

مركز الدراسات في الدكتوراه: العلوم القانونية والسياسية
مختبر البحث: الدراسات السياسية والقانون العام

أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام
في موضوع :

الدعوى الضريبية للأرباح العقارية في ضوء اجتهادات محكمة النقض

تحت إشراف الأستاذ
د. أحمدوش مدني

إعداد الطالب الباحث
الصالح اسماعيلي

لجنة المناقشة

أحمدوش مدني: أستاذ التعليم العالي كلية الحقوق فاس..... مشرفا ورئيسا
الورياكلي سليم محمد: أستاذ التعليم العالي كلية الحقوق المحمدية..... مقرا وعضوا
طاهر عبد الإله: أستاذ مؤهل كلية الحقوق فاس..... مقرا وعضوا
فاروق البضموسي: أستاذ مؤهل كلية الحقوق فاس..... مقرا وعضوا
سعد غزيول برادة: رئيس القسم الثاني، الغرفة الإدارية محكمة النقض الرباط..... عضوا

قال تعالى

وَقُلِ اَعْمَلُوا فِى سَبِيْرِ اللّٰهِ عَمَلَكُمْ وَرِسُوْلُهُ وَالْمُؤْمِنُوْنَ ۝

وَسْتُرُوْنَ اِلَىٰ عِلْمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُوْنَ

[سورة التوبة، الآية 105]

إهداء

الحمد لله الذي أعانني على إنجاز هذا العمل الذي أهذيه:
إلى معنى الحب والحنان والتفاني والعطاء... إلى سر الوجود، إلى من كان دعائها
سر نجاحي، أغلى إنسانة في الدنيا "والدتي الغالية"
أطال الله في عمرها
إلى كل من كان سببا في نجاحي
سندي المتين في السراء والضراء، الذي تحمل مشاق دربي بطيب خاطر
"والدي الفاضل" أطال الله في عمره
إلى أخي وأختي
إلى جميع أفراد العائلة
إلى زوجتي رقيقة الكفاح التي لم تبخل بوقت أو جهد لمساعدتي
إلى فلذة كبدي أسماء ووهيبة ومحمد أنبتهم الله نباتا حسنا
إلى كل الزملاء والأصدقاء

شكر تقدير

لأن هناك أناس يستحقون الثناء والشكر لما يبذلونه من جهد يأخذ منهم الكثير في سبيل تيسير طريق البحث والعلم للآخرين .
أشكر الدكتور **أحمد مدني** لما يتصف به من سمات وتواضع العلماء لا يبتغي سوى وجه الله تعالى . وتواصل الإنسان العارف،
كما أتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان للسادة الأساتذة الأجلاء مقررین وأعضاء لجنة المناقشة اللذين تحملو عناء قراءة هذا العمل المتواضع رغم التزاماتهم وانشغالاتهم المهنية الكثيرة، من أجل تقويمه وإغناؤه بالملاحظات القيمة .
فجزاكم الله جميعاً خير الجزاء من الله تعالى
أن يجعل عملكم هذا في ميزان حسناتك

لائحة المختصرات

ص	:	صفحة
ظ.ت.ع	:	ظهير التحفيظ العقاري
ظ.ل.ع	:	ظهير الالتزامات و العقود
ع	:	عدد
غ.م	:	غير منشور
ق.م.م	:	قانون المسطرة المدنية
م.س	:	مرجع سابق
ن. م	:	نفس المرجع
م.ع.ض	:	المدونة العامة للضرائب
ح. غ.م	:	حكم غير منشور
ق.غ.م	:	قرار غير منشور
م.ع	:	ملف عدد

مقدمة

تعتبر الضرائب من أهم مصادر تمويل الميزانية العامة للدولة، مما يجعل هذه الأخيرة تحرص على فرضها بطرق عادلة، كما تعمل على إستخلاصها بوسائل عديدة، وتعتمد إلى تجريم التملص الضريبي، وفرض غرامات مالية على التأخير في الأداء.

وتشكل الضريبة على الدخل المترتبة على الأرباح العقارية، أحد الموارد المالية للدولة لصلتها بمجمل الهياكل القانونية للاقتصاد الوطني، وذلك بحكم فرضها على عدة تصرفات من أهمها إنتقال الملكية العقارية بين الأحياء ونزع الملكية.

وإذا كان الأساس القانوني شرطا أوليا لابد من توفره لاستحقاق الضريبة على الأرباح العقارية، فإنه لا يكفي إصدار ضريبة بقانون لكي يصبح الشخص مدينا بها لخزينة الدولة، وإنما لابد من توافر الواقعة المنشئة¹ لها لكي تصبح مستحقة في آجالها المحددة.

والأصل في تحديد الضريبة بشكل عام²، وضريبة الأرباح العقارية بشكل خاص أنها تعرف انطلاقتها من التصريح التلقائي الصادر عن الخاضع للضريبة داخل الآجال القانونية المحددة، إذ يكتسي هذا التصريح أهمية بالغة، بحيث يعبر عن رغبة الخاضع

1 - الواقعة المنشئة هي عبارة عن تحقيق الشروط العامة التي حددها القانون لإستحقاق الضريبة، كما أنها المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لاجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساسا لفرض الضريبة .

2 - Lucien MEHL et Pierre BELTRAME : «Science et Technique Fiscales» Presse Universitaire Francaise (P.U.F) 1^{ère} édition, 1984, p77

للضريبة في المساهمة في تمويل النفقات العامة، كواجب وطني، كما أنه يعبر عن حسن نية الخاضع للضريبة.

وهكذا فإن وجود التصريح بالضريبة يحد من تدخل الإدارة في تحديد الأساس الضريبي، لما يفترض فيه من وقوعه صحيحاً إلى حين إثبات عكسه.

إلا أن الخاضع للضريبة، قد لا يضمن تصريحه كل العناصر التي تفيد في تحديد وعاء الضريبة، وقد يكون الأساس المصرح به غير مطابق للقيم الحقيقية للأموال التي تم تداولها مما يفتح المجال لإدارة الضرائب للتدخل في تطبيق القواعد المسطرية لتحقيق الإلزام الضريبي من خلال مراجعتها للأساس الضريبي داخل الأمد القانوني غير المشمول بالتقادم، في إطار الضوابط القانونية التي تنظم عملها والمتمثل في مسطرة التصحيح بشكل عام، وتصحيح الضريبة على الدخل المتأتية من الأرباح العقارية، ثم مسطرة الفرض التلقائي.

وإذا كان المشرع المغربي قد خول للإدارة مجموعة من الحقوق والصلاحيات لتمكينها من مراقبة وتصحيح الأساس الضريبي، فهو في المقابل ألزمها باحترام مجموعة من الإجراءات المقررة قانوناً كضمانات الملزم، ورتب جزاء البطلان على الإخلال بها. وذلك لإرتباطها بحق الدفاع من جهة، ولما ترمي إليه من إشراك للخاضع للضريبة في تصحيح الأساس الضريبي في إطار مبدأ الحوار بينه وبين الإدارة الذي تكرسه المسطرة

التواجهية، والتي تمكنه من الدفاع عن حقوقه في مواجهة الإدارة ومعرفة موقفه وتمكينه من مناقشة التصحيحات المراد إدخالها على الأساس الضريبي من جهة أخرى

وإذا كان لإدارة الضرائب حق مراقبة الأثمنة والقيم المصرح بها وإعادة تقييمها متى لاحظت عدم مطابقتها للقيم التجارية الحقيقية، فإن المشرع خولها في هذا الإطار الحق في سلوك مسطرة التصحيح التواجهية للحصول على الواجبات التكميلية، بينما إذا لاحظت عدم وضع الإقرار أو وضع إقرار ناقص وجب عليها سلك مسطرة الفرض التلقائي.

فالإدارة باعتبارها سلطة إدارية، عهد لها المشرع أمر فرض وتحصيل الضرائب والرسوم التي في حكمها، منحها من السلطات والإمتيازات بما يكفي لتمكينها من ممارسة وظيفتها، وبفعل تدخلها المستمر في تأسيس وتحصيل الضرائب، وحرصها الشديد على المحافظة على المال العام، قد تعطي للنصوص الضريبية مدلولاً أكثر شمولية وقد تعصف بالضمانات المخولة للخاضع للضريبة في إطار تصحيح الأساس الضريبي أو الفرض التلقائي. كما أنها قد لا تستند إلى أسس قوية لتعديل الأساس الضريبي المصرح به، مما يفتح أمام الخاضع للضريبة الطريق للمنازعة في تصحيح الأساس الضريبي للأرباح العقارية ورفع دعواه أمام القضاء الإداري، هذا الأخير الذي يهدف بالأساس إلى حماية الملزم باعتباره الطرف الضعيف في المعادلة الجبائية، وهو ما يستلهم من خطاب المغفور

له جلالة الملك الحسن الثاني¹: " إذا أردنا أن نبني دولة القانون فعلينا كذلك أن نأخذ بعين الإعتبار حقوق المواطنين بالنسبة للسلطة والإدارة و الدولة.

يجب على أن يكون لكل مغربي الحق في أن يلجأ إلى الغرفة الإدارية بإقليمه ويقول اللهم هذا منكر لقد فرضوا علي ضرائب أكثر مما يلزم ...".

لكن هذا لا يعني أن الخاضع للضريبة يكون دائما الطرف الضعيف في المنازعة، خاصة مع شيوع ظاهرة التهرب الضريبي وما ينتج عنها من رفع في مستوى عجز الميزانية، وبالتالي على المستوى الإقتصادي الوطني والإجتماعي للدولة.

وبذلك فالقضاء يتحمل عبء تحقيق توازن المعادلة بين المحافظة على المال العام وعدم إهداره، والمحافظة على حقوق الخاضع للضريبة وتكريس الضمانات المخولة له. ومما يزيد الأمر تعقيدا، أن القوانين الضريبية تتميز عن غيرها بكثرتها وتشعبها وخضوعها للتعديل المستمر. ومن هنا تبرز أهمية ودور القضاء في المادة الجبائية بإعتبار أن القانون الإداري قانون قضائي ومجال للخلق والإبداع. وعليه فإن القضاء يعمل على فرض رقابة بعدية على قرارات الإدارة الضريبية، من خلال ترتيب جزاء البطلان على كل من مسطرة تصحيح الأساس الضريبي ومسطرة الفرض التلقائي، في كل حالة يثبت فيها إخلال الإدارة بالضمانات المخولة للخاضع للضريبة في هذا الإطار.

1 - خطاب صاحب جلالة الملك الحسن الثاني يوم 1990/05/08 بمناسبة إنشاء المجلس الاستشاري لحقوق الإنسان والإعلان عن قرب إنشاء المحاكم الإدارية.

وبهذا يمنح المشرع سبلا للملزم بالضريبة، ليلجأ إليها كلما شعر بضياح حقه سواء بخصوص تقدير وعاء الضريبة أو عملية حسابها أو ربطها¹، متى كانت هذه الضريبة غير شرعية ومخالفة للقانون، أو حتى أثناء عملية التحصيل الضريبي فإن للملزم بالضريبة الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل من طرف إدارة الضرائب وذلك برفع شكوى أمام الإدارة الضريبية، وتعرف هذه المرحلة بالمرحلة الإدارية، وبالمقابل من ذلك فإن المرحلة القضائية هي المرحلة التي سينصب عليها الشرح والتحليل.

وتتضمن المنازعة الضريبية مدلولين²، فالمدلول الأول واسع وشامل، أما المدلول الثاني فله معنى ضيق، والمعنى الأول يخص النزاعات التي تثور بين الملزم بالضريبة وإدارة الضرائب، بخصوص الضريبة وإجراءات تحصيلها، أما المعنى الثاني يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالملزم بالضريبة، مثل إفساره أو إهلاك أمواله، بناء على ذلك يلجأ لإدارة الضرائب، طالبا منها إلغاء أو خفض الضريبة المفروضة عليه.

ولقد تعددت تعاريف المنازعات الضريبية، سواء لدى الفقه الغربي أو العربي ونذكر منها تعريف لمستشار الدولة الفرنسي André Heurté بأن : " المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب"³، ويعرفها الأستاذ

1 - محمد النجاري: " نظرات في بعض جوانب مسطرة المنازعة في الوعاء الضريبي"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 18، يناير مارس، سنة 1997، ص 121.

2 - Abdellah Boudahrin : «Le contentieux fiscale», Edmar, Casablanca, 1984, p 14.

3 - Jurisclasseur Fiscal, impôts directs traite N°9, Année 1978, P3.

Perillie Marhessy و Jaques Glas Claude كما يلي : " مجموعة القواعد التي تنظم صلاحيات الإدارة، والضمانات التي توفر للملزم بالضريبة، طوال عملية فرض الضريبة، بداية من تحديد الوعاء الضريبي إلى التحصيل، مروراً بتصنيفاتها طبقاً للإجراءات المقننة للعلاقات القائمة بين الملزم بالدفع وإدارة الضرائب"¹.

أما الأستاذ زكريا محمد بيومي يرى بأن : " المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تتنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع، قد ربطت وفقاً للقانون والجدول، أو لم تربط وفقاً لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة، فإنه يحكم برفعها كلية أو جزئياً"².

وقد عرف الأستاذ محمد عاشور المنازعة الضريبية بأنها : " مجموعة الإجراءات القانونية العادية وغير العادية المعمول بها في النزاعات القائمة بين الملزم بالدفع وإدارة الضرائب، بمثابة عمليات مراقبة أو التحصيل الضريبي المفروض على الضريبي يمكن حصرها في الأمور التالية"³ :

- حالة امتناع الملزم بالضريبة عن تسديد المبلغ المفروض على عاتقه.

1 - Perillie Marchessy et Jaques Glas Claude, procédures fiscales cour d'appel, année 1998, P01.

2 - زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل : القاهرة، سنة 1974، ص 3.

3 - Mohamed Achour, le contentieux fiscal bulletin des services fiscaux, N°11, juin 1995, P12.

- تنشأ المنازعة في حالة تهرب المزمم بالضريبة، واستعماله طرق الغش والتدليس الضريبي.

- ينشأ النزاع بخصوص المطالبة باستدراك الأخطاء، في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية تحديد الوعاء والتصفية، بإرتكاب أخطاء مادية أو مبالغة في تقدير المبلغ المستحق، فيلتمس المزمم بالضريبة بموجب شكوى مراجعة واستدراك الأخطاء، وفي حالة الرد أو رفض الشكوى، يلجأ المزمم بالضريبة إلى القاضي الإداري.

والجدير بالذكر أن القانون الجبائي يقرر طريقتين لفض النزاع الضريبي تتمثل المرحلة الأولى في تسوية النزاع إداريا قبل اللجوء إلى القضاء، وإذا كانت الدعوى غير مجدية ونتج عنها رفض طلبات المزمم بالضريبة، تأتي المرحلة الثانية وتسمى بالمرحلة القضائية.

وتبدو أهمية الدعوى الضريبية للأرباح العقارية من خلال النزاعات المتعلقة بهذه الضريبة التي تحتل حيزا مهما من مجموع المنازعات القضائية المعروضة على القضاء الإداري وهي نزاعات لا تخرج عن المناقشات المثارة بشأنها حول تحديد القيمة التجارية أو ثمن التملك أو بإثبات الاستثمارات¹.

وتفيد هذه المعايينة أن إدارة الضرائب ولجان الطعن الإدارية لم تتوصل إلى تسوية هذه المنازعة بالطريقة الإدارية، وعلى صعيد آخر فإن هذه المعايينة تفيد أن حجم عدد الاستئنافات جد معتبر.

¹ - جواد لعسري، حكاما المالية العامة بالمغرب، مؤلف جماعي، مطبعة الامنية الرباط، طبعة الاولى 2019، ص.93.

إن موضوع الدعوى الضريبية له أهمية عملية ونظرية في نفس الوقت، باعتبار أن الضرائب هي أكثر إثارة للمنازعات بين الملزم بالضريبة ومصالح إدارة الضرائب نتيجة الرقابة المستمرة لإدارة الضرائب¹، ومنحها امتيازات وأساليب مختلفة لضمان استيفاء ديونها من طرف الملزم بالضريبة، ولها سلطة التقدير على المظاهر الخارجية، بتجميع الأدلة والإثبات والحق في التفتيش والاطلاع على الوثائق.

والتحصيل الضريبي من خصائصه السرعة، في تحصيل الديون المفروضة على الملزم بالضريبة للخرينة العمومية، ولها حق الأفضلية لاستيفاء ديونها من الملزمين بالضريبة حماية للخرينة العمومية.

فبالجوء إلى القضاء يمنح الملزم بالضريبة وقتا طويلا يتقل عاتق الخزينة، وينقص من فعالية الإجراءات الجبرية المكرسة بموجب قانون الإجراءات الجبائية، ومن جهة أخرى تعتبر قوانين الضرائب من القوانين التي تخضع للتعديل والتغيير المستمر، مما يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها، مما يزيد في صعوبة تأويلها والتحكم فيها، وينعكس ذلك بالخصوص على الملزم بالضريبة، وكذلك ممارسي القانون، بخصوص مواكبتهم وإمامهم بالتشريعات الضريبية.

وفي هذا السياق ونظرا لمميزات الدعوى الضريبية وخاصة ما يتعلق منها بالأرباح العقارية، فإنه تطبق بشأنها القوانين الخاصة، علاوة على القواعد العامة الواردة في قانون

1 - Mohamed Cherkaoui : «Le contentieux Fiscal au Maroc» D.E.S, Faculte de Science Juridique, Economique et social, Rabat 1982 ; p 7

الالتزامات والعقود والقانون المدني، بمعنى وجود تنوع في مصادر القواعد التي تحكم الدعوى الضريبية إذ يتعين على كل من الملزم بالضريبة والقاضي مراعاتها، مما يجعل دراسة هذه الدعوى ذات طابع متميز عن الدعاوى الإدارية المألوفة.

وهكذا فإن أهمية الموضوع لا تقتصر على الدراسة النظرية، وإنما لها أيضا جانب عملي، ينصب في متابعة الاجتهاد القضائي الصادر عن محكمة النقض، الذي يتميز بتردد منتوجه، كما سيتم توضيحه في مكانه من هذه الأطروحة.

وعلى صعيد آخر، فإن النصوص التشريعية والتنظيمية بدوره مشوبة بثغرات قانونية عديدة، كما سيأتي الوقوف عندها في مواضيع مختلفة من هذه الدراسة، بالرغم من محاولة المشرع مسايرة التحولات الطارئة في الميادين الاقتصادية من خلال التعديلات المتتالية.

وهذا الأمر أفضى إلى نتيجة سلبية تتمثل في عدم الإلمام بهذه التعديلات المتلاحقة والاطلاع عليها من طرف الموظفين والملزمين بالضريبة من جهة، ومن جهة أخرى غموض البعض من هذه القواعد القانونية، وعدم تسليحهم بالتعليمات والمذكرات الشارحة والتوضيحية، مما انعكس سلبا، ب بروز اختلافات في تطبيق فرض الضريبة.

ومما لاشك فيه، استنادا للحقائق السابقة، فإن جهاز العدالة أضحي مثقلا بهذا النوع من القضايا، المطروحة على المحاكم الإدارية، فهي المختصة ابتداءيا في النزاع الضريبي على أساس المعيار العضوي.

ويتم الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، محاكم الاستئناف إداريا، باعتبارها درجة ثانية في التقاضي، ثم محكمة النقض التي تعطي كلمة الفصل في الدرجة الثالثة من المنازعة.

وترتبط الدعوى الضريبية بمرحلتين، الأولى هي المرحلة الإدارية التي تتضمن مختلف الشكاوي المطروحة أمام مدير الضرائب، بحيث في مجال اختصاصه يصدر قراره إما بالقبول أو الإلغاء أو التخفيض أو الرفض، فمصير الشكوى إما أن يتقرر على مستوى مصالح إدارة الضرائب وللجان المختصة، أو يأخذ منعرجا آخر ليطرح أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة التي تبت فيه كمرحلة ثانية، فيصبح بذلك نزاعا قائما بين مصالح إدارة الضرائب والملزم بالضريبة.

ويطرح النزاع أمام القاضي الإداري صحة إجراءات الدعوى الضريبية من الناحية الشكلية ومناقشة مشروعية تأسيس موضوعها .

وتتحدد سلطة القاضي الإداري في الدعوى الضريبية بقواعد الاختصاص، فهي مجموعة القواعد الإجرائية التي تمنح سلطة الفصل فيها دون سواها، أي يتم تحديد الاختصاص المحلي والنوعي بالنظر إلى موضوع الدعوى وطبيعة النزاع ومادامت بصدد البحث في سلطة القاضي الإدارية في الدعوى الضريبية والتحقيق فيها وطرق إثباتها، أحاول رسم نطاق سلطته.

ويكون القاضي الإداري ملزماً ومقيداً بعناصر الدعوى الضريبية للأرباح العقارية، فلا يستطيع أن يحكم لملزم بالضريبة أو على مكلف ليس طرفاً في المنازعة الضريبية، أو يقضي بشيء غير مطلوب منه، أو أن يحكم بأكثر مما طلب منه، ومن أجل ذلك كان لزاماً بما يطلبه الخصوم أمراً نابعاً من طبيعة وظيفة القضاء، بوصفه حكماً بين الملزم بالضريبة وإدارة الضرائب على حق متنازع فيه.

وبعبارة أخرى لا يجوز له أن يعدل نطاق الدعوى الضريبية للأرباح العقارية بالكيفية التي حددها الخصوم بالنسبة لأي عنصر من عناصرها، سواء بهدف توسيعه أو تضيقه هذا من جهة.

ومن جهة أخرى يجوز له ضمن نطاق الدعوى الضريبية المرتبطة بالأرباح العقارية الوارد بها الطلب القضائي أن يقضي بعدم قبول الدعوى شكلاً، أو يمنح الملزم بالضريبة أو إدارة الضرائب بعض الحق المطالب به أو جزء منه، وله أن يحكم بجزء من التعويض يقل عن مبلغ التعويض المطلوب إذا وجدته غير متناسب مع الضرر الواقع، أو أن يحكم بأصل الدين المستحق دفعه لإدارة الضرائب دون غرامة إذا كانت غير مستحقة.

ويستند القاضي الإداري في حكمه على أية واقعة وردت بملف الدعوى الضريبية للأرباح العقارية، ولو لم يتمسك بها الخصوم، بشرط أن يلفت نظرهم لها لإخضاعها للمناقشة أثناء المرافعة. ويشترط في الحكم القضائي الذي يؤدي إلى استنفاد سلطة القاضي

الإداري بشأن الدعوى الضريبية، أن يكون حكماً قضائياً قطعياً يضع حداً للنزاع أو في مسائل متفرعة عنه بفصل لا رجوع فيه، على خلاف الحكم غير القطعي الذي يتعلق بسير الدعوى الضريبية أو إجراءات التحقيق فيها، فإن صدوره لا يؤدي إلى استنفاد سلطة القاضي الإداري، كمثل تعيين خبير أو الأمر بمراجعة الحسابات التي شابها عيب من العيوب الشكلية والإجرائية، لقبول الدعوى والتأكد والتحقق من احترام مواعيدها في تقديم الشكوى، أو عرض النزاع على الجهات القضائية الإدارية.

ويمارس القاضي الإداري بصدده فحصه للدعوى الضريبية، سلطات متعددة ومختلفة، وفي ضوء ذلك أحدد إشكالية الدراسة كالاتي :

إشكالية الموضوع:

ما هي حدود سلطات القاضي الإداري حال نظره في الدعوى الضريبية للأرباح العقارية ؟

وتتضمن هذه الإشكالية الأسئلة الجزئية التالية : كيف يعالج القاضي المكلف بالنظر في الدعوى الضريبية في حالة غموض أحكام قانون الإجراءات الجبائية أو قصورها ؟ وهل أن اجتهاد محكمة النقض بخصوص الدعوى الضريبية للإرباح العقارية ثابت في الحالات المماثلة ؟.

أهمية الموضوع

تعتبر الدعوى الضريبية للأرباح العقارية من أهم المواضيع الضريبية، نظرا لما تشكله من ركيزة أساسية في مردودية ميزانية الدولة، نظرا لارتباطها الوطيد بنشاطات الأفراد وتداول الملكية العقارية ومختلف الحقوق العينية المرتبطة بها، كما أنها من المواضيع التي تخضع في تنظيمها لقانونين مختلفين من فروع القانون الخاص والقانون العام، حتى وإن تعددت النصوص القانونية المنظمة لها بتعدد النصوص القانونية المؤطرة مع ما يقابل ذلك من جهل الخاضع لهذه الضريبة بل عدم فهمه الناتج عن عدم وعيه التام بمضامين تضريب الأرباح العقارية.

إضافة إلى ذلك فإنه موضوع ذا طابع تقني فني أكثر مما هو قانوني، بل يمكن القول أنه موضوع ذا صبغة تقنية دقيقة محضة يخضع في تنظيمه لمقتضيات القانون العام والخاص، ناهيك طبيعته المحاسبية، كما أنه موضوع يفتقر إلى المعرفة النظرية والعملية من طرف أكثر الشرائح الاجتماعية الغير ملمة بمضامين هذا النوع من الضرائب، علما أنها في يوم ما قد تكون مخاطبة بأحكامه، الشيء الذي يعطي للموضوع بعضا من الغموض وعدم الدقة في نفس الوقت، وهو ما يزيد من أهمية البحث والتنقيب في حيثياته ومضامينه.

كما يرجع إختيارنا لهذا الموضوع، إلى إيماننا الشديد لما يمكن أن تقدمه هذه الضريبة من أدوار فعالة في عمليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك من خلال تمكن الدولة

من الحصول على موارد مالية مهمة تساهم في التخفيف من أعبائها، وتعميم الرضا بهذا النوع من الضرائب وتنمية روح المواطنة الضريبية.

أسباب و دوافع اختيار الموضوع

من أسباب إختياري لموضوع الدعوى الضريبية للأرباح العقارية في ضوء إجتهادات محكمة النقض، كونه يأخذ من القانون الخاص والقانون العام، مما يتعين معه أن نوضح مضامينه في علاقته بالقانون الخاص مبرزاً مسطرة تضريب الأرباح العقارية من خلال القانون الضريبي.

كما أن موضوعاً من قبيل هذا الموضوع، قد نواجه به يوماً من الأيام ونحن على جهل بمحتواه، مما قد ينتج عنه عدم مناقشة الإدارة الضريبية الملزمة بمضامينه وتطبيقاته، في الوقت الذي لا يبقى أمامنا إلا الانصياع والخضوع لقراراتها الضريبية حتى ولو كانت غير سليمة من الناحية القانونية، مما دفعني بقدر الإستطاع إلى توضيح معالمه.

إضافة إلى ما ذكر، فمن النادر إيجاد أبحاث علمية بالخزانة الحقوقية تتعلق بموضوع تضريب الأرباح العقارية، الشيء الذي فتح لي شهية علمية حتى أساهم ولو بالنذر القليل في محاولة تقليص هذا النقص المهول رغم الصعوبات التي تعترض هذه الاطروحة.

أهداف الأطروحة

نهدف من خلال هذه الأطروحة إلى:

○ دراسة المبادئ والأحكام التي إستقر عليها القضاء في الدعوى الضريبية للأرباح

العقارية، بالإضافة إلى المبادئ والأحكام الواردة في المدونة العامة للضرائب؛

○ دراسة القواعد الموضوعية والشكالية الموجبة لإقامة الدعوى الضريبية الخاصة

للإرباح العقارية؛

○ دراسة العمل القضائي المغربي ومدى إمكانية تفعيله للدعوى الضريبية للإرباح

العقارية؛

○ دراسة أهم الإشكالات العملية والقضائية التي أفرزها الواقع العملي لتفعيل الدعوى

الضريبية للإرباح العقارية؛

المناهج المعتمدة

للإجابة عن الإشكالية المفصلة أعلاه ورصد مضامين الدعوى الضريبية وإثباتها

للأرباح العقارية، وإعطاء صورة قانونية عامة عنه، تستلزم دراسة هذا الموضوع سلوك

كل من المنهج التحليلي والمنهج الوصفي للنصوص القانونية والعمل القضائي في هذا

المجال، ثم اعتماد المنهج الاستنباطي، لاستنباط القواعد والمبادئ التي يروم الاجتهاد

القضائي تأصيلها من خلال تطبيقات الدعوى الضريبية للإرباح العقارية على أرض

الواقع.

خطة الموضوع

وتعتمد خطة البحث في هذا الموضوع على تقسيمه إلى قسمين:

القسم الأول سيتمحور البحث حول الطبيعة القانونية لتضريب الأرباح العقارية، أما القسم الثاني فيتضمن مختلف الشكاوى والدعوى التي تقدم إلى الإدارة الضريبية والقضاء، ثم وسائل وطرق الإثبات الخاصة والعامة التي تتميز بها الدعوى الضريبية للأرباح العقارية.

القسم الأول: الطبيعة القانونية لتضريب الأرباح العقارية.

القسم الثاني: خصوصية الدعوى الضريبية للأرباح العقارية

القسم الأول:

الطبيعة القانونية لتضريب الأرباح العقارية

قبل التطرق لتفاصيل موضوع الدعوى الضريبية للأرباح العقارية، لابد من الإشارة إلى أن هذه الأخيرة لها إختصاصات مختلفة في الميدان الجبائي داخل الإدارة الضريبية، ذلك أن الضريبة إما أن تنصب على الوعاء وكيفية إحتسابه وإما أن تنصب على التحصيل ولكل نوع مجاله القانوني الذي ينظمه ويحكم ضوابطه.

ويدخل موضوع تضريب الأرباح العقارية ضمن أساس هذه الضريبة وكيفية إحتسابها أو ما يعرف بالوعاء الضريبي.¹

لذلك، فإن المديرية العامة للضرائب المختصة بالوعاء، هي التي لها الحق في فرض أسسها وطريقة إحتسابها ممثلة في أحد المصالح التابعة لها المنوط بها النظر في هذا النوع من الضرائب وهو مكتب مراقبة التفويطات.

وعليه، فإن الملزم بضريبة الأرباح العقارية يكون ملزماً بأدائها أمام صندوق قباضة الإدارة الجبائية، كأحد المصالح التابعة لمديرية الضرائب، والتي من خلالها يبدأ في إجراءات الضريبة الخاضع لها والمحددة وفقاً للتصرفات القانونية التي أقدم عليها المعني بالأمر والتي تجرى على بيع العقارات بشكل عرضي وليس إحترافي² على أساس أن الأموال العقارية التي تخضع لضريبة الأرباح العقارية من طرف الملزمين بها تكون

1 - خصصنا هذه الاطروحة للوعاء الضريبي في ضريبة الأرباح العقارية، دون الخوض في كيفية تحصيلها، على اعتبار أن هذه الأخيرة لها مدونة خاصة بها، مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادرة بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421هـ/03 ماي 2000 بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو 2000، ص:1256-1276.

2 - حفيظ بلعيد: "الإشكاليات المرتبطة بالإعفاء وتطبيق الحد الأدنى للضريبة على الأرباح العقارية"، مقال منشور بدفاتر المجلس الأعلى، عدد 29.28.8 مارس 2005، ص:125.

خارج نشاطهم المهني، فإذا أدخلت في نشاطهم هذا وبشكل إحتراقي، فإنها تدخل في تكوين أساس الضريبة العامة على الدخول المهنية.

فما هو الإطار القانوني المنظم للضريبة على الأرباح العقارية؟ (الفصل الأول) وكيف للإدارة الجبائية المختصة قانونا الحق في إحتساب ومراجعة الأساس الضريبي لهذه الضريبة؟ (الفصل الثاني).

الفصل الأول

الإطار القانوني لتضريب الأرباح العقارية

تعتبر أرباحا عقارية¹ حسب المادة 61 من البند الأول من الفرع الرابع من المدونة العامة للضرائب لسنة 2011²، الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة بيع العقارات أو الحقوق العينية العقارية المرتبة بها وباقي التصرفات القانونية الأخرى المنصوص عليها في المادة المشار إليها أعلاه، والتي سيأتي الحديث عنها في تفاصيل هذا الفصل.

فما هو نطاق تضريب الأرباح العقارية (المبحث الأول)؟ وما هي العقارات المعفاة من نطاق تطبيق هذه الضريبة (المبحث الثاني)؟.

المبحث الأول: نطاق تضريب الأرباح العقارية

للإمام بحوثيات ومكونات نطاق تضريب الأرباح العقارية، يتطلب منا دراسة معمقة للتشريع الضريبي من خلال أحكام المدونة العامة للضرائب.

1 - يذهب بعض الباحثين في هذا المجال إلى أن ضريبة الأرباح العقارية يمكن تسميتها بالمساهمة على البيوعات العقارية بدل الأرباح العقارية، نظرا لاحتمال تحقيق الربح أو الخسارة من تفويت العقار. أنظر:

- محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي - دراسة تحليلية ونقدية-"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، طبعة 2004، ع49، ص:348.

والملاحظ في هذا الصدد، أن المشرع الجبائي كان صائبا عندما إصطلح على هذه الضريبة بضريبة الأرباح العقارية، سيما وأن العقار عرف إرتفاعا مهولا في السنوات الأخيرة وبالتالي لا يمكن لكل من تصرف في عقاره بالبيع أن يجني خسارة وإنما تحقيق الربح محقق لا محالة، ماعدا بعض التفويطات التي تطرح الإشكال.

2 - أحدثت المدونة العامة للضرائب بمقتضى المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 لسنة 2007 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5487 بتاريخ فاتح يناير 2007.

وعليه، سأعمل على تحديد الأرباح العقارية الخاضعة للضريبة (المطلب الأول) ثم أتطرق إلى نطاق تطبيق أحكامها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المعاملات العقارية الخاضعة للضريبة

يراد بالمعاملات العقارية الخاضعة للضريبة، تلك التي تحدد وعائها وكيفية إحتسابها وتحديد الأشخاص الخاضعين لها، ذلك أن فئة الخاضعين لضريبة الأرباح العقارية تتحدد في الأشخاص الذاتيين دون الأشخاص المعنويين، والذين تتصرف إرادتهم إلى إجراء بعض التصرفات القانونية على عقاراتهم، كالبيع مثلا الذي يوجب هذه الضريبة شريطة أن يكون هذا التصرف بشكل عرضي وخارج نشاطهم المهني كما أسلفنا الذكر، وذلك بهدف تحسين المردودية المالية لمواجهة النفقات العمومية ولتحقيق أهداف مختلفة، أهمها مراقبة السوق العقارية ومحاربة المضاربات العقارية من أجل الحفاظ قدر الإمكان على التوازن بين العرض والطلب¹.

أما بالنسبة للأشخاص المعنويين وكذلك الأشخاص الذاتيين العاملين في إطار نشاطهم المهني، فإن الأرباح التي يحققونها حين بيع العقارات المرصودة لنشاطهم المهني أو سحبها من أصول منشآتهم، أو يتخلون عنها للغير تعتبر محصولات لا تدخل في تكوين

1 - مراد النجاري: جباية العقود والعقار، إشكالية التهرب الضريبي في المعاملات العقارية - البيع العقاري نموذجاً، رسالة نيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في قانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول، وجدة، السنة الجامعية 2004-2005، ص

أساس الضريبة على الأرباح العقارية، وإنما تدخل في تكوين أساس الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل برسم الدخول المهنية حسب الحالة.

بعدما تطرقنا للمعاملات العقارية الخاضعة للضريبة من حيث نوعها ووعائها والأشخاص الخاضعين لها، سنتحدث عن أساس فرضها (الفرع الأول) وماهية الأرباح المتحصلة منها (الفرع الثاني)، ثم نناقش عن إشكالية إستحقاق المساهمة الدنيا لضريبة الأرباح العقارية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: أساس فرض الضريبة على الأرباح العقارية

يعتبر أساس فرض الضريبة على الأرباح العقارية، أهم عنصر في تحديدها والذي من خلاله يحدد الربح العقاري المفروضة عليه الضريبة، وبعبارة أخرى فهو ذلك الأساس المادي أو العنصر الاقتصادي الذي يبرر تطبيق الضريبة¹.

حدد المشرع الجبائي الربح العقاري المحصل من التفويطات العقارية، والمفروضة عليه الضريبة ضمن مقتضيات المادة 65² من المدونة العامة للضرائب وبشكل ضمني، أقر المشرع أنه لقيام هذه الضريبة لابد ن التأكد من كون عملية تفويت العقار، أو الحصاة العينية رتبت ربحاً لفائدة المفوت، وبمفهوم المخالفة، فإن التفويطات العقارية التي تخلف

1 - محمد الإدريسي العلمي: الضريبة على الأرباح العقارية ونزع الملكية، مقال منشور بمجلة الإشعاع، العدد الأول، السنة الأولى، يونيو 1989، ص 33.

2- تم تعديل المادة المشار إليها أعلاه بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2008، بعدما كانت منظمة في المادة 86 من القانون 17.89 المنظم للضريبة على الدخل.

خسارة لفائدة المفوت لا تكون محلا لضريبة الأرباح العقارية¹، على أن هذا التصور الافتراضي لا يمكن تصوره في التفويطات بعوض.

الفرع الثاني: الأرباح المتحصلة من التفويطات العقارية

مما لاشك فيه أن الأرباح العقارية للضريبة والتي يتعين على الخاضع لها أن يؤديها لدى المصلحة المختصة بمديرية الضرائب وهي مصلحة قبضة الإدارة الجبائية، تنصب على تصرفات قانونية أحيانا تكون بإرادتين وأحيانا أخرى بإرادة منفردة، كعمليات نزع الملكية من أجل المنفعة العامة التي سيأتي الحديث عنها في وقتها ضمن هذه الاطروحة، والتي

حددها المشرع ضمن المادة 61² من البند الأول من الفرع الرابع من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالدخول والأرباح العقارية المفروضة عليها الضريبة، والحقوق العينية

1- بالرجوع إلى المواد المنظمة للضريبة على الأرباح العقارية، يتضح جليا أن المشرع يستعمل لفظة "الأرباح" الشيء الذي يدل على أن المشرع يفترض ضمنا ودائما تحقيق الربح العقاري من التفويطات العقارية وهو افتراض صائب بالنظر لارتفاع قيمة العقار كما أشرنا في الهامش السابق.

2 - تعتبر أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل الأرباح المثبتة أو المحققة. بمناسبة- :

بيع عقارات واقعة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بالعقارات المذكورة؛

- نزع ملكية عقار من أجل المنفعة العامة؛

- المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية عقارية؛

- عمليات التفويت بعوض لأسهم أو تقديم حصص مشاركة إسمية صادرة عن شركات ذات غرض عقاري المعتبرة ضريبيا شفافة وفقا للمادة

3- 3 أعلاه؛

عمليات التفويت بعوض أو المشاركة في شركات بأسهم أو حصص مشاركة في شركات يغلب عليها الطابع العقاري وغير المسعرة ببورصة القيم.

تعتبر شركات يغلب عليها الطابع العقاري كل شركة يتكون إجمالي أصولها الثابتة بنسبة % 75 على الأقل من قيمتها المحددة عند افتتاح السنة المحاسبية التي تم خلالها التفويت المفروضة عليه الضريبة من عقارات أو سندات مشاركة صادرة عن الشركات ذات الغرض العقاري المشار إليها

وبعض الأرباح المشابهة لها، التي يحققها الأشخاص الطبيعيون. اللهم إذا حققتها مقاولات فردية تخضع لضريبة الأرباح المهنية وفقا لنظام الربح الخاص الحقيقي، والذي يخضع الأرباح أو الزيادات في القيمة المحققة للمساهمة التكميلية عن طريق ضريبة الأرباح العقارية.

والجدير بالإشارة، إلى أن الأرباح المحققة بمناسبة التخلي عن العقارات أو حقوق عينية عقارية أو أسهم أو حصص المساهمة في الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري، والتي تزاوّل نشاطها العقاري بشكل إعتيادي وإحترافي في شراء وبيع العقار على حاله أو بعد

تغييره¹. كما حددتها المادة 61 المشار إليها تخضع للضريبة العقارية على الأرباح، في حين لا تعتبر أرباحا مشمولة بالمساهمة التكميلية الزيادات في الملكية الناتجة عن الهبة أو الإرث.¹

=
أعلاه أو عن شركات أخرى يغلب عليها الطابع العقاري، والتي تعتبر في ذلك العقارات المخصصة من لدن الشركة التي يغلب عليها الطابع العقاري للاستغلالها الصناعي أو التجاري أو الحرفي أو الفلاحي أو لمزاولة مهنة حرة أو لاسكان مستخدميها المأجورين؛
- المعوضة المعتبرة بيعا مزدوجا والمتعلقة بالعقارات أو الحقوق العينية العقارية أو الأسهم أو حصص المشاركة المنصوص عليها أعلاه؛
- قسمة العقارات المشاعة بمدرك وفي هذه الحالة لا تفرض الضريبة إلا على الربح المحصل عليه من التفويت الجزئي الناتج عنه المدرك المذكور؛
- التفويّات بغير عوض الواقعة على العقارات والحقوق العينية العقارية والأسهم أو الحصص المذكورة أعلاه.
يراد في مدلول هذا الفرع بلفظة "تفويت" كل عملية من العمليات المشار إليها أعلاه.

1- و من الناحية القانونية، فإن مثل هذه الشركات تكتسب الصفة التجارية وفقا لمقتضيات الفقرة الثالثة من المادة السادسة من مدونة التجارة الصادرة بمقتضى القانون رقم 19.95 (الصادر في 15 من ربيع الأول 1417 الموافق فاتح اغسطس 1996 بتنفيذ القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة) كما تودع ملفها القانوني بالمحافظة العقارية التابع لها العقار موضوع التصرف بعدما يستكمل الملف جميع الوثائق المطلوبة قانونا والذي من خلاله يتأكد المحافظ على الملكية العقارية من صفة ممثلي الشركة وتوقيعاتهم المبينين في عقد التفويت.

الفرع الثالث: إشكالية إستحقاق المساهمة الدنيا لضريبة الأرباح العقارية

من خلال التمعن في النصوص التشريعية المنظمة لتضريب الأرباح العقارية²، يتضح أن الخاضع للضريبة في التفويطات العقارية هو الربح العقاري المحدد وفق المادة 65 من م.ع.ض و أن السعر هو 20%³، وأنه لقيام الضريبة يجب التأكد من كون العملية أنتجت ربحاً لفائدة المفوت، وفي هذه الحالة لا يمكن أن تكون هذه الضريبة أقل مبلغاً من 3% من ثمن البيع كما هو محدد في المادة 65 من م.ع.ض.

الواقعة المنشئة للضريبة هي إذا بيع مبرح، و مبلغ الضريبة هو 20% من الربح الصافي المحقق على أن لا يقل هذا المبلغ متى تحقق الربح عن 3% من ثمن البيع، وبمفهوم المخالفة فإن الضريبة على الأرباح العقارية لا تستحق نهائياً في حالة وجود

1- محمد شكيري: "الجباية العقارية وباقي تدخلات الدولة في الميدان العقاري الحضري"، رسالة دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق بالرباط، 1983-1984، ص: 91.

2 - أنظر المواد من 61 إلى 65 و المادة 144 الفقرة الأخيرة من م.ع.ض

3 - سعر الضريبة:

- 20% فيما يخص الأرباح العقارية الصافية المحصل عليها أو المثبتة المنصوص عليها في المادة 61 - II م ع ض باستثناء تلك المنصوص عليها في "زاي" 7°- من م ع ض، مع مراعاة أحكام 1-144- من م ع ض.
- 30 % بالنسبة للأرباح الصافية المحصل عليها أو المثبتة. بمناسبة التفويت الأول بعوض للعقارات غير المبينة المدرجة في المدار الحضري، ابتداء من فاتح يناير 2013، أو تفويت بعوض للحقوق العينية العقارية المتعلقة بالعقارات المذكورة مع مراعاة أحكام المادة II- 144 من م ع ض.

خسارة¹، وفي هذه الحالة تكون الواقعة المنشئة للضريبة غير مستحقة، وبالتالي لا يمكن المطالبة بأداء المساهمة الدنيا.

وهذا التسلسل المنطقي والقانوني إعتاده الاجتهاد القضائي² والمؤيد من طرف الغرفة الادارية بمحكمة النقض والذي تتلخص وقائعه في كون الطاعن إشتري عقارات بمقتضى توثيقي بمبلغ إجمالي قدره: (55.000.000 درهم) وتم بيعها بالمزاد العلني من طرف المحكمة بمبلغ إجمالي قدره: (43.000.000 درهم) فقامت إدارة الضرائب بالفرض التلقائي للضريبة على الارباح العقارية على الطاعن على أساس ثمن التفويت و طبقت في حقه مبلغ المساهمة الدنيا التي هي آنذاك وقبل التعديل 2% من ثمن البيع فالطعن في الضريبة المذكورة بعلّة أن الضريبة المفروضة غير مستحقة بإعتبار أنه غير ملزم اصلا بهذه الضريبة لانه لم يحقق ربحا، فتم إلغاء الضريبة على الارباح العقارية على أساس أنها لا تستحق الا على أساس ربح محقق على أن لا يقل مبلغ هذه الضريبة عن 2% من ثمن البيع والذي تم تعديله بجعله 3%، وأنه أمام عدم تحقق ربح مستحق عنه الضريبة، فإنه لا مبرر لتطبيق المساهمة الدنيا للضريبة لعدم وجود أية ضريبة اصلا.

وقد عللت محكمة النقض قرارها بمايلي:

1 - عبد الرحمان مزوز، و عبد الله العليج، " اشكالية الخضوع للمساهمة الدنيا على ضريبة الارباح العقارية"، دفاتر المجلس الاعلى، عدد 2005/08، ص 143

2 - نفس المرجع أعلاه، ص 143، أوردا القرارين التاليين:

القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بأكدير في الحكم عدد 99/240 بتاريخ 1999/10/21 في الملف عدد 98/161.

القرار عدد 449 المؤرخ في 2001/03/29 في الملف الاداري عدد 2000/1/517.

" حيث أن مقتضيات الفصل الخامس من قانون المالية لسنة 1978 تنص في بندها الأول على أنه تفرض ضريبة على الأرباح العقارية التي يحققها أشخاص ... وبالتالي تكون المحكمة قد ركزت قضاءها على أساس عندما ألغت الضريبة موضوع النزاع، علما أن مقتضيات هذا البند من الفصل المذكور لا تحمل أي تأويل أو تعيين آخر، باعتبار أنها لم تنص على أي استثناء لأحكامها، وأما ما إعتده المستأنف فلا علاقة له بتاتا بالبند المذكور، إذ الأمر يكون منحصرا حول مسألة شرط فرض هذا النوع من الضرائب لا غير.

وحيث يستخلص مما سبق وجوب تأييد الحكم المستأنف".

وعلى عكس هذا، يرى بلعيد حفيظ بقسم الشؤون القانونية للمديرية العامة للضرائب¹، أن إشتراط تحقيق ربح بصفة فعلية لإستحقاق الضريبة ينم عن تغليب الشكل على المضمون مع التفسير في قراءة نص القانون، ذلك أن الضريبة التي فرضت أصلا على الأرباح المحققة بالفعل تطورت مع التعديلات التي عرفها القانون المتعلق بها لتصبح ضريبة على زائد القيمة وذلك بعد إقرار حق الإدارة في مراجعة الثمن المصرح به وتعديله عند عدم ملاءمته للقيمة الحقيقية للملك المتخلى عنه، من جهة، وتضريب الهبات من جهة أخرى وتؤكد هذا الإتجاه في تحديد مفهوم الضريبة المعنية، ما أقره المشرع من

1 - ذ. بلعيد حفيظ " الإشكاليات المرتبطة بالإعفاء و تطبيق الحد الادنى للضريبة على الأرباح العقاري " م.س، ص 140.

مساهمة دنيا تتمثل في الحد الأدنى المفروض على ثمن التفويت مستقل عن النتيجة التي تفضي إليها عملية التخلي من ربح أو خسارة.

وبعدما تطرقنا إلى المعاملات العقارية الخاضعة للضريبة على الأرباح العقارية من حيث أساسها، والأرباح المتحصلة منها، وإشكالية المساهمة الدنيا للأرباح العقارية. سنعمد إلى تحليل نطاق تطبيق أحكامها.

المطلب الثاني: أحكام تضريب الأرباح العقارية

حدد المشرع نطاق تطبيق أحكام الضريبة على الأرباح العقارية في المادة 61 من المدونة العامة للضرائب، ثم أورد في المادة 62 و63 من نفس المدونة الاستثناءات والإعفاءات من نطاق تطبيق هذه الضريبة.

لذلك سنعمل على تحديد العقارات والحقوق العينية المرتبطة بها (الفرع الأول) ثم نتحدث عن عمليات نزع الملكية من أجل المنفعة العامة كتصرف إداري يخضع هو الآخر للضريبة على الأرباح العقارية، والمساهمة في شركات بعقارات أو حقوق عينية عقارية (الفرع الثاني) ثم تحديد التزامات الخاضع للضريبة (الفرع الثالث).

مع الإشارة إلى بعض الملاحظات المرتبطة بنوع التفويطات محل الضريبة كلما تبين ذلك.

الفرع الأول: بيع العقارات والحقوق العينية المرتبطة بها

يعتبر بيع العقار والحقوق العينية المرتبطة به، تصرف من التصرفات القانونية التي نظمها المشرع في القواعد العامة المنصوص عليها في ظهير الإلتزامات والعقود. وينص الفصل 479 من نفس القانون على ما يلي: "البيع عقد بمقتضاه ينقل أحد المتعاقدين للآخر

ملكية شيء أو حق في مقابل ثمن يلتزم هذا الأخير بدفعه له".¹

ومما لا مرأى فيه، أن بيع العقار والحقوق العينية المرتبطة به، هو من قبيل التصرفات بمقابل كباقي التصرفات الأخرى كالمعاوضة والمبادلة والمخارجة، والمدرک في القسمة التي هي الأخرى تخضع لضريبة الأرباح العقارية وبيع العقارات والحقوق العينية المرتبطة بها من البيوعات بعوض، لأن هناك بعض التصرفات التي تنصب على

1- تجدر الإشارة أن بيع العقار ليس كغيره من البيوعات الأخرى، ذلك أن المشرع ينص في الفصل 489 من ظ.ل.ع على أنه: "إذا كان المبيع عقارا أو حقوقا عقارية أو أشياء أخرى يمكن رهنها رهنا رسميا وجب أن جري البيع كتابة في محرر ثابت التاريخ ولا يكون له أثر في مواجهة الغير إلا إذا سجل في الشكل المحدد بمقتضى القانون".

ومن ثمة، فإن البيوعات المنصبة على العقارات ليست كذلك التي تجري على المنقولات، حيث أن بيع العقار يتطلب شكلية الكتابة كشرط للانعقاد وليس للإثبات فقط وإجراءات أخرى تتعلق بأداء الواجبات الضريبية وتسجيله بالرسم العقاري إذا كان العقار محفظا وفقا لمقتضيات الفصل 65 من ظهير 12 غشت 1913 المتعلق بنظام التحفيظ العقاري، المعدل والمتمم بمقتضى القانون رقم 14.07 الصادر في 2011/11/22 بمقتضى ظهير شريف رقم 11.177 صادر في 25 ذي الحجة 1432هـ الموافق 2011/11/22م. للمزيد من التفصيل، راجع:

- محمد الكشور: "بيع العقار بين الرضائية والشكل"، مطبعة النجاح الجديدة الدرابيضاء، طبعة 1977، صفحات: 28-57 وما يليها. وما ينبغي الإشارة إليه، فإنه بالرجوع إلى النصوص القانونية التي تنظم بيع العقار سواء منها الفصل 489 من ظ.ل.ع. أو الفصل 65 من ض.ت.ع والنصوص المنظمة للتصرفات القانونية التي لها علاقة ببيع العقار المضمنة بالمدونة العامة للضرائب، الفقرة الثانية من المادة 141 من م.ع.ض، يتضح بما لا يدع مجالا للشك أن هناك تضارب بين القواعد العامة وقواعد المدونة العامة للضرائب والتي تنص على ما يلي: "بصرف النظر عن المتقتضيات الخاصة المتعلقة بتحفيظ العقارات فإن جميع العقود والأحكام والاتفاقات ولو كانت شفوية والتي يكون موضوعها حق عيني على عقار محفظ، أو نقله، أو الإعلان عنه أو تغييره أو انقضاؤه، ومن أجل تطبيق واجبات التسجيل، تعتبر في حد ذاتها واستقلالاً عن كل تقييد في الرسم العقاري، محققة لإنشاء الحقوق العينية المذكورة أو نقلها أو التصريح بها أو تغييرها أو انقضاؤها.

العقار، وهي تصرفات بغير عوض كالهبات والتي بدورها تخضع لضريبة الأرباح العقارية إلا استثناء أو في حدود ضيقة كما سيأتي الحديث عنها في هذا المحور.

الفقرة الأولى: البيع الرضائي

يعتبر البيع الرضائي، عقد¹ من العقود المسماة التي نظمها المشرع في ظهير الالتزامات والعقود، وهو عقد كما سبق ذكره، ينعقد بتوافق إرادتين على إحداث أثر قانوني، وذلك بالتخلي عن المبيع من طرف البائع، وأداء المقابل المتمثل في أداء الثمن من طرف المشتري، مع توافر أركانه المنصوص عليها في القواعد العامة من ظل.ع.² وعليه، فإن البيع لا يكون تاماً إلا بحصول موافقة الطرفين أي توافر العرض والطلب معاً، أما العرض الانفرادي بالبيع فإنه لا يعتبر ناقلاً للملكية، اللهم إذا تم قبول الوعد بالبيع من طرف المستفيد منه، فإنه يجعل البيع تاماً وخاضعاً للضريبة.³ وكما هو معلوم، فإن عقد البيع قد يتصف بأحد أوصاف الإلتزام المنصوص عليها في ظل.ع. فإما أن يكون عقداً تاماً، وإما أن يعلق على شرط، فيصبح وجوده أو عدم

1 - البيع عقد توافقت إدارة طرفيه على إحداث أثر قانوني يتجلى في نقل ملكية المبيع إلى المشتري مقابل ثمن نقدي يؤديه للبائع. ويتميز هذا العقد بخصائص عامة تتمثل في كونه: عقد رضائي، عقد ملزم للجانبين، عقد معاوضة، عقد محدد القيمة، وعقد ميرم بين الأحياء. راجع عبد الحق صافي، عقد البيع دراسة في قانون الالتزامات والعقود وفي القوانين الأخرى، مطبعة النجاح، الدار البيضاء، الطبعة الثانية، 2018، ص 12.

2- ينص الفصل الثاني من ظل.ع على ما يلي: "الأركان اللازمة لصحة الالتزامات الناشئة عن التعبير عن الإرادة هي:

- الأهلية للالتزام؛
- تعبير صحيح عن الإرادة يقع على العناصر الأساسية للالتزام؛
- شيء محقق يصلح لأن يكون محلاً للالتزام؛
- سبب مشروع للالتزام."

3- حفيظ بلعيد، مرجع سابق، ص: 127-128.

وجوده غير محقق، وإما أن يرتبط وجوده بأجل ويعتبر حينذاك موصوف واقفا¹. والشرط كوصف من أوصاف الإلتزام، إما أن يكون شرطا فاسخا أو شرطا واقفا². ومن طبيعة الشرط الفاسخ، أنه لا يحول دون إنعقاد البيع وتمامه، بل يكون العقد تاما منذ البداية وتتصرف إرادة الأطراف إلى إنتهائه إذا ما تحقق شرط لاحق مع حفظ حق كل منهما في إسترجاع ما سبق دفعه، دون أن تنتج عن ذلك آثار رجعية بالنسبة لفترة ما قبل تفعيل الشرط وخصوصا منها ما يتعلق بالحقوق المشروعة المكتسبة للغير، ومنها إستخلاص ضريبة الأرباح العقارية.

وعليه، فإن العقد المعلق على شرط فاسخ لا يحول دون إستحقاق الضريبة على الأرباح العقارية رغم أنه عقد موصوف ولكنه يعتبر تاما وناقلا للملكية منذ البداية. أما بخصوص الشرط الواقف، كنوع من أنواع الشرط، فإن العقد لا يمكن وجوده ما لم يتحقق الشرط وإذا تخلف فإنه لم يوجد، وبالتالي فإن العقد لا ينتج أي أثر ما لم يتحقق الشرط الذي يدور معه العقد بين الوجود والعدم. بحيث يرتبط الشرط في هذه الحالة بواقعة مستقبلية ومحتملة غير مؤكدة الوقوع وغير مرتبطة بإرادة المتعاقدين.

1- نظم المشرع الشرط في الفصول 107 إلى 126 من ظ.ل.ع ونظم الأجل في الفصول 127 إلى 139 من نفس الظهير.

2- للمزيد في هذا الشأن أنظر:

- مأمون الكزبري: "نظرية الإلتزامات في ضوء قانون الإلتزامات والعقود"، ج2، أوصاف الإلتزام وانتقاله وانقضاؤه، ص: 32-33.

- عبد الرزاق أحمد السنهوري: "الوسيط في شرح القانون المدني الجديد"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، المجلد 3، 1998، ص: 26-

لذلك، فإن من آثار الشرط الواقف أنه لا ينقل الملكية بين أطراف العقد ما لم تتحقق الواقعة المستقبلية والمحتملة والتي من خلال عدم وجودها لا يخضع العقد لضريبة الأرباح العقارية ماعدا إذا تحقق الشرط، فإن البيع عندئذ يعتبر تاما وناقلا للملكية، ومن ثمة تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة دون أثر رجعي سواء من حيث الخضوع للضريبة، أو بالنسبة لسعر الضريبة، أو قيمة المبيع الواجب إعتادها في إحتساب الضريبة¹. وإن كان في هذا المقتضى القانوني تناقض مع ما جاء به الفصل 124 من ظ.ل.ع²، على إعتبار أن القيمة التجارية للعقار ترتفع من حين لآخر، وبالتالي لا يمكن إستخلاص الضريبة على الأرباح العقارية بأثر رجعي، لأن في ذلك مضرة بالإدارة الضريبية والمصلحة العامة من حيث ضعف مردود الميزانية.

الفقرة الثانية: البيع بالمزاد العلني

الأصل أن البيع يكون رضائيا بين أطراف العقد البائع والمشتري، لكن إستثناء يتقرر بيع العقار دون مناقشة أطراف العقد، وعلى شروط العقد أو الثمن أو غيره من محتويات العقد، كما هو الحال بالنسبة لبيع العقار بالمزاد العلني كإجراء مسطري ينظم قواعده وإجراءاته قانون المسطرة المدنية.

1- حفيظ بلعيد، مرجع سابق، ص: 128.

2- ينص الفصل 124 من ظ.ل.ع على ما يلي: "لتتحقق الشرط أثر رجعي يعود إلى يوم الاتفاق على الالتزام إذا ظهر من إرادة المتعاقدين ومن طبيعة الإلتزام أنه قصد إعطائه هذا الأثر". ويبقى هذا الفصل في السياق العام في حين تعتبر مواد القانون الضريبي مواد خاصة، والخاص يقيد العام كما هو معلوم.

وكما هو مؤكد، لا يمكن بيع العقار عن طريق البيع بالمزاد العلني منذ الوهلة الأولى، وإنما يتعين على المعني بالأمر وهو الحاجز أن يتبع إجراءات معينة حددتها فصول ذلك القانون.

وهو سلوك مسطرة الحجز التحفظي ثم تحويله إلى حجز تنفيذي إذا لم تجد المسطرة الأولى في شيء ثم إنتهاء بمسطرة البيع بالمزاد العلني كآخر إجراء في مسطرة الحجز.¹ وليس البيع بالمزاد العلني إجراء جبري عن إرادة المتعاقدين في كل الأحوال، وإنما يمكن لبعض المراكز القانونية وبصفة إختيارية أن تلجأ إلى البيع بالمزاد العلني كما هو الشأن بالنسبة للعقارات غير القابلة للقسمة أو الخروج من حالة الشياخ وفي حالة بيع الصفة.

وإذا كان البيع بالمزاد العلني لا يعطي للمشتري فرصة مناقشة شروط البيع والذي ينحصر دوره بالقبول كما هو الحال في عقود الإذعان²، فإنه على مستوى استحقاق ضريبة الأرباح العقارية أثرت بعض القضايا الإدارية، نازع من خلالها الملزمون بالضريبة على أساس أن البيع ليس بيعاً رضائياً، وإنما هو من قبيل البيوعات الجبرية

1- للاطلاع على المزيد راجع الفصول من 452 إلى 487 من ق.م.م، وإن كانت تضم حجز المنقول والعقار، وكذا الفصل 87 من ظهير التحفيظ العقاري، والفصل 214 من ظهير 2 يونيو 1915 المتعلق بالتشريع المطبق على العقارات المحفظة والمعدلين بمقتضى القانون رقم 14.07 و39.08 المتعلق بمدونة الحقوق العينية. ولا يفوتني أن أذكر بأن بعض المؤسسات الائتمانية كالبنوك التي تمنح الأشخاص سلفاً عقارياً في مقابل رهن رسمي من الرتبة المحددة له بالرسم العقاري، أحيانا لا تلجأ إلى مسطرة الحجز التحفظي ثم مسطرة الحجز التنفيذي ثم بيع العقار بالمزاد العلني لاستيفاء دينها وإنما تقوم بطلب شهادة خاصة بتقييد الرهن من المحافظ على الملكية العقارية وفقاً لأحكام الفصل 58 من ظ.ت.ع المعدل والتي تحولها في إطار مسطرة تحقيق الرهن باستصدار أمر من طرف رئيس المحكمة الابتدائية أو التجارية المختصة يقضي بالإندار العقاري ويسجل بالرسم العقاري وفقاً لمتنصيات الفصل 65 من ظ.ل.ع كي يوقف جميع التصرفات بالرسم المذكور خلال جريان مسطرة نزاع الملكية كما يقضي الفصل 87 من ظ.ت.ع باستثناء رسوم الإراءة والتي تعطى الحق في سلوك مسطرة الحجز التنفيذي مباشرة دون سلوك مسطرة الحجز التحفظي بعد إجراء مسطرة الإندار العقاري.

2- عقود الإذعان هي التي يقبل فيها الطرف الضعيف أثناء إبرام العقد كل الشروط من الطرف الآخر القوي دون مناقشتها. لمزيد من الإيضاح راجع مؤلفات القانون المدني.

المبنية على أمر قضائي، وبالتالي لم يصدر عن البائع أي تصرف قانوني ينقل الملكية بصفة شخصية وبشكل رضائي، ومن ثم فإن البيوعات التي تؤدي عنها ضريبة الأرباح العقارية هي البيوعات الرضائية بين الطرفين البائع والمشتري وليس البيع الجبري المجري بواسطة المحكمة.

جاء في حكم صدر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي:

"وحيث إنه إذا كان المبدأ في المادة الضريبية أن لا ضريبة ولا رسم إلا بنص القانون، فإن المبدأ كذلك أن لا إعفاء ولا إسقاط لضريبة إلا بمقتضى القانون... لكن حيث أنه بموجب البند الأول من المادة الخامسة من القانون المالي لسنة 1978 تفرض الضريبة على الأرباح العقارية التي يحققها الأشخاص الذاتيون بمناسبة بيع عقارات موجودة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بهذه العقارات"¹.

ومن خلال مضامين هذا الحكم يتضح جليا بأن المشرع الجبائي لم يميز بين البيع الرضائي والبيع الجبري في إستحقاق ضريبة الأرباح العقارية من عدمها، الشيء الذي يؤكد مدى تعلق المواد الضريبة بالنظام العام وعدم مخالفتها.

جاء في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض ما يلي:

"...حيث يعيب على المستأنف الحكم المستأنف بخرق المادة الخامسة من قانون المالية لسنة 1978 التي تنص على أن الضريبة على الأرباح العقارية تفرض على

1- حكم صدر عن المحكمة الإدارية بأكادير تحت عدد 01/654 بتاريخ 2001/5/17، ملف رقم 2000/942 (غير منشور).

الأرباح التي يحققها الأشخاص الذاتيون بمناسبة بيع عقارات موجودة بالمغرب أو بتفويت حقوق عينية عقارية تتعلق بهذه العقارات، وأن الضريبة موضوع النازلة قد فرضت على عملية تفويت تمت بطلب من القرض العقاري والسياحي بناء على الأمر القضائي عدد 94/620 الصادر بتاريخ 1995/11/28، ولم يصدر البيع عنه بصفة شخصية، وأن المستفيد من البيع هو البنك المذكور، وأن عدم تحقيقه لأرباح يجعل الضريبة المفروضة مخالفة للقانون ملتمسا إلغاء الحكم المستأنف، ومتصديا بإبطال الضريبة موضوع الطعن.

لكن حيث إن المادة الخامسة من قانون المالية لسنة 1978 لم يستثني عملية تفويت العقارات عن طريق البيع القضائي الذي يتم بواسطة كتابة الضبط من الضريبة على الأرباح العقارية، وأن الثابت من محضر إرساء المزاد المنجز من طرف كتابة الضبط بتاريخ 1996/5/29 أن متحصل البيع هو مبلغ 1.500.000,00 درهما، وأن إدارة الضرائب عندما فرضت الضريبة، بناء على ذلك تكون قد طبقت مقتضيات المادة الخامسة المشار إليها، ويكون الحكم المستأنف عندما قضى على النحو المذكور واجب التأييد.¹

ونعتقد أن الضريبة على الأرباح العقارية في هذه الحالة يجب أن تطبق بعدما تتأكد الإدارة الضريبية من تحقيق الربح سيرا على نهج المشرع، الذي سمى هذه الضريبة بضريبة الأرباح العقارية.

1- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 299 ملف عدد 2003/2/4/3223، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد 66، ص: 297.

أما بالنسبة للتصرفات القانونية بدون عوض والتي تنصب على الملكية كعقد الهبة، فإنها تخضع للضريبة على الأرباح العقارية على زائد القيمة بين ثمن التملك و ثمن التخلي كما هو الحال في مجال الضريبة على الشركات، أو الضريبة على الدخل، اللهم إذا كان عقد الهبة كما أسلفنا لفائدة الأقارب من الأصول والفروع، وبين الأزواج والإخوة كما سنرى.

الفرع الثاني: نزع الملكية من أجل المنفعة العامة والمساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية عقارية

سنعمل على الحديث عن نزع الملكية من أجل المنفعة العامة (الفقرة الأولى) ثم تناول المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: نزع الملكية

يعرف بعض الفقه¹، عمليات نزع الملكية من أجل المنفعة العامة بأنها إمتياز من إمتيازات السلطة العامة يسمح لها بغية تحقيق منفعة عامة، وبعد إتباع مجموعة من الإجراءات الشكلية والموضوعية الأمر بنزع ملكية عقارية، أو حق عيني عقاري يعود لشخص خاص أو عام.²

1 - حفيظة الغازي: الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2018، ص 31-34.

2 - Jean Mary Auby et Pierre Bon : « Droit administratif des biens », Dalloz, Paris, 1991, p : 130.

فالدولة والهيئات العمومية والمؤسسات المشابهة لها، وفي إطار إستراتيجية تنفيذ مخططاتها التنموية والإقتصادية والإجتماعية وبصفة إستثنائية، مكنها المشرع من سلوك مسطرة نزع الملكية من أجل المنفعة العامة أو نظام الإحتلال المؤقت.¹

وتعتبر عمليات نزع الملكية من أجل المنفعة العامة، من قبيل التصرفات القانونية، والتي قد تأتي رضائياً أو إجبارياً بعد تحقق شروطها التي تتمثل في توفر عنصر المصلحة العامة في تخصيص العقار المزمع إقتناؤه، وضمان تمكين المالك من ثمن عادل أو تعويض منصف مقابل نزع ملكيته²، وفقاً لمقتضيات القانون رقم 7/81 الصادر بتاريخ 6 ماي 1980 المنظم لنزع الملكية من أجل المنفعة العامة والإحتلال المؤقت.

وإذا كان الأصل في عملية نزع الملكية أن يتم التعاقد بالمرضاة بين الطرفين وخصوصاً فيما يتعلق بتحديد التعويض، والذي يميزه عن مسطرة وضع اليد من طرف السلطات العمومية على أملاك الخواص في بعض الحالات الإستثنائية، فقد أثارت بعض الإشكالات على مستوى القضاء، تمسك فيها الملزمون بالضريبة على الأرباح العقارية بالإعفاء منها، على اعتبار أن التخلي عن ملكية العقار لفائدة الدولة أو المؤسسات العمومية التابعة لها في إطار مسطرة نزع الملكية من أجل المنفعة العامة، تم بصفة إجبارية دون موافقة صاحب الملك الذي لا يمكنه أن يعارض أو يمتنع عن هذا التخلي،

1- سليمان محمد الطماوي: "مبادئ القانون الإداري"، الكتاب الثالث، 1979، دار الفكر العربي، ص: 270.

وتجدر الإشارة إلى أن أملاك الدولة عموماً هي أملاك عامة وأخرى خاصة، ولكل واحدة منها ظهير خاص بها، ذلك أن الأملاك العامة للدولة منظمة بظهير 1914/8/01، إضافة إلى الظهائر المعدلة لها، وأملاك الدولة الخاصة منظمة بظهير 1916/01/03 وظهائر معدلة لها كذلك.

2- محمد الكشور: "نزع الملكية لأجل المنفعة العامة"، مطبعة النجاح الجديدة، الدالبيضاء، الطبعة الثانية، 2007، ص 18.

وبالتالي لا يمكن أداء الضريبة المذكورة مادامت شروطها لم تتحقق في هذا التصرف الإجباري.

وحقيقة الأمر، يجب إعادة النظر في عمليات نزع الملكية لأجل المنفعة العامة التي تستحق عنها ضريبة الأرباح العقارية، ذلك أن هذه الحالات تتأرجح بين تحقيق الربح وتحقيق الخسارة من جرائها، بالنظر إلى التعويضات التي يتم إيداعها بصندوق المحكمة الإدارية التابع لها العقار المنزوع ملكيته، والتي في غالب الأحيان لا تكون مطابقة مع القيمة الحقيقية للعقار، ناهيك عن المصاريف التي تنفق في تحسين واستثمار العقار.

