جامعة محمد الخامس بالرباط .
كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية-سلا

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales - Salé
جامعة محمد الخامس بالرباط
Université Mohammed V de Rabat
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا الرباط

أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية.

حول موضوع:

تدبير الجبايات الترابية

بين مطلب المردودية وضمان حقوق الخاضع للضريبة

— دراسة سوسيوقانونية في ضوء القانون المغربي والمقارن —

من إنجاز الباحث: يوسف الشيهب تحت إشراف: الأستاذ د. الشريف الغيوبي

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سلا
مصلحة الخزانة
رقم الكتاب :1254
المؤشرة :

لجنة المناقشة

د. أحمد بوعشيق، أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق-سلا.....رئيسا

د. الشريف الغيوبي، أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق-سلا..... مشرفا وعضوا

د. مصطفى منار، أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق-سلا..... عضوا

د. محمد حيمود، أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق-سلا.....عضوا

د. المصطفى القاسمي، أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق-سطات.....عضوا

د. عبد الكريم بوخنوش، أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق-مراكش.....عضوا

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سلا
مصلحة الخزانة
رقم الكتاب :
المؤشرة :

السنة الجامعية: 2015/ 2016

مقدمة:

تسعى علوم التدبير إلى فهم طبيعة العمل داخل المنظومة، وأساليب التعامل مع التقنيات الحديثة، وكيفية معالجة طرق الإنتاج من أجل تحقيق أكبر مردودية ممكنة. ويعرف تايلور[1] التدبير على أنه القيام بتحديد ما المطلوب من الموظفين عمله والشكل الصحيح لتنفيذه، ثم التأكد من أنهم يؤدون ما هو مطلوب منهم من أعمال بأفضل وأرخص الطرق. وإن تم إسقاط هذا التعريف على التدبير الجبائي، نجد أنه يتمحور حول مدى قدرة الإدارة الجبائية على تحقيق المردودية الجبائية الفضلى، والتأكد من أن مختلف المصالح والأجهزة تحقق أكبر قدر من المردودية وبأقل تكلفة.

وبالتالي فالتدبير الجبائي يتطلب وجود جهاز إداري مؤلّف من عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية التي تؤهلهم إلى القيام بالمهام المنوطة بهم، والمتمثلة في تحديد الخاضعين للجباية وحصر الوعاء الجبائي، وتحديد الأساس الجبائي من أجل تصفيته بشكل يضمن المردودية الجبائية، موازاة مع ضمان قدرة الإدارة الجبائية على تحقيق رقابة متكاملة تمكن من حماية الحقوق في الإجراءات الجبائية.

والتدبير الجبائي له عدة مستويات، وما يهمنا في الدراسة، التدبير الجبائي في مستواه الترابي وهو نظام قانوني يسمح بمنح الصلاحيات للوحدات الإدارية الترابية في تدبير الملف الجبائي، وهنا تبرز لنا أهمية توزيع السلطات في المنظومة الجبائية اللامركزية، والتي لا تتعلق بكمية السلطة la quantité de délégation. وإنما تتعلق بنوع السلطة المفوضة le type de déligotai de pouvoir، وهو الأمر الذي ينعكس على تقسيم السلطة الجبائية الترابية، بين الجماعات الترابية ووحدات اللاتركيز الوظيفي، وهذا التوزيع يختلف من نظام جبائي ترابي لأخر، حيث نجد في الأنظمة المقارنة أن المنظومة الجبائية الفرنسية تمنح أغلب السلطات الكمية للوحدات الإدارية

---

1 فريدريك تايلور (Fredrick Taylor) عاش ما بين (1856 - 1915) وهو مهندس ميكانيك أمريكي سعى لتحسين الكفاءة الصناعية. يعتبر مؤسسا لعلم الإدارة وكان من أوائل المستشارين الإداريين للحكومة الأمريكية، يراجع "الحكومة الأمريكية الحرية والسلطة"، الجزء الأول، لكل من ثيودور لووي وبنيامين جينسبرج، مكتبة الشروق الدولية، 2006، الطبعة الأولى. الصفحة 50.

التابعة للمركز كالقباضات والخزائن الجهوية، أما السلطة النوعية في اتخاذ القرارات والتتبع فنجدها سلطة تمتاز بها المجالس الجماعية الترابية المنتخبة، أما النظام الجبائي الأمريكي فلم يحد كثيرا عن هذا النهج[2].

وبالتطرق إلى المجال المدروس نجد أن الإدارة الجبائية الترابية بالمملكة المغربية، يصعب تحديد هيكلة واضحة المعالم لها وفق المقترب الوظيفي، وهو أمر عائد لخلل بنيوي متصل بتعدد المصالح والأجهزة المتدخلة في الفعل الجبائي على المستوى الترابي، ويتجلى هذا التداخل في غياب تحديد واضح للوظائف الجبائية سواء داخل الجماعة نفسها أو من خارج نطاق المصالح التابعة للجماعة الترابية، وهذا الأمر راجع لكون تدبير الجبايات الترابية قد أحاله المشرع على مجموعة من الأجهزة والمصالح المنظمة بمجموعة من القوانين[3]، دون أن يقوم المشرع بالأخذ بمقترب التوزيع الكمي والنوعي، وهذا الواقع يرخي بظلاله على عملية تدبير الموارد الجبائية فتعدد المصالح وتداخل أدوارها، يؤثر سلبا على اتخاذ وتدبير القرار الجبائي. لأن من شروط فعالية المنظومة وحدة القرار والسهر على تنفيذه.

ومنه يتضح لنا أن واقع الإدارة الجبائية الترابية يتميز بالتشعب على مستوى عملياتها ومصالحها، وهو أمر ناتج عن علاقة جدلية بين الواقع العملي ومحددات النسق الاجتماعي والاقتصادي وحتى السياسي ومن جهة أخرى هناك الواقع التشريعي، وهذه العلاقة المتداخلة ترخي بظلالها على المنظومة القانونية المنظمة لتدبير الجبايات على المستوى الترابي.

---

[2] *François Labie : La commune sa gestion budgétaire, Editions Liaisons Paris 2000. P 78.*

[3] *فإن كان القانون المنظم للجبايات الترابية قد حاول وضع نوع من الحصر للإدارة الجبائية الترابية في المصالح التابعة لمديرية الضرائب بالنسبة للرسم المهني رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية. والمصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية بالنسبة لباقي الرسوم، لكن هذا التقسيم يطرح إشكالا جوهريا، بحيث أن هناك نصوصا قانونية تسمح لمجموعة من الأجهزة بصناعة القرار الجبائي أو تنفيذه، داخل منظومة الإدارة الجبائية الترابية، وعلى رأسها وزارة الداخلية باعتبارها الوزارة الوصية وفي نفس الإطار هناك مصالح تابعة لوزارات أخرى تشكل شريكا في تنفيذ القرار الجبائي الترابي داخل منظومة الإدارة الجبائية الترابية.*

فالمملكة المغربية غداة استرجاع الاستقلال وفي إطار عملية إعادة بناء الدولة واجهت واقعا صعبا، بإعتبار أن المنظومة القانونية المعمول بها كانت تهدف بشكل خاص إلى خدمة المستعمر الأجنبي، كما أن الواقع الاقتصادي الذي كان يتميز بالضعف والتبعية لفرنسا شل النسق الاجتماعي للمواطن المغربي آنذاك، ومع هذه الوضعية الصعبة للنسيج الوطني ومع الإرث الثقيل الذي تركه المستعمر لما قسم المغرب إلى جزء نافع تتميز مناطقه ببنيات تحتية لا بأس بها ومغرب غير نافع تنعدم فيه البنية التحتية.

وهذا الواقع ليس خاصا بالمملكة المغربية حيث تعاني مجموعة من الدول من هذا الخلل على مستوى الحيز الجغرافي، فنجد الفوارق في إيطاليا بين الجنوب والشمال وفرنسا مقسمة عبر خط لهافر-مرساي، فهناك فقر كبير في الغرب وغنى أكبر في الشرق، ونفس الشيء نجده في المغرب وهو الأمر الذي يعكسه غنى شريط الدار البيضاء القنيطرة مقارنة بباقي المملكة[4].

ومحاولة من الفقه المغربي لإيجاد نوع من المرحلة الانتقالية لإعداد التراب[5]، طرح مقاربة تروم جبر الضرر في أفق إطلاق مسيرة التنمية، وتتبنى هذه المقاربة على المساواة عبر اللامساواة وهو أول تكليف يطرح على السلطة في اتخاذ تدابير تهم الحد من الفوارق في عمقها[6]، من خلال تبني منظومة جبائية تهدف إلى تحصيل موارد مالية من ربوع المملكة، كل جهة حسب مقدراتها.

---

[4] *الشريف الغيوبي، إدارة القرب: آلية لتضامن التراب، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD، سلسلة مواضيع الساعة العدد 53، 2006، الصفحة 24.*

[5] *إعداد التراب الوطني يعني التفكير في التنمية في إطار جهوي، وهو أكثر من وسيلة لاقتحام التساؤل الأساسي للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، إن الهدف البعيد الذي يرمي إليه كل من إعداد التراب والتنمية الجهوية كسياستين متكاملتين هو إعادة توزيع الأنشطة الاقتصادية توزيعا متكافئا على مجموع التراب الوطني، من أجل المزيد من التفصيل يراجع، الشريف الغيوبي، الجهة في خدمة إعداد التراب الوطني، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD سلسلة مواضيع الساعة العدد 52 2006، الصفحة 34.*

[6] *الشريف الغيوبي، التضامن المجالي، أي دور للدولة؟، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD العدد 60 يناير-فبراير 2005، الصفحة 64.*

خاصة وأن الجباية هي المورد المالي الأسرع والأكثر فعالية على إعتبار أن فترة الخمسينات من القرن الماضي لم تكن هناك مؤسسات مالية تمنح قروضا للدول المستقلة حديثا وذلك لغياب ضمانات الأداء، وهذه المقاربة هدفت إلى إعادة توزيع موارد الدولة، ومعه تبنى المغرب في مرحلة أولى توزيع الالتزام الجبائي على المستوى الترابي من أجل إنشاء موارد جبائية، وهذا المنهج وضع بشكل تم فيه الفصل بين الجبايات المحصلة لفائدة الدولة مع نظيرتها المحصلة لفائدة الوحدات المحلية، وهذا الفصل يهدف منه المشرع المغربي إلى ضمان مردودية مالية تضمن حقوق الخاضع للضريبة في المساواة أمام الجباية وبواسطة الجباية.

فالجبايات المحلية في مرحلة أولى هدفت إلى توازن الجبي مع الخدمات العمومية المقدمة، فلا يعقل أن يقوم مواطن في إحدى الجماعات النائية في الأطلس بتقديم جبايات للإنارة العمومية في مدن الرباط والدار البيضاء مثلا وهو لم يكتشف بعد ما هو التيار الكهربائي، إلا أن هذا الفصل عرف نوعا من الاختلال البنيوي والموضوعي، نظرا لكثرة وتعدد المساطر الجبائية التي يتعامل معها الخاضع للضريبة وبذلك تشتت معها قدرة الخاضع على حماية حقوقه خاصة مع وجود نسبة أمية كبيرة، كما أن الخاضع يواجه نوعا من الازدواجية الجبائية تضعف من قدرته على الاستجابة، فالتضريب المنفصل كرس لعدم الفعالية من خلال قلة المعلومات الجبائية وازدواجية المساطر الجبائية، كما كلف الخزينة مصاريف زائدة تعصف بالمردودية الجبائية المحققة.

وبالتالي تم نسف أهم حق وهو العدالة الجبائية، وهذا الواقع استمر لمدة أربعة عقود قبل أن يقوم المشرع في العشرية الأولى من الألفية الثالثة بإعادة مراجعة هذه الآليات والمساطر الجبائية، عبر ملاءمة الجبايات الترابية مع نظيرتها الوطنية من خلال توحيد مساطر المراقبة وحق الاطلاع وتوحيد الغرامات والجزاءات، عبر مجموعة من الآليات، والسؤال المطروح هل استطاعت هذه المقاربة تحقيق الرفع من الوعاء الجبائي عبر تكريس الإلتزام الجبائي، والتخلص من الجبايات التي يقدر عائدها أقل من تكلفتها؟، وما مدى قدرة هذه المقاربة على الرفع من مردودية التدبير الجبائي؟، وإلى أي حد تم تبسيط المساطر وتوحيد الغرامات والجزاءات؟ باعتبارها المدخل لتقديم ضمانات للخاضع، إلا أن التطبيق

الفعلي لمنظومة الجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية تمر عبر مجموعة من الأجهزة والآليات المنظمة بمجموعة من القوانين، وعلى رأسها القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية[7].

وبالتالي لا يمكن تحقيق أهداف هذه المنظومة من دون وجود أجهزة ومصالح جبائية تتميز مصالحها بالتنظيم المحكم والوضوح والدقة في توزيع الاختصاصات المخولة لها، وهو ما يؤثر بشكل أو بآخر على حقوق الخاضع للضريبة ومردودية الإدارة الجبائية على حدٍّ سواء. إلا أن واقع الممارسة الفعلية أثبتت صعوبة في حصر البنية التنظيمية للمصالح المتدخلة في تدبير هذا الملف، وهو أمر عائد إلى تداخل اختصاصات مجموعة من الهيئات على الصعيد الترابي والوطني، فإن كان القانون المنظم للجبايات الترابية قد حاول وضع نوع من الحصر للإدارة الجبائية الترابية في المصالح التابعة لمديرية الضرائب بالنسبة للرسم المهني، رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية. والمصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية بالنسبة لباقي الرسوم[8]، إلا أن واقع الدراسة أثبت أن هذا التقسيم يطرح إشكالا جوهريا، وهو أمر راجع إلى وجود نصوص قانونية تسمح لمجموعة من الأجهزة من خارج المصالح المشار إليها أعلاه بالمشاركة في صناعة القرار الجبائي إلى تنفيذه، داخل منظومة الإدارة الجبائية الترابية، ومن أكثر الأجهزة تأثيرا على هذه العملية نجد وزارة الداخلية. مع أن المشرع أغفل ذكرها في المادة 167 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، إلا أنها تتبوأ هذا الدور انطلاقا من كونها الوزارة الوصية.

وفي نفس الإطار هناك مصالح تابعة لوزارات أخرى تشكل شريكا في تنفيذ القرار الجبائي الترابي، خاصة بالنسبة للجبايات المؤسسة بالقانون 47.06 والقانون رقم 39.07 والقاضي بسن أحكام

---

7 القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) والمتعلق بتنفيذ القانون رقم 47.06. الجريدة الرسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (2007/12/03).

8المادة 167 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (2007/12/03).

انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى[9]، والمنظمة جزئيا بنصوص أخرى. فعلى سبيل المثال لا الحصر، الرسم على رخص السياقة فبالرغم من أنه يستخلص لفائدة الجماعات الترابية إلا أن الرسم يستخلص من طرف وزارة التجهيز والنقل، كما أن إثبات أداء الرسم يتم عن طريق وضع طابع خاص على رخص السياقة الذي تقوم مصالح وزارة الداخلية بوضعه رهن إشارة الهيئة المكلفة بتحصيل هذا الرسم[10]، وهنا يتبن لنا أن الإدارة الجبائية الترابية تتجاوز جهازا يصدر الفعل أو صانع القرار الجبائي(الفاعل)، ليتمثل في قرار(فعل) متعدد المتدخلين في جميع مراحله ومستوياته.

وتعتبر مسطرة الإنشاء الجبائي حجر الزاوية في الفعل الجبائي، فلا يمكن الحديث عن الجباية ومدى مردوديتها، أو الحديث عن منظومة الحقوق من دون تحديد مساطر إنشائها وأسعار تصفيتها، كما أنها تحدد مدى عدالة الإجراءات الإنشائية والضمانات التي تمنحها للخاضع، وهنا يطرح السؤال حول تركيبة الأسعار الجبائية؟، ومدى قدرة مسطرة الإنشاء على إيجاد بيئة جبائية مرنة قادرة على توفير مردودية مرتفعة مع القدرة على التأقلم مع أوضاع الخاضع للضريبة بشكل يضمن عدم إعساره؟

هذه الأسئلة تطرح في ظل واقع تتعدد فيه الجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية، ومع معطى اختلاف قدرة الخاضعين من شخص لآخر. ومسطرة الإنشاء تنعكس على فعالية عملية تحصيل الإدارة الجبائية الترابية لديونها، وبالتالي فإن قوة منظومة الإنشاء تسهل عملية التحصيل الجبائي، إلا أن فعالية المنظومة ككل يجب أن تضمن التحصيل بأقل تكلفة مع تقديم ضمانات للخاضع، ومعه يطرح السؤال حول فعالية المساطر القانونية في هذا الشأن؟ ومدى قدرة الآليات التحصيلية في تقديم ضمانات للخاضع بالموازاة مع تخفيف تكاليف التحصيل؟

---

9 القانون رقم 39.07 المتعلق بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.209 بتاريخ 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007).

10 المادة 101 و100 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5583 ذو القعدة 1428 (03/12/2007).

إلا أن تدبير العملية الجبائية يتميز بطبيعته النزاعية وهو أمر عائد لوجود مصالح متضاربة، فمن جهة هناك الإدارة الجبائية التي تسعى لتحقيق أقصى مردودية ممكنة، ومن جهة أخرى هناك الخاضع للضريبة الذي يسعى لدفع أقل إلتزام جبائي ممكن، ومع أن المنازعة من الناحية القانونية تقتضي وجود شرارة تدفع بأحد أطراف العلاقة الجبائية إلى إثارة النزاع. لكن هناك من يرى بأن المنازعة لا تحتاج في الأصل إلى شرارة بل يكفي بدأ العملية الجبائية حتى يصبح الخاضع للضريبة والإدارة الجبائية في نزاع ينتهي بإستيفاء الإدارة الجبائية الترابية لديونها.

وبالتالي فالمنازعة هي الأصل وليست الاستثناء، فالعلاقة القائمة بين الخاضع للضريبة والإدارة الجبائية هي منازعة بحد ذاتها وهو الأمر الذي يلتصق ويتماهى مع مفهوم سعي كل طرف لحماية حقوقه بل يعتبر هو الوسيلة الأوحد لحماية الحق في الجباية، فالقانون لا يستخدم إلا في حالة النزاع أما في الحالة العادية فنستخدم روح القانون[1]، وإن كانت الدعوى الجبائية هي الانعكاس الحقيقي للمنازعة الجبائية، بحيث يتم اللجوء إلى السلطة القضائية بعد أن يرى أحد الأطراف أن حقوقه المنصوص عليها تم المس بها، وهذه الآلية يلجأ إليها في أغلب الأحيان الطرف الأضعف أي الخاضع للضريبة على اعتبار أنه يسعى إلى إرغام الإدارة الجبائية على الإقرار بحقوقه من خلال إدراج طرف ثالث متمثل في القضاء الإداري.

إلا أن المنازعة الجبائية لا تنحصر في مرحلة قضائية بل هناك مرحلة سابقة تتمثل في المرحلة الإدارية للمنازعة، وإن كان الأصل في النزاع يكون أمام السلطة القضائية والتي تقرر من هو صاحب الحق، أما المطالبات الإدارية فهي أمر اختياري يلجأ إليها الخاضع للضريبة بمحض إرادته، إلا أنه واستثناء من هذه القاعدة تنص أغلبية التشريعات المعاصرة على إلزامية الطعن الإداري الأولي في كل منازعة جبائية قبل مراجعة القضاء، ولم يخرج المشرع الجبائي المغربي عن قاعدة إلزامية الطعن الإداري الأولي في المواد الجبائية إلا في بعض الاستثناءات كالمنازعة في رسوم التسجيل، أما المنازعات في غيرها من

---

[1] محمد فاضل إبراهيم، قانون المجتمعات العربية، دار السيادة مليكة للنشر والتوزيع، بيروت 2008، الصفحة 228.

الجبايات والمتعلقة أساسا بالوعاء، فإنها تستلزم توجيه طعن إداري أولي إلى الإدارة الجبائية تحت طائلة عدم القبول[12].

وبالتالي فحصر مساطر وآليات المنازعة الجبائية يدخل في صلب معالجة الأطروحة التي نحن بصدد مناقشتها، وهنا يطرح السؤال حول الضمانات المقدمة سواء لحقوق الخاضع للضريبة أو لمردودية الجماعات الترابية في المنازعة الجبائية؟ وماهي نقط القوة ومداخل الضعف للمساطر المتبعة في المنازعة سواء على مستوى المطالبات الإدارية أو القضائية؟ ومما لا شك فيه أن معالجة هذه الجزئية سيساهم في تقديم تشخيص أكثر تبصرا.

لكن قدرة المنظومة الجبائية على تدبير الجبايات الترابية، بشكل يضمن المردودية المالية المرتفعة ويقدم ضمانات متقدمة لمراكز الخاضع للضريبة تبقى المدخل الأهم لتجاوز المنازعة السلبية التي تضعف من قدرة الأجهزة الجبائية والخاضع على حد سواء في حماية مراكزه، فالاختلالات البنيوية والموضوعية التي تؤثر على المنظومة الجبائية الترابية، تؤثر على المكتسبات الإجرائية الواجب توفيرها من أجل التمهيد لنوع من التوازن بين المردودية الجبائية والضمانات الواجب تكريسها في حقوق الخاضع، وبالتالي يطرح سؤال جوهري نفسه وهو ما مدى مساهمة البنية القانونية في استفحال هذه الاختلالات؟

وما يؤكد شرعية هذا التساؤل هو الغموض الذي يكتنف المقتضيات القانونية خاصة المساطر التقنية منها، كما أن المنظومة القانونية تكرس لإكراهات مرتبطة بتعدد الأجهزة وعدم تحديد الاختصاصات بشكل واضح، مما يغيب أدوار المصالح والأجهزة التابعة للجماعة الترابية، وهو أمر

---

12 وذلك ما أكدته العديد من الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية عندما تصرح بعدم قبول الدعوى غير المسبوقة بالطعن الإداري، ومن بينها الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 1997.1.9 تحت عدد 5.97.3 في الملف رقم 5.96.24. وجاء في حيثيات الحكم أنه يتعين على الخاضع في هذه الحالة التقيد بمسطرة الطعن الإداري المنصوص عليها في القوانين الجاري بها العمل قبل عرض النزاع على القضاء. (حكم غير منشور). من أجل المزيد من التفصيل يراجع محمد بوغالب "الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الضريبية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 38-39، ماي-غشت 2001. الصفحة 146.

يجعل من ضمان تحقيق نوع من التوازنات بين المردودية والضمانات الواجب توفيرها أمرا شبه مستحيل، خاصة وأن المشرع حد من قدرات الجماعات الترابية في تدارك كل اختلال أو محاولة الجماعات تبني سياسات جبائية متوازنة، وذلك بحصر إحداث وتحديد الوعاء الجبائي في المركز[13]، كما عزز هذا التوجه بتهميش أدوار القرارات الجبائية.

ومما يزيد من تفاقم هذه الإشكالية هو ضعف وقلة الموارد البشرية التابعة للمصالح الجبائية على المستوى الترابي، وهذه الوضعية تتغذى كذلك من هشاشة البنية التحتية وضعف الوسائل اللوجستيكية ومحدودية نظم المعلومات، فهذا الوضع يساهم في إضعاف قدرة الإدارة الجبائية الترابية في تدبير ملف الجبايات، فهناك علاقة جدلية بين المردودية والفعالية، فكلما كانت المردودية ضعيفة تنعدم فعالية بنية الإدارة الجبائية لقلة الموارد التدبيرية، وبالتالي تزداد أزمة تدبير ملف الجبايات الترابية وندخل هنا في حلقة مفرغة[14].

مما سبق يتبين لنا أن واقع الحال في المنظومة الجبائية على المستوى الترابي والإشكالات المرتبطة بها تفرض نفسها على أية عملية لإصلاح وتطوير المنظومة القانونية المنظمة للجبايات الترابية، وهذه المقاربة لا يمكن تحقيقها من دون تطوير هذه المنظومة بإعتبارها المدخل لتعزيز الضمانات على مستوى كل من المردودية وحقوق الخاضع، فهل يمكن إنتاج المنظومة الأقدر على تحقيق معادلة التوازن بين المردودية المالية والحقوق الجبائية وذلك عبر إعادة مراجعة وتأهيل النصوص القانونية وفق مقاربة تجمع بين تبسيط الإجراءات الشكلية وبين تطوير الآليات المرتبطة بمراقبة المردودية الجبائية؟

---

13 وهو الأمر الذي أشار إليه جلالة الملك في خطاب المسيرة الخضراء الأربعين حيث جاء فيه، (واليوم، وبعد أربعين سنة، بإيجابياتها وسلبياتها، نريد إجراء قطيعة حقيقية .....مع عقلية التمركز الإداري).

14 ماذا بوسع جماعة فقيرة أن تفعل إذا كان وعاؤها متواضعا؟ وتفرض أسعارا متواضعة على الخاضع وينعكس ذلك على الخدمات التي تسعى لمنحها، مما يجعلها تدور في حلقة مفرغة، من أجل المزيد من التفاصيل يراجع، الشريف الغيوي، التضامن المجالي، أي دور للدولة؟، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD العدد 60 يناير-فبراير 2005، الصفحة 65.

تجربة النظام الجبائي الحالي تقارب العقد من الزمن على تشريعها، وأبانت عن مجموعة من نقاط الضعف الواجب تداركها في أية عملية لتطوير وإصلاح المنظومة الجبائية، مما يستوجب وضع آليات جديدة في تدبير عملية تحيين النصوص حتى تكون قادرة على تجاوز مجموعة من الإشكالات خاصة وأن النصوص القانونية مهما اتصفت بالجودة إلا أنها تواجه مشاكل عدة أثناء تطبيقها، وبالتالي لا يمكن تحقيق النتائج المرغوب فيها من دون عملية لإعادة تأهيل طرفي العلاقة الجبائية، عبر الدفع إلى استدامة تأهيل الموارد البشرية للإدارة الجبائية وهو الأمر الممكن عبر سياسة التكوين المستمر للموظف والمنتخب الجماعي وربطها بسلسة من التحفيزات، وبالموازاة مع ذلك الدفع إلى تطوير طريقة تعامل الخاضع للضريبة مع الإدارة الجبائية على المستوى الترابي.

فالخاضع يمكن أن يلعب دورا سلبيا في الحد من المردودية الجبائية، وهذا الدور لا ينحصر في هذه النقطة بل يمتد إلى الإخلال بحقوقه، فالروابط التي تجمع الخاضع في نطاق العلاقة الجبائية لا تنحصر في الرابط العمودي والمتمثل في الخاضع للضريبة والإدارة الجبائية، لكن تمتد إلى رابط أفقي يجمع بين الخاضعين للجباية، وهذا التأثير يعرف مستويين، الأول يتمثل في كون أن الإنشاء الجبائي يعرف بخاصية المقارنة وبالتالي تسود عقلية القطيع في التملص الجبائي التي تؤثر على الآلية ككل، ويتضح لنا وجود مستوى ثاني لهذه العلاقة بين الخاضعين ومع أن هذا المستوى لا يؤطر بالقانون، لكن هناك تأثير سوسيولوجي متبادل على القرارات المتخذة، ويمكن رصد هذا التموضع السلبي للخاضع في ظاهرة التهرب الجبائي[15]، وهذه الأخيرة تحيل على معنى زئبقي التعريف، وتشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها جريمة بالمعنى القانوني، كالغش الجبائي الذي يعني التزوير والتدليس وخيانة الأمانة، بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطالها في العادة يد

---

15 إن ميل الإنسان إلى التهرب الجبائي هو قديم قدم الجباية نفسها، على اعتبار أنه لا يميل إلى الإخضاع أو أداء ما يمكنه التملص من أدائه، والحقيقة أن الغريزة البشرة تحب التملك بطبيعتها، وبالتالي يسعى إلى التخلص من كل إلتزام من الممكن أن يضعف هذه الغريزة، وتطورت أساليبه مع تطور آليات الإخضاع واتخذ مجموعة من الأساليب والأشكال من أجل تحقيق هذه الغاية.

القانون كالتجنب الجبائي القانوني، وسواء كانت السلوكيات قانونية أو غير شرعية فإنها يجمعها جميعا هدف تحقيق مآرب مالية لمرتكبيها أو لتمويت منافع للغير[16].

وواقع الأمر أن النزعة التي تدفع الخاضع إلى التهرب بالإضافة إلى الطبيعة البشرية بحد ذاتها، تتعدد وتتداخل ويلعب الخاضع دورا محوريا فيها، فضعف أو حتى غياب ثقافة مواطنة تدعم إلتزام الخاضع للضريبة تدفع إلى تفاقم هذه الظاهرة، كما أن الدفع بالإلتزام الجبائي إلى حده الأقصى يولد ضغطا جبائيا لا يمكن تحمله وبالتالي يدفع إلى المزيد من محاولات التهرب الجبائي، خاصة وأن هناك مجالات اقتصادية عديدة غير مهيكلة ويصعب جبيها وتغري الخاضع للضريبة إلى اللجوء لها من أجل التملص الجبائي.

وهنا يفتح باب التساؤلات حول واقع التملص والتهرب الجبائي في منظومة الجبايات الترابية؟، وماهي الحلول التي يمكن تبنيها من أجل الحد من هذه الظاهرة؟ خاصة عندما نعلم أن هذه الأخيرة هي السبب الرئيسي في الإخلال بمقترب التوازن بين المردودية الجبائية[17] ومنظومة الحقوق، حيث يجب أن يعي الخاضع للضريبة أنه مطالب بتجاوز بعض السلوكيات السلبية التي لا ينحصر تأثيرها على الإدارة الجبائية بل يتعداها إلى مؤسسة الحقوق الواجب توفيرها للخاضع.

ومدخلات الحل والتطوير لا تنحصر في طرف واحد في العلاقة الجبائية، حيث يبقى تطوير الموارد التدبيرية للإدارة الجبائية، حجر الزاوية من أجل إقامة منظومة جبائية قادرة على أن تضمن نوعا من التزاوج بين المردودية الجبائية المرتفعة والمحافظة على حقوق الخاضع، والموارد التدبيرية تتجاوز ما هو

---

16 . بلواضح الجيلاني ميمون نبيلة " مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة "، مداخلة في ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة منشور على الموقع الرسمي لموسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تاريخ الاطلاع "2 أبريل 2015 الساعة الخامسة والنصف عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/9nHw4R

17لكن تأثيرات هذا العمل لا تنحصر على المردودية الجبائية بل تتجاوزها لتأثيرات سلبية تمس الخاضع بحد ذاته، فواقع الأمر أن نزعة بعض الخاضعين للتهرب الجبائي تؤدي إلى ما يعرف بانتفاء قاعدة العدالة بواسطة الجباية وأمام الجباية، مما يؤثر على حق الخاضع في الحصول على معاملة عادلة.

مادي فالمعلومة هي أساس الموارد التي يجب البحث عنها وتطويرها، وبالتالي يجب تطوير مفهوم الإسناد المعلوماتي للقرار الجبائي، مما يستوجب بناء نظام معلوماتي متكامل قادر على متابعة سيرورة العملية الجبائية، إلا أن واقع العمليات الجبائية اليوم ينتج حجم معطيات وبيانات ضخمة، وهذه المعطيات الواجب معالجتها والتعامل معها من لدن الإدارة الجبائية، تطرح سؤالا منطقيا حول مدى قدرة النظام المعلوماتي التقليدي على معالجتها من دون إنتاج أخطاء تضعف كلا من المردودية الجبائية وحقوق الخاضع؟، وماهي الآليات الواجب إنتاجها من أجل تطوير نظام الإسناد إلى نظم معلوماتية إلكترونية؟.

وهذا التساؤل الأخير يجد له السند في التجارب المقارنة فالحل الأمثل يمكن أن يوفره التدبير الإلكترونية للعملية الجبائية، وهنا يجب القطع مع الفهم الضيق للتدبير الإلكتروني، والذي تعرفه الإدارات والمصالح الجبائية التابعة للجماعة، حيث يجب أن يتجاوز المفهوم إدخال الحاسب الآلي إلى الإدارة الجبائية، فإسناد العملية الجبائية بالوسائل التقنية يجب أن ينتقل إلى مستوى العمل بالنظم الإلكترونية، بإعتبارها هي المدخل القادر على تنسيق جميع الإجراءات الجبائية بشكل يضمن فعاليتها، وذلك بإيجاد التركيبة السحرية التي من الممكن أن تجعل من الحاسوب والشبكات الداخلية والشبكة العنكبوتية، نظاما يعمل بشكل منسق وقابل للتتبع أثناء إنتاج المعطيات التي تدعم القرار الجبائي، فبالإضافة إلى حوسبة المساطر والعمليات الجبائية، يجب وضع آلية تمكن من ترتيب عميق للمساطر الجبائية وذلك باعتماد فهم مفصل لأداء الإدارة الجبائية. مما يقتضي تحقيق تعاون تكاملي بين المصالح المعنية، وكذا تقاسم الرؤية بين مختلف الهيئات، وهو الأمر الذي لا يمكن تحقيقه من غير تبني منظومة إلكترونية متكاملة.

وبالتالي وفي إطار البحث العلمي وكنوع من تكامل وتضافر الجهود، وجمع مجموعة من المشارب والمختبرات العلمية من أجل إيجاد حلول عملية تمكن من تطوير منظومة متكاملة للتصريح الجبائي بالنسبة للجبايات المدبرة من طرف المصالح الجبائية التابعة للجماعات الترابية تم إحداث نظام معلوماتي، لأنه في ظل واقع ينعدم فيه أي نظام قادر على تحقيق إشباع للخدمات الجبائية وتطوير مكتسبات الحكامة الجبائية، خاصة عندما نعلم أن واقع الإدارات التابعة للمصالح الجبائية الترابية تتميز بكونها تتوفر في غالبيتها على حواسب واتصال بالشبكة الداخلية والعنكبوتية وهو أمر يعد جيدا،

لكن عدم توفر نظام متكامل لتدبير الإقرارات الجبائية، يجعل من هذه الآلات البالغة التعقيد مجرد آلة حاسبة تساعد على القيام بعمليات حسابية بسيطة يمكن لأي آلة حاسبة القيام بها. وفي هذا السياق تمت بلورة رؤية لنظام متكامل لتدبير الجبايات الترابية بشكل إلكتروني، وتجاوز الأمر الرؤية إلى التنفيذ العملي على أرض الواقع، ومكنت هذه المقاربة من إخراج نظام تمت تسميته رامةٌ، RAMA، وهي منظومة تم إخراجها داخل فريق الأبحاث حول تقييم السياسات العمومية، وبشراكة مع مركز الدراسات والأبحاث حول الحكامة CERG، وشركة متخصصة في مجال التقنيات الحديثة BADEP، وبتعاون مع مختبر Ingénierie Mathématique et Informatique Appliquée à l'Économie بكلية العلوم التقنية الحسن الثاني المحمدية، وهذا التعاون أوجد نوعا من الخبرة التقنوقانونية، وهذه المعرفة هي اللازمة لإنتاج النظام، على اعتبار أن المصالح الجبائية لا تنقصها الموارد المادية بقدر ماهناك خصاص في التقنيات المعلوماتية التي تراعي المنظومة القانونية المعمول بها في المملكة المغربية.

إن تطوير النظام جاء بهدف إيجاد أجوبة حول الإشكالات المطروحة، فالعملية الجبائية تستوجب نظام إسناد يحوم حول المعلومة، فالإدارة الجبائية قبل أن تكون مباني ومكاتب فهي بالأساس معلومة تنتج أخرى من أجل تحقيق إنشاء التزام جبائي تتوفر فيه الشروط والضمانات، وهو الأمر القادر على أن يحقق مردودية جبائية. وهنا يجب القطع مع المقترب الذي أسس عليه إصلاح المنظومة الجبائية في فترة الثمانينات والتسعينات، والتي انحصرت رؤيتها للموارد الجبائية اللازمة في المباني والعربات، وبالتالي فنظام المعلومات يعتبر أساس هذه العملية، والرقي به إلى نظم معلوماتية تعتمد على التقنيات الحديثة، يعتبر الدرجة الأولى للوصول إلى الإدارة الإلكترونية التي يطمح إليها المغرب من خلال برنامج المغرب الرقمي[18].

---

18 تهدف استراتيجية المغرب الرقمي 2013 إلى جعل المغرب مركزا إقليميا في تكنولوجيا المعلومات والاتصال. وهي استراتيجية تهدف إلى استخدام التكنولوجيات الحديثة لفائدة الإدارة بغية ترشيد نفقات التشغيل وتبسيط الإجراءات. إدريس النوازلي، حماية عقود التجارة الإلكترونية في القانون المغربي دراسة مقارنة، دار الآفاق المغربية للنشر والتوزيع، الرباط 2010، الصفحة 45.

فكثرة وتشعب وتعقيد المعاملات الجبائية، يجعل من المستحيل تدبيرها بالطرق الإدارية التقليدية، خاصة أنها تتميز بعمليات حسابية معقدة وكل خطأ فيها قد يعصف بالمردودية الجبائية وكذا مراكز الخاضع، وبالتالي ماهي مقومات نظام رامة المقترح؟ وهل استطاع الإجابة على معادلة الرفع من المردودية الجبائية دون الإخلال بحقوق الخاضع؟، وإلى أي حد يمكن للنظام المقترح تكوين رقابة ذاتية غير قابلة للتجاوز؟ حيث تمنع الخطأ الناتج عن سوء التقدير، كما تمنع كل تجاوز يهدف إلى التهرب الجبائي، أو الرفع من المردودية من دون وجه حق، فإن استطاع النظام المقترح تحت اسم "رامَةٌ "الإجابة على هذه التساؤلات فإنه يمكن أن نعتبره بداية إلى الانتقال بالنظام الجبائي الترابي إلى مستوى جديد، يكون فيها قادرا على مواجهة التحديات الحديثة.

إن واقع التدبير الجبائي في مستواه الترابي اليوم يحتاج إلى وقفة مع الذات من أجل مراجعة عقد من العمل بالمنظومة الحالية وتجاوز الاختلالات المرصودة وزيادة الفعالية، خاصة وأن الجماعة الترابية تعيش على واقع الرفع من صلاحياتها ومسؤوليتها وبالتالي تحويل الاختصاصات ومن ثم يجب أن يرافقه تحويل في الموارد المالية وهو الأمر الذي لن يتحقق من دون وجود نظام جبائي فعال وقادر على أن يجمع بين الاحتياجات المالية المرتفعة دون المساس بمؤسسة الحقوق الواجب توفيرها للخاضع.

ويكتسي هذا الموضوع، أهمية قصوى تتجلى أولا في راهنيته، من خلال تبني المملكة المغربية لمقترب الجهوية المتقدمة، بعد الانتخابات الجماعية لسنة ألفين وخمسة عشر التي جاءت بمفهوم جديد للتدبير الجماعي، فالوحدات المحلية أصبحت تعرف بالجماعات الترابية وهو أكثر من تغيير في الألفاظ بل تغيير في المفاهيم، مما يدل أن المغرب سيعرف في السنوات القادمة إعادة هيكلة في القوانين التنظيمية للجماعات الترابية، الخاصة بتدبير الموارد المالية وهي عملية انطلاقة مع صدور القانون التنظيمي رقم

113.14 المتعلق بالجماعات[19]، والقانون التنظيمي رقم 111.14 المتعلق بالجهات[20]، كما تم إخراج القانون التنظيمي المتعلق بالعمالات والأقاليم[21]، وبالتالي هذا التحويل في الاختصاصات في إطار المقترب الجديد، يدفع إلى الرفع من الموارد المرصودة للجماعات الترابية، لكن ومع عدم قدرة الحكومة على رصد المزيد من الموارد، وفي ظل واقع ندرة الموارد بالنسبة للجماعات الترابية، فإن هذا كله جعلها في أمس الحاجة إلى مفهوم جديد لتدبير جباياتها، ومعه يجب وضع نظام جبائي يتسم بالحكامة، والذي يكون قادرا على الرفع من المردودية الجبائية مع تقديم ضمانات متقدمة للخاضع.

كما أن البحث العلمي والعملي، حول الإدارة الجبائية الترابية في المملكة المغربية، يكون قادرا على تحديد مدى قدرة هذه الأخيرة على الرفع من المردودية الجبائية، وبالموازاة مع ذلك يحدد المكتزمات التي تدعم وتحافظ على حقوق الخاضع للضريبة، وهذا البحث إن راعى المقترب السوسيوقانوني في ضوء القانون المغربي والمقارن، فإنه يمكن مما لا شك فيه من التوصل إلى استنتاجات، تعد ثمرة جهد، في متناول مجموعة من الجماعات للاستفادة منه، علما أن كثيرا من الجماعات يصعب عليها تدبير الملف الجبائي.

إن واقع تدبير الجبايات الترابية بالمغرب يتميز بكثرة المتدخلين، وهو أمر عائد للصعوبة التي تواجه تدبير ملف الجبايات الترابية، مما يستوجب رصد عدة فاعلين ومتدخلين من أجل توحيد الجهود من جهة، ومن جهة أخرى تلعب الترسانة القانونية دورا محوريا في تفاقم هذه الظاهرة، فكثرة النصوص

---

19 الظهير الشريف رقم 1.15.85 الصادر في 20 من رمضان 1436 الموافق ل 7 يوليو 2015 بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات، الجريدة الرسمية عدد 6380، 6 شوال 1436 23 يوليو 2015.

20 الظهير الشريف رقم 1.15.83 الصادر في 20 من رمضان 1436 الموافق ل 7 يوليو 2015، والقاضي بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 111.14 المتعلق بالجهات، الجريدة الرسمية عدد 6380، 6 شوال 1436 23 يوليو 2015.

21 الظهير الشريف رقم 1.15.84 الصادر في 20 من رمضان 1436 الموافق ل 7 يوليو 2015، والقاضي بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 112.14 المتعلق بالعمالات والأقاليم، الجريدة الرسمية عدد 6380، 6 شوال 1436 23 يوليو 2015.

القانونية وتداخلها وتعارضها في حالات كثيرة يرخي بظلاله على المنظومة الجبائية الترابية، مما يكرس لبيئة جبائية يصعب تدبيرها.

وبالتالي تنتفي مقومات المردودية الجبائية الفضلى، فهذا التداخل في الاختصاصات وتعارضها يضعف مؤسسة التدبير الجبائي، وهذا الأمر لا ينحصر تأثيره على المردودية الجبائية بل يمتد إلى مؤسسة الحقوق الواجب توفيرها للخاضع، والتأثيرات الارتدادية للمعيقات القانونية لا تنحصر في جهاز التدبير وصلاحياته، بل يمتد إلى التساؤل عن مدى قدرة الإدارة الجبائية الترابية على تكريس مبدأ الملاءمة الجبائية في شكل مبسط من حيث الإجراءات؟ وهل يمكن لهذا التبسيط المساهمة في تكريس مسطرة للإنشاء والتصفية الجبائية القادرة على الرفع من المردودية وحماية حقوق الخاضع؟ وكيف يمكن لعملية التحصيل في جميع مراحلها تحقيق أهداف المردودية دون الإخلال بمؤسسة الحقوق الواجب توفيرها للخاضع؟، إن المساطر الجبائية بطبيعتها تواجهية وبالتالي فالمنازعة في أساس الجباية وإجراءاتها هو أمر كثير الحدوث، وبالتالي ماهي ماهية المنازعة الجبائية والمراحل التي تتخذها؟ وإلى أي مدى يمكن للمنازعة الجبائية إحقاق الحق سواء في المرحلة الإدارية للمنازعة أو القضائية منها؟ وكيف يمكن للمساطر الاستثنائية في المنازعة الجبائية تقديم ضمانات إضافية للحقوق في المردودية وحماية المراكز القانونية؟

إلا أن المنازعة ليست هدفا بحد ذاتها بل هي وسيلة يسعى فيها كل من الخاضع للضريبة والإدارة الجبائية، كل من جانبه للحد من تأثيرات الاختلالات الموضوعية والبنيوية الممارسة من الطرف الأخر في العلاقة الجبائية، فما مدى التموقع السلبي للخاضع في الحد من المردودية الجبائية والإخلال بحقوقه؟ وإلى أي حد تنامت ثقافة التهرب الجبائي؟ وكيف تؤثر هذه الظاهرة على كل من المردودية الجبائية ومكتسبات حقوق الخاضع؟

كما أن هذا الدور السلبي الذي يلعبه الخاضع للضريبة ليس هواية، بل هو عمل ينتج عن مجموعة من المدخلات تساهم بشكل متفاوت بالعصف بكل من المردودية والضمانات الواجب توفيرها للخاضع، وهنا تلعب كل من الإدارة الجبائية الترابية والمنظومة القانونية التي تنظمها دورا محوريا، فماهي الاختلالات الإدارية داخل المنظومة الجبائية للجماعات الترابية؟، وكيف تؤثر الإكراهات

التنظيمية والتدبيرية في تكريس هذا الواقع؟، وإلى أي حد ساهم ضعف الموارد البشرية، وهشاشة البنية التحتية وغياب نظم المعلومات في تأزيم منظومة تدبير الجبايات الترابية؟.

وهنا تتفاعل الأسئلة حول الدور السلبي الذي تلعبه المنظومة القانونية داخل بنية الإدارة الجبائية الترابية، فماهي الإكراهات المرتبطة بغموض النصوص التشريعية؟ وإلى أي حد ساهم عدم إخضاع جميع الأنشطة بشكل متزن للمنظومة الجبائية في الإخلال بمقترب المردودية-الحقوق؟ وكيف يؤثر اتساع المنطقة الرمادية بين تحديد الاختصاصات، وتماهي الأدوار في تدبير الجبايات الترابية في العصف بكل من المردودية والضمانات الجبائية للخاضع؟ وما مدى تأثير تغييب أدوار المصالح التابعة للجماعات الترابية في تفاقم الإشكالات المرتبطة بتدبير ملف الجبايات الترابية؟ وهنا يفتح باب آخر للأسئلة حول مدخلات الحل وكيف يمكن تنمية المنظومة القانونية عبر تأهيل وتطوير النصوص القانونية عبر تجميعها وتبسيط الإجراءات الشكلية؟، وهل يمكن إعادة تأهيل طرفي العلاقة الجبائية عبر وضع سياسات متكاملة تمكن من الرفع من وتيرة المردودية وتعزز الضمانات الممنوحة للخاضع؟

وبالمواكبة مع هذه المقاربة يجب تطوير الموارد التدبيرية للإدارة الجبائية على المستوى الترابي، فماهي مدخلات تطوير نظم الإسناد المعلوماتي في تدبير العملية الجبائية؟ وماهي أبعاد تطوير نظم المعلومات الإلكترونية وما مدى قدرتها على تطوير المردودية الجبائية دون الإخلال بمنظومة الحقوق؟، إلا أنه وبالموازاة مع هذه الأسئلة يطرح إشكال محوري حول واقع تطبيق المقترحات والتوصيات في شقيها القانوني والتدبيري على أرض الواقع؟ ومدى قدرة هذه المقاربات على تطوير العمل الجبائي داخل بنية الجماعات الترابية؟ وهل أنتجت التجربة العملية نتائج يمكن اعتبارها مشجعة للمنظومة الجبائية الترابية وقادرة على تحقيق طفرة في المردودية الجبائية وتوازن على مستوى مؤسسة الحقوق الواجب توفيرها للخاضع؟

إن توطئة الأسئلة تفتح الباب على الإشكالية المركزية التي ستعالجها الأطروحة وهي:

ما مدى قدرة التدابير الجبائية على المستوى الترابي في الرفع من المردودية الجبائية؟، وهل يمكن تحقيق المردودية الفضلى دون المساس بالضمانات الممنوحة لحقوق الخاضع؟، وماهي الإجراءات والتدابير التي يمكن تفعيلها من أجل تحقيق نوع من التوازن بين الرفع من المردودية وتأكيد ضمانات

الحقوق الجبائية للخاضع؟، وكيف يمكن تفعيل التدبير والإجراءات اللازمة لتطوير المنظومة الجبائية الترابية بشكل فعال يضمن المردودية القصوى وضمانات صلبة للخاضع؟

إن مجمل التساؤلات المطروحة تفتح الباب على عدة فرضيات يمكن إجمالها كالتالي:

- يمكن اعتبار عملية ربط الوعاء الجبائي وتحصيله، التجلي الحقيقي لتنمية المردودية الجبائية، وتعتبر المساطر الجبائية في هذا الشأن هي الضامن لحماية الخاضع للجباية.
- تعد المنازعات الجبائية هي صمام الأمان للمردودية الجبائية، كما تعد الوسيلة الوحيدة القادرة على حماية مراكز الخاضع.
- إن تطوير المنظومة القانونية، بشكل يتماهى مع الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للخاضع كفيل بالرفع من المردودية الجبائية، مع المحافظة على آليات الضمانات الواجب توفيرها للخاضع.
- يعتبر تطوير الموارد التدبيرية للإدارة الجبائية على المستوى الترابي، المدخل الحقيقي لتبني مقاربة قادرة على الرفع من المردودية الجبائية داخل بيئة إيجابية لحقوق الخاضع.
- إن تأهيل الخاضع للضريبة داخل نسق المنظومة الجبائية، بشكل يضمن مشاركته الإيجابية يعد أساس تبني منظومة جبائية قادرة على تحقيق التوازن في المعادلة الجبائية بين المردودية والضمانات.
- هناك علاقة طردية بين تبني نظم المعلومات الإلكترونية، وتطوير وسائل دعم القرار الجبائي، وتطوير المردودية الجبائية.
- هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين تطوير التدبير الجبائي الترابي، وإدخال الوسائل والآليات الإلكترونية وبين الانعكاسات الإيجابية على وضعية الخاضع داخل بنية المنظومة الجبائية.

وللإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية والإشكالات الفرعية وإخضاع الفرضيات إلى الدراسة من أجل اختبار مدى صحتها، خاصة وأن البحث يتسم بتشعب محاوره بالنظر لتنوع الحقول المعرفية التي ينطلق منها، وهو الأمر الذي تعكسه الفرضيات الأولية. تم الاستعانة ببعض مناهج البحث العلمي التي من شأنها الإسهام في تحديد عناصر الإشكالية والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، وبذلك كان الاعتماد على ثلاثة مناهج أساسية وهي المنهج النسقي باعتبار أن الوحدات الإدارية لا يمكن دراستها

خارج هذا المنهج خاصة وأن عملياتها تمتاز بالتأثر والتأثير وإنتاج حالة، كما كان للمنهج الوظيفي الدور الكبير بحيث أسعفنا للوقوف على ميكانيزمات التدبير الجبائي وكذلك مراحل تحصيل الجبايات الترابية وكذا الفاعلين فيه، كما تم اعتماد المنهج المقارن وذلك لقدرات هذا المنهج على دراسة الظاهرة حيث يبرز أوجه الشبه والاختلاف فيما بين ظاهرتين أو أكثر، وتستعين العلوم القانونية بالمنهج المقارن في الكثير من الدراسات، وذلك من خلال مقارنة مؤسسات قانونية بمؤسسات قانونية في نظم قانونية أخرى[22]. كما اعتمدنا بعض تقنيات البحث العلمي، من خلال الملاحظة والمقابلة من أجل الحصول على معلومات لإنجاز هذا العمل.

وكان للتقنيات الحديثة في البحث العلمي دور كبير في تسهيل عملية معالجة الطرح المدروس، حيث تم اللجوء إلى عدة برامج في معالجة الاستمارات التي تم العمل بها في الأطروحة، وفي هذا الصدد تم العمل ببرنامج سفانكس SPHINX[23]، باعتباره قادرا على تقديم حلول عملية وسرعة ودقة في تحليل البيانات، وفي نطاق التحليل الطبقي للأطروحة تم إعتماد خاصية الخرائط الذهنية "mindmap"، وهي تقنية حديثة يتم العمل بها من أجل محاصرة الموضوع وتطوير بنيته العلائقية، وهنا تمت الاستعانة ببرنامج Mindjet[24] حيث يقدم حلولا عملية ومتقدمة، كما تم العمل على الفهرسة الجيدة للمراجع من أجل سهولة العودة إليها، والإشكال الذي كان مطروحا هو أن المراجع المستقاة من الشبكة العنكبوتية يصعب على القارئ العودة إليها وذلك لطول الروابط وكثرة الرموز التي تضمها هذه الروابط، وبالتالي تم العمل بخاصية تقدمها مؤسسة قوقل google للباحثين وهي

---

22 قباري محمد إسماعيل، مناهج البحث في علم الاجتماع، دار المعرفة الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر 1998، الطبعة الأولى الصفحة 234.

23 هو برنامج خاص بإنشاء الاستمارات والمعالجة الإحصائية للمعطيات، يمكن تجربة البرنامج والاستفادة من خاصياته من خلال تحميله، من الموقع الرسمي له على الرابط: http://goo.gl/ky2YC7

24 وهو نظام لإعداد الخرائط الذهنية، يمكن الإطلاع على مميزاته، من خلال الرابط التالي: http://goo.gl/0FhY5j

الروابط المختصرة، حيث يتم اختزال أي رابط في خمس أحرف، يسهل العودة إليها والنموذج التالي يوضح هذه الخاصية، الرابط الأصلي:

http://www.egov.ma/ar/%D8%A7%D9%84%D8%B4%D9%87%D8%A7%D8%AF%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%A5%D9%84%D9%83%D8%AA%D8%B1%D9%88%D9%86%D9%8A%D8%A9

تفعيل خاصية الاختزال من أجل سهولة الوصول: http://goo.gl/o4isvn

كما تم تسجيل أطروحة الدكتوراه في نظام أصالة المحتوى النصي، وهو نظام تحت اسم قارنت qarnet، ويقدم نظام قارنت خدمة تسجيل الأبحاث ومعالجتها وإثبات أصالة المحتوى، وقد حصل البحث على شهادة أصالة المحتوى[25]، حيث يمتلك النظام شراكة مع مجموعة من محركات البحث العالمية، كما يملك حق وصول لا مشروط للمكاتب الجامعة في أغلب المؤسسات العالمية، وذلك عملا باتفاقية مكافحة الانتحال anti plagiarism[26]، وبالتالي البحوث المسجلة تحصل على شهادة تثبت أصالتها وهذه الشهادة تساهم في حماية المحتوى. بعد الحصول على الشهادة يقوم النظام بمكافحة سرقة الانتاج الفكري، عبر إخبار صاحب العمل بكل نص مكتوب يتم اقتباس جزء أو كل العمل، دون الإشارة لصاحب العمل الحقيقي.

ومن أجل معالجة الأطروحة تم تقسيمها إلى أربعة فصول منظمة في قسمين، وجاء هذا التقسيم من أجل الوصول إلى أهداف البحث والإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية. حيث تضمن القسم الأول دراسة لميكانيزمات تدبير الجبايات الترابية، عبر مقاربة واقع العملية الجبائية والرصد لمردوديتها والضمانات المقدمة، وتمت معالجة هذا القسم عبر فصلين تطرق الأول إلى تدبير العمليّة

---

25 ومع تفاقم ظاهرة الانتحال، أصبح من اللازم البحث عن حلول عملية، وهو الأمر الشائع في الجامعات الأجنبية، من خلال عدة مراكز وهيئات إلا أنه بالنسبة للبحوث المحررة باللغة العربية يعد نظام قارنت من أول وأنجح هذه المحاولات حيث يضمن عدم التلاعب بالملكية الفكرية، ويمكن الاستفادة من خاصيات هذا النظام عبر الدخول لرابط النظام: qarnet.com

26 إن المشكل الكبير المعروض اليوم ليس فقط سرقة النصوص، فهذه الأخيرة سهلة الكشف لكن الإشكال الأكبر هو سرقة الأفكار حيث يتمثل حق المؤلف أيضا في حمايته من سرقات الملكية الفكرية بنسخ نفس الأفكار أو التعبير عنها بصيغة أخرى وتقديمها باسم المنتحل دون الإشارة لمصدرها الأصلي. وبالرغم من أن سرقة الأفكار أهم وأخطر من سرقة النص لصعوبة الكشف عنها فإنه يمكن أن يكون كشف النصوص جزءا من كشف الأفكار. وهو الأمر الذي يمتاز به نظام قارنت، وفق برمجة يصعب التلاعب بها.

الجبائية، من حيث التنظيم القانوني ورصد مدى المساهمة في حماية حقوق الأطراف الجبائية، وفي الفصل الثاني تمت مقاربة المنازعات الجبائية الترابية والتطرق للضمانات المقدمة للخاضع ومدى الحماية المقدمة للمردودية.

أما القسم الثاني فقد تناول تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع عبر التطرق للإشكالات الكبرى وتحديد مدخلات الإصلاح. وكان ذلك عبر معالجة ثنائية، في الفصل الأول منها تمت دراسة مدى تأثير الاختلالات الموضوعية والبنيوية في تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع، وفي الفصل الثاني تم البحث عن مدخلات إصلاح منظومة تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع، وجاءت الأقسام على الشكل التالي:

- القسم الأول: واقع تدبير العملية الجبائية، رصد لمردوديتها والضمانات المقدمة.
- القسم الثاني: تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع الإشكالات الكبرى ومدخلات الإصلاح.

القسم الأول: واقع تدبير العملية الجبائية، رصد لمردوديتها والضمانات المقدمة.

تَحكُم عَلاقَة الإدارة الجبائية الترابية مع الخاضع محددات قانونية تتميز بالواقعية في المعاملات، ويغلب على هذه النصوص تقنيات عملية تهدف إلى تحقيق مردودية مالية للجماعات الترابية مع تقديم ضمانات للخاضع، فالجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية تمر من عدة مراحل بشكل متدرج من إنشاء لإلتزام الجبائي وتصفيته إلى تثبيته، وهذه المرحلة تهدف إلى ضمان محاصرة الوعاء الجبائي بشكل عملي مما يضمن تكامل تحقيق المردودية، كما أن في ذلك حماية للمركز القانوني والمالي للخاضع على اعتبار أن هذه المرحلة المتدرجة تمارس بنوع من الضمانات التواصلية للخاضع، وتتوج هذه العملية بمسطرة التحصيل والتي تختلف مردوديتها والضمانات المقدمة حسب نوع الدَّين الجبائي ومن يَدِين به، وهنا يطرح السؤال حول واقع هذه العمليات الجبائية ومدى قدرة المنظومة القانونية على المزاوجة بين المصالح المختلفة لأطراف العلاقة الجبائية.

فالعلاقة الجبائية بطبيعتها تتميز بتضارب المصالح، لذا تتجه التشريعات الجبائية إلى تحديد مجموعة من المبادئ والأسس التي تبنى عليها تشريعاتها، وكلما تحسنت هذه الشروط الموضوعية والبنيوية كلما كان من الممكن تحقيق نوع من التوازن الإيجابي، لكن وبالرغم من جميع التدابير القانونية من أجل التحصيل السَّلِس للجبايات إلا أن هذه العملية تتجه في بعض الأحيان إلى المنازعة، وهنا تجدر الإشارة إلى أن المنازعة هي الأصل منذ بداية سعي الإدارة الجبائية لإثبات الدَّين فهي تدخل في حالة نزاع بالطبيعة مع الخاضع، فكل منهما يسعى لهدف مختلف، لكن من الناحية القانونية المنازعة تنطلق عندما يعترض الخاضع بشكل صريح على جزء أو كل الدَّين الجبائي[27]، فكلمة منازعة في الميدان الجبائي عبارة عن كلمة ذات معنيين، أحدهما مستعمل في الإشكالات التي

---

[27] وتدخل هذه المنازعة في إطار المنازعة الإدارية وتعرف بأنها تعبر عن الخلاف الذي يثار بين الإدارة والغير، بمناسبة قيام هذه الأخيرة بوظائفها التي كفلها القانون وتنشأ النزاعات الإدارية نتيجة اختلاف مصالح طرفي هذه العلاقة، حيث أن كل طرف يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه، مستخدما في ذلك كافة الطرق القانونية المتاحة أمامه، وفي نفس هذا السياق تنشأ المنازعات الجبائية، ولكن الاختلاف هذه المرة يتمثل في خصوصية هذا النوع من المنازعات سواء من حيث أطرافه أو طبيعته القانونية أو أنواعه وطرق فضه.

تثار بين الخاضع والإدارة الجبائية بخصوص فرض الجباية أو تحصيلها ، والمعنى الآخر يتعلق بوضعية معينة يمكن أن تحل بالخاضع مثل إعساره أو هلاك أمواله، فيلجأ بناءً على ذلك للإدارة ليطلب منها تعديل الجباية المفروضة عليه28، وعلى هذا الأساس حاول المشرع أن ينظم مجموعة من الإجراءات في المنازعة الجبائية وفق عدة مراحل، وهذه الإجراءات البيروقراطية في المنازعة الجبائية هدف منها القانون لحماية الإدارة الجبائية في استيفاء ديونها، لكن بالموازاة مع ذلك قدمت ضمانات للخاضع من أجل حمايته في حقوقه، وهذه الحماية لا تقف عند إحقاق الحق في المنزعة الجبائية، فقد مُكِّنَ المشرع من إمكانية إعادة مراجعة الدَّيْن الجبائي في حالة دخول الخاضع في صعوبة مالية تهدد مركزه المالي، وهذا المقترب لا يهدف منه حماية الخاضع فقط، بل الإدارة الجبائية أيضا بإعتبار أن تحقيق وديمومة المردودية الجبائية تمر عبر وجود من يخضع للجباية وإختفاء هذا الأخير نتيجة لإعساره سوف يعصف بالمردودية.

مما سبق يتبين لنا الدور المحوري لمعالجة واقع المنظومة الجبائية للجماعات الترابية، في رصد ضمانات المردودية والحقوق ومنه سوف تتم معالجة هذا القسم عبر التقسيم التالي:

- الفصل الأول: تدبير العمليّة الجبائية، التنظيم القانوني ورصد مدى المساهمة في حماية حقوق الأطراف الجبائية.
- الفصل الثاني: المنازعات الجبائية الترابية الضمانات المقدمة للخاضع ومدى الحماية المقدمة للمردودية.

---

28 عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، عين مليلة: دار الهدى، الطبعة الثانية ،2008، الصفحة 17

الفصل الأول: تدبير العمليّة الجبائية، التنظيم القانوني ورصد مدى المساهمة في حماية حقوق الأطراف الجبائية.

إن التحصيل الجبائي ما هو إلا عملية نهائية من مجموعة من العمليات التقنية يؤطرها تنظيم قانوني، والهدف الأصيل في هذه العملية الجبائية هو ضمان قدرة الإدارة الجبائية على استيفاء ديونها، مع التأكد من أن الخاضع مُحْمِي الحقوق والمصالح وأن هذه العملية الجبائية هي عادلة من حيث الجوهر والمساطر، وهذا التنظيم القانوني للعملية الجبائية يسعى إلى تحقيق الإشباع التام وديمومة المردودية، فالجباية هي المرتكز للاستمرار في تقديم الخدمات الجماعية العمومية، ومع هذا الدور المحوري وجب إخضاع الجميع لها، كل حسب قدرته، لكن قبل الخضوع وجب إنشاء هذا الإلتزام الجبائي بإعتباره المدخل لتكريس مردودية الإدارة الجبائية، وكذا ضمان خضوع الجميع يعد أساسي في بلورة العدالة الجبائية فهي الضامن لحقوق الخاضع، ومنه برزت الحاجة لتقنيات جبائية تساهم في إنشاء الإلتزام الجبائي، وفي هذا الصدد يعد الإنشاء الجبائي المبني على أساس الإحصاء من التقنيات الأساسية وذلك لمساهمة مجموعة من المصالح التابعة للإدارة الجبائية الترابية في حصر الوعاء، لكن التجربة العملية رصدت مجموعة من الاختلالات التي تمس بالمردودية الجبائية وحقوق الخاضع على حد سواء، وذلك لمعطيين أساسيين الأول يتمثل في ثقل التكلفة الإحصائية الواجب توفيرها سواء الموارد البشرية والمالية والثاني في صعوبة ضبط كل إحداث للإلتزام الجبائي أو أي تغيير يمس بهذا الإلتزام من دون مشاركة الخاضع وتصريحه به، وهنا واجهت المنظومة القانونية إشكال إيجاد تِقْنِيَّات بَدِيلَة قادرة على أن تضمن إنشاء إلتزام من جهة يحمي الإدارة الجبائية في وجه كل تلاعب من قبل الخاضع سيء النية، ومن جهة أخرى يقدم ضمانات للخاضع حسن النية.

وبعد مرحلة إنشاء الإلتزام الجبائي تدخل العملية الجبائية في مرحلة محاسبتيه تهدف إلى تصفية الوعاء وبلورته إلى جباية محددة القيمة، وفي هذه المرحلة يحدد السعر الواجب اتخاذه كمرجع لضربه في أساس الجباية، والتسعير هنا يتخذ مجموعة من القيم، وذلك من أجل القدرة على التكيف مع أوساط مختلفة وهذا المقترب يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من المردودية وبأقل تكلفة، كما أن التسعير الملاءم يمكن مما لا شك فيه من تقديم ضمانات للخاضع، وهنا يطرح سؤال عن أشكال الصيغ

التسعيرية للجبايات الترابية وأنماطها والضمانات المقدمة لأطراف العلاقة الجبائية؟، تعد عملية التحصيل هي تاج العمليات الجبائية، فهي الضامن لمردودية الإدارة الجبائية، كما أنها تعد المدخل لتكريس حقوق الخاضع، ولهذه الاعتبارات نص المشرع على مجموعة من المراحل المتدرجة، وفق كرونولوجيا مضبوطة تهدف إلى التحصيل السَّلِس بأسرع وقت عبر الأداء الفوري، وكذا مع تقديم أعلى سقف من الضمانات للخاضع وإن كانت هذه المقاربة تتميز بالودية في معاملة الخاضع، فماهي محدداتها الموضوعية والبنيوية اتجاه مردودية الإدارة الجبائية؟، وبالأخذ بالإعتبار أنه لا يمكن دائما ضمان إخضاع جميع المدينين للإدارة الجبائية الترابية فماهي الضمانات القانونية التي حمى بها المشرع الإدارة الجبائية في وجه أي محاولة للتهرب من الدَّيْن المثبت؟.

إن العمليات الجبائية لا يمكن ضمان نجاعتها من دون تحديد جهاز إداري واضح الاختصاصات والمعالم وقادر على تدبير الجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية بكل فاعلية، فأجهزة الإدارة الجبائية على المستوى الترابي تتميز بالتعدد والتداخل، وبالتالي لا يمكن الحديث عن إدارة جبائية ترابية بمفهوم وحدة الجهاز، لكن يمكن الحديث عنها بمقترب وحدة الفعل الجبائية، وبالتالي تعد الإدارة الجبائية هي كل طرف تدخل في تدبير الفعل الجبائي الترابي، وهو ما يمكن أن نلمسه بتعدد المصالح والأجهزة التابعة للجماعة الترابية والمتدخلة في تدبير الجبايات الترابية كما أن الأمر يتجاوز المصالح التابعة للجماعة الترابية لأجهزة ومصالح تتبع لمجموعة من الإدارات الخارجية، وفي ضوء هذا التداخل والتعدد في الأجهزة يطرح سؤال جوهري حول القدرة الموضوعية والبنيوية لهذه المصالح في خدمة الهدف الأساسي وهو تحقيق المردودية؟ وماهي الضمانات التي تقدمها هذه المصالح للخاضع؟ ومع أن الفعل الجبائي على المستوى الترابي يرتبط بشكل وثيق بسيرورة تدبير العملية الجبائية من قبل الإدارة الجبائية ومدى قدرة المنظومة القانونية على توفير مجموعة من الشروط والتي تزاوج بين المردودية والحقوق، لكن الأمر يتجاوز ذلك إلى مبادئ يجب مراعاتها في تبني المنظومة الجبائية الترابية.

المبحث الأول: المنظومة القانونية والتدبيرية للجبايات الترابية، بين السعي إلى المردودية وتموقع أدوار وحقوق الخاضع.

تتميز المنظومة الجبائية للجماعات الترابية بالتشعب على مستوى عملياتها ومصالحها، وهذا الأمر أرخى بظلاله على المنظومة القانونية المنظمة للإدارة الجبائية على المستوى الترابي، وفي مرحلة أولى لإنشاء موارد جبائيه للجماعات المحلية غداة الاستقلال، تم وضع منهج يهدف إلى الفصل بين الجبايات المحصلة لفائدة الدولة مع نظيرتها المحصلة لفائدة الجماعات الترابية، وهذا الفصل عرف نوعا من الاختلال البنيوي والموضوعي، فالتضريب المنفصل كرس لعدم الفاعلية من خلال قلة المعلومات الجبائية وازدواجية المساطر الجبائية، كما كلف الخزينة مصاريف زائدة تعصف بالمردودية الجبائية المحققة، كما أن الخاضع يواجه نوعا من الإزدواجية الجبائية تضعف من قدرته على الاستجابة، وبالتالي عدم تحقيق أهم حق وهو العدالة الجبائية، كما أن كثرة وتعدد المساطر الجبائية التي يتعامل معها الخاضع تشتت قدرته على حماية حقوقه، ومعه حاول المشرع في العشرية الأولى من الألفية الثالثة من إعادة مراجعة هذه الآليات والمساطر الجبائية، عبر ملاءمة الجبايات الترابية مع نظيرتها الوطنية من خلال توحيد مساطر المراقبة وحق الإطلاع كما اتجه المشرع إلى توحيد الغرامات والجزاءات، وبالموازاة مع ذلك تمت محاولة تبسيط وإيضاح المساطر الجبائية واتجه المشرع إلى نهج مقترب التقليص الكمي للجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية، وهذا التوجه كان يروم تحقيق هدفين إثنين الأول يتمثل بمحاولة الرفع من الوعاء الجبائي عبر الرفع من الإلتزام الجبائي، والتخلص من الجبايات التي يقدر عائدها أقل من تكلفتها، مما يحقق الرفع من مردودية الإدارة الجبائية، والهدف الثاني تمثل في تبسيط المساطر وتوحيد الغرامات والجزاءات مما يقدم ضمانات لحقوق الخاضع،(المطلب الأول). لكن هذا المقترب لا يمكن تحقيقه على أرض الواقع من دون تحديد للمصالح الجبائية المتدخلة في الفعل الجبائي، والتنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية الترابية على اعتبارها هي الأقدر على الرفع من المردودية، كما يمكنها من خلال أعمالها حماية الخاضع في حقوقه، (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المبادئ والأسس القانونية الرامية إلى الرفع من المردودية، وحماية مؤسسة الحقوق.

يعتبر هاجس المردودية من الدوافع الأساسية لتبني إصلاح المنظومة الجبائية على المستوى الترابي، ومعه حاول المشرع تكريس مبدأ ملاءمة الجبايات على المستوى الترابي مع نظيراتها الوطنية وذلك بهدف تخفيف ازدواجية الإجراءات الجبائية مما يخفف من تكلفة التحصيل وبالتالي رفع المردودية، وهو نفس المعطى الذي دفع بالإدارة الجبائية إلى محاولة تبسيط الجبايات الترابية، من خلال تقليص عددها وتبسيط قواعد الوعاء والتحصيل، كل ذلك بواسطة إعادة هيكلة الإطار القانوني بواسطة القانون 47.06[29] كما تم تتميمه وتعديله بالقانون 05.10[30]. كما أن هذه العملية الإجرائية ساهمت في الرفع من الضمانات المقدمة للخاضع، فتوحيد المساطر وتبسيطها وملاءمتها مع نظيرتها الوطنية ساهم في رفع بعض الغموض الإجرائي، مما أعاد رسم خريطة أوضح لحقوق وواجبات الخاضع.

الفرع الأول: مبدأ ملاءمة الجبايات الترابية مع جبايات الدولة.

لقد وضع المشرع مبدأ ملاءمة الجبايات الترابية مع نظيراتها الوطنية من بين أهم الأهداف في المقاربة الإصلاحية التي تمخض عنها القانون المتعلق بالجبايات الترابية 47.06، وهذا المبدأ يقوم بالأساس على توحيد المساطر بالنسبة لكافة الرسوم من خلال تجميع كافة الرسوم الخاصة بالجماعات المحلية في نص قانوني واحد، وهذه الهيكلة القانونية تهدف إلى ترسيخ مبدأ الوضوح

---

29 القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007). الجريدة الرسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007).

30 ويهدف هذا القانون إلى تعديل أحكام المادتين 6 و41 من القانون رقم 06-47 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، وذلك بغية إدراج الإعفاءات المتعلقة بالسكن الاجتماعي على غرار ما تم إقراره من إعفاءات في المدونة العامة للضرائب والواردة في القانون المالي رقم 09-48 للسنة المالية 2010، ويتعلق الأمر بإعفاء المنعشين العقاريين من مجموعة من الضرائب قصد تشجيع السكن الاقتصادي، مما سيخلف تأثيرا إيجابيا على ذوي الدخل المحدود، وسيمكنهم من الحصول على سكن اجتماعي.

للمقتضيات المنظمة للجبايات الترابية على غرار الهيكلة المعتمدة في جبايات الدولة[31]، وتشمل هذه الملاءمة المساطر المتعلقة بالجزاءات والغرامات والمراقبة والتبليغ وحق الإطلاع والمنازعات الجبائية وتعديل الرسوم وكذا مسطرة التحصيل حيث تم اعتماد مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية في مجال تحصيل الديون الجبائية على المستوى الترابي[32].

الفقرة الأولى: توحيد مساطر المراقبة وحق الاطلاع.

مَعْرِفَةٌ مِنَ الْمُشَرع باستحالة تبني منظومة جبائية تخضع لشروط الحكامة من دون ملاءمة مساطر المراقبة وتحديد سبل الاطلاع، مما يفضي إلى وضوح للحقوق وتحديد للواجبات مما يؤدي إلى رفع المردودية، وبذلك نظم القانون سلطة الرقابة للإدارة الجبائية الترابية، (أولا). وحدد كذلك مسطرة حق الاطلاع، (ثانيا).

أولا: سلطة الرقابة للإدارة الجبائية الترابية.

يمكن أن نلمس التدابير المعتمدة في سياق الملاءمة من خلال تطبيق حق المراقبة والتفتيش من طرف الإدارة الجبائية لتمكينها من مزاولة هذه المهام سواء على الوثائق أو في عين المكان من خلال الزيارات التي تقوم بها. وتعتبر الرقابة من السلط الهامة التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية الترابية، وتجد سندها في إقرار مبدأ حرية التصريح أو الإقرار التلقائي الذي يفترض مبدئيا صحة الإقرارات التي يتقدم بها الخاضع، لتأتي المراقبة بعدها، أي أنها مراقبة بعدية مقابلة لنظام الإقرار، وهو مبدأ قد تطور في إطار الأنظمة الديمقراطية[33].

---

31 جبايات الجماعات المحلية "القانون الجديد رقم 47-06 ومناقشته أمام البرلمان المقتضيات الانتقالية منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD-نصوص ووثائق-العدد 184 مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2008 ص 18.

32 جبايات الجماعات المحلية "القانون الجديد رقم 47-06 ومناقشته أمام البرلمان المقتضيات الانتقالية" مرجع سابق ص 19.

33 محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي" دراسة تحليلية ونقدية"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، الطبعة الثانية، عدد 59، 2005. الصفحة: 272و273.

وبالتالي تعتبر هذه السلطة صمام الأمان في حماية مردودية الإدارة الجبائية في وجه حقوق الخاضع بحيث أن الإحساس بوجود سلطة رقابة بعدية تدفع الخاضع لأن يكون صادقا في إقراراته، مما يضفي نوعا من التوازن على المنظومة الجبائية.

ثانيا: مسطرة حق الاطلاع.

أقر المشرع بتوحيد مسطرة حق الاطلاع وذلك لتمكين الإدارة الجبائية الترابية من ممارسة سلطات واسعة في مجال الحصول على المعلومات والمعطيات الضرورية لتأسيس الرسوم المحلية. وتتجسد ممارسة حق الإطلاع في السماح لأعوان الإدارة الجبائية بالإطلاع على جميع الوثائق الموجودة بحوزة الخاضع أو غيره، وهو حق أشمل من سلطة الرقابة إذ لا يستعمل الأول في مواجهة الخاضع بل يمتد إلى الغير، وحتى نجاعة سلطة الرقابة الجبائية تقاس بحجم المعلومات والمعطيات التي تتوفر عليها الإدارة عن طريق ممارسة مسطرة حق الإطلاع[34].

وهكذا وفي إطار ملاءمة الجبايات الترابية مع جبايات الدولة، فيما يتعلق بمساطر الإطلاع، فإنه أصبح بإمكان الإدارة الجبائية الترابية، أن تطالب بالإطلاع على الأصل أو تسليم نسخ على شكل مستخرج إلكتروني أو ورقي، فيما يخص وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية ذات العلاقة بالوعاء الجبائي، كما يحق للمصالح الجبائية الترابية الإطلاع على السجلات الموجودة في حوزة الخاضعين للضرائب والرسوم[35].

وهو ما ذهب إليه المشرع بالتنصيص على أنه يجوز للإدارة أن تطالب بجميع الوثائق التي تسمح لها بالحصول على جميع المعلومات وهو الأمر الذي من شأنه أن يفيد في ربط ومراقبة الرسوم

---

34 محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي "دراسة تحليلية ونقدية"، مرجع سابق، الصفحة 260

35 حسن بريح والمصطفى خطاب، مسلسل الإصلاح الجبائي المحلي وإشكالية الاستقلال المالي للجماعات الترابية، سلسلة أريد أن أعرف العدد 11، الطبعة الأولى 2014، الصفحة: 105.

المستحقة على الغير، وذلك بأن تطلب الإطلاع على الأصل أو تسليم النسخ على حامل مغناطيسي أو على الورق لما يلي:

- وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني،
- السجلات والوثائق التي تفرض القوانين أو الأنظمة الجاري بها العمل مسكها وكذا جميع العقود والمحررات والسجلات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الذاتيين أو المعنويين الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضرائب والواجبات والرسوم[36].

وحماية للخاضع في تجنب عرقلة نشاطه أقر المشرع بأن يمارس حق الإطلاع في أماكن المقر الاجتماعي للأشخاص الذاتيين والمعنويين المعنيين أو مؤسستهم الرئيسية ماعدا إذا قدم المعنيون بالأمر المعلومات كتابة أو سلموا الوثائق مقابل وصل لمأموري الجبايات.

وحماية للمركز القانوني للشخص حائز الوثائق ألزم القانون أن تقدم طلبات الإطلاع كتابة. كما أن حق الإطلاع لا يمكن أن يشمل الملف بكامله فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي. وبالتالي تضمن القانون توحيد مسطرة التبليغ المعتمدة من طرف مصالح الدولة والجماعات المحلية وتوضيح مفهوم السر المهني وتبيان الحالات التي يمكن فيها الحفاظ عليه[37].

---

36 المادة 151 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

37 عرض وزير الداخلية حول مشروع قانون الجبايات المحلية أمام لجنة الداخلية واللامركزية والبنيات الأساسية بمجلس النواب، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD-نصوص ووثائق-العدد 184 مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2008، ص 31 -32.

الفقرة الثانية: توحيد الغرامات والجزاءات.

تعتبر العقوبة هي صمام الأمان الذي يضمن التزام الجميع بأداء ما بذمته للإدارة الجبائية الترابية، وبالتالي حماية مردوديتها كما أن هذه الغرامات والجزاءات تقدم ضمانات حقيقية للخاضع في إلزام الجميع بالجبايات وأنه لن يتحمل وحده تمويل الجهد الجبائي، ومعرفة بالدور الإستراتيجي لهذه الآلية سعى المشرع إلى ملاءمتها مع نظيرتها على مستوى تحصيل وربط الوعاء الخاص بجبايات المملكة[38].

أولا: توحيد الغرامات والجزاءات المتعلقة بربط الوعاء.

حاول المشرع نهج نفس المساطر المتبعة من طرف مصالح الدولة في مجال ربط الوعاء وذلك سعيا وراء ضمان الملاءمة وتفادي كل الاختلافات التي من شأنها إذكاء المنازعات بين الخاضعين للرسوم والإدارة الجبائية. وبذلك تمت محاولة تطبيق نفس نظام الجزاءات والعلاوات المطبقة من طرف الدولة بالنسبة لكافة الجبايات الترابية.

بحيث أقر بالجزاءات المشتركة كمدخل لحماية المركز المالي للإدارة الجبائية، وجاء النص القانوني بغرامة موحدة قدرها 15%، كزيادة على الدَّيْن المستحق أو الذي كان سيستحق في غياب كل إعفاء للإدارة الجبائية الترابية في الحالات التالية:

- عند عدم الإقرار أو وضع الإقرار خارج الأجل أو عن التصحيحات.
- جزاء عن عدم الإقرار بتفويت النشاط أو توقفه أو نقله أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة.
- جزاء عدم التسجيل بجدول الرسم المهني
- جزاء عدم الإقرار بالعناصر الخاضعة للرسم.

---

38 وبخصوص ملاءمة الجزاءات الواردة في المدونة العامة للضرائب نجد أن المواد 184 و186 و185 و192 و187 و208، يقابلها على التوالي في القانون 47.06 المنظم للجبايات المحلية، المواد 134 و135 و136 و138 و139 و147.

- جزاءات عدم إشهار رقم التعريف وعدم الإدلاء بوثيقة إثبات التسجيل في جدول الرسم المهني
- جزاءات عدم الإدلاء بالإقرار بانتهاء أشغال البناء أو بتغيير المالك أو بتغيير الفرض المخصص له.

وحماية لمردودية الإدارة الجبائية نص القانون على أنه لا يمكن أن يقل مبلغ كل زيادة من الزيادات السالفة الذكر عن 500 درهم. كما يمكن الرفع من نسبة الزيادة من 15٪ المنصوص عليها أعلاه إلى 100٪ عند ثبوت سوء نية الخاضع[39]. وبالتالي نجد أن المشرع كرس لعملية التوحيد كمدخل لحماية طرفي العلاقة الجبائية وهو نفس النهج المنصوص عليه في المدونة العامة للضرائب[40].

لكن هذا التوحيد لم يشمل جميع الجبايات فالجزاءات المطبقة على مخالفة الأحكام المتعلقة بحق الإطلاع والإدلاء بالوثائق المحاسبية، فبالنسبة للقانون المنظم للجبايات المحلية حدد المشرع مبلغ قار قدره 100 درهم عن كل يوم في حدود ألف درهم، وهذا الإجراء يمكن ملاحظة ضعف قدرته في الردع مقارنة مع المدونة العامة للضرائب التي نصت على أنه وفضلا عن الجزاءات المنصوص عليها في المادة الخامسة من كتاب المساطر الجبائية من غرامة وغرامة تهديدية، يتم إقرار زيادة قدرها 15% على الدَّين المستحق عن كل مخالفة للأحكام المتعلقة بحق الاطلاع. وذلك للأهمية البالغة لهذا الإجراء في حماية المركز المالي للإدارة الجبائية الترابية.

كما تم توحيد الجزاءات الجنائية، فيما يتعلق بربط الوعاء، وذلك معرفة من المشرع أن عدم الردع على مستوى تأسيس الإلتزام الجبائي من الممكن أن يعصف بمردودية الإدارة الجبائية، وبذلك نص المشرع من خلال المادة 138 من القانون المنظم للجبايات المحلية على تضمين ما نص عليه القانون

---

39 يمكن مراجعة القسم الثالث من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، الجريدة رسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428(03/12/2007).

40 يمكن الرجوع إلى الفرع الأول من الباب الأول في القسم الأول من الجزء الثالث والمتعلق بالجزاءات، من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية بحيث أقر نفس النسبة كجزاء عن الإخلال بأحد واجبات الخاضع تجاه الإدارة في عملية ربط الوعاء.

من خلال المدونة العامة للضرائب41، فبصرف النظر عن الجزاءات الجبائية السالفة الذكر، يتعرض لغرامة تتراوح بين خمسة آلاف وخمسين ألف درهم، كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للرسم أو تملص من دفعه أو الحصول على خصم منه أو استرداد مبالغ بغير حق، إذا استعمل إحدى الوسائل التالية :

- تسليم أو تقديم فاتورات صورية،
- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية،
- بيع بدون فاتورات بصفة متكررة،
- إخفاء أو إتلاف الوثائق المحاسبية المطلوبة قانونا،
- اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسيه في خصومها قصد افتعال إعسارها42.

وفي نفس الاتجاه وفي إطار قمع المخاضعين سيئين النية، أقر وفي حالة العود إلى المخالفة قبل مضي خمس سنوات على الحكم بالغرامة المذكورة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يعاقب مرتكب المخالفة زيادة على الغرامة المقررة أعلاه بالحبس من شهر واحد إلى ثلاثة أشهر. كما يتعرض لنفس العقوبة كل شخص ثبت أنه ساهم في ارتكاب الأفعال المذكورة أو ساعد أو أرشد الأطراف في تنفيذها.

---

41 جاءت المادة 138 من القانون المنظم للجبايات المحلية، بنفس الصياغة المنصوص عليها في كل من المادة 192 و231 من المدونة العامة للضرائب

42المادة 138 من القانون المنظم للجبايات المحلية، القانون رقم 47.06. الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، الجريدة رسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007). ونفس الشيء منصوص عليه في المادة 192 و231 من المدونة العامة للضرائب.

وحماية لحقوق الخاضع تم التنصيص على أنه مهما يكن النظام القانوني للخاضع للرسم فإن عقوبة الحبس لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الذاتي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول ثبت أن المخالفة ارتكبت بتعليمات منه وبموافقته. وفي نفس الإطار لا يمكن إثبات المخالفات السالفة، إلا في إطار المراقبة الجبائية.

وفي المنازعات الجبائية جاء القانون 47.06 بمفهوم جديد وذلك:

- باعتماده على نفس اللجنة الخاصة بتقدير الضرائب بالنسبة للرسوم الترابية بما فيها تلك التي تقوم مديرية الضرائب بتدبيرها.
- تحديد الآجال القانونية للبت في الطعون في 12 شهر عوض 24 شهر بالنسبة للطعون المتعلقة بجبايات الدولة.
- تمكين الخاضعين من اللجوء إلى القضاء مباشرة بعد استلام مقرر اللجنة.

ثانيا: توحيد الجزاءات المتعلقة بالتحصيل.

وفي إطار ملاءمة مساطر تحصيل جبايات الجماعات الترابية مع نظيرتها الوطنية، نص القانون على جزاءات متعلقة بالتأخير في أداء الخاضع ما بذمته، وهنا نجد المشرع أقر في القانون المنظم للجبايات الترابية[43]، بتطبيق ذعيرة قدرها 10٪ على الدَّين المتأخر، وهنا وحد هذا الإجراء ما نص عليه في المادة 26 من مدونة تحصيل الديون العمومية. وهذا التوجه نجد له أساسا في المادة 208 من المدونة العامة للضرائب، بحيث تطبق ذعيرة قدرها 10٪ وزيادة قدرها 5٪ عن الشهر الأول من التأخير و0.5% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي من المبلغ، وهذه الإجراءات الحمائية للإدارة الجبائية قابلها بحماية الخاضع بحيث اعتبر أن الزيادات والذعيرة لا تطبق على رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية عندما يكون مبلغ أو حصة الرسم الواجب أداؤه المسجل بجدول التحصيل لا يفوق ألف درهم

---

43 المادة 147 من القانون المنظم للجبايات المحلية، القانون رقم 47.06 مرجع سابق.

لكل رسم على حدة ؛ وهو أمر جاء كإعادة استثمار للفقرة الأخيرة من المادة 21، من مدونة تحصيل الديون العمومية".

الفرع الثاني: تبسيط مساطر الجبايات الترابية.

يعتبر تبسيط الجبايات الترابية من الأهداف الرئيسية لتبني الإصلاح الجبائي وفق القانون 47.06، ويتجلى هذا التبسيط في تعزيز مقاربتين الأولى تمثلت في تقليص الكم العددي للجبايات الترابية على اعتبار أن كثرتها تطرح أكثر من إشكال على مستوى نفقات التدبير مما يضعف المردودية، كما أن الازدواجية الجبائية على الخاضع تضعف من مركزه المالي والقانوني (الفقرة الأولى). ومعرفة من المشرع بالدور المهم لتبسيط المساطر الجبائية في حماية حقوق الخاضع وكذا الإمكانات المالية التي من الممكن توفيرها، كرس لهذا النهج عبر تبسيط مساطر كل من ربط الوعاء وقواعد التحصيل، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تقليص الكم العددي للجبايات الترابية.

يمكن رصد محاولة المشرع تبني مقترب التقليص الكمي للجبايات الترابية عبر مقتربين الأول تمثل في عملية تجميع للرسوم المؤسسة على نفس الأساس، وذلك من أجل تفادي كل ازدواجية قد تتسبب في إضعاف المركز المالي للخاضع، أما المقترب الثاني الذي استعمله المشرع تمثل في عملية إلغاء ممنهجة هدفت إلى إلغاء الرسوم الصعبة التحصيل والقليلة النفع والتي تكلف أكثر من عائداتها، وذلك من أجل حماية مردودية الإدارة الجبائية الترابية.

---

44 فقد نصت هذه الفقرة على أن الزيادة لا تطبق على الضريبة الحضرية أو على ضريبة النظافة عندما لا يتجاوز مبلغ حصة أو جزء الحقوق المدرجة في الجداول ألف درهم بالنسبة لكل جباية منها. ومع تجميع هذه الرسوم وفق القانون المنظم للجبايات المحلية في رسم الخدمات الجماعية كرس المشرع نفس المقترب.

أولا: إدماج مجموعة من الرسوم.

في إطار التعديلات التي نص عليها المشرع وفق عملية الإصلاح الجبائي التي جاء بها القانون 47.06 المنظم للجبايات الترابية، دمج القانون مجموعة من الرسوم التي لها نفس الوعاء أو تسري على نفس النشاط أو المجال وذلك من أجل تفادي الازدواجية وهذه العملية همت خمس رسوم، وتأتى ذلك بدمج الضريبة المهنية (البتانتا) مع الجزء المهني للضريبة الحضرية والعشر الإضافي لفائدة الغرف المهنية وكذا السنتيمات الإضافية لفائدة ميزانية الدولة، وسعيا وراء عقلنة تدبير هذه الجبايات فقد تم دمجها في إطار الرسم المهني 45. كما تم دمج بعض الرسوم التي تتأسس على نفس المادة الجبائية أو التي تشمل نفس الميدان، ويتعلق الأمر بالرسوم التالية:

- الرسم المفروض على الصيانة والرسم الإضافي.
- الرسم المفروض على استخراج مواد المقالع والرسم الإضافي.
- الرسم المفروض على عقود التأمين والرسم الإضافي.
- الرسم على رخص الصيد البحري والرسم الإضافي 46.

وموازاة مع اعتماد دمج هذه الرسوم تم إدراج نمط جديد في توزيع مردوديتها بين أطراف الإدارة الجبائية الترابية، وهذا يكرس لضمان مردودية عادلة لخزينة الجماعات الترابية وهو نفس المبدأ الذي أتى به مرسوم 1996 والذي راجع طريقة توزيع الضريبة على القيمة المضافة بإفراد نوع من العدالة بين الجماعات الترابية، وهو ما يمكن أن نلمسه من خلال استفادة ميزانيات الجماعات التي يفرض الرسم داخل مجالها الترابي من 80٪، و10٪ لفائدة غرف التجارة والصناعة والخدمات وغرف الصناعة التقليدية وغرف الصيد البحري وجامعاتها. و10٪ لفائدة الميزانية العامة برسم تكاليف

---

45 عرض وزير الداخلية حول مشروع قانون الجبايات المحلية أمام لجنة الداخلية واللامركزية والبنيات الأساسية بمجلس النواب، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD-نصوص ووثائق-العدد 184 مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2008 ص 28.

46 عرض وزير الداخلية حول مشروع قانون الجبايات المحلية أمام لجنة الداخلية واللامركزية والبنيات الأساسية بمجلس النواب، مرجع سابق ص 28-29.

التدبير[47]. مما يظهر حرص المشرع على ضمان مردودية كافية للجماعات الترابية تتناسب مع الاختصاصات المنقولة، وهو نفس المبدأ المكرس في باقي الرسوم المدمجة كالرسم على رخص الصيد والذي يعطي 100% لفائدة الجهات[48]، وهو برهان آخر على الأولوية التي كرسها هذا القانون لمردودية الجماعات الترابية.

ثانيا: إلغاء مجموعة من الرسوم.

أما عملية إلغاء مجموعة من الرسوم فقد كرس المشرع مقترب تمثل بحذف الرسوم ذات المردودية الضعيفة أو تلك التي تشكل ازدواجا ضريبيا مع جبايات الدولة، ويتعلق الأمر بالرسوم التالية:

- الرسم المفروض على الباعة الجائلين.
- الرسم المفروض على السماح بالإغلاق المتأخر أو بالفتح المبكر.
- الرسم المفروض على الدراجات النارية التي يفوق محركها أو يعادل 125 سنتمتر مكعب.
- الرسم المفروض على تذاكر دخول المهرجانات الرياضية والمسابح الخاصة المفتوحة للعموم.
- الرسم المفروض على المشاهد.
- الرسم المفروض على مؤسسات التعليم الخاصة.
- الرسم المفروض على عمليات تقسيم الأراضي.
- الرسم المفروض على طبع الزرابي.

---

47 المادة 11 من الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. الجريدة الرسمية عدد 5583 ص 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007).

48 فقد جاء في منطوق المادة 116 أن استخلاص الرسم يقوم به وكيل مداخيل العمالة أو الإقليم باستخلاص الرسم وتسليم الطابع الخاص للملزم حين تسليم الرخصة. كما يتولى دفع مبلغ الرسم المستخلص في نهاية كل شهر إلى القابض المكلف بتدبير ميزانية الجهة التي تتبع لها العمالة أو الإقليم المعني.

وتجدر الإشارة إلى أن العائد الإجمالي لهذه الرسوم التي تم إلغاؤها لا يتعدى 30 مليون درهم سنويا[49]. كما تم إخراج الحقوق والإتاوات التي لا تكتسي طابعا جبائيا من القانون الخاص بالجبايات المحلية[50] لإصدارها بقانون[51] ومجموعها 13 رسما. وترتب عن هذه العملية تخفيض في عدد الرسوم الترابية من 42 إلى 17.

لكن هنا يمكن اعتبار أن المشرع جانب أهداف الإصلاح التي تبناها على اعتبار أن عملية التقليص المبنية على أساس التجميع لم تؤتي أكلها، فبالرغم من التنصيص على 17 رسما في القانون المنظم للجبايات المحلية، إلا أن هناك 13 رسما إضافيا صادرة بالقانون رقم 39.07 والقاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، وبالتالي نحن أمام 30 رسما، وبالإضافة إلى ذلك، فإننا أصبحنا أمام قانونين اثنين ينظمان جبايات الجماعات الترابية، وفي هذا دلالة على عجز المشرع عن تجميع جبايات الجماعات الترابية في نص قانوني واحد[52].

الفقرة الثانية: تبسيط وتوضيح قواعد الوعاء والتحصيل لجبايات الجماعات الترابية.

لقد تبنى المشرع مجموعة من المفاهيم التي من الممكن أن تحدث توازن بين الرفع من المردودية وتكريس حقوق الخاضع، ويعتبر توضيح النصوص القانونية من المداخل، التي سعى عبرها القانون إلى تفادي الاجتهاد التدبيري، وفي هذا الإطار يمكن أن نلمس هذا التوجه في الرسم

---

49 عرض وزير الداخلية حول مشروع قانون الجبايات المحلية أمام لجنة الداخلية واللامركزية والبنيات الأساسية بمجلس النواب، مرجع سابق ص 28

50 القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. مرجع سابق.

51 القانون رقم 39.07 المتعلق بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.209 بتاريخ 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007).

52 المحجوب الدربالي: النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2007-2008. الصفحة 65.

المفروض على عمليات تجزئة الأراضي، بحيث أصبح يفرض على كل عمليات تجزئة الأراضي، كما أن هذا الرسم أصبح يحتسب على أساس مجموع تكلفة الأشغال التي تطلبها التجهيز المتعلق بالتجزئة[55]. وبذلك فإن مفهوم التجهيز أصبح واضحا بخلاف ما كان عليه الأمر في القوانين القديمة، إذ كان المشرع يميز بين أشغال التجهيز من جهة، وأشغال التطهير والكهرباء من جهة أخرى[54].

لكن الغموض مازال يكتنف تطبيق "الرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتا بمنقولات أو عقارات ترتبط بممارسة أعمال تجارية أو صناعية أو مهنية[55]، وهو الغموض الذي ظل قائما وخصوصا فيما يتعلق بلوحات الإشهار الخاصة بفئة المحامين والصيادلة وهو الأمر الذي من شأنه أن يحرم الجماعات الترابية من مردودية هامة[56]. وبالإضافة إلى ذلك فإن نص القانون رقم 47.06، تضمن مجموعة من المقتضيات الغامضة، والتي تثير مجموعة من الصعوبات في فهم مضمونها، ونذكر على سبيل المثال المادة 154، إذ تنص الفقرة الأولى منها على حالات والتي تعتبر من الاختلالات الجسيمة، التي تشوب حسابات سنة محاسبية، لتعود في الفقرة الثانية، وتعتبر بأن أي محاسبة لا يشوبها شيء من الاختلالات المبنية في الفقرة السابقة لا يؤدي إلى إعادة النظر فيها، وهو ما يعني وجود تناقض بين فقرتي المادة[57].

---

53 المادة 60 من القانون 47.06 المنظم للجبايات المحلية. مرجع سابق.

54 حسن بريح والمصطفى خطاب، مسلسل الإصلاح الجبائي المحلي وإشكالية الاستقلال المالي للجماعات الترابية، سلسلة أريد أن أعرف العدد 11، الطبعة الأولى 2014، الصفحة 96.

55 تم الاحتفاظ بنفس الصيغة القانونية بالنسبة لهذا الرسم عبر القانون رقم 39.07 بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية.

56 حسن بريح والمصطفى خطاب، مسلسل الإصلاح الجبائي المحلي وإشكالية الاستقلال المالي للجماعات الترابية، مرجع سابق، الصفحة 96

57 سعيد جفري، وهشام مليح وعبد الإله منظم "جبايات الجماعات المحلية بالمغرب على ضوء القانون 47.06". طوب بريس، الرباط 2008، الصفحة 69.

كما يتعين على المشرع تدارك الغموض الوارد في النص بالنسبة للرسم على بيع المشروبات، بحيث اكتفى القانون بالتنصيص على أن هذا الرسم يفرض على المداخيل المتأتية من بيع المشروبات التي تستهلك في المكان الذي تباع فيه، دون تحديد ما إذا كان الأمر يتعلق بالمشروبات المعبأة أم يشمل جميع أنواع المشروبات[58]. وهنا كان على المشرع الاقتداء بالمشرع الفرنسي بحيث فرق هذا الأخير بين بيع المشروبات المصنوعة في المحل كالعصائر وما إلى ذلك، وبين المشروبات المعبئة، كما فرق بين الرسم المفروض على استهلاك المشروبات الكحولية وغيرها، وهذا التفريق يهدف منه إلى ضمان الرفع من المردودية وكذلك الحفاظ على حقوق الخاضع عبر زيادة تكاليف المشروبات الغير الصحية، وتخفيض تكلفة المشروبات الصحية وذلك عملا بتوصيات وزارة الصحة الفرنسية مما يساهم في الدفع لتغيير العادات الغذائية السلبية[59]، وهذا المقترب يجب تفعيله في الإصلاح القادم.

وفي إطار عملية التبسيط فقد حاول المشرع تبني هذه المقاربة عبر مستويين الأول تمثل في تبسيط وتوضيح مساطر ربط الوعاء، وانتقل بنفس النهج على مستوى مساطر التحصيل.

أولا: الوعاء.

من خلال الأهمية التي يكتسيها الوعاء، اعتمد المشرع إدراج مجموعة من التعديلات الهامة الرامية إلى توضيح المقتضيات المنظمة لمجال تطبيق الرسوم من أسس فرضها وتصفيتها. كما اعتمد نظام الإقرار بالنسبة لجل الرسوم، وهو من التعديلات الجوهرية التي أدخلاها المشرع من خلال القانون 47.06، فقام بإحلال نظام الإقرار كلما أمكن ذلك، محل نظام الإحصاء وذلك من أجل تجاوز هدر الوقت المخصص لعمليات الإحصاء وتفادي الأخطاء والنقائص التي يعرفها هذا النظام والتي طالما كانت تعيق تطبيق الجبايات المحلية على الوجه المرغوب فيه. وعلى هذا الأساس، فإن الرسوم الترابية عرفت تطبيق نظام الإقرار، مع الإشارة إلى أن الرسم المفروض على الأراضي الحضرية غير المبنية ورسم الخدمات الجماعية ورسم السكن والرسم المهني مازالت تحتفظ بنظام الإحصاء، ومع

---

58 حسن بريح والمصطفى خطاب، مسلسل الإصلاح الجبائي المحلي وإشكالية الاستقلال المالي للجماعات الترابية، مرجع سابق، الصفحة 69.

59 *Études économiques de l'OCDE : France 2009, OECD Publishing. Page 132*

ذلك فهذه الرسوم تعتمد على نظام الإقرار سواء بالنسبة للتسجيل أو في حالة عطالة أو توقف المؤسسة أو نقل النشاط من مكان لآخر كما أن رسم السكن يعتمد نظام الإقرار كحالة شغور العقار وعند انتهاء أشغال البناء أو تغيير ملكية العقار، وهكذا وباعتماد هذا النهج الجديد، فإن المنظومة الجبائية ستعمل على ترسيخ علاقات جبائية تؤسس على مبدأ المساهمة الفعالة للخاضعين للرسم في مجال تطبيقها وتحسيسهم بالواجبات الملقاة على عاتقهم في هذا المجال وحملهم على احترامها والتقيد بها في علاقتهم مع الجماعات الترابية.[60] مما يدفع لنشر ثقافة المواطنة الجبائية من خلال إشراك الخاضع وفق مقترب تشاركي بواسطة الإقرار، وهذا الأخير سيساهم في تحسين المردودية من خلال توعية المواطنين بواجباتهم نحو بلادهم، كما تم تأطير هذا الإقرار بحد أدنى منعا للتجاوزات وحد أعلى ضمانا لحقوق الخاضع.

وهذا التوجه الأخير جاء كذلك تدعيما لاختصاصات المجالس المنتخبة وذلك من خلال اعتماد الحد الأدنى والحد الأقصى بالنسبة للنسب والإشعار إضافة إلى اعتماد نظام الأداء التلقائي كل ثلاثة أشهر[61]، وذلك لتخفيف العبء على الخاضعين لها من جهة، وتمكين الإدارة الجبائية من ضمان مردودية توفر سيولة مالية بشكل دوري من جهة أخرى، وكذا تمكين الجماعات الترابية من مطابقة مستوى مواردها مع حاجياتها التنموية. ويعتبر هذا الإجراء نقلة نوعية في مفهوم الديمقراطية، من خلال ترك هامش لتحديد أسعار الرسوم للجماعات الترابية، مما سمح للجهاز التنفيذي داخل الجماعة من القدرة على التحرك من أجل ملاءمة الجبايات مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي للخاضع وحسب الخصوصية السوسيواقتصادية للجماعة الترابية، هذه الإجراءات حاولت أن توجد توازنا بين ضمان مردودية الجماعات الترابية وحقوق الخاضع. وتمثل هذه الملاءمة سواء بالنسبة للخاضعين أو للإدارة الجبائية مؤشراً هاما على تبسيط وعقلنة النظام الجبائي الترابي مع تكريس احترام حقوق الخاضعين للضريبة.

---

60 جبايات الجماعات المحلية "القانون الجديد رقم 47-06 ومناقشته أمام البرلمان والمقتضيات الانتقالية" مرجع سابق ص 29

61 جبايات الجماعات المحلية "القانون الجديد رقم 47-06 ومناقشته أمام البرلمان المقتضيات الانتقالية" مرجع سابق، ص 18

ثانيا: التحصيل.

من أجل ضمان وضوح تام في مجال التحصيل فإن المشرع اعتمد توحيد المساطر بالنسبة لكافة الرسوم، فقد حظيت عمليات التحصيل باهتمام خاص رغبة في رفع كل غموض أو لَبْس يعتري موضوع تحصيل الرسوم الترابية وتحديد مسؤولية المتدخلين في هذا المجال من خلال توضيح اختصاصاتهم. ومن أجل تحديد الاختصاصات وتجنب تداخلها فقد أسند إلى القابض المكلف بالتحصيل، الاختصاص في الرسوم المستحقة من خلال إصدار جداول أو من خلال إصدار أوامر المداخيل للتسوية، في حين أسند إلى وكيل المداخيل الاختصاص فيما يتعلق بالرسم الإقرارية أو الرسم المستخلصة عن طريق الأداء التلقائي[62]. ومن أجل تعزيز الضمانات الممنوحة للخاضع في مجال تحصيل الجبايات على غرار الضرائب الوطنية، أقر المشرع بأن المرجع هو مدونة تحصيل الديون العمومية وخاصة المادة 129 منها.

المطلب الثاني: الأجهزة التدبيرية للجبايات الترابية بين السعي لتحقيق المردودية والمحافظة على حقوق الخاضع.

الإدارة الجبائية الترابية، هي مجموعة من الأجهزة والآليات المنظمة بمجموعة من القوانين وعلى رأسها القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية[63]. ويشكل تناول الإدارة الجبائية الترابية بالدراسة أهمية كبيرة نظرا للإشكالات المرتبطة بتنظيمها، وخاصة في ما يتعلق بتحديد الأجهزة المكونة لها ومدى وضوح ودقة الاختصاصات المخولة لها، وهو ما يؤثر بشكل أو بآخر على حقوق الخاضع ومردودية الإدارة الجبائية على حدٍّ سواء، وهو أمر ناتج عن صعوبة حصر البنية

---

62 عرض وزير الداخلية حول مشروع قانون الجبايات المحلية أمام لجنة الداخلية واللامركزية والبنيات الأساسية بمجلس النواب، ص30

63 القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها؛ الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06. الجريدة الرسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (03/ 12/ 2007).

التنظيمية للمصالح المتدخلة في تدبير هذا الملف، وذلك لتداخل اختصاصات مجموعة من الهيئات على الصعيد الترابي والوطني، فإن كان القانون المنظم للجبايات الترابية قد حاول وضع نوع من الحصر للإدارة الجبائية الترابية في المصالح التابعة لمديرية الضرائب بالنسبة للرسم المهني، رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية. والمصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية بالنسبة لباقي الرسوم[64]، لكن هذا التقسيم يطرح إشكالا جوهريا، بحيث أن هناك نصوصا قانونية تسمح لمجموعة من الأجهزة بصناعة القرار الجبائي أو تنفيذه، داخل منظومة الإدارة الجبائية الترابية، وعلى رأسها وزارة الداخلية باعتبارها الوزارة الوصية فهي تقوم من خلال الدوريات التي تقوم بإرسالها للجماعات الترابية بوضع آليات لتحديد الحد الأعلى والأدنى للرسوم، وبتعبير آخر للوزارة الوصية الصلاحيات لمباشرة صنع القرار الجبائي الترابي، وتضمن تحقيق الإجراءات التي تطلبها من خلال الدوريات عبر منع التأشير على مشروع الميزانية إذا لم يتم مراعاة هذه الشروط، وفي نفس الإطار هناك مصالح تابعة لوزارات أخرى تشكل شريكا في تنفيذ القرار الجبائي الترابي، وخاصة بالنسبة للجبايات المؤسسة بالقانون 47.06 والقانون رقم 39.07 والقاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى[65]، والمنظمة جزئيا بنصوص أخرى. فعلى سبيل المثال لا الحصر الرسم على رخص السياقة بالرغم من أنه يستخلص لفائدة الجماعات الترابية لكن يستخلص الرسم من طرف وزارة التجهيز والنقل، كما أن إثبات أداء الرسم يتم عن طريق وضع طابع خاص على رخص السياقة تقوم العمالة أو الإقليم بوضع هذه الطوابع الخاصة رهن إشارة الهيئة المكلفة بتحصيل هذا الرسم[66]، وهنا يتبين لنا أن الإدارة الجبائية الترابية يتجاوز جهاز يقوم

---

64 المادة 167 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5583 ـ 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007).

65 القانون رقم 39.07 بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.209 بتاريخ 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007).

66 المادة 101 و100 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5583 ـ 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007).

بفعل أو صنع القرار الجبائي (الفاعل)، ليتجاوزه إلى قرار (فعل) متعدد المتدخلين في جميع مراحله ومستوياته.

الفرع الأول: المصالح والأجهزة الجبائية التابعة للجماعات الترابية.

لا يمكن بأي شكل من الأشكال الحديث عن تنظيم هيكلي موحد للمصالح والأجهزة الجبائية التابعة للجماعات التربية في عموم أرجاء المملكة بل تختلف من جماعة لأخرى حسب المعطيات كمدى التنظيم وقوة الكفاءة التنظيمية للمصالح الجماعية، وحجم نشاط الجماعة الذي يتوقف بدوره على حجم المداخيل المستخلصة، والمستوى الكمّيُّ والكيْفيّ للموارد البشرية، كما أنه راجع إلى سببين أساسيين الأول يتمثل في غموض وشح القوانين المنظمة لهذه المصالح واعتمادها بشكل كبير على دوريات صادرة بالأساس عن وزارة الداخلية والمالية، وكذلك محاولة المشرع تكريس نوع من التدبير الحر للجماعات الترابية في أفق تحقيق استقلال مالي وإداري، كل هذه العوامل مجتمعة جعلت منظومة المصالح الجبائية للجماعات الترابية تختلف من جماعة لأخرى، لكن تبقى سمات مشتركة لهذه الأجهزة والمصالح، فأغلب الجماعات تحدث إدارتها الجبائية تحت مسمى مصلحة تنمية الموارد المالية، وتضم في الغالب عدة مصالح يمكن إجمالها في مصلحة الوعاء الجبائي ومصلحة التحصيل ومصلحة المنازعات، ومن أجل تحديد هذه الأجهزة والمصالح التابعة للجماعات الترابية يجب تحديد الإطار القانوني المحدث لها من حيث الموضوع وكذا البنية التنظيمية (الفقرة الأولى)، وتحديد مسطرة تعيين شسيع المداخيل وتحديد مسؤولياته (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإحداث القانوني للمصالح والأجهزة الجبائية التابعة للجماعات الترابية وبنيتها.

إن محاولة تلمس التنظيم الهيكلي والإحداث القانوني للمصالح الجبائية التابعة للجماعات الترابية تمر عبر عملية رصد للقوانين المنظمة لها، لكن هناك إشكال حقيقي على مستوى شح القوانين وغموض النصوص المنظمة لهذه الهياكل، وبالتالي تلجأ الإدارات الجماعية لِملءِ الفراغ عبر الاستعانة بالوزارة الوصية التي تؤطر عمل هذه الجماعات بواسطة دوريات تكميلية وتفسيرية، وفي نطاق

التنظيم الهيكلي للمصالح الجبائية التابعة للجماعات الترابية فقد اقترحت وزارة الداخلية تنظيما هيكليا " نموذجيّا" تحت مسمى قسم تنمية الموارد المالية من خلال دورية رقم 408 الصادرة سنة 1992، وبحسب الدورية فمن المفروض أن تضم ثلاث مصالح رئيسية، ومصلحة وكالة المداخيل ومصلحة الوعاء والربط الجبائي ومصلحة التفتيش والمنازعات، ومنه يتضح لنا أن هناك بالأساس جهازان متمثلان في التحصيل وربط الوعاء الجبائي، ومصلحة موازية لها صلاحيات رقابية، وبخصوص مصلحة الوعاء والربط الجبائي فقد حثت وزارة الداخلية عبر الدورية أعلاه، على الإسراع بتعيين أعوان جماعيين تسند إليهم مهام القيام بالإحصاء، وإخضاع الأعوان المعنيين بالأمر إلى مسطرة أداء اليمين[67]، مع التأكيد على ضرورة موافاة المصالح المختصة بالإدارة المركزية بنسخ من المحاضر في أجل أقصاه 30 يوم من تاريخ استلام الدورية، وذلك للتأشير عليها بالمصادقة، إلا أنه وللأسف حتى يومنا هذا لم تتوصل أغلب الجماعات بقرارات انتداب الأعوان المكلفين بالإحصاء، ومادام إحصاء الرسوم أمرا لابد منه وفي غياب توصل الجماعات الترابية بقرارات انتداب أعوان الإحصاء، عمدت الجماعات الترابية إلى انتداب أعوان[68]، وفي غالب الأحيان من مصلحة الشساعة وذلك لخبرتهم وإلمامهم بالإجراءات الجبائية. وبالتالي ومن خلال غموض هذه الدوريات وعدم التزام أغلب الجماعات بها، وبالرجوع للقوانين ذات الصلة بالجماعات الترابية نجد أنها تطرقت للإحداث القانوني لشساعة المداخيل ولجنة الإحصاء دون غيرها وهذه الأخيرة ليست مصلحة تابعة للجماعات الترابية بل لجنة مشتركة بينها وبين الإدارة العامة للضرائب، ومنه يتضح بشكل كبير الدور المحوري الذي تمتاز به وكالة المداخيل سابقا وشساعة المداخيل حاليا، في نسق المصالح الجبائية التابعة للإدارة الجماعة. ففي السابق كانت هذه الأجهزة والمصالح قد نُظِمت بموجب المرسوم رقم 2.76.576 المتعلق بسن محاسبة الجماعات المحلية وهيئاتها الصادر بتاريخ 30 شتنبر

---

67 الفصل الأول من الظهير الشريف المؤرخ في جمادى الثانية 1322 فاتح ماي 1914 المغير بالفصل الأول من الظهير الشريف المؤرخ في 27 ذي القعدة 1976 ل 25 يونيو 1957.

68 أحمد قيلش وعبد الغني حلوش، "بنية المنظومة الجبائية المحلية" مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2013، ص 25-26.

1976، حيث حددت طريقة إحداثها وتسييرها وكذا أدوارها بالنسبة لعملية التحصيل المنوطة بها، كوكالة للمداخيل في تدبير الجبايات الترابية، وخصوصا فيما يتعلق بعملية التحصيل، فإن المرسوم الجديد لمحاسبة الجماعات الترابية وهيأتها، جاء بمفهوم الشساعة للجماعات الترابية[69].

أولا: التنظيم الهيكلي للمصالح الجبائية التابعة للجماعات الترابية.

إن ضمان مردودية الإدارة الجبائية على المستوى الترابي، يمر عبر تبني منظومة هيكلية مُحكمة لمختلف المصالح والأجهزة المتدخلة في تدبير هذا الملف، لكن الإشكال الحقيقي المطروح، هو عدم التنصيص على منظومة هيكلية موحدة وترك المشرع الباب مفتوحا لكل من الدوريات والاجتهاد الإداري في بلورة هذه المنظومة الحساسة، والأمر الملاحظ في مختلف النصوص القانونية سواء المتعلقة بالتنظيم المالي للجماعات[70]، أو المتعلقة بجبايات الجماعات المحلية[71]، وحتى المرسوم القاضي بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها[72]، وهو إهمالها لجانب الهيكلة. إذ لم تنص على تنظيم هيكلي محدد المعالم يضمن توزيع المهام بين مختلف العاملين بمصالح الإدارة الجبائية الترابية التابعة للجماعة. وترك هذا الأمر مفتوحا لإرادة المسؤولين الجماعيين. وهنا نجد نموذجين لهذا الاختلاف من حيث تأويل النصوص والدوريات في الإحداث القانوني للمصالح والأجهزة الجبائية التابعة للجماعات الترابية.

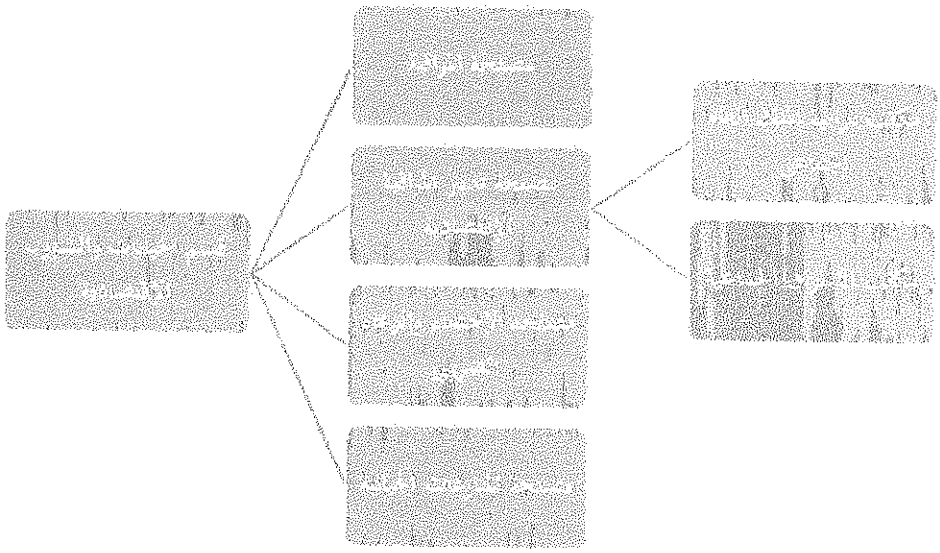
---

69 فلقد استبدل المرسوم الجديد المنظم لمحاسبة الجماعات المحلية ومجموعاتها، وكالات المداخيل بشساعات المداخيل، حيث كانت وكالات المداخيل تعتمد من الناحية القانونية على مقتضيات المرسوم المتعلق بسن نظام محاسبة الجماعات المحلية وهيأتها الصادر في 30 شتنبر 1976.

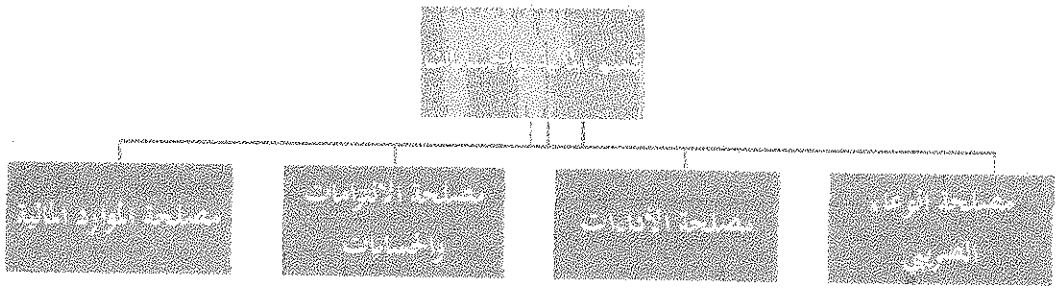
70 الظهير الشريف رقم 1.09.02 الصادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009) بتنفيذ القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها.

71 الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

72 مرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.



رسم توضيحي 1: التنظيم الهيكلي للأجهزة والمصالح الجبائية التابعة للجماعة الحضرية لطنجة[73]



رسم توضيحي 2: التنظيم الهيكلي للأجهزة والمصالح الجبائية التابعة للجماعة الحضرية لأكادير[74]

إذا اعتبرنا أن هذا التغييب يمكن أن يقبل في القوانين القديمة[75]، ويمكن تعليله بكون المصالح الجبائية التابعة للجماعة حينها، تشكل استثناء لقاعدة تنفيذ المداخيل الجماعية، بحيث أن المداخيل

---

73 رسم توضيحي منشور على الموقع الرسمي للجماعة الحضرية لطنجة، تاريخ الاطلاع "2 يناير 2015 الساعة الرابعة والنصف عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/tOHeGI

74 تركيب شخصي بناء على معلومات منشورة بالموقع الرسمي للجماعة الحضرية لأكادير تاريخ الاطلاع "2 يناير 2015 الساعة الخامسة عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/ZtC13f

75 المقصود هنا القوانين التي كانت تنظم الجماعات الترابية والتي تم تحيين أغلبها في العشرية الأولى من الألفية الثالثة.

المقبوضة نقدا والتي يعود أمر استخلاصها للجماعة كانت تعتبر على العموم منخفضة القيمة وبالتالي لا تحتاج في نظر المسؤولين إلا إلى عون واحد أو عونين. فإن الأمر يختلف بالنسبة للقانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، ذلك أن القانون المذكور كان يجب أن يعالج الجانب التنظيمي للإدارة الجبائية، خاصة وأنه وسع من الوعاء الجبائي، بالإضافة إلى ذلك فقد جاء هذا الإصلاح ببعض الأدوات القانونية المعمول بها في نطاق النظام الضريبي للدولة كالتصريح ولجان فض المنازعات الجبائية، لكن المقترب الإصلاحي الذي تم تبنيه في بداية هذه الألفية، لم يجب على هذه النقطة، ومع أن كل المناظرات الوطنية للجماعات المحلية التي سبقت الإصلاح قدمت توصيات أهمها تبني هياكل موحدة لمختلف المصالح الجبائية التابعة للجماعات الترابية[76]، وذلك من أجل ضمان عدم تبذير مردودية الجماعات وكذا تسهيل عملية الرقابة عليها، كما أن هذه المنظومة الموحدة سوف تسهل على الخاضع مخاطبة هذه المصالح وبالتالي ضمان حقوقه، ومنه فهذه العوامل طرحت إشكالا بنيويا.

ومن اجل ملء الفراغ الذي تركه المشرع اقترحت وزارة الداخلية تنظيما هيكليا "نموذجيا" تحت مسمى قسم تنمية الموارد المالية من خلال دورية رقم 408 الصادرة سنة 1992، والتي حاولت من خلاله العمل على خلق تنظيم موحد وجديد قادر على الإجابة على نقطتين أساسيتان:

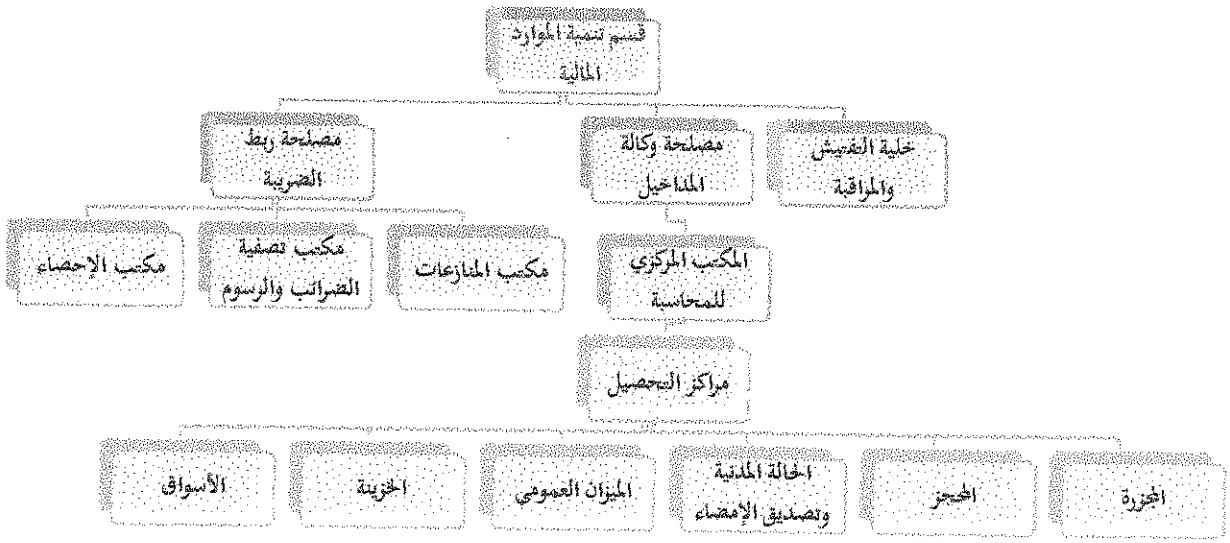
ضمان المردودية: فالهيكلة يمكنها من وضع تنظيم يتصف بالحكامة على مستوى التكوين وذلك بالحفاظ على موارد الجماعة بدون إفراط في وضع أجهزة غير مهمة أو التفريط في مصالح يمكن أن

---

76 وتجدر الإشارة كذلك إلى أن عجز الإدارة الجبائية المحلية عن أداء مهامها لم يكن يخفى على أحد وخاصة المصالح المركزية، وتم التنبيه إليه عبر التقارير التي ترفع إلى هذه المصالح من قبل السلطات الإقليمية أو لجن التفتيش، وكذلك من خلال التوصيات التي خرجت بها أغلب المناظرات الوطنية للجماعات المحلية و خاصة مناظرتي الدار البيضاء و الرباط اللتان انعقدتا على التوالي سنة 1989 و 1992 ، وقد اعتبرت توصيات المناظرة الوطنية الخامسة، الوضعية التنظيمية للإدارة الجبائية المحلية (الوكالات) إحدى أهم العراقيل التي تحول دون بلوغ الأهداف المنشودة من إصلاح 1989، تلك الوضعية المتميزة بانعدام إطار تنظيمي واضح يتفق مع طبيعة وظيفتها. ومن أجل مزيد من التفصيل يراجع، كريم لحرش ومحمد المصباحي "الإدارة الجبائية المحلية: الهياكل ومشاريع الإصلاح"، بحث منشور على الشبكة العنكبوتية، "، تاريخ الاطلاع 5 دجنبر 2013 الساعة العاشرة ليلا، منشور على الرابط: http://goo.gl/O9K2 ص 12

تساهم في تحصيل الجبايات بشكل فعال. كما أن الهيكلة الموحدة تسهل عملية الرقابة وذلك بكون الهيئات الرقابية تحتاج إلى شكل واحد تخاطبه من أجل أن تقف على الاختلالات، كما أن هذه الهيكلة جد مهمة لربط المسؤولية بالمحاسبة.

ضمانات لحقوق الخاضع: التنظيم الهيكلي يسهل على الخاضع مخاطبة الإدارة الجبائية، من أجل تقديم إقراراته وسلك المسطرة المتعلقة بالأداء، وكذا تسهيل عملية الاستفسار وطرح الإشكالات.



رسم توضيحي 3: نموذج التنظيم الهيكلي للأجهزة والمصالح الجبائية التابعة للجماعات[77]

ومنه يتضح على أن التنظيم الهيكلي المقترح من وزارة الداخلية يضم جهاز مركزي، يوجد به مكتب شسيع المداخيل ومكتب مكلف بوضع أوامر المداخيل، كما يضم مكتب مكلف بإحضار المكلفين بأداء الرسوم والضرائب الجماعية. وموازاة معه هناك هيئة المراقبين والتي تقوم بتفتيش مراكز الاستخلاص وأخذ المداخيل من مراكز الاستخلاص ودفعها في الصندوق الرئيسي للوكالة في بعض الحالات، ومساعدة المأمورين عند الحاجة. ولإضفاء مزيد من المرونة على عمل الإدارة

---

77 تركيب شخصي بناءً على مذكرة وزارة الداخلية رقم 408 الصادرة سنة 1992.

الجبائية الترابية وضمانا لمردودية الإدارة، أحدثت مراكز خارجية لاستخلاص الرسوم والحقوق والواجبات.

ثانيا: الإحداث القانوني للمصالح الجبائية التابعة للجماعات الترابية.

الحديث عن الإحداث القانوني للمصالح الجبائية التابعة للجماعات الترابية يرتبط بشكل وثيق بشساعة المداخيل أو كما كانت تعرف بوكالة المداخيل، وهذا المفهوم" القديم الجديد"، وبناءً على تعليمات السيد وزير المالية رقم: 4786 – 2 بتاريخ 26 نونبر 2008 (صادرة باللغة الفرنسية)، والمتعلقة بكيفية إحداث وتسيير ومراقبة شساعات المداخيل فقد نصت المادة 29 على أنها تشكل المسطرة الخاصة باستخلاص مداخيل المؤسسة العمومية. وذلك لكون هذه المداخيل لا يمكن إخضاعها للمساطر القانونية للتحصيل نظرا لطبيعتها ولصفتها غير التوقعية والاستعجالية أو لكونها ذات الاستعمال التجاري والمحلي.

لقد حدد المشرع المغربي مسطرة إنشاء شساعة المداخيل الجماعية، إذ أن أمر الإحداث لم يكن مستقلا بيد سلطة واحدة، إنما هو اختصاص مرتبط بسلطات متعددة، وهكذا فقد نصت الفقرة الأولى من المادة 44 من المرسوم المتعلق بسن نظام محاسبة الجماعات المحلية وهيئاتها[78] على أنه تحدث شساعات المداخيل بمقرر لوزير الداخلية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض ويتخذ القرار باقتراح من الآمر بالصرف. وهنا انغمس المشرع المغربي في تكريس البيروقراطية الإدارية والتي من الممكن أن تتسبب في إضاعة حقوق كل من الإدارة والخاضع، بخلاف المشرع الفرنسي الذي منح لرئيس الجماعة سلطة إحداث الشساعة بعد استشارة المحاسب العمومي وذلك حسب مضمون المادة R.1617-2 من مدونة الجماعات الترابية[79]، وهذا المقترب الهدف منه تجاوز العراقيل الإدارية في إحداث الشساعة وكذلك لربط المسؤولية بالمحاسبة.

---

78 مرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

79 Code général des collectivités territoriales, Dernière modification du texte le 17 novembre 2013, Légifrance 2013

كما أن المشرع المغربي لم يحدد نموذج موحد للقرار المحدث للشساعة المداخيل، لكن في الغالب يخضع القرار إلى ما هو متعارف عليه من الممارسة الإدارية والدوريات التكميلية، فنجد في القرار اسم شسيع المداخيل الذي يعهد إليه أمر تسييرها والضمانة التي التزم بدفعها مقابل ممارسته لمهمة تحصيل الأموال العامة الجماعية، كما تبين لائحة الأداءات والمحصولات المأذون للعون المذكور في قبضها وذلك حسب فصول الميزانية مع تحديد الكيفية الواجب اتباعها في عملية التحصيل. وهنا تجدر الإشارة إلى التجربة الفرنسية التي أصدرت مرسوم بنموذج لقرار إحداث الشساعة، وقد نص على وجوب التنصيص على المعلومات التالية في قرار الإحداث:

- التاريخ: تاريخ القرار، وتاريخ تداول المجلس الجماعي للقرار، وتاريخ إبداء المحاسب العمومي لرأيه.
- تسمية الجماعة الترابية المحدثة للشساعة.
- عنوان مكتب الشساعة.
- المدة الزمنية للشساعة المحدثة من، إلى.
- أنواع المداخيل وطرق استخلاصهم، ونوع الإبراء المقدم.
- رقم الحساب المفتوح للشساعة.
- المبلغ المالي الأقصى المسموح الاحتفاظ به للشسيع والمدد الزمنية بين كل عملية تحويل 80.

وبالعودة للمشرع المغربي نجد اختلافا فيما يخص إحداث شساعة المداخيل بالجماعات القروية، ويمكن رصد الاختلاف في الإحداث عن نظيرتها الحضرية في سلطة الوصاية، فإن كانت كل منها تخضع لسلطة الوصاية لوزارة الداخلية، إلا أنها تتمثل في وزير الداخلية أو من ينوب عنه بالنسبة للجهات والعمالات والأقاليم والجماعات الحضرية والمجموعات، والوالي أو عامل العمالة أو

---

80 Acte constitutif d'une régie de recettes - Modèle de décision relatif à la création des régies de recettes, des régies d'avances et des régies de recettes et d'avances des collectivités territoriales et de leurs établissements publics locaux ; Légifrance 2012 p 2-3

الإقليم بالنسبة للجماعات القروية[81]، وبالرغم من أن المرسوم المنظم للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها[82]، لم يميز بين الإحداث على المستوى الحضري أو القروي واكتفى بالتنصيص على أن شساعات المداخيل تحدث بمقرر لوزير الداخلية **أو الشخص المفوض من لدنه**، وبالتالي لم يحسم في كيفية إنشاءها وتحديد اختصاصاتها وتسييرها وعلاقاتها، مما دفع إلى نوع من الاجتهاد الإداري واعتبار أن المرسوم القديم[83] مازال يملئ سكوت المشرع في المرسوم الجديد، والجماعات الترابية التي لازالت تستخدم المرسوم القديم في إحداث شساعة المداخيل ترجعُ ذلك إلى أن المادة 154 من المرسوم الجديد[84] تنسخ جميع الأحكام المخالفة في المرسوم رقم 2.76.576 بتاريخ 5 شوال 1396 (30 سبتمبر 1976) القاضي بسن نظام لمحاسبة الجماعات المحلية وهيئاتها، وبما أن إحداث شساعة المداخيل ليس مخالفا للمرسوم الجديد، وذلك حسب المادة 44[85]، خاصة وأن الفقرة الأخيرة من المادة 45[86]، لم تحدد طرق تنظيم شساعات المداخيل الجماعية وطرق تسييرها وعلاقتها مع المحاسب المكلف، وأحالتها على دورية مشتركة بين الوزير المكلف بالمالية ووزير الداخلية التي لم تصدر بعد. وبالتالي ومن الناحية العملية لتدبير شساعة المداخيل نجد أغلب الجماعات الترابية[87]

81المادة 2 من القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها. القاضي بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.09.02 الصادر في 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009).

82 مرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) القاضي بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

83 مرسوم رقم 2.76.576 بتاريخ 5 شوال 1396 (30 شتنبر 1976)، المتعلق بسن نظام لمحاسبة الجماعات المحلية وهيئاتها.

84 مرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

85المادة 44 من مرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

86المادة 45 من نفس المرسوم.

87 حالة الجماعة القروية "لفم الواد العيون"، بعد مقابلة مع السيد رئيس قسم المالية والحسابات بالجماعة، يوم 28 فبراير 2014، العيون.

تعمل بالمرسومين القاضيين بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها[88]. والسر في إعمال المرسوم القديم على مستوى إحداث شساعة المداخيل بالجماعات القروية هو نص الفقرة الثانية من الفصل 34 من مرسوم 1976:" وبمقرر يصدره العامل باقتراح من الآمر بالصرف ويوجهه قائد الدائرة مشفوعا برأيه بعد تأشيرة قابض المالية فيما يخص الجماعات القروية....". وهكذا يتم إحداث شساعة مداخيل بالجماعات القروية بمقرر صادر عن العامل باقتراح من الآمر بالصرف بعد أن يوجهه قائد الدائرة مشفوعا برأيه بعد أن يؤشر عليه قابض المالية، ويجب أن يتضمن قائمة الضرائب والرسوم التي يستند أمر استخلاصها للتسييع المداخيل[89].

يتضح من خلال ما سلف، أن هناك اختلاف في طريقتي إحداث كل من الشساعة على المستوى الحضري والقروي، إلا أن القاسم المشترك بينهما هو الاقتراح من طرف الآمر بالصرف الذي يشكل عنصرا أساسيا لإحداث شساعة المداخيل الجماعية، ويتجلى ذلك بصدور الاقتراح وبصفة دائمة عن الآمر بالصرف باعتباره رئيس المجلس الجماعي وهو المشرف على سير المصالح الجماعية. وبالتالي توجد أهمية بالغة بتحويل سلطة الآمر بالصرف من الاقتراح إلى القرار، إن هذه المقاربة تعتبر جيدة في الرفع من المردودية على إعتبار أن الرئيس قادر على فهم الجماعة أكثر من سلطة الوصاية، كما أن رئيس الجماعة يعبر عن رأي الخاضعين على مستوى الجماعة ويعكس تطلعاتهم وبالتالي منح هذه الصلاحية للرئيس فيه نوع من الضمانات لحقوق الخاضعين.

ومنه نستخلص الأهمية البالغة لشساعة الجماعات الترابية، نظرا لكونها المدخل الحقيقي لتكريس مردودية مالية للجماعات الترابية وقادرة على تحقيق التنمية المنشودة، كما أن بلورة مصالح وأجهزة محددة يمكن للخاضع مخاطبتها أثناء عملية التحصيل تمكن مما لا شك فيه من ضمان حقوق الخاضع، وهذا التوحيد للهياكل الإدارية المتصلة بتدبير الجبايات الترابية هو أمر غير متوفر بعد في جميع ربوع

---

88 المرسوم رقم 2.76.576 بتاريخ 5 شوال 1396 (30 سبتمبر 1976) ومرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

89 محمد السنوسي معنى، مالية الجماعات المحلية، الطبعة الأولى، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش 1993، ص 45.

المملكة، وهنا كان على المشرع المغربي الاقتداء بنظيره الفرنسي والذي خصص بابا بأكمله في المدونة العامة للجماعات الترابية لشساعة المداخيل[90]، وذلك معرفة من هذا الأخير بالدور المحوري لشساعة المداخيل في تدبير الجبايات الترابية وتحقيق المردودية وكذا إعطاء ضمانات لحقوق الخاضع.

وبالنسبة للمصالح المشتركة فقد نص القانون على إحداث لجنة الإحصاء، أعطى لها صلاحية إعداد الوعاء الخاضع وذلك بضبط لوائح الخاضعين، وهذه العملية الإحصائية تتم بشكل دوري وقد نص المشرع[91] على وجوب أن تتوفر كل جماعة على لجنة يعين أعضاؤها لمدة ست سنوات بقرار من عامل العمالة أو الإقليم، وتضم هذه اللجنة وجوبا:

- مفتش للضرائب باقتراح من إدارة الضرائب،
- ممثل عن المصالح الجبائية للجماعة باقتراح من رئيس المجلس الجماعي.

كما يمكن أن تنقسم اللجنة إلى عدد من اللجان الفرعية بحسب ما تتطلب الأعمال المنوطة بها، ويجب أن تضم كل لجنة فرعية موظفا من إدارة الضرائب وممثلا عن المصالح الجبائية للجماعة.

وقد نادت بعض الفعاليات قبيل إصدار القانون المنظم للجبايات الترابية بإدراج عضو آخر للجنة الإحصاء، ويتعلق الأمر هنا بموظف من الخزينة العامة للمملكة، لأن إضافة هذا العضو له دور مهم وذلك بكون دور الخزينة العامة للمملكة هو تحصيل الرسوم الجبائية، وبطبيعة الحال هذا سيسهم في ضمان فعالية التحصيل مما يضمن مردودية جيدة، وذلك لقدرتها على المساهمة في ضبط عملية الإحصاء. وحول تركيبة كل لجنة فرعية يطرح إشكال حول عبارة ممثل عن الجماعة فهذه العبارة قد تشمل حتى المنتخبين، وهنا كان على المشرع أن يستعمل عبارة موظف مصالح الجبايات المحلية كما فعل عند حديثه عن أعضاء اللجنة الأصلية للإحصاء، وذلك لضمان حيادية الإحصاء عن كل الاعتبارات الانتخابية. وتبقى الغاية إذاً من حصر المشرع لأعضاء لجنة الإحصاء في

---

90 Les articles R.1617-1 à R.1617-18 du Code Général des Collectivités Territoriales relatif à la création des régies de recettes, des régies d'avances et des régies de recettes et d'avances des collectivités territoriales et de leurs établissements publics locaux

191 المادة 32 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

شخصين فقط أحدهما يمثل إدارة الضرائب والثاني المصالح الجبائية للجماعة، هو تبسيط مسطرة عمل هذه اللجنة من أجل القيام بمهامها على أحسن وجه[92].

