

ماسٲر: قانون الأعمال  
الفصل الثامن  
مادة: المنازعات الضريبية



جامعة عبد الملك  
السعدي  
الكلية المتعددة  
التخصصات  
تطوان

# تقرير تحت عنوان :

## دعوى المنازعة الجبائية

تحت إشراف :

دكتورة. ضياء السمن

من إعداد الطالبين :

✓ رفيعة حيون

✓ صفاء المامون

CNE :

CNE :2927704866

السنة الجامعية: 2015-2016

# مقدمة

تحتل الضريبة أهمية كبرى ضمن القوانين المالية لكل دولة، كما أنها تعد أداة فعالة لتحقيق أهدافها على مستوى السياسات الاقتصادية والاجتماعية.

ولقد تحولت الضريبة في مفهومها الحديث إلى وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية، فلم تعد مجرد مورد يغطي النفقات الأساسية للدولة، و لم تعد مجرد اقتطاع إجباري يبرر بواجب الإنتماء إلى الوطن، فبعد تطور تدخل الدولة وعاد يشمل مختلف القطاعات الاقتصادية والاجتماعية، أصبحت الضريبة الوسيلة الأكثر أهمية في تحقيق المردودية المالية لتلك النفقات الاقتصادية والاجتماعية، مع اعتمادها كالية أساسية لتحقيق التوازن الاجتماعي داخل الدولة من خلال إعادة توزيع مداخيلها وفق الحاجيات العامة وما يقتضيه الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي.

وقد عهد المشرع الضريبي المغربي للسلطة العامة متمثلة في الإدارة العامة للضرائب و الخزينة العامة أمر فرضها و تحصيلها و زودها بالعديد من الالتزامات لأداء وظيفتها تلك، وفي نفس الوقت أرسى ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة لحماية حقوقهم من كل تعسف قد صدر عن الإدارة الضريبية ويعتبر القضاء أهم وسيلة في يد الملمزم تمكنه من الدفاع عن حقوقه عند حدوث منازعة ضريبية بينه و بين الإدارة.

و النزاع الضريبي في مفهومه الضيق، كخلاف بين طرفين هما الإدارة و الملمزم، يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الاخر أما الجهاز القضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي ملزم.

وفي المفهوم الواسع يعرف النزاع الضريبي بأنه مجموعة من الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على الملمزم.<sup>1</sup>

يقصد بالإدارة الضريبية ذلك الجهاز الإداري الذي ينفذ السياسة الجبائية و المالية للدولة، وذلك عن طريق بسط مختلف سلطاتها في سبيل توريد السيولة المالية من المدينين في اتجاه خزينة الدولة، فهي بذلك طرف

<sup>1</sup> عبد القادر ثيعلالي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، طبعة 2002 ص 12.

أصيل في مواجهة الضريبة مع الملزم، وهي في نفس الوقت المسؤولة و المعنية بتطبيق المساطر الجبائية فيما يتعلق بالمرحلة قبل اللجوء إلى القضاء.

و يعرف الملزم في القانون الضريبي بأنه هو ذلك الشخص أو الكيان الذي عليه سداد دين إلى صاحب الدين أي الإدارة الضريبية وقد يكون الكيان شخص أو شركة أو مؤسسة أو أي شخص اعتباري.<sup>2</sup>

وينحصر النزاع الجبائي في صنفين هامين هما المنازعات في الوعاء و المنازعات في التحصيل.

وتجدر الإشارة على أن الملزم لا يحق له أن يرفع نزاعه في الوعاء الضريبي مباشرة إلى القضاء المختص، بل إن القانون اشترط صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الجبائي أن يستنفذ الملزم طعنا سابقا أمام الإدارة الجبائية أو اللجان الضريبية حسب الحالات ، فتقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الجبائية في مجال منازعات الوعاء الضريبي إجراء إلزامي قبل نشر الخلاف أمام القضاء.

بعد استنفاد الطعن خلال المرحلة الإدارية يحق له التقدم بالمناوغة الضريبية أمام القضاء الإداري طبقا للمادة 8 من القانون 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية.

وقد عرفت المنازعات أمام القضاء تطورات متلاحقة ، فقبل الحماية كان النزاع الجبائي يقدم إلى وزير الشكايات الذي يسجله و يلخصه ويعرضه على السلطان ، أما خلال فترة الحماية، فقد أدخلت فرنسا بمقتضى بنود الحماية لسنة 1912 عدة إصلاحات همت النظام القضائي المغربي، وقد صدرت خلال هذه الفترة عدة نصوص ذات طبيعة جبائية مثل ظهير 9 أكتوبر 1920 بإحداث ضريبة على البحار و ظهير 1926 الذي يتعلق باستخلاص الديون البلدية.<sup>3</sup>

غير أن المنازعة الجبائية ستدخل مرحلة نوعية بعد الاستقلال، ارتبطت بالتطورات التي شهدتها المجال الجبائي و المالي سواء الوطني أو المحلي، فقبل إحداث المحاكم الإدارية كان يعهد بالنواع إلى القضاء العادي الذي لم يتمكن من حماية الملومين في هذه المرحلة، لكن بعد إحداث المحاكم الإدارية بموجب القانون 41/90 أسند مهمة الفصل في النزاعات الضريبية إلى المحاكم الإدارية بعد صيانة حقوق و امتيازات الخاضعين للضريبة.

و تأسيسا عليه، فهذا الموضوع يكتسي أهمية كبيرة تتجلى في كون السلطة الضريبية تتمتع بصلاحيات واسعة و امتيازات كبيرة في مواجهة الملزم الذي يبقى الطرف الضعيف في العلاقات الضريبية ، وليس له سوى الاعتراض كوسيلة للدفاع عن حقوقه.

<sup>2</sup> يونس مليح، التطور التاريخي للمنازعة الجبائية بالمغرب ، ص 9.

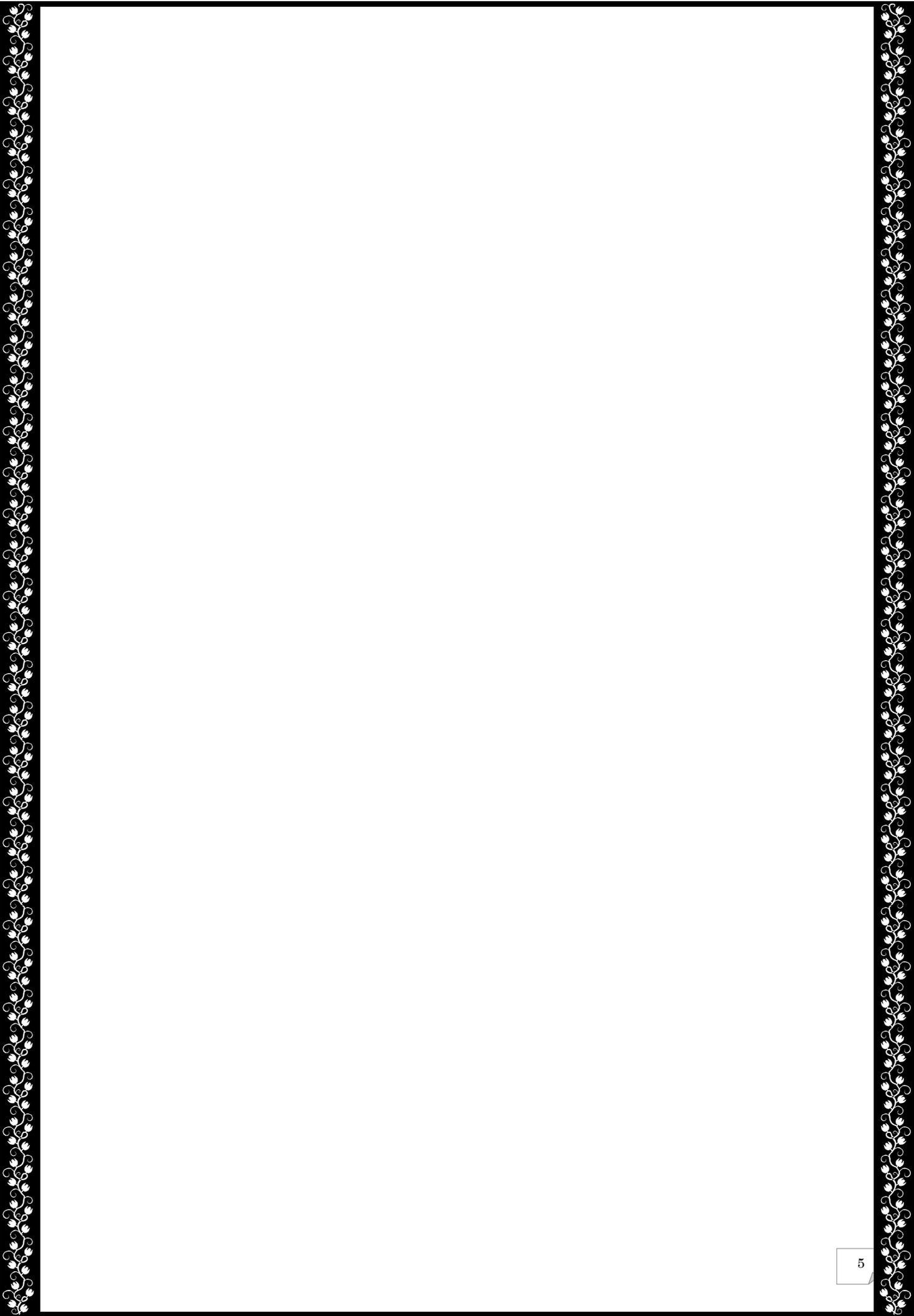
<sup>3</sup> يونس مليح ، التطور التاريخي للمنازعة الجبائية بالمغرب ، ص 2.

و من خلال ملامسة أهمية الموضوع تتضح ملامح الإشكالية التي ترتبط أساسا حول مدى نجاح القضاء الجبائي في حماية المكلف وتكريس التوازن المنشودين بين طرفي العلاقة الضريبية ( الإدارة الضريبية و الملزم ) و بالتالي ضمان حقوق الخزينة وحماية المال العام من جهة و عدم إهدار حقوق الملزم من جهة أخرى.

انطلاقا من هذه الإشكالية و تماشيا مع الضرورة المنهجية فإننا سنتناول هذا الموضوع وفق الشكل التالي:

● **الفصل الأول : المرحلة الإدارية في المنازعة الجبائية**

● **الفصل الثاني : المرحلة القضائية في المنازعة الجبائية**



# الفصل الأول :

المرحلة الإدارية في المنازعة الجبائية



تعد الضريبة أهم مصدر يجري الاعتماد عليه من أجل تمويل احتياجات ميزانية الدولة وتوسيع مردوديتها، وتأخذ الضريبة شكل اقتطاع نقدي إجباري (دون مقابل) من ثروات الفاعلين الاقتصاديين إما بصفتهم مستهلكين للمواد والخدمات أو بوصفهم أشخاص اقتصاديين منتجون يقومون بعرض عناصر إنتاجهم الممثل لها بالعمل والرأسمال والأرض أو بصفتهم أشخاص معنوية ينتج عن عملها فائض قيمة<sup>4</sup>.

ويستمد الإلزام الضريبي مصدره من مضمون الدستور كقانون أسمى، حيث نص الدستور المغربي لسنة 2011 في الفصل 39 : "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحدائها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور".<sup>5</sup>

مما لا شك فيه أن الضريبة تشكل مدرسة وآلية مهمة للتربية على المواطنة وخدمة الصالح العام. والإدارة الجبائية باعتبارها أحد المتدخلين المحوريين في الميدان الجبائي، تعمل على تحقيق الصالح العام، وذلك من خلال الامتيازات والسلطات التي تملكها بمقتضى القوانين الجاري بها العمل لفرض الضرائب وجبايتها، هذا ما دفع المشرع المغربي إلى سن مجموعة من الضمانات تفتح للخاضع للضريبة<sup>6</sup> أبوابا للطعن الإداري والقضائي حتى يوازي الامتيازات والسلطات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية<sup>7</sup>. هذه العلاقة بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة تنجم عنها خلافات وتضارب مصالح الطرفين، والسؤال يطرح نفسه:

ماهي الضمانات أو الآليات القانونية التي منحها المشرع الضريبي للملزم في حالة تعسف الإدارة؟

<sup>4</sup>المصطفى معمر، "مدخل لدراسة المالية العامة: القانون المالي والقانون الضريبي" كلية الحقوق مكناس، 2008/2007، ص230.

<sup>5</sup> ظهير شريف رقم 1.11.91 صادر في 27 شعبان 1432 (29 يوليو 2011) بتنفيذ نص الدستور، ج.ر عدد 5964، 30 يوليو 2011، ص3600.

<sup>6</sup> المكلف أو الملزم بالضريبة أو الخاضع لها أو المدين بها، تسميات متعددة.

<sup>7</sup> راجع في هذا الصدد:

حسن العفوي، "المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل"، م.م.إ.م.ت، عدد 70، ص30

وهل للخاضع للضريبة الحق في الاعتراض على قرار الإدارة الضريبية؟ وما هي الآجال التي منحها له المشرع لرفع اعتراضه هذا؟ وماهي أنواع وشكليات هذا التعرض؟ هذا ما سنتطرق إليه في (الفرع الأول).

وباعتبار الإدارة الضريبية صاحبة امتيازات وسلطة عامة، فإن وجودها يمكن أن يترتب عنه تعسف أو شطط يبرر ضرورة ما ضمنه المشرع الجبائي المغربي من ضمانات لحماية الطرف الأضعف في المنازعة الضريبية ألا وهو الملزم الطرف المجرد من كل سلطة أو امتياز إلا سلطة القانون<sup>8</sup>.

هذا الذي لن يتأتي إلا بإقرار مجموعة من الأجهزة المستقلة عن الإدارة، التي تسمح بضمان حقوق الملزمين في مواجهة الإدارة الضريبية، ذلك بعد فشل المسطرة التواجهية بين الإدارة والملزم وعدم حصول أي اتفاق بين أطراف المنازعة، الأمر الذي يقضي وجوبا إلى طلب إحالة الخلاف حسب المدونة العامة للضرائب على أنظار اللجان الضريبية التي أحدثها المشرع كضمانة لفائدة الملزم.

هذه اللجان كانت تعتبر من الهيئات المتدخلة في نظام المنازعات الضريبية منذ بداية القرن العشرين وعلى الخصوص سنة 1908، تاريخ إنشاء أول لجنة تحكيمية خاصة بالضريبة الحضرية، ومع توالي إحداث الضرائب العصرية، وعلى الخصوص منذ صدور ظهير 12 أبريل 1941 تاريخ إحداث ضريبة الباتانتا تم إحداث اللجنة المركزية، ليتم بعد ذلك إحداث اللجان المحلية بمقتضى ظهير 27 غشت 1948، وقد عمل المشرع على إدخال العديد من التعديلات لتطوير هذه اللجان وفق الوضعية الراهنة للمغرب.

لكن على الرغم من هذا الاهتمام التشريعي، لم يستطع نظام اللجان تحقيق الغاية المتوخاة منه في هذه الفترة، للتدخل القوي للسلطة التنفيذية من جهة، وللطابع التعددي للضرائب من جهة أخرى، لهذا قام المشرع بسن إصلاح ضريبي مع صدور ظهير 23 أبريل 1984 المتعلق بوضع الإصلاح الضريبي، والذي ينص على إحداث نظام ضريبي يعتمد على ثلاثية ضريبية تتمثل في كل من الضريبة العامة على الدخل، الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة. وموازية مع سياسة التوحيد التي نهجها المشرع، كان لزاما عليه أن يرافق ذلك بإصلاحات تخص لجان الطعن الضريبي، حيث انصب الاهتمام التشريعي على اللجان المحلية واللجنة المركزية التي أصبحت تسمى مع الإصلاح الضريبي "باللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية".

8 أحمدوش مدني، الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية 5 و4 دجنبر 2009، عدد خاص لمجلتي القسطاس و الزيتون، مطبعة سلسبيل ف ن، الطبعة الأولى يوليو 2010، ص 116.

ولم يكتفي المشرع بهذا التنظيم، بل عدله محاولاً سد الثغرات التي تشوبه بمقتضى قوانين المالية لعدة سنوات تعديل قانون المالية لسنة 2010 الذي أدخل تعديلات خاصة على اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية.

- ما هي الطبيعة القانونية لهذه اللجان الضريبية؟

- ما هي مسطرة تشكيلها و اختصاصاتها؟

- ما هي مسطرة الطعن أمام هذه اللجان؟

- و كيف يمكن تحليل و تقييم عملها؟

هذا ما سنتناوله بالتفصيل في (الفرع الثاني).

## الفرع الأول : المنازعات الجبائية في إطار مسطرة المطالبة

لقد منح المشرع الضريبي للخاضع للضريبة مسطرة قانونية لإثارة الخلاف الموجود بين الإدارة الجبائية وبين الخاضع للضريبة، لتمكين هذا الأخير من الطعن في المبالغ الضريبية المفروضة عليه أدائها، إذا تبين له أن الإدارة الضريبية ارتكبت خطأ عند احتسابها للوعاء الضريبي، أو في احتساب المبلغ الضريبي الواجب أدائه، أو فرضت عليه ضريبة استفاد الخاضع للضريبة من إعفاء بشأنها، في كل هذه الحالات يحق للخاضع للضريبة مطالبة الإدارة لتدارك أخطائها أو تصحيح فرضها الضريبي أو تقديم توضيحات إزاء قراراتها المتخذة، وتسمى هذه المسطرة القانونية المخولة للملزم بـ: المطالبة أو التظلم الإداري .

فماذا نعني بالتظلم الإداري في المادة الضريبية ؟

هو آلية قانونية للطعن في القرار الإداري الصادر عن الإدارة الجبائية قصد التراجع عنه أو تعديله بما يصحح المراكز القانونية للمتظلم 9، يتعلق الأمر بنزاع في المرحلة الإدارية. وعليه يكون التظلم الإداري نتيجة طبيعية للخلاف الواقع بين الطرفين، وقد يصل هذا الخلاف أو التوتر إلى حدوث نزاع بين الطرفين، وهو ما يسمى في أوساط الفقهاء بالنزاع الضريبي، وقد كانت فكرة التظلم الضريبي متواجدة في فترة ما قبل الحماية حيث كان القضاء الجبائي يقوم به والي المظالم وقد كان بإمكان من أصابه ضرر من احد عمال المملكة أن يتقدم بتظلم إلى وزير الشكايات الذي يسجله و يلخصه ويعرضه على السلطان ، و بالفعل تقدم العديد من المواطنين بتظلماتهم إلى والي المظالم بخصوص الحيف و الظلم الذي كان يمارس عليهم من طرف بعض جباة الضرائب.

ولتسوية النزاع الضريبي، هناك مسطرة طويلة ومعقدة تبدأ بالمرحلة الإدارية وتنتهي في المرحلة القضائية<sup>10</sup> ، و بالتالي فالمنازعة الجبائية تستغرق وقتا طويلا قبل البث النهائي فيها ومن هنا

---

6- محمد الشريقي , المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي 3 دفاتر المجلس الأعلى عدد 16  
10 يعرف الفقه المطالبة بأنها طلب يتقدم به المكلف أمام إدارة الضرائب بهدف مراجعة الضريبة المفروضة عليه، وتصحيح الأخطاء التي تكون قد ارتكبت أثناء تحديد الأساس الضريبي، أو بمناسبة احتساب الضريبة وتصفيته، كما تستهدف المطالبات الاستفادة من مقتضيات تشريعية أو تنظيمية من شأنها تعديل الدين الضريبي في اتجاه النقص أو الحذف نهائيا، راجع في هذا الصدد :

عبد القادر التعلاتي، "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، الدار البيضاء، 1997، ص48.

تكتسي المنازعات الضريبية الإدارية كحل بديل لتسوية الخلافات أهمية قصوى لأنها تمكن الإدارة من تصفية معظم النزاعات في مراحلها الأولى ، و من تم تساهم بشكل لا يستهان به في تخفيف العبء على القضاء و عدم إثقال كاهل المحاكم بالقضايا و الملفات التي يمكن حلها في إطار الحوار المباشر مع الإدارة. و في المرحلة الإدارية التي تهمنا في موضوعنا هذا نكون أمام وسيلتين: التظلم أمام الإدارة الضريبية، واللجان الضريبية في حالة عدم توصل الطرفين إلى حل توافقي. وسنكتفي بدراسة الوسيلة الأولى.

تتعدد المطالبات التي يتقدم بها الخاضع للضريبة من المطالبات البسيطة إلى الشكايات إلى التظلمات...إلخ، وتتعدد بتعدد الضرائب والرسوم. وتختلف طبيعة التظلم من حيث كونه تظلمًا نزاعيًا ومطالبة استعطفية، وقد يجد الملزم نفسه أمام بعض الحالات التي تفرض عليه الضريبة أداء مبالغ محتسبة على أسس غير تلك التي سبق له أن صرح بها، وذلك بعد تفعيلها لحق المراقبة المخول لها قانونًا، بعد إتباع مسطرة التصحيح، هنا يحق للملزم اللجوء إلى هيئات خاصة ( اللجان الضريبية).

والتظلم الإداري هو شرط أساسي قبل اللجوء إلى القضاء<sup>11</sup>، حيث أن قاعدة اللجوء المسبق للتظلم أمام الإدارة قبل المرحلة القضائية، تجد جذورها في القانون الإداري العام، ومفادها أن القضاء قبل البث في دعوى المتظلم يجب أن يعرف موقف الإدارة وسند قرارها، أما على مستوى القانون الضريبي الذي نشأ في أحضان القانون الإداري، فقد أجمعت أغلب التشريعات الجبائية على فرض قاعدة التظلم التمهيدي سواء أمام الإدارة نفسها أو أمام اللجان الخاصة قبل اللجوء إلى القضاء، والقضاء الإداري المغربي حسم في هذا الأمر في عدة أحكام وقرارات<sup>12</sup>.

11 لا تقبل دعوى المنازعة في ضريبة النظافة ما لم يسلك الملزم بها مسطرة التظلم الإداري أمام الجهة الإدارية المختصة طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 19 من قانون 37.89، حكم رقم 5 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 2002/1/13 ، منشور على الموقع الإلكتروني لهيئة المحامين بالرباط: [www.barreaurabat.ma](http://www.barreaurabat.ma)

كما أن المادة 36 من قانون 90.41 المحدث للمحاكم الإدارية تنص على إلزامية المرور من المرحلة الإدارية قبل رفع النزاع أمام القضاء.

12 الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس في الملف الإستجالي عدد 46/62 : [ قاعدة الطعن الإداري المسبق المنصوص عليه في المادة 120 من القانون رقم 15-97 تعتبر إلزامية و من النظام العام اعتبارا لأهميتها في حل النزاع حبيا و مجانيا و تمكين القابض المالي من فرض رقابته الذاتية على إجراءات التحصيل تفاديا لترتيب مسؤولية مدنية و جنائية ]

اللجوء إلى الطعن الإداري قبل الطعن القضائي يمكن تفسيره في كون أن الخاضعين للضريبة يفضلون اللجوء إلى الإدارة الجبائية مباشرة لأنها صاحبة القرار المنازع فيه حيث نجد اغلبهم يقف عند هذا الحد و يقتنعون بالحل الإداري ، لأن الخاضع للضريبة يتفادى مواجهة الإدارة الضريبية قضائياً ، إحساساً منه بأن هذه الأخيرة تمثل ما يعرف بـ "المخرن" ؛ بالإضافة إلى عدم اهتمام الخاضعين للضريبة بالحلول الصادرة عن القضاء كونها تأتي بعد فوات الأوان .

وبالتالي يثير موضوع التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية إشكالية محورية أمام أي باحث في مجال القانون الضريبي، وتتجلى في ما مدى نجاح هذه المسطرة القانونية في فض النزاعات الجبائية والعدول عن اللجوء إلى القضاء؟ وهل يمكن اعتبار هذه الضمانة الممنوحة للخاضع للضريبة كافية لضمان نوع من التوازن في العلاقة بين هذا الأخير والإدارة الضريبية؟ وسلوك هذه المسطرة هل يعتبر في صالح الخاضع للضريبة أم الإدارة الضريبية أم المحكمة الإدارية؟

و نظراً لكون قواعد التظلم تختلف حسب نوعية التظلم [ طلب استعطافي أو نزاعي ] فإنه ارتأينا معالجة الموضوع وفق التقسيم المنهجي التالي:

● المبحث الأول: المطالبة النزاعية.

● المبحث الثاني: المطالبة الاستعطافية.

---

- حكم إدارية مكناس، قضية أنور بن مسعود ضد وزير المالية . م م إ م ت، عدد 14 و 15 / 1996، ص: 219 .

- حكم إدارية الرباط رقم 60 في 2 / 4 / 1996 ملف 113 / 95، مجلة المعيار، عدد 22 / 1996، ص: 290 .

## المبحث الأول: المطالبة النزاعية

يخضع النزاع الضريبي في مرحلته الأولى ( المرحلة الإدارية) لعدة إجراءات وضوابط تتميز بتعددتها وتعقد مساطرها، مما يحد ويقيد حق الخاضع للضريبة في التظلم أمام الإدارة بالطرق الأيسر، بالإضافة إلى تعدد التظلمات والشكايات المقدمة أمام إدارة الضرائب، مقابل قلة الإمكانيات الإدارية لمعالجتها، وبعد وصول هذه التظلمات إلى رفوف الإدارة تسلك مرحلة جديدة تتمثل في دراستها من طرف الإدارة قبل إصدار القرار النهائي الذي تراه مناسباً.

يعتبر أمر تقديم هذا النوع من التظلم (التظلم النزاعي) إلزامياً 13 قبل اللجوء إلى القضاء بغية تصحيح خطأ في الضريبة التي فرضت على المكلف أو إذا كانت الضريبة أو الرسوم فرضت عليه خطأ أو فرضت عليه زيادة على اللازم أو فرضت عليه وهي غير مطابقة لقاعدة قانونية أسمى أو فرضت عليه رغم تمتعه بحق الإعفاء من خلال المقتضيات القانونية، و بالتالي فمن حقه أن يطالب بإسقاط كلي للضريبة أو الرسم أو تخفيض مبلغها أو باستردادها إذا تم دفعها أمام الإدارة الضريبية، وتوجه هذه المطالبة إلى الأمر بالصرف إذا تعلق الأمر بضريبة محلية. 14 إن التظلم النزاعي يخضع لمجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية ولأجل محددة يتعين على الخاضع للضريبة احترامها تحت طائلة عدم قبول تظلمه ويمكن أن يكون موضوع التظلم مرتبط بتحديد وعاء الضريبة [المطلب الأول] أو أن يكون مرتبطاً بعملية التحصيل [المطلب الثاني].

---

10 قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 79 المؤرخ في 2006/2/1 [ بغض النظر عن مدى احترام الإدارة للمسطرة فإن الطعن في الضريبة المفروضة تلقائياً على المدعي تقتضي منه تقديم مطالبة على مدير الضرائب قبل رفع الدعوى أمام المحكمة تحت طائلة عدم قبول الطلب ] مأخوذ من مقال محمد الشريقي , المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي . دفاتر المجلس الأعلى ص 50 عدد 16

14 أنس الشواطى، "الضمانات القانونية للملزمين المختصر في القانون والقضاء"، سالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق طنجة، 2007/2008، ص53.

## المطلب الأول: تظلمات الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي أو [مطرح الضريبة] الشيء أو الموضوع الذي تقع عليه الضريبة ، و هو بصورة عامة قد يكون شخصا ، وقد يكون مالا ، وقد يكون عملا و إذا تعددت الضرائب أكثر مما ينبغي على نفس المادة الضريبية هذا يجعل عبء الضريبة ثقيلًا على الخاضع للضريبة<sup>15</sup> ، والمنازعة في الوعاء الضريبي هي منازعة في تأسيس الضريبة و الأساس القانوني و الواقعي لهذا التأسيس، أو إن شئنا قلنا من زاوية أخرى إنها منازعة تنظر في مشروعية الضريبة.

## الفقرة الأولى : شروط التظلم

### أولا : الشروط الشكلية

توجه التظلمات كتابية ولا تقبل الشكايات الشفوية إلا استثناء<sup>16</sup>

توجه التظلمات بصفة فردية باسم الخاضع للضريبة المعني وإمضائه، غير أن الإدارة ذهبت إلى قبول المطالبة الجماعية في حالة ضياع المحاصيل الزراعية، وكذا قبولها من لدن رئيس الجماعة باسم كافة الخاضعين للضريبة المتضررين من جماعته، ويجب أن يحمل التظلم توقيع المعني بالأمر لو تم تقديمه منه مباشرة، كما يجوز تقديمه من لدن محام يعهد إليه بالنيابة عنه .

يجب أن تتضمن البيانات التالية ( الإشارة إلى الضريبة المتنازع بشأنها مع إرفاقها بالجدول الضريبي موضوع المنازعة، تقديم ملخص للوقائع، الوسائل المستند عليها من طرف الخاضع للضريبة لتبرير موقفه).

- توضيح الغاية المتوخاة ( طلب التخفيض، الاسترداد، مراجعة أساس الضريبة... )
- توجيه التظلم إلى الجهة المؤهلة قانونا بتلقي الشكايات وهي: مدير الضرائب أو مفوضه بالنسبة لخرائب الدولة، والأمر بالصرف أو مفوضه بالنسبة لخرائب الجماعات المحلية<sup>17</sup> ، وعلى

12- عبد الفتاح بلخال ، الضرائب في المغرب ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى 2009 ، دار أبي رقرق للطباعة و النشر ، ص 17

13-وذلك في حالتين اثنتين هما : تكرار فرض نفس الضريبة و الفرض الخاطئ للضريبة .وإذا قارنا ذلك مع نظام المنازعات في فرنسا نجد الإدارة الجبائية في هذا البلد تقبل الشكايات الشفوية réclamations verbales وتقوم بضبط ما يسمى بطاقة زيارة fiche de visite يسجل فيها مضمون المطالبة و بعض العناصر المرتبطة بالضريبة المتنازع فيها.ولعل هذا الأسلوب أكثر ملاءمة بالنسبة للملزم في المغرب إذا جرى العمل به.

المستوى العملي لا تتشدد الإدارة في القيود الإجرائية بحيث يتم قبول التظلمات سواء وجهت في إسم مدير الضرائب أو مفتش الضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو رئيس مصلحة المنازعات، والتي يجب أن توجه داخل أجل محددة.

وهنا يمكن أن نسجل نوعا من عدم التجانس فيما يتعلق بتأهيل الأمر بالصرف بالجماعات المحلية لتلقي المطالبات بخصوص جميع أنواع الرسوم التي يتم استخلاصها من طرف المصالح الجبائية للدولة ( الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية) حيث يبت فيها وزير المالية أو مفوضه، بينما يتم البث في باقي الرسوم من قبل الأمر بالصرف أو مفوضه، وكان من الأولى إقرار نوع من التجانس فيما يتعلق بالجهة المؤهلة لتلقي المطالبات والبث فيها لتوحيدها في نفس الجهاز. 18

○ احترام آجال تقديم المطالبات: لقد عمد المشرع عند وضع الإصلاح الضريبي إلى توحيد المساطر بالنسبة لجميع الضرائب المكونة للنظام الضريبي المغربي، خاصة تلك المتعلقة بمسطرة تقديم المطالبة وآجالها القانونية التي يجب احترامها عند تقديم التظلم أمام الإدارة الضريبية، في هذا الإطار نميز بين مرحلتين أساسيتين:

➤ قبل صدور القانون المالي لسنة 2000 ، كانت الآجال على الشكل التالي:

- 6 أشهر بالنسبة للضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة.
- 4 أشهر بالنسبة للضريبة العامة على الدخل والضريبة الحضرية.
- شهرين بالنسبة للضريبة المهنية.

هذا التعدد كان له أثر سلبي على حقوق الخاضعين للضريبة، نظرا لما يؤدي إليه من عدم ضبط هؤلاء للآجال التي عليهم احترامها، مما ينتج عنه في الغالب ضياع حقوقهم، وهذا ما دفع المشرع إلى إعادة النظر، وتم توحيد آجال التشكي أمام إدارة الضرائب، حيث أصبحت موحدة ومحصورة في 6 أشهر. إلا أن هناك آجال خاصة وهي المنصوص عليها في المادة 238 من المدونة العامة للضرائب و المتمثلة في: أجل 30 يوما للمكلف الذي تضررت محاصيله الفلاحية نتيجة لكوارث طبيعية، وبيئدا احتساب الآجال منذ

17راجع في هذا الصدد:

الفرقوري محمد ( مفتش بمديرية الضرائب)، "وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل"، مطبعة الأمنية- الرباط، 2002، ص 288.

18 امحمد قزيبير، "التظلمات الإدارية في المادة الجبائية"، مرجع سابق، ص 17.

وقوع الكارثة] المادة 238]. وكذا المادة 239 التي تمكن الخاضع للضريبة من الحصول على تخفيض الضريبة في حالة عدم استيفاء الأكرية أو الإبراء منها و ذلك قبل انصرام أجل التقادم 19

و تتوفر الإدارة الضريبية على أجل 6 أشهر للإجابة على طلب المتظلم 20، وقد استقر القضاء الإداري على أن اللجوء إلى الطعن القضائي قبل انقضاء أجل جواب الإدارة المحدد في 6 أشهر ليس له أي تأثير على قبول الدعوى ما دام انه بإمكان الإدارة اتخاذ قرارها أثناء سريان الدعوى من جهة و ما دام أن المشرع لم يرتب أي جزاء على ذلك من جهة ثانية 21، و نجد نفس الأجل [6 أشهر] حدده المشرع الفرنسي للإدارة الضريبية من أجل الإجابة على طلب المتظلم و هذا الأجل قابل للتمديد لفترة أخرى لا تزيد على ثلاث أشهر بشرط إخبار الخاضع للضريبة بذلك قبل انقضاء الميعاد الأصلي، ولهذا فإنه من الناحية العملية، فإن إدارة الضرائب في فرنسا تقوم بتسوية ما يناهز 160 ألف شكاية أي بنسبة 95% من الشكايات المعروضة عليها في أجل لا يتعدى ثلاث أشهر، و في حالة عدم رد الإدارة يحق للمتظلم اللجوء إلى القضاء هذه الإمكانية نادرة الإستعمال نظرا لرغبة المتظلم في معرفة موقف الإدارة قبل عرض الأمر على المحكمة وغالبا ما تقوم إدارة الضرائب الفرنسية بالإجابة على طلب المتظلم بعد مرور شهرين فقط على إيداع التظلم.

إن عدم إمام المواطن بالأمور الضريبية تجعله يلجئ إلى كاتب عمومي لتحرير شكايته، والتي تتميز في الغالب بعبارات جاهزة لا تصلح لكل المواضيع المتنازع بشأنها، وبالرجوع إلى المشرع الفرنسي نجده ابتدع وسيلة تتمثل في بطاقة الزيارة، حيث يكفي على الخاضع للضريبة تقديم موقعه شفويا حتى يتم تدوينه في تلك البطاقة، هذه الأخير بمثابة شكاية يعتد بها أمام القضاء.

- المدونة العامة للضرائب 19 2011/01/03

17- [يجب على الخاضعين للضريبة الدين ينازعون في استحقاق جميع أو بعض مبلغ الضريبة المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالبتهم في هذا الشأن إلى مدير الضرائب ... و إذا لم تجب الإدارة داخل أجل 6 أشهر التالية لتاريخ المطالبة جاز للملزم رفع القضية على المحكمة المختصة داخل أجل شهر من انصرام أجل الجواب ...] حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2005/05/25 ملف رقم 2004/286 منشور بالمجلة المغربية للمنازعات القانونية عدد مزدوج 2007/6/5.

18- محمد الشريقي، المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي دفاتر المجلس الأعلى ص 51. عدد 16 2011.

وفي حالة إذا تبين للإدارة أن الخاضع للضريبة ارتكب خطأ أو تنقصه بعض الوثائق في شكايته، المشرع المغربي لم ينص على إمكانية توجيه الإدارة الضريبية تنبيها له من أجل استدراك النقائص ، غير أن الإدارة الضريبية و في إطار سعيها لتسوية النزاعات المعروضة عليها لا ترفض المطالبات التي لا تتوفر على البيانات الضرورية ، كما أنها لا تولي اهتماما لهذه النقائص إذا تعلق الأمر بالحالات التي تستوجب الإسقاط التلقائي الكلي أو الجزئي للضريبة المنصوص عليها في المادة 236 من المدونة العامة للضرائب، عكس المشرع الفرنسي الذي أتاح هذه الإمكانية للإدارة، بل ذهب إلى أكثر من ذلك، حيث منح للملزم أجل لتصحيح شكايته وحدده في 30 يوما.

ثانيا : الشروط الموضوعية:

م 235 م.ع.ض و م. 161 ج.م

تهم هذه الشروط بالأساس محل المطالبة النزاعية حول مجموع أو بعض مبالغ الواجبات الجبائية المفروضة على المكلف، حيث تنص كل من المادة 235 من المدونة العامة للضرائب والمادة 161 من قانون 47.06 على أن النزاع ينصب على هذه المبالغ سواء بشكل جزئي أو كلي.

إلا أنه يصعب على المشرع حصر المطالبات المقدمة من طرف الخاضعين للضريبة أمام إدارة الضرائب نظرا لتعدد الحالات الواقعية للتعرض على الضريبة و التي لا يمكن للنص القانوني أن يحيط بها كما أن عدم حصر المنازعة في الأخطاء التي يفترض ارتكابها من قبل الإدارة له فائدة عملية لأنه يحدث أن تقع أخطاء كذلك من جانب الخاضع للضريبة كذلك التي قد تشوب إقراراته و تصريحاته و قد يأتي الخطأ من جهة أخرى تتدخل في العملية الضريبية كإدارة البريد مثلا<sup>22</sup>، وعلى خلاف هذا نصت المادة 236 من م.ع.ض و 162 ق ج م على 3 حالات التي تكون فيها الإستجابة لطلب الخاضع للضريبة وهي:

- مبالغ زائدة على المبالغ المستحقة.
- ضرائب أو رسوم فرضت مرتين.
- ضرائب أو رسوم فرضت من غير موجب صحيح.

و يمكن تصنيف المطالبات بالنظر إلى مضمونها والهدف من ورائها إلى ثلاثة أنواع: 23

<sup>22</sup>محمد الشريقي مرجع سابق ص48.

23 الوارثي الحبيب ، مرجع سابق ، ص15.

- طلبات التخفيض من مبلغ الضريبة: حالة سوء تقدير الضريبة وعدم الدقة في تحديد وعائها أو خطأ في احتسابها.
- طلبات إلغاء الضريبة كلياً أو جزئياً: مثلاً حالة فرض الضريبة مرتين، أو فرضها على نشاط معفى (الدخول الفلاحية إلى غاية 2013).
- طلبات استرجاع مبالغ مالية: إما كانت عبارة عن مبالغ غير مستحقة أو تمت تأديتها عن إعلامين على نفس الضريبة .

### الفقرة الثانية : البث في التظلمات واتخاذ القرار بشأنها

بعد تقديم التظلم من طرف الخاضع للضريبة بشروطه السالفة الذكر، وبعد تسجيله بمكتب الضبط لدى الإدارة الضريبية، تقوم هذه الأخير بدراسته، حيث يختص وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه فيما يتعلق بضرائب الدولة وكذا الرسم المهني ورسم السكن والخدمات الجماعية بالنسبة للجماعات المحلية، بينما يبث الأمر بالصرف بالجماعة المحلية المعنية أو الشخص المفوض من لدنه بالنسبة لباقي رسوم الجماعات المحلية<sup>24</sup> وبعد دراسة التظلم من الناحية الشكلية، ينظر قسم أو مصلحة المنازعات في الجانب الموضوعي للتظلم ، فإذا تعلق الأمر بالأساس القانوني الذي ينازع الخاضع للضريبة بشأنه، يتم الرجوع إلى القوانين المنظمة لها، أما إذا تعلق الأمر بالمسائل الواقعية يمكن للمفتش المكلف بهذه المصلحة توجيه طلب للخاضع للضريبة لتقديم توضيحات .

لقد أعطى المشرع للإدارة الضريبية أجل 6 أشهر للإجابة على تظلم الملزم كأجل أقصى للبث فيها واتخاذ القرار المناسب بشأنها، ويبدأ سريان هذا الأجل منذ تاريخ توصل الإدارة بطلب الخاضع للضريبة.

إن البث في هذه التظلمات يتخذ لزوماً أحد افتراضين:25

الافتراض الأول: عدم الرد على المطالبة هو بمثابة تجاهل لهذا التظلم، في هذه الحالة المشرع يسمح للخاضع للضريبة اللجوء إلى القضاء.

الافتراض الثاني: الرد على التظلم، حيث يتوجب على الإدارة لكي يكون جوابها قانونياً منتجاً لآثاره، أن يكون معللاً ومحترماً لمسطرة التبليغ ويتم داخل الأجل القانونية، وهنا يكون الرد إما:

24 امحمد قزيبير، " التظلمات الإدارية في المادة الجبائية"، مرجع سابق، ص 19 .

25 امحمد قزيبير ، مرجع سابق، ص 19.

سليبا26 عندما يتبين للإدارة أن المطالب التي عبر عنها الخاضع للضريبة ليست مبنية على أساس قانوني، وبالتالي فالمبالغ المفروضة عليه هي قانونية، ينتج عن هذا الجواب رفض الخاضع للضريبة له ( يجوز له الطعن فيه أمام المحاكم الإدارية) أو قبوله.

إيجابيا يستجيب لمطالبة الخاضع للضريبة.

و عموما يجب أن يكون قرار الإدارة معللا و أن تقوم بتبليغه للملزم، وهذا ما سنستشفه في العرض المتعلق بالتبليغ الضريبي.

### المطلب الثاني: تظلمات التحصيل.

تهم هذه المطالبات التي جاءت بها مقتضيات المواد 117-118-119-120-121 من مدونة التحصيل27، إما مطالبات إيقاف المبالغ المتنازع فيها، وإما المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري و اللجوء إلى تظلمات التحصيل أمر إلزامي قبل اللجوء إلى القضاء28 . وتظلمات التحصيل هي

---

26 ضرورة تعليل القرارات الإدارية السلبية، حسب القانون رقم 03.01 المتعلق بإلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية، الصادر بشأنه ظ.ش رقم 1.02.2002 بتاريخ 23 يوليو 2002 ، نشر بالجريدة الرسمية عدد 5029 بتاريخ 2002/08/12.

مدونة تحصيل الديون العمومية , الجريدة الرسمية عدد 4800 الصادرة في 28 صفر 1421 [ 1 يونيو 2000 ] 27

4قرار عدد 9 من محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط ملف عدد 19/06/9 بتاريخ 2007/01/10 [ المنازعة في إجراءات التحصيل تستلزم تقديم مطالبة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله طبقا للمادة 120 من القانون15-97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية ، ولا يعفي الملزم من المطالبة إلا إذا كانت منازعته القضائية على درجة من الجدية ولو انصبت على الدفع بتقادم مسطرة التحصيل ، على اعتبار أن مجرد تقديم هذا الدفع دون أن يكون مستندا إلى أسس صحيحة لا يكون مبررا لعدم سلوك الملزم للمسطرة المذكورة ] منشور بمجلة المحاماة عدد 27. إلا أن هناك بعض الأحكام التي قلصت من حالات التظلم الإداري فيما يخص عملية التحصيل و منها حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 351 بتاريخ 2004/06/23 ملف رقم 2003/72 والذي جاء فيه [ المطالبة المنصوص عليها في المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية لا تعتبر إلزامية إلا في الحالتين المتعلقةتين بعدم قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل و بعدم اعتبار أدعاءات سبق القيام بها ] حكم منشور بالمجلة المغربية للمنازعات القانونية عدد مزدوج 2008-8/7.

تلك التظلمات التي ينازع من خلالها الخاضع للضريبة في المسطرة المتبعة لاستخلاص الضريبة بشكل جبري 29.

### الفقرة الأولى : مطالبات إيقاف المبالغ المتنازع فيها:

نصت المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أن أي مطالبة أو دعوى لا تحول دون أداء ما بذمة الخاضعين للضريبة من ضرائب ورسوم وديون أخرى، غير أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، بشرط :

أن يكون قد رفع مطالبته داخل الأجال القانونية، وهذا يحدث غموضا واضحا، حيث لا يمكن الحسم في كون المطالبة الواردة بالمادة 117 من مدونة التحصيل تنصب على المنازعات في الدين العمومي باعتبارها أحد الشروط الأساسية للاستفادة من الوقف أو تنصب على طلب وقف الأداء؟ وقد كان على المشرع أن يكون أكثر وضوحا. 30 إلا أنه ورغم دفع الخاضع للضريبة لتظلمه بإيقاف التنفيذ، فإن القانون يلزمه بدفع ما بذمته عملا بالمثل القائل " ادفع ثم استرد".

أن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها، وهي التي نصت عليها المادة 118 من نفس المدونة: سندات ممثلة لحقوق دين، إيداع في حساب الخزينة، سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة، كفالة بنكية، ديون على الخزينة، سند التخزين، رهن أصل تجاري وتخصيص عقار للرهن الرسمي. كما يمكن للملزم أن يعرض أشكالا أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، مع تحميل الخاضع للضريبة لصوائر تكوين الضمانات. فهذه الضمانات توقف التنفيذ، لأن تقديمها يستهدف تأمين تحصيل الإدارة للديون المتنازع بشأنها.

يجب على الخاضع للضريبة الذي يرغب في الحصول على وقف الأداء أن يطلبه صراحة موازاة مع مطالبته النزاعية أمام الإدارة. وعند عدم تكوين ضمانات أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين. كما أن هذه المدونة لا تلزم

---

5 عبد القادر التعلاتي، " الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء"، م.م.إ.م.ت، عدد 19، أبريل-يونيو، 1997، ص 23.

30 محمد قصري، " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري"، م.م.إ.م.ت، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 62، سنة 2005، ص131.

المحاسب بقبول تلك الضمانات، حيث يملك هذا الأخير سلطة تقديرية فيما يخص قبول الضمانات، وهو ما يفتح المجال أمام التعسف<sup>31</sup>.

هذه الضمانات لا يمكن أخذها بعين الاعتبار إلا إذا كانت قيمتها تسمح بتغطية المبالغ الجبائية المتنازع فيها. وفي حالة عدم تكوين الضمانات أو عدم كفايتها لتغطية المبالغ المذكورة فإن إجراءات التحصيل تأخذ طريقها العادي المنصوص عليها في مدونة التحصيل.

لكن الواقع الذي كرسه القضاء في هذا الصدد يستوجب توفر العناصر التي تقتضيها حالة الاستعجال كما في باقي القضايا الأخرى، وأهمها بطبيعة الحال التأكد من وجود حالة الاستعجال<sup>32</sup>، وهو ما يترجمه الأثر السلبي الذي يخلفه فعل التحصيل على الذمة المالية للمدين، وعنصر الجدية بحيث اعتبره المجلس الأعلى عنصراً أساسياً في إصداره قرارات وقف التنفيذ في قضايا معروضة عليه، حيث اعتبر المجلس الأعلى أن مفهوم الجدية " يتجلى إما في منازعة الملزم في وضعيته كخاضع للضريبة أو في قانونية تأسيس و فرض تلك الضريبة"<sup>33</sup>، كما ذهبت إدارية وجدة في ملف عدد 2000/50 برفض طلب إيقاف التنفيذ على اعتبار أن المدعية لا تنازع في صفتها كملزمة بأداء الضريبة ولا في قانونية فرض الضريبة، وإنما تنازع في كيفية احتسابها وتقديرها، وعليه فالمدعية لا تنازع بصورة جدية في صفتها كملزم بالضريبة هذا ما قضت به كذلك الغرفة الإدارية<sup>34</sup>.

31 امحمد قزير، " التظلمات الإدارية في المادة الجبائية"، مرجع سابق، ص 25

32 العمل القضائي استقر على عدم التقييد بمقتضيات المادة 120 من مدونة التحصيل كلما توفرت حالة الإستعجال في الطلب، بمعنى آخر عدم اشتراط الإجراء المنصوص عليه بالمادة 120 كلما توافر عنصر الإستعجال، أنظر في هذا الصدد:

أمر عدد 1/208/71 س بتاريخ 2008/6/17 ملف عدد 1/2008/75 س عيبو محمد ضد قابض برج مولاي عمر، إدارية مكناس، أورده :

العربي الغمري، " الإشعار للغير الحائز مفهومه والمنازعة فيه"، الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية بمكناس، عدد سبق ذكره، ص 192.

33 قرار الغرفة الإدارية عدد 10 بتاريخ 2002/01/3 ملف إداري 2001/1/4/1528 منشور بمجلة الخزينة عدد 2004.3.

34 تعليق على هذا الحكم عدد 10 بتاريخ 3 يناير 2002 الصادر عن الغرفة الإدارية ملف عدد 1628 بتاريخ 4 يناير 2001،

## الفقرة الثانية : المطالبة المرتبطة بالتحصيل:

يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها أن يوقف الجزء المنازع فيه شريطة توفر مجموعة من الشروط:

أن يتعلق موضوع المطالبة بشكلية الإجراءات القانونية، أو أن يتعلق بأداءات دفعها المدين ولم تأخذ بعين الاعتبار. هنا يطرح التساؤل ، هل هناك أسباب أخرى يمكن للمدين الاستناد عليها؟ أم أن المشرع جاء بها على سبيل الحصر ويمنع من إثارة أسباب أخرى.35

ترفع هذه الطلبات إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله ( المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية).36

تقديم المطالبة داخل أجل ستين يوما الموالية لتاريخ تبليغ الإجراء ( نفس المادة).

تكوين الضمانات شرط أساسي لصحة المطالبة، لكن يلاحظ عدم انسجام في المقتضيات القانونية، لأن إجراءات التحصيل الجبري تسبقها إجراءات التحصيل الرضائي، وبالتالي لا نكون أمام مطالبة إدارية تقتضي تكوين ضمانات، لهذا يفترض إلغاء مثل هذا الإلزام القانوني لتكوين الضمانة كشرط لصحة الاعتراض على إجراءات التحصيل الجبري.37

إذا كان التظلم الإداري وسيلة للحد من كثرة الملفات المعروضة على القضاء، فالسؤال يطرح عندما يلجأ الخاضع للضريبة إلى المنازعة القضائية قبل انصرام آجال رد الإدارة؟ هنا يتساءل الأستاذ محمد التجاري " إذا كانت مسطرة التظلم الإداري واجبة، فهل يعني أن الخاضع للضريبة عليه أن ينتظر توصل الإدارة

---

أورده عبد العزيز اليونسي، في مقاله "جدية المنازعة" ، أشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف المحكمة الإدارية بمكناس بمشاركة المحكمة التجارية بمكناس ومصالح وزارة المالية حول مدونة التحصيل، ص 31.

35 للتوسع في هذه الأسباب راجع:

محمد قصري، " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري"، مرجع سابق، ص 131.

36 جاءت صياغة الفصل 120 بشكل مبني للمجهول " ترفع المطالبات... بفيد أن الجميع مخاطب بهذه القاعدة سواء كان مدينا أو غير مدين. راجع محمد قصري مرجع نفسه، ص 132.

37 امحمد قزيبير، " التظلمات الإدارية في المادة الجبائية"، نفس المرجع، ص 26.

بهذا التظلم وينتظر جوابا منها أيضا، والذي قد يستغرق وقتا طويلا، مع أنه قد يكون مدهاما بالتنفيذ، أم أن حالة الاستعجال تقتضي التصرف بالسرعة اللازمة؟

ويخلص الأستاذ إلى " أننا نعتقد أنه يكفي على الخاضع للضريبة المدهام بالتنفيذ أن يبعث تظلمه إلى الإدارة الضريبية ليتمكن تقديم طلب التأجيل وفي نفس اليوم الذي بعث فيه التظلم، على أن قاضي المستعجلات وبغض النظر عن مدى وجود سلطة للمحاسبين في مراقبة شكليات هذا التظلم، سواء من حيث الآجال أو من حيث الجهة الموجهة إليه ليصدر أمره عن بيئة من ذلك، كما أن الجهة القضائية المعروضة على المحاسبة ولو بإجراء تحقيق في الموضوع"، على خلاف هذا الرأي ذهب السيد محمد الجاوزي إلى اعتبار أن مسطرة التظلم الإداري بالنظر إلى أهدافها والمتمثلة أساسا في الحد من النزاعات المعروضة على القضاء من جهة، وتمكين الإدارة الجبائية من إصلاح أخطائها من جهة ثانية، يتوجب على الخاضع للضريبة احترام الآجال الممنوحة للإدارة للجواب، معتبرا أن الآجال من النظام العام ولا يمكن تجاوزها، وأن خرقها يفرغ مسطرة التظلم من قيمتها ويجعلها بعيدة كل البعد عن تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها.38

و عموما فالإدارة يجب أن تضمن في قراراتها الجوابية الحجج التي استندت عليها وأن يتم الرد داخل الآجال القانونية أي 6 أشهر في حالة المنازعة في الوعاء، و 60 يوما إذا تعلق الأمر بمنازعة التحصيل.

وللتقليص من المنازعات الضريبية وضع القضاء المالي سلسلة من التوصيات و المتمثلة في :

\*التوجه إلى الإدارة الضريبية التي تقوم بالإعلام و الإخبار و التواصل و توجيه الخاضعين للضريبة.

\*التوجه إلى الإدارة الضريبية التي تعتمد سياسة القرب و تحترم الآجال المقررة لها.

\*إشراك جميع المتدخلين في العملية الضريبية أثناء صياغة النصوص المالية و ذلك لتفادي وقوع تأويلات متضاربة للنص القانوني.

38 محمد الجاوزي، " موقع التظلم بين المنازعة القضائية والإدارية"، أشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف المحكمة

الإدارية بمكناس، م.س، ص 27.

## المبحث الثاني : المطالبة الاستعطفية

تعتبر الطعون الاستعطفية أسلوباً من أساليب التسيير و الإدارة ، وطريقة لرفع الضرر وتصحيحه، و في إطار خلق التوازن بين أطراف العلاقة الجبائية خول قانون الجبايات المحلية على غرار الملزمين على المستوى الوطني إمكانية التقدم بطلب استعطافي إلى الإدارة الجبائية المحلية يستهدف من وراءه الحصول على إعفاء ضريبي و ساعياً كذلك إلى كسب عطف الإدارة من أجل مراعاة ظروفه المادية و الإجتماعية المعسرة من خلال تقديمه للحجج و وسائل الإثبات.

ويقصد بالطلب الاستعطافي أو الطعن الاستعطافي، الطلب الذي يتقدم به الملزم أمام الإدارة الضريبية (الخزينة العامة للمملكة) ، يلتمس من خلاله إلغاء الغرامات والزيادات ( الناتجة عن عدم الأداء ) 39 أو الإعفاء منها كلياً أو جزئياً. ويتميز هذا النوع من الطلبات عن التظلمات النزاعية، في كون الطلب الاستعطافي لا ينازع في أساس الضريبة ولا يفترض خطأ من الإدارة، وإنما يستهدف استصدار عطف الإدارة، حيث يستند الملزم في طلبه الاستعطافي إلى وضعيته الاجتماعية والاقتصادية وظروفه الصحية... و إلى غيرها من المبررات التي تجعل موقفه أمام الإدارة إيجابياً .

و تعتبر الطعون الاستعطفية من أهم الطعون التي تستقبلها الإدارة الضريبية ، ولا سيما في دول العالم الثالث، نظراً للظروف الاجتماعية و الاقتصادية الصعبة التي يعيشها السكان وارتفاع معدلات الفقر و التضخم، الشيء الذي جعل القوانين الضريبية توليها اهتماماً خاصاً.

### المطلب الأول : مضمون الطلب الاستعطافي وآجاله

لقد نص المشرع على الطلب الاستعطافي في القانون 47.06 في مادته 162 40 ، حيث جاء في فقرته الثانية ، على أنه يجوز للوزير المكلف بالمالية، أو وزير الداخلية، أو الأشخاص المفوضين من لدنهما لهذا الغرض، أن يسمح بناء على طلب الملزم، ومراعاة للظروف المستند إليها بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات والذعائر وباقي الجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون. ولقد تم تحويل البث في

39 للتوسع أكثر راجع في هذا الصدد:

كريم لحسين، "طرق تسوية المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المغربي محاولة في التحليل"، رسالة لنيل شهادة الماستر في قانون المنازعات، كلية الحقوق مكناس، السنة الجامعية 2009/2008، ص 48.

40 ظهير شريف رقم 1.07.195 صادر في 19 ذي القعدة 1428 ( 30 نونبر 2007 ) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الجريدة الرسمية عدد 5583 الصادرة في 22 ذو القعدة 1428 [3 ديسمبر 2007].

الطلب الاستعطافي إلى الوزير المكلف بالمالية، بالإضافة إلى وزير الداخلية بعدما كان هذا الأخير ينفرد بالبت في هذه الطلبات في القانون السابق (قانون 30.89).

وبالتالي نستشف من خلال هذه الفقرة تحويل المكلف المعسر إمكانية تقديم الطلب إلى الإدارة الجبائية مصدرة القرار الجبائي لتخفيف العبء الضريبي عليه وإعفائه من الجزاءات المترتبة عن ذلك وفي هذا تحقيقاً لعدالة جبائية ولعلاقة طيبة ومستحسنة بين الطرفين 41 و تجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي لم يشر إلى أية شروط لتقديم الطلبات الإستعطافية على عكس المشرع الفرنسي الذي نص على كون التظلم الإستعطافي يقتصر على الضرائب المباشرة دون الضرائب غير المباشرة 42

### الفقرة الأولى : مضمون الطلب الاستعطافي

لا بد من التمييز بين الطلب الاستعطافي الذي يرمي إلى الإعفاء أو التخفيض من غرامات وعلاوات التأخير، وبين الإعفاء الكلي أو الجزئي من الواجبات الأصلية.

أ/ الإعفاء أو التخفيض من غرامات وعلاوات التأخير:

هذا النوع من الطلبات لا يشترط أي شروط على المستوى الشكلي، حيث أن الخاضع للضريبة لا ينازع في أصل الضريبة و لا في أساس فرض الضريبة بل يطالب فقط بإمكانية التخفيض أو الإعفاء فقط، و التخفيض الممكن منه لا يشمل المبلغ الأصلي للرسم بل فقط الغرامات المترتبة عنه باعتبار مبلغ الرسم هو من حقوق الخزينة . وتقديم هذا الطلب يتم بشكل كتابي على ورق عادي، إما بشكل مستقل أو بارتباط مع موضوع الضريبة المتنازع بشأنها دفعة واحدة، وهذا النوع من الطلبات لا يختلف عن التظلم النزاعي، حيث يجب أن يحتوي كذلك على عناصر ضرورية كموضوع ونوع الضريبة، المبلغ الملتمس إعفاء أو تخفيضه من قبل الخاضع للضريبة ورقم القيد بجدول الضرائب و وسائل الإثبات التي تبين عجزه عن الأداء، وكل ما من شأنه المساعدة في الوصول إلى الملف الجبائي للخاضع للضريبة. مع الإشارة في الطلب الكتابي إلى الأسباب الواقعية والقانونية والإدارية وكذا الجوانب الاجتماعية والسياسية التي دفعت الخاضع للضريبة لطلب استعطاف الإدارة. 43

41 عبد العزيز امبخرة، "النزاعات في الجبايات المحلية"، بحث لنيل شهادة الماستر في قانون المنازعات، كلية الحقوق مكناس، السنة الجامعية 2007/2008، ص 53.

المادة 1930 البند الثاني من المدونة العامة للضرائب الفرنسية. 42

43 للاستزادة أكثر راجع:

وعموما تعتبر حالة الفقر إضافة إلى تنوع الرسوم المحلية أكثر الحالات التي تدفع الخاضعين للضريبة إلى استعطف الإدارة الجبائية و هذه الإمكانية حولها المشرع للأشخاص المعنوية و الشركات التي تعيش ضائقة مالية كما حولها للأشخاص الطبيعيين بحكم ظروفهم المعسرة و عدم قدرتهم على الأداء و يبقى للإدارة الجبائية كامل الصلاحية في قبولها أو رفضها ، وفي حالة قبول طلبه من قبل الإدارة يجب عليه الأداء الفوري للمبالغ المتبقية من الضريبة، إذا تعلق الأمر بالتخفيض منها.

ب/ طلب الإعفاء الكلي أو الجزئي من الواجبات الأصلية:

يتم تقديم هذا الطلب في حالتين:

الحالة التي يعجز فيها القابض عن استخلاص الديون الضريبية، م 126 من مدونة التحصيل.

حالة الإلغاء أو التخفيض المقرر بمرسوم، لكن نادرا ما تتحقق هذه الأخيرة، لذلك سنكتفي بدراسة الحالة الأولى.

في الحالة الأولى لا يكون للخاضع للضريبة أي دخل في الاقتراح المقدم من قبل القابض، ولا يجب أن يفهم أن القابض يلعب دور نائب للخاضع للضريبة، وإنما تقديم الطلب من طرف القابض يعفيه من مسؤولية عدم التحصيل في الأجال القانونية، ولقد أشارت م 126 التحصيل إلى ضرورة إرفاق الطلب الاستعطافي بالوثائق والشواهد التي تثبت غياب الخاضع للضريبة المعني، أو شهادة الوفاة أو شهادة الاحتياج، إن الأمر هنا يتعلق بإجراءات إدارية يلجأ إليها القابض في الحالات التالية: [ لأنه يتعذر عليه استخلاص الضرائب و الرسوم في هذه الحالات]

- عجز المدين عن الوفاء بالواجب الضريبي.

- وفاة الملزم.

- فقدان الملزمين في جداول التحصيل.

- تهريب الملزم لأمواله.

يقوم القابض بإعداد لوائح بأرقام الجداول المقرر إلغائها مرفوقة بجميع الوثائق والحجج المبررة لموقفه، وإرسالها إلى مفتش الوعاء الضريبي بقسم المنازعات الضريبية، لدراستها والتأكد من أن القابض استنفد

---

الوارثي الحبيب ، " منازعات الوعاء في الضريبة العامة على الدخل"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة الرباط ، السنة الجامعية 2002/2003.