جاء في تعليل حكم صادر في إحدى القضايا ما يلي:

"... إن القطع الأرضية موضوع نقل الملكية لأجل المنفعة العامة، جرى نزع ملكيتها جبرا من المدعي وبالتالي، فإن عنصر الرضا المعتبر أساسا لقيام عقد البيع بالنسبة للمدعي

يكون لذلك مفتقدا لحصول إجباره على التخلي عن عقاراته المذكورة لأجل المنفعة

العامة.¹

غير أنه في حالة إعتداء مادي على عقار من طرف الدولة دون سلك مسطرة نزع الملكية بالشكل القانوني ومطالبة المتضرر بجبر الضرر لا يجوز إحتساب مبلغ هذا التعويض ضمن القيمة التجارية للعقار وهذا ما ذهبت إليه الاجتهاد القضائي الحديث¹:

1- حكم المحكمة الإدارية بفاس عدد 2000/821/99 صادر بتاريخ 2000/11/28، أورده: حفيظ بلعيد: "الإشكاليات المرتبطة بالإعفاء وتطبيق الحد الأدنى للضريبة على الأرباح العقارية"، مرجع سابق، ص: 130.

" حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بخرق القانون خاصة المادة 61 من المدونة العامة للضرائب وسوء التعليل ذلك أن المحكمة علته بما يلي: وحيث فيما يخص السبب الثاني للاستئناف المتصل بعدم قانونية الفرض الضريبي من أساسه لانعدام السند القانوني الذي يجيز للإدارة القيام به وهي دراسة الفروع والحجج المثارة من الطرفين بخصوص هذه النقطة الخلافية يتبين أن الحسم فيها يتوقف على تحديد دلالة الأرباح العقارية الخاضعة للضريبة كما ورد التصييص عليها في المادة 16 من المدونة العامة للضرائب ومؤدى ذلك انحصر مفهوم الربح العقاري الموجب التضريب عن فقد الملكية في مثل هذه الحالة في التفويطات العقارية التي تتم بالمغرب سواء كانت بعوض أو بدونه مع مراعاة الاستثناءات الواردة في المادة 63 المتعلقة بالتفويطات بغير عوض المنجزة بين الأصول والفروع وبين الأزواج والإخوة والأخوات ثم الربح المتأتي من نزع ملكية عقار الأجل المنفعة العامة ومن المعلوم أن هذا الأخير هو نظام قانوني له كيانه الخاص في التشريع المغربي ومستقل عن باقي الأنظمة الأخرى أو بحكم الواقع الانتقال الملكية يخضع في تنظيمه وإجراءاته للقانون رقم 7.81 المتعلق بنزع الملكية من أجل المنفعة العامة وبالاحتلال المؤقت، وذلك بدءاً من استصدار حكم قضائي بنقل الملكية مع تحديد التعويض المستحق للمالك وفق ضوابط خاصة مقررة في نفس القانون، وبالتالي لا يمكن

=
1 - قرار محكمة النقض 2/1039، بتاريخ 2018/12/20، ملف عدد 2018/2/4/659، ق. غ. م.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط: عدد 1103، بتاريخ 22/06/2020، الملف عدد 2019/7209/823، ق. غ. م.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط: عدد 4/503، بتاريخ 20/10/2020، الملف عدد 2019/3/4/3668، ق. غ. م.

أن يوصف بنزع الملكية من أجل المنفعة العامة المقصود في نص المادة 61 أعلاه وترتيبها على ما تقدم، فإن قيام إدارة عمومية بالاستيلاء الفعلي على عقارات الخواص في إطار ما يسمى بنظرية الاعتداء المادي نتيجة عدم سلوكها للإجراءات السالفة الذكر لا يمكن أن يندرج في المفهوم القانوني لنزع الملكية المحدد في القانون رقم 81-7 وفق المتواتر في الاجتهاد القضائي فإنه بحكم أن المشرع الجبائي عندما يضع الضوابط المحددة للوقائع المنشئة للضريبة لا يمكن أن يؤسسها على أوضاع غير مشروعة ومخالفة للقانون يفترض عدم حدوثها أصلا وحتى لو صاحب التعويض المذكور الحكم بنقل الملكية لفائدة الإدارة المعتدية الذي يتم في هذه الحالة استنادا إلى نظرية عدم الإثراء بدون سبب أي بمعنى أن نقل الملكية المحكوم به لفائدة الإدارة في إطار دعوى الاعتداء المادي التي يرفعها المالك لا ينفي عن التعويض المقابل صفته القضائية كتعويض عن جبر الضرر في إطار القواعد العامة للمسؤولية الإدارية وليس تعويضا عن نزع الملكية، وبالتالي يظل خارج نطاق التضريب على أساس كونه ربحا عقاريا " وتبعاً لهذا التعليل اعتبرت محكمة الدرجة الثانية أن التعويض الذي حصل له المطلوبان في النقض لا يخضع للضريبة على الأرباح العقارية المنصوص عليها في المادة 61 من المدونة العامة للضرائب مما كان عرضه للنقض .

حيث من المعلوم أنه لا ضريبة إلا بنص وان نص القانون الجبائي لا يتوسع في تفسيره ليشمل فئة من الأشخاص لم يشملهم النص بصراحة ومادام أن نص المادة 61 جاء

صريحا وواضح الدلالة عند تعريفه للدخول والأرباح العقارية وان من بين هذه الدخول ما ورد بالبند 11 الذي ورد به تعتبر أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل على الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة نزع ملكية عقاره لأجل المنفعة العامة وان المشرع عندما فرض الضريبة على هذا النوع من الأرباح فقد قصد بذلك التعويض الناجم عن نزع الملكية لأجل المنفعة العامة المنظم بمقتضى القانون 81-07 ولا يشمل التعويض عن اعتداء مادي ولو صدر الحكم بنقل الملكية في إطاره. والمحكمة مصدره القرار المطعون فيه قد علته بما جاءت به " كما لا يمكن التعويض الناتج عن الاعتداء المادي أن يكون محلا لاتفاق صلح بين الإدارة و المستأنف عليها لانتفاء سببه بحكم انعدام السند القانوني الذي يسمح للإدارة بالفرض الضريبي من أساسه عملا بمبدأ " لا بدون نص " وكل اتفاق يخالف هذا المبدأ يقع باطلا ويحق للطرف المتضرر الطعن فيه بصريح نص الفصل 1111 من قانون الالتزامات والعقود، " والحكم المستأنف فيما انتهى إليه من إلغاء الأمر بالتحصيل المطعون فيه كان صائبا وحرى بالتأييد ". تكون المحكمة قد راعت محمل ما ذكر وعللت قرارها تعليلا سليما و الوسيلة على غير أساس".

الفقرة الثانية: المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية.

إذا كانت عمليات التخلي بعوض كالبيع وما شابهه¹ تستحق عنها ضريبة الأرباح العقارية، فإن هناك بعض التصرفات القانونية تدخل في حكم البيع من حيث نقل الملكية، كالإكتتاب أو المساهمة في رأسمال شركة بعقارات أو حقوق عينية عقارية وفق قانون الشركة المعنية.

وكما هو معلوم، فإن العقارات تنقسم إلى ثلاثة أنواع، فهي إما أن تكون عقارات بطبيعتها، والتي حددها الفصل السادس من الظهير الشريف الصادر بتاريخ 2 يونيو 1915 المحدد بموجبه التشريع المطبق على العقارات المحفظة، والمتمم بمقتضى القانون رقم 08.39 المتعلق بمدونة الحقوق العينية²، وهي كالتالي:

- الأراضي الفضاء أو المبنية أو المغروسة؛
- البنايات المشيدة؛
- الآلات أو التجهيزات المثبتة بالأرض أو بالبنايات بالبناء أو بوسائل أخرى؛

1- نقصد ببعض التصرفات القانونية الناقلة للملكية والتي بمقتضاها ينقضي الإلتزام على سبيل المثال الوفاء بمقابل أو المبادلة أو القسمة أو المخارحة.
2- قانون رقم 39.08 المتعلق بمدونة الحقوق العينية الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.011.178 صادر في 25 من ذي الحجة 1432هـ الموافق 2011/11/22م، الجريدة الرسمية عدد 5998 ن ص: 5587.

• البنائات المتجدرة وغلل الأشجار قبل قطفها والأغراس أو الغابات مادامت مستقرة في الأرض.

وإما أن تكون عقارات بالتخصيص وهي عبارة عن أشياء منقولة يضعها مالك الأرض أو البناية في خدمة تلك الأرض أو البناية بصفة دائمة، كما يقضي بذلك الفصل السابع من الظهير المشار إليه أعلاه.

أما عن الحقوق العينية، فلا بد من الإشارة قبل الحديث عنها فهي حقوق حصرية واردة على سبيل الحصر لا المثل بخلاف الحقوق الشخصية التي تبقى خاضعة لإرادة الأطراف في الحدود التي يسمح بها القانون.

بالرجوع إلى الفصل الثامن من ظهير 02 يونيو 1915 المتعلق بالتشريع المطبق على العقارات المحفظة والمعدل بمقتضى المادة التاسعة والعاشر من القانون رقم 39.08 نجدتها تنص على ما يلي:

الحق العيني الأصلي هو الحق الذي يقوم بذاته من غير حاجة إلى أي حق آخر يستند إليه والحقوق العينية الأصلية هي:

✓ حق الملكية؛

✓ حق الإرتفاق والتحملات العقارية؛

✓ حق الإنتفاع؛

✓ حق العمري؛

✓ حق الإستعمال؛

✓ حق السطحية؛

✓ حق الكراء الطويل الأمد؛

✓ حق الحبس؛

✓ حق الزينة؛

✓ حق الهواء والتعلية؛

✓ الحقوق العرفية المنشأة بوجه صحيح قبل دخول هذا القانون حيز التنفيذ".

وتنص المادة 10 من نفس القانون على ما يلي: "الحق العيني التبعية هو الحق الذي

لا يقوم بذاته، وإنما يستند في قيامه على وجود حق شخصي، يكون ضمانا للوفاء به.

والحقوق العينية هي:

✓ الإمتيازات؛

✓ الرهن الحيازي؛

✓ الرهون الرسمية.¹

ومن التصرفات القانونية الخاضعة للضريبة على الأرباح العقارية، المساهمة في

شركة بعقارات أو حقوق عينية عقارية. تنص الفقرة الثانية من المادة 61 من المدونة

العامّة للضرائب: "... المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عقارية".

1- المامون الكزبري: "التحفيظ العقاري والحقوق العينية الأصلية والتبعية في ضوء التشريع المغربي"، ج2: الحقوق العينية الأصلية والتبعية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، شركة الهلال العربية، الرباط، الطبعة الثانية، 1987، ص:63 وما بعدها.

وكما هو معلوم، فإن المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية عقارية من

المبادئ الأساسية في تأسيس الشركات التجارية.¹

لذلك، إعتبر المشرع الضريبي أن المساهمة بحصة عينية في أي نوع من الشركات

التجارية أو المدنية، أي كان نوعها شركة مساهمة أو شركة التوصية البسيطة، أو شركة

التوصية بالأسهم أو الشركة ذات المسؤولية المحدودة، أو شركة المحاصة أو شركة

التضامن، تؤدي عنها الضريبة على الأرباح العقارية مثلها مثل العقود الناقلة للملكية

العقارية على إعتبار أن المساهمة بحصة عينية في أحد الشركات السابقة الذكر، يعد

بمثابة نقل الملكية من صاحبها إلى الشركة التي هي في طور التأسيس.

وللاشتراك بحصة عينية في الشركات فإن قيمة الأموال العقارية المقدمة للشركة

أثناء تأسيسها لا تقدر على أساس قيمة بيعها العادي، بل بناء على قيمة السهم والحصص

الاجتماعية المحصل عليها مقابل حصة الإشتراك.²

الفرع الثالث: إلتزامات الخاضع للضريبة على الأرباح العقارية

تستحق الضريبة المترتبة على الأرباح العقارية، على كل من قام أو أنجز أو إستفاد

من عملية تفويت لعقارات أو لحقوق عينية متعلقة بها أو أي عملية من العمليات التي

وردت على سبيل الحصر بالفقرة الثانية من المادة 61 من م.ع.ض. وترتبت عنها أرباحا

1- أنظر المادة الأولى من القانون 17.95 المتعلق بشركات المساهمة المعدل بمقتضى القانون رقم 20.05 وكذلك الفقرة السابعة من المادة 5

والمادة 20 والمادة 50 من القانون رقم 5.96 المنظم لشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة.

2- محمد شكيري: "الجباية العقارية وباقي تدخلات الدولة في الميدان العقاري الحضري"، مرجع سابق، ص: 91-92.

أو لا، سواء كان التفويت رضائيا أم جبريا عن طريق القضاء أو عن طريق نزع الملكية من أجل المنفعة العامة، إلا ما أستثنى من ذلك بنص¹ حيث يتعين على الخاضع للضريبة إيداع الإقرار المتعلق بعملية من العمليات المذكورة، و أداء المبلغ الضريبي بشكل تلقائي داخل الأجل القانوني، و إلا تم فرض الضريبة بكيفية عفوية من طرف المفتش المختص بعد سلوك المسطرة المنصوص عليها في المادة 228 من نفس المدونة.

وعليه تقع على الخاضع للضريبة مجموعة من الإلتزامات وهي:

الفقرة الاولى: إيداع الإقرار أو التصريح بالتفويت².

يجب على الخاضع للضريبة بمجرد قيامه بعملية تفويت أن يودع إقرارا³ أو تصريحاً بذلك، وفق مطبوع نموذجي معد من طرف الإدارة الضريبة مقابل وصل بإيداع، مع ورقة الدفع، داخل أجل ثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ التفويت، لدى قبضة الإدارة الجبائية.

1 - أنظر المادة 63 من م.ع.ض.

2 - إن مصطلح الإقرار (La déclaration) هو مصطلح يبقى حبيس النصوص التشريعية الجبائية، بينما مصطلح (التصريح) يبقى الأكثر تداولاً واستعمالاً وشيوعاً سواء بالنسبة للخاضعين للضريبة و حتى بالنسبة لموظفي و مفتشي الضرائب.

3 - يودع هذا التصريح إلكترونياً على البوابة الإلكترونية للمديرية العامة للضرائب (SIMPL) وذلك ابتداءاً من فاتح يناير 2018 بموجب قانون المالية لسنة 2018 والذي يتكون من خمسة (5) عناصر أساسية:

أ. تعريف الهوية الملزم

ب. تحديد العقار ووصفه

ت. سعر التكلفة

ث. تكلفة التفويت

ج. الأداء التلقائي للضريبة

أما بالنسبة للتفويطات التي تتم عن طريق نزع ملكية عقارية لأجل المصلحة العامة فإن على الخاضع للضريبة أن يدلي بإقراره داخل نفس الأجل لكن إبتداء من تاريخ قبض أو تسلم التعويض المستحق عن عملية نزع الملكية.

ومهما يكن فالإقرار الضريبي يجب أن يودع داخل أجله المنصوص عليه بالمادة 83 من م.ع.ض، مشفوعا بجميع الوثائق والأوراق الضريبية واللازمة لإحتساب وتصفية الضريبة كأصول وعقود التملك أو الإقتناء أو الشراء أو الحيازة والمصاريف والنفقات المرتبطة بها، وكذا عقود التفويت و المصاريف والإستثمارات المنجزة والمثبتة بكيفية قانونية وصحيحة.

غير أنه في حالة بيع عقار يمتلك على وجه الشياح وتم تحرير الإقرار باسم أحد البائعين، فإن هذا الأخير يعتبر قاصرا عليه وحده دون الشركاء بشرط أن تكون الذمم المالية مستقلة عن بعضها والإشارة الى عنوان كل منهم، وهذا ما أكدته محكمة النقض بقرارها¹ التالي: " حيث يعيب الطاعنون القرار المطعون فيه بخرق قاعدة مسطرية أضرت بهم والإخلال بحقوق الدفاع وعدم الرد على ما أثير بصفة نظامية برد سليم وانعدام الأساس القانوني وفساد التعليل، ذلك أنهم أوضحوا لمحكمة الاستئناف بأنهم لا يسكنون بعنوان واحد بدليل أن العقد تضمن عناوين مختلفة لكل بائع من البائعين السبعة عشر بعنوانه الخاص به وأن الإدارة حاولت تبليغ واحد منهم فرجع الطي يحمل عبارة

1 - قرار محكمة النقض ، عدد 1053، بتاريخ 2012/12/20، ملف عدد 1452-4-1-2011، ق.غ.م.

(غير مطلوب به) وأن محكمة الاستئناف اعتبرت بأن مسطرة فرض الضريبة سليمة على إعتبار أن البيع تم في إسم شركاء سامح وأن العنوان الوارد بالاقرار هو عمارة سامح رقم 05 أكادير وأن رسالة التبليغ الاولى وجهت الى البائعين من طرف ادارة الضرائب بواسطة البريد المضمون بعنوانهم المصرح به في إقرارهم، إلا أن هذا التعليل مخالف للواقع وفيه خرق لمقتضيات المادة 100 مكررة مرتين من القانون 89/17 المحال عليه بمقتضى كتاب المساطر الجبائية وفيه تفسير غير موضوعي لمقتضيات المادة 10 من الكتاب المذكور وخرق لحقوق لدفاع وأن المشرع استعمل لفظ المفرد بمعنى أن من قدم إقرار يعتبر هذا الاقرار قاصرا عليه وحده ولا يلزم غيره إلا إذا كان يتوفر على توكيل خاص بذلك وأن محكمة الاستئناف أعفت الادارة من سلوك المسطرة التواجهية المقررة لفائدة الملزمين طبقا لأحكام المادة 15 من كتاب المساطر الجبائية السارية لسنة 2006 على الرغم من إقرارها بأنها لم ترسل إلا رسالة أولى نموذج 9322 بتاريخ 2006/08/31، وأنه على فرض توصل السيد أبو الحسن رقية بالرسالة المذكورة مع أنه لم يتوصل بها فان ذلك لا يكون توصلا حكما في حقه إلا إذا أدلت إدارة الضرائب بوسيلة قانونية صادرة عن إدارة البريد بأنها أشعرت المعني بالأمر بوجود هذه الرسالة لديها ودعته لسحبها.

حيث صح ما عاب به الطاعنون القرار الاستئنافي، ذلك أنه خلافا لما ورد فيه، فإن عقد البيع يشير بوضوح إلى حصة كل واحد من البائعين السبعة عشر في ثمن البيع

والى عناوينهم المختلفة ومحكمة الاستئناف عندما إعتبرت بأن البيع تم بثمن إجمالي مبلغه 9.000.000.00 درهم من غير أن تنتبه إلى تفاصيل المبلغ المذكور في عقد البيع تكون قد حرقت مضمونه، ولما كانت الذم المالية للبائعين مستقلة عن بعضها البعض فإن محكمة الاستئناف التي إعتبرت بان ادارة الضرائب غير ملزمة بسلوك مسطرة تصحيح الضريبة على الارباح العقارية في حق كل واحد من البائعين تكون قد أساءت تطبيق مسطرة التصحيح المنصوص عليها في المادة 100 مرتين من القانون 89/17 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل المحال عليها بمقتضى كتاب المساطر الجبائية فجاء قرارها منظويا على تحريف للعقد وفساد التعليل على نحو ينزل منزلة انعدامه وعرضته للنقض".

أما بالنسبة للشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري الصرف، كما هي منصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة 61 من م.ع.ض، فتكون ملزمة بأن تصحب إضافة إلى الإقرار بالنتيجة الجبائية المتعلقة بها هذه القائمة تتضمن أسماء جميع حائزي أسهمها، أو حصص المشاركة فيها عند إختتام كل سنة محاسبية.

يجب أن تحرر هذه القائمة وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة الضريبة تدرج فيه

البيانات و المعلومات التالية:

1. الإسم الكامل لحائز السندات أو عنوانه التجاري.
2. العنوان الشخصي لمالك السندات أو المقر الإجتماعي أو المؤسسة الرئيسية أو الموطن المختار، وذلك بحسب الحالات.

3. عدد السندات التي تمت حيازتها في شكل رأسمال.

4. القيمة الإسمية للسندات.

الفقرة الثانية: الأداء التلقائي في الأجل القانوني

بما أن الملمزم بالضريبة على الأرباح العقارية هو من قام بعملية التفويت، أي المفوت بصفة عامة (Le Cédant) فإنه يجب عليه بمجرد وضع الإقرار (الإقرار الالكتروني) بالتفويت أن يدفع، إن إقتضى الحال، مبلغ الضريبة المستحقة عليه مباشرة وبكيفية تلقائية إلى صندوق قباضة إدارة الضرائب التابع لها موقع العقار موضوع التفويت. داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ التفويت، تماشيا مع مقتضيات المادة 173 من م.ع.ض.¹.

ومع ذلك نجد بعض قباض إدارة الضرائب من يعتمد إلى تسلم الإقرار بالتفويت أو إستخلاص المبلغ الضريبي المستحق، ولو تعلق الأمر بتفويت عقار يوجد خارج إختصاصه، الترابي، ليقوم بعد ذلك بإرسال الملف كاملا إلى مفتش الضرائب المكلف بمراقبة التفويتات التابع له موقع العقار المفوت لمباشرة إجراءات تصحيح الأساس الضريبي إذا إستدعى الأمر ذلك، وهذا فيه خرق واضح لمقتضيات المادة 173 من

1 - يدفع بطريقة تلقائية لدى قباض إدارة الضرائب :

مبلغ الحد الأدنى المنصوص عليه في المادة 144 I- من م ع ض قبل فاتح فبراير من كل سنة الضريبة المستحقة على البائع والمتعلقة بالأرباح الملاحظة أو المحققة بمناسبة تفويت ممتلكات عقارية أو حقوق عينية مرتبطة بها أو تفويت قيم منقولة وغيرها من سندات؛ رأس المال والدين داخل أجل الإقرار المنصوص عليه في المادتين 83 و84 من م ع ض، لقباض إدارة الضرائب إما بموقع العقار موضوع التفويت؛
• أو بالموطن الضريبي لمفوت القيم المنقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين.

م.ع.ض، التي توجب الإدلاء لدى صندوق قابض إدارة الضرائب التابع له مكان تواجد العقار الذي وقع تفويته¹.

وتتم عملية الأداء أو الدفع ابتداءً فاتح يناير 2018 بواسطة² ورقة إعلام محررة وفق مطبوع نموذجي تعده المديرية العامة للضرائب تستخرج مباشرة بعد وضع التصريح الإلكتروني، علماً أن هذا التصريح تتم مراقبته من الناحية الشكلية من طرف القابض المحاسب الذي يجب عليه التأكد جيداً من أن الإقرار المذكور معبأً بكيفية دقيقة سواء بالنسبة لهوية صاحبه وتعيين العقار الذي تم تفويته وثمان التفويت وتاريخه وطريقة التخلي³، وطريقة الاقتناء⁴، وتحديد الربح أو الخسارة وتاريخ الإستحقاق ومبلغ الضريبة واجبة الأداء ومبلغ الذعائر والغرامات والزيادات في حالة الأداء خارج الأجل، وكذا مختلف الأوراق والوثائق التي تدعم وتثبت ذلك إذا كانت متوفرة⁵.

1 - مختار السريدي/ مفتش إقليمي للضرائب: "إلتزامات الخاضع للضريبة على الدخل المترتبة على الأرباح العقارية و الجزاءات المستحقة في حالة الإخلال بذلك"، مقال منشور بجريدة العلم، بتاريخ 2010/05/19، ص 8.

2 حسب قانون المالية 2018 بعد تحميل وصل الأداء من البوابة الإلكترونية ووضع الإقرار الإلكتروني، فإن الأداء يتم باحدى الطرق التالية:

- البطاقة البنكية: إذا اخترتم هذه الطريقة، الموقع سيوجهكم لشركاء الدفع بالبطاقة البنكية.
- الدفع متعدد القنوات: إذا اخترت الخاضع للضريبة الأداء لدى إحدى شركاء الدفع متعدد القنوات، يجب تحميل مرجع الأداء والإدلاء به لدى إحدى الشركاء عند أداء الضريبة.

3 - طرق التخلي: البيع، نزع الملكية، القسمة، المبادلة، تقديم حصة الاشتراك، تفويت حصص الاشتراك، التفويت بغير عوض (باستثناء التفويتات المنصوص عليها في المادة 63 III من المدونة).

4 - طرق الاقتناء: الشراء، الإرث، التبادل، الهبة.

5 - أنظر المذكرة التفسيرية عدد 709، صفحة 57، المتعلقة بقانون المالية لسنة 2001.

الفقرة الثالثة: الجزاءات المترتبة عن عدم إيداع الإقرار بالتفويت وعدم الأداء التلقائي داخل الأجل القانوني أو التأخر في الإيداع أو الأداء.

إذا لم يتم الخاضع للضريبة على الأرباح العقارية بإيداع إقراره بالتفويت ولم يدفع تلقائياً الواجبات الضريبية المستحقة عليه داخل الأجل المنصوص عليه قانوناً، تم إخضاعه للضريبة عن طريق إصدار أمر بالتحصيل أو بالإستخلاص¹ وذلك بعد استنفاد المسطرة المنصوص عليها في المادة 228 من نفس المدونة أو ما يسمى بمسطرة الفرض التلقائي (والتي سيأتي الحديث عنها فيما بعد). وفي هذه الحالة يصبح الخاضع للضريبة الذي تخلف أو تأخر عن التصريح أو الأداء أو هما معاً، ملزماً بالإضافة إلى المبالغ الأصلية المستحقة بأداء علاوة عن التأخير في الإداء بالإقرار بنسبة 15% من مبلغ الضريبة الأصلي دون أن تقل هذه النسبة عن 500 درهم² وتستحق هذه العلاوة، ولو في حالة الإعفاء من الضريبة، حيث تحتسب من الواجبات التي كان من الممكن فرضها إذا لم يكن هناك إعفاء، هذا بالإضافة إلى ذعيرة عن التأخير في الدفع قدرها 10% وزيادة بنسبة 5% عن شهر التأخير الأول و0,5% عن كل شهر تأخير يليه من تاريخ إستحقاق الضريبة إلى تاريخ أداء مبلغها طبقاً لمقتضيات المادة 208 من المدونة العامة للضرائب.

1 - أنظر المادة 175 من م.ع.ض.

2 - أنظر المادة 184 من م.ع.ض.

المبحث الثاني: العقارات المعفاة من نطاق تضريب الأرباح العقارية

مراعاة من المشرع لبعض المراكز القانونية، وتحفيزا لها في أحيان أخرى، والتي هي جديرة بذلك، قرر أن يعفي بعض التصرفات القانونية الناقلة للملكية من الضريبة على الأرباح العقارية، إما بحسب قيمتها أو مدة استغلالها من طرف المعنيين بتفويتها (المطلب الأول)، أو بحسب نوعها أو نوع العقود المبرمة بشأنها (مطلب ثاني).

المطلب الأول: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب قيمتها أو مدة إستغلالها

تختلف قيمة العقارات باختلاف نوعها حول ما إن كانت محفظة أم غير محفظة، ومساحتها وموقعها التجاري والإقتصادي، لذلك تظن المشرع الضريبي لهذه المسألة وأعفى بعض التفويطات العقارية حسب قيمتها التي تم الإقرار بها من طرف المفوت (الفرع الأول)، أو مدة إستغلالها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب قيمتها

ليست كل التفويطات العقارية والناقلة للملكية خاضعة للضريبة على الأرباح العقارية وإنما هناك بعض البيوعات أعفاها المشرع من ذلك، حيث ينص في الفقرة الثانية من

المادة 63¹ من المدونة العامة للضرائب على ما يلي: "تعفى من الضريبة الربح المحصل عليه من لدن كل شخص يقوم خلال السنة المدنية بتفويت عقارات لا يتجاوز مجموع قيمتها 140.000,00² درهم.

وبهذا، حدد المشرع الضريبي النصاب القانوني والذي على أساسه تعفى التفويطات العقارية من الضريبة على الأرباح العقارية من عدمها.

أما إذا تجاوزت مبلغ 140.000,00 درهم، فإنها تخضع للضريبة المذكورة كباقي التفويطات الأخرى. علما أن هذا الإعفاء قلما يوجد نظرا لإرتفاع قيمة العقار في الوقت الراهن، ولو كان نوع قليل الأهمية، كما أن هذا المقتضى يطرح أكثر من تساؤل حول الصياغة التي جاء بها، التي يتحدث فيها المشرع عن عقارات ولو لم يقل عقار كما فعل في بعض الفقرات الأخرى من نفس المادة، والحال أن بيع عقارات لا يمكن أن تحدد قيمتها الحقيقية بالنصاب الذي وضعه المشرع الضريبي في كل الأحوال.

الفرع الثاني: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية

حسب مدة استغلالها

كما حدد المشرع النصاب القيمي الذي على أساسه تعفى التصرفات القانونية الناقلة للملكية من ضريبة الأرباح العقارية في المادة 63 المشار إليها أعلاه، أعفى كذلك بعض التصرفات أو التفويطات العقارية، ليس حسب قيمتها وإنما حسب مدة إستغلالها من نفس

1- تم تعديل المادة 63 بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2011.

2- جديد قانون مالية 2012. تم النص على هذا المبلغ في إطار قانون المالية لسنة 2012.

المادة التي تنص على ما يلي: "...الربح المحصل عليه من تفويت عقار أو جزء عقار يشغله على وجه سكنى رئيسية منذ ست¹ (6) سنوات على الأقل في تاريخ التفويت المذكور مالكة أو أعضاء الشركات ذات الغرض العقاري المعتبرة ضريبيا شفافة وفقا لما ورد في المادة 3 الفقرة 3 من المدونة العامة للضرائب.

غير أن مدة أقصاها سنة² تبتدئ من تاريخ إخلاء المسكن تمنح للخاضع للضريبة قصد إنجاز عملية التفويت.

يمنح هذا الإعفاء كذلك للخاضع للضريبة، في حالة تفويت عقار أو جزء من عقار تم اقتناؤه في إطار عقد "إجارة منتهية بالتملك" و تخصيصه لسكناه الرئيسية³.

و تحسب مدة شغل هذا العقار من طرف الخاضع للضريبة كمكتري، ضمن المدة المشار إليها أعلاه، للاستفادة من الإعفاء السالف الذكر⁴.

ويمنح هذا الإعفاء كذلك للأرض التي شيد فوقها البناء في حدود مساحته المغطاة خمس (5) مرات.

1 - قانون المالية لسنة 2012، المنشور بالجريدة الرسمية، عدد 6113 - 17 صفر (31 دجنبر 2012)، ص، 6695.

2 - تم تغيير هذه المادة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

3 - تم تغيير هذه المادة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

4 - تم تغيير هذه المادة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

¹ كما تعفى عمليات تفويت عقار أو جزء من عقار يشغله مالكه على وجه سكنى

رئيسية أو أعضاء الشركات ذات الغرض العقاري المعتبرة شفافة وفق المادة 3-3 من

م ع ض، قبل انصرام أجل ست (6) سنوات السالف الذكر، وفق الشروط التالية:

• الالتزام بإعادة استثمار ثمن التفويت في اقتناء عقار مخصص للسكنى الرئيسية

داخل أجل لا يتعدى ستة (6) أشهر من تاريخ تفويت العقار الأول المخصص

للسكنى الرئيسية؛

• لا يجوز للخاضع للضريبة الاستفادة من هذا الإعفاء إلا مرة واحدة؛

• ألا يتجاوز ثمن تفويت العقار المذكور أربعة ملايين (4 000 000) درهم؛

• يجب الاحتفاظ بمبلغ الضريبة على الدخل برسم الربح الناتج عن تفويت العقار

السالف الذكر الذي كان يفترض أدائه، لدى الموثق إلى غاية اقتناء عقار آخر

يخصص لسكنى رئيسية .

غير أنه بإمكان الخاضع للضريبة أداء مبلغ الضريبة السالف الذكر لدى قابض إدارة

الضرائب طبقاً لأحكام المادة 173 أدناه، مع مراعاة أحكام المادة 241 المكررة II-أدناه.

وعليه، فإن المشرع أبقى الخاضع للضريبة على الأرباح العقارية المحصلة من

جاء تفويت عقار أو جزء منه شريطة أن يكون صاحبه يشغله على وجه سكنى رئيسية

1 - تم إدراج هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2020.

من ست (6) سنوات على الأقل في تاريخ التفويت¹ أو أعضاء الشركات ذات الغرض العقاري المعتبرة ضريبيا شفافة وفقا لما ورد في المادة 3-3 من ق.م.ع.ظ التي تنص على ما يلي:

"... الشركات ذات غرض عقاري مهما كان شكلها والتي ينقسم رأسمالها إلى حصص مشاركة أو أسهم إسمية.

إذا كانت أصولها متألّفة إما من وحدة سكنية يشغلها كلها أو جلها أعضاء الشركة أو بعضهم وإما من أرض معدة لهذه الغاية؛

إذا كان غرضها ينحصر في القيام باسمها بتملك أو بناء عقارات جماعية أو مجموعات عقارية وينص نظامها الأساسي على تمكين كل من أعضائها المعنيين بأسمائهم من حرية التصرف في جزء العقار أو المجموعة العقارية المطابق لحقوقه في الشركة ويتكون كل جزء من وحدة أو وحدات معدة لاستعمال مهني للسكنى يمكن استخدامها لذلك على حدة.

ويطلق فيما يلي من هذه المدونة على الشركات العقارية المشار إليها أعلاه اسم "الشركات العقارية الشفافة".

وفي هذا الشأن، ألقى المشرع الضريبي كذلك الربح المحصل عليه من تفويت السكن الإجتماعي¹ من خلال الفقرة الثانية من المادة 63، بشرط أن يشغله صاحبه في

1- يلاحظ أن المشرع حدد مدة 6 سنوات كحد أدنى للإعفاء من الضريبة على الأرباح العقارية باستعماله لفظة (على الأقل) وبمفهوم المخالفة، لا يمكن التزول عن هذه المدة.

السكن وبشكل رئيسي لمدة أربع سنوات على الأقل من تاريخ التفويت، وفقا لأحكام المادة 2-30 التي أحالت بدورها على المادة 22 من م.ع.ض والمتعلقة بالدخول والأرباح المفروضة عليها الضريبة.

والجدير بالذكر، أن عمليات التفويت هاته التي أحال المشرع عليها في المادة المذكورة أعلاه على الفقرة 28 من المادة 92 من المدونة العامة للضرائب، هي عمليات تقويت المساكن الإجتماعية المعدة للسكن الرئيسي التي تتراوح مساحتها المغطاة ما بين (50) ومائة (100) متر مربع، والتي لا يتجاوز ثمن بيعها مائتين وخمسين ألف (250.000,00) درهم دون إحتساب الضريبة على القيمة المضافة، شريطة تحقق الشروط المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة 93 من م.ع.ض، وكذلك أحكام المادة 2-30 من نفس المدونة.²

وهو إعفاء محمود من طرف المشرع، نظرا للطبيعة الإجتماعية والمشاركة لمثل هذا السكن في مقارنته العقارية الأخرى، وكذلك تحفيزا منه على السكن الإجتماعي المشترك.

إلا أن المشرع حدد ثمن بيع السكن الاجتماعي الذي على أساسه تؤدي الضريبة على الأرباح العقارية من عدمها، حيث نص على أن التفويطات المعفية من الضريبة

=
1- السكن الإجتماعي أو ما يعبر عنه بالسكن الإقتصادي، هو الذي ينظمه قانون 18.00 المتعلق بقانون نظام الملكية المشتركة، والذي أصبح في

الوقت الحالي ذا أهمية بالغة في حل أزمة السكن بالمدن في مختلف ربوع المملكة المغربية.

2- راجع المادة 92 والمادة 2-30 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2011.

المذكورة في هذا الشأن هي التي لا يتجاوز مبلغها 250.000,00 درهم، أما إذا تجاوز مبلغ البيع هذا، فإن المفوت يؤدي الضريبة حتى ولو كان سكنا اجتماعيا.

وما جرت به العادة أمام الإدارة الجبائية، للإعفاء من الضريبة على الأرباح العقارية حسب مدة السكنى فيها، هو الإدلاء من طرف المعني بالأمر بشهادة إدارية من طرف السلطة المحلية ممثلة في المقدم، تثبت فعلا سكنه بالعقار موضوع التقويت. إضافة إلى فواتير الماء والكهرباء التي تؤكد هي الأخرى أن المفوت كان يسكن بالعقار المعني بالتقويت خلال المدة التي بمقتضاها يعفى من الضريبة على الأرباح العقارية.

وهو ما جاء به القرار¹ عدد 983 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2011/12/29 " حيث يعيب الطاعن (مديرية الضرائب) القرار المطعون فيه بانعدام التعليل فمحكمة الاستئناف الادارية بنت قرارها على الشهادة الادارية الصادرة عن رئيس مقاطعة أكدال ولم تجب عن أي دفع من الدفعات ولم تعلل حكمها تعليلا كافيا.

لكن، حيث إن محكمة الاستئناف لما تبين لها من خلال الشهادة الادارية المسجلة تحت عدد 2006/1040 الموقعة من طرف رئيس مقاطعة أكدال بتاريخ 2006/05/04

1 - قرار محكمة النقض عدد 983، بتاريخ 2011/12/29، ملف إداري عدد 237-4-1-2010 غير منشور. كما ذهبت محكمة النقض في جل النوازل المعروضة على أظارها بالحكم نفسه في عدة قضايا نذكر منها:

- قرار محكمة النقض عدد 982، بتاريخ 2011/12/29، ملف عدد 2010/1/4/188 ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 259، بتاريخ 2012/03/29، ملف عدد 2011/1/4/1571، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 2/524، بتاريخ 2013/09/19، ملف عدد 2012/2/4/1052، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 2/257، بتاريخ 2014/03/13، ملف عدد 2012/2/4/2216، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 2/969، بتاريخ 2014/10/02، ملف عدد 2013/2/4/2822، ق. غ. م.

بفاس أن السيد كان يقطن بالفيلا موضوع الضريبة كسكن رئيسي لمدة تفوق 40 سنة الى غاية تفويته بتاريخ 2000/02/24 و 2000/08/07، وأن الفيلا المذكورة مزودة بمادتي الماء والكهرباء منذ 1967 إلى غاية سنة 2000 فاعتبرت بأن ما أدلى به من وثائق كافية لإثبات استغلاله للعقار موضوع التزريب كسكنى رئيسية وأن شرطي الإعفاء متوفران واستنتجت بأن الفرض الضريبي المتعلق بسنة 2000 غير مشروع فجاء القرار الاستئنافي معللا بمافيه الكفاية وما أثير في وسائل النقض ناقص عن درجة الاعتبار".

غير أنه لا يمكن الاستفادة من هذا الاعفاء الا بتوفر الشروط المنصوص عليها¹ وهو ما أكده قرار محكمة النقض² " حيث يعيب الطالب المطعون فيه بخرق المادة 84 من القانون رقم 89/17 وبسوء التعليل الموازي لأنعدامه ذلك أن الطالب أوضح في المقالين الافتتاحي والاستئنافي بأنه بنى قطعة أرضية وحصل على رخصة السكن بتاريخ 1997/10/09 وظل يستغل العقار كسكن رئيسي له مع زوجته الثانية إلى أن فوته بتاريخ 2004/08/09 وأكد بأن شروط الإعفاء من الضريبة متوفرة لأنه أقام في العقار المبيع ما يناهز سبع سنوات مع الزوجة الثانية علما بأنه متزوج بإمرأتين ولكل واحدة سكنها الخاص بها، لكن القرار المطعون فيه علل ما قضى به بكون طالب النقض سبق له أن

1 - المدة المسموح بها قانونا ست (6) سنوات حتي إن تعدد المساكن بتعدد الزوجات.

2 - قرار محكمة النقض عدد 2/1067، بتاريخ 2014/11/13، ملف عدد 2012/2/4/932 غير منشور.

فوت عقارا كان يقيم فيه مع الزوجة الأولى واستفاد من الإعفاء وبالتالي لا يمكنه الاستفادة للمرة الثانية بعلة أن صياغة الفصل 84 من القانون 89/17 تفيد الاستفادة من الاعفاء عن سكن رئيسي واحد، فهذا التعليل لا يرتكز على أي أساس سليم باعتبار أنه لا يوجد أي نص قانوني بما في ذلك المادة 84 يمنع من استفادة الملزم من الاعفاء الضريبي كلما توفرت شروطه بغض النظر عن تعدد الزوجات، فالمستفيد من الاعفاء في كل الاحوال هو الملزم الذي خصص العقار موضوع التضريب كسكن رئيسي له لمدة تفوق ست (6) سنوات، فالقرار المطعون فيه جانب الصواب لمخالفته للمقتضيات القانونية الانفة الذكر ويتعيت نقضه.

لكن حيث أنه ولئن كان المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة أن قانون الاسرة يعد مصدرا تفسيريا للقانون الضريبي فيما يتعلق بما هو مرتبط منه بالاحوال الشخصية للملزمين ومن ثم فإن الملزم المتزوج بإمرأتين أو أكثر في حدود ما يسمح به القانون تعد كل سكنى تعتمرها إحدى زوجاته سكنا رئيسيا له بحيث إذا أيا منهما إستفاد من الاعفاء من الضريبة على الدخل/ الارباح العقارية إلا أنه وإحتراما لمبدأ العدالة الضريبية فإنه متى باع أحدهما واستفاد من الاعفاء فإنه لا يمكنه قبل مرور الاجل المقرر قانونا بيع سكنى أخرى والاستفادة كذلك من الاعفاء الذي لا يمكن أن يكون الا مرة واحدة خلال الاجل المذكور، فالمحكمة مصدررة القرار المطعون فيه التي أيدت الحكم المستأنف القاضي برفض دعوى المطلوب بعلة ان المطلوب سبق له أن قام بتفويت عقار آخر بتاريخ

2000/01/27 كان يشغله كسكن رئيسي المدة المتطلبية قانونا للاعفاء من ضريبة الأرباح العقارية واستفادته فعلا من الاعفاء وقيامه في مدة تقل عن 5 سنوات بتفويت العقار موضوع التضريب...فانه لا يكون محقا في الاستفادة الثانية من الاعفاء قبل انقضاء خمس سنوات... تكون قد راعت مجمل ما ذكر مما جاء معه قرارها غير خارق للمقتضي المختج بخرقه ومعللا بما فيه الكفاية والوسيلة على غير أساس".

المطلب الثاني: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب نوعها ونوع العقود المبرمة بشأنها

هناك بعض العقارات التي أعفاها المشرع من الضريبة على الأرباح العقارية ليس حسب قيمتها أو مدة إستغلالها، وإنما حسب نوعها (الفرع الأول)، ونوع بعض العقود المبرمة بشأنها كما هو الحال في عقد الهبة المنجز بين الأصول والفروع، وبين الأزواج والإخوة والأخوات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب نوعها

بالرجوع إلى المادة 63 من م.ع.ض التي تتعلق بالإعفاءات من الضريبة حول الربح المحصل من البيوعات العقارية، نجدها تنص على ما يلي: "... يعفى من الضريبة على الربح المحصل عليه من تفويت حقوق مشاعة في عقارات فلاحية واقعة خارج الدوائر الحضرية فيما بين الشركاء في الإرث.

وفي حالة تفويت لاحق يتكون الربح المفروض عليه الضريبة من زائد ثمن التفويت على تكلفة التملك من لدن الشريك أو الشركاء في الإرث الذين إستفادوا من الإعفاء".
والأصل أن الأرباح المحققة بمناسبة تفويت الأراضي التي يخصصها أصحابها لنشاطهم الفلاحي كالزراعة وغرس الأشجار المثمرة وما إلى ذلك، تخضع للضريبة على الأرباح العقارية، إلا أن هناك بعض التفويطات تمسك فيها الخاضعون للضريبة من حق الاستفادة من الإعفاء المخول لفائدة الدخول الزراعية على أساس أن هذه الأرباح التي تم تحقيقها خاضعة للضريبة على الدخل وفقا لمقتضيات المادة 55 من القانون 17.89 سيما وأن بعض الدخول الفلاحية معفاة من الضريبة على الدخل بمقتضى الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.84.46 الصادر بتاريخ 1984/3/31 الذي تم تمديده إلى غاية 2013/12/31.

وعليه، جاء في تعليل بعض الأحكام الصادرة في الموضوع أنه:

"...بالرجوع إلى الفرع الثالث من الباب الأول من القسم الثاني من القانون 17.89 الخاص بالدخول الزراعية في مادته 55 المتعلقة بالتخلي للغير عن عناصر من المستغلة الزراعية في فقرتها الثانية، نجد أنها تنص على أنه تدرج الأرباح المحققة بمناسبة بيع الأراضي الزراعية في النتيجة الصافية الحقيقية بعد إعادة تقويم ثمن تكلفة الأرض المباعة باعتبار معاملات إعادة التقويم المنصوص عليها في الفصل 5 من القانون المالي لسنة 1978.

وبما أن المدعي شخص طبيعي حصل على ربح من بيع عقارات مستغلة في الزراعة خاضع للضريبة على الدخل... فإن الربح المتأتي من التخلي عنها مشمول بالإعفاء.¹

وإستثناء من هذا الأصل الذي هو أداء الضريبة على الأرباح العقارية من طرف الملزم بها في الأراضي المخصصة للنشاط الفلاحي، لا تؤدي الضريبة في حالة تفويت حقوق مشاعة² في عقارات فلاحية واقعة خارج الدوائر الحضرية فيما بين الشركاء في الإرث.

ويتضح من خلال هذا الحكم القضائي، حصر هذه التصرفات القانونية المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية في تفويت الحقوق المشاعة بين الشركاء في الإرث، وبمفهوم المخالفة فإن تفويت حصة مشاعة من طرف أحد الملاك على الشياخ لفائدة الغير³، لا يعفى من الضريبة على الأرباح العقارية، كما جاء في أحد القرارات القضائية التي جاء في مبدئها أن:

"إن الإعفاء من الضريبة العامة على الدخل طبقاً للفقرة 5 من الفصل 84 من القانون رقم 89.17 ينصب على الربح المحصل عليه من بيع حقوق مشاعة في عقارات فلاحية

1- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير رقم 99/74 حكم 2001/696 بتاريخ 2001/6/21، (غير منشور).

2- يراد بالحقوق المشاعة في مفهوم المادة 63 من م.ع.ض الحقوق التي يملكها مجموعة من الملاك على وجه الشياخ وفي نفس الملك وهي إما أن تكون متساوية فيما بينهم أو متفاوتة ومصدرها كما بين المشرع هو الإرث.

3- الغير في هذا المفهوم هو الذي ليست له حصة عينية في الملك المشاع بين الورثة، والأكثر من ذلك، فإذا كان العقار موضوع التفويت محفظاً وتم تفويت حصة مشاعة لفائدة الغير في العقارات الواقعة خارج المدار الحضري تعين عليه عند تسجيل هذا الحق المشاع بالرسم العقاري بالمحافظة العقارية الإدلاء بالشهادة الإدارية التي تسمح له بذلك وفقاً لمقتضيات المادة 58 من القانون 25.90 المتعلق بالتجزئات العقارية والجموعات السكنية وتقسيم العقارات إذا كان البيع لا تتوفر فيه الشروط المنصوص عليها في المادة المذكورة، أما إذا كان التفويت بين الورثة في الملك المشاع فلا حاجة إلى تطبيق مقتضيات المادة المشار إليها. راجع المادة 58 من القانون 25.90، السالف الذكر.

خارج الدوائر الحضرية فيما بين الشركاء في الإرث، أما إذا تم التفويت من قبل هؤلاء أو من أحدهم إلى شخص أجنبي (أي من الأغيار) فإن الإعفاء لا يشمل الربح الناتج عن هذا التفويت".

وجاء في حيثيات القرار ما يلي:

"حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بخرق القانون ذلك أن المادة 84 من قانون الضريبة العامة على الدخل-الضريبة العقارية- قصرت الإعفاء من الضريبة المذكورة على التفويطات بين الشركاء في الإرث فيما بينهم، وكذا الشركاء الذين يملكون حقوقاً مشاعة في العقار المبيع، على خلاف الوضع في النازلة فإن التفويت تم لطرف أجنبي مما يجعل الشرط المتطلب للإستفادة من الإعفاء وفق المادة المذكورة غير محقق.

حيث إن ما يرمي إليه الطرف المستأنف عليه حسب الثابت من المقال الافتتاحي للدعوى هو إلغاء الضرائب على الأرباح العقارية في الملفين عدد 43000060 و43000080 باعتبار أن البيع إنصب على حقوق مشاعة تقع خارج الدائرة الحضرية لمدينة الجديدة، وكذا إلغاء الرسوم التكميلية المفروضة نتيجة إقدام الإدارة الضريبية على مراجعة الثمن المصرح به في عقد البيع، معتبرة إياه أنه ثمن صوري ولا يعكس القيمة التجارية الحقيقية لواقع المعاملات العقارية.

حيث نصت الفقرة 5 من المادة 85 من القانون رقم 17.89 المحدث للضريبة على الدخل، على أن الإعفاء من الضريبة المذكورة ينصب على: "الربح المحصل عليه من بيع

حقوق مشاعة في عقارات فلاحية واقعة خارج الدوائر الحضرية فيما بين الشركاء في الإرث ومن ثم فإن البيع طالما أنه تم لشخص أجنبي فإنه يكون والحالة هذه، غير مشمول بالإعفاء المذكور، مما يجعل ما تم أدائه من مبالغ مالية واجب الأداء ولا يحتمل الجدل...¹.

كما أن المشرع حدد هذه التفويطات الواقعة خارج الدوائر الحضرية علماً أن العقارات الفلاحية هي بطبيعتها تكون خارج النطاق الحضري.

وفي حالة تفويت لاحق للتفويت الأول، فإنه لا يعفى من الضريبة ويحسب الربح على أساس زائد ثمن التفويت على تكافة التملك من طرف الشريك أو الشركاء في الملك المشاع المحصل لهم من الإرث، والذين إستفادوا من الإعفاء.

الفرع الثاني: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب نوع العقود المبرمة بشأنها

سبقت الإشارة إلى أن كل العقود الناقلة للملكية تستحق عنها الضريبة على الأرباح العقارية، حتى وإن كانت عقود تنصب على تصرفات قانونية بدون عوض. فعقود التبرع كالهبة والصدقة هي عقود مجانية تبرم على سبيل الهبة أو الصدقة، نظراً لصفة الموهوب له، أو إبتغاء للتقرب من وجه الله العظيم للمتصدق عليه، وهي عقود لم يكن لها تقنين خاص بها، وإنما لها قواعد فقهية مستنبطة من الفقه المالكي في الأصل إلى حين صدور القانون المتعلق بمدونة الحقوق العينية الذي يشمل حتى عقود الهبات والصدقات.²

1- حكم محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 755 بتاريخ 2007/10/24 ملف عدد 9/06/39، (غير منشور).
2- راجع المواد 273 إلى 291 من القانون رقم 39.08 المتعلق بمدونة الحقوق العينية الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.11.179 صادر في 25 من ذي الحجة 1432هـ/22 نونبر 2011م بتنفيذ القانون رقم 39.08 عدد 5998 بتاريخ 24 نونبر 2011، ص: 5587.

ويعتبر عقد الهبة عقد ناقل للملكية، وبالتالي تستحق عنه الضريبة على الأرباح العقارية، إلا أن عقود الهبة والصدقة، ليس لها ثمن محدد على أساسه يتم احتساب الضريبة على الربح المحصل عليه من تفويت الملكية، وإنما يتم تقويم الملك موضوع الهبة أو الصدقة من أجل مصلحة التسجيل بإدارة الضرائب، والذي على أساسه تحسب كذلك الضريبة على الأرباح العقارية على زائد القيمة المتأتية أو الملاحظة بالمقارنة بين قيمة التملك وقيمة التخلي عن الملك.

وبالرجوع إلى الفقرة الثالثة من المادة 63 من م.ع.ض نجدها تنص كالآتي: " - التفويتات بغير عوض الواقعة على:

- الممتلكات المذكورة والمنجزة بين الأصول والفروع وبين الأزواج والإخوة والأخوات؛
- الممتلكات المذكورة والمنجزة بين الكافل والمكفول في إطار كفالة تم إسنادها بناء على أمر أصدره القاضي المكلف بشؤون القاصرين، طبقاً لأحكام القانون رقم 01.15 المتعلق بكفالة الأطفال المهملين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 172.02.1 بتاريخ فاتح ربيع الآخر 1423 (13 يونيو 2002)¹.

الممتلكات المذكورة العائدة للجمعيات المعترف لها بصفة المنفعة العامة والمسجلة باسم أشخاص ذاتيين"².

1 - تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018.

2 - تم إدراج هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2020.

ويستشف من هذا النص، أن المشرع نص على التفويطات بغير عوض التي قد تكون إما عقد هبة¹ أو عقد صدقة كما سبقت الإشارة، بشرط أن تتم بين الأصول والفروع، أي بين الأب وإبنه والجد وإبنه أو ابن الإبن حسب درجة القرابة وبين الزوج وزوجته وبين الأخ أو أخيه أو أخته، أما إذا كانت التفويطات بغير عوض ولغير الأقارب كما سبق ذكرهم، فيتعين حينذاك أداء الضريبة على الأرباح العقارية من طرف الملزم بها وهو الواهب أو المتصدق وفقا للأسس التي بينها أعلاه.

وإذا كان المشرع قد راعى هذه المراكز القانونية وأعفاها من الضريبة على الأرباح العقارية، فإن التساؤل يبقى مطروحا حول الوسائل الإثباتية التي تؤكد وتثبت علاقة القرابة بين المفوت والمفوت له في عقد الهبة أو الصدقة، خصوصا أن مثل هذه العقود قد تكون في حقيقة أمرها بيع أو غيره...؟

إذا كان المشرع قد نظم أحكام تضريب الأرباح العقارية وضمها في الكتاب الأول لقواعد الوعاء والتحصيل، فإنه أعطى للإدارة الجبائية الحق في مراقبة الإقرارات الضريبية الخاصة بهذه الضريبة.

فما هي طرق رقابة الإدارة الجبائية للإقرارات الضريبية الخاصة بتضريب الأرباح

العقارية؟ هذا ما أتطرق له في الفصل الثاني.

1- هناك من يتعامل في هذا المجال بسوء نية ويخفي حقيقة العقد الذي هو عقد بيع ويضفي عليه عقد هبة أو صدقة ليمنع الشفعة مثلا أو يخفض من واجبات التسجيل بإدارة الضرائب ورسوم المحافظة العقارية إذا كان العقار محفظا أو في طور التحفيظ وهو ما يسمى في القانون المدني بالصورية كما ينص على ذلك الفصل 22 من ظ.ل.ع الذي جاء فيه: "الاتفاقات السرية المعارضة أو غيرها من التصريحات المكتوبة لا يكون لها أثر إلا فيما بين المتعاقدين ومن يرثهما، فلا يحتج بها على الغير، إذ لم يكن له علم بها ويعتبر الخلف الخاص غيرا بالنسبة لأحكام هذا الفصل". إضافة إلى المادة 142 من المدونة العامة للضرائب التي تتعلق ببطلان العقود الصورية.

الفصل الثاني المراقبة الجبائية للإقرارات الخاضع لضريبة الأرباح العقارية

تمارس الإدارة الجبائية مقابل نظام الإقرار المعتمد في تحديد الأساس الذي تفرض عليه الضريبة حقها في مراقبة تصريحات الخاضع للضريبة، وذلك للتأكد من سلامة وصحة البيانات التي تم الإدلاء بها من طرفه ومدى مطابقتها للعمليات التي قام بها بناء على المعطيات التي توفرت لديها من خلال عملية المراقبة.

وقد حدد المشرع المغربي مجال المراقبة الضريبية ليشمل الإقرارات والعقود المستعملة لفرض الضرائب والواجبات والرسوم وكذا الأثمان أو التصريحات التقديرية المعبر عنها في العقود والإتفاقات.

ولضبط هذه المراقبة أعمل في البداية على تحديد طرق رقابة الإدارة الجبائية للإقرارات الضريبة الخاصة بالأرباح العقارية (مبحث أول)، ثم الآثار المترتبة عنها (مبحث ثاني).

المبحث الأول: طرق رقابة الإدارة الجبائية للإقرارات الضريبية

وتعتبر المراقبة الجبائية أهم وظيفة تضطلع بها الإدارة الجبائية لمحاربة الغش والتملص الضريبيين بهدف تحقيق المساواة أمام الأعباء العامة وإقامة منافسة سليمة بين الملتزمين.

وتعد عناصر المقارنة أهم الوسائل الإثباتية المتوفرة لدى الإدارة الضريبية من أجل القيام بأي تصحيح أو تعديل أو مراجعة أو رفع للقيم والأثمنة التقديرية المصرح بها أو المعبر عنها في مختلف العقود والإتفاقات والإقرارات والتصريحات التي يودعها الملتزمون لدى إدارة الضرائب¹.

وهذه العناصر هي عبارة عن معطيات حقيقية، واقعية يلجأ إليها المفتش المختص كلما لاحظ أن هناك نقصان في الأثمنة و القيم أو عدم مطابقتها لما هو موجود في سوق العقار.²

وحتى تكون هذه المعطيات قوية وذات حجية، يجب أن تكون صحيحة شكلا ومضمونا، وغالبا ما تكون عبارة عن عقود أو وثائق أو محاضر قانونية³.

1 - مختار السريدي: " القوة الشبوتية لعناصر المقارنة المعتمدة في تصحيح الاساس الضريبي"، مقال منشور بجريدة العلم، عدد 20937 بتاريخ 9 يناير 2007، ركن المجتمع و القانون.

2 - نفس المرجع السابق.

3 - المادة 214 م ع ض

وقبل التطرق للشروط اللازم توفرها في عناصر المقارنة التي يستند إليها المفتش كأساس للقيام بعملية التصحيح (المطلب الثاني)، لابد من التطرق للمراقبة الجبائية كحق من حقوق الإدارة الجبائية (المطلب الأول).

المطلب الأول: حق المراقبة الجبائية

تمارس الإدارة الجبائية مقابل نظام الإقرار المعتمد في تحديد الأساس الذي تفرض عليه الضريبة حقها في مراقبة تصريحات الخاضع للضريبة، وذلك للتأكد من سلامة وصحة البيانات التي تم الإدلاء بها من طرفه ومدى مطابقتها للعمليات التي قام بها بناء على المعطيات التي توفرت لديها من خلال عملية المراقبة.

من الحقوق الثابتة للإدارة الجبائية، حقها في مراقبة إقرارات الخاضع للضريبة (الفرع الثاني)، ويدعمها في ذلك حق الإطلاع على الوثائق التي من شأنها أن تفيد في تصحيح الأساس الضريبي (الفرع الأول)، ثم أتطرق إلى التدبير اليومي للمفتش أثناء المراقبة الجبائية للأرباح العقارية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: حق الإدارة في الإطلاع على الوثائق والمستندات.

خول القانون الضريبي لإدارة الضرائب حق الإطلاع لدى بعض الهيئات العامة والخاصة على ما تريد معرفته من بيانات دفاتها ومستنداتها، ولو لم يكن ماسك هذه المحررات خاضعا للضريبة.¹

1 - المادة 214 م ع ض

وقد أحدث حق الإطلاع لأول مرة في المغرب بموجب الفصل 70 من ظهير 15 دجنبر 1917، وظلت ممارسته الى غاية 20 ماي 1939 قاصرة، ولم يطبق إلا جزئيا أي على بعض الضرائب فقط.¹

أما فيما يخص المدونة العامة للضرائب، فقد منح المشرع للإدارة الضريبية حق الاطلاع بمقتضى الباب الأول القسم الأول من الكتاب الثاني المتعلق بالمساطر الجبائية.² وتمارس إدارة الضرائب حق الإطلاع عن طريق الموظفين الذين يتوفر فيهم الشرطان التاليان:

- أن يكونوا محلفين.
 - أن تكون لديهم على الأقل رتبة مفتش مساعد.
- وقد قننت الإدارة هذه الممارسة بإصدار مذكرتين³ خولت فيهما ممارسة هذا الحق للفرقة المكلفة بالبحث والتقصي، وذلك من أجل تفادي بعض الصعوبات للخاضعين للضريبة، إلا أن المنشور المتعلق بالضريبة على الشركات منح للمفتشين المحققين بدورهم هذا الحق.⁴

1 - أحدثت حق الاطلاع في الضرائب المباشرة بمقتضى ظهير 9 أكتوبر 1920 أما الضرائب الجمركية فتم بظهير 11 أكتوبر 1925.

2 - المدونة العامة للضرائب لسنة 2011.

3 Note de service n° 8/2344 du 02/09/1976 et celle du 02/06/1997 (Direction des impôts Royaume du Maroc)

4 - عزيزة هنداز: " المساطر الضريبية بين القانون و التطبيق:، دار أبي رقراق للطباعة و النشر، الرباط، 2012، ص 19

الفقرة الاولى: الأشخاص الخاضعين لمسطرة الإطلاع

بالرجوع الى المادة 214 م ع ض نجدها تخول لإدارة الضرائب وحتى تتمكن من الحصول على جميع المعلومات التي من شأنها أن تفيد في ربط ومراقبة الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة على الغير أن تطلب الإطلاع على:

- الاصل أو تسليم النسخ على حامل مغناطيسي أو على ورق لما يلي:
- ◆ وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات الترابية والمؤسسات العامة وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة دون إمكانية الإعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني.
- ◆ السجلات والوثائق التي تفرض مسكها القوانين أو الأنظمة الجاري بها العمل وكذلك جميع العقود والمحركات والسجلات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضرائب والواجبات والرسوم.

- سجلات التضمين التي يمسكها القضاة المكلفين بالتوثيق.

مما سبق، يمكن تقسيم الأشخاص الخاضعين لمسطرة المراقبة الى صنفين، صنف الأشخاص المنتمين إلى القانون العام، وصنف الأشخاص المنتمين للقانون الخاص.

وإذا كانت المادة 47 من مدونة التسجيل لسنة 2002 قد حددت أشخاص القانون العام لمسطرة الإطلاع على سبيل الحصر، فإن المادة 214 م ع ض قد أوردتهم على سبيل المثال فقط، من خلال العبارة " ... وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة" مما يجعل

جميع الإدارات والهيئات العامة وشبه العمومية خاضعة بحكم القانون لمسطرة الاطلاع دون قيد أو شرط.

أما بالنسبة لأشخاص القانون الخاص فقد ألزمت المادة 214 م ع ض توفر بعض الشروط لجعلهم يخضعون لمسطرة الإطلاع وهي:

- أن يكونوا من بين مزاولي نشاط خاضع للضرائب والواجبات والرسوم.
- أن يكونوا من بين الملزمين بإمساك سجلات ووثائق تفرضها القوانين الجاري بها العمل.

الفقرة الثانية: مسطرة ممارسة حق الإطلاع

رغم الصيغة التي حددت بها النصوص المتعلقة بحق الإطلاع¹ والتي تمنح للإدارة الضريبية إمتيازات واسعة في هذا المجال، فإنها لا تخلو من قيود مسطرية تتوخى حفظ حق الإدارة في الحصول على المعلومات المطلوبة، وحفظ حق الخاضع لمسطرة الإطلاع من عدم تجاوز السلطة، لذا حرص المشرع من خلال المادة 214 من م ع ض على أن تمارس هذه المسطرة من طرف مأموري الإدارة الجبائية الذين لا تقل رتبهم عن رتبة مفتش مساعد والمعينين من طرف الإدارة للقيام بهذه المأمورية.

1 - Daniel Richer, les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, Librairie Générale de droit et Jurisprudence, France EJA, 1997, P 201.

ويمارس حق الإطلاع - بعد مكاتبة الخاضع له - بأماكن المقر الإجتماعي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين أو مؤسساتهم الرئيسية، ماعدا إذا قدم المعنيون بالأمر المعلومات كتابة أو سلموا الوثائق مقابل إيصال لمأموري إدارة الضرائب.

ويلزم المكلفون بالإطلاع بكتمان الأسرار والمعلومات التي تصل إلى علمهم عن طريق اطلاعهم على مختلف الوثائق التي تهمهم، ولا يعتبر خرقا لهذا السر تداول المعلومات بين مختلف مصالح الإدارة الجبائية¹.

وتعتبر المعلومة المستقاة من حق الإطلاع بمثابة وسائل إثبات تمكن الإدارة من الربط الصحيح للضريبة، وبالتالي إصدار الواجبات التكميلية مع الغرامات وفوائد التأخير إن اقتضى الحال². وقد ظلت الضريبة على الأرباح العقارية تطبق وفق هذه النظرية، بحيث يستطيع المفتش المكلف بالمراقبة بمجرد حصوله على معلومات، مستقاة من مصلحة التسجيل عن طريق مكتب المراقبة نفسه، أو عن طريق مصالح المحافظة العقارية أو السجل التجاري، أو أي مصدر آخر، أن يعتبر تقويتا ما قد تم دون أن تكون بين يديه عقود التفويت، فتطبق الضريبة بناء على هذه المعلومات. و هكذا بمجرد علمه بأن شخصا ما، قد قيد إسمه بسجلات المحافظة العقارية أو سجل إسمه كمالك بسجلات

1 - عبد القادر تيلاتي: "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 2000، ص 86.

2 - تنص المادة VI 214 بصرف النظر عن جميع الاحكام المخالفة، يمكن لمديرية الضرائب استعمال المحصل عليها بجميع الوسائل بفرض القيام بمهامها في مجال الوعاء و منازعة و مراقبة و تحصيل الضرائب و الواجبات و الرسوم.

الرسوم الجبائية المحلية أو رسم السكن فيطبق رسم التسجيل على الشخص المشتري و يربط ضريبة الأرباح العقارية على البائع.¹

لكن النصوص الضريبية الحديثة² وكذا العمل القضائي³، يستوجبان من الإدارة الضريبية حاليا مواجهة الملزم بتلك المعلومات قبل فرض الضريبة، وذلك حتى يكون على بينة من مضمونها و طريقة الحصول عليها لأجل الرد عليها إن إقتضى الحال، وهو ما سوف أتطرق له في إطار المسطرة التواجهية لتصحيح الأساس الضريبي.

الفقرة الثالثة: مكان ممارسة حق الإطلاع

بمقتضى أحكام المادة 214 - II في الفقرة الثانية من م ع ض، أعطى المشرع للأشخاص الخاضعين لهذا الحق حرية الإختيار بين ثلاثة إمكانيات:

◆ أن يمارس بأماكن المقر الاجتماعي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين أو مقر

مؤسستهم الرئيسية.

◆ أو بقيام المعني بالأمر بتقديم المعلومات المطلوبة كتابة إلى إدارة الضرائب.

1 - محمد شكيري: " خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي"، مقال منشور بمشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية عدد 75، سنة

2007، ص 33

2 - أنظر المادة I 224 من م ع ض.

3 - ورد في حيثيات حكم صادر عن المحكمة الادارية بأكادير " ... و حيث إنه و على خلاف ما جاء في الوسيلة المعتمدة من طرف إدارة الضرائب فإن هذه الأخيرة تخلفت عن الادلاء بما يفيد اعتمادها على عقود مقارنة التي تبرر تعديل قيمة العقار موضوع الرسوم التكميلية طبقا للمادة 12 المذكورة.

وحيث إن تخلف الإدارة الضريبة عن إثبات الموجبات الواقعية و القانونية لتعديل قيمة العقار المفوت و فرض رسوم تكميلية يجعل هذه الاخيرة غير مبنية على اساس سليم، و يكون بذلك قرار اللجنة الوطنية مؤسسا قانونا و يتعين التصريح برفض طلب إلغائه "...

حكم عدد 182 / 2008 صادر بتاريخ 5 / 6 / 2008 ملف عدد 94 / 2007. منشور بمجلة الاشعاع عدد 37 - 38 دجنبر 2010، ص 501.

♦ أو بتسليم الخاضع لهذا الحق الوثائق المطلوبة الى مأموري الضرائب مقابل إيصال.

الفرع الثاني: ممارسة حق المراقبة

في غياب وجود تعريف واضح ودقيق لحق المراقبة، جاء مجموع الفقه لسد الفراغ الحاصل وعرف المراقبة بأنها " مراقبة المبالغ المقطوعة من موارد الأفراد والمقاولات من طرف الجماعات لتغطية النفقات العمومية"¹.

ويعد حق المراقبة من الحقوق المخولة للإدارة الضريبية في جميع الأنظمة الجبائية، التي تركز على قاعدة التصريح العفوي بحيث يعتبر حق المراقبة اللاحقة هو مقابل حرية التصريح التي يتوفر عليها الملزم.

لذا، فبعد أن تكون الإدارة قد إطلعت على الوثائق المفيدة في تصحيح وربط الضريبة، أو حصلت على المعلومات من خلال قنوات متعددة، يصبح بإمكانها مواجهة الملزم بما لديها من حقائق وإثباتات لكي تصحح وضع الإلزام الضريبي الذي بدا لها غير صحيح، وتستعمل لأجل ذلك حقا ناتجا عن سلطة إدارة الضرائب، وهو حق مراقبة الإقرارات المقدمة إليها من أجل ربط الضريبة.

وتتمثل هذه المراقبة في حق مراقبة أحقية الإستفادة من الإمتيازات الجبائية ومراقبة

الأثمنة والقيم المصرح بها.

1 - Thierry Lambert, contrôle Fiscal-principal et patiques, Edition Economica,éd. Octobre France 1988, p 4.