وهذا التوجه القاضي بتحجيم تكوين هذه اللجنة، يمكن إرجاعه إلى سعي المشرع إلى التخفيف من القيود البيروقراطية، التي قد تسهل إضاعة حقوق كل من الإدارة الجبائية والخاضع على حد سواء وتبقى هذه المقاربة في تداخل الاختصاصات لها حدين الأول إيجابي يتمثل في ضمان موارد بشرية ومالية من الممكن أن تساهم في ضمان مردودية الإدارة الجبائية، لكن في نفس الوقت تدخل مجموعة من الأطراف في تعيين هذه اللجنة(وزارة الداخلية)، وفي أعمالها(وزارة المالية)، قد يؤدي إلى المزيد من تقزيم أدوار الجماعات الترابية مما يصعب تحقيق الاستقلال المالي والتدبيري اللازم لتحقيق التنمية.

الفقرة الثانية: شسيع المداخيل، مسطرة التعيين وتحديد مسؤولياته.

يوجد على رأس كل شساعة شسيع للمداخيل، يتم تعيينه بنفس الصورة التي يتم بها إنشاء الشساعة. وغالبا ما كان رؤساء المجالس الجماعية يقترحون موظفين منتدبين لأطر إدارية دنيا للقيام بهذه المهمة، إلى أن جاءت دورية وزير الداخلية عدد 2/ ق.م.م. بتاريخ 3 يناير 1984 بشأن اقتراح وكلاء المداخيل الجماعيين التي تنص على ضرورة اقتراح متصرفين مساعدين (السلم 10) بالنسبة للبلديات، ومحررين (السلم 8) فيما يخص المراكز المستقلة، وكتاب (السلم 5) فيما يتعلق بالجماعات القروية، وهكذا يتضح أن دور الشسيع جد حاسم على مستوى سير الشساعة وتنظيمها ومردوديتها[93]. وبالتالي فإحداث شساعة للمداخيل الجماعية يجب أن يكون مقرونا بتعيين شسيع لها

---

92 المالكي محمد، " مسطرة الإحصاء في قانون 47.06 " ، منشور على موقع العلوم القانونية، تاريخ النشر الثلاثاء 5 مارس 2013، تاريخ الاطلاع 8 فبراير 2014 الساعة السابعة مساءا، منشور على الرابط: http://goo.gl/vWUQWf.

93 مليح يونس، "تحصيل الرسوم المدبرة من طرف الجماعات المحلية ـ بلدية سطات نموذجا" ، منشور على موقع العلوم القانونية، تاريخ النشر الخميس 3 يناير 2013، تاريخ الاطلاع 3 غشت 2014 الساعة الثالثة بعد الزوال، منشور على الرابط: http://goo.gl/OT9Ks2.

يشرف على تنظيمها وتسييرها، وقد أوضحت مقتضيات المرسوم المتعلق بمحاسبة الجماعات المحلية وهيئاتها[94]، المسطرة الواجب إتباعها في هذا التعيين (أولا)، هذا إلى جانب تحديد مسؤولياته من الناحية القانونية عن كل ما يتعلق بالشساعة (ثانيا).

أولا: مسطرة تعيين شسيع المداخيل الجماعي.

يتم تعيين شسيع المداخيل الجماعي بالكيفية التي يتم بها إنشاء شساعة المداخيل الجماعية، وهو الأمر الذي نصت عليه المادة 19 من مرسوم 3 يناير 2010، وأسهبت فيه المادة 44، بحيث يتم تعيين الشسيع لدى الآمرين بالصرف بقرار لوزير الداخلية باقتراح من الآمر بالصرف. أي بمقرر لوزير الداخلية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض ويتخذ باقتراح من الآمر بالصرف. ويتم طبق نفس الإجراءات اتخاذ مقررات لتعيين شسيع أو عدة شساع وكذا نوابهم وبتحديد اختصاصاتهم ومجالات تدخلهم مع الإشارة إلى طبيعة المداخيل التي يتم الترخيص بتحصيلها من طرف الشسيع أو شساع، وفقا لمقررات إحداث شساعات المداخيل، ويتضمن مقرر تعيين شسيع ونائبه المعطيات التالية:

- الاسم الكامل لشسيع المداخيل،
- تحديد مبلغ ضمانته، وتؤسس هذه الضمانة حسب الشروط المنصوص عليها بخصوص ضمانة المحاسبين العموميين الواردة في مدونة تحصيل الديون العمومية، وكذا حسب المادة 48[95] من نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها،
- تعيين اختصاصاته مع الإشارة إلى الأداءات المأذون له في قبضها حسب فصول الميزانية،
- تحديد المبلغ الأعلى للأموال المأذون لشسيع المداخيل بالاحتفاظ بها في صندوقه،

---

94 مرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

95 مرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

- كيفية قبض كل أداء أو مدخول مرخص له بقبضه.

ويجب أن يتأكد القابض بمجرد شروع شسيع المداخيل في مزاولة عمله، من أنه أسس الضمانة الواجبة عليه. كما أن شسيع المداخيل مطالب بدفع الأموال المستخلصة، من طرفه أو من طرف مأموريه، إلى صندوق القباضة الجماعية بشكل دوري وكلما بلغ القدر المحدد له في مقرر التعيين[96]. وهنا نجد نوع من الخلط بين قرار إحداث الشساعة وبين قرار تعيين الشسيع، فأنواع المداخيل وطرق استخلاصهم، ونوع الإبراء المقدم، والمبلغ المالي الأقصى المسموح لشسيع بالاحتفاظ به. والمدد الزمنية بين كل عملية تحويل، هي ترتبط بالشساعة والتنصيص عليها في قرار التعيين قد يوجد نوع من الخلط بين الشساعة (كشخص معنوي) وبين الشسيع (شخص طبيعي)، خاصة وأن هذه الشساعة لا ترتبط بشخص واحد. وهو الأمر الذي تداركه المشرع الفرنسي بالفصل بين قرار إحداث الشساعة (أنظر الفرع السابق)، وتعيين الشسيع وكذا أنواع الشساع:

الشسيع الرئيسي: وهو شخص طبيعي في أغلب الأحيان موظف بمصالح الجماعة يتمُّ تفويضُهُ لِمنصِب شسيع، وهو يعمل تحت الرئاسة المباشرة للخازن الجماعي ومعين من قبل الآمر بالصرف، وهو مسؤول مسؤولية إدارية وجنائية عن كل أعماله.

الوكيل البديل: وهو موظف غير محدد يتم إختياره من قبل الآمر بالصرف وبإقتراح من الخازن الجماعي لتعويض الشسيع، في حالة المرض أو في حالة الإجازة المهنية، وتكون له نفس المسؤوليات للشسيع الرسمي في حدود مدة شهرين كحد أقصى [97]

---

96 مقابلة مع "محمد امهاو" الصفة "محاسب عمومي" العيون، بتاريخ 6 نونبر 2013.

97 هذا المقترب هو معمول به كثيرا في المؤسسات الأوروبية والهدف منه إمكانية إدخال عناصر جديدة للمصالح من أجل الوقوف على أي نوع من الاختلالات وكذا التأكد من قدرة هذه المصالح على الإستمرار في حالة إعسار الموظفين.

الشسيع النائب: وهو المساعد الأول للشسيع، ويقوم بتعويض الشسيع في حالة فراغ المنصب في حدود 6 أشهر، قابلة للتجديد مرة واحدة، وبالنسبة للمسؤولية فتطبق عليه نفس شروط ومسؤوليات الشسيع الرئيسي.

وكيل المداخيل: يمكن لشسيع المداخيل طلب مساعدة من وكيل المداخيل، وهو ليس بالضرورة موظف من الإدارة الترابية، يمكن أن يكون عونا أو متعاقدا، ومسؤوليته تنحصر في المهام المأمور له بتحصيلها"[98].

وبالعودة للقانون المغربي وعند انتهاء مهام الشسيع أو في حالة انتقاله، يسلم إليه إبراء من طرف سلطة الوصاية بناء على شهادة الخازن المكلف بالأداء تثبت أن الشسيع المذكور غير مدين للجماعة المحلية أو لمجموعة بأي مبلغ أو قيمة عند انتهاء مدة تسييره"[99]. ويخضع شسيع المداخيل الجماعي لسلطة مزدوجة، من جهة لسلطة رئيس المجلس الجماعي باعتباره رئيسه التسلسلي، كما يخضع من جهة ثانية لسلطة الخازن الجماعي المكلف بالأداء من حيث الرقابة التي يجريها عليه.

ثانيا: مسؤوليات شسيع المداخيل اتجاه الإدارة الجبائية الترابية.

لقد حاول المشرع ضمان حقوق الإدارة الجبائية، وذلك بالتنصيص على أن الشسيع هو المسؤول مسؤولية مطلقة إلا في حالات استثنائية عن جميع الأموال التي هي في حوزته، ومن أجل تفادي كل عمل من الممكن أن يضيع حق الإدارة الجبائية في ضمان مردودية مالية قارة، فقد نصت المادة 43 على أن تدفع فورا المداخيل المحصل عليها عن طريق الدفع التلقائي برسم الواجبات المستحقة نقدا أو الرسوم المصرح بها من لدن المحاسبين الذين قاموا باستيفائها إلى الخازن المكلف بالأداء الذي يتعين عليه تنزيل المبلغ بمجرد تسلمه، بميزانية الجماعة أو المجموعة المعنية. وفي نفس الإطار وحماية لمردودية الإدارة الجبائية يتعين على شسيع المداخيل، بمجرد تسلمهم لمهمتهم، وطبقا للقانون، إبرام

---

98 Yann HAMON "Le fonctionnement d'une régie" Publication Voreppe paris 2012 p6-7

99 الفقرة الأخيرة من المادة 48 من مرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

عقد تأمين لدى إحدى شركات التأمين المعتمدة يضمن خلال مزاولتهم لمهامهم ومسؤولياتهم الشخصية والمالية. كما سمح القانون للخازن المكلف بالأداء دون سابق إعلام، وكلما رأى ذلك مناسبا أو بطلب من الآمر بالصرف، في مكتب شسيع المداخيل وفي مراكز نوابه، بما يلي:

- التدقيق في المحاسبة وفي الصندوق.
- جرد التذاكر والقيم الأخرى ودفاتر المخالصات.
- تقييم سير الشساعة ومردوديتها.

ويتعين إجراء التدقيق والجرد السالف الذكر مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل. كما يجوز للخازن المكلف بالأداء أن يكلف المحصل الجماعي بأن يقوم لحسابه بالتدقيق المذكور. ويلزم شسيع المداخيل بتقديم جميع الوثائق أو القيم المطلوبة عند إجراء كل تدقيق. ويخضع شسيعو المداخيل[100]، علاوة على ذلك لرقابة الرؤساء التسلسليون لشسيع المداخيل وهيئات المراقبة المختصة، الحق بإجراء رقابة في عين المكان وبناء على الوثائق المحاسبية[101]. ويطّلعُ الخازن المكلف بالأداء في الحال الآمر بالصرف ووزير الداخلية أو الشخص المفوض من لدنه، على كل إخلال أو مخالفة للأنظمة وضبطها أثناء القيام بعملية التدقيق.

وفي حالة ارتكاب خطأ من طرف شسيع المداخيل، يجوز للخازن المكلف بالأداء، أن يطلب من السلطة المحلية المختصة اتخاذ التدابير الكفيلة بوضع حد للمخالفات التي تم ضبطها. ويمكن أن تثار مسؤولية الخازن المكلف بالأداء إن لم يقم بأعمال المراقبة الموكولة إليه أو لم يطالب فورا بدفع المداخيل التي لم يتم إنجازها في الآجال المحددة. يقيم الخازن المكلف بالأداء المصرح بمسؤوليته

---

100 المادة 45 من المرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

101 المادة 153 نفس المرسوم.

المالية دعواه على ضمان أموال شسيع المداخيل وذلك بحلوله محل الجماعة المحلية أو المجموعة في حقوقها[102].

وحماية لمردودية الإدارة الجبائية فإن المشرع كان واضحا بكون الشسيع الجماعي للمداخيل وكذا نوابه مسؤولين عن الاختلاسات والتلاعبات والخصاص والعجز التي تم ارتكابها أو معاينتها في صندوقهم أو صندوق الأعوان الذين يعملون تحت إمرتهم، مالم تتم مؤاخذة الأعوان المذكورين. ويتم التصريح بمديونيتهم بمقرر يصدره الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي ينتدبه لهذا الغرض، إما باقتراح من الآمر بالصرف بعد استطلاع رأي وزير الداخلية وإما بناء على محضر التدقيق، تحرره إحدى هيئات التفتيش المؤهلة[103].

ويدخل تحت مسؤولية شسيع المداخيل، في حالة تجديد هذا الأخير يلزم على الشسيع الخارج من مهامه أن يحصر محاسبته وأن يوجهها إلى القابض الجماعي، ومن أجل رفع مسؤولية كل من الشسيعين فإنه يجب إعداد محضر متعلق "بتسليم المهام" موقع عليه من طرف الشسيع الخارج، والشسيع الداخل وكذا من طرف القابض الجماعي، ويحرر هذا المحضر في أربع نسخ:

- نسخة يحتفظ بها الشسيع الخارج،
- نسخة يحتفظ بها الشسيع الداخل،
- نسخة يحتفظ بها الآمر بالصرف،
- نسخة يحتفظ بها القابض الجماعي،

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن أن تتم أية عملية للمداخيل من طرف الشسيع الجديد إلا بعد تحرير المحضر المشار إليه أعلاه.

---

102 المادة 47 من المرسوم رقم 441.09.2 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

103 المادة 46 نفس المرسوم.

وفي حالة وفاة الشسيع فإن إعداد محضر العمليات الحسابية يتم من ثلاثة أطراف:

- شاهدين اثنين.
- القابض الجماعي.
- الآمر بالصرف.

أما في عند توقيف الشسيع (حالة إجازة إدارية مثلا)، فإنه يلزم عليه حصر محاسبته وإعداد محضر التسليم للشسيع الذي سيعوضه مؤقتا ريثما ينتهي من إجازته مثلا، ويتضمن هذا المحضر توقيع كل من الشسيع الرسمي والشسيع المؤقت والآمر بالصرف، وترسل نسخة من هذا المحضر إلى القابض الجماعي[104].

ويمكن أن يحصل الشسيع على إعفاء من مسؤولياته، إذا كان هناك عجز في حسابه أو بناء على طلبه في حالة قوة قاهرة بشرط ألا يكون العمل الذي أدى إلى اتخاذ مقررات إرجاع الأموال أو ثبوت العجز أو التصريح بمديونية أحد منهم قد عاد عليهم بمنفعة شخصية[105]. ويمكن أيضا منح إبراء ذمة على وجه الإحسان من الديون لفائدة شسيع المداخيل باقتراح من المجلس التداولي[106]. وعند انتهاء مهام الشسيع أو في حالة انتقاله، يسلم إليه إبراء من طرف سلطة الوصاية بناء على شهادة

---

104 كريم لحرش ومحمد المصباحي، "الإدارة الجبائية المحلية: الهياكل ومشاريع الإصلاح"، بحث منشور على الشبكة العنكبوتية، "، تاريخ الاطلاع 5 دجنبر 2013 الساعة العاشرة ليلا، منشور على الرابط: http://goo.gl/O9K2 الصفحة 6.

105 المادة 10 الظهير الشريف رقم 1.02.25 الصادر في 19 من محرم 1423 (3 أبريل 2002) بتنفيذ القانون رقم 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين.

106 إبراء الذمة على وجه الإحسان: نظم الفصل الثالث من القانون المتعلق بتحديد مسؤولية الآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين بحيث يجوز للشسيع الذي حكم عليه بإرجاع الأموال والذي ثبت وجود عجز في حسابه أو المصرح بمديونيته أن يقدم طلبا لإبراء ذمته على وجه الإحسان من المبالغ المستحقة عليه أو التي لا زالت في ذمته. ويمكن عند الاقتضاء تقديم الطلب المذكور من لدن ذوي حقوقه ويجب على مقدم الطلب لأجل الاستفادة من إبراء الذمة على وجه الإحسان أن يبرر ملتمسه بالظروف المرتبطة بوضعيته المالية، بشرط ألا يكون العمل الذي أدى إلى اتخاذ مقررات إرجاع الأموال، أو ثبوت العجز أو التصريح بالمديونية قد عاد عليه بمنفعة شخصية، وألا يفتعل عسره حسب مدلول المادة 84 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية. ويجب أن يحظى طلب إبراء الذمة على وجه الإحسان بالموافقة المسبقة للجهاز التقريري للجماعات المحلية وهيئاتها.

الخازن المكلف بالأداء تثبت أن الشسيع المذكور غير مدين للجماعة أو لمجموعة بأي مبلغ أو قيمة عند انتهاء مدة تسييره[107].

لكن الملاحظ أن المشرع اهتم بمحاصرة الشسيع كمتهم في جميع الحالات، دون الوضع في الحسبان إمكانية حسن النية وهامش الخطأ البشري الخارج عن الإرادة، كما لم يحدد مآل الفائض الذي من الممكن أن يحصل في الخزينة نتيجة لخطأ، وهو ما يمكن أن يضيع مردودية الإدارة الجبائية، كما من الممكن أن يعصف بحقوق الخاضع، وهنا يمكن الاستلهام من التجربة الفرنسية بحيث فتح المجال أمام الشيسيع لتدارك كل خطأ من تلقاء نفسه كما حدد مآل كل فائض في المحاصيل وهذا نموذج توضحي:

---

107 المادة 48 من المرسوم رقم 441 .09 .2 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

رسم توضيحي 4: المساطر المتبعة من قبل الجماعات الترابية الفرنسية في حالة وجود فارق في حسابات التسيير[108].

---

108 Yann HAMON "Le fonctionnement d'une régie" Publication voreppe paris 2012 p: 16

الفرع الثاني: المصالح والأجهزة الجبائية الخارجية المتدخلة في تدبير الجبايات الترابية.

يعتبر تدبير الجبايات الترابية من الملفات الصعبة من حيث المتطلبات التقنية واللوجستيكية من حيث الكيف والكم، مما صعب على المشرع حصر الإدارة الجبائية الترابية في فَاعِل واحد، وفتح المجال على عدة متدخلين من أجل المساهمة في ربط وتحصيل هذه الجبايات، ومع هذا فقد أشرك القانون المغربي المديرية العامة للضرائب في هذه العملية، وذلك لما تمتلكه هذه الأخيرة من وسائل مادية وبشرية قادرة على ضمان مردودية جيدة من هذه الرسوم، لكن هذا الإشراك يطرح بعض التساؤلات حول الصلاحيات الواسعة التي أعطيت للمديرية على حساب المصالح التابعة للجماعات الترابية، مما يكرس لتبعية مالية وتدبيرية للمصالح الممركزة،(الفقرة الأولى)، وعملية الإشراك في التدبير وتوسيع رقعة الأجهزة المتدخلة لم تقف هنا، فبالرغم من تحديد المادة 167[109] لعناصر الإدارة الجبائية في الجماعات والمصالح التابعة لمديرية الضرائب إلا أن الأمر تجاوز المشرع، فهناك أجهزة ومصالح تفرض نفسها كجزء من دائرة الإدارة الجبائية للجماعات الترابية، سواء من خلال التطبيق العملي للقوانين المنظمة للجماعات الترابية[110]، أو منظمة جزئيا بقوانين أخرى(الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: المصالح والأجهزة الجبائية التابعة للمديرية العامة للضرائب.

اعتبر المشرع من خلال القانون 47.06 أن المصالح الجبائية التابعة للمديرية العامة للضرائب جزء من الإدارة الجبائية الترابية، وهو ما نص عليه في الفقرة الأولى من المادة 167 بحيث أن

---

109 المادة 167 من القانون رقم 47.06، المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

110 خاصة القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها، والقانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، والقانون رقم 39.07 القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، وكذلك المرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010). والقاضي بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

مصطلح الإدارة الجبائية الترابية يقصد به المصالح التابعة لمديرية الضرائب[111] بالنسبة للرسم المهني رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية.

ومنه فهذه المصالح لها مكانة جد مهمة في نسق الجبايات الترابية، وتستمد مكانتها من الأهمية التي تمتاز بها الرسوم الثلاث السالفة الذكر. وهنا يجب التمييز بين المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب والمصالح التابعة للخزينة العامة للمملكة، باعتبارهما المصلحتين المركزيتين المتواجدتين بالرباط والتابعتين لوزارة المالية، وهذه الأخيرة هي التي تتوفر على مجموعة من المصالح الخارجية التي تلعب دورا مهما على المستوى الترابي في مجال تأسيس وتحصيل الرسوم، إذ نلمس التعاون والتكامل في أدوار كل منهما. فالمصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب في شخص المديريات الجهوية للضرائب التابعة لها، تقوم بتدبير المادة الجبائية المحلية عن طريق تحديد الوعاء الجبائي للرسوم الثلاثة السالفة الذكر، وتعمل على مراقبة تصريحات الخاضعين ومحاولة فض النزاعات محليا[112].

---

111 يمكن تحديد الإدارة العامة للضرائب في إطار مصالح مركزية وأخرى خارجية.

المصالح المركزية: وتضم المديريات والأقسام التالية: مديرية التشريع والمنازعات والتعاون الدولي وتضم: قسم التشريع، قسم المنازعات، وقسم التعاون الدولي والدراسات. ومديرية الوعاء الضريبي والتحقيقات والإحصائيات وتضم: قسم الوعاء الضريبي، قسم التحقيقات وقسم الإحصائيات والمحاسبة والقيم. ومديرية نظم المعلومات والبرمجة والمراجعات وتضم: قسم نظام المعلومات وقسم برمجة التحقيقات. ومديرية الموارد والاتصال وتضم: قسم الموارد البشرية، قسم البرمجة والاتصال وقسم الميزانية والتجهيزات. إلى جانب هذه الهياكل، هناك قسم التدقيق والتفتيش يرتبط بالمدير العام مباشرة.

المصالح الخارجية: وتضم المديريات الجهوية التالية: المديرية الجهوية بأكادير، المديرية الجهوية بمراكش، المديرية الجهوية بسطات، المديرية الجهوية بالدار البيضاء، المديرية الجهوية بالرباط، المديرية الجهوية بالقنيطرة والمديرية الجهوية بطنجة.

112 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الاجتهاد القضائي" مطبعة طوب بريس-الرباط، الطبعة الأولى 2012، الصفحة 58.

أولا: المنظومة البنيوية للمديرية العامة للضرائب.

تتفرد المديرية العامة للضرائب بنظام بنيوي خاص بها، فالمديرية تعتمد على أربع مديريات فرعية لكل منها اختصاص تكميلي، وإلى جانب هذه الهياكل، هناك قسم التدقيق والتفتيش يرتبط بالمدير العام مباشرة. ومنه نجد أن هذه الصلاحيات والأدوار المتداخلة والمتشعبة انعكست على التنظيم الهيكلي للمديرية العامة للضرائب، وهذه المديريات ثلاث منها "عملية"، ومديرية واحدة "مساعدة" إضافة إلى قسم يضطلع بمهمة تدقيق الحسابات والتفتيش.

وتختص المديريات "العملية" بمجالات الخبرة داخل المديرية العامة وهي:

- مديرية التشريع والدراسات والتعاون الدولي.
- مديرية الوعاء والتحصيل والشؤون القانونية.
- مديرية المراقبة الضريبية.

أما المديرية "المساعدة" التي تتمثل في مديرية الموارد ونظم المعلومات، فتعمل على تزويد مختلف المصالح الضريبية بالإمدادات اللازمة وتهيئ لها البنية التحتية للقيام بمهامها على أحسن وجه. كما تعتمد المديرية العامة للضرائب في عملها على تنظيم ترابي لامركزي يتوزع على خمس عشرة (15) مديرية جهوية للضرائب تتواجد بالمدن التالية:

*أكادير *بني ملال * الدار البيضاء * الجديدة * فاس * القنيطرة * مراكش * مكناس * المحمدية * الناظور * وجدة *سطات * الرباط-سلا * طنجة * تطوان.

وأهمية كل مديرية تختلف تبعا لنوع وحجم فئات الخاضعين للجبايات "من خواص ومهنيين وأشخاص معنويين ومنشآت كبرى" ويمكن رصد أهم المديريات على الصعيد الترابي والمتمثلة في المديرية الجهوية لولاية الرباط-سلا، والتي تتوفر على ثلاث مديريات إقليمية[113]، لكن تبقى المديرية الجهوية للدار البيضاء هي أهم مديرية على الصعيد الترابي وذلك عائد بالأساس إلى قوة الوعاء

---

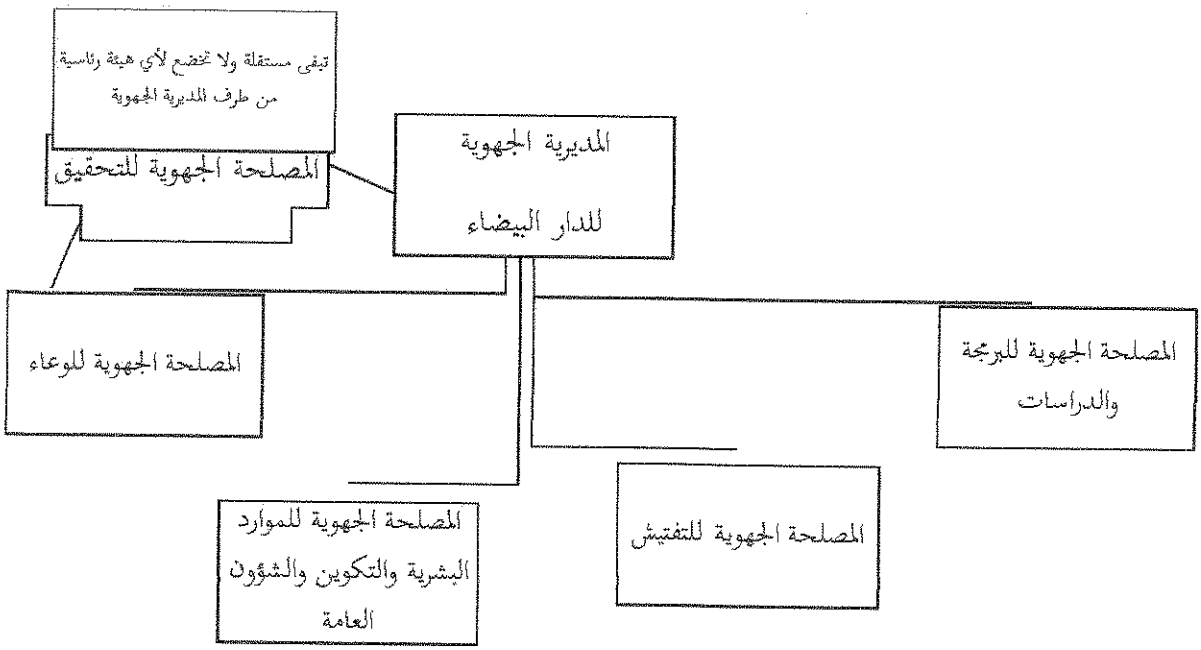
113 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الاجتهاد القضائي" مرجع سابق، الصفحة 5

الجبائي الخاضع لها، على اعتبار أن هذه المديرية تدبر جبايات العاصمة الاقتصادية للمملكة المغربية، فهذه المديرية كانت أول مديرية يتم إنشائها على المستوى الترابي وذلك سنة 1988،[114] وهذا الإنشاء تم بناء على عملية إعادة الهيكلة التي تمت بموجب مرسوم 22 نونبر 1978 المتعلق بتنظيم اختصاصات وزارة المالية حيث تم حسب الفصل 8 من هذا القانون إعادة النظر في هيكلة إدارة الضرائب والتي ترقت إلى مستوى مديرية تضم أربعة أقسام رئيسية تشرف على المصالح الجبائية .وفي 20 مايو 1988 تم إنشاء المديرية الجهوية للدار البيضاء، وذلك نتيجة لضغط بنك النقد الدولي عبر برنامج إعادة الهيكلة[115]. ومعه حظيت هذه المديرية بنظام خاص بحيث تتكون من عشر مديريات منها ما هو إقليمي ومنها ما هو مشترك بين العمالات، وهنا رسم توضيحي يبين الأجهزة والمصالح التابعة لهذه المديرية.

---

114 من أجل مزيد من التفصيل يراجع مقال لهند أبراش" إعداد مشروع قانون المالية السنوي" كتب بتاريخ "2 مايو 2014" تاريخ الاطلاع "26 دجنبر 2014 الساعة الواحدة فجرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/rGSgLU

115 مع ارتفاع النفقات وهشاشة بعض الإدارات وسوء تسيرها، وتراكم مهم للمتأخرات والأداءات، ومعه بزغ التفكير جليا في إصلاح الإدارات العمومية، وهذا ما حدا بالسلطات المالية للبلاد بتكليف العديد من الأجهزة والشخصيات بمهمة الإحاطة بمشاكل الإدارات العمومية وكشف أهم الأسباب التي أدت إلى فشلها، وكذا محاولة إعطاء الحلول لإصلاحها وإعادة هيكلتها، من أجل المزيد من التفصيل يراجع، عبد النبي اضريف، الخوصصة بالمغرب: إصلاحات، حصيلة ورهانات، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني-عين الشق- الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2000-1999، الصفحة 7 وما بعدها.



رسم توضيحي 5: الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للدار البيضاء[116]

وبخصوص تحديد الأهداف تبقى جميع المديريات الجهوية للضرائب تهدف إلى تحقيق ثلاث مهام رئيسية وهي:

- تدبير الوعاء الجبائي والشؤون القانونية على صعيد تقسيمات الضرائب التي يحدد اختصاصها على حسب طبيعة وصنف الخاضعين والوعاء الجبائي في الحيز الجغرافي التابع لها.
- استخلاص الجبايات على مستوى مكاتب التحصيل التابعة لها.
- القيام بالمراقبة الضريبية من طرف الفرقة المكلفة بالتحقيق[117].

---

116 تركيب شخصي بناءً على معلومات تم الحصول عليها في زيارة ميدانية للمديرية الجهوية للدار البيضاء بتاريخ 17 أبريل 2014.

117 طارق السباب: "قباضات الإدارة الجبائية بالمغرب وإشكالات التحصيل" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية الحسن الأول سطات السنة الجامعية 2011-2012 الصفحة 33.

ثانيا: الموارد البشرية للإدارة العامة للضرائب.

تمارس المديرية العامة للضرائب أعمال متعددة من أجل ضمان جباية الجبايات الترابية، ومن أجل تحقيق أكبر قدر من المردودية تعتمد المديرية العامة للضرائب على وسائل بشرية ومادية زيادة على منظومة هيكلية قوية، ومتجانسة تتماشى مع مستوى المسؤوليات والوظائف المتشعبة، حيث تضم هذه الأخيرة 4750 موظفا[118]، موزعين على أجهزة ومصالح[119] وفق تنظيم يهدف بالأساس إلى تحقيق أكبر قدر من المردودية بأقل تكلفة.

---

118 Rapport d'activité 2011 Ministre de l'économie et des Finances Maroc P: 38

119 تحاول المديرية العامة للضرائب من خلال هذه الأجهزة والمصالح ضمان تحقيق مردودية جيدة بالنسبة للجبايات الخاضعة لتدبيرها، ومنه يمكن أن نميز بين ثلاث أجهزة لها علاقة مباشرة بالخاضع للجبايات الترابية، مصلحة الوعاء الضريبي: تقوم هذه المصلحة في إطار الاختصاص المخول لها قانونا بما يلي: *إنجاز برنامج الإحصاء السنوي حسب البرنامج المسطر له. *فرض الجبايات العائدة للجماعات الترابية والضرائب التي تعود للدولة. *إرسال قوائم فرض الضريبة إلى المراكز الجهوية للمعلوميات. *تصفية الشكايات تسليم الشواهد بمختلف أنواعها، تحيين جدول فرض الضريبة وإرسالها إلى الخزينة العامة للمملكة من أجل الاستخلاص خاصة فيما يتعلق بالرسوم المستخلصة لفائدة الجماعات الترابية. * جمع الإحصائيات وإيفادها إلى الإدارة المركزية. * تصفية الملفات المتعلقة بالمنازعات الجبائية وإبلاغ أصحابها بقرار الإدارة. *التأشير على جميع الإصدارات الجبائية.

مصلحة خاصة بالإعلام والعلاقات العامة: لقد تم إحداث هذه المصلحة ضمن هيكل مديرية الضرائب وذلك للأهمية التي تلعبها في إطار تحسين وتطبيع العلاقة بين الإدارة الجبائية والخاضع، وهذا الانفتاح على المساهمين يهدف إلى الرفع من المردودية، وبالرغم من أن هذه الأخيرة كانت ولا زالت تعاني من خصاص مادي وبشري، وقد حددت منذ البداية أولويات سياستها الاتصالية في: *إقناع الجمهور بأهمية الضريبة ودورها في التغيير وتطوير حياة المواطن، وأن الجباية تلعب دورا حيويا في تمويل النمو الاقتصادي والاجتماعي والثقافي سواء على المستوى الوطني أو الترابي. * تعميم التقنيات الجبائية من خلال نشر كتيبات ومنشورات تشرح وتبسط المنظومة الجبائية الترابية. *وضع موظفي وأطر الإدارة رهن إشارة الخاضعين للإستماع لهم وشرح التقنيات والمساطر المصاحبة لتطبيق الضرائب والرسوم الجديدة، وكذا تقديم المساعدة عند ملء التصريحات.

مكتب الاستقبال والتواصل: *يقوم بإستقبال وإرشاد المواطنين. * تلقي الإقرارات والتصاريح بمختلف أنواعها. *تسليم الشواهد الإدارية. *تلقي الشكايات. وللمزيد من التفصيل يمكن العودة إلى: محمد المالكي، "إشكالية التواصل الجبائي المحلي على ضوء المواطنة الجبائية"، رسالة لنيل ماستر في القانون العام، كلية الحقوق الحسن الثاني المحمدية 2011-2012 ص 54-55

توزيع الموارد البشرية بالمديريات الجهوية للضرائب		
المديرية	عدد الموظفين	النسبة المئوية
الدار البيضاء	884	19٪
الرباط	668	14٪
الإدارة المركزية	568	12٪
مراكش	358	8٪
فاس	322	7٪
أكادير	297	6٪
مكناس	246	5٪
وجدة	242	5٪
القنيطرة	227	5٪
طنجة	225	5٪
سطات	170	4٪
الجديدة	160	2٪
تطوان	110	2٪
المحمدية	106	2٪
الناضور	92	2٪
بني ملال	75	100٪
المجموع	4750	

جدول 1 : توزيع الموارد البشرية بالمديريات الجهوية للضرائب.

يمكن أن نلمس من خلال هذا الجدول تمركز الموظفين على المستوى الترابي لكل من العاصمة الإدارية الرباط، والعاصمة الاقتصادية الدار البيضاء، بحيث تحتفظ ب 52 %من الموارد البشرية للإدارة العامة للضرائب على المستوى الوطني. وتمثل النساء 43%من النسبة العامة للموظفين أي

ما يقرب من 2045 موظفة، والنسبة الأعلى من هذه الشريحة تتركز بمديرية جهة الرباط بحيث تشكل النساء 60 %من مجموع الموظفين على مستوى المديرية[120].

إن ترسانة الموارد البشرية التي تتوفر عليها المديرية العامة للضرائب تعكس الاهتمام الكبير بهذه المديرية والدور المهم الذي تتطلع به في ضمان تحقيق المردودية الجبائية، وهذا الأمر دفع بالمشرع إلى التنصيص على أن الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية، تحصل من قبل المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب وذلك لأهمية وصعوبة جبايتها لما تحتاج إليه من موارد مادية وبشرية، وهو أمر غائب في الجماعات الترابية ويتوفر بشكل نسبي في مصالح المديرية العامة للضرائب. وهو ما يمكن أن نلمسه بنسبة الأطر العليا التي وصلت إلى 57%، ويمكن أن نعتبرها إدارة أطر[121].

إن الموارد البشرية المهمة التي تحوزها الإدارة العامة للضرائب، سواء على مستوى العدد أو التكوين يمكن أن نفهم الحاجة إليها من خلال رصد اختصاصات المديرية العامة للضرائب ويمكن رصدها على المستوى الترابي في:

- دراسة وإعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي،
- دراسة وإعداد ونشر المذكرات الدورية التطبيقية المتعلقة بالنصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي،
- دراسة الأسئلة والاستفسارات المتعلقة بتأويل المقتضيات الجبائية،

---

120 – طارق السباب: "قباضات الإدارة الجبائية بالمغرب وإشكالات التحصيل"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية الحقوق جامعة الحسن الأول سطات، 2011-2012 ص34

121 محمد شكري – القانون الضريبي المغربي "دراسة تحليلية ونقدية" منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة أعمال جامعية العدد 39، مطبعة دار النشر المغربية 2005 الصفحة 229.

- تلقي ودراسة شكايات الملزمين المتعلقة بالمنازعات الضريبية أو بطلب تخفيضها أو الإعفاء منها على وجه الإحسان وإصدار قرارات بشأن تخفيض الضرائب أو إلغائها أو وقف المطالبة بقوائم الجبايات التي تعذر استخلاصها،
- متابعة المنازعات الجبائية أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الجبائية،
- متابعة المنازعات الجبائية أمام المحاكم،
- إحصاء وتحديد الوعاء الجبائي، وتلقي تصاريح الملزمين، ووضع وإصدار الضرائب والجبايات التي تتكلف بتحصيلها،
- تدبير العمليات المتعلقة بالتنبر والضريبة على السيارات (الفنييت) وسائر القيم الصادرة في المجال الضريبي،
- تحصيل الرسوم والضرائب الداخلة في اختصاص المديرية العامة للضرائب وحسبتها،
- مراقبة المادة الضريبية وإعداد الوسائل الوقائية لمحاربة الغش الضريبي،
- القيام بالمراجعات الضريبية والدراسات والمونوغرافيات المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة، ووضع برامج لهذا الغرض،
- وضع وتدبير نظام المعلومات بانسجام مع سياسة تدبير الموارد والمعلومات الموضوعة من طرف الوزارة،
- تدبير الموارد البشرية، والمعدات، والاعتمادات المالية المرتبطة بإدارة الضرائب[122].

---

122 منشور تعريفي بالمديرية العامة للضرائب الصادر عن وزارة المالية سنة 2012 كما يمكن الاطلاع عليه ضمن البوابة الإلكترونية لوزارة المالية للمملكة المغربية.

الفقرة الثانية: المصالح والأجهزة الجبائية الخارجية الأخرى.

كما سبقت الإشارة إلى ذلك لا يمكن حصر الإدارة الجبائية الترابية بنيويا في جهة واحدة، وذلك لصعوبة تدبير الوعاء الجبائي للجماعات الترابية، كما أن افتقار هذه الأخيرة لبنية تنظيمية قوية وغياب موارد بشرية تتوفر على تكوين عالي في المجال الجبائي، فرض نفسه كمعطى سمح بتدخل مجموعة من الأطراف الخارجية عن مصالح الجماعة الترابية، ولعل الخزينة العامة للمملكة من أهم المتدخلين في الشأن المالي على العموم والجبائي بالخصوص للجماعات الترابية، فهي أي الخزينة العامة للمملكة تعتبر المستشار في الشؤون المالية للجماعات الترابية(أولا). كما أن المصالح والأجهزة المتدخلة في الشأن الجبائي للجماعات الترابية، لا تقف عند المديريات التابعة لوزارة المالية، بل تتعداها إلى سلطات الوزارة الوصية "وزارة الداخلية"، ومجموعة من القطاعات الوزارية الأخرى، وهو ما سيتم التطرق له في الجزء الثاني.

أولا: المصالح الجبائية التابعة للخزينة العامة للمملكة.

تعتبر الخزينة العامة للمملكة المستشار المالي للجماعات الترابية، بحيث تتولى تدبير ميزانيات 1659 جماعة ترابية و86 مجموعة و41 مقاطعة. وهي تقوم بتحصيل إيراداتها وأداء نفقاتها ودفع رواتب موظفيها.

كما تضع الخزينة العامة للمملكة خبرتها تحت تصرف الجماعات الترابية عن طريق تقديم المشورة والدعم اللازمين لها. وتهم هذه المشورة التي هي ذات طبيعة قانونية ومالية، من جملة أمور أخرى، تحديث إجراءات المحاسبة والتحليل المالي وإعداد لوحات القيادة[123].

ومن خلال هذا يتضح لنا الدور المحوري للخزينة العامة للمملكة في تدبير الجبايات الترابية، وبالرغم من أنها مصلحة خارجية بالنسبة للجماعات الترابية إلا أنها المدبر الأول لتحصيل الديون

---

123 من أجل مزيد من التفصيل يراجع تعريف الخزينة العامة للمملكة منشور على الموقع الرسمي لوزارة المالية، تاريخ الاطلاع "1 يناير 2015 الساعة الرابعة عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/fvfVoV

المستحقة لها، وتتولى الخزينة العامة للمملكة، من خلال شبكة واسعة من المحاسبين العموميين، تحصيل الإيرادات الجبائية، ولا سيما من خلال:

- تدبير المنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بتحصيل الإيرادات ومساعدة القابضين في هذا المجال.
- التكفل بأوامر تحصيل المداخيل.
- العمل على تمركز عمليات التكفل والتحصيل برسم الغرامات والإدانات النقدية.
- إعداد إحصائيات حول وضعية تحصيل الديون العمومية[124].

إذاً الخزينة العامة للمملكة تمارس عملية تحصيل موارد الدولة خاصة الجانب المتعلق بالضرائب والرسوم الترابية، سواء تلك التي تؤول مباشرة إلى الجماعات الترابية أو تلك التي تختص بها خزينة الدولة. ويعمل على تنفيذ عمليات التحصيل القابض الذي يعتبر ممثلا للخازن العام للمملكة.

ولا يقف دور الخزينة العامة للمملكة هنا، لكن تعمل على تركيز العمليات المحاسبية للجماعات الترابية، وعليه تعتبر بمثابة مرجع في مجال إنتاج وتثمين المعلومات المحاسبية للجماعات الترابية، وتعتبر هذه العملية جد مهمة في:

- الوصف الدقيق لعمليات الميزانية والعمليات المالية.
- التقديم السريع للمعلومات الموثوق بها والضرورية لاتخاذ القرار.
- إعداد الوثائق الخاصة بتقديم المحاسبة.

كما أن الجماعات الترابية هي ملزمة بوضع ودائعها لدى الخزينة العامة للمملكة وهذا ما يسمح للدولة من معرفة المركز المالي للجماعات الترابية.

---

124 من أجل مزيد من التفصيل راجع معلومات منشورة على الموقع الرسمي لوزارة المالية، تاريخ الاطلاع "1 يناير 2015 الساعة الرابعة عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/fvfVoV

ثانيا: المصالح الجبائية الخارجية الأخرى.

يعتبر تدبير الجبايات الترابية من الأمور الصعبة للحساسية التي تعرفها العملية، لذلك نجد أن المشرع سمح لعدة مصالح خارجة عن منظومة الإدارة الجماعية بالتدخل في تدبيرها، وهو ما نجد له سند في القانون المنظم للجبايات المحلية حيث نص على:

1: مصالح وزارة الداخلية بالنسبة للرسوم التالية:

رسم تصديق الإمضاء أو الإشهاد بالتطابق، يثبت أداء رسم تصديق الإمضاء أو الإشهاد بالتطابق بإلصاق طابع خاص على الوثيقة المطلوب تصديق الإمضاءات الموضوعة عليها أو على وثيقة الإشهاد بالتطابق يكون مكتوبا في الطابع مبلغ الرسم المستحق. وتتولى الإدارة المعهود إليها بالوصاية على الجماعات المحلية إعداد الطوابع المذكورة لحساب الجماعات المعنية[125]. وبالتالي رهن المشرع عملية استيفاء الرسم بتدخل وزارة الداخلية وهو نفس الشيء بالنسبة للرسوم الحالة المدنية، حيث يثبت أداء رسوم الحالة المدنية بإلصاق طوابع خاصة على الشهادات والوثائق المسلمة وطلبات الاطلاع عليها أو البحث عنها، وتتضمن هذه الطوابع بيان مبلغ الرسم المستحق في كل حالة. وتتولى الإدارة المعهود إليها بالوصاية على الجماعات المحلية إعداد الطوابع المشار إليها أعلاه لحساب هذه الجماعات[126].

كما أن وزارة الداخلية ممثلة في القوة العمومية لها دور محوري في استيفاء رسم المحجز، بحيث يستحق رسم المحجز على إدخال الحيوانات أو السلع أو البضائع أو العربات إلى المحجز من قبل مأموري القوة العامة أو بحكم قضائي في حالة مخالفة للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل[127].

---

125 المادة 43 من القانون رقم 39.07 القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، الظهير الشريف رقم 1.07.209 الصادر في 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007)

126 المادة 75، نفس المرجع.

127 المادة 65 نفس المرجع

2: مكتب استغلال الموانئ:

الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ وهو جباية يقوم بتدبيره مكتب استغلال الموانئ وذلك ما يُستشف من المادة 124 الواردة في القانون المنظم للجبايات الترابية.

3: مصالح إدارة المياه والغابات التابعة للوزارة المكلفة بالفلاحة.

الرسم على بيع الحاصلات الغابوية، حيث نص المشرع على أنه يصفى الرسم ويستخلص من طرف إدارة المياه والغابات وفق نفس الشروط المنظمة لتصفية وتحصيل الموارد الغابوية[128].

4: هيئات الفحص التقني.

الرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني: يستخلص هذا الرسم من طرف الهيئة المكلفة بالفحص التقني للسيارات حيث تتولى وضع طابع خاص على شهادة الفحص التقني. تضع إدارة العمالة أو الإقليم هذه الطوابع الخاصة رهن إشارة الهيئة المكلفة بإجراء الفحص التقني للسيارات[129]. وهنا أدمج المشرع هيئات الفحص التقني في تدبير هذا الرسم. كما تعين على الهيئة التي قامت بإجراء الفحص التقني للسيارات إيداع إقرار ربع سنوي والعمل على دفع مبلغ الرسم تلقائيا لدى صندوق وكيل مداخيل العمالة أو الإقليم الذي توجد الهيئة المعنية داخل نطاقه الترابي[130].

5: وزارة التجهيز والنقل واللوجستيك.

الرسم على رخص السياقة: فهذا الرسم يستخلص من طرف الهيئة المكلفة بتسليم رخصة السياقة أو تمديد صلاحيتها إلى صنف آخر[131]. يتم إثبات أداء الرسم عن طريق وضع طابع خاص على

---

128 المادة 112، نفس المرجع.

129 المادة 107 القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

130 المادة 108 نفس المرجع.

131 المادة 100 نفس المرجع.

الوثيقة، وتقوم إدارة العمالة أو الإقليم بوضع هذه الطوابع الخاصة رهن إشارة الهيئة المكلفة بتحصيل هذا الرسم[132].

6: المكتب الوطني للصيد البحري:

يلعب هذا المكتب دورا داخل منظومة الإدارة الترابية بحيث يساهم في استيفاء الرسم المفروض على البيع في أسواق البيع بالجملة وأسواق السمك ويصفي هذا الرسم ويستوفي في آن واحد مع الرسم شبه الضريبي الذي يأخذه المكتب الوطني للصيد البحري، ويدفع هذا المكتب مبلغ الرسم إلى محصل الجماعة المعنية داخل العشرة أيام الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم تحصيل الرسم خلاله[133].

مما سبق يتبن لنا وبشكل جلي أن الإدارة الجبائية الترابية من الناحية العملية من الصعب رهنها في تعريف المشرع والذي اقتصر على المصالح التابعة لمديرية الضرائب والمصالح الجبائية التابعة للجماعات[134]، لكن تتعدى هذه المصالح وتتداخل في الاختصاص مجموعة من الهيئات، وكثرة المتدخلين في الإدارة الجبائية تضعف من قدرة هذه الأخيرة على ضمان مردودية جبائية جيدة كما أنها تضعف حقوق الخاضع، كما أن هذه المقاربة تصعب تنزيل مرتكزات الحكامة وخاصة مبدأ رهن المسؤولية بالمحاسبة.

ومنه وجب على المشرع إعادة النظر في هذا المقترب المبني على توزيع المسؤوليات الجبائية على عدة متدخلين، ويمكن في الإصلاح القادم دمج المقترب الذي استعمله المشرع في الرسم على رخص الصيد، فقد أسقط المشرع الفقرة التي كانت تنص على أن الإدارة المعهود إليها بالوصاية تقوم بإعداد

---

132 المادة 101 نفس المرجع.

133 المادة 86، من الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) المتعلق بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

134 المادة 167، نفس المرجع

الطوابع الخاصة بالرسم حسب نص القانون الأقدم[135] ولم يتم ذكرها في القانون المعمول به الآن[136]، واكتفى المشرع بالتنصيص على أن وكيل مداخيل العمالة أو الإقليم يقوم باستخلاص الرسم وتسليم الطابع الخاص للملزم حين تسليم الرخصة. كما يتولى دفع مبلغ الرسم المستخلص في نهاية كل شهر إلى القابض المكلف بتدبير ميزانية الجهة التابعة لها العمالة أو الإقليم المعني[137]. وهو الأمر الذي يجب أن يتم تعميمه على جميع الجبايات الترابية من أجل رهن مسؤوليات المنتخبين وموظفي الجماعة في تدبير الوعاء الجبائي بالمحاسبة.

---

135 الظهير الشريف رقم 1.89.187 الصادر في 21 من ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989) المتعلق بتنفيذ القانون رقم 30.89 يحدد بموجبه نظام للضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها.

136 القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007).

137 المادة 116، من الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) المتعلق بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

المبحث الثاني: ربط الوعاء الجبائي وتحصيله، كمدخل لتحقيق المردودية ومدى توفر الضمانات لحقوق الخاضع.

تعتبر الجباية هي حصيلة لمجموعة من العمليات التقنية والمساطر الإدارية، تنطلق هذه العملية عبر إنشاء الإلتزام الجبائي والذي تتعدد أساليبه من إلتزام ناتج عن عملية إحصائية، لكن مع تطور عملية الإخضاع الجبائي وعدم قدرة هذا النهج على تحقيق مردودية كبيرة، خاصة وأن تكلفته تكون كبيرة، كما أن الإحصاء لا يمكن أن يشمل كل الوعاء الجبائي مما يكرس لظاهرة التملص الجبائي وهو الأمر الذي يضعف مردودية الجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية، ومن جهة أخرى تعتبر هذه المسطرة غير قادرة على تقديم ضمانات كافية للخاضع حيث يكون دوره محدودا وربما مغيبا في عملية إنشاء الإلتزام الجبائي، مما يدفع الخاضع في غالب الأحيان إلى المنازعة، هذه العوامل دفعت بفقهاء النظام الجبائي إلى ابتداع أسلوب الإقرار الجبائي على اعتباره الأقدر على الجمع بين حماية المردودية الجبائية والمحافظة على حقوق الخاضع، والأمر عائد لتكلفته المنخفضة مقارنة مع أسلوب الإنشاء على أساس الإحصاء، ويتميز كذلك هذا الأسلوب بقدرة عالية على الإحاطة بجميع نواحي الوعاء الجبائي، وذلك لكون الخاضع هو القادر على تحديد مركزه الجبائي مما يسمح بجبي عادل، لكن وفي مواجهة هذه الحريات والضمانات المقدمة للخاضع، نص المشرع على مسطرة للفرض التلقائي مع إمكانية إشهار الجزاءات في وجه الخاضع سيء النية، وبالموازاة مع عملية الإنشاء الجبائي حاول المشرع التنصيص على تصفية جبائية قادرة على تحقيق مردودية جيدة للإدارة الجبائية وتستطيع تقديم ضمانات للخاضع عبر تحقيق العدالة الجبائية المنشودة،(المطلب الأول).

وتنتهي المسطرة الجبائية عبر تحصيل الإدارة الجبائية لديونها، ومن أجل ضمان تحقيق هذه الغاية بأقل تكلفة مع تقديم ضمانات للخاضع نص المشرع على مجموعة من المساطر المتدرجة والآليات المتعددة لتحقيق أكبر نجاعة ممكنة، عبر التنصيص على مسطرة ودية لتحصيل تقدم فيه ضمانات للخاضع مع التخفيف من تكاليف التحصيل، لكن وفي حالة عدم الإذعان من قبل الخاضع سمح القانون للإدارة الجبائية في نهج مسطرة التحصيل الجبري وذلك لحماية دين الإدارة الجبائية، (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مساهمة مسطرة الإنشاء والتصفية في تكريس المردودية والضمانات الممنوحة للخاضع.

لا يمكن بأي شكل من الأشكال الحديث عن مردودية الجبايات من دون تحديد مساطر أنشائها، وأسعار تصفيتها، فهي المدخل للخضوع وبالتالي تكريس مردودية الجبايات الترابية، كما أنها تحدد مدى عدالة الإجراءات الإنشائية والضمانات التي تمنحها للخاضع، ومعه أقر المشرع مجموعة من الأسعار التي تحتسب على أساسها الجبايات الترابية، وهنا لم يكتفي القانون بتحديد أسعار ثابتة للجبايات بل نص على التسعير المرن، وذلك لكثرة الجبايات وتنوعها وكذلك لاختلاف قدرة الخاضعين من شخص لآخر، (الفرع الثاني). ولنفس الأسباب تعرف أساليب الإنشاء هي الأخرى نوع من المرونة، مما دفع بالمشرع إلى إقرار تقنية الإحصاء من أجل تحديد الوعاء الجبائي، لكن الحاجة إلى رفع المردودية وكذلك تطور مفهوم حقوق الخاضع دفع إلى إحداث الإقرار كأسلوب لإنشاء الالتزام الجبائي، لكن مع هذه الضمانات التي نص عليها المشرع لفائدة الخاضع، حمى الإدارة الجبائية بواسطة مجموعة من الجزاءات، كما منح الإدارة الجبائية الحق في الفرض التلقائي للجبايات، (الفرع الأول).

الفرع الأول: أساليب إنشاء الالتزام الجبائي.

مما لا شك فيه أن الجباية هي اللبنة الأولى لاستمرار تقديم الخدمات العمومية، وبالتالي ومع هذا الدور المحوري وجب إخضاع الجميع لها كل حسب قدرته، لكن قبل الخضوع وجب إنشاء هذا الإلتزام الجبائي بإعتباره المدخل لتكريس مردودية الإدارة الجبائية، وكذا يعد ضمان خضوع الجميع أساسيا في بلورة العدالة الجبائية، وهذه الأخيرة هي الضامن الأساسي لحقوق الخاضع، ومعه برزت الحاجة لتقنيات جبائية تساهم في إنشاء الإلتزام الجبائي، وفي هذا الصدد يعد الإنشاء الجبائي المبني على أساس الإحصاء من التقنيات الأساسية وذلك لمساهمة مجموعة من المصالح التابعة للإدارة الجبائية الترابية في حصر الوعاء وتحديد جداول للجبايات والخاضعين لها(الفقرة الأولى)، لكن التجربة العملية رصدت مجموعة من الإختلالات التي تمس بالمردودية الجبائية وحقوق الخاضع على

حد سواء، وذلك لمعطيين أساسين الأول يتمثل في ثقل التكلفة الإحصائية الواجب توفيرها سواء الموارد البشرية والمالية لها والثاني في صعوبة ضبط كل إحداث للإلتزام الجبائي أو أي تغيير يمس بهذا الإلتزام من دون مشاركة الخاضع وتصريحه بها، ومنه أخرجت تقنية الإنشاء الجبائي المبني على أساس الإقرار، وحماية للإدارة الجبائية في وجه كل تلاعب من قبل الخاضع تم تطوير آلية الفرض التلقائي للجبايات وكذا تحصين المردودية بمجموعة من الجزاءات (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإنشاء الجبائي المبني على أساس الإحصاء.

يعتبر الإحصاء من التقنيات الضريبة القديمة والأنجع في تشكيل الوعاء الجبائي، البداية كانت مع حضارات ما بين النهرين وتم تطوير هذا النهج عند الفرس، وإحصاء الوعاء الخاضع للجبايات من أول الممارسات في تكوين مفهوم الدولة، ويعتبر الإحصاء من أهم المراحل في تطبيق النظام الجبائي المحلي، خاصة على مستوى الجبايات الجماعية ذات الطبيعة الإحصائية، وهي عملية ميدانية تقتضي تنقل الأجهزة المشرفة عليها إلى عين المكان للحصول على المعلومات اللازمة من الخاضعين المعنيين بالأمر[138].

والإحصاء هو عملية تقنية بالأساس تستوجب توفر موارد مالية وتقنية وبشرية لإنجازه على أحسن وجه، وفي هذا الصدد نص المشرع من خلال القانون المنظم للجبايات المحلية على مجموعة من الرسوم التي يتم تحديد وعائها على أساس الإحصاء، وكذا حدد المشرع المساطر الواجب إتباعها.

أولا: إحصاء العقارات الخاضعة للرسم السكن والخدمات الجماعية.

يعتبر رسم السكن من أهم الرسوم المدبرة بناءً على عملية الإحصاء، ويقوم بهذه العملية لجنة الإحصاء والتي سبق أن تطرقنا لها بالدراسة في المبحث الأول من هذا الفصل، وقد نص المشرع على

---

138 أحمد قليش، المنظومة الجبائية المحلية بين إشكالية التنازع وحركية التقاضي، أطروحة لنيل الدكتوراه. في القانون الخاص، كلية الحقوق الدار البيضاء، 2000-2001، ص 04

وجوب إجراء إحصاء شامل للعقارات الخاضعة للرسم السكن ولو كانت معفية صراحة من هذا الرسم، مرة واحدة كل سنة[139]، وهذا الإجراء يهدف منه الحفاظ على مردودية قارة للجماعات الترابية وكذا تطوير الوعاء من خلال ضم المباني الجديدة وإدراج كل تغيير يطرأ عليها، وهنا نص المشرع على مساطر يجب إتباعها في إجراءات الإحصاء للعقارات بشكل نظامي كل زنقة حسب ترتيب موقعها[140]. ومن أجل توثيق العملية يجب على اللجنة عند الانتهاء من عملية الإحصاء أن تنجز محضر انتهاء عملية الإحصاء موقع من طرف أعضاء اللجنة وتسليم نسخة لأعضائها، وكذا جداول القيم الايجارية على أساس متوسط إيجارات العقارات المماثلة داخل الحي. وفي إطار المحافظة على تطور مردودية هذا الرسم بشكل يضمن تغطية تضخم نفقات الجماعات نص المشرع على أن تتم مراجعة القيمة الايجارية كل خمس سنوات بزيادة نسبتها 2%[141].

كما قدم المشرع ضمانات لحقوق الخاضع من خلال التنصيص على أنه يتم إشعار الخاضعين بتاريخ ابتداء عملية الإحصاء ثلاثين يوما على الأقل قبل بداية هذه العملية، وذلك بواسطة الملصقات والنشر في الجرائد وغير ذلك من وسائل الإعلان المستعملة محليا. لكن يمكن تسجيل طول مدة الإعلام والممتدة شهر، وهو الأمر الذي قد يسمح بإضاعة حقوق الإدارة عبر التضييق على عمل اللجنة، كما أن المشرع ترك الباب مفتوحا على النشر في عدة وسائل إعلامية دون الحصر، مما قد يعصف بحق من حقوق الخاضع، وهنا تجدر الإشارة إلى تجربة المشرع التونسي والذي نص على أنه يقع إعلام المطالبين بالمعلوم[142] بتاريخ بدء عمليات الإحصاء عن طريق معلقات بمقر الجماعة

---

139 القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، المادة 32.

140 القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، المادة 32

141 نفس القانون، المادة 23

142 المعلوم حسب مجلة الجباية المحلية ونصوصها التطبيقية للجمهورية التونسية هو جباية ترابية.

المحلية المعنية وإعلانات بالجرائد الرسمي للجمهورية التونسية وبصحيفتين يوميتين على الأقل وذلك قبل بدء عمليات الإحصاء بخمسة عشرة يوما على الأقل[143]. كما أنه ومن أجل تقديم ضمانات للخاضع وكذا عدم تفويت أي تفصيل في عملية الإحصاء فقد نص المشرع التونسي على أنه يتم الإعلان عن تاريخ ختم عمليات الإحصاء عن طريق معلقات بمقر الجماعة التربية وإعلانات بالجرائد الرسمية للجمهورية التونسية وبصحيفتين يوميتين على الأقل[144]، وذلك من أجل أن يتدارك كل خاضع لم تشمله عملية الإحصاء أو يريد تحيين معلوماته عبر الاتصال بالمصالح المعنية وهذا المقترب فيه نوع من المزج بين الإحصاء والإقرار، وحفاظا على الوعاء الجبائي وتطويره بشكل شبه متزامن أتاح إمكانية للجماعة بأن تقوم خارج زمن عمليات الإحصاء بإضافة العقارات غير المرسمة بجدول التحصيل، أو تنقيح قاعدة المعلومات بالنسبة للعقارات المرسمة بجدول التحصيل[145]. ومنه فهذا المقترب من الممكن أن يغني أي تعديل مرتقب للقوانين المنظمة للجبايات الترابية ببلادنا.

وتكريسا لحقوق الخاضع فقد أعفى المشرع المغربي المساكن الشاغرة من الرسم ويثبت الشغور بجميع وسائل الإثبات المتاحة للخاضع ولا سيما إذا تعلق الأمر بمحال في طور الإصلاح، ويثبت شغور المسكن عبر الحالة التي توجد عليها الأماكن كترحيل جميع المنقولات أو وجود الهيئات الحرفية المكلفة بالإصلاح داخلها، وإذا تعلق الأمر بمحال في طور التخصيص لغرض من الأغراض وجب إزالة عدادي الماء والكهرباء. كل هذا من اجل حماية المردودية الجبائية من كل تلاعب، وعلى نفس النهج نص القانون على أنه إذا كان الشغور محل شك، جاز للجنة الإحصاء أو لمفتش الضرائب الذي هو عضو فيها استدعاء الخاضع من أجل إثبات الشغور. ويتعين عليه

---

143 الجمهورية التونسية وزارة المالية الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي مجلة الجباية المحلية ونصوصها التطبيقية المجلة القانونية التونسية 2009، الفقرة الثانية، الفصل 7

144 الجمهورية التونسية وزارة المالية الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي مجلة الجباية المحلية ونصوصها التطبيقية المجلة القانونية التونسية 2009، الفقرة الثانية، الفصل 9

145 الجمهورية التونسية وزارة المالية الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي مجلة الجباية المحلية ونصوصها التطبيقية المجلة القانونية التونسية 2009، الفقرة الأخيرة من الفصل 21

الحضور إلى المصلحة المحلية للضرائب، أو أن يرسل جوابه بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل وذلك خلال أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم الاستدعاء[146]. وكنوع من الحماية للمردودية الجبائية اعتبر القانون أن العقارات المتواجدة بمحطات صيفية أو شتوية أو بمحطة استشفاء بالمياه المعدنية فرض عليه الرسم ولو كان غير مشغول، لكن ترك الشغور دون تحديد سقف زمني له من الممكن أن يساهم في تفشي ظاهرة البيوت المهجورة، والتي لها انعكاسات سلبية سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي.

كما تعتبر هذه العمليات الإحصائية للرسم السكن الأساس في تحديد رسوم أخرى كالرسم على الخدمات الجماعية[147]، ويتم وفق نفس العملية الإحصائية للرسم السكن تحديد الأراضي الخاضعة للرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية. وهذا التجميع للعمليات يهدف منه المشرع تقليل التكلفة على الإدارة الجبائية. لكن اختلاف المصالح المدبرة للرسمين وعدم التنصيص صراحة على وجوب مشاركة المعلومات بين هذه المصالح يعصف بهذا المقترب، كما أن عدم إدراج استخدام الوسائل التقنية الحديثة من مسح خرائطي واستخدام صور الأقمار الصناعية في تحديد أي تعديل أو إحداث للرصيد العقاري على غرار التجربة الأمريكية[148]، يصعب من عملية الإحصاء. وهو الأمر الذي

---

146 القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، المادة 26

147 القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، المادة 38.

148 نظام المعلومات الجغرافية (بالإنكليزية: Geographic information system GIS)، هو نظام قائم على الحاسوب يعمل على جمع وحيازة وتخزين وتحليل وإخراج وتوزيع البيانات والمعلومات المكانية. وهذه أنظمة تعمل على جمع وإدخال ومعالجة وتحليل وعرض وإخراج المعلومات المكانية والوصفية لأهداف محددة، وتساعد على التخطيط واتخاذ القرار فيما يتعلق بتخطيط المدن والتوسع في السكن، بالإضافة إلى قراءة البنية التحتية لأي مدينة عن طريق إنشاء ما يسمى بالطبقات LAYERS، يمكننا هذا النظام من إدخال المعلومات الجغرافية (خرائط، صور جوية، مرئيات فضائية) والوصفية (أسماء، جداول)، معالجتها (تنقيحها من الخطأ)، مما يساعد على إنشاء الالتزام الجبائي ذو الطبيعة العقارية بكل سهولة وبهامش خطأ قليل إن لم نقل منعدم. من أجل مزيد من التفصيل يراجع:

Christopher Kennedy:" The Evolution of Great World Cities: Urban Wealth and Economic Growth" Rotman-utp Publishing, Canada 2012.

سنحاول معالجته، عبر تقديم نموذج نظام معلوماتي متكامل سيتم التطرق له، في القسم الثاني من الأطروحة.

ثانيا: إحصاء النشاط المهني والإشغال المؤقت للأملاك الجماعية العامة.

وبالنسبة للرسم المهني يتم سنويا إحصاء الخاضعين الذين يزاولون نشاطا مهنيا ولو كانوا معفيين صراحة من الرسم المهني[149]. أثناء عمليات الإحصاء، وكنوع من الضمانة لحقوق كل من الإدارة الجبائية والخاضع يتعين على الخاضعين للرسم المهني إخبار اللجنة بطبيعة النشاط المهني المزاول وكذا أهمية النشاط وعدد العمال والمستخدمين والعناصر الأخرى المميزة للنشاط، والموقع والقيمة الايجارية للمحلات المستغلة والغرض المخصصة له، وجميع المعلومات الأخرى الضرورية لتحديد القيمة الايجارية.

ومن أجل التخفيف من تكاليف الإحصاء فقد نص المشرع على أن المعلومات المحصلة من قبل لجنة الإحصاء بالنسبة للرسم المهني تستخدم لتحديد الرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتا بمنقولات وعقارات ترتبط بممارسة أعمال تجارية أو صناعية أو مهنية ويفرض أساسا على القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لتقدير الرسم المهني[150]. لكن صادف فرض هذا الرسم صعوبة بالنسبة لبعض الفئات الممارسة لبعض المهن، ويتعلق الأمر على الخصوص بفئة الأطباء والمحامين، حيث امتنع هؤلاء عن أداء مبلغ الرسم بحجة عدم خضوعهم لمقتضيات القانون[151].

كما نجد أن المشرع قد أغفل التنصيص على عقوبات واضحة لكل خاضع يمتنع عن الامتثال للجنة الإحصاء أو عدم تقديم وثائق أو حتى التدليس، وهذا الأمر يعتبر تراجع عن مكتسبات

---

149 المادة 17 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. مرجع سابق.

150 المادة 191 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. مرجع سابق.

151 -المحكمة الإدارية بفاس، حكم عدد 43/95 بتاريخ 05/04/95، أحمد بناني ضد بلدية صفرو، حكم منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "مواضيع الساعة"، عدد 4 الصفحة من 224 إلى 232.

حققه في القانون الأقدم والمنظم للجبايات الترابية[152]، والذي نص في المادة **18** على أنه يعاقب بغرامة من 100 إلى 1000 درهم كل خاضع للرسم أو الضريبة رفض الامتثال لإجراءات الإحصاء المنصوص عليها في القانون أو أدلى بإقرارات غير صحيحة.

وهنا تجدر الإشارة أن إنجاح عملية الإحصاء لا يقف فقط عند ضرورة أن يباشر هذه المهمة أطر مكونة بطريقة فعالة وأن توضع رهن إشارتها كل الإمكانيات اللازمة لعملها، وأن يتم التنسيق بين المصالح الجماعية ذات الصلة، ومع أن هذه المتطلبات ضرورية إلا أن الأمر يتعدى ذلك ليشمل ضرورة إشراك مصالح خارجية عن الجماعة، وهذه الأخيرة مطالبة بضرورة إمداد الجماعات الترابية بكل الوسائل والمعلومات لتسيير مهمة أعوان الإحصاء من أجل ضمان أن تكون العملية شاملة، وبشكل لا تنفلت معه أية أنشطة من الخضوع ومن هذه المصالح نجد:

- مصالحة المحافظة العقارية[153]، ومصلحة المسح الطبوغرافي[154] فيما يتعلق بإحصاء الأراضي الخاضعة للرسم ذات الطابع العقاري.
- مديرية الضرائب[155] فيما يتعلق بإحصاء الاحتلالات المؤقتة للأملاك العامة الجماعية.

فهذه المصالح مطالبة بالتنسيق مع المأمورين المكلفين بالإحصاء وذلك من خلال تمكينهم من الاطلاع على كل المستندات والوثائق التي تساعدهم في إحصاء الأراضي الخاضعة للرسم، إلا أن الواقع يثبت عكس ذلك، بحيث أن العلاقة مع هذه المصالح لا ترقى إلى المستوى المطلوب، لأن هذه العلاقة هي مؤسسة على أساس توصيات مناظرات وطنية انعكست عبر دوريات وزارية مع

---

152 الظهير الشريف رقم 1.89.187 الصادر في 21 من ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989)، المتعلق بتنفيذ القانون رقم 30.89 ويحدد بموجبه نظام للضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها.

153 يحتاج مأموري الإحصاء المحافظة العقارية من أجل البث في ملك وتاريخ ملكية العقارات.

154 تستطيع مصلحة المسح الطبوغرافي مد المصالح الجماعية بالمساحة الدقيقة وتموقع العقارات على الخريطة العمرانية.

155 يمكن للمصالح التابعة للإدارة العامة للضرائب تزويد مأموري الإحصاء بالقيمة الكرائية للمحلات القائمة أمامها احتلالات مؤقتة لأنها هي معيار حساب هذه الرسوم.

أنه كان يستحسن أن ينص عليها تشريعيا حتى تعطى لها القوة والحجية بحيث تلزم كل طرف بتمكين الطرف الأخر من مشاركة المعلومات والمعطيات التي تفيد في عملية التأسيس الجبائي[156].

كما تشكل قلة الموارد البشرية لدى الإدارة الجبائية الترابية وضيق الوقت، عوامل تجعل من عمليات الإحصاء غير شاملة لكافة المناطق، خصوصا الأحياء والتجزئات الجديدة مما يعطل أو يؤخر إحصاء المباني بصورة شمولية ويؤثر على مردودية الرسوم الترابية، وهو ما يسمح لنا بالقول أن الإقرار في تقدير أوعية الرسوم المحلية يعتبر السبيل الأمثل للتقدير أساس الجبايات الترابية[157]، إلا انه بالرغم من أهمية الإجراء السابق ، في تحديد الوعاء فان الإشراك الحقيقي للخاضع في عملية الفرض الضريبي يقتضي توعية الخاضع للانتقال من عملية الإحصاء نحو الإقرار، إذ أن تطبيق القانون المنظم للجبايات الترابية عرف بعض الصعوبات، خصوصا تلك الناتجة عن إحلال الإقرار محل تقنية الإحصاء الذي كان معتمدا بالنسبة لبعض الجبايات، فالخاضعين لم يكونوا متعودين على الإقرار، فضلا عن سلوك الانتظاري والتردد الذي طبع سلوكهم ،بل أحيانا عزفوا عن الأداء بالإقرارات المثبتة لِأَسَاسِ الجبِّي[158]. وهو ما سوف نحاول تناوله بالدراسة في الفقرة التالية.

الفقرة الثانية: إنشاء الالتزام الجبائي، الإقرار والجزاءات والفرض التلقائي.

من الممكن إدراج تقنية الإنشاء الجبائي المبني على أساس الإقرار في إطار المفاهيم الجديدة، التي ترمي لتعزيز المواطنة، فالفهم الحقيقي للمكانة التي تحتلها الجباية في الرقي بحياة المواطن وتكريس العدالة سَواءً بواسطة الجباية أو أمامها، يشكل المدخل لتحقيق التنمية الحقيقية، والإقرار بحد ذاته

---

156 أحمد قيلش، عبد الغني حدوش، "بنية المنظومة الجبائية المحلية" مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2013، الصفحة 30-31

157 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الاجتهاد القضائي" مطبعة طوب بريس-الرباط، الطبعة الأولى 2012، الصفحة 75.

158 المحجوب الدربالي، "النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06" بحث تأهيلي لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الخامس السويسي-الرباط كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سلا، السنة الجامعية :2007-2008، الصفحة: 91-92

يعتبر اللبنة لإيجاد نوع من التناغم بين مردودية الإدارة وحقوق الخاضع، وبالتالي كرس المشرع من خلال القانون المنظم للجبايات الترابية للتأسيس الجبائي المبني على أساس الإقرار في محاولة لتجاوز مجموعة من الاختلالات التدبيرية وكذا التقليص من المصاريف التدبيرية(أولا)، وفي وجه هذه الحرية الممنوحة للخاضع تم حفظ حق الإدارة الجبائية في إجراءات استثنائية تتمثل في الفرض التلقائي للجبايات، كما حمى الإدارة الجبائية في وجه الخاضع سيء النية بمجموعة من الجزاءات الردعية(ثانيا).

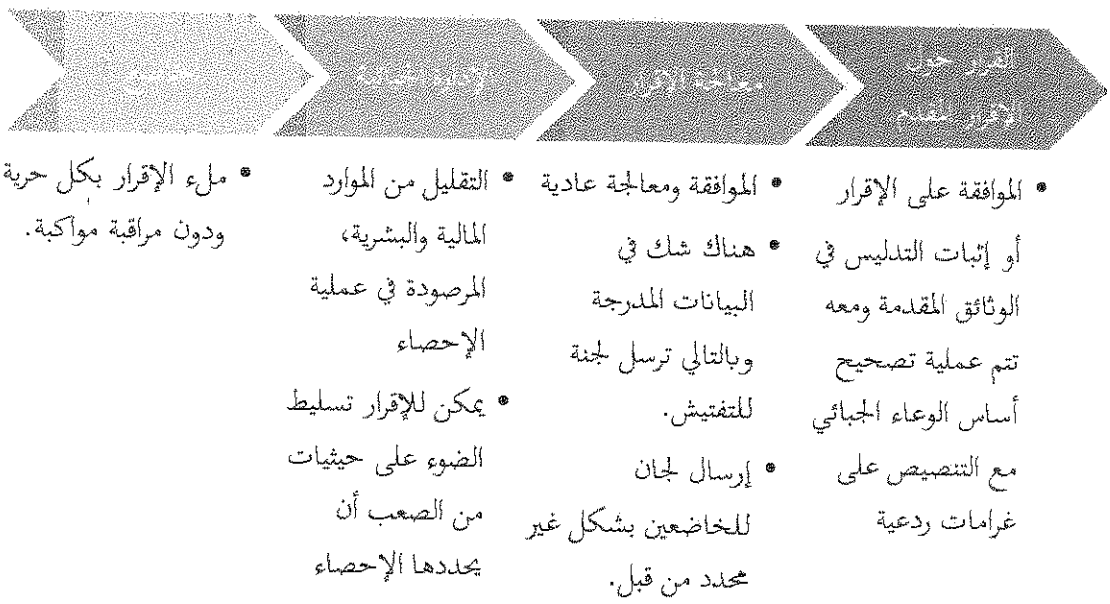
أولا: الإنشاء الجبائي المبني على أساس الإقرار.

يعتبر الإقرار الجبائي من المداخل التي حاول بواسطتها المشرع من خلال قانون جبايات الجماعات الترابية، إيجاد نوع من التوازن بين حقوق الخاضع وتكريس المردودية. فالإقرار هو تقنية جبائية هدفها تقليل التكلفة الإنشائية للإلتزام الجبائية وما يمكن أن تقدمه لمردودية الإدارة الجبائية من جهة، والضمانات التي تقدمها لحقوق الخاضع وذلك بعدم تجاوز الإدارة أو تعسفها في تحديد الوعاء، مع الإبقاء على سلطة رقابة بعدية، ويتوخى المشرع من الإقرار الجبائي التزام الخاضع بصدق وصحة ما أقر به، من خلال تعبئته بكل حرية ودون أي تدخل من أية جهة أخرى، ويتحمل تبعا لذلك المسؤولية عن كل إقرار أو تصريح كاذب[159].

وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي أدرجت الإقرار بمفهومه الحديث في تدبير جباياتها وكان ذلك بداية القرن الماضي وهذا رسم توضيحي للمفهوم حسب التجربة الأمريكية:

---

159 أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية بين إشكالية التنازع وحركية التقاضي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق الدار البيضاء، 2000-2001، الصفحة 120.



رسم توضيحي 6: الإنشاء الجبائي المبني على أساس الإقرار[160].

إن الإقرار هو نموذج معبأ وفق بيانات دقيقة ومضبوطة يتم تعبئته من طرف الخاضع لتمكين الإدارة من معرفة المادة الخاضعة للرسم بكل دقة، وهو أيضا بمثابة وسيلة فعالة لملاحظة وجود المادة الخاضعة للرسم وتقديرها، كما أنه مظهر من مظاهر المشاركة الفعالة للخاضع في عملية للتأسيس الجبائي[161].

وعليه يشكل الإقرار أحد وسائل إشراك الخاضع في عملية تأسيس الرسوم الترابية وربطها وتحديد وعائها، لأن انضباطه لهذا الإجراء يشكل تعبيرا واضحا عن إحساسه بمسؤوليته داخل المجتمع، واستعداده للإسهام في تحمل جزء من الأعباء العامة على المستوى الترابي، الشيء الذي يحد من ظاهرة التملص الجبائي، ويضفي طابع التلقائية على دفع الواجبات المستحقة من قبل الخاضعين

---

160 تركيب شخصي بناء على معلومات مستقاة من مراجعة الفصل الثالث عشر: مقدمة إلى السياسات العامة من كتاب تحت عنوان "الحكومة الأمريكية الحرية والسلطة"، الجزء الثاني، لكل من ثيودور لوي وبنيامين جينسبرج، مكتبة الشروق الدولية، 2006، الطبعة الأولى.

161 أحمد قيلش، عبد الغني حدوش، "بنية المنظومة الجبائية المحلية" مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2013، الصفحة 33

لفائدة الإدارة الجبائية، بناءً على أسس مضبوطة تعتمد في احتساب الرسوم التي يتم تحصيلها على أساس الإقرار[162].

لكن يبقى المشرع المغربي لم يحسن إختيار المصطلح وذلك أن لفظة الإقرار ليست مرنة بالشكل الذي يفيد مساهمة الخاضع في المجهود التنموي، هذه المساهمة تنطوي على طواعية واختيار، لكن يبقى مصطلح الإقرار ثقيل من حيث النطق ويوحي أن الخاضع يقر تحت التهديد والإجبار وهو ما لا يتماشى والغاية من العمل بمبدأ الإقرار، في حين أن مصطلح التصريح يبقى على درجة كبيرة من المرونة، ويجسد فعلا ذلك الهامش الكبير للخاضع في التصريح دون تدخل من أية جهة معينة[163].

1: الإقرار بإنشاء الإلتزام الجبائي.

يعتبر الإقرار بإنشاء الإلتزام الجبائي من المداخل الأساسية لتكريس كل من مردودية الإدارة وكذا تقديم ضمانات للخاضع وفي هذا الصدد اعتبر المشرع المغربي الرسم المهني من الجبايات التي تعتمد على تقنية مزدوجة وهي الإحصاء الإقراري وذلك للأهمية البالغة التي يتميز بها هذا الرسم، والإقرار بالإنشاء بالنسبة للرسم المهني يتخذ مستويين:

المستوى الأول: التسجيل في جدول الرسم المهني حيث يجب على كل شخص خاضع للرسم المهني وضع إقرار بالتسجيل في جدول الرسم المهني لدى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مقره الاجتماعي أو مؤسسته الرئيسية أو موطنه الضريبي داخل أجل أقصاه ثلاثين يوما التي تلي تاريخ

---

162 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الإجتهاد القضائي" مطبعة طوب بريس-الرباط، الطبعة الأولى 2012، ص 71.

163 أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية بين إشكالية التنازع وحركية التقاضي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق الدار البيضاء، 2000/ 2001، الصفحة 96

الشروع في مزاولة النشاط، وذلك وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة. وبناء على هذا الإقرار يسلم لكل ملزم رقم تعريفي[164].

المستوى الثاني: الإقرار بالعناصر الخاضعة للرسم: يتعين على الخاضعين الذين يمسكون محاسبة أن يدلوا بإقرار إجمالي يبين بالنسبة لكل مؤسسة مستغلة الأراضي والمباني والتجهيزات والتهيئات والمعدات والأدوات، وكذا تاريخ اقتنائها وتاريخ اشتغالها أو تركيبها والمكان الملحقة به وثمن تكلفتها وذلك في أجل أقصاه 31 يناير من السنة الموالية لسنة الشروع في مزاولة النشاط[165].

وبالنسبة للرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية، يتعين على مالكي أو حائزي الأراضي الحضرية غير المبنية، الخاضعة للرسم أو المعفاة منه، أن يودعوا لدى مصلحة الوعاء الجماعية قبل فاتح مارس من كل سنة، إقرارا بهذه الأراضي على أو وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة يتضمن جميع البيانات المتعلقة بتصفية الرسم[166].

كما يجب على الخاضعين للرسم على عمليات تجزئة الأراضي أن يدلوا إلى وكيل مداخيل الجماعة المعنية بإقرار يتضمن مجموع التكلفة المقدرة لإنجاز أشغال التجهيز المتعلق بالتجزئة حين إيداع طلب رخصة التجزئة وكذا مجموع التكلفة الحقيقية للأشغال عند تسليم شهادة المطابقة[167].

وبالنسبة للرسم على محال بيع المشروبات يتخذ الإقرار شكل مزدوج:

---

164 المادة 12 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)

165 وهو ما نصت عليه المادة 13 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

166 يمكن الرجوع إلى المادة 47 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

167 المادة 62 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

التصريح بالتأسيس: يتعين على الخاضعين إيداع تصريح بتأسيس المؤسسة يعد وفق مطبوع نموذجي للإدارة، وذلك لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة التي يزاول النشاط في دائرة نفوذها داخل أجل أقصاه ثلاثين يوما الموالية لتاريخ الشروع في مزاولة النشاط المذكور.

والإقرار بالمداخيل: يجب على الخاضعين أن يودعوا لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة إقرارا بالمداخيل المحققة خلال السنة المنصرمة دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة وذلك قبل فاتح أبريل من كل سنة.

وتخفيفا من مصاريف تحديد الوعاء الجبائي ألزم المشرع بنفس الآجال مستغلي مؤسسات الإيواء السياحي وذلك بإيداع إقرار لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة قبل فاتح أبريل من كل سنة، وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة، ويتضمن عدد الزبناء الذين أقاموا بالمؤسسة خلال السنة المنصرمة وكذا عدد الليالي[168]، وذلك من أجل تحديد **الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية**.

كما ألزم المشرع الخاضع بنفس الفترة الزمنية بالنسبة **للرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة** ويضم الإقرار عدد اللترات أو كسور اللترات من المياه المعدنية ومياه المائدة المعدة للاستهلاك في شكل قنينات[169]. وتطبيقا لنفس السياسة في حصر المدة الزمنية لتقديم الإقرارات وما يعني ذلك من تخفيف تكاليف استقبالها، تعين على الخاضعين **للرسم على استخراج مواد المقالع** والرسم على استغلال المناجم إيداع إقرار لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة التي يتم استخراج مواد المقالع داخل نطاقها الترابي قبل فاتح أبريل من كل سنة وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة ويتضمن طبيعة وكمية المواد المستخرجة برسم السنة المنصرمة[170].

---

168 المادة 74 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

169 المادة 81 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

170 المادة 95 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

وبالنسبة للرسم على النقل العمومي للمسافرين يتعين على الخاضعين أن يودعوا لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة تصريحا بالتأسيس عند الشروع في مزاولة النشاط، كما ربطه بالإقرار الواجب **للرسم المفروض على وقوف العربات المعدة للنقل العام للمسافرين** وفي هذا الصدد يجب أن يُدلِّ أرباب النقل العام للمسافرين بإقرار[171] يتعلق بوقوف كل عربة معدة للنقل العام للمسافرين[172].

وتخفيا من أعباء تكلفة حصر الوعاء وما يعنيه ذلك لمردودية الإدارة الجبائية، وضع المشرع آلية الإقرار بالوساطة للخاضعين، بالنسبة للرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ بحيث يتعين على الهيئات المكلفة باستخلاص هذا الرسم إيداع إقرار يعد وفق مطبوع نموذجي للإدارة قبل فاتح أبريل من كل سنة لدى مصلحة الوعاء التابعة للجهة يتضمن رقم الأعمال الذي تم تحقيقه من طرف الهيئة المعنية خلال السنة المنصرمة دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة[173]. وكذلك الرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني، ويتعين على الهيئة التي قامت بإجراء الفحص التقني للسيارات إيداع إقرار ربع سنوي والعمل على دفع مبلغ الرسم تلقائيا لدى صندوق وكيل مداخيل العمالة أو الإقليم الذي توجد الهيئة المعنية داخل نطاقه الترابي.[174]

2: إقرار بالتغييرات المؤثرة على الالتزام الجبائي.

حماية للمركز المالي لكل من الخاضع والإدارة الجبائية، ومحاولة من المشرع في عدم إعسار النشاط المهني وما يمكن أن يسبب ذلك من ضرب للمردودية وحقوق الخاضع أقر القانون بالنسبة للرسم المهني على أنه يتعين على الخاضعين للرسم الإدلاء بإقرار يبين كل التغييرات الواقعة داخل المؤسسة،

---

171 ويترتب على الإدلاء بهذا الإقرار تسليم بطاقة للوقوف تتضمن بيان: نوع العربة، رقم تسجيلها، عدد مقاعدها، الجماعة التي تقف فيها بانتظام، صنف العربة.

172 المادة 71 من القانون رقم 39.07 المتعلق بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.209 بتاريخ 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007).

173 المادة 125 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

174 المادة 108 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

والتي من شأنها الزيادة أو النقصان في العناصر الخاضعة للرسم وذلك في أجل أقصاه 31 يناير من السنة الموالية لسنة وقوع هذه التغييرات، وفي هذا الصدد نص المشرع على أنه في حالة العطالة الجزئية أو الكلية، يتعين على الملزم أن يُدلي بإقرار لدى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مقره الاجتماعي أو مؤسسته الرئيسية أو موطنه الضريبي داخل أجل أقصاه 31 يناير من السنة الموالية لسنة العطالة، يبين هذا الإقرار رقم التعريف بالرسم المهني ووضعية المؤسسة المعنية والتعليلات والإثباتات ووصف الجزء الذي شملته العطالة، ويقصد بالعطالة الجزئية عطالة جميع مرافق المؤسسة التي تشكل موضوع استغلال منفصل[175].

وتفاديا لكل لبس قد يطال مردودية الإدارة الجبائية، أو المركز المالي للخاضع حدد القانون مسطرة الإقرار بتفويت أو توقف النشاط أو نقله أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة، ففي هذه الحالة يجب على الخاضعين للرسم المهني المعنيين وضع إقرار، لدى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية أو موطنهم الضريبي وذلك داخل أجل خمسة وأربعون يوما[176]، وحماية للأنشطة المهنية من كل توقف قد يحصل بسبب إعسار صاحب المؤسسة، سمح المشرع لذوي الحقوق في ممارسة نشاط الهالك، ويتعين عليهم التنصيص صراحة على ذلك ضمن الإقرار لكي يتم إصدار الرسم المهني على الشياع، وهنا تسجل للمشرع تفهمه للوضع الإنساني لذوي الحقوق فمدة آجال إيداع الإقرار من طرف ذوي الحقوق مدها إلى ثلاثة أشهر تبتدئ من تاريخ الوفاة. وهي نفس الأحكام المعمول بها بالنسبة للرسم على محال بيع المشروبات والرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية، وباعتماد نفس المقترب يتعين على الخاضعين أن يودعوا لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة إقرار بالنسبة للرسم على النقل العمومي للمسافرين عند توقيف النشاط أو في حالة تفويت العربة أو تغيير طبيعة النشاط أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة[177].

---

175 المادة 15 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

176 المادة 16 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

177 المادة 87 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

كما حدد المشرع سبل الإقرار بالتغيرات الواردة على العقارات. فمع الصعوبة التي تواجهها عملية التدبير الإلكتروني لتحديد الملك العقاري، على غرار بعض التجارب الرائدة في الحكومة الإلكترونية، يصبح معه من الضروري نهج مسطرة الإقرار لدى السلطات المختصة عن كل تغيير في وضعية هذه العقارات، والتي قد تؤثر في أساس مجموعة من الرسوم التي يقترن حساب أساسها بهذه العقارات فبالنسبة للرسم السكن يجب على الخاضع التقدم بإقرار بتغيير ملكية العقار أو الغرض المخصص له. وتحرر هذه الإقرارات على مطبوع نموذجي تعده الإدارة، وتودع قبل 31 يناير من السنة الموالية لسنة الانتهاء من الأشغال أو التغيير مع الإشارة إلى مكونات العقار ونوعه وتاريخ ومبررات الأشغال أو التغيير وإن اقتضى الحال هوية المالك الجديد[178]. وحماية لحقوق الخاضع سمح القانون بإقرار الشغور، ويعتبر هذا الإقرار بمثابة طلب إبراء من الرسم، ويتعين على الملاك أو المنتفعين المعنيين أن يدلوا لمصلحة الضرائب التابع لها كل عقار على حدة بالإقرار بالشغور. ويحرر هذا الإقرار وفق أو على مطبوع نموذجي تعده الإدارة خلال شهر يناير من السنة الموالية لسنة الشغور مع الإشارة إلى مكونات المحلات الشاغرة والمدة وأسباب الشغور مثبتا ذلك بجميع وسائل الإثبات[179]. وفي نفس الإطار وجب على الخاضع للرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية في حالة تغيير المالك أو تخصيص الأرض أو تفويتها يقوم الملزم بوضع إقرار لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة داخل أجل خمس وأربعون يوما الموالية لتاريخ وقوع أحد التغييرات السالفة ويتضمن هذا الإقرار كافة البيانات المتعلقة بتصفية هذا الرسم. ومن خلال هذا يمكن تصنيف الإقرارات الجبائية على الشكل التالي:

---

178 المادة 30 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

179 المادة 31 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

الرسوم الإقرارية		المضمون والمحتوى
على المدى القصير		يمكن الخاضعين بهذه الرسوم التقدم بإقراراتهم داخل أجل شهر لمصلحة الوعاء بالإدارة الجبائية الترابية، إذا أخذنا مثلا الرسم على محال بيع المشروبات، نجده رسما ذو طبيعة إقراريه، حيث يقوم الخاضع بالإدلاء بإقراره لدى المصالح الجبائية المختصة، داخل أجل ثلاثين يوم الموالية لتاريخ مزاولة النشاط.
على المدى المتوسط	الإقرارات الربع السنوية	حيث يلزم القانون الجبائي الترابي الخاضعين بالتقدم بإقراراتهم داخل أجل ثلاثة أشهر لمصلحة الإدارة الجبائية الترابية، ويمكن أن نلمس مثل هذه الإقرارات في الرسم على محال بيع المشروبات، الرسم على استغلال المناجم.
	الإقرارات السنوية	إن الرسوم الترابية التي تقوم على إقرارات الخاضع الجبائي المحلي داخل أجل سنة، هي التي تهيمن على باقي الرسوم الأخرى، ويمكن التدليل على ذلك من خلال ما يلي: الرسم المهني، الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية، الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية، الرسم على استخراج مواد المقالع.

جدول 2: تصنيف الرسوم ذات الطبيعة الإقرارية [180]

كما أن المشرع حمى المركز القانوني للخاضع بالتنصيص على أن آجال الاستحقاق والإجراءات المسطرية[181] إذا صادفت يوم عيد أو عطلة قانونية، تم إرجاء حلول الأجل إلى اليوم الأول من أيام العمل الموالية، إلا أن المنظومة الإقرارية ككل تعرف نوعا من الضعف والأمر راجع إلى عدم وجود آليات تستطيع ضبط العملية الإقرارية، مما يستوجب إدخال آليات مبتكرة لتدبير المنظومة الإقرارية، ومن أهم هذه الآليات التدبير الإلكتروني.

---

180 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الاجتهاد القضائي" مطبعة طوب بريس-الرباط، الطبعة الأولى 2012، الصفحة 72

181 المادة 174 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

ثانيا: الجزاءات والفرض التلقائي للإلتزام الجبائي.

حماية للمردودية الإدارة الجبائية أقر المشرع مجموعة من الجزاءات المتعلقة بردع تقاعس الخاضع عن الإقرار، ففي حالة عدم إيداع الإقرار أو إيداعه خارج الأجل، يفرض الرسم بصورة تلقائية[182]، ويفقد الخاضع الحق في الإبراء أو التخفيض من الرسوم في حالة عدم الإدلاء بالإقرار بوقف النشاط أو شغوره، وهنا تجدر الإشارة أنها خطوة احترازية من قبل المشرع أسبقها بمساطر وآجال، يهدف من خلالها إلى تقديم ضمانات للخاضع حسن النية، وفي وجه هذه الضمانات ترك المشرع المجال للإدارة الجبائية لقمع كل إخلال بالواجبات الإنشائية لدين الجماعات الترابية.

ومعه نجد أن المشرع اقر بتطبيق زيادة على مبلغ الرسم المستحق قدرها 15٪. ونفس الغرامة تطبق بالنسبة لكل إقرار ناقص أو يتضمن عناصر غير متطابقة، ونفس الشيء في حالة تصحيح أساس فرض الرسم المصرح به في الإقرار، وحماية للإجراءات الإدارية وكذا ردعا لكل تلاعب من طرف الخاضع اعتبر المشرع أنه لا يمكن أن يقل مبلغ كل زيادة من الزيادات السالفة الذكر عن 500 درهم، كما يمكن الرفع من نسبة الزيادة المقدرة في 15٪ إلى 100٪ عند ثبوت سوء نية الخاضع[183]. وهنا يطرح سؤال حول كيفية إثبات سوء النية فسكوت المشرع عن هذه النقطة والاكتفاء بذكر انه لا تطبق هذه الغرامات في حالة ما إذا كانت العناصر الناقصة أو غير المطابقة لا تؤثر على أساس تصفية الرسم أو استخلاصه. وبالتالي يفهم منه أنه ماعدا ذلك تطبق عليه الزيادة المذكورة في الغرامة وهو ما يفتح الباب للاجتهاد الإداري في تأويل النص وهو أمر يعصف بحقوق الخاضع. كما تجدر الإشارة إلى ضرورة إعمال سياسة الكيل بمكيالين في وجه الخاضع سيء النية،

---

182 المادة 158 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

183 المادة 134 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

وهو أمر كرسه المشرع التونسي بحيث نص في مجلة الجباية المحلية، على أن تقاعس الخاضع عن الإدلاء بالتصاريح أو قام بتدليسها يتم تصنيف الرسم في أعلى صنف[184].

وهنا نسجل للمشرع المغربي تطورا في المنظومة الجزائية بالنسبة للقانون الأقدم، والذي لازال جزء منه فعال بواسطة القانون القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات[185]، فنجد أنه في حالة عدم الإدلاء بالإقرار بالنسبة للرسم المفروض على وقوف العربات المعدة للنقل العام للمسافرين يعاقب مرتكبها بغرامة تضاف إلى مبلغ الرسم المستحق، وتكون الغرامة ثلاثة أمثال الرسم في حالة عدم الإدلاء بالإقرار أو الإدلاء بإقرار ناقص داخل الأجل المضروب لذلك، وضعف الرسم في حالة الإدلاء بإقرار غير صحيح من حيث نوع العربة المستحق الرسم عليها أو صنفها[186]. دون التنصيص على حد أدنى مما يدخلنا في حيز الرسوم المسحقة والتي قيمتها أقل من 100 درهم، وهي غير قابلة للاستخلاص حسب القانون[187]، وهذا فيه نوع من الهدر لمردودية الإدارة الجبائية، ومنه وجب التنصيص على حد أدنى للغرامات في أي قانون جديد تنظم بموجبه الحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات الترابية.

وعلى نفس النسق وحماية لمردودية الإدارة من تأخر الخاضع في أداء ما بذمته سمح القانون بتطبيق ذعيرة قدرها 10٪ وزيادة قدرها 5٪ عن الشهر الأول من التأخير و50٪ عن كل شهر أو جزء شهر

---

184 الجمهورية التونسية وزارة المالية الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي مجلة الجباية المحلية ونصوصها التطبيقية المجلة القانونية التونسية 2009، الفقرة الثانية، الفصل 14

185 القانون رقم 39.07 المتعلق بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، القاضي بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.209 الصادر في 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007)

186 المادة 72 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

187 نص المشرع على انه لا يتم إصدار الرسم الذي يقل مبلغه عن مائة (100) درهم.

إضافي من المبلغ، وذلك عن الأداءات التلقائية جميعها أو بعضها بعد انصرام الأجل المحدد عن المدة المنصرمة بين تاريخ استحقاق الرسم وتاريخ الأداء.

وتسجل للمشرع حمايته للمركز المالي للخاضع في عدم تطبيق هذه الزيادات والذعيرة في رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية عندما يكون مبلغ أو حصة الرسم الواجب أداؤه المسجل بجدول التحصيل لا يفوق ألف درهم لكل رسم على حدة[188]، وهنا محاولة لحماية النسيج الاجتماعي خاصة وأن في هذه الحالة يكون أغلب الخاضعين من الفئات الهشة والفقيرة. لكن وفي إطار حجية إثبات الإلتزام الجبائي أغفل المشرع أن يحمي المركز القانوني للخاضع في حقه في الحصول على إثبات الإقرار، على غرار ما نص عليه بالنسبة للإقرار بالعناصر الخاضعة للرسم المهني[189]، وهنا وجب تعميم هذه المادة على باقي الإقرارات الجبائية من أجل حماية حقوق الخاضع في وجه الإدارة. خاصة عندما نعلم أن الفرض التلقائي للرسوم يرتبط بمسألة التبليغ أي بقضية تواصل وتبادل المعلومات بين الإدارة الجبائية الترابية والخاضع، وبالتالي عدم التوصل بالإقرارات يسهل على الإدارة إثباته من خلال عدم وجود بينة مخالفة، في حين يصعب على الخاضع إثباته وذلك لعدم التنصيص على تسليم حجية الإقرار.

ويبقى نجاح التقنيات الإجرائية للإنشاء الجبائي تتجاوز بمفهومها الحيز الضيق للمفاهيم، فتحقيق مردودية جبائية قوية مع تقديم ضمانات للخاضع، يمر عبر تطوير مفهوم المواطنة وضمان نزاهة الإجراءات الإدارية وعدالتها في وجه الخاضع، ومع هذا المقترب فقط يمكن تكريس إجراءات إنشائية للإلتزام الجبائي فعالة، وهو الأمر الذي يستدعي إعادة مراجعة المساطر الإجرائية، والبحث عن أساليب حديثة تعتمد على الإدارة الإلكترونية.

---

188 المادة 147 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

189 فقد نص المشرع على أن تحرر هذه الإقرارات وترسل أو تودع مقابل وصل لدى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها المقر الاجتماعي أو المؤسسة أو الموطن الضريبي.

الفرع الثاني: التصفية على أساس التسعير الثابت والمرن بين هاجس المردودية وبين الضمانات الواجب توفيرها.

من أجل بلورة الإنشاء الجبائي على أرض الواقع يجب أن يمر من مرحلة محاسبتيه وذلك لتصفيته، وفي هذه المرحلة يحدد السعر الواجب اتخاذه كمرجع لضربه في أساس الجباية، والتسعير هنا يأخذ مجموعة من الأشكال، وذلك من أجل القدرة على التكيف مع أوساط مختلفة وهذا المقترب يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من المردودية وبأقل تكلفة، كما أن التسعير الملائم يمكن مما لا شك فيه تقديم ضمانات للخاضع، ومعه قام المشرع بصياغة مجموعة من الأنماط التسعيرية للجبايات الترابية، والتي تتخذ في بعض الأحيان الطابع المرن الذي كرسه عبر القانون، كما أسس له بواسطة القرار الجبائي (الفقرة الأولى)، وفي أحيان أخرى وتخفيفا من حدة المساطر التدبيرية أقر المشرع تسعيرة ثابتة تصفى على أساسها الجبايات(الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: التصفية على أساس التسعير المرن.

من أجل إيجاد نوع من التوازن بين حقوق الخاضع وتدبير مردودية جيدة للجبايات الترابية، طور المشرع مفهوم التصفية المرنة[190]، وهو مبدأ ينبني أساسا على أن العدالة تتجلى في كون المواطنين غير متساوين في تحمل الأعباء، بل كل مواطن يتحمل جزء منها حسب قدرته. وهذه المرونة يمكن

---

190 ظهر مفهوم التصفية المرنة قبيل الثورة الفرنسية، من قبل جاك نيكر، المراقب العام للمالية الفرنسي سنة 1776، حيث أدرك نيكر أن النظام الضريبي الفرنسي يعرض الطبقات الأكثر فقرا لعبء ثقيل، بينما طبقة النبلاء وطبقة رجال الدين معفاة من الضرائب. عارض نيكر زيادة الضرائب على عامة الشعب، واقترح فرض ضريبة على رجال الدين لا سيما على العقارات التي يديرونها سواء كانت كنائس أم أديرة أم غيرها من مؤسسات العمل الاجتماعي؛ والإنقاص من الامتيازات المالية للكنيسة الكاثوليكية وهو ما كان برأيه كافيًا لحل مشاكل البلاد المالية، إذ يقلل من العجز بقيمة 36 مليون ليفر. لم يقبل وزراء الملك اقتراح نيكر، فأقيل وكان ذلك من الأسباب الرئيسية لاندلاع الثورة الفرنسية. ومن أجل المزيد من التوضيح يراجع الفصل الثاني من كتاب:

Guy Chaussinand-Nogaret" La Bastille est prise : la Révolution française commence" Editions Complexe,Paris 1910.

رصدها في شقين الأول يخضع إلى مرونة محددة سلفاً بقانون، والشق الثاني يتجلى في التصفية المرنة على أساس القرار الجبائي.

أولا: التصفية المرنة على أساس قانوني.

كرس المشرع لمرونة تسعيرية مبنية على شروط موضوعية سبق تحديدها من خلال القانون ويمكن رصد هذه المقاربة في التسعيرة التي جاء بها القانون بالنسبة للرسم المهني والتي اتخذت ثلاثة مستويات:

- الأول: تم على أساس تقسيم فئة الخاضعين إلى ثلاث طبقات تضم كل واحدة منها مجموعة من الأنشطة المتقاربة من حيث حجم النشاط،
- الثاني: تم التنصيص على أن كل فئة تساهم بنسبة معينة ب 10%و20%و30%،
- الثالث: تجلى في التنصيص على حد أدنى للرسوم من أجل حماية المردودية، وهذا الحد الأدنى، يختلف حسب المجال من حضري إلى قروي[191]،

وبالنسبة لتسعير رسم السكن يحدد سعر الرسم وفق مقترب يرمي إلى تحقيق عدالة جبائية قادرة على استدامة مردودية الجبايات، فبالنسبة للقيمة الإيجارية السنوية التي تساوي أو تقل عن خمسة آلاف درهم هي معفية من الرسم، والسبب في ذلك هو الحفاظ على النسيج الاجتماعي بإعتبار الفئة المعنية هي الطبقة المتوسطة والفقيرة، كما أن الفئات الأخرى عرفت نوعا من التدرج في التسعير على الشكل التالي:

- الفئة الأولى: تسعر ب10% القيمة الإيجارية من 5.001 إلى 20.000 درهم.
- الفئة الثانية: تسعر ب 20% القيمة الايجارية من 20.001 إلى 40.000 درهم.

---

191 بالنسبة للجماعات الحضرية تطبق على الطبقات الثلاث حد أدنى للرسم المهني يمثل على التوالي في 300 (ط 3) و600(ط 2) و1200 درهم (ط 1)، أما بالنسبة للجماعات القروية فكان أكثر مرونة على إعتبار ضعف الأنشطة الاقتصادية الخاضعة وتجلى ذلك في تحديد حد أدنى تمثل في 100 درهم (ط 3)، 200 درهم (ط 2) 400 درهم (ط 1). المادة 9 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

- الفئة الثالثة: 40.0001 تسعر ب 30% درهم فما فوق[192].

ويلاحظ هنا السمى المرنة والمتدرجة بوتيرة قارة تتمثل في 10%. وحماية للإدارة الجبائية من التكاليف الزائدة التي من الممكن أن تضر بمردوديتها، خاصة مع تفاقم ظاهرة الباقي استخلاصه نص المشرع في القانون المنظم للجبايات المحلية على الإبراء من الرسم المهني ورسم السكن الذي يقل مبلغه عن مائة درهم. وتجدر الإشارة إلى إغفال المشرع التنصيص صراحة على أن العقارات الخاضعة للرسم السكن يتم إعفائها من الرسم المهني والرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية، بخلاف المشرع التونسي[193]، والهدف من ذلك تفادي الازدواجية الضريبية وكذا تبسيط العمليات المحاسبية.

وعلى نفس المنحى حدد المشرع سعر رسم الخدمات الجماعية وميز بين المجال الحضري بحد ذاته فسعره ب10.5% من القيمة الإيجارية بالنسبة للعقارات الواقعة داخل دوائر الجماعات الحضرية، و6،50 ٪من القيمة الايجارية المذكورة فيما يخص العقارات الواقعة بالمناطق المحيطة للجماعات الحضرية[194]. هذه المرونة التسعيرية تهدف إلى تخفيف الضغط الجبائي على الفئات التي تعيش في الضواحي والتي تتميز في غالب الأحيان بالهشاشة، كما أن هذا المقترب يهدف إلى تغيير البنية الديمغرافية ودفع المواطنين إلى السكن في الضواحي من أجل تخفيف الضغط على القلب الحضري مما يساهم في تطوير البنيات التحتية وبالتالي تحقيق التنمية المنشودة.

وفي إطار الرسوم التكميلية نظم المشرع الرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتا، بمنقولات وعقارات ترتبط بممارسة أعمال تجارية أو صناعية أو مهنية، ويعتبر من الرسوم

---

192 المادة 27 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

193 نص المشرع التونسي على أن تخضع العقارات المبنية الكائنة بالمناطق الراجعة بالنظر للجماعات المحلية لمعلوم سنوي يسمى "المعلوم على العقارات المبنية" باستثناء العقارات المعدة لتعاطي الأنشطة المهنية وكذا العقارات الغير مبنية، الفصل الأول من قانون الجمهورية التونسية وزارة المالية الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي مجلة الجباية المحلية ونصوصها التطبيقية المجلة القانونية التونسية 2009.

194 المادة 36 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

المفروضة على النشاط والتي تدور في فلك الرسم المهني، ويفرض هذا الرسم على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتا بواحد أو أكثر من المنقولات أو العقارات، إذا كانت من مكملات النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني الذي يزاوله صاحب الشأن بصورة رئيسية داخل محله المخصص لذلك، بناءً على القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لتقدير الرسم المهني وهذا جدول توضيحي:

المنقولات والعقـــارات	الأساس المفروض عليه الرسم	سعر الرسم بالنسبة إلى القيمة الإيجارية
أطناف وستائر الدكاكين	المتر المربع	0.5 ٪
الستار العمودي المعلق على الطنف النصب	المتر الطولي	0.20 ٪
النصب	المتر الطولي	0.20 ٪
ستار النوافذ الداخلية	المتر المربع	0.10٪
الواجهة الزجاجية	المتر المربع	0.50٪
لوحة الإضاءة	المتر المربع	0.10٪
المعروضات المعلقة على واجهة المتجر أو على جدار الواجهة	المتر المربع	0.10٪
المعروضات أمام الدكان	المتر المربع	0.40٪
المساحة التي تقل عن 0.5 متر مربع	مبلغ ثابت	150 درهما
ما زاد على هذه المساحة	المتر المربع	0.25٪

جدول 2: أسعار شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتا لأغراض تجارية أو صناعية أو مهنية[195].

---

[195] المادة 192 من القانون رقم 39.07 القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية. الجريدة الرسمية رقم 5591 الصادرة يوم الإثنين 31 دجنبر 2007

ثانيا: التصفية المرتة على أساس القرار الجبائي.

محاولة من المشرع في الرفع من هامش تحرك الإدارة الجبائية في صناعة القرار الجبائي، وذلك كنوع من الإجراء المعمول به، في الاقتصادات لتعزيز المردودية على المدى المتوسط والطويل، يتم اعتماد مقترب يهدف إلى ملاءمة الجبايات مع الوضعية الترابية للجماعات من أجل تطوير اقتصاداتها وكذا تقديم ضمانات للخاضع باعتبار أن القرار هو نابع من إرادته الانتخابية مما يسهل عملية الإخضاع الجبائي. والقرار هنا ينحصر في التسعير ولا يمتد إلى التأسيس باعتبار إنشاء التكلفة الجبائية هو سلطة تشريعية على سبيل الحصر، ففي فرنسا وحسب المادة 34 من دستور الجمهورية الخامسة، نجد أن البرلمان هو صاحب الصلاحية في فرض الجبايات، وذلك عملا بمبدأ أنه في دولة القانون لا يمكن للسلطة الإدارية أن تلزم الأفراد بشيء خارج نطاق القانون المعمول به[196]. لكن يمكن للمجالس الجماعية تحديد تسعير لهذه الرسوم[197]، على اعتبار أن الأمر محصور في يد المجالس التداولية دون التنفيذية منها. ونفس الروح الدستورية نجدها في دستور المملكة المغربية ل 2011، وهو ما عكسه قرار المجلس الدستوري والذي اعتبر أن القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، غير دستوري وذلك لتنصيص المادة 6 (الفقرة الأخيرة) من أنه "لا يمكن تعديل المقتضيات الضريبية والجمركية إلا بموجب قانون المالية"، مما يجعل هذا التعديل خاضعا للشروط والآجال المحددة في القانون التنظيمي لقانون المالية، ويفضي بالتالي، ودون سند دستوري إلى تقييد صلاحيات البرلمان وكذا صلاحيات الحكومة في مجال التشريع[198].

والقرار الجبائي عرفته المادة 168 من القانون المنظم للجبايات الترابية، على أنه آلية لتحديد الأسعار والتعريفات، ويصدره الآمر بالصرف للجماعة المحلية المعنية بعد مصادقة مجلس الجماعة الترابية. لكن في نفس الوقت قام المشرع بمصادرة هذا القرار من الجماعات لصالح سلطة الوصاية

---

196 المصطفى القاسمي -دولة القانون في المغرب التطورات والحصيلة -مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء. الطبعة الأولى 2004 ص 4

197 BRACHET "le système fiscal français". LGDT 3eme Edition. Ponis 1990 p15

198 قرار المجلس الدستوري رقم: 14/950 م. د، منشور على البوابة الرسمية للمجلس الدستوري بتاريخ: 23 ديسمبر 2014

بشكل يشوبه نوع من الغموض، فإن كان من المفهوم قبول تدخل وزارة الداخلية في حالة الامتناع أو عدم الإصدار من قبل المجلس الجماعي، فمن غير المفهوم تدخل هذه السلطة تحت ما نص عليه القانون بالضرر بالمنفعة العامة للجماعة[199]، وبالتالي يجوز لوزير الداخلية أو للشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض بالنسبة للجهات و العمالات و الأقاليم و الجماعات الحضرية أو العامل أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض بالنسبة للجماعات القروية، تحديد أسعار أو تعريفات هذه الرسوم بشكل تلقائي وذلك بعد إعلام الآمر بالصرف. ويعتبر هذا نوع من التراجع عن مكتسب بالقانون الأقدم والذي لم ينص صراحة على التدخل تحت ذريعة المنفعة العامة[200].

وبالتالي وبالرجوع إلى الجماعات الترابية، فهي لها كامل الصلاحيات في إصدار قرارات جبائية تحدد أسعار الرسوم من دون التأسيس لها، لكن هذه المرونة في التسعير تأخذ بعدا آخر بالنسبة للرسوم المفروضة على الذبح في المجازر حيث يحدد سعر الرسم إما عن كل كيلوغرام صافي من اللحم وإما عن كل ذبيحة إذا لم يوجد بالمجزرة ميزان كما يمكن أن يحدد سعر الرسم على أساس نسبة من ثمن بيع اللحم بالجملة. ويمكن تحديد رسم مخفض فيما يخص اللحوم التي ثبت أنها غير صالحة للاستهلاك[201]، بالنسبة لهذا الجزء هو مقبول لكن التنصيص على إمكانية الإدارة الجبائية في أن تضيف إلى هذا الرسم الأصلي رسوم تبعية يطرح إشكالا قانونيا.

---

199 هذا المفهوم زئبقي وغير واضح ولا يمكن أن نحدد الضرر للمنفعة العامة من دون اللجوء إلى السلطة القضائية، كما أن تحديد الحد الأدنى أو الأعلى لا يمكن أن يعتبر قانونا مضرا بالمنفعة العامة على اعتبار انه إجراء قانوني.

200 يمكن الرجوع إلى المادة السادسة من القانون رقم 30.89 يحدد بموجبه نظام للضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، الصادر بالظهير الشريف رقم 1.89.187 الصادر في 21 من ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989)، الجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 1989/12/06

201 المادة 57 من القانون رقم 39.07 القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية. مرجع سابق.

وبالنسبة للمساطر التسعيرية بواسطة القرار الجبائي فقد نص المشرع على أنه يفرض الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية بشكل سنوي، ويمنح للمجالس الجماعية هامشا للتحرك في تحديد أسعاره وفق الإجراءات التالية:

- منطقة العمارات من 4 إلى 20 درهما للمتر المربع،
- منطقة الفيلات والسكن الفردي والمناطق الأخرى من 2 إلى 12 درهما للمتر المربع [202].

وهنا أغفل المشرع تحديد تسعيرة خاص بالمناطق الصناعية، فلا يعقل أن يستفيد المستثمرون من هذه المناطق بأثمنة بخسة ويتركونها فارغة من أجل المضاربة، ومعه وجب إثقالهم بالضرائب وذلك لدفعهم إما إلى الاستثمار أو تفويتها. ومن أجل التخفيف من التكاليف غير المجزية نص القانون على أنه لا يتم إصدار وأداء الرسم الذي يقل عن مائة درهم.

وبالنسبة للرسم على عمليات البناء، تحدد أسعار هذا الرسم بالمتر المربع المغطى وذلك كما يلي:

- عمارات السكن الجماعية أو المجموعات العقارية والعقارات المعدة لغرض صناعي أو تجاري أو مهني أو إداري: من 10 إلى 20 درهم للمتر المربع المغطى،
- المساكن الفردية: من 20 إلى 30 درهم للمتر المربع المغطى [203].

وهذا التحديد فيه نوع من الضرر لمردودية الإدارة الجبائية على إعتبار أن الحد الأعلى فيه لا يعكس حجم النشاط، كما أن التقسيم الفئوي المبني على أساس تضريب المساكن الفردية أكثر من العقارات المعدة لنشاط مهني، فيه نوع من المس بحقوق فئة من الخاضعين على حساب أخرى، ومعه وجب إعادة التقسيم على أساس ثلاث فئات يتم فيها الفصل بين عمارات السكن الجماعية أو المجموعات العقارية وبين العقارات المعدة لنشاط مهني. كما أطلق المشرع يد المجلس الجماعي في

---

202 المادة 45 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

203 المادة 54 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

تحديد المبلغ الذي يؤدى لعمليات الترميم بمبلغ من مائة درهم إلى خمسمائة درهم من دون أن يربطها بالفئة المستهدفة، مما يفتح الباب على المحسوبية والزبونية.

وبالنسبة للرسم على عمليات تجزئة الأراضي يحدد سعر الرسم ما بين 3٪ و5 ٪ من التكلفة الإجمالية التي تطلبها التجهيز المتعلق بالتجزئة. وكان من الأجدى تحديد نسبة قانونية واحدة لهذا الرسم خاصة أن مرونة هذا الرسم تضمن من خلال النسبة بحيث تبنى على أساس التكلفة الإجمالية مما يشكل توازنا بين مردودية الجماعة الترابية وحقوق الخاضع.

وعلى العموم يعتبر تسعير الجبايات الترابية المفروضة على الأراضي، جد هزيلة وضعيفة من حيث المردودية المالية، ولا يمكن أن يكون لها دور فعال وإيجابي في محاربة المضاربة العقارية باعتبارها غير ثقيلة العبء على المضاربين لدفعهم إلى بناء الأراضي أو بيعها، خاصة عندما تكون الشركات هي صاحبة أو مالكة هذه الأرضي. وكان يفترض أن يفرض هذا الرسم على أساس القيمة التجارية لهذه الأراضي حتى تؤدي دورها المالي والاقتصادي وتوسيع ميدان تطبيقها[204].

بالنسبة للرسم على محال بيع المشروبات يحدد سعر الرسم ما بين 2٪ و10٪[205]، من المداخيل المتأتية من بيع المشروبات التي تم تحقيقها من طرف المؤسسة دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة. وهنا كرس القانون نوعا من الليونة في أساس القرار الجبائي، بإعتبار أن هذه المحلات تختلف من حيث النشاط من منطقة لأخرى. وهو نفس المبدأ الذي روعي في تسعير الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ، وذلك بنسبة من 2٪ إلى 5٪ من رقم الأعمال دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة[206].

---

204 ماني أحيدوش: دليل الجبايات المحلية على ضوء آخر التعديلات 2008، دار القلم، الرباط، الطبعة الأولى، 2008. الصفحة 24

205 المادة 66 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

206 المادة 123 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

وبالنسبة للرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية، يؤدى الرسم عن كل شخص وعن كل ليلة بالنسبة لمختلف أصناف مؤسسات الإيواء السياحي. وتحدد أسعار الرسم كما يلي:

- دور الضيافة ومراكز وقصور المؤتمرات والفنادق الممتازة: من 15 إلى 30 درهم،
- الفنادق: 5 نجوم: من 10 إلى 25 درهم ،4 نجوم: من 5 إلى 10 دراهم، 3 نجوم: من 3 إلى 7 دراهم، نجمتين ونجمة واحدة: من 2 إلى 5 دراهم،
- النوادي الخاصة: من 10 إلى 25 درهم،
- قرى العطل: من 5 إلى 10 دراهم،
- الإقامات السياحية: من 3 إلى 7 دراهم،
- النزل والملاجئ والمآوي المرحلية والمؤسسات السياحية الأخرى: من 2 إلى 5 دراهم[207].

كما حدد القانون أسعار الرسم على النقل العمومي للمسافرين وفق قرار جبائي يحترم المعطيات حسب الجدول التالي:

	الصنف	المبلغ
سيارات الأجرة	من الصنف الثاني	من 80 إلى 200 درهم.
	من الصنف الأول	من 20 إلى 300 درهم.
الحافلات	أقل من 7 مقاعد	من 150 إلى 400 درهم.
	سلسلة ج	من 300 إلى 800 درهم.
	سلسلة ب	من 500 إلى 1.400 درهم.
	سلسلة أ	من 800 إلى 2.000 درهم.

جدول 3: أسعار الرسم على النقل العمومي للمسافرين[208].

---

207 المادة 73 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

208 المادة 86 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

وكنوع من التوسيع لصلاحيات الإدارة الجبائية، أعطيت للمجالس الجماعية الحق في إصدار قرار جبائي يحدد مبلغ الرسم على استخراج مواد المقالع ويحتسب الرسم على أساس الكميات المستخرجة من المقالع حسب طبيعة هذه المواد. وذلك وفق الجدول التالي:

أصناف المواد المستخرجة	السعر عن كل متر مكعب مستخرج
بالنسبة للصخور الصالحة للتزيين والتجميل وفينادينيت والغسول وحجر يمان ومرجان وسفير	من 20 إلى 30 درهم،
بالنسبة لأنواع الرخام	من 15 إلى 20 درهم،
بالنسبة للرمال والصخور المستعملة للبناء (حجر، جبس، تراب مختلط (والصخور المستعملة لأغراض صناعية، (الكلس، الصلصال، البزولان)	من 3 إلى 6 دراهم.

جدول 4: أسعار الرسم على استخراج مواد المقالع[209].

لعل ما يمكن الإشارة إليه في هذا السياق هو أن المشرع قد أضاف السعر الأدنى إلى جانب السعر الأقصى الذي كان معمولا به في القانون 89/30، مع إدخال تغييرات على هذا الأخير كما هو مبين في الجدول أعلاه، والرفع من أسعار الرسم كان نتيجة دمج الرسم الإضافي المفروض على استخراج مواد المقالع في إطار التقليص من عدد الرسوم، وهذا النهج شكل أحد المبادئ الكبرى للإصلاح الجبائي[210]. كما الرسم يفرض على الشخص المستغل المرخص له، كيف ما كان النظام الذي يخضع له المقلع، سواء كان ضمن أملاك الجموع، أو الملك العام من الأحباس أو ملك جماعي خاص، وحتى الأملاك التابعة لوزارة الفلاحة[211].

---

209 المادة 93 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

210 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الاجتهاد القضائي" مطبعة طوب بريس-الرباط، الطبعة الأولى 2012، الصفحة 91-92

211 الشريف الغيوي، الأسس القانونية والمقومات المالية للتنمية الجهوية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية، أكدال الرباط، 2003-2002، الصفحة 102.

لكن المقترب السابق كان غائبا بالنسبة للرسم على استغلال المناجم فقد نص القانون على أن يفرض الرسم على كميات المواد المستخرجة من المناجم المنجزة من طرف الأشخاص أصحاب الامتياز ومستغلي المناجم، ويحدد سعر الرسم ما بين درهم واحد وثلاثة دراهم عن كل طن مستخرج[212]. دون تحديد نوع المستخرج فهل يعقل مساواة من يستخرج النحاس مع من يستخرج الذهب، مما يخل بحقوق الخاضع بالمساواة وكذلك يضعف مردودية الجبايات الترابية.

كما حدد المشرع أتاوى لمساهمة أرباب العقارات المجاورة للطرق العامة في نفقات تجهيزها وتهيئتها، بناءً عل قرار جبائي وفق تسعير مرن يقوم بالأساس على تحمل أرباب العقار المجاور للطريق العام مصاريف إقامته وتزفيته على امتداد المسافة التي تقع عليها واجهة العقار وذلك وفق الشروط التالية:

- إذا كان عرض الطريق يقل عن اثني عشر مترا أو يساويها: جميع المصاريف،
- إذا زاد عرض الطريق يقل عن اثني عشر مترا: جميع المصاريف المتعلقة بعرض 12 مترا ونصفها فيما يخص جزء الطريق الذي يجاوز هذا العرض[213].

وبالنسبة للرسم المترتب على إتلاف الطرق نص المشرع على أنه يفرض هذا الرسم على كل شخص يقوم بعمليات تسبب تدهورا في حالة الطرق. ويساوي الرسم مبلغ جميع المصاريف التي يستلزمها إصلاح الطرق مع إضافة علاوة قدرها 25% من المصاريف المستحقة وذلك بعد وضع محضر رسمي تحرره السلطات المختصة يحدد حجم الإتلاف والهوية المضبوطة للمؤسسة أو الشخص المسؤول عن هذا الإتلاف[214].

---

212 المادة 119 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

213 المادة 77 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

214 المادة 41 من القانون رقم 39.07 القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية. مرجع سابق.

الرسوم المقبوضة في الأسواق وأماكن البيع العامة، حدد المشرع نوعا من التسعير المرن المبني على أساس سعر الرسوم المقبوضة في الأسواق وأماكن البيع العامة:

- باعتبار المتر المربع الذي يشغله الخاضع للرسم فيما يخص الرسوم المفروضة على المكوث بالأسواق،
- باعتبار الوزن أو الحجم أو الامتداد أو الوحدة فيما يخص الرسوم المفروضة على دخول الحيوانات والمنتجات والسلع والبضائع إلى الأسواق وأماكن البيع العامة[215].

وباعتبار أن عمليات البناء والتعمير تختلف من منطقة لأخرى سمح القانون للإدارة الجبائية بإصدار قرار يحدد نسبة الرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتا لأغراض البناء، وحدد المشرع فقط حد أقصى لهذا الرسم تمثل بأربعين درهما للمتر المربع عن كل ربع سنة[216]. وهو نفس التوجه بالنسبة للرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتا لأغراض تجارية أو صناعية أو مهنية ويقدر الرسم باعتبار المساحة المشغولة من الملك الجماعي العام وموقع الجزء المشغول منه ونوع ما يشغله.

وهذه الصلاحيات على مستوى القرار الجبائي نجد لها مكانا بالنسبة للرسم المحجز، لكن تجدر الإشارة أن القرار يفعل فقط في الجزء الخاص بإدخال الحيوانات والسلع أو البضائع دون أن يشمل العربات المحجوزة من قبل مأموري القوة العامة أو بحكم قضائي في حالة المخالفة للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل. ويحدد سعر العربات المحجوزة على الشكل التالي:

---

215 المادة 62 نفس القانون.

216 المادة 182 نفس القانون.

نوع العربة	الثمن
العربات التي لا يجاوز وزن حمولتها 3.500 كيلوغرام	20 درهما في اليوم
العربات التي يزيد وزن حمولتها على 3.500 كيلو غرام إلى غاية 8.000 كيلوغرام	30 درهما في اليوم
العربات التي يزيد وزن حمولتها على 8.000 كيلوغرام	50 درهما في اليوم

جدول 5: تسعير العربات المحجوزة[217]

الفقرة الثانية: التصفية على أساس التسعير الثابت.

لقد نظم المشرع تصفية مجموعة من الرسوم على أساس التسعيرة الثابتة، وذلك من أجل التخفيف من المساطر وتسهيلا لعمليات الاستخلاص، مما يمكن خزينة الجماعة الترابية من توفير سيولة مالية منتظمة، كما أن هذا المقترب يجنب الإدارة الجبائية من الوقوع في فخ الباقي استخلاصه. وفي إطار الرسوم البيئية أدرج المشرع الرسم على بيع الحاصلات الغابوية، كرسم بسعر ثابت ويحدد سعر الرسم في 10٪ من مبلغ مبيعات الحاصلات الغابوية[218].

كما أقر القانون في هذا الإطار الرسم على رخص الصيد، والأشخاص الخاضعين للرسم وهم المستفيدون من رخصة الصيد. ويحدد سعر الرسم في 600 درهم عن كل سنة. وهنا نجد أن المشرع كان من المفروض أن يتوفر فيه نوع من المرونة وذلك بالتفريق بين عدة أنواع من الرخص، فلا يعقل أن تتم مساواة رخص الصيد التقليدي مع الصيد الساحلي وصيد أعالي البحار، ومعه تجدر إعادة مراجع هذا الرسم بتسعير ثابت لكل فئة ونوع الرخص. ومن تجليات هذا النوع من التصفية نجد أن المشرع أقر سعر ثابت على رسم الرخص على السياقة تمثل في 150 درهم[219]. من دون التمييز بين

---

217 المادة 67 من القانون رقم 39.07 القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية. مرجع سابق.

218 المادة 111 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

219 المادة 99 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

أصنافها[220]، كما يمكن ملاحظة أن هذا التسعير لم يراع الاختلاف بين وضعية الخاضعين مما يكرس اللاعدالة الجبائية، كما يؤثر على مردودية الإدارة الجبائية، وهنا تجدر الإشارة لتجربة المشرع الإسباني بحيث نص على رسم ثابت يفرض على رخص السياقة لكن فرق بين وضعية كل خاضع[221]. كما أقر القانون رسما ثابتا على السيارات الخاضعة للفحص التقني لكن حافظ على نوع من المرونة في إحداثه وهو ما يمكن أن نلاحظه من خلال الجدول التالي:

القوة الجبائية	السعر
أقل من 8 أحصنة	30 درهما
من 8 إلى 10 أحصنة	50 درهما
من 11 إلى 14 حصانا	70 درهما
15 حصانا أو أكثر	100 درهم

جدول 6: أسعار الرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني[222]

وفي إطار التكريس لمفهوم الجباية البيئية، كان يفترض أن يتم الربط بين سعر الرسم وعدد الأحصنة وعمر السيارة، حتى تكون مردودية وحصيلة الرسم مهمة، ومن جهة أخرى يمكن أن يكون الرسم قادرا على الحد من التلوث الناتج عن استعمال السيارات القديمة[223]، وما يمكن أن يسبب ذلك لصحة وسلامة المجتمع، وبالنسبة للرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة

---

220 لقد أقر المشرع ثمانية أنواع من أصناف الرخص.

221 لقد حدد المشرع الإسباني رسم قدره 5% من تكلفة رخص السياقة التي يتوفق أصحابها في اجتياز امتحان السياقة المدرج في مقرر شهادة الثانوي، وبالنسبة للذين يجتازون امتحان الإعادة للحصول على الرخصة 50%، وكل إعادة أخرى يسعر الرسم ب 100%، مع التنويه هنا أن التكلفة الإجمالية ترتفع في الإعادة. والهدف من هذا التضخيم للمصاريف مزدوج الأول ضمان مردودية جيدة، والثاني لجم عديمي القدرة على السياقة من الحصول على رخصة، وهو أمر بحد ذاته فيه مراعاة لحقوق الخاضعين. ومن أجل مزيد من التفصيل يراجع:

Cruz Álvaro López. "Delitos de Tráfico", publicación Mariejego, Madrid 2011. Page 111-112

222 المادة 106 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

223 مدني أحيدوش: دليل الجبايات المحلية على ضوء أخر التعديلات 2008، دار القلم، الرباط، الطبعة الأولى، 2008 الصفحة 72

لفائدة الجماعات الترابية نجد أن المشرع اعتبر أن الرسم الإضافي المفروض على الذبح في المجازر لفائدة المشاريع الخيرية يخضع لتعريفة ثابتة تحدد بنسبة 50 % من حصيلة الرسم الأصلي[224]. وهذا الثبات في النسب جاء من أجل تسهيل المساطر بالنسبة لهذا النوع من الأنشطة والتي تتطلب نوعا من المرونة والسرعة التدبيرية خاصة أن الفئة التي تستفيد منها تكون في الأغلب فقيرة أو هشة.

وعلاوة على الرسوم المستحقة للجماعات في مقابل النقل العمومي للمسافرين على الطرق، يفرض رسم على وقوف العربات المعدة للنقل العام للمسافرين وتدخل في ذلك سيارات الأجرة من الصنفين الأول والثاني. ويحدد سعر هذا الرسم بناءً على الجدول التالي:

نوع الآلية	السعر
سيارات الأجرة من الصنف الثاني	100 درهم
سيارات الأجرة من الصنف الأول	200 درهم
حافلات النقل العام من الصنف ج	300 درهم
حافلات النقل العام من الصنف ب	400 درهم
حافلات النقل العام من الصنف أ	500 درهم
سيارات الإيجار	200 درهم
حافلات الإيجار من السلسلة ت-ل-س	300 درهم
حافلات الإيجار من السلسلة الثانية - ت	400 درهم
حافلات الإيجار من السلسلة الأولى - ت	500 درهم

جدول 7: رسم على وقوف العربات المعدة للنقل العام للمسافرين[225].

وفي إطار السلاسة في التدبير نص القانون على أن الرسم المفروض على البيع في أسواق البيع بالجملة وأسواق السمك يحدد سعر الرسم بنسبة 7 %، من إجمالي ثمن بيع الفواكه والخضروات أو

---

224 المادة 59 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

225 المادة 70 من القانون رقم 39.07 القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية. مرجع سابق.

الأسماك بالجملة. ويخفض هذا السعر إلى 3% فيما يخص عمليات بيع الأسماك بالأسواق الواقعة داخل الملك العام البحري[226].

كما تستحق رسوم الحالة المدنية على تسليم شهادات الحالة المدنية أو الاطلاع عليها أو البحث عنها، وتحدد أسعار رسوم الحالة المدنية بالمبالغ التالية:

نوع العملية	الثمن
تسليم دفتر الحالة المدنية	50 درهما
تسليم مستخرجات من شهادات الحالة المدنية (عن كل مستخرج)	درهمان
الاطلاع على وثائق الحالة المدنية (عن كل وثيقة)	درهمان
البحث عن شهادة للحالة المدنية (عن كل سنة شملها البحث)	درهمان

جدول 8: تسعير رسوم الحالة المدنية.[227]

وفي إطار التسعير الثابت تم تحديد رسم تصديق الإمضاء أو الإشهاد بالتطابق عبر المادة 42 من القانون رقم 39.07 القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية. ويستوفى عن تصديق الإمضاء أو الإشهاد بالتطابق من قبل رئيس الجماعة الحضرية أو القروية أو من ينتدبه لهذا الغرض رسم مبلغه درهمان عن كل إمضاء تم تصديقه أو عن كل إشهاد بالتطابق. وهنا أغفل المشرع نقطة مهمة من الممكن أن تكرس لسيولة جيدة لجبايات الجماعات الترابية، كما يمكنها من أن تؤسس لعدالة جبائية بناءً على الغرض من الوثيقة، فمثلا عدم تحديد الفرق بين مطابقة نسخة شهادة مدرسية مع عقد تملك، فيه نوع من الحيف وعدم التساوي في التكليف، وتجدر الإشارة إلى أن بعض الدوائر التابعة للجماعات وبناءً على

---

226 المادة 85 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق

227 المادة 74 من القانون رقم 39.07 القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية. مرجع سابق.

اجتهادات إدارية تعفي مطابقة الشواهد الدراسية من الرسم، ومع أنه إجراء محمود إلا أنه غير قانوني، وبالتالي توجب إعادة مراجعة هذا الرسم في أفق أي إصلاح مرتقب.

المطلب الثاني: عملية التحصيل بين الضمانات التي توفرها الإدارة الجبائية الترابية للخاضع والمردودية المحققة.

تعتبر مسطرة التحصيل هي أساس العملية التدبيرية للجبايات الترابية، وهي الضامن لمردودية الإدارة الجبائية، كما أنها تعد المدخل لتكريس حقوق الخاضع، ولهذه الاعتبارات نص المشرع على مجموعة من المراحل المتدرجة، وفق كرونولوجيا مضبوطة تمر بمرحلتين أساسيتين، الأولى تهدف إلى التحصيل السَّلِس بأسرع وقت عبر الأداء الفوري، وكذا مع تقديم أعلى سقف من الضمانات للخاضع، وتنبني هذه المرحلة أساسا على تحصيل الديون المثبتة عبر مقاربة تشاركية تنبني على أساس التواصل والإعلام، ويمكن أن نسمي هذه المرحلة بالتحصيل الودي،(الفرع الأول). لكن لا يمكن دائما ضمان إخضاع جميع المدينين للإدارة الجبائية الترابية لذلك حمى المشرع الإدارة الجبائية في وجه أي محاولة للتهرب من الدَّيْن المثبت، عبر مسطرة التحصيل الجبري والتي تمر بعدة مراحل من البيع إلى الإكراه البدني وإشعار الغير الحائز، مع الإبقاء على هامش من حقوق الخاضع ويتجلى في الإنذار، (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مرحلة التحصيل الودي.

يعتبر التحصيل الودي التركيبة التي حاول معها المشرع تقديم ضمانات ملموسة للخاضع في حماية مركزه القانوني، ونفس الشيء لمردودية الجبايات الترابية على اعتبار أن التحصيل الرضائي يتميز بتكاليفه القليلة والوقت الوجيز إذا ما قورنت بالتحصيل الجبري. ومعرفة من المشرع بأهمية السرعة في التحصيل وكذلك لضمان السيولة لخزينة الجماعات الترابية أقر بالتحصيل الفوري، وفي إطار الضمانات المقدمة للخاضع في التواصل في تحديد الأساس الجبائي، وكذلك من أن أجل السماح الإدارة الجبائية في تحيين معلوماتها، وبالتالي تطوير الوعاء الجبائي حدد المشرع مساطر تحصيل الديون المثبتة (الفقرة الأولى). كما أن هذه الطرق في التحصيل الودي رهنها بمجموعة من الآليات

القادرة على تحقيق التركيبة النموذجية والمتمثلة في إيجاد التوازن بين حقوق الخاضع ومردودية الإدارة الجبائية (الفقرة الثانية). وبمعنى آخر التحصيل الرضائي، أو الحبي هو تدبير مسطري لتسديد الديون العمومية[228] بمبادرة من الخاضع، بحيث يكون الأداء بشكل طوعي واختياري، دون إرغام أو جبر، وتستغرق هذه المرحلة المدة الزمنية الممتدة بين تاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ الاستحقاق، حيث تقوم الأجهزة المكلفة باستخلاص الجباية المحلية بالاتصال المباشر لأداء الدَّين المستحق للجماعات الترابية[229]، وهنا في هذه الحالة تدخل الإدارة الجبائية في التواصل الجبائي مع الخاضع في إطار التحصيل الرضائي.

الفقرة الأولى: طرق التحصيل.

من أجل التخفيف من حدة المساطر الجبائية، وما يمكن أن تسبب من تضييع لحقوق طرفي العلاقة الجبائية، أوجد المشرع مسطرة التحصيل التلقائي وذلك إما بناءً على إقرارات الخاضعين بالنسبة للرسوم الإقرارية أو عن طريق الدفع نقدا بالنسبة للحقوق النقدية الفورية.

أولا: الأداء الفوري.