كل الطرق القانونية للحصول، تم بيدي رأيه واقتراحه بقبول أو رفض طلب الإعفاء، يوجه هذا التقرير إلى المدير العام للضرائب تم وزير المالية.44

لكن قد لا يقوم المحاسب بتقديم طلبه إلى الإدارة الضريبية أو قد يغفل تضمينه الحجج و الإثباتات اللازمة إلى حين مرور أجل التقادم ففي هذه الحالة يتحمل المحاسب المبالغ المالية التي لم تستخلص إذ يصبح لدينا للإدارة الضريبية و تنص المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، على أن المحاسبين المكلفين بالتحصيل الدين تركوا أجل التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحصيل او الدين شرعوا فيها ثم تخلوا عنها إلى أن تقادمت الديون المعهود إليهم بتحصيلها ، تسقط حقوقهم اتجاه المدنيين غير أنهم يبقون مسؤولين تجاه الهيئات العمومية المعنية.

و هكذا فإن الطلب الاستعطافي يمكن تقديمه إما من طرف الخاضع للضريبة و يهدف إلى التخفيض كليا أو جزئيا من غرامات التأخير أو من طرف المحاسب العمومي حيث يوجه طلب استعطافي للإدارة الضريبية لإعفاءه من المسؤولية كليا او جزئيا و يقدم الطلب في شكل تبرئة للذمة أو في شكل إعفاء خاص.

### الفقرة الثانية : أجل الطلب الاستعطافي:

الطلبات الاستعطافية يمكن أن يتقدم بها الخاضع للضريبة في أي مرحلة من مراحل فرض الضريبة، حيث يمكنه أن يعبر عن رغبته في استعطاف الإدارة الضريبية قصد تمتيعه بالإعفاء الكلي أو الجزئي من الغرامات وفوائد التأخير، إلا أنه على الخاضع للضريبة تقديم طلبه داخل الأجال القانونية للتقادم الضريبي، يمكن كذلك تقديم هذا الطلب حتى بعد أداء الدين الضريبي، و هذا الطلب لا يؤدي إلى وقف تحصيل الدين الضريبي.

ونفس الشيء أقره التشريع الفرنسي من خلال المادة 247 من كتاب المساطر الجبائية (LPF).

### المطلب الثاني : التحقيق في الطلب الاستعطافي واتخاذ القرار

سنتناول في هذا المطلب مسطرة التحقيق (الفقرة الأولى)، و اتخاذ القرار (الفقرة الثانية).

44 المحفوظ أشكر، " التوازن بين حقوق الملتزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة الرباط ، السنة الجامعية 2004/2005، ص 141.

### الفقرة الأولى : مسطرة التحقيق

يتم البث في المطالبات الاستعطفية على مستوى الإدارة المركزية للمديرية العامة للضرائب مع الاستعانة برأي لجنة الطلبات الاستعطفية ، بعد تجهيز الملف من طرف المديريات الجهوية وإبداء رأيها فيه .

وبمجرد تقديم هذه الطلبات إلى الإدارة الضريبية، تقوم هذه الأخيرة بالتمييز بين نوعين من الطلبات:

الطلبات المقدمة من طرف الأشخاص الطبيعيين، حيث أن التحقيق في هذه الحالة ينصب على دراسة الحالة الاجتماعية والاقتصادية للخاضع للضريبة وجميع أفراد أسرته المقيمين معه .

الطلبات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين، حيث يتعلق الأمر هنا بدراسة الحالة الاجتماعية والاقتصادية لأصحاب الشركة، مع دراسة الوضعية المالية للشركة والأرباح المحققة خلال آخر سنة محاسبية، وكذا النظر في شكل الشركة ورأسمالها...إلخ.

وتضيف الدوريات التي تصدرها الإدارة الضريبية في الموضوع، أنه إذا كان الدين الضريبي الذي سيشمله الإبراء كبيرا جدا، فإن المفتش الضريبي ملزم بتقرير يتضمن مسار الشركة ابتداء من تأسيسها حتى تاريخ الطعن، وتحلل فيه النتائج المالية التي حققتها الشركة خلال هذه الفترة والأسباب التي أدت إلى الوضعية المالية ، كما يجب عليه دراسة الوضعية التجارية والمالية، ووضعية خزينة الشركة من خلال الإطلاع على الوثائق المحاسبية للشركة وطلب الاستفسارات الضرورية من أصحابها.

### الفقرة الثانية : اتخاذ القرار

كما سبقت الإشارة أن الطلبات الاستعطفية لا يشترط فيها المشرع شكليات محددة أو إتباع إجراءات معينة بل يتعين من خلالها على الخاضع للضريبة إرفاق طلبه بالشواهد الإدارية و البيانات التي تبين عسره عن أداء ما بذمته من ديون.

ويتم اتخاذ قرار الإلغاء من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك بالنسبة للضرائب الوطنية و الأمر بالصرف بعد تأشيرة السلطة المختصة بالنسبة للجماعات المحلية و هيئاتها، و الأمر بالصرف بعد تأشيرة الوزير المكلف بالمالية بالنسبة للمؤسسات العمومية و في حالة انعدام رد

السلطة المختصة داخل أجل سنة ابتداء من تاريخ توصلها بقوائم الديون غير القابلة للتحويل يعتبر ذلك بمثابة قبول الإلغاء من قبل المحاسب العمومي<sup>45</sup>.

تملك الإدارة الضريبية سلطة واسعة في الرد على طلب الخاضع للضريبة، حيث أنها غير ملزمة على الإطلاق بالاستجابة لطلبه دون أن تكون مقيدة بتبرير موقفها هذا، على اعتبار أن هذا النوع من الطلبات ليس حقا من حقوق المكلف، وإنما يمكن اعتباره امتيازاً تمنحه الإدارة حسب سلطاتها لمن يستحقه. وعليه نتساءل في حالة إصدار الإدارة الضريبية قراراً سلبياً في حق الخاضع للضريبة المتقدم إليها بطلب استعطافي، هل يمكن الطعن في قرارها هذا أمام القضاء الإداري؟

اختلف الفقهاء في هذه المسألة، حيث أشار الدكتور امحمد قزير إلى أن الطلب الاستعطافي لا يفتح مجالاً لعرضه على أنظار القضاء، وليس شرطاً مسبقاً للجوء إلى المحاكم الإدارية،<sup>46</sup> سار في نفس الاتجاه الأستاذ القرقوري محمد<sup>47</sup>

في حين اعتبر الدكتور جعفر حسون أنه أمام سكوت النص، يتعين الرجوع إلى المبدأ العام للمشروعية الذي يابى أن تكون هناك قرارات محصنة ضد أي مراقبة قضائية رغم مساسها بحق من الحقوق، وتكون إذن في مجال قضاء المشروعية التي تعتبر دعوى الإلغاء صبغته الطبيعية، ويحق بالتالي لمن قدم طلب استعطافي أن يطالب عن طريق دعوى الإلغاء بإلغاء القرار السلبي لوزير المالية.<sup>48</sup>

---

المادة 126 من مدونة تحصيل الديون العمومية. 45

46 امحمد قزير، "التظلمات الإدارية في المادة الجبائية"، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، 4 و 5 دجنبر 2009 برحاب كلية الحقوق مكناس، منشورة في عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، الطبعة الأولى، يوليو 2010، ص 29.

47 القرقوري محمد، مفتش بمديرية الضرائب، "وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل"، مطبعة الأمانة- الرباط، 2002، ص 291.

48 .. "الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية"، م.م.إ.م.ت، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4، 1996، ص 53.

## الفرع الثاني : المنازعات الجبائية خارج مسطرة المطالبة

تشكل الموارد الضريبية أهم مورد مالي لميزانية الدولة والجماعات الترابية، وتلعب دورا مهما في تمويل النفقات العمومية وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد. ولهذا عهد المشرع المغربي للإدارة ممثلة في إدارة الضرائب باعتبارها سلطة عامة أمر فرضها وجبايتها<sup>49</sup>.

وقصد أداء وظيفتها، سن لها المشرع مجموعة من القواعد الإجرائية التي تأطر مجال تدخلها حفاظا على حقوق الخزينة العامة للدولة، كما في المقابل سن مجموعة من الضمانات للملزمين لحمايتهم من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية ضد حقوقهم المالية أثناء فرض وتحقيق الالتزام الضريبي، أحدث المشرع المغربي اللجان الضريبية.

إن الغرض من وراء إحداث المشرع الجبائي المغربي لهذه اللجان الضريبية التي جعلها ضمانا قوية للملزم، تدخل مما لا شك فيه في إطار إعطاء دينامية وفلسفة جديدة للعلاقات بين الإدارة الضريبية والملزم تتوخى الوساطة وإشراك أطراف أخرى في الخلافات الناشئة بين الطرفين لخلق نوع من التوازن بين حقوق الملزم المالية وضمان حقوق الخزينة العامة للدولة وإدارة الضرائب. ولهذا ثم إحداث مجموعة من الآليات والمؤسسات ذات طابع تدرجي أو هرمي للنظر في النزاعات الضريبية، والممثلة في اللجان الضريبية التي تتعدد وتتنوع، قصد تحقيق نوع من التعاون الوثيق بين الطرفين وبناء الثقة اللازمة والضرورية في العلاقات بين الملزم وإدارته الضريبية.

في علاقة الإدارة الجبائية مع الملزم يمكن أن تنشئ نزاعات يمكن أن تحصر في صنفين هامين هما المنازعات في الوعاء *contentieux de l'assiette* والمنازعات المرتبطة بالتحصيل *contentieux de recouvrement*، وهي نزاعات موكولة في فضلها في مرحلة أولى إلى اللجان المحلية بالنظر لمبدأ القرب و كذا كثرة هذه النزاعات و التي يمكن أن تنتقل إلى مرحلة ثانية يكون أمر البت فيها بيد اللجان الوطنية.

فالأولى تبرز أهميتها في البت ابتدائيا في مجموعة من التصحيحات الضريبية، فتدخلها بمثابة ضمانة كبيرة للبت في النزاع في هذه المرحلة، حيث كرس المدونات اسم اللجان المحلية لتقدير

49 محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقرق لطباعة والنشر، الطبعة الثانية 2009، ص 7.

الضريبة. وفي حالة عدم الرضى عن مقرراتها من طرف أحد الأطراف أو انصرام اجل البت فيها تحال على اللجنة الوطنية للطعون الضريبية.

إن من خصوصيات النزاعات الضريبية اعتمادها على مرحلة نوعا ما تحكيمية، و التي تتوسط المسطرة التوجيهية بين الإدارة و الملزم و اللجوء إلى القضاء كمرحلة أخيرة، لذا فهي تعنى بموضع هام الشيء الذي دفعنا ل طرح الإشكال التالي فيما يخص عمل هذه اللجان، و منه إلى أي حد تساهم اللجان الضريبية في التخفيف من النزاعات الضريبية، و مدى فعالية هذه اللجان في تصفية الضريبة؟

و للإجابة على هذه الإشكالية و الأسئلة، اعتمدنا التصميم التالي:

- المبحث الأول: الإطار القانوني للجان الضريبية
- المبحث الثاني: تحليل و تقييم عمل اللجان الضريبية

## المبحث الأول: الإطار القانوني للجان الضريبية

لقد عمل المشرع الضريبي المغربي على إحداث مجموعة من اللجان الضريبية ذات الصبغة التحكيمية، للنظر في الخلافات الناشئة حول تقدير الضريبة أو ربطها، ذلك أن الفلسفة من وراء التشكيل المتنوع لهذه اللجان ينصهر في إطار إيجاد دينامية جديدة للعلاقات بين الإدارة والملمزمين، تتوخى إيجاد قنوات للتواصل تأخذ بعين الاعتبار إشراك أطراف أخرى في الخصومة بين الإدارة الضريبية والملمزم<sup>50</sup>.

إن وجود هذه اللجان في المجال الضريبي بدرجتها المحلية والوطنية، بدون شك يعد إحدى الضمانات التي كرسها الإصلاح الضريبي والتي منحها المشرع الضريبي للمغرب للأشخاص الذين ينازعون في التقديرات التي تقدرها الإدارة<sup>51</sup>، الأمر الذي يستدعي دراسة النظام القانوني لهذه اللجان، من حيث طبيعتها القانونية (المطلب الأول)، ومن حيث تشكيلها واختصاصاتها (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: الطبيعة القانونية للجان الضريبية

إن الخلافات المرتبطة بتقدير الضريبة هي منازعات من نوع خاص عهد المشرع إلى لجان خاصة لمعالجتها، فتارة يسميها لجان ضريبية وتارة لجان التحكيم أو الوساطة و أخرى لجان الطعون الضريبية، الشيء الذي يفرض تسليط الضوء على الطبيعة القانونية لهذه الهيئات<sup>52</sup>.

إن هذه اللجان التي خصها المشرع بعناية خاصة ومنحها سلطات واسعة وتشكيل مختلط، يصعب تحديد طبيعتها هل هي هيئات إدارية (أولا) أم قضائية (ثانيا)، ذلك كون أعضاء هذه اللجان غير متجانسين، بالإضافة إلى عدم تحديد المشرع الضريبي طبيعتها القانونية صراحة وذلك خلافا للمشرع المصري الذي منح هذه اللجان ولاية قضائية<sup>53</sup>.

50 محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مؤلفات و أعمال جامعية، عدد 59، الطبعة الثانية 2005، ص 577.

51 خالد مبروكي، اللجان الضريبية طبيعتها و اختصاصاتها، مجلة مسالك في الفكر و السياسة و الاقتصاد، عدد 16/15، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، 2011، ص 75.

52 محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، مرجع سابق، ص 590.

53 محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، مرجع سابق، ص 590.

## الفقرة الأولى : الطبيعة الإدارية للجان الضريبية

يمكن مناقشة الطبيعة الإدارية للجان الضريبية انطلاقاً من عدة معايير من خلال الهيئات التي تقوم بإحداثها، أو من الأسماء التي منحة لها، أو من خلال مناقشة تشكيلها واختصاصاتها.

من خلال استحضار مسألة الإحداث نلاحظ أن المشرع الضريبي في المادة 225 من المدونة العامة للضرائب يستعمل عبارة "تحدث الإدارة" إذ أن إحداث هذه اللجان هو أمر موكول إلى الإدارة التي ترى وحدها محل إقامتها ومجال نفوذها الترابي، لكن لم يشر المشرع صراحة إلى الجهة الإدارية المحدثة لهذه اللجان خصوصاً اللجنة المحلية لتقدير الضريبة فهل هي إدارة الضرائب، أم في العمالة والإقليم، أم جهة إدارية أخرى<sup>54</sup>.

نجد حسب المرسوم 2-87-911 الصادر بتاريخ 1987/12/30 أنه عندما تحدث لجنة محلية في إقليم معين يكون مقرها في عاصمة الإقليم ويبقى لوزير المالية الحق في أن يغير مقرات ودوائر اختصاص هذه اللجان إذا دعت الضرورة إلى ذلك بقرار منه.

غير أن الواقع العملي يظهر عكس ذلك فمقر اللجنة يتحدد حسب أعضائها، ذلك أن مقر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، نظراً لرئاستها من طرف قاض فإن الإدارة ارتأت أن تجعل مقر اللجنة المذكورة بالمحكمة دون أن تنص على ذلك لا قوانين تشريعية ولا مراسيم تنظيمية، في حين أن اللجنة المحلية لتقييم ولجنة التحكيم تحدث بمقر إدارة الضرائب.

أما من حيث التسميات فالمشرع المغربي عندما أنشأ اللجان الضريبية المكلفة بالنظر في ربط الضريبة وتقديرها أعطاهها مجموعة من الأسماء ارتأت من وراءها تميز كل لجنة على حدى تبعاً لنوع الضريبة التي تختص بها، باستثناء التسمية المطلقة على اللجنة المختصة بالنظر في التقديرات الحضرية حيث يطلق عليها بصريح العبارة "لجنة التحكيم" فإن المشرع لم يشمل اللجان المتبقية بنفس اللفظ مما يطرح التساؤل عن ما إذا كانت لجان إدارية أم تحكيمية<sup>55</sup>، أم ذات صبغة أخرى.

54 عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية عين السبع – الدار البيضاء، 2002، ص 303..

55 محمد مرزاق و عبد الرحمان أبليل، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية و التطبيق، مطبعة الأمنية، الطبعة الثانية، الرباط 1998، ص 20 و 61..

وبالنظر إلى زاوية الاختصاص، فإن اللجان تقوم بإصدار مقررات في النزاعات المعروضة على أنظارها، هذه المقررات حسب المادة 225 من المدونة العامة للضرائب تعتبر نهائية في القضايا المتعلقة بالضريبة على الدخل وبرسم الأرباح العقارية وبواجبات التسجيل وإذا كان مبلغ الواجبات الأصلية المترتبة عليها يقل أو يساوي (50.000) درهم، هذا بالإضافة إلى جواز الخاضع لضريبة أن ينازع قضائياً في الضريبة المفروضة على اثر المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية، بما في ذلك المتعلقة منها بالمسائل التي صرحت اللجان المذكورة بشأنها بعدم الاختصاص، وذلك وفق الشروط والأجال المنصوص عليها في المادة 242. هذا مع تخويل المشرع إمكانية الطعن في مقررات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، أمام اللجنة الوطنية في ظرف 60 يوم من صدور المقرر وإمكانية الطعن قضائياً في مقررات اللجنة الوطنية لطعون الضريبة خلال 60 يوماً من صدور المقرر، وبالتالي يمكن القول على أن مقررات هذه اللجان تكتسي صبغة إدارية<sup>56</sup>، وهذا ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بوجدة في حكمها<sup>57</sup> عدد 2000/126 الصادر بتاريخ 2000/06/07 اعتبرت اللجنة الوطنية هيئة إدارية، بالارتكاز على تركيبها والصبغة الإدارية لمقرراتها، وكونها نهائية في مواجهة إدارة الضرائب .....

إلا أنه يمكن القول أن الصبغة الإدارية للجان الضريبية تبقى غير واضحة الصورة الشيء الذي يدفعنا إلى البحث في الصبغة القضائية في إطار البحث عن الطبيعة القانونية لهذه اللجان.

### الفقرة الثانية : الطبيعة القضائية للجان الضريبية

قبل البحث في الطبيعة القضائية للجان الضريبية يجدر القول في بداية الأمر إلى أن إحداث أي هيئة قضائية يتم بقانون حسب المادة 127 من دستور المملكة المعدل هذه السنة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تخضع أحكام وقرارات الهيئات القضائية للطعن بالاستئناف والنقض، وبالتالي فهي حائزة لقوة الشيء المقضي به.

وبالتزام المشرع الضريبي الصمت في ما يخص إبراز الطبيعة القانونية للجان الضريبية، فإن الاجتهاد القضائي المغربي اعتبر هذه اللجان هيئات إدارية حيث أقر المجلس الأعلى في قراره الصادر بتاريخ 12 يوليوز 1962 بصورة جلية على أن اللجنة المركزية آنذاك والتي كان يترأسه قاض لست لها أية

56 خالد مبروكي، اللجان المحلية لتقدير الضريبة و اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، مجلة رحاب المحاكم، عدد 6، يونيو 2010، ص 28..

57 هذا الحكم مذكور في نفس المرجع أعلاه.

صبغة قضائية وأنها مجرد هيئات إدارية خصها المشرع ببعض الامتيازات دون أن تبلغ درجة الهيئة القضائية، وقد كانت اللجنة المركزية تبث في الطعون المرفوعة ضد قرارات اللجان المحلية التي لم يكن يترأسها قضاة ولم تكن ملزمة بالتعليل<sup>58</sup>.

لكن من خلال استقراء مضامين المواد القانونية المنظمة للجان الضريبية وخاصة اللجنة الوطنية للطعون الضريبية يمكن استجلاء الصبغة القضائية لهذه اللجان، ذلك كونها هيئات مستقلة عن الإدارة ولا تخضع لأي سلطة أخرى، كما تتمتع بقاعدة التدرج القضائي، بحيث يمكن اعتبار اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كهيئة أو الدرجة أولى واللجنة الوطنية للطعون الضريبية كدرجة استئنافية، بالإضافة إلى تتبع هذه اللجان مجموعة من القواعد المسطرية والإجرائية المعمول بها في مجال القضاء كتعليل مقرراتها، كما أن هذه اللجان يترأسها قضاة وتتبع النظام الجماعي في سير أعمالها، وكذلك في شكل تقديم الطعون بحيث تكون في شكل عرائض تتضمن وسائل دفاع الطرف الطاعن هذا مع إمكانية اللجان الاستعانة بالخبير والاعتماد على قاعدة التواجه<sup>59</sup>.

إلا أنه بالرغم من كل هذه المميزات التي تضيفي الصبغة القضائية على اللجان الضريبية، فإنها تقتقد إلى المعيار الأساس أو حجر الزاوية في كل هيئة قضائية ألا وهو مبدأ حجية الشيء المقضي به، الشيء الذي أكده الأستاذ شارل ديباشا في مؤلفه "المنازعات الإدارية" بأن الهيئة التي تتوفر على سلطة قضائية هي التي يمكنها أن تعالج المنازعات بصورة نهائية بناء على قوة الحكم ومنطوقه يسري على الأطراف<sup>60</sup>.

مما سبق يمكن التأكيد على أن الطبيعة القانونية للجان الضريبية ليس بالأمر السهل والهين، بحيث لا يمكن تغليب الصبغة القضائية عن الإدارية والعكس صحيح فهي لا هيئات تحكيمية، ذلك أن التحكيم يتم بالاتفاق عليه بين الطرفين المتنازعين وبتعين المحكم وبالالتزام الأطراف قبول القرار التحكيمي وتنفيذ مضمونه زيادة على كون القرار التحكيمي يعتبر قرارا قضائيا حسب القضاء والفقهاء الفرنسي وهذا ما تقتقده مقررات اللجان الضريبية، وبالتالي يمكن القول على أن الوساطة هو المصطلح الأقرب لتحديد طبيعة هذه اللجان باعتبارها هيئات وسيطة بين الملزم والإدارة الضريبية.

58 محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، مرجع سابق، ص 592.

59 عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 314 و ما بعدها.

60 محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، مرجع سابق، ص 591.

## المطلب الثاني: تشكيل اللجان الضريبية

إن نظام اللجان الضريبية - من خلال استقراء المواد الخاصة بهذه اللجان من التشريع الضريبي - يخضع لقاعدة تعدد الدرجات، على خلاف بعض التشريعات الضريبية المقارنة كفرنسا وتونس، حيث تعد اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كدرجة ابتدائية يتم تحريكها من طرف الملزم الذي يطالب صراحة بالمثول أمام اللجنة المذكورة (فرع أول)، ومن جهة ثانية هناك اللجنة الوطنية للطعون الضريبية كدرجة استثنائية مفتوحة أمام الإدارة والملزم (الفرع الثاني)، إذا فما هو تشكيل واختصاص كل لجنة على حدى.

## الفقرة الأولى: تشكيل اللجان الضريبية

إن وجود هذه اللجان يشكل وبدون شك إحدى الضمانات التي كرسها الإصلاح الضريبي، والمثول أمام هذه اللجان ليس تلقائياً، وإنما بتعبير صريح من طرف الملزم أثناء جوابه عن رسالة التبليغ الثانية حيث يبدي فيها عدم قبوله بالتصحيات المقترحة من طرف الإدارة ونيته التقدم بالطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، واستئنافاً أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية بحيث أشرك المشرع الضريبي المغربي عدة فعاليات، تنتمي إلى قطاعات مختلفة سواء على مستوى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة (أولاً)، وعلى مستوى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية (ثانياً) قصد تحقيق العدالة الضريبية.

## أولاً: اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

يدخل تشكيل اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ضمن إطار خلق نوع من التوازن بين أطراف المنازعة، الملزم والإدارة الضريبية من خلال إقرار حياد الجهة المكلفة بتسوية هذا النزاع، وتعتبر العناصر التي تتشكل منها هذه الجهة من أهم شروط خلق هذا الحياد.

وتتكون اللجان المحلية لتقدير الضريبة حسب ما حددته المادة 225 من المدونة العامة لضرائب من أربعة أعضاء:

✓ قاضي رئيساً: إن رئاسة اللجنة الضريبية من قبل قاضي يعطي لقراراتها قيمة ووزناً كبيراً ويضمن لأطراف النزاع أن تحظى العملية الضريبية بمصداقية وأن يلف القرار الضريبي بأكثر ما يمكن من العدل.

إلا أنه لم يتم تحديد أي قاضي يقصده المشرع ودرجته خلافا لما نص عليه المشرع الفرنسي، إذ عين رئيس المحكمة الإدارية على رأس اللجنة الجهوية للضرائب، كما حدد المشرع التونسي لرئاسة اللجنة الخاصة للتوظيف قاضيا من المحكمة الابتدائية<sup>61</sup>.

لكن المرسوم الصادر في 10 رجب 1417 الموافق ل 22 نوفمبر 1996 عمل على تعيين رؤساء المحاكم الابتدائية رؤساء للجان المحلية لتقدير الضريبة<sup>62</sup>. ذلك أنه قبل الإصلاح الجبائي كانت رئاسة اللجان المحلية تعود إلى ممثل السلطة التنفيذية، ممثل العامل، الإقليم أو العمالة وهو ما كان يحول دون تحقيق الغاية من هذه اللجان، إذ يجعل الملزمين يفقدون الثقة في استقلالها عن الجهاز التنفيذي، لذلك فإن تعيين قاض على رأس اللجنة المحلية لتقدير الضريبة يعتبر نقلة نوعية في مجال الاقتراب بنشاط هذه اللجان على مستوى أعلى من الدقة والصواب. لكن سيكون من المحتم على المشرع المغربي أن يحدد مستوى القاضي المعين في تسلسل النظام القضائي، ويسند هذه الرئاسة إلى قضاة من المحاكم الإدارية<sup>63</sup> باعتبارهم أكثر ممارسة ودراية بالنسبة للمنازعات الضريبية.

✓ ممثل لعامل العمالة أو الأقاليم الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصه: خلافا للتشريع الفرنسي والتونسي والمصري، فالمشرع المغربي هو الذي قام بإدراج أو تمثيل السلطة المحلية داخل اللجنة الضريبية.

وخلافا لما ذهب إليه الدكتور محمد شكيري على أنه "لا يرى من جهته أي فائدة أو مساهمة مفيدة لممثل عامل الأقاليم أو العمالة الموجودة بدائرة اختصاصه للجنة، ولو أن الموظف الذي سيمثل العامل غالبا ما يكون معينا في القسم الاقتصادي التابع للعمالة، ذلك أن الإدارة الضريبية كطرف في المنازعة يمثلها المفتش الفاحص الذي يدافع عن التصحيحات التي قام بها وممثل الملزم والذي يدافع على هذا الأخير من خلال إمامه بالنشاط المهني ومعطياته الواقعية، إذا فأية جهة يدافع عنها ممثل العامل؟". نرى ضرورة وجود ممثل عامل العمالة أو الإقليم، ذلك كون دور هذا الأخير يبقى دورا جوهريا في المحافظة على حياد اللجنة والتزام تطبيق القانون.

✓ رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله: الذي يقوم في نفس الوقت بمهمة الكاتب المقرر حيث أن وجود موظف ملم بالعمل الجبائي يمكن أن يخفف الآثار السلبية التي تعرفها هذه اللجان وذلك بعدم وجود

61 محمد مرزاق و عبد الرحمان أبليللا، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص 76 و ما بعدها.

62 مرسوم للوزير الأول الصادر بتاريخ 22 دجنبر 1996، الجريدة الرسمية عدد 4435، ص 2627.

63 محمد مرزاق و عبد الرحمان أبليللا، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص 77.

قضاة مختصين في المجال الجبائي، وفي جميع الأحوال فإن وجود رئيس المصلحة في حظيرة اللجان سواء كان مقرر أو ممثل الإدارة أو مدافع عن وجهة نظرها، فإن وجوده يظل ضروريا لكونه:

- يعتبر أكثر تقنية ومعرفة بموضوع الضرائب.

- أنه قار في وظيفته وفي تمثيله للإدارة داخل للجان الضريبية، خلافا للأعضاء الذين يعينون لمدة محدودة.

- أن مهامه تدخل ضمن وظيفته بينما يعتبر حضور الأعضاء الآخرين تطوعي<sup>64</sup>.

✓ ممثل الخاضعين للضريبة: لقد ارتأى المشرع أن يكون أحد الأعضاء الذين ينتمون إلى القطاع الذي ينتمي إليه الملزم بالضريبة الذي يحتكم إلى اللجنة، وذلك حتى يتسنى لهذه الأخيرة أن تكون مطلعة على رأي أصحاب المهنة الأكثر تمثيلا لفروع النشاط الذي يزاوله الملزم والمدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المهنية<sup>65</sup>، و هي إما غرفة التجارة والصناعة والخدمات أو غرفة الفلاحة، غرفة الصناعة التقليدية، غرفة الصيد البحري، وذلك قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة لسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعينين في اللجنة المحلية<sup>66</sup>.

من خلال تركيبة هذه اللجنة نلاحظ أن تشكيلة هذه اللجنة معينة وليست مختارة من طرف المحكّمين، أيضا أن بعض الأعضاء تسمح لهم مهنتهم بالاستقرار و بمتابعة أشغال هذه اللجنة مدة طويلة مما يكسبهم تجربة مهمة في هذا المجال، ويجعلهم قادرين أكثر من غيرهم على الفصل في النزاع على أحسن وجه، ويتعلق الأمر بالرئيس وممثل الإدارة الضريبية، بينما نجد أن بعض الأعضاء الآخرين كثيرا ما لا يتابعون نشاط هذه اللجان نظرا لعدم الاهتمام، وعدم الإحساس بالمسؤولية.

### ثانيا: تشكيلة اللجنة الوطنية للطعون الضريبية

تعتبر اللجنة الوطنية هيئة استئنافية فيما يخص المقررات الصادرة عن اللجان المحلية، و قد نظمها المشرع الضريبي المغربي في المادة 226 من المدونة العامة للضرائب، و هي تابعة للسلطة المباشرة للوزير الأول و يوجد مقرها بالرباط.

64 عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 310.

65 محمد سعيد بن الحاج، دور اللجان المحلية لتقدير الضريبة في حل المنازعات الجبائية - اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بإقليم طنجة -، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، أكادال 2003/2002، ص 54.

66 خالد مبروكي، اللجان الضريبية طبيعتها و اختصاصاتها، مرجع سابق، ص 76.

و تضم هذه اللجنة في تشكيلتها المتنوعة الأعضاء التاليين:

✓ قاض رئيس يشرف على تسيير اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، يعينه الوزير الأول باقتراح من وزير العدل، ترفع إليه مختلف الطعون الموجهة إلى اللجنة، ويقوم بتوزيعها على اللجان الفرعية السبع التابعة له، وذلك قصد النظر والبث والتداول. وإذا تغيب رئيس اللجنة الوطنية أحوال دون حضوره عائق ناب عنه في القيام بمهامه رئيس من رؤساء اللجان الفرعية يتم تعيينه كل سنة بصفته نائبا لرئيس اللجنة الوطنية.

✓ سبعة قضاة ينتمون إلى هيئة القضاء يعينهم الوزير الأول باقتراح من وزير العدل. ويروم هذا التعيين لعناصر من الجهاز القضائي ضمن تشكيلة اللجنة الوطنية، بعث روح الثقة في نفوس الملمزمين بالضريبة، وضمان النزاهة في عمل اللجنة، وتحقيق العدالة في الميدان الضريبي.

✓ ثلاثون موظفا يعينهم الوزير الأول باقتراح من وزير المالية، وتشتترط فيهم الأهلية والكفاءة في الميدان الجبائي أو المحاسباتي أو القانوني أو الاقتصادي، وأن تكون لهم على الأقل رتبة مفتش أو ما يعادل ذلك، ويلحقون كموظفين باللجنة، ويبقى المغزى من هذا التعيين ضمان الحياد والاستقلالية عن الإدارة الضريبية، ويعتبرون خير عون وسند للقاضي في أداء مهمته وتبليغ رسالته.

✓ مائة شخص من عالم الأعمال بصفقتهم ممثلين للخاضعين للضريبة، يعينهم الوزير الأول، بناء على اقتراح مشترك لوزراء المالية والتجارة والصناعة التقليدية والصيد البحري، وذلك لمدة ثلاث سنوات من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا للممارسين لنشاط تجاري أو صناعي أو حرفي أو خدماتي أو في الصيد البحري. ويمكن تمديد تعيينهم لمدة ستة أشهر إضافية عند استحالة تعيين ممثلين جدد.

والملاحظ أن التشكيلة برمتها يتم تعيينها من طرف الوزير الأول، بناء على اقتراح من الوزراء المعنيين، وذلك حتى تكون اللجنة الوطنية مستقلة استقلالاً تاماً عن أي جهة أو إدارة أو سلطة، وتؤدي بالتالي مهمتها الموكولة إليها بنوع من الشفافية والنزاهة والانضباط وروح المسؤولية، بعيداً عن أي تأثيرات أو إكراهات أو تعليمات أو ضغوط، ضماناً لحقوق الملمزم بالضريبة ولحقوق الخزينة على حد سواء.

و تنقسم اللجنة الوطنية إلى سبع لجان فرعية مكونة لها، فتتكون كل واحدة منها من الأعضاء

التاليين:

✓ قاض رئيس يعين من بين القضاة السبعة المعنيين من طرف الوزير الأول باقتراح من وزير العدل.

✓ موظفان اثنان يعينان بالقرعة من بين الموظفين الثلاثين الذين لم يقوموا ببحث الملف المعروض على اللجنة الفرعية للبت فيه.

✓ ممثلان اثنان للخاضعين للضريبة يختارهما رئيس اللجنة من بين المائة شخص المنتمين لعالم الأعمال والمعينين لهذا الغرض.

بالإضافة إلى كاتب مقرر يختاره رئيس اللجنة من غير الموظفين العضوين في اللجنة الفرعية دون أن يتمتع بصوت تفريري، وهذا بعكس اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي يعتبر فيها الكاتب المقرر عضوا من أعضاء اللجنة ويتمتع كباقي الأعضاء بصوت تداولي دون أن يكون تفريري. هذه إذن هي التشكيلة القانونية الصحيحة التي تتشكل منها كل لجنة فرعية وطنية، والتي تعقد العدد اللازم من الجلسات بهدف الوصول إلى الاقتناع التام وإنصاف الطرفين، وتستدعي وجوبا ممثل أو ممثلي الخاضع للضريبة وممثل أو ممثلي الإدارة الضريبية، قصد الاستماع إليهما كل على حدة أوهما معا، وقد أثبت الواقع أن الاستماع إلى الطرفين قد أصبح ضرورة لا غنى عنها في دعم عمل اللجنة، ويمكن لها أن تستعين على سبيل الاستشارة بخبير واحد أو اثنين سواء كانا موظفين أو غير موظفين.

#### الفقرة الثانية : اختصاصات اللجان الضريبية

قصد تحقيق مبدأ العدالة الضريبية حاول المشرع المغربي التخفيف من حدة الطابع الانفرادي لفرض الضريبة وإزالة بعض التجاوزات ، قصد إنهاء النزاع الضريبي في مراحله الأولى ، ولهذا الغرض فقد أوكل المشرع لهذه اللجان الضريبية اختصاصات محصورة ودقيقة ، لا على مستوى اللجان المحلية لتقدير الضريبة (أولا)، وعلى مستوى اللجنة الوطنية لنظر في الطعون الضريبية (ثانيا).

#### أولاً: اختصاصات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

إن أوجه الاختصاصات المخولة للجان الضريبية عديدة يمكن حصرهما في الاختصاص المكاني أو الترابي الذي لا يثير أي إشكال يذكر، والاختصاص الموضوعي الذي يعرف نقاشا مهما.

#### أ) الاختصاص المكاني

حدد المشرع الاختصاص المكاني لنشاط اللجان المحلية حسب المادة 45 من قانون الضريبة على القيمة المضافة فيما يلي: "وتنظر كل لجنة في المطالبات التي تقدمها الشركات الكائن مقرها أو مؤسسة الرئيسية داخل دائرة اختصاصها".

وبناء على المرسوم رقم 2.87.911 الصادر في 30 دجنبر 1987 (الجريدة الرسمية عدد 3922) تطبيقا للفقرة 1 من المادة، تحدث في كل عمالة أو إقليم لجنة محلية لتقدير الضريبة يكون مقرها بعاصمة العمالة أو الإقليم المعنى بالأمر، ولوزير المالية أن يغير بقرار مقررات ودوائر اختصاص هذه اللجان المحلية إذا دعت الحاجة إلى ذلك<sup>67</sup>.

وهكذا فبالنسبة للشركات يعود الاختصاص للجنة التي يوجد بدائرتها مقر الشركة الاجتماعي (siège social) أو موقع مؤسستها الرئيسية وبالنسبة للأشخاص الطبيعيين تختص اللجنة التي يوجد بها محل إقامتهم الرئيسية أو موقع استخلاص الضريبة أما المقيمين خارج المغرب، فتعين اللجنة المختصة يكون تبعا للعنوان المختار<sup>68</sup>.

### **(ب) الاختصاص النوعي**

لقد حدد المشرع المغربي اختصاص اللجنة المحلية لتقدير الضريبة حسب المادة 225 من المدونة العامة لضرائب للنظر في المسائل الواقعية دون القانونية، حسب هذه المادة، تكون اللجنة مجبرة بعدم بتها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية<sup>69</sup>، وبالتالي فاختصاصها منحصر في تحديد العناصر المكونة للأساس الضريبي الذي على ضوءه يتم إقرار الضريبة المفروضة على الملزم.

هذا ما ذهب إليه المشرع الفرنسي عندما ألزم اللجنة الجهوية بعدم الخوض في المسائل التي تتعلق بتفسير القانون<sup>70</sup>.

وعلى عكس ذلك فقد اعتبر المشرع المصري هذه اللجان الضريبية لجان طعن إدارية ذات اختصاص قضائي، بحيث منحها المشرع الولاية القضائية للفصل في الخصومات بين الملزم و مصلحة الضرائب سواء كانت واقعية أو قانونية.

67 عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 318.

68 إبراهيم الكرناوي، التعريف باللجان المحلية لتقدير الضريبة و المسطرة المتبعة أمامها للبت في المنازعات الضريبية، مطبعة الأمنية، الرباط 2007، ص 294.

69 سفيان درويش و رشيدة صابري، تصحيح الأساس الضريبي دراسة مقارنة، دار القلم، الطبعة الأولى 2002، ص 158.

70 محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، مرجع سابق، ص 581.

وباستقراء المادة السابقة الذكر يتضح أن اختصاص اللجان المحلية ينحصر في نزاعات التي يكون موضوعها تقدير الضريبة المفروضة على الملزم الذي نازع في تقديرها، دون الخوض في تفسير النصوص التشريعية والتنظيمية التي يجب أن تصرح بعدم اختصاصها في حالة مواجهة حالات تفسير القانون.

إلا أنه ليس من السهل التفرقة بين ما يدخل ضمن المسائل الواقعية والمسائل القانونية، فليس هناك حد فاصل يميز بين ما هو واقعي وما هو قانوني إذ أن الأمر لا يخلو من الصعوبة في هذا التمييز باعتباره من أعقد القضايا التي لا تواجهها اللجان الضريبية فحسب بل أيضا القضاء والفقهاء<sup>71</sup>.

### ثانياً: اختصاصات اللجنة الوطنية

#### (أ) الاختصاص المحلي

تعد اللجنة الوطنية لجنة دائمة تتمركز بالرباط، فاختصاصها يمتد ليشمل جميع أنحاء التراب الوطني، مما يشكل عائقاً يحول دون استفادة جل الملزمين من الطعن أمامها نظراً لبعدها المسافة بين مقراتهم ومقر اللجنة، وما يعنيه ذلك من مصاريف إضافية يتحملها هؤلاء من أجل حضور اجتماعات اللجنة<sup>72</sup>.

#### (ب) الاختصاص النوعي

يتجسد اختصاص اللجنة الوطنية النوعي في اختصاصين أصلي و آخر استثنائي:

#### 1. الاختصاص الأصلي

ينص البند 1 من المادة 226 على اختصاص اللجنة الوطنية بالنظر في الطعون المرفوعة إليها في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة، فقد خول المشرع للملزمين حق استئناف قرارات هذه اللجان مهما كان مبلغ الأساس الضريبي المحكوم به، باستثناء المقررات الصادرة عنها في القضايا المتعلقة بالضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية وبواجبات التسجيل، إذا كان مبلغ الواجبات

71 عبد القادر التعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي

72 المحفوظ أشكر، التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، السنة الجامعية 2004-2005، ص 159.

الأصلية المترتبة عليها يقل أو يساوي خمسين ألف (50000) دهم<sup>73</sup> من أجل تقوية ضمانات الملزمين قصد تمكينهم من المضي قدما لإظهار حقوقهم.

وكما هو الحال بالنسبة للاختصاص النوعي للجان المحلية، فإن اللجنة الوطنية يمنع عليها النظر في المسائل القانونية المتعلقة بتفسير النصوص القانونية أو التنظيمية.

وعلى الرغم من تكريس المشرع المغربي لعدم أحقية هذه اللجان بالبحث في المسائل القانونية ونظرا لما يثيره التمييز بين الواقع والقانون من إشكال<sup>74</sup>، إلا أن ذلك لم يمنع القضاء الإداري من الاجتهاد لوضع معيار فاصل بين كل ما هو واقعي وما هو قانوني، حيث حاولت الغرفة الإدارية من خلال إحدى قراراتها الصادرة بتاريخ 2001/7/6 إيجاد معيار للفصل بين الواقع والقانون في اختصاص اللجان معتبرة أن تقدير قيمة العناصر التي تدخل في تحديد أساس الضريبة ومراقبة تطبيق النصوص القانونية الواضحة تعتبر مسألة واقع، أما تفسير النصوص الغامضة أو البث في مسألة إجرائية منفصلة عن تحديد أساس الضريبة كالإشعار بالفحص وغيره تعتبر مسألة قانونية، فإذا كانت اللجنة الوطنية ممنوعة من البث في المسائل القانونية، فإن جميع الإشكاليات المرتبطة بالقانون يحتفظ الملزم بعرضها أمام المحكمة الإدارية للطعن في مقررات اللجنة الوطنية، ومتى تبين للمحكمة أن مسطرة الطعن أمام اللجان كانت مشوبة بخلل فإنها فتحي بعدم اختصاصها وهذا ما جاء في تصريح محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في قرارها عدد 306 ملف عدد 9/07/336 الصادر بتاريخ 2009/2/19 " بعد الاختصاص للجنة الوطنية في النزاع المتعلق بتفسير نصوص ذات طابع تشريعي وتنظيمي"<sup>75</sup>.

73 المادة 225، ظهير شريف رقم 1.09.243 صادر في 13 محرم 1431 (30 ديسمبر 2009) بتنفيذ القانون المالية رقم 09-48 للسنة المالية 2010، الجريدة الرسمية عدد 5800 الصادر بتاريخ 14 محرم 1431 (31 ديسمبر 2009) ص 6109.

74 فتيحة لمعاشي، وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام 2001/2000، ص 255.

75-محمد قصري، دور القاضي الإداري في تفعيل الرقابة على مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها، مقالة من كتاب "المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى"، 2007، ص 206 و207.

## 2. الاختصاص الاستثنائي

يعد هذا الاختصاص استثناء نظرًا لكون اللجنة الوطنية لجنة استثنائية، فهي تبت في بعض الحالات كدرجة ابتدائية و استثنائية<sup>76</sup> وقد حدد المشرع بعض هذه الحالات منها:

✓ الحالة التي يتعذر فيها انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لأي سبب من الأسباب (نص عليها البند 1 من المادة 226 والمشار إليها في المادة 225).

✓ و إذا لم تتخذ اللجنة المحلية مقررها داخل أجل 24 شهرا (البند 2 ألف من المادة 225).

✓ إذا لم يتمكن عامل العمالة أو الإقليم من تعيين الممثلين الجدد الخاضعين للضريبة قبل فاتح أبريل (المادة 40 من قانون الضريبة على الشركات).

✓ و في حالة النظر في الطعون المقدمة من مدير الضرائب أو رئيس الغرفة الفلاحية والتي تتعلق بالقرارات الصادرة عن اللجنة المحلية على مستوى الجماعة.

وإذا كان هذا الاختصاص يفتح باب الطعن أمام اللجنة الوطنية مباشرة إلا أنه لا يعتبر ضماناً لحقوق الملزمين بقدر ما يشكل حرماناً لحقهم في الاستفادة من الدرجة الأولى في الطعن.

### المبحث الثاني: تحليل و تقييم عمل اللجان الضريبية

قبل تقييم عمل هذه اللجان و دراسة مدى تحقيقها للأهداف التي من أجلها ابتدعت لابد من معرفة طريقة عملها حتى يتسنى لنا من جهة استخراج أوجه القوة في هذه المسطرة و مختلف آثارها (المطلب الأول) ثم إمكانية تقييم عملها و آثاره على النزاعات المعروضة (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: دراسة مسطرة الطعن و آثارها

حتى يتسنى لنا تقييم عمل اللجان الضريبية لابد من معرفة سير اللجان و ما يمكن ان يصدر عن من مقررات (الفرع الأول) و كذا معرفة مختلف الآثار التي تنتج عن مقررات هذه اللجان و التي تشمل أساساً وقف التقادم و تغيير مسار النزاع بحسب الحالات (الفرع الثاني).

76- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، مرجع سابق، ص 587.

## الفقرة الأولى : الاجتماعات و تنفيذ المقررات

تماشياً مع تحليلنا لمسطرة إحداث اللجان، بحيث فصلنا كل واحدة على حدة سنحاول في هذا الفرع دراسة سير اجتماعات كل لجنة و ما يمكن أن ينتج عنها من مقررات و آثار.

### أولاً: اجتماعات اللجنة المحلية و تنفيذ مقرراتها

تعقد اللجنة اجتماعاً<sup>77</sup> لدراسة الطلبات الموجهة إليها و هي مؤلفة من الأعضاء الذين سبق الإشارة إليهم في المبحث الأول، وتبت اللجنة في الأمر بصورة صحيحة إذا حضرها ثلاثة على الأقل من أعضائها من بينهم الرئيس وممثل الخاضعين للضريبة، وتتداول بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، فإذا تعادلت يرجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس، و التعديل جاء في القانون المالي أوجب حضور ممثل الخاضعين للضريبة حتى تصح أشغال اللجنة في الاجتماع الأول، وذلك حفاظاً على التوازن و ضماناً لمصالح الخاضعين للضريبة، لكن يمكن أن تعقد اللجنة اجتماعها بعد استدعاء ثان بحضور الرئيس و عضوين آخرين ولو لم يكن ضمنهما ممثل للخاضعين للضريبة، وقد منح المشرع هذه الإمكانية حتى لا يتسبب الغياب المستمر لممثل الخاضعين في عرقلة اجتماعات هذه اللجنة<sup>78</sup>.

و بذلك يكون القانون الجبائي قد دعم الطابع الحضوري للمسطرة في هذه المرحلة من خلال النص على أن الخاضع للضريبة يمكنه أن يطلب الاستماع إليه فتقوم اللجنة باستدعاء الطرفين.

بالإضافة إلى الأعضاء الأربعة الرسميين، يمكن للجنة الاستعانة فيما يخص كل قضية بخبيرين اثنين على الأكثر تعينهما من بين الموظفين أو الخاضعين للضريبة، ويكون لهما دور استشاري<sup>79</sup>.

أما فيما يخص مقرر اللجنة فيجب أن يكون معللاً و مفصلاً لكل التصحيحات، سواء قبلتها أو التي عدلتها أو التي رفضتها (maintenus , rectifies ou abandonnés) سواء من حيث الواقع أو

---

77 تعقد اجتماعاتها بمقر المحكمة الابتدائية عوض مقر العمالة و الإقليم الذي كان سائداً في النظام القديم، لأن من شأن هذا أن يبعث في نفس الملزم ارتياحاً واطمئناناً أكثر.

78- المحفوظ اشكر، "التوازن بين حقوق الملزم و سلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية"، المرجع السابق، ص : 164.

79- عزيزة هنداز، "مساهمة في دراسة مسطرة تصحيح الأساس الضريبي و المنازعات المترتبة عنها"، رسالة لنيل الدبلوم الجامعي العالي، جامعة محمد الخامس السويسي 2005-2006، ص 103.

القانون، 80 وهذا ما أكدت عليه المدونة العامة للضرائب في المادة 225، إضافة إلى وجوب صدور القرار في مدة أربعة و عشرين شهرا باعتباره الأجل الأقصى الذي يجب أن يفصل بين تاريخ تقديم الطعن و تاريخ صدور القرار المتخذ حسب نفس المادة.

كما ينبغي أن تأتي تلك القرارات موقعة من طرف الأعضاء المكونين للجنة، ومتضمنة لأسمائهم وللصفة التي يشاركون بها في أعمالها، كما يجب أن تشير إلى التصحيحات التي قامت بها، وكذا الأساس الضريبي الذي توصلت إليه.

### ثانيا: اجتماعات اللجنة الوطنية و تنفيذ مقرراتها

تجتمع اللجان للنظر في الطعون الضريبية الفرعية<sup>81</sup> بصورة صحيحة، بحضور الرئيس وعضوين آخرين من بين الأعضاء المشار إليهم، يمثل أحدهما الخاضعين للضريبة والآخر للإدارة، وتتداول بصورة صحيحة خلال اجتماع ثان بحضور الرئيس وعضوين آخرين، فإن تعادلت الأصوات رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس.

وكما هو الشأن بالنسبة للجان المحلية، يمكن للجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية الاستعانة بخبراء، حدد عددهم خبير أو خبيرين.

بعد فحص الملف الضريبي من طرف اللجنة الفرعية التي تم تكليفها بالبت في النزاع، تصدر اللجنة مقررها، الذي يشترط فيه أن يكون معللا ومفصلا، ويقوم القاضي بتبليغه إلى الطرفين وفق شكليات التبليغ السابق ذكرها، خلال الستة أشهر الموالية لتاريخ صدور المقرر، وقد حدد المشرع الأجل الأقصى الذي يفصل بين تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية التي منحها المشرع مدة أطول تصل إلى 24 شهرا.

أما المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية، يمكن الطعن فيها قضائيا أمام المحاكم الإدارية، داخل أجل 60 يوما، مع التمييز بين حالتين، أو نوعين من هذه المقررات، فبالنسبة للمقررات التي صدرت بشأنها أوامر بالاستخلاص، قوائم إيرادات، أو جداول، يبدأ احتساب أجل الطعن القضائي من تاريخ صدور هذه الأوامر، والقوائم، والجداول، وفي الحالة المعاكسة أي عدم صدور هذه الأخيرة، فتاريخ تقديم الطعن أمام القضاء، هو 60 يوما الموالية لصدور مقرر اللجنة الوطنية.

80- محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، : 582.

81 - انتقل عددها من خمس(5) لجان الى سبعة(7) لجان فرعية.

## الفقرة الثانية : دراسة آثار مقررات اللجان الضريبية

إن الطعن أمام هذه اللجان يخلف آثار نص عليها القانون الجبائي، وهي تعتبر من أهم الضمانات المقررة في مسطرة الطعن أمامها حيث نجدها ضمانا لصالح الإدارة تتمثل في وقف التقادم بحيث تشكل وسيلة ضغط في يد الإدارة، إضافة إلى أثر تغيير مسار سير النزاع المعروف على هذه اللجان.

و على هذا الأساس سوف نقوم بتقسيم هذا الفرع إلى فقرتين، فقرة أولى تهم وقف التقادم ثم تناول آثار الطعن على مستوى سير النزاع في فقرة ثانية.

### أولاً: وقف التقادم

إن العدالة الضريبية تقتضي خلق توازن بين الحقوق و الضمانات المخولة للملزم و للإدارة في نفس الوقت، لهذا عمد المشرع المغربي إلى إعطاء الحق للملزم بعرض نزاعه على اللجنة المحلية ابتدائياً و اللجنة الوطنية استئنافياً باعتبارها ضمانا مهمة للدفاع عن حقوقه في المقابل هناك ضمانا للإدارة تتمثل في وقف التقادم كأثر ناتج عن طرح النزاع أمام أنظار اللجان.

فقد نصت المادة 232 من الفقرة السادسة (VI) من المدونة العامة للضرائب (2011) "يوقف التقادم طوال الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إلى غاية انصرام أجل الثلاثة (3) أشهر الموالي لتاريخ تبليغ المقرر الصادر بصورة نهائية إما عن اللجنة المذكورة وإما عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة".

و يقصد بوقف التقادم هو عدم احتساب المدة التي وقف فيها التقادم<sup>82</sup> و تحسب المدة التي سبقت والمدة التي تلت، فوقف سريان التقادم يفترض إذن أن التقادم قد بدأ سريانه ثم وقف لسبب معين<sup>83</sup>. و لا يجوز الاتفاق على أن يتم التقادم في مدة تختلف عن المدة التي عينها القانون.

82- لقد تتم الإشارة إلى أن أحكام أثر وقف التقادم الناتج عن الطعن أمام أنظار اللجنة المحلية و كذا الأحكام المتعلقة به هي نفسها التي تسري على وقف التقادم المترتب عن اللجنة الوطنية.

83- السنهوري عبد الرزاق ، المجلد الثالث، ص ، 1068 ، المشار إليه في مرجع سفيان دريوش و سعاد صبري : " تصحيح الأساس الضريبي "، ص: 171.

## ثانياً: آثار الطعن عبر اللجان على مسار النزاع الضريبي

إن الطعن أمام اللجنة المحلية قد ينتهي بصدور مقرر عن هذه الأخيرة يبلغ للخاضع للضريبة، وهذا المقرر قد يطعن فيه الملزم أمام اللجنة الوطنية فيستمر النزاع وقد تنتهي المسطرة التحكيمية فرض الضريبة خلال مرحلة عرض النزاع على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إما بالتوصل إلى إبرام اتفاق بين الإدارة والخاضع للضريبة وكذلك إما بالقبول الضمني الذي ينتج عن عدم ممارسة الطرفين للطعن أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية داخل الأجل القانوني.

في حالة الاتفاق الصريح يجب التعبير من كلا الطرفين عن رغبتهما في إنهاء النزاع استناداً إلى الأسس الصريحة المقررة بصفة نهائية. أما في حالة القبول الضمني فلا يوجد قبول بالمفهوم القانوني للكلمة وإنما قد تنتج هذه الحالة عن رغبة الخاضع للضريبة في تصحيح الضريبة استناداً إلى أسس اللجنة المحلية والتي رأى أنها مقنعة أو على الأقل مرضية له كما قد تنتج عن عدم احتراس الخاضع للضريبة في مراعاة الأجل القانوني للطعن لسبب ما. 84 أما في مرحلة استثنائية فإما أن يكون الإقرار النهائي محل رضی الطرفين أو يحال النزاع إلى القضاء في أجل حدد في 60 يوماً من تاريخ تبليغ مقررات اللجان المذكورة.

و يمكن القول انه ينتهي الطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في كافة الأحوال، إما بالتوصل إلى حل يرضي الطرفين، وإمام بالتقادم أو عدم التقادم بأي طعن ضد القرار أمام القضاء المختص<sup>85</sup>.

هذا الطعن القضائي يستفيد منه الخاضع للضريبة على قدم المساواة مع الإدارة الضريبية سواء تم فرض الضريبة بصورة تلقائية أو إثر مقرر صادر عن اللجنة الوطنية أو حتى في حالة تصريح هذه الأخيرة بعدم الاختصاص، وكذا في حالة فرض الضريبة وفق المسطرة السريعة لتصحيح الضرائب المنصوص عليها في المادتين 221 و 224 من المدونة العامة للضرائب.

## المطلب الثاني: تقييم عمل اللجان الضريبية

حتى تكون دراسة عمل اللجان ذات جدوى من الضروري إعطاء تحليل حول عملها و لاسيما باعتبارها مرحلة خاصة تتوسط مسار النزاع و من المفروض أن تحقق السرعة و الفعالية، من جهة، و

84- سفيان دريوش ، رشيدة صابري: "تصحيح الأساس الضريبي دراسة مقارنة"، مرجع سابق ، ص: 176.

85 و المؤطر بالمقتضيات المادتين 226 و 242 من المدونة العامة للضرائب 2011.

كذا الحفاظ على الأساس القانوني لوجود هذا المورد المتمثل في العدالة الجبائية والخروج من النزاع بشكل متوازن بين الأطراف.

### الفقرة الأولى : مدى تحقيق أهداف اللجان

إن من أسس الإصلاح الذي اعتمدت في القانون الإطار لسنة 1984، هو بعث روح المساواة و العدالة الضريبية في إطار تشريع جبائي حديث و هذا ما يجب لمسه في جميع أطوار النزاعات الضريبية و لا شك أن دور اللجان يرمي في هذا الإطار إلى تحقيق السرعة و الفعالية (أولاً)، مع تحقيق العدالة و التوافق بين حقوق الإدارة و الملزم (ثانياً).

### أولاً: مدى تحقيق السرعة و الفعالية

بحثاً عن السرعة و عدم البطء في البت في الملفات، ألزم قانون المالية منذ سنة 2001، اللجنة المحلية بالبت داخل أجل أقصاه 24 شهراً ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى تاريخ صدور القرار المتخذ في شأنه.

فبالرغم من حرص المشرع على السرعة و الفعالية، فالممارسة تعرف تأخر النظر في الطعون، حيث يتضح وجود فراغ تشريعي على مستوى إلزام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بالبت في الطعون المحالة إليها، ولذلك وجدنا بأن المشرع المغربي قد نص على الأجل المحدد لهذه اللجنة لكي تبت في العرائض و الطعون المقدمة، وفي مقابل ذلك لم ينص على إلزامية بتها في هذه الطعون داخل نفس الأجل بل الأدهى من ذلك، قام المشرع بتجاوز عدم بت اللجنة المحلية وخول للملزم أجل 60 يوماً للطعن أمام اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة.

وبالتالي يطرح التساؤل عن الفائدة من وراء جدوى وجود اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إذا لم يلزم المشرع هذه اللجان بالنظر و الفصل في جميع ما يعرض عليها من طعون من جهة، و كذلك التساؤل عن الفائدة من عدم التنصيص على وجوب إحالة الطعن على أنظار اللجنة المحلية في الأجل المحدد؟

و إذا لم تبت اللجنة داخل الأجل المذكور، وجب على مفتش الضرائب المعني أن يخبر الطاعن وفق الإجراءات المنصوص عليها بالمادة 219 من المدونة العامة للضرائب، بانتهاء الأجل المحدد للجنة المحلية من أجل البت في ملفه وبإمكانية رفعه الطعن مباشرة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل الستين (60) يوماً الموالية لتاريخ توصله برسالة الإخبار.

وكتقييم أن السرعة لم تشمل في حقيقتها إلا بعض القضايا بعينها و التي أوردها المشرع كاستثناءات، حيث أوردت النصوص المتعلقة بشأن عمل اللجان بعض الاستثناءات التي تعرف شيوعا أكثر على مستوى النزاعات المعروضة عليها والتي تأخذ الطابع النهائي، وفي حالة إذا لم يقر الطاعن بتقديم طعنه داخل الأجل الأخير، يفرض المفتش الضريبية اعتمادا على الأسس التي تم تحديدها في رسالة التبليغ التصحيحية الثانية، و لا يجوز أن ينازع فيها إلا وفق الشروط التي تم التنصيص عليها بالمادة 235 من المدونة العامة للضرائب، لكن إذا ما بنت اللجنة المحلية في الطلب، وانتهى الأمر بصور قرار عنها، بعد استدعاء مفتش الضرائب والمزم بالضريبة والاستماع إليهما في إطار المسطرة التوجيهية، فإن هذا القرار قد يتم الطعن فيه من الطرفين أحدهما أو كلاهما أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة. إذن يمكن الحديث فقد عما أورده المدونة أي الاستثناء في بعض القضايا وهي المتمثلة بضريبة التسجيل والضريبة على الدخل المترتبة على الأرباح العقارية والتي يكون فيها المبلغ الأصلي للضريبة يعادل أو يقل عن 50.000 درهم فإن القرار قد يصير نهائيا<sup>86</sup>. وهذا هو المستجد الذي جاءت به أحكام البند I من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2010، و الذي يتماشى مع ما أقرته الممارسة و زكاه القضاء، ومثال ذلك ما أفضت إليه المحكمة الإدارية بأكادير في حكمها عدد 06 / 463 الصادر في: 24 / 12 / 2006 (القضاء الشامل) ملف عدد 024 / 2006 ش<sup>87</sup> حيث تكون الأسس المعتمدة واضحة و مبنية على عناصر مقارنة حقيقية تنطلق من بيوعات مشابهة للعقار موضوع الفرض الضريبي في الزمان والمكان والخصائص.

### ثانيا: مدى تحقيق العدالة و التوافق بين حقوق الإدارة و الملزم

و هو يركز على مجموعة من الأسس أقرها التشريع الضريبي المغربي و هي متمثلة في:

- ضرورة إقرار مبدأ التمثيل: من خلال استقراء ما يتعلق بمبدأ التمثيل يلاحظ توحي المشرع نوع من العدالة و التوافق بين حقوق الإدارة و الملزم فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية حيث سواء فيما يخص مبدأ تمثيل كل عضو أو فيمل يخص نوع النشاط بعينه. ويمكن للجان الضريبية أن تقيم تواجها بين الملزم و ممثلي الإدارة و ذلك لتوحي نوع من التراضي بينهما حيث من الممكن أن ينتهي الطعن بالتوصل إلى حل حبي يرضي الطرفين، وبالتالي طي ملف النزاع نهائيا بعد الإشهاد على ذلك بموجب قرار صادر عن اللجنة المحلية.

86 وقد يكون ابتدائيا مع إمكانية الطعن فيه أمام اللجنة الوطنية إذا فاق المبلغ المذكور 50.000 درهم.

87 انظر الوقائع و التعليق للسيد المختار السريدي " القوة الثبوتية لعناصر المقارنة المعتمدة في تصحيح الأساس الضريبي في مادتي التسجيل والأرباح العقارية" العلم : 2008 / 1 / 9.

==> وكتقييم يمكن القول انه بالرغم من استقرار المشرع على شرط النصاب في ثلاث ممثلين من أصل أربعة(4/3) ألزم المشرع في الاجتماع الأول ضرورة حضور الرئيس و ممثل عن الملزم وتنصيبه على ذلك صراحة88، لكن الممارسة العملية أثبتت، خاصة على مستوى اللجان المحلية، ظاهرة تغيب ممثلي الملزمين و عدم الاهتمام بعمل اللجان مما يدفع إلى تأجيل جلساتها للمرة الثانية<sup>89</sup>.

- ضرورة التعليل و التسبب: لقد أصبح مبدأ التعليل و التفصيل منذ فاتح يناير 2001 واجبا لتصح مقررات اللجان، إذ يجب أن يكون قرار اللجنة مفصلا ومعللا<sup>90</sup>، وذلك حتى يتسنى للملزم بالضريبة وإدارة الضرائب على حد سواء، معرفة الأسس التي اعتمدت عليها اللجنة في إصدار قرارها ومختلف الحيثيات التي ناقشتها، كما أن هذا التسبب قد يساعد القضاء في مراقبة شرعية أعمال اللجنة. هذا كما جاء في أحد أحكام إدارية الرباط في حكم عدد 3441 بتاريخ 22 نونبر 2010 "حيث حكمت بإلغاء مقرر اللجنة الوطنية، استنادا على ضعف تعليل هذه الأخيرة".

==> إن رقابة القاضي التي تهم هذا المبدأ أثبتت سلطة القاضي فيما يخص تعليل المقررات حيث يلاحظ تفرس القضاء و الأطراف المتنازعة على حد ساء في التركيز على هذا المبدأ خاصة بعد تعميم التعليل فيما يخص المقررات الإدارية لمختلف الإدارات.

ويمكن القول انه ينتهي الطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في كافة الأحوال، إما بالتوصل إلى حل يرضي الطرفين، وإمام بالتقادم أو عدم التقادم بأي طعن ضد القرار أمام القضاء المختص طبقا لمقتضيات المادتين 226 و 242 من المدونة العامة للضرائب.

هذا الطعن القضائي يستفيد منه الخاضع للضريبة على قدم المساواة مع الإدارة الضريبية سواء تم فرض الضريبة بصورة تلقائية أو إثر مقرر صادر عن اللجنة الوطنية أو حتى في حالة تصريح هذه

---

88 جاء في المدونة "وتبت اللجنة في الأمر بصورة صحيحة إذا حضرها ثلاثة على الأقل من أعضائها من بينهم الرئيس وممثل الخاضعين للضريبة. وتتداول بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، فإن تعادلت رجع الجانب الذي يكون فيه الرئيس، وتبت بصورة صحيحة خلال اجتماع ثان بحضور الرئيس وعضوين آخرين فإن تعادلت الأصوات رجع الجانب الذي يكون فيه الرئيس".

89 محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، مرجع سابق، ص 598.

90 حسب المادة 225 يجب أن تكون مقررات اللجان المحلية لتقدير الضريبة مفصلة ومعللة، و يبلغها مقرر و هذه اللجان إلى الطرفين وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه خلال الأربعة (4) أشهر الموالية لتاريخ صدورها.

الأخيرة بعدم الاختصاص، وكذا في حالة فرض الضريبة وفق المسطرة السريعة لتصحيح الضرائب المنصوص عليها في المادتين 221 و 224 من المدونة العامة للضرائب.

### الفقرة الثانية : تقييم إطار عمل اللجان مقارنة بمجال القضاء الإداري

لتقييم عمل اللجان بشكل عملي أكثر حاولنا إبراز مكانته إلى جانب القضاء لاستنتاج مكان قصوره حتى يتسنى للدارس الخروج بنتيجة علمية و عملية واضحة لعمل هذه الجان في مجال النزاعات الضريبية في النموذج المغربي.

### أولاً: عناصر المشابهة مع القضاء الإداري

**\*مكانة القاضى** ضمن تشكيلة اللجنة: فهو يشغل مكانة متميزة تؤثر في عملها من جهة كرئيس لها ومن جهة كعنصر ثابت يغلب كفة احد الطرفين في حالة تساوي الأصوات.

**\*شرطي الآجال و الشكل: لتقديم الطعون في مقررات اللجان المحلية يجب احترام شرطين أساسيين، هما شرط الآجال و شرط الشكل:**

- شرط الآجال يعني احترام أن يقدم الملزم المعين بالأمر طعنه إلى اللجنة الوطنية خلال أجل 60 يوماً من تاريخ تبليغه مقرر اللجنة المحلية لتقديم الضريبة.

- أما شرط الشكل يعني أن يقدم الملزم طعنه في شكل عريضة توجه إلى اللجنة الوطنية في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسلم: تبرز فيها البيانات اللازمة المتعلقة بالموضوع والإثباتات والحجج التي يستند عليها في دفاعه.

**\*وجود درجتين ابتدائية و استئنافية للنظر في النزاعات الضريبية:** لقد تم إحداث اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بمقتضى قانون رقم 30 \_ 85 المنظم للضريبة على القيمة المضافة، حتى تكون بمثابة لجنة استئناف أو لجنة من الدرجة الثانية تستأنف أمامها القرارات الابتدائية الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة. كما أنها فرصة ثانية تمنح للخاضع للضريبة، قصد الطعن من جديد أمام لجنة أعلى إذا تبين له بأن اللجنة الأولى لم تنصفه أو لم تستمع له جيداً.

غير أنه يمكن للخاضع للضريبة، كما سلف القول، اللجوء مباشرة إلى اللجنة الوطنية لتبت في طعنه ابتدائياً أو استئنافياً، كلما تعذر على اللجنة المحلية الانعقاد لسبب من الأسباب المذكورة بالمادة «225 \_ II \_ جيم» من المدونة العامة للضرائب، وذلك بعد انصرام أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية

لتاريخ توصل الطاعن برسالة التبليغ<sup>91</sup>، يتم إخباره فيها باستحالة انعقاد اللجنة المحلية إما بسبب عدم تمكن عامل العمالة أو الإقليم من تعيين ممثلين جدد للخاضعين للضريبة قبل فاتح أبريل، وإما بسبب استحالة تمديد فترة انتداب الممثلين القدامى المنتهية مهامهم، حيث يعرض مفتش الضرائب الطعن مباشرة أمام اللجنة الوطنية مع إعلام المعني بالأمر بذلك داخل أجل العشرة (10) أيام من تاريخ توجيه عريضة الطعن

==> إذن يمكن إن نطرح إشكالية وجود درجتين و جدوى هاته الثنائية مادام أن جل المنازعات المعروضة على اللجنة المحلية تصل إلى اللجنة الوطنية، حيث إن قرارات اللجان المحلية غالبا (أكثر من 90 %) ما تكون موضوع طعن أمام اللجنة الوطنية سواء من طرف مديرية الضرائب حينما ينخفض مبلغ التصحيحات بصورة جد ملموسة أو من طرف الملزم ظنا منه بان اللجنة المحلية لم تنصفه أو لم تناقش كل دفوعاته أو في بعض الحالات لربح الوقت و تأجيل دفع الضريبة<sup>92</sup>.

### ثانيا: عناصر ضعف مجال عمل اللجان مقارنة بالقضاء الإداري

في هذه الفقرة الأخيرة حاولنا إبراز المعوقات الماثرة في مردودية عمل اللجان بشكل عام والمتمثلة أساسا في معوقات ذات طبيعة قانونية (مجال الاختصاص) و معوقات ذات طبيعة وظيفية (معوقات واقعية).

#### 1/ المعوقات القانونية المتعلقة بالاختصاص و الصعوبات المرتبطة بتطبيقه:

فمن خلال قراءة متأنية لمقتضيات المادتين 225 و 226 من المدونة العامة للضرائب، يتضح جليا أن اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، تبت في جميع النزاعات والطعون الضريبية المعروضة على أنظارها، ويجب عليها أن تصرح بعدم الاختصاص في المسائل والقضايا التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية.

إذن التمييز في الاختصاص ما بين المسائل القانونية والمسائل الواقعية يخلق بعض اللبس على مستوى التطبيق، إذ يصعب أحيانا كثيرة التفريق بين ما هو واقعي وما هو قانوني.

و يمكن القول إن هذا التمييز، الذي يثور دائما، مرتبط بصعوبة الفصل بين النقط القانونية والواقعية فاللجان الضريبية في المغرب غالبا ما تعدي على اختصاص القاضي الضريبي فتبت عن قصد أو عن غير قصد، في مسائل قانونية و إذا كانت بعض التشريعات الضريبية قد وصلت إلى إقرار حل لهذا الإشكال، القانون

91 وفق الإجراءات المنصوص عليها بالمادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

92 محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص 598.

المصري مثلا، الذي منح لجان الطعن ولاية قضائية وخصها بإمكانية البت في جميع أوجه المنازعة سواء أكانت واقعية أو قانونية<sup>93</sup>.

وقد حاولت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في عدة قرارات إيجاد معيار للتمييز بين المسائل القانونية و الواقعية، واعتبرت أن اختصاص اللجان ينحصر في المسائل الواقعية المتعلقة بتقدير قيمة العناصر التي تدخل في تكوين أساس الضريبة ودراسة الوقائع المادية ومراقبة مصداقية الحسابات والمبالغ المعتمدة، ويمكنها في هذا الإطار مراقبة تطبيق النصوص القانونية الواضحة و التوصل إلى تحديد أساس الضريبة، ولا تكون مختصة عندما يتعلق الأمر بمسألة مسطرية أو إجرائية منفصلة عن تحديد أساس الضريبة، وأنها لا تتوفر على أي صلاحية لتفسير أو تأويل النصوص القانونية<sup>94</sup>.

## 2/ المعوقات الواقعية لعمل اللجان:

إضافة إلى صعوبة الحسم في المعوقات القانونية تضاف معوقات واقعية مرتبطة بالعمل اليومي الممارس من طرف المكلفين بتنشيط هذا الدور التحكيمي و الإداري وهي تتعلق أساسا بقلّة الموارد البشرية العاملة في مصالح المنازعات الضريبية<sup>95</sup> مما يساهم في تكديس الملفات و تأخر شديد في إحالة الطلبات و الطعون الإدارية على اللجان الضريبية، خاصة المحلية، لتؤدي وظيفتها كوسيط بين المفتش الممثل لإدارة الضرائب و بين الخاضع للضريبة أو الملزم (والذي هو في حد ذاته معيق قانوني مؤثر على مبدأ الحياد).

وتعتبر ظاهرة تغيب ممثلي الملزمين وعدم اكرائهم بعمل اللجان ، من الظواهر العملية الحائلة دور تطوير عمل هذه اللجان، وهذا ما يجعلها في الغالب تؤجل جلساتها، إذ إن هذه الظاهرة أضحت ملازمة لها، بل

93- ذ.محمد شكيري: "القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية"، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 49، ص: 546.

94- قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 835 بتاريخ 1999/07/01 ملف إداري عدد 1998/4/5/778. مشار إليه في رسالة لنيل الدبلوم الجامعي العالي ، تحت عنوان "مساهمة في دراسة مسطرة تصحيح الاساس الضريبي و المنازعات المترتبة عنها"، من إعداد عزيزة هنداز، نفس المرجع السابق، ص113.

- قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 24 بتاريخ 2000/10/05 ملف إداري عدد 1999/1/4/1640.

- قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 458 بتاريخ 2001/07/12 ملف إداري عدد 2001/1/4/132.

95- ذ. محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي" ، مرجع سابق، ص 602.

أكثر من ذلك يلاحظ أن بعض ممثلي المزمين يشارك في مناقشة كافة الملفات مهما تنوع النشاط المهني سواء كان صناعيا أو تجاريا أو خدماتيا<sup>96</sup>.

ومن المعوقات العملية أيضا، ظاهرة عدم تفرغ القضاة للبت في المنازعات الجبائية وكذا عدم تدقيق المشرع المغربي لنوعية القاضي المقصود من أجل رئاسة اللجنة المحلية، هل هو القاضي الإداري أو القاضي العادي.

وقد عبر المشرع على هذا المعنى في المادة 46 من القانون المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة حيث جاء في بندها الرابع ما يلي: "يمكن أن ينازع الخاضع للضريبة أمام المحاكم داخل أجل الشهرين التالي لتاريخ وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ... ويمكن أن تنازع الإدارة أمام المحاكم داخل الأجل نفسه في مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إذا تبين لها أن هذه الأخيرة بنتت بغير حق في مسائل قانونية.

**وفي الأخير،** يمكن التساؤل بشكل عام حول نسبية نفاذ مقررات اللجان ولا سيما المقررات التي تتخذها اللجنة الوطنية باعتبارها درجة ثانية و نهائية تبنى عليها التصحيحات النهائية، حيث لا يمكن الطعن في هذه المقررات بالاستئناف أمام هذه الأخيرة، لكن يمكن للإدارة أو المزم الطعن في هذه المقررات أمام المحاكم الإدارية وفقا للشروط والآجال التي يتطلبها القانون.

فمقررات اللجان تكون نهائية ولا يجوز الطعن فيها إلا أمام القضاء حيث أنها تبقى كمرحلة قبل قضائية، و يمكننا أن نتساءل عن جدواها إذا كان لسطة القاضي دور الحسم النهائي و الاختصاص الأشمل فيما يخص القضايا المعروضة على اللجان و التي لم تعرف تسوية أو تسويتها لم تكن محل تراضي للأطراف، و بالتالي تكون مدة الآجال مرحلة تضييع للحقوق لا مجال لضمانها.

و تجدر الإشارة في هذا الإطار انه من بين مستجدات التي حرص المشرع على تكريسها منذ مستجدات قانون المالية لسنة 2009 هو تأكيده صراحة " أنه لا يمكن تقديم الطعن في آن واحد أمام المحكمة الإدارية وأمام اللجنة المحلية أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة".

96- ذ. محمد شكيري، "القانون الضريبي المغربي"، مرجع سابق، ص 598 .

## خلاصة الفصل الأول

مما لا شك فيه أن التظلم الضريبي يعتبر من أهم الضمانات التي خولها المشرع للخاضع للضريبة، نظرا لما يتيح من ربح الوقت وتحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة، وعليه يمكن أن نخلص إلى بعض المزايا التي تتميز بها هذه الضمانة، وفي مقابل ذلك نشير إلى بعض من السلبيات التي تحد من فعالية هذه الضمانة. فالتظلم الضريبي له مجموعة من المزايا:

\* بالنسبة للملزم: للتظلم دور أساسي في تكريس العلاقة المثلى بين الطرفين، حيث يهدف إلى تكريس مبدأ الحوار بين الإدارة والخاضع للضريبة بالإضافة إلى مساهمته في الاقتصاد في التكاليف حيث لا تتطلب المطالبة الإدارية أداء أية رسوم و لا مؤازرة محامي أو خبير.

\* بالنسبة للإدارة: مساهمة التظلم الضريبي في ترسيخ الرقابة الإدارية فهذه الوسيلة تمكن الإدارة من تدارك أخطائها وتفادي صدور أحكام ضدها.

\* بالنسبة للمحاكم: من شأن التظلم الضريبي تخفيف الضغط على المحاكم الإدارية.

لكن رغم هذه المزايا التي تحول دون وصول العديد من النزاعات إلى أنظار القضاء، إلا أن التظلم الإداري لا يخلو من عوائق تحد من فعاليته، وتتمثل في بطء المساطر واتخاذ القرار، نظرا لكثرة الملفات المعروضة على أنظار الإدارة وقلة الموارد البشرية و المالية. وعلى اعتبار أن الإدارة الضريبية هي المكلفة بدراسة هذه الشكايات، فهي تعتبر خصما وحكما في نفس الآن، حيث أن الخاضع للضريبة يتظلم من الإدارة للإدارة نفسها، لذلك أوجد المشرع مسطرة أخرى يرفع فيها الطعن أمام جهة منفصلة عن الإدارة، وهي اللجان الضريبية، قبل طرح النزاع أمام القضاء.

و في النهاية نشير إلى أنه خلال سنة 2009 بلغ مجموع العمليات الضريبية 4.719.964 في حين لم تستقبل الإدارة برسم نفس السنة سوى 68.845 شكاية تم البث فيها كليا و هو ما يمثل نسبة 1.45 % من مجموع العمليات الضريبية بمعنى أن درجة القبول الضريبي تصل على 98.55% و هي نسبة مهمة جدا، و في نفس الوقت بلغ عدد الملفات المحالة على القضاء خلال السنة المذكورة 2434 و هو ما يمثل 3.70% من مجموع المنازعات الجبائية الإدارية، بمعنى أن 96.30% من المشتكين اقتنعوا بموقف

الإدارة و تقبلوا قرارها ، الأمر الذي يوضح أهمية المطالبة الإدارية وفعاليتها في تسوية النزاعات الجبائية  
97.

بالنظر لتعدد الأنشطة الخاضعة للتضريب و الاتجاه نحو إقرار قاعدة أوسع لدائرة الملزمين (القطاع غير مهيكّل) من جهة، و الحرص على نوع من التوازن بين حقوق الملزمين و الإدارة في إطار أسواق اقتصادية منفتحة على الخارج من جهة أخرى، صار من الضروري دعم دور هذه اللجان ماليا و تقنيا لتحقيق هذا التوازن و هذه الأهداف، و كذا البحث في أدوار جديدة للمصالحة، التسوية و الوساطة ترمي إلى تحسين علاقة الإدارة مع الملزمين، و هذا ما عملت عليه إدارة الضرائب، حيث قامت بخلق ميثاق الملزم بالضريبة، من أجل تقوية الضمانات المخولة للملزمين في أعقاب إجراء مراقبة ضريبية، و يتم إرفاق هذا الميثاق بإشعار المراقبة الموجه إليهم، حتى يكونوا على بينة تامة بحقوقهم وواجباتهم خلال مجريات المراقبة الضريبية.

# الفصل الثاني

المرحلة القضائية في المنازعة الجبائية



إن المنازعات الضريبية تندرج من حيث الأصل ضمن القضاء الشامل، إلا أن ذلك لا يمنع من وجود بعض منازعات الضريبية ضمن قضاء الإلغاء وفق شروط وحدود معينة، وتختص المحاكم الإدارية بالنظر في الدعويين معا، فالمنازعات الضريبية يمكن أن تأتي في إطار دعوى الإلغاء تارة ودعوى القضاء الشامل تارة أخرى، وتهدف الدعوى الأولى إلى مراقبة مشروعية القرار والحكم بإلغائه بسبب ما شابه أو يشوبه من تجاوز السلطة وشططها ومجالها هو القرارات الإدارية المنفصلة عن عملية ربط الضريبة، بينما تهدف دعوى القضاء الشامل إلى تعديل القرار المطعون وتصحيحه واستبداله بقرار آخر يحل محاه عند الاقتضاء (الفرع الأول). ويعد القضاء الشامل من أهم الضمانات المقررة في المرحلة القضائية للنزاع الضريبي من شأنه توفير حماية أوسع للملزمين بالضريبة على اعتبار صلاحيات الواسعة التي يتمتع بها القاضي الإداري فيهدف الملزم من خلال رفع دعواه أمام القضاء الشامل إما لإسقاط الكلي أو الجزئي للضريبة، فمطالبته تتعلق بموضوع الضريبة، فالنزاع الضريبي من حيث الأساس هو قضاء شامل يشمل منازعات الوعاء والتحصيل (الفرع الثاني)

## الفرع الأول : المنازعات الضريبية بين قضاء الإلغاء و القضاء الشامل

### المبحث الأول : دعوى المنازعات الضريبية في إطار القضاء الشامل

تعد المرحلة القضائية في النزاع الضريبي مرحلة هامة وأساسية، تتميز بعرض النزاع أمام جهة قضائية مختصة محايدة ومستقلة، حيث منح هذا الإختصاص إلى المحاكم الإدارية عكس ما اتجهت إليه بعض القوانين المقارنة التي استندت إلى القضاء العادي ولاية الفصل في المنازعات الضريبية كما هو شأن بالنسبة لفرنسا، أو إلى محاكم مستقلة خاصة بالضريبة<sup>98</sup>.

إلا أن الإشكال يطرح حول الطبيعة القانونية لهذه المنازعات الضريبية هل في دعاوى يمكن إدراجها ضمن دعوى القضاء الشامل؟ أم ضمن دعاوى قضاء الإلغاء؟

يمكن لدعوى المنازعات الضريبية أن تأتي في إطار دعوى الإلغاء ثارة، ودعوى القضاء الشامل تارة أخرى، فالدعوى الأولى تهدف بصفة عامة إلى مراقبة مشروعية القرار، والحكم بإلغائه بسبب ما شابته أو يشوبه من تجاوز للسلطة وشططها، بينما ترمي الدعوى المطروحة أمام القضاء الشامل إلى تعديل القرار المطعون وتصحيحه واستبداله بقرار آخر يحل محله عند الاقتضاء<sup>99</sup> ويرجع اختصاص النظر في الدعوتين معا إلى المحكمة الإدارية.

بعد أن تم إحداث المحاكم الإدارية أصبحت هذه الأخيرة صاحبة الاختصاص في النظر في الدعويين معا، دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل، وهو ما جعل المشرع يدرج المنازعات الضريبية

---

98 يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية العدد التاسع مطبعة الأنبة الرباط ص : 152.

99 المنازعات الضريبية المرتبطة بالعقار خلال المرحلة القضائية رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون العقود العقار كلية العلوم القانونية والاجتماعية وجدة الموسم الجامعي 2013-2014 ص 10

كقاعدة عامة ضمن منازعات القضاء الشامل،<sup>100</sup> كأهم الضمانات المقررة في المرحلة القضائية مادام القاضي يتمتع في إطارها بسلطات واسعة تمكنه من مناقشة جميع ملتزمات المتقاضين.<sup>101</sup>

### المطلب الأول: مفهوم دعوى القضاء الشامل :

كان الاختصاص الفرعي للقضاء الإداري في المغرب قبل قانون المحاكم يصنف هذه القضايا صنفين :

أولهما : دعاوي قضاء الإلغاء، أي الدعوة الرامية إلى إلغاء القرارات الإدارية بسبب الشطط في استعمال السلطة، وكانت الجهة القضائية ذات الاختصاص في الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى الذي كان يبت بصفة ابتدائية ونهائية.

ثانيهما: قضاء التعويض أو ما يطلق عليه القضاء الشامل، وكان يشمل كل المنازعات والقضايا التي يواجه فيها المواطنون الإدارة أيا كان موضوع الدعوى وأساسها، كانت أهمية هذا الاختصاص قوية قبل إحداث المحاكم الإدارية، لأنها كانت الفاصل بين اختصاص المجلس الأعلى واختصاص المحاكم الابتدائية، لكن هذه الأهمية ضعفت الآن طالما أن المحكمة الإدارية نفسها تنظر في الدعوتين معا.<sup>102</sup>

ويجب التمييز في مفهوم القضاء الشامل بين المفهوم الشامل (الفقرة الأولى) والمفهوم الضيق.(الفقرة الثانية)

### الفقرة الأولى: مفهوم الواسع للقضاء الشامل :

إذا كان القاضي الإداري يتوفر في دعاوى القضاء الشامل على صلاحيات واسعة من الناحية النظرية لا تنحصر في الحكم بالإلغاء، بل تتعداها إلى إحداث تعديل في القرارات الإدارية، وإدخال تغييرات من شأنها توفير حماية أوسع لحقوق الأطراف ومجال القضاء الإداري الشامل واسع لا يهتم أنواعا معينة من القضايا فمارسته ممكنة في كثير من الأحوال فإن القاسم المشترك بينها هو كونها لا تصلح لتكون طريق طعن مواز، فلا يمنع وجودها من رفع دعوى إلغاء لأنها من الناحية الميدانية لا تدل على سلطات واسعة للقاضي فهو لا يقوم سوى بعملية واحدة تنصب أساسا على التعويض، ورغم عدم

100 محمد السماحي مسطرة المنازعة في الضريبة الطبعة الأولى 1997 ص 194.

101 محمد مرزاق عبد الرحمن إبليلا، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مطبعة الأمنية، الرباط الطبعة الثانية 1998- ص 229.

102 عباس الناقبي، المنازعات الضريبية واجتهادات المحاكم الإدارية ص 120- 121.

دقة إطلاق دعوى القضاء الشامل على هذه الدعاوى إلا أنه حدث تواتر على ذلك بسبب قدم وأصالة بعض أنواع هذه الدعاوى التعويضية أو المسؤولية الإدارية، دعاوى نزع الملكية لأجل المنفعة العامة والاحتلال المؤقت ومنازعات العقود الإدارية.<sup>103</sup>

### الفقرة الثانية: مفهوم الضيق للقضاء الشامل:

يحيل القضاء الشامل على المنازعة التي يفصل فيها القاضي بين طرفين غير متساويين، يكون أحدهما شخصا عاما، أو ذا نفع عام يساهم في تسيير مرفق عام أو سلطة إدارية مستقلة، سواء كانت الدعوى ترمي إلى حماية حق شخصي أو إلى إقرار المشروعية أو إلى الأمرين معا، أو إلى أي هدف آخر من المصلحة العامة بشكل يتطلب قيام القاضي بعمليتين على الأقل أو بعملية واحدة تقتضي سلطات واسعة ودورا إيجابيا في توجيه إجراءات الدعوى<sup>104</sup> فإنه يندرج في نطاق هذا التحديد كل الدعاوى غير دعوى الإلغاء، ويمكن أن نميز بين دعوى القضاء الشامل بالمفهوم الدقيق، الدعاوى الضريبية والدعاوى الانتخابية ودعوى المعاشات ومنج الوفاة ودعاوى الوضعية الفردية للموظفين والعاملين في مرافق الدولة والجماعات الترابية والمؤسسات العمومية.

### - تعريفات الفقهية:

تعددت التعريفات الفقهية لدعوى القضاء الشامل فقد عرفها لا فريير على أنها: " دعاوى تخول للقاضي الإداري سلطات واسعة للفصل في النزاع، إذ أن دوره لا يقتصر على مجرد إلغاء القرار المعيب وإنما يمتد إلى تعديله وإحلال غيره محله والحكم بالتعويض عند الاقتضاء..."

فيما استند رأي آخر ويتزعمه DEGUI el jese إلى تعريفها إعتقادا إلى معيار شكلي يعتبر أن دعوى القضاء الشامل هي " دعوى شخصية يطالب فيها المتقاضى بالاستفادة من حق شخصي يستمد من وضعية قانونية فردية، أما إذا أثار هذا الأخير مسألة وقوع اعتداء مادي على قاعدة قانونية أو مساس بمزية يخولها له مركز قانوني عام فإن الدعوى تكون ذات طابع موضوعي تفتح المجال للمنازعة في

103 كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي وفقا لمستجدات قانون مالية 2014 سلسلة الامركزية والإدارة الترابية ، عدد 23 - 2014 ص 202.

104 يونس مليح ، مرجع سابق ص: 156.

إطار دعوى الإلغاء...<sup>105</sup> وهناك من عرفها كذلك انطلاقاً من العملية المزدوجة التي يقوم بها القاضي باعتبارها، دعوى ترمي إلى حماية حق شخصي أو إلى إقرار المشروعية أو إلى الأمرين معاً، بشكل يتطلب من القاضي القيام بعمليتين على الأقل، أو بعملية واحدة تقتضي سلطات أوسع، ودوراً إيجابياً<sup>106</sup> فمن خلال هذا التعريف يتضح أن داخل دعوى القضاء الشامل يتم التمييز بين دعوى شخصية ترمي إلى حماية حق شخصي، ودعوى ذات طابع موضوعي تطرح على القاضي مسألة تتعلق بالمشروعية، فدعوى القضاء الشامل تتيح للقاضي سلطات واسعة تتجاوز مجرد إلغاء القرار موضوع النزاع إلى إمكانية استبدال هذا القرار بما يراه من القرارات الملائمة.

ومن خلال ما سبق يتضح أن القاسم المشترك الذي يجمع بين كل هذه التعريفات الفقهية التي أعطيت لدعوى القضاء الشامل هو سلطة القاضي الواسعة والإيجابية في الدعوى التي تتيح له النفاذ إلى موضوع النزاع والنظر في ملابساته القانونية والواقعية حسب ما يطرحه موضوع الدعوى وحسب مطالب وحقوق المتقاضين فيها.

#### المطلب الثاني: طبيعة قانونية دعوى المنازعة الضريبية

تطرح إشكالية مهمة في النزاعات الضريبية تتعلق بطبيعة الدعوى الجبائية التي يقيمها المدعي أمام القضاء، فهل يوجه الملزم دعواه في شكل طعن ينصب على جوهر النزاع الضريبي أي على أساس الضريبة واحتسابها، أم يوجه دعواه في صيغة إلغاء تثير فقط مشروعية القرار الضريبي، وبعبارة أدق هل تقام الدعوى في النزاع الضريبي في شكل دعوى قضاء شامل أم في شكل دعوى إلغاء.<sup>107</sup>

#### الفقرة الأولى: دعوى القضاء الشامل

إن المنازعة الجبائية لطبيعة مواضعها وإجراءاتها ومسطرة التقاضي بشأنها تندرج في إطار ما يسمها بالقضاء الشامل، وهو المرتع الخصب للتقاضي الإداري الجبائي، فإن المنازعة الجبائية تقبل التقاضي في إطار قضاء الإلغاء كذلك ضمن حدود شروط قانونية خاصة.

105 عمر أبو الهمز، المنازعات الجبائية بالمغرب بين الإدارة الضريبية والقضاء بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام تخصص تدبير الشأن العام، جامعة محمد الخامس السوسى اسنة الجامعية 2008، 2009 ص 16.

106 يسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية: رسالة لنيل الماستر في القانون الخاص جامعة محمد الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة الموسم الجامعي 2013 2014 ص 14.

107 يونس مليح م س ص: 156.

إذن القاعدة العامة للقضاء الشامل هي القضاء الأصيل للمنازعات الجبائية واستثناء من هذه القاعدة العامة تستوجب هذه الأخيرة عملية ربط الوعاء وتحصيل الرسوم الجبائية.<sup>108</sup>

ونستشف مما سبق ذكره أن النزاع الضريبي بالأساس قضاء شاملا، يهدف من خلاله الملزم إما إلى الاستقاط الكلي للضريبة أو إلى الاسقاط الجزئي لها، فهو يوجه دعواه في شكل مطالبة تتعلق بموضوع الضريبة، إلا في شكل دعوى إلغاء تثير فقط مشروعية القرار الضريبي، فما يقصده الملزم هو أن يصبح مدعيا بكل معنى الكلمة لا مجرد طاعن أي مدعيا بحق معين يتمثل في خلو ذمته من عبء ضريبي يعتبر أن إخضاعه له مخالف للقانون أو مبالغ في تحديده.

لذلك فإن اختيار المشرع لدعوى القضاء الشامل كشكل للمنازعة الضريبية راجع إلى أنها هي الدعوى الأصلح للملزم، باعتبار فعاليتها كوسيلة لحسم النزاع من حيث الجوهر.<sup>109</sup>

إذ يتمتع القاضي كجهة للقضاء الشامل بسلطات واسعة لتسوية الوضع الضريبي تتجاوز سلطات قاضي الإلغاء، إذ له صلاحية النظر في مشروعية القرار الإداري الذي أسست عليه الضريبة لا لإلغائه فقط، ولكن لترتيب الآثار القانونية الناتجة عن عدم مشروعية القرار وتعويضه بقرار آخر، ويتأتى له ذلك خاصة في موضوع المنازعة في الوعاء لأنها منازعة تنصب في الأساس على مبدأ تأسيس الضريبة ومشروعيتها بينما اتجهت المحكمة الإدارية بالرباط في أحد أحكامها إلى إمكانية تقديم المنازعة الأخيرة في إطار دعوى إلغاء كذلك.<sup>110</sup>

وبالتالي فدور القاضي الإداري، في دعوى القضاء الشامل ذو طبيعة معقدة فالقاضي هنا لا يكتفي بإلغاء القرارات التي اتخذتها الإدارة، بل يقد يعوضها بقرارات أخرى.