الفقرة الأولى: مراقبة أحقية الاستفادة من الإمتيازات الجبائية

يتميز القانون الجبائي بكونه وسيلة من الوسائل المستعملة لتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية المتبعة في البلاد، فالجبائية تصبح في يد الدولة أداة لتشجيع بعض القطاعات لتمكين الإقتصاد من السير نحو الهدف المطلوب حسب المنهاج المرسوم.¹

ولهذه الغاية، منح المشرع عدة إمتيازات على مستوى ضريبة الأرباح العقارية، وذلك إما بالإعفاء الكلي في حالة عدم تجاوز الربح السنوي مبلغ مئة وأربعون ألف درهم (140.000)، أو حسب مدة الإستغلال، أو حسب نوع العقود المبرمة بشأن تفويت العقار، أو حتى حسب نوع وطبيعة العقار بعينه كما أشرت سالفا. فبالرجوع إلى المادة 63 من م ع ض نجد المشرع قد أبقى من أداء ضريبة الأرباح العقارية، غير أن هذا الإعفاء مربوط بشروط.²

الفقرة الثانية: مراقبة الأثمنة والقيم المصرح بها بإقرار الملزم

القاعدة أن الأثمنة المصرح بها من طرف الملزم هي الأساس الذي تحتسب عليه ضريبة الأرباح العقارية، فالمفروض أن تكون مطابقة للقيم التجارية الحقيقية وهذا التطابق لا يحصل دوما لاعتبارات قد تكون صحيحة، كما هو الشأن فيما بين الأقارب، أو تكون بهدف تقليص العبء الضريبي. ويصعب وضع حدود فاصلة بين التصرف الحقيقي

1 - عبد الغني خالد: "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، سنة 2000، ص 133.

2 - راجع في هذا الشأن المادة 63 من م ع ض

والتصرف بنية الغش، فهناك انزلاقات من ما هو مسموح إلى ما هو ممنوع، فالنتيجة واحدة في كلتا الحالتين، حصول ضرر بحقوق الخزينة و إخلال بمبدأ العدالة الجبائية¹.

ويتم تمييز الإخفاء في ثمن التفويت، بكونه ينبثق عن سوء نية المصرح الذي يريد به التملص من أداء الضريبة، حيث يصرح بثمن غير الذي تم الإتفاق عليه بين أطراف العقد، بينما النقصان في الثمن يعني بذلك انعدام نية مبيتة يراد بها التصريح بأقل ما إتفق عليه أصلا، وقد يكون صادف صفقة مربحة منتهزا فرصة جعلته يستفيد من ثمن يقل عن القيمة التجارية للمبيع².

وقد منح المشرع لمفتش الضرائب حق تصحيح الإقرارات التقديرية³، المعبر عنها في العقود والإتفاقات إذا تبين أنها لا تطابق القيمة التجارية للأموال المتعلقة بها⁴ في تاريخ إبرام العقد وذلك من تاريخ وضع الإقرار لدى مصلحة القبضة الجبائية وداخل أجل 90 يوم.

1 - عبد القادر التعلاني: م س، ص 81.

2 - المصطفى شرف الدين: " واجبات التسجيل و النظام التعاقدى"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، نوقشت بجامعة القاضي عياض، كلية الحقوق، مراكش، السنة الجامعية 1999-2000، ص 225.

3 - Les droits d'enregistrement sont calculés sur des valeur qui sont énoncées dans l'acte ou déclarées par les parties.

Mais l'administration fiscale détient le droit de contrôle qu'elle cherchera toujours à exercer, en essayant de savoir s'il y a dissimulation de la part des parties ou simplement insuffisance dans les bases déclarées. Au besoin elle pourra exercer son droit de préemption sur les biens qui font l'objet de la mutation.

- Voir Mohammed Nmili: les impôts au Maroc techniques et procédures, troisième édition 2010, p 377.

4 - يقصد بالقيمة التجارية للملك: الثمن العادي الحقيقي الذي يمكن أن يحصل عليه المالك في سوق معينة، خلال فترة محددة مقابل خروج ممتلك من ذمته في ضوء قانون العرض و الطلب.

خلال هذه الفترة يكون المفتش المكلف بمراقبة الإقرار الضريبي قد إستجمع من خلال إطلاعہ على مجموع العقود المشابهة المسجلة والمحفوظ بنسخها لديه مع إقراراتها، معلومات كثيرة حول السوق العقارية أو التجارية وإستقى منها ما يسمى بعناصر المقارنة التي يعتمدها كمرجع ومقياس لتقدير جميع البيوعات التي لاحظ أنها لا ترقى إلى القيم الراضة في السوق العقارية أو التجارية، فيتمكن حينئذ من إقتراح تعديل الاساس الضريبي المصرح به من طرف الخاضع للضريبة.¹

الفرع الثالث: المراقبة العملية لتضريب الأرباح العقارية

إن إحداث مكتب مراقبة التقيوتات العقارية على مستوى مصلحة الوعاء الضريبي، يبنى على فلسفة المراقبة التي تهدف من خلالها إلى الرفع من المردودية الجبائية لمالية الدولة، وبالتالي فإن المفتش المكلف بالمراقبة يعمل أساسا على الرفع من الانتاجية.

كيف إذا تتم المراقبة العملية للإقرارات الأرباح العقارية من طرف المفتش

المكلف؟

إن مراقبة الإقرارات على مستوى الأرباح العقارية، هي مراقبة تقنية تتم داخل آجال تسعين (90) يوم من تاريخ وضع الإقرار، فهي تتطلب الخطوات التالية:

الفقرة الاولى: حصول رئيس مكتب المراقبة على كافة الإقرارات:

بعد وضع الإقرار داخل أجل ثلاثين (30) يوم من تاريخ العقد لدى قباضة إدارة الضرائب، يتم إرسالها وفق دفتر التحملات المسجلة به جميع الإقرارات وبشكل مرقم

1 - غيد العني خالد: م س، ص 131.

ترقيم تصاعدي، يحرص من خلالها رئيس مكتب المراقبة، على التسليم القانوني لهذه الإقرارات التي يوقع على تسلمها من طرف القبضة الجبائية، وذلك من أجل مراقبتها.

الفقرة الثانية: مهام مكتب المراقبة

يقوم رئيس مكتب المراقبة والفريق التابع له بمايلي:

✓ الفرز: تنبى هذه العملية على ما يمكن مراقبته وما لا يمكن مراقبته بجعله خزان معلوماتي للإدارة، أي تحديد الإقرارات التي هي داخل نطاق تطبيق تضريب الارباح العقارية والتي يجب مراقبتها، ثم تصنيف الإقرارات التي لا تخضع للتضريب وجعلها ضمن مصفوفة الحفظ " الأرشفة"، بطبيعة الحال فإن هذا الفرز يتم على أساس الأهمية المالية مع مراعاة عامل الوقت المحدود في 90 يوم من أجل المراقبة، لكل إقرار عن طريق القراءة الأولية وتقسيم الإقرارات الخاضعة للمراقبة إلى فئات، الفئة التي تتميز بنوع من الخطورة توضع ضمن الدائرة الحمراء من أجل مراقبتها كلياً، ثم الفئة المتوسطة والأقل أهمية من الفئة الحمراء، وأخيراً الفئة الأخيرة التي من الممكن أن لا تطالها المراقبة لإكراهات الآجال القانونية.

✓ توزيع الإقرارات من أجل المراقبة على فريق المراقبة: فهذا التوزيع

يكون على حسب الطبيعة الجغرافية، مثال ذلك حسب الأحياء داخل المدينة، أو حسب الزمان بشكل تصاعدي، أي الإقرارات التي لها تاريخ بعيد ويمكن أن تخرج عن الآجال القانونية، أو حسب خصائص العقارات، فهذا التوزيع يراعي كذلك

دراية الموظف التابع لمكتب المراقبة، وهنا يجب أن تكون الدراية الميدانية الجيدة للمكلف بالمراقبة.

الفقرة الثالثة: المراقبة الفعلية للإقرارات

تتم هذه المراقبة عبر الخطوات التالية: مراقبة المطبوع (الإقرار)، مراقبة المرفقات بالمطبوع، مراقبة ثمن التفويت، مراقبة ثمن التكلفة، ثم مراقبة المبلغ المستحق عن الضريبة.

أ. التأكد من شرعية المطبوع (الإقرار): يتم من خلال هذه الخطوة الموالية

التأكد من وجود الإقرار الإلكتروني بناء على الوحدة، يعني مطابقة الإقرار مع نموذج السنة الجاري فيها التصريح، لأن هذا الأخير يمكن أن يعرف عملية تحيين في سنة ما¹.

ب. التأكد من المرفقات المصاحبة للإقرار: يتم من خلال هذه العملية التأكد من

مدى صحة الإقرار والمرفقات المرفقة به مثل ورقة الأداء المدلى بها من طرف القابض، ثم من هوية الملمزم (البائع و المشتري)، ثم التأكد من صحة عقد البيع الذي يجب أن يكون قانوناً، مقروء، التاريخ، العقد، عنوان العقار ومساحته، ومحددات البقعة موضوع التفويت.

1 - يمكن أن يعرف النموذج الموضوع الذي هو رهن إشارة الخاضع بالبوابة الالكترونية تحييناً سنوياً يتماشى مع قوانين المالية لكل سنة.

ج. التأكد من صحة ثمن البيع: Prix de cession هذه العملية الأكثر تعقيدا

في عملية المراقبة بحيث يتأكد المكلف بالمراقبة من مدى تطابق قيمة المبيع مع القيمة الحقيقية للعقار موضوع التفويت، وذلك عبر مجموعة من عناصر المقارنة التي سيأتي الحديث عنها فيما بعد، لإعطاء مبررات مقنعة في حالة إخفاء الثمن أو التلاعب به، كما يمكن لهذا الأخير أن يلجأ إلى عدة طرق لتمكن من أخذ قراره ومن بين هذه الطرق: إما الولوج إلى البقعة ومعرفة الوضعية الجغرافية، الإقتصادية، الإجتماعية، السياسية، التي تلعب دور كبير في تحديد القيمة الحقيقية للبقعة من ناحية إرتفاع أو إنخفاض الأثمان العقارية، وهل البقعة موضوع نزاع ملكية؟.

فالمراقبة تكون مبنية على أسس سليمة وجيدة فالمفتش يعمل على الإلمام التام بعملية البيع وخصوصا ثمن البيع، فالخروج إلى الميدان يساعد المكلف بالمراقبة في تحديد الثمن مع الحق في إستعمال جميع الوسائل الممكنة في تحديده، كما يجب عليه الإلمام بالوضعية القانونية للبقعة من خلال الفصل بين أراضي الحبوس والأملاك المخزنية... إلخ

د. التأكد من ثمن التكلفة: من أجل تحديد تكلفة العقار يجب على المكلف

بالمراقبة أن يكون ملم بحيثيات البقعة، فهو مطالب بالتأكد من:

1. عقد الشراء: التأكد من أصل الملك عن طريق مراقبة العقد (من أين له

هذا بالنسبة للمالك؟).

2. مراقبة العقد عن طريق السنة.

3. مراقبة صحة المساحة الموجودة بالعقد.

4. التأكد من التاريخ المحدد بالضبط ليوم البيع أن لا يكون يوم عيد وطني

أو ديني، أو يوم عطلة.

5. التأكد من المعامل السنوي¹ Coefficient الذي تصدره وزارة المالية

سنوياً².

فبالنسبة للتكلفة إما أن يدلي الملمزم بجميع مصاريف التفويت في شكل فواتورات

بالإضافة الى مجموع نفقات الإستثمار على شكل فواتورات، و إما يحتسب ثمن التكلفة هو

15% من ثمن البيع مع مراعاة ثمن تحيين البقعة الذي يساوي المعامل السنوي ضرب

ثمن التملك.

ثمن تحيين البقعة = ثمن التملك × المعامل السنوي الذي تصدره وزارة المالية

هـ. التأكد من مبلغ الضريبة المستحقة: يحدد مبلغ الضريبة المستحقة بناء على

الربح المحقق وذلك حسب المادة 65 من م.ع.ض الفقرة الأولى ثمن

التفويت مطروحة منه إن إقتضى الحال مصاريف التفويت.

1 - علما أن هذه المعاملات ، يراد منها تحيين ثمن التملك، مصاريف التملك ثم افوائد أو الارباح البنكية بما يسمح به القانون و تحيين نفقات الاستثمار المثبتة قانونا، في حالة قرض من اجل تملك العقار موضوع التضريب والمثبة قانونا، فالعلة من هذا التحيين كون القيمة المادية تعرف تحولات مرتبط بالتحولات الاقتصادية.

2 - أنظر هذا الصدد الجريدة الرسمية، عدد 6973، قرار لوزير الاقتصاد والمالية وإصلاح الادارة رقم 779.21، الصادر بتاريخ 22 مارس 2021، تحدد بموجبه عن سنة 2021 معاملات إعادة التقييم فيما يخص الضريبة على الدخل برسم الارباح العقارية، ص 2068

و. يساوي صافي الربح المفروضة عليه الضريبة الفرق بين ثمن التفويت (ثمن البيع) مطروحة منه إن اقتضى الحال مصاريف التفويت (مصاريف البيع) و ثمن التملك (ثمن الشراء) مضافة إليه مصاريف التملك (المصاريف المتعلقة بالشراء).

الربح العقاري = ثمن التفويت - مصاريف التفويت - (ثمن التملك + مجموع مصاريف التملك + نفقات الاستثمار + الفوائد البنكية أو الربح) * معامل إعادة التقييم

ثمن التفويت: يراد بثمن التفويت ثمن البيع أو القيمة التقديرية المصرح أو المعترف بها من لدن الطرفين أو أحدهما في العقد أو القيمة المحددة طبقاً للمادة 224 من م ع ض.

مصاريف التفويت: يراد بمصاريف التفويت (أي مصاريف البيع) مصاريف الإعلانات الإشهارية، مصاريف السمسرة، مصاريف تحرير العقود الملقاة عادة على كاهل المفوت (البائع)، وكذا التعويضات عن الإفراغ، المثبتة بصفة قانونية .

ثمن التملك¹: يعتبر ثمن التملك أي الثمن (ثمن الاقتناء) الذي إشتري به البائع العقار موضوع التضريب في تاريخ الاقتناء، غير أنه هناك عدة حالات أوردها المشرع

1 - إذا تعذر إثبات ثمن التملك أو نفقات الاستثمار أو هما معا قامت الإدارة بتقديرهما وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 224 من م ع ض. يراد بثمني التملك والتفويت مع مراعاة أحكام المواد 208 و 224 من م ع ض الأثمان المصرح أو المعترف بهما من لدن الطرفين (البائع والمشتري) أو أحدهما.

على سبيل الحصر لا على سبيل المثال بالمادة 65 من م ع ض، تحدد ثمن التملك وهي كالاتي:

اولا: في حالة التملك عن طريق الإرث:

في حالة تفويت عقارات وقع تملكها عن طريق الإرث، يمثل ثمن التملك الواجب اعتباره، مع مراعاة أحكام المادة 224:

• أما القيمة التجارية للعقارات، يوم وفاة الهالك، المقيدة في الجرد الذي أنجزه الورثة.

• إما، إذا تعذر ذلك، القيمة التجارية للعقارات يوم وفاة الهالك كما صرح بها الخاضع للضريبة.

ثانيا: في حالة التملك بغير عوض

في حالة النفويت بغير عوض، يمثل ثمن النفويت أو التملك (ثمن الاقتناء) الواجب اعتباره القيمة المصرح بها في العقد مع مراعاة أحكام المادة 224 من م ع ض، في حالة

=
في حالة تفويت عقار أو حق عيني عقاري سبق للإدارة أن قامت بتصحيح ثمن تملكه أو ثمن تكلفته في حالة تسليم الشخص العقار لنفسه إما فيما يتعلق بواجبات التسجيل وإما فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة فإن ثمن التملك الواجب اعتباره هو الثمن الذي تم تصحيحه من لدن الإدارة والذي على أساسه دفع الخاضع للضريبة الواجبات المستحقة.
يؤخذ الثمن المحدد أعلاه كثمن تفويت لدى المفوت فيما يتعلق بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة.

تفويت عقار وقع تملكه عن طريق الهبة المعفاة من الضريبة عملا بأحكام المادة 63 III -

من م ع ض، يمثل ثمن التملك الواجب اعتباره:

• إما ثمن التملك المتعلق بآخر تفويت بعوض، مضافة إليه مصاريف الاستثمار

المشار إليها أعلاه بما فيها المصاريف المتعلقة بالترميم و التجهيز.

• إما قيمة العقار التجارية عند آخر نقل للملكية عن طريق الإرث إذا وقع بعد آخر

تفويت.

• وإما ثمن تكلفة العقار إذا سلم الشخص العقار لنفسه.

مصاريف التملك : يراد بمصاريف التملك هي مصاريف وتكاليف العقد الصحيحة

من رسوم تنبير وتسجيل ورسوم مدفوعة إلى المحافظة على الأملاك العقارية من أجل

التحفيظ والتقييد وكذا مصاريف السمسرة، مصاريف العقود المتعلقة بتملك العقار المفوت

. وتقيم هذه المصاريف جزافيا بنسبة 15 % من ثمن التملك ما عدا إذا أثبت الخاضع

للضريبة أن المصاريف المذكورة تقدر بمبلغ أعلى.

نفقات الاستثمار: يراد بنفقات الاستثمار نفقات تجهيز الأرض والبناء وإعادة البناء

والتوسيع والتجديد والتحسين المثبتة بصفة قانونية.

الفوائد البنكية أو الربح البنكي: فهي تعني الفوائد أو الربح التي أداها المفوت إما

مقابل قروض ممنوحة من لدن المؤسسات المتخصصة أو مؤسسات الائتمان والهيئات

المعتبرة في حكمها المرخص لها قانونا بالقيام بهذه العمليات أو من لدن مؤسسات الأعمال

الاجتماعية التابعة للقطاعين العمومي وشبه العمومي أو القطاع الخاص وكذا المنشآت، وإما في إطار عقد المراجعة أو "إجارة منتهية بالتمليك" المبرم مع مؤسسات الائتمان والهيآت المعتمدة في حكمها للقيام بعمليات التملك أو الاستثمار .

معامل إعادة التقييم: يعاد تقييم ثمن التملك المضاف إليه مصاريف التملك، نفقات الاستثمار بالإضافة إلى الفوائد البنكية أو الربح البنكي بضرب مجموع هذا الثمن في المعامل المطابق لسنة التملك محسوبا من لدن الإدارة استنادا إلى الرقم الاستدلالي الوطني لتكلفة المعيشة. و فيما يخص السنوات السابقة لسنة 1946 يحسب المعامل استنادا إلى سعر جزافي نسبته 3 % عن كل سنة.

وعليه يكون مبلغ الضريبة المستحقة يساوي الربح العقار ضرب سعر الضريبة وبناء على هذا المبلغ نكون أمام الحالتين:

• **في حالة الربح:** 20%¹ من الربح بمقارنته مع 3% من مبلغ التفويت يأخذ الأكبر بينهما.

• **في حالة العجز:** تستحق الضريبة على أساس 3% من ثمن التفويت.

1 - هناك نسبة مختلفة لهذه الضريبة حسب طبيعة العقار المفوت وذلك وفق المادة 73 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على ما يلي:

- 20% فيما يخص الأرباح العقارية الصافية المحصل عليها أو المثبتة المنصوص عليها في المادة 61 - II م ع ض باستثناء تلك المنصوص عليها في "زاي" 7°- من م ع ض، مع مراعاة أحكام 1-144- م ع ض.
- 30 % بالنسبة للأرباح الصافية المحصل عليها أو المثبتة بمناسبة التفويت الأول بعوض للعقارات غير المبنية المدرجة في المدار الحضري، ابتداء من فاتح يناير 2013، أو تفويت بعوض للحقوق العينية العقارية المتعلقة بالعقارات المذكورة مع مراعاة أحكام المادة II-144 من م ع ض.

غير أنه إذا لاحظ المفتش ما يستدعي تصحيح ثمن التفويت وجب عليه داخل أجل 90 يوم الموالية لوضع الإقرار، سلك مسطرة التصحيح وفق الاجراءات القانونية (المواد 224 و 221 من م.ع.ض)، وإن لاحظ خلاف ذلك وجب عليه فرض الضريبة بشكل تلقائي وفق المادة 228 من م.ع.ض. فهاتين المسطرتين هما ما يمكن أن يخلص إليهما المكلف بالمراقبة، وهما ما سيتم تناولهما في المطلب الموالي حول آثار المراقبة الجبائية على مستوى تضريب الأرباح العقارية.

المطلب الثاني: الشروط اللازم توفرها في عناصر المقارنة المعتمدة في تصحيح الأساس الضريبي.

يستند مكتب المراقبة في شخص المفتش المكلف بالمراقبة، في قياسه لمعدل الأثمنة والقيم الرائجة في سوق عقارية بمكان وزمان معينين على مستوى ما يسمى " بنقط المقارنة " أو عناصر المقارنة التي يستخلصها من عقود البيع التي تقدم له يوميا قصد المراقبة، وتؤهله للقيام بتقييم حقيقي للأثمنة المصرح به وتجعله بنكا للمعلومات العقارية¹. ويشترط في عناصر المقارنة المعتمدة عليها كأساس للقيام بعملية التصحيح، أن تكون مشابهة لما جاء في العقد أو الإقرار الذي تم تصحيح أساسه الضريبي، سواء من حيث الزمان أو المكان أو الخصائص².

1 - يحي الصافي: " الوجيز في نظرية و تطبيق ضريبة التسجيل في المغرب"، مطبعة الهلال العربية للطباعة و النشر، الرباط، 1991، ص 135.

2 - المختار السريدي: القوة الثبوتية لعناصر المقارنة، مقال منشور بجريدة العلم، عدد 2037 بتاريخ 9 يناير 2007.

وعليه، أتناول شروط عناصر المقارنة من حيث الزمان (الفرع الاول)، من

حيث المكان (فرع ثاني) ثم من حيث الخصائص (فرع ثالث).

الفرع الأول: أوجه تطابق عناصر المقارنة من حيث الزمان

إن المقصود بالتطابق بين عقود المقارنة والعقد موضوع التصحيح من حيث الزمان، هو أن يجمعهما تاريخ واحد أو تاريخ متقارب على الأقل بمعنى أن يتم تحريرها في نفس السنة أو بفارق سنة واحدة إلى خمس سنوات على أبعد تقدير إذا كان شح أو ندرة في العثور على نقط المقارنة، رغم أن العقار في إرتفاع قيمته أو إنخفاضها قد يتأثر بعوامل أخرى كالجفاف وتراجع الوعاء العقاري وتقلب سوق العرض والطلب أكثر تأثره بعامل الزمن.¹

ويخضع مفتش الضرائب أثناء قيامه بعملية التصحيح لرقابة القضاء، فيما يتعلق بالعناصر التي إعتدها لتعديل الإقرار المضمن في العقد، وهو ما أكدته المحكمة الادارية بأكادير² إذ ورد أن تلجأ لمسطرة تقويم نقصان الأثمنة المعبر عنها في العقود، والذي يثبت لها من قياسها لمعدل الأثمنة الرائجة في السوق العقارية، بمكان وزمان معينين بالمقارنة مع ما تستخلصه من عقود البيع التي تقدم لها بقصد تسجيلها، وأن تبين الأسس التي اعتمدها لإثبات ما تدعيه ..."

1 - المختار السريدي: " القوة الشبوتية لعناصر المقارنة"، م س.

2 - حكم عدد 19 صادر بتاريخ 1/ 12 / 1994، ملف عدد 94/16، أورده عبد الغني خالد، م س، ص 139.

مما سبق نجد أن إلزام القضاء المفتش بأن يدلي بوسائله التقديرية التي اعتمدها لتصحيح إقرار الملتزم حول الأساس الضريبي، يعتبر موقفا جريئاً يهدف إلى حماية الملتزم من شطط الإدارة كما يجعله في موطن قوة من حيث الإثبات من خلال إضعاف صبغة الصحة على تصريحه الذي لا يمكن للإدارة أن تشكك فيه إلا إذا اعتمدت وسائل مقارنة لها من القوة الإثباتية ما يدحض الإقرار.

الفرع الثاني: أوجه تطابق عناصر المقارنة من حيث المكان

للمكان أو الموقع دور كبير في تحديد قيمة العقار، سواء بالزيادة أو النقصان، لذلك فالتطابق من حيث المكان ما بين العقود المعتمدة كعناصر للمقارنة والعقد الذي يخضع للتصحيح يبقى مسألة ضرورية لا محيد للمفتش المكلف عنها من حيث تحديد موقع العقار وحدوده وأهميته.

غير أنه يصعب الإستناد لعنصر التطابق من حيث المكان كأساس للقيام بعملية تصحيح الأساس الضريبي على إعتبار أن العقارات الحضرية مثلا سواء كانت مبنية أو غير مبنية، يختلف الأمر بالنسبة إليها حتى في نفس المدينة، والأمر نفسه بالنسبة للعقارات الفلاحية سواء كانت بورية أو سقوية، مغروسة أو تربتها خصبة، حيث تختلف فيها الأثمنة من منطقة لأخرى داخل نفس الدائرة الترابية.¹

1 - المختار السريدي: " القوة الثبوتية لعناصر المقارنة"، م س.

وهو ما نستشفه من حيثيات القرار الصادر عن محكمة النقض¹: " حيث يستفاد من أوراق الملف ومن الحكم المستأنف، أنه بمقال مؤدى عنه بتاريخ 2003/11/24 عرض السيد بورشيد عبد الكريم بأنه باع قطعة أرضية مساحتها 365 مكائنة بطريق البخاري رقم 1 بوجدة بثمن مبلغه 300.000,00 درهم بمقتضى عقد مسجل بتاريخ 2000/10/24 وأدى عنه ضريبة الأرباح العقارية بمبلغ 9.000,00 درهم وفوجئ بفرض رسم تكميلي مبلغه 120.100,00 درهم وبعد أن تظلم إلى إدارة الضرائب أحالت ملفه على أنظار اللجنة المحلية التي قدرت قيمة العقار في مبلغ 730.000 درهم وبعد عرض الملف على اللجنة الوطنية حددت قيمة العقار المذكور في مبلغ 500.000 درهم وان القيمة المصرح بها في العقد هي القيمة الحقيقية للعقار لذلك يلتمس إلغاء مقرر اللجنة الوطنية مع ما يترتب عن ذلك قانوناً، وبعد جواب مدير الضرائب الرامي إلى الحكم برفض الطلب أمرت المحكمة الإدارية بوجدة بإجراء خبرة كلفت بها السيد عبد السلام بنعلي الذي اقترحت حديد قيمة العقار موضوع الخبرة في مبلغ 383.250,00 درهم وبعد إجراء بحث بمكتب السيد القاضي المقرر وتبادل المذكرات انتهت الدعوى بصدور الحكم بإلغاء المقرر المطعون فيه في ما زاد على المبلغ المحدد من طرف الخبير مع تحميل إدارة الضرائب الصائر بالنسبة وهو الحكم المستأنف بمقال أجاب عنه المستأنف عليه بمذكرة مؤشر عليها بتاريخ 06/10/031 ملتمس اتأييد الحكم المستأنف .

1 - قرار محكمة النقض عدد 235، بتاريخ 2008/03/12، ملف عدد 2006/2/4/1053، ق. غ. م.

حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بمجانبته للصواب، ذلك أنه اعتمد على خبرة لم تلتزم بمنطوق الحكم التمهيدي الذي ألزم الخبير بتحديد القيمة الحقيقية للعقار بالمقارنة مع أئمة العقارات المجاورة أو المتواجدة في المنطقة، والجنان تقرير الخبير خاليا من الإشارة إلى نقط بنسخة عقد مؤرخ في 02/9/10 النصب على فيلا مساحتها 263 م م بشارع الدرفوفي بثمان مقدر على أساس 3400 درهم للمتر المربع والتمس إلغاء الحكم المستأنف والحكم من جديد بتأييد مقرر اللجنة الوطنية للطعون الضريبية.

حيث صح ما نعاه المستأنف على الحكم المستأنف وخبرة السيد عبد السلام بنعلي، ذلك أن العقار المبيع سنة 2000 يقع بشارع النجاري رقم 1 بوجدة، مساحته 365 م م وهو عبارة عن أرض عارية صالحة للبناء ولم يستعن الخبير المذكور بعقود بيع مبرمة في نفس الحقبة الزمنية للاستدلال على أن قيمة المتر المربع الواحد من الأرض كانت آنذاك تقارب المبلغ الذي اقترحه، لذلك فقد جانب الحكم المستأنف الصواب بمصادقته على الخبرة المذكورة .

وحيث إن العقود المدلى بها من الطرفين لا تصلح للمقارنة لأنها غير مبرمة في نفس السنة وانصبت على عقارات تختلف من حيث الموقع والمساحة مع العقار موضوع الضريبة التكميلية المتنازع بشأنها، فالقضية غير جاهزة".

مما سبق نجد أن الإدارة الضريبية إذا كانت تعتمد في قيامها بتصحيح إقرار الملتزم على خبرتها وقدرتها على ملاحظة نقصان ثمن التفويت والتقدير المصريح بها أمامها،

فإن القضاء عمل على فرض رقابته على أسباب التصحيح، وإستلزم الإستناد إلى عناصر واقعية وموضوعية للقيام بمراقبة تصريح الملزم. وهو المقتضى نفسه الذي إستلزم توفره المحكمة الإدارية بأكادير¹: " ... حيث يكون المشرع قد إفترض أن الأصل هو الثمن المصرح به ضمن العقد، وأن لإدارة التسجيل أن تلجأ لمسطرة تقويم نقصان الأثمنة المعبر عنها في العقود، والتي يثبت لها من قيامها بقياس معدل الأثمنة الرائجة في السوق العقارية، بمكان وزمان معينين بالمقارنة مع ما تستخلصه من عقود البيع التي تقدم لها بقصد تسجيلها وأن تبين الأسس التي إعتمدها لإثبات ما تدعيه ...

وحيث يكون بذلك الدفع المثار من التطابق والتشابه ما بين خصائص ومميزات ومشمولات العقارات المعتمدة كعناصر للمقارنة، وللعقار موضوع العقد الذي خضع للتصحيح. لأن لكل عقار طبيعته وكل عقار مبني لما أعد له، ذلك أن العقار المعد للبناء ليس هو المبني، والعقار المخصص للفلاحة البورية قبل الإدارة من كونها غير ملزمة بالإثبات بمقتضى ما يمنحه لها الفصل 12 من سلطة تقديرية يخالف القواعد والنصوص المشار إليها أعلاه ويوجب تصرفاتها عن رقابة القضاء ويتعين رده".

الفرع الثالث: أوجه تطابق عناصر المقارنة من حيث الخصائص.

يقصد بالتطابق من حيث الخصائص، المعتمدة على الأمطار ليس هو ذلك المخصص للفلاحة السقوية المعتمدة على أنظمة الري، والعقار المخصص للأعمال

1 - حكم عدد 19 صادر بتاريخ 1994/12/1 في ملف عدد 94/16 غ، أورده عبد الغني خالد، م س، ص 139

التجارية أو المهنية ليس ذلك المخصص للسكن، وحتى هذا الأخير نجده يختلف باختلاف جودة البناء وهندسته ومساحته، وهذا ينعكس بشكل كبير على القيم والأثمان التي قد يغير طبيعة وأهمية العقار¹.

وتخضع عناصر المقارنة المعتمدة من طرف مفتش الضرائب لرقابة القضاء وهذا ما نستشفه من الأحكام التالية:

ففي حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير²: " وحيث إن المحكمة بعد دراستها لملف القضية، تبين لها أن جوهر النزاع بين المدعي وإدارة الضرائب، ينصب حول تحديد قيمة الأرض وحيث أنه عند مراجعة الإدارة الضريبية للأثمان التي أدلى بها الملزم بالضريبة في إقراره وأدى على أساسها الواجبات الضريبية، يجب أن تكون الأسس الجديدة معتمدة على عناصر مقارنة حقيقية تنطلق من بيوعات مشابهة للعقار موضوع الفرض الضريبي في الزمان والمكان والخصائص.

وحيث إن إدارة الضرائب أدلت بعقدين للمقارنة، لتحديد الأسس الجديدة للفرض الضريبي، وأن المحكمة بعد دراستها للعقد، تبين لها أنه لا يمكن أن يكونا نموذجين للمقارنة لأنهما يتعلقان بعقارين لا يوجدان بنفس منطقة العقار موضوع الفرض الضريبي، وكما أنهما لا ينصبان على أرض فلاحية فقط بل يشملان أرضا فلاحية بما فيها تجهيزات أساسية من شأن تواجدها أن يؤثر في ثمن التفويت.

1 - المختار السريدي: " القوة الشبوتية لعناصر المقارنة"، م س.

2 - حكم عدد 06/463 صادر بتاريخ 2006/12/24 ملف عدد 2006/24 حكم غير منشور.

وعليه تكون الأسس المعتمدة من طرف إدارة الضرائب غير مطابقة لخصائص

العقار موضوع الدعوى ...".

وهو ما ذهبت إليه نفس المحكمة¹ في حكم صادر لها بتاريخ 2008/6/5: " حيث

أسست الإدارة الضريبية طلبها بإلغاء قرار اللجنة الوطنية على إعتبار أنها قامت بإصدار

الرسوم التكميلية بناء على معطيات واقعية وقانونية، وذلك عملا بالمقتضيات الواردة

بالمادة 12 من مدونة التسجيل السابقة وإعتمادها على عقود المقارنة بنفس الجهة التي يقع

بها العقار موضوع التقويت.

وحيث إنه وعلى خلاف ما جاء في الوسيلة المعتمدة من طرف إدارة الضرائب،

فإن هذه الأخيرة تخلفت عن الإدلاء بما يفيد إعتقادها على عقود المقارنة التي تبرر تعديل

قيمة العقار موضوع الرسوم التكميلية.

وحيث إن تخلف الإدارة الضريبية عن إثبات الموجبات الواقعية والقانونية لتعديل

قيمة العقار المفوت، وفرض رسوم تكميلية، يجعل هذه الأخيرة غير مبنية على أساس

سليم، ويكون بذلك قرار اللجنة الوطنية مؤسسا قانونيا ويتعين التصريح برفض طلب

إلغائه ...".

1 - حكم صادر عن المحكمة الادارية باكاير عدد 2008/182 ملف عدد 2007/94 بتاريخ 2008/6/5 منشور بمجلة الاشعاع عدد

38-37 دجنبر 2010.

وهو ما أكدته محكمة النقض بقرارها¹: " حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بكون الخبرة اكتفت عند تحديدها للقيمة التجارية للعقار على وصفه دون الاستناد إلى عنصر المقارنة مما يجعل ما توصلت إليه مجرد افتراضي وتخمين، كما أنها لم تعمل على الإتصال بالمحافظة العقارية أو بقباض التسجيل لتزويدها ببعض البيوعات التي تمت بنفس المنطقة وقت التفويت الارتكاز عليها في تحديد تلك القيمة، وعلى النقيض من ذلك فإن الإدارة عند مراجعتها للتصريح اعتمدت عدة اعتبارات منها أهمية الموقع آخذة بعين الاعتبار قدم البناء والإصلاحات التي أدخلت عليه قبل البيع معززة بالمقارنة تخص عقارات لها نفس المواصفات وكان على المحكمة قبل مصادقتها وان على الخبرة الأخذ بعين الاعتبار المعطيات الواردة في الملف ومقارنته المستأنف.

لكن حيث إن الخبرة أوضحت في تقريرها أن العقار يقع في وسط منطقة مخصصة للفيلات مساحته المبنية محددة في 242م² الطابق الأرضي تحتوي على والعلوي يحتوي على أربعة غرف وحمام. وبعد البحث والتحريات التي قامت بها بعين المكان مع المستثمرين العقاريين ولدى وكالات العقارية المشهورة واعتبارا لحالة الركود الذي عرفه قطاع العقار خصوصا المنطقة المخصصة للفيلات واعتبارا كذلك للبناء والمواد المستعملة فيه وقت البيع خلصت إلى تحديد قيمتها الإجمالية في 618.013,00 درهم وهو مبلغ مناسب للقيمة التجارية للعقار المذكور وفيما يخص عناصر المقارنة

1 - قرار محكمة النقض عدد 463، بتاريخ 2008/05/21، ملف عدد 2006/2/4/675، ق. غ. م.

المدلى بها من الإدارة لا يؤخذ بها للاختلاف في تواريخ التفويت والمواقع، مما يكون ما أثير بدون أساس".

مما سبق نجد أن مفتش الضرائب، بعد ممارسته لحقي الإطلاع والمراقبة، قد يكتشف نقصانا في الأساس المصرح به يستلزم منه تغيير الأساس الخاضع للضريبة في إتجاه الرفع من مبلغ الضريبة المستحق، أو عدم وضع الإقرار أو نقص في وضع هذا الأخير، كلها حالات ناتجة عن المراقبة المستندية للمفتش، مما يحتم عليه الانتقال الى مرحلة جديدة في التضريب، وهي إما مرحلة تصحيح الأساس المصرح به من طرف الملزم من خلال لجوئه إلى المسطرة التوجيهية لتحديد ثمن التفويت وحفاظا على حقوق الملزم، وإما مرحلة الفرض التلقائي.

المبحث الثاني: الآثار المترتبة عن مراقبة إقرارات الخاضع لضريبة الأرباح العقارية

بناء على المراقبة المستندية التي يقوم بها مكتب المراقبة فإما أن يقتنع وتقف مسطرة الربط عند هذه النقطة ويحول الملف الى الحفظ، وإما أن يكون المفتش أمام إحدى المسطرتين المختلفتين: مسطرة تصحيح الأساس الضريبي (المطلب الأول)، و إما أن يكون أمام مسطرة الفرض التلقائي (المطلب الثاني)، كل مسطرة حسب حالتها القانونية.

المطلب الأول: مسطرة تصحيح الأساس الضريبي بين سلطة الإدارة وحقوق الخاضع.

تشكل مسطرة تصحيح الأساس الضريبي إمتداداً ونتيجة طبيعية لمسطرة المراقبة الجبائية، بحيث تبتدأ حيث انتهت هذه الأخيرة. فإذا كشف مفتش الضرائب عن وجود إخلالات أو أخطاء أو إغفالات كلية أو جزئية في تحديد أساس فرض الضريبة، فإنه يستعمل لتصحيح ذلك حقا آخر ناتجا عن سلطة الإدارة الجبائية، وهو تصحيح الأساس الضريبي - بما لديه من حقائق وإثباتات حصل عليها - عن طريق مسطرة التصحيح والتي تسمى أيضا المسطرة التوجيهية.

هذه المسطرة تقوم بها الإدارة لتصحيح أساس فرض الضريبة الناتجة عن الإقرار¹ الذي أدلى به الخاضع للضريبة، وتتميز هذه المسطرة بأن عبء إثبات عدم صحة المعطيات التصريحية يكون على عاتق الإدارة الجبائية، كما أنها تتميز بطابع الإلزامية بالنسبة للإدارة ورتب المشرع على عدم إحترامها جزاءات بالنسبة للطرفين.

كما قيد المشرع سلطة الإدارة وحققها في إجراء التصحيح من أجل التدرّك، أي أن الإدارة ملزمة بمباشرتها عموما قبل إنصرام آجل التسعين (90) يوم الموالية لتاريخ وضع الإقرار لدى إدارة القباضة الجبائية.

1 - يتم تحرير الإقرار الإلكتروني وفق نموذج إلكتروني أعدته الإدارة بالبوابة الإلكترونية، محرر باللغة العربية و هذا أمر جيد، و آخر محرر باللغة الفرنسية، و يجب أن يكون مشفوعا بجميع الاوراق المثبتة المتعلقة بمصاريف التملك و نفقات الاستثمار (المادة 83 من م ع ض)، و يودع إلكتروني.

من المعلوم أن الخاضع للضريبة لا يمكنه أن يبيع عقاره بأبخص ثمن أو بثمن أقل من الثمن الذي تملك به العقار، وإنما يبيع العقار الغاية منه هو تحقيق الربح والذي أصبح قاعدة أساسية، سيما وأن حاجة الإنسان أصبحت ملحة في وجود مسكن ومأوى للعيش فيه، مما أدى إلى إرتفاع قيمة العقار بنسبة غير مسبوقة في تاريخه.

لذلك، تظن المشرع الضريبي إلى هذه المسألة من حيث تحقيق الربح من عمليات تفويت العقار، ونص على وجوب أداء الضريبة على الأرباح العقارية من طرف الملزم بها، والتي يتم إحتسابها على أساس ثمن التفويت أو إقرار الخاضع للضريبة على الربح العقاري وكيفية تصحيح الثمن إذا ما كان غير صحيح أو لا يتطابق والقيمة التجارية للعقار المفوت.

الفرع الأول: تحديد الربح العقاري المفروضة عليه الضريبة وتصحيح ثمن التفويت.

بعدما تقوم الإدارة الجبائية بتكييف العقود التي يتم إستخلاص الضريبة على الأرباح العقارية منها، تقوم بتحديد الربح العقاري الواجب إحتسابه بناء على ضوابط ومعايير محددة قانونا.

وفي حالة إذا ما تبين للإدارة أن الثمن المدرج بعقد التفويت غير صحيح أو غير مطابق مع القيمة التجارية للعقار موضوع التفويت، تقوم الإدارة بتصحيح الثمن المعبر عنه في العقد أو في إقرار الخاضع للضريبة.

الفقرة الاولى: تحديد الربح العقاري الخاضع للضريبة

تفرض الضريبة على الأرباح العقارية على أساس الربح المحقق الذي يعادل الفرق بين ثمن التفويت، والذي تسقط منه مصاريف التفويت و ثمن الإقتناء، وتضاف إليه مصاريف التملك إن إقتضى الحال ذلك، إضافة إلى نفقات الإستثمار المنجزة والفوائد في حالة وجودها

التي يكون المتخلى عن العقار قد أداها عن القروض التي إستفاد منها من أجل اقتناء أو بناء المتخلى عنه.¹

وتقوم ضريبة الأرباح العقارية على قاعدة التصريح التلقائي من طرف الخاضع داخل أجل ثلاثين يوما بعد الشهر الذي أنجزت فيه العملية، ويتم هذا التصريح التلقائي وفقا لنموذج وضعته الإدارة الضريبية بالبوابة الالكترونية للإدارة، يتضمن معلومات حول هوية

1- راجع المادة 65 من م.ع.ض

في حالة تفويت عقارات وقع تملكها عن طريق الأثر، يمثل ثمن التملك الواجب إعتبره مع مراعاة أحكام المادة 224 من م ع ض:

- إما القيمة التجارية للعقارات، يوم وفاة المالك، المقيدة في الجرد الذي أنجزه الورثة.
 - و إما، إذا تعذر ذلك، القيمة التجارية للعقارات يوم وفاة المالك كما صرح بها الخاضع للضريبة.
- في حالة التفويت بغير عوض، يمثل ثمن التفويت أو التملك الواجب إعتبره القيمة المصرح بها في العقد مع مراعاة أحكام المادة 224 من م ع ض.
- في حالة تفويت عقار وقع تملكه عن طريق الهبة المغفأة من الضريبة عمال بأحكام المادة 63 III - من م ع ض. يمثل ثمن التملك الواجب إعتبره:
- إما ثمن التملك المتعلق بأخر تفويت بعوض، مضافة إليه مصاريف الإستثمار المشار إليها من م ع ض. بما فيها المصاريف المتعلقة بالترميم والتجهيز.
 - وإما قيمة العقار التجارية عند آخر نقل للملكية عن طريق الإرث إذا وقع بعد آخر تفويت؛
 - وإما ثمن تكلفة العقار إذا سلم الشخص العقار لنفسه.
- يراد بثمني التملك والتفويت مع مراعاة أحكام المواد 208 و 224 من م ع ض الثمنان المصرح أو المعترف بهما من لدن الطرفين أو أحدهما.

البائع والمشتري وهوية الملك المفوت من حيث رسمه العقاري، ومساحته وموقعه وبيان نوع الحق المطلوب تسجيله.¹

وتعد هذه المعطيات المدلى بها التي يتم تضمينها بالنموذج، الأساس في تحديد الربح العقاري من حيث مساحته وموقعه، ذلك أن العقار ليس على وتيرة واحدة في الأثمنة، وإنما كل عقار يختلف في القيمة باختلاف مساحته وموقعه، فقد تتواجد مجموعة من العقارات وفي نفس المدينة مثلا لكن ليس بنفس الثمن. وذلك راجع لأهمية العقار الإقتصادية والتجارية داخل المدينة، إن كان العقار موضوع الضريبة في المدار الحضري.

وقد كان يتكون النموذج² من صفحتين الأولى تخصص لمعطيات العقد كما أسلفنا والثانية مخصصة للعناصر اللازمة لتحديد نتيجة المعاملة العقارية كثمن الشراء وتاريخه والمصاريف التي أنفقت على الملك المفوت كنفقات التسجيل والتحفيز¹ والبناء، ثم ثمن البيع، ونفقات الإستثمار التي تم صرفها على العقار المفوت.

1- كذلك الأمر عندما يتم تسجيل عقد تفويت الملكية المحافظة العقارية إذ ذاك يتعين بيان رقم الرسم العقاري، وبيان نوع الحق المطلوب تسجيله، هل هو عقد بيع للملكية التامة أم حق الرقبة منها أم حق الانتفاع أم حق تقييد احتياطي أم حق يتعلق بدين شخصي كالحجز التحفظي وما إن كانت هناك شروط فاسخة في العقد يتم تقييدها مع عقد البيع والتي تبقى مضمنة بشهادة الملكية العقارية للرسم العقاري بوضع الشروط إلى حين الإدلاء بشهادة الإبراء من جهة المختصة، إضافة إلى بيان الحالة المدنية للمستفيد من التسجيل المطلوب إنجازها.

- راجع الفصل 69 من ظهير 12 غشت 1913 المتعلق بنظام التحفيز العقاري المغير والمتمم بمقتضى قانون رقم 14.07 (ظهير شريف رقم 1.11.177 صادر في 25 من ذي القعدة 1432 الموافق ل 22 نونبر 2011 بتنفيذ القانون 14.07 المغير والمتمم بمقتضاه الظهير الشريف الصادر في 9 رمضان 1331 الموافق 12 غشت المتعلق بالتحفيز العقاري).

2 - يقصد بالنموذج التصريح الخاص بالأرباح العقارية.

وإذا كان العقار في اسم مجموعة من الشركاء على وجه الشياخ، يتم الإدلاء بالإقرار كل حسب نصيبه في العقار المتخلى عنه، كما يجب إرفاق التصريح بالضريبة على الأرباح العقارية بمجموعة من المرفقات، كعقد الشراء والبيع ووثائق النفقات المثبتة التي اعتمد عليها الملزم لحساب الربح أو الخسارة الناتجة عن العمل كفواتير البناء أو الصيانة.²

وقد أثرت بعض القضايا من طرف الإدارة الجبائية، حول إستخلاص نفقات الإستثمار والتجهيزات المنصبة على العقار موضوع التفويت من الثمن وعدم إحتسابها في ضريبة الأرباح العقارية من عدمه إلى أن تصدى لها القضاء الإداري بعدم إحتسابها في الأساس الضريبي في تحديد الربح العقاري.

جاء في حكم صدر في أحد القضايا المرتبطة بالموضوع:

"...إن الإستثمارات ونفقات التجهيزات يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار في حساب الرسوم المفروضة عليها الضريبة على الأرباح العقارية... نعم ثبوت قيام الطاعن

1- ولهذه المعطيات أهمية بالغة في تحديد الربح العقاري، فثمن الشراء هو الأساس في احتساب الضريبة وتاريخ الثمن بطبيعة الحال هو تاريخ العقد. فإذا كان العقد موثقاً في فترة سابقة من الزمن على الفترة التي يتم فيها احتساب الضريبة على الأرباح العقارية فإن الثمن يحدد على أساس فترة احتسابها وذلك راجع لارتفاع المستمر لقيمة العقار.

كما يتم احتساب نفقات التسجيل والتحفيز التي يتم استخلاصها بنسبة 3 % من ثمن التفويت بالنسبة لإدارة الضرائب (مصلحة التسجيل والتنمين) و1% من ثمن التفويت بالنسبة لواجبات التقييد بالمحافظة العقارية أما الواجبات المستخلصة من وثائق ورسوم مسطرة التحفيز فإنها تقوم على أساس التقوم من طرف المحافظ العقاري حسب نوع العقار المراد تحفيظه وموقعه ومساحته ثم النسبة التي تحددها إدارة المحافظة العقارية وهي 0,5%.

2- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص: 348.

بتجهيزات وبنائات فوق العقار موضوع التضريب وجوب أخذها بعين الإعتبار في حساب أسس الضريبة على الأرباح العقارية... نعم"¹.

ولعل العلة القانونية من خصم نفقات التجهيزات والبنائات ونفقات الإستثمار أنها ساهمت لا محالة في الرفع من القيمة المادية للعقار، مقارنة مع الوضع الذي كان عليه قبل تحسينه.

ولبيان طريقة احتساب الضريبة على الأرباح العقارية وتقريبها من الأذهان، نضرب المثال التالي:

في سنة 2010 اشترى السيد محمد شقة أو دارا للسكنى بثمن مائتي ألف درهم (200.000,00 درهم)، ثم بعد مرور سبع سنوات أي في سنة 2017، قام ببيعها للسيد علي بثمن قدره أربعمئة ألف درهم (400.000,00 درهم).

فإن ثمن التملك الذي هو 200.000,00 درهم يضرب في معامل 15%² المحددة قانونا فيؤول إلى نتيجة تساوي ثلاثون ألف درهم (30.000,00 درهم) مضافة إلى ثمن التملك تساوي 230.000,00 درهم.

وبعد ذلك يتم خصم هذا العدد المحصل عليه من ثمن التفويت أي 230.000,00 - 400.000,00 = 170.000,00 درهم. فيتم ضرب هذا الأخير في معامل 20%³ أي

1- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف رقم 2007/1379 ق.ش حكم رقم 1425 بتاريخ 2008/10/13، غ.م.
2- معامل 15% المحدد في المادة 65 من المدونة العامة للضرائب وهو القيمة الجزافية لمصاريف التملك والتي لا يمكن للمفوت في كل الأحوال أن ينفق على العقار أكثر منه، لأن المشرع وضع هذه النسبة كأعلى تقدير في حالة عدم وجود الاثبات المألدي القانوني.
3- معامل 20% هو نسبة الضريبة التي على أساسها يتم احتساب الضريبة على الأرباح العقارية كحد أقصى.

20% x 170.000,00 درهم = 34.000,00 درهم. ويتم ضرب ثمن الشراء الذي اشترى به في معامل 3%¹ أي 3x400.000,00=12.000,00 درهم.

وعليه، فإن الإدارة الجبائية تقوم بإستخلاص المبلغ الأكبر المحصل عليه من العملية وهو 34.000,00 درهم بدلا من 12.000,00 درهم.

والجدير بالذكر، أن وزارة المالية تضع رهن إشارة الإدارة الجبائية عوامل محددة يتم نشرها بالجريدة الرسمية، وعلى أساسها يتم ضرب ثمن التملك في المعامل المحدد حسب السنوات.

ولتوضيح المسألة نعطي المثال التالي:

إذا اشترى عمر عقارا قدره 200.000,00 درهم في سنة 2010 مثلا، فإن هذا الثمن يضرب في معامل 1,113 كما هي محددة في الجريدة الرسمية من طرف وزارة المالية².

أي $200.000,00 \times 1,113 = 222.600,00$ درهم، ثم بعدئذ يتم إتباع طريقة الحساب المشار إليها أعلاه³.

1- معامل 3% هو نسبة الضريبة التي على أساسها يتم احتساب الضريبة على الأرباح العقارية في الحالة التي لم يحقق من خلالها المفوت أرباحا من بيع عقاره كحد أدنى، ومعنى آخر، فإن الضريبة المذكورة يتم إستخلاصها سواء تحقق الربح أو لم يتحقق مما يؤكد إشكالية الموضوع.

2- هذا المعامل الذي هو 1,113 يتم تحديده وفقا للطابع المعيشي الذي يتغير بتغير الأوضاع الاقتصادية ومن ثم يضرب مبلغ البيع في رقم معامل المعيشة المحدد سلفا المقابل لسنة البيع.

3 - لاننسى هنا أن مصاريف التملك في حدود 15 □ من ثمن التملك تخضع هي أيضا للتجيين بنفس المعامل الذي خضع له ثمن التملك، بالإضافة إلى الفوائد البنكية هي كذلك تخضع لنفس المعامل والمثبت قانونا أن القرض البنكي للعقار موضوع التضريب.

وإذا كان موضوع التفويت عقد مخرجة أو قسمة أو صدقة أو هبة غير المعفية من الضريبة على الأرباح العقارية أو تفويت حصة عينية للمساهمة في شركة، فإن الضريبة تحسب على أساس التقييم المحدد في عقد التفويت، وبنفس الكيفية المتبعة في حالة البيع. وبطبيعة الحال، فإن الثمن المحصل عليه في النهاية الذي على أساسه يتم إستخلاص ضريبة الأرباح العقارية تخضع منه مصاريف الإستثمار المثبتة والنفقات التي تم صرفها على العقار موضوع الضريبة، والفوائد التي تم جنيها من طرف المؤسسات الإئتمانية عند منح قرض بغرض صرفه في العقار وتحسين وضعه وقيمه المادية بشرط الإدلاء بالوصلات والمستندات من طرف المؤسسة البنكية التي تثبت ذلك كما أسلفنا سابقا. وإذا بدا للإدارة الجبائية أن ثمن التفويت غير صحيح أو غير مطابق مع القيمة الإيجارية للعقار، كما سبق الذكر، فإنها تكون مجبرة في شخص المفتش المكلف بالمراقبة قانونا بإتباع مسطرة التصحيح وفق مقتضيات المادة 224 من م.ع.ض.

الفقرة الثانية: تصحيح ثمن التفويت.

يعتبر ثمن التفويت المضمن بالعقد الناقل للملكية، الأساس الذي يعتمد عليه في إحتساب الضريبة على الأرباح العقارية. لكن أحيانا لا يكون هذا الثمن يتوافق مع القيمة التجارية للعقار موضوع الضريبة في تاريخ تفويته، الأمر الذي خول فيه المشرع الجبائي لمديرية الضرائب عن طريق مكتب مراقبة التفويطات العقارية التابعة لها، أن تحرك مسطرة تصحيح الثمن المعبر عنه في عقد التفويت أو في تصريح الملزم بالضريبة المشار إليها.

بالرجوع إلى الفقرة الثانية من البند الأول من المادة 65 من م.ع.ض نقراً ما يلي: "... وبيّش تصحيح الثمن المعبر عنه في عقد البيع أو في إقرار الخاضع للضريبة إذا ظهر أن هذا الثمن غير مطابق لقيمة الملك التجارية في تاريخ البيع وذلك وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 224 أدناه.

في حالة تفويت عقار أو حق عيني عقاري، سبق للإدارة أن قامت بتصحيح ثمن تملكه أو ثمن تكلفته في حالة تسليم الشخص العقار لنفسه إما فيما يتعلق بالتسجيل، وإما فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، فإن ثمن التملك الواجب اعتباره هو الثمن الذي تم تصحيحه من لدن الإدارة والذي على أساسه دفع الخاضع للضريبة الواجبات المستحقة".

كما تنص المادة 217 من م.ع.ض على أنه يمكن أن تكون الأثمان أو الإقرارات التقديرية المعبر عنها في العقود والإتفاقات موضوع تصحيح من طرف مفتش الضرائب المكلف بالتسجيل، إذا تبين أنها لا تطابق القيمة التجارية للأملك المتعلقة بها في تاريخ إبرام العقد أو الإتفاق، يباشر التصحيح المذكور وفقاً للمسطرة المنصوص عليها في المادة 220 أدناه".

أما عن الإقرار بالأرباح العقارية، فإن المشرع بين مسطرته في المادة 83 من م.ع.ض المعدلة بمقتضى أحكام البند الأول من المادة 8 من قانون المالية 2008 التي من خلالها يجب على الملاك أو أصحاب حق الانتفاع والخاضعين للضريبة أن يسلموا مقابل

وصل في نفس الوقت إن اقتضى الحال، مع دفع الضريبة المنصوص عليها في المادة 173 من نفس المدونة إقراراً إلى قابض إدارة الضرائب خلال ثلاثين يوماً الموالية لتاريخ التقويت.¹

وإذا تعلقت الضريبة بعمليات نزع الملكية كما سبق الذكر، فإن الإقرار من طرف الملزم يجب أن يدلي به خلال الثلاثين يوماً الموالية لتاريخ قبض التعويض عن نزع الملكية.

ويحرر الإقرار في البوابة الإلكترونية للإدارة على المنصة الإلكترونية (simpl)، ويجب أن يكون مشفوعاً بجميع الأوراق المثبتة المتعلقة بمصاريف التملك ونفقات الإستمارة كما سبق الذكر.

وإذا كان موضوع الضريبة على الأرباح العقارية، يرتبط بالشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري كما هي محددة في المادة 61 من م.ع.ض. يجب عليها تحت طائلة الغرامات المنصوص عليها في المادة 199 من نفس المدونة أن تضيف إلى الإقرار بحصيلتها الخاضعة للضريبة المنصوص عليها في البند الأول من المادة 20 من م.ع.ض.

1- المشرع الجبائي أحياناً يستعمل مصطلح الإقرار وأحياناً أخرى يستعمل مصطلح التصريح، وكلا المصطلحين يدلان على معنى واحد هدفه أداء الضريبة.

القائمة الاسمية لجميع ملاك أسهمها، أو حصص المشاركة فيها عند إختتام كل سنة محاسبية.¹

والجدير بالذكر، أن إجراء تصحيح الثمن من المستجدات المسطرية التي جاء بها المشرع بمقتضى المادة 12 من قانون المالية الإنتقالي عن الفترة الممتدة من فاتح يناير إلى غاية 30 يونيو 1996، والتي عدلت وتمت أحكام المسطرة السابقة المنصوص عليها في الفصل 5 من قانون المالية لسنة 1978 التي بموجبها تم إدخال تعديلات على مستوى شروط وكيفية ممارسة مسطرة تصحيح الثمن في الضريبة على الأرباح العقارية أهمها:

◀ إحداث لجنة جديدة سميت باللجنة الإستشارية التي يعرض عليها أمر تصحيح

الثمن؛

◀ نقل إختصاص النظر في النزاعات المتعلقة بتصحيح الثمن من اللجان المحلية

لفرض الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية إلى اللجان

التقييمية بدرجتها المحلية والوطنية علما أن هذه اللجان كانت تختص فقط في

النزاعات المرتبطة برسوم التسجيل.²

وفي حالة ما إذا اضطر محصل التسجيل بعد الإطلاع على إقرار الملمزم بالضريبة

على الأرباح العقارية إلى تقدير ثمن التملك، أو نفقات الإستثمار غير المثبتة، أو هما معا،

1- يلاحظ أن المشرع في كثير من المواد الضريبية يسنها بصيغة الوجوب مما يفضي إلى نتيجة قانونية مفادها أن القواعد الضريبية هي قواعد أمر متعلقة بالنظام العام.

2- عبد القادر تيعلاقي: "الوجيز في النزاعات الضريبية"، مرجع سابق، ص: 88.

أو تقدير القيمة التجارية للعقار المفوت، تعين عرض الأمر على نظر اللجنة الإدارية الإستشارية المتكونة من ثلاثة أعضاء وهم:

1. نائب المدير الجهوي للضرائب أو ممثله؛

2. ممثل الإدارة المحلية أو الجهوية المكلفة بالإسكان أو الفلاحة تبعا لطبيعة

الأملك المفوتة؛

3. محصل التسجيل أو ممثله.

وتقوم اللجنة الإستشارية بإبداء رأيها حول الأساس المعتمد في تحديد الضريبة على الأرباح العقارية بعد الإستماع إن اقتضى الحال ذلك، إلى الملزم بالضريبة التي تستدعيه لإبداء ملاحظاته.

إلا أن هذه اللجنة الإستشارية تم إلغاء العمل بها بمقتضى قانون المالية لسنة 2004 وإن كان بعض المهتمين إنتقد هذا الإلغاء نظرا لما كانت تقوم به اللجنة المذكورة من مهام في حل العديد من النزاعات بكيفية رضائية، وتخفيض الضغط على اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية.¹

1- محمد قصري: "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي"، مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة 2011، ص: 43-44.

الفرع الثاني: المسطرة التواجهية للأرباح العقارية

يتم تصحيح الأساس الضريبي وفق مسطرة تسمى المسطرة التواجهية، حيث يعرض كل طرف، الإدارة من جهة والملزم من جهة أخرى، موقفه وملاحظاته بغية التوصل إلى إتفاق حول الأساس الضريبي الجديد.¹

وترتكز قاعدة المسطرة التواجهية على مبدأ حق الدفاع المخول للملزم، والذي يتجسد في إمكانية مناقشته للتصحيحات المزمع القيام بها من طرف المفتش المكلف من طرف إدارة الضرائب، أي إقامة حوار كتابي بين طرفي العلاقة في هذه المسطرة حول الإغفالات والمخالفات وأوجه النقص التي تم إكتشافها في إقرارات الخاضع للضريبة²، وتلتزم الإدارة الضريبية بمباشرة هذه المسطرة في إطار ما خوله القانون للملزم من ضمانات والمتمثلة في حق الدفاع عن مصالحه بالإدلاء بحججه، قصد تحقيق توازن بين الحقوق المالية للأفراد والحقوق المالية للدولة.³

1 - عبد الغني خالد: "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، م س، ص 151.
2- د. عبد القادر تيعلاقي: "التزاع الضريبي في التشريع المغربي" م س، ص 76
3 - حكم صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، ملف عدد 9/12/259، حكم عدد 22، بتاريخ 2013/01/08، غير منشور القاعدة: "ثبوت خرق الإدارة الجبائية لمسطرة التصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية، بعد إطلاعها على إقرار الخاضع للضريبة، وذلك بعدم تبليغها إلى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين يوما لمالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور ... إلغاء الفرض الضريبي لعدم مشروعيته ... نعم".
حكم صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بأكادير، قسم القضاء الشامل، عدد 2013/085، بتاريخ 2013/02/12، ملف عدد 2012/0709 ش، غير منشور.
حكم صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، قسم القضاء الشامل، عدد 764، بتاريخ 2012/11/13، ملف عدد 2012/074، غير منشور.

ويجب على الملاك أو أصحاب الانتفاع والخاضعين للضريبة، إذا تعلق الأمر بتفويت الممتلكات العقارية أو الحقوق العقارية أو الحقوق العينية المرتبطة بها، أن يسلموا مقابل وصل وفي نفس الوقت، إن إقتضى الحال، مع دفع الضريبة بطريقة تلقائية إقراراً إلى القبضة الإدارية الجبائية خلال الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ التفويت.

غير أن الإقرار المنصوص عليه أعلاه، يجب ألا يدلي به، إذا تعلق الأمر بنزع ملكية لأجل المنفعة العامة، إلا خلال الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ قبض التعويض عن نزع الملكية.

والجدير بالذكر، أن ثمن التفويت الذي قبل به المشتري، لا يعتبر حجة في مواجهة البائع العرضي الذي يخضع وحده للضريبة المفروضة على الأرباح العقارية، خلافاً للقواعد المستقرة في جميع الأنظمة الضريبية التي تعتمد على التصريح، حيث تعتبر أن الوعاء المصرح به من قبل الخاضع للضريبة يحوز قرينة الصدق إلى أن تثبت الإدارة ما يخالف ذلك، وأن ما يقبل به الغير سواء في شكل تصريح أو صلح، ليس له أية حجة في مواجهة الخاضع للضريبة.¹

وهو ما أكدته محكمة النقض بقرارها الآتي²:

1- محمد بيصة: "حجية الصلح في مواجهة الغير، تأملات في ثمن التفويت في ضوء البند 1 من المادة 65 من مشروع المدونة العامة للضرائب"، مجلة المحاكم المغربية، ع106، يناير-فبراير 2007، ص: 71-72.

2 - قرار محكمة النقض عدد 2/968، بتاريخ 2014/10/02، ملف عدد 2013/2/4/2821، ق. غ. م.

" حيث يعيب الطالب القرار المطعون فيه بخرق القواعد المسطرية وعدم ارتكازه على أساس وفساد التعليل، ذلك أن المحكمة مصدرته ارتأت أن قبول المشتري لإعادة تقويم الثمن من طرف إدارة التسجيل حجة على أن البائع أخفي الثمن الصحيح وانه من النفويت الحقيقي الواجب اعتماده كأساس لاحتساب الضريبة على الربح العقاري وهو ما ينطوي على سوء قراءة لنص المادة 65 من المدونة العامة للضرائب، وان ما تجربته ادارة الضريبة من تصحيحات لاثمنة الاقتناء لا يمكن أن ينهض حجة على انه أخفي الثمن الصحيح، وانه طبقا للفصل 228 من قانون الالتزامات والعقود فان الالتزامات لا تلزم إلا ما كان طرفا في العقد .

حيث صح ما عابه الطاعن على القرار المطعون فيه، ذلك أن المحكمة مصدرته اعتبرت أن ما تمسكت به إدارة الضرائب من أن إدارة التسجيل قد تصالحت مع المشتري بشأن إعادة تصحيح ثمن البيع وتحديده في مبلغ 185 درهم كقيمة للمتر المربع هو ثمن النفويت الحقيقي الواجب اعتماده كأساس لاحتساب الضريبة على الربح العقاري طبقا المادة 65 من المدونة العامة للضرائب دون تناقض ما إذا كان ما أداه الطرف المشتري هو اعترافا منه بالقيمة التي تم بها البيع أم لا لاستنتاج ما أن كان الأمر يتعلق باعتراف يلزم الطالب أم أنه ليس كذلك وبالتالي فهو لا يلزم إلا الإدارة والمشتري، مما حرم محكمة النقض من بسط رقابتها على قرارها الذي جاء غير مرتكز على أساس عرضة للنقض .

إذا لاحظ مفتش الضرائب بعد إطلاع على إقرار الخاضع للضريبة، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الإستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المبيعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة، إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية حسب الطريقة التي يراها مناسبة، رسالة أولى يعلن من خلالها المفتش عن الدخول في حوار مع المعني

بالأمر عبر مسطرة تواجيهية خاصة بالتصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية¹.

فهذه المسطرة تتجسد من خلال الرسالة الأولى لتصحيح الأساس الضريبي، ثم الرسالة الثانية لتصحيح الأساس الضريبي.

الفقرة الأولى: الرسالة الأولى

تأتي الرسالة الأولى لتصحيح الأساس الضريبي عقب إنتهاء عملية المراقبة الجبائية وتوصل مفتش الضرائب بما يستوجب تصحيح الأساس الضريبي.

1 - المادة 224 من م.ع.ض، التصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية " إذا لاحظ مفتش الضرائب، فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الإطلاع على إقرار الخاضع لضريبة المنصوص عليه في المادة 83، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المبيعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219، الأساس الجديد وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين (90) يوما الموالية لتاريخ أيداع الإقرار المذكور. إذا أبدى الخاضع للضريبة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم التبليغ موافقته على أساس فرض الضريبة المبلغ إليه، صدر أمر الاستخلاص من أجل تحصيل الضريبة.

وفي حالة عدم الجوب داخل الأجل المضروب لذلك، تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235. إذا قدمت ملاحظات من قبل الخاضع للضريبة داخل أجل الثلاثين (30) يوما المشار إليه أعلاه ورأى المفتش أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح وجبت متابعة الإجراءات وفقا لأحكام المادة 221 - II أعلاه".

وهذه الرسالة يوجهها المفتش إلى الخاضع للضريبة التي تتعلق بمسطرة التصحيح والمؤطرة قانونا من خلال المادة 224 من م.ع.ض، والذي يشير من خلالها إلى الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها. وهذا كله داخل أجل لا يتجاوز تسعين (90) يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور.

وهذا يعني أن المفتش ملزم بأجل سقوط، يجب عليه ممارسة حق التصحيح المخول للإدارة داخله وإلا سقط حقها في ذلك، دون قطع أو وقف هذا الأجل.

وينبغي الإشارة إلى أن المفتش وحتى تكون أسباب التصحيح مقبولة ولها أساس واقعي أن يعتمد على عناصر معينة، وهي أخذ بعين الاعتبار خصائص الزمان والمكان، خاصة إذا عمد إلى المقارنة بين الحالة التي يريد تصحيح أساسها الضريبي مع حالات أخرى متشابهة، لأن لكل حالة خصوصياتها ومميزاتها.

وقد جاء قرار محكمة النقض¹ مؤكدا لهذا بما يلي " حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بخرق القانون وعدم ارتكازه علي أساسي ذلك أن الإدارة باشرت مع المطلوب المسطرة القانونية وأحاطته بجميع الضمانات المنصوص عليها في المادة 15 من كتاب المساطر الجبائية. وأن رسالة التصحيح الأولى تتضمن أن القيمة المصرح بها لا تطابق القيمة التجارية للعقار المبيع، كما تضمنت الرسالة تفاصيل التصحيح من حيث القيمة التجارية الجديدة المعتمدة وكذا الضريبة التكميلية الواجبة. وأن الإدارة اعتمدت في

1 - قرار محكمة النقض عدد 250، بتاريخ 2012/05/03، ملف عدد 2011/2/4/1021، ق.غ.م

تقديرها على عدة بيوعات كعناصر المقارنة وسبق للطاعنة أن أدلت بها خلال المرحلة الاستثنائية، إلا أن المحكمة لم تعرها أي اهتمام . وأن الفرض الضريبي تم طبقا للمقتضيات القانونية وبناء على معطيات واقعية مما يجعل تعليل القرار المطعون فيه معيبا . وأن مسطرة الفرض بوشرت في ظل أحكام المادة 15 من كتاب المساطر الجبائية والتي لا تنص لا من قريب ولا من بعيد على وجوب عرض القضية على اللجنة المسماة اللجنة الإدارية الاستشارية، وبالتالي يبقى موقف المحكمة بهذا الخصوص غير صائب ولا يستند إلى أساس قانوني سليم. وبما أن الواقعة المنشئة للضريبة موضوع النزاع تعود إلى تاريخ 2006/1/19 فإن اعتماد المحكمة الاستثنائية الإدارية بمراكش على مقتضيات المادة 108 من القانون 17/89 المنظم للضريبة العامة على الدخل والتي كانت تنص على وجوب عرض القضية على اللجنة الإدارية الاستشارية قد تم نسخها بعد دخول كتاب الوعاء والتحصيل وكتاب المساطر الجبائية ابتداء من 2006/1/1 حيز التطبيق، هو اعتماد خاطئ وفيه خرق للقانون مما يجعل قرارها غير معلل وغير مرتكز على أساس .