تتكلف الإدارة الجبائية باستخلاص جبايات الجماعات الترابية ذات الطبيعة الفورية اعتمادا على عدة أساليب إجرائية للتحصيل الجبائي الترابي بين ثلاثة أساليب، تتجسد في التذاكر، المقتطعات، والتصويرات التي يمكن تجسيدها في الجدول التالي:

---

228 تعتبر الجبايات الترابية ديونا عمومية بمقتضى المادة الثانية من القانون 15-97، بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

229 محمد المالكي، إشكالية التواصل الجبائي المحلي على ضوء المواطنة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق الحسن الثاني، المحمدية. 2011-2012 ص 42

الرسائل	المضمون
التذاكر	تعتبر التذاكر مجموعة من الأوراق ذات حجم صغير مجتمعة في دفتر له أرومات بحيث تكون مرقمة يتم اقتطاع كل تذكرة على حدة من طرف العون المستخلص بحضور الطرف الدافع، ومن المفروض أن تتضمن التذكرة المعلومات الآتية: اسم المدينة، تعريف الرسم، مبلغ الرسم الواجب استخلاصه، رقم مسجل بالتذكرة وفي نفس الوقت مسجل بالأرومة. وعليه، فإن هذه العملية يقوم بها المكلف بطبع التذاكر التي يتم اختياره من طرف الإدارة الوصية طبقا للشروط القانونية المنصوص عليها في الميدان 230.
المقتطفات	يمكن اعتبار المقتطعات بمثابة سجل أو كناش يحتوي على عدد معين من المقتطعات ذات أرومات مرقم ومؤشر عليها من أول إلى آخر ورقة من لدن القابض، كما تحمل هذه المقتطعات أرقاما ترتيبية يتم وضعها من طرف الخاضع، ويتم استعمالها بحضور الطرف المدين ويجب أن يتضمن المقتطع البيانات التالية: تاريخ الدخل، اسم الملزم، رقم فصل الميزانية والمبلغ بحصر بالأرقام والحروف، ويتضمن دفاتر المقتطعات ثلاثة أنواع بحسب التصنيف التالي: دفتر المقتطعات الخاص بالواجبات المختلفة: يتم استعماله في استخلاص جميع الواجبات باستثناء مداخيل المجزرة. دفتر المقتطعات الخاص بالمجزرة: يستخدم في استخلاص واجبات ورسوم المجزرة. دفتر المقتطعات الخاص بتسييع المداخيل: خاص بتحرير مقتطع الإبراء.
الطوابع	هي مطبوعات مربعة وصغيرة الحجم ذات لون أخضر تشبه الطوابع البريدية، يتم الإستخلاص بواسطتها وتؤدى بمناسبة الحصول على الخدمات الآتية: طلب نسخ لعقد الإزدياد، تصحيح الإمضاءات، المصادقة على النسخ المصورة.

جدول 9: تصنيف أساليب التحصيل الفوري للجبايات الترابية[231].

---

230 إن دفتر التذاكر يحتوي حسب كل فئة من الرسوم وحسب قيمة التذاكر -على سلسلة متتابعة في الأرقام من 1 إلى 100.000، وكلما تغير دفتر التذاكر- الذي وصل رقم 100.000- غير معها الحرف اللاتيني البارز الموجود على التذكرة وعلى الأرومة.

231 كريم لحرش: النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء المدارسة العلمية ووقائع الإجتهاد القضائي، مطبعة طوب بريس -الرباط الطبعة الأولى 2010 ص 96-97

ثانيا: تحصيل الديون المثبتة.

كنوع من محاولة تحقيق المواطنة الفاعلة، نص المشرع على آلية التصريح بمجموعة من الجبايات، ومعه سمح القانون للخاضع بالمشاركة في تحديد الوعاء، وموازاة مع ذلك أعطى المشرع الحق للإدارة الجبائية، في إصدار الأوامر بالاستخلاص، يتم إعدادها من طرف الإدارة الجبائية الترابية ويؤشر عليها الآمر بالصرف بالصيغة التنفيذية. كما تحصل الديون بواسطة إقرارات الخاضعين.

1. يتم التحصيل بموجب أوامر بالمداخيل الفردية أو الجماعية يصدرها الآمرون بالصرف المختصون.

- الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض بالنسبة للرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية،
- الآمر بالصرف للجماعة المعنية أو أي شخص مفوض من لدنه لهذا الغرض بالنسبة للرسوم الأخرى المنصوص عليها في هذا القانون[232].

تصدر الأوامر بالاستخلاص وتذيل بصيغة التنفيذ.

ويتم إصدار أوامر المداخيل الجماعية على شكل جداول أو قوائم الإيرادات بالنسبة إلى الضرائب والرسوم أو سجلات الحراسة بالنسبة إلى المداخيل وعائدات أملاك الدولة.

كما يتم إصدار أوامر المداخيل الفردية على شكل جداول وقوائم الإيرادات الفردية أو سندات المداخيل أو التصريح للجمارك وكذلك على شكل مستخرجات سجلات الحقوق المثبتة بالنسبة

---

232 المادة 128، من القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06. الجريدة الرسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (2007/12/03).

لحقوق التسجيل والتمبر ويمكن أن تصدر كمستخرجات الأحكام أو قرارات العجز[233]. وترسل الأوامر بالاستخلاص على الأقل خمسة عشر يوما قبل تاريخ الشروع في التحصيل إلى المحاسب المكلف بالتحصيل الذي يتكلف بها ويضمن استخلاصها[234].

2. كما إعتبر المشرع أنه تستوفى ديون الجماعات الترابية بناءً على تصريح الخاضعين بالنسبة إلى الجبايات المصرح بها وهو ما جاء في الفقرة الأولى من المادة الرابعة من مدونة تحصيل الديون العمومية، وهنا هدف المشرع لتكريس المقترب التشاركي وذلك لقدرة هذا الأخير في تفعيل مواطنة قادرة على المساهمة في الرفع من المردودية الجبائية، كما أن التصريح كفيل بتحقيق السرعة الإدارية اللازمة في التحصيل، كما أثبتت التجارب المقارنة عن قدرة الأداء التلقائي المبني على التصريح في الحد من اللجوء إلى مسطرة التحصيل الجبري وكذلك سمح بالرفع من المردودية الجبائية وفي هذا الصدد نجد أن التجربة المصرية قدمت نتائج طيبة، فما بين سنة 2007 و2011، وهو زمن المرحلة الأولى من تفعيل نظام التصريح التلقائي. ارتفع العائد الجبائي بنسبة 520%، كما تم تخفيض عدد المساطر المفعلة في التحصيل الجبري بنسبة 25%، وبخصوص إعسار الشركات بناءً على مسطرة الحجز فقد انخفضت بنسبة 60%[235]، هذه الأرقام تثبت أن هذا المقترب جد فعال.

وفي إطار الحقوق الممنوحة للخاضع، وحماية لمركزه المالي سمح القانون أداء الديون بأقساط، فيمكن للقابض وتحت مسؤوليته القيام بمصارفة مع الخاضع الذي يبين عن حسن النية والراغب في الأداء، لولا بعض الظروف الخاصة التي تجعله غير قادر على أداء رسومه في الآجال القانونية

---

233 المادة 4 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، القاضي بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 الصادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000).

234 المادة 129، من القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها، مرجع سابق.

235 هشام زوين، موسوعة الضرائب الشاملة، دار العدالة للنشر والتوزيع، مصر القاهرة الطبعة الثانية 2013، ص145

المحددة[236]. وهذه المقاربة بالإضافة إلى تقديمها ضمانات إضافية للخاضع، فهي تضمن عدم إعساره واستمرار قدرته على المدى الطويل في أداء ما بذمته وبالتالي الحفاظ على مردودية الإدارة الجبائية الترابية[237].

الفقرة الثانية: الإعلام والتواصل بين طرفي العلاقة الجبائية.

إن الإعلام والتواصل الحاصل بين الخاضع والإدارة الجبائية يعد من أهم الضمانات التي قدمها المشرع في إطار حقوق الخاضع، كما أنها تعد لبنة أساسية لحماية المركز المالي والقانوني للإدارة الجبائية الترابية، وفي هذا الإطار حدد القانون وسائل إخبارية، لتاريخ الشروع في التحصيل وتتم هذه العملية بإخطار الخاضعين بتاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ الاستحقاق بجميع وسائل الإخبار خاصة إلصاق الإعلانات بمقرات الجماعة المعنية[238]. كما يتم إشعار الخاضع بشكل شخصي عبر مراسلات وخطابات موجهة للخاضع، (أولا). كما فتح المشرع قناة التواصل في الاتجاهين وسمح للخاضع في التواصل مع الإدارة الجبائية بمجموعة من الطرق كالطلبات والاستفسارات عن الوضعية وهو ما يثبت حرص القانون على تقديم ضمانات للخاضع، (ثانيا).

وهو نفس الشيء الذي نص عليه القانون وفق المادة الخامسة من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي أكد فيها على ضرورة أن تقوم الإدارة الجبائية المشرفة على عملية استخلاص ديون الخزينة

---

236 خديجة بلكبير: التدبير المالي للجماعات المحلية بالمغرب، الواقع والآفاق، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية الحقوق، سطات 2008-2009 ص83

237 لكن يبقى سؤال حاضر بشكل كبير عن الكيفية والآليات المستعملة من أجل فصل الخاضع حسن النية عن غيره من الخاضعين من أجل استفادته من هذه الامتيازات، وهو الأمر الذي يفتح الباب على مصراعيه للمحسوبية والزبونية، مما يستوجب استثمار آليات وتقنيات حديثة من أجل الإجابة على هذه النقطة.

238 المادة 131، من القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها، مرجع سابق.

بالمبادرة إلى إعلام مَدِيني الدولة بما ترتب في ذمته من مبالغ جبائية وبفترة تحصيلها بالطريقة الحبية، والتي تمتد من تاريخ الشروع في التحصيل إلى تاريخ استحقاقها.

أولا: إعلام الإدارة الجبائية الترابية للخاضع.

حماية للخاضع من كل شكل من أشكال الشطط في استعمال الحق نظم المشرع عملية إعلام الخاضع بعملية التحصيل، وهذا الإخطار يتخذ مستويين:

1-الإعلام العام: أقر المشرع بوسائل إخبارية، لتاريخ الشروع في التحصيل وتتم هذه العملية بإخبار الخاضعين بتاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ الاستحقاق بجميع وسائل الإخبار خاصة إلصاق الإعلانات بمقرات الجماعة المعنية[239]. كما نصت مدونة تحصيل الديون العمومية على وجوب تعليق الملصقات بمكاتب القباضات المعنية بالدَّين الجبائي وبالمقرات التابعة لوزارة الداخلية، وهنا يتبين لنا الدور المحوري لتلصيق الإعلانات في إخبار الخاضعين عن نية الإدارة الجبائية البدئ في مسطرة التحصيل، وتجدر الإشارة بأن هذه الوسيلة تبقى غير ناجعة بما فيه الكفاية، خاصة مع تطور وسائل الإتصال وفي هذا الصدد استطاع المشرع الإماراتي التنصيص على آليات حديثة تمتاز بالنجاعة بحيث أقر بمسمى الإخبار العام بواسطة الرسائل القصيرة[240]، وهي نفس الآلية تستخدمها وزارة الداخلية المغربية لإعلان المواطنين بفتح باب التسجيل في اللوائح الانتخابية، ولذلك فإن تعميم هذا الإجراء سوف يسمح بتقديم ضمانات للخاضع كما سوف يسمح بخضوع أكبر قدر من المواطنين مما يرفع من المردودية الجبائية.

2-الإشعار الخاص: لقد ألزم المشرع المحاسب المكلف بالتحصيل إرسال إعلام بفرض الرسم إلى الخاضعين المسجلين بالجداول عن طريق البريد في ظرف مغلق وعلى أبعد تقدير عند تاريخ

---

239 المادة 131، من القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها، مرجع سابق.

240 محمود حسن الهواسي، حيدر شاكر البرزنجي، تكنولوجيا وأنظمة المعلومات في المنظمات المعاصرة، دار الكتب والوثائق، بيروت 2014، الصفحة 166.

الشروع في التحصيل. ويبين هذا الإعلام مبلغ الرسم الواجب أداؤه وتاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ الاستحقاق[241]. وهو نفس الشيء الذي نصت عليه المادة الخامسة بحيث جاء في الفقرة الأخيرة على أنه يرسل إشعار الجباية عن طريق البريد في ظرف مغلق إلى كل خاضع مقيد بالجداول أو قوائم الإيرادات وعلى أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل وذلك بمبادرة من الإدارة. ويبين هذا الإعلام المبلغ الواجب أداؤه وتَارِيخيْ الشروع في التحصيل والاستحقاق. وتكرار هذه العبارة في القوانين[242] جاء للتأكيد على أهمية الإجراء في مؤسسة حقوق الخاضع وهو الإشعار بالدَّين الواجب اتجاه الإدارة الجبائية.

ويتخذ الإشعار شكل مستخرج من الجدول الجبائي محرر باللغتين العربية والفرنسية، وهو يعكس وضعية الخاضع كما هي واردة بالجدول الجبائي المقيدة به، ويحمل الإشعار عبارة تنبيه بالأداء، وإخطار بالوضع في التحصيل على شكل مطبوع موحد حسب نوع كل جباية على حدة، ويتم الختم عليه من طرف القباضة المعنية بعد تأريخه. ويتضمن الإشعار الأول عموما جميع البيانات التي تمكن من التعرف على الخاضع[243].

ومحاولة لتبسيط المساطر فقد أقر المشرع بتحديد عملية الإشعار في البريد العادي وذلك لأنه يتوخى فقط إخطار الخاضع بدينه وآجال التحلل منها، والنية في ذلك تجنيب الإدارة الجبائية مصاريف إضافية قد تضعف من مردودية الإدارة الجبائية الترابية، لكن هنا نشير لنفس الملاحظة السابقة والمتعلقة بتطوير طرق التبليغ لتواكب التطور التكنولوجي والاستفادة من البنيات التحتية في ميدان التقنية والتي يزخر بها المغرب، ومن شأن ذلك تخفيف التكلفة وتحقيق النجاعة.

---

241 المادة 130، من القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها، مرجع سابق.

242 هنا يتعلق الأمر بالقانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها، مرجع سابق والقانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق.

243 أيت حدي مريم -ضمانات الملزم في ميدان تحصيل الديون العمومية- رسالة لنيل ديبلوم الماستر القانون الخاص جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية-المحمدية-السنة الجامعية 2009-2010 ص 16

ثانيا: تواصل الخاضع مع الإدارة الجبائية.

إن القدرة الحقيقية لإخضاع المواطن تكمن في مشاركته عن طواعية وتفهمه للدور المحوري لدافعي الجباية في تماسك النسيج الاجتماعي وتحقيق كل من السلم الاجتماعي والتنمية المستدامة، ومنه أقر المشرع بمجموعة من الإجراءات قدم من خلالها ضمانات في إيصال جميع آراء واستفسارات وحتى شكايات الخاضع للإدارة الجبائية وبالتالي يصبح الخاضع شريكا في إنشاء الإلتزام الجبائي مما يسهل خضوعه.

فيمكن لكل من يهمه الأمر التقدم إلى الإدارة التي يخضع لدائرة نفوذها الجبائي أو مكان الأداء من أجل الحصول على كشف لوضعيته الجبائية، حيث يمكنه الحصول على مستخرج للجدول الجبائي un extrait de rôle أو une situations du contribuable، إلا أن هذه العملية لا تتم إلا عند توصل القابض بطلب محرر من قبل الخاضع يلتمس فيه الحصول على نسخة من الجدول الضريبي الجماعي ويكون مستخرج الجداول على شكل وثيقة، تضم مجموعة من البيانات على رأسها رقم تعريفي خاص يرتبط بهوية الخاضع، وعنوانه أو موطنه الضريبي والنشاط الممارس من طرفه والخاضع لنوع معين من الجبايات، وهاته الأخيرة يتم إدراجها في الخانة المخصصة لتوضيح طبيعة الجباية تليها الخانة التي توضح السنة أو السنوات المالية، وأخيرا المبالغ الأصلية للدين الضريبي وعندما تخضع هذه المبالغ للجزاءات المالية يشار إلى ذلك في الخانة المخصصة لها[244].كما يمكن للخاضع تقديم شكايات وطلبات التخفيض أو الإلغاء، فيقرر فيها ويعمل على تنفيذها الآمرون بالصرف بعد تأشير سلطات الوصاية بطلب من الملزمين بالأداء أو القابض البلدي أو تلقائيا عندما يتعلق الأمر بالتزوير أو التدليس لأساس الدَّيْن العائد للإدارة الجبائية الترابية[245].

---

244 أيت حدي مريم -ضمانات الملزم في ميدان تحصيل الديون العمومية- مرجع سابق، ص 18

245 خديجة باكبير: التدبير المالي للجماعات المحلية بالمغرب، الواقع والآفاق، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية الحقوق، سطات 2008-2009 ص 80

لكن تجدر الإشارة إلى أن عملية التواصل بين الإدارة الجبائية والخاضع لازالت لم تَرْقَ بعد إلى بعض المفاهيم الجديدة للمواطنة والتي كرسها دستور المملكة المغربية، فالخطابات الموجهة إلى الخاضع تتميز بطبيعتها العدائية للمركز المالي للخاضع من دون التطرق في هذه المراسلات والإشعارات إلى الأساس القانوني المبني عليه، وهنا تطال هذه الخطابات حق الخاضع في الحصول على المعلومة[246]، كما أن الإدارة الجبائية الترابية غالبا ما تستخدم اللغة الفرنسية في خطاباتها وكذا معاملاتها مع الخاضع دون أن تحاول ترجمة المصطلحات التقنية للخاضع[247]، بل على العكس إن طلب الخاضع ذلك يعامل معاملة دونية وأنه جاهل، مما يدفع في كثير من الحالات إلى تنصيب العداء

---

246 للمواطنات والمواطنين حق الحصول على المعلومات، الموجودة في حوزة الإدارة العمومية، والمؤسسات المنتخبة، والهيئات المكلفة بمهام المرفق العام. ولا يمكن تقييد الحق في المعلومة إلا بمقتضى القانون، الفصل 27 من دستور المملكة المغربية المعدل سنة 2011.

247 من المعلوم أن الوزير الأول عبد الرحمن اليوسفي، وفي نطاق تطبيق مقتضيات الدستور، سبق له أن وجه منشورا موضوعه: " استعمال اللغة العربية " وهو المنشور رقم 98/ 58 المؤرخ في 22 شعبان 1419 (الموافق لـ 11 دجنبر 1998)، وجهه إلى الوزراء وكتاب الدولة، والذي جاء فيه " ... بأن الإدارات العمومية والمؤسسات العامة والجماعات المحلية ملزمة باستعمال اللغة العربية ...، في جميع معاملاتها، سواء فيما بينها أو مع المواطنين ... " والذي طلب منهم فيه: (... دعوة كافة المسؤولين والأطر والموظفين العاملين بالإدارات العمومية والمؤسسات العامة الخاضعة لوصايتهم. وكذا الجماعات المحلية، إلى استعمال اللغة العربية في تحرير المراسلات والوثائق الإدارية، وإخبارهم بأنه يمنع استعمال لغة أخرى غيرها ... "، وقد سار الوزير الأول، عباس الفاسي، على نفس التوجه من خلال منشوره رقم 4/ 2008 بتاريخ 15 ربيع الآخر 1429 الموافق لـ 22 أبريل 2008.

لهذه الإدارة من قبل الخاضع[248]، كما أن هذه المعاملات بلغة أجنبية تطرح إشكالا قانونيا ودستوريا ومن حق كل خاضع التواصل مع الإدارة الجبائية باللغتين الرسميتين للمملكة المغربية[249].

الفرع الثاني: مسطرة التحصيل الجبري للجبايات الترابية بين ضمانات الخزينة وحقوق الخاضع.

التحصيل الجبري، يمثل مدخلا حاول من خلاله المشرع حماية الإدارة الجبائية في استيفاء ديونها، فإذا كان من الأمثل تحصيل الديون الجبائية من خلال المسطرة الرضائية، عبر قيام الخاضع بأداء ما بذمته من ديون لفائدة الإدارة الجبائية الترابية من تلقاء نفسه، لكن لا يمكن دائما ضمان استيفاء الديون عبر المسطرة الحبية وذلك لتخاذل بعض الخاضعين عن الوفاء بالتزاماتهم إما تعنتا أو نتيجة لإعسارهم، مما استوجب خلق آلية تحمي مردودية الإدارة الجبائية عبر جبر الخاضع على أداء ما بذمته، لكن بالرغم من أن هذه الآلية تضمن تحصيل الدَّين العمومي، إلا أنها تطرح أكثر من إشكال حول مدى قدرتها في ضمان حقوق الخاضع للجباية.

---

248 فقد سبق للأستاذ عبد الرحمن بن عمرو نقيب المحامين، أن وجه إنذارا قانونيا حول عدم استعمال اللغة العربية في شخص وزير المالية سنة 2009، وفي حيثيات الواقعة وبناء على طلب الأستاذ فقد صدر أمر قضائي بمعاينة الواقعة المذكورة (أمر عدد 217 بتاريخ 19/ 6/ 2009 ملف 218/ 2/ 2009 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط) .وقد جاء في محضر تنفيذ الأمر المذكور المنجز من طرف المفوض القضائي " بأن الموظفة المكلفة بتسليم المطبوعات الخاصة بالضرائب صرحت بأن المطبوع Impôt sur le Revenu – Déclaration des Traitements et Salaraires- ART .81 du L.A.R- Model ADC 041F/ 06 E وجود له باللغة العربية ولم يكن سابقا ..." (محضر التنفيذ عدد 511/ 09/ 1 بتاريخ 17/ 7/ 2009 - .وبناء على طلب الأستاذ، في معرفة أسباب عدم وجود المطبوع المطلوب باللغة العربية، فقد استجابت المحكمة الإدارية بالرباط للطلب (امر قضائي عدد 273 بتاريخ 29/ 07/ 2009 – ملف عدد 273/ 2/ 09) . وفي جواب السيد المدير الجهوي للإدارة الضرائب صرح بأن المطبوع المطلوب من طرفنا غير مطلوب بكثرة لدى المواطنين المغاربة، وهنا اختلط الأمر على السيد المدير الجهوي، فالمغاربة يتحدثون اللغة العربية الدارجة وليس الفرنسية. وهنا يمكن الرجوع إلى الإنذار القانوني حول عدم استعمال اللغة العربية منشور على موقع الحوار المتمدن، تاريخ الاطلاع "2 دجنبر 2014 الساعة الثالثة والنصف عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/BIXUXt

249 تعتبر العربية اللغة الرسمية للدولة. وتعمل الدولة على حمايتها وتطويرها، وتنمية استعمالها. وتعد الأمازيغية أيضا لغة رسمية للدولة، باعتبارها رصيدا مشتركا لجميع المغاربة بدون استثناء. الفصل الخامس من دستور المملكة المغربية المعدل سنة 2011.

ومن أجل ضمان التحصيل للجبايات الترابية، أحالت المادة 133 من القانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية[250]، في ما يخص التحصيل الجبري على الباب الثالث من مدونة تحصيل الديون العمومية[251] للتحصيل الجبري، وهذا أمر لا يستفاد منه أن باقي مساطر مدونة تحصيل الديون العمومية هي اختيارية، فالمادة الأولى من المدونة عرفت التحصيل الوارد في المدونة على أنه مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل[252] مديني الدولة والجماعات الترابية وهيأتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات[253]. ومنه يتضح أن تحصيل الديون العمومية يتطلب في أحد طرفي العلاقة وجود الدولة كشخص عام مما يعطيها صلاحيات واسعة في حماية مركزها المالي والقانوني، وبذلك فمسطرة التحصيل الجبري ماهي إلا إشهار لصلاحيات مؤكدة في وجه الخاضع لحمله على الإذعان وأداء ما بذمته من ديون للشخص العام. ومحاولة من المشرع في ضمان حقوق الخاضع وسط هذه المسطرة الإجبارية، فقد ارتأى التدرج في حمل الخاضع على أداء ما بذمته من خلال الإنذار القانوني ثم الحجز فالبيع وأخيرا وكخطوة ترهيبية الإكراه البدني، لكن المشرع ومن أجل ضمان حماية الدائن لاستيفاء دينه لم يكتفي بالإكراه البدني فبالرغم من أنه خطوة تضمن ترهيب باقي الخاضعين لكن لا يضمن استيفاء الدَّين ومعه أوجد آلية إشعار الغير الحائز.

---

250 الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) المتعلق بتنفيذ القانون رقم 47.06 والمتعلق بجبايات الجماعات المحلية. الجريدة الرسمية عدد 5583 ذو القعدة 1428 (03/12/2007)

251 القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر الأمر بتنفيذه بموجب الظهير الشريف رقم 1-00-175 الصادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000). منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD، سلسلة نصوص قانونية، العدد 172 الطبعة الرابعة 2007.

252 مرادفات كلمة جَبَر (فعل): حَمَلَ. (فهارس المعاني)، على الموقع الإلكتروني www.almaany.com

253 المادة الأولى من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق،

الفقرة الأولى: إنذار الخاضع ثم الحجز فالبيع لممتلكاته.

على الرغم من أن هذه المسطرة هي جبرية لكن حاول المشرع أن يجعلها مسطرة متدرجة، والهدف من ذلك هو الحفاظ على هامش من حقوق الخاضع، مع محاولة لاستيفاء دين الإدارة الجبائية بأقل تكلفة، وهو ما سوف نلمسه من خلال هذا المطلب.

أولا: الإنذار.

تبدأ مرحلة التحصيل الجبري بالإنذار، وهذا الأخير يكتسي أهمية بالغة في حماية حقوق الخاضع بإعتباره يترك حيزا أخيرا لاستجابة المدين بصفة شبه ودية رغم دخول مسطرة التحصيل الجبري للجباية حيز التنفيذ، وبالتالي فالإنذار هو الإجراء الذي بواسطته، يتم إخطار المدين بأداء دينه، تحت طائلة إكراهه بكافة الطرق القانونية، وقد حرصت المصالح المركزية للتحصيل، على أن تستهله بالإشارة إلى النصوص القانونية التي على أساسها بني[254]، ويعتبر الإنذار عبارة عن إشعار يتضمن مجموعة من البيانات التي تحتوي على مبلغ الدَّيْن المطالب به والجزاءات المترتبة عنه، كما يشمل ما يفيد إجبار الملزم الجبائي المحلي على الوفاء حالا بما في ذمته تجاه خزينة الجماعة المحلية، وقد جرى العمل الإداري على تمييزه بلون معين وعادة ما يكون الأزرق، وذلك للدلالة على الإجبار الأول في المتابعة[255]، فهو أي الإنذار مرحلة من عدة مراحل تهدف إلى تحصيل الجباية التي في ذمة الخاضع جبرا، وقد نص المشرع سواء من خلال ظهير 1935[256] المتعلق بالمتابعات أو مدونة تحصيل الديون العمومية على ضرورة احترام هذا الترتيب وذلك ضمانا لحقوق الخاضعين وتفاديا لأي طعن في

---

254 ماء العينين الشيخ الكبير- الآجال في تحصيل الديون الضريبية "شروح عملية ومقارنة" - مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء- الطبعة الأولى 2014، ص 44

255 كريم لحرش: النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العلمية ووقائع الإجتهاد القضائي، مطبعة طوب بريس -الرباط الطبعة الأولى 2010 ص 101

256 الظهير الشريف المؤرخ في 20 من جمادى الأولى 1354 (21 أغسطس 1935) المتعلق بسن نظام للمتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والديون الأخرى التي يستوفيها مأمورو الخزينة. منشور في البوابة الرسمية لوزارة العدل على الشبكة العنكبوتية.

إجراءات التحصيل قد يعصف بحقوق الخزينة على مستوى القضاء، وتباشر مسطرة التحصيل الزجري في حق الخاضعين الذين يتهاونون في تسديد ديونهم خلال المرحلة الحبية أو يمتنعون عن تسديدها دون أن تكون لديهم نية الدفع عبر أقساط أو تكوين ضمانات توقف متابعتهم[257].

يكتسي الإنذار مكانة هامة في تقديم ضمانات هامة للخاضع من أجل حماية مركزه المالي والقانوني، كما يمكن أن نعتبره صمام الأمان في ضمان دين الإدارة الجبائية بحيث أن هذا الإجراء يقطع مع التقادم، وقد جاءت مدونة تحصيل الديون العمومية بتعديل هام بخلاف ظهير 1935، فالترخيص الذي كان واجبا للمحاسب المكلف بالتحصيل تم الاستغناء عنه، والسبب الرئيسي هو التخفيف من البيروقراطية التي من الممكن أن تضيع حق الإدارة في استيفاء ديونها وتبدد المردودية، واكتفى المشرع بالتنصيص على أربع نقاط أساسية في الإنذار وهي:

1-احترام الآجال القانونية في الإنذار.

نجد أن المشرع المغربي قد نص على أنه لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد مضي أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوما[258] على الأقل بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر، ويجب تقييد تاريخ إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر. ويعتد بهذا التقييد ما لم يطعن فيه بالزور[259]. وحماية للخاضع فقد نصت المادة 163 من المدونة العامة للضرائب[260]، على أن اليوم الذي يبدأ فيه الآجل لا يتم احتسابه وينتهي الأجل بانتهاء اليوم الأخير منه، وإذا صادف الأجل يوم عطلة تم إرجاء حلوله إلى اليوم الأول من أيام العمل

---

257 الهاشمي فاروق: نشاط الخزينة العامة في مجال تحصيل الضرائب والرسوم، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، دراسات عدد 99-100 يوليوز-أكتوبر 2011 ص76

258 المادة 41 مدونة تحصيل الديون العمومية مرجع سابق.

259 المادة 36 مدونة تحصيل الديون العمومية مرجع سابق.

260 المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات قانون المالية لسنة 2014، سلسلة نصوص قانونية مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء الطبعة الثالثة 2014.

التالية. وهو ما أكده المشرع من خلال المادة 174 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. لكن تجدر الإشارة أن المشرع الفرنسي، سمح للقاضي بالترخيص بإجراء التبليغ، في أيام العطل كلما دعت الضرورة إلى ذلك، وقد سلك المشرع المصري، نفس النهج الذي أقره المشرع الفرنسي، مع سماحه بمنح الترخيص من طرف قاضي الأمور الوقتية، كلما استدعت ظروف الاستعجال ذلك[261].

وهنا يطرح إشكال إثبات التبليغ وفق الآجال المنصوص عليها، وحماية للخاضع فرض المشرع على الإدارة الجبائية توفير حجية الإثبات، وهو ما نلمسه من خلال منطوق القرار عدد 503، بتاريخ 2004/06/23،في الملف الإداري عدد 2003/04/06، الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى ما يلي:" لكن حيث أن المستأنف لم يثبت تاريخ تبليغ الإشعار بدون صائر، إلى المستأنف عليه، حتى يكون صحيحا ومنتجا لآثاره، لأن هذا التبليغ يعتبر ضمانة جوهرية للمدين (المستأنف عليه)، قبل فرض غرامات التأخير عليه، ولا يكفي تقييد تاريخ الإرسال بالجداول الضريبية، واحترام الآجال القانونية، لمباشرة إجراءات التحصيل اللاحقة، بل لابد من تبليغ الإشعار المذكور، تحت طائلة بطلان تلك الإجراءات، وأن الحكم المستأنف لما سار على هذا النحو كان صائبا وواجب التأييد[262].

ومع الأهمية التي تكتسيها الآجال نجد أن المشرع الفرنسي ووفق الإصلاح الأخير الذي عرفته مدونة الضرائب[263]، طور مفهوم الآجال في الإنذار بحيث أصبح يميز بين الشخص الطبيعي والمعنوي **وفقا لأحكام المادة L. 257-0 A من الإجراءات الضريبية**، فقد أعطى للشخص

---

261 ماء العينين الشيخ الكبير- الآجال في تحصيل الديون الضريبية "شروح عملية ومقارنة" -مرجع سابق ص 52

262 مولاي عبد الرحمان أبليلا -الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مطبعة الأمنية -الرباط- 2013 ص 174و175

263 Cette harmonisation a été réalisée par les articles 55 et 56 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2010, codifiés aux articles L. 256, 257-0 A et L. 257-0 B du Livre des procédures fiscales mis en vigueur au 1er octobre 2011.

الطبيعي مهلة 30 يوم من تاريخ آخر إشعار، ونفس المهلة نص عليها المشرع اللبناني[264]، وذلك من أجل مساعدة هذه الفئة من الأشخاص الخاضعين على استيفاء ما بذمتهم قبل الدخول في مسطرة التحصيل الجبري وذلك لتفادي قدر الإمكان جبر الأشخاص الطبيعيين لما له من تأثير على السلم الاجتماعي، كما أصبح أكثر تشددا في الآجال مع الخاضعين الذين يكونون محل تحصيل جبري في آخر 3 سنوات مما يكبح حالات العود وذلك وفقا لأحكام **المادة L. 257-0 B**[265]، ومنه وجب الأخذ بهذه المقاربة في القانون المغربي على اعتبار أنها تضمن التميز الإيجابي في الحقوق بالنسبة للخاضع كما تساهم في الرفع من مردودية الإدارة الجبائية.

2-طرق تبليغ الإنذار.

تعكس طرق التبليغ مدى إحترام الإدارة الجبائية لحقوق الخاضع، وتظهر أهمية التبليغ في المادة الجبائية في تميزها عن باقي مساطر التبليغ المنصوص عليها في الفصول 36 إلى 39 من المسطرة المدنية[266]، وهذه الخصوصية يمكن أن نلمسها من خلال تطور هذه المسطرة، فقبل سنة 1995 كان يكتفى بالتبليغ بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل وهي الطريقة الوحيدة المعتمدة في التبليغ بحيث لم تكن هناك مؤسسة مأموري التبليغ لدى الإدارة وقد كان رجوع الرسالة بعبارة غير مطالب به أو عنوان مجهول يقوم مقام التبليغ بالنسبة للإدارة لتمر للمرحلة الموالية. ومع قانون المالية لسنة 1995 تم إضافة مباشرة التبليغ بواسطة المأمورين المحلفين التابعين للإدارة الضرائب أو

---

264 المادة 63: الإنذار بالدفع من القانون رقم 44 للإجراءات الضريبية الوارد بالمرسوم رقم 17080 تاريخ 29 أيار 2006، خاص بالجمهورية اللبنانية.

265 Dieunedort WOUAKO- LE TEMPS ET LE RECOUVREMENT DE L 'IMPÔT- Thèse de doctorat en droit public Université Panthéon-Assas 2012 p 15

266 قانون المسطرة المدنية، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية عدد 7 أبريل 2008 من ص 33 إلى 36.

أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين[267]، ومع صدور قانون المالية لسنة 2005[268] خاصة المادة 22 والتي تعد مدونة للمساطر الجبائية، عرفت من خلالها طرق التبليغ تطورا يهدف إلى حماية حقوق الخاضع والإدارة الجبائية على حد سواء من خلال تحديد البيانات الواجب توفرها في التبليغ وكذلك تحديد المساطر الواجب إتباعها في حالة تعذر التبليغ، لكن القفزة الكبيرة في حماية حقوق الخاضع ودين الإدارة الجبائية كان مع إخراج مدونة تحصيل الديون العمومية.

ونصت المدونة على تحديد طرق الإنذار بشكل أكثر وضوحا بحصر الأعوان المؤهلين لتنفيذ إجراءات التحصيل الجبري في مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة المنتدبين خصيصا لهذه الغاية. ويمارس هؤلاء هذه الاختصاصات لحساب المحاسبين المكلفين بالتحصيل وتحت مراقبتهم. كما سمح القانون أن يتم التبليغ بالطريقة الإدارية أوعن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل. وأعطت المدونة الحق للإدارة الجبائية اللجوء عند الحاجة إلى أعوان مكاتب التبليغات والتنفيذات القضائية بمحاكم المملكة وإلى الأعوان القضائيين للقيام بإجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية. كما يمكن للمحاسبين المكلفين بالتحصيل اللجوء إلى أعوان القوة العمومية أو السلطات المدنية للقيام بأي تبليغ أو معاينة أو تنفيذ وذلك بطلب يوجه إلى السلطة المختصة[269].ونظرا لصمت مدونة التحصيل فإنه يطرح سؤال عن الكيفية التي يتم بها تسديد أتعاب الأعوان خاصة القضائيين منهم، خاصة إذا علمنا أن أغلب أطوار النزاعات التي تنشب على مستوى التحصيل تتطلب تدخل الأعوان القضائيين على مستوى تنفيذ المسطرة القضائية فيجد القابض نفسه في هذه الحالة مكبلا أمام صمت النصوص وضرورة متابعة إجراءات التحصيل[270].

---

267 خالد النميلي، حقوق الملزم بالضريبة من خلال مدونة المساطر الجبائية، مجلة المعيار العدد 34 نونبر 2005 ص136

268 مدونة المساطر الجبائية منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة REMALD"نصوص ووثائق" الطبعة الأولى 2005 ص20

269 الفرع الثاني من الباب الثالث في القسم الثاني من مدونة تحصيل الديون العمومية مرجع سابق.

270 الهاشمي فاروق: نشاط الخزينة العامة في مجال تحصيل الضرائب والرسوم، مرجع سابق ص76

لكن تبقى مدونة تحصيل الديون العمومية أكثر شساعة في تحديد طرق التبليغ من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، ففي المادة 152 اكتفى المشرع بالتنصيص على التبليغ برسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين للإدارة أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية.

3-إثبات تبليغ الإنذار.

من أجل حماية الخاضع من الشطط في إستعمال الحق من قبل الإدارة الجبائية، وكذا ضمان إشعار الخاضع بدخوله مسطرة التحصيل الجبري مما قد يدفعه إلى أداء الدَّين الجبائي، وهو أمر يسمح للإدارة الجبائية باستخلاص ديونها بأقل تكلفة، ومن أجل ذلك كله حدد المشرع ثلاثة طرق لإثبات التبليغ.

تسليم الإنذار للمعني بالأمر شخصيا والذي يشهد بدوره بالتوصل على القائمة الأصلية[271]، وهنا سكوت المشرع عن محل التبليغ يدل على إمكانية الإنذار في أي مكان وليس بالضرورة موطن الخاضع المعتاد. إلا أن القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، حصر مكان التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى الإدارة التابع لها مكان فرض الرسم عليه.

تبليغ الإنذار بموطن المدين لا يمكن اللجوء إلى هذه الوسيلة إلا بعد ما يثبت المحاسب أو من يفوض لهذا الغرض، تعذر التبليغ للشخص نفسه. في هذه الحالة يسلم الإنذار في ظرف مختوم في موطنه بين يدي أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه. ويشهد الشخص الذي تسلم الإنذار بالتوصل على الأصل[272].

---

271 المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية مرجع سابق.

272 مولاي عبد الرحمان البلالا -الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مطبعة الأمنية -الرباط- 2013 ص177.

وهنا تطرح ثلاثة إشكالات بحيث سكت المشرع ولم يوضح المقصود ب:

الموطن: لم يحدد هل يتعلق الأمر بالموطن العادي[273]، أو بالموطن المختار[274]، أم بمحل الإقامة[275] أو بموطنه القانوني[276].

الظرف المختوم: يمكن أن يثار خلاف حول مضمون هذا الظرف وإثبات التبليغ بالإنذار، وهي نقطة تجاوزها المشرع الفرنسي بالتنصيص على وجوب أن يحمل ظهر الظرف المختوم موضوع الوثائق المسلمة، وعلى هذا الأساس أوجد قرينة لصالح الإدارة مفادها أن الظرف يحمل قرينة أن الظرف يتضمن الإنذار مما يضمن إثبات التبليغ مما يحمي دين الإدارة الجبائية في مواجهة الخاضع[277].

أي شخص آخر يسكن معه: لم يحصر المشرع الأشخاص الذين من الممكن أن ينوب عن الخاضع في تسلم الإنذار، مما يطرح الإشكال في الأهمية التي يولونها في إشعار الخاضع بتوصلهم بالإنذار، بعكس المشرع المصري وفقا للمادتين 11و12 من قانون المرافعات، أن تسليم الأوراق المطلوب إعلانها للشخص نفسه، أو في موطنه، فإذا لم يجد المحضر الشخص المراد إعلانه في موطنه، كان عليه أن يسلم الورقة إلى وكيله أو خادمه أو لمن يكون ساكنا معه من أقاربه وأصهاره[278].

---

273 وفق ما ورد في الفصل 519 من قانون المسطرة المدنية الذي نص على أنه:" يكون موطن كل شخص ذاتي هو محل سكناه العادي محل سكناه العادي ومركز أعماله ومصالحه.

274 الموطن المختار هو الموطن الذي يختاره الشخص للمخابرة معه.

275 وفق ما نصت عليه المادة 520 من قانون المسطرة المدنية من أنه: "يكون محل الإقامة هو المحل الذي يوجد به الشخص فعلا في وقت معين".

276 يكون الموطن القانوني لفاقد الأهلية هو موطن حاجره. يكون الموطن القانوني للموظف العمومي هو المحل الذي يمارس به وظيفته. الفصل 521 من قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق.

277 مولاي عبد الرحمان أبليلا –الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة مرجع سابق ص178

278 ماء العينين الشيخ الكبير-الآجال في تحصيل الديون الضريبية "شروح عملية ومقارنة" – مرجع سابق ص49

وتعليق الإنذار، مكن المشرع الإدارة الجبائية من آلية وقائية من أجل حماية ديونها بحيث إن تعذر تسلم الإنذار نظرا لعدم العثور على المدين أو على أي شخص آخر في موطنه أو محل إقامته، يعتبر الإنذار مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليقه في آخر موطن له[279]. وهنا سكت المشرع حول الضمانات الواجب توفيرها في بقاء الإنذار معلقا لمدة عشر أيام مما يضعف موقف الخاضع. ونفس الإشكال تطرحه الفقرة الثانية من المادة 152 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، حيث يعتبر التبليغ مسلما بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر تسليم التبليغ.

4- رفض الشخص المبلغ بالإنذار.

أعطى المشرع الحق للخاضع في رفض الإنذار وإثبات ذلك في النزاع الواقع بين طرفي العلاقة الجبائية، لكن هذا الحق واكبه حماية للإدارة في إثبات الإنذار واعتبر المشرع أنه إذا رفض المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه استلام الإنذار، يشار إلى ذلك على الأصل، ويعتبر الإنذار حينئذ مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم الثامن الموالي للتاريخ الذي تم فيه رفض استلام الإنذار280. ونفس المبدأ نص عليه المشرع من خلال القانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية فقد جاء في المادة 152 على أنه إذا لم يستطع أو لم يرد الشخص الذي تسلم التبليغ توقيع الشهادة، وجب على العون الذي قام بالتسليم أن يشير فيها إلى ذلك، وفي جميع الحالات، يوقع العون المذكور الشهادة ويوجهها إلى الإدارة المعنية. كما حصن المشرع أعمال الإدارة الجبائية ففي حالة تعرض مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة إلى الشتم أو التهديد أو للاعتداء أو لكل ذلك، يحرر بذلك محضرا يكتسي صبغة بيان،

---

279 المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية مرجع سابق

280 الفقرة الثانية المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية مرجع سابق

ويسلمه للمحاسب المكلف بالتحصيل ويمكن لهذا الأخير عند الضرورة، رفع الأمر لوكيل الملك لدى المحكمة المختصة[281].

هذا وتعتبر إجراءات التبليغ من الوسائل القانونية التي تم إقرارها لفائدة الخاضع حفاظا على حقوقه في الدفاع من جهة وتكريسا للحوار الذي يجب أن يسود بينه و بين الإدارة في إطار مسطرة تواجهية حقيقية وفعالة لذلك فكل إخلال في تطبيق مسطرة التبليغ يترتب عنه البطلان ويستوي في ذلك عدم القيام بالتبليغ أو تطبيقه بشكل معيب، والقضاء الإداري وهو يقرر البطلان في هذا الشأن لا يتقيد بقاعدة لا بطلان إلا بنص لأن النصوص الجبائية لا ترتب البطلان كجزاء عن الخرق المذكور بل يجنح إلى تطبيق قاعدة لا بطلان بدون الضرر والضرر يكمن هنا في تفويت الفرصة على الخاضع في مناقشته أساس الجباية في ظل المسطرة التواجهية المنصوص عليها بالقانون الجبائي التي تمكنه من تقديم أدلته ومستنداته وتصحيح مركزه القانوني، مالم تكن الغاية من سلوك إجراءاتها قد تحققت بالفعل[282].

كما قام المشرع بتمكين الخاضع للجباية من آليات إضافية لحماية مركزه القانوني، بحيث يستفيد من حق إيقاف مسطرة التحصيل الجبري إذا كان موضع مسطرة تصحيح جبائي، كما حصن الإدارة الجبائية بإعتبار المحاسب المكلف بالتحصيل مؤهلا لاتخاذ كل الإجراءات التحفظية التي من شأنها ضمان دين الخزينة في هذه المسطرة. ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن تعرقل هذه الإجراءات النشاط العادي للمقاولة[283]. لكن هنا يوجد تعارض بين ما تنص عليه مدونة تحصيل الديون العمومية، وما جاء به القانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، ففي المادة 161 من حق وأجل المطالبة حيث يمكن للخاضعين أن ينازعوا في مجموع أو بعض مبلغ الرسوم المفروضة عليهم، لكن

---

281 المادة 33 من مدونة تحصيل الديون العمومية مرجع سابق

282 محمد قصري- مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات- مجلة المعيار العدد 33 يونيو 2005 ص 24-25

283 المادة 29 مكرر من مدونة تحصيل الديون العمومية مرجع سابق

لا تحول المطالبة دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة وإن اقتضى الحال الشروع في مسطرة التحصيل الجبري. وهنا وفي مسطرة التحصيل الجبري للجبايات الترابية هل نأخذ بما نصت عليه هذه المادة؟، أو ما نصت عليه المادة 133 والتي أحالت على مدونة التحصيل العمومية؟

ثانيا: الحجز.

يعتبر الحجز الإجراء الفعلي في المتابعة الجبرية للتحصيل، إذ يجعل الخاضع الجبائي على المستوى الترابي يشعر فعلا أن هناك نية جدية وحقيقية لدى الإدارة الجبائية المحلية لمتابعته في هذا الشأن، واعتبارا لدوره المحوري فقد أحاطه المشرع بمجموعة من الضوابط الأساسية[284]، حيث نجد أن هاجس حقوق الخاضع كان حاضرا لدى المشرع في صياغة الفرع الخاص بالحجز من مدونة تحصيل الديون العمومية[285]، ويمكن أن نلاحظ ذلك من خلال:

- لا يمكن أن يتم الحجز إلا بعد ثلاثين يوما من تبليغ الإنذار.
- وباستثناء الإنذار، لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري، إلا بموجب قائمة إسمية بمثابة ترخيص تبين المدين أو المدينين. يصدر هذا الترخيص عن رئيس الإدارة التي ينتمي لها المحاسب المكلف بالتحصيل أو عن الشخص المفوض من طرفه لذلك.
- ويمكن تحت طلب المدين أن يقوم بالوفاء بما في ذمته خلال عملية الحجز، حيث سمح القانون للخاضع بأن يتم توقيف الحجز حينا وبمجرد أداء جميع المبالغ الواجبة بما فيها صوائر الحجز 286، وفقط إن أصر المدين أثناء الحجز على رفض أداء ما بذمته، يقوم مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة بإحصاء الأشياء الموجودة.

---

284 عبد الرحيم أبابلا ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، قانون رقم 15-97، المطبعة الأمنية، الرباط الطبعة الأولى 2000

285 من المادة 44 إلى 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

286 المادة 55 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

- كما لا يمكن حجز المستلزمات الضرورية لتوفير حياة كريمة للخاضع، من سكن رئيسي وكل مستلزماته الضرورية في حدود سقف 200 ألف درهم، كما حصن قوت الخاضع من غذاء وكل الموارد الحيوانية والمادية التي تساهم في قوته اليومي، ومنع تحت أي طائل حجز الأشياء الضرورية للأشخاص المعاقين أو التي تخصص لعلاج المرضى.

وهذه الحقوق المخولة للخاضع واكبها بالتحصين لأعمال الإدارة الجبائية، وذلك تأكيدا على ضمان استخلاص الدَّيْن العمومي، ويمكن أن نلخصها في النقاط التالية:

- ينفذ الحجز بصرف النظر عن أي تعرض، ويمكن للمتعرض أن يرفع دعواه أمام المحكمة المختصة[287].
- في حالة غلق الأبواب ورفض فتحها في وجه مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة، يرخص له بواسطة أمر صادر بناء على طلب بفتح أبواب المحلات ذات الاستعمال المهني أو المعدة للسكنى وكذا الأثاث، في حدود ما تقتضيه مصلحة التنفيذ[288].
- كما منح المشرع الحق للمحاسب المكلف بالتحصيل بالبدء بالحجز قبل مهلة ثلاثين يوم من تبليغ الإنذار عندما يقع إخبار المحاسب المكلف بالتحصيل ببداية أخذ الأثاث أو الثمار خفية، ويخشى من جراء ذلك ضياع دين الخزينة، ودون ما حاجة إلى أمر آخر أو ترخيص[289]. وفي هذه الحالة ذهب المشرع أبعد من ذلك فيمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يبدأ في حجز تحفظي دون الحاجة إلى إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر. ويمكن تعريف الحجز التحفظي بأنه يهدف إلى وضع اليد على أموال المدين خشية التصرف فيها

---

287 المادة 45 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

288 المادة 52 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

289 المادة 53 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق.

بالتفويت وبالتالي إلحاق الضرر بالدائنين لذا يتم وضع هذه المنقولات بين يدي القضاء إلى أن يتحول إلى حجز تنفيذي أو رفع اليد عنها[290].

- وكنوع من الحماية الإضافية لدين الخزينة يمكن في حالة اختفاء أو رحيل المدين دون الإعلان عن عنوانه الجديد، وعند انعدام أموال قابلة للحجز، يتم تحرير محضر تفتيش من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله، وذلك بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء.

ثالثا: البيع.

لقد حاول المشرع من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية تطوير إجراءات بيع المحجوزات وذلك مراعاة لهاجسين أساسين وهما ضمان حقوق الخاضع، واستيفاء دين الإدارة الجبائية بأقل تكلفة ويمكن أن نلمس الحقوق التي أعطاها المشرع للخاضع فيما يلي:

- لا يمكن القيام بأي بيع إلا بموجب الترخيص والذي يمنح للمحاسب المكلف بالتحصيل من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المذكور[291]. والهدف منه هو حماية الخاضع من الشطط في استخدام الحق بإدراج البيع في إجراءات إدارية تخضع لأكثر من موافقة لإتمامه.
- كما أعطى المشرع للخاضع مهلة ثمانية أيام حتى يبدأ بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج ابتداء من تاريخ الحجز. إلا أنه يمكن تخفيض هذا الأجل باتفاق مع المدين، لاسيما حين يخشى تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمتها[292]. وهو يجنب الخاضع والإدارة على حد سواء ضياع فرصة سد الدَّين.

---

290 الهاشمي فاروق: نشاط الخزينة العامة في مجال تحصيل الضرائب والرسوم، مرجع سابق ص 77

291 المادة 58 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق.

292 المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق.

- كما يمكن للمدين المحجوز عليه، بطلب منه وبترخيص من رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل أن يبيع الأمتعة المحجوزة بنفسه، ويخول له للقيام بذلك أجل ثلاثين يوما من تاريخ الترخيص الممنوح له[293]. وهو أمر يهدف إلى حماية المركز المالي للخاضع باعتباره الأقدر على بيع المحجوزات بأسرع وقت وبأكبر عائد خاصة بالنسبة للمحجوزات ذات طابع ونشاط مهني.
- وسمح القانون أن تعرض الأشياء المحجوزة للبيع حسب الترتيب الذي يرغب فيه صراحة المدين المحجوز عليه. وبمجرد تحصيل المحاسبين المكلفين بالتحصيل المبلغ الكافي لتسديد مجموع المبالغ الواجبة. يجب أن يوقفوا البيع لباقي المحجوزات.
- وتحت طائلة العزل، يمنع على المحاسبين المكلفين بالتحصيل، أن يقتنوا بأنفسهم أو بواسطة الغير أحد الأشياء الموضوعة للبيع بمسعى منهم. ويمتد هذا المنع أيضا إلى اقتناء الأشياء الموضوعة للبيع بمبادرة من المدين[294].

لكن يمكن أن نلاحظ أن المشرع لم يحدد آجال بالنسبة لباقي المحجوزات ما عدا الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج، مما يفتح الباب أمام الاجتهاد الإداري وهو أمر يدفع نحو الشطط في استخدام الحق خاصة وأن الخاضع في المركز الأضعف، هذا و لم يتم التنصيص على أي جزاء عن عدم احترام الآجال في تنفيذ البيع، ولم يتم إيضاح ما اذا كان يترتب عن ذلك بطلان الإجراء أم لا ، عكس المشرع الفرنسي الذي اعتبر في المادة L. 268 من مدونة المساطر الجبائية[295]، كل تجاوز للأجل القانوني مبطلا للإجراء دون حاجة إلى أي إثبات. كما أن التنصيص على وجوب حضور السلطة المحلية أمر إيجابي في حماية دين الخزينة لكن إغفال إشتراط حضور

---

293 الفقرة الأولى من المادة 61 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق.

294 المادة 64 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق.

295 Dieunedort WOUAKO- LE TEMPS ET LE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT- op 148

المدين أو من ينوب عنه حماية لحقوق الخاضع في الحصول على أحسن ثمن أمر يجب أن تتم مراعاته والتنصيص عليه.

وحماية للإدارة الجبائية في استيفاء ديونها في وجه الحقوق الممنوحة للخاضع باعتبارها المحطة التي تضمن تحويل أملاك الخاضع إلى مبالغ نقدية تستوفي بها الإدارة الجبائية لدين مثبت في ذمة الخاضع، فقد حصنها المشرع بالتنصيص:

في وجه الصلاحيات الممنوحة للمدين ببيع المحجوزات بنفسه، أقر المشرع بضرورة أن يتم البيع بحضور مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة، وذلك لحساب المحاسب المكلف بالتحصيل. وعندما يتضح نقص بين ما تم تقديره كثمن الأمتعة الموضوعة للبيع الأمر الذي من شأنه أن يضر بتحصيل المبالغ الواجبة، يمكن للمأمور أن يوقف البيع ويعرض الأمر على المحاسب المكلف بالتحصيل. وإذا تم البيع يدفع محصوله في الحال بين يدي مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة في حدود المبالغ الواجبة[296].

كما نص القانون على أن تتم البيوعات بالمزاد العلني في أقرب سوق أو في أي مكان آخر يتوقع الحصول فيه على أحسن نتيجة. مع التنصيص على آلية الإشهار للعموم المتناسبة مع أهمية الحجز. كل هذا من أجل ضمان استيفاء الدَّين بأسرع وقت وبأكبر مردودية.

وفي حالة عدم كفاية محصول البيع، يتابع إجراء التحصيل الجبري بالنسبة للباقي[297].

لكن ما يمكن ملاحظته أن المشرع سكت عن شروط وشكليات الإعلان للعموم مع أن هذا الإجراء يعتبر ذو أهمية كبيرة فإعلام الجمهور ودعوة المزايدين للتقدم لعملية البيع بالمزاد العلني تعتبر من الضمانات المهمة للخزينة كما يسمح هذا الإجراء للمزايدين من معرفة كل ما يتعلق بهذه المزايدة، والهدف من الإعلان هو جلب أكبر عدد ممكن من المشاركين في المزايدة لضمان تحقيق أعلى

---

296 المادة 61 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق.

297 الفقرة الثانية من المادة 61 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق.

ثمن. كما يجب تحديد آجال زمنية في الإعلان من أجل ضمان انتشاره بين العموم، وهذه الإجراءات من الممكن أن تساهم في ضمان حقوق الإدارة الجبائية في إستيفاء ديونها، كما تضمن للخاضع قدرة هذه العملية في توفير عائد قادر على تغطية دينه وتجنب تطور مسطرة التحصيل الجبري لتصل إلى حد الإكراه البدني.

الفقرة الثانية: التحصيل الجبري من خلال الإكراه البدني وإشعار غير الحائز.

إن الإدارة الجبائية لا تهدف بشكل أساسي إلى الإكراه البدني للخاضع، بل هو إجراء تلجأ إليه من أجل إكراه الخاضع وذلك لأداء ما بذمته للإدارة الجبائية، كما حاول الفقه إيجاد آليات تحمي دين الخزينة، وتضمن تجنيب الخاضع للإكراه البدني، وهنا ظهرت مسطرة إشعار الغير الحائز.

أولا: الإكراه البدني.

الإكراه البدني هو سلب لحرية المدين، وهو آخر إجراء تلجأ إليه الإدارة الجبائية في وجه المدين من أجل إستيفاء ديونها، وهذا الإجراء وإن كان يقدم ضمانات للخزينة في إخضاع المدين، لكن يطرح أكثر من إشكال حول مدى احترامه لحقوق الخاضع، ومن ناحية المبدأ لا توجد ناحية إيجابية في الاكراه البدني للخاضع لكن المشرع حاول أن يوفر ضمانات للخاضع في تطبيق مسطرة الإكراه

وهو ما نجد له سند في الشريعة الإسلامية لقوله تعالى (وَإِنْ كَانَ ذُو عُسْرَةٍ فَنَظِرَةٌ إِلَى مَيْسَرَةٍ)[299]، ونص المشرع على طريقتين لإثبات العسر إما بمحضر عدم وجود ما يحجز بالنسبة للمدينين المعروفين بقدرتهم على الوفاء والذين لم يفض الحجز الذي أجري عليهم إلى أي نتيجة وإما بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية الترابية بالنسبة للمدينين المعروفين بعسرهم[300]. وحماية لمؤسسة الأسرة في وجه دين الإدارة الجبائية، لا يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني ضد الزوج وزوجته في آن واحد ولو من أجل ديون مختلفة[301].

كما يمكن للمدينين الذين صدر في حقهم الأمر بالإكراه البدني أن يتجنبوا أو يوقفوا آثاره بالأداء الكلي لديونهم، وهو الأمر الذي يتم بعد موافقة المحاسب المكلف بالتحصيل الذي طلب الاعتقال ويفرج عن المدين المعتقل بأمر من وكيل الملك، بعد إثبات انقضاء الديون أو بطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل[302]. ولا يمكن استعمال الإكراه بعد أجل 15 سنة ابتداء من تاريخ التبليغ[303]، بحيث يسقط بالتقادم.

ومنه يمكن التمييز بين إسقاط دائم لمسطرة الإكراه البدني بالنسبة:

- الأغيار الحائزين.
- الأشخاص الذين يتجاوز سنهم 60 سنة.

والإيقاف المؤقت مسطرة الإكراه البدني بالنسبة:

- المرأة الحامل والمرضع في حدود سنتين ابتداء من تاريخ الولادة.

---

299 الآية 280 من سورة البقرة.

300 المادة 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

301 المادة 78 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

302 المادة 81 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

303 الفقرة الأخيرة من المادة 159 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

- الأشخاص الذين ينازعون في أصل الدَّين.
- أحد الزوجين في حالة كانت المتابعة في وقت واحد ولو من أجل ديون مختلفة.

لكن هناك إشكال في حماية حقوق الخاضع في الطعن في صحة مسطرة الإكراه البدني، بحيث يتم اللجوء إلى الإكراه البدني بناء على طلب يعين فيه المدين اسميا، ويوجه هذا الطلب إلى المحكمة الابتدائية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل بعد التأشير عليه من لدن رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل أو الشخص الذي يفوضه[304]. فقاضي المستعجلات الإدارية يختص فقط في الطلبات الرامية إلى التصريح بإيقاف مسطرة الإكراه البدني التي حركها القباض التابع للخزينة العامة دون التطرق إلى مسألة البطلان أو الإبطال أو الإلغاء التي تبقى دائما من إختصاص محكمة الموضوع، ولا يتعدى إختصاص قاضي المستعجلات إلى التصدي للمسطرة التي حركها السيد وكيل الملك إما تلقائيا أو بناء على مطالبة الفريق المتابع، وبما أن مقتضيات الفصل 683 من قانون المسطرة الجنائية، لازالت مطبقة بحكم أن قانون إحداث المحاكم الإدارية رقم 90-41 لم ينسخها كما أن المشرع لم يشأ نقلها إلى إختصاصات قاضي المستعجلات الإداري، بل أبقاها بيد رئيس المحكمة الإبتدائية، وبالتالي فإن رئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه دأب على التصريح بعدم الإختصاص بالنظر في صحة أو عدم صحة إجراءات الإكراه البدني استنادا للفصل 683 من ق.م.ج، أي أن اختصاص القضاء الإستعجالي الإداري ينتهي بمجرد إعتقال الخاضع ويعود إليه بعد خروجه من السجن في حالة ما إذا استمرت الدعوى رائجة بالمحكمة بين الطرفين بعد ذلك[305]. أما القضاء الفرنسي فقد ميز بين إبطال مسطرة الإكراه البدني، وهو إجراء موضوعي يدخل في إختصاص قضاء الموضوع المدني،

---

304 المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

305 نور الدين الشرقاوي الغزواني- مسطرة الإكراه البدني لدى المحاكم الإدارية في المنازعات الجمركية والجبائية- مجلة القسطاس تصدر عن هيئة المحامين بمكناس العدد الخامس يونيو 2005 ص 105

وبين وقف الإكراه البدني وهو إجراء من الإجراءات الوقتية بطبيعتها التي تدخل في إختصاص القاضي الإداري[306].

واعتبارا من كون هذا الإجراء هو الفرصة الأخير للإدارة الجبائية في إستيفاء ديونها فقد ركز المشرع على مدها باليات تحميها من ضياع حقها، بحيث يتم تطبيق الإكراه البدني فورا، ويعمل على تنفيذه بمجرد توصل وكيل الملك لدى المحكمة المختصة بالقرار المحدد لمدة الحبس[307]. كما سمح للإدارة الجبائية بإعادة إكراه المدين من جديد من أجل المبالغ الواجبة المتبقية، إذا لم يف بتعهداته التي أدت إلى إيقاف مفعول الإكراه البدني[308]، كما ذهب المشرع أبعد من ذلك بالتنصيص على أن الدَّين لا يسقط بحبس المدين[309]،بالتالي فقد حصن دين الإدارة الجبائية في وجه الخاضع. كما حدد عقوبات ردعية للمفتعلين لعسرهم أو المعرقلين لتحصيل الديون العمومية، وهم المدينين الذين بعد توصلهم بإعلام جبائي قاموا بأعمال ترتب عنها تبديد أموال قادرة على سد دين الخزينة بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات.

ثانيا: إشعار لغير الحائز.

محاولة من المشرع في ضمان دين الإدارة الجبائية ألزم المودع لديهم والأغيار الحائزين، لمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود لفائدة الخاضع للضريبة أن يدفعوا وفاءً عن الخاضع، وقد أثبت فعالية هذا الإجراء في ميدان تحصيل الديون العمومية. وهو إجراء نقل عن المشرع الفرنسي ف" l'avis à tiers détenteur" تتميز بكونها مسطرة غير قضائية، بل إدارية عادية بسيطة وسريعة، ولا

---

306 نفس المرجع ص 109

307 الفقرة الأخيرة من المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

308 المادة 82 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

309 المادة 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

تترتب عنها مصاريف تستدعي تدخل الجهاز القضائي، لذا يلجأ لها المحاسبون المكلفون بالتحصيل بكثرة في فرنسا[310]، نظرا لفعاليتها[311].

آلية إشعار الغير الحائز تتطلب وجود ثلاث أطراف المحاسب المكلف بالتحصيل والخاضع ثم الغير الذي يعتبر مدينا إزاء الطرف الخاضع، وقد نص القانون على أن يدفعوا (الغير حائزين) وفاء عن الخاضعين، بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل على شكل إشعار للغير الحائز، الأموال التي يحوزونها أو التي يدينون بها وذلك في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء الخاضعين[312].

ويمكن إعتبار هذا الإشعار يدخل في نطاق المتابعات الاستثنائية التي تهدف إلى ضمان مردودية الإدارة الجبائية في إستيفاء ديونها فالمشرع اتخذ مقترب مطاطي في تحديد الغير الحائز فاعتبر المحاسبين والمقتصدين والمكترين وكل الحائزين أو المدينين الآخرين بمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود لفائدة بالضرائب والرسوم والديون الأخرى المتمتعة بامتياز الخزينة[313]، كما إعتبر المشرع مسيرو الشركات أو متصرفوها أو مديروها بالنسبة للضرائب والرسوم المترتبة عليها، وذلك بصفتهم أغيارا حائزين. ولم يقف المشرع عند حصر الغير الحائز في ما سبق بل أضاف كتاب الضبط والأعوان القضائيين والمحامين والمصفين القضائيين والموثقين والحراس وكذا مصفي الشركات المنحلة، وهنا حاول القانون أن يشمل تعريف الغير الحائز كل الأغيار الذين يدخلون في المعاملات المالية للخاضع لكن المشرع وبهاجس ضمان دين الإدارة الجبائية في وجه الأغيار الذين قد يتملصون بدعوى عدم التنصيص عليهم في مسطرة إشعار الغير الحائز فقد أضاف المشرع عبارة "وغيرهم من المؤتمنين على

---

310 تم إصدار ما يناهز من 611260 إشعارا الغير الحائز سنة 1997 تمت الاستجابة بالأداء إلى ما يقارب من 188995 إشعار بنسبة مئوية تقدر ب 30.9% من مجموع الطلبات.

311 أيت حدي مريم -ضمانات الملزم في ميدان تحصيل الديون العمومية- رسالة لنيل ديبلوم الماستر القانون الخاص جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية-الحمدية- السنة الجامعية 2009-2010 ص 105

312 المادة 101 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

313 المادة 101 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

الأموال"[314]، كما حصن دين الإدارة الجبائية وقدمه على الطلبات بالدَّيْن الأخرى بحيث منع الغير الحائز أن يسلموا الأموال التي يحوزونها للورثة أو الدائنين أو الأشخاص الآخرين الذين لهم الحق في الحصول على المبالغ المحروسة أو المودعة، إلا بعد إثبات أداء الضرائب والرسوم الواجبة على الأشخاص الذين يمتلكون تلك الأموال. ويترتب على الإشعار للغير الحائز، التسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزته. كما تجدر الإشارة إلى أنه ومن أجل ضمان عدم سكوت الغير الحائز حول المبالغ التي في حوزته بدعوى عدم إشعاره فقد جاءت الفقرة الأخيرة من المادة 100 بالتنصيص على وجوب التقدم بما بحوزته للمدين ولو لم يتقدم المحاسب المكلف بالتحصيل بأي طلب[315]. وسمح القانون بإلزام الأغيار الحائزين أو المودع لديهم، بنفس الطرق المستعملة ضد الملزمين أنفسهم بدفع المبالغ الموجودة لديهم والمتمتعة بامتياز الخزينة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل من إنذار، حجز وبيع[316].

ومع هذه الضمانات المقدمة لدين الخزينة حاول المشرع تدارك ذلك بمحاولة لحماية حقوق الخاضع والغير الحائز على حد سواء، ونص على أن المبالغ التي تفرض على الحائز تكون في حدود مبلغ الضرائب والرسوم والديون الأخرى المطلوب أداؤها[317]. مما يعني عدم وجوب أداء جميع المبالغ التي يَدِيْن بها الغير الحائز للخاضع، كما حصن الغير الحائز بخصم مبلغ الوصولات المسلمة من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل للمودع لديهم وللأغيار الحائزين برسم أداء الضرائب والرسوم، من الأموال والديون العائدة للملزمين بالضرائب والرسوم. ويمكن الاعتداد بهذه

---

314 المادة 100 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

315 المادة 100 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

316 المادة 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

317 المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

الوصولات في مواجهة هؤلاء الخاضعين[318]. وذلك من أجل حماية المركز المالي للغير الحائز كما حمى المشرع المركز القانوني لغير الحائز في عدم الإكراه البدني[319].

ورغم أهمية دين الإدارة الجبائية لكن تطور مفهوم الحقوق أوجد مجموعة من الديون والمصاريف التي يتعين استخلاصها قبل استيفاء الخزينة لديونها، فحسب المادة 100 من مدونة التحصيل الديون العمومية، فمصروفات جنازة الخاضع والديون الناشئة عن مصروفات مرض الموت، وعلى نفس النهج وحفاظا على مؤسسة العائلة حمى المشرع الديون الناشئة عن مهر الزوجة ومتعتها، ونفقتها ونفقة أصول وفروع الخاضع، فهي تقبل التحصيل قبل دين الخزينة ومنه وجب على غير الحائز إحترام هذه الأولوية، وحماية للخاضع في ضروريات الحياة أعطى الأولوية للديون المستحقة لصندوق الضمان الاجتماعي وغيره من المؤسسات التي تقوم بتقديم التعويضات العائلية للمشتركين فيها، وفي إطار حقوق الشغيلة وحمايتهم من دين الإدارة الجبائية، أجاز استخلاص الأجور والتعويضات المستحقة للخدام والعمال والديون المستحقة للمصاب في حادثة شغل قبل إستيفاء الخزينة لديونها[320].

---

318 المادة 103 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

319 المادة 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق

320 فحسب المادة 107 تم إعطاء مجموعة من الامتيازات سواء للخاضع أو دويه في مواجهة دين الخزينة، كما حصن الشغيلة التي كانت تحت تصرف الخاضع وهذه الامتيازات نجد لها سندا في الامتيازات الأربعة الأولى المنصوص عليها في المادة 1248 من الظهير الشريف المؤرخ في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913) بمثابة قانون الالتزامات والعقود ؛والامتياز المخول للمأجورين بمقتضى الفقرة الرابعة من المادة 1248 من الظهير الشريف المؤرخ في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913) السالف الذكر ؛والامتياز الناجم عن المادة 490 من الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 من رمضان 1394 (28 سبتمبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية لفائدة عمال وموردي الأشغال العمومية ؛والامتياز المخول لحامل سند التخزين بموجب المادة 349 من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.83 بتاريخ 15 من ربيع الأول 1417 (فاتح أغسطس 1996) ؛وامتياز الدائن المرتهن تطبيقا للمادة 365 من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة السالف الذكر.

لكن هناك بعض التشريعات التي حصنت الإدارة الجبائية في وجه الأغيار، وذلك من أجل إستيفاء ديونها دون مراعاة للحيثيات السالفة الذكر، ففي لبنان مثلا أعطى الامتياز العام للخزينة الذي نصت عليه المادة 60 من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني، ومضمون هذا الامتياز أن الخزينة تتمتع بامتياز عام من الدرجة الأولى على جميع أمواله المنقولة والغير المنقولة. ويسري هذا الامتياز في وجه الغير، فقد نص المشرع اللبناني على وجوب تسديد الضريبة الواجبة للشخص عن الفترة الواقعة قبل تاريخ الوفاة، من قيمة عناصر التركة أو من الدخل الناتج عنها قبل توزيعها على

الفصل الثاني: المنازعات الجبائية الترابية الضمانات المقدمة للخاضع ومدى الحماية المقدمة للمردودية.

من أجل توفر عناصر المنازعة الجبائية لابد من أطراف الخصومة، وبالتالي ولإثارة المنازعة الجبائية وجب توفر وجود مصالح متعارضة، تسعى كل جهة لإثبات حقها في جوهر المنازعة الجبائية، ومنه فالمنازعة التي تقع بين الخاضع والإدارة الجبائية يكون السبب الأصيل فيها هو محاولة الإدارة الجبائية حماية مردوديتها الجبائية في وجه كل من يحاول التملص منها عبر إجراءات قانونية، ومن جهة أخرى نجد الخاضع الذي يحاول أن ينازع الإدارة الجبائية عندما يرى أن حقوقه لم يتم مراعاتها أو تم إنتهاكها، وذلك في أطوار العملية الجبائية من ربط للوعاء وتصفيته وفي مرحلة تحصيله، وبالتالي فالمنازعة الجبائية تقتضي وجود شرارة تدفع بأحد أطراف العلاقة الجبائية إلى الدفع إلى النزاع.

لكن هناك من يرى بأن المنازعة لا تحتاج من الأصل إلى شرارة بل يكفي بدأ العملية الجبائية حتى يصبح الخاضع والإدارة الجبائية في نزاع ينتهي بإستيفاء الخزينة لديونها، وهذا التوجه نجد له سند بإعتبار أن السواد الأعظم من المنازعات الجبائية تثار وتنتهي في المرحلة الإدارية بين الخاضع والإدارة الجبائية، ومع أن أغلب الفقه يرى بكون النزاع ينطلق بالمطالبات المتبادلة، لكن هناك من يعتبر أن كل إقرار أو تقديم لوثائق أو استفسار يدخل في نطاق النزاع على إعتبار أنه يسعى لتحقيق أثر مخالف لما يعتقده أو يريده الطرف الأخر. فنجد أن الفقه المصري عّرف المنازعة الجبائية على أنها الخلاف الذي يثار بين الإدارة الجبائية والخاضع بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفت بها عبر القانون الجبائي أو أي قانون آخر[322]، ويبدو من التعريف المقدم أنه لا يميز بين الجهة التي تنظر في المُنازعة المُثارة سواءً أكانت الإدارة الجبائية نفسها أو أمام جهة إدارية أو قضائية مستقلة، في حين أن طلب

---

322 علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية تشريعاً، وقضاءً، وفقهاً، كلية القانون- جامعة ذي قار سنة 2011 الصفحة 88.

المكلف من الإدارة الجبائية نفسها لا يعدو أن يكون التماساً بإعادة النظر في مسألة أو عمل قانوني اتخذته الإدارة الجبائية.

وبالتالي فالمنازعة هي الأصل وليست الاستثناء في العلاقة القائمة بين الخاضع والإدارة الجبائية، هي منازعة بحد ذاتها وهو الأمر الذي يلتصق ويتماهى مع مفهوم سعي كل طرف لحماية حقوقه بل يعتبر هو الوسيلة الوحيدة لحماية الحق في الجباية الترابية، فالقانون لا يستخدم إلا في حالة النزاع أما في الحالة العادية فتستخدم روحه[323]، وبالتالي فحصر مساطر وآليات المنازعة الجبائية يدخل في صلب معالجة الأطروحة، بإعتبار أن الضمانات المقدمة سواء لحقوق الخاضع أو لمردودية الجماعات الترابية تمر عبر تحديد الحماية القانونية المقدمة لها، والتي يمكن ملامستها وتحديدها عبر الغوص في الإجراءات المتبعة في المنازعة الجبائية، مما سوف يمكن من تحديد نقاط القوة ومداخل الضعف ومنه ستمكن هذه العملية من تقديم تشخيص أكثر تبصر. وبالتالي سوف تتم معالجة هذا الفصل عبر التقسيم التالي:

- المبحث الأول: المرحلة ما قبل القضائية في المنازعات الجبائية على المستوى الترابي.
- المبحث الثاني: التسوية القضائية للمنازعة الجبائية الترابية، حقوق الخاضع وضمانات المردودية.

323 محمد فاضل إبراهيم، قانون المجتمعات العربية، دار السيدة مليكة للنشر والتوزيع، بيروت 2008، الصفحة 228.

المبحث الأول: المرحلة ما قبل القضائية في المنازعات الجبائية على المستوى الترابي.

إن النزاع هو أمر وارد في أي عمل من أعمال الإدارة، وذلك لتضارب المصالح، وبالتالي فالأصل في النزاع يكون أمام السلطة القضائية والتي تقرر من هو صاحب الحق، أما المطالبات الإدارية فهي أمر إختياري يلجأ إليها الخاضع بمحض إرادته، إلا أنه واستثناء من هذه القاعدة تنص أغلبية التشريعات المعاصرة على إلزامية الطعن الإداري الأولي في كل منازعة جبائية قبل مراجعة القضاء، ولم يخرج المشرع الجبائي عن قاعدة إلزامية الطعن الإداري الأولي في المواد الضريبية إلا في بعض الاستثناءات كالمنازعة في رسوم التسجيل، أما المنازعات في غيرها من الضرائب والمتعلقة أساسا بالوعاء، فإنها تستلزم توجيه طعن إداري أولي إلى الإدارة الجبائية تحت طائلة عدم القبول[324].

ومنه حاول الفقه التشريعي والإداري ضبط المنازعة الجبائية بين طرفي العلاقة الجبائية، وهذه المحاولة هدفت إلى تكريس الحقوق من جهة ومن جهة أخرى إلى حماية المراكز المالية، لذا نص المشرع على إزالة الخلافات عبر فتح باب المطالبات المتبادلة بين الخاضع والإدارة وهنا حاول القانون صياغة وصلة تتفاعل من خلالها الأطراف لكي تحمي مراكزها(المطلب الأول)، وكنوع من الضمانات الإضافية لحقوق الخاضع وكذلك لحماية مردودية الإدارة الجبائية تم إحداث لجان تحكيمية الهدف منها إدراج أطراف أخرى في المنازعة من أجل إيجاد صيغ توافقية في تحديد المسائل الواقعية المتعلقة بالجباية،(المطلب الثاني). وتعتبر هذه المرحلة موضوعية تتناول المسائل الواقعية والعملية المتعلقة بالوعاء الجبائي وعملية التحصيل دون أن تمتد إلى المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية.

---

324 وذلك ما أكدته العديد من الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية عندما تصرح بعدم قبول الدعوى غير المسبوقة بالطعن الإداري، ومن بينها الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 1997.1.9 تحت عدد 5.97.3 في الملف رقم 5.96.24. وجاء في حيثيات الحكم أنه يتعين على المخاضع في هذه الحالة التقيد بمسطرة الطعن الإداري المنصوص عليها في القوانين الجاري بها العمل قبل عرض النزاع على القضاء. (حكم غير منشور). من أجل المزيد من التفصيل يراجع محمد بوغالب "الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الضريبية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 38-39، ماي-غشت 2001. الصفحة 146.

المطلب الأول: المطالبات أمام الإدارة الجبائية الترابية، والضمانات الممنوحة للخاضع.

تعتبر المنازعة في مرحلتها الإدارية صمام الأمان لكل من الإدارة الجبائية في تدارك الأخطاء التي قد تصدر منها والتي قد تؤثر على مركزها القانوني وبالتالي إضعاف مردوديتها، كما تعتبر مكسب كبير للخاضع يسمح بتقديم ضمانات قادرة على حماية حقوقه، لكن المشرع لم يحدد المطالبات في شرط المنازعة أو في اتجاه واحد من الخاضع إلى المصالح الإدارة الجبائية بل هي عملية تواصلية تسمح للإدارة في تدارك الأخطاء والأغلاط الملاحظة في إقرارات الخاضع مما يسمح بحماية المركز المالي للإدارة الجبائية عبر التنصيص على مسطرة التصحيح، وفي إطار حماية حقوق الخاضع والرأفة بأوضاعه المتقلبة والتي من الممكن أن تعصف به، سمح المشرع بالمطالبة الاستعطافية، والتي تتخذ شكلين الأول يتمثل في مطالبات الإبراء أو التخفيض من الجزاءات المفروضة على أصل الدَّين أما الشكل الثاني فيسمح بطلب إلغاء أصل الدَّين، وفي هذا التوجه حاول الفقه زيادة عن تقديم ضمانات للخاضع حماية مردودية الإدارة الجبائية على إعتبار إعسار الخاضع خاصة بالنسبة للأشخاص المعنويين سوف يؤثر على المركز المالي للإدارة الجبائية على المدى المتوسط.

الفرع الأول: أعمال الإدارة الجبائية والمطالبات الإستعطافية.

محاولة من المشرع في حماية المركز المالي للخاضع، خاصة بإعتبار أن المناخ العام هو متقلب بطبيعته وبالتالي فتقاعس الخاضع عن أداء ما بذمته يمكن أن يكون واقعا أكبر من قدرات الخاضع في تجاوزها، وبالتالي أجاز الفقه للخاضع حسن النية من الاستفادة من إبراء سواء من أصل الدَّين أو الجزاءات، وذلك عبر آلية الاستعطاف الذي يقدمه الخاضع ولا يجادل فيه أصل الدَّين الجبائي أو طرق فرضه بل يستعطف الإدارة الجبائية في التخفيف منه أو إلغاءه وذلك لظروف سوسيواقتصادية أو اجتماعية تمنعه من أداء ما بذمته، والقرار في هذا المطلب يعتبر خاضعا للسلطة التقديرية للإدارة الجبائية والتي تسعى بالأساس إلى حماية مردوديتها، (الفقرة الثانية). كما أن القانون حمى الإدارة الجبائية في وجه تجاوزات الخاضع خاصة بالنسبة للرسوم الإقرارية التي يقوم الخاضع فيها بتحديد

الوعاء بكل حرية، وفي مواجهة هذا الحق المكفول للخاضع، سمح المشرع للإدارة الجبائية بتصحيح الأساس الجبائي أن لاحظت أي اختلاف بين ما تم التصريح به والواقع الجبائي، (الفقرة الأولى).

الفقرة الأولى: المطالبات التواجهية من خلال أعمال الإدارة الجبائية.

في إطار أعمال الإدارة الجبائية، الخطأ وارد سواء بحسن نية أو لا، ومن أجل حماية كل من الخاضع والإدارة الجبائية كرس المشرع لمطالبات تواجهية، وتعتبر كمدخل يصون حقوق الخاضع ويقدم ضمانات للإدارة الجبائية الترابية، ومنه تحتل مسطرة التصحيح أهمية بالغة.

فقد سمح المشرع للإدارة الجبائية من القيام بفحص محاسبتي من أجل حماية مركزها المالي، وفي نفس الإطار وكحماية للخاضع فقد جاء في القانون أنه إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة متعلق بالرسوم الإقرارية[325]، وذلك بكونها مسطرة تواجهية تسمح بالمطالبات في الاتجاهين وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع، حيث تنص المدونة العامة للضرائب على أنه في حالة تصحيح أسس فرض الضريبة يجب على الإدارة الجبائية إخبار الخاضع بواسطة رسالتين قصد تبليغه بنتائج مسطرة الفحص، كما أنه في حالة ما إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة الخاضع فإنه يجب عليها تبليغه بواسطة إشعار وذلك قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل[326].

إلا أنه لم تشر لا المادة 212 من مدونة العامة للضرائب ولا المادة 13 من القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية إلى البيانات الواجب تضمينها في الإشعار بالفحص، وقد عالج الفقه الإداري هذا الفراغ القانوني إذ أن الدوريات التفسيرية للإدارية الجبائية أفرزت عدة مقاطع

---

325 الرسوم التي تخضع لمسطرة التصحيح هي الرسم على عمليات التجزئة؛ الرسم على محال بيع المشروبات الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية؛ الرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة؛ الرسم على النقل العمومي للمسافرين؛ الرسم على استخراج مواد المقالع؛ الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ؛ الرسم على استغلال المناجم. ويمكن الرجوع إلى الفصل السابق من أجل المزيد من التفصيل حول الرسوم الإقرارية.

326 وهنا تظهر نفس الإشكالات المتعلقة بمسطرة التبليغ والتي سبق التطرق لها من خلال الفصل السابق خاصة عبر مسطرة التحصيل الجبري.

لتوضيح مضمون الإشعار بالفحص[327]. وكنوع من الضمانات المقدمة للخاضع حرص المشرع على أن تتم عملية التصحيح على مرحلتين:

أولا: المسطرة العادية لمطالبات التصحيح.

في إطار العملية التواصلية التي تتم بين طرفي العلاقة الجبائية، والتي تهدف بالأساس إلى ضمان استيفاء دين الخزينة مع المراعاة لحقوق الخاضع، نص القانون على المسطرة العادية لتصحيح الجبايات، ومكن المشرع الإدارة الجبائية في حالة لاحظت ما يستوجب القيام بتصحيح أسس فرض الرسوم الإقرارية إما بناء على الإقرارات التي أدلى بها الخاضع وإما بصورة تلقائية، ويتم تبليغ هذا الأخير وفق إشعارين:

1: **الإشعار الأول:** يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى الإدارة التابع لها مكان فرض الرسم عليه إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم أو بواسطة المأمورين المحلفين التابعين للإدارة أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية[328]. ويتضمن الإشعار أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه كما تدعو الإدارة الجبائية الخاضع إلى الإدلاء بملاحظاته خلال أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ، ومنه يتضح الدور المحوري للتنصيص على أسباب التصحيح فبغيابها لا يمكن للخاضع الإدلاء بملاحظاته بسبب غياب الأساس المبني عليها، لكن المشرع لم يحدد جزاءات في حالة عدم تعليل الإدارة الجبائية للأسباب المؤدية إلى تصحيح الأساس المبني عليه الجباية مما يدفع

---

327 وهكذا تم إرساء عدة قواعد عملية بحيث أن الإشعار بالفحص يتضمن البيانات التالية: تاريخ الإشعار، توقيع رئيس فرقة التحقيق، رقم هاتف المصلحة المكلفة بالتحقيقات وعنوانها، السنوات الخاضعة للفحص، أنواع الضرائب المشمولة بالفحص والإحالة على المواد القانونية المنظمة لها، تاريخ بداية عملية الفحص" اليوم والساعة"، اسم ودرجة المفتش الذي سيباشر الفحص. كما يتضمن الإشعار اسم الخاضع وصفته وعنوانه المدلى به للإدارة الجبائية والمتضمن في إقراراته الجبائية. من أجل المزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى الحسن كتير "التبليغ في المادة الجبائية، على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية-الرباط 2012، الصفحة 46.

328 هنا يمكن العودة إلى الفصل السابق حيث تم تناول التبليغ بالدراسة من خلال محور الإعلام والتواصل بين طرفي العلاقة الجبائية. كما تم التطرق له من خلال مسطرة التحصيل الجبري للجبايات الترابية.

إلى الإخلال بحقوق الخاضع، وهنا حاول الفقه الإداري تدارك هذه الثغرة القانونية حين أكدت الدورية التفسيرية للإدارة الجبائية على أهمية التعليل[329].

كما عالجت الدورية التفسيرية للقانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات إشكالية نقص المعلومات أو عدم كفاية مضمون رسالة التصحيح الأولى فرتبت عن ذلك إلغاء مسطرة التصحيح رغم عدم وجود مقتضيات تشريعية صريحة بخصوص هذه المسألة، غير أن الفقه الإداري سرعان ما تراجع عن هذا الجزاء بصدور الدورية التفسيرية للمدونة العامة للضرائب[330]، كما يمكن أن نلمس أهمية تعليل الأسباب في القرار الجبائي في قرار مجلس الدولة الفرنسي سنة 1991، حيث إعتبر أن عدم تعليل التصحيح الجبائي يعتبر خطأ جوهريا[331].

ومع صدور القانون رقم 03.01 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية[332]، حاول المشرع الإجابة عن بعض هذه الإشكالات بحيث تسقط تحت طائلة عدم الشرعية القرارات الإدارية السلبية الفردية الصادرة لغير فائدة الخاضع، وهي خطوة كبيرة في نهج تكريس حقوق الخاضع لكن هذا المقترب لم يفسح عنه المشرع بشكل واضح بل جاء في المادة الثانية من القانون المذكور أن القرارات الإدارية التي تقيد تسليم رخصة أو شهادة أو أي وثيقة إدارية أخرى بشروط أو تفرض أعباء منصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وبالتالي الفقه الإداري أدرج القرارات الجبائية في ذلك الإطار، ومنه يجدر توضيح هذه المادة في أفق أي تعديل لهذا القانون.

---

329 يمكن الرجوع إلى الدورية التفسيرية للقانون رقم 30-85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة من أجل المزيد من الإيضاح يمكن العودة إلى الحسن كثير "التبليغ في المادة الجبائية، على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية-الرباط 2012، الصفحة 48.

330 دورية تفسيرية للمدونة لعامة للضرائب لسنة 2011، الصفحة 230 "غير منشورة".

331Note du conseil d'état n°82494 du 20/02/1984 cité par Fracis lefebvre, contrôle fiscal Edition 4eme Noi paris 1998, page112

332 الظهير الشريف رقم 1.02.202 الصادر في 12 من جمادى الأولى (23 يوليو 2002) بتنفيذ القانون رقم 03.01 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية.

وفي نفس التوجه كان الحديث حول ضرورة تضمين أسباب التصحيح المواد القانونية التي استندت اليها الإدارة الجبائية في خوض هذه المسطرة، في حين لا نجد سندا قانونيا لهذا التنصيص بخلاف المشرع الأمريكي الذي نص صراحة على وجوب تضمين المواد القانونية المستند اليها في أي إشعار جبائي مما يشكل أكبر ضمانة للخاضع في عدم التجاوز والشطط في استخدام مبدأ الحق، وهنا نجد أن المشرع مطالب بتغطية هذه النقطة، كما أن الإجتهاد القضائي في المملكة لم يتطرق لهذه النقطة رغم حساسيتها، أما الإجتهاد القضائي الفرنسي فقد اختلف حول هذه المسألة حيث ذهب مجلس الدولة الفرنسي[333] إلى أنه لا يوجد أي مقتضى تشريعي أو تنظيمي يلزم الإدارة الجبائية للإشارة في رسالة التبليغ إلى النصوص المدونة العامة للضرائب التي أسست عليها التصحيحات، في حين ذهبت محكمة النقض الفرنسية، عكس ذلك وألزمت الإدارة بالإشارة إلى النصوص القانونية التي اعتمدتها، على أساس أن ذلك يدخل في صميم أسباب التصحيح[334].

وبالتالي ومما سلف يتضح لنا أن المشرع المغربي وبالرغم من حديثه عن جواب الخاضع كمرجع لتحديد الحقوق ففي حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، يتم وضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل، لكن عدم إلزام الإدارة الجبائية من التنصيص على الآجال المخولة للخاضع في إطار مسطرة التصحيح في الإشعار الأول يعد إضعافا للمركز القانوني للخاضع في وجه الإدارة الجبائية وبالتالي وجب مراعاة هذه النقطة فإن كان المبدأ في حماية مردودية الإدارة الجبائية ينص على إفشاء الخاضع لجميع الوثائق المحددة للأساس الجبائي، فمن واجب الإدارة الجبائية إشهار جميع المواد والنصوص القانونية التي تتحرك على أساسها.

2: الإشعار الثاني:

---

333 قرار مجلس الدولة الفرنسي رقم 74287 بتاريخ 1991.01.21 وقرار مجلس الدولة الفرنسي رقم 68799 بتاريخ 1994.03.18 مشار إليها من طرف سفيان ادرويش ورشيد الصباري: تصحيح الأساس الضريبي، دراسة مقارنة، دار القلم للنشر والتوزيع الطبعة الأولى الرباط 2002. الصفحة 96

334 الحسن كير "التبليغ في المادة الجبائية، على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مرجع سابق، الصفحة 48-49

اعتبر المشرع على أنه إذا تلقت الإدارة ملاحظات الخاضع داخل الأجل المضروب ورأت أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أساس صحيح، وجب عليها أن تقوم خلال أجل لا يتجاوز ستين يوما من تاريخ تسلم الجواب، بتبليغه أسباب رفضها الجزئي أو الكلي وأساس فرض الرسم الذي ترى من الواجب اعتماده[335]، ومنه نجد أن الإدارة الجبائية مطالبة بتضمين رسالة التصحيح الثانية ثلاثة عناصر مهمة هي:

- أسباب رفضها الجزئي أو الكلي لمضمون جواب الخاضع.
- مضمون التصحيح الجاري، و تفاصيل مبلغه.
- إخباره بأن هذا الأساس سيصبح نهائيا إن لم يقدم طعنا في ذلك إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية.

وهنا نلاحظ إختلاف بين الإشعارين فالإشعار الثاني حدد مجموعة من الشكليات الواجب توفرها فيه ويمكن إرجاع ذلك في كون المشرع حاول تقديم ضمانات أكبر على إعتبار أن الإشعار الأول يتصف بالأخبار أما الثاني فيعد أقرب إلى القرار. مما سبق يتضح لنا أن المسطرة العادية للتصحيح لا تمنح ضمانات متوازنة لطرفي العلاقة الجبائية، فبالرغم من أن هناك تواصل إلزامي بين الطرفين لكن الإخلال به يترتب عنه سقوط الضمانات الممنوحة للخاضع دون أن تطبق أية إجراءات مشابهة في حق الإدارة الجبائية.

ثانيا: المسطرة السريعة لطالبات التصحيح.

محاولة من المشرع في حماية مردودية الإدارة الجبائية نص القانون على المسطرة السريعة للتصحيح فإذا لاحظت الإدارة ما يستوجب القيام بتصحيح أساس فرض الجبايات الإقرارية لآخر فترة نشاط

---

335 لقد تم التنصيص على هذا التوجه في المادة 155 والتي تحدد المسطرة العادية لتصحيح الرسوم، من القانون 47.06، المنظم للجبايات المحلية، وكذلك المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

غير مشمولة بالتقادم[336]، في حالة وفاة الخاضع أو تفويت مقاولة أو انقطاع عن مزاولة النشاط أو تغيير شكلها القانوني أو تسوية أو تصفية قضائية[337] تبلغ إلى الخاضع أسباب التصحيحات وتفاصيل مبلغها المزمع القيام بها والأساس المعتمد لفرض الرسم[338].

ومنه يتضح أن المسطرة السريعة للتصحيح الجبائي، تتسم بسرعة الإجراءات التي من الممكن أن تمنع من ضياع حق الإدارة الجبائية في استيفاء ديونها ويمكن إن نلمس الدور المحوري لسرعة هذا الإجراء في الأسباب التالية:

- انها تستهدف الحصيلة الخاضعة للجباية عن فترات النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم. في حالة تفويت مقاولة أو انقطاعها عن مزاولة نشاطها وكذا في حالة تسوية أو تصفية قضائية لها أو تغيير شكلها القانوني. إذا كان يترتب على ذلك إما إخراجها من نطاق الفرض الجبائي أو إحداث شخص معنوي جديد.
- الإقرارات الموضوعة من قبل الخاضعين للضريبة الذين لم يبقى لهم في المغرب موطن جبائي أو مؤسسة رئيسية أو من قبل ذوي الحقوق للخاضعين للضريبة المتوفون.
- إقرارات الخاضعين الذين يبيعون قيما منقولة وغيرها من سندات رأس المال.
- المبالغ المحجوزة من المنبع، والتي وقع إقرار بشأنها من طرف المشغلين أو المدينين بالإرادات الذين ينقطعون عن مزاولة نشاطهم أو الذين يقومون بتحويل زبنائهم أو تغيير الشكل القانوني لمنشآتهم.

---

336 يمكن أن تصحح الإدارة أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد أسس فرض أو حساب الجبايات الترابية، داخل أجل أربع سنوات ابتداء من سنة استحقاق الرسم. وحسب المادة 160، من القانون المنظم للجبايات المحلية.

337 المادة 156 من القانون المنظم للجبايات المحلية.

338 بنفس الشكليات التي سبق التطرق لها في المسطرة العادية للتصحيح.

ويمكن ملاحظة أنه لا يوجد اختلاف بين المسطرة العادية والسريعة فيما يتعلق بالإشعار الأول، فالمشرع أسس لنفس النهج التواصلي بين طرفي العلاقة الجبائية، لكن الإختلاف في جواب الخاضع، والذي يفتح الباب على مرحلة ثانية تختلف عن نظيرتها في المسطرة العادية.

وجوهر الخلاف هنا هو مسألتان، الأولى تكمن في كون الإدارة الجبائية إذا ما ارتأت أن كل الملاحظات التي أبداها الخاضع أو بعضها لا يستند إلى أساس صحيح، فإنها تقوم بفرض الجباية بناء على ما تراه، مناسبا من تعديلات وفي نفس الوقت توجه للخاضع الإشعار الثاني للتصحيح ليبلغه بأسباب التصحيح ومبلغ الفرض وغير ذلك. أما المسألة الثانية هي أن الخاضع لا يمكنه أن يطعن في هذا الإعلام الثاني داخل أجل شهر من توصله به، كما هو معمول به في المسطرة العادية للتصحيح، ولكنه يجب أن يتوصل أولا بالإعلام بالفرض الجبائي بعد أن تكون الجباية قد وضعت موضع التنفيذ، حينذاك يستطيع أن يوجه طعنه أمام اللجنة المكلفة بالنظر وذلك داخل أجل شهرين من تاريخ وضع الجباية موضع التنفيذ[339].

ومما سبق يمكن الاستنتاج أن عبء الإثبات منذ انطلاق مسطرة التصحيح هو ملقى على الإدارة الجبائية، باعتبارها هي من ادعت خلاف الأمر الواقع المتمثل في صحة وصدق ما صرح به الخاضع وما قدمه من محاسبة، وهكذا عليها أن تقيم الحجة على أن ما ورد في التصريح لا يعكس حقيقة العمليات التي قام بها الخاضع[340]، لكن واقع العمل يثبت أن حقوق الخاضع في الإثبات يمكن أن تصادرها الإدارة الجبائية فيكفي أن تبلغ الإدارة الجبائية للخاضع استبعاد التصريح، أو التشكيك في أي تفصيل فيه، معنى ذلك نقل عبء الإثبات إلى الخاضع وعليه أن يقيم الدليل على صحة ما صرح به.

---

339 خالد عبد الغني، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مشار إليها من طرف كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، طوب بريس، الطبعة الأولى 2013، الصفحة 36.

340 مولاي عبد الرحمان أبليلا –الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مطبعة الأمنية –الرباط– 2013 ص143 و144.

الفقرة الثانية: المطالبة الإستعطافية.

حماية للمركز المالي للخاضع أقر المشرع بإمكانية المطالبة الإستعطافية[341]، وهذا النوع من المطالبات الهدف منه هو تقديم ضمانات للخاضع في عدم إعساره خاصة بالنسبة للأشخاص المعنويين، كما أن هذا الباب يحمي مردودية الإدارة الجبائية على المدى المتوسط، والطويل بإعتبار أن اختفاء الإلتزام أو النشاط الخاضع يضعف المردودية. وهنا فالمطالبة تختلف عن نظيرتها النزاعية في كون الخاضع لا ينازع في الأساس الجبائي أو مسطرة ربط الوعاء أو التحصيل، لكن يستعطف الإدارة في الرأفة بأوضاع مزرية تمس مركزه المالي، وهو الأمر الذي دفع بالمشرع إلى التنصيص على هذا المبدأ في جميع القوانين التي أصدرها[342].

أولا: طلب الإبراء أو التخفيف من الجزاءات المفروضة على الدَّين.

وإقرارا بهذا المبدأ فقد سمح القانون من خلال المادة 162 من القانون المنظم للجبايات المحلية. بأنه يجوز لكل من الوزير المكلف بالمالية أو وزير الداخلية أو الأشخاص المفوضين من لدنهما لهذا

---

341 المطالبة الاستعطافية وليس التظلم الاستعطافي انسجاما مع ما نص عليه المشرع في الفقرة الثانية من المادة 162 من القانون المنظم للجبايات المحلية رقم 47.06، عندما تحدث عن طلب الخاضع، ولذلك فعبارة الطلب تفيد الدلالة أكثر من عبارة التظلم على مستوى التأصيل والدلالة والغاية. من أجل المزيد من التفصيل يراجع في هذا الشأن: أحمد قيلش ومحمد زنزن "المنازعات الجبائية المحلية" سلسلة المعارف العلمية الكتاب الثالث، الطبعة الأولى 2014، ص 44

342 أخذ القانون الجبائي المغربي بالتظلم الاستعطافي منذ بداية القرن العشرون، حيث نصت المادة الخامسة من ظهير 22 نونبر 1924، في الفقرة الثانية على أنه يمكن لمدير المالية أو من ينوب عنه، أن يمنح إعفاء أو تخفيضا جزئيا للغرامات والجزاءات المنصوص عليها قانونا وذلك مراعاة لظروف الخاضع، وقد أكدت المادة 122 من مدونة التحصيل الصادرة سنة 200 على هذا المبدأ حيث اعتبرت أنه يمكن لوزير المالية أو الشخص الذي يفوض إليه أن يمنح تخفيضا أو إعفاء بالنسبة للزيادات عن التأخير وصوائر التحصيل، وذلك بناء على طلب من المدين، ونفس الأمر أكدت عليه المادة 27 من مدونة المساطر الجبائية في فقرتها الثانية حيث نصت على أنه:"...يجوز ل"وزير المالية أو الشخص الذي يفوض اليه ذلك" أن يسمح بناء على طلب الخاضع للضريبة ومراعاة للظروف المستند إليها، بالإبراء أو التخفيف من العلاوات والغرامات والذعائر المقررة في النصوص التشريعية الجاري بها العمل، من أجل المزيد من التفصيل يراجع كل من" كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الإجتهاد القضائي" مرجع سابق، الصفحة 116. و عبد الغني شكور "منازعات الضرائب المباشرة بين التسوية الإدارية والحل القضائي"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، الرباط 1992-1993 الصفحة 17.

الغرض أن يسمح بناء على طلب الخاضع ومراعاة للظروف المستند إليها بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات والذعائر وباقي الجزاءات. وهنا نجد أن المشرع حصر إمكانية الاستجابة لطلبات الاستعطاف في سلطات الوصاية على الجماعات الترابية وهذا المقترب وبالرغم من كونه يهدف إلى حماية الإدارة الجبائية الترابية من الشطط في استعمال السلطة وما يمكن أن يخلفه ذلك من إضعاف لحقوق الإدارة الجبائية والتسبب في تفشي ظاهرة المحسوبية والزبونية، لكن هذا المقترب من الممكن أن يضعف الضمانات المقدمة للخاضع وذلك بتكريس البيروقراطية من خلال طول المساطر وتشعبها، وهنا نجد أن المشرع الفرنسي استطاع إيجاد حل من خلال تحديد المعايير الواجب توفرها في الخاضع من أجل الاستفادة من الإبراء، وأعطى هذه السلطة للمجلس التداولي للجماعات، وأخضع هذه السلطة لمراقبة بعدية تضمن عدم الإضرار بكل من حقوق الخاضع أو المردودية الجبائية[343]. لكن على العموم يبقى القانون الحالي فيه نوع من الإستجابة لمطلب إخضاع المساطر إلى نوع من التوازن بين حقوق الخاضع ومردودية الإدارة فالقانون الأقدم كان ينص على منح هذه السلطة على سبيل الحصر لوزير الداخلية.

والمشرع في حقيقة الأمر لم ينص صراحة على الطلب الاستعطافي بل يمكن استنتاجه من خلال النصوص القانونية بحيث نجد القانون الأقدم للجبايات الترابية، نص في الفصل العاشر على عبارة تخفيف العقوبات والجزاءات والعلاوات والإعفاء منها[344]، في حين جاء القانون الأحدث[345] بمفهوم إسقاط الجزاءات الجبائية والإبراء منها والتخفيف من مبلغها، وهنا نجد أن المشرع لم ينص صراحة

---

343 Emmanuel Evah-Manga "Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales : une approche sociologique" l'Harmattan 2013. P98-99

344 جاء في المادة 22 من القانون رقم 30.89 المنظم للضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، مرجع سابق، أنه يمكن لوزير الداخلية، بناء على طلب المخاضع للرسم أو الضريبة ومراعاة للظروف المتذرع بها، أن يسمح بالإعفاء أو التخفيف من الغرامات والعلاوات والجزاءات.

345 بحيث نصت المادة 162 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق، أنه يجوز للوزير المكلف بالمالية أو وزير الداخلية أو الأشخاص المفوضين من لدنهما لهذا الغرض أن يسمح بناء على طلب المخاضع ومراعاة للظروف المستند إليها بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات والذعائر وباقي الجزاءات.

على هذا المفهوم بخلاف المشرع الفرنسي الذي تحدث عن العفو الملغي للغرامة الجبائية " annulation gracieuse des amendes fiscale" والعفو المخفف منها" remise gracieuse des amendes fiscale".

ثانيا: طلب الإبراء من أصل الدَّين.

وهو ما نص عليه المشرع المغربي من خلال المادة 39 من المرسوم المنظم للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها، حيث يتم إبراء الذمة على وجه الإحسان بمقرر يصدره وزير الداخلية باقتراح من الآمر بالصرف بعد مداولات المجلس. غير أن الإبراء المذكور لا يجوز منحه إذا كان طالب الإبراء قد افتعل العسر، وهم المدينون الذين بعد توصلهم بإعلام ضريبي قاموا بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمانا للخزينة بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات[346]. وعاقب المشرع مرتكب هذه الأفعال بغرامة من خمسة آلاف درهم إلى مائة ألف درهم وبعقوبة حبسيه موقوفة التنفيذ من سنة إلى سنتين أو بإحدى هاتين العقوبتين. وهذا الإجراء الهدف منه حماية المردودية الجبائية، وعلى نفس النهج نص المشرع على أنه:

- لا يترتب عن إبراء الذمة على وجه الإحسان أي استرداد للمبالغ التي قد سبق أداؤها قصد التخفيف من الدَّين الأصلي.
- كما أن هذا الإبراء على وجه الإحسان لا يطبق على الديون الناجمة بالأساس عن ديون جبائية مستحقة، مما يعني أن هذا الإبراء يقدم على الدَّين الذي لم يدخل في إطار النزاع بين طرفي العلاقة الجبائية، وفي هذا نوع من التحديد للخاضع حسن النية.
- ولا يطبق على الديون الناتجة عن أحكام قضائية حائزة لقوة الشيء المقضي به، صادرة لفائدة الجماعات المحلية أو مجموعاتها.

---

346 كما هو محدد في المادة 84 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

وكنوع من الضمانات المقدمة للخاضع نص المشرع على أن مقرر إبراء الذمة يعتبر وثيقة إثبات لإلغاء أو تخفيض الدَّين. كما حدد المشرع من خلال المادة 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية طرق إثبات عسر المدين وذلك:

- إما بمحضر عدم وجود ما يحجز بالنسبة للمدينين المعروفين بقدرتهم على الوفاء والذين لم يفض الحجز الذي أجري عليهم إلى أية نتيجة،
- وإما بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية بالنسبة للمدينين المعروفين بعسرهم.

لكن هذا الحق الإستعطافي الذي تم منحه للخاضع يطرح إشكال من حيث الموضوع على إعتبار أن عدم التنصيص على شروط واضحة للإستفادة من هذه الميزة، يجعلها ليست حقا للخاضع، مما يكرس لواقع لاعدالة جبائية، وبالتالي الإخلال بحقوق الخاضع. وهنا فتح المشرع الباب نحو الإجتهاد الإداري وفي الغالب تحاول الإدارة الجبائية بناء قراراتها على أساس:

- حالة التوقف عن الدفع أو المشاكل المالية الصعبة أو الانخفاض الملحوظ في وثيرة النشاط المهني الذي يمارسه الخاضع.
- حالة المقاولات التي تنجز صفقات بناء أو أشغال عامة لفائدة الدولة أو الجماعات الترابية وبعض المؤسسات العامة التي تتأخر في أداء الدفعات المؤقتة مما قد يؤثر على خزينة المقاولة ويرغمها على عدم احترام الآجال القانونية لدفع الجباية[347].

وهنا يطرح سؤال هل يجوز الطعن في قرار الإدارة الرافضة لطلبه الاستعطافي أم أن هذا القرار محصن؟، فبغض النظر عن إمكانية إعادة تقديم طلب استعطافي آخر أمام الإدارة الجبائية طالما أن الأجل القانوني قائم، فإنه أمام سكوت النص القانوني يتعين الرجوع إلى المبدأ العام للمشروعية الذي يأبى أن تكون هناك قرارات محصنة ضد أي مراقبة قضائية رغم مساسها بحق من الحقوق،

---

347 محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي "دراسة تحليلية ونقدية"، مرجع سابق، ص572

ونكون إذاً في مجال قضاء المشروعية الذي تعتبر دعوى الإلغاء صيغته الطبيعية، وبالتالي يحق للطاعن أن يطالب عن طريق دعوى الإلغاء بإلغاء القرار السلبي، وهو توجه أكده القضاء الفرنسي حيث أجاز الطعن بالتجاوز في استعمال السلطة في هذه القرارات إذ استند إلى أحد الأسباب التالية: الخطأ الفادح في التقدير أو الانحراف في الشكل أو المسطرة أو انحراف السلطة لهدف غير المصلحة العامة أو عدم الإختصاص[348].

وعلى أساس ذلك، فإن مسألة الطعن في قرار الإدارة الجبائية أمام القضاء مسألة واردة وإن كان مآل نجاحها رهين بصلابة الأسباب التي يستند إليها الخاضع في دعواه، لأن الأمر هنا يتعلق بالسلطة التقديرية التي خولها القانون للإدارة الجبائية، ولكن هذا الأمر لا يحد من إمكانية الطعن في القرار بالتجاوز في استعمال السلطة لأن أمر هذا الإختصاص، يرتبط بمجال الملاءمة التي تطاله المراقبة القضائية لقاضي الإلغاء ضمن ضوابط وشروط من شأنها ترشيد ممارسة هذه السلطة بعيدا عن كل تعسف[349].

كما أن المشرع وسعيا منه إلى تجاوز الاختلالات التي يطرحها الباقي الواجب استخلاصه سمح للمحاسب عند عجزه عن استيفاء الجباية بالرغم من استنفاذ كل طرق التحصيل الودية منها والجبرية، فقد جاء في المادة 126 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه إذا لم تفض جميع طرق التنفيذ على أموال المدين وعند الاقتضاء على شخصه إلى تحصيل الديون العمومية، فإنه يقترح إلغاء هذه الأخيرة بمبادرة من المحاسب المكلف بالتحصيل. فإذا تبين أن الديون غير قابلة للتحصيل أو إذا تعذر التعرف على المدينين لسبب من الأسباب، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل يقترح إلغاءها، بواسطة البيانات المعززة بالتبريرات المطلوبة، يوجهها إلى الآمر بالصرف من أجل اتخاذ قرار في

---

348 جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في قانون المحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد الرابع، 1996، ص 53.

349 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، طوب بريس، الطبعة الأولى 2013، الصفحة 61.

شأنها، ويتم اقتراح إلغاء الديون غير القابلة للتحصيل بواسطة قوائم معززة بالتبريرات الضرورية[350]، ومن أجل التخفيف من حدة الإجراءات الإدارية، إعتبر القانون حسب الفقرة الأخيرة من نفس المادة على أنه يعتبر بمثابة قبول الإلغاء، انعدام رد السلطة المختصة داخل أجل سنة ابتداء من تاريخ توصلها بقوائم الديون غير القابلة للتحصيل.

وحماية لمردودية الإدارة الجبائية الترابية من كل تلاعب أو سوء نية قد يعصف بمركزها المالي، نص المشرع من خلال المادة 38 من المرسوم الخاص بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها. على أنه لا يبرئ إلغاء دين باعتباره غير قابل للتحصيل ما في ذمة المدين من هذا الدَّين ولا يمكن أن يشكل عائقا أمام التحصيل ضد المدين، إذا ما تحسنت حالته المادية أو تم تحديد مكانه. ولا يؤدي إلغاء ديون غير قابلة للتحصيل تتعلق بحصص تم من خلالها الحصول على دفعات إلى الإرجاع أو الاسترداد. ومن أجل ضمان عدم تلاعب الخاضع والاستفادة من هذا الحق بغير وجه حق نص على أنه يحتفظ المحاسب المكلف بالتحصيل بالجداول إلى غاية انصرام أجل عشر سنوات بعد تصفية آخر حصة، ليتم إيداعها فيما بعد ضمن أرشيف الجماعة المعنية. غير أنه يتم تسليم الجداول المحتفظ بها على شكل إلكتروني لدى المحاسب المكلف بالتحصيل إلى الجماعة المعنية بعد تصفية آخر حصة[351].

---

350 يمكن أن تكون على الشكل التالي: محضر عدم وجود ما يحجز؛ محضر التفتيش؛ شهادة الغياب؛ شهادة العوز.

ما لم ينص على أحكام مخالفة، يتم اتخاذ قرار قبول الإلغاء من طرف:

- *الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه ذلك بالنسبة للدولة؛*
- *الآمر بالصرف بعد تأشيرة السلطة الوصية المختصة بالنسبة للجماعات المحلية وهيئاتها؛*
- *الآمر بالصرف بعد تأشيرة الوزير المكلف بالمالية بالنسبة للمؤسسات العمومية.*

351 المادة 40 من المرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) القاضي بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها. الجريدة الرسمية عدد 5811 الصادرة بتاريخ 23 صفر 1431 (8 فبراير 2010).

لكن تجدر الإشارة إلى أن إلغاء ديون الإدارة الجبائية الترابية لم يحدد في طرفي العلاقة الجبائية، بل سمح بناء على المادة 46 من المرسوم الخاص بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها. أن يحصل الشسيع على الإعفاء من مسؤوليته إذا كان الخصاص ناتجا عن قوة قاهرة[352]، بالنسبة لهذا الجزء يبقى متفهما لكن الفقرة الأخيرة من نفس المادة تطرح إشكالا في حماية كل من مردودية الإدارة الجبائية وكذلك حقوق الخاضع فلا يعقل منح إبراء الذمة على وجه الإحسان من الديون لفائدة شسيع المداخيل باقتراح من المجلس التداولي، فهذا الإجراء يفتح باب التلاعبات بالمال العام، وهو نفس الشيء الذي كرسه المشرع من خلال القانون رقم 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين. فهذا الإجراء يطرح أكثر من إشكال على مستوى الضمانات غير الموضوعية، ومع أن المشرع نص على أنه يتعين على المحاسبين العموميين للجماعات وبمجرد استلام مهامهم، إبرام عقد تأمين بصفة فردية أو جماعية، لدى إحدى شركات التأمين المعتمدة من أجل تأمين مسؤولياتهم الشخصية والمالية أثناء مزاولة مهامهم، لكن يمكن لهذه الشركات التنصل من مسؤولياتها على إعتبار الخطأ أو الخطر المؤمن منه بهذا الإجراء الذي أصبح شبه مؤكد الوقوع وهو الأمر الذي دفع إلى فتح النقاش حول هذا المبدأ من قبل فقهاء القانون في فرنسا بعد رصد محاولة عدة شركات لتأمين التنصل من مسؤوليتها[353].

---

352 تعريف القوة القاهرة: هو الحادث الذي لا يمكن دفعه مطلقاً أو توقعه أي ما يحدث قضاءً وقدراً أو أي تمرد أو عصيان أو شغب أو حرب أو إضراب وغير ذلك من اضطرابات عمالية أو حرائق أو فيضانات أو أي سبب آخر ليس ناتجاً عن خطأ أو إهمال من جانب المتعاقدين ويشترط لاعتبار الظرف الحادث قوة قاهرة شرطان هما:

1/ عدم إمكانية التوقع: أن يكون الحادث غير ممكن التوقع من جانب أشد الناس يقظة وتبصراً بالأمور، وأن يكون عدم إمكانية التوقع مطلقاً لا نسبياً. عدم إمكانية التوقع يرتبط باستثنائية وندرة وقوع الحادث أو عدم مألوفة وقوعه.

2/ استحالة الدفع: أن يستحيل دفعه وأن تكون الاستحالة مطلقة وأن تكون تامة وعامة.

353 Baldassarre Santamaria " La fraude fiscale" Giuffrè Editore 2011 P :111

الفرع الثاني: المطالبة النزاعية وآجالها.

عندما ينازع الخاضع في الجباية المفروضة عليه فهو يطالب الإدارة باحترام حقوق ممنوحة له قانونا، وبالتالي فالمطالبة النزاعية تروم بالأساس إعادة النظر في الجباية المفروضة على الخاضع كليا أو جزئيا وذلك لمخالفتها لمقتضيات القانون الجبائي أو باسترجاع مبالغ سبق أداؤها، ومنه فالخاضع لا يهدف إلى تحقيق امتياز بل يطالب بحقوقه في وجه الإدارة الجبائية الترابية. ومنه يعتبر هذا الحق الممنوح للخاضع من أهم الضمانات المقدمة للخاضع لحماية مركزه القانوني والمالي وقد نص المشرع على مجموعة من المساطر والشكليات الواجب إتباعها، (الفقرة الأولى). كما حدد طرق البت الواجب إتباعها من قبل الإدارة الجبائية، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: المطالبة النزاعية شكلياتها البنيوية والموضوعية.

في هذا الجزء من مرحلة المطالبة النزاعية حدد المشرع عدة شكليات مسطريه وجب على الخاضع إتمامها، والهدف من وضع هذه المسطرة هو:

- ترك مجال للعودة عن القرار الذي يشوبه خلل قانوني، بالنسبة للإدارة الجبائية، فالخطأ أمر وارد في أعمال الإدارة الجبائية.
- يسمح بحل مجموعة من القضايا في مهدها، مما يخفف من اللجوء إلى القضاء وما يمكن أن يكلف ذلك من تبذير لموارد الإدارة الجبائية
- كما تمكن هذه الإجراءات من إنشاء عملية تواصلية تسمح للخاضع بحماية حقوقه القانونية والمالية.

المطالبة النزاعية تنقسم من حيث الشكل إلى مطالبات تطال عملية ربط الوعاء الجبائي وأخرى تتركز على الإجراءات التنفيذية لعملية التحصيل.

أولا: المنازعة المتعلقة بعملية ربط الوعاء الجبائي.

إن الخاضع يهدف من خلال المنازعة في عملية الربط الجبائي إلى هدفين الأول يتمثل في تصحيح الأساس الجبائي والأخطاء الواردة عليه كأن تحسب الإدارة الجباية على أساس خاطئ مما يرفع

سعرها، أو الفرض الجبائي بشكل مزدوج في نفس السنة، أما الثاني فيهدف إلى الحصول على امتياز تحصل عليه قانونا ولم تقره الإدارة في إجراءاتها الإدارية، كأن يكون الخاضع ممنوحا لإعفاء كلي أو جزئي[354]. وحماية للإدارة الجبائية جاء في المادة 161 من القانون المنظم للجبايات المحلية فإن المطالبة النزاعية هي حق مكفول للخاضع لكنه محدد زمنيا، بحيث يجب على الخاضعين الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى الآمر بالصرف أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض[355]، وفق إطار زمني على الشكل التالي:

طرق فرض الجباية المنازع فيها	الحيز الزمني للمنازعة فيها
في حالة فرض الرسم عن طريق جداول أو أوامر بالاستخلاص	خلال الستة أشهر الموالية للشهر الذي توضع فيه موضع تحصيل
في حالة أداء الرسم بصورة تلقائية	خلال الستة أشهر الموالية لانصرام الآجال القانونية للإقرارات

جدول 10: الحيز الزمني للمنازعة في الجبايات الترابية[356]

ثانيا: المنازعة المتعلقة بعملية التحصيل الجبائي

تعتبر عملية التحصيل من الأعمال الإدارية التي تضمن استيفاء الإدارة الجبائية لديونها، وبالتالي أعطى المشرع مجموعة من الامتيازات للإدارة الجبائية من أجل أن تمارس هذا الحق[357]، لكن في

---

354 كأن يكون النشاط الخاضع يقل عمره عن خمس سنوات ويتم فرض الرسم المهني عليه فالقانون اعتبر أن كل نشاط مهني جديد تم إحداثه طيلة مدة خمس سنوات ابتداء من سنة الشروع في مزاولة هذا النشاط، هو معفي بشكل كامل.

355 الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض فيما يخص الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية، والآمر بالصرف للجماعة المحلية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض بالنسبة للرسوم الأخرى.

356 تركيب مبني على أساس المادة 161 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5583 ذو القعدة 1428 (03/12/2007).

357 يمكن العودة للفصل السابق من أجل الوقوف على عملية التحصيل الجبائي في مختلف مراحله.

مواجهة ذلك مكن القانون الخاضع من مجموعة من الآليات من أجل حماية حقوقه ولعل المنازعة في مرحلة التحصيل من أهمها. وتجدر الإشارة إلى أن المنازعة في مرحلة التحصيل لا تحول دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة وإن اقتضى الحال الشروع في مسطرة التحصيل الجبري، وفي ذلك حماية لمردودية الإدارة الجبائية من سعي بعض الخاضعين إلى تأخير الأداء دون أن يكون له أساس سليم في المنازعة، لكن نص القانون على مراعاة استرداد مجموع أو بعض المبالغ الجبائية، للخاضع بعد صدور المقرر أو الحكم[358].

وفي هذا الصدد وحماية للخاضع خاصة بالنسبة للأنشطة الهشة، سمح القانون للخاضع الذي ينازع في كل أو بعضا من المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الآجال، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها[359]. وعند عدم تكوين ضمانات أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدَّين[360].

---

358 وهي طلبات يرمي من ورائها الخاضع إلى استرجاع المبالغ دفعت خطأ كأن يدفع أكثر مما هو مقرر في الإشعار الجبائي، أو أن يرمي إلى استرجاع مبالغ استخلصت جبرا دون وجه قانوني، كأن يعترض على إشعار جبائي، ينتهي الاعتراض بإلغاء هذا الإشعار أو بإلغاء المبلغ الوارد فيه. وقد يدفع الخاضع مبالغ على الحساب أو تحجز عنه من المنبع ثم يتضح عند تقديم التصريح وتصفية مبلغ الضريبة الواجب، أن مبلغ الضريبة يقل عما وقع حجزه بطريقة التنسيق أو بطريقة الحجز من المنبع. ويمكن مراجعة: أبلبلا عبد الرحمان، ومحمد مرزاق: "المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق"، مطبعة الأمنية 1984، الصفحة 136.

359 يمكن تكوين الضمانات على شكل: إيداع في حساب الخزينة؛ كسندات ممثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.95.3 بتاريخ 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995)؛ سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة؛ كفالة بنكية؛ ديون على الخزينة؛ سند التخزين؛ رهن أصل تجاري؛ تخصيص عقار للرهن الرسمي. يمكن للمدين أن يعرض أشكالا أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل. ويتحمل الخاضع صوائر تكوين الضمانات. المادة 118 من مدونة تحصيل الديون.

360 المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق.

فإذا كان المشرع المغربي قد سمح بالمنازعة سواء في عملية ربط الوعاء أو تحصيله فقد أطر هذا الحق بمجموعة من الشروط الواجب توافرها في مضمون المطالبة، والتي من الممكن تلخيصها في[361]:

- توجيه المطالبات النزاعية في شكل كتابي ولا تقبل الشكايات الشفوية إلا في حالتين استثنائيتين هما: تكرار فرض نفس الجباية والفرض الخاطئ للجباية. ذلك أنه إذا ما قارنا هذا الوضع مع النظام الجبائي الفرنسي نجد الإدارة الجبائية تقبل الشكايات الشفوية Les réclamations verbales، وتضبط هذه المطالبات بواسطة بطاقات زيارة تسجل فيها مضمون المطالبة النزاعية وبعض العناصر المرتبطة بالجباية المتنازع فيها، وفي حقيقة الأمر أن الخاضع المغربي في أمس الحاجة لهذه الآلية على إعتبار أن نسبة كبيرة من الناس أميون وبالتالي يمكن بهذه الطريقة تقديم ضمانات أكثر للخاضع.
- كما يجب توجيه التظلمات النزاعية بصفة فردية باسم الخاضع للضريبة إلى المعني وإمضائه، لكن الإدارة الجبائية في التجارب المقارنة وعلى رأسها فرنسا ذهبت إلى قبول المطالبة الجماعية في حالة ضياع المحاصيل الزراعية، وكذا قبولها من لدن رئيس الجماعة باسم كافة الخاضعين المتضررين من جماعته.
- ويجب أن يحمل التظلم النزاعي توقيع المعني بالأمر إذا قدمه هو بشكل مباشر أو وكيله، لكنه في هذه الحالة الأخيرة يجب أن يكون مصحوبا بوكالة قانونية ما عدا إذا تعلق الأمر بمحامي أو شخص آخر يكون مؤهلا للنيابة عنه.

---

361 في حقيقة الأمر أن المساطر الجبائية لم تحدد شروط التظلم الذي يتعين أن يتقدم به الخاضع، ومن خلاله لم يشر للإثباتات التي يلزم أن تتضمنها منازعاته، ولكن الدورية التفسيرية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب تضمنت بأن التظلم يجب أن يكون مكتوبا وموقعا من طرف الخاضع أو أي شخص مفوض من قبله لهذا الغرض، ويجب أن يمكن من تحديد هوية المتظلم وكذا نوع الضريبة موضوع المنازعة. كما ألزمت سرد الوسائل التي يستند إليها الخاضع وتدعيمها بالإثباتات الضرورية. ومن أجل المزيد من التفصيل يراجع، مولاي عبد الرحمان أبلال –الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مطبعة الأمنية –الرباط– 2013 ص 188و189.

- كما يجب أن يتضمن التظلم النزاعي مجموعة من البيانات التي تساعد الخاضع على شرح موقفه للإدارة الجبائية قصد اتخاذ القرار المناسب[362]. وعدم تضمين هذه الحيثيات في المطالبة النزاعية يجعلها مرفوضة من طرف الإدارة الجبائية، غير أنه يمكن تصحيح العيوب التي تشوب المطالبة طالما أن الأجل لازال مفتوحا أو تقديم تظلم جديد[363]، أما إذا انصرم الأجل القانوني فمصير المطالبة هو الرفض النهائي[364].

الفقرة الثانية: البت في المطالبة النزاعية.

بعد أن تتأكد الإدارة الجبائية من استيفاء الخاضع لجميع الإجراءات الشكلية والموضوعية في طلب المنازعة المقدم، تبدأ في عملية بت في الطلب للتأكد من مدى صحة ما جاء به الخاضع، وهنا ينقل عبء إثبات عدم صحة ادعاءات الخاضع بشكل كامل للإدارة الجبائية، ويقوم المفتش بعد توصله بالمطالبة النزاعية بدراسة الوقائع المثارة من طرف الخاضع قصد التأكد من مدى جديتها، كما يقوم بدراسة الوسائل القانونية التي يستند إليها الطلب والتأكد من مدى ملاءمتها للمقتضيات القانونية، وكذا يفصل في أهمية وتأثير الحجج المقدمة على الجباية موضوع المطالبة النزاعية، هذا

---

362 "تحديد هوية الخاضع وموطنه وعنوانه الكامل، "تسمية الجباية المتنازع بشأنها، "إرفاق التظلم النزاعي بالجدول الجبائي موضوع المنازعة، "تقديم ملخص الوقائع، "توضيح الغاية من التظلم النزاعي (طلب التخفيض، طلب المراجعة، طلب الإسترداد...)، "شرح للأساس القانوني الذي يستند عليها في تبرير موقفه.

363 لقد ذهب القضاء إلى القول بأن مطالبة الإدارة الجبائية للمشتكي للإدلاء بالوثائق المثبتة لشكايته، يفتح له أجل جديد لاحتساب أجل الطعن القضائي، وقضى في هذا السياق بقبول المنازعة التي تقدم داخل الآجال القانونية انطلاقا من أجل المطالبة بالوثائق وتبليغها للخاضع، إن هذا الموقف الذي عبر عنه القضاء في إطار تكريسه لبعض الضمانات التي ابتدعها لفائدة الخاضع، إنما يتعارض صراحة مع المقتضيات القانون المنظم للجبايات الترابية والذي حدد أجل الطعن في حالة عدم جواب الإدارة في الشهر السابع الذي يلي تاريخ تقديم المطالبة، ويمكن العودة لمقال محمد الشريقي "المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية"، منشور في دفاتر المجلس الأعلى في إطار الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، 2011، الصفحة52

364 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، طوب بريس، الطبعة الأولى 2013، الصفحة 53 و54.

ويمكن للمفتش من أجل استكمال التحقيق أن يستدعي الخاضع لاستفساره أو تقديم مزيد من الحجج، كما يمكنه أيضا إجراء جميع التحريات اللازمة على ضوء الوثائق المقدمة[365].

ويقوم المفتش المكلف بالتحقيق عن طريق إجراء بحث في مصلحة الوعاء للاطلاع على الملف والتحقيق في كيفية تأسيس الجباية المتنازع فيها، كما يجري البحث في مصلحة التحصيل عندما تهم المنازعة إجراءات التحصيل، ويطلب المفتش من الأعوان المكلفون بهذه المصالح إبداء رأيهم الذي يتم الأخذ به في غالب الأحيان، وهذا الأمر دفع ببعض الفقه الجبائي إلى إعتبار إشراك أعوان المصالح كطرف في الخصومة ومرجع أساسي في اتخاذ القرار من المنازعة يعتبر مسا بالحياد الواجب في إجراءات التحقيق الجبائي، زيادة على أنه سيصبح الخصم والحكم في نفس الوقت"[366]، فإجراءات التحقيق في المنازعة من حيث المبدأ يجب أن تقوم بها الإدارة الجبائية لكن ليس نفس المصالح التي ينازع في قراراتها وذلك من أجل التأكد من عدم الدفع بالإدارة في منازعة خاسرة قد تضعف من مركزها المالي والقانوني.

وبعد هذه المرحلة نص المشرع من خلال المادة 162 من القانون المنظم للجبايات المحلية على إمكانية الوزير المكلف بالمالية أو الآمر بالصرف للجماعة المحلية المعنية أو الأشخاص المفوضين من لدنها لهذا الغرض أن يقرروا داخل أجل التقادم المتعلق بالمطالبة، إسقاط الرسوم جميعها أو بعضها إذا ثبت أنها زائدة على المبلغ المستحق أو أن الأمر يتعلق برسم فرض مرتين أو فرض بغير موجب صحيح. كما سمح المشرع بالمقاصة إذا طلب أحد الخاضعين إسقاط الجبايات أو تخفيض مبلغها أو استردادها، جاز للإدارة المختصة خلال بحث الطلب المذكور أن تواجه الخاضع بكل مقاصة لفائدة المعني بالأمر فيما يتعلق بالرسم المعني، بين الإسقاط المبرر والرسوم التي قد يكون الخاضع مدينا

---

365 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" مرجع سابق، ص55

366 محمد القروري، وعاء ومنازعات الضرائب، مطبعة الأمنية الرباط الطبعة الأولى 2002. الصفحة 290

بها، بسبب أوجه النقص أو الإعفاءات غير المنازع فيها الملاحظة في تحديد وعاء أو حساب نفس الرسوم المفروضة عليه وغير المتقادمة[367].

ومنه فالمقاصة تعتبر من المداخل الكبرى لحماية كل من مردودية الإدارة الجبائية على إعتبار أنه يقطع الطريق أمام استخدام الجزء الجبائي الذي طاله البطلان كمطية للتهرب من الجباية ككل، كما تقدم ضمانات لحقوق الخاضع على اعتبار أنها تمكنه من عدم دفع دين غير مشروع. إلا أن قرار البت في المنازعة ليس بالضرورة لصالح الخاضع وبالتالي سمح القانون كضمانات إضافية للخاضع إذا لم يقبل بالمقرر الصادر عن الإدارة أو في حالة عدم جواب هذه الأخيرة داخل أجل الستة أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تبليغ المقرر المذكور. وفيما يخص الخاضعين غير المقيمين يحدد أجل رفع الدعوى إلى المحكمة المختصة في شهرين[368].

لكن السؤال الذي يطرح هو هل يتعين انتظار جواب الإدارة في حالة القرار الصريح أو المدة المعينة لاستصدار القرار الضمني لرفع الدعوى أم يمكن رفعها ولو قبل انصرام المدة المذكورة؟، لقد اعتبرت المحكمة الإدارية وكذلك الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى أنه يمكن رفع الدعوى قبل جواب الإدارة الصريح أو الضمني، شريطة أن تكون الدعوى مرفوعة داخل الأجل المحدد للجواب والطعن، مادام أن الإدارة بإمكانها أن تجيب عن الشكاية أثناء مرحلة المسطرة القضائية، ومادام أن الإدارة لم يلحقها أي ضرر، على أن تبت المحكمة بعد انصرام أجل جواب الإدارة أو بعد

---

367 المادة 163 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

368 المادة 161 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

جوابها[369]. وذهب القضاء إلى إمكانية عدم سلوك مسطرة المطالبات الإدارية قبل المنازعة القضائية واعتبرها أمرا واردا، وأجاز في بعض الحالات ك:

- **حالة عدم إحترام الإدارة لمسطرة الفرض الجبائي:** تتفق مختلف المحاكم الإدارية المغربية على أن سلوك مسطرة المطالبة الإدارية لا يكون إلزاميا إلا في حالة تحقق شروط الإخضاع للجباية، أما في حالة عدم تحققها كأن تلجأ الإدارة إلى فرض الجباية دون احترام للمساطر القانونية الواجبة، فإن ذلك يجعل الخاضع غير مقيد بمسطرة المطالبة الإدارية وآجالها تطبيقا لقاعدة توازي الاختلالات الشكلية[370].
- **حالة المنازعة في مبدأ فرض الضريبة:** لقد اعتبر الاجتهاد القضائي الخاضع غير ملزم بتقديم مطالبة إدارية أمام الإدارة الجبائية متى كانت منازعته أمام القضاء تنصب على مبدأ فرض الضريبة ولا تنصرف إلى وعائها، وهو الأمر الذي أكده الحكم رقم 2008.630.5ش الصادر عن إدارية مكناس بتاريخ 2009.10.1 حيث جاء في حيثيات الحكم أن المدعي ينازع في مبدأ فرض الضريبة، والأساس الخاضع لها، وبالتالي وحسب ما جرى عليه العمل القضائي يكون المدعي في هذه الحالة غير ملزم بسلوك مسطرة التظلم الإداري[371].
- **حالة التمسك بواقعة التقادم:** من بين الاستثناءات التي أوردها القضاء على مبدأ إلزامية المطالبة الإدارية قبل اللجوء إلى المنازعة القضائية تلك المتعلقة بعدم وجوب سلوك هذه المسطرة حينما يتعلق

---

369 حكم إدارية مكناس عدد 95.54 الصادر بتاريخ 1995.12.21 في الملف عدد 95.16، حكم غير منشور، تم التطرق اليه من قبل محمد بوغالب" الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الضريبية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 38-39، ماي- غشت 2001. الصفحة 147.

370 غير أن هذا التوجه لا يأخذ بعين الاعتبار مبدأ أسبقية الخطأ في حالة الفرض التلقائي، الذي يقوم على أساس أن الخاضع للضريبة هو الذي كان سباقا إلى الخطأ حينما لم يقر بالتزامه القانوني، المتمثل في وجوب تقديم الإقرار بالدخول والعمليات الخاضعة للجباية، وبالتالي فخطأ الإدارة في عدم احترام المسطرة يسبقه وسببه خطأ من جانب الخاضع، لذلك يبقى التوجه القضائي السليم هو ما أقرته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها عدد 79 المؤرخ في 2006.2.1 الذي أكدت فيه أنه بغض النظر عن مدى احترام الإدارة للمسطرة، فإن الطعن في الضريبة المفروضة تلقائيا على المدعي تقتضي منه تقديم مطالبة إلى الإدارة الجبائية قبل رفع الدعوى أمام المحكمة تحت طائلة عدم القبول.

371 لكن بالرجوع إلى مقتضيات القانون المنظم للجبايات الترابية ومدونة تحصيل الديون العمومية، يتضح أن المشرع أوجب على كل من ينازع في الضريبة أن يوجه مطالبته إلى الإدارة الجبائية المختصة، دون أن يقيم أي تمييز في هذا الصدد.

الأمر بالمنازعة في مسطرة التحصيل المؤسسة على سقوط الدَّين العمومي وذلك لتقادمه من منطلق أن المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية تحدد على سبيل الحصر الحالات الموجبة لسلوك المطالبة الإدارية والتي ليس من بينها حالة التقادم[372].

وعلى العموم فإن مرحلة المطالبات المتبادلة بين طرفي العلاقة الجبائية تمنح مزايا مشتركة يمكن تلخيصها في:

المزايا التي تمنحها للإدارة الجبائية	المزايا التي تمنحها للخاضع
المطالبة تمنح للإدارة هامش تحرك أسرع من القضاء إذ غالبا ما تبت في طلبات الخاضع دون مراعاة للآجال والشكليات المسطرية[373].	إذا كانت الدعوى أمام القضاء تتطلب سنوات طويلة للفصل فيها فإن المطالبة الإدارية على عكس ذلك فهي مسطرة مبسطة تعمل على البت في المنازعة الجبائية داخل مدة قصيرة مما يؤدي إلى ربح الوقت.
تساهم المطالبات في تحسن العلاقة مع الخاضع من خلال الحوار القائم بينه وبين الإدارة الجبائية وبالتالي خلق جو تطبعه الثقة والجدية مما يدفع الخاضع إلى المساهمة بكل تلقائية في تمويل الخزينة الجماعية.	إن عرض النزاع على القضاء يتطلب من الخاضع دفع رسوم قضائية وأتعاب المحامي وأتعاب الخبرة القضائية بينما المطالبة الإدارية لا تستلزم من الخاضع تحمل أية مصاريف فهي إذاً عملية غير مكلفة له.
تمكن المطالبة الإدارة الجبائية من تصحيح الأخطاء القانونية والواقعية التي قد تشوب عملية فرض الجبايات أو تصفيتها أو استخلاصها.	إن المطالبات الإدارية تكفل وتحتفظ للخاضع نوعا من الخصوصية بحيث يبقى النزاع محصورا بينه وبين الإدارة الجبائية في إطار حوار مباشر في حين أن المنازعة أمام القضاء تفرض تدخل عدة أطراف، وأحكامها علنية.
تسعى المطالبات الإدارية إلى تفادي صدور أحكام قضائية ضد الإدارة الجبائية من خلال إيجاد تسوية ودية بينها وبين الخاضع عبر تصحيح الأخطاء الواقعية والقانونية التي ارتكبها الأطراف عقب ربطها للجبايات أو تصفيتها أو تحصيلها.	إن المطالبات الإدارية تساهم في تحسين علاقة الخاضع بالإدارة الجبائية وذلك عبر ربط تواصل وحوار مباشر بينهما من أجل الوصول إلى تسوية ودية للمنازعة.

جدول 11: المزايا التي تمنحها المطالبات لطرفي العلاقة الجبائية[374].

المطلب الثاني: لجان التحكيم، الضمانات المقدمة لحقوق الخاضع والمردودية المحققة للإدارة الجبائية الترابية.

يعتبر منح الخاضع إمكانية عرض نزاعاتهم على لجان إدارية متخصصة، يعود بالأساس إلى عدم المساواة بين الخاضع والإدارة الجبائية ، نظرا للمركز القانوني الأقوى لهذه الأخيرة، ولما يتميز به القانون الجبائي من طابع السلطة العامة ، ويعد المشرع الفرنسي أول من اعتمد هذا التوجه، فقد كان يهدف من خلال هذه اللجان إلى التخفيف من حدة المنازعات المعروضة على السلطة القضائية وما تشكله من عبء على خزينة الإدارة الجبائية، حيث تعتبر هذه اللجان كنوع من التعاون بين الإدارة الجبائية التي تفرض الجباية والخاضعين لها ، من أجل حل الخلاف.

ويرى البعض أن لجان تقدير الضريبة تمثل فكرة مبتدعة في إجراءات المنازعات الضريبية، حيث لجأ المشرع من خلالها إلى تنظيم نوع من التعاون بين الإدارة الجبائية والخاضع بهدف تقريب وجهات النظر من جهة، ومن جهة أخرى حماية الخاضع عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم ، وتتحقق هذه الحماية عندما يتقدم إليها الخاضع وتتدخل هذه اللجان للنظر

---

372 يراجع في هذا الصدد مقال محمد الشريقي "المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية" ، منشور في دفاتر المجلس الأعلى في إطار الندوة الوطنية حول الموضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، 2011، الصفحة 50و51.