ويظهر هذا الأمر في المادة الضريبية من خلال تعديل مبلغ الضريبة وتخفيضه إلى القدر المعقول، أو إعطاء أمر للإدارة بإرجاع المبلغ الذي تم تحصيله بغير حق من الطاعن وذلك بعد إلغائه.<sup>111</sup>

108 أحمد قيلش ، محمد زنون، المنازعات الجبائية المحلية ، سلسلة المعارف العلمية فيث الشرح العملي للمنظومة الجبائية ص 122.

109 يسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبة ص 14 و 15.

110 عباس التافي : المنازعات الضريبية واجتهادات المحاكم الادارية ص 122.

111 كريم لحسن ، طرف تسوية المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المغربي ص 114.

فالقاضي الإداري له سلطات تقديرية واسعة في مجال الوقائع، كما في مجال القانون<sup>112</sup> أثناء فحصه للنزاع الجبائي في إطار القضاء الشامل تخوله تجاوز حد الإلغاء القرار الجبائي إلى تعديله، وتصحيحه واستبداله بقرار ضريبي آخر يحل محله عند الإقتضاء، أي بإمكانه أن يحل فعلا محل الإدارة الضريبية بعد أن عجزت هذه الأخيرة في فرض الضريبة وتحصيلها، إذ يملك سلطة إيجابية تخوله أن يتصرف كإداري.<sup>113</sup>

كما تكرر الطابع الشامل للمنازعات الضريبية من خلال عدة اجتهادات للقضاء الإداري المغربي، يظهر ذلك في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 20/03/2003 جاء فيه " وحيث يتبين من خلال المعطيات الواردة في المقال أن الطعن ينصب على أساس فرض الضريبة على القيمة المضافة، وحيث أن المنازعة بخصوص فرض الضريبة تندرج ضمن القضاء الشامل، مما يستوجب من ذلك أداء الرسوم، القضائية وحيث أن تقديم الطاعن لدعواه في إطار دعوى الإلغاء يجعل الطلب مقدم في غير إطاره القانوني مما يتعين التصريح بعدم قبوله"<sup>114</sup> لقد اعتبر الحكم سالف ذكره أن الطعن المتعلق بفرض الضريبة منازعة ضريبية تندرج ضمن القضاء الشامل.

وهو نفس ما أكده الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس التي اعتبرت أن المنازعة في المادة الضريبية سواء ارتبط منها بالمطالبات والمتابعات، التي قد تثار بمناسبة الإجراءات المتبعة في تحصيلها أو بالأساس القانوني المعتمد في فرض الضريبة، هي منازعة ذاتية صرفة تخول للمحكمة دوراً تحكيميا كاملاً للنزاع بفحص الواقعة والقانون وتمكينها من إعادة المراكز القانونية إلى الحالة التي كانت عليها أو بتغيير الاقتطاعات الضريبية التي قامت بها الإدارة الجبائية، ومن ثم فهي من صميم ولاية القضاء الشامل للمحكمة الإدارية.<sup>115</sup>

112 يوسف مليح ص 157.

113 أحمد قيلش محمد زيتون م س ص 114.

114 حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم 246 بتاريخ 20-3-2003 ملف رقم 313 / 01، أورده بسن يطاح خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعة الضريبية م س ص 16.

115 المحكمة الإدارية بفاس رقم 35.35 بتاريخ 22 مارس 1995 رقم 17-95 أورده كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي وفق المستجدات قانون مالية 2014 ص 204.

هذا التوجه الذي سارت عليه محاكم الموضوع، أكدته محكمة النقض في أحد قراراتها الذي جاء فيه : "... ومن جهة أخرى حيث إن المنازعة الضريبية لا تدخل في دعوى الإلغاء إلا استثناء في حالة انعدام الصلة بين الضريبة بالشخص المخاطب بها فتبقى خاضعة في غير ذلك وبوجه عام لولاية القضاء الشامل كما في الدعوى الحالية مادامت المنازعة فيما تتعلق بمسطرة المراجعة والإجراءات الخاصة بها في نطاق مقتضيات الفصل 43 وما بعده من القانون 30/85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة ..."<sup>116</sup>.

يتضح من خلال هذا القرار أن محكمة النقض تجعل من المنازعة الضريبية بوجه عام، مجالاً لدعوى القضاء الشامل، واستثناء رفعها في إطار دعوى الإلغاء في حالة انعدام الصلة بين الضريبة والشخص المخاطب بهما أما القضاء الفرنسي بدوره اعتبر المنازعة الضريبية من حيث المبدأ قضاء شاملاً ، موضوعها الخلاف الذي تثيره الإلتزامات الضريبية في مرحلة تأسيسها (منازعة في الوعاء ، أو في مرحلة التحصيل ( منازعة التحصيل ) والقاضي ملزم بحسم هذا الخلاف في جوهره، متمتعاً بسلطات واسعة تمتد إلى تعديل القرار موضوع النزاع وتصحيحه أو استبداله بالقرار الذي يراه ملائماً لتعويض القرار المتنازع فيه.<sup>117</sup>

#### الفقرة الثانية: أوجه الاختلاف بين دعوى قضاء الشامل ودعوى لإلغاء

وتتميز دعوى القضاء الشامل عن دعوى الإلغاء في مؤشرين اثنين :

- مؤشر شكلي.
- مؤشر موضوعي.

أما بخصوص المؤشر الأول فيتمثل في إلزامية أداء الرسوم القضائية كشرط شكلي تحت طائلة عدم قبول الدعوى، عكس دعوى إلغاء القرارات الجبائية معفاة بقوة القانون من أداء تلك الرسوم، كذلك نجد أن دعوى الإلغاء يتقيد فيها المدى بأجل 60 يوماً بينما دعوى القضاء الشامل لا يتقيد فيما الملزم الجبائي في رفعها بهذا الأجر، وإما يلتزم فقط بباقي الإجراءات المتطلبة قانوناً.

116 قرار عدد 248 بتاريخ 2001/4/5 ملف إداري عدد 2000/1/4/1104 أورده محمد قصري- المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، م س ص 275-276.

117 يسين بطالغ ، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية ص 17-18.

أما المؤشر الموضوعي فيمنح للقاضي باعباره جزء من القضاء الشامل سلطات واسعة في تعديل القرار المطعون فيه وتصحيحه واستبداله بقرار آخر عكس سلطة قاضي في دعوى إلغاء حيث لا تتعدى سلطة الإلغاء القرار الجبائي المعيب بسبب ما يشوبه من تجاوز السلطة<sup>118</sup> واختلاف سلطة القاضي مرده إلى اختلاف موضوع الدعيين، وموضوع دعوى الإلغاء هو فقط مشروعية القرار، فهي منازعة في أسس هذه المشروعية، وبالتالي فإن فصل القاضي في أمر هذه المشروعية يعتبر حكما باتا أي حاسما في جوهر المنازعة، بينما موضوع المنازعة في دعوى القضاء الشامل هو الخلاف الناشئ بصدد حتى أو وضعية قانونية اختلفت بصدد القرار، ويكون على القاضي إذن أن يحسم في صميم هذه الوضعية بإعادتها إلى نصابها وليس في مجرد مشروعية القرار<sup>119</sup>.

وفي مقابل هذا الاختلاف بين دعوتين نجد عدة اعتبارات تدعم مكانة دعوى القضاء الشامل في النزاع الضريبي منها:

- إن رفع النزاع الضريبي المتعلق بأساس الضريبة واحتسابها من طرف الملزم في شكل دعوى إلغاء يعتبر غير قائم بمجرد وجود دعوى موازية يمكن سلوكها.
- إن نهج الملزم لدعوى الإلغاء في النزاع الضريبي المتعلق بأساس الضريبة واحتسابها قد يؤدي إلى ضياع حقوقه إذا ما نطقت المحكمة بعدم قبولها، وذلك أنه يتعذر عليه أنذاك تصحيح الوضع واستدراك ما ضاع من حقوقه بإعادة تقديم دعوى جديدة في صيغة قضاء شامل حيث يكون أمام انصرام أجل تقديم هذه الدعوى .
- إن قبول دعوى الإلغاء من طرف المحكمة بإلغاء القرار الضريبي، يعني إحالة الملزم من جديد على الإدارة الضريبية التي قد تتدارك العيب الذي شاب القرار الملغى<sup>120</sup>.

وتكرس الطابع الشامل للمنازعات الضريبية عدة اجتهادات قضائية نسوق حكم للمحكمة الإدارية بفاس التي جاء فيه " أن المنازعة في مادة الضريبة سواء ما ارتبط منها بالمطالبات والمتابعات، التي قد تثار بمناسبة الإجراءات المتبعة في تحصيلها أو بالأساس القانوني المعتمد في فرض الضريبة، هي منازعة ذاتية صرفة تحول للمحكمة دورا تحكيميا كاملا للنزاع بفحص الواقعة والقانون وتمكينها من

118 أحمد قيلش، محمد زنون م س ص 113-114.

119 المنازعات الضريبية المرتبطة بالعقار خلال المرحلة القضائية رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون العقود و العقار ص 13.

120 محمد القصري المنازعات الضريبية المرتبطة بالعقار خلال المرحلة القضائية ص 12-13.

إعادة المراكز القانونية إلى الحالة التي كانت عليها أو بتغيير الاقتطاعات الضريبية التي قامت بها الإدارة الجبائية ومن تم فهي صميم ولاية القضاء الشامل للمحكمة الإدارية بدليل أن المشرع أفرد لها بابا خامسا في القانون المحدث للمحاكم الإدارية.<sup>121</sup>

### المبحث الثاني: دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية

لقد استقر موقف المحاكم الإدارية على اعتبار المنازعات الضريبية في الأصل منازعات قضاء شامل لأنها تستهدف نشاط الإدارة الجبائية وأن إجراءات فرض الضريبة تعتبر أعمال مستمدة من القانون ولا تستهدف مقررات إدارية على غرار منازعات الشطط في استعمال السلطة، فإنه استثناء من ذلك تبقى دعوى الإلغاء قائمة في المنازعات الجبائية ومجالها هو القرارات الإدارية المنفصلة عن عملية ربط الضريبة.<sup>122</sup>

فالدعوى الإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة هي وسيلة قضائية تمكن القاضي الضريبي من مراقبة شرعية القرارات والأعمال الإدارية المتخذة في الميدان الجبائي وإلغاء المقررات التي يتبين عدم قانونيتها.<sup>123</sup>

وإذا كان اختصاص النظر في هذه الدعوى كان بداية من اختصاص المجلس الأعلى، فإن قانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية منح الاختصاص إلى المحاكم الإدارية. فما هو مفهوم دعوى الإلغاء؟ وشروطها؟ (المطلب الأول) ومجالاتها، وأثارها؟ (المطلب الثاني)

### المطلب الأول: مفهوم دعوى الإلغاء وشروطها وموضوعها

#### الفقرة الأولى: مفهوم دعوى الإلغاء

تحيل دعوى الإلغاء عامة على الدعوى القضائية التي ترمي إلى المطالبة بإلغاء قرار إداري لكونه معيبا أو مشوبا بعيب من عيوب عدم المشروعية، أي القرار الإداري الصادر عن جهة غير

121 حكم رقم 35.35 بتاريخ 22 مارس 1995 ملف رقم 17.97 أورده جمال الدين الزباني بالمنازعات الضريبية المرتبطة بالقرار خلال المرحلة القضائية رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون العقود والقرارات ص 14.

122 محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة " مؤلفان وأعمال جامعية"، رقم 62 الطبعة الأولى 2005 ص 86.

123 يونس مليح م س، ص 158.

مختصة، أو لعيب في شكله، أو الانحراف في السلطة، أو لانعدام التعليل أو لمخالفة القانون، وذلك أمام  
الجهة الإدارية المختصة.<sup>124</sup>

أي أن دعوى الإلغاء ليست دعوى بين الخصوم، لأنها موجهة ضد قرار صادر عن سلطة إدارية  
برادتها المنفردة قصد التوصل إلى إلغائه، ولا يملك القاضي سوى إلغاء القرار إذا تبين عدم  
مشروعيته<sup>125</sup> وتعرف دعوى الإلغاء كذلك بانها " الدعوى التي يرفعها أحد الأفراد إلى الجهة القضائية  
المختصة ليطلب منها إلغاء القرار الإداري غير المشروع، وهناك أيضا اتجاهها إلى تعريفها " تلك الدعوى  
التي ترفع لأجل المطالبة بإلغاء القرارات الصادرة عن السلطات الإدارية والمتسمة بعدم الشرعية أو  
لكونها تلك الدعوى القضائية التي ترمي إلى المطالبة بإلغاء قرار إداري لكونه معيبا أو مشوبا بعيب من  
عيوب عدم المشروعية".<sup>126</sup>

ويلعب قاضي الإلغاء للشطط في استعمال السلطة دورا أساسيا في مراقبة شرعية المقررات  
الإدارية الصادرة عن الإدارة ومصالحها الخاصة، ومدى مطابقتها للقوانين الضريبية، فدعوى الإلغاء في  
مادة الضرائب تستند إلى تجاوز الإدارة لسلطتها بشكل واضح، كأن يتعلق الأمر بفرض الضريبة لا ينص  
عليها القانون، أو أن قانونا قد ألغاه، أو أن تفرض ضريبة على شخص ما بعيد كل البعد عن الوعاء  
الضريبي المفروضة عليه، كأن تفرض ضريبة التجارة على شخص لم يسبق له أن مارس بتاتا هذه  
المهنة، فكلية تعتبر المنازعة الضريبية، دعوى إلغاء يتعين أن يكون القرار متعلقا بالمنازعة في الأساس  
الضريبي ومتوفر على مقومات القرار الإداري<sup>127</sup> ورغم أهمية دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية  
إلا أن سلطات القاضي الإداري في هذا الإطار تظل محدودة، بالمقارنة مع سلطات الواسعة للقاضي في  
إطار القضاء الشامل، بحيث يكتفي فيها بالإلغاء القرار المعيب بسبب ما يشوبه من تجاوز للسلطة فقط، إذ  
لا يملك حق تعديله أو تصحيحه أو استبداله بغيره أو إصدار أمر للجهة الإدارية للقيام بعمل أو الامتناع

124 يسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون  
الخاص، جامعة محمد الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، الموسم الجامعي 2013/ 2014 ص  
18.

125 كريم لحرش شرح القانون الضريبي المغربي، وفقا لمستجدات قانون المالية 2014 سلسلة اللامركزية والإدارة  
الترابية العدد 23 ، 2014 ص 204.

126 كريم لحمين، م س ص 117.

127 محمد بوغالب الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعات الجبائية الندوة الجهوية السادسة، الرباط ص 224  
225/

عنه<sup>128</sup> أو منح جزاء من لجزاءات الجبائية وهي دعوى عينية توجه إلى قرارات الإدارية الضريبية ومعفاة من الرسوم القضائية ومرتبطة بأجال محددة كما أنها مقيدة بشرط انعدام الدعوى الموازية.

والعودة إلى النصوص التشريعية سواء تعلق الأمر بقانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية أو المدونة العامة للضرائب لا تعتبر على أي نص صريح يمنع هذه المحاكم من النظر بالإلغاء في الدعوى الضريبية وذلك راجع لسببين:

- عدم وجود نص في القوانين الخاصة بالضريبة تمنع صراحة المكلفين من رفع دعوى الشطط في استعمال السلطة .
- إن المنازعات الجبائية لا تدخل من حيث المبدأ في اختصاص دعوى الإلغاء لكن من الناحية العملية استقر القضاء المغربي ومن خلال الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى<sup>129</sup> بصفة خاصة على قبول دعوى الإلغاء في المجال الضريبي في حالتين فقط وهما:
- إذا تعلق النزاع بمبدأ فرض الضريبة نفسها .
- إذا تعلق الأمر بقرار السلطة الإدارية الرامي إلى استخلاص رسم لصالح إحدى الجماعات الترابية<sup>130</sup>.

وقد أكدت المحكمة الإدارية بالرباط نفس توجه المجلس الأعلى إذ اعتبرت أنه لا يجوز طلب إلغاء مقرر إداري تعلق بمنازعة ضريبية، إلا إذا انصب موضوع الطلب: إما على المنازعة في مبدأ فرض الضريبة نفسه أو إذا تعلق الأمر بقرار السلطة الإدارية الرامي إلى استخلاص رسم لصالح إحدى الجماعات المحلية<sup>131</sup>.

ومع ذلك فإن نطاق ممارسة دعوى الإلغاء ظل محدود أحدا نظر من حصة للشروط التي يتطلب القانون لممارسة هذه الدعوى، خاصة شرط عدم وجود دعوى موازية، ومن جهة ثانية لمجموعة من

---

128 يونس مليح : م س ص 158.

129 محكمة النقض حاليا.

130 قرار المجلس الأعلى عدد 248 بتاريخ 26 نونبر 1962 أورده جمال الدين الزباني : منازعات الضريبة بالعقار خلال المرحلة القضائية ص 16.

131 حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 80 بتاريخ 8-6-1995 أورده جمال الدين الزباني المنازعات الضريبية بالعقار خلال المرحلة القضائية ص 16.

العراقيل المتعلقة بالمسطرة بالمادة الضريبية، وبالجهاز القضائي، والتي تحد من دور العمل القضائي في الميدان الضريبي فما هي إذن شروط قبول دعوى الإلغاء؟

### الفقرة الثانية : شروط قبول دعوى الإلغاء.

لا يمكن قبول دعوى الإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة إلا بتوفر مجموعة من الشروط سواء منها المتعلقة بالطاعن أو الشرط المتعلق بالموضوع أو بالإجراءات.

#### أولا : شرط الطعن الإداري الأولي.

ألزم المشرع الطاعن في منازعات الإلغاء بضرورة تقديم تظلم إداري أولي إلى السلطة التي أصدرت القرار، كشرط ضروري قبل الالتجاء إلى القضاء يترتب على تخلفه عدم قبول دعوى الإلغاء، وهذا ما نصت عليه المادة 23 في الفقرة الرابعة من القانون المتعلق بإنشاء المحاكم الإدارية،<sup>132</sup> كما يشترط كذلك أن يكون القرار الإداري المطعون فيه مؤثرا في مركز الطاعن تأثيرا مباشرا وله مصلحة شخصية – الطاعن – في هذا الطعن، وهو ما أكدته محكمة النقض في أحد قراراتها<sup>133</sup> الذي جاء فيه "... حيث إنه من الثابت أن الطلب الذي تقدمت به المدعية، المستأنفة – إلى السيد المدير الإقليمي للضرائب يتعلق بإعفاء شركة" أوريسن" من الضريبة على القيمة المضافة والجواب القاضي بالرفض لهذا الطلب هو القرار الإداري موضوع الطعن بالإلغاء.

وحيث إن من بين شروط قبول دعوى الإلغاء أن يكون القرار الإداري موضوع الطعن مؤثرا في مركز الطاعن تأثيرا مباشرا وحيث إن الطاعنة – المستأنفة – ما دامت تطلب إعفاء جهة أخرى من الضريبة فإنه لا مصلحة شخصية لها للطعن في القرار الإداري المذكور، كما أن هذا الأخير لا تأثير له على مركزها ولم تتضرر منه ضرا مباشرا مما يجعل طلب الإلغاء غير مقبول وبهذه العلة يكون الحكم المستأنف واجب التأييد.

#### ثانيا : شرط انعدام الدعوى الموازية

132 مادة 23 تنص "... إذا كانت النصوص التنظيمية الجاري بها العمل تنص على مسطرة خصوصية للطعن الإداري فإن طلب الإلغاء لا يقبل إلا بعد إتباع المسطرة المذكورة".

133 قرار عدد 142 بتاريخ 2006/02/15 ملف إداري عدد 2004/4/1286 أورده يسين بطاح خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية ص 19.

ويشترط لقبول دعوى الإلغاء أمام القضاء انعدام الدعوى الموازية، فلا يقبل طلب الإلغاء الموجه ضد القرارات الإدارية إذا كان باستطاعة المعنيين بالأمر المطالبة بما يدعونه من حقوق بطريق الطعن العادي أمام القضاء<sup>134</sup> وهذا ما نصت عليه الفقرة السادسة من المادة 23 من قانون 41.90<sup>135</sup> المحدث للمحاكم الإدارية وكذلك الفصل 360 من قانون المسطرة المدنية،<sup>136</sup> وقد أقر المشرع هذا الشرط للحيلولة دون التعطيل الذي يطبع مسطرة تسوية المنازعات أمام المجلس الأعلى.<sup>137</sup>

وفي ميدان المنازعات الجبائية يمكن للمكلف التخلص من الضريبة أو جزء منها عن طريق الدعوى الموازية، سواء تحلق الأمر بمقررات عامة أو مقررات فردية، وقد وجه المجلس الأعلى انتقادية حول عدم قبول دعوى الإلغاء ضد المقررات العامة المنشئة للضريبة أو الرسم لوجود، دعوى موازية وتطبق أيضا نظرية الدعوى الموازية بالنسبة للمقررات الفردية الصادرة تطبيقا للقرارات العامة المنشئة للضرائب والرسوم، وسبب ذلك أن المكلف يستطيع أن يحصل على حكم بإلغاء الضريبة، أو تخفيضها بتقديمه دعوى أمام القاضي الضريبي يحقق نفس النتيجة التي يحصل عليها عن طريق دعوى الإلغاء.<sup>138</sup>

وعموما لا يقبل الطلب الهادف إلى إلغاء قرارات جبائية إذا كان بوسع المعنيين بالأمر أن يطالبوا بما يدعونه من حقوق بطريقة الطعن العادي أمام القضاء الشامل.

### ثالثا: لأجل :

ما يميز دعوى الإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة، هو أن رافعه - المدعي - بتقيد بأجل 60 يوما تبتدئ من نشر أو تبليغ القرار المطلوب إلغاؤه إلى المعني بالأمر، بالإضافة إلى كونها معفية

134 يسن بطاح، م س ص 19.

135 تنص مادة 23 على أنه " ... لا يقبل الطلب الهادف إلى إلغاء قرارات إدارية إذا كان في وسع المعنيين بالأمر أن يطالبوا بما يدعونه من حقوق بطريق العادي أمام القضاء الشامل".

136 فصل 360 " ... لا يقبل طلب الإلغاء الموجه ضد المقررات الإدارية إذا كان في استطلاعهم من يعينهم الأمر المطالبة بحقوقهم لدى المحاكم العادية".

137 محمد مرزاق ، عبد الرحمان ابليللا مرجع سابق ص 222.

138 محمد مرزاق، عبد الرحمان ابليللا ، م س ص 224.

بقوة القانون من أداء الرسوم القضائية،<sup>139</sup> وهو ما نصت عليه المادة 22 من قانون 41.90 المتعلق بالمحاكم الإدارية،<sup>140</sup> وهي دعوى عينية يهدف رفعها إلى مخاصمة قرار إداري مؤثر في مركزه القانوني، وهو ما أكدته العمل القضائي، من خلال حكم للمحكمة الإدارية بوجدة الذي جاء فيه<sup>141</sup> " وحيث إنه فيما يخص الدفع الثاني المتعلق بعدم توجيه الدعوى ضد الدولة في شخص الوزير الأول أو الوزير الوصي، فإنه يبقى مردودا بدوره، على اعتبار أن دعوى الشطط في استعمال السلطة وهي دعوى الإلغاء، ترمي إلى مخاصمة القرار الإداري المؤثر في المركز القانوني للطاعن، وأن توجيهها مباشرة ضد مصدر القرار يبقى سليما من الناحية القانونية مما يتعين معه استبعاد الدفع المذكور".

### الفقرة الثالثة: موضوع دعوى الإلغاء :

ينصب موضوع دعوى الإلغاء مشروعية القرار الإداري فقط فهي منازعة بخصوص هذه المشروعية هدفها مجرد الدفاع عن المشروعية وتكون مهمة القاضي محدودة وهي الحسم في مجرد مشروعية القرار الذي تبقى إثارته مجرد وسيلة من ضمن الوسائل القانونية التي يعتد بها المدعي لتأييده دعواه، متحفظا بخصوص التمييز على أساس سلطان القاضي وهذا التمييز بين القاضي الجبائي في قضاء الإلغاء ومثيله في القضاء الشامل ليس سوى تمييز إجرائي يتعلق بتوزيع الأدوار والمهام داخل المحكمة الإدارية بنصب حول الاختصاص القضائي لقضاياها بين قاضي الإلغاء الذي يختص بالنظر في القرارات الجبائية المشوبة بالشطط في استعمال السلطة، وبين القاضي صاحب الولاية الشاملة.<sup>142</sup>

### المطلب الثاني: حالات أعمال دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية وأثار دعوى الإلغاء

يتدخل قضاء الإلغاء استثناء للبت في دعوى المنازعات الجبائية عند وجود تصرفات صادرة عن الإدارة الضريبية تعد بطبيعتها قرارات إدارية تحدث أثار قانونية بمعزل عن عملية فرض الضريبة، وبالفعل فقد أبانت الممارسة القضائية عن مجموعة من الحالات التي يبت فيها القاضي الإداري كقاضي

139 أحمد قياش محمد رنون - المنازعات الجبائية المحلية ، سلسلة المعارف العلمية الشرح العملي للمنظومة الجبائية ص 114.

140 مادة 22.. يعفي طلب الإلغاء بسبب تجاوز السلطة من أداء الرسم القضائي.

141 حكم رقم 29 صادر بتاريخ 13-3-2007 في الملف رقم 2007/08 قسم قضاء الإلغاء أورده بسبب بطاح خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية ص 20.

142 أحمد قياش ، محمد زنون : م س ص 114-115.

للإلغاء، مع استمرار الحفاظ على اعتبار الأصل هو دعوى القضاء الشامل بكل إجراءاتها، الشيء الذي يؤكد محدودية الإلغاء في الممارسة القضائية.<sup>143</sup>

وتتعدد الحالات التي يمكن أن يفصل فيها القاضي الإداري في إطار دعوى الإلغاء، ولعل أبرزها النظر في الطعون المقدمة ضد القرارات التي تصدر بمعزل عن عملية فرض الضريبة وكذا القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية.<sup>144</sup>

### \*الفقرة الأولى: - القرارات المنفصلة للإدارة الضريبية

يمكن تصور اعمال دعوى الإلغاء بالنسبة للقرارات المنفصلة عن عملية فرض الضريبة في حالات معينة أبرزها :

- القرار الرفض لطلب الملزم بتأجيل الأداء.
- رفض طلب الإعفاء.
- القرار المحدد لمبدأ أقرض الضريبة.
- عملية تحديد أساس الضريبة.<sup>145</sup>

وعليه فإن مبدأ فرض الضريبة، وكذا القرار المحدد للأساس الضريبي، قد كيفها المجلس الاعلى على أساس أنها قرارات منفصلة عن عملية فرض الضريبة، فهي تقبل الطعن بالإلغاء لعدم مشروعيتها كمحاولة من المجلس لتعميم الحماية القضائية للملزم من خلال جميع الجوانب التي يمكن أن تسبب له الضرر خصوصا وضعيته القانونية.<sup>146</sup>

143 عباس الثاني م س ص 103.

144 يسين بطاح، خصوصية الاجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية م س ص 21.

145 جمال الدين الزياتي: المنازعات الضريبة المرتبطة، العقل خلال المرحلة القضائية ص 16.

146 عباس النافي ، المنازعات الضريبية واجتهادات المحاكم الإدارية- مطبعة دار أبي رقرق، الرباط الطبعة 2013 ص 104.

وقد تأثرت بعض المحاكم الإدارية بهذا التوجه الذي أحد به المجلس الأعلى حيث طبقت هذه المحاكم نظرية القرارات الإدارية المنفصلة.<sup>147</sup>

الذي يؤكد هذا التوجه، حيث جاء فيه "... حيث جاء فيه<sup>148</sup> ".... لكن حيث إن الطاعنين المسأف عليهم أثبتوا بوثائق لا نزاع فيما أنهم باعوا العقار الذي كان في ملكهم، فكان من حقهم أن يطلبوا تسليمهم شهادة الإبراء أو الإعفاء من الضريبة التي يخضع لها الربح العقاري وإن رفض منح إحدى الشهادتين المذكورتين يشكل قراراً، إدارياً منفصلاً عن المنازعة في الضريبة ويقبل الطعن بالإلغاء، وكان ما أثير بدون أساس" وفي قرار به<sup>149</sup> آخر اعتبر أن حق النظر في طلب إلغاء بخصوص عملية تحديد الأساس الضريبي يدخل ضمن اختصاص الغرفة الإدارية أي في إطار دعوى الإلغاء، وبذلك فإن القرار المبدئي بفرض الضريبة، وكذا القرار المحدد للأساس الضريبي، فهي تقبل الطعن بالإلغاء لعدم مشروعيتها كمحاولة لمحكمة النقض تعميم الحماية القضائية للملزم من خلال جميع الجوانب التي يمكن أن تسبب له ضرراً بخصوص وضعيته القانونية وقد اتجهت بعض المحاكم الإدارية في نفس منحنى محكمة النقض فقد قبلت المحكمة الإدارية طعناً بإلغاء القرار الإداري الصادر عن المدير الجوي للضرائب القاضي برفض تمكين الطاعن من شهادة الإعفاء من الضريبة بعد أن ثبت لديها توافر شروط الإعفاء في حقه جاء في حكمها.<sup>150</sup>

" انفصال القرار المطعون فيه عن عمليات فرض الضريبة وتحصيلها مع تأثيره في المركز القانوني للطرف المعني بالأمر يؤدي إلى خضوعه لدعوى الإلغاء من أجل التجاوز في استعمال السلطة "...

147 حكم المحكمة الإدارية بفاس عدد 28-95 بتاريخ 23/02/1995 ملف عدد 88/94 أورده عباس الثاني، م س ص 104.

148 قرار عدد 44 صادر بتاريخ 2000/10/12 في الملف الإداري عدد 1999/14/1481 أورده محمد قصري ، المنازعات الجبائية، المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي ، م س ص 278.

149 قرار المجلس الأعلى، ملف 49415 بتاريخ 4 أبريل 1975 أورده كريم لحمين طرق تسوية المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المغربي، م س ص 119.

150 حكم إدارية فاس رقم 124 بتاريخ 1998/2/18 بالملف الإداري 97/549 أورده محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي م س ص 86.

يتضح من خلال هذه القرارات والأحكام أن رفض الإدارة منح شهادة الإبراء والإعفاء من الضريبة، يعتبر قرارا منفصلا عن المنازعة في الضريبة وبالتالي يكون موضوعا للطعن في إطار دعوى الإلغاء.

ومن أمثلة القرارات الفردية المنفصلة كذلك الحالة التي ينازع الغير الأجنبي في هذه القرارات، ففي ظل هذه الوضعية لا يمكن اللجوء إلى القضاء الشامل بشأن ضرائب غير خاضع لها إطلاقا بسبب انعدام العلاقة المديونية بين الإدارة الضريبية وشخص يعتبر أجنبي عنها وغير ملزم اتجاهها وبالتالي هذه القرارات منفصلة بالنسبة للغير.

أما عندما ينازع في هذه القرارات المعنيون بها فالمبدأ هو أنها غير منفصلة عن عمليات ربط الضريبة أو تحصلها ولا يمكن بالتالي المنازعة في هذه القرارات إلا أم القضاء الشامل.<sup>151</sup>

ويتم كذلك قبول دعوى الإلغاء ضد القرارات الفردية في حالة فرض الضريبة بطريقة غير مشروعة، كإخضاع الأجير لضريبة المهنة وهو لا يمارس أية مهنة أو إخضاع شخص لضريبة على القيمة المضافة دون أن تتوفر فيه الشروط للدخول في مجال تطبيق هذه الضريبة بصفة عامة كلما انتقلت الصلة بين الملزم والضريبة المنازع فيها،<sup>152</sup> وقد ذهب المحكمة الإدارية بمكناس في حكمها...<sup>153</sup> أو وظيفة رئيس الجمعية الرياضية هي وظيفة إدارية تؤدي لفائدة شخص معنوي هي الجمعية ولا علاقة لهذه المهمة بالعمل المهني أو التجاري أو الصناعي وبالتالي لا يمكن إخضاعها لضريبة البتانتا مما يتعين عليه القول بإلغاء الإعلام الضريبي موضوع الطعن" ونفس الاتجاه تحته المحكمة الإدارية بالرباط في حكم صدر عنها بتاريخ 2000/7/6 جاء فيه " إن القرار القاضي بفرض رسم الإشهار على غير صفة يبقى منعدم الأساس القانوني ومآله الإلغاء..."<sup>154</sup>.

151 عمر أبو الهمز، المنازعات الجبائية بالمغرب بين الإدارة، الضريبة والقضاء بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام تخصص تدبير الشأن العام، شعبة ماستر تدبير الشأن العام السنة الجامعية : 2008/2009 ص 29.

152 يسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية م س ص 21.

153 حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس عدد 95/47 بتاريخ 1995/11/6 منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 4-1996 .

154 حكم صادر عن إدارية الرباط رقم 72 ملف رقم 99/400 بتاريخ 2000/7/6 أورده عمر أبو الهمز المنازعات الجبائية بالمغرب م س ص 30.

وتطرح القرارات الفردية عدة إشكالات تتمثل في هل هي منفصلة أو غير منفصلة عن عملية فرض الضريبة، فالقضاء الفرنسي اعتبرها قرارات منفصلة أما القضاء المغربي فيقبل دعوى الإلغاء للشطط في استعمال السلطة ضد القرارات الفردية ليس على أساس كونها منفصلة عن عملية فرض الضريبة.<sup>155</sup>

ولكن استنادا، إلى حالة فرض الضريبة بطريقة غير مشروعة.

ونستنتج مما سبق، أن القضاء يتيح للملزم المنازعة في القرارات الفردية في إطار دعوى الإلغاء للشطط في استعمال السلطة كلما توفرت شروط النظر في هذه الدعوى ويتعلق الأمر بأن يكون القرار منفصلا عن عملية فرض الضريبة بحيث لا تبقى للملزم أية وسيلة قضائية للمنازعة فيها أمام قاضي الضريبة إلا عن طريق دعوى الإلغاء ويمكن القول أن دعوى الإلغاء في المادة الضريبية هي دعوى احتياطية، إلى جانب قرارات الفردية هناك أيضا القرارات التنظيمية وإن كانت هذه الأخيرة لا تطرح إشكالات كثيرة لكونها منفصلة عن عملية ربط الضريبة مسبقا بالنظر إلى طابعها الشمولي وتوجهها العام.

#### **\*الفقرة الثانية : - القرارات التنظيمية :**

يقصد بالقرارات التنظيمية في المادة الضريبية القرارات الإدارية العامة المنشئة للضرائب و الرسوم، كالقوانين المراسيم والقرارات المحلية في مادة الضرائب وعليه فهذه القرارات التنظيمية باعتبارها أقل درجة من القانون يجب أن تكون مطابقة له وخاضعة لأحكامه لذلك يكون القاضي الإداري مختص في مراقبة مشروعية هذه القرارات التنظيمية في إطار دعوى القضاء الشامل لا تستطيع أن تحلق نتائج تعادل دعوى الإلغاء في هذا الصدد.<sup>156</sup>

وبهذا الصدد تثار مسألة الدور بيان والتعليمات المصاحبة التي تصدرها الإدارة الضريبية والتي غالبا ما تشكل مصدر خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية فإن كانت دوريات تغير حالة القانون وتضيف إليه تكون لها صبغة تنظيمية ويمكن الطعن فيما بالإلغاء و الدوريات التي ليست سوى تدابير ذات صبغة داخلية " تستثنى من دعوى الإلغاء".<sup>157</sup>

155 عمر أبو الهزم، المنازعات الجبائية بالمغرب م س ص 30

156 عمر أبو الهزم المنازعات الجبائية بالمغرب بين الإدارة الضريبية والقضاء م، س: ص 33.

157 محمد مرزاق عبد الرحمن البليلا م س ص 220 و 221.

واتجه مجلس الدولة الفرنسي إلى قبول دعوى الإلغاء القرارات التنظيمية ويتعلق الأمر:

- بالمراسيم التي تحدد نظام ضريبة معينة أو وعاء لها.
- القرارات الإدارية الصادرة عن هذا ولان المجالس البلدية التي تحدد الرسوم والأسعار.
- المناشير الوزارية التي تغير مركزا قانونيا والتي لها طابع تنظيمي.

وذهب القضاء المغربي في نفس الإتجاه حيث أتاح إمكانية المنازعة في إطار دعوى الإلغاء ضد القرارات الإدارية ذات التوجه العام والتنظيمي لكن في حدود ضيقه يتجلى ذلك من خلال ما ذهب إليه المجلس الأعلى حيث قبل دعوى الإلغاء " إذا تعلق الأمر بقرار السلطة الإدارية الرامي إلى استخلاص رسم لصالح الجماعات<sup>158</sup>، وبقيت بعض المحاكم وفيه لهذا المبدأ، ويضم ذلك من خلال الحكم الصادر بتاريخ 95/6/8 ، والذي تبني نفس المبدأ القبول دعوى الإلغاء.<sup>159</sup>

### الفقرة الثالثة : - القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية :

لقد فرض المشرع على الملزم الذي يود تقديم الطعن الضريبي أن يتوجه أولا إلى اللجان الضريبية التي تمارس وظيفة التحكيم، من خلال بنها في المسائل الواقعية دون صلاحيتها في تفسير النصوص القانونية أو الخوض فيها، أي أنها تنظر فقط في أسس تقدير الضريبة وذلك تحت طائلة البطلان، ولذلك خول المشرع للملزم ضمانات واسعة رغم تقييده بهذه الإجراءات، حينما منع على اللجان إمكانية تفسير القواعد القانونية.<sup>160</sup>

وفي هذا الصدد اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة<sup>161</sup> أن قرار اللجنة الوطنية الصادر في مواجهة إدارة الضرائب بكثير قرارا إداريا تتوفر فيه جميع شروط ومقومات القرار الإداري القابل للطعن فيه من طرف إدارة الضرائب.

158 قرار الغرفة الإدارية عدد 248 الصادر في 1962/11/26 منشور بمجلة قضاء المجلس ، الأعلى مجموعة 61.65 ص 75.

159 حكم إدارية الرباط عدد 80 بتاريخ 95/6/8 منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 4 سنة 1996 ص 172.

160 عباس تافي ، م س ص 104.

161 حم رقم 2001/194 صادر بتاريخ 2001-10-19 في الملف رقم 2001-40 تم الإلغاء بمجلة القصر العدد الثالث شتنبر 2002 ص 142.

وفي نفس الإطار قبل المجلس الأعلى الغرفة الإدارية الطعن بالإلغاء ضد القرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية على أساس أنها قرارات إدارية تقدمت بدفوع مفادها أن قرارات اللجنة المذكورة لا تكتسي قوة إلزامية بالنسبة للخاضعين للضريبة، ولا تؤثر في مراكزهم القانونية، وأن عليهم انتظار صدور أوامر بالتحصيل عن إدارة الضرائب للطعن فيها أمام القضاء عن طريق دعوى القضاء الشامل<sup>162</sup> حيث جاء في قرار الغرفة الإدارية<sup>163</sup> مايلي " إلا أن النصوص المذكورة تحول لإدارة الضرائب صلاحية الطعن أمام القضاء في مقررات اللجنة الوطنية إذا بنت بغير حق في مسائل قانونية مما يستخلص منه إن للملزم كذلك حق الطعن في مقررات اللجنة الوطنية سواء اقتصر على البث في مسائل واقعية أو قانونية إذ أن الأصل في الطعون هو الإباحة... " وكان قبول المجلس الأعلى للطعن بالإلغاء انطلاقا من كون قرارات اللجنة الوطنية قرارات إدارية من شأنها أن تؤثر في المركز القانونية للملزم بالضريبة، وأنه تبعا لذلك لا يمكن إلزام المعني بالأمر بانتظار صدور أوامر التحصيل عن الإدارة الضريبية للطعن فيما أمام القضاء الإداري، مادام أن هناك قرارا إداريا صادر عن اللجنة الوطنية للضرائب يمكن في كل وقت وحين أن يوضع موضع التنفيذ من طرف الإدارة الجبائية وقد تبنت المحاكم الإدارية نفس الموقف في العديد من الأحكام، وأكدت على ذلك المحكمة الإدارية بوجدة<sup>164</sup> حيث صرحت بعدم أحقية اللجنة الضريبية في تولي مهمة تفسير القانون وتأويله، واعتبرت نفس المحكمة في حكم آخر<sup>165</sup> لها أن القرار الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية يعتبر قرارا، إداريا بالنسبة لإدارة الضرائب التي يمكنها الطعن فيه في إطار دعوى الإلغاء.

يتبين من خلال هذه الحالات أن القاضي الإداري، يساير كثيرا نظريه الفرنسي الذي يقبل الطعن بسبب تجاوز السلطة في المجال الضريبي بغية إلغاء قرارات السلطة الضريبية وذلك في حالات معينة، على اعتبار أن مجلس الدولة الفرنسي استثناء يقبل دعاوي الإلغاء في المجال الضريبي حينما يتعلق الأمر بالقرارات الإدارية المنفصلة عن عمليات تأسيس وتحصيل الضرائب.<sup>166</sup>

162 كريم لحمين طرق تسوية المنازعات الضريبية في النظام المغربي ص 119.

163 قرار الغرفة الإدارية بالملف عدد 2000/25 بتاريخ 2000/6/7 منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة " مؤلفان وأعمال جامعية العدد 62 ، 2005 ص 87.

164 حكم عدد 2000/126 بتاريخ 2000 بتاريخ 2000 / 7 / 6 المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 25 نونبر - دجنبر 2000 ص 116.

165 نفس الحكم السابق.

166 كريم لحرش ، شرح القانون الضريبي، م س ص 205.

## المطلب الثاني: آثار دعوى الإلغاء

في هذا المطلب سنتناول تقليص دعوى الإلغاء (الفقرة الأولى)، و آثار دعوى الإلغاء ( الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى:تقليص دعوى الإلغاء

إن أبرز ما يضيق خناق دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية من المجال الواسع الذي تحتله دعوى القضاء الشامل، ففي العديد من الأحكام يقوم القاضي بتكييف واحد للمنازعات على أساس أن المشرع أدرجها في إطار اقضاء المذكور ولذلك فإنه بالرغم من تصور وجود دعوى الإلغاء في هذا النوع من المنازعات على النحو الذي بيناه، فإن التعامل معه على المستوى العملي يتم بنوع من التحفظ.

ومن مظاهر هذه المحدودية إسقاط الإجراءات المسطرية والشكلية المتعلقة بدعوى القضاء الشامل وإعمالها في إطار دعوى الإلغاء، سواء على مستوى الشكل أو على مستوى الموضوع.<sup>167</sup>

### الفقرة الثانية:آثار دعوى الإلغاء

تكتسي دعوى الإلغاء للشطط في استعمال السلطة في المنازعات الجبائية أهمية بالغة، يهدف الطاعن من خلالها إلى الدفاع عن مشروعية القرار الإداري، لكن ما يعاب عليها هو محدودية سلطات القاضي في هذا الإطار بحيث لا تتعدى أحد الأمرين:

- إما الحكم برفض الدعوى.
- أو الإلغاء الكلي للمقرر المطعون فيه.<sup>168</sup>

### أولاً:الحكم برفض الدعوى :

وضع المشرع جملة من القيود على قبول دعوى الإلغاء منها أن يقدم طعن إداري أولي حسب الفصل 360 من قانون المسطرة المدنية وهو ما يسمى بالنظلم الرئاسي أو تظلما استعطفيا إلى السلطة التي أصدرت القرار هذا إضافة إلى ضرورة انعدام دعوى موازية<sup>169</sup> حسب ما نصت عليه الفقرة الأخيرة

167 عباس تافي م س ص 105.

168 محمد مرزاق عبد الرحمان أبليلا م س ص 225.

169 كريم لحمين م س ص 120.

من المادة 23 من قانون 90-41 المنظم للمحاكم الإدارية<sup>170</sup> فلعل أهم أثر لمفهوم الدعوى الإلغاء سواء قدمت أمام محكمة إدارية ابتدائية أو أمام المجلس الأعلى إذا كان بإمكان المدعي المطالبة بحقوقه، والحصول عليها أمام القضاء العادي أو الشامل<sup>171</sup>.

وهذا الأمر يترتب عليه مجموعة من النتائج :

- إن رفع النزاع الضريبي المتعلق بأساس الضريبة واحتسابها من طرف الملزم في شكل دعوى إلغاء يعتبر غير قائم بمجرد وجود دعوى إلغاء يعتبر غير قائم بمجرد وجود دعوى موازية يمكنه سلوكها.
- إن رفع الملزم لدعوى الإلغاء قد يؤدي إلى ضياع حقوقه إذا ما نظقت المحكمة بعدم قبولها، حيث يتعذر عليه تدراك الموقف بتصحيح مسار دعواه لاحقا عن طريق إعادة تقديمها في صيغة قضاء شامل، حيث يكون أمام انصرام أجل تقديم دعواه<sup>172</sup>.
- يفضل بعض الملزمين رفع دعوى الضريبة في إطار قضاء الإلغاء بالاستناد إلى المادة 20 من قانون المحدث للمحاكم الإدارية، لكن هذه الدعوى تتعرض للرفض من طرف القضاء الإداري لوجود دعوى الموازية والتي تتجلى في دعوى القضاء الشامل<sup>173</sup>.
- إن نطاق قبول دعوى الإلغاء في النزاعات الضريبية محدود.

#### ثانيا: الإلغاء الكلي للمقرر المطعون فيه

في حالة قبول دعوى الإلغاء من طرف المحكمة الإدارية ، و بالتالي إلغاء القرار الضريبي، فإنه ستبقى سلطة القاضي هنا منحصرة فقط في إلغاء القرار المتمسم بتجاوز السلطة، ولا يمكن أن يوجه أمر للإدارة الضريبية قصد منح تخفيض كلي أو جزئي من الضريبة أو وفق أداء الضريبة أو جزاء من الجزاءات الجبائية، فذلك يعني إحالة الملزم من جديد على الإدارة الضريبية التي قد تتدارك العيب الذي شاب القرار الملغى بإصدار قرار جديد يكون بدوره موضوع طعن بالإلغاء.

170 تنص الفقرة الأخيرة مادة 23 : لا يقبل الطلب الهادف إلى إلغاء قرارات ادارية إذا كان في وسع المعنيين بالأمر أن يطالبوا بما يدعونه من حقوق بطريق الطعن العادي أمام القضاء الشامل.

171 عباس الثاني : م س ص 121.

172 يسين بطاح: خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية ص 25.

173 يونس مليح ص 159

وبهذا يجد الملزم نفسه في دوامة بين صدور قرار والطعن فيه بإلغائه.<sup>174</sup>

والواضح أن محدودية نطاق دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية من حصة. وكذا تحديد سلطان القاضي في هذا المجال من جهة ثانية هو الذي يضعف من فعالية هذا النوع من الدعاوي في المغرب ويحول دون لجوء المكلفين إليها للاحتجاج بها ضد السلطة التحكيمية للإدارة الضريبية.<sup>175</sup>

### الفرع الثاني : منازعات الوعاء في إطار المسطرة القضائية

سنتناول في هذا الفرع حالات منازعات الوعاء في إطار القضاء الشامل (المبحث الأول)، و كذا منازعات الوعاء في إطار قضاء الإلغاء (المبحث الثاني).

### المبحث الأول : حالات منازعات الوعاء في إطار القضاء الشامل

ان أغلب المنازعات المطروحة أمام القضاء الإداري المتعلقة بالضريبة هي منازعات الوعاء 176، وهي من اختصاص القضاء الشامل لأنه الجهة المختصة في النظر في المنازعات التي تنشأ حول عمليات تأسيس وفرض الضريبة وتصفياتها وما يتخللها من إجراءات مستمدة من القانون .

فدعوى المنازعة في وعاء الضريبي تنصب على المنازعة في مبدأ فرض الضريبة أي أساس الدين ، 177 فالنزاع في الوعاء في إطار القضاء الشامل . لا يخلو من إحتمالين إما إسقاط كلي أو جزئي للضريبة (المطلب الأول) وحالة الطعن القضائي في مقررات اللجان الضريبية (المطلب الثاني)

174 جمال الدين الزياتي ، المنازعات الضريبية المرتبطة بالعقار خلال المرحلة القضائية ص 18.

175 محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل ص 225.

176 هدى السببسي المنازعات في مجال الوعاء الضريبي المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 119 نونبر – دجنبر 2014 ص 13

177 أحمد قيلش، محمد زنون المنازعات الجبائية المحلية الكتاب الثالث سلسلة المعارف العلمية في الشرح العملي للمنظومة الجبائية ص 115

### المطلب الأول : المنازعات المتعلقة بالإسقاط أو الخفيض

تشكل منازعات الوعاء الضريبي للمحور الرئيسي في الطعون الضريبية عموما ، 178 وترفع هذه المنازعة من الملزم بالضريبة أو أي شخص يكون له مصلحة في ذلك ضد مدير العام للضرائب ، ويستهدف المكلف غالبا من وراء منازعات الوعاء، التطبيق السليم للقانون وإصلاح الأخطاء المرتكبة في حقه من طرف الإدارة الضريبية 179

سننتقل إلى إسقاط الكلي والجزئي للضريبة ( الفقرة الأولى ) تم تخفيفها ( الفقرة الثانية) .

### الفقرة الأولى : منازعات المتعلقة بالإسقاط كلي أو جزئي للضريبة

عرف البعض الوعاء الضريبي بأنه الواقعة التي يترتب عليها القانون حقا ضريبيا ، وبذلك نجد للوعاء عنصرا واقعيا وآخر قانونيا ، وبعبارة أخرى فإن المنازعة في الوعاء الضريبي هي منازعة في تأسيس الضريبة والأساس القانوني والواقعي لهذا التأسيس انها منازعة تنظر في مشروعية الضريبة وفي معاملة الخاضع لها بالمساواة التامة مع كافة الملزمين بها، سيما وأن المنازعة في تأسيس الضريبة هي بطبيعتها منازعة في مشروعيتها ترمي بالأساس الى مراقبة الخروقات الراجعة الى مسطرة فرضها وتحديد وعائها وبالتالي السعر الواجب لها 180

فالقاضي الإداري له صلاحية البحث فيما اذا كانت الضريبة التي تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية والتنظيمية وفي حالة ما اذا تبين له العكس فمن سلطانه أن يقرر اسقاطها جزئيا أو كليا 181 فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين :

- إما إن الملزم لا بنزاع في مبدأ خضوعه للضريبة ، وإنما بنزاع في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة او اللجنة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة ، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ونكون أمام نزاع في الوقائع .

178 مرزاق محمد، وأبليلا عبد الرحمان مرجع سابق ص 134

179 ميمون رحو أحمد العلال الضابط العملي للمنازعة الضريبية تأسيس وتحصيلا منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية الطبعة الأولى 2016 ص 12

180 محمد سماحي : مرجع سابق ص 156-157

181 القرقروري محمد ،وعاء ومنازعات للضرائب مطبعة الأمنية الرباط طبعة 2002 ص 292

- وإما أن الملزم ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها ،  
وهنا يطلب بإسقاطها كليا ونكون أمام نزاع قانوني 182
- وتجدر الإشارة إلى إن الملزم لا يحق له أن يرفع نزاعه في الوعاء الضريبي مباشرة إلى القضاء  
إلى الإداري ، بل إن القانون إشتراط صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الجبائي أن  
يستنفذ الملزم طعنا سابق أمام الإدارة الجبائية أو الامام اللجان الضريبية حسب الحالات ، 183  
فالعامل اليومي للقضاء الإداري يجعله أمام منازعات تهدف مخاصمة الفرض الضريبي، فالملزم  
يلتمس في الختام إبطال الضريبة من حيث أساسها ، ولقد حسم العمل القضائي على مستوى  
الغرفة الإدارية بمحكمة النقض أن القضاء الشامل هو المختص بالنظر في المنازعات الضريبية  
متى تعلق النزاع في ضريبة الشيء ، وبالتالي فان قضاء الإلغاء غير مختص للبت في مثل هذه  
القضايا 184

وحيث لا تبقى حبيسي الجانب النظري نعطي بعض الأمثلة للمنازعات الوعاء المتعلقة بإسقاط الضريبة  
لفرض نفس الضريبة على ملزم

- الضريبة على الأرباح العقارية / الضريبة على الدخل

أصدرت محكمة الإدارية بوجدة حكما بإلغاء الضريبة على الدخل والأرباح العقارية حيث حيثياته "حيث  
يستفاد من وثائق الملف ومضمون الحكم أن المدعية تقدمت بتاريخ 2009/09/04 بواسطة نائبها بمقال  
إفتتاحي أمام المحكمة الإدارية بوجدة عرضت فيه أنها توصلت بتاريخ 2009/01/09 ببيان الملزم  
المتعلق بالضريبة على الأرباح العقارية الضريبة العامة على الدخل موضوع جدول المكلفين رقم  
11000060 بمبلغ قدره 274.14500 درهم وأنه تطبيقا لمقتضيات المادة 235 من المدونة العامة  
للمضرائب تقدمت بتاريخ 2009/02/09 بمطالبة إدارية إلى الإدارة إلا أنها ورغم مرور الأجل لم تتلقى  
أي جواب ، وإعتبارا إلى أن الضريبة موضوع النزاع فرضت عليها مرتين بمناسبة البيع الذي أنجزته

182 عبد القادر تبيعاتي النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية طبعة 2002 ص 12

183 يونس مليح مرجع سابق ص 156

184 نجيب البقالي منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري ، رسالة ماستر القانون الإداري والتدبير العمومي  
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية السنة الجامعية 2007/2008 ص 11

بتاريخ 1852003/01/20 ..... وأنه رغم أدائها لمبلغ 34.00000 درهم وذلك مباشرة بعد إيداع الإقرار المتعلق بعقد البيع المذكور، وهو الأداء المتبث بالإشعار بالدفع لذا فإنه يتعين على الجهة المدعى عليها التصريح بإسقاط الضريبة موضوع النزاع لكونها فرضت مرتين" ونستنتج من الحكم الموماً أعلاه، أن المنازعة في الضريبة تنصب حول إسقاط الضريبة على الأرباح العقارية، الضريبة على الدخل وذلك لأداء المزدوج للملزم لنفس الضريبة .

### الفقرة الثانية : تخفيض الضريبة

تشكل طلبات التخفيف حيزاً مهماً ، خاصة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة ، وهي من أكثر الطلبات إثارة من طرف المكلفين على الإطلاق وغالباً ما تثار المنازعات بهذا الصدد نتيجة التحديد من جانب واحد للضريبة، وخاصة الفرض الجزائي الذي لا تعتمد فيه الإدارة الضريبة على وسائل دقيقة خاصة بالمكلف 186 لذلك غالباً ما يدفع هذا الأخير بعدم أحقيتها إما كلياً أو جزئياً، خاصة وأن هذا الأسلوب يعتبر بمثابة جزاء تفرضه الإدارة الضريبة ويجيز القانون على المكلفين الذين يتهانون في القيام بواجباتهم الضريبية وهكذا ينص الفعل 111 من القانون الضريبة على القيمة المضافة على أنه " إذا لم يتم الخاضع للضريبة بإيداع أو تنميم إقراره داخل أجل الثلاثين يوماً الذكر أخبرته الإدارة في رسالة موصى بها مع الإشعار بالتسليم بالأسس التي قدرتها وستفرض الضريبة تلقائياً باعتبارها إذا لم يودع أو يستلم إقراره داخل أجل ثمان مدته ثلاثون يوماً من تاريخ تسلم الرسالة المتضمنة إخباره بذلك " ولا بد تقديم الحجة الدالة المؤيدة لطلب التخفيض للحصول على هذا التخفيض. 187

185 حكم رقم 81 ملف عدد 09/09/80 عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2011/02/10 منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة مواضع الساعة " عدد 95 . 2016 ص 47

186 مرزاق محمد، وأبليلا عبد الرحمان مرجع سابق ص 134-135

187 حسون جعفر " الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء قانون 41-90 المحدث والمنظم للمحاكم الإدارية منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة مواضع الساعة عدد 4 1996 ص 48

## المطلب الثاني: المنازعات المتعلقة باللجان المحلية والوطنية

يطرح الطعن القضائي في مقررات اللجان الضريبية العديد من الإشكالات حيث خول المشرع إمكانية المنازعة في المقررات النهائية الصادرة عن اللجان المحلية للتقديم الضريبية أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أمام المحاكم الإدارية 188

اذ يجوز للإدارة وللخاضع للضريبة أن ينازعا عن طريق المحاكم في المقررات النهائية للجان المحلية لتقديم الضريبة ( الفقرة الأولى) أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وفي المقررات المتضمنة لتصريح اللجان المذكورة بعدم اختصاص داخل الستين 60 يوما الموالية لتاريخ تبليغ مقررات هذه اللجان 189 ( الفقرة الثانية)

## الفقرة الأولى : اشكالية الطعن القضائي في مقررات اللجان المحلية :

تختص اللجان المحلية واللجنة الوطنية بالببت في الطعون التي تعترض عليها قصد تصحيح الأساس الخاضع للضريبة، سواء كان هذا الأساس ناتجا عن إقرار الملزم أو بصورة تلقائية، غير أن هذا الاختصاص ينحصر في المسائل الواقعية دون أن يتعدى الخوض في المسائل المتعلقة بتفسير مقتضيات تشريعية أو تنظيمية .

لابد لقبول الطعن القضائي في مفردات الصادرة عن اللجنة المحلية لابد من سلوك مسطرة الطعن الإداري أمامها أو التنازل الصريح عنها وإلا كانت دعوى غير مقبولة 190

من المعلوم أن الطعن في مقررات اللجان بالمحلية بنصب موضوعها حول تصحيحات ضريبية في حالة عدم الطعن في مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل 60 يوما من تاريخ تبليغ الأسس الجديدة ، فإنه يعتبر قبولا ضمنا بالتصحيحات التي أقرتها اللجنة، ولو قدم الطعن داخل الأجل القانوني أمام جهة غير مختصة فان القضاء الإداري حسم في هذه النقطة حيث اعتبر أن الطعن الذي قصده المشرع هو

188 ميمون رحو أحمد العلامي مرجع سابق 229

189 محمد الشريف المنازعات الادارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية الندوة الوطنية الاشكالات القانونية والعملية في مجال الضريبي ص 63

190 نجيب البقالي مرجع سابق ص 12

الطعن الذي تتوفر فيه الشروط الشكلية والموضوعية، والطعن في مقررات اللجان المحلية يباشر أمام اللجنة الوطنية وهو طعن يطرح إشكالات متعددة. 191

- عدم إحترام الإدارة لأجل 30 يوما لتوجيه الملف الضريبي المتعلق بفترة الفرض وفي هذه الحالة فان أساس فرض الضريبة لا يمكن أن يتجاوز الأسس التي وقع الاقرار بها أو تم قبولها من طرف الملزم اذا قدم طعنه داخل الأجل القانوني الى اللجنة الوطنية وإما الأسس التي حددتها اللجنة المحلية لتقديم الضريبة في حالة العكس
- عدم إصدار اللجنة الوطنية لمقررها داخل أجل 12 شهر من تاريخ إقرار الملزم أو على أساس فرض الضريبة المعتمد من طرف الإدارة في حالة الفرض التلقائي، أما في حالة إبداء الملزم موافقته الجزئية على الأسس المبلغة اليه يكون هو الأساس المعتمد في فرض الضريبة 192

#### الفقرة الثانية : الطعن القضائي في مقررات اللجنة الوطنية

يحرص القاضي الإداري على التطبيق السليم للمقتضيات القانونية ، خلال المنازعات القضائية بمناسبة الطعن في مقررات اللجنة الوطنية بالخصوص، سواء فيما يتعلق بالمسطرة التواجهية ( الاشعار بالفحص)

- مسطرة التصحيح أو ما يتعلق بمسطرة المثول أمام اللجان ومسطرة اتخاذ مقرراتها 193

مسطرة تصحيح أسس الضريبة

لإدارة الضرائب الحق في مراقبة وتصحيح الأساس الضريبي ، وذلك عبر مراقبتها للتصريحات المقدمة من طرف الملزم، إضافة إلى حق الإطلاع على الوثائق التي يملكها الخاضعون للضريبة للحصول على كل المعلومات التي ستمكنها من التحديد الصحيح للوعاء الضريبي، لكن قبل مباشرة أي تحقيق في المحاسبة أن توجه إلى خاضع للضريبة إشعارا بالفحص، قبل التاريخ المحدد لمباشرته بما لا يقل عن 15

191 محمد فزيم المرحلة القضائية في المنازعات الجبائية رسالة ماستر قانون المنازعات كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس السنة الجامعية 2013- 2014 ص 18

192 محمد قصيري المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري الطبعة الأولى 2005 منشورات المجلة المغربية الادارة و التنمية سلسلة "مؤلفات وأعمال جامعية ص 26 و 27

193 محمد التريف مرجع سابق ص 64

يوما تحت طائلة بطلان مسطرة التحقيق وفي حالة اكتشاف الإدارة الضريبية وجود إخلالات في المحاسبة المعنى بالأمر جراء القيام بعملية الفحص تقوم بتصحيح الأساس الضريبية.194

- نموذج من مقال يرمي الى المنازعة في مقرر اللجنة الوطنية للنظر الطعون المتعلقة بالضريبة 195.

- انص موضوع دعوى الوعاء حول المنازعة في مقرر صادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ، حيث أن العارض يركز في منازعته على وسيلة قانونية وتتعلق بالتصحيحات التي قامت بها الإدارة المدعى عليها ، بشأن الضريبة على الدخل بالنسبة للسنوات المنازع فيها( 2004-2005-2006 ) فيما يتعلق بمادة " السكر " ذلك أن السيد المفتش الضريبي اعتبر أن جزءا من المشتريات التي كان يقوم بها العارض من المادة المذكورة كان يتم أدائها نقدا خلافا لمقتضيات المادة 11 من المدونة، وبالتالي طبق عليه القاعدة المنصوص عليها في المادة 11 أعلاه التي تقضي " لا تخصم من الحصيلة الخاصة للضريبة إلا في حدود 50% من مبلغها النفقات المترتبة على التكاليف اذا كان مبلغها المحررة فاتورة بشأنه يساوي أو يتجاوز عشرة آلاف درهم ، وحيث أن اللجنة الوطنية إعتبرت في مقررها أن الأمر هنا يتعلق بتطبيق مقتضيات قانونية ولذلك فهي أبقت على التصحيحات التي إعتدها المفتش الضريبي وحيث ان العارض ينازع بشدة في هذا الشق من المقرر في التصحيحات التي قام بها المحقق الضريبي والتي ترتب عنها تحديد أسس ضريبة جديدة مخالفة تماما للواقع فأصدرت المحكمة حكمها بإلغاء مقرر اللجنة الوطنية المطعون فيه 196.

### المبحث الثاني: منازعات الوعاء في إطار قضاء الإلغاء

194 عبد الحميد الصراوي " حماية القضاء الاداري الملزم في المنازعات الضريبية، رسالة ماستر في تدبير الشأن العام جامعة محمد الخامس السويسي، السنة الجامعية 2009-2010 ص 87

195 ميمون رحو أحمد العلالى مرجع سابق ص 122

196 حكم رقم 663 عن المحكمة الادارية بوجدة، قسم القضاء الشامل ملف رقم 47/2009 بتاريخ 2012/10/02 منشورات المجلة المغربية الادارة المحلية والتنمية سلسلة مواضع الساعة عدد 95 2016 ص 122

إن دعوى الإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة هي وسيلة تمكن القاضي الإداري من مراقبة شرعية القرارات والأعمال الإدارية المتخذة في الميدان الجبائي خاصة، ويرمي هذا الطعن إلى إلغاء المقررات الإدارية الغير القانونية. (197)

فدعوى الإلغاء في منازعات الوعاء تستند إلى تجاوز الإدارة لسلطتها بشكل واضح، كأن يتعلق الأمر بفرض ضريبة لا ينص عليها القانون، أو أن قانون قد ألغاه أو أن تفرض ضريبة على شخص ما بعيد كل البعد عن الوعاء الضريبي. (198)

وفيما يلي سنعرض بعض المنازعات الوعاء المتعلقة بالقرارات الفردية للإدارة الضريبية المنفصلة عن عملية ربط الضريبة (المطلب الأول)، وكذا القرارات الإدارية الضريبية برفض الإعفاء الضريبي (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: المنازعات في القرارات الفردية للإدارة الضريبية

بالرغم من أن القضاء الشامل هو المجال الأنس للمنازعات الوعاء هذا لا ينفي وجود دعوى الإلغاء لتجاوز السلطة في إطار هذه المنازعة وإن كانت في حدود ضيقة. (199)

ولا اعتبار المنازعة الضريبية دعوى إلغاء، يتعين أن يكون القرار متعلق بالمنازعة في الأساس الضريبي ومتوفر على مقومات القرار الإداري. (200)

فمجال اختصاص قاضي الشطط في استعمال السلطة في المنازعات الوعاء يشمل القرارات الفردية التي تتعلق بتطبيق الضريبة أو الرسم والصادرة أساسا على إثر طعن نزاعي أو إستعطافي أو إثر تحكيم ضريبي، ومن أمثلة دعوى الوعاء في إطار دعوى الإلغاء نجد قرارات الإدارة الضريبية بفرض ضريبة

---

197- عباس التاقي، مرجع سابق، ص:122.

198- نجيب البقالي، مرجع سابق، ص:66.

199- عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات، مقال بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 19، 1997، ص: 46،47.

200- محمد بوغال، الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص: 224 و 225.

لا تراعي شرعية في إقرار تأسيسها. ولا تتعلق بالشخص الملزم ذاته ومن تم فإن فرضها على شخص أجنبي يمكن أن يكون مجالا لدعوى الإلغاء. (201)

( الفقرة الأولى ) وكذا قراراتها بالرخص منح شهادة الإعفاء من الضريبة على الأرباح العقارية ( الفقرة الثانية ).

### الفقرة الأولى: حالات دعوى الوعاء في إطار دعوى الإلغاء.

إذا كانت المنازعة الضريبية تندرج ضمن قضاء الشامل إلا أنه يمكن استثناء رفعها في إطار دعوى الإلغاء المعفاة من الرسوم القضائية كلما انتفت الصلة بين الملزم والضريبة المنازع فيها.

### ○ حالة انتفاء الصلة بين الملزم والضريبة المنازع فيها

إن فرض الضريبة أو الرسم الجبائي يجب أن يراعي شرعية إقرار تأسيسه وإن يتعلق بالشخص الملزم ذاته، ومن تم فإن فرضه مع شخص أجنبي يمكن أن يكون مجالا لدعوى الإلغاء. (202)

وهذا التوجه كرسه العمل القضائي في مجموعة مقرراته، حيث جعل هذا النوع من المنازعات الجبائية متى تقدم بها شخص يدعي أنه أجنبي عن الواقعة المنشئة للرسم الجبائي المؤسس عليها، يختص بالنظر فيها في إطار قضاء الإلغاء، وهو ما يمكن أن نستشفه من قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى ( محكمة النقض حاليا ) الذي جاء في إحدى حيثياته "، (203) ومن جهة أخرى حيث إن المنازعة الضريبية والشخص المخاطب بها، فتبقى خاضعة في غير ذلك، لولاية القضاء الشامل.

وصدر قرار لمحكمة النقض يقضي بإلغاء الضريبة لانتهاء الصلة بين الملزم والضريبة المنازع فيها، حيث جاء في حيثياته " (204)

201- عبد القادر التعلاتي: حماية الملزم في التشريع المغربي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية والاجتماعية، كلية العلوم القانونية، وجدة ص:149.

202- أحمد قيلش، محمد زنون، مرجع سابق، ص: 125.

203- قرار الغرفة الإدارية عدد 248 وبتاريخ 2001/4/5 موضوع الملف الإداري عدد 1999/1/5/887 دليل المحاكم الإدارية، ص: 57،58.

204- قرار عدد 1583 المؤرخ في 1999/12/09 ملف إداري عدد 1999/1/5/887 محكمة النقض، منشورات المحلية لمغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 95، 2016، ص: 60.

أن المدعي أبرم عقد وكالة فقام وكيله ببيع عقارين في ملكه. فقامت الإدارة الضريبة بمطالبة الوكيل شخصياً، ومحاولة إجباره على أداء الضريبة المفروضة على الأرباح العقارية بواسطة أمر صادر عن مديرية الضرائب وهي إجراءات التي كان من المفروض أن توجه ضد المالك الحقيقي، وأن القرار المطعون فيه المنطوي على الإنذار بأداء الضريبة المذكورة يعتبر قراراً إدارياً قابلاً للإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة. "

نستنتج من القرار الموماً أعلاه أن الطاعن ( الوكيل ) لا علاقة له أصلاً بالضريبة موضوع النزاع التي تهم المالك الحقيقي مما يجعل القرار الإدارة يستوجب الإلغاء. (205)

### الفقرة الثانية : حالة رفض الإدارة منح شهادة الإبراء من الضريبة

إن قرار الإدارة الضريبية برفض تمكين الطاعن من شهادة الإبراء من الضريبة هو قرار منفصل عن المنازعة في الضريبة يقبل الطعن فيه في إطار دعوى الإلغاء. (206)

لكن حيث إن الطاعنين المستأنف عليهم أثبتوا بوثائق لا نزاع فيها أنهم باعوا العقار الذي كان في ملكهم وعدم ثبوت مديونيتهم بضريبة تخص هذا العقار يعطيهم الحق في طلب تسليمهم شهادة الإبراء أو الإعفاء من الضريبة التي يخضع لها الربح العقاري.

ورفض الإدارة منحهم إحدى الشهادتين المذكورتين يشكل قراراً إدارياً منفصلاً عن المنازعة في الضريبة يقبل الطعن عن طريق دعوى الإلغاء. لهذا أصدرت محكمة النقض قرارها بإلغاء القرار الضمني الصادر عن المدير الجهوي للضرائب بفاس القاضي برفض منح شهادة إعفاء من ضريبة الربح العقاري بشأن البيع المنجز بمقتضى العقد العرفي والمتعلق بالشقة ذات الرسم العقاري. (207)

نستنتج من القرار أعلاه أن قرار الإدارة الضريبية يتسم بالتجاوز والشطط في استعمال سلطتها مما يتيح للملزم الطعن بالإلغاء للشطط، فالإدارة ملزمة بمنح شهادة الإعفاء المطلوبة.

205- ميمون رحو، أحمد العلال، مرجع سابق، ص:62.

206- قرار عدد 44 المؤرخ في 10-12 / 2000 الملف الإداري عدد 1/4/1481 منشورات المجلة المغربية عدد 95، 2016، ص:62.

207- محمد البقالي، مرجع سابق، ص: 12.

## المطلب الثاني: المنازعات المتعلقة برفض الإعفاء الضريبي

يحتل الإعفاء الضريبي أهمية قصوى في مجال الضريبي، ويطرح إشكالات كبرى خاصة في المجال العقاري لأهمية المجال في الاقتصاد الوطني. ولأهمية الاجتهادات القضائية في المجال. المذكور سنقتصر على بعض النزاعات الوعاء حول طلبات الإعفاء في المجال العقاري ( الفقرة الأولى ). (208)

### الفقرة الأولى: طلبات الإعفاء الضريبي

يدخل في هذه الطلبات تلك التي تهدف إلى الاعتراف للطاعن بحق الإعفاء من الضريبة، وهذا الحق نص عليه المشرع الضريبي بنصوص صريحة في جميع أنواع الضرائب والرسوم، نظرا لدور الإعفاءات في تحقيق العدالة الضريبية. ولأن الضريبة يمكن أن تصل إلى مرحلة متقدمة من الجور إن لم تستطع معاملة المكلف معاملة عادلة، (209) وحتى تكون الضريبة عادلة ومركبة تركيب شخصين يتعين عليها مراعاة الحد الأدنى الضروري لمعيشة المكلف بها، وإلى جانب هذا الإعفاء تأخذ الضريبة بعين الاعتبار التكاليف العائلية ثقيلة، كلما تعين التخفيف منها عن طريق إقرار مجموعة من الإعفاءات.

ونذكر نماذج من الإعفاءات في التشريع المغربي.

- إعفاء ما يزيد عن 18000 درهم في الضريبة العامة على الدخل بالنسبة للأجور.
- إعفاء ما يزيد عن 3000 درهم في الضريبة الحضرية.
- إعفاءات ضريبية في مجال الاستثمارات.

وبالإضافة إلى الإعفاءات التي يقرها القانون الضريبي في مجال الفلاحي. (210)

وسنقتصر على بعض إشكالات الإعفاء الضريبي في المجال العقاري.

### ○ إعفاء الضريبي في المجال العقاري

يعرف القطاع العقاري مجموعة من الإعفاءات في جميع أنواع الضرائب الضريبة على الشركات، الضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، وقد أثارت هذه الإعفاءات عدة نزاعات بين

208- العرب الكرداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب أطروحة لنيل الدكتوراة في الحقوق جامعة محمد أكدال الموسم الجامعي، 2004/2003، ص:299.

209- يونس ملبح، مرجع سابق، ص:156.

210- محمد سماحي، مرجع سابق، ص:135.

الملزمين والإدارة للضريبة على مستوى القضاء الإداري سنتناول الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة. (211)

### الفقرة الثانية : الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة

نصت للمادتين 91.92 من المدونة العامة للضرائب على عدة إعفاءات فالمادة 91 ضمنت الإعفاءات دون الحق في الخصم والمادة 92 ضمنت الإعفاءات مع الحق في الخصم.

وقد جاء في المادة 91 الفقرة الثالثة ما يلي " ما يقوم به أي شخص طبيعي من تسليمه لنفسه من مبنى لا تزيد مساحته المغطاة عن 300 متر مربع، يشترط أن يتعلق المبنى بوحدة سكنية غير قابلة للقسمة مسلمة رخصة بناء في شأنها، ويطرح هذا الإعفاء الضريبي عن المساحة التي لا تتجاوز 240 متر مربع من الضريبة على القيمة المضافة، العديد من الإشكالات على مستوى المحاكم الموضوع مثلا نجد المحكمة الإدارية بأكادير أصدرت حكما (212) بتاريخ 2002/11/14 في الملف الإداري رقم 2002/66 والذي تتخلص وقائعه في كون الطاعن الذي يعتبر عاملا بالخارج قام ببناء منزل شخصي من أجل السكن، فقامت الإدارة بفرض ضريبة على القيمة المضافة على ما سلمه لنفسه من سكن، وقام بالطعن بالإلغاء من أنه غير ملزم بأداء الضريبة وتكون الضريبة المفروضة غير قانونية وقررت إبطالها. (213)

211- العرب الكزداح، مرجع سابق، ص:300.

212- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 2002/11/14 في الملف الإداري رقم 2002/66، مجلة القصر، العدد 21، سنة 2010، ص:230.

213- حفيظ بلعيد، الإشكاليات المرتبطة بالإعفاء وتطبيق الحد الأدنى للضريبة على الأرباح العقارية، مقال بمجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 8-2005، ص:137/138.

## خلاصة الفصل الثاني

# خاتمة

**ختاما** ، يمكن القول أن الملزم لا يحق له أن يرفع نزاعه في الوعاء الضريبي مباشرة إلى القضاء المختص ، بل إن القانون اشترط صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الجبائي أن يستنفذ الملزم طعنا سابقا أمام الإدارة الجبائية أو اللجان الضريبية حسب الحالات ، فتقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الجبائية في مجال منازعات الوعاء الضريبي إجراء إلزامي فيل نشر الخلاف أمام القضاء.

بعد استنفاد الطعن خلال المرحلة الإدارية يحق له التقدم بالمناوعة الضريبية أمام القضاء الإداري طبقا للمادة 8 من القانون 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية.

بالإضافة إلى أن تحقيق التوازن بين مصالح الملزم والإدارة الضريبية يبقى رهانا مرتبطا بعدة إصلاحات يجب القيام بها لتجاوز كل الثغرات التي يعرفها العمل القضائي في مجال المنازعات الضريبية.

## المراجع المعتمدة

### ➤ مراجع عامة:

- المصطفى معمر، " مدخل لدراسة المالية العامة: القانون المالي والقانون الضريبي " كلية الحقوق مكناس، 2008/2007.
- امحمد قزبير، " محاضرات في مادة المالية المحلية"، أقيمت على طلبة السداسي الخامس من سلك الإجازة، مسلك القانون العام، كلية الحقوق مكناس، السنة الجامعية 2010/2009، غير منشور.
- عبد الفتاح بلخال ، الضرائب في المغرب ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى 2009 ، دار أبي رقرق للطباعة و النشر.

### ➤ مراجع متخصصة:



- عبد القادر التعلاتي، "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، الدار البيضاء، 1997.
- القرقوري محمد (مفتش بمديرية الضرائب)، "وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل"، مطبعة الأمنية- الرباط، 2002.
- محمد قصري، " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري"، م.م.إ.م.ت، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 62، سنة 2005.

- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقرق لطباعة والنشر، الطبعة الثانية 2009.
- محمد قصري، دور القاضي الإداري في تفعيل الرقابة على مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها، مقالة من كتاب "المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى"، 2007.
- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مؤلفات و أعمال جامعية، عدد 59، الطبعة الثانية 2005.
- محمد شكيري، التشريع الضريبي المغربي، الجزء الأول، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، الطبعة الثالثة 1999.
- عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية عين السبع – الدار البيضاء، 2002.
- محمد مرزاق و عبد الرحمان أبليل، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية و التطبيق، مطبعة الأمنية، الطبعة الثانية، الرباط 1998.
- إبراهيم الكرناوي، التعريف باللجان المحلية لتقدير الضريبة و المسطرة المتبعة أمامها للبت في المنازعات الضريبية، مطبعة الأمنية، الرباط 2007.
- سفيان درويش و رشيدة صابري، تصحيح الأساس الضريبي دراسة مقارنة، دار القلم، الطبعة الأولى 2002.
- يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية العدد التاسع مطبعة الأمنية الرباط.
- محمد السماحي مسطرة المنازعة في الضريبة الطبعة الأولى 1997
- جمال الدين الزياتي: المنازعات الضريبية المرتبطة، العقل خلال المرحلة القضائية

## • مقالات

- عبد القادر التعلاتي، " الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء"، م.م.إ.م.ت، عدد 19، أبريل-يونيو، 1997.
- محمد الجاوي، "موقع التظلم بين المنازعة القضائية والإدارية"، أشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف المحكمة الإدارية بمكناس بمشاركة المحكمة التجارية بمكناس ومصالح وزارة المالية حول مدونة التحصيل، يوم 16 /6/ 2004، برحاب المحكمة الإدارية بمكناس.
- عبد العزيز اليونسي، "جدية المنازعة"، أشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف المحكمة الإدارية بمكناس بمشاركة المحكمة التجارية بمكناس ومصالح وزارة المالية حول مدونة التحصيل، يوم 16 /6/ 2004، برحاب المحكمة الإدارية بمكناس.
- حسن العفوي، "المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل"، م.م.إ.م.ت، عدد 70 شتنبر- أكتوبر 2006.
- مراد الخروبي، "ضرورة تقديم الضمانات لمن ينازع في التحصيل الجبائي أمام المحاكم" م.م.إ.م.ت. عدد 26، يناير- مارس 1999.
- محمد شكيري، " القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية نقدية"، م.م.إ.م.ت. عدد 47، 2004.
- امحمد قزيبير، " التظلمات الإدارية في المادة الجبائية"، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، 4 و 5 دجنبر 2009 برحاب كلية الحقوق بمكناس، منشورة في عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، الطبعة الأولى، يوليو 2010.

● العربي الغمري، رئيس مصلحة التحصيل والجماعات المحلية بالخرزينة الجهوية بمكناس، "الإشعار للغير الحائز مفهومه والمنازعة فيه"، الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية بمكناس، منشورة في عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، الطبعة الأولى، يوليو 2010.

● محمد الشريقي، المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي دفاتر المجلس الأعلى عدد 16 2011.

● أميدوش مدني، الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية، أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية 4 و5 دجنبر 2009، عدد خاص لمجلتي القسطاس و الزيتونة، مطبعة سلسبيل ف ن، الطبعة الأولى يوليو 2010.

● خالد مبروكي، اللجان الضريبية طبيعتها و اختصاصاتها، مجلة مسالك في الفكر و السياسة و الاقتصاد، عدد 15/16، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، 2011.

● خالد مبروكي، اللجان المحلية لتقدير الضريبة و اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، مجلة رحاب المحاكم، عدد 6، يونيو 2010.

● مجلة المالية، قانون مالية 2011، عدد 14، يونيو 2011.

● محمد مرزاق عبد الرحمن إبليل، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مطبعة الأمنية، الرباط الطبعة الثانية 1998.

● عباس الثاقي، المنازعات الضريبية واجتهادات المحاكم الإدارية.

● كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي وفقا لمستجدات قانون مالية 2014 سلسلة الامركزية والإدارة الترايبية، عدد 23 – 2014.

● أحمد قيلش، محمد زنون، المنازعات الجبائية المحلية، سلسلة المعارف العلمية فيث الشرح العملي للمنظومة الجبائية

● محمد بوغالب الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعات الجبائية الندوة الجهوية السادسة، الرباط.

● عباس النافي ، المنازعات الضريبية واجتهادات المحاكم الإدارية- مطبعة دار أبي رقرق، الرباط الطبعة 2013.

● عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات، مقال بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 19، 1997.

● حفيظ بلعيد، الإشكاليات المرتبطة بالإعفاء وتطبيق الحد الأدنى للضريبة على الأرباح العقارية، مقال بمجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 8-2005

## ● رسائل جامعية

● الوارثي الحبيب ، " منازعات الوعاء في الضريبة العامة على الدخل"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة الرباط ، السنة الجامعية 2003/2002.

● المحفوظ أشكر، " التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة الرباط ، السنة الجامعية 2005/2004.

● أنس الشواطي، "الضمانات القانونية للملزمين المختصر في القانون والقضاء"، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام،كلية الحقوق طنجة،2008/2007.

● عبد العزيز امبخرة، "المنازعات في الجبايات المحلية"، بحث لنيل شهادة الماستر في قانون المنازعات، كلية الحقوق مكناس، السنة الجامعية 2008/2007.

● كريم لحسين، "طرق تسوية المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المغربي محاولة في التحليل"، رسالة لنيل شهادة الماستر في قانون المنازعات، كلية الحقوق مكناس، السنة الجامعية 2009/2008.

- محمد سعيد بن الحاج، دور اللجان المحلية لتقدير الضريبة في حل المنازعات الجبائية - اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بإقليم طنجة -، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، أكدال 2003/2002.
- المحفوظ أشكر، التوازن بين حقوق الملزم وسلطات الإدارة في إطار المساطر الضريبية، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، السنة الجامعية 2004-2005.
- فتيحة لمعاشي، وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام 2001/2000.
- عزيزة هنداز، مساهمة في دراسة مسطرة تصحيح الأساس الضريبي و المنازعات المترتبة عنها، رسالة لنيل الدبلوم الجامعي العالي، جامعة محمد الخامس السويسي 2005-2006.
- المنازعات الضريبية المرتبطة بالعقار خلال المرحلة القضائية رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون العقود العقار كلية العلوم القانونية والاجتماعية وجدة الموسم الجامعي 2013-2014.
- عمر أبو الهمز، المنازعات الجبائية بالمغرب بين الإدارة الضريبية والقضاء بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام تخصص تدبير الشأن العام، جامعة محمد الخامس السوسي اسنة الجامعية 2008، 2009.
- يسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية : رسالة لنيل الماستر في القانون الخاص جامعة محمد الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة الموسم الجامعي 2013 2014.
- عمر أبو الهمز، المنازعات الجبائية بالمغرب بين الإدارة، الضريبية والقضاء بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام تخصص تدبير الشأن العام، شعبة ماستر تدبير الشأن العام السنة الجامعية : 2008/2009
- - عبد القادر التعلاتي: حماية الملزم في التشريع المغربي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية والاجتماعية، كلية العلوم القانونية، وجدة

● العرب الكرداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب أطروحة لنيل  
الدكتوراة في الحقوق جامعة محمد أكدال الموسم الجامعي، 2004/2003

## ● أحكام وقرارات:

- حكم رقم 5 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 2002/1/13 ، منشور على  
الموقع الإلكتروني لهيئة المحامين بالرباط: [www.barreaurabat.ma](http://www.barreaurabat.ma).
- حكم رقم 2053، الصادر بـ 2007/10/18 بالمحكمة الإدارية الرباط، منشور بالموقع  
الإلكتروني لوزارة العدل المغربية:
- تطور عدد الملفات المتعلقة بالمنازعة الضريبية من 1140 ملف سنة 2003 إلى 1168  
سنة 2005.
- "الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية"، م.م.إ.م.ت، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4،  
1996
- حكم إدارية مكناس، قضية أنور بن مسعود ضد وزير المالية . م م إ م ت، عدد 14 و15  
1996/، ص:219 .
- - حكم إدارية الرباط رقم 60 في 2 / 4 / 1996 ملف 113 / 95، مجلة المعيار، عدد 22/  
1996،
- قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 79 المؤرخ في 2006/2/1 [ مأخوذ من مقال  
محمد الشريفي , المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية  
النزاعات الجبائية أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في  
المجال الضريبي دفاتر المجلس الأعلى 2011.

- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2005/05/25 ملف رقم 2004/286 منشور بالمجلة المغربية للمنازعات القانونية عدد مزدوج 2007/6/5 .
- قرار عدد 9 من محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط ملف عدد 19/06/9 بتاريخ 2007/01/10 [ منشور بمجلة المحاماة عدد 27
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 351 بتاريخ 2004/06/23 ملف رقم 2003/72 منشور بالمجلة المغربية للمنازعات القانونية عدد مزدوج 8/7 .2008.
- قرار الغرفة الإدارية عدد 10 بتاريخ 2002/01/3 ملف إداري 2001/1/4/1528 منشور بمجلة الخزينة عدد 2004.3
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 2000/126، الصادر بتاريخ 2000/06/07.
- حكم المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 06/463، ملف عدد 024 / 2006 ش، القضاء الشامل، الصادر بتاريخ 2006/12/24.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 3441 بتاريخ 2010/11/22، ملف عدد 04/3/1082، بين السيد مدير الضرائب و السيد عبد الحفيظ بن عبد الله، غير منشور.
- قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 835 بتاريخ 1999/07/01 ملف إداري عدد 1998/4/5/778.
- قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 24 بتاريخ 2000/10/05 ملف إداري عدد 1999/1/4/1640.
- قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 458 بتاريخ 2001/07/12 ملف إداري عدد 2001/1/4/132.
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس عدد 95/47 بتاريخ 1995/11/6 منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 4-1996 .
- 1 قرار الغرفة الإدارية عدد 248 الصادر في 1962/11/26 منشور بمجلة قضاء المجلس ، الأعلى مجموعة 61.65.

- حكم إدارية الرباط عدد 80 بتاريخ 95/6/8 منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 4 سنة 1996 .
- حكم رقم 2001/194 صادر بتاريخ 2001-10-19 في الملف رقم 40-2001 تم الإلغاء بمجلة القصر العدد الثالث شتنبر 2002 .
- قرار الغرفة الإدارية بالملف عدد 2000/25 بتاريخ 2000/6/7 منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة " مؤلفان وأعمال جامعية العدد 62 ، 2005.
- حكم عدد 2000/126 بتاريخ 2000 بتاريخ 2000 / 7 / 6 المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 25 نونبر – دجنبر 2000 .
- قرار الغرفة الإدارية عدد 248 وبتاريخ 2001/4/5 موضوع الملف الإداري عدد 1999/1/5/887 دليل المحاكم الإدارية.
- قرار عدد 1583 المؤرخ في 1999/12/09 ملف إداري عدد 1999/1/5/887 محكمة النقض، منشورات المحلية لمغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 95، 2016.
- قرار عدد 44 المؤرخ في 10-12 / 2000 الملف الإداري عدد 1/4/1481 1995 منشورات المجلة المغربية عدد 95، 2016 .

# الملاحق



## الفهرس

2	مقدمة
6	الفصل الأول : المرحلة الإدارية في المنازعة الضريبية
10	الفرع الأول : المنازعات الجبائية في إطار مسطرة المطالبة
13	المبحث الأول :المطالبة النزاعية
14	المطلب الأول: تظلمات الوعاء الضريبي
14	الفقرة الأولى : شروط التظلم
18	الفقرة الثانية : البث في التظلمات واتخاذ القرار بشأنها
19	المطلب الثاني: تظلمات التحصيل
20	الفقرة الأولى : مطالبات إيقاف المبالغ المتنازع فيها:
22	الفقرة الثانية : المطالبة المرتبطة بالتحصيل:
24	المبحث الثاني : المطالبة الاستعطافية
24	المطلب الأول : مضمون الطلب الاستعطافي وآجاله
25	الفقرة الأولى : مضمون الطلب الاستعطافي
27	الفقرة الثانية : أجل الطلب الاستعطافي:
27	المطلب الثاني : التحقيق في الطلب الاستعطافي واتخاذ القرار
28	الفقرة الأولى : مسطرة التحقيق
28	الفقرة الثانية : اتخاذ القرار

30.....	الفرع الثاني : المنازعات الجبائية خارج مسطرة المطالبة.....
32.....	المبحث الأول: الإطار القانوني للجان الضريبية.....
32.....	المطلب الأول: الطبيعة القانونية للجان الضريبية.....
33.....	الفقرة الأولى : الطبيعة الإدارية للجان الضريبية.....
34.....	الفقرة الثانية : الطبيعة القضائية للجان الضريبية.....
36.....	المطلب الثاني: تشكيل اللجان الضريبية.....
36.....	الفقرة الأولى : تشكيل اللجان الضريبية.....
40.....	الفقرة الثانية : اختصاصات اللجان الضريبية.....
44.....	المبحث الثاني: تحليل و تقييم عمل اللجان الضريبية.....
44.....	المطلب الأول: دراسة مسطرة الطعن و آثارها.....
45.....	الفقرة الأولى : الاجتماعات و تنفيذ المقررات.....
47.....	الفقرة الثانية : دراسة آثار مقررات اللجان الضريبية.....
48.....	المطلب الثاني: تقييم عمل اللجان الضريبية.....
49.....	الفقرة الأولى : مدى تحقيق أهداف اللجان.....
52.....	الفقرة الثانية : تقييم إطار عمل اللجان مقارنة بمجال القضاء الإداري.....
56.....	خلاصة الفصل الأول.....
<b>Erreur ! Signet non défini.....</b>	<b>الفصل الثاني : المرحلة القضائية في المنازعة الجبائية.....</b>
60.....	الفرع الأول : المنازعات الضريبية بين قضاء الإلغاء و القضاء الشامل.....
60.....	المبحث الأول : دعوى المنازعات الضريبية في إطار القضاء الشامل.....
61.....	المطلب الأول : مفهوم دعوى القضاء الشامل :.....
61.....	الفقرة الأولى : مفهوم الواسع للقضاء الشامل :.....
62.....	الفقرة الثانية : مفهوم الضيق للقضاء الشامل :.....
63.....	المطلب الثاني : طبيعة قانونية دعوى المنازعة الضريبية.....
63.....	الفقرة الأولى : دعوى القضاء الشامل.....

- 66.....الفقرة الثانية:أوجه الاختلاف بين دعوى قضاء الشامل ودعوى لإلغاء
- 68.....المبحث الثاني :دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية
- 68.....المطلب الأول:مفهوم دعوى الإلغاء وشروطها وموضوعها
- 68.....الفقرة الأولى :مفهوم دعوى الإلغاء
- 71.....الفقرة الثانية : شروط قبول دعوى الإلغاء
- 73.....الفقرة الثالثة:موضوع دعوى الإلغاء
- 73.....المطلب الثاني :حالات إعمال دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية وأثار دعوى الإلغاء
- 74.....الفقرة الأولى : القرارات المنفصلة للإدارة الضريبية
- 77.....الفقرة الثانية : القرارات التنظيمية
- 78.....الفقرة الثالثة : القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية :
- 80.....المطلب الثاني :آثار دعوى الإلغاء
- 80.....الفقرة الأولى:تقليص دعوى الإلغاء
- 80.....الفقرة الثانية:آثار دعوى الإلغاء
- 82.....الفرع الثاني : منازعات الوعاء في إطار المسطرة القضائية
- 82.....المبحث الأول : حالات منازعات الوعاء في إطار القضاء الشامل
- 83.....المطلب الأول : المنازعات المتعلقة بالإسقاط او الخفيض
- 83.....الفقرة الأولى : منازعات المتعلقة بالإسقاط كلي او جزئي للضريبة
- 85.....الفقرة الثانية : تخفيض الضريبة
- 86.....المطلب الثاني :المنازعات المتعلقة باللجان المحلية والوطنية
- 86.....الفقرة الأولى : اشكالية الطعن القضائي في مقررات اللجان المحلية :
- 87.....الفقرة الثانية : الطعن القضائي في مقررات اللجنة الوطنية
- 88.....المبحث الثاني: منازعات الوعاء في إطار قضاء الإلغاء
- 89.....المطلب الأول: المنازعات في القرارات الفردية للإدارة الضريبية
- 90.....الفقرة الأولى: حالات دعوى الوعاء في إطار دعوى الإلغاء

- 91 .....الفقرة الثانية : حالة رفض الإدارة منح شهادة الإبراء من الضريبة
- 92 .....المطلب الثاني: المنازعات المتعلقة برفض الإعفاء الضريبي.
- 92 .....الفقرة الأولى: طلبات الإعفاء الضريبي.
- 93 .....الفقرة الثانية : الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة.
- 94 .....خلاصة الفصل الثاني.
- 95..... خاتمة
- 95 .....المراجع المعتمدة.