حيث إنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة 15 من كتاب المساطر الجبائية والتي اعتمدها المحكمة المطعون في قرارها يتبين أن المفتش المحقق يتوجب عليه إذا لاحظ فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الاطلاع على إقرار الخاضع للضريبة ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو القيمة التجارية للأموال المباعة وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وكذا بيان أسباب ومبلغ التصحيحات

المزمع القيام بها، وهو ما يعني وجوب تضمين تلك الرسالة بالأساس الجديد وأسباب اعتماده و مبلغ التصحيحات المزمع القيام بها.

ولم يشترط المشرع بالمادة 15 المشار إليها وجوب تفصيل تلك الأسباب وإنما يكفي أن يشير المفتش في تلك الرسالة إلى سبب مبرر لتلك المراجعة، ولما كانت رسالة المفتش الضريبي الأولى الموجهة للمطلوب قد ورد بها أن سبب المراجعة مرده إلى أن الثمن المصرح به لا يتناسب مع القيمة التجارية للعقار المبيع فإنها تعتبر مطابقة لما هو منصوص عليه في المادة 15 من كتاب المساطر الجبائية، وأن المحكمة لما عللت قرارها بأنه ((بالرجوع إلى رسالة التبليغ الأولي المدلى بها رفقة المقال الاستنفاي يتضح أنها لا تتضمن ما انتهت إليه اللجنة الإدارية الإستشارية على إثر مراقبة إقرار الملزم واكتفت الإدارة المستأنفة بتحديد الأساس الجديد المصحح دون بيان الأسباب المعتمدة فيصلب رسالتها، وأن البيانات والمعطيات الواردة بالرسالة الأولى المتمسك بها لا تعتبر في حد ذاتها كاشفة للدواعي والأسباب المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية في التصحيح المذكور، والتي نفي بالغرض المقصود من المادة 15 المشار إليها أعلاه)) فإنها تكون قد خالفت مقتضيات المادة 15 المذكورة من جهة لاعتبارها ضرورة تضمين الرسالة الأولى التصحيح الضريبي رأي اللجنة الإدارية الاستشارية والحال أن هذه اللجنة لم يعد لها وجود منذ 2006/1/1 تاريخ دخول قانون المالية لسنة 2006 حيز التطبيق ومن جهة

أخرى لاعتبارها أن تلك الرسالة غير متضمنة لأسباب التصحيح ومبالغه والحال أنها متضمنة لذلك حسبما أشير إليها علاه وعرضت قرارها النقض.

البند الاول: شرعية الرسالة الأولى لتصحيح الأساس الضريبي

أولاً: الشكل القانوني للرسالة

♦ وثيقة رسمية: إن بحث قانونية الرسالة الأولى لتصحيح أسس الضريبة على ضوء

القواعد التي تحكم المسطرة الجبائية، يحتم أن يتم بحثها في الشكل الذي تتطلبه

المصلحة لتفادي كل ما من شأنه أن يضر بحقوق أحد الطرفين¹.

والقرار الإداري يجب أن يكون قانونياً في شكله لكي يصبح نافذاً، ويمكن حصر

شروط قانونية الشكل في²:

✓ و جوب تبليغ القرار كتابة.

✓ صدور القرار عن سلطة مختصة.

✓ وجوب توقيع القرار.

♦ الجهة المختصة: تصدر الرسالة الأولى للتصحيح عن مديرية الضرائب، في

شخص مصلحة المراقبة (المفتش المكلف)، تبين فيها مصدر الرسالة أي عنوان

1 - عزيزة هنداز: "المساطر الجبائية بين القانون و التطبيق"، م س ، ص 87.

2 - نفس المرجع أعلاه ، ص 88.

المصلحة للرجوع إليها، ثم الإشارة الى مسطرة التصحيح المتبعة ومبرزة أن

الضريبية هي ضريبة الارباح العقارية من خلال المادة 224 من م. ع. ض.

◆ توقيع الرسالة والأهلية القانونية: يجب أن يتم توقيع رسالة التصحيح من طرف

مأمور الضرائب المحلف والذي يتوفر على الأقل رتبة مفتش مساعد ومعتمد للقيام

بمراقبة الضرائب، كما تنص عليه المادة 210 من م ع ض.

والتخصيص بالرتبة وبصفة محلف ومعتمد للقيام بمراقبة الضرائب هو ضمانته لأهلية

موقع الرسالة لأن عدم أهلية الموقع موجب لإلغاء المسطرة كلها ما دامت تعتبر قرارا

إداريا، وكما لا يخفى على أصحاب الإختصاص، فإن توقيع أي قرار من طرف سلطة لا

تتوفر مسبقا على الأهلية القانونية يعتبر قرارا لاغيا. وفي نفس الوقت تعتبر الأهلية

القانونية ضمانته لحماية حقوق الملزم حتي يتمكن من حق الدفاع عن نفسه¹.

◆ تبليغ الرسالة الأولى: يتم تبليغ الرسالة الأولى إلى الملزم بالعنوان المحدد من قبله

في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان

العقار موضوع التضريب، إما برسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم، أو

بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، أو أعوان كتابة الضبط أو

الأعوان القضائيين أو بالطريقة الادارية، وذلك وفق أحكام التبليغ المتضمنة بالمادة

219 من م ع ض.

1 - عزيزة هنداز: " المساطر الجبائية بين القانون و التطبيق"، م س ، ص 88.

ثانيا: ضمون الرسالة الأولى

يتوجب على مفتش الضرائب أن يضمن الرسالة الأولى للتصحيح المعلومات التالية¹:

• أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته.

• تفاصيل مبلغ التصحيح.

ولتعريف المقصود بأسباب التصحيح، لم يعرفه المشرع المغربي، وحسب قرار صادر عن مجلس الدولة الفرنسي، الذي عرف أسباب التصحيح بأنها "جميع العناصر التي يجب أن تشملها رسالة التصحيح والتي تساعد المكلف في إبداء رأيه والدخول مع الإدارة في مسطرة تواجيهية بصفة مشروعة وقانونية، واعتبرها شرطا أساسيا بالنسبة للخاضع للضريبة"².

وبالنسبة للقانون المغربي، بمقتضى المادتين 224 و 221 من م ع ض، فإن إدارة الضرائب مجبرة بقوة القانون على تعليل التصحيحات المزمع القيام بها، سواء تعلق الأمر بمسألة قانونية أو واقعية، وكذا تحديد طبيعة المسطرة المتبعة التي تتعلق بالمسطرة المنظمة بالمادة 224 من م. ع. ض. ثم المسطرة المستعجلة للتصحيح. من ثم، فإن الرسالة الأولى للتصحيح يتعين أن تشمل:

1 - نفس المرجع أعلاه ، ص 90.

2 - P . Fernoux , « l'audit de la procédure de redressement » , Ed. EFE- 1996, p. 67.

• تعليل مسطرة التصحيح المعتمدة لوضع المكلف في الصورة الكاملة للشكل المطروح.

• تعليل كل تصحيح وارد في الرسالة الموجهة للمكلف، حتى يتبين حقيقة الأمر بكل سهولة ويتمكن من إبداء رأيه وملاحظاته بشأن التصحيحات المزمع القيام بها لكي يعبر عنها إما بالقبول أو بالرفض.

هذا ما جاء به قرار محكمة النقض¹ الصادر عنها " حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه بخرق المادة 108 من القانون 89-17 والمادة 55 من المسطرة المدنية وانعدام الاساس القانوني وسوء التعليل الموازي لانعدامه، ذلك أن محكمة الاستئناف اعتبرت بأن ما تمسك به بشأن عدم تضمين المفتش في الرسالة الأولى أسباب التعديلات التي ينوي إدخالها على أساس فرض الضريبة لم يسبق أن أثارها خلال المرحلة الابتدائية وأنها تشكل طلبا جديدا في حين أنه تمسك بها في المرحلة الابتدائية في الصفحة الرابعة من المذكرة المدلى بها في جلسة 2007/10/02 وأن في ذلك دليل على عدم تفحص المحكمة لوثائق ملف النازلة بما فيه الكفاية فخالفت القانون وخرقت حقوق الدفاع وأساءت التعليل وعرضت قرارها للنقض.

حيث صح ما نعه الطاعن على القرار المطعون فيه، ذلك أنه من جهة سبق له أن أثار في المرحلة الابتدائية عدم تضمين المفتش أسباب تعديل أساس فرض الضريبة في الرسالة

1 - قرار محكمة النقض، عدد 619، بتاريخ 2012/08/23، ملف عدد 190-4-1-2011، ق. غ. م.

الأولى ومن جهة أخرى فإن ذلك لا يعدو أن يكون مجرد دفاع عن الطلب الأصلي وهو الطعن في الفرض الضريبي التكميلي وأن محكمة الاستئناف عندما قضت بغير ذلك أساءت تطبيق الفصل 143 من قانون المسطرة المدنية ولم تعلق قرارها تعليلاً كافياً وعرضته للنقض".

كما جاء قرار آخر صادر عن نفس المحكمة بمايلي:

حيث تنعي الطاعنة على القرار المطعون فيه خرق القانون وعدم الارتكاز على أساس قانوني ذلك أنه اعتبر بأن الرسالة التبليغية بخصوص الأساس الجديد المعتمد في احتساب الضريبة التكميلية لم تتضمن الأسباب الداعية إلى التصحيح مما تكون معه خارقة للمادة 224 من مدونة الضرائب، في حين أن رسالة التصحيح الأولى تتضمن ان القيمة التجارية المصرح بها لا تطابق القيمة التجارية للعقار المبيع، كما تضمنت تفاصيل التصحيح من حيث القيمة التجارية الجديدة المعتمدة وكذلك الضريبة التكميلية الواجبة بالاعتماد على بيوع تمت كعناصر للمقارنة علماً بأن المشرع لم يحدد شكلاً معيناً في تعليق رسالة التصحيح وأن ما قامت به الإدارة أسس على معطيات واقعية منحت المطلوبين جميع الضمانات المخولة لهم مما جعل القرار عرضة للنقض.

حيث استندت المحكمة مصدرية القرار المطعون فيه في تتأييد الحكم المستئناف القاضي بإبطال الضريبة التكميلية إلى أن (الرسالة التبليغية بخصوص الأساس الجديد المعتمد في احتساب الضريبة التكميلية لم تبين الأسباب الداعية إلى تصحيح الأساس الجديد مما تكون

معه خارقة للمادة 224 من المدونة العامة للضرائب) متبينة بذلك علة الحكم المستأنف، في حين أن الحكم المذكور اعتمد في القول بما ذكر عدم إدلاء مدير الضرائب بما يثبت أن المفتش المحقق قام بتضمين الرسالة التي وجهها في إطار المادة 224 المشار إليها أسباب التصحيحات المزمع قيامها، والحال أن الطالبة قد أدلت في مرحلة الاستئناف بمذكرة تعقيب في 2010/11/30 مرفقة بالرسائل التبليغية وأنه في غطار الأثر الناشر للاستئناف كان على المحكمة أن تمحص تلك الرسائل للقول بتضمنها لأسباب التصحيحات المزمع القيام بها من عدمه ولما لم تفعل فإن قرارها يكون غير مرتكز على أساس عرضة للنقض¹.

وهذا ما أكدته محكمة النقض بقرارها الصادر عنها من خلال " حيث بالرجوع الى مقتضيات المادة 15 من كتاب المساطر الجبائية والتي اعتمدها المحكمة المطعون في قرارها يتبين أن المفتش المحقق يتوجب عليه إذا لاحظ فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الاطلاع على إقرار الخاضع للضريبة ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو القيمة التجارية للأموال المبيعة وجب عليه أن يبلغ ألى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وكذلك بيان أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها، وهو ما يعني وجوب تضمين تلك الرسالة بالاساس الجديد وأسباب إعتماده ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها. ولم يشترط المشرع بالمادة 15 المشار إليها وجوب تفصيل تلك

1 - قرار محكمة النقض، عدد 250، بتاريخ 2012/05/03، ملف عدد 2011/2/4/1021، ق. غ. م.

الاسباب وإنما أن يشير المفتش في تلك الرسالة إلى سبب مبرر لتلك المراجعة. ولما كانت رسالة المفتش الضريبي الأولى الموجهة للمطلوب قد ورد بها أن سبب المراجعة مرده إلى أن الثمن المصرح به لا يتناسب مع القيمة التجارية للعقار المبيع فإنها تعتبر مطابقة لما هو منصوص عليه في المادة 15 من كتاب المساطر الجبائية، وأن المحكمة عللت قرارها بأنه ((بالرجوع إلى رسالة التبليغ الأولى المدلى بها رفقة المقال الاستئنافي يتضح أنها لا تتضمن ما إنتهت إليه اللجنة الادارية الاستشارية على إثر مراقبة إقرار الملزم واكتفت الادارة المستأنفة بتحديد الأساس الجديد المصحح دون بيان الأسباب المعتمدة في صلب رسالتها، وأن البيانات والمعطيات الواردة بالرسالة الاولى المتمسك بها لا تعتبر في حد ذاتها كاشفة للدواعي والاسباب المعتمدة من طرف الادارة الضريبية في التصحيح المذكور. والتي تفي بالغرض المقصود من المادة 15 المشار إليها أعلاه)) فإنها تكون قد خالفت مقتضيات المادة 15 المذكورة من جهة لاعتبارها ضرورة تضمين الرسالة الاولى للتصحيح الضريبي رأي اللجنة الادارية الاستشارية والحلا أن هذه اللجنة لم يعد لها وجود منذ 2006/01/01 تاريخ دخول قانون المالية لسنة 2006 حيز التطبيق ومن جهة أخرى لاعتبارها أن تلك الرسالة غير متضمنة لأسباب التصحيح ومبالغه والحال أنها متضمنة لذلك حسبما أشير إليه أعلاه وعرضت قرارها للنقض"¹.

1 - قرار محكمة النقض، عدد 279، بتاريخ 2012/05/24، ملف عدد 2011/2/4/939، ق. غ. م.

من خلال إستقرائنا لهذا القرار نستسقي أنه يكفي بأن يشير المفتش إلى كون الثمن المصرح به لا يتناسب مع القيمة التجارية للعقار برسالته التبليغية الاولى لاعتباره سببا مبررا للمراجعة طبقا للمادة 224 من م ع ض.

البند الثاني: آثار تبليغ الرسالة الأولى للتصحيح

ينتج عن تبليغ الرسالة الأولى للتصحيح:

- قطع أجل التقادم.
- فتح أجل ثلاثين يوما للجواب.
- تحديد سقف مبلغ التصحيح الذي يزعم المفتش القيام به.

أولا: قطع أجل التقادم

التقادم من بين الأسباب المؤدية لإنقضاء الإلتزام دون الوفاء به، ويعتبر التقادم الجبائي بالنسبة للخاضع للضريبة وسيلة لإنقضاء الإلتزام من أداء دين قد يحصل منذ قيامه بنشاط خاضع للضريبة. وهو بالنسبة للإدارة الجبائية سبب لإنقضاء المطالبة بالحقوق المتعلقة بالذمة المالية للملزم بعد مرور مدة معينة حددها المشرع المغربي في تسعين (90) يوما من تاريخ وضع الاقرار لضريبة الارباح العقارية لدى قباضة الإدارة الجبائية.

والغاية من التقادم هو توفير الإستقرار في المجتمع وإشاعة الإطمئنان والثقة بين أفراده لإعتبارات مستمدة من قرينة براءة الذمة لمصلحة المدين، وأن الدائن المهمل يجب

أن يتحمل وزر إهماله. إلا أنه قد تطرأ أثناء سير التقادم عقبات تعترض سبيله، فتزِيل كل أثر سابق له وتكون سببا لقطعه.

وأَسباب القطع تقضي على المدة السابقة وتجعلها كأن لم تكن، بحيث إذا ما بدأ سريان تقادم جديد بعد انقطاعه، وجب أن يستمر المدة الكاملة لترتيب آثاره¹.

وإذا كان التقادم سببا لإنقضاء الالتزام فإن المشرع حدد أجلا قانونيا يتحتم على الإدارة الضريبية إحترامه خلال مسطرة تصحيح الأساس الضريبي تحت طائلة سقوط هذا الحق، لذلك يمكن للإدارة أن تباشر تصحيح أوجه النقصان والاختفاء والإغفالات الملاحظة في تحديد أسس أو حساب فرض الضريبة الى غاية 31 دجنبر من السنة الرابعة التالية لسنة اختتام السنة التي حصل فيها الخاضع للضريبة على الدخل المفروض عليه الضريبة². بمعنى أن الإدارة ملزمة بتبليغ الرسالة الأولى للتصحيح قبل انقضاء تسعين (90) يوما من تاريخ وضع الاقرار لضريبة الارباح العقارية لدى قباضة الإدارة الجبائية.

ثانيا: تحديد سقف التصحيحات

إن التصحيحات الناتجة عن عملية المراقبة والخاضعة للمسطرة التواجهية والتي من خلالها تحدد أسس الضريبة، والتي لا يمكن للإدارة أن ترفع مقدار الأسس الواردة في

1 - د. مأمون الكزبري: " قانون الالتزامات و العقود المغربي"، الجزء الاول، ص 547.

2 - راجع بخصوص آجال التقادم أحكام المادة 232 من م ع ض، قانون المالية 2007، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5487،

الرسالة الأولى حتى ولو توفر لديها بعض الإثباتات تفيد بأن جزء من مداخل الملزم لم يحتسب، إما بسبب تقصير من المفتش أو تم إخفاءها من طرف الملزم.

البند الثالث: فتح أجل ثلاثين (30) يوماً للجواب

يجب على المفتش الضريبي، طبقاً لأحكام المادة 224 من م ع ض، أن يدعو الملزم إلى الرد بملاحظاته وحججه داخل أجل ثلاثين (30) يوماً التي تلي توصله بالتبليغ، والتاريخ الذي يحتسب على أساسه هذا الأجل هو تاريخ المضمن بشهادة التسليم أو بوصول مصالح البريد المصاحب للرسالة الأولى للتصحيح.

ويمكن حصر جواب الملزم في الحالات التالية:

- إحترام أجل الجواب، وقبول الملزم بصورة صريحة جميع التصحيحات المضمنة بالرسالة الأولى، وفي هذه الحالة، تنتهي المسطرة التواجهية و تفرض الإدارة الضريبية الواجبات التكميلية للأساس الضريبي والتي لا يمكن للملزم أن يطعن فيها.
- عدم جواب الملزم داخل الأجل القانوني، أو الجواب خارج الأجل، و في هذه الحالة، يتم وضع الواجبات التكميلية موضوع التحصيل ولا يمكن أن ينازع فيها أمام اللجان الضريبية، بل فقط أمام مصلحة المنازعة التابعة للإدارة الضريبية، أي وفق الشروط المنصوص عليها بالمادة 235 من م.ع.ض.

- إحترام أجل الجواب، وعدم قبول جميع التصحيحات أو جزء منها، وفي هذه الحالة، يقوم المفتش بدراسة ملاحظات وحجج الملزم داخل أجل ستين (60) يوما للجواب عليها في رسالة ثانية للتصحيح وفق أحكام المادة 224 II من م ع.ض.

الفقرة الثانية: الرسالة الثانية لتصحيح الأساس الضريبي

تأتي هذه الرسالة في إطار إستمرار الحوار الذي تركز عليه المسطرة التواجهية بين الإدارة والملزم، المؤطرة قانونا من خلال المادة 224 من م.ع.ض، بحيث يتعين على مفتش الضرائب بعد توصله داخل الأجل بجواب الملزم الذي يرفض فيه كل التصحيحات أو جزء منها، أن يقوم بدراسة هذه الملاحظات وحجج الملزم. وإذا رأى - المفتش - أن جميعها أو بعضها لا يستند على أي أساس صحيح، وجب عليه أن يقوم خلال أجل لا يتجاوز ستين (60) يوما من تاريخ توصله بجواب الملزم بتبليغ هذا الأخير رسالة ثانية.

ولقد عالج المشرع المغربي الرسالة الثانية للتصحيح ، من خلال جاء في المادة 221 الفقرة الثانية¹ من م ع ض حيث جاء فيها " إذا قدمت ملاحظات داخل الأجل المضروب و رأى المفتش أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح وجب عليه أن يبلغ المعنيين بالأمر وفق الاجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه داخل أجل لا يتجاوز الستين (60) يوما التالية لتاريخ تسليم جواب المعنيين بالأمر، أسباب

1 - ألزم المشرع، المفتش بسلوك هذه المسطرة في حالة جواب الخاضع للضريبة داخل الأجل المضروب، وذلك من خلال المادة 224 من م.ع.ض.

رفضه الجزئي أو الكلي وكذا أسس فرض الضريبة المعتمدة مع إخبارهم بأن لهم أن يطعنوا في الأسس المذكورة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 225 بعده داخل أجل الثلاثين (30) يوما التالي لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية. يقوم المفتش بفرض الضرائب بإعتبار الأسس المبلغة إلى الخاضع للضريبة في رسالة التبليغ الثانية المذكور".

من خلال قراءة متأنية لهذه المقتضيات القانونية، يتضح أن تبليغ الرسالة الثانية للتصحيح تخضع كذلك لنفس الإجراءات والآجال، التي سلكتها الإدارة بالمسطرة المنظمة من خلال المادة 224 من م.ع.ض، لكن بمسطرة مستعجلة من خلال المادة 221 من نفس المدونة.

البند الأول: شرعية الرسالة الثانية لتصحيح الأساس الضريبي

يجب أن تتوفر في الرسالة الثانية لتصحيح نفس القواعد الشكلية التي سبق دراستها في الرسالة الأولى للتصحيح، و يتم تبليغ هذه الرسالة الى الملزم وفق احكام التبليغ بالمادة 219 من م ع ض.

أولا: أجل تبليغ الرسالة الثانية

في إطار المسطرة التواجهية لتصحيح الأساس الضريبي، يبلغ مفتش الضرائب إلى الملزم رسالة ثانية للتصحيح تتضمن أسباب رفضه الكلي أو الجزئي و أساس فرض الضريبة، داخل أجل لا يتجاوز ستين (60) يوما من تاريخ تسلم المفتش جواب الملزم.

وبالرجوع الى مقتضيات المادتين 224 و 221 من م ع ض والمشار إليهما أعلاه، يتبين أن المشرع نص صراحة على الأجل الذي يتم تبليغ الرسالة الثانية في غضون، كما نص على الجزاء القانوني المترتب عن عدم إحترام ذلك الأجل، حيث نص في المادة 224 (الفقرة VIII) من م ع ض على أن مسطرة التصحيح تكون لاغية: " في حالة عدم تبليغ جواب المفتش على ملاحظات الخاضعين للضريبة داخل الأجل المنصوص عليه في البند II أعلاه. ولا يجوز إثارة حالات البطلان المشار إليها أعلاه من لدن الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة".

من خلال هذه المقتضيات القانونية، يتضح أن الجزاء المترتب عن عدم إحترام أجل تبليغ الرسالة الثانية للتصحيح هو بطلان مسطرة التصحيح - وإن كان المشرع استعمل مصطلح الإلغاء - كما ذهب القضاء الإداري إلى أن عدم إحترام الإدارة لأجل تبليغ الرسالة الثانية يترتب عنه بطلان مسطرة التصحيح¹.

لكن ما هي حدود ذلك البطلان؟

في حالة إخلال الإدارة بالأجل القانوني لتبليغ الرسالة الثانية تكون مسطرة التصحيح باطلة، والبطلان يشمل جميع الإجراءات من أولها إلى الإجراء الذي كان سببا في بطلانها، ما دام أن المشرع نص على بطلان مسطرة التصحيح وليس إجراء تبليغ الرسالة الثانية فقط.

1 - عزيزة هنداز: " المساطر الجبائية بين القانون و التطبيق"، م س ، ص 116.

وبطلان مسطرة التصحيح في هذه الحالة يحرم الإدارة من إعادة الإجراءات، لأن المشرع عندما نص على وجوب تبليغ الرسالة الثانية خلال مدة معينة - وإلا كانت مسطرة التصحيح باطلة - فإننا نكون إزاء مدة إسقاط ينتج عن الإخلال بها أن الإدارة تفقد الحق من إعادة مسطرة التصحيح مرة ثانية.

ثانيا: مضمون الرسالة الثانية للتصحيح

يجب على مفتش الضرائب أن يضمن الرسالة الثانية للتصحيح ضريبة الأرباح العقارية ثلاث بيانات أساسية وفق المادة 221 من م.ع.ض:

- أسباب الرفض.
 - أساس فرض الضريبة.
 - حق الخاضع للطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.
- سواء كان الرفض كليا أو جزئيا، فإن الإدارة تكون ملزمة بالتعليل الذي يجب أن يكون مبنيا على أساس سليم، يجد تبريره إما في القانون ويسمى تعليلا قانونيا، أو تعليل تبرره الوقائع

ويسمى تعليلا واقعيًا، وذلك لدحض الحجج والأدلة المدلى بها من طرف الخاضع¹.

1 - في إطار السعي وراء الشفافية وعقلنة السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، عملت هذه الأخيرة على نشر مرجع الأسعار المعتمدة لاحتساب الواجبات والرسوم، فهي ملزمة للمفتش حين مراجعته للأسعار العقار الخاضع للتضريب، دون الملزم، لكن لهذا الأخير الحق في الرجوع لهذه الاسعار في حالة رغبته لعدم مراجعة إقراره الضريبي

وتعليل الرفض له أهمية قصوى على مستوى إختيار الخاضع بين قبول الأساس المقترح وإنهاء النزاع أو الإستمرار في المنازعة بشأنه بسلوك مسطرة الطعن النهائي لأساس فرض الضريبة الذي يجب إعتماده.

وحتى لا يحرم الخاضع من حقه في الطعن بسبب عدم درايته بأحكام القانون الجبائي، يجب أن تتضمن الرسالة الثانية حقه في الطعن في الأساس المقترح داخل الثلاثين (30) يوما التالي لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة¹.

وهذا ما أكده قرار محكمة النقض² الرامي الى أن تتضمن الرسالة الثانية خلال المرحلة التواجهية دعوة المفتش الملزم الى إداء ملاحظاته وإمكانية عرض ملفه على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة " حيث يعيب المستأنف (الإدارة) فرعيا الحكم المستأنف بمجانبته للصواب، ذلك أنه لم يستجيب الى الدفع بعدم تقيد الإدارة في فرض الضريبة التكميلية والمادة 108 من القانون 89/17 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل ومن

وُطبّق هذه الأسعار المرجعية على كافة عمليات بيع الأملاك العقارية المعدة للسكن، كما أنها توفر للمواطنين نفس مستوى المعلومات الذي تتوفر عليه الإدارة وذلك من أجل تحسين مناخ الثقة، ويتعلق الأمر بأسعار متوسطة معتمدة في احتساب الواجبات والرسوم ولا تعتبر بأي شكل من الأشكال تقييما مباشرا لأي ملك عقاري.

وهي بذلك تشكل خطوة مهمة في عملية تعزيز الضمانات الممنوحة للمواطنين. وسيتم تمييز معطيات هذه المراجع بشكل دوري بناء على تطور السوق العقاري. في هذا الصدد يمكن الرجوع الى الموقع الإلكتروني من أجل معرفة الاسعار المرجعية لكل عقار وحسب كل مدينة علاا اساس كل منطقة معينة: https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI/Referentiels-des-prix-de-I_immobilier

1 - عزيزة هنداز: " المساطر الجبائية بين القانون و التطبيق"، م س ، ص 118.

2 -قرار محكمة النقض، عدد 105، بتاريخ 2008/02/06، ملف عدد 2005/2/4/1314، ق. غ. م.

جملتها عرض النزاع على اللجنة الاستشارية وتبليغ مقررها الى المعني بالامر لدعوته إلى إبداء رأيه حول مقرر اللجنة المذكورة داخل أجل الستين يوما الموالية وأن تذكره بخقه في عرض النزاع على اللجنة المحلية والتمس إلغاء الضريبة التكميلية على الارباح العقارية المفروضة عليه.

حيث صح ما نعه المستأنف فرعيا على الحكم المستأنف: ذلك أن إدارة الضرائب لم تدل بما يفيد تقيدها بمقتضيات المادة 108 المحتج بها وتبليغ المستأنف فرعيا مقرر اللجنة الاستشارية ولا بما يفيد دعوته الى إبداء ملاحظاته وإمكانية الطعن أمام اللجنة المحلية، مما تكون معه مسطرة فرض الضريبة التكميلية على الارباح العقارية مخالفة للمقتضيات المذكورة وبالتالي باطلة وغير منتجة لأي أثر والحكم المستأنف القاضي بغير ذلك مجانباً للصواب وواجب الإلغاء".

البند الثاني: آثار تبليغ الرسالة الثانية للتصحيح

تتجلى آثار تبليغ الرسالة الثانية للتصحيح من خلال جواب أو عدم جواب الملزم عليها داخل أجل الثلاثين (30) يوما التالي لتاريخ تسلم الرسالة وذلك حسب الحاليتين التاليتين:

أولاً: تتمثل في قبول الملزم للتصحيات، هذا القبول قد يكون ضمنيا إذا تخلف الملزم عن الجواب في الآجال القانونية، وقد يكون صريحا بالموافقة الكاملة للملزم في جوابه على ما جاءت به الرسالة الثانية من تصحيحات.

في هذه الحالة يكون قبوله نهاية للمسطرة التواجهية بين الملزم والإدارة، ويتم ربط مبلغ الضرائب التكميلية الناتجة عن الأسس المتضمنة في الرسالة التبليغية الثانية.

ثانياً: تتجسد في تقديم الملزم لجوابه في الأجل القانوني، متضمناً رفضه الصريح الكلي أو الجزئي للتصحیحات المضمنة بالرسالة الثانية، طالبا إحالة ملفه على أنظار اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

وفي هذه الحالة أيضاً، يكون جوابه على الرسالة التبليغية الثانية بمثابة نهاية لمسطرة التقويم في تصحيح الأساس بعد إستنفاد جميع مراحلها في إطارها التواجمي، وتبدأ مرحلة أخرى، هي مرحلة المنازلة أمام هيئات أخرى تبتدئ بإحالة الملف على اللجان الضريبية، وتنتهي باللجوء إلى القضاء الإداري إذا لم يتم الحسم فيه من طرف اللجان.

جاء بقرار صادر عن محكمة النقض¹ " حيث يعب المستأنف (الإدارة) الحكم المستأنف بمجانبة الصواب، ذلك أنه بعد تبليغ المستأنف عليه أسباب ومبلغ التعديلات المزمع إدخالها برسالة مضمونة طلب هذا الأخير (الملزم) عرض هذا الأمر على اللجنة المحلية وكان عليه ألا يلجأ إلى هذه اللجنة إلا بعد استيفاء المسطرة التواجمية بتبليغه الرسالة الثانية وأن هذه الإجراءات من النظام العام ولا يمكن التغاضي عنها أو إهمالها ملتصاً بإلغاء الحكم المستأنف.

لكن حيث إذا كانت مقتضيات البند 2 من القانون 89/17 المنظم للضريبة على الدخل يقضي بتبليغ المعني بالأمر برسالة بالاجراءات المنصوص عليها في المادة 112 مكررة في نفس القانون ولا يجوز له أن يطعن فيها أمام اللجنة المحلية إلا داخل أجل

1 - قرار محكمة النقض، عدد 463، مرجع سابق. ق. غ. م.

الثلاثين يوماً التالي لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية فإن عدم القيام بتلك الإجراءات لا تأثير لها على الدعوى باعتبارها ضماناً إضافية للملزم إزاء الإدارة التي يمكن له التنازل عنها مما يكون ما أثير بدون أساس".

ما نستشفه من هذا القرار أنه بعد ثلاثين يوماً الموالية لتبليغ الرسالة الأولى بإمكان الملزم طلب إحالة ملفه على أنظار اللجنة المحلية دون الانتظار للرسالة الثانية باعتبارها ضماناً إضافية له التي يمكن له التنازل عنها.

المطلب الثاني: مسطرة الفرض التلقائي للأرباح العقارية

من الواجب على الملزمين أو الخاضعين للضريبة على الأرباح العقارية أن يتقدموا عن طواعية ومن تلقاء أنفسهم من أجل إيداع إقراراتهم أو تصريحاتهم لدى قبضة الإدارة الجبائية في الزمان والمكان اللذين يحددهما القانون، وأداء الواجبات المستحقة دونما أدنى تماطل أو إنتظار أو تلكأ، باعتبارهم مواطنين صالحين ولهم مثل الذي عليهم¹،

1 - حكم صادر عن محكمة الاستئناف بأكادير، قسم القضاء الشامل، ملف عدد 0653 - 2012 ش، حكم عدد 05، بتاريخ 2013/01/08، غير منشور، القاعدة: " إذا لم يقدم الخاضع للضريبة داخل الأجل المحدد لإقرار بيع ممتلكات عقارية أو حقوق عينية المنصوص عليها في المادة 83، وجب أن توجه إليه إدارة الضرائب رسالة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من نفس المدونة (...).
المادة 232 من المدونة العامة للضرائب تمنح للإدارة الضريبية إمكانية القيام بتصحيح أوجه النقصان والإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد لأسس المفروضة عليها الضريبة وذلك إلى غاية 31 دجنبر من السنة الرابعة التالية لسنة الفرض".

وإلا تم فرض الضريبة بكيفية تلقائية وعفوية، وذلك بعد سلوك مفتش الضرائب

لمسطرة خاصة تسمى مسطرة الفرض التلقائي¹ (Procédure de taxation
d'office).

ولدراسة هذه المسطرة أتناول أسباب الفرض التلقائي (الفرع الاول)، ثم تقنية الربط

التلقائي للأرباح العقارية (الفرع الثاني).

الفرع الاول: أسباب الفرض التلقائي

إعتمد المشرع في تقدير الضريبة على الأرباح العقارية، تقديم الملزم للإقرار بغية

ربط الضريبة، أو بناءا على معطيات دقيقة يتم الوصول إليها، أو بعد إتفاق بين الإدارة

والملزم على إجراءات خاصة، لكن في غياب هذه المعطيات، سواء تلك التي يقدمها

الملزم بناءا على تصريح داخل الأجل المحددة قانونا، أو خلال المراقبة، فإن الإدارة لا

يمكن أن تبقى مكتوفة الأيدي، أو أن تضرب صفحا عن ربط الضريبة، لمجرد أن الملزم

لم يشاركها في تحديد المادة الخاضعة للضريبة. لذلك سمح المشرع لهذه الأخيرة بأن تلجأ

إلى مسطرة التقدير التلقائي أو الربط التلقائي. وهي مسطرة أحادية الجانب، الغرض منها

إخلاء ذمة الإدارة من الإثبات، وترك أمر تصحيح الإلزام الضريبي على عاتق الملزم، و

بمعنى آخر فإن الفرض التلقائي للضريبة، يعني وجود مرحلة لمناقشة الإلزام الضريبي،

1 - في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية، يساوي الأساس المفروضة عليه الضريبة ثمن النفويت مطروحة منه نسبة 20%.

لكن بشكل أكثر تعقيدا بالنسبة للملزم، وهو ما يجب عليه أن يتحاشاه عن طريق مشاركة الإدارة في تقدير الإلزام الضريبي المذكور، وإلا أصبح في وضعية إثبات صعبة.

وتعتبر مسطرة الفرض التلقائي، عن السلطة القوية التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية لمحاربة التملص الضريبي، لكنها مع ذلك سلطة ما فتأت تعرف قيودا مسطرية مهمة¹، قوامها احترام حق الملزم في الإخبار، وعدم مفاجأته، وتحمله عبئ الإثبات، إلا إذا كان تقاعسه هو السبب في ذلك، وأن يكون هو الذي عرض نفسه بمحض إرادته لعبئ الإثبات، وهذا مبدأ أخذت به جميع الأنظمة الضريبية العصرية، ومما تجدر به الإشارة إلى أن هذه الاجراءات تشكل إجراء إلزاميا من جانب الإدارة، بحيث يترتب عن عدم إحترامه تصريح المحكمة في إطار مراقبتها للشكليات والقواعد الإجرائية بإبطال المسطرة وما تترتب عنها².

لقد تم التنصيص على مسطرة الفرض التلقائي للضريبة صراحة في المادة 228 من المدونة العامة للضرائب، التي جاء فيها بأنه إذا لم يقم الخاضع للضريبة داخل الآجال المحددة بتقديم الإقرار ببيع ممتلكات عقارية أو حقوقية عينية عقارية كما هي منصوص عليها بالمادة 83 من نفس المدونة، أو قدم إقرارا غير تام أو لا يتضمن العناصر اللازمة لربط ولتحديد وعاء الضريبة أو تصنيفها أو تحصيلها، وجبت مطالبته في رسالة موجهة وفق الاجراءات المنصوص عليها بالمادة 219 من نفس المدونة من أجل إيداع أو تنمिम إقراره، وإلا تم فرض الضريبة بشكل تلقائي بناء على الأسس التي قدرتها أو حددتها الإدارة³، ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها بالمادة 235 من نفس المدونة.

1 - عبد الغني خالد: "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، مرجع س، ص 184

2 - مصطفى التراب: الضمانات القانونية للملزمين، المختصر في القانون والقضاء، مطبعة الأمنية، الرباط، طبعة 2008، ص 328.

3 - عبد الغني يفوت، المسطرة التوجيهية وإجراءات التبليغ، مقال منشور بمجلة المحاكم تامغربية، العدد 99، ص 36.

يتضح من خلال قراءة متأنية للمادة المذكورة أن أسباب الفرض التلقائي للضريبة

على الأرباح العقارية هي:

الفقرة الأولى: عدم جواب الملزم

إذا لم يدلي الخاضع للضريبة بإقراره داخل الأجل القانوني وهو 30 يوم الموالية

لتاريخ التفويت أو لتاريخ قبض التعويض في حالة نزع الملكية لأجل المنفعة العامة.

الفقرة الثانية: جواب الملزم

إذا أدلى الخاضع المذكور بالإقرار داخل الأجل المشار إليه، لكن تتقصه العناصر

والمعلومات الكافية واللازمة في احتساب أو قبض الضريبة.

ففي هاتين الحالتين أمكن لمفتش الضرائب أن يستدعي الخاضع للضريبة، وفق

إجراءات التبليغ المنصوص عليها بالمادة 219 من م.ع.ض. وذلك من أجل إتمام إقراره

أو إيداعه. لكن ماهية تقنية الربط التلقائي لتضريب الأرباح العقارية؟.

الفرع الثاني: تقنية الربط التلقائي لتضريب الأرباح العقارية

ترتبط مسطرة الربط التلقائي للضريبة بمسألة التبليغ¹، أي بقضية التواصل وتبادل

المعلومات، لأن العملية الضريبية في جميع أطوارها تحتاج إلى تواصل بشكل أو آخر بين

إدارة الضرائب، والملزم قصد تقدير الإلزام الضريبي تقديرا مناسبا، ليس فيه إجحاف لهذا

الطرف أو ذلك. كما أن الأساس الجديد للتعامل، والذي أضحي موضوع إتفاق بين جميع

الأنظمة الضريبية، هو تمكين الملزم من الدفاع عن نفسه، قبل فرض الضريبة عليه. أما

1 - فالتبليغ قبل الفرض التلقائي للضريبة أكدت عليه مجموعة من القرارات القضائية، التي سارت في اتجاه إلغاء مسطرة الفرض التلقائي للضريبة بسبب عدم تبليغ الإدارة للملزم بضرورة إيداعه للإقرار الضريبي، أورده: يونس مليح " العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة"، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى، لسنة 2021، ص 60.

الإجراءات والأدوات التي من خلالها يتم ذلك الحوار، ويستنفذ كل طرف جميع حقوقه، فهي دون شك وسائل الإتصال، المتمثلة في المراسلات والتبليغات.

ففي هذه المسطرة (مسطرة الفرض التلقائي) أمكن لمفتش الضرائب كلما لاحظ خلل يستوجب (أسباب الفرض التلقائي بالفقرة السابقة) إستعمالها، أن يستدعي الخاضع للضريبة

وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها بالمادة 219 من م.ع.ض بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل أو يسلمها للمعني بالأمر مباشرة إذا كان المفتش محلفاً، أو عن طريق أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية، يخبره فيها بضرورة إيداع أو تنميم الإقرار بالتفويت داخل أجل ثلاثين (30) يوم الموالية لتاريخ التوصل بالرسالة المذكورة، وتسمى هذه الرسالة في لغة الإدارة الجبائية ب «رسالة تذكير أولي» : "Premiere lettre de rappel"، وذلك تميزاً لها عن رسالة التبليغ الأولي: " Première lettre de notification de redressement " التي يلجأ إليها مفتش الضرائب المكلف بمراقبة التفويطات في حالة تصحيح الأساس الضريبي، وهو تمييز إداري ليس إلا¹.

وفي حالة إذا لم يقم الخاضع للضريبة الذي تسلم هذه الرسالة تسليماً صحيحاً، بوضع أو تنميم إقراره داخل الأجل المذكور، فإن مفتش الضرائب يخبره رسالة ثانية "

1 - المختار السريدي: "قراءة في المادة 228 من م.ع.ض، مسطرة الفرض التلقائي للضريبة على الأرباح العقارية"، جريدة الصباح، حوادث، الصادرة بتاريخ 22 و 23/05/2010، ص 12.

رسالة تذكير ثانية "Deuxième lettre de rappel"، موصى بها مع الإشعار بالتسلم أو بنفس طرق التبليغ التي سبقت الإشارة إليها، بالأسس التي سيعتمد عليها المفتش في فرض الضريبة تلقائيا إذا لم يتم بإيداع أو إكمال الإقرار الضريبي داخل أجل ثان محدد في ثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التذكير الثانية.

وبعد إنصرام الأجل، وفي حالة عدم الرد بعد التوصل برسالتني التذكير الاولى والثانية بالكيفية القانونية الصحيحة تفرض الضريبة بصورة تلقائية عن طريق الجدولة، بإصدار أمر بإستخلاصها " Ordre de recette " على أساس قيمة تساوي قيمة التفويت مخصومة منها نسبة 10% طبقا لمقتضيات المنصوص عليها في الفقرة الاخيرة من المادة 65 من م.ع.ض.

ولا يمكن المنازعة في هذا الأساس الذي هو 90% من ثمن التفويت - والذي لا يروق في الغالب الأعم للخاضع للضريبة مرده معاملة المشرع الجبائي لهذا الأخير بنقيض قصده - ولا يمكن الطعن في الضريبة عموما إلا بتقديم شكاية أو تظلم إداريين في الموضوع إلى المدير العام للضرائب أو المدير الجهوي الذي ينوب عنه على صعيد الجهة، وذلك وفق الشروط الواردة بالمادة 235 من م.ع.ض.

ويكون جواب الإدارة إستنادا إلى تقرير مفصل ينجزه المفتش المختص، سواء بإسقاط الضريبة كلا أو بعضا أو بالإبراء أو التخفيف من الذعائر والغرمات والزيادات،

كما يمكن للإدارة أن تصدر قرارا برفع الطلب كلما تبين لها بأن الضريبة موضوع المنازعة قد تم فرضها طبقا لمقتضيات القانون.

ويجوز للخاضع للضريبة أن يرفع الأمر إلى المحكمة الإدارية المختصة إذا لم يقبل قرار الإدارة سواء بالرفض أو بالإسقاط الجزئي للضريبة، داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ التوصل بالقرار المذكور.

وفي حالة عدم جواب الإدارة داخل أجل الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، أمكن للطالب رفع قضيته إلى المحكمة الإدارية داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ فوات أجل الجواب المذكور.

وكيفما كان الأمر ورغم المجهودات المبذولة من أجل تصفية الملفات الضريبية المتراكمة هنا وهناك والتي لم يشملها التقادم، فإن مسطرة الفرض التلقائي للضريبة على الأرباح العقارية لا زالت تعرف بعض الثغرات وتعرضها عقبات تبطئ سيرها بل و تعرقله في أحيان كثيرة¹، ومرد هذا كله التناقص الكبير الذي تعرفه الموارد البشرية سواء على مستوى العدد أو على مستوى الكفاءة، وقلة وضعف وشح الوسائل والأدوات والإمكانيات، وهذا يحتاج إلى نظرة وإستشارة وتدبر وقول وفعل ينتهي إلى إصلاح شامل ومتكامل للنظام الضريبي.

1 - المختار السريدي: "قراءة في المادة 228 من م.ع.ض، مسطرة الفرض التلقائي للضريبة على الأرباح العقارية"، م.س.

وعلى العموم فإن مسطرة الفرض التلقائي للضريبة لا تطبق إلا في حالتين إثنين: حالة عدم الادلاء أو عدم إيداع الإقرار الضريبي، وحالة الإدلاء بإقرار ضريبي ناقص أو غير تام، وهذا ما يميزها عن مسطرة تصحيح الأساس الضريبي.

خلاصة القول، أنه على إثر المراقبة الجبائية الخاصة بتضريب الأرباح العقارية، على مستوى مراقبة الإقرارات الضريبية المقدمة من طرف الملزم، التي يقوم بها المفتش المكلف بالمراقبة، جاز له أن يستعمل متى لاحظ حالة إخفاء الثمن الحقيقي، مسطرة تصحيح الأساس الضريبي وفق المسطرة المؤطرة بالمادة 224 من المدونة العامة للضرائب، رسالة أولى، ثم من خلال المسطرة السريعة المنظمة بالمادة 221 من نفس المدونة كرسالة ثانية، وعلى غير ذلك فإنه مطالب بمسطرة الفرض التلقائي في حالة عدم الادلاء أو عدم إيداع الإقرار الضريبي، وحالة الادلاء بإقرار ضريبي ناقص أو غير تام من خلال المادة 228 من المدونة العامة للضرائب.

بعد إستنفاد جميع مراحل المسطرتين، وبإحترام الأطراف للأجال المضروبة لهما، تبدأ مرحلة أخرى، هي مرحلة المنازلة أمام هيئات أخرى تبتدئ بإحالة الملف على اللجان الضريبية في حالة إستمرار مسطرة التصحيح أو أمام الإدارة في حالة إنقطاع هذه الأخيرة أو نتيجة الفرض التلقائي، وتنتهي باللجوء إلى القضاء الإداري إذا لم يتم الحسم فيه من طرف اللجان أو أمام الإدارة الضريبية.

خاتمة القسم الأول

بعد دراسة الاطار القانوني للأرباح العقارية ضمن أساس هذه الضريبة وكيفية احتسابها أو ما يعرف بالوعاء الضريبي.

فإن المديرية العامة للضرائب المختصة بالوعاء، هي التي لها الحق في فرض أسسها وطريقة إحتسابها ممثلة في أحد المصالح التابعة لها المنوط بها النظر في هذا النوع من الضرائب وهو مكتب مراقبة التفويتات.

وعليه، فإن الملزم بضريبة الأرباح العقارية يكون ملزماً بأدائها أمام صندوق قباضة الإدارة الجبائية، كأحد المصالح التابعة لمديرية الضرائب، والتي من خلالها يبدأ في إجراءات الضريبة الخاضع لها والمحددة وفقاً للتصرفات القانونية التي أقدم عليها المعني بالأمر والتي تجرى على بيع العقارات بشكل عرضي وليس إحترافي على أساس أن الأموال العقارية التي تخضع لضريبة الأرباح العقارية من طرف الملزمين بها تكون خارج نشاطهم المهني، فإذا أدخلت في نشاطهم هذا وبشكل إحترافي، فإنها تدخل في تكوين أساس الضريبة العامة على الدخول المهنية.

إن الإطار القانوني المنظم للضريبة على الأرباح العقارية تعتبر الربح العقاري حسب المادة 61 من البند الأول من الفرع الرابع من المدونة العامة للضرائب، الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة بيع العقارات أو الحقوق العينية العقارية المرتبة بها وباقي التصرفات القانونية الأخرى المنصوص عليها في المادة المشار إليها أعلاه.

مراعاة من المشرع لبعض المراكز القانونية، وتحفيزا لها في أحيان أخرى، والتي هي جديرة بذلك، قرر أن يعفي بعض التصرفات القانونية الناقلة للملكية من الضريبة على الأرباح العقارية، إما بحسب قيمتها أو مدة استغلالها من طرف المعنيين بتفويتها، أو حسب العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب نوعها ونوع العقود المبرمة بشأنها.

إذا كان المشرع قد نظم أحكام تضريب الأرباح العقارية وضمها في الكتاب الأول لقواعد الوعاء والتحصيل، فإنه أعطى للإدارة الجبائية الحق في مراقبة الإقرارات الضريبية الخاصة بهذه الضريبة، التي تمارس مقابل نظام الإقرار المعتمد في تحديد الأساس الذي تفرض عليه الضريبة حقها في مراقبة تصريحات الخاضع للضريبة، وذلك للتأكد من سلامة وصحة البيانات التي تم الإدلاء بها من طرف الخاضع للضريبة ومدى مطابقتها للعمليات التي قام بها بناء على المعطيات التي توفرت لديها من خلال عملية المراقبة.

وقد حدد المشرع المغربي مجال المراقبة الضريبية ليشمل الإقرارات والعقود المستعملة لفرض الضرائب والواجبات والرسوم وكذا الأثمان أو التصريحات التقديرية المعبر عنها في العقود والإتفاقات، هذه المراقبة عمد المشرع على تحديد طرق رقابة الإدارة الجبائية للإقرارات الضريبية الخاصة بالأرباح العقارية وما ينتج عنها من آثار قانونية.

وإذ تعتبر المراقبة الجبائية أهم وظيفة تضطلع بها الإدارة الجبائية لمحاربة الغش والتملص الضريبيين بهدف تحقيق المساواة أمام الأعباء العامة وإقامة منافسة سليمة بين الملزمين.

وتعد عناصر المقارنة أهم الوسائل الإثباتية المتوفرة لدى الإدارة الضريبية من أجل القيام بأي تصحيح أو تعديل أو مراجعة أو رفع للقيم والأثمنة التقديرية المصرح بها أو المعبر عنها في مختلف العقود والإتفاقات والإقرارات والتصريحات التي يودعها الملزمون لدى إدارة الضرائب.

وهذه العناصر هي عبارة عن معطيات حقيقية و واقعية يلجأ إليها المفتش المختص كلما لاحظ أن هناك نقصان في الأثمنة و القيم أو عدم مطابقتها لما هو موجود في سوق العقار.

مما سبق نجد أن مفتش الضرائب، بعد ممارسته لحقي الإطلاع والمراقبة، قد يكتشف نقصانا في الأساس المصرح به يستلزم منه تغيير الأساس الخاضع للضريبة في إتجاه الرفع من مبلغ الضريبة المستحق، أو عدم وضع الإقرار أو نقص في وضع هذا الأخير، كلها حالات ناتجة عن المراقبة المستندية للمفتش، مما يحتم عليه الانتقال إلى مرحلة جديدة في التصريب، وهي إما مرحلة تصحيح الأساس المصرح به من طرف الملزم من خلال لجوئه إلى المسطرة التوجيهية لتحديد ثمن التفويت وحفاظا على حقوق الملزم، وإما مرحلة الفرض التلقائي.

وبناء على المراقبة المستندية التي يقوم بها مكتب المراقبة فيما أن يقتنع وتقف مسطرة الربط عند هذه النقطة ويحول الملف إلى الحفظ، وإما أن يكون المفتش أمام إحدى المسطرتين المختلفتين: مسطرة تصحيح الأساس الضريبي، و إما أن يكون أمام مسطرة الفرض التلقائي، ولكل مسطرة حالتها القانونية.

بعد إستنفاد جميع مراحل المسطرتين، وبإحترام الأطراف للأجال المضروبة لهما، تبدأ مرحلة أخرى، هي مرحلة المنازلة أي رفع الدعوى الضريبية أمام هيئات أخرى تبتدئ بإحالة الملف على اللجان الضريبية في حالة استمرار مسطرة التصحيح أو أمام الإدارة في حالة إنقطاع هذه الأخيرة أو نتيجة الفرض التلقائي، وتنتهي باللجوء إلى القضاء الإداري إذا لم يتم الحسم فيه من طرف اللجان أو أمام الإدارة الضريبية.

القسم الثاني

خصوصية الدعوى الضريبية للأرباح العقارية

" المنازعة الضريبية هي مجموعة القواعد المطبقة على الخلافات الناشئة عن

عمليات تأسيس أو تصفية أو تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها"¹.

ومن خصوصيات هذه المنازعة وخاصة على مستوى تضريب الأرباح العقارية في

تشريعنا الضريبي أنها منازعة على مراحل، أي أنها لا ترفع إلى القضاء ابتداءً، بل لا بد

من المرحلة الإدارية المختصة قبل اللجوء إلى القضاء، وذلك بعلّة تخفيف العبء على

القضاء وتصفية المنازعات في مهدها إضافة إلى توفير وقت وجهد للملزم.

فالمرحلتان معا تعبران عن درجة متطورة من العلاقة بين الملزم والإدارة في ميدان

الجبائية. لأن المجتمع العصري يقاس تحضره وتطوره بما يمنحه القانون للخاضع

للضريبة من وسائل الدفاع عن حقوقه سواء أمام الإدارة الضريبية نفسها أو أمام القضاء،

وذلك قصد مواجهة ما تتوفر عليه الإدارة من إمتيازات وإمكانيات قد تؤدي بها إلى تحميل

الخاضع للضريبة ما لا طاقة له به، سواء عن طريق الخطأ أو المبالغة في تقدير الإلزام².

إن النظام الجبائي المغربي قد قطع أشواطاً مهمة في هذا الإطار، بحيث هيأ جميع

السبل الإدارية والقضائية لتمكين الخاضع للضريبة من تعديل الفرض المبالغ فيه أو الربط

الخطئ للضريبة أو أي سلوك إداري منافي للقواعد المسطرية المنصوص عليها في

القوانين المتعلقة بفرض الضريبة أو إستخلاصها، وجعل المرحلة الإدارية ضرورية لحل

1 - عبد المعطي القدوري: "الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية"، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، عدد 19 أبريل

- يونيو 1997، ص 44.

2 - François Pillet et Eugène Bangoura, Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal, 3^{ème} édition, Litec Groupe LexisNexis, France P7.

جل المنازعات قبل اللجوء إلى المحاكم التي تتولى حل الإشكاليات المستعصية على الإدارة.

فهل وصل المشرع من خلال مسطرة المنازعة وخاصة ما يتعلق بتضريب الأرباح

العقارية، الى التوفيق بين حقوق الملتزم وسلطة الإدارة؟.

لذا فإنني سأنتظر للدعوى الإدارية في فصل أول، قبل التطرق إلى الدعوى

القضائية في فصل ثاني.

الفصل الأول

الدعوى الإدارية للأرباح العقارية

نقصد بالمنازعة¹ (أي رفع الدعوى) الإدارية في ميدان الضرائب كل مطالبة شفوية أو كتابية يتوخى منها الخاضع لضريبة دفع إدارة الضرائب إلى التراجع عن موقفها إتجاه الإلزام الضريبي المتعلق به سواء بالإلغاء أو التخفيض أو منح حق²، وهكذا يمكن أن ندخل هذا التعريف جميع أنواع العلاقات التنازعية القائمة بين إدارة الضرائب والخاضع للضريبة والتي يمكن إيجاد حل لها بواسطة قرار من إدارة الضرائب نفسها أو بتدخل من هيئة إدارية، ويمكن تقسيم المنازعة الإدارية إلى قسمين أساسيين: وهما المنازعة أمام مدير الضرائب بصفته سلطة إدارية والذي له إختصاص مراقبة مرؤوسيه (الطعن الإداري) كمبحث أول، والقسم الثاني يتجلى في منازعة أمام اللجان الضريبية كمبحث ثاني.

1 - يقصد بالمنازعة : وجود تعارض بين إدعاءات طرفين لم يمكن التوفيق بينهما ويطلب إلى القاضي التدخل للفصل فيها، ووجود المنازعة في مفهومها الضيق يعتبر شرطا لازما لكي يباشر القاضي وظيفته.

يقدر الفقه الفرنسي أن عبارة " القضاء الضريبي le contentieux " التي يستخدمها الفقهاء تقابل عبارة " المنازعة الضريبية ذاتها Le litige ". ويرى البعض أنه لا يشترط في المنازعة الضريبية وجود تعارض بين إدعاءات طرفين، لذلك أن المشرع الضريبي الفرنسي ينظم إجراءات طلبات تصحيح وتعديل التكاليف العقارية.

ويتجه الفقه المصري إلى أن المنازعة الضريبية هي التي تتعلق بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها مادامت المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة، للإطلاع أكثر يرجى الاطلاع على : د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، سنة 1998، ص 21-25.

² - عبد الغني خالد، م. س، ص 302.

المبحث الأول: الطعن أمام الإدارة الضريبية

يعتبر الطعن الإداري في المنازعات الضريبية مسطرة إلزامية قبل اللجوء فيما بعد إلى القضاء، وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى اللاحقة، ويترتب على عدم سلوكها عدم قبول الدعوى المرفوعة رأساً أمام القضاء.

هذا، فالطعن الإداري إما أن ينصب على الوعاء الضريبي أي حول أسس فرض الضريبة ومشروعيتها ومدى إستحقاقها، أو ينصب على كيفية وطريقة إستخلاصها، ونظراً لحصر الموضوع على الوعاء، نكتفي فقط بدراسة جوانب الطعن الإداري من الناحية الشكلية والموضوعية والشروط التي يتعين إحترامها وإتباعها من أجل سلامة المسطرة سواء أمام الإدارة أو أمام القضاء لاحقاً، إذ أنها تستهدف بالأساس إلى استدراك عطف المسؤولين للاحتكام إلى مبادئ الشفقة والإنصاف والأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمستكي أي الملزم الجبائي¹.

الأصل أن الطعن الإداري أياً كان نوعه، أمر اختياري يلجأ إليه الملزم بمحض إرادته، إلا أنه وإستثناء من هذه القاعدة تنص أغلبية التشريعات المعاصرة، ومن بينها

¹ - محمد السماحي: " مسطرة المنازعة في الضريبية"، الطبعة الأولى، السنة 1997، ص 230.

التشريع المغربي، على إلزامية الطعن الإداري¹ الأولي قبل مراجعة القضاء تحت طائلة عدم قبول الدعوى لاحقا في حالة مخافة ذلك.

تشكل المنازعة في الوعاء الضريبي المحور الرئيسي في الطعون الضريبية، نظرا لأهمية هذا النوع من المنازعات، فالملزم في هذه الحالة ينازع الإدارة حول مشروعية الضريبة المفروضة عليه، يهدف غالبا من وراء ذلك التطبيق السليم لمقتضيات القانون الضريبي، وإصلاح الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة في حقه.

غير أن تحريك مسطرة المنازعة هاته تتوقف حتما على تقديم الملزم لمطالبته أمام الجهة المختصة مع التقيد بمجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية، تحت طائلة عدم القبول في حالة الإخلال بهذه الشروط، كما يتعين على الإدارة القيام بدراسة هذه المطالبات وإصدار قرارها بشأنها.

ولدراسة هذه الطعون سوف نتناولها من خلال ضوابط الطعون الإدارية (المطلب الأول) وإجراءات التحقيق في الطعون والآثار المترتبة عنها (المطلب الثاني).

1 - LOKAS the ocharo poulou : «la juridication fiscale hellénique ; in juge fiscale», ouvrage collectif rédigé par une équipe d'universitaires sous la direction de rebert- hertzeg, coll. Finances publiques, mai 1988, p 226.

المطلب الأول: ضوابط الطعون الإدارية أمام إدارة الضرائب

إن خصوصية الدعوى الضريبية المثارة بشأن الوعاء الضريبي جعلته ينفرد بشكليات معينة خصوصا ما تعلق منها بالطعن الإداري¹.
فالطعن الإداري في منازعات الوعاء الضريبي حتى تكون مسطرته صحيحة ومقبولة، يتعين إحترام مجموعة من الشروط الشكلية (الفرع الأول) والموضوعية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الشروط الشكلية للطعون الإدارية

تتعلق هذه الشروط بأجل تقديم الطعن الإداري للأرباح العقارية وشكله، وكذا الجهة المصدرة للطعن والجهة المستقبلية له.

الفقرة الأولى: أجل تقديم الطعن الإداري للأرباح العقارية

كل من ينازع في أساس الضريبة أو مبلغها عليه أن يقدم مطالبته أمام الإدارة الضريبية في أجل محدد ينص عليه قانون الضريبة² موضوع النزاع، هذا الأجل الذي يختلف باختلاف نوع الضريبة.

وهكذا فقد جاء في المادة 235 من م. ع. ض. ما يلي: " يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبالغ الضرائب والواجبات والرسوم

1 - مولاي عبد الرحمان العلمي، " المنازعات الضريبية في المرحلة ما قبل القضائية"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، مراكش، السنة الجامعية 2010 - 2011، ص 10.

2 - عبد القادر تيعلاقي: " النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2000، ص 54.

المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض:

في حالة فرض ضريبة بصورة تلقائية خلال الستة أشهر الموالية لإنصرام الآجال المقررة".

ففي هذه الحالة يتم فرض الضريبة بصورة تلقائية، نتيجة لعدم وضع الإقرار أو إقرار ناقص، بحيث يتم توجيه رسالة إخبار الى الملزم المعني بالأمر من أجل إيداع أو تنميط الإقرار وذلك داخل أجل (30) يوما التالي لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة، إذا كان لم يفعل تخبره الإدارة بالأسس التي قدرتها والتي على أساسها ستفرض عليه الضريبة تلقائيا إذا لم يتم بإيداع أو تنميط إقراره داخل أجل ثان مدته ثلاثين (30) يوما من تاريخ تسلم رسالة الإخبار المذكورة، ويصدر الأمر بتحصيل الضريبة المفروضة تلقائيا وكذا الزيادات والغرامات والذعائر المتعلقة بها في جداول أو قوائم منتجات أو أوامر بالاستخلاص.

يتضح مما سبق، أن هناك آجال محددة قانونا، يتعين إحترامها تحت طائلة سقوط الحق، كما أن هذه الآجال هي آجال كاملة بحيث لا يعتبر في الحساب اليوم الأول من الأجل ويوم حلول الأجل، وإذا صادفت الآجال المحددة للإجراءات المشار إليها أعلاه يوم عيد أو عطلة قانونية تم إرجاع حلول الأجل إلى اليوم الأول من أيام العمل الموالية (المادة 245 من م.ع.ض).

جدير بالذكر فإن القضاء الإداري المغربي يحكم بعدم قبول الدعوى إذا ما تم اللجوء إليه دون إحترام هذه الآجال، بحيث جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس القاعدة:

" 1 - تقديم شكاية إلى مدير مصلحة الضرائب الحضرية قبل اللجوء إلى المحكمة هو إجراء شكلي جوهري ...

2 - عدم قبول الطعن أمام المحكمة لكونه سابقا لأوانه - نعم"1، وجاء أيضا في قاعدة حكم صادر من إدارية الدار البيضاء ما يلي: " يجب على الخاضع للضريبة الذي ينازع في مجموع أو بعض مبلغ الضريبة المفروضة عليه أن يوجه مطالبته إلى مدير الضرائب - حاليا المدير العام للضرائب -.

إقدام المدعي على رفع منازعته الضريبية رأسا أمام المحكمة دون سلوكه لمسطرة المطالبة المنصوص عليها قانونا ... عدم قبول الدعوى ... نعم"2.

وهو ما أكدته محكمة النقض مجلس الأعلى للقضاء سابقا للقضاء في إحدى قراراتها حيث جاء " لكن حيث بالرجوع إلى الإعلام بأداء الضريبة موضوع النزاع يتبين أن الأمر بتحصيلها قد وضع موضوع التنفيذ بتاريخ 2003/3/31 في حين أن الشكاية التي قدمها المستأنف إلى إدارة الضرائب مؤرخة في 2001/3/22 أي بتاريخ سابق على تاريخ

1 - حكم عدد 96/1 في الملف رقم 95/18 منشور بمجلة المعيار العدد 22 دجنبر 1996 ص 228، تصدر عن نقابة المحامين بفاس.

2 - حكم صادر في ملف رقم 2008/6/225 ق.ش بتاريخ 2008/09/17 غير منشور.

فرض الضريبة المذكورة مما يعني أن هذه الرسالة ما هي إلا جواب المستأنف عن رسالة التصحيح الأولى لمفتش الضرائب وبالتالي لا تقوم مقام المطالبة الإدارية المنصوص عليها بالمادة 144 من القانون 17.89 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل الأرباح العقارية المطبقة على النازلة وبذلك يكون المستأنف قد لجأ إلى مقاضاة الإدارة الجبائية دون سلوك مسطرة المطالبة الإدارية التي يترتب على عدم القيد بها عدم قبول دعواه وأن الحكم المستأنف عندما سار على هذا المنحى يكون صادفاً للصواب وواجب التأييد¹.

يتضح من خلال العمل القضائي لمحكمة النقض، أنها تحكم بعدم قبول الدعوى في حالة عدم إحترام المقتضيات القانونية الواجبة بشأن تقدم المطالبة أمام الإدارة وخاصة داخل الآجال القانونية.

الفقرة الثانية: شكل المطالبة

نظراً لأهمية الدعوى في المادة الضريبية، تقدم المطالبة في شكل كتابي، ونوافق الرأي لبعض الباحثين² في أن تقبل المطالبات - أي الطعون - الشفوية في حالتين هما حالة الفرض الخاطئ للضريبة، وحالة تكرار فرض نفس الضريبة، لأن خطأ الإدارة في هاتين الحالتين يؤدي إلى الإسقاط التلقائي للضريبة، وبالتالي كان من الأولى تمتيع الملزم

1 - قرار محكمة النقض عدد 823 صادر في الملف رقم 2005/2/4/2982 بتاريخ 2007/10/04، غير منشور.

2 - سعاد بنور، م. س، ص 93.

بإمكانية تقديم مطالبته شفويا، حتى تكون هناك مرونة وسهولة أكثر في التواصل بين الملزم و الإدارة الضريبية.

الفقرة الثالثة: الجهة المصدرة للمطالبة والجهة المستقبلة لها.

مبدئيا يوجه المطالبة الضريبية المعني المباشر بالنزاع الضريبي أو من ينوب عنه شريطة توفره على وكالة قانونية تخول له القيام بهذا الإجراء¹، ويعفى من تقديم الوكالة كل من يفترض القانون وجودها لديهم كالمحامون والموثقون، ما جرت به العادة في مجال المنازعات الضريبية، قيام مكاتب الإستشارة المحاسبية والضريبية بالحلول محل الملزم (الزبون) في تقديم التظلمات للإدارة الضريبية بالإضافة إلى إيداع التصريحات بالنتيجة الجبائية².

أما إذا تعلق الأمر بالجهة المختصة بنظر الطعون الإدارية في منازعات الوعاء الضريبي، فإن القانون أسند النظر إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض³، وفي بعض الحالات لوزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض⁴.

1 - Thierry Lambert : « Control Fiscal», economica 1988, paris France ,p 217.

2 - محمد شكري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المحلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية " مؤلفات وأعمال جامعة" العدد 50، 2005، ص 566.

3 - تنص المادة 235 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي: " يجب على الخاضعين للضريبة ... أن يوجهوا طابقتهم إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض".

4 - جاء في المادة 236 من المدونة العامة للضرائب ما يلي: " يجب على الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوض إليه ذلك ...".

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للمطالبة

يتعين حتى تكون المطالبة مقبولة أن يتم إحترام مجموعة من الضوابط والشروط

ذلك ما سوف نعرض له من خلال:

الفقرة الأولى: نطاق أو محل المطالبة

يمكن لأي ملزم بالضريبة تضررت مصالحه وحقوقه أن يتقدم أمام إدارة الضرائب بطلبه قصد الإستفادة من التطبيق السليم للقانون الضريبي، ونظرا لطبيعة الضريبة على الأرباح العقارية التي تتميز بنوع من التعقيد فإن الحالات التي يتم فيها اللجوء إلى هذه المطالبات تختلف باختلاف موضوعه¹.

البند الأول: طلبات التخفيض

تشكل طلبات التخفيض حيزا مهما، وهي من أكثر الطلبات إثارة من طرف المكلفين على الإطلاق²، وغالبا ما تثار المنازعات بهذا الصدد نتيجة التحديد من جانب واحد للضريبة، وخاصة الفرض التلقائي الذي لا تعتمد فيه الإدارة الضريبية على وسائل دقيقة خاصة بالمكلف³.

1 - مولاي عبد الرحمان العلمي، المنازعات الضريبية في المرحلة ما قبل القضائية، رسالة لنيل الماستر في القانون الخاص، جامعة القاض عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش، ص 17.

2 - AbdImonaim Balok «La Situation du contribuable dans le contentieux fiscal Marocain», Imprimer Dar Nachr al mararif Al Jadida, Rabat 1992 ; p 71

3 - محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل، " المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الثانية، 1998، مطبعة الأمية، ص 134.

هذا وحتى تستجيب الإدارة الضريبية لهذا النوع من الطلبات يتعين توفر شروط معينة حددها القانون تحت طائلة رفض الطلب في حالة عدم توفرها، في هذا الصدد جاء في قرار صادر عن محكمة النقض ما يلي: " حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بخرق القانون ذلك أن المحكمة أغفلت المضمون الحقيقي للظهير رقم 339 - 63 - 1 المتعلق باتخاذ تدبير للتحقيق الجبائي في ميدان الضرائب المباشرة بإقليم طنجة الذي يشترط لإستفادة من تخفيض 50 % أن يكون الملتزم بالضريبة قاطنا ومقيما بمدينة طنجة والحال أن المستأنف عليها تقيم بمدينة فاس ملتصقا بإلغاء الحكم المستأنف.