373 هذا المقترب ذو حدين فعند صدور قرارات ضد الخاضع وعند اللجوء إلى القضاء يستغل عدم احترام المساطر من أجل إسقاط الدين.

374 تركيب مبني على أساس معلومات واردة في كتاب محمود شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الأولى 2014، الصفحة 18 و19.

في النزاع المطروح أمامها، ومنه يبدو أنها موجهة أساسا إلى تفادي كثرة النزاعات القضائية، وعلى رأس هذه الإجراءات النوعية التظلم المسبق ، والتظلم أمام اللجان الإدارية المختصة[375].

وهذا التوجه وإن كان عاما في مجموعة من التشريعات الجبائية على مستوى العالم، إلا أنها تختلف من مقترب تشريعي لأخر، وحذى المشرع المغربي حذو هذه التشريعات بنصه على اللجان المختصة في تقدير الضريبة، لكن بنموذج مغربي متفرد على مستوى نصوصه الجبائية، نجده لم يمل أو يشابه في ذلك ما تناوله المشرع الفرنسي في هذا الشأن، سَواءً من حيث تسمية اللجان أو اختصاصاتها وأحيانا تشكيلاتها إلى حد معين، فنجد أن التشريع الفرنسي تناول الأنواع التالية من اللجان الإدارية:

لجان التحكيم حسب التشريع المغربي	لجان التحكيم حسب التشريع الفرنسي[376]
اللجنة المحلية لتقدير الضريبة	لجان البلديات للضرائب المباشرة
	اللجان الترابية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال
	لجان المصالحة على مستوى الجماعات الترابية
اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة	اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.
	اللجنة المركزية للضرائب المباشرة
	لجنة التعسف في القانون الجبائي.

جدول 12: لجان التحكيم الإداري في كل من المغرب وفرنسا.

وفي المملكة المغربية جاء هذا الإحداث كنوع من الضمانات الإضافية لكل من الخاضع والإدارة الجبائية على حد سواء، وبالعودة إلى الجبايات الترابية محل الدراسة نجد أن المشرع تحدث عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كدرجة إدارية تبت في المنازعات الواردة من مسطرة التصحيح دون أن

---

375 عبد العزيز نويري: "المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها"، مجلة مجلس الدولة، مجلس الدولة، الجزائر، 2006، العدد 8، ص 74

376 Voir les articles : 1650,1651,1651 H,1652,1653 A et 1653C, CGI, www.cgi.fr

يتطرق للجنة الوطنية[377]، وأحال الطعون الواردة في مقرراتها مباشرة للقضاء، فماهي ماهية اللجنة المحلية لتقدير الضريبة والاختصاصات الموكلة إليها، (الفرع الأول). كما يبرز التساؤل حول الإجراءات المسطرية الواجب إتباعها أمام هذه اللجان، (الفرع الثاني).

الفرع الأول: اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واختصاصاتها.

في إطار البحث عن وسائل بديلة لحل المنازعات الجبائية بلور الفقه الإداري مفهوم اللجان الإدارية التحكيمية، وعلى هذا الأساس نص المشرع المغربي على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، ك كأخر درجة من درجات التنازع بين طرفي العلاقة الجبائية على المستوى الإداري بالنسبة للجبايات الترابية، وهذا التوجه يهدف منه القانون إلى حماية الإدارة الجبائية من خلال مراجعة القرارات التي قد تؤثر في مركزها القانوني وما تخلفه على مستوى الحد من المردودية، كما أن هذه اللجان تقدم ضمانات إضافية للخاضع، فما هي ماهية اللجان المحلية لتقدير الضريبة،(الفقرة الأولى). وماهي الاختصاصات الموكلة لها، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: ماهية اللجان المحلية.

تعتبر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة لجنة إدارية بالرغم من اتصافها بمجموعة من الحيثيات التحكيمية، التي تدخل في صلب الاختصاص القضائي، وبالرغم من ترأسها من قبل قاضي إلا أن

---

377 يمكن إرجاع هذا السبب في سعي المشرع إلى إخراج قرار إداري نهائي بأسرع وقت ممكن، وذلك لحماية المردودية المالية للجماعات الترابية، وموازاة مع ذلك سمح للطرفين باللجوء إلى القضاء وذلك لتقديم ضمانات إضافية، كما أن القانون حاول حصر عمل اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة في المحاصيل الوازنة وهو ما يفهم من خلال الفصل 225 من مدونة الضرائب على أنه "تعتبر نهائية مقررات اللجان المحلية لتقدير الضريبة الصادرة في القضايا المتعلقة بالضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية وبواجبات التسجيل ،إذا كان مبلغ الواجبات الأصلية المترتبة عليها يقل أو يساوي خمسين ألف درهم" . وبما أن أغلب الجبايات الترابية تعرف مبالغ زهيدة وبالتالي اقتصر المشرع على درجة واحدة، لكن لا نرى أهمية لهذا المعطى بحيث لا يقدم ضمانات للخاضع فإن كان بعض المبالغ تعتبر قليلة في نظر الإدارة الجبائية لكن تعتبر كبيرة بالنسبة للخاضع وقد تعصف بمركزه المالي، كما أن تمييز الجبايات حسب حجمها يخل بمبدأ العدالة الجبائية.

المشرع اعتبرها إدارية، فالفقرة الأولى من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب، نصت على أنها تحدث من قبل الإدارة الجبائية وتحدد دائرة اختصاصها، وبالتالي تعتبر جزءا من الإدارة الجبائية، فلا يعقل أن تحدث الإدارة الجبائية مصلحة قضائية وتحدد دائرة إختصاصها، وهو نفس التوجه الذي أكده العمل القضائي، فقد اعتبر هذه اللجان هيئات إدارية مادام أن مقرراتها قابلة للطعن أمام القضاء الإداري[378]، وهذا ما أكده المجلس الأعلى حيث إعتبر أن اللجان المحلية واللجان الوطنية لتقدير الضريبة ليست لأي منها صفة هيئة قضائية وإنما تتخذ قرارات إدارية وإن المشرع عندما أحدث هذه اللجان لم يكن يقصد إنشاء جهة قضائية للبت في أسس فرض الجبايات، وإنما كان يهدف إلى منح الخاضع للضريبة ضمانة إضافية تتمثل في بحث تقدير الجبايات من طرف جهة إدارية لها صلاحية اتخاذ قرار في وسائل واقعية من شأنها المساهمة في تحديد الجبايات[379].

وباتصاف اللجنة المحلية بأنها هيئة إدارية فهي تحاول بالأساس حماية مردودية الإدارة الجبائية من خلال ضمان استيفاء الديون الجبائية بالشكل القانوني والأمثل للإدارة الجبائية، كما حاول المشرع من خلال اللجان المحلية لتقدير الضريبة ضمان تمثيلية للخاضع كصوت معادل لصوت الإدارة الضريبية كنوع من التدارك وتقديم نوع من الضمانات في هذه اللجان وضمان نوع من الحياد النسبي.

---

378 هذا ما أكدته المحكمة الإدارية بمراكش من خلال حكم لها تحت رقم 417 بتاريخ 2004.11.29، في الملف رقم 2004.5.4.219 الذي جاء فيه ما يلي: "لكن حيث تنص المادة المذكورة على المقررات النهائية الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجان الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة تكون قابلة للطعن فيها أمام المحكمة المختصة. وأكدت نفس المعنى المحكمة الإدارية بوجدة في حكم لها تحت رقم 2002.146 بتاريخ 2002.7.24، إذ اعتبرت أن اللجان المحلية لتقدير الضريبية هي هيئات إدارية لكون المسطرة المتبعة أمامها هي مسطرة إدارية تدخل ضمن المنازعات الإدارية وهكذا جاءت حيثيات هذا الحكم كما يلي: "وحيث إن الإدارة الجبائية ملزمة بإحالة ملف المنازعة الجبائية إلى اللجنة المحلية عندما يطالبها الخاضع صراحة بذلك ولا يمكن لها مطالبته بالأداء إلا بعد انتهاء المسطرة الإدارية أمام اللجنتين المحلية والوطنية". و يمكن مراجعة مجموعة من الأحكام في هذا الصدد في كتاب محمود شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الأولى 2014، الصفحة 46،45.

379 قرار تحت رقم 246.62 الصادر بتاريخ 12 يوليوز 1962 في الملف الإداري عدد 7233.62، منشورات المجلس الأعلى في ذكراه الأربعين 1958.1997، الصفحة 47.

وباستقراء المادة 225 من المدونة العامة للضرائب والتي أحالت عليها الفقرة الأخيرة من المادة 147 من القانون المنظم للجبايات المحلية، يتضح أن هذه اللجان تتكون من:

- قاضي بصفته رئيسا،
- ممثلا لعامل العمالة أو للإقليم،
- رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله ككاتب مقرر،
- ممثل الخاضعين للضريبة يكون تابعا للفرع المهني الأكثر تمثيلا للنشاط الذي يزاوله الخاضع.

فتشكيلة اللجنة تقدم نوعا من الضمانات للخاضع بإعتبار تعدد الأجهزة المتدخلة، فترأسها من قبل قاضي يعتبر نوعا من مساهمة السلطة القضائية في إيجاد حلول موضوعية لمنازعة الخاضع، لكن يبقى هذا الأمر محدودا على إعتبار أن هذه اللجنة ليس من حقها تأويل النصوص القانونية، بحيث وجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية. كما لم يحدد المشرع المغربي أي قاضي يقصده والدرجة الواجبة فيه ولا الجهة التي تعينه، خلافا للمشرع الفرنسي الذي جعل من رئيس المحكمة الإدارية هو من يعين أحد قضاته، أو قاضي من محكمة الاستئناف الإدارية أنه هو الذي يترأس اللجنة الجهوية للضرائب، في حين عين المشرع التونسي قاضيا من المحكمة الإبتدائية لرئاسة اللجنة، لكن صدور مرسوم للوزير الأول بتاريخ 22 نونبر 1996 سيسد هذا الفراغ حيث جعل من رؤساء المحاكم الابتدائية هم القضاة المعنيين بالأمر[380]، باستثناء لجنة الدار البيضاء، والتي تتوفر على لجنتين نظرا لكثرة ملفات المنازعات المحالة عليها[381].

إذا كان إسناد رئاسة هذه اللجان إلى قاض من المحكمة الإبتدائية أمرا مستساغا في الوقت الذي كان فيه المغرب يعمل بنظام وحدة المحاكم، فإنه يجب تجاوز هذا الأمر منذ العمل بالتخصيص في

---

380 الجريدة الرسمية عدد 4435، 20 رجب 1417، 2 ديسمبر 1996، الصفحة 2627.

381 محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي "دراسة تحليلية ونقدية"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، الطبعة الثانية، عدد 59، 2005. الصفحة: 579.

الميدان القضائي بالمغرب، وإسناد هذه اللجان إلى قضاة ينتمون إلى المحاكم الإدارية، وذلك لأسباب عديدة تتعلق بالتجربة والخبرة التي راكمتها المحاكم الإدارية في تعاملها مع القضايا الجبائية[382].

كما أن المشرع حرص على إشراك وزارة الداخلية عبر ممثل لعامل العمالة أو للإقليم، لكن هذه الضمانة تفتقر للموضوعية على إعتبار هذه الأخيرة جزء لا يتجزأ من الإدارة الجبائية الترابية، وهذا المقترب تفرد به التشريع المغربي عن باقي التشريعات في الدراسة المقارنة[383] والتي لم تنص على وجوب أن تضم اللجان التحكيمية في تركيبتها السلطة المحلية. كما حرص القانون على تمثيل الخاضع أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة عبر الفرع المهني الأكثر تمثيلا، يعني ضمان مشاركة الخاضع في القرار الصادر عن هذه الهيئة مما يساهم في الإلتزام به وبالتالي لهذا المقترب فائدة على مستوى حقوق الخاضع ومردودية الإدارة الجبائية، لكن هذا التوجه ثم إفراغه من محتواها على اعتبار أن ممثلي الخاضعين للضريبة يعينون من طرف عامل العمالة أو الإقليم لمدة 3 سنوات من بين الأشخاص المدرجين في القوائم التي تقيمها المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا مما جعل استقلالية اللجان المحلية وتمثيل طرفي العلاقة الجبائية صعب على أرض الواقع[384].

وهنا وفي إطار تكريس حقوق الخاضع يمكن تضمين التعديل القانوني المرتقب للقوانين المنظمة لتدبير الجبايات الترابية، آلية الانتخاب لممثلي الخاضعين، وهذا الأمر ليس تشكيكا في نزاهة من يتم اختيارهم بإعتبار أن دورهم ينحصر في مراقبة مدى خضوع الإجراءات للمساطر القانونية، فهو لا يرافع في وجه اللجنة المحلية بل هو جزء منها، لكن إختياره من قبل الخاضع يجعل من هذا الأخير يميل للإذعان لقرارات هذه اللجنة ويثق بها، وبالتالي التخفيف من اللجوء إلى القضاء، ومنه الحفاظ على كل من مردودية سلسة للإدارة الجبائية وكذا حماية الخاضع من كل منازعة قد تقود مركزه

---

382 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، مرجع سابق، الصفحة 64.

383 هنا نشير لتجربة كل من التشريع الفرنسي والمصري والجزائري وهو نفس التوجه كرسه المشرع التونسي، ويمكن الرجوع إلى محمد المكتومي، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار البيهقي، تونس، ص 39

384 محمد السماحي، مسطرة المنازعات الضريبية، المكتبة الجديدة، الرباط، 1997 ص 65

القانوني والمالي. وهذا المقترب عمل به المشرع الفرنسي بحيث يتم انتخاب كل الممثلين للخاضعين في اللجان الإدارية مرة كل خمس سنوات وفق لوائح ترتيبية تضم نوع النشاط وعدد الممثلين حسب الترتيب ويعتبر الحائز على العدد الأكبر من الأصوات هو الممثل ونائبه في المرتبة التالية وهكذا دواليك وذلك لضمان استمرارية عمل اللجنة في حالة تقاعس أحد الممثلين[385].

كما تضم حظيرة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ممثلا للإدارة الجبائية ويعد هذا العنصر أساسيا في حماية مردودية الإدارة الجبائية، ويمتاز هذا العنصر بقوة كبيرة داخل اللجنة وذلك لما يتوفر عليه ممثل الإدارة الجبائية من دراية وتجربة بالمسائل التقنية، وهو الأمر الذي يمكنه من الدفاع عن مصالح الإدارة الجبائية، كما أن وجود عنصر ملم بالمادة الجبائية من شأنه أن يضمن التوازن المنشود داخل هذه الهيئة، لكن لهذا المقترب حدين، باعتبار أنه من جهة أخرى يضعف المركز القانوني للخاضع وذلك لعدم توازن الخبرة والمعرفة العلمية بين ممثل الخاضع أمام نظيره من الإدارة الجبائية الترابية.

الفقرة الثانية: الاختصاصات الموكلة للجان المحلية.

من أجل ضمان عدم تداخل الاختصاصات والمهام والتي من الممكن أن تعصف بحقوق الخاضع وكذا إضعاف مردودية الإدارة الجبائية، نص المشرع على إختصاصات محددة على المستوى المجالي وكذلك الموضوعي.

فقد نص المشرع على أن تحدث الإدارة لجانا محلية لتقدير الضريبة ومنحها سلطة تحديد مقارها ودائرة اختصاصها. وتنظر هذه اللجان المذكورة في المطالبات التي يقدمها في شكل عرائض الخاضعين للضريبة الكائن مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة اختصاصها[386].

---

385 Cyrille David et Autres, Les grandes arrêts de la jurisprudence fiscal, 4eme édition Dalloz Paris, 2003.P 123

386 المادة 225 من المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق.

وهو مقترب في إطار سياسة إدارة القرب وما يمكن أن يمثل من ضمانات للخاضع في ولوج الخدمة العامة في نطاق الدائرة الترابية.

لكن الإختصاص المجالي الذي نص عليه المشرع جاء غير قطعي في تحديد الأولوية في حالة اختلاف المقر الاجتماعي عن المقر الرئيسي وبالتالي هل سكوت المشرع يفسر لصالح الخاضع باختيار اللجنة الأمثل وهل يمكن للجنة المعروض أمامها الملف الحكم بعدم الإختصاص[387]، ونفس الإشكال يطرح في حالة تواجد وعاء الضريبة داخل نفوذ لجنة عمالة لا يقع تحت نفوذها المقر الاجتماعي، ليطرح السؤال عن أي لجنة يمكن الطعن أمامها، ومع ما يطرحه ذلك من تكاليف إضافية بالنسبة للأطراف وصعوبة البت في النزاع بالنسبة لأعضاء اللجنة، مع احتمال الوقوع في فرضية عرض نفس النزاع أمام لجنتين مختلفتين[388]. فمثلا لو افترضنا أن المؤسسة تستغل مقلعا يوجد داخل النفوذ الترابي لمدينة طنجة ووقع النزاع بينها وبين الإدارة الجبائية حول الكميات المستخرجة من المقالع المصرح بها وأن المقر الاجتماعي لهذه المؤسسة يوجد بمدينة أكادير، فإن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المختصة بالبت في هذا النزاع هي الموجودة بمدينة أكادير طبقا لمقتضيات الفقرة الأولى من المادة 157 من القانون 47.06، مادام أن المقر الاجتماعي للمؤسسة يوجد بهذه الأخيرة الأمر الذي يحتم على الإدارة الجبائية المعنية التنقل من مدينة طنجة إلى أكادير لحضور أعمال اللجنة المحلية لتقدير الضريبة وهذا من شأنه أن يؤدي إلى البطء في مسطرة البت في النزاع وكذا تكاليف

---

387 الحقيقة لم أجد أي حالة في هذا الصدد، لكن ذكر لي محاسب عمومي بإمكانية الحدوث خاصة بغموض النص وسكوت المشرع، مقابلة مع "محمد امهاو" الصفة "محاسب عمومي" العيون، بتاريخ 6 نونبر 2013.

388 من أجل المزيد من التفصيل يراجع كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، مرجع سابق، الصفحة 71.

إضافية، كما أنها تضعف مركز الخاضعين باعتبار أن ممثليهم الذين يحضرون في حظيرة اللجنة بمدينة أكادير ليست لهم أية صلة بموضوع النزاع الواقع بمدينة طنجة[389].

وكما نص المشرع على إختصاص موضوعي ينحصر في البت في النزاعات المعروضة عليها ودراستها من جانبها الواقعي وليس القانوني بمعنى أنها لا تخوض في تفسير النصوص التشريعية والتي يجب أن تصرح بعدم اختصاصها في حالات مواجهة حالات تفسير القانون. وبهذا تختص هذه اللجان في المسائل الموضوعية، أي المسائل التي تتعلق بتقدير أسس الجباية كرقم الأعمال والمصاريف الحقيقية القابلة للخصم والأرباح ونسبة الإستهلاك[390].

لكن واقع العمل يقول بصعوبة عزل العمل الموضوعي عن نظيره القانوني على إعتبار أن هذه اللجان تنظر في موضوع المنازعة المحدد مسبقا بواسطة ما هو قانوني، وتعتبر هذه الإشكالية المطروحة على الفقه الإداري، لأنه توجد منطقة رمادية يختلط فيها ما هو قانوني بالموضوعي، كتقدير المصاريف الحقيقية القابلة للخصم تعد مسألة موضوعية، لكن البحث في أساسها وطريقة حسابها مسألة قانونية، كما أن تقدير القيمة الثبوتية للمحاسبة تختص بها اللجنة، لكن في واقع الأمر يمكن أن يتعلق الأمر بتقدير قيمة التدخل في مجال تكييف الوقائع، وهو من إختصاص القاضي الذي يمكنه أن يستخلص كون المحاسبة لا تتوفر على القوة الثبوتية[391].

الفرع الثاني: الإجراءات المسطرية المتبعة أمام وبواسطة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

يقصد بالإجراءات المسطرية المتبعة أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة، إجراءات الطعن أمام هذه الأخيرة وإجراءات سير أعمالها وصدور آرائها، وتختلف نوعا ما هذه الإجراءات باختلاف

---

389 محمود شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الأولى 2014، الصفحة 80.

390 عبد القادر التعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، الدار البيضاء الطبعة الأولى 1997. ص 95.

391 سفيان ادريويش ورشيد الصباري، تصحيح الأساس الضريبي: دراسة مقارنة، دار القلم الرباط، الطبعة الأولى 2001، الصفحة 159.

المنازعة، وسنوضح فيما يلي الإجراءات المتبعة وطبيعة تأثير آراء اللجنة المحلية لتقدير الضريبة على حقوق أطراف المنازعة الجبائية.

الفقرة الأولى: الإجراءات البنيوية للمطالبة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

تعتبر إثارة المنازعة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من صلاحيات الخاضع دون الإدارة الجبائية، والسبب في ذلك هو إعطاء ضمانات إضافية للخاضع في وجه صلاحية الإدارة الجبائية في سلك مسطرة التصحيح، وهو ما أكدته الفقرة الثانية من المادة 155 من القانون المنظم للجبايات الترابية حيث جاء فيها أنه إذا تلقت الإدارة ملاحظات الخاضع على مسطرة التصحيح المتبعة من قبل الإدارة الجبائية، وذلك داخل الأجل المضروب ورأت أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أساس صحيح، وجب عليها أن تقوم خلال أجل لا يتجاوز ستين يوما من تاريخ تسلم الجواب بتبليغه أسباب رفضها الجزئي أو الكلي وأساس فرض الرسم الذي ترى من الواجب اعتماده، مع إخباره بأن هذا الأساس سيصبح نهائيا إن لم يقدم طعنا في ذلك إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، وبالتالي سلطة إثارة هذه المنازعة هي من حق الخاضع على إعتبار أن الإدارة هي من أقرت الأساس الجبائي وفق مسطرة التصحيح وبالتالي لا يمكنها أن تنازع في قراراتها، ومنه وبدعوة من الخاضع تجتمع اللجنة من أجل البت في النزاع.

وتجتمع اللجان المحلية لتقدير الضريبة لتنظر في المطالبات النزاعية المتعلقة بالرسوم الإقرارية، التي يقدمها في شكل عرائض[392]، الخاضعين الكائن موطنهم الضريبي أو مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة اختصاصها. وبإعتبار أن الخاضع هو من بادر برغبته الصريحة إلى مباشرة مسطرة المطالبة أمام اللجنة المحلية، فإنه هو من يتحمل عبء الإثبات أمام هذه اللجنة، والإثبات هنا يكون على مستويين:

---

392 Lia الطلب ينبغي أن يوجه في شكل كتابي إلى رئيس اللجنة الذي يوجد الخاضع في دائرة نفوذه الترابي، وأن يكون متضمنا لكافة البيانات وجميع الوسائل الأساسية التي تمكن الخاضع من تدعيم موقفه لدى اللجنة عند اجتماعها.

- **المستوى الأول:** إثبات أن عريضة طعنه مستوفية لجميع شروط قبولها من حيث الشكل والمضمون، وقد حدد المشرع مسطرة معينة للطعن أمام اللجنة المحلية، والخاضع مدعو إلى التقيد بهذه المسطرة.
- **المستوى الثاني:** الإثبات المتعلق بالطعن في التصحيحات يجب أن ينصب أولا على إثبات عدم مشروعية قرار استبعاد القيمة الإثباتية للمحاسبة أو التصريح المقدم، والذي كان سببا في إجراء هذه التصحيحات، ثم ثانيا يجب أن يشمل إثبات عدم صحة المنهجية التي اتبعها المفتش في التصحيحات، وأخيرا إثبات الأرقام الحقيقية التي يتعين اعتمادها[393].

وعند تسلم الإدارة الجبائية مطالبة الخاضع، تقوم بإعداد تقرير مفصل ومعلل بالنسبة للنزاع المعروض على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، ويتكون التقرير من شقين الأول تستعرض فيه موقفها من النزاع، وأسباب قيامها بالتصحيحات سواء على المستوى القانوني أو الموضوعي، بينما يكرس الشق الثاني لموقف الخاضع من خلال أجوبته على الرسالتين التبليغيتين، ويتم إنجاز هذا التقرير في خمس نسخ موقعة ويتسلمها الموظف الذي يتولى مهمة المقرر داخل اللجنة، والذي يضيف معلومات من شأنها التعريف بالخاضع سواء أكان طبيعيا أو معنويا[394]، كما يخبر اللجنة بتاريخ العلاقة التي تجمعه مع الإدارة الجبائية وهل يملك سوابق أو منازعات، وبشكل عام مدى حسن النية المتوفرة في الخاضع. فتوجه الاستدعاءات عن طريق مقرر اللجنة إلى كافة أعضائها وخاصة الخاضع

---

393 غير أنه تجدر الإشارة هنا إلى أن إعفاء الإدارة الجبائية من تحمل عبء الإثبات في هذه المرحلة لا يعني أنها معفية من أمرين أساسيين: "الأول: تقديم الإثبات حول وجود خلل من الاختلالات المحاسبية أو وجود نقص في الأرقام المصرح بها، أي وجود المبرر الذي أدى بها إلى التشكيك في قيمة الإثبات في التصريح المقدم. "الثاني: تقديم التوضيحات والتبريرات التي من شأنها إقناع اللجنة بصحة المنهجية التي اتبعها المفتش لإعادة تقدير أساس الجباية، من أجل المزيد من التفصيل يراجع مولاي عبد الرحمان أبليلا –الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مطبعة الأمنية –الرباط- 2013 الصفحة 204.

394 محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي "دراسة تحليلية ونقدية"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، الطبعة الثانية، عدد 59، 2005. الصفحة 582.

حتى يتهيأ لإعداد دفاعه وتحضير وثائق محاسبية أو ثبوتية إضافية تتعلق بموضوع النزاع، أما المفتش المحقق فيستدعى شفويا من طرف مقرر اللجنة.

ويتم الاجتماع بصورة صحيحة إذا حضره ثلاثة على الأقل من أعضاء اللجنة من بينهم الرئيس وممثل للخاضعين[395]. وفي هذا نوع من الضمانات المقدمة للخاضع بالتنصيص على وجوب تواجد من يدافع عن مصالح الخاضع والذي من الممكن له أن يفسر أسباب وحيثيات ربما لم تذكر في العريضة، أما الإدارة الجبائية فحقوقها محفوظة على إعتبار أنها هي من أصدرت القرار المتنازع فيه، كما أن تحديد النصاب القانوني في ثلاث يجعل من المؤكد حضور إما ممثل العامل أو ممثل المصالح الجبائية، وفي جميع الحالات هناك من يدافع عن مصالح الإدارة الجبائية، لكن الإشكال المطروح هو أن المشرع صادر هذه الضمانة حيث نص على أنه في الاجتماع الثاني إن لم يحضر ممثل الخاضع يعتبر الاجتماع صحيحا وأوجب فقط حضور الرئيس وعضوين آخرين[396]، وهنا كان على المشرع إعطاء المزيد من الضمانات كما هو الحال بالمدونة العامة للضرائب والتي سمحت للخاضع إما دراسة ملفه من قبل اللجنة التي لا تضم ممثلا عنه أو إحالتها على اللجنة الوطنية.

كما أن المشرع أضعف من المركز القانوني للخاضع، بتنصيصه على تعيين ممثل الخاضع من قبل عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر كما يعين مثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاث سنوات من بين الأشخاص الذاتيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا، المدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المعنية. وإذا طرأ تأخير في تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك عائق، وقع تلقائيا تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لفترة لا تتجاوز ثلاثة أشهر. وهنا يكرس المشرع لسلطة العامل على أعمال اللجنة المحلية على اعتبار أنه يملك ممثلا في اللجنة وتعيينه لممثل الخاضع يمتلك

---

395 المادة 157 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. مرجع سابق

396 المادة 157 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. مرجع سابق

سلطة معنوية عليه، وهنا نعيد التأكيد على خاصية الانتخاب التي سبق الإشارة إليها في الفرع السابق.

مع أن هذه المرحلة تهدف بالأساس إلى تقديم ضمانات للخاضع في عدالة مسطرة التصحيح المتبعة من قبل الإدارة، لكن تركيبة اجتماع وسير عملها يطرح أكثر من إشكال فقد نص كذلك المشرع على أنه إذا استحال تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لأي سبب من الأسباب، يجوز للخاضع في هذه الحالة أن يقدم إلى رئيس المصلحة الجبائية التابعة للجماعة المحلية التابع لها مكان فرض الرسم، طلبا يلتمس فيه المثول أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة والتي تكون مؤلفة فقط من رئيسها وممثل عامل العمالة أو الإقليم ورئيس المصلحة الجبائية التابعة للجماعة المحلية. وهنا لم يترك الهامش لحركة الخاضع إما المثول أمام لجنة لا توفر الحد الأدنى من الحقوق وإما مصادرة هذا الحق. وهنا تجدر الإشارة إلى أن المسطرة المتبعة أمام اللجنة مسطرة حضورية إذ ذهبت المحكمة الإدارية بالبيضاء في حكمها 384، الصادر بتاريخ 98.9.30، بضرورة استدعاء الخاضع بصفة قانونية قصد الإستماع إليه أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة[397].

وكمحاولة من القانون في حماية طرفي العلاقة الجبائية سمح بإمكانية أن تضيف اللجنة إليها فيما يخص كل قضية خبيرين اثنين على الأكثر يتم تعينهما من بين الموظفين أو الخاضعين للرسم ويكون لهما صوت استشاري، وهنا يبقى القاضي كبير الخبراء، وأثناء سير الاجتماع يمكن أن تستمع اللجنة إلى ممثل الخاضع إذا طلب ذلك أو ارتأت اللجنة ضرورة الاستماع إليه.

الفقرة الثانية: الإجراءات الموضوعية للمطالبة أمام اللجنة وآثارها.

بعد إتمام الإجراءات الشكلية الواجب توفيرها في حظيرة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، تدخل مرحلة التداول والتي يجب معها مغادرة الحاضرين للقاعة بمن فيهم الخبراء، ولا يبقى داخلها سوى

---

397 حكم أشار إليه محمود شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الأولى 2014، الصفحة 85.

من لهم حق التصويت، وتبت هذه اللجان في النزاعات المعروضة على أنظارها وتتخذ مقرراته بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين. وإذا تعادلت رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس[398]. ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية. وهذا الإجراء يعتبر تحصينا للسلطة القضائية في أعماله وما يمكن أن يسببه تأويل النصوص التشريعية أو التنظيمية من إضرار للمركز القانوني للخاضع كما كرس المشرع ضمانات إضافية للخاضع تمثلت في:

- التنصيص على وجوب أن تكون مقررات اللجان المحلية مفصلة ومعللة. وتبرز أهمية تعليل القرار كونه يوضح الأسباب الواقعية والقانونية التي أسس عليها القرار وكذلك يبين مدى احترام اللجنة لحقوق الدفاع وذلك أثناء مناقشتها للحجج وأوجه دفاع الأطراف بعيدا عن أية محاباة أو محسوبية وأهداف شخصية كما أن المقررات المعللة تساعد القضاء الإداري على معرفة مواطن القوة والضعف في بنائها وهو ما يسهل عليه بسط الرقابة على مدى قانونيتها ومشروعيتها[399].
- كما حدد القانون أجل اثني عشر شهرا كحد أقصى والذي يجب أن يفصل بين تاريخ تقديم الطعن وتاريخ صدور المقرر المتخذ في شأنه.

وأعطى ضمانة إضافية للخاضع بحيث عندما ينصرم الأجل ولم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مقررها، لا يجوز إدخال أي تصحيح على إقرار الخاضع وفي إطار حماية مردودية الإدارة الجبائية نص على نفس المبدأ بالنسبة للجبايات المعتمدة من لدن الإدارة في حالة فرض الرسم بصورة تلقائية بسبب عدم الإدلاء بالإقرار أو بسبب إقرار غير تام.

---

398 المادة 157 من القانون المنظم للجبايات المحلية، وهو ما أكدته المادة 225

399 كتاب محمود شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، مرجع سابق الصفحة 87

ويحرر المقرر الصادر عن اللجنة بتذييله بالقرار وموقع من طرف الأعضاء المكونين للجنة المحلية لتقدير الضريبة، ومتضمنة لأسمائهم والصفة التي يشاركون بها في أعمالها، وبمجرد اتخاذها لقرارها يقوم مقرر اللجنة، بتبليغ الخاضع المعني ويتم الإشارة في التبليغ إلى التصحيحات التي قامت بها وكذا الأساس الجبائي الذي توصلت إليه، بالإضافة إلى تنبيه الخاضع بأنه يجوز له أن ينازع عن طريق المحاكم في الرسوم المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو الرسوم التي تفرضها الإدارة تلقائيا باعتبار الأساس الذي بلغته بسبب تصريح اللجنة المذكورة بعدم اختصاصها، وذلك داخل أجل الستين يوما الموالية لتاريخ وضع الأمر بالاستخلاص موضع التحصيل.

وحماية للإدارة الجبائية مكنها المشرع هي الأخرى من إمكانية أن تنازع عن طريق المحاكم داخل أجل شهرين في المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، سواء تعلقت هذه المقررات بمسائل قانونية أو فعلية.

ويمكن إجمال الآثار المترتبة عن المطالبة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في كون تقديم الخاضع للطعن أمام اللجنة يوقف عملية تحصيل المبالغ المستحقة خلال مسطرة التصحيح العادية كنوع من الضمانات المقدمة للخاضع، وفي وجه ذلك حمى الإدارة الجبائية بالتنصيص على أنه لا يتم إيقاف تحصيل الديون المقررة وفق مسطرة التصحيح السريعة. وفي هذا الإطار فإن رفع المطالبة أمام اللجنة يتيح للإدارة الجبائية والخاضع على حد سواء المنازعة في القرارات الصادرة عنها مباشرة أمام القضاء الإداري دون سلوك مسطرة المطالبة الإدارية، وعدم تقديم الطعن أمام اللجنة يمنع على الطرفين عرض النزاع مباشرة على القضاء الإداري إلا بعد سلوك مسطرة المطالبة الإدارية.

كما أن المطالبة أمام اللجنة تؤدي إلى وقف أمد التقادم طوال الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إلى غاية انصرام أجل ثلاثة أشهر الموالية لتاريخ تبليغ المقرر. ويترتب عن صدور مقرر التحصيل الفوري للواجبات الإضافية والذعائر المتعلقة بها الناتجة عن

الرسم المفروض. كما يمكن تقديم طعن أمام القضاء في القرار ككل أو الجزء المرفوض منه، وهذا الإجراء لا يوقف تحصيل الجزء المقبول منه في حالة تجزيئ قرار اللجنة[400].

إن الخلاصة الأساسية التي ينبغي الخروج بها، هي أن مقررات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة غالبا ما تكون موضوع طعن، سواء من طرف الإدارة الجبائية إذا انخفض الأساس الجبائي الذي حددته اللجنة عن الأساس الذي بلغته الإدارة بصورة جد محسوبة، أو إذا تجاوزت اللجنة اختصاصاتها وبتت في مسائل تتعلق بتفسير القانون من جهة، أو من طرف الخاضع إذا لم تستجب اللجنة لمجمل طلباته أو من أجل المماطلة وتأجيل دفع الدَّين الجبائي الناتج عن الأساس الجديد[401].

لكن بالإجمال تبقى المطالبة أمام اللجنة المحلية للضريبة خطوة جيدة تكرس لحقوق الخاضع رغم الإشكالات المرتبطة بتمثيلية هذا الأخير، ومدى الحيادية في التوليفة التي تضمها، حيث تدخل في إطار إتمام المسطرة التواجهية التي انطلقت عبر مسطرة التصحيح التي تنهجها الإدارة الجبائية، وبالتالي تعتبر درجة أخرى من التواصل بين طرفي العلاقة الجبائية في تفسير حقوق الخاضع، كما تعد هذه المطالبات فرصة من أجل الإخضاع للجباية دون الحاجة للمرور إلى المرحلة القضائية، وما يمكن أن يكلف ذلك من وقت وموارد مالية للخزينة الجماعية، كما يمكن للإدارة الجبائية تدارك الأخطاء التي قد تسقط فيها وبالتالي تضعف مركزها القانوني في أية مطالبة تصل إلى القضاء وبالتالي إضعاف المردودية الجبائية.

---

400 العربي الكزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكدال الرباط الموسم الجامعي، 2003-2004، الصفحة 190.

401 محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي "دراسة تحليلية ونقدية"، مرجع سابق، ص584.

المبحث الثاني: التسوية القضائية للمنازعة الجبائية الترابية، حقوق الخاضع وضمانات المردودية.

إن العلاقة بين الخاضع والإدارة الجبائية نزاعيه بطبيعتها، فبعض الفقهاء يرون في كون أنه بمجرد إصدار أمر التحصيل أو تقديم الإقرار فإن العلاقة بينهما أصبحت نزاعا إلى أن يؤدى دين الإدارة الجبائية[402]، وبالتالي فالنزاع هو الأصل وليس حالة الاستثناء وبالرغم من أن أغلب المنازعات يتم احتوائها في المرحلة ما قبل القضائية[403]، لكن غالبا ما يتجه النزاع للتسوية القضائية وذلك لأن القاضي يقدم سلطة محايدة يمكن أن تقدم ضمانات خاصة للخاضع على إعتبار أنه في المرحلة الإدارية من المنازعة كان الخاضع يواجه الإدارة الجبائية كخصم وحكم في نفس الوقت، وفي الأصل اللجوء إلى السلطة القضائية، هو تعبير عن إحساس من قبل أحد أطراف المنظومة الجبائية بأن حقوقه المنصوص عليها قد تم المس بها، وكما سبقت الإشارة إلى ذلك فهذه الآلية يلجأ اليها في أغلب الأحيان الطرف الأضعف أي الخاضع على إعتبار أنه يسعى إلى إرغام الإدارة الجبائية للإقرار بحقوقه من خلال إدراج طرف ثالث متمثل في القضاء الإداري،(المطلب الأول). لكن نجد أن المنازعة الجبائية في مرحلتها القضائية ليست بالسهولة التي يمكن حلها عبر درجة واحدة أو نموذج واحد من المساطر القضائية وهنا جوهر الفصل بين القضاء الإداري والعادي، فالسلطات التي تحوزها الإدارة الجبائية في وجه الخاضع تجعل منها خصما يصعب استخلاص الحق منه، وبالتالي سعى المشرع القانوني والفقه القضائي إلى إدراج مجموعة من الآليات التي تضمن نوعا من المساواة

---

402 Noureddine Bensouda, Analyse de la décision fiscale au Maroc, Edition Eddif 2009 P 88.

403 وهنا استخدم مفهوم الاحتواء على اعتبار أن مجموعة من المنازعات الجبائية يتم حلها عبر تقديم تنازلات من قبل الإدارة الجبائية، وذلك لضمان أداء الخاضع ما بذمته وعدم اللجوء إلى مساطر أخرى تكلف الوقت والمال، وبالتالي يرى فقهاء النظام الجبائي أنه ليس حلا للنزاع بل هو احتواء له، لكن هذه العملية تطرح أكثر من إشكال لمردودية الإدارة الجبائية بحيث تضعفها فهذه التنازلات تقلص من المحصول الجبائي، وكذا تعصف بحقوق الخاضع في المساواة فهل يعقل تقديم تنازلات للخاضع الساعي إلى النزاع من دون وجه حق، ومنع ذلك على الخاضع الملتزم، مما يدفع على الأمد الطويل الكل إلى السعي لتحقيق هذه الامتيازات من خلال التنازع.

أمام القضاء الإداري، وعلى رأس هذه الآليات نجد حجية الإثبات في المنازعة الجبائية يتقاسمها المدعي والمدعى عليه، كما أن المشرع لم يرهن المنازعة الجبائية في مرحلتها القضائية بدرجة واحدة، بل مكنت أطراف الخصومة من الاستفادة من درجة ثانية ومع إمكانية الطعن بالتعرض، ومعرفة من المشرع من أن الحق هو زئبقي بطبيعته وبالتالي تصعب محاصرته، فقد مكنت الطرف الذي يرى أنه لم يتم إنصافه من طرق طعن استثنائية متمثلة في التماس إعادة النظر والطعن بالنقض.

كما أن المنازعة الجبائية بين الإدارة الجبائية والخاضع قد يصدر فيها أحكام تمس بالمركز المالي والقانوني لأطراف خارجة عن الخصومة وبالتالي نص القانون على تمكينه من القدرة على التعرض على الأحكام، كل ذلك يهدف منه المشرع المغربي إلى حماية الحق في جوهر النزاع الجبائي، لكن تبقى المنازعة الجبائية هي منازعة تتمحور حول دين مالي، وأحوال مادية متقلبة بطبيعتها وبالتالي يعد الوقت سيف مسلط على الحق الواجب إنتاجه من فض النزاع وبالتالي مكنت القضاء من مسطرة إستعجالية لا تهدف إلى النظر في موضوع النزاع بقدر ما تنظر إلى توفر عناصر قد تعصف بحقوق أطراف الخصومة إن لم يتم اتخاذ إجراء يحمي الواقع القائم، خاصة بالنسبة للإدارة الجبائية التي تسعى لحماية الموارد المالية للخاضع من التصرف فيها حتى تضمن استيفاء ديونها، وعلى نفس المبدأ مكنت القضاء الخاضع من إمكانية وقف تحصيل الدَّين الجبائي، حيث أن احتمال التنفيذ من الممكن أن ينتج وضعا لا يمكن إصلاحه (المطلب الثاني)، وفي هذه الإجراءات ضمانات مزدوجة لحقوق الخاضع ومردودية الإدارة الجبائية.

المطلب الأول: ماهية الدعوى الجبائية والمسطرة المتبعة لطرفي النزاع والضمانات الممنوحة لهم.

تعتبر الدعوى الجبائية ضمانة إضافية لأطراف العلاقة الجبائية، بحيث أن اللجوء إلى السلطة القضائية هو مسعى يهدف من خلاله طرف يرى أن حقوقه المنصوص عليها تم المس بها، وهذه الآلية يلجأ اليها في أغلب الأحيان الطرف الأضعف أي الخاضع على إعتبار أنه يسعى إلى إرغام الإدارة الجبائية لإقرار بحقوقه من خلال إدراج طرف ثالث متمثل في القضاء الإداري، والمشرع ومعرفة منه بالدور المحوري لدعوى الجبائية حاول تحديد طبيعة الحقوق في الدعوى الجبائية

والخصائص الكامنة في المنازعة الجبائية، (الفرع الأول). كما أن التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي حاول تأطير سير الدعوى الجبائية وذلك من أجل حماية الحق في الخصومة، عبر وضع شروط شكلية وموضوعية مرتبطة بأطراف المنازعة والدعوى الجبائية بحد ذاتها من أجل قبولها، كما أن إقرار الحق بالحكم يمر عبر تكريس الحقوق في إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية والبت فيها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: طبيعة الدعوى الجبائية والشروط الواجب توفيرها.

لم تعد العلاقة الجبائية بين الخاضع والإدارة الجبائية مبنية على الفكرة التعاقدية التي تقوم على أن الالتزام بدفع الجباية مرتبط بالحصول على خدمات، وبالتالي فالعلاقة الجبائية يجب أن تبنى على معرفة كاملة بخصائص الجباية والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ومن ثم وضع علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي تكفل نجاحها. كما أن سلطة الإدارة الجبائية في ربط الجباية وتحصيلها مستمدة من طبيعة الجباية التي لا تقوم على رابطة عقدية بين الإدارة والخاضع، وإنما بالنصوص القوانين التي تفرضها، وقد اتفقت غالبية التشريعات على ذلك[404] ، وهذا الأمر يتم إسقاطه على الدعوى الجبائية على إعتبار أنها أي المنازعة الجبائية ما هي إلى استمرار لهذه العلاقة وآلية تسعى إلى تأكيد الحقوق وحماية المراكز، وبالتالي فالمنازعة الجبائية تمتاز بتحديد طبيعة الحقوق في المنازعة عبر حصر إختصاص القضاء الإداري في الدعوى الجبائية، ومجال هذه الدعوى في القضاء(الفقرة الأولى). وكذا خصائص وشروط رفع الدعوى الجبائية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: طبيعة الحقوق في الدعوى الجبائية.

تعتبر الدعوى الجبائية من أهم دعاوى القضاء الإداري، لكن إلى أي نوع من الدعاوى تنتمي؟ وماهي طبيعتها؟، وذلك على أساس التقسيم السائد في الدعوى الإدارية والمتمثل في دعاوى إلغاء

---

404 Lion Duguit, Traité de droit constitutionnel français, tome 2, Paris 2006, p: 380-385.

ودعاوى التفسير ودعاوى فحص المشروعية ودعاوى التعويض أو ما يعرف بدعاوى القضاء الشامل، وماهي جهة الاختصاص المخول لها النظر في هذه الدعوى.

أولا: إختصاص القضاء الإداري في الدعوى الجبائية.

إلى حد الساعة لازال إشكال الإختصاص القضائي في الدعوى الجبائية يطرح نفسه بشدة وذلك لما يمكن لجهة الاختصاص من تقديم ضمانات إضافية للخاضع كما من شأن جهة الإختصاص حماية مردودية الإدارة الجبائية، وتنازع التوجهين دفعا إلى ظهور ثلاث اتجاهات في الفقه القضائي حيث يتجه بعض الفقه إلى وجوب أن يعهد بالاختصاص إلى القضاء العادي، لأنه هو القضاء الذي يطبق القانون المدني الذي يعتبر الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعي، فتطبق أحكامه ومن شأنه تحقيق ضمانات كافية للخاضع، لا يحققها القضاء الإداري الذي يميل إلى الدفاع عن مصالح الإدارة الجبائية[405]. بينما يتجه البعض الآخر إلى أنه يجب أن يختص القضاء الإداري بالنظر في المنازعات الجبائية، وذلك بكون تحديد الجبايات يستند إلى بعض القرارات الإدارية المتخذة من طرف السلطة العامة، والمتمثل في الإدارة الجبائية ولهذا يكون الاختصاص للقضاء الإداري للنظر في هذه المنازعات[406].ويرى فريق ثالث أن المنازعات الجبائية يجب أن تختص بها محاكم جبائية مستقلة عن المحاكم العادية والإدارية الأخرى التي قد يتكون منها النظام القضائي في الدولة. ويستندون في رأيهم إلى أن الطبيعة الفنية التي يمتاز بها القانون الجبائي وذاتيته، تدعو إلى أن يختص بالنظر في المنازعات الجبائية قضاة متخصصون[407].

---

405 G. LEROUGE : Essai Sur L'unfication Du Contentieux Fiscal, Revue de Science et de L'législations Financières, Paris, 1938, P 256.

406 محمد فؤاد إبراهيم: الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، دار الفكر القاهرة، 1955، ص 359. وهو نفس الشيء الذي ذهب إليه محمد كامل ليلة: الرقابة على أعمال الإدارة، الرقابة القضائية، مكتبة الأفق بيروت 1970، ص 462

407 GAUDEMENT (P M) : Précis de Finances Publiques, T2, Paris, 1970, P 328.

إن إشكالية الاختصاص للنظر في المنازعات الجبائية المطروحة في بعض الدول كفرنسا مثلا، والتي مردها أن يختص القضاء الإداري لفض المنازعات المتعلقة، بالضرائب المباشرة والقضاء العادي بالنسبة لمنازعات الضرائب غير المباشرة وما يخرج عن هذا النطاق. وهذا التوجه جاء لحل إشكالية تنازع الاختصاص وإرجاعها إلى قاعدة السلطة العامة والتي مفادها أن اختصاص القاضي الإداري لا يقوم إلا إذا ثبت إستعمال الإدارة أثناء تصرفها تقنيات استثنائية خارجة عن القواعد العامة وأنها استفادت من اجراءات السلطة العامة[408].

وبالعودة إلى الفقه المغربي محل الدراسة نجد أنه حسم في الأمر فبعدما كان الاختصاص القضائي في المادة الجبائية موكولا للمحاكم الابتدائية، فإن إحداث المحاكم الإدارية بالمغرب، نقل هذا الاختصاص لصالح هذه الأخيرة[409]، و بالرغم من أن التساؤل يطرح نفسه حول مدى احتكار هذه المحاكم لكل المنازعات الجبائية أو ما ورد ذكره في القانون جاء على سبيل الحصر، إلا أن المادة الثامنة من نفس القانون تنص على أن المحاكم الإدارية تختص بالنظر في "النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب و البت في الدعوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة" وهو ما يدفع بالقول إلى شمولية اختصاصها في هذه المنازعات الجبائية.

ومع أن هذا التوجه يقدم نوعا من الضمانات لطرفي العلاقة الجبائية على مستوى تحديد جهة الإختصاص لكن يضعف المركز القانوني خاصة للخاضع، وهنا نجد أن المشرع الفرنسي حاول أن يوجد آلية مزدوجة بحيث يتولى القضاء العادي البت في منازعات المتابعة[410] وهي جزء من منازعات التحصيل في الضرائب غير المباشرة والرسوم المشابهة ورسوم التسجيل، بينما يتولى القضاء الإداري

---

408 Casimir (J.P), Control fiscal (contentieux – recouvrement), Group Revue Fiduciaire, 10eme édition, PARIS, 2007 P 98

409 في المواد 28 إلى 36 من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية القاضي بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 الصادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993)، الجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 03/ 11/ 1993 الصفحة 2168.

410 المادة 181 من مجموعة المسطرة الجبائية الفرنسية وانظر قرار محكمة النقض الفرنسية بتاريخ 13-12-1972 في

La Jurisprudence le fiscale de la juridiction administrative, Guy Willy. L.G.D.J, Paris 1988 P 52

الضرائب المباشرة والضرائب على قدر المعاملات نظرا لارتباطها بمساطر الفحص الجبائي[411]. وهذا الأمر يكتسي أهمية بالغة على اعتبار أن الاختصاص في الدعوى الجبائية، ينقسم إلى اختصاص محلي ونوعي.

I : الاختصاص النوعي.

يقصد بالاختصاص النوعي تحديد اختصاص المحكمة بدعوى معينة وذلك بالنظر إلى طبيعة الرابطة القانونية محل الحماية بصرف النظر عن قيمتها، ويجد هذا التحديد سنده في منطوق المادة الثامنة[412] من القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية التي تجعل من هذه الأخيرة مختصة بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بالانتخابات والجبايات، والبت في الدعوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للإدارة الجبائية[413]. واعتبر المشرع[414] القواعد المتعلقة بالاختصاص النوعي من قبيل النظام العام، وللأطراف أن يدفعوا بعدم الاختصاص النوعي في جميع مراحل إجراءات الدعوى، وعلى الجهة القضائية المعروضة عليها القضية أن تثيره تلقائيا.

---

411 Trotabas et JM cotteret : droit fiscale, Dalloz, Lille 1997 p 247

412 تنص المادة 8 على أنه تختص المحاكم الإدارية. بالبت ابتدائيا في طلبات إلغاء قرارات السلطات الإدارية بسبب تجاوز السلطة وفي النزاعات المتعلقة بالعقود الإدارية ودعاوى التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام، ما عدا الأضرار التي تسببها في الطريق العام مركبات أيا كان نوعها يملكها شخص من أشخاص القانون العام. وتختص المحاكم الإدارية كذلك بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمعاشات ومنح الوفاة المستحقة للعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وموظفي إدارة مجلس النواب وعن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات والضرائب ونزع الملكية لأجل المنفعة العامة، وبالبت في الدعاوي المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة والنزاعات المتعلقة بالوضعية الفردية للموظفين والعاملين في مرافق الدولة والجماعات الترابية والمؤسسات العامة، وتختص المحاكم الإدارية أيضا بفحص شرعية القرارات الإدارية

413 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، طوب بريس، الطبعة الأولى 2013، الصفحة 106و107.

414 في المادة 12 من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية والقاضي بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 الصادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993)، الجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 03/ 11/ 1993 الصفحة 2168.

الجبائية تعرض على أهل الاختصاص وفق مقترب يرمي إلى بلورة قضاء يمتاز بحماية الحقوق الموضوعية للطرفين المتنازعين.

II: الاختصاص الترابي.

يعد توزيع الإختصاص في الدعوى الجبائية على المستوى الترابي من الضمانات المهمة لأطراف الدعوة خاصة بالنسبة للخاضع بحيث تسهل الولوج لخدمة التقاضي مما يعد من أهم الحقوق، بحيث يسهل على الطرفين المقاضاة بأقل تكلفة خاصة وان وعاء الجبايات الترابية يعرف نوعا من البساطة في العائد وبالتالي إن رأى الخاضع أن تكلفة التقاضي هي أعلى من الجباية مما قد يدفعه إلى التخلي عن حقوقه، كما أن نفس المبدأ يطبق على الإدارة الجبائية على إعتبار أن مصاريف التقاضي وتنقلات الموظفين يمكن أن تفرغ المردودية من محتواها، والمشرع المغربي أدرك هذه النقطة ونص على أنه تطبق أمام المحاكم الإدارية قواعد الاختصاص الترابي وأحال هذه القواعد على قانون المسطرة المدنية.

بحيث يعود الاختصاص الترابي في الدعوى الجبائية لمحكمة الموطن الحقيقي أو المختار للمدعى عليه. وفي هذا تكريس لحقوق طرفي العلاقة الجبائية على إعتبار أن الإدارة الجبائية الترابية والخاضع في نفس الحيز الجغرافي مما يسهل عملية ولوج خدمة التقاضي، وكنوع من الضمانة الإضافية للخاضع يمكن له في حالة عدم توفره على موطن في المغرب ولكن يتوفر على محل إقامة كان الاختصاص لمحكمة هذا المحل. وكنوع من الحماية المقدمة للإدارة الجبائية في حالة إذا لم يكن للمدعى عليه لا موطن ولا محل إقامة بالمغرب فيمكن تقديم الدعوى ضده أمام محكمة موطن أو إقامة الإدارة الجبائية. وإذا تعدد المدعى عليهم جاز للمدعي أن يختار محكمة موطن أو محل إقامة أي واحد منهم[422]. لكن هذه الفقرة الأخيرة تطرح أكثر من إشكال على إعتبار أن بعض الرسوم المحصلة

---

422 الفصل 27 من قانون المساطر المدنية مرجع سابق.

وهذا التوجه يهدف منه المشرع إلى حماية حقوق المنازع في الجباية وعلى نفس الاتجاه نجد أن المشرع[415] نص صراحة أنه إذا أثير الدفع بعدم الاختصاص النوعي أمام جهة قضائية عادية أو إدارية وجب عليها أن تبت فيه بحكم مستقل ولا يجوز لها أن تضمه إلى الموضوع. إن الإختصاص النوعي يهدف بالأساس إلى ضمان التنازع أمام قضاء قادر على توفير شروط موضوعية في النزاع مما يحفظ حقوق المتنازعين، كما أن الفقه القضائي وارتباطا بموضوع البت في الإختصاص النوعي، إذا قبل الدفع بعدم الإختصاص، يجب رفع الملف إلى المحكمة المختصة التي تكون الإحالة عليها بقوة القانون بدون صائر، وهذا ما أكده أيضا الإجتهاد القضائي من خلال حكم صادر عن المحكمة الابتدائية بالرباط، والذي قضى بعدم الإختصاص وإحالة القضية وأطرافها إلى المحكمة الإدارية بالرباط بدون صائر[416]، وهذا التوجه الفقهي[417] يهدف إلى حماية المركز المالي لطرفي النزاع خاصة الطرف الأضعف وهو الخاضع.

كما أن الإختصاص النوعي في الدعوى الجبائية وجبت مراجعته على إعتبار أن واقع العمل أكد مرارا على تنازع الإختصاص بين أكثر من جهة قضائية وفتح النقاش الفقهي أكثر من مرة حول من هي الجهة القضائية التي يمكنها حماية حقوق طرفي المنازعة، وهنا يمكن الإشارة إلى الجهة المختصة بالنظر في إجراءات تطبيق الإكراه البدني على الخاضع للجباية، ليطرح سؤال الجهة المختصة نفسه؟

---

415 المادة 13 من نفس القانون.

416 المحجوب الدربالي المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وأخر الاجتهادات القضائية، نشر وتوزيع EMALI، الرباط الطبعة الأولى 2015، الصفحة 93.

417 هذا المقترب نجد له سندا في الفصل 16 من الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية الجريدة الرسمية عدد 3230 مكرر 13 بتاريخ 30 شتنبر 1974 ص 2741.

مقر المحكمة الإدارية	الإختصاص الترابي	
	العمالات	الأقاليم
وجدة	وجدة أنكاد	بركان تاوريرت، جرادة، فيكيك، الناظور
فاس	زواغة مولاي يعقوب، فاس المدينة، فاس الجديدة دار الدباغ.	صفرو، تازة، الحسيمة، تاونات
مكناس	مكناس الإسماعلية، ومكناس المنزه.	الحاجب، الراشيدية، خنيفرة، وإفران.
الدار البيضاء	الدار البيضاء أنفا، عين السبع الحي المحمدي، عين الشق الحي الحسني، البرنوصي زناتة، درب سلطان الفداء، وابن امسيك سيدي عثمان، والمحمدية	الجديدة، سطات، بني ملال، خريبكة، أزيلال، وابن سليمان.
الرباط	الرباط، سلا، الصخيرات، تمارة.	القنيطرة، سيدي قاسم، طنجة، تطوان، العرائش، شفشاون، والحميسات
أكادير	أكادير إدوتنان واشتوكة أيت باها.	تارودانت، طانطان، أسا زاك، تيزنيت، طاطا، العيون، السمارة، الداخلة، ورزازات، كلميم، بوجدور.
مراكش	مراكش المدينة وسيدي يوسف بن علي.	الحوز، قلعة السراغنة، أسفي، والصويرة.

جدول 13: المحاكم الإدارية ونفوذها الترابي.

يمكن أن نلاحظ من هذا التقسيم انه أضعف حقوق الخاضع، على إعتبار التوزيع غير المتوازن وكذا قلة هذه المحاكم، فمن حق كل خاضع أن ينازع في أي جباية يرى عدم قانونيتها، لكن الإشكال المطروح أن أغلب الجبايات الترابية تعرف عائدا بسيطا وبالتالي ليس من المعقول أن يتنقل

هل هي المحكمة الابتدائية على اعتبار أنها صاحبة الولاية العامة للنظر في كل المنازعات[418]، أم أن الاختصاص يعود إلى المحكمة الإدارية وذلك بكونها صاحبة الولاية في المنازعات الجبائية.

وهنا وعلى غرار المشرع لم يحسم الفقه القضائي في الأمر وجاءت الاجتهادات بنوع من الاختلاف[419] مما يضر بالمركز القانوني للخاضع خاصة في دعاوى تهم الإكراه البدني وما يمكن أن يسببه هذا الإجراء من ضرر للخاضع، وهذا الأمر عائد لكون المشرع المغربي قد أسند الاختصاص فيما تعلق بالدعوى الجبائية إلى جهة القضاء الإداري، وذلك بالنسبة لجميع أنواع الجبايات دون تحديد، سواء ارتبطت هذه الدعوى بالضرائب المباشرة أو الغير مباشرة وحتى الإكراه البدني، فجهة القضاء الإداري هي المختصة بالنظر و الفصل في كل هذه الدعوى على إختلاف أنواعها.

فالمشرع المغربي عمل على توحيد الإختصاص بشأن الدعوى الجبائية وذلك على خلاف بعض التشريعات الأخرى التي عملت على توزيع الإختصاص بشأن الدعوى الجبائية بين جهات القضاء العادي و الإداري على أساس تقسيم الدعوى الجبائية إلى دعاوى متعلقة بالضرائب المباشرة ودعاوى متعلقة بالضرائب غير المباشرة والدعوى التي تهم إكراه الخاضع وعلى رأس هذه التشريعات التشريع الفرنسي[420] والتشريع البلجيكي[421]، فمن شأن هذا التوزيع النوعي في الاختصاصات تكريس ضمانات إضافية لكل من الإدارة الجبائية والخاضع وذلك بكون الدعوى

---

418 كما جاء في الفصل 683 من قانون المسطرة الجنائية على أن رئيس المحكمة الإبتدائية هو من له صلاحية النظر في دعوى المحكوم عليهم بالإكراه البدني.

419 فقد ذهبت المحكمة الإدارية بمكناس إلى اعتبار المحكمة المختصة في الإكراه البدني هي المحكمة الإبتدائية وذلك استنادا على الفصل 483، القرار رقم 95.21 بتاريخ 1995.6.8، وخالفتها المحكمة الإدارية بفاس حيث جاء في أمر قضائي عدد 94.11 بتاريخ 1994.09.13، بإسناد صلاحيات إيقاف الإكراه البدني المتعلق باستخلاص الضريبة لقاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية. من أجل المزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى أحمد قيلش ومحمد زنزن "المنازعات الجبائية المحلية" سلسلة المعارف العلمية الكتاب الثالث، الطبعة الأولى 2014، الصفحة 77 وما بعدها.

420 Casimir (J.P), Control fiscal (contentieux – recouvrement), Group Revue Fiduciaire, 10eme édition, PARIS, 2007.p345

421 محمد الخلاف: "الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، 2006، ص: 12

لفائدة الجماعات الترابية يعرف تدبيرها أكثر من جهة[423]، وبالتالي هل يمكن للخاضع إختيار موطن أحد الجهات المدعى عليها في إطار الدعوى الجبائية؟ الحقيقة في واقع الأمر يصعب مواجهة هذا الأمر على إعتبار محدودية عدد المحاكم الإدارية بالمغرب (أنظر الجدول أسفله)، ومنه وبالرغم من إختلاف الجهات المتدخلة في هذه الجبايات إلا أنها تعرف نفس الحيز الجغرافي ويمكن أن يظهر هذا الإشكال مع مخطط إصلاح القضاء الذي جاء بتوصيات بإدراج غرف إدارية بالمحاكم الإبتدائية. وكنوع من تحديد الإختصاص الترابي في الدعوى الجبائية فقد نص المشرع في الفصل 28 من قانون المسطرة المدنية[424] على أن دعاوى الضرائب المباشرة والضرائب البلدية، ترفع أمام محكمة المكان الذي يجب فيه تأدية الجباية، إلا أن هذا الفصل لم يكن قطعيا ويقبل التأويل على إعتبار أنه جاء في نفس الفصل أن الدعوى المختلطة المتعلقة في آن واحد بنزاع في حق شخصي أو عيني، تثار أمام محكمة الموقع أو محكمة موطن أو إقامة المدعى عليه، كما أن الدعاوى الجبائية المتعلقة بالتبليغ[425] ينازع فيها أمام محكمة موطن المرسل أو موطن المرسل إليه باختيار الطرف الذي بادر برفع الدعوى. وكنوع من الحماية للمدعى عليه في المنازعة الجبائية فإذا ثبت بوضوح للمحكمة أن الدعوى المقدم أمامها لم يقصد بها إلا إبعاد المدعى عليه من محكمته العادية فعندئذ يحال المدعي على من له الحق في النظر في المنازعة[426].

وبالنسبة للتقسيم الترابي للمحاكم الإدارية فقد جاء المرسوم التنظيمي المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية بتحديد سبع محاكم إدارية وحدد نفوذها وفق الجدول التالي:

---

423 يمكن مراجعة الفصل الأول من هذا القسم من الأطروحة.

424 قانون المسطرة المدنية الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، كما تم تعديله.

425 وهي من الدعاوى الأكثر انتشارا بالنسبة للمنازعات الجبائية وفي هذا الإطار يمكن الرجوع إلى حسن كثير "التبليغ في المادة الجبائية، على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية-الرباط 2012، الصفحة 89.

426 المادة 30 من المسطرة المدنية، مرجع سابق.

الخاضع أكثر من ألف كيلومتر[427]، وبالتالي يرى أغلب الخاضعين أنه من الأسهل لهم الإذعان للجباية بدلا من تكبد معاناة السفر المعنوية والمادية، وفي هذا إجحاف في حقوق التقاضي الواجب توفيرها لطرفي المنازعة الجبائية.

ثانيا: مجال الدعوى الجبائية.

إن مجال الدعوى في المنازعة الجبائية يدخل ضمن القضاء الشامل وهو ما أجمع عليه الإجتهاد القضائي غير أن هذا لا يمنع من وجود دعوى الإلغاء في مجال المنازعات الجبائية في حدود ضيقة فيما يتعلق بقرارات قابلة للانفصال عن عملية ربط الجباية أو الطعن في بعض المنشورات التي تكتسي صبغة تنظيمية وتفسيرية للقانون.

I : الدعوى الجبائية في القضاء الشامل.

في هذا الصدد أقر مجلس الدولة الفرنسي صراحة أن النزاع الضريبي ينتمي إلى القضاء الشامل مؤكدا أن كل الدعاوى المرفوعة في المادة الضريبية تنتمي بطبيعتها لدعاوى القضاء الشامل[428]، وقد حكم المجلس أنه لا يمكن للمحكمة الإدارية التي عرض عليها النزاع حول الضرائب المفروضة من طرف الإدارة الجبائية، أن تكتفي بإلغاء قرار المصالح الجبائية الفاصلة في شكاية الخاضع، محيلة هذا الأخير إلى الإدارة الجبائية لتستخلص نتائج أو آثار هذا الإلغاء أو تكلفها بفرض ضريبة جديدة بالمطابقة مع قرارها[429].

أما في المملكة المغربية محل البحث والدراسة فقد ذهب الفقه في نفس الاتجاه واعتبرها، أي المنازعة الجبائية تدخل في إطار القضاء الشامل، الذي يتمتع من خلاله القاضي الإداري بسلطات

---

427 مثال حالة التنازع بالنسبة للخاضعين في مدينة الداخلة الذين يجب عليهم التنقل إلى مدينة أكادير.

428 *Slim Kammoun, La nature juridique du contentieux fiscal, Association tunisienne de droit Fiscal, http://www.profiscal.com, aout 2010.*

429 *Req n° 33554 du 17/12/1978, C.E, Cyrille David et Autres, Les grandes arrêts de la jurisprudence fiscal , 4eme édition , DALLOZ ,Paris 2003 , p :133.*

واسعة وبشكل خاص في المنازعة المتعلقة بالوعاء الجبائي، بحيث يمكن أن يغير من مبلغ الرسم المحلي أو الإعفاء منه أو إرجاع المبلغ الذي تم استخلاصه إلى الخاضع، فهو بالتالي يحل محل الإدارة الجبائية في تصويب كل خلل متعلق بالرسم موضوع النزاع، وكأنه يؤسسه من جديد[430].

إن الهدف من هذا المقترب بالأساس هو تكريس حقوق الخاضع في وجه كل تجاوز من الممكن أن يمس بمراكز الخاضع الجبائية. باعتبار أن حكم الدعوى لا يكتفي بإلغاء القرار بل يمتد إلى ترتيب جميع الآثار القانونية، وفي هذا الصدد جاء حكم المحكمة الإدارية بفاس في حيثيات الحكم أن المنازعة في المادة الجبائية سواء ارتبطت بالمطالبات أو المتابعات التي قد تنشأ بمناسبة الإجراءات المتبعة في تحصيلها أو بالأساس القانوني المعتمد في فرضها هي منازعة ذاتية صرفة تخول للمحكمة دورا تحكيميا كاملا للنزاع بفحص الوقائع والقانون، وتمكنها من إعادة المراكز القانونية للحالة التي كانت عليها أو بتغيير الاقتطاعات الجبائية التي قامت بها الإدارة الجبائية، ومن ثم فهي من صميم ولاية القضاء الشامل[431]. وهو نفس الشيء الذي ذهب إليه المجلس الأعلى حيث اعتبر أنه من الواضح أن المحكمة الإدارية تبت في دعوى الإلغاء التي حدد القانون 41.90 المحدث بموجبه لمحاكم إدارية[432] شروطها، كما تبت في نفس الوقت في دعوى القضاء الشامل التي أسندت إليها حسب نفس القانون على سبيل الحصر[433].

---

430 محمود شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الأولى 2014، الصفحة 99.

431 حكم تحت عدد 35.95 الصادر لها بتاريخ 1995.3.22، في الملف رقم 95.17، أدرجه المحفوظ أشكر، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية نقدية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 59 الطبعة الثانية 2005 الصفحة 183.

432 القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية، القاضي بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 الصادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993).

433 قرار عدد 1188 الصادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 1997، في الملف عدد 1997.5.1.573، منشور بمجلة المجلس الأعلى، عدد 9، سنة 2005 الصفحة 12.

والهدف من ذلك هو إحلال القضاء محل الإدارة الجبائية من أجل حماية الخاضع من كل تجاوز قد يمس بحقوقه، كما أن إدراج الدعوى في القضاء الشامل يمكن من تجاوز حد الإلغاء للآثار المترتبة عن الحكم من تعديل للقرار الجبائي أو استبداله، مما يجعل الدعوى أكثر قدرة على تصحيح الوضع وهو الأمر الذي يسمح بوضع مريح للحق بالنسبة لطرفي العلاقة الجبائية خاصة بالنسبة للخاضع.

II : الدعوى الجبائية في قضاء الإلغاء.

مما سبق يتضح لنا أن الدعوى الجبائية هي دعوى في إطار القضاء الشامل واختصاص أصيل له، وذلك لما يمكن أن يوفره هذا الأخير من ضمانات وصيانة لحقوق الخاضع وذلك للسلطات الواسعة التي يتمتع بها القضاء الشامل والتي سبق أن أشرنا لها، لكن هذا لا يمنع من أن الدعوى الجبائية من الممكن أن تحصر في إطار قضاء الإلغاء[434].

ودعوى الإلغاء[435] هي الدعوى التي يرفعها أصحاب الصفة والمصلحة أمام جهات القضاء الإداري المختصة بغرض إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة إذا شابها عيب أو أكثر من العيوب

---

434 تدخل دعوى الإلغاء في إطار مسائل سلطة الدولة وسيادتها في اتخاذ القرارات إذا كان من شأنها إلحاق الضرر بالأفراد، وهذه المسائلة كانت في أصل أعمال الدولة شبه مستحيلة ولا يمكن تصورها، لأن أي دعوى الإلغاء تتناقض مع فكرة سيادة الدولة وقرينة السلامة العامة والنظام العام... لكن تطور مفهوم الحقوق الواجب احترامها من طرف الدولة وإعادة مراجعة فكرة العقد الاجتماعي من مقترب أكثر شمولية سمح بإقرار دعوى الإلغاء، من أجل المزيد من التفصيل يمكن مراجعة، حسن صحيب، القضاء الإداري المغربي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 80، 2008 الصفحة 253 وما بعدها.

435 وتجدر الإشارة إلى أن دعوى الإلغاء لا يمكن اللجوء إليها إلا في حالة انعدام إمكانية مطالبة الطاعن المتضرر بحقوقه أمام القضاء الشامل وهو ما يصطلح عليه بالدعوى الموازية، هذا المبدأ الذي أقره ظهير 27 شتنبر 1957 المتعلق بالمجلس الأعلى، والفقرة الأخيرة من المادة 360 من قانون المسطرة المدنية، وأخيرا المادة 23 من القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية والتي جاء في الفقرة الأخيرة منها أنه لا يقبل الطلب الهادف إلى إلغاء قرارات إدارية إذا كان في وسع المعنيين بالأمر أن يطالبوا بما يدعونه من حقوق بطريقة الطعن العادي أمام القضاء الشامل. من أجل التفصيل أكثر يراجع المحجوب الدريالي المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وأخر الاجتهادات القضائية، نشر وتوزيع EMALI الرباط الطبعة الأولى 2015، الصفحة 103.

التي تلحق القرارات الإدارية وهو عيب عدم الاختصاص، وعيب الشكل، وعيب مخالفة القانون وعيب السبب وأخيرا إساءة استعمال السلطة.

ويتنمي قضاء الإلغاء إلى القضاء العيني أو الموضوعي لتعلقه بمخاصمة قرار إداري فردي أو تنظيمي مخالف لمبدأ المشروعية بهدف إلغائه، فلا توجه دعوى الإلغاء ضد الإدارة وإنما ضد القرار نفسه حماية لمبدأ المشروعية وضمان عدم الخروج عليه.

إن دعوى الإلغاء هي دعوى القانون العام القضائية المقررة لمخاصمة جميع القرارات الإدارية، فلا يجوز استبعادها إلا بنص تشريعي صريح ولا يجوز التنازل عنها مقدما، يحوز الحكم الصادر بإلغاء حجية مطلقة، فيُلغى القرار موضوع الطعن ويزيل آثاره بحيث يتمسك به كل من له مصلحة ولو لم يكن طرفا في النزاع. وتتركز مهمة القاضي في دعوى الإلغاء في فحص مشروعية القرار الإداري المطعون فيه بالإلغاء وما إذا كان مشوبا بعيب من العيوب التي تجعله قرارا غير مشروع، فاذا ثبتت له صحة الطعن وعدم مشروعية القرار فان سلطته تنحصر في مجرد الحكم بإلغائه جزئيا أو كليا[436]. لكن في حدود ضيقة وذلك عندما يتعلق الأمر بالنظر في الطعون المقدمة ضد قرارات إدارية تصدر منفصلة عن عملية ربط الجباية وكذا القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية[437]:

1. القرارات المنفصلة الصادرة عن الإدارة الجبائية: إن القرارات المنفصلة عن عملية ربط الجبايات تقبل الطعن بالإلغاء بسبب تجاوز السلطة في حالات معينة، بحيث اعتبر المجلس الأعلى

---

436 بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في فرع القانون العام، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002، الصفحة 75.

437 يراجع محمود شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، مرجع سابق، الصفحة 100 وما بعدها.

أن المنازعة في مبدأ الخضوع للجبايات الترابية يندرج في إطار دعوى الإلغاء[438]. إلا أن الفقه القضائي أضعف من حقوق الخاضع عندما أشار في عدة أحكام[439] إلى أن الإنذارات الصادرة عن الإدارة الجبائية ومع أنها منفصلة عن عملية ربط الوعاء، غير قابلة للطعن بالإلغاء، باعتبار أن الإنذار الضريبي يفتقد لعنصر الإلزام حيث إنه لا يحدث أثرا قانونيا، ولا يغير من المركز القانوني للخاضع وأن الإنذار يفتقد إلى مقومات القرار الإداري الشيء الذي يؤدي إلى عدم إمكانية الطعن فيه. وهنا أخل القضاء بضمانات جد مهمة للخاضع على إعتبار أن الإنذار يشكل نقطة تحول في المركز القانوني للخاضع[440]، قد تصل إلى حد الإكراه البدني وبالتالي هناك أثر قانوني ضمني، وهو الأمر الذي ذهب إليه حكم المحكمة الإدارية بفاس[441].

2. **القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية:** لقد كان القانون واضحا بالتنصيص على أن هذه الأخيرة يجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية[442]. وعلى هذا الأساس اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة في حكم لها[443]، أن المقرر

---

438 وهذا ما ذهب إليه في قرار له تحت عدد 340 بتاريخ 28 يوليوز 1978 في الملف رقم 57823، كما قبل المجلس الأعلى أيضا الطعن بالإلغاء في عملية تحديد أساس الرسم المحلي دون عرض النزاع على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إذ جاء في قرار له بتاريخ 4 أبريل 1975 في الملف رقم 49455 ما يلي: فيما يخص مشروعية القرار المطعون فيه: حيث إنه إذا كان تحديد أساس الضريبة على قدر المعاملات هو من اختصاص اللجنة المحلية ابتدائيا واللجنة المركزية استئنافيا ولا ينظر فيه المجلس الأعلى إلا عن طريق دعوى الإلغاء المرفوعة ضد مقررات هذه اللجان إلا أن للمجلس الأعلى حق النظر في طلب إلغاء عمليات تحديد أساس الضريبة.

439 هنا نشير إلى حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 95.34، بتاريخ 1995.04.12، ملف عدد 94.92 أشار إليه إبراهيم زعيم الماسي، مرجع سابق، ص 697.

440 يراجع الإنذار في مسطرة التحصيل الجبري في الفصل الأول من هذا القسم.

441 حكم المحكمة الإدارية بفاس عدد 28.95، بتاريخ 1995.04.12، ملف عدد 94.88، أورده إبراهيم زعيم الماسي، المرجع العملي للاجتهاد القضائي، مطبعة النجاح الجديد 1996، الصفحة 635.

442 المادة 157 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. مرجع سابق.

443 حكم عدد 126.2000، بتاريخ 7.06.2000، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 25 نونبر - دجنبر 2000 الصفحة 116.

الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية يعتبر قرارا إداريا بالنسبة للإدارة الضرائب الذي يمكن الطعن فيه في إطار دعوى الإلغاء.

بالرغم من الأهمية التي تكتسيها الدعوى في إطار قضاء الإلغاء إلا أن سلطات القاضي الإداري تظل محدودة، وهو الأمر الذي يرخي بظلاله على القدرة في حماية حقوق طرفي العلاقة الجبائية خاصة الحلقة الأضعف المتمثلة في الخاضع، بحيث يكتفي القاضي فيها إما بإلغاء القرار أو الإبقاء عليه دون أن تكون له سلطة الحكم بتخفيض كلي أو جزئي للجباية، وبالرغم من ذلك يلجأ الخاضع في أحيان كثيرة إلى رفع الدعوى في إطار دعوى الإلغاء وذلك لعدم تكلفة دعوى الإلغاء أي رسوم قضائية 444، وهو الأمر الذي يعتبر ضمانة إضافية للخاضع في وجه الإدارة الجبائية، كما أن الخاضع يهدف بالأساس إلى تحطيم قرار الإدارة الجبائية وبالتالي دعوى الإلغاء تقدم هذه الضمانة.

لكن هذا المسعى له سلبيات قد تضر بحقوق الخاضع على اعتبار أن إلغاء القرار لا ينتج آثار قانونية على القرار التداركي من الإدارة الجبائية، بحيث يمكن لهذه الأخيرة إصدار قرار جديد والذي يمكن أن يكون موضوع دعوى الإلغاء، وهنا يطرح سؤال ما الفائدة التي يمكن أن يستفيد منها الخاضع إن هو دخل في دوامة لا متناهية تستفيد منها الإدارة الجبائية أكثر من الخاضع، كما أن النطق بعدم الإلغاء للقرار يؤدي بالخاضع إلى فقدان حقوقه، في أي تدارك لأخطاء جزئية في القرار الجبائي على إعتبار أنه يكون أمام انصرام الآجال في تقديم دعوى في إطار القضاء الشامل.

الفقرة الثانية: خصائص الدعوى في المنازعة الجبائية.

تمتاز الدعوى في المنازعة الجبائية بخصائص عدة، فبالرغم من كون قواعد المسطرة المدنية هي المطبقة أمام المحاكم الإدارية، إلا أن هذا لا يمنع من وجود خصائص معينة تمتاز بها مسطرة التقاضي في دعوى المنازعة الجبائية عن المساطر المتبعة في الدعوى المدنية، ومردُّ هذا التمييز يعود إلى عدة عوامل تتصل بطبيعة هذه المنازعة وكذا طرفي الخصومة فيها، ذلك أن أحدهما والمتمثل في الإدارة

---

444 تنص المادة 22 من القانون رقم 41.90 مرجع سابق، على أنه يعفى طلب الإلغاء بسبب تجاوز السلطة من أداء الرسم القضائي.

الجبائية يمتاز بالسلطة العمومية[445]، ولذلك فقد نص المشرع على خصائص في الدعوى من أجل حماية أطراف المنازعة عبر تحديد دعوى المنازعة الجبائية في كونها كتابية وتحقيقية وتواجهيه.

أولا: خاصية الكتابة في الدعوى الجبائية.

إن إثبات الحقوق في المنازعة أوجب توثيق الإجراءات الشكلية والموضوعية في دعوى المنازعة الجبائية، وهو الأمر الذي نص عليه المشرع في الإجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية بحيث ترفع القضايا إلى المحكمة الإدارية بمقال مكتوب يوقعه محامي مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب[446]، ويتضمن المقال وجوبا الأسماء العائلية و الشخصية و صفة أو مهنة و موطن أو محل إقامة المدعى عليه و المدعي و كذا عند الاقتضاء أسماء وصفة و موطن وكيل المدعي، و إذا كان أحد الأطراف شركة و جب أن يتضمن المقال أو المحضر اسمها و نوعها و مركزها.

علاوة على ذلك يتم تحديد موضوع الدعوى والوقائع والوسائل المثارة وترفق بالطلب المستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الاقتضاء[447]، كما أن القانون حمى المدعي بالتنصيص على أن الدعوى المقدمة تكون مقابل وصل يسلمه كاتب الضبط للمدعي يثبت فيه عدد المستندات المرفقة ونوعها. ويسلم كذلك وصلا بإيداع المقال يتكون من نسخة منه يوضع عليها خاتم كتابة الضبط وتاريخ الإيداع مع بيان الوثائق المرفقة.

ومن أجل حصول جميع الأطراف على نسخة من الدعوى أقر القانون على أنه إذا قدم الطلب بمقال مكتوب ضد عدة أطراف مدعى عليهم وجب على المدعي أن يرفق المقال بعدد من النسخ مساو لعدد الخصوم. وكنوع من الضمانات الإضافية لرافع الدعوى حتى لا يتم رفضها من حيث

---

445 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، طوب بريس، الطبعة الأولى 2013، الصفحة 102.

446 المادة 3 من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية مرجع سابق.

447 الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق.

الشكل ولضمان حصول طرفي النزاع على حكم عادل يمكن أن يطلب القاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية عند الاقتضاء تحديد البيانات غير التامة أو التي وقع إغفالها.

ثانيا: دعوى تواجهية.

تجمع دعوى المنازعة الجبائية بين طرفين غير متكافئين فمن جهة الإدارة الجبائية التي تتوفر بحكم القانون على عدة امتيازات. ومن جهة أخرى الخاضع الذي يمثل الطرف الضعيف في هذه المنازعة، ولحمايته والتعامل معه على قدم المساواة مع الإدارة الجبائية أضيفت الطبيعة التواجهية إلى مسطرة المنازعة الجبائية حتى يتمكن من عرض وجهة نظره والدفاع عن مواقفه والجواب على دفوعات الإدارة الجبائية. إلا أن هذا الجواب لا يمكن أن يتأتى إلا إذا تمكن الخاضع من الاطلاع على الوثائق والمستندات التي تدلي بها الإدارة الجبائية بكل تخصصاتها بحيث لا يكفي أن يطلع على مقالاتها الجوابية، وتجدر الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية لا يمكنها أن تمنع الخاضع من الاطلاع على الوثائق والمستندات التي تعزز موقفه تحت ذريعة الحفاظ على السر المهني ولو تعلق الأمر بمعلومات تخص الأغيار، توفيرا لإجراءات التقاضي وحماية للخاضع[448].

ثالثا: خاصية التحقيق في الدعوى الجبائية.

إن هذه الخاصية يمكن أن نلمسها من خلال الدور الذي يقوم به القاضي الإداري، حيث أنه بعد تسجيل مقال الدعوى يحيل رئيس المحكمة الإدارية الملف بشكل فوري إلى قاض مقرر[449] يقوم

---

448 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" مرجع سابق، الصفحة 103

449 يطبق القاضي المقرر أحكام الفصول 329 و333 حتى 336 من قانون المسطرة المدنية على الإجراءات التي يقوم بها وهو ما أكدته المادة 4 من قانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية.

بتعيينه والى المفوض الملكي[450] للدفاع عن القانون وهذا الإجراء الهدف منه حماية الإجراءات التحقيقية في الدعوى التراعية.

يقوم القاضي المقرر بتبليغ المقال الافتتاحي للطرف الآخر، مع إعلامه بوجوب تقديم مذكراته الدفاعية والمستندات التي يود الاستناد عليها وذلك قبل الجلسة التي يعين تاريخ انعقادها. ويمكن للقاضي المقرر أن يأمر سواء من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب الأطراف بأي إجراء من إجراءات التحقيق من بحث وخبرة وحضور شخصي دون أن تشكل هذه الأوامر مساسا بالدعوى الاصلية. وبعد الانتهاء من تهيئة الدعوى تصبح جاهزة آنذاك من أجل أن يصدر القاضي المقرر أمرا بالتخلي عن الملف وتعيين تاريخ إدراج القضية في الجلسة[451].

ومنه يظهر جليا أن الدعوى الجبائية تتوفر على خصائص شكلية وموضوعية تهدف إلى حماية الحق في الدعوى دون تمييز الجهة الحائزة له، وبالتالي فهذه الخصائص تهدف إلى إيجاد آليات تعزز التوازن بين الطرفين من أجل حماية الحقوق القانونية لطرفي النزاع.

الفرع الثاني: سير الدعوى الجبائية.

تعتبر شروط وإجراءات سير الدعوى الجبائية من المسائل المهمة من أجل تقديم ضمانات لأطراف الخصومة، فالمشرع والفقه القضائي اهتما بهذا الجانب من خلال تحديد الشروط الواجب توفرها في أطراف المنازعة والدعوى الجبائية، (الفقرة الأولى). كما أن القانون نص على مجموعة من الإجراءات في عملية التحقيق والهدف منها حماية الحقوق من أجل ضمان أن البت في الدعوى الجبائية ينتج حكما يحترم جميع الحقوق ويكرسها، (الفقرة الثانية).

---

450 يعين رئيس المحكمة الإدارية من بين قضاة المحكمة مفوضا ملكيا أو مفوضين ملكيين للدفاع عن القانون والحق في اقتراح من الجمعية العمومية لمدة سنتين.

451 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" مرجع سابق، الصفحة 104

الفقرة الأولى: شروط البت في دعوى المنازعة الجبائية.

إن مباشرة أي دعوى أمام القضاء الإداري تكون مرتبطة بتوفر شروط معينة ومحددة، سواء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع. وأن شروط قبول الدعوى القضائية هي تلك الشروط الضرورية التي يجب توافرها لعرض نزاع ما على القاضي الإداري، والتي تلزمه وتسمح له في نفس الوقت أن يفصل في موضوع الخلاف القائم المعروض عليه، حيث ينتج عن عدم احترام هذه الشروط عدم قبول الدعوى والهدف من ذلك هو حماية حقوق طرفي المنازعة الجبائية في موضوع النزاع ويقصد كذلك بشروط قبول الدعوى بشكل عام تلك الشروط التي من شأنها أن تجعل إجراءات رفع الدعوى سليمة ومدى توفر الشكل المطلوب فيها لانعقاد الخصومة دون النظر في مدى أحقية المدعي في المطالبة النزاعية[452].

أولا: الشروط المرتبطة بالخاضع.

لحماية الإدارة الجبائية في مردوديتها من كل استعمال لحق التقاضي كذريعة لإيقاف استيفاء ديونها، فقد نص المشرع في الفصل الأول من المسطرة المدنية على أنه لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة، والأهلية، والمصلحة، لإثبات حقوقه.

- المصلحة: طبقا لقاعدة قانونية عامة مفادها أنه " لا دعوى بدون مصلحة"، فالمدعي سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا خاصا أو عاما يجب أن تكون له المصلحة في رفع الدعوى، وإذا تم الاعتداء على حقه فإنه يلجأ للقضاء لرفع الدعوى وهذه المصلحة هي حماية الحق وهناك من يذهب إلى القول بأن المصلحة هي الشرط الوحيد لقبول الدعوى وما عداها ما هي إلا صور من هذه المصلحة.

---

452 عمر محمد الشوبكي: مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد 250، السنة 1981، ص 143.

- الصفة: هي ولاية مباشرة الدعوى يستمدها المدعي من كونه صاحب الحق أو من كونه نائبا عن صاحب الحق فإذا كان هو صاحب الحق كان له صفة المطالبة وهنا تمتزج الصفة بشرط المصلحة الشخصية المباشرة، أما إذا كان رافع الدعوى نائبا عن صاحبها فيجب عليه إثبات صفته[453] من تمثيل الشخص الذي ترفع الدعوى باسمه.
- الأهلية: أهلية الخصم هي صلاحيته لاكتساب المركز القانوني للخصم ومباشرة إجراءات الخصومة وهي تعبر عن أهلية الوجوب في المجال الإجرائي وتعني صلاحية الشخص لاكتساب المركز القانوني للخصم، لأن كل شخص قانوني أهل ليكون خصما سواء أكان هذا الشخص طبيعيا أو معنويا وهذا طبقا للقاعدة العامة إذ لا يجوز لمجموعة من الأشخاص ليس لهم شخصية معنوية أن يرفعوا دعوى دفاعا عن مصالحهم المشتركة باسم المجموعة بل باسم كل فرد على حدة كما يجب أن توجه الإجراءات لكل فرد منهم باسمه وصفته.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي اختزل هذه الشروط الواجب توفرها في الخاضع في شرط تمثيله بمحامي مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب[454]، وفي هذا مصادرة لحقوق الخاضع في وجه الإدارة الجبائية، فمن جهة تقمع الخاضع في المنازعة في الجبايات ذات المردودية الضعيفة والتي قد تكون مصاريفها أكبر منها، كما أن الاستفادة من المساعدة القضائية في الدعوى الجبائية هو قليل الإقرار، ومن جهة أخرى هناك بعض الخاضعين خاصة الأجانب لهم محامين متتبعين لوضعهم وبالتالي هم الأقدر على الدفاع عنهم لكن يمتنعون من المرافعة على اعتبار عدم تسجيلهم في هيئات المحامين بالمغرب، ومنه فذلك فيه نوع من المصادرة لحقوق الخاضع كما أن هذا الأمر يضعف جاذبية المغرب الاستثمارية مما يحرم الإدارة الجبائية من خاضعين جدد يساهمون في

---

453 وهنا تجدر الإشارة إلى أن الفقه الفرنسي اعتمد على آلية الصفة بحكم الواقع وذلك كنوع من التكريس لحقوق الخاضع، حيث ورد في قرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 17.3.1972 قبوله دعوى الزوجة نيابة عن زوجها بشرط أن تكون مقيمة معه في نفس البيت.

454 المادة الثالثة من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية، مرجع سابق.

مردوديتها، وهنا كان على المشرع المغربي الاقتداء بنظيره الفرنسي الذي جعل من مسألة تنصيب المحامي اختيارية شريطة دفع رسوم قضائية[455].

ثانيا: الشروط المرتبطة بالإدارة الجبائية.

باستقراء الأحكام القضائية الصادرة في المنازعات الجبائية نجد في أغلب الأحيان أن الإدارة الجبائية تتخذ محل المدعى عليه، وهذا الأمر راجع بالأساس إلى لجوء الطرف الأضعف إلى سلطة خارجية من أجل إقرار حقوقه، لكن هذا لا يحول دون لجوء الإدارة الجبائية للقضاء من أجل حماية مردوديتها المالية ومركزها القانوني من كل ما يمكن أن يمتد لها ومن هذه الحالات:

- عندما ترى الإدارة الجبائية أن الخلاف مع الخاضع عميق ومتشعب ويتطلب تفسيرا للنصوص القانونية وبالتالي فهي تحيل الملف إلى القضاء بعد إخطار الخاضع[456].
- عندما تحاول الإدارة الجبائية زجر الخاضع من أجل الإذعان لها[457].
- عندما ترى الإدارة الجبائية أن المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة شابها خلل يطيح بحقوق الإدارة الجبائية.

وبالنسبة لصاحب الصفة في تمثيل الإدارة الجبائية الترابية فقد جاء القانون بنقطة جد مهمة بحيث نص على أنه وبصرف النظر عن جميع المقتضيات المخالفة فإنه تمثل الإدارة بكيفية صحيحة أمام القضاء، مطالبة كانت أو مطلوبا ضدها، بمدير الضرائب أو الآمر بالصرف للجماعة الترابية المعنية أو الأشخاص المفوضين من لدنهما لهذا الغرض والذي يمكنه إن اقتضى الحال توكيل محام. وفي هذا

---

455 Rachid Lazrak :" "Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc" éditions la Porte 2007 P :398

456 كما توجد حالات يجد فيها المدير للجبايات الترابية نفسه في مكان صعب قد يسبب قراره إضاعة لمردودية الإدارة الجبائية وما يمكن أن يشكله ذلك من متابعة مدنية وجنائية في حقه، ومعه يلجأ المحاسب في أغلب الأحيان إلى إحالة الملف للقضاء حتى يحمي مركزه القانوني.

457 هنا اختلف الفقه فهناك من يدرج هذه المنازعات التي تدخل في إطار الإكراه البدني بين القضاء العادي أو الإداري وهذه النقطة سبق التطرق لها باستفاضة في الفرع السابق.

تطور جد كبير في تحديد حقوق طرفي المنازعة وذلك في معرفة الخاضع صاحب الصفة الذي يخاصمه من جهة ومن جهة أخرى تحديد من له الحق في تحريك الدعاوى أمام القضاء لفائدة الإدارة الجبائية مما يسهل المسطرة ولا يدخلها في مجال تنازع الاختصاصات الذي من الممكن أن يضعف حقوق الإدارة الجبائية في حماية مردوديتها.

ثالثا: شرط احترام الآجال في الدعاوى الجبائية.

كنوع من الضمانات المقدمة للخاضع والإدارة الجبائية على حد سواء نجد أن المشرع المغربي لم يحدد آجالا موحدة للجوء إلى القضاء الإداري إذ ميز بين الآجال الممنوحة للأطراف في إطار الطعن القضائي على إثر المراقبة الجبائية والآجال الممنوحة للأطراف في إطار الطعن القضائي على إثر المطالبة الإدارية.

I: الطعن القضائي على إثر المراقبة الجبائية.

بالرجوع إلى المادة 164 من القانون المنظم للجبايات الترابية[458]، نجد أن المشرع حدد آجال الطعن القضائي في المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي يجب على الخاضع والإدارة الجبائية احترامها على حد سواء والمتمثلة في ستين يوما الموالية لتاريخ:

- وضع الأمر بالاستخلاص موضع التحصيل بالنسبة للرسوم المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو الرسوم التي تفرضها الإدارة تلقائيا باعتبار الأساس الذي بلغته بسبب تصريح اللجنة المذكورة بعدم اختصاصها.
- تبليغ مقررات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إذا لم يترتب على المقررات الصادرة عنها أمر بالاستخلاص.

---

458. القانون المنظم للجبايات المحلية، القانون رقم 47.06 مرجع سابق.

II: الطعن القضائي على إثر المطالبة الإدارية

استنادا إلى المادة 165 من القانون المنظم للجبايات الترابية[459]، فإن المشرع الجبائي حدد الآجال التي يجب على الخاضع أن يتقدم خلالها بالطعن القضائي في المقررات الصادرة عن الإدارة الجبائية في أجل ثلاثين يوما الموالية:

- لتاريخ تبليغه بالمقرر الصادر عن الإدارة الجبائية
- انصرام أجل ستة أشهر في حالة عدم جواب الإدارة أي في الشهر السابع من تاريخ تقديم الخاضع لمطالبته على الإدارة الجبائية المعنية[460].

الفقرة الثانية: ضمانات إجراءات التحقيق والبت في الدعاوى الجبائية.

إن إجراءات التحقيق والبت في الدعوى الجبائية على المستوى الترابي إلى غاية صدور أحكام قضائية فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية، باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في القوانين المنظمة للجبايات، خاصة القانون المنظم للجبايات الترابية، وهذه الإجراءات لا تخرج عن الخصائص العامة التي تتميز بها الإجراءات أمام القضاء الإداري، أي أنها من نوع الإجراءات التحقيقية التي يتمتع من خلالها القاضي بدور توجيهي للدعوى وذلك للبت في فحوى الحقوق[461].

---

459 القانون المنظم للجبايات المحلية، القانون رقم 47.06 مرجع سابق.

460 محمود شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الأولى 2014، الصفحة 106و107.

461 حسن السيد بسيوني: دار القضاء في المنازعة الإدارية، مطابع دار الشعب، القاهرة، 1988، ص 19.

أولا: إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية.

تهدف الدعوى الجبائية بالأساس لحماية الحقوق لأطراف النزاع، وإثبات الحق لا ينحصر في ادعاء شخص أن له حقا عند الطرف المدعى عليه حيث لا يعد سببا كافيا لجدية ادعاءاته وامتلاكه للحق موضوع الدعوى ما لم يُدّل بما يثبت أنه صاحب الحق فيما يطالب به، إلا أن ما يقدمه المدعي من وسائل إثبات قد لا يقتنع به القضاء فيلجأ إلى مجموعة من إجراءات التحقيق لتكوين قناعته، والمنازعة الجبائية لا تخرج عن هذا المنحى، وذلك أن الخاضع له حق الاستعانة بكل وسائل الإثبات المعتمدة في القواعد العامة، إلا ما كان منها غير مقيد في دعوى المنازعة الجبائية، والقاضي لا يلتزم بكل الدفعات والإثباتات المدلى بها من قبل المدعي، بل إنه قد يستبعد بعضها، وقد يلجأ إلى إجراءات أخرى للتحقيق مثل الخبرة من أجل تكوين قناعة أعمق بخصوص الحقوق المتنازع فيها[462].

I: الإثبات في دعوى المنازعة الجبائية.

إن عبء الإثبات كقاعدة عامة يتحمله المدعي وهذا ما يؤخذ به أمام القضاء المدني، أما في مجال المنازعات الإدارية ونظرا لاختلال التوازن بين طرفي الدعوى، فإن إلقاء عبء الإثبات على المدعي يشكل نوعا من الإجحاف في حق الخاضع[463]. وبالتالي فقد حاول الفقه القضائي تدارك الأمر بالقول على أن عبء الإثبات أمام القضاء الإداري يقع على عاتق الطرفين أي الخاضع والإدارة[464]، ومبرر

---

462 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، طوب بريس، الطبعة الأولى 2013، الصفحة 114

463 مسألة تحمل عبء الإثبات في المادة الجبائية عموما لم يتم توضيحها وتنظيمها من قبل المشرع خلافا لنظيره الفرنسي، وبالتالي بالرجوع للقاعدة العامة نجد أن المادة 399 من قانون الالتزامات والعقود تؤكد على أن إثبات الالتزام يقع على من يدعيه.

464 وفي إطار حماية حقوق الخاضع ظهر توجه زايد حتى على التوازن واعتبر أنه من غير الممكن الحديث عن توازن في علاقة غير متوازنة، وهو ما جاء في حكم إدارية وجدة في حكم بتاريخ 1998.8.27، تحت رقم 97.905 حيث جاء في حيثيات الحكم أن اعتماد الإدارة على عناصر إضافية لاحتساب الضريبة يوجب عليها إثبات ذلك. أورده المحجوب الدريالي المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وآخر الاجتهادات القضائية، مرجع سابق الصفحة 139

هذه القاعدة هو وجود الإدارة كطرف في الدعوى الإدارية مع ما تملكه من إمكانيات وما تحوزه من أدلة إثبات، في حين يقف الخاضع مجردا من أية أدلة للإثبات، وقد تغيب عنه مجموعة من الوقائع ويفتقد إلى الوثائق ذات الصلة بالنزاع، ومنه يظهر عدم التوازن بين الطرفين الأمر الذي يجعل من العدل والمساواة توزيع عبء الإثبات بين طرفي الخصومة بشكل يقدم ضمانات إضافية للخاضع حيث يلعب القاضي هنا دور الموازنة بين الطرفين لاستخلاص الحقيقة[465]، وهذا الدور الإيجابي مهما اتسع يجب أن يبقى محايدا ويضمن عدم التحيز لأحد الطرفين، ويستطيع من خلال الأمر بوسائل التحقيق المختلفة أن يسهل إقامة الدليل في القضية[466].

وإذا كانت القواعد العامة للإثبات[467] تقضي بأنه لا يجوز للمدعي أن يقدم دليلا لصالح نفسه، فإنه في المنازعة الجبائية يجوز الإثبات بواسطة الوثائق المحاسبية إذا كانت ممسوكة بانتظام ولا يشوبها أي خلل. وتعتبر الوثائق المحاسبية وسيلة إثبات لفائدة الخاضع والإدارة الجبائية على حد سواء باعتبار أنها تعزز الرسوم الإقرارية بالنسبة للخاضع وتسهل عملية الإحصاء والحصر للإدارة الجبائية، كالرسم المهني والرسم على محال بيع المشروبات، وغير ذلك من الجبايات الإقرارية والإحصائية المنصوص عليها في القوانين المنظمة للجبايات الترابية.

إذ يتعين على الخاضعين لهذه الجبايات إمساك السجلات واعتماد الفواتير[468] في مجال الإثبات لتعزيز موقفهم في مواجهة الإدارة الجبائية أمام القضاء كما تمكن هذه الأخيرة من سهولة إثبات

---

465 وهو الأمر الذي ذهب إليه حكم إدارية فاس في حكم الصادر بتاريخ 1995.11.1، تحت رقم 86.94 أورده المحجوب الدربالي المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وأخر الاجتهادات القضائية، مرجع سابق الصفحة 139

466 قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة منوري قسنطينة كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2007.2008 الصفحة 117.

467 تخضع الوسائل العامة للإثبات أو الوسائل غير المحاسباتية للقواعد العامة المقررة في الفصل 404 من قانون الالتزامات والعقود، الذي يحيل على أن وسائل الإثبات التي يقررها القانون هي: إقرار الخصم، الحجة الكتابية، شهادة الشهود، القرينة، اليمين.

468 بحيث نصت المادة 150 من القانون 47,06 على أنه يجب على الخاضعين أن يحتفظوا طوال عشر سنوات في المكان المفروض فيه الرسم عليهم بالوثائق المحاسبية اللازمة للمراقبة الجبائية وكذا كل وثيقة أخرى منصوص عليها في الأحكام التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

الدَّيْن في حالة وجوده وبالتالي حماية مركزها المالي، وبالطبع يحق للمحكمة أثناء نظرها في الدعوى أن تأمر تلقائيا أو بناء على طلب أطراف الدعوى باستخدام بعض المحررات التي تهم النزاع المعروض عليها[469].

وفي هذا الصدد وكنوع من الإثباتات الإضافية للحقوق في أصل الدَّيْن المتنازع عليه تعتبر المحاضر من طرف مأموري الإدارة الجبائية من وسائل الإثبات وكذا كل الشواهد الصادرة عن الإدارة الجبائية والتي لها علاقة بأصل الدَّيْن المتنازع فيه، كما أن كل المراسلات والإقرارات التي أفصح عنها الخاضع تعتبر من عناصر الإثبات في المنازعة الجبائية، لكن وفي حالات كثيرة تبقى هذه الإثباتات غير كافية لإثبات الحق في الدعوى الجبائية وبالتالي يلجأ الفقه القضائي إلى الإثبات بواسطة القرائن[470] إلى جانب الوسائل الأخرى في الإثبات وهي وسيلة هامة في المنازعة الجبائية نظرا لاعتمادها على بعض الأدلة الصادرة عن الغير، مثلا الرسم المهني تحدد القيمة الايجارية المعتبرة أساسا لحساب الرسم عن طريق المقارنة وهو نفس الشيء بالنسبة للرسم السكن[471]، وبالتالي تعتبر القرائن من المداخل المهمة التي تضمن تمتيع الخاضعين بحقوق متساوية وكذا إثبات الدَّيْن في وجه الخاضع ومنه حماية مردودية الإدارة الجبائية.

II: الخبرة في دعوى المنازعة الجبائية.

فإن كان الهدف من منازعة الخاضع هو حماية حقوقه في مركزه المالي والقانوني، والإدارة تسعى لحماية مردوديتها ووسائلها القانونية من كل تلاعب قد يهدف إلى الإضرار بها، ومعه ونظرا للخصوصية التي تتميز بها المنازعة الجبائية، فالقاضي الإداري يجد نفسه أمام إشكالات يصعب حلها لأنها مرتبطة

---

469 محمود شوارق، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الأولى 2014، الصفحة 111 و112

470 المادة 449 قانون الالتزامات والعقود، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة النصوص القانونية، عدد 14، يناير 2009.

471 يفرض رسم السكن على أساس القيمة الايجارية للعقارات المقدرة عن طريق المقارنة من طرف لجنة الإحصاء.

بنصوص تقنية تتمتع بالتخصص، فكيف يستطيع القاضي الفصل في النزاع في المجال التقني والذي لم يتلق تكوينا متخصصا فيه، كالجبايات التي تحتوي على أرقام وأعمال ومعدلات لحساب الجباية وغيرها فيجد نفسه مضطرا للاستعانة بمختصين في هذا المجال للتدقيق في القضية من كل جوانبها من خلال وسائل تحقيق متعددة تمتاز بالخبرة، وبالتالي تعتبر هذه الأخيرة من الضمانات التي منحها المشرع لأطراف النزاع من أجل إحقاق الحق في النزاع، إلا أن النصوص القانونية المنظمة لها تعرف نوعا من التضارب فإذا كانت المدونة العامة للضرائب قد وضعت شرطا وهو أن يكون الخبير المعين من قبل القاضي مسجلا في جدول هيئة المحاسبين المعتمدين[472].

إلا أن قانون المسطرة المدنية[473] لا تشير إلى وجوب أن يكون الخبير مختصا في الحسابات أو في المجال موضوع الخبرة، وإنما يقضي فقط بأنه إذا لم يقم الخبير بالمهمة المسندة إليه داخل الأجل المحدد له أو لم يقبل القيام بها، عين القاضي بدون استدعاء للأطراف خبيرا آخر بدلا عنه. وفي هذا مصادرة لحقوق النزاع فالمشرع هنا اهتم بمساطر الخبرة دون التأكيد على موضوع الخبرة فإن كان الهدف الوحيد هو إدماج خبير في النزاع من دون الاهتمام بالقيمة المضافة التي قد يقدمها في إجراءات التحقيق فمن الأجدى ترك القاضي وحده على اعتباره كبير الخبراء، ومحاولة من السلطة القضائية تدارك هذا الخلل تم إصدار قرار تنظيمي في مجال الخبرة في المحاسبة العمومية[474]. وهنا نشير إلى أمثلة للخبرة المطلوبة في المنازعة الجبائية:

---

472 الفقرة الخامسة من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق.

473 الفصل 61 من قانون المسطرة المدنية الذي تحيل إليه المادة السابعة من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية، مراجع سابقة.

474 قرار السيد وزير العدل رقم 1081-03 الصادر بتاريخ 2003.06.13 بالجريدة الرسمية عدد 5121 بتاريخ 2003.06.30

نوع	مضمون تقرير الخبرة
الخبرة المحاسبية	إن مضمون الحكم بإجراء خبرة لن يخرج عن تكليف الخبير بإعداد تقرير عن وضعية المحاسبة، وهل هي منتظمة ولا يشوبها خلل من الإختلالات المستند إليها من قبل الإدارة الجبائية، أم أنها تتضمن فعلا اختلالات جسيمة تعدم القيمة الثبوتية لها، وهل فعلا تعكس الوضعية المالية والنتائج التي حققها الخاضع، أم أنها مشوبة بالنقصان وأن النتيجة المحاسبية لا تعكس النتيجة الجبائية التي صرح بها الخاضع.
الخبرة العقارية	يتضح أن مضمون الحكم القاضي بإجراء الخبرة لن يخرج كذلك عن انتداب خبير لإعداد تقرير عن القيمة التجارية للأملاك المفوتة سواء في ضريبة التسجيل أو الضريبة على الأرباح العقارية، كما يمكنه أن يأمر الخبير بإعداد تقرير عن ثمن التملك أو نفقات الاستثمار، وعموما فإن موضوع الخبرة ينصب أساسا على تحديد القيمة التجارية للأملاك التي تحققت بشأنها الواقعة المنشأة للجباية.

جدول 14: نماذج من الخبرة في مجال المنازعات الجبائية[475]

ومن أجل توضيح مدى تأثير الخبرة في تحديد الحقوق في دعوى المنازعة الجبائية، يتم التمييز بين الخبرة كإجراء من إجراءات التحقيق والخبرة كوسيلة للإثبات، فإذا تم تقديم طلب إجراء خبرة على شكل ملتمس أثناء سريان الدعوى فإنها تعتبر إجراء من إجراءات التحقيق، أما إذا تقدم الخاضع بطلب مستقل يهدف منه إلى إجراء خبرة، تعتبر وسيلة من وسائل الإثبات للاستعداد لرفع الدعوى بناء على تقرير الخبير[476]، لكن مهما كان شكل أو مضمون الخبرة، فإن نتائجها تعد مبدئيا وسيلة مساعدة من وسائل التحقيق، حيث تخضع لسلطة المحكمة التقديرية مهما كانت الخبرة العلمية أو العملية للخبير أو الخبراء الذين أنجزوها، وهو ما يعطي لهذه المحكمة كافة الصلاحيات للأخذ بها كليا أو جزئيا أو صرف النظر عنها واعتماد وسيلة بديلة[477]. وبالتالي تبقى الخبرة الأساسية للقاضي،

---

475 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، طوب بريس، الطبعة الأولى 2013، الصفحة 121.

476 المحجوب الدربالي المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وأخر الاجتهادات القضائية، مرجع سابق الصفحة 145.

477 ينص الفصل 66 من قانون المسطرة المدنية على أنه لا يلزم القاضي بأخذ رأي الخبير المعين ويبقى له الحق في تعيين أي خبير من أجل استيضاح الجوانب التقنية في النزاع. من أجل المزيد من الإيضاح حول هذه النقطة يراجع كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، مرجع سابق الصفحة 120 و121.

وفي ذلك نوع من الضمانات للأطراف، باعتبار القاضي لا يمكنه إنكار الحق، لكن من الممكن أن يؤثر رأيه في خبرة لا يحيط بحيثياتها أن يؤثر على الحقوق وهنا نشير إلى تجربة الولايات المتحدة التي وضعت مدونة للخبرة تحدد الملامح العامة لنوع القضايا المعروضة ونوع الخبرة المطلوبة لها[478].

ثانيا: البت في الدعوى الجبائية.

تخضع مسطرة البت في دعوى المنازعة الجبائية إلى الإجراءات المتعلقة بالبت في الدعوى الإدارية عموما[479]، وهذه الأخيرة بدورها لا تختلف عن إجراءات البت في المنازعات في القضاء العادي، وبعد تأكد القاضي من القيام بكل الإجراءات التي سبق التطرق لها من تحقيق عبر وسائل الإثبات والخبرة وغيرها، وعندما يتبين للقاضي المقرر أن القضية جاهزة للبت يصدر أمرا بإقفال باب المناقشة ويأمر بالتخلي عن القضية وإحالتها على جلسة الأحكام[480].

وفي هذا الإجراء نوع من الضمانات المقدمة لأطراف النزاع فتوحيد المساطر الهدف منه حماية الحق، فهو أي الحق واحد مهما اختلف نوع النزاع، وكنوع من المراقبة الموازية التي تضمن السير الجيد لعملية البت يقوم المفوض الملكي بتلاوة تقريره المتضمن لاستنتاجاته المكتوبة والشفوية على هيئة المحكمة بكامل الاستقلالية سواء من الناحية القانونية أو الواقعية وذلك أن دوره يشبه إلى حد ما دور النيابة العامة في المحاكم العادية، فحضوره إلزامي في الجلسة العامة ولكنه لا يشارك في صنع القرار[481]. وكنوع من الحماية لمردودية الإدارة الجبائية فالقاضي في المنازعة الجبائية وإن كان يتمتع بسلطات واسعة فإنه لا يملك أن يحكم إلا في حدود طلبات الخصوم، ذلك أنه لا يمكن أن يمنح

---

478 *Charles L. Zelden: "The Judicial Branch of Federal Government: People, Process, and Politics" ABC-CLIO. 2009. P :112*

479 *كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، الصفحة 124.*

480 *عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة، أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء، 2003. الصفحة 228*

481 *Rachid Lazrak :" "Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc" éditions la Porte 2007 P :146*

الخاضع مثلا تخفيضا من الرسم لم يطلبه أو يرفع عنه الرسم بأكمله في حين أنه لم يطلب إلا الحصول على تخفيض منه[482]. وهنا نسجل الإغفال لحقوق الخاضع فموقع هذا الأخير ضعيف وعدم درايته بالأمور القانونية والتقنية مقارنة مع الإدارة الجبائية التي تتوفر على موارد مالية وبشرية قادرة على حماية حقوقها، وبالتالي عدم السماح للقاضي إعطاء الحق للخاضع لا تشوبه شائبة على أنه نوع من إنكار العدالة[483] ولا يمكن أن نمنع هذا الحق فقط لعدم معرفة الخاضع به.

وفي إطار الضمانات المقدمة لأطراف الخصومة أوجب المشرع أن يكون الحكم معللاً[484]، وأن يتناول جميع النقاط المثارة من قبل المتخاصمين، ومن شأن عدم الجواب على دفع معين أن يعرض هذا الحكم للطعن فيه بالاستئناف، كما أن تعليل الأحكام من شأنه أن ينير الطريق أمام المتقاضين لمعرفة مدى مصلحتهم في رفع الأمر إلى درجة أعلى[485].

وهنا نشير إلى الوضعية غير المتكافئة في آثار القرار القضائي الفاصل في النزاع الجبائي في خلق توازن بين حقوق الخاضع وحماية مردودية الإدارة الجبائية حيث إن جاء الحكم لصالح الإدارة الجبائية الترابية، فإن تنفيذه بالنسبة لهذه الأخيرة في غاية السهولة وذلك لرجوع آلية التنفيذ في الأصل إليها، فما على الإدارة الجبائية سوى مباشرة إجراءات التحصيل الجبائي وبالطرق الجبرية هذه المرة، وكما أن المصاريف التي حملتها المحكمة للخاضع تكون هي أيضا موضوع سند تحصيل وتقوم مصالحها المكلفة بالمتابعات بتحصيلها. وأما إذا كان الحكم في صالح الخاضع وتراخت

---

482 أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية بين إشكالية التنازع وحركية التقاضي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق الدار البيضاء، 2000/ 2001، الصفحة 222

483 هنا لا يقصد بإنكار العدالة في القانون رفض القاضي صراحة أو ضمناً الفصل في الدعوى أو تأخير الفصل فيها رغم صلاحيتها للفصل فيها أو رفضه أو تأخيره البت في إصدار الأمر المطلوب على عريضة. بل إنكار العدالة من قبل المشرع والذي منع القاضي من وضع اليد على الحق في سير النزاع.

484 يجب أن يتضمن طبقا للفصل الخمسون من قانون المسطرة المدنية، الوقائع والتعليل أو التسبيب أو حيثيات ومنطوق الحكم.

485 الطيب براده، إصدار الحكم المدني وصياغته الفنية، مرجع أورده المحجوب الدربالي المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وأخر الاجتهادات القضائية، مرجع سابق الصفحة 147.

الإدارة الجبائية في تنفيذه فما على الخاضع في هذه الحالة إلا إتباع الاجراءات العامة للتنفيذ، وهنا نكون بصدد حالتين[486]:

تتحقق الأولى: إذا كانت الجباية محل النزاع قد قام الخاضع بتسديدها أو قام بتسديد جزء منها وصدر قرار المحكمة بإلغائها، فإن الخاضع في هذه الحالة يكون بصدد استرجاع هذه المبالغ، وبعدم تحديد آجال قانونية واضحة لاسترجاع ما قدمه الخاضع يجد نفسه في وضع صعب قد تعصف بمركزه المالي خاصة بالنسبة للأنشطة المهنية والتجارية التي تتطلب السرعة والسيولة المالية، كما أن هذا التلكؤ في إرجاع الديون المحصلة من دون وجه حق قد تؤثر على المردودية بحد ذاتها في الأمد المتوسط فإعسار الخاضع خاصة الحائز للشخصية المعنوية واختفائه لا يخدم الإدارة الجبائية[487].

الحالة الثانية: وهنا تختلف الإجراءات المتبعة حيث نجد الخاضع لم يقم فيها بأي تسديد للجبايات وبالتالي هذه الأخيرة محل حكم بإلغائها، فهنا يكون الخاضع بصدد طلب توقيف إجراءات المتابعة ضده أو بصدد الحصول على مستخرج للجبايات لا يحتوي الرسوم موضوع الإلغاء، وفي هذه الحالة يكون الخاضع أكثر راحة، لكن هذا الواقع يدفع إلى تكريس ثقافة تتجه إلى المماطلة في دفع الدَّين من أجل تجنب الوقوع في حيثيات الحالة الأولى، وهذا التوجه سوف يضعف مما لا شك فيه من قدرة الإدارة الجبائية في ضمان مردوديتها[488].

---

486 بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر-باتنة -السنة الجامعية 2012/ 2011، الصفحة 185.

487 هو الأمر الذي توصل إليه التقرير الخاص بإعلان بنك RTB الكندي إفلاسه، والذي كان يتخذ من كيبيك مقرا له، حيث ورد في حيثيات التقرير أن الضرائب التي تم تحصيلها على غير وجه حق باعتبار أن البنك انخفضت معاملاته بشكل كبير ما بين سنة 2005و2007، وعدم تنفيذ الحكم القضائي القاضي بتخفيفها بالسرعة الكافية كان من الأسباب الرئيسية لإشهار الإفلاس، كما تم رصد انخفاض في موازنة ولاية كيبيك بنسبة تقدر 0.2% في السنة الموالية لإفلاس البنك، من أجل المزيد من التفاصيل يراجع

Lyndon Maither, Canadian Bankruptcy/Insolvency and Companies Creditors Arrangement Law, Edition Polair 2009. Page: 232

488 ومعه يجب على الإدارة الجبائية الترابية أن تعي أن كل فعل تدبيري يمكن أن ينتج منافع آنية لكن يمكن أن يولد مشاكل كبيرة على الأمد البعيد.

المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة عبر الطعن في الأحكام واتخاذ المسطرة الاستعجالية.

من الصعب أن تطمئن جميع النفوس إلى الحكم القضائي الصادر في نزاع ما، باعتبار أن الخصم دائم الشعور بكونه لم تقع الإستجابة لكافة طلباته في الدعوى مما يزرع فيه رغبة الطعن في ذلك الحكم. لذلك فتحت أبواب التظلّم من الأحكام بواسطة طرق الطعن مراعاة لمجمل تلك الاعتبارات الواقعية والقانونية. وطرق الطعن هي تلك المقرّرة قانونا للتظلّم من الأحكام، ويحددها القانون على سبيل الحصر[489]. والطعن هو الحق الإجرائي الناشئ عن صدور حكم في قضية ما، ويهدف لطلب إلغائه أو تعديله بحسب إرادة الخصم أو الغير باعتباره وسيلة اختيارية، (الفرع الأول). ومن أهم الضمانات التي يمكن تقديمها لأطراف المنازعة الجبائية، هو الحماية من إنتاج واقع لا يمكن إصلاحه فصدور حكم بالحق عند انتفاء وسيلة تحقيقه لا يعد حقا، وبالتالي كرس المشرع لمسطرة إستعجالية تهدف إلى حماية شروط تحقيق الحق في المنازعة الجبائية، والسرعة هنا تهدف إما إلى حماية الإدارة الجبائية في إستيفاء ديونها عبر منع الخاضع من التصرف في الأموال والأملاك التي تضمن ذلك، وإما إلى حماية الخاضع من ضرر قد يحل به ويكون غير قابل للإصلاح عبر وقف تحصيل الدّين الجبائي، كأن يواجه وضعا قد يدفعه إلى إشهار إفلاس نشاطه أو أن يواجه الإكراه البدني،(الفرع الثاني).

الفرع الأول: حماية حقوق المتخاصمين عبر طرق الطعن في الأحكام.

إن الحاجة إلى استقرار الحقوق لأصحابها يستوجب احترام الحكم الصادر من القضاء وعدم إتاحة الفرصة لتجدد النزاع في القضايا التي سبق الفصل فيها. ولكن الحقيقة أن القضاة بشر غير معصومين من الخطأ بل حتى لا يستبعد ظلمهم، فقد تكون أحكامهم معيبة من حيث الشكل وعلى غير هدى من حيث الموضوع لسبب يتعلق بالقانون أو بتقدير الوقائع. ومن أجل تكريس مقتضيات

---

489 أحمد الخليل، أصول المحاكمات المدنية، دار العلوم العربية، بيروت، الطبعة الأولى 1992. ص 349.

العدالة وواجب ضمان حقوق المتقاضين، لابد من السماح لمن صدر عليه حكم ويراه مشوبا بعيب من العيوب أن يطرح النزاع من جديد على القضاء لإعادة النظر في الشيء المقضي لعله يصل إلى ما يراه أنه الحق والصواب في المنازعة الجبائية. وللتوفيق بين هذين الاعتبارين برزت فكرة الطعن في الأحكام[490].

الفقرة الأولى: المساطر العادية في الطعن.

إن مسعى إظهار الحق في النزاع الجبائي لا يقف عند الحكم الابتدائي للمحاكم الإدارية[491]، وإنما نص التشريع على آلية الاستئناف كنوع من الضمانة لعرض النزاع على هيئة أعلى إن كان يعتقد أحد أطراف النزاع أن الحكم الأول لم ينصفه، كما أن القانون لم يحصر المساطر العادية في الطعن الاستئنافي بل نص على التعرض على الأحكام في حالة لم تكن قابلة للاستئناف.

أولا: الطعن بالاستئناف.

يعتبر الطعن بالاستئناف من المساطر المتبعة من قبل أحد أطراف الخصومة، على اعتبار أن القرار الصادر يجد فيه نوعا من الحيف في حقوقه، وهذا الحق هو مصرح به للإدارة الجبائية والخاضع على حد سواء، ويسعى الطاعن من خلال الدرجة الثانية في التقاضي إلى إبطال الحكم كليا أو جزئيا والفصل في الدعوى من جديد ابتغاء تصحيح خطأ يعتقد الطاعن أنه تضرر منه، لكن الدفع إلى الدرجة الثانية في التقاضي لا يعني أن الحكم سيكون لصالح الطاعن أو تأكيدا للحكم الابتدائي فقد ترى محكمة الاستئناف بتكريس الحقوق للطرف الذي لم يطعن.

---

490 مقال منشور تحت عنوان طرق الطعن غير العادية في القانون، لإبراهيم أحمد، تاريخ الاطلاع "10 يناير 2014 الساعة الثانية عشرة ليلا" منشور على الرابط: http://goo.gl/P2wFnQ .

491 وهناك بعض الحالات التي يكون الحكم في المنازعة الجبائية صادرا عن المحاكم العادية كحالة الإكراه البدني يراجع المطلب السابق في هذا الشأن.

وبالتالي فالتنصيص على الاستئناف[492] في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية هو ضمانة إضافية لطرفي النزاع وهو ما تم عبر إحداث الدرجة الثانية في المحاكم الإدارية[493]، فقبل هذا التاريخ لم يكن الاستئناف في المنازعات الجبائية ممنوعا، لكن كانت الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى تمارس عملها كمحكمة موضوع وجهة استئنافية بالنسبة لأحكام المنازعات الجبائية، وبعد إحداث محاكم الاستئناف الإداري أصبحت تمارس عملها الطبيعي كمحكمة قانون بالبت في طلبات النقض المقدمة أمامها ضد القرارات النهائية الصادرة في هذه المحاكم إلا ما استثني منها بمقتضى قانوني[494]، وفي هذا حماية للأطراف المتخاصمة.

ثانيا: الطعن بالتعرض.

يعتبر الطعن بالتعرض في القرارات الجبائية من الضمانات الإضافية الممنوحة للأطراف المتنازعة من أجل ضمان إخراج قرار في المنازعة الجبائية قادر على حماية الحقوق في جوهر الخصومة، ويعتبر الطعن بالتعرض من المساطر التي يمكن اللجوء إليها في حالة الحكم الغيابي، وهذه المسطرة تسمح لمن صدر الحكم عليه في غيابه بالطعن بالتعرض إلى نفس المحكمة التي أصدرته، طالبا منها سحبه بإعادة نظر الدعوى بسبب غياب دفعاته التي لم يتمكن من عرضها في الحكم الغيابي، وهو تحديد كرسه القانون 80.03 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية، الذي أكد في المادة 14 منه على أن القرارات الغيابية الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية تقبل التعرض[495]، على أنه يعتبر الحكم

---

492 وعملا بأحكام المادة 15 من قانون 80.03 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية، فإن المساطر أمام محاكم الاستئناف الإدارية هي القواعد الإجرائية المقررة في قانون المسطرة المدنية والقانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية.

493 الظهير الشريف رقم 1.06.07 الصادر في 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006) بتنفيذ القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية.

494 المحجوب الدربالي المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وأحر الاجتهادات القضائية، مرجع سابق الصفحة 151.

495 وهو نفس الشيء الذي ذهب إليه المشرع من خلال الفصل 130 من قانون المسطرة المدنية على أنه يجوز التعرض على الأحكام الغيابية الصادرة عن المحكمة الابتدائية إذا لم تكن قابلة للاستئناف.

غيابيا في المنازعات الجبائية عندما لا يقدم الخاضع مذكراته بعد أن تم تبليغه من قبل المحكمة بالطعن المقدم من طرف الإدارة الجبائية، كما نص المشرع على أن الأحكام القابلة للاستئناف لا يقبل الطعن فيها، وبالتالي يمكن إعتبار الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية في درجتها الابتدائية كلها لا تقبل الطعن على إعتبار أن المادة 45 من القانون رقم 90.41 تنص على أن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أي دون تحديد ما إذا كانت أحكام حضورية أم غيابية. ولكن مع ذلك يبقى مجال الطعن بالتعرض جد ضيق وخاصة بعد أن أصبحت إقامة الدعوى أمام المحاكم الإدارية تقتضي إلزاما أن تكون بواسطة محام[496].

الفقرة الثانية: المساطر الاستثنائية المتبعة في الطعن.

إن تحديد الحق هو أمر صعب في المنازعة وبالتالي فقد حاول المشرع تكريس آليات إضافية من أجل إتاحة المجال لإعادة النظر في المنازعة من قبل قضاة مختلفين لذلك من أجل أن يتم دراسة المنازعة من جميع جوانبها وبالتالي تقديم الضمانات وحماية الحقوق، وهو الأمر الذي سعى إليه المشرع المغربي عبر التنصيص على مجموعة من الطرق الاستثنائية والمتبعة في الطعن على الأحكام، ويمكن أن نحدد هذه المساطر في تعرض الغير الخارج عن الخصومة إضافة إلى ملتمس إعادة النظر والطعن بالنقض.

أولا: تعرض الغير الخارج عن الخصومة.

تعرض الغير الخارج عن الخصومة هو طريقة من طرق الطعن غير العادية المستقلة عن باقي طرق الطعن، وتعطي الحق لكل من طاله الحكم في حقوقه ولم يكن طرفا فيه أن يمارس هذا الطعن، ولا يشترط القانون ألا يكون ذلك الحكم قد تم الطعن فيه بالاستئناف، وبذلك فإن الطعن بالاستئناف الذي يمارسه أحد أطرافه لا يقيد من حق الغير المتضرر من الحكم من ممارسة الطعن بتعرض الغير

---

496 مصطفى التراب، القواعد الإجرائية أمام محاكم الاستئناف الإدارية، أورده كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" مرجع سابق الصفحة 127 و128.

الخارج عن الخصومة أمام المحكمة مصدر الحكم، ولو صدر قرار استئنافي في الموضوع بناء على استئناف أحد الأطراف[497].

ولا يكفي أن يكون المتعرض في تعرض الغير الخارج عن الخصومة قد احترم الشكليات المنصوص عليها في الفصل 304 من قانون المسطرة المدنية وأدى المبلغ المنصوص عليه في الفصل المذكور، لكن يتعين أن تتوفر فيه باقي الشروط الشكلية الأخرى المنصوص عليها في الفصل 303 من نفس القانون[498]، وهي أن تجتمع لديه صفة الغير ومساس الحكم المتعرض عليه بحقوقه، وعدم استدعائه أو من ينوب عنه في الدعوى التي صدر فيها الحكم[499].

وبالتالي نجد أن القانون كرس حقوق أطراف المنازعة الجبائية على إعتبار أن الخصومة التي تنشب بين الخاضع والإدارة الجبائية خاصة في مرحلة الحجز والبيع قد يتضرر منها أطراف خارجة عن الخصومة، كأن يتم الحجز على أملاك شياع أو أعمال فيها العديد من الشركاء وهنا تتبين لنا أهمية هذه المسطرة في حماية جميع الأطراف، لكن بالنسبة للمنازعات المتعلقة بتحديد الوعاء الجبائي واحتسابه نادرا ما يتم اللجوء إلى هذا النوع من الطعن بالنظر لكون الإجراءات الجبائية خاصة المادة الخاضعة تتميز بالدقة في تعيين الشخص المعني بالجباية، إضافة إلى كون حكم المحكمة يقتصر على أمرين إما إلغاء الجباية أو الاحتفاظ بها، وبالتالي لا يتحمل الغير أي تبعات[500].

---

497 وهو الأمر الذي نجده في عريضة النقض المرفوعة بتاريخ 4/ 11/ 2011، التي تطعن بمقتضاها في القرار رقم 333 الصادر عن محكمة الاستئناف بالرباط بتاريخ 29/ 5/ 2002 في الملف عدد 383/ 01/ 6. من أجل المزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى العريضة المنشورة على موقع محكمتي، تاريخ الاطلاع "2 فبراير 2015 الساعة الرابعة عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/fH1DTY

498 وهي الفصول التي أحال عليها المشرع من خلال المادة 7 من القانون 90.41 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية والمادة 15 من القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية.

499 يمكن الرجوع إلى حيثيات الحكم التجاري عدد 3870 الصادر بتاريخ 2009/ 03/ 31 في الملف رقم 2008/ 6/ 10041. منشورة على موقع محكمتي، تاريخ الاطلاع "2 فبراير 2015 الساعة الثالثة عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/mA5Df5

500 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، طوب بريس، الطبعة الأولى 2013، الصفحة 128.

ثانيا: التماس إعادة النظر.

التماس إعادة النظر من الطرق الاستثنائية المتبعة في الطعن حيث يستطيع أحد الخصوم في الدعوى أن يسلكه في حالات معينة للطعن في الأحكام الانتهائية غير القابلة للتعرض أو الاستئناف[501] وذلك أمام نفس المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه ابتغاء رجوع هذه المحكمة عنه والقيام بالتحقيق في القضية من جديد تلافيا لخطأ غير مقصود كان يشوب الحكم المطلوب إعادة النظر فيه. ومنه يعد إلتماس إعادة النظر من الضمانات الإضافية في المنازعة الجبائية والذي يمكن من تدارك أي حيف قد يقع أثناء المنازعة على أحد الأطراف، وهنا نجد أن المشرع لم يفتح الباب على مصراعيه لقبول هذا النوع من طرق الطعن بل رهنه بشروط معينة من أجل تفادي كل سعي إلى الإضرار بالمراكز المالية والقانونية للخصوم المتنازعة، وهو ما نص عليه الفصل 402 من قانون المسطرة المدنية:

- إذا بت القاضي فيما لم يطلب منه أو حكم بأكثر من طلب أو إذا أغفل البت في إحدى الطلبات.
- إذا وقع تدليس أثناء تحقيق الدعوى.
- إذا بني الحكم على مستندات اعترف أو صرح بأنها مزورة بعد صدور حكم.
- إذا اكتشف بعد الحكم وثائق حاسمة كانت محتكرة لدى الطرف الآخر.
- إذا وجد تناقضا عند إجراء نفس الحكم.
- إذا قضت نفس المحكمة بين نفس الأطراف واستنادا لنفس الوسائل بحكمين نهائيين ومتناقضين.
- إذا لم يقع الدفاع بصفة صحيحة عن حقوق الإدارة الجبائية أو حقوق قاصرين.

---

501 طبقا للفصل 402 من ق م م فإن الأحكام التي تقبل الطعن بإعادة النظر هي تلك التي لا تقبل الطعن بالتعرض والاستئناف وبمفهوم المخالفة فإن الأحكام التي تقبل هذه الطرق من الطعن لا تقبل الطعن بإعادة النظر الذي هو طريقة غير عادي للطعن في الأحكام.

لقد نص المشرع على آجال محددة في إلتماس إعادة النظر من أجل إنهاء النزاع وعدم ترك المجال مفتوحا لإعادة الخصومة والتي قد تضر بحقوق الخاضع والإدارة الجبائية على حد سواء، ونص المشرع على أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيه. ولكن وفي إطار سعي القانون إلى حماية الحق في المنازعة قدم ضمانات إضافية لطرفي الخصومة حصرها في حالات قد تطرأ وتستوجب تمديد هذا الميعاد أو توقفه عن السريان:

- ميعاد الطعن يضاعف ثلاث مرات ويصبح تسعين يوما في حالة إذا ما كان الأطراف ليس لهم موطن ولا محل إقامة بالمغرب.
- ميعاد الطعن يلغى في حال وفاة ذي المصلحة.
- ميعاد الطعن يلغى إذا وقع تغيير في أهلية ذي مصلحة.

كنوع من الضمانات الإضافية للحقوق المنتجة بواسطة الحكم موضع الالتماس فإن طلب إعادة النظر لا يترتب عليه أي أثر يوقف الحكم المطعون فيه أي أن طلب إعادة النظر لا يوقف تنفيذ الحكم. مما يحمي الإدارة الجبائية في مردوديتها ولا يوقف تحصيلها لديونها في حالة ما إذا كان الحكم لصالحها، كما أن ذلك من شأنه حماية الخاضع من استخلاص دين أو تطبيق غرامات في حالة كان الحكم لصالحه مما يظهر أنه في ذلك ضمانات متبادلة لروح الحق في الحكم موضع إعادة النظر.

إن الحكم الفاصل في طلب إعادة النظر تختلف آثاره حسب حيثيات الحكم فإذا أخفق طالب إعادة النظر وردت المحكمة طلبه حكمت عليه بالمصاريف وبالغرامة. وفي هذا نوع من لجم كل باحث عن إثارة الخصومة من دون وجه حق، مما يحمي المركز المالي والقانوني لصاحب الحق، أما إذا أظهر طالب إعادة النظر أن محق في ادعائه فإن المحكمة تبطل الحكم المطعون فيه.

ثالثا: الطعن بالنقض.

إن الطعن بالنقض يعتبر أحد الطرق الاستثنائية ويرمي إلى النظر فيما إذا كانت المحكمة الإدارية في درجتها الثانية قد طبقت القانون ومبادئه بصورة سليمة في الأحكام الصادرة عنها، سواء تعلقت المخالفة بالموضوع أو بالإجراءات مع تسليمها بالوقائع كما أثبتها الحكم المطعون فيه، والهدف من ذلك تقديم مزيد من الضمانات الإضافية لأطراف الخصومة في المنازعة الجبائية، ومنه نص المشرع

على أن القرارات الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية قابلة للطعن بالنقض أمام محكمة النقض[502]، ما عدا القرارات الصادرة في تقدير شرعية القرارات الإدارية. ويجب أن يرتكز الطعن بالنقض في الأوامر أو القرارات أو الأحكام القابلة للطعن بالنقض على أحد الأسباب الآتية:

- خرق الإجراءات الجوهرية للمسطرة،
- الشطط في استعمال السلطة،
- عدم الاختصاص،
- الخرق الجوهري للقانون،
- انعدام الأساس القانوني أو انعدام التعليل.

ومن أجل ضمان الليونة في تنفيذ الأحكام وعدم إضاعة الوقت الذي من الممكن أن يتسبب من جهة إما في إضعاف المركز المالي للخاضع وحتى إعساره، ومن جهة أخرى من الممكن أن يتسبب هذا التأخير في إضاعة الفرصة أمام الإدارة الجبائية في استيفاء ديونها، فقد نص المشرع على أن الطعن بالنقض لا يوقف تنفيذ الحكم القضائي المطعون فيه كقاعدة عامة. كما حدد المشرع أجل الطعن بالنقض في ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه[503]. وذلك من أجل ضمان إغلاق المنازعة بصفة نهائية من أجل استقرار الحقوق وما يمكن أن يشكله ذلك من ضمانات لطرفي الخصومة. ومن الناحية العملية أجل الثلاثين يوما تعتبر جيدة لكن إشكال إثبات التبليغ بالقرار والذي سبق التطرق له، يفتح المجال أمام عدم القدرة على تحديد بداية سريان هذا الأجل. وقد اعتبر المشرع أنه لا يقبل

---

502 حلت عبارة محكمة النقض محل العبارة السابقة المجلس الأعلى وذلك بمقتضى المادة الفريدة من القانون رقم 58.11 المتعلق بمحكمة النقض، المغير بموجب الظهير الشريف رقم 1.57.233 الصادر في 2 ربيع الأول 1377 (27 سبتمبر 1957) بشأن المجلس الأعلى، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.170 بتاريخ 27 من ذي القعدة 1432 (25 أكتوبر 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5989 مكرر بتاريخ 28 ذو القعدة 1432 (26 أكتوبر 2011)، 5228.

503 وهذا ما أكدته المادة 16 من القانون 80.03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية.

طلب النقض من أي شخص إلا إذا كان طرفا في الدعوى الجبائية وتضرر من الحكم المطعون فيه[504]. والهدف هنا هو حماية حقوق المتخاصمين من أجل عدم تمييع المنازعة من قبل مجموعة من الأطراف الذين لا يتمتعون بالصفة أو المصلحة والذين قد يسعون لإضاعة الحقوق الجبائية، لكن السماح بشطب القضية التي ترى محكمة النقض أنها لا تتوفر على شرط الصفة والمصلحة دون استدعاء صاحب الطعن[505]، قد يضعف المراكز الحقوقية على إعتبار أن الاستدعاء قد يسمح لصاحب الطعن في إثبات تضرره من الحكم محل الطعن، وهذا الأمر احتاط منه المشرع المصري وألزم كل الأطراف التي قدمت الطعن تحديد عنوان مراسلة من أجل إرسال قرار المحكمة وفتح أجل عشر أيام من أجل تقديم كل إثبات أو حيثيات تطلبها المحكمة، وفي ذلك ضمانة أخرى لأطراف الخصومة الجبائية.

ولم يتوقف المشرع هنا بل سمح بطلبات النقض المرفوعة لفائدة القانون، وتنقسم طلبات النقض لفائدة القانون إلى طلبات يرفعها تلقائيا الوكيل العام للملك بمحكمة النقض وإلى طلبات ترفع بأمر من وزير العدل[506]. والهدف من ذلك حماية الحقوق في المنازعة الجبائية فقد يتم إغفال مجموعة من الحقوق عن الأطراف المتنازعة، خاصة بالنسبة لحقوق الخاضع والذي قد لا تكون لديه الوسائل المادية والمعرفية القادرة على حماية مركزه القانوني، وبالتالي إذا بلغ لعلم الوكيل العام للملك بمحكمة النقض أن حكما غير قابل للاستئناف صدر خرقا للقانون أو للصيغ الجوهرية المتعلقة

---

504 المادة 523 قانون المسطرة الجنائية الظهير الشريف رقم 1.02.255 الصادر في 25 من رجب 1423 (3 أكتوبر 2002) بتنفيذ القانون رقم 22.01 المتعلق بالمسطرة الجنائية الجريدة الرسمية عدد 5078 بتاريخ 27 ذي القعدة 1424 (30 يناير 2003)

505 الفصل 355 من قانون المسطرة المدنية المصادق عليه بالظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974).

506 المادة 558 من قانون المسطرة الجنائية مرجع سابق.

بالإجراءات ولم يتقدم أي أحد من الأطراف بطلب نقض هذا الحكم داخل الأجل المقرر تولى الوكيل العام للملك رفع هذا الطلب إلى المحكمة بصفة تلقائية[507].

ومنه فالطعن بالنقض هو طريق غير عادي يهدف إلى عرض الحكم المطعون فيه على محكمة النقض قصد نقضه لمخالفته أحكام القانون، ومحكمة النقض لا تشكل درجة ثالثة من درجات التقاضي بحيث يجوز طرح النزاع في جوهره أمامه، بل إن سلطة هذه المحكمة تقتصر مبدئيا على البحث في موافقة الحكم المطعون فيه للأصول والقوانين أو خروجه على المبادئ والنصوص القانونية[508]، وفي ذلك حماية لجوهر الحقوق في المنازعة الجبائية.

الفرع الثاني: اتخاذ المسطرة الاستعجالية كوسيلة لحماية الحقوق والمردودية في المنازعة الجبائية.

تعتبر المسطرة الاستعجالية من الوسائل التي كرسها المشرع من أجل حماية حقوق أطراف المنازعة الجبائية، على اعتبار أن الوقت قد يؤدي إلى اضمحلال الفرصة من أجل تحصيل الدَّين بالنسبة للإدارة الجبائية كما أن الوقت من الممكن أن يضعف المركز المالي للخاضع بطريقة قد تؤدي إلى إعساره، وبالتالي فالقضاء الإستعجالي في المنازعة الجبائية يساهم بشكل فاعل في حماية روح الحق في المنازعة الجبائية كما يلعب دورا مهما في حماية مردودية الإدارة الجبائية، ومن أجل تلمس أدوار ومساهمات هذا القضاء وجب تحديد الإختصاص وشروط رفع الدعوى الاستعجالية في المنازعة الجبائية،(الفقرة الأولى). وكذا مساهمة وقف تحصيل الدَّين الجبائي في حماية حقوق الخاضع، (الفقرة الثانية).

---

507 المادة 559 من قانون المسطرة الجنائية، مرجع سابق.

508 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" مرجع سابق، الصفحة 130.

الفقرة الأولى: الاختصاص وشروط رفع الدعوى الاستعجالية في المنازعة الجبائية.

القضاء الإستعجالي هو الفصل في المنازعة التي يخشى فيها أحد الخصوم أن الوقت ليس لصالحه، وبالتالي فهو يسعى إلى فصل مؤقت لا يمس أصل الحق لكن يؤمنه، عبر اتخاذ إجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو احترام الحقوق الظاهرة وصيانة مصالح الطرفين المتنازعين[509]. لكن ومن أجل ضمان حماية الحق في الخصومة الجبائية حدد المشرع مجموعة من الشروط الواجب توفرها في موضوع المنازعة الجبائية كي تقبل الدعوى الاستعجالية، كما حدد القانون جهات تختص في النظر في موضوع الدعوى الاستعجالية.

أولا: جهة الاختصاص في المنازعة الجبائية الاستعجالية.

لقد نظم المشرع القضاء الاستعجالي في المنازعة الجبائية[510] وأوكلها إلى المحاكم الإدارية[511]، بدرجتيها فبالنسبة للمحاكم الإبتدائية الإدارية فقد نص القانون على أنه يختص رئيس المحكمة الإدارية في الدعوى الاستعجالية في المنازعات الجبائية، بصفته قاضيا للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية[512]. وهو نفس الشيء الذي ذهب إليه المشرع الفرنسي وذلك بإعتبار هذا النوع من القضايا له وضع خاص بكونه يهدف إلى حماية الحقوق التي لا تقبل

---

509 عبد الباسط جميعي، نظرية الاختصاص في القانون المرافعات وتعديلاته، دار الفكر العربي، القاهرة 2001 الصفحة 123، أورده المحجوب الدربالي المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وأخر الاجتهادات القضائية، مرجع سابق، الصفحة 109.

510 من خلال الفصول 148 إلى 154 من قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، وكذا المادة 19 من والمادة 6 من قانون محاكم الاستئناف الإداري، مرجع سابق.

511 وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في أمر لرئيسها إذ جاء في حيثياته "وحيث أنه قبل الشروع في تنفيذ الظهير الشريف المحدث للمحاكم الإدارية كان القاضي الإستعجالي هو المختص بالنظر في طلبات إيقاف تنفيذ الأمر باستخلاص الضرائب المرفوعة ضد إدارة الضرائب أو الخزينة العامة للمملكة، وحيث إنه بحكم تطبيق المادة 19 من القانون المحدث بموجبه المحاكم الإدارية أصبح القاضي الاستعجالي الإداري في وضعية الوريث الشرعي للإختصاصات التي كان يمارسها القاضي الإستعجالي العادي في مجال الضرائب وتحصيل الديون". حكم أورده المحجوب الدربالي المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وأخر الاجتهادات القضائية، مرجع سابق، الصفحة 110.

512 المادة 19 من القانون المحدث بموجبه محاكم إدارية، مرجع سابق.

التأخر في وقت سريع، والإجراءات التي يباشرها رئيس المحكمة الإدارية بصفته القضائية وترأسه لسلسلة الإجراءات الإدارية في المحكمة تمكنه من القدرة على تقديم ضمانات إضافية للمتخاصمين في الدعوى الاستعجالية في المنازعة الجبائية[513]، ومعرفة من المشرع بعدم قدرة رئيس المحكمة الإدارية على تغطية جميع القضايا فقد مكنه من صلاحية اختيار من يراه أقدر على مباشرة الإختصاص الإستعجالي نيابة عنه، وهنا تطور نوعي مقارنة بالفصل 149 من قانون المسطرة المدنية، والتي تكفل المشرع من خلالها باختيار من ينوب عن الرئيس في أقدم القضاة، على إعتبار أن صاحب الإختصاص الأصلي "رئيس المحكمة" وهو الأقدر على إختيار من ينوب عنه وفق شروط موضوعية، مما يسمح بحماية الحق في الدعوى الإستعجالية. أما سلطة الإختصاص في الدعوى الإستعجالية بالنسبة للمنازعات الجبائية المعروضة أمام محاكم الإستئناف الإداري فيحوزها رئيس هذه الأخيرة[514].

وبالتالي نجد أن المشرع عمل على حل إشكالية تحديد الإختصاص ومحاولة حل كل تنازع فيها قد يضر بالحق في المنازعة الجبائية، وذلك بتحديد الجهة القضائية على وجه الدقة والوضوح والتي يمكن اللجوء إليها كقضاء استعجالي حينما يكون النزاع معروضا أمام تلك المحكمة. ومن أجل المزيد من الضمانات المقدمة في الدعوى الإستعجالية بإعتبارها قادرة على حماية الحقوق بشكل لحظي ولا تمتد إلى فض المنازعة، فقد حمى المشرع الأوامر الإستعجالية الصادرة عن المحاكم الإدارية في المنازعات الجبائية من التعرض، فقد قضى في الفقرة الثالثة من الفصل 153 من قانون المسطرة المدنية بأنه لا يطعن في الأوامر المستعجلة بالتعرض، وفي ما يخص الطعن بالنقض في الدعوى الإستعجالية، فإذا تعلق الأمر بقرارات صادرة عن المحكمة الإدارية فإن الطعن عليها بالنقض غير جائز لأن

---

513 Noureddine Bensouda, Analyse de la décision fiscale au Maroc, Edition Eddif 2009 P 76

514 يمارس الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية أو نائبه مهام قاضي المستعجلات إذا كان النزاع معروضا عليها. المادة السادسة من القانون المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية، مرجع سابق.

النقض لا يقبل إلا ضد الأحكام النهائية التي لا يجوز التعرض عليها أو استئنافها[515]، أما بخصوص القرارات الإستعجالية الصادرة عن محاكم الإستئناف الإداري والتي تكون نهائية فإنها تقبل النقض[516]. أما التماس إعادة النظر، فتباينت الآراء بشأن قابلية الأوامر الإستعجالية للطعن بواسطة إعادة النظر، ولو أن الرأي الغالب يذهب إلى جواز ذلك استنادا إلى الفقرة الأولى من الفصل 402 من قانون المسطرة المدنية[517].

مما سبق يتضح لنا أن المشرع المغربي سعى إلى تحديد الإختصاص في القضاء الإستعجالي، وذلك من أجل حماية الحقوق لطرفي الخصومة الجبائية مما يعتبر ضمانة إضافية لكن هذا المسعى لا يمكن أن يكتمل من دون تحديد شروط واضحة في المنازعة الجبائية من أجل أن تقبل في القضاء الإستعجالي.

ثانيا: شروط قيام الإختصاص الاستعجالي.

من أجل قيام الإختصاص الإستعجالي، وجب توفر مجموعة من الشروط الموضوعية التي يمكن أن تحمي الحق في مسطرة الاستعجال فإذا كان القضاء الاستعجالي يبت في ظاهر الحال، والهدف منه السرعة مع المحافظة على مراكز الأطراف القانونية، لأنه ذو طبيعة موضوعية وعلى القاضي الاستعجالي أن يقدر هل هناك حال الاستعجال أولا، مع تعليل حكمه الذي تكون له قوة الشيء المقضي به مادام يبت فقط في إجراء وقتي، فإذا كان القضاء الاستعجالي بهذا الشكل فإن ذلك يحتاج إلى توافر مجموعة من الشروط الموضوعية، التي تحيل على مجموع الشروط الواجب توفرها في

---

515 الفصل 153 من قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق.

516 عبد الكريم الطالب، شرح قانون المسطرة المدنية، أورده المحجوب الدربالي المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وأخر الاجتهادات القضائية، مرجع سابق، الصفحة 112.

517 يمكن أن تكون الأحكام التي تقبل الطعن بالتعرض والاستئناف موضوع إعادة النظر ممن كان طرفا في الدعوى أو ممن استدعي بصفة قانونية للمشاركة فيها. الفقرة الأولى للفصل 402 من قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق.

موضوع الطلب الاستعجالي، والتي ترتبط أساسا بشرطين لازمان في كل طلب استعجالي، وهما شرطا الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق[518].

1. توفر عنصر الاستعجال.

رغم اعتبار الاستعجال كشرط رئيسي وجوهري للاختصاص النوعي للتقاضي الاستعجالي فان المشرع المغربي لم يعرف لفظ الاستعجال، فيما ذهب الفقه والقضاء مذاهب عدة في تعريف الاستعجال فقضت محكمة النقض الفرنسية وهو ما ذهب إليه الكثير من الشرح في فرنسا وبلجيكا والجزائر بان الاستعجال لا يتوفر إلا في الأحوال التي يترتب على التأخير فيها ضرر لا يحتمل الإصلاح[519]، وبالتالي الاستعجال يتحقق كلما توافر أمر يتضمن خطرا[520] داهما أو يتضمن ضررا قد لا يمكن تلافيه إذا لجأ الخصوم إلى القضاء العادي.

لكن هناك بعض التشريعات التي أعطت تعريف العنصر الاستعجال كالتشريع المصري، حيث جاء في المادة 45 من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري لسنة 1968 أنه ينتدب في مقر المحكمة الابتدائية قاض من قضاتها ليحكم بصفة مؤقتة وعدم المساس بالحق في المسائل المستعجلة التي يخشى عليها من فوات الوقت. وبالتالي يعتبر شرط الاستعجال العنصر الأساسي والمهم الذي يبرر قيام اختصاص القضاء الاستعجالي في ميدان التقاضي، وهو حالة تنبع من طبيعة الحق المتنازع

---

518 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، مرجع سابق الصفحة 133.

519 وهذه العبارة وردت في خطاب ألقاه المستشار ريال في 11-04-1806 بالمجلس التشريعي في الأعمال التحضيرية لباب القضاء المستعجل إذ قال: " يتردد رئيس المحكمة في الحكم في الدعاوي التي يترتب على اقل تأخير فيها ولو بضعة ساعات ضرر لا يقبل الإصلاح".

520 ونجد معظم التعريفات تتحدث عن الاستعجال خطر (urgence peril) وان كان تعريف الاستعجال بأنه الخطر لكنه يعد تعريفا غير دقيق ويتضمن خلطا بين السبب والمتسبب، لان الخطر هو سبب الاستعجال والاستعجال هو مسبب أو نتيجة لوجود الخطر. فالاستعجال هو حالة قانونية تنشأ من الخطر الناتج عن التأخير أو من فوات الوقت، قبل الحصول على الحماية القضائية الموضوعية، ويولد الخطر الحاجة الملحة إلى حماية قضائية عاجلة يتم بمقتضاها تفادي وقوع الضرر بالحقوق أو المراكز القانونية التي يراد المحافظة عليها". من أجل المزيد من التفصيل يراجع مقال منشور تحت عنوان شروط قبول الدعوى الإستعجالية، تاريخ الاطلاع "12 فبراير 2014 الساعة العاشرة ليلا" منشور على الرابط: http://goo.gl/6QpXDu

عليه ومن ماهية الإجراء الوقتي المطلوب المحافظة عليهما، فهو ليس وصفا وإنما حالة يستظهرها قاضي المستعجلات تختلف باختلاف كل دعوى وهذا هو السبب الذي جعل القضاء المغربي يحدد حالة الاستعجال بحسب كل حالة معروضة عليه[521].

كما أن ذلك راجع إلى طبيعة عنصر الاستعجال بإعتباره مرنا يتغير بتغير الزمان والمكان والظروف، فما ليس استعجالا في زمن ما قد يكون كذلك في زمن آخر، وما لا يعتبر استعجالا في بيئتنا قد يعتبر كذلك في بيئة أخرى، كما أن الاستعجال قد يتوفر في حالة محيطة بظروف خاصة دون أن يتوفر في الحالة ذاتها المحيطة بظروف مغايرة الأمر الذي يترتب عنه إن توفر عنصر الاستعجال في مكان ما يمكن أن يسند الاختصاص قاضي الأمور المستعجلة لهذا المكان للنظر في التدبير المؤقت خروجا عن قواعد الاختصاص المكاني[522].

وبالتالي فقيام شرط الإستعجال يعتبر مرنا للغاية وخصوصا في المنازعة الجبائية التي تتميز بتداخل وتعارض المراكز المالية، مما يؤثر على المركز القانوني لكل طرف وبالتالي تسعى الإدارة الجبائية في حماية مردوديتها عبر حمايتها من الوقائع الآنية والتي قد تتسبب في منعها من إستيفاء ديونها، كما يحاول الخاضع سلك هذه المسطرة عندما يرى أن مركزه المالي في خطر وخاصة عندما تقوم الإدارة بتحصيل ديون غير مثبتة وقد تؤثر على مركزه المالي تأثيرا غير قابل للإصلاح.

2. عدم المس بجوهر الحق في المنازعة الجبائية.

يجب على الإجراء الإستعجالي عدم المس بجوهر الحق بإعتباره إجراء وقتيا، فالاستعجال شرط ابتداء الاختصاص ووقتية التدبير هو شرط انتهاء واكتمال له، أي إذا توفر الاستعجال يتعين على القاضي أن يقدر مبدئياً هل الفصل في الطلب سيقوده إلى اتخاذ تدبير نهائي أم وقتي.

---

521 المحجوب الدربالي المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وآخر الاجتهادات القضائية، مرجع سابق الصفحة 114.

522 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، مرجع سابق الصفحة 134.

لكن نجد أن المشرع المغربي لم يضع تعريفا لشرط عدم المساس بالجوهر، واكتفى فقط بالإشارة إلى اعتباره شرطا من شروط قيام اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، وهذا ما يستشف من الفصل 152 من قانون المسطرة المدنية إذ نص على أنه: "لا تبت الأوامر الاستعجالية إلا في الإجراءات الوقتية ولا تمتد إلى ما يمكن أن يقتضي به في الجوهر"[523].

والجوهر هنا هو أصل الحق في المنازعة الجبائية والمقصود بأصل الحق هو كل ما يتعلق بالحق وجوداً وعدماً فيدخل في ذلك ما يمس صحته أو يؤثر في كيانه أو يغير فيه أو في الآثار القانونية التي رتبها له القانون أو التي قصدها المتعاقدان، وبذلك فإذا رفعت دعوى بطلبات موضوعية فإنها تكون خارجة عن اختصاص القضاء المستعجل، ويمكن حصر ذلك في الحالات التالية[524]:

- يمنع من البت في أصل الحقوق والالتزامات والاتفاقات، سواء في منطوق الأمر أو في الأسباب أو الحيثيات المكملة للمنطوق.
- يمنع عليه إلغاء أو تعديل حكم موضوعي أو تغيير أو تبديل في المركز القانوني للخصوم، ولكنه لا يمنعه من حسم خلاف قانوني في الفقه والقضاء، أو تقدير لدفوع موضوعية ويقوم بفحص المستندات بالقدر الذي يقتضيه الحق من مدى اختصاصه، وبالتالي فإن بحث القاضي المستعجل في أصل الحق، إنما يكون بحثا عرضيا عاجلا لمعرفة أي من الطرفين أحق للحماية المؤقتة.

ومنه يتبين لنا أن الدعوى الإستعجالية تسعى إلى الحصول على الحماية القانونية العاجلة التي لا تتحقق من إتباع الإجراءات العادية للتقاضي نتيجة لتوافر ظروف تمثل خطرا على حقوق أحد الأطراف أو تتضمن ضررا قد يتعذر تداركه وإصلاحه. وبالتالي يعتبر هذا الإجراء من الضمانات الإضافية التي نص عليها المشرع لأطراف الخصومة الجبائية.

---

523 عبد الكريم الطالب، شرح قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، الصفحة 106.

524 كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" مرجع سابق، الصفحة 135.

الفقرة الثانية: مساهمة وقف تحصيل الدَّيْن الجبائي في حماية حقوق الخاضع.

يعتبر تحصيل الجبايات الترابية في الوقت الراهن أحد أهم الرهانات المالية للجماعات الترابية لما لهذا التحصيل من انعكاسات على السياسة الاقتصادية والاجتماعية، ولهذا تم تمكين الجماعات من القدرة على التحصيل الجبري للجبايات، فالقاعدة العامة في الدَّيْن العمومي هي أداؤها الفوري من قبل الخاضع بمجرد استحقاقه، وذلك راجع لكون أي تخلف عن الأداء من قبل الخاضع وفي الوقت المحدد سيعرض حقوق الجماعات الترابية للخطر، وسيعطل تنفيذ السياسات العمومية في مختلف المجالات، إلا أنه واستثناء من هذه القاعدة خول المشرع الجبائي للخاضعين في حالات معينة وبتوفر شروط محددة، إمكانية إيقاف الأداء وتنفيذ الدَّيْن الجبائي، رغم ما يطرحه هذا الموضوع من إشكاليات قانونية أمام القضاء الإداري، باعتبار هذا الأخير الضامن للحقوق والحريات الفردية في مواجهة الإدارة بما تملكه من سلطات وامتيازات[525].

وبالتالي تعتبر الطلبات الرامية إلى إيقاف الدَّيْن العمومي طلبات وإجراءات وقتية يكتنفها الطابع الاستعجالي ولا تحتمل أي تأخير، اعتبارا لكون انتظار سلوك الإجراءات العادية للتقاضي من شأنه إلحاق أضرار بالغة بالخاضع يصعب أو يستحيل تداركها في المستقبل، حيث يكون الخاضع أمام واقع التنفيذ الإجباري على ممتلكاته العينية والمادية وأحيانا مهددا في حريته في حالة الإكراه البدني، لذلك يسند للقضاء الاستعجالي النظر في هذا النوع من الطلبات، نظرا للطابع الذي يتسم به القضاء الاستعجالي من سرعة البت ويسر في إجراءات التقاضي[526].

وبالتالي يعتبر هذا الإجراء من الضمانات الممنوحة للخاضع في وجه الإدارة الجبائية، لكن هذا الإجراء وباعتباره يدخل في نطاق إختصاص القضاء الإستعجالي، فقد نظم بمجموعة من الشروط

---

525 مريم الخملیشي، دور القضاء الاستعجالي في حماية المركز القانوني للمدين بالجبايات، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD العدد 115، مارس-ابريل 2014، الصفحة 197.

526 مريم الخملیشي، دور القضاء الاستعجالي في حماية المركز القانوني للمدين بالجبايات، مرجع سابق الصفحة 199

وذلك لقطع الطريق أمام كل دعوى تهدف بالأساس إلى المراوغة والتأخير أو التهرب في دفع المستحقات الواجبة للإدارة الجبائية، وبالتالي وفضلا عن الشروط العامة الواجب توفرها في الدعوى الإستعجالية[527]، فقد نص المشرع على شرط إضافي متمثل في الجدية.

ويعتبر شرط الجدية أو شرط الأسباب الجدية شرطا موضوعيا من بين شروط وقف تنفيذ القرارات الإدارية، فبالرغم من عدم التنصيص في المادة 24 من القانون المنشئ للمحاكم الإدارية في المغرب[528] على شرط الجدية كشرط لوقف تنفيذ القرارات الإدارية، إلا أن الاجتهاد القضائي المغربي ساير نظيره في فرنسا ومصر، و استقر على ضرورة توافر شرطين موضوعيين أساسين في طلب وقف تنفيذ القرار الإداري وهما شرط جدية أسباب الطعن لإلغاء القرار الإداري المطعون فيه أمام قاضي الموضوع[529]، وشرط الاستعجال لتفادي أن يلحق تنفيذ القرار الإداري بالمدعي أضرارا يتعذر إصلاحها مستقبلا. والمقصود بالأسباب الجدية كأحد شروط وقف تنفيذ القرارات الإدارية، هي تلك الأسباب التي يقدمها طالب الإيقاف، والتي من شأنها أن تؤدي إلى إبطال القرار الإداري محل طلب وقف التنفيذ من طرف قاضي الموضوع، وهذه الأسباب هي التي وصفها القضاء الإداري المصري برجحان إلغاء القرار الإداري، أو الحالة التي يتأكد فيها بأن إلغاء القرار أمر لا مفر

---

527 يمكن الرجوع إلى المحور الثاني في الفقرة السابقة والمتعلقة بشروط قيام الإختصاص الإستعجالي.

528 تنص المادة 24 القانون 90-41 المنشئ للمحاكم الإدارية على أن: "للمحكمة الإدارية أن تأمر بصورة استثنائية بوقف تنفيذ قرار إداري رفع إليها طلب يهدف إلى إلغائه إذا التمس ذلك منها طالب الإلغاء صراحة".

529 من الملاحظ بان مجلس الدولة الفرنسي قد استبدل عبارة الأسباب الجدية للطعن "motifs sérieux" بعبارة الشكوك الجدية "doutes sérieux" وذلك بناء على التعديل الذي لحق مدونة القضاء الإداري بفرنسا بموجب قانون 2000

منه[530]. غير أن ما يتميز به شرط الجدية عن شرط الاستعجال، هو أن شرط الجدية يأخذ وضعه في دائرة المشروعية[531].

وبالتالي نجد أن قاضي المستعجلات يستمد الجدية من دعوى الموضوع المقدمة من قبل الخاضع التي يطعن من خلالها إما في مشروعية فرض الجباية أو تحصيلها، وبالتالي فإن دعوى الموضوع تعتبر شرطا أضافه القضاء الإداري ليستمد منها الجدية، هذا بخلاف ما ورد في الفصل 140 من قانون المسطرة المدنية الذي يعطي الاختصاص لقاضي المستعجلات للبت في الأوامر الوقتية سواء كان النزاع في الجوهر قد أحيل على المحكمة من عدمه[532].

والسبب في إعمال آلية وقف تحصيل الدَّين الجبائي، يعتبر ضمانة للخاضع في وجه الإدارة الجبائية التي تتوفر على اليد العليا في المجال الجبائي، وبالتالي يقوم الخاضع باللجوء إلى القضاء الاستعجالي قصد الحصول على أمر قضائي يتيح له وقف إجراءات التحصيل الجبري في حقه إلى حين البت النهائي في منازعته في الجوهر، أي أن هذه المطالبة تكتسي طابعا مؤقتا بالنظر إلى الانعكاسات السلبية التي قد تترتب على مباشرة إجراءات التحصيل الجبري في حق الخاضع خاصة إذا كان هذا الأخير ينازع بشكل جدي في بطلان مسطرة الفرض أو التحصيل الجبائي، أي في الحالة التي تظهر جدية

---

530 حسن صحيب، القضاء الإداري المغربي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، الطبعة الأولى 2009، ص 352.

531 مصطفى بونجة، خصوصية القضاء الإستعجالي في المادة الإدارية، المنازعة الضريبية نموذجا، مقال منشور على موقع العلوم القانونية، تاريخ الاطلاع "2 مارس 2014 الساعة الثانية عشر ليلا" منشور على الرابط: http://goo.gl/LD5R3z.

532 لقد تأكد هذا الطرح من خلال قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش الذي اعتبر: "أن الاستجابة لطلب إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل رهينة بتوفر عنصري الاستعجال وجدية الطلب، ومن المعلوم أن حالة الاستعجال إنما تنشأ من طبيعة الحق المطلوب صيانته...ومن الظروف المحيطة به، ويستنتجها قاضي المستعجلات من ظروف وملابسات الدعوى المعروضة عليه. أما الجدية فتبين لقاضي الاستعجال من خلال الفحص الظاهري لوثائق ملف المنازعة في الموضوع المؤسس على نفي صفة الالتزام الجبائي أو على المنازعة في قانونية الفرض الجبائي أو على المنازعة في مسطرة وإجراءات التحصيل، والتي يمكن أن تؤول حسب الفحص الظاهري إلى الإلغاء والبطلان. قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش عدد 178 الصادر بتاريخ 23/04/2008 في الملف الإداري عدد 318/2007. أورده كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" مرجع سابق، الصفحة 144 و145.

دفوعه، بخصوص مدى خضوعه للالتزام الجبائي وبالتالي المنازعة في صفته كخاضع، أو كذلك في الحالة التي ينازع فيها بشكل جدي في سقوط حق الإدارة الجبائية في فرض الجباية عليه أو تحصيلها، لذلك نجد أن دور القضاء الاستعجالي في المنازعات الجبائية يسعى إلى تكوين توافق وتوازن بين المصلحة العامة المتمثلة في تمكين الإدارة الجبائية من مردوديتها المرتبطة بالجبايات والضرورية لاستمرار قدرتها في تقديم الخدمات للمرتفقين، وبين المصلحة الخاصة للخاضع من خلال حماية حقوقه المالية والقانونية من أي تدخل خارج عن المشروعية الجبائية وذلك في حالة التنفيذ المباشر لتحصيل الدَّين الجبائي رغم المنازعة الجدية في أساس الجباية ومسطرة فرضها وإجراءات تحصيلها، خاصة إذا كان من شأن التنفيذ المباشر على أموال المدين أو جسده في حالة الإكراه البدني أن يؤدي إلى صعوبة إرجاع الوضع إلى ما كان عليه قبل الشروع في مسطرة التحصيل[533].

ومعه نص كل من المشرع والفقه القضائي على مجموعة من القواعد والأحكام سعيا إلى حماية مراكز المدينين بالجبايات كعدم اشتراط التظلم الإداري، وعدم جواز مباشرة إجراءات تحصيل الديون العمومية في مواجهة الأشخاص الذاتيين المساهمين في شركة الأموال المعنوية، والتدخل الفوري لإرجاع الأمور إلى نصابها متى تحقق عنصر الاستعجال[534].

مما سبق تظهر لنا المساهمة الفاعلة لآلية وقف تحصيل الدَّين الجبائي في حماية حقوق الخاضع، فعنصر الإستعجال يمكن الخاضع في بعض الحالات الحرجة والتي يخشى فيها الخاضع بأن تنفيذ قرار جبائي من الممكن أن ينتج ضررا لا يمكن إصلاحه خاصة بالنسبة للأنشطة الخاضعة والتي قد تواجه الإفلاس وإيقاف أعمالها، كما يمكن أن يواجه الخاضع مسطرة الإكراه البدني، لكن هذه الضمانات المقدمة للخاضع اشترط فيها المشرع القانوني والفقه القضائي مجموعة من الشروط، من أجل تفادي كل محاولة تهدف إلى الإضرار بالمركز المالي للإدارة الجبائية من خلال محاولة التملص

---

533 مريم الخمليشي، دور القضاء الاستعجالي في حماية المركز القانوني للمدين بالجبايات، مرجع سابق الصفحة 205.

534 مريم الخمليشي، دور القضاء الاستعجالي في حماية المركز القانوني للمدين بالجبايات، مرجع سابق 206.

وإلغاء واقع قدرتها في إستيفاء ديونها، وبالتالي تعتبر هذه المسطرة القضائية من الضمانات الممنوحة لطرفي الخصومة الجبائية عبر حماية حقوق الخاضع ومردودية الإدارة الجبائية في آن واحد.

خاتمة القسم الأول:

إن الشق الأول من الدراسة حاول تلمس أبجديات الطرح الذي تمت معالجته من خلال تحديد معالم تدبير الجبايات الترابية في المملكة المغربية، وأبانت معالجة القسم الأول أن التعريف القانوني الذي حاول وضع نوع من الحصر للإدارة الجبائية الترابية في المصالح التابعة لمديرية الضرائب بالنسبة للرسم المهني رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية. والمصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية بالنسبة لباقي الرسوم[535]، وهذا التعريف يبقى تعريفا قاصرا ويطرح إشكالا جوهريا، على اعتبار تواجد نصوص قانونية تسمح لمجموعة من الأجهزة بصناعة القرار الجبائي أو تنفيذه، داخل منظومة الإدارة الجبائية الترابية، وعلى رأسها وزارة الداخلية باعتبارها الوزارة الوصية، وهنا ومن أجل تجاوز هذا الخلل البنيوي تمت معالجة الموضوع بشكل وظيفي، وبالتالي تم التطرق للإدارة الجبائية الترابية بشكل يتجاوز كونه جهازا يقوم بفعل أو صنع القرار الجبائي(الفاعل)، إلى مقترب يدرس (فعل) متعدد المتدخلين في جميع مراحله ومستوياته، وهو الأمر الذي سمح بتحديد مدى فعالية تدبير المردودية الجبائية المحققة ومدى قدرة هذه المصالح والأجهزة في تقديم ضمانات كافية للخاضع.

كما تم الوقوف على مدى الاستجابة لهاجس المردودية في إصلاحات نهاية العقد الأول من الألفية الثالثة، باعتبارها أي المردودية الجبائية أحد أهم الدوافع الأساسية لتبني إصلاح المنظومة الجبائية على المستوى الترابي، وفي هذا الإطار تم رصد محاولة المشرع تكريس مبدأ ملاءمة الجبايات على المستوى الترابي مع نظيراتها الوطنية وذلك بهدف تخفيف ازدواجية الإجراءات الجبائية مما يخفف من تكلفة التحصيل محاولة منه في رفع المردودية، وهو نفس المعطى الذي دفع بالمشرع إلى محاولة تبسيط الجبايات الترابية، من خلال تقليص عددها وتبسيط قواعد الوعاء والتحصيل، وهنا رصدت الدراسة أن هذه العملية الإجرائية ساهمت بشكل نوعي في الرفع من الضمانات المقدمة للخاضع،

---

535 المادة 167 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007).

وذلك بكون هذا المقترب ساهم في إزاحة بعض الغموض الإجرائي، مما ساهم في رسم خريطة أوضح لحقوق وواجبات الخاضع.

كما تم الوقوف على مكتنزمات تدبير العملية الجبائية، وحدد هذا الجزء من الدراسة الإلتزام الجبائي كحجر الزاوية في المساطر التقنية، باعتباره أهم ضامن للمردودية فغياب الإنشاء الجبائي يعصف بالعملية ككل، كما أن ضعف هذه التقنية ينعكس بالسلب على مبدأ العدالة أمام الجباية، ولأهميتها تتعدد أساليبها من إلتزام ناتج عن عملية إحصائية، أبانت الدراسة العملية على عدم قدرة هذه الألية في تحقيق مردودية كافية خاصة وأن التكلفة تكون مرتفعة، كما أن أسلوب الإحصاء لا يمكنه من تغطية كل الوعاء الجبائي مما يكرس ظاهرة التملص الجبائي وهنا حددت الدراسة هذه التأثيرات السلبية، وهو الأمر الذي كشف عن عدم قدرة تقنية الإحصاء على تقديم ضمانات كافية للخاضع حيث يكون دوره محدودا وحتى مغيبا في عملية إنشاء الإلتزام الجبائي، وهو الأمر الذي عكسه عدد المنازعات الجبائية الواردة على هذا النوع من تقنيات إنشاء الإلتزام الجبائي.

كما وقفت الدراسة على آلية الإقرار الجبائي واعتبرته الأقدر على الجمع بين حماية المردودية الجبائية والمحافظة على حقوق الخاضع، والأمر عائد إلى تكلفته المنخفضة مقارنة مع أسلوب الإنشاء على أساس الإحصاء، ويتميز كذلك هذا الأسلوب بقدرة عالية على الإحاطة بجميع نواحي الوعاء الجبائي، وذلك لكون هذه التقنية تشرك الخاضع بشكل فعال وهذا الأخير يعتبر الأقدر على تحديد مركزه الجبائي مما يسمح بجبي عادل، وكنوع من الضمانات الواجب توفيرها دعت الدراسة إلى ضرورة تطوير مسطرة الفرض التلقائي، وتمكين الإدارة الجبائية من إمكانية إشهار الجزاءات في وجه الخاضع سيء النية، وهذه التوصيات امتدت إلى واقع التصفية وعالجت واقعها وهنا تطرق هذا القسم إلى سبل تطوير مسطرة تصفية الوعاء الجبائي من أجل ضمان تحقيق مردودية جيدة للإدارة الجبائية وتقديم ضمانات للخاضع عبر تحقيق العدالة.

كما تطرق هذا القسم لعملية التحصيل الجبائي وأبرز دور المساطر المتدرجة والآليات المتعددة في تحقيق أكبر نجاعة ممكنة، وهنا تم توضيح أهداف التنصيص على مسطرة ودية للتحصيل ومدى الضمانات التي تقدمها للخاضع، وتم إثبات قدرة هذا الإجراء على التخفيف من تكاليف التحصيل وبالتالي الرفع من المردودية، كما تم رصد الوسائل التي تحوزها الإدارة الجبائية في وجه الخاضع في

حالة امتناعه عن أداء ما بذمته، وهنا تمت دراسة مستويات التحصيل الجبري ومدى قدرته على حماية دين الإدارة الجبائية، والانعكاسات السلبية لهذه الوسيلة على مؤسسة الحقوق.

ومن خلال الدراسة تبين أن العلاقة التي تجمع الخاضع بالإدارة الجبائية تتميز بصبغة نزاعيه بطبيعتها[536]، ومنه وقفت الدراسة على دور مساطر المنازعة في مرحلتها الإدارية، وتبين أنها تعتبر صمام الأمان لكل من الإدارة الجبائية في تدارك الأخطاء التي قد تصدر منها والتي تؤثر على مركزها القانوني وبالتالي إضعاف مردوديتها، كما تعتبر مكسبا كبيرا للخاضع والذي يسمح بتقديم ضمانات قادرة على حماية حقوقه، إلا أنه تم رصد الاختلالات التي تشوب هذا الأسلوب بكون أن المقاربة التواصلية جد ضعيفة في هذا المقترب، مما يرخي بظلاله على دور المطالبات الاستعطافية في حماية حقوق الخاضع والرأفة بأوضاعه المتقلبة والتي من الممكن أن تعصف به.

وفي هذا الصدد منح الخاضع إمكانية عرض نزاعه على لجان إدارية متخصصة، وهنا رصدت الدراسة أن هذا الأمر عائد بشكل أساسي إلى عدم المساواة بين الخاضع والإدارة الجبائية، نظرا للمركز القانوني الأقوى لهذه الأخيرة، حيث تعتبر هذه اللجان نوع من التعاون بين الإدارة الجبائية التي تفرض الجباية وبين الخاضعين لها، من أجل حل الخلاف بشكل ودي. وفي جزء آخر عالج هذا القسم دور التسوية القضائية في معالجة الإشكالات التي يصعب حلها على مستوى المنازعة أمام الإدارة الجبائية، وكذا كوسيلة تسمح لمن يرى أن نتائج المنازعة في مرحلتها الإدارية، غير مرضية ولا يمكن حلها من دون إدراج طرف ثالث متمثل في القضاء الإداري.

---

536 إن العلاقة بين الخاضع والإدارة الجبائية نزاعيه بطبيعتها، فبعض الفقهاء يرون أنه بمجرد إصدار أمر التحصيل أو تقديم الإقرار فإن العلاقة بينهما أصبحت نزاعا إلى أن يؤدي دين الإدارة الجبائية.

القسم الثاني: تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع الإشكالات الكبرى ومدخلات الإصلاح.

إن المقاربة التحليلية التي تم انتهاجها في القسم الأول من الأطروحة، استطاعت الوقوف على مجموعة من الاختلالات البنيوية والموضوعية التي تؤثر على المنظومة الجبائية الترابية، مما يوجد خللا في المكتسبات الواجب توفيرها من أجل وضع نوع من التوازن بين المردودية الجبائية والضمانات الواجب توفيرها لحقوق الخاضع، كما أن القسم السابق قدم مجموعة من الحلول النموذجية وفق دراسة سوسيوقانونية مقارنة، لكن واقع النظام الجبائي المدروس يفرض الدراسة المستفيضة لتأثير الإختلالات الموضوعية والبنيوية على منظومة تدبير الإدارة الجبائية الترابية لكل من المردودية وحقوق الخاضع، وهذا الأمر ممكن الدراسة من خلال الوقوف على مدى مساهمة البنية القانونية في استفحال هذه الإختلالات، وذلك بالوقوف على غموض المقتضيات القانونية خاصة المساطر التقنية منها، كما أن المنظومة القانونية تكرس لإكراهات مرتبطة بتعدد الأجهزة وتحديد الاختصاصات، مما يغيب أدوار المصالح والأجهزة التابعة للجماعة الترابية. ومما يفاقم من هذه الإشكالات ضعف الحاضنة التدبيرية للجبايات الترابية، بحيث تعرف اختلالات وإكراهات مرتبطة بضعف وقلة الموارد البشرية، وهذه الإشكالية تتغدى كذلك من هشاشة البنية التحتية وضعف الوسائل اللوجستيكية ومحدودية نظم المعلومات.

إن واقع الحال في المنظومة الجبائية على المستوى الترابي والإشكالات المرتبطة به تفرض نفسها على أية عملية لإصلاح وتطوير المنظومة القانونية المنظمة للجبايات الترابية، وهذه المقاربة تتم عبر تطوير المنظومة القانونية من أجل تعزيز الضمانات على مستوى كل من المردودية وحقوق الخاضع، وهو الأمر الممكن عبر إعادة مراجعة وتأهيل النصوص القانونية وفق مقاربة تجمع بين تبسيط الإجراءات الشكلية وتطوير الآليات المرتبطة بمراقبة المردودية الجبائية، لكن ومهما تم تطوير المنظومة القانونية لا يمكن لها أن تحقق النتائج المرغوب فيها من دون عملية لإعادة تأهيل طرفي العلاقة الجبائية، عبر الدفع إلى استدامة تأهيل الموارد البشرية للإدارة الجبائية وهو الأمر الممكن عبر سياسة التكوين المستمر للموظف والمنتخب الجماعي وربطها بسلسة من التحفيزات، وبالموازاة مع ذلك الدفع إلى تطوير طريقة تعامل الخاضع مع الإدارة الجبائية على المستوى الترابي.

وفضلا على ذلك يبقى تطوير الموارد التدبيرية للإدارة الجبائية، حجر الزاوية من أجل إقامة منظومة جبائية قادرة على أن تضمن نوعا من التزاوج بين المردودية الجبائية المرتفعة والمحافظة على حقوق الخاضع، وهو الأمر الممكن عبر تطوير مفهوم الإسناد المعلوماتي للقرارات الجبائية، مما يستوجب بناء نظام معلوماتي متكامل قادر على متابعة سيرورة العملية الجبائية، لكن واعتبارا لحجم المعطيات والبيانات التي تتعامل معها الإدارة الجبائية، أصبح من شبه المستحيل التعامل معها وفق نظام معلوماتي تقليدي من دون إنتاج أخطاء تضعف كلا من المردودية الجبائية وحقوق الخاضع، مما يستوجب تطوير نظام الإسناد إلى نظم معلوماتية إلكترونية.

إن تجربة النظام الجبائي الحالي التي تقارب العقد من الزمن أبانت عن مجموعة من نقاط الضعف الواجب تداركها في أية عملية لتطوير وإصلاح المنظومة الجبائية، مما يستوجب وضع آليات جديدة في تدبير عملية تحيين النصوص تكون قادرة على تجاوز مجموعة من الإشكالات خاصة وأن النصوص القانونية مهما اتصفت بالجودة إلا أنها تواجه مشاكل عدة أثناء تطبيقها، وبالتالي تم تبني نموذج للرسم المهني من أجل تطبيق عملي للتوصيات والاقتراحات التي تم تناولها في الأطروحة، لكن ومهما تم تطوير هذه المكنزمات القانونية، لابد من تبني نظام معلوماتي إلكتروني، يتصف بالحيادية الإيجابية مما يضمن التطبيق الأمثل للمساطر الجبائية، وهذا الدركي من الممكن أن يقدم ضمانات جد متقدمة لكل من الخاضع والإدارة الجبائية، ومن أجل الإجابة على هذه المقاربة تم تطوير نظام معلوماتي متكامل يستجيب للمعايير القانونية والتقنية المتعارف عليها. ومنه سوف نحاول معالجة هذا القسم عبر التقسيم التالي:

- **الفصل الأول: تأثيرات الاختلالات الموضوعية والبنيوية في تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع.**
- **الفصل الثاني: مدخلات إصلاح تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع.**

الفصل الأول: تأثيرات الاختلالات الموضوعية والبنيوية في تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع.

يعرف تدبير ملف الجبايات الترابية، مجموعة من الاختلالات تمس بنية الجباية وتمتد إلى حيثيات موضوعية، وهو الأمر الذي تمت ملامسته بالدراسة في القسم الأول من الأطروحة، إلا أن موضوعاتها الشائكة تفرض نفسها على الطرح المعالج، حيث نجد أن الخاضع في المنظومة الحالية يتموقع بشكل سلبي بالنسبة للعملية الجبائية، وهذا الدور الذي يلعبه لا يؤثر فقط على الطرف الأخر والمتمثل في الإدارة الجبائية، لكن يمتد إلى التأثير بالسلب على منظومة الحقوق باعتبار تصرفاته تزعزع الجوهر في هذه المنظومة وهو العدالة أمام الجباية، ويتمظهر هذا التوجه من خلال سعي الخاضع إلى التخلص من التزامه الجبائي، بمجموعة من الطرق وأساليب التملص والتهرب الجبائي، ويستفيد في ذلك من مجموعة من الثغرات القانونية، إلا أن هذه الظاهرة تتغذى من رافدين أساسين الأول يتمثل في ضعف وجود ثقافة مواطنة تدعم الالتزام الجبائي، والثاني يجد حافزا في الضغط الجبائي المرتفع. إن هذه السلوكيات التي يتبناها الخاضع تؤدي إلى اضمحلال العدالة الجبائية، بحيث أن تملص البعض يرمي بكامل ثقل الجباية على جزء من الشريحة الخاضعة مما يؤدي إلى انهيار المنظومة، ومعه تصبح الجباية غير قادرة على إعادة التوازن إلى المجتمع عبر سياسة العدالة بواسطة الجباية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى تغييب السلم الاجتماعي.

إن الاختلالات التي تشوب العملية الجبائية لا تنحصر في الدور السلبي الذي يلعبه الخاضع، بل يمتد إلى معيقات مرتبطة بسوء تدبير الملف الجبائي للجماعات الترابية من قبل الإدارة الجبائية، بل يمكن اعتبار أن سلوكيات الخاضع السلبية ماهي إلا ردة فعل. فالإدارة الجبائية تعاني من إكراهات تنظيمية وتدبيرية تنخر أساس العملية الجبائية، وهو الأمر الذي يتسبب فيه بشكل أساس ضعف وندرة الموارد البشرية، القادرة على تدبير ملف الجبايات الترابية، سواء المنتخبة منها أو الموظفة، وما يزيد من تفاقم الوضع هشاشة البنية التحتية وعدم القدرة على توفير الوسائل اللوجستيكية التي تدعم تدبير الجبايات الترابية، كما أن هذا الوضع لا يتحسن في ظل وجود منظومة قانونية يغلب عليها طابع الغموض وعدم قدرتها على إخضاع الوعاء الجبائي بشكل متزن وشامل.

والأمر لا ينحصر هنا بل إن هذه المنظومة القانونية تحد من أدوار الجماعة الترابية في تدبير الملف الجبائي، وتدفع نحو مركزية التأسيس وتغييب دور القرار الجبائي الصادر عن المصالح الجبائية التابعة للجماعة لترابية، مما يخلق نوعا من البيئة السلبية التي تتعدد فيها المصالح والأجهزة المتدخلة في تدبير ملف الجبايات الترابية وهو الأمر الذي يكرس لتداخل الاختصاصات وتضاربها، كل هذا يجعل من معطى تحقيق مردودية جبائية متزنة أمرا جد صعب، وبالتالي يدفع بالإدارة الجبائية إلى انتهاج أساليب من أجل تحقيق عائد جبائي، تضعف من خلالها مراكز الخاضع القانونية والمالية.

المبحث الأول: تموقع دور الخاضع في الحد من المردودية الجبائية والإخلال بحقوقه.

يمكن أن يلعب الخاضع دورا محوريا في الحد من المردودية الجبائية، كما يساهم بعدة طرق في الإخلال بحقوقه، فالروابط التي تجمع الخاضع في نطاق العلاقة الجبائية لا تنحصر في الرابط العمودي والمتمثل في الخاضع والإدارة الجبائية، لكن هناك رابط أفقي يجمع بين الخاضعين للجباية، وهذا الرابط لا يؤطر قانونا لكن هناك تأثير سوسيولوجي متبادل على القرارات المتخذة، ويمكن رصد هذا التموضع السلبي للخاضع في ظاهرة التهرب الجبائي، وهذه الأخيرة تحيل على معنى زئبقي التعريف، وتشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها جريمة بالمعنى القانوني، كالغش الجبائي الذي يعني التزوير والتدليس وخيانة الأمانة، بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطالها في العادة يد القانون كالتجنب الجبائي القانوني، وسواء كانت السلوكيات قانونية أو غير قانونية فكلها يجمعها تحقيق مآرب مالية لمرتكبيها أو لتفويت منافع للغير[597]. ويمكن القول إن هذه الظاهرة تؤدي إلى الحد من المردودية وفقدان الجماعات الترابية موارد هامة، مما يحول دون تحمل أعبائها المختلفة اتجاه المرتفق بالدرجة الأولى، ويخلق صعوبات كثيرة في تسطير ميزانية الجماعة الترابية، وقد تضطر الجماعة حينها إلى اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى كالاقتراض.

المطلب الأول: انبثاق وتنامي ثقافة التهرب الجبائي لدى الخاضع.

إن ميل الإنسان إلى التهرب الجبائي هو قديم قدم الجباية نفسها، على إعتبار أنه لا يميل إلى الإخضاع أو أداء ما يمكنه التملص من أدائه، والحقيقة أن الغريزة البشرة تحب التملك بطبيعتها، وبالتالي يسعى إلى التخلص من كل إلتزام من الممكن أن يضعف هذه الغريزة، وفي الحقيقة التهرب

---

537 . بلواضح الجيلاني ميمون نبيلة " مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة "، مداخلة في ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة منشور على الموقع الرسمي لموسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تاريخ الاطلاع "2 أبريل 2015 الساعة الخامسة والنصف عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/9nHw4R

الجبائي هو قديم قدم الجباية نفسها، وتطورت أساليبه مع تطور آليات الإخضاع واتخذ مجموعة من الأساليب والأشكال من أجل تحقيق هذه الغاية، (الفرع الأول). وواقع الأمر أن النزعة التي تدفع الخاضع إلى التهرب بالإضافة إلى الطبيعة البشرية بحد ذاتها تتعدد وتتداخل ويلعب الخاضع دورا محوريا فيها، فضعف أو حتى غياب ثقافة المواطنة التي تدعم إلتزام الخاضع، فإن هذه الوضعية تدفع إلى تفاقم هذه الظاهرة، كما أن الدفع بالإلتزام الجبائي إلى حده الأقصى يولد ضغطا جبائيا لا يمكن تحمله وبالتالي يدفع إلى المزيد من محاولات التهرب الجبائي، خاصة وأن هناك مجالات اقتصادية عديدة غير مهيكلة ويصعب جبيها وتغري الخاضع إلى اللجوء لها من أجل التملص الجبائي، (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التهرب الجبائي، أساليبه وأشكاله وتمظهراته.

يتخذ التهرب الجبائي مجموعة من الاشكال تتعدد وتختلف بحسب الأساليب التي يتخذها الخاضع وتبقى نتيجتها واحدة، وهنا عرف الفقيه "كوديمت" التهرب الجبائي وميز بين التهرب الجبائي والغش الجبائي على أساس الشرعية، فالتهرب الجبائي يستخدم وسائل مشروعة وقانونية من أجل تحقيق غايته أما الغش الجبائي فيقوم على أسس غير مشروعة، وبصورة أوضح فإن الخاضع في التهرب الجبائي يقوم بتجنب الخضوع للجباية دون أن يقوم بأي فعل غير قانوني بل يلجأ إلى التحايل على القانون عبر النفاذ من خلال ثغرات قانونية وهذا ما يمكن إعتباره بالتهرب الجبائي المشروع أو التملص الجبائي (الفقرة الأولى)، أما حين يستخدم الخاضع حيلا وآليات تدليسيه يعاقب عليها القانون من أجل التهرب الجبائي، هنا نكون أمام غش جبائي غير مشروع (الفقرة الثانية)[538]، وفي حقيقة الأمر هذه المقاربة تتخذ لها مبدأ لا عقوبة ولا جريمة إلا بنص كمرجع لها.

---

538 سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصادات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، مصر 2004، الصفحة 3

الفقرة الأولى: الأشكال القانونية للتهرب الجبائي (التملص والتجنب الجبائي).

الشكل القانوني للتهرب الجبائي هو التملص الذي يبقى في فلك القانون ويسمح بتجنب الجباية بطريقة نزيهة[539]، ومن ابرز صوره لجوء الخاضع إلى طرق تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية التي تنتج بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه مما يفسح المجال لكثير من التأويلات، فاستفادة الخاضع من هذه الثغرات لا تعد مخالفة قانونية ما دام يتحرك في إطار قانوني، كما أن هذا الحيز الذي يتحرك فيه المتملص قد خولها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات و التخفيضات الدائمة أو المؤقتة التي قد تمس أنشطة اقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية أو سلعا و خدمات محددة تفصيلا، والتي من شأنها أن تعود عليه بنتائج جبائية أكثر امتيازا لكن هذا النوع من التهرب مهما اتسم بالشرعية فانه يظهر نقصا في التحضر و غياب الضمير الاجتماعي[540]. ومن أمثلة ذلك الجباية على التركات، عندما يفرض التشريع الجبائي ضريبة على التركات ودون إخضاع الهبات لهذه الجباية، فيقوم المالك بتقسيم أمواله على ورثته الشرعيين وهو على قيد الحياة، على شكل هبات حتى لا يخضع أمواله لجباية التركات[541]. وهذا الشكل يتماهى مع تعريفات كل من:

- تعريف " Lucien Mehl " الذي اعتبر أن التهرب الجبائي هو كل العمليات الجبائية التي تهدف لتخفيض الاقتطاعات وذلك بالتحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الجباية أو من أجل تخفيض الوعاء الجبائي[542].

---

539 *Christian brief, comme fraude fiscale, Edition alain Mareon, Paris,1987, p :05.*

540 *A. Margairaz "la fraude fiscale et ses succédanés" Edition Vaudois Lausanne,1977, p :25.*

541 بلواضح الجيلاني، ميمون نيلة "مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة" ، مداخلة في ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة منشور على الموقع الرسمي لموسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تاريخ الاطلاع "2 أبريل 2015 الساعة الخامسة والنصف عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/9nHw4R

542 *Maurice Dauverger, Finance Publiques, Edition PUF, paris, 1986, p :39.*

- و" A. Margairaz " الذي يرى بأن التهرب الجبائي هو محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون[543].

ويمكن حصر شكل التهرب الجبائي القانوني في كونه فعلا يروم من ورائه الخاضع التملص من الجباية، عبر استخدام وسائل وتقنيات مقننة قانونا من خلال استغلال الحرية التي يمنحها له القانون في التدبير الحر لوضعه الجبائي، وذلك بسعيه من جهة إلى اختيار وضعية جبائية محددة للحصول على منافع مالية. ومن جهة أخرى فالخاضع يسعى إلى هدم أساس الالتزام الجبائي عبر فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي[544].

وهذا التجنب والتملص الجبائي يتخذ له عدة أشكال على مستوى منظومة الجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية ومنها:

- يتجه الخاضع إلى إحداث أنشطة جديدة كل خمس سنوات والهدف من ذلك هو دخوله في نطاق الإستفادة من الإعفاء الكلي المؤقت الذي يهم كل نشاط مهني جديد تم إحداثه طيلة مدة خمس سنوات ابتداء من سنة الشروع في مزاولة هذا النشاط. وبالتالي التملص بشكل قانوني من الرسم المهني.

---

543 *A. Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanés, Edition.vaudo Lausanne, 1977, p :25.*

544 *من الصعب تحديد أصل استخدام تعريف جاذبية القانون الجبائي، فقد ذكر في عدة مراجع مختلفة التواريخ والإصدارات لكن الراجح أن أول من استخدم هذا التعريف هو:*

Martinez, J.C, la fraude fiscale, Edition PUF, paris, 1984, p :17.

- ومن أبسط العمليات التي يمكن أن يلجأ إليها الخاضع للتملص من أداء الضريبة على القيمة المضافة والتي يحول جزء منها لفائدة الجماعات الترابية[545]، ويتمثل ذلك في عدم استهلاك المنتوج بحد ذاته كأن يمتنع الخاضع عن استهلاك المياه المعدنية المعبأة[546].
- كما يلجأ بعض الخاضعين إلى الحصول على نوع من التخفيضات الدائمة، كأن يقوم الخاضع بنقل نشاطه إلى جماعة تتوفر على بيئة جبائيه أقل تكلفة، حيث يتجه مجموعة من الخاضعين إلى نقل موطنهم الضريبي أو مقرهم الاجتماعي إلى إقليم طنجة سابقا من أجل الحصول على تخفيض نسبته 50٪ من الرسم المهني بالنسبة لهذا النشاط، كما يتم تحويل مجموعة من الأنشطة إلى المنطقة الجنوبية من أجل الاستفادة من الإعفاءات الرمادية، ومسمى الرمادية يعود إلى عدم وجود نص قانوني صريح يتحدث عن الإعفاءات في الأقاليم الصحراوية أو يؤطرها، لكن هذا الأمر راجع بشكل أساسي إلى تقاعس المصالح الإدارية في هذه المناطق عن أداء واجباتها[547]، إلا أن هذا التحويل للأنشطة يحدث على مستوى الوثائق، من أجل التملص الجبائي ولا يتم تحويل الأنشطة لهذه المناطق مما ينسف الهدف الأصيل لفتح باب هذه الإعفاءات وهو تطوير المناطق النائية والهشة، وانتشرت في هذه المناطق المشمولة بالإعفاءات

---

545 ويقدر المعدل العام لحصة منتوج المداخيل المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة على الدخل الذي تحوله الدولة إلى الجماعات الترابية، حسب التقرير الأخير للمجلس الأعلى للحسابات، نسبة 38٪ للجماعات الحضرية، و32٪ للعمالات والأقاليم، و26٪ على مستوى الجماعات القروية، مقابل 4٪ لفائدة الجهات التي تستفيد فقط من التحويلات برسم الضريبة على الشركات. وهو ما يؤكد الاعتماد القوي للجماعات المحلية على عائدات الضريبة على القيمة المضافة. وتعتبر هذه التحويلات مصدرا أساسيا للتمويل بالنسبة لغالبية الجماعات الترابية. وتبقى أعلى نسبة للتبعية المالية للدولة خلال مرحلة 2009 – 2012 والتي عرفتها الأقاليم والعمالات، حيث بلغت في المتوسط 91,4٪، مقابل 44,14٪ بالنسبة للجماعات الحضرية التي تسجل النسبة الدنيا. ويتراوح مستوى مساهمة حصة الضريبة على القيمة المضافة في مداخيل التسيير، بين نسبتي 55٪ و92٪. ومن أجل المزيد من التفصيل يمكن مراجعة مقال ل: عبد الله النملي "الباقي استخلاصه. المال السائب في ذمة الملزمين"، منشور على موقع جديد بريس، تاريخ الاطلاع "6 يوليوز 2015 الساعة العاشرة ليلا" منشور على الرابط: http://goo.gl/piY9ya

546 وهذا الإجراء يمكن الخاضع من تجنب الضريبة على القيمة المضافة وكذلك الرسم المفروض على المياه المعدنية ومياه المائدة.

547 وهو الأمر الذي يستشف من خلال تأكيد وزير المالية نزار بركة لما أصدر قراره القاضي، بوجوب أن تقوم قباضة إدارة الضرائب بالأقاليم الجنوبية باستخلاص واجبات الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة على الدخل وواجبات التسجيل وواجبات التمبر والضريبة الخصوصية السنوية على السيارات، وأمر السيد الوزير حينها بأن يدخل القرار حيز التنفيذ من تاريخ 14 يناير 2013، إلا أنه وإلى حد الساعة لم يتغير شيء على أرض الواقع.

مكاتب توفر خدمة الاستضافة domiciliation، ومنه وجب على المشرع تطوير الترسانة القانونية للحد من هذه الظاهرة[548].

- كما يقوم بعض الخاضعين إلى تقديم السكن الثاني على أنه مستغل من قبل أحد الأصول أو الفروع من أجل الاستفادة من تخفيض على رسم السكن. كما أصبح اليوم مجموعة من الخاضعين يتجهون إلى السكن في الضواحي غير المشمولة برسم السكن.

وهذا التملص الجبائي، الذي يقوم به الخاضع على مستوى الرسم المهني، ورسم السكن يستفيد منه الخاضع بشكل مضاعف عبر التملص من مجموعة من الجبايات الترابية المرتبط تأسيسها بهذه الرسوم.

غير أن التهرب المشروع أو التجنب، قد يكون مقصودا من الدولة لغايات اجتماعية واقتصادية، ففرض جباية مرتفعة على بعض السلع بقصد حمل المستهلكين على العدول عن استهلاكها أو التقليل منها كالخمور أو التبغ، وقد تفرض الجباية على استيراد سلعة ما بقصد الحد من استيرادها أو جعل المستهلكين يلجؤون إلى المنتوج المحلي، كما قد يكون الإعفاء من الجباية مخصصا لنشاط معين من أجل تشجيع ذلك النشاط الاقتصادي[549].

---

[548] وهو الأمر الذي أشار له جلالة الملك من خلال خطاب المسيرة الخضراء ل 6 نوفمبر 2015، حيث جاء في مستهل خطابه «واليوم، وبعد أربعين سنة، بإيجابياتها وسلبياتها، نريد إجراء قطيعة حقيقية مع الأساليب المعتمدة في التعامل مع شؤون الصحراء: قطيعة مع اقتصاد الريع والامتيازات، وضعف المبادرة الخاصة، وقطيعة مع عقلية التمركز الإداري.»، ومنه يتبين لنا أن مقاربة الإعفاءات والامتيازات لا تخلق اقتصادا حقيقيا أو تنمية مستدامة لكن تفتح الباب أمام تملص جبائي يصعب الحد منه.

549 عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها وتطبيقاتها العملية، أورده، البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني، يناير 2013، طوب بريس، الرباط الصفحة 26.

الفقرة الثانية: الأشكال غير المشروعة (الغش الجبائي).

يقصد بالتهرب الجبائي غير المشروع التخلص من أداء الجباية بمخالفة صريحة للقوانين الجبائية كما يعرف بالغش الجبائي[550]. ويقوم الخاضع في هذا الإطار بإعطاء معلومات مغلوطة للوقائع المنتجة لالتزام الجبائي، ومن أجل تحقيق هذه الغاية يقوم الخاضع باستعمال آليات وطرق تدليسيه وبالتالي يكون في هذه الحالة مرتكبا لجرائم يعاقب عليها القانون.

فقد عرفه "لوسيان ميشال" بأنه المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الجباية أو تخفيض أساسها، أما "ماركيراز" فقد رأى الغش بأنه:" يتمثل في التخلص من الجباية وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل" ومن أجل ذلك يستعمل الخاضع الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون وفي نفس الاتجاه اعتبر SHMIDT"الغش الضريبي:" أنه هو الإخفاء المقصود اتجاه الإدارة الجبائية للموارد والمداخيل والذي يستهدف من وراءه التهرب من أداء الجباية أما "فوري عبد المنعم" فقد عرفه بكونه:" يتضمن مخالفة قانون الضرائب فتندرج بذلك تحته كل أشكال الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة"[551].

ومع أن الفقه المقارن عرف الغش الجبائي وسارع إلى تجريمه، وذلك لتأثيره السلبي على مردودية الإدارة الجبائية، كما أنه يجعل من المستحيل تقديم ضمانات للخاضع وعلى رأس هذه الضمانات التي يغتصبها الغش الجبائي وهي الحق في المساواة أمام الجباية. وهنا جاء المشرع المغربي متأخرا في تجريم الغش الجبائي، وكانت أول محاولة في إطار مشروع قانون الإطار في سنة 1984 في فصله 27 حيث

---

550 الغش الجبائي ظاهرة عالمية تفشى في المجتمعات وتقترن بمختلف الأنظمة الجبائية على سبيل المثال حدد تقرير رفعته الحكومة الفرنسية إلى الجمعية العامة سنة 1989 نسبة الأموال التي لم يتم تحصيلها بسبب الغش الجبائي فيما بين 15 %20% من المداخيل الجبائية، أورده رضوان عنبي، التهرب الضريبي- دراسة قانونية وسيسيولوجيا- مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية العدد 2، سنة 2012، الصفحة 5.

551 ، البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، السلسة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني، يناير 2013، طوب بريس، الرباط الصفحة 27 و28.

اقترحت لأول مرة عقوبة الحبس وهكذا ورد في هذا الفصل:" سيجعل من الغش في ميدان الضرائب جنحة يعاقب عليها القانون الجنائي"، غير أن لجنة المالية المكلفة بدراسة هذا المشروع، قررت بالإجماع حذف هذا الفصل حيث صدر القانون الإطار دون الإشارة إلى إمكانية تجريم الغش الجبائي[552]. ومع الضعف الشديد الذي عرفته المردودية الجبائية، فقد أثبت الواقع العملي أنه لا يمكن ضمان إلتزام الخاضع من دون مسطرة زجرية تخضعه، وأن سياسة رفع العبء الجبائي على الخاضع الملتزم من أجل تعويض الخسارة الناتجة عن التهرب الجبائي تولد فقط السخط من قبل الخاضع حسن النية وتدفعه للغش الجبائي، وهنا جاء مشروع قانون المالية لسنة 1997-1996، ليعتبر ولأول مرة الغش الجبائي مخالفة يعاقب عليها بغرامات مالية وبعقوبات حبسيه، وقد رأت الحكومة وقتها أنه في حالة التطبيق الحر للنص المتعلق بالتجريم فسيكون من السهل الوصول إلى التوازنات المالية وبالتالي ستجد نفسها مستعدة للتقليص من العبء الجبائي. وأثناء مناقشة المشروع من طرف السادة النواب[553]، اعتبروا أن معاقبة مرتبكي الغش الجبائي يجب أن يكون منسجما مع محيط الخاضع وأن يلتصق وبالمبادئ الأساسية التالية[554]:

- التدرج في العقوبة.
- مبدأ العود.
- تحديد نوعية المخالفات موضوع المتابعة.
- إرجاع المسؤولية للمرتكب الفعلي.
- مراجعة المساطر المتبعة.

---

552 ومن المفارقات أن الإجماع وقع على حذف هذا الفصل بين أحزاب الأغلبية وأحزاب المعارضة، وفي هذا دفع بالأسباب التي تؤدي إلى التهرب الجبائي خاصة المتعلقة بثقافة المواطنة والتي سيتم التطرق لها في الفرع الموالي.

553 تقرير لجنة المالية بمجلس النواب القانون المالي لسنة 1997. 1996

554 عبد الرحمان أبليلا، الغش الضريبي بين التجريم وعدمه، مجلة المعيار العدد الخامس والثلاثون، يونيو 2006، ص الصفحة 43-44

ومع توالي القوانين المنظمة للعمل الجبائي تكرست هذه المبادئ وتعززت، وقد انعكست هذه المقاربة على القانون المنظم للجبايات الترابية، وفي حقيقة الأمر فإن الغش الجبائي الذي يطال المنظومة الجبائية الترابية يتخذ أشكالا وأساليب عديدة:

- قد يلجأ الخاضع للجباية إلى إخفاء النشاط الاقتصادي المزاول من قبله وعدم تقديم الإقرار الواجب، وذلك من أجل التهرب من أداء الجباية.
- كما يقوم بعض الخاضعين بتقديم وثائق مزورة من أجل التخفيف من القيمة الإيجارية، والتي يحتسب على أساسها وعاء عدة جبايات محصلة للجماعات الترابية وعلى رأسها الرسم المهني.
- عدم إلتزام الخاضع بالترخيص الممنوح له لمزاولة النشاط المهني من أجل التهرب من الجباية، وكمثال على ذلك رخصة محل الأكلات الخفيفة التي يتجاوز صاحبها حدود صلاحيتها ويصبح يمارس نشاط مقهى، وهناك عدة أمثلة أخرى لهذا الأسلوب في التهرب الجبائي كرخص مخادع الهواتف فهذه الأخيرة تتجاوز اختصاصها الأصلي المتجلي في تقديم خدمات التهاتف، لتمارس أنشطة تجارية من قبيل بيع بعض المنتجات كمواد التجميل، الجرائد والمجلات، ونجد في كثير من الأحيان محلا يجمع بين مخدع هاتفي ومقشدة ومقهى فيختلط الأمر حول النشاط الأساسي المرخص له به[555].
- أو يقوم بعض المالكين للمساكن بعدم تحرير عقد كراء وذلك لتجنب أو التخفيف من رسم السكن.

وفي الأساس يتجه الخاضع سيء النية لمحاولة التهرب بالأساس من رسمين وهما الرسم المهني ورسم السكن على إعتبار أن جل الرسوم الأخرى تحتسب على أساس هذين الرسمين والتهرب منهما يعد مدخلا للتهرب من باقي الجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية.

---

555 طارق مساعيد، الجبايات المحلية بين هاجس المردودية ومطلب العدالة، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني المحمدية، 2009-2008، الصفحة 116.

وحتى يعتبر أي سلوك غشا جبائيا يجب توفر عنصرين أساسين، وهما العنصر المادي المتمثل في تخفيض الاقتطاع الجبائي بطرق غير مشروعة بالإضافة إلى عنصر توفر النية السيئة لذلك السلوك. وبالرغم من كون كلا الأسلوبين اللذين من الممكن أن ينهجهما الخاضع من أجل التهرب الجبائي، يؤديان إلى نفس النتيجة وهي عدم الإلتزام بأداء الجباية، إلا أن الغش الجبائي، يؤثر سلبا على فعالية النظام الجبائي ومردودية الجماعات الترابية دون تحقيق أي مقابل إيجابي، بينما التملص الجبائي قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق أهداف معينة[556]، وقد تساهم في تطوير الوعاء الجبائي للجماعات الترابية في المنظور المتوسط والطويل.

لكن يبقى الأسلوبان في الخانة السلبية اتجاه كل من المردودية وحقوق الخاضع، فإن كان من السهل إثبات تأثيرها على مردودية الجماعات الترابية، فالأثر الذي تتركه على حقوق الخاضع يتسم بالتعقيد على اعتبار أن استفادة بعض الخاضعين من معاملة تفضيلية كنوع من التحفيز يؤثر على باقي الخاضعين، هذا من جهة ومن جهة أخرى يستطيع بعض الخاضعين من سلك طرق تؤدي بهم إلى تفادي حقل جاذبية الجبايات، تدفع بمحاولة الجميع تحقيق نفس الأمر دون توفر نفس الشروط، بحيث نجد اجتهاد الخاضعين "الأغنياء منهم بصورة خاصة" في استنباط وسائل وأشكال لتجنب دفع الجبايات بصورة قانونية تصعب مكافحتها، مستعينين بأصحاب الخبرة ومعتمدين على الثغرات الموجودة في القوانين المختلفة أي ما يصطلح عليها التسيير و المهارة الجبائية[557]، وهنا نجد أن أكثر الأنظمة حزما ومنعا للتهرب الجبائي هي الأكثر نجاحا وهو ما يمكن أن نستشفه من تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الأوروبية، والذي نوه بنظام العقوبات السويسرية. واعتبره "مطابقا" للمعايير التي حددتها في مجال مكافحة الاحتيال الجبائي[558].

---

556 رضوان عنيبي، التهرب الضريبي-دراسة قانونية وسيسيولوجيا-، مرجع سابق الصفحة 53.

557 بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة " مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة "، مرجع سابق.

558 تقرير منشور من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)، على الموقع الرسمي لها، تاريخ الاطلاع "6 أبريل 2015 الساعة الثالثة فجرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/ieqMWR

الفرع الثاني: الأسباب التي تدفع الخاضع للتهرب من الجباية.

إن التهرب من الجبايات الترابية يعد ضربة في مقتل بالنسبة للمنظومة الترابية ككل، على اعتبار أنه لا يمكن الحديث عن أدوار وصلاحيات هذه الوحدات من دون مورد مالي لممارستها، وفي هذا سلب لحق العدالة أمام الإدارة الجبائية وإنهاك للعدالة الواجب توفيرها بواسطة الجباية. لكن التهرب الجبائي ليس بهواية يمارسها الخاضع بل هناك عوامل وأسباب تدفعه لذلك، فبنية المنظومة الجبائية الترابية تتسم بالتعقيد والعديد من الإكراهات المرتبطة بها إلى جانب ضعف التكوين وانعدام آليات إعلامية كلها عوامل شكلت ضغطا على الخاضعين، فكثيرا ما يتم تجاهل الضغط الجبائي الترابي عند الحديث عن الضغط الجبائي بصفة علمية، مع أن واقع المعاملات الجبائية يؤكد وجود ضغط جبائي ترابي مضاف إلى الضغط الجبائي على المستوى الوطني، وهذا أمر راجع إلى حجم الوعاء الجبائي للجماعات الترابية وعدد المنازعات المرتبطة بها والتي تعكس غياب التأقلم والتعايش معها[559]، كما أن غياب اقتصاد مهيكل يترك منطقة رمادية يمكن للخاضع سيء النية اللجوء لها من أجل التهرب الجبائي (الفقرة الثانية). وهذا الأمر راجع إلى غياب ثقافة مواطنة تدفع وتدعم الإلتزام الجبائي فهناك مقاربة مجتمعية تنظر إلى المتهرب نظرة إعجاب وتقدير على اعتبار أن سرقة خزينة الجماعة الترابية عن طريق التهرب الجبائي لا تعد سرقة فضعف المستوى الأخلاقي يحفز الخاضعين على التهرب من أداء واجبهم الجبائي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة، (الفقرة الأولى).

---

559 طارق مساعيد، الجبايات المحلية بين هاجس المردودية ومطلب العدالة، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني المحمدية، 2009-2008، الصفحة 116.

الفقرة الأولى: ضعف وجود ثقافة مواطنة تدعم التزام الخاضع.

من أجل دعم العملية الجبائية لابد من توفر عامل مهم في جميع أطراف العلاقة الجبائية، وهي ثقافة المواطنة[560]، وهذه الأخيرة لا تتكون بمحض الصدفة بل هي سيرورة ممنهجة تهدف إلى خلقها، وغياب ثقافة المواطنة التي تدعم الإلتزام الجبائي راجع إلى ضعف الوعي والأخلاق في الخاضع، ويرجع ذلك إلى معارضته ومخالفته للقوانين المنظمة للمجال الجبائي الترابي، ذلك أن التوعية في هذا الميدان تعتبر عاملا محفزا لتقبل الجباية المحصلة لفائدة الجماعات الترابية، على اعتبار أن ما يدفعه الخاضع من رسوم لفائدة الجماعات الترابية ليس إلا استثمارا في ميادين التنمية التي تعود عليه بالنفع، لكن ما يسجل هنا أن أغلب هذه الجماعات سارعت إلى تطبيق مقتضيات القانون المنظم للجبايات الترابية، دون الاكتراث بعوامل التوعية وانعكاسها على سلوكيات الخاضعين، مما يدفع إلى ردود أفعال نفسية غالبا ما تكون سلبية تترجم في العزوف عن الأداء، وبالتالي حرمان الجماعات من موارد مالية مهمة يكون المستفيد الأول والأخير منها هو الخاضع[561].

إذا كنتيجة طبيعية لعدم إشراك الخاضع في السياسة الجبائية فمن البديهي أن ينتج ذلك رد فعل سلبي، ويعزز المقولة التي تقول **"الجباية تأخذ جزءا من مالك وشيئا من كل شيء تملكه، إلا ما تملكه من هموم المال"**[562]. ويعتبر سلوك التهرب الجبائي من القيم الأخلاقية المكتسبة والمتعلمة والتي تعكس الاتجاه السلبي للرغبة في الاحتفاظ بالمال، والطمع في تحقيق العديد من المكاسب

---

560 وهنا وجب التمييز بين الروح الوطنية والتي قد تستغل من قبل مجموعة من السياسيين حسب الأحداث من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف وتتميز روح المواطنة بالاندفاع دون حاجة لمبررات علمية لذلك الاندفاع، أما ثقافة المواطنة فتجمع بين الروح الوطنية النبيلة وبين براغماتية العائد، فثقافة المواطنة تدعم الإلتزام الجبائي على إعتبار أن الخاضع يعلم أن التزامه ضمان لاستمرار الدولة وهنا يسعى إلى تحقيقها بروح المواطنة، وثقافة المواطنة تعني أن الخاضع يعي أن استمرارها هو ضمان له في تقديم الخدمات الاجتماعية والأمنية.

561 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الاجتهاد القضائي" مطبعة طوب بريس-الرباط، الطبعة الأولى 2012، الصفحة 176.

562 أكرم زيدان، سيكولوجية المال، هوس الشراء وأمراض الثروة، أورده البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني، يناير 2013، طوب بريس، الرباط الصفحة 63.

الاقتصادية، وهو توجه سلبي قائم على الغش والمراوغة والاحتيال، وهذا السلوك يلقى قبولا كبيرا لدى فئات كثيرة من الناس نظرا إلى أن سيكولوجية[563] تلك الفئات قائمة على فكرة أساسية مؤداها أن الكل غشاشون ومحتالون بما فيهم الإدارة الجبائية الترابية نفسها، وأن الفرد إذا أدى كل ما عليه من جبايات وقع ضحية لجماعة فاسدة ومرتشية، وأصبح عرضة لانتهاز أناس هم في الحقيقة أصحاب مصالح وليسوا أصحاب مبادئ. فالجباية "في اعتقاد المتهربين منها" هي من أجل مصالح المنتخبين فليس ثمة خدمات أو تسهيلات، بل ثمة رشاوي تدفع في صورة مغلفة هي جباية[564].

وهذا التوجه يجد له انتشارا واسعا في الدول التي تتميز بأمية طافحة، فتجد أن أغلب المواطنين في هذه الدول ينصبون العداء للإدارات الجبائية ويعتبرونها في مقام العدو، بل وصل الحد لدرجة أن سرقة دجاجة من قبل مواطن جائع من الأعمال المشينة وغير المقبولة مجتمعيا والتهرب الجبائي من قبل غني من المسائل المقبولة اجتماعيا، وهذه السلوكيات النفسية تنعكس سلبا على المنظومة الجبائية، وهذا ما تفطنت له الدول المتقدمة ووضعت سياسات تهدف إلى إغناء ثقافة المواطنة من خلال مقاربة شاملة للمعضلة، فاليوم في أمريكا لا يمكن تقبل المتهرب الجبائي اجتماعيا ويعتبر سارقا من جميع المواطنين، وأصبح ينظر للمتهرب من الجباية في مكانة أقل من المدمن على المخدرات، وذلك بتطبيق المبدأ **"أن تؤذي نفسك فذلك يعنيك لكن أن تؤذيني فذلك يعني الجميع"**. وقد لعبت وسائل الإعلام الأمريكي دورا محوريا في تكوين وتطوير الوعي الجبائي، عبر إيجاد ثقافة مواطنة فاعلة.

وعلى العكس من هذا التوجه وكنوع من الضرب في ثقافة المواطنة الفاعلة، ظهر توجه يحاول تغذية هذه النزعة النفسية في حب المال وعدم الرغبة في التخلي عنه تحت أي طائل، ومن أجل زرع

---

563 سيكولوجيا" أو سيكولوجي (باللغة الإنجليزية) psychology، (باللغة اليونانية) Ψυχολογία؛ أو علم النفس" هو العلم الذي يدرس الوظائف العقلية والسلوك. ويهتم علماء النفس (السيكولوجيين) بدراسة الشخصية، العاطفة، السلوك، الإدراك، والعلاقات بين الأشخاص.. إلخ.

564 أكرم زيلان، سيكولوجية المال، هوس الثراء وأمراض الثروة، مرجع سابق، الصفحة 64.

نوع من الطمأنينة في النفس البشرية ظهر فكر تحت غطاء ديني يبيح التهرب من أداء الجباية بإعتبار أن الإسلام لم ينص عليها، وفي حقيقة هذا الأمر لا يهدف المتهرب لتحقيق أهداف دينية بل دنيوية على اعتبار تعويض الجباية بالزكاة لا يشكل ضغطا كبيرا على ماليته خاصة عندما نعلم أن أغلب أصحاب هذا التوجه يعتبر التكافل الاجتماعي الواجب عليه اتجاه الأصول والأقارب يدخله في نطاق الزكاة.

كما أن الفهم الخاطئ للسياسة يدفع نحو التهرب الجبائي، فالخاضع يسعى لتحقيق معادلة مستحيلة في واقع الأمر، فهو يريد الحصول على أفضل نوع من الخدمة التي من الممكن أن تقدمه الجماعة الترابية، مع السعي إلى التخفيف من العبء الجبائي بأكبر قدر ممكن. ويظهر هذا التوجه في سعي بعض المنتخبون لمحاباة الخاضعين من أجل ضمان صوته في نطاق الانتخابات التشريعية إلى إخراج قوانين جبائية تتميز بخفة المردودية، أما المنتخب الجماعي فيحاول أن يتغاضى عن تطبيق أو تطبيق الحد الأدنى من الجباية وذلك في كمحاولة لكسب نفسية الناخب، فيحرص المنتخبون على الانضمام للجنة الإحصاء[565]، وذلك من أجل أن يظهر المنتخب في الصورة ويقدم معاملة تفضيلية للخاضع، وعلى نفس النهج يحاول المنتخب الجماعي محاباة الخاضع من خلال الإقرارات التي تكون في غالب الأحيان مغلوطة، وأكبر محاباة يحاول المنتخب الجماعي تقديمها للخاضع في نطاق التملص من الجباية هو الرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتا لأغراض تجارية أو صناعية أو مهنية، والرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتا بمنقولات وعقارات ترتبط بممارسة أعمال تجارية أو صناعية أو مهنية[566]، حتى أصبح اليوم في نفسية المواطن المغربي أن من حقه شغل الأملاك الجماعية العامة، من دون أداء أية جباية وذلك يدخل في نطاق التأثير الارتدادي لكل

---

565 سبق أن تطرقنا لهذه النقطة في القسم الأول من الأطروحة حيث أن سكوت المشرع على تحديد الأعضاء من الجماعة الترابية في لجنة الإحصاء هل موظفين أم منتخبين يدفع لاستغلال الأمر من قبل المنتخب من أجل تحقيق مآرب انتخابية.

566 الباب الثالث والثلاثون والرابع والثلاثون من القانون رقم 39.07 القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية. مرجع سابق.

فعل جبائي[567]. وكنوع من النتيجة الحتمية لهذه المعاملة فإن مستوى الخدمات يضعف والأمر راجع لعدم توفر مردودية كافية لتغذية هذه الخدمات، وهنا يميل الخاضع إلى التهرب أكثر فأكثر على إعتبار أنه لا يرى أي منتوج ملموس لالتزامه، ومنه يدخل الإلتزام الجبائي في حلقة مفرغة تؤدي إلى نشوء وتعزيز النزعة النفسية للتهرب الجبائي، بإعتبار أن الخاضع يفكر انطلاقا من ثقافه المواطنة المحدودة لديه على أنه يحمي حقوقه، لكنه يساهم بشكل أو بأخر بالإخلال بحقوقه.

لكن لا تنحصر الإشكالات كلها في ضعف ثقافة المواطنة بل تتجاوزها إلى الوضعية الاقتصادية للخاضع، فبالرغم من أنه توجد شبه قاعدة تقول بأنه كلما زاد رخاء الخاضع زادت محاولاته في التملص، حيث يدفعه رخاؤه إلى استثمار الأموال غير المدفوعة لتدر عليه أرباحا تزيد عن الغرامة، إلا أنه يوجد مبدأ يقول بأن عدم قدرة الخاضع على الاستجابة للجباية تدفعه إلى التهرب الجبائي مع علمه بعدم قدرته على دفع الغرامة وتأكده من إمكانية تعرضه للإكراه البدني.

الفقرة الثانية: ارتفاع الضغط الجبائي وغياب حاضنة اقتصادية مهيكلة.

يعتبر الضغط الجبائي[568] مؤشرا رئيسيا للتقدير الكلي للجبايات على المستوى الوطني وتقييم النظام الجبائي، إن هذه الأهمية مستمدة من كون هذا المقياس يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الجبائية للوصول إلى أكبر مردودية ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني ودون

---

567 لقد اهتم علم السيسيولوجيا بدراسة الفعل الارتدادي في المجتمعات، واعتبر أن المجتمع تتم برمجته بوسطة مجموعة من الأفعال المتراكمة، فمثلا شرب الكحول في الشارع العام هو أمر يعاقب عليه القانون في أغلب الدول بما فيها الأوربية، لكن وبفعل الارتدادية في الفعل يمكن الشرب في الشارع العام من دون أي عقاب، لكن في المجتمعات المحافظة هذا الفعل ممنوع بشكل قطعي وأي تجاوز يعاقب عليه قانونا واجتماعيا.

568 وإن كان مفهوم الضغط يحيل على الحالة الفيزيائية- التي يمارس فيها جسم قوة على مساحة معينة، Force qui agit sur une surface donner فمفهوم الضغط الجبائي يحيل على القوة الممارسة من قبل المنظومة الجبائية على الناتج الداخلي الخام.

إلحاق الضرر بالخاضع[569]، وذلك باختيار الأسعار الملاءمة والبحث عن الأوعية الممكنة، وهنا تبحث مجموعة من النظريات عن إيجاد التوازن بين الرفع من المردودية وضمان قدرة الخاضع للاستجابة مع محاولة حصر التأثيرات السلبية المتوقعة على الخاضع.

وفي هذا الصدد نجد اختلافا في التوجهات من نظام جبائي إلى أخر، حيث إعتبر الاقتصادي الأسترالي كولن كلارك أن النسبة المثالية تتجلى في 25 %[570]، وهذه النسبة اعتبرت في الدول المتقدمة مرجعا فالتخفيض عنها يضر بمردودية المنظومة الجبائية، والرفع منها يؤثر على المركز المالي للخاضع ويضعفه. إلا أن هذه النسبة لا تأخذ بعين الاعتبار سوى الاقتصادات المتقدمة[571]، وتهمل الحالات الاستثنائية والظروف المتقلبة[572]. لكن على العموم يعتبر الضغط الجبائي الأمثل هو الذي يتمحور بين الخُمُس وَالرُّبُع من عائدات النشاط. وهنا يرى أدم سميث في كتابه ثورة الأمم "إن الضغط الجبائي المعتدل يجعل الخاضعين يدفعون ما عليهم بسلاسة مما يحرر الدولة من اتخاذ إجراءات لمكافحة التهرب الجبائي".

ونجد أن هناك علاقة متداخلة بين الرفع من المردودية عبر إعتماد ضغط جبائي مرتفع، وبين مدى تقدم الدولة حيث نجد أن نادي الثماني الكبار تتميز دوله بنظام جبائي يغلب عليه طابع الحدة،

---

569 وهنا يتحدث العلامة ابن خلدون في مقدمته عن العلاقة السببية بين الضغط الجبائي والتهرب بقوله إذا قلت الوزائع والوظائف على الرعايا نشطوا للعمل ورغبوا فيه فيكثر الاعتمار ويتزايد لحصول الاعتباط بقلة المغرم، وإذا كثر الاعتمار كثرت أعداد تلك الوظائف والوزائع فكثرت الجباية التي هي جملتها، فإذا استمرت الدولة واتصلت... وتخلق أهل الدولة بخلق التحلق وتكثرت عوائدهم وحوائجهم... تتدرج الزيادات فيها الجباية بمقدار بعد مقدار لتدرج عوائد الدولة في الترف وكثرة الحاجات والإنفاق بسببه حتى تثقل المغارم على الرعايا وتهضمهم... للذهاب الأمل من نفوسهم بقلة النفع إذا قابل بين نفعه ومغارمه وبين ثمرته وفائدته، فتنقبض كثير من الأيدي عن الاعتمار فتنقص جملة الجباية... فلا تزال الجملة في نقص ومقدار الوزائع والوظائف في زيادة لما يعتقدونه. من أجل المزيد من التفصيل يراجع أبو زيد عبد الرحمان ابن محمد ابن خلدون، مقدمة ابن خلدون، دار الأرقم للطباعة والنشر والتوزيع 2003، الصفحة 306 وما بعدها.

570 البطريق يونس أحمد، مقدمة في النظم الضريبية المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر-الإسكندرية 1972، الصفحة 123.

571 مستوى الضغط الجبائي يكون في العادة منخفضا في الدول النامية، وذلك لضعف الإنتاج وقلة القطاعات المهيكلة، والدفع إلى جلب الاستثمارات.

572 حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الرابع، يناير 2006، الصفحة 282.

وكنوع من التعبير عن حدة الضغط الجبائي هناك مقولة تلتصق بالنظام الجبائي في فرنسا وهي: "إن الفرنسيين يعملون أيام الإثنين والثلاثاء والأربعاء لتمويل حاجياتهم الشخصية والخميس والجمعة والسبت صباحا لأداء الضرائب والمساهمات الاجتماعية[573]".

وهنا طرح إشكال تحديد من يجب أن يسبق لتحقيق اقتصاد قوي، بمردودية جبائية عالية تمكن الدولة من تقديم خدمات ذات مستوى جيد، فهناك اتجاه ظهر بشكل كبير في الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي وهو توجه يخاطب أساسا الدول التي عرفت الاشتراكية وبدأت بالتحول نحو النظام الرأسمالي، ويعتبر أنه يجب قبل رفع الضغط الجبائي رفع الدخول بشكل تدريجي، كما أن نفسية المواطن في ظل النظام الاشتراكي تصعب عملية تقبل الضغط الجبائي[574]، وظهر اتجاه آخر أكثر علمية اعتبر أنه لا يمكن الحديث عن اقتصاد سائر في طريق النمو من دون ربطه بضغط جبائي سائر في الارتفاع، ويرى هذا التوجه أن المردودية الجبائية هي الطريق الوحيد لضمان التنمية، وهي الوحيدة التي من الممكن أن تقدم ضمانات للخاضع[575]، وفي هذا الصدد إعتبر

---

573 موريس كوزيون، أورده، البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، السلسة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني، يناير 2013، طوب بريس، الرباط الصفحة 58.

574 وفي حقيقة الأمر هذا التوجه كان مدعوما من قبل قوة رأسمالية متمثلة في صندوق بنك النقد الدولي، حيث اتجهت هذه المؤسسة إلى محاولة بيع القروض إلى هذه الدول بفوائد مرتفعة والراغبة في تطوير اقتصاداتها، وتبني ضغط جبائي مرتفع في هذه الدول سوف يدفعها إلى عدم الاستدانة وهو أمر لا تريده هذه المؤسسات المالية.

575 والضمانة هنا تأتي في الحق في عدم دفع أكثر مما يجب لتقديم الخدمات وتحقيق التنمية، ويرى هذا التوجه أن الدافع الأول والأخير هو الخاضع، وهنا إما أن يدفع ويساهم بشكل مباشر، وإما أن يدفع متأخرا قليلا لكن مع فائدة لصالح المؤسسات المقرضة.

المفكر الاقتصادي "كاوشيك باسو"[576] أن التطوير والتنمية الاقتصادية لا تأتي على شكل منح بل اقتطاعات جبائية، وكلما ارتفع الضغط الجبائي كلما زادت السرعة لتحقيق هذه الأهداف.

وفي المغرب وكنوع من المراجعة للمنظومة الجبائية، فقد إعتبر أصحاب القرار أن مستوى الضغط الجبائي يجب ألا يرتهن بارتفاع الناتج الداخلي الخام، بل بارتفاع الخدمات المقدمة من الدولة، وهو ما يمكن أن نلمسه من خلال الارتفاع المطرد للمردودية الجبائية، ففي سنة 1961 كانت نسبة الضغط الجبائي في حدود 11%، ووصلت هذه النسبة إلى 23% سنة 2012[577].

ومنه يمكن استنتاج الأهمية البالغة لتطوير قدرة الخاضع في تحمل الضغط الجبائي، على إعتبار وجود علاقة سببية بين المردودية الجبائية المرتفعة والضمانات المقدمة من قبل الإدارة الجبائية، إلا أن هذا الرفع في المردودية يجب أن يكون مدروسا بشكل دقيق حتى لا نكون أمام ضغط جبائي لا يمكن تحمله من قبل الخاضع وبالتالي نكون قد دفعنا بشكل أو بأخر الخاضع إلى نهج التهرب الجبائي كمخرج له، وفي هذا الإطار يمكن إعتبار إشكال الضغط الجبائي المفرط يأتي بالأساس من مدخل الازدواج الجبائي، فتأسيس التحمل الجبائي يكون بالعادة وفق دراسة تروم البحث عن فعالية الإلتزام وبالتالي نكون أمام جباية يمكن تحملها نظريا من قبل الخاضع، لكن الدولة عندما تواجه نقصا في المردودية الجبائية تبحث عن موارد جبائية جديدة إلا أن هذه الجبايات في أغلب الأحيان لا تأخذ بعين الاعتبار نسبة التحمل العامة للخاضع وبالتالي من أجل تحقيق مردودية مرتفعة ندفع

---

576 هو اقتصادي وأكاديمي هندي، شغل منصب نائب الرئيس الأول ورئيس الشؤون الاقتصادية في البنك الدولي، وبعد خروجه من هذه المؤسسة قدم حقائق صادمة كيف تقوم هذه المؤسسة بتسويق قروضها للدول الفقيرة والنامية. بحيث تدخل في مؤسسة القرار الاقتصادي عبر حزمة القروض لهذه الدول غير الراغبة في رفع الضغط الجبائي لتوفير السيولة اللازمة، وبعد أن تضمن إدمان هذه المنظومة على القروض تطلب رفع الضغط الجبائي باعتباره هو القادر على سد العجز ودفع نسبة الفائدة، والتالي تجد هذه الدول نفسها في فخ الرفع من الضغط الجبائي من أجل ضمان مردودية لن يستفيد منها الخاضع، وهذا فيه أكبر سلب لحقوق الخاضع الذي له الحق في الحصول على خدمات تتماشى مع نسبة الضغط المسلطة عليه.

577 *Budget économique prévisionnel 2012, Publications du Haut-Commissariat au Plan, 2012. Page 35.*

الخاضع إلى أبعد الحدود وهنا يتم صنع دافع آخر للتهرب الجبائي على إعتبار أن الجباية لم تُراعِ أهم حق للخاضع وهو القدرة على الإلتزام بها.

لكن المشكل الكبير الذي يواجه الخاضع للجبايات الترابية هو ازدواجية النظام الجبائي، فمن جهة يواجه ضغطا جبائيا من قبل الجبايات المحصلة لفائدة الدولة، ويخضع هذا الضغط لتوازنات من أجل ضمان الحفاظ على مستويات طبيعة، تستطيع أن تزاوج بين مردودية في حدها الاقصى مع تقديم ضمانات للمركز المالي للخاضع، إلا أن الخاضع يجد نفسه أمام منظومة جبائية أخرى على المستوى الترابي ترفع من ذلك الضغط إلى حدود يستحيل معها الإلتزام الجبائي، وهنا تكون هذه الازدواجية قد دفعت الخاضع إلى البحث عن سبل للتهرب من التزامه الجبائي.

وهو ما نلمسه في حصيلة الجبايات الترابية إذ يتبين لنا مدى ضعف مردوديتها، ويرجع هذا الضعف إلى الضغط الجبائي لبعض الجبايات على الخاضعين خصوصا ذوي المداخيل المحدودة، حيث يتجاوز الضغط القدرة التكليفية للخاضع وهو الأمر الذي يساهم في ضرب مبدأ العدالة الجبائية الاجتماعية، مما يدفع إلى المقاومة الجبائية " التهرب الجبائي"[578].

كما أن المردودية الجبائية للجماعات الترابية تعرف أزمة حقيقة في ظل كثرة القطاعات الاقتصادية الغير المهيكلة l'économie informelle، مما يذكي ظاهرة التهرب الجبائي، فالجماعات الترابية تعرف مجموعة من الأنشطة غير المهيكلة مما يصعب عملية حصر الوعاء الجبائي وبالتالي يفتح المجال للخاضع للتهرب من الجباية، والقطاع غير المهيكل في حقيقة الأمر هو ناتج سعي الخاضع إلى الأعمال والأنشطة الاقتصادية التي يصعب جبيها من جهة، ومن جهة أخرى ضعف المنظومة التدبيرية والتشريعية والتي تسمح بمناطق رمادية غير خاضعة للجباية وهو ما سوف نتطرق له في المبحث الثاني.

---

578 طارق مساعيد، الجبايات المحلية بين هاجس المردودية ومطلب العدالة، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني المحمدية، 2009-2008، الصفحة 115.

ومن أهم الأنشطة غير المهيكلة والتي تساهم في تفشي ظاهرة التهرب الجبائي على مستوى الجماعات الترابية هناك قطاع السكن المخصص لأغراض سياحية أي المنازل المفروشة المعدة للإيجار، وعدم هيكلة هذا النشاط بنص صريح وتحديد نسبة جبائية مناسبة لهذا النشاط يحرم الخزينة الجماعية من مردودية مهمة، كما يعد ضربا لحق الخاضع في حصوله على عدالة جبائية، فلا يمكن إخضاع المساكن المؤجرة بشكل شهري مع المساكن المفروشة والمعدة للكراء اليومي لنفس الأساس الجبائي.

كما أن هناك قطاع جد مهم غير مهيكل وهو الأنشطة المتجولة التي لا يعرف لها محل، ورغم حديث القانون عن إمكانية أداء الرسم المهني مسبقا بالنسبة للخاضعين الذين يطلبون ذلك كتابة بالنسبة للوكلاء المتجولون والممثلون والوسطاء في التجارة أو الصناعة غير الخاضعين للضريبة على الدخل برسم الأجور والدخول المعتبرة في خصمها والباعة المتجولون في الطرق العمومية والملزمون الذين لا يزاولون نشاطهم بمحل إقامتهم والأشخاص الذين يزاولون التجارة أو الصناعة في مدينة دون أن يكونوا قاطنين بها وبصفة عامة جميع الذين يزاولون مهنة خارج المحلات التي يمكن أن تكون أساسا لاحتساب الرسم المهني[579]، ولكن ما الفائدة من ذلك من دون تقنين وهيكلة هذه الأنشطة، حيث لا يعقل أن يقوم الخاضع بأداء ما بذمته للإدارة الجبائية الترابية إن لم تكن هذه الأخيرة قادرة على حصر نشاطه ومنعه من مزاولته إن لم يلتزم اتجاه الخزينة الجماعية.

وهنا نشير إلى التجربة التركية في تقنين الأنشطة التجارية المتجولة، عبر وضع بطاقات إلكترونية للمزاولين ونوع النشاط، مع وضع دوريات لمراقبة الإلتزام بالشروط والأماكن المخصصة لذلك، وفي مقابل ذلك تضمن الدولة لهم نوعا من الضمان الاجتماعي من حيث التغطية الصحية وراتب تقاعدي، وقد ساهمت هذه الإجراءات في الرفع من المردودية، حيث أصبح اليوم الباعة المتجولون يشكلون 1% من محصول جبايات محافظة إسطنبول[580]، كما يقدم ضمانات جد مهمة للخاضع من

---

579 الفقرة الأولى من المادة 10 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

580 *Études économiques de l'OCDE : Turquie 2012, Edition OECD Publishing 2013 Page 103.*

حيث حمايته من التجاوزات وعدم مضايقته كما أن الضمان الاجتماعي المقدم له في المقابل[581] يعد من الحقوق الأساسية المقدمة وفق برنامج هيكلة القطاع.

المطلب الثاني: تأثيرات التهرب الجبائي على مردودية الجبايات الترابية وحقوق الخاضع.

يعتبر التهرب الجبائي من الآفات التي تنخر المنظومة الجبائية، وبالرغم من أن التهرب عمل يقوم به الخاضع محاولا تحقيق أرباح مالية، لكن تأثيرات هذا العمل لا تنحصر على المردودية الجبائية بل تتجاوزها لتأثيرات سلبية تمس الخاضع بحد ذاته، فواقع الأمر أن نزعة بعض الخاضعين للتهرب الجبائي تؤدي إلى ما يعرف بانتفاء قاعدة العدالة بواسطة الجباية وأمام الجباية، مما يؤثر على حق الخاضع في الحصول على معاملة عادلة وهو الأمر الذي يدفع بمزيد من الاختلالات الاجتماعية، (الفرع الأول). ومن الطبيعي أن يؤثر التهرب الجبائي على المردودية الجبائية للجماعات الترابية لكن هذا التأثير يتخذ مجموعة من الآثار الارتدادية على المنظومة الاقتصادية للجماعة الترابية، وكذلك يخلق آفة أخرى تتجلى في الباقي الجبائي الواجب استخلاصه، (الفرع الثاني).

الفرع الأول: آثار التهرب على وضعية الخاضع.

يحدث التهرب الجبائي اختلالات تمس بموضوع الجباية في حد ذاتها، فالجباية يجب أن تضمن ركنين أساسيين وهما الأول متمثل في العدالة أمام الجباية، فالمفروض أن جميع الخاضعين هم متساوون أمام الإدارة الجبائية كل حسب قدرته التكليفية، (الفقرة الأولى). أما المرتكز الثاني ينص

---

581 يقوم متداول النشاط التجاري المتجول بأداء مبلغ مالي كل شهر، حسب نوع النشاط وحجمه والمناطق المتداول فيها، والمبلغ المؤدى يضم نوعين من الاقتطاعات، جزء يحول إلى الضمان الاجتماعي وجزء يحول كجباية على ممارسة النشاط التجاري.

على أن الجباية يجب أن تكرس للعدالة من خلال تقديم الخدمات الاجتماعية التي تسمح بتذويب الفوارق الاجتماعية، وبالتالي فالتهرب الجبائي يفاقم من الاختلالات الاجتماعية، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تأثير التهرب الجبائي على حق الخاضع في العدالة الجبائية.

تعد العدالة الجبائية أساس حماية حقوق الخاضع وانتفائها ينهي العلاقة المتوازنة الواجب توفيرها بين الإدارة الجبائية الترابية والخاضع وهنا يعد التهرب الجبائي سرطان العدالة الجبائية، وقبل التطرق لتمظهر هذا التأثير وجب حصر تعريف محدد للعدالة الجبائية، فهذا المفهوم يثير الكثير من الجدل بسبب نسبيته التي تختلف باختلاف الزمان والمكان، وباختلاف القيم السائدة، إذ يصعب معه تعريف العدالة أو الإجماع حولها بشكل مطلق تماما كالصعوبات التي واجهت محاولات تعريف بعض القيم كالخير والشر والجمال ، فالفكر المالي التقليدي كان ينظر إلى الجباية الحيادية كجباية عادلة في حين يراها الفكر المالي الحديث غير ذلك، بل إن الجباية التداخلية هي التي تحقق العدالة، كما كانت الجباية النسبية غداة الثورة الفرنسية جباية عادلة، بسبب فرضها على النبلاء والأعيان بعدما كانوا يتمتعون بالإعفاء في العهد الإقطاعي وأصبحت بعد ذلك غير عادلة أمام الجباية التصاعدية ، فالجباية التي كانت تقدمية بالأمس أصبحت رجعية اليوم، الأمر الذي يدعو للقول أن معايير إقرار جباية عادلة حسب الزمان والمكان هي مسألة طُوبَاوِيَّةٌ[582]، فالسائد هو المعايير الذاتية حيث أنه لأسباب سياسية بحتة تنتقد أحزاب المعارضة النظام الجبائي ولأسباب فردية تنتقد الطبقات الغنية الجبايات التصاعدية. ويمكن اعتبار التوليفة العادلة للجبايات هي التي تتبنى أحكاما فنية خالية من الغموض والتعقيد النصي وتقوم على تشخيص السعر والوعاء، وتعتمد على سهولة التحصيل المالي ووضوحه[583].

582/ الاشتراكية التي تحلم بمجتمع خال من الصراع وتسعى إلى تحقيق مثل عليا بعيدة عن الواقع.

583 أحمد حضراني، قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية، مشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 79-78 يناير-فبراير 2008، الصفحة 149.

وعلى هذا الأساس فإن مفهوم العدالة الجبائية يبقى نسبيا ويختلف باختلاف الأنظمة الجبائية الترابية من بلد لآخر، وبحسب نوعية القدرة الجبائية للخاضعين، لذلك فإن الجباية العادلة هي التي تتبنى أحكاما وقواعد فنية خالية من الغموض والتعقيد القانوني والقائمة على تشخيص السعر والوعاء وعلى مرونة الاستخلاص، وبذلك فالقواعد الفنية التي تحكم الجباية من وعاء وأسعار وإعفاءات كلها عوامل تساعد على تشخيص الجباية هل هي عادلة أم لا، ولا تكفي هذه القواعد لوحدها، بل لابد بالإضافة إلى ذلك من تشخيص واقع الحال ليبقى المعطى السيسيولوجي محددا أساسيا لتحديد مدى عدالة جباية ما من عدم عدالتها[584].

وكنوع من وضع حد لجدل بيزنطي[585] حول عدالة الجباية، يفترض الفقه الإداري أن كل جباية هي عادلة داخل منظومتها، بإعتبار أن كل خاضع هو راضي عن الجباية المطبقة عليه، ونجد أن مبدأ الموافقة أو الرضى بالجباية لا يكون فرديا بل يمارس جماعيا عن طريق نواب الشعب أو الأمة وهذا لا يعني أن الخاضع إذا وافق البرلمان على مضمون القوانين الجبائية لا يتوفر على حق الاعتراض عليها إذا كانت مجحفة أو مغالى فيها وتفوق قدرته التكليفية أو أسست على معطيات خاطئة أو طبقت دون احترام روح القانون[586].

ومنه يمكن إعتبار أن العامل الأساسي المتبقي لانتفاء العدالة الجبائية هو سلوك الخاضع السلبي اتجاه المنظومة الجبائية الترابية، وهذه السلوكيات السلبية تهدف بالأساس إلى التهرب الجبائي، وإن كان تكريس حقوق الخاضع في المنظومة الجبائية الترابي هو نسبي كما سبقت الإشارة إليه، لكن التهرب من الجباية ينهي الضمانات المقدمة للخاضع وذلك بسبب إخلاله بمبادئ العدالة الجبائية الأربع وذلك تبعا لتصنيف أدم سميت، ويمكن أن نلمس هذه التأثيرات فيما يلي:

---

584 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الإجتهاد القضائي" مرجع سابق، الصفحة 190.

585 الجدل البيزنطي هو نقاش لا طائل منه، يتناقش فيه طرفان دون أن يقنع أحدهما الآخر، ودون أن يتنازل كلاهما عن وجهة نظره.

586 محمد شكيري، حقوق الملزمين بالضريبة وتطور مفهوم العدالة الجبائية، مجلة مسالك العدد الخاص 2006، الصفحة 36.

المساواة العمومية: تقوم المساواة من خلال قيام سياسة جديدة تقوي توجه العدالة الاجتماعية وتوسيع قاعدة الجبي، كما تعني المساهمة في التضحية الجبائية وفي تحمل العبء الجبائي بالنسبة لكل الخاضعين، بما يتناسب ومقدرتهم التكليفية، ودون إقرار إعفاءات جبائية سخية[587]. وهنا نلاحظ انه وحتى سياسة التحفيز التي تقوم بها الدولة من خلال تقديم رزنامة إعفاءات تؤثر بالسلب على الضمانات المقدمة للخاضع في المساواة العمومية، وبالتالي فالتهرب الجبائي ينسف مبدأ المساواة العمومية أمام الجباية وبالتالي يخل بحقوق باقي الخاضعين ويؤثر بالسلب على مردودية الإدارة الجبائية الترابية.

نجاعة المردودية: فالجباية يجب عدم الإسراف في تكاليف تحصيلها، وذلك تفاديا لهدر الجهود وضياع الطاقات، وهو ما يمكن أن نلمسه من خلال تنصيص المشرع المغربي في القانون المنظم للجبايات الترابية، على أن الرسوم التي يقل مبلغها عن 100 درهم لا تحصل[588]، والسبب في ذلك هو أن تكاليف التحصيل الزائدة تدفع بالإدارة الجبائية إلى تبني السعر الأعلى في الجباية مما يرفع العبء الجبائي كما أن هذه المصاريف يتم اقتطاعها من المردودية الجبائية وبالتالي تضعف قدرة الجماعات الترابية من إشباع حاجيات الخاضع وتقديم خدمات في المستوى، وفي هذا الصدد يعد التهرب من أهم الأسباب التي ترفع من تكاليف التحصيل، فالإدارة الجبائية تحاول محاربة هذه الظاهرة عبر رصد موارد مالية وتقنية كبيرة تثقل نجاعة المردودية الجبائية.

العدالة العمودية: وهذا المبدأ ينص على تشخيص الجباية ربطها بالمقدرة (La personnalisation de L'impôt)، أي معاملة الخاضعين ذوي الوضعيات الاقتصادية غير المماثلة معاملة غير مماثلة، فإذا كان التشخيص يعني لغة وضع اليد على هدف معين، فالتشخيص

---

587 إبراهيم سهير، الجباية والمضاربة العقارية في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق، الدار البيضاء 1990-1991، الصفحة 168.

588 حيث تنص الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة من القانون المنظم للجبايات المحلية مرجع سابق، "لا يتم إصدار الرسم الذي يقل مبلغه عن مائة (100) درهم".

الجبائي معناه توزيع العبء الجبائي وفقا لمحددات معينة كتعبئة الإعفاءات خدمة لهذا الغرض[589]، وعلى سبيل المثال فقد أعفى الرسم على السكن الشريحة التي لا يتجاوز قيمة إيجار عقاراتها خمسة ألف درهم. وبالتالي توجه الخاضع سيء النية إلى التهرب من الجباية عبر محاولة الاستفادة من هذا الإعفاء دون وجه حق، وبذلك ينسف مردودية هذه الجبايات وبالتالي يدفع الإدارة الجبائية إلى نهج سياسة إلغاء الإعفاء وتوحيد الخاضعين في مبلغ موحد، وفي ذلك نسف لحق كل خاضع في الحصول على معاملة تتساوى وقدرته التكليفية.

العدالة الأفقية: ويقصد بها إخضاع أو معاملة الخاضعين ذوي الوضعيات الاقتصادية المماثلة معاملة جبائية مماثلة كخضوع شقتين متجاورتين تتوفران على نفس الخصائص من حيث المساحة والموقع، لنفس القيمة الإيجارية أو نفس المبلغ المستحق. لكن تهرب بعض الخاضعين يخل بهذا المبدأ ويجعل البعض يتحمل العبء الجبائي دون المتهرب وهذا التوجه يدفع بباقي الخاضعين إلى سلك نفس الأسلوب.

وبالتالي يؤدي التهرب إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين الخاضعين في تحمل عبء الجباية، إذ يتحمل البعض الجباية بكاملها بينما يتخلص اللذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الجبائي الموجود، مما يدفع المنظومة الجبائية إلى إضافة جبايات جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الجباية لذلك تصبح الجباية عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح عاملا في فساد أخلاقي من خلال حث الخاضعين للبحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الإدارة الجبائية[590].

---

589 أحمد حضراني، قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية، مرجع سابق الصفحة 151.

590 رضوان عنيبي، التهرب الضريبي –دراسة قانونية وسيسيولوجيا–، مرجع سابق الصفحة 56.

الفقرة الثانية: تفاقم الاختلالات الاجتماعية.

يعد التهرب الجبائي من الأسباب الرئيسية في إفشال تقديم الخدمات العمومية، فالدولة اليوم ممثلة في الجماعات الترابية تمتاز بسياستها المتدخلة في جميع القطاعات الاجتماعية[591]، فهي تحتاج كل مورد من أجل ضمان تنفيذ خططها الاجتماعية لكن وبوجود نزعة التملص الجبائي تفاقمت الاختلالات الاجتماعية على إعتبار أن هذه الأخيرة هي أمر واقع وناتجة عن توزيع الحظوظ الاقتصادية مما ينعكس على ما هو اجتماعي وبالتالي فإن الجماعة الترابية هي مطالبة بإعادة التوازن عبر استثمار الجبايات من أجل تذويب الفوارق الاجتماعية، فالخطط الاجتماعية التي تعدها الجماعة الترابية والتي تندرج في إطار ميزانية الاستثمار كثيرا ما يصعب تنفيذها والأمر عائد إلى كون التهرب الجبائي يدخل في نطاق العوامل غير المتوقعة والتي تضعف المردودية، ومعه تتجه الجماعة الترابية إلى تقليص ميزانية الاستثمار خاصة المشاريع الاجتماعية والتي تعتبر الأقل جلبا للربح أو ذات الربح المنعدم.

وهنا يتم التغاضي عن القاعدة الثانية الواجب مراعاتها في كل نظام جبائي عادل وهي إعادة العدالة بواسطة الجباية، كما يؤدي هذا التوجه إلى إفشال المردودية الجبائية على الأمد المتوسط والبعيد، فالفقر والبؤس والشقاء لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يصبحوا أساسا لوعاء جبائي قار في المردودية وأكثر عدالة[592].

---

591 أو ما يعرف علميا بعودة الدولة المتدخلة الحديثة، فالنظام العالمي الجديد كرس لنوع من القطيعة المرنة مع منظومة التدخل في الحقل الاقتصادي والاجتماعي لكن مع الأزمة المالية التي عرفها العالم بداية الألفية الثالثة ظهر توجه بإعادة الدولة المتدخلة، لكن هذا الواقع فرض على الدول إيجاد آليات من أجل أن تعيد النصاب للمسائل الاقتصادية والاجتماعية معتمدة فقط على الموارد الجبائية بإعتبار أن الدولة في إطار النظام الاقتصادي المعولم تخلت منذ زمن عن احتكار النشاط الاقتصادي.

592 Najib akasbi, l'impôt l'état et l'ajustement imprimerie al maarif al jadida rabat 1993 page : 133

فالتهرب الجبائي يخلف نقصا كبيرا في الموارد الواجب توفيرها والمخصصة لمحاربة الأمية والسكن غير اللائق وخلق مناصب الشغل[593]. وبالتالي وبسبب التهرب الجبائي تفشل الجماعة الترابية في إعادة توزيع الدخول بين سائر طبقات المجتمع من أجل تقليص الهوة التي تفصل بين الطبقة الغنية والطبقة الفقيرة، وذلك لتكريس الطبقة المتوسطة التي تعد صمام الأمان للمجتمع.

إن تغييب دور الجماعات الترابية في المجال الاجتماعي كنتيجة للتهرب الجبائي يؤدي إلى اختلالات اجتماعية، فمن المتفق عليه أن الجباية تعد من بين الأدوات الأساسية والفعالة التي تمتلكها الجماعة لتطبيق سياستها الجبائية والمالية وإحداث تغييرات عميقة في البنية الاقتصادية والاجتماعية داخل المجتمع. كإعادة توزيع الدخول بين مختلف طبقاته لتحقيق بعض التوازنات المالية، كتوجيه الاستثمار لتنمية قطاعات إنتاجية معينة وخلق فرص العمل، إلى غير ذلك من الأهداف الأخرى، غير أن شيوع ممارسة التهرب الجبائي من شأنه أن يحول دون تحقيق هذه الأهداف[594].

ومما سبق يظهر لنا جليا الترابط بين ضعف العائدات الجبائية الناتجة عن التهرب الجبائي، وتفاقم الاختلالات الاجتماعية وذلك لضعف قدرتها التدخلية، مما يضعف المركز المالي للخاضع وهو الأمر الذي يدفع بالخاضع إلى مزيد من محاولات التهرب وهذه المرة مدفوع بوضعيته الاجتماعية.

---

593 آثار البطالة على المجتمع كثيرة ويمكن تقسيمها إلى آثار مباشرة وآثار غير مباشرة. أما الآثار المباشرة فتتمثل في إهدار مورد اقتصادي نادر وهو العمل، مما يؤدي إلى تفاقم المشكلة الاقتصادية، لأن من دراستنا للاقتصاد نعرف أن هناك مشكلة اقتصادية تتمثل في ندرة الموارد اللازمة لإشباع الحاجات، والعمل مورد نادر ولازم لإنتاج سلع تشبع الحاجات، وبالتالي فإن عدم استخدامه سيفاقم حدة المشكلة الاقتصادية ويضاعف من الأزمة. أما الآثار غير المباشرة فهي ما أثبتته الدراسات من أن زيادة معدل البطالة بنسبة 1٪ معناه انخفاض الدخل الوطني بنسبة 2٪، فوجود بطالة مرتفعة معناه دخل منخفض وهو ما يعني ضعف الاقتصاد.

594 البر المحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، مرجع سابق الصفحة 116.

الفرع الثاني: تأثير التهرب الجبائي على المردودية.

إن سعي الخاضع إلى التهرب الجبائي ينتج مجموعة من الآثار السلبية على مستوى قدرة الإدارة الجبائية الترابية في استيفاء ديونها وبالتالي إضعاف مردوديتها الجبائية، وهذه الآفة تنخر بنية اقتصاد الجماعة الترابية ويجعل الجماعة غير قادرة على توفير خدمات تستطيع أن تواكب الأنشطة الاقتصادية المزاولة على مستوى تراب الجماعة، وفي ظل الوضع الهش الذي تعرفها البنيات التحتية نتيجة تقليص ميزانية الاستثمار الناتج عن محدودية المردودية الجبائية وذلك ناتج عن نزعة الخاضع للتهرب الجبائي، كما أن هذا الأمر يضعف من الجاذبية الاستثمارية للجماعات كل ذلك يرخي بظلاله السلبية على فعالية المردودية الجبائية،(الفقرة الأولى). كما أن النزعة التي يمتاز به جزء لا بأس به من الخاضعين نحو التهرب الجبائي تنتج آفة تتعاظم كل سنة وهي الباقي الجبائي الواجب استخلاصه، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الآثار على الاقتصاد الترابي.

في ظل تفاقم ظاهرة التهرب الجبائي على المستوى الترابي، لا يمكن الحديث عن مردودية مالية قادرة على دعم الجماعات الترابية في تأسيس لبنة اقتصادية ترابية فاعلة وقادرة على مواكبة تحويل الإختصاصات التدبيرية، فانتفاء الحاضنة الاقتصادية يفرغ محاولة تكريس الاستقلالية التدبيرية للجماعات الترابية من فحواها، على إعتبار أن هناك علاقة تبادلية تتجلى في كون أن عدم توفر منظومة اقتصادية متكاملة يضعف المردودية المالية، وانتفاء هذه الأخيرة يحد من قدرة الجماعات الترابية في توفير الشروط الواجبة لتطوير اقتصادات الجماعات الترابية. فالتهرب الجبائي يؤدي إلى نقص في الموارد المالية للجماعات الترابية، وهذا يدفع بها إلى نوع من السياسة التقشفية[595]، وهذه

---

595 التقشف هو مصطلح يشير في علم الاقتصاد إلى السياسة الحكومية الرامية إلى خفض الإنفاق وغالبا ما يكون ذلك من خلال تقليص الخدمات العامة. في كثير من الأحيان، وتلجأ الحكومات إلى الإجراءات التقشفية بهدف خفض العجز في الموازنة، وغالبا ما تترافق خطط التقشف مع زيادة الضرائب.

الأخيرة تقوم على خفض النفقات مما يؤثر سلبا على الحاضنة الاقتصادية، وهنا نوع من الإخلال بحقوق الخاضع على إعتبار أنه من واجب الجماعات الترابية توفير بنيات تحتية وخدمات لوجستيكية من أجل دعم نشاطاته.

كما أن من شأن هذه المقاربة طرد مجموعة من الخاضعين المحتملين، فالاستثمارات توسع من الوعاء الجبائي وتضمن الرفع من المردودية الجبائية للجماعات الترابية، لكن من أجل ذلك وجب توفر عناصر جذب لرؤوس الأموال، خاصة وأن الجماعة الترابية زيادة عن المنافسة الدولية لجلب الاستثمارات، فهي تعيش على واقع منافسة داخلية بينها وبين باقي الجماعات الترابية لجلب رؤوس الأموال، وبإعتبار أن كل الجماعات الترابية تقدم نفس التحفيزات الجبائية[596]، فالفرق الوحيد بينها هو المنظومة الاقتصادية المحتضنة ومدى قدرة الجماعات الترابية على توفير البنيات التحتية والخدمات العمومية وجودتها[597]. لكن يعاني السواد الأعظم من الجماعات الترابية من ضعف وترهل في البنية الاقتصادية الترابية.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الأزمة التي يعاني منها المغرب لها أسباب أخرى إلى جانب انخفاض الموارد الجبائية نتيجة استفحال ظاهرة التهرب الجبائي، وهي أسباب اقتصادية، سياسية، اجتماعية، كما تعود إلى سوء التسيير والتدبير غير المعقلن للأموال العامة، إلى غيرها من الأسباب الأخرى. إلا أنه من المؤكد أن للتهرب الجبائي دورا هاما في تعميق هذه الأزمة، وتفاقم آثارها السلبية على تمويل مشاريع التنمية الاقتصادية والاجتماعية. ويتضح من خلال دراسة أوعية بعض الجبايات أن

---

596 ما عدا تفاوتات بسيطة في إقرار الحد الأدنى والأقصى للرسوم وكذا بعض الإعفاءات على أساس ترابي.

597 إلا أن السلطات المركزية تتدخل في بعض الأحيان لجلب استثمارات لجهة إن لم تتوفر فيها الشروط الموضوعية وذلك في إطار خلق نوع من التوازن بين مناطق المملكة، وهو ما يمكن أن نستشفه من مشروع بناء وحدة متكاملة لصناعة السيارات التابعة لبيجو-ستروين، فبعد أن كانت الشركة تريد الاستثمار في منطقة طنجة قدمت السلطات المركزية مجموعة من الضمانات والتسهيلات للاستثمار بالقنيطرة وذلك كنوع من خلق التوازن بين الجماعات الترابية للمملكة المغربية.

التحديد العشوائي وغير الدقيق للمادة الخاضعة يعتبر من الأسباب الرئيسية لانخفاض مردوديتها، وثغرة مفتوحة أمام الخاضعين لممارسة التهرب الجبائي[598].

وفيما يتعلق بالرفع من الفعالية الاقتصادية للجبايات، يرى العديد من الباحثين" أن تحقيق هذا الهدف يتمثل في اختيار قواعد جبائية تتميز بمرونة كبيرة تمكنها من مسايرة ارتفاع حجم النفقات العامة[599]. فالجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية قد لا تمكنها من مواكبة الزيادة المستمرة أو الفجائية في حجم النفقات عند وجود ظروف خاصة، كحدوث كوارث طبيعية مثل ما يمكن أن نلمسه من خلال ما وقع في فيضانات الجنوب حيث كانت الجهة عاجزة عن توفير غطاء مالي لدعم مجهودات إعادة التأهيل، وفي هذا الصدد وباعتبار الحالات الاستثنائية والكوارث التي تنهك الاقتصادات لدرجة أنها قادرة على إعدامها، وفي هذا الصدد هناك تجربة الولايات المتحدة الأمريكية مع الكوارث بحيث يسمح القانون بعد كل كارثة يعقبها إقرار بأن الولاية منطقة منكوبة، يحق لها أن تقوم بمجموعة من الإجراءات من أبرزها رفع الجبايات لمدة قد تصل لخمس سنوات وذلك من أجل إعادة تأهيل اقتصادها، كما يفرض القانون على كل حائز لملكية أو نشاط أن يشترك في التأمين ضد الكوارث الطبيعية التي تعرفها تلك المنطقة (زلازل، فيضانات، أعاصير...)، كل هذه الإجراءات الهدف منها التأكيد على الدور المحوري للجباية في حماية الاقتصاد[600].

ومنه يظهر لنا الدور المحوري للجبايات الترابية في التأسيس لمنظومة إقتصادية ترابية فاعلة، وضمان استدامتها وتطويرها، ومن الأكيد أن الرفع من المردودية الجبائية لتمويل المشاريع التي تكتسي صفة الأولوية لا يمكن تحقيقه إلا باتخاذ سلسلة من الإجراءات الرادعة. فالتهرب الجبائي بات هاجسا خطيرا نظرا للخسائر التي يحدثها لخزينة الجماعة الترابية، فأصبح بهذا يحد من قدرتها في

---

598 البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، مرجع سابق الصفحة 125

599 البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، مرجع سابق الصفحة 126

600 *Francis Walker, Double Taxation in the United States, Publishing Lawbook Exchange, 2011 Page 117.*

التدخل الفعال في الحياة الاقتصادية وبالمساهمة في سير عجلة التنمية، حيث أن انخفاض الإيرادات الجبائية تجعل الجماعة مضطرة إلى التقليل من نفقاتها خاصة تلك المتعلقة بترقية الاستثمار وتطويرها، وذلك بتحفيز الأعوان الاقتصاديين على إقامة مشاريعهم بتكاليف منخفضة لتكن نتيجة ذلك ركودا اقتصاديا تميزه معدلات مرتفعة للتضخم والبطالة[601].

ومنه فقد أصبحت ظاهرة التملص الجبائي الترابي بنوعيها الغش والتهرب، تتخذ أبعادا خطيرة في النسق الجبائي الترابي، فاتساع مجالاتها يعد خسارة كبرى للمالية الترابية، خاصة أمام تعدد الأسباب المختلفة التي تؤدي إلى تنامي هذه الظاهرة بشكل كبير. فالتهرب الجبائي لا يشجع مجهودات الرفع من الإنتاجية فالخاضع الذي يسعى للرفع من المداخيل بتحسين طرق الإنتاج وتسيير متقن، لكنه يتردد في ذلك في لحظة إدراكه لأكبر السبل التي يمنحها له التهرب الجبائي[602]. وأمام الزيادة المطردة في اختصاصات الوحدات الترابية وتوسعها، زاد الاهتمام بوظيفتها من طرف السكان، قصد بلورة الديمقراطية الترابية، ذلك أن هذا الأداء والإشراف على المستوى الترابي يستوجب توفر الإمكانات المالية قصد تلبية تلك الحاجيات. ولعل التهرب الجبائي الترابي سيفرغ نظام اللامركزية من محتواه الأساسي المتمثل في تحقيق الاستقلال المالي للجماعات الترابية، باعتبار الجبايات الترابية تشكل العماد الأساسي والمورد الرئيسي الذي يتبادر إلى الذهن في دراسة الموارد الذاتية للجماعات الترابية، غير أن هذه الفكرة أصبحت مجردة يصعب الوصول إليها بحكم تنامي إشكالية التملص الجبائي الترابي[603].

وبالتالي نجد أن العلاقة الأفقية التي تجمع بين المردودية الجبائية الترابية والبيئة الاقتصادية الخاضعة، تتأثر سلبا بتنامي ظاهرة التهرب الجبائي على مستوى الوحدات الترابية، فعند ضعف الموارد الجبائية الناتجة عن التهرب تفقد الجماعة الترابية قدرتها على التدخل في تقديم خدمات

---

601 البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، مرجع سابق الصفحة 126.

602 A. Margairaz "la fraude fiscale et ses succédanés" Edition Vaudois Lausanne, 1977, p : 51

603 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الاجتهاد القضائي" مرجع سابق، الصفحة 179-180

للمنظومة الاقتصادية، وبالتالي هذا التلوث الذي يجمع بين المردودية الجبائية والمحيط الاقتصادي والتهرب الجبائي، ينتج بيئة اقتصادية هشة غير قادرة على استيعاب أنشطة جديدة وحتى المحافظة على القديمة منها، وبالتالي عدم تطوير الوعاء الجبائي، كما أن هذا السرطان ينتشر بين باقي الخاضعين والسبب في ذلك هو محاولة الحصول على نفس "الإمتياز"، وكذلك عدم قدرة الجماعة على توفير مجموعة من الخدمات ذات الصلة بالجباية تدفع الخاضع للتهرب الجبائي، كل ذلك يرجعنا إلى الخانة الأولى وهي انتفاء المردودية الجبائية والتي تنعكس سلبا على الحقوق الواجب توفيرها للخاضع.

فالتهرب الجبائي يساهم في تراجع النمو الاقتصادي وذلك عندما يسمح لنوع من المؤسسات ذات إنتاجية ضعيفة للحفاظ على وجودها رغم منافسة المؤسسات ذات إنتاجية كبيرة وهذا النوع من المؤسسات يشجع على النمو الاقتصاد السري الذي يخلق مشاكل جمة تحول دون السير الحسن للاقتصاد والذي يمثل الإيرادات والمداخيل غير المعلنة أو غير المصرح بها للإدارة الجبائية الترابية، كما أن هذه الظاهرة تغيب عنصر الثقة أثناء المعاملات المالية والتجارية من إبرام الصفقات والعقود وما إلى ذلك من الممارسات القانونية التي تقتضيها مصالح الأفراد حيث يعلم كل واحد منهم بان الطرف الآخر يمكنه القيام بتسجيلات خاطئة لأسباب جبائية وبالتالي فالتهرب الجبائي يساهم في تقهقر أمانة الأعمال[604].

ومن أجل فهم أكثر عمقا لتأثير التهرب الجبائي على مكتزمات اقتصاد الجماعات الترابية، فمغرب اليوم يعيش في ظل التوجهات الجديدة لاقتصاد السوق والمبادرة الحرة، وبالتالي وبفضل سياسات الخوصصة فالقطاع العام في نهاية خروجه من جميع الأنشطة الاقتصادية، وبالتالي وفي ظل اقتصادات العولمة فالمورد الرئيسي لكل قطاع عام هو الجباية، ومنه ومن أجل إيجاد اقتصاد متكامل حسب التوجه الرأسمالي وجب تغطية جميع المصاريف التدبيرية أو ما يسمى ميزانية التسيير بالموارد الجبائية، مع ضمان فائض جبائي يضاف إلى باقي الموارد الذاتية من أجل تكوين رأس مال يتم استثماره من خلال ميزانية الاستثمار، مما سبق يمكن استنتاج أن كل جماعة ترابية هي مطالبة بأن تضمن عائدا جبائيا يناهز خمسين

---

604 . بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة " مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة " مرجع سابق.

في المئة من الميزانية الجماعية وذلك من أجل ضمان نوع من التوازن القادر على الحفاظ على الاستقلال المالي للجماعات الترابية، حيث يعد التمويل الذاتي أحد المعايير الأساسية التي تقاس بها درجة استقلال الجماعة عن كل تدخل للدولة، وباقي الأجهزة الأخرى في ميدان التدبير المالي وتسيير الجماعة لشؤونها بنفسها، سواء في ميدان الإنفاق أو الاستثمار[605]، وبالتالي الاستقلال المالي سيضمن تدخلا فاعلا من قبل الجماعات الترابية لتطوير البيئة الاقتصادية للجماعة الترابية، لكن هذا المعطى لا يمكن ضمانه في ظل وعاء جبائي يتميز بكونه زئبقي نتيجة لتفاقم ظاهرة التهرب الجبائي والأرقام الواردة في الجدول التالي تعكس ذلك.

السنة	الجماعة الترابية	الإيرادات الجبائية	المجموع	مجموع الإيرادات	النسبة
2007	الجهات	220	1825	18808	9.70%
	العملات والأقاليم	109	مليون درهم	مليون درهم	
	الجماعات الحضرية	1200			
	الجماعات القروية	296			
2008	الجهات	230	2213	19986	11.07%
	العملات والأقاليم	92	مليون درهم	مليون درهم	
	الجماعات الحضرية	1448			
	الجماعات القروية	443			
2009	الجهات	378	4764	24009	19.84%
	العملات والأقاليم	164	مليون درهم	مليون درهم	
	الجماعات الحضرية	1273			
	الجماعات القروي	2949			

جدول 15: وضعية الموارد الجبائية داخل موارد الجماعات الترابية برسم سنوات 2007و2008و2009 [606].

---

605 الشريف الغيوبي، الأسس القانونية والمقومات المالية للتنمية الجهوية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية، أكدال الرباط، 2003-2002، الصفحة 144.

606 الإصدارات الدورية للخزينة العامة للمملكة حول المالية المحلية، أورده كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الاجتهاد القضائي" مرجع سابق الصفحة 181.

والملاحظ من الجدول أعلاه أن إحلال القانون 47.06 المنظم للجبايات المحلية، قد ساهم في الرفع من المردودية بحولي الضعف إذا ما تمت مقارنتها بالفترة التي كان معمولا بها القانون 30.89، ومع العلم أن القانون 47.06 لم يأت بمبدأ الزيادة في الضغط الجبائي بقدر ما جاء لهيكلة المساطر الإنشائية للوعاء الجبائي وتحصيله، بل على العكس تمت عملية موسعة لتقيص الكم العددي للجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية[607]، وبالتالي يمكن الاستنتاج أن هذه الطفرة في المردودية هي نتيجة لإغلاق الباب على مجموعة من الطرق التدليسية التي ينهجها الخاضع لتفادي الدخول تحت مسطرة الإخضاع الجبائي، وبالتالي يمكن فهم الأزمة التي تعيشها المردودية الجبائية ومعها الميزانية الجماعية على أنها نتيجة لتأثير التهرب الجبائي على النسق الاقتصادي. وهذا التأثير يتطور عبر آفة تحد من المردودية الجبائية للجماعات الترابية وهي ظاهرة الباقي استخلاصه.

الفقرة الثانية: استفحال آفة الباقي الجبائي الواجب استخلاصه.

تعتبر آفة الباقي استخلاصه من النتائج الحتمية التي تلتصق بظاهرة التهرب الجبائي، وبالرغم من كون هذه الآفة تتعدد أسبابها لكن يبقى التهرب الجبائي من الروافد الأساسية التي تكرس الباقي استخلاصه، وهذه الآفة تؤثر سلبا على المردودية الجبائية بل تعد من الأسباب الرئيسية في إفشال الجهد الجبائي، وتفشي هذه الآفة يؤدي إلى إضعاف العدالة الواجب توفيرها للخاضع، باعتبار أنه لا يجوز إخضاع فئة دون أخرى، ومع أنه في حالات كثيرة يتم استيفاء هذا الدَّين ولو بصورة متأخرة عن الزمن المحدد لكن الوقت في المجال التدبيري والمالي يساوي المال، ومنه فالتأخر يحد من المردودية ويضعف المركز الحقوقي للخاضع.

والباقي الجبائي الواجب استخلاصه، هي ديون مؤكدة وواجبة التحصيل، وتعتبر كديون عالقة في ذمة الخاضع، وبالتالي يشكل هذا الباقي تراكما ماليا يستدعي بذل الجهود لاستخلاصه كليا أو التقليص من حجمه. أي أن الباقي الجبائي الواجب استخلاصه يتشكل من مجموع المداخيل التي

---

607 من أجل المزيد من التفصيل يمكن مراجعة الفصل الأول من القسم الأول من هذه الأطروحة.

تم جردها من قبل الإدارة الجبائية الترابية، والتي لم تتمكن من تحصيلها في وقتها حيث تقوم الجماعة المحلية قبل السنة المالية التالية بتوجيه أوامر بالتحصيل بشأنها إلى القابض الجماعي الذي يصبح بمجرد استلامها مسؤولا عن جبايتها، كما يتشكل أيضا من مجموع المداخيل التي أوكل المشرع أمر تحصيلها للقابض ولم يتم استخلاصها في وقتها أي داخل السنة المالية[608].

وعموما، فالباقي الجبائي الواجب استخلاصه له مجموعة من الآثار السلبية، يتمثل اولها في أن العجز الذي يصيب ميزانيات الجماعات الترابية بسبب عدم التحصيل، يدفعها إلى عدم تحقيق العديد من المشاريع المقررة برسم أي سنة مالية معنية، الشيء الذي يستغرب له المواطنون خاصة وأن المنتخب يبادر دائما إلى إخبارهم بالمنجزات التي سيحققها في دائرته الانتخابية. ثم إن الباقي استخلاصه غالبا ما يؤدي إلى توقف الجماعة عن القيام ببعض النفقات الإجبارية كأجور الموظفين، ونفقات التدبير اليومي لدواليب الإدارة كتسديد نفقات استهلاك الماء والكهرباء والهاتف[609].

ومن أجل الوقوف على استفحال هذه الآفة نقف على مجموعة من الأرقام حيث يعطي الجدول أسفله، نظرة عامة حول تطور المبالغ المحصلة بالمقارنة مع تلك المتكفل بها ما بين 2009 و2013. وقد ارتفع الباقي استخلاصه خلال هاته الفترة بشكل مطرد، حيث انتقل من 13 مليار درهم إلى 16.8% مليار درهم، مسجلا بذلك تفاقما بنسبة إجمالية تصل إلى 29 ٪، أي بمعدل نمو سنوي قدره 7.3%.

---

608 صالح الدين أكريلان، الميثاق الجماعي الجديد: النظرية والتطبيق، مطابع فيديرانت، الرباط، الطبعة الأولى، 2003، الصفحة 163

609 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الإجتهاد القضائي" مرجع سابق الصفحة 183.

(الوحدة بمليون درهم)

التسمية	طبيعة الرسم والاتاوى	2009	2010	2011	2012	2013
الباقي استخلاصه عند بداية السنة المالية	رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية	5811	5942	5994	6245	6805
	الرسم المهني	4537	4804	5193	5684	6550
	الرسوم والاتاوى المدبرة من طرف الجماعات	2506	2284	2184	2400	2672
	المجموع	12854	13031	13371	14329	16026
الباقي استخلاصه عند نهاية السنة المالية	رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية	5942	5994	6245	6805	7091
	الرسم المهني	4804	5193	5684	6550	7093
	الرسوم والاتاوى المدبرة من طرف الجماعات	2284	2184	2400	2672	2668
	المجموع	13031	13371	14329	16026	16852

جدول 16: تطور الباقي الجبائي الواجب استخلاصه برسم الفترة 2009-2013[610].

وزيادة على ذلك يمكن ملاحظة هيمنة الباقي الجبائي الواجب استخلاصه الخاص بالجبايات الترابية المدبرة من قبل الأجهزة والمصالح الخارجية بنسبة 84,2 ٪ سنة 2013 وكذا أهمية الباقي

---

610 المصدر: وزارة الاقتصاد والمالية أورده تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، ماي 2015، الصفحة 140.

استخلاصه المتعلق برسم السكن ورسم الخدمات الجماعية والذي شكل 42,1 ٪ سنة 2013.
ويناهز الباقي استخلاصه المرتبط بالجبايات المدبرة مباشرة من طرف الجماعات متوسطا قدره 16٪
من مجموع الباقي استخلاصه، وهو الأمر الذي يمكن أن نلمسه من خلال الجدول التالي:

	التسمية	2009	2010	2011	2012	2013
1	رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية	45.6٪	44.8٪	43.6٪	42.5٪	42.1٪
2	الرسم المهني	36.9٪	38.8٪	39.7٪	40.9٪	42.1٪
3=1+2	مجموع الرسوم المدبرة من طرف الدولة	82.5٪	83.7٪	83.3٪	83.3٪	84.2٪
4	الرسوم والأتاوى المدبرة من طرف الجماعات	٪17.5	16.3٪	16.7٪	16.7٪	15.8٪
5=4+3	المجموع	100٪	100٪	100٪	100٪	100٪

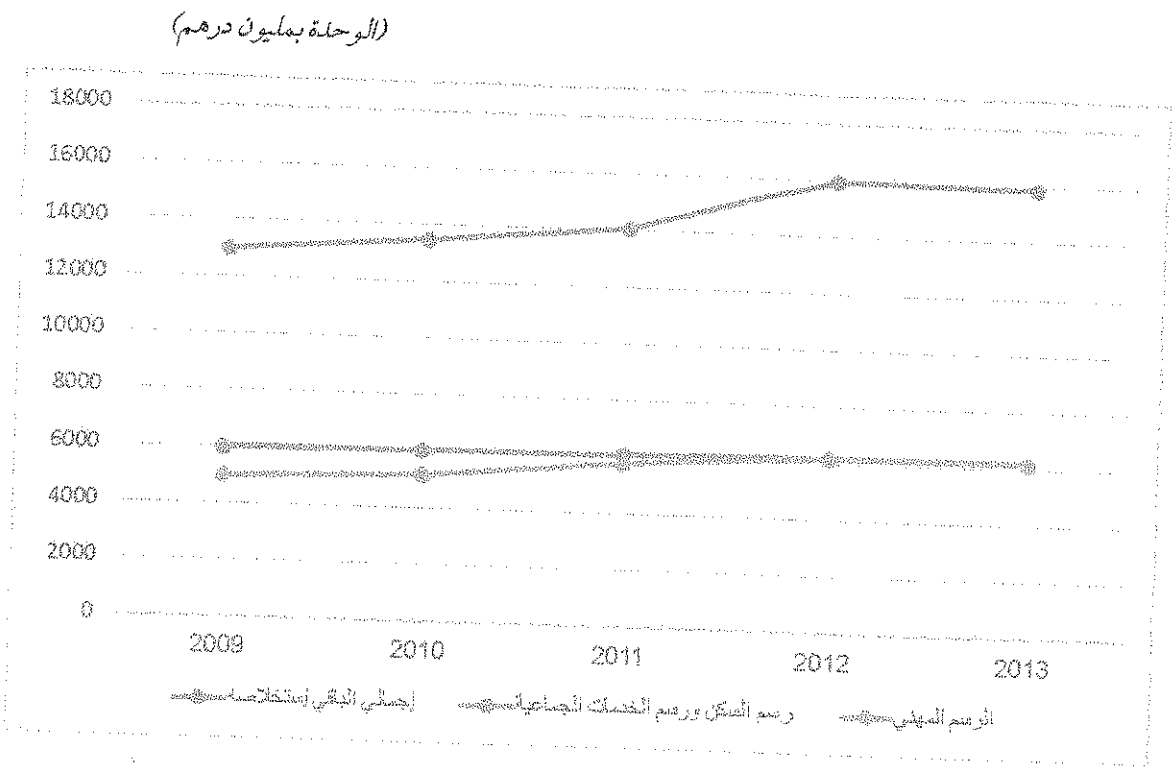
جدول 17: توزيع نسب الباقي الجبائي الواجب استخلاصه بين مختلف الجبايات الترابية[611].

مما سبق يتبين لنا أن النسبة الأكبر للباقي استخلاصه هي للجبايات التي تدبرها وزارة المالية، والأمر راجع بالأساس إلى كون وعاء هذه الجبايات جد مهم، وبالتالي تكثر محاولات الخاضعين للتهرب من أداء ما بذمتهم حتى لو كانت هذه الديون واجبة الأداء.

ومن أجل فهم أوضح للآفة ومسبباتها الأساسية والمتمثلة في التهرب الجبائي نجد أن نسبة التحصيل تنحصر وتتقلص كل سنة باعتبار أن ظاهرة التهرب الجبائي تمتاز بتأثير شبيه بتدحرج كرة الثلج فكلما دامت العملية ازداد حجمها. والمبيان التالي يوضح هذه العملية:

---

611 نسب أوردها تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، ماي 2015، الصفحة 141.



رسم توضيحي 7: تطور معدلات استخلاص الرسوم والأتاوى الجماعية[613].

وباستثناء السنة المالية 2013، التي شهدت تحسنا نسبيا على مستوى استخلاص المبالغ المتكفل بها، فقد لوحظ خلال الفترة ما بين 2009 و2012، أن هذا المستوى سجل، في المتوسط، نموا بمعدل 4,7 %، وهو معدل غير كاف حتى لتقليص مبلغ الباقي استخلاصه الذي أضحى يسجل زيادة سنويا في المتوسط بمعدل 7.7%.

وقد عرف المنحى البنيوي لتفاقم الباقي استخلاصه نوعا من التراجع خلال سنة 2013 نتيجة إلغاء الزيادات والغرامات والذعائر وصوائر التحصيل بموجب القانون رقم 120.12 بتاريخ 8 فبراير 2013، في حال تسديد أصل هذه الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات الترابية، التي تم إصدارها إلى غاية 31 دجنبر 2012، داخل أجل أقصاه 31

---

613 معلومات أوردها تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، مرجع سابق الصفحة 141.

دجنبر 2013. وقد مكن هذا الإجراء المتخذ في إطار التحفيز على تصفية الباقي استخلاصه المرتبط بجبايات الدولة والجماعات الترابية، وهو الأمر الذي ساهم إلى حد ما في تحسين عملية تحصيل الجبايات الترابية. ويمكن اعتبار انخفاض معدل زيادة الباقي استخلاصه من 12 ٪ سنة 2012 إلى 5% سنة 2013 مؤشرا على ذلك[613].

وهذا الإجراء بالرغم من كونه ظاهريا يتجلى كنوع من الحل لكنه يعتبر أصل المشكل في تفاقم آفة الباقي الجبائي الواجب استخلاصه، فسياسة التحفيزات التي نهجها المشرع من أجل الحد من هذه الظاهرة جاءت بمفعول عكسي، فالفقه المغربي من خلال مجموعة من التشريعات وعلى رأسها القانون 47.06 جاء بسياسة المهاودة في علاقته مع الخاضع بغض النظر إن كان حسن النية أم سيء النية، وجاء في تقرير القانون السالف الذكر أن سياسة تقليص الكم العددي للرسوم والتخفيف من ضغطها كان من أجل الحد من ظاهرة الباقي استخلاصه[614]، وبالتالي ساهم المشرع بهذا النهج في تكريس تموقع سلبي لأدوار الخاضع مما يتسبب في الحد من المردودية الجبائية والإخلال بحقوقه.

واستفحال الباقي الجبائي الواجب استخلاصه في سواده الأعظم لا يرجع إلى عدم قدرة الخاضع على الأداء، بل يعود إلى سعيه إلى التهرب الجبائي عبر افتعال العسر، وذلك من أجل الاستفادة من مسطرة المطالبة الاستعطافية[615] مما يسمح بإسقاط الدَّين عنه أو على الأقل التخفيف منه. وهو ما نص عليه المشرع المغربي من خلال المادة 39 من المرسوم المنظم للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها، حيث يتم إبراء الذمة على وجه الإحسان بمقرر يصدره وزير الداخلية باقتراح من الآمر بالصرف بعد مداولات المجلس. غير أن الإبراء المذكور لا يجوز منحه إذا كان طالب

---

613 من أجل المزيد من التفصيل يراجع تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، مرجع سابق الصفحة 147.

614 من أجل المزيد من التفصيل يمكن مراجعة جبايات الجماعات المحلية "القانون الجديد رقم 47-06 ومناقشته أمام البرلمان المقتضيات الانتقالية منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD-نصوص ووثائق-العدد 184 مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2008 الصفحة 18 وما بعدها.

615 يمكن العودة إلى الفصل الثاني من القسم السابق من أجل المزيد من التفصيل.

الإبراء قد افتعل العسر، ومع صعوبة تحديد الافتعال من غيره يحاول الكثير من الخاضعين الاستفادة من هذه الآلية وهو الأمر الذي يرفع من الباقي الجبائي الواجب استخلاصه والجدول التالي يبين لنا مبالغ التخفيضات وقبول إلغاء الديون غير القابلة للتحصيل:

(الوحدة بمليون درهم)

التسمية	طبيعة الجبايات	2009	2010	2011	2012	2013
التخفيضات وقبول إلغاء الديون غير القابلة للتحصيل	رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية	179	180	154	102	126
	الرسم المهني	327	255	231	121	128
	الرسوم والاتاوى المدبرة من طرف الجماعات	42	162	71	56	31
	المجموع	547	597	456	279	285

جدول 18: مبالغ التخفيضات وقبول إلغاء الديون غير القابلة للتحصيل[616].

ويبقى الحل الذي جاء به القانون رقم 120.12 والقاضي بإلغاء الزيادات والغرامات والذعائر وصوائر التحصيل غير كافي على إعتبار أنه ليس بالحل الجديد فالقانون يسمح بهذا الإجراء من خلال المادة 162 من القانون المنظم للجبايات المحلية. بأنه يجوز لكل من الوزير المكلف بالمالية أو وزير الداخلية أو الأشخاص المفوضين من لدنهما لهذا الغرض أن يسمحوا بناء على طلب الخاضع ومراعاة للظروف المستند إليها بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات والذعائر وباقي الجزاءات. لذا يمكن الاستنتاج أن العلاقة بين التحفيزات والتسهيلات والباقي استخلاصه تتميز بالتداخل لدرجة يصعب التمييز هل هذه الآليات القانونية هي جزء من الحل أم من المشكل. وبالتالي فالإشكال الحقيقي يتمثل في إصرار الخاضع على التملص والتموقع السلبي في وجه ضمان المردودية الجبائية، ومنه فهو بهذا المسعى يخل بحقوقه.

---

616 المصدر: وزارة الاقتصاد والمالية أورده تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، ماي 2015، الصفحة 140.

المبحث الثاني: الاختلالات المرتبطة بتدبير الإدارة الجبائية، ومساهمة البنية القانونية في استفحالها.

تواجه المنظومة الجبائية على المستوى الترابي اختلالات موضوعية وبنيوية في تدبيرها للمردودية الجبائية وحقوق الخاضع، فالموارد البشرية والمالية المحدودة تساهم في إضعاف قدرة الإدارة الجبائية الترابية في تدبير ملف الجبايات، فهناك علاقة جدلية بين المردودية والفعالية، فكلما كانت المردودية منخفضة تضعف بنية الإدارة الجبائية. وهذا الوضع يخلق وضعا يتميز بندرة وضعف القدرات التدبيرية للموارد البشرية، كما أن الوضع المتهالك للبنيات التحتية، وتغييب الآليات الحديثة في التدبير وعلى رأسها نظم المعلومات هو أمر عائد إلى قلة المردودية، كما أنه يضعف من هذه الأخيرة، (المطلب الأول). ومن جهة أخرى التشريعات الترسانة القانونية خاصة المقتضيات التقنية المرتبطة بتدبير الجبايات الترابية يجعل من ضمان تحقيق نوع من التوازنات بين المردودية والضمانات الواجب توفيرها أمرا شبه مستحيل، خاصة وأن المشرع حد من قدرات الجماعات الترابية في تدارك كل اختلال أو محاولة تبني سياسات جبائية متوازنة، وذلك بحصر إحداث وتحديد الوعاء الجبائي في المركز، كما عزز هذا التوجه بتهميش أدوار القرارات الجبائية، (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إختلالات الإدارة الجبائية الترابية في تدبير المردودية والمحافظة على حقوق الخاضع.

تواجه الإدارة الجبائية على المستوى الترابي تحديات وإكراهات متعددة، تحد من قدرتها على تدبير ملف الجبايات، مما يشكل عائقا في تحقيق المردودية المرجوة وكذا الإضعاف للضمانات المقدمة للخاضع، فمن جهة تواجه الإدارة الجبائية الترابية إكراهات تنظيمية تؤثر على قدراتها التدبيرية، فضعف قدرات الموارد البشرية وغياب المقترب التكويني لها وكذا قلتها يعد ضربة في مقتل بالنسبة لقدرات الإدارة الجبائية، وفعالية الإدارة الجبائية تقاس بفعالية العنصر البشري، ومن أجل ضمان فعالية هذا الأخير وجب توفير بنيات تحتية، وتقوية الوسائل اللوجستيكية وعلى رأسها نظم المعلومات.

الفرع الأول: الإكراهات التنظيمية والتدبيرية المرتبطة بالموارد البشرية.

تواجه العملية التدبيرية للجبايات الترابية إكراهات كبيرة تضعف من مردودية الجبايات، وتخل بحقوق الخاضع، فالضعف الكمي والكيفي للموارد البشرية يساهم في عائد جبائي متواضع، كما أن ممثل الإدارة الذي لا يتميز بالكفاءة يساهم في الإخلال بالضمانات الواجب تقديمها، (الفقرة الأولى). والأمر يتجاوز الموارد البشرية القارة والمتمثلة في الموظفين إلى المنتخبين الجماعيين، فدورهم يعتبر محوريا وذا أهمية كبيرة، فالمنتخب الجماعي يتربع على رأس العملية الجبائية، وبالتالي فضعف قدراته التدبيرية تساهم بشكل كبير في إضاعة الفرصة على الجماعات الترابية في الرفع من مردوديتها الجبائية، كما أنه أي المنتخب يكون غير قادر على حماية الخاضع، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: ضعف وقلة الموارد البشرية.

لا يمكن الحديث عن إدارة جبائية فاعلة وفعالة من دون موارد بشرية تتميز بالكم والكيف، وبالتالي يعتبر تدبير الموارد البشرية من أهم مدخلات نجاح الإدارة الجبائية، فالعلوم الإدارية الحديثة أثبتت من خلال الدراسات والنظريات أن نسبة كبيرة من نجاح الإدارة الجبائية تعتمد على الاهتمام بالعنصر البشري، فمثلث الجودة الذي يضمن نجاح وفاعلية العنصر البشري، يتكون من موظف ذي كفاءة عالية، وحوافز أو تعويضات مقابل الجهد المبذول من قبل الموظفين. لتحقيق المردودية، وعدد كاف من الموارد البشرية يتناسب مع حجم الاختصاصات والمهام المنوطة بالإدارة، إلا أن هذه العناصر الثلاثة، تتسم بالتواضع على مستوى المصالح الجبائية الترابية[617].

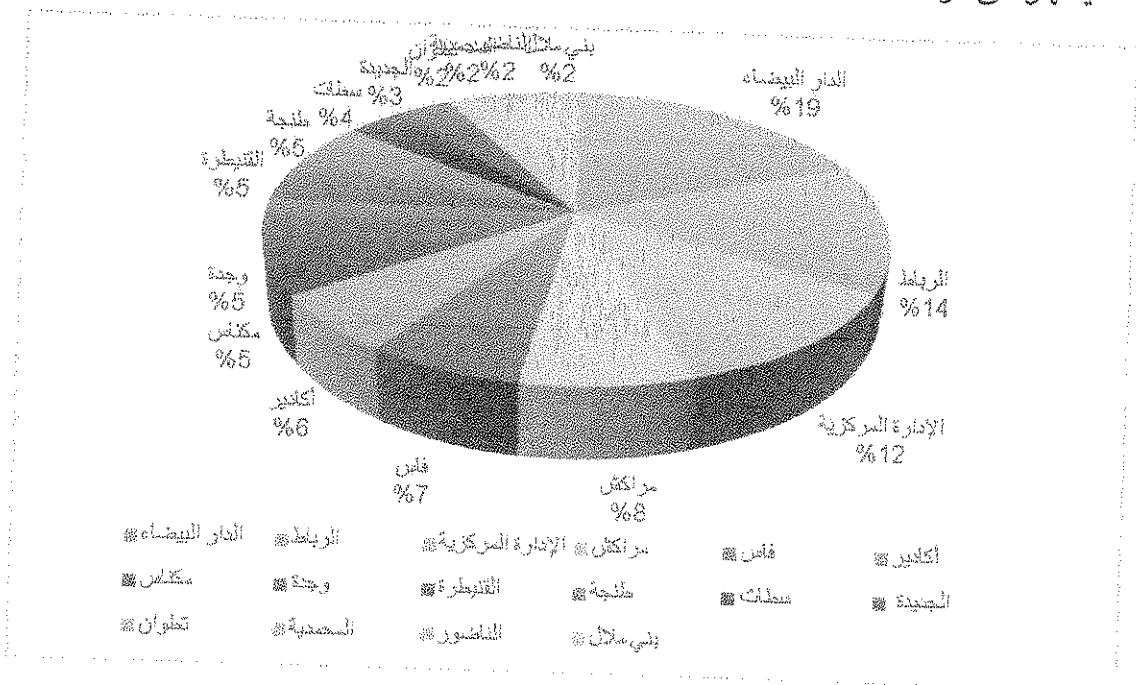
فواقع الإدارة الجبائية الترابية يتميز بقلة هذه الموارد وضعف تكوينها وحتى بسوء توزيعها، فنجد اختلالا في التوزيع واختلافا كبيرا من جماعة إلى أخرى، مما كرس لواقع إدارات جبائية ذات

---

617 حسن بريج والمصطفى خطاب، مسلسل الإصلاح الجبائي المحلي وإشكالية الاستقلال المالي للجماعات الترابية، سلسلة أريد أن أعرف العدد 11، الطبعة الأولى 2014، الصفحة 130.

حظوة على المستوى الترابي وأخرى تعيش على واقع مزري تنعدم فيه الموارد البشرية وهذا الأمر يمكن إرجاعه إلى عدة أسباب منها:

- محاولة الأطر العليا ذات الكفاءة الحصول على مناصب عمل في الوسط الحضري الأكثر تقديما للخدمات العمومية والرفاهية الاجتماعية، وبالتالي تتكدس هذه الموارد في المدن الكبرى ذات الجاذبية. وهذا الأمر يبرز بشكل كبير بالنسبة للمصالح التابعة للإدارة العامة للضرائب التي يسهل على موظفيها نسبيا الاستفادة من التنقل والرسم التالي يوضح ذلك من خلال الأرقام:



رسم توضيحي 8: التوزيع الكمي للموارد البشرية بالمديريات الجهوية للضرائب[618].

- قلة المردودية الجبائية لبعض الجماعات تدفع بها إلى تقليل الكم العددي للموارد البشرية، مما يضعف الإدارة الجبائية ويؤثر بالسلب على المردودية الجبائية، وهو الأمر الذي يزيد من تأزم واقع هذه الجماعات، وبالتالي فهي سلسلة متصلة لا تنحصر، وتتفاقم مع الزمن. كما تعاني الجماعات الترابية من سوء توظيف الموارد البشرية وسوء توزيعها، فالإشكال المطروح يتجاوز الكم إلى الكيف فسنوات من المحسوبية والزبونية ساهمت في تكديس يد عاملة ليست

---

618 طارق السباب: "قباضات الإدارة الجبائية بالمغرب وإشكالات التحصيل"، مرجع سابق، الصفحة 143.

خبيرة ومتواضعة من ناحية التكوين فالأطر العليا لا تشكل سوى 10،3٪ من مجموع الموظفين والإشكال لا يقف هنا فحتى الأطر العليا والمتوسطة تعاني من خلل حقيقي بتغليب الأطر الإدارية على حساب التقنية ففئة الموظفين التقنيين لا تمثل سوى 17،8٪ من مجموع الموظفين العاملين بالجماعات الترابية[619].

---

619 يوسف الشيهب، المفهوم الجديد للتدبير الجماعي وإشكالية التخطيط، بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول- سطات، السنة الجامعية 2011-2012، الصفحة 136.

تطور عدد موظفي الجماعات المحلية حسب صنف الوظيفة

EVOLUTION DE L'EFFECTIF DU PERSONNEL DES COLLECTIVITÉS LOCALES PAR CATÉGORIE D'EMPLOI

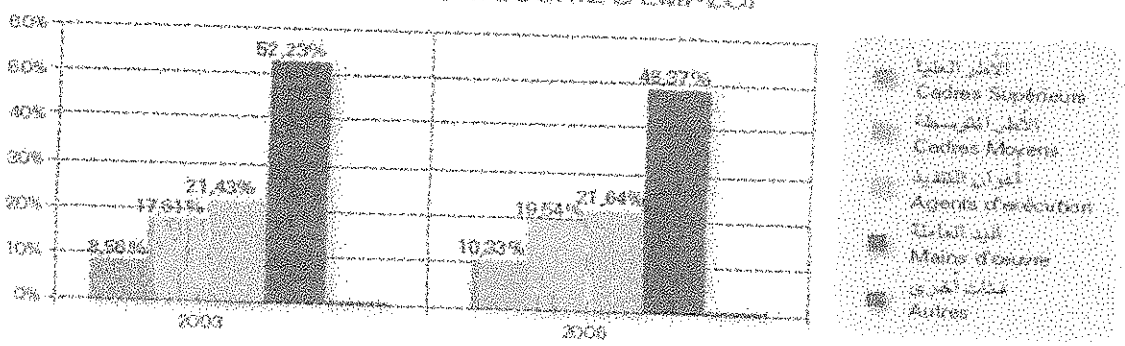
Catégories	نسبة التطور Tx d'accroissement 2003-2006	2006	2003	فئات الوظائف
Cadres Supérieurs	23,16%	15 443	12 539	الأطر العليا
Administratifs	224,68%	11 137	3 430	إداري
Techniques	-52,73%	4 306	9 109	تقني
Cadres Moyens	13,29%	29 220	25 812	الأطر المتوسطة
Administratifs	-49,07%	8 749	17 179	إداري
Techniques	137,12%	20 471	8 633	تقني
Agents d'exécution	3,05%	32 369	31 409	أعوان التنفيذ
Administratifs	1218,51%	30 484	2 312	إداري
Techniques	-93,54%	1 881	29 096	تقني
Main d'oeuvre	-5,54%	72 284	76 538	اليد العاملة
Autres (*)	-10,25%	219	244	فئات أخرى (*)
Total	2,05%	149 541	146 541	المجموع

(*) Conseillers, Avocats, Professeurs des beaux arts et Professeurs de musique.

(*) مستشارون، محامون، أساتذة فنون جميلة، أساتذة الموسيقى

تطور عدد موظفي الجماعات المحلية حسب صنف الوظيفة

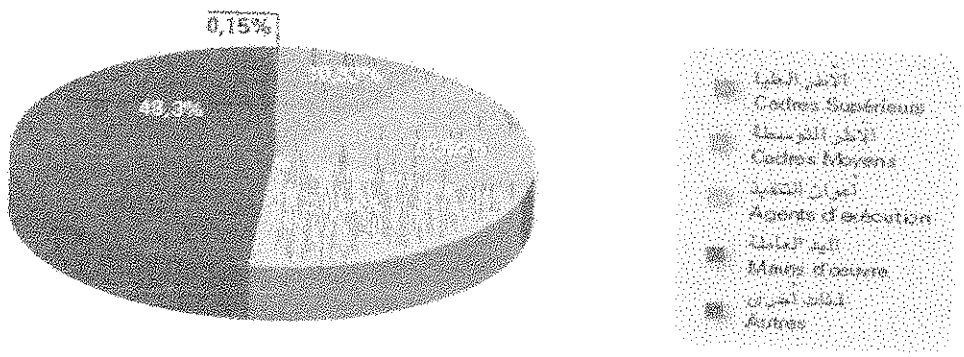
EVOLUTION DE L'EFFECTIF DES COLLECTIVITÉS LOCALES PAR CATÉGORIE D'EMPLOI



بنية عدد موظفي الجماعات المحلية

STRUCTURE DU PERSONNEL DES COLLECTIVITÉS LOCALES

ANNÉE 2006 سنة



رسم توضيحي 9: بنية تطور عدد موظفي الجماعات حسب صنف الوظيفة.

كما نسجل من الناحية العددية تفاوتا حادا في توزيع الموظفين بين كل من الجماعات الحضرية والقروية. فعدد الجماعات الحضرية لا يتجاوز 199 جماعة حضرية في حين أن العدد الإجمالي

لموظفيها هو 86717 بمعدل 435.76 موظف لكل جماعة، في المقابل فعدد الجماعات القروية هو 1.298 لكن لا يتجاوز عدد الموظفين لديها 36887 بمعدل 28.41 موظف لكل جماعة. بالإضافة إلى عدم التوازن في توزيع الموظفين ما بين الجماعات الحضرية والقروية، مما يطرح إشكالا في تدبير هذه الموارد من الناحية الكيفية[620].

وبناءً على ما سبق فالموارد البشرية على أهميتها المركزية يتسم توزيعها حاليا باللاعدالة بين الجماعات الترابية، ثم إن هذه الموارد لم تستغل الاستغلال الأمثل لغلبة طابع التسيير الإنتاجي على مستوى الوظيفة العمومية المحلية.[621] إن ضعف تأهيل العنصر البشري بالجماعات انعكس سلبا على مستوى التدبير الجبائي، وهو أمر عائد لعدة أسباب:

أ- اتجاه الإدارة المركزية لإغناء الإدارات التابعة لوزارة المالية بالموارد البشرية على حساب المصالح التابعة للجماعة الترابية 622، وهو أمر يسمح بالرفع من المردودية الجبائية للرسوم الثلاث المدبرة من قبل الإدارة العامة للضرائب، لكن هذا التوجه يضعف باقي الرسوم والأتاوى المحصلة من قبل المصالح الداخلية للجماعة الترابية.

ب- عدم الدفع بتكوينات تمتاز بالجودة لصالح الموارد البشرية التابعة للإدارة الجبائية الترابية، كما يسجل عدم متابعة التكوينات لجديد القوانين والدوريات وسبل تطبيقها، والاكتفاء بالجانب النظري الذي يتميز بالطوباوية التي تجانب الواقع العملي. بالإضافة إلى ذلك فإن دورات التدريب والتكوين المستمر قليلة جدا، ولا يستفيد منها إلا عدد محدود جدا من الموظفين، مما ينعكس سلبا على كفاءة ومردودية الموظف. بل إن التجارب السابقة في مجال التكوين أبانت عن محدوديتها، وذلك

---

620 يوسف الشهيب، المفهوم الجديد للتدبير الجماعي وإشكالية التخطيط، مرجع سابق، الصفحة 137

621- عبد الله حارسي: "إشكالية تكوين المنتخب الجماعي و الناخب في المغرب" منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية- سلسلة مواضيع الساعة- العدد 32- 2001 ص: 113.

622 من أجل المزيد من التوضيح حول هذه الإشكالية يمكن الرجوع للأرقام التي تم التطرق لها في المبحث الأول من الفصل الأول من القسم السابق في جزئية الموارد البشرية التابعة للإدارة العامة للضرائب.

في غياب استراتيجية واضحة تحدد الأهداف المسطرة، مع التمييز بين التكوين الأولي الذي يتطلب التقريب بين المعارف التي تلقاها الموظف قبل انخراطه في أسلاك الإدارة مع ثقافة هذه الأخيرة، والتكوين المستمر الذي يهدف إلى المحافظة على مستوى الموظف، واكتساب مؤهلات جديدة تفرضها التطورات والإصلاحات الجبائية وإدخال التقنيات الحديثة في التسيير[623]. الجدول التالي يقدم أرقاما تظهر أزمة التكوينات في مجال الجبايات بالنسبة للجماعات الترابية:

	عدد التكوينات		عدد المستفيدين	
نوع التكوين	2008	2009	2008	2009
تكوين المكونين في الجبايات المحلية	2	0	80	0
التكوين في الجبايات المحلية	25	60	573	3625
المجموع	87		4278	
مجموع التكوينات/ المستفيدين في جميع المجالات	1605		33356	
نسب التكوينات في مجال الجبايات والاستفادة منها	5.4٪		12.8٪	

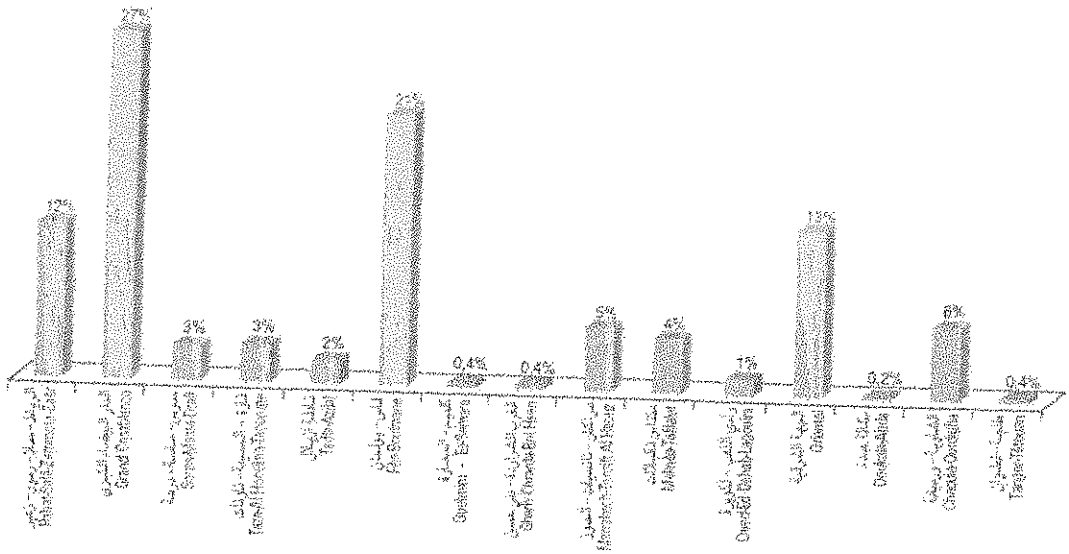
جدول 19: عدد التكوينات والمستفيدين منها في المجال الجبائي ونسبها مع باقي التكوينات[624].

من الجدول السابق يظهر لنا هزالة الأرقام المقدمة بالنسبة للتكوين في المجال الجبائي وزيادة على ذلك هناك عامل آخر وهو أن هناك جماعات تستفيد من هذه التكوينات أكثر من أخرى مما يعمق أزمة الموارد البشرية بالنسبة للإدارة الجبائية الترابية، وهو الأمر الذي يظهره المبيان التالي:

---

623 محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي "دراسة تحليلية ونقدية"، مرجع سابق، الصفحة 231.

624 تركيب شخصي بناءً على المعطيات الواردة في كتيب الجماعات المحلية في أرقام، إصدار لوزارة الداخلية، 2011.



رسم توضيحي 10: نسب الاستفادة من التكوينات حسب الجهات[625]

وبالتالي وزيادة على ضعف الموارد ونوع التكوين نجد أن بعض الجهات تستفيد أكثر من أخرى مما يعمق الفوارق على مستوى جودة التدبير الجبائي، وهذا الأمر ينعكس على المردودية الجبائية، والضمانات المقدمة للخاضع.

ت- ضعف وانعدام مستوى الحوافز والتعويضات، فالتعويض الوحيد الذي يستفيد منه الموظفون العاملون بالمصالح الجبائية للجماعات، هو ذلك الذي ينص عليه المرسوم رقم 194.2.74 بتاريخ فاتح أبريل 1974 لفائدة شسيع المداخيل دون باقي العاملين بهذه المصالح[626]، والمحدد في واحد من الألف (1/ 1000) من جميع المبالغ المستخلصة، مع تحديد سقف التعويض

---

625 كتيب الجماعات المحلية في أرقام، إصدار لوزارة الداخلية، 2011، الصفحة 61.

626 وهنا يظهر لنا الفرق الكبير في تحفيز الموارد البشرية التابعة للجماعات الترابية والموارد التابعة للإدارة العامة للضرائب وربما هو السبب الأصلي في كون الجبايات التي تدبرها المديرية لصالح الجماعة الترابية أكثر مردودية من الجبايات التي تدبرها الجماعة بنفسها، حيث يستفيد موظفو المديرية العامة للضرائب من مجموعة من الحوافز من أهمها: العلاوات (primes)، وهي منح تصرف لفائدتهم بشكل دوري، سنوي، أو نصف سنوي، بناء على السلم والدرجة. ويتراوح مقدار هذه العلاوة ما بين 5000 درهم لأصغر موظف و33000 درهم لمفتش إقليمي، فضلا عن مكافأة المسؤولية indemnité de responsabilité، من أجل المزيد من التفصيل يراجع محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي" دراسة تحليلية ونقدية"، مرجع سابق الصفحة 233 ما بعدها.

في 600 درهم كيفما كان حجم ما تم استخلاصه. وهو تعويض أقل ما يمكن أن يقال عنه أنه هزيل جدا هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن أعوان التحصيل داخل الإدارة الجبائية الترابية لا يستفيدون من حوافز أو تعويضات، ولاسيما التعويض عن التنقل إلى مراكز التحصيل في ظل غياب تام لوسائل التنقل الخاصة بذلك[627].

ولمزيد من الإحاطة بهذه العوامل التي تدفع إلى إفراغ المنظومة الجبائية الترابية من فعاليتها، فالنصيب مصالح الإدارة الجبائية المحلية من الموارد البشرية المكونة يتسم بالضعف خاصة في عدد الأطر اللازمة من الناحية الكمية، وهو ما لا يتلاءم وثقل الأعباء المنوطة بها، ولا يستجيب لما تقتضيه طبيعة العمل بها، لعدم تغطية الأعوان أو الجباه لمجموع مراكز التحصيل المتواجدة بالمدار الترابي لمختلف الجماعات. فالإحصاءات تشير إلى أن الجماعات الحضرية تخصص أقل من 4 ٪ من موظفيها للمصالح الجبائية، في حين أن الجماعات القروية تخصص معدلا لا يزيد على 3 أعوان، الأمر الذي يؤدي إلى ضياع أموال جماعية هامة ويساهم في تراكم الباقي استخلاصه ويعزز بذلك مظاهر سوء تدبير الجبايات الترابية[628].

وكنوع من محاولة الجماعات الترابية تجاوز أزمة قلة الأطر العليا تلتجأ إلى إسناد مهمة تسيير دواليبها إلى أطر متوسطة وفي بعض الأحيان إلى أعوان لا يتوفرون على المعرفة والتجربة الكافية في ميدان التدبير الجبائي وهو الأمر الذي يفاقم من الأزمة ويساهم بشكل مباشر في إضعاف المردودية الجبائية، كما أن قلة المعرفة تساهم في تكوين واقع يسهل فيه فقدان الضمانات المقدمة لحقوق الخاضع.

---

627 حسن بريح والمصطفى خطاب، مسلسل الإصلاح الجبائي المحلي وإشكالية الاستقلال المالي للجماعات الترابية، مرجع سابق الصفحة 132و133.

628 النظام الجبائي المحلي، تقييم نتائج تطبيق الإصلاح، المديرية العامة للجماعات المحلية. وزارة الداخلية، الرباط. 1990، الصفحة 20 و21

الفقرة الثانية: ضعف القدرة التدبيرية للمنتخب.

يعتبر المنتخب الجماعي أساس تدبير العملية الجبائية على المستوى الترابي من الناحية النظرية، مما يتطلب توفره على قدرات تدبيرية عالية خاصة بالنسبة لرئيس المجلس الجماعي، وهذه القدرات لا يمكن أن تتشكل من دون معارف علمية، ووعيا من المشرع بهذه الوقائع حاول القانون تأطير الشروط لبلوغ هذا المنصب، فإن كان الأصل في مفهوم الديمقراطية يقتضي أن تنتخب الجماهير الأمي والمتعلم تحقيقا للمساواة وتأكيدا لمبدأ سمو إرادة الجماهير، هنا نتساءل عن أية قيمة ستكون لمثل هذه الإرادة اذا كان رئيس المجلس الجماعي أصلا لا يستطيع مزاولة مهامه وان المركز اكبر منه[629]، ومن أجل تقديم حد أدنى من الضمانات للخاضع في كون أن العملية تخضع لأطر تستطيع تدبير العملية الجبائية، تفطن المشرع إلى وجوب أن يتوفر الرئيس على حد أدنى من المستوى الثقافي وأن يكون قادرا فعليا على إنجاز مهامه وهكذا نص في المادة 28 من قانون الميثاق الجماعي أنه " لا يجوز لأعضاء المجالس الجماعية الذين لا يثبتون توفرهم على مستوى تعليمي يعادل على الأقل مستوى نهاية الدروس الابتدائية أن ينتخبوا رؤساء و لا أن يزاولوا هذه المهام بصفة مؤقتة".

ولقد فرض هذا الشرط ضمن الإصلاحات التي جاء بها الميثاق الجماعي في سنة 2002 وتأكيدا على ذلك في تعديل 2009. وقبل هذا التاريخ كان هذا الشرط "التعليمي" غير موجود، والسواد الأعظم من رؤساء المجالس الجماعية هم أشخاص لا يتوفر فيهم شروط المعرفة العلمية، فكان من الضروري وضع حد لهذا الأمر، لكن جاء الأمر بشكل محتشم باعتبار أن الشرط اقتصر على مستوى الشهادة الابتدائية أو ما يعادلها وهذه الأخيرة تفتح باب الاجتهاد بشكل واسع مما يدخلنا في متاهات

---

629 دوم عصام حكامة تدبير المجلس الجماعي الدار البيضاء كنموذج. رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام جامعة الحسن الأول- المحمدية سنة 2009 الصفحة 44.

أخرى، ومع ذلك فقد حرك هذا الشرط بعض المياه الراكدة[630]. لكن حتى هذه المكتسبات هي في مهب الريح وذلك وفق النسخ الأولية لمشاريع إصلاح منظومة تدبير الجماعات الترابية والقوانين التي صدرت، ومع أن السواد الأعظم من البحوث الأكاديمية طالبت المشرع بضرورة الرفع من متطلبات المعارف العلمية للمنتخب بشكل عام ورؤساء المجالس الجماعية بشكل خاص، وذهبت الكثير من الدراسات إلى وجوب توفر شرط الحصول على الإجازة لمزاولة المهام التدبيرية، لكن جاء المشرع بمقاربة ألغى من خلالها شرط الحد العلمي الأدنى في القوانين الجديدة، وهو الأمر الذي نجده في كل من القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات[631]، والقانون التنظيمي رقم 111.14 المتعلق بالجهات[632]، ونفس الشيء نجده في القانون التنظيمي المتعلق بالعمالات والأقاليم[633]، وهذه المقاربة أرجعها المشرع بشكل أساسي إلى كون هذا الدور يجب أن يتحدد من خلال وعي المواطنين والأحزاب السياسية باعتبارها هي المحددات الكفيلة بتقديم كفاءات تدبيرية، لكن المشرع هنا لم يراع مبدأ أن الدولة تمارس الوصاية على المواطنين، فلا يمكن أن نفتح

---

630 فهناك من حاول الحصول على شواهد مزورة يؤكدون بها توفرهم على شهادات التعليم الابتدائي، وفيهم من انضبط للشرط بكل نزاهة وحاولوا أن يتجاوزا الامتحان للحصول على هذه الشهادة الابتدائية. ولقد عرف القضاء بعض الدعاوى المتعلقة بحصول الرئيس على الشهادة الابتدائية أو إثبات مستوى تعليمي لها، لهذا حرصت وزارة الداخلية في منشورها الخاص بتحضير انتخابات أجهزة المجالس الجماعية للمجالس المنتخبة يوم 12 شتنبر 2003 بأن أكدت في "هذا الصدد بأن المستوى التعليمي الذي استشرفه المشرع عند إثباته بشهادة مدرسية أو بشهادة مسلمة من طرف المندوب الإقليمي لوزارة التربية الوطنية، وفي حالة نزاع في هذا الشأن، يسند النظر فيه إلى قاضي الانتخاب في إطار منازعة انتخابية تتم داخل الأجل المقرر في القانون المتعلق بمدونة الانتخابات و القانون المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية" وهي محاولة من قبل الوزارة الوصية في تسريع المساطر وعدم توقف المرفق. من أجل المزيد من التفصيل يراجع ساهل بنيكوب، تشكيل المجالس الجماعية " المجلس الجماعي نموذجا " رسالة لنيل دبلوم ماستر في القانون العام جامعة عبد المالك السعدي طنجة 2008-2007 الصفحة 46

631 الظهير الشريف رقم 1.15.85 الصادر في 20 من رمضان 1436 الموافق ل 7 يوليو 2015 بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات، الجريدة الرسمية عدد 6380، 6 شوال 1436 23 يوليو 2015.

632 الظهير الشريف رقم 1.15.83 الصادر في 20 من رمضان 1436 الموافق ل 7 يوليو 2015، والقاضي بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 111.14 المتعلق بالجهات، الجريدة الرسمية عدد 6380، 6 شوال 1436 23 يوليو 2015.

633 الظهير الشريف رقم 1.15.84 الصادر في 20 من رمضان 1436 الموافق ل 7 يوليو 2015، والقاضي بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 112.14 المتعلق بالعمالات والأقاليم، الجريدة الرسمية عدد 6380، 6 شوال 1436 23 يوليو 2015.

مثلا مباراة لمنصب طبيب، ونترك الحق للجميع لاجتيازها بغض النظر إن توفرت فيهم الشروط التدبيرية للمنصب، إن الحديث عن إدارة جبائية فاعلة وقادرة أن تجمع بين مردودية جبائية مرتفعة وتقدم ضمانات للخاضع، لا يستقيم إذا لم تتوفر الجماعات الترابية على طاقات بشرية مدربة ومكونة تكوينا يؤهلها للقيام بمهامها التدبيرية[634].

لقد كشفت التجربة عن افتقار الكثير من الجماعات الترابية إلى منتخبون لهم كفاءة تمكن من تجاوز الإشكالات المطروحة، فجودة التدبير الجبائي للجماعات الترابية يتطلب توفر رؤساء هذه الجماعات على مستويات تعليمية عالية، بالإضافة إلى التأهيل اللازم لممارسته هذه المهام، وليس فقط اشتراط التوفر على مستوى تعليمي بسيط لا يرقى إلى تمكين صاحبه حتى من معرفة المبادئ الأساسية للتسيير، وبالأحرى تمكينه من ممارسة اختصاصات إدارية ومالية ذات طابع تقني معقد[635] وانطلاقا من كل ذلك لا يمكن الحديث عن تدبير جيد للجبايات الترابية والقادر أن يقدم ضمانات للخاضع ويرفع من المردودية المالية، دون تمكين مستشارين مؤهلين، لكن وضع المنتخبين يعكس واقعا متأزما للمنظومة التدبيرية والجدول التالي يظهر ذلك:

---

634 يوسف الشيهب، المفهوم الجديد للتدبير الجماعي وإشكالية التخطيط، مرجع سابق، الصفحة 139.

635- محمد حنين: " تدبير المالية العمومية. الرهانات والإكراهات" مطبعة دار القلم-الرباط-الطبعة الأولى 2005. ص:186.

Tendance politique	المجموع Total	بدون مستوى Sans	ابتدائي Primaire	ثانوي Secondaire	عالي Supérieur	الانتماء السياسي
PI	2 665	931	1 141	1 124	472	حزب الاستقلال
USFP	3 341	700	772	1 019	850	الاتحاد الاشتراكي للقوات الشعبية
RNI	2 799	822	870	719	388	التجمع الوطني الأحرار
MP	2 216	668	670	568	311	الحركة الشعبية
UD	1 482	496	451	390	176	الاتحاد الدستوري
MNP	1 288	473	366	383	176	الحركة الوطنية الشعبية
PPS	1 196	396	295	362	242	حزب التقدم والاشتراكية
UC	947	299	329	213	112	الاتحاد المستقلون
PND	876	284	293	213	115	الحزب الوطني الديمقراطي
FFD	721	205	194	182	140	جبهة القوات الديمقراطية
PJD	582	10	84	167	361	حزب العدالة والتنمية
PSD	463	110	121	136	97	الحزب الاشتراكي الديمقراطي
ALAHD	431	121	116	119	76	حزب الشورى
ADL	426	144	127	97	58	وفاء للحرية
PGSU	301	18	60	89	144	حزب اليسار الاشتراكي الموحد
MDS	296	77	89	86	44	الحركة الديمقراطية الاجتماعية
PRD	247	60	74	73	31	حزب الإصلاح والتنمية
CNI	236	39	48	86	62	التجمع الوطني الاجتماعي
PED	196	36	62	43	35	حزب البيئة والتنمية
PRE	121	24	32	40	25	حزب التجديد والإنصاف
PML	112	27	37	29	19	الحزب المغربي الليبرالي
FDI	94	21	24	27	22	حزب التجديد والاستقلال
ICD	71	6	26	25	16	جبهة القوى الديمقراطية من أجل التنمية
PEC	70	11	12	28	21	حزب الكرامة الوطنية
PCS	66	10	20	30	6	حزب الوسط الاجتماعي
PS	44	6	20	14	4	حزب العمال
SAP	110	7	9	44	60	الانتخبون
Total	22 676	5 849	6 274	6 303	4 252	المجموع
%	100%	25,79%	27,67%	27,79%	18,75%	%

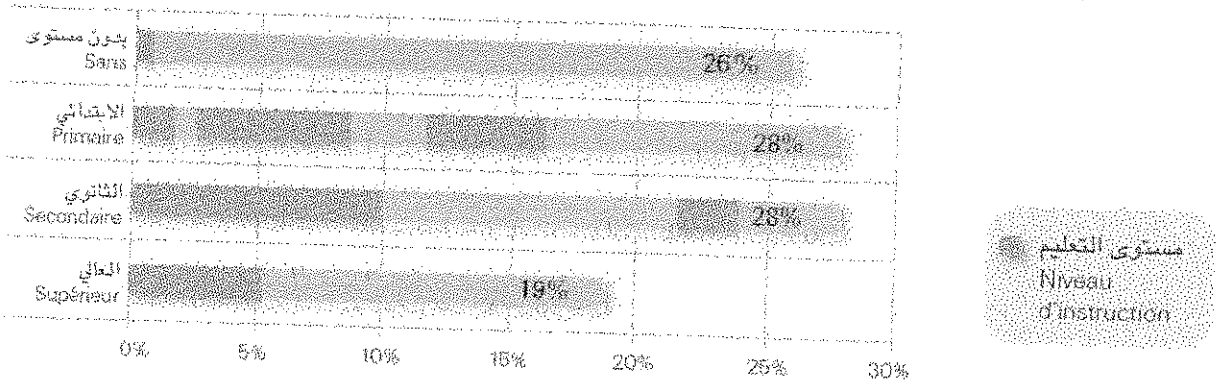
جدول 6: المستشارون الجماعيون حسب الانتماء السياسي ومستوى التعليم[636].

يتبين من خلال هذا الجدول ضعف التكوين العلمي بالنسبة للمنتخب الجماعي. فالموارد البشرية غير مؤطرة تأطيرا يمكنها من القيام بالمهام الملقاة على عاتقها، وهو ما يخل بالمردودية الجبائية ويضعف الضمانات الواجب تقديمها للخاضع، فالسواد الأعظم من المنتخبين يتوفرون على تعليم ابتدائي أو منعدمي التعليم وهو الأمر الذي يمكن إيضاحه من خلال الأرقام التالية:

---

636 المصدر: الجماعات المحلية في أرقام المديرية العامة للجماعات المحلية 2010 ص 60

المستشارون الجماعيون حسب مستوى التعليم
CONSEILLERS COMMUNAUX PAR NIVEAU D'INSTRUCTION



رسم توضيحي 11: نسب مستويات التعليم للمستشارين الجماعيين[637]

إن عدم تأهيل المنتخب الجماعي يطرح مسؤولية الأحزاب السياسية التي ينبغي أن تلعب دورا ولو على مستوى المنخرطين فيها من أجل منحهم تكوينا يتلاءم ليس فقط مع الأهداف الخاصة بالحزب، وإنما أيضا مع الأهداف العامة للمشاركة السياسية والنظام الديمقراطي على أن يلعب هؤلاء دورا إشعاعيا داخل المجتمع وجماعاتهم[638]. كما أن إشكالية التكوين تتمظهر أكثر من خلال المهن المزاولة من طرف المنتخبون فهذه المهن من الممكن أن تساهم في تطوير المقاربة التدبيرية.

---

637 أرقام مصدرها، الجماعات المحلية في أرقام، المديرية العامة للجماعات المحلية 2010 ص 60

638 فقد جاء في الفقرة الأولى من الفصل السابع من دستور المملكة المغربية أنه "تعمل الأحزاب السياسية على تأطير المواطنات والمواطنين وتكوينهم السياسي، وتعزيز انخراطهم في الحياة الوطنية، وفي تدبير الشأن العام، وتساهم في التعبير عن إرادة الناخبين، والمشاركة في ممارسة السلطة، على أساس التعددية والتناوب، بالوسائل الديمقراطية، وفي نطاق المؤسسات الدستورية".

الانتماء السياسي / المهنة	المجموع	عون بريد	عون طبي	عون إداري	عون شرطة	عون أمني	عامل	فلاح	موظف	مهني	
	Total	Postes	Paramédical	Administratif	Police	Prof Sécurité	Ouvrier	Agriculteur	Cadre	Libéral	
RI	9 806	42	144	148	264	114	550	1 292	359	360	حزب الاستقلال
USFP	9 341	46	641	127	198	136	696	866	315	590	الاتحاد الاشتراكي للقوات الشعبية
PAM	7 793	15	536	127	162	82	473	1030	216	179	التجمع الوطني للأحرار
MP	2 218	25	415	90	166	42	322	797	209	158	الحركة الشعبية
UD	1 462	14	330	58	109	47	229	509	127	72	الاتحاد الدستوري
MNP	1 368	7	276	46	77	28	190	543	128	64	الحركة الوطنية الشعبية
PPS	1 196	17	223	53	60	49	164	359	143	128	حزب التقدم والاشتراكية
UC	947	7	216	46	62	20	173	297	60	47	الاتحاد المغاربي
PND	875	5	182	40	60	28	140	305	65	55	الحزب الوطني الديمقراطي
FFD	724	6	163	29	38	24	84	244	62	71	جبهة القوات الديمقراطية
PJD	587	8	107	12	34	66	52	36	54	224	حزب العدالة والتنمية
FSD	483	3	96	20	30	10	77	108	63	68	الحزب الاشتراكي الديمقراطي
ALAHD	431	3	70	19	26	12	56	123	47	35	حزب العهد
AOL	428	2	85	19	40	11	80	190	30	29	رابطة الحريات
PSSU	301	12	61	8	21	4	19	58	33	95	حزب اليسار الاشتراكي الموحد
MDS	296	3	61	5	13	8	58	108	36	10	الحركة الديمقراطية الاجتماعية
RPD	247	5	48	3	22	6	40	76	26	19	حزب الإصلاح والتنمية
CNI	236	2	46	6	29	5	25	59	31	39	التجمع الوطني الاتحادي
RED	165	5	24	3	12	7	38	46	17	12	حزب البيئة والتنمية
PRL	121	3	33	6	9	2	20	28	13	8	حزب التضامن والاستقامة
PAL	112	1	30	5	12	6	20	30	7	12	الحزب العربي الليبرالي
PDI	94	2	19	6	6	4	20	19	6	6	حزب الشورى والاستقلال
ICD	71	3	18	2	3	4	15	11	9	8	مبادرة التراجعة من أجل التنمية
PPC	70		18	4	2	6	13	10	9	9	حزب القوات المواطنة
PCS	66	2	12	5	2		24	12	6	1	حزب الوسط الاجتماعي
PA	44	2	7	2	6	1	6	8	6	3	حزب العمل
SAF	110		28	3	11	13	19	7	18	13	التشكيلة
Total	22 878	230	4 461	891	1 459	718	3 359	7 127	2 303	2 303	المجموع
%	100%	1.01%	19.70%	3.92%	6.43%	3.14%	14.81%	31.45%	9.47%	10.29%	%

جدول 20: المستشارون الجماعيون حسب الانتماء السياسي والمهنة [639]

في قراءة أولية للجدول أعلاه يظهر لنا بان المهن المزاولة من طرف المنتخبون هي مهن بعيدة كل البعد من المجال التدبيري فنسبة 31%من المنتخبين هم فلاحين و20% لهم مجموعة من المهن غير المحددة مما يدل أن الخلفية التدبيرية غائبة على مستوى المنتخبين. أما رئيس المجلس الجماعي وباعتباره الآمر بالصرف وقائد العمليات الجبائية على المستوى الترابي وبالتالي يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط على رأسها قدرة عالية على التدبير مما يستوجب تكوينا أكاديميا على أعلى مستوى، لكن واقع الحال يظهر العكس[640].

---

639 أرقام مصدرها، الجماعات المحلية في أرقام، المديرية العامة للجماعات المحلية 2010 ص 62.

640 يوسف الشيهب، المفهوم الجديد للتدبير الجماعي وإشكالية التخطيط، الصفحة 140.

Niveau d'instruction	مجالس العمالات والأقاليم Conseils préfectoraux et provinciaux	المجالس الجماعية Conseils communaux	مستوى التعليم
Primaire	8	417	الابتدائي
Secondaire	23	587	الثانوي
Supérieur	30	493	العالي
Total	61	1 497	المجموع

جدول 21: رؤساء المجالس الجماعية ومجالس العمالات والأقاليم حسب مستوى التعليم[641].

والملاحظ أن ما يناهز الثلثين من رؤساء المجالس الجماعية يتوفرون فقط على الشهادة الابتدائية والثانوي مما ينعكس على قدرتهم على القيام بمهامهم الجبائية، فلا يمكن أن نعتبر رئيس مجلس حاصلا على شهادة ابتدائية أو ما يعادلها أو التعليم الثانوي كأقصى حد قادرا على تدبير عملية معقدة كالتدبير الجبائي بصفة خاصة والتدبير الإداري بصفة عامة.

الفرع الثاني: ضعف البنية التحتية وغياب نظم معلومات متكاملة.

إن الإدارة الجبائية على المستوى الترابي، تواجه مشاكل تصعب عليها معالجة المعطيات الجبائية وبالتالي إفشال العملية الجبائية، فهشاشة البنية التحتية وتقادمها يصعب العمل الجبائي (الفقرة الأولى)، وهو الأمر الذي يفاقم منه ضعف الوسائل اللوجستيكية ومحدودية النظم المعلوماتية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: هشاشة البنية التحتية.

من أجل ضمان مردودية جيدة للإدارة الجبائية الترابية، وجب توفير بنيات تحتية متكاملة مع تقديم خدمات لوجستيكية تساهم في تسهيل العمل الجبائي وجعله أكثر فاعلية، لكن هذا الأمر شبه مغيب في المصالح والإدارات الجبائية المدبرة للوعاء الجبائي على الصعيد الترابي، فأغلب هذه المصالح تتخذ من مباني معدة للسكن مقار لها، وهذه المباني إما تم التحصل عليها من الملك

---

641 أرقام مصدرها، الجماعات المحلية في أرقام، المديرية العامة للجماعات المحلية 2010 ص64.

العمومي، وإما بواسطة عقود إيجار، وبالتالي لا يمكن لمباني لم يتم هندستها لاستقبال هذه الأعمال ضمانا مردودية جيدة كما لا يمكنها تقديم خدمات تليق بالخاضع، وهذا الأمر راجع لعدة أسباب:

- تمتاز هذه المباني بالضيق وبالتالي عدم توفير جو مناسب للموظفين، خاصة أنه في حالات كثيرة لا يجد بعض الموظفين أين يضعون مكاتبهم، ووصل الحد في بعض المصالح الجبائية التابعة للجماعات إعتبار الحصول على مكتب وحيز للعمل من الرفاهية التي لا يحصل عليها الجميع[642]. مع أن الأمر من أبسط الحقوق والواجبات التي تضمن الرفع من جودة العمل.
- إن هندسة هذه المباني تصعب على الخاضع الولوج لها وتمتاز بدهليز أشبه بالمتاهة وهو الأمر الذي يجعل من الحصول على الخدمة أمرا صعبا، ونجد في هذا الصدد أن توصيات اللجنة الفدرالية للخدمات العمومية الأمريكية اعتبرت في تقرير خاص بإعادة تطوير البنيات التحتية، أن كل إدارة يجب أن تتوفر على بهو تقدم من خلاله جميع الخدمات، وأن هذا الأمر يسهل على الطرفين أي المرتفق والإدارة تقديم والحصول على خدمة في المستوى[643].
- كما أن هذه الإدارات يجب أن تتوفر على أرشيف تتوفر فيه مجموعة من الشروط، ومنها الأدراج التي تنظم فيها الملفات بشكل يسهل الوصول فيها إلى الملفات عند الحاجة، توفير درجة حرارة متوازنة حتى يطيل عمر الأوراق ونتجنب إتلافها، نظام إطفاء، إلخ ....، لكن في واقع الأمر أن مجموعة من الإدارات الجبائية الترابية لا تهتم بالأرشيف، وقد تم الوقوف على حالات تم فيها اتخاذ مطابخ ودورة مياه غير مستعملة وحتى أماكن تحت الدرج كأرشيف يتم تكديس هذه الملفات فيها.

---

642 هو أمر سجلناه في زيارات ميدانية لعدة جماعات من بينها جماعة فم الواد وجماعة المرسى العيون، بتاريخ يوم 28 فبراير 2014.

643 ومن حيثيات هذه التوصية أن وضع مساحة واحدة لتقديم جميع الخدمات، يسهل على المرتفق الولوج للمؤسسة، كما من شأن هذا الإجراء ترك المجال للموظفين للعمل دون إزعاج مقاطعات المرتفقين التي قد تؤثر على سيرورة العمل كما أنه من الممكن أن يكون لها آثار سلبية على امن المؤسسة، ومن أجل المزيد من التفاصيل يمكن مراجعة:

US federal administration, Political Sociology and Public Administration in U.S.A, edition university of michigan 1957

كما أن تجهيز هذه المصالح تكاد تغيب فيه المعدات المكتبية، وإن وجدت تبقى جد محدودة وتمتاز بالخصاص، حيث يلاحظ غياب بعض الأدوات المكتبية ذات الأهمية البالغة مثل أجهزة الحاسوب وأجهزة السكانر، جهاز الفاكس، الآت الطباعة، ... هذا بالإضافة إلى عدم توفر معظم هذه المصالح على مكيفات هوائية تساعد على تلطيف ظروف وأجواء العمل، زيادة على ضعف التجهيز من حيث الكراسي والمكاتب والهواتف، في ظل غياب كاميرات مراقبة تساعد على تتبع أجواء التحصيل، وتقييم أعمال العاملين بالإدارات الجبائية الترابية، وتجدر الإشارة إلى أنه في بعض الأحيان يضطر الموظفون لاقتناء بعد الأدوات من أموالهم الخاصة كالآلات الحاسبة وأشياء مكتبية أخرى[644]. وفي أحيان كثيرة تغيب الخزانة الحديدية الواجب توفرها في المصالح الجبائية التابعة للجماعة الترابية، وهو أمر جد خطير.

الفقرة الثانية: ضعف الوسائل اللوجستيكية ومحدودية النظم المعلوماتية.

من أجل ضمان سيرورة العمل في الإدارة الجبائية، وجب توفير مجموعة من الوسائل اللوجستيكية التي تساهم في إنجاز وتسهيل عملية الجبي، ومن أهم هذه الوسائل آليات التنقل، فجزء كبير من العملية الجبائية تستوجب التنقل إلى عين المكان من أجل إنجازها، لكن واقع الإدارة الجبائية الترابية يبرز قلة أو انعدام وسائل النقل لدى العاملين بهذه الإدارة، ذلك أن تنقل أعوان التحصيل إلى أماكن البحث عن المادة الجبائية أو إجراء التفتيش للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها يتطلب التوفر على وسائل النقل الكافية لهذا الغرض، إلا أنها تعاني من قلة الوسائل من سيارات أو دراجات نارية، أو حتى عادية لتسهيل عملية تنقل المأمورين لتغطية عملية التحصيل على صعيد الرقعة الترابية للجماعة الترابية، خاصة بالنسبة للإدارة الجبائية الترابية التي تؤطر عدة مراكز للتحصيل في الأسواق والمجازر وغيرها[645].

---

644 طارق السباب: "قباضات الإدارة الجبائية بالمغرب وإشكالات التحصيل"، مرجع سابق، الصفحة 168.

645 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الإجتهاد القضائي" مرجع سابق، الصفحة 214.

وتدعو تلك الوضعية إلى القلق من هذه الناحية لما تثيره من خوف على مصير الأموال التي تضيع على الميزانية المحلية بسبب عدم الاهتمام بالوسائل التي يتنقل بها موظف الإدارة الجبائية الترابية، فهذا الأخير يستعمل بشكل دائم وسائله الخاصة من سيارة أو دراجة نارية وحتى سيارات الأجرة، ولا يتلقى عن هذا الاستعمال أي تعويض، وحتى إن استفاد منه فإنه لا يمكن أن يغطي جميع مصاريف استهلاك البنزين أو إصلاح الأعطال التي قد تلحق بوسائله الخاصة[646]. ويطرح التنقل عدة مشاكل خاصة في أيام الشتاء الممطرة أو أيام الصيف الحارة. ونتيجة لذلك فالمأمورون يعزفون عن أداء واجبهم وحجتهم في ذلك تفادي التعرض لقساوة البرد، أو حرقة الشمس، خاصة وأن الجماعة لا توفر لهم وسائل التنقل للقيام بإجراءات التحصيل، وهي فئة لا تلبي أجورها حتى المتطلبات الأساسية للحياة[647].

ومن أجل تدبير جيد للمعطيات الجبائية لابد من نظام معلوماتي إلكتروني، فواقع العمل التدبيري للمعطيات الجبائية أثبت اليوم أن الإدارة الإلكترونية هي المدخل الوحيد لتدبير جيد لعملية الجبي، لكن واقع نظم المعلومات الإلكتروني في الإدارة الجبائية الترابية، يعتبر جد هش، فمعظم المصالح الجبائية الترابية لازالت تنجز معظم إجراءاتها وتعالج معطياتها بطريقة تقليدية، من خلال سجلات تعبأ يدويا، خاصة بالنسبة للمصالح التابعة للجماعات الترابية التي تعمل على تعبئة النماذج يدويا والتي يتم التحصل عليها من الوزارة الوصية، أما بخصوص المصالح التابعة للإدارة العامة للضرائب فهي ليست بأفضل حال، مع أنها تعتمد في جزء من معاملاتها على نظم المعلومات الإلكتروني، لكن أغلب هذه المصالح تعتمد على نظام قديم تحت اسم "SIA- Système informatique applique"، لكن هذا النظام يطرح إشكالات كبيرة لعملية الجبي، ومن هذه الإشكالات:

---

646 نعيمة امويني: القابض وإشكالية الرقابة على تنفيذ الميزانية الجماعية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق الدار البيضاء، 2003-2004 الصفحة 224.

647 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الإجتهاد القضائي" مرجع سابق، الصفحة 214.

- هذا النظام غالبا لا يحتسب فوائد التأخير في بعض الأوامر بالاستخلاص، وهذا الأمر يدفع الموظفين إلى احتسابها يدويا وإدراجها في حساب خاص وفي هذا إضاعة للمردودية الجبائية، خاصة وأنه لا يمكن مراجعة جميع أوامر الإستخلاص.
- كما أن الانقطاع والتوقفات المستمرة التي تثار على مستوى النظام المعلوماتي، وخصوصا في بعض المراحل والأوقات الحساسة كنهاية أجل التصريحات، هذا الانقطاع يعتبر من الإشكالات الكبرى الشيء الذي يؤثر سلبا على العلاقة بين الإدارة والخاضع، ويضطر المرتفقين إلى الانتظار طويلا لقضاء مصالحهم.
- كما يتميز هذا النظام بمحدوديته وعدم نجاعته في بعض الإجراءات خاصة على مستوى المعلومة حيث لا يوفر هذا الأخير المعلومات الكافية عن الخاضعين كبطاقة التعريف الوطنية أو رقم السجل التجاري، كما لا يمنح للمحاسب العمومي إمكانية تفحص هذه المعطيات أوتوماتيكيا، وهو ما يضطره والموظفين العاملين معه إلى الانتقال إلى المصالح الأخرى للبحث عن هذه المعلومة التي تعتبر ذات أهمية بالغة من أجل القيام بإجراءات التحصيل. وهو غير فعال على مستوى نسخ واستصدار بعض الوثائق أوتوماتيكيا خاصة الإشعارات والإنذارات القانونية الخاصة بالجداول المدرجة أوتوماتيكيا[648].

ومع المشاكل التي أصبح يعاني منها النظام وعدم مقدرته على معالجة جميع المعطيات، فقد اعتمدت المصالح المركزية نظاما جديدا تحت اسم "-SIT-Système intégré de taxation"، لكن عملية التحول من النظامين لازالت في مراحلها الأولى بسب عدم وجود موارد بشرية ذات كفاءة عالية تستطيع التكيف مع الأنظمة الجديدة، فأغلب هذه الموارد البشرية تعتمد على خاصية حفظ الإجراءات أكثر من فهمها. كما أن النظم المعلوماتية الإلكترونية تخضع لإشكال هشاشة البنية التحتية، مما يصعب الاستفادة من هذا النظام، كما أن وضع الكابلات التي تربط شبكة

---

648 طارق السباب: "قياصات الإدارة الجبائية بالمغرب وإشكالات التحصيل"، مرجع سابق، الصفحة 164.

النظام في أماكن ظاهرة دون حماية، تجعل من السهل اختراق النظام وتعريض أمنه للخطر[649]. وعلى العموم يبقى كل من النظامين قاصرا في تدبير المعطيات الجبائية، بعكس بعض التجارب المقارنة[650]، والإكراه في ذلك يجمع بين الإكراهات المرتبطة بما هو مادي عبر قلة الموارد وبين ما يرتبط بضعف الموارد، ويتجاوزها إلى معيقات قانونية.

المطلب الثاني: المعيقات القانونية المرتبطة بتدبير الجبايات الترابية.

يمكن اعتبار أن المشرع المغربي من خلال القوانين المنظمة لتدبير الجبايات الترابية ترك منطقة رمادية، تسمح بغموض يطال هذه المنظومة خاصة بالنسبة للمقتضيات المرتبطة بالشق التقني في تدبير الجبايات الترابية، كما أن هذا الغموض مكن بشكل أو بآخر من فتح الباب أمام تطور القطاع غير المهيكل، وكذا سمح بالمهاودة مع مجموعة من الأنشطة الاقتصادية، والتي من الممكن أن تضمن عائدا جبائيا مرتفعا، وهذه المقاربة أثرت سلبا على تموقع الخاضع وأضرت بالضمانات الواجب تقديمها له، (الفرع الأول). وهذه الإكراهات لا تقف هنا، فدور الجماعات الترابية في تدبير الجبايات يتميز بالمحدودية، والأمر راجع إلى مركزية التأسيس الجبائي وتغييب الدور الموضوعي للقرار الجبائي، كما أن تداخل الاختصاصات الناتج عن تعدد الأجهزة والمصالح المشاركة في تدبير الجبايات الترابية، يضعف من فعالية العملية، (الفرع الثاني).

---

649 وهو الأمر الذي يجب تطويره، فقد سبق للنظام الجبائي في الشقيقة مصر أن تعرض للاختراق من قبل عون في إحدى الإدارات الجبائية، فقد استغل العون خبرات ابنه في المجال الإلكتروني، واستفاد من كبلات الشبكة المبعثرة في جميع أنحاء الإدارة لكي يربط حاسوبه مع النظام في أحد الزوايا المخفية من الإدارة ، وكان يقوم بإلغاء جميع الديون الجبائية للخاضعين مقابلة عمولة، من أجل المزيد من التفصيل حول الواقعة يمكن مراجعة، هند محمد حامد، استخدام أساليب الإدارة الإلكترونية الحديثة لتفعيل دور التجارة الإلكترونية، دار الفكر القاهرة 2006، الصفحة 123، وما بعدها.

650 سيتم معالجة بعض تجارب الإدارات الجبائية الإلكترونية المقارنة، في الفصل الثاني.

الفرع الأول: الإكراهات المرتبطة بغموض المقتضيات التقنية وعدم إخضاع جميع النشاطات.

يتسم تدبير الإدارة الجبائية الترابية، بمعيقات قانونية فمن جهة هناك غموض المقتضيات التقنية المرتبطة بتدبير الجبايات الترابية (الفقرة الأولى). ومن ناحية أخرى هناك إكراهات قانونية ترتبط بالإشكالات المطروحة في تغييب مجموعة من الأنشطة من الخضوع الجبائي، مما ساهم في تنامي القطاع غير المهيكل، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: غموض المقتضيات التقنية المرتبطة بتدبير الجبايات الترابية.

تتميز الجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية بنوع من التعقيد على مستوى البنية مما يكرس للغموض خاصة بالنسبة للمقتضيات التقنية، وهذا الأمر ناتج عن المنظومة القانونية المنظمة للجبايات الترابية خاصة القانون رقم 39.07 القاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، وهذا القانون لم يأت بجديد فهو مبني بشكل أساسي من مواد القانون الأقدم رقم 30.89 والذي كان يحدد بموجبه نظام للضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها[651]، والذي تم تعديله بموجب القانون 47.06، ومن أبرز النقاط التي دفعت المشرع إلى إعادة النظر في هذا القانون هو السعي إلى تكريس مبدأ الملاءمة وتبسيط الجبايات من أجل الرفع من المردودية وحماية الخاضع، ويمكن ملامسة هذا الغموض وتعقد البنية الجبائية من خلال النقاط التالية:

أ- فنجد أن الغموض اكتنف الوعاء العقاري، مما يشكل مانعا من تحقيق المردودية كما يعد حاجز لتقديم ضمانات إضافية للخاضع، فالرصيد العقاري يعد احد أهم الموارد الجبائية

---

651 الظهير الشريف رقم 1.89.187 الصادر في 21 من ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989) بتنفيذ القانون رقم 30.89 يحدد بموجبه نظام الضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، الجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 06/12/1989 الصفحة 1573

للجماعات الحضرية والمراكز المحددة، باعتبار أن العقار يعتبر مادة جبائية حيوية إلا أن الرسم على عمليات تجزئة الأراضي يكرس لهذا الغموض فالمشرع نص على أن عمليات تجزئة الأراضي تتم بالمراكز المحددة والمناطق المحيطة بالجماعات الحضرية وكذلك بالمحطات الصيفية والشتوية ومحطات الاستشفاء بالمياه المعدنية والتي تحدد بنص تنظيمي الدوائر التي تفرض داخلها، وفي غياب النصوص التنظيمية لأغلب المراكز والمحطات، خاصة وأن المشرع لم يضع معايير لتمييز هذه الأخيرة عن الجماعات الحضرية، فإن الأمر الذي ترتب عنه رفض بعض المجزئين أداء الرسم على عمليات تجزئة الأراضي، بدعوى أن أراضيهم تتواجد داخل دائرة جماعة قروية لا يستحق هذا الرسم داخلها[652].

ب- إذا كان القانون الجبائي المحلي رقم 47.06 قد خول للإدارة الجبائية الترابية سلطة الفرض التلقائي للرسوم المحلية بصورة انفرادية، عندما يتبين لها أن الخاضع لم يُدلِ بإقراره بالمرة، أو أنه أدلى بإقرار ناقص يفتقر للمعلومات والبيانات اللازمة لربط الرسم وتحديد مبلغه، فإنه لم يشرح الأساس الذي سحب عليه هذا الرسم. وهو ما من شأنه أن يؤثر على العدالة الجبائية الترابية، إما بفرض سعر تلقائي دون ما يستحق دفعه أو قد يفرض مبلغا أكبر من المبلغ المستحق وفي هذا مس بموارد الجماعة الترابية وبمصلحة الخاضع على حد سواء[653].

ت- كما نجد أن هناك غموضا يكتنف القانون رقم 39.07 والقاضي بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، وهذا الغموض على مستوى المقتضيات القانونية يعتبر إرثا من القانون الأقدم والذي كان ينظم الجبايات

---

652 حسن بريح والمصطفى خطاب، مسلسل الإصلاح الجبائي المحلي وإشكالية الاستقلال المالي للجماعات الترابية، مرجع سابق، الصفحة 34.

653 كريم لحرش، الإدارة الجبائية المحلية بين النص القانوني والممارسة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق، سطات، 2006-2007، الصفحة 93.

المحلية[654]، ومن أبرز تجليات هذا الإبهام على مستوى تطبيق الإجراءات التقنية وتفسير النصوص القانونية ذات الصلة، نجد الرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتا بمنقولات وعقارات ترتبط بممارسة أعمال تجارية أو صناعية أو مهنية، فهذا الرسم يتم النزاع فيه أمام القضاء في أكثر من مناسبة، ومن أبرز هذه المنازعات المتعلقة باللافتات واللوحات الإشهارية المتعلقة بمهن المحاماة والأطباء والمهندسين[655]، ومع أن المشرع كان واضحا بالنسبة لتحديد أساس تصفية الرسم، إلا أنه نص في المادة 190[656] أنه يستحق على المستفيد من رخصة شغل الملك الجماعي العام بصورة مؤقتة. والمشكل أن مزاولة مهنة الهندسة أو المحاماة والتطبيب لا تمر بالضرورة بالترخيص من الإدارة بل ترتبط بقرار الهيئات الوطنية المرتبطة بكل مهنة، كالمجلس الوطني لهيئة المهندسين المعماريين ونقابة المحامين[657]. ومعه وجبت إعادة مراجعة هذه الجزئية في أي إصلاح قادم.

---

654 الظهير الشريف رقم 1.89.187 الصادر في 21 من ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989) بتنفيذ القانون رقم 30.89 ويحدد بموجبه نظام الضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، الجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 06/12/1989 الصفحة 1573

655 نجد أن هناك اتجاهان في الأحكام الصادرة الأول وهو المبرر لفرض الجبايات الترابية على اللوحات المهنية وهذا الموقف هو ما تم تأكيده من قبل المحكمة الإدارية بالرباط والتي ذهبت إلى "أنه وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 189 من ظهير 89/11/21 المتعلق بنظام الضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها يتبين للمحكمة أنه بمزاولة نشاط مهني وأن اللوحة تعتبر من مكملات النشاط المهني الذي يزاوله بصورة رئيسية وبالتالي وجب جبيه، وهذا حكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2005.06.26 ملف عدد 1994/148. والاتجاه الثاني الرافض لمشروعية الرسم الجبائي ومن أبرز هذه الأحكام نجد اعتبار الاجتهاد القضائي للمجلس الأعلى على أن لوحة الطبيب خارجة عن نطاق تطبيق مقتضيات المادة 192 من القانون رقم 89/30. كما أن اللوحة التي يعلقها العدول تعد التزاما بالمقتضيات القانونية المنظمة لهم وبالتالي فحتى وإن وضع العدول لوحة خارج مكاتبهم فهي تتضمن الإشارة فقط إلى الاسم فهذه اللوحات لا تدخل ضمن طائفة المنقولات المشار إليها في المادة 192 من القانون 30/89 المتعلق بالرسوم المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، ولأن هدفها كذلك ليس الإشهار لتنافي ذلك مع مقتضيات الفصل الأول من المرسوم رقم 2/82/415 بتاريخ 18/4/83 بشأن تعيين العدول ومراقبة خطة العدالة طبقا للقانون 11/81. من أجل المزيد من التفصيل يراجع محمد محروك، مدى خضوع اللوحات المعلقة بأبواب بعض مكاتب المهنيين للإلزام الجبائي، مجلة الأملاك، العدد الثالث، السنة 2007، الصفحة 70 وما بعدها.

656 الظهير الشريف رقم 1.07.209 الصادر في 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 39.07 المتعلق بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية.

657 محمد محروك، مدى خضوع اللوحات المتعلقة بأبواب بعض مكاتب المهنيين للإلزام الجبائي، مجلة الأملاك، العدد الثالث، السنة 2007، الصفحة 73.

ث- لم يراع المشرع في القانون الجبائي المحلي طبيعة الأنشطة البسيطة الممارسة، إذ أن الخاضعين ليسوا سوى مهنيين صغار كأصحاب المقشدات، المقاهي، المحلات والأسواق ولا يستطيعون مسك سجلات محاسبية، كما أن أغلبهم من الفئة الأمية، وبالتالي لا يستطيعون أن يقدموا إقرارا بصحة دخولهم، وهذا ما يعرضهم لفرض الرسم تلقائيا، مما يتسبب في الإخلال بحقوق الخاضع في حين كان من الأفضل ملاءمة تحديد الوعاء وفقا لطبيعة الأنشطة الممارسة داخل تراب الجماعة الترابية الواحدة[658].

ج- ومن الغموض الذي تطرحه المقتضيات التقنية المرتبطة بتدبير الجبايات الترابية، نجد أن المشرع لم يفرض على الجماعة تحديد حدود الأسواق والأماكن العامة الواجب أن تفرض فيها الرسوم المقبوضة في الأسواق وأماكن البيع العامة، وبالتالي يصعب على القابض تحديد المتر المربع الذي يشغله الخاضع للرسم فيما يخص الرسوم المفروضة على المكوث بالأسواق أو باعتبار الوزن أو الحجم أو الامتداد أو الوحدة فيما يخص الرسوم المفروضة على دخول الحيوانات والمنتجات والسلع والبضائع إلى الأسواق وأماكن البيع العامة. ويتهرب الخاضع من التزامه بحجة أنه بائع متجول ولا يعرض سلعه داخل السوق، ويستفيد من كون أن الأسواق غير محددة بحدود واضحة، كما أن منظومة الأسواق غير المهيئة وغير المعدة بشكل جيد يستحيل معها تحديد المساحة

---

658 نجد أن المشرع لم يأخذ بعين الاعتبار بساطة الأنشطة المحلية مطالبة الخاضعين بالتأشير على التصريحات بالدخل في طابع يحمل اسم وعنوان المحل المفروض عليه الرسم، في حين أن غالبية الأنشطة المحلية هي بسيطة (محلات بيع المأكولات، مقاهي، مقشدات) ولا تتوفر على أي طابع، وفي هذه الحالة يطالب الخاضع بأن يؤشر بمطابقة الإمضاء لدى مصلحة المطابقة، ورغم أن هذه الأخيرة موجودة بنفس الإدارة، إلا أن هذا يدفع الخاضع إلى النفور والانصراف عن أداء الرسم لا سيما إذا علمنا أن مصلحة الإمضاء والمطابقة تمتاز بالانتظارية في جل الجماعات. وما تجدر الإشارة إليه أن هذه المصلحة لا تعمل على المساواة بين الخاضعين، إذ أنها تؤشر بالإمضاء بدون مقابل بالنسبة للبعض، كما قد تؤشر بالتنبر الواجب وهو من فئة درهمين على البعض الآخر، في حين أنها تفرض على الخاضعين الآخرين تنبرين أحدهما من فئة 20 درهما والآخر من فئة درهمين، وكيفما كانت فئة تنبر المصادقة ومدة الانتظار، فإن هذا سيؤثر على التحصيل الجيد للمداخيل الجماعية ومردوديتها، إذ كان من الأجدر اكتفاء موظفي المصلحة بالاطلاع على بطاقة التعريف والاقتصار على توقيع عادي بدل مصادقة الخاضع والتأشير على معنوياته بهذه الإجراءات التي تخل بالضمانات المقدمة له، كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الاجتهاد القضائي" مرجع سابق، الصفحة 205 و206.

التي يستغلها كل بائع وذلك لكون العرض يتميز بالعشوائية[659]،وهذه الأسباب هي التي تغذي ظاهرة تمدد الأسواق الأسبوعية لأماكن جانبية، لدرجة أصبحت هذه الأسواق غير محددة الموقع، كل ذلك من أجل التهرب الجبائي الذي يسمح به غموض المقتضيات القانونية.

من المهم لدرجة كبيرة إخراج منظومة قانونية تتميز بالفعالية التقنية، والوضوح على مستوى الإجراءات، وإن كانت القوانين الجبائية تتميز بدينامية عالية على مستوى التشريع لكن هذا يجب ألا يتعارض مع فعالية الإجراءات، فالإشكال المطروح في بعض الإصلاحات ليس فرض جبايات جديدة، بقدر التنويع في المقتضيات التقنية التي يواجه بها الخاضع مما يحد من إمكاناته في مسايرة المنظومة الجبائية، وبالتالي هذا المس بضمانات الخاضع ينتج أضرار كبيرة للمردودية الجبائية، وقد أثبتت التجارب أن لمسألة استقرار المقتضيات التقنية دورا كبيرا في تقبلها، وهذا ما يجعل الجبايات القديمة تلقى قبولا من لدن الخاضعين نظرا لتعودهم عليها وتأقلمهم مع إجراءاتها أكثر من الجبايات الجديدة ويسمي البعض، هذه الظاهرة ب "ظاهرة التخدير الجبائي"[660]، وهذا صحيح فغالبا ما يثير إحداث جبايات جديدة صعوبات لا حصر لها للخاضع الذي يقابلها بالاحتجاج عادة على عكس نظيره في البلدان الأنجلوسكسونيون المعروفة ببساطة واستقرار المقتضيات التقنية المرتبطة بالجبايات، وهو ما يساعد الخاضع العادي في هذه البلدان على تحديد الجباية التي عليه سدادها وإعداد تصريحات بمفرده بفضل تعوده على ذلك[661]. يمكن استخلاص أن النظام الجبائي الترابي

---

659 هذه العشوائية تصعب ولوج المواطنين إلى الأسواق كما أن عدم التنظيم يسبب كوارث صحية في حالة وقوع حادث وتزاحم وتدافع المواطنين، وهنا كان على المشرع التنصيص على قرار كان معمولا به في ظل نظام الحماية الفرنسية والذي كان ينظم الأسواق بشكل مربعات محددة المساحة ومرقمة يتم اكتراء الأرقام في مدخل السوق.

660 PM Gaudement « Finances publiques » 3 éd. P.U.F. Paris, Ed. Montchrestien. 1970, P 132

661 فتيحة لعاشي، وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط_أكدال، السنة الجامعية 2000-2001، الصفحة 290، أورده، البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغرب، مرجع سابق الصفحة 83-84.

المعتمد في بلادنا، يفرز نظاما يتسم بتراكم أصناف الجبايات وبمحدودية الوعاء الجبائي، مما يضفي عليه طابع التعقيد ويحد من مردوديته.

الفقرة الثانية: تغييب مجموعة من الأنشطة من الخضوع الجبائي وتنامي القطاع غير المهيكل.

إن المشرع وحسب الأساس الذي بني عليه القانون المنظم للجبايات الترابية لم يَسْعَ إلى الرفع من تعداد الجبايات المحصلة لفائدة الجماعات، بل على العكس من ذلك فقد اتجه المشرع المغربي إلى إعادة الهيكلة عبر تقليص هذه الجبايات[662]، وهذه العملية زادت من تأزيم وضع المنظومة الجبائية الترابية بحيث ساهمت في الحد من تطوير مدخلات المردودية الجبائية، وذلك بكثرة الأنشطة التي لا تخضع إلى هذه المنظومة، وحتى تلك التي تخضع لها تتميز بنوع من الإلتزام غير العادل، فأغلب الجبايات تمتاز بطابع الحزم "forfait" المحددة مسبقا، والبعض الأخر تحدد في ثلاث مستويات حسب مجموعة من المعطيات، أما الجبايات التي تخضع للقرار الجبائي فتتميز بالمحدودية وهو الأمر الذي سنقف عليه في الفرع الموالي، وبالتالي فإن التقليص الكمي للجبايات ساهم في الحد من المردودية وأخل بحقوق الخاضع.

ومن أهم تجليات تقليص حجم الجبايات الترابية على منظومة الأنشطة، نجد البيئة العقارية فواقع الممارسة العملية أظهر تطور المضاربة العقارية لدرجة أصبحت معها بعض النقاط الحضرية بالمملكة أغلى من نظيراتها الأوروبية[663]، وبالتالي فضعف الجبايات العقارية تنمي ظاهرة المضاربة

---

662 يمكن الرجوع إلى الفصل الأول من هذه الأطروحة حيث تم التطرق إلى آليات التقليص، وكذا الأسس التي بنيت عليها.

663 حيث أظهر البارومتر الذي يصدره موقع مبوب المتخصص في العقار، أنه خلال أبريل 2015 استقر متوسط أسعار الشقق في الدار البيضاء في سعر 16 ألف و 783 درهم، للمتر مربع، ونجد أن متوسط سعر العقارات في مدريد الإسبانية يتموقع في حدود 19 ألف و600 درهم، ومع متوسط قدرة شرائية للمواطن الإسباني تفوق نظيره المغربي بحوالي ستة أضعاف، فإن العقار بالمغرب أغلى، من أجل المزيد من الأرقام والدراسات العقارية يمكن الرجوع إلى موقع الاقتصاد العربي، تاريخ الاطلاع "9 يناير 2015 الساعة الرابعة فجرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/CQQ75c

العقارية ، عبر تجميد الأراضي[664] خصوصا بمراكز المدن التي تتحول فيها هذه الأراضي إلى عبء ، فالجباية العقارية تعتبر أداة تدخليه للحد من ظاهرة تجميد العقارات وبالتالي محاربة المضاربة التي تهم العقار المبني وغير المبني .فسن جباية تدخليه سيدفع بالمضاربين إلى محاولة استغلال ممتلكاتهم عوض تجميدها ، محدثين بذلك أزمة في السوق ، وخللا بين العرض والطلب[665].

ومع أن المشرع المغربي حاول عبر الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية، كبح جماح ظاهرة التجميد العقاري لكن مجال التطبيق المحدود والذي يتميز بالتساهل، لان استثناء الأراضي غير المبنية المخصصة لاستغلال مهني أو فلاحي كيفما كان نوعه -في حدود خمس مرات مساحة الأراضي المستغلة ومع العلم أن هذا الرسم تخضع له فقط الأراضي الحضرية غير المبنية الواقعة داخل دوائر الجماعات الحضرية والمراكز المحددة المتوفرة على وثيقة للتعمير-، هو أمر غير مفهوم فكيف نكون أمام أنشطة فلاحية داخل المجال الحضري؟ خاصة مع وجود مناشير ودوريات لوزارة الداخلية تمنع ترييف المدن[666]، كما أن السماح لاستغلال مساحات جانبية غير مبنية بالنسبة للأنشطة المهنية من دون الإخضاع الجبائي، يسمح بوجود مضاربة مقنعة، وحتى أساس فرض الرسم وتصفيته يطرح إشكالات جوهرية فالأسعار الزهيدة لهذا الرسم تحد من قدرة الإدارة الجبائية على توفير مردودية جبائية جيدة، كما أن وضع آلية تحديد الضغط الجبائي عبر نوع المنطقة يطرح أكثر من إشكال على

---

664 رأس المال بطبيعته يبحث عن الربح المرتفع بأقل نسبة مخاطرة، وما دام واقع العقار بالمغرب يثبت أن الربح السنوي من تجميد هذا المال في عقار أكثر مردودية من نسب الفائدة البنكية، خاصة وان الضغط الجبائي العقاري هو جد خفيف.

665 المحجوب الدربالي، "النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06" بحث تأهيلي لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الخامس السويسي-الرباط كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-سلا، السنة الجامعية :2007-2008، الصفحة: 58

666 كما هو معلوم فإن مفهوم "ترييف" المدينة يختلف تماما عن مفهوم المجتمع ، و بلغة عالم الاجتماع الألماني ماكس فيبر Max Weber فإن عملية التحضر أو التمدن يقابلها من الجهة الأخرى عملية "الترييف"، وفي هذا الصدد يقول العالم ذاته " (إننا بصدد نموذجين متضادين من القيم والسلوكيات وأشكال التنظيم وأنماط الفعل والتأثير والتدبير..)، نموذج التحضير والذي يؤكد مركزية المدينة وهيمنتها، بكل ما يعنيه ذلك من نشر وانتشار للقيم الحضرية واكتساحها للمجال، ونموذج "الترييف" الذي تستحيل معه المدينة كفضاء إلى مجرد حاضنة لإعادة تفريخ وإنتاج نفس القيم والعلاقات القروية.

مستوى ضمانات الحقوق للخاضع، فلا يمكن المساواة بين ممتلك لتجزئة كاملة، ينتظر ارتفاع الأسعار لإنجازها وبين من يمتلك بقعة لم تتوفر له بعد السيولة المالية لإنجاز منزل خاص به.

وكنوع من المحاباة نجد أن المشرع المغربي، زاد من الإعفاءات التي يستفيد منها المنعشون العقارين في مختلف الجبايات الترابية، وهذا التوجه الذي حاول عبره القانون تحفيز الأنشطة العقارية خاصة ذات الطبيعة الاجتماعية، لم يفلح في تحقيق أهدافه بل على العكس من ذلك أصبحنا اليوم نشهد تجزئات وإقامات منجزة لكن لم يتم بيعها، والسبب في ذلك هو سعي المنعشون للحصول على أعلى ثمن، وهذا التوجه يغديه ضعف وانعدام الضغط الجبائي. وبالتالي مع انتفاء الأسباب التي دفعت بالمشرع لتبني هذه السياسة التحفيزية وجب إعادة النظر فيها.

كما أن الوضع البيئي اليوم أصبح جد هش، وبالتالي ومن أجل تحقيق هدف مزدوج يتمثل في تحقيق مردودية جبائية وكذا حماية الواقع المعاش وضمان استدامته لابد من إدراج رسوم بيئية داخل المنظومة الجبائية الترابية، ومنه فإعتماد الجباية لأبعاد بيئية أمر مسلم به في الأنظمة الجبائية المعاصرة باعتبار الطابع الوظيفي الحالي للجباية سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي أو الثقافي، وهكذا فإن الجباية البيئية لا تتأسس بناء على المقدرة التكليفية ولتحصيل الموارد العمومية فقط، بل تفرض أساسا لتوجيه السلوك[667]، وبالتالي يمكن هذا النوع من الجبايات تحقيق أهداف مزدوجة فهي

---

667 Sylvie Caudal. « L'éco fiscalité à l'épreuve des principes financiers et fiscaux », Revue française des finances publiques (RFFP). N° 90, mai 2005, p. 40

تمكن من جهة من الرفع من المردودية الجبائية، كما تمكن من تقديم ضمانات إضافية للخاضع في الحصول على بيئة أفضل[668].

وبالإضافة إلى محدودية الوعاء الجبائي، يسجل ضعف بعض الأوعية المعتمدة من قبل القانون، كاعتماد القيمة الإيجارية السنوية عوض رقم المعاملات السنوي كأساس لفرض الرسم المهني، ومساحة الأراضي العارية بالمتر مربع عوض القيمة العقارية، والتكلفة الإجمالية للأشغال عوض القيمة العقارية بالنسبة للرسم على تجزئة الأراضي والمساحة المغطاة بالمتر مربع بالنسبة لعمليات البناء عوض التكلفة الإجمالية[669]. وزيادة على ذلك فقد تخلى المشرع على رسوم كانت موضوع القانون 89-30 وهي الرسم المفروض على الباعة المتجولين ،الرسم المفروض على السماح بالإغلاق المتأخر وبالفتح المبكر، الرسم المفروض على الدرجات النارية التي يفوق محركها أو يعادل 125 سنتيمتر مكعب، والرسم المفروض على تذاكر دخول المهرجانات الرياضية و المسابح الخاصة المفتوحة للعموم، الرسم المفروض على المشاهد، الرسم المفروض على مؤسسات التعليم الخاصة، الرسم المفروض على عمليات تقسيم الأراضي، الرسم الإضافي إلى الرسوم المفروضة على طبع الزرابي، بالرغم من أهمية عائدها بالنسبة لبعض الجماعات ، وبالتالي كان بالأحرى على المشرع أن يبقي تلك الرسوم المحذوفة في صيغة رسوم اختيارية ، ويترك للجماعة الحرية في تطبيقها، وفي هذا الإجراء

---

668 اتجهت الأنظمة الجبائية للدول المتقدمة إلى إدماج البعد البيئي في سياساتها الجبائية وخاصة عند قيامها بإصلاحات في أنظمتها الجبائية وبالخصوص منذ بداية عقد التسعينات. بل إن جل هذه الانظمة قامت بخلق ضرائب أو رسوم بيئية قائمة الذات des écotaxes. وقد كشفت الدراسات التي أعقبت إحداث مثل هذه الضرائب تحقيق نسبة هامة من أهدافها البيئية، ففي السويد وبعد فرض رسم على الكبريت سنة 1991 وقع انخفاض بنسبة 40 ٪ للمحروقات النفطية المتضمنة لمادة الكبريت. كما أن فرض رسوم على ثاني أكسيد الكربون سنة 1991 في النرويج: أدى إلى تقليص نسبة انبعاثات الكربون من منشآت الوقود بحوالي 2 ٪. كما كشفت دراسات تمت في الولايات المتحدة الأمريكية أن فرض إتاوات على أكياس القمامة لجمع النفايات المنزلية قلص بشكل كبير من حجم النفايات. كما أن فرض رسم أمريكي غير مباشر على المواد الكيماوية US chemical tax case التي تؤثر سلبا على الغلاف الجوي مصحوبا بتدابير تنظيمية وتشجيعات مالية للمنتجات البديلة أدى في سنوات (1994-1990) إلى تقليص استهلاك، الكلوروفلوكربون بنسبة 75 ٪، من أجل المزيد من الإيضاحات يراجع، احمد قزبر، جباية البيئة بالمغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، REMALD، العدد 96 يناير-فبراير 2011، الصفحة 72 وما بعدها.

669 المحجوب الدربالي، "النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06" مرجع سابق، الصفحة 58.

دعم للديمقراطية الترابية[670]. مما كان سوف يخفف من حدة الإشكالات التي يطرحها إضعاف القرار الجبائي الصادر عن الجماعة الترابية[671].

إن التقليص الكمي والنوعي للجبايات الترابية ساهم في تنامي ظاهرة الاقتصاد غير المهيكل أو القطاع غير المهيكل، حيث عرفت ازدهارا كبيرا في العقدين الأخيرين من القرن الماضي نظرا لتطور الحياة بشكل عام وظهور حاجة مجموعة من الأشخاص إلى الرفع من هامش ربحهم من خلال الاقتصاد السري، بل إن الأمر لا يقف عند هذه التحولات إذ أصبحت هذه الظاهرة تنتشر في الشركات الصغرى والمتوسطة التي تقوم بإخفاء أجزاء من أنشطتها من شراء بضائع ومعدات وآلات...، بغية عدم تقديم تصريحات للإدارة الجبائية وبالتالي التهرب من أداء الجباية.

وهذا الأمر راجع بالأساس إلى عجز الإدارة الجبائية في إخضاع مجموعة من الأنشطة، وحتى المقاربة الإصلاحية التي شهدتها المنظومة الجبائية اتجهت إلى إلغاء أو التخفيف من كل ما صعب إخضاعه، وبالتالي عزلت من المنطقة الرمادية للقطاع غير المهيكل، فنجد على سبيل المثال لا الحصر أن الإدارة الجبائية عندما عجزت بالوسائل التقنية المتاحة في إخضاع الباعة المتجولين، لرأت المشرع بحلول فعالة بل على العكس استسلم لهذا القطاع المهم وألغى الرسم المفروض على الباعة المتجولين، وكان عليه أن يبقي على هذا الرسم الذي من الممكن أن يدر مردودية جيدة للخزينة، فهذا القطاع لا يمكن أن نتحجج بقلة مردوديته كما قالت وزارة الداخلية[672]، فالمتتبع للشأن الاقتصادي المغربي يعي جيدا أن الباعة المتجولين، لهم حصة مهمة في الأنشطة التجارية. ومنه كان

---

670 المحجوب الدربالي، "النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06" مرجع سابق، الصفحة 59.

671 وهو أمر سوف نقف عليه بالدراسة في الفرع الموالي.

672 هو الأمر الذي جاء في عرض وزير الداخلية حول مشروع قانون الجبايات المحلية أمام لجنة الداخلية واللامركزية والبنيات الأساسية بمجلس النواب، حيث اعتبر أن العائد الإجمالي لهذه الرسوم التي تم إلغاؤها لا يتعدى 30 مليون درهم سنويا، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD-نصوص ووثائق-العدد 184 مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2008 ص 28

على المشرع ابتداع وحتى الاقتداء بالتجارب المقارنة[673] من أجل هيكلة هذا القطاع وضمان إخضاعه للجبايات الترابية. ومعه فالمنظومة الجبائية الترابية بالمملكة تمتاز بكونها تعتمد على المداخيل الجبائية التي تم تحويلها تبعا لعمليات الموازنة والمقاصة أو ضمان مداخيل من طرف الدولة، والسواد الأعظم من المداخيل الجبائية تعتمد على نسبة الجماعات الترابية من الضريبة على القيمة المضافة وهذا الوضع غير صحي، وهو الأمر الذي يمكن استنتاجه من التجارب المقارنة.

البلد		الجبايات الذاتية	الجبايات المحولة
فرنسا		49٪	6.5٪
السويد وللوكسمبورغ وهولندا وايرلندا		100٪	0٪
ألمانيا	الجهات	6٪	62.5٪
	الجماعات	66.6٪	33.8٪

جدول 22: مكونات النظام الجبائي الترابي في بعض دول الاتحاد الأوربي[674].

وتشتمل الأنظمة الجبائية الترابية بدول الاتحاد الأوروبي على المداخيل الجبائية الذاتية الناتجة عن الجبايات الترابية والتي تكون أسعارها وفي بعض الأحيان أوعيتها موضوع تصويت من طرف الجماعات الترابية المعنية (الجماعات والأقاليم والجهات ومستويات أخرى من الوحدات اللامركزية)، والمداخيل الجبائية المتقاسمة المتأتية من الضرائب الوطنية وفق معايير للتوزيع تنص عليها التشريعات الجبائية الجاري بها العمل[675]. وهو الأمر الذي يفتح الباب على إشكال آخر مرتبط بتحديد الاختصاصات في ظل التغييب لأدوار الجماعة في تدبير الجبايات الترابية. لكن هذا الأمر

---

673 هناك بعض التجارب المقارنة الجيدة في هذا المجال كتجربة تركيا التي سبق التطرق لها في المبحث السابق.

674 المصدر مجلس الاقتطاعات الإجبارية، فرنسا 2014- 2010، أورده تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، ماي 2015، الصفحة 37.

675 تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، ماي 2015، مرجع سابق، الصفحة 38.

من الممكن ألا يطرح إشكالا إن تم العمل بالتجربة الألمانية، حيث تقوم بإعادة توزيع الموارد الجبائية بشكل أفقي، وهنا لا تطرح مسألة التقطيع الترابي إشكالا مع وجود ميكانيزمات الموازنة[676].

الفرع الثاني: المعيقات القانونية المرتبطة بتحديد الاختصاصات وتغييب أدوار الجماعات الترابية.

من الإشكالات الكبرى التي تواجه الإدارة الجبائية الترابية، هو تغييب أدوارها داخل سيرورة الفعل الجبائي، وحصرها في أدوار تدبيرية تحت سلطة الوصاية، وهو ما يتضح من خلال تغييب وتهميش القرار الجبائي الصادر عن الجماعات الترابية، (الفقرة الأولى). والأمر عائد بالأساس إلى الغموض والتشتت الذي تعرفه النصوص القانونية المرتبطة بتدبير الجبايات الترابية، مما يكرس لواقع تتعدد فيه المصالح وتتداخل في اختصاصاتها، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإكراهات المرتبطة بمركزية التأسيس وتغييب القرار الجبائي الترابي.

من المعلوم ارتباط الجباية بالسيادة، لكن التفسير الضيق لهذا الارتباط دفع بمجموعة من التشريعات إلى حصر صلاحية التأسيس في السلطة المركزية، ومنه فالوحدات الإدارية المنتخبة المنبثقة عن الدولة تكتفي بتدبير الجباية[677]، وهذا النهج تبناه المشرع المغربي وهو في ذلك يتبنى نفس

---

676 الشريف الغيوبي، التضامن المجالي، أي دور للدولة؟، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD، العدد 60 يناير- فبراير 2005، الصفحة 65.

677 من خلال النصوص القانونية المعتمدة في التنظيم الترابي، يتضح غياب تام لأي سلطة جبائية تأسيسية مباشرة للجماعات ومجموعاتها وتنعدم أية إمكانية لقيام الجماعات الترابية بفرض اقتطاع جبائي من جانب أحادي دون أن تكون مفوضة في ذلك بموجب نصوص تشريعية أو تنظيمية، وهو الاتجاه الغالب في جل التشريعات والتجارب وعلى المستوى الفلسفي والسياسي برر البعض هذا الحصر بمبدأ قبول الجباية، وهكذا تم تبرير خلق الجبايات بالجهاز التشريعي بمبدأ وحدة الدولة ووحدة سيادتها. من أجل المزيد من التفصيل يراجع، François labié, finances locales, Dalloz, Paris 1995, P.12

المقاربة الفرنسية[678]، فمبدأ الشرعية الجبائية حسب هذا التوجه يقتضي ألا تملك المجالس التداولية للجماعات أي سلطة لإحداث أي جباية، مع هامش بسيط للتحرك فيما يخص الإتاوات عن الخدمات المقدمة من طرف الجماعات. وبالتالي فإن البرلمان هو الذي يختص على سبيل الحصر في كل إحداث جبائي، وكذا طرق تحديد الأساس وقيمته وسبل تحصيله، وهو الأمر الذي يعكسه الفصل 71 من دستور المملكة المغربية، وتدخل في هذا الاختصاص الجبايات الترابية. ويعتبر هذا التوجه نقيض توجه المشرع الأمريكي فبالرغم من كون أن الجباية تدخل في نطاق الأعمال السيادية، لكن تفسيره لهذا المعطى كان أكثر التصاقا بواقع أن جميع الأجهزة والمؤسسات التابعة للدولة الفدرالية تمارس السيادة باسم الدولة بما فيها الوحدات الترابية، وبالتالي جاء المشرع بمقاربة تعتمد على أنه لا يمكن لمجالس الولايات إلغاء الجبايات التي يقرها المركز، لكن من الممكن تعديل نسب الاستفادة من هذه الجبايات، والتقليص أو الزيادة لا يمس بأساس الجباية لكن يستفيد منه أو يتحمله الخاضع، كما يمكن للمجالس المنتخبة إقرار جبايات جديدة في نطاق حدودها الترابية[679].

ومع هذا اللجم لدور الجماعات الترابية في العملية الجبائية، لا يمكن الحديث عن مردودية جبائية تعزز من الاستقلال المالي للجماعات الترابية في اتجاه تحقيق التنمية المنشودة، كما أن هذا التوجه يضعف مؤسسة الحقوق الواجب توفيرها للخاضع، فالمواطن داخل الجماعة الترابية يعطي تفويضا للمنتخب الجماعي من أجل تدبير ورسم السياسات الجماعية بما فيها الجبائية منها وبالتالي تهميش دور المجلس التداولي في المجال الجبائي مما يعد خللا في منظومة الضمانات الواجب منحها للخاضع.

---

678 حيث تنص المادة 34 من دستور الجمهورية الخامسة لسنة 1958، أن سلطة فرض الضريبة تعود للبرلمان وهو الوحيد الذي تعود له صلاحية وضع القواعد المتعلقة بالوعاء.

679 يعتبر هذا التوجه من أبرز الممارسات الفعلية للديمقراطية على المستوى الترابي، كما يسمح لكل وحدة ترابية في وضع سياسة جبائية تتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية لها، من أجل المزيد من التفصيل يراجع، تيودور لووي وبنيامين جينسبرج، "الحكومة الأمريكية الحرية والسلطة"، الجزء الثاني، مرجع سابق الصفحة 122 وما بعدها.

ومع أن المشرع سمح بنوع من الليونة في إصدار قرارات جبائية، يحدد من خلالها نسب وأسعار بعض الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات، لكن هذه الصلاحيات المحدودة تخضع لرقابة سلطات الوصاية بحيث يجب الحصول على تأشيرة منها لكي يكون القرار ساري المفعول، كما سمح القانون بمصادرة آلية القرار الجبائي الترابي، بحيث يمكن لوزير الداخلية اتخاذ قرار في هذا الشأن بعد استطلاع رأي وزير المالية.

لقد أثبتت الممارسة أن الأسعار المعتمدة في القرارات الجبائية، تختلف من جماعة لأخرى وأنها في مجملها تظل متوسطة إلى ضعيفة إذا ما قورنت مع الأسعار القصوى التي حددها المشرع، إن هذا التباين بين الأسعار المعتمدة من جماعة لأخرى والتي تظل في مجملها متوسطة وأحيانا ضعيفة، بالمقارنة مع الأسعار القصوى المحددة بموجب القانون، يجد تفسيره في عدة اعتبارات لعل أبرزها هو الهاجس الانتخابي، ذلك أن الهيئات المنتخبة باعتبارها ممثلة للساكنة المحلية، تبرر قراراتها بالقدرة الشرائية للخاضعين، والمستوى الاقتصادي والاجتماعي للجماعات. وهنا يمكن القول إن كثرة الجبايات، وارتفاع أسعارها، لا يؤدي بالضرورة إلى تحسين الموارد. وإذاً فتنمية موارد الجماعات الترابية كانت رهينة بطبيعة العلاقات بين المجالس الجماعية والناخبين، وكثيرا ما كانت تؤدي إلى إفساد هذه العلاقات[680]، كما أن كسل المجالس الجماعية، زاد الطين بلة فنجد أن بعض الجماعات، لا تعمل على تحيين قراراتها الجبائية. وهو أمر من شأنه أن يفوت عليها إمكانية تحسين مواردها، ومواكبة التحولات الاقتصادية والمالية، سواء محليا أو وطنيا. وكمثال على ذلك الجماعة الحضرية للمحمدية؛ التي ظلت تعتمد لفترة تزيد عن (15) سنة على القرار الجبائي رقم 920 بتاريخ 29 يونيو 1990، والذي لم يعرف إلا تغييرات طفيفة، طيلة هذه المدة، وهي لا ترقى إلى تمكين الجماعة من تنمية مواردها[681].

---

680 حسن بريح والمصطفى خطاب، مسلسل الإصلاح الجبائي المحلي وإشكالية الاستقلال المالي للجماعات الترابية، مرجع سابق، الصفحة: 60.

681 تقرير المجلس الأعلى للحسابات لسنة 2007، الصفحة 595.

إن إشكالية تغييب دور الجماعات الترابية في المجال الجبائي، والإكراهات المرتبطة بمركزية التأسيس وتغييب القرار الجبائي الترابي تفتح النقاش على أكثر من إشكالية، فمن جهة هناك وجهة نظر تعتبر أن فتح المجال للجماعات الترابية يبطل مفعول المردودية، وذلك لتوجه المجالس المنتخبة للخضوع للوبيات الضغط وكذا الحسابات الانتخابية الضيقة، ويعزز هذا التوجه فرضيته في كون أن المجالس الجماعية تتخذ في معظم الأحيان قرارات جبائية تنحصر في الحد الأدنى، وهذا التوجه هو الأقرب إلى مقترب المشرع المغربي، ومن جهة أخرى هناك توجه يرى بضرورة تقديم ضمانات إضافية للخاضع، وبكون هذا الأخير من حقه رسم السياسة الجبائية على المستوى الترابي بشكل فاعل، فمشاركته في رسم الخريطة الانتخابية لمجلس النواب لا تمكنه من تفعيل سياسات جبائية أكثر قربا من واقعه المعاش، وبالتالي هذا الإخلال بحق الخاضع، يدفعه في كثير من الأحيان إلى التهرب الجبائي، وذلك لتهميش المقترب التشاركي، ومنه فتغييب المجالس الجماعية في صناعة السياسات الجبائية يساهم بشكل أو بأخر في اختلال التوازن الواجب توفيره بين المردودية الجبائية وحقوق الخاضع.

الفقرة الثانية: تأثر المنظومة الجبائية الترابية بتعدد المصالح وتداخل اختصاصاتها.

تتميز الإدارة الجبائية الترابية اليوم بالتشابك والتعقيد، وبالتالي تحدد واقعا يكون معه التضارب في التدخلات والأدوار أمرا لا مناص منه في الظروف الراهنة والمستقبلية سواء بين المصالح الجبائية التابعة للجماعة الترابية أو بينها وبين الدولة (بمصالحها الجبائية المختلفة ومؤسساتها المتنوعة). وتشابك وتضارب الأدوار والتدخلات لابد أن يفضي إلى التنازع حول كثير من الاختصاصات بين مختلف الوحدات والمصالح في ساحة الممارسة العملية لسبب بسيط وهو أن كل طرف يعتقد بأنه

الممارس لاختصاص معين أو أنه غير مختص بالاضطلاع بعمل ما، فيلقي العبء على جهة أخرى اعتقادا منه بأنها هي المختصة ويجب أن تتحمل مسؤولية النهوض بعملها[682].

وهذا الأمر راجع إلى تعدد المصالح والأجهزة المتدخلة في الفعل الجبائي على المستوى الترابي[683]، سواء داخل الجماعة نفسها أو من خارج نطاق المصالح التابعة للجماعة الترابية، وهذا الأمر راجع لكون، أن تدبير الجبايات الترابية قد أحاله المشرع على مجموعة من الأجهزة والمصالح المنظمة بمجموعة من القوانين وعلى رأسها القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية[684]، وهو أمر راجع لصعوبة حصر البنية التنظيمية للمصالح المتدخلة في تدبير هذا الملف في جهاز واحد، فإن كان القانون المنظم للجبايات الترابية قد حاول وضع نوع من الحصر للإدارة الجبائية الترابية في المصالح التابعة لمديرية الضرائب بالنسبة للرسم المهني رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية. والمصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية بالنسبة لباقي الرسوم[685]، لكن هذا التقسيم يطرح إشكالا جوهريا، بحيث أن هناك نصوصا قانونية تسمح لمجموعة من الأجهزة بصناعة القرار الجبائي أو تنفيذه، داخل منظومة الإدارة الجبائية الترابية، وعلى رأسها وزارة الداخلية باعتبارها الوزارة الوصية وفي نفس الإطار هناك مصالح تابعة لوزارات أخرى تشكل شريكا في تنفيذ القرار الجبائي الترابي، خاصة بالنسبة للجبايات المؤسسة بالقانون 47.06 والقانون رقم 39.07 القاضي

---

682 محمد بوجيلة "تداخل اختصاصات الدولة والجماعات المحلية بين القانون والممارسة العملية "منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية الطبعة الأولى 2008 الصفحة 317 و318.

683 يمكن مراجعة الفصل الأول من القسم الأول من الأطروحة للوقوف على الأجهزة والمصالح الجبائية المتدخلة في الفعل الجبائي على المستوى الترابي.

684 القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06. الجريدة الرسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (03/ 12/ 2007).

685 المادة 167 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (03/ 12/ 2007).

بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى[686]، والمنظمة جزئيا بنصوص أخرى. فعلى سبيل المثال لا الحصر فالرسم على رخص السياقة بالرغم من أنه يستخلص لفائدة الجماعات الترابية لكن يستخلص الرسم من طرف وزارة التجهيز والنقل، كما أن إثبات أداء الرسم يتم عن طريق وضع طابع خاص على رخص السياقة تقوم العمالة أو الإقليم بوضع هذه الطوابع الخاصة رهن إشارة الهيئة المكلفة بتحصيل هذا الرسم[687]، وهنا يتبن لنا تعدد المصالح وتداخل أدوارها، وكيف تؤثر سلبا على اتخاذ وتدبير القرار الجبائي.

ونجد أن هذه المنظومة التي تعدد فيها المتدخلون جد ضعيفة في تدبير الملف الجبائي، فمن شروط فعالية المنظومة وحدة القرار والسهر على تنفيذه، وهذا الخلل البنيوي يتفاقم داخل نفس الجهاز فنجد أن عملية التحصيل تقتضي تدخل مجموعة من الأشخاص، الآمرون بالصرف من جهة القابضون ووكلاء المداخيل من جهة ثانية، ويعتبر التوافق والتعاون بين هاته الأجهزة من العوامل الأساسية التي تساعد على ضمان مردودية جيدة للمداخيل الجبائية، لكن الواقع ينم عن مجموعة من المشاكل بين هذه الأجهزة، فرغم أن القانون رقم 47.06 المنظم للجبايات المحلية كان صريحا في تحديد مسؤولية كل طرف فيما يتعلق باختصاصاته في مجال تحصيل الجبايات، فالأمر يحتاج إلى توضيح أكثر، وبالإضافة إلى الأشخاص المتدخلين في عملية التحصيل المادي للمداخيل الجبائية تم إضافة متدخل آخر في هاته العملية ويتعلق الأمر بالمحاسب الجماعي باعتباره محاسبا عموميا مكلفا بالتحصيل تابعا لمصالح الخزينة العامة للمملكة حيث يقوم بتحصيل الرسوم المحلية بمقتضى مرسوم نظام المحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها، فرغم أن المشرع توخى من هذا الإجراء إضفاء طابع المرونة على عملية التحصيل وتجويدها من خلال تخفيف الضغط على الأجهزة

---

686 القانون رقم 39.07 المتعلق بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.209 بتاريخ 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007).

687 المادة 101 و100 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007).

الأخرى خاصة القابض بحصر اختصاصاته في التحصيل الجبائي على المستوى الترابي، لكن هذا التعدد من شأنه أن يؤدي إلى طرح إشكال آخر يتجسد في تداخل الاختصاص بين الأجهزة المكلفة بالتحصيل خاصة وكيل المداخيل (شسيع المداخيل) والمحاسب الجماعي، كما أن طبيعة العلاقة بين هاته الأجهزة المشرفة على التحصيل تؤثر بشكل كبير على المردودية الجبائية[688]، فالعلاقة التي تربط وكيل المداخيل بالآمر بالصرف الذي يعتبر سلطة رئاسية بالنسبة له، والتي تربطه بالقابض باعتباره يعمل لحسابه وتحت مراقبته، بالتالي فإن هذه الوصاية المزدوجة المفروضة على وكيل المداخيل شكلت ضغطا يمارس عليه مما أضحى يؤثر بشكل سلبي على عمليات الاستخلاص ويفوت على الجماعة أموالا هامة، فهو ملزم بمسلك محاسبة مزدوجة تحت مسؤولية القابض، من خلال تسجيل حركة الدخول والخروج والقيم والتذاكر بينه وبين أعوان التحصيل، وتظهر سلبية علاقته أيضا برئيس المجلس الجماعي الذي يمثل بالنسبة له سلطة رئاسية داخل التسلسل الإداري، فهنالك بعض رؤساء الجماعات يسعون إلى تلميع صورتهم والحفاظ وعلى مكانتهم السياسية على سمعتهم داخل أوساط الناخبين عن طريق المحاباة والتمييز بين فئات سكان الجماعة كالتغاضي عن تضريبهم[689]، مما من شأنه أن يضر بالعدالة الجبائية الواجب احترامها مما يضعف مستوى الضمانات الممنوحة للخاضع، كما أن هذه العلاقة المتداخلة تضعف من مردودية الإدارة الجبائية.

---

688 علي رحال، التحصيل الجبائي المحلي وإشكالية الباقي استخلاصه، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني المحمدية، 2009-2010، الصفحة 137.

689 طارق مساعيد، الجبايات المحلية بين هاجس المردودية ومطلب العدالة، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني المحمدية، 2008-2009، الصفحة 104.

الفصل الثاني: مدخلات إصلاح تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع.

إن معالجة الموضوع بالدراسة، مكنت من الوقوف على مجموعة من الإشكالات الموضوعية والبنيوية، والتي تنخر أساس العملية الجبائية، مما يؤثر سلبا على مقترب تبني مردودية جبائية مرتفعة، مع تقديم ضمانات للخاضع. ومنه ومن أجل الرفع من قدرات الإدارة الجبائية في العملية الجبائية، بإعتبار هذا الإجراء هو الضامن لتحقيق الإشباع في الموارد الجبائية، ومعه يجب إعادة مراجعة النصوص القانونية في أفق إخراج مدونة عامة للجبايات الترابية، وهو الأمر الممكن من خلال تنمية المنظومة القانونية وتأهيل الأطراف الجبائية، كما أن هذه المراجعة سوف تسمح بتطوير منظومة الحقوق الواجب توفيرها للخاضع، فالتبسيط في المساطر الجبائية وتجميعها أصبح يطرح نفسه بشكل ملح، كما أن منظومة الرقابة المعمول بها في العملية الجبائية على المستوى الترابي، أصبحت متهالكة من كثرة الثغرات التي تنهك عملية الرقابة، إن معالجة موضوع الأطروحة، أفرز مجموعة من التوصيات والمقترحات، وهو الأمر الذي إن تم العمل به سوف يدفع إلى إعادة مراجعة الأسس التي تقوم عليها الجبايات الترابية، ومجال تطبيقها. على اعتبار وجود حاجة اليوم إلى إعادة مراجعة الوعاء بشكل لا يضمن فقط الرفع من مردوديته وإنما ضمان لعدالة حقيقية بين مختلف الخاضعين.

وتطوير هذه الآليات يجب أن يصاحبه، عملية تأهيل لطرفي العلاقة الجبائية، فالتكوين المستمر للمورد البشرية للمصالح الجبائية الترابية، سيكون دعامة من أجل الاستجابة الملاءمة لكل تحديث في النصوص القانونية، مما يسمح بمواكبة أكثر فاعلية تعزز المردودية، وتحصن مراكز الخاضع، وهذا الأخير مطالب بدوره بتجاوز بعض السلوكيات السلبية التي لا ينحصر تأثيرها على الإدارة الجبائية بل يتعداها إلى مؤسسة الحقوق الواجب توفيرها للخاضع.

تحقيق هذه المتطلبات المشار إليها أعلاه، وإن كانت أساسية لكنها تستوجب عملية إسناد، عبر تطور الموارد المادية المستخدمة في العملية الجبائية، وهو الأمر الممكن بتحديد الحاجيات الأساسية للإدارة الجبائية والخاضع، والتي تحوم حول المعلومة، فالإدارة الجبائية قبل أن تكون مباني ومكاتب فهي بالأساس معلومة تنتج أخرى من أجل تحقيق إنشاء إلتزام جبائي، تتوفر فيه شروط وضمانات،

ويكون قادرا على أن يحقق مردودية جبائية. وبالتالي تطوير الموارد المادية ويجب أن يتجاوز هذا الالتزام النظرة الضيقة التي عرفتها إصلاحات منظومة الضرائب في الثمانينات والتسعينات، والتي انحصرت في المباني والعربات، لكن يجب تطوير نظم المعلومات لدى الإدارة الجبائية، والرقي به إلى نظم معلوماتية تعتمد على التقنيات الحديثة، مما يعد الدرجة الأولى للوصول إلى الإدارة الإلكترونية التي يطمح إليها المغرب من خلال برنامج المغرب الرقمي، فكثرة وتشعب وتعقيد المعاملات الجبائية، يجعل من المستحيل تدبيرها بطرق الإدارة التقليدية، خاصة أنها تتميز بعمليات حسابية معقدة وكل خطأ فيها قد يعصف بالمردودية الجبائية، وكذا مراكز الخاضع وعملية إسناد العملية الجبائية بالوسائل التقنية يجب أن يتجاوز إدخال الآليات الحديثة إلى العمل بالنظم الإلكترونية، باعتبارها هي المدخل القادر على تنسيق جميع الإجراءات الجبائية بشكل يضمن فعاليتها، كما تمكن هذه النظم من رقابة ذاتية غير قابلة للتجاوز وتمنع الخطأ الناتج عن سوء التقدير، كما تمنع كل تجاوز يهدف إلى التهرب الجبائي، أو الرفع من المردودية من دون وجه حق، ومعه تم التفكير في بلورة فكرة نظام متكامل تحت اسم "رامَةٌ" .

المبحث الأول: إعادة مراجعة النصوص القانونية في أفق إخراج مدونة للجبايات الترابية.

إن النص القانوني المنظم للتدبير الجبائي على المستوى الترابي، يجب أن يراع المقترب السوسيوقانوني، فالمواطن المغربي في الألفية الثالثة عرف تطورات موضوعية وبنيوية، وبالتالي يجب على المشرع مواكبة هذه التطورات عبر تطوير الموارد التدبيرية للإدارة الجبائية، وهذا التطوير يعرف مدخلين الأول يتمثل في تأهيل الموارد البشرية عبر مقاربة تأخذ بعين الاعتبار الوسائل الجديدة في التدبير، وهنا التأهيل يجب أن يراعى فيه اختيار الموارد البشرية التي تتوفر على الكفاءة، وإعطائها الفرصة في التكوين المستمر من أجل مواكبة كل التطورات على الصعيد الجبائي، والمدخل الثاني يتجلى في تطوير الموارد المادية للإدارة الجبائية الترابية والتي تعد متهالكة، عبر تطوير نظم معلومات متكامل، وإدخال التقنيات الحديثة من أجل الوصول إلى نظام معلوماتي، قادر على تدبير تعقيدات المعطيات الجبائية، وهذا المقترب لا يمكن أن يتحقق على أرض الواقع من دون منظومة تشريعية تدعمه وتنظمه، كما أن القانون يجب أن يدفع إلى تعزيز ثقافة المواطنة لدى الخاضع، وهذا الأمر لا يتحقق إلا بالتنصيص على ضمانات تحمي الخاضع من كل حيف قد يطاله.

المطلب الأول: تنمية المنظومة القانونية وتأهيل الأطراف الجبائية، كرافعة للمردودية الجبائية وحقوق الخاضع.

لا يمكن بأي شكل من الأشكال الحديث عن مردودية جبائية، أو الضمانات الواجب تقديمها للخاضع دون تطور المنظومة القانونية وتنميتها بشكل يضمن توازنها، وهذا المعطى يجب أن يقترن بعملية ممنهجة لتطوير وتأهيل الموارد البشرية للإدارة الجبائية، على اعتبارها هي المناول والمحرك الرئيسي للأعمال الجبائية، مع التأكيد على وجوب تطوير علاقة الخاضع مع الإدارة الجبائية الترابية.

الفرع الأول: تطوير المنظومة القانونية من أجل تعزيز الضمانات على مستوى المردودية وحقوق الخاضع.

من المؤكد أن المنظومة القانونية الخاصة بتدبير الجبايات الترابية، تحتاج إلى عمل حثيث لتأهيل نصوصها وجعلها أكثر ملاءمة للواقع المعاش وتتجاوز كل الاختلالات التي تم الوقوف عليها أثناء الممارسة العملية، وهذه العملية التطويرية يجب أن تمر بالأساس من تجميع النصوص وتبسيطها خاصة الإجراءات الجبائية، وهذا الأمر يعزز من الضمانات المقدمة للخاضع، (الفقرة الأولى). كما أن الآليات القانونية المرتبطة بالرقابة الجبائية، تحتاج إلى إعادة مراجعة تضمن تناسبها مع تطور النزعة التهربية للخاضع واستفادته من الثغرات القانونية، مما يسمح بتعزيز المردودية، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تأهيل النصوص القانونية وتجميعها وتبسيط الإجراءات الشكلية.

لا يمكن ضمان تقبل المنظومة الجبائية الترابية من قبل الخاضع، من دون تأهيل النصوص القانونية وتجميعها مرورا بتبسيط الإجراءات الشكلية، لذلك فالإصلاح يجب أن يروم تبسيط وتحقيق الانسجام والتركيز أكثر على النجاعة والعدالة والشفافية. ولا يمكن تأهيل النظام الجبائي دون توضيح الأهداف، الأمر الذي من شأنه تسهيل انخراط الخاضعين وتقوية تقبلهم للجبايات الترابية. وبالتالي فتأهيل المنظومة الجبائية يمر بالأساس عبر تحيين النصوص القانونية، مما يمكن من تطوير أنماط الإشراف والقيادة والتوجيه، وكذا الموارد المخصصة للإدارة الجبايات الترابية.

فالتبسيط والملاءمة لا يمر عبر إلغاء وإضعاف الوعاء الجبائي كما اعتمد المشرع في الإصلاح الأخير، بل على العكس من ذلك فالمدخل الحقيقي لهذه العملية يتجلى في تقوية فعالية المنظومة الجبائية، وهو الأمر الذي تفطن له التقرير الأخير للمجلس الأعلى للحسابات حيث أوصى باعتماد منهجية تقوم على تدوين موحد للتشريع الجبائي يضم في نفس الوقت، تشريعا خاصا بالدولة وآخر

متعلق بالجماعات الترابية. فالتجارب المقارنة التي تبنت هذه المقاربة حققت نتائج طيبة وتطورا هاما في ميدان تبسيط وتنسيق وتوضيح وتوحيد الاتجاه وانسجام نظمها الجبائية[690].

وهذا المقترب التبسيطي الواجب اعتماده لتأهيل الإدارة الجبائية، يجب معه مراجعة النصوص القانونية عبر دراسة سوسيو-إقتصادية لواقع كل جماعة على حدة، من أجل فهم أكثر تعمقا للمقدرات البشرية والاقتصادية، وبالتالي اعتماد نظام يتسم بالبساطة[691]، وذلك لكون هذه الجبايات، مسلطة على مجالات وأنشطة تستطيع استيعابها، كما يمكن هذا المقترب من استعمال المنظومة الجبائية كوسيلة لعقلنة وتنظيم الأنشطة، وقد أثبتت مجموعة من الدراسات هذا الشيء، فقد جاءت دراسة قام بها مجلس الاقتطاعات الإجبارية الفرنسي[692]، بأن الاستيعاب الأمثل للحاجيات وتوقع ردود الأفعال والتصرف على أساسها يمكن من وضع نظام جبائي مؤهل ليكون بسيطا وبالتالي ناجعا، وهذا الأمر يعتبر إلى حد ما النقيض لواقع المنظومة الجبائية الترابية ببلادنا، كما تمت الإشارة إلى ذلك ضمن الفصل الأول من هذا القسم، فمنظومة التشريع الجبائي تتميز بالغموض على مستوى العديد من النصوص والمساطر الجبائية ولقد بينت التجارب العملية، على أن سلبيات بعض النصوص القانونية لا تظهر إلا بعد دخول القانون حيز التطبيق، وليس أثناء صياغته. خاصة أنه تشريع يطغى عليه الجانب التقني، ويرتبط مع مجموعة من القوانين، ك (القانون التجاري، قوانين المحاسبة، قانون الشركات، قانون الالتزامات والعقود، قانون الأبناك..... الخ)[693].

---

690 تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، مرجع سابق، الصفحة 165.

691 فالتبسيط الجبائي يختلف من حيث اللغة والاصطلاح، فإن كان من حيث اللغة واضحا فاصطلاحا يحيل على عملية معقدة من أجل الحصول على جباية مبسطة Fiscal simplifié، وهذا المسعى الهدف منه نابع من معرفة بأنه لا يمكن بأي شكل من الأشكل تحقيق إشباع على مستوى الإخضاع الجبائي من دون تقبله من طرف الخاضع، وهذا التقبل لا يمكن أن يتحقق من دون أن تكون المنظومة مبسطة في وجه الخاضع من حيث الموضوع أي نسبة الضغط الجبائي ومن حيث البنية أي تبسيط الإجراءات الشكلية والمسطرية.

692 OECD Economic Surveys: France 2011. OECD Publishing Paris 2013, Page 133.

693 خلال حجاج، جباية المقاولة بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد السابع، مطبعة الأمنية-الرباط، 2014. الصفحة 286-287.

وبالتالي ومن أجل تفادي كل الاختلالات التي قد تظهر، على مستوى التطبيق وجب وضع أسس واضحة تؤطر العملية الإصلاحية، فالتجربة المغربية على مستوى الجبايات الترابية والدراسات المقارنة التي أنجزت تمكن من حصر الاختلالات المتوقعة وتحجيمها، وهو الأمر الممكن إن تمت مراعاة مجموعة من المعايير في تأهيل النصوص القانونية:

أ- يجب فرض قطيعة بين الأتاوى والمساهمات مع منظومة الجبايات الترابية وحصرها في نطاق الخدمات التنظيمية، وهو أمر راجع بالأساس إلى أمرين الأول يتمثل في عائدها البسيط، وعدم القدرة على إعطاء توقعات واضحة لها مما يصعب رسم الاستراتيجية الجبائية، وبالتالي ضعف الحكامة على مستوى التدبير المالي، كما أن الفصل بين المنظومتين يسهل عملية تبسيط وتوحيد الإجراءات الجبائية، والتي تخدم المردودية الجبائية وحقوق الخاضع على حد سواء. كما يمكن تحويل بعض الرسوم الترابية ذات الطبيعة الاقتصادية، مثل الرسوم المفروضة على الذبح في المجازر والرسوم المفروضة على البيع في أسواق الجملة وأسواق السمك، إلى أسعار للخدمات العمومية. فالتوجه المعتمد في تطوير الجبايات الترابية على المستوى الدولي يقوم على إحلال التسعيرة محل التضريب الاقتصادي، ويعتبر هذا التوجه وسيلة ملاءمة لإعمال مبدأ الأداء مقابل الخدمة المقدمة من طرف الجماعة والتي من شأنها أن تعكس الرابط بين المساهمة في التكاليف العامة والاستفادة من الممتلكات والمرافق العمومية[694].

ب- إنشاء مصلحة للتنسيق بين مختلف الأجهزة والمصالح المتدخلة في تدبير الجبايات الترابية، ومن بين أهدافها تنظيم إصدار الدوريات التفسيرية، خاصة وأن غموض بعض المقتضيات القانونية تدفع إلى صدور توجيهات وتفسيرات مختلفة، بين مختلف الأجهزة[695]، وهذه الوتيرة

---

694 تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، مرجع سابق، الصفحة 166.

695 وهذا الاضطراب التفسيري يصعب العملية على الإدارة الجبائية في اتخاذ القرارات الصائبة، كما يمكن الموظفين من آليات لتفسير المقتضيات حسب حاجات بعض الخاضعين في إطار نوع من المحسوبية والزبونية، مقابلة مع "محمد ابهاو" الصفة "محاسب عمومي" العيون، بتاريخ 6 نونبر 2013.

المرتفعة في إصدار الدوريات التفسيرية يمكن الوقوف عليها بمراجعة الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب. والحل هو إدراج مقتضيات تتعلق بالتأويل الرسمي للنصوص الجبائية، مما يحسن ويوحد المساطر وفي ذلك إقرار للعدالة الجبائية وتقليص للمنازعات الجبائية. كما أن إحداث مصلحة لتنسيق الأعمال الجبائية على مستوى الإدارة الترابية تتميز برؤية استراتيجية تنطلق من المعرفة بسيرورة الجبايات الترابية ومن خطة عمل واضحة ودقيقة الأهداف يشترك في رسمها الخاضعون وهيئات المجتمع المدني والمجموعات المهنية والإدارة الجبائية الترابية، يمكن مما لا شك فيه من إغناء وتدعيم المردودية الجبائية وتقديم ضمانات لتعاطي الإدارة الجبائية مع الخاضع، وذلك على غرار التجربة الفرنسية[696].

ت- وضع مدونة عامة للجبايات، تجمع بين مختلف الضرائب والرسوم سواء المحصلة لفائدة الدولة أو الجماعات الترابية، وذلك كنوع من التدعيم للمقترب الذي تبلور بتجميع النصوص الجبائية، وإخراج المدونة العامة للضرائب إلى حيز الوجود سنة 2007، والتي عملت على تجميع الضرائب والمساطر الجبائية المتعلقة بها، لكن هذا الإجراء لازال غير كافي، لأنه أغفل الرسوم المحلية والرسوم الجمركية والاتفاقيات الجبائية الموقعة مع العديد من الدول. حيث يعتبر تجميع المواد الجبائية في كتاب، مدخلا يسهل على الخاضع معرفة التكلفة الجبائية التي يتحملها[697]. كما يسهل على المشرع تفادي تراكم عملية الجبي، وتفادي جبي الأوعية الخاضعة مسبقا لجبايات الدولة. والاكتفاء برفع نسبها، مع وضع آلية لتحويل جزء من مردوديتها في إطار الجبايات المحولة للجماعات الترابية[698].

---

696 FRANCOIS LABIE, La commune sa gestion budgétaire, Editions Liaisons, Paris 2000 p : 159

697 خلال حجاج، جباية المقاولة بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مرجع سابق، الصفحة 288.

698 من شأن هذا الإجراء ضبط الضغط الجبائي لحماية الخاضع، كما يساهم في خفض مصاريف التحصيل الجبائي مما يشكل دعامة تساهم في الرفع من المردودية الجبائية.

والهدف من هذا المقترب تدوين النصوص وتبويبها بشكل منظم ومنسجم وتدعيمها بالمذكرات والدوريات التوجيهية والتفسيرية التي تقوم الإدارة بإصدارها، الأمر الذي سيسهل على الخاضع من معرفة وافية بالقوانين الجبائية، ويجب الحرص على تبسيط أسلوب كتابتها لتتجاوز اللغة التشريعية المبهمة التي تحرر بها بعض النصوص القانونية والابتعاد بالتالي ما أمكن عن المصطلحات القانونية الصعبة والتي تقبل أكثر من تأويل. وهو الأمر الذي تفطن إليه المشرع الفرنسي فقد قام في سنة 1989 بتقديم مجموعة من الدوريات التفسيرية على أهل اللغة والمدققين اللغويين المتطوعين، من أجل إعادة صياغتها وفق أسلوب سهل الفهم وبسيط[699].

ث- مختلف التجارب المقارنة[700] جعلت من الأوعية الجبائية المرتبطة بالعقار حكر على الجبايات الترابية، والهدف من ذلك مزدوج الأول متمثل في أن هذا الوعاء يتناسب اطراديا مع حجم الجماعة والاختصاصات المنقولة لها، كما يمكن تعويض التوزيع غير المتساوي للوعاء العقاري عبر التراب الوطني من خلال تعبئة موارد جبائية أخرى متأتية من تقاسم ضرائب الدولة.

وعملية تأهيل النصوص القانونية وتبسيطها يجب ألا تنحصر في اتجاه واحد أي الجبي، وإنما بإنشاء واقع يسمح بتقبّل أفضل للنظام الجبائي على المستوى الترابي، ومن أجل تحقيق ذلك وجب استعمال الموارد المحصلة من طرف الجماعات الترابية بشكل يستجيب لمعايير النجاعة والفعالية وأن يكون الخاضعون على دراية بهذا الاستعمال انطلاقا من الإنجازات الفعلية على أرض الواقع ومن خلال استشعار انعكاساتها الإيجابية على حياتهم اليومية، وهذا الأمر ممكن التحقق إن تم إقرار نص قانوني يفرض على المجالس إعداد تقرير سنوي حول الجبايات الترابية، يتضمن على الخصوص

---

699 عبد الرحيم حزيكر، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، أطروحة لنيل الدكتوراه، في الحقوق، جامعة الحسن الثاني كلية الحقوق عين الشق، 2003-2004، الصفحة 209.

700 نجد كل من تجربة السويد ولوكسمبورغ وهولندا وإيرلندا، في جعل الوعاء العقاري هو حكر على الجبايات الذاتية المحصلة لفائدة الجماعات الترابية، يمكن مراجعة:

Christoph Spengel. Effective Tax Burden in Europe, Edition Springer Science & Business Media. 2007 Page 134.

الإصلاحات الجارية أو المرتقبة وكذا إنجازات السنة الجبائية المعنية المرتبطة بالجبايات الترابية المدبرة من طرف الدولة وبتلك التي تدبرها الجماعات مباشرة وبالموارد المحولة[701].

وتطوير وتأهيل النصوص القانونية، يمر عبر مراجعة متكاملة لمنظومة الحوافز، حيث أن تبني مقاربة إصلاحية تنبني أساسا على لجم منظومات التحفيزات، وجميع أشكال المعاملات الجبائية التفضيلية والاستثناءات التي تعيق وضوح النظام الجبائي على المستوى الترابي، فجل الدراسات أثبتت أن الخسائر التي تمنحها منظومة التحفيزات في إطار المعاملة التفضيلية تعد سببا أساسيا في إضعاف المردودية الجبائية وكذا خللا بمنظومة الحقوق الواجب توفيرها للخاضع وهو الأمر الذي سنتناوله بالدراسة في الفرع التالي من هذا المطلب.

الفقرة الثانية: تطوير الآليات القانونية المرتبطة بمراقبة المردودية الجبائية.

إن تحديث المنظومة القانونية المنظمة للآليات الرقابية يجب أن يتجاوز تلك الرقابة الكلاسيكية التقليدية إلى رقابة جديدة تعمل على مواكبة مراحل العمل والتنبؤ بالانحرافات ومواجهتها.[702] حيث تعتبر آلية الرقابة، والوظيفة الرقابية الوظيفية الرابعة بين الوظائف الإدارية الرئيسية، وهي تقع في نهاية مراحل النشاط الجبائي وتنطوي على قياس نتائج أعمال الخاضعين لمعرفة أماكن الانحرافات وتصحيح أخطائهم، ولجم انحرافاتهم بغرض التأكد من أن الجبي على الوعاء ينفذ بشكل جيد ويحقق إشباعا كاملا. كما أن الرقابة في الإدارة الجبائية تعتبر بمثابة أداة الثرموستات.[703] يتم التحكم من خلالها في أداء الإدارة ككل إضافة إلى تصرفات الخاضع، ومما سبق

---

701 وهذا الأمر أشار إليه تقرير المجلس الأعلى للحسابات واعتبره من المداخل الأساسية في تبني مقاربة شاملة لتعاطي الخاضع بشكل أكثر إيجابية مع المنظومة الجبائية، يمكن العودة إلى تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، مرجع سابق، الصفحة 166.

702- سعيد جفري:" الحكامة وأخواتها: مقاربة في المفهوم ورهان الطموح المغربي" مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء. الطبعة الأولى، 2010 الصفحة 21.

703 أداة تستخدم لتنظيم الحرارة داخل المباني.

يتضح عدم محدودية دور ومفهوم الرقابة واقتصاره على تغطية جوانب محددة ومجالات معينة دون غيرها. فقد أدى التطور العلمي. الحديث إلى توسيع وتعميق مفاهيم الرقابة وإدارتها المختلفة بحيث يغطي مفهومها الحديث النواحي والمجالات التالية:

فلا شك أن نجاح الإدارة الجبائية الترابية في تحقيق مردودية جبائية جيدة، لا يعتمد فقط على تبسيط المساطر وتوضيحها من خلال تأهيل النصوص القانونية، بل يعتمد أيضا وبنفس الدرجة على مدى توافر أدوات الرقابة المناسبة للمتابعة والتقييم، والتي تسمح بالزجر، فإن كان أساس تعامل الإدارة الجبائية مع الخاضع ينبني على عنصر الثقة المتبادلة، وهو الأمر الذي يسمح بنوع من الإخضاع المرن الذي يسمح بضمان مردودية جبائية متزنة مع تقديم ضمانات للخاضع، لكن آلية الرقابة تسمح بالفصل بين الخاضع الحسن والسيء النية، وهذا الأمر يسمح بضمانات مزدوجة فمن جهة يقلل من هامش التملص الجبائي مما يفيد المردودية ومن جهة أخرى يكرس لعدالة جبائية متوازنة.

وواقع الحال اليوم المتمثل في العدد الكبير للخاضعين أمام المحدودية في الموارد البشرية للإدارة الجبائية وهذا يستلزم نوعا من الابتكاري على مستوى الآليات الرقابية، وهو الأمر الذي حاول المشرع إدراجه بواسطة إنشاء الإلتزام الجبائي بواسطة الإقرار، وسمح القانون بنوع من الرقابة المحدودة عبر مسطرة التصحيح[704].

فالمشرع حاول الانتقال التدريجي إلى منظومة الإقرار في إنشاء الإلتزام الجبائي، وتجاوز الطرق التقليدية خاصة آلية الإحصاء، إلا أن القانون لم يحل جميع الجبايات المحصلة لفائدة الجماعات الترابية على هذا النظام خاصة الرسوم ذات الوعاء الجيد، كالرسم المهني ورسم السكن، واكتفى المشرع ببعض الجوانب الإقرارية داخل الرسم، كالتسجيل في جدول الرسم المهني، حيث يجب على كل شخص خاضع للرسم المهني وضع إقرار بالتسجيل في جدول الرسم المهني لدى المصلحة المحلية

---

704 يمكن مراجعة المطلب الخاص بمساهمة مسطرة الإنشاء والتصفية في تكريس المردودية والضمانات الممنوحة للخاضع. والذي تم تناوله بالدراسة في الفصل الأول من القسم الأول من الأطروحة.

للضرائب التابع لها مقره الاجتماعي أو مؤسسته الرئيسة أو موطنه الضريبي داخل أجل أقصاه ثلاثين يوما التي تلي تاريخ الشروع في مزاولة النشاط، وذلك وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة. وبناء على هذا الإقرار يسلم لكل ملزم رقم تعريفي[705]. وهذا الجزء من العملية الإقرارية يضمن نوعا من التخفيف من الإجراءات الإدارية، لكن لا يحقق دائرة الرقابة الكاملة.

وحتى بالنسبة للجبايات التي تتأسس على نظام الإقرار، حدها المشرع بنظام رقابة غير فعال، فالقانون أدرج عبارة "إذا لاحظت الإدارة ما يستوجب القيام بتصحيح أساس فرض الرسوم"،سواء بالنسبة للمسطرة العادية أو السريعة للتصحيح[706]، وبالتالي فالإدارة الجبائية تسمح بفجوة يمكن أن يستغلها الخاضع، فعدم المراجعة تمكن الخاضع من أن يقوم بتدليس التصاريح بشكل محكم يصعب على الإدارة الجبائية، رصد أي خلل مادامت تقوم بمراجعة مبنية على مراقبة وثائقية وإجرائية، ولا تقوم بإعادة مراجعة موضوعية مبنية على التفتيش والإحصاء، ومع صعوبة مراجعة جميع الإقرارات، تم ابتكار ما يسمى بالرقابة العشوائية.

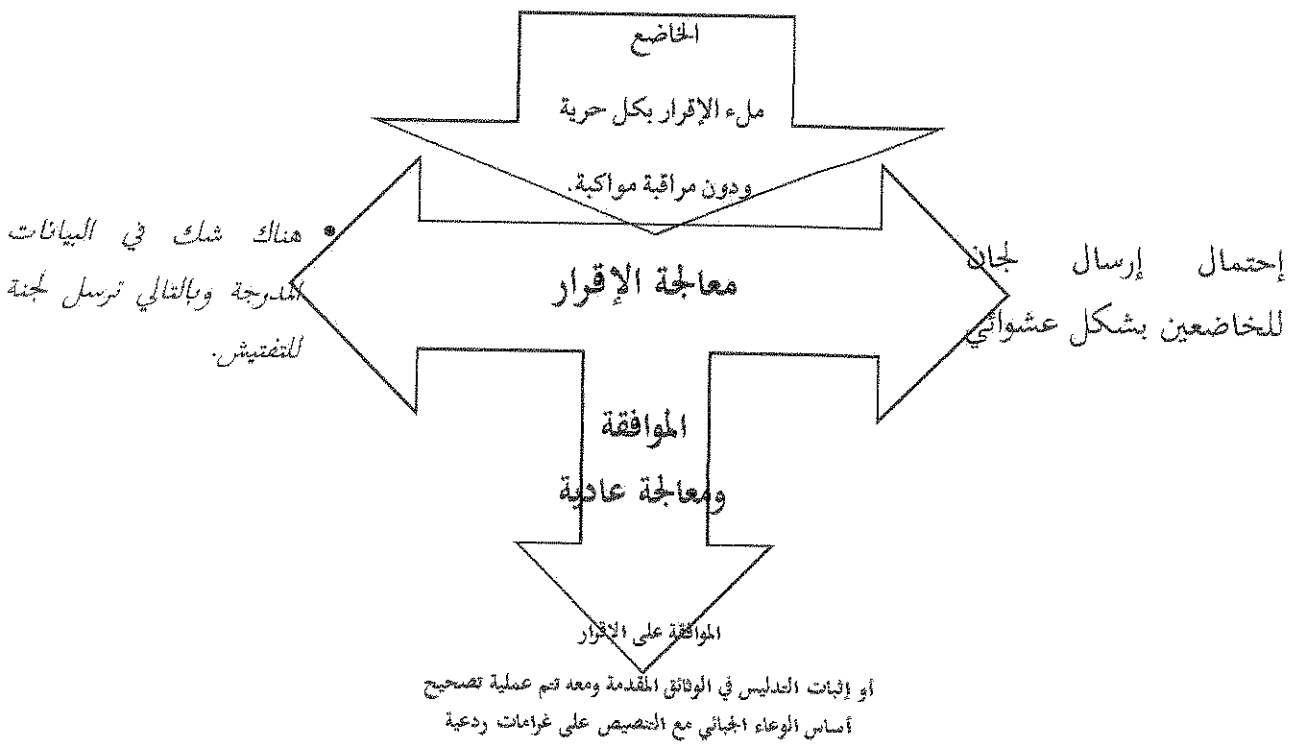
وهذه المقاربة تنبني على أساس الثقة المبنية على الرقابة المجهولة، فالإقرار الجبائي، يجب أن يضمن نوعا من الحرية المطلقة للخاضع، مع شبح الرقابة البعدية، حيث أثبتت الدراسات

---

705 المادة 12 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)

706 المادة 155 والمادة 156، من القانون المنظم للجبايات المحلية 47.06، مرجع سابق.

السيكولوجية[707] أن الإنسان بطبيعته يخاف من المجهول أكثر من خوفه من المعلوم[708]، وعليه يجب على المشرع التنصيص على انتقائية عشوائية للملفات الجبائية وتجاوز المعطى الحالي المنحصر في إثارة الرقابة البعدية بعد ثبوت شك، موضوعي، وهنا نمنع الإدارة الجبائية من التحرك في حالات كثيرة، وهذا رسم توضيحي للعملية.



رسم توضيحي 12: الأساليب الرقابية في التصاريح الجبائية.

---

707 السيكولوجيا تعرف بأنها دراسة العقل والظواهر العقلية. السيكولوجيا في دراساتها تتبع المنهج العلمي القائم على الملاحظة والقياس والتقريب. وتنقسم حسب المبادئ التي تقوم عليها السيكولوجيا السلوكية، والفرضية، والتكوينية، والتحليل النفسي.

708 أجريت دراسة في إحدى الثانويات بمدينة العيون على مجموعة من التلاميذ، حيث تم تزويد أحد القاعات بكاميرا للمراقبة دون علم التلاميذ وأجري لهم امتحان في حضور مراقبين إثنين، سجلت الكاميرا 10 محاولات للغش، وفي امتحان آخر أخبرت المدرسة التلاميذ أنها ستجري الامتحان وان هناك كاميرا للمراقبة وسيتم إفراغ التسجيل لاحقا من أجل التأكد من أن الجميع لم يغش، وتم الامتحان بحضور الأستاذة وحدها وقد غادرت القاعة عدة مرات ولمدد طويلة نسبيا، والغريب أنه لم تسجل أية محاولة للغش. يمكن الرجوع لدراسة قامت بها الزهرة مني تحت عنوان الكبح السلوكي بشبح المجهول، منشورة بالمجلة العربية لدراسات والبحوث الاجتماعية، العدد العاشرة، عمان 2014، الصفحة 122 وما بعدها.

ومنه فمعرفة الخاضع باحتمال أن يتم اختياره عشوائيا لمراجعة عامة لجميع التصريحات التي أدلى بها تجعله يمتنع عن تدليس الإقرارات، خاصة وأن هذه المراجعة العشوائية، تجند لها الإدارة موارد بشرية هامة، على اعتبار أن الإدارة لا تراجع جميع الخاضعين لكن فئة عشوائية، وبالتالي خوف الخاضع من المجهول يدفعه إلى إلتزام الشفافية في إقراراته، وهو الأمر الذي تفطن له الفقه الإداري المغربي، فنجد أن المديرية العامة للضرائب قامت بتدشين استراتيجية جديدة في مجال المراقبة الجبائية منذ سنة 2011 والتي تعتمد على فحص ملفات دقيقة وانتقائية (Contrôle axé sur des opérations ponctuelles) وذات مخاطر كبيرة للخاضع سيء النية، بحيث يُمكن للمراقب أن يقتصر فقط على ضريبة واحدة خلال فترة المراقبة[709]. كما نشير إلى أن المشرع الأمريكي نظم هذه العملية العشوائية على أساس خاضعين يتم اختيارهم من قبل الحاسوب، وذلك كنوع من الشفافية وتفادي لكل معاملة محسوبة أو زبونيه، قد تطال هذه العملية[710].

كما أن مجموعة من الأجهزة وكذا الدراسات التقت حول ضرورة مراجعة الآليات الرقابية للجبايات من أجل تحقيق مردودية أكبر وضمان عدالة جبائية تتميز بالفاعلية، وقد قدمت مجموعة من التوصيات في هذا المجال:

---

709 خلال حجاج، جباية المقاولة بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مرجع سابق، الصفحة 333.

710 ويطلق عامة الناس على هذه العمليات الرقابية، بالفوز بالمناصيب، I won the lottery، وذلك لطبيعتها الغير الأكيدة ونتائجها التي من الممكن أن تغير حياة الخاضع 180 درجة، ويمكن مراجعة كتاب "الحكومة الأمريكية الحرية والسلطة"، الجزء الثاني، لكل من تيودور لووي وبنيامين جينسبرج، مرجع سابق الصفحة 200 وما بعدها.

توصيات المجلس الأعلى للحسابات بخصوص المراقبة الجبائية	توصيات المناظرة الوطنية الثانية حول الجبايات بخصوص المراقبة الجبائية
• تطوير استراتيجية محددة للمراقبة الجبائية بأهداف واضحة قابلة للقياس. • وضع نظام معلوماتي للتسيير واتخاذ قرار يُمكن بالخصوص من تحليل ومطابقة ومعالجة المعطيات المستقاة من مختلف المصادر. • وضع برمجة ملاءمة تأخذ بعين الاعتبار المخاطر المحتملة وتغطي مسار المراقبة برمته. • تطوير وتوثيق وتوحيد مساطر ومناهج المراقبة، وتعزيز وظيفة تتبع المهمات الرقابية. • تعزيز التواصل وجمع ومطابقة المعلومات من مصادرها الداخلية والخارجية.	• الزيادة في الموارد البشرية الموضوعة رهن إشارة المراقبة الجبائية مع الحرص على إعطاء الأهمية اللازمة للتكوين داخل الإدارة الجبائية. • مراجعة الطريقة التي تتم بها المراقبة الجبائية وذلك باعتماد نظام معلوماتي يُمكن من عقلنة هذه العمليات واستهداف الملفات القابلة للمراجعة. • الإسراع بإخراج دليل للمراقبة الجبائية. • إنجاز عمليات المراقبة المشتركة بين الإدارات المعنية بالمادة الجبائية، وذلك من أجل الحد من ظاهرة الغش الضريبي ووضع نظام فعال للمعلوميات يُمكن من تحليل ومقارنة قواعد المعطيات في إطار التعاون مع الشركاء الاستراتيجيين للإدارة الجبائية. التعريف الموحد على صعيد جميع الإدارات والمؤسسات للحد من ظاهرة القطاع غير المهيكل وتعزيز المراقبة.

جدول 23: توصيات كل من المجلس الأعلى للحسابات والمناظرة الوطنية حول الجبايات.

والتأهيل الحقيقي للمنظومة القانونية وتنميتها يمر عبر تأهيل طرفي العلاقة الجبائية، فهي الضامن لتحقيق الأهداف المسطرة، والمرتبطة بالأساس بالرفع من المردودية دون الإخلال بالضمانات الواجب تقديمها للخاضع.

الفرع الثاني: إعادة تـأهيل طرفي الـعلاقة الجبائية على المستوى الترابي من أجل رفع المردودية وضمان حقوق الخاضع.

هناك علاقة جدلية بين مستوى التكوين لطرفي العلاقة الجبائية، ومستوى المردودية والضمانات الممنوحة للخاضع، فكلما برزت ثقافة مواطنة تدعم الجهد الجبائي مع مستوى عالي من الكفاءة الإدارية، يتحقق على أرض الواقع نوع من الضمانات لسيرورة تدبيرية للجبايات الترابية تضمن الرفع من المردودية دون إلحاق الضرر بحقوق الخاضع.

الفقرة الأولى: الدفع إلى استدامة تـأهيل الموارد البشرية للإدارة الجبائية الترابية.

من أجل تحقيق هدف الإدارة الجبائية الرئيسي والمتمثل في الرفع من المردودية، يجب تحقيق إشباع في الموارد البشرية من حيث الكم، لكن هذا المعطى لا يكفي وحده، بل يجب التزود بموارد بشرية تتميز بنوعية تكوين عالية، وذات كفاءة عالية فالكيف جد مهم في توظيف الموارد البشرية في إدارة تتميز بإجراءات تقنية وقانونية معقدة بطبيعتها، كما يجب ضمان استدامة تكوين الموارد البشرية، سواء الموظفة منها أو المنتخبة، (أولا). كما أن دفع المورد البشري لإعطاء أفضل ما يملك، لا يمكن أن يتحقق من دون سياسة متكاملة من التحفيز الموضوعي، (ثانيا).

أولا: التكوين المستمر للموظف والمنتخب الجماعي.

يعتبر الجانب التقني المتميز بالتعقيد، هو المسيطر في عملية تدبير الجبايات الترابية، وبالتالي ومن أجل ضمان تحقيق مردودية جبائية جيدة، يجب أن تتميز الموارد البشرية بقدرات معرفية مهمة، كما أن غياب هذه القدرات تضعف مركز الخاضع، فتعامل هذا الأخير مع مورد بشري غير مؤهل يرفع من احتمالية إضاعة الحقوق نتيجة عدم إلمامه بجميع الأمور التقنية والمساطر والمقتضيات القانونية.

وهذا الواقع دفع مختلف المصالح الجبائية على مستوى العالم إلى البحث المستمر عن أفضل الموارد البشرية وأكثرها تأهيلا، فنجد المصالح الجبائية في مختلف الدول تقدم تكوينات مستمرة لجميع

موظفيها[711]، وفي هذا الصدد نجد أن المنظومة الجبائية الأمريكية تعتمد على مقاربة خاصة، فيستفيد الموظفون المعينون والمنتخبين[712] في دوائرها الحكومية من تكوينات مستمرة كل سنة تعادل خمس الفترة التي عمل فيها المورد البشري، وتتميز هذه التكوينات برعايتها من قبل شركات ومصالح خارجية تقدم تدريبات مختلفة ومتنوعة حسب المركز الذي يشغله المورد البشري، من تكوينات في الأجهزة والتقنيات التكنولوجية الحديثة، إلى آليات التواصل، كما تقدم لرؤساء المصالح والأجهزة الجبائية تكوينات، معمقة تنقسم إلى قسمين الأول يركز على المقتضيات القانونية والفهم الأنسب لها، وفي جزء آخر يتم التركيز على سبل التدبير الجيد، وطرق التخطيط في اتخاذ القرارات[713].

فواقع التكوين في المصالح والأجهزة الإدارية المدبرة للجبايات الترابية، يعرف أزمة حقيقية فإن كانت الأجهزة والمصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب تعرف بنتائجها الطيبة في تدبير الجبايات الترابية إن تمت مقارنتها بالأجهزة والمصالح التابعة للجماعة الترابية، فهذا الأمر راجع بالأساس إلى معطى الموارد البشرية ومستوى تكوينهم، فالطابع التقني و المحاسبي للجباية الترابية يفرض

---

711 تعددت مفاهيم التكوين ورغم اختلافها تبقى تصب في مجرى واحد، يهدف أساسا إلى تنمية المهارات والقدرات والسلوكيات لدى الأفراد، ويفيد إذاً أنه "عملية منظمة ومستمرة تكسب الفرد معرفة أو مهارة أو قدرة لازمة لأداء وظيفة معينة أو بلوغ هدف محدد"، ويعتبر كذلك "عملية تعديل إيجابي لسلوك الفرد من الناحية المهنية أو الوظيفية، وتستهدف إكسابه المعارف والخبرات والاتجاهات المناسبة للوظيفة التي يشغلها، لتحسين مستوى أدائه"، كما يفيد عملية تلقين بعض المعارف والأعمال الإدارية للطلبة المكونين قصد تأهيلهم لممارسة الوظائف العمومية مستقبلا، وهو بالإضافة إلى ذلك تطوير مستمر لمعارف ومهارات الموظفين القدامى وتحسين سلوكهم من أجل الرفع من مستوى إنتاجيتهم، وبالتالي إنتاجية الإدارة"، وهذا يعني أن التكوين الإداري يشمل التكوين الأساسي قبل ولوج الوظيفة العمومية واستكمال التكوين خلال ولوجها. للمزيد من التفصيل يراجع: عبد الرحمان الشقاوي، التدريب الإداري والتنمية، معهد الإدارة العامة، الرياض، الطبعة الأولى، 2005، الصفحة 83.

712 والمنتخبين هنا لا تقصد المستشارين الجماعيين ونواب الأمة فقط، كما هو الحال في المملكة المغربية، فالنظام الأمريكي مختلف بحيث أن أغلب المراكز التدبيرية في الأجهزة التابعة للحكومة الفدرالية الأمريكية، تخضع لنظام الانتخاب، لدرجة أن القضاة في بعض المراكز يتم انتخابهم. يمكن مراجعة كتاب "الحكومة الأمريكية الحرية والسلطة"، الجزء الأول، لكل من ثيودور لووي وبنيامين جينسبرج، مكتبة الشروق الدولية، 2006، الطبعة الأولى. الصفحة 245.

713 وهذه المقاربة دعا تقرير أوروبي إلى الاقتداء بها، يمكن مراجعة،

Études de politique fiscale de l'OCDE Finances publiques, OECD Publishing, 2003. Page 43.

تكوينا خاصا بموظفي وأعوان المصالح الجبائية ، وواقع الحال يقول بأن التكوين في الإدارة الجماعية يكاد يكون منعدما لولا بعض المراكز التابعة لوزارة الداخلية[714]، ومعه يجب تبني نصوصا تشريعية تجعل من التكوين، في صلب أعمال الإدارة الجبائية[715].

كما أن هناك إشكال يتجاوز التكوين بحد ذاته إلى من يحصل على التكوين فالأرقام التي وقف عليها تقرير المجلس الأعلى للحسابات تظهر أزمة في الموارد، مما يصعب عملية تكوينها.

السؤال		الجماعات الحضرية	الجماعات القروية	مجموع الجماعات
ما هو مستوى تكوين شسيع المداخيل؟	عالي	٪73	٪64	٪70
	متوسط	٪6	٪27	٪23
	أخر	٪11	٪9	٪7
ما هي طبيعة تكوين شسيع المداخيل؟	قانوني	٪26	٪16	٪22
	اقتصادي	٪32	٪11	٪24
	أخر	٪42	٪73	٪54
هل سبق لشسيع المداخيل أن استفاد من تكوين مستمر	نعم	٪68	٪68	٪68
	لا	٪32	٪32	٪32

جدول 24: نتائج استمارة تظهر اختلاف مستوى وطبيعة التكوين من شسيع للمداخيل إلى آخر[716]

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أزيد من ربع شسيعي المداخيل يتوفرون على تكوين، متوسط وأقل من المتوسط، ومع الإشارة هنا أن التكوين العالي الذي نقصده في الجدول هو الباكالوريا وما فوق.

---

714 حميد ابولاس، تدبير الموارد البشرية نموذج الإدارة الجماعية، أطروحة لنيل الدكتوراه، كلية الحقوق اكدال-الرباط، 2003 ص322.

715 يمكن مراجعة الفرع الخاص بالإكراهات التنظيمية والتدبيرية المرتبطة بالموارد البشرية، الذي تم التطرق له في الفصل السابق.

716 تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، ماي 2015، الصفحة 54.

كما أن نوعية التكوين تطرح إشكالا فنجد أن 50 ٪ من شسيعي المداخيل تلقوا تكوينات في ميادين لا علاقة لها بمهام وكالة المداخيل، وبدل أن تحاول الإدارة الجبائية تجاوز هذا الخلل عبر التكوين المستمر فقد تبين من الجدول أعلاه أن ثلث شسيعي المداخيل لم يسبق لهم أن استفادوا من أي تكوين مهني. ويبقى هذا المعدل مرتفعا نسبيا علما أن نسبة كبيرة من هؤلاء لا تتوفر على تكوين أساسي ملاءم. وهذا الأمر راجع إلى سياسة توظيفية للجماعات الترابية تنبني على مقاربة إرضاء الأصوات الانتخابية، فإن كان من المفهوم توظيف أشخاص ينعدم فيهم التكوين الأكاديمي في سنوات الستينات والسبعينات وذلك لندرتها فمن غير المنطقي إعتماد هذه المقاربة في فترة أصبح فيها العاطلين أصحاب الشواهد العليا بأعداد مرتفعة.

كما يجب القطع مع التكوينات غير الهادفة، فأغلب الموارد البشرية تتخذ من التكوينات سبلا للاستجمام، باعتبارها هروبا من المسؤوليات اليومية كما أن التكوينات تتم في فنادق ومراكز راقية، والشق الثاني سعي الموظف للحصول على التكوين ليس بنية المعرفة، وإنما الطمع في تسوية وضعية إدارية، وسرعة الترقية، على اعتبار أن الإدارة تنقط للموظف بناءً على استفادته من التكوين وليس على أساس هل ارتفعت مردودية الموظف بعد حصوله على التكوين. ومعه يجب تغيير هذه العقيدة المترسخة عند الموظفين، إلى مقاربة يعتبر فيها الموظف أن التكوين هي آلية يجب أن ينهل منها، من أجل أن يرفع من أدائه، وأن تحقيق هذا الهدف الأخير هو السبيل الوحيد لتحقيق منافع مالية.

كما أن المنتخب الجماعي المتميز في سواده الأعظم بأمية تدبيرية وقانونية[717]، يجد نفسه بعد انتخابه على رأس جهاز إداري يتميز بتقنيات تدبيرية ومقتضيات قانونية يصعب فهمها، فكيف بالعمل بها، وبالتالي يجب التنصيص على تكوين أولي للمنتخب، يستفيد من خلاله من المعارف الأولية الخاصة بأدواره وواجباتها، خاصة أن بعض الأخطاء التي يقع فيها المنتخب قد تكون نتيجة لعدم المعرفة أكثر منها أن تكون سوء نية، كما يجب مواكبة المنتخب بتكوينات مستمرة، توضح له كل جديد في

---

717 يمكن الرجوع إلى الأرقام التي تم التطرق لها في الفرع الخاص بالإكراهات التنظيمية والتدبيرية المرتبطة بالموارد البشرية، في الفصل الأول من هذا القسم.

المقتضيات القانونية الخاصة بتدبير الجبايات على المستوى الترابي، كما يجب التركيز على تفسير نظام العقوبات في حالة الإخلال بدوره، فهو السبيل الأمثل لجعل المنتخب يفهم المهمة الخطيرة التي يتولاها. وهذا الأمر معمول به في بعض التجارب المقارنة، حيث نجد أن المشرع الألماني أوجب تكوينا قانونيا مكثفا، في فترة قدرها شهر، وهي الفترة الانتقالية بين المجالس، ويتم التركيز على نظام الواجبات والعقوبات، من أجل إفهام المنتخب أن اختياره الحر في تدبير المصالح الجماعية لا يعني بالقطع أنه حر أن يفعل ما يريد، فهناك سلطة رقابة وزجرية تتمثل في السلطة القضائية. وهذا التكوين القانوني ولأهميته فإنه يتم قبل تشكيل الائتلافات والمجالس التي سوف تقوم بتدبير شؤون الجماعة[718].

ثانيا: سياسة متكاملة من الحوافز للموارد البشرية التابعة للإدارة الجبائية.

لا يمكن تحقيق مردودية جبائية تتصف بالجودة من دون مورد بشري يتميز بالأهلية، وهذه المؤهلات يجب أن نضمن إخراجها والاستفادة منها، وبالتالي يجب تحفيز العنصر، والتحفيز Motivation هو أن تجعل شخصاً مُتحفزا أي مُتَحمسا لأداء شيء ما. والتحفيز في منظومة الإدارة الجبائية هو العملية التي تسمح بدفع الموارد البشرية وتحريكها من خلال دوافع معينة نحو تحقيق مردودية مرتفعة عبر بذل مجهودات معينة قصد تحقيق هذا الهدف. وعناصر التحفيز تتمثل في:

حافز: الدافع الذي يدفع الفرد إلى سلوك أو اتجاه معين، ويشرط فيه أن يكون قادرا على التحفيز.

مُحَفِّز: هذا عنصر مزدوج يجمع بين المشرع من جهة، والإدارة الجبائية الترابية من جهة أخرى، ويجب على هذين العنصرين أن يكونا مطلعين على حاجات الموارد البشرية وقادرين على التحفيز، مع تحديد المردودية كهدف يوجه إليها المورد البشري.

مُحَفَّز: هو الشخص الذي تم دفعه للقيام بسلوك معين ويشترط فيه: **القدرة**: فالشخص المؤهل والقادر هو الذي يمكن تحسين أدائه، وهنا يتجلى الدور المحوري لعملية التكوين والطاقات المعرفية

---

718 Michel Fromont, Les cinquante ans de la République Fédérale d'Allemagne, Publications de la Sorbonne, 2011. Page 83.

التي يحوزونها. والرغبة: للوصول إلى الهدف وإدراكه، وتساهم العملية التحفيزية في تحقيق هذه المقاربة.

وبالتالي تعد سياسة التحفيز[719] من بين أهم الاستراتيجيات التي تساهم في دفع الموارد البشرية، لرفع مردوديتها الإنتاجية وهو الأمر الذي ينعكس على مردودية الإدارة الجبائية إيجابا، كما يعد ضمانة لتقديم خدمة في المستوى للخاضع وتجنب أخطاء قد تعصف بالضمانات الواجب تقديمها للخاضع.

إلا أن محدودية الحوافز المقررة للموارد البشرية التابعة للإدارة الجبائية الترابية، خاصة الموارد التابعة للمصالح والأجهزة الجماعية 720، وذلك لكون المشرع غيب التنصيص على سياسة تحفيزية متكاملة، وعدم اهتمام الإدارة الجبائية باعتماد وسائل تحفيزية، أنتج واقعا يتصف بنوع من الخمول التدبيري، وهو أمر راجع إلى اتجاه مجموعة من الموارد البشرية التي تتصف بالكفاءة والجدية إلى تغيير الإطار في مسعى إلى البحث عن مزيد من التحفيزات المادية والمعنوية، كما أن باقي الموارد البشرية تتماهى مع الأمراض الإدارية من عدم الانضباط وطغيان الكسل والروتين بالإضافة إلى تفاقم الرشوة والمحسوبية والزبونية، وهو أمر ناتج عن البحث عن الموارد التحفيزية المغيبة في الإدارة

---

719 تعبر الحوافز عن مجموع العوامل والمؤثرات التي تدفع العاملين أيا كان موقعهم، نحو بذل جهد أكبر للإقبال على تنفيذ مهامهم بجدية وكفاءة لرفع مستوى العمل "كما ونوعا"، حيث أن التحفيز يرتبط بدرجة تجاوب الفرد مع المحيط الذي يعمل فيه ومدى توفر هذا الأخيرة على ما يمكن أن يحرك الروح المعنوية لديه أو عدم توفر ذلك. لذلك يشكل التحفيز أهم وظائف التدبير التي يندرج ضمن نسقها وبكيفية فعالة مجموعة من العوامل، منها القيادة والتواصل ثم التقييم والتكوين وأجور العمال من رواتب وتعويضات، وهي كلها عناصر ذات أهمية قصوى في الحصول على النتائج المحددة سلفا، عند وضع الأهداف والتخطيط والتنظيم لها من أجل ضمان نجاح واستمرار الإدارة في أداء مهامها على أحسن وجه وتنقسم الحوافز المستعملة للتأثير على سلوك الموظف داخل الإدارة الجبائية المحلية إلى حوافز مادية ومعنوية. ويقصد بالحوافز المادية تلك التي تشبع حاجات الموظف المادية مثل الحاجة إلى الأكل والملبس والمسكن وتشمل الأجر وضمان استقرار العمل. ومن ناحية أخرى، فإن الحوافز المعنوية تشبع حاجات الموظف الاجتماعية والذاتية وتشمل فرص الترقية والتقدم في العمل، من أجل المزيد من التفصيل يراجع، كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الاجتهاد القضائي" مرجع سابق، الصفحة 244.

720 من أجل الإحاطة بواقع التحفيز والأزمة التي يعيشها بالنسبة للموارد البشرية ويمكن مراجعة الفرع الخاص بالإكراهات التنظيمية والتدبيرية المرتبطة بالموارد البشرية، في الفصل الأول من هذا القسم.

الجبائية. كما أن التحفيزات التي تم إقرارها تتميز بنوع من العيب الموضوعي، فيكفي الحصول على تنقيط ناتج عن تقدير غير محدد المعالم من قبل المرؤوس أو الاستفادة من دورات تكوينية، ليحصل المورد البشرية على تحفيزات مادية وسرعة في الحصول على الترقية، مما يكرس إلى المحسوبية الإدارية.

وبالتالي فالتصدي لمثل هذه الآفات يستوجب بالضرورة وضع نظام التعويضات يراع وضعية موظفي و مستخدمي هذه الإدارات ويعكس خصوصياتهم ،على ضوء توصيات المناظرات الثانية والرابعة والخامسة للجماعات المحلية والتي نصت على ضرورة مراجعة النظام الأساسي للموظفين الجماعيين قصد توفير بعض الحوافز المادية والمعنوية للعاملين بالإدارة الجماعية ، وكذلك سن نظام التعويضات عن المهام بالنسبة لرؤساء الأقسام والمصالح مثل ما هو معمول به في إطار الوظيفة العمومية، وأخيرا أكدت التوصيات السالفة على ضرورة توفير الحوافز الضرورية كلما أمكن ذلك، من سكن ونقل وتعويضات لأطر الجماعية قصد تشجيعهم على الاستمرارية في أداء مهامهم في مختلف الجماعات ولا سيما منها الجماعات القروية من جهة وتحسين مردوديتها من جهة أخرى.

لكن واقع الحال اليوم أصبحت معه حتى هذه التوصيات متجاوزة، فالتحفيز يجب أن يرتهن بمطلبين أساسين، الأول يتمثل في البحث عن الرفع من مردودية العمل مما يعد مدخلا من أجل الرفع من المردودية والثاني متمثل في أن هذا التحفيز يجب أن يرتهن ويقاس بالمخاطر، والمخاطر نوعان خطر يتمثل في كون أي خطأ من قبل الموظف يؤثر على مردودية الإدارة الجبائية، كما أن خطر التأثير في نزاهة الموظف أمام ارتفاع الموارد المالية التي يتعامل معها ترفع من خطر الإضرار بالمردودية الجبائية والعدالة الواجب توفيرها للخاضع.

ومعه تم تبني منظومة تحفيزية في التجارب المقارنة، وهي مبتكرة حيث تتبنى هذه المقاربة على معطى اقتران التحفيز بالمردودية، حيث يحصل الموظف على نسبة من المردودية المحققة، وفق منظومة تقنية تتسم بالتعقيد، وهذا النهج ظهر أول مرة في القطاع الخاص وأعطى نتائج جد إيجابية، سنتطرق لها عبر الجدول التالي:

		مصلحة[721] ربط الزعاء	مصلحة التحصيل
المسطرة العادية في حالة إنشاء الالتزام الجبائي بناء على عملية المراقبة الإحصاء		تستفيد المصلحة من عمولة تتراوح بين 0.5 و1 في المئة، من مجموع المردودية المحققة	تستفيد المصلحة من عمولة قدرها 0.4 و0.1 في المئة، من مجموع المردودية المحققة
في حالة نشوب نزاع أثناء عملية تحصيل الجبايات في حالة إنشاء الالتزام الجبائي بناء على عملية المراقبة بالإحصاء	إن جاء النزاع لمصلحة الإدارة الجبائية	تستفيد المصلحة من عمولة قدرها 1 إلى 1.5 في المئة، من مجموع المردودية المحققة.	تستفيد المصلحة من عمولة تتراوح بين 1.5 إلى 2 في المئة، من مجموع المردودية المحققة.
	إن جاء النزاع لمصلحة الخاضع	لا ينصص على أية عمولة لصالح المصلحة مع إمكانية الإدارة الجبائية التنصيص على عقوبات تأديبية إن كان الخطأ جسيم	
المسطرة العادية في حالة إنشاء الالتزام الجبائي بناء على إقرار تصريح بالأساس الجبائي		لا تستفيد المصلحة من أي عمولة.	تستفيد المصلحة من عمولة قدرها 0.1 في المئة، من مجموع المردودية المحققة.
سلك مسطرة تصحيح الأساس الجبائي	عدم إثبات أي مخالفة وأساس الجباية صحيح.	لا تستفيد المصلحة من أي عمولة.	تستفيد المصلحة من عمولة قدرها 0.1 و0.4 في المئة، من مجموع المردودية المحققة.
	وجود خلل في الأساس الجبائي، سواء لصالح الإدارة، أو خطأ من الخاضع يضر بمركزه المالي[722].	تستفيد المصلحة من عمولة قدرها 5 إلى 6 في المئة، من مجموع المردودية المحققة	تستفيد المصلحة من عمولة قدرها 0.1 و0.4 في المئة، من مجموع المردودية المحققة

جدول 25: نظام التحفيز للموارد البشرية التي تتعامل مع تحصيل السيولة المالية[723].

---

721 مفهوم المصلحة الوارد في هذا الجدول لا يقصد به جهاز بقدر ما يقصد به الأشخاص المرتبطين بالعملية الجبائية، وبالتالي قد يكون شخص واحد وقد يكون هناك مجموعة من الأشخاص، يتم توزيع العمولات بالتساوي بين الأفراد.

722 وهذا التحفيز لا يهدف بشكل مباشر لحماية مردودية الإدارة الجبائية، فهو يهدف كذلك لحماية الخاضع، وهو الأمر الذي يعد بحد ذاته حماية للمردودية، فإعسار الخاضع نتيجة لعدم قدرته على إشباع الاقتطاعات الجبائية يضر بمردودية الإدارة الجبائية على الأمد المتوسط.

723 هذه المنظومة المبتكرة معمول بها في عدة تجارب مقارنة، وقد تم الوقوف على هذه التجربة في النظام الجبائي الأمريكي، والنتائج الحميدة التي حققتها دفعت بتقرير حول أدوار التحفيز في النظام الضريبي الإماراتي إلى التوصية بهذا النموذج، من أجل المزيد من التفصيل يراجع، تقرير حول أدوار التحفيز في النظام الضريبي الإماراتي، حكومة ابوظبي، 2012، منشور على الشبكة العنكبوتية، تاريخ الاطلاع "6 أبريل 2015 الساعة الثالثة والنصف عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/9n4w4I الصفحة 45.

الفقرة الثانية: تطوير علاقة الخاضع بالإدارة الجبائية على المستوى الترابي.

يمر تطوير علاقة الخاضع بالإدارة الجبائية الترابية من خلال تـأهيل ثقافة المواطنة الجبائية عبر التواصل والإشراك الجبائي، فالضعف الذي تعيشه ثقافة المواطنة ينعكس سلبا على المنظومة الجبائية، مما ينهك الالتزام الجبائي[724]، ومعه يجب على المشرع إعادة ابتكار أساليب من أجل تأهيل الخاضع، وهذه العملية تمر عبر التواصل والإشراك الجبائي. فهذه المقاربة تسمح بنوع من الفهم الحقيقي من قبل الإدارة الجبائية لأوضاع الخاضع وبالتالي تسهيل عملية الإخضاع والتحصيل، كما تسمح للخاضع بفهم الأساس الجبائي ومساطره، وبالتالي يسهل عليه تقبلها لأنه يعي أسباب تبنيها، كما أن ولوج الخدمة الجبائية يكون أكثر سلاسة على اعتبار أنه مدرك لها، وهذا في حد ذاته حماية لحقوق الخاضع، في سلك بعض المساطر الاستثنائية والاستعطافية في حالة مواجهته لصعوبات مالية، أو وجود خلل يؤثر على مركزه المالي والقانوني.

من المشاكل الكبيرة التي لازال الخاضع يعيشها في نطاق الجماعات الترابية، هو سياسة عدم الانفتاح على المحيط[725]، ومعه وجب إعادة مراجعة هذا الواقع.

ويجب أن تلامس المقررات التربوية مفهوم المواطنة الجبائية، فلايعقل أن تصرف أموال دافعي الضرائب على منظومة تعليمية تضعف المردودية الجبائية، وبالتالي على المدى الطويل تضعف منظومة الخدمات بما فيها التعليم، وبالتالي التربية على الخضوع للمنظومة الجبائية يعتبر أمرا ضروريا لتأهيل ثقافة المواطنة، ومن التجارب الهامة في هذا المجال نجد إصلاح المنظومة التربوية في كوريا الجنوبية في فترة التسعينات، حيث جاء في دباجة التقرير المهيكل لعملية الإصلاح، "أنه لا يمكن الحديث عن منظومة تعليمية قادرة على أن تنبني على أسس حقيقية وتضمن التطور للمجتمع ولها،

---

724 يمكن العودة إلى الفصل السابق للوقوف على الدور الذي يلعبه ضعف وجود ثقافة مواطنة في الإخلال بالتزام الخاضع.

725 هو أمر ناتج عن فكر تدبيري قديم، ينبني أساسا على هيبة الدولة، وأن كل معلومة أو رقم هو سري، وبالتالي لا يجب على المواطن فهم لماذا يجب أن يقوم بالعمل بقدر ما يجب عليه تنفيذه من دون أي سؤال أو تساؤل، لكن واقع الحال أثبت أن المقاربة التشاركية هي السبيل الوحيد في تطوير التدبير وتمكين الحكامة الترابية.

من دون حماية المردودية الجبائية، وهذا الأمر لا يستقيم من غير التربية على المواطنة الجبائية، كما يعد هذا مدخلا لتحقيق العدالة الجبائية المثلى"[726]، وفي إطار النقاش الدائر في المملكة حول إصلاح المنظومة التعليمية يجب الاقتداء بالتجارب المقارنة وتأهيل ثقافة المواطنة الجبائية[727]، من خلال إدراج مقتضيات تمر عبر ثلاث مراحل، في المرحلة الابتدائية يجب أن يفهم الطفل الجباية ودورهما في التعاضد الاجتماعي، وأنها جزء لا يتجزأ من حب الوطن وواجبات المواطن اتجاه البلاد، وفي مستوى الإعدادي يتم توضيح علاقة الجباية بمفهوم الخدمات والقدرة على إعادة توزيع الثروة عبر الجباية، من خلال إيضاح مفهوم العدالة أمام الجباية وبواسطة الجباية، وفي المرحلة الثانوية يجب اقتراح مادة تقنية ترتبط بالتوعية بالمساطر الجبائية،(طرق وضع الإقرارات والتعامل مع المحصل وكذا التعامل مع التكنولوجيات الحديثة في الإخضاع الجبائي).

كما يجب التأكيد على وجوب تضمين آليات تضمن التواصل الجيد بين الإدارة الجبائية والخاضع، فاليوم ومع تطور التكنولوجيا لا يمكن الحديث عن وسائل تواصلية تجاوزها الزمن، وفي هذا الإطار ننوه بتجربة كورية الجنوبية، حيث وضعت منظومة متكاملة في التواصل، مبنية على التواصل الإلكتروني، وذلك بإخبار الخاضع برسائل قصيرة تصله على هاتفه عن كل جديد[728]، كما أن فرض نشر الوضعية القائمة بشكل دوري سوف يسمح للخاضع بتتبع واقع الإدارة الجبائية، مما يفتح باب المقاربة التشاركية، فبعد التنصيص على السماح للمواطنين في *تقديم العرائض والملتمسات إلى*

---

726 عبد الناصر محمد رشاد، الطابع القومي والتعليم في كوريا الجنوبية، جامعة بني سويف، مصر 1997، الصفحة 121.

727 وهنا نشير إلى تغييب هذا المقترب في الرؤية الاستراتيجية للإصلاح 2015-2030: من أجل مدرسة الإنصاف والجودة والارتقاء، التي أصدرها المجلس الأعلى للتربية والتعليم والبحث العلمي، منشور على الموقع الرسمي المجلس الأعلى للتربية والتعليم والبحث العلمي تاريخ الاطلاع "3 غشت 2015 الساعة الواحدة ظهرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/7rFG3x.

728 ويعتبر التأكيد بالتبليغ الذي يعطيه الهاتف حال توصله بالرسالة إثباتا بالتوصل، وهو كنوع من تجاوز الإشكالات التي سبق الوقوف عليها في مساطر التبليغ المتبعة في المنظومة الجبائية في المملكة.

السلطات العمومية[729] لابد مع هذا المكتسب تمكين الخاضع من المعطيات الضرورية التي تسمح بتطوير الصورة كاملة مما يمكن من تقديم اقتراحات قادرة على أن تغني واقع التدبير الجبائي. وفي هذا الصدد فإن تبني بوابة إلكترونية يقدم من خلالها واقع الجماعات الترابية، عبر أرقام ووقائع تعد خطوة جد مهمة في هذا المجال. لكن هذا المقترب لا يمكن تحقيقه على أرض الواقع من دون تبني مخطط لتطوير الموارد التدبيرية للإدارة الجبائية الترابية كمدخل لرفع المردودية وتطوير حقوق الخاضع.

المطلب الثاني: تطوير الموارد التدبيرية للإدارة الجبائية الترابية كمدخل لرفع المردودية وتطوير حقوق الخاضع.

لا يمكن الحديث عن نظام جبائي فعال من دون الحديث عن موارد تدبيرية جيدة، فالإدارة الجبائية على المستوى الترابي ترتهن بمحدودية مواردها التدبيرية، فالنظم المعلوماتية تعتبر جد ضعيفة، مما يصعب عملية إسناد القرارات الجبائية، فالمعلومة هي أساس العمل الجبائي، فمن دون، بناء نظام معلوماتي متكامل يسمح للإدارة الجبائية بالضبط الأمثل للوعاء الجبائي، والاطلاع الكامل على وضع الخاضع، لا يمكن ضمان عمل الإدارة الجبائية بشكل فعال وبكفاءة عالية، (الفرع الأول). ونظم المعلومات يجب أن يعرف تطويرا من خلال إدخال التدبير الإلكتروني للمعطيات الجبائية، فواقع الحال اليوم لا يتطلب نظم معلومات متكامل فحسب بل يجب الارتقاء به إلى نظام معلومياتي، يغذي الضمانات الواجب تقديمها لكل من المردودية الجبائية وحقوق الخاضع (الفرع الثاني).

---

729 وفي هذا الصدد هناك، مشروع قانون تنظيمي رقم 44.14 المتعلق بتحديد شروط وكيفيات ممارسة الحق في تقديم العرائض إلى السلطات العمومية، ومشروع قانون تنظيمي رقم 64.14 المتعلق بتحديد شروط وكيفيات ممارسة الحق في تقديم الملتمسات في مجال التشريع.

الفرع الأول: تطوير نظم الإسناد المعلوماتي لتدبير العملية الجبائية.

نظم الإسناد المعلوماتي، يعتبر عاملا جد مهم لتطوير القدرات الإدارية لرفع مردودية الإدارة الجبائية الترابية، كما يعد ضمانة للخاضع في إخضاع وتصفية عادلة للجبايات المحصلة للجماعات الترابية، ونستطيع أن نعرفها بأنها مجموعة من العناصر البشرية المدربة والعناصر الآلية اللازمة لجمع وتشغيل البيانات لغرض تحويلها إلى معلومات تساعد في اتخاذ القرارات الجبائية، ويتكون هذا النظام من مدخلات وعمليات تحويل وهي مخرجات، ويهدف نظام المعلومات الإداري إلى الكشف عن المعلومات وتجميعها وتحليلها وإعدادها طبقا لاحتياجات الإدارة الجبائية كما أن نظام المعلومات يعمل على تداول المعلومات وتجديدها بشكل شبه يومي واسترجاعها عند الحاجة وهنالك أنماط كثيرة ومتعددة لنظم المعلومات، ويتم تبني النمط الأفضل للإدارة الجبائية وفق استراتيجية تحدد النظم التي تحتاجها المنظومة الجبائية، لاستكمال احتياجات المعلومات لديها.

الفقرة الأولى: ماهية نظم المعلومات في إسناد الإدارة الجبائية على المستوى الترابي.

تعتبر المعلومة أساس العمل الجبائي، وبالرغم من اختلاف طرق الحصول عليها يبقى الهدف واحدا وهو المعلومة التي تساهم في إنشاء الإلتزام الجبائي، وتحديد الوعاء والنسب الواجب جبيها، مما يجعل هذه المعلومة هي أساس ضمان كل من المردودية الجبائية وحقوق الخاضع على حد سواء، وبالتالي كلما كانت هذه المعلومة مضبوطة زادت القدرة على تحقيق هذا التوازن.

ومنه فتطوير وبناء نظام معلوماتي جيد، له علاقة مباشرة بنمو وتطوير المردودية الجبائية، حيث أن الحاجة إلى إنتاج المعلومات أصبحت من المتطلبات الأولية والأساسية لتحقيق نوع من الضمانات للخاضع، وليس فقط هدفا لتحسين الكفاءة. ونجد أن نظم المعلومات الإدارية تقدم العديد من الفوائد سَواءً على مستوى ربط الوعاء الجبائي أو على مستوى التحصيل، وتهيئ الظروف المناسبة التي تخدم الإدارة الجبائية في وظائفها المختلفة.

ونظم المعلومات يعد المدخل لإسناد القرارات الجبائية بمختلف مستوياتها، فنظم دعم القرار الجبائي، هي مجموعة متكاملة من البرمجيات مثل الحزم الجاهزة، النماذج وأدوات المعالجة، التي تتفاعل مع البيانات والمعلومات لتقديم إخضاع متوازي، قادر على توفير مردودية مرتفعة مع تقديم

ضمانات للخاضع، كما يُمكنها أي الإدارة الجبائية من دمج المعطيات مع المنظومة القانونية لتحديد الوعاء الجبائي والنموذج الأمثل لجبيه، وتقديم برامج الإدارة وإنتاج الحوار يسمح للإدارة الجبائية بالتفاعل مع الخاضع، لاسترجاع المعلومات التي تفيد في صنع القرارات الجبائية[730].

ونظم دعم القرارات الجبائية، يتمثل في سيرورة مهيكلة، ويمكن توضيح مفهوم نظم دعم القرار من خلال مسمى النظام نفسه حيث نجد[731]:

- إن نظم **Systèmes** هي عملية أكثر منها جهاز يهدف إلى تنظيم محتوى العمليات الجبائية، بناءً على الأهمية لكل من الإدارة الجبائية والخاضع مع ملاحظة التغيرات البيئية التي يتعامل معها.
- دعم **Support** إذ أن نظم دعم القرار تدعم فقط، ولا تحل محل الإدارة الجبائية في اتخاذ القرار، بل تهيئ للإدارة الجبائية أساليب التحليل المناسبة للوعاء والخاضع ويترك اتخاذ القرار النهائي للإدارة.
- القرار **Décision** حيث تركز نظم دعم القرارات الجبائية، إلى تحقيق نوع من الحكامة التدبيرية، بحيث أن القرارات المدعومة بنظم المعلومات تكون أكثر نجاعة، فالفهم الوافي لكل من الوعاء ووضعية الخاضع، ينتج قرارات تضمن مردودية جبائية مرتفعة باعتبارها تغطي كل الوعاء الجبائي، كما تعد ضمانة للخاضع في تبني عدالة جبائية متكاملة خاصة في عدم فرض جبايات بغير حق.

فتدبير الإدارة الجبائية، للوعاء الجبائي الترابي يرتبط بشكل أساسي بالمعلومة والتي توفر أساسا بطرق إنشاء الإلتزام الجبائي سواء عن طريق الإحصاء أو الإقرار الجبائي، لكن هناك توجه حديث يرى بأن جميع الموارد المعلوماتية هي منبع استخباراتي يتم التفريق بين هذه الموارد على أساس النوع وجودة المعلومات المقدمة، وبالتالي تعد هذه المقاربة كنوع مع الاعتقاد السائد في كون أن الإحصاء

---

730 . ياسين سعد غالب. تحليل وتصميم نظم المعلومات. الأردن، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع 2000، الصفحة 50

731 *Alter Steven, Information systems: A management perspective (3" Ed.). Massachusetts; Addison-Wesley Educational Publishers 1999. Page 174.*

الدوري أو التصاريح التي يقدمها الخاضع ليست هي الوحيدة التي يستعان بها في النظم المعلوماتية التي تستخدمها الإدارة الجبائية، بل إن الأمر يتجاوز ذلك عبر كل الوسائل الممكنة[732].

وبالتالي فنظم المعلومات الجبائية أصبحت اليوم تنبني على توجهات استخباراتية[733]، تتمثل في تجميع، تخزين، تحليل، وزيادة إمكانية الوصول إلى المعلومات المرتبطة بالجباية لمساعدة الإدارة الجبائية في صنع قرارات تستطيع المقاربة بين تحقيق المردودية والحقوق، وتطبيقات الاستخبارات الجبائية من تخزين، وتحليل، للوصول إلى عدة مصادر من المعلومات، يعمل بشكل أساسي هذا النظام على تعاون مجموعة من الأجهزة والمصالح، يجب أن توفر تجاوبا سريعا لكل تغيير يحل بالمركز المالي والقانوني للخاضع. وبالتالي يُمكن لنظم دعم القرار الجبائي أن تدعم اتخاذ القرارات بشكل استراتيجي، حيث يمكن أن تحقق الإدارة الجبائية أعلى سعر يمكن الوصول إليه دون أن تضعف المركز المالي للخاضع أو أن تخل بمركزه القانوني[734].

وفي هذا الصدد يمكن اعتبار التجربة الأمريكية جد متقدمة في جمع المعلومات الجبائية، بحيث تملك رخصة لولوج جميع المعطيات الخاصة بالخاضعين سواء داخل الولايات المتحدة أو خارجها، كما تلزم جميع المؤسسات الخاصة والعامة بتقديم جميع الوثائق والمعلومات التي تطلبها الإدارة، وهذه الأعمال التي تنجزها الإدارة الضريبية الأمريكية، أصبحت تعرف إعلاميا بأنها الأعمال الاستخباراتية الضريبية، ومن أجل ضمان أقصى تعاون من قبل الأشخاص والمؤسسات المختلفة، هناك تعديل في قانون التحقيق الجبائي، يمنع على هذه الإدارة استخدام أو إعطاء أي معلومات لا تمت بالجباية بصلة، فحتى مصدر المال الذي يتم جبيه، لا يسأل صاحبه من أين له هذا، ويترك الأمر

---

732 Laudon, Kennth C, & Laudon, Jane P: Management information systems: Managing the digital firm (8" ed.). New Jersey : PrenticeHall International, Inc. 2004, Page. 348.

733 والمفهوم الاستخباراتي في المنظومة الجبائية لا يحيل على التعريف التقليدي، بل هو توجه يتيح للإدارة الجبائية استخدام مجموعة من الموارد والآليات لتدبير المعطيات، فالأساس هو حماية الدولة في تقديم خدماتها، وهو الأمر الذي لا يتم من دون مردودية جبائية متوازنة، لا يمكن أن تتحقق من دون معطيات كافية حول الخاضع، كما تعد هذه المعطيات كفيلة بحماية الخاضع من كل تجاوز.

734 فايز جمعة النجار، نظم المعلومات الإدارية: منظور إداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة 2010، الصفحة 149-150.

للمصالح الأخرى وهو الأمر الذي يعرف بـGive me tax, first [735]. وهذا الأمر يتم عبر علاقة جد معقدة تهدف إلى الحصول على أصح معلومة يمكن أن نبني عليها الأساس الجبائي، والرسم التالي يوضح هذه العملية الاستخباراتية للإدارة الجبائية:

رسم توضيحي 13: عملية معالجة القرار الجبائي بناءً على الإسناد المعلوماتي [736].

يعتبر تطوير نظم الإسناد الجبائي عبر منظومة معلوماتية متقدمة، هو السبيل الناجح للرفع من المردودية دون الإخلال بحقوق الخاضع، فواقع العمل الجبائي أثبت الدور المحوري للمعلومة في

---

735 Laurence S. Seidman, The USA Tax: A Progressive Consumption Tax, The MIT Press, 2001, Page 231.

736 تركيب شخصي مبني على مقاربة النموذج الأمريكي، يمكن مراجعة:

Laurence S. Seidman, The USA Tax: A Progressive Consumption Tax, MIT Press, 1997 Page 112.

تحقيق الأهداف الجبائية، وبالتالي الاستخبارات الجبائية بمفهومها الحديث تحقق هذا المعطى، فالمعلومات التي ترد عبر الطرق التقليدية للإحصاء وانتظار التصاريح الجبائية أصبح هذا الأسلوب متجاوزا، فاليوم اتجهت مجموعة من الأنظمة الجبائية لتكريس نظم معلوماتية تتصف بالتعقيد، فمثلا نجد أن اليابان وضعت برنامجا تحت عنوان ساعة من أجل الوطن، ومبدأ هذا البرنامج هو قيام جميع المواطنين مرة كل شهر بتعبأة تقرير مفصل عن كل مشترياتهم خلال الشهر، مع إرفاقها بالفواتير، وتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة هذه الأرقام مع تلك التي تقدمها الشركات والأشخاص الخاضعين للجباية، وفي السنة الأولى التي تم تبني هذا المشروع، استطاعت الإدارة الجبائية رفع المردودية بنسبة 150%، وهم هذا الارتفاع خاصة الأنشطة التجارية والمهنية التي تزاول أعمال التجزئة، فقد تم اكتشاف أن 99,09 بالمئة من المقاهي والمطاعم، تقدم أرقاما مغلوطة حول رقم معاملاتها[737]، وهذا الإنجاز ليس ناتجا عن الأساليب التقليدية من إقرار أو إحصاء المبنية على أساس الملاحظة والمقارنة، فهذا النهج الأخير أثبت فشله عندما يكون التهرب هو الظاهرة عامة في نشاط معين وبالتالي فأسلوب المقارنة لتحديد الأساس الجبائي يتأثر بهذا المعطى، لكن هذه الآلية الجديدة تسمح للإدارة الجبائية بمقارنة الأرقام مع أرقام أخرى موثقا بها.

إن هذا المقترب أثبت فعاليته في التجارب المقارنة، وبالتالي وكنوع من تدعيم الإدارة الجبائية على المستوى الترابي، يجب إحداث مصلحة خاصة بنظم المعلومات الجماعية، يكون دورها تجميع المعلومات من مختلف الموارد الممكنة، من أجل رسم صورة أوضح للوعاء الجبائي، كما تمكن هذه العملية من معرفة أدق التفاصيل الخاصة بالخاضع، مما يمكن من نوع من السلاسة على مستوى الجبي.

---

737 Hiromitsu Ishi, The Japanese Tax System, OUP Oxford, 2005, Page 166.

الفقرة الثانية: ضرورة بناء نظام معلوماتي للجبايات الترابية.

نجد أن المصالح الجبائية على المستوى الترابي لا تولي أهمية كبيرة لنظم المعلومات، حيث أن العملية الجبائية تعرف نوعا من إغفال دور المعلومة في إنشاء الإلتزام الجبائي، فمحدودية آليات الإدارة الجبائية الإحصائية، وعدم موثوقية التصاريح التي يقدمها الخاضع، تجعل من التصفية الجبائية سببا في ضعف المردودية، كما يؤدي ضعف المعلومة الجبائية إلى جعل النظام الجبائي لينا اتجاه بعض الخاضعين، وظالما اتجاه البعض الأخر. وبالتالي الأمر راجع إلى أن نظام المعلومات الجبائي المطبق والمستخدم في الأجهزة والمصلحة الجبائية الجماعية، والذي لا يتصف بالخصائص المتعارف عليها في نظام المعلومات المحاسبية والتي أكدت عليها الدراسات والأبحاث المتعلقة بخصائص نظام المعلومات المحاسبية بما يكفل استخدام تلك المعلومات في اتخاذ القرارات الجبائية التي تساهم في تطوير المردودية الجبائية عبر الحد من ظاهرة التهرب الجبائي.

كما أن غياب نظام معلوماتي متكامل يضعف، قدرة الإدارة الجبائية على ممارسة الرقابة، وهذا التغييب لمتطلبات الرقابة الإدارية والمحاسبية والجبائية يخل بشكل أساسي من القدرة على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بدرجة كبيرة[738]. ويقوم النظام المعلوماتي المعمول به في الإدارة الجبائية، على التركيز على القيمة المالية، كالقيمة الإيجارية من دون إيلاء أهمية للمعلومات غير المالية والتي تعتبر أساسية في الرفع من المردودية دون الإخلال بالضمانات الواجب تقديمها للخاضع، فالمعلومات التي تقترن بعدد الأملاك ووضعية الخاضعين ماديا، وعلاقتهم الاجتماعية ومكان سكناهم، ووضعيتهم الاجتماعية.

وهذه المعلومات تكون ذات أهمية كبيرة عند ادعاء أحد الخاضعين أنه يوفر أحد المساكن لأصوله أو فروعه، وتتمكن الإدارة الجبائية عن طريق استخباراتها الجبائية من التعرف على الوضعية

---

738 فائز عبد الله ناجي أحمد الدعيس، دور نظام المعلومات المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي في مصلحة الضرائب في الجمهورية اليمنية، رسالة لنيل الماجستير، جامعة آل البيت، الأردن 2008، الصفحة 102.

الاجتماعية للخاضع، مثلا أن يكون مقر السكنى لهم مخالفا لما ادعى الخاضع، كأن يكون الأصول متوفين، أو أن يكون الفروع لم يبلغوا بعد السن القانونية وبالتالي لا يمكن الحديث عن توفير سكن خاص بهم. إن نظام المعلومات الذي تحتاجه الإدارة الجبائية لدعم المردودية وتوفير ضمانات إضافية للخاضع يجب أن يتميز بطابع استخباراتي يتميز بالسعي للحصول على جميع المعلومات ومعالجتها بطريقة تهدف إلى حماية الدَّين الجبائي. وهذا المقترب لا يمكن تفعيله على أرض الواقع من دون مورد بشري كفء، والعمل على تدعيم هذه الكفاءة من خلال عملية تكوينية مستمرة من حيث الزمن، مع تقديم مجموعة من حزم التحفيز[739].

وهذا الأمر راجع إلى أن نجاح عمل نظم المعلومات الجبائية يعتمد بدرجة أساسية على الأفراد القائمين عليه وأن تتناسب درجة معارفهم العلمية والعملية مع متطلبات عمل النظام وإمكانية تحقيق أهدافه، وهذا يستلزم ضرورة تطوير مهارات الأفراد العاملين على نظام المعلومات في المجالات الآتية:

- تطوير المهارات المحاسبية والتحليلية للعاملين في النظام بما يكفل تطوير مهاراتهم في كافة فروع المعرفة الجبائية، والعمل على دراسة كافة المستجدات، إضافة إلى ضرورة توفر الكفاءة اللازمة لدراسة وفهم العلاقات المتشابكة مع فروع العلوم الأخرى التي لها علاقة وتأثير في المجال الجبائي، وهو الأمر الذي يسمح بإجراء عمليات التحليل للبيانات المختلفة التي تمكن من بناء الأساس الجبائي على معلومات موثوق بها وتمكن من تصفية الجباية بطريقة تضمن المردودية وتحافظ على حقوق الخاضع.
- ضرورة تطوير مهارات الموارد البشرية في الإدارة الجبائية الترابية من خلال الاطلاع على كافة المستجدات التي تحدث في مجال نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية والتهرب الجبائي،

---

739 يمكن العودة إلى التوصيات والمقترحات الخاصة بإعادة واستدامة تأهيل الموارد البشرية للإدارة الجبائية الترابية، والتي تم التطرق لها في المطلب السابق.

لتسهيل مقابلة الاحتياجات المختلفة وتزويد البيانات والمعلومات اللازمة بالسرعة الممكنة والوقت المناسب.

- تطوير المهارات التقنية والحاسوبية للموارد البشرية في النظام إذ من الضروري أن يكون لدى الأفراد القائمين على النظام معرفة مناسبة بالحواسيب من حيث كيفية تشغيلها وبرمجتها وكذلك كيفية استخدام التقنيات الحديثة المرتبطة بها[740].

وهذه المقاربة لا يمكن تفعيلها على أرض الواقع من دون تجاوز تجزيء النظام المعلوماتي، والتركيز على جزء واعتباره هو المورد الأمثل والأوحد، كما هو الحال في المنظومة الجبائية الترابية التي تركز على المعلومات الواردة من الإحصاء والإقرار كمورد رئيسي ووحيد لنظم المعلومات الجبائية، بل يجب الانفتاح على جميع الموارد الممكنة، وبالتالي يجب إقرار تشريعات تسمح للإدارة الجبائية للوصول إلى كل المعلومات المتعلقة بالخاضع من جميع المؤسسات والإدارات للمملكة، ومع أن الإدارة الجبائية في كثير من الحالات تحاول الحد من مصاريف الجبي عبر تحجيم أدوار نظم المعلومات الجبائية، فهذا المقترب يزيد من إشكالية المردودية على اعتبار أن التكاليف المترتبة عن تدبير نظم المعلومات تقل بكثير عن قيمة التهرب والتملص الجبائي.

كما أن تنويع مصادر المعلومات الجبائية يمكن مما لا شك فيه من تقديم معلومات تتميز بالجودة والملاءمة، خاصة وأن هذه المصادر الموصى بها، والمتمثلة في الإدارات والأجهزة العمومية المختلفة تتصف بأمانة المعلومات وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها وحيادية المعلومات وقابليتها للمقارنة والتوقيت الملائم وكذا قابلية المعلومات للفهم والأهمية النسبية والإفصاح الأمثل.

لكن هذا المقاربة المتميزة بالفعالية لا يمكن تبنيها من دون تدبير إلكتروني للمعطيات التي يقدمها نظام المعلومات، فكثرة المعطيات والأرقام وتشابك المعلومات، تجعل من المعالجة العادية للمعطيات لا تقدم النتائج المرغوب فيها، كما أن المعالجة التقليدية، تأخذ وقتا طويلا مما يضر بالعملية

---

740 فائز عبد الله ناجي أحمد اللاعيس، دور نظام المعلومات المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي في مصلحة الضرائب في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق، الصفحة 105.

الجبائية، كما أن المعالجة الإلكترونية زيادة على السرعة تمكن من إنتاج معلومات يمكن الوثوق بها، كل هذا مع إمكانية الحد من مصاريف الجبي عبر تقليل الموارد المستغلة في الربط والتحصيل الجبائي، وبالتالي فتطوير إدارة جبائية إلكترونية متكاملة أصبح حاجة ملحة.

الفرع الثاني: تطوير إدارة جبائية إلكترونية متكاملة.

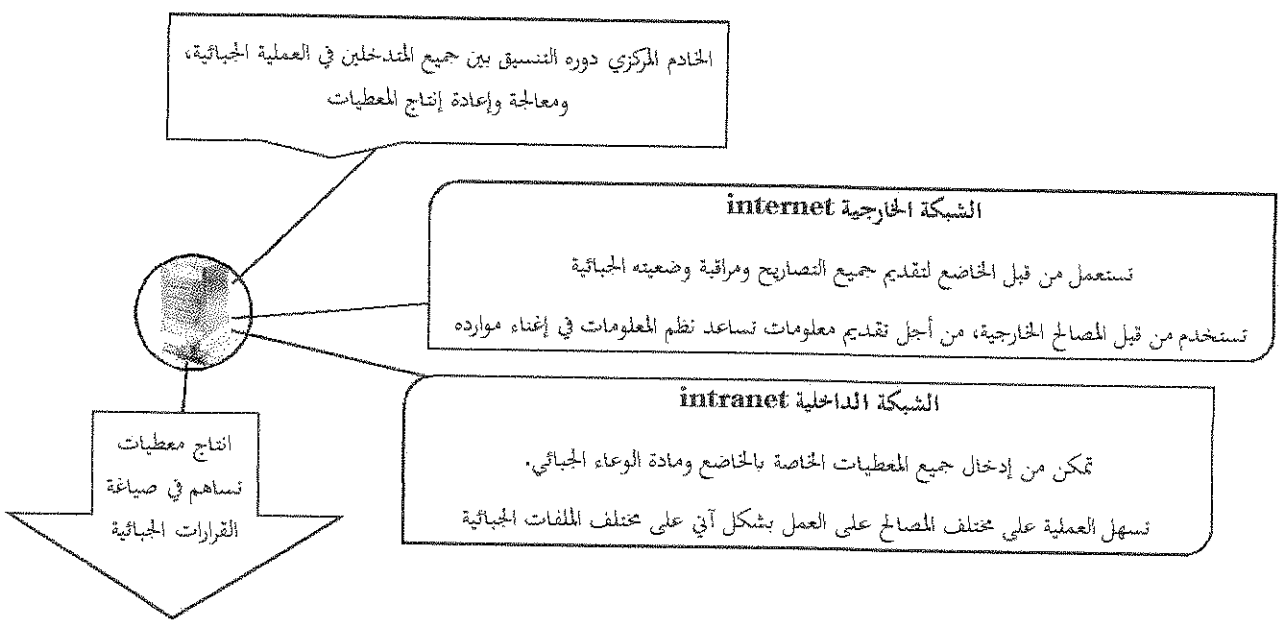
من أجل تقوية العمل الجبائي على مستوى الجماعات الترابية، يجب العمل على معالجة المعلومات الواردة للجماعات الترابية وتحليلها، بطريقة تسمح بإنتاج معطيات موثوق بها، ومع الصعوبات التي تواجهها التقنيات التقليدية في معالجة المعطيات، وعدم القدرة على إجراء عمليات معقدة في وقت مقبول نسبيا، حيث أصبح من الضروري إدخال تقنيات حديثة تسمح بتطوير الأعمال الجبائية، وفي هذا الصدد ظهرت الإدارة الجبائية الإلكترونية E-Tax، كحل لهذه المعضلة، (الفقرة الأولى). لكن يبقى السؤال مطروحا حول الضمانات التي من الممكن أن تقدمها هذه الآلية لكل من المردودية الجبائية والخاضع، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: إدخال التدبير الإلكتروني للإدارة الجبائية الترابية.

من أجل تعزيز أعمال الإدارة الجبائية، لابد من البحث عن آليات عصرية قادرة على إشباع كل متطلبات العمل الجبائي، فبالرغم من الدور المحوري للموارد البشرية المؤهلة في مباشرة العملية الجبائية وتحقيق أعلى مردودية ممكنة، لكن هذا الأمر وحده لا يكفي فالتحول إلى إدارة إلكترونية اليوم أصبح ضروريا أكثر من أي وقت، حيث أن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها من إحصاء للخاضعين والبحث عن المادة الخاضعة إلى تحديد الوعاء الجبائي ومراقبته.

لكن الإشكال الذي تواجهه الإدارة الجبائية، هو البساطة في فهم الإدارة الجبائية، حيث لازال تطوير النظام الإلكتروني للمصالح الجبائية، ينحصر في اقتناء الحواسب والطابعات، من دون الفهم الحقيقي لماهية الإدارة الجبائية الإلكترونية، فهذه الأخيرة تتطلب بالإضافة إلى حوسبة المساطر والعمليات الجبائية، ترتيبا عميقا وذلك باعتماد فهم مدقق لأداء الإدارة الجبائية، مما يقتضي تحقيق

تعاون تداخلي بين الإدارات المعنية بالجبايات الترابية، وكذا تقاسم الرؤية بين مختلف الهيئات. وهذا الأمر لا يمكن أن يتحقق إلا باعتماد برمجيات تستطيع أن تنسق الجهد بين مختلف المصالح الجبائية، كما أن هذه المنظومة الإلكترونية يجب أن يكون الخاضع في صلب إجراءاتها سواء كمساهم أو مستفيد، وهو الأمر الذي سوف يساهم بالإضافة لرفع المردودية وتقليل المصاريف الجبائية، في حماية الخاضع بشكل فعال. وبالتالي الإدارة الإلكترونية الجبائية تتجاوز الحوسبة إلى شبكات اتصال تعتمد برمجة تنسق الجهد الجبائي وهذا الرسم توضيحي للعملية:



رسم توضيحي 3: بنية معالجة نظم المعلومات الجبائي المبني على أساس إلكتروني.

ومعرفة من المشرع بالدور المحوري لهذه الآلية، كمدخل لتطوير المردودية الجبائية، وإمكانية الرفع من جودة الضمانات المقدمة للخاضع، نص القانون في المادة 155 من المدونة العامة للضرائب على أنه "يجوز للخاضع للضريبة أن يُدلِّ إلى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في هذه المدونة وفق الشروط المحددة بقرار للوزير المكلف بالمالية، تكون للإقرارات الإلكترونية المذكورة نفس الآثار القانونية للإقرارات المحررة على أو وفق مطبوع نموذجي تعده

الإدارة"[741]، وهذا الأمر جعل تعاطي المصالح الجبائية التابعة للجماعات الترابية، جد ضعيف إذ ما قورنت مع المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب، وهذا الوضع وإن كان راجعا نوعا ما إلى ضعف الموارد البشرية، وهو الأمر الذي سبق التطرق له، لكن هذا الأمر يتفاقم بتغييب التدبير المعلوماتي لنظم المعلومات الجبائية، في المصالح التابعة للجماعات الترابية، كما أن عدم وضع نظام معلوماتي متكامل بين جميع المصالح والأجهزة الجبائية، يضعف القدرات الجبائية في الحصول على المعلومة، فاليوم الإدارة الجبائية مطالبة ببناء نظام جبائي إلكتروني متكامل، وهذا الأمر لا يمكن القيام به عبر بناء برامج من الصفر ومعزولة عن بعضها، لكن بجمع جميع الأنظمة القائمة ومحاولة تطويرها من أجل إخراج نظام متكامل قادر على مواكبة العملية الجبائية في جميع مراحلها ومستوياتها، فاليوم تعرف الإدارات ذات الطبيعة الجبائية، مجموعة من الأنظمة الإلكترونية المختلفة فنجد:

أولا: الاستفادة من تجربة المديرية العامة للضرائب.

بدأ تطبيق البرنامج المندمج للتضريب،"SIT-Système integrie de taxation"،[742] والذي أصبح بموجبه يتوفر كل خاضع على رقم موحد للتعريف الجبائي على الصعيد الوطني (Identifiant fiscal)، وبالتالي يجب أن يتم احترام هذه الخاصية في أية عملية بناء للمنظومة الإلكترونية الجبائية، فالرقم الموحد يساهم في تتبع حالة الخاضع بشكل فعال، وفي هذا الصدد نجد أن المشرع الأمريكي حرص على هذه النقطة في جميع المعاملات الإدارية، بحيث أن كل مواطن عند ازدياده يحصل على رقم قومي يستمر معه حتى وفاته، كما أن كل شركة أو منظمة غير حكومية يتم

---

741 المدونة العامة للضرائب. منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة نصوص ووثائق"، الطبعة الثانية، العدد 171، 2007، ص 195.

742 هنا نشير إلى مجموعة من الاختلالات التي تصاحب تبني هذا النوع من المشاريع والمرتبطة بالبيئة المحتضنة، ويمكن الرجوع إلى الفصل السابق من أجل المزيد من التفصيل في هذا الشأن.

إحداثها تحصل على رقم، وهذا الرقم هو الذي يتم استعماله في نظم المعلومات المختلفة، بما فيها الجبائية[743].

كما يجب الحرص على إمكانية الإدارة الجبائية الترابية، في الوصول إلى جميع المعلومات ذات العلاقة بالخاضع ووضعيته مع الإدارات الجبائية الأخرى، خاصة فيما يتعلق بالمطالبات الاستعطافية التي يقوم بها الخاضع، فالولوج الكامل يمكن الإدارة الجبائية من إصدار قرارات تمكنها من حماية مردوديتها، كما تقدم ضمانات للخاضع في إمكانية الاستفادة من مجموعة من المساعدات في حالة تمكنها من معلومات تدل على الوضعية الصعبة التي يعيشها.

كما نجد أن المديرية العامة للضرائب، طورت الأداء والتصريح الإلكتروني للضرائب، فقد تم تطبيق برنامج Simpl IS وsimpl TVA واللذان يُمكنان المقاولات التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها خمسون مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة[744]، وهذا الإجراء قدم نتائج جد محمودة، وقلص مصاريف التحصيل بشكل فعال، مما رفع من المردودية الجبائية[745]، وبالتالي يجب أن تستفيد الجماعات الترابية من هذه الآلية، في أي تطوير لإدارتها الإلكترونية، لكن يجب القطع مع سياسة تبخيس الجهد الجبائي، فكل درهم مهم[746]، وبالتالي السماح لجميع الخاضعين، مهما كان نوع

---

743 ثيودور لووي وبنيامين جينسبرج "الحكومة الأمريكية الحرية والسلطة"، الجزء الأول، مرجع سابق. الصفحة 154.

744 بدأت عملية الأداء الإلكتروني ابتداء من فاتح يناير 2010 وشملت المنشآت التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها مائة مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة وابتداء من فاتح يناير 2011، المنشآت التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها خمسون مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة. من أجل المزيد من التفصيل يراجع، خلال حجاج، جباية المقاولة بالمغرب، مرجع سابق، الصفحة 319.

745 نجد أن مجموع المداخيل الجبائية المؤداة بواسطة الأداء الإلكتروني، قد انتقل من 688 مليون درهم سنة 2010 إلى حوالي 966 مليون درهم خلال سنة 2011

746 يجب أن تفهم الإدارة الجبائية أن كل سنتيم هو مهم، ويحرم التفريط فيه، فكل مواطن يساهم بحسب قدرته، وهو الأمر الذي سبق أن تطرقنا له، في القسم الأول، وسوف نعالجه باستفاضة في المبحث الأخير من هذه الأطروحة، حيث سنقف على تبخيس دور مجموعة من الرسوم والتي تم إلغائها بموجب القانون المنظم للجبايات المحلية رقم 47,06.

الجباية أو قيمتها من الاستفادة من هذه الآلية، مع وضع نوع من الملاءمة بين نوع الجباية ومعارف ومدارك الخاضع من أجل تقليل هامش الخطأ وتدليل الصعوبات.

كما أن المديرية العامة للضرائب، طورت بيئة تواصلية داخلية تسهل العملية الجبائية، حيث يملك كل موظف حسابا له صلاحيات ترتبط بصلاحيات المركز الذي يشغله، وهو الأمر المطلوب في بيئة العمل على مستوى المصالح الجبائية التابعة للجماعات الترابية، ويمكن هذا النظام من:

- التواصل الداخلي بين جميع الموظفين.
- يسمح النظام بالعمل على نفس الملف كل حسب الصلاحيات التي أعطيت له.
- يمكن هذا الأمر، من تتبع كل تغيير يطرأ ومن قام به والساعة التي أنجز فيها.

وبالتالي يمكن دمج هذه الآليات في المصالح الجبائية الترابية، مما يقوي المنظومة ككل دون الحاجة لبناء المنظومة الإلكترونية من الصفر.

ثانيا: الاستفادة من تجربة الخزينة العامة للمملكة.

تملك الخزينة العامة للمملكة ربطا إلكترونيا على الصعيد الوطني بين جميع إدارات الخزينة مما مكن من معرفة وتجميع جميع المداخيل الجبائية، إن هذه الآلية إن تم الاستعانة بها، في جميع الجماعات الترابية سوف تمكن مما لا شك فيه من تتبع جميع الخاضعين، ووضعيتهم في مختلف أرجاء المملكة، وهذا الأمر يمكن من رسم سياسة متكاملة للجبايات الترابية على صعيد المملكة، حيث أن توفر هذه المعلومات تمكن الوزارة الوصية والسلطة التشريعية، من آلية تستطيع عبرها صياغة مشاريع أكثر اندماجا مع الواقع العملي، حيث أن هذا الإجراء تم تفعيله عبر الربط المعلوماتي بين المديرية العامة للضرائب والخزينة العامة للمملكة، والذي ساهم في تسهيل الخدمات المقدمة للخاضعين على مستوى الحصول على شهادة الإبراء الجبائي وخلق قاعدة بيانات مشتركة بين المديرية العامة

للضرائب والخزينة العامة للمملكة وهو الأمر الذي مكن من تدبير عمليات تأسيس واستخلاص الضرائب بشكل جيد[747].

ثالثا: الاستفادة من تجربة إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.

تملك هذه الإدارة برنامج جد فعال ومندمج تحت اسم "بدر" لتسهيل جميع العمليات المتعلقة بالإجراءات الجبائية، بحيث يمكن من التصريح بالوعاء الجبائي عن طريق الأنترنيت، ويقوم النظام بحساب مبالغ الرسوم، تحريرها وإصدارها بشكل أوتوماتيكي، كما يمكن هذا البرنامج من الحصول على جميع المعلومات والتساؤلات التي تهم العملية الجبائية، وهو الأمر الذي يساهم بشكل فعال في تقبل الجباية، كما أن نظام "بدر"، يمكن من أداء الرسوم عن طريق الأنترنيت، هذه المقاربة إن تم العمل بها في المصالح الجبائية الترابية ستسهل العملية الجبائية، خاصة في ما يتعلق ببعض المساهمات والآتاوات ، وقد مكن هذا البرنامج من تجميع المعطيات المتعلقة بالخاضعين والتحكم في عمليات التهريب والغش، كما عمل على تسهيل عمليات التصريح والأداء، مما أدى في نهاية المطاف إلى الرفع من المردودية دون الإخلال بالضمانات المقدمة للخاضع[748].

الفقرة الثانية: ضمانات الإدارة الجبائية الإلكترونية على صعيد المردودية وحقوق الخاضع.

إن الهدف من إدخال الإدارة الإلكترونية في العمل الجبائي، هو تحويل نظم المعلومات، والواجب توفره في أي إدارة جبائية إلى نظام معلوماتي، حيث يتحول المورد البشري من محلل للمعلومات إلى مشرف على حسن عمل النظام، وهذه العملية تضمن من جهة رفع المردودية من خلال تقليل المصاريف الجبائية، ومن جهة أخرى تسهيل العملية على الخاضع وتجعلها أكثر سرعة وفعالية مما يجنبه أخطاء قد تضعف مركزه المالي أو القانوني، كما تحد من إمكانية الشطط في استعمال السلطة.

---

747 *خلال حجاج، جباية المقاولة بالمغرب، مرجع سابق، الصفحة 320.*

748 *يمكن العودة لمجموعة من خصائص النظام أوردها تقرير المجلة المالية لوزارة المالية، العدد 13، السنة 2010، الصفحة 19.*

حيث نجد أن الإدارة الجبائية الترابية وأمام العمل المتزايد، وعدم إمكانية الزيادة في عدد الموظفين بشكل لا متناهي ومستمر، هذا الأمر يفرض اللجوء إلى استخدام التقنيات الإلكترونية أو الأداة المعلوماتية قصد تطوير الخدمات الجبائية وتحسين الممارسات الإدارية الصادرة عن الإدارة الجبائية الترابية اتجاه الخاضعين، لما تتيحه من تجميع للمعلومات والبيانات المتعلقة بالخاضع والاحتفاظ بها وتحيينها بصورة مستمرة، لهذا يمكن توظيفها بصورة مفيدة جدا في كل المراحل التي تمر منها العملية الجبائية[749]، وبالتالي هذا التعويض في الإمكانات البشرية عبر تقنيات إلكترونية، يمكن من تقليص مصاريف تسيير العملية الجبائية، وهو أمر يصب في صلب رفع المردودية الجبائية، كما أن هذا التعويض يتم وفق مورد أكثر نجاعة، باعتبار أن هامش الخطأ هو أقل بكثير من العمل الإنساني[750]، والنظام الإلكتروني بطبيعته هو غير قابل للارتشاء ، كل هذه العوامل تساهم في تقديم ضمانات للخاضع في معاملة عادلة.

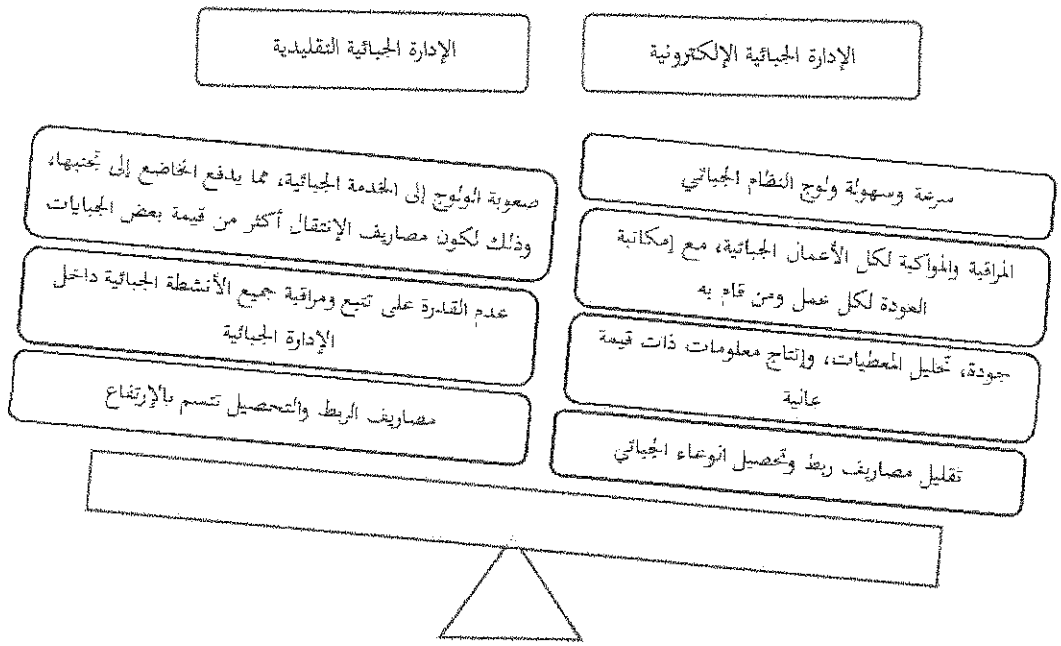
كما أن خفض المصاريف التدبيرية للوعاء الجبائي، لا يقف هنا فالإدارة الالكترونية هي عملية أتوماتيكية في أغلبها لجميع مهام وأنشطة المؤسسة الإدارية، بالاعتماد على المعلومات الضرورية، للوصول إلى تحقيق أهداف إدارة جديدة، بتقليل استخدام الأوراق وتبسيط الإجراءات والقضاء على الروتين والانجاز السريع والدقيق للمهام والمعاملات، أي أداء العمليات بين مجموعة من الشركاء من خلال استخدام تقنية معلومات متقدمة من أجل زيادة كفاءة وفعالية الأداء، بأقل موارد

---

749 كريم لحرش: "النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الإجتهاد القضائي" ، مرجع سابق، الصفحة 270.

750 يمكن النظام الإلكتروني، من تجميع ودمج معلومات مختلفة ومتعددة عن الخاضع وتصحيح المعلومات وإدخال التعديلات عليها بسهولة وسرعة فائقة، كما يمكن من نقل المعلومات وتبادلها بسرعة ودون عناء، بفضل المحطات البعدية المعروفة بالنهائيات، ويمكن من القيام بعمليات الحساب والإحصاء، والتصنيف والمقارنة وغيرها مما يصعب الوصول إليه بالوسائل التقليدية العادية، مع القدرة على استيعاب جميع الوثائق والمعلومات المرجعية مهما كانت كثرتها وأحجامها، مع سهولة الرجوع إليها، من أجل المزيد من التفصيل، يراجع علي السلمي، السياسات الإدارية في عصر المعلوميات، دار غريب للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 1999، الصفحة 25.

ممكنة[751]. وهنا يمكن أن نوضح عبر الرسم التالي مميزات النظام الإلكتروني مقارنة مع المعاملات الجبائية وفق المقاربة التقليدية:



رسم توضيحي 14: مقارنة بين الإدارة الجبائية الإلكترونية مع نظيرتها التقليدية.

إن المعاملات الإلكترونية، أصبحت تفرض نفسها أكثر من أي وقت مضى، والسبب في ذلك هو الفعالية التي تتميز بها الآلية الإلكترونية، على صعيد كل من المردودية والضمانات المقدمة، وإن تبني الإدارة الإلكترونية في تدبير الجبايات الترابية، سيمكن من تجنب التهرب الجبائي، مع التقليل من التكلفة، كما تقدم ضمانات للخاضع في معاملة عادلة، وعدم الشطط في استعمال السلطة، وكذلك الحد من ظاهرة الفساد الإداري[752]، كل هذه مدخلات تحقيق نظام جبائي يتميز بالفعالية التي تزاوج بين المردودية المرتفعة من دون الإخلال بالضمانات الواجب تقديمها للخاضع.

---

751 أحمد محمد غنيم: الإدارة الالكترونية: آفاق الحاضر وتطلعات المستقبل، المكتبة المصرية، المنصورية، مصر، الطبعة الأولى، 2004، الصفحة 20.

752 ويمكن عبر الإدارة الإلكترونية تجاوز بعض الاختلالات الجوهرية التي أصبحت، تعاني منها الإدارة الجبائية، وهي اختفاء الوثائق، وعدم معرفة من قام بالأمر، وهي عمليات تتم في بعض الحالات لصالح بعض الخاضعين، كما تتم ضد البعض الأخر من أجل تصفية حسابات، مما يفاقم من أزمة الفساد الإداري، وهو الأمر الذي يضعف العدالة الجبائية.

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لمدخلات إنجاح المردودية والرفع من الضمانات الجبائية للخاضع.

رصدت الدراسة الميدانية مجموعة من الاختلالات والصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية، وتصعب عملية الجبي، مما يرخي بظلاله على المردودية الجبائية، كما أن سوء المعاملة الجبائية يؤدي إلى إضعاف مراكز الخاضع في مواجهة الإدارة مما ينسف مؤسسة الحقوق الواجب توفيرها للخاضع للجباية، ومن خلال هذا المبحث تم تقديم مجموعة من التوصيات والمقترحات، وشملت الدراسة أحد أعمدة المنظومة الجبائية الترابية، وهو الرسم المهني، لكن هذه التوصيات والمقترحات تستوجب آليات فعالة تمكن من تجاوز كل الاختلالات المرصودة، وهو الأمر الذي لا يمكن تحقيقه من دون ضمان نوع من التجرد في المعاملة الجبائية، مع الحد من كثافة الأخطاء التي تنخر المردودية الجبائية وتضعف الضمانات المقدمة للخاضع، ومعه وحسب التجارب المقارنة فالحل الأمثل توفره الإدارة الإلكترونية للعملية الجبائية، وهنا يجب القطع مع الفهم الضيق للإدارة الإلكترونية، والذي تعرفها الإدارات والمصالح الجبائية التابعة للجماعة، فبالإضافة إلى حوسبة المساطر والعمليات الجبائية، يجب وضع آلية تمكن من ترتيب عميق، للمساطر الجبائية وذلك باعتماد فهم مفصل لأداء الإدارة الجبائية. مما يقتضي تحقيق تعاون تكاملي بين المصالح المعنية، وكذا تقاسم الرؤية بين مختلف الهيئات، وهو الأمر الذي لا يمكن تحقيقه من غير تبني منظومة إلكترونية متكاملة، ومعه تم العمل على نظام تقني تحت إسم رامةٌ، يحترم جميع الحيثيات القانونية المعمول بها، وهو الأمر الذي استطعنا التمكن منه بالعمل بشراكة مع تخصصات علمية مختلفة تزخر بها الجامعة المغربية[753].

---

753 تم تطوير نظام رامة المقترح، داخل فريق الأبحاث حول تقييم السياسات العمومية، وبشراكة مع مركز الدراسات والأبحاث حول الحكامة CERG، وشركة متخصصة في مجال التقنيات الحديثة BADEP، وبتعاون مع مختبر Ingénierie Mathématique et Informatique Appliquée à l'Économie بكلية العلوم التقنية الحسن الثاني المحمدية.

المطلب الأول: تطبيقات عملية للتوصيات والاقتراحات على نموذج للجبايات الترابية (الرسم المهني).

البتانتا[754] سابقا أو الرسم المهني هو جباية تحصل لفائدة الجماعات الترابية، وكان الهدف الأصيل لإنشائه هو دعم الجهد المالي والاقتصادي للدولة إلا أن التطورات الموضوعية والبنيوية التي عرفتها الإدارة المغربية بشكل عام والترابية بشكل خاص فرضت إعادة النظر في الأسس الجبائية لهذه الجباية، وفي هذا الاتجاه جاء القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية[755]، بمحاولة إدماج بعض الرسوم التي تشمل أو تؤسس على نفس المادة الجبائية أو تحدد نفس النشاط وذلك وفق مقاربة تروم بالأساس إلى تحسين المردودية من خلال تحديد وعاء جبائي صلب، وكذلك تخفيض تكاليف تحصيل الضرائب.

واندرج المشروع ضمن الإصلاحات الجوهرية التي تهدف إلى تعزيز نظام اللامركزية ببلادنا والتي أعلن عنها جلالة الملك محمد السادس[756]، فاللامركزية الترابية ونظرا للدور الطلائعي الذي أصبحت تقوم به في الوقت الحاضر، أضحت لها أهمية كبرى سواء على مستوى البناء الديمقراطي أو على مستوى الأهمية التنموية[757].كما تعبر عن توصيات الأيام الوطنية ومطالب الفاعلين

---

754 جباية ظهرت لأول مرة بموجب ظهير 9 أكتوبر 1920 المتعلق بضريبة البتانتا والتي يرجع التنصيص عليها إلى اتفاقية الجزيرة الخضراء المنعقدة سنة 1906 و شمل تطبيقها الأنظمة التجارية والصناعية والمهنية، كما فرضت على الأشخاص الذاتيين والمعنويين، وقد تنازلت الدولة عن الجزء الأصلي من الضريبة المهنية البتانتا إلى البلديات بمقتضى الظهير الشريف الصادر في 12 يونيو 1948 قصد تعزيز مواردها.

755 الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007) كلميم الجريدة رسمية عدد 5583

756 خطاب جلالة الملك بالحرف الأصفر بتاريخ 26 سبتمبر 2000

757 المصطفى قاسمي-العوائق الموضوعية للتدبير المحلي اللامركزي-مقال منشور على البوابة الإلكترونية لمركز الدراسات والأبحاث حول الحكامة CERG.ma.

الاقتصاديين[758]. وهذه المحاولة أخذت تجلياتها في الرسم المهني، والذي تأتى بدمج الضريبة المهنية مع الجزء المهني للضريبة لبعض الرسوم الأخرى، مما استوجب إلغاء بعض الرسوم الأخرى. وهذا المقترب يفتح الباب على مجموعة من التساؤلات، تتمحور بالأساس حول الإيجابيات النظرية التي أقيم عليها وهل استطاع هذا المقترب تكريس واقع العدالة الجبائية، وإلى أي حد استطاع تجاوز الاختلالات الموضوعية والبنيوية، فأساس فرض الضريبة لا بد له أن يخضع للعدالة وأن ينتج العدالة، فالجباية يجب ألا تحيد عن مفهومين أساسيين وهما العدالة أمام الجباية والعدالة بواسطة الجباية.

وفعلا، فقد حددت الحكومة عند تقديمها لقانون المالية لسنة 2000 تطبيق الإعفاء على الضريبة المهنية(البتانتا) طوال مدة خمس سنوات على الاستثمارات الإضافية في الأراضي والمباني والمكنات والآلات والمعدات والأدوات، كما تم إعفائها من الستتيمات والأعشار الإضافية. وفي قانون مالية 2001 دخل التخفيض على البتانتا حيز التنفيذ من 4% إلى 3%، وهذه الإصلاحات تم تبنيها في قانون 47.06 مع إدخال تغييرات على مستوى الشكل باستبدال الضريبة المهنية (البتانتا) بالرسم المهني وتجميع المقتضيات الواردة في نصوص تشريعية أخرى خاصة الإعفاءات المتعلقة بالرسم المهني. أما بخصوص مضمون الرسم المهني فقد حاول تبني مقترباً يروم تخفيض الضغط الجبائي على المقاولات بهدف دعم قوانين الاستثمارات التي تمنح إعفاءات جبائية ترمي إلى تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية، كما حاول المشرع عدم المس بالعدالة الجبائية على مستوى توزيع العبء الجبائي

---

758 منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية جبايات الجماعات المحلية "القانون الجديد رقم 47-06 ومناقشته أمام البرلمان المقتضيات الانتقالية REMALD مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2008 صفحة 16

على الخاضعين للضريبة[759]، لكونها هي الأساس الذي تقوم عليه القوانين والضامن لاستمراريتها ونجاعة تطبيقها.

ففكرة العدالة الجبائية عرفت تطورات عبر التاريخ على مستوى مفهومها ونطاق سريانها، ففي مرحلة الدولة المحايدة، كانت العدالة الجبائية تعني حسب آدام سميث، المساواة في المقدرة التكليفية، بحيث ينبغي أن يكون هناك تناسب بين ما يساهم فيه الفرد في النفقات العامة مع مقدار ما يحصل عليه من دخل[760]. أما في العصر الحديث، فنجد عدة اتجاهات نذكر منها ثلاثة:

- فهناك من اعتبر أن العدالة الجبائية تعني توزيع العبء الجبائي وفق نصيب كل فرد من خدمات الأنفاق العام.
- في حين ذهب اتجاه آخر إلى التمييز بين العدالة الأفقية التي تعني توزيع العبء الجبائي بالتساوي على الأشخاص الذين يوجدون في نفس الوضعية الاقتصادية، والعدالة العمودية التي تعني فرض الضرائب بنسب مختلفة حسب اختلاف الظروف الاقتصادية للأفراد.
- أما الاتجاه الأخير فقد ربط بين العدالة الجبائية وحق المساواة أمام الجباية والتي تكون إما حسابية إذا أداها الشخص حسب دخله، وإما شخصية إذا ما تم فرض الضريبة عن طريق مراعاة الوضعية الشخصية للخاضع لها.

لكن مع الألفية الثالثة وبروز الأزمة الاقتصادية العالمية والتي كرست عودة ما يسمى بالدولة المتدخلة، مما دفع إلى تطوير مقترب يأخذ بالحسبان استمرارية الدولة وضمان خدماتها بتوفير السيولة اللازمة عبر تجاوز وإلغاء كل الإعفاءات والتخفيضات الجبائية، التي وجدت من اجل استمرار بعض الشركات والقطاعات، فالهدف الجديد وهو استمرار الدولة بحد ذاتها، ومن اجل تجاوز كل

---

759 مولاي تمازي الحسن، موقع العدالة الجبائية في ثقافة حقوق الإنسان منشور على الموقع الإلكترونية لجمعية الشؤون الاجتماعية لعمال وموظفي الجماعة الحضرية لأكادير الرابط: http://goo.gl/g7WN7v وقت الاطلاع: الأربعاء 25 مارس 2013 الساعة 01:30 غرينتش. الصفحة 1.

760 مولاي تمازي الحسن، موقع العدالة الجبائية في ثقافة حقوق الإنسان، مرجع سابق الصفحة 3

ما يمكن أن يضعف المنظومة ظهر اتجاه يدفع نحو بقاء القطاعات الأكثر مساهمة في المجهد الجبائي، وذلك على حساب قطاعات اعتبرها بعض المفكرين اقتصادات معرقلة[761].

السؤال المطروح هو موقع النظام الجبائي على المستوى الترابي بصفة عامة والرسم المهني بصفة خاصة من التعريفات السابقة؟، فقد حاولت الحكومة رسم مقترب خاص بها في تبني النظام الجبائي يحاول أن يجمع بين عدة مفاهيم من أجل إنتاج قانون يراع الخصائص الوطنية.

لكن واقع التطبيق في مسار الإصلاح الجبائي على المستوى الترابي والذي توج بالقانون 47.06 أثبت عدم قدرة هذا المقترب على تحقيق عدالة جبائية حقة أو تحقيق مردودية قادرة على دعم ومواكبة تحويل الاختصاصات الكبيرة التي عرفتها الإدارات الترابية، وهو الأمر الذي نلمسه من خلال التوصية الأولى لأشغال المناظرة الوطنية حول الجبايات، والتي أكدت على وجوب أن يؤدي الإصلاح الجبائي المرتقب إلى إيجاد توازن في هيكلة الموارد الجبائية بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، قصد تحقيق العدالة الضريبية المنشودة.

وهو أمر يظهر نوعا من المراجعة ويتجاوز الجمود الذي كان يعرفه إصلاح المنظومة الجبائية المبنية على توصيات تقدم بها مشروع قانون إطار الإصلاح الجبائي ل1984 الذي أكد على ضرورة ألا يؤدي الإصلاح إلى المساس بقوانين الاستثمارات التي تمنح إعفاءات جبائية ترمي إلى تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية، وهو نفس المبدأ الذي تمت مراعاته في اطلاق مشروع القانون المنظم للجبايات المحلية رقم 47.06، لكن تصلب هذا الشرط افرغ الإصلاح من محتواه، واضعف القدرة على تطبيق

---

761 هي التي تنبني على أسس زائفة بحيث أنها تستفيد من الإعفاءات الضريبية والتخفيضات من اجل فتح قطاعات تستوعب عددا لا بأس به من العمال لكن هي قطاعات مسمومة على اعتبارها أنها تدفع إلى تكوين نسيج اجتماعي يدفع من المال غير المضرب في جزء منه التفريق بين الضريبة على العمل والمال)، وهذا النسيج الاجتماعي سرعان ما يؤدي إلى الضغط من اجل توفير بنيات تحتية وخدمات مما يدفع الدولة إلى العودة إلى المربع الأول وإلغاء الإعفاءات والتخفيضات من أجل توفير السيولة وهو امر يؤدي في معظم الأحيان إلى إفلاسها أي الشركات وخروج العمال وفي احسن السيناريوهات إلى تخفيض عدد العمال وهذه العملية تنتج أزمة اقتصادية واجتماعية، ويطالب هذا الاتجاه بتشكيل نسيج اقتصادي واجتماعي على أسس قوية وضمان الاستدامة وهو القطب الثالث للتنمية.

العدالة الجبائية على مستوى توزيع العبء الجبائي على الخاضعين للضريبة، مما يظهر صعوبة أو حتى استحالة الجمع بين توزيع الإعفاءات وإيجاد عدالة جبائية.

ويمكن رصد تجليات هذا الخلل بشكل كبير في تطبيق الرسم المهني، بحيث أوجد فوارق في تطبيق هذا الرسم وذلك بعدم تحقيق عدالة قادرة على توزيع العبء الجبائي كل حسب قدرته في التمويل، فالطابع والاتجاه العام في تبني الرسم المهني كان يغلب عليه تجميع مجموعة من الرسوم من أجل تخفيف مصاريف التحصيل ودعم الاقتصاد من خلال تشجيع الاستثمار، وهذين التوجهين أخرجا الرسم من مربع العدالة وهي الضامن لطرفي العلاقة الجبائية.

كما أن هذا التجميع على نفس الأساس الذي عرفه الرسم المهني، أسس لفوارق أضعفت الوعاء الجبائي باعتباره أصبح كابحا للنشاطات المستثمرة لأكبر قدر من المنشآت والمعدات، ورحيما على مجموعة من الأنشطة التي تستخدم منشآت أقل واستثمارات أضعف، وتحقق أرباحا ضخمة كما هو الحال في شركات الاتصال المعفية أصلا من الرسم المهني.

وهو ما ذهب إليه المشرع الفرنسي في ديباجة الورقة التأطيرية لإصلاح المنظومة الجبائية الترابية[762] والتي ألغت بصفة نهائية الرسم المهني، ومع أن هذا الأخير تأسس في فرنسا عام 1975، وتم تعديله 68 مرة من أجل ضمان العدالة الجبائية وهي المدخل للتنمية الاقتصادية إلا أن المشرع الفرنسي استخلص عدم قدرته على تجاوز الإشكالات الموضوعية والمتمثلة بالأساس حسب المشرع الفرنسي في:

- الرسم المهني يعاقب الشركات التي تستثمر أكبر قدر من الآليات وأدوات الإنتاج مما يدفع الشركات إلى الاتجاه إلى الخدمات وهو امر يضعف قدرة القطاع الخاص على استيعاب اليد العاملة، ويدفع إلى إيجاد وسط سوسيو اقتصادي ضعيف وهش.

---

762 LES DISPOSITIONS RELATIVES AUX COLLECTIVITÉS TERRITORIALES DANS LA LOI DE FINANCES POUR 2010 ET LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2009, TOME II Réforme de la taxe professionnelle N° CT 10-01 Ce document peut également être consulté sur le site « Carrefour des collectivités locales » (carrefourlocal.senat.fr) 2009-2010 p. 9

- تواجد هذا الرسم في فرنسا وغيابه في دول الاتحاد الأوربي الأخرى، يضعف الشركات الفرنسية في وجه منافسيهم.

هذه التأثيرات تتجلى بشكل خاص بالنسبة للشركات الصناعة الكبرى، وهي الأكثر تعرضا للتنافسية الدولية، مما يدفع هذه الشركات إلى الانتقال أو الاستثمار في الخارج.

وبالتالي قررت الحكومة الفرنسية الشروع في إزالة الرسم المهني، في أعقاب إعلان رئيس الجمهورية، 5 فبراير 2009[763].

لكن الخصوصية المغربية تختلف عن نظيرتها الفرنسية، فالأساس الذي دفع بالمشرع الفرنسي لإلغاء الرسم هو البيئة الداخلية للاتحاد الأوربي المتميز بحدة التنافس، أما الإشكالات البنيوية التي تميز بها الرسم كان من الممكن تجاوزها من خلال مقاربة تشاركية تحدد العدالة الجبائية ورفع المردودية كمرجعية للإصلاح، وبالتالي لا نحبذ إلغاء الرسم المهني بل إعادة مراجعته من أجل ضمان مردودية أكبر وعدالة جبائية قادرة على الدفع بعجلة التنمية، ودون أن تكون عائقا في وجه الاستثمارات.

فكيف يمكن في إطار المراجعة التي سوف يعرفها القانون المنظم للجبايات الترابية إعادة صياغة الباب الخاص بالرسم المهني من أجل أن يحقق المردودية المالية الكفيلة بدعم الميزانيات الترابية، ومواكبة عملية نقل الاختصاصات التي سوف تعرفها الجهوية المتقدمة؟ وماهي الحلول البنيوية والموضوعية التي يمكن أن تساهم في حلحلة الإشكالية المركزية المتمثلة في عدم العدالة في تحديد مجال التطبيق وأسسه؟

كل هذه التساؤلات سوف نحاول إماطة اللثام عنها من خلال فرعين في الأول نتطرق إلى الشق الموضوعاتي عبر ضرورة إعادة مراجعة أسس ومجال تطبيق الرسم المهني وتتفرع منه فقرة تعالج مجال تطبيق الرسم المهني وفي فقرة ثانية الإشكالات البنيوية لأساس الرسم المهني، وفي الفرع الثاني

---

763 ibid. p10

سيتم معالجة الإشكالات البنيوية للرسم المهني ومدخلات حلها عبر فقرتين في الأولى نتطرق إلى الأساس الاسمي وسبل مراجعته، وفي الفقرة الثانية نتطرق إلى سبل تحقيق العدالة الجبائية عبر تفكيك الرسم المهني وإنتاج رسوم مواكبة.

الفرع الأول: ضرورة إعادة مراجعة أسس ومجال تطبيق الرسم المهني.

يعتبر كل من الأساس والمجال المدخل الرئيسي لاعتماد هيكلة جبائية مناسبة، تحقق أكبر مردودية مع ضمان عدالة جبائية، وبالتالي وجب إعادة النظر في مجال التطبيق ومدى قدرة الرسم المهني في تغطية كل الخاضعين سواء كانوا ذاتيين أو اعتباريين حسب المقترب الذي حدد مجاله القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، إلا أن هذا المجال عرف خللا كبيرا على مستوى التحديد خاصة وأن المادة السادسة أفرغت الرسم من محتواه بتقديمها إعفاءات سخية وغير مبررة مما يستوجب مراجعته (الفقرة الأولى). كما أن أساس فرض الرسم المبني بالأساس على القيمة الإيجارية يجب أن يخضع للمراجعة خاصة وأنه يطرح أكثر من إشكال (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: إعادة مراجعة مجال التطبيق.

إعتبر المشرع المغربي من خلال القانون المنظم للجبايات المحلية 47.06، أنه يخضع للرسم المهني كل شخص ذاتي أو معنوي ذو جنسية مغربية أو أجنبية يزاول في المغرب نشاطا مهنيا، كما أخضع المشرع للرسم المهني الصناديق المحدثة بنص تشريعي أو باتفاقية وغير متمتعة بالشخصية المعنوية والمعهود بتسييرها إلى هيئات خاضعة للقانون العام أو الخاص للرسم المهني، ويفرض الرسم باسم الهيئات المكلفة بتسييرها[764].

---

764 الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007) كلميم الجريدة رسمية عدد 5583 الصفحة 14

إن تحديد مجال التطبيق على هذا الشكل يدفع إلى إفراغ الرسم من محتواه، فالمشرع كان عليه أن يتوجس تبسيط مساطر وقواعد تحديد الوعاء والتحصيل، فقد أكد وزير الداخلية آنذاك[765] إن توصيات مختلف المتدخلين في صياغة قانون 47.06 تتجه إلى ملاءمة الجبايات المحلية مع النظام الجبائي للدولة وذلك من اجل تبسيط المساطر وتحسين المردودية.

وهو أمر كان غائبا في تحديد مجال التطبيق للرسم المهني بخلاف المشرع التونسي الذي اجتهد في تحديد مجال تطبيق المعلوم[766] على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية فقد استطاع أن يوحد المساطر ويبسطها من اجل ضمان رفع المردودية وذلك بأقل جهد مالي وإداري، فاعتبر أن المعلوم يستوجب على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية وأرباح المهن غير التجارية، وكذا الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات، وتجمعات المصالح الاقتصادية وشركات الأشخاص وشركات المحاصة التي تتعاطى نشاطا تجاريا ، أو مهنة غير تجارية [767]. ومنه وجب الاقتداء بالمشرع التونسي وإعادة مراجعة المادة الخامسة من القانون 47.06 من أجل ضمان وعاء جبائي صلب قادر على ضمان المردودية المستقرة والتي تمكن من تحقيق التنمية المستدامة والمندمجة.

وهكذا فمطلب تبسيط الجبايات المحلية وتحسين مردوديتها اتخذ حيزا ضيقا في عملية الإصلاح المنتجة للقانون 47.06، فالفهم الضيق لتبسيط المساطر دفع بالمشرع إلى إلغاء مجموعة من الرسوم ومع أن هذه العملية تبسط الإجراءات على الإدارة الجبائية لكن لا تحقق رفع المردودية بل على

---

765 منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية جبايات الجماعات المحلية "القانون الجديد رقم 47-06 ومناقشته أمام البرلمان المقتضيات الانتقالية REMALD مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2008 الصفحة 40

766 المعلوم حسب مجلة الجباية المحلية ونصوصها التطبيقية للجمهورية التونسية هو جباية محلية.

767 الجمهورية التونسية وزارة المالية الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي مجلة الجباية المحلية ونصوصها التطبيقية المجلة القانونية التونسية 2009 الفصل 35

العكس من ذلك تفشل المردودية الجبائية من الأساس، وهذا التوجه المعاب اعتمد عليه المشرع في تبسيط المساطر الجبائية من خلال إلغاء بعض الرسوم بحجة ضعف المردودية.

فبدل أن يتم البحث عن آليات تضمن الرفع من المردودية مع ضمان تبسيط المساطر الإدارية اتجه المشرع إلى إلغاء هذه الرسوم من الأصل مما يدفعنا إلى المطالبة بإرجاع مجموعة من الرسوم وإحداث رسوم جديدة أكثر ملاءمة مع التطورات المتلاحقة على مستوى البنية الاجتماعية والاقتصادية، وهو ما سوف نحاول معالجته في محور إعادة تفكيك الرسم المهني وتبني جبايات جديدة من أجل ضمان العدالة والمردودية الجبائية.

ومع الإشكال الذي يطرحه الجزء الأول من الفرع المحدد لمجال تطبيق الرسم المهني من القانون المنظم للجبايات المحلية[768]، يأتي الجزء الثاني من المادة السادسة بخلل حقيقي على مستوى تحديد مجال التطبيق، فالإعفاءات السخية وغير المبررة والمحاباة لبعض الخاضعين، المنصوص عليها في المادة السادسة مثار لجدل كبير باعتباره غيب أحد مبادئ العدالة الجبائية ألا وهو المساواة ،كما إن هذه الإعفاءات والتخفيضات تستغل من قبل الخاضعين للرسم من اجل إيجاد آليات ومداخل للتملص الضريبي[769]، فماهي ابرز الاختلالات الموضوعية التي تواكب تحديد الإعفاءات والتخفيضات في مجال تطبيق الرسم المهني؟

---

768 الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007) كلميم الجريدة رسمية عدد 5583

769 اصطلاحا هناك فرق بين مصطلحين: فكلمة التهرب الضريبي مرادفها باللغة الفرنسية " L'évasion fiscale ". أما كلمة التملص الضريبي لها مرادف " la fraude fiscale "، فالتملص الضريبي يوجد عندما يقصد الخاضع وبشكل احتيالي، استغلال الثغرات التي توجد بالمنظومة القانونية الوطنية، نظرا لوجود أنظمة جبائية متنوعة...، والتملص الضريبي لا يكون موضوع عقوبات مدنية أو جنائية بما أن الخاضع لم يخالف النصوص التشريعية والتنظيمية.

أولا: مراجعة الإعفاءات الكلية الدائمة.

الإعفاء الجبائي هو إعفاء من جميع أو بعض الجبايات التي تفرضها الدولة بشكل مؤقت أو دائم. وفي العادة فإن الإعفاء من الضرائب يقدم لفرد أو لمنظمة تقع ضمن فئة ترغب الحكومة في تشجيعها اقتصاديًا، مثل المنظمات الخيرية. والإعفاءات الجبائية من حيث الأصل تهدف إما إلى تخفيض عبء الضرائب المفروضة على شريحة معينة من المجتمع بهدف العدالة أو لتعزيز نوع من النشاط الاقتصادي عن طريق تخفيض عبء الضرائب المفروضة على تلك المنظمات أو الأفراد المشاركة في هذا النشاط. والإعفاء الجبائي لا يطبق إلا بقانون ولا يحق للإدارات الجبائية منح إعفاء أو تخفيض من دون نص تشريعي. لكن تطور الممارسة العملية اثبت أن الإعفاءات والتخفيضات الجبائية تعد من اهم المداخيل للتملص والتهرب الجبائي.

مما يستوجب إعادة مراجعة الأسس التي تنبني عليها منظومة الإعفاءات الجبائية الترابية من أجل ضمان ألا تؤسس هذه الإعفاءات لواقع اللاعدالة الجبائية ولا تفتح الباب على التهرب والتملص الجبائي، ويمكن أن نرصد الخلل الواقع من الإعفاءات التي تستفيد منها بعض الشركات كالإعفاء الدائم لشركات بعينها كشركة سلا الجديدة أو الشركة المالية الدولية هو امر يفرغ مبدأ المساواة أمام الجباية من محتواه، ورد السيد وزير الداخلية حول الموضوع و"الذي اعتبر أن دراسة مفعول الإعفاءات على المداخيل لا يكون مفعولا مؤثرا وكبيرا إلا إذا هم قطاعا في شموليته، كقطاع الفلاحة مثلا"[770]، وهذا المقترب الذي ذكره السيد الوزير يعرف خللا من حيث البنية فإذا اعتبرنا أن هذه الإعفاءات تشمل جزء محدودا من القطاعات وبالتالي لن تؤثر على المردودية على الأمد القصير، لكن هذه الإعفاءات الجزئية سوف تدفع إلى خلق نوع من اللاعدالة الجبائية مما سوف يدفع بباقي القطاعات إلى محاولة الاستفادة من هذه الامتيازات ولو بطرق ملتوية وهو أمر سوف ينسف المردودية على الأمد المتوسط والبعيد، وهذا المنطق الذي تعامل به المشرع المغربي بالنسبة للخاضعين

---

770 منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية جبايات الجماعات المحلية "القانون الجديد رقم 47-06 ومناقشته أمام البرلمان المقتضيات الانتقالية REMALD مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2008 صفحة 58

أدى إلى المس بمبدأ الإنصاف، بعد أن تم سن قواعد تتعامل بمنطق مزدوج يحمل أحيانا طابع المحاباة وتقديم إعفاءات للعديد من الخاضعين، في حين يضيق الخناق ويرفع العبء الضريبي على خاضعين أخرين.

1. الأنشطة المالية.

فالملاحظ أن المنظمات والأبناك المالية الدولية تم إعفائها بشكل كلي ودائم، لكن كان على المشرع ألا يخلط بين المنظمات الدولية ذات طابع إنساني التي يمكن أن تخضع لمسطرة الإعفاءات باعتبار طبيعة اشتغالها، وبين المنظمات والأبناك الدولية المالية فهي مؤسسات ربحية كل تعاملاتها تروم تحقيق ربح، وبالتالي وجب تضريب أعمالها وإخضاعها للرسم المهني ومن هذه المؤسسات، البنوك الحرة (Banques Offshore) والشركات القابضة الحرة (Holdings Offshore) المنظمة بالقانون رقم 58.90. فكيف يعقل أن تؤدي الشركات القابضة الحرة (holding offshore) مبلغ 500 دولار فقط في السنة مع إبراءها من جميع الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على أرباحها أو دخولها، في حين أن مقاولات مغربية أخرى لها أنشطة جد هزيلة ومع ذلك تؤدى أضعاف هذا المبلغ[771].

وبالتالي فالإعفاء يجب ألا يكون على أساس مدى دولية المنظمة وإنما طبيعة اشتغالها فعلى سبيل المثال المقر الرئيسي للأمم المتحدة بنيويورك معفي من الضرائب بشكل كامل من قبل ولاية نيويورك لكن الفنادق المحيطة بالمقر والتابعة للمنظمة خاضعة للضريبة بشكل كامل ومنه وجب على المشرع المغربي التأكيد على طبيعة النشاط في تحيين هذه المادة بالخصوص في القانون القادم.

2. الأنشطة الاجتماعية.

كما يجب وضع معايير واضحة بخصوص المؤسسات ذات الطابع الإنساني التي يجب إعفاءها من الرسم المهني، فإعفاء مؤسسات كمؤسسة محمد السادس للتضامن أو بعض المؤسسات التي

---

771 مولاي تمازي الحسن: موقع العدالة الجبائية في ثقافة حقوق الإنسان، مرجع سابق الصفحة 3

تقدم خدمات صحية للمواطنين كالعصبة الوطنية لمكافحة أمراض القلب والشرايين أو مؤسسة الحسن الثاني لمكافحة داء السرطان هو امر متفهم، لكن هذا المبدأ يجب ألا يشمل المؤسسات المشتغلة في الحقل الاجتماعي لكن تهدف إلى تحقيق الربح وهو الحال بالنسبة للمؤسسات الخصوصية للتعليم العام أو التكوين المهني بالنسبة للمحلات المخصصة لتدريس التلاميذ وإقامتهم مما أوجب تضريبها، كما أن إدراج جامعة الأخوين في لائحة الإعفاءات الدائمة والكلية من الرسم المهني يضع اكثر من سؤال فالجامعة تروم الربح بالمقام الأول.

3. الأنشطة العقارية.

يعتبر قطاع التعمير المحرك الرئيسي للتنمية في المجال الحضري والقروي وبالتالي وجب أن يعرف نوعا من العدالة الجبائية ، فالقانون المنظم للجبايات المحلية[772] ساهم بشكل غير مباشر في إيجاد أقطاب ولوبيات عقارية قادرة على تحقيق شروط الإعفاء من الرسم المهني، مما يفتح هذا القطاع على التملص الجبائي، فالمشرع اعفى المنعشين العقاريين بالنسبة لمجموع أنشطتهم المرتبطة بإنجاز المساكن الاجتماعية والذين ينجزون عملياتهم في إطار اتفاقيات مبرمة مع الدولة والتي تكون مشفوعة بدفتر للتحملات ويكون الغرض منها إنجاز برنامج بناء 2500 سكن اجتماعي موزع على فترة أقصاها خمس سنوات ابتداء من تاريخ تسليم رخصة البناء، وهذا الإعفاء المنصوص عليه في المادة السادسة لم يكن في النسخة الأصلية للقانون السالف الذكر لكنه أدرج وفق مقترح قانون قدم من قبل مجموعة من السادة المستشارين[773]، وكان الهدف منه إدراج الإعفاءات المتعلقة بالسكن

---

772 الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، 22 ذو القعدة 1428 (2007/12/03) كلميم الجريدة رسمية عدد 5583

773 تقرير لجنة المالية والتجهيز والتخطيط والتنمية الجهوية حول مقترح قانون يغير ويتمم القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. طبع بمصلحة الطباعة والتوزيع أكتوبر 2009

الاجتماعي من أجل تشجيعها، على غرار ما تم إقراره من الإعفاءات في المدونة العامة للضرائب الواردة في القانون المالي رقم 48.09 للسنة 2010[774].

إن هذا التعديل الذي شمل القانون المنظم للجبايات المحلية يمكن أن يكون في مصلحة المنعشين العقاريين الكبار على حساب المنعشين الصغار وأيضا على حساب موارد الجماعات الترابية. فهذا الإعفاء المدرج يدخل في نطاق الإعفاءات المؤقتة وبالتالي وجب حذفها من الإعفاءات الدائمة ووضعها في فقرة الإعفاءات المؤقتة. وبناء على ما سبق يتبين لنا أن المشرع حاول أن يدفع نحو المساكن الاجتماعية إلا انه أفرغ الرسم من محتواه مما أبطئ عملية التنمية على اعتبار أن هذه المساكن لابد لها من تجهيزات ترافق عملية التوسع الحضري وفي غياب عائدات مالية نعود إلى المربع الأول وهو مساكن غير اجتماعية.

إن المطلوب وفي اطار التحضير لمشروع قانون خاص بالجبايات الترابية هو إعادة النظر في الفقرة الخاصة بالإعفاء وبشكل كامل بالنسبة للمنعشين العقارين الذين ينجزون خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ رخصة البناء، عمليات بناء أحياء وإقامات ومبان جامعية تتكون على الأقل من خمسمائة غرفة لا تتجاوز الطاقة الإيوائية سريرين لكل غرفة، وذلك في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة مشفوعة بدفتر للتحملات[775]، فبالرغم من إنجازهم للعمل اجتماعي إلا أن هذه الشركات تروم تحقيق الربح، فهذه المشاريع يتم تفويتها بطلب للعروض وجب أن تكون الصفقة ككل خاضعة للضريبة من اجل ضمان عدالة جبائية، وان كان الهدف هو محاصرة المنعش لإنجاز المشاريع في 3 سنوات، فيجب أن يكون من خلال دفتر التحملات وان تجاوز المنعش العقاري المدة فهناك غرامات مالية تفرض عليه وهي قادرة على ضمان المدة الزمنية دون التضحية بعائد مالي مهم للجماعات الترابية.

---

774 قانون المالية رقم 48.09 للسنة المالية 2010 الظهير الشريف رقم 1.09.243 الصادر في 30 ديسمبر 2009

775 المادة السادسة، القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

كما نقترح على المشرع التفكير في إنشاء رسم جديد على المساكن الشاغرة (تحت الإنشاء)، وهو ما سوف نتطرق له باستفاضة في محور الرسوم الجديدة المواكبة للرسم المهني المطلوبة لتوفير مردودية جبائية.

4. النشاط الفلاحي:

كما وجب على المشرع إعادة النظر في المادة 6 في الجزء الخاص بإعفاء التعاونيات خاصة الفلاحية منها، فالنشاط الفلاحي يعد من أهم الأنشطة للجماعات القروية وبالتالي وجب إخضاعه للرسم المهني خاصة وأن هذا الرسم سوف يساهم بشكل مباشر في تدعيم ميزانيات هذه الجماعات والسماح لها بتوفير جميع البنيات التحتية والتجهيزات التي تساهم بشكل كبير في مساعدة هذه التعاونيات في ترويج منتجاتها مما سوف يؤدي إلى الرفع من العائد المالي للمساهمين في هذه التعاونيات وبالتالي فالرسم لصالح هذه التعاونيات.

كما أن هذه التعاونيات أصبحت تهدد الاستثمارات الموجهة للعالم القروي خاصة أن المشرع اعتبر أن التعاونيات التي تستخدم فيها جميع الوسائل الإنتاجية الحديثة وتروم بيع منتوج نهائي مصنع، معفية من أداء الرسم المهني عندما يقل رقم أعمالها السنوي عن مليوني درهم، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، إذا كانت تزاول نشاطا يتعلق بتحويل مواد أولية تم جمعها لدى منخرطيها أو عناصر داخلة في الإنتاج بواسطة تجهيزات ومعدات ووسائل إنتاج أخرى مماثلة لما تستعمله المنشآت الصناعية الخاضعة للضريبة على الشركات، وتسويق المنتجات التي قامت بتحويلها[776]. وبالتالي فهذا الإعفاء يؤدي إلى طرد المستثمرين القادرين على جلب رؤوس الأموال والتكنولوجيات الحديثة مما يؤدي إلى نشوء اقتصاد غير قادر على تحقيق التنمية على اعتبار أن هذه التعاونيات التي تتخذ مكان الشركات، هي معفية من الضرائب وخاصة الرسم المهني مما يحد القدرة

---

776 الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007) كلميم الجريدة الرسمية عدد 5583 المادة 6

التنموية للجماعات الحضرية والقروية على الخصوص، كما أن الإعفاء الذي يستفيد منه المستغلون الفلاحيون فيما يتعلق بعمليات البيع خارج أي دكان أو متجر ومناولة ونقل المحصولات والغلل المتأتية من أراضيهم التي يستغلونها وكذا بيع الحيوانات الحية التي يقومون بتربيتها على أراضيهم والمنتوجات المتأتية من تربيتها والتي لم يتم تحويلها بوسائل صناعية[777]، ومع أن المشرع استثنى من هذا الإعفاء الأشخاص الذين يزاولون نشاطا مهنيا يتعلق بعمليات بيع وشراء الحيوانات الحية أو تسمينها فكيف يمكن تحديد الأشخاص الذين يقومون بعمليات بيع وشراء الحيوانات الحية أو تسمينها خاصة وانهم يملكون أراضي يربون فيها مواشيهم الخاصة، ومعه وجب إلغاء هذا الجزء إن كان هناك توجه نحو تحقيق تنمية قروية حقيقية فالفلاح يجب عليه أن يقتنع بان هذا الرسم سوف يساهم في دعمه في تسويق منتجاته والأوقات العصيبة التي يواجهها الفلاح في زمن الجفاف وبالتالي هذا الرسم ما هو إلا ادخار جماعي يهدف لتحقيق العدالة الاجتماعية.

5. نشاط توزيع الخدمات.

وفيما يخص توزيع الخدمات يجب إعادة مراجعة الإعفاءات الكلية التي تستفيد منها قنوات التزويد والتوزيع العمومي للماء الصالح للشرب أو صرف المياه العادمة وخطوط نقل وتوزيع الكهرباء وهنا لا ندعو لإلغاء هذا الدعم لكن وجب إخضاعه لشروط أكثر موضوعية وذلك بتحديد القنوات التي يمكن إعفاؤها فمجموعة من القنوات التي تحافظ على الشروط البيئية والعملية والصحية يجب أن تستفيد من الإعفاء، لكن القنوات التي يتم إنجازها دون استيفاء هذه الشروط يجب أن يتم إخضاعها للرسم المهني.

أما الإعفاء الذي تستفيد منه شبكات الاتصالات من الرسم المهني فهو غير مبرر على اعتبار أن الشركات التي تستفيد من هذا الإعفاء تحقق أرباحا ضخمة ووجب عليها المشاركة في الجهد الجبائي القادر على تحقيق التنمية ونفس المبدأ يَسْرِي على الطرق السيارة التي تستفيد من الإعفاء دون سبب

---

777 القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق المادة 6.

موضوعي، وسوف نتطرق لإمكانية إخضاع هذه الشركات للرسم جديد خاص وثابت على أعمدة الكهرباء ورسوم ثابتة على شبكات الشركات في محور لاحق.

6. الأنشطة الطاقية.

وفي إطار الإعفاء الموجه للأنشطة الطاقية عن الرسم المهني وجب مراجعة الأشخاص الذاتين أو الاعتباريين الحاصلين على رخصة البحث أو امتياز استغلال حقول الهيدروكاربورات المنظمة بالقانون رقم 21.90 المتعلق بالبحث عن حقول الهيدروكاربورات واستغلالها والذين يستفيدون من الإعفاء على الرسم المهني، فالشق الأول الخاص بإعفاء عمليات البحث من الرسم المهني امر مبرر لكن أن يتم إعفاء عمليات الاستغلال من الرسم امر غير مبرر على اعتبار أن عمليات الاستخراج تحقق عائدات كبيرة كما أنها تضر بالمحيط البيئي والصحي مما استوجب أن تشارك اكثر من غيرها في دعم الجهد الجبائي من اجل دعم التنمية المستدامة على مستوى المجال الحاضن على الأقل.

ثانيا: مراجعة الإعفاءات المؤقتة

أن مراجعة شاملة لباقات الإعفاءات المؤقتة التي تقدم عن الرسم المهني يجب تطبيقها في أي مشروع قانون يهدف إلى تحيين جبايات الجماعات الترابية، فالإعفاءات المؤقتة من الجبايات جاءت بهدف تشجيع الاستثمار والمستثمرين في أفق توطينهم، لكن جشع أصحاب رؤوس الأموال أدى إلى إيجاد آليات وطرق للتهرب والتملص الجبائي فالمشرع من خلال القوانين المنظمة للجبايات على الصعيد الترابي[778]، قدم إعفاء كليا ومؤقتا عن كل نشاط مهني جديد تم إحداثه طيلة مدة خمس سنوات ابتداء من سنة الشروع في مزاولة هذا النشاط. وهو أمر يبدو جيدا ومحمودا للوهلة الأولى

---

778 الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007) كلميم الجريدة رسمية عدد 5583

خاصة مع العلم انه تم تذييله بشرط انه لا يعتبر نشاطا جديدا تم إحداثه كل تغيير لمستغل النشاط المهني أو نقل النشاط.

إلا أن الشركات العالمية الكبيرة متعددة الجنسيات أوجدت مجموعة من الطرق التدليسية لضمان استدامة هذا الإعفاء المؤقت وهو بفتح نشاطين أو أكثر مختلفين وتحت اسم مجموعة من الشركات وعند اقتراب نهاية مدة الإعفاء تقوم بنقل النشاطات مع تغيير الشركة المحلية المديرة للنشاط، وهو ما دفع مجموعة من الدول إلى إلغاء هذا النوع من الإعفاءات باعتبار أن وجودها لا يساهم في جلب المستثمرين بقدر ما يساهم في إيجاد متملصين من الجبايات يغرقون الاقتصاد بالاستغلال دون عائد قادر على دعم ميزانيات الدول المستضيفة للنشاط.

كما أن هذا الإعفاء ليس موجها للشركات ذات الطابع المؤقت وهو امر رغم محاولة المشرع أن يمنعه، من خلال التنصيص على أن الإعفاء الكلي المؤقت لا يطبق على مؤسسات المنشآت التي لا يوجد مقرها بالمغرب، والمقبولة لإنجاز صفقات أعمال أو توريدات أو خدمات، إلى أن هذه الشركات متعددة الجنسيات أوجدت طرقا من خلال فتح فروع لها في الدول التي تتوجه نحوها وفي الأغلب هذه الفروع تكون على الورق أو تتجلى بمكاتب بسيطة مما يجنبها من دفع الجبايات ومنها الرسم المهني محل الدراسة.

الفقرة الثانية: مراجعة أساس فرض الرسم المهني.

يفرض الرسم المهني بالأساس على القيمة الإيجارية السنوية والإجمالية العادية والحالية لمحل النشاط وهو ما ذهب إليه المشرع من خلال التنصيص على ذلك في الجزء الأول من المادة السابعة فالصياغة الواردة في المادة تتميز بالتحديد لمفهوم محل النشاط وقد اعتبر المشرع انه يحدد في "المتاجر والدكاكين والمعامل والمصانع والسقائف والمرائب والأوراش وأماكن الإيداع وجميع المحلات

والأماكن والمراكز المعدة لمزاولة الأنشطة المهنية الخاضعة للرسم"[779]، إلا أن التحديد يفيد الإعفاء لغيرها فواقع الاقتصاد والمعاملات المتميزة بالسرعة والدينامية تولد دائما مفاهيم جديدة لمحل مزاولة النشاط، وعلى سبيل المثال فقد ظهر مؤخرا ما يسمى بالفنادق العائمة بالموانئ السياحية(مرينا)[780]، وكذلك بالنسبة للأنشطة التجارية التي تزاول بشكل متنقل سواء على عربات أو على الأقدام، وبالتالي فهي غير مشمولة بأساس فرض الرسم أي أنها معفية ليس لأنه إعفاء موضوعي لكن طبيعة النشاط أحدث من القانون أو كان غائبا عن المشرع، وهل سنقوم بتحيين القانون كلما ظهر مفهوم أو مصطلح جديد خاصة وان عملية تحيين القوانين تخضع لمساطر وبيروقراطية طويلة من حيث الإجراءات والتكلفة المادية لخزانة الدولة، وبالتالي وجب على المشرع أن يراع المرونة في الصيغة لهذه المادة ونقترح أن تكون الصياغة على الشكل التالي "يفرض الرسم المهني على القيمة الإيجارية السنوية والإجمالية العادية للأماكن من منقول وعقار المعدة لمزاولة الأنشطة المهنية الخاضعة للرسم".

وفي أساس احتساب الرسم اعتبر المشرع أن عملية تحديد القيمة الايجارية المعتبرة أساسا لحساب الرسم تكون إما بواسطة عقود الإيجار أو الكراء وإما عن طريق المقارنة أو التقييم المباشر، دون اللجوء إلى مسطرة التصحيح المنصوص عليها في المادة 155 من القانون المنظم للجبايات المحلية[781]، وهو أمر مستغرب خاصة وأن هذه الأخيرة توفر آلية فعالة قادرة على مراجعة جميع التصاريح المقدمة من قبل الخاضع للرسم وإذا رأت أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أساس صحيح يستوجب على

---

779 الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007) كلميم الجريدة رسمية عدد 5583. الفقرة الأولى من المادة السابعة.

780 ظهرت هذه الفنادق والمتجعات السياحية والمطاعم المحمولة بسفن مع انتشار الموانئ البحرية(مرينا) بالمغرب

781 الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007) كلميم الجريدة رسمية عدد 5583.

الإدارة القيام بتصحيح أسس فرض الرسوم إما بناء على الإقرارات التي أدلى بها الخاضع وإما بصورة تلقائية.

وفيما يخص المؤسسات الصناعية وجميع الأنشطة المهنية الأخرى، يحتسب الرسم المهني على أساس القيمة الايجارية لهذه المؤسسات، باعتبار مجموعها وباعتبارها مجهزة بالوسائل المادية لإنتاجها بما في ذلك الأملاك المكتراة أو المقتناة عن طريق الائتمان الايجاري[782].

وهذه الفقرة من الأساس والتي ينبني عليها الرسم المهني ينبغي مراجعتها بحيث إنها تعاقب الشركات التي تستثمر اكبر قدر من العقارات والتجهيزات، ونقترح أن يتم احتساب الرسم المهني فيما يخص المؤسسات الصناعية وجميع الأنشطة المهنية الأخرى، مع مراعاة التعديلات الواجبة على أحكام الفقرة الأولى من المادة السابعة، وهذا الاحتساب يجب أن يكون على أساس رقم المعاملات الخام المحقق من طرف المؤسسات الخاضعة للرسم مع تحديد جدول للحد الأدنى لرأس المال المستثمر في المعدات والأجهزة والعقارات وجدول للسقف الأعلى للأرباح من أجل ضمان نوع من العدالة الجبائية لهذه الفئة من الاستثمارات التي تعتبر قاطرة التنمية الترابية، إضافة إلى تحديد جزء من الأساس في القيمة التجارية الحقيقية للأراضي . وذلك للدفع بالاستثمار إلى التوزع في المناطق الأقل تنمية في أفق ضمان عدم تكدس الاستثمارات في مناطق بعينها وان استحالت معرفة القيمة التجارية الحقيقية للأراضي فإنه يحتسب الرسم بالمتر المربع تصاعديا حسب كثافة المناطق العمرانية[783].مع حذف الفقرة "ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تقل القيمة الايجارية المذكورة عن 3٪ من ثمن تكلفة الأراضي والمباني والتجهيزات والمعدات والأدوات".

---

782 نفس المرجع. الفقرة الأولى من المادة السابعة.

783 وهو ما ذهب إليه المشرع التونسي في احتساب أساس المعلوم ونسبته في الفصل 33 من القانون (الجمهورية التونسية وزارة المالية الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، 2009)

أما بخصوص المؤسسات السياحية الخاضعة للرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية، فنقترح إعفاءها من الرسم المهني بشكل نهائي لتفادي الازدواجية الجبائية مع إعادة مراجعة الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية، من اجل توسيع الوعاء والمردودية وذلك لضمان استفادة الجماعات الحاضنة للأنشطة السياحية بشكل أكبر من هذا المورد المهم.

الفرع الثاني: الإشكالات البنيوية للرسم المهني ومدخلات حلها.

للجبايات وقع معنوي على الخاضع للجباية ومعه يجب أن تحترم شروط شكلية وبنيوية من اجل ضمان رد فعل إيجابي، فالرسم يجب أن يقترن بتحفيز المواطنين ومعه يجب تغيير الأساس الإسمي للرسم المهني، فهذا الأخير يوحي إلى نوع من تضريب النشاط المهني دون الإشارة للتحفيز الذي يمكن أن ينتج عن استخلاص الرسم وبالتالي كبح عجلة النشاط الاقتصادي (الفقرة الأولى). كما أن التركيبة البنيوية للرسم المهني تطرح أكثر من إشكال على مستوى تحقيق العدالة الجبائية فالقالب العام الذي يتبناه المشرع في فرض الرسم لا يسمح بحد أدنى من المرونة على اعتبار أن الشرائح التي يتوجه إليها الرسم تختلف في القدرة الاستيعابية للجباية مما يدفع إلى وجوب تفكيك الرسم المهني وإنتاج رسوم مواكبة تسمح بضمان حد أدنى من العدالة الجبائية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مراجعة الأساس الإسمي للرسم المهني.

فمسمى الرسم المهني معاب لغويا على اعتبار انه يوحي إلى فرض الجباية على النشاط والجهد المهني المحمود في أي مجتمع. فالرسم المهني جاء بهدف دعم النشاط المهني وبالتالي يجب مراعاة هذا المقترب في التسمية، فالمشرع المغربي من خلال المدونة العامة للضريبة تخلى عن مفهوم الملزم ليعوضه بالخاضع للضريبة وهو الأقرب للمساهم في الجهد الجبائي والهدف من ذلك هو تغيير أسس العلاقة السلطوية التي كانت تجمع الإدارة الجبائية بالمواطن نحو علاقة تشاركية مبنية على تفهم المواطن أن الخضوع للجباية يعد مدخلا للتنمية المستدامة على اعتبار الجباية ما هي إلا مساهمة في صندوق استثماري يهدف بالأساس إلى خدمة المواطن.

ومنه نقترح على المشرع في إطار التحضير لمشروع قانون منظم للجبايات الترابية إعادة النظر في مسمى الرسم المهني وتعويضه برسم "التضامن المهني"، باعتباره أكثر التصاقا بالهدف من هذا الرسم أي بالأساس دعم نشاطات المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية.

الفقرة الثانية: سبل تحقيق العدالة الجبائية عبر تفكيك الرسم المهني وإنتاج رسوم مواكبة.

من أجل ضمان مردودية كبيرة للخزينة الجماعية بإعتبارها هي القادرة على تحقيق التنمية، وجب إنتاج رسوم جديدة وتجاوز المقترب الذي تؤسس عليه القانون المنظم للجبايات المحلية[784]، والذي توجه إلى تجميع وإلغاء مجموعة من الرسوم تحت غطاء تبسيط المساطر، ويمكن رصد تجليات هذا الخلل بشكل كبير في تطبيق الرسم المهني، بحيث أوجد فوارق في تطبيق الرسم وذلك بعدم تحقيق عدالة قادرة على توزيع الجهد الجبائي كل حسب قدرته في التمويل، فالطابع والاتجاه العام في تبني الرسم المهني كان يغلب عليه الاتجاه إلى تجميع مجموعة من الرسوم من اجل تخفيف مصاريف التحصيل ودعم الاقتصاد من خلال تشجيع الاستثمار، وهذين التوجهين اخرجا الرسم من مربع العدالة وهي الضامن لطرفي العلاقة الجبائية.

وهذا التوجه يمكن رصده من خلال مداخلة السيد وزير الداخلية آنذاك خلال المناقشة العامة لمشروع القانون رقم 06-47 أمام لجنة الداخلية واللامركزية بمجلس النواب بقوله "أن مدخول الرسوم المحذوفة لا يتجاوز 30 مليون درهم سيما وان مشكلها ليس هو التطبيق وإنما مشاكلها أكبر بكثير من فوائدها"[785].

---

784 الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007) كالميم الجريدة رسمية عدد 5583

785 منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلة والتنمية جبايات الجماعات المحلية "القانون الجديد رقم 47-06 ومناقشته أمام البرلمان والمقتضيات الانتقالية REMALD مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2008 صفحة 40.

وهنا حاد السيد الوزير عن أساس الجباية وهي العدالة فكل خاضع للجباية يشارك بحصته مهما كانت قليلة أو كثيرة، فهو بذلك يؤسس لتبخيس الجهد الجبائي فكل سنتيم هو مهم في الجهد الجبائي فكيف ب ثلاثين مليون درهم فكان بالأحرى على الوزير التأكيد على سبل تحصيلها وتجاوز إشكالات التهرب والتملص الجبائي، خاصة انه جاء في حديثه "وان مشكلها ليس هو التطبيق وإنما مشاكلها اكبر بكثير من فوائدها"، فهل يعقل أن تعلن الدولة عن التخلي عن حق لكل مواطن فقط لوجود مشاكل فهذا المبدأ إن تم تطبيقه على باقي الجبايات فإنه سيتم إلغاء كل الضرائب والرسوم.

كما أن هذا التجميع على نفس الأساس الذي عرفه الرسم المهني، أسس لفوارق أضعفت الوعاء الجبائي باعتباره أصبح كابحا للنشاطات المستثمرة لأكبر قدر من المنشآت والمعدات، ورحيم على مجموعة من الأنشطة التي تستخدم منشآت واستثمار اقل، وتحقق أرباحا ضخمة كما هو الحال بالنسبة لشركات الاتصال المعفية أصلا من الرسم المهني.

ومعه نقترح مجموعة من الرسوم التي من الممكن أن تحصل مردودية مرتفعة مع ضمان عدالة جبائية لكل الخاضعين للجبايات وهي على الشكل التالي:

أولا: الجباية على المساكن الشاغرة أو تحت الإنشاء.

الهدف من هذا الرسم هو محاربة المضاربة التي يعرفها قطاع العقار بالمغرب ودفع لنزول أسعار المنازل إلى أسعار مناسبة، وتوفير عائد مالي يدعم التنمية الترابية. كما أن تضريب المساكن تحت الإنشاء سوف يدفع بالمقاولين لسرعة الإنجاز مما سوف يوفر منازل بأسرع وقت بدل المماطلة التي يعرفها القطاع بسبب بيع التصميم الافتراضي[786].

---

786 تتم على أساس توقيع وعد بالبيع، ويسلم المشتري جزءا من الثمن كحجز للعقار المحدد المتفق عليه على الورق على أن يتم توقيع العقد النهائي عند تسليم العقار بعد الإجراءات الإدارية من تحفيظ وتسجيل وغير ذلك، زد على ذلك أن العقد الذي يوقعه المشتري يكون مطبوعا محددة شروطه من طرف البائع ولا يملك المشتري إلا أن يوقع عليها وليس له أن يشترط ـ هذا مع الشركات طبعا لا مع الأفراد وحتى الأفراد لهم موثقون محاصون يضعون لهم شروط التعاقد، كما أن التصاميم والصور التي يضعونها على ملصقاتهم غير تعاقدية.

ثانيا: جباية ثابتة على أعمدة الكهرباء.

إن قطاع الكهرباء أصبح يدار من قبل شركات القطاع الخاص مما يستوجب وضع مكتزمات تضمن التزام هذه الشركات بشروط السلامة والجمالية، فغياب هذا النوع من الرسوم يدفع هذه الشركات إلى إنجاز مشاريع توزيع الكهرباء بأقل تكلفة وبدل أن تُراعِ الشركات شروط السلامة والجمالية بوضع الشبكة تحت الأرض فهي تتجه إلى وضع الأعمدة وذلك لانخفاض التكلفة. وهذ الرسم سوف يضمن مقتربين الأول يرفع المردودية والثاني ضمان العدالة الجبائية بين الشركات المواطنة والشركات التي تحاول أن ترفع من الأرباح على حساب جودة الخدمة.

ثالثا: جباية ثابتة على شبكات الشركات

تعد الضريبة من بين الوسائل التي تساهم في تنظيم القطاعات الإنتاجية، وبالتالي يجب التنصيص على جباية كل الشبكات التي تستعملها الشركات، وهو ما ذهب إليه المشرع الفرنسي بالتنصيص على رسم جزافي على شبكة الشركات[787]، فقد عرفت مجموع الأنشطة المندرجة في نطاق: (الطاقة، النقل بالسكك الحديدية والاتصالات السلكية واللاسلكية) نوعا من المحاباة الجبائية بسبب نوع النشاط، لذلك ومن أجل الحد من هذا المكسب وجب تضريب هذه الشبكات.

رابعا: رسم خاص للشركات الأجنبية الفائزة بصفقات توريد أو تهيئة بالمجال الترابي.

إن من شأن هذا النوع من الرسوم دعم الشركات الوطنية وذلك برفع العبء الجبائي على الشركات الأجنبة مما سوف يدفعها إلى التوطين من أجل الاستفادة من الامتيازات الوطنية، كما سوف يوفر عائدا ماليا كبيرا قادرا على دعم ميزانيات الجماعات الترابية.

---

787 بالنسبة للمشرع الفرنسي فقد حدد أنواع الشبكات في: 1) شبكات الطاقة الريحية " توربينات " 2) شبكات الطاقة النووية والحرارية؛ 3) محطات توليد الطاقة الكهربائية الضوئية أو توليد الطاقة الكهروماتية؛ 4) محولات كهربائية؛ 5) محطات الإذاعة؛ 6) نقل وتخزين مرافق الغاز الطبيعي؛ 7) شبكات الاتصالات الهاتفية ؛ 8) خطوط السكك الحديدية ؛ 9) المعدات الدارجة المستخدمة في خطوط النقل في إيل دو فرانس .

خامسا: مواقف السيارات

أصبحت جل المدن المغربية تعيش على واقع فوضى مواقف السيارات، على اعتبار أن هذه المواقف في اغلبها غير منظمة، وفي غياب قانون مؤطر خاص بها وجب تضمين رسم يضرب مشغلي مواقف السيارات وذلك من أجل ضمان عائد مالي قادر على المساهمة في تنظيم القطاع والمساهمة في تجهيز مواقف جديدة تمتص الفوضى الطرقية.

سادسا: الرسم على اللوحات الإشهارية.

يعتبر الرسم على اللوحات الإشهارية من أهم الرسوم الواجب تبنيها في نطاق الإصلاح المرتقب على اعتبار أن هذا النشاط الكثير المردودية القليل الجهد يجب أن يتم تنظيمه من خلال الرسم، ومعه وجب إخراج نص قانوني يخضع قطاع الإشهار للرسم لصالح الجماعات الترابية المحتضنة للنشاط الإشهاري، ويتم إلغاء المادة 251 من الباب الثاني الوارد في المدونة العامة للضرائب[788]، وذلك لتتجنب الازدواجية الجبائية كما يجب الرفع من العائد الوارد في الفقرة ألف من المادة 252 من 5 % إلى 30%، مع إلغاء المادة 264 بعده.

وبالرغم من أن الباب الرابع والثلاثون من القانون 39-07 المتعلق بسن أحكام انتقالية، يحاول تنظيم مجال الإعلانات بإدراجها في نطاق الاحتلال المؤقت للأملاك الجماعية، لكن المادة 192 كانت عاجزة عن تحديد الإشهار ولخصته في "العناوين والإشارة"[789].

كما أن القانون بحد ذاته يطرح إشكالا قانونيا ودستوريا الأول يتمثل في كونه صدر بصفة انتقالية، فما معنى الانتقالية بعد سبع سنوات؟، والثاني في كونه مرسوما والدستور ينص على أن كل

---

788 المدونة العامة للضرائب المحدثة بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006) منشور الصادر عن وزارة المالية 2012

789 منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلة والتنمية جبايات الجماعات المحلية "القانون الجديد رقم 47-06 ومناقشته أمام البرلمان المقتضيات الانتقالية REMALD مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2008 صفحة 407

تكليف يجب أن يكون بنص قانوني. فالمادة 176 من القانون 47.06 تحيل على مرسوم، وبالتالي فإن إصدار مراسيم تنظم الرسوم يتناقض والتراتبية، سيما وان القوانين يجب أن تلغى بقوانين مساوية وإصدار مراسيم تنظم هذه المواد يتناقض والفصل 17 من الدستور الذي ينص على أن كل تكليف عمومي لا يكون إلا بقانون[790]، وهو نفس الأساس الذي حافظ عليه دستور المملكة لسنة احدى عشر وألفين من خلال الفصل 71 الذي خص القانون بالتشريع في ميدان النظام الضريبي ووعاء الضرائب، ومقدارها وطرق تحصيلها، ومن اجل تجاوز كل خلط نص الدستور في الفصل 72 على المجال التنظيمي الذي يختص فقط بالمواد التي لا يشملها اختصاص القانون.

كل هذا يدفع إلى سرعة تبني قانون جديد يتبنى منظومة للجبايات الترابية من اجل تجاوز كل الاختلالات التي ظهرت في تطبيق القانون الحالي المنظم للجبايات الترابية، كما أن الدستور الجديد تجاوز القانون الحالي وأصبح في حالة تعارض معه، وبذلك فتح نقاش عام يحترم المقترب التشاركي والذي سيسمح بتبني قانون يمكن من رفع المردودية مع ضمان حقوق الخاضعين للجبايات.

المطلب الثاني: اقتراح عملي لبناء نظام معلوماتي لتدبير الجبايات الترابية، يرفع من المردودية الجبائية مع تقديم ضمانات للخاضع في حقوقه.

إن واقع المعاملات الإدارية، أثبتت أن قدرات الحاسوب في معالجة المعطيات، ودقة النتائج تتفوق على القدرات البشرية بأشواط، ومع العلم أن الإدارة تتمحور بشكل أساسي حول المعلومة وطرق تدبيرها وإعادة إنتاجها على شكل قرارات إدارية، تقدم في شكل خدمة. ومن ثمة، أصبح من الضروري تقديم هذه الخدمات بشكل مندمج وشفاف وآمن، وهو الأمر الذي دفع بالمشرع إلى محاولة الاستفادة من التكنلوجيا الحديثة في تلبية حاجيات وطموحات المواطنين، وهو الأمر الذي

---

790 نفس المرجع الصفحة 35.

يمكن أن نلمسه من خلال القانون المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية[791]. كما أن إدراج التدبير الإلكتروني للمعطيات سيساهم في خفض التكاليف مع تحقيق أكبر منفعة ممكنة وأقصى إشباع في الخدمات، خاصة في ظل واقع، تشكل فيه النفقات العمومية نسبة كبيرة من ميزانية الدولة. وبفضل تفعيل التدابير الإلكترونية سيحقق القطاع العام منافع هامة على مستوى الكفاءة والفعالية، وذلك بواسطة المعالجة البسيطة والأتوماتيكية للمعلومات[792].

وفي هذا النطاق تعتبر الإدارة الجبائية هي الأكثر حاجة لبلورة مقاربة، تستطيع عبرها تبني منظومة إلكترونية، تستطيع أن تضمن نوعا من المعالجة الجيدة للبيانات والمعطيات الجبائية بمختلف مستوياتها من أجل دعم القرار الجبائي، كما يبسط مساطر ولوج الخاضع للخدمات، وتقديم ضمانات إليه، فبرمجة النظام على التدابير القانونية يضمن عدم وقوع حيف اتجاه الخاضع، ومن جهة أخرى يضمن المعاملة المتساوية لجميع الأطراف مما يكرس لثقافة مواطنة تنبني أساسا على الثقة في النظام والمعاملة المقدمة من طرفه، فالنظام الإلكتروني غير قابل للارتشاء كما أن كل محاولة للتدليس أو التحريف تترك أثرا في النظام يمكن تتبعه، وبالتالي تتيح هذه العملية تبسيط الإجراءات الجبائية بصفة عامة خاصة إجراءات تقديم الإقرارات مع جملة الفوائد التالية:

- توفير الوقت: التواصل بشكل أسرع وأكثر فعالية مع ضمان تقديم إجراءات جبائية كانت تتطلب أياما إلى دقائق.

- تخفيض التكاليف: يتم التخلص من تكلفة التنقل بالنسبة للخاضع، كما يخفف من تكلفة توصيل البيانات بالبريد واستخدام موارد إضافية لمعالجة الإعلانات.

---

791 القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.129 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007).

792 وهو الأمر الذي يتماشى مع الرؤية والأهداف التي جاء بها برنامج الحكومة الإلكترونية، المغربي ويمكن مراجعة البوابة الرسمية للبرنامج على الرابط: http://goo.gl/V4VdUI.

• السلامة: الإدخال اليدوي وإعادة الإدخال تزيد من احتمالية الخطأ بدرجة كبيرة.

• الأمن: تشفير نقل البيانات، يضمن عدم إطلاع أي طرف عليها غير صاحب الصلاحية داخل الإدارة الجبائية والخاضع، (وهو إجراء جد مهم في زمن ازدادت فيه التنافسية الاقتصادية)[793].

والأمر هنا يتجاوز مفهوم إدخال الحاسب الآلي إلى الإدارة الجبائية بل يتجاوز ذلك إلى سبل إيجاد التركيبة السحرية التي من الممكن أن تجعل من الحاسوب والشبكات الداخلية والشبكة العنكبوتية، نظاما يعمل بشكل منسق وقابل للتتبع على إنتاج المعطيات التي تدعم القرار الجبائي، وهو الأمر الذي أقدمت عليه المديرية العامة للضريبة من خلال تبني نظام متكامل للتصريح والأداء الإلكتروني للجبايات، وهو نظام بدأ تفعيله منذ يناير 2010، وقد أعطى هذا النظام نتائج جد حميدة، فجميع الإجراءات المتعلقة بالبيانات ودفع الضرائب. أصبح من الممكن القيام بها بشكل إلكتروني وهو الأمر الذي تم على مراحل مما قلل من قدرات النظام، حيث أنه في مرحلة أولى تم التعامل مع الشركات التي يتجاوز رقم معاملاتها 100 مليون درهم، وفي مرحلة ثانية مع الشركات التي تتجاوز 50 مليون درهم. وتنقسم هذه الخدمة إلى 4 فئات:

• الضريبة على القيمة المضافة.

• الضريبة على الشركات.

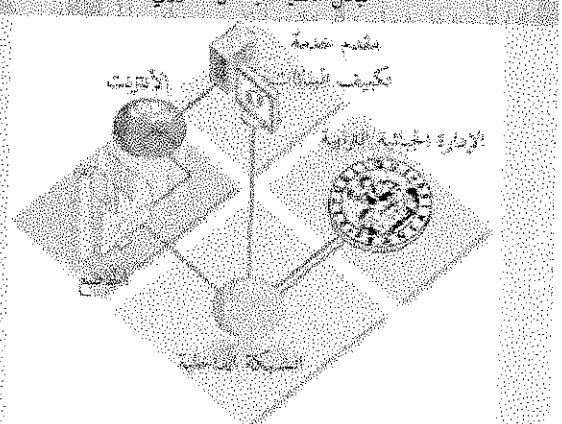
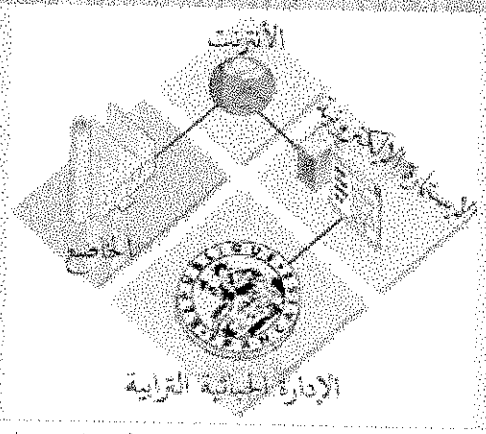
• ضريبة الدخل.

• الضرائب المحلية

---

793 وهنا نشير إلى عملية سرقة البيانات التي تعرف إعلاميا في بريطانيا بسرقة "الوتشو"، وهو عامل نظافة كان يقوم بنسخ البيانات الضريبية لمختلف الشركات البريطانية، وبيعها لمكتب استشارة اقتصادية مُرَمّوق في بريطانيا اسمه DFGH، وبناء على هذه المعطيات يقدم المكتب استشارات لشركات المنافسة، من أجل المزيد من التفصيل يمكن مراجعة، إصدار تحت عنوان: ندوة الجرائم الاقتصادية المستحدثة، المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية، قسم بحوث الجريمة، جامعة ميتشغان 1994، الصفحة 423.

وهذه الأخيرة محل الدراسة تعرف مجموعة من الاختلالات، فبالإضافة إلى تحديد رقم للمعاملات الجبائية مما يقصي مجموعة من الخاضعين للجبايات الترابية من الاستفادة من هذا النظام، فهذا الأخير يشمل فقط الرسوم الثلاث المدبرة من قبل الإدارة العامة للضرائب، وهي الرسم المهني والرسم على الخدمات الجماعية ورسم السكن. كما أنه لا يدبرها بشكل كامل وينحصر عمل النظام في الدفع الإلكتروني، وهو أمر عائد إلى أن النظام يقوم بشكل أساسي على مقترب تبادل المعطيات الإلكترونية EDI (Échange de Données Informatisé)، ولا يقوم بمعالجة تبادل المعطيات على أساس نماذج إقراريه، EFI (Échange de Formulaires[794] Informatisé).

EDI(Echange de Données Informatisé) تبادل المعطيات بشكل الكتروني	EFI (Echange de Formulaires Informatisé) تبادل البيانات على شكل استمارات الكترونية
	
تبادل المعطيات: تنتج المنظومة الإلكترونية للشركة معطيات قابلة للإرسال من أجل إنشاء الإلتزام الجبائي وذلك بشكل إلكتروني. ويرسل التصريح EDI بواسطة شريك EDI مصرح له من قبل الإدارة، أو من قبل الإدارة نفسها.	تبادل النماذج المحوسبة: هذا الوضع هو أساسا للشركات الصغيرة والمتوسطة التي لا تملك بالضرورة برامج المحاسبة المناسبة أو التدبير الإلكتروني للرواتب. ويمكن الإقرار من خلال استمارات تملأ عبر اتصال بسيط وآمن بالأنترنت.

رسم توضيحي 15: طريقة تبادل المعطيات بشكل الكتروني EDI، وتبادل البيانات على شكل استمارات الكترونية EFI [795]

---

794 HAZAM Khalid, Développement d'une solution de télédéclarations en mode EDI, Ingénierie Mathématique et Informatique Appliquée à l'Économie, FACULTE DES SCIENCES ET TECHNIQUES – MOHAMMEDIA, UNIVERSITE HASSAN II, 2011. Page : 45.

795 Ibid. Page 50.

فالأنظمة التي تنبني بشكل كامل على أساس EDI، بالرغم من قوتها إلا أنها تتميز بالمحدودية بالنسبة للأنشطة الاقتصادية والتجارية البسيطة، كما لا يمكن إعمالها بالنسبة للجبايات ذات الطابع الاجتماعي والتي تتصل بشكل مباشر بالمواطن، فهي تتطلب في الخاضع توفره على منظومة معلوماتية حديثة تستطيع جمع جميع البيانات ومعالجة المعطيات، وإعادة إرسالها للإدارة الجبائية، فلا يمكن الحديث عن هذه المتطلبات بالنسبة لإقرار يقدمه الخاضع بخصوص الرَّسْم عَلَى عَمَلِيَّات الْبِنَاء، أو التصريح بأَرَاضِي حَضَرِيَّة غَيْر الْمَبْنِيَّة، وبالتالي فالأمر يتطلب نظاما جبائيا إلكترونيا مبنيا على أساس EFI، أي التبادل الإلكتروني المبني على أساس النماذج، مع التوفر على قدرة عالية في معالجة المعطيات وإعادة إنتاج البيانات مما يسهل العملية الجبائية.

ومعه تم العمل على نظام تقني تحت اسم رامَةٌ، يحترم جميع الحيثيات القانونية المعمول بها، وهو الأمر الذي تمكنا منه بالعمل بشراكة مع تخصصات علمية مختلفة تزخر بها الجامعة المغربية[796]. وبالتالي فنظام رامَةٌ يعد تجسيدا لمجموعة من الاقتراحات المقدمة من قبل مجموعة من الفاعلين وحلا لإشكالات تواجهها المصالح الجبائية في تدبير الوعاء الجبائي، كما يعد النظام إعمالا للمساطر الجبائية المادية بشكل إلكتروني أكثر كفاءة وفعالية، وهو نظام يهدف بشكل أساسي إلى بناء نظام معلوماتي لتدبير الجبايات الترابية، يكون قادرا على الرفع من المردودية عبر تقليل التكاليف الجبائية والحد من قدرات الخاضع في التهرب الجبائي، كما أن التحليل الدقيق للمعطيات ومقارنتها يسمح بإنتاج بيانات تتميز بالدقة مما يقلل هامش الخطأ وهو أمر وإن كان يخدم بشكل أساسي المردودية الجبائية، إلا أنه من جهة أخرى يقدم ضمانات للخاضع في معاملة متوازنة وبدون الحيف الذي يمكن أن يطال مركزه القانوني أو المالي. كما تمت مراعاة مجموعة من المعايير القانونية الواجب توفيرها في نظام الإقرار والأداء الإلكتروني، فعملية التشفير للمعطيات تعد جد متقدمة بحيث أن

---

[796] تم تطوير نظام رامة المقترح، بين فريق الأبحاث حول تقييم السياسات العمومية، وبشراكة مع مركز الدراسات والأبحاث حول الحكامة CERG، وشركة متخصصة في مجال التقنيات الحديثة BADEP، وبتعاون مع مختبر Ingénierie Mathématique et Informatique Appliquée à l'Économie بكلية العلوم التقنية الحسن الثاني المحمدية.

من تكون له قدرة الاطلاع على البيانات هم الأشخاص الذين يملكون التصاريح المناسبة داخل الإدارة كما أن هذا الاطلاع يحدد بشروط حيث يمكن إخفاء بعض المعلومات وإظهار أخرى، مع إمكانية ترك الأثر الإلكتروني، وذلك لأسباب سيتم التطرق لها في هذه الجزئية من الأطروحة، كما أن الأداء الإلكتروني داخل منظومة رامَةٌ يحترم جميع المعايير الدولية ذات العلاقة بالتحويلات المالية كما أنه خاضع للقانون المغربي في هذا الشأن. ونظام رامَةٌ قادر على تحليل المعطيات بشكل دقيق، كما يمكن من إنتاج بيانات تتميز بالدقة وهو أمر يسمح بدعم القرار الجبائي بشكل فعال، فالمنظومة المقترحة تم بناءها على أساس هدفين أساسيين وهما تحقيق أكبر قدر من المردودية الجبائية مع تقديم ضمانات للخاضع.

الفرع الأول: نظام رامَةٌ المقترح، ومدى استجابته للمعايير القانونية والتقنية المتعارف عليها.

سوف تتم معالجة مدى استجابة النظام المقترح للنصوص القانونية، في مجال تبادل المعطيات[797]، عبر آلية الإقرار والأداء المنظمة بمجموعة من النصوص القانونية والقرارات التنظيمية[798]، كما سيتم الوقوف على قدرات النظام في عملية تحليل المعطيات وإنتاج البيانات، ومدى قدرته على دعم وإسناد العملية الجبائية، وهل تستجيب للمنظومة القانونية الجاري بها العمل على مستوى تدبير الجبايات الترابية.

---

797 خاصة القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية، القاضي بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.129 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)

798 لم يصدر قرار ينظم الإقرار والأداء الإلكتروني للجبايات الترابية، لكن تم بناء النظام على مجموعة من القرارات الشبيهة، على اعتبار أن الفقه الإداري، اتخذ نفس النموذج بالنسبة للقرارات المحدثة للأنظمة الجبائية، وهو الأمر الذي نلمسه، من خلال قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 08.14 الصادر في 2 ربيع الأول 1435 (4 يناير 2014) المحدد لشروط تطبيق مسطرة الإقرار الالكتروني والأداء الالكتروني للضريبة على الشركات، وقرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 1665.13 الصادر في 13 من رجب 1434 (24 ماي 2013) المحدد لشروط تطبيق مسطرة الإقرار الإلكتروني والأداء الإلكتروني للضريبة على القيمة المضافة.

الفقرة الأولى: ضمانات النظام لمتطلبات الإقرار والأداء الإلكتروني، للجبايات.

يمكن نظام رامةٌ للإقرار الإلكتروني للجبايات الترابية، من تقديم إقرارات جبائية تتميز بقدر عالي من السلامة والأمن المعلوماتي، حيث تم بناء النظام على أساس القوانين والمناشير ذات الصلة بالإقرارات والأداء الإلكتروني للجبايات المعمول بها في المملكة المغربية[799]. حيث سمح المشرع بمطابقة المعطيات القانونية التي يتم تبادلها بطريقة إلكترونية ومعادلتها بالوثائق المحررة على الورق، كما نظم مؤسسة الإمضاء الإلكتروني، بحيث تقبل الوثيقة المحررة بشكل إلكتروني للإثبات، شأنها في ذلك شأن الوثيقة المحررة على الورق، شريطة أن يكون بالإمكان التعرف، بصفة قانونية، على الشخص الذي صدرت عنه وأن تكون معدة ومحفوظة وفق شروط من شأنها ضمان أمانها. ويفرض القانون العمل بالشهادة الإلكترونية المؤمنة المعتمدة من لدن السلطة الوطنية المكلفة باعتماد ومراقبة المصادقة الإلكترونية وتتضمن المعطيات التالية:

- الإشارة إلى أن هذه الشهادة مسلمة باعتبارها شهادة إلكترونية مؤمنة.
- هوية مقدم خدمات المصادقة الإلكترونية وكذا اسم الدولة التي يوجد مقره بها.
- اسم الموقع صاحب الشهادة الإلكترونية المؤمنة أو اسمه المستعار عند وجوده، وفي هذه الحالة الأخيرة يتعين التعريف بهذه الصفة.
- الإشارة عند الاقتضاء، إلى صفة الموقع حسب الاستعمال الذي خصصت له الشهادة الإلكترونية.
- المعطيات التي تمكن من التحقق من التوقيع الإلكتروني المؤمن.
- تحديد بداية ونهاية مدة صلاحية الشهادة الإلكترونية.
- الرقم السري للشهادة الإلكترونية.

---

799 بصفة خاصة القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية، مرجع سابق.

- التوقيع الإلكتروني المؤمن لمقدم خدمات المصادقة الإلكترونية الذي يسلم الشهادة الإلكترونية.
- عند الاقتضاء، شروط استخدام الشهادة الإلكترونية ولا سيما المبلغ الأقصى للمعاملات التي يمكن أن تستخدم فيها الشهادة المذكورة[800].

ومن أجل استيفاء هذه الشروط في نظام رامَةٌ، يسمح النظام للخاضع تقديم طلب الانخراط في خدمة رامَةٌ، RAMA. وذلك وفق نموذج، ويكون الانخراط لمدة غير محددة ويتم تجسيده بتسليم المعني بالأمر شهادة إلكترونية خاصة به[801]، من طرف المصالح الجبائية التابعة للجماعة

---

800 المادة 11، من القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية، القاضي بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.129 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)

801 إن الفرق بين "الشهادة الرقمية" و "التوقيع الإلكتروني" ليس دائما واضحا. الشهادة الرقمية عبارة عن مجموعة من الملفات، والتي يعتبر بعضها عاما ويحتوي على عناصر الهوية. يتوافق هذا الجزء العام مع طرف خاص (نتحدث هنا عن شيء معروف باسم "المفتاح العمومي" و "المفتاح الخاص") والذي لا يتم تبادله أبدا.

الشهادة الرقمية تحتوي أيضا على توقيع الجهة الرسمية التي أصدرته. ويمكن استخدام الشهادة الإلكترونية من أجل، التعرف على هوية مستعملي المواقع أو التطبيقات، التوقيع إلكترونيا على وثيقة، تشفير وثيقة إلكترونيا.

قياسا على التوقيع بخط اليد، فإن التوقيع الكترونيا على عقد ما معترف به ومرتبط قانونيا بشخص ما (توقيع خاص بشخص معين)، ويشير إلى الموافقة على محتوى وثيقة الكترونية. التوقيع الإلكتروني يتيح: مصادقة قوية من المرسل، التحقق من هوية المرسل، النزاهة وذلك من خلال سلامة المستند أو المعاملة، أي تغيير يقع على الوثيقة بعد التوقيع قابل للكشف. وبالتالي فالتوقيع الإلكتروني يضمن موافقة الموقع، موافقة الجهة المصدرة، من أجل المزيد من التفصيل يمكن مراجعة، البوابة الرسمية لبرنامج الحكومة الإلكترونية المغربية، تاريخ الاطلاع "3 يناير 2015 الساعة الرابعة فجرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/o4isvn

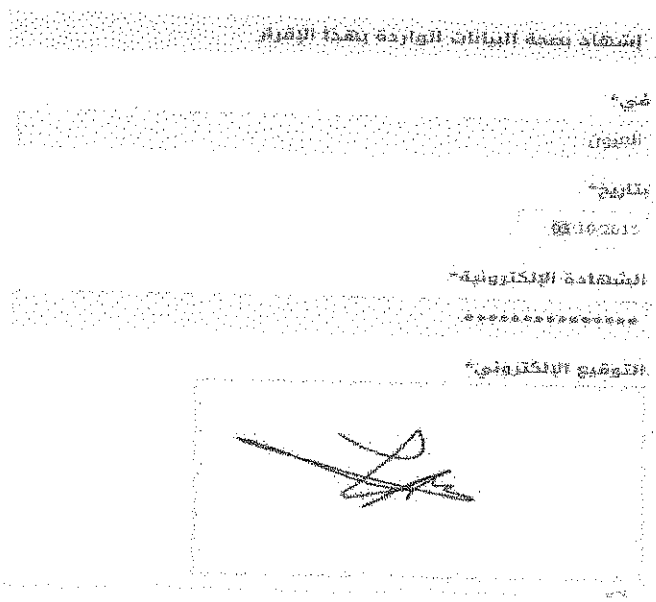
الترابية، والتي تمكن من التأكد من هوية الشخص الموقع للإقرار الإلكتروني أو الأداء الإلكتروني. ويسمح النظام بالتعامل مع شهادات إلكترونية ذات مصداقية تتجاوز النظام التقليدي المتعارف عليه في المصادقة على الوثائق. حيث يمكن لنظام رامةٌ التعامل مع شهادات منتجة من قبل Barid eSign، ويعتبر هذا البرنامج أول آلية لإنتاج الشهادات الإلكترونية في المغرب، ويهدف إلى توفير شهادات قوية للمصادقة وتوقيعات آمنة وطوابع زمنية، مما يسمح للمستخدمين وضع توقيعاتهم على أي نوع من وثائق للتبادل الإلكتروني مع قوة ثبوتية مماثلة للتوقيعات الخطية. تتضمن حزمة Barid eSign لبريد المغرب عدة أنواع من الشهادات، بما في ذلك كيفية التسليم، التحقق من الهوية والحقوق. ويعرف هذا البرنامج بعدة درجات وتعتبر الدرجة الثالثة منه هي الأقوى حيث تعد قيمتها الثبوتية عالية وتخص الشهادات المضمنة في مفاتيح التشفير وتنتج وفقا لسياسة الشهادات التي اعتمدتها الوكالة الوطنية لتقنين المواصلات. تستخدم هذه الشهادات كضمان ودليل للوسطاء في المعاملات الإلكترونية وهي **غير قابلة للدحض**[802]. كما يمكن للإدارة الجبائية إصدار شهادات إلكترونية لصالح الخاضع، تمكنه من أداء إقراراته ودينه إلكترونيا.

وهو الأمر الذي نظمته المادة 10، من القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية، مرجع سابق، حيث اعتبر أن الشهادة الإلكترونية مؤمنة عندما يسلمها مقدم لخدمات المصادقة الإلكترونية معتمد من لدن السلطة الوطنية المكلفة باعتماد ومراقبة المصادقة الإلكترونية وتتضمن المعطيات التالية: أ) الإشارة إلى أن هذه الشهادة مسلمة باعتبارها شهادة إلكترونية مؤمنة، ب) هوية مقدم خدمات المصادقة الإلكترونية وكذا اسم الدولة التي يوجد مقره بها، ج) اسم الموقع صاحب الشهادة الإلكترونية المؤمنة أو اسمه المستعار عند وجوده، وفي هذه الحالة الأخيرة يتعين التعريف بهذه الصفة، د) الإشارة، عند الاقتضاء، إلى صفة الموقع حسب الاستعمال الذي خصصت له الشهادة الإلكترونية، ه) المعطيات التي تمكن من التحقق من التوقيع الإلكتروني المؤمن، و) وتحديد بداية ونهاية مدة صلاحية الشهادة الإلكترونية، ز) الرقم السري للشهادة الإلكترونية، ن) التوقيع الإلكتروني المؤمن لمقدم خدمات المصادقة الإلكترونية الذي يسلم الشهادة الإلكترونية، ح) عند الاقتضاء، شروط استخدام الشهادة الإلكترونية ولا سيما المبلغ الأقصى للمعاملات التي يمكن أن تستخدم فيها الشهادة المذكورة.

802 الدرجة الأولى شهادة برمجية: النوع الأول عبارة عن برنامج الكتروني يمكن تحميله تلقائيا من الموقع www.barideSign.ma للاستخدامات في المجالات التي لا تتطلب الحاجة إلى أدلة ثبوتية.

الدرجة الثانية شهادة على حامل للتشفير: الدرجة الثانية من الشهادات المؤهلة على وسائط مادية (البطاقات الذكية، الناقل التسلسلي العام...) مع مستوى أمان أعلى نتيجة لعملية إصدار "وجها لوجه" والتي يمكن استخدامها داخل الشركات أو في النظم الإيكولوجية المعدة سلفا.

ونظام رامَةٌ ومن أجل ضمان معاملة جبائية تحترم كافة الشروط القانونية، فهو يسمح بتداول الشهادة الإلكترونية في عملية الإقرار والأداء الجبائي، فكل تصريح يتم إلحاقه بإشهاد يقر بصحة البيانات الواردة في الإقرار، مع تحديد المدينة والتاريخ مع رمز الشهادة الإلكترونية المسلمة من قبل المصالح الجبائية والمعدة وفق الشروط التي سبق التطرق لها والصورة التالية تظهر هذه الخاصية:



صورة توضيحية: 1 الإشهاد الإلكتروني بصحة البيانات المحررة، وفق نظام رامة.

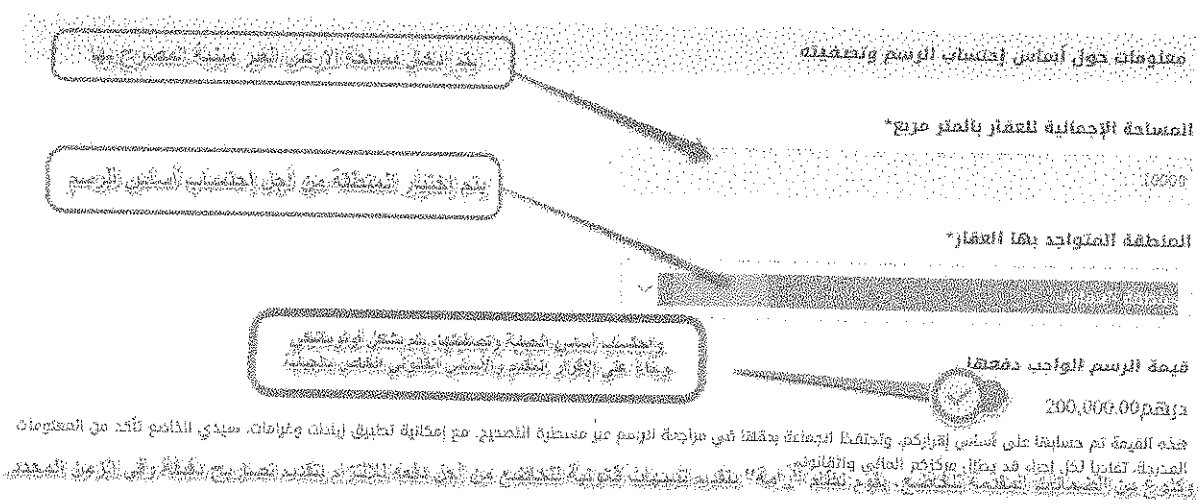
وإدراكا بأن أغلب الشرائح في المجتمع لا تستوعب بعد القوة التصديقية التي تتميز بها، الشهادة الإلكترونية فقد تم إضافة نافذة يمكن التوقيع فيها بشكل يدوي، وهذا الإجراء يهدف إلى إفهام الخاضع أن تصاريحه تتميز بالقوة التصديقية، أكثر من كونه أداة للتصديق فالشهادة الإلكترونية تعتبر آلية جد كافية من أجل موثوقية الإجراءات الجبائية من إقرار وأداء.

كما يتوفر نظام رامَةٌ على آلية للدفع الإلكتروني، فالهدف الأساسي للمنظومة الإلكترونية هو تسريع العملية الجبائية من أجل تحقيق حصاد جبائي في أسرع وقت ممكن، وهو الأمر الذي يسمح بتحقيق جميع بنود الميزانية المبرمجة، فالمردودية الجبائية الجيدة والمحصلة في الوقت المناسب تسمح بتحقيق الطفرة التنموية المنشودة، كما أن هذه العملية تقدم ضمانات جد مهمة للخاضع في عدم

الدرجة الثالثة شهادة على حامل تشفير مقيم: تعد قيمتها الثبوتية عالية تخص الشهادات المضمنة في مفاتيح التشفير وانتاجها وفقا لسياسة الشهادات التي اعتمدتها الوكالة الوطنية لتقنين المواصلات. تستخدم هذه الشهادات كضمان ودليل للوسطاء في المعاملات الإلكترونية وهي غير قابلة للدحض. من أجل المزيد من التفصيل، يمكن مراجعة البوابة الرسمية لنظام Baride Sign، على الرابط: http://goo.gl/TNPdDM

تكليفه بمصاريف زائدة قد تصل في بعض الحالات بالنسبة للجبايات ضعيفة المردودية إلى تكاليف أكبر من قيمة الدَّيْن بحد ذاته.

ومنه تمت برمجة نظام رامةٌ لإمكانية الدفع الإلكتروني عبر تحويلات بنكية لحساب الجماعة الترابية، والتي يمكن مراجعتها وتتبعها، بشكل جد امن ويخضع للقوانين الساري بها العمل في المملكة المغربية. حيث يمكن النظام الخاضع من إمكانية الإقرار ببيان الأداء الواجب تقديمه للإدارة الجبائية، واحتساب أساس الجباية وتصفيته، بشكل أوتوماتيكي بناءً على الإقرار المقدم والأساس القانوني الخاص بالجباية، ويتم تحديد قيمة الرسم الواجب دفعها، والصورة التالية توضح العملية وهي نموذج حول طريقة احتساب الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية:



صورة توضيحية: 2: نموذج عملية احتساب الرسم بواسطة نظام رامة.

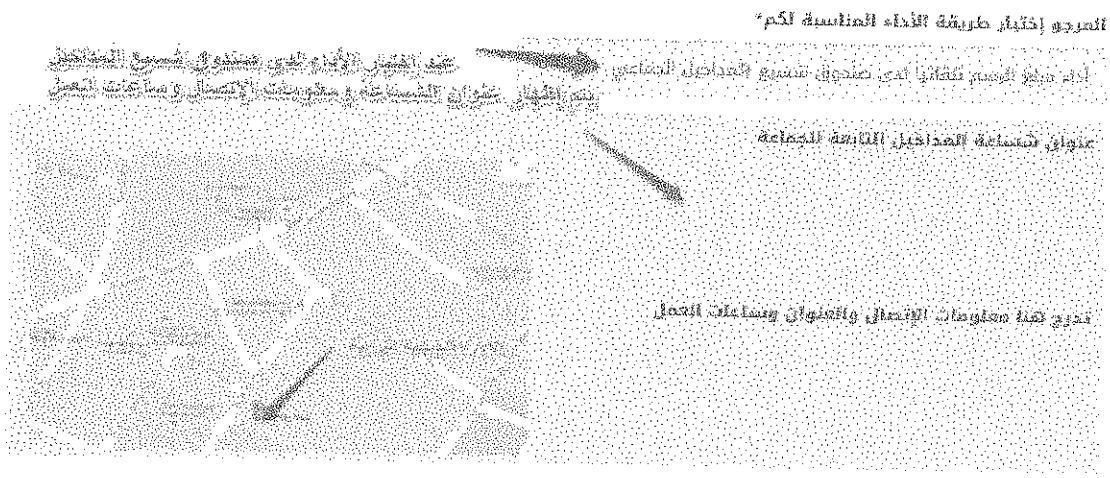
قبل عملية الدفع يتأكد النظام من قيمة الرسم الواجب دفعه، عبر عمليات رياضية دقيقة، تكون هذه العمليات خاضعة للنص القانوني، والقرار الجبائي بالنسبة لبعض الرسوم التي يتم تحديد أساسها بواسطة قرار تصدره الجماعة الترابية، وهي المعايير المحددة لطريقة الحساب[803]، وبعد قيام النظام بجمع المعطيات التي يُدْلي بها الخاضع، يقوم النظام بتحديد قيمة الرسم، وبالموازاة مع ذلك

---

803 سنقوم بالتطرق للمعايير الواجبة في تحليل المعطيات من أجل إسناد القرار الجبائي، في الفقرة الموالية.

وكنوع من الضمانات المقدمة للخاضع، يقوم نظام "رامةٌ" بتقديم تنبيهات قانونية للخاضع من أجل دفعه للإلتزام بتقديم تصاريح دقيقة وفي الزمن المحدد.

وبعد تحديد قيمة الرسم يقوم النظام بترك الخيار للخاضع في طريقة الدفع الأنسب إليه، حيث يمكنه، من إنهاء التصريح وبالتالي يتعين على الخاضعين أداء مبلغ الرسم تلقائيا لدى صندوق شسيع المداخيل الجماعي، كما يمكنهم النظام من أداء ما بذمتهم عبر الدفع الإلكتروني، وفي هذا الإجراء مجموعة من الضمانات والتسهيلات، والصورة التالية توضح العملية.

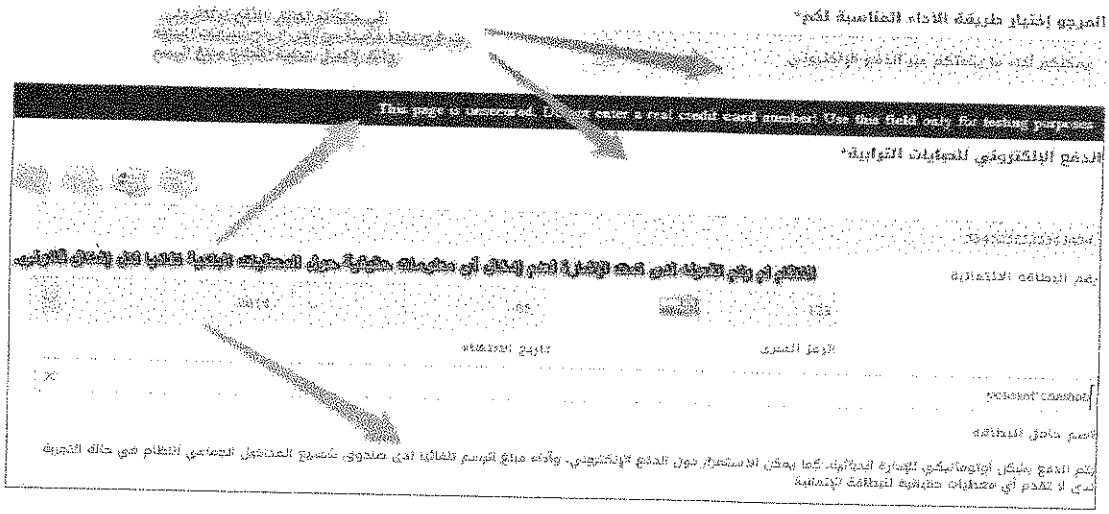


صورة توضيحية: 3: طريقة الدفع العادية في نظام رامةٌ804.

في هذه العملية يقوم النظام بتقديم مجموعة من الإرشادات والمقتضيات القانونية الخاصة بالأداء التلقائي لدى صندوق شسيع المداخيل قبل أن ينهي العملية، ويكفي الخاضع أن يدلي برقم بطاقة التعريف الوطنية وبالنسبة للأجانب الأداء برقم الإقامة، من أجل السداد، وفي حالة تم اختيار الدفع الإلكتروني، يتم فتح نافذة خاصة من أجل إدراج البيانات البنكية وذلك لإكمال عملية اقتطاع مبلغ الرسم، والصورة التالية توضح العملية.

---

804 يمكن الاطلاع على النظام في نسخته التجريبية، على القرص المضغوط CD المرفق مع الأطروحة، كما يمكن تجربة النظام على الرابط: http://tax.badep.ma



صورة توضيحية: 4 طريق الأداء الإلكتروني في نظام رامةٌ 805.

منظومة رامةٌ تمكن من تعامل مشفر مع المعطيات المقدمة، بحيث يحترم النظام الشروط القانونية والاتفاقيات الدولية[806] في مجال الدفع الإلكتروني، كما يستجيب للقرارات الصادرة عن وزارة المالية

---

805 يمكن الاطلاع على النظام في نسخته التجريبية، على القرص المضغوط (CD المرفق مع الأطروحة، كما يمكن تجربة النظام على الرابط: http://tax.badep.ma

806 الظهير الشريف رقم 1.07.182 الصادر في فاتح رمضان 1432 (2 أغسطس 2011) المتعلق بنشر التعديلات التي طرأت على وثائق الاتحاد البريدي العالمي والمعتمدة من طرف المؤتمر الثالث والعشرين المنعقد ببوخارست من 15 سبتمبر إلى 5 أكتوبر 2004.

الخاصة بالاستخلاص الإلكتروني، ومن أجل تفادي كل إشكال قانوني تمت الإشارة لعدم إدخال أي معلومات حقيقية حول المعطيات البنكية، في النسخة التجريبية[807].

يعتبر نظام الإقرار الإلكتروني للجبايات الترابية-رامةٌ-، أمنا وفعالا لدرجة كبيرة، بحيث يحترم جميع الإجراءات القانونية، من تصديق وأداء. وبالتالي يعتبر تبني هذا النظام خطوة إيجابية لتطوير موارد الجماعات الترابية، إضافة إلى تقديم خدمة للخاضع تليق به وتساهم في حماية حقوقه، كما أن اعتماد النظام سوف يساهم في دعم المجهود الجبائي من أجل الرفع من المردودية الجبائية، حيث يستجيب النظام للمعايير الواجبة في تحليل المعطيات وإسناد القرارات الجبائية.

الفقرة الثانية: استجابة النظام للمعايير الواجبة في تحليل المعطيات وإسناد القرار الجبائي.

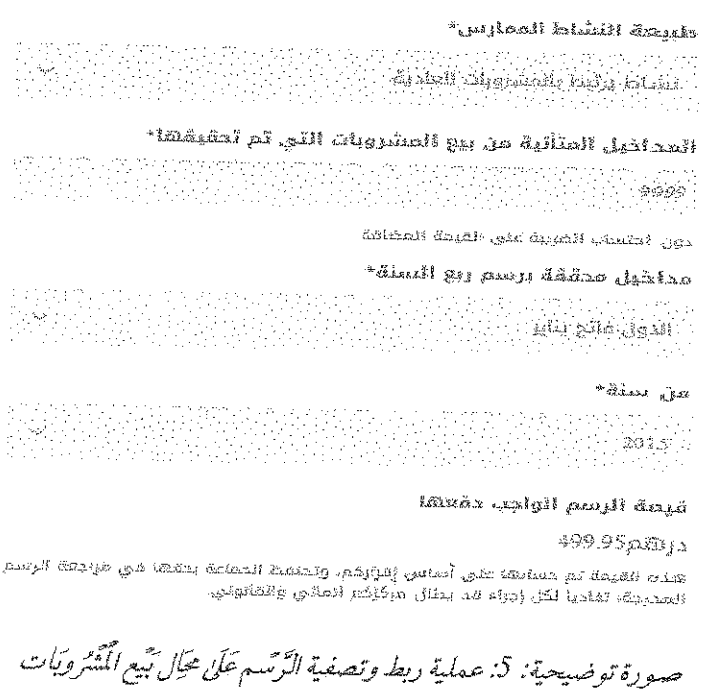
يتميز نظام رامةٌ بقوة تحليلية للبيانات، بحيث يتوفر على مجموعة من الخاصيات التقنية التي تستجيب للمعايير القانونية، التي تمكن النظام من رصد محاولات التهرب والتملص الجبائي، كما يستطيع النظام الحد من الأخطاء التي تعرفها الإجراءات الجبائية والتي تضعف كلا من المردودية الجبائية، ومراكز الخاضع على حد سواء. ويساهم النظام في تقليل المصاريف الجبائية على الطرفين، ويضمن نوعا من السلاسة في العملية الجبائية.

---

807 تم اعتماد هذه الطريقة في الاقتطاعات الائتمانية على اعتبارها الأكثر تداولا وأمانا، إلا أنه من الممكن تجاوز هذه الخاصية في منظومة رامة، مع العلم أنها تستجيب للمتطلبات الحديثة، والعمل بطريقة الائتمان المسبق حيث يمكن للخاضعين المنخرطين في مسطرة الأداء الإلكتروني أن يقدموا للإدارة الجبائية الترابية بيان التعريف البنكي RIB لحساب بنكي مفتوحة باسمه، ويقدم ترخيصا بالاقتطاع البنكي موقعا من طرف المؤسسة أو المؤسسات البنكية التابع لها. ويتم الأداء الإلكتروني بالاقتطاع فعليا من الحساب البنكي لفائدة حساب الخزينة العامة للمملكة المفتوح لدى بنك المغرب، وهذه الخاصية اعتمدها الفقه الإداري في الأداء الإلكتروني لمجموعة من الجبايات المدبرة من قبل المديرية العامة للضريبة، وهو ما يشير له قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 14.08 الصادر في 2 ربيع الأول 1435 (4 يناير 2014)، المحدد لشروط تطبيق مسطرة الإقرار الإلكتروني والأداء الإلكتروني للضريبة على الشركات. إلا أن هذه الآلية تحد من انخراط الخاضع في الخدمة، على إعتبار أن الاقتطاعات الأتوماتيكي تخيف الخاضع، وبالتالي العمل بالآلية المدمجة بنظام رامة، الاقتطاع الائتماني سيمكن من دمج أكبر شريحة ممكنة في الخدمة.

أولا: مراجعة التصاريح الجبائية.

يستطيع النظام القيام بمجموعة من العمليات المبرمجة من أجل مراجعة التصاريح المقدمة، والنظام يقوم على أساس مراقبة مبنية على المقارنة الأفقية والعمودية والموازية:

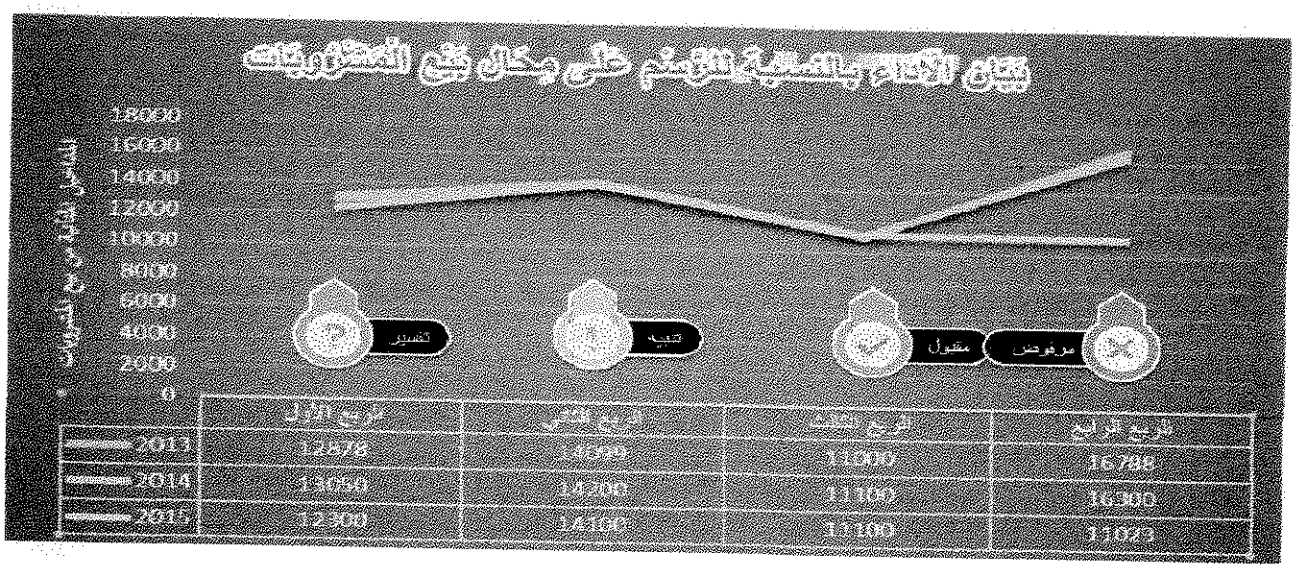


صورة توضيحية: 5: عملية ربط وتصفية الرّسم عَلَى مجَال بَيْع المُشْرُوبَات

1: المقارنة العمودية.

يقوم النظام عند تقديم أي إقرار من قبل الخاضع بإجراء حسابات أتوماتيكية بحيث، يقارن المدخلات مع الأرقام التي سبق أن أدلى بها الخاضع في تصاريح سابقة، فمثلا نجد أن الخاضع عند تقديمه بَيَان الْأَدَاء بالنسبة للرَّسْم عَلَى مجَال بَيْع المُشْرُوبَات، يقارن الأرقام مع نفس الفترة من السنوات الماضية، وفي حالات تمت ملاحظة انخفاض في قيمة المداخيل المتأتية من بيع المشروبات المصرح بها، يقوم النظام بشكل أتوماتيكي بإرسال إشعار للمصالح الجبائية من أجل القيام بمراجعة، وهذه الصور توضح العملية:

عند قيام الخاضع بالتصريح بالمداخيل المتأتية من بيع المشروبات، يمكنه مباشرة أداء ما بذمته للإدارة الجبائية، لكن العملية لا تقف هنا حيث يمكن نظام رامَةٌ، من إجراء مقارنات من أجل التأكد من صحة البيانات المصرح بها، والصورة التالية توضح العملية.



صورة توضيحية: 6: عملية تحليل البيانات بشكل عمودي وفق نظام رامة[808]

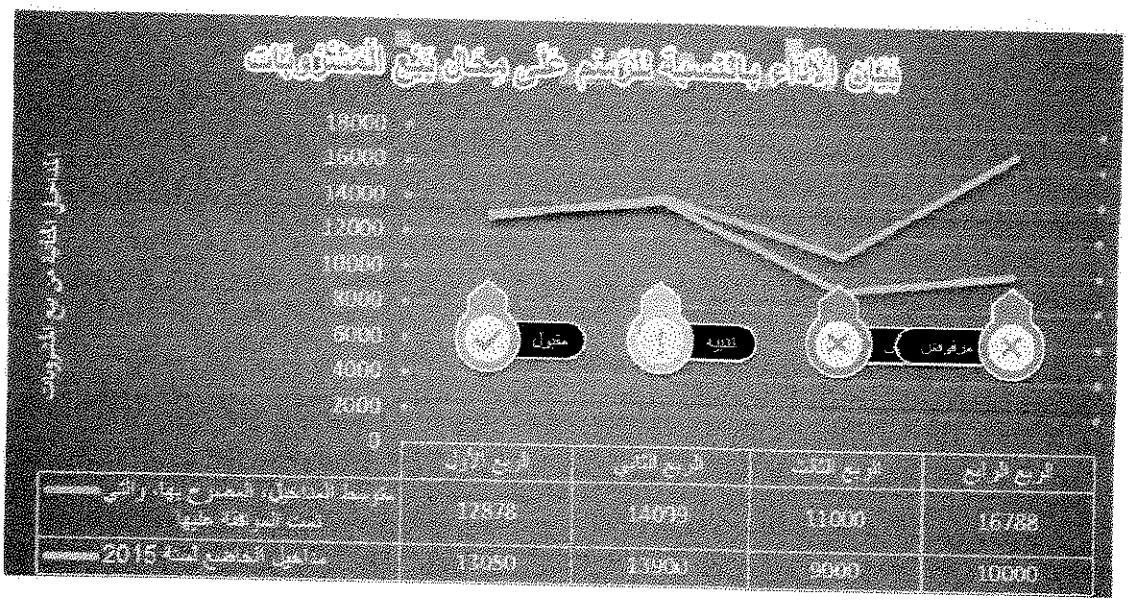
ويقوم النظام بإجراء مقارنة مع نتائج السنوات السابقة، وفي حالة ما إذا كانت البيانات مستقرة، أو تراكمية يقبلها النظام، وإن عرفت النتائج انخفاضا طفيفا فإنه يقوم بإرسال تنبيه من درجة أولى للإدارة الجبائية من أجل المراجعة، وفي حالات الانخفاض المتوسط، يرسل النظام إشعار من الدرجة الثانية، يستوجب تقديم تفسيرات حول سر الانخفاض، كما أن النظام يمكن من خاصية الرفض للتصريح في حالة الانخفاض الكبير.

2: المراقبة الأفقية.

يقوم النظام بمقارنة النتائج بشكل أفقي، عبر مقارنتها مع نتائج الخاضعين لنفس النشاط، وفي نفس الحيز الجغرافي، ومدى تقارب معطياتهم الجبائية، الصورة التالية توضح العملية:

---

808 يقوم نظام رامة بتحليل المعطيات بشكل عمودي عبر مقارنة الأرقام والمعطيات المدرجة وتاريخ المعلومات الجبائية الخاصة بالخاضع، وهذا المبدأ يطبقه النظام على جميع الرسوم المصرح بها في النظام، حيث نجد مثلا أن النظام يقارن الأرقام المصرح بها بالنسبة للمياه المعبئة في إطار الخُضُوع للرَسم عَلَى المياه المُعدنِيَّة و مِيَاه المَائِدَة، مع السنوات والفترات السابقة من أجل استخلاص قرار بشأن التصريح، من أجل المزيد من الإيضاحات يمكن الاطلاع على النظام في نسخته التجريبية، على القرص المضغوط CD المرفق مع الأطروحة، كما يمكن تجربة النظام على الرابط: http://tax.badep.ma

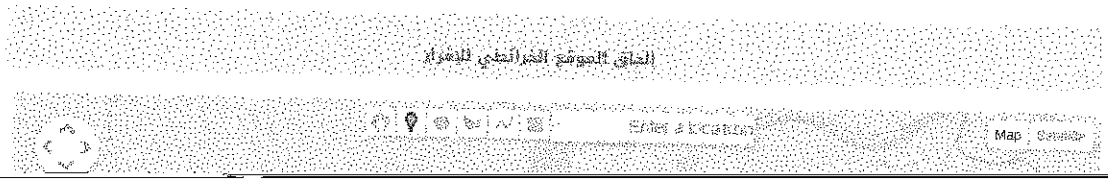


صورة توضيحية: 7 عملية تحليل البيانات بشكل أفقي وفق نظام رقمة[08].

3: المراقبة الموازية.

ثانيا: دعم المعطيات الجبائية.

يمتاز النظام بمجموعة من التقنيات لدعم المعطيات، ومن أهم هذه التقنيات هي خاصية الموقع الخرائطي، وصور الأقمار الاصطناعية، حيث وجدنا من خلال الدراسة الميدانية صعوبة في تحديد الوعاء الجبائي، وذلك راجع إلى عدم القدرة على تحديد أماكن، ومساحات بعض الأوعية الخاضعة للجبايات الترابية، حيث نجد أن الإدارة تجد صعوبة في تحديد بعض العقارات داخل المجال الحضري، وذلك لعدم تشوير جميع المناطق، وكثرة سياسات تغيير الأسماء، كما أن الإدارة الجبائية تجد صعوبة في تحديد الأراضي غير المبنية المصرح بها خاصة أن مثل هذه الأراضي توجد عادة في تجزئات تحت الإنشاء مما يصعب رصد هذه الأراضي، والأمر يتفاقم بالنسبة لتحديد أماكن خارج النطاق الحضري كما هو الحال بالنسبة للرَّسْم عَلَى الْمِيَاه الْمَعْدِنِيَّة وَمِيَاه الْمَائِدَة، والرَّسْم عَلَى الْإِقَامَة بِالْمُؤَسَّسَات السِّيَاحِيَّة، وبالتالي تمت إضافة خاصية الموقع الخرائطي في التصاريح الجبائية، والصورة التالية تقدم توضيحات حول الخاصية:

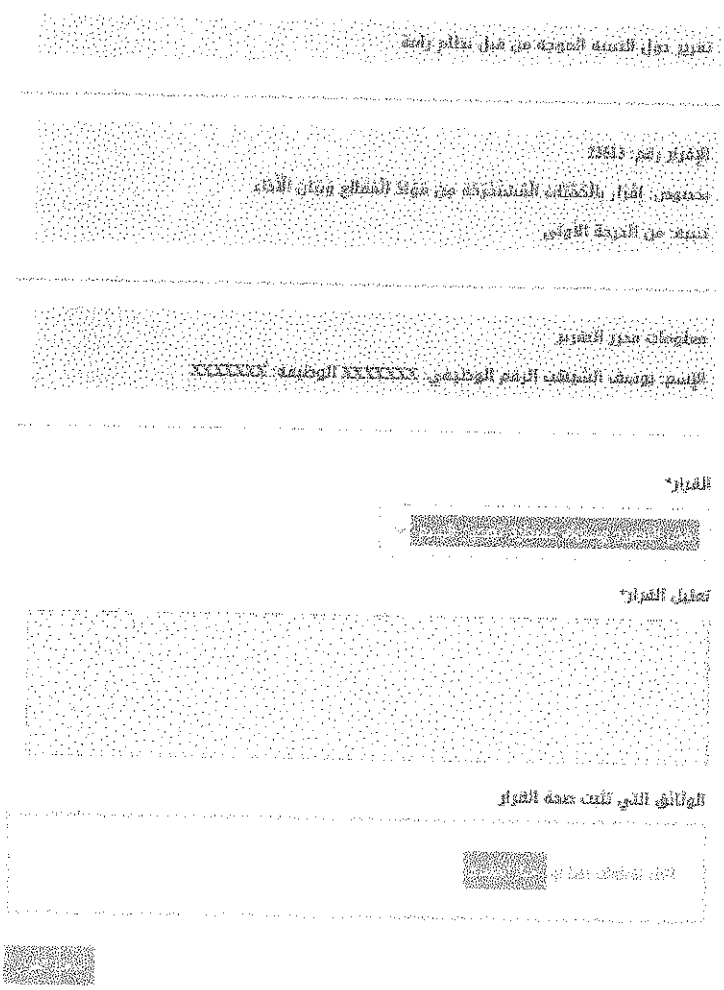

الدليل الموحد للمرافق العامة للدعراء
Enter a location
Map Satellite

الفرع الثاني: نظام رامَةُ المقترح، والضمانات المقدمة للخزينة ومدى قدرته على حماية الخاضع.

يتطرق هذا الفرع لقدرات نظام رامَةُ، ومدى إمكانية إسهامه في الرفع من المردودية الجبائية، مع تحليل الخاصيات التي يوفرها ومدى استجابتها للمنظومة القانونية، كما أن النظام يجب ألا يكون

مراقب ويترك أثرا يمكن الرجوع إليه والتعرف على الموظف الذي أدخله، مما يكرس لمبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة.

فبعد إصدار التنبيه، من قبل نظام رامةٌ وتقديم جميع المعطيات الخاصة به، يستوجب إنهاء التنبيه وتقديم تقرير حول الإشكال، وهذا الأمر ممكن فقط للأشخاص الذين يملكون الصلاحية، مع ربط التقرير المقدم بحسابهم، وبالتالي كل المعلومات المقدمة قابلة للتتبع وبالتالي تسهل عملية المحاسبة، ويسمح التقرير إما بقبول التصريح كما هو، وإلحاق التعليل وكل الوثائق التي بني عليها القرار، وإما رفض التصريح وسلك مسطرة التصحيح[812]، وذلك إن لاحظت الإدارة ما يستوجب القيام بتصحيح الأسس التي فرضت بموجبها الجباية بناء على الإقرارات التي أدلى بها الخاضع[813]، في هذه الحالة يتم طلب التعليل والوثائق التي



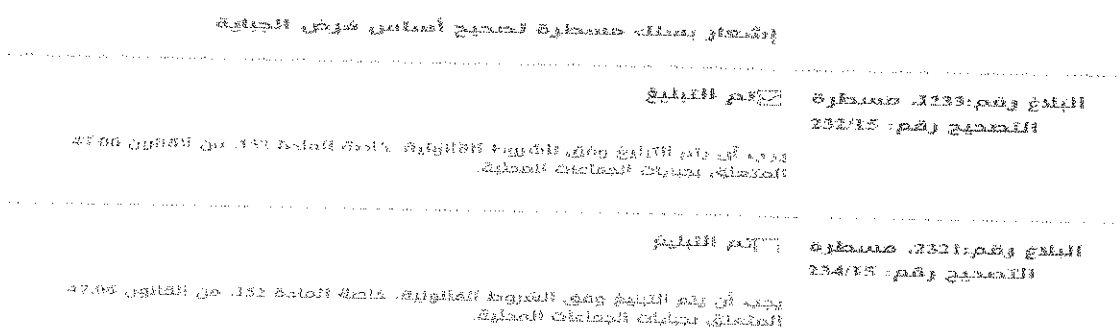
صورة توضيحية: 11 نموذج لتقرير حول التنبيه الموجه من قبل نظام رامة

---

812 وهو الأمر الذي نظمته الفقرة الأولى من المادة 155 من القانون 47,06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

813 كما يسمح النظام بإمكانية مراجعة وتصحيح أسس فرض الرسوم بصورة تلقائية، من قبل الإدارة الجبائية، وإن لم يشر النظام للتنبيه، والأمر هنا عملا بالمادة 155 من القانون المنظم للجبايات المحلية، لكن النظام يضيف ميزة تتبع الموظف الذي قام بالتصحيح، وبالتالي يسهل مراقبة العملية الجبائية بكل تفاصيلها.

تدعم صحة القرار، وبعد الأمر بتنفيذ القرار، فإنه ينتج عن التنفيذ حالتان إما العمل بالتصريح المقدم في حالة قبوله رغم التنبيه، وحفظ التنبيه مع الوثائق والتعليل المقدم، ويمكن في أية عملية مراقبة الرجوع إليه بحيث لا يمكن حذفه من النظام. وإما رفض التصريح وفي هذه الحالة يدخل النظام في إجراءات مسطرة التصحيح، المبرمجة بشكل مسبق، حيث أن النظام يتوفر على خاصية الربط بالطابعة، ويقوم وبشكل أتوماتيكي بطباعة مستخرج يضم أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه وتدعوه إلى الإدلاء بملاحظاته خلال أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ[814]. ويتوفر النظام على نافذة خاصة بالإشعارات المرسلة، بحيث أنه عند التأكد من التبليغ، تقوم الإدارة بالتأكيد على توصل الخاضع بالرسالة، وأن التبليغ تم وفق الشروط القانونية، خاصة المادة 152، من القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.



رسم توضيحي 16: طريقة تدبير التبليغات وفق نظام رامة الإلكتروني.

يقوم النظام بحساب أجل الثلاثين يوما بشكل أتوماتيكي، إن لم تتوصل الإدارة بجواب داخل الأجل المضروب لذلك، ويتم وضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل، حيث يقوم النظام بشكل أتوماتيكي بإصدار زيادة قدرها 15% على مبلغ الرسم المصحح، مع إصدار غرامة بقيمة

---

814 يتم إدراج العنوان المحدد من قبل الخاضع في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى الإدارة التابع لها مكان فرض الرسم عليه إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين للإدارة أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية. وهذه العملية نظمتها المادة 152 من القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق، وهنا نشير إلى مجموعة من الصعوبات التي تواجه مسطرة التبليغ في حلتها الحالية والتي سبق أن تطرقنا إليها من خلال الأطروحة، مما يستوجب العمل بالتوصيات والمقترحات المقدمة، وكنوع من الضمانات الإضافية للخاضع وكذا ضمان سرعة الاستجابة يقوم النظام بإرسال هذه الرسالة عبر البريد الإلكتروني إن توفر.

500درهم[815]، وفق أمر بالاستخلاص. إن هذه الإجراءات المبرمجة تدعم المردودية الجبائية، بشكل يمنع تملص الخاضع نتيجة لتقادم بعض الديون أو كثرة الإجراءات التي يصعب على العامل البشري تتبعها مما يضيع حق الإدارة في استخلاص ديونها.

إذا تلقت الإدارة ملاحظات الخاضع داخل الأجل المضروب، يسمح النظام باحتمالين إما قبول الملاحظات والعمل بالتصريح المقدم وفي هذه الحالة يتم حفظ المسطرة مع إدراج التعليل عن الأسباب والوثائق التي تدعم الإجراء[816]، وفي الحالة الثانية إن رأت الإدارة أن جميع أو بعض الملاحظات لا يستند إلى أساس صحيح[817]، فإنه يتم تطبيق نفس الإجراءات السابقة من تصحيح، وإضافة الزيادة والغرامة. كما يمكن النظام الإدارة الجبائية من خفض تكاليف ووقت إعداد البيانات والمعطيات في حالة المنازعة بحيث أن النظام يمكن من إعداد ملف متكامل حول، تاريخ معاملات الخاضع، وكذا وضع الرسم محل الخلاف، وهذا الأمر يعد ضمانة مزدوجة لكل من الإدارة والخاضع.

فالنظام يمكن من خاصية جد مهمة وهي الربط الجيد للأساس الجبائي، فالنظام يمكن من التكيف حسب كل جماعة ترابية، بحيث أن المشرع سمح للجماعات الترابية بإصدار قرارات جبائية من أجل تحديد القيمة الواجب التصفية عليها، وبالتالي يقوم نظام رامةٌ، بالتكيف مع هذه القيم من أجل التصفية على أساس صحيح، وهذه العملية تعد ضمانة جد متقدمة للإدارة الجبائية، فمن جهة تمنع هذه الخاصية المحسوبية والزبونية في تغيير قيم التصفية، بإعتبار أن نظام رامةٌ يقدم ضمانات

---

815 وذلك عملا بالمادة 134 و147 من القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، مرجع سابق.

816 وكما سبقت الإشارة كل هذه الإجراءات يتم أرشفتها ويمكن الرجوع إليها في أي وقت، مع استحالة الحذف.

817 في فترة الستين يوم التي تلي التوصل بالملاحظات يقوم النظام بوضع نافذة مستعجلة للتعامل مع الملاحظات وذلك لضمان الرد في الآجال القانونية، وبيان أسباب رفضها الجزئي أو الكلي وأساس فرض الرسم الذي ترى من الواجب اعتماده، ويضيف النظام إلى هذه المعطيات إشارة بأن هذا الأساس سيصير نهائيا إن لم يقدم طعنا في ذلك إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية.

إن هذه الآليات المذكورة هي على سبيل المثال لا الحصر، فالمبادئ المعتمدة تم تعميمها على كل الجبايات المعمول بها في النظام"[1]، مما يكرس لمردودية جبائية جيدة، من خلال تجاوز كل الاختلالات التي تعرفها المنظومة الجبائية، كما أن الإحساس الذي يتعزز لدى الخاضع بكون أن الجميع سواسية أمام الجباية يعزز الإلتزام الجبائي مما يرفع بدوره من المردودية الجبائية، وهذه المقاربة تتحقق

كما أن النظام يقدم ضمانات للخاضع للمساعدة في إدراج البيانات بشكل صحيح، والتي تعكس إرادة الخاضع، وهو الأمر الذي يعد من الضمانات الأساسية، فضلا عن كون المعلومات المدرجة تتم بشكل إلكتروني، مما يحد من التفسير الخاطئ لبعض الإقرارات كنتيجة لعدم فهم بعض أنواع الخطوط، فهناك بعض الخطوط يصعب حتى على من حررها قراءتها في ما بعد وبالتالي التفسير الخاطئ لهذه المعطيات مما يضعف مراكز الخاضع القانونية والمالية، كما يتوفر نظام رامةٌ على آليات لدعم عمليات الإدخال من خلال تسهيل الأمر بتقديم اقتراحات، ودعم بعض المدخلات كالتواريخ، كما يقوم بطلب تصحيح المدخلات الخاطئة، كأن يقوم الخاضع بإدخال تركيبة خاطئة كرقم الهاتف، أو نسيان معلومة ضرورية لم يقم بإدخالها، وهذه التنبيهات تترافق مع إشعارات قانونية، حول المغزى من كل معلومة يدخلها، وماهي التأثيرات القانونية على التصريح المقدم، كما يرفق النظام ورقة تعريفية بالإطار القانوني مع كل إقرار، حتى يكون الخاضع على دراية بالآثار القانونية.

كما أن سياسات الإشعارات التي يتبناها النظام تتجاوز المعطيات العادية، بحيث يمكن النظام من إرسال رسائل دورية التي تذكر الخاضع باقتراب زمن تقديم الإقرارات، فالنظام قادر على تحديد موعد تقديم إقرار ربع سنوي مثلا، ويقوم بشكل أتوماتيكي بطباعة رسالة تنبيهية تدعو إلى وجوب تقديم الإقرار في الزمن المحدد، كما يمكن أن يراسل الخاضع عبر البريد الإلكتروني، وهذه ضمانات إضافية للخاضع لأن النسيان هو أمر طبيعي.

من الإشكالات التي تم رصدها في الدراسة الميدانية، هي كثرة الإعسارات التي تؤدي إلى إختفاء أنشطة خاضعة، تدر مبالغ جيدة للإدارة الجبائية، والأمر راجع إلى سوء تدبير مجموعة من القطاعات مما يضعف مراكز الخاضع، حيث نجد مجموعة من الرخص المؤقتة المعمول بها في مجال المقالع، ونقل المسافرين، يقوم أصحابها بالعمل بها رغم انقضاء آجالها مما يضعف قدرة البقية على الاستمرار، وهنا يمكن النظام من إمكانية، الإرسال الأتوماتيكي للرخص المدلى بها في الإقرارات للمصالح المختصة من أجل مراجعة صحتها، وهذا يدخل في صلب المعاملة العادلة.

إن التدبير الإلكتروني للمعطيات الجبائية، يعد ضمانة لخفض التكاليف الجبائية على الخاضع، كما يساهم في خفض التكاليف على الاقتصاد الوطني، فالمملكة ليست من الدول المنتجة للبترول،

وكثرة الاستهلاك تضعف من الميزان التجاري، وبالتالي العمل بهذا النظام سيخفض تكاليف التنقل من أجل إيداع أو أداء الإقرارات الجبائية، فيمكن للخاضع من دون أن يتنقل أن ينجز جميع الإجراءات الجبائية، خاصة عندما نعلم أنه في بعض الحالات تكلف مصاريف التنقل أكثر من قيمة الرسم بحد ذاته.

إن الضمانات التي يوفرها النظام لا تنحصر في تقديم الإقرارات، بل تمكن من تقديم مقاربة متكاملة للتواصل مع الإدارة مع إمكانية تقديم استفسارات وشكايات وكذا اقتراحات، فالنظام يمكن من العمل بالمقترب التشاركي، كما أن النظام يسهل عملية أخذ المواعيد، مما يقلل من وقت الانتظار في ولوج الخدمة بحيث يكفي التسجيل مع تبيان سبب الزيارة، مما يسمح للإدارة الجبائية بإعداد جميع المسائل المتعلقة بسبب زيارة الخاضع، وهذا الأمر فيه ضمانة تمنع الانتظار في أروقة الإدارة الجبائية، كما يقلل من الوقت اللازم لقضاء الحاجيات، كما أن جميع المعلومات المتعلقة بأوقات العمل ووسائل التواصل يوفرها النظام عبر نظام الخط.

إن النظام المقترح يعد رؤية متكاملة، تجسد التطبيق المجرد للنصوص القانونية، مما يقدم ضمانات متقدمة لطرفي العلاقة الجبائية، كما أنه يمكن من وضع قطيعة مع بعض الممارسات السلبة من قبل الإدارة والتي تمس بصلب الحقوق الواجب تقديمها للخاضع، وفي نفس الإطار يمكن النظام من سد مجموعة من الاختلالات التي تسمح للخاضعين بالتملص من الإلتزام الجبائي، إن هذا النظام تم بناؤه على أساس رؤية متكاملة للوضع القائم في تدبير الجبايات الترابية، وعلى أساس الإلمام بالإشكالات التي تواجه تطبيق التشريع الجبائي، فنظام رامَةٌ يعتبر دركيا قادرا على مراقبة العملية الجبائية ورصد كل خلل يطالها، إن النظام يعد بلورة لمجموعة من الأفكار وتظافر مجهودات مجموعة من الباحثين في شتى المجالات العلمية[820]، ومن أجل الاطلاع الكامل على المشروع المقترح يمكن

---

820 وهي منظومة تم إخراجها داخل فريق الأبحاث حول تقييم السياسات العمومية، وبشراكة مع مركز الدراسات والأبحاث حول الحكامة CERG، وشركة متخصصة في مجال التقنيات الحديثة BADEP، وبتعاون مع مختبر Ingénierie Mathématique et Informatique Appliquée à l'Économie بكلية العلوم التقنية الحسن الثاني المحمدية

مراجعة القرص المضغوط CD المرفق مع الأطروحة، كما يمكن تجربة النظام على الرابط:

http://tax.badep.ma

خاتمة القسم الثاني:

لقد لامس القسم الثاني من الطرح المعالج، الإشكالات البنيوية والموضوعية التي يواجهها واقع تدبير ملف الجبايات الترابية من طرف الإدارة الجبائية، حيث عالج الجزء الأول من هذا القسم إشكالات سبق أن طفت في القسم الأول من الأطروحة، إلا أن موضوعاتها الشائكة تفرض نفسها على الطرح المعالج، من أجل الدراسة المستفيضة التي تمتد إلى أصل الإشكال ومعه تم عرض هذه الاختلالات تحت مجهر البحث وفق دراسة مقارنة. وأثبتت الدراسة أن الخاضع يتموقع بشكل سلبي، وهذا الدور الذي يلعبه لا يؤثر فقط على مردودية الإدارة الجبائية، لكن يمتد إلى التأثير سلبا على مؤسسة الحقوق والضمانات الواجب توفيرها، حيث تم رصد مجموعة من التصرفات التي تؤثر بشكل مباشر في منظومة العدالة أمام الجباية، وأبرز تمظهر لهذا الواقع هو إرتكان الخاضع للضريبة إلى ابتداع وسائل وأليات تضمن له التملص الجبائي، وهنا كشف البحث عن مجموعة من الثغرات القانونية التي يستفيد منها الخاضع سيء النية، وبه تم الخروج بمجموعة من النتائج التي أثبتت أن ظاهرة التهرب الجبائي أكبر إشكال يعصف بمردودية الإدارة الجبائية.

كما اتضح من خلال البحث أن نزعة الخاضع للتهرب الجبائي، تتغذى من رافدين أساسين الأول يتمثل في ضعف وجود ثقافة مواطنة تدعم الالتزام الجبائي، والثاني هو الضغط الجبائي المرتفع الذي يفاقم من هذه السلوكيات السلبية التي ينهجها الخاضع، وهنا حدد البحث الانعكاسات التي تخلفها أعمال الخاضع للضريبة على منظومة العدالة الجبائية، حيث خرج البحث بنتيجة تؤكد أن هذه السلوكيات من الممكن أن تؤدي إلى اضمحلال العدالة أمام الجبائية، بحيث أن تملص البعض يرمي بكامل ثقل الجباية على جزء من الشريحة الخاضعة مما يؤدي إلى انهيار المنظومة، ومعه تصبح الجباية غير قادرة على إعادة التوازن إلى المجتمع عبر سياسة العدالة بواسطة الجباية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى تغييب السلم الاجتماعي.

كما تبين أن الاختلالات التي تشوب العملية الجبائية لا يمكن بأي شكل من الأشكال حصرها في الإشكالات التي مصدرها أعمال الخاضع، بل إن واقع العملية الجبائية يتأثر سلبا بسوء تدبير الملف الجبائي للجماعات الترابية من قبل الإدارة الجبائية، حيث رصد البحث أن سلوكيات الخاضع السلبية في حالات كثيرة ماهي إلا ردة فعل. وتبين أن هذا الواقع يرتبط بإكراهات تنظيمية وتدبيرية

تنخر أساس العملية الجبائية، وفي إطار الدراسة الميدانية تم رصد عامل يزيد من تأزيم الوضع ويرتبط بهشاشة البنية التحتية وعدم القدرة على توفير الوسائل اللوجستيكية التي تدعم تدبير الجبايات الترابية، وربطت الدراسة هذا الوضع بالمنظومة القانونية لتخرج بخلاصات أهمها أن الوضع لا يتحسن في ظل وجود منظومة قانونية يغلب عليها طابع الغموض وعدم قدرتها على إخضاع الوعاء الجبائي بشكل متزن وشامل، مما يخلق نوعا من البيئة السلبية التي تتعدد فيها المصالح والأجهزة المتدخلة في تدبير ملف الجبايات الترابية مما يخل بمطلب المردودية ويضعف مراكز الخاضع للضريبة القانونية منها والمالية، وحاولت الدراسة تبني مجموعة من التوصيات والخلاصات التي تم التطرق لها، وإعادة صياغتها عمليا على شكل عرائض قانونية.

كما حددت الدراسة مجموعة من المدخلات الواجب تبنيها من أجل وضع خريطة طريق لتطوير الإدارة الجبائية الترابية في أفق تحقيق المردودية الجبائية المطلوبة مع تكريس منظومة الحقوق، وهنا تمت الإشارة إلى أن أية عملية للإصلاح يجب أن تُراعِ المقترب السوسيوقانوني، من خلال الرفع من مستوى الإشباع الخدماتي عبر تطوير الموارد التدبيرية للإدارة الجبائية حيث أشارت الدراسة إلى أن سوء المعاملة الجبائية تؤدي إلى إضعاف مراكز الخاضع في مواجهة الإدارة مما ينسف مؤسسة الحقوق الواجب توفيرها للخاضع للجباية، ومن أجل تحقيق ذلك طالبت الدراسة بضرورة تأهيل الموارد البشرية عبر مقاربة تأخذ بعين الاعتبار الوسائل الجديدة في التدبير، وهذا التأهيل يجب أن يراعى فيه اختيار الموارد البشرية التي تتوفر على الكفاءة، وإعطائها الفرصة في التكوين المستمر من أجل مواكبة كل التطورات على الصعيد الجبائي، وبالموازاة مع ذلك ينبغي إدخال موارد مادية للإدارة الجبائية الترابية كي تعوض بها مواردها المتهالكة.

ودعت الدراسة كذلك إلى وجوب سرعة تبني نظم معلومات متكامل، حيث أشارت الأطروحة إلى أن أنجح الأنظمة الجبائية المقارنة تتوفر على أنظمة معلوماتية متقدمة، وهنا دعت الدراسة إلى وجوب القطع مع الفهم الضيق للإدارة الإلكترونية، حيث يجب وضع آلية تمكن من ترتيب عميق للمساطر الجبائية وذلك باعتماد فهم مفصل لأداء الإدارة الجبائية. مما يقتضي تحقيق تعاون تكاملي بين المصالح المعنية، وفي هذا الصدد تم اقتراح بناء نظام معلوماتي لتدبير الجبايات

الترابية، والذي سيرفع من المردودية الجبائية مع تقديم ضمانات للخاضع في حقوقه، وتجاوز الأمر الاقتراح إلى التنفيذ وفق رؤية متكاملة تضع المردودية الجبائية كهدف والحقوق كغاية.

خاتمة عامة:

من خلال الدراسة يتضح لنا أن معالجة موضوع تدبير الجبايات الترابية بالمغرب ومقاربة مطلب المردودية الجبائية والبحث عن الضمانات الواجب توفيرها للخاضع، عبر التعاطي للموضوع وفق منهج سوسيوقانوني يستنير بالقانون المغربي والمقارن، فإن هذه المعالجة مكنت من تحديد الآليات التي يمكن لها أن تحقق نوعا من التوازن بين الرفع من المردودية الجبائية دون الإخلال بحقوق الخاضع وبين تقديم ضمانات إضافية للخاضع، فقد تم رصد عملية التحصيل الجبائي بإعتبارها عملية نهائية من مجموعة من العمليات التقنية، وان كان الهدف الأصيل منها هو ضمان قدرة الإدارة الجبائية على استيفاء ديونها، إلا أن هذه العملية لا تنحصر هنا بل تمتد إلى التأكد من أن الخاضع مُحْمِي الحقوق والمصالح وأن هذه العملية الجبائية هي عادلة من حيث الجوهر والمساطر، وهذا التنظيم القانوني للعملية الجبائية يسعى إلى تحقيق الإشباع التام وديمومة المردودية، فالجباية هي المرتكز للاستمرار في تقديم الخدمات الجماعية العمومية، ومع هذا الدور المحوري تم التأكيد على وجوب أن يتم التحصيل على جميع الأوعية الجبائية، وبه ومن أجل تعزيز دور هذه العملية وفعاليتها نص المشرع على مجموعة من المراحل المتدرجة، وفق تسلسل زمني مضبوط يهدف إلى التحصيل السَّلِس بأسرع وقت عبر الأداء الفوري، وكذا مع تقديم أعلى سقف من الضمانات للخاضع وإن كانت هذه المقاربة تتميز بالودية في معاملة الخاضع إلا أنها تلحق بمراحل متدرجة في الإكراه، تصل إلى حد الإكراه البدني، وهكذا فإننا لامسنا من خلال إجراء هذا البحث تطوير المشرع المغربي لآلية متقدمة من أجل إيجاد نوع من التوازن بين ضرورة تحصيل الدين وحماية الخاضع ألا وهي إشعار غير الحائز.

كما تطرق البحث إلى أساليب إنشاء هذا الإلتزام الجبائي بإعتباره المدخل لتكريس مردودية الإدارة الجبائية، حيث يعد الإنشاء الجبائي بداية سيرورة جبائية، لا يمكن إشباعها من دون التأكيد على هذه العملية، ومعه دعت الدراسة إلى تطوير تقنيات جبائية تساهم في التكيف مع الواقع الجديد، حيث تم رصد أن الإنشاء الجبائي المبني على أساس الإحصاء من التقنيات الأساسية المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية الترابية، إلا أن التجربة العملية رصدت مجموعة من الاختلالات التي تمس بالمردودية الجبائية وحقوق الخاضع على حد سواء، وذلك لمعطيين أساسيين:

- الأول يتمثل في ثقل التكلفة الإحصائية الواجب توفيرها سواء الموارد البشرية أو المالية.

- والثاني في صعوبة ضبط كل إحداث للإلتزام الجبائي أو أي تغيير يمس بهذا الإلتزام من دون مشاركة الخاضع وتصريحه به.

وفي هذا الصدد تم التطرق إلى سبل إيجاد تِقْنِيَات بَدِيلَة قادرة على أن تضمن إنشاء إلتزام من جهة يحمي الإدارة الجبائية في وجه كل تلاعب من قبل الخاضع سيء النية من جهة، ومن جهة أخرى يقدم ضمانات للخاضع حسن النية.

كما تبين لنا كذلك أن العملية الجبائية تواجه مجموعة من الاختلالات في المرحلة المحاسبتيه والتي تهدف إلى تصفية الوعاء وتطويره إلى جباية محددة القيمة، حيث يصعب على بنية المنظومة الجبائية المحصلة لفائدة الجماعات الترابية التكيف مع أوساط مختلفة، وهذه الألية الأخيرة تلعب دورا محوريا في تحقيق أكبر قدر من المردودية وبأقل تكلفة، كما أن التسعير الملائم يمكن مما لا شك فيه من تقديم ضمانات للخاضع.

[illegible] الأهمية التي يكتسيها تحديد جهاز إداري واضح الاختصاصات والمعالم

كما رصدت الدراسة أن الخاضع في المنظومة الحالية يتموقع بشكل سلبي بالنسبة للعملية الجبائية، وهذا الدور الذي يلعبه لا يؤثر فقط على الطرف الأخر والمتمثل في الإدارة الجبائية، بل يمتد إلى التأثير بالسلب على منظومة الحقوق باعتبار تصرفاته تزعزع مكتزم أساسي في هذه المنظومة وهو العدالة أمام الجباية، ويتمظهر هذا التوجه من خلال سعي الخاضع إلى التخلص من التزامه الجبائي، بمجموعة من الطرق وأساليب التملص والتهرب الجبائي، ومن أجل تجاوز هذه الاختلالات دعت الدراسة إلى سد مجموعة من الثغرات القانونية، كما تم استنتاج مجموعة من التدابير من أجل تجاوز هذا الواقع ومن هذه التدابير تعزيز ثقافة المواطنة باعتبارها المدخل لتعزيز الالتزام الجبائي، وإيجاد نوع من آليات للتوازن في الضغط الجبائي.

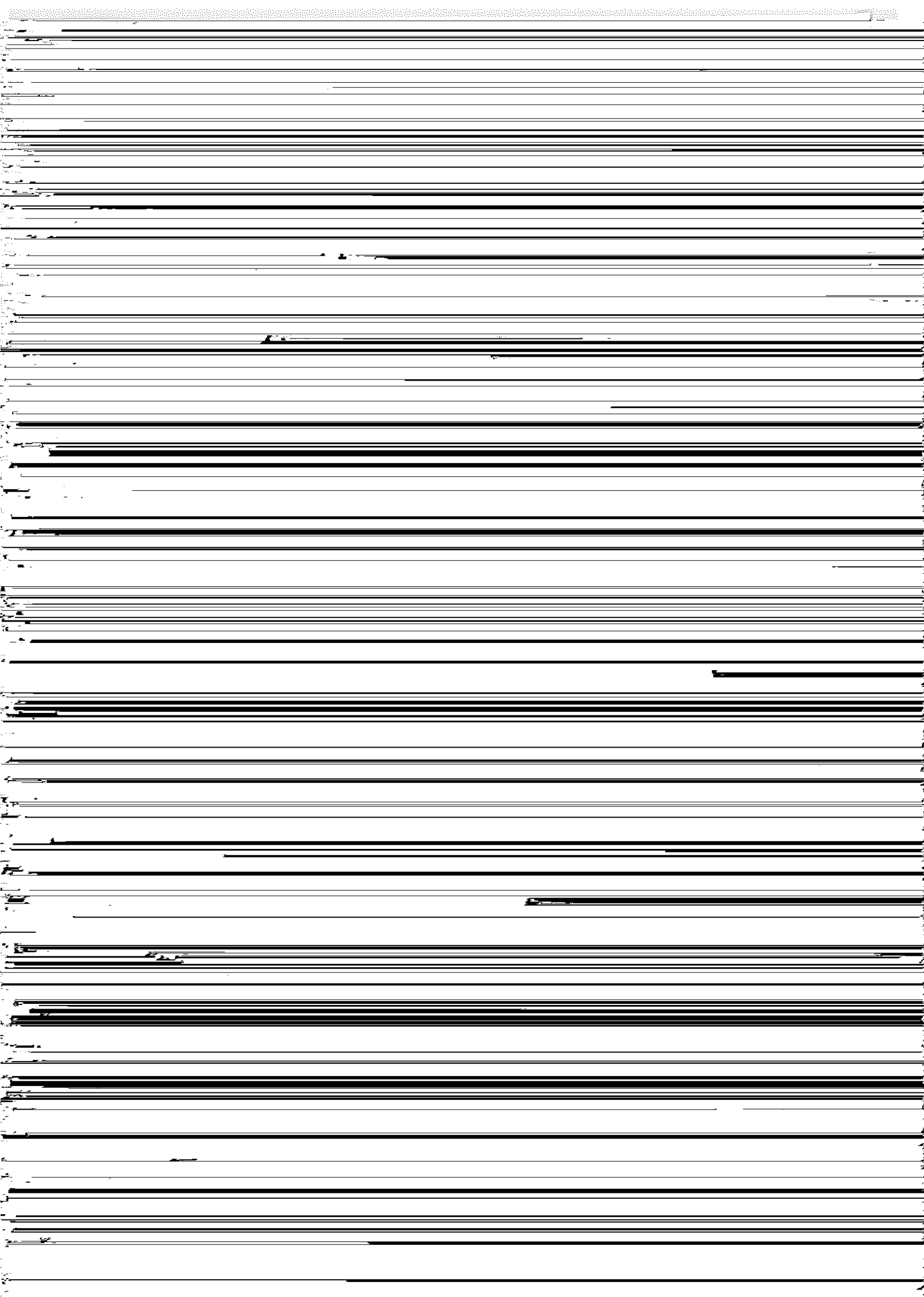
كما تبين أن الاختلالات التي تشوب العملية الجبائية لا تنحصر في الدور السلبي الذي يلعبه الخاضع، بل تمتد إلى معيقات مرتبطة بسوء تدبير الملف الجبائي للجماعات الترابية من قبل الإدارة الجبائية، وهنا تم التوصل إلى استنتاجات تؤكد أن هذه السلوكيات السلبية للخاضع في أغلبها ماهي إلا ردة فعل.

وهنا تظهر لنا الأهمية البالغة لإعادة مراجعة النصوص القانونية في أفق إخراج مدونة عامة للجبايات الترابية، وهو الأمر الممكن من خلال تنمية المنظومة القانونية وتأهيل الأطراف الجبائية، كما تم تحديد أسس المراجعة القانونية وماهي الضمانات الواجب توفيرها للخاضع، من خلال التطرق لعملية التبسيط على مستوى المساطر الجبائية والكيفية التي من الممكن نهجها من أجل تجميعها، كما تم تحديد الإيجابيات التي من الممكن أن تقدمها هذه العملية لمنظومة الرقابة خاصة بعد أن رصدت الدراسة أن المنظومة الجبائية أصبحت متهالكة من كثرة الثغرات التي تنهك عملية الرقابة، إن معالجة موضوع الأطروحة، أفرز مجموعة من التوصيات والمقترحات، وهو الأمر الذي إن تم العمل به سوف يدفع إلى إعادة مراجعة الأسس التي تقوم عليها الجبايات الترابية ومجال تطبيقها. على اعتبار وجود حاجة اليوم إلى إعادة مراجعة الوعاء بشكل لا يضمن فقط الرفع من مردوديته وإنما ضمان عدالة حقيقية بين مختلف الخاضعين.

وفي هذا الصدد ومن أجل تحقيق مطلب المردودية الجبائية والبحث عن الضمانات الواجب توفيرها للخاضع يجب أن تتوفر للعملية التدبيرية أساليب الإسناد، وهنا أكدت الدراسة على وجوب أن يتم

القطع مع الحصر الضيق للإسناد للتدبير الجبائي في المباني والمكاتب والعربات، فالتدبير الجبائي يتمحور بشكل أساسي حول المعلومة، وبالتالي قبل الحديث عن أية عملية لتطوير المباني والآليات باعتبارها معطيات تدعم العملية الجبائية، دعت الدراسة إلى ضرورة تطوير نظم المعلومات الجبائية، والرقي بها إلى نظم معلوماتية تعتمد على التقنيات الحديثة، مما يعد الدرجة الأولى للوصول إلى الإدارة الإلكترونية التي يطمح إليها المغرب من خلال برنامج المغرب الرقمي، فقد تم رصد أن كثرة وتشعب وتعقيد المعاملات الجبائية، يجعل من المستحيل تدبيرها بالطرق الإدارة التقليدية، خاصة أنها تتميز بعمليات حسابية معقدة وكل خطأ فيها قد يعصف بالمردودية الجبائية وكذا مراكز الخاضع. كما أكدت الدراسة على أنه يجب وضع قطيعة مع الحصر الذي عرفته هذه العملية التطويرية من الاكتفاء بإدخال الآليات الحديثة إلى الرقي بالمنظومة نحو العمل بالنظم الإلكترونية، باعتبارها هي المدخل القادر على تنسيق جميع الإجراءات الجبائية بشكل يضمن فعاليتها، كما أكدت الدراسة على قدرة نظم المعلومات الإلكتروني من تبني رقابة ذاتية غير قابلة للتجاوز تمنع الخطأ الناتج عن سوء التقدير، كما تمنع كل تجاوز يهدف إلى التهرب الجبائي، أو الرفع من المردودية من دون وجه حق، وبذلك طورت الدراسة فكرة نظام متكامل تحت اسم "رامة" . قادر على الإجابة على مطلب الرفع من المردودية الجبائية، بشكل يحقق المردودية الحسنة دون المس بالضمانات الممنوحة لحقوق الخاضع، وهو الأمر الذي يجعل من هذه المنظومة المعلوماتية المقترحة الإجراء التدبيري، الأقدر على تحقيق نوع من التوازن بين الرفع من المردودية وتعزيز الضمانات في الحقوق الجبائية بالنسبة للخاضع.

الملحق



هل تتوفر الجماعة على برامج أو تطبيقات معلوماتية لأجل تدبير الجبايات الترابية؟		
هل يتم استغلال هذه البرامج أو التطبيقات المعلوماتية في تدبير الجبايات الترابية؟		
هل يقوم الآمر بالصرف أو من هو مفوض له في مجال تدبير الجبايات الترابية بمراقبة الإدارة الجبائية (وخاصة شساعة المداخيل)؟		
هل يقوم المحاسب العمومي بمراقبة الإدارة الجبائية خاصة شساعة المداخيل؟		
هل سبق لشساعة المداخيل أن خضعت خلال الخمس سنوات الأخيرة لمراقبة من طرف هيئات رقابية أخرى (مفتشية عامة للإدارة الترابية، المفتشية العامة للمالية...)؟		
هل سبق للإدارة الجبائية الترابية أن كانت موضوع دراسة أو تقييم (مثلا من طرف مكتب تدقيق أو مكتب دراسات)		
هل سبق للمجلس الجماعي أن تداول خلال الفترة 2007-2015 بشأن الجبايات الترابية (باستثناء ما يتعلق بالقرارات الجبائية)؟		

السؤال	نعم	لا
هل تقوم الإدارة الجبائية بالتنسيق مع مصالح الجماعة الاخرى (الشرطة الإدارية، مصلحة التعمير....) في مجال فرض وتحصيل الرسوم والواجبات الترابية؟		
هل تقوم الإدارة الجبائية بالتنسيق مع مصالح خارجية (مديرية الضرائب، وزارة التجهيز والنقل، وزارة السياحة، وكالة الحوض المائي،....) في مجال فرض وتحصيل الرسوم والواجبات الترابية؟		
هل تستجيب هذه المصالح الخارجية إذا ما طلبت منها الجماعة التعاون في مجال الجبايات الترابية؟		
هل تمارس الجماعة صلاحياتها في المراقبة والاطلاع في مجال الجبايات الترابية ؟		
هل تمارس الجماعة حقها في تصحيح أسس الرسوم؟		
هل تمارس الجماعة حقها في الفرض التلقائي للرسوم؟		
هل تتوفر الجماعة على رؤية واضحة في مجال تدبير الجبايات الترابية ؟		
هل تتوفر الجماعة على أسس ومعايير واضحة في مجال تحديد أسعار الرسوم والواجبات؟		
هل تتوفر الجماعة على تجهيزات لاستقبال وإرشاد الملزمين ؟		
هل تتوفر الجماعة على سياسة واضحة للتواصل مع الملزمين ؟		
هل تقوم الجماعة بعمليات الإحصاء المنصوص عليها في القانون (مثلا بالنسبة للرسم على الأراضي غير الحضرية) ؟		
هل سبق للجماعة أن كانت طرفا في منازعات إدارية أو قضائية تتعلق بالجبايات الترابية خلال الفترة 2007-2015؟		

هل ترتب عن هذه المنازعات تحملات مالية زائدة و/ أو موارد مالية إضافية؟
هل سبق للمحاسب العمومي التكفل الجزئي بأوامر المداخيل؟
هل سبق للمحاسب العمومي أن رفض التكفل بأوامر المداخيل؟

	أخطاء في التصفية	هوية الملزم	تقادم المدخول	غياب وثائق الإثبات
هل تتعلق أهم أسباب الرفض ب؟				
	ما بين 0-10٪	ما بين 10-20٪	ما بين 20-30٪	أكثر من 30٪
كم هي نسبة الأوامر تم رفض التكفل بها خلال الفترة 2007-2015؟				

السؤال	نعم	لا
في نظركم هل ساهم القانون الحالي للجبايات الترابية في تحسين تدبير الجبايات الترابية؟		
في نظركم هل ساهم القانون الحالي للجبايات الترابية في تبسيط نظام تدبير الجبايات الترابية ؟		
في نظركم هل ساهم القانون الحالي للجبايات الترابية في جعل نظام تدبير الجبايات الترابية أكثر فعالية؟		
في نظركم هل ساهم القانون الحالي للجبايات الترابية في جعل نظام تدبير الجبايات الترابية أكثر مردودية ؟		
في نظركم هل أسس التصفية المعتمدة حاليا في مجال الجبايات الترابية ملائمة (مثلا الرسم على عمليات البناء يصفى على أساس المساحة المغطاة)؟		
في نظركم هل يثير القانون الحالي للجبايات الترابية مشاكل وإكراهات في التنفيذ (القانون رقم 06-47 والقانون رقم 07-39)؟		

ما هي طبيعة الإكراهات المرتبطة

تدبير الجبايات
الترابية؟

السؤال	نعم	لا
هل القانون الحالي للجبايات الترابية ملائم لواقع الجماعات الترابية؟		
في نظركم هل يحتاج القانون الحالي لتعديل أو تتميم؟		
هل تعتقدون أنه من الأجدى حذف بعض الرسوم والواجبات من القانون الحالي؟		
هل تعتقدون أنه يمكن إضافة رسوم وواجبات أخرى لفائدة الجماعات الترابية ؟		
هل تعتقدون أنه يجب إعادة النظر في أسعار بعض الرسوم والواجبات سواء بالزيادة أو النقصان؟		

	محدودية الموارد البشرية	مسطرة معقدة	إكراهات أخرى (تحدد)
ما هي في نظركم أهم أسباب "مشكل الباقي استخلاصه"؟			

ما هي الإكراهات والمشاكل المرتبطة بكل جباية على حدة (على مستوى الوعاء أو التحصيل أو غير ذلك) ومقترحاتكم في هذا الشأن؟

1. الرسم المهني		
2. رسم السكن		
3. رسم الخدمات الجماعية		
4. الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية		

5. الرسم على عمليات البناء

6. الرسم على عمليات تجزئة الأراضي

7. الرسم على محال بيع المشروبات

8. الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية

9. الرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة

10. الرسم على النقل العمومي للمسافرين

11. الرسم على استخراج مواد المقالع

12. الرسم المترتب على إتلاف الطرق

13 رسم تصديق الإمضاء أو الإشهاد بالتطابق؛

14. الرسوم المفروضة على الذبح في المجازر؛

15. الرسم الإضافي المفروض

لفائدة المشاريع الخيرية على الذبح في المجازر؛

16. الرسوم المقبوضة في الأسواق

وأماكن البيع العامة؛

17. رسم المحجز؛

18. الرسم المفروض على وقوف

العربات المعدة للنقل العام للمسافرين؛

19. رسم الحالة المدنية؛

20. مساهمة أرباب العقارات

المجاورة للطرق العامة في نفقات تجهيزها وتهيئتها؛

21. الرسم المفروض على البيع في أسواق البيع

بالجملة و أسواق السمك؛

22. الرسم المفروض على شغل

الأملاك الجماعية العامة مؤقتا لأغراض البناء؛

23. الرسم المفروض على شغل

الأملاك الجماعية مؤقتا لأغراض

تجارية أو صناعية أو مهنية؛

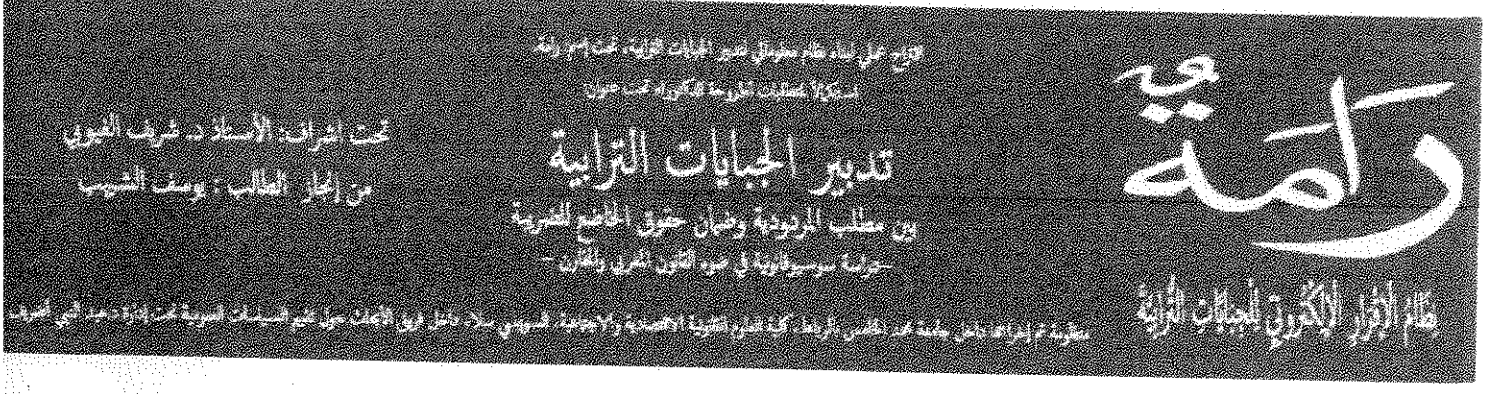
24. الرسم المفروض على شغل

الأملاك الجماعية العامة مؤقتا

بمنقولات وعقارات ترتبط بممارسة

أعمال تجارية أو صناعية أو مهنية.

اقتراح عملي لبناء نظام معلوماتي لتدبير الجبايات الترابية



من أجل الاطلاع الكامل على المشروع المقترح يمكن مراجعة القرص المضغوط المرفق مع الأطروحة أسفله، كما يمكن تجربة النظام على الرابط:

http://tax.badep.ma

المراجع:

▪ المراجع العربية:

❖ الكتب:

الكتب العامة:

ادريس النوازلي: حماية عقود التجارة الإلكترونية في القانون المغربي دراسة مقارنة، دار الآفاق المغربية للنشر والتوزيع، الرباط 2010.

البطريق يونس أحمد: مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية 1972.

أبو زيد عبد الرحمان ابن محمد ابن خلدون: مقدمة ابن خلدون، دار الأرقم للطباعة والنشر والتوزيع 2003.

أحمد الخليل: أصول المحاكمات المدنية، دار العلوم العربية، بيروت، الطبعة الأولى 1992.

أحمد محمد غنيم: الإدارة الإلكترونية: آفاق الحاضر وتطلعات المستقبل، المكتبة المصرية، المنصورية مصر، الطبعة الأولى، 2004.

ثيودور لووى وبنيامين جينسبرج: "الحكومة الأمريكية الحرية والسلطة"، الجزء الأول والثاني، مكتبة الشروق الدولية، الطبعة الأولى. 2006.

حسن السيد بسيوني: دار القضاء في المنازعة الإدارية، مطابع دار الشعب، القاهرة، 1988.

حسن صحيب: القضاء الإداري المغربي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 80، 2008.

المصطفى القاسمي: -دولة القانون في المغرب التطورات والحصيلة -مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء. الطبعة الأولى 2004.

حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش: -المالية العامة-دراسة مقارنة منشورات الحلبي الحقوقية الطبعة الأولى 2013.

فايز جمعة النجار: نظم المعلومات الإدارية: منظور إداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة 2010.

قباري محمد إسماعيل: مناهج البحث في علم الاجتماع، دار المعرفة الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر الطبعة الأولى 1998.

محمد بوجيدة: تداخل اختصاصات الدولة والجماعات المحلية بين القانون والممارسة العملية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية الطبعة الأولى 2008.

سعيد جفري: الحكامة وأخواتها: مقاربة في المفهوم ورهان الطموح المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء. الطبعة الأولى، 2010.

سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصادات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، مصر 2004.

صالح الدين أكريلان: الميثاق الجماعي الجديد النظرية والتطبيق، مطابع فيديبرانت، الرباط، الطبعة الأولى، 2003.

عبد الباسط جميعي: نظرية الاختصاص في القانون المرافعات وتعديلاته، دار الفكر العربي، القاهرة، 2001.

عبد الرحمان الشقاوي: التدريب الإداري والتنمية، معهد الإدارة العامة، الرياض، الطبعة الأولى، 2005.

عبد الناصر محمد رشاد: الطابع القومي والتعليم في كوريا الجنوبية، جامعة بني سويف، مصر 1997.

علي السلمي: السياسات الإدارية في عصر المعلوميات، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 1999.

خلال حجاج: جباية المقاولة بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد السابع، مطبعة الأمنية-الرباط، 2014.

أحمد قيلش ومحمد زنزن: "المنازعات الجبائية المحلية" سلسلة المعارف العلمية الكتاب الثالث، الطبعة الأولى 2014.

كريم لحرش: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي" سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، طوب بريس، الطبعة الأولى 2013.

المحجوب الدريالي: المنازعات الجبائية المحلية، في ضوء المستجدات القانونية وأخر الاجتهادات القضائية، نشر وتوزيع EMALI، الرباط الطبعة الأولى 2015.

المحفوظ أشكر: القانون الضريبي المغرب، دراسة تحليلية نقدية، المجلة المغربية للإدارية المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 59 الطبعة الثانية 2005.

أحمد قيلش وعبد الغني حدوش: "بنية المنظومة الجبائية المحلية" مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2013.

علي هادي عطية الهلالي: مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية تشريعاً، وقضاءً، وفقهاً، كلية القانون- جامعة ذي قار سنة 2011.

كريم لحرش: المنازعات الضريبية في القانون المغربي سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، طوب بريس، الطبعة الأولى 2013.

كريم لحرش: النظام الجبائي المحلي المغربي في ضوء الممارسة العملية وواقع الاجتهاد القضائي، مطبعة طوب بريس-الرباط، الطبعة الأولى 2012.

مولاي عبد الرحمان أبليلا: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، مطبعة الأمنية الرباط 2013

سفيان ادرويوش ورشيد الصباري: تصحيح الأساس الضريبي، دراسة مقرنة، دار القلم للنشر والتوزيع الطبعة الأولى الرباط 2002.

محمود شوارق: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط الرسوم المحلية، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الأولى 2014.

سعيد جفري، وهشام مليح وعبد الإله منظم: "جبايات الجماعات المحلية بالمغرب على ضوء القانون 47.06". طوب بريس، الرباط 2008.

عبد الرحيم أبليلا ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، قانون رقم 15-97، المطبعة الأمنية، الرباط الطبعة الأولى 2000.

عبد القادر التعلاتي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، الدار البيضاء الطبعة الأولى 1997.

عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، عين مليلة: دار الهدى، الطبعة الثانية ،2008.

ماء العينين الشيخ الكبير: الآجال في تحصيل الديون الضريبية "شروح عملية ومقارنة"، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء-الطبعة الأولى 2014.

محمد السماحي: مسطرة المنازعات الضريبية، المكتبة الجديدة، الرباط، 1997

محمد السنوسي معتى: مالية الجماعات المحلية، الطبعة الأولى، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش 1993.

محمد القرقوري: وعاء ومنازعات الضرائب، مطبعة الأمنية الرباط الطبعة الأولى، 2002.

محمد المكتومي: منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار البيهي، تونس 2009.

محمد شكري: القانون الضريبي المغربي "دراسة تحليلية ونقدية" منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة أعمال جامعية العدد 59، مطبعة دار النشر المغربية 2005.

محمد فؤاد إبراهيم: الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، دار الفكر القاهرة، 1955.

مدني أحميدوش: دليل الجبايات المحلية على ضوء آخر التعديلات، دار القلم الرباط، الطبعة الأولى، 2008.

هشام زوين: موسوعة الضرائب الشاملة، دار العدالة للنشر والتوزيع، مصر القاهرة الطبعة الثانية 2013.

❖ الأطروحات والرسائل الجامعية:

الأطروحات:

الشريف الغيوي، الأسس القانونية والمقومات المالية للتنمية الجهوية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية، أكدال الرباط، 2003-2002.

أحمد قيلش: المنظومة الجبائية المحلية بين إشكالية التنازع وحركية التقاضي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق الدار البيضاء، 2000-2001.

عبد النبي اضريف: الخوصصة بالمغرب: إصلاحات، حصيلة ورهانات، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني-عين الشق-الدار البيضاء، السنة الجامعية، 2000-1999، الصفحة 7 وما بعدها.

بشير محمد: إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في فرع القانون العام، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002.

العربي الكزداح: الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكدال الرباط الموسم الجامعي، 2003-2004.

حميد ابولاس: تدبير الموارد البشرية نموذج الإدارة الجماعية، أطروحة لنيل الدكتوراه، كلية الحقوق اكدال الرباط، 2003.

عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني كلية الحقوق عين الشق 2003-2004.

عثمان الحادك: المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة، أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء، 2003.

فتيحة لمعاشي: وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط_أكدال، السنة الجامعية 2000-2001.

نعيمة امويني: القابض وإشكالية الرقابة على تنفيذ الميزانية الجماعية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق الدار البيضاء، 2003-2004.

الرسائل الجامعية:

المحجوب الدريالي: النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2007-2008.

إبراهيم سهير: الجباية والمضاربة العقارية في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق، الدار البيضاء 1991-1990.

أيت حدي مريم: ضمانات الملزم في ميدان تحصيل الديون العمومية-رسالة لنيل ديبلوم الماستر القانون الخاص جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية-المحمدية-السنة الجامعية 2009-2010.

بدايرية يحي: الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الجامعية 2012/2011.

خديجة بلكبير: التدبير المالي للجماعات المحلية بالمغرب، الواقع والآفاق، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية الحقوق، سطات 2008-2009.

دوم عصام: حكامة تدبير المجلس الجماعي الدار البيضاء كنموذج، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام جامعة الحسن الأول المحمدية 2009.

ساهل بنيكوب: تشكيل المجالس الجماعية "المجلس الجماعي نموذجا"، رسالة لنيل دبلوم ماستر في القانون العام جامعة عبد المالك السعدي طنجة 2008-2007.

طارق السباب: قباضات الإدارة الجبائية بالمغرب وإشكالات التحصيل، رسالة لنيل دبلوم الماستر القانون العام، كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية الحسن الأول سطات السنة الجامعية 2012-2011.

طارق مساعيد: الجبايات المحلية بين هاجس المردودية ومطلب العدالة، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني المحمدية، 2009-2008

عالي رحال: التحصيل الجبائي المحلي وإشكالية الباقي استخلاصه، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني المحمدية، 2010-2009.

عبد الغني شكور: منازعات الضرائب المباشرة بين التسوية الإدارية والحل القضائي، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، الرباط 1992-1993.

فائز عبد الله ناجي أحمد الدعيس: دور نظام المعلومات المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي في مصلحة الضرائب في الجمهورية اليمنية، رسالة لنيل الماجستير، جامعة آل البيت، الأردن 2008.

قصاص سليم: المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري قسنطينة كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2008.2007

كريم لحرش: الإدارة الجبائية المحلية بين النص القانوني والممارسة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق، سطات، 2006.

محمد المالكي: إشكالية التواصل الجبائي المحلي على ضوء المواطنة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق الحسن الثاني، المحمدية، 2012-2011.

مني الزهرة: الحكامة المالية المحلية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية، بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول كلية الحقوق السنة الجامعية 2012.

يوسف الشهب: المفهوم الجديد للتدبير الجماعي وإشكالية التخطيط، بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول سطات، السنة الجامعية 2012-2011.

❖ المقالات العلمية:

الزهرة مني: الكبح السلوكي بشبح المجهول، منشورة بالمجلة العربية للدراسات والبحوث الاجتماعية، العدد العاشرة، عمان 2014.

جعفر حسون: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في القانون المحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد الرابع، 1996.

حميد بوزيدة: الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الرابع، يناير 2006.

الشريف الغيوبي: التضامن المجالي، أي دور للدولة؟، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD، العدد 60 يناير-فبراير 2005.

الشريف الغيوبي: الجهة في خدمة إعداد التراب الوطني، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD، سلسلة مواضيع الساعة العدد 52، 2006.

الشريف الغيوبي: إدارة القرب: آلية للتضامن الترابي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD، سلسلة مواضيع الساعة العدد 53، 2006.

الهاشمي فاروق: نشاط الخزينة العامة في مجال تحصيل الضرائب والرسوم، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، دراسات عدد 99-100 يوليوز-أكتوبر 2011.

أحمد حضراني: قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 78-79 يناير-فبراير 2008،

محمد قزيبر: جبائية البيئة بالمغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، REMALD، العدد 96 يناير-فبراير 2011.

رضوان عنيبي: التهرب الضريبي-دراسة قانونية وسيسيولوجيا-مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية العدد 2، سنة 2012.

محمد محروك: مدى خضوع اللوحات المتعلقة بأبواب بعض مكاتب المهنيين للإلزام الجبائي، مجلة الأملاك، العدد الثالث، السنة 2007.

خالد النميلي: حقوق الملزم بالضريبة من خلال مدونة المساطر الجبائية، مجلة المعيار العدد 34 نونبر 2005.

محمد بوغالب: الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الضريبية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 38-39، ماي-غشت 2001.

نور الدين الشرقاوي الغرواني: مسطرة الإكراه البدني لدى المحاكم الإدارية في المنازعات الجمركية والجبائية، مجلة القسطاس تصدر عن هيئة المحامين بمكناس العدد الخامس يونيو 2005.

مريم الخمليشي: دور القضاء الاستعجالي في حماية المركز القانوني للمدين بالجبايات، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD، العدد 115، مارس-إبريل 2014.

عبد الرحمان أبليلا: العش الضريبي بين التجريم وعدمه، مجلة المعيار العدد الخامس والثلاثون، يونيو 2006، فاس.

عبد العزيز نويري: المنازعة الإدارية في الجزائر تطورها وخصائصها، مجلة مجلس الدولة، مجلس الدولة، الجزائر، 2006، العدد 8.

عبد الله حارسي: إشكالية تكوين المنتخب الجماعي والناخب في المغرب، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية-سلسلة مواضيع الساعة-العدد 32-2001.

محمد الخلاف: الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، 2006.

محمد الشريقي: المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، منشور في دفاتر المجلس الأعلى في إطار الندوة الوطنية حول الموضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، 2011.

محمد شكيري: حقوق الملزمين بالضريبة وتطور مفهوم العدالة الجبائية، مجلة مسالك العدد الخامس 2006.

محمد قصري: مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات، مجلة المعيار العدد 33 يونيو 2005.

❖ المراجع الإلكترونية:

المصطفى قاسمي :العوائق الموضوعية للتدبير المحلي اللامركزي، مقال منشور على البوابة الإلكترونية لمركز الدراسات والأبحاث حول الحكامة CERG.ma.

تقرير منشور من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)، على الموقع الرسمي لها، تاريخ الاطلاع 6 أبريل 2015 الساعة الثالثة فجرا منشور على الرابط: http://goo.gl/ieqMWK

الرؤية الاستراتيجية للإصلاح 2015-2030، من أجل مدرسة الإنصاف والجودة والارتقاء، التي أصدرها المجلس الأعلى للتربية والتعليم والبحث العلمي، منشور على الموقع الرسمي المجلس الأعلى للتربية والتعليم والبحث العلمي تاريخ الاطلاع "3 غشت 2015 الساعة الواحدة ظهرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/7rFG3x.

المالكي محمد، "مسطرة الإحصاء في قانون 47.06 "، منشور على موقع العلوم القانونية، تاريخ النشر الثلاثاء 5 مارس 2013، تاريخ الاطلاع 8 فبراير 2014 الساعة السابعة مساءا، منشور على الرابط: http://goo.gl/vWUQWf.

بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة " مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة «، مداخلة في ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة منشور على الموقع الرسمي لموسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تاريخ الاطلاع "2 أبريل 2015 الساعة الخامسة والنصف عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/9nHw4R

تقرير حول أدوار التحفيز في النظام الضريبي الإماراتي، حكومة ابوظبي، 2012، منشور على الشبكة العنكبوتية، تاريخ الاطلاع "6 أبريل 2015 الساعة الثالثة والنصف عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/9n4w4I

خطاب المسيرة الخضراء ل 6 نوفمبر 2015 وخطاب جلالة الملك بالجرف الأصفر بتاريخ 26 سبتمبر 2000، يمكن الاطلاع على الخطب الملكية على الرابط: http://goo.gl/F1pjlI

مصطفى بونجة، خصوصية القضاء الاستعجالي في المادة الإدارية، المنازعة الضريبية نموذجا، مقال منشور على موقع العلوم القانونية، تاريخ الاطلاع "2 مارس 2014 الساعة الثانية عشر ليلا" منشور على الرابط: http://goo.gl/LD5R3z

مولاي تمازي الحسن، موقع العدالة الجبائية في ثقافة حقوق الإنسان منشور على الموقع الإلكترونية لجمعية الشؤون الاجتماعية لعمال وموظفي الجماعة الحضرية لأكادير، وقت الاطلاع: الأربعاء 25 مارس 2013 الساعة 01:30 غرينتش، على الرابط: http://goo.gl/g7WN7v.

بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة " مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة "، مداخلة في ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة منشور على الموقع الرسمي لموسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تاريخ الاطلاع "2 أبريل 2015 الساعة الخامسة والنصف عصرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/9nHw4R

عبد الله النملي "الباقي استخلاصه. المال الضّائب في ذمّة المُلزمين"، منشور على موقع جديد بريس، تاريخ الاطلاع "6 يوليوز 2015 الساعة العاشرة ليلا" منشور على الرابط: http://goo.gl/piY9ra

كريم لحرش ومحمد المصباحي، "الإدارة الجبائية المحلية: الهياكل ومشاريع الإصلاح"، بحث منشور على الشبكة العنكبوتية، "، تاريخ الاطلاع 5 دجنبر 2013 الساعة العاشرة ليلا، منشور على الرابط: http://goo.gl/O9K2

لإبراهيم أحمد، مقال منشور تحت عنوان طرق الطعن غير العادية في القانون، تاريخ الاطلاع "10 يناير 2014 الساعة الثانية عشر ليلا" منشور على الرابط: http://goo.gl/P2wFnQ.

مليح يونس، "تحصيل الرسوم المدبرة من طرف الجماعات المحلية ـ بلدية سطات نموذجا"، منشور على موقع العلوم القانونية، تاريخ النشر الخميس 3 يناير 2013، تاريخ الاطلاع 3 غشت 2014 الساعة الثالثة بعد الزوال، منشور على الرابط: http://goo.gl/OT9Ks2.

هند أبراش" إعداد مشروع قانون المالية السنوي" كتب بتاريخ "2 مايو 2014" تاريخ الاطلاع "26 دجنبر 2014 الساعة الواحدة فجرا" منشور على الرابط: http://goo.gl/rGSgLU

❖ النصوص التشريعية:

التشريعات الوطنية:

الظهير الشريف المؤرخ في 20 من جمادى الأولى 1354 (21 أغسطس 1935) بسن نظام للمتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والديون الأخرى التي يستوفيها مأمورو الخزينة. منشور في البوابة الرسمية لوزارة العدل على الشبكة العنكبوتية.

الظهير الشريف المؤرخ في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913) بمثابة قانون الالتزامات والعقود.

القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.83 بتاريخ 15 من ربيع الأول 1417 (فاتح أغسطس 1996).

القانون رقم 30.89 يحدد بموجبه نظام للضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، الصادر بالظهير الشريف رقم 1.89.187 صادر في 21 من ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989)، الجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 06/12/1989

القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.95.3 بتاريخ 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995).

القانون رقم 39.07 بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.209 بتاريخ 16 من ذي الحجة 1428 (27 ديسمبر 2007).

القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية القاضي بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993)، الجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 03/11/1993

القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 صادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06. جريدة رسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007).

القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 صادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، جريدة رسمية عدد 5583 22 ذو القعدة 1428 (03/12/2007).

القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.129 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007).

القانون رقم 58.11 المتعلق بمحكمة النقض، المغير بموجبه الظهير الشريف رقم 1.57.233 الصادر في 2 ربيع الأول 1377 (27 سبتمبر 1957) بشأن المجلس الأعلى، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.170 بتاريخ 27 من ذي القعدة 1432 (25 أكتوبر 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5989 مكرر بتاريخ 28 ذو القعدة 1432 (26 أكتوبر 2011)، 5228.

القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر الأمر بتنفيذه بموجب الظهير الشريف رقم 175-00-1 الصادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000)، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD، سلسلة نصوص قانونية، العدد 172 الطبعة الرابعة 2007.

المدونة العامة للضرائب المحدثة بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006) منشور صادر وزارة المالية 2012

المدونة العامة للضرائب وفق تعديلات قانون المالية لسنة 2014، سلسلة نصوص قانونية مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء الطبعة الثالثة 2014.

المدونة العامة للضرائب، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة نصوص ووثائق"، الطبعة الثانية، العدد 171، 2007.

المرسوم رقم 2.09.441 صادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) القاضي بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها. الجريدة الرسمية عدد 5811 الصادرة بتاريخ 23 صفر 1431 (8 فبراير 2010).

جبايات الجماعات المحلية "القانون الجديد رقم 47-06 ومناقشته أمام البرلمان المقتضيات الانتقالية منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD -نصوص ووثائق- العدد 184 مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2008.

الظهير الشريف رقم 1.02.202 صادر في 12 من جمادى الأولى (23 يوليو 2002) بتنفيذ القانون رقم 03.01 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية

الظهير الشريف رقم 1.02.25 الصادر في 19 من محرم 1423 (3 أبريل 2002) بتنفيذ القانون رقم 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين.

الظهير الشريف رقم 1.06.07 الصادر في 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006) بتنفيذ القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية.

الظهير الشريف رقم 1.07.182 الصادر في فاتح رمضان 1432 (2 أغسطس 2011) بنشر التعديلات التي طرأت على وثائق الاتحاد البريدي العالمي والمعتمدة من طرف المؤتمر الثالث والعشرين المنعقد ببوخارست من 15 سبتمبر إلى 5 أكتوبر 2004.

الظهير الشريف رقم 1.15.83 الصادر في 20 من رمضان 1436 الموافق ل 7 يوليو 2015، والقاضي بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 111.14 المتعلق بالجهات، الجريدة الرسمية عدد 6380، 6 شوال 1436 23 يوليو 2015.

الظهير الشريف رقم 1.15.84 الصادر في 20 من رمضان 1436 الموافق ل 7 يوليو 2015، والقاضي بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 112.14 المتعلق بالعمالات والأقاليم، الجريدة الرسمية عدد 6380، 6 شوال 1436 23 يوليو 2015.

الظهير الشريف رقم 1.15.85 الصادر في 20 من رمضان 1436 الموافق ل 7 يوليو 2015 بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات، الجريدة الرسمية عدد 6380، 6 شوال 1436 23 يوليو 2015.

الظهير الشريف رقم 1.89.187 الصادر في 21 من ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989) بتنفيذ القانون رقم 30.89 يحدد بموجبه نظام للضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها.

الظهير الشريف لمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية جريدة رسمية عدد 3230 مكرر 13 بتاريخ 30 شتنبر 1974

قانون الالتزامات والعقود، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة النصوص القانونية، عدد 14، يناير 2009.

قانون المالية رقم 48.09 للسنة المالية 2010 الظهير الشريف رقم 1.09.243 الصادر في 30 ديسمبر 2009

قانون المسطرة الجنائية الظهير الشريف رقم 1.02.255 الصادر في 25 من رجب 1423 (3 أكتوبر 2002) بتنفيذ القانون رقم 22.01 المتعلق بالمسطرة الجنائية الجريدة الرسمية عدد 5078 بتاريخ 27 ذي القعدة 1424 (30 يناير 2003)

قانون المسطرة المدنية الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، كما تم تعديله.

قانون المسطرة المدنية، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية عدد 7 أبريل 2008.

قرار المجلس الدستوري رقم: 14/ 950 م. د، منشور على البوابة الرسمية للمجلس الدستوري بتاريخ: 23 ديسمبر 2014

مدونة المساطر الجبائية منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة REMALD "نصوص ووثائق" الطبعة الأولى 2005.

مرسوم رقم 2.09.441 الصادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

مرسوم رقم 2.76.576 بتاريخ 5 شوال 1396 (30 شتنبر 1976)، بسن نظام لمحاسبة الجماعات المحلية وهيئاتها.

مشروع قانون تنظيمي رقم 44.14 بتحديد شروط وكيفيات ممارسة الحق في تقديم العرائض إلى السلطات العمومية.

مشروع قانون تنظيمي رقم 14.64 يتحديد شروط وكيفيات ممارسة الحق في تقديم الملتمسات في مجال التشريع.

التشريعات الأجنبية:

الجمهورية التونسية وزارة المالية الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي مجلة الجباية المحلية ونصوصها التطبيقية المجلة القانونية التونسية 2009.

القانون رقم 44 للإجراءات الضريبية الوارد بالمرسوم رقم 17080 تاريخ 29 أيار 2006، خاص بالجمهورية اللبنانية.

دستور الجمهورية الفرنسية الخامسة لسنة 1958، مكتبة الرضى، بيروت 2002.

❖ **الإصدارات، التقارير والدلائل:**

تقرير لجنة المالية بمجلس النواب القانون المالي لسنة 1996.1997

الجماعات المحلية في أرقام المديرية العامة للجماعات المحلية 2010

النظام الجبائي المحلي، تقييم نتائج تطبيق الإصلاح، المديرية العامة للجماعات المحلية. وزارة الداخلية، الرباط. 1990.

تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول الجبايات المحلية، ماي 2015

تقرير المجلس الأعلى للحسابات لسنة 2007

تقرير لجنة المالية والتجهيز والتخطيط والتنمية الجهوية حول مقترح قانون يغير ويتمم القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. طبع بمصلحة الطباعة والتوزيع أكتوبر 2009

تقرير مجلة المالية لوزارة المالية، العدد 13، السنة 2010.

كتيب الجماعات المحلية في أرقام، إصدار لوزارة الداخلية، 2011.

كتيب الصادر عن المديرية العامة للضرائب تحت عنوان "مهامنا وتنظيمنا" سنة 2012.

منشور تعريفي بالمديرية العامة للضرائب الصادر عن وزارة المالية سنة 2012 كما يمكن الاطلاع عليه ضمن البوابة الإلكترونية لوزارة المالية للمملكة المغربية.

ندوة الجرائم الاقتصادية المستحدثة، المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية، قسم بحوث الجريمة، جامعة ميشيغان 1994.

❖ المقابلات والزيارات الميدانية:

مقابلة مع السيد رئيس قسم المالية والحسابات بالجماعة القروية "لفم الواد العيون"، يوم 28 فبراير 2014، العيون.

مقابلة مع "محمد ابهاو" الصفة "محاسب عمومي" العيون، بتاريخ 6 نونبر 2013.

زيارات ميدانية لعدة جماعات من بينها جماعة فم الواد وجماعة المرسى العيون، بتاريخ يوم 28 فبراير 2014.

▪ المراجع الأجنبية:

❖ Les Ouvrages :

A. Margairaz : la fraude fiscale et ses succédanés, Edition Vaudois Lausanne, 1977.

Baldassarre Santamaria : La fraude fiscale, Giuffrè Editore, San 2011.

Brachet Oti : le système fiscal français, LGDT 3eme Edition, Ponis 1990.

Charles L. Zelden: The Judicial Branch of Federal Government: People, Process, and Politics, ABC-CLIO. 2009.

Christian brief : comme fraude fiscale, Edition alain Mareon, Paris, 1987.

Christopher Kennedy: The Evolution of Great World Cities: Urban Wealth and Economic Growth, Rotman-utp Publishing, Canada 2012.

Cruz Álvaro López."Delitos de Tráfico", publicación Mariejego, Madrid 2011

Cyrille David et Autres : Les grandes arrêts de la jurisprudence fiscal, 4ème édition, Dalloz Paris, 2003.

Emmanuel Evah-Manga : Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales: une approche sociologique, le Harmattan 2013.

Francis Walker: Double Taxation in the United States, Publishing Lawbook Exchange, 2011.

François Labie : finances locales, Dalloz, Paris 1995

François Labie : La commune sa gestion budgétaire, Editions Liaisons, Paris 2000.

GAUDEMENT (P M) : Précis de Finances Publiques, T2, Paris, 1970.

Guy Chaussinand-Nogaret : La Bastille est prise : la Révolution française commence, Editions Complexe, Paris 1910.

Laudon, Kennth C, & Laudon, Jane P: Management information systems: Managing the digital firm (8" ed.). New Jersey : PrenticeHall International, Inc. 2004.

Laurence S. Seidman: The USA Tax: A Progressive Consumption Tax, The MIT Press, 2001.

Lion Duguit : Traité de droit constitutionnel français, tome 2, Paris 2006.

Lyndon Maither: Canadian Bankruptcy/Insolvency and Companies Creditors Arrangement Law, Edition Polair 2009.

Martinez, J.C: la fraude fiscale, Edition PUF, paris, 1984.

Maurice Dauverger : Finance Publiques, Edition PUF, paris, 1986

Najib akasbi : l'impôt l'état et l'ajustement imprimerie, al maarif al jadida rabat 1993.

Noureddine Bensouda : Analyse de la décision fiscale au Maroc, Edition Eddif 2009.

PM Gaudement : Finances publiques, 3 éd. P.U.F. Paris, Ed. Montchrestien. 1970.

Rachid Lazrak : Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc, éditions la Porte 2007.

Trotabas et JM cotteret : droit fiscale, Dalloz, Lille 1997

Yann Hamon : Le fonctionnement d'une régie, Publication voreppe paris 2012.

❖ Les Thèses et les mémoires :

Dieunedort Wouakow : LE TEMPS ET LE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT, Thèse de doctorat en droit public Université Panthéon-Assas 2012.

HAZAM Khalid : Développement d'une solution de télédéclarations en mode EDI, Ingénierie Mathématique et Informatique Appliquée à l'Économie, FACULTÉ DES SCIENCES ET TECHNIQUES – MOHAMMEDIA, UNIVERSITÉ HASSAN II, 2011

Michel Fromont : Les cinquante ans de la République Fédérale d'Allemagne, Publications de la Sorbonne2011 ,.

❖ Les Articles Scientifiques :

Alter Steven: Information systems: A management perspective (3" Ed.). Massachusetts; Addison-Wesley Educational Publishers 1999.

Casimir (J.P): Control fiscal (contentieux – recouvrement) , Group Revue Fiduciaire , 10ème édition , PARIS , 2007.

Christoph Spengel: Effective Tax Burden in Europe, Edition Springer Science & Business Media 2007.

G. LEROUGE : Essai Sur L'unification Du Contentieux Fiscal, Revue de Science et de Législations Financières, Paris 1938.

Hiromitsu Ishi: The Japanese Tax System, OUP Oxford, 2005.

Slim Kammoun : La nature juridique du contentieux fiscal, Association tunisienne de droit Fiscal, http://www.profiscal.com, aout 2010.

Sylvie Caudal : L'éco fiscalité à l'épreuve des principes financiers et fiscaux, Revue française des finances publiques (RFFP). N° 90, mai 2005.

❖ Les lois :

Code général des collectivités territoriales France, Dernière modification du texte le 17 novembre 2013, Legifrance 2013

La Jurisprudence le fiscale de la juridiction administrative, Guy Willy. L.G.D.J, Paris 1988

La loi de finances rectificative du 29 décembre 2010, codifiés aux articles L. 256, 257-0 A et L. 257-0 B du Livre des procédures fiscales mis en vigueur au 1er octobre 2011, Legifrance 2012

Note du conseil d'état n°82494 du 20/02/1984 cité par Fracis lefebvre, contrôle fiscal Edition 4eme Noi paris 1998.

Req n° 33554 du 17/12/1978, C.E, Cyrille David et Autres, Les grandes arrêts de la jurisprudence fiscal, 4eme édition, DALLOZ, Paris 2003

❖ Rapports et Publications :

Acte constitutif d'une régie de recettes - Modèle de décision relatif à la création des régies de recettes, des régies d'avances et des régies de recettes et d'avances des collectivités territoriales et de leurs établissements publics locaux, France Legifrance 2012.

Budget économique prévisionnel 2012, Publications du Haut-Commissariat au Plan, 2012.

Études de politique fiscale de l'OCDE Finances publiques, OECD Publishing, 2003.

Études économiques de l'OCDE : France 2009, OECD Publishing.

Études économiques de l'OCDE : Turquie 2012, Edition OECD Publishing 2013

OECD Economic Surveys: France 2011. OECD Publishing Paris 2013

Rapport d'activité 2011 Ministre de l'économie et des Finances Maroc.

US federal administration, Political Sociology and Public Administration in U.S.A, edition university of michigan 1957

فهرس المحتويات:

❖ الجداول:

جدول 1 : توزيع الموارد البشرية بالمديريات الجهوية للضرائب. 70

جدول 2 : أسعار شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتا لأغراض تجارية أو صناعية أو مهنية. 103

جدول 3 : أسعار الرسم على النقل العمومي للمسافرين. 108

جدول 4 : أسعار الرسم على استخراج مواد المقالع. 109

جدول 5 : تسعير العربات المحجوزة 112

جدول 6 : أسعار الرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني 113

جدول 7 : رسم على وقوف العربات المعدة للنقل العام للمسافرين. 114

جدول 8 : تسعير رسوم الحالة المدنية. 115

جدول 9 : تصنيف أساليب التحصيل الفوري للجبايات الترابية. 118

جدول 10 : الحيز الزمني للمنازعة في الجبايات الترابية. 169

جدول 11 : المزايا التي تمنحها المطالبات لطرفي العلاقة الجبائية. 176

جدول 12 : لجان التحكيم الإداري في كل من المغرب وفرنسا. 178

جدول 13 : المحاكم الإدارية ونفوذها الترابي. 203

جدول 14 : نماذج من الخبرة في مجال المنازعات الجبائية. 222

جدول 15 : وضعية الموارد الجبائية داخل موارد الجماعات الترابية برسم سنوات 2007و2008و 2009 . 286

جدول 16 : تطور الباقي الجبائي الواجب استخلاصه برسم الفترة 2009-2013. 289

جدول 17 : توزيع نسب الباقي الجبائي الواجب استخلاصه بين مختلف الجبايات الترابية. 290

جدول 18 : مبالغ التخفيضات وقبول إلغاء الديون غير القابلة للتحصيل. 293

جدول 19 : عدد التكوينات والمستفيدين منها في المجال الجبائي ونسبها مع باقي التكوينات. 300

جدول 20 : المستشارون الجماعيون حسب الانتماء السياسي والمهنة . 308

جدول 21 : رؤساء المجالس الجماعية ومجالس العمالات والأقاليم حسب مستوى التعليم. 309

جدول 22 : مكونات النظام الجبائي الترابي في بعض دول الاتحاد الأوربي. 325

جدول 23 : توصيات كل من المجلس الأعلى للحسابات والمناظرة الوطنية حول الجبايات. 346

جدول 24 : نتائج استمارة تظهر اختلاف مستوى وطبيعة التكوين من شسيع للمداخيل إلى آخر 349

جدول 25: نظام التحفيز للموارد البشرية التي تتعامل مع تحصيل السيولة المالية. 354

❖ الرسوم التوضيحية:

رسم توضيحي 1: التنظيم الهيكلي للأجهزة والمصالح الجبائية التابعة للجماعة الحضرية لطنجة. 47
رسم توضيحي 2: التنظيم الهيكلي للأجهزة والمصالح الجبائية التابعة للجماعة الحضرية لأكادير. 47
رسم توضيحي 3: نموذج التنظيم الهيكلي للأجهزة والمصالح الجبائية التابعة للجماعات. 49
رسم توضيحي 4: المساطر المتبعة من قبل الجماعات الترابية الفرنسية في حالة وجود فارق في حسابات الشساعة. 63
رسم توضيحي 5: الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للدار البيضاء 68
رسم توضيحي 6: الإنشاء الجبائي المبني على أساس الإقرار. 89
رسم توضيحي 7: تطور معدلات استخلاص الرسوم والأتاوى الجماعية. 291
رسم توضيحي 8: التوزيع الكمي للموارد البشرية بالمديريات الجهوية للضرائب. 296
رسم توضيحي 9: بنية تطور عدد موظفي الجماعات حسب صنف الوظيفة. 298
رسم توضيحي 10: نسب الاستفادة من التكوينات حسب الجهات. 301
رسم توضيحي 11: نسب مستويات التعليم للمستشارين الجماعيين. 307
رسم توضيحي 12: الأساليب الرقابية في التصاريح الجبائية. 344
رسم توضيحي 13: عملية معالجة القرار الجبائي بناءً على الإسناد المعلوماتي. 361
رسم توضيحي 14: مقارنة بين الإدارة الجبائية الإلكترونية مع نظيرتها التقليدية. 373
رسم توضيحي 15: طريقة تبادل المعطيات بشكل الكتروني EDI، وتبادل البيانات على شكل استمارات الكترونية EFