجتماعية ومعها الفعالية الاقتصادية، الفعالية في استخدام القدرات والإمكانيات المتاحة في المنظمة لتحقيق الأهداف العامة والخاصة، من حيث إدارة الوقت وسرعة الانجاز وإدارة النوعية وتحفيز المهارات البشرية ودفعتها إلى الإبداع والابتكار، مما يحقق الاستمرار والنمو والتطوير الدائم.

### **المبحث الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي**

تتباين وسائل مكافحة التهرب الضريبي تبعا للنظام الضريبي المتخذ بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص. فالدولة تعمل جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي بكل الوسائل الممكنة. ولذلك فإن مكافحة التهرب الضريبي تتم بالعمل على منع وقوعه وعلى معاقبة مرتكبيه عبر اتخاذ مجموعة من التدابير التي تختلف في فعاليتها وجدواها في الحد من إفلات الملتزمين من أداء ما بدمهم من أموال عامة لفائدة خزينة الدولة.<sup>1</sup>

### **المطلب الأول: الرقابة الجبائية**

إذا كان النظام الضريبي يمنح الحرية النسبية للملتزمين بتقديم تصريحاتهم الضريبية بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية تلقائيا، فإن المشرع رغم ذلك أجاز للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة من أجل مراقبة مختلف التصريحات التي يدلي بها الملتزمون، مخافة أن تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء التي يمكن أن تتسرب إليها أثناء التصريح، سواء بحسن النية أو بسوء النية من أجل التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> محي محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، بلا سنة، ص: 178.

فالرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى للتأكد من التصريحات الجبائية التي يتم تقديمها من طرف الملتزمين بالضريبة والتي من خلالها يتم كشف كل الإسقاطات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها الملتزم للتملص من أداء الضريبة. فهي تشكل وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى لردع الملتزمين بالضريبة وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم اتجاه التزاماتهم الضريبية.

وقد عرف "فايول" الرقابة الجبائية بأنها "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".<sup>1</sup>

أما "كولين فيليب fillipe colline" فقد عرف الرقابة الجبائية بأنها هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع للضريبة. وتشكل شرطا من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات.<sup>2</sup>

كما ذهب البعض الآخر إلى أن الرقابة الجبائية هي "فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاصا طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".<sup>3</sup>

فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية،<sup>4</sup> وتسعى من ورائها إلى المحافظة على حقوق الخزينة العامة من خلال محاربة

<sup>1</sup> حمدي سليمان القبيلات: الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص:13

<sup>2</sup> Colline Fillipe: Le vérificateur fiscale, Edition économique, paris, 1979, p: 25.

<sup>3</sup> ولهي بوعلام: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة، حالة الجزائر 2009، ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية جامعة سطيف، الجزائر، 2009/10/20، ص:7.

<sup>4</sup> M.BOUVIER, M.C. ESCLASSAN, J.P. LASSALE : Finances Publiques.8ème édition, LGDJ, p : 632.

التهرب الضريبي. وبمعنى آخر فهي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقيق بن الملزمين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة<sup>1</sup>.

فالرقابة الجبائية تهدف التأكد من صحة ومصداقية الإقرارات أو التصريحات المقدمة من طرف الملزم بالضريبة، واكتشاف الأخطاء والانحرافات الجبائية المتعلقة بها. وتختلف عملية مراجعة وفحص الإقرارات باختلاف أشكال الرقابة، سواء تعلق الأمر بفحص المحاسبة أو تصحيح الوضعية الجبائية للملزم.

ففيما يتعلق بمسطرة الفحص الضريبي، فإنها تعد نوعا من الرقابة التي تمارسها الإدارة الضريبية على مجموع الإجراءات الرامية إلى مقارنة العمليات المحاسبية للملزمين مع المعلومات المحصل عليها من طرف هذه الإدارة الضريبية لقياس مدى مصداقية التصريحات المدلى بها من طرفهم<sup>2</sup>.

وفي المغرب، يتم القيام بمهمة الفحص الضريبي من قبل مصالح المديرية العامة للضرائب، التي تحدد صلاحياتها بموجب المرسوم الصادر في 22 نوفمبر 1978 بشأن تنظيم وزارة المالية. كما تتكون من مصالح "إدارة الرقابة المالية"، التي تم إنشاؤها في عام 2005 داخل المديرية العامة للرقابة، على المستوى المركزي، ووضعها تحت السلطة المباشرة للمدير العام للضرائب.

والملاحظ أن المشرع المغربي قد أفرد مسطرة الفحص المحاسبي مجموعة من الشروط الشكلية تفاديا لتعسف الإدارة الضريبية في ممارسة هذا الحق، وتعزيزا للضمانات التي يتمتع بها الملزم بمناسبة سلوك هذه المسطرة. وهي شروط تجعل تطبيقها يتطلب توافر العناصر الآتية :

<sup>1</sup> CLAUDE Laurent, contrôle fiscale, la vérification personnelle, bayeusaine, France, 1995, p:13.

<sup>2</sup> كريم لحرش: المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، العدد 21 سنة 2013، ص:19.

(+) يخضع لمسطرة الفحص الضريبي الخاضعون للضرائب والرسوم الملزمون قانونا بمسك محاسبة منتظمة.

(+) يعهد بممارسة هذه المهمة إلى أحد الموظفين المحلفين على أن يكون له رتبة مفتش مساعد على الأقل، وأن يكون معتمدا للقيام بمراقبة الضرائب.

(+) ينبغي الاحتفاظ بالوثائق مدة 10 سنوات لتقدم إلى المكلف بالفحص عند الحاجة.

وتتميز مسطرة الفحص الضريبي بنوع من الخصوصية، لكونها تتجسد في انتقال المفتش المحقق إلى مكاتب المقابلة، داخل محل الإقامة الاعتيادية أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للملزمين. كما يمنع المشرع على المحقق أن ينقل أية وثيقة محاسبية إلى مقر الإدارة الضريبية إلا بترخيص من الخاضع للضريبة ومقابل تسليمه وصلا بذلك.<sup>1</sup>

أما بخصوص آجال هذه المسطرة فقد حددتها مدونة الضرائب كالاتي :  
- الحد الأدنى : أكثر من 6 أشهر للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملات المصرح به عن 50 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

- الحد الأقصى : أكثر من 12 شهرا بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملات المصرح به 50 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

ولقد أحسن المشرع صنعا حينما تدخل وحدد المدة الأقصى التي يمكن أن تستغرقها مسطرة فحص المحاسبة، لما في ذلك من تحقيق التوازن بين مصالح الإدارة الضريبية والضمانات المخولة للملزمين. ويمكن الإشارة إلى أن القوانين الضريبية

<sup>1</sup> وزارة الاقتصاد والمالية: ميثاق الملزم في مجال المراقبة الضريبية، منشورات المديرية العامة للضرائب، الرباط، 2014، ص:7.

السابقة لم تكن تنص سوى على مدة موحدة وهي 6 أشهر، لذلك فالمدة الجديدة تعتبر عن رغبة الإدارة الضريبية في الحصول على وقت كاف يمكنها من فحص المقاولات الكبرى.<sup>1</sup>

وإلى جانب هذه المسطرة يمكن الحديث في إطار المراقبة الجبائية عن مسطرة أخرى هي مسطرة التصحيح الضريبي. فبعد انتهاء إجراءات المراقبة والفحص، تبدأ الإدارة الضريبية في إجراءات تصحيح أساس فرض الضريبة من أجل احتساب مبالغها، وفي هذا الإطار، تنص المدونة العامة للضرائب على أنه في حالة تصحيح أسس فرض الضريبة يجب على الإدارة الجبائية إخبار الملزم بواسطة رسالتين قصد تبليغه بنتائج عملية الفحص.<sup>2</sup> حيث تتلخص مسطرة تصحيح الأساس الضريبي في كل من الرسالة الأولى لتصحيح الأساس الضريبي، ثم الرسالة الثانية لتصحيح الأساس الضريبي، حيث يعرض كل طرف، الإدارة من جهة والملزم من جهة أخرى، موقفه وملاحظاته بغية التوصل إلى اتفاق حول الأساس الضريبي الجديد.

وهذه المسطرة تشكل ضمانات أساسية وحقيقية للملزم لما لها من ارتباط بحقوق الدفاع المخولة له في إطارها كمسطرة تواجدية وحضورية تهدف إلى إشراك الملزمين في عملية تصحيح الوعاء الضريبي لمعرفة وسائلهم وحججهم وإثباتاتهم ومواقفهم من الأساس المعتمد في تصفية الضريبة في إطار المراجعة. ولذلك فإن كل إخلال بمقتضيات هذه المسطرة يؤدي إلى بطلان إجراءاتها، ويحول دون المرور إلى مرحلة التحصيل الضريبي، التي تثير بدورها نقاشا قانونيا وفنيا حول مدى احترام

<sup>1</sup> نفس المصدر، ص: 8.

<sup>2</sup> وزارة الاقتصاد والمالية: ميثاق الملزم في مجال المراقبة الضريبية، مرجع سابق، ص: 11.

إجراءاتها وأجالها المسطرية لضمانات الملزم وتكريس حمايته القانونية في مواجهة الإدارة الضريبية.

### المطلب الثاني: التحقيقات الجبائية

إذا كان النظام الجبائي يعطي الحرية للملزمين بالضريبة للقيام بالتصريح بمدآخيلهم المحققة كما هو مفترض بحسن نية، فإن هذه الحرية تستوجب على الإدارة الضريبية ضرورة القيام بالرقابة على هذه التصريحات بهدف التأكد من صحتها وصدقها والكشف عن نقاط الغش والتهرب فيها. ويعد التحقيق الجبائي من أهم وسائل المراقبة الجبائية، ويتمثل في مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف الملزم بالضريبة لمدة غير متقدمة، بغية تحري قانونية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس. كما يشمل التحقيق الجبائي مجموع الضرائب والرسوم التي يخضع لها الملزم بالضريبة.

وتتم مسطرة التحقيق الجبائي داخل إدارة الضرائب، حيث تكلف بالدراسة والتحقيق في المطالبة قسم خاص بمديرية الضرائب هو قسم المنازعات المتكون من أربع مصالح هي :

- المصلحة المكلفة بالنزاعات في الضرائب المباشرة .
- المصلحة المكلفة بالنزاعات في الضريبة على القيمة المضافة.
- المصلحة المكلفة بالنزاعات في رسوم التسجيل والتنبر
- المصلحة المكلفة بالتحقيقات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد القادر التيعلاتي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2000. ص: 154.

فمفتش الضرائب بعد توصله بالمطالبة يقوم بفحص الوقائع المثارة من أجل التأكد من مدى مطابقتها للمقتضيات القانونية، ومن مدى جدية الحجج المقدمة وتأثيرها على النزاع الضريبي موضوع المطالبة. كما يمكنه كذلك من أجل استكمال التحقيق، أن يستدعي الخاضع للضريبة من أجل استفساره أو تقديم محاسبته أو تقديم مزيد من الحجج، كما يمكنه إجراء جميع التحريات اللازمة على ضوء الوثائق المقدمة والمعلومات المتوفرة، إما بعين المكان أو بمقرات الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لهم علاقة بالخاضع للضريبة، كزبائنه ومورديه والأبنك و المقاولات والإدارات التي يتعامل معها.<sup>1</sup>

وبعد انتهاء البحث الذي تقوم به المصلحة المختصة في الموضوع، يتولى الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض القيام بالبت في المطالبة المرفوعة إلى الإدارة. ونظرا للعدد الكبير للمطالبات التي تحال على المديرية العامة للضرائب فإنه غالبا ما يتم تفويض هذه السلطة إلى رؤساء الأقسام أو المصالح حسب قيمة النزاع ومبلغ الضريبة المتنازع حوله.<sup>2</sup>

ويجب أن تقوم إدارة الضرائب بعد فحص مطالبة الملزم بالجواب عليها داخل أجل ستة أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، وأن تتخذ القرار المناسب حولها. كما أنه بعد اتخاذ القرار من طرف الإدارة الجبائية وتعليه يتم تبليغه إلى الملزم المعني

<sup>1</sup> 30 HAMMOU LAAFOU, Le contrôle fiscal au Maroc : cadre légal et rôle de l'expert comptable, mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme national d'expertcomptable, ISCE, 2004. P :38.

<sup>2</sup> EI OTMANI FOUAD: LES PROCEDURES DU CONTROLE FISCAL EN DROIT MAROCAIN RAPPEL ET ESSAIE D'ANALYSE, Université HASSAN 1, faculté des sciences Juridiques, Economique et Social – Settat, 2015, p:49.

بالنزاع<sup>1</sup>. وعلى هذا الأخير إذا لم يقبل القرار الصادر عن الإدارة أن يطعن فيه أمام المحكمة الإدارية المختصة داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار المذكور.

### المطلب الثالث: الجزاءات والحلول الوقائية

تحظى عملية توقيع الجزاءات والعقوبات في المجال الضريبي بأهمية كبيرة، وذلك بالنظر إلى كون هذه العقوبات تهدف بالأساس إلى صيانة مصالح الدولة ومصالح الخزينة العامة من توقيع العقاب على كل عمل غير شرعي يسعى إلى التهرب والغش الضريبيين، باعتبارهما يسببان العديد من الأضرار للمجتمع. فالغش أو التهرب الضريبي يؤدي تقليص مداخيل الدولة إلى درجة يصعب معها تغطية التكاليف والنفقات العامة التي تتجلى بالأساس في بناء المرافق الضرورية، وهذا ما ينتج عنه شلل عمل هذه المرافق وبالتالي ضياع حقوق المواطنين.

وقد عرف المغرب أولى محاولات تجريم التهرب الضريبي من خلال مشروع قانون الإطار لسنة 1984 في فصله 27، حيث اقترحت لأول مرة عقوبة الحبس في حق كل من ثبت تورطه في ارتكاب الغش الضريبي. غير أن لجنة المالية المكلفة بدراسة هذا المشروع قررت بالإجماع حذف هذا الفصل، وصدر قانون الإطار بدون عقوبة الحبس. ثم جاء مشروع قانون المالية للسنة المالية 1996-1997 لتعتبر أول مرة الغش الضريبي مخالفة معاقب عليها بغرامات مالية وعقوبات حبسية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مولاي عبد الرحمان العلمي، المنازعات في المرحلة ما قبل القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر القانون الخاص، جامعة القاضي عياض كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش السنة الجامعية 2010/2011، ص:26

<sup>2</sup> الصديق جعوان: إشكالية التهرب الضريبي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق شعبة القانون الخاص، جامعة محمد الخامس أكادال كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط، السنة الجامعية 2001-2002، ص:302



تتنوع العقوبات التي تضمنها قانون تجريم الغش الضريبي بين العقوبات الجبائية والعقوبات الجزية<sup>1</sup>. وهي جزاءات تسعى إلى زجر عمليات التهرب الضريبي التي قد يرتكبها الملمون، رغم أنها خفيفة الوقع وأن مجالها محدود وتطبيقها تلفه العراقيل المسطرية، مما يشجع المكلفين على التمادي في التهرب الضريبي. وقد ورد في المادة 182 من المدونة العامة للضرائب<sup>2</sup> برسم قانون المالية لسنة 2007 ما يلي: "بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة يتعرض لغرامة من خمسة آلاف درهم إلى خمسين ألف درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق، استعمال إحدى الوسائل التالية:

- تسليم أو تقديم فواتير صورية
- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية
- بيع بدون فواتير بصفة متكررة
- إخفاء أو إتلاف الوثائق المحاسبية المطلوبة قانونيا
- اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها.

وفي حالة العود إلى المخالفة قبل مضي خمس سنوات على الحكم بالغرامة المذكورة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يعاقب مرتكب المخالفة، زيادة على الغرامة المقررة أعلاه، بالحبس من شهر واحد إلى 3 أشهر.

<sup>1</sup> محمد شكري: أهمية التواصل في تدبير الضريبة، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 59، 2005، ص: 64.

<sup>2</sup> ظهير شريف رقم 1.07.195 صادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، منشور بالجريدة الرسمية عدد 22 5583 ذو القعدة 1428 (2007/12/03).

تطبق الأحكام أعلاه وفق الإجراءات والشروط المنصوص عليها في المادة 231 أدناه".

وبالرجوع إلى المادة 231 من القانون المتعلق بمدونة الضرائب<sup>1</sup> نجدها تنص على مايلي :

"تثبت المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه بمحضر يحضره مأموران بإدارة الضرائب من درجة مفتش على الأقل ينتدبان خصيصا لهذا الغرض ومحلّفين وفق التشريع الجاري به العمل.

مهما يكن النظام القانوني للخاضع للضريبة، فإن عقوبة الحبس المقررة في المادة المشار إليها في الفقرة أعلاه، لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول ثبت أن المخالفة ارتكبت بتعليمات منه وبموافقته.

ويتعرض لنفس العقوبة كل شخص ثبت أنه ساهم في ارتكاب الأفعال المذكورة أو ساعد أو أرشد الأطراف في تنفيذها.

لا يمكن إثبات المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه إلا في إطار مراقبة ضريبية.

إن الشكاية الرامية إلى تطبيق الجزاءات المنصوص عليها في المادة 192 المذكورة، يجب أن يعرضها سلفا وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض على سبيل الاستشارة على لجنة للنظر في المخالفات الضريبية، يرأسها قاض وتضم ممثلين اثنين لإدارة الضرائب وممثلين اثنين لخاضعين للضريبة

<sup>1</sup> المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 06.43 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 232.06.1 بتاريخ: 10 ذي الحجة 1427 الموافق 31 دجنبر 2006.

يختاران من القوائم التي تقدمها المنظمات المهنية الأكثر تمثيلاً، ويعين أعضاء هذه اللجنة بقرار للوزير الأول.

يجوز لوزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض أن يحيل استشارة للجنة المذكورة الشكاية الرامية إلى تطبيق الجزاءات الجنائية المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه إلى وكيل الملك المختص التابع له مكان ارتكاب المخالفة.

يجب على وكيل الملك أن يحيل الشكاية إلى قاضي التحقيق".

ونلفت النظر هنا إلى أن موقف المشرع المغربي يكتنفه الغموض والتردد لأن استبعاد تطبيق قانون تجريم التهرب الضريبي على باقي الضرائب الأخرى لا يستند إلى أي مبرر مشروع، كما يتنافى ومبدأ مساواة الملتزمين أمام التهرب الضريبي. وبالتالي يظل هذا القانون عاجزاً عن ملاحقة ما يرتكب من أفعال الغش والتهرب الضريبي بالنسبة للضرائب الأخرى التي تشكل مرتعاً للغش الضريبي كضريبة التسجيل أو الضريبة على الأرباح العقارية. في حين يلاحظ أن المشرع الفرنسي مدد صور الغش المعاقب عليه جنائياً إلى كافة أصناف الضرائب الأخرى، كما أضاف إلى ذلك كل إغفال عمدي للإدلاء بالإقرارات داخل الآجال المحددة لها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Bazart Cécile. Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables — administration fiscale. In: Revue française d'économie, volume 16, n°4, 2002. pp. 171-212;

### الخلاصة:

تعد جريمة التهرب الضريبي في أي مجتمع دلالة واضحة على وجود خلل في أهم علاقة بين المواطن والدولة وهي التزامه بالمشاركة في تحمل النفقات العامة. فالضغط الضريبي يؤدي بشكل طردي إلى مزيد من التملص والتهرب من أداء الضريبة من جراء إحساس المواطن بانعدام المساواة في تحمل الأعباء المالية بين الملزمين، الأمر الذي يستدعي الكشف عن الأسباب المؤدية إلى ارتكاب جريمة التهرب الضريبي.

وفي هذا الصدد نرى أنه يجب على المشرع المغربي أن يسير على خطى المشرع الفرنسي الذي عمد إلى إنشاء نقابات للضرائب من أجل محاربة الغش منذ سنة 1985. فالملاحظ أن أعضاء هذه النقابات هم مجرد عمال في القطاعين العام والخاص، إلى جانب موظفين من بين مفتشي المديرية العامة للضرائب، حيث تسعى إلى توعية المواطنين بخطورة الغش الضريبي إذا تم تركه يتطور داخل المجتمع.

ولا يفوتنا أن نشير إلى أن توقيع الجزاءات والعقوبات في المجال الضريبي له أهمية كبيرة، وذلك بالنظر إلى كون هذه العقوبات تهدف صيانة مصالح الدولة ومصالح الخزينة العامة من خلال معاقبة كل عمل غير شرعي يسعى بالأساس إلى التهرب والغش الضريبيين، نظرا لما يسببانه من أضرار على المجتمع ولو بصفة غير مباشرة. فالتهرب الضريبي يجعل مداخل الدولة تتقلص إلى درجة يصعب معها تغطية التكاليف والنفقات العامة التي تتجلى بالأساس في بناء المرافق الضرورية، مما يؤدي إلى شلل عمل هذه المرافق وبالتالي ضياع حقوق المواطنين.