وحيث إنه بموجب الفصل الثاني من الظهير رقم 339 - 63 - 1 فإن الضريبة على الأرباح العقارية تخفض إلى النصف بالنسبة للأشخاص المقيمين بإقليم طنجة، وحيث أن الثابت من وثائق الملف أن المستأنف عليها تقيم بمدينة فاس عرصة الجبارين رقم 39 وبذلك لا يتوفر فيها شرط الإقامة المنصوص عليها في الفصل الثاني من الظهير المذكور وبالتالي لا تستفيد من مقتضيات هذا الظهير مما يتعين معه رفض طلبها وأن المحكمة لما قضت بغير ذلك كان حكمها مجانباً لصواب وواجب الإلغاء"¹.

1 - قرار محكمة النقض عدد 854 صادر في الملف رقم 1080/2/4/2004 بتاريخ 2006/10/18 غير منشور.

البند الثاني: طلبات الإعفاء

وهي الحالات التي ينص فيها المشرع على إعفاء الملزمين من أداء الضريبة في حالات خاصة ولإعتبارات معينة، وحتى يستفيد الملزم من أي إعفاء ضريبي يتعين توفره على شروط خاصة حددها القانون الضريبي المقرر لهذا الإعفاء.

البند الثالث: المنازعة في حالة الفرض التلقائي

يمكن للخاضع للضريبة طلب مراجعة الضريبة على الأرباح العقارية متى تم فرضها تلقائياً لعدم وضع إقراره داخل الآجال القانوني، أو في حالة مراقبة جبائية¹. لجوء الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة يجب أن يظل إجراء استثنائياً لا تأخذ به إلا في حالة عدم إدلاء الملزم بإقراره أو التأخير في تقديمه، وخطورته تكمن في كونه يضع الملزم في قصف الاتهام المتجلي في محاولة التهرب الضريبي، والإدارة ملزمة بتبنيه الملزم قبل إقدامها على فرض الضريبة بكيفية مباشرة وأهم حالات اللجوء إلى سلطة الفرض التلقائي للضريبة.

البند الرابع: طلبات إسترجاع مبالغ تم أدائها نتيجة خطأ الإدارة

يحق لكل شخص أدى ضريبة نتيجة خطأ صادر عن الإدارة الضريبية، أن يقدم طلبه إلى هذه الأخيرة، من أجل إسترجاع المبالغ التي أداها بغير حق، كما يحق له أن يطالب الإدارة بتعويض¹.

1 - محمد القرقوري، وعاء منازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2002، ص 287.

الفقرة الثانية: مضمون المطالبة.

يتعين تضمين عريضة المطالبة مجموعة من البيانات وهي كما يلي:

◆ نوع الضريبة موضوع الطعن حالة الأرباح العقارية مثلاً.

◆ السنة المالية موضوع التضييب.

◆ رقم جدول الضريبة المتنازع بشأنها.

◆ الملتزمات والحجج المدعمة للطلب

وما ينبغي الإشارة إليه أنه في حالة إغفال الملزم لذكر إحدى البيانات المهمة، يعتبر

عيباً شكلياً يؤدي إلى عدم قبول المطالبة من طرف الإدارة الضريبية، في حالة ما إذا

أمكن للإدارة الضريبية الوقوف على نية الملزمين وهدفهم، ومن وراء مطالبتهم فإنها لا

ترفض هذه الشكايات وتعتمد إلى التحقيق فيها، كما أنه يمكن للملزم أن يتدارك الأمر

بتصحيح تلك البيانات أو تقديم مطالبة جديدة ما دام الآجال مفتوحاً².

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في المطالبة والآثار المترتبة عنها.

بمجرد إحالة عريضة المطالبة على الإدارة العامة للضرائب يقوم مفتش الضرائب

بعد توصله بالمطالبة بالقيام بكل عمليات التحقيق والبحث الضرورية ودراسة كل الوسائل

المثارة.

1 - مولاي عبد الرحمان العلمي، م. س، ص 19.

2 - نفس المرجع أعلاه، ص 21.

الفرع الأول: إجراءات التحقيق في المطالبة

يقوم مفتش الضرائب بعد توصله بالمطالبة، بدراسة الوقائع المثارة قصد التأكد من مدى جديتها، كما يقوم بدراسة الوسائل القانونية التي يستند إليها الطلب والتأكد من مدى ملاءمتها للمقتضيات القانونية، ومن أهمية وتأثير الحجج المقدمة على النزاع الضريبي موضوع المطالبة، كما يمكنه كذلك من أجل إستكمال التحقيق، أن يستدعي الخاضع للضريبة من أجل استفساره أو تقديم مزيد من الحجج، كما يمكنه إجراء جميع التحريات اللازمة على ضوء الوثائق المقدمة والمعلومات المتوفرة لديه، أو بعين المكان أو لدى المحامين أو الموثقين أو كل من له علاقة بالخاضع للضريبة¹.

الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن التحقيق في المطالبة

بعد قيام مفتش الضرائب بجميع إجراءات التحقيق وإنهائه للتحريات اللازمة حول موضوع المطالبة يعد تقريراً يختمه برأيه ويرفعه إلى رؤسائه لإتخاذ ما هو مناسب.

الفقرة الأولى: بت الإدارة وإصدار القرار

بعد البحث الذي تقوم به المصلحة المختصة في الموضوع يتولى الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض له من لدنه لهذا الغرض البت في المطالبة المرفوعة إلى الإدارة، ونظراً للعدد الكبير للمطالبات التي تحال على المديرية العامة للضرائب، فإنه

1 - محمد القرقوري، م. س، ص 287.

غالبا ما يتم تفويض هذه السلطة إلى رؤساء الأقسام أو المصالح حسب قيمة النزاع ومبلغ الضريبة المتنازع حوله.

يتعين على إدارة الضرائب بعد فحص مطالبة الخاضع للضريبة، أن تقوم بالجواب عليها داخل أجل ستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، وأن تتخذ القرار المناسب حولها. وبعد إتخاذ القرار من طرف الإدارة الجبائية وتعليه يتم تبليغه¹ إلى الملزم المعني بالنزاع، وعلى هذا الأخير إذا لم يقبل القرار الصادر عن الإدارة أن يطعن فيه أمام المحكمة الادارية المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار المذكور.

وهذا ما أكدته محكمة النقض في إحدى قراراتها حيث جاء فيه: " حيث يعيب المستأنفان الحكم المستأنف بمخالفته لمقتضيات المادة 114 من القانون المتعلق بالضريبة العامة على الدخل (المادة 243 من م. ع. ض حاليا) ذلك أنه اعتبر بأن الدعوى مرفوعة خارج الاجال القانوني في حين أنها مقامة داخل أجل الشهر الموالي لتاريخ توصلهما بقرار الإدارة الراض للمطالبة التي رفعها إلى مدير الضرائب (المدير العام للضرائب حاليا) والتمسا الحكم وفق مقالهما الافتتاحي.

حيث صح ما نعه المستأنفان على الحكم المستأنف ذلك أنهما تظلما إلى مدير الضرائب بتاريخ 2000/12/11 ولم يتوصلا بجوابها المؤرخ في 2001/11/15 إلا

1 - عبد القادر تيعلاقي، م. س، ص 55.

بتاريخ 2002/02/28 فالدعوى المرفوعة بتاريخ 2002/03/07 واقعة داخل أجل الشهر المالي لمقرر الإدارة الراضة للإستجابة للتظلم طبقا لمقتضيات المادة 114 المحتج بها، مما تكون معه الدعوى مقبولة والحكم القاضي بغير ذلك جانبا للصواب ومن المتعين إلغاؤه¹.

في حين إذا لم يقبل الخاضع للضريبة بقرار الإدارة، ولم يطعن فيه أمام المحكمة الإدارية المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تبليغه بالقرار، فإن دعواه تكون مقدمة خارج الأجل القانوني وبالتالي مصيرها هو عدم القبول شكلا.

وحول هذه النقطة صدر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء الحكم التالي حيث جاء

فيه ما يلي:

"حيث إن الثابت من مقتضيات الفقرة - ب - من المادة 235 من م. ع. ض. أن الخاضع للضريبة إذا لم يقبل القرار الصادر عن الإدارة ... وجبت متابعة الإجراءات وفقا لأحكام المادة 243 من نفس المدونة التي تجيز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار المذكور.

1 - قرار محكمة النقض عدد 586 صادر في الملف رقم 2003/2/4/889 بتاريخ 2006/07/04 ق. غ. م.

وحيث تقدم المدعي بتظلم إداري أمام المديرية الجهوية للضرائب بالجديدة بتاريخ 2006/07/17، ولم يرفع دعواه أمام هذه المحكمة إلا بتاريخ 2008/10/21 مما تكون معه مقدمة خارج الأجل القانوني السالف لذكر ويتعين بالتالي التصريح بعدم قبولها...¹.

الفقرة الثانية: سكوت الإدارة

برجعنا إلى الفقرة الأخيرة من المادة 243 من م.ع. ض نجد أنها تنص على أنه " إذا لم تجب الإدارة داخل أجل الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة جاز للخاضع للضريبة الطالب رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ إنصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه".

من خلال مقتضيات هذه المادة نخلص ونقول بأن سكوت الإدارة على الجواب داخل الأجل المحدد لها للرد يعتبر بمثابة رفض ضمني لمطالبة الملزم.

وهكذا فبسكوت الإدارة وعدم جوابها على مطالبة الخاضع للضريبة داخل أجل الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، يمنح الحق للخاضع للضريبة في اللجوء ومباشرة إلى القضاء ورفع دعواه أمام المحكمة الإدارية المختصة للدفاع عن حقوقه ومصالحه ضد الإدارة الضريبية.

1 - حكم المحكمة الإدارية الدار البيضاء، صادر في الملف رقم 2008/6/526 بتاريخ 2009/03/0، غير منشور.

ويجب على الخاضع للضريبة أن يقيم دعواه داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ إنصرام أجل جواب الإدارة وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى شكلا في حالة عدم إحترام هذا الأجل.

وما ينبغي التأكيد عليه هو أن القضاء المغربي يتشدد كثيرا في ضرورة إحترام هذا الأجل وعلى رأسه محكمة النقض التي جاء في إحدى قراراتها: "لكن حيث إن أدلى بحجة فهو قائل بما فيها، وبالاطلاع على الوثائق المرفقة بالمقال الافتتاحي يتبين أن المدعي قدم مطالبة إلى المدير الجهوي للضرائب بتاريخ 1999/04/20 ولم يقدم دعواه إلا بتاريخ 2003/0/18.

وحيث أن المستأنف لا ينازع في صفته كملزم بالضريبة المتنازع فيها وإنما في تقديرات إدارة الضرائب في إطار التصحيح الضريبي لهذه الضريبة، مما يجعله ملزما بالتقيد بمسطرة المطالبة الإدارية وبأجل رفع الدعوى الذي هو الشهر الموالي لإنصرام أجل ستة (6) أشهر المخول للجواب على مطالبته...

وحيث إنه بعدم تقيد المستأنف بالأجل المذكور لرفع الدعوى فإنها بقيت لذلك مقدمة خارج الأجل المقرر قانونا والمعتبر من النظام العام وأن الحكم المستأنف عندما سار في نفس المنحى فإنه يكون واجب التأييد¹.

1 - قرار محكمة النقض عدد 821 صادر في الملف رقم 2005/2/4/2690 بتاريخ 2006/10/04، غير منشور.

وهنا نتساءل عن الحالة التي يرفع فيها الملزم دعواه أمام المحكمة المختصة قبل

توصله بجواب الإدارة وداخل أجل الستة أشهر المخولة لهذه الأخيرة للجواب داخلها؟.

بخصوص هذا التساؤل نورد قرارا صادرا عن محكمة النقض والذي جاء فيه:

"الضريبة العامة على الدخل (الضريبة على الدخل) - ضريبة الأرباح العقارية - رفع

الطعن أمام المحكمة قبل التوصل بجواب الإدارة أو إنصرام أجل ستة (6) أشهر على

تقديم التظلم قبول الطعن.

رفع الملزم طعنه أمام القضاء قبل توصله بجواب الإدارة أو إنصرام أجل ستة (6)

أشهر على تقديم التظلم...، لا تأثير له على سلامة الوضعية الشكلية للطعن طالما أن

الإدارة عبرت عن موقفها في جوابها أمام المحكمة"¹.

كما جاء القرار الاخر الصادر عن نفس المحكمة بمايلي²:

" حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بخرق القانون، خرق مقتضيات المادة

235 من المدونة العامة للضرائب ذلك أن المحكمة عللت قرارها المطعون فيه بأن

المشرع لم يرتب أي أثر قانوني على عدم احترام الملزم للاجل المنصوص عليه في

المادتين 235 و 243 من المدونة العامة للضرائب لاسيما أن اللجوء إلى اللحن الضريبية

أمر إختياري بالنسبة إليه، وأن الادارة لم يلحقها أي ضرر من ذلك. وهو تعليل ينطوي

1 - قرار عدد 21 صادر ي الملف رقم 1263/1/4/1999 بتاريخ 2000/10/05 منشور بنشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية،

محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء، العدد 26، الطبعة الاولى، ص 220.

2 - قرار محكمة النقض، عدد 2/170، بتاريخ 2014/02/20، ملف عدد 2012/2/4/2126، ق. غ. م.

على خرق سافر للمادة 235 المذكورة وأن المطلوب في النقض تقدم بتظلمه بتاريخ 2010/01/15 ودون أن ينتظر الاجل المخول للإدارة من اجل الجواب على تظلمه بادر الى رفع دعواه والتي صدر الحكم المستأنف بشأنها بدوره قبل انصرام الاجل المذكور. وانه كان حريا بالمحكمة التصريح بعدم قبولها. وان القرار المطعون خرق حقوق الدفاع وجاء منعدم التعليل وعرضة للنقض.

لكن حيث أنه اذا كانت المادة 235 من المدونة العامة للضرائب المحتج بخرقها صريحة في ضرورة تقديم الملزم لتظلم بشأن الضريبة المفروضة عليه الى مدير الضرائب المعني قبل رفع الدعوى متى كانت مسطرة الفرض أو التصحيح سليمة. الا أنها لم ترتب على رفع الدعوى أمام القضاء قبل انصرام الاجل المضروب للإدارة من أجل الجواب على التظلم بعدما ثبت لديه أثناء نشر الدعوى أمامه تمسك الإدارة الجبائية بصحة الفرض الضريبي المطعون فيه. ومحكمة الاستئناف لما ثبت لها من خلال مذكرات الإدارة الجبائية تمسك هذه الاخير بالفرض الضريبي المطعون فيه وانه لا فائدة من الانتظار فإنها لم تخرق المادة المحتج بخرقها مادام أن التظلم المذكور لم يغير من موقف الإدارة والوسيلة بذلك غير ذات اثر"

عكس ذلك جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: " لكن حيث إنه بغض النظر عن مدى صحة هذا الإجتهد من الناحية القانونية، فإن دعوى المدعي في هذه النازلة ليست بدعوى الإلغاء، وإنما هي دعوى تدخل في نطاق القضاء الشامل، وما

دامت تتعلق بالمنازعة في الضريبة على الأرباح العقارية، فإن المادة 47 المشار إليها أعلاه تحدد أجل ستة أشهر لإصدار الإدارة قرارها حول التظلم المقدم إليها، وأن رفع الدعوى قبل هذا الأجل يجعلها سابقا لأوانها، مما يكون معه الدفع مبني على أساس قانوني سليم، ويتعين الإستجابة إليه، والتصريح بعدم قبول الطلب شكلا¹.

وعليه فما دام أن الخاضع للضريبة سلك مسطرة التظلم وفقا للمقتضيات القانونية الواجبة، وأن الإدارة تمسكت بموقفها حول مشروعية الضريبة التي فرضتها، فإنه لا مانع من تقديم الخاضع للضريبة لطعنه أمام القضاء دون إنتظاره لما ستسفر عنه المطالبة أمام الادارة الضريبية، ما دام المشرع نفسه لم يلزم الإدارة بالجواب على مطالبة الخاضع للضريبة ومنحها الخيار في ذلك.

المبحث الثاني: الطعن أمام اللجان الضريبية في ضريبة الأرباح العقارية

تهدف إدارة الضرائب في إطار مسطرة تصحيح الأساس الضريبي إلى تطبيق القانون بصورة عادلة، وجعل الخاضعين سواسية في تحمل الأعباء والتكاليف كل حسب إمكاناته المالية، بحيث لا تعتمد إلى مراجعة الأساس الضريبي إلا بعد تأكدها من وجود

1 - حكم عدد 22 صادر بتاريخ 1999/01/26، منشور بمشورات مجلة الحقوق المغربية، العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الاعلى، الجزء الأول، ص 42.

عناصر ومعطيات المراجعة، وذلك في إطار الصلاحيات المخولة لها بمقتضى القانون من جهة، وفي إطار إحترام حقوق و ضمانات الملزم في إطار هذه المسطرة من جهة أخرى.

ومن أجل ذلك، فإن هذا التدخل لإدارة الضرائب بحكم وظيفتها لتصحيح الأساس قد يثير خلافات بين الملزم والإدارة، إما لعدم حصول إتفاق بينهما بعد إستكمال مراحل المسطرة التوجيهية، وإما بسبب تطبيق نص قانوني بكيفية غير سليمة إما جهلا و إما خطأ، لذلك كان من العدل إحداث جهة تراقب عمل الإدارة وتتلقى طعون الملزم.

إذ نظم المشرع مسطرة المنازعة الإدارية المتعلقة بتصحيح الأساس الضريبي وأسند حل النزاعات التي قد تحدث بين الإدارة والملزم إلى اللجان الضريبية، فإذا لم توفق هذه الأخيرة في الوصول إلى حل يرضي الطرفين أمكن الإلتجاء إلى القضاء.

فمن المبادئ الهامة التي كرسها المشرع المغربي منذ الإصلاح الضريبي أن الإدارة الجبائية ملزمة بالتقيد بالأساس الضريبي الذي صرح به الملزم، ولا يجوز لها أن تعتمد أساسا جديدا لمراجعة الضريبة أو إعادة تقويم وعائها إلا بعد موافقة الملزم على ذلك التصحيح الضريبي، وإذا لم يوافق هذا الأخير، فمن حقه أن يطعن في الأساس الذي إعتمده المفتش الضريبي جراء التصحيح، وفي أي إجراء مناف للقواعد المسطرية المنصوص عليها في القوانين المتعلقة بتصحيح الأساس الضريبي.

ويعتبر حق الطعن المتمثل في فتح باب الطعن أو المنازعة في الأسس المصححة من قبل الإدارة أمام اللجان الضريبية من أهم الضمانات التي كرسها المشرع لفائدة

الملزم، وذلك حرصاً منه على تحقيق التوازن المنشود بين حقوق الملزم وسلطة الإدارة وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى.

فمسطرة تصحيح الأساس الضريبي (مسطرة المراجعة) قد تؤدي لا محالة إلى خلافات وإصطدامات بين الإدارة والملزم، تتعلق أساساً بتصحيح الأساس الذي ينطوي على حساسية مفرطة تنتج عنها نزاعات، نظم المشرع معالجتها أولاً وفق مسطرة إدارية تعرض أمام اللجان الضريبية، ثم بعد ذلك أمام القضاء.

فما هي طبيعة وإختصاص اللجان الضريبية؟ ومتى يبتدئ أجل الطعن أمامها؟ وهل يعتبر الطعن أمام اللجان الضريبية إجبارياً أم إختيارياً؟ وهل توقفت اللجان في تدعيم ضمانات الملزم في مواجهة سلطة الإدارة؟

كل هذه الأسئلة، على ضوء تضريب الأرباح العقارية، أجيب عنها من خلال التطرق أولاً إلى طبيعة وإختصاص اللجان الضريبية في تضريب الأرباح العقارية (المطلب الأول)، ثم مظاهر الفعالية والقصور لهذه اللجان (المطلب الثاني).

المطلب الأول: طبيعة وإختصاص اللجان الضريبية في تضريب الأرباح العقارية.

إن المشرع خول للملزم أن يطلب من الإدارة إعفاءه من الغرامات والجزاءات المرتبطة بها بسبب ظروفه المادية المعسرة وهو ما يسمى في القانون الضريبي بالتنظيم الإستعطافي الذي يقدمه الملزم بهدف إلتماس وعطف الإدارة عليه، نظراً لظروفه

المعوزة، وقد يكون طلب الإستعفاف مرافقا لإجراءات الصلح على إثر مسطرة الفحص الجبائي سواء المعمق أو المستندي.¹

والأصل أن تكون الأثمنة المعبر عنها في العقد والمصرح بها من طرف الملزم بالضريبة المذكورة مطابقة للقيمة التجارية للعقار، أو للحق العيني المفوت، لكن أحيانا وبسوء نية الأطراف يتفقون على إخفاء ثمن التقيوت الحقيقي الذي لا يتناسب مع قيمة العقار في تاريخ تقويته بغية أداء ضريبة منخفضة سواء من طرف البائع على مستوى الضريبة على الأرباح العقارية، أو من طرف المشتري على مستوى واجبات التسجيل والتمبر²، أو بحسن نية كما هو الحال في التقيوتات الحاصلة بين الأقرباء وكذلك العقود المجانية كالهبة والصدقة التي تعتمد في ثمنها من أجل ضريبة التسجيل والتمبر، وضريبة الأرباح العقارية على التقيوم المادي للحق العيني المفوت.

وعليه، فإذا بقي الخلاف فيما بين الإدارة الجبائية والملزم بالضريبة، يعتين بذاك على أطراف النزاع الجبائي الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة (الفرع الأول) وإن لم تصل في مقرراتها إلى حل مرضي لطرفي النزاع، يمكن الطعن فيها أمام اللجنة

1- لتفصيل حول التظلم الاستعطائي راجع:

- محمد شكيري: "القانون الضريبي"، مرجع سابق، ص: 527 وما يليها.

- يونس مليح: مسطرة التظلمات الادارية في النزاعات الضريبية شروطها، آجالها ودلائلها، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد الثاني نونبر 2018، ص 243.

- د. رمضان صديق، إهماء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة طبعة 2007، ص 224.

2- كذلك أداء رسوم منخفضة بالمحافظة العقارية.

الوطنية للنظر في الطعون الضريبية (الفرع الثاني)¹، فيما تبقى إمكانية التسوية الودية أو الصلح في الميدان الضريبي واردة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

مما لا ريب فيه، أن قاعدة النظام الرئيسي في بعض القضايا الضريبية، والطنع أمام اللجان المخول لها ذلك، تعتبر مرحلة جبرية لا مناص منها قبل طرق باب القضاء²، وهي قاعدة تجد جذورها في القانون الإداري العام، مفادها أن القضاء قبل البت في دعوى المتظلم يجب أن يعرف موقف الإدارة وسند قرارها، وهي مستقاة من نظرية الوزير القاضي *Théorie du ministre juge*، والتي تعني أن كل وزير يضطلع بدور القاضي بالنسبة للنزاعات التي تهم وزارته³. ولتفصيل أكثر حول هذه الفقرة، أتطرق إلى تكوين اللجنة المحلية لتقدير الضريبة (الفقرة الأولى)، ثم الحديث عن اختصاصها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تكوين اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

تنص الفقرة الثانية من المادة 225 من م.ع.ض على ما يلي:

"تضم كل لجنة:

▪ قاضيا رئيسا؛

1 - لتفصيل حول الطبيعة القانونية للجان الضريبية راجع في هذا الصدد: صباح نعوش "الضرائب المباشرة بالمغرب"، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع، المدارس، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، السنة 1987 - 1986، ص 89.

2 - Yahia Aissaoui, «le recours devant les commissions fiscales», revue Marocaine des contentieux N° 5-6/2007, p 114.

3- سعاد بنور: "العمل القضائي في المادة الجبائية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق، الدار البيضاء، 2000، ص:22.

- ممثلا لعامل العمالة أو الإقليم الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصه؛
- رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله الذي يقوم بمهمة الكاتب المقرر؛
- ممثلا للخاضعين للضريبة يكون تابعا للفرع المهني الأكثر تمثيلا للنشاط الذي يزاوله الطالب.

يستلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويسلمها لها مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية التي تمكن هذه اللجنة من البت¹.

ويستدعي قاضي اللجنة بصفته رئيسا ممثلي الخاضعين للضريبة وممثلي الإدارة داخل أجل 15 يوما على الأقل قبل تاريخ المحدد للإجتماع وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من ن.ع.ض.

تحدد هذه المطالبات موضوع الخلاف وتتضمن عرضا للحجج المستند إليها².
يحدد أجل أقصاه ثلاثة (3) أشهر لتسليم اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المطالبات والوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة، ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة بالطعن المقدم من طرف الخاضع للضريبة أمام اللجنة المذكورة³.

1 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

2 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

3 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

وفي حالة عدم توجيه المطالبات و الوثائق السالفة الذكر داخل الأجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن الخاضع للضريبة¹.

يستدعي الكاتب المقرر² أعضاء اللجنة³ خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 4 219 من م ع ض .
يخبر الكاتب المقرر للجنة المحلية لتقدير الضريبة الطرفين بتاريخ انعقاد اجتماعها قبل حلول موعده بما لا يقل عن ثلاثين (30) يوما وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 5 219 من م ع ض .

وتبت اللجنة في الأمر بصورة صحيحة إذا حضرها الرئيس واثنان من أعضائها⁶.
وتتداول بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، فإن تعادلت ربح الجانب الذي يكون فيه الرئيس .

يجب أن تكون مقررات اللجان المحلية لتقدير الضريبة مفصلة ومعللة، و يبلغها مقرر هذه اللجان إلى الطرفين وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه خلال الأربعة (4) أشهر الموالية لتاريخ صدورها¹ .

- 1 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.
- 2 - تم استبدال " رئيس اللجنة" بالكاتب المقرر بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016
- 3 - تم استبدال عبارة "ممثلي الخاضعين للضريبة و ممثلي الإدارة" بعبارة "أعضاء اللجنة" بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016
- 4 - تم إدراج هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2011.
- 5 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.
- 6 - تم تغيير أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

ويجب أن تبت اللجنة في أجل اثني عشر (12) شهرا يبتدأ من تاريخ تسلمها المطالبات والوثائق من الإدارة².

وإذا انصرم الأجل المشار إليه أعلاه ولم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مقررها، يشعر الكاتب المقرر الأطراف بذلك بواسطة رسالة خلال الشهرين المواليين لانصرام أجل الأثني عشر (12) شهرا المذكور، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219³ من م ع ض.

يحدد أجل أقصاه شهران لتسليم المطالبات والوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة للجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة برسالة الإشعار المشار إليها في الفقرة السابقة⁴.

وفي حالة عدم توجيه المطالبات و الوثائق السالفة الذكر داخل الأجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من طرف الخاضع للضريبة⁵.

ويتم تعيين ممثلي الخاضعين للضريبة وفقا للشروط التالية:

-
- =
- 1 - تم إدراج هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2011.
 - 2 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.
 - 3 - تم تغييرو تسميم أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016
 - 4 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.
 - 5 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

فيما يخص الطعون التي تهم الخاضعين للضريبة، والذين يزاولون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو فلاحيا، يعين عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر الممثلين الرسميين، ومثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاث سنوات من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا لفروع النشاط المحدد أعلاه، والمدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة، وكل من رؤساء غرفة الصيد البحري قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعينين في حظيرة اللجنة المحلية.

أما بالنسبة للطعون التي تهم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون مهن حرة، فإن عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر يعين الممثلين الرسميين ومثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاث سنوات من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا، والمدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعينين في حظيرة اللجنة المحلية.¹

وفي هذا الصدد، أعطى المشرع الجبائي للجنة المذكورة إمكانية إضافة خبيرين اثنين على الأكثر في كل قضية يتم تعيينهم من بين الموظفين أو الخاضعين للضريبة ولهم دور استشاري غير ملزم.

1- لمزيد من التفصيل حول تعيين الممثلين المشار إليهم، يراجع المادة 225 من م.ع.ض.

يجوز للإدارة وللخاضع للضريبة أن ينازعا قضائيا في المقررات¹ الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة، ما في ذلك المتعلقة منها بالمسائل التي صرحت اللجان المذكورة بشأنها بعدم الاختصاص، وذلك وفق الشروط والآجال المنصوص عليهما في المادة 242 من م ع ض.

وإذا كان المشرع قد حدد كيفية تشكيل اللجنة المحلية لتقديري الضريبة، فإن القضاء هو الآخر بلور هذا المقتضى القانوني من خلال مراقبته لصحة تأليف اللجنة المذكورة، ورفض الدفع بعدم قانونيتها وإبطال قراراتها في الحالة التي لا تكون مشكلة وفق القانون². كما رتب البطلان على إجراء عدم إستدعاء الملزم بالضريبة أو ممثل القطاع المعني بالأمر لحضور أشغال اللجنة المحلية لما في ذلك من مساس بحقوق الدفاع³. ومن حسنات المشرع في هذا الباب، أنه أقحم ممثلي الخاضعين للضريبة في تكوين اللجنة المحلية لتقدير الضريبة على الأرباح العقارية، بخلاف ما كان عليه الأمر في تكوين اللجنة الإستشارية للضريبة المذكورة.

1 - تم استبدال عبارة "المقررات التي أصبحت هائية" بعبارة "المقررات"
2- قرار صادر عن محكمة النقض عدد 386 ملف إداري عدد 1642، 2000/01/04 بتاريخ 2001/5/31، غ.م، قضاء الغرفة الإدارية محكمة النقض، عدد 9، سنة 2005، ص:90.
3- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 12 ملف عدد 2000/01/04/107، بتاريخ 2001/01/14، أشار إليه: محمد قصري: "دور القاضي الإداري في تفعيل الرقابة على مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها: المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى"، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، ص:210.

كما أنه لا يمكن تقديم الطعن في آن واحد أمام المحاكم وأمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة¹. وهذا ما ذهب اليه القضاء في حكمه للملف عدد 09/10/625 بالمحكمة الإدارية بالدار البيضاء " ...حيث أنه لايمكن الطعن في آن واحد أمام المحاكم وأمام اللجان المحلية أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية.

وحيث يؤخذ من وقائع النزاع سيما المذكرة الجوابية لإدارة الضرائب والتي لم تكن محل منازعة بطعن مقبول من طرف المدعية أن هذه الاخيرة طلبت فعلا بتاريخ 2009/06/19 إحالة ملفها الضريبي على اللجنة المحلية لتقديم الضريبة وعقد عدة جلسات للنظر في الملف كانت آخرها المنعقدة في 2011/03/03 مما يدل على أن الملف الجبائي معروض حقا على اللجنة المذكورة وأن أجل الاربعة والعشرين شهرا الممنوح لها قانونا (م 225 م ع ض) للبت في النزاع لم ينصرم مما تكون معه المنازعة القضائية أمام هذه المحكمة والحال ما ذكر سابقة لأوانها.

وحيث تأسيا على ما ذكر يتعين الحكم بعدم قبول الطلب مع إبقاء الصائر على

رافعه²

1 - تم إدراج أحكام "هاء" بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016
2 - المحكمة الادارية بالدار البيضاء، ملف عدد 9/10/625، بتاريخ 2011/5/26، (غير منشور).

الفقرة الثانية: إختصاص اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في الأرباح العقارية

تبت اللجان المحلية لتقدير الضريبة في النزاعات المفروضة عليها حسب المادة

225 من م ع ض " تحدث الإدارة لجانا محلية لتقدير الضريبة وتحدد مقراتها ودائرة

اختصاصها .

تنظر اللجان المذكورة في المطالبات التي يقدمها في شكل عرائض الخاضعون للضريبة

الكائن مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة اختصاصها في الحالات

التالية¹:

- التصحيحات فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة حسب نظام المساهمة المهنية الموحدة²

والدخول والأرباح العقارية والدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة

وواجبات التسجيل والتمبر؛

- فحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يقل³ رقم أعمالهم المصرح به في حساب

الحاصلات والتكاليف، عن كل سنة محاسبية عن الفترة غير المتقدمة موضوع الفحص،

عشرة (10) ملايين درهم .

وتبت اللجان في النزاعات المعروضة على أنظارها ويجب عليها أن تصرح بعدم

اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية."،

1- تم تغيير و تميم أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016

2- تم تغيير أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2021.

3 تم تغيير هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2017.

ويجب عليها أن تصرح بعدم إختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية تنظيمية.

وهو إختصاص نوعي يتعلق بتقدير أسس الضريبة من ربح ورقم أعمال، والمصاريف الحقيقية القابلة للخصم كنفقات الإستثمار المثبتة وتجهيز العقار المفوت، أما البحث على أساس الضريبة وطريقة إحتسابها فذلك مسألة قانونية، والتي يمنع فيها القانون الضريبي على اللجان المحلية لتقدير الضريبة النظر فيها والتصريح بعدم إختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية وتنظيمية كما سبقت الإشارة.

فاللجنة المحلية لتقدير الضريبة ليس لها الحق الخوض في المسائل القانونية¹، وإلا إذا كان قرارها باطلا بإعتبار أن الفصل في المنازعات التي تستند إلى أسباب قانونية هي من إختصاص القضاء، وإن كان يصعب التمييز عمليا بين ما هو واقعة وبين ما هو قانون، والتي تعد من المشاكل التي تواجهها اللجان والقضاء والفقهاء².

أما على مستوى الاختصاص المكاني للجنة المحلية لتقدير الضريبة، فإنه يتحدد وفقا للدائرة الترابية التي يتم تحديدها من طرف الإدارة الجبائية³.

1 - D. F. olivier – M. la tourereie – B. Plagnet : « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. Sirey Paris. 2^{eme} édition, 1991, p 532 ». Cite par Ibrahim Mohim, Les contentieux Fiscaux au Maroc, ate, p 194

2- عبد القادر تيعلاقي: "الوجيز في النزاعات الضريبية"، مرجع سابق، ص:94.

3- إبراهيم الكرناوي: "التعريف باللجنة المحلية لتقدير الضريبة والمسطرة المتبعة للبت في المنازعات الضريبية: المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى"، المنظمة بالرباط يومي 11/10 ماي 2007، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية.

تنص الفقرة الأولى من المادة 225 من م.ع.ض: "...تتظر اللجان المذكورة في المطالبات التي يقدمها في شكل عرائض الخاضعين للضريبة الكائن مقرهم الإجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة إختصاصها".

الفرع الثاني: اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة

خص المشرع الجبائي اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية بخصوص القرارات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة، إذا لم ينتهي الخلاف بين الإدارة والخاضع للضريبة، على إعتبار أنها بمثابة درجة إستئنافية للمقررات الصادرة عن اللجنة المحلية المذكورة.

وتعتبر قراراتها نهائية لا يمكن الطعن فيها إلا أمام المحاكم الإدارية صاحبة الاختصاص وفق الشروط التي يتطلبها القانون.

والطعن في مقررات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، يمكن أن يقدم من طرف الخاضع للضريبة، أو من طرف الإدارة الجبائية بإعتبارهما أطراف النزاع، شريطة التقيد بالشروط المنصوص عليها في هذا الشأن.

وهي كالتالي:

✓ شرط الأجل، ذلك أن الملزم بالضريبة يتعين عليه أن يقدم طعنه إلى اللجنة الوطنية خلال أجل 60 يوما من تاريخ تبليغه مقرر اللجنة المحلية لتقدير

الضريبة وفقا لأحكام المادة 221 المتعلقة بالمسطرة السريعة لتصحيح الضريبة.

✓ شرط تقديم الخاضع للضريبة طعنه في صورة عريضة توجه إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم، يتحدد فيها من طرف الملزم بالضريبة موضوع الخلاف والإثباتات والحجج التي يستند عليها في دفاعه.

وعليه، فكيف يتم تكوين اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية (أولا) وما هي إختصاصاتها على ضوء تضريب الأرباح العقارية (ثانيا).

الفقرة الأولى: تكوين اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة

تتكون اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية وفقا لأحكام المادة 226¹ من المدونة العامة للضرائب من:

• سبعة (7) قضاة منتمين إلى هيئة القضاء، يعينهم رئيس الحكومة بإقتراح من المجلس الاعلى للسلطة القضائية²؛

• ثلاثون (30) موظفا يعينهم رئيس الحكومة باقتراح من وزير المالية يكونون حاصلين على تأهيل في ميدان الضرائب، أو في المحاسبة أو القانون أو

1- تم تعديل هذه المادة بمقتضى أحكام البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2008، حيث كان عدد القضاة محدد في 05 قضاة وعدد الموظفين محدد في 30 موظفا فقط.

2 - تم رفع عدد القضاة من 5 إلى 7 قضاة بمقتضى البند I من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2010 كما تم تغيير هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2020

الإقتصاد، وأن تكون لهم على الأقل رتبة مفتش أو رتبة مدرجة في سلم من
سلاسل الأجور يعادل ذلك؛ ويلحق الموظفون المذكورون باللجنة.

- مائة (100) شخص من ميدان الأعمال، يعينهم رئيس الحكومة لمدة ثلاث سنوات بصفتهم ممثلين للخاضعين للضريبة، بناء على إقتراح مشترك لكل من الوزراء المكلفين بالتجارة والصناعة التقليدية والصيد البحري والوزير المكلف بالمالية. ويتم إختيار هؤلاء من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلاً للمزاويلين نشاطاً تجارياً، أو صناعياً أو خدماتياً أو حرفياً في الصيد البحري، والمدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة، وكل رؤساء غرف التجارة والصناعة والخدمات وغرف الصناعة التقليدية وغرف الفلاحة وغرف الصيد البحري، وكل ذلك قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعينين في حظيرة اللجنة الوطنية.

وفي حالة ما إذا طرأ تأخير على تعيين الممثلين الجدد، أو حال دون ذلك عائق، وقع تلقائياً انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لفترة لا تتجاوز ستة (06) أشهر.

وكما هو الحال في نقض الأحكام من قبل محكمة النقض¹، حيث يتم إحالة الدعوى من طرفه على محكمة أخرى من درجة المحكمة التي تم نقض حكمها، أو بصفة إستثنائية

1- تم تغيير المجلس الأعلى وأصبح يدعى محكمة النقض بمقتضى الدستور الجديد الصادر في 2011/7/29 طبقاً لمقتضيات الفصل 115 منه.

على نفس المحكمة التي صدر عنها الحكم المنقوض، بشرط أن تتكون هذه المحكمة من قضاة لم يشاركوا بوجه من الوجوه أو بحكم وظيف ما في الحكم الذي هو موضوع النقض¹، لا يمكن لأي ممثل من ممثلي الخاضعين للضريبة أن يحضر إجتماع اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة عندما يعرض عليها نزاع سبق أن نظر فيه ضمن تكوين اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

وتنقسم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية إلى سبع (07) لجان فرعية تتداول في القضايا المعروضة عليها، والتي تجتمع بمسعى من رئيس اللجنة وهو قاض يعينه رئيس الحكومة بإقتراح من المجلس الأعلى للسلطة القضائية² والذي يشرف على سيرها ويحدد التنظيم الإداري لها.

وتضم كل لجنة فرعية:

- قاضيا رئيسا؛
- موظفين يعينان بالقرعة من بين الموظفين الذين لم يقوموا ببحث الملف المعروض على اللجنة الفرعية للبت فيه؛
- ممثلين للخاضعين للضريبة يختارهما رئيس اللجنة من بين الممثلين المشار

إليهم في أحكام تكوين اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية.

1- ينص الفصل 369 من قانون المسطرة المدنية في فقرته الأولى: "إذا قضى المجلس الأعلى بنقض حكم أحال الدعوى إلى محكمة أخرى من درجة المحكمة التي نقض حكمها أو بصفة استثنائية على نفس المحكمة التي صدر عنها الحكم المنقوض، ويتعين إذ ذاك أن تتكون هذه المحكمة من قضاة لم يشاركوا بوجه من الوجوه أو بحكم وظيف ما في الحكم الذي هو موضوع النقض".

2 - تم تغيير هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2020

و إذا تغيب رئيس اللجنة أو حال دون حضوره عائق ناب عنه في القيام بمهامه
رئيس لجنة فرعية يعينه كل سنة.

يقدم الخاضع للضريبة طعنه أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة
بالضريبة في صورة عريضة توجه إلى المفتش في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم¹.
يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة
بالضريبة ويسلمها لها مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية التي تمكن
هذه اللجنة من البت².

تحدد هذه المطالبات موضوع الخلاف وتتضمن عرضا للحجج المستند إليها³.
يحدد أجل أقصاه ثلاثة (3) أشهر لتسليم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة
بالضريبة المطالبات والوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة ابتداء من تاريخ تبليغ
الإدارة بالطعن المقدم من طرف الخاضع للضريبة أمام اللجنة المذكورة⁴.

وفي حالة عدم توجيه العرائض والوثائق السالفة الذكر داخل الأجل المضروب، لا
يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن
الخاضعين للضريبة⁵.

1 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.
2 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.
3 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.
4 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.
5 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

يعهد رئيس اللجنة إلى واحد أو أكثر¹ من الموظفين المشار إليهم أعلاه ويوزع الملفات على اللجان الفرعية.

وتجتمع اللجان الفرعية المذكورة بمسعى من رئيس اللجنة ويستدعي الكاتب المقرر أعضاء اللجنة² وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض قبل التاريخ المحدد للاجتماع بما لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً³.

يخبر الكاتب المقرر للجنة الوطنية الطرفين بتاريخ انعقاد اجتماعها قبل حلول موعده بما لا يقل عن ثلاثين (30) يوماً وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 4219 من م ع ض .

ومما ينبغي الإشارة إليه، فإن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية تابعة للسلطة المباشرة لرئيس الحكومة ويوجد مقرها بالرباط على خلاف اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي توجد حسب دوائر إختصاصها.

الفقرة الثانية: إختصاص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

ليست كل القرارات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة الصادرة في القضايا المتعلقة بالضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية بين الخاضع لها والإدارة

1 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

2 - تم تغيير وتسميم أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016

3 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

4 - تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

قابلة للطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، وإنما في حالة تم السكوت عنها أو انصرام أجل إثني عشر (12) شهر دون البت فيها من طرف اللجنة الحلية لتقدير الضريبة هي التي تكون معرضت للعرض على أنظار اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، أما المقررات التي تعتبر نهائية فلا يمكن الطعن فيها أمام اللجنة المذكورة.

تنص الفقرة الثانية من المادة 225 من م.ع.ض. على ما يلي:

" تحدث لجنة دائمة تسمى "اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة"

ترفع إليها الطعون المتعلقة¹:

- بفحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة المنصوص عليه في

المادة 216 من م ع ض، أيا كان مبلغ رقم الأعمال المصرح به؛

- بفحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يساوي أو يفوق رقم أعمالهم

المصرح به في حساب الحاصلات و التكاليف، برسم إحدى السنوات المحاسبية موضوع

الفحص، عشرة (10) ملايين درهم.

- بالتصحيحات المتعلقة بأسس الضريبة التي تثير الإدارة بشأنها تعسفا في

استعمال حق يخوله القانون كما هو مشار إليه في المادة 213 من م ع ض².

1- تم تغيير و تتميم أحكام الفقرة الأولى من البند. I. بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016

2- تم إدراج هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2017.

وترفع كذلك إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة الطعون التي لم تصدر اللجان المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل اثني عشر (12) شهرا مقررات في شأنها¹.

تكون اللجنة المذكورة تابعة للسلطة المباشرة لرئيس الحكومة ويوجد مقرها بالرباط .

وتبت في النزاعات المعروضة عليها، ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية، باستثناء المسائل المتعلقة بالتعسف في استعمال حق يخوله القانون².

يقتصر نظر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية في المسائل الواقعية التي تتعلق بتحديد الأسس الضريبية دون الغوص في المسائل القانونية، ذلك ما نص عليه المشرع في الفقرة الأولى من المادة 226 من م.ع.ض. التي جاء فيها:

"...وتبت في النزاعات المعروضة عليها، ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية.

ويتضح جليا أنها قاعدة قانونية أمره لا يمكن مخالفتها إنطلاقا من الصيغة التي جاءت بها، والتي تفيد الوجوب لا الجواز والإختيار³، وبمقتضاها تكون اللجنة الوطنية

1- تم إدراج أحكام هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

2 - تم تتميم هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2017.

3- لمزيد من التفصيل حول التمييز بين القاعدة القانونية الآمرة والقاعدة القانونية المكملّة أنظر:

للنظر في الطعون الضريبية ملزمة بالتصريح بعدم اختصاصها إذا كان موضوع النزاع بين الملزم بالضريبة والإدارة يتعلق بتطبيق القانون¹، أو بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية، كما أكدت ذلك محكمة النقض في أحد قراراتها التي جاء فيها:

"...أن المشرع حصر إختصاص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية في المسائل الواقعية المتعلقة بتقدير قيمة العناصر التي تدخل في تكوين 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 الأجر الذي يجب أن يعطى للخاضع قبل الإنتقال لمراقبة الوثائق المحاسبية"².

وهناك بعض الإختصاصات الخاصة والإستثنائية التي أناط بها المشرع للجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، كالحالة التي يتعذر فيها تمديد فترة الممثلين المنتهية فترة إنتدابهم لأي سبب من الأسباب، أو لم يتسن في فاتح أبريل تعيين ممثلين جددًا للملزمين بالضريبة، أجاز المشرع الخاضع للضريبة بأن يطلب من الإدارة الممثل أمام اللجنة المحلية المكونة من ثلاثة أعضاء فقط دون ممثل الملزمين، أو أن يرفض ذلك،

=

- عبد الكريم الطالب: "الوجيز في المبادئ الأساسية للقانون والحق"، طبعة نونبر 2005، ص: 28.

1- محمد منقار بنيس: "مسطرة تصحيح الضريبة"، أشغال الندوة العلمية المنظمة من طرف المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب في موضوع: "العمل القضائي والمنازعات الضريبية"، الرباط، يومي 28/29 مارس 2005، غير منشور، ص: 18.

2- قرار محكمة النقض عدد 1026، ملف 99/696 بتاريخ 2000/7/06، أشار إليه: سفيان ادريوش ورشيدة الطائري: "تصحيح الأساس الضريبي-دراسة مقارنة"، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرباط، ماي 2002، ص: 187.

الشيء الذي يخول للإدارة الجبائية عند إنتهاء الأجل القانوني بعرض النزاع تلقائيا على اللجنة الوطنية المذكورة لتتظر فيه ابتدائيا وانتهائيا.

الفرع الثالث: التسوية الودية أو الصلح في الميدان الضريبي

يعتبر الصلح أو التصالح أو المصالحة في الميدان الضريبي من أنجع وأنجح الطرق في فض المنازعات التي قد تحدث بين الخاضع للضريبة والإدارة الضريبية، تمكنهما معا من تجاوز المشاكل وتجنب المعوقات وربح الوقت، وتخفيف العبء والضغط سواء عن الإدارة نفسها أو عن اللجان الضريبية أو عن المحاكم الإدارية.

بالرغم من أن الفقه¹ قد وقف من مسألة الصلح الضريبي بين من يقول بعدم جواز إجراء صلح بهذا الشأن، بحجة أن المسائل المتعلقة بالضريبة هي من النظام العام، إستنادا إلى مقتضيات المادة 1100 من قانون الإلتزامات والعقود، وبين من يقول بجواز المصالحة في المجال الضريبي على إعتبار أن الصلح يساهم في تحسين العلاقة بين الخاضع للضريبة وإدارة الضرائب وإزالة سحب التنافر وتبديد المخاوف بين الطرفين وذلك في غياب نص قانوني صريح وواضح يمنح أو يبيح إجراء صلح².

ورغم ذلك فإن الواقع العملي قد أثبت أن إدارة الضرائب غالبا ما تلجأ إلى أسلوب التسوية الودية أو التوافقية مع الخاضعين للضريبة، من أجل تصفية العديد من الملفات

1 - P. M GAUDMI, «finances publiques», emprunt et impot ; ed : Montchrestien, darnat. Paris 1981, p 132.

2 - المختار السريدي، " الطعن القضائي في الأساس الضريبي نحو إرساء مفهوم جديد للسلطة الضريبية "، جريدة العلم، ركن المجتمع والقانون، بتاريخ 2012/05/23، ص 8.

المتراكمة في الرفع، خاصة تلك المتعلقة بتصحيح الأساس الضريبي للأرباح العقارية، وذلك بغية ربح الوقت وتفادي الطعون سواء أمام اللجان أو أمام المحاكم الإدارية، وإختصار المسافة من أجل تحصيل جيد وسهل وسريع¹.

واعتقد أن هذا لن يتحقق إلا ببناء جسور الثقة وتعزيز علاقة التفاهم والتجاوب والتعاون ما بين إدارة الضرائب والخاضعين للضريبة، في إطار الشفافية التامة والتحلي بروح المسؤولية والمواطنة الضريبية وتفويض إختصاصات التسوية للمفتشين العاملين في الميدان بحكم القرب والإلمام والدراية، بعيدا عن أية مركزية أو تمركز في إتخاذ القرار، بهدف الوصول إلى مفهوم جديد للسلطة الضريبية يبيح الخاضعين للضريبة كل من موقعه وإمكانياته المساهمة في الأعباء العامة دون تنكر أو تنصل أو تملص.

المطلب الثاني: مظاهر الفعالية والقصور للجان الضريبية

تعتبر المرحلة الإدارية للطعون الضريبية من أيسر الطرق وأسرعها لحل المنازعات في مراحلها الأولى، ولتحقيق العدالة بطريقة أقل تكلفة، والتقليل من عدد القضايا الممكن عرضها على القضاء.

من هذا المنطلق، أحدث المشرع المغربي اللجان الضريبية للبت في النزاعات الجبائية التي تستمر بين الملتزم والإدارة بسبب عدم الإتفاق حول ما آلت إليه مسطرة تصحيح الأساس الضريبي التي تحصل في موضوع تضريب الأرباح العقارية.

1 - المختار السريدي، نفس المرجع، ص 8.

والحكمة من هذا الطعن الأولي الوجوبي هي بلا شك رغبة المشرع في حل المنازعات الجبائية بطريقة سريعة، ولكي تتمكن الإدارة من إعادة النظر في قراراتها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تخفيف العبء على القضاء الإداري وذلك من أجل تكريس حقوق المكلف.

غير أن دراسة التجربة العملية لهذه المؤسسات أثبتت في كثير من الحالات، أن مؤسسة اللجان الضريبية أبانت عن قصورها وعدم فعاليتها في أداء المهمة التي أنيطت بها، بالإضافة إلى مجموعة الإشكالات المرتبطة بمسطرة الطعن أمامها أثرت بشكل كبير على حقوق الملزم.

وأقف على هذا الواقع من خلال دراسة مسطرة الطعن أمام اللجان الضريبية (الفرع الأول)، وعدم فعالية اللجان الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مسطرة الطعن أمام اللجان الضريبية.

يخضع تدخل اللجان الضريبية للشروط التالية:

- إستمرار النزاع بين الإدارة الضريبية والملزم.
- أن يرفع إليها النزاع داخل الأجل وبطلب من أحد الطرفين حسب الحالات.
- أن يتعلق النزاع بمسألة واقعية.
- أن تكون مختصة مكانيا للبت في النزاع.

• أن تصدر مقرراتها وهي مشكلة قانونا.

• أن تصدر مقرراتها وفق ما يقتضيه القانون.

الفقرة الاولى: مسطرة الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

بخصوص المسطرة المتبعة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة على الأرباح العقارية، فإن الخاضع بالضريبة يتم تبليغه في العنوان المحدد في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه، وذلك إما برسالة مضمونة مع الإشعار بالتسليم، أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين، أو بالطريقة الإدارية. ويجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق وفقا لمقتضيات المادة 219 من م.ع.ض.

ويقوم مفتش الضرائب في هذا الشأن بدعوة الخاضعين للضريبة إلى الإدلاء بملاحظاتهم خلال أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ.

وفي حالة الجواب من طرف الخاضع للضريبة داخل الأجل المضروب له يتم وضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفقا للشروط المقررة في المادة 235 من م.ع.ض.

ويقدم الطعن أمام اللجنة المحلية في شكل طلب صريح إلى مفتش الضرائب الذي يتم تسليمه مصحوبا بكافة الوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية التي تمكن من البت في الطعن.¹

ويعتبر حق الملزم في تقديم طعنه امام اللجنة من حقوق الدفاع المخولة له، وليس من حق الإدارة عدم رفع النزاع إلى اللجنة إذا طلب منها ذلك الملزم بصفة قانونية، وداخل الأجل القانوني، بل يجب عليها تحت طائلة بطلان مسطرة تصحيح الأساس الضريبي أن ترفع النزاع إلى اللجنة، ولو تبين لها بشكل واضح أن هذه اللجنة غير مختصة لأن هذه الأخيرة هي التي تفصل في إختصاصها وليس الإدارة.

الفقرة الثانية: مسطرة الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعون

المسطرة المتبعة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية المتعلقة بالأرباح العقارية، تجعل الخاضع للضريبة والإدارة الضريبية، بعد أنتهاء الأجل المضروب للجنة المحلية لتقدير الضريبة (12) شهرا، دون البت في الطعون المعروضة على هذه الأخيرة، لكي يطعن فيه في صورة عريضة توجه إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم، ويقدم طعن الإدارة من طرف مدير الضرائب أو الشخص الذي يفوض لهذا الغرض، ويوجه إلى اللجنة المذكورة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م.ع.ض كما يتعين أن تشمل عريضة الطعن

1- من التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2010 رقم 48.09 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5800 بتاريخ 31 دجنبر 2009.

موضوع الخلاف عرضا للحجج المستند عليها والإثباتات الممكنة من طرف الملزمين بالضريبة.

ويتم تبليغ الطرف المعني بالأمر من طرف اللجنة الوطنية بتلقيها الطعن داخل أجل ثلاثين (30) يوما الموالية لتسلم هذا الأخير الطعن وبنسخة من العريضة المرفوعة إليها، تطلب من الإدارة موافاتها بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية داخل ثلاثين يوما الموالية لتسلم الطلب¹، وإذا لم تتم موافاة اللجنة المذكورة بالوثائق المحددة قانونا خلال الأجل القانوني، فإن أسس الضريبة تأخذ على الشكل التالي:

◀ الأسس التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن المعنيين بالأمر إذا قدموا طعنهم داخل الأجل المحدد أمام اللجنة الوطنية.

◀ الأسس التي حددتها اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في الحالة المعاكسة.

كما تقوم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، بإعلام الطرفين بالتاريخ الذي حددته لعقد إجتماعاتها قبل حلوله بما لا يقل عن 30 يوما.

وعليه، فإذا لم يفتتح الخاضع للضريبة على الأرباح العقارية بقرارات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، أمكن له اللجوء إلى القضاء الإداري للطعن في تلك القرارات.

1- تعديلات قانون المالية لسنة 2009.

الفرع الثاني : أوجه قصور آلية اللجان الضريبية

أتناول في هذا الفرع بعض الإشكاليات المرتبطة بالطعن أمام اللجان الضريبية كمظهر لعدم نجاعتها في تدعيم الضمانات المخولة للخاضع للضريبة (أولاً)، ثم جوانب القصور وعدم فعالية مؤسسة اللجان الضريبية (ثانياً).

الفقرة الأولى: الإشكاليات المرتبطة بالطعن أمام اللجان الضريبية

❖ إشكالية أجل إحالة الطعن على اللجنة المحلية من طرف مفتش الضرائب: لم يقيد المشرع مفتش الضرائب بأي أجل لتقديم طعن الملزم في التصحيحات المضمنة برسالة التبليغ الثانية أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، ذلك من شأنه أن يضرر بمصالح المكلف، لأن المفتش قد يحتفظ بالطعن لمدة طويلة.

❖ إشكالية عدم تقيد المفتش بأجل محدد لإشعار الخاضع بإنهاء الأجل المحدد للجنة المحلية للبت في النزاع :

إذا انصرم الأجل المحدد في إثني عشر (12) شهراً، الأجل الأقصى الذي يجب أن يفصل بين تاريخ تقديم الطعن وتاريخ صدور المقرر المتخذ في شأنه، ولم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مقررها، وجب على المفتش أن يشعر الخاضع للضريبة بإنهاء أجل إثني عشر (12) شهراً بإمكانية تقديمه للطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل الستين يوماً التالي لتاريخ تسلم الأشعار. وفي هذه الحالة كذلك لم يقيد المشرع مفتش الضرائب بأي أجل لإشعار الخاضع بإنهاء الأجل المحدد للجنة المحلية للبت في النزاع، ذلك من شأنه أن يضرر بمصالح المكلف.

❖ إشكالية الطعن المقدم إلى جهة غير مختصة :

بناء على مقتضيات المادة 220 من م.ع.ض، يجب أن يقدم طعن الخاضع للضريبة أو الإدارة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل لا يتجاوز الستين يوما التالية للتاريخ الذي وقع فيه تبليغ مقرر اللجنة المحلية لتقديم الضريبة.

لكن ما الحل في الحالة التي يقدم الخاضع للضريبة الطعن في مقرر اللجنة المحلية داخل الأجل القانوني أمام جهة - مثلا أمام الإدارة الضريبية- غير اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة . هل يعتبر ذلك سبب لرفض الطعن؟ فحسب مقتضيات المادة 220 المشار إليها أعلاه، فإن الطعن الذي أوجبه المشرع هو الطعن الذي يجب أن يرفع تحديدا إلى اللجنة الوطنية.

وفي حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء تعرض لهذه الإشكالية حيث جاء فيه ¹: "وحيث أنه لما كان الثابت في الوثائق المدلى بها في ملف القضية أن الشركة المدعية بعد تبليغها بقرار اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بالطعن فيه أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة عن طريق تقديم طعنها أمام الإدارة الضريبية علما أنه كان عليها تقديمه مباشرة أمام اللجنة الوطنية انسجاما مع

1- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 1534 الصادر بتاريخ 2003/10/27 في ملف رقم 55/2003 ذكره جواد العسري في المداخلة الأشغال اليوميين الدراسيين 28 و29 مارس 2005 حول " العمل القضائي والمنازعات الضريبية"، دفا تر المجلس الأعلى عدد 2005/8

مقتضيات الفقرة الرابعة من المادة 39 الواردة اعلاه وليس أمام الإدارة الضريبية طالما أن هذه الأخيرة طرف في النزاع أمام اللجنة الوطنية مما يكون معه قرارها بإعتبار طعن الشركة المدعية الأصلي أمامها يكون مقنما خارج الأجل القانوني".
وبالنظر إلى القواعد العامة للمنازعة الإدارية، لا يعتبر بالضرورة سببا من أسباب الرفض توجيه الطعن الإداري إلى جهة غير مختصة ما دام الأجل مفتوح ولم ينتهي بعد.

أما القضاء الفرنسي يعتبر بصفة عامة الطعن المقدم إلى سلطة غير مختصة غير مقبولة، إلا أنه يرى في بعض الحالات أن هذه الأخيرة ملزمة لإحالة الطلب إلى الجهة المختصة في حالة:

- إذا كانتا تنتميان (أي الجهتين) إلى نفس الأقليم؛
 - إذا كانت السلطة غير المختصة تشارك في نشاط السلطة المختصة.
- وإستقر رأي الفقه الفرنسي أنه يتعين على مصلحة الضرائب، التي تتوصل بشكاية أرسلت إليها خطأ، أن تحيلها على المصلحة المختصة وتشعر صاحب الطلب بهذه الإحالة. ويبدأ سريان الأجل في هذه الحالة بالنسبة للإدارة المختصة من تاريخ توصلها بالشكاية أو الطلب المحال عليها¹.

1- الندوة الأولى للقضاء الإداري، 18-19 كتيب 1995 "إلحاكم الإدارية دعامة من دعائم دولة للقانون" ذ.عبد المعطي القدوري " سلطة القاضي الإداري منشورات المعهد الوطني للدراسات القضائية ص 211-212.

وحماية لحقوق الملزم يتعين على الإدارة المغربية السير على النهج الفرنسي

في هذا المجال.

❖ إشكالية الطعن في مقررات اللجان المحلية:

بموجب الفقرة الأخيرة من المادة 225 من م.ع.ض، يجوز للخاضع للضريبة أن ينازع قضائيا في الضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية. بما في ذلك المتعلقة منها بالمسائل التي صرحت اللجان المذكور بشأنها بعدم الإختصاص.

وتعتبر نهائية مقررات اللجان المحلية لتقدير الضريبة الصادرة في القضايا المتعلقة بالضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية.

الفقرة الثانية: مظاهر قصور مؤسسة اللجان الضريبية

إذا كان المشرع المغربي يسير نحو توحيد لجان التحكيم في الميدان الضريبي وتبسيط وتوحيد مساطر الطعون أمامها، بحثا عن الفعالية والدقة، وذلك بمقتضى أحكام كتاب المساطر الجبائية في قانون المالية لسنة 2005¹، وإذا كانت اللجان الضريبية قد ساهمت بشكل كبير في تصفية العديد من النزاعات التي نشأت بين الإدارة والملزم في مهدها وكرست حماية حقيقية للملزم في مواجهة الإدارة، فالسؤال الذي يبقى

1- كما تم تعديله وتميمه بقانون المالية لسنة 2006 والذي تم إدماجه في المدونة العامة للضرائب سنة 2007.

مطروحا: إلى أي حد توفقت اللجان الضريبية في حماية حقوق الملزم في مواجهة سلطة الإدارة؟

في الواقع يلاحظ أن اللجان الضريبية الحالية لا تتوفر على الشروط الكفيلة بتحقيق الحماية الكافية لحقوق الملزم وذلك للإعتبارات التالية:

- فبالرغم من إخراج اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة من حضان الإدارة الضريبية وإحاقها مباشرة بمصالح رئيس الحكومة، فإن هذا الإجراء لم يكن كافيا لتحسينها من تبعات وزارة المالية لأنها بقيت تابعة لهذه الأخيرة فيما يتعلق بالوسائل المادية والإنسانية للقيام بعملها على أحسن وجه، لأن اللجنة الوطنية لا تتوفر على ميزانية خاصة بها.
- كما أن الإدارة الضريبية هي التي تقوم باختيار الموظفين الذين يتم إقتراحهم على رئيس الحكومة الذي يعينهم باللجنة الوطنية ؛
- وتقوم الإدارة الضريبية بتدبير الوضعية الإدارية للموظفين الملحقين باللجنة الوطنية وخاصة مشكل الترقية، ومن ثم عدم إستقلاليتهم في القيام بعملهم داخل اللجن.

- هذا بالإضافة إلى العلاوات التي يتقاضها موظفوا وزارة المالية على رأس كل ستة أشهر تخضع في تقييمها إلى معايير منها الإنتاجية، والنظر للإنتاجية

في هذه الحالة يجب أن يكون بعدد القضايا التي تم الفصل فيها بغض النظر عن النتيجة أكانت لصالح الإدارة الضريبية أم للملزم.

لنفرض أن الإدارة الضريبية قد ضيقت لأسباب مختلفة عددا من القضايا، فإن ذلك يضر بمصالحها التي تريد من وراء المراقبة رفع إيراداتها لتمكين الخزينة من وجود وسائل تمويل تكاليف الدولة أو المشاريع الإستثمارية، ومن هذا المنطق، هل يمكن للإدارة الضريبية أن ترفع من علاوات الموظفين الملحقين باللجنة الوطنية إذا كانت النتيجة غير مرضية؟

من أجل ذلك وتفاديا لكل إلتباس، فإن الإستقلال والحياد المنشودين في اللجنة الوطنية عن الإدارة الضريبية قد لا يحصل، وهذا يؤدي إلى تعثر اللجنة في أداء مهمتها، والدليل على ذلك أن أغلبية القضايا محل النزاع بين الإدارة الضريبية والملزم تعرض على القضاء الإداري.

ومن أجل تمكين اللجنة من أداء دورها في ظروف تحفظ حقوق جميع

الأطراف نقترح:

1. أن يتم تعيين رئيس اللجنة الوطنية بظهير؛
2. أن تتوفر اللجنة الوطنية على ميزانية خاصة فيما يخص التسيير والتجهيز للقيام بمهامها في أحسن الظروف.

3. أما فيما يخص العلاوات التي يتقاضها موظفو وزارة المالية فتبقى بدون حل وحتى ولو تم إنهاؤها فإن مشكل الترقية الداخلية لا يمكن حله - ما دام الموظف تابع للإدارة الضريبية - إلا بإعطاء الصلاحية لرئيس اللجنة سواء بالنسبة للعلاوات أو الترقية، لأن الموظف يعتبر في وضعية إلحاق، ومن تم فالترقية لا تخضع لتنقيط إدارته الأصلية بل للإدارة الملحق بها.

4. خلق لجان إقليمية في النزاعات الضريبية مباشرة مع حذف كل من في اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، ذلك لتقريب الإدارة من المواطن وحتى يتمكن ممثل المكلف من الحضور إلى جلسات اللجنة الإقليمية، وإبداء رأيهم بالنزاع العالق بين الطرفين، وأن من شأن ذلك إنصاف الملزم. والملاحظ أن غياب هؤلاء الممثلين ناتج عن بعد المسافة بين مقر اللجنة الوطنية التي توجد بالعاصمة الرباط ومقر ممثل المحلف الذي يوجد في أقصى إقليم مثل أكادير أو وجدة، وأن أعضاء اللجنة الممثلين للخاضع للضريبة لا يتقاضون تعويضا عن التنقل من مقرهم بالجهة إلى مقر اللجنة الوطنية، من أجل ذلك يتعين تخصيص تعويض لهم لضمان حضورهم.

5. الطعن على درجتين أمام اللجان الضريبية¹ لا يشكل حماية حقيقية للملزم، لأن البت في الطعون يستغرق وقتا طويلا يؤدي إلى انتقال كاهل الملزم بفوائد التأخير، لذلك وجب حذف اللجنة الوطنية والإبقاء فقط على اللجان الإقليمية، مع تمكين الخاضع بعد سلوك مسطرة الطعن أمام هذه الأخيرة من رفع النزاع المتعلق بالنقط العالقة بينه وبين الإدارة مباشرة إلى المحكمة الإدارية الجهوية للبت في الموضوع، خاصة بعد صدور قانون إحداث محاكم استئناف إدارية² و بالتالي، فإن السلسلة الكاملة للبت في مثل هذه النزاعات أو غيرها ستكون جاهزة في القريب العاجل، فإذن لا مبرر لإبقاء على هذه التركيبة المعقدة للجان الجبائية الحالية.

6. وحتى تأخذ مثل هذه القضايا مجراها الطبيعي ويتم إنصاف الطرفين، فإن طبيعة اللجان الإقليمية يجب أن تكون إستشارية، وأن لا تصدر قرارات بل تعطي رأيها فقط في القضايا التي ترفع إليها من الطرفين، وبهذا يمكن لجميع المشاكل الجبائية أن تأخذ مسارها الطبيعي لأن الأحكام بشأنها لا تصدر إلا على القاضي الذي لا يحكم إلا بما هو مطلوب منه³.

1 - في حالة سكوت اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

2- قانون رقم 80.03 المحدثه بموجبه محاكم الاستئناف الادارية.

3 - عزيزة هنداز، " المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق"، م. س، ص 162

الفصل الثاني

المسطرة القضائية لتضريب الأرباح العقارية

تعتبر المرحلة القضائية المرحلة الأخيرة والحاسمة في منازعات الضريبة على الأرباح العقارية، وهي مرحلة لا يمكن الخاضع للضريبة الذي ينازع في وعاء الضريبة¹، أن يلجأ إلى القضاء المختص إلا بعد سلوك مسطرة التظلم الإداري وإستنفاد جميع المراحل التمهيدية سواء أمام الإدارة الضريبية حينما يتقدم الخاضع بالضريبة بمطالبته أمامها ولم يرضه قرارها، أو لم تحترم الإدارة الأجل المضروب لها قانوناً للإجابة عن مطالبه، أو عدم قبوله بمقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة عندما تكون نهائية، أو مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية إذا ما تعرض لمسطرة تصحيح جبائي من طرفها بعد الطعن فيه أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

وليس الملزم بالضريبة وحده له الحق في الطعن في المقررات النهائية للجنة المحلية لتقدير الضريبة أمام القضاء أو مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية كآخر مسطرة في المرحلة الإدارية، وإنما الإدارة هي الأخرى لها الحق في اللجوء إلى القضاء كلما تبين لها أن مقررات اللجان المذكورة مجحفة بحقها إما على المستوى القانوني أو الواقعي.

1- قلنا وعاء الضريبة أو أساسها لأن الملزم بالضريبة يمكنه رفع النزاع الضريبي أمام القضاء مباشرة دون حاجة إلى سلوك المرحلة التمهيدية أمام الإدارة إذا ما تعلق الأمر بتراعات تحصيل الضريبة.

ومن ثمة، تظهر الرقابة القضائية على منازعات الأرباح العقارية من خلال النظر في المقررات النهائية الصادرة عن اللجان المحلية والوطنية كضمانة أساسية في حماية الخاضع للضريبة المذكورة، أو من خلال مراقبة القرارات الإدارية المتعلقة بالإدارة الجبائية.

وعليه، فأين تكمن هذه الرقابة؟ وما هي المحكمة التي ينعقد لها الاختصاص للنظر في مثل هذه الدعاوى؟

للإجابة عن هذين السؤالين، أعمد إلى تحليل الموضوع من خلال التطرق إلى القضاء المختص وشروط رفع دعوى الأرباح العقارية (المبحث الأول)، ثم بعد ذلك نعالج إجراءات سير الدعوى في المنازعات (المبحث الثاني).

المبحث الأول: القضاء المختص وشروط الدعوى في منازعات الأرباح العقارية.

كما سبقت الإشارة إلى ذلك، تنتهي مسطرة تصحيح الأساس الضريبي، أو الفرض التلقائي بإصدار اللجان الضريبية مقررات نهائية بتحديد أساس الضريبة أو إصدار الإدارة الجبائية قرار بشأن المطالبة الموجهة إليها، هذه المقررات أو قرارات الإدارة الضريبية، قد لا تلقى القبول من طرف الملزم الذي يحق له الطعن فيها أمام القضاء، وفق مسطرة قضائية.

وعليه، أتناول هذا المطلب من خلال الرقابة القضائية على المنازعات في تضريب الأرباح العقارية (المطلب الأول)، ثم طبيعة الإختصاص القضائي في المنازعات الضريبية للأرباح العقارية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الرقابة القضائية على منازعات الضريبة على الأرباح العقارية

تنقسم الرقابة القضائية على منازعات الضريبة على الأرباح العقارية أو المنازعات الضريبية بشكل عام إلى نوعين، فهي إما أن تكون رقابة ضريبية في إطار المسطرة القضائية يمكن من خلالها الخاضع للضريبة¹ أن ينازع عن طريق المحاكم في المقررات النهائية للجنة المحلية لتقدير الضريبة، أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية. وإما أن تكون رقابة في إطار المسطرة القضائية المطبقة على إثر مطالبة إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته².

وعليه، فإن الرقابة القضائية تشمل كل المقررات النهائية للجنة المحلية والوطنية إذا تم الطعن في تلك المقررات من طرف الخاضع للضريبة على الأرباح العقارية (الفرع الأول)، أو إذا لجأت الإدارة إلى الطعن في مقررات اللجان، وفي عمليات تصحيح أساس الضريبة أو فرضها تلقائيا إذا تبين لها ذلك قانونا (الفرع الثاني).

1 - Guy Willy, « la jurisprudence fiscale de la juridiction administrative », librairie générale de droit et de jurisprudence (LGDJ), 1988, p 120.

2 - Faysal Sotih : « le contentieux de l'impôt des parentes », Mémoire de DESA, 2000, Faculté des Sciences juridiques Economiques et Sociales Agdal, Université Mohamed V – Rabat, p 61

الفرع الأول: الطعن في المقررات النهائية للجان المحلية أو الوطنية من طرف الملزم بالضريبة وفي عدم إختصاصها

خول المشرع للملزم بالضريبة على الأرباح العقارية الطعن في كل المقررات النهائية الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية (الفقرة الأولى)، وميز بين المقررات الصادرة عن اللجان المتعلقة بأساس الضريبة، وبين المقررات المتضمنة لتصريح اللجان بعدم إختصاصها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الطعن في مقررات اللجان المحلية أو الوطنية

بالرجوع إلى المادة 242 من المدونة العامة للضرائب نجدها تقضي بما يلي:

"يجوز للخاضع للضريبة أن ينازع عن طريق المحاكم في المقررات النهائية للجان المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة...".

وكما سبقت الإشارة، فإن المشرع نص بصيغة الوجوب على سلوك مسطرة التظلم الإداري، سواء أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، أو الطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية إذا لم تثبت اللجنة المحلية لتقدير الضريبة داخل الاجل المضروب لها.

ومما ينبغي الإشارة إليه، أن الخاضع بالضريبة يمكنه سلوك المسطرة القضائية المطبقة على إثر المراقبة الضريبية وفقا لأحكام المادة 242 من م.ع.ض، أو سلوك المسطرة القضائية المطبقة على إثر مطالبته إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة.

أما بالنسبة للأجل القانوني الذي نص عليه المشرع للطعن في مقررات اللجان المحلية والوطنية من قبل الخاضع للضريبة على الأرباح العقارية، فقد حدد في الستين يوماً الموالية لتاريخ تبليغ مقررات اللجان إلى الخاضع للضريبة كلما تعلق الأمر بمسطرة أسس الضريبة من طرفها كما تقضي بذلك المادة 242 من م.ع.ض، أو داخل أجل الثلاثين يوماً (30) الموالية لتاريخ إنصرام أجل الجواب من طرف الإدارة داخل أجل الستة أشهر الموالية لتاريخ المطالبة التي تقدم بها الملزم أمام الإدارة الجبائية وفقاً لأحكام المادة 243 من م.ع.ض، كما يتم سلوك إجراءات التبليغ وفقاً لمقتضيات المادة 219 من م.ع.ض.¹

وبالإطلاع على محتويات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، يتضح جلياً بأن المشرع لم يرتب أي أثر قانوني على تبليغ مقرر اللجنة للنظر في الطعون الضريبية خارج الأجل القانوني إلى الملزم بالضريبة، مما يترتب عنه إعفاء الملزم بتقديم طعنه أمام القضاء داخل الأجل المحدد له، كما أكد ذلك العمل القضائي.²

الفقرة الثانية: الطعن في مقررات اللجان المحلية أو الوطنية بعدم اختصاصها

سبقت الإشارة إلى أن اللجان المحلية أو الوطنية تبت في النزاعات المعروضة على أنظارها، ويجب أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية. وبمفهوم المخالفة، فإن اللجان المذكورة، تختص في المسائل الواقعية

1- راجع المادة 219 من م.ع.ض.

2- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، قسم القضاء الشامل، حكم رقم 1905 ملف رقم 08/1498 ش.ض. بتاريخ 2010/6/23،

المتعلقة بالضريبة من حيث إحتسابها والزيادة فيها أو نقصها دون الغوص في المسائل التي لها علاقة بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية تتعلق بالضريبة.

ومن ثم، فإن اللجنة المحلية أو الوطنية تختص في المسائل الواقعية، وإذا ما صرحت في مقرراتها بعدم اختصاصها المنوط بها قانوناً، فإن المشرع خول للملزم أن يطعن في تلك المقررات أمام المحاكم المختصة تطبيقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على ما يلي:

"...يجوز للخاضع للضريبة أن ينازع عن طريق المحاكم في المقررات النهائية المتعلقة بالضريبة وفي المقررات المتضمنة لتصريح اللجان المذكورة بعدم اختصاصها داخل أجل الستين (60) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ مقررات هذه اللجان، وفقاً لإجراءات التبليغ المحددة في المادة 219 من م.ع.ض."

الفرع الثاني: الطعن في مقررات اللجنة الوطنية وفي عمليات تصحيح أساس الضريبة من طرف الإدارة

أتاح المشرع للإدارة الجبائية على غرار الملزم بالضريبة على الأرباح العقارية، الطعن في مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية (الفقرة الأولى) وفي عمليات تصحيح أساس الضرائب المفروضة قانوناً داخل الأجل القانوني الذي حدده المشرع (الفقرة الثانية).

الفقرة الاولى: الطعن في مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية من طرف الإدارة

كما سمح المشرع للملزم بالضريبة على الأرباح العقارية بإمكانية الطعن في المقررات النهائية الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، نص كذلك على جواز الطعن من طرف الإدارة الجبائية في المقررات النهائية الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

وعليه، يبدو أن المشرع خول للإدارة الطعن في المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية في الطعون الضريبية، وهو ما يستشف من مقتضيات الفقرة الثانية من المادة 242 من م.ع.ض والتي تنص على ما يلي:

"...يمكن كذلك للإدارة أن تنازع عن طريق المحاكم داخل الأجل المنصوص عليه أعلاه، في المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة سواء تعلقت هذه المقررات بمسائل قانونية أو واقعية...".

وبطبيعة الحال، فإن الأجل المنصوص عليه في هذه الفقرة هو أجل الستين يوماً (60) الموالية لتاريخ تبليغ مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

وفي هذا الشأن، نص المشرع على حق الإدارة الجبائية بالطعن في المقررات الصادرة عن اللجنة المذكورة، سواء تعلق موضوع تلك المقررات بمسائل قانونية ليس

للجنة الوطنية الإختصاص بالنظر فيها، أو بمسائل واقعية تتعلق بالضريبة موضوع النزاع.

ونعتقد بأن إمكانية الطعن من طرف الإدارة الجبائية في مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، تبقى محدودة ما دامت هذه اللجنة تنظر في النزاع خلال مرحلته الإدارية، والتي في غالب الأحيان، تحسم النزاع لفائدة الإدارة للحفاظ على ميزانية الدولة وخدمة الصالح العام.

الفقرة الثانية: الطعن في عمليات تصحيح الضريبة على الأرباح العقارية من طرف الإدارة

من المعلوم أن الإدارة الجبائية لها الحق أن تطعن في المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية المتعلقة بالنظر في الطعون الضريبية، وذلك برفع النزاع أمام المحكمة المختصة، إذا يتعلق الأمر بعمليات تصحيح الضرائب المفروضة في نطاق الضريبة على الأرباح العقارية تطبيقاً لمقتضيات الفقرة الثانية من المادة 242 من م.ع.ض، التي جاء فيها ما يلي:

"...يمكن أن تنازع عن طريق المحاكم في عمليات تصحيح الضرائب المفروضة في نطاق المساطر المنصوص عليها في المادة 221 أو 224 أعلاه داخل أجل الستين يوماً (60) الموالية لتاريخ تبليغ القرار الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة".

وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 224¹ من م.ع.ض. نقراً ما يلي:

"إذا لاحظ مفتش الضرائب فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الإطلاع على إقرار الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة 83 أعلاه، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الإستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المبيعة، وجب عليه أن يبلغ الخاضع للضريبة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيح المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين (90) يوماً الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور..."

وفي حالة تبليغ الخاضع للضريبة خارج الأجل القانوني، تكون مسطرة التبليغ باطلة

كما ذهب إلى ذلك العمل القضائي.²

وعليه، فإذا تم تصحيح أساس الضريبة على الأرباح العقارية من طرف اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، إذا لاحظ مفتش الضرائب بعد الاطلاع على إقرار الخاضع للضريبة ما يستوجب ذلك، أمكن للإدارة الجبائية الطعن في مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية إذا تعلق بعمليات تصحيح الضريبة على الأرباح

1- أشرنا إلى المادة 224 من م.ع.ض. دون التطرق إلى المادة 221 من نفس المدونة، لأن هذه الأخيرة تتعلق بأنواع أخرى من الضرائب في حين أن المادة الأولى لها علاقة بموضوع الدراسة.

2- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف عدد 2009/6/223 بتاريخ 2010/11/29، غ.م.

- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 1366 ملف عدد 09/11/148 بتاريخ 2011/5/31، غ.م.

- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 138 ملف عدد 09/07/103 بتاريخ 2010/01/21، غ.م.

العقارية، وكل ذلك داخل الأجل القانوني المحدد في الستين (60) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ القرار الصادر عن اللجنة المذكورة، تحت طائلة بطلان مسطرة تصحيح الضريبة على الأرباح العقارية كما جاء في أحد الأحكام القضائية.¹

والجدير بالذكر في هذا الإطار، أن المنازعات أمام المحاكم المختصة سواء من طرف الخاضع للضريبة أو من طرف الإدارة، لا يمكن أن يوقف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية²، إلا بعد الضمانات الكافية وفقاً لمقتضيات المادة 118 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية كما تنص على ذلك الفقرة الثالثة من المادة 242 من م.ع.ض التي أكدت على ما يلي:

"...بالرغم من جميع الأحكام المخالفة، فإنه لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات كما هو منصوص عليها في المادة 118 من القانون رقم 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية السالف الذكر..."³

1- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف عدد 09/10/584 بتاريخ 09/10/2011، غ.م.

2- وهو ما يؤكد القولة السائدة لدى الإدارة الجبائية المتداولة "ادفع ثم اشتكي" أو "خلص عاد شكلي".

3- تنص المادة 118 من القانون رقم 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي:

"يمكن تكوين الضمانات المشار إليها في المادة السابقة على شكل:

- إيداع في حساب الخزينة؛
- سندات ممثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 3.95.1 بتاريخ 24 من شعبان 1415هـ (06 يناير 1995م)؛
- سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة؛
- كفالة بنكية؛
- ديون على الخزينة؛

المطلب الثاني: طبيعة الإختصاص القضائي في منازعات الضريبة على الأرباح العقارية

قبل الحديث عن طبيعة الإختصاص في الدعوى الضريبية على الأرباح العقارية، لابد من الإشارة إلى أن المقتضيات القانونية التي تنظم الإختصاص القضائي أمام المحاكم الإدارية المنوط بها النظر في المنازعات الإدارية لا تنص على إختصاص المحكمة المشار إليها في المنازعات المذكورة.

ونظرا لما أثاره هذا الإشكال من تساؤلات، إستدرك المشرع ذلك وأصبحت الضريبة على الأرباح العقارية ضمن الضريبة على الدخل كنوع من الضرائب التي ينعقد الإختصاص فيها إلى المحاكم الإدارية.

وعليه، فإذا كانت المحاكم الإدارية هي صاحبة الإختصاص في الضرائب بشكل عام، والضريبة على الأرباح العقارية بشكل خاص، فإن التساؤل يثار حول ما إذا كانت هذه النزاعات الضريبية تنصب على جوهر النزاع الضريبي، أي على أساس الضريبة وإحتسابها؟ أم إلغاء القرار الضريبي؟ هل ستقام الدعوى الضريبية في شكل قضاء شامل أم في شكل دعوى إلغاء التي تعتبر دعوى القانون العام، ويجوز توجيهها ضد أي مقرر إداري دونما حاجة إلى التنصيص على ذلك ببيان الجهة المصدرة للقرار؟ وهي من

=

- سند التخزين؛
- رهن أصل تجاري؛
- تخصص عقار للرهن السمي.

يمكن للمدين أن يعرض أشكالا من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، ويتحمل الملتزم صوائر تكوين الضمانات.

دعاوى القضاء العيني على إعتبار أنها تحمي المراكز القانونية العامة وتتصدى للقرارات المخالفة للمشروعية.¹

ومما لا ريب فيه، أن دعوى القضاء الشامل² تختلف عن دعوى قضاء الإلغاء، ليس على مستوى الشكل فقط أو أداء الرسوم القضائية في دعوى القضاء الشامل وعدم أدائها في دعوى الإلغاء، وإنما الإختلاف يكمن حول الغاية من رفع الدعوى الضريبية، حيث إذا تم رفع الدعوى وكان موضوعها يرمي إلى الحسم في جوهر النزاع الضريبي يتعلق بأساس الضريبة، ومدى إسقاطها، نكون بصدد دعوى القضاء الشامل، في حين إذا كان موضوع الدعوى يرمي إلى إلغاء القرار الضريبي، تعلق الأمر آنذاك بدعوى الإلغاء.

ومن تم تتضح أهمية طبيعة الدعوى الضريبية التي يقيمها المزمم بالضريبة، وفي أي خانة ستصنف المنازعة الجبائية، فهل هي دعوى قضاء شاملا أم دعوى الإلغاء؟ أم هي دعوى تتأرجح بين الإثنين؟

والجدير بالإشارة في هذا الشأن، أن دعوى الإلغاء ليست دعوى خصوم، بين المدعي والمدعى عليه، وإنما هي دعوى ضد قرار تستهدف مخاصمة القرار المعيب وإلغائه. ومن خصوصياتها أنها دعوى إستثنائية لا تكون مقبولة إذا كان طريق الطعن في القرار منظم في إطار نص خاص، كما لا تقبل إذا كان هناك مجالاً لإعمال الدعوى

1- محمد قصري: "القرارات الإدارية التي يجوز الطعن فيها بدعوى الإلغاء لتجاوز السلطة"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد9، سنة 1994، ص:11 وما يليها.

2- كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الثالثة 2019، ص302

الموازية المنصوص عليها في المادة 360 من ق.م.م والمادة 23 من قانون المحاكم الإدارية رقم 41.90¹.

وعليه، فإذا كان الملزم بالضريبة بإمكانه سلوك دعوى موازية، فإن دعوى إلغاء القرار الإداري تعتبر غير قائمة في مثل هذه الدعاوى، الشيء الذي أكدته العمل القضائي الإداري² بالنظر في مثل هذه المنازعات، كما أن دعوى القضاء الشامل لها ما يبررها في حسم النزاع الضريبي، وتكون متماشية مع ما يبتغيه الخاضع للضريبة من وراء نشر نزاعه أما القضاء المختص وعليه فإن القاضي الضريبي مدعو لإفراز الحماية لأكبر عدد من المتقاضين³، وأوفر جدوى له بصفته مدعياً بحق معين عكس ما قد يحصل في دعوى الإلغاء⁴.

الفرع الأول: المحكمة المختصة في منازعات الضريبة على الأرباح العقارية

مما لا جدال فيه، أن البت في القضايا الضريبية التي تدخل ضمن القضايا الإدارية كان من إختصاص المحاكم العادية المتمثلة في المحاكم الابتدائية بصفتها صاحبة الولاية

1- جعفر حسون: "الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4، 1996، ص: 17-55.
2- حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 56 صادر بتاريخ 27 أكتوبر 1994. غ.م.
3- الحبيب العطشان: "مساهمة القاضي الضريبي المغربي في حماية الاستثمار"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، شعبة القانون العام، كلية العلوم الاقتصادية والاجتماعية، اكدال، جامعة محمد الخامس، السنة الجامعية 2006-2007، ص 3
4- لمزيد من التفصيل راجع:
عبد القادر تيلعالي: "الوجيز في النزاعات الضريبية"، مرجع سابق ص: 125-126-127.

العامّة وفقاً لمقتضيات الفصل 18 من ق.م.م الذي يحدد الإختصاص العام للمحاكم المذكورة.

وبالرجوع إلى الفقرة الأولى من الفصل المذكور، نقرأ ما يلي: "...تختص المحاكم الإبتدائية مع مراعاة الإختصاصات الخاصة المخولة إلى حكام الجماعات وحكام المقاطعات بالنظر في جميع القضايا المدنية وقضايا الأسرة والتجارية والإدارية والإجتماعية إبتدائياً أو إنتهائياً مع حفظ حق الإستئناف".

لكن بعد إحداث المحاكم الإدارية بمقتضى القانون 41.90 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 بتاريخ 10 شتنبر 1993 تدعيماً لدولة الحق والقانون، وترسيخاً لدور القضاء كي ينهض بدوره على أكمل وجه بإعتباره أحد السلطات الثلاث التي يقوم عليها النظام الديمقراطي في البلاد¹، أسند النظر في القضايا الضريبية إلى المحاكم الإدارية بموجب القانون المنظم لها وهو ما أتناوله من خلال:

الفقرة الأولى: الإختصاص النوعي للمحاكم الإدارية بالنظر في منازعات الضريبة على الأرباح العقارية

الإختصاص النوعي هو مناط التمييز في رفع الدعوى إلى محكمة دون أخرى بحسب طبيعة النزاع هل هو مدني أم تجاري أم إداري؟

1- موسى عبود ومحمد السماحي: "المختصر في المسطرة المدنية والتنظيم القضائي وفق تعديلات سنة 1993"، - طبع ردمك 1994 ع.ط، غير منشورين - ، ص:101.

ولقد حدد المشرع المغربي الاختصاص القضائي للمحاكم الإدارية بمقتضى المادة الثامنة (8) من القانون رقم 41.90 بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات والضرائب، وبالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة.

وبالإطلاع على المواد 33 و 34 و 35 من القانون رقم 41.90 المشار إليه أعلاه، نجد أنها تحدد إختصاص المحاكم الإدارية في الضرائب الرئيسية دون غيرها أي الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على الشركات، الضريبة على الدخل، ومدونة التسجيل، والتمبر والضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها.

وباستقراء المواد المذكورة، نستشف أن الضريبة على الأرباح العقارية لا تدخل ضمن التعداد الوارد في إختصاص المحاكم الإدارية، الشيء الذي ظل يثير مجموعة من التساؤلات حول المحكمة المنوط بها الإختصاص النوعي في مثل هذه القضايا إلى حين إدماجها ضمن الضريبة على الدخل منذ سنة 2001، فأصبحت من إختصاص المحاكم الإدارية.

ومما يتعين الإشارة إليه، أن التعداد الوارد في المادة الثامنة من القانون رقم 41.90 لم يحدده المشرع حول ما إن كان تعدادا على سبيل المثال أم الحصر؟ علما أن مضامينها توحى مما لا يدع مجالا للشك، أن المحكمة الإدارية هي صاحبة الولاية العامة بالنظر في

القضايا الضريبية حيث أصبحت الوريث الشرعي للمحاكم الابتدائية بعدما كانت هذه الأخيرة هي صاحبة الإختصاص كما يؤكد كذلك بعض المهتمين بالمجال الضريبي.¹

ومن تم، فإن المحكمة الإدارية هي المنوط بها نوعيا النظر من المنازعات الضريبية على الأرباح العقارية، بإعتبارها أصبحت منظمة ضمن مقتضيات المحددة للإختصاص النوعي أمام المحاكم الإدارية.²

الفقرة الثانية: الإختصاص المحلي للمحاكم الإدارية بالنظر في منازعات الضريبة على الأرباح العقارية

يعرف الإختصاص المحلي أو المكاني بأنه المعيار الذي يعطي للمحكمة صلاحية الفصل في الدعوى بناء على أساس جغرافي تحقيقا لمصالح الخصوم ولتقريب القضاء من المتقاضين.³

نظم المشرع الإختصاص المكاني للمحاكم الإدارية بموجب المادة 10 من قانون 41.90 المحدث لها التي تحيل على مقتضيات الفصل 27 وما يليه إلى الفصل 30 من قانون المسطرة المدنية.

وبالرجوع إلى محتوى الفصل 28 من ق.م.م نجده ينص في فقرته العاشرة على أن دعاوى الضرائب المباشرة والضرائب البلدية تقدم أمام محكمة المكان الذي يجب فيه تأدية

1- أنظر: عبد القادر تيعلاقي: "الوجيز في النزاعات الضريبية"، مرجع سابق، ص: 128.

2- تجدر الإشارة إلى أن المنازعات المتعلقة بتطبيق القانون الجبائي لا يمكن أن تكون موضوع تحكيم كما هو الحال في القضايا المدنية والتجارية، حسب مقتضيات المادة 244 من م.ع.ض.

3- أنظر: عبد الكريم الطالب: "الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية"، مطبوعات المعرفة بمراكش، الطبعة الخامسة، أبريل 2009، ص: 17.

الضريبة كما نصت المادة 11 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية على أن المحكمة الإدارية بالرباط هي صاحبة الإختصاص بالنظر في النزاعات الراجعة إلى إختصاص المحاكم الإدارية التي تنشأ خارج دوائر إختصاص جميع هذه المحاكم.

كما أن المرسوم الصادر في 3 نونبر 1993¹ الصادر بتنفيذ القانون رقم 41.90 حدد عدد المحاكم الإدارية بالمغرب في سبعة (07) محاكم وعين مقارها بكل من الرباط، فاس، الدار البيضاء، مراكش، مكناس، أكادير، وجدة.

وإستثناء من القاعدة التي تسند الإختصاص إلى المحاكم الإدارية، تظل محكمة النقض المختصة بالبت ابتدائيا وإنتهائيا في طلبات الإلغاء بسبب تجاوز السلطة إذا تعلق الأمر بالمقررات التنظيمية والفردية الصادرة عن رئيس الحكومة، وقرارات السلطات الإدارية التي يتعدى نطاق تنفيذها دائرة الإختصاص المحلي لمحكمة إدارية.

وعليه، وفي إطار دعوى القضاء الشامل، فإن الإختصاص بالنظر في دعاوى منازعات الأرباح العقارية، ينعقد إلى المحاكم الإدارية التابع لها محليا مقر الإدارة الجبائية التي تم الطعن في قراراتها من طرف الملزم بالضريبة المذكورة أو الإدارة إذا كان لذلك موجب ممثلة في قسم القضاء الشامل كأهم الأقسام بالمحاكم الإدارية.

1- المرسوم رقم 2.92.59 الصادر في 03 نونبر 1993، الجريدة الرسمية عدد 4229 بتاريخ 1993/11/17.

الفرع الثاني: خصوصيات الإجراءات المسطرية حول منازعات ضريبة الأرباح العقارية

من خصائص النظام الضريبي ككل، أنه يتميز بوجود عدة قوانين ضريبية يصعب معها ضبط إجراءاتها المسطرية والإحاطة بمختلف جوانبها القانونية سواء بالنسبة للملزم بالضريبة أو بالنسبة للقاضي الإداري نفسه¹، وذلك ضمان حماية فعالة لحقوق الملزم ضد تعسف الإدارة².

وإذا كان الأصل في الإجراءات المسطرية هي تطبيق القواعد العامة المضمنة بقانون المسطرة المدنية، فإن التساؤل يبقى مطروحا حول ما إذا كان هناك بعض الخصوصيات الإجرائية لدعوى الأرباح العقارية. أم أن قواعد المسطرة المدنية هي المطبقة في مثل هذه الدعاوى؟ وهو ما أتطرق إليه من خلال النقطتين التاليتين:

الفقرة الأولى: تطبيق القواعد العامة المضمنة بقانون المسطرة المدنية

مما لا شك فيه، أن قانون المسطرة المدنية يعتبر الشريعة العامة في إجراءات التقاضي، وهو مجموعة من القواعد القانونية المسطرية التي تمهد وترسم الطريق الإجرائي أمام المحاكم بمختلف درجاتها، والمعين في تسيير الدعوى إجرائيا سواء من

1- أنظر: - حسن صحيح: "القضاء الإداري المغربي"، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 80، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص: 161.

2 - عبد الكريم حيزرة: "سلطات القاضي الإداري في المنازعات الضريبية"، مقال منشور بمنشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 119، نونبر دجنبر، السنة 2014، ص 13.

طرف القاضي أو المحامي أو أطراف النزاع وكل مساعدى القضاء، كي لا تتوج الدعوى بأثر سلبي في حالة ما إذا كانت الإجراءات الشكلية غير صحيحة.

وبالتالي، فإن قواعد قانون المسطرة المدنية تبقى حاضرة بقوة في دعاوى منازعات الضريبة على الأرباح العقارية، ذلك أن الملزم بها أو الإدارة الجبائية لا يمكنهم رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة إلا إذا توافرت فيهم الشروط المنصوص عليها في الفصل الأول من القانون المشار إليه، والذي ينص على ما يلي: "لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة والأهلية والمصلحة لإثبات حقوقه.

يثير القاضي تلقائياً إنعدام الصفة أو الأهلية أو المصلحة أو الإذن بالتقاضي إن كان ضرورياً، وينذر الطرف بتصحيح المسطرة داخل أجل يحدده إذا تم تصحيح المسطرة، اعتبرت الدعوى كأنها أقيمت بصفة صحيحة وإلا صرح القاضي بعدم قبول الدعوى".

كما أن القضاء الإداري أكد على ضرورة احترام مقتضيات قانون المسطرة المدنية في الدعاوى الضريبية بشكل عام.

جاء في أحد قرارات محكمة النقض: "حيث إن مقتضيات الفصل 16 من ق.م.م صريحة في وجوب التمسك بعدم الإختصاص النوعي قبل كل دفع أو دفاع في الجوهر وأن الحكم بعدم الإختصاص النوعي يمكن أن يكون تلقائياً من لدن قاضي الدرجة الأولى، وحيث أن المطعون ضده لم يسبق له أن تمسك بعدم الإختصاص النوعي في أية مرحلة من مراحل التقاضي، كما أن قاضي الدرجة الأولى لم يصرح بعدم اختصاصه نوعياً للبت

في النزاع وأن محكمة الإستئناف أثارت تلقائيا عدم الإختصاص المذكور، ومن جهة أخرى حيث أن النزاعات التي تعرض على اللجان المحلية في الطور الابتدائي واللجنة الوطنية في الطور الإستئنافي حسب ظهير 30 دجنبر 19*61 هي التي تتعلق بأسس فرض الضريبة على قدر المعاملات. في حين أن النزاع الحالي يتعلق بإستحقاق أو عدم إستحقاق الضريبة موضوع النزاع، وحيث أن قضاة الإستئناف بتصريحهم بعدم الإختصاص النوعي قد خرقوا مقتضيات الفصل 16 من ق.م.م وبالتالي عرضوا قضاءهم للنقض".

كما أن المشرع قد أحال في كثير من القواعد القانونية الإدارية على فصول قانون المسطرة المدنية، من ذلك الفقرة الأولى من المادة العاشرة من القانون 41.90 التي تنص على ما يلي: "...ترفع القضايا إلى المحكمة الإدارية بمقال مكتوب يوقعه محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب ويتضمن ما لم ينص على خلاف ذلك البيانات والمعلومات المنصوص عليها في الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية".¹

وعليه، فالأصل في الإجراءات المسطرية أمام المحاكم الإدارية هو تطبيق القواعد العامة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، اللهم إذا كان هناك نص خاص في قانون المحاكم الإدارية أو في قوانين أخرى يستوجب التطبيق ويقيد النصوص العامة المشار إليها.

1- أنظر كذلك الفقرة الثالثة من المادة الرابعة والمادة السادسة والفقرة الأولى من المادة العاشرة والمادة الرابعة عشر والمادة الخامسة والأربعون والمادة السابعة والأربعون من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية.

الفقرة الثانية: تطبيق القواعد الخاصة بمساطر المنازعات الضريبية المضمنة بالمدونة العامة للضرائب

بالرغم من كون القواعد العامة المحددة في قانون المسطرة المدنية هي الأصل والجديرة بالتطبيق أمام المحاكم الإدارية، إلا أن هناك بعض الخصوصيات التي تستقل بها المنازعات الضريبية على المستوى المسطري بشكل عام، ذلك أن القانون المنظم للمحاكم الإدارية جاء ببعض المقتضيات القانونية الخاصة به، حيث جاء في المادة 18 من قانون 41.90 ما يلي: "استثناء من أحكام الفقرة الأولى من الفصل 15 من قانون المسطرة المدنية تكون المحكمة العادية المرفوعة إليها الدعوى الأصلية مختصة أيضا بالبت في كل دعوى فرعية تهدف إلى الحكم على شخص من أشخاص القانون العام بأنه مدين للمدعي".

والجدير بالذكر أن المواد الضريبية متعلقة بالنظام العام كما هو مستقر عليه، لذلك نجدها تقضي بصيغة الوجوب بخلاف ما هو منصوص عليه في قانون المسطرة المدنية الذي يخول إمكانية الطعن من عدمه.

حيث جاء في الفقرة الأولى من المادة 235 من المدونة العامة للضرائب ما يلي: "يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى مدير الضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض...". في حين جاء في الفصل 360 من قانون المسطرة المدنية ما يأتي: "يجب مع مراعاة مقتضيات الفقرة التالية من هذا الفصل، أن تقدم

طلبات إلغاء مقررات السلطات الإدارية للشطط في إستعمال السلطة داخل أجل ستين يوما من يوم نشر أو تبليغ المقرر المطعون فيه.

غير أنه يمكن للمعني بالأمر قبل إنصرام الأجل المحدد للطعن النزاعي أن يرفعوا تظلمًا إستعافيا إلى السلطة التي أصدرت المقرر، أو إداريا إلى التي تعلوها مباشرة ويمكن في هذه الحالة تقديم الطلب إلى محكمة النقض بصفة صحيحة خلال ستين يوما ابتداء من تبليغ مقرر الرفض الصريح كليا أو جزئيا للطعن الإداري الأولي".

وهناك بعض المجالات الإجرائية الأخرى التي تتميز بها الدعاوى الضريبية من قبيل إجراءات التبليغ وتحميل عبئ الإثبات التي سيأتي الحديث عنها في حينها، بإعتبارها إجراءات تدخل ضمن سير الدعوى الضريبية¹.

وعليه، فإن الدعوى الضريبية لها ما يميزها أمام القضاء الإداري المختص² إذا كان هناك نص خاص ينظم ذلك، وفي حالة ما إذا تعذر ذلك تطبق القواعد العامة المنظمة في قانون المسطرة المدنية بإعتبارها الشريعة العامة في إجراءات التقاضي.

1- نتحدث عن الدعوى الضريبية بشكل عام على اعتبار أن دعوى الأرباح العقارية تعتبر من الدعاوى التي تدخل ضمن اختصاص المحاكم الإدارية المنوط بها النظر في مثل هذه النزاعات.

2 - Mohamed Amine Benabdellah : «justice administrative et inexécution des décisions de justice», REMALD, n° 25 octobre – décembre 1988, p 9.

الفرع الثالث: إجراءات تقديم دعوى منازعات الضريبة على الأرباح العقارية

يراد بإجراءات تقديم دعوى الضريبة على الأرباح العقارية مجموع الإجراءات القانونية المتعلقة بكيفية رفع الدعوى وآجالها¹ (الفقرة الأولى) وإجراءات التبليغ إلى الملزم بالضريبة المذكورة كما هي محددة في القانون (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: كيفية رفع دعوى ضريبة الأرباح العقارية وآجالها

من المستجدات التي جاء بها قانون المحاكم الإدارية إعماله على المسطرة الكتابية، دون إعطاء إمكانية سلوك المسطرة الشفوية، كما هو الحال عليه في قانون المسطرة المدنية.²

وعليه، فإن الطعن (أي رفع الدعوى الضريبية) أمام المحاكم الإدارية المختصة يستوجب تقديم عريضة مكتوبة موقعة من طرف محام مسجل بجدول هيئة المحامين كشرط جوهري في التقاضي أمام المحاكم الإدارية.

ويجب التنويه أنه، قبل سن القانون المحدث لمحاكم الإستئناف الإدارية، قانون رقم 80.30، كان الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية لا يوجه إلا أمام الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى، الأمر الذي أثار التساؤل حول درجة المحامي الذي يحق له الترافع أمام محكمة النقض إلى أن تم رفع اللبس بمقتضى المادة 48 من القانون 41.90

1 - Abdellah Ragali Ouazzani «Le recours pour excès de pouvoir : un moyen de régularisation des administrations administrés», revue de droit et économie, SMBA, Fès, N° année 87, p 122.

2- راجع مقتضيات الفصل 45 من ق.م.م.

المحدث للمحاكم الإدارية، حيث قضت على أن الإستثناءات يمكن أن يقدمها محامون غير مقبولين للترافع أمام المجلس الأعلى.

كما أن القانون لم يشر إلى إمكانية تنصيب المحامي الأجنبي غير المسجل بجدول هيئة المحامين بالمغرب، علما أن قانون المحاماة يجيز ذلك بنص خاص.¹ وتأسيسا على ما سبق، فإن إلزامية المحامي أما المحاكم الإدارية إجراء مسطري في رفع المقال الإفتتاحي للدعوى لا مناص منه وإلا توج الإجراء بعدم القبول.

وإذا كان الملزم بالضريبة على الأرباح العقارية يلزمه تعيين محام للترافع نيابة عنه أمام المحاكم الإدارية المختصة، فإن الأمر بالنسبة للإدارة يبقى إختياريا في تنصيب محام تطبيقا لأحكام المادة 31 من قانون المحاماة رقم 2808 الذي جاء فيها ما يلي: "لا يسوغ أن يمثل الأشخاص الذاتيون والمعنويون والمؤسسات العمومية وشبه العمومية والشركات أن يؤازروا أمام القضاء إلا بواسطة محام، ماعدا إذا تعلق الأمر بالدولة والإدارات العمومية تكون نيابة المحامي أمرا إختياريا".

ومن ثم، فإن المقال المقدم بشكل صحيح لا بد أن يتضمن البيانات اللازمة كما تقضي بذلك المادة السابعة (07) من القانون المحدث للمحاكم الإدارية رقم 41.90 الذي أحال على الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية الذي قضى بما يلي: "يجب أن يتضمن المقال

1- تنص الفقرة الثانية من المادة 32 من قانون المحاماة رقم 28.08 على ما يلي: "...غير أنه يمكن للمحامين الذين يمارسون المهنة في بلد أجنبي، يرتبط مع المغرب باتفاقية تسمح لمواطن كل من الدولتين المتعاقبتين بممارسة المهنة في الدولة الأخرى، أن يؤازروا الأطراف أو يمثلوهم أمام المحاكم المغربية، بشرط أن يعينوا محل المخابرة معهم بمكتب محام مسجل بجدول هيئات المحامين بالمملكة بعد الإذن لهم بصفة خاصة، في كل قضية على حدة، من طرف وزير العدل ما لم تنص الاتفاقية على خلاف ذلك".

أو المحضر الأسماء العائلية والشخصية وصفة أو مهنة وموطن أو محل إقامة المدعي عليه والمدعي وكذا عند الإقتضاء، أسماء وصفة وموطن وكيل المدعي، وإذا كان أحد الأطراف شركة وجب أن يتضمن المقال أو المحضر إسمها ونوعها ومركزها.

يجب أن يبين بإيجاز في المقالات والمحاضر علاوة على ذلك موضوع الدعوى والوقائع والوسائل المثارة وترفق بالطلب المستندات التي ينوي المدعي إستعمالها عند الإقتضاء مقابل وصل يسلمه كاتب الضبط للمدعي، يثبت فيه عدد المستندات المرفقة ونوعها.

إذا قدم الطلب بمقال مكتوب ضد عدة مدعى عليهم، وجب على المدعي أن يرفق المقال بعدد النسخ مساوي لعدد الخصوم.

يطلب القاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية عند الإقتضاء تحديد البيانات غير التامة أو التي وقع إغفالها".

بعد ذلك، يسلم كاتب الضبط بالمحكمة الإدارية المختصة وصلا بإيداع العريضة مرفقا بنسخة منها تحمل خاتم كتابة الضبط وتاريخ الإيداع، مع الإشارة إلى الوثائق المرفقة. ويحال الملف من طرف رئيس المحكمة حالا إلى أحد القضاة المقررين، وإلى المفوض الملكي للدفاع عن الحق والقانون، والذي يكتفي بعرض آرائه المكتوبة والشفوية على هيئة المحكمة بكامل الإستقلال من الجوانب القانونية والواقعية في كل نازلة بالجلسة العامة دون المشاركة التي تؤدي إلى صدور الحكم كما سنرى.

ولتقديم الدعوى لأبد من تحقق شروطها من طرف المعني بالأمر، والمحددة في الفصل الأول من ق.م.م من صفة وأهلية ومصلحة¹، وإن كان عمليا شرط الصفة لا يطرح أي مشكل في نزاعات الضريبة على الأرباح العقارية، نظرا للحسم فيها أثناء المرحلة ما قبل القضائية وهي المرحلة الإدارية، كما أن شرط الأهلية يتوفر في الخاضع للضريبة ضمنا مادام أنه يقوم بعقد تصرفات قانونية من شأنها أن تنتقل الملكية، أو أنه يمارس أنشطة تجارية أو مهنة خاضعة للضريبة.²

كما أن الدعوى الضريبية لا تعتبر كباقي الدعاوى من حيث أطراف النزاع، المدعي والمدعى عليه. ذلك أن الملزم بالضريبة يرفع دعواه ضد مديرية الضرائب سواء تعلق الأمر بأساس الضريبة أو تحصيلها.

وهنا تجدر الملاحظة إلى أن جل المحاكم الإدارية في بداية نشاطها القضائي فرضت إدخال رئيس الحكومة بصفته يمثل الدولة المغربية نظرا لعدم تمثيلها من طرف وزير المالية في الجانب الشكلي لعريضة الطعن المقدمة من طرف الملزم، مما دفع أغلب المحامين لرفض دعواهم إلى إدخال رئيس الحكومة ووزير المالية ومدير الضرائب والمدير الجهوي للضرائب والخازن العام والقابض (ستة أطراف)، مما يتعين معه وضع عدد نسخ العريضة بعدد الأطراف وضياع الوقت في تبليغهم جميعا، علما أنه في نهاية

1- لمزيد من التفصيل حول شروط الدعوى، أنظر:

- عبد الكريم الطالب: "الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية"، مرجع سابق، ص: 156 إلى 167.

2- محمد شكري: "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص: 570.

المطاف لا يجيب على عريضة الخاضع للضريبة إلا مديرية الضرائب، أو تسند مهمة الجواب للمدير الجهوي، كما أن الخازن العام يتقدم بمذكرة جوابية يطلب فيها إخراج من الدعوى لعدم ارتباطه بعملية التضريب سواء تأسيسا أو تحصيلًا.

ومن شكليات المقال الإفتتاحي لدعوى الضريبة على الأرباح العقارية في هذا الموضوع الإشارة إلى إحترام المسطرة الإدارية في سلوك مسطرة التظلم التمهيدي، وعدم المطالبة بتخفيض الضريبة أكثر من الذي طلبه الملزم في المرحلة الإدارية، مع العلم أن له الحق أن يحتج بأساس قانوني أو وسيلة دفاع جديدة " nouveau moyen de défense"¹

وكما هو معلوم، فإن المقال الإفتتاحي للدعوى الضريبية لا يمكن قبوله إلا بعد أداء الواجبات القضائية، ما لم يطلب المعني بالأمر من رئيس المحكمة الإدارية المختصة منح المساعدة القضائية طبقا للمسطرة العمول بها في هذا المجال ووفقا للمرسوم الملكي رقم 514-65 الصادر بتاريخ نوفمبر 1966.²

أما على مستوى آجال رفع الدعوى الضريبية، فإن الملزم بالضريبة ملزم بإحترام الآجال القانونية التي نصت عليها القوانين الضريبية، فإذا رفع الدعوى بعد فوات الأجل،

1- محمد شكري: "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص: 570-571.

2- لمزيد من الإيضاح حول المساعدة القضائية راجع:

- بوطيبي محمد الطيب: "المساعدة القضائية"، مقال منشور بمجلة الملحق القضائي يصدرها المعهد الوطني للدراسات القضائية، الرباط، العدد 6، سنة 1981.

- محمد بلهاشمي: "الإعفاء من أداء الرسوم القضائية ومجانبة الدفاع"، مقال منشور بمجلة المحامي، تصدرها هيئة المحامين بمراكش، العدد 1، السنة الأولى للمجلة.

فإنها ستكون معرضة للرفض من طرف المحكمة المختصة. ونفس الشيء إذا قدم الملزم الطعن قبل تبليغه قرار الإدارة الجبائية أو مقرر اللجنة الضريبية أو قبل إنتهاء المدة المرخص بها للإدارة التي تقدم بها الخاضع للضريبة علما بأن الأجل يتحدد بنوع الضريبة المتنازع بشأنها.

وعليه، فإن المشرع حدد أجل الطعن القضائي سواء خلال المسطرة القضائية المطبقة على إثر مراقبة الضريبة أو المسطرة القضائية المطبقة إثر المطالبة وفقا لما تقضي به المواد 242 و 243 من المدونة العامة للضرائب والتي جاءت كالتالي:

البند الأول: بالنسبة للمسطرة القضائية على إثر مراقبة الضريبة

الطعن من طرف الملزم أو الإدارة في المقررات النهائية للجان المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، وفي المقررات المتضمنة لتصريح اللجان المذكورة بعدم إختصاصها داخل أجل الستين (60) يوما الموالية لتاريخ تبليغ مقررات اللجان المذكورة.

البند الثاني: بالنسبة للمسطرة القضائية المطبقة على إثر مطالبة

يمكن للملزم بالضريبة أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار إذا لم يقبل القرار الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الآجال المشار إليها هي آجال كاملة لا تحسب فيها يوم الافتتاح ولا يوم الإختتام، وبمعنى آخر، لا يحسب اليوم الأول الذي تسلم فيه الملتزم الطاعن التبليغ بالقرار موضوع الطعن، كما لا يحسب اليوم الأخير الذي إذا ما صادف يوم عطلة أو نهاية الأسبوع يحسب اليوم الأول الموالي للعطلة أو الأسبوع.¹

وتعتبر الآجال المنصوص عليها من النظام العام، مما ينتج عن ذلك رفض الدعوى شكلا من طرف المحكمة المختصة في البت في الموضوع.

الفقرة الثانية: التبليغ في دعوى الضريبة على الأرباح العقارية

التبليغ هو إجراء محله إخبار المعني بشيء معين، ويناط هذا الإجراء في التشريع المغربي إما بموظف تابع لوزارة العدل أو المفوض القضائي أو كاتب محلف أو السلطة الإدارية أو موظف تابع لمصلحة البريد أو الأعوان الدبلوماسيين والقضائيين وغيرهم ممن أسند لهم القانون هذه المهمة.²

وبما أن القواعد العامة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية هي واجبة التطبيق أمام المحاكم الإدارية، بمفهوم الإحالة المنصوص عليها في المادة 7 من القانون 41.90 ما لم يوجد نص خاص يقضي بخلاف ذلك، فإن الطرق التي يتم سلوكها هي نفسها الواردة في الفصول 37-38-39 من ق.م.م، حيث ينص الفصل 37 منه على ما يلي:

1- عبد القادر تيلاتي: "الوجيز في النزاعات الضريبية"، مرجع سابق، ص:145.

2- الحسن بوقين: "إجراءات التبليغ فقها وقضاء"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة 2002/1، ص:2.

"يوجه الإستدعاء بواسطة أحد أعوان كتابة الضبط، أو عن طريق البريد برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل أو بالطريقة الإدارية.

إذا كان المرسل إليه يسكن خارج المغرب، يوجه الإستدعاء بواسطة السلم الإداري على الطريقة الدبلوماسية ما عدا إذا كانت مقتضيات الإتفاقيات الدولية تقضي بغير ذلك".

وجاء في الفصل 38 من ق.م.م. ما يلي:

"يسلم الاستدعاء تسليما صحيحا إلى الشخص نفسه أو في موطنه إلى أقاربه أو خدمه أو لكل شخص آخر يسكن معه.

يعتبر محل الإقامة موطننا بالنسبة لمن لا موطن له بالمغرب.

يجب أن يسلم الإستدعاء في غلاف مختوم لا يحمل إلا الإسم الشخصي والعائلي

وعنوان وسكنى الطرف وتاريخ التبليغ متبوعا بتوقيع العون وطابع المحكمة".

ويقضي الفصل 39 من ق.م.م. على ما يلي:

ترفق بالإستدعاء شهادة يبين فيها من سلم له الإستدعاء وفي أي تاريخ ويجب أن

توقع هذه الشهادة من الطرف أو من الشخص الذي تسلمها في موطنه وإذا عجز من تسلم

الإستدعاء عن التوقيع أو رفضه أشار إلى ذلك العون أو السلطة المكلفة بالتبليغ ويوقع

العون أو السلطة على الشهادة في جميع الأحوال ويرسلها إلى كتابة ضبط المحكمة.

إذا تعذر على كتابة الضبط أو السلطة الإدارية تسليم الإستدعاء لعدم العثور على الطرف أو على أي شخص في موطنه أو محل إقامته، أشار إلى ذلك في الشهادة التي ترفع إلى كتابة ضبط المحكمة المعنية بالأمر.

توجه حينئذ كتابة الضبط الإستدعاء بالبريد المضمون، مع الإشعار بالتوصل إذا رفض الطرف أو الشخص الذي له الصفة تسلم الإستدعاء أشير إلى ذلك في الشهادة. يعتبر الإستدعاء مسلماً تسليماً صحيحاً في اليوم العاشر الموالي للرفض الصادر من الطرف أو الشخص الذي له الصفة في تسليم الإستدعاء.

يعين القاضي في الأحوال التي يكون فيها موطن أو محل إقامة الطرف غير معروف، عوناً من كتابة الضبط بصفته فيما يبلغ إليه الإستدعاء. يبحث هذا القيم عن الطرف بمساعدة النيابة العامة والسلطات الإدارية ويقدم المستندات والمعلومات المفيدة للدفاع عنه دون أن يكون الحكم الصادر نتيجة القيام بهذه الإجراءات حضورياً.

إذا عرف فيما بعد موطن أو محل إقامة الطرف الذي كان مجهول موطنه، فإن القيم يخبر بذلك القاضي الذي عينه ويخطر الطرف برسالة مضمونة عن حال المسطرة وتنتهي نيابته عنه بمجرد القيام بذلك.

وعليه، فإن إجراءات التبليغ في دعوى الضريبة على الأرباح العقارية خلال المرحلة القضائية لا تخرج عن ما هو معمول به في ظل القواعد العامة التي حصرها

المشرع المسطري في التبليغ عن طريق أعوان كتابة الضبط، أو التبليغ عن طريق المفوضين القضائيين وفقا للقانون رقم 03.81 الصادر في 14 فبراير 2006 المنظم لمهنة المفوضين القضائيين، أو عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل، أو بالكيفية المنصوص عليها في الفقرة السابعة من الفصل 39 من ق.م.م أو بالطريقة الإدارية أو الدبلوماسية علما أنها تثير مجموعة من الإشكاليات نظريا وعمليا.¹

وإذا كانت القواعد العامة في الإجراءات هي أولى بالتطبيق في المرحلة القضائية، فإن دعوى منازعات الأرباح العقارية باعتبارها دعوى ضريبية تنسم ببعض الخصوصيات خلال المرحلة الإدارية، وفقا للأساس القانوني الخاص بتبليغ الملزمين بالضريبة والمنصوص عليه في المادة 219 من المدونة العام للضرائب، التي جاءت تقضي بما يلي:

"يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه، إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو عنوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية.

1- لمزيد من التفصيل حول شروط الدعوى، أنظر:

- عبد الكريم الطالب: "الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية"، مرجع سابق، ص: 178 إلى 188.

يمكن مباشرة عملية التبليغ الواردة في البند 1 أعلاه، بالطريقة الإلكترونية، بشكل مواز في العنوان الإلكتروني المدلى به للإدارة الجبائية من طرف الملزم المشار إليه في المادة أعلاه¹ - X .

يجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق يثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين بمطبوع تقدمه الإدارة وتسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر.

يجب أن تتضمن شهادة التسليم البيانات التالية:

• اسم العون المبلغ وصفته؛

• تاريخ التبليغ؛

• الشخص المسلمة إليه الوثيقة وتوقيعه.

و إذا لم يستطع أو لم يرد الشخص الذي تسلم التبليغ توقيع الشهادة، وجب على العون الذي قام بالتسليم أن يشير إلى ذلك، وفي جميع الحالات يوقع العون المذكور الشهادة ويوجهها إلى مفتش الضرائب المعني بالأمر.

إذا تعذر القيام بالتسليم المذكور، نظرا لعدم العثور على الخاضع للضريبة أو الشخص النائب عنه، وجب الإشارة إلى ذلك في الشهادة التي توقع من طرف العون وترجع إلى المفتش المشار إليه في الفقرة السابعة.

1 - تم إدراج هذا البند بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018

تعتبر الوثيقة مبلغة بصورة صحيحة:

أولاً: إذا وقع تسليمها

فيما يخص الأشخاص الطبيعيين إما للشخص المعني وإما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنده، أو لكل شخص آخر يسكن أو يعمل مع الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسلّم الوثيقة المذكورة، يعتبر الظرف مسلم بعد إنصرام أجل العشرة (10) أيام الموالية لتاريخ رفض التسلم.

ثانياً: إذا تعذر تسليمها:

إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية وثم 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 مسلماً بعد إنصرام أجل العشرة (10) أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر تسليم الظرف المذكور.

وباستقراء مقتضيات المادة المذكورة، نستشف أنها مماثلة في إجراءاتها مع القواعد العامة للتقاضي التي سبق ذكرها ما تم التنصيص عليه في الفقرة الأخيرة من المادة المذكورة التي إعتبرت كلمة "غير مطلوب" تليفاً صحيحاً في الحالة التي تلجأ الإدارة

الجبائية إلى طريقة التبليغ عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتسلم وتم إرجاع الظرف يحمل عبارة غير مطلوب.

علما أن محكمة النقض إعتبرت في العديد من قراراتها أن رجوع الرسالة بعبارة "غير مطلوب" لا تعني ولا تفيد التوصل.¹

جاء في أحد القرارات الصادرة عن محكمة النقض: "إذا رجعت الرسالة المضمونة مؤشرا عليها بعبارة غير مطلوب فإنه لا يصح إعتبرها بمثابة توصل كما هو الحال بالنسبة لرفض التسلم.

الحكم الذي يعطي لعبارة (غير مطلوب به) صيغة رفض التسلم يكون مرتكزا على تعليل خاطئ يستوجب النقض".²

و من ثم، تعد هذه الخصوصية الإجرائية لمسطرة التبليغ في المادة الضريبية تراجعا من المشرع الجبائي بشأن حق الدفاع وفي تكريس الضمانات التي كانت مخولة للملزمين بمقتضى الإجتهادات القضائية الصادرة في الموضوع والمشار إليها أعلاه، كما أنه لا ينبغي إعتداد كلمة "غير مطلوب" تفيد التبليغ إلا بعد القيام ببحث دقيق ولو أدى الأمر إلى

1- أنظر:

- فتيحة السوسي: "التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة والإشكالات المطروحة في الميدان العملي"، مجلة المحاكم الإدارية، العدد الثالث، 2008، ص: 101.

2- قرار محكمة النقض عدد 23 (س1) صادر بتاريخ 1979/12/27 الغرفة الأولى، أورده:

- عبد العالي العضاوي: "التبليغات القضائية بين الصحة والبطالان: دراسة ميدانية"، مارس 2000، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، ص: 67.

الإستعانة بالجوار والسلطات العمومية، نظرا لما يترتب عن عملية التبليغ من آثار قانونية خطيرة أو إعادة تبليغ الملزم بالضريبة بإحدى وسائل التبليغ الأخرى ومنها التبليغ بواسطة أحد أعوانها المحلفين لكي يتسنى للملزم الطعن أمام اللجان الضريبية كلما تبين له ذلك قانونا.

ذهبت محكمة في قرارها¹ الى ما يلي: " حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بفساد التعليل وخرق القانون ذلك أن المحكمة المطعون في قرارها بنت تعليلها على وقائع محرفة مما افضى إلى فساده فالإدارة وجهت رسالة التصحيح الأولى للمطلوب في النقض بتاريخ 2005/05/26 ورجعت تحمل عبارة غير مطالب به. وهو ما يعتبر تبليغا صحيحا بعد مرور اجل عشرة أيام الموالية لتاريخ تعذر تسليم الظرف المذكور طبقا للمادة 10 من كتاب المساطر الجبائية، وقد سبق للطاعنة أن أدلت أمام محكمة الاستئناف بصورة لرسالة التصحيح الأولى مع طي التبليغ إلا أنها استبعدتها مبررة ذلك بكونها غير واضحة ولا مقروءة ولا تتضمن إحدى العبارات المنصوص عليها في المادة 10 المشار إليها، وهو ما يعتبر تحريفا للوقائع ومسا بحقوق الدفاع وان استبعاد الوثيقة المذكورة والحال أنها وثيقة رسمية يجب أن لا يتم إلا في إطار الطعن بالزور. وانه كان على المحكمة أعمال مقتضيات الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية وذلك بإشعار الطاعنة بالإدلاء بالنسخة الأصلية لرسالة التصحيح مع طي التبليغ قبل أن تفصل في الأمر،

1 - قرار محكمة النقض عدد 2/170، بتاريخ 2014/02/20، ملف عدد 2012/2/4/2126، ق. غ. م.

والمحكمة لما قضت بإلغاء الضريبة رغم احترام الإدارة الجبائية للأجل المحدد في المادة 12 من كتاب المساطر الجبائية يكون قرارها غير مصادف للصواب وناقص التعليل الموازي لانعدامه .

لكن حيث أن الخصوم مدعون للإدلاء بالوثائق التي تعزز طلباتهم ودفعهم ولا تدرج وثائق الإثبات ضمن البيانات التي يمكن للقاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية أن يطلب عند الاقتضاء تحديدها متى كانت غير تامة أو وقع إغفالها، كما أن تقييم الوثائق المحتج بها مما يندرج ضمن السلطة التقديرية للمحكمة والتي لا رقابة عليها فيها إلا من حيث التعليل الذي يجب أن يكون سائغا، والمحكمة المطعون في قرارها لما ثبت لها أن الإدارة الضريبية لم تدل بمقبول بما يفيد أنها وجهت رسالة التصحيح الأولى للمستأنف عليه أو أنه تعذر توصله بها . "ولاحظت عن صواب أن الصورة الشمسية للإشعار البريدي المحلي بها غير واضحة ولا مقروءة ولا تتضمن إحدى العبارات المنصوص عليها في المادة 10 من كتاب المساطر الجبائية "

وبالتالي تكون مسطرة المطالبة بالرسوم التكميلية التي طالبت بها الإدارة الملزم بالضريبة على الأرباح العقارية دون مراعاة القيمة الحقيقية للعقار المبيع ودون إثبات ما يفيد توصل الملزم بالأساس الجديد الذي إعتدته الإدارة بعد المراجعة، وإعتبار كلمة "غير مطلوب" تعني التوصل على غير ذي أساس.

ونعتقد أن المشرع قدم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة للملزم بالضريبة عندما نص على عبارة "غير مطلوب" تفيد التبليغ لكون الإدارة الضريبية من الركائز الأساسية في استخلاص أموال الخزينة وفي الحفاظ على إستقرار المالية العامة دون البطء والتماطل في الإجراءات الضريبية الشيء الذي قد لا يحمى عقباة على ميزانية الدولة.

المبحث الثاني: إجراءات سير دعوى منازعات الضريبة على الأرباح العقارية

نقصد بإجراءات سير دعوى منازعات الأرباح العقارية في هذا الإطار، ما يتعلق بالإثبات وإجراءات التحقيق من خبرة ومعاينة أثناء سير الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري المختص.

المطلب الأول: إجراءات سير دعوى منازعات الضريبة على الأرباح العقارية قبل صدور الحكم

تعتبر وسائل الإثبات وإجراءات التحقيق من خبرة ومعاينة من الإجراءات التي تنهجها المحكمة المختصة أثناء سريان الدعوى أمامها.

الفرع الأول: الإثبات في دعوى منازعات الضريبة على الأرباح العقارية

يراد بالإثبات¹ في مفهوم القواعد العامة " إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون على وجود واقعة قانونية ترتبت آثارها". وهو الوسيلة العملية التي يعتمد

1 - إشكالية الإثبات من المنظور الفقهي والقانوني:

عليها الأفراد في صيانة حقوقهم، كما أنها هي الأداة الضرورية التي يعول عليها القاضي في التخفيف من الوقائع القانونية، ذلك أن إيداع وجود حق محل نزاع من جانب أحد الأشخاص أمام القضاء إن لم يصطحب بتقديم الدليل عليه إلى القاضي، فإنه لن يكون ملزماً بل إنه لا يستطيع أن يسلم بصدق هذا الإيداع، فالحق له أركان ثلاث: هي طرفاه ومحلها والحماية التي يسبغها القانون عليه، والإثبات ليس ركناً من أركان الحق وإنما هذا الأخير قد يوجد دون أن تتوفر الوسيلة على إثباته، ومع ذلك فلا إثبات أهميته العملية البالغة، ذلك أن الحق بالنسبة لصاحبه لا قيمة له ولا نفع منه إذا لم يقيم عليه الدليل مما قد يترتب عنه خسر الدعوى وخسر الحق من طرف مدعيه لا لشيء إلا لأن الدليل يعوزهم.¹

أما في مفهوم المادة الجبائية، فإن الإثبات هو مجموعة من التقنيات التي من خلالها يتوصل الملزم بالضريبة والدولة إلى تقدير حقيقي للمادة الضريبية.²

من الناحية الفقهية: إذا كان الاجتهاد الفقهي المصدر الأساسي والمنطلق لتطوير النصوص القانونية وسد ثغراتها وإبعاد الإبهام عنها، فإنه لم يستوفي دوره في تأطير نظام الإثبات في المجال الجبائي المغربي، حيث يلاحظ غياب تام للاجتهادات الفقهية مما يؤدي لغياب مراجع للاجتهاد النصي القانوني وكذا الاجتهاد القضائي.

من الناحية القانونية: فإن نظام الإثبات في المنازعات الضريبية خاضع للأحكام العامة ممثلة في قانون الالتزامات والعقود مما لا يراعي بأي شكل الخصوصيات والتعقيدات التي تميز المنازعات الضريبية عن غيرها. ينظر د. مدني احمدوش، إشكالية الإثبات والتبليغ في المنازعات الضريبية، مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد الثاني 2018، ص 185.

1- إدريس العلوي العبدلاوي: "وسائل الإثبات في التشريع المدني المغربي"، مطبعة النجاح الجديدة، ط. غ. م، سنة 1402هـ-1981م، ص: 5-6.

2- مولاي عبد الرحمن أبليل: "الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة وخصوصيات المادة"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون، كلية الحقوق بمراكش، 2006-2007، ص: 2.

وعليه، فإن المسطرة الكتابية أمام القضاء الإداري المختص، تتطلب من كلا الطرفين:

الملزم بالضريبة والإدارة الجبائية الإدلاء بالحجج والمستندات والوسائل التي يستند عليها في الخصومة الجبائية من منطلق أن الإدارة الضريبية تحرص على إستخلاص جميع الضرائب التي سنها المشرع، في حين أن الملزم بالضريبة يحرص على أن تستخلص سوى الضرائب التي رخص بها المشرع مما يخول لكل طرف في العملية الجبائية أن يتمتع بحق في إثبات ما يدعيه.

وإذا كان الإثبات الضريبي ذو أهمية بالغة في حل النزاعات المتعلقة بالضريبة على الأرباح العقارية أمام القضاء الإداري المختص، فإن الإشكال يبقى مطروحا في غياب مواد ضريبية تحكم المجال الضريبي للأرباح العقارية، وتمهد الطريق القضائي لفض النزاع، مما يتعين معه الإحتكام إلى القواعد العامة المضمنة بقانون الإلتزامات والعقود خاصة منها الفصل 399¹ الذي يؤكد على أن إثبات الإلتزام على مدعيه والذي يصعب تطبيقه في المجال الضريبي، على إعتبار أن هذه المقتضيات القانونية صالحة للتطبيق في مجال المنازعات المدنية حيث تكون أطراف النزاع (المدعي والمدعى عليه) متساوية بخلاف المنازعة الضريبية التي يكون طرفا النزاع فيها غير متساوين أي بين الإدارة الجبائية القوية وبوسائلها المادية والبشرية وإمامها بالقانون الجبائي الذي ساهمت في

1- ينص الفصل 399 من ظ.ل.ع على ما يلي: "إثبات الإلتزام على مدعيه".

بلورته، وبين الملزم الطرف الضعيف في العلاقة وهو الذي يكون المدعي في جل الحالات مما يتعين على القاضي الإداري أن يعالج هذا اللاتوازن ويحمل عبء الإثبات في جميع الحالات للإدارة.¹

لذلك، فإن الإدارة الجبائية هي ملزمة بإثبات سلامة تطبيقها للمقتضيات الضريبية وفقا لروح القانون الجبائي أمام القضاء الإداري، فهي تتمتع بسلطة مقيدة في تطبيق المساطر الضريبية وبالتالي، فإن عبء الإثبات يتوزع بين الطرفين تبعا لطبيعة المسطرة المتبعة في تحديد وعاء وتصفية الضريبة.

وبالرجوع إلى مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 224 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالتصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية نجدها تنص على ما يلي:

"...إذا لاحظ مفتش الضرائب، فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الإطلاع على إقرار الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة 83 أعلاه، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الإستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المباعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين (90) يوما لتاريخ إيداع الإقرار المذكور..."

1- سعاد بنور: "العمل القضائي في المادة الجبائية"، مرجع سابق، ص: 113.

وكما تطرقنا إلى ذلك سابقاً¹، فإن الإقرار بعمليات التفويتات العقارية العريضة المستحقة عنها ضريبة الأرباح العقارية يشوبه في بعض الأحيان بعض النقصان، مما يترتب عنه خلافات بين الإدارة الضريبية وبين الملزم. علماً أن ضريبة الأرباح العقارية من صنف الضريبة على الدخل وهي من قائمة الضرائب التصريحية التي يتقدم بها الملزم إلى الإدارة، الشيء الذي ينجم عنه إعفاء الملزم بها من عبء الإثبات وصحة وصدق ما ورد في الإقرار الضريبي الخاص بالضريبة المعنية.

في مقابل ذلك تتحمل الإدارة عبء الإثبات متى تبين لها أن هناك مبررات تستدعي تصحيح الإقرار الضريبي بالأرباح العقارية، فتصبح من ثمة ملزمة بإثبات قيمة تملك العقار المبيع الوارد في التصريح إذا كان مبالغاً فيه، وأن القيمة المحددة من طرفها هي القيمة الصحيحة المقبولة على اعتبار أن ضريبة الأرباح العقارية تحتسب بناء على ثمن التملك وثمان البيع بعدما أن تخصم المصاريف والنفقات التي تم صرفها على العقار.

وكما هو منصوص عليه في المدونة العامة للضرائب، فإن ثمن بيع العقارات الخاضعة للضريبة على الأرباح العقارية، هو الأساس القانوني في احتسابها وإستخلاصها بعدما أن تخصم منه نفقات الإستثمار التي تم صرفها في تجهيز الأرض والبناء وإعادة البناء والتوسيع والتجديد والتحسين، وكذلك مصاريف التملك وتكاليف العقد الصحيحة من رسوم وتنبر وتسجيل وأعباء الموثق أو العدل الذي قام بتحرير العقد، ورسوم مدفوعة إلى

1- راجع القسم الأول من الاطروحة، الفصل الأول، المبحث الأول نطاق تضريب الأرباح العقارية، ص 19.

المحافظة على الأملاك العقارية لأجل التحفيظ والتقييد، وكذا مصاريف السمسرة ومصاريف العقود المتعلقة بتملك العقار المفوت التي يتم تقييمها بنسبة 15% من ثمن التملك. الأمر الذي يحتم على الإدارة الجبائية إثبات ما يخالف التصريحات المذكورة التي أقر بها الملزم بالضريبة، والتي قام بها قبل تقويته للعقار موضوع الضريبة وأنها غير صحيحة أو مبالغ فيها غير مدعمة بحجج مقبولة.

كما أن الملزم بالضريبة على الأرباح العقارية، هو الآخر يتحمل عبء إثبات نفقات الإستثمار التي ضمنها في تصريحه، والتي تثبت الواقعة المعنية، كالفاتورات والتواصل مثلًا، التي تجعل التاريخ الذي أنجز فيه الإستثمار وفقا للفقرة الثانية من المادة 65 من م.ع.ض التي تقضي بما يلي: "...يراد بمصاريف التملك وتكاليف العقد الصحيحة من رسم وتبديل وتسجيل ورسوم مدفوعة إلى المحافظة على الأملاك العقارية لأجل التحفيظ والتقييد، وكذا مصاريف السمسرة ومصاريف العقود المتعلقة بتملك العقار المفوت وتقييم هذه المصاريف جزافيا بنسبة 15% من ثمن التملك، ماعدا إذا أثبت الخاضع للضريبة أن المصاريف المذكورة تقدر بمبلغ أعلى...".

وأردف المشرع في الفقرة التي تليها ما يلي: "...يراد بنفقات الإستثمار نفقات تجهيز

الأرض والبناء وإعادة البناء والتوسيع والتجديد والتحسين المثبتة بصفة قانونية".

وفي هذا الإتجاه، جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ما يلي¹: "...إن الإستثمارات ونفقات التجهيز يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار في حساب الرسوم المفروضة على الضريبة على الأرباح العقارية...نعم.

ثبوت قيام الطاعن بتجهيزات وبنائيات فوق العقار موضوع التضرير... وجوب أخذها بعين الاعتبار في حساب أساس الضريبة على الأرباح العقارية...نعم."

وفي حالة ما تبين للإدارة الجبائية أن القيمة التجارية للعقار المبيع والواردة في عقد البيع تقل عن قيمته الحقيقية أثناء إجراء البيع، تعين عليها آنذاك تقديم الحجة المقنعة على صحة ما تدعيه وتبرير القيمة المعتمدة من طرفها بواسطة عقود مقارنة لها نفس مواصفات العقد موضوع التصحيح.²

كما ينبغي على المفوت له في حالة التفويت بغير عوض بين الأصول والفروع والأزواج والإخوة المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب منطوق الفقرة الثالثة من المادة 63 من م.ع.ض أن يثبت درجة القرابة أو علاقة الزوجية أو الأخوة بينه وبين المفوت بالوثائق القانونية التي تجيز ذلك كعقد الزواج أو رسوم الحالة المدنية أو غيرها.

والجدير بالذكر، أن الأصل هو حرية الإثبات المنصوص عليها قانونا، لكن نظرا لخصوصية المادة الضريبية، فإن هذا المبدأ مقيد أمام القضاء الإداري، فليست جميع الوسائل في الإثبات متاحة كما هو الحال بالنسبة للنزاعات العادية، ذلك أن الطبيعة

1- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2008/10/13 ملف رقم 2007/1379.ق.ش، رقم 1425.غ.م.

2- مولاي عبد الرحمن أبليللا: "الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة وخصوصيات المادة"، مرجع سابق، ص: 115.

الكتابية للمسطرة القضائية تستثني اليمين وشهادة الشهود كوسيلتين من وسائل الإثبات¹ كما جاء في المادة 140 من المدونة العامة للضرائب، رغم ارتباطها بواجبات التسجيل والتمبر إلا أنها تطبق أمام النزاعات الضريبية الأخرى، والتي تنص على ما يلي:

" لا يمكن للقاضي في الدعاوى المتعلقة بتطبيق واجبات التسجيل، وخلافا للمادة 404 من قانون الالتزامات والعقود، أن يقضي باليمين، ولا تقبل شهادة الشهود إلا إذا كانت مصحوبة ببداية حجة كتابية، وذلك كيفما كانت أهمية النزاع".

وعليه، فإن وسائل الإثبات الممكنة أمام القضاء الإداري المختص في دعوى الأرباح العقارية، تتجلى في الوثائق الكتابية التي تثبت الواقعة المعنية، أو الإقرار من طرف الملزم بالضريبة، أو في حالة وجود قرائن قوية تثبت ذلك كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 141 من م.ع.ض فيما يتعلق بقرائن التفويت والتي تنص على ما يلي:

"يثبت تفويت العقارات والحقوق العينية العقارية ثبوتا كافيا للمطالبة بواجبات التسجيل، إما بإدراج اسم الحائز الجديد في رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية والأداءات التي يقوم بها الحائز المذكور بمقتضى الجدول المشار إليها، وإما عن طريق عقود الإيجار وغيرها من العقود التي يبرمها والمثبتة لحقوقه في العقارات المعنية...".

1 - Khaled Thabet : «Le contentieux fiscales», edition contribution à la littérature, l'entreprise, Tunis 2002, p 85.

الفقرة الأولى: الإثبات من داخل النظام الجبائي

يتعلق الأمر بالإثبات عن طريق الإقرار الجبائي للأرباح العقارية نظراً لخصوصيته الضريبية، والإثبات عن طريق ما يتضمنه الإقرار ومرفقاته.

يستمد الإقرار أهميته من كون أغلبية الضرائب الحالية مبنية عليه، وقد أقرته كافة الأنظمة الجبائية وسيلة لجعل الملزم يساهم مع الإدارة في تحديد وضعيته الجبائية، من هذا المنطلق فإن له حجية قوية في الإثبات سواء بالنسبة للملزم أو بالنسبة للإدارة¹.

البند الأول طبيعة الإقرار الجبائي

الإقرار أو التصريح هو مبادرة إجبارية وضرورية من قبل الملزم في العملية الضريبية، تستهدف إخبار الإدارة بواقعة معينة لها آثار جبائية، وبجميع الظروف والملابسات التي لها علاقة بالواقعة المنشئة للضريبة، والتي من شأنها التأثير في المادة الضريبية.

لكن الإقرار ليس اعترافاً من قبل الملزم بشئ، ولكنه التزام قانوني يتحمله بموجب نص قانوني حسب الواقعة موضوع التصريح، كما أنه وسيلة تكشف عن الواقعة المنشئة، ولا تنشئها باعتبار أن هذه الواقعة لا تحتاج لتقديم إقرارها عنها أو إقرارها بنشئها من قبل الملزم حتى تخضع للضريبة، بل حتى تنشأ بمجرد تحقق شروطها².

1 - كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام للطباعة والنشر - الرباط، طبعة الأولى 2016، ص 55.

2 - كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، نفس المرجع، ص 57.

وهكذا، وباعتبار الإقرار الضريبي العمل الأول والأساس في مسلسل ربط الضريبة، فقد رتبت كل التشريعات الضريبية على خرق هذا الالتزام جزاءات مالية.

البند الثاني: حجية الإقرار في الإثبات بالنسبة للملزم

الإقرار الجبائي مبني على قرينة الصدق بما ضمنه الملزم من معطيات تتعلق بالواقعة المنشئة للضريبة، أو بوعائها، وهكذا فإن الإقرار يحمي الملزم، ويشكل قرينة لصالحه لأن الإدارة ملزمة بالأخذ به ما لم تقدم الدليل على عدم صدقه عن طريق مسطرة تواجبية تقوم على إعلام الملزم بالاختلالات التي تشوب هذا الإقرار، أو النقصان الذي يطبع القيمة التجارية الحقيقية للعقار موضوع التضييب.

وحتى يصبح الإقرار ذا قيمة حجية للاحتجاج به في مواجهة الإدارة لابد له من أن يستوفي شروط شكلية وأخرى موضوعية.

• الشروط الشكلية

بخصوص الخاصية الشكلية، فلا بد للإقرار أن يكون تاما غير ناقص من حيث البيانات الشكلية الإلزامية ، وهذا يفرض على الملزم الإفصاح الجيد عن هويته، وصف العقار موضوع التضييب وصفا دقيقا، تكلفة العقار، ثمن البيع ثم المبلغ الواجب أداءه.

غير أنه تثار من حين لآخر بعض الإشكاليات حول مدى إلزامية بعض البيانات الأخرى والتي يتم النص عليها بصفة صريحة، وبالتالي حول مدى حجية الإقرار في هذه

الحالة، وقد أثير الإشكال أمام القضاء خاصة فيما يتعلق بمسألة توقيع الإقرار الإلكتروني¹. وعليه حاول المشرع أن يواكب المستجدات الحديثة، فأقر إمكانية إدلاء الخاضعين للضريبة بالإقرار المنصوص عليه بالمادة 83 من م.ع.ض. بطريقة إلكترونية، معتبرا أن الإقرارات الإلكترونية لها نفس الآثار القانونية للإقرارات المحررة وفق المطبوع الذي تعده الإدارة لهذا الغرض.

فنجاح هذه الوسيلة رهين بدرجة الإقبال عليها من قبل الخاضعين للضريبة، وبقدرتها على حل مجموعة من الإشكالات المتعلقة خاصة بهوية الخاضع للضريبة، وبمسألة التوقيع الإلكتروني، بإثبات تقديم هذا الإقرار، إلى غير ذلك من الإشكالات التي ستظهر مع التطبيق العملي اليومي².

• الشروط الموضوعية

حتى يتسنى للملزم الاحتجاج بالإقرار الجبائي الذي قدمه للإدارة، فإنه لا يكفي فقط أن يكون هذا الإقرار منتظما في الشكل فقط، أي مستكملا لجميع بياناته الإلزامية، ولكن يجب أن يكون أيضا صادقا في مضمونه³. وحتى يكون كذلك يتعين أن يستنفذ الإقرار ثلاثة شروط، أولها أن يتميز بالإيضاح، بمعنى أن يكون الإقرار واضحا في مضمونه، غير متناقض في المعطيات التي يتضمنها وبالشكل الذي يمكن للإدارة من إستعبابه وفهمه،

1 - كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 59.

2 - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصية المادة، م س، ص 334.

3 - Pour plus de détail voir ; aroune mimoune ; « la preuve en droit fiscal marocain et comparé » mémoire pour l'obtention du master en droit des contentieux à vocation économique ; université mohamed première FSJES ; Oujda ; Année Universitaire 2008-2009, P 92.

ثانيها خاصية التبرير والتي تعني أن يكون ما ورد بالإقرار يجب أن يكون مبررا، وبالشكل الذي يجعل الإدارة مقتنعة به، ولا تضطر إلى مباشرة مسطرة تصحيحه فيما بعد، وهكذا فإنه يتعين عليه تبرير كل البيانات الواردة في الإقرار من تكلفة العقار، نفقات الاستثمار المثبتة قانونا، ثمن البيع المطابق للعقار زمانا ومكانا، وأخيرا خاصية الإبلاغ بمعنى أنه على الملزم التصريح وإحاطة الإدارة علما بكل ما له علاقة بالعقار موضوع التضييب، ولهذا الغرض يجب أن يكون الإبلاغ عاما وشاملا، وأن لا يسعى الملزم إلى إخفاء أي معطى قد يكون له تأثير مباشر في الضريبة الملزم بها، وذلك تحت طائلة استعمال الإدارة لسلطتها في مراجعة هذا الإقرار.

البند الثالث: حجية الإقرار بالنسبة للإدارة

باعتبار أن الإقرار هو مبادرة قانونية صادرة عن الملزم، يقدم من خلالها مجموعة من المعطيات الواقعية الحقيقية من وجهة نظره، فإنه يمكن للإدارة دائما مواجهته بما تضمنه إقراره.

لكنها في حالات استثنائية، تستبعد هذا الإقرار كليا أو جزئيا لعدة أسباب منها عدم انتظامه أو عدم مصداقيته، مما يفسح لها المجال لتقدير المبالغ والواجبات التكميلية للضريبة وذلك وفق المعطيات التي تتوفر عليها غير تلك المدرجة بالإقرار¹.

• مواجهة الملزم بإقراره

¹ - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصية المادة، م س، ص 336.

لا يعتبر الإقرار الضريبي اعترافاً بالواقعة المنشئة للضريبة أو بالمادة الضريبية، باعتبار أنها لا تحتاج لإثباتها على إقرار من قبل الملزم، ولكن الإقرار يحمل مع ذلك الآثار الواقعية والقانونية للاعتراف¹، وهي مواجهة الشخص بما أقر به.

وقد ساند الإدارة في ذلك القضاء الذي إعتبر أن مبدأ القانون الضريبي يعطي الحق للإدارة الضريبية في مواجهة الملزم بالوضعية القانونية الناشئة عما ضمنه بإقراراته، على اعتبار أن المنطق القانوني يستند على كون الصبغة التصريحية للضريبة تجعل الملزم مقيداً بالبيانات التي ضمنها بإرادته الحرة في إقراره الجبائي².

لكن قاعدة مواجهة الملزم بإقراره ليست قاعدة مطلقة فهي وإن كانت تبنى على قرينة اعترافه بصدق هذا الإقرار، فهي قرينة قابلة للإثبات العكس من لدن الملزم، عن طريق التمسك بوقوع أخطاء مادية في الإقرار أو إغفالات من جانبه، غير أنه يشترط في الملزم أن يقوم بإصلاح هذه الأخطاء.

• إمكانية تصحيح الإقرار

إذا كان الإقرار الضريبي يقوم على قرينة الصديق لصالح الملزم، فإنه في إمكان الإدارة الجبائية إثبات عكس هذه القرينة، وذلك في إطار مسطرة المراقبة التي تباشرها، والتي قد تفتح لها المجال لتصحيح هذا الإقرار³.

1 - خالد سعيد، الإثبات في المنازعات المدنية دراسة علمية وعملية على ضوء القانون المغربي والاجتهاد القضائي لمحكمة النقض، مطبعة دار السلام، الرباط، الطبعة الأولى 2014، ص 153.

2 - كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 64.

3 - عبد الرحمان أبليل، م س، ص 338

وهكذا قد تستطيع الإدارة الجبائية إثبات أن الإقرار الذي تقدم به الملمزم إقرار ناقص، كما قد تتمكن من إثبات أن هذا الإقرار غير صادق¹، غير أن إثبات الإدارة يجب أن يأتي وفق مسطرة معينة وحسب كل حالة كما تمت له الإشارة ضمن القسم الأول من هذه الأطروحة.

الفقرة الثانية: الإثبات من خارج النظام الجبائي

إذا كانت المحررات المحاسبية هي القاعدة الأساسية في الإثبات بالنسبة لمنازعات الأساس والوعاء الضريبيين، أما الوسائل الخارجة عن المحاسبة فلا يتم اعتمادها إلا استثناء، فإن الإثبات في الدعوى الضريبية للإرباح العقارية يجري بأي وسيلة من وسائل الإثبات المنصوص عليها في الفصل 404² من ق. ل. ع باستثناء ما يتعارض مع الخاصية الكتابية التي تطبع الإجراءات في الدعوى الضريبية، أما القضاء والتي جعلت الأوراق والمستندات الكتابية الوسيلة الرئيسية في الإثبات في المادة الضريبية، وهكذا يمنع الإثبات باليمين بنوعها الحاسمة والمتممة. كما تستبعد شهادة الشهود من مجال الإثبات، كما أن الخبرة تستبعد أيضا باعتبارها من وسائل التحقيق وليست من وسائل الإثبات.

البند الأول: الإثبات من خلال القرائن

1 - Aroune mimoune : op. cit. P 41.

2 - ينص الفصل 404 من قانون الالتزامات والعقود " وسائل الإثبات التي يقررها القانون هي:

- أقرار الخصم - يقابلها الفصل 1354 من القانون المدني الفرنسي.
- الحجة الكتابية - يقابلها الفصل 1316 من القانون المدني الفرنسي.
- شهادة الشهود - تقابلها الفصول 1341 الى 1348 من القانون المدني الفرنسي.
- القرينة - يقابلها الفصل 1349 من القانون المدني الفرنسي.
- اليمين والنكول عنها - تقابلها الفصول 1357 الى 1369 من القانون المدني الفرنسي.

القرائن بصفة عامة نوعين، قرائن قانونية وقرائن قضائية.

فالقرائن القانونية هي التي يستنبطها المشرع، ويذكرها في نص من النصوص

التشريعية.

والقرائن القضائية هي التي يستنبطها القاضي من ظروف كل قضية وملاستها

دون أن تكون مذكورة في نص تشريعي.

إذا كانت الإدارة هي التي تتحمل عبء الإثبات خاصة فيما يتعلق بإثبات الواقعة

المنشئة للضريبة، وإثبات المادة الضريبية، ولتخفيف العبء عليها، أوجد المشرع

مجموعة من الوسائل التي تحدثت عن بعضها البعض من قبيل إلزام الملزم بتقديم تصريح

جبائي، إلزامه بالتعاون مع الإدارة في إطار المسطرة التواجهية. غير أن أهم الوسائل هي

القرائن التي كان الهدف منها هو تيسير الإثبات على الإدارة، وبالتالي فوجود هذه القرائن

يعني الإدارة من الإثبات مادامت أقرت لمصلحتها، كما عفى الملزم كم الإثبات إذا تقررت

لصالحه.

البند الثاني: الدليل الكتابي

لم يعرف المشرع الدليل الكتابي، وإنما حدد فقط بعض صورته في الفصل 417¹ من قانون الالتزامات والعقود، في حين يعرف بعض الفقه² الدليل الكتابي بأنه ما يستفاد من ورقة محررة لإثبات عمل قانوني أو واقعة مادية تنشأ عنها حقوق والتزامات.

أما في المادة الضريبية تعتبر الحجة الكتابية وسيلة الإثبات أكثر اقتناعاً لأنها واضحة ومتكاملة، إضافة إلى أن عمل الإدارة والتعامل معها تحكمه الأوراق والوثائق ما دام أن مسطرة التعامل مسطرة كتابية، لذلك تستبعد وسائل الإثبات التي تتعارض مع هذه الخاصية، كما هو الشأن بالنسبة لليمين وشهادة الشهود في إطار رفع الدعوى الضريبية للإرباح العقارية.

ولقد لوحظ أن فئة كبيرة من الملتزمين الخاضعين للضريبة على الإرباح العقارية يلجئون إلى الشواهد الإدارية المسلمة من طرف السلطة المحلية التابعة للعقار موضوع التضييب على أنها الوسيلة الفعالة قصد إثبات تحديد الضريبة وخاصة واقعة شغلهم لعقار على سبيل السكن الرئيسي لمدة محدودة بالإضافة إلى فواتير مادتي الماء والكهرباء، ناهيك عن أداء الضريبة الحضرية ورسم النظافة مع الاستفادة من الإعفاء بنسبة 75% □.

وهكذا تبين أن نسبة مهمة من الإثباتات المقدمة من طرف الملتزمين تتعلق بشواهد من هذا القبيل، وإن القضاء لا يتردد في اعتمادها كحجة متكاملة.

1 - ينص الفصل 417 من قانون الالتزامات والعقود على أنه " الدليل الكتابي ينتج من ورقة رسمية أو عرفية، ويمكن أن ينتج كذلك عن المراسلات والبرقيات ودفاتر الطرفين، وكذلك قوائم السماسرة الموقع عليها من الطرفين على الوجه المطلوب والفواتير المقولة والمذكرات والوثائق الخاصة أو عن أي إشارات أو رموز أخرى ذات دلالة واضحة كيفما كانت دعواتها وطريقة إرسالها"

2 - عبد الكريم شهبون، م س، ص 295، أشار إليه خالد سعيد "الإثبات في المنازعة المدنية" م س، ص 132

البند الثالث: الإثبات بشهادة الشهود

نظرا لطبيعة هذه الوسيلة، فقد أثير التساؤل حول مدى إمكانية اعتمادها للإثبات في المادة الضريبية، وهو التساؤل الذي قام المشرع بالإجابة عن بعض جوانبه. في المادة الضريبية، اعتبر عدم اللجوء إلى شهادة الشهود وسيلة للإثبات، يرجع إلى الطابع الكتابي للإجراءات الضريبية، غير أنه نظرا لخصوصية بعض الوقائع موضوع الإثبات، وارتباطها الكبير بالوقائع المادية والتصرفات القانونية التي تنشأ في إطار القواعد العامة، أجاز المشرع إمكانية اعتماد شهادة الشهود في هذه الحالة حجة كتابية يجب تدعيمها بوسيلة كتابية أخرى، على أنه: " لا تقبل شهادة الشهود إلا إذا كانت مصحوبة ببداية حجة كتابية، وذلك كيفما كانت أهمية النزاع".

بالنسبة للقضاء، فقد سائر توجه المشرع ففضى بعدم إمكانية الإثبات عن طريق شهادة الشهود، وقد صدر في هذا الشأن قرار عن محكمة النقض¹ :

" حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه باعتماده على المحاضر الاستجوابية للقول بأن المطلوب في الطعن قام بإيداع إقراره بالضريبة العامة على الدخل بتاريخ 2002/01/25 وأن شهادة الشهود غير مقبولة في المنازعات الإدارية وأن المحاضر التي اعتمدها المحكمة تضمنت تصريحات أشخاص ليست لهم صلاحية تمثيل الإدارة وأن مدير الضرائب وحده مؤهل لتمثيل الإدارة طبقا لمقتضيات المادة 515 من قانون

1 - قرار محكمة النقض عدد 1051، بتاريخ 2012/12/20، ملف عدد 2010/1/4/1507، غ. م.

المسطرة المدنية وأن محكمة الاستئناف لم تأخذ بعين الاعتبار ما عرض عليها من وسائل ولم تجب عليها فجاء قرارها فاسد التعليل على نحو يوازي انعدامه".

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في دعوى منازعات الضريبة على الأرباح العقارية

عالج المشرع إجراءات التحقيق ضمن الفصول 55 إلى 102 من قانون المسطرة المدنية، وهي إجراءات يمكن للقاضي أن يقوم بها تلقائياً أو بناء على طلب أحد الأطراف، حيث تنص الفقرة الأولى من الفصل 55 من ق.م.م على ما يلي:

"... يمكن للقاضي بناء على طلب أحد الأطراف أو أحدهم أو تلقائياً أن يأمر قبل البت في جوهر الدعوى بإجراء خبرة أو وقوف على عين المكان أو بحث أو تحقيق خطوط أو أي إجراء آخر من إجراءات التحقيق...".

وعليه، فإن القاضي الإداري المقرر في حالة ما إذا تبين له من الوسائل والمستندات ومختلف الوثائق المرفقة والمودعة بعريضة الملزم ورد الإدارة الضريبية والمذكرات التعقيبية للطرفين، أن معطيات المنازعة الجبائية لازالت غامضة ولا تسمح بتكوين قناعة لإتخاذ القرار الملائم، خول له المشرع تلقائياً أو بطلب من أحد الأطراف تعميق إجراءات التحقيق عن طريق الاستعانة بالخبرة المنظمة ضمن الفصول 67 إلى 70 كإجراءات التحقيق في المادة الضريبية قبل صدور الحكم.

وبالرجوع إلى الفصل 59 ق.م.م نقراً ما يلي: "إذا أمر القاضي بإجراء خبرة، عين الخبير الذي يقوم بهذه المهمة تلقائياً أو باقتراح الأطراف وإتفاقهم.

وعند عدم وجود خبير مدرج بالجدول يمكن بصفة إستثنائية للقاضي أن يعين خبيراً لهذا النزاع، و في هذه الحالة يجب على الخبير أن يؤدي اليمين أمام السلطة القضائية التي عينها القاضي لذلك على أن يقوم بأمانة وإخلاص بالمهمة المسندة إليه وأن يعطي رأيه بكل تجرد وإستقلال ما لم يعف ذلك اليمين باتفاق الأطراف.

يحدد القاضي النقط التي تجري الخبرة فيها في شكل أسئلة فنية لا علاقة لها مطلقاً بالقانون.

يجب على الخبير أن يقدم جواباً محدداً وواضحاً على كل سؤال فني كما يمنع عليه الجواب على أي سؤال يخرج عن إختصاصه الفني وله علاقة بالقانون".

وإذا تبين للقاضي أن التقرير المنجز من طرف الخبير المعين لم يجب على النقاط الفنية المحددة له جاز له أن يأمر بإرجاع التقرير إليه قصد إتمام المهمة.

كما يمكنه كذلك تلقائياً أو بطلب أحد الأطراف إستدعاءه لحضور الجلسة التي يستدعي لها جميع الأطراف لتقديم الإيضاحات والمعلومات اللازمة التي تضمن في محضر يوضع رهن إشارة الأطراف وفقاً لأحكام الفصل 64 من ق.م.م كما يمكن للقاضي إذا أعتبر أن الخبرة يجب أن لا تقع عن خبير واحد، تعيين ثلاثة أو أكثر حسب ظروف القضية لتحضير تقرير واحد يتعلق بالجانب الفني للواقعة المعنية.

وفي هذا الصدد، يمكن كذلك للقاضي المقرر أن يأمر تلقائياً أو بناء على طلب الأطراف المعنية بالنزاع بإجراء معاينة للأماكن محل النزاع والتي يباشر فيها الخبير

المعاينة المادية اللازمة للوصول إلى الحقيقة وفقا لما جاء في الفصل 67 من ق.م.م الذي يقضي بما يلي:

"إذا أمر القاضي تلقائيا أو بناء على طلب الأطراف بالوقوف على عين المكان، فإنه يحدد في حكمه اليوم والساعة التي تتم فيها بحضور الأطراف الذين يقع إستدعاؤهم بصفة قانونية، فإذا كان الأطراف حاضرون وقت النطق بالحكم أمكن للقاضي أن يقرر حالا الإنتقال إلى عين المكان.

يمكن أن يؤخر أو يستأنف الوقوف على عين المكان، إذا لم يستطع أو لم يحضر أحد الأطراف في اليوم المحدد بسبب إعتبر وجيها".

وإذا كانت إجراءات التحقيق تضم تحت طياتها الخبرة ومعاينة الأماكن والأبحاث واليمين وتحقيق الخطوط والزور الفرعي، فإنه على مستوى الدعوى الضريبية للأرباح العقارية يلاحظ عمليا بأن الخبرة هي وسيلة التحقيق الأنجع والأكثر إستعمالا في معالجة الإشكالات المرتبطة بالمنازعات الجبائية بالنظر لطبيعة النزاع، بحيث يصبح أمر إجراء الخبرة ضروريا حينما يتعلق بتقدير ثمن العقار المبيع وتحديد قيمته التجارية وبيان التحسينات المضافة إليه من يوم التملك إلى يوم التفويت، ومدى جديتها على مستوى العقار موضوع الضريبة التي تخول للقاضي الإداري اللجوء إلى الأمر بإجراء خبرة عقارية من خلال إجراء معاينة العقار على المستوى التقني للوقائع المادية التي لا علاقة لها بالقانون ووفقا للإجراءات المحددة في الفصول السابق ذكرها في هذه الفقرة.

ونظرا للقوة الثبوتية لتقرير الخبرة في تحديد القيمة التجارية للعقار التي تدرس الجوانب الفنية للعقار موضوع التوجيه الضريبي من حيث ضبط المساحة وموقع العقار ومقارنة الأثمنة فيما بين العقارات المجاورة والمبيعة، فإنه غالبا ما تعتمد الإدارة الضريبية بالطعن في تقرير الخبرة معللة طعنها بعدم مصادفة التقرير للصواب، وأن القيمة الحقيقية للعقار موضوع الضريبة على الأرباح العقارية المحددة من طرف اللجان المحلية والوطنية التابعة للإدارة هي الصائبة بحكم الإحترافية والإلمام بدواليب العقار.

ورغم أهمية الخبرة في القضايا الضريبية للأرباح العقارية، فإن مضمون تقرير الخبير وآرائه غير ملزمة للقاضي، إذ تكون على سبيل الاستئناس ليس إلا إذا إتضح له أن الخبرة المنجزة ناقصة أو لم تجب على الأسئلة الفنية المحددة من طرف القاضي الإداري، جاز له أن يأمر بإجراء خبرة إضافية أو خبرة مضادة يجريها خبير أو خبراء حسب أهمية التحقيق من عدمها.¹

جاء بقرار محكمة النقض² " حيث يعيب المستأنف الحكم بمجانبته للصواب باعتماده في تقدير قيمة العقار على القيمة التي أداها المستفيد الأول من الارض البالغة 45.000 درهم في حين أنه ليس هوالمستفيد الاول والإدارة نفسها اعتبرت قيمة الارض 300.000 درهم، كما أنه اعتبر أن قيمة بناء المحلات التجارية 1750 درهم للمتر المربع وقيمة بناء

1- لمزيد من التفصيل، راجع:

- محمد الكشور وعبد الرحمن دريوش: "سلطة محكمة الموضوع في الأمر بتحقيق الخطوط كإجراء من إجراءات التحقيق في الدعوى المدنية"، مقال منشور في مجلة المناهج، العدد 8/7، سنة 2005.

2 قرار محكمة النقض، عدد 237، بتاريخ 2007/03/07، ملف عدد 2005/2/4/1659، ق غ م.

المحلات السكنية 2000 درهم للمتر مربع وهذه المعطيات مخالفة للواقع وبأن الخبير صادف الصواب عندما اعتبر أن تكلفة البناء واحدة بالنسبة للمحلات التجارية والمحلات المعدة للسكن والتمس إلغاء الحكم المستأنف وتصديا بإلغاء الضريبة على الأرباح العقارية التكميلية واحتياطا المصادقة على تقرير الخبير وخصم المبلغ الذي سبق أن أداه كضريبة على الأرباح العقارية ومبلغه 36.681.60 درهم.

لكن حيث لم يدل المستأنف بما يفيد كون تكلفة شراء الأرض تزيد عن المبلغ المعتمد من طرف المحكمة الادارية فيبقى ما أثير بهذا الصدد غير جدير بالاعتبار.

وحيث استأنست المحكمة بالخبرة لاعتبار تكلفة بناء المحلات السكنية أكبر من تكلفة المحلات التجارية ولم تأخذ بتقديرات الخبير التي هي غير ملزمة وبهذه العلة يكون الحكم المستأنف مصادفا للصواب فيما قضى به وواجب التأييد".

هكذا، تمثل نفقات الاستثمار جميع ما أنفقه البائع على العقار المبيع من أجل بنائه وإصلاحه فعلا والتي تم التأكد منها وتقديرها، أما المبالغ التي يمكن استنتاجها مما استفاد منه البائع من خصم من الضريبة على القيمة المفروضة على العقار لا يقوم حجة على مبلغ النفقات الحقيقية لما استثمره فعلا في العقار. إذ جاء في قرار صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2007/04/11 ما يلي:

"وحيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف باعتماده على تقرير خبرة لا يستند على الواقع والقانون ولاعلى وثائق الإثبات كما أن عدم جواب الحكم على دفعوع الإدارة يشكل

خرقا لحقوق الدفاع، فمن جهة أقحم الخبير صوائر العقد مرتين في نفقات الاستثمار، ومن جهة ثانية أدخل في تقديراته مرافق لم تكن مبنية وقت البيع وإنما بنيت بعد البيع، هل أنه بيع غير مكتملا لبناء ولم تتم المعاينة من طرفه إلا بعد البيع بعدة أشهر ولم يعتمد على أية حجة كتابية لحساب مبلغ النفقات التي تكبدها المستأنف عليه في عملية البناء فجاء خبرته غير مطابقة للواقع والتمس إلغاء الحكم المستأنف وبعد التصدي القول بمشروعية الفرض الضريبي المطعون فيه بالإضافة إلى ما سيترتب عنه من فوائد التأخير والغرامات .

لكن فمن جهة أن المستأنف لم يثبت كون البيت والمرحاض بالطابق السفلي وبناء البيت والحرام والمرحاض بالسطح تم بناؤها بعد البيع ومن جهة أخرى فإن نفقات الاستثمار تمثل جميعها أن فقه البائع على العقار المبيع من أجل بناء هو إصلاحه فعلا والتي تم التأكد منها وتقديراته وأما المبالغ التي يمكن استنتاجها من ما استفاد منه البائع من خصم من الضريبة على القيمة المفروضة على العقار لا يقوم حجة على مبلغ النفقات الحقيقية لما استثمره فعلا في العقار المذكور مما يكون معه ما أثير في هذا الشأن عديم الأساس .

وحيث صح جزئيا مانعاه المستأنف على الحكم المستأنف، ذلك أن المستأنف عليه استفاد من خصم صوائر العقد في حدود نسبة 15% عند تصريحه البيع وما كان على الخبير احتساب صوائر العقد المتمثلة في مصاريف التسجيل لمبلغ 3750 درهم و صوائر التقييد بالمحافظة العقارية بمبلغ 1656 درهم ضمن نفقات الاستثمار، مما يكون

معه الحكم الذي صادق على مبلغ نفقات الاستثمار كما حدده الخبير قد جانب الصواب جزئياً ومن المتعين تأييده مع تعديله بخصم مبلغ (3750) درهم + 1650 درهم = 4500) درهم من النفقات المذكورة".¹

ولأهمية الخبرة في المجال الضريبي لأبد من الحديث عن الخبرة كإجراء من إجراءات التحقيق في الضريبة على الأرباح العقارية والاشكالات المرتبطة بها عملياً.

الفقرة الأولى الخبرة في المادة الجبائية

تتميز الدعوى الضريبية بتشعبها وتعقدها، حيث تتداخل في تحديد وعاء الضريبة وتصفيته مجموعة من المعطيات القانونية الواقعية، والتي تترجم عملياً في صورة إصدار ضريبي، هذا الإصدار الذي قد يكون محل منازعة تتجاوز حدود المطالبة التمهيدية أو الطعن أمام اللحن الضريبية، حيث تطرح تطرح الدعوى على القاضي، الذي يملك ولاية الفصل فيها بناء على الوقائع والوثائق الإثباتية المعروضة عليه. وإذا تبين أن هذه الوسائل غير كافية، ولا تمكن من تكوين قناعة القاضي حول النزاع المعروض عليه، جاز له بناء على طلب الأطراف أو أحدهما أو تلقائياً تعميق إجراءات التحقيق.²

البند الأول: انتداب الخبير في الدعوى الضريبية

1- قرار محكمة النقض عدد 369، الصادر بتاريخ 2007/04/11، في الملف الإداري عدد 1047/04/2005 ق. غ. م.

2 - كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 32.

الخبير هو شخص من ذوي الاختصاص حسب القطاعات الأساسية كالتجارة والعقار والفلاحة، وعليه فالخبير المعني بالنسبة للطعون الضريبية يجب عليه أن يكون لزاما مدرج ضمن لائحة الخبراء المحاسبين أو لائحة المحاسبين المعتمدين بالمنطقة المفروضة بها الضريبة¹.

مبدئيا القاضي في بحثه عن الحقيقة حر في اللجوء إلى الخبرة، ولا يتقيد بطلبات الأطراف في ذلك، ما لم يكن هناك نص قانوني يلزمه باللجوء إليها، غير أن من واجبه تحديد مهمة الخبير في المسائل الفنية التي لها علاقة بموضوع القضية.

أولا: الطبيعة الاختيارية للخبرة

ليس هناك أي نص قانوني في المادة الضريبية يلزم القاضي بإجراء خبرة وبالتالي فهو حر في اللجوء إلى هذا الإجراء، وهو ملزم بتعليل رفضه للاستجابة لملتزم إجراء خبرة المقدم من أحد الأطراف.

وفي المادة الضريبية هناك أكثر من مبرر يدفع القاضي للجوء إلى الخبرة في بعض القضايا² ومن بين هذه المبررات يمكن ذكر:

1 - Abdelaziz Douib : «Le contentieux de L'imposition, Droit Marocain», thèse pour l'obtention du doctorat en DP – Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, 2005, p270.

² - كريم مفتاح، مرجع سابق، ص 33.

• تعقد المادة الجبائية وتشعبها، وخصوصا الربية على الأرباح العقارية التي تحتوي على أمور ذات طابع تقني وفني ليس من الضروري أن يكون القاضي ملما بها.

• صعوبة استيعاب وسائل الإثبات المقدمة وفهمها خاصة الوثائق المحاسبية في ما يخص تحديد نفقات الاستثمار، وتحديد القيمة التجارية للعقار.

• كثرة الملفات المعروضة على القاضي وعدم وجود وقت كافي من أجل البحث بنفسه في الأمور الفنية.

ومن المعلوم أن المحكمة تأمر بإجراء خبرة بناء على حكم تمهيدي تصدره لهذا الغرض.

ثانيا: مهمة الخبير

بعد ما يقع اختيار الخبير الذي يراه القاضي مناسبا لإجراء التحقيق في الدعوى المعروضة عليه، يتم تحديد المهمة أو المهام التي سيقوم بها، حيث يسطر ذلك في الأمر التمهيدي الذي يصدره، وتختلف هذه المهمة حسب اختلاف الواقعة المنشئة للضريبة أو التي على أساسها تم فرض الضريبة، فهناك عدة مهام نذكر منها على سبيل المثال لا

الحصر:

- خبرة عقارية لتحديد القيمة العقارية.
- خبرة تقديرية لتقييم نفقات الاستثمار منجزة على العقار موضوع التضييب.

- خبرة دقيقة لتحديد أحد العناصر التي تدخل في أساس الضريبة وخاصة عناصر المقارنة.

ولكن سلطة القاضي في هذا الإطار ترتبط بعدة شروط أساسية:

- يجب أن تنحصر الخبرة في البحث في المسائل الفنية، باعتبار أن القاضي هو المختص وحده في البحث في المسائل القانونية.
- يجب أن تنحصر الخبرة في موضوع النزاع كما حدد من طرف المدعي. وهكذا استنادا إلى القاعدة التي تجعل القاضي مقيدا بالملتزمات والوسائل الواردة في مقال الدعوى، فإنه إذا كان النزاع يهم ضريبة عن سنة معينة فإن الخبرة لا يمكن أن تمتد إلى سنوات أخرى لاحقة أو سابقة.
- يجب أن تنصب الخبرة على الإثباتات المقدمة من الأطراف، لاعتبار الخبرة وسيلة تحقيق في الإثبات المقدم، وبالتالي فإنه لا يجب أن تعرقل السير العادي لقواعد الإثبات للدعوى الضريبية للأرباح العقارية، والخبير لا يمكن أن يحل محل الأطراف في إدارة الإثبات وتقديره.

البند الثاني: إجراءات الخبرة

إن أهم قاعدة تقوم عليها الخبرة والتي قد تعطىها مصداقية أكثر، هي قاعدة التواجهية، بمعنى أن الخبرة يجب أن تجري أمام الطرفين، وذلك بالشكل الذي يسمح لكل طرف إبداء رأيه أما الخبير في ما يقدمه الطرف الآخر.

إن أهم شرط يراقبه القضاء في الخبرة هو شرط التواجهية، ولا مقصود منه حسب المحكمة أن يقوم الخبير باستدعاء جميع الأطراف لجلسة الخبرة.

ونعتقد بأن شرط التواجهية بهذا المفهوم ليس غاية في ذاته، لكنه وسيلة للمحافظة على حقوق الطرفين في الدفاع عن حقوقهم ومصالحهم، بحيث إن المقصود منه هو تخويل الفرصة والحق لكل طرف ليطلع ويناقش الوسائل والوثائق المدلى بها من الطرف الآخر، على غرار ما حصل في المراحل السابقة خلال المسطرة التواجهية أو أمام اللحن¹.

لكن ما يلاحظ أنه لسبب أو لآخر لا يتم احترام التواجهية، فغالبا ما يكتفي الخبير بالاجتماع بالطرف الحاضر في انتظار أن يجتمع بالطرف المتخلف وذلك كل على حدة². ما يحدث فعليا هو أن بعض الخبراء إما أنهم يبنون مستنتاجاتهم على مستندات ووثائق لم يطلع عليها الطرف الآخر الذي غالبا ما يكون المفتش المحقق، وإما أنهم

1 - كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 35

2 - كريم مفتاح، مرجع سابق، ص 36

يرفضون بالمرّة إطلاع المفتش على هذه الوثائق، وإما أن هذه الوثائق غير موجودة أصلاً وإما على الأقل لا ترفق بتقرير الخبرة المقدمة للمحكمة¹.

من جهة أخرى، تقوم الخبرة أيضاً على النزاهة والأمانة في نقل الوقائع، لكن ونظراً لأهمية بعض الوقائع في الحسم في موضوع الدعوى، فإن الإدارة غالباً ما تتمسك بمطالبتها بعدم إحالة أمر التثبيت من وجودها إلى خبرة معتبرة أن هذه غالباً ما لا تتقل حقيقتها كما هي، كأن يصرح أن العقار المبيع يحتوي على مجموعة من الاستثمارات التي أنجزها البائع، وكأن يصرح بأنه اضطلع على جميع الوثائق المحاسبية، ووجد أنها ممسوكة بانتظام².

البند الثالث: تقييم رأي الخبير

الثابت قانوناً أن رأي الخبير استشاري، بمعنى أن للمحكمة أن تأخذ به، أو تعدل عنه، كما لها أن تعتمد على جزئية فيه، وترفض الباقي، ولها أن تعتمد بعد تعديله، لكن أغلب المهتمين بالمجال الضريبي لاحظوا أن جل الأحكام التي أجريت بشأنها خبرة يتم فيها الحكم بناء على ما جاء في تقرير الخبراء لا مجرد الاستئناس بها فقط³، إلى درجة يتحدث فيها عن نوع من تفويض مهمة القاضي إلى الخبير. وهكذا لوحظ أن أغلبية

1 - عبد الحمان أبليل، " خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية"، الندوة الوطنية حول موضوع " الاشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي"، من تنظيم محكمة النقض بشراكة مع المديرية العامة للضرائب، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، العدد 2011/16، ص 117

2 - عبد الحمان أبليل، " الاثبات في المادة الضريبية بين القواعد العامة وخصوصية المادة"، م س، ص 290

3 - عبد القادر التعلّقي، م س، ص 151،

محمد شكيري، " القانون الضريبي - دراسة تحليلية ونقدية - منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية (REMALD) العدد 59، الطبعة الثانية، 2005، ص 186.

الأحكام تعتمد جملة وتفصيلا مستنتجات الخبرة، بل غالبا ما تكفي بالمصادقة عليها وبالإحالة عليها هكذا في تعليلها، هذا على الرغم من أن القانون يلزم المحكمة بالإجابة عن كل وسيلة مثارة.

يمكن أن نجزم¹ بأن القضاء يمنح دورا كبيرا للخبير في العملية الضريبية أكبر من دور الإدارة وأكبر من دور اللجن، وأحيانا من دور القضاء نفسه، بل إن الخبير في واقع الأمر حكما وقاضيا فعليا ومفتشا ساميا للضريبة، بل هناك من يسميه قاضيا في الظل، ومراقبا لتقديرات اللجنة الضريبية²، ولذلك يحق لبعض أن يتساءل عن دور هذه اللجن والمغزى تقديراتها ومن احتوائها على خبراء إذا كان الأمر في نهاية المطاف سيؤول الحسم فيه إلى خبير قضائي.

يتجلى الدور الكبير الذي يمنحه القضاء للخبير من خلال:

ثقة كبيرة في استنتاجات الخبير أكبر من ثقته في الإدارة وفي ثقته في اللجان الضريبية، بحيث إنه من النادر أن يغير من هذه الاستنتاجات وحتى إذا كان هناك تغيير فإنه في الغالب ما يكون طفيفا.

1 - عبد الرحمان أبليللا، "خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، م س، ص 119.

2 - عبد الرحمان أبليللا، "الاثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصية المادة"، م س، ص 292

مراقبة القضاء لمستنتجات الخبرة غالبا ما تنصب على إجراءاتها دون مضمونها، وفي الغالب ما تكفي الأحكام بالتعليل العام الذي مفاده " بأن الخبرة جاءت حضورية ومستوفية لشروط قبولها، مما يتعين المصادقة عليها".

وهذا ما قد يكون مبررا لعدم مناقشة الوسائل والدفعات المثارة من طرفي الدعوى الضريبية، بل إن المحكمة غير ملزمة حتى بتعليل اعتماد الخبرة، من قبيل ما ورد في قرار محكمة النقض من أن " المحكمة عندما أخذت بتقرير الخبير جملة وتفصيلا لم تكن ملزمة بتعليل ذلك إذ يندمج هذا التعليل بمضمون التقرير المذكور"¹.

تحويل استنتاجات الخبرة حجية كاملة وقلب عبء الإثبات ضد الإدارة الضريبية.

الفقرة الثانية الإشكالات المرتبطة بالخبرة القضائية للأرباح العقارية

تطرح في هذا الصدد مجموعة من الإشكالات العملية تثيرها الإدارة الضريبية:

البند الأول: إشكالية تتعلق بتعيين الخبير

تثير مسألة تعيين الخبير من لدن المحكمة عدة ردود الفعل من جهة الإدارة الضريبية، التي تفرض بعض الشروط على طبيعة اختصاصه ووضعه كملزما تجاه الإدارة، وتقوم بتقديم طلب تجريحه كلما رأت فيه سببا من الأسباب التي تدعو لذلك.

فالإشكال الذي يطرح نفسه أن الخبير الذي يصلح تعيينه في المنازعات الضريبية، لا بد أن يكون الخبير مختصا في الميدان الذي أنيطت الخبرة من أجله وذلك حسب قانون

1 - عبد الرحمان أبليل، "خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية" م س، ص 120

المسطرة المدنية. وبخلاف المادة 242 م ع ض التي قيدت القاضي في هذا المجال، وفرضت على الخبير المعين أن يكون مسجلاً بهيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين.

فالإشكال المطروح انه لا يتم مراعاة الشرط القانوني الذي وضعه المشرع، بحيث أن نسبة مهمة من الخبراء المعنيين لا ينتمون إلى هيئة الخبراء المحاسبين ولا إلى لائحة المحاسبين المعتمدين.

وهو ما أكدته محكمة النقض بقرارها¹ " تعيين المحكمة لخبير قضائي في المنازعة العقارية وعدم توفره على الشروط المتطلبة بموجب المادة 242 من المدونة العامة للضرائب من قبيل أن يكون خبيراً حيسوبياً ومسجلاً ضمن جدول الخبراء المحاسبين، يجعل قرارها خارقاً لمقتضى قانوني صريح"

البند الثاني: الإشكالية المتعلقة بتحديد مهمة الخبير

إذا كانت الخبرة وسيلة من وسائل التحقيق في الدعوى التي تلجأ إليها المحكمة، فإن كل ما له علاقة بالقانون يبقى من اختصاص القاضي، وخروج الخبير عن هذه الثوابت يجعل مهمته محل طعن من قبل الإدارة.

1 - قرار محكمة النقض عدد 2/207، بتاريخ 2016/04/14، ملف عدد 2014/2/4/2624، غ. م.

أولاً: التقيد بما جاء في الحكم التمهيدي بإجراء الخبرة.

يحدد الحكم التمهيدي لانتداب الخبير النقط التي على الخبير التطرق إليها، والتي على تقديم الرأي والاستشارة في المسائل الفنية دون المسائل القانونية الواردة في الدعوى. وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 242 من م ع ض، في فقرتها الأخيرة فقد نصت على أن " الخبير لا يمكنه أن يبدي رأيه في مسائل قانونية غير تلك التي تهم مطابقة الوثائق والأوراق المقدمة له للتشريع المنظم لها".

إلا أن واقع الحال يبين أن أغلبية الأمور التي ينتدب الخبير للتحقيق فيها، تخرج عن مجال اختصاصه، ومن بين هذه الأمور على مستوى الضريبة على الأرباح العقارية نذكر:

- البحث في مجال تطبيق الضريبة ونطاقها أو في توفر شروط الإعفاء منها.
- البحث في تقدير وسائل الإثبات المقدمة كالفاتورات والوثائق المحاسبية ومدى استيفائها لشروط القبول.
- البحث في الواقعة المنشئة للضريبة.
- البحث في تقدير نفقات الاستثمار.

ثانياً: إشكالية الأخذ بوثائق لم يسبق للملزم أن أدلى بها من قبل

إن أهم أرضية يشتغل عليها الخبير هي الوثائق والحجج المقدمة من كل طرف، ويحدث أحيانا أن يعتمد الخبير في تقريره على بعض الوثائق الحاسمة المبررة، مثلاً

لبعض الاستثمارات، والتي لم تقدم سابقا لا من خلال مسطرة التصحيح أو مسطرة الفرض التلقائي، ولا حتى أمام اللجان الضريبية، ولا حتى أمام المحكمة نفسها، وهذا الأمر يمس بحقوق الدفاع وبجو الثقة الذي يجب أن تمر به مسطرة المراقبة على الأرباح العقارية، ويحرم إدارة الضرائب من إبداء موقفها بخصوص هذه الوثائق في المراحل السابقة، وبناء التصحيحات على أساسها.

وقد تنبه المشرع إلى هذه المسألة، فعمد إلى التنصيص في المادة 242 من م ع ض، على أنه " لا يمكن للخبير أن يستند في خلاصاته على دفع أو وثائق لم يتم إطلاع الطرف الآخر في الدعوى عليها خلال المسطرة التواجهية".

ثالثا: إشكالية التصديق على تقرير الخبرة

من خلال قراءة موضوعية للإحكام التي تقضي بالمصادقة على تقرير الخبرة، هناك غياب للمناقشة الموضوعية للتقرير والإفصاح عن المبررات التي دفعت بهيئة المحكمة إلى المصادقة عليه، حيث تكاد تتشابه حيثيات جميع الأحكام¹.

فالقاضي منحه المشرع سلطات واسعة في الدعوى الضريبية للإرباح العقارية بناء على قاعدة القضاء الشامل، تكاد تلامس موظفا ساميا في وزارة المالية، بمعنى أنه يتوفر

1 - قرار محكمة النقض عدد 2/43، بتاريخ 2017/01/19، ملف عدد 2015/2/4/3093، غ. م.

- قرار محكمة النقض عدد 2/59، بتاريخ 2017/01/26، ملف عدد 2015/2/4/3108، غ. م.

- قرار محكمة النقض عدد 2/73، بتاريخ 2018/02/01، ملف عدد 2016/2/4/700، غ. م.

أشارت إليهم حياة حجي، الإشكالات المتعلقة بالخبرة في المجال الضريبي دراسة عملية على ضوء توجهات محكمة النقض، مطبعة البيضاوي، 2021، الرباط، من ص 120 إلى 133.

على سلطة إسقاط المبلغ الضريبي كلياً أو جزئياً، أو تصحيح أسسه بناء على ما توصل إليه الخبير في تقريره وعليه فالخبير يؤدي دوراً حاسماً في تكييف الحكم¹.

المطلب الثاني: إجراءات سير الدعوى الضريبية على الأرباح العقارية أثناء صدور الحكم وبعده

بعدما أن تسلك المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية لمنازعات الأرباح العقارية، الإجراءات السابقة على صدور الحكم من إثبات وإجراءات التحقيق في الدعوى وتصبح القضية جاهزة، يحجز الملف من أجل المداولة مع باقي أعضاء الهيئة القضائية حسب نظام القضاء الجماعي المعمول به أمام القضاء الإداري لإصدار القرار الملائم لها.

الفرع الأول: النطق بالحكم وتبليغ الملزم به

بعدما أن يتم تبادل المذكرات بين الملزم بالضريبة على الأرباح العقارية والإدارة الجبائية تصبح القضية جاهزة كما هو عليه الحال في المنازعات العادية، يصدر القاضي المقرر أمراً بالتخلي ويبلغ طرفي النزاع باستدعائهما إلى الجلسة، علماً أن حضورهما ليس ضرورياً لإصدار الحكم الضريبي (الفقرة الأولى)، ثم تبليغ الأطراف به (الفقرة الثانية).

1 - السعدية جمان، "الخبرة القضائية في المادة الضريبية"، مطبعة الامنية، الرباط، عدد 5، 2014، ص 93.

الفقرة الأولى: النطق بالحكم

تعتبر مرحلة النطق بالحكم من المراحل الحاسمة في المسار الإجرائي للدعوى الضريبية، ذلك أنه بعدما تستوفي جميع مراحلها من دفعات شكلية وموضوعية، وتبادل المذكرات والتعقيب عليها من كلا الطرفين-الملزم بالضريبة والإدارة الجبائية-يصدر القاضي المقرر أمراً بالتخلي وتبدأ إجراءات شروع الجلسة.

في بداية إجراءات الجلسة، يقوم المفوض الملكي بتلاوة تقريره المتضمن لمستنتجاته المكتوبة والشفوية على هيئة المحكمة بكامل الإستقلالية سواء من الناحية القانونية أو الواقعية تماشياً مع ما تقوم به النيابة العامة أمام المحاكم العادية إلى حد ما¹، على إعتبار أن حضوره إلزامي في الجلسة العامة، وإن كان لا يشارك في المداولة التي تعقدتها الهيئة لإصدار الحكم.

وفي ذات السياق، فإن المفوض الملكي، يتم تعيينه من طرف رئيس المحكمة الإدارية تطبيقاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة الثانية من قانون 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية التي تنص على ما يلي: "... ويعين رئيس المحكمة الإدارية من بين قضاة المحكمة مفوضاً ملكياً أو مفوضين ملكيين للدفاع عن القانون والحق بإقتراح من الجمعية العمومية لمدة سنتين".

1- مستنتجات المفوض الملكي، ملف عدد 2008/06/614 جلسة 2009/09/17 غ.م.

وعليه، يتم إقتراح الجمعية العامة في إجتماعها الذي ينعقد خلال 15 يوما الأولى من شهر دجنبر، كما تقضي بذلك الفقرة الرابعة من المادة الثالثة من مرسوم 1993/11/03 الذي بمقتضاه يتحدد عدد المحاكم الإدارية في سبعة ويعين مقارها ودوائر إختصاصها.

وعلى الرغم من الطابع المستقل لمؤسسة المفوض الملكي داخل المحكمة الإدارية بإعتباره يقوم بتهيئة مستنتاجاته القانونية دفاعا عن الحق والقانون¹. إلا أنه يعتبر جزء من المحكمة، فهو قاضي يعين من بين قضاتها ولمدة محدودة.

وبعد المناقشات التي تجري في الجلسة، وتصبح القضية جاهزة للبت فيها، يقرر قفل باب المرافعة وحجز ملف النازلة للمداولة في نفس الوقت الذي يلي إجراءات الجلسة قصد النطق بالحكم.

ومن ثم، فإن أول إجراء يقوم به أعضاء الهيئة هو التأكد من إستيفاء الدعوى للأركان والقواعد الشكلية المتطلبية قانونا² قبل البت في جوهر الدعوى.

ومما ينبغي الإشارة إليه، أن الاعتبارات الشكلية في صدور الأحكام في القضايا الضريبية أمام القضاء الإداري تعتبر بالغة الأهمية في الفصل في النزاع، فإذا كان رئيس الحكومة هو الذي يمثل الدولة بصفته يتصدر قائمة المدعى عليهم، فإن وزير المالية لا يعتبر كذلك مما قد يترتب عنه عدم قبول الطلب شكلا.

1- حسن صحيب: "القضاء الإداري المغربي"، مرجع سابق، ص: 507.

2- وهي التأكد من صحة مقال الدعوى ومدى توفرها على البيانات اللازمة وأداء الرسوم القضائية، ونلاحظ في تحرير الأحكام القضائية أن شرط الصفة والأهلية والمصلحة المنصوص عليهما في الفصل الأول من ق.م.م يتم إدخاله في الجانب الشكلي للحكم علما أنها شروط موضوعية.

كما أن العون القضائي هو الآخر في هذا الشأن، لا يمكن إدخاله في الدعوى وفقاً

لمقتضيات الفصل 514 من ق.م.م الذي ينص على ما يلي:

"كلما كانت الطلبات تستهدف التصريح بمديونية الدولة أو إدارة عمومية أو مكتب أو

مؤسسة عمومية للدولة في قضية لها علاقة بالضرائب والأموال المخزنية، وجب إدخال

العون القضائي في الدعوى وإلا كانت غير مقبولة".

ونظراً لسلوك الدعوى الضريبية في هذا الموضوع مسلك القضاء الشامل أمام

المحكمة الإدارية المختصة، فإن سلطات المحكمة تبقى واسعة في هذا المجال، بمعنى أنها

تتوفر على سلطة إسقاط المبلغ الضريبي كلياً أو جزئياً أو الإحتفاظ بالمبلغ المحدد كما هو

مبين في الجدول.

وبذلك يصدر الحكم الضريبي متضمناً بالبيانات الإلزامية له من حيث الوقائع

والتعليل والمنطوق كشكليات لا بد من إدراجها بالحكم أو القرار القضائي.¹

وبالرجوع إلى مقتضيات الفقرة الثامنة من الفصل 50 من ق.م.م نقرأ ما يلي:

"...يبلغ كاتب الضبط حالاً عند صدور الحكم حضورياً ومعاينة الأطراف أو

وكلائهم بالجلسة الحكم الذي صدر ويسلم لهم نسخة من منطوق الحكم ويشار في آخره

إلى أن التبليغ والتسليم قد وقع...".

1- راجع الفصل 50 من ق.م.م.

ويذهب بعض الفقه في هذا الإتجاه، على أن المشرع المغربي يقصد بمنطوق الحكم المنصوص عليه في الفقرة المشار إليها الحكم ذاته على إعتبار أنه لا يعقل أن يتم تسليم نسخة من المنطوق كجزء أخير في الحكم، لأنه من شأن ذلك أن يفصل بين منطوق الحكم والأسباب التي بني عليها من جهة، وبينه وبين الوقائع التي عرضها الأطراف من جهة أخرى.

ويضاف إلى ذلك، بأن المشرع لو قصد بالمنطوق الوارد في الفقرة المذكورة الجزء الهام في الحكم لتعذر على الأطراف القيام بالطعن بالحكم لأن المنطوق وحده لا يسعف على ذلك، فالطعن وإن كان يوجه إلى المنطوق فإنه يوجه ضده في علاقته بالجزء المتعلق بالأسباب التي أقيم عليها.¹

الفقرة الثانية: تبليغ الملزم النطق بالحكم

تطبيقا للقواعد العامة التي تحكم المجال الضريبي في هذا الإجراء، يتم تبليغ الأحكام الصادرة في النزاعات الضريبية وفقا لمقتضيات الفصول 50 إلى 54 من ق.م.م. ذلك أن الأحكام تبلغ إلى أطراف النزاع² أي الملزم بالضريبة وممثل الإدارة الضريبية من طرف كاتب الضبط في حالة صدور الحكم حضوريا ومعاينة حضور الأطراف أو وكلائهم

1- راجع:

- عبد الكريم الطالب: "الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية"، مرجع سابق، ص: 267-268.

2 - راجع:

- مدني اميدوش، إشكالية الإثبات والتبليغ في المنازعات الضريبية، مجلة المهن القانونية والقضائية، م. س، ص 193.

بالجلسة التي يسلم لهم نسخة من منطوق الحكم، ويشار في آخره إلى أن التبليغ والتسليم قد وقع.

وفي حالة ما إذا تعذر على كاتب الضبط تسليم نسخة من منطوق الحكم مباشرة إلى الأطراف المعنية بالنزاع الضريبي، تقوم كتابة الضبط بإرساله بالبريد المضمون مع الإشعار بالتسلم، أو أحد أعوان كتابة الضبط أو أحد المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية.

وإذا كان المرسل إليه يسكن خارج المغرب، يوجه نسخة من الحكم الضريبي بواسطة السلم الإداري على الطريقة الدبلوماسية، عدا إذا كانت مقتضيات الإتفاقيات الدولية تقضي بغير ذلك.

كما تسلم نسخة من الحكم المذكور إلى الشخص نفسه أو في موطنه إلى أقاربه أو خدمه أو لكل شخص آخر يسكن معه، ويعتبر محل الإقامة في هذه الحالة موطناً بالنسبة لمن لا موطن له.

ويجب أن تسلم نسخة من الحكم إلى المعني بالأمر في غلاف مختوم لا يحمل إلا الاسم الشخصي والعائلي وعنوان سكنى الطرف وتاريخ التبليغ متبوعاً بتوقيع العون وطابع المحكمة وفقاً لمقتضيات الفصل 38 من ق.م.م.

إلى جانب ذلك، ترفق بنسخة الحكم شهادة يبين فيها من سلمت له وفي أي تاريخ، كما يجب أن توقع الشهادة من الطرف أو من الشخص الذي سلمها في موطنه، وإذا عجز

من تسلم نسخة الحكم عن التوقيع أو رفضه أشار إلى ذلك العون أو السلطة المكلفة بالتبليغ ويوقع العون أو السلطة على الشهادة المرفقة به في جميع الأحوال ويرسلها إلى كتابة الضبط.

وإذا تعذر على كتابة الضبط أو السلطة الإدارية تسليم نسخة الحكم لعدم العثور على الطرف أو على أي شخص في موطنه أو محل إقامته، أشار إلى ذلك في الشهادة التي ترجع إلى كتابة ضبط المحكمة المختصة.¹

وإذا تم التبليغ إلى القيم² فإن آجال الاستئناف أو النقض في تبليغ الأحكام أو القرارات المبلغة إليه لا تسري إلا بعد تعليقها في لوحة معدة لذلك الغرض بالمحكمة التي أصدرت الحكم أو القرار بكل وسائل الإشهار حسب أهمية القضية ووفقا لمقتضيات الفصل 441 من ق.م.م الذي أحال عليه الفصل 54 من نفس القانون والمتعلق بتبليغ الأحكام.

والغاية من تبليغ الأحكام الإدارية لأطراف الدعوى هو إشعارهم بأن لهم أجل 30 يوما من يوم تبليغ الحكم للطعن فيه بالاستئناف.

ومما يتعين الإشارة إليه، أن تنفيذ الأحكام القضائية في النزاع الضريبي يطرح من إشكال في حالة صدور حكم نهائي مصحوب بشهادة من كتابة ضبط المحكمة الإدارية، تفيد عدم الطعن بالاستئناف في الحكم ضد الإدارة الضريبية في ظل غياب وسائل قانونية

1- في الدعوى الضريبية، يثار هذا الإشكال بالنسبة للملزم بالضريبة، أما بالنسبة للإدارة الجبائية فلا يمكن تصور ذلك لأن مكانا معلوم ومحدد كإدارة مهيكلة ومنظمة تنظيميا قانونيا.

2- مسطرة القيم هي من وسائل التبليغ تلجأ إليها المحكمة في حالة ما إذا لم تعثر على موطن أو محل إقامة الطرف المعني في شخص عون من كتابة الضبط. راجع الفقرة الأخيرة من الفصل 39 من ق.م.م.

إلزامية تجبر الإدارة على تنفيذ الأحكام القضائية، أو ما يجيز لكتابة الضبط بالمحكمة الإدارية من المعاينة والتأكد من تنفيذ الأحكام.

أما إذا صدر الحكم في مواجهة الملزم بالضريبة، فإن الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات تمكنها من إستيفاء الديون المترتبة لفائدة الخزينة العامة إذا لم تكن قد إستخلصتها.¹

وعليه، وفي ظل الإشكالية المطروحة بخصوص تنفيذ الأحكام القضائية من طرف الإدارة الجبائية، لا بد من سن نصوص قانونية واضحة تمهل للإدارة أجلا معيناً لتنفيذ الأحكام القضائية النهائية، وفي حالة تعنتها عن ذلك، يتعرض الموظف المسؤول الأمر بالصرف إلى متابعات بشأن رفضه أو تقاعسه في تنفيذها مقارنة مع ما سارت عليه بعض التشريعات الأجنبية كفرنسا مثلاً.²

الفرع الثاني: الطعن في الحكم الإداري بالطرق المسموح بها قانوناً

بعد إستيفاء جميع الإجراءات أمام المحكمة الإدارية المختصة بنزاعات الضريبة على الأرباح العقارية وصدور الحكم، يمكن للملزم بالضريبة أو الإدارة الجبائية الطعن فيه بالطرق التي حددها القانون.

1- من وسائل القانونية المخولة للإدارة الجبائية: الإنذار والحجز والبيع والإكراه البدني وفقاً لأحكام مدونة تحصيل الديون العمومية.

2- عبد القادر تيعلاقي: "الوجيز في النزاعات الضريبية"، مرجع سابق، ص: 153-154.

ويقصد بطرق الطعن الوسائل التي من خلالها يمكن للأفراد الدفاع عن حقوقهم أمام القضاء والتي من خلالها يمكنهم المطالبة بمراجعة الأحكام الصادرة عن محاكم دنيا أمام محاكم أعلى درجة أو بمراجعة الأحكام التي سبق أن أصدرتها ضدّهم.¹

وكما هو معلوم، فإن طرق الطعن أمام القضاء تنقسم إلى نوعين: طرق عادية وطرق غير عادية أو إستثنائية، ويتضمن النوع الأول منها الطعن بالتعرض والطعن بالاستئناف(الفقرة الأولى)، ويشمل النوع الثاني، الطعن بالتعرض الخارج عن الخصومة والطعن بإعادة النظر والطعن بالنقض (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: طرق الطعن العادية

بإستقراء النصوص المسطرية المنظمة لطرق الطعن القضائي، لا يوجد ما يفيد في تقسيم طرق الطعن إلى عادية وأخرى غير عادية، وإنما هو تمييز درج عليه الفقه بإعتباره من المصادر التفسيرية للنصوص القانونية.

وبالتالي فإن طرق الطعن العادية في التشريع المغربي، تتمثل في التعرض بالإستئناف.

البند الأول الطعن بالتعرض:

نظم المشرع المسطري التعرض كطريق من طرق الطعن العادية ضمن الفصول

130 إلى 133، والفصل 352 من قانون المسطرة المدنية.

1- عبد الكريم الطالب: "الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية"، مرجع سابق، ص: 271.

والطعن بالتعرض، هو وسيلة يسلكها الطاعن سواء الملزم بالضريبة أو الإدارة الجبائية عندما يصدر الحكم غيابيا في حقه، ويكون الحكم المطعون فيه غير قابل للطعن بالإستئناف، ذلك أن الحكم الذي يقبل الطعن بالإستئناف لا يمكن الطعن فيه بالتعرض ولو صدر غيابيا وفقا لمقتضيات الفصل 130 من قانون المسطرة المدنية، الذي يقضي بجواز التعرض على الأحكام الغيابية الصادرة عن المحكمة الابتدائية إذا لم تكن قابلة للطعن بالإستئناف، وذلك في أجل عشرة أيام من تاريخ التبليغ الواقع طبقا لمقتضيات الفصل 54 من نفس القانون.

أما من الناحية الإجرائية التي يتعين على الطاعن بالتعرض سلوكها، فهي محددة في الفصل 130 و131 من ق.م.م.¹

وما دام التعرض يعتبر طريقا من طرق الطعن العادية، فإن من الآثار المترتبة عليه، هو وقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة المختصة ما لم يكن مشمولا بالتنفيذ المعجل طبقا لأحكام الفصل 147 من ق.م.م، والذي يمكن إيقافه في حالة ما تقدم المعني بالأمر بطلب إلى المحكمة المصدرة للحكم الغيابي بطلب إيقاف التنفيذ الذي ثبت فيه غرفة المشورة مسبقا ووفقا للفصل 147 من ق.م.م.²

1- ينص الفصل 131 من ق.م.م على ما يلي: "يقدم التعرض واستدعاء المدعي الأصلي للحضور بالجلسة طبقا للقواعد المنصوص عليها في الفصل 39-38-37-31.

2- راجع الفصل 147 من ق.م.م. خصوصا الفقرة الثالثة والرابعة منه.

البند الثاني الطعن بالاستئناف:

تطرق المشرع لقواعد الطعن بالاستئناف في الفصول من 134 إلى 146 من قانون

المسطرة المدنية.

والأصل أن جميع الأحكام تقبل الطعن بالاستئناف، ما عدا إذا قرر القانون خلاف

ذلك.

ويقدم طلب الطعن بالاستئناف داخل أجل ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ إلى الشخص

نفسه أو في موطنه الحقيقي أو المختار أو بالتبليغ في الجلسة إذا كان ذلك مقررًا بمقتضى

القانون، ويضاعف الأجل المذكور ثلاث مرات لمصلحة الأطراف الذين ليس لهم موطن

ولا محل إقامة بالمملكة وفقاً للفصول 134 و136 من ق.م.م، وإلا كان طلب الطعن

بالاستئناف غير مقبول، كما أكد ذلك القضاء الإداري.¹

كما أن وفاة أحد أطراف النزاع توقف آجال الاستئناف لصالح ورثته، ولا تقع

مواصلتها من جديد إلا بعد مرور خمسة عشر يوماً التالية لتبليغ الحكم للورثة بموطن

الشخص المتوفى.

والجدير بالذكر في هذا الموضوع، أنه قبل إحداث محاكم الاستئناف الإدارية، كان

الطعن بالاستئناف في الحكم الصادر عن المحاكم الإدارية يوجه أمام الغرفة الإدارية

بالمجلس الأعلى كجهة إستئنافية للأحكام الإدارية، لكن بعد إنشاء محاكم الاستئناف

1- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 198 صادر بتاريخ 2007/4/18، ملف عدد 9/06/44، غ.م.

الإدارية بمقتضى القانون 80.03، أصبحت هذه الأخيرة هي المختصة بالبت في الأحكام المستأنف لديها، اللهم ما أستثني بنص قانوني كما أكد ذلك المشرع في المادة 12 من القانون 80.03¹ التي تنص على ما يلي: "تبقى مقتضيات المادة 13 من القانون 41.90 المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية سارية المفعول في شأن إستئناف الأحكام الصادرة في موضوع الإختصاص النوعي وتحيل محكمة النقض الملف بعد البت فيه إلى المحكمة المختصة".

وعليه، منع المشرع محكمة الإستئناف الإدارية من النظر في القرار الصادر عن المحاكم الإدارية بشأن الدفع بعدم الاختصاص النوعي.

ويقدم الطعن بالإستئناف إلى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية التي أصدرت الحكم المستأنف بواسطة مقال مكتوب يوقعه محام² مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب، كما تقضي بذلك المادة 10 من قانون محاكم الإستئناف الإدارية 80.03 يتضمن البيانات الشكلية المنصوص عليها في الفصل 32 من ق.م.م³ ما لم ينص على خلاف ذلك.

بعد تقديم طلب الإستئناف الذي يعفى من أداء الرسوم القضائية طبقاً لأحكام الفصل 141 من ق.م.م يسلم كاتب ضبط المحكمة الإدارية وصلاً بإيداع المقال الإستئنافي،

1- بعد دخول قانون 80.03 حيز التطبيق، أصبحت محاكم الاستئناف هي المختصة في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية باستثناء القضايا المرفوعة أمام الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى لمحكمة الاستئناف قبل دخول القانون المذكور حيز الوجود.
2- إذا تعلق الأمر باستئنافات تخص الدولة والإدارات العمومية فإن مسألة تنصيب المحامي تبقى اختيارية.
3- راجع الفصل 32 من ق.م.م.

يتكون من نسخة من المقال يوضع عليها خاتم كتابة الضبط وتاريخ الإيداع، مع بيان الوثائق المرفقة كما تقضي بذلك المادة الثالثة من قانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية. ونشير إلى أن المشرع في الفصل 143 من ق.م.م منع تقديم طلبات جديدة في مرحلة الإستئناف التي من شأنها أن تؤدي إلى تحويل موضوع النزاع أو الزيادة فيه أو إحداث تغيير في صفة الخصوم، كالحالة التي يطالب فيها الملمزم بإسقاط جزئي لمبلغ الضريبة لدى المحكمة الإدارية، ثم يطالب بإسقاط كلي في مرحلة الإستئناف. وفي ذات السياق، خل المشرع إمكانية تقديم إستئناف فرعي من طرف المستأنف عليه، وسمح بتقديمه خارج أجل الطعن كما ينص على ذلك الفصل 135 من ق.م.م¹ ومما لا شك فيه، أن الطعن بالإستئناف كطريق عادي من طرق الطعن، يترتب عنه إيقاف تنفيذ الحكم الإداري ما لم يكن مشمولاً بالتنفيذ المعجل ضمن الشروط المنصوص عليها في الفصل 147 من ق.م.م، كما أنه ينقل الدعوى من درجتها الابتدائية إلى درجتها الإستئنافية.

الفقرة الثانية: طرق الطعن غير العادية

طرق الطعن غير العادية أو الإستثنائية في التشريع المغربي هي الطعن بإعادة النظر والطعن بالتعرض غير الخارج عن الخصومة والطعن بالنقض.

1- لمزيد من الإيضاح حول أنواع الاستئناف راجع:

- عبد الكريم الطالب: "الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص: 282 وما يليها.

البند الاول الطعن بإعادة النظر:

قبل الحديث عن الطعن بإعادة النظر كطريق غير عادي في الطعون المسموح بها قانوناً، نؤكد بأن القانون المحدث للمحاكم الإدارية 41.90 ينص على هذه الإمكانية، ونص على الطعن بالإستئناف وحدد الفصول التي تسري على إجراءات إستئناف المحاكم الإدارية من خلال المادة 45 من القانون الموماً إليه أعلاه، التي تحيل على الفصل 134 وما يليه إلى الفصل 139 من ق.م.م التي تنظم مسطرة الطعن بالإستئناف في المادة المدنية، مما دعا بعض المهتمين إلى القول بأن الطعن بإعادة النظر غير قائم في النزاعات الضريبية.¹

والطعن بإعادة النظر، سمح به المشرع لأحد خصوم الدعوى في الأحكام الإنتهائية غير القابلة للطعن بالتعرض بالإستئناف أمام نفس المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه قصد إلغائه وفقاً للفصول المنظمة له من 402 إلى 410 من ق.م.م.

وبالإطلاع على مقتضيات الفصل 402 الذي ينظم شروط وإجراءات الطعن بإعادة النظر نقرأ ما يلي: "يمكن أن تكون الأحكام التي لا تقبل الطعن بالتعرض والإستئناف موضوع إعادة النظر ممن كان طرفاً في الدعوى أو ممن استدعى بصفة قانونية للمشاركة فيها، وذلك في الأحوال الآتية مع مراعاة المقتضيات الخاصة المنصوص عليها في الفصل 3679 المتعلقة بمحكمة النقض:

1- عبد القادر تيعلاقي: "الوجيز في النزاعات الضريبية"، مرجع سابق، ص: 158.

• إذا بت القاضي فيما لم يطلب منه أو حكم بأكثر مما طلب أو إذا أغفل البت في أحد الطلبات.

• إذا وقع تدليس أثناء تحقيق الدعوى.

• إذا بنى الحكم على مستندات إعترف أو صرح بحكم وثائق حاسمة كانت محتكرة لدى الطرف الآخر.

• إذا وجد تناقض بين أجزاء نفس الحكم.

• إذا قضت نفس المحكمة بين نفس الأطراف وإستنادا لنفس الوسائل بحكمين إنتهائيين ومتناقضين وذلك لعدة عدم الإطلاع على حكم سابق أو خطأ واقعي.

• إذا لم يقع الدفاع بصفة صحيحة على حقوق إدارات عمومية.

وبإستقراء هذه الحالات التي تسمح بالطعن بإعادة النظر، يتبين أن الطعن بهذه الوسيلة يمكن أن يتحقق في الحالة الأولى إذا بت القاضي فيها لم يطلب منه أو حكم بأكثر مما طلب أو إذا أغفل البت في أحد الطلبات. وهو ما أكدته أحد القرار الصادر عن محكمة النقض، حيث أن طعن الإدارة بالنقض في حكم قضى بشيء لم يسبق للطرف في الدعوى أن طلب القضاء به، ليس سببا من أسباب النقض ولكنه يدخل ضمن أسباب

التماس إعادة النظر كما نص على ذلك الفصل 402 من ق.م.م مما يوجب معه عدم قبول هذه الوسيلة.¹

كما يمكن سلوك مسطرة الطعن بإعادة النظر في الحالة الأخيرة المنصوص عليها في الفصل 402 من ق.م.م إذا لم يقع الدفاع بصفة صحيحة على حقوق الإدارة الجبائية أو حقوق قاصرين.

وما أشرنا فالتعن بإعادة النظر يعتبر طريق غير عادي، مما يترتب عنه تنفيذ الحكم القضائي الصادر في موضوع الدعوى، كما أنه لا ينقل النزاع من مرحلة قضائية إلى أخرى، وإنما يبقى من إختصاص المحكمة التي أصدرته وفق منطوق الفصل 406 ق.م.م.

ويتبع في ذلك من حيث الإجراءات، أحكام الفصل من ق.م.م إذا كان بإعادة النظر أمام المحكمة الابتدائية الإدارية أو مقتضيات الفصل 328 من نفس القانون إذا كان النزاع في مرحلة الإستئنافية.

البند الثاني الطعن بالتعرض الغير الخارج عن الخصومة

1- قرار صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 1989/8/10 أورده:

- سعاد بنور: "العمل القضائي في المادة الجبائية"، مرجع سابق، ص: 140.

يعتبر الطعن بالتعرض الخارج عن الخصومة من الطعون غير العادية، التي يسمح بها القانون لكل شخص مس حكم قضائي بحقوقه إذا لم يستدع هو أو من ينوب عنه في الدعوى، وبمعنى آخر لم يكن طرفاً فيها.

ووسيلة الطعن هاته هي الأخرى غير منظمة في قانون إحداث المحاكم الإدارية، قانون 41.90 وإنما يمكن اللجوء إليها من خلال الإحالة المنصوص عليها في المادة 7 من القانون المذكور التي تحيل على قواعد المسطرة المدنية.

ومن ثم، تبقى الفصول 303 إلى 305 من ق.م.م هي الواجبة التطبيق إذا تضرر أحد الأشخاص الخارجين عن الدعوى من الحكم الصادر فيها.

غير أن الطعن بالتعرض الخارج عن الخصومة يبقى مجالاً ضيقاً في المنازعات الضريبية، مادامت أطراف النزاع معروفة خلال المرحلة الإدارية أو ما قبل القضائية، والتي تبقى مرحلة إلزامية في منازعة الضريبة على الأرباح العقارية. اللهم إذا نصب الطعن في منازعات التحصيل في حالة ما إذا عمد القابض أو المحصل إلى إجراء الحجز على أموال وأصول تجارية، أو الإشعار للغير الحائز كوسائل لحماية إمتيازات الخزينة العامة المنظمة في مدونة تحصيل الديون العمومية¹ قد تتأثر على إثر صدور أحكام قضائية أطراف أخرى لم يتم إدخالها في الدعوى، كأصحاب الديون الممتازة أو العمال². وفي المقابل يمكن أن تصدر أحكام بالحجز أو البيع لفائدة أطراف أخرى والتي من شأن

1- راجع المواد من 105 إلى 122 من مدونة تحصيل الديون العمومية

2- راجع المادة 107 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

تنفيذها الإضرار بحقوق الخزينة بسبب المتأخرات الضريبية التي في ذمة المحجوز عنهم ولم يكن القابض طرفا في هذه الدعوى.¹

وعلى المستوى الإجرائي للطعن بالتعرض الخارج عن الخصومة، يتم سلوك المسطرة المنصوص عليها بشأن تقديم المقالات الإفتتاحية للدعوى المنصوص عليها في الفصل 31 و32 من ق.م.م أمام محكمة الإستئناف بعد أداء الغرامة المنصوص عليها في الفصل 305 من ق.م.م.

كما أن الطعن بتعرض الغير الخارج عن الخصومة، يمكن أن يوقف البت في النزاع، وبالتالي إيقاف التنفيذ حسب قناعة القاضي كما يعتقد بعض الفقه.²

البند الثالث الطعن بالنقض

تعد محكمة النقض أعلى هيئة قضائية بالمغرب، وهي محكمة قانون وليس محكمة موضوع أو وقائع، بحيث لا تشكل درجة ثالثة من درجات التقاضي كما هي متعارف عليها، ولا يمكنها أن تنظر في جوهر الدعوى المعروضة عليها، اللهم إذا كانت مصلحة حسن سير العدالة تبرر ذلك، أو إذا كانت القضية محل نقض ثاني، كما لا يمكن للملزم بالضريبة ع الأرباح العقارية أن يثير أسباب جديدة لم يسبق التمسك بها في المراحل

1- محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص: 579.

2- عبد الكريم الطالب: "الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية"، مرجع سابق، ص: 305.

السابقة للدعوى، بل يجب إثارة النقاط القانونية مناط الطعن بالنقض، ماعدا إذا تعلق الأمر بأسباب لها علاقة بالنظام العام.

والطعن بالنقض هو طريق غير عادي، يهدف إلى عرض القرار المطعون فيه أمام محكمة النقض من أجل إلغائه لمخالفة القانون، لذلك فإن سلطة محكمة النقض بالنظر في القرار المطعون فيه تقتصر على البحث في موافقته للنصوص القانونية من عدمها. وعليه، إذا وجدت محكمة النقض أن القرار المطعون فيه متفق والنصوص القانونية قضت برد الطعن، وإذا تحقق العكس فإنها تقضي بنقض القرار وإعادة ملف القضية إلى المحكمة التي أصدرت القرار المنقوض بهيئة أخرى، ماعدا إذا استحال ذلك بالنظر إلى طبيعة المحكمة، أو إعادته إلى محكمة أخرى من نفس درجتها لكي تنظر فيه من جديد وطبقا للأسس التي حددتها محكمة النقض.

الجدير بالذكر أن الطعن أمام محكمة النقض لا يسمح به إلا بالنسبة للأحكام الإنتهائية الإدارية عن جميع محاكم المملكة، سواء كانت صادرة عن المحاكم الابتدائية الإدارية في درجتها الأولى، أو صادرة عن محكمة الإستئناف كمرجع إستئنافي للأحكام الإدارية الابتدائية وفقا لمقتضيات الفقرة الأولى من الفصل 353 من ق.م.م.

كما ينبغي على طالب النقض أن يستند في طلبه إلى واحد من الأسباب القانونية الموجبة للطعن بالنقض والمحددة في الفصل 359 من ق.م.م.¹، بعدما أن يقدم داخل الأجل القانوني وهو أجل 30 يوماً ابتداءً من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيه إلى المعني بالأمر كما يقضي بذلك الفصل 54 من ق.م.م.

وكما هو معلوم، فإن مسطرة طلب الطعن بالنقض ليست كمثيلتها أمام محاكم الدرجة الأولى والثانية، بحيث يتعين بل يجب تنصيب محام مقبول للترافع أمام محكمة النقض، وتعفى الدولة من ذلك سواء كانت طالبة أو مطلوبة ضدها²، مع وجوب تضمين مقال الطعن بالنقض الوقائع والوسائل وكذا الأسباب التي يستند إليها طالب الطعن بالنقض مع بيان النصوص القانونية التي تم خرقها من طرف المحكمة المطعون في الحكم أو القرار الصادر عنها.

1- ينص الفصل 359 من ق.م.م. على ما يلي: "يجب أن تكون طلبات نقض الأحكام المعروضة على المجلس الأعلى مبنية على أحد الأسباب الآتية:

- خرق القانون الداخلي؛
 - خرق قاعدة مسطرية أضر بأحد الأطراف؛
 - عدم الاختصاص..؛
 - الشطط في استعمال السلطة؛
 - عدم ارتكاز الحكم على أساس قانوني أو انعدام التعليل."
- 2- المحامي المقبول للترافع أمام محكمة النقض هو المسجل بجدول هيئة المحامين منذ خمسة عشر سنة كاملة على الأقل وفقاً للفصل 33 من قانون المحاماة رقم 28.08.

ومما لا يخفى، فالأصل في الطعن بالنقض لا يرتب إيقاف التنفيذ، باعتباره طريقاً

غير عادي إلا في حالات إستثنائية نص عليها الفصل 361 من ق.م.م.¹

وما يهمنا فيها في هذا الموضوع، ما رسمه المشرع في الفقرة الثانية من نفس

الفصل التي جاءت تقضي بما يلي: "...يمكن علاوة على ذلك للمجلس بطلب صريح مند

القرارات والأحكام الصادرة في القضايا الإدارية ومقررات السلطة الإدارية التي وقع

ضدها طلب الإلغاء".

ومن ثم إذا تقدم الملزم بالضريبة بواسطة وكيله أمام محكمة النقض بطلب صريح

من أجل إيقاف الحكم أو القرار الإداري الصادر في مواجهته، يمكن لمحكمة النقض إيقاف

الحكم أو القرار الصادر في موضوع الدعوى، كما هو مخول كذلك للإدارة الضريبية.

1- ينص الفصل 361 من ق.م.م على ما يلي: "لا يوقف الطعن أمام المجلس الأعلى التنفيذ إلا في الأحوال الآتية:

1. في الأحوال الشخصية؛

2. في الزور الفرعي؛

3. التحفيظ العقاري.

ويمكن علاوة على ذلك للمجلس بطلب صريح من رفع الدعوى وبصفة استثنائية أن يأمر بإيقاف تنفيذ القرارات والأحكام الصادرة في القضايا الإدارية ومقررات السلطات الإدارية التي وقع ضدها طلب الإلغاء.

خاتمة القسم الثاني

من مميزات هذه المنازعة على مستوى الأرباح العقارية في تشريعنا الضريبي أنها منازعة على مراحل، أي أنها لا ترفع إلى القضاء ابتداءً، بل لا بد من المرحلة الإدارية المختصة قبل اللجوء إلى القضاء، وذلك بعبء تخفيف العبء على القضاء وتصفية المنازعات في مهدها إضافة إلى توفير وقت وجهد للملزم.

فالمرحلتين معا تعبران عن درجة متطور من العلاقة بين الحاكم والمحكوم في ميدان الجباية. لأن المجتمع العصري يقاس تحضره وتطوره بما يمنحه القانون للخاضع للضريبة من وسائل الدفاع عن حقوقه سواء أمام الإدارة الضريبية نفسها أو أمام القضاء، وذلك قصد مواجهة ما تتوفر عليه الإدارة من إمتيازات وإمكانيات قد تؤدي بها إلى تحميل الخاضع للضريبة ما لا طاقة له به، سواء عن طريق الخطأ أو المبالغة في تقدير الإلزام. ومن خلال دراستنا للنظام الجبائي المغربي فإن المشرع قطع أشواطاً مهمة في هذا الإطار، بحيث هيأ جميع السبل الإدارية والقضائية لتمكين الخاضع للضريبة من تعديل الفرض المبالغ فيه أو الربط الخاطئ للضريبة أو أي سلوك إداري منافي للقواعد المسطرية المنصوص عليها في القوانين المتعلقة بفرض الضريبة أو إستخلاصها، وجعل المرحلة الإدارية ضرورية لحل جل المنازعات قبل اللجوء إلى المحاكم التي تتولى حل الإشكاليات المستعصية على الإدارة.

نقصد بالمنازعة (أي رفع الدعوى) الإدارية في ميدان الضرائب كل مطالبة شفوية أو كتابية يتوخى منها الخاضع لضريبة دفع إدارة الضرائب إلى التراجع عن موقفها إتجاه الإلزام الضريبي المتعلق به سواء بالإلغاء أو التخفيض أو منح حق، وهكذا يمكن القول أن الدعوى الضريبية للأرباح العقارية القائمة بين إدارة الضرائب والخاضع للضريبة والتي يمكن إيجاد حل لها بواسطة قرار من إدارة الضرائب نفسها أو بتدخل من هيئة إدارية، تنقسم إلى قسمين أساسيين: وهما المنازعة أمام مدير الضرائب بصفته سلطة إدارية والذي له إختصاص مراقبة مرؤوسيه (الطعن الإداري)، والقسم الثاني يتجلى في منازعة أمام اللجان الضريبية.

إذ يعتبر الطعن الإداري في المنازعات الضريبية مسطرة إلزامية قبل اللجوء فيما بعد إلى القضاء، وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى اللاحقة، ويترتب على عدم سلوكها عدم قبول الدعوى المرفوعة رأساً أمام القضاء.

هذا، فالطعن الإداري إما أن ينصب على الوعاء الضريبي أي حول أسس فرض الضريبة ومشروعيتها ومدى إستحقاقها، أو ينصب على كيفية وطريقة إستخلاصها، ونظراً لحصر الموضوع على الوعاء، لذا اكتفيت فقط بدراسة جوانب الطعن الإداري من الناحية الشكلية والموضوعية والشروط التي يتعين إحترامها وإتباعها من أجل سلامة المسطرة سواء أمام الإدارة أو أمام القضاء.

الأصل أن الطعن الإداري أيا كان نوعه، أمر اختياري يلجأ إليه الملزم بمحض إرادته، إلا أنه وإستثناء من هذه القاعدة تنص أغلبية التشريعات المعاصرة، ومن بينها التشريع المغربي، على إلزامية الطعن الإداري الأولي قبل مراجعة القضاء تحت طائلة عدم قبول الدعوى لاحقا في حالة مخافة ذلك.

وتشكل المنازعة في الوعاء الضريبي المحور الرئيسي في الطعون الضريبية، نظرا لأهمية هذا النوع من المنازعات، فالملزم في هذه الحالة ينازع الإدارة حول مشروعية الضريبة المفروضة عليه، يهدف غالبا من وراء ذلك التطبيق السليم لمقتضيات القانون الضريبي، وإصلاح الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة في حقه.

غير أن تحريك مسطرة المنازعة هاته تتوقف حتما على تقديم الملزم لمطالبته أمام الجهة المختصة مع التقيد بمجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية، تحت طائلة عدم القبول في حالة الإخلال بهذه الشروط، كما يتعين على الإدارة القيام بدراسة هذه المطالبات وإصدار قرارها بشأنها.

ولدراسة هذه الطعون تناولتها من خلال ضوابط الطعون الإدارية وإجراءات التحقيق في الطعون والآثار المترتبة عنها.

تهدف إدارة الضرائب في إطار مسطرة تصحيح الأساس الضريبي إلى تطبيق القانون بصورة عادلة، و جعل الخاضعين سواسية في تحمل الأعباء والتكاليف كل حسب إمكانياته المالية، بحيث لا تعتمد إلى مراجعة الأساس الضريبي إلا بعد تأكدها من وجود

عناصر ومعطيات المراجعة، وذلك في إطار الصلاحيات المخولة لها بمقتضى القانون من جهة، وفي إطار إحترام حقوق و ضمانات الملزم في إطار هذه المسطرة من جهة أخرى. ومن أجل ذلك، فإن هذا التدخل لإدارة الضرائب بحكم وظيفتها لتصحيح الأساس قد يثير خلافات بين الملزم والإدارة، إما لعدم حصول إتفاق بينهما بعد إستكمال مراحل المسطرة التوجيهية، وإما بسبب تطبيق نص قانوني بكيفية غير سليمة إما جهلا و إما خطأ.

وقد نظم المشرع مسطرة المنازعة الإدارية المتعلقة بتصحيح الأساس الضريبي وأسند حل النزاعات التي قد تحدث بين الإدارة والملزم إلى لجان متخصصة، فإذا لم توفق هذه الأخيرة في الوصول إلى حل يرضي الطرفين أمكن الإلتجاء إلى القضاء. فمن المبادئ الهامة التي كرسها المشرع المغربي منذ الإصلاح الضريبي أن الإدارة الجبائية ملزمة بالتقيد بالأساس الضريبي الذي صرح به الملزم، ولا يجوز لها أن تعتمد أساسا جديدا لمراجعة الضريبة أو إعادة تقويم وعائها إلا بعد موافقة الملزم على ذلك التصحيح الضريبي، وإذا لم يوافق هذا الأخير، فمن حقه أن يطعن في الأساس الذي إعتده المفتش الضريبي جراء التصحيح، وفي أي إجراء مناف للقواعد المسطرية المنصوص عليها في القوانين المتعلقة بتصحيح الأساس الضريبي.

ويعتبر حق الطعن المتمثل في فتح باب الطعن أو المنازعة في الأسس المصححة من قبل الإدارة أمام اللجان الضريبية من أهم الضمانات التي كرسها المشرع لفائدة

الملزم، وذلك حرصاً منه على تحقيق التوازن المنشود بين حقوق الملزم وسلطة الإدارة وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى.

فمسطرة تصحيح الأساس الضريبي (مسطرة المراجعة) قد تؤدي لا محالة إلى خلافات وإصطدامات بين الإدارة والملزم، تتعلق أساساً بتصحيح الأساس الذي ينطوي على حساسية مفرطة تنتج عنها نزاعات، وعليه نظم المشرع معالجتها أولاً وفق مسطرة إدارية تعرض أمام اللجان الضريبية، ثم بعد ذلك أمام القضاء.

تعتبر المرحلة القضائية المرحلة الأخيرة والحاسمة في منازعات الضريبة على الأرباح العقارية، وهي مرحلة لا يمكن الخاضع للضريبة الذي ينازع في وعاء الضريبة، أن يلجأ إلى القضاء المختص إلا بعد سلوك مسطرة التظلم الإداري وإستنفاد جميع المراحل التمهيدية سواء أمام الإدارة الضريبية حينما يتقدم الخاضع بالضريبة بمطالبته أمامها ولم يرضه قرارها، أو لم تحترم الإدارة الأجل المضروب لها قانوناً للإجابة عن مطالبه، أو عدم قبوله بمقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة عندما تكون نهائية، أو مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية إذا ما تعرض لمسطرة تصحيح جبائي من طرفها بعد الطعن فيه أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي لم تصدر بشأنه قراراً في الأجل المحدد قانوناً..

وليس الملزم بالضريبة وحده له الحق في الطعن في المقررات النهائية للجنة المحلية لتقدير الضريبة أمام القضاء أو مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون

الضريبية كآخر مسطرة في المرحلة الإدارية، وإنما الإدارة هي الأخرى لها الحق في اللجوء إلى القضاء كلما تبين لها أن مقررات اللجان المذكورة مجحفة بحقها إما على المستوى القانوني أو الواقعي.

ومن ثمة، تظهر الرقابة القضائية على منازعات الأرباح العقارية من خلال النظر في المقررات النهائية الصادرة عن اللجان المحلية والوطنية كضمانة أساسية في حماية الخاضع للضريبة المذكورة، أو من خلال مراقبة القرارات الإدارية المتعلقة بالإدارة الجبائية.

وتنتهي مسطرة تصحيح الأساس الضريبي، أو الفرض التلقائي بإصدار اللجان الضريبية مقررات نهائية بتحديد أساس الضريبة أو إصدار الإدارة الجبائية قرار بشأن المطالبة الموجهة إليها، هذه المقررات أو قرارات الإدارة الضريبة، قد لا تلقى القبول من طرف الملزم الذي يحق له الطعن فيها أمام القضاء، وفق مسطرة قضائية، التي تعرف بإجراءات سير دعوى منازعات الأرباح العقارية، ما يتعلق بالإثبات وإجراءات التحقيق من خبرة ومعاينة أثناء سير الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري المختص.

الخاتمة:

تأسيسا على دراستي لموضوع الدعوى الضريبية للأرباح العقارية في ضوء إجتهاادات محكمة النقض، تبين لي أنه يجمع بين أحكام فروع القانون العام بالدرجة الأساسية، وفروع القانون الخاص، عندما يأخذ مجراه إلى التطبيق وينتقل من حالة الجمود إلى حالة الحركة وفق مساطر قانونية معينة.

وما كان لي أن أقوم بتحليل الموضوع، إلا من منظور شامل للمواد الضريبية التي تنظم موضوع الضريبة على الأرباح العقارية، وإزاحة الغموض قدر الإمكان الذي يكتسي الموضوع.

ومن ثم، كان لزاما علي أن نعالج الموضوع من منطلق تحليلي، ورصد كل المعاملات، إبتداء من تحديد المعاملات العقارية التي تخضع لها الضريبة على الأرباح العقارية والمعاملات المعفاة منها، وتبيان الأسس التي يتم اعتمادها في احتساب الضريبة، والمسطرة المتبعة في ذلك، من حيث التبليغات ومبدأ المسطرة التواجهية بين الملزم بها والإدارة الجبائية من جهة، و مسطرة الفرض التلقائي من جهة ثانية. وكذا بيان محتوى الإقرارات أو التصريحات التي يدلي بها الخاضع للضريبة، والتي من خلالها يتوجب عليه أدائها إذا اقتنع بقرار الإدارة الضريبية.

وعلى مدار هذه الدراسة، في القسم الأول من هذا الموضوع، والذي خصص للإطار القانوني للأرباح العقارية، حاولت أن أعرض الآلية القانونية للإقرار الضريبي للأرباح العقارية من خلال الإطار القانوني للتضريب، ثم إعفاءات المشرع على أساس أن هذا الإقرار يخضع لآلية ثانية فنية تتمثل في المراقبة الجبائية التي تمارسها الإدارة في شخص المفتش الضريبي، والتي يخلص فيها المفتش المكلف إما إلى وضع الإقرار في الحفظ، أو إكتشاف إقرار ناقص أو عدم وضعه مما يتيح له القانون سلوك مسطرة الفرض التلقائي، أو أنه يكون أمام إقرار لا ينبغي على أسس صحيحة وبالتالي وغالبا ما يعتمد على عناصر المقارنة وفق آلية المسطرة التواجهية بين كل من الخاضع للضريبة و الإدارة الضريبية، كلا المسطرتين يمكنهما أن ينتجا منازعة ضريبية في تضريب الأرباح العقارية، و هذا ما حاولت أن أبرزه في القسم الثاني على أساس أن هذه المنازعة لها خصوصيات خاصة بها، موضحا بذلك، الطعن من طرف الملزم بالضريبة أمام الإدارة الجبائية أو أمام اللجن المحلية لتقدير الضريبة كإجراء إلزامي، لا يغني عنه أي تظلم آخر حتى ولو كان أمام القضاء. ثم الطعن في قرارات اللجن المحلية المذكورة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، أملنا أن نساهم في كشف معالم هذا الموضوع، ونمهد السبيل لكل باحث في هذا المجال لإغناء الموضوع بالتحليل والتفسير، ولكل ملزم بالضريبة على الأرباح العقارية أمام الإدارة الجبائية، حتى لا يبقى حكرا على الإدارة وحدها.

وهكذا، عملنا على تفسير دور اللجان الضريبية، وماهية المهام المنوطة بها، وكيفية تكوينها والإجراءات المسطرية المتبعة أمامها، وموضوع القرارات التي تصدر عنها في تحديد أسس الضريبة على الأرباح العقارية، مضيفا قدر الإستطاع الدور الذي يلعبه الصلح في الميدان الضريبي، رغم أنه الوسيلة الفعالة في فض مجموعة من المنازعات الضريبية على مستوى الأرباح العقارية.

وحتى نضع الموضوع في السياق العام، حاولنا أن نعطي نبذة أولية عن دور القضاء في هذا النوع من النزاعات الضريبية، مادام أنه ضمانت أساسية في حماية الملزم بالضريبة على الأرباح العقارية، وبيننا كيفية ممارسة الطعن في قرارات اللجان الضريبية أمام القضاء الإداري المختص في مثل هذه القضايا، بدء بافتتاح الدعوى إلى حين صدور الحكم أو القرار القضائي الإداري وماهية الآثار التي تترتب عن ذلك.

وبتركيزنا على المواد الضريبية المنظمة للموضوع وتحليلها وفق قرارات محكمة النقض، تبين لنا أن الموضوع يطرح أكثر من إشكال على مستوى التنظير والتطبيق، وأن المشرع لم يجعل من القواعد القانونية الخاصة بالموضوع سمة الضبط والبيان، لا الغموض والتناقض.

فإذا كان المشرع الجبائي يهدف من خلال سنه لهذه المواد القانونية الضريبية تحقيق الحفاظ على مداخل الميزانية العامة، والامن الضريبي، والنهوض بالاقتصاد والتنمية الوطنية المستدامة، فإن ذلك مقرون بمراعاة الأوضاع القانونية التي على إثرها يصبح

المفوت ملزما بالضريبة على الأرباح العقارية، بغية تحقيق نوع من التوازن بين طرفين أحدهما قوي بموارده البشرية وإمكانية المادية، وإمامه بالمواد القانونية التي يعمل على تطبيقها، وتحكمه في زمام الضريبة والمتمثل في الإدارة الجبائية. و الآخر طرف ضعيف بمعلوماته المحدودة إن لم نقل المنعدمة، وعدم توفره على الوسائل الكفيلة بتبيان نوع الضريبة التي سيخضع لها لا محالة إن أقدم على تصرف قانوني من التصرفات التي توجبها.

وفي اتباع منهجية البحث ، وبحثنا لموضوع الدعوى الضريبية للأرباح العقارية في ضوء اجتهادات محكمة النقض ، وإستطلاع ما يشوبه من نواقص قانونية، لا يسعني إلا أن أدلي برأيي في وضع جملة من الإقتراحات لعلها تساهم في تقليص النقص والقصور التشريعي في هذا الإلزام الضريبي، وننير الطريق إن أصبنا في ذلك لمن أعوزته الوسيلة لمعرفة هذا التكليف العمومي:

◀ العمل على إعادة النظر في المواد الضريبية المنظمة للموضوع، خصوصا فيما يتعلق بالصياغة القانونية له، والتي سمتها بضريبة الأرباح العقارية، في حين أن التصرفات القانونية الموجبة لذلك بالضرورة أن تحقق من ورائها أرباحا.

◀ العمل على تبسيط صياغة المادة 65 من م ع ض، بشكل أكثر وأوضح من أجل

فهم الملزم كيفية إحتساب الربح العقاري الموجب للضريبة.

◀ إصدار جداول تسعيرية خاصة بكل مدينة تتدخل في إصدارها كل المتدخلين في قطاع العقار للمدينة، الوكالة الحضرية، المديرية الجهوية للضرائب، المحافظة العقارية، المجالس التداولية، غرف الصناعة...

◀ إصدار معاملات تحيين ثمن العقارات السنوية على مستوى كل جهة إن لم نقل على مستوى كل إقليم، لأن لكل إقليم خصوصيته العقارية.

◀ إذا أبقى المشرع تسمية الضريبة بضريبة الأرباح العقارية، حبذا لو نص على تأكد الإدارة الجبائية، يتعلق الأمر بالبيع الجبري بالمزاد العلني أو عمليات نزع الملكية لأجل المنفعة العامة كتصرفات بإدارة واحدة موجبة للضريبة، من مدى تحقق الربح من هذه العمليات، وذلك بالمقارنة مع ثمن التملك والتمن المحدد في محضر البيع بالمزاد العلني في حالة البيع الجبري من طرف المحكمة، أو ثمن التعويض المودع بصندوق المحكمة الإدارية المختصة في حالة نزع الملكية لأجل المنفعة العامة، وإذا لم يتحقق الربح العقاري تم إعفاؤهم من الضريبة على الأرباح العقارية.

◀ ضرورة توحيد المقتضيات القانونية بين القانون الضريبي والقانون المدني، حتى لا يبقى التضارب في التطبيق وتضيع حقوق المواطنين، فكيف يمكن تصور تسجيل العقد بإدارة الضرائب حتى ولو كان شفافيا واعتباره محققا في إنشاء الحقوق العينية بصرف النظر عن التقييد أو التسجيل في الرسوم العقارية والحال أن قواعد القانون المدني تقضي بخلاف ذلك؟

◀ تحديد التصرفات القانونية المنصبة على العقار الخاضع للضريبة على الأرباح العقارية. فالمشرع يتحدث عن تفويت العقار وحقوق الانتفاع فقط، علما أن بعض الحقوق العينية الأخرى هي قابلة للتفويت، فالعقد قد ينقل حق الملكية التامة أو ينصرف إلى حق الانتفاع منها أو حق الرقبة أو السطحية أو غيرها، وبالتالي يجب بيان نوع الحقوق العينية الخاضعة للضريبة حتى لا يتيه الملمزم بها في حيرته بين الحق المفوت الخاضع للضريبة والمعفى منها.

◀ مراعاة بعض الأوضاع القانونية كالالتزامات المعلقة على شرط واقف التي حالت دون تحقق الشرط، فإذا تحقق ينبغي على الإدارة الجبائية أن تأخذ بعين الاعتبار الوضع القانوني الذي جعل من الالتزام أن يكون معلقا على شرط واقف، وبالتالي تأخذ في احتساب الضريبة على الأرباح العقارية تاريخ تحرير العقد وليس تاريخ تحقق الشرط سيرا مع المقتضيات العامة.

◀ توضيح التصرفات بدون عوض المعفية من الضريبة على الأرباح العقارية، دون الإبقاء على هذه الصيغة الغامضة للنص، فكما نعلم التصرفات بدون عوض، إما أن تكون عقود هبة أو عقود صدقة، والمشرع أحيانا يستعمل لفظة "بدون عوض" وأحيانا أخرى بنص على عقد "هبة".

◀ التنصيص على وسائل الإثبات التي يمكن من خلالها التحقق من وجود درجة القرابة بين المفوت والمفوت له في العقود بدون عوض المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية، وما إن كان العقد بدون عوض أنه بعوض ويخفي حقيقته بالصورية.

◀ بيان الوثائق التي تثبت سكن المعني بالأمر في العمليات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب مدة استغلالها؛

◀ التحري حول الوصولات والسندات التي تثبت نفقات الاستثمار قبل خصمها من المبلغ المحدد للملزم بالضريبة على الأرباح العقارية؛

◀ تخفيض الضريبة على الأرباح العقارية فيما يخص البيوعات المشاعة في العقارات الفلاحية ولو كان لغير المالكين على الشياخ، وحسب قيمة العقار المبيع؛

◀ التنصيص على الاعفاء من الضريبة على الأرباح العقارية المبالغ المتألية من جبر الضرر في حالة نزع الملكية.

◀ تدقيق الإدارة الجبائية في الفحص المستندي للوثائق والقيم المصرح بها وتكثيف الجهود المبذولة خلال المراقبة الميدانية للعقارات المفوتة، حتى يتسنى لها تقييم وتصحيح القيمة التجارية للعقار المفوت، و خاصة الاعتماد على عناصر مقارنة قوية تثبت إدعاءها.

◀ الزيادة في عدد أكبر من الأطر الإدارية بالإدارة الضريبية التي تسهر على تطبيق القانون الضريبي، من أجل مواكبة العدد المهول من الضرائب المفروضة عليها.

◀ التنصيص على مساطر سريعة بخصوص التبليغ وخاصة التبليغ الإلكتروني تبعاً للتصريح الإلكتروني والتنفيذ من طرف الملزم بالضريبة على الأرباح العقارية حتى يؤدي ما بذمته من التزام ضريبي، قبل أن يقوم بصرف المبلغ المحصل لديه من بيع عقاره، أو يقوم بتغيير عنوانه الرئيسي أو المختار أو محل إقامته، وبالتالي يصعب استخلاص أموال الخزينة؛

◀ إصدار دليل الملزم بالضريبة على الأرباح العقارية من طرف الإدارة الجبائية لتوضيح العمليات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها وكيفية احتسابها والمساطر المتبعة في استخلاصها ولو بإيجاز سيرا على نهج بعض المؤسسات العمومية؛

◀ التنصيص على إمكانية الطعن من طرف الملزم بالضريبة أمام القضاء الإداري المختص مباشرة دون سلوك التظلم الإداري أمام اللجن الضريبية باعتبار القضاء ضماناً أقوى في حمايته؛ وخاصة أن الإدارة غالباً ما تتمسك بموقفها في حالة المراجعة الضريبية.

◀ التنصيص على التحكيم كوسيلة بديلة لفض النزاعات وبالتالي التخفيف على اللجان والقضاء.

◀ مشاركة ممثلي الملزمين بالضريبة على الأرباح العقارية في اتخاذ القرار الضريبي مع هيئة اللجن الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية بين الإدارة الجبائية والخاضع للضريبة؛

◀ تقريب القضاء الإداري من المتقاضين، بالزيادة في إحداث محاكم إدارية بكل جهة من جهات المملكة، حتى لا تنقل كاهل الملزمين بالضريبة على الأرباح العقارية بعناء المصاريف والتنقل من جهة إلى أخرى، كما هو عليه الحال في ظل التنظيم القضائي الحالي للمحاكم الإدارية؛

◀ العمل على تنظيم دورات تكوينية تساهم فيها مختلف الكفاءات العاملة على تطبيق المواد القانونية المتعلقة بالضريبة على الأرباح العقاري، من قضاة بالمحاكم الإدارية، ومفتشي الضرائب، وأطر بالإدارة الضريبية، وأساتذة في الحقوق المختصين في المجال الضريبي؛

◀ العمل على تحديد نفقات الاستثمار التي تتدخل فيها عوامل ومساطر متعددة منطلقها في ذلك ما تضمنه العقد موضوع التصريح، والخاضع للمراقبة من طرف إدارة الضرائب تحت رقابة القضاء، وأن المدونة العامة للضرائب تستلزم ضرورة إثبات نفقات الاستثمار موضوع الإقرار وذلك خلال جميع مراحل التصريح، وتحديد طبيعة وكيفية هذه النفقات بشكل أكثر وضوح.

لائحة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. الكتب

◀ الكتب العامة:

❖ إدريس العلوي العبدلاوي: "وسائل الإثبات في التشريع المدني المغربي"، مطبعة

النجاح الجديدة، ط.غ.م، سنة 1402هـ-1981م، غ.م.

❖ الحسن بوقين: "إجراءات التبليغ فقها وقضاء"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء،

الطبعة 2000/1.

❖ سليمان محمد الطماوي: "مبادئ القانون الإداري"، الكتاب الثالث، 1979، دار الفكر

العربي.

❖ عبد الرزاق أحمد السنهوري: "الوسيط في شرح القانون المدني الجديد"، منشورات

الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، المجلد 3، 1998.

❖ عبد العالي العضاوي: "التبليغات القضائية بين الصحة والبطلان: دراسة ميدانية"،

مارس 2000، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع.

❖ عبد العالي العضاوي: "التبليغات القضائية بين الصحة والبطلان: دراسة ميدانية"،

مارس 2000، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع.

❖ عبد الكريم الطالب: "الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية"، مطبوعات المعرفة

بمراكش، الطبعة الخامسة، أبريل 2009.

❖ عبد الكريم الطالب: "الوجيز في المبادئ الأساسية للقانون والحق"، طبعة نونبر

2005.

❖ مأمون الكزبري: "التحفيظ العقاري والحقوق العينية الأصلية والتبعية في ضوء

التشريع المغربي"، ج2: الحقوق العينية الأصلية والتبعية، مطبعة

النجاح الجديدة، الدار البيضاء، شركة الهلال العربية، الرباط،

الطبعة الثانية، 1987.

❖ مأمون الكزبري: "نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود"، ج2،

أوصاف الالتزام وانتقاله وانقضاؤه.

❖ محمد الكشور: "بيع العقار بن الرضائية والشكل"، مطبعة النجاح الجديدة

الدار البيضاء، 1977.

❖ محمد الكشور: "نزع الملكية لأجل المنفعة العامة"، مطبعة النجاح الجديدة،

الدار البيضاء، الطبعة الثانية، 2007.

❖ موسى عبود ومحمد السماحي: "المختصر في المسطرة المدنية والتنظيم القضائي

وفق تعديلات سنة 1993"، طبع ردمك 1994 ع.ط، غير

منشورين.

◀ الكتب المتخصصة:

❖ **حفيظة الغازي:** " الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة

للضرائب"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى

.2018

❖ **حياة حجي:** الإشكالات المتعلقة بالخبرة في المجال الضريبي دراسة عملية على

ضوء توجهات محكمة النقض، مطبعة البيضاوي، الرباط،

.2021

❖ **خالد سعيد،** الإثبات في المنازعات المدنية دراسة علمية وعملية على ضوء القانون

المغربي والاجتهاد القضائي لمحكمة النقض، مطبعة دار السلام،

الرباط، الطبعة الأولى 2014.

❖ **رمضان صديق،** إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية

والاتفاقات الدولية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة طبعة 2007،

❖ **زكريا محمد بيومي،** " الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل " :

القاهرة، سنة 1974.

❖ **السعدية جماني:** " الخبرة القضائية في المادة الضريبية"، مطبعة الامنية، الرباط،

عدد 5، السنة 2014.

❖ سفيان ادريوش ورشيدة الطايري: "تصحيح الأساس الضريبي-دراسة مقارنة-"،

دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرباط، ماي

.2002

❖ عبد الغني خالد: " المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، دار النشر المغربية،

الدار البيضاء، سنة 2000.

❖ عبد القادر تيعلاتي: "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، دار النشر المغربية،

الدار البيضاء، 2000

❖ عبد القادر تيعلاتي: "الوجيز في النزاعات الضريبية"، الأحمدي للنشر، الطبعة 2،

1422هـ-2001 م.

❖ عزيزة هنداو: " المساطر الضريبية بين القانون و التطبيق"، طبعة 2011.

❖ كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار

البيضاء، الطبعة الثالثة 2019.

❖ كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام للطباعة والنشر -

الرباط، طبعة الأولى 2016.

❖ محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن،

دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، سنة 1998.

❖ محمد السماحي: " مسطرة المنازعة في الضريبية"، الطبعة الأولى، السنة

1997.

❖ محمد القرقوري، وعاء منازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات

والدخل، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2002.

❖ محمد شكيري:"القانون الضريبي المغربي -دراسة تحليلية ونقدية-"، منشورات

المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، مطبعة دار النشر

المغربية، الدار البيضاء، طبعة 2004، ع49.

❖ محمد قصري:"المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء

المغربي"، مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة

2011.

❖ محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل، " المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية

والتطبيق"، الطبعة الثانية، 1998، مطبعة الأمية.

❖ مصطفى التراب: الضمانات القانونية للملزمين، المختصر في القانون والقضاء،

مطبعة الأمنية، الرباط، طبعة 2008.

❖ يحي الصافي: " الوجيز في نظرية و تطبيق ضريبة التسجيل في المغرب"، مطبعة

الهلال العربية للطباعة و النشر، الرباط، 1991.

❖ **يونس مليح** " العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل

والمنازعة"، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى، لسنة 2021.

❖ **جواد لعسري**، حكمة المالية العامة بالمغرب، مؤلف جماعي، مطبعة الامنية

الرباط، طبعة الاولى 2019.

2. الأطروحات والرسائل :

أ. الأطروحات

❖ **جواد العسري**: علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وإنعكاساتها، أطروحة

لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، العلوم القانونية

والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، أكمال السنة الجامعية 2000 - 2001.

❖ **الحبيب العطشان**: " مساهمة القاضي الضريبي المغربي في حماية الاستثمار"،

اطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، شعبة القانون العام، كلية العلوم القانونية

والاقتصادية والاجتماعية، اكمال، جامعة محمد الخامس، السنة الجامعية 2006-

2007.

❖ **عبد الحق عميمي**، أحكام اجتهاد القضاء الاداري المغربي في مادة المنازعات

الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية

والاقتصادية والاجتماعية أكمال الرباط، 2012/2013.

❖ **عبد الكريم عباد:** دور القضاء في معالجة صعوبات المقاول، أطروحة لنيل

شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية،

الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004.

❖ **العربي الكزداح:** الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة

لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية

والإقتصادية والإجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004.

❖ **فتيحة لمعايشي:** وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته

بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، العلوم

القانونية والإقتصادية والإجتماعية، الرباط، أكادال السنة الجامعية 2000-2001.

❖ **مولاي عبد الرحمن أبليل:** الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة

وخصوصيات المادة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون،

كلية الحقوق بمراكش، 2006-2007.

❖ **نجاه العماري:** المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في كلية الحقوق،

جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية، الدار

البيضاء، عين الشق، السنة الجامعية 2004-2005.

ب. الرسائل

❖ **سعاد بنور:** "العمل القضائي في المادة الجبائية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا،

كلية الحقوق، الدار البيضاء، 2000.

❖ **محمد شكيري:** "الجبائية العقارية وباقي تدخلات الدولة في الميدان العقاري

الحضري"، رسالة دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية

الحقوق بالرباط، 1983-1984.

❖ **مراد النجاري:** جباية العقود والعقار، إشكالية التهرب الضريبي في المعاملات

العقارية - البيع العقاري نموذجاً، رسالة نيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في

قانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد

الأول، وجدة، السنة الجامعية 2004-2005.

❖ **المصطفى شرف الدين:** " واجبات التسجيل و النظام التعاقدى"، رسالة لنيل دبلوم

الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، نوقشت بجامعة القاضي عياض،

كلية الحقوق، مراكش، السنة الجامعية 1999-2000.

❖ **مولاي عبد الرحمان العلمي،** المنازعات الضريبية في المرحلة ما قبل القضائية،

رسالة لنيل الماستر في القنون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية

والاجتماعية، مراكش، 2010 - 2011.

❖ **هشام المراكشي:** "الشفعة الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القضاء

الإداري، كلية الحقوق بسلا، سنة 2010-2011.

3. المقالات والمساهمات:

❖ إبراهيم الكرناوي: "التعريف باللجنة المحلية لتقدير الضريبة والمسطرة المتبعة للبت في المنازعات الضريبية: المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى"، المنظمة بالرباط يومي 11/10 ماي 2007، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية.

❖ بوطيبي محمد الطيب: "المساعدة القضائية"، مقال منشور بمجلة الملحق القضائي يصدرها المعهد الوطني للدراسات القضائية، الرباط، العدد 6، سنة 1981.

❖ جعفر حسون: "الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4، 1996.

❖ جواد العسري: في المداخلة الأشغال اليوميين الدراسييين 28 و 29 مارس 2005 حول " العمل القضائي والمنازعات الضريبية"، دفاثر المجلس الأعلى عدد 8/2005.

❖ حسن صhib: "القضاء الإداري المغربي"، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 80، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الأولى، سنة 2008.

❖ **حفيظ بلعيد:** "الإشكاليات المرتبطة بالإعفاء وتطبيق الحد الأدنى للضريبة على

الأرباح العقارية"، مقال منشور بدفاتر المجلس الأعلى، عدد

29.28.8 مارس 2005.

❖ **عبد الرحمان أبليل،** " خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية"، الندوة الوطنية

حول موضوع " الاشكالات القانونية والعملية في المجال

الضريبي"، من تنظيم محكمة النقض بشراكة مع المديرية العامة

للضرائب، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، العدد 2011/16.

❖ **عبد الرحمان مزوز، و عبد الله العليج،** " اشكالية الخضوع للمساهمة الدنيا على

ضريبة الارباح العقارية"، دفاتر المجلس الاعلى، عدد

2005/08.

❖ **عبد الرزاق أحمد السنهوري:** "الوسيط في شرح القانون المدني الجديد"، منشورات

الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، المجلد 3، 1998.

❖ **عبد الغني يفوت،** المسطرة التواجهية وإجراءات التبليغ، مقال منشور بمجلة

المحاكم المغربية، العدد 99.

❖ **عبد الكريم حيضرة:** " سلطات القاضي الاداري في المنازعات الضريبية"، مقال

منشور بمنشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 119، نونبر

دجنبر، السنة 2014.

❖ عبد المعطي القدوري " سلطة القاضي الإداري " الندوة الأولى للقضاء الإداري،

"المحاكم الإدارية دعامة من دعائم دولة للقانون " منشورات المعهد الوطني

للدراستات القضائية، 18-19 كتيز 1995.

❖ عبد المعطي القدوري: " الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية "،

منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، عدد 19

أبريل - يونيو 1997.

❖ فتحة السوسي: "التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة والإشكالات

المطروحة في الميدان العملي"، مجلة المحاكم الإدارية، العدد

الثالث.

❖ محمد الإدريسي العلمي: الضريبة على الارباح العقارية ونزع الملكية، مقال

منشور بمجلة الإشعاع، العدد الأول، السنة

الأولى، يونيو 1989.

❖ محمد الكشور وعبد الرحمن دريوش: "سلطة محكمة الموضوع في الأمر بتحقيق

الخطوط كإجراء من إجراءات التحقيق في الدعوى المدنية"،

مقال منشور في مجلة المناهج، العدد 8/7، سنة 2005.

❖ محمد النجاري: " نظرات في بعض جوانب مسطرة المنازعة في الوعاء

الضريبي"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 18، يناير

مارس، سنة 1997.

❖ محمد بلهاشمي: "الإعفاء من أداء الرسوم القضائية ومجانبة الدفاع"، مقال منشور

بمجلة المحامي، تصدرها هيئة المحامين بمراكش، العدد 1، السنة

الأولى للمجلة.

❖ محمد بيصة: "حجية الصلح في مواجهة الغير، تأملات في ثمن التقويت في ضوء

البند 1 من المادة 65 من مشروع المدونة العامة للضرائب"،

مجلة المحاكم المغربية، ع106، يناير-فبراير 2007.

❖ محمد شكيري: " خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي"، مقال منشور

بمنشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 75،

سنة 2007.

❖ محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي -دراسة تحليلية ونقدية-"، منشورات

المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، مطبعة دار النشر

المغربية، الدار البيضاء، طبعة 2004.

❖ محمد قصري: "القرارات الإدارية التي يجوز الطعن فيها بدعوى الإلغاء لتجاوز

السلطة"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد9، سنة

1994.

❖ محمد قصري: "دور القاضي الإداري في تفعيل الرقابة على مسطرة فرض

الضريبة وتصحيح وعائها: المنازعات الانتخابية والجبائية من

خلال إجتهادات المجلس الأعلى"، منشورات جمعية نشر

المعلومة القانونية والقضائية، 2010.

❖ محمد منقار بنيس: "مسطرة تصحيح الضريبة"، أشغال الندوة العلمية المنظمة من

طرف المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب في

موضوع: "العمل القضائي والمنازعات الضريبية"، الرباط، يومي

29/28 مارس 2005، غير منشور.

❖ المختار السريدي: " الطعن القضائي في الأساس الضريبي نحو إرساء مفهوم جديد

للسلة الضريبية "، جريدة العلم، ركن المجتمع والقانون، بتاريخ

23 ماي 2012.

❖ المختار السريدي: " قراءة في المادة 228 من مدونة الضرائب، مسطرة الفرض

التلقائي للضريبة على الدخل المترتبة على الأرباح العقارية "

جريدة الصباح ركن الحوادث، بتاريخ 22 ماي 2010.

❖ مدني احميدوش، إشكالية الإثبات والتبليغ في المنازعات الضريبية، مجلة المهن

القانونية والقضائية، العدد الثاني 2018

❖ موسى عبود ومحمد السماحي:"المختصر في المسطرة المدنية والتنظيم القضائي

وفق تعديلات سنة 1993"، طبع ردمك 1994.

❖ يونس مليح: مسطرة التظلمات الادارية في النزاعات الضريبية شروطها، آجالها

ودلالاتها، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد الثاني نونبر 2018.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

Ouvrages

- **Abdellah Boudahrin** : «Le contentieux fiscale», Edmar, Casablanca, 1984,
- **Abdlmonaim Balok** «La Situation du contribuable dans le contentieux fiscal Marocain», Imprimier Dar Nachr al mararif Al Jadida, Rabat 1992 .
- **D. F. olivier – M. la toureie – B. Plagnet** : Les grands arreets de la jurisprudence fiscale. Sirey Paris. 2^{eme} edition, 1991,
- **Daniel Richer**, «les droits du contribuable dans le contentieux fiscal», Librairie Générale de droit et Jurisprudence, EJA, 1997.

- **François Pillet et Eugène Bangoura**, «Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal», 3eme édition, Litec Groupe LexisNexis.
- **Guy Willy**, « la jurisprudence fiscal de la juridiction administrative», librairie générale de droit et de jurisprudence (LGDJ), 1988.
- **Jean Mary Auby et Pierre Bon** : « Droit administratif des biens », Dalloz, Paris, 1991.
- **Khaled Thabet** : «Le contentieux fiscale », edition contribution à la littérature, l'entreprise, Tunis 2002.
- **LOKAS the ocharo poulos** : «la juridiction fiscale hellénique ; in juge fiscale», ouvrage collectif rédigé par une équipe d'universitaires sous la direction de rebert- hertzeg, coll. Finances publiques, mai 1988.
- **Michel BOUVIER**, «Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt», LGDJ, 10^{eme} edition, 2010.
- **Mohamed Achour**, le contentieux fiscal bulletin des services fiscaux, N°11, juin 1995.
- **Mohammed Nmili**: les impôts au Maroc techniques et procédures, 5^{eme} édition 2015.
- **P . Fernoux** , « l'audit de la procédure de redressement », Ed. EFE- 1996.

- **P. M GAUDEMET**, «finances publiques», emprunt et impot ; ed : Montchrestien, darnat. Paris 1981.
- **Perillipe Marchessay et Jaques Glas Claude**, « procédures fiscales cour d'appel», année1998.
- **Thierry Lambert**, contrôle Fiscal – principal et patiques, Edition Economica, éd. Octobre 1988.

Thèses et Mémoires

- **Abdelaziz Douib** : «Le contentieux de L'imposition, Droit Marocain», thèses pour l'obtention du doctorat en DP – Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, 2005.
- **Aroune Mimoune** ; « la preuve en droit fiscal marocain et comparé » mémoire pour l'obtention du master en droit des contentieux à vocation économique ; université mohamed premier FSJES ; Oujda ; Année Universitaire 2008-2009.
- **Faysal Sotih** : «le contentieux de l'impôt des parentes», Mémoire de DESA, 2000, Faculte des Sciences Juridiques, Economiques et social, Université Agdal – Rabat.
- **Lucien MEHL et Pierre BELTRAME** : «Science et Technique Fiscales» Presse Universitaire Francaise (P.U.F) 1^{ere} édition.

- **Mohamed Amine Benabdellah** : «justice administrative et inexécution des décisions de justice», REMALD, n° 25 octobre – décembre 1988.
- **Mohamed Cherkaoui** : «Le contentieux Fiscal au Maroc» D.E.S, Faculte des Sciences Juridiques, Economiques et social, Rabat 1982.

Revue

- **Abdellah Ragali Ouazzani** «Le recours pur excès de pouvoir : un moyen de régularisation des administrations administrés», revus de droit et économie, SMBA, Fès, n° année 87.
- **Yahia Aissaoui**, «le recours devant les commissions fiscales», revue Marocaine des contentieux N° 5-6/2007.

Note de Services

Not de service n° 8/2344 du 02/09/1976 et celle du 02/06/1997,
Direction des impôts Royaume du Maroc.

الاحكام والقرارات الصادرة عن المحاكم الادارية

1. أحكام المحاكم الابتدائية الإدارية

- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 1534 الصادر بتاريخ 2003/10/27 في ملف رقم 55 / 2003
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ، حكم رقم 1905 ملف رقم 08/1498 ش.ض. بتاريخ 2010/6/23، غ.م.
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف عدد 2009/6/223 بتاريخ 2010/11/29، غ.م.
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 1366 ملف عدد 09/11/148 بتاريخ 2011/5/31، غ.م.
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف عدد 09/10/584 بتاريخ 2011/9/21، غ.م.
- حكم المحكمة الإداري الدار البيضاء، صادر في الملف رقم 2008/6/526 بتاريخ 2009/03/0، غير منشور.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 22 صادر بتاريخ 1999/01/26 منشور
- المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف عدد 9/10/625، بتاريخ 2011/5/26، (غير منشور).
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 56 صادر بتاريخ 27 أكتوبر 1994. غ.م.
- حكم المحكمة الإدارية الدار البيضاء عدد 96/1 ، بتاريخ 2008/09/17، ملف رقم 2008/6/225
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف رقم 2007/1379 ق.ش حكم رقم 1425 بتاريخ 2008/10/13، غ.م.
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية باكادير عدد 2008/182 ملف عدد 2007/94 بتاريخ 2008/6/5 منشور .
- حكم المحكمة الإدارية اكادير عدد 06/463 صادر بتاريخ 2006/12/24 ملف عدد 2006/24 حكم غير منشور.
- حكم المحكمة الإدارية اكادير عدد 19 صادر بتاريخ 1994/12/1 في ملف عدد 94/16، منشور
- حكم المحكمة الإدارية اكادير، عدد 19 صادر بتاريخ 1994 / 12 / 1، ملف عدد 94/16، منشور.
- حكم المحكمة الإدارية باكادير عدد 2008 / 182 صادر بتاريخ 2008 / 6 / 5 ملف عدد 2007 / 94. منشور
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير رقم 99/74 حكم 2001/696 بتاريخ 2001/6/21، (غير منشور).
- حكم المحكمة الإدارية بفاس عدد 2000/821/99 صادر بتاريخ 2000/11/28،

- حكم صدر عن المحكمة الإدارية بأكادير تحت عدد 01/654 بتاريخ 2001/5/17، ملف رقم 2000/942 (غير منشور).

- حكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير في الحكم عدد 99/240 بتاريخ 1999/10/21 في الملف عدد 98/161 ش.

2. أحكام محاكم الاستئناف الإدارية

- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 755 بتاريخ 2007/10/24 ملف عدد 9/06/39، (غير منشور).

- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 138 ملف عدد 09/07/103 بتاريخ 2010/01/21، غ.م.

- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، عدد 764، بتاريخ 2012/11/13، ملف عدد 2012/074، غ.م.

- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بأكادير، عدد 2013/085، بتاريخ 2013/02/12، ملف عدد 2012/0709، غير منشور.

- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، ملف عدد 9/12/259، حكم عدد 22، بتاريخ 2013/01/08، غ.م.

- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 198 صادر بتاريخ 2007/4/18، ملف عدد 9/06/44، غ.م.

- قرار صادر عن محكمة الاستئناف بأكادير، ملف عدد 0653 - 2012 ش، حكم عدد 05، بتاريخ 2013/01/08،

- قرار المحكمة الادارية بالرباط: عدد 1103، بتاريخ 2020/06/22، الملف عدد 2019/7209/823، ق. غ. م.

- قرار المحكمة الادارية بالرباط: عدد 4/503، بتاريخ 2020/10/20، الملف عدد 2019/3/4/3668، ق. غ. م.

3. قرارات محكمة النقض

- اقرار محكمة النقض عدد 449 المؤرخ في 2001/03/29 في الملف الاداري عدد 2000/1/517.

- قرار محكمة النقض عدد 299 ملف عدد 2003/2/4/3223، منشور

- قرار محكمة النقض 2/1039، بتاريخ 2018/12/20، ملف عدد 2018/2/4/659، ق. غ. م.

- قرار محكمة النقض، عدد 1053، بتاريخ 2012/12/20، ملف عدد 2011-1-4-1452، ق. غ. م.

- قرار محكمة النقض عدد 983، بتاريخ 2011/12/29، ملف إداري عدد 237-4-1-2010 غير منشور.
- قرار محكمة النقض عدد 982، بتاريخ 2011/12/29، ملف عدد 2010/1/4/188 ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 259، بتاريخ 2012/03/29، ملف عدد 2011/1/4/1571، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 2/524، بتاريخ 2013/09/19، ملف عدد 2012/2/4/1052.
- قرار محكمة النقض عدد 2/257، بتاريخ 2014/03/13، ملف عدد 2012/2/4/2216، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 2/969، بتاريخ 2014/10/02، ملف عدد 2013/2/4/2822، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 2/1067، بتاريخ 2014/11/13، ملف عدد 2012/2/4/932 غير منشور.
- قرار محكمة النقض عدد 235، بتاريخ 2008/03/12، ملف عدد 2006/2/4/1053، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 463، بتاريخ 2008/05/21، ملف عدد 2006/2/4/675، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 2/968، بتاريخ 2014/10/02، ملف عدد 2013/2/4/2821، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 250، بتاريخ 2012/05/03، ملف عدد 2011/2/4/1021، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض، عدد 619، بتاريخ 2012/08/23، ملف عدد 2011-1-4-190، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض، عدد 250، بتاريخ 2012/05/03، ملف عدد 2011/2/4/1021، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض، عدد 279، بتاريخ 2012/05/24، ملف عدد 2011/2/4/939، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض، عدد 105، بتاريخ 2008/02/06، ملف عدد 2005/2/4/1314، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 823 صادر في الملف رقم 2005/2/4/2982 بتاريخ 2007/10/04، غير منشور.
- قرار محكمة النقض عدد 854 صادر في الملف رقم 2004/2/4/1080 بتاريخ 2006/10/18 غير منشور.
- قرار محكمة النقض عدد 586 صادر في الملف رقم 2003/2/4/889 بتاريخ 2006/07/04 ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 821 صادر في الملف رقم 2005/2/4/2690 بتاريخ 2006/10/04، غير منشور.
- قرار محكمة النقض عدد 21 صادر في الملف رقم 1999/1/4/1263 بتاريخ 2000/10/05 منشور
- قرار محكمة النقض، عدد 2/170، بتاريخ 2014/02/20، ملف عدد 2012/2/4/2126، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 386 ملف إداري عدد 1642، 2000/01/04 بتاريخ 2001/5/31، منشور

- قرار محكمة النقض عدد 12 ملف عدد 2000/01/04/107، بتاريخ 2001/01/14 منشور.
- قرار محكمة النقض عدد 1026، ملف 99/696 بتاريخ 2000/7/06 منشور
- قرار محكمة النقض عدد 23 (س1) صادر بتاريخ 1979/12/27 الغرفة الأولى، أورده:
- قرار محكمة النقض عدد 2/170، بتاريخ 2014/02/20، ملف عدد 2012/2/4/2126، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 1051، بتاريخ 2012/12/20، ملف عدد 2010/1/4/1507.
- قرار محكمة النقض، عدد 237، بتاريخ 2007/03/07، ملف عدد 2005/2/4/1659، ق غ م.
- قرار محكمة النقض عدد 369، الصادر بتاريخ 2007/04/11، ملف عدد 2005 /04/1047، ق. غ. م.
- قرار محكمة النقض عدد 2/207، بتاريخ 2016/04/14، ملف عدد 2014/2/4/2624.
- قرار محكمة النقض عدد 2/43، بتاريخ 2017/01/19، ملف عدد 2015/2/4/3093.
- قرار محكمة النقض عدد 2/59، بتاريخ 2017/01/26، ملف عدد 2015/2/4/3108.
- قرار محكمة النقض عدد 2/73، بتاريخ 2018/02/01، ملف عدد 2016/2/4/700.

الفهرس

2	مقدمة.....
17	القسم الأول: الطبيعة القانونية لتضريب الارباح العقارية.....
20	الفصل الأول: الإطار القانوني لتضريب الأرباح العقارية.....
21	المبحث الأول: نطاق تضريب الأرباح العقارية.....
21	المطلب الأول: المعاملات العقارية الخاضعة للضريبة.....
22	الفرع الأول: أساس فرض الضريبة على الأرباح العقارية.....
23	الفرع الثاني: الأرباح المتحصلة من التفويطات العقارية.....
25	الفرع الثالث: إشكالية إستحقاق المساهمة الدنيا لضريبة الارباح العقارية.....
28	المطلب الثاني: أحكام تضريب الأرباح العقارية.....
28	الفرع الأول: بيع العقارات والحقوق العينية المرتبطة بها.....
29	الفقرة الاولى: البيع الرضائي.....
32	الفقرة الثانية: البيع بالمزاد العلني.....
	الفرع الثاني: نزع الملكية من أجل المنفعة العامة والمساهمة في شركة بعقارات أو حقوق
36	عينية عقارية.....
36	الفقرة الاولى: نزع الملكية.....
41	الفقرة الثانية: المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية.....
45	الفرع الثالث: التزامات الخاضع للضريبة على الأرباح العقارية.....
46	الفقرة الاولى: إيداع الإقرار أو التصريح بالتفويت.....
49	الفقرة الثانية: الأداء التلقائي في الأجل القانوني.....
	الفقرة الثالثة: الجزاءات المترتبة عن عدم إيداع الإقرار بالتفويت وعدم الأداء التلقائي داخل
51	الأجل القانوني أو التأخر في الإيداع أو الأداء.....

- المبحث الثاني: العقارات المعفاة من نطاق تضريب الأرباح العقارية.....52
- المطلب الأول: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب قيمتها أو مدة إستغلالها.....52
- الفرع الأول: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب قيمتها.....53
- الفرع الثاني: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب مدة استغلالها....54
- المطلب الثاني: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب نوعها ونوع العقود المبرمة بشأنها.....61
- الفرع الأول: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب نوعها.....61
- الفرع الثاني: العقارات المعفاة من الضريبة على الأرباح العقارية حسب نوع العقود المبرمة بشأنها.....65
- الفصل الثاني المراقبة الجبائية للإقرارات الخاضع لضريبة الأرباح العقارية.....68
- المبحث الأول: طرق رقابة الإدارة الجبائية للإقرارات الضريبية.....69
- المطلب الأول: حق المراقبة الجبائية.....70
- الفرع الأول: حق الإدارة في الإطلاع على الوثائق والمستندات.....71
- الفقرة الأولى: الأشخاص الخاضعين لمسطرة الإطلاع.....72
- الفقرة الثانية: مسطرة ممارسة حق الإطلاع.....74
- الفقرة الثالثة: مكان ممارسة حق الإطلاع.....75
- الفرع الثاني: ممارسة حق المراقبة.....76
- الفقرة الأولى: مراقبة أحقية الإستفادة من الإمتيازات الجبائية.....77
- الفقرة الثانية: مراقبة الأثمنة والقيم المصرح بها بإقرار الملزم.....78
- الفرع الثالث: المراقبة العملية لتضريب الأرباح العقارية.....80
- الفقرة الأولى: حصول رئيس مكتب المراقبة على كافة الإقرارات:.....80
- الفقرة الثانية: مهام مكتب المراقبة.....80
- الفقرة الثالثة: المراقبة الفعلية للإقرارات.....81

المطلب الثاني: الشروط اللازم توفرها في عناصر المقارنة المعتمدة في تصحيح الأساس الضريبي.....	88
الفرع الأول: أوجه تطابق عناصر المقارنة من حيث الزمان.....	89
الفرع الثاني: أوجه تطابق عناصر المقارنة من حيث المكان.....	90
الفرع الثالث: أوجه تطابق عناصر المقارنة من حيث الخصائص.....	94
المبحث الثاني: الآثار المترتبة عن مراقبة إقرارات الخاضع لضريبة الأرباح العقارية.....	97
المطلب الأول: مسطرة تصحيح الأساس الضريبي بين سلطة الإدارة وحقوق الخاضع.....	98
الفرع الأول: تحديد الربح العقاري المفروضة عليه الضريبة وتصحيح ثمن التفويت.....	99
الفقرة الأولى: تحديد الربح العقاري الخاضع للضريبة.....	100
الفقرة الثانية: تصحيح ثمن التفويت.....	105
الفرع الثاني: المسطرة التوجيهية للأرباح العقارية.....	109
الفقرة الأولى: الرسالة الأولى.....	113
الفقرة الثانية: الرسالة الثانية لتصحيح الأساس الضريبي.....	126
المطلب الثاني: مسطرة الفرض التلقائي للأرباح العقارية.....	133
الفرع الأول: أسباب الفرض التلقائي.....	134
الفقرة الأولى: عدم جواب الملزم.....	135
الفقرة الثانية: جواب الملزم.....	136
الفرع الثاني: تقنية الربط التلقائي لتضريب الأرباح العقارية.....	136
خاتمة القسم الأول.....	141
القسم الثاني: خصوصية الدعوى الضريبية للأرباح العقارية.....	145
الفصل الأول: الدعوى الإدارية للأرباح العقارية.....	148
المبحث الأول: الطعن أمام الإدارة الضريبية.....	149
المطلب الأول: ضوابط الطعون الإدارية أمام إدارة الضرائب.....	151
الفرع الأول: الشروط الشكلية للطعون الإدارية.....	151

- 151.....الفقرة الأولى: أجل تقديم الطعن الإداري للأرباح العقارية
- 154.....الفقرة الثانية: شكل المطالبة
- 155.....الفقرة الثالثة: الجهة المصدرة للمطالبة والجهة المستقبلة لها
- 156.....الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للمطالبة
- 156.....الفقرة الأولى: نطاق أو محل المطالبة
- 159.....الفقرة الثانية: مضمون المطالبة
- 159.....المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في المطالبة والآثار المترتبة عنها
- 160.....الفرع الأول: إجراءات التحقيق في المطالبة
- 160.....الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن التحقيق في المطالبة
- 160.....الفقرة الأولى: بت الإدارة وإصدار القرار
- 163.....الفقرة الثانية: سكوت الإدارة
- 167.....المبحث الثاني: الطعن أمام اللجان الضريبية في ضريبة الأرباح العقارية
- 169.....المطلب الأول: طبيعة و إختصاص اللجان الضريبية في تضريب الأرباح العقارية
- 171.....الفرع الأول: اللجنة المحلية لتقدير الضريبة
- 171.....الفقرة الأولى: تكوين اللجنة المحلية لتقدير الضريبة
- 177.....الفقرة الثانية: إختصاص اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في الأرباح العقارية
- 179.....الفرع الثاني: اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة
- 181.....الفقرة الأولى: تكوين اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة
- 185.....الفقرة الثانية: إختصاص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة
- 188.....الفرع الثالث: التسوية الودية أو الصلح في الميدان الضريبي
- 190.....المطلب الثاني: مظاهر الفعالية والقصور للجان الضريبية
- 191.....الفرع الأول: مسطرة الطعن أمام اللجان الضريبية
- 191.....الفقرة الأولى: مسطرة الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

- 193.....الفقرة الثانية: مسطرة الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعون
- 194.....الفرع الثاني : أوجه قصور آلية اللجان الضريبية
- 194.....الفقرة الأولى: الإشكاليات المرتبطة بالطعن أمام اللجان الضريبية
- 198.....الفقرة الثانية: مظاهر قصور مؤسسة اللجان الضريبية
- 202.....الفصل الثاني: المسطرة القضائية لتضريب الأرباح العقارية
- 203.....المبحث الأول: القضاء المختص وشروط الدعوى في منازعات الأرباح العقارية
- 204.....المطلب الأول: الرقابة القضائية على منازعات الضريبة على الأرباح العقارية
- الفرع الأول: الطعن في المقررات النهائية للجان المحلية أو الوطنية من طرف الملزم بالضريبة وفي عدم إختصاصها
- 205.....الفقرة الأولى: الطعن في مقررات اللجان المحلية أو الوطنية
- 206.....الفقرة الثانية: الطعن في مقررات اللجان المحلية أو الوطنية بعدم إختصاصها
- الفرع الثاني: الطعن في مقررات اللجنة الوطنية وفي عمليات تصحيح أساس الضريبة من طرف الإدارة
- 207.....الفقرة الأولى: الطعن في مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية من
- 208.....الفقرة الثانية: الطعن في عمليات تصحيح الضريبة على الأرباح العقارية من طرف الإدارة
- 209.....المطلب الثاني: طبيعة الإختصاص القضائي في منازعات الضريبة على الأرباح العقارية
- 212.....الفرع الأول: المحكمة المختصة في منازعات الضريبة على الأرباح العقارية
- 214.....الفقرة الأولى: الإختصاص النوعي للمحاكم الإدارية بالنظر في منازعات الضريبة على الأرباح العقارية
- 215.....الفقرة الثانية: الإختصاص المحلي للمحاكم الإدارية بالنظر في منازعات الضريبة على الأرباح العقارية
- 217.....

- الفرع الثاني: خصوصيات الإجراءات المسطرية حول منازعات ضريبة الأرباح العقارية.....218
- الفقرة الأولى: تطبيق القواعد العامة المضمنة بقانون المسطرة المدنية.....219
- الفقرة الثانية: تطبيق القواعد الخاصة بمساطر المنازعات الضريبية المضمنة بالمدونة العامة للضرائب.....221
- الفرع الثالث: إجراءات تقديم دعوى منازعات الضريبة على الأرباح العقارية.....223
- الفقرة الأولى: كيفية رفع دعوى ضريبة الأرباح العقارية وآجالها.....224
- الفقرة الثانية: التبليغ في دعوى الضريبة على الأرباح العقارية.....230
- المبحث الثاني: إجراءات سير دعوى منازعات الضريبة على الأرباح العقارية.....239
- المطلب الأول: إجراءات سير دعوى منازعات الضريبة على الأرباح العقارية قبل صدور الحكم.....239
- الفرع الأول: الإثبات في دعوى منازعات الضريبة على الأرباح العقارية.....239
- الفقرة الأولى: الإثبات من داخل النظام الجبائي.....246
- الفقرة الثانية: الإثبات من خارج النظام الجبائي.....252
- الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في دعوى منازعات الضريبة على الأرباح العقارية.....255
- الفقرة الأولى الخبرة في المادة الجبائية.....262
- الفقرة الثانية الإشكالات المرتبطة بالخبرة القضائية للأرباح العقارية.....268
- المطلب الثاني: إجراءات سير الدعوى الضريبة على الأرباح العقارية أثناء صدور الحكم وبعده.....272
- الفرع الأول: النطق بالحكم وتبليغ الملزم به.....272
- الفقرة الأولى: النطق بالحكم.....273
- الفقرة الثانية: تبليغ الملزم النطق بالحكم.....276

279.....	الفرع الثاني: الطعن في الحكم الإداري بالطرق المسموح بها قانونا
280.....	الفقرة الأولى: طرق الطعن العادية
284.....	الفقرة الثانية: طرق الطعن غير العادية
293.....	خاتمة القسم الثاني
299.....	الخاتمة:
308.....	لائحة المراجع