



كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا  
Fakultät der Rechtswissenschaften, Wirtschafts- und Sozialwissenschaften - Salé  
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales - Salé



جامعة محمد الخامس بالرباط  
Université Mohammed V de Rabat

مركز دراسات الدكتوراه جامعة محمد الخامس بالرباط  
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سلا  
مركز دراسات الدكتوراه:  
القانون المقارن والاقتصاد التطبيقي والتنمية المستدامة  
أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية  
رقم الأطروحة: 2019/193  
تحت عنوان:

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

تحت إشراف:  
د. الشريف الغيوي

إعداد الطالبة الباحثة:  
ورحو خديجة

### لجنة المناقشة

- د. المصطفى منار: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا..... رئيسا
- د. الشريف الغيوي: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا.... مشرفا/عضوا
- د. محمد حيمود: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا.....مقرر/عضوا
- د. محمد المودن: أستاذ مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية..... مقرر/عضوا

السنة الجامعية: 2018/2019

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

---

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا  
مَا عَلَّمْتَنَا ۗ إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴾

صدق الله العظيم

(سورة البقرة، الآية 32)

# إهداء

بسم الخالق البارئ، أحمدك بحمدك على ما يسرت له لي وأعنتني به لإنجاز هذا البحث.

وباسمك يا إلهي أفتتح كلامي لأهدي عملي هذا إلى والدي العزيزين اللذان كان لي دوماً نبع دعم وعطاء ولم يبخل علي يوماً بالدعاء، واللذين قال في حقهما سبحانه وتعالى:

﴿ وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا ۗ إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا آفٌ وَلَا تُنْهَرْهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا ﴾ (23) وَاخْفِضْ لَهُمَا

جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا ﴾ (24)

( سورة الإسراء: الآية 23-24 )

وأهدي ثمرة جهدي المتواضع كذلك، إلى إخواني وأفراد عائلتي كل واحد باسمه، وإلى جميع الأصدقاء والأساتذة الذين ساهموا في تنوير مسيرتي المعرفية وإلى كل من ساهم بالرشد والنصيحة في إخراج هذا البحث إلى حيز الوجود.

# كلمة شكر و عرفان

بكل ما تحمله الكلمة الطيبة من تقدير أتقدم إلى فضيلة الأستاذ والدكتور الشريف الغيوي بأسمى آيات الشكر والتقدير والامتنان على كل التوجيهات والإرشادات النيرة التي ما فتئ يمنحني إياها طيلة مراحل إنجاز هذا البحث، بحيث كان بحق وكما هو معهود فيه نعم المرشد والموجه فجزاه الله خيرا.

كما أتقدم بجزيل الشكر كذلك إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة المحترمين على تحملهم عناء قراءة هذا العمل وجهودهم في تصحيحه وتسديده.

كلمة شكر أخص بها كذلك كل من ساهم من قريب أو بعيد على إخراج هذا العمل المتواضع إلى حيز الوجود.

قائمة بأهم المختصرات

1- بالعربية

م.س: مرجع سابق

ج.ر : جريدة رسمية

ع : عدد

م.ع.ض: المدونة العامة للضرائب

م.ت.د.ع: مدونة تحصيل الديون العمومية

ق.ل.ع : قانون الالتزامات والعقود

ص : الصفحة

## **2-En français**

**ED:** édition

**OP. CIT** : ouvrage prêt cité

**F.S.J.E.S:** faculté des sciences juridiques  
économiques et

sociales

**N°:** numéro

**ENA** : école nationale d'administration

**ISCAE:** institut supérieur de commerce et  
d'administration des entreprises

**D.E.S:** diplôme d'études supérieures

**L.G.D.J:** librairie générale de droit et de  
jurisprudence

**REMALD:** Revue Marocaine d'Administration  
Locale et de Développement

**P** : page

يعتبر مبدأ مساهمة الجميع في التكاليف العمومية من المبادئ التي حرصت غالبية الدول على التنصيص عليها ضمن دساتيرها، ويعد هذا المبدأ نتيجة حتمية من نتائج العقد الاجتماعي الذي على أساسه ارتضى الجميع أن يعيش جنبا إلى جنب في إطار جماعة يسودها نظام معين هدفه تحقيق الأمن والسلم، وذلك مقابل أن يتنازل كل واحد عن جزء من حريته الخاصة، وأن يتحمل مجموعة من الالتزامات التي من بينها المساهمة بقدر من المال لفائدة الجماعة التي يعيش فيها<sup>1</sup>.

و تشكل الضرائب المورد الأساسي لمالية الدولة<sup>2</sup>، فهي تعتبر من المداخل الهامة 3 التي تعتمد عليها جل الدول في تمويل مشاريعها وسداد احتياجاتها، فاستحقت بذلك اهتمام مختلف الحكومات، غير أنها بقيت على مر الأزمنة والعصور- في نظر العامة – بمثابة الاستحقاق غير الشرعي والجبري الذي يقع على أموالهم، وذلك في غياب وعي شعبي بأهدافها ومراميها، وفي ظل وجود ارتفاع في مبالغها يثقل كاهل الملزمين بها، إذ لم يخل التاريخ من أنواع المقاومة ضد الجباية سواء بالتهرب أو الانتفاضة، بل إن القارئ للتاريخ العربي يلاحظ أن أهم الفترات الساخنة في هذا التاريخ لها مضمون مالي جبائي، وأشهر هذه الفترات هي التي طبعتها حركة الخوارج التي امتدت من الشرق إلى المغرب الأقصى، والتي لم تكن نتيجة رد فعل ديني بحت، ولا نتيجة حماس للدعوة الجديدة التي في صفوف أولئك الذين لمسوا تناقضا بين واقع المجتمع الإسلامي تحت حكم الخليفة عثمان بن عفان وتعاليم الكتاب والسنة، وشعروا بالقلق اتجاه ظاهرة تقلص الطابع الديني الذي طغى على مظاهر الحياة الإسلامية المتقشفة في المدينة في عهد الرسول (صلى الله عليه وسلم) وخلفائه الراشدين أبي

1- عبد الرحمان ابليللا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط 2013، ص 6.

2-Mohamed MOUNIR, Fiscalité de l'entreprise, Groupe Aljanoubia, 2M Edition, Marrakech, Mars 2017, p9.

3- لقد بلغ صافي العائدات بالنسبة لسنة 2018 حوالي 149.8 ملايين الدرهم أي بنسبة تحصيل تقدر ب100.2 في المائة، أنظر التقرير السنوي حول أنشطة المديرية العامة للضرائب بالنسبة لسنة 2018 الصفحة 9 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

بكر ثم عمر، بل إن حركة الخوارج مرتبطة بتحول أعمق وأشمل مس الحياة اليومية للمسلمين الجدد، نظرا لما تجمع من ثروة في أيدي الفئات التي أطلق عثمان عنانها في مداخل المال<sup>1</sup>.

و بالرجوع إلى تاريخ المغرب، نجد أن النظام الضريبي مر بثلاث مراحل أساسية عرف خلالها تغيرات جوهرية، ويتعلق الأمر بكل من مرحلة ما قبل الحماية، ثم مرحلة الحماية وصولا لمرحلة ما بعد الاستقلال.

ففي مرحلة ما قبل الحماية أي قبل دخول المستعمر سنة 1912 إلى المغرب، نجد أن الدولة المغربية ومنذ بداية تأسيسها قد أخذت بتعاليم وأحكام الديانة الإسلامية في المجال الضريبي، فإلى جانب الضرائب السيادية والتي كانت متمثلة في كل من الهدايا والمونة والسخرة ..، والتي كانت تشكل جبايات ملزمة للجميع، باستثناء بعض الشرفاء وأرباب الزوايا وقبائل الكيش والمحميون والقضاة والعلماء الذين يقومون بمهمة التدريس<sup>2</sup>، كانت هناك ضرائب دينية كالزكاة والأعشار والجزية والخراج<sup>3</sup>، وبالتالي شكلت تعاليم وأحكام الشريعة الإسلامية آنذاك، المرجع الرئيسي في طريقة الحكم وفي تنظيم علاقة الحكام بالرعية، فقد وجد فيها هؤلاء الحكام الأساس الذي بنو عليه شرعية تصرفاتهم وذلك من خلال الاحتكام إلى أوامر الشرع الإسلامي ونواحيه المتضمنة في القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة أولا، واجتهاد الفقهاء والأئمة ثانيا، كما احتكم إليها المواطنون في قبولهم أو رفضهم للتشريعات المالية التي كان يسنها أولئك الحكام، وذلك من خلال قياس شرعيتها بمدى قربها أو بعدها من التعاليم الإسلامية<sup>4</sup>.

1- عبد الغني خالد، السياسة الجبائية المغربية في القرن التاسع عشر، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1998-1999، ص133.

2- سعيد جفري: تدبير المالية العمومية بالمغرب، مطبعة أوماكراف، الدار البيضاء، سنة 2009، ص83-87.

3- مدني حميدوش، الوجيز في القانون الجبائي على ضوء آخر التعديلات، دار القلم، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2008، ص82.

4- البشير وعدي، مديرية الضرائب من الإصلاح الجبائي إلى الإصلاح الإداري، مذكرة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس بالرباط، نونبر 1991، ص 120



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

هذا وإلى جانب هذه الضرائب السالف ذكرها، فقد عرفت هذه الفترة كذلك ما يسمى بالضرائب غير المباشرة التي تتكون بالأساس من الضرائب التجارية المتمثلة في المكوس والرسوم الجمركية.

وتلزم الإشارة إلى أن هذه البنية الجبائية التقليدية القديمة (الضرائب الدينية و الضرائب السيادية والضرائب غير المباشرة)، أدت إلى إقبال كاهل الملزمين الذين امتنعوا عن أدائها، فظهرت تبعا لذلك بعض الانتفاضات ضد السياسات الجبائية للمخزن، ومن ذلك انتفاضة أنولتان بدمنات سنة 1894<sup>1</sup>، وانتفاضة فاس لسنة 1873، التي قادت حركة الدباغين لتطالب بإلغاء المكوس<sup>2</sup>.

وقد كانت هذه الانتفاضات في المغرب وفي غيره من الدول بمثابة تعبير شعبي عن رفض السياسات الضريبية، وذلك في غياب مفهوم محدد للضريبة.

أما فيما يتعلق بفترة الحماية، فقد عرف المغرب وضعية جد صعبة ومشاكل مالية مزمنة كان لها الدور الكبير في دخول الاستعمار، حيث لعبت معاهدة الجزيرة الخضراء المؤرخة في 7 أبريل 1906 دورا بارزا في إعادة ترتيب النظام الضريبي المغربي التقليدي، من خلال التنصيب على ضرائب جديدة تماشيا مع الإصلاحات التي قامت بها سلطات الحماية من جهة، ومن خلال أيضا القيام بجمع التمويلات للإنفاق على الحرب من جهة أخرى، أو من خلال كذلك تعديل بعض الضرائب، كضريبة الترتيب التي تم إلزام القاطنين بالمغرب بها سواء مغاربة أو أجانب.

كما عرفت هذه المرحلة كذلك عدة أزمات اجتماعية متمثلة أساسا في تعسف القواد على محكوميههم وإنهاك سكان البوادي بضرائب مختلفة، مما أدى إلى اتساع حركة التمرد على المخزن، وإلى سهولة التغلغل الأجنبي في البلاد، وفقدان المغرب لأهم الضرائب التقليدية كالزكاة والعشور وغيره.

<sup>1</sup> - انظر سعيد جفري، نفس المرجع السابق، ص 76.

<sup>2</sup> - لتفاصيل أكثر حول الموضوع، انظر عبد الغني خالد، المرجع السابق، ص 134 وما يليها.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

إذ بمجرد ما تم الإعلان عن توقيع الحماية على المغرب، لجأت سلطات الاحتلال الفرنسي لوضع الأسس الأولى لتسهيل عمليات استغلاله، حيث وفرت الآليات المالية الضرورية لذلك، واعتمدت نظام ضريبي متنوع (ضرائب مهنية وسكنية، مكوس، رسوم جمركية، رسوم خدماتية، ضرائب تضامنية...)، الشيء الذي أدى إلى إغناء خزينة الإقامة العامة ودعم مواردها، وسهل الظروف لاستغلال خيرات المغرب و ثرواته، وذلك ما وجد ترجمته في إقامة نظام ضريبي مستوحى من النظام الفرنسي والذي قام بتكريس مقتضيات الجزيرة الخضراء، ومقتضيات معاهدة الحماية، وكل ذلك كان بهدف خدمة مصالح المستعمر بالدرجة الأولى<sup>1</sup> خلال تلك المرحلة<sup>2</sup>.

أما فيما يخص فترة الاستقلال، فقد شكلت هذه المرحلة في المغرب منعرجا أساسيا في مسلسل بناء نظام ضريبي مستقل، بحيث كان لزاما عليه (أي المغرب) إعادة النظر في نظامه الضريبي من أجل مواكبة الظروف والتحولات الجديدة<sup>3</sup>.

وبالتالي، فقد عرف المغرب بعد الاستقلال إصلاحيين جبائيين مهمين، تمثل الأول في إصلاح 1961، والذي جاء في إطار ما يعرف بالإستراتيجية الليبرالية الاقتصادية المدعومة بتدخل الدولة، والثاني في 1984، والذي جاء في إطار سياسة التقويم الهيكلي، أما ما بين الإصلاح الأول والإصلاح الثاني، فيمكن الحديث عن مجرد تعديلات وإضافات جبائية فقط، ليعتمد المغرب بعد ذلك مجموعة من الإصلاحات، خاصة بعدما أصبح يعتمد على الثلاثية الجبائية (الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة العامة على الدخل، والضريبة على الشركات)، بحيث تم تقليص حجم الضرائب النوعية على مستوى الجوهر، وتم العمل أيضا على انسجام المنظومة الجبائية في مكوناتها و أبعادها وأسعارها من أجل الوصول إلى

<sup>1</sup> - أمينة عياد، إصلاح النظام الجبائي المحلي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويبي- الرباط، السنة الجامعية 2007-2008، ص 34.

<sup>2</sup> - للمزيد من التوضيح انظر:

- Jacques Jouanet, L'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat, édition L,G,D,J, Paris,1953, page 214,

<sup>3</sup> - فاطمة الحمدان بحير، السياسة الجمركية المغربية وإشكالية المبادلات التجارية الدولية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء 2005، ص 71.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الضريبة ذات المردودية المرتفعة، كذلك تم تبسيط وتسهيل مقتضيات القوانين الجبائية حتى تكون سهلة الاستيعاب و قابلة للتوقيع<sup>1</sup>.

وبالتالي أصبحت الضريبة خلال هذه المرحلة قائمةً نوعاً ما على الرضى والتضامن والتحفيز.

هكذا، واعتباراً لما سبق، يتبين أن النظام الجبائي المغربي خضع للكثير من التغيرات سواء قبل الحماية، أثناءها وبعدها، وما يهمننا هو المرحلة الأخيرة، والتي عمل فيها المغرب على إصلاح نظامه الضريبي الذي ورثه عن المستعمر لأجل تحسين علاقة الإدارة بالمواطن، بحيث شكلت العلاقة بين الإدارة والخاضع للضريبة إحدى ركائز هذا الإصلاح، وتم تقنين سلط الإدارة من حيث فرض الضريبة وتصحيحها وتحصيلها، كما تم بالمقابل منح عدة حقوق و ضمانات للخاضع للضريبة.

وبالتالي، فقد أضحت بذلك الضريبة في الوقت الحالي محددة الأبعاد، بحيث تناولها الفقهاء بالتعريف والتحديد، ووضعوا لها مبادئ حسب متطلبات كل مجتمع على حدى، فاختلقت سماتها حسب الفكر الضريبي السائد، وحسب اختلاف الأنظمة الاقتصادية والاشتراكية أو الرأسمالية، وحسب درجة النمو الاقتصادي بين مجتمع وآخر<sup>2</sup>.

وقد أجمع الفقه على تعريف الضريبة على أنها ذلك الاقتطاع النقدي الجبري والنهائي الذي يفرض على الخاضع للضريبة وفقاً لمقدرته التكليفية، وذلك مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية<sup>3</sup>.

وهكذا، فإن الضريبة تجسد مبدأ المساهمة في تحمل التكاليف العمومية، ويتكلف المشرع بوضع مختلف القواعد المتعلقة بتوزيع مقدارها بين أفراد المجتمع، وكذا مختلف الآليات القائمة على فرضها والمنازعة فيها وكذا استخلاصها وفق إجراءات محددة.

<sup>1</sup>- محمد حنين، المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2007، ص 284.

<sup>2</sup>- عبد السلام أديب، السياسة الضريبية و استراتيجيات التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي، إفريقيا الشرق، الطبعة الأولى، الدار البيضاء سنة 1998، ص 11.

<sup>3</sup>- عبد الكريم صادق بركات، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت 1976، ص 17.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

فقد نص المشرع الدستوري في الفصل 39 من الدستور على ما يلي: "على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها وفق الإجراء المنصوص عليه في هذا الدستور"، كما نص الفصل 40 من الدستور أيضا على ما يلي: "على الجميع أن يتحمل بصفة تضامنية وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها، التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد، وكذا تلك الناتجة عن الأعباء الناجمة عن الآفات والكوارث الطبيعية التي تصيب البلاد"<sup>1</sup>.

إلا أنه وبالرغم من هذا التتصيص الدستوري، فإن المجال الضريبي المغربي الحالي، لازال يعرف مفارقة وتناقضا حاصلين بين مبدأ الرضى بالضريبة ومبدأ ضرورة الضريبة لتغطية النفقات العمومية<sup>2</sup>، وهذا ما يتضح من خلال مقولة أندي باريلاري التالية: "لا يوجد شخص يحب أداء الضريبة، لكنه لا يوجد شخص يمكنه تصور ممارسة الدولة لوظائفها دون أموال"<sup>3</sup>، وهذه المسألة طبيعية نظرا لطبيعة الضريبة نفسها، باعتبارها اقتطاعا إجباريا من طرف الدولة يستهدف ثروة وتصرفات المواطن لتغطية التكاليف العمومية، وبذلك فهي تستهدف وتلازم الأفراد والمؤسسات<sup>4</sup>.

غير أنه وبالرغم مما سبق ذكره، تظل الضريبة أهم موارد ميزانية الدولة<sup>5</sup>، كما تحظى بأهمية كبرى كدعامة وعنصر حيوي للأنشطة الاقتصادية، لكونها تساهم في خلق التوازن الكامل والشامل، بحيث أن فرضها في مجتمع معين وفي وقت معين، يؤدي إلى التأثير على سلوك الأفراد في تعديل خططهم في مجالات الإنفاق المختلفة سواء بالنسبة للاستهلاك أو الاستثمار<sup>6</sup>، كما تعد الضرائب كذلك أبرز آلية لتوجيه السياسات الاقتصادية والاجتماعية، حيث تعبر عن فعل سياسي واقتصادي واجتماعي في الآن نفسه وما يترتب عن ذلك من

1- ظهير شريف رقم 1.11.91 الصادر في 27 شعبان 1432 (29 يوليو 2011)، المتعلق بتنفيذ نص الدستور، الجريدة الرسمية ع. 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليو 2011).

2- Abdelhamid Elgadi, Une fiscalité moderne pour une entreprise performante face aux défis de la mondialisation, Imprimerie Omnia, Rabat, 1999, p 19.

3 - Andri Barilari, Le consentement à l'impôts, les presses de sciences, 2000, p19.

4- C.F.Michel, Bouvier. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, LGDJ, 8eme éd; Paris 2007, p13.

5- نصير مكاوي، قراءة في آلية محاربة الغش الضريبي في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية طنجة، السنة الجامعية 2007-2008، ص 4.

6- البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مطبعة طوب بريس، الطبعة الأولى، الرباط 2013، ص 6

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

مبادئ تلازم الضريبة<sup>1</sup>، خصوصا مبدأ الرضى بالضريبة<sup>2</sup>، الذي ظهر في سياق تاريخي مرتبط بالصراع حول عدم أحقية فرض الضريبة إلا بموافقة نواب الأمة.

كذلك تعمل الضريبة على تحقيق المساواة والعدالة بين أفراد المجتمع وعلى تشجيع الاقتصاد، لأنها تعبر عن المساهمة المقطوعة من الدخول و المنتوجات لتأمين وظائف الدولة<sup>3</sup>، كما تكشف الضريبة كذلك عن درجة تدخل الدولة في الاقتصاد، وبذلك فهي تشغل الضرائب مركز النقاش الدائم حول تنظيم الشركات والاقتصاد الوطني، لأن النظام الضريبي يعد آلية لتنمية الاقتصاد ووسيلة لإعادة توزيع الثروة<sup>4</sup>، كما يشكل مصدرا للمواطنة<sup>5</sup>.

وبالتالي، فإنما يمكن قوله، هو أن الضرائب والرسوم التي في حكمها، تشكل أهم مورد مالي لميزانية الدولة والجماعات الترابية، وتساهم بشكل فعال في تمويل النفقات العمومية وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد.

ولقد عهد المشرع للإدارة العامة للضرائب والخزينة العامة، أمر فرضها وتحصيلها وزودها من السلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك، وفي المقابل سن ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة لحمايتهم من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية ضد حقوقهم المالية.

ويستمد الإلزام الضريبي مصدره كما سبق الذكر من مضمون الدستور كقانون أسمى في البلاد.

ويقوم النظام الضريبي الحالي بالمغرب على الثلاثية الجبائية المعروفة لدى أغلب الدول، في إطار عولمة الأنظمة الضريبية أي إخضاع الشركات لضريبة خاصة، والأشخاص الذاتيين وشركات الأشخاص لضريبة عامة على الدخل بالنسبة لمجموع

1- عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف، مبادئ النظرية العامة للضريبة، دار النهضة المصرية، القاهرة 1953، ص5.  
2 - Xavier Badin, Finances Publiques, Finances Nationales, Locales et Communautaires, Panorama du Droit, Ed Studyrana, France, 2007,P12.  
3 -Martine Betch. Droit fiscal, Théorie et Pratique, A jour des dernières lois fiscales, Ed Vuibert, 4eme éd, Paris 2012. P7.  
4 - Noureddine Bensouda, Les choix fiscaux, Ecole Nationale d'Administration, Rabat Mai 2006,p2.  
5 -Tomas Brand, Transition fiscal et consentement à l'impôt en Afrique Subsaharienne, Mars2007, p7.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

دخولهم، ثم ضريبة عامة على الإنفاق، وبعض الضرائب النوعية كالضريبة المهنية أو الحضرية، إلى جانب النظام الجبائي المحلي.

وتبعاً لما سبق ذكره، فإن الالتزام الضريبي يعد من أهم الالتزامات الشخصية لصالح الدولة باعتباره التزاماً تضامنياً تستوجبه المجتمعات، لكن بالمقابل ينبغي على الدولة أن تفرض الضريبة بشكل عادل، وتكفل للخاضع للضمانات القانونية المخولة له من طرف المشرع.

بحيث أنه وبالرغم من وضوح مفهوم الضريبة واقتناع الرأي العام بإجباريتها وأهميتها، فإنه مع ذلك بقيت تشكل عبئاً يجعل الخاضعين لها يعملون إما على التهرب من أدائها تارة وإما التشكيك في مقدارها تارة أخرى، ويكون ذلك عبر رفع تظلماتهم إلى إدارة الضرائب ثم إلى المحاكم، فكان من الطبيعي أن تفرز عن هذه الأخيرة أي الضريبة عدة نزاعات بين طرفي العلاقة الضريبية، بحيث نجد أن الإدارة الضريبية والتي منحها المشرع عدة صلاحيات تتعلق بتأسيس الوعاء الضريبي، قد تخل ببعض الضمانات القانونية المخولة للخاضعين للضريبة من قبيل؛ التبليغ بفرض الضريبة، احترام الإجراءات المسطرية المتعلقة بتصحيح أسس الضريبة أو الفرض التلقائي لها، الإعفاءات الجبائية..، مما يؤدي إلى نشوء نزاعات بينها (أي الإدارة) وبين الخاضع للضريبة، هذه النزاعات الضريبية التي ظهرت في الأنظمة الاقتصادية مع تطور الأنشطة المالية والتجارية التي يقوم بها الأشخاص سواء الطبيعيون أو المعنويون ومع تنامي دور الدولة وتدخلها في مجال الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

و تجدر الإشارة إلى أن تعريف النزاع الضريبي أو المنازعة الضريبية، ظل محل خلاف بين الفقه الضريبي، وذلك نظراً لغياب تعريفات دقيقة وواضحة سواء على مستوى الصعيد التشريعي الوطني أو التشريعات المقارنة.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ففي الفقه الضريبي الفرنسي، عرف الأستاذ " L.Formery " المنازعة الضريبية بأنها عدم التفاهم المصرح به بين الإدارة والمكلف<sup>1</sup>، كما عرفها الأستاذ "Lucien Mehel" على أنها عبارة عن خلاف بين طرفين هما الإدارة والخاضع للضريبة، يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم<sup>2</sup>.

كذلك عرفها الأستاذ "Jacques Molenier" أيضا، بكونها عبارة عن مجموعة من الأساليب القانونية التي بمقتضاها يتم فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق القانون الضريبي من طرف الإدارة الجبائية على الملزم<sup>3</sup>.

أما بالنسبة للفقه المغربي، فشأنه في ذلك شأن الفقه الفرنسي، حيث كان الاختلاف هو السائد أيضا، فقد عرف الأستاذ "عبد الله بودهرين" النزاع الضريبي بأنه: "مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي يمكن أن تنشأ بمناسبة تحديد وعاء الضريبة على مختلف أنواعها، أو تصفيته أو تحصيلها<sup>4</sup>، كما عرفه الأستاذ "عبد الرحمان ابليل" بكونه الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة وتصفيته وتحصيلها، ومن جهة أخرى يعني المسطرة الإدارية والقضائية المقررة قانونا والتي يمكن اللجوء إليها لتسوية هذا الخلاف<sup>5</sup>.

وينحصر النزاع الجبائي في صنفين هامين هما المنازعات في الوعاء contentieux de l'assiette و contentieux de l'assiette في التحصيل، إذ أن النزاع في الوعاء هو نزاع في أساس فرض الضريبة واحتسابها، أما النزاعات في التحصيل فهي تنصب على تحصيل الضرائب فقط، حيث أن الخاضع

1 -Mohamed Cherkoui , « LE Contentieux fiscal au Maroc », D.E.S, Faculté de science juridiques Economiques et Social Rabat, 1982, P 7.

2- Lucien Mehel Pierre Beltrane, Science et Technique fiscales, Edition Edmar, Paris 1984,p14.

3 - Jacques Molenier, Finances publiques, Edition Presse, Universitaires de France , Paris 1988, P310.

4 -Abdellah Boudahrin, Le contentieux Fiscal, Edition Edmar, Paris 1984, P 52.

5- عبد الرحمان ابليل، المنازعة الجبائية بالمغرب، دراسة مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق مراكش، سنة 1993-1994، ص43.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

للضريبة في ظل النزاع المذكور لا ينازع في أساس الضريبة أو احتسابها، وإنما يعترض على إلزامية الضريبة وعلى أدائها<sup>1</sup>، بمعنى أنه يعترض على أداء الضريبة، وهذا الاعتراض إما أن يكون اعتراضا على المتابعة، حين ينازع المدين في مشروعية شكل قرار المتابعة، وإما أن يكون اعتراضا على الإكراه، حينما ينازع الملمزم بالدين في وجود الالتزام الضريبي<sup>2</sup>.

وبالتالي، فإن النزاع في التحصيل والذي رغم طبيعته الجبائية، يبقى محدودا في إطار الجانب الشكلي لقرارات تحصيل الضريبة .

وجدير بالذكر إلى أن النزاع الجبائي الحقيقي هو نزاع في أساس الضريبة واحتسابها، وهو ما يعرف وكما سبق الذكر إلى ذلك بالنزاعات في الوعاء، والخاضع للضريبة في هذا الإطار لا يحق له أن يرفع نزاعه في الوعاء الضريبي مباشرة إلى القضاء الإداري، بل إن القانون اشترط صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الجبائي، أن يستنفذ طعنا سابقا أمام الإدارة الجبائية، أو أمام اللجان الضريبية حسب الحالات، فتقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الجبائية في مجال منازعات الوعاء الضريبي، إجراء إلزامي قبل نشر الخلاف أمام أنظار القضاء.

لكن إذا باشرت الإدارة الجبائية فحصا جبائيا في حق الخاضع للضريبة، أو أعادت النظر في العناصر التي صرح بها، فيحق للخاضع التقدم بالطعن مباشرة أمام اللجان الضريبية المختصة.

وبعد استنفاد الطعن خلال المرحلة الإدارية، يحق له التقدم بالمنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري طبقا للمادة الثامنة من القانون رقم 341/90<sup>3</sup> المحدث للمحاكم الإدارية التي

<sup>1</sup>- يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مطبعة طوب بريس، العدد الأول، الطبعة الأولى، الرباط، 2012، ص 19.  
<sup>2</sup>- عباس التاقي، المنازعات الضريبية واجتهادات المحاكم الإدارية، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط. سنة 2013، ص 13.

<sup>3</sup>- ظهير شريف رقم 1.91.225 الصادر في 22 ربيع الأول 1414 الموافق ل 10 ديسمبر 1993، المتعلق بتنفيذ القانون رقم 41-90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية الصادر بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1414 الموافق ل 3 نوفمبر 1993، ص2168.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

نصت على ما يلي: "تختص المحاكم الإدارية بالنزاعات الناتجة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات والضرائب ونزع الملكية لأجل المنفعة العامة، وبالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة".

وقد نظم الباب الخامس من نفس القانون من المادة 28 إلى المادة 36 اختصاص المحاكم الإدارية فيما يتعلق بالضرائب وتحصيل الديون المستحقة للخزينة والديون التي في حكمها.

وقد عرفت منازعات الوعاء أمام القضاء بالمغرب تطورات متلاحقة، فقبل الحماية كان القضاء الشرعي من الجهات التي تسهر على تسوية المنازعات، حيث ساد فيها الفقه والشريعة الإسلامية.

وفي مرحلة الحماية، أدخل المستعمر الفرنسي مؤسسات جديدة تمثلت أساسا في المحاكم العصرية التي يرجع لها اختصاص النظر في المنازعات التي يكون أحد أطرافها أجنبيا، هذا إلى جانب المحاكم الشرعية التي ثبتت في المنازعات بين المغاربة، كما صدرت خلال هذه الفترة كذلك عدة نصوص ذات طبيعة جبائية، مثل ظهير 9 أكتوبر 1920 المتعلق بإحداث الضريبة على البحار، وظهير 9 نونبر 1926 الذي يتعلق باستخلاص الديون للبلدية<sup>1</sup>، وحددت هذه النصوص المحاكم المختصة في النزاع الجبائي والإجراءات التي يلزم القيام بها لرفع النزاع أمامها - أي المحكمة الابتدائية -.

أما مرحلة الاستقلال، فقد تميزت بنظام قضائي موحد تشرف فيه المحاكم الابتدائية على كافة النزاعات بما في ذلك النزاعات الضريبية وذلك في ظل قانون 28 شتنبر 1974 المتعلق بالتنظيم القضائي للمملكة، وقبل ذلك تم إنشاء المجلس الأعلى بمقتضى الظهير الشريف الصادر في 27 شتنبر 1957، وخلال هذه الفترة وبالرغم من الإصلاحات المتوالية التي عرفها الجهاز القضائي، ظلت المحاكم الابتدائية هي المختصة في المنازعات الضريبية بالنظر للولاية العامة التي تتمتع بها في جميع أنواع القضايا طبقا للفصل 18 من قانون المسطرة المدنية.

1- العربي الكزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس أكدال، كلية الحقوق بالرباط، السنة الجامعية 2003-2004، ص 46-15.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

و يمكن استئناف الأحكام الصادرة عنها أمام محاكم الاستئناف، في حين أن المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) يختص بالطعن بالنقض في الطعون الرامية إلى إلغاء القرارات الإدارية بسبب تجاوز السلطة.

وفي سنة 1993، سيتم إنشاء المحاكم الإدارية بمقتضى قانون 90-41 كمحاكم متخصصة بالنظر في المنازعات الإدارية، ومنها المنازعات الضريبية، وذلك مواكبة للتحويلات الكبرى التي عرفها المغرب.

و أخيرا، وفي سنة 2006، تم إصدار القانون رقم 180.03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية، تأكيدا لرغبة المغرب في استكمال بناء دولة الحق والقانون القائمة على احترام المشروعية ومبادئ حقوق الإنسان، وبالتالي ستصبح الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تقوم بدورها الأصيل كمحكمة قانون بعد أن كانت ولمدة 13 سنة تنظر كمحكمة موضوع في استئناف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية.

و ما ينبغي الإشارة إليه أن النزاع في الوعاء يكون في الحالات التالية:

إما أن الخاضع للضريبة لا ينازع في خضوعه للضريبة، وإنما ينازع في العناصر الواقعة التي اعتمدها الإدارة أو اللجنة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها، ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع<sup>2</sup>، وإما أن الخاضع للضريبة ينازع في مبدأ خضوعه للضريبة، أي أنه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطالب بإسقاطها كليا ونكون أمام نزاع قانوني<sup>3</sup>.

ويمكن أن نضيف منازعة الخاضع للضريبة فيما يخص مسطرة فرض وتحصيل الضريبة بسبب عيب لحق إجراءات تأسيسها.

<sup>1</sup> - ظهير شريف رقم 1.06.07 صادر في 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006) المتعلق بتنفيذ القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية. جريدة رسمية عدد 5398 بتاريخ 24 محرم 1427 (23 فبراير 2006).

<sup>2</sup> - نجيب البقالي، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق بالمحمدية، السنة الجامعية 2007/2008، ص 5.

<sup>3</sup> - نفس المرجع، ص 5.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

والعيوب في اللغة هو الوصمة وجمع عيب عيوب و أعياب، وعاب الشيء أي صار ذا عيباً<sup>1</sup>.

وفي الاصطلاح، فهي العلل التي تنقص من قيمة الشيء أو منفعته، أو الحالة التي يخلو فيها الشيء عادة وينقص وجودها من قيمته ومنفعته<sup>2</sup>.

هذا، ويمكننا تعريف العيوب المسطرية في الميدان الضريبي بالخلل أو ذلك النقص أو القصور الذي يصيب مراحل تأسيس وتحصيل الضريبة.

إذ لا يخفى على أحد أهمية القوانين المسطرية في المجال الضريبي باعتبارها أداة لاقتضاء الحقوق والمحافظة عليها، وهذا ما حدا بالمشرع الضريبي إلى سن مجموعة من المساطر الضريبية وعيا منه بأهميتها ولارتباطها الوثيق بحقوق و ضمانات الأفراد، فهذه الإجراءات والمساطر تشكل ضمانات مهمة لطرفي العلاقة في القانون الجبائي، وتمس من جهة بحقوقهما وبالمسؤولية المنوطة بالإدارة الضريبية كجهة مكلفة بتوفير الموارد الضرورية لخزينة الدولة.

وتبقى في الأخير الغاية المتوخاة من سن المساطر الجبائية هي تنظيم العمليات الجبائية بغية التوفيق بين الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية وحقوق الخاضع للضريبة طبقاً للمقتضيات القانونية، لذا كان من الضروري إيلاء أهمية قصوى للطابع القانوني لهذه العمليات الجبائية من خلال ربطها بالنظام القانوني لفرض الضريبة، بحيث لا يجب أن تحول الأخطاء والممارسات دون حق الخاضع للضريبة في الحصول على حقوقه التي يضمنها له القانون الجبائي ودون تطبيق الجزاءات القانونية في حق الإدارة الجبائية، بما في ذلك بطلان مسطرة فرض الضريبة أو تحصيلها.

فالبطلان هو الأثر الذي يلحق المسطرة المعيبة، والجزاء الذي يعدم أي إجراء تم انجازه خلافاً للمقتضيات الشكلية لفرض الضريبة أو تحصيلها، وبالتالي إبطال كل

1- معجم الوسيط، مجمع اللغة العربية، مكتبة الشروق الدولية، القاهرة، الطبعة 4، سنة 2004، ص 670.  
2- سوزان محمد شحادة العرموطي، العيب الجوهري وأثره في بطلان الإجراءات الجهرية، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، سنة 2009، ص 15.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الإجراءات اللاحقة لهذا الإجراء الباطل تماشياً مع القاعدة الفقهية " ما بني على باطل فهو باطل " سواء تم تقرير ذلك البطلان من طرف المشرع بنص صريح أو اهتدى له القاضي من خلال تفسيره وتعامله مع النصوص الضريبية، على أساس أن كل إجراء يتخذ طبقاً للمقتضيات القانونية يعتبر صحيحاً، والاستثناء هو بطلان الإجراء عند خرقه أو مساسه بحقوق وحرريات الأفراد.

### • أولاً: أهمية الموضوع

تندرج أهمية و راهنية موضوعنا هذا في ارتباطه بمجال الحقوق والحرريات باعتباره مجالاً حيويًا وركيزة لدولة القانون، وذلك نظراً لما لاحترام القواعد المسطرية في المجال الضريبي من أهمية على مراحل تأسيس وتحصيل الضريبة، فهي تعتبر مقتضيات واجبة التطبيق لارتباطها بضمانات الخاضع للضريبة وحقوقه، بحيث يترتب على عدم احترامها إلغاء لمسطرة الفرض والتحصيل الضريبي، مما سينجم عنه إهدار أموال مهمة على الخزينة بمجرد خلل أو عيب شكلي.

كما يكتسي هذا الموضوع أهمية كبرى، نظراً لما له من انعكاسات على مالية الدولة من جهة، وعلى الخاضعين للضريبة من جهة أخرى، وكذلك بسبب التطورات التي عرفتها علاقة الإدارة بالخاضع للضريبة.

كذلك تتجلى راهنية وأهمية هذا الموضوع أيضاً، في تمكين الباحث من الإلمام بمجموعة من المفاهيم الأساسية في مجال القانون الجبائي، إذ لا يمكن الإلمام بالموضوع إلا من خلال الإحاطة والفهم التامين للقوانين الجبائية وكيفية تطبيقها.

كما تظهر أهمية هذا الموضوع كذلك، في كونه يبين الدور المهم الذي يلعبه القضاء الإداري في المادة الجبائية، والذي يتجلى في ضمان التوازن بين الإدارة والخاضع للضريبة.

### • ثانياً: أسباب اختيار الموضوع

هناك عدة أسباب فرضت علينا التعامل مع الموضوع، منها الموضوعية والذاتية، والتي تتلخص أهمها في قلة التراكم النظري الأكاديمي المكتوب في هذا الموضوع بشكل

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

عام، فباستثناء بعض المؤلفات والرسائل الجامعية المنجزة داخل أو خارج أرض الوطن، فإننا لا نجد إلا دراسات ومقالات متناثرة في بعض المجالات المتخصصة في الشؤون المالية والاقتصادية والتي تشير إلى هذا الموضوع بشكل عرضي.

أيضا ستمكن دراسة هذا الموضوع من تجاوز الجانب النظري في مجال المنازعات الجبائية، انطلاقا من التعامل مع عدة أحكام وقرارات قضائية، وهو الأمر الذي غالبا ما يغيب في الكتابات المتعلقة بالمنازعات الضريبية.

### • ثالثا: صعوبات البحث

لقد اعترضت هذا الموضوع مجموعة من الإكراهات والصعوبات، تتمثل أساسا في قلة وندرة الدراسات التي تناولت الموضوع، هذا إضافة إلى صعوبة الحصول على مساعدات علمية وتقنية من لدن إدارتنا والتي تعتبر الجهاز الذي من المفترض عليه أن يقدم كامل العون للطالب الباحث، مادام أن هذا الأخير (أي الطالب الباحث) يهدف من خلال بحثه في نهاية المطاف إلى تحقيق الصالح العام لوطنه وللإدارة التي تعتبر جزءا من هذا الوطن.

### • رابعا: إشكالية البحث

تستهدف هذه الدراسة البحث عن العيوب و الاخلالات المسطرية في النظام الجبائي المغربي سواء التي كشفت عنها الممارسة الإدارية والعملية للنصوص، أو التي كشف عنها الاجتهاد القضائي، ذلك أن التطبيق العملي للمساطر الضريبية، أبان عن عدة عيوب شكلية شابت هذه المساطر سواء في مرحلة الوعاء أو التحصيل، مما شكل بالتالي مساسا بحقوق الخاضع للضريبة، وولد خلافا بينه وبين الإدارة الضريبية، هذا الخلاف الذي ينتهي دائما بإقرار القاضي الإداري جزاء البطلان والذي يكون له أثر على الالتزام الضريبي.

هذا وتنصب إشكالية بحثنا حول تجليات العيوب المسطرية في الميدان الضريبي وأثرها على الالتزام الضريبي.

هذه الإشكالية الرئيسية التي تحيل إلى العديد من الأسئلة الفرعية، والتي نتجلى أبرزها

فيما لي:

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- ماهي العيوب المسطرية المنصوص عليها قانونا؟
- ماهي العيوب المسطرية المثارة من طرف القضاء الإداري؟
- ماهو أثر الاخلالات المسطرية على الالتزام الضريبي؟
- ألا يعتبر الحكم بإبطال المسطرة جزاءا قاسيا له عواقب وخيمة على الالتزام الضريبي ويشكل خروجاً عن "قاعدة لا بطلان بدون نص"؟

### • خامسا: المناهج المعتمدة

لقد حتمت علينا دراسة هذه الإشكاليات، إتباع منهجية علمية معينة، هذه الأخيرة التي تعتبر الأداة الأكثر توصلا إلى الحلول والنتائج، وذلك من خلال إتباع مجموعة من القواعد والأنظمة العامة التي تم وضعها خصيصا بغرض التوصل إلى حقائق منطقية للظاهرة المدروسة، الأمر الذي فرض علينا في موضوعنا هذا، البحث عن المنهج الذي يمكن من خلاله التغلب على التحديات، خاصة تلك المتعلقة بتداخل وسرعة وتطور المتغيرات ومحاولة عزلها وبحث أثرها في إطار نظري شامل وهادف بغية الوصول للحقائق والآراء الفكرية التي تحكم الضوابط العلمية .

وبما أن موضوع أطروحتنا يهدف إلى معرفة العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، فإنه وعلى ضوء الإشكالية المحورية والتساؤلات المتفرعة عنها، سوف نحاول مقارنة هذا الموضوع من خلال الاعتماد على مجموعة من المناهج والتي سوف تتمثل أساسا في كل من المنهج التاريخي ، وذلك قصد الوقوف على تطور القوانين المؤطرة للضريبة، خصوصا قوانين المالية السنوية، وتأثير ذلك على الاجتهادات القضائية الصادرة عن القاضي الإداري في المجال الضريبي، سيما فيما يتعلق بالمساطر الجبائية التي سطرت عدة قواعد مسطرية كرد فعل على اجتهادات المحاكم الإدارية، كما سيتم الاستعانة بالمنهجية القانونية وذلك بغرض تحديد الإطار القانوني والتشريعي للدراسة، ولإبراز مضمون القواعد العامة التي تحكم المادة الضريبية ولاستحضار مختلف الاجتهادات القضائية، وذلك كأرضية أساسية نحو استعمال المنهج المقارن، وذلك بغرض الوقوف على ما سارت عليه التجارب المقارنة في مجال العيوب المسطرية، سيما

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

التجربة الفرنسية بالنظر للارتباط العضوي والتاريخي الذي جعل كل من المشرع والاجتهاد القضائي المغربيين يستلهمان مجموعة من المبادئ والأحكام من هذه التجربة.

كما سيتم الاعتماد كذلك على المنهج الوصفي، والذي سنقوم من خلاله بوصف وتحليل واقع العيوب المسطرية على ضوء التشريع المغربي والواقع العملي من خلال الاستعانة بالاجتهاد القضائي في المادة الضريبية، سيما وأن هذا المنهج يقوم على تجميع المعلومات المتعلقة بالدراسة وذلك بغرض وصفها وتحليلها وتفسيرها، كما ويعتمد على المقاربة النصية لمختلف مقتضيات القانونية ذات الصلة بالموضوع.

### ● سادسا: خطة البحث

ستركز خطة البحث التي اعتمدها على التقسيم الثنائي للموضوع وذلك على الشكل

التالي:

القسم الأول: تجليات العيوب المسطرية في الميدان الضريبي

القسم الثاني: آثار العيوب المسطرية على الالتزام الضريبي

## القسم الأول: تجليات العيوب المسطرية في الميدان الضريبي

تجسد الجباية مبدأ المساهمة في النفقات العامة، ويتكلف المشرع الجبائي بوضع مختلف القواعد المتعلقة بتوزيع مقدارها بين أفراد المجتمع ومختلف الآليات القائمة لفرضها والمنازعة فيها وفق إجراءات محددة<sup>1</sup>.

وقد أناط المشرع كما سبق الذكر للإدارة الضريبية ممثلة في كل من المديرية العامة للضرائب ومديرية الخزينة العامة للمملكة أمر فرض الضريبة وتحصيلها، وخولها صلاحيات ووسائل قانونية ومادية للقيام بوظيفتها، كما متع الخاضعين للضريبة بضمانات دستورية وقانونية لحمايتهم من كل تجاوز للسلطة من طرف الإدارة الضريبية، وهنا يبرز دور القاضي في تحقيق التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية أي الخاضع للضريبة والإدارة الضريبية.

وتجدر الإشارة إلى أن الأصل في تحديد المادة الضريبية ينبنى على إقرار أو تصريح يصدر عن الخاضع للضريبة داخل الأجل القانوني المحدد مسبقا فيه أساس الضريبة الذي يقر به من أجل تحديد حصته من المساهمة الضريبية، حيث يتم ربط الضريبة انطلاقا من العناصر المدلى بها.

ويعتبر التصريح أو الإقرار<sup>1</sup> وسيلة عملية حضارية لإشراك الخاضع للضريبة في عملية ربط الضريبة، وهو يعبر عن رغبة الخاضع للضريبة في المشاركة في تحمل العبء عن مفتش الضرائب وجعل مهمته ترقى إلى ما هو أعقد أي المراقبة والتصحيح.

1- مولاي عبد الرحمان ابليللا، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة وخصوصية المادة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- مراكش، الموسم الجامعي 2006-2007، ص 2.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

كما يكتسي التصريح أهمية بالغة، لأنه لا يمكن للإدارة أن تغير الأساس الذي وقع التصريح به، إلا إذا اتبعت مسطرة قانونية وهي مسطرة تصحيح الأساس الضريبي<sup>2</sup>، فضلا عن أنه ( أي التصريح ) يعبر عن حسن نية الخاضع للضريبة وعن حس المواطنة لديه وامتناله للواجبات التي تفرض عليه بشكل طوعي، وعن رغبته كذلك في المساهمة أو المشاركة في تحمل الأعباء العامة.

وهكذا، فإن وجود التصريح أو الإقرار يحد من تدخل الإدارة في تحديد الأساس الضريبي، إلا أنه في بعض الأحيان، قد يعزف الخاضع للضريبة عن تقديم التصريح داخل الأجل القانوني المخول له، وقد لا يلتزم بتقديم وثائقه المحاسبية عندما تقرر الإدارة القيام بفحص محاسبته، مما يفسح المجال للإدارة للتدخل لتحقيق القواعد المسطرية قصد تحقيق الإلزام الضريبي وفق مسطرة خاصة، يكون منطلقها هي دعوة الإدارة الخاضع للضريبة إلى وضع التصريح ولا يكون منطلقها هو تحديد الأساس الضريبي.

إلا أنه وإن كانت الإدارة تتوفر على إمكانية التحديد الانفرادي للوعاء الضريبي، فإنها لا تتوفر على حرية مطلقة في هذا المجال، بل إنها مقيدة بضرورة اتباع الإجراءات التي فرضها المشرع لتحصيل الخاضع للضريبة من كل فرض تعسفي وذلك تحت طائلة البطلان. وهكذا، فإن التطبيق العملي للنصوص الجبائية، أبان عن عدة عيوب مسطرية في الميدان الضريبي، مما شكل مساسا بحقوق الخاضع للضريبة، وولد خلافا بينه وبين الإدارة الضريبية.

من هذا المنطلق سنطرح أسئلة مفادها:

- 1- التصريح بالتأسيس أو بالوجود: وهو التصريح الذي يودعه الخاضع للضريبة لأول مرة عند تأسيس شركة بالمغرب، أو عند بداية النشاط فيما يخص الأشخاص الذاتيين، وقد نظم هذا النوع من التصريح بموجب المادة 148 من المدونة العامة للضرائب حيث نجد:
  - التصريحات الدورية: وهي تلك التصريحات التي يقدمها الخاضع للضريبة بصفة منتظمة للإدارة الضريبية لأجل تقدير المادة الخاضعة للضريبة، وقد نظمت بالمدونة العامة للضرائب في مواضيع مختلفة أهمها المادة 20.
  - التصريح التعديلي: وهو ذلك الإقرار الذي يقدمه الخاضع للضريبة للإدارة الضريبية في حالة وقوع متغير معين، كتغيير المقر الاجتماعي، أو تغيير مكان الإقامة، أو توقف المنشأة عن مزاولتها نشاطها أو بيعها أو انقسامها أو تحويلها، نتيجة لوقوع إحدى المتغيرات، لذلك ينبغي إعلام إدارة الضرائب بواسطة تصريح تعديلي بالمتغيرات الواقعة خلال أجل محدد، وقد نظم هذا النوع في المواد 149 و 150 من م.ع.ض.
- 2- عزيمة هنداز، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الرباط 2011، ص 4-5.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- ماهي العيوب المسطرية التي جاء بها المشرع في الميدان الضريبي؟ وهل هي واردة على سبيل الحصر أم المثال؟

- ماهي العيوب المسطرية غير المنصوص على جزاء مخالفتها في القانون الضريبي؟  
وتأسيسا على ما سبق، فإن دراسة هذا القسم تكتسي في نظرنا أهمية بالغة، إذ من خلاله سوف يتم الإجابة عن الأسئلة السالفة الذكر، وذلك من خلال التعرف عن كتب على العيوب المسطرية في الميدان الضريبي وعن الجدل القائم حولها (الفصل الأول)، كما سوف يتم من خلاله كذلك تسليط الضوء على العيوب المسطرية غير المنصوص على جزاء مخالفتها في القانون الضريبي (الفصل الثاني).

**الفصل الأول: العيوب المسطرية بنص المشرع والجدل القائم حولها**

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

إن الغاية من وضع الإجراءات المسطرية تكمن أساسا في الرغبة في إضفاء الشفافية على الربط الضريبي، وحماية الخاضع للضريبة من كل اضطراب أو تعسف أو شطط صادر عن الإدارة الضريبية، خصوصا بعد تكريس النظام الإقراري عوض التلقائي، إذ أن تصريح الخاضع للضريبة هو أساس احتساب الضرائب، وعلى الإدارة الدخول في مسطرة تواجبية مع الخاضع للضريبة لمناقشة معطيات الإقرار، كما أن استبعاده يستلزم عدة إجراءات لإثبات عدم صدقية الإقرار، هذه الشراكة من طرف الخاضع للضريبة في تأسيس الضريبة تحتم على الإدارة احترام جميع هذه الشكليات لتقادي العيوب المسطرية في فرض الضريبة.

فالعيوب المسطرية هي الإخلالات التي تصيب فرض الضريبة وتتحقق في حالة عدم احترام الإدارة لإجراء شكلي نص عليه القانون.

و بالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب، نجد أن المشرع نص على حالتين يترتب عن الإخلال بإحدهما إلغاء مسطرة التصحيح الضريبي (المبحث الأول)، الشيء الذي طرح نقاشا حول هذا التنصيص هل هو على سبيل المثال أم الحصر؟ ( المبحث الثاني).

### المبحث الأول: الإخلالات المسطرية ذات الأثر المنصوص عليها قانونا

لقد نص المشرع الضريبي على حالتين يترتب عن الإخلال بهما إلغاء المسطرة وهما كالاتي:

- الحالة الأولى: وتتعلق بعدم توجيه الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أوهما معا داخل أجل 15 يوما.

- الحالة الثانية: وتتعلق بعدم احترام الإدارة الضريبية لأجل الستين يوما بالنسبة للرسالة الثانية الواجب تبليغها إلى الخاضع للضريبة بعد جوابه على الرسالة الأولى في إطار المسطرة التواجبية، وهي المقتضيات التي تضمنها البند الثامن من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالمسطرة العادية لتصحيح الضريبة، والبند الرابع من المادة 221 المنظمة للمسطرة السريعة للتصحيح من نفس المدونة.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ويظهر للوهلة الأولى عدم وجود نص قانوني ينص على الإخلالات المسطرية التي يترتب عنها إلغاء مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، إذ نجد المشرع الضريبي حصر الإخلالات أو العيوب المسطرية في مسطرتي الفحص والتصحيح.

وتجدر الإشارة كذلك إلى أن هذا التصنيف المتعلق بالعيوب المسطرية، طرح انقساماً بين كل من الإدارة الضريبية التي تعتبر هذه الإخلالات المنصوص عليها حصرية، وبين الخاضع للضريبة الذي يرى عكس ذلك.

إذن، لماذا خص المشرع هاتين الحالتين دون غيرهما من الحالات الأخرى؟ (المطلب الأول)، وهل فعلاً هي حصرية أم على سبيل المثال؟ (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: حالة إخلال الإدارة بأجل 15 يوماً المنصوص عليه في

#### مسطرة الفحص

يشكل حق المراقبة أو الفحص الآلية القانونية التي منحها المشرع للإدارة الضريبية لممارسة مجموعة من العمليات للتأكد في المكتب أو في عين المكان من صحة التصريحات المقدمة للإدارة الضريبية<sup>1</sup>، وكذا المحافظة على حقوق الخزينة خاصة وأن النظام الجبائي منذ سنة 1984 يقوم على المستوى الوطني على مبدأ الإقرار من جانب الخاضع للضريبة<sup>2</sup>، أما على المستوى المحلي فهو يجمع بين الإقرار والتقدير الإداري، بحيث تتدخل الإدارة في تقدير الواقعة المنشئة للضريبة.

فهذا النوع من الرقابة أو الفحص يسمح للإدارة بمراقبة أكثر فعالية في مواجهة التهرب الضريبي، ويضبط الكثير من المناورات الهادفة إلى الإفلات من الضريبة، كما يسمح للإدارة بتحصيل أكثر سرعة وفعالية لمستحقاتها الضريبية، غير أن سلطة الإدارة في هذا

1-Bouchaib Azale : « le contrôle fiscal au Maroc », Mémoire pour l'obtention du diplôme Supérieur Approfondies au finances Publiques , Université Hassan 2, Faculté de Droit Casablanca, Année universitaire 1994-,1995 p 592 .

2-عزيزة هناد، مساهمة في دراسة مسطرة تصحيح الأساس الضريبي والمنازعات المترتبة عنها، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق السويسي الرباط، السنة الجامعية 2005-2006، ص 18.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

السياق، تبقى مقيدة بمجموعة من الإجراءات المسطرية<sup>1</sup>، والتي تشكل ضمانات قانونية للملزم<sup>2</sup>.

ومسطرة الفحص الجبائي تهدف بالأساس إلى ما يلي<sup>3</sup>:

- فحص مدى مصداقية ونظامية المحاسبة التي يمسكها الخاضع للضريبة الذي يفرض عليه القانون مسك المحاسبة؛
- التأكد في عين المكان من وجود الأموال المدرجة في الأصول؛
- التحقق من صحة الوثائق والعمليات المدرجة في الوثائق المحاسبية والإقرارات المدلى بها.

إلا أنه إذا ما قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة يتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب عليها تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، وذلك قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (15) يوما على الأقل.

هذا، وتعتبر المحاسبة تقنية تهدف من جهة إلى تسجيل العمليات التي تقوم بها المقاول (بيع وشراء السلع وتحصيل الديون) وفق منطق اقتصادي ومالي، كما تهدف إلى تشخيص وضعية المقاول لأجل تحقيق الصورة الصادقة<sup>4</sup>.

وقد عرف القضاء الفرنسي عملية فحص المحاسبة بأنها مراقبة صدق إقرارات الخاضع للضريبة، وذلك بمقارنتها مع البيانات المحاسبية لصفات فرض الضريبة، أو هي نظام قانوني تقوم الإدارة بموجبه بالتحقق من صدق المحاسبة.

<sup>1</sup> - عبد القادر التبعلاطي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار الأحمدي للنشر، الطبعة الثانية، الدار البيضاء، سنة 2001، ص 76.

<sup>2</sup> - مصطفى كداي، التهرب الضريبي بين المراقبة الجبائية والعمل القضائي، الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، مطبعة سلسبيل، مكناس. يوليوز. 2010، ص 72

<sup>3</sup> - لبني شنتوف، حماية المكلف في المنازعات الجبائية بين مقتضيات النص القانوني وتوجهات العمل القضائي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق طنجة، 2010، ص 23.

<sup>4</sup> - Fachтали Abderrazak et Fauguig Brahim ; La comptabilité générale des entreprises marocaines, Tome 1, Ed Fadala, 3 éme éd, 2004, P7 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وكما سبقت الإشارة إلى ذلك، فإنه يتوجب على الإدارة الضريبية قبل القيام بالفحص الضريبي، تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل<sup>1</sup>. هذا الإشعار الذي يعتبر من أهم ضمانات الفحص الجبائي للخاضع له، ويصطلح عليه ببيان المرور<sup>2</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن الإجراء المتعلق بالإشعار بالفحص أثار عدة إشكالات على المستوى العملي والقانوني، هذه الإشكالات التي سنتم مناقشتها في (الفقرة الأولى)، قبل الانتقال للحديث عن الأثر القانوني المترتب عن عدم توجيه الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أوهما معا داخل أجل 15 يوما (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: أهم الإشكالات المثارة على مستوى الإجراء المتعلق بالإشعار بالفحص

لقد أوجب المشرع على الإدارة الجبائية حينما تقرر القيام بفحص المحاسبة، تبليغ إشعار بالفحص إلى الخاضع للضريبة وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من (م.ع.ض) قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل.

ويتضمن الإشعار بالفحص البيانات التالية:

- يجب أن يكون الإعلام موقعا ومؤرخا من طرف رئيس فرقة التحقيق ويحمل رقم هاتف المصلحة وعنوانها؛
- السنوات الخاضعة للفحص؛
- أنواع الضرائب المشمولة بالفحص والمواد القانونية المنظمة لها؛
- تاريخ بداية أشغال الفحص والمواد القانونية المنظمة لها؛

1 -Mohamed Mahdun, L'audit fiscal au Maroc, Cas des impôts directs, Mémoire pour l'obtention du diplôme de cycle Supérieur de l'ENA, Ecole Nationale d'Administration, Rabat, 1995,p 22 .

2- سليمان بومزوغ، المراقبة الجبائية للمقاولة في المغرب، مطبعة دار السلام، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2016، ص55.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- اسم ودرجة المفتش الذي يباشر الفحص؛

- رقم بطاقة المهمة حتى يتأكد الملزم بأن المشرع محلف.

وقد أثار موضوع الإشعار بالفحص إشكالية تتعلق حول ما إذا كان يجب على الإدارة تبليغ الإشعار بالفحص إلى الخاضع للضريبة أم تكفي بتوجيه إشعار بذلك، وبحسب المشرع المغربي، فقد نص صراحة على إجبارية تبليغ الإشعار بالفحص إلى الخاضع للضريبة، ليضع بذلك حدا للجدل القائم حول تفسير العبارة السابقة التي تضمنتها المادة 105 من القانون رقم 89.17 المنظم للضريبة العامة على الدخل، والمادة 32 التي تقابلها في القانون رقم 24.86 المنظم للضريبة على الشركات، وهما المادتان اللتان وردا فيهما استعمال عبارة "وجب توجيه إشعار"، إذ أن الإدارة في تطبيقها لمسطرة الفحص كانت تتمسك بعدم وجوب التبليغ استنادا إلى حرفية عبارة "توجيه" التي تفيد "التبليغ"<sup>1</sup>.

فالمشرع قوى من فعالية ضمانة الإشعار، بحيث لم يعد يستلزم توجيه الإشعار فقط، بل التبليغ الصحيح النافذ للخاضع للضريبة<sup>2</sup>، وهو نفس الاتجاه الذي سار عليه الاجتهاد القضائي، 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 للخاضع للضريبة من أجل تهيب دفاعه وإعداد وثائقه المحاسبية<sup>3</sup>.

وفي هذا تقول الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرارها الصادر بتاريخ 2003/01/23 ما يلي: "وحيث إن مؤدى ذلك أن الأجل الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء التفتيش وتاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة المعنية لفحص المستندات يجب ألا يقل عن 15 يوما، وأن العبرة في ذلك هي التوصل بالإشعار وليس تاريخ

1-رضى التايدي، دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مداخلة بالندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2011/16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، سنة 2011، ص 163.

2-مبارك الركبي، المراقبة الضريبية وأثرها على تعديل الأساس الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2009-2010، ص 80.

3-رضى التايدي، دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 163.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملزم ليتمكن من تهيب دفاعه<sup>1</sup>، وهذا التوجه القضائي تم تأكيده في العديد من الأحكام والقرارات القضائية، من ذلك القرار الصادر عن محكمة النقض<sup>2</sup>، والذي جاء فيه: " إن العبرة بتبليغ الإشعار الأول واحترام أجله، وليس بواقعة التوجيه".

هذا، وإذا كان المشرع قد أوجب على الإدارة الضريبية تبليغ الخاضع المراد التحقق من محاسبته إشعارا بالفحص قبل التاريخ المحدد لإجراء الفحص بمدة لا تقل عن خمسة عشر يوما تحت طائلة إلغاء مسطرة التصحيح، فإنه قد يتعذر تسليم الإشعار بالفحص إلى الخاضع للضريبة نظرا لعدم العثور عليه أو على الشخص الذي ينوب عنه وذلك بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب، وذلك عندما يتم توجيه الإشعار في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم بواسطة أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية، في هذه الحالة تدخل المشرع بمقتضى قانون المالية لسنة 2007 ونص في المادة 219 الفقرة الثانية من (م.ع.ض)، على أن الإشعار بالفحص الذي يتم إرجاعه إلى مفتش الضرائب المعني بالأمر مذيلا ببيان غير مطالب به أو انتقل من العنوان أو عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو الخاضع للضريبة غير معروف بالعنوان، يعتبر في هذه الحالات الظرف المتعلق به "أي بالإشعار" مسلما بعد انصرام أجل العشرة أيام التالية لتاريخ إثبات تعذر تسليم الإشعار<sup>3</sup>.

أيضا يطرح الإجراء المتعلق بالإشعار بالفحص إشكالا آخر يتعلق بالتاريخ الذي يتعين فيه الشروع فعلا في عملية الفحص بعد التوصل بالإشعار، فالمادة 212 من المدونة العامة للضرائب توجب بأن يكون الفاصل الزمني بين التاريخين هو 15 يوما على الأقل، أي أن كل عملية فحص شرع فيها قبل إدراك ذلك الأجل، يترتب عنها إلغاء مسطرة التصحيح برمتها بصريح نص المادة 220 من (م.ع.ض)، في حين يبقى التساؤل مطروحا بالنسبة للحالة التي

1-قرار محكمة النقض عدد 53 الصادر بتاريخ 2003/01/23 في الملف الإداري عدد 2002/2/4/866، منشور بدفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/9، ص 81.

2-قرار محكمة النقض عدد 579، الصادر بتاريخ 2004/04/20 في الملف الإداري عدد 99/1/527، قضية الدرقاوي ضد وزير المالية، أشار إليه محمد قصري في مقاله: " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 62، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2011، ص 36.

3-عزيزة هنداز، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، مرجع سابق، ص 41.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

تتخلف فيها الإدارة عن الموعد الذي حددته للخاضع للضريبة من أجل الشروع في التفتيش بعد استيفاء مدة 15 يوما في تاريخ التوصل بالإشعار، فمن وجهة نظر الإدارة طالما أن الأجل الفاصل وقع احترامه، فإن تغيير تاريخ الشروع في التفتيش لا يعيب المسطرة، لأن الملزم استفاد من الضمانة التي يخولها له القانون في هذا الخصوص، وهو طرح ينطوي على فهم الضمانات التي يتيحها الإشعار بالفحص<sup>1</sup>، والتي اعتبر الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2009/01/14<sup>2</sup> بأنها تبرز على مستويين اثنين:

1- تمكين الملزم من تجهيز حججه ووثائقه المحاسبية حتى تكون رهن إشارة المفتش المحقق عند قدومه إلى المؤسسة، وهو ما يقتضي منحه الأجل الكامل المحدد لهذا الغرض والذي ينبغي ألا يقل عن 15 يوما من تاريخ توصله بالإشعار؛

2- احترام الموعد المحدد في الإشعار كتاريخ لانطلاق عملية الفحص، وذلك تفاديا لعنصر المباغثة بالنسبة للخاضع للضريبة في حالة عدم حضور المفتش في الموعد المذكور، لأن ذلك سيجعل الخاضع للفحص في وضعية انتظار إلى ما لا نهاية، مادام أنه ليس هناك أي أجل يقيد الإدارة بوجوب الشروع في الفحص من تاريخ توجيه الإشعار.

وبالتالي، فإن عدم الالتزام بالموعد الوارد في هذا الأخير أي الإشعار بالفحص، يفرض عليها توجيه إشعار ثان يحدد الموعد الجديد للفحص، وهذا التوجه القضائي تم تأكيده في العديد من الأحكام والقرارات القضائية<sup>3</sup>.

وهكذا، فإن القضاء الإداري المغربي على مستوى جميع درجاته مجمع على وجوب إعادة تبليغ الخاضع للضريبة بإشعار جديد للفحص في حالة تغيير الموعد المحدد في الإشعار الأول.

1- رضى التايدي، دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 164.  
2- حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 71 الصادر بتاريخ 2009/01/14 في الملف الإداري عدد 2008/450 ش.ض.  
3- انظر في نفس الاتجاه:  
- الحكم الصادر عن نفس المحكمة أي المحكمة الإدارية بالرباط عدد 589 بتاريخ 2008/04/09 في الملف الإداري رقم 07/2092 ش.ض.  
- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، الصادر بتاريخ 2009/01/22 في الملف الإداري عدد 9/8/267؛  
- قرار محكمة النقض عدد 53، الصادر بتاريخ 2003/01/23 في الملف الإداري عدد 2002/2/4/866، منشور بدفاتر المجلس الأعلى، م س، ص 81.  
- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 1482 الصادر بتاريخ 2003/10 في الملف الإداري عدد 2118/4/2/2.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وبالتالي فعندما ترغب الإدارة بإبلاغ الخاضع للضريبة بتغيير تاريخ الشروع في الفحص قبل حلول الموعد المحدد في الإشعار الأول، فلا يجب عليها في مثل هذه الحالة أن يفصل أجل 15 يوما بين تاريخ التوصل بالإشعار الثاني والتاريخ الجديد للفحص، ويكون الأجل المذكور قد احترم باعتبار تاريخ التوصل بالإشعار الأول، أما في الحالة التي تقدم فيها الإدارة على تحديد تاريخ جديد للفحص بعد فوات التاريخ المحدد في الإشعار الأول، فإنه يكون لزاما عليها آنذاك أن يفصل بين تاريخ التوصل بالإشعار الثاني وتاريخ الشروع الفعلي في الفحص مدة 15 يوما كاملة، دون أي اعتبار لتاريخ التوصل بالإشعار الأول الذي تكون آثاره القانونية منتهية<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: الأثر المترتب عن عدم توجيه الإشعار بالفحص أو ميثاق الخاضع للضريبة أوهما معا داخل الأجل القانوني

بالرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة 212 من المدونة العامة للضرائب، فإنه إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل..، إذ يتعين على المفتش أن يشعر الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه بتاريخ انتهاء عمليات الفحص.

ويجب أن يكون هذا الإشعار بالفحص مرفوقا بميثاق الخاضع للضريبة الذي يذكر بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية المنصوص عليها في هذه المدونة.

وهكذا، وتطبيقا للمقتضيات السالف ذكرها، اعتبرت محكمة النقض بمقتضى إحدى قراراتها<sup>2</sup> أن: "المادة 212 من المدونة العامة للضرائب نصت في فقرتها الأولى على أنه، إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة يتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب تبليغ الإشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه، وذلك قبل

1- رضى التايدي، دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 166.

2- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 2/1206 الصادر بتاريخ 2014/12/18 في الملف الإداري عدد 2013/2/4/3532.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل، بما يعنيه ذلك من أن الأجل الذي ينبغي على الإدارة التقيد به في هذا المجال هو 15 يوما على الأقل.."

وبالتالي، فمسطرة الفحص توجب على المفتش الفاحص أن يبلغ إشعاراً إلى الخاضع للضريبة قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوماً على الأقل، بحيث أن عدم احترام المفتش أجل 15 يوماً التي يجب أن تفصل بين تاريخ التوصل وتاريخ الفحص، يعتبر عيباً مسطرياً يؤدي إلى إلغاء مسطرة التصحيح، وذلك عملاً بمقتضيات المادة 220 وكذا المادة 221 من المدونة العامة للضرائب اللتان تنصان على ما يلي: " تكون مسطرة التصحيح لاغية في حالة عدم توجيه الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أو هما معا داخل الأجل المنصوص عليه في الفقرة الأولى من البند الأول من المادة 212<sup>1</sup>."

ويعتبر هذا الأجل ذو أهمية بالغة بالنسبة للخاضع للضريبة، لأنه يعد ضماناً تمكنه من تهيئ نفسه ووثائقه للمراقبة، حتى يكون بمنأى عن كل تدخل مباغت من طرف الإدارة<sup>2</sup>.

وفي هذا الإطار وفضلاً عما سبق ذكره، وتكريساً كذلك للنص القانوني الذي يقضي بإلغاء مسطرة التصحيح في حالة عدم التقيد بتبليغ الإجراء المذكور، اعتبرت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض على أن: "تبليغ الملزم بالإشعار بالفحص قبل تاريخ بداية المراقبة الضريبية بما لا يقل عن خمسة عشر يوماً، هو إجراء مقرر بقوة القانون تحت طائلة البطلان، وبالتالي لا يجوز إجازته"<sup>3</sup>.

---

1- انظر في هذا الصدد، حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 588، الصادر بتاريخ 2008/4/9 في الملف الإداري رقم 07/2092/ش.ض وهو ما أكدته نفس المحكمة في حكم لاحق لها بتاريخ 2009/5/13/ تحت عدد 945 في الملف الإداري رقم 07/2655/ش.ض.

2- إبراهيم الشيكور، الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، مداخلة بالندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، سنة 2011، ص 149.

3- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 797، الصادر بتاريخ 2005 /11/9 في الملف الإداري رقم 2004/2/4/1850.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وتأكيدا للضمانة التي توخاها المشرع من إقرار إلزامية تبليغ الإشعار بالفحص، استقرت الغرفة الإدارية في إحدى قراراتها أيضا<sup>1</sup>، إلى التصريح بما يلي: "القيام بإجراء تفتيش على محاسبة الملزم المدين بالضريبة دون تمكينه من الضمانات اللازمة للحفاظ على مركزه القانوني وحقه في الدفاع عن مصالحه المالية وتهيئ سبل ووسائل دفاعه، يجعل ما قام به المفتش من تحقيق باطل..".

وما ينبغي الإشارة له كذلك، أن إلزامية تبليغ الإشعار بالفحص وحده لا يكفي، بل إن المشرع أوجب إرفاقه بميثاق الخاضع للضريبة ابتداء من فاتح يناير 2011 أي منذ دخول قانون المالية حيز التطبيق<sup>2</sup>، بعد أن كان مطلبا للعديد من المهتمين والباحثين وكذا لمجموعة من الهيئات الممثلة للخاضعين للضريبة، وذلك إسوة بالعديد من التشريعات المقارنة كما هو الشأن بالنسبة للمشرع الفرنسي الذي قنن إجراء الإشعار بالفحص، ونص على ضرورة إرفاقه بمطبوع يتضمن القواعد الأساسية المعنية بالتطبيق وملخصا عن الحقوق والضمانات المخولة للخاضع للضريبة في إطار مسطرة التصحيح، حتى يكون على بينة منها.

وقد أكد القضاء الفرنسي في عدة مناسبات على أهمية هذا الإجراء، وقضى بإلغاء المسطرة في حالة عدم إرفاق الإشعار بالفحص بميثاق الخاضع للضريبة<sup>3</sup>، وهو نفس الأثر الذي رتبته القانون الضريبي المغربي على عدم إرفاق الإشعار المذكور بميثاق الخاضع للضريبة، حيث نصت الفقرة الأولى من البند الثامن من المادة 220 المنظمة للمسطرة العادية للتصحيح، والبند الرابع من المادة 221 المنظمة للمسطرة السريعة للتصحيح على أن مسطرة التصحيح تكون لاغية في الحالات التالية:

- عدم توجيه الإشعار بالفحص؛

- عدم توجيه ميثاق الخاضع للضريبة؛

1- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 329 الصادر بتاريخ 2003/5/29 في الملف الإداري عدد 2001/1/4/2350.

2- يتعلق الأمر بقانون المالية رقم 10/43 للسنة المالية 2011 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 5094 بتاريخ 30 دجنبر 2010، وبالأخص المادة 7 التي تتضمن التعديلات التي تهم مسطرة فحص المحاسبة.

3- سفيان الدريوش ورشيدة الصابري، "تصحيح الأساس الضريبي-دراسة مقارنة- مطبعة دار القلم، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2002، ص 54.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- عدم توجيههما معا.

وما تجدر الإشارة إليه كذلك، هو أنه وبالرغم من محاولة قانون المالية التدقيق في البيانات الواجب تضمينها في الإشعار بالفحص من خلال الإشارة فيه إلى فترة الفحص والضرائب والرسوم المعنية أو البنود أو العمليات المشمولة بالمراقبة إلى جانب إرفاقه بميثاق الخاضع للضريبة، إلا أن ما يلاحظ هو عدم معالجته للإشكالية المتعلقة بعدم حضور المفتش في اليوم المحدد للفحص وما يقتضيه ذلك من تبليغ إشعار جديد بالفحص، كما انتهى إلى ذلك العمل القضائي<sup>1</sup>.

وما ينبغي الإشارة إليه أيضا، هو أن إثبات تاريخ توصل الخاضع للضريبة وكذا تاريخ الشروع في الفحص، يظل عبؤه على عاتق الإدارة التي يمكنها إثبات الواقعتين بجميع الوسائل استنادا إلى مبدأ حرية الإثبات، وهذا ما تم تأكيده في العديد من الأحكام القضائية، من ذلك حكم إدارية الرباط والذي جاء في إحدى حيثياته :

"حيث وبالرجوع إلى نازلة الحال، فإنه بخصوص السنوات المحاسبية من 2000 إلى 2003 وبالرغم من منازعة المدعية في عدم احترام أجل 15 يوما المشار إليه أعلاه، إلا أن الإدارة تخلفت عن الإدلاء بمحضر الشروع في عملية الفحص أو ما يقوم مقامه للتأكد من تقيدها بالأجل المذكور، واستدلت على احترامها لذلك الأجل بالرسالة التي وجهتها إلى المدعية بتاريخ 2/9/2004، تشعرها فيها بانتهاء عملية الفحص في 29/7/2004، وتشير أيضا إلى أن تاريخ بداية هذه الأخيرة كان في 8/3/2004، والحال أن الرسالة المذكورة لا يمكن أن تقوم كحجة على تلك الواقعة ما دامت صادرة عن الإدارة نفسها، والتي تعتبر في مثل هذه الحالة طرفا خصما مع الملزم، وبالتالي لا تصلح للاستدلال على واقعة معادية في مصلحتها ومواجهة هذا الأخير بها، سيما وأن الرسالة المذكورة، إنما هي بغرض إخبار المدعية بانتهاء عملية الفحص تطبيقا لمقتضيات المادة 33 من القانون 86.24 من القانون السالف الذكر، وبالتالي ليست مخصصة لإثبات تاريخ الشروع في الفحص كواقعة تستقل

1-رضى التايدي، دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، ص 167.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

بوثائق أخرى للاستدلال بها عليها، وفي غيابها تبقى مسطرة التصحيح التي سلكتها الإدارة في مواجهة المدعية باطلة وغير مبنية على أساس سليم؛

وحيث فيما يخص السنة المحاسبية 2003، فالثابت من الإعلام بالفحص المبلغ إلى المدعية بتاريخ 16/4/2004، أن عملية الفحص ستنتقل ابتداء من اليوم 16 عشر الموالي لتاريخ التوصل بالإعلام المذكور وهو التاريخ الذي يطابق 2/5/2004، في حين أن الفحص لم يشرع فيه عمليا إلا بتاريخ 10/5/2004، وهو ما يشكل مسا بالشق الثاني من الضمانة التي تكفلها مسطرة الإشعار بالفحص، لأن عدم حضور المفتش المحقق إلى مقر المدعية وبداية عملية الفحص يوم 2/5/2005، جعل الإدارة تسقط في عنصر المباغته بالنسبة للمدعية عندما حضر لديها المفتش يوم 10/5/2004 دون سابق إعلام، في حين أن تهيئتها لوثنائها كان يوم 2/5/2004، ولا يمكن أن تظل في وضعية ترقب غير محددة المدة مقترنة بإرادة الإدارة، الأمر الذي جعل مسطرة التصحيح باطلة؛

وحيث أن بطلان مسطرة التصحيح بخصوص جميع السنوات المحاسبية التي شملها الفحص لعدم احترام إجراءاتها، يجعل مقرر اللجنة الوطنية المطعون فيه الذي جاء كنتيجة لتلك المسطرة مفتقدا للمشروعية وموجبا للإلغاء<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: حالة إخلال الإدارة بالأجل القانوني لتبليغ رسالة التصحيح الثانية

إذا كان الأصل في النظام الضريبي المغربي هو التصريح، باعتباره آلية لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، فيقابل هذا التصريح حق الإدارة في المراقبة الضريبية<sup>2</sup>، هذا الإجراء (أي المراقبة الضريبية) الذي يترتب عنه عدة نتائج حسب الحالات، على اعتبار أن نتائج

<sup>1</sup> - حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 588، الصادر بتاريخ 2008/4/9 في الملف الإداري رقم 067/2092 ش.ض، وهو ما أكدته نفس المحكمة في حكم لاحق لها بتاريخ 2009/05/13 تحت عدد 945 في الملف الإداري رقم 07/2655 ش.ض.

<sup>2</sup> - بالإضافة للأساس الدستوري للمراقبة الضريبية الوارد بالمادة 39 من الدستور، فإنها تجد أساسها كذلك في المواد 210 و212 و214 من المدونة العامة للضرائب، أما بفرنسا فهي منطقة بموجب:

- L'article 10 du livre des procédures fiscales-partie législatives (lois n° 81-859 du 15 janvier 1981 et n° 87- 502 du 8 juillet 1987).

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

هذه المراقبة ليست نهائية ، خصوصا في حالة التشكيك في صحة بعض العمليات، مما يولد تبعا لذلك مسطرة تواجيهية بين الخاضع للضريبة والإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

فمسطرة التصحيح الضريبي تشكل امتدادا ونتيجة طبيعية لمسطرة المراقبة الجبائية، بحيث تبتدى حيث انتهت هذه الأخيرة، فإذا كشف مفتش الضرائب عن وجود أخطاء أو إخلالات أو إغفالات كلية أو جزئية في تحديد أسس فرض الضريبة، فإنه يستعمل لتصحيح ذلك حقا آخر ناتجا عن سلطة إدارة الضرائب وهو حق تصحيح الأساس الضريبي، حيث يعبر عن الحوار والتواصل بين طرفي العلاقة الضريبية، من خلال مسطرة إلزامية داخل أمد التقادم<sup>2</sup>.

وقد كانت مسطرة التصحيح الضريبي منظمة سابقا بموجب المادة 43 من قانون 30.85 المتعلق بفرض الضريبة على القيمة المضافة<sup>3</sup>، والمادة 39 من قانون 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات<sup>4</sup>، والمادة 107 من القانون رقم 17.89 المحدثه بموجبه الضريبة العامة على الدخل<sup>5</sup>، والمادة 17 من مقتضيات واجبات التسجيل<sup>6</sup>.

ونظرا لاختلاف هذه النصوص وتشتتها، عمل المشرع الضريبي على تجميعها بموجب المادتين 11 و12 من كتاب المساطر الجبائية<sup>7</sup>، تمهيدا لإدماجها في المدونة العامة للضرائب، وهو ما تحقق بموجب قانون مالية 2007، حيث أصبحت مسطرتي التصحيح العادية والسريعة منظمتان على التوالي بموجب كل من المادتين 220 و 221 من المدونة

1- نصير مكاوي، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس بالرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، 2013، ص 137.

2-Jean –Luc Albert et Autres , Dictionnaire du droit fiscal et douanier, Ed Ellipses, 2007, p 469.

3- قانون رقم 30.85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة سابقا، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.85.347، بتاريخ 7 ربيع الأول 1406 (20 دجنبر 1985)، ج.ر عدد 3818، بتاريخ (فاتح يناير 1986).

4- القانون 24-86 المتعلق بالضريبة على الشركات الصادر بتاريخ 28 ربيع الآخر 1407 (31 دجنبر 1986)، ج.ر عدد 3873، بتاريخ 21 يناير 1987.

5- الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.116 بتاريخ 21 ربيع الآخر 1410 (21 نونبر 1989)، ج.ر عدد 4023، بتاريخ 6 دجنبر 1989.

6- كما جاءت في المادة 13 من قانون 48.03 للسنة المالية 2004.

7- المادة 22 من قانون مالية 2005.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

العامّة للضرائب، بالإضافة إلى مقتضيات خاصة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل واردة في المواد 223، 222، 241.<sup>2</sup>

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن للإدارة الضريبية أن تباشر عملية التصحيح بعد عملية الفحص، كما يمكنها أن تقوم بذلك دون القيام بفحص المحاسبة، وذلك بناء على المعطيات التي تحصل عليها من خلال مراقبتها أو من خلال فحصها لمجموع الوضعية الجبائية للخاضع للضريبة، فإذا تحققت إحدى الحالات التي تخول للإدارة الضريبية تصحيح أسس فرض الضريبة، فإنها تكون ملزمة باتباع إجراءات مسطرية محددة، حتى يمكن أن تنتج مسطرة التصحيح بنوعها سواء العادية أو السريعة آثارها القانونية في مواجهة الخاضع للضريبة، إلا أنه قد يحدث أن تخل الإدارة بهاته المسطرة، مما يفضي قضاءاً بإلغاء مسطرة التصحيح بقوة القانون.

وفي هذا الإطار، يتعين علينا التطرق أولاً للإجراءات المسطرية المتبعة في تصحيح الأساس الضريبي (الفقرة الأولى)، قبل الخوض في موقف المشرع من الإخلال بتبليغ رسالة التصحيح الثانية داخل الأجل القانوني (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: الإجراءات المسطرية لتصحيح الأساس الضريبي

الأصل أن هناك مسطرتين لتصحيح أسس فرض الضريبة، الأولى عادية تنظمها مقتضيات المادة 220 من "م.ع.ض"، والثانية سريعة نصت عليها المادة 221 من "م.ع.ض"، والملاحظ من خلال مقتضيات المدونة العامة للضرائب، أن المشرع المغربي ميز بين حالات اللجوء إلى كل مسطرة على حدى (أولاً)، كما ألزم الإدارة في كلتا المسطرتين باتباع مجموعة من الإجراءات حتى يتمكن الخاضع للضريبة من مناقشة الأسس الجديدة لفرض الضريبة (ثانياً).

### أولاً: حالات اللجوء إلى مسطرتي التصحيح العادية والسريعة

سنقوم في هذا الإطار باستعراض حالات اللجوء إلى كل من مسطرة التصحيح العادية (1) و مسطرة التصحيح السريعة (ب).

1- نصير مكاوي، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 138.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

### أ- بالنسبة لمسطرة التصحيح العادية

لقد تم ابتداءً مسطرة التصحيح لتجنب فرض الضريبة من جانب واحد دون الأخذ برأي الخاضع للضريبة والتعرف على وضعيته، وهذا كفيل بضمان حقوق هذا الأخير، وتعزيز ضماناته في مقابل السلطات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية<sup>1</sup>، والتي تتمثل بالأساس في الحق في تصحيح أوجه النقصان أو الأخطاء ومختلف الاغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تأسيس الضريبة داخل الأربع سنوات الموالية لسنة الواقعة المنشئة للضريبة<sup>2</sup>، بحيث تقوم الإدارة الجبائية في هذه الحالة بإرسال تبليغ للخاضع للضريبة، ويعتبر هذا التبليغ في هذه الحالة إلزامياً<sup>3</sup>، ويتضمن ما يلي:

- أسباب التصحيح المزمع القيام به، وطبيعته، وتفاصيل مبلغه، وذلك فيما يخص الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة.
  - الأساس الجديد الواجب اعتماده وعاءاً لتصفية واجبات التسجيل وكذا مبلغ الواجبات التكميلية الناتجة عن الأساس المذكور، وتلزم الإشارة إلى أن المسطرة العادية تسري بالنسبة لأنواع معينة من الضرائب، كالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة، وتحكمها قواعد مسطرية، وتتضمن هذه المسطرة مرحلتين هامتين:
  - مرحلة الحوار بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة .
  - مرحلة التحكيم في حالة ما لم يسفر هذا الحوار عن حل يرضي الطرفين.
- وتعبر هاتين المرحلتين على مسطرة تواجيهية بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة.

### ب- بالنسبة لمسطرة التصحيح السريعة

يقصد بالمسطرة السريعة لتصحيح الضرائب، تلك المسطرة المتعلقة بتصحيح الربط الضريبي، وهي تتطلب نوعاً من السرعة في حفظ حقوق الخزينة من الضياع، وتتميز هذه

1- كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، العدد 12، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2013، ص 31.

2- المادة 230 من المدونة العامة للضرائب.

3- Khalil Haloui. Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, Thèse pour obtenir le grade de docteur de l'université de Grenoble, Droit Prive, 2011, p35

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

المسطرة بضرورة إجبار الخاضع للضريبة على أدائه للضرائب قبل المنازعة فيها، من خلال إتاحة الفرصة للإدارة الضريبية في شخص المفتش إمكانية تصحيح<sup>1</sup>:

- الحصيلة الخاضعة للضريبة عن فترات النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم، في حالة تفويت مقاوله أو انقطاعها عن مزاولة نشاطها وكذا في حالة تسوية أو تصفية قضائية لها أو تغيير شكلها القانوني، إذا كان يترتب على ذلك إما إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل أو إحداث شخص معنوي جديد.

- الإقرارات المودعة من قبل الخاضعين للضريبة الذين لم يبق لهم في المغرب موطن ضريبي أو مؤسسة رئيسية أو من قبل ذوي الحقوق للخاضعين للضريبة المتوفين؛

- إقرارات الخاضعين للضريبة الذين يبيعون قيما منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين؛

- المبالغ المحجوزة في المنبع، والتي وقع إقرار بشأنها من طرف المشغلين أو المدينين بالإيرادات، الذين ينقطعون عن مزاولة نشاطهم أو الذين يقومون بتحويل زبائنهم أو تغيير الشكل القانوني لمنشأتهم؛

- الضرائب المفروضة من قبل، فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة عن فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تفويت مقاوله أو انقطاعها عن مزاولة نشاطها<sup>2</sup>.

### ثانيا: الإجراءات المتبعة في المسطرة التوجيهية

لقد منح المشرع المغربي لمفتش الضرائب بعد القيام بعملية الفحص إمكانية القيام بما يستوجب لتصحيح أسس فرض الضريبة، بحيث يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة رسالة أولى والتي يجب أن تتضمن الأسباب الداعية إلى التصحيح وطبيعة وتفاصيل مبلغه، كما يخبره في نفس الرسالة بضرورة إيداع ملاحظاته وموقفه من التصحيحات المزمع القيام بها

1- كريمة لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، مرجع سابق، ص 35.

2- المادة 21 من كتاب المساطر الجبائية من المدونة العامة للضرائب.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

خلال أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسليم رسالة التبليغ، وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل، تقوم الإدارة الجبائية بوضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل والتي لا يمكن للخاضع للضريبة أن ينازع فيها إلا وفقا للشروط المقررة في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالمطالبة الإدارية.

غير أنه، إذا تلقت الإدارة ملاحظات الخاضع للضريبة داخل الأجل المضروب، ورأت أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح، وجب عليها أن تقوم خلال أجل لا يتجاوز 60 يوما من تاريخ تسلم الجواب بتبليغه أسباب رفضها الجزئي أو الكلي وأساس فرض الضريبة الذي ترى من الواجب اعتماده، مع إخبار المعني بالأمر بأن هذا الأساس سيصير نهائيا إذا لم يقدم طعنا في ذلك إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية حسب الحالات، وذلك داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية.

وتجدر الإشارة إلى أنه ليس هناك خلاف بين المسطرة العادية والمسطرة السريعة فيما يتعلق بالإعلام الأول للتصحيح، حيث يوجه هذا الإعلام أو الرسالة للخاضع للضريبة متضمنا نفس أسباب التصحيح وطبيعته ومبلغه، ليكون المكلف على بينة من أمره، وفي حالة عدم قبول الخاضع للضريبة للاقتراحات المتضمنة في الإعلام بعضها أو كلها، وذلك من خلال جوابه الذي يجب أن يبعث به داخل أجل شهر من تاريخ التوصل، فإن المفتش ينتقل إلى مرحلة ثانية، وهذه هي النقطة التي تختلف فيها عن المسطرة العادية<sup>1</sup>، وجوهر الخلاف هنا يكمن في مسألتين وهما:

- إذا ما رأى المفتش أن كل الملاحظات التي أبقاها الخاضع للضريبة أو بعض منها لا يستند إلى أساس صحيح، فإنه يقوم بفرض الضريبة بناء على ما يراه مناسبا من تعديلات، وفي نفس الوقت يوجه للخاضع للضريبة الإعلام الثاني للتصحيح ليبلغه بأسباب التصحيح ومبلغ الفرض وغير ذلك؛

1- خالد عبد الغني، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع الدار البيضاء، سنة 2002، ص 182.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- هي أن الخاضع للضريبة لا يمكنه أن يطعن في هذا الإعلام الثاني داخل أجل شهر من توصله به، كما هو معمول به في المسطرة العادية للتصحيح، ولكنه يجب أن يتوصل أولاً بالإعلام بالفرض الضريبي بعد أن تكون الضريبة قد وضعت موضع التنفيذ، حينذاك يستطيع أن يوجه طعنه أمام اللجنة المكلفة بالنظر في طعنه، وذلك داخل أجل شهرين من تاريخ وضع الضريبة موضع التنفيذ<sup>1</sup>.

هكذا، وبعد أن تطرقنا للإجراءات المسطرية لتصحيح الأساس الضريبي، سوف ننتقل الآن للحديث عن موقف المشرع من الإخلال بتبليغ رسالة التصحيح الثانية داخل الأجل المحدد قانوناً.

### الفقرة الثانية: موقف المشرع من الإخلال بتبليغ رسالة التصحيح الثانية داخل الأجل

#### القانوني

يستفاد من مضمون المادة 220 و المادة 221 من المدونة العامة للضرائب، على أنه تكون مسطرة التصحيح لاغية في حالة عدم تبليغ جواب المفتش على ملاحظات الخاضعين للضريبة داخل أجل 60 يوماً من تاريخ توصل المفتش بجواب الخاضع للضريبة، والملاحظ أن المشرع الضريبي وخلافاً لتبليغ الرسالة الأولى، قد نص صراحة على الأجل الذي يتم تبليغ الرسالة الثانية في غضون، وكذا الجزاء القانوني المترتب عن عدم احترام الأجل المذكور.

والتنصيص على أجل قانوني لتبليغ الرسالة الثانية تحت طائلة إلغاء مسطرة التصحيح، يشكل ضماناً قانونية حقيقية لحقوق الخاضع للضريبة على المستوى الإجرائي، وتقيداً زمنياً لسلطات الإدارة بعدم تماطلها في الجواب، وبالتالي تجنب طول المسطرة إلى ما لا نهاية<sup>2</sup>.

ذلك أن مسطرة تصحيح الأساس الضريبي أصبغ عليها المشرع طابعاً تواجهياً بين الإدارة والخاضع للضريبة، فهي بمثابة قيد قانوني مفروض على سلطات وامتيازات الإدارة

1- المادة 221 من المدونة العامة للضرائب.

2- إبراهيم الشيكري، الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، مرجع سابق، ص 149.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

في فرض الضريبة، هذه التواجهية بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة لها طابع إلزامي يترتب على خرقها من طرف الإدارة الضريبية إلغاء مسطرة التصحيح.

أما بالنسبة للخاضع للضريبة، فإن عدم جوابه على رسالة الإدارة الأولى، يؤدي إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية، كما أنه إذا لم يطعن في الأسس الضريبية المضمنة في الرسالة الثانية للإدارة أمام اللجان الضريبية، فإن المشرع يعتبر عدم إبداءه لموقفه من اقتراحات الإدارة الضريبية بمثابة قبول ضمني للأسس المعتمدة من طرف هذه الأخيرة، وفي الغالب يكون رد الخاضع للضريبة هو اللجوء إلى اللجان كحل تحكيمي ما بين الإدارة والخاضع للضريبة، وتعتبر رسالة التبليغ الثانية إجراء ضروريا لصحة آثاره<sup>1</sup>، لذلك حكمت إدارية الدار البيضاء<sup>2</sup> بما يلي:

"وحيث أنه إذا كانت الإدارة قد راسلت الطاعن بمقتضى كتابها الذي توصل به بتاريخ 98-7-27، إلا أنها لم تواصل المسطرة التواجهية وفقا للقانون، مما يكون معه فرض الضريبة بصورة تلقائية غير مشروع".

وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الضريبي حدا حدو المشرع، حيث قضى بإلغاء مسطرة التصحيح في حالة عدم تبليغ المفتش لجوابه إلى الخاضع للضريبة داخل أجل 60 يوما، وفي هذا الإطار ذهبت إدارية البيضاء<sup>3</sup> إلى القول بما يلي: "وحيث أنه خلافا لما تمسك به مدير الضرائب، فإن المسطرة السريعة لتصحيح الأساس الضريبي لا تعفيه من وجوب تبليغ المعنيين بالأمر أسباب رفضه الكلي أو الجزئي لملاحظاتهم وإشعارهم بوجوب تقديم طعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة وأن إقراره ضمينا بعدم الجواب على ملاحظات الطاعن، يشكل خرقا للمقتضيات القانونية ومسا بالضمانات الأساسية المفتوحة للملزمين".

1- صباح مريمي، قراءة في كتاب المساطر الجبائية، دراسة نقدية مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، السنة الجامعية 2006-2007، ص 39.

2- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، الصادر بتاريخ 2006/2/20 في الملف الإداري رقم 2005/253، منشور بالمجلة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 5-6، الرباط سنة 2007، ص 34.

3- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 681، الصادر بتاريخ 2007/12/3 في الملف الإداري عدد 2006/748 غ.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وفي حكم<sup>1</sup> آخر لنفس المحكمة جاء فيه: " وحيث دفعت إدارة الضرائب بأن المدعي لم يقدّم الجواب على رسالتها التبليغية الأولى المبلغة إليه بتاريخ 2009/08/12، مما جعل المفتش يقوم بإصدار الأمر بالتحصيل طبقاً للمادة 221 من المدونة العامة؛

لكن حيث إن الثابت من وثائق الملف، سيما جلسة البحث المجرأة بحضور الأطراف بتاريخ 2011/12/8، أن المدعي قام بالجواب على رسالة التبليغ الأولى الموجهة إليه من المفتش الضريبي بتاريخ 2009/8/24 عن طريق البريد، توصلت بها المديرية الجهوية

لبني ملال بتاريخ 2009/8/25، مما يكون معه المفتش ملزماً قانوناً طبقاً للمادة 221 أعلاه بضرورة توجيه رسالة ثانية تتضمن أسباب رفضه الجزئي أو الكلي وكذا أسس فرض الضريبة مع إخباره بإمكانية الطعن أمام اللجان، وهو الأمر الذي لا يدل على احترام المفتش له في نازلة الحال بإصداره للأمر بتحصيل الضريبة موضوع النزاع، مما ترتب عنه حرمانه من حقه في الدفاع عن حقوقه المالية خلافاً لما أقره المشرع الضريبي، مما يترتب عنه بطلان مسطرة الفرض الضريبي". وهو نفس المنحى الذي سلكته المحكمة الإدارية بأكادير<sup>2</sup>، وهي تقضي بإلغاء مسطرة التصحيح، حيث ذهبت إلى القول بما يلي: " وحيث يتمسك المدعي بكون إدارة الضرائب لم تبلغ إليه داخل أجل 60 يوماً من تاريخ تسلم المفتش جوابه على الرسالة الأولى؛

وحيث أنه طبقاً للبند الثامن من المادة 11 من كتاب المساطر الجبائية، فإن مسطرة التصحيح تكون لاغية في حالة عدم تبليغ جواب المفتش على ملاحظات الخاضعين للضريبة داخل الأجل المنصوص عليه في البند الثاني من المادة 11 من كتاب مساطر الجبائية؛

و حيث إن الثابت من الرسالة الثانية الصادرة عن إدارة الضرائب، أن هذه الأخيرة توصلت بجواب الملزم على الرسالة الأولى بتاريخ 2006/ 6/2؛

<sup>1</sup> - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 2010، الصادر بتاريخ 2012/6/19 في الملف الإداري عدد 9/11/406.  
<sup>2</sup> - حكم المحكمة الإدارية بأكادير عدد 7/405، الصادر بتاريخ 2007/11/15 في الملف الإداري عدد 138-2007 ش.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وحيث إن الثابت من شهادة التبليغ أن الملمزم توصل بالرسالة الثانية بتاريخ 2004/9/15، أي بعد انصرام أجل الستين يوما المذكورة أعلاه، مما يجعل مسطرة التصحيح لاغية، و يجعل الضريبة المؤسسة بناء على هذه المسطرة باطلة".

أيضا نجد محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش<sup>1</sup> قد سارت على نفس النهج، حيث قضت بما يلي: "تبليغ الخاضع للضريبة أسباب التصحيح خارج الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 224 من المدونة العامة للضرائب وهو ستون يوما من تاريخ إيداع المعني بالأمر لإقراره بالبيع، يجعل مسطرة التصحيح معيبة..".

وعلى غرار الإخلالات المسطرية على مستوى ضرائب الدولة، نجد المشرع قد نص في القانون رقم 47.06 الصادر بتاريخ 30 نونبر 2007 والمتعلق بجبايات الجماعات المحلية على حالتين من الإخلالات المسطرية:

أولا - حالة عدم تبليغ الإدارة الجبائية الخاضع للضريبة بعملية الفحص داخل أجل 15 يوما قبل الشروع في فحص المحاسبة؛

ثانيا - حالة عدم تبليغ جواب الإدارة على ملاحظات الخاضع للضريبة داخل أجل 60 يوما في إطار المسطرة التوجيهية (مسطرة التصحيح).

فبالنسبة للحالة الأولى المتعلقة بفحص المحاسبة<sup>2</sup>، فقد نص المشرع في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية في المادة 153 في بندها الأول على أنه: "يجب على الإدارة عندما تقرر القيام بفحص محاسبة تتعلق بالرسوم المحلية الخاضعة للمراقبة الجبائية، أن تقوم بتبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 152 من القانون المشار إليه أعلاه، قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل".

1- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش عدد 22، الصادر بتاريخ 24 مارس 2011، في الملف الإداري عدد 9-247-2010.

2- هي نوع من المراقبة الجبائية التي تباشرها الإدارة الجبائية المحلية بواسطة أعوانها المحلفين والمنتدبين لهذا الغرض، وذلك قصد التحقق من صحة الوثائق والتقييدات المحاسبية والإقرارات التي أدلى بها الخاضعون للضريبة، والتأكد كذلك في عين المكان من حقيقة وجود الأموال المدرجة في الأصول، وذلك بحسب تعريف أورده محمد شوارق في مؤلفه، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الرباط 2014، ص 50.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

كما تنص نفس المادة في بندها الثاني على أنه: " لا يمكن بأي حال من الأحوال، أن تستغرق عملية الفحص أكثر من 6 أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم أعمالها المصرح به عن 50 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، وأن لا تتعدى 12 شهرا بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم أعمالها المصرح به 50 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة".

و بدون شك، فإن الهدف من ذلك هو عدم مباغته أو مفاجأة الخاضع للضريبة وتمكينه من الاستعداد للفحص والدفاع عن حقوقه، وإبداء أوجه دفاعه وحججه، قبل أن يقدم المفتش المحقق على أية عملية تصحيح وأن لا تستمر عملية الفحص إلى زمن غير محدد<sup>1</sup>، و يعتبر هذا الإجراء (أي تبليغ الإشعار بالفحص) إلزاميا، وكل إخلال بمقتضياته يؤدي إلى إلغاء مسطرة التصحيح، وذلك ما أكدت عليه الفقرة السادسة من المادة 155 من القانون رقم 47.06، حيث نصت صراحة بأن مسطرة التصحيح تكون لاغية في حالة عدم توجيه الإشعار بالتحقيق إلى المعنيين بالأمر داخل الأجل المنصوص عليه في المادة 153 المذكورة أعلاه.

أما بالنسبة للحالة الثانية والتي تتعلق بمسطرة التصحيح، هذه الأخيرة التي تحتل أهمية بالغة ضمن الوسائل القانونية المتاحة للإدارة الجبائية المحلية وذلك قصد تصحيح ما يشوب إقرارات الخاضعين للضريبة من أخطاء، سواء تم ذلك بحسب نيتهم أم بسوئها، كما تعد كذلك (أي مسطرة التصحيح) أداة رقابة مهمة للتأكد من صحة البيانات الواردة في التصريحات المقدمة من قبل الخاضعين للضريبة، لهذا الغرض نجد الأمر بالصرف يعين مأمورا يكلفه بفحص الإقرارات ومراجعتها، فإذا ما تبين لهذا الأخير ما يستلزم تصحيح مبلغ الرسم المحلي، قام بإجراء التصحيحات اللازمة وفقا لمعايير وأسس خاصة تعتمد عليها الإدارة الجبائية المحلية<sup>2</sup>، حيث تعمد الإدارة إلى اتباع مسطرة عادية<sup>1</sup> لتصحيح الرسوم المحلية أو أنها تسلك مسطرة سريعة عند هذا التصحيح<sup>2</sup>.

1- محمد باهي، قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 101 نونبر- دجنبر، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2011، ص 377.  
2- كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي، مطبعة طوب بريس، الطبعة الأولى، الرباط 2011، ص 119.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ولقد أوجبت المادة 155 من قانون الجبايات المحلية في بندها الثاني على الإدارة إذا تلقت ملاحظات الخاضع للضريبة داخل أجل 30 يوما المضروب له بمناسبة التبليغ الأول، ورأت أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح، أن تقوم خلال أجل 60 يوما من تاريخ تسلم الجواب، بتبليغه وفق نفس إجراءات التبليغ الجبائي، أسباب رفضها الجزئي أو الكلي وأساس فرض الرسم الذي ترى من الواجب اعتماده مع إخباره بأن هذا الأساس سيصير نهائيا إذا لم يقدم طعنا في ذلك إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية.

ويتوخى المشرع من هذه الإجراءات المنصوص عليها، تمكين الخاضع للضريبة من تقديم إقراره ومن التعرف على أساس الرسم ومناقشته قبل فرضه في حقه بشكل أحادي وانفرادي وبصورة تلقائية، وذلك ضمانا لمبدأ حق الدفاع، باعتبار أن كل إخلال من طرف الإدارة بهذه الإجراءات المسطرية يترتب جزاء بطلان مسطرة فرض الرسم بصورة صحيحة<sup>3</sup>، وذلك ما أكدته الفقرة السادسة من المادة 155 من القانون رقم 47/06 المذكورة أعلاه، حيث نصت صراحة بأن مسطرة التصحيح تكون لاغية في حالة عدم تبليغ جواب الإدارة على ملاحظات الملزمين داخل أجل 60 يوما في إطار المسطرة التواجهية.

وهذا ما أكدته إدارية أكادير كذلك، وهي تلغي الرسوم التكميلية المستحقة للجماعات المحلية المفروضة في إطار مسطرة المراجعة بشكل مخالف للضمانات المخولة قانونا للخاضع للضريبة في إطار مقتضيات الفصل 13 من قانون 13.89، حيث جاء في حكمها ما يلي: "يعتبر مخالفا للقانون قيام الإدارة بمراجعة أساس الضريبة المستحقة للجماعات المحلية دون اتباع مسطرة التصحيح المنصوص عليها بالفصل 13 من قانون 13.89.."<sup>4</sup>.

1- تنظمها المادة 155 من القانون رقم 47/06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.07.195 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 ( 30 نونبر 2007)، جريدة رسمية عدد 5583، 22 ذو القعدة 1428 الموافق ل ( 2007/12/03 )

2-تنظمها المادة 149 من نفس القانون.

3- محمد باهي، قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق، ص 378.

4-حكم المحكمة الإدارية بأكادير رقم 98/150 الصادر بتاريخ 1998/5/21، أورده محمد قصري: " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، م س، ص 39.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وعلى غرار المشرع الجبائي المغربي، فقد شدد القانون الجبائي الفرنسي بخصوص الحالات التي تصبح فيها مسطرة التصحيح لاغية، وتبعته في ذلك مجموعة من الاجتهادات القضائية الصادرة في الموضوع.

وعلى سبيل المثال، تنص مقتضيات المادة L47 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي على مجموعة من البيانات والشروط اللازم توفرها في الإشعار بالفحص تحت طائلة بطلان مسطرة تصحيح أسس فرض الضريبة وهي:

- تحديد الفترة المشمولة بالفحص؛
- تذكير الملزم بإمكانية الاستعانة بمستشار خلال عملية الفحص؛
- الإشارة إلى اسم وعنوان المخاطب الإداري وكذا اسم وعنوان الرئيس المباشر للمفتش المحقق؛
- إرفاق ميثاق الملزم بالإشعار بالفحص.

ويترتب عن عدم احترام الإدارة الجبائية لمقتضيات المادة L47 من كتاب المساطر الجبائية، بطلان مسطرة تصحيح أسس فرض الضريبة مع تشديد الجزاء بمنع الإدارة الجبائية من إعادة المسطرة من جديد، بحيث أن المواد L50 و L51 من كتاب المساطر الجبائية المذكور، يمنعان من إعادة عملية الفحص ولو كانت العملية الأولى قد تمت في ظروف غير قانونية أفضت إلى بطلان مسطرة تصحيح أسس فرض الضريبة<sup>1</sup>.

وبخصوص مدة الفحص، فلم تشر مقتضيات المادة L 52 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي إلى أي استثناء بشأن تحديد مدة تدخل الإدارة الجبائية في عين المكان والمحصورة في مدة ثلاثة أشهر بالنسبة للمقاولات الصغيرة والمتوسطة اعتبارا لرقم الأعمال المحقق.

1-Arrêt du C.E n° 62379 du 13 mars 1967; cité par Jean Pierre Casimir; « contrôle fiscal, contentieux-recouvrement ».collection Groupe, Revue Fiduciaire, 10 édition, Paris 2007, p104.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

هكذا، فإنه في حالة القوة القاهرة أو بعض الأحداث التي من شأنها أن تقطع عملية الفحص، لا يمكن أن ينتج عنها تمديد فترة الفحص إلى ما بعد ثلاثة أشهر ولو كان هذا التمديد برضى ضمني أو صريح من طرف الخاضع للضريبة<sup>1</sup>.

كما أن تجاوز هذه المدة، يترتب عنه بطلان جميع أوجه التصحيحات المبلغة للملزم تبعا لعملية الفحص بما فيها التصحيحات المتعلقة بالعمليات التي تمت داخل الأجل المذكور<sup>2</sup>، إلا أن مجلس الدولة الفرنسي اعتبر في قرار سابق له بأن البطلان لا يسري إلا على التصحيحات المنبثقة عن عمليات الفحص المنجزة خارج المدة المذكورة<sup>3</sup>.

وتأسيسا على ما سبق، فإن الآجال المنصوص عليها في القانون الجبائي الفرنسي هي مقتضيات أمر تستوجب التطبيق بكل حزم وصرامة، كما أن هذا القانون لا يعتبر زيادة يوم أو بضعة أيام بدون أثر على عملية الفحص الجبائي، لأن الآجال المذكورة أوجدها المشرع قصد احترامها وتطبيقها من طرف الإدارة الجبائية على حد سواء وليس على سبيل الاستثناس.

### المبحث الثاني: الجدل القائم حول الإخلالات المسطرية

لقد سبقت الإشارة إلى القول بأن العيوب المسطرية هي تلك الإخلالات التي تصيب إجراءات فرض وتحصيل الضريبة، وتتحقق في حالة عدم احترام الإدارة لإجراء شكلي نص عليه القانون، وبالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب، نجد أن المشرع نص على حالتين يترتب عن الإخلال بإحدهما إلغاء مسطرة فرض الضريبة، الشيء الذي طرح نقاشا حول هذا التنصيص، بحيث انقسمت الآراء حيال هذه الإخلالات المسطرية إلى اتجاهين، اتجاه يقول بأنها على سبيل الحصر (المطلب الأول)، والآخر يقول أنها على سبيل المثال

1- قرار مجلس الدولة الفرنسي رقم 123716 بتاريخ 20 مارس 1996.

2 -Can-Com- n°02-18309 du 31 Janvier 2006

3 -Arrêt du C.E N° 96477 du 23 juin 1993

-أشار إليها الحسن الكثير في مقاله بعنوان بطلان المسطرة في القانون الجبائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 99-100، يوليوز - أكتوبر. 2011 الرباط، ص 98-99.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

(المطلب الثاني)، لذلك سيكون من الأولى عرض الموقفين معا و ترجيح الموقف والرأي الغالب والجدير بالتبني.

### المطلب الأول: الاتجاه القائل بأن الإخلالات المسطرية على سبيل الحصر

يعتبر هذا الاتجاه الإخلالات أو العيوب المسطرية واردة على سبيل الحصر، وتبعا لذلك، فإننا سنتولى معالجة هذا الاتجاه من خلال استعراض موقف كل من الفقه (الفقرة الأولى) والإدارة الضريبية (الفقرة الثانية).

#### الفقرة الأولى: موقف الفقه

يلعب الفقه عموما دورا مهما في المجال الجبائي، حيث يساعد على تنفيذ القانون الضريبي الذي يتميز بصبغته المعقدة، كما يعمل كذلك على توحيد تطبيقه على مختلف الخاضعين للضريبة<sup>1</sup>، هذا زيادة على أنه يقوم بتسليط الضوء على النصوص القانونية قبل تطبيقها في عدة أحيان، بالإضافة لكونه يعمل على تتبع الأحكام والقرارات القضائية ويعلق عليها وينتقدها ويظهر نقط القوة أو الضعف فيها، ويؤثر بطريقة غير مباشرة على الأحكام والقرارات القضائية التي سوف تصدر مستقبلا<sup>2</sup>.

ولقد كان للفقه الضريبي موقف حيال الإخلالات المسطرية، إذ عمل على التأكيد بأنها جاءت على سبيل الحصر، معززا رأيه بالقول بأن رغبة المشرع في تعزيز الضمانات المخولة للخاضع الضريبية، لا سيما عندما تقرر الإدارة الجبائية تصحيح أسس فرض الضريبة كما أوردها الخاضع للضريبة في إقراراته المدلى بها، هي التي جعلته يحدد في نص المدونة العامة للضرائب مقتضيات تناولت الحالات التي تكون فيها المسطرة لاغية، وهي مقتضيات حصرية بقوة القانون لا يجوز التوسع فيها<sup>3</sup>.

1-Oualid Gadhoul, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, L'Harmattan, 2007, p 15.

2-عصمت عبد المجيد بكر، أصول تفسير القانون، الناشر صباح صادق جعفر، الطبعة الأولى، 2004، ص 34.

3-الحسن الكثير، بطلان المسطرة في القانون الجبائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، م.س، ص 87.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

### الفقرة الثانية: موقف الإدارة الضريبية

نظرا لأهمية الموارد الجبائية في تمويل النفقات العامة وطابعها الإلزامي، عهد المشرع للسلطة العامة أمر فرضها وتحصيلها، وتتمثل هذه السلطة أساسا في الإدارة الجبائية، هذه الأخيرة التي زودها المشرع بعدد من السلطات والامتيازات قصد تمكينها من أداء وظائفها والدفاع عن حقوق الخزينة العامة، إلا أن تخويل الإدارة الجبائية مجموعة من السلطات والامتيازات، يجب أن يكون في إطار قانوني محدد يضمن حقوق الخاضعين للضريبة، لذا عمد المشرع الجبائي إلى إرساء قواعد تضبط مجال تدخل الإدارة ومداه قصد الحفاظ على حقوق كل من الخزينة والخاضعين للضريبة<sup>1</sup>، على اعتبار أن التدخل المستمر للإدارة الجبائية بحكم وظيفتها قد يؤدي في بعض الأحيان إلى العديد من الخلافات بينها وبين الخاضع للضريبة خاصة أمام تعقد القوانين الجبائية وتشعبها<sup>2</sup>.

ولقد كان للإدارة الضريبية موقف مؤيد للرأي السابق أي الرأي الفقهي، وذلك فيما يتعلق بالتنصيص الحصري على الإخلالات المسطرية، إذ تذهب إلى القول بأن المشرع حينما حصر العيوب المسطرية في الحالتين المذكورتين في البند الثامن من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب والبند الرابع من المادة 221 من نفس المدونة، إنما أرجع ذلك لأهميتهما المحورية والتي تتمحور أساسا في تمكين الخاضع للضريبة من تهئئ وثائقه لمستشاريه، ولتفادي إطالة جواب الإدارة، وبالتالي طول المسطرة خاصة فيما يتعلق بمسطرة التصحيح.

فحسب رأي الإدارة الضريبية<sup>3</sup>، فإن رغبة المشرع تبدو جلية في عدم التوسع في العيوب المسطرية التي قد تطال المسطرة الضريبية، وفي الرغبة كذلك في التفرقة بين الإجراءات الجوهرية التي تستوجب عند الإخلال بها إلغاء المسطرة، والإجراءات الثانوية التي يترتب عن الإخلال بها استمرار المسطرة دون سقوط حق الالتزام الضريبي، فكما

1-سفيان ادريوش ورشيده الصابري ، تصحيح الأساس الضريبي، م.س، ص 2.  
2-عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في المنازعات القضائية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 19، أبريل/يونيو الرباط، سنة 1997، ص 44.  
3- مقابلة أجريت مع رئيس مصلحة الشؤون القضائية بالمديرية العامة للضرائب بالرباط "د.عبد الرحمان ابليللا"، بتاريخ 14 أكتوبر 2014 على الساعة 11.15 صباحا.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

سبقت الإشارة إلى ذلك، تتعلق الحالة الأولى بعدم توجيه الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أوهما معا داخل أجل 15 يوما، في حين تتعلق الحالة الثانية بعدم تبليغ الإدارة إلى الخاضع للضريبة الرسالة الثانية المقررة في إطار مسطرة التصحيح داخل أجل سنتين يوما من تاريخ توصل الإدارة بجواب الخاضع للضريبة عن الرسالة الأولى.

على اعتبار أن البطلان المترتب عن هذه الإخلالات المسطرية قد يكون قاسيا، نظرا للطبيعة الخاصة التي تطبع المادة الضريبية، فهي حتما ترتبط بتمويل موارد الخزينة العامة وتستند على مبدأ مساهمة المواطنين في تحمل الأعباء العامة، كما أنها تقوم على مبدأ "لا ضريبة ولا بطلان إلا بنص"، وهذا ما يفسر تنصيب المشرع الضريبي على حالتين فقط من الإخلالات المسطرية واللذان يترتب عن الإخلال بإحدهما إلغاء مسطرة التصحيح.

و تجدر الإشارة إلى أنه وأمام هذه الرغبة الجلية للمشرع في عدم التوسع في جزاء البطلان، نجد القضاء الإداري يتجه نحو تكريس ضمانات للخاضع للضريبة، ويقضي ببطلان المسطرة كلما تم المساس بإجراءات جوهرية من النظام العام.

### المطلب الثاني: الاتجاه القائل بأن الإخلالات المسطرية على سبيل المثال

هناك تيار تبني أطروحة مغايرة للتيار الأول، فحسب أنصار هذا الاتجاه، فإن الإخلالات المسطرية وردت على سبيل المثال، بحيث لا يشترط النص صراحة عليها بموجب قانون، بل يكفي لذلك مجرد مراعاة شروط معينة في المسطرة، إذ ليس بإمكان المشرع حصر كافة الإخلالات المسطرية مقدما، ولذلك يجب ترك الأمر للقضاء ليقدر مدى جسامه العيب المسطري حتى يقرر بطلان الضريبة، بدلا من أن يكون طوعا لنصوص جامدة، فقد يثبت للقاضي العيب الجسيم في الإجراء، ولا يستطيع إبطاله لأن القانون لم ينص على هذا الأمر.

و للوقوف أكثر على هذا الاتجاه، فإنه يتعين استعراض موقف كل من القضاء (الفقرة الأولى) والخاضع للضريبة (الفقرة الثانية).

# العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

## الفقرة الأولى: موقف القضاء

مما لا جدال فيه، أن القضاء يحتل إلى جانب الإدارة الجبائية المصدر التفسيري للقاعدة القانونية، فهو بمثابة الأساس في هرم القواعد الجبائية، حيث يشكل مصدرا شاملا يجمع في عمله واجتهاده كل المصادر القانونية الأخرى سواء كانت تشريعية أم تنظيمية، موضوعية أم إجرائية<sup>1</sup>.

فإذا كان دور المشرع هو تأطير العلاقات على تنوعها بسلسلة من القواعد القانونية، فإن دور القاضي يتجسد في تفسير هذه القواعد عن طريق تقصي نية المشرع المرجوة من إصدارها<sup>2</sup>.

على اعتبار أن النص التشريعي في المادة الضريبية غير كاف لوحده، بل يستلزم صدور نصوص أخرى تكميلية، تأتي في صيغ مختلفة، من مذكرات إلى دوريات وتوجيهات وأجوبة وزارية، اجتهادات قضائية وغيرها..، فمن خلال هذه الأشكال، توضح الإدارة الضريبية التفسير الرسمي الذي تتبناه في تطبيق النص الضريبي.

هنا تتضح أهمية الدور المنوط بالقضاء الإداري، فهو الضابط الذي يحدد للإدارة القواعد التي تسري عليها، كما أنه يسهم في تثبيت الضمانات اللازمة لحماية حقوق طرفي النزاع الضريبي، وخاصة الطرف الضعيف والذي يكون في الغالب الخاضع للضريبة<sup>3</sup>.

هكذا أصبح القاضي الإداري محملا بعبء تحقيق التوازن بين ضمان عدم عرقلة نشاط الإدارة وبين حقوق وحرريات الأفراد<sup>4</sup>، ومدعوا أكثر من أي وقت مضى إلى أن يحافظ على الضمانات القضائية التي تكفل حقوق المتعاملين مع الإدارة<sup>5</sup>.

1- حياة بجداني، العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، دلائل الأعمال القضائية، الدليل الثالث، مجلة الحقوق المغربية 2010، ص 9.

2- عبد اللطيف خالفي، الاجتهاد القضائي في المادة الاجتماعية، المطبعة والوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، مراكش 2001، ص 6.

3- حياة بجداني، العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، م.س، ص 9.

2- حمدي علي عمر، سلطة القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة سنة 2003، ص 8.

5-Ahmed Narhach, Essai sur la nature du pouvoir fiscal au Maroc ( approche de la dimension administrative des rapports autorités fiscales/contribuables) Thèse pour obtenir le diplôme de

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ولقد كان للقضاء موقف معارض للاتجاه الأول فيما يتعلق بالتنقيص الحصري على العيوب المسطرية<sup>1</sup>، حيث ذهب إلى القول بأن الإخلالات المسطرية في الميدان الضريبي وردت على سبيل المثال، معززا رأيه بجملة من الأحكام والقرارات الصادرة عنه، والتي اعتبر فيها المسطرة معيبة ولو في غياب نص قانوني يتضمن ذلك، وخاصة عندما يتعلق الأمر بالمساس بحق الدفاع الذي يعتبره خطأ جوهريا لا يمكن تمريره بسهولة، وكمثال على ذلك أن يغفل المفتش تبليغ الخاضع للضريبة في حالة المسطرة التوجيهية أسباب التصحيح الواجب القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه أو عدم دعوة الخاضع للضريبة للإدلاء بملاحظاته خلال الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ عملا بمقتضيات المادة 220 من المدونة العامة للضرائب، إذ أنه في غياب هذه المعلومات لا يمكن للخاضع للضريبة أن يهيئ دفاعه ليجيب بتفصيل واطلاع على اقتراحات المفتش التصحيحية موضوع رسالته التبليغية، مما يحرمه حقه في الدفاع.

وذلك طبقا لما جاء في حكم المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2007/1/16، والذي قضت فيه ببطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة العامة على الدخل، لأن الإدارة الضريبية لم تقم قبل ذلك بإشعار الخاضع للضريبة بوجوب الإدلاء بالتصريح بمقتضى إشعار أول ثم إشعار ثان<sup>2</sup>.

وهو نفس التوجه الذي سلكته نفس المحكمة في حكمها رقم 1126<sup>3</sup>، حين قضت بإلغاء الضريبة المطعون فيها لبطلان مسطرة التصحيح مع تحميل إدارة الضرائب الصائر، معللة حكمها بكون أن تبليغ رسالة التصحيح جاء خارج الآجال القانونية، إذ ذهبت إلى القول بما يلي: "وحيث أنه بالرجوع لوثائق الملف، يتضح أن الطاعن قدم إقراره بتاريخ 2008/10/22، وفي إطار مسطرة التصحيح وجهت إليه إدارة الضرائب الرسالة الأولى إلى

doctorat en droit public, Université Mohamed 5, Faculté des sciences juridiques économiques et sociales Agdal, Rabat, 2000-2001, p258

<sup>1</sup> - مقابلة أجريت مع مستشار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، "ذ. رضى التايدي"، بتاريخ 9 فبراير 2015 على الساعة 14.15 زوالا.

<sup>2</sup> - حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 60 المؤرخ في 2007/1/16.

<sup>3</sup> - حكم إدارية الرباط عدد 1126 المؤرخ في 2015/04/07، في الملف الإداري عدد 2015/7113/19، قضية عبد اللطيف الجوزي، غير منشور.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

العنوان المصرح به من طرفه، غير أنها أرجعت بعبارة غير مطلوب بتاريخ 2009/01/22، هذه العبارة التي لا تفيد التوصل إلا بعد مرور 10 أيام، أي أن التوصل القانوني الذي يعتد به هو 2009/2/2، في حين كان على الإدارة الضريبية أن تبلغه بالأسس الجديدة داخل أجل تسعين 90 يوماً من الإقرار، أي على أبعد تقدير بتاريخ 2009/1/22، مما يعني أن التبليغ جاء خارج الأجل القانوني".

كما سارت المحكمة الإدارية بأكادير على نفس المنوال في حكمها عدد 305 بتاريخ 107/03/2017، بحيث قضت ببطلان الضريبة على الأرباح العقارية برسم سنة 2014، موضوع الإنذار المؤرخ في 25/04/2016 الصادر عن قابض الإدارة الجبائية بأكادير، والحكم تبعاً لذلك بإلغاء إجراءات تحصيلها، بعلّة أن الإدارة لم تقم بتبليغ الملزم بالأساس المصحح وأسباب التصحيحات التي تعتزم القيام بها في إطار المسطرة التواجهية داخل الأجل المنصوص عليه في المادة 224 من م ع ض".

وفي حكم آخر صادر عن نفس المحكمة<sup>2</sup>، جاء فيه: "وحيث أنه باستقراء الحالات المذكورة حصراً في المادة 219 التي يعتبر فيها الظرف مسلماً تسليماً صحيحاً بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر التسليم، فإنه ليس من بينها البيان- الرجوع إلى المرسل- المثبت على الظرف، مما يكون معه التبليغ غير صحيح، وأن الإدارة عندما اعتمدته في فرض الضريبة المتنازع فيها، تكون قد حادت عن تطبيق مقتضيات المادة 219".

كذلك ذهبت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء إلى القول<sup>3</sup> بما يلي: "وحيث إنه لذلك وانطلاقاً من هذا المبدأ القانوني المتصل بالشروط المتطلبة قانوناً للقول بمشروعية فرض الضريبة انطلاقاً من مشروعية وقانونية مسطرة فرضها، وبالاطلاع على عناصر المنازعة وفي غياب أي وثيقة تفيد أساس فرض الإدارة الضريبية للضريبة المطعون فيها أو ما يبيّن احترامها للضوابط القانونية المتعلقة بفرضها والمنصوص عليها في المقتضى القانوني

1- حكم إدارية أكادير عدد 305 المؤرخ في 07/03/2017 في الملف الإداري 7113/950/2016، قضية زربيت مبارك غير منشور.

2- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير عدد 2010/792، بتاريخ 2010/12/3، ملف إداري عدد 2009-638 ش.

3- حكم عدد 2639 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2018/12/3، في الملف الإداري عدد 2018/7113/848.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الأنف الذكر، فإن مسطرة الفرض تبقى باطلة لخرقها قواعد أمره ترتب عنها حرمان المدعي من حقه في الدفاع عن نفسه والوسيلة المثارة بهذا الشأن مؤسسة ويتعين الأخذ بها.."

وفي حكم آخر قضت المحكمة الإدارية بالرباط<sup>1</sup> بأن عدم استدعاء المدعية للمثول أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية وهي تبت في الطعن الذي تقدمت به من أجل الاستماع إليها والدفاع عن موقفها أمامها، يشكل مساسا بالضمانات التي كفلها المشرع للملزم، ويجعل مسطرة التصحيح لاغية، بحيث جاء في بعض حيثيات هذا الحكم ما يلي:

".. وحيث بالرجوع إلى نازلة الحال، فالثابت في أوراق الملف أنه بعد استنفاد المسطرة التواجهية بين الشركة المدعية وإدارة الضرائب دون جدوى، تم عرض النزاع على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي أصدرت مقررها بتاريخ 5/8/2004، والذي يتضمن الأسس الجديدة لفرض الضريبة كما حددتها، تم الطعن فيه من طرف المدعية أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، و الذي على إثره توصلت المدعية برسالة من رئيس اللجنة المذكورة مؤرخة في 22/2/2005، يخبرها فيها بأن اللجان الفرعية ستبتدئ أشغال دورتها المقبلة يوم الثلاثاء 5 أبريل 2005، وسيتم قريباً استدعاؤها للمثول أمام اللجنة الفرعية المكلفة بالبت في النزاع القائم بينهما وبين المديرية العامة للضرائب المتعلق بقرار اللجنة المحلية لعمالة طنجة، غير أنه عوض أن تتوصل المدعية بذلك الاستدعاء والبت في طلبها من طرف اللجنة المذكورة، توصلت بالإعلام الضريبي على ضوء الأسس التي حددتها الإدارة، وهو ما ينطوي على خرق واضح لمسطرة التصحيح الضريبي، ويهدر إحدى الضمانات الأساسية التي كفلها المشرع للملزم بأن تنظر في نزاعه درجتين قبل عرض نزاعه على القضاء أو الاحتفاظ بالأسس المصرح بها من طرفها دون إدخال أي تصحيح عليها، وحتى على فرض أن طلبها بت فيه من طرف اللجنة المذكورة، فإن عدم استدعائها للمثول أمامها يشكل مساساً بحقها في الاستماع إليها من طرف هذه الأخيرة، وإبداء أوجه دفاعها أمامها؛

1- حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 1488، الصادر بتاريخ 30/11/2006 في الملف الإداري رقم 5/3/429.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

و حيث إنه تبعاً لذلك، تكون مسطرة فرض الضريبة التي خضعت لها المدعية باطلة، والأمر بالتحصيل المؤسس عليها يفقد للمشروعية ويتعين التصريح بإلغائه".

وفي نفس السياق وتكريساً للضمانات المخولة للمدين في مجال التحصيل، صرحت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرار لها<sup>1</sup> بما يلي: "إن اقتصار القابض على تدوين تاريخ توجيه الإنذار بدون صائر وكذا تاريخ توجيه الإنذار القانوني في قائمة الضرائب، لا يقوم مقام التوصل الفعلي بالإنذار القانوني الذي أوجب أن يتوصل به الملزم بالضريبة توصلًا قانونياً قبل سلوك الإجراءات الموالية من حجز وإكراه بدني، مما يجعل انتقال القابض المالي إلى تطبيق مسطرة الإكراه البدني قبل التأكد من توصل المدين بالإنذار القانوني، قد أدخل بأحد الضمانات الأساسية التي أوجبها المشرع لفائدة الملزم وبحقه في الدفاع".

تأسيساً على ما سبق، يتضح أن عملية فرض الضريبة وتحصيلها، يقتضي من الإدارة الجبائية احترام الحقوق التي ضمنها التشريع الضريبي للخاضعين للضريبة والمتمثلة في ضرورة إخبارهم وفقاً للمقتضيات المنصوص عليها قانوناً بضرورة تسوية وضعيتهم عن طريق تقديم إقرارهم ثم إشعارهم بعد ذلك بأسس فرض الضريبة وتحصيلها، وأن أي خرق لهاته الإجراءات القانونية والمسطرية قبل عملية الفرض أو التحصيل، يترتب عنه عيب شكلي في عملية ربط الضريبة، مما يعرضها للإلغاء من قبل القضاء الإداري.

### الفقرة الثانية: موقف الخاضع للضريبة

إن الخاضع للضريبة هو ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقع عليه واجب الالتزام بدفع جباية نتيجة قيامه بنشاط خاضع للضريبة أو نتيجة عمله أو حصوله على الأرباح والفوائد من رأسماله<sup>2</sup>.

ولقد أولت كل الدول أهمية بالغة للخاضع للضريبة من خلال العمل على إشراكه في تأسيس مختلف الضرائب التي يخضع لها، فهو يعتبر من أهم عناصر العلاقة الجبائية، على

1- قرار صادر عن محكمة النقض عدد 1497 بتاريخ 16 أكتوبر 2003 في الملف الإداري رقم 2003/2/2275.

2- بلقاسم بوطيب، كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 06/47، مطبعة طوب بريس، الطبعة الأولى، الرباط، أكتوبر 2008، ص 11.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

اعتبار أنه المعنى الرئيسي بكل العملية الجبائية بدءا من الفرض الجبائي وانتهاءا بالتحصيل، الشيء الذي جعله يتمتع بمجموعة من الآليات التي تمكنه من الدفاع عن حقه في المساهمة في فرض النظام الجبائي الذي يوافق ظروفه ومصالحه باعتباره المعنى الأول والأخير بهذا النظام، خاصة بعدما أصبح فرض الجباية وجه من أوجه المشاركة السياسية، من خلال إشراك المواطن في اتخاذ القرارات السياسية ومشاركته في تسيير مرافق الدولة تماشيا مع النهج الديمقراطي في تدبير الشؤون العامة<sup>1</sup>.

وبالنظر للأهمية البالغة التي يحظى بها الخاضع للضريبة في النظام الجبائي، فقد كان له موقف من الإخلالات المسطرية، حيث يعتبر الخاضع للضريبة من أكثر المدافعين عن الاتجاه الذي اعتبر الإخلالات المسطرية واردة على سبيل المثال.

فحسب رأيه أي الخاضع للضريبة، فإن عدم احترام الإجراءات المسطرية بشكل عام يستوجب البطلان دون حاجة للتنصيص على ذلك، على اعتبار أن القواعد المسطرية إنما أتت بها المشرع بصيغة الوجوب، الشيء الذي يجعلها قواعد أمرية لا يمكن الاتفاق على مخالفتها.

وخلاصة ما يمكن قوله هو أن للاتجاهين جانب من الصواب، إلا أننا نميل للاتجاه الثاني فهو الاتجاه الأولى بالتبني لأن موقفه مؤسس ووجيه، هذا ناهيك عن ما للمنازعة الضريبية من خصوصية، وذلك نظرا للتفاوت الحاصل بين طرفيها أي الإدارة الضريبية التي تمثل مركز القوة والخاضع للضريبة الذي يمثل الطرف الضعيف.

زد على ذلك أن القضاء يحرص دائما على الحفاظ على الحقوق المالية للخاضعين للضريبة من شراهة الإدارة الجبائية، سيما وأن هاجس هذه الأخيرة هو التحصيل، في حين يتشبث الخاضع للضريبة بمركزه القانوني، وبالتالي فإن القضاء هو الذي يبقى له كلمة الفصل بين طرفي المنازعات الجبائية، ويوفر الضمانات القانونية للخاضعين من تعسف الإدارة.

1- جواد العسري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2000-2001، ص 67.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وهكذا، فإننا ولو سايرنا فرضا الاتجاه الذي يتشبه بضرورة التنقيص الحصري على العيوب المسطرية، لضاعت العديد من الحقوق التي يتمتع بها الخاضع للضريبة أمام الإدارة الضريبية.

### خاتمة الفصل الأول

تأسيسا على ما سبق، وبعد تعرضنا لمجال العيوب المسطرية الضريبية في مجال التشريع وللجدل القائم حولها، اتضح لنا بأن المشرع الضريبي قد نص على حالتين يترتب عن الإخلال بإحدهما إلغاء مسطرة فرض الضريبة، و تتمثل الحالة الأولى في عدم توجيه الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أوهما معا داخل أجل 15 يوما، في حين تتجلى الحالة الثانية في عدم احترام الإدارة الضريبية لأجل الستين يوما بالنسبة للرسالة الثانية الواجب تبليغها إلى الخاضع للضريبة بعد جوابه على الرسالة

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الأولى في إطار المسطرة التوجيهية، وتجب الإشارة إلى أن هذا التنصيص القانوني قد طرح نقاشاً بين الفقه والإدارة الضريبية اللذان يعتبران هذه العيوب حصرية لا يجوز بطلان الضريبة في غيرها، إعمالاً لمبدأ لا بطلان إلا بنص، وبين الخاضع للضريبة والقضاء اللذان يعتبرانها أي العيوب المسطرية واردة على سبيل المثال، ويتمسكان بالضمانات المخولة للخاضع للضريبة قانوناً.

هذا وقد خلصنا ونحن بصدد دراسة هذا الفصل كذلك، إلى أن المبرر القانوني للتنصيص الحصري على الاخلاطات المسطرية في المجال الضريبي، إنما يكمن في رغبة المشرع في تعزيز الضمانات المخولة للخاضعين للضريبة، وذلك من خلال تمكينهم من إيجاد أوجه دفاعهم وحمايتهم من تعسف الإدارة الجبائية، وفي رغبته كذلك في تمكين مصالح الخزينة من الحصول على الموارد الضريبية والحفاظ عليها من بعض الملزمين الذين لا يكون مهمهم سوى التملص الضريبي وعرقلة عمل الإدارة الجبائية، وذلك نظراً لما في ذلك من ضمان لاستقرار الأمن القانوني و الجبائي اللازمين لاستقرار تنشيط الدورة الاقتصادية.

### الفصل الثاني: الإخلالات المسطرية ذات الأثر غير المنصوص عليها

#### قانونا

إن المقارنة الدائمة بين النصوص الجبائية وبين واقع الحياة الاقتصادية والاجتماعية، يكشف عن بعض الاختلالات وبعض النواقص التي يتعين ملؤها إما بتدخل من المشرع أو الفقه القضائي، هذا الأخير الذي يشكل من خلال اجتهاداته من أنجع وسائل المراقبة، باعتباره السلطة المختصة في مراجعة نشاط الإدارة ومراقبة مدى ملاءمة الإجراءات المتبعة في نشأة الإلزام الضريبي للمبادئ العامة للقانون، أي إحقاق الحق<sup>1</sup>.

وتكون مهمة القاضي أيسر كلما طبق القانون الحق أو قاربه، وتكون أصعب كلما ابتعد القانون عن الحق لأنه (أي القاضي) ملزم بتطبيق القانون، والبت في المنازعة وإلا اعتبر منكرا للعدالة.

فأمام مقتضيات قانونية تبت مخالفتها للمبادئ العامة للقانون أو أضحت بعيدة عن الحق، يجتهد القاضي متخذا في ذلك مسالك متعددة، للتخفيف من آثار المقتضيات المعيبة سعيا للتقريب أكثر إلى الحق مستغلا كل غموض أو إبهام أو ثغرة، أي يصبح مشرعا بقدر ما يسمح به فراغ النص أو غموضه، دون الإخلال بالتوازن اللازم بين ضمان حقوق الخاضع للضريبة وحقوق الخزينة العامة<sup>2</sup>، ولهذا وخلافا لما يذهب إليه البعض<sup>3</sup>، فللقضاء الإداري في المغرب دور حاسم في مجال المادة الضريبية على الرغم من أنها مطبوعة بالتقنين، وهذا الدور يشمل كل المنازعات سواء انصبت على الشكل والإجراءات أو المساطر.

1- عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 355.  
2- عبد المعطي القدوري، الرقابة القضائية على العمل القضائي- حالات للدراسة- الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، منشورات الحلبي- مطبعة المعارف الجديدة - الرباط، 2011 ص 70.  
3- عبد الرحمان ابليللا، خصوصيات العمل القضائي في المنازعات الجبائية بالمغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ملف مواضيع الساعة، الرباط، سنة 1996، ص 20.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ذلك أن الإجراءات والمساطر تشكل ضمانات مهمة لطرفي العلاقة في القانون الجبائي، وتمس من جهة بحقوقهما، وبالمسؤولية المنوطة بالإدارة الضريبية كجهة مكلفة بتوفير الموارد الضرورية لخزينة الدولة من جهة أخرى.

فما هي إذن أهم الإخلالات والثغرات المسطرية في النظام الجبائي على مستوى الوعاء وعلى مستوى التحصيل؟ والتي كشفت عنها الممارسة العملية للنصوص أو كشفت عنها الاجتهاد القضائي؟.

وما هي التأويلات والقراءات التي قدمها القاضي الإداري للنصوص المثيرة لبعض من هذه الإشكالات؟

لمقاربة هذه المواضيع ومحاولة الإجابة عن الأسئلة التي طرحها، نقترح التطرق لها من خلال مبحثين، بحيث سنتطرق في المبحث الأول لأهم الإخلالات المسطرية المثارة من طرف الاجتهاد القضائي في مجال الوعاء، على أن نخصص المبحث الثاني للحديث عن أهم الإخلالات المسطرية المثارة على مستوى التحصيل.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

### المبحث الأول: أهم الإخلالات المسطرية المثارة من طرف الاجتهاد القضائي في مجال الوعاء

يشكل الوعاء الضريبي<sup>1</sup> الواقعة التي يرتب عليها القانون حقا ضريبيا وهو بهذا المعنى ينطوي على عنصر واقعي وآخر قانوني، أما المعنى القانوني فيتمظهر من خلال مبدأ شرعية الضريبة، في حين يبرز العنصر الواقعي من خلال الواقعة المادية<sup>2</sup>.

ويمكن أن يكون وعاء الضريبة الفرد نفسه(الممول)، وتسمى الضريبة في هذه الحالة بالضريبة على الأشخاص، وأول صورة من الضرائب التي شاهدها البشرية هي الضريبة التي كانت تعرف باسم ضريبة الرؤوس أو الفردة<sup>3</sup>.

كما يمكن أن يكون وعاء الضريبة المال، وتسمى الضريبة في هذه الحالة باسم الضريبة على الأموال و التي يمكن أن تتخذ صورة الضريبة على الثروة أو رأس المال أو الإنفاق أو التداول، وتشكل هذه الضرائب الهيكل الضريبي في العصر الحديث<sup>4</sup>، كما يمكن أيضا أن يكون الوعاء الضريبي عملا<sup>5</sup>.

ويمكن القول أن الوعاء الضريبي أداة من أدوات تحقيق التوازن الاقتصادي الوطني، وذلك من خلال تحصيل الإيرادات العامة للدولة لتغطية النفقات العامة وإعادة تقسيم الدخل الوطني العام بهدف تحقيق العدالة، ويراعي المشرع في تحديد الوعاء الضريبي ثلاث اهتمامات:

- المردودية الضريبية؛

- سهولة طريقة التحصيل؛

1- عبد القادر التيعلاتي، الوجيز في النزاعات الضريبية، الأحمدية للنشر، الطبعة الثانية، الدار البيضاء، سنة 2001 ، ص 35.  
2- جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، ع 4، الرباط، سنة 1996، ص 9.  
3- عبد الفتاح بلخال، الضرائب في المغرب وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون مالية 2009، الجزء الأول، مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الرباط، 2009، ص 17.  
4- كمال مرصالي، الوجيز في القانون الضريبي المغربي، مطبعة الخليج العربي، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 2011 ، ص 27.  
5- عبد الفتاح بلخال، الضرائب في المغرب وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون مالية 2009، م.س، ص 17.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- المساواة والعدالة في الضرائب<sup>1</sup>؛

وتعد عملية تحديد الوعاء الضريبي حجر الزاوية في مسطرة الفرض الضريبي، إذ بناءا عليها يتم احتساب مبلغ الضرائب والرسوم الواجب أدائها من طرف الخاضع للضريبة<sup>2</sup>، إلا أنه وإن كانت الأمور تبدو بهذه البساطة من الناحية النظرية، فإن التطبيق اليومي لهذه المقتضيات، أبان عن العديد من الإشكالات التي ما فتئ القضاء الإداري باعتباره الجهة القضائية التي حولها المشرع اختصاص البت في المنازعات الضريبية يتدخل لبط رقابته وغل يد الإدارة الجبائية عن المغالاة في الاستفادة من الضمانات القانونية المخولة لها<sup>3</sup>، وذلك قصد تصحيح الوعاء الضريبي من خلال الكشف عن الإخلالات المسطرية التي قد تشوب هذه العملية، سواء أثناء تفعيل مسطرة الفحص والمسطرة التوجيهية، أو أثناء مرحلة اللجان الضريبية أو أثناء مسطرة الفرض التلقائي، وهذا ما يدفعنا إلى بحث موضوع هذا المبحث من خلال تخصيص مطلبين لذلك، نتناول في الأول الإخلالات المرتبطة بمسطرة الفحص ومسطرة التصحيح الضريبيين ومرحلة اللجان الضريبية، وفي الثاني الإخلالات المثارة على مستوى مسطرة الفرض الضريبي.

### المطلب الأول: الإخلالات المثارة على مستوى مسطرتي الفحص و التصحيح

#### الضريبيين ومرحلة اللجان الضريبية

بالرغم من أولوية القواعد الموضوعية للوعاء الضريبي، إلا أن أطراف النزاع الضريبي خصوصا الخاضع للضريبة، غالبا ما يتمسك بخرق القواعد المسطرية للقانون الضريبي، لأجل التحلل من الالتزامات الضريبية، فالخاضع للضريبة يثير دفوعات تتضمن خرقا للمساطر الجبائية، أما الإدارة الجبائية فتتمسك باحترام مختلف المساطر، وتعتبر أن الخاضع هو الذي تجاوز تلك المساطر محاولة منها لإلغاء عبء الإثبات على عاتقها<sup>4</sup>.

1-كمال مرصالي، الوجيز في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 28.

2-عبد الصمد التامري، رقابة القضاء على مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي في ميدان رسوم التسجيل، دبلوم الماستر في قانون العقود والعقار، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2012-2013، ص 97.

3-عبد الصمد التامري، نفس المرجع، ص 97.

4-نصير مكاي، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 108.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

إن تضارب الرؤى بين الإدارة الضريبية من جهة، والخاضع للضريبة من جهة أخرى، هو ما يساعد القاضي على ابتكار حلول للقضايا المعروضة عليه، إذ غالبا ما يتمسك الخاضع للضريبة بضرورة التقيد بمجموعة من الإجراءات والمساطر، وفي عدة أحيان يكون لعدم احترام هذه الإجراءات والمساطر أثر على الالتزام الضريبي في حد ذاته، خصوصا وأن القاضي الجبائي يعتبر الخاضع للضريبة الطرف الضعيف في العلاقة، وهذا في حد ذاته مقتضى ينعكس على مبدأ ضرورة الضريبة<sup>1</sup>، ودورها في تغطية تحملات الأعباء العامة.

وهكذا ومن خلال الاطلاع على عدد من الأحكام والقرارات الصادرة عن مختلف المحاكم الإدارية للمملكة في المادة الضريبية، يلاحظ أن نسبة مهمة من هذه الأحكام والقرارات تتناول الجوانب الشكلية و المسطرية، وتحسم في المنازعة أمامها مقتصرة على النظر في بعض هذه الجوانب دون معالجة الخلاف بين الأطراف المتنازعة.

ومن المسائل المسطرية التي أثرت بشكل مستمر ومتكرر في الاجتهاد القضائي وأثارت نقاشا أمامه، القضايا المتعلقة بالإخلالات المرتبطة بمسطرتي الفحص والتصحيح الضريبيين (الفقرة الأولى)، وكذا القضايا المتعلقة بالعيوب أو الإخلالات المثارة على مستوى مرحلة اللجان الضريبية (الفقرة الثانية)، وسنتعرض تباعا أهم الإشكالات التي تطرحها هذه المواضيع أمام القضاء الضريبي.

### الفقرة الأولى: الإخلالات المسطرية المرتبطة بمسطرتي الفحص والتصحيح

#### الضريبيين

سنتعرض في هذه الفقرة للإخلالات المرتبطة بمسطرة الفحص الضريبي (أولا) وكذا للإخلالات المتعلقة بمسطرة التصحيح الضريبي (ثانيا).

#### أولا: بالنسبة للإخلالات المسطرية المثارة على مستوى مسطرة الفحص الضريبي

1 - Michel Bouvier – Marie Christine Escalssan-Jean Pierre Lassale, Finances Publiques , L.G.D.J .8eme éd, 2007,p 65.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

من الإشكاليات التي يطرحها هذا الموضوع أمام القضاء الإداري، نجد حالة قدوم المفتش الفاحص إلى المقابلة الخاضعة للفحص بعد اليوم المحدد لشروعه في الفحص أي بعد اليوم السادس عشر (أ) وكذلك المشكلات المرتبطة بمباشرة المسطرة التوجيهية على إثر تغيير الإدارة للمفتش المحقق وتأخر تبليغ الخاضع للضريبة هذا التغيير بواسطة رسالة عادية (ب).

**أ: حالة قدوم المفتش الفاحص إلى المقابلة بعد اليوم المحدد للشروع في الفحص.**

إن أهم قرار يجسد هذه الحالة هو القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط<sup>1</sup>، والذي قضى بإلغاء الضريبة بعلة الشروع في فحص المحاسبة في تاريخ أتى بعد اليوم السادس عشر الموالي لتبليغ الإشعار بالفحص<sup>2</sup>.

لكن ما يلفت انتباهنا أن هذا القرار لم يأخذ بعين الاعتبار العناصر الأساسية التالية:

- أولاً هذه ليست من الحالات التي نص عليها المشرع صراحة؛
- إن الغاية من هذا الإجراء تحققت لأن الإدارة منحت الخاضع للضريبة مدة تفوق 15 يوماً قبل الشروع في مراقبة المحاسبة.
- إن تأجيل عملية الفحص يستفيد منها الخاضع للضريبة لأن المدة الإضافية تمكنه من الاستعداد وتجهيز الوثائق والمعطيات المتطلبية<sup>3</sup>.

**ب: حالة تغيير الإدارة للمفتش المحقق وتأخر تبليغ الخاضع للضريبة بذلك.**

لقد اعتبرت محكمة النقض في إحدى قراراتها<sup>4</sup>، بأنه عندما تقوم الإدارة بعد تبليغ الإشعار بالفحص للخاضع للضريبة بإخبار هذا الأخير في رسالة ثانية بتغيير المفتش الوارد في الإشعار بالفحص، فإن الرسالة الثانية تعتبر بمثابة إشعار ثان بالفحص وتنازل عن الإشعار الأول، ذلك أن إشعار الخاضع للضريبة من جديد بعد توصله بإشعار أول بالفحص

1- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 925 بتاريخ 2010/05/13.

2- لتجاوز هذا الإشكال قام المشرع بالتنصيص في الفقرة الثانية من البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018 على ما يلي: "يجب الشروع في عملية الفحص خلال أجل لا يتجاوز 5 أيام عمل ابتداء من التاريخ المحدد لبداية المراقبة".

3- إبراهيم الشيكور، الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، نفس المرجع السابق، ص 156.

4- قرار محكمة النقض عدد 53، الصادر بتاريخ 23 يناير 2003، في الملف الإداري رقم 2002/2/4/866.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

بتغيير المفتش المحقق، فيه إعطاء الخاضع للضريبة مهلة إضافية مدتها خمسة عشر يوما تبتدئ من تاريخ الإشعار الثاني بالفحص.

وهكذا قضت محكمة النقض في هذه النازلة بإلغاء مسطرة التصحيح لكون الإدارة حينما ارتأت تغيير تاريخ موعد إجراء التفتيش واسم المفتش المحقق، كان عليها إشعار الشركة المستأنف عليها بذلك برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، لا أن تشعرها في تاريخ لاحق باستبدال المفتش ورسالة عادية خلافا لما يمليه النص، وأن المحكمة الإدارية لما بنت قضاءها على أن تغيير تاريخ إجراء التفتيش وقيامها بتعيين أجل جديد يعد تنازلا من الإدارة عن الإشعار الأول بإجراء التفتيش، تكون قد بنت قضاءها على أساس سليم مما يتعين تأييده.

وجدير بالذكر أنه وإن كانت مقتضيات المادة 212 من المدونة العامة للضرائب والمتعلقة بفحص المحاسبة تنص على وجوب تبليغ الإشعار بالفحص قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (15) يوما على الأقل، فإن المشكل يبقى مطروحا بخصوص تاريخ بداية الفحص من طرف المفتش المحقق، ذلك أن المدونة المذكورة لم تحدد مصير الإشعار بالفحص في حالة عدم حضور المفتش في التاريخ المحدد في الإشعار، كما لم تحدد مصير الفحص في حالة الشروع فيه بعد التاريخ المحدد في الإشعار.

وفي مجال القانون الجبائي المقارن، تنص مقتضيات المادة L147 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي على أنه يجب أن يمنح للخاضع للضريبة أجل معقول لكي يستعين بخدمات خبير أو مستشار، ولم يحدد المشرع المدة الضرورية الفاصلة ما بين تاريخ تسليم الإشعار وتاريخ بداية الفحص، وعلى الرغم من أن مذكرة تفسيرية للإدارة الجبائية الفرنسية<sup>1</sup>، حددت هذه المدة في حوالي خمسة عشر (15) يوما، فإن القضاء الفرنسي تكفل بتحديد هذه المدة حسب كل حالة، مما نتج عنه عدة قرارات لمجلس الدولة.

1-Note n°13 L-10-77 du décembre 1977 et Instruction n°13 L -84 du 25 juin 1984 Voir également décision administrative 13-L -1311 du 1<sup>ère</sup> juillet 1989.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وهكذا اعتبر مجلس الدولة الفرنسي في عدة قرارات<sup>1</sup>، بأن عملية الفحص لا يمكنها أن تبتدئ في نفس اليوم أو اليوم الموالي لتسلم الإشعار بالفحص، وفي قراره الشهير كوفمان (KAUFMAN) بتاريخ 14 مارس 1990، أصدر مجلس الدولة أول قرار مبدئي يتعلق بالمدة الدنيا الواجب منحها للخاضع للضريبة قبل البدء في عملية الفحص والمحددة في يومين كاملين على الأقل، بحيث أن يوم التسليم ويوم بداية الفحص لا يحتسبان في هذه المدة. وحسب الاجتهاد الفرنسي بخصوص تأجيل بداية الفحص وجب التمييز بين أربع حالات:

- الحالة الأولى: إذا كان الخاضع للضريبة هو السبب في تأجيل عملية الفحص، فإن هذا التأجيل لا يلزم الإدارة الجبائية بتبليغ إشعار آخر بالفحص للخاضع للضريبة؛
  - الحالة الثانية: إذا كانت الإدارة الجبائية التي طلبت تأجيل تاريخ الشروع في عملية الفحص، فإن هذه العملية تعتبر مشوبة بالخطأ في حالة إذا ما لم يتم إخبار الخاضع للضريبة بالتاريخ الجديد لبداية الفحص؛
  - الحالة الثالثة: إذا كانت الإدارة الجبائية هي التي طلبت التأجيل وقامت في وقت معقول بإخبار الخاضع للضريبة بذلك بجميع الوسائل المتاحة، فإن الإدارة ليست ملزمة بإرسال إشعار جديد بالفحص؛
  - الحالة الرابعة: إذا كان التأجيل ثمرة قرار مشترك بين الخاضع للضريبة والإدارة الجبائية، فإن هذه الأخيرة ليست ملزمة بإرسال إشعار جديد بالفحص.
- وبخصوص الآثار المترتبة عن عدم احترام مسطرة الفحص، أقر الاجتهاد الفرنسي<sup>2</sup> بأن الإخلالات التي تشوب مسطرة الفحص تبقى بدون أثر على صحة مسطرة الفرض التلقائي للضريبة التي سيكون الخاضع موضوعها، شريطة أن تكون مسألة الفرض التلقائي للضريبة، لم تتم إثارتها خلال مسطرة الفحص.

1-Arrêt du CE n° 22691 et du 9 avril 1986; Arrêt du CE n° 62192 du 17 mai 1989, Arrêt du CE n° 63598 du 10 juillet 1989.

2 -Arrêt du CE n° 11872 du 12 octobre 1974 et n° 107821 du 2 mars 1994.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وعلى العكس، إذا كانت مسطرة الفرض التلقائي للضريبة تجد أساسها في نتائج مسطرة الفحص، فإن الضرائب المترتبة عن هذه المسطرة موجبة للإلغاء، وبعبارة أخرى، فإن الإدارة الجبائية لا يحق لها استعمال نتائج مسطرة الفحص لفرض الضريبة بصورة تلقائية<sup>1</sup>، أي أنه لا يجب اكتشاف أسباب الفرض التلقائي للضريبة خلال القيام بعملية الفحص على اعتبار أن الفحص لا يهتم مراقبة واجبات الخاضع للضريبة بالتصريح والإقرار، بل ينصب على مراجعة التصريح المدلى به من طرف الخاضع للضريبة.

### ثانياً: بالنسبة للاخلالات المسطرية المثارة على مستوى مسطرة التصحيح

فيما يخص الإخلالات المسطرية المثارة على مستوى مسطرة التصحيح، سوف نتطرق لها وذلك من خلال الوقوف على كامن العيوب المسطرية المتعلقة بمسطرة التصحيح العادية (أ)، وكذا العيوب المسطرية المرتبطة بمسطرة التصحيح السريعة (ب).

#### أ: بالنسبة لمسطرة التصحيح العادية

لقد أثبتت أمام القضاء الإداري إخلالات تتعلق بمسطرة التصحيح العادية والتي تتركز أهمها في حالة تعذر التسليم إلى الخاضع للضريبة وصحة التبليغ على ضوء المادة 219 من المدونة العامة للضرائب (1)، وكذا حالة الإخلال بإحدى البيانات المستلزمة في رسالة التبليغ (2)، وأيضاً حالة الإخلال بإجراءات تبليغ رسالة التصحيح الأولى والثانية وبالضمانات المخولة للخاضع للضريبة في إطارها (3).

#### 1- حالة تعذر التسليم إلى الخاضع للضريبة وصحة التبليغ على ضوء المادة 219 من المدونة العامة للضرائب؛

تتجلى أهم الضمانات المقررة قانوناً لفائدة الخاضع للضريبة في ضرورة إعلامه بالدين الضريبي سواء في مرحلة التأسيس أو التحصيل، فلا يقبل تأسيس الدين الضريبي في غفلة

1 - Arrêt du CE n° 22691 du 9 avril 1986 et n° 75611 du 9 Janvier 1992.

- هذه القرارات المشار إليها أوردتها الحسن كثير في مؤلفه بعنوان، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الطبعة الأولى، الرباط 2012، ص 193-194.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

من الخاضع للضريبة<sup>1</sup>، وقد كان القانون المالي بمقتضى المادة 25 منه، يعطي ضمانات كثيرة للخاضع للضريبة في هذا المجال، ضمانات أكدها القضاء على مستوى محكمة النقض، وتراجع عن أهمها في كتاب المساطر الجبائية في قانون المالية لسنة 2005 في المادة 10 منه.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد حدد على سبيل الحصر الحالات التي يعتبر فيها التسليم صحيحا وذلك بمقتضى المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، إلا أن ما يهمنا هنا ما ورد في الفقرة الأخيرة من هذه المادة، والتي تنص على أنه: "إذا تعذر تسليم الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية، و تم 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 أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر تسليم الظرف المذكور".

و انطلاقا من المقتضيات القانونية المذكورة أعلاه، فإن التبليغ يعتبر صحيحا في بعض الحالات، يعني حالات محددة حصرا ولا يجوز القياس عليها أو إضافة حالات أخرى غير الحالات المنصوص عليها حصرا.

وقد أكد القضاء أن اعتماد الإدارة في صحة التبليغ ببيانات غير البيانات الواردة حصرا في المادة 219، يعتبر مخالفا للقانون، ويجعل التبليغ غير صحيح ويعرض الإجراءات التي بني عليها الفرض للإبطال<sup>3</sup>.

ومن الأحكام التي سارت على هذا النهج، نجد حكم إدارية أكادير عدد 2009/363<sup>4</sup>، والذي جاء فيه: "إن الإشعار رجع إلى الإدارة مذيلا بعبارة "الرجوع إلى المرسل"، هي عبارة غير العبارات الواردة حصرا في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، مما لا

1- عبد المعطي القدوري، الرقابة القضائية على العمل الضريبي- حالات للدراسة- مداخلة في الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، م.س، ص 73.

2- المادة 5 من قانون المالية لسنة 1995.

3- عبد المعطي القدوري، الرقابة القضائية على العمل الضريبي- حالات للدراسة- مرجع سابق، ص 74.

4- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير عدد 2009/363، الصادر بتاريخ 2009/7/22 بالملف الإداري عدد 2007/721 ش.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

يسوغ معه للإدارة اعتبار الطي مبلغا تبليغا صحيحا بعد مرور عشرة أيام من حصول تعذر التسليم، ويكون بذلك التبليغ المدفوع من طرف الإدارة غير حاصل ومسطرة الفرض الناتجة عنه غير سليمة ومنافية للمقتضيات القانونية المسطرة في المادة 219".

وفي نفس التوجه ما جاء في حكم إدارية الرباط عدد 12452<sup>1</sup>، والذي ذهبت فيه إلى ما يلي: "إذا تبين من خلال مرجوع الرسالة أنها لا تحمل أي بيانات من البيانات المنصوص عليها في المادة 219، ويكون الأثر القانوني المترتب عن الإخلال بهذا المقتضى (الحالات المحددة حصرا في المادة 219) إلغاء الضريبة على القيمة المضافة فيها، لخرقها مسطرة الفرض الضريبي".

وفي نفس الإطار قضت محكمة النقض<sup>2</sup> بما يلي: "حيث إن المستأنف (الإدارة) اكتفى بالإدلاء بشهادة تسليم التبليغ المؤرخة في 2002/9/3، والتي لا تتضمن أي إشارة إلى طبيعة الرسالة موضوع التبليغ وما إذا كان الأمر يتعلق بالرسالة الأولى أم الثانية وكذلك العنوان الذي جرى فيه تبليغ الإجراء، مما بقيت معه هذه الشهادة غير كاملة في إثبات أصول التبليغ، وتكون مسطرة التصحيح التوجيهية غير متبعة، ووفقا للقانون يكون الفرض الضريبي المطعون فيه قد بني على إجراءات غير سليمة".

### 2- حالة الإخلال بإحدى البيانات المستلزمة في رسالة التبليغ.

لقد أثار الفرض الضريبي الصادر في الاسم المجرد لأحد الشركاء دون التنصيص على اسم الشركة، إشكالا أمام القضاء الضريبي، بحيث اعتبر في أحد أحكامه على أن رسالة الإشعار الضريبي موجهة إلى غير ذي صفة لكونها وجهت إلى المدعي شخصيا دون الإشارة إلى صفته كمثل قانوني للشركة<sup>3</sup>، واستقر القضاء كذلك على اعتبار الإشعار باطلا لكونه تضمن أكثر من ضريبة واحدة والحال أن لكل واحدة أساس قانوني مختلف<sup>4</sup>.

1- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط عدد 2452 بتاريخ 2011/8/22، ملف إداري رقم 54-7-2011 .  
2- رشيد الحسن، العيوب المسطرية في المادة الجبائية من خلال بعض قرارات المجلس الأعلى وأحكام المحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 100/99، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، ص 144.  
3- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم 352 غ، بتاريخ 1997/4/22، ملف إداري رقم 96/572.  
4- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط عدد 27 بتاريخ 1995/2/2، أشارت إليه سعاد بنور، "العمل القضائي في المادة الجبائية، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرباط 2003، ص 188.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

غير أنه، نجد أن هناك من المحاكم من تتجاوز الجانب الشكلي ولم ترتب عليه أي جزاء بالرغم من ثبوت الإخلال بإحدى البيانات التي استلزم المشرع الإشارة إليها في رسالة الإشعار الضريبي، وهذا ما تبين من خلال بعض أحكام القضاء الإداري، بحيث ذهبت المحكمة الإدارية بوجدة إلى اعتبار الإدارة الضريبية قد أخطأت حين تصنيفها للخاضع للضريبة بالجدول الملحق بالفصل 21 من الضريبة العامة على الدخل، الشيء الذي أتاح لهذه المحكمة تصحيح الوضع، بحيث لاحظت هذه المحكمة بأن الإدارة صنفت الخاضع للضريبة الذي هو صاحب المقهى من الفئة الثانية مرتين بعنصر قار قدره 15 ألف درهم، في حين يشير الجدول المذكور إلى أن هذا الصنف يدخل ضمن الفئة الخامسة بعنصر ثابت قدره 50 ألف درهم، وبذلك تكون الإدارة قد أخطأت التصنيف، الشيء الذي دفع المحكمة إلى تصحيح الوضع، حيث قامت باحتساب مبلغ الضريبة وتخفيضه حسب التصنيف الأخير<sup>1</sup>.

### 3- حالة الإخلال بإجراءات تبليغ رسالة التصحيح الأولى والثانية وبالضمانات المخولة

#### للخاضع للضريبة في إطارها

إذا كانت مسطرة تصويب الأساس الضريبي تشكل ضماناً أساسية وحقيقية للخاضع للضريبة، لما لها من ارتباط بحقوق الدفاع المخولة له في إطار هاته المسطرة التوجيهية الحضورية التي تهدف إلى إشراكه في عملية تصحيح الوعاء الضريبي لمعرفة وسائله وحججه وإثباتاته وموقفه من الأساس المنوي اعتماده في تصفية الضريبة في إطار المراجعة، فإن كل إخلال بها، يؤدي إلى إلغاء تلك المسطرة، فقد استقر القضاء الإداري على أن كل إخلال بمسطرة تصحيح الضريبة أو الرسوم التي في حكمها، يفضي إلى اعتبار مسطرة التصويب باطلة<sup>2</sup>.

1- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 49، مطبعة دار النشر المغربية، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 2003، ص 639.

2- محمد قصري، "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 124.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وهكذا ذهبت المحكمة الإدارية بأكادير<sup>1</sup> وهي تكرر هذه الضمانة المخولة للخاضع للضريبة إلى إلغاء الضريبة العامة على الدخل التكميلية المفروضة في حق الخاضع للضريبة، بحيث جاء في حكمها ما يلي: " يعتبر مخالفا للقانون قيام الإدارة الضريبية بمراجعة أساس الضريبة العامة على الدخل دون اتباع مسطرة التصحيح الواردة بالمادة 107 من القانون 17.89".

هذا وقد استقر المجلس الأعلى (محكمة النقض) في مجموعة من قراراته على القول بأن كل إخلال بالضمانات المخولة للخاضع للضريبة في إطار مسطرة المراجعة المنصوص عليها قانونا باعتبارها إجراءات جوهرية أمره، يترتب عن مخالفتها إلغاء مسطرة تصويب تلك الضريبة وإلغاء الضريبة التكميلية على ضوء ذلك.

واعتبارا لما سبق، فقد جاء في إحدى قراراته<sup>2</sup> ما يلي: " إن إدارة الضرائب لم تقم بإجراءات التصحيح العادية المنصوص عليها بالفصل 107 من القانون 17-89 وهي إجراءات فرضتها مقتضيات أمره يترتب عن مخالفتها إلغاء الفرض الضريبي، مما يكون معه الحكم المستأنف في محله ويتعين تأييده".

وكتكريس للضمانات المخولة للخاضع للضريبة أيضا عند احترام مسطرة التصحيح، ذهبت المحكمة الإدارية بأكادير<sup>3</sup> إلى ما يلي: " وحيث تبين للمحكمة بعد الاطلاع على وثائق الملف بأن المدعي وجه للإدارة الضريبة جوابه على الرسالة الأولى والتي توصل بها من الإدارة وذلك بتاريخ 2002/3/1 أي داخل أجل 60 يوما من تاريخ تسلم الرسالة الأولى، وذلك حسبما يستفاد من الإشعار البريدي المضمون الموجود ضمن الوثائق؛

وحيث إن قيام الإدارة الضريبة والحالة هذه بفرض الضريبة موضوع المنازعة على المدعي دون تبليغه بأسباب رفض الملاحظات المقدمة إليها كليا أو جزئيا وفقا لما من شأنه

1- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 98/6/28 بالملف الإداري عدد 97/111 أورده محمد قصري، " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 124.

2- قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 1474، الصادر بتاريخ 2003/10/8 بالملف الإداري عدد 99/1/4/646 قضية بوعزاوي ضد وزير المالية.

3- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير عدد 2006/199 بتاريخ 2006/5/18 في الملف الإداري عدد 2005-423 ش.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

حرمان هذا الأخير من الضمانات المخولة له قانونا والمقررة لفائدته ولمصلحته، يترتب عن عدم مراعاتها بطلان مسطرة التصحيح التي باشرتها الإدارة في مواجهة الإدارة".

أيضا سلكت إدارية البيضاء نفس المنحى في حكم مؤرخ بتاريخ 2010/12/20<sup>1</sup>، والذي جاء في إحدى حيثياته: ".وحيث أسس المدعي طلبه على سلامة الفرض الضريبي وذلك بعدم توضيح إدارة الضرائب لأساس التصحيح و أسبابه؛

وحيث إنه سعيًا من المحكمة للتحقق من مدى تقييد الإدارة بالإجراءات المحددة قانونا لسلوك مسطرة التصحيح، فإنها كلفت مدير الضرائب بالإدلاء بما يفيد احترام المسطرة التوجيهية قبل اللجوء إلى الفرض التكميلي وأنه توصل بالإشعار المذكور دون أن يستجيب له؛

و حيث إنه ليس بالملف ما يفيد احترام مسطرة التصحيح من طرف الإدارة، الأمر الذي يشكل مسا بالضمانات المخولة للملزم، مما يكون معه الفرض التكميلي لحقوق التسجيل المضمن بالأمر بالاستخلاص معيبًا، الأمر الذي يتعين معه الحكم بإلغائه".

كما كرس المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)<sup>2</sup> ضمانات حق الدفاع في إطار مسطرة تصحيح أساس الضريبة في نازلة أخرى، حيث كان الخاضع للضريبة يخضع لنظام التقدير الجزافي، وبعدها تبين للإدارة أنه تجاوز الحد القانوني المقرر للاستفادة من النظام الجزافي استنادا لما تتوفر عليه من معلومات، قامت بفرض ضريبة تكميلية في حقه بالبناء على مسطرة الفصل 103 من قانون الضريبة العامة على الدخل.

هذا، وبعد أن تمسك الطاعن بخرق مقتضيات الفصل 107 من نفس القانون الواجب سلوكه في إخضاعه للضريبة التكميلية المطعون فيها، وبعد أن تمسكت الإدارة بمشروعية مسطرة الفرض التلقائي اللازمة لنقل الخاضع للضريبة من نظام التقدير الجزافي إلى نظام المحاسبة بعد تجاوزه الحد القانوني المقرر للاستفادة من ذلك النظام، ذهبت الغرفة الإدارية

1- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، الصادر بتاريخ 2010/12/20، بالملف الإداري عدد 2009/389.  
2- قرار الغرفة الإدارية عدد 652، الصادر بتاريخ 98/8/27 بالملف الإداري 197/5/2/60، قضية أحمد العراقي ضد إدارة الضرائب، أشار إليه محمد قصري في: " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 40 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وهي تلغي مسطرة فرض الضريبة إلى القول بما يلي: " لكن حيث إن الفصل 103 المحتج به ينظم مسطرة الفرض التلقائي للضريبة ولا يتعلق بتصحيح الضريبة التي سبق فرضها، إذ أنه ينص على تطبيقه في حالتين، الأولى عند عدم تقديم التصريح والثانية عند تقديم تصريح غير تام، والحال أن الخاضع للضريبة في هاته الحالة قدم تصريحاته كما تقر بذلك الإدارة المستأنفة، وأن التصريح المتضمن لمبلغ أكبر يكون من شأنه أن يجعل الخاضع للضريبة خاضعا لنظام ضريبي غير الذي كان يخضع له، إذ أن هذا التصريح ليس تصريحا غير تام ولا يخضع للفصل 103 المذكور، وإنما هو تصريح يخضع لمسطرة تصحيح لمبلغ ضريبة سبق فرضها وملزم بمراعاة المسطرة المحددة في الفصل 107 من نفس القانون، وأنه لا يجوز للإدارة أن تفرض الضريبة في هاته الحالة إلا بعد بت اللجنة الوطنية، وكانت المحكمة على صواب عندما اعتبرت أن الفصل 103 المذكور ليس هو القابل للتطبيق في النازلة."

وقد قضى قرار محكمة النقض المذكور بتأييد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بالملف عدد 96/128 القاضي بإلغاء الضريبة العامة على الدخل المفروضة في حق الطاعن بصفة تلقائية في إطار الفصل 103 من القانون 17.89، وذلك حيادا على مسطرة تصحيح الضريبة المنصوص عليها بالفصل 107 من نفس القانون.

بذلك تكون محكمة النقض من خلال هذا القرار والقرارات الأخرى المذكورة، قد كرس الضمانات المخولة للخاضع للضريبة في إطار مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي، و مصينة لحق الدفاع المخول له من خلال هاته المسطرة، هذه الأخيرة التي تمكنه من إبداء موقفه في الأساس الضريبي المنوي تصفيته في مواجهته بمعرفة وسائله ومستنداته، هذا فضلا عن استفادته من الضمانات المخولة له والمتمثلة في إمكانية عرض نزاعه مجانا أمام أنظار اللجان واستفادته من الأثر الموقف للضريبة في تلك المسطرة، متى كان الأمر يتعلق بالمسطرة العادية للتصحيح.

و على غرار ضرائب الدولة، فقد أثارت المسطرة العادية لتصحيح الرسوم المحلية إشكالا أمام القضاء الضريبي خاصة فيما يتعلق بحالة عدم التبليغ القانوني في إطار هذه المسطرة، فطبقا للمادة 155 من القانون رقم 47.06 الصادر بتاريخ 30 نونبر 2007

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، تشكل المسطرة العادية لتصحيح الرسوم المحلية ضماناً أساسية للخاضع للضريبة لما لها من ارتباط بحقوق الدفاع.

تبعاً لذلك، وفي هذا الإطار أوجبت المادة المذكورة أعلاه في بندها الأول على الإدارة إذا لاحظت ما يستوجب القيام بتصحيح أسس فرض الرسم المحلي إما بناءً على الإقرارات التي أدلى بها الخاضع للضريبة وإما بصورة تلقائية، أن تبلغ هذا الأخير وفق إجراءات التبليغ الجبائي، أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه وتدعوه إلى الإدلاء بملاحظاته خلال أجل 30 يوماً الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ، وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، يتم وضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفقاً للشروط المقررة لسلوك المسطرة الإدارية<sup>1</sup>.

### ب: بالنسبة لمسطرة التصحيح السريعة

لقد أثبتت أمام القضاء الإداري إخلالات مسطرية مرتبطة بمسطرة التصحيح السريعة، تتمثل أهمها في حالة عدم احترام أجل مسطرة التصحيح الضريبي المتعلقة بالضريبة على الأرباح العقارية (أولاً)، وفي حالة عدم ذكر أسباب التصحيح المنصوص عليها في المادة 224 من المدونة العامة للضرائب (ثانياً).

### أولاً- حالة عدم احترام أجل مسطرة التصحيح الضريبي المتعلقة بالضريبة على الأرباح العقارية:

إن الضريبة على الأرباح العقارية هي الضريبة التي تفرض على الأرباح الناتجة عن عمليات بيع العقارات والحقوق العينية أو التنازل عنها أو مبادلتها أو تقديمها كحصة للاشتراك<sup>2</sup>، وتعتبر هذه الضريبة من أهم الحالات التي تطبق عليها مسطرة التصحيح السريعة.

1- محمد باهي، قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، منشورات الحلبي، مطبعة المعارف الجديدة-الرباط، 2011، ص 382.

2- محمد القرقوري، وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة الأمنية، الطبعة الأولى، الرباط، 2002، ص 145.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وقد ألزم المشرع المغربي الإدارة الضريبية بتصحيح أسس الضريبة على الأرباح العقارية المصرح بها من قبل الخاضع للضريبة داخل أجل 90 يوما من تاريخ إيداع الإقرار الضريبي لدى المصالح الضريبية وذلك طبقا لمقتضيات المادة 224 .

وهكذا ولتكريس ضمانات الخاضع للضريبة، رتب القضاء الإداري بطلان المسطرة في حالة عدم احترام الأجل القانوني المحدد في المادة 224 من المدونة، حيث في هذا الصدد قضت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في قرار لها<sup>1</sup> بما يلي: " ...وحيث أنه مادام الثابت أن المستأنف تقدم بإقراره الضريبي بتاريخ 2006/06/27، وأنه لم يبلغ برسالة التصحيح الأولى إلا بتاريخ 09/07/2006، أي خارج الأجل القانوني المشار إليه أعلاه، الشيء الذي يجعل مسطرة التصحيح معيبة ويتعين التصريح ببطلانها، مما يبقى معه سبب الاستئناف جديا والحكم المستأنف جانبا للصواب وواجب الإلغاء".

وفي قرار آخر<sup>2</sup> لمحكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، ذهبت فيه إلى القول بما يلي: " حيث لم تدل الإدارة بما يثبت سلوكها لمسطرة التصحيح، كما أن ما أدلت به في المرحلة الاستئنافية من طي التبليغ مرفوقا بالإشعار البريدي الذي يحمل عبارة غير مطالب به، والمتضمن للرسالة الأولى والتي تبين من خلال الإطلاع عليها أنها مؤرخة في 2008/05/5، وأنها حسب الإشعار البريدي وجهت للمعني بالأمر بتاريخ 2008/05/15، أي بعدما يزيد عن 90 يوماً من تاريخ وضع المعني بالأمر لإقراره بالبيع بتاريخ 2008/02/15، أي خارج الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 224 من المدونة، مما تعتبر معه مسطرة التصحيح معيبة وموجبة لإبطال الضريبة التكميلية المترتبة عنها".

من خلال ما سبق، يتضح أن مختلف الأحكام والقرارات القضائية لمختلف المحاكم السالف ذكرها، سارت في اتجاه بطلان مسطرة التصحيح الضريبي صنف الأرباح العقارية في حالة

1- قرار عدد 1398 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 02/04/2012، ملف إداري عدد 9/11/383.

2- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش عدد 221 المؤرخ في 2011/03/24، في الملف الإداري عدد 2010/9/247، غير منشور.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ما إذا تبين للمحكمة خرق للأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 224 من المدونة، وذلك حماية للضمانات المقررة قانوناً، ولضمان ترسيخ الأمن القضائي على مستوى المنازعات الضريبية.

**ثانياً- حالة عدم ذكر أسباب التصحيح المنصوص عليها في المادة 224 من المدونة العامة للضرائب.**

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 224 من المدونة العامة للضرائب، فإننا نجد أنها تنص على أنه: "إذا لاحظ مفتش الضرائب فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الاطلاع على إقرار الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة 83 من المدونة، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار الغير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المبيعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219، الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين (90) يوماً الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور..".

وبالتالي وطبقاً لمقتضيات المادة المذكورة أعلاه، فإنه يتوجب على المفتش إذا قرر التصحيح أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها، وهو الاتجاه الذي سارت عليه المحكمة الإدارية بأكادير في حكمها عدد 2010/512<sup>1</sup>، والذي جاء فيه: "إن مفتش الضرائب ملزم بأن يبلغ الخاضع للضريبة أسباب التصحيح التي تتجلى في ذكر المعطيات التقنية المعتمدة كعنصر للمقارنة في تحديد الأساس الجديد المصحح، وأن الثابت من رسالتي التبليغ الأولى والثانية أن الأساس الذي اعتمده مفتش الضرائب في مسطرة التصحيح جاء خالياً من ذكر أي عنصر للمقارنة واعتمد تقديره على مجرد التخمين".

<sup>1</sup>- حكم أشار إليه، عبد المعطي القدوري، الرقابة القضائية على العمل الضريبي-حالات للدراسة- مرجع سابق، ص 77.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وفي نفس السياق قضت نفس المحكمة في أحد أحكامها<sup>1</sup> ببطلان الضريبة على الأرباح العقارية، لكون الإدارة الضريبية لم تبلغ الخاضع للضريبة أسباب ومبلغ التعديلات التي تنوي إدخالها على إقراره.

كما ذهبت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء<sup>2</sup> في نفس الإطار، بحيث قضت بما يلي: "عدم بيان مفتش الضرائب الأسباب العملية لتصحيح الضريبة، يجعل الفرض التكميلي المترتب عنهما مشوباً بانعدام التعليل خلافاً لما هو منصوص عليه قانوناً".

كما قضت نفس المحكمة في إحدى أحكامها كذلك<sup>3</sup> بما يلي: "المسطرة السريعة لتصحيح الحصيلة الخاضعة للضريبة لا تعفي الإدارة الضريبية من وجوب إخبار الخاضع للضريبة أساس رفض ملاحظاته كلياً أو جزئياً وإخباره بإمكانية الطعن في الأساس الضريبي أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، فعدم توجيه رسالة ثانية للخاضع للضريبة، في هذا الشأن يشكل إخلالاً بالضمانات القانونية الممنوحة للخاضعين للضريبة..".

أيضاً سلكت محكمة النقض نفس التوجه في قرارها عدد 4432، والذي أيدت فيه القرار الاستئنافي القاضي ببطلان مسطرة التصحيح، بحجة أن رسالتي التصحيح جاءتتا مجردتين من بيان أسباب التصحيح، وأن مسطرة التصحيح جاءت مخالفة لما تنص عليه المادة 15 من المساطر الجبائية، وأن الأمر بتحصيل الضريبة التكميلية على الأرباح العقارية جاء مخالفاً للقانون، مما يستوجب معه تبعاً لذلك التصريح بإبطاله.

وعلى هذا المنحى سارت كذلك محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش في قرارها عدد 598، حينما قضت ببطلان مسطرة التصحيح الضريبي، باعتبار أن الرسالة التبليغية الموجهة إلى الخاضع للضريبة لم تتضمن أسباب التصحيح ولم يقع الجواب على هذا الدفع المتمسك به أمام القضاء الإداري المعروض عليه النزاع.

1- حكم المحكمة الإدارية بأكادير عدد 2006/162، الصادر بتاريخ 2006/4/20 في الملف الإداري عدد 2004/674 ش.  
2- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 619، الصادر بتاريخ 2009-4-13 في الملف الإداري عدد 2009-06  
3- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 681، الصادر بتاريخ 2007/12/3 في الملف الإداري عدد 2006/748 غ.  
4- قرار محكمة النقض عدد 432 المؤرخ في 2013/05/02، بالملف الإداري عدد 2011/1/4/1597، غير منشور.  
5- قرار محكمة الاستئناف مراكش عدد 98 المؤرخ في 2010/02/09، في الملف إداري عدد 2010/09/232-2 غير منشور.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وينبغي الإشارة إلى أن ذكر أسباب التصحيح في صلب الرسالة الأولى أو الثانية لا يتعارض ومقتضيات المادة 246 المتعلقة بالسر المهني والتي تنص على أنه: "يلزم بكتمان السر المهني وفق أحكام التشريع الجنائي الجاري به العمل بمناسبة مزاولة مهامه أو اختصاصاته في تحديد الضرائب والرسوم ومراقبتها واستيفائها أو المنازعات المتعلقة بها..، غير أنه لا يجوز لمفتشي الضرائب أن يسلموا المعلومات أو نسخ من العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزتهم للأشخاص غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام، إلا بموجب أمر صادر عن القاضي المختص".

وتجدر الإشارة إلى أنه وعلى غرار ضرائب الدولة، فقد أثارت المسطرة السريعة للتصحيح في المجال الضريبي المحلي إشكالا أمام القضاء، وخاصة الحالة المتعلقة بعدم ذكر أسباب التصحيحات وتفاصيل مبلغها، فقد أوجبت المادة 156 من قانون الجبايات المحلية في بندها الأول على الإدارة إذا لاحظت ما يستوجب القيام بتصحيح أساس فرض الرسوم المحلية لآخر فترة نشاط غير مشمولة بالتقادم في حالة وفاة الملزم أو تقويت مقولة أو انقطاع عن مزاولة النشاط أو تغيير شكلها القانوني أو تسوية أو تصفية قضائية، أن تبلغ إلى الخاضع للضريبة أسباب التصحيحات وتفاصيل مبلغها المزمع القيام بها والأساس المعتمد لفرض الرسم وفق إجراءات التبليغ الجبائي ضمانا لحق الدفاع.

وتبعا لذلك، فقد استقر القضاء الضريبي على أن كل إخلال من طرف الإدارة الضريبية بهذه الإجراءات السالفة الذكر، يمكن أن يعرض فرض الرسوم للبطلان.

وهكذا يتبين من خلال عرض المقتضيات الضريبية الواردة في المدونة العامة للضرائب سواء منها المتعلقة بالمسطرة العادية أو بالمسطرة السريعة لتصحيح أسس فرض الضرائب سواء الوطنية منها أو المحلية، وبالنظر لما تكتسبه عملية تصحيح الأسس المصرح بها من قبل الخاضع للضريبة من أهمية بالغة للطرفين والتي تتمثل أساسا فيما أحاطها المشرع من ضمانات مهمة، فإن الإدارة الجبائية لا يمكنها اللجوء والقيام بمسطرة التصحيح إلا بعد سلوكها لمسطرة التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة وذلك قصد ضمان حقوق الخاضع للضريبة.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وحماية لهذه الضمانات، فإن أي خرق للمقتضيات الضريبية الصريحة في هذا المجال، يترتب عنه إلغاء مسطرة التصحيح ويعرض الضريبة التكميلية الناتجة عن هذا التصحيح للإلغاء حتى ولو تعلق الأمر بالتبليغات المتعلقة بمرحلة اللجان الضريبية.

### الفقرة الثانية : بالنسبة للإخلالات المسطرية المرتبطة بمرحلة اللجان الضريبية

يندرج إنشاء اللجان في المادة الضريبية في إطار إشراك الخاضعين للضريبة في نشاط الإدارة الضريبية الهادف إلى إيجاد تعاون وثيق بين الخاضع للضريبة والإدارة، لذلك أجمع الفقه الضريبي على أن هذه اللجان تعتبر وبحق من أهم الضمانات الفعلية المخولة للخاضعين للضريبة في المجال الجبائي.

ويعتبر وجود اللجان الضريبية ضمن الهيئات المتدخلة في المنازعة الجبائية أمرا قديما في النظام الضريبي المغربي على غرار باقي التشريعات الضريبية المعاصرة، وخاصة تشريعات دول المغرب العربي، ذلك أنها كانت معروفة منذ القانون الصادر في 10 يناير 1908 الخاص بالضريبة الحضرية<sup>1</sup>.

وقد دار الخلاف بخصوص الطبيعة القانونية لهذه اللجان، بحيث ذهب جانب من الفقه إلى اعتبارها ذات طابع قضائي<sup>2</sup> بالرغم من كون قراراتها ذات طابع إداري، كما درج اتجاه آخر إلى القول بكونها لا تعتبر لجانا إدارية بل هي لجان تحكيمية، في حين يرى اتجاه آخر أنها لجان ذات طبيعة خاصة لا هي بالإدارية ولا القضائية<sup>3</sup>.

وبخصوص التوجه القضائي في هذه الإشكالية، فقد اعتبرها لجانا ذات طبيعة إدارية، وذلك من خلال قبوله الطعن في مقرراتها باعتبارها قرارات إدارية، وهو ما يؤكد حكم

1- محمد مرزاق، عبد الرحمان ابليللا، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لتجربة المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، مطبعة الأمنية، الطبعة الثانية، الرباط، سنة 1998، ص 68-69.

2- أمينة جبران، دعوى القضاء الشامل في القانون المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق، الدار البيضاء، 1994، ص 206.

3- بخصوص هذه المواقف يراجع : - سفيان ادريوش ورشيدة الصابري، م.س، ص 144 وما بعدها.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

إدارية وجدة والذي جاء فيه ما يلي: "المقرر الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية يعتبر قرارا إداريا.."<sup>1</sup>.

كما أنه ينبغي الإشارة إلى أن هذه اللجان لا يمكن تصنيفها ضمن اللجان التحكيمية بالرغم من قيام جانب من الفقه بذلك، وذلك لاعتبارين اثنين:

**الأول:** لأن التحكيم يرتبط باتفاق أطراف النزاع على تعيين محكم أو محكمين لأجل الفصل في النزاع، وهذا أمر غائب حسب المقترضات القانونية المنظمة للجان الضريبية.

**الثاني:** هو أن اللجوء إلى التحكيم ممنوع في المادة الجبائية بموجب الفقرة الثانية من المادة 244 من المدونة العامة للضرائب، حيث أقرت ما يلي: "لا يمكن للنزاعات المتعلقة بتطبيق القانون الجبائي أن تكون موضوع تحكيم"<sup>2</sup>، والمادة 164 من قانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية، وبواسطة الفصل 310 من قانون المسطرة المدنية الذي جاء فيه ما يلي: "لا يجوز أن تكون محل تحكيم النزاعات المتعلقة بالتصرفات الأحادية للدولة أو الجماعات المحلية أو غيرها من الهيئات المتمتعة باختصاصات السلطة العمومية"<sup>3</sup>.

ويلاحظ من خلال النصوص القانونية المنظمة للجان الضريبية أن المشرع نهج مقتربا تشاركيا في تكوين اللجان الضريبية، حيث استهدف إشراك كل المتدخلين في العملية الضريبية<sup>4</sup>، وذلك بغرض الاعتماد على خبرتها ودرايتها في ميادين الضرائب والمحاسبة والاقتصاد، فضلا عن ذلك يمكن لكل من اللجنة المحلية أو اللجنة الوطنية الاستعانة على سبيل الاستئناس بخبير أو خبيرين فيما يخص كل قضية كلما رأت ذلك ضروريا ومفيدا لتسوية المنازعة.

1- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 2000-126، الصادر بتاريخ 06-07-2000، وفي ذات السياق جاء في حكم نفس المحكمة عدد 2000-27 بتاريخ 07-06-2000 ما يلي: "المقرر الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة لا يعتبر قرارا إداريا منفصلا عن عملية فرض الضريبة حتى يكون محلا للطعن بالإلغاء..".

2- الفقرة الثانية من المادة 244 من المدونة العامة للضرائب

3- الفصل 310 من قانون المسطرة المدنية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 ديسمبر 1974)، ج.ر. عدد 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 ديسمبر 1974) كما تم تعديله بمقتضى القانون رقم 08.05 الصادر الأمر بتنفيذه بظهير شريف رقم 1.07.113 بتاريخ 19 ذي الحجة 1428 (30 نوفمبر 2007)، ج.ر. عدد 5584، بتاريخ 25 ذي القعدة 1428 (6 ديسمبر 2007)، ص 3894

4- للمزيد من التوضيح حول تشكيلة اللجان الضريبية، انظر :

- المادة (225 II) من م.ع.ض، المنظمة للجنة المحلية لتقدير الضريبة.  
- المادة (226) من م.ع.ض، المنظمة للجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وينحصر اختصاص اللجان الضريبية بموجب القانون في المسائل الواقعية أي تلك المتعلقة بتحديد الأسس الضريبية على إثر التصحيح أو المراقبة التي أقدمت عليها الإدارة للأسس المصرح بها، وهذا الاختصاص يفرض عليها التصريح بعدم اختصاصها كلما تعلق الأمر بتفسير مقتضيات قانونية أو تنظيمية<sup>1</sup>.

وقد أكد الأستاذ برونودو كودان Brondo Caudan صعوبة الفصل بين المسائل القانونية والواقعية بقوله: "إن إقامة نوعين من الطعون أمام جهتين مختلفتين لجان التحكيم والهيئات القضائية، والادعاء بأن المشاكل التي تعرض على هذه أو تلك تكون فقط وبالضرورة مسائل واقعية بالنسبة للأولى، وقانونية بالنسبة للمحاكم العادية وهذا يفيد نظرة بسيطة للأمر وإنكارا لحالة قد تبدو بسيطة، يختلط فيها الواقع بالقانون<sup>2</sup>."

وقد أثار التمييز في الاختصاص ما بين المسائل القانونية والمسائل الواقعية العديد من النقاشات القانونية والفقهية التي ذهبت إلى حد اعتباره انتقاصا من قيمة اللجان الضريبية وتقليلها من أهمية عملها، غير أنه وخلافا لهذا الرأي، فإن غاية المشرع من هذا التمييز هو تجنيب اللجان الضريبية الدخول في مناقشات و جدالات ذات طبيعة قانونية قد تكون عاملا معيقا لعملها وللغاية من إحداثها، وبالتالي الحد من فعاليتها في تصفية النزاعات.

وبالمقابل، يمكن القول أن حصر اختصاص اللجان الضريبية في المسائل الواقعية والتقنية المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة وأساسها، إنما ينسجم مع طبيعتها الإدارية، كما أنه يعد من بين أهم مظاهر الفعالية في عمل اللجان الضريبية<sup>3</sup>.

إلا أنه بالرغم مما تتمتع به اللجان الضريبية من استقلال وحياد وفعالية في عملها، فقد حرص المشرع على إخضاع مقرراتها للرقابة القضائية، وفتح باب الطعن فيها لكل من

1- محمد الشريقي، المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، الندوة الوطنية حول موضوع: "الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي"، دفاثر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، سنة 2011، ص 56.

2- Brondo Caudan, Le contentieux du supplément à l'impôt des patentes, Revue Marocaine de droit, 1954, p 241 .

3- محمد الشريقي، المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، مرجع سابق، ص 60.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الإدارة والخاضع للضريبة أمام القضاء الإداري، هذا الأخير الذي يبقى صاحب الكلمة الأخيرة والحاسمة في المنازعة الجبائية.

وتبعاً لذلك، فإننا سنحاول إبراز أهم مظاهر الإخلالات المسطرية المسجلة من طرف القضاء على مستوى مرحلة اللجان الضريبية وذلك على النحو التالي:

- حالة عدم إحالة الملف على اللجنة المحلية و أثر ذلك على صحة المسطرة التوجيهية.

لقد نصت المادة 225 من المدونة العامة للضرائب على أنه: " تحدث الإدارة لجانا محلية لتقدير الضريبة و تحدد مقارها و دائرة اختصاصها... و يحدد ب 12 شهرا الأجل الأقصى الذي يجب أن يفصل بين تاريخ تقديم الطعن و تاريخ صدور المقرر المتخذ في شأنه..، و إذا انصرم الأجل المشار إليه أعلاه ولم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مقررها، و جب على المفتش أن يشعر الخاضع للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه بانتهاء أجل 12 شهرا، و بإمكانية تقديمه لطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل الستين يوما الموالية لتاريخ تسلم الإشعار..".

ولا شك أن تطبيق مقتضيات المادة المذكورة أعلاه، يطرح عدة تساؤلات و مناقشات ما فتئت إدارة الضرائب في معرض أجوبتها أو مقالاتها الاستئنافية و عرائضها بالنقض تتمسك بها، ولا سيما من ذلك ما يتعلق بمسألة عدم إحالة النزاع الجبائي على اللجنة المحلية داخل الأجل المقرر لذلك و إلى حين انتهاء الأجل المحدد لهذه اللجنة من أجل البت في النزاع و أثر ذلك على صحة المسطرة التوجيهية وعلى مدى صحة الفرض التكميلي للضريبة من عدمه.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وفي هذا الإطار تتمسك الإدارة بكون عدم الإحالة على اللجنة المحلية من طرف المفتش داخل الأجل و إلى حين انصرام أجل 12 شهرا من تاريخ تقديم الملزم لطعنه أمام اللجنة المحلية، لا يترتب عنه بطلان المسطرة التوجيهية بدعوى أن بإمكان الملزم عرض نزاعه على اللجنة الوطنية ثم إمكانية الطعن القضائي من جهة لعدم ترتيب المشرع لجزاء البطلان في مثل هذه الحالة، على اعتبار أن حالات بطلان مسطرة التصحيح واردة على سبيل الحصر بالبند الثامن من المادة 220 والبند الرابع من المادة 221 من المدونة العامة للضرائب، غير أن محكمة النقض ردت التمسك المذكور في إطار التطبيق السليم للقانون (المادة 225 المذكورة) و حقوق الدفاع التي تعتبر حقوقا دستورية تسمو على القانون.

وهكذا فقد أكدت محكمة النقض في عدة قرارات لها على ضرورة تقييد الإدارة الجبائية بمقتضيات المادة 225 المذكورة، وبإحالة النزاع على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كلما طلب منها ذلك الملزم صراحة، وهي مقيدة بهذه الإحالة داخل الأجل المقرر لذلك، و أن عدم قيامها بهذه الإحالة لا يصححه إشعار الملزم بإمكانية الطعن أمام اللجنة الوطنية، ولا حتى عرض النزاع على هذه اللجنة، مادام أن مسطرة الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة هي حلقة من حلقات المسطرة التوجيهية، يؤدي عدم تقييد المفتش المكلف بالمراقبة بها إلى بطلان ما عداها من الإجراءات، لكون تلك اللجنة تعد من بين الضمانات القانونية التي وضعها المشرع لفائدة الملزم، وأن الإخلال بهذه الضمانة يترتب عنه مساس واضح بحقوق الدفاع، و لعل مرد ذلك إلى الآثار القانونية التي رتبها المشرع على مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، على اعتبار أن عدم الطعن في هذا المقرر من طرف الملزم يفضي إلى اعتبار ذلك موافقة ضمنية منه على نتيجة هذا المقرر.

والمشرع إذا كان قد أعطى للملزم الحق في الطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة مباشرة في حالة عدم بت اللجنة المحلية داخل أجل 12 شهرا من تاريخ تقديم الطعن أمامها، فإن ذلك رهين بالضرورة بتحقيق عرض النزاع على تلك اللجنة و عدم بت هذه الأخيرة في الطعن المقدم أمامها.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وأما في حالة عدم الإحالة عليها من طرف المفتش المكلف بالمراقبة من أساسه، فإن ذلك يشكل إخلالا بحقوق الدفاع وحرمانا للملزم من إحدى الضمانات التي يخولها له المشرع، الشيء الذي سينجم عنه بطلان مسطرة التصحيح بما يترتب عنها من آثار.

وفي هذا الإطار فقد صدرت عدة قرارات حديثة عن محكمة النقض تسيير جميعها في نفس السياق نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر، القرار<sup>1</sup> الذي اعتبرت فيه المحكمة أن مسطرة التصحيح باطلة لعدم إحالة الملف على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة رغم مطالبة الملزم بذلك بمقتضى كتاب مبلغ لمدير إدارة الضرائب بتطوان، وذلك بتاريخ 1996/11/5 سبقته مذكرة بيان أوجه الطعن مرفوعة إلى رئيس اللجنة المحلية بتاريخ 1996/11/14، مع أن تاريخ تبليغه بالرسالة الثانية هو 1996/10/4، أي أن طلبه قدم داخل أجل 30 يوما، ثم القرار<sup>2</sup> الصادر عن هذه المحكمة كذلك، والذي اعتبرت فيه أن إثبات إحالة الملف الجبائي على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة يقع على الإدارة الجبائية، باعتبار أن المفتش المكلف بالمراقبة هو المسؤول عن تلك الإحالة و بأن تعذر البت داخل الأجل القانوني رهين بتحقق الإحالة المذكورة.

وفي نفس السياق ذهبت هذه المحكمة في قرار<sup>3</sup> صادر عنها أيضا، إلى أن إخبار الملزم بعدم بت اللجنة داخل أجل 12 شهرا من تاريخ تقديم الطعن أمام هذه اللجنة لا يكفي لترتيب الأثر القانوني على تعذر بت تلك اللجنة، وذلك في غياب ما يثبت حصول الإحالة المذكورة فعليا، وأن عبء إثبات ذلك يقع على الإدارة الضريبية.

وكذلك قرارها الصادر بتاريخ 2016/2/11 في الملف رقم 2015/2/4/3306 والذي اعتبرت فيه أن: "إثبات تعذر بت اللجنة المحلية لتقدير الضريبة يقع على عاتق الإدارة الجبائية، وأن الأمر يقتضي منها إثبات إحالتها للملف الجبائي للملزم على تلك اللجنة ابتداء، وأن عدم قيامها بتلك الإحالة يشكل مسا بإحدى الضمانات القانونية التي خولها المشرع

<sup>1</sup> - قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض الصادر بتاريخ 2016/1/14، في الملف الإداري رقم 2015/2/4/609، غير منشور.

<sup>2</sup> - قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض الصادر بتاريخ 2016/2/4 في الملف الإداري رقم 2015/2/4/3531 غير منشور.

<sup>3</sup> - قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض الصادر بتاريخ 2016/02/04 في الملف الإداري رقم 2015/2/4/993 غير منشور.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

للملزم، و مسا بحقوق الدفاع الذي لا يصححه طلب الملزم عرض نزاعه على اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وبت هذه الأخيرة في هذا الطلب، لاسيما في غياب تنازل صريح من الملزم عن مرحلة الطعن أمام اللجنة المحلية". كما أكدت محكمة النقض نفس الموقف القانوني في عدة قرارات حديثة صادرة عنها<sup>1</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الاخلاطات المشار إليها في القرارات السالفة الذكر، لا تتطلب التنصيص الصريح عليها من قبل المشرع حتى يتم الأخذ بها، على اعتبار أن أي مس بحقوق الدفاع يترتب عنه بطلان الإجراء الذي لم يتقيد به، وذلك حسبما استقر عليه القضاء و اجتهادات محكمة النقض في مختلف حالات الإخلال بحق الدفاع.

### - حالة عدم استدعاء الخاضع للضريبة للدفاع عن نفسه أثناء جلسات اللجنة الوطنية.

ذهبت الغرفة الإدارية في إحدى قراراتها<sup>2</sup> وهي تلغي مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية والضريبة المفروضة على ضوئه للإخلال بحق الدفاع بالنسبة للخاضع لعدم حضوره أشغال اللجنة الفرعية للنظر في الطعون الضريبية إلى ما يلي: " لكن حيث أن الفقرة الأخيرة من الفصل 41 من القانون المحتج به ينص على أن تجتمع اللجان الفرعية المذكورة بتعيين من رئيس اللجنة الذي يوجه الدعوة إلى ممثلي الخاضعين للضريبة في رسالة مضمونة الوصول مع الإشعار بالتبليغ قبل التاريخ المحدد للاجتماع لها بما لا يقل عن 15 يوما؛

وحيث يتضح مما ذكر، وجوب استدعاء الملزم بالضريبة أو من يمثله إلى اللجنة التي تصدر مقررات لا تؤثر في المراكز، سيما وأن رأيها يكون معللا ويبلغ للأطراف ويمكن الطعن فيه قضاء، وأن الإخلال بذلك من شأنه المس بحق الدفاع".

<sup>1</sup>- للمزيد من التوضيح راجع:

- القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/2/11 في الملف الإداري رقم 15/2002 غير منشور.  
- القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/2/11 في الملف الإداري رقم 2015/2/4/3096 غير منشور.

2- قرار الغرفة الإدارية عدد 12، الصادر بتاريخ 2001/1/4، في الملف الإداري عدد 2000/1/4/107.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

كما جاء في إحدى قرارات الغرفة الإدارية بمحكمة النقض كذلك ما يلي: " وحيث أن الاستدعاء أمام اللجنة قبل البت في الطعن أوجب القانون لما له من مساس بحقوق الدفاع، وأن مقرر اللجنة الوطنية الذي لم يراع ذلك يكون باطلا، وبالتبعية فإن المقرر الضريبي المبني عليه يكون بدوره باطلا".

وهو نفس المنحى الذي سلكته المحكمة الإدارية بوجدة في أحد أحكامها<sup>2</sup>، حيث اعتبرت: " أن بت اللجنة الفرعية في النزاع المعروض عليها دون حضور أي ممثل للملزمين ودون الإدلاء بما يفيد توجيه الدعوة إليه وتوصله بها، يجعل الطعن بالإلغاء في مقرر اللجنة الوطنية طعنا مبررا ويتعين الاستجابة له".

والجدير بالذكر إلى أن العمل القضائي قد كرس هذا الاتجاه في عدة أحكام نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر، أحكام المحكمة الإدارية بوجدة<sup>3</sup>، وحكم المحكمة الإدارية بأكادير<sup>4</sup>، وأحكام المحكمة الإدارية بمراكش<sup>5</sup>، وقرارات محكمة النقض<sup>6</sup>.

وما يمكن ملاحظته في هذه الأحكام والقرارات السالفة الذكر هو ما يلي:

- 1- إن الجزاء المقرر لم ينص عليه القانون الضريبي من جهة، وغير متساوي مع العيب المدعى به من جهة أخرى.
- 2- إن هذا الجزاء يعتبر قاس في مواجهة خزينة الدولة، طالما أن الإدارة الضريبية لا تتحمل أي مسؤولية في عدم تطبيق الإجراء المذكور؛

---

1- قرار صادر عن محكمة النقض عدد 144 بتاريخ 3 يونيو 2004، بالملف الإداري رقم 03/665.  
2- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 194، الصادر بتاريخ 21 مارس 2002 في الملف الإداري رقم 1999/1/4/458، وكذلك قرار محكمة النقض عدد 12، الصادر بتاريخ 4 يناير 2001 بالملف الإداري رقم 2000/1/4/167 مشار إليهما من طرف عبد الرحيم برحيلي، تعذر احترام مسطرة التبليغ ومدى تأثيره على سلامة إجراءات الفرض الضريبي، لقاء مشترك بين المجلس الأعلى ومديرية الضرائب، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 8، مطبوعة إليت، سنة 2005، ص 75.  
3- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 201، الصادر بتاريخ 15 أبريل 2004، بالملف الإداري رقم 03/695، وكذا الحكم الصادر عن نفس المحكمة عدد 96/27 بتاريخ 14 دجنبر 1996 في الملف الإداري رقم 95/142 و أيضا الحكم عدد 00/205، الصادر بتاريخ 27 شتنبر 2000.  
4- حكم المحكمة الإدارية بأكادير عدد 187، الصادر بتاريخ 12 يوليوز 1998 بالملف الإداري رقم 97/263.  
5- حكم المحكمة الإدارية بمراكش عدد 137، الصادر بتاريخ 19 يونيو 2002 وكذا الحكم الصادر عن نفس المحكمة عدد 32 بتاريخ 14 يوليوز 2002.  
6- قرار محكمة النقض عدد 166 الصادر بتاريخ 16 فبراير 1999 في الملف الإداري رقم 98/425-98/424، وكذا القرار عدد 718، ملف إداري رقم 97/1/5/108.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

3- إن الأمر يتعلق بطعن موجه من طرف الخاضع للضريبة إلى اللجنة الوطنية الذي لم يحدد فيه نقط الخلاف و لا الدفوعات المتعلقة به، وهذا ما يدل على عدم جدية الطعن المذكور<sup>1</sup>.

ومما تجدر الإشارة إليه كذلك، إضافة إلى ما سبق ذكره، أن حالة توفر النصاب القانوني تعتبر شرطا ضروريا لانعقاد اللجان، حيث تبت اللجان الضريبية في الأمر بصورة صحيحة إذا حضرها ثلاثة على الأقل من أعضائها من بينهم الرئيس وممثل الخاضعين للضريبة، وتتداول بأغلبية أصوات الحاضرين، فإن تعادلت الأصوات رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس. وهذا ما أكدته إدارية وجدة<sup>2</sup>، حيث قضت بما يلي: "يشترط لصحة مداوات اللجان أن يحضر اجتماعاتها الرئيس وعضوان آخران من الأعضاء، وحيث بالإطلاع على قرار اللجنة الوطنية، يتبين أنه موقع من طرف الرئيس وثلاثة أعضاء، مما يكون معه الدفع مردودا".

وعلى هذا المنوال سارت كذلك إدارية الرباط في أحد أحكامها<sup>3</sup>، حيث قضت ببطلان مقرر اللجنة الوطنية بعلّة عدم توفر النصاب القانوني الواجب توفره لإصدار مقررها، بحيث أوضح المدعي في ردوده أن الأسباب والدوافع الكامنة وراء رفضه المراجعة الضريبية، هو كون اللجنة أصدرت مقررا وهي غير مكتملة النصاب، وأن المقرر جاء منافيا لمبدأ أساسي وجوهري وهو الحق في الدفاع، وبالتالي اعتمدت المحكمة على دفوعات المدعي، وقضت ببطلان مقرر اللجنة الوطنية لعدم اكتمال النصاب القانوني.

### - حالة النزاع القضائي في مقرر اللجنة الوطنية؛

بالرجوع إلى المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، يلاحظ أنه يمكن للإدارة أن تتنازع عن طريق المحاكم في المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

1- إبراهيم الشيكور، الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، مرجع سابق، ص 157.  
2- حكم إدارية وجدة عدد 97/795 المؤرخ في 15/10/1997، في الملف الإداري رقم 9/97 أوردته الصابري رشيدة وسفيان الدريوش، م.س، ص192.  
3- حكم إدارية الرباط عدد 3452 المؤرخ في 28 بوليوز 2015، في الملف الإداري رقم 22/7113/2015 غير منشور.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

والملاحظ كذلك أن هذه المادة قد سوت بين الإدارة والخاضع للضريبة وخولت لهما إمكانية الطعن في مقرر اللجنة الوطنية سواء كان مرتباً للأمر بالتحصيل أم لا، متى كانت المصلحة في الطعن قائمة في ذلك، هذا وإذا كانت اللجنة الوطنية غير مختصة بالبت في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية مع مراعاة الاستثناء المنصوص عليه في قانون المالية لسنة 97-98 الذي نص على مبدأ حرمان الخاضع للضريبة من إثارة الخروقات المتعلقة بعدم احترام الإدارة أجل 15 يوماً قبل بداية مسطرة التحقيق، وكذا عدم التوصل بجواب الإدارة داخل الأجل القانوني لأول مرة أمام اللجنة الوطنية، حيث يسمح لها بمناقشة ذلك أمامها متى أثير أمام اللجنة المحلية وما يطرحه من إشكال حول اختصاصها المتعلق بتقدير صحة التبليغ ومراعاة الأجل<sup>1</sup>.

كما يثار إشكال عميق حول التمييز بين الواقع والقانون، بحيث حاولت محكمة النقض في إحدى قراراتها إيجاد معيار للفصل بين المسائل الواقعية التي يمكن للجنة الوطنية أن تبت فيها والمسائل القانونية التي يجب أن تمتنع عن البت فيها، معتبرة أن تقدير قيمة العناصر التي تدخل في تحديد أساس الضريبة ومراقبة تطبيق النصوص القانونية الواضحة تعتبر من المسائل الواقعية، أما تفسير النصوص الضريبية الغامضة والبت في مسألة إجرائية كالإشعار بالفحص وغيره فتعتبر من المسائل القانونية<sup>2</sup>.

كما اعتبرت محكمة النقض في إحدى قراراتها<sup>3</sup> بأن معاينة بطلان مسطرة التصحيح من قبل اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية نتيجة تبليغ رسالة التصحيح الثانية إلى الملمزم خارج الأجل القانوني دون الخوض في مدى صحة هذا التبليغ، لا يعد خروجاً عن الاختصاص الموكول إليها ما دامت قد اكتفت بتطبيق القانون دون تفسيره.

و على هذا الأساس، فمتى تبين للمحكمة بمناسبة النزاع المعروض أمامها أن مسطرة الطعن أمام اللجان مشوبة بخلل مسطري، فإنها تقضي بإلغاء وبطلان المسطرة.

1- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 54.  
2- قرار محكمة النقض عدد 1026، الصادر بتاريخ 6 يوليوز 2001، في الملف الإداري رقم 99/626 أشار إليه الحسن الكثير، مرجع سابق، ص 203.  
3- قرار محكمة النقض عدد 66، الصادر بتاريخ 25 يناير 2006، في الملف الإداري رقم 2004/214/2308.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- حالة إلغاء مقرر اللجنة الوطنية والضريبة المفروضة على ضوئه للإخلال بقاعدة لا يضار أحد بطعنه؛

إذا كانت القاعدة القانونية العامة تقضي بأنه لا يضار أحد بطعنه لارتباطه بحقوق الدفاع، فقد عملت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض على تطبيق هاته القاعدة حتى على الطعون المرفوعة ضد قرارات اللجنة المحلية، بحيث جاء في إحدى قراراتها ما يلي: " لكن حيث أن دور اللجنة الوطنية للطعن الضريبي هو دور توفيقى عملا بالنصوص المتضمنة لاختصاصاتها (..) فلا يجوز لتلك اللجنة أن تعيد النظر في عناصر التقييم المادية التي قبلتها الأطراف، وأن المحكمة كانت على صواب عندما أوردت الفصل 39 من قانون الضريبة على الشركات المحال عليه بالفصل 107 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، وبمقتضاه يعتبر عدم تقديم الطعن داخل الأجل القانوني قبولاً ضمناً لمقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة".

و استنتجت المحكمة من ذلك أن اللجنة الوطنية مقيدة بأسباب الطعن التي قدمها الخاضع للضريبة.

- حالة الإخلال بالمسطرة القانونية الواجب اتباعها أثناء المثل أمام اللجنة.

مما لا شك فيه وكما سبقت الإشارة إلى ذلك، أن اللجنة الوطنية ممنوعة من البت في المسائل القانونية التي تتعلق بتفسير وتأويل النصوص القانونية، وأن الخاضع للضريبة يحتفظ لنفسه بعرضها أمام المحكمة المختصة بمناسبة النزاع القضائي الذي تنظر فيه المحكمة غالباً في إطار القضاء الشامل والذي تملك فيه سلطة تصحيح جميع الأوضاع القانونية المختلفة سواء المتعلقة بالواقع أو القانون.

كما أن الخاضع للضريبة في هذا الإطار يملك صلاحية المنازعة القضائية بمناسبة الطعن في مقرر اللجنة الوطنية سواء المتعلقة منها بمسطرة تصحيح الوعاء الضريبي أو المتعلقة منها بمسطرة المثل أمام اللجنة الوطنية ومسطرة اتخاذ مقرراتها، بحيث يتعين على

1- قرار الغرفة الإدارية عدد 241، الصادر بتاريخ 2000/2/17 بالملف الإداري رقم 98/1/5/572، قضية الناجي ضد إدارة الضرائب، أشار إليه محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 58.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

أعضاء اللجان الفرعية للجنة الوطنية البت في حدود الاختصاصات المخولة لهم قانوناً، وإلا تعرضت مقرراتهم للبطلان، بحيث يقتصر نظرهم على ما يرتبط بالواقع دون القانون، إذ تكون اللجنة ملزمة بالتصريح بعدم الاختصاص إذا تعلق النزاع بتطبيق القانون.

وهو نفس الموقف الذي يجب اتخاذه في حالة كون النزاع يتطلب تفسير مقتضيات قانونية سواء كانت تشريعية أو تنظيمية<sup>1</sup>، وهو ما يؤكد قرار محكمة النقض الذي جاء فيه ما يلي: "إن المشرع حصر اختصاص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون في المسائل الواقعية المتعلقة بتقدير قيمة العناصر التي تدخل في تكوين أساس الضريبة، ويمكنها في هذا الإطار مراقبة تطبيق النصوص القانونية الواضحة للتوصل إلى تحديد أساس الضريبة، فلا تكون مختصة في حالة غموض النص أو عندما يتعلق الأمر بمسألة إجرائية منفصلة عن تحديد أساس الضريبة، مثل مسألة مراعاة مفتش الضرائب للأجل الذي يجب أن يعطى للملزم.."<sup>2</sup>.

و قد أكدت إدارية وجدة نفس التوجه في أحد أحكامها<sup>3</sup>، بحيث ذهبت إلى القول بما يلي: "إن قيام اللجنة الوطنية بالبت في مسألة قانونية، يجعل مقررها المطعون فيه مشوباً بعدم الاختصاص ومعرضاً للبطلان".

على هذا المنوال سارت كذلك إدارية البيضاء في إحدى أحكامها<sup>4</sup>، حين قضت ببطلان مقرر اللجنة الوطنية عندما فسرت المادة 6 من قانون الضريبة على الشركات، بحيث اعتبرت أن قيام هذه اللجنة بتفسير مقتضيات المادة 6 من قانون الضريبة على الشركات، يجعل مقررها المطعون فيه مشوباً بعدم الاختصاص ومعرضاً للبطلان.

في نفس الاتجاه ذهبت نفس المحكمة مستقرة على نفس التوجهات السابقة، وذلك في حكمها رقم 4338<sup>5</sup>، حين قضت ببطلان مقرر اللجنة الوطنية لارتباط المسألة بتأويل نص قانوني.

1- عبد الصمد التامري، رقابة القضاء على مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي في ميدان رسوم التسجيل، دبلوم الماستر في قانون العقود والعقار، مرجع سابق، ص 106.

2- قرار محكمة النقض عدد 1026، الصادر بتاريخ 6 يوليوز 2001، في الملف الإداري رقم 99/626.

3- حكم إدارية وجدة رقم 109/99 المؤرخ في 29/09/1998، في الملف الإداري عدد 25/99 أورده الصابري رشيدة وسفيان الدريوش، م.س، ص 186.

4- حكم إدارية البيضاء رقم 4336، المؤرخ في 14/10/2009، في الملف الإداري عدد 28/6/2009 قضية شركة سويت أند بيفرديج.

5- حكم إدارية البيضاء رقم 4338، المؤرخ في 02/06/2008، في الملف الإداري رقم 162/2007 ق.ش.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

كذلك كرست الغرفة الإدارية بمحكمة النقض نفس التوجه، في قرارها عدد 1899، عندما قضت بما يلي: "لكن حيث إن اللجنة الوطنية للضرائب تقتصر على دراسة الوقائع المادية ومراقبة مصداقية الحسابات والمبالغ المعتمدة، وأنها لا تتوفر على أي صلاحية لمراقبة تطبيق النصوص القانونية أو تفسيرها أو تأويلها، وإنه في النازلة الحالية كان على المحكمة الإدارية أن تتأكد من توفر أو عدم توفر الإجراءات التي يفرضها القانون على إدارة الضرائب لمراجعة الأساس الضريبي، ومن المعلوم أن عدم توضيح الأدلة الواقعية والحجج القانونية التي أسست عليها اللجنة الوطنية مقرراتها أو انعدام التسبيب والتعليل، قد يكون سببا كافيا لبطلان مقرراتها".

و بالتالي، فإن القرارات والأحكام المذكورة أعلاه، تعكس الدور الإيجابي للقضاء في المجال الضريبي، والذي يتمثل أساسا في وضع إطار للاختصاص النوعي للضريبة بالشكل الذي يجعل اللجنة الوطنية للضرائب تقتصر على دراسة الوقائع المادية دون القانونية.

وجدير بالذكر إلى أن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مختصة بالنظر في المطالبات التي يقدمها في شكل عرائض الخاضعون للضريبة الكائن مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة اختصاص اللجنة المحلية، وذلك طبقا لمقتضيات المادة 225 من المدونة العامة للضرائب .

وهكذا، فإن بت اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في مطالبات خارج دائرة اختصاصها، يعرض مقررها للبطلان.

وهذا الاتجاه هو الذي سار عليها الإجتهد القضائي الإداري، إذ قضت إدارية أكادير في حكمها عدد 182/2006<sup>2</sup> ببطلان مقرر اللجنة المحلية، بعلّة أن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المختصة بالنظر في الطعون الضريبية، هي اللجنة التي يوجد مقر الشركات أو مؤسساتها الرئيسية داخل دائرة ترابها، وبالتالي، فإن بت اللجنة المحلية بأكادير في منازعة تتعلق باختصاص لجنة أخرى، يجعل الضريبة المفروضة بناء على مقرر اللجنة المحلية بأكادير مخالفا للقانون، مما يرتب إلغاءه.

<sup>1</sup>- قرار عدد 899 المؤرخ في 01/06/2000 أشارت إليه عزيزة هندار، م.س، ص 144.

<sup>2</sup>- حكم إدارية أكادير عدد 182/2006 المؤرخ في 04/05/2006، في الملف الإداري عدد 2005/625.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

و قد يحدث كما ذهب إلى ذلك القضاء الإداري في قراراته، أن يقضي بإلغاء مقررات اللجان، بعلّة الإخلال بوجوب التعليل.

### - حالة عدم قيام اللجان الضريبية بتعليل وتفصيل مقرراتها

يتعين على مقررات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة وكذا اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية أن تكون مفصلة ومعللة، و يجب أن يبلغها مقرر هذه اللجان إلى الطرفين وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه خلال 4 أشهر الموالية لتاريخ صدور المقرر، وذلك طبقاً لمقتضيات المادة 225 والمادة 226 من (م.ع.ض)<sup>1</sup>.

إن الغرض من تعليل المقررات الصادرة عن اللجان الضريبية وتفصيلها، هو جعل الخاضعين للضريبة على دراية بالأساس الواقعي المعتمد عليه، بحيث يجب على هذه الأخيرة أي اللجان أن تبين المعطيات والعناصر القانونية والتقنية التي استندت عليها، وهكذا، فإن انعدام التعليل، يعرض مقررات هذه اللجان الضريبية إلى البطلان.

على هذا المنحى ذهب الاجتهاد القضائي الإداري، حيث قضت إدارية الرباط في إحدى أحكامها<sup>2</sup> ببطلان مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة لانعدام التعليل، بحيث جاء في إحدى حيثيات هذا الحكم ما يلي: "وحيث إن مقرر اللجنة المحلية لم يوضح ولم يبين أسباب استبعاد نفقات الاستثمار، و بالنظر لما للمحكمة من سلطة تقديرية في تحديد قيمة تكلفة استثمارات العقار موضوع الضريبة المطعون فيها واعتمادها على مواصفات هذا الأخير، واعتباراً لنوعية الإشعارات التي يمكن إنجازها في مثل هذه العقارات في حالة تملكها، فقد تقرر الأخذ بتكلفة الاستثمار المصرح بها من طرف المدعيان، مع الحكم بإلغاء المقرر المطعون فيه واتخاذ هذه التكلفة أساساً لاحتساب الربح الخاضع لأداء الضريبة العامة على الدخل ( الربح العقاري) موضوعه."

وعلى نفس التوجه سارت نفس المحكمة في أحد أحكامها كذلك<sup>3</sup> عندما قضت ببطلان مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة لانعدام التعليل، بحيث جاء في إحدى حيثيات هذا الحكم ما يلي: "حيث إن اللجنة المحلية اكتفت وهي تنظر في النازلة بالقول: "إنه تبعاً للعناصر

<sup>1</sup>- أنظر مقتضيات المادة 225 والمادة 226 من (م.ع.ض).

<sup>2</sup>- حكم إدارية الرباط رقم 2522 المؤرخ في 23/06/2015، بالملف الإداري رقم 73/7113/2015 غير منشور.

<sup>3</sup>- حكم إدارية الرباط 3774 عدد المؤرخ في 15 شتنبر 2015، في الملف الإداري رقم 18/7113/2015 غير منشور.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

التي تم جمعها والمتعلقة بالموقع الجغرافي للعقار المبيع وثمان السوق العقاري وقت التفويت، والصلح المبرم بين الإدارة والمدعية، فإن قيمة المتر المربع للعقار وقت التفويت هي 100 درهم، وأن اللجنة المحلية لم تجعل لقرارها هذا أي سند، ذلك أنها لم تتطرق بالتفصيل لهذه التبريرات، كما أنها تبقى غير جديرة بالاعتبار، نظرا لأنها غير مقرونة بأي حجج قانونية تثبتها، وما ذهبت إليه اللجنة المحلية في تحديدها لقيمة العقار في مبلغ 100 درهم، يعتبر غير ذي أساس، ويتعين إلغاؤه ؛

وحيث إن هذه المحكمة لما لها من سلطة تقديرية في تقييم نتيجة الخبرة المتعلقة بالقيمة التجارية الحقيقية للعقار موضوع مسطرة التصحيح، واعتبارا للموقع الذي يشمل أرضا فلاحية متواجدة بمنطقة العوامة بطنجة ذات الرسم العقاري عدد 3220/61، والتي تتحدد مساحتها في 5304 متر، قررت أن تحدد القيمة العقارية في المبلغ الذي حدده الخبير والمحدد في 137 درهم للمتر المربع الواحد، لكونها تبقى ملائمة لمواصفات عقارات توجد في مثل موقعه ومواصفاته ؛

و حيث تبعا لذلك، قضت هذه المحكمة ببطلان مقرر اللجنة المحلية، بعلّة عدم تعليل المقرر، واتخاذ مبلغ 408.248.00 درهم كأساس لاحتساب الربح الخاضع للضريبة التكميلية على الأرباح العقارية".

وعلى نفس المنوال سارت كذلك المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في حكمها عدد 13958، حين قضت ببطلان مقرر اللجنة الوطنية بعلّة انعدام التعليل والتسبيب، حيث ذهبت إلى القول بما يلي: "يجب أن تكون مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية مفصلة ومسببة، وعدم تسبيب اللجنة الوطنية لقرارها وغياب أسس وتفاصيل التحديد، يرتب بطلان مقررها".

هذا فيما يخص الإخلالات المسطرية المتعلقة باللجان الضريبية على مستوى ضرائب الدولة، أما على المستوى الجبائي المحلي، فقد ذهب القضاء الإداري إلى الإقرار ببطلان

1- حكم إدارية البيضاء 3958 المؤرخ في 23/05/2007 بالملف الإداري رقم 131/07 ق.ش

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

قرارات اللجان وذلك في حالة مخالفة هذه اللجان لشروط انعقادها أوبتها في النزاعات الغير المسندة لها بمقتضى القانون، كتبها مثلا في المسائل التي تتعلق بتفسير القانون<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: الإخلالات المثارة على مستوى مسطرة الفرض التلقائي

إن الأصل في تحديد المادة الخاضعة للضريبة أن تعرف انطلاقتها من إقرار عفوي يصدر عن الخاضع للضريبة داخل الأجل القانوني المحدد له، حيث يتم ربط الضريبة انطلاقا من العناصر المتوفرة فيه، إلا أنه قد يخل الخاضع للضريبة بالتزاماته التصريحية فيصبح في وضعية غير نظامية، مما يسمح للإدارة بالجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي قصد تحديد الأساس الضريبي بصورة انفرادية<sup>2</sup>.

فمسطرة الفرض التلقائي تندرج في مسطرة التضريب الأحادي، حيث تستهدف توقيع الجزاء على السلوك الجبائي للخاضع الذي لم يطبق الالتزامات الضريبية المقررة في القانون الضريبي<sup>3</sup>.

وتلجأ الإدارة الضريبية إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية في الحالات التالية:

- في الحالة التي لا يقدم فيها الخاضع للضريبة الإقرار داخل الأجل المحددة، وقد حدد المشرع مختلف هذه الإقرارات فيما يلي<sup>4</sup>:
- الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة الواردة في المادتين 20 و150 من المدونة العامة للضرائب؛
- الإقرار بمجموع الدخل الوارد في المادتين 82 و 85 من المدونة العامة للضرائب.
- الإقرار ببيع ممتلكات عقارية أو حقوق عينية عقارية(المادة 83 من المدونة العامة للضرائب)؛

1- محمد باهي، قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، مرجع سابق، ص 379.

2- سفيان الدريوش ورشيدة الصابري، تصحيح الأساس الضريبي، دراسة مقارنة، م.س. ص 63

3- Jean-Luc Albert et autres, op.cit, p 472.

4- المادة I-228 من المدونة العامة للضرائب ويقابلها على مستوى الرسوم الترايبية المادة 158 من القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، أما بفرنسا فهي منظمة بموجب الفصل 65- II من كتاب المساطر الجبائية، وللمزيد من التوضيح بهذا الخصوص راجع :

- Livre de procédure fiscales " art, L65".

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- الإقرار ببيع قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين (المادة 84 من نفس المدونة)؛

- الإقرار برقم الأعمال (المادتان 110 و 111 من نفس المدونة)؛

- العقود والاتفاقات (المادة 127 من نفس المدونة)؛

- في حالة عدم وضع الإقرار أو وضعه ناقصا من حيث المعلومات الأساسية لتحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها<sup>1</sup>؛

- في حالة عدم إنجاز أو عدم دفع المبالغ المحجوزة في المنبع إلى الخزينة ( المادتين 80 و156 من م.ع.ض)؛

- في حالة عدم تقديم الوثائق المحاسبية الواردة بالمادتين 145 و146 من "م.ع.ض"، أو عند رفض الخضوع للمراقبة الضريبية (المادة 212 من م.ع.ض)، بعد توجيه رسالة داخل أجل 15 يوما من تاريخ التسلم، وعدم تقديم الوثائق السالفة الذكر بعد منحه أجلا إضافيا مدته 15 يوما أو عدم تبرير ذلك، تفرض الضريبة بصورة تلقائية دون سابق تبليغ<sup>2</sup>.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن مسطرة الفرض التلقائي للضريبة كانت منظمة بموجب الفصلين 79 و103 من قانون الضريبة العامة على الدخل سابقا، مع العلم أنه قبل الإصلاح الضريبي، كانت الإدارة تفرض الضريبة تلقائيا دون أي إشعار سابق<sup>3</sup>.

فالفرض التلقائي إذن لا يكتسي أي طابع تواجهي، لأن تبليغ الإدارة الخاضع بالأسس الضريبية محل الفرض التلقائي للضريبة ليس من شأنه أن يفتح حوار بين الإدارة والخاضع، وهو ما تتميز به مسطرة التصحيح، فهي لا تدعوه إلى الموافقة أو إبداء ملاحظاته بشأن

1- انظر المادة 229 من المدونة العامة للضرائب والمادة 159 من قانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية.

2- للمزيد من التوضيح حول الإصلاح الضريبي لسنة 1984 راجع:

-Driss Khoudry, Finances publiques et management stratégiques ;éd Al Ahmadia; 1998, p 15 et 16.

-عبد الله ديمومات، الإصلاح الضريبي المغربي العام وبرنامج التقويم الهيكلي: محاولة في التركيب، إفريقيا الشرق، الدار البيضاء 1995.

- صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب: الإصلاح، شركة النشر والتوزيع المدارس، الدار البيضاء، 1987.

3- عبد العالي بنبريك، المنازعات الجبائية على مستوى فرض الضريبة واحتسابها، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، ع 4، الرباط، سنة 1996، ص 86.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الأساس المقترح لربط الضريبة، بل هي مجرد دعوة أو تذكير من الإدارة للخاضع للضريبة بالتزاماته الجبائية عند تجاهله لها، ولعل ذلك ما يفسر الصرامة التي تعامل بها القضاء الفرنسي فيما يخص الفرض التلقائي والنابعة من أعمال مبدأ أسبقية الخطأ الذي يقوم على أساس أن الخاضع للضريبة هو الذي كان سابقاً إلى الخطأ حينما لم يحم بالتزامه القانوني، وأن أي خطأ من جانب الإدارة سبقه خطأ من جانب الخاضع للضريبة<sup>1</sup>، وهذا ما يمنعه من الاستفادة من ضمانات أخرى حيث تنتفي الصيغة التواجهية<sup>2</sup>، ويمنع اللجوء للجان الضريبية التي تقتصر فقط على مسطرة التصحيح الضريبي.

لكن ينبغي التذكير أن مسطرة الفرض التلقائي للضريبة لا تحول دون تطبيق مسطرة التصحيح، لأن هذه المسطرة الأخيرة تكون ناتجة إما عن إقرار الخاضع للضريبة أو رب العمل أو المدين بالإيراد أو ناتجة عن فرض الضريبة بصورة تلقائية<sup>3</sup>.

وتبتدى هذه المسطرة كما هي منصوص عليها في المادة 229 من المدونة العامة للضرائب، بتوجيه رسالة أولى إلى الخاضع للضريبة من أجل التقيد بالتزامات القانونية وتقديم الوثائق المحاسبية داخل أجل خمسة عشر (15) يوماً الموالية لتاريخ التوصل، وإذا لم يمثل الخاضع للضريبة لمضمون الرسالة الأولى وجهت له رسالة ثانية تخبره بتطبيق غرامة في حقه قدرها 2000 درهم، وتضرب له أجل 15 يوماً من تاريخ تسلم الرسالة الثانية لتقديم الوثائق المطلوبة واللازمة لممارسة الفحص أو تبرير عدم وجودها.

و إذا لم يحم الخاضع للضريبة خلال الأجل المشار إليه بتقديم وثائقه المحاسبية أو لم يبرر عدم تقديمها، فرضت عليه الضريبة تلقائياً دون سابق تبليغ زيادة على غرامة يومية قدرها 100 درهم عن كل يوم تأخير على ألا تتجاوز 1000 درهم.

1- حسن العفوي، المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة بالمركب الرياضي والاجتماعي لبنك المغرب 10-11 مايو، مطبعة الأمنية، الرباط 2007، ص 372.

2 -Philippe Borrás ,Alain Garay, Le contentieux du recouvrement fiscale ,LGDJ, Paris 1994. P30.

3-نصير مكاوي، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 146.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ويستنتج مما ذكر، أن فرض الضريبة تلقائياً يقتضي من الإدارة الجبائية احترام الحقوق التي ضمنها التشريع الضريبي للمكلفين والمتمثلة في ضرورة إخبارهم وفقاً لمسطرة التبليغ بتسوية وضعيتهم عن طريق تقديم إقرارهم ثم إشعارهم بعد ذلك بأسس فرض الضريبة تلقائياً، وأي خرق لهاته المسطرة المتمثلة في ضرورة تبليغ الرسالة الأولى والثانية وذلك قبل عملية الفرض التلقائي، يترتب عنه عيب شكلي في عملية ربط الضريبة، مما يعرضها للإلغاء.

ومن المسلم به أن المشرع بشكل عام والمشرع الجبائي بشكل خاص، لا يمكن مهما كان دقيقاً في صياغته للنصوص الضريبية أن يلامس جميع الإشكالات التي تطرح على الصعيد العملي، إذ أن أول ملاحظة يمكن تسجيلها عند قراءة النص القانوني المنظم لمسطرة الفرض التلقائي، هو خلوه من أي مقتضى خاص ينص على الإخلالات المسطرية التي تشوب مسطرة الفرض التلقائي، مما يدفعنا إلى التساؤل عن الأسباب الكامنة وراء عدم التنصيص التشريعي عن العيوب المسطرية اللاحقة بهذه المسطرة (الفقرة الأولى).

وتجدر الإشارة إلى أن عدم الإشارة إلى الإخلالات المسطرية المتعلقة بمسطرة الفرض التلقائي على مستوى المدونة العامة للضرائب، دفع بالقضاء الجبائي إلى رصد جملة من العيوب المسطرية في الإجراءات الممهدة لفرض الضريبة بصورة أصلية في إطار مسطرة الفرض التلقائي (الفقرة الثانية).

**الفقرة الأولى: أسباب عدم التنصيص على الإخلالات المسطرية المتعلقة بمسطرة الفرض التلقائي الضريبي**

بالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب، نجد أنها لم تتطرق إلى أسباب بطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، ويعود ذلك إلى أن الحالتين اللتان أوردتهما المادتان 228 و 229 من المدونة تتعلقان بأفعال ارتكبتها الخاضع للضريبة تكتسي درجة بالغة الخطورة في نظر المشرع من شأنها عرقلة فرض الضريبة الأولية، وبالتالي حرمان خزينة الدولة من الموارد اللازمة لتمويل نفقاتها، زد على ذلك، فإن إخلال الخاضع للضريبة بالقيام بواجباته الإقرارية أو منع الإدارة الجبائية من ممارسة حقها في المراقبة المخول لها طبقاً للقانون الجبائي، تشكل

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

أفعال تستوجب تطبيق الجزاءات في حق الخاضع للضريبة وليس من حق الإدارة الجبائية التنصيص على بطلان المسطرة، لأن من شأن ذلك أن يشجع بعض الخاضعين للضريبة بالاحتجاج على الإدارة الجبائية بعيب مسطري<sup>1</sup>.

لذا ارتأى المشرع إتاحة الفرصة للإدارة الجبائية للقيام بواجبها في فرض الضريبة الأولية، وفي ممارسة حقها في المراقبة، وعدم التطرق إلى الإخلالات المسطرية عند تناولها لمسطرة الفرض التلقائي.

كما أن مسطرة الفرض التلقائي للضريبة ليست مسطرة تواجدية بين الخاضع للضريبة والإدارة الجبائية، وإنما هي مسطرة إخبارية، الغاية منها تذكير الخاضع للضريبة بالتزاماته الإقرارية وخضوعه للمراقبة الجبائية وحثه على احترام المقتضيات القانونية في هذا المجال، قبل أن تقدم الإدارة على فرض الضريبة، لذا فإن هذه المسطرة لا تخل بحقوق الخاضع للضريبة، بل إنها تعزز الضمانات المخولة له، لأن استجابة الخاضع للضريبة لتذكير الإدارة الجبائية من شأنه أن يجنبه استعمال هذه الأخيرة لسلطتها في تقدير الأسس التي سوف يتم فرض الضريبة على أساسها، وبالتالي اللجوء إلى تقديم مطالبه في حالة منازعته لهذه الأسس وللضريبة المترتبة عنها<sup>2</sup>.

غير أنه وإن كنا نتفق على أن الخاضع للضريبة هو الذي يكون سباقا إلى الخطأ في حالة عدم إيداعه لإقراره بالكيفية التي ينص عليها القانون، إلا أن هذا لا يبرر من الناحية الواقعية عدم التنصيص التشريعي على العيوب المسطرية اللاحقة بمسطرة الفرض التلقائي، على اعتبار أن مسطرة الفرض التلقائي وعلى غرار مسطرة التصحيح تنطوي هي الأخرى على ضمانات أقرها المشرع نفسه للخاضع للضريبة، والتي تتمثل أساسا في تذكيره بضرورة إيداع إقراره وإخباره بالأسس المعتمدة قبل توقيع الفرض التلقائي في حقه.

وبالتالي، فإن كان الإخلال بالإجراءات المسطرية لتصحيح الأساس الضريبي، يرتب جزاء البطلان بقوة القانون نظرا لمساسه بإحدى ضمانات الخاضعين للضريبة، فإنه كان من باب العدالة أن يتم التنصيص على جزاء البطلان في حالة الإخلال بالمقتضيات القانونية

1-الحسن كثير، مرجع سابق، ص 91.

2-المرجع نفسه، ص 92.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

المنظمة لمسطرة الفرض التلقائي، ذلك أن الإجراءات المسطرية لفرض الضريبة، وردت بصيغة الوجوب، وبهذا فهي تعتبر قواعد أمرة في النظام العام ويتعين على الإدارة سلوكها ولو أن الخاضع للضريبة -سيء النية- هو الذي يحاول دائما الاختباء وراء عيب مسطري وذلك بغرض المطالبة بالإلغاء.

**الفقرة الثانية: الإخلالات المسطرية المتعلقة بمسطرة الفرض التلقائي على ضوء**

### أحكام وقرارات القضاء الإداري

إن عدم قيام المشرع الضريبي المغربي بالتنصيص على الإخلالات المسطرية التي تشوب مسطرة الفرض التلقائي، لم يقيد القاضي الجبائي في تقرير هذه الإخلالات متى تبث أن الإدارة الضريبية لم تحترم الإجراءات اللازمة لفرض الضريبة تلقائيا، وفي هذا الصدد يذهب الأستاذ محمد قصري إلى القول 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<sup>1</sup>.

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

يتضح مما سبق، أنه وأمام عدم التنصيص القانوني على الإخلالات المسطرية المتعلقة بمسطرة الفرض التلقائي، فإن القضاء الإداري تدخل ورتب جزاء البطلان على كل إخلال بالمقتضيات القانونية المنظمة لمسطرة الفرض التلقائي.

وعليه، فإننا سنقوم باستعراض أهم حالات الإخلالات التي أثارت إشكالا أمام القضاء الإداري وذلك على النحو التالي:

<sup>1</sup> - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص44.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- حالة عدم تبليغ الإدارة الخاضع للضريبة بتقديم إقراره وبالأساس المنوي اعتماده قبل الفرض التلقائي للضريبة عليه.

لقد استهدف المشرع الضريبي من خلال الإجراءات المنصوص عليها والمتعلقة بمسطرة الفرض التلقائي وذلك طبقاً للمادتين 228 و 229 من المدونة العامة للضرائب، تمكين الخاضع للضريبة من تقديم إقراره ومن التعرف على أساس الضريبة ومناقشته قبل فرض الضريبة بصورة تلقائية في حقه، ضماناً لمبدأ حق الدفاع الذي يعتبر من أسمى مبادئ القانون الإداري.

فقد ذهبت المحكمة الإدارية بمكناس<sup>1</sup>، وهي تؤكد هذه الضمانة إلى القول: "..حيث لم تدل الإدارة الجبائية بما يفيد احترام المسطرة التوجيهية المنصوص عليها بالمادة 28 من القانون رقم 30.85 المنظم للضريبة على القيمة المضافة وذلك بتوجيهها رسالة أولى موصى بها تتضمن دعوة الملزمة إلى الإدلاء بإقرارها داخل أجل 30 يوم من التوصل، وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المذكور، تقوم بتوجيه رسالة ثانية تتضمن الأسس الجديدة المعتمدة من طرف المفتش والمعتبرة كأساس لفرض الضريبة والتي على إثرها ستصدر الضريبة، وفي حالة تخلف الملزمة عن الجواب عنها أيضاً تفرض الضريبة آنذاك تلقائياً؛

وحيث إن هذا الإجراء الشكلي يعتبر من الضمانات الجوهرية التي يتعين احترامها في مواجهة الملزمة قبل إصدار أي ضريبة عملاً بأحكام المادة 28 الأنفة الذكر، حيث يكون الإصدار الضريبي تبعاً لذلك معيياً شكلاً ويتعين الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة لمخالفته للمقتضيات الأمرة المنصوص عليها بالمادة 28 الأنفة الذكر".

وهو نفس المنحى الذي سلكته إدارية الرباط في أحد أحكامها<sup>2</sup>، والذي جاء فيه ما يلي: ".. لكن بالرجوع إلى وثائق الملف، فإنه ليس هناك ما يفيد احترام إدارة الضرائب للمسطرة التبليغية السابقة الذكر (...). فضلاً عن أن عبء إثبات احترام مسطرة الفرض

1- حكم المحكمة الإدارية بمكناس عدد 5/2009/897 ش، الصادر بتاريخ 2009/12/24، في الملف الإداري رقم 5/2009/359 ش.

2- حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 1243، الصادر بتاريخ 10 أكتوبر 2006، في الملف الإداري رقم 04/3/204.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الضريبي يقع على إدارة الضرائب، لأنه من المبادئ العامة التي تم تكريسها فقها وقضاء، وأن مسطرة الفرض الضريبي بوجه عام تقوم على أساس قاعدة جوهرية تتمثل في مدى احترام المسطرة التواجهية بين الملزم وإدارة الضرائب كضمانة أساسية لحقوق الطرف الأول في مواجهة الفرض المبالغت والمفاجئ الذي تقدم عليه الإدارة حتى يتمكن الملزم من تقديم أوجه دفاعه حول الإخلالات التي تنسبها إليه هذه الأخيرة، ويتداركها قبل اللجوء إلى فرض الضريبة بشكل تلقائي؛

وحيث إن المنطق القانوني في المادة الضريبية، يقتضي من الإدارة قبل اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي أن تشعر الملزم بطريقة واحدة لا لبس فيها؛

وحيث أنه وأمام هذه المعطيات، وطالما أن الإدارة لم تدل بما يفيد احترامها للمسطرة المشار إليها، تكون الضريبة موضوع النزاع غير مبنية على أساس ويتعين إلغاؤها".

ومن المسلم به أن ضمانة التبليغ تعد من الإجراءات الجوهرية التي يجب على الإدارة الجبائية احترامها لمساسها بحق الدفاع<sup>1</sup>، وقد رتب القضاء على خرق الإدارة الجبائية لمسطرة التبليغ إلغاء مسطرة الفرض التلقائي، كما جاء في إحدى قرارات محكمة النقض<sup>2</sup> وهي تلغي الضريبة المطعون فيها لعدم تبليغ الخاضع للضريبة بالرسالتين المتعلقتين بالدعوة إلى تقديم الإقرار، بحيث قضت المحكمة بما يلي: "لكن حيث أن فرض الضريبة تلقائياً (...) يستوجب أن يكون الملزم قد سبق إنذاره بوجوب تقديم تصريحه وتمكينه من إبداء ملاحظاته حول أسس الضريبة قبل فرضها حسب الكيفيات التي حددها الفصل 28 من القانون المنظم للضريبة على القيمة المضافة، الأمر الذي لا تجادل فيه المستأنفة التي تذكر أنها وجهت رسالتين موصى بهما لإنتاج آثارهما، وأن المستأنفة تقرر بعدم توصل المستأنف عليها بالرسالتين، فيكون ما قد انتهى إليه الحكم مما قضى به من إلغاء الضريبة المتابع فيها مؤسسا".

1- الحسن الكثير، مرجع سابق، ص 188.

2- قرار محكمة النقض عدد 619، بالملف الإداري رقم 200/1/4/674 مشار إليه من طرف محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 11.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وفي قرار آخر<sup>1</sup> ذهبت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض إلى القول بما يلي: "لكن حيث أنه إذا كان المشرع في الفصل 47 من القانون المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، قد أوجب على الملزم بالضريبة أن يتظلم لدى الإدارة المختصة قبل رفع منازعته إلى القضاء، فإن المشرع قبل ذلك أعطى الملزم حقا أساسيا بنص الفصل 28 من نفس القانون، وهو حق الدفاع المتمثل في وجوب تمكين الملزم من التعرف على أساس الضريبة ومناقشتها قبل فرضها تلقائيا عليه..".

وأكدت على نفس المنحى في قرار آخر لها<sup>2</sup> بمناسبة إبطال مسطرة فرض الضريبة بقولها: "إن مسطرة فرض الضريبة تشكل ضمانا حقيقية للملزم، يترتب عن الإخلال بها البطلان لتعلقها بحق الدفاع الذي يعتبر من قبيل الإجراءات الجوهرية الأمرة..".

كما ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في نفس الاتجاه، بحيث جاء في إحدى قراراتها<sup>3</sup> وهي تلغي مسطرة الفرض التلقائي ما يلي: "وحيث فمن الثابت من أوراق الملف أن إدارة الضرائب أخضعت الملزم لمسطرة الفرض التلقائي وأن هذه المسطرة تعرف قيودا مهمة قوامها احترام حق الملزم في الإخبار بمقتضى رسالة طبقا للبند المتعلق بالضريبة والتي تستوجب قبل اللجوء إلى الفرض التلقائي توجيه رسالة موصى بها مع الإشعار بالتسليم إلى الملزم للإدلاء بإقراره داخل أجل شهر يبتدىء من تاريخ تسلم الرسالة المذكورة؛

وحيث إنه ليس بالملف ما يفيد سلوك الإدارة الجبائية لهذا الإجراء الشكلي الجوهري، مما يجعل مسطرة الفرض التلقائي باطلة وموجبة للإلغاء، وأن هذا الجزاء المترتب عن الإخلال المذكور، يجد سنده في كونه يؤدي إلى حرمان الملزم من الخدمات المخولة له قانونا، والمتجلية أساسا في عرض نزاعه على اللجان الضريبية".

1- قرار الغرفة الإدارية عدد 655 أشار إليه محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 27-28.

2- قرار الغرفة الإدارية عدد 422، الصادر بتاريخ 2002/7/4، في الملف الإداري عدد 2000/299، قضية أومغار ضد إدارة الضرائب.

3- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 122، المؤرخ في 14/03/2007، في الملف الإداري رقم 14/6/8.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وهو نفس المنحى الذي سلكته المحكمة الإدارية بالرباط في إحدى أحكامها<sup>1</sup>، بحيث ذهبت إلى القول بما يلي: "خرق إدارة الضرائب للإجراءات الشكلية الجوهرية المنظمة لعملية الفرض التلقائي، يعتبر مسا بحقوق الملزمين في الدفاع، ويفضي إلى بطلان مسطرة الفرض الضريبي".

وعلى غرار القضاء المغربي، فقد اتخذ القضاء الفرنسي<sup>2</sup> موقفا مشابها، حيث اعتبر أن الخلل الذي قد يطال الرسالة الثانية الموجهة للخاضع للضريبة من شأنه التأثير على صحة مسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

### - حالة اكتشاف توظيفات مالية لم تؤخذ بعين الاعتبار في احتساب الضريبة.

ذهبت المحكمة الإدارية بوجدة<sup>3</sup> وهي تلغي مسطرة فرض الضريبة التي تمت بصورة تلقائية في حق الخاضع للضريبة بناء على اكتشاف توظيفات مالية لم تؤخذ بعين الاعتبار في احتساب الضريبة إلى القول بما يلي: "اكتشاف توظيفات مالية بعد تقديم إقرار الملزم في إطار نظام التقدير الجرافي واستخراج الضريبة الأصلية حول ذلك وهي غير مشمولة بالوعاء الضريبي لتلك التوظيفات المالية، يقتضي سلوك مسطرة المراجعة (...) مادام كلا من النظام الجرافي ونظام المحاسبة خاضعا للمراجعة: مسطرة الفرض التلقائي للضريبة العامة على الدخل(..) تكون باطلة متى تمت حيادا على إجراءات التبليغ المنصوص عليها بالفصل 112 مكرر من نفس القانون، إلغاء الضريبة نعم".

1- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 71، الصادر بتاريخ 2006/1/9، في الملف الإداري رقم 02/725 ش.ض، أشار إليه أحمد أبعون، العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، منشورات مجلة الحقوق المغربية، دلائل الأعمال القضائية"، الدليل 30، الرباط، سنة 2010، ص 175.

2- حسن العفوي، مرجع سابق، ص 373.

3- حكم المحكمة الإدارية بوجدة صادر بتاريخ 2002 /01/23 بالملف الإداري عدد 01/196، قضية مجدوبي ضد إدارة الضرائب .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وقد عملت نفس المحكمة على تأكيد هذا الاتجاه<sup>1</sup>، حيث قضت بإلغاء مسطرة الفرض التلقائي التي تمت بناء على اكتشاف توظيفات مالية بعد استخراج الضريبة العامة على الدخل التي تمت حيادا على الفصل 107 من القانون 89-17.

هذا، ومما تجدر الإشارة إليه، أن سلوك مسطرة تصحيح الأساس الضريبي في هذه الحالة عوض مسطرة الفرض التلقائي لا يجعل المسطرة باطلة، باعتبار تمتيع الخاضع للضريبة بضمانات إضافية زائدة عن مسطرة الفرض التلقائي.

### - حالة الإخلال بالآجال القانونية وحالة الملزم الأصلي

سنعرض في هذا الإطار لكل من حالة الإخلال بالآجال القانونية (أ) وحالة وفاة الملزم الأصلي (ب).

#### أ: حالة الإخلال بالآجال القانونية

بالرجوع إلى المادة 228 من المدونة العامة للضرائب، نجد أن المشرع الضريبي قد نص على آجال قانونية في مسطرة الفرض التلقائي، سواء المتعلقة بالرسالة الأولى أو الثانية، وهي آجال كاملة ترتبط بالإجراءات الجوهرية، حيث ألزم المشرع الإدارة بتوجيه رسالة أولى إلى الملزم وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، تطلب منه إيداع إقراراته أو عقوده داخل أجل ثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تسلم الرسالة الأولى، وعند عدم استجابة الملزم، توجه إليه الإدارة رسالة ثانية وفق نفس الإجراءات، تخبره فيها بالأسس التي قدرتها والتي على أساسها ستفرض الضريبة تلقائياً داخل أجل ثان مدته ثلاثين (30) يوماً، وهي آجال أمرة ترتب بطلان مسطرة الفرض التلقائي حالة الإخلال بها لارتباطها بالنظام العام، وهذا ما أكدته الغرفة الإدارية في قرارها عدد 2151<sup>2</sup>، حين اعتبرت ما يلي: "إن الآجال في المادة الضريبية تعتبر من النظام العام، يمكن الدفع بها في أي مرحلة من مراحل التقاضي".

1- ملف عدد 01/185 قضية بوبكر العربي ضد وزير المالية، أشار إليه محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مرجع سابق، ص 44.

2- قرار محكمة النقض عدد 151 المؤرخ في 20/02/2008، في الملف الإداري عدد 2005/4/3419 و 2006/2/4/3 غير منشور.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وهذا الاتجاه سارت عليه إدارية البيضاء كذلك في حكمها عدد 2092<sup>1</sup>، حين قضت ببطلان مسطرة الفرض التلقائي، باعتبار أن المسطرة غير سليمة لعدم وجود ما يثبت توجيه الرسالتين داخل الآجال القانونية، حيث جاء في إحدى حيثيات هذا الحكم: "حيث أنه ليس بأوراق الملف ما يثبت أن الإدارة قد وجهت إلى الملزم الرسالتين التبليغيتين الأولى والثانية داخل الأجل المنصوص عليه، مما يكون معه الفرض التلقائي للضريبة والحال ما ذكر قد تم وفق مسطرة غير سليمة، مما يتعين معه الحكم ببطلانها، مع ما يترتب على ذلك من آثار قانونية".

من خلال ما سبق، يتضح قانوناً و قضاءً أن الآجال القانونية ترتبط بحق الدفاع، ومن النظام العام، وأي إخلال بهذه الآجال يترتب بطلان مسطرة الفرض التلقائي.

### ب: حالة وفاة الملزم الأصلي

ينص البند II من المادة 85 من المدونة العامة للضرائب على أنه: "إذا توفي الخاضع للضريبة على الدخل، وجب على المستحقين عنه أن يوجهوا في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسليم، أو يسلموا مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له الموطن الضريبي للهالك أو المؤسسة الرئيسية، إقراراً بمجموع دخله عن الفترة المنصوص عليها في البند I من المادة 175 من المدونة العامة للضرائب، وذلك داخل أجل الثلاثة أشهر التالية لتاريخ الوفاة..".

وتبعاً لهذه المقتضيات، فإن الورثة لا يحق لهم الدفع بعدم احترام مسطرة الربط الضريبي في حقهم، إلا عند إدلائهم بالإقرار المنصوص عليه أعلاه، حيث لا شك أن عدم إلزام الإدارة الضريبية باحترام مسطرة الربط في مواجهة الورثة الذين لم يقوموا بالتعريف بأنفسهم عن طريق تقديم الإقرار تنسجم وطبيعة الوضع، إذ كيف للإدارة أن تبأشر هذه المسطرة في مواجهتهم، أمام غياب التعريف بأنفسهم.

لذلك، فإن تقصيرهم في التعريف بأنفسهم، يترتب عنه حرمانهم من الضمانات المخولة لهم في إطار هذه المسطرة، ويختلف الأمر إذا كان محل ممارسة النشاط معروفاً عند الإدارة، وتمت ممارسة النشاط في نفس المحل، إذ يقع على الإدارة توجيه الرسالة إلى الورثة في

1- حكم إدارية البيضاء عدد 2092 المؤرخ في 2012/06/25، بالملف الإداري عدد 9/12/62، غير منشور.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

حالة عدم تقديمهم للإقرار الضريبي، وتبطل المسطرة في حالة توجيه الرسالة إلى المتوفى وليس في مواجهة الورثة.

و هذا ما ذهبت إليه محكمة النقض في قرارها عدد 198<sup>1</sup>، حين قضت ببطلان مسطرة الفرض التلقائي، لأن إدارة الضرائب بعد وفاة المرحوم عبد الحق العمراني الجوتي الحسني بتاريخ 1999/8/28 وتم بيع محله من طرف الورثة بتاريخ 2000/6/2، أرسلت مراسلات كانت تطالبه بالإدلاء بإقراره، لكن أرجعت المراسلات حاملة لعبارة (متوفى)، ومع ذلك تم فرض الضريبة باسمه، في حين كان على الإدارة أن تمارس المسطرة في مواجهة خلفه، مما جعل ما أثير بدون أساس، وبالتالي قضت المحكمة ببطلان الضريبة.

من هنا، نعتبر أن القضاء الإداري استقر على أنه يجب تبليغ الورثة في حالة وفاة الملزم الأصلي، وأن كل فرض تلقائي في حق هذا الاتجاه يعتبر باطلاً.

وتجدر الإشارة إلى أنه وعلى غرار الإخلالات المسطرية اللاحقة بمسطرة الفرض التلقائي على مستوى ضرائب الدولة، فعلى المستوى المحلي، فإنه يترتب عن الإخلال بالإجراءات الممهدة لفرض الرسم بصورة أصلية في إطار الفرض التلقائي، البطلان، لارتباط ذلك بحق الدفاع الذي يعتبر من النظام العام، لأجل ذلك نصت المادة 152 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية على كيفية التبليغ<sup>2</sup>.

### المبحث الثاني: أهم الاخلالات المسطرية المثارة من طرف الاجتهاد

#### القضائي في مجال التحصيل

تعتبر الديون العمومية أهم موارد الدولة وأساس التنمية الشاملة، لذلك بات من الضروري تأمين هذه الموارد بوضع ضمانات قانونية مهمة وفعالة سواء على المستوى الموضوعي بحماية بعض هذه الديون من التهرب، أو على المستوى الإجرائي بوضع مساطر وإجراءات قانونية تتلاءم وأهميتها<sup>3</sup>.

1- قرار محكمة النقض عدد 198 المؤرخ في 2008/03/05، بالملف الإداري عدد 2006/2/4/971، غير منشور.  
2- محمد باهي، قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق، ص 375.  
3- عبد الرزاق شعيبة، التحصيل الجبري للديون العمومية في ضوء القانون المغربي، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة "دراسات قضائية"، مطبعة الأمنية، الإصدار الرابع، الرباط 2014، ص 5

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وفي هذا الإطار، أصدر المشرع المغربي القانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية<sup>1</sup>، حاول من خلاله استدراك الإشكالات التي كانت تحيط بظهير غشت المنظم للمتابعات لأجل استخلاص ديون الدولة.

وتعتبر عملية تحصيل الديون العمومية المحطة الأخيرة والحاسمة في العملية الجبائية برمتها، وتستمد هذه المحطة أهميتها في اعتبارات عدة يمكن اختزالها في كونها العملية الأساسية والرئيسية المساهمة في تغذية ميزانية الدولة، حيث بموجبها يتم تمويل الخزينة العامة للمملكة بالموارد اللازمة لتغطية التكاليف العمومية<sup>2</sup>.

ويعرف التحصيل في مدونة تحصيل الديون العمومية في المادة الأولى منها، باعتباره مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات الترابية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون، بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات.

وعملية التحصيل من صلاحيات المحاسب العمومي ممثلاً في الخازن العام، وذلك تطبيقاً لقاعدة الفصل العضوي بين الأمر بالدخل والمحاسب العمومي<sup>3</sup>.

وينقسم التحصيل تبعاً لذلك إلى مرحلتين أساسيتين:

مرحلة التحصيل الرضائي لتسديد الديون العمومية بمبادرة من المدين، وتكون خلال الفترة الممتدة بين تاريخ إصدار الدين إلى تاريخ استحقاقه<sup>4</sup>، وهي مرحلة يترتب عنها نشوء جملة من الحقوق لفائدة الخاضع للضريبة، كالحق في الإخبار بصدور الدين العمومي من

<sup>1</sup> - ظهير شريف رقم 1-00-175 الصادر في 28 محرم 1421 الموافق 3 ماي 2000، المتعلق بتنفيذ القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 الموافق لفتح يوليوز 2000.

<sup>2</sup> - ماء العينين الشيخ الكبير، الأجل في تحصيل الديون العمومية، "شروح عملية ومقارنة، مكتبة الرشاد، الطبعة الأولى، سطات، 2014، ص 8

3 Boubker Ayattalah, *Eléments de finances Publiques*, Edition Maarif, Dar Nacher EL maarifa, Rabat 2005, P106 - 108

<sup>4</sup> - تنص المادة 7 من قانون 3 ماي 2000 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "تستوفى الديون العمومية في شكل أوامر بالمداخيل: - إما رضائياً، خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار وتاريخ الاستحقاق..".

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

خلال اعتماد كل الوسائل السمعية والبصرية وإعطاء فرصة للخاضع للضريبة إما للتقدم تلقائياً وأداء دينه العمومي أو تدبر أمره<sup>1</sup>.

ومما تجدر الإشارة إليه ونحن بصدد الحديث عن المرحلة الرضائية، أن أغلب الإشكاليات التي تثار عند المنازعة في إجراءات التحصيل الرضائية، تتعلق أساساً بطريقة إرسال الإشعارات الخاصة بهذه المرحلة واستعمال البريد العادي دون البريد المضمون، كما أن تنصيب المدونة على مجرد توصل الخاضع للضريبة بالإعلام بالضريبة أو الإشعار بالأداء عن طريق البريد في ظرف مغلق دون أن تستوجب حصول التبليغ والتوصل فعلاً، يثير إشكالات عدة، خصوصاً إذا علمنا أن عدداً من الإعلانات الضريبية التي ترسل إلى الخاضعين للضريبة بهذه الطريقة، ترجع إلى الإدارة دونما تبليغ، الشيء الذي يثير عدة تساؤلات حول عدم اختيار طريقة البريد المضمون كوسيلة فعالة لضمان حقوق الخاضعين للضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية، ولقد كان للقضاء المغربي موقف في هذا الشأن من خلال إقراره بإبطال كل الإجراءات التي قد تمارس في مواجهة الملزم بالدين العمومي الذي لم يتوصل بالإشعار الثاني.

وتجدر الإشارة إلى أنه و إضافة للإعلام الأول، ينص المشرع أيضاً في القانون 15/97 على ضرورة إرسال إشعار ثانٍ الهدف منه تنبيه الملزم بالدين بضرورة أداء الدين العمومي قبل الانتقال إلى مرحلة التحصيل الجبري<sup>2</sup>، هذه الأخيرة أي مرحلة التحصيل الجبري التي يتم اللجوء إليها في حالة عناد الملزم بالدين وامتناعه عن الوفاء من خلال لجوء إدارة التحصيل إلى وسائل الإخبار التي هيأها القانون، وكذا من خلال الضغط على إرادته لإجباره على الأداء، أو أخذ أمواله عنوة وتحويلها إلى نقد سائل قابل للاستخلاص، كما قد يتم استثناءاً وبشروط خاصة ومحددة إجبار المدين وكل من يربطه به صلة على الوفاء بالدين العمومي من خلال إكراهه بمدة زمنية محددة تتناسب ومبلغ الدين الواجب في حقه<sup>3</sup>.

1- عقاش إبراهيم، ضمانات الملزم في مجال تحصيل الديون العمومية، مجلة كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية، "بدائل للقانون والاقتصاد"، العدد 2، المحمدية، يونيو 2015، ص 71.

2- عقاش إبراهيم، ضمانات الملزم في مجال تحصيل الديون العمومية، نفس المرجع، ص 74.

3- كريم لحرش، الشرح العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية، "فقها، قانوناً، قضاءً"، سلسلة العمل التشريعي والاجتهاد القضائي، العدد 5، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، الدار البيضاء 2015، ص 57.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ولقد حددت مدونة تحصيل الديون العمومية إجراءات التحصيل الجبري التي يتوجب على القابض اتباعها، حيث نصت المادة 39 على أنه: "تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي: الإنذار، الحجز، البيع".

ويمكن أيضا اللجوء إلى الإكراه البدني لتحصيل الضرائب والرسوم و الديون العمومية الأخرى وفق الشروط المنصوص عليها في المواد 76 إلى 83 من نفس القانون، كما نصت المادة 36 من المدونة على أنه: "لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر، ويجب تقييد إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب و الرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر، ويعتد بهذا التقييد مالم يطعن فيه بالزور".

هذا وبقراءة متمعنة لمضمون المادتين، يتضح أن المشرع الضريبي قد أبرز شرطين لصحة إجراءات التحصيل باعتبارها إجراءات تقطع التقادم الرباعي وهما:

- ضرورة إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر قبل مباشرة التحصيل الجبري .
- ضرورة تسلسل الإجراءات حسب الترتيب أعلاه<sup>1</sup>.

هذا، وإن أبرز الإشكالات المثارة على مستوى إجراءات التحصيل الجبري هي تلك المرتبطة بعدم احترام القابض للإجراءات السابقة للتحصيل الجبري (المطلب الأول)، وعدم احترامه للإجراءات العادية والاستثنائية لمسطرة التحصيل الجبري (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: عدم احترام الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري

إذا كانت الإدارة الجبائية قادرة على استيفاء حقوقها ومستحققاتها عن طريق آليات التحصيل الجبري، فإن المدين بإمكانه الاعتراض على إجراءات التحصيل لعدم قانونيتها<sup>2</sup>، أو لإتيانها لإخلالات مسطرية.

1- إسماعيل زكير، فاطمة غيلالي، منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري-دعوى التقادم نموذجا- المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، " الندوة الجهوية السادسة، المركب الرياضي والاجتماعي لبنك المغرب، العدد 10-11 مايو 2007، مطبعة الأمنية، الرباط، ص436

2- أحمد العمراني، المنازعات القضائية في التحصيل الجبري للديون العمومية، بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، ظهر المهرز- فاس، السنة الجامعية 2008-2009 ، ص37.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ولقد نص المشرع في مدونة تحصيل الديون العمومية على إجراءات سابقة لمسطرة التحصيل الجبري يترتب على عدم احترامها من طرف القابض بطلان الإجراءات اللاحقة. وتتمثل هذه الإجراءات في ضرورة إرسال إشعار بدون صائر (الفقرة الأولى) ، وفي وجوب الحصول على ترخيص مسبق من رئيس الإدارة (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: حالة عدم إرسال إشعار بدون صائر

يعتبر الإشعار الأخير بدون صائر إجراء شكلياً من إجراءات التحصيل، وهو عبارة عن تنبيه أو تذكير بالمديونية التي لم يتم سدادها للقباضة المعنية بها بعد انصرام المدة القانونية في هذا الصدد<sup>1</sup>، كما يجسد هذا الإعلام أو الإشعار كتصرف قانوني مبدأ المسطرة التوجيهية التي تميز القانون الجبائي<sup>2</sup>.

وبالتالي، فإن إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر يعد بمثابة إذار للمدين، ملزماً قانونياً كان أو فعلياً، يحثه على الوفاء بدينه العمومي بشكل ودي داخل أجل معقول ولا يقل عن عشرين يوماً<sup>3</sup> تحت طائلة الانتقال إلى درجات التحصيل الجبري، حيث ألزم المشرع المحاسب المكلف بالتحصيل بوجوب تقييده لتاريخ إرسال آخر إشعار دون صوائر في صلب الجدول الضريبي المعتبر بمثابة سند تنفيذي على مستوى الديون العمومية، بحيث يعتد بالتقييد كحجة رسمية ولا يمكن الطعن فيها إلا بالزور<sup>4</sup>.

وتكمن الفائدة العملية من تقييد تاريخ إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر في مجموع الآثار التي يخلفها على مستوى<sup>5</sup>:

- انطلاق احتساب الأجل الأدنى (عشرين يوماً) لتبليغ الإنذار كأول درجة من درجات التحصيل الجبري.

1- حجية جهد كان، تحصيل الديون العمومية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، مراكش، ماي 2006 ، ص267.

2-karim Sid Ahmed. Droits fondamentaux de contribuable et procédures fiscales, Tome2, L' harmattan, 2007, p13.

3- المادة 41 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

4- كريم لحرش، الشرح العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية "فقها، قانوناً، قضاء"، م. س، ص70.

5- زكرياء الذغمي، الإطار القانوني والعملي لتحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق، فاس، السنة الجامعية 2007-2008 ، ص100.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- إثبات القابض لسلوك إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر كأجراء سابق وغير كاف لسلوك مسطرة التحصيل الجبري.

- ثبوت تماطل المدين بعدم وفائه بالدين العمومي داخل أجل الاستحقاق وطيلة الفترة الممتدة إلى إرسال آخر إشعار دون صائر.

في ظل ذلك، فقد جعلت المدونة الجديدة الإشعار الأخير بدون صائر إجراء إجباريا تحت طائلة بطلان الإجراءات اللاحقة<sup>1</sup>، أي أنه إجراء ذو طبيعة شكلية وإلزامية، وعدم احترامه يؤدي حتما إلى بطلان الإجراءات اللاحقة والآثار المترتبة عنه، لأنه لكي ينتج الإشعار بدون صائر أثره يجب أن يصل إلى علم الملزم بالدين.

وعلى الرغم من أن المشرع لم يرتب أي جزاء على عدم توجيه الإنذار بدون صائر، فقد درج اجتهاد المحاكم الإدارية والغرفة الإدارية بمحكمة النقض على التصريح بإلغاء إجراءات التحصيل في حالة عدم إثبات سلوك مسطرة التنبيه بدون صائر، حيث درجت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في إحدى قراراتها<sup>2</sup> إلى ما يلي: " .. حيث إنه بالرجوع إلى ظهير 21/8/1935، يتبين أنه يمنع صراحة على القابض أن يشرع في المتابعات إلا بعد إنذار بدون صائر بالأداء، وهو يشكل ضمانا جوهرية وهي سببية الإنذار قبل فرض عقوبات التأخير في الأداء، ولا يترتب على الإنذار أي أثر إلا إذا تم تبليغه بكيفية صحيحة إلى المعني بالأمر."

وهو نفس الاتجاه الذي تسير عليه المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حيث درج اجتهادها<sup>3</sup> على التصريح ببطلان إجراءات التحصيل متى تبث لها أن القابض تجاوز مسطرة التنبيه بدون صائر.

1- عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكادال، السنة الجامعية 2006-2007، الرباط، ص95.  
2- قرار الغرفة الإدارية عدد 80، الصادر بتاريخ 1998 /2/5 في الملف الإداري عدد 794-5-1-96، مذكور في المرجع السابق لمحمد قصري بعنوان المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، ص122.  
3- حكم عدد 743، الصادر بتاريخ 06/10/23 في الملف الإداري عدد 06/30 أورده عبد الغني يفوت، إجراءات التبليغ في مادة المنازعات الضريبية وأثرها على سلامة فرض وتحصيل الضريبة، مجلة المحاكم المغربية، العدد 106 يناير/فبراير، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء 2007، ص62.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وفي نفس الإطار جاء في حكم صادر عن إدارية وجدة بتاريخ 10 أبريل 1996 ما يلي<sup>1</sup>: " .. لكن حيث بالرجوع إلى مقتضيات الفصل المذكور (24 ظهير 21/8/1935)، يتبين أنه لا يجوز للقبض أن يجري المتابعات بصوائر إلا بعدما يوجه إلى الملزم المتأخر عن الأداء إنذارا بدون صائر.."، مما يثبت قانونا إلزامية إرسال إشعار للمدين بالضريبة بدون صائر قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري<sup>2</sup>.

والجدير بالذكر أن المشرع في هذا الصدد اقتصر على مجرد إرسال إشعار للتذكير ولم ينص على التبليغ<sup>3</sup>، مما يعد معه تراجعا عن أحد أهم الضمانات التي كان يتمتع بها المدين في ظل القانون القديم، فبالرغم من أن القضاء المغربي رتب البطلان على الإجراءات اللاحقة كجزاء في حالة عدم إرسال آخر إشعار بدون صائر، فإن هذا الجزاء هو فقط لعدم القيام بالإجراء.

لكن المشرع لم يعالج الحالة التي يقوم فيها المحاسب المكلف بالتحصيل بإرسال الإشعار ولم يصل إلى المعني بالأمر لظروف خارجة عن إرادته، وبالتالي، فإنه لا يوجد مانع من أن يتقدم المدين بالدفع بالبطلان في الإجراءات اللاحقة التي تضر بمصالحه لا محالة، لكونها ستطال ذمته المالية، وعلى المشرع المغربي أن يحدو حدو النص القديم في ظهير غشت ويعتمد مصطلح التبليغ بدل الإرسال<sup>4</sup>، لأن ذلك يعتبر ضمانا أساسية وقانونية مشروعة للمدين. والقضاء المغربي سار على هذا الاتجاه حيث صدر قرار عن محكمة النقض<sup>5</sup> ورد فيه: " .. لكن إن ما تعييه المحكمة على القابض المستأنف ليس هو عدم توجيه الإنذار بدون صائر والإنذار القانوني، بل وعدم توصل هذه الأخيرة، مما يكون معه القابض قد أدخل بإحدى الضمانات التي أوجبها المشرع لفائدة المنفذ عليه".

1- حكم أشار إليه عبد الرحمان ابليللا ورحيم الطور، "تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، قانون 97-15، مطبعة الأمنية، الطبعة الأولى، الرباط 2000، ص 33.

2- عبد الرحيم حزيكر، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، "محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عين الشق، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص 89.

3- المادة 36 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

4- عبد الرزاق شعيبية، التحصيل الجبري للديون العمومية في ضوء القانون المغربي، م.س، ص 38.

5- قرار عدد 525 الصادر بتاريخ 2002/9/12، في الملف الإداري عدد 2001/1/4/1280، أورده عبد الرزاق شعيبية، المرجع السابق، ص 38.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

كما أن المدونة استوجبت إظهار الإرسال وذلك بهدف إثبات واقعة الإرسال من جهة، و لضبط تاريخ عمليات التحصيل الجبري في حالة الضرورة من جهة ثانية، ويعتبر هذا التقييد حجة رسمية لا يطعن فيها إلا بالزور<sup>1</sup>.

هذا مع الإشارة إلى أن المدونة نصت على سبيل الاستثناء على سقوط واجب إرسال إشعار بدون صائر وإعطاء القابض حق إجراء مسطرة الحجز مباشرة ضد المدين بتبليغه الإنذار الموازي للحجز، إذا تم إخباره ببداية أخذ الأثاث أو الثمار خفية، وكان يخشى من جراء ذلك ضياع ضمان الخزينة، وذلك دون اشتراط القيام بأي إجراء قبل ذلك<sup>2</sup>.

وبالتالي، فإنه لا يمكن الإخلال بالإجراءات التي تسبق الإنذار إلا في الحالة التي يسمح فيها القانون صراحة بذلك.

وفي هذا الإطار اعتبر القضاء الفرنسي في قرار لمحكمة النقض الفرنسية الصادر بتاريخ 21 ماي 1991<sup>3</sup> أنه: "لا يمكن للمحاسب مباشرة مسطرة التحصيل الجبري بدون إرسال إشعار بدون صائر، وبناءا عليه تبطل جميع الإجراءات اللاحقة".

كما أن القضاء الإداري المغربي سار في اتجاه تأكيد إلزامية هذا الإجراء ووجوب إثبات الإدارة المكلفة بالتحصيل بتبليغه للمدين<sup>4</sup>.

وفيما يخص موعد إرسال آخر إشعار للمدين بالضريبة دون صوائر، فإنه إذا كان إخبار المدين بالضريبة وقرار إرسال الإعلام الضريبي يتم إرساله كما يستفاد من المادة 5 و6 قبل تاريخ الشروع في التحصيل<sup>5</sup>، فإن آخر إشعار بدون صائر يتم إرساله له إذا لم يؤد الضرائب عند تاريخ استحقاقها، أي أن موعد إرسال هذا الإشعار يتم بعد تاريخ الاستحقاق.

ومن أجل أن يتمكن المحاسب من تبليغ الإنذار المنصوص عليه في المادة 40 من المدونة مباشرة بعد مرور الثلاثين يوما من تاريخ الاستحقاق، عليه أن يرسل الإشعار بدون

1- المادة 36 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

2- المادة 53 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

3 -Philippe Borrás/ Alain Garray, Le contentieux du recouvrement fiscal, Edition L.G.D.J, Paris 1994. P51.

4- عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص97.

5-Philippe Borrás/ Alain Garray, Le contentieux du recouvrement fiscal, op.cit, P51.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

صائر على أبعد تقدير خلال عشرة أيام بعد تاريخ الاستحقاق، لأن القانون اشترط مرور عشرين يوماً على الأقل بعد إرسال هذا الإشعار لتبليغ الإنذار<sup>1</sup>.

غير أن إرسال القابض الإشعار لا يكفي وحده لانطلاق إجراءات التحصيل الجبري، إذ لا بد من ترخيص يصدره الرئيس الذي ينتمي إليه القابض بالتحصيل.

### الفقرة الثانية: حالة عدم حصول القابض على ترخيص مسبق

إلى جانب إعطاء الصلاحية للمحاسب المكلف بالتحصيل في إرسال آخر إشعار بدون صائر إلى الملزم بالدين لتذكيره بمديونيته، أوجب المشرع على القابض ضرورة الحصول على ترخيص قبل اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري التي تترتب عنها مصاريف.

ويعتبر الترخيص أو الرخصة إجراء شكلياً يبقى أثره لصيقاً بالتسلسل الإداري داخل الإدارة لا خارجها<sup>2</sup>.

وقد ذهبت محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء إلى تأكيد ضرورة حصول المحاسب على الترخيص قبل مباشرة الحجز، حيث جاء في قرارها ما يلي: "وحيث إن ما يدفع به الطاعن عنه بخصوص مقتضيات الفصل 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن الفصل المتمسك به يتعلق بحجز المنقولات والذي يوجب توفر قائمة اسمية بمثابة ترخيص يصدر عن رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل..، مما يكون معه الدفع المشار أعلاه في غير محله ويتعين رده"<sup>3</sup>.

وقد رتب المشرع على الشروع في إجراءات التحصيل الجبري دون ترخيص جزاءات خاصة، تتمثل في عزل مأموري الخزينة<sup>4</sup>.

1- عبد الرحيم الكنبداري، تحصيل الديون العمومية "مقاربة قانونية وقضائية"، م.س، ص33.  
2- رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس الرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- سلا، السنة الجامعية 2014-2015. ص508.  
3- قرار رقم 2011/1737، صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء بتاريخ 2011/04/26.  
4- المادة 35 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ولعل هذا يعكس حرص المشرع على عدم الشروع في إجراءات التحصيل الجبري دونما رقابة من طرف المسؤولين في إدارة التحصيل، نظرا لجسامة الآثار المترتبة عن سلوكها، سواء بالنسبة للملزم بالدين الذي يتعرض لاهتزاز وضعه المالي وكذا الاجتماعي وبالتبعية النفسي، وبالنسبة للخزينة في حالة عدم احترام الضوابط المقررة قانونا وتعرض هذه الإجراءات للبطلان، مما يضيع عليها الكثير من الوقت، وربما احتمال عدم استخلاص الديون العمومية باختفاء الملزم بالدين أو تبديده للمال المشكل لضمان الخزينة<sup>1</sup>.

وقد أكد القضاء الإداري بدوره على ضرورة حصول القابض على ترخيص من الإدارة التي ينتمي إليها قبل مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل، وإلا اعتبر عمله باطل، وإلى ذلك ذهبت المحكمة الإدارية بأكادير<sup>2</sup> حيث قضت بأنه: " لا يمكن القيام ببيع الأشياء المحجوزة لاستيفاء الديون الضريبية إلا بموجب ترخيص يعطى للمحاسب المكلف بالتحصيل من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي إليها".

وختاما، فإذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية وكذا التعليمات التفسيرية للخزينة العامة تؤكدان على الشروط السابقة للتحصيل الجبري كإجراءات خاصة شكلية تسبق إنجاز عمل قانوني، وتترتب عنه صوائر ويمس الذمة المالية للملزم بالدين<sup>3</sup>، فإنه من المتفق عليه فقها وقضاء ضرورة تبوث القيام بها، وإلا ترتب عن ذلك بطلان الإجراء الذي يقوم به القابض، وبالتالي التدابير اللاحقة به في مجال التحصيل الجبري للديون العمومية، لما في ذلك من صيانة لحقوق المدينين من تعسف الإدارة وشططها في استعمال الصلاحيات التي خولها لها القانون دون احترام الضوابط المقننة لهذه الصلاحيات.

### المطلب الثاني: عدم احترام القابض للإجراءات العادية والاستثنائية لمسطرة

#### التحصيل الجبري

1- عبد الرحيم الكنداري، تحصيل الديون العمومية، "مقاربة قانونية وقضائية"، م.س، ص 35.  
2- أمر رئيس المحكمة الإدارية بأكادير عدد 196 في الملف الاستعجالي عدد 00 /320 الصادر بتاريخ 2001/10/30 أورده أحمد عمراني، المنازعات القضائية في التحصيل الجبري للديون العمومية، م.س، ص 39.  
3- Mohamed Bentahar, « Le Recouvrement Des Impôts Directs Au Maroc », Edmar, Casablanca, 1984, P52.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

إلى جانب ضرورة احترام الإجراءات السابقة للحصول الجبري، فإن مباشرة أي إجراء من إجراءات هذا التحصيل، يفرض التقيد بمجموعة من الضوابط القانونية وذلك تحت طائلة الطعن فيها أمام الجهة القضائية المختصة.

وتبعاً لذلك، فإن خرق القابض للإجراءات العادية لمسطرة التحصيل الجبري (الفقرة الأولى)، وكذا للمساطر الاستثنائية لهذا الإجراء (الفقرة الثانية)، يؤدي وجوباً إلى إلغاء هذه المسطرة أي مسطرة التحصيل الجبري.

### الفقرة الأولى: خرق القابض للإجراءات العادية لمسطرة التحصيل الجبري

إن وجود أي عيب مسطري في مسطرة التحصيل الجبري المتخذة سواء أكان العيب ناتجاً عن عدم احترام القابض للشكليات المرتبطة بالتبليغ والأجال المرتبطة بالإجراءات العادية للحصول الجبري (أولاً) أو ناتجاً عن خرق القابض لمسطرة تدرج الإجراءات العادية للحصول الجبري (ثانياً)، يؤدي حتماً إلى إلغاء هذه المسطرة و إلغاء كافة الآثار الناشئة عنها.

### أولاً: عدم احترام القابض للشكليات المرتبطة بالتبليغ وللأجال المرتبطة بالإجراءات العادية لمسطرة التحصيل الجبري

لقد خول المشرع للمدين بالدين العمومي الطعن في مسطرة التحصيل الجبري المتخذة ضده كلما كانت متسمة بخلل في مسطرة التبليغ (أ)، أو خرق للأجال المرتبطة بالإجراءات العادية لهذه المسطرة (ب).

### أ- خرق مسطرة التبليغ



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

يعد التبليغ شرطا أساسيا وجوهريا في عملية تحصيل ديون الدولة<sup>1</sup>، نظرا لما يهدف إليه من صيانة لحقوق الملزم بالدين، كما أن التبليغ يعد عملية قانونية بين الملزم بالدين ومصلحة تحصيل الدين العمومي، وإعلانا قانونيا عن إجراء مسطري مقيد زمنيا، يتمثل في إيصال واقعة المديونية إلى علم الملزم المبلغ إليه للوفاء بما عليه من ديون لخزينة الدولة<sup>2</sup>، وبالتالي، فإن هذا الإجراء يشكل وسيلة لا يمكن أن تحظى إجراءات التحصيل الجبري بالمشروعية دونها<sup>3</sup>.

وبالرجوع إلى المقتضيات القانونية المنظمة للتبليغ في مدونة تحصيل الديون العمومية، يظهر أن المشرع لم يخصص التبليغ بمادة محددة على غرار ما هو معمول به في المدونة العامة للضرائب بموجب المادة 219 منها، وهذا ما أفرد صعوبة حصر النصوص القانونية المنظمة للتبليغ في مدونة تحصيل الديون العمومية.

فقد نصت المادة 5 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي: "يجب بمبادرة من الإدارة إخبار الملزمين بتاريخ الشروع في تحصيل جدول الضرائب والرسوم واستحقاقها بكل وسائل الإخبار بما فيها الملصقات، وترسل الجداول وقوائم الإيرادات إلى المحاسب المكلف بالتحصيل خمسة عشر يوما على الأقل قبل تاريخ الشروع في التحصيل، ويرسل إعلام الضريبة عن طريق البريد في ظرف مغلق إلى كل ملزم بالجدول أو قوائم الإيرادات وعلى أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل وذلك بمبادرة من الإدارة، ويبين هذا الإعلام المبلغ الواجب أدائه وتاريخي الشروع في التحصيل والاستحقاق".

كما تظهر مقتضيات تهم التبليغ في مادة التحصيل على مستوى آليات التحصيل الجبري، فالأعوان المؤهلون لتنفيذ إجراءات التحصيل الجبري (مأمورو التبليغ والتنفيذ

1 اسماعيل زكير وفاطمة غيلالي، منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري- دعوى التقادم نموذجاً- م.س، ص433.

2- حجية جهد كان، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي"، م.س، ص287.

3- نفس المرجع السابق، ص292.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

التابعين للخبزينة وأعاون مكاتب التبليغات والتنفيذات القضائية بالمحاكم والأعاون القضائيون وأعاون القوة العمومية) هم الذين يباشرون عمليات التبليغ أو المعاينة أو التنفيذ<sup>1</sup>.

والتحصيل الجبري لا يمكن أن يتم قبل إرسال إشعار للمدين، ويسجل تاريخ إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم في السند التنفيذي<sup>2</sup>.

كما أن الإنذار باعتباره أول مرحلة من مراحل التحصيل الجبري، يستوجب التبليغ بعد مرور أجل ثلاثين يوما انطلاقا من تاريخ الاستحقاق، وعشرين يوما على الأقل بعد إرسال آخر إشعار للمدين<sup>3</sup>، حيث يتم تبليغ الإنذار من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ للخبزينة أو أي شخص منتدب لذلك، كما يمكن أن يتم التبليغ بالطريقة الإدارية أو عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل<sup>4</sup>، ويسلم الإنذار إلى المعني بالأمر، وفي حالة تعذر ذلك يسلم إلى أحد أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه في ظرف مختوم مقابل توقيع.

ويعتبر الإنذار مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم الثامن الموالي للتاريخ الذي تم فيه رفض استلام الإنذار، كما يعد المدين مبلغا تبليغا صحيحا، في حالة عدم العثور على المدين أو على أي شخص آخر في موطنه أو محل إقامته، بعد انصرام اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليق الإنذار في آخر موطن له<sup>5</sup>.

وما تجدر الإشارة إليه في هذا الصدد، هو أن المشرع قد استثنى الإنذار الذي يعد كأول درجة من درجات التحصيل الجبري من الحصول على ترخيص رئيس الإدارة، ويرى البعض<sup>6</sup> أن ذلك مرده الرغبة في تبسيط المساطر الإدارية التي ما فتئ كافة المهتمين بهذا المجال ينادون بها، ويبادرون إلى الإسراع في تجسيدها على أرض الواقع.

1- المادتان 30 و34 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

2- المادة 36 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

3- المادة 41 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

4- المادة 42 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

5- المادة 43 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

6- Mimoun Lmimouni , Les pouvoirs du trésorier général du Maroc, Thèse de Diplômes des Etudes Supérieures (DES) soutenues en Droit Public, F. S. J. E .S, Rabat 1986, P4 et 5.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وعموماً، فإن ما يلفت انتباهنا في هذا الصدد، هو أن المشرع استعمل مصطلح "يرسل" في المواد 5 و36 من قانون 15.97، ووظف مصطلح تبليغ في المواد 34 و41 و42 من قانون 15.97، ولا يمكن القول بأن المشرع استعمل مصطلح "يرسل" أثناء المطالبة الرضائية واصطلاح "تبليغ" أثناء التحصيل الجبري، كما ذهب إلى ذلك البعض<sup>1</sup>، لأن المشرع نفسه في المادة 43 التي تنظم التبليغ فيما يخص الإنذار كأول إجراء ضمن إجراءات التحصيل الجبري، يستعمل المصطلحين معاً، بحيث يوظف تارة مصطلح "يسلم" ويستعمل تارة أخرى مصطلح "تبليغ".

وتجدر الإشارة إلى أن المقتضيات المنظمة للتبليغ في مادة التحصيل، توضح أن هناك اختلاف بين أحكام التبليغ كما هي واردة في المدونة العامة للضرائب في المادة 219 منها، وبين مدونة تحصيل الديون العمومية من حيث آجال وآليات التبليغ، حيث تنفرد مدونة تحصيل الديون العمومية "بآلية التعليق" الواردة في المادة 43، فضلاً على أن مدونة تحصيل الديون العمومية عملت على توضيح وتفصيل آليات وآجال التبليغ في مجال الإنذار دون أن تفصل التبليغ في عمليات التحصيل، عكس المدونة العامة للضرائب التي أفردت له المادة 219 والتي تطبق على كافة التبليغات.

وجدير بالذكر كذلك إلى أن كل هذه المقتضيات السالفة الذكر تعد من النظام العام<sup>2</sup>، لذا يتعين على أعوان التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة احترامها، وإلا كانت مسطرة التبليغ باطلة، مما سينتج عنها بطلان سائر الإجراءات اللاحقة<sup>3</sup>.

فمسألة صحة التبليغ من عدمه لها انعكاسات بالغة الأهمية على الإجراء اللاحق المباشر من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، وهو ما أكده الاجتهاد القضائي الذي ذهب إلى أن إجراءات التبليغ تعد من النظام العام، يترتب على عدم سلوكها أو احترام مقتضياتها

1- إبراهيم أطباب، مساطر التبليغ في المادة الجبائية، مجلة المرافعة، عدد 12، اكاير سنة 2002، ص88.  
2- سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، دراسة تحليلية، قانونية وفقهية وقضائية مع أحدث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس الأعلى، م.س، ص186.  
3- حجية جهد كان، "تحصيل الديون العمومية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي"، م.س، ص297.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وفق ما يقتضيه القانون وداخل الآجال المقررة قانوناً، بطلانها وبطلان الإجراءات اللاحقة المتخذة على إثرها<sup>1</sup>.

والواضح من خلال مقتضيات مدونة التحصيل، أن مناط التبليغ هو توصل الملزم بالإندار الضريبي، سواء بلغ شخصياً أو بموطنه أو في محل إقامته<sup>2</sup>، وهو ما ذهبت إليه الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، حين قضت في إحدى قراراتها<sup>3</sup> بأن: "القانون يستلزم للشروع في تنفيذ الضريبة أن يكون الطرف المطالب بأدائها قد توصل بالإندار القانوني إما شخصياً أو في موطنه بواسطة أحد الأشخاص الذين خولهم القانون صلاحية التسليم".

وبالتالي، فإن القضاء يسير في اتجاه ضرورة تبليغ الملزم بالدين بجميع الطرق القانونية، وذلك قبل مواصلة باقي إجراءات التحصيل الجبري، وتبعاً لذلك، فلا يمكن للإدارة الجبائية أن تدعي بأي صورة من الصور وقوع التبليغ بغير الشكل المحدد قانوناً، وهذا ما أكدته قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض<sup>4</sup>، والذي ذهب إلى القول بأن: "المستأنف لم يدل بما يفيد توصل المستأنف عليه بالإندارات المذكورة بصفة قانونية، على اعتبار أن مجرد التقييد بالقوائم لا ينهض حجة على توصل الملزم بها".

هذا، وقد استقر الاجتهاد القضائي على تحديد الشروط الواجب توافرها في عملية التبليغ لسلامة الإجراء، لما لذلك من انعكاس على مسطرة التحصيل.

و هكذا شدد اجتهاد الغرفة الإدارية على وجوب ذكر اسم الشخص المبلغ إليه، وليس الاقتصار على صفته فقط، عندما قضت بما يلي: "لقد وقعت الإشارة إلى أن التبليغ قد تم للمسير دون ذكر اسم ذلك المسير ومكان التبليغ إليه، وأضافت أنه وقعت الإشارة إلى أن التبليغ قد تم لابن الهالك المسمى منير في حين أن هذا الاسم لا يوجد من بين ورثة الهالك حسب مقال الاستئناف الذي قدمته للخزينة<sup>5</sup>".

1- حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 96 غ صادر بتاريخ 11-2-1997، في الملف الإداري عدد 96/179، أورده أحمد العمراني في، المنازعات القضائية في التحصيل الجبري للديون العمومية، م.س، ص44.  
2- حجبية جهد كان، تحصيل الديون العمومية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، م.س، ص297.  
3- قرار رقم 250 صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 11/4/2002، في الملف الإداري عدد 2001/1/4/870.  
4- قرار عدد 55 صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 17/3/2002، في الملف الإداري عدد 2000/1/4/19/3.  
5- قرار عدد 317، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 9 ماي 2002، في الملف الإداري عدد 2000/1/4/1419.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

كما قضت في قرار آخر: "بأن مستخرجات الجداول المحتج بها لا تشكل دليلاً قانونياً على التوصل بالإنداز، ذلك أنها مكتوبة بخط غير مقروء ولا يعرف منها بتاتا من هو الشخص الذي قام بالتبليغ ولا مكان التبليغ ولا الطرف الذي تسلم التبليغ المدلى به، وذلك بغض النظر عن أرقام الإنذارات المذكورة في مقال الاستئناف التي تختلف عن الأرقام المذكورة في صور الجداول المحتج بها، ولا شيء يدل على مراعاة الخزينة العامة للإجراءات الواجبة قبل الشروع في التنفيذ"<sup>1</sup>.

وفي قرار آخر، أكدت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض ما يلي: "إن القانون يستلزم للشروع في تنفيذ الضريبة أن يكون الطرف المطالب بأدائها قد توصل بالإنداز القانوني إما شخصياً وإما في موطنه بواسطة أحد الأشخاص الذين خولهم القانون صلاحية التسليم، ثم للشخص نفسه، و إنما تم للغير دون تحديد المكان الذي تم فيه التسليم المحتج به ولا اسم من تسلم الطي ولا صفة واسم القائم بالتبليغ ولم يكن ما أدلى به يشكل حجة مقبولة، مما يجعل ما أثير بدون أساس"<sup>2</sup>.

وتأسيساً على ما سبق، وبالرغم من الإشكالات التي تطرحها مسطرة التبليغ في مجال التحصيل والتي من الصعب الإلمام بها جميعاً، فإن إجراء التبليغ يعد لا محالة ضماناً أساسية للمدين في مواجهة الإدارة الجبائية المكلفة بالتحصيل، بحيث يستطيع المدين أن يحتج أمام القضاء ببطلان التبليغ كلما اعتراه نقص أخل بصحته، وبالتالي، فإن تدخل القضاء في هذا المجال لا يعدو أن يكون إلا تكريساً وحماية للضمانات المخولة للمدين في مجال التبليغ من تعسف الإدارة الجبائية.

وهكذا يتضح من خلال الأحكام والقرارات السالفة الذكر، أن القضاء الإداري حدد عدة شروط لسلامة إجراءات التبليغ المتعلقة بمسطرة التحصيل والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

1- قرار عدد 232، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 4/4/2002، في الملف الإداري عدد 2001/1/4/871، قضية قابض صفرو ضد شركة مذبة صفرو.

2 - قرار عدد 250 صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 11 ابريل 2002، ملف إداري عدد 2001/1/870، قضية قابض فاس المدينة الجديد ضد فزاري أحمد، وارد في مقال إسماعيل زكير وفاطمة غيلالي، منازعات تحصيل الديون العمومية، دعوى التقادم نموذجاً، م.س، ص434.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- ضرورة توصل المدين شخصيا أو بموطنه أو بواسطة أحد الأشخاص الذين خولهم القانون صلاحية النيابة في التسليم.

- ضرورة احترام الشكليات المقررة قانونا لسلامة التبليغ.

- ضرورة تبيان صفة المبلغ والمبلغ إليه ومكان التبليغ وتاريخه.

- عدم اعتبار تسجيل الإجراء بالجداول والقوائم الممسوكة من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل كحجة على توصل المدين، وبالتالي عدم ترتيب الأثر القانوني على ذلك.

- ضرورة تضمين الإجراءات للبيانات المقررة قانونا بشكل لا لبس فيه حتى تنتج أثارها في مواجهة المدين<sup>1</sup>.

وبالنسبة للقضاء الفرنسي<sup>2</sup>، فقد كان موقف المحاكم متذبذبا في البداية إلى غاية سنة 1990، ففي هذه السنة بالذات، أوضح مجلس الدولة الفرنسي اتجاهه فيما يتعلق ببطلان إجراءات المتابعة في حالة عدم قيام القابض المكلف باستخلاص الدين العمومي بإرسال رسالة التذكير "LETTRE DE RAPPEL" إلى الملمزم بالدين. وسارت على نهجه محكمة النقض الفرنسية<sup>3</sup> بعد سنوات من التردد في قضية حجز على مقابل العمل أي أجر أحد العمال.

وأخيرا، ونظرا لأهمية الموضوع، فقد رتبت المذكرة التفسيرية لمدونة تحصيل الديون العمومية البطلان على الخطأ في كتابة التاريخ على الإنذار الضريبي أو إذا ورد فيه ناقصا، وأثارت بذلك انتباه أعوان التبليغ إلى أهمية الإجراءات والعناية التي يجب عليهم بذلها في هذا الصدد، لكون مسؤولية الإدارة واردة لا محالة عند حدوث مثل هذه الحالات<sup>4</sup>.

### ب- خرق الإدارة للأجال القانونية المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري

1- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، م.س، ص185.  
2- حجية جهد كان، تحصيل الديون العمومية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، م.س، ص185.

3-Cassation 2EME Civile Requête n 95-18005 Du 8 octobre 1997.

- أشارت إليه حجية جهد كان، تحصيل الديون العمومية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، م.س، ص268.

4- حجية جهد كان، تحصيل الديون العمومية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، م.س، ص295.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

إلى جانب العيوب المسطرية الناتجة عن خرق مسطرة التبليغ، فقد أثرت عيوب أخرى في مجال التحصيل خاصة فيما يتعلق بخرق الآجال، ذلك أن إجراءات التحصيل الجبري ينبغي مباشرتها داخل الآجال المحددة لها، وإلا اعتبرت غير قانونية، لذلك فتبليغ الإنذار القانوني قبل انصرام أجل ثلاثين يوما من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوما على الأقل من تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر<sup>1</sup>، أو مباشرة الحجز قبل انصرام أجل الثلاثين يوما من تاريخ تبليغ الإنذار<sup>2</sup>، أو مباشرة البيع فيما يتعلق بالأثاث والأمتعة المحجوزة و المحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج قبل انصرام أجل الثمانية أيام الموالية لتاريخ الحجز<sup>3</sup>، يجعل المحاسب المكلف بالتحصيل غير محترم للآجال المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، مما يفضي إلى إلغاء إجراءات التحصيل الجبرية المتخذة على إثرها.

وهذا ما سارت عليه المحاكم الإدارية، حيث جاء في حكم المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2007/8/19 ما يلي: "لا يجوز متابعة المدين بالحجز على أمواله إلا بعد توجيه الإنذار القانوني وفوات أجل الثلاثين يوما على ذلك وهي إجراءات شكلية وجوهرية لما لها من ارتباط بالحقوق الشخصية للمدين، ومن ثم يترتب على خرق تلك المقضيات المسطرية البطلان، تجسيدا لقاعدة أن الإجراء الغير القانوني لا يترتب عنه أي أثر قانوني، وحيث أن قيام القابض بمسطرة الحجز دون إثباته ما يفيد قيامه بالمساطر المنصوص عليها في مدونة التحصيل، يجعل مسطرة التحصيل باطلة"<sup>4</sup>.

من جهة أخرى، فإنه تجدر الإشارة إلى أن إجراءات التحصيل يجب أن تستوفي جميع البيانات والمعلومات والشروط الشكلية الضرورية، وإلا اعتبرت غير قانونية، وبالتالي لا يمكن تنفيذها، بل يقتضي الأمر إلغاؤها، مما يفوت على الخزينة استيفاء حقوقها، وهو ما جعل المحكمة الإدارية بالرباط تقضي في حكم لها ببطلان الإنذار، لأنه لم يتضمن البيانات والمعلومات التي تفيد المدين في معرفة طبيعة وتفاصيل الدين المطالب به ومكان أدائه، حيث

1- انظر المادة 41 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.  
2- انظر المادة 42 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.  
3- ماعدا إذا تم الاتفاق مع المدين على تخفيض الأجل، لاسيما حين يخشى تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمتها (المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية).  
4- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 07/200 الصادر بتاريخ 2007/08/19 في الملف الإداري رقم 06/187.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

جاء في حيثيات هذا الحكم ما يلي: "...و حيث أن الإنذار لا يتضمن نوع الضريبة والرسوم المطلوب استخلاصها، مما يجعلها خالية من البيانات الأساسية (...) و حيث والحالة هذه تكون الوسيلة المعتمدة من طرف المدعي مرتكزة على أساس، وبالتالي يتعين اعتمادها والتصريح بذلك ببطلان الإنذار المتعرض عليه"<sup>1</sup>.

من هنا يتبين لنا أن المشرع أحاط مسطرة التحصيل الجبري بشكليات مقننة، يتعين على القابض احترامها، لتكون أساس كل مطالبة قانونية بدين ضريبي.

وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية بوجدة، حيث قضت في حكم لها بما يلي: "لئن كان الإنذار القانوني بصائر يشكل منطلق المتابعة بتحصيل الدين الضريبي أو الرسم الذي في حكمه لما يترتب عنه من آثار قانونية خطيرة، تتمثل في حجز أموال المدين وبيعها أو إكراهه من أجل الوفاء بالدين الضريبي العالق بذمته، فقد أحاطه المشرع بإجراءات وشكليات مقننة لاعتباره سندا تنفيذيا لكل مطالبة قانونية بالدين الضريبي"<sup>2</sup>.

### ثانيا: خرق الإدارة لمسطرة تدرج إجراءات التحصيل الجبري

إذا كانت الصورة المثلى لتنفيذ الالتزامات هي قيام المدين من تلقاء نفسه بأداء ما بذمته من ديون عمومية لفائدة الدائن المتمثلة في إدارة التحصيل في شخص المحاسب المكلف باستخلاص هذه الديون، فإن هذه الصورة لا تتحقق دائما لتقاعس بعض المدينين عن الوفاء بالتزاماتهم إما تعنتا أو نتيجة لإعسارهم<sup>3</sup>. من هنا كان لا بد من حماية حقوق الجهة الدائنة لاستيفاء مختلف الديون العمومية العالقة في ذمة المدين عن طريق إجباره على الأداء، لذلك أوجد المشرع المغربي مجموعة من الوسائل القانونية لاقتضاء هذه الحقوق بصفة جبرية<sup>4</sup>، وهي وسائل وإجراءات أطرتها مدونة تحصيل الديون العمومية.

1-- حكم المحكمة الإدارية بالرباط الصادر بتاريخ 20/1/2001، أورده عبد الرحمان ابليللا ورحيم الطور، تحصيل الديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، م.س، ص40.  
2- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 00/206 الصادر بتاريخ 19-9-2000 في الملف الإداري رقم 99/191، أورده مصطفى بن شريف، إجراءات التحصيل وطرق الطعن فيها، مجلة المناظرة، العدد 4، ص40.  
3- كريم لحرش، الشرح العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية، "فقها، قانونا وقضاء"، م.س، ص284.  
4- عبد الغني خالد، ضمانات تحصيل الدين الضريبي، مساهمة في الندوة الوطنية حول موضوع الإشكاليات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الطبعة الأولى، الرباط 2011، ص178.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وفي هذا الإطار نصت المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي: "تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي، الإنذار، الحجز، البيع".

ويمكن أيضا اللجوء إلى الإكراه البدني لتحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى وفق الشروط المنصوص عليها في المواد 76 و83 أدناه.

كما أن المواد 40 و41 من نفس المدونة، تنصان على أن التحصيل الجبري يباشر بواسطة الإنذار في شكل قائمة أصلية للإنذار، وأنه لا يمكن تبليغ الإنذار إلا بعد مضي ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوما على الأقل بعد إرسال آخر إشعار.

وهكذا، فإن الإنذار القانوني يعتبر مرحلة مهمة يجب التقيد بها قبل اللجوء إلى المراحل الأخرى من مسطرة التحصيل الجبري من حجز وإكراه بدني<sup>1</sup>. وذلك لأجل تذكير المدين المماطل بوجوب أداء دينه، ومنحه مهلة قانونية لكي يتمكن من تدبير أمره ويسدد ما عليه من ديون<sup>2</sup>.

وبالتالي، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل لم يعد له الخيار في اختيار إجراء المتابعة لأجل التحصيل، وإنما أصبح مقيدا بدرجات التحصيل الجبري كما هي محددة في المادة 39 أنفا<sup>3</sup>.

أيضا نصت المادة 36 من المدونة على أنه: "لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر، ويجب تقييد إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في سند تنفيذي آخر ويعتد بهذا التقييد ما لم يطعن فيه بالزور".

1- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، م.س، ص284.  
2- حمادة بن المختار، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط، أكدال، السنة الجامعية 2005، ص234.

3- عبد الحميد الحمداني، دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، مداخلة في أعمال الدورات التكوينية المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة العامة للمملكة في ميدان المنازعات القضائية المتعلقة بتحصيل الديون العمومية، الخزينة العامة للمملكة، الرباط 2001، ص16.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وقد دأب الاجتهاد القضائي على التنصيص على ضرورة التقيد بهذه الشكلية الإلزامية المستمدة من المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية، معتبرا إياها إجراء جوهريا أقره المشرع كضمان للمدين، يترتب على خرقه البطلان، لما ينتج عنه من آثار قانونية<sup>1</sup>.

في هذا المنحى ذهب قرار لمحكمة النقض<sup>2</sup> إلى ما يلي: "لكن من جهة حيث أن مسطرة الاستخلاص تبدأ بالتدرج من الإنذار بدون صائر، فالإنذار القانوني ثم الحجز ثم البيع وفي الأخير مسطرة الإكراه البدني، والملزمة المستأنف عليها نازعت في مسطرة الإكراه البدني المطبقة عليها وطالبت بإبطالها لعدم توصلها بأي إنذار، ويبقى على المحاسب المكلف بالاستخلاص الإدلاء بما يثبت احترامه لذلك الإجراء الجوهري، وأن ما أدلي به لإثبات قيامه بتبليغ الإنذار للمستأنف عليها هو عبارة عن صورة لقائمة المتابعات الجماعية ولا يمكن قراءتها إلا بصعوبة والضلع المتعلق بالمبلغ فارغ وكذلك المتعلق بتبليغ المبلغ له، ويكون بالتالي ما جاء في أسباب الاستئناف غير مستند على أساس".

وهكذا، فبالرغم مما يتوفر عليه القابض من سلطة و إمكانيات قانونية وإدارية لتحصيل ديون الدولة الضريبية، فإن هناك حدود لا يجب أن يتعداها، وهذه الحدود مرتبطة أشد الارتباط بالمدين وتحسن العلاقة بين هذا الأخير والإدارة ككل<sup>3</sup>، وبالتالي فإن القابض أو المحصل يكون ملزما باحترام تدرج إجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة بطلان إجراء معين للتحصيل، إذا لم يكن مسبقا بإجراء سابق قانوني صحيح.

فالإقدام مثلا على حجز منقولات الملمزم في غياب تبليغه بالإنذار القانوني، يجعل مسطرة الحجز والبيع باطلة علاوة على إبطال مسطرة الإكراه البدني، وهذا ما ذهبت إليه محكمة النقض، حيث قضت في إحدى قراراتها<sup>4</sup> بما يلي: "حيث أن ما تعييه المحكمة على القابض المستأنف ليس هو عدم توجيه الإنذارين السالفين الذكر للمدعية، الإنذار بدون صائر

1- حجية جهد كان، تحصيل الديون العمومية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، م.س، ص267.

2- قرار محكمة النقض عدد 358، الصادر بتاريخ 6 يونيو 2002 في الملف الإداري رقم 7/4/1/2002، أورده أحمد بوعشيق، الدليل العملي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دلائل التسيير، الجزء الثالث، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الطبعة الأولى، الرباط، 2004، ص117.

3- سعيد نزيه، التحصيل الجبري للديون العمومية بالمغرب - الوسائل والضمانات - رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2012-2013، ص16.

4- قرار محكمة النقض عدد 525، الصادر بتاريخ 12 شتنبر 2002 في الملف الإداري رقم 2001/1/4/1280.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

والإنذار القانوني، بل عدم توصل هذه الأخيرة بالإنذار القانوني الذي يعد إجراءاً جوهرياً قبل الانتقال إلى تطبيق مسطرة الإكراه البدني المنصوص عليها في الفصلين 24 و30 من ظهير 21 غشت 1935، مما يكون معه القابض المالي بانتقاله إلى مسطرة الإكراه البدني قبل التأكد من توصل الملزمة بأداء الضريبة بالإنذار القانوني، قد أخل بالضمانات التي أوجبها المشروع لفائدة المنفذ عليه، فكان ما أثير غير ذي أساس".

و في نازلة أخرى ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في إحدى قراراتها إلى القول بما يلي: "لكن حيث لما كانت المادتين 36 و41 من (م. ت. د.ع) توجب على القابض احترام تدرج إجراءات التحصيل وإن لم يرتب أي جزاء على عدم توجيه الإنذار بدون صائر، فإنها تعتبر ضماناً للمدين قبل فرض غرامات التأخير".

وفي قرار لمحكمة النقض بخصوص شركة طالبت بإلغاء مسطرة الحجز<sup>2</sup> لعدم تبليغها بالإنذارين المنصوص عليهما في الفصل 24 من ظهير 21 غشت 1935، ذهبت المحكمة إلى القول وهي تلغي هذه المسطرة بما يلي: "لما كان الهدف من توجيه الإنذار هو ثبوت توصل صاحبه به إما بتوقيعه على البريد المضمون أو على شهادة التبليغ محررة من طرف كتابة الضبط، وكان الثابت من أوراق الملف وما يؤكد المستأنف من رجوع الإنذار بعبارة غير مطلوب التي لا تفيد التوصل، فإن المحكمة عندما لاحظت في حكمها أنه لا يجوز للمستأنف أن يجري المتابعات إلا بعدما يوجه للملزم المتأخر في الأداء إنذاراً أو إعلاماً جماعياً (...) وفي غياب توصل المدعية بالإنذار الذي يعتبر إجراءً جوهرياً، يتعين التصريح ببطلان إجراءات المتابعة<sup>3</sup>".

1- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2008/7/3 في الملف الإداري عدد 9/7/140، أورده عبد الرحيم عمري، الاجتهاد القضائي في المادة الجبائية منذ إحداث المحاكم الإدارية، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مكناس، السنة الجامعية 2007-2008، ص90.

2- تعتبر مسطرة الحجز درجة ثانية من درجات التحصيل الجبري والغاية منها تثبيت جزء من أموال المدين محل التنفيذ لتغطية الدين العمومي المتخذ في ذمته وصوائره، بحيث لا يجوز التصرف فيها أو التمتع بها إلى أن يتم بيعها لاحقاً لاستيفاء الدين من حصيلة البيع، هذا وللمزيد من التوضيح حول مسطرة الحجز وإجراءاتها راجع :  
- زكرياء الدغمي، الإطار القانوني والعملية لتحصيل الديون العمومية، م.س، ص111.  
- كريم لحرش، الشرح العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية، م.س، ص85.

3- قرار محكمة النقض عدد 503 الصادر بتاريخ 23 يونيو 2004 في الملف الإداري عدد 2003/4/06 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وفي نفس الاتجاه قضت المحكمة الإدارية بوجدة في حكم لها بتاريخ 2007/2/25 بإلغاء إجراءات الحجز لعدم احترام تدرج مسطرة التحصيل طبقاً للفصل 39 من مدونة التحصيل، حيث جاء في حيثيات هذا الحكم: "...وحيث أنه فضلاً على ذلك، فإنه على ضوء ما ذكر أعلاه، فإن المدعي لم يتوصل بأي إجراء من إجراءات التحصيل إلا بتاريخ 2006/5/10، وهي تتعلق بآخر إنذار للتوصل بتاريخ 2006/06/20 بمحضر حدد المحجوز قبل البيع، دونما إدلاء الخزينة المدعى عليها باستيفاء المسطرة المنصوص عليها في الفصول 36-39-41 من مدونة التحصيل، أي أن تبليغ الإشعار بالأداء وآخر إشعار وبعد ذلك الإنذار ثم الحجز ثم البيع، هو ما لم يتم استيفاءه من إجراءات من طرف الجهة المكلفة بالتحصيل، مما تبقى معه مسطرة تحصيل الضرائب موضوع النزاع معيبة ويتعين التصريح بإلغائها!".

وفي نازلة أخرى قامت فيها الإدارة مباشرة بحجز أجره الملزم بالدين وتحويلها لفائدة القبضة من أجل تحصيل الضريبة على الأرباح العقارية، بحيث قضت محكمة النقض في إحدى قراراتها<sup>2</sup> بما يلي: "وحيث عاب أيضاً على الأمر المستأنف بكونه اعتبر بأن الحجز لا يكون مبرراً إلا بعد تبليغ الإنذار القانوني، مع أنه وبالرجوع إلى المواد المنظمة لمسطرة الإشعار للغير الحائز، نجد أن المشرع لم يفترض ضرورة تبليغ الإنذار قبل اللجوء إلى هذه المسطرة؛

ولكن حيث إنه عملاً بمقتضيات المادة 104 من مدونة التحصيل، فإن التزام الأغيار الحائزين أو المودع لديهم والمشار إليهم في المادتين 100 و101 من نفس المدونة يتم بالطرق المستعملة ضد الملزمين أنفسهم أي الطرق المنصوص عليها في المادة 39 من نفس المدونة التي جعلت الإنذار إجراء من إجراءات التنفيذ السابقة على الحجز، لذا يكون الدفع مردوداً".

1- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 416 الصادر بتاريخ 25-12-2007 في الملف الإداري رقم 2006/178، أورده عبد الرحيم الكندباري، تحصيل الديون الضريبية، "مقاربة قانونية وقضائية"، م.س، ص68.  
2- قرار محكمة النقض عدد 1709 الصادر بتاريخ 25 دجنبر 2003 في الملف الإداري رقم 2003/2/4/31117.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وبخصوص مسطرة البيع<sup>1</sup>، فقد ذهبت المحكمة الإدارية بوجدة في أحد أحكامها<sup>2</sup> وهي تقضي بإبطال هذه المسطرة لمخالفتها لمدونة تحصيل الديون العمومية إلى ما يلي: "وحيث أنه لما كانت الخزينة المدعى عليها لم تدل بما يفيد قيامها باستيفاء مسطرة تدرج إجراءات التحصيل المنصوص عليها في الفصول 36 و39 و41 من مدونة التحصيل العمومية من تبليغ الإشعار بالأداء وآخر إشعار، وبعد ذلك الإنذار، ثم مرحلة الحجز والبيع، فإن مباغتتها للمدعي بانجاز محضر البيع فيه مخالفة لمدونة تحصيل الديون العمومية".

### الفقرة الثانية: خرق القابض للمساطر الاستثنائية للتحصيل الجبري.

تتمثل الإجراءات الخاصة أو الاستثنائية للتحصيل الجبري حسب قانون رقم 97/15 المنظم لتحصيل الديون العمومية في مسطرتي الإكراه البدني و الإشعار للغير الحائز.

و هكذا فإن عدم احترام الإدارة أو القابض للشكليات التي تضمن إعلام الغير الحائز بكافة المعلومات المتعلقة بالمدين وكذا بالمبالغ موضوع الحجز إلى جانب المقتضيات القانونية الواجبة التطبيق (أولا) ، كما أنخرق القابض للإجراءات المرتبطة بمسطرة الإكراه البدني (ثانيا)، يؤدي حتما إلى بطلان مسطرة التحصيل الجبري.

### أولا: عدم احترام الإدارة للشكليات المرتبطة بمسطرة الإشعار للغير الحائز

في إطار توسيع دائرة ضمان استخلاص الدين العمومي لتمويل النفقات العامة، خولت مدونة تحصيل الديون العمومية من خلال الفصول (100 إلى 104) متابعة الغير الحائز، إذ ألزم المشرع الغير المودعة لديه أموال المدين الأصلي بأداء الضرائب وباقي الديون العمومية إما تلقائيا أو بناءا على طلب المحاسب، تحت طائلة ترتيب مسؤوليته بالأداء على وجه التضامن<sup>3</sup>.

1- يعتبر البيع درجة الثالثة من درجات التحصيل الجبري للديون العمومية، وهو إجراء يأتي بعد الحجز ونتاج عنه، ويمر البيع عبر إجراءات قانونية مهمة ترتبط بها ضمانات المنفذ عليه، مما يجعل احترامها شيئا ملزما تحت طائلة الطعن ببطلانها، وللمزيد من التوضيح حول مسطرة البيع راجع :  
- عبد الرزاق شعيبة، التحصيل الجبري للديون العمومية في ضوء القانون المغربي، م.س. من الصفحة 100 إلى الصفحة 112.

2- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 08/96 الصادر بتاريخ 2008/2/05 في الملف الإداري رقم 2007/122 .

3- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، م.س، ص 180.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ويعتبر الإشعار للغير الحائز من المتابعات الاستثنائية التي يقوم بها القابض، بحيث يجوز التعرض على الأداء بالإشعار لدى كل شخص حائز لأموال منجزة لفائدة الملزم بالضريبة. ويمكن الهدف من هذه المسطرة في تمكين الخزينة من المبالغ المودعة لدى الأغيار الحائزين.

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 المدين (الملزم). فهذا الأخير أي إجراء الإشعار للغير الحائز، يشكل إحدى الامتيازات الحقيقية للسلطة العامة في المجال المالي<sup>1</sup>، حيث يخول للإدارة الضريبية والسلطات المخول لها قانونا تحصيل ديونها طبقا لمقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، زد على ذلك إمكانية الوصول إلى الديون الضريبية المتعلقة بامتياز الخزينة بين يدي الغير<sup>2</sup>، سواء كان دائنا للمدين الأصلي أو لخلفه العام أو الخاص، وذلك عن طريق توجيه طلب لهذا الغير الحائز على شكل إشعار للغير الحائز، يلزمه من خلاله بالتحويل الفوري للأموال التي يحوزونها بين يديه إلى المحاسب المكلف بالتحصيل<sup>3</sup>، وهذا ما أكدت عليه المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي نصت على أن الإشعار للغير الحائز يترتب عنه الأداء الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار الحائزين في حدود مبالغ الضرائب والرسوم المطلوب أدائها، و كضمانة يسلم مقابل المبلغ وصل له القوة القانونية اللازمة للإثبات من طرف المحاسب (المادة 103 من م.ت.د.ع).

وقد يكون الأغيار الذين يوجه إليهم الإشعار من المحاسبين العموميين أو المقتصدين أو المكترين، وبصفة عامة كل الحائزين أو المدينين بمبالغ تعود أو ينبغي أن تعود إلى المدينين بتلك الديون.

<sup>1</sup> -Maurice cozian, L'avis à tiers détenteur en matière de privilège du trésor, RTD, COM, 1967, p 61.

<sup>2</sup> - المادة 105 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

<sup>3</sup> -Michel DOUAY, Le recouvrement de l'impôt, librairie générale de droit et jurisprudence, EJA, 2005, p 86.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ومن بين الحالات الشائعة لتطبيق هذا الإجراء إلزام المكثري بعدم أداء السومة الكرائية للملزم المكثري وتحويل هذه المبالغ للخرينة طيلة المدة الكافية لتغطية الدين الضريبي<sup>1</sup>.

وفي القانون الفرنسي، وباستقراءنا لمقتضيات المادة L262 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي، يتضح أن المشرع قد جعل من مسطرة الإشعار للغير الحائز مسطرة ذات طابع ضريبي محض<sup>2</sup>، حيث ألزم الأغيار الحائزين لأموال الملزم بالضريبة والغرامات والنفقات التابعة لها المشمولة بامتياز الخزينة، بأدائها لفائدة المحاسب العمومي، وذلك بناء على طلب يبلغه إياهم على شكل إشعار للغير الحائز<sup>3</sup>.

وتجب الإشارة إلى أن هذا الإجراء الذي هو من إجراءات التحصيل الجبري ليس من مستجدات مدونة التحصيل، وإنما كان قائما قبل ذلك حسب الفصل 62 من ظهير 1935.08.21. كما و يعتبر الإشعار للغير الحائز بمثابة حجز لدى الغير<sup>5</sup>، إلا أنه سمي بذلك الاسم تمييزا له عن هذا الأخير، لكونه مخصص فقط لتحصيل الديون العمومية من يد الحائزين الأغيار.

و يتعين على مسطرة الإشعار للغير الحائز أن تخضع إلى مجموعة من الشكليات التي تضمن تبليغ الغير الحائز بكافة المعلومات المتعلقة بالمدين أو بالمحاسب المكلف بالتحصيل، وكذا بالمبالغ موضوع الحجز، إلى جانب المقتضيات القانونية الواجبة للتطبيق<sup>6</sup>، إذ يشترط في هذه المسطرة ما يشترط في الإجراءات الأخرى من إصدار للترخيص أو إذن بالإجبار،

1- عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 295

2 - Francis LEFEBVRE, Le contentieux fiscale, édition Lefebvre, Novembre 2002, p525.

3- رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري م.س، ص 298.

4 - مصطفى التراب، المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 4، الرباط، سنة 2004 ص 340

5- يكون الحجز لدى الغير طبقا للفصل 491 من قانون المسطرة المدنية إما بناء على أمر قضائي يصدره رئيس المحكمة في إطار الأوامر المبنية على طلب، أو بناء على سند تنفيذي في إطار التنفيذ. ولا يمكن تنفيذ الحجز لدى الغير إلا بسلوك مسطرة المصادقة على هذا الحجز طبقا للفصل 494 من قانون المسطرة المدنية، كما أنه في الحجز لدى الغير يعقد رئيس المحكمة جلسة الاتفاق الودي على توزيع الأموال المحجوزة يحضرها جميع الأطراف، ويفضي المحجوز بين يديه بتصريحه الايجابي الذي يوضح مقدار المبالغ المحجوزة ومدى كفايتها لتغطية الدين .

6- رضوان اعميمي، م.س، ص 526 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وأن يكون الدين حالا ومحققا ومتوفرا على سند تنفيذي<sup>1</sup>، كما أن اللجوء إلى هذه المسطرة يقتضي احترام المقتضيات القانونية المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، حماية للأموال المودعة لدى الغير، وفي هذه الحالة تقوم مسؤولية القابض الذي يقوم بالاقتطاع بحجة عدم الأداء، إذا لم يستند إلى ما يدعم موقفه، إذ لا يمكنه (أي القابض) سلوك هذا الإجراء في أي مرحلة من مراحل مسطرة التحصيل، بل لابد أن يخضعه للتسلسل الترتيبي للمتابعات المنصوص عليها في المادة 39 من مدونة التحصيل، وبالتالي يكون باطلا كل إشعار للغير الحائز يوجهه المحاسب المكلف بالتحصيل قبل توجيهه إنذارا قانونيا للملزم، مادام الحجز يأتي في الدرجة الثانية بعد الإنذار .

وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الإداري قد ذهب إلى أن عدم احترام الشكليات المذكورة، يؤدي إلى بطلان مسطرة الإشعار للغير الحائز، حتى وإن لم ينص المشرع صراحة على ذلك، بحيث يعتبر تدخل هذا الأخير (أي القضاء) فيما يخص هذه الشكلية تدخلا إيجابيا، لكونه يساهم في ضمان حقوق المدين من خلال إعطائه فرصا للدفاع عنها.

في هذا الإطار قضت المحكمة الإدارية بالرباط في حكم لها<sup>2</sup> بما يلي: "حيث يهدف الطلب إلى الحكم على المدعى عليهم تضامنا بإرجاعهم للمدعي مبلغ 129.381.00 درهم المقتطع من طرف قباضة سيدي يحيى الغرب من حسابه البنكي المفتوح لدى القرض الفلاحي وكالة معمورة القنيطرة، وبتعويض عن الخسارة التي لحقته جراء حرمانه من استغلال أمواله الشخصية التي يقدر مبلغها في 30.000 درهما تأسيسا على مسؤولية القباضة نتيجة هذا الاقتطاع دون موجب قانوني؛

وحيث دفع القابض بقانونية اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز المنصوص عليها في المادتين 100 و101 من مدونة التحصيل من أجل استيفاء ما تبقى بذمة المدعي لكونه لم يؤد الديون المترتبة في ذمته عن سنوات 2008 و2009 و2010؛

<sup>1</sup> - يعرف السند التنفيذي بكونه عملا قانونيا شكليا وظيفته هي تأكيد حق موضوعي جدير بالحماية، انظر عبد الرحيم الصقلي، قابلية السند للتنفيذ الجبري في ضوء التشريع المغربي مقارنة بالفرنسي والمصري، مجلة الإشعاع، العدد 27، فبراير، 2004 ص 54.

<sup>2</sup> - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 4384، صادر بتاريخ 2012/11/28، ملف إداري رقم 2012/7/3.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وحيث إن ادعاء عدم الوفاء بالديون المستحقة وفق ما جاء في جواب القابض ظل مفتقرا للإثبات، بل إن الثابت من وثائق الملف وخاصة بيان وضعية الأداءات أن المدعي أدى الديون المترتبة بذمته برسم السنوات محل المنازعة؛

وحيث إن اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز، يقتضي احترام المقتضيات القانونية المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، مشروطة بأن لا تتجاوز المبالغ المحجوز عليها حدود المبالغ الواجبة على الملزمين، مع عدم التوسع أو الشطط في تطبيق هذه المسطرة حماية للأموال المودعة بالأبنك، وذلك بالنظر لخطورة هذا الإجراء على الثقة في المؤسسات الائتمانية، وتأثير تبعات ذلك على الاقتصاد الوطني، مما يفرض على القائمين على هذه المسطرة في جميع الأحوال عدم التعسف في استعمال الحق المخول لهم؛

وحيث أنه أمام ثبوت أداء الوجيبة الكرائية لفائدة أملاك الدولة عن سنوات 2008 و 2009 و 2010، فإن الاقتطاع عن طريق الإشعار للغير الحائز بمبالغ تفوق المبلغ الواجب أدائه، يكون فاقدا للمشروعية، ولا يستند على أي أساس قانوني، وأن مسؤولية القابض تبقى قائمة، مادام أنه يقر بقيامه بالاقتطاع عن سنوات 2008 و 2009 و 2010 بحجة عدم الأداء دون الاستناد إلى ما يدعم موقفه أو يدفع عنه المسؤولية ببيان سبب الاقتطاع وسنده في ذلك، والجهة المسؤولة عن الأمر، وتوضيح ذلك سواء للمحكمة، أو للجهة المعنية بالاقتطاع التي ينبغي أن تكون على بينة من مضمون الاقتطاع وسببه ولا تفاجأ باقتطاع من حسابها دون إشعار سابق أو لاحق يلين مبرراته، حتى يتسنى للمعني لاتخاذ الإجراءات القانونية والدفاع عن حقوقه في مواجهة الجهة المسؤولة عن الأمر بهذا الاقتطاع، مما يكون معه المدعي محقا في المطالبة باسترجاع المبالغ المحجوزة من حسابه البنكي".

من جهة أخرى، فإنه تجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن للقابض المذكور سلوك الإجراء المتعلق بالإشعار للغير الحائز من أجل تحصيل دين عمومي إذا أمكنه تحصيل الدين بوسيلة قانونية أخرى تغني عن هذا الإجراء .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وفي هذا الصدد صدر قرار عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 2006/19/4 اجاء فيه بأنه: " إذا كان بإمكان شركة القرض الفلاحي للمغرب بناءا على المادة 15 من القانون 15/99 المتعلق بإصلاح القرض الفلاحي مواصلة تحصيل مبالغ القروض الممنوحة من لدن الصندوق الوطني للقرض الفلاحي قبل تحويلها إلى شركة مساهمة وفقا للتشريع المتعلق بتحصيل الديون العمومية، فإنه لا يمكن لتلك الشركة استخلاص الدين العمومي عن طريق سلوك مسطرة الحجز لدى الغير، إلا بعد استنفاد مسطرة تحقيق الرهن المنصب مسبقا على عقارات المدين وحصول عدم كفاية الضمانات الرهنية لتغطية مجموع الدين".

### ثانيا: خرق القابض للإجراءات المرتبطة بمسطرة الإكراه البدني

إذا كانت الصورة المثلى لتنفيذ الالتزامات هي قيام المدين أو الملمزم من تلقاء نفسه بأداء ما بذمته من ديون أو ضرائب أو رسوم لفائدة الدائن سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا أو خاصا، فإن هذه الصورة لا تتحقق دائما، وذلك بالنظر لتقاعس بعض المدينين عن الوفاء بالتزاماتهم إما تعنتا أو نتيجة إفسارهم، وهنا لا بد من حماية الدائن لاستيفاء دينه، وذلك بإجبار المدين على أداء التزاماته<sup>2</sup>.

وهكذا، أوجد المشرع جملة من الوسائل القانونية لاقتضاء الحقوق بصفة جبرية منها اللجوء للحجز على أموال المدين سواء المنقولة أو العقارية أو اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني، وتعتبر هذه الأخيرة إجراء من إجراءات التحصيل الجبري التي تخول القابض حق متابعة المدين في شخصه وحرية من أجل استخلاص الدين الضريبي، وذلك بعد استنفاد باقي الإجراءات المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية والمتمثلة في تبليغ الإنذار وحجز وبيع أموال المدين المتأخر عن الأداء<sup>3</sup>.

1 - أورده مصطفى التراب، م. س، ص345.

2 - محمد لمزوعي، التنفيذ عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية لإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 31، 2001، ص69.

3- عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، مرجع سابق، ص135

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وهكذا، فمسطرة الإكراه البدني تعتبر من ضمن الوسائل التهديدية لتنفيذ الأحكام التنفيذية، وذلك عبر الزج بالمدين في السجن لغرض انصياعه لأحكام القانون، محافظة على ما لهذه الأحكام والسندات من هيبة<sup>1</sup>.

وقد أجاز المشرع اللجوء إلى الإكراه البدني في الميدان الجبائي من أجل استيفاء الديون المعهد باستخلاصها إلى المحاسبين العموميين. وتطبيق هذا النظام لا يتم بصورة مفاجئة كما سبقت الإشارة لذلك، بل لا بد من إشعار الملزم أولاً بهذا الإجراء.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه وإذا كان المشرع الفرنسي قد أحال من أجل تطبيق الإكراه البدني في الميدان الجبائي على الشروط المنصوص عليها في قانون المسطرة الجنائية<sup>2</sup>، فإن المشرع المغربي لم ينص على أي إحالة من هذا القبيل، بل أوجب احترام مقتضيات خاصة مشار إليها في مدونة تحصيل الديون العمومية.

وبالرجوع إلى هذه المقتضيات الخاصة، يلاحظ أنه يمكن أن تستنتج منها عدة شروط، والتي يمكن تقسيمها إلى شروط تتعلق بالدين الضريبي وأخرى بالملزم المدين .

فبالنسبة للشروط المرتبطة بالدين الضريبي، تنص المادة 77 من مدونة التحصيل على ما يلي: "لا يمكن اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني فيما يخص تحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى في الحالات الآتية :

- إذا كان مجموع المبالغ المستحقة تقل عن 8000 .

بالإضافة إلى الشرط السالف الذكر هناك شروط تتعلق بالإجراءات المسطرية التي يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يحترمها وهي :

- ضرورة استنفاد الوسائل القانونية المعمول بها قبل الإكراه البدني<sup>3</sup>.

1- عبد الرحيم الكنداري، تحصيل الديون الضريبية، "مقاربة قانونية وقضائية"، م.س، ص67.  
2- Voir l'article L 271 du livre des procédures fiscales qui prévoit; "le défaut de paiement des impositions indiquées l'article L 270 peut donner lieu à l'exercice de la contrainte par corps dans les conditions fixées par le code de procédure pénale sous réserve des dispositions de l'article L 272.

3- انظر المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- ضرورة الحصول على تأشيرة رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل<sup>1</sup>.

أما فيما يخص الشروط المتعلقة بالملزم المدين، فقد حددت المادة 77 من مدونة التحصيل الشروط المتعلقة بالملزم لتطبيق إجراء الإكراه البدني، إذ استثنت من حيث :

- السن : الملزم الذي يقل عمره عن 20 سنة أو يبلغ 60 سنة فما فوق.
- القدرة على الوفاء : الملزم المتوفر على شهادة الاحتياج.
- وضعية المرأة : المرأة الحامل وكذا المرأة المرضعة، وذلك في حدود سنتين ابتداء من تاريخ الولادة .

كما أضافت المادة 78 من مدونة تحصيل الديون العمومية شرطا آخر يتعلق بعدم إمكانية تطبيق الإكراه البدني على الزوج والزوجة في آن واحد ولو من أجل ديون مختلفة .

وتجب الإشارة إلى أنه وكما هو الشأن بالنسبة للحجز والبيع، فإن مسطرة الإكراه البدني عادة ما تسبقها هي الأخرى رسالة إخبارية تتضمن جميع البيانات المتعلقة بالضريبة وتذكر الملزم بوجوب الأداء وإلا تعرض للإكراه في ذاته، وإن كانت هذه الرسالة غير مذكورة في النصوص التشريعية المنظمة لهذه المسطرة، فإنها ممارسة محمودة من طرف الإدارة الجبائية لجعل الملزم على بينة من الأمر<sup>2</sup>.

ويتم 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<sup>3</sup>.

ويجب أن يتضمن الطلب اسم الملزم 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<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>- انظر المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية .

<sup>2</sup>- عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي ، مرجع سابق، ص 292 .

<sup>3</sup>- المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومي.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

و بيت قاضي المستعجلات في الطلب المعروض عليه داخل أجل لا يتجاوز 30 يوما ويقوم بتحديد مدة الحبس<sup>2</sup>. وعندما يتوصل وكيل الملك بالطلب المذكور مستوفيا جميع شروط القبول، يوجه آنذاك أمرا باعتقال المدين وإيداعه السجن طيلة المدة المطلوبة .

ولا يمكن أن تتوقف هذه المسطرة إلا إذا أدى الملزم فورا ما بذمته كليا أو بعد موافقة المحاسب المكلف بالتحصيل وفق شروط محددة<sup>3</sup> وهي :

- أداء قسط يعادل على الأقل نصف المبالغ الواجبة .

- التعهد كتابة بدفع الباقي داخل أجل لا يتعدى ثلاثة أشهر .

— تقديم ضمانات<sup>4</sup> .

وتجدر الإشارة إلى أن الدين العمومي لا يسقط بحبس المدين، إلا أنه لا يمكن اعتقال هذا الأخير مرة ثانية من أجل نفس الدين، باستثناء الحالة التي لا يفي فيها المدين بتعهداته التي أدت إلى إيقاف مفعول الإكراه البدني<sup>5</sup> .

وجدير بالذكر إلى أن المشرع الفرنسي قد منح الإمكانية للمدين من أجل وضع حد للإكراه البدني، إما بأداء الدين الضريبي بأكمله، أو تقديم ضمانات كافية ومقبولة من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل<sup>6</sup>.

و تختلف مدة الإكراه البدني حسب مبلغ الدين الضريبي، وتتراوح هذه المدة في جميع الحالات بين 15 يوما و15 شهرا .

1- أسعد عبد المجيد" مالية الجماعات المحلية بالمغرب" مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1991، ص 293.

2- الفقرة الثانية من المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية .

3- المادة 81 من مدونة تحصيل الديون العمومية .

4- الفقرة الثانية من المادة 81 من القانون 15.97 التي تحيل على الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من نفس القانون.

5- انظر المادة 83 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

6- Karim SID AHMED, Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, op.cit, p290.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وقد حدد المشرع المغربي هذه المدة من خلال المادة 79 من القانون 15.97 وذلك على الشكل التالي :

- من خمسة عشر يوما إلى واحد وعشرين يوما بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها ثمانية آلاف درهم ويقل عن عشرين ألف درهم .
- من شهر إلى شهرين بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها عشرين ألف درهم ويقل عن خمسين ألف درهم .
- من ثلاثة أشهر إلى خمسة أشهر بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها خمسين ألف درهم ويقل عن مائتي ألف درهم .
- من ستة أشهر إلى تسعة أشهر بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها مائتي ألف درهم ويقل عن مليون درهم .
- من عشرة أشهر إلى خمسة عشر شهرا بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها مليون درهم<sup>1</sup>.

ومن الواضح أيضا أن الإكراه البدني كذلك لا ينفذ إلا ضد الأشخاص الذين لم يتأكد عسرهم و عجزهم عن تسديد الديون العامة، أو كانوا متملصين من مسؤولية الأداء أو متسببين في عسرهم بحرمان الدولة من حقوقها (افتعال العسر). وقد فرض المشرع مجموعة من الإجراءات و المساطر التي يلزم احترامها، لأن أي انحراف في المسطرة من ناحية الشكل أو المضمون يعرض الإكراه البدني إلى البطلان. وبالتالي فقد كرست المدونة الطابع الاستثنائي للإكراه البدني كوسيلة لتحصيل الديون العمومية من خلال المادة 76 منها، مما يفيد أنه لا يتم اللجوء إلى هذا الإجراء إلا بعد سلوك جميع وسائل التحصيل الجبري الأخرى من إنذار و حجز و بيع.

1- انظر المادة 79 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وهكذا يتوجب على الخزينة العامة قبل اللجوء إلى تطبيق هذه المسطرة في حق المدين، إقامة الدليل على سببية مباشرة التنفيذ الجبري على أموالها بواسطة إجراءات التحصيل الجبري المقررة قانوناً، سيما أن هذه الأخيرة تباشر بطريقة تسلسلية وبالتدرج<sup>1</sup>.

وهذا ما أكد عليه القضاء حينما ذهب إلى القول: "بأن اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني يستلزم استيفاء جميع الإجراءات المسطرية المنصوص عليها في القانون، وأن إقدام المحصل أو القابض بتطبيق هذه المسطرة دون توجيه الإنذار، يجعل المسطرة المذكورة معيبة"<sup>2</sup>.

وذلك ما أكد عليه كذلك قرار محكمة النقض<sup>3</sup> الذي جاء فيه: "وحيث إن الإنذار بدون صائر لئن كان يكتفى بتبليغه بواسطة السلطة المحلية، فإنه على العكس من ذلك، فإن الإنذار القانوني المشار إليه في الفصل 30 من ظهير 1935<sup>4</sup>، يعد إجراءاً جوهرياً وحاسماً للاستمرار في مواصلة عملية الاستخلاص، والذي يجب أن يتوصل به المدين بالضريبة بصفة قانونية لا لابس فيها قبل الانتقال إلى الإجراءات الموالية من حجز وإكراه بدني".

وعليه، فإنه لا يتم اللجوء إلى هذا الإجراء إلا بعد سلوك جميع وسائل التحصيل الجبري الأخرى، وإلا ترتب عن ذلك بطلان هذه المسطرة وجميع الإجراءات المترتبة عنه وجعلها تبعا لذلك غير ملزمة في مواجهة المدين، وبالتالي يسقط حق الخزينة في استخلاص ديونها.

1- عبد الرزاق شعبية، التحصيل الجبري للديون العمومية في ضوء القانون المغربي، م.س، ص146.  
2- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 151 الصادر بتاريخ 4 ابريل 2007 في الملف الإداري عدد 9/06/50.  
3- قرار محكمة النقض عدد 53 الصادر بتاريخ 21 فبراير 2004 في الملف الإداري رقم 2003 /2/4/785.  
4- ابتداء من فاتح أكتوبر 2000، حل محله القانون رقم 97- 15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

### خاتمة الفصل الثاني

لقد وقفنا ونحن بصدد دراسة هذا الفصل على مجموعة من الاخلالات المسطرية التي لم يتم التنصيص عليها قانونا من قبل المشرع، وإنما كشف عنها التطبيق العملي للنصوص القانونية سواء في مجال الوعاء أو التحصيل الجبائي، هذه الأخيرة أي الاخلالات أو العيوب المسطرية التي استوجبت تدخل القاضي الإداري لإيجاد حل لها.

فمن خلال مراجعتنا للأحكام والقرارات القضائية الصادرة في هذا المجال، تبين لنا أن جملة القضايا المطروحة أمام المحاكم تدور حول مسائل مسطرية وتنتج فيها الأحكام إلى إلغاء المسطرة ولو في غياب نص قانوني يتضمن البطلان كجزاء، وذلك إعمالاً لقاعدة لا بطلان إلا بضرر، بحيث اتضح لنا من خلال هذا الفصل بأن الهدف الرئيسي للقاضي الإداري في هذا المجال، إنما يكمن أساساً في العمل على تكريس مجموعة من الضمانات المخولة للملزمين في الميدان الجبائي، وكذا في وضع مجموعة من القواعد الموضوعية التي يتعين على الإدارة الجبائية احترامها والتقيدها بها سواء عند قيامها بفرض الضريبة أو تحصيلها.



### خاتمة القسم الأول:

يعتبر الخاضع للضريبة شريكا ومساهما في تمويل النفقات العمومية ببلادنا، وتبعا لذلك، فقد منحه المشرع الضريبي ما يكفي من الحقوق لإشراكه في فرض وتصحيح الضريبة في إطار مبدأ الحوار بينه وبين الإدارة الذي تكرسه المسطرة التواجهية التي تمكنه من الدفاع عن حقوقه في مواجهة الإدارة، و تضريبه بمعرفة موقفه وتمكينه من مناقشة أساس الضريبة.

كما عمل المشرع الضريبي أيضا على دعم الضمانات المخولة للخاضعين للضريبة، من خلال إخضاع مراجعة الإقرارات لضوابط مقننة، تحد بذلك من السلطة التقديرية للإدارة الجبائية، ويتمظهر ذلك جليا من خلال قيامه بتأطير مساطر الفحص والتصحيح والتحصيل، بحيث أقر المشرع بموجب نص قانوني إلغاء المسطرة في حالة الإخلال بها.

إلا أنه وعلى الرغم من الحقوق والضمانات التي يخولها المشرع الجبائي للخاضع للضريبة في الميدان الجبائي سواء في مجال الوعاء أو التحصيل، فقد وقفنا ونحن بصدد دراسة هذا القسم على جملة من الإشكاليات التي كشف عنها التطبيق العملي للنصوص الجبائية سواء من طرف الإدارة بمناسبة تضريب الخاضعين للضريبة أو بمناسبة النزاع القضائي، الشيء الذي استدعى تدخلا قضائيا لتدليلها وإيجاد حلول لها، وذلك في إطار تحقيق معادلة بين الحفاظ على الحقوق المالية للخاضعين للضريبة وأموال الخزينة العامة من كل تملص أو تهرب ضريبي في إطار تحقيق عدالة ضريبية تقوم على الشفافية والتبسيط والعقلنة.

فمن خلال استقراء ومراجعة حيثيات أحكام وقرارات المحاكم الإدارية والغرفة الإدارية بمحكمة النقض، يتضح أن جلها يتعلق بحالات من العيوب المسطرية التي تشوب المساطر الضريبية وذلك لعدم التبليغ القانوني بالإجراءات المتطلبة، بحيث يعتبر التبليغ بالإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة كنه وجوه الخلاف القائم بين الخاضع للضريبة والإدارة الضريبية بمناسبة النزاع القضائي، إذ يترتب عن الإخلال بإجراءاته أي التبليغ، بطلان المسطرة بأكملها، على اعتبار أن تلك الإجراءات تعتبر إجراءات جوهرية أمره يجب

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

التقيد بها من طرف الإدارة الجبائية تحت طائلة البطلان، إعمالاً بالقواعد الفقهية التي تعتبر أن الإجراء الباطل لا يرتب أي أثر قانوني وأن ما بني على باطل فهو باطل .

كما أن عدم قانونية أي إجراء من إجراءات مسطرة التحصيل الجبائي، يؤدي إلى إلغائها، وبالتالي الإجراءات المترتبة عنها، دون إلغاء للإجراءات السابقة متى كانت صحيحة وقانونية، غير أن هذا الإلغاء لا يمنع المحاسب المكلف بالتحصيل من إعادة الإجراء وتصحيحه داخل الأجل القانوني وفق الشكليات المتطلبة قانوناً.

وهكذا، وبعد تطرقنا في هذا القسم لمجال العيوب المسطرية في الميدان الجبائي وللتوجه القضائي في هذا المجال، سنقوم في القسم الثاني بتبيان آثار هذه العيوب على الالتزام الضريبي.

## القسم الثاني: آثار العيوب المسطرية على الالتزام الضريبي

يشكل الالتزام الضريبي<sup>1</sup> الأثر الذي بواسطته تتحقق الشروط القانونية اللازمة لأداء الضريبة، بمعنى أن الالتزام يكون دائماً مرتبطاً بالواقعة المنشئة للضريبة، والذي من شأنه

---

1- خلافاً للتشريعات الضريبية التي لم تهتم بإعطاء تعريف للالتزام الضريبي، حضي الالتزام في القانون المدني باهتمام كبير من قبل الباحثين والمفكرين، كما شكل موضوع دراسات فقهية وقضائية، ويختلف مفهوم الالتزام في القانون الضريبي عن مفهومه في القانون المدني، وعلى مستوى السند القانوني لكل منهما، فإذا كان الالتزام في القانون المدني يجد سنده في قانون الالتزامات والعقود، فالالتزام الضريبي يستمد أساسه من الدستور الذي هو أسمى قانون في الدولة، سيما الفصل 39 منه، والذي بموجبه يتحمل الجميع مساهمته في تمويل نفقات الشأن العام كل حسب قدرته.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

أن ينشئ حق الخزينة العامة في أن تطلب في لحظة معينة، ومن الخاضع للضريبة أداء مبلغ من الضريبة<sup>1</sup>.

وبالتالي، فإن الالتزام الضريبي يبني على القانون، ويتمثل أساسا في تطبيق مبدأ دستوري وهو أن يساهم الجميع كل حسب مقدرته في التكاليف العامة وأن يتم ذلك على وجه المساواة بين الخاضعين للضريبة<sup>2</sup>، كما أن الخاضع للضريبة ملزم بتقديم إقراره لتحقيق الإلزام الضريبي المضمون دستوريا، والذي يعبر فيه عن مواطنه ورغبته في تحمل تمويل النفقات العامة، بحيث أن الإدارة الجبائية من خلال الفرض والتحصيل لا تذكره سوى بالتزاماته الجبائية.

لذلك فإن الإخلال بالقواعد المسطرية التي تنظم فرض الضريبة وتحصيلها، يترتب عنه البطلان، هذا الأخير (أي البطلان) الذي يعتبر الأثر المباشر على الالتزام الضريبي، لذلك حاول المشرع التلطيف منه ونص عليه في حالتين فقط بغرض حماية الخاضع للضريبة من تعسف الإدارة الضريبية وللحفاظ كذلك على الحقوق المالية للإدارة الجبائية.

وإذا كان البطلان هو الأثر على الالتزام الضريبي، فهل يترتب عن البطلان المذكور انقضاء الالتزام الضريبي ومنع الإدارة الجبائية من ممارسة الحق في إعادة فرض وتصحيح الضريبة في إطار مسطرة جديدة صحيحة وسليمة؟ أو بمعنى آخر، هل يحق لإدارة الضرائب أن تصحح الخلل المسطري المذكور لعدم فرض الضريبة في إطار مسطرة أخرى سليمة، مادام أن البطلان يقع على المسطرة المعيبة وليس على أساس فرض الضريبة؟

- هل البطلان هو بطلان مطلق أم نسبي؟

1- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، مطبعة دار النشر المغربية، الطبعة الأولى، الدر البيضاء 2003، ص129.

2- عبد الغني خالد، مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي، مداخلة ضمن العمل القضائي والمنازعات الضريبية، لقاء مشترك بين المجلس الأعلى ومديرية الضرائب، أشغال اليومين الدراسييين 28 و 29 مارس، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 8، مطبعة إيت، 2005، ص 57.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- وفي حالة إعادة المسطرة، هل يصح الرجوع إلى كل السنوات التي شملتها عملية الفحص أم الاقتصار على السنوات غير المتقدمة بما قد ينجم عن ذلك من إقصاء لبعض الفترات التي شملها الفحص؟

- و بالنسبة للتقادم هل تؤخذ بعين الاعتبار مدة انقطاعه وإيقافه تباعا على التوالي لرسالة الفحص الأولى وطلب الطعن أمام اللجنة المحلية المقدم من طرف الخاضع للضريبة؟ للإجابة عن هذه الأسئلة، سنخصص هذا القسم لدراسة البطلان كأثر على الالتزام الضريبي وذلك جزاء للإخلال بالقواعد المسطرية الضريبية (الفصل الأول)، كما سنخصصه أيضا للوقوف على أثر الحكم ببطلان المسطرة على الالتزام الضريبي (الفصل الثاني).

### الفصل الأول: البطلان كأثر على الالتزام الضريبي جزاء للإخلال بالقواعد المسطرية الضريبية

البطلان هو الأثر الذي يصيب الالتزام الضريبي نتيجة عيب مسطري ارتكبه إدارة الضرائب أثناء فرض الضريبة أو تحصيلها، فهو بمثابة مخالفة قاعدة قانونية واجبة التطبيق.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

والبطلان يعد من أقسى الجزاءات القانونية التي يمكن أن تطال الإدارة الجبائية، وذلك نظرا لآثاره الجسيمة والتي من نتائجها إعدام الآثار المترتبة عنه لاحقا والتي قد تؤدي في بعض الأحيان إلى إهدار حقوق الخزينة وفقدان موارد مهمة لفائدة الدولة.

وتبعاً لذلك، ونظراً لخطورة هذا الجزاء أي البطلان باعتباره أحد أقسى الجزاءات التي تلحق الالتزام الضريبي، فإننا سنقوم في هذا الفصل بدراسة هذا الجزاء من خلال إعطاء تعريف له، واستظهار الطبيعة القانونية الحقيقية له من خلال تمييزه عن بعض الجزاءات القانونية الأخرى التي تشبهه في بعض النواحي وتختلف عنه في نواحي أخرى (المبحث الأول)، كما سنخصص هذا الفصل كذلك للوقوف على موقف كل من المشرع والقضاء من هذا الجزاء (المبحث الثاني).

### المبحث الأول: البطلان وتمييزه عن النظم القانونية المشابهة

يعتبر البطلان نتيجة حتمية للإخلال بالقواعد المسطرية، كما أنه يعد من المواضيع الدقيقة والحساسة لارتباطه بحماية حقوق الخاضع للضريبة وحقوق الخزينة العامة. وتبعاً لذلك، فإننا سنستهل هذا المبحث بإعطاء تعريف للبطلان (المطلب الأول)، كما سنقوم بتمييزه كذلك على بعض الجزاءات الأخرى المشابهة له (المطلب الثاني).

#### المطلب الأول: البطلان ومناطه

إن دراسة البطلان كأثر على الالتزام الضريبي، يقتضي البحث عن تعريف له (الفقرة الأولى) وتسليط الضوء كذلك على مناطه أي سببه (الفقرة الثانية).

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

### الفقرة الأولى: ماهية البطلان

إن الخوض في ثنايا أي موضوع يستدعي الوقوف عند بعض الجوانب المفاهيمية المرتبطة به أو ما يطلق عليه عند بعض الفقهاء<sup>1</sup> "بالجهاز المفاهيمي" *appareil conceptuel*.

وتبعاً لذلك، فقد تعددت التعاريف التي أعطيت للبطلان<sup>2</sup>، فعرف بأنه العيب الذي يصيب التصرف فيحرمه من آثاره التي كان يجب إنتاجها وفقاً لطبيعته أو موضوعه<sup>3</sup>، كما عرف باعتباره وصفاً يلحق عملاً إجرائياً معيناً نتيجة مخالفته القانونية ويؤدي إلى عدم ترتيب الآثار القانونية عنه بسبب ما شابهه من عيب<sup>4</sup>.

فالإجراء يكون باطلاً إما بسبب عدم توفره على العناصر اللازمة لصحته أو لأن من قام به لا يملك الصفة والاختصاص والسلطة القانونية لمباشرته أو أن إجراءاً جوهرياً تم إغفاله أو لم يتم القيام به حسب الشروط التي فرضها القانون وأقرها القضاء<sup>5</sup>.

وبخصوص القانون الضريبي الذي تعتبر قواعده من النظام العام، فإن عدم سلوك الإجراءات المسطرية الضريبية التي تعتبر إجراءات أمرة وملزمة، يترتب عنه البطلان، وهكذا نجد أنه في الميدان الضريبي يترتب عن كل إخلال في تطبيق مساطر التبليغ،

1- Mohamed El Yaagoubi", la notion de la régionalisation avancée dans les discours Royaux", REMALD, N° 94-95, Septembre – Décembre 2010, P40.

2- يعرف أحمد شكري السباعي البطلان، بأنه وصف يلحق التصرف القانوني لعيب فيه ويحرمه من آثاره، راجع أحمد شكري السباعي، نظرية بطلان العقود في القانون المدني المغربي والفقهاء الإسلامي والقانون المقارن، منشورات عكاظ، 1987، ص 13-14.

- ويعرف عبد الحكم فوذة البطلان بأنه: "وصف يلحق التصرف القانوني المعيب لنشأته مخالفاً لقاعدة قانونية أو اتفاقية، فيؤدي إلى توقيع جزاء يتمثل في شل فعالية التصرف القانوني وإفقاده آثاره القانونية"، راجع عبد الحكم فوذة، البطلان في القانون المدني والقوانين الخاصة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1993، ص 20.

- ويعرف Jossierand البطلان بأنه جزاء عدم اجتماعية الشروط المطلوبة لصحة التصرف القانوني، إذ بتوقيعه يفقد التصرف فعاليته، أنظر :

- Jossierand (L) , Cours de droit civil positif français, Paris 1932, P92.

3- إدريس الحياتي، نظرية البطلان في القانون المسطري المغربي، دراسة تحليلية في قانوني المسطرتين المدنية والجنائية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2002-2003، ص 24.

4- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجنائية على ضوء التشريع الجنائي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 161.

5- أحمد الشافعي، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، دار هومة للطبع والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 12.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

البطلان، سواء في حالة عدم القيام بها أصلاً أو في حالة تطبيقها بشكل معيب يتعذر على الخاضع للضريبة بفعلها المعرفة التامة بواجباته الضريبية، كإغفال بعض البيانات الجوهرية في التبليغ مثلاً.

ويستمد البطلان قوته في المادة الضريبية إما من القوانين الضريبية عملاً بمبدأ لا بطلان بدون نص، وإما من خلال ارتباطه بحصول ضرر للخاضع للضريبة، وفي هذه الحالة، فإن الدفع بالبطلان كنتيجة للاخلالات الشكلية، يجب أن يثار أمام المحكمة الإدارية المختصة قبل كل دفاع في الجوهر، ولا يمكن قبوله من طرف القاضي إلا إذا كانت مصالح الخاضع للضريبة قد تضررت فعلاً.

والضرر في الميدان الضريبي يكمن في تفويت الفرصة على الخاضع للضريبة في مناقشة أسس الضريبة في ظل المسطرة التوجيهية المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب، والتي تمكنه من تقديم أدلته ومستنداته وتصحيح مراكزه القانونية قصد إرساء الضريبة على أسس عادلة تضمن مصالح الخاضع للضريبة والخزينة على حد سواء<sup>1</sup>.

ففي قرار لمحكمة النقض ورد فيه أنه يجب التمييز بين الإجراء الباطل بقوة القانون، والإجراء القابل للإبطال، فالأول أضفى عليه المشرع صفة البطلان ولا يتوقف على إجازته من أحد، وأما الثاني فباستطاعة من قرره القانون لفائدته أن يتمسك به، كما باستطاعته إجازته وعدم تقديم أي طلب في شأن التصريح بإبطاله<sup>2</sup>.

وتعتبر نظرية البطلان في التصرفات القانونية، نظرية قديمة تضرب بجذورها في أعماق التاريخ، حيث القانون الروماني وشروحه، فالشكلية كانت العنصر السائد في جميع التصرفات القانونية آنذاك، وعدم مراعاة هذه الشكلية يعني البطلان.

وفي هذا الصدد، يذهب الفقيهان بودري وبارد إلى أنه في الأزمنة القديمة في روما، كان التصرف القانوني يفقد وجوده إذا لم يستوف المستلزمات التي يتطلبها القانون، ومن تم

1- أحمد الشافعي، نفس المرجع، ص 162.

2- قرار محكمة النقض عدد 797، الصادر بتاريخ 9 نونبر 2005 في الملف الإداري رقم 2004/2/4/1850.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

يكون عديم الأثر تماما، وعلى العكس من ذلك، فإن التصرف إذا استوفى الشكل القانوني، فإنه يتحصن من كل طعن وينتج كافة آثاره<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: أهم مسببات البطلان في المجال الجبائي

إن الإخلال بقواعد التبليغ المتعلقة بالمساطر في المجال الجبائي تعد من أهم مسببات البطلان في هذا المجال.

والتبليغ في مجال المنازعات الجبائية هو إخبار الخاضع للضريبة بالإجراءات السابقة واللاحقة لتحديد أساس الضريبة، وبالإجراءات المتخذة لتحصيلها، وذلك وفقا للشكليات المحددة في المدونة العامة للضرائب وفي مدونة تحصيل الديون العمومية<sup>2</sup>.

وتعتبر مسطرة التبليغ من أهم الضمانات الممنوحة للخاضع للضريبة، نظرا لما تحتويه من مضمون حقوقي وعملي، فهي التي تضمن له أي للخاضع للضريبة حق العلم بما تواجهه به الإدارة من الحقوق الأساسية، لكي يهيئ دفاعه في أحسن الظروف<sup>3</sup>.

لذلك اعتبرت هذه المسطرة من النظام العام، وبالتالي ينتج عن عدم حصولها عدة آثار قانونية بالنسبة لطرفي النزاع<sup>4</sup>، فكل إخلال في سلامة إجراءات التبليغ من شأنه أن يمس شرعية فرض الضريبة ومسطرة استيفائها، لذلك اعتبر الإخلال بقواعد التبليغ من أهم مسببات البطلان في النظام الجبائي.

لذلك ارتأينا أن نتطرق من خلال هذه الفقرة للمقتضيات الخاصة بموضوع التبليغ في الميدان الجبائي مع التعديلات المدخلة عليها (أولا) ، وأيضا لتعذر استيفاء مسطرة التبليغ وآثارها على تأسيس الضريبة وإجراءات تحصيلها (ثانيا).

**أولا: المقتضيات القانونية الخاصة بموضوع التبليغ في الميدان الجبائي مع التعديلات المدخلة عليها.**

- 1- عبد الحكم فودة، البطلان في القانون المدني والقوانين الخاصة، م.س، ص 10.
- 2- عبد الغني يفوت، إجراءات التبليغ في مادة المنازعات الضريبية وأثرها على فرض وتحصيل الضريبة، مجلة المحاكم المغربية، عدد 106، يناير/فبراير، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2007، ص 55.
- 3- عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، م.س، ص 211.
- 4- عبد الرحيم برحيلي، تعذر احترام مسطرة التبليغ ومدى تأثيره على سلامة إجراءات الفرض الضريبي، م.س، ص 67.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

لقد عرف النظام الجبائي أربع محطات تتعلق بكيفية تطبيق إجراءات تبليغ المراسلات والإشعارات الإدارية وذلك على الشكل التالي:

### أ- مرحلة ما قبل صدور قانون المالية لسنة 1995

خلال هذه المرحلة كانت المراسلات تتم فقط عن طريق مصالح البريد ويكون التبليغ معييا متى تم بطريقة أخرى غير الوسيلة المذكورة.

هذا الاقتصار على تحديد طريقة واحدة للتبليغ دون أي تنظيم خاص، أدى إلى طرح العديد من الإشكالات العملية، فقد يرجع طي التبليغ بعبارة غير مطلوب أو عنوان ناقص أو عنوان غير صحيح أو العنوان المجهول، وقد يرجع بعبارة لا وجود له في العنوان المشار إليه، فالإشكال القانوني في هذا الصدد يتعلق بمدى صحة التبليغ من عدمه<sup>1</sup>.

وقد اعتبرت محكمة النقض في إحدى قراراتها أن رجوع الرسالة مؤشرا عليها بعبارة غير مطلوب لا يصح اعتبارها بمثابة توصل كما هو الحال بالنسبة لرفض التسليم، ويكون الحكم الذي يعطي لهذه العبارة صبغة رفض التسلم مرتكزا على تعليل خاطئ يستوجب النقض<sup>2</sup>.

وعموما، فإنه في هذه المرحلة أي قبل صدور قانون المالية لسنة 1999، اتضح أن الكثير من عمليات التوزيع البريدي كانت تتم خارج الآجال القانونية، مما أدى إلى إلغاء نسبة كبيرة من الضرائب بسبب عيب في المسطرة<sup>3</sup>، الشيء الذي دفع المشرع إلى سن مقتضيات جديدة في إطار قانون المالية لسنة 1995 .

### ب- إجراءات التبليغ في قانون المالية لسنة 1995 والتعديلات اللاحقة به

لسد الثغرات المتعلقة بقواعد التبليغ والحد من مظاهر بطلان المسطرة، أدخل المشرع تعديلات في قانون المالية لسنة 1995، وذلك لتمكين الإدارة من الاستعانة بالمأمورين

1- رشيدة الصابري ومن معها، تصحيح الأساس الضريبي، م.س، ص113.  
2- قرار الغرفة المدنية عدد 23 س1 في الملف المدني عدد 67/781 صادر بتاريخ 1987/12/27، أورده عبد الغني يفوت، إجراءات التبليغ في مادة المنازعات الضريبية وأثرها على فرض وتحصيل الضريبة، مداخلة ضمن أشغال اليوم الدراسي بالمجلس الأعلى، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 05/8، مطبعة إليت، سنة 2005، ص56.  
3- إبراهيم الشيكور، الاخلاطات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، م.س، ص 152.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

المحلفين التابعين لها أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو الطريقة الإدارية، وذلك بعدما تعذر التبليغ عن طريق مصالح البريد.

لكن الهدف لم يتحقق من خلال هذا التعديل لكون التبليغ كان إلزاميا في البداية عن طريق البريد وقد استمر الحال في إنتاج نفس الظواهر التي كانت سائدة قبل 1995، وذلك ما أدى إلى التعديلات التي أدلى بها قانون المالية لسنة 2001، بحيث ورد في المادة 50 مكرر من القانون رقم 86/24 المنظم للضرائب على الشركات والمادة 112 مكرر من القانون رقم 89/17 المنظم للضريبة العامة على الدخل والفصل 12 من مدونة التسجيل، وكذا الفصل 56 مكرر من قانون الضريبة على القيمة المضافة وفقا للتعديلات المدخلة بمقتضى قانون المالية لسنة 2001، على أن التبليغ يتم بالعنوان المحدد في إقرارات الخاضع للضريبة أو في عقوده ومراسلاته، إما بالبريد المضمون أو بواسطة المأمورين المحلفين التابعين للإدارة أو أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية، كما أن المشرع بمقتضى القانون المذكور، اعتبر رفض التسلم بمثابة توصل بعد مرور عشرة أيام على رفض التوصل، وهي نفس القاعدة المحددة في المادة 39 من قانون المسطرة المدنية<sup>1</sup>.

وبمقتضى هذه التعديلات تم إعطاء الاختيار للإدارة الضريبية لاستعمال أي طريقة لتبليغ مراسلاتها، إلا أنه وفي إطار البحث عن وسائل إسقاط المسطرة، كانت الإدارة تصطدم بعدم تسليم بعض المراسلات من جراء عدم حضور الخاضع للضريبة أثناء التبليغ أو إقبال مؤسسته أو تغيير عنوانه، زيادة على أن المحاضر المحررة في هذا الشأن كانت لا تشكل حجة قانونية للتبليغ من وجهة نظر القضاء، وهذا ما دفع بالمشرع إلى معالجة هذا الإشكال في إطار قانون المالية لسنة 2005<sup>2</sup>.

### ت- المستجدات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2005 بخصوص إجراءات التبليغ

1- عبد الغني يفوت، إجراءات التبليغ في مادة المنازعات الضريبية وأثرها على فرض وتحصيل الضريبة، م.س، ص 58.  
2- إبراهيم الشيكور، الاخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، م.س، ص 153.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

أقر المشرع في قانون المالية لسنة 2005 اعتبار المراسلات مسلمة بطريقة قانونية برسالة مضمونة الوصول أو من طرف أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية، إذا تم إرجاعها مذيلة ببيان غير مطالب بها أو انتقل الخاضع للضريبة من العنوان أو عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو الخاضع للضريبة غير معروف بالعنوان.

إذ ورد في المادة العاشرة من كتاب المساطر الجبائية على أنه: " 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 وأعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية، إذا تعذر تسليمها إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به من مفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع الإشعار بالتسليم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية، ويتم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به أو انتقل من العنوان أو عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو الخاضع للضريبة غير معروف بالعنوان، في هذه الحالات يعتبر الظرف مسلماً بعد انصرام أجل العشرة أيام التالية لتاريخ إثبات تعذر تسليم الظرف المذكور".

وتثير هذه المقتضيات الملاحظات التالية!

- إن المقتضيات الواردة في المادة العاشرة أعلاه مخالفة لمبدأ حق الدفاع ولقواعد قانون المسطرة المدنية المنصوص عليها بخصوص صحة التبليغ، بل وحتى لقواعد التبليغ المنصوص عليها بمدونة التحصيل، وقد جاء التعديل كرد فعل على أحكام المحاكم الإدارية القاضية ببطلان مسطرة خرق الضريبة أو تصحيح وعائها لعدم سلامة التبليغ، وأن هذه

1- عبد الغني يفوت، المسطرة التوجيهية وإجراءات التبليغ في الضريبة العامة على الدخل، م.س، ص 59.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

المقتضيات القانونية سوف لن تسلم المنازعة من صحتها وستولد خلافا عميقا بين الإدارة والخاضع للضريبة<sup>1</sup>.

- إن المادة العاشرة من قانون المالية لسنة 2005 أثارت ما اصطلح عليه بعض المهتمين بأزمة التشريع الناتجة عن عدة عوامل من بينها عدم وجود نوع من التواصل بين الجهة المكلفة بتطبيق القانون وبين المؤسسة التشريعية والإدارة المعنية بالقانون، كما أن المقتضيات المتضمنة في قانون المالية لسنة 2005 تحول بين القضاء الإداري وإنصاف المواطنين المغاربة وتشجيع الاستثمار<sup>2</sup> وفقا لرغبة الإرادة الملكية والتي عبر عنها في الخطاب الملكي ليوم الثلاثاء 8 ماي 1990 بمناسبة إحداث المحاكم الإدارية، والذي جاء فيه ما يلي: "إننا نقوم بمجهود كبير فيما يخص النظام الجبائي وننوي أن نقوم بعفو جبائي ونطلب من المستثمرين أن يأتوا ليستثمروا عندنا، ولكن إذا لم يعرفوا أن بلادنا تنعم بالسلم والضمان الجبائي، فإنهم لن يأتوا وبقطع النظر عن الخارج والأجانب، علينا على الأقل أن ننصف باقي كل شيء رعايانا ومواطنينا.."<sup>3</sup>.

ومن المفيد الإشارة كذلك في هذا الصدد إلى أن القضاء الإداري المغربي كان سابقا مثل المشرع إلى ابتكار وخلق خصوصية لمسطرة التبليغ في المادة الجبائية، والتي تركز على أن يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويجب إخبار إدارة الضرائب بكل تغيير يطرأ عليه.

وتجب الإشارة هنا، أن هذا الإجراء الذي يتم بطريقة مستقلة على الإدارة، يستهدف حقيقة على مستوى الواقع الفئة القليلة التي تبحث بكل الوسائل لإفشال إجراءات التبليغ، علما أن الإدارة الضريبية لا تلجأ إلى هذه الوسيلة إلا عندما يتعذر عليها تسليم الرسائل بواسطة

1- محمد قصري، م.س، ص32.

2- عبد الغني يفوت، إجراءات التبليغ في مادة المنازعات الضريبية وأثرها على فرض وتحصيل الضريبة، م.س، ص58.

3- القضاء والقانون في الخطاب الملكي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، أورده عبد الغني يفوت، نفس المرجع السابق، ص59.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

أعوانها وذلك حفاظا على جو الحوار والتواصل الذي يجب أن يقوم بين الخاضع للضريبة وبين الإدارة أثناء كل تسوية جبائية<sup>1</sup>.

وقد صدرت في هذا الإطار مجموعة من الأحكام تقريبا عن جميع المحاكم الإدارية تقرر بهذه الخصوصية، وكذلك عن محكمة النقض على فترات لم تكن وقتها مشمولة بالمقتضيات الجديدة المتعلقة بمسطرة التبليغ.

فقد جاء في قرار صادر عن الغرفة الإدارية<sup>2</sup> بهذا الخصوص ما يلي: " لكن حيث أن الثابت من مستندات الملف أن إدارة الضرائب قامت بتبليغ المستأنفة بالرسالة الأولى توصلت بها، ثم وجهت لها الرسالة الثانية عن طريق البريد المضمون ورجعت بملاحظة غير مطلوب، فقامت بالإجراء المذكور بواسطة العون التابع لها ولم تتمكن من إنجاز التبليغ بعد انتقاله إلى عنوان المستأنفة، حيث أفادت امرأة بالشقة بأن المستأنفة انتقلت من العنوان المذكور..، مما يجعل الإدارة تقوم بإجراءات التبليغ المطلوبة قانونا...".

وفي قرار آخر لمحكمة النقض<sup>3</sup> جاء فيه: "...عدم حصول التبليغ لا يمكن نسبته إلى الإدارة، وإنما يتحمله المستأنف عليهما بسبب عدم إدلائهما بالعنوان الجديد...".

هكذا وتأسيسا على ما سبق ذكره، يتبين أن المادة 10 من الكتاب المذكور، أصبحت المرجع الوحيد فيما يتعلق بمسطرة التبليغ في المادة الضريبية، حيث اعتمدت هذه المادة الصيغة النهائية الواردة في القانون المالي لسنة 2001 مع إدخال بعض التعديلات المرتبطة في تحميل المسؤولية للخاضع للضريبة في حالة عدم التوصل بالتبليغ، وهي الصيغة التي تضمنتها كذلك بالحرف المدونة العامة للضرائب الصادرة سنة 2007 .

### ث- مرحلة ما بعد 2007

1- إبراهيم الشيكور، الاخلاطات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، م.س، ص154.  
2- قرار عدد 36 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2007/4/11 في الملف الإداري رقم 58/4/1/2005.  
3- قرار عدد 726، صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2007/7/18 في الملف الإداري عدد 1414/4/2/2005 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

تعد سنة 2007 سنة محورية في التاريخ الجبائي بالمغرب، على اعتبار أنه ولأول مرة تم تدوين المقتضيات الجبائية المنصوص عليها في عدة قوانين في نص واحد يتمثل في المدونة العامة للضرائب<sup>1</sup>، وبمقتضى هذا التدوين تم إدماج جميع المقتضيات المتعلقة بالتبليغ في المادة الجبائية في مادة واحدة هي المادة 219 من الباب الثاني في الكتاب الثاني من المدونة العامة للضرائب، والتي تنص على أن: " 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 بالتسليم أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية".

كذلك عرف التبليغ في ميدان الجبايات المحلية خلال هذه المرحلة تطورا نوعيا يمكن استقراؤه من خلال تطور النصوص المنظمة لهذه الجبايات.

فبعد أن كان القانون رقم 30.89<sup>2</sup> قد أقر طريقة واحدة للتبليغ في مجال الجبايات المحلية تتمثل في التبليغ عن طريق البريد بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم، جاء القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية ابتداء من فاتح يناير 2008، هذا الأخير الذي شكل تطبيقه قفزة نوعية في مجال الضرائب المحلية، بحيث عمل على تدوين جميع المقتضيات المتعلقة بالجبايات المحلية في نص واحد على غرار ما تم القيام به في مجال الضرائب الوطنية.

هكذا أفرز القانون رقم 47.06 المتعلق بجباية الجماعات المحلية مادة كاملة تطرق فيها إلى أشكال التبليغ في ميدان الجبايات والرسوم المحلية، ويتعلق الأمر بالمادة 152 من هذا القانون التي اعتمدت نفس الصيغة الواردة في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، بل يمكن القول أن المادتين متطابقتين تماما من حيث الصياغة<sup>3</sup>.

1- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 17 .  
2- الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1-07-195 بتاريخ ذي القعدة 1428 ( 30 نونبر 2007).  
3- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي و الاجتهاد القضائي، م.س، ص 23.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وهكذا وبمقتضى المادة المذكورة، يتم التبليغ في مجال الجبايات المحلية بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة، 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.

وتجدر الإشارة كذلك إلى أن عملية التبليغ المتعلقة بمسطرة التحصيل قد حظيت بالاهتمام اللازم سواء قبل أو بعد إصدار مدونة تحصيل الديون العمومية سنة 2000<sup>1</sup>، بحيث يعتبر ظهير 21 غشت 1935<sup>2</sup> أول ظهير بالمغرب ينظم المتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي بقي ساري المفعول إلى غاية 3 ماي 2000، أي تاريخ دخول مدونة التحصيل حيز التطبيق، فبعد مرور خمسة وستون (65) يوماً على صدور هذا الظهير وتراكم التجربة الميدانية في هذا المجال، تبينت محدودية هذه المقتضيات، مما حدا بالمشروع سنة 2000 إلى إصدار مدونة تنظم عمليات تحصيل الديون العمومية، وقد تحدثت المدونة عن طرق التحصيل ضمن مقتضيات الباب الثالث من القسم الأول (الفصول من 4 إلى 7)، حيث ورد في المادة الرابعة منها على أنه: "تستوفى الديون العمومية:

- عن طريق الأداء التلقائي بالنسبة للحقوق الواجب وضعها نقداً.

- أو بواسطة تصريح الملزمين بالنسبة للضرائب المصرح بها.

- أو بموجب أوامر بالمداخيل الفردية أو الجماعية يصدرها وفقاً للقانون الأمرون بالصرف المختصون".

كما ورد في المادتين الخامسة والسادسة على أن الإعلام بالضريبة يرسل عن طريق البريد في ظرف مغلق إلى كل ملزم مقيد بالجداول أو قوائم الإيرادات وعلى أبعد تقدير عند

1- القانون رقم 97-15 الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 175-1.00 بتاريخ 3 ماي 2000 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية (المشار أعلاه).

2- الظهير الشريف المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1345 الموافق ل 21 غشت 1935 المتعلق بسن نظام المتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والديون الأخرى المستخلصة من طرف مأمورو الخزينة كما وقع تغييره وتتميمه.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

تاريخ الشروع في التحصيل، وذلك بمبادرة من الإدارة، ويبين هذا الإعلان المبلغ الواجب أدائه، وتاريخي الشروع في التحصيل والاستحقاق.

وبالنسبة للديون غير المدرجة في جداول أو قوائم الإيرادات، وباستثناء تلك التي يعهد بها لقباض الجمارك، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل يرسل إشعاراً للمدعي يتضمن بيان نوع الدين والمبلغ الواجب أدائه وتاريخي الإصدار والاستحقاق.

والملاحظ أن المشرع تفادى إلزام الإدارة بالتبليغ واكتفى بعبارة "يرسل" عوض "يبلغ" وذلك فقط بالنسبة لهذه المرحلة الرضائية من التحصيل، فيكفي أن تبادر هذه الأخيرة أي الإدارة إلى إخبار الملزمين بتاريخ الشروع في التحصيل بكل وسائل الأخبار الممكنة وأقلها تعليق الملصقات<sup>1</sup>، ولا شيء يقيد حريتها (أي الإدارة) في هذا الصدد، مادام المشرع قد أطلق يدها حيث سمح لها بإعلام الملزمين بالدين بكل وسائل الإخبار كما هو وارد في الفقرة الأولى من المادة الخامسة، فكلمة "كل" تفيد الإطلاق لا التخصيص، والتوسعة لا الحصر، فوجب حينئذ فهم النص كما هو عليه ومحاولة اكتناه أبعاده ومراميه والتعرف على مقاصد المشرع و غاياته<sup>2</sup>.

و بخصوص آجال التحصيل، تنص مقتضيات المادة 13 من المدونة على أنه: "تستحق الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول بعد انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها".

وعند انصرام هذا الأجل، تبدأ مرحلة التحصيل الجبري، حيث يوجه للملزم بالدين إنذاراً بدون صائر من أجل حثه على تسوية وضعيته الجبائية وأداء ما بذمته من ديون للخرينة، غير أنه خلافاً للتبليغ عن طريق البريد العادي، فبالنسبة لإعلامات الضرائب، تنص المادة 34 من هذه المدونة بخصوص التحصيل الجبري للديون العمومية على أنه: "يمكن كذلك اللجوء عند الحاجة إلى أعوان مكاتب التبليغات والتنفيذات القضائية بمحاكم المملكة وإلى الأعوان القضائيين للقيام بإجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية".

1-- إبراهيم أحطاب، مساطر التبليغ في المادة الجبائية، م.س، ص90.

2- عبد الغني يفوت، إجراءات التبليغ في مادة المنازعات الضريبية وأثرها على فرض وتحصيل الضريبة، م.س، ص60.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

كما تنص نفس المادة على إمكانية المحاسبين العموميين اللجوء إلى أعوان القوة العمومية أو السلطات المدنية للقيام بأي تبليغ أو محاسبة أو تنفيذ عن بعد، وذلك بموجب بطلب يوجه إلى السلطة المختصة.

كما تنص المادة 42 من المدونة المذكورة على أنه: " يتم تبليغ الإنذار من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ للخرينة العامة أو أي شخص منتدب لذلك، كما يمكن أن يتم التبليغ بالطريقة الإدارية أو عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل".

وفي الأخير لا بد من التذكير بمقتضيات المادة 43 من المدونة المذكورة والتي تنص على وسيلة أخرى للتبليغ المتعلقة بتحصيل الديون العمومية ألا وهي تعليق ونشر الإنذار في آخر موطن معروف للملزم<sup>1</sup>.

وفي الختام، يمكن القول بأن مقتضيات القانونية المتعلقة بالتبليغ في المادة الجبائية عرفت تطورا مهما منذ صدور أول قانون يتعلق بالمتابعات المتعلقة بتحصيل الديون العمومية سنة 1935 إلى القانون رقم 47.06 المتعلق بجماليات الجماعات المحلية الصادر سنة 2007.

وإذا كانت مقتضيات المتعلقة بالتبليغ تتميز في مرحلة أولى بتشتتها وتوزيعها على عدة نصوص جبائية، فإن مرحلة ما بعد سنة 2000 عرفت تدوين هذه المقتضيات في ثلاثة نصوص أساسية هي مدونة تحصيل الديون العمومية و المدونة العامة للضرائب والقانون المتعلق بجماليات الجماعات الترابية.

**ثانيا: تعذر استيفاء مسطرة التبليغ وآثارها على تأسيس الضريبة وإجراءات**

### تحصيلها

مما لا شك فيه أن إجراءات التبليغ تعد من الوسائل القانونية التي تم إقرارها لفائدة الخاضع للضريبة حفاظا على حقوقه في الدفاع من جهة، وتكريسا للحوار الذي يجب أن يسود بينه (أي الخاضع للضريبة) وبين الإدارة الجبائية في شكل مسطرة تواجهية من جهة

1- للمزيد من التوضيح حول مسطرة التبليغ في مجال التحصيل انظر: الفصل الثاني من القسم الأول وبالخصوص الشق المتعلق بخرق مسطرة التبليغ.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

أخرى، لذلك فكل إخلال في تطبيق مسطرة التبليغ يترتب عنه البطلان يستوي في ذلك عدم القيام بها أصلا أو تطبيقها بشكل معيب.

وفي نفس السياق يمكن اعتبار التبليغ في المادة الجبائية بغير الطرق التي حددها القانون معرضا للبطلان، ذلك أن اختيار المشرع لطرق التبليغ ليس اعتباطيا والقصد من حصرها إنما يكون لغاية معينة تكمن في أن الطرق تعتبر في نظره من أنجع الوسائل وأكثرها ضمانا لحقوق الخاضع للضريبة والخزينة معا.

كذلك نجد أن أغلب الاجتهادات القضائية المتعلقة بالبطلان نتيجة خرق مقتضيات التبليغ في المادة الجبائية، ركزت على ضرورة احترام الشكليات القانونية الواردة في النصوص الجبائية وتطبيقها بشكل سليم سواء تعلق الأمر بالبريد المضمون أو بالطرق الأخرى للتبليغ.

ولذلك يعتبر التبليغ بالبريد العادي أو بالبريد المضمون دون الإشعار بالتوصل تبليغا باطلا، وإلى ذلك أشارت محكمة النقض في إحدى قراراتها<sup>1</sup> التي جاء فيها بأنه: "لا يكفي توجيه الاستدعاء بالبريد المضمون فقط دون الإشعار بالتوصل، كما أن خلو الإشعار بالتوصل من توقيع موظف البريد المكلف بالتبليغ ومن توقيع الخاضع للضريبة مستلم التبليغ، يفقد الإشعار بالتوصل حجته وقوته الإثباتية، مما يجعل التبليغ في هذه الحالة باطلا".

وتعتمد الإدارة الجبائية الفرنسية على البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل، على الرغم من أنه من الناحية المبدئية لا شيء يمنع من الناحية القانونية تسليم الطي بين يدي الخاضع للضريبة، غير أن المسطرة تكون لاغية في حالة عدم استطاعة الإدارة الجبائية إثبات حجية التبليغ، ولو أنه ثبت من الناحية الواقعية أن الخاضع للضريبة استفاد من خدمات مستشاره القانوني خلال الزيارة الأولى التي قام بها مفتش الضرائب المحقق لمقر عمل الملزم<sup>2</sup>.

1- قرار محكمة النقض عدد 2966 الصادر بتاريخ 10 نونبر في الملف الإداري عدد 89/1811 ، أشار إليه الحسين بويقين، إجراءات التبليغ فقها وقضاء، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، 2001 ، ص18.  
2-Arrêt du CE n° 50472 du 17 juin 1988 et n° 6950 1 DU 14 juin 1989.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وتعتبر شهادة التسليم كذلك من الأهمية بمكان في ثبوت صحة التبليغ في المادة الجبائية، لذلك أحاطها المشرع الجبائي بمجموعة من الإجراءات الشكلية التي تضمن لها قوتها الإثباتية، مما يعرض التبليغ للبطلان في جميع الحالات التي يتم فيها المس بهذا الإجراء الشكلي.

وطبقا للمقتضيات الجبائية، سيما المادة 219 والمادة 152 من (م.ع.ض)، يعتبر توقيع العون المكلف بالتبليغ كذلك ضروريا لصحة الإجراء، وخلو شهادة التسليم من هذا التوقيع، يؤدي حتما إلى إلغاء التبليغ، كما أن رفض الخاضع للضريبة أو عدم استطاعته لسبب من الأسباب التوقيع على شهادة التسليم، يرتب نفس الآثار القانونية مع ضرورة الإشارة في الشهادة إلى ذلك تحت طائلة بطلان وثيقة التبليغ.

وبخصوص إجراءات التحصيل، لم تنص مدونة تحصيل الديون العمومية في أي مادة من موادها على ضرورة توقيع الإنذار أو القوائم الأصلية من طرف العون المكلف بالتبليغ، بل اكتفت في مادتها 43 بالتنصيص على أنه: "تعتبر بمثابة شهادة تسليم القائمة المكونة لأصل الإنذار مصحوبة بتوقيع الشخص الذي تسلم الإنذار أو بالعبارات "عجز عن التوقيع" أو "رفض التوقيع"."

وفي هذا الصدد أخذ العمل القضائي مع هذه الإشكالية موقفا محددا، حيث أشارت المحكمة الإدارية بالرباط في أحد أحكامها<sup>1</sup> إلى ضرورة ذكر سبب الرفض، بحيث قضت بما يلي: "إن القاضي غير ملزم بإجراء أي تحر حول أسباب رفض التوصل ما لم يطلب منه ذلك صراحة وبعد الطعن بالزور في شهادة التسليم".

كما أوجب المشرع<sup>2</sup> أيضا، ضرورة تقديم الوثيقة في ظرف غير مغلق، بحيث يجب أن لا يطلع عليها سوى الخاضع للضريبة بنفسه، بحيث يعتبر كل إخلال بهذه المقتضيات القانونية سببا من شأنه أن يؤدي إلى البطلان.

- أورده الحسن كثير، م.س، ص167.  
1- حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 16 الصادر بتاريخ 1 فبراير 1996 في الملف الإداري عدد 95/82، مشار إليه من طرف الحسين بويقين، إجراءات التبليغ فقها و قضاء، م.س، ص 155.  
2- انظر في هذا الصدد:

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ولقد أوجبت القوانين الجبائية التي سبق ذكرها ضرورة تحرير شهادة التسليم في نسختين وفق مطبوع تقدمه الإدارة، ويجب أن يسلم العون المكلف بالتبليغ نتيجة من هذه الشهادة إلى الخاضع للضريبة، وعدم احترام هذه المقترحات يجعل التبليغ لاغيا وباطلا.

كما يعتبر نقصان أو خلو شهادة التسليم من البيانات التي نص المشرع على تضمينها إياها (كاسم العون المبلغ وصفته وتاريخ التبليغ والشخص المسلمة إليه الوثيقة وتوقيعه)، سببا يستوجب معه البطلان، وذلك لخطورة ما قد يترتب عن انعدام أو نقصان تلك البيانات من ضياع حقوق الخاضع للضريبة.

غير أن بطلان التبليغ لخلوه من البيانات يسقط في حالة رفض التوصل بالتبليغ، إذ بهذا التصرف يكون المبلغ إليه قد حرم نفسه من الاطلاع على شهادة التسليم، وبالتالي التأكد من استيفائها للشكليات القانونية، وهذا ما ذهبت إليه محكمة النقض في إحدى قراراتها<sup>1</sup> التي ورد فيها: "لكن فإن الطاعن لما رفض تسلم الطي المتضمن للأمر بالتبليغ والذي يجب أن يتضمن ما جاء في الفصل 40 المحتج به، يكون قد حرم نفسه من الاطلاع على الأمر المذكور والتأكد مما إذا كان قد تضمن ما ذكر أم لا...".

نص المشرع كذلك على ضرورة الإشارة لعدم العثور على الخاضع للضريبة أو من يقوم مقامه في شهادة التسليم، فخلو شهادة التسليم من الإشارة المذكورة من شأنه أن يترتب عنه بطلان إجراء التبليغ<sup>2</sup>، كما حدد المشرع الأشخاص المؤهلون لاستلام التبليغ بكيفية حصرية لا مجال للتوسع فيها<sup>3</sup>، لذا فإن كل تبليغ لما دون هؤلاء الأشخاص ينتج عنه بطلان التبليغ، وبالتالي بطلان الضريبة المبنية عليه، وهذا ما استقر عليه الاجتهاد القضائي في العديد من قراراته و أحكامه<sup>4</sup>.

- المادة 219 من المدونة العامة للضرائب والمادة 152 من القانون رقم 06.47 المتعلق بالجبائيات المحلية، التي تنص على أن تقدم الوثائق المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق.

- المادة 4 من مدونة تحصيل الديون العمومية والتي تنص على ضرورة إرسال إعلام الضريبة عن طريق البريد في ظرف مغلق إلى كل ملزم مقيد بالجدول أو قوائم الإيرادات.

1- قرار محكمة النقض عدد 7446 الصادر بتاريخ 26 نونبر في الملف المدني عدد 93/1722، مشار إليه من طرف الحسن بويقين، م،س، ص 103.

2- الحسن كثير، م،س، ص 170.

3- انظر المادة 152 و المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

4- انظر في هذا الصدد:

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

غير أن الاجتهاد القضائي يمكن في بعض الحالات أن يشجع الخاضعين للضريبة على عرقلة مسطرة التبليغ، ذلك أن المادة 219 مثلا من المدونة العامة للضرائب، تنص على أن الالتزام الوحيد الذي يقع على عاتق الإدارة الجبائية هو الإشارة إلى رفض التسلم، وأن الإشارة إلى هوية متسلم التبليغ أو تعريفه لم ترد إطلاقا في النص، إذ أنه لا يعقل أن يرفض الشخص التوقيع على شهادة التسليم وفي الوقت ذاته يقوم بتقديم بطاقة تعريفه للعون المكلف بالتبليغ، وإلا ما فائدة رفضه التوقيع، علما أن العون لا يملك أية وسيلة لتحديد هوية الشخص الذي تسلم التبليغ فضلا عن التأكد من المعلومات التي قدمها هذا الأخير.

و تتجلى خطورة توجه القضاء إلى هذا الاتجاه عندما يتعلق الأمر بضريبة يكون فيها الملزم وسيطا بين خزينة الدولة من جهة والمتحمل الفعلي للضريبة، كالضريبة على القيمة المضافة أو الضرائب المحجوزة من المنبع من جهة أخرى.

ذلك أنه إذا كان عدم التبليغ يشكل عيبا مسطريا، فإن إلغاء الضريبة المترتبة عنه من شأنها أن تجعل الخاضع للضريبة يملك أموالا بدون أساس قانوني، وهو ما قد يشكل إثراء بدون سبب وبلا سند مشروع<sup>1</sup>.

وبخصوص الأشخاص المؤهلين لاستلام التبليغ، اعتبر الاجتهاد الفرنسي<sup>2</sup> أن التبليغ غير صحيح في حالة تسليم الطي إلى شخص لا يتوفر على صفة استلامه محل الخاضع للضريبة، وهكذا فإن حارس العمارة مثلا ليست له صفة تسلم الرسائل الموجهة إلى سكان العمارة.

- قرار محكمة النقض عدد 832 الصادر بتاريخ 10 أكتوبر 2002 في الملف الإداري رقم 2001/1/4/847 والذي جاء فيه ما يلي: وفي النازلة فإن المنسوب إليه رفض التسلم ولم يكن هذا المعنى بالأمر شخصا، وإنما أشير إلى أنه محاسب: وبالتالي فإن رفض التسلم لم يصدر عن المعنى بالأمر شخصا ولم تتم الإشارة إلى الاسم الكامل لمن صدر عنه ذلك الرفض حتى يتأتى التأكد مما إذا كان من الأشخاص الذين لهم الصفة في التسلم نيابة عن المعنى بالأمر (...). فكان من حق الملزم بالضريبة أن يتمسك بعدم إمكان الاحتجاج عليه برفض تسلم مجهل من صدر عنه، ويكون ما جاء في أسباب الاستئناف غير مرتكز على أساس ويكون الحكم المستأنف واجب التأييد".

-حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 201 الصادر بتاريخ 15 يوليوز 2004 في الملف الإداري رقم 03/695 ش.ض. والذي جاء فيه: " لكن حيث لم تدل الإدارة الجبائية لا بالطي الذي يتضمن ملاحظة العنوان الناقص ولا بمحضر التبليغ المنجز من طرف أحد مأموريها المحلفين، وبالتالي يبقى ما تدفع به بهذا الخصوص غير مدعم بالحجج المثبتة له، ومن جهة أخرى، فإن الاكتفاء بالقول بأن أحد الورثة قد رفض التوصل دون ذكر اسمه ودون بيان من أين استقى أنه من الورثة، كل ذلك يجعل التبليغ بهذه الكيفية غير قانوني".

1- الحسن كثير، م.س، ص 175.

2-Arrêt du CE n° 164443 du 3 décembre 1989

- أورده الحسن كثير، م.س، ص 175.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

بالإضافة إلى الشروط والعناصر القانونية السالفة الذكر والتي يعتبر توفرها لازماً لصحة التبليغ، يعتبر موطن التبليغ أو العنوان الذي يتعين فيه التبليغ، ركيزة مهمة يعتد بها في تقييم مدى صحة أو بطلان التبليغ.

وهكذا اعتبرت محكمة النقض فيما يخص العنوان الواجب على المفتش تبليغ الخاضع للضريبة فيه، العنوان الوارد بإقراراته إن وجد، أو العنوان الذي أشعر الإدارة الجبائية بانتقاله إليه.

فقد ذهبت محكمة النقض في إحدى قراراتها<sup>1</sup> على أنه: "لئن كانت المادة 219 من المدونة العامة للضرائب تنص على أنه يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته ... إلا أن التعداد المذكور ليس وارداً على سبيل التخيير بل على سبيل الترتيب، إذ يجب البدء بالإقرار، فإذا لم يتضمن العنوان، أخذ بالعنوان الوارد في العقود وهكذا ما لم يتم توصل الملزم في أحد العناوين المذكورة، إذ تنتفي المصلحة في الطعن في التبليغ إذاك ... " .

وفي قرار آخر صادر عن نفس المحكمة<sup>2</sup>، اعتبرت فيه أن عنوان التخاطب مع الملزم هو العنوان الذي أشعرها بانتقاله إليه بمقتضى كتاب توصلت به قبل قيامها بمباشرة مسطرة التصحيح، وهكذا جاء في هذا القرار أن: " المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما عللت قضاءها بما جاءت به من أنه: "لئن كان الثابت من وثائق الملف أن المستأنفة عملت على توجيه الرسالة الأولى إلى المستأنف عليه بتاريخ 2009/3/3 مع الإشعار بالتسليم إلى عنوانه الكائن برقم 1 زنقة الدار البيضاء الشقة 3 حسان الرباط، ثم رسالة ثانية بتاريخ 2010/1/25، أرجعت بعبارة غير مطالب به، فإن الثابت أن المستأنف عليه غير عنوانه إلى العنوان 1234 شارع تجزئة سلا الجديدة حساين سلا، وأخبر إدارة الضرائب بذلك حسب الرسالة بالبريد المضمون بتاريخ 2009/01/16، وبالتالي فمن اللازم عليها مباشرة المسطرة معه بالعنوان المذكور، وهكذا تكون قد أكدت عن صواب أن إدارة الضرائب كان

<sup>1</sup> - قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 2/1065 الصادر بتاريخ 2014/11/13 في الملف الإداري عدد 2013/2/4/3910، غير منشور.

<sup>2</sup> - قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 2/930 الصادر بتاريخ 2015/12/17 في الملف الإداري عدد 2014/2/4/1205، غير منشور.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

يتعين عليها مكاتبه المطلوب بالعنوان الذي أدلى به لها والذي اختاره كعنوان للمخابرة معه من طرفها، وذلك قبل إقدامها على توجيه رسالة التذكير الأولى لترتيب الأثر القانوني المقرر في المادة 219 من المدونة، وباعتبار العنوان المختار من طرف الملزم هو العنوان الواجب التخاطب معه فيه قبل غيره ..".

كما اعتبرت محكمة النقض كذلك في إحدى قراراتها<sup>1</sup> بأن: "العنوان الذي يتعين على المفتش تبليغ الملزم برسالة التصحيح فيه، هو العنوان الوارد بإقراره عملاً بالترتيب الوارد بالمادة 219 المشار إليها، وأن التبليغ الذي لم يتحقق بسبب توجيه الرسالة إلى غير هذا العنوان، لا يعتبر تعذراً للتبليغ بالمعنى الوارد النص عليه في المادة 219 المذكورة، ويترتب عن ذلك اعتبار مسطرة التصحيح التوجيهية غير متوفرة، مما يرتب بطلان مسطرة التصحيح الضريبي".

وما يقال بشأن التبليغ الذي يتم إلى غير عنوان الخاضع للضريبة الوارد بإقراره، يقال كذلك بشأن عدم تضمين رسالة التذكير أو التصحيح عنوان الملزم كاملاً، رغم توفر المفتش المكلف بالملف الضريبي عليه في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته، فقد اعتبرت محكمة النقض أن التبليغ في مثل هذه الحالة غير صحيح ولا يرتب آثاره القانونية، أما إذا ثبت للمحكمة أن نقصان عنوان الخاضع للضريبة مرده إلى ذلك العنوان الذي أدلى به هو للإدارة، فتطبق في مثل هذه الحالة مقتضيات المادة 219 من المدونة العامة للضرائب في فقرتها الأخيرة .

أما في الحالة التي ترجع فيها رسالة التذكير أو رسالة التصحيح الموجهة إلى الخاضع للضريبة بالبريد المضمون مع الإشعار بالتوصل بملاحظة " الرجوع إلى المرسل " بدون أي إفادة بشأن سبب تعذر التبليغ، فقد اعتبرت محكمة النقض أن مثل هذه الرسالة لا تشكل تعذراً للتبليغ، وهكذا جاء في إحدى قراراتها<sup>2</sup>: " إن المحكمة مصدره القرار المطعون فيه كانت على صواب عندما اعتبرت كون رجوع رسالة التبليغ الثانية بالبريد المضمون

<sup>1</sup>- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض الصادر بتاريخ 2016/1/14 في الملف الإداري رقم 2015/2/4/831، غير منشور.

<sup>2</sup>- قرار الغرفة الإدارية لمحكمة النقض عدد 2/688 الصادر بتاريخ 2015/09/17 في الملف الإداري رقم 2014/2/4/506، غير منشور.





## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الصادرين عنها على التوالي في الملفين 2015/2/4/4692 و 2015/2/4/4693 بتاريخ 2016/03/10 .

وفي قرار آخر لها<sup>1</sup> ومن أجل التأكيد على ضمان التواجية وتحقق التوصل برسالة التذكير أو التصحيح لترتيب الآثار القانونية على ذلك أو لثبوت تعذر التبليغ كما في الحالات الواردة في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، اعتبرت محكمة النقض أن: "الرسالة المؤرخة في 2003/10/01 والموجهة إلى رئيس الأمن الإقليمي بشفشاون والتي تتعلق موضوعها بتبليغ بعض المزمين بالرسائل الموجهة إليهم لتعذر الوصول إليهم، غير مرفقة بلائحة المزمين المطلوب تبليغهم بالرسائل، ولا تتضمن أي بيان يستفاد منه أن المطلوب في النقض معني بموضوع المراسلة المذكورة، فضلا على أن المحكمة ثبت لها بأنه لا دليل على توصل الإدارة الأمنية بالرسالة المذكورة ورتبت على ذلك - عن صواب - عدم سلامة المسطرة التواجية وكذا مسطرة الفرض التلقائي للضريبة موضوع المنازعة.. " .

وهكذا، فإنه كان لزاما احترام مقتضيات القانونية الواردة في النصوص الجبائية والمتعلقة بالمواطن الضريبي للخاضع للضريبة حتى يتم تجنب مساطر التبليغ للبطلان. ذلك أن كل تبليغ للخاضع للضريبة خارج إطار المقتضيات الضريبية، يعتبر تبليغا باطلا بنص القانون.

وينبغي الإشارة إلى أن المواطن الضريبي يطرح العديد من الإشكاليات المتعلقة بالتبليغ في الميدان الجبائي للأشخاص المعنويين، سيما الحالات التي تثيرها الشركات في وضعية إفلاس أو الشركات التي تقوم بتغيير المقر أو التي تغلق أبوابها دون أن تقوم بإخبار الإدارة الجبائية بذلك، رغم وجود مقتضيات ضريبية تلزم هذه الشركات بالإدلاء بكل التعديلات أو التغييرات التي قد تطرأ على موطنها الضريبي.

<sup>1</sup> - قرار الغرفة الإدارية لمحكمة النقض عدد 2/575 الصادر بتاريخ 2015/7/2 في الملف الإداري رقم 2014/2/4/2122، غير منشور.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

بهذا، استقرت قرارات محكمة النقض، على أن التبليغ يجب أن يكون في موطن الشركة الذي يكون بها مقرها الاجتماعي، وبالتالي ببطان التبليغ الذي تم بمحلها التجاري<sup>1</sup>. وانسجاما مع مقتضيات القانون الجبائي الفرنسي<sup>2</sup>، يعتبر الاجتهاد القضائي في هذا البلد، بأن الإشعار بالفحص يجب أن يوجه إلى مكان فرض الضريبة كعنوان المؤسسة مثلا بالنسبة للشركات، غير أن إرسال هذا الإشعار إلى العنوان الشخصي لمسير الشركة عوض إرساله إلى العنوان الاجتماعي للشركة، يعتبر في نظر القضاء الفرنسي<sup>3</sup> بدون أثر على صحة مسطرة فرض الضريبة، مادام أن الإشعار المذكور قد تم التوصل به في الآجال المناسبة.

و يعتبر العنوان المدلى به من قبل الخاضع للضريبة، العنوان الوحيد الذي يجب على الإدارة أن تخاطب من خلاله الخاضع للضريبة. وذلك ما ذهب إليه القضاء الفرنسي، حيث اعتبر في قرار لمجلس الدولة<sup>4</sup> بأن التبليغ في عنوان السكن الثانوي للخاضع للضريبة، يعد باطلا رغم أن الإدارة الجبائية قامت بإرسال رسالة أولى إلى العنوان المدلى به للإدارة ورجعت مذيلة بعبارة "لا يسكن بالعنوان".

وفي حالة ارتكاب الإدارة الجبائية لخطأ جزئي في عنوان الخاضع للضريبة، اعتبر القضاء الفرنسي بأن هذا الخطأ ليس له تأثير على صحة التبليغ مادام الخاضع للضريبة قد وقع على الإشعار بالتوصل<sup>5</sup> أو توصل بالتبليغ داخل الآجال القانونية<sup>6</sup>.

1- أنظر في هذا الصدد :

- قرار محكمة النقض عدد 223 الصادر بتاريخ 25 فبراير 1997، في الملف الاجتماعي عدد 1625/1/4/276، مشار إليه من طرف بوبكر مهلول، مسطرة التبليغ والتبليغ الإلكتروني، مكتبة دار السلام، الرباط، يونيو 2005، ص 98.  
- قرار محكمة النقض عدد 250 الصادر بتاريخ 11 ابريل 2002 في الملف الإداري رقم 2001/1/4/870، مشار إليه من طرف إسماعيل زكير وفاطمة غيلالي في منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري، م.س، ص434، وقد جاء في هذا القرار ما يلي: "إن القانون يستلزم للشروع في تنفيذ الضريبة أن يكون الطرف المطالب بأدائها قد توصل بالإنذار القانوني إما شخصيا وإما في موطنه بواسطة أحد الأشخاص الذين خولهم القانون صلاحية التسليم ثم للشخص نفسه، وإنما تم للغير دون تحديد المكان الذي تم فيه التسليم المحتج به ولا اسم من تسلم الطي ولا صفة ولا اسم القائم بالتبليغ، ولم يكن ما أدلى به يشكل حجة مقبولة، مما يجعل ما أنير بدون أساس."

2 - Article L218-A-1 du code Générale des Impôts Français .

3 - Arrêt du la CAA de paris n° 97-528 du 9 Mars 2000

4 - Arrêt du CE n° 239975 du 27 juillet 2005 RJF n° 1231 du 11/2005 .

5 - Arrêt du CE n°39700 du 20 février 1985 .

6- Arrêt du CE n° 49708 du 7 novembre 1986 et n°140263 du 23 novembre 1988.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

كما أن تغيير الخاضع للضريبة لموطنه الضريبي ولو بصفة مؤقتة دون إخبار الإدارة الجبائية، لا يرتب أي أثر على صحة التبليغ الذي أنجزته الإدارة في العنوان المعروف لدى مصالحها<sup>1</sup>، مادام الخاضع للضريبة لم يتخذ التدابير اللازمة لضمان وصول البريد إليه.

### المطلب الثاني: التمييز بين البطلان والجزاءات المشابهة له

إن المشرع وهو يسن قواعد القانون المسطري يحاول حماية الضمانات الواردة به، فيضع بذلك جزاءات تترتب على الإخلال بتلك القواعد، ويعتبر البطلان أهم جزاء يمكن أن يلحق إجراء معيباً، لذا أولاه كل من المشرع والقضاء والفقهاء عناية متميزة، غير أن هذا لا يعني انتفاء وجود جزاءات أخرى تتشابه مع البطلان في ناحية، وتختلف عنه في نواحي أخرى.

وتتمثل هذه الجزاءات التي تتشابه مع البطلان في السقوط والانعدام وعدم القبول، فكيف سنميزها عن بعض؟

إن ذلك يتطلب منا تناول هذه الجزاءات في فقرتين، بحيث سنخصص (الفقرة الأولى) للحديث عن الفرق بين كل من البطلان والسقوط، في حين سنخصص (الفقرة الثانية) لتمييز البطلان عن الانعدام وعدم القبول.

### الفقرة الأولى: الفرق بين البطلان والسقوط

إذا كان البطلان كما عرفناه هو وصف قانوني لعمل قانوني ينقصه شرط من شروط صحته<sup>2</sup>، فإن السقوط هو جزاء عدم احترام شرط الوقت، أي أنه لم يتخذ خلال الأجل التي حددها القانون، ويبقى الإجراء رغم ذلك صحيحاً لا يشوبه أي عيب<sup>3</sup>.

1- Arrêt du CE n° 83196 du 5 octobre 1973 1986 et n° 6203 du 27 juillet 1988.

- أشار إليها الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، م.س، ص176-177.

2- عبد الحميد الشورابي، البطلان المدني الإجرائي والموضوعي، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، سنة 2010، ص22.

3- أحمد الشافعي، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، م.س، ص13.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

فالسقوط تكييف يرد على الحق أو السلطة في مباشرة الإجراء من قبل الأطراف وغيرها بعد انقضاء الآجال التي يجب أن يباشر خلالها كما حددها القانون، وهو لا يرد على الأعمال التي يقوم بها القاضي<sup>1</sup>.

وكلا من البطلان والسقوط يعتبر من الجزاءات التي يحددها القانون عند مخالفة الشكل القانوني المحدد لاتخاذ الإجراءات.

فالبطلان هو جزاء مخالفة الشروط الشكلية لصحة الإجراءات، والسقوط هو الجزاء المحدد لعدم استعمال الحق الإجرائي في الزمن أو الترتيب المحدد في القانون وتحديد ظرف زمني أو مناسبة معينة لاستعمال الحق<sup>2</sup>.

و يختلف السقوط عن البطلان في كون أن الأول يرد على الحق في مباشرة الإجراء القانوني، بينما يرد الثاني على الإجراء ذاته، وهذا تمييز من حيث موضوع الجزاء الإجرائي.

أما من حيث القاعدة محل المخالفة، فالسقوط لا يكون إلا حيث تكون المخالفة متعلقة بقاعدة تقرر ميعادا معيناً في مباشرة الإجراء، في حين أن البطلان يكون عند مخالفة الإجراء لأية قاعدة جوهرية<sup>3</sup>، بمعنى أن البطلان تطور كتكييف قانوني بالنسبة لكل الأعمال الإجرائية، أما السقوط فهو غير متطور بالنسبة لبعض الأعمال<sup>4</sup>، ويختلف البطلان عن السقوط كذلك، في أن الأول يمكن تجديده وتصحيحه، إذا كان ذلك ممكناً<sup>5</sup>، أما الثاني أي السقوط فهو غير قابل للتصحيح والتجديد<sup>6</sup>.

ومن الفروق كذلك بين البطلان والسقوط من حيث الآثار التي يترتب عليها، نجد أن بطلان إجراء معين يؤدي إلى زواله بأثر رجعي، أي أنه يزول هو وما تولد عنه من آثار من تاريخ اتخاذه، بينما السقوط عكس البطلان ليس له أثر رجعي.

1- أحمد فتحي سرور، نظرية البطلان في قانون الإجراءات الجنائية، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1959، ص 73.  
2- عبد الحميد الشورابي، البطلان المدني الإجرائي والموضوعي، م.س، ص 22.  
3- إدريس الحياتي، نظرية البطلان في القانون المسطري المغربي، م.س، ص 44.  
4- نبيل إسماعيل عمر، سقوط الحق في اتخاذ الإجراء في قانون المرافعات، منشأة المعارف، الإسكندرية 1989، ص 221.  
5- يتعلق الأمر بالبطلان النسبي، أما البطلان المطلق المتعلق بالنظام العام، فإنه لا يمكن تصحيحه ولا تجديده.  
6- أحمد الشافعي، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، م.س، ص 15.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

هذه إذا أهم الفروق التي تميز البطلان عن السقوط، فما هي تلك التي تميز البطلان عن الانعدام وعدم القبول؟

### الفقرة الثانية: تمييز البطلان عن عدم القبول و الانعدام

سنحاول في هذه الفقرة التمييز بين كل من البطلان وعدم القبول (أولا) وبين البطلان و الانعدام (ثانيا).

#### أولا: تمييز البطلان عن عدم القبول

إن عدم القبول هو امتناع أو رفض القاضي الفصل في موضوع الطلب أو الدعوى نتيجة عدم توفر الشروط الشكلية أو الموضوعية التي يتطلبها القانون لإخطار المحكمة بموضوع الدعوى<sup>1</sup>، فعدم القبول ليس جزاء يلحق إجراء من الإجراءات لعيب فيه، وإنما هو جزاء يرتبه القانون نتيجة تخلف أحد الشروط الإجرائية التي يتطلبها القانون والتي تعطي للإجراء الذي يؤسس عليها الشرعية القانونية<sup>2</sup>.

فعدم القبول لا ينصرف إلى الإجراء المعيب نفسه بعيب البطلان أو السقوط، وإنما يقتصر أثره على رفض الدعوى أو الطلب المبني على الإجراء المعيب، فإذا كان القانون قد عمل على اشتراط شروط معينة يجب احترامها عند رفع الدعوى وتقديم الطلبات، فإن تخلف إحداها يجعل القاضي يمتنع عن الفصل فيها ويتوجب عليه الحكم بعدم قبولها<sup>3</sup>، وهناك علاقة بين البطلان وعدم القبول تتجلى في كون الأول يعتبر خطوة أولى للثاني، فإذا كانت عريضة الاستئناف أو الطعن بالنقض باطلة مثلا، فإن الجهة القضائية المختصة تقضي بعدم القبول.

وتبرز العلاقة واضحة بين السقوط والبطلان وعدم القبول، بحيث يترتب البطلان على سقوط الحق في مباشرة إجراء معين، يؤدي بدوره إلى الحكم بعدم القبول، وإذا كان السقوط مرحلة يتلوه البطلان، فإن البطلان يعتبر بدوره مرحلة أولى يترتب عنه عدم القبول، وإذا

1- أحمد الشافعي، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، م.س، ص16.

2- مأمون محمد سلامة، الإجراءات الجبائية في التشريع العصري، الجزء الثاني، دار الفكر العربي، 1988، ص 368.

3- أحمد الشافعي، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، م.س، ص16.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

كان لا يمكن الحكم بعدم القبول دون القضاء بالبطلان، فإنه يمكن أن يترتب السقوط دون الحكم ببطلان الإجراء، إذا لم يقم الطرف بالإجراء بعد سقوط حقه في القيام به<sup>1</sup>.

و يوجد تشابه بين البطلان وعدم القبول، فإذا كان يمكن تجديد البطلان النسبي، فإنه يمكن كذلك تجديد الإجراء الذي على أساسه حكم بعدم قبول الطعن أو الدعوى إذا اجتمعت الشروط التي يتطلبها القانون.

ويظهر وجه الشبه من جهة أخرى، بين عدم القبول والبطلان المطلق أو البطلان المتعلق بالنظام العام، في أنه لما كان عدم القبول يفترض عدم توفر الشروط الشكلية أو الموضوعية لاتصال المحكمة بالدعوى، فذلك يعني عدم توفر الرابطة الإجرائية الصحيحة، أو انعدام الصفة في الطرف الذي يتخذ الإجراء، وعليه فعدم القبول يعتبر من النظام العام، وبناء على ذلك يجب أن تقضي به المحكمة من تلقاء نفسها دون طلب من الأطراف، كما يجوز للأطراف إثارته في أي مرحلة من مراحل الدعوى، ولو للمرة الأولى أمام القضاء<sup>2</sup>.

وإذا كان البطلان يقترن بعدم القبول فيما سبق ذكره، فإنه يختلف عنه كذلك في كون البطلان هو جزء يواجه مسألة صحة الطلب القضائي أو أي إجراء مسطري آخر، بينما عدم القبول هو جزء يواجه مسألة توفر أو عدم توفر الشروط اللازمة لقبول الطلب القضائي.

فاستخدام عبارة عدم القبول التي لها مفهوم تقني محدد، لا يمكن أن تنصل إلى المفهوم الواسع لفكرة البطلان<sup>3</sup>.

### ثانياً: الفرق بين البطلان و الانعدام

إن الانعدام هو عيب جوهري هام، بلغ درجة قصوى، يصيب كيان ووجود الإجراء ذاته فيحرمه من التكون والنشأة، بحيث لا يكون له أي اعتبار، وبمعنى أدق فهو يعني- أي الانعدام- أن الإجراء ليس له وجود قانوني وبدون فعالية تماماً<sup>4</sup>.

1- أحمد فتحي سرور، نظرية البطلان في قانون الإجراءات الجنائية، م.س، ص 85.

2- أحمد الشافعي، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، م.س، ص 19.

3 - Mohamed Abdel khalek Omar, La notion d'irrecevabilité en droit judiciaire privé, librairie générale de droit de jurisprudence, paris 1967, P19.

4- أحمد الشافعي، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، م.س، ص 25.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

والانعدام كذلك هو خرق ركن أو مبدأ جوهرى في المسطرة، فهو جزء يترتب على فقد العمل الإجرائى لأحد مقوماته الأساسية أى ركن لازم لوجوده، ذلك أن لكل إجراء من إجراءات المسطرة أركانها التي يقوم عليها، فإذا لم تتوفر أحد أركانها، فإن الإجراء يكون منعماً<sup>1</sup>.

ويتفق الانعدام مع البطلان المطلق في أنه يجوز لكل من أطراف الدعوى التمسك به ولو لم تكن له مصلحة مباشرة في ذلك، كما أنه يجب أن تقضى به المحكمة من تلقاء نفسها حتى ولو لم يطلبه الأطراف، كما يجوز إثارته ولو لأول مرة أمام القضاء.

ولقد اختلف القانون والقضاء حول فكرة الانعدام ذاتها، وإذا كان البعض يرى أن الانعدام هو فكرة مختلفة عن البطلان في أسبابها وآثارها، فإن هناك من يرى أنه نفس النتائج التي تترتب عن البطلان، وعليه فلا فائدة البتة من فكرة الانعدام وذلك لعدم فعاليتها.

ويختلف الانعدام عن البطلان في عدة نواحي يتجلى أهمها فيما يلي:

- إن الانعدام يفترض انقضاء أحد مقومات وجود الإجراء، أما البطلان فيفترض انتفاء أحد شروط صحة الإجراء، فالبطلان رغم أنه يلحق الإجراء، فإن هذا الأخير يبقى له وجوده القانونى ويكون معيباً فقط، أما الانعدام فحين يلحق الإجراء يصبح هذا الأخير غير موجود أصلاً<sup>2</sup>.

- بالنسبة للآثار المترتبة عن الجزاءين، فإنه إذا كان البطلان يلحق الإجراء المعيب نفسه وقد يمتد أحياناً إلى الإجراءات اللاحقة له، فإنه بالنسبة للانعدام يجب التنكير أنه يلحق الإجراء المشوب بالانعدام وحده، ولا يمتد إلى الإجراءات اللاحقة له<sup>3</sup>.

- إن الانعدام لا يقبل التصحيح عكس البطلان الذي يقبله، فالإجراء المنعدم لا يتطهر بالتصحيح لأنه غير معيب بل غير موجود، أما الإجراء الباطل فهو مشوب بالعيوب ويتطهر بتصحيحه<sup>4</sup>.

1- إدريس الحياتى، نظرية البطلان في القانون المسطري المغربى، م.س، ص39.

2- إدريس الحياتى، نظرية البطلان في القانون المسطري المغربى، م.س، ص41.

3 - أحمد الشافعى، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، م.س، ص26.

4 إدريس الحياتى، نظرية البطلان في القانون المسطري المغربى، م.س، ص42.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- إن الإجراء المنعدم لا يكتسب حجية الشيء المقضي به بمضي الزمن أو التقادم، في حين أن الحكم المشوب بالبطلان يكتسب حجية الشيء المقضي به.

- الإجراء أو الحكم المنعدم لا يحتاج إلى حكم قضائي للتقرير بانعدامه، فهو في الأصل منعدم لا وجود له، بخلاف الإجراء أو الحكم المشوب بعيب البطلان، فلا بد من حكم قضائي يقضي ببطلانه.

ويلاحظ أن الانعدام لا يختلف كثيرا عن البطلان الموضوعي وعدم القبول، إذ يمكن إثارة جميع هذه الجزاءات خلال جميع مراحل الدعوى وذلك دون أن يلحق أحد الأطراف ضرر ما<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: موقف المشرع والقضاء الإداري من البطلان

لقد اشترك كل من التشريع والقضاء في إثراء وتطوير البطلان، وقد تم ذلك بكيفية منسجمة ومنسقة، بحيث نجد المشرع قد نص صراحة على حالتين للبطلان وذلك حماية لحقوق كل من الخاضع للضريبة والخزينة العامة، كما أن القضاء الإداري لا يتوانى عن أعمال رقابته والقضاء بإبطال التصرف القانوني الذي يتم بكيفية تمس بحقوق الدفاع وتضر بمصلحة الأطراف.

وتأسيسا على ما سبق وللإحاطة بهذا الموضوع، فإننا سنحاول انطلاقا من هذا المبحث التعرض لكل من موقف المشرع (المطلب الأول) وموقف القضاء (المطلب الثاني) من البطلان في الميدان الجبائي.

#### المطلب الأول: موقف المشرع

نص المشرع صراحة على حالات للبطلان، بحيث رتب على عدم مراعاة أو إغفال الأحكام أو المقترضات التي وضعها في المجال الجبائي، البطلان، ويرجع تنصيب المشرع على هذه الحالات لسببين رئيسيين، يتمثل الأول في رغبته في عدم التوسع في البطلان

1- أحمد الشافعي، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، م.س، ص26.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

(الفقرة الأولى)، في حين يتجلى السبب الثاني في الرغبة في حماية الخاضع للضريبة من تعسف الإدارة الضريبية (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: رغبة المشرع في عدم التوسع في البطلان

يعتبر البطلان من مشكلات القوانين الإجرائية، فهذه القوانين، تعنى برسم شكليات معينة تحقق حماية قانونية للأطراف، فإذا تخلفت هذه الشكليات تمت التضحية بالحق لفائدة الشكل، نتيجة بطلان الإجراءات، واهتمام المشرع بتنظيم الأشكال ليس عبثاً، وإنما هي مقررّة لحماية مصالح الأطراف، إلا أن البطلان كعلاج لا يصح أن يكون في ذات الوقت داءً، وحتى لا يكون كذلك، فلا بد أن يؤخذ فيه بقدر، فلا يتوسع المشرع فيه على نحو يصبح فيه الشكل على المضمون غالب، ولا يضيق فيه بحيث يهدر الشكل على المطلوب، بدعوى أن العبرة بالمضمون<sup>1</sup>.

وإذا كانت التشريعات قد اختلفت في معالجتها للبطلان بين اتجاه يجعله بيد المشرع وفقاً لمبدأ "لا بطلان بدون نص"، وآخر يجعله معلقاً على تحقيق الضرر، هذا فضلاً عن القوانين القديمة التي نجدها ترمي بالمقام الأول إلى احترام الأشكال وترتب البطلان على مخالفتها، فإن التشريعات الحديثة بدأت تتخلص من الشكلية الإجرائية العميقة وذلك بربط البطلان بتحقيق الغاية من الإجراء، فإذا تحققت الغاية، كان الإجراء صحيحاً ولو نص القانون على البطلان<sup>2</sup>.

كما أصبح مسلك التشريعات الحديثة يميل بالكفة إلى ناحية مصالح الخصوم والنظر إلى الشكل على أنه مجرد وسيلة من صنع المشرع يقضي من ورائها تحقيق غايات معينة، فإن تحققت تلك الغايات، فلا يحكم بالبطلان تمسكاً بمخالفة الشكل، وهذا ما أكدته إدارية وجدة في أحد أحكامها حينما قضت فيه رداً على طلب المدعي ببطلان المسطرة لأن الإدارة تجاوزت مدة الستة أشهر، وهكذا جاء في إحدى حيثيات هذا الحكم: "إنه لا يوجد جزاء

1- الصابري رشيدة، مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، لقاء مشترك بين المجلس الأعلى ومديرية الضرائب، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس، دفاثر المجلس الأعلى، عدد 8، مطبعة إلبت، الرباط سنة 2005، ص 103.

2- أحمد هندي، التمسك بالبطلان في قانون المرافعات، محاولة للحد من البطلان من خلال تقييد التمسك به سواء عن طريق الدفع و الغياب و الطعن و المنازعة في التنفيذ على ضوء محكمة النقض المصرية والفرنسية، دار الجامعة الجديد للنشر، الإسكندرية، سنة 2010، ص9.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

البطلان، وحتى إذا وجد، فإن الغاية من المسطرة ككل هي عرض النزاع على اللجان الضريبية، وأن ممارسة الخاضع للضريبة لحقه في الطعن أمام اللجان، يخفي ما قد لحق بمسطرة الإشعار من عيوب"<sup>1</sup>.

هذا وإن صح أن الشكل مجرد وسيلة للوصول إلى غاية المشرع، إلا أن منها ما يرتبط بحقوق الأفراد، كما هو الشأن بالنسبة للحالتين التي نص المشرع على البطلان كجزاء على مخالفتها.

وتجدر الإشارة إلى أنه وبالرغم من التمييز بين الشكليات الجوهرية والثانوية التي أصبحت من المسلمات في القانون الإداري، فإنه لم يتم الاتفاق على معاييرها بشكل دقيق، فهناك رأي يقول بأن الشكليات الثانوية هي المقررة لصالح الإدارة، والجوهرية هي المقررة لصالح الأفراد، والأفراد ليس لهم التمسك بالبطلان عند مخالفة النوع الأول من الشكليات، وقد أخذت بعض الأحكام بهذا المعيار<sup>2</sup>.

كما اختلفت الآراء كذلك حول الأخطاء الشكلية خاصة تلك المتعلقة بالتبليغ والمؤدية للبطلان حول ما إن كانت تعتبر أخطاء جسيمة أم لا، وهكذا وعلى الرغم من عدم توفر هذا المصطلح على تعريف دقيق، فإنه يمكن أن نميز بين كل حالة على حدى، فقد استقر الرأي في الغالب على اعتبار أن الأخطاء المرتكبة خاصة خلال مرحلة المراقبة الجبائية، تعتبر أخطاء جسيمة لأنها تخرق الضمانات المخولة للخاضع للضريبة.

وقد ذهب الاجتهاد القضائي الفرنسي في هذا الباب إلى أنه في حالة وجود شكليات تلزم الإدارة الجبائية بالتقيد بها، فإن عدم تطبيقها يترتب عنه عدم قانونية الإجراء الممكن أن يفضي إلى البطلان، غير أن مجلس الدولة الفرنسي أفرز اجتهادات تحد من هذا التوجه، بحيث أقر بأهمية الإجراءات الشكلية مع مراعاة بعض الإجراءات التي يمكن أن تؤدي إلى بطلان الإجراء<sup>3</sup>.

1- حكم إدارية وجدة عدد 98/160 الصادر بتاريخ 98/10/13 في الملف الإداري رقم 97/837، أوردته رشيدة الصابري، مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه، م.س، ص 105.

2- محمد المرغني، القضاء الإداري المغربي، مبدأ الشرعية وقضاء الإلغاء وقضاء التعويض، مطبعة الأمنية، الرباط، 1976-1977، ص 110.

3- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 162.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

و هكذا ميز مجلس الدولة الفرنسي بين الشكليات الجسيمة والشكليات غير الجسيمة، بحيث أن خرق الشكليات الجسيمة ينتج عنه عدم قانونية الإجراء، إلا أنه طرحت إشكالية تحديد ما هو المقصود بالشكليات الجسيمة وما هي المعايير الواجب اعتبارها لتحديدها؟.

وفي هذا الباب ذهب الاجتهاد الفرنسي إلى البحث عن الآراء العميقة للمشرع في الحالة التي يكون فيها الإجراء الشكلي منصوص عليه بكيفية صريحة في النص القانوني.

وفي حالة عدم وجود نص تشريعي صريح، فإن الاجتهاد يميل إلى اعتبار الشكالية مهمة وجسيمة عندما يكون لها تأثير على القرار أو بصفة عامة عندما يكون موضوعها مرتبطا بالضمانات الممنوحة للخاضع للضريبة، ومن تم، فإن كل شكالية منصوص عليها بصفة أساسية لصالح الإدارة الجبائية، تعتبر في نظر الاجتهاد الفرنسي بمثابة شكالية غير جسيمة، وبالتالي يمكن أن لا يترتب عنها البطلان في حالة الإخلال بها<sup>1</sup>.

وبخصوص التشريع الجبائي المغربي، تعتبر من الأخطاء الجسيمة التي أقر فيها المشرع البطلان، مقتضيات المادتين 220 و 221 من المدونة العامة للضرائب.

فبالرجوع إلى القانون الجبائي، نجد أنه لم يتم النص إلا على حالتين من الاخلالات المسطرية والتي يترتب عنهما البطلان، وكما سبقت الإشارة إلى ذلك تتعلق أولهما بعدم توجيه الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أوهما معا على الأقل خمسة عشر (15) يوما قبل إجراء الإدارة لعملية الفحص، وثانيهما بعدم تبليغ الإدارة إلى الخاضع للضريبة الرسالة الثانية المقررة في إطار مسطرة التصحيح داخل أجل ستين (60) يوما من تاريخ توصل الإدارة بجواب الخاضع للضريبة عن الرسالة الأولى، وتضيف نفس المادة على أنه لا يجوز إثارة حالات البطلان هذه من لدن الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

و تنص المادة 155 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية على نفس المقتضيات السالفة الذكر، مع فارق يتعلق بعدم التطرق إلى وقت إثارة هذه الحالات من

1- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 163.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

البطلان، نظرا لكون اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة لا تنظر في المنازعات المتعلقة بالرسوم المفروضة لفائدة الجماعات المحلية.

وهكذا فبالنسبة للقانون المغربي، نجد أن المشرع قرر البطلان في الحالتين المذكورتين فقط، بغرض الحرص على ضمان حقوق الخاضعين للضريبة على أخذ جميع التدابير الضرورية قبل إقدام الإدارة على بدء مسطرة التصحيح وتحميلها لمسئوليتها التقصيرية في هذا المجال، لما في ذلك من ضمان لاستقرار الأمن القانوني و الجبائي اللازمين لاستقرار تنشيط الدورة الاقتصادية.

و المنتبغ للعمل الإداري يلاحظ بأن الإدارة من تلقاء نفسها ودون أي موجب قانوني توفر للخاضعين للضريبة ضمانات إضافية، وهذه المرة ضمانات على مستوى الموضوع تتمثل مثلا في تضمين الإشعار بالفحص المعلومات الأساسية التي من شأنها أن توضح للخاضع للضريبة السنوات الخاضعة للضريبة، ونوع الضريبة موضوع المراقبة، وكذلك من خلال تضمين الرسائل الموجهة للخاضع للضريبة بالنصوص القانونية المنظمة لها.

لكن في المقابل، نجد بعض الخاضعين للضريبة الذين يطالبون بإبطال الضريبة رغم أن الإدارة عبرت عن حسن نيتها وقامت بمراسلة الخاضع للضريبة وفق المعطيات المتوفرة لديها، وخاصة فيما يتعلق بالفرض التلقائي، بل ومعتبرين في بعض الحالات أن الإدارة حرمتهم من حق الدفاع، والحال أنه في جل الحالات تكون الإدارة قد بادرت إلى مراسلة الخاضع للضريبة، إلا أن سببا خارجا عن إرادتها حال دون ذلك، كأن يصرح الخاضع للضريبة بعنوان ناقص و أن يرجع الطي حامل العبارة غير مطلوب.

ففي كلتا الحالتين تكون الإدارة قد عبرت عن حسن نيتها ورغبتها في عدم فرض الضريبة قبل إبلاغ الخاضع للضريبة طبقا للنصوص القانونية، إلا أن المانع يأتي من الخاضع للضريبة نفسه، إما بعدم سحب الرسالة من مصالح البريد، أو بعدم التصريح بالعنوان الصحيح الذي يمكن معه العثور عليه، فمعطيات هذه الحالة أن الخاضع للضريبة لم يصرح تلقائيا بالواقعة المنشئة للضريبة، كما أنه وقف حائلا أمام استكمال المسطرة،

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

والموقف القضائي عبر ببطلان المسطرة الذي يترتب عنه بالضرورة إعفاء الخاضع للضريبة من المساهمة في تحمل الأعباء العامة<sup>1</sup>.

وهناك أيضا من يميز بين العيوب و الاخلالات الجوهرية و الاخلالات القانونية، فبالنسبة للأولى، فإن القاضي ملزم بالبت في حدود طلبات المسطرة بمقال الطعن دون القاعدة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية<sup>2</sup>.

أما بالنسبة للثانية، حيث أن القرار المنشئ للضريبة يبدو معينا من الزاوية القانونية، فإن قاضي الضرائب يملك من الصلاحيات ما يؤهله لإثارة هذا العيب تلقائيا حفاظا على المشروعية التي يجب أن تسود الأعمال الإدارية بشكل عام<sup>3</sup>.

والبطلان كما سبقت الإشارة لذلك، يعد من أقسى الجزاءات القانونية نظرا لآثاره الخطيرة والتي تؤدي إلى إعدام الآثار المترتبة عنه لاحقا، وقد تؤدي إلى فقد الحق برمته في بعض الحالات.

وهكذا فمن خلال النص على حالتين فقط للبطلان، يظهر جليا رغبة المشرع في عدم التوسع في البطلان، مواكبة منه للاتجاهات الجديدة ورغبة في الحفاظ على الدين الضريبي، لأن الدين الضريبي ليس دينا عاديا، وما يؤكد هذا التوجه هو نص المشرع على عدم إثارة البطلان لأول مرة أمام اللجنة الوطنية.

من جهة أخرى، نجد المشرع المصري يقرر أن تحقق الغاية من الإجراء يمنع الحكم ببطلانه، ونظيره الفرنسي منع الحكم بالبطلان حتى إذا خالف الشكل نص القانون، طالما لم يتحقق ضرر من جراء ذلك، كما أن كلا المشرعين أجازا تصحيح الإجراء الباطل تمسكا بمخالفة الشكل<sup>4</sup>.

1- رشيدة الصابري، مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه، م.س، ص 104.  
2- تنص المادة 7 من قانون 90.41 المنظم للمحاكم الإدارية على أنه: "تطبق أمام المحاكم الإدارية القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

3 -Thierry Alembert-Jean-Jacques NEUR, le droit contentieux, édition Economica, P 120.

4- فتحي والي : " نظرية البطلان في قانون المرافعات، "رسالة القاهرة"، الطبعة الثانية، القاهرة، سنة 1997، ص 8-10.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وتأسيسا على ما سبق، فقد حاولنا من خلال هذه الفقرة وضع اليد على قساوة مؤسسة البطلان والخطورة التي تنطوي عليها، هذه الخطورة التي تعبر عن رغبة المشرع المغربي في الحد من البطلان في المادة الضريبية.

### الفقرة الثانية: حماية الملزم من تعسف الإدارة الضريبية

يسعى المشرع إلى تنظيم مجموعة من القواعد التي تهدف بالأساس إلى الحد من السلطة المخولة للإدارة الجبائية في فرض الضريبة من جهة، وذلك قصد استعمالها من دون شطط، ولتمكين الخاضع للضريبة من الدفاع عن حقوقه ومركزه القانوني من جهة أخرى.

ذلك أن الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية قد جعلها تتعسف في استعمالها وهي بصدد فرض أو تحصيل الجبائية، لذا كان تدخل المشرع حينما نص على جزاء البطلان في حالتين هو تقييد سلطة الإدارة الضريبية، وجعلها تقوم باحترام إجراءات مسطرية جوهرية تتعلق بحقوق الخاضع للضريبة قبل الإقدام على فرض الضريبة أو تحصيلها.

وإذا كانت هذه هي أهم الأسباب التي جعلت المشرع يشير إلى البطلان في الحالتين المشار إليهما سلفا، فهناك من المختصين<sup>1</sup> من يرى عكس ذلك، ويعتبر أن الحالتين معا موضوع البطلان معا لا صلة لهما بمبدأ حق الدفاع، لكون الحالة الأولى المتعلقة بإرسال الإشعار بالتحقيق وأجل الخمسة عشر (15) يوما، لا تعتبر مرحلة من مراحل المسطرة التوجيهية التي تنطلق ابتداء من تبليغ رسالة التصحيح الأولى إلى الخاضع للضريبة.

أما الحالة الثانية المتعلقة بجواب المفتش على رسالة الخاضع للضريبة داخل أجل الستين يوما، فهي كذلك لا تمس بحق من حقوق الخاضع للضريبة ولو تعدى المفتش أجل الستين يوما المحدد من طرف المفتش، فهذا لا يحرم الخاضع للضريبة من حقه في الدفاع، فزيادة يوم أو عدة أيام على أجل 60 يوما لا تضر الخاضع للضريبة في شيء، كما يعتبر هؤلاء المختصين أن الأهداف المتوخاة من هذه المقترضات السالفة الذكر لا مبرر لها من الناحية القانونية، كما أنها تعتبر مقترضات قاسية، وأن المشرع إذا كان من خلالها يريد

1- أحمد بنيطو، القضاء الإداري مطالب بالتححرر من هيمنة القانون الإداري، مقال منشور في مجلة عدالة، عدد 7، يناير. الرباط 2011 ص 31 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

أن يحث الإدارة الجبائية على عدم التباطؤ في إتمام المسطرة التوجيهية، فبإمكانه عوض إقرار بطلان المسطرة بأكملها، الاكتفاء بتخفيض أو عدم احتساب غرامات التأخير مثلا، كما اعتبر هؤلاء المختصين بأن إبطال المسطرة بأكملها لا يتناسب مع الأسباب التي أوردها المشرع في المدونة العامة للضرائب والتي تؤدي إلى بطلان مسطرة تصحيح أسس فرض الضريبة<sup>1</sup>.

غير أن مشاطرة هذا الرأي والقول بأن الحالتين ليس لهما علاقة بحق الدفاع، هو قول مردود وغير منطقي، وذلك نظرا لطبيعة القانون الجبائي الذي يعتبر قانونا إجرائيا بامتياز، يستدعي احترام الأجال والشكليات المسطرية.

ومن شأن عدم احترام الأجال القانونية والشكليات، أن يعصف بمنظومة الجبايات برمتها، ويفتح الباب على مصراعيه أمام ممارسات أقل ما يمكن أن يقال عنها هو كونها ستفضي إلى تشجيع ثقافة المحسوبية و الزبونية داخل الإدارة الجبائية، وذلك عن طريق منح صلاحيات واسعة للإدارة الجبائية وتوسيع مجال سلطتها التقديرية.

وهكذا، فإن المبرر القانوني للتنصيص على البطلان كجزاء للإخلال بالقواعد المسطرية هو حماية الخاضع للضريبة من تعسف الإدارة الجبائية، لأن الغاية من الحالة الأولى المتعلقة بضرورة تبليغ الخاضع للضريبة بأجل خمسة عشر (15) يوما قبل إجراء عملية الفحص هي تفادي عنصر المباغته وتمكين الخاضع للضريبة من إيجاد أوجه دفاعه، فالإشعار بالفحص إجراء مهم اعتبره المشرع من الأهمية بما كان تفاديا للشطط في استعمال السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية في هذا المجال<sup>2</sup>، وأما الحالة الثانية والتي تتعلق بضرورة جواب الإدارة داخل أجل الستين يوما، فإن الغاية منها تكمن أساسا في احترام الأجال المسطرية وبالتالي تفادي طول المسطرة.

### المطلب الثاني: التوجه القضائي في مجال البطلان الجبائي

1- أحمد بنيطو، نفس المرجع، ص 31.  
2- الحسن كثير، بطلان المسطرة في القانون الجبائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، م.س، ص 93.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

لقد كان للقضاء فضل كبير في إثراء حركية البطلان، وذلك بإنشائه لحالات جديدة للبطلان لم ينص عليها القانون، و يتمظهر ذلك جليا عندما يكون التصرف المعيب ينطوي على خرق صارخ للقواعد المسطرية، ويشكل مساسا بحقوق الدفاع والحريات الفردية.

ومن هذا المنطلق نجد تشريعات الدول يتجاذبها في مجال البطلان اتجاهان أو مذهبان، فهناك من الدول من لا تعترف إلا بالبطلان المنصوص عليه في القانون ولا تأخذ إلا بحالات البطلان التي أوردها القانون على سبيل الحصر، في حين يأخذ الفريق الثاني بالبطلان الجوهرية أو الذاتي الذي يقضي به القضاء حتى ولو لم ينص عليه القانون، إذا كان الإجراء أو التصرف قد خالف قاعدة من القواعد الجوهرية في الإجراءات، وقد أخذت قوانين كل من مصر وفرنسا وتونس والمغرب بالمذهبين معا، كما أخذ القانون الجزائري بالمذهبين القانوني والجوهري<sup>1</sup>.

هذا وقد أثار البطلان كأثر غير منصوص عليه قانونا، إشكالية حول مدى احترام مبدأ الشرعية الضريبية "لا بطلان إلا بنص" من طرف القضاء، هذا الأخير الذي لا يتقيد بضرورة التنصيص على البطلان حتى يقضي به (الفقرة الأولى)، بحيث يتمسك بالضمانات المخولة للخاضع للضريبة باعتباره طرفا ضعيفا داخل المنازعة الجبائية (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: خروج القضاء عن قاعدة لا بطلان بدون نص

بالرجوع إلى الفصل 71 من الدستور المغربي المحدد لاختصاصات البرلمان والتي من ضمنها الاختصاصات المتعلقة بإحداث الضريبة أو تعديلها أو إلغائها وكذلك تحديد قواعد الوعاء الضريبي وطرق اكتساب الضريبة وتحصيلها، هذا الاختصاص الذي يعتبر تكريسا لمبدأ المشروعية الضريبية المنصوص عليها في الفصل 39 من نفس الدستور الذي ينص على أنه: "على الجميع أن يتحمل كل قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية في إحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في الدستور".

وطبقا للقواعد الدستورية أعلاه، فالإلغاء الضريبية من اختصاص المشرع المغربي، ولقد ذهب المشرع الفرنسي في هذا المنحى عندما كرس مبدأ لا بطلان بدون نص جبائي من

1- أحمد الشافعي، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، م.س، ص 28.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

خلال المادة L.80.CA من المدونة العامة للضرائب بفرنسا، حيث نص على الجزاءات وكذا الأخطاء المتعلقة به وهي كالتالي:

- الحكم بالإلغاء في الحالات التي ينص عليها القانون الضريبي صراحة.

- الحكم بإلغاء الغرامات والزيادات في الحالات الأخرى دون المساس بالضريبة

الأصلية وغرامات التأخير، إذا كان الخطأ المرتكب من طرف الإدارة غير جسيم<sup>1</sup>.

وهكذا، وإذا كان الحكم بالبطلان لا يجوز إلا إذا نص عليه القانون صراحة استنادا إلى

قاعدة "لا بطلان إلا بنص"، إذ حيثما نص المشرع على جزاء البطلان على القاضي أن يحكم

به ولو لم يتحقق ضرر استنادا إلى مبدأ البطلان الوجوبي، إلا أن تطبيق هذا المبدأ أثار

صعوبات على مستوى الممارسة القضائية، إذ يصعب على المشرع من جهة أن يتقصى

جميع الإجراءات الأساسية و ينص على جزاء بشأنها، ومن جهة أخرى فقد يؤدي الحكم

بالبطلان في بعض القضايا إلى إهدار الحق من أجل الشكل الذي لم تكن له أهمية تبرر توقيع

هذا الجزاء، لهذا اتجه الفقه والقضاء إلى تكريس وتطبيق قاعدة "لا بطلان إلا بضرر" والتي

بمقتضاها لا يكون القاضي ملزما بالحكم بالبطلان بمجرد النص عليه، كما أنه ليس له سلطة

تقديرية كاملة في الحكم من عدمه، وإنما يكون معيار الحكم بالبطلان هو تحقق الضرر من

المخالفة<sup>2</sup>.

وبالتالي، فإن القاضي الإداري وهو يقرر البطلان لا يتقيد بقاعدة "لا بطلان إلا

بنص"، لأن النصوص الجبائية لا ترتب البطلان عن الاخلالات المسطرية الأخرى، بل

يجنح إلى تطبيق قاعدة "لا بطلان إلا بضرر" المستمدة من الفصل 49 من قانون المسطرة

المدنية، وبالتالي فلا يمكن للقاضي أن يحكم بالبطلان إلا إذا تضررت فعلا مصالح الخاضع

للضريبة بعد إثبات وجه الضرر الحاصل، والضرر يكمن هنا في تفويت الفرصة على

الخاضع للضريبة في مناقشة أساس الضريبة في ظل المسطرة التواجهية المنصوص عليها

1- إبراهيم الشيكور، الاخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، م.س، ص158 .

2- فتحي والي : " نظرية البطلان في قانون المرافعات "، م.س، ص212 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

في القانون الجبائي، والتي تمكنه من تقديم أدلته ومستنداته وتصحيح مراكزه القانونية ما لم تكن الغاية من سلوك إجراءاتها قد تحققت بالفعل<sup>1</sup>.

فمن خلال الإطلاع على مختلف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، نجد أن القضاء لا يتردد في إلغاء الضريبة دون الحاجة للتنصيص على البطلان بمقتضى القانون<sup>2</sup>.

وإذا كان هذا هو التوجه السائد في مختلف القرارات القضائية، فهناك قرار يخالف هذا التوجه العام للقضاء، ليكسر بذلك مبدأ لا بطلان بدون نص، بحيث أن البطلان يستوجب نص قانوني يقر به، ويتعلق الأمر بالقرار عدد 623 بالملف الإداري عدد 2003/214/182، الصادر بتاريخ 2006/07/12<sup>3</sup>، والذي جاء فيه: "...إن جزاء البطلان على مخالفة مقتضى قانوني معين لا يستنتج ضمناً، وإنما يجب التنصيص عليه صراحة؛

و إن ما ذهب إليه الحكم المستأنف من ترتيب جزاء البطلان على عدم احترام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية الأجل المحدد لها لتبليغ مقررها إلى الشركة المستأنف عليها، لا يبنى على أساس قانوني سليم، مادام القانون نفسه لا يرتب أي جزاء على هذا الإخلال، مما يجعل الحكم المستأنف مجاناً للصواب ومعرضاً للإلغاء".

كما نجد القضاء الفرنسي يحاول التخفيف من حدة خطورة البطلان على الالتزام الضريبي، فبالرغم من وجود نص قانوني يقضي بالبطلان في الحالة التي تتعدى فيها مدة المراقبة ثلاثة (3) أشهر، فإن القضاء أبدى مرونة في التطبيق، بحيث أنه لم يقرر البطلان في هذه الحالة، إلا بالنسبة للفرض الضريبي الناتج عن عملية الفحص التي تم إجراؤها خارج الأجل<sup>4</sup>، كما أنه في الحالة التي لم تحترم فيها الإدارة أجلاً معقولاً بين تاريخ التوصل بالإشعار بالفحص وتاريخ بداية الفحص، لم يقرر القضاء البطلان إلا بالنسبة للفترة التي تمت مراقبتها قبل الأوان، فبالإضافة إلى ذلك، فإنه حتى بالنسبة للحالة التي تخطئ فيها الإدارة في تطبيق المسطرة الواجبة، لم يقض القضاء الفرنسي ببطلان المسطرة كما هو

1- محمد قصري، م.س، ص19.

2- راجع القسم الأول فيما يخص المبحث المتعلق بالاختلالات المسطرية الغير المنصوص عليها قانوناً.

3- قرار صادر عن الغرفة الإدارية أورده إبراهيم الشيكور، الاختلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، م.س، ص158.

4- CE : 23 JUIN 1993, n° 96477,9 et 855 , Bicher, R . J. F 8-9/93 n° 1183.

-أشارت إليه رشيدة الصابري، م.س، ص104.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الشأن مثلا بالنسبة للحالة التي تطبق فيها الإدارة مسطرة التصحيح، والحال أن الواقعة تستوجب تطبيق مسطرة الفرض التلقائي، بل نجد القضاء الفرنسي أصبح يبحث عن وجه العلاقة البينة بين الاخلالات المسطرية والوقائع التي سمحت بإجراء الفرض الضريبي، ذلك أن الاكتفاء بالشكلية يعيق القاضي عن البحث في طبيعة التصرف أو الإجراء<sup>1</sup>.

### الفقرة الثانية: تمسك القضاء بضمانات الخاضع للضريبة باعتبارها من النظام العام

على الرغم من أن القانون الضريبي قد نص على حالتين للبطلان فقط، إلا أن القضاء الإداري اعتبر مقتضيات هذا القانون من النظام العام<sup>2</sup>، لكونه قانون إجرائي ومسطري بامتياز يفرض على الإدارة الجبائية قبل تحقيق كل فرض أو تحصيل ضريبي أن تتبع إجراءات جوهرية أمرة من النظام العام، وكل إخلال بها يرتب جزاء البطلان ولو لم يتم التنصيص عليه قانونا، إذ أن من شأن أعمال البطلان كجزاء أن يفرض احترام هذه الإجراءات والقواعد المسطرية.

هكذا، فإن القواعد الإجرائية والمسطرية الواجب سلوكها من طرف الإدارة الضريبية قبل فرض الضريبة أو تصحيح أساسها، هي قواعد إجرائية لها علاقة بالنظام العام وحقوق الدفاع، وخرقها يرتب ضررا للخاضع، ويخرق حق الدفاع الذي يعتبر من أقدس مبادئ القانون الإداري.

إذ أن من أبسط حقوق الإنسان هو حقه في الحرية و الدفاع عن نفسه لمقاومة أي ظلم أو طغيان يقع عليه، ولما كان الميدان الضريبي ميدان خصب تصدر فيه العديد من القرارات التي قد تمس الخاضع للضريبة في ذمته وإمكانياته الاقتصادية والمالية، كان من اللازم السهر سواء من طرف الإدارة الضريبية أو مؤسسة القضاء على احترام حقوق الإنسان حتى لا يتم المساس بهذه الحقوق باسم القانون الضريبي.

1- رشيدة الصابري، م.س، ص105.

2- عبد الكريم الطالب، "الدفع بالبطلان في قانون المسطرة المدنية"، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 66-67، الرباط، سنة 2006، ص 29 و ص31.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وفي هذا الإطار ينبغي عدم التعسف في استخدام السلطات والامتيازات المخولة للإدارة الضريبية، فبالنظر إلى السلطات والامتيازات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة، فإنه يجب على القضاء مراقبة أي استخدام خاطئ وتعسفي لهذه السلطات لإعادة الأمور إلى نصابها<sup>1</sup>.

ولقد استقر القضاء الإداري سواء على مستوى المحاكم الإدارية أو الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في مجموعة من قراراته، على القول بأن كل إخلال بالضمانات المخولة للخاضع للضريبة سواء في إطار مسطرة فرض الضريبة أو تصحيح وعائها أو تحصيلها، يستوجب بطلان هذه المسطرة باعتبارها إجراءات جوهرية أمره لا يجوز مخالفتها، ويجب التقيد بها واحترامها من طرف الإدارة تحت طائلة البطلان، إعمالاً لقاعدة الإجراء غير القانوني لا يترتب عنه أي اثر قانوني، وأن ما بني على باطل فهو باطل<sup>2</sup>.

ولأجل ذلك، تعتبر ضمانات التبليغ عماد عملية الربط الضريبي<sup>3</sup> نظراً لكثرة المراسلات التي تتم بين الجانبين أي بين الإدارة الضريبية وبين الخاضع للضريبة، وذلك ضماناً لكلا الجانبين، فمن جهة فيها ضمان للخاضع للضريبة لحقه في الدفاع، ومن جهة أخرى فيها حماية لحق الإدارة في التحصيل الضريبي، وذلك باعتباره حق أساسي للخرينة لا يجوز التفريط فيه<sup>4</sup>، إذ لا يمكن أن يتم فرض الضريبة من الناحية المنطقية إلا بعد إشعار الخاضع للضريبة بما سوف تقدم عليه الإدارة الجبائية في حقه من إجراءات، ومنحه موازاة مع ذلك الآجال القانونية الكافية لأداء ما بذمته لفائدة خزينة الدولة، أو في حالة المنازعة لإبداء ما يملكه من حجج وسندات وأجوبة للدفاع عن حقوقه<sup>5</sup>.

1- عبد الصادق التامري، أزمة التواصل بين الملزم والإدارة الجبائية، محاولة نقدية لفهم وتطوير علاقة الملزم بالإدارة الجبائية في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص 270-271.

2- محمد قصري، م.س، ص 130.

3- خالد النميلي، حقوق الملزم بالضريبة من خلال مدونة المسطرة الجبائية، مجلة المعيار، عدد 34، فاس، سنة 2007 ص 134.

4- يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مكتبة الرشاد، سطات، سنة 2015، ص 18.

5- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 11.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وبالتالي واعتبارا لما سبق، تعتبر ضمانة التبليغ من الإجراءات الجوهرية التي يجب على الإدارة احترامها لمساسها بحق الدفاع<sup>1</sup>.

حيث جاء في قرار لمحكمة النقض ما يلي<sup>2</sup>: "إذا كان من حق إدارة الضرائب القيام بتصحيح الضرائب الناتجة سواء عن الإقرارات التي أدلى بها الملزمون أو المفروضة عليهم بصفة تلقائية، ومنها الضريبة على القيمة المضافة، فإن صحة عملية المراجعة تتوقف وجوبا على إشعار الملزم وفق المسطرة المنصوص عليها في المادة 43 من قانون رقم 85/30 المنظم للضريبة على القيمة المضافة، وأن عدم تقييد الإدارة بمسطرة المراجعة المذكورة، يجعل العملية لاغية، والفرض الضريبي الناتج عنها كذلك، وذلك نظرا لعدم حصول التبليغ".

وفي نفس التوجه قضت محكمة النقض المصرية بأن القواعد المنظمة لإجراءات الربط الضريبي، تعتبر من القواعد المتعلقة بالنظام العام والتي يترتب على مخالفتها البطلان<sup>3</sup>.

1- حياة بجداني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، نماذج من المنازعات الجبائية والإشكاليات المطروحة في الميدان العملي خلال مراحل الوعاء والتصفية والتحصيل، منشورات المجلة المغربية، سلسلة الدراسات القضائية، الإصدار الثالث، الرباط فبراير 2010، ص54.

2- القرار عدد 723 الصادر بتاريخ 7 أكتوبر 2010 في الملف الإداري عدد 2010/4/813، منشورات قرارات المجلس الأعلى، منازعات الضريبة وتحصيل الديون العمومية، الرباط، سنة 2011، ص95.

3- محمد أحمد عبد الرؤوف ومحمد، المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة مقدمة للحصول على دكتوراه الحقوق، جامعة عين شمس، 1998، ص84.

### خاتمة الفصل الأول

هكذا وتأسيسا على ما سبق، يتضح بأن البطلان هو الجزاء المترتب عن الإخلال بالقواعد المسطرية في النظام الجبائي، إذ أن كل إخلال مترتب عن عدم احترام الإدارة الضريبية للقواعد أو الإجراءات المنصوص عليها قانونا سواء عند فرضها للضريبة أو تحصيلها، يؤدي إلى بطلان المسطرة بأكملها، وبالتالي بطلان الضريبة المترتبة عنها، على اعتبار أن تلك القواعد أو الإجراءات المسطرية الضريبية المنصوص عليها قانونا، إنما هي إجراءات أمر، يجب التقيد بها من طرف الإدارة الجبائية تحت طائلة البطلان، وذلك إعمالا بالقواعد الفقهية التي تعتبر أن الإجراء الباطل لا يترتب أي أثر قانوني و إنما بني على باطل فهو باطل.

### الفصل الثاني: آثار الحكم ببطلان المسطرة على الالتزام الضريبي

يعتبر البطلان كما سبقت الإشارة إلى ذلك من أقسى الجزاءات القانونية التي يمكن أن تطل الإدارة الجبائية، وذلك نظرا لآثاره الجسيمة والتي من نتائجها إعدام الآثار المترتبة عنه لاحقا، والتي قد تؤدي في بعض الأحيان إلى إعدام حقوق الخزينة وفقدان موارد مهمة لفائدة الدولة، ويكون البطلان كنتيجة للإخلال بالقواعد المسطرية المتعلقة بالتبليغ سواء في مجال الوعاء أو التحصيل.

وهكذا، وإذا كان الإخلال بالقواعد المسطرية في المجال الجبائي يترتب عنه البطلان، فهل يترتب عن البطلان انقضاء الالتزام الضريبي ومنع الإدارة الجبائية من ممارسة الحق في إعادة فرض وتصحيح الضريبة في إطار مسطرة جديدة صحيحة وسليمة؟

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

قبل الإجابة عن هذا التساؤل، لا بد من تحديد البطلان المنصوص عليه في المادة 220 والمادة 221 من المدونة العامة للضرائب والمادة 155 من القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، هل هو بطلان مطلق أم بطلان نسبي؟

لقد اعتبر بعض الفقه أن هذا التمييز في البطلان متجاوز الآن، إذ اعتبر البطلان واحد لا يتعدد، أي لا مراتب له، فهو عدم والعدم لا تفاوت فيه.

كما أنه من المعروف في الميدان المدني وتطبيقا للقواعد العامة للقانون أنه: "إذا حكم بإبطال التصرف القانوني، فإنه يزول وتزول جميع الآثار التي أنتجها بأثر رجعي، أي يصبح التصرف القانوني الباطل عدما، والعدم بطبيعة الحال لا ينتج إلا عدما<sup>1</sup>".

كما ذهب بعض الباحثين<sup>2</sup> في تفسير حالتي البطلان المنصوص عليهما في المادة 220 والمادة 221 من المدونة العامة للضرائب، إلى أن الحالة الأولى تهم بطلان المسطرة، فيما تهم الحالة الثانية بطلان التصحيحات المبلغة للخاضع للضريبة.

وقد علل هذا التفسير بكون عدم جواب الإدارة الجبائية داخل الأجل المحدد لها قانونا، يعتبر قبولا بملاحظات الخاضع للضريبة في جوابه للإدارة، وبالتالي فإن هذه الأخيرة بعدم جوابها، تكون قد تخلت عن التصحيحات المزمع إدخالها على أسس الضريبة المصرح بها، وبذلك فلا يجوز لها أن تقوم بإعادة فحص جديد لنفس الفترة التي سبق أن شملتها المسطرة السابقة.

غير أن هناك بعض الفقه<sup>3</sup> الذي يخالف هذا الرأي من منطلق أن مقتضيات التشريعية الواردة في المادة 220 والمادة 221 من المدونة العامة للضرائب والمادة 155 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، هي مقتضيات واضحة تقضي ببطلان المسطرة، وليس ببطلان التصحيحات، وبالتالي لا حاجة لتفسير نص واضح، كما أن الاستنتاج بعدم جواز الإدارة القيام لاحقا بفحص جديد لا يستند إلى أساس قانوني، وأغلب

1- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع والاجتهاد القضائي، م.س، ص 214.

2 - Laafou Hammou, le contrôle fiscal au Maroc, Cadre légal et rôle de l'Expert comptable, Mémoire ISCAE, Casablanca 2004, p 41.

3- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع والاجتهاد القضائي، م.س، ص 215.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الظن أن هذا التأويل ناتج عن المقارنة مع مقتضيات القانون الفرنسي، حيث تنص المادة L50 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي<sup>1</sup> على منع إعادة مسطرة الفحص في حالة بطلانها، غير أن هذا المنع يتضمن بصورة ضمنية عدم جدوى إعادة المسطرة من الناحية العملية، على اعتبار أن المسطرة الجديدة المعادة لا يمكنها أن تهم الفترة المشمولة بالمسطرة الأولى، ولا يمكن أن يترتب عنها تصحيح أسس الضريبة، وذلك نظرا لتقادم السنوات موضوع الفحص الأول.

كما أنه بموجب قانون المالية لسنة 2007 تم تعديل مقتضيات كتاب المساطر الجبائية الفرنسي، بحيث أنه في حالة فحص محاسبة شركة صغرى أو متوسطة، فإن جواب الإدارة الجبائية على ملاحظات الخاضع للضريبة يجب أن يتم داخل أجل الستين يوما، وفي حالة عدم جواب الإدارة الجبائية داخل الأجل المذكور، تعتبر ملاحظات الخاضع للضريبة مقبولة، ويترتب عنها تخلي الإدارة عن التصحيحات المزمع إدراجها على أساس فرض الضريبة.

أما فيما يخص المقتضيات التشريعية في المغرب والمنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب والقانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية وكذا الاجتهادات القضائية على مستوى المحاكم الإدارية ومحكمة النقض، نجد أن الجزاء المترتب عن عدم احترام القواعد المسطرية المنصوص عليها قانونا سواء عند فرض الضريبة أو تصحيحها، بطلان مسطرة فرض الضريبة بأكملها، وبالتالي بطلان العمل الإجرائي وعدم إنتاجه لأي أثر قانوني مع إمكانية إعادة المسطرة في حدود السنوات غير المتقدمة.

هكذا، فإن البطلان المترتب عن الإخلال بالقواعد المسطرية قد يكون مطلقا، عندما لا يكون بإمكان الإدارة الجبائية إعادة المسطرة المعيبة (المبحث الأول)، كما هو الشأن بالنسبة للتشريع الفرنسي، وقد يكون نسبيا في حالة العكس (المبحث الثاني).

1 -L'Article L57 du CGIF Français, Voir aussi la note circulaire de l'administration fiscale française du 15 Janvier 2008 .

### المبحث الأول: الأثر المطلق للبطلان

يتحقق البطلان المطلق إما بإعمال مبدأ ما بني على باطل فهو باطل (المطلب الأول)، أو بفوات أجل التقادم الرباعي على الإدارة لإعادة المسطرة (المطلب الثاني).

#### المطلب الأول: إعمال قاعدة ما بني على باطل فهو باطل

لقد سبقت الإشارة إلى القول بأن البطلان المطلق يتحقق عندما لا يكون بإمكان الإدارة إصلاح نتائج الاخلالات والقيام بتصحيحات تحل محل تلك التي تمت بمقتضى المسطرة المعيبة.

وستتولى من خلال هذا المطلب الوقوف على ماهية قاعدة ما بني على باطل فهو باطل، والتي تعتبر أساسا للبطلان المطلق (الفقرة الأولى)، كما سنقف على مدى إمكانية إعمال هذه القاعدة كنتيجة للإخلال بالإجراء المسطري في المجال الضريبي (الفقرة الثانية).

#### الفقرة الأولى: ماهية قاعدة ما بني على باطل فهو باطل

إن قاعدة ما بني على باطل فهو باطل هي قاعدة فقهية، تعني في اللغة فساد الشيء وسقوط حكمه.

وفي معجم الوسيط، بطل الشيء أي فسد وسقط حكمه، وأبطل الشيء، أي جعله باطلا<sup>1</sup>، وفي مفردات غريب القرآن، فالباطل هو نقيض الحق وهو ما لا إثبات له عند

<sup>1</sup>-معجم الوسيط، م.س ، ص680.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الفحص عنه، قال تعالى: " ذلك بأن الله هو الحق وأن ما يدعون من دونه الباطل وإن الله هو العلي الكبير"<sup>1</sup>.

واصطلاحاً، هو ما لا يصح أصلاً باعتبار ذاته أو وصفاً باعتبار بعض أوصافه الظاهرة، والباطل هو نقيض الحق<sup>2</sup>، وبطل الشيء، أي أصبح باطلاً، يقال أبطل الحكم أو البيع والدليل والعمل<sup>3</sup>، قال تعالى: "ولا تلبسوا الحق بالباطل وتكتموا الحق وأنتم تعلمون"<sup>4</sup>. وقال تعالى: "ليحق الحق ويبطل الباطل ولو كره المجرمون"<sup>5</sup>.

و ما تجدر الإشارة إليه أن هذه القاعدة وغيرها من القواعد الفقهية، إنما وضعت بالأساس لحماية حقوق الإنسان وإقرار مبدأ العدالة والمساواة بين الناس.

وهي قاعدة تبنتها الشرائع القديمة التي تضمنت مبادئ عامة، ولطفت من آثارها الشرائع الحديثة مراعيةً في ذلك روح العصر والأفكار الاجتماعية النيرة الحديثة، ولقد كان للشرعية الإسلامية السبق التاريخي في تعديل مضمون هذه القاعدة بحسب الأصل وتلطيف مفعول آثارها، ومع ذلك فإنها ما زالت متداولة في الوسط القانوني والقضائي والعام على صورتها القديمة.

وترجع الجذور الفكرية لهذه القاعدة، من الناحية التاريخية إلى علم المنطق، وهي نتيجة من نتائجه، إذ يقتضي التفكير المنطقي السليم المُجرد، أن يكون أساس التصرفات الفعلية واللفظية صحيحاً حتى تُنتج آثارها الشرعية أو القانونية، والأساس هو القاعدة التي تُبنى عليها الأشياء المادية والمعنوية<sup>6</sup>، فإن شاب ذلك الأساس عيب أو عدم مشروعية، كان باطلاً ومُنعدماً شرعاً وقانوناً، ولا أثر له ولا يفيد حكماً، ويقتضي منطلق البطلان إعادة الحال إلى ما كانت عليه أصلاً إن كان ذلك ممكناً.

1- سورة لقمان، الآية 30.

2- ابن منظور، لسان العرب، الجزء 1، بيروت، دار أحياء التراث العربي، الطبعة 3، سنة 1999، ص 432.

3- أنيس إبراهيم وآخرون، المعجم الوسيط، الجزء الأول، مجمع اللغة العربية، بدون طبعة، القاهرة سنة 1999، ص 81.

4- سورة البقرة، الآية 42.

5- سورة الأنفال، الآية 8.

6- حسن العطار، ما بني على باطل فهو باطل - العراق نموذجاً - مجلة إيلاف الإلكترونية، العدد 5811، لندن 21 مايو

2001، ص 8.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

إلا أن السؤال الذي يطرح نفسه هو هل يمكن إعمال مبدأ ما بني على باطل فهو باطل في المجال الجبائي و خاصة عند الإخلال بالإجراءات المسطرية الضريبية؟.

**الفقرة الثانية: إعمال قاعدة ما بني على باطل فهو باطل كجزء للإخلال بالإجراء المسطري الضريبي**

مما لا شك فيه أن أساس وضع المساطر الضريبية هو تحقيق العدالة والمساواة بين طرفي العلاقة الضريبية الغير المتكافئين أي الخاضع للضريبة والإدارة الضريبية.

غير أنه في بعض الحالات قد لا تلتفت الإدارة الضريبية لقاعدة مسطرية ما، والتي وضعت في الأساس لحماية الخاضع للضريبة والمحافظة على حقه وتنظيم عملية فرض الضريبة لضمان عدم تعسف الإدارة، خصوصا فيما يتعلق بالإجراءات الجوهرية المرتبطة بحق الدفاع الذي يعتبر من النظام العام، بحيث أن أي إغفال لهذه القواعد أو مخالفتها يؤدي لبطلانها، لأن مشروعية الإجراء تعتبر شرطا لصحته.

وهذا ما تأكد من خلال الأعمال القضائية في هذا الصدد، سواء تعلق الأمر بتوجهات الغرفة الإدارية بمحكمة النقض أو بتوجهات المحاكم الإدارية للمملكة، وهكذا ذهبت المحكمة الإدارية بفاس بخصوص مآل الفرض الضريبي الذي بوشرت مسطرة ربطه في اسم خاطئ للخاضع للضريبة، وتصحيح ذلك في مرحلة الأمر بالأداء دون إعادة تصحيح مسطرة الربط، بحيث أوضحت المحكمة المذكورة في أحد أحكامها بأن توجيه إدارة الضرائب الرسالتين المنصوص عليهما في المادة 28 من قانون الضريبة على القيمة المضافة في إطار مسطرة الربط الضريبي في اسم خاطئ غير الاسم الصحيح للخاضع للضريبة، يجعل مسطرة الربط الضريبي معيبة، وتدارك هذا الخطأ عند إصدار الإنذار بالأداء لا يصحح من الوضع شيئا.

هكذا جاء في حيثيات ذلك الحكم ما يلي: "حيث أنه بالرجوع إلى الإنذار المؤرخ في 3 يوليوز 1994 والرسالتين المضمونتين الوصول اللتين بعثت بهما مصلحة الوعاء الضريبي إلى الطاعن، يتبين أنهما تحملان اسم لعميري عبد الوهاب، ولا دليل على توجيههما في اسم المدعي لعميري عبد الواحد بذاته وصفته إلا بعد أن نازع في ذلك أمام

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الجهة الضريبية بواسطة كتابه المؤرخ في 6 يوليوز 1994، وذلك بعد أن توصل بإنذار بالأداء في اسم لعميري عبد الوهاب، إثر ذلك تغير اسم عبد الوهاب لعبد الواحد حيث الإنذار بالأداء الحامل لتاريخ 13/4/1995، دون اتباع أي إجراء مسطري لتأسيس الضريبة من جديد؛

وحيث يتضح من ذلك أن الضريبة المؤسسة تمت بصورة معيبة، إذ كان على مصلحة الوعاء الضريبي تأسيس الضريبة بطريقة سليمة ومنضبطة وفق للفصل 32 من قانون 30/85، ثم بعثها إلى القابض المالي من أجل استيفائها... وخلصت إلى أن الإجراء القانوني الخاطيء لا يترتب عنه أثر قانوني<sup>1</sup>.

وهذه النتيجة التي خلصت إليها المحكمة ما هي إلا تكريس لوجوب احترام الضمانات التي نص عليها المشرع لفائدة الخاضع للضريبة في إطار عملية الفرض الضريبي، ذلك أن توجيه مسطرة الربط في غير الاسم الصحيح للخاضع للضريبة، وتدارك هذا الخطأ أثناء إصداره دون إعادة تصحيح المسطرة الخاطئة، يجعل مسطرة الربط معيبة لعدم استفادة الخاضع للضريبة من الضمانات المنصوص عليها لفائدته من طرف المشرع، وذلك إعمالاً لقاعدة ما بني على باطل فهو باطل<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: أثر انقضاء أجل التقادم الرباعي على حق الإدارة في إعادة المسطرة

تتميز قواعد التقادم في الميدان الضريبي باستقلال عن مثيلاتها في مجال القانون المدني، باعتبار أن النصوص الضريبية تحتوي على مقتضيات تشريعية مستقلة وخاصة، تنظم قواعد وأحكام التقادم المتعلقة بالضرائب والرسوم المستحقة لفائدة الدولة والجماعات الترابية.

وسنتولى من خلال هذا المطلب دراسة أثر فوات أجل التقادم الرباعي على الإدارة لإعادة المسطرة، لذا يتعين علينا الوقوف أولاً على الإطار القانوني للتقادم في النظام الجبائي

1- حكم المحكمة الإدارية بفاس 96/85 الصادر بتاريخ 17 ابريل 1996 في الملف الإداري رقم 22/95 غ .  
2- عبد العزيز يعقوبي، قراءة في بعض الإشكاليات المتعلقة بالمنازعة الجبائية، مجلة الملحق القضائي، عدد 37، الرباط، سنة 2004، ص 12.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

(الفقرة الأولى)، ثم بعد ذلك سنتطرق لفوات أمد التقادم وتأثيره على إمكانية إعادة المسطرة (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: الإطار القانوني للتقادم في المجال الجبائي

يعتبر التقادم مؤسسة حقوقية لا غنى عنها لقيامه على اعتبارات متعددة اجتماعية واقتصادية وأمنية، فهذا النظام أي التقادم يقوم على فكرة وجوب احترام الأوضاع المستقرة التي مضى عليها ربح من الزمن، ولهذا نجد أغلب التشريعات أجازته في المعاملات المدنية والجنائية وكذا الإدارية<sup>1</sup>، ففكرة التقادم تنطوي في جوهرها على مرور وقت معين ليس بقصير<sup>2</sup>، والمدلول اللغوي يؤكد المدلول الاصطلاحي الذي يجد معناه في أن التقادم واقعة قانونية قائمة على عنصر الزمن، وأن انقضاء الحق بالتقادم يمنع سماح الدعوى به، وقد أكد المشرع المغربي هذا المعنى في المادة 371 من قانون الالتزامات والعقود .

وهكذا نجد أن الأساس الذي تركز عليه فكرة التقادم هو توفير الاستقرار في المجتمع وإشاعة الاطمئنان والثقة بين أفراد<sup>3</sup>، لأن فتح باب المنازعة على وجه الديمومة على حد تعبير الفقيه مأمون الكزبري قد يشيع جوا من الفوضى والاضطراب<sup>4</sup>.

فالسماح للدائن بأن يطالب بحقه مهما مر من الزمن على نشوء هذا الحق، من شأنه أن يرهق المدين ويجعله في حالة من عدم الاطمئنان والاستقرار.

فالدائن المهمل أو الساكت عن المطالبة بحقه مدة طويلة، وجب عليه أن يتحمل وزر إهماله، لأن السكوت ما هو إلا تعبير عن التنازل عن ذلك الحق، إذ لا يعقل أن يترك الدائن حقه مدة طويلة دون أن يكون قد استوفاه أو أبرأ ذمة المدين منه.

والتقادم كما هو معلوم نوعان، مسقط ومكسب، فالمسقط هو سبب لانقضاء الحقوق المتعلقة بالذمة المالية، ولاسيما الالتزامات إذا تواني صاحبها عن ممارستها أو أهمل

- الحسن هوداية، أهم قرارات المجلس الأعلى في التقادم في المادتين الجنائية والمدنية، مطبعة دار القلم، الطبعة الأولى، الرباط، 2002، ص30

2- جاء في معجم الوسيط الصفحة 720، أن تقادم الشيء يعني قدم وطال عليه الأمد.

3- عيد العزيز البيونسي، تقادم إجراءات تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد31، الرباط، سنة 2000، ص 78.

4- مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الثاني، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، الدار البيضاء 1970، ص 516.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

المطالبة بها خلال مدة معينة يحددها القانون<sup>1</sup>، أما المكسب فهو الذي يسمح لحائز الحق العيني أن يكسب هذا الحق إذا استمرت حيازته مدة من الزمن يحددها القانون<sup>2</sup>. ويتحدد التقادم الجبائي كتقادم في الوعاء أو الأساس، وتقدم في التحصيل.

وتجدر الإشارة إلى أن التقادم في القوانين الضريبية، هو تقادم من نوع خاص، أمثته الطبيعة الخاصة لهذه النصوص، وتتراوح مدة التقادم بين ثلاث وأربع وعشر سنوات، وذلك تبعا لكل قانون ضريبي، فالتقادم وكما سبق البيان إما مسقط أو مكسب، أي يسقط حقه لجهة، ويكسبها لجهة أخرى، بوجود نوع من التقابل في الحقوق، ففي الميدان الضريبي، عندما تتقدم ضريبة معينة، يسقط حق الإدارة في المطالبة بها<sup>3</sup>.

إلا أن التساؤل الذي يمكن أن يطرح في هذا الصدد، يدور حول ما إذا كان التقادم في المادة الجبائية من النظام العام، وبالتالي يجوز إثارته من طرف القاضي تلقائيا وبدون طلب الخصوم، أم على العكس من ذلك لا يتمسك بإثارته في الدعوى إلا ذوي المصلحة؟.

إن التقادم في المادة المدنية لا يعتبر من النظام العام، فالمشرع المغربي نص في المادة 382 من قانون الالتزامات والعقود على أن: "التقادم لا يسقط الدعوى بقوة القانون، بل لا بد لمن له مصلحة فيه أن يحتج به، وليس للقاضي أن يستند إلى التقادم من تلقاء نفسه".

وقد عبر الفقيه مأمون الكزبري بأن التقادم ليس من الدفوع الشكلية، بل هو دفع في الجوهر، وعليه لا يستطيع المدعي الذي ردت دعواه على أساسه أن يجدد الدعوى، ويجوز التمسك بالتقادم في أية مرحلة من مراحل الدعوى.

نفس الشيء بالنسبة للتقادم في المادة الضريبية، وهو ما عبر عنه الأستاذ محمد النجاري<sup>4</sup> بقوله: ".نعتقد أن قوانين الضرائب وإن كانت تعتبر من القوانين العامة وأن مراقبة إجراءاتها تكون تلقائيا لتحقيق الشرعية والمشروعية – وفي هذا إشارة إلى أن الرقابة التي

1- مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الثاني، نفس المرجع، ص 516.

2- محمد النجاري، نظرية حول التقادم الضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، أبريل – يونيو، الرباط، سنة 1997، ص 67.

3- مصطفى بن شريف، التقادم في تأسيس وتحصيل الضرائب في التشريع المغربي، مجلة المناظرة، عدد 6، يونيو 2001، ص 147.

4- محمد النجاري، مرجع سابق، ص 71.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

تمارسها المحاكم الإدارية على آجال التظلم ورفع الدعوى في المادة الضريبية تلقائياً معتبرة هاته الآجال من النظام العام-إلا أنه في مادة التقادم يتعين الرجوع إلى القانون الخاص<sup>1</sup>، مادام أن المشرع نفسه وباستعماله لكلمة التقادم وما تعتريه من انقطاع وتوقف، يكون قد أحال على هذا القانون"، وعليه فالتقادم لا يسقط الدعوى إلا إذا تمسك به ذوي المصلحة، فهو لا يكون بصورة دعوى يقيمها المدين بقصد إعلان سقوط حق دائنه بالتقادم، بل هو يتخذ صورة دفع يتقدم به المدعى عليه رداً على دعوى المدعي ليتحقق له رد هذه الدعوى<sup>2</sup>.

فالدفع بالتقادم ليس من النظام العام، وعلى من له المصلحة في ذلك إثارته، وإن تم إهماله يمنع على القاضي الأخذ به من تلقاء نفسه، ثم إن الدفع بالتقادم من الدفوع الجوهرية وليس الشكلية، والتي لا يستطيع فيها المدعي الذي ردت دعواه على أساسه أن يجدد دعواه أو يغير من أسباب الدفع بها.

غير أن هذه القاعدة ترد عليها استثناءات ويتعلق الأمر ببعض النصوص المتعلقة بالتقادم المبكر، إذ أن التقادم يكون من النظام العام ويتعين إثارته تلقائياً مادام أن المشرع نفسه يريد تحقيق هذا التقادم المبكر متى تحققت الشروط التي بني عليها التقادم، وهو ما ذهب إليه المحكمة الإدارية بوجدة في أحد أحكامها<sup>3</sup>، عندما صرحت بأن التقادم المبكر يعتبر من النظام العام متماشيةً في ذلك مع رأي المفوض الملكي لدى نفس المحكمة الذي أثار هذا الدفع.

ونظام التقادم يختلف عن نظام السقوط، كونه قابلاً للقطع والتوقف عن طريق القيام بأي إجراء قانوني ولا يتصل بالنظام العام، لكن السقوط غير قابل لذلك، ومن النظام العام، لأنه بفوات المدة المعتبرة كأجل للقيام بالإجراء المتطلب قانوناً، يعدم الحق من أساسه، وما يميز السقوط عن التقادم هو أن الحق محدود في الزمن، فإذا مر هذا الزمن المحدد، انقضى الحق نهائياً وكنية، إلا أنه يضاف إلى عامل الزمن بالنسبة للتقادم قرينة على الوفاء أو الإبراء قائمة

1- يستثني الأستاذ محمد النجاري قانون المسطرة الجبائية الذي ينص على أن تقادم الجرائم والعقوبات من النظام العام، كما ذهب إلى ذلك ذ. أحمد الخليلي في كتابه: شرح قانون المسطرة الجنائية، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، الرباط 1992، ص 80.

2- مأمون الكزبري، مرجع سابق، ص 577 وما بعدها.

3- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 95/86 الصادر بتاريخ 95/10/04 في الملف الإداري رقم 94/79 أورده محمد النجاري، مرجع سابق، ص 71.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

على أساس عدم المطالبة من جانب الدائن، أما في السقوط فليس شيء من ذلك، إذ أن المشرع فرض على صاحب الحق التزامات المطالبة به واستعماله في مدة معينة، فالزم من وحده هو الذي يؤدي إلى حرمان الشخص المهمل من حقه<sup>1</sup>.

ومدة وأجل التقادم تعتريه أسباب القطع والتوقف، في حين تعتري آجال السقوط مثل هذه الأسباب، إذ بانصرام هاته الآجال، تسقط الحقوق المتعلقة عليها مهما كانت الأسباب الداعية إلى عدم ممارسة هذا الحق داخل الأجل المذكور.

وهكذا، فإن نظام التقادم هو الأجل المعتبر كأجل قانوني لانقضاء الالتزام بوجه عام، وهو إما مكسب أو مسقط، وفي الميدان الضريبي هو الأجل الخاص في فرض و استخلاص الضرائب، سواء تعلق الأمر بفرض الضريبة أو استخلاصها، كما أن أجل التقادم يختلف من قانون ضريبي لآخر<sup>2</sup>.

### الفقرة الثانية: فوات أمد التقادم وتأثيره على إمكانية إعادة المسطرة

إن أساس التقادم كما سبقت الإشارة إلى ذلك، هو حماية الخاضع للضريبة من المتأخرات عليه نتيجة تقصير مصلحة الضرائب، فمتى ما نشأ دين ضريبي، فإنه يسقط بالتقادم كأى دين آخر، فإذا أهملت مصلحة الضرائب مطالبة الخاضع للضريبة داخل المدة المحددة، سقط حقاها<sup>3</sup>.

وبالرجوع إلى أحكام المادة 232 من المدونة العامة للضرائب والمتعلقة بأجل التقادم، فإنه:

I - يمكن أن تصحح الإدارة :

(أ) أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد أسس فرض الضريبة أو في حساب الضريبة أو الرسم أو واجبات التسجيل؛

(ب) الإغفالات المتعلقة بالضرائب أو الرسوم عندما لا يقوم الخاضع للضريبة بإيداع الإقرارات الواجب عليها الإدلاء بها؛

1- مصطفى بن شريف، التقادم في تأسيس وتحصيل الضرائب في التشريع المغربي، م.س، ص145.

2- مصطفى بن شريف، التقادم في تأسيس وتحصيل الضرائب في التشريع المغربي، نفس المرجع السابق، ص146.

3- مورييس صادق، قضاء منازعات الضرائب، المجلة الكبرى، دار الكتب القانونية، القاهرة، سنة 1996، ص355.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

(ج) أوجه النقصان في الثمن أو الإقرارات التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات.

يمكن أن تباشر الإدارة التصحيحات المذكورة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الرابعة التالية:

- لسنة اختتام السنة المحاسبية المعنية أو السنة التي حصل فيها الخاضع للضريبة على الدخل المفروضة عليها الضريبة أو التي يستحق الرسم عنها لأجل التسويات المشار إليها في ( أ ) أعلاه؛

- للسنة التي اكتشفت فيها الإدارة بيع عقار أو حق عيني عقاري كما هو محدد في المادة 61 أعلاه إثر تسجيل محرر أو إقرار أو على إثر إيداع الإقرار المنصوص عليها في المادة 83 أعلاه؛

- للسنة التي اكتشفت فيها الإدارة بيع قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال أو الدين على إثر تسجيل محرر أو إقرار أو على إثر إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 84 أعلاه.

II.- عندما تستوفى الضريبة عن طريق الحجز في المنبع، تجوز ممارسة حق التصحيح بالنسبة إلى الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بإنجاز الحجز أو دفع مبلغها وذلك إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الرابعة الموالية للسنة التي كان من الواجب أن تدفع فيها المبالغ المستحقة إلى الخزينة.

III.- يمكن أن يشمل التصحيح الفترات الأربع الأخيرة لفرض الضريبة أو السنوات المحاسبية المتقدمة عندما تستنزل مبالغ الحجز أو مبالغ الرسوم المؤجل دفعها والمتعلقة بفترات لفرض الضريبة أو سنوات محاسبية متقدمة من الدخول أو الحصائل الخاضعة للضريبة أو الضريبة المستحقة برسم فترة غير متقدمة .

غير أن التصحيح لا يمكن أن يتجاوز في هذه الحالة مجموع مبالغ الحجز ومبالغ الرسم المؤجلة المستنزلة من الحصائل أو الدخول أو الضريبة المستحقة برسم الفترة أو السنة المحاسبية غير المتقدمة.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

IV.- يسري أجل التقادم المحددة مدته بأربع (4) سنوات، فيما يتعلق بواجبات التسجيل، ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو الاتفاق.

V.- ينقطع التقادم بالتبليغ المنصوص عليه، حسب الحالة، في المادة 220 - I و المادة 221 - I و المادة 221 المكررة (I و II) و المادة 222 - "ألف" و المادة 224 و المادة 228 - I و الفقرة الأولى من المادة 229 أعلاه. "

VI.- يوقف التقادم طوال الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إلى غاية انصرام أجل الثلاثة (3) أشهر الموالي لتاريخ تبليغ المقرر الصادر عن اللجان المذكورة.

VII.- يمكن أن تصحح أوجه النقصان في استيفاء الضريبة والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة من لدن الإدارة في تصفية وفرض الضرائب أو الواجبات أو الرسوم داخل أجل التقادم المنصوص عليها في هذه المادة.

ينقطع أجل التقادم بوضع جدول الضرائب أو قائمة الإيرادات أو الأمر بالاستخلاص موضع التحصيل.

VIII.- استثناء من الأحكام المتعلقة بأجل التقادم المشار إليها أعلاه :

1° - تصدر وتستحق حالا جميع الواجبات التكميلية وكذا الذعيرة والزيادات المرتبطة بها المستحقة على الخاضعين للضريبة المخالفين، المشار إليهم في المادة 164 - II أعلاه بالنسبة لجميع السنوات التي كانت موضع إعفاء أو تخفيض، ولو تم انقضاء أجل التقادم.

غير أنها تصدر وتستحق حالا، المبالغ المشار إليها في الفقرة أعلاه من هذا البند قبل انصرام أجل عشر (10) سنوات .

2° - يجوز للإدارة إصدار الضريبة وكذا الغرامات والذعائر والزيادات المرتبطة بها، المستحقة على الخاضعين للضريبة المخالفين المشار إليهم في المادة 191 - II أعلاه، وذلك

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

خلال الأربع (4) سنوات الموالية للسنة المحددة لإنجاز برنامج بناء السكن الاجتماعي أو عملية بناء أحياء وإقامات ومبان جامعية موضوع الاتفاقية المبرمة مع الدولة.

3° إذا وقع إخلال أحد أطراف العقد المتعلق بعمليات إستحفاظ السندات أو إقراض السندات أو التسنيذ أو بيع الثنيا المنصوص عليها في المادة 9 المكررة أعلاه أو إذا وقع إخلال بالشروط المشار إليها في المادة 161 المكررة I أعلاه، خلال سنة محاسبية متقدمة وجب أن تباشر التسوية المتعلقة بذلك في

السنة المحاسبية الأولى من الفترة غير المتقدمة دون الإخلال بتطبيق الذعيرة والزيادات عن التأخير المنصوص عليها في المادة 208 أعلاه.

- 4 (تنسخ)

- 5° إذا تقادمت السنة المحاسبية الواجب أن تدرج في حسابه المؤونة المنصوص عليها في المادة «10 I) واو (2° - «أعلاه التي لم تعد الحاجة تدعو إليها أو المكونة بصورة غير قانونية، بوشرت التسوية في السنة المحاسبية الأولى من الفترة غير المتقدمة.

- 6° في حالة توقف مقاوله عن مزاوله نشاطها بصفة كلية وتلت ذلك تصفية، بوشر تصحيح أسس الضريبة المشار إليها في المادة 221 - III أعلاه بعد القيام بفحص المحاسبة من دون إمكانية الاحتجاج بالتقادم على الإدارة حول مجموع فترة التصفية.

- 7° إذا تقادمت السنة المحاسبية التي تم خلالها تغيير الغرض المخصصة لها عناصر المخزونات المنصوص عليها في المادة 162 III - أعلاه، بوشرت التسوية في السنة المحاسبية الأولى من الفترة غير المتقدمة .

- 8° تصدر وتستحق حالا جميع الواجبات التكميلية وكذا الذعيرة والزيادات المرتبطة بها المستحقة على الخاضعين للضريبة المخالفين المشار إليهم في المادة 28 - II أعلاه بالنسبة لجميع السنوات التي كانت موضع الاسترجاع، ولو تم انقضاء أجل التقادم .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

9° تلحق الواجبات التكميلية وكذا الذعيرة والزيادات المرتبطة بها المستحقة على الخاضعين للضريبة المخالفين لشرط من الشروط المنصوص عليها في المادتين 161 المكررة مرتين و 162 أعلاه بالسنة المحاسبية الأولى من الفترة غير المتقدمة، و لو تم انقضاء أجل التقادم.

10° - يجوز للإدارة إصدار الجزاءات المشار إليها في المادة 191 - III أعلاه، المستحقة على المنعشين العقاريين المخالفين وذلك خلال الأرباع (4) سنوات الموالية للسنة المحددة لإنجاز برنامج بناء السكن الاجتماعي موضوع الاتفاقية المبرمة مع الدولة.

11° - يحل فوراً الحق في استرجاع مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المؤدى وكذا استخلاص مبلغ الذعيرة وجزاءات التأخير المنصوص عليها في المادة 191 - IV المستحقة على المستفيدين المخالفين المشار إليهم في المادة 28-92-I و 93-I أعلاه، ولو تم انقضاء أجل التقادم .

12° - يحل فوراً استحقاق مبلغ الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل والغرامة وجزاءات التأخير المنصوص عليها في المادة 191 - V أعلاه المترتبة على المؤجرين المخالفين المشار إليها في المادة- 247 «(XVI باء المكررة)» أدناه ولو انقضى أجل التقادم .

13° - تصدر وتستحق حالاً الغرامة المنصوص على ها في المادة 191 - VI أعلاه والمتعلقة بالمنعشين العقاريين المخالفين للشروط الواردة في المادة 247-XXII أدناه، وذلك بالنسبة لجميع السنوات المحاسبية موضوع المخالفة، ولو تم انقضاء أجل التقادم .

14° - يمكن للإدارة أن تصحح الاختلالات التي تمت ملاحظتها عند تصفية الإرجاع المتعلق بدين الضريبة المتراكم المنصوص عليه في المادة 247-XXV أدناه، حتى في حالة انقطاع أجل التقادم .

15- تستحق جميع الواجبات وكذا الذعيرة والزيادات المرتبطة بها المترتبة عن عدم إدلاء الخاضعين للضريبة بإقرارهم بالنسبة لجميع السنوات التي لم تكن موضوع تصريح، ولو تم انقضاء أجل التقادم.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا الأجل عشر (10) سنوات.

16° - يصدر و يستحق حالا مبلغ الضريبة على الشركات و مبلغ الضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية و برسم أرباح رؤوس الأموال المنقولة و كذا الذعيرة و الزيادات المرتبطة بها المستحقة على الخاضعين للضريبة المخالفين المشار إليهم في المادة 161 المكررة أعلاه و المادة XXVI-247 أدناه و لو تم انقضاء أجل التقادم

IX- فيما يخص الضريبة الخصوصية السنوية على المركبات، تسقط بالتقادم الواجبات المستحقة وكذا الذعائر والزيادات بعد انصرام أجل أربع (4) سنوات ابتداء من تاريخ استحقاقها « .

وهكذا، فإن ما يلاحظ في هذا الصدد هي الدقة التي استعملها المشرع في صياغة هذه المقتضيات القانونية لتفادي كل ما من شأنه أن يسقط الدين الضريبي، وبالتالي حماية أموال الخزينة من الضياع، فالإدارة مجبرة بأن تباشر التصحيحات قبل فوات أمد التقادم الرباعي المنصوص عليه.

كما أن إمكانية إعادة المسطرة تبقى واردة من الناحية القانونية طبقا للبند الثاني من المادة 212 من المدونة العامة للضرائب.

غير أنه من الناحية العملية يتعذر على الإدارة إعادة مسطرة تصحيح الفرض الضريبي على ضوء صدور حكم نهائي يقضي ببطلان المسطرة لفوات أمد التقادم ولو بعد احتساب مدة الوقف، على اعتبار أن إجراءات تحقيق الدعوى على مستوى مرحلة المحكمة الإدارية و الاستئنافية إلى غاية مرحلة النقض تستغرق أمد التقادم المذكور، ومن هنا يمكن للإدارة إذا اقتنعت بتعليل الحكم القضائي الابتدائي الصادر عن المحكمة الإدارية المختصة وكان أمد التقادم لم يمضي بعد باحتساب مدة الوقف المنصوص عليه أعلاه، أنذاك يمكنها أن تعيد مسطرة التصحيح تداركا للاخلالات التي شابتها في إطار تحقيق الالتزام الضريبي.

### المبحث الثاني: الأثر النسبي للبطلان

يتبين من خلال النصوص القانونية وكذا الأحكام الصادرة عن القضاء الفرنسي وكذا عن القضاء المغربي، ولو كانت بصفة خجولة على قلتها، أن للبطلان أثر نسبي سواء على مستوى التقادم وعلى مستوى إمكانية إعادة المسطرة كذلك (المطلب الأول)، وكذا من خلال حق الإدارة في إجراء المقاصة وحققها كذلك في استبدال الأساس الضريبي (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: أثر الإجراء الباطل على قطع التقادم وعلى إمكانية إعادة الإدارة للمسطرة

لقد سعى المشرع الضريبي إلى الحد من خطورة مؤسسة البطلان والبحث عن ما يلفظ منها، وذلك من خلال التوسع في حالات قطع التقادم (الفقرة الأولى)، ومن خلال كذلك تحويل الإدارة إمكانية إعادة المسطرة (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: توسع المشرع والقضاء في قطع التقادم

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 232 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بأجال التقادم وذلك في البند الخامس منها، نجد أن التقادم ينقطع بالتبليغ المنصوص عليه، حسب الحالة، في المادة 220 (مسطرة التصحيح) و المادة 221 (مسطرة التصحيح السريعة)، وفي المادة 222 (الضريبة المحجوزة في المنبع) و المادة 224 (الضريبة على الأرباح العقارية)، وكذا في المادة 228 و المادة 229 في الفقرة الأولى منها (مسطرة الفرض التلقائي).

وانقطاع التقادم يفتح للإدارة أجلا جديدا لاستدراك الأخطاء و الاغفالات وأوجه النقص المنصوص عليها في المادة 232 .

لكن الإشكالية المطروحة، ما أثر الإجراء الباطل على قطع التقادم ؟

بالرجوع إلى القانون الجبائي وبالأخص المادة 220 و المادة 221 من المدونة العامة للضرائب، و كذا المادة 155 من القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، نجد أنهما قد حددتا الحالات التي يترتب عنها بطلان مسطرة تصحيح الضرائب والرسوم، في

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

حين لم يتطرقا إلى أثر الإجراء الباطل على التقادم، لكن بالرجوع إلى القانون المدني، نجد أن الفقرة الأولى من المادة 381 من (ق.ل.ع) تنص على أن: "التقادم ينقطع بكل مطالبة قضائية أو غير قضائية يكون لها تاريخ ثابت ومن شأنها أن تجعل المدين في حالة مطل لتنفيذ التزاماته ولو رفعت أمام قاضي غير مختص أو قضى ببطلانها لعيب في الشكل".

إذ يتبين من الفقرة المذكورة، أن بطلان الإجراء القاطع للتقادم لعيب في الشكل لا يؤثر على قطع التقادم، وأن المشرع المغربي سوى بين المطالبة التي ترفع أمام قاضي غير مختص وبين المطالبة الباطلة شكلا، وجعلهما معا مرتبتي لآثارهما القانونية من حيث قطع التقادم، مادام أن نية الطالب قد انصرفت من خلالهما إلى المطالبة بحقوقه داخل الآجال المقررة لذلك.

هنا يمكن القول أن العبرة في قطع التقادم ليست بصحة المطالبة، بل بتحقيق نية الطالب في المطالبة بحقوقه، وأن الشكل لا يعتبر سوى وسيلة لحماية الحق، ومن ثم لا يستقيم القول بأن الإخلال به يؤدي إلى ضياع الحق برمته<sup>1</sup>، وقد كان للمشرع المغربي موقف من هذه التسوية مادامت أن النية في المطالبة بالحق قائمة في كلتا الحالتين، وأن قرينة الإهمال التي تقوم عليها مؤسسة التقادم غير متوفرة<sup>2</sup>.

هذا التوجه الذي سار عليه القانون المغربي وكذا نظيره اللبناني في (المادة 357) من تقنين الموجبات والعقود<sup>3</sup>، خالفه المشرع الفرنسي الذي أخذ فقط بالمطالبة القضائية أو غير القضائية التي ترفع أمام قاض غير مختص كسبب لقطع التقادم، وهذا الاتجاه كان محط نقاش فقهي حاد من طرف اتجاه معارض للتفرقة بين الحالتين.

وعلى أي، فإن القاعدة القانونية موجودة في القانون المدني المغربي، وقصد المشرع واضح في أن العبرة بتحقيق نية المطالبة وليست بصحة الإجراء القاطع للتقادم<sup>4</sup>.

1- محمد قصري، أثر الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها على الالتزام الضريبي، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، مداخلة بأشغال اليومين الدراسي 28 و29 مارس 2005 بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 8، مطبعة إلبت، الرباط سنة 2005 ص 82.

2- الصابري رشيدة، مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه، م.س، ص 106.

3- سعيد دغمير، قطع التقادم ووقفه في ضوء قانون الالتزامات والعقود، رسالة لنيل الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق الرباط، السنة الجامعية 1974-1985، ص 64.

4- الصابري رشيدة، مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه، م.س، ص 106.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

من هنا يمكن إذن أن نتساءل عن مدى إمكانية تطبيق قانون الالتزامات والعقود في المجال الجبائي؟ هذا التساؤل نجد له جوابين مختلفين، فهناك من يذهب إلى ضرورة تطبيق مقتضيات القانون المدني، ويرى بأن بطلان المسطرة لا يؤثر على قطع التقادم المنصوص عليه في المادة 232 من (م.ع.ض)<sup>1</sup>، ما دامت الإدارة لم تهمل حقها في مباشرة الإجراءات، بالإضافة إلى أن القانون المدني هو القاعدة والعمود الفقري للقانون كله، وأن الفروع التي تستند إليه برباط هي بمثابة الضلوع في ذلك العمود<sup>2</sup>.

كما نجد أن القضاء الفرنسي ورغم أن القانون الفرنسي لا يأخذ بالمطالبة الباطلة شكلا كسبب لقطع التقادم، ابتعد عن ذلك وقرر أن أجل التقادم تم قطعه بصفة صحيحة بتبليغ التصحيحات التي تم إلغاؤها وتعويضها لاحقا بتبليغ ثاني، ففي وقائع هذه الحالة تم قطع التقادم بتبليغ الرسالة الأولى، إلا أنه ثم إلغاء هذه الرسالة التي قطعت التقادم وتم تعويضها برسالة أخرى بلغ بها الخاضع للضريبة خارج أجل التدارك، والواقع أن الرسالة الأولى بإلغائها أصبحت عديمة الأثر، لكن القضاء الفرنسي أخذ بأثر التقادم المترتب عن التبليغ بالرسالة التي تم إلغاؤها، على اعتبار أن القواعد المتعلقة بالتقادم لا ترتبط بصحة مسطرة الفرض الضريبي.

كما أنه في حالة أخرى قضى بأن الرسالة التي وجهت بعد أربعة أسابيع من التبليغ، تبين أن توابع الضريبة على الدخل الناتجة عن التسديدات التي تم اعتمادها والتي سيتم إلحاقها بالغرامات الناتجة عن سوء نية، تشكل تصرفا قاطعا للتقادم بالنسبة لهذه الغرامات<sup>3</sup>.

ولا يمكن أن نتجاهل موقف القضاء المغربي، إذ عبرت إدارية وجدة عن موقفها بخصوص هذه النقطة، بحيث قضت في حكم<sup>4</sup> صادر لها بتاريخ 2000/2/16 بإلغاء مسطرة فرض الضريبة، إذ جاء في التعليل أن الإلغاء ينصب على المسطرة التي يمكن للإدارة بناء

1- حسن العفوي، المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، م.س، ص 376-377.

2- محمد الكشور، مركز القانون الخاص، أحكام القاضي الإداري، مجلة المحاكم المغربية، عدد 81، مارس/ أبريل 2000، ص 82.

3- الصابري رشيدة، مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه، م.س، ص 107.

4- حكم إدارية وجدة 2000/29 الصادر بتاريخ 2000/2/16 في الملف الإداري رقم 98/192 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

على ما ذكر تصحيح الوضع بإجراء مسطرة سليمة للمراجعة و تمتيع الجهة الملزمة بجميع الضمانات القانونية.

بينما هناك من لا يتفق مع هذا الرأي، على اعتبار أن صياغة البطلان لعيب الشكل، تنصرف إلى المطالبة القضائية وغير القضائية المنصوص عليها بالفصل 381 من (ق.ل.ع)، ولا تتعلق لا تلميحا و لا تصريحاً بالإجراءات المسطرية لفرض الضريبة أو تصحيحها.

فهذا المجال لا يمكن أن يكون ذريعة لتطبيق مقتضيات القانون المدني في الميدان الجبائي، حتى ولو كان من المتفق عليه فقها وقضاء أنه في حالة وجود فراغ تشريعي في قانون خاص، يتعين لمثله الرجوع إلى قواعد القانون العام ما لم يتضمن مقتضيات مخالفة، إلا أن هذا المبدأ الفقهي والقضائي لا يجب أخذه بصورة مطلقة في الميدان الضريبي لاعتبارين أساسيين هما:

- أن الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة أو بتصحيحها، لا يمكن اعتبارها مطالبة بقدر ما هي في الحقيقة وسائل إجرائية لفرض الضريبة تستمد شرعيتها من المقتضيات التشريعية الواردة في النصوص الضريبية.

- أن الأجل المقررة في التشريع الضريبي والمتعلقة بالفرض التلقائي للضريبة وتصحيحها، فضلا عن كونها أجل أمر، فهي كذلك أجل سقوط ينتج عن الإخلال بها فقدان الحق، لأن الهدف منها هو كما يقول ذ مأمون الكزبري<sup>1</sup>، هو أن تحتم على صاحب الحق ممارسته خلال أجل مضروب، وإلا عوقب بفقده لحقه، ومن تم فهي مدة إسقاط يسري عليها أمد القطع والتقادم<sup>2</sup>.

وفي هذا السياق ولمواجهة الإشكال المذكور، فإن الأمر يتطلب تدخل المشرع لملء هذا الفراغ التشريعي.

1- مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات والعقود في ضوء قانون الالتزامات والعقود، م.س، ص 593 .  
2- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 217.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

### الفقرة الثانية: تخويل الإدارة إمكانية إعادة ترتيب المسطرة

لا يوجد في القانون الجبائي المغربي ما يمنع الإدارة من إجراء عمليات فحص متكررة أو من إعادة مسطرة التصحيح .

تبعاً لذلك، فإننا سنتطرق في هذه الفقرة لكل مسطرة على حدى، ويتعلق الأمر بمسطرة الفحص الضريبي (أولاً)، ومسطرة التصحيح الضريبي (ثانياً)، كما سنتطرق كذلك لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة (ثالثاً).

### أولاً: بالنسبة لمسطرة الفحص الضريبي

فبالرجوع للبند الثاني من المادة 212 من المدونة العامة للضرائب، نجد أنها تنص على ما يلي:

"يجب على الإدارة عقب إجراء مراقبة في عين المكان:

- أن تطبق المسطرة المقررة المنصوص عليها في المادة 220 أو المادة 221 في حالة تصحيح أسس فرض الضريبة.
- أن تقوم في حالة العكس بإطلاع الخاضع للضريبة على ذلك وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219.
- و يجوز لها أن تقوم فيما بعد بفحص جديد للحسابات التي سبق فحصها، من غير أن يترتب على الفحص الجديد، ولو تعلق الأمر بضرائب ورسوم أخرى، تغيير أسس فرض الضريبة التي وقع إقرار بشأنها عقب المراقبة الأولى".
- وذلك خلافاً للمشرع الفرنسي الذي قضى في المادة 55 من المساطر الجبائية على أنه: "عندما تنتهي عملية فحص المحاسبة بالنسبة لفترة معينة، وأسفرت عن ضرائب أو رسوم، فلا يمكن للإدارة أن تقوم بعملية فحص لهذه المحاسبة عن نفس السنوات ونفس الضرائب".

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

إذا، فالمشرع المغربي على خلاف المشرع الفرنسي، سمح بإمكانية إجراء الإدارة لعملية فحص جديدة للحسابات التي سبق فحصها، لكنه اشترط ألا تغير الإدارة من خلال عملية الفحص الجديدة الأسس التي سبق إقرارها عقب المراقبة الأولى<sup>1</sup>.

ويمكن من خلال الحالتين اللتين تضمنها النص القانوني تصور ما يلي:

- الحالة التي يترتب فيها عن عملية الفحص الأول وجود تصحيح للأساس الضريبي المصرح به إن وجد ما يبطل المسطرة لعدم توجيه الإدارة للإشعار بالفحص داخل الأجل المحدد قانوناً، بحيث يجوز في هذه الحالة للإدارة إعادة مسطرة الفحص بتوجيه إشعار جديد وإجراء عملية فحص جديدة، لكن يجب ألا يتضمن نتيجة هذا الفحص الجديد أسساً للضريبة أكثر من تلك التي تضمنتها رسائل الإدارة الموجهة للخاضع للضريبة في إطار عملية التصحيح الأولى.

- الحالة الثانية التي من خلالها أسفر الفحص الأول عن عدم وجود تصحيح، يمكن للإدارة أن تعيد فحص المحاسبة، فعدم وجود التصحيح لا يغل يد الإدارة عن إعادة مسطرة الفحص، لكن يشترط دائماً ألا يتم تغيير الأساس الضريبي الذي تم إقراره عقب المراقبة الأولى.

لكن وحتى بالنسبة لهذه الحالة الأخيرة، نجد أنه رغم تشدد النص القانوني الفرنسي في عدم إمكانية إجراء فحص جديد من خلال مقتضيات المادة 51 المذكورة، سمح القضاء الفرنسي بإجراء فحص ثانٍ للمحاسبة، إذا تبين أن الفحص الأول كان مجاملة<sup>2</sup>.

### ثانياً: بالنسبة لمسطرة التصحيح

فيما يخص مسطرة تصحيح الأساس الضريبي، فالمشرع لئن خول للإدارة حق تصحيح أوجه النقصان والأخطاء ومختلف الاغفالات الكلية والجزئية الملاحظة في تحديد أساس فرض الضريبة داخل أجل الأربع سنوات الموالية لسنة الواقعة المنشئة للضريبة عملاً بمقتضيات المادة 232 من المدونة العامة للضرائب، فإن هذا الحق مقيد بوجوب والإزامية

1- حسن العفوي، المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، م.س، ص378.

2- T.A.PARIS, 30 nov 1980, req : n 3741/79, Dr.fisc , 22/81

- أشارت إليه رشيدة الصابري، مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه، م.س، ص108.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

سلوك مسطرة التصحيح المنصوص عليها في المواد 220 و221 و224 من المدونة العامة للضرائب، وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من نفس المدونة، كما أن مقتضيات المادة 160 من القانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية المتعلقة بالتقادم، تنص على نفس المقتضيات الواردة في المدونة العامة للضرائب.

ومن جانب آخر، نص المشرع بمقتضى المادة 220 والمادة 221 من المدونة العامة للضرائب على إلغاء مسطرة التصحيح في حالة الإخلال بمسطرة الإشعار بالفحص، وفي حالة عدم احترام أجل رسالة التبليغ الثانية المتعلقة بجواب الإدارة على رسالة الخاضع للضريبة داخل الأجل القانوني المحدد في 60 يوما من تاريخ توصل الإدارة الجبائية بجواب الخاضع للضريبة.

وقد أدت هذه المقتضيات المنصوص عليها إلى طرح تساؤلين مهمين سواء من طرف الإدارة الجبائية أو من طرف القضاء أو الفقه عموما، وهما:

- هل إن آثار الإلغاء تكون عاقبة بالإجراء الباطل الذي يمكن إعادته في إطار تصحيح المسطرة، أم أن ذلك الإجراء الباطل يبطل مسطرة التصحيح برمتها؟.

- هل يعتبر الإجراء الباطل قاطعا للتقادم وبالتالي يخول للإدارة الجبائية حق إعادة مسطرة تصحيح الأساس الضريبي في إطار مسطرة بديلة وسليمة؟.

جوابا على التساؤل الأول، وبالرجوع إلى المقتضيات القانونية الجبائية الواردة في المادة 220 والمادة 221 من المدونة المشار إليها سابقا، فإنه يلاحظ أن بطلان مسطرة التصحيح يشمل جميع الإجراءات المتخذة في إطار هذه المسطرة سواء تعلق الأمر بالإجراءات السليمة منها أو الباطلة، مادام أن المشرع نص بصريح العبارة على بطلان المسطرة وليس على بطلان الإجراء القانوني.

غير أنه يجب القول بأن من حق الإدارة الجبائية بعد ذلك أن تقوم بإعادة مسطرة التصحيح في حدود السنوات الغير المتقادمة ودون أي اعتبار لنتائج مسطرة التصحيح الباطلة، وهذا ما ذهب إليه القضاء الإداري، بحيث قضى القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بما يلي: " لكن حيث إن المحكمة و لما عللت قضاءها بما جاءت به من

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

أن"الثابت أن الأمر في نازلة الحال يتعلق بمنازعة ضريبية وأن الأثر المترتب عن حكم القضاء ببطلان مسطرة تصحيح وفرض الضريبة يبقى بطلانا نسبيا ويكون من حق إدارة الضرائب إعادة إجراء عملية تصحيح الضريبة خلال أجل التقادم إذا ثبت ما يعيب المسطرة التي سلكتها"، تكون قد ردت عن صواب على الدفع المثار ..، و بالتالي فإنه يبقى من حق الإدارة الضريبية إصلاح العيب الشكلي الذي شاب مسطرة تصحيح و فرض الضريبة شريطة أن تقوم بذلك خلال الأجل القانوني وقبل انصرام أجل التقادم<sup>1</sup>.

خلافًا لما ذهب إليه بعض الفقه، على أنه في هذه الحالة، فإن الإدارة الجبائية مقيدة بشرط عدم تغيير أساس الضريبة الواردة برسالتها الأولى<sup>2</sup>.

إلا أن هذا الشرط غير منطقي لسببين على الأقل هما<sup>3</sup>:

- عدم التنصيص عليه في المدونة العامة للضرائب والقانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

- استحالة تطبيقه من الناحية العملية، لكون المدة المشمولة بالفحص في إطار مسطرة التصحيح الأولى الباطلة، ليست هي نفس المدة المتعلقة بمسطرة التصحيح العادية.

وقد درج البعض في اجتهاده إلى حد تخويل الإدارة الجبائية في حالة عدم التقيد بأجل الستين (60) يوما للرد على رسالة الخاضع للضريبة، إمكانية إعادة إرسال نسخة من الرسالة الأولى التي سبق للخاضع للضريبة أن توصل بها وأبلغ جوابه للإدارة بشأنها، طالبة منه أن يعيد مرسلتها من جديد بجواب ثان عن الرسالة الأولى المكررة، وذلك حتى يتسنى للإدارة الحصول على مهلة جديدة مدتها ستون(60) يوما للجواب، وبالتالي تدارك بطلان مسطرة التصحيح، ثم متابعة المسطرة من جديد ووفق ما يقتضيه القانون<sup>4</sup>.

1-قرار محكمة النقض عدد 28/2 الصادر بتاريخ 2016/01/21.في الملف الإداري عدد 2015/2/4/1311 .  
2- محمد قصري، أثر الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائنها على الالتزام الضريبي، م.س، ص87.  
3- الحسن كثير، م.س، ص223.  
4- حسن العفوي، م.س، ص378.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وعلى نفس الاتجاه سار بعض المختصين<sup>1</sup> الذين خلصوا إلى أنه مادام لا يوجد أي قيد للإدارة الجبائية بالنسبة لمسطرة التصحيح، على خلاف مسطرة الفحص التي قيد فيها المشرع الإدارة بعدم تغيير الأساس الضريبي، فإنه في حالة وجود ما يبطل مسطرة التصحيح لعدم تبليغ الإدارة للرسالة الثانية داخل أجل الستين (60) يوما المنصوص عليه قانونا، يمكن للإدارة إعادة تبليغ الرسالة الأولى التي سبق للخاضع للضريبة أن توصل بها و أرسل جوابه للإدارة داخل الأجل القانوني، وأن تتابع بذلك المسطرة وفق المتطلب قانونا.

غير أن هذا الطرح لا يمكن قبوله من الناحية المنطقية، حيث أنه في هذه الحالة لا مجال لاعتبار الأجل المنصوص عليها في القوانين الضريبية، بحيث يمكن للإدارة أن تلتزم بها، وبالتالي تظل المقتضيات المتعلقة بالبطلان حبرا على ورق، مما يشكل استهتارا بالقانون الضريبي وبالأجل الأمرة الواردة فيه، وبالجزاء المقررة بمقتضاه في حالة مخالفة هذه الأجل.

ولتفادي الآثار الناتجة عن عدم جواب الإدارة داخل الأجل القانوني على رسالة الخاضع للضريبة، اعتبرت الدورية التفسيرية للقانون رقم 24.86<sup>2</sup> المتعلقة بالضريبة على الشركات، وكذا الدورية التفسيرية للقانون 17.89<sup>3</sup> المتعلقة بالضريبة العامة على الدخل، أنه في هذه الحالة، فإن الإدارة تعتبر في وضعية قبول ملاحظات الخاضع للضريبة المتضمنة في جوابه، وأن عليها تبعا لذلك أن تقوم بفرض الضريبة اعتمادا على الأسس التي قبلها الخاضع للضريبة وتنتهي مسطرة التصحيح.

ويعتبر هذا التفسير مجانباً للقانون، فبالرجوع إلى مقتضيات المادة 39 من القانون 24.86 المذكور، نجد أنها تنص على أنه: "في حالة عدم تبليغ جواب المفتش عن ملاحظات الشركة في الأجل المقرر (60 يوما)، فإن مسطرة التصويب تكون لاغية"، ولم يشر القانون المذكور إلى إمكانية فرض الضريبة في حالة عدم جواب الإدارة، لأنه والحالة هذه سوف

1- رشيدة الصابري، مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه، م.س، ص 108 .  
2- الدورية التفسيرية للقانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات، الشركة الجديدة للمطابع المتحدة (صونير) الدار البيضاء، 1987، ص 230.  
3- الدورية التفسيرية للقانون رقم 17.89 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل (الجزء المتعلق بالمساطر) الشركة الجديدة للمطابع المتحدة (صونير)، الدار البيضاء، 1990، ص 224.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

تكون للإدارة إمكانية الرد أو عدم الرد على رسائل الخاضع للضريبة، مما يجعل المسطرة التوجيهية التي أقرها المشرع بدون جدوى، بحيث أنه في الحالات التي لا ترى فيها الإدارة فائدة من الرد على الخاضع للضريبة، فسوف توقف المسطرة وتقوم بفرض الضريبة على أساس المبالغ التي أقر بها الخاضع للضريبة، مما سينتج عنه منازعات ستفضي لا محالة في آخر المطاف إلى بطلان الضريبة<sup>1</sup>.

وهكذا وبعد مرور سنوات من تبني هذا الطرح من طرف الإدارة الجبائية، ثم اعتماد فقه إداري جبائي جديد بعد صدور المدونة العامة للضرائب، حيث أقرت الدورية التفسيرية<sup>2</sup> لهذه المدونة على أن حالات البطلان المنصوص عليها في المادة 220 من المدونة المذكورة، يترتب عنها إعادة مسطرة تصحيح أسس فرض الضريبة بإرسال إشعار جديد للفحص للخاضع للضريبة في حدود السنوات الغير المشمولة بالتقادم.

وفيما يتعلق بالإجابة عن التساؤل الثاني حول جواز اعتبار الإجراء الباطل قاطعا للتقادم، نجد بعض الفقه وكما سبقت الإشارة إلى ذلك، يميل في توضيحه لهذه المسألة إلى تطبيق قواعد قانون الالتزامات والعقود، لاسيما الفصل 381 منه، والذي ينص على أنه: "ينقطع التقادم بكل مطالبة قضائية أو غير قضائية يكون لها تاريخ ثابت ومن شأنها أن تجعل المدين يميل إلى حالة مطل لتتفيذ التزاماته ولو رفعت أمام قاض غير مختص أو قضى ببطلانها لعيب في الشكل".

إلا أن هذا الطرح يستوجب استبعاده على الأقل لسببين هما<sup>3</sup>:

- وجود مقتضيات خاصة متعلقة بالتقادم منصوص عليها في القوانين الضريبية، مما يجعل اللجوء إلى القواعد العامة المنصوص عليها في القانون المدني غير ذي جدوى.
- عدم اعتبار رسالة التصحيح الأولى والثانية المنصوص عليهما في مسطرة التصحيح كمطالبة قضائية أو غير قضائية، لكونهما مجرد إجراءات تمهيدية لفرض الضريبة، على اعتبار أن الإدارة لا تكون في هذه الحالة قد أقامت دعوى قضائية ضد الخاضع للضريبة

1- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، م.س، ص224.

2- الدورية التفسيرية للمدونة العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، 2011، ص 239.

3- الحسن كثير، م.س، ص225.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

بإجراءاتها تلك، كما لا يمكن حملها على المطالبة الغير القضائية، لأنها لا تتوفر فيها شروط المطالبة غير القضائية والتي من شأنها أن تجعل المدين في حالة مطل<sup>1</sup>.

وبالتالي، فإنه وبمقتضى أحكام المادة 232 من المدونة العامة للضرائب والمادة 160 من القانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، فإن التبليغات الصحيحة من شأنها أن تقطع التقادم وتفتح مدة جديدة للتقادم الرباعي، يخول في ظلها للإدارة الجبائية إعادة مسطرة الفحص الضريبي وتصحيح أسس فرض الضريبة<sup>2</sup>.

لكن ما هي الآثار القانونية المترتبة في حالة ما إذا كانت رسالة التبليغ الأولى صحيحة ورسالة التبليغ الثانية باطلة؟

في هذا الصدد يرى ذ.محمد قصري<sup>3</sup> أنه: "إذا كانت الإدارة الجبائية قد بلغت الخاضع للضريبة رسالة التصحيح الأولى، فإن هذا الإجراء السليم يرتب آثاره فيما يخص قطع التقادم ويفتح المجال من جديد للإدارة بإعادة مسطرة التصحيح من بدايتها وليس فقط الإجراء الفاسد".

و هناك من المختصين من أيد إعادة مسطرة التصحيح من بدايتها في حدود السنوات غير المشمولة بالتقادم، غير أنه لم يتفق مع ما ذهب إليه ذ.قصري بخصوص الآثار القانونية للإجراء السليم للمسطرة الباطلة، على اعتبار أن بطلان جميع الإجراءات المكونة لها، ويتساوى في ذلك الإجراء الصحيح والفاسد على حد سواء، كما أن الإجراء الصحيح لا يمكن تصوره بصفة منفردة، والقانون يلزم الإدارة الجبائية الرجوع إليه في إطار مسطرة التصحيح، ويشكل بالتالي جزءا لا يتجزأ من المسطرة الباطلة، مما يمكن القول معه بعدم إمكانية الإجراء الباطل ترتيب أي أثر قانوني في قطع التقادم<sup>4</sup>، ومن جهة أخرى ذهبت المحكمة الإدارية بفاس في أحد أحكامها<sup>5</sup>، إلى القول بأن الإدارة الجبائية لها الخيار في أن تعيد مسطرة تصويب الضريبة بكاملها ابتداء من توجيه الإشعار بالتحقيق وبتبليغه للخاضع

1- محمد قصري، أثر الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها على الالتزام الضريبي، م.س، ص 87.  
2\_ للمزيد من التوضيح أنظر المطلب المتعلق: بأثر الإجراء الباطل على قطع التقادم وعلى إمكانية الإدارة إعادة المسطرة.  
3- محمد قصري، أثر الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها على الالتزام الضريبي، م.س، ص 74 .  
4- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 226.  
5- حكم إدارية فاس عدد 613 الصادر بتاريخ 5 ماي 2004 في الملف الإداري رقم 417/2001.غ.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

للضريبة ومواصلة باقي الإجراءات المتطلبية في التصويب داخل مدة التقادم بعد احتساب مدة الوقف، شريطة أن لا تتعدى الأسس التي سبق فرضها في ظل المسطرة السابقة المختلفة.

وقد خلص ذ. قصري<sup>1</sup> بدوره إلى هذه النتيجة، حين رأى بأن إعادة مسطرة الفحص تكون مع تقييد الإدارة الجبائية بعدم تجاوز مبلغ التصحيحات المبلغة إلى الخاضع للضريبة في رسالة التصحيح الأولى، غير أن هذا الرأي لا يستند إلى أي أساس قانوني، على اعتبار أن الإدارة في إعادتها لمسطرة التصحيح تتمتع بكامل الصلاحيات القانونية في حدود آجال التقادم لإصلاح الإغفالات والنواقص، باعتبار أن ما تم تبليغه سابقا في إطار مسطرة التصحيح الباطلة باطل، لأن المسطرة بأكملها باطلة و لا يمكن تقييد الإدارة بالتمسك ببعض أجزائها وما بني على باطل فهو باطل، والإدارة الجبائية حين إعادتها لمسطرة التصحيح فهي تستند إلى مقتضيات القانونية المنصوص عليها في المادة 210 من المدونة العامة للضرائب التي تخول لها حق المراقبة دون قيد أو شرط، فضلا عن استحالة تطبيق هذا الشرط من الناحية العملية، لكون المدة المشمولة بالفحص في إطار مسطرة التصحيح الأولى الباطلة، ليست هي نفس المدة المتعلقة بمسطرة التصحيح المعادة<sup>2</sup>.

كما أن ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بفاس في حكمها السالف الذكر والمتعلق بالإبقاء على وقف التقادم طوال الفترة الممتدة من تاريخ الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إلى غاية انصرام الشهر الثالث التالي للتاريخ الذي صدر فيه المقرر النهائي عن اللجان المذكورة أو اللجنة الوطنية كما هو منصوص عليه في المادة 232 من المدونة العامة للضرائب، لا يستند إلى أساس، إذ أن تطبيق المقتضيات المتعلقة بوقف التقادم طيلة المدة المذكورة، رهين بصحة جميع الإجراءات المتعلقة بمسطرة تصحيح أسس فرض الضريبة، وأن أي إخلال بهذه الإجراءات بما فيها إجراءات التبليغ، يجعل تطبيق المقتضيات السالفة الذكر دون سند قانوني، أضف إلى ذلك أنه من الناحية العملية، يتعذر على الإدارة الجبائية إعادة مسطرة تصحيح أسس فرض الضريبة على ضوء حكم قضائي نهائي مكتسب لحجية الشيء المقضي به و القاضي ببطان المسطرة لفوات أمد التقادم ولو بعد احتساب مدة

1- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، م.س، ص 75.

2- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي و الاجتهاد القضائي، م.س، ص 227.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الوقف، على اعتبار أن إجراءات تحقيق الدعوى على مستوى المحاكم الإدارية (الابتدائية والاستئنافية) والغرفة الإدارية بمحكمة النقض تستغرق أمد التقادم المذكور.

ونشير في الأخير إلى أنه وإن كان للإدارة الجبائية حق إعادة مسطرة تصحيح الأساس الضريبي داخل الأجل القانوني نتيجة قطع التقادم وعلى شرط عدم إدخال تعديلات جديدة على الأساس الضريبي، فإن هاته الإمكانية تبقى غير متاحة قانونا بالنسبة للحالة المتعلقة بالضريبة على الدخل المفروضة على الأرباح العقارية<sup>1</sup>، ذلك أن المادة 224 من المدونة العامة للضرائب وإن كانت تنص على تبليغ الخاضع للضريبة وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من نفس المدونة داخل أجل 90 يوما من تاريخ وضع الإقرار برسالة التبليغ الأولى المتضمنة لأسس فرض الضريبة، فإنه في حالة عدم تبليغ الخاضع للضريبة داخل الأجل المذكور، تكون مسطرة التصحيح باطلة ولا يمكن إعادتها إعمالا بالآثار القانونية لأجل السقوط، وعليه فإن التبليغ الفاسد في هذه الحالة يحول دون إعادة مسطرة التصحيح التي يجب بمقتضى القانون أن تباشر داخل أجل تسعين يوما من تاريخ الإدلاء بالإقرار المتعلق بالأرباح العقارية.

وتجدر الإشارة كذلك إلى أنه وبخصوص الآثار القانونية المترتبة عن بطلان مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي المقررة من طرف اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة حول الالتزام الضريبي، فإنه ينبغي أن نميز بين الحالة التي يقضى فيها ببطلان مسطرة تصحيح الضريبة للإخلال بمقتضيات الإشعار بالفحص و عدم جواب المفتش داخل الأجل القانوني، حيث تملك هاته الجهة الإدارية الحق في البت في حالات البطلان المثارة مسبقا أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المتمثلة في حالة عدم توجيه الإشعار طبقا لما يتطلبه القانون، وحالة عدم تبليغ جواب المفتش على ملاحظات الخاضعين داخل الأجل القانوني، والحالة التي تقرر فيها اللجنة المذكورة بعدم إمكانية البت لفوات الأجل القانوني المقرر لها للنظر في الطعن المرفوع إليها داخل أجل 12 شهرا من تاريخ تقديم الطعن، ثم الحالة التي يقضى فيها قضاءا بإلغاء مقرر اللجنة الوطنية والضريبة المفروضة على ضوء ذلك للإخلال بالمسطرة القانونية الواجب اتباعها أثناء المثول أمام تلك اللجنة.

1- محمد قصري، أثر الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها على الالتزام الضريبي، م.س، ص 88.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

فبخصوص الحالة التي تقرر فيها اللجنة الوطنية بطلان مسطرة تصويب الضريبة للإخلال بمقتضيات الإشعار بالتحقيق وعدم تبليغ جواب المفتش المحقق داخل الأجل القانوني وأثر ذلك على الالتزام الضريبي، فبالرجوع إلى المقتضيات القانونية في هذا الصدد، يتبين أنه يوقف التقادم طوال الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الطعن إلى اللجان المحلية لتقدير الضريبة إلى غاية انصرام الشهر الثالث التالي الذي صدر فيه المقرر النهائي عن اللجان المذكورة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

لذلك فتقرير بطلان مسطرة تصويب الضريبة بأكملها من طرف اللجنة الوطنية الضريبية للإخلال بمقتضيات الإشعار بالتحقيق وعدم تبليغ جواب المفتش المحقق داخل الأجل القانوني، يضع الإدارة بين خيارين، فإما أن تعيد مسطرة تصويب الضريبة بأكملها ابتداء من توجيه الإشعار بالتحقيق وتبليغه للخاضع للضريبة ومواصلة باقي الإجراءات المطلوبة في التصويب داخل أمد التقادم بعد احتساب مدة الوقف، شريطة أن لا تتعدى الأسس التي سبق فرضها في ظل المسطرة السابقة المختلفة، وإما أنها تقدم على الطعن القضائي في المقرر المذكور أمام المحكمة المختصة داخل الأجل القانوني، وفي هاته الحالة تتحمل الآثار القانونية الناتجة عن رفض طعنها وهو أمد فوات التقادم لإعادة مسطرة تصويب الضريبة في إطار تحقيق الالتزام الضريبي.

أما بخصوص الحالة التي تقرر فيها اللجنة الوطنية عدم إمكانية البت في الطلب لمرور اثني عشر (12) شهرا، وهو الأجل الأقصى الذي يجب أن يفصل بين تاريخ تقديم الطعن إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وتاريخ المقرر المتخذ في شأنه، في هذه الحالة لا يجوز إدخال أي تصحيح على إقرار الخاضع للضريبة أو على أساس فرض الضريبة المعتمد من لدن الإدارة في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية بسبب عدم الإدلاء بالإقرار أو بسبب إقرار غير تام<sup>1</sup>.

أما فيما يخص حالة بطلان تقرير اللجنة الوطنية قضاء في حالة الإخلال بالمسطرة القانونية الواجب إتباعها أثناء المثل أمام تلك اللجان، كالإخلال بضمان حق الدفاع وأثر ذلك

1- محمد قصري، أثر الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها على الالتزام الضريبي، م.س، ص92.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

على الالتزام الضريبي، فبالرجوع إلى القانون الجبائي في هذا الإطار، نجده ينص على وقف التقادم طوال الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة لغاية انصرام الشهر الثالث التالي للشهر الذي صدر فيه المقرر النهائي عن اللجان المذكورة، أو لغاية انصرام أجل الثلاثة أشهر التالية لتاريخ تبليغ المقرر الصادر بصورة نهائية، إما عن اللجنة المذكورة، وإما عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، ومؤدى ذلك أن للإدارة الحق في إعادة مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي نتيجة بطلان تلك المسطرة أو قرار اللجنة الوطنية قضاء داخل أمد التقادم، مع احتساب أمد وقف التقادم نتيجة اللجوء إلى مسطرة اللجان كما سلف الذكر.

غير أنه من الناحية العملية وكما سبقت الإشارة إلى ذلك، يتعذر على الإدارة إعادة مسطرة تصحيح وعاء الضريبة على ضوء صدور حكم قضائي نهائي يقضي ببطلان المسطرة لفوات أمد التقادم ولو بعد احتساب مدة الوقف، على اعتبار أن إجراءات تحقيق الدعوى على مستوى مرحلة المحكمة الإدارية والغرفة الإدارية بمحكمة النقض تستغرق أمد التقادم.

من هنا يمكن للإدارة إذا اقتنعت بتعليل الحكم القضائي الابتدائي الصادر عن المحكمة الإدارية المختصة، وكان أمد التقادم لم يمض بعد باحتساب مدة الوقف المنصوص عليه، آنذاك يمكنها أن تعيد مسطرة تصحيح الوعاء تداركا للإخلالات التي شابتها في إطار تحقيق الالتزام الضريبي.

### ثالثا: على مستوى مسطرة الفرض التلقائي

لقد اختلفت المواقف الفقهية حول إمكانية إعادة مسطرة فرض الضريبة من قبل الإدارة بعد تقرير بطلانها، ويمكن التمييز في هذه الحالة بين اتجاهين وهما على النحو التالي:

**اتجاه أول:** يرى<sup>1</sup> بأن أجل القيام بإجراءات الفرض التلقائي هي آجال سقوط وليس آجال تقادم، وبالتالي فإن أي إخلال بها يؤدي إلى سقوط الحق وعدم جواز إعادة مسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية في حق الخاضع للضريبة، ويفسر ذلك باعتبار أن مبدأ العدالة

1- محمد قصري، أثر الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها على الالتزام الضريبي، م.س، ص 84.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

والمساواة بين الإدارة والخاضع للضريبة، يقتضي أن نعامل كل منهما على حد سواء في إطار ترتيب الآثار القانونية الناتجة عن الإخلال بالإجراءات المسقطه للحق.

وهكذا، فإذا كان الإخلال بشروط وأجال الطعن الإداري والقضائي في المنازعة الجبائية يعتبر أجل سقوط بالنسبة للخاضع للضريبة ويترتب عنه سقوط الحق وعدم إمكانية إعادة الطعن الإداري والقضائي من جديد، فذلك الإخلال بأجال الإجراءات المنصوص عليها في الفرض التلقائي للضريبة يترتب نفس الآثار القانونية، وهو جزاء سقوط الحق في إعادة مسطرة الفرض التلقائي من جديد بالنسبة للإدارة الجبائية.

**اتجاه ثاني:** يرى بأن الالتزام الضريبي واجب دستوري ووطني، وأن الالتزام الضريبي تعبير عن المواطنة لتمويل نفقات الشأن العام، ومن ثم لا يعقل أن يبطله فساد مسطرة تأسيس الضريبة، خاصة وأن المبادئ العامة للقانون، ومنها مبدأ الالتزام الضريبي المضمون دستورياً، يجعل الإدارة محقة في إعادة مسطرة فرض الضريبة داخل أجل التقادم<sup>1</sup>.

بل إن البعض<sup>2</sup> يرى بأن الإدارة الجبائية في حالة بطلان الإجراء الثاني دون الأول، محقة في إعادة الإجراء الباطل فقط، مع الإبقاء على صحة الإجراء الأول مع ما يترتب عنه من قطع التقادم، باعتبار أن البطلان شاب مسطرة المطالبة ولم يشب الواقعة المنشئة للضريبة.

ومقابل هذا الرأي، هناك رأي مخالف مفاده<sup>3</sup> أنه حيث تتقدم الواقعة المنشئة للضريبة بفعل سلوك الإدارة لمسطرة مشوبة بالعيوب، فإن هذه الأخيرة لا يمكنها إعادة مسطرة فرض الضريبة إلا في حالة إلغاء قواعد وقف التقادم، وفي هذه الحالة سيكون هناك تراجع بخصوص الضمانات المخولة للخاضع للضريبة وإطلاق يد الإدارة لفرض الضريبة متى شاءت بدون الالتزام بأجال محددة قانوناً، كما يمكنها إعادة المسطرة مرات عديدة إلى حين

1- عبد الحق عميمي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، أكدال الرباط، السنة الجامعية 2012-2013، ص 154.

2- فؤاد القادري، حول علاقة جديدة بين الملزم والإدارة الجبائية، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهاد المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2007، ص 286.

3- الحسن كثير، م.س، ص 219-220.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

أن تستقيم، وهذا من شأنه أن يمس بمبدأ الأمن القانوني والعدالة الضريبية وبدولة الحق والقانون.

كما أنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة 232 من (م.ع.ض)، نجد أنها تنص على أن التقادم ينقطع بالتبليغ المنصوص عليهما في المادة 228 (البند الأول) وكذا المادة 229 (الفقرة الأولى) من المدونة والمتعلقين بإجراء الفرض التلقائي للضريبة في حالة عدم الإدلاء بالإقرار، وفي حالة عدم تقديم الوثائق المحاسبية، أو رفض الخضوع للمراقبة الجبائية، كما أن المادة 160 من القانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، تنص على أن التقادم ينقطع بالتبليغ المنصوص عليه في المادة 159 والمتعلق بإجراءات الفرض التلقائي للضريبة، وذلك في حالة عدم تقديم الوثائق المحاسبية أو رفض الخضوع للمراقبة الجبائية.

ويبقى التساؤل المطروح في هذا الإطار حول معرفة الآثار المترتبة على بطلان المسطرة لعلّة عدم صحة التبليغ على التقادم الضريبي، أو بعبارة أخرى، معرفة إمكانية احتساب أمد جديد للتقادم في حالة فساد الإجراءات القاطعة للتقادم، وبالتالي منح الإدارة الجبائية فرصة تدارك الإجراء الباطل لفرض الضريبة في إطار مسطرة سليمة.

فبالرجوع إلى النصوص الضريبية التي سبق ذكرها بهذا الخصوص، يمكن القول بأن الإجراءات المتعلقة بمسطرة الفرض التلقائي للضريبة هي إجراءات لا يمكن تجزئتها، وإنما يجب الأخذ بها بصفة إجمالية طبقاً لما جاء به المشرع، لأنها من الناحية المنطقية لا يمكن أن تؤدي إلى نتيجة، إلا إذا كانت جميع مراحل المسطرة سليمة وصحيحة<sup>1</sup>.

ويثار إشكال آخر في حالة بطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة بسبب فساد الإجراءات، ولم يتقادم تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة، في هذه الحالة يتعين على الإدارة الجبائية أن تعيد إجراءات هذه المسطرة بدءاً بتبليغ الخاضع للضريبة من جديد بالدعوة إلى تقديم إقراره أو وثائقه المحاسبية، ويمكن لهذا التبليغ الجديد في حالة صحته أن يرتب أثره في قطع التقادم، وبالتالي فرض الضريبة بصورة صحيحة.

<sup>1</sup> - الحسن كثير، م.س، ص 219-220.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ومن الناحية العملية، فالإدارة الجبائية غالباً ما تلجأ إلى مكاتبة الخاضع للضريبة المخل بالتزاماته التصريحية في إطار مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، غير أن سبباً ما يحول دون تبليغ الخاضع للضريبة، كأن يصرح إليها الخاضع للضريبة بعنوان ناقص وأن يرجع الطي بعبارة غير مطلوب وأن يتقاعس الخاضع للضريبة عن سحب الرسالة في مكتب البريد، وفي جميع هذه الحالات تكون الإدارة الجبائية قد التزمت بعدم فرض الضريبة قبل إخبار الخاضع للضريبة بما تعتمزم القيام به، لأن الخاضع للضريبة بتصرفاته يبقى حجرة عثرة أمام استكمال إجراءات فرض الضريبة، وغالباً ما نجد أن القضاء لا يأخذ بعين الاعتبار هذه الحثيات، ويقضي بالتالي ببطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة مع ما قد يترتب عنه من إعفاء الخاضع للضريبة من أداء الضريبة ومن واجبه في تحمل التكاليف<sup>1</sup>.

وبالرجوع إلى أحكام القضاء الإداري في الموضوع، يتضح أن هذا الأخير أي القضاء، يعتبر أن مسطرة الفرض التلقائي للضريبة باطلة يستوي في ذلك أن تكون كل إجراءاتها باطلة أم يكفي أن يتعلق البطلان بإجراء من إجراءاتها، ومن تم الحكم ببطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة برمتها وليس فقط أحد إجراءاتها، مما يستلزم على الإدارة الجبائية أن تعيد المسطرة بكاملها سواء التي كانت قد أقيمت على وجه صحيح أو المختلة، ما لم يتقدم حقتها في ذلك بمرور أربع سنوات على تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة، هذا مع الإشارة إلى أن التبليغ القانوني لأي إجراء من إجراءات فرض الضريبة يكون له أثر على قطع التقادم<sup>2</sup>.

وفي إطار القانون الجبائي المقارن، نجد بأن القضاء الفرنسي مثلاً يتعامل بصرامة مع الخاضع للضريبة في هذا المجال، انطلاقاً من تفعيل مبدأ أسبقية الخطأ الذي يقوم على أساس أن الخاضع للضريبة هو الذي كان سباقاً إلى الخطأ حين لم يحم بالتزاماته الجبائية، وأن أي خطأ من جانب الإدارة قد سبقه خطأ من جانب الخاضع للضريبة، ولهذا السبب اعتبر الاجتهاد الفرنسي بأن الخلل الذي قد يطال الرسالة الثانية الموجهة للخاضع للضريبة من دون تأثير على صحة مسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

1- الحسن كثير، م.س، ص 220.

2- محمد قصري، م.س، ص 85.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وسار هذا الاجتهاد كذلك على أنه في جميع الحالات التي يكون فيها عدم التبليغ أو التأخير في التبليغ يرجع إلى ظروف يتحملها الخاضع للضريبة، فإن هذا الأخير لا يمكنه أن يرتكز على هذا الفعل ويطالب بالتقادم<sup>1</sup>.

هنا يجب استحضار القرار الشهير لمجلس الدولة الفرنسي<sup>2</sup> المعروف بقرار البحار الصياد "Arrêt du marin Pêcheur" الذي ذهب ليصطاد في البحيرة دون إخبار إدارة البريد بمكان توجيه رسائله خلال مدة غيابه، وقد صادف خلال هذه المدة أن راسلته الإدارة الجبائية فلم يتوصل برسائلها، واعتبر القضاء الفرنسي بأن التبليغ قد حصل طالما أن الخاضع للضريبة لم يتخذ الإجراءات الكافية لضمان توصله بمراسلات الإدارة، وأنه يتحمل وجه المسؤولية في ذلك، بحيث اعتبر الاجتهاد الفرنسي بأنه في حالة تغيير العنوان، فإن كل إرسال على العنوان القديم يعتبر صحيحاً، طالما أن الخاضع للضريبة لم يقيم بالإجراءات الضرورية لاستلام بريده أو إخبار الإدارة الجبائية بالعنوان الذي سيتم توجيه الرسائل إليه من قبل الإدارة.

وفي نفس الاتجاه عبر القانون الفرنسي عن موقفه المتشدد في حالة الفرض التلقائي للضريبة حين وقع عبء الإثبات على الخاضع للضريبة، لكون الضريبة المفروضة تلقائياً تنبني على فرضية الصحة، وأن على الخاضع للضريبة تبعاً لذلك أن يدحض هذه القرينة بإثبات العكس<sup>3</sup>.

1- حسن العفوي، م.س، ص 373.

2 - Arrêt du CE n 70219 du 2 octobre 1989 cite par Jean . Claude DRIE, p104

- أورده رشيد الحسن، م.س، ص 221.

3- حسن العفوي، م.س، ص 373

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

**المطلب الثاني: حق الإدارة في إجراء المقاصة وفي استبدال الأساس الضريبي**

سنحاول في هذا المطلب التطرق لكل من حق الإدارة في إجراء المقاصة (الفقرة الأولى) وفي استبدال الأساس الضريبي (الفقرة الثانية).

### **الفقرة الأولى: حق الإدارة في إجراء المقاصة**

تعتبر المقاصة في القانون المدني إحدى وسائل الوفاء، وقد أورد أحد الفقهاء التعريف التالي لها:

- "المقاصة طريق من طرق انقضاء الالتزام، بمقتضاها تبرأ المدين من الدين المترتب عليه مقابل براءة ذمة دائنه من دين ترتب عليه لمصلحة مدينه، وذلك في حدود الأقل من هذين الدينين"<sup>1</sup>، وتقع المقاصة عندما يصبح شخصان كل منهما دائنا ومدينا، فينقضي الدينان في حدود الأقل منهما مقداراً<sup>2</sup>، إذا ما توفرت بعض الشروط.

فلاعمال المقاصة لا مناص من توفر شروط وهي<sup>3</sup>:

أولاً: أن يكون الدينان بين نفس الشخصين

ثانياً: أن يكون محل الدينين نقوداً أو مثليات متحدة في النوع والجودة

ثالثاً: أن يكون كل من الدينين خالياً من النزاع ومستحق الأداء.

رابعاً: أن يكون كل من الدينين صالحاً للمطالبة به قضاءً.

وقد نص الفصل 362 من قانون الالتزامات والعقود على بعض الحالات التي يصبح فيها الدين قابلاً للمقاصة، حيث أثبتت مقتضياته ما يلي:

"يلزم لإجراء المقاصة، أن يكون كل من الدينين محدد المقدار ومستحق الأداء، ولا يلزم أن يكون واجبي الأداء في نفس المكان، وسقوط الأجل الناتج عن عسر المدين وعن افتتاح الشركة يجعل الدين قابلاً للمقاصة".

1- مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي. م.س. ص 434-439.  
2- عبد الرحمان أحمد جمعة الحلالشة، الوجيز في شرح القانون المدني الأردني. آثار الحق الشخصي، أحكام الالتزام، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن 2006، ص 527.  
3- جهد كان حجيبة، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة الضريبية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، مراكش 2006، ص 150.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

ويضمن الفصل 366 من نفس القانون موانع المقاصة حيث نص على ما يلي: "لا تقع المقاصة إذا كان فيها إضرار بالحقوق المكتسبة للغير على وجه قانوني صحيح"<sup>1</sup>.

وفي المجال الجبائي تستعمل الإدارة حقها في المقاصة لاستدراك مادة ضريبية فاتتها، أو أن تأخذ في عين الاعتبار في حساب الضريبة موضوع النزلة عنصرا جديدا لم تكن قد أخذته في الحساب، وذلك في مقابل التخفيض الذي للخاضع للضريبة الحق فيه.

وطبقا للقانون الجبائي المغربي، فإن الخاضع للضريبة إذا طلب إسقاط ضريبة أو التخفيض من مبلغها، جاز للإدارة خلال إجراءات بحث الطلب أن تقرر إجراء مقاصة بين مبالغ الإسقاط أو الإرجاع الذي تبنت أن للطالب الحق فيها، وبين المبالغ التي لا يزال مدينا بها بسبب أوجه النقص أو الإغفالات غير المنازع فيها و الملاحظة في تحديد وعاء الضريبة أو حساب نفس الضريبة المفروضة عليه وغير المتقدمة، وعندما ينازع الخاضع للضريبة في مبلغ ما استحق عليه بسبب نقصان أو إغفال يدخل تصحيحه في نطاق الإجراءات المنصوص عليها في مسطرة التصحيح، تسمح الإدارة بالإسقاط أو الإرجاع وتشرع في تطبيق الإجراءات المذكورة.

و في ميدان التحصيل، فإن فوائد المقاصة تكمن في كونها تسهل عملية التحصيل، وفي كونها أداة ضمان فعالة، بالإضافة إلى كونها تزيد دين الخزينة امتيازاً على امتياز.

لكل هذا أو غيره، كانت المصالح المالية بما في ذلك الخزينة العامة للمملكة وبعض مكاتب التحصيل ومنذ سنوات الستينات والسبعينات، تدعو إلى اللجوء إلى هذه الطريقة، خاصة بالنسبة لتعاملاتها مع المقاولين الكبار في إطار الصفقات العمومية والعقود الإدارية، بهدف استخلاص أكبر قدر ممكن من الديون الضريبية المستحقة على أصحاب-أو بالأحرى المقاولين المبرمة معهم الضمانات المذكورة، وحتى في إطار الميزانية التي يقومون

1- للمزيد من الاطلاع والتوسع يمكن الرجوع إلى:  
- عبد الكريم شهبون، الشافي في شرح قانون الالتزامات والعقود المغربي، الالتزامات بوجه عام، "الجزء الأول"، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، الجديدة 1999، من ص 96 إلى ص 130.  
- مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، المرجع السابق، من ص 242 إلى 457.  
- جهد كان حجيبة، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة الضريبية وخصوصيات التشريع الضريبي، المرجع السابق، ص 152.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

بتدبيرها، إذ يتعين على المحاسبين المكلفين بالتحصيل العمل على تسوية الوضعية الضريبية للأشخاص المذكورين، وذلك بتحديد مبالغ الصفقات و الفاتورات إذا لم يتم أصحابها بذلك بعد<sup>1</sup>.

وبالرجوع إلى التجربة المقارنة، نجد القانون الفرنسي ينص في المادة 203 من كتاب المساطر الجبائية الضريبية على ما يلي: "عندما يطلب الخاضع للضريبة الإعفاء أو التخفيض في فرض ضريبي كيفما كان نوعه، يحق للإدارة خلال أي مرحلة من مراحل المسطرة، ورغم مرور أجل التقادم، أن تقوم أو تطلب المقاصة في حدود الفرض الضريبي المنازع فيه بين التخفيض الذي له الحق فيه والنقصان أو الإغفال كيفما كانت طبيعته الملاحظة في وعاء أو حساب الضريبة خلال بحث طلبه".

وهكذا، فإن المقاصة التي يسمح القانون الفرنسي أثناء بحث شكاية الخاضع للضريبة ذات مفهوم واسع، طالما أن الإدارة يمكنها الدفع بالمقاصة بين التخفيض المثبت أو الإغفالات أو أوجه النقص كيفما كانت طبيعتهم، ويتجاوز بها القانون الفرنسي الأجل القانوني للتقادم، مما يفسر رغبة المشرع في الحفاظ على الفرض الضريبي، طالما أنه لم يكن في ع لمد الإدارة أثناء ذلك الفرض بوجود إغفالات أو أوجه نقص، والتي لم يتم اكتشافها إلا عند شكاية الخاضع للضريبة<sup>2</sup>.

وعلى خلاف ذلك، نجد المشرع المغربي نظم فقط مسطرة المقاصة التي يقوم بها حين البحث في شكاية الخاضع للضريبة، ولم ينظم إمكانية دفع الإدارة بالمقاصة أثناء المنازعة أمام القضاء، لذا فإنه لا يوجد ما يمنع قانوناً القيام بذلك طالما أن أوجه النقص أو الإغفالات لم يتم اكتشافها إلا بعد عرض النزاع أمام المحكمة، علماً بأن المنازعة القضائية تقطع التقادم.

1- رشيدة الصابري، مجال البطلان في المجال الضريبي والأثر النسبي المترتب عنه، م.س، ص 109.  
2- رشيدة الصابري، مجال البطلان في المجال الضريبي والأثر النسبي المترتب عنه، نفس المرجع السابق، ص 110.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

### الفقرة الثانية: أحقية الإدارة في استبدال الأساس الضريبي

يمكن للإدارة في أي مرحلة من مراحل المنازعة، أن تطلب بأن يحل أساس جديد محل الأساس الذي تم اعتماده بصفة أولية، شريطة أن لا تحرم الخاضع للضريبة من الضمانات التي خولها إياه القانون<sup>1</sup>، على اعتبار أن الخطأ في الأساس الضريبي ليس خطأ لا يمكن إصلاحه، بل للقاضي سلطة تصحيح القرار بربطه بالأساس القانوني الواجب. ولقد قام القضاء باستقاء هذه الإمكانية من قضاء الإلغاء وطبقها في مجال الضرائب.

وبالنسبة للقانون الإداري، فإن للقضاء إمكانية أن يقوم تلقائيا باستبدال الأساس القانوني، لكنه في المجال الجبائي قيد القضاء ذلك بشرطين<sup>2</sup>:

### الشرط الأول: أن تطلب الإدارة ذلك صراحة.

**الشرط الثاني:** أن يتم احترام المجال القانوني الذي يراد به إعطاء أساس للقرار المعيب.

وهكذا، فإن المبدأ الذي بمقتضاه يخول للإدارة اختصاصا مقيدا في فرض الضريبة الواجبة قانونا، يعتبر سندا أو أساسا لنظرية استبدال الأساس القانوني، فالاجتهاد القضائي يطبق المبدأ الذي على أساسه يمكن للإدارة في أي مرحلة من مراحل المنازعة أن تظهر أو تبين أية وسيلة جديدة من شأنها أن تبرر الفرض الضريبي<sup>3</sup>، كما أن مجلس الدولة الفرنسي يقبل وعلى إثر شكاية الخاضع للضريبة أن تبرر الإدارة الحفاظ على الضريبة وذلك بإعطائها أساسا قانونيا جديدا<sup>4</sup>.

فالتحويل إذن، هو طريقة لإصلاح الفرض الضريبي بصفة بعدية، وليس من النظام العام ولا يمكن إثارته أول مرة أمام محكمة النقض، لكن ذلك لا يمنع القاضي الذي عرض عليه النزاع أن يبت طبقا لمبدأ الاستبدال ولو أن الإدارة أثارت خطأ إجراء المقاصة<sup>5</sup>.

1- حسن العفوي، المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، م.س، ص379.

2-C.E juin 1998 ,5cq .n156558 ,M .lourent, DE 1998 ,n42 cog .O. Goulard.

3 -C.E, 6 Fev 1981, n 14583, R.J.F. 481, N307

4 -C.E ,2 6 NOV 1982, n24360, R.J.F ,1183, n11

- نقلا عن رشيدة الصابري، م.س، ص109 و 110.

5- رشيدة الصابري، م.س، ص111.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

وتأسيسا على ما سبق ذكره، فإن كل من المقاصة والاستبدال عندما يتم طلبهما من طرف الإدارة ينتجان نفس الآثار، إذ يحافظان على الفرض في حالة وجود خلل شكلي، لكن تختلف المقاصة عن الإستبدال في أنها ممكنة حتى في الحالة التي تكون فيها مسطرة فرض الأساس أو العنصر الجديد للوعاء المقترح لم يتم إتباعه، في حين أن الاستبدال لا يمكن القيام به إلا إذا كانت مسطرة الأساس الجديد قد تم اختراقها.

### خاتمة الفصل الثاني

لقد وقفنا ونحن بصدد دراسة الفصل، على أن البطلان المترتب عن الإخلال بالقواعد المسطرية في المجال الضريبي قد يكون مطلقا، كما وقد يكون نسبيا.

ففيما يتعلق بالبطلان المطلق، فإنه يتحقق بفوات أجل التقادم الرباعي، وفي هذه الحالة لا يكون بإمكان الإدارة إعادة المسطرة المعيبة، ولا يكون بإمكانها كذلك إصلاح نتائج الاخلالات والقيام بتصحيحات تحل محل تلك التي تمت بمقتضى المسطرة المعيبة.

أما فيما يخص البطلان النسبي، فإنه في هذه الحالة يكون بإمكان الإدارة الحق في إعادة المسطرة المعيبة، شريطة أن يتم ذلك داخل أمد التقادم المنصوص عليه قانونا، بحيث أنه لا يوجد في القانون المغربي ما يمنع هذه الأخيرة أي الإدارة في إجراء عمليات فحص متكررة

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

أو من إعادة مسطرة التصحيح وكذا مسطرة الفرض التلقائي، شريطة أن تقوم الإدارة بذلك وكما سبق الإشارة إلى ذلك في حدود الفترة الغير المتقادمة، وأن لا تتعدى الأسس التي سبق وفرضتها في ظل المسطرة السابقة المختلفة.

### خاتمة القسم الثاني

ختاماً لهذا القسم، يتبين لنا من خلال استقراء النصوص الضريبية ومن خلال حيثيات أحكام وقرارات المحاكم الإدارية والغرفة الإدارية بمحكمة النقض، ضرورة وجوب احترام الإجراءات وكذا الضمانات القانونية المخولة للخاضع للضريبة سواء في إطار مسطرة الفحص أو مسطرة الفرض التلقائي للضريبة أو مسطرة تصحيح أسس فرضها، بحيث أن كل إخلال بهذه الضمانات التي تشكل فيها إجراءات التبليغ العمود الفقري يترتب عنه بطلان المسطرة بأكملها، على اعتبار أن تلك القواعد أو الإجراءات، هي إجراءات جوهرية أمره يجب التقيد بها من طرف الإدارة الجبائية تحت طائلة البطلان، إعمالاً بالقواعد الفقهية التي تعتبر الإجراء الباطل لا يترتب أي أثر قانوني وأن ما بني على باطل فهو باطل.

كما تجدر الإشارة كذلك إلى أنه وإن كانت التبليغات المرتبطة بمسطرة تصحيح أسس فرض الضريبة قابلة للإعادة في حالة بطلان المسطرة وفي حدود الفترة غير المتقادمة، فإن بطلان التبليغات المتعلقة بالدعوة إلى تقديم الإقرار أو إتمامه في إطار مسطرة الفرض التلقائي للضريبة يطرح إشكالا عميقاً حول الآثار المترتبة على بطلان تلك المسطرة لتحقيق الالتزام الضريبي داخل أمد التقادم في إطار المبادئ العامة للقانون، باعتبار أن الضريبة تجد مرجعيتها القانونية في الدستور، وأنه لا يستسيغ القول بإعادة مسطرة فرض ضريبة تكميلية بنص القانون دون الضريبة الأصلية من باب أولى، وبين تعذر إمكانية إعادة تلك المسطرة

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

لتحقيق الالتزام الضريبي، وذلك لعدم وجود مبرر قانوني في إطار الفراغ التشريعي، مما يستوجب تدخل المشرع لحماية حقوق الخزينة وتفويت الفرصة أمام المتملصين.

هذا على خلاف بطلان مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي قضاء، حيث يعتبر تبليغ الإجراءات المتطلبية في تصحيحها قاطعة للتقادم، بحيث تملك الإدارة في خضم ذلك الحق في إعادة تلك المسطرة داخل أمد التقادم، سواء بصفة تلقائية أو بعد اتخاذ مقرر بإلغاء تلك المسطرة من طرف اللجنة الوطنية، مع الأخذ بعين الاعتبار أمد الوقف في احتساب مدة التقادم، أو على إثر صدور مقرر قضائي نهائي يقضي ببطلان تلك المسطرة ما لم يمض أمد التقادم.

كما يمكن للإدارة كذلك على إثر صدور مقرر بإلغاء مسطرة التصويب من طرف اللجنة الوطنية أن تستعمل الخيارين معاً، وهما إعادة المسطرة من جديد، وبالموازاة الطعن في مقرر تلك اللجنة الوطنية أمام القضاء الإداري المختص للمحافظة على هاجس تحقيق الالتزام الضريبي، هذا فيما يتعلق بالوعاء، أما فيما يخص مجال التحصيل خاصة التحصيل الجبري للضرائب والرسوم، فإن التدابير المتبعة تستجيب في مجموعها لقواعد قانون المسطرة المدنية إلى جانب المساطر الخاصة المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية.

وعند سكوت هذه المدونة أي مدونة تحصيل الديون العمومية، تبقى التدابير المتبعة خاضعة للشروط العامة لصحة الإجراءات المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، شريطة عدم تعارضها مع الأحكام التشريعية المنظمة للتحصيل سواء فيما يتعلق بالمضمون أو طريقة التبليغ أو الإرسال أو الأجال القانونية.



### خاتمة عامة:

تحتل الاقتطاعات الجبائية أهمية قصوى بالنسبة لمداخيل الخزينة العامة للدولة، حيث أن هذه الأخيرة أي الدولة تلجأ إلى فرض الضرائب من خلال ترجمة إرادتها المتضمنة في القوانين المالية السنوية.

وتستمد المشروعية الضريبية مصدرها من مجموعة من المبادئ القانونية والسياسية والدينية والتاريخية والاجتماعية، هذه المبادئ التي تدفع بالمواطن إلى الانخراط وبكيفية تلقائية وعن طواعية في أداء الضرائب أو الرسوم أو غيرها من أنواع الجبايات على أساس أنها واجب وطني، غير أن المواطن لا يقبل بأداء هذه الضرائب إلا إذا جاءت بكل أنواعها في قوانين صادرة عن المجالس التشريعية، مصادق عليها من قبل نواب الأمة.

وإذا كان الخاضع للضريبة يعتبر شريكا رئيسيا في تمويل النفقات العمومية من خلال مساهمته في أداء الضريبة، فإن المشرع الضريبي المغربي قد خوله ما يكفي من ضمانات لإشراكه في عملية فرض الضريبة وتصحيحها، وذلك في إطار مبدأ الحوار المكرس بينه وبين الإدارة في المسطرة التواجهية، هذه الأخيرة أي الضمانات التي تمكنه من الدفاع عن حقوقه في مواجهة الإدارة وتمكنه من مناقشة أساس الضريبة، هذا فضلا عن الدور الايجابي الذي يقوم به القاضي الإداري في سبيل تكريس وإقرار هذه الضمانات والعمل على تطبيق النصوص القانونية طبقا لإرادة المشرع، ومن خلال كذلك جهوده المتواصلة لتصحيح الأوضاع الواقعية القانونية المختلفة، وذلك عن طريق محاولة الاجتهاد لسد الفراغ التشريعي،

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

إلا أنه على الرغم من الجهود المبذولة في هذا الصدد، فقد أبان التطبيق العملي للنصوص الجبائية سواء من طرف الإدارة بمناسبة تضريب الخاضعين للضريبة أو بمناسبة النزاع القضائي عن عدة إشكاليات تقتضي تدخلا تشريعيا لتدليلها في إطار تحقيق معادلة الحفاظ على الخزينة العامة من كل تملص أو تهرب ضريبي و تحقيق عدالة ضريبية تقوم على التبسيط والشفافية.

وتبعاً لما سبق ذكره، فقد حاولنا على مدار هذا البحث أن نتعرض للعيوب المسطرية في الميدان الضريبي ولأثر هذه العيوب على الالتزام الضريبي.

وهكذا كان لزاماً علينا أن نتعرض في هذا البحث لتجليات العيوب المسطرية في الميدان الضريبي مبرزين إطارها القانوني والجدل القائم حولها، بحيث لمسنا بأن المشرع لما قضى ببطلان المسطرة حصرياً في حالتين اثنتين واللذان تتجليان في عدم توجيه الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أو هما معا على الأقل خمسة عشر (15) يوماً قبل إجراء الإدارة لعملية الفحص، وكذا حالة عدم احترام أجل 60 يوماً للرد على ملاحظات الخاضع للضريبة بالرسالة الثانية، فأول ملاحظة قمنا بتسجيلها في هذا الصدد، هو أن المشرع لم ينص على العيوب التي يترتب عنها إلغاء مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، كما أن تدخل المشرع طرح انقساماً بين الإدارة الضريبية التي تعتبر أن العيوب المنصوص عليها هي حصرية لا يجوز بطلان الضريبة في غيرها، إعمالاً لمبدأ لا بطلان إلا بنص، وبين الخاضع للضريبة الذي يرى العكس ويتمسك بالضمانات المخولة له قانوناً.

كما أن المشرع حمل المسؤولية لكل من الإدارة والخاضع للضريبة في حالة عدم احترام الضوابط المتعلقة بقواعد التبليغ، كما وقفنا في إطار هذا البحث أيضاً على الحالات التي لم يتم التنصيص على جزاء بشأنها سواء تعلق الأمر بمجال الوعاء أو التحصيل، فانطلاقاً من مراجعتنا لأحكام القضاء الإداري، اتضح لنا أن جلها تتعلق بالإخلالات المسطرية المتعلقة بمسطرة فرض الضريبة وتحصيلها، وذلك لعدم التبليغ القانوني بالإجراءات المتطلبة قانوناً في ذلك.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

كما لمسنا من خلال هذا البحث كذلك، أن جملة القضايا المطروحة أمام المحاكم تدور حول مسائل مسطرية وتتجه فيها الأحكام إلى بطلان المسطرة ولو في غياب نص قانوني يتضمن البطلان كجزاء، مما قد يشكل ضياعا للخزينة العامة في حقها في التحصيل، بينما نعتقد أن تحقيق العدالة الجبائية لن يتأتى إلا بالمرور عبر تحديد الدخل الحقيقي للخاضع للضريبة، وهذا الأمر يستوجب دراسة الجانب الجوهري للنزاع مع الأخذ بعين الاعتبار الإخلالات التي نص عليها المشرع صراحة.

كما وقفنا أيضا على الدور الكبير الذي يلعبه القضاء الإداري في هذا المجال، بحيث عمل على تكريس العديد من الضمانات والقواعد الموضوعية التي يتعين على الإدارة الجبائية احترامها على مستوى الفرض والتحصيل الجبائي، بحيث اتضح لنا أن صيانة الحقوق والحريات تشكل المحدد الأساسي في العمل القضائي.

كما تبين لنا كذلك أن الهدف الرئيسي للقاضي الإداري في هذا المجال، إنما يكمن أساسا في محاولة التوفيق بين الحقوق والمصالح المالية وحمايتها من جهة، وبين مصالح الخزينة في الحصول على الموارد الضريبية من جهة ثانية.

وانطلاقا إذن مما تطرقنا إليه، حاولنا أن نستنبط أثر العيوب المسطرية على الالتزام الضريبي.

وقد وقفنا على أن البطلان هو الجزاء المترتب عن الإخلالات المسطرية، إذ أن كل عيب أو إخلال مترتب عن عدم احترام إجراءات التبليغ المنصوص عليها قانونا سواء عند فرض الضريبة أو تصحيحها، هو بطلان المسطرة بأكملها، وبالتالي بطلان العمل الإجرائي وعدم إنتاجه لأي أثر قانوني مع إمكانية إعادة المسطرة في حدود السنوات غير المتقدمة، غير أن بطلان الإجراءات القانونية المرتبطة أساسا ببطلان التبليغات المتعلقة بالدعوة إلى وضع الإقرار في إطار مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، مازال يطرح إشكالا عميقا حول إمكانية إعادة تلك المسطرة لتحقيق الإلزام الضريبي داخل أمد التقادم المنصوص عليه قانونا، لذلك فإنه نقترح الإشارة إلى وجود خطأ مشترك بين الخاضع للضريبة الذي لم يقدم تصريحه طبقا للقانون، وبين الإدارة التي لم تحترم مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، وأن

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

يرتب هذا السلوك الغير القانوني في مواجهة الإدارة أثره القانوني في حدود عدم احتساب الغرامات المتعلقة بهاته المخالفة، بحيث يبقى للقضاء الجبائي سلطة تصحيح المراكز القانونية للأطراف من حيث الموضوع.

كذلك يتعين على المشرع الضريبي أن يتدخل ليقرر بشكل نهائي وصريح أن بطلان مسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية كضريبة أصلية، لا يترتب عنه بطلان الالتزام الضريبي، وإنما يترتب فقط عدم الخضوع للغرامات المترتبة عن ذلك، وتبقى الضريبة المفروضة في ظل تلك المسطرة محل المنازعة أمام القاضي الإداري، على خلاف مسطرة التصحيح بغاية فرض ضريبة تكميلية، حيث ينبغي التشدد في فرض سلامتها وتحقيق الضمانات المخولة للخاضعين للضريبة في إطارها.

هذا، وإن كان الجزاء المقرر عن فوات أجل بت اللجنة الوطنية في الطعون المقدمة لديها كما سلف الذكر، هو عدم إمكانية إدخال أي تعديل على إجراءات الخاضعين للضريبة، فإن هذا الجزاء يعتبر غير منطقي، لكون الإدارة لا تتحمل أية مسؤولية في فوات الأجل المذكور الذي قد يرجع لعدم حضور ممثل القطاع لأي سبب خارج عن إرادة اللجنة وإدارة الضرائب.

من هنا، فإنه يتعين أن يعوض الجزاء المذكور بإمكانية عرض النزاع من جديد أمام المحكمة المختصة من ذوي المصلحة لتصحيح المراكز القانونية حول ذلك في إطار تحقيق الالتزام الضريبي.

وفي الأخير يتعين نهج إستراتيجية محكمة لتحسين علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الجبائية تقوم على أسلوب الحوار والمصالحة، بحيث يتعين على الإدارة في إطار مسطرة الفرض التلقائي أو مسطرة تصحيح الوعاء أن تعتمد إلى تهئي دليل الخاضع للضريبة ووضعه بمكتب الإرشادات بالمديريات الجهوية لإدارة الضرائب، تبين له فيه حقوقه والتزاماته الضريبية، سواء من حيث الاغفالات أو الإجراءات الواجب اتباعها للحصول على الامتيازات الضريبية، كما يجب أن توضح فيه له كيفية مقاضاة الإدارة بشأن النزاع الضريبي. أيضا وتجنبنا للمخاطر المترتبة عن أي عيب مسطري ، يتعين على الإدارة

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

الجبائية أثناء الانكباب على معالجة شكايات الملزمين، التأكد من سلامة الإجراءات المسطرية، وفي حالة اكتشاف أي خلل مسطري يجب إشعار المصلحة المختصة قصد إعادة المسطرة من جديد، سيما وأن القضاء في أعلى مستوياته أتاح للإدارة إمكانية إعادة المسطرة المعيبة شريطة أن يتم ذلك داخل أجل التقادم.

كذلك وبما أن الإدارة الضريبية قطعت أشواطاً مهمة جعلتها ترقى إلى مصاف الإدارات النموذجية في مجال الرقمنة والتجسيد اللامادي للإجراءات، فإنه يتعين الاستغلال الأمثل لنظامها المعلوماتي قصد ضبط المنازعة والوقاية منها بالشكل الذي يمكن من تفادي المخاطر المترتبة عن العيوب المسطرية، وذلك عن طريق إدراج إنذارات وتنبهات وغيرها من الآليات التي من شأنها أن تمكن من تفادي الإخلال المسطري، وذلك عبر التذكير التلقائي باحترام الآجال والإجراءات الواجب اتخاذها بشأن كل مسطرة.

وتبعاً لذلك، فإنه ينبغي تحويل الإدارة الجبائية جميع الإمكانيات المادية والمعنوية التي ستساعد على تحقيق الالتزام الضريبي وتحمل مسؤوليتها.

كما يتعين أيضاً على المشرع المغربي في هذا الصدد، التدخل لوضع قانون للمساطر الجبائية، يوضح من خلاله كافة المساطر وجزاء عدم احترامها، وذلك لتسهيل مهمة كل من الإدارة الجبائية والقضاء في هذا المجال، وللمساهمة كذلك في حماية حقوق ومصالح كل من الخاضع للضريبة والخزينة العامة من الضياع.

والله ولي التوفيق.

## لائحة المراجع

### I- المراجع باللغة العربية

#### أولاً: الكتب

##### أ- الكتب العامة

- أبو الوفاء، "ملاحم البطلان في التشريعات الحديثة"، نظرية الدفع في قانون المرافعات، "منشأة المعارف بالإسكندرية، يوليو 1981.
- أحمد شكري السباعي، نظرية بطلان العقود في القانون المدني المغربي والفقہ الإسلامي والقانون المقارن، منشورات عكاظ، الرباط، سنة 1987 .
- أحمد الخمليشي: شرح قانون المسطرة الجنائية، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، الرباط، سنة 1992.
- أحمد هندي، التمسك بالبطلان في قانون المرافعات، محاولة للحد من البطلان من خلال تقييد التمسك به سواء عن طريق الدفع و الغياب و الطعن و المنازعة في التنفيذ على ضوء محكمة النقض المصرية والفرنسية، دار الجامعة الجديد للنشر، الإسكندرية، سنة 1999.
- أحمد الشافعي، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، دار هومة للطبع والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، سنة 2005 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- بوبكر مهلول، مسطرة التبليغ والتبليغ الإلكتروني، مكتبة دار السلام، الرباط، يونيو، سنة 2005.
- الحسن هوداية، أهم قرارات المجلس الأعلى في التقادم في المادتين الجنائية والمدنية، مطبعة دار القلم، الطبعة الأولى، الرباط، 2002.
- الحسين بويقين، إجراءات التبليغ فقها وقضاء، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 2001.
- حمدي علي عمر، سلطة القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2003.
- عبد الحكم فوذة، البطلان في القانون المدني والقوانين الخاصة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، سنة 1993.
- عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف، مبادئ النظرية العامة للضريبة، دار النهضة المصرية، القاهرة، سنة 1953.
- عبد الحميد الشورابي، البطلان المدني الإجرائي والموضوعي، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، سنة 2010.
- عبد الرحمان أحمد جمعة الحلالشة، الوجيز في شرح القانون المدني الأردني، آثار الحق الشخصي، أحكام الالتزام، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2006.
- عبد الكريم شهبون، الشافي في شرح قانون الالتزامات والعقود المغربي، الالتزامات بوجه عام، "الجزء الأول"، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، الجديدة، سنة 1999.
- عبد اللطيف خالفي، الاجتهاد القضائي في المادة الاجتماعية، المطبعة والوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، مراكش، سنة 2001.
- عصمت عبد المجيد بكر، أصول تفسير القانون، الناشر صباح صادق جعفر، الطبعة الأولى، سنة 2004.
- فتحي سرور، نظرية البطلان في قانون الإجراءات الجنائية، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، سنة 1959.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- فتحي والي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، "رسالة القاهرة"، الطبعة الثانية، القاهرة، سنة 1997.
- محمد المرغني، القضاء الإداري المغربي، "مبدأ الشرعية وقضاء الإلغاء وقضاء التعويض"، كلية الحقوق الرباط، سنة 1976-1977.
- مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الثاني، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 1970.
- مأمون محمد سلامة، الإجراءات الجبائية في التشريع العصري، الجزء الثاني، دار الفكر العربي، القاهرة، سنة 1988.
- محمود محمد سالم، السقوط والتقدم في الأوراق التجارية، مكتبة وهبة، الطبعة الأولى، القاهرة، سنة 1986.
- مدني حميدوش الوجيز في القانون الجبائي على ضوء آخر التعديلات، دار القلم، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2008.
- نبيل إسماعيل عمر، سقوط الحق في اتخاذ الإجراء في قانون المرافعات، منشأة المعارف، الإسكندرية، سنة 1989.
- ب- الكتب المتخصصة**
- أسعد عبد المجيد، "مالية الجماعات المحلية بالمغرب" مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، سنة 1991.
- بلقاسم بوطيب، كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47/06، مطبعة طوب بريس، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2008.
- حجية جهد كان، تحصيل الديون العمومية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، الطبعة الأولى، مراكش، سنة 2006.
- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2012.
- فاطمة الحمدان بحير، السياسة الجمركية المغربية وإشكالية المبادلات التجارية الدولية، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 2005.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- خالد عبد الغني، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع، الدار البيضاء، سنة 2002 .
- سليمان بومزوغ، المراقبة الجبائية للمقولة في المغرب، مطبعة دار السلام، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2016.
- سفيان الدريوش ورشيده الصابري، تصحيح الأساس الضريبي-دراسة مقارنة، مطبعة دار القلم، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2002.
- سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2003.
- سعيد جفري، تدبير المالية العمومية بالمغرب، مطبعة أوماكراف، الدار البيضاء، سنة 2009.
- صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، "الإصلاح"، شركة النشر والتوزيع المدارس، الدار البيضاء، سنة 1987.
- عباس التاقي، المنازعات الضريبية واجتهادات المحاكم الإدارية، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، سنة 2013.
- عبد الرحمان ابليللا ورحيم الطور، "تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة" قانون 15-97"، مطبعة الأمنية، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2000 .
- عبد الرحمان ابليللا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2013.
- عبد الكريم صادق بركات، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت 1976.
- عبد الفتاح بلخال، الضرائب في المغرب وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون مالية 2009، الجزء الأول، مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2009 .
- عبد القادر التيعلاني، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2002.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- عبد القادر التيعلاني، الوجيز في النزاعات الضريبية، الأحمديّة للنشر، الطبعة الثانية، الدار البيضاء، سنة 2001.
- عزيزة هنداز، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2011.
- كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي، مطبعة طوب بريس، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2011.
- كمال مرصالي، الوجيز في القانون الضريبي المغربي، مطبعة الخليج العربي، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 2011.
- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 49، مطبعة دار النشر المغربية، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 2003.
- محمد حنين، المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية، مطبعة دار القلم للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2007.
- ماء العينين الشيخ الكبير، الأجال في تحصيل الديون العمومية "شروح عملية ومقارنة" مكتبة الرشاد، الطبعة الأولى، سطات، سنة 2014 .
- محمد القرقروري، وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة الأمنية، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2002 .
- محمد شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2014.
- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة، الرباط، سنة 2011 .
- محمد مرزاق، عبد الرحمان ابليلا، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لتجربة المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، مطبعة الأمنية، الطبعة الثانية، الرباط، سنة 1998 .

### ثانياً: الأطروحات والرسائل:

#### أ- الأطروحات

- أمينة جبران، دعوى القضاء الشامل في القانون المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1994-1995.
- إدريس الحياي، نظرية البطلان في القانون المسطري المغربي " دراسة تحليلية في قانوني المسطرتين المدنية والجنائية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2002-2003.
- جواد العسري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2000-2001 .
- حمادة بن المختار، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط، أكادال، السنة الجامعية 2005.
- رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس الرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سلا، السنة الجامعية 2014-2015.
- عبد الحق اعميمي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2012-2013 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2006-2007.
- عبد الرحيم حزيكر، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، "محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملتزم"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عين الشق، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004.
- عبد الصادق النصاري، أزمة التواصل بين الملتزم والإدارة الجبائية – محاولة نقدية لفهم وتطوير علاقة الملتزم بالإدارة الجبائية في المغرب- أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2004-2005.
- العربي الكزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، سنة 2004.
- مولاي عبد الرحمان ابليلا، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة وخصوصية المادة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-مراكش، الموسم الجامعي 2006-2007.
- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة مقدمة للحصول على دكتوراه الحقوق، جامعة عين شمس، سنة 1998.
- نصير مكاوي، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس بالرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، سنة 2013.

### ب- الرسائل

- أحمد العمراني، المنازعات القضائية في التحصيل الجبري للديون العمومية، بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، ظهر المهرز- فاس، السنة الجامعية 2008-2009.
- أمينة عياد، "إصلاح النظام الجبائي المحلي"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي- الرباط، السنة الجامعية 2007-2008.
- البشير وعدي، مديرية الضرائب من الإصلاح الجبائي إلى الإصلاح الإداري، مذكرة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - الرباط، نونبر 1991.
- سوزان محمد شحادة العرموطي، العيب الجوهري وأثره في بطلان الإجراءات الجهرية، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون، تخصص قانون خاص، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، سنة 2009.
- زكرياء الذغمي، الإطار القانوني والعملية لتحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق فاس، السنة الجامعية 2007-2008.
- سعيد دغمير، قطع التقادم ووقفه في ضوء قانون الالتزامات والعقود، رسالة لنيل الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق الرباط، السنة الجامعية 1974-1985.
- سعيد نزيه، التحصيل الجبري للديون العمومية بالمغرب - الوسائل والضمانات- رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2012-2013.
- صباح مريمي، قراءة في كتاب المساطر الجبائية، "دراسة نقدية مقارنة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2006-2007.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- عباس التاقي، المنازعات الضريبية واجتهاد المحاكم الإدارية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2007-2008.
- عبد الحميد الصحرابي، حماية القضاء الإداري للملزم في المنازعات الضريبية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية الحقوق السويسي بالرباط، دجنبر 2010.
- عبد الرحمان أبليل، المنازعة الجبائية بالمغرب، دراسة مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق مراكش، السنة الجامعية 1993-1994.
- عبد الرحيم عمري، الاجتهاد القضائي في المادة الجبائية منذ إحداث المحاكم الإدارية، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس، السنة الجامعية 2007-2008.
- عبد الصمد التامري، رقابة القضاء على مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي في ميدان رسوم التسجيل، دبلوم الماستر في قانون العقود والعقار، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2012-2013.
- عبد الغني خالد، السياسة الجبائية المغربية في القرن التاسع عشر، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالدار البيضاء، السنة الجامعية 1998-1999.
- عزيزة هنداز، مساهمة في دراسة تصحيح الأساس الضريبي والمنازعات المترتبة عنها، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق السويسي بالرباط، السنة الجامعية 2005-2006.
- 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.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- مبارك الركبي، المراقبة الضريبية وأثرها على تعديل الأساس الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2009-2010.
- نجيب البقالي، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالدار البيضاء، السنة الجامعية 2007-2008.
- نصير مكاوي، قراءة في آلية محاربة الغش الضريبي في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية طنجة، السنة الجامعية 2007-2008.

### ثالثا: المقالات:

- ابراهيم أحطاب، مساطر التبليغ في المادة الجبائية، مجلة المرافعة، عدد 12، أكادير سنة 2002 .
- أحمد أجعون، " العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، منشورات مجلة الحقوق المغربية، " دلائل الأعمال القضائية"، الدليل 30، الرباط سنة 2010.
- أحمد بنيطو، القضاء الإداري مطالب بالتحرك من هيمنة القانون الإداري، مقال منشور في مجلة عدالة، عدد 7، الرباط سنة 2011.
- أحمد بوعشيق، الدليل العملي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دلائل التسيير، الجزء الثالث، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2004.
- إبراهيم الشيكور، " الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي"، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الجبائي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، سنة 2011.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- إسماعيل زكير، فاطمة غيلالي، "منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري- دعوى التقادم نموذجاً-"، الندوة الجهوية السادسة المنظمة من قبل المجلس الأعلى أيام 10 و 11 ماي 2007 تحت عنوان المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، خمسون سنة من العمل القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2007.
- البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مطبعة طوب بريس، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2013.
- جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 4، الرباط، سنة 1996.
- الحسن الكثير، بطلان المسطرة في القانون الجبائي على ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 99-100، يوليو-أكتوبر، الرباط، سنة 2011.
- حياة بجداني، العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، منشورات مجلة الحقوق المغربية، الدليل الثالث، أكتوبر 2010.
- حياة بجداني، "قواعد التقاضي في المادة الضريبية"، دراسة نماذج من المنازعات الجبائية والإشكالات المطروحة في الميدان العملي خلال مراحل الوعاء والتصفية والتحصيل"، منشورات مجلة الحقوق، سلسلة دراسات قضايا، الإصدار الثالث، فبراير الرباط 2010.
- حسن العفوي، المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، الندوة الجهوية السادسة المنظمة من قبل المجلس الأعلى أيام 10 و 11 ماي 2007 تحت عنوان المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، خمسون سنة من العمل القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2007.
- حسن العطار، ما بني على باطل فهو باطل - العراق نموذجاً - مجلة إيلاف الالكترونية، العدد 5811، لندن، 21 مايو 2001.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- خالد النميلي، حقوق الملزم بالضريبة من خلال مدونة المسطرة الجبائية، مجلة المعيار، عدد34، الدار البيضاء، سنة 2007.
- رضى التايدي: "دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة2011"، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الجبائي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، سنة2011 .
- رشيدة الصابري، "مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه"، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، لقاء مشترك بين المجلس الأعلى ومديرية الضرائب، أشغال اليومين الدراسين 28 و29 مارس، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 8، مطبعة إليت، الرباط سنة 2005.
- عبد الرحمان ابليللا، خصوصيات العمل القضائي في المنازعات الجبائية بالمغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ملف مواضيع الساعة، الرباط، سنة 1996.
- عبد الرزاق شعيبية، التحصيل الجبري للديون العمومية في ضوء القانون المغربي، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة "دراسات قضائية"، مطبعة الأمنية، الإصدار الرابع، الرباط، سنة 2014.
- عبد السلام أديب، السياسة الضريبية و استراتيجيات التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي، إفريقيا الشرق، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 1998.
- عبد العالي بنبريك، المنازعات الجبائية على مستوى فرض الضريبة واحتسابها، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4، الرباط، سنة 1996.
- عبد العزيز اليونسي، تقادم إجراءات تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد31، الرباط، سنة 2000.
- عبد العزيز يعقوبي، قراءة في بعض الإشكاليات المتعلقة بالمنازعة الجبائية، مجلة الملحق القضائي، عدد 37، الرباط، سنة 2004.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- عبد الغني يفوت، إجراءات التبليغ في مادة المنازعات الضريبية وأثرها على سلامة فرض وتحصيل الضريبة، مجلة المحاكم المغربية، العدد 106 يناير/فبراير، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، سنة 2007 .
- عبد الكريم الطالب، "الدفع بالبطلان في قانون المسطرة المدنية"، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 66-67، الرباط سنة 2006.
- عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في المنازعات القضائية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 19، الرباط، سنة 1997
- عبد الرحيم الصقلي، قابلية السند للتنفيذ الجبري في ضوء التشريع المغربي مقارنة بالفرنسي والمصري، مجلة الإشعاع، العدد 27، فبراير. القنيطرة 2004.
- عقاش إبراهيم، ضمانات الملزم في مجال تحصيل الديون العمومية، مجلة كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية، "بدائل للقانون والاقتصاد"، العدد 2، يونيو 2015.
- عبد الحميد الحمداني، دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، أعمال الدورات التكوينية المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة العامة للمملكة في ميدان المنازعات القضائية المتعلقة بتحصيل الديون العمومية، الخزينة العامة للمملكة، الرباط، سنة 2001 .
- عبد الرحيم برحيلي، "تعذر احترام مسطرة التبليغ ومدى تأثيره على سلامة إجراءات الفرض الضريبي"، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، لقاء مشترك بين المجلس الأعلى ومديرية الضرائب، أشغال اليومين الدراسيين 28 و 29 مارس، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 8، مطبعة إليت، الرباط سنة 2005.
- عبد الغني خالد، "ضمانات تحصيل الدين الضريبي"، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الجبائي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، سنة 2011.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- عبد الغني خالد، "مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي"، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، لقاء مشترك بين المجلس الأعلى ومديرية الضرائب، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 8، مطبعة إليت، الرباط سنة 2005.
- عبد الغني يفوت، "المسطرة التوجيهية وإجراءات التبليغ في الضريبة العامة على الدخل"، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، لقاء مشترك بين المجلس الأعلى ومديرية الضرائب، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 8، مطبعة إليت، الرباط سنة 2005.
- عبد المعطي القدوري، الرقابة القضائية على العمل القضائي- حالات للدراسة- الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الجبائي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، سنة 2011
- فؤاد القادري، "حول علاقة جديدة بين الملزم والإدارة الجبائية"، الندوة الجهوية السادسة المنظمة من قبل المجلس الأعلى أيام 10 و11 ماي 2007 تحت عنوان المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، خمسون سنة من العمل القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2007.
- كريم لحرش، الشرح العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية "فقها، قانونا، قضاء"، سلسلة العمل التشريعي والاجتهاد القضائي، العدد 5، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، سنة 2015.
- كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة الترايبية، العدد 12، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2013.
- مجلة قرارات المجلس الأعلى المتخصصة، السلسلة 2، الجزء 6، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2011.
- محمد الشريقي، المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الجبائي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، سنة 2011.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- محمد باهي، قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الجبائي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، سنة2011.
- محمد قصري، "أثر الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها على الالتزام الضريبي"، العمل القضائي والمنازعات الضريبية"، لقاء مشترك بين المجلس الأعلى ومديرية الضرائب، أشغال اليومين الدراسيين 28 و 29 مارس، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 8، مطبعة إليت، الرباط سنة 2005.
- محمد لمزوعي، التنفيذ عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد31، الرباط 2001.
- محمد الكشور، مركز القانون الخاص أحكام القاضي الإداري، مجلة المحاكم المغربية، عدد 81 مارس/ أبريل، الرباط سنة 2000.
- محمد النجاري، نظرة حول التقادم الضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد19، أبريل – يونيو، الرباط سنة 1997.
- محمد باهي، قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد101 نونبر-دجنبر، طبعة 2011، الرباط، سنة 2011.
- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد62، الطبعة الأولى، الرباط، سنة 2011.
- مصطفى التراب، المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 4، الرباط، سنة2004.
- مصطفى بن شريف، إجراءات التحصيل وطرق الطعن فيها، مجلة المناظرة، العدد 7، الرباط سنة 2002 .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- مصطفى بن شريف، التقادم في تأسيس وتحصيل الضرائب في التشريع المغربي، مجلة المناظرة، العدد 6، الرباط. يونيو 2001 .
- مصطفى كداي، التهرب الضريبي بين المراقبة الجبائية والعمل القضائي، الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، مطبعة سلسبيل، مكناس. يوليو 2010.
- موريس صادق، قضاء منازعات الضرائب، المجلة الكبرى، دار الكتب القانونية، القاهرة، سنة 1996.
- يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، الطبعة الأولى، سطات، سنة 2012.
- يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مكتبة الرشاد، سطات، سنة 2015.

### خامسا: النصوص القانونية

- الظهير الشريف رقم 1.11.91 صادر في 27 شعبان 1432 (29 يوليو 2011) المتعلق بتنفيذ نص الدستور، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليو 2011).
- الظهير الشريف المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1345 الموافق ل 21 غشت 1935 المتعلق بسن نظام المتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والديون الأخرى المستخلصة من طرف مأمورو الخزينة، كما وقع تغييره وتتميمه.
- الظهير الشريف رقم 1-00-175 صادر في 28 محرم 1421 الموافق 3 ماي 2000، المتعلق بتنفيذ القانون رقم 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 الموافق لفتح يوليو 2000.
- الظهير الشريف رقم 1.06.07 صادر في 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006) المتعلق بتنفيذ القانون رقم 80.03 المحدثه بموجبه محاكم استئناف إدارية، جريدة رسمية عدد 5398 بتاريخ 24 محرم 1427 (23 فبراير 2006).

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- قانون المسطرة المدنية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 ديسمبر 1974)، ج.ر. عدد 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 ديسمبر 1974) كما تم تعديله بمقتضى القانون رقم 08.05 الصادر الأمر بتنفيذه بظهير شريف رقم 1.07.113 بتاريخ 19 ذي الحجة 1428 (30 نوفمبر 2007)، ج.ر. عدد 5584، بتاريخ 25 ذي القعدة 1428 (6 ديسمبر 2007)، ص3894.
- القانون 89.17 المتعلق بالضريبة على الدخل الصادر بتنفيذه الظهير الشريف 1.89.116 بتاريخ 21 ربيع الآخر 1410 (21 نونبر 1989)، ج.ر. عدد 4023، بتاريخ 6 دجنبر 1989.
- القانون 24-86 المتعلق بالضريبة على الشركات الصادر بتاريخ 28 ربيع الآخر 1407 (31 دجنبر 1986)، ج.ر. عدد 3873، بتاريخ 21 يناير 1987.
- القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية، ظهير شريف رقم 1.91.225 الصادر في 22 ربيع الأول 1414 الموافق ل 10 ديسمبر 1993، جريدة رسمية عدد 4227، 18 جمادى الأولى 1414 الموافق ل 03/11/1993.
- القانون رقم 06-47 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.07.195 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 ( 30 نونبر 2007)، جريدة رسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 الموافق ل ( 03/12/2007).
- القانون رقم 30.85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة سابقا، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.85.347 بتاريخ 7 ربيع الأول 1406 (20 دجنبر 1985)، ج.ر. عدد 3818، بتاريخ (فاتح يناير 1986).
- المدونة العامة للضرائب الصادرة سنة 2019 المحدثه بموجب المادة 5 من القانون المالية رقم 06.43 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف 1427 الحجة ذي 10 بتاريخ 1.06.232 رقم (ديسمبر 31)
- الدورية التفسيرية للقانون رقم 17.89 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل (الجزء المتعلق بالمساطر)، الشركة الجديدة للمطابع المتحدة (صونير) الدار البيضاء 1990.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- الدورية التفسيرية للقانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات، الشركة الجديدة للمطابع المتحدة (صونير) الدار البيضاء 1987.
- الدورية التفسيرية للمدونة العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب 2011، نص القانون رقم 97-15 الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 175-1.00 بتاريخ 3 ماي 2000.

### سادسا: القرارات والأحكام القضائية

#### أ- القرارات القضائية

- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض الصادر بتاريخ 2016/1/14، في الملف الإداري رقم 2015/2/4/609، غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض الصادر بتاريخ 2016/2/4 في الملف الإداري رقم 2015/2/4/3531 غير منشور.
- قرار رقم 250 صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2002/4/11، في الملف الإداري عدد 2001/1/4/870.
- قرار عدد 55 صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2002/3/17، في الملف الإداري عدد 2000/1/4/19/3.
- قرار عدد 317، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 9 ماي 2002، في الملف الإداري عدد 2000/1/4/1419.
- قرار عدد 232، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 4 / 2002/4، في الملف الإداري عدد 2001/1/4/871، قضية قابض صفرو ضد شركة مذيعة صفرو.
- قرار محكمة النقض عدد 525، الصادر بتاريخ 12 شتنبر 2002 في الملف الإداري رقم 2001/1/4/1280.
- قرار صادر عن محكمة النقض عدد 1497 بتاريخ 16 أكتوبر 2003 في الملف الإداري رقم 2003/2/2275.
- قرار محكمة النقض عدد 503 الصادر بتاريخ 23 يونيو 2004 في الملف الإداري عدد 2003/4/06.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- قرار محكمة النقض عدد 1709 الصادر بتاريخ 25 دجنبر 2003 في الملف الإداري رقم 2003/2/4/31117.
- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض الصادر بتاريخ 2016/02/04 في الملف الإداري رقم 2015/2/4/993 غير منشور.
- القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/2/11 في الملف الإداري رقم 15/2002 غير منشور.
- القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/2/11 في الملف الإداري رقم 2015/2/4/3096 غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية عدد 12، الصادر بتاريخ 2001/1/4، في الملف الإداري عدد 2000/1/4/107.
- قرار محكمة النقض عدد 53 الصادر بتاريخ 21 فبراير 2004 في الملف الإداري رقم 2003 /2/4/785.
- قرار محكمة النقض عدد 797، الصادر بتاريخ 9 نونبر 2005 في الملف الإداري رقم 2004/2/4/1850.
- قرار عدد 36 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2007/4/11 في الملف الإداري رقم 58/4/1/2005.
- قرار عدد 726، صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2007/7/18 في الملف الإداري عدد 1414/4/2/2005 .
- قرار محكمة النقض عدد 832 الصادر بتاريخ 10 أكتوبر 2002 في الملف الإداري رقم 2001/1/4/847
- قرار محكمة النقض عدد 166 الصادر بتاريخ 16 فبراير 1999 في الملف الإداري رقم 98/425-98/424،
- قرار محكمة النقض عدد 718، ملف إداري رقم 97/1/5/108.
- قرار محكمة النقض عدد 66، الصادر بتاريخ 25 يناير 2006، في الملف الإداري رقم 2004/214/2308.



## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- قرار محكمة النقض عدد 1026، الصادر بتاريخ 6 يوليوز 2001، في الملف الإداري رقم 99/626
- قرار محكمة النقض عدد 198 المؤرخ في 05/03/2008، بالملف الإداري عدد 2006/2/4/971، غير منشور.
- قرار رقم 2011/1737، صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء بتاريخ 2011/04/26.
- قرار صادر عن محكمة النقض عدد 144 بتاريخ 3 يونيو 2004، بالملف الإداري رقم 03/665.
- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، الصادر بتاريخ 2009/01/22 في الملف الإداري عدد 9/8/267.
- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 151 الصادر بتاريخ 4 ابريل 2007 في الملف الإداري عدد 9/06/50.
- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 1482 الصادر بتاريخ 2003/10 في الملف الإداري عدد 2118/4/2/2.
- قرار الغرفة الإدارية عدد 422، الصادر بتاريخ 2002/7/4، في الملف الإداري عدد 2000/299، قضية أومغار ضد إدارة الضرائب .
- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 2/1065 الصادر بتاريخ 2014/11/13 في الملف الإداري عدد 2013/2/4/3910، غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 2/930 الصادر بتاريخ 2015/12/17 في الملف الإداري عدد 2014/2/4/1205، غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض الصادر بتاريخ 2016/1/14 في الملف الإداري رقم 2015/2/4/831، غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية لمحكمة النقض عدد 2/688 الصادر بتاريخ 2015/09/17 في الملف الإداري رقم 2014/2/4/506، غير منشور.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- قرار الغرفة الإدارية لمحكمة النقض عدد 2/1138 الصادر بتاريخ 2014/12/04 في الملف الإداري رقم 2014/2/4/117، غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية لمحكمة النقض الصادر بتاريخ 2016/2/4 2016/2/4 بالملف الإداري رقم 2015/2/4، غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية لمحكمة النقض الصادر بتاريخ 2016/03/17 2016/03/17 بالملف الإداري عدد 2015/2/4/1556، غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية لمحكمة النقض الصادر بتاريخ 2016/4/7 2016/4/7 بالملف الإداري عدد 2015/2/4/463، غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية لمحكمة النقض عدد 2/575 الصادر بتاريخ 2015/7/2 2015/7/2 في الملف الإداري رقم 2014/2/4/2122، غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 1474، الصادر بتاريخ 2003/10/8 2003/10/8 بالملف الإداري عدد 99/1/4/646 قضية بوعزاوي ضد وزير المالية.
- قرار محكمة النقض عدد 151 المؤرخ في 2008/02/20 2008/02/20، في الملف الإداري عدد 2005/4/3419 و 2006/2/4/3 غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 2/1206 الصادر بتاريخ 2014/12/18 2014/12/18 في الملف الإداري عدد 2013/2/4/3532.
- قرار محكمة النقض عدد 432 المؤرخ في 2013/05/02 2013/05/02، بالملف الإداري عدد 2011/1/4/1597، غير منشور.
- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 797، الصادر بتاريخ 2005/11/9 2005/11/9 في الملف الإداري رقم 2004/2/4/1850.
- قرار محكمة النقض عدد 28/2 الصادر بتاريخ 2016/01/21 2016/01/21. في الملف الإداري عدد 2015/2/4/1311.
- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 329 الصادر بتاريخ 2003/5/29 2003/5/29 في الملف الإداري عدد 2001/1/4/2350.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش عدد 22، الصادر بتاريخ 24 مارس 2011، في الملف الإداري عدد 2010-9-247.
  - قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 925 بتاريخ 2010/05/13.
  - قرار عدد 1398 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 02/04/2012، ملف إداري عدد 9/11/383.
  - قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش عدد 221 المؤرخ في 2011/03/24، في الملف الإداري عدد 2010/9/247، غير منشور.
  - قرار محكمة الاستئناف مراكش عدد 98 المؤرخ في 2010/02/09، في الملف إداري عدد 2010/09/232-2 غير منشور.
  - قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 122، المؤرخ في 14/03/2007، في الملف الإداري رقم 14/6/8.
- ب- الأحكام القضائية**
- حكم عدد 2639 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2018/12، ملف إداري عدد 2018/7113/848.
  - حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 71 الصادر بتاريخ 2009/01/14 في الملف الإداري عدد 2008/450 ش.ض.
  - الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط عدد 589 بتاريخ 2008/04/09 في الملف الإداري رقم 07/2092 ش.ض.
  - حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 588، الصادر بتاريخ 2008/4/9 في الملف الإداري رقم 07/2092 ش.ض.
  - حكم المحكمة الإدارية بالرباط صادر بتاريخ 2009/5/13 تحت عدد 945 في الملف الإداري رقم 07/2655 ش.ض.
  - حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 588، الصادر بتاريخ 2008/4/9 في الملف الإداري رقم 067/2092 ش.ض،

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- حكم المحكمة الإدارية بالرباط صادر بتاريخ 2009/05/13 تحت عدد 945 في الملف الإداري رقم 2655 /07/ ش.ض.
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 681، الصادر بتاريخ 2007/12/3 في الملف الإداري عدد 748 /2006 غ.
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 2010، الصادر بتاريخ 2012/6/19 في الملف الإداري عدد 9/11/406.
- حكم المحكمة الإدارية بأكادير عدد 7/405، الصادر بتاريخ 2007/11/15 في الملف الإداري عدد 138-2007 ش.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 60 المؤرخ في 2007/1/16 .
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير عدد 2009/363، الصادر بتاريخ 2009/7/22 بالملف الإداري عدد 2007/721 ش.
- أمر رئيس المحكمة الإدارية بأكادير عدد 196 في الملف الاستعجالي عدد 00 /320 الصادر بتاريخ 2001/10/30
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير عدد 2010/792، بتاريخ 2010/12/3، ملف إداري عدد 2009-638 ش.
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط عدد 2452 بتاريخ 2011/8/22، ملف إداري رقم 2011-7-54 .
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم 352 غ، بتاريخ 1997/4/22، ملف إداري رقم 96/572.
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير عدد 2006/199 بتاريخ 2006/5/18 في الملف الإداري عدد 423-2005 ش.
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، الصادر بتاريخ 2010/12/20، بالملف الإداري عدد 2009/389.
- حكم إدارية أكادير عدد 305 المؤرخ في 07/03/2017 في الملف الإداري 2016 /7113/950، قضية زربيت مبارك غير منشور.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- حكم إدارية الرباط عدد 1126 المؤرخ في 2015/04/07، في الملف الإداري عدد 2015/7113/19، قضية عبد اللطيف الجوزي، غير منشور.
- حكم المحكمة الإدارية بأكاير عدد 2006/162، الصادر بتاريخ 2006/4/20 في الملف الإداري عدد 2004/674 ش.
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 619، الصادر بتاريخ 2009-4-13 في الملف الإداري عدد 2009-06 .
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 681، الصادر بتاريخ 2007/12/3 في الملف الإداري عدد 2006/748 غ.
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 2000-126، الصادر بتاريخ 2000-07-06
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 2000-27 بتاريخ 2000-06-07 .
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 1488، الصادر بتاريخ 30/11/2006 في الملف الإداري رقم 5/3/429.
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 201، الصادر بتاريخ 15 أبريل 2004، بالملف الإداري رقم 03/695،
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 96/27 بتاريخ 14 دجنبر 1996 في الملف الإداري رقم 95/142
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 00/205، الصادر بتاريخ 27 شتنبر 2000.
- حكم المحكمة الإدارية بأكاير عدد 187، الصادر بتاريخ 12 يوليوز 1998 بالملف الإداري رقم 97/263.
- حكم المحكمة الإدارية بمراكش عدد 137، الصادر بتاريخ 19 يونيو 2002
- حكم المحكمة الإدارية بمراكش عدد 32 بتاريخ 14 يوليوز 2002.
- حكم إدارية الرباط عدد 3452 المؤرخ في 28 يوليوز 2015، في الملف الإداري رقم 22/7113/2015 غير منشور.
- حكم إدارية البيضاء رقم 4336، المؤرخ في 14/10/2009، في الملف الإداري عدد 28/6/2009 قضية شركة سويت أند بيفرديج.

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- حكم إدارية البيضاء رقم 4338، المؤرخ في 02/06/2008، في الملف الإداري رقم 162/2007 ق.ش.
- حكم إدارية أكادير عدد 2006/182 المؤرخ في 04/05/2006، في الملف الإداري عدد 2005/625.
- حكم إدارية الرباط رقم 2522 المؤرخ في 23/06/2015، بالملف الإداري رقم 73/7113/2015 غير منشور.
- حكم إدارية الرباط 3774 عدد المؤرخ في 15 شتنبر 2015، في الملف الإداري رقم 18/7113/2015 غير منشور.
- حكم إدارية البيضاء 3958 المؤرخ في 23/05/2007 بالملف الإداري رقم 131/07 ق.ش
- حكم المحكمة الإدارية بمكناس عدد 5/2009/897 ش، الصادر بتاريخ 2009/12/24، في الملف الإداري رقم 5/2009/359 ش .
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 1243، الصادر بتاريخ 10 أكتوبر 2006، في الملف الإداري رقم 04/3/204.
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة صادر بتاريخ 01/23 /2002 بالملف الإداري عدد 01/196، قضية مجدوبي ضد إدارة الضرائب .
- حكم إدارية البيضاء عدد 2092 المؤرخ في 25/06/2012، بالملف الإداري عدد 9/12/62، غير منشور.
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 08/96 الصادر بتاريخ 05/2/2008 في الملف الإداري رقم 2007/122 .
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 201 الصادر بتاريخ 15 يوليوز 2004 في الملف الإداري رقم 03/695 ش.ض
- حكم المحكمة الإدارية بفاس 96/85 الصادر بتاريخ 17 ابريل 1996 في الملف الإداري رقم 22/95 غ .

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- حكم إدارية وجدة 2000/29 الصادر بتاريخ 2000/2/16 في الملف الإداري رقم 98/192 .
- حكم إدارية فاس عدد 613 الصادر بتاريخ 5 ماي 2004 في الملف الإداري رقم 417/2001 غ.

### سابعا: المقابلات

- مقابلة أجريت مع مستشار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط "ذ. رضى التايدي"، بتاريخ 9 فبراير 2015.
- مقابلة أجريت مع رئيس مصلحة الشؤون القضائية بالمديرية العامة للضرائب بالرباط "د. عبد الرحمان ابيلا"، بتاريخ 14 أكتوبر 2014 .

## II- المراجع باللغة الفرنسية

### a- Les ouvrages

- Abdelhamid Elgadi, Une fiscalité moderne pour une entreprise performante face aux défis de la mondialisation, Imprimerie Omnia, Rabat, 1999.
- Abdellah Boudahrin, Le contentieux fiscal, Édition Edmar, Paris, 1984.

- Andri Barilari, Le consentement à l'impôt, les presses de sciences, 2000.
- Boubker Ayattalah, Éléments de finances Publiques, Édition Maarif, Dar nachr al maârifa, 2005.
- C.F.Michel, Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, LGDJ, 8 éme éd, 2007.
- Driss Khoudry, Finances publics et managements stratégiques, éd Al Ahmadia ,1998.
- Fachtali Abderrazak et Fauguig Brahim; La comptabilité générale des entreprises marocaines, Tome 1, éd Fadala ,3éme éd, 2004.
- Francis LEFEBVRE, le contentieux fiscale, édition Lefebvre, Novembre 2002 .
- Jacques Jouanet, l'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat, édition L.G.D.J, Paris, 1953.
- Jacques Molenier, Finances publiques, Édition Presse, Universitaire de France, Paris 1988.
- Jean –Luc Albert et Autres, Dictionnaire du droit fiscal et douanier, Ed Ellipses, 2007 .
- karim Sid Ahmed, Droits fondamentaux de contribuable et procédures fiscales, Tome2, L'harmattan, 2007.
- Lucien Mehel et Pierre Beltrane, Science et technique fiscales, Édition Edmar, Paris, 1984.



- Martine Betch, Droit fiscal, Théorie et Pratique, A jour des dernières lois fiscales, Ed Vuibert, 4eme éd, Paris 2012.
- Maurice Cozian, L'avis à tiers détenteur en matière de privilège du trésor, RTD, COM, 1967.
- Mhamed Bentahar, « Le Recouvrement Des Impôts Directs Au Maroc », Edmar, Casablanca, 1984.
- Michel DOUAY, Le recouvrement de l'impôt, librairie générale de droit et jurisprudence, EJA, 2005.
- Michel Bouvier-Marie Christine Escalssan\_Jean Pierre Lassale, Finances Publiques, LGDJ ,8eme éd, 2007.
- Mohamed MOUNIR, Fiscalité de l'entreprise, Groupe Aljanoubia, 2M Édition, Marrakech, Mars 2017.
- Mohamed Abdel khalek Omar, La notion d'irrecevabilité en droit judiciaire privé, librairie générale de droit de jurisprudence, Paris 1967.
- Noureddine Bensouda, les choix fiscaux, École Nationale d'Administration, Rabat, Mai 2006.
- Oualid Gadhoun, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, l'Harmattan, 2007.
- Philippe Borrass, Alain Garay, Le contentieux du recouvrement fiscale, LGDJ, Paris 1994.
- Thierry Alembert-Jean-Jacques NEU , Le droit contentieux, édition Économica, 1999

- Tomas Brand, Transition fiscal et consentement à l'impôt en Afrique Subsaharienne, Mars, 2007.

- Xavier Badin, Finances publics, Finances nationales locales et communautaires, Panorama du Droit, éd Studyrama, France, 2007.

### **b- Thèses et mémoires**

- Ahmed Narhach, Essai sur la nature du pouvoir fiscal au Maroc (approche de la dimension administrative des rapports autorités fiscales/contribuables), Thèse pour Obtenir le grade de docteur en droit public, Université Mohamed 5, Faculté des sciences juridiques économiques et sociales, Agdal ,Rabat, 2000-2001..

- Khalil Haloui, « Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscale en droit marocain », thèse pour obtenir le grade de docteur de l'université de Grenoble, Droit prive, 2011.

- Mimoun Lmimouni, Les pouvoirs du trésorier général du Maroc, Thèse de Diplômes des Études Supérieures (DES) en Droit Public, F. S. J.E. S, Rabat 1986.

- Bouchaib Azale : « le contrôle fiscal au Maroc », Mémoire pour l'obtention du diplôme Supérieur Approfondies au finances Publiques, Université Hassan 2, Faculté de Droit Casablanca , Année universitaire 1994-1995.

- Laafou Hammou, le contrôle fiscal au Maroc, Cadre légal et rôle de l'Expert comptable, Mémoire ISCAE, Casablanca 2004.

- Mohamed Cherkoui, « LE Contentieux fiscal au Maroc », D.E.S, Faculté de science juridiques, Économiques et Social, Rabat, 1982.

- Mohamed Mahdun, l'audit fiscal au Maroc, Cas des impôts directs, Mémoire pour l'obtention du diplôme cycle Supérieur de l'ENA, École Nationale d'Administration, Rabat 1995.

### **c- Les Articles**

- Brondo Caudan, Le contentieux du supplément à l'impôt des patentes, Revue Marocaine de Droit, 1954.

- Jean Pierre Casimir, Contrôle Fiscal, Contentieux Recouvrement, Collection Groupe, Revue Fiduciaire, 10ème édition, Paris 2007.

Mohamed El Yaagoubi, "La notion de la régionalisation avancée dans les discours Royaux", REMALD, n°94-95, Septembre/Décembre, Rabat 2010

### **d- Lois et règlements**

- livre des procédures fiscales- partie législative- (lois n° 81-859 du 15 janvier 1981 et n° 87- 502 du 8 juillet 1987).

- Code générale des impôts fiscaux français .

- la note circulaire de l'administration fiscale française du 158 Janvier 2008.

## الفهرس

1	مقدمة .....
17	القسم الأول: تجليات العيوب المسطرية في الميدان الضريبي .....
20	الفصل الأول: العيوب المسطرية بنص المشرع والجدل القائم حولها .....
21	المبحث الأول: الإخلالات المسطرية ذات الأثر المنصوص عليها قانونا .....
22	المطلب الأول: حالة إخلال الإدارة بأجل 15 يوما المنصوص عليه في مسطرة الفحص .
24	الفقرة الأولى: أهم الإشكالات المثارة على مستوى الإجراء المتعلق بالإشعار بالفحص
28	الفقرة الثانية: الأثر المترتب عن عدم توجيه الإشعار بالفحص أو ميثاق الخاضع للضريبة أوهما معا داخل الأجل القانوني .....
32	المطلب الثاني: حالة إخلال الإدارة بالأجل القانوني لتبليغ رسالة التصحيح الثانية .....
34	الفقرة الأولى: الإجراءات المسطرية لتصحيح الأساس الضريبي .....
38	الفقرة الثانية: موقف المشرع من الإخلال بتبليغ رسالة التصحيح الثانية داخل الأجل القانوني .....

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- المبحث الثاني: الجدل القائم حول الإخلالات المسطرية ..... 45
- المطلب الأول: الاتجاه القائل بأن الإخلالات المسطرية على سبيل الحصر ..... 46
- الفقرة الأولى: موقف الفقه ..... 46
- الفقرة الثانية: موقف الإدارة الضريبية ..... 47
- المطلب الثاني: الاتجاه القائل بأن الإخلالات المسطرية على سبيل المثال ..... 48
- الفقرة الأولى: موقف القضاء ..... 49
- الفقرة الثانية: موقف الخاضع للضريبة ..... 53
- خاتمة الفصل الأول ..... 55
- الفصل الثاني: الإخلالات المسطرية ذات الأثر غير المنصوص عليها قانونا ..... 57
- المبحث الأول: أهم الإخلالات المسطرية المثارة من طرف الاجتهاد القضائي في مجال الوعاء ..... 59
- المطلب الأول: الإخلالات المثارة على مستوى مسطرتي الفحص و التصحيح الضريبيين ومرحلة اللجان الضريبية ..... 60
- الفقرة الأولى: الإخلالات المسطرية المرتبطة بمسطرتي الفحص والتصحيح الضريبيين ..... 61
- الفقرة الثانية : بالنسبة للإخلالات المسطرية المرتبطة بمرحلة اللجان الضريبية ..... 77
- المطلب الثاني: الإخلالات المثارة على مستوى مسطرة الفرض التلقائي ..... 92
- الفقرة الأولى: أسباب عدم التنصيص على الإخلالات المسطرية المتعلقة بمسطرة الفرض التلقائي الضريبي ..... 95
- الفقرة الثانية: الإخلالات المسطرية المتعلقة بمسطرة الفرض التلقائي على ضوء أحكام وقرارات القضاء الإداري ..... 97
- المبحث الثاني: أهم الإخلالات المسطرية المثارة من طرف الاجتهاد القضائي في مجال التحصيل ..... 104
- المطلب الأول: عدم احترام الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري ..... 107
- الفقرة الأولى: حالة عدم إرسال إشعار بدون صائر ..... 108
- الفقرة الثانية: حالة عدم حصول القابض على ترخيص مسبق ..... 112
- المطلب الثاني: عدم احترام القابض للإجراءات العادية والاستثنائية لمسطرة التحصيل الجبري ..... 113

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- 114 ..... الفقرة الأولى: خرق القابض للإجراءات العادية لمسطرة التحصيل الجبري
- 122 ..... ثانيا: خرق الإدارة لمسطرة تدرج إجراءات التحصيل الجبري
- 127 ..... الفقرة الثانية: خرق القابض للمساطر الاستثنائية للتحصيل الجبري
- 138 ..... خاتمة الفصل الثاني
- 139 ..... خاتمة القسم الأول:
- 141 ..... القسم الثاني: آثار العيوب المسطرية على الالتزام الضريبي
- الفصل الأول: البطلان كأثر على الالتزام الضريبي جزاء للإخلال بالقواعد المسطرية  
الضريبية ..... 143
- المبحث الأول: البطلان وتمييزه عن النظم القانونية المشابهة ..... 144
- المطلب الأول: البطلان ومناطه ..... 144
- الفقرة الأولى: ماهية البطلان ..... 145
- الفقرة الثانية: أهم مسببات البطلان في المجال الجبائي ..... 147
- المطلب الثاني: التمييز بين البطلان والجزاءات المشابهة له ..... 166
- الفقرة الأولى: الفرق بين البطلان والسقوط ..... 166
- الفقرة الثانية: تمييز البطلان عن عدم القبول و الانعدام ..... 168
- المبحث الثاني: موقف المشرع والقضاء الإداري من البطلان ..... 171
- المطلب الأول: موقف المشرع ..... 171
- الفقرة الأولى: رغبة المشرع في عدم التوسع في البطلان ..... 172
- الفقرة الثانية: حماية الملزم من تعسف الإدارة الضريبية ..... 177
- المطلب الثاني: التوجه القضائي في مجال البطلان الجبائي ..... 178
- الفقرة الأولى: خروج القضاء عن قاعدة لا بطلان بدون نص ..... 179
- الفقرة الثانية: تمسك القضاء بضمانات الخاضع للضريبة باعتبارها من النظام العام ..... 182
- خاتمة الفصل الأول ..... 185
- الفصل الثاني: آثار الحكم ببطلان المسطرة على الالتزام الضريبي ..... 185
- المبحث الأول: الأثر المطلق للبطلان ..... 188
- المطلب الأول: إعمال قاعدة ما بني على باطل فهو باطل ..... 188
- الفقرة الأولى: ماهية قاعدة ما بني على باطل فهو باطل ..... 188

## العيوب المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

- الفقرة الثانية: إعمال قاعدة ما بني على باطل فهو باطل كجزاء للإخلال بالإجراء  
المسطري الضريبي..... 190
- المطلب الثاني: أثر انقضاء أجل التقادم الرباعي على حق الإدارة في إعادة المسطرة . 191
- الفقرة الأولى: الإطار القانوني للتقادم في المجال الجبائي..... 192
- الفقرة الثانية: فوات أمد التقادم وتأثيره على إمكانية إعادة المسطرة..... 195
- المبحث الثاني: الأثر النسبي للبطلان..... 201
- المطلب الأول: أثر الإجراء الباطل على قطع التقادم وعلى إمكانية إعادة الإدارة للمسطرة  
..... 201
- الفقرة الأولى: توسع المشرع والقضاء في قطع التقادم ..... 201
- الفقرة الثانية: تخويل الإدارة إمكانية إعادة ترتيب المسطرة..... 205
- المطلب الثاني: حق الإدارة في إجراء المقاصة وفي استبدال الأساس الضريبي ..... 220
- الفقرة الأولى: حق الإدارة في إجراء المقاصة..... 220
- الفقرة الثانية: أحقية الإدارة في استبدال الأساس الضريبي..... 223
- خاتمة الفصل الثاني..... 224
- خاتمة القسم الثاني..... 225
- خاتمة عامة:..... 227
- لائحة المراجع..... 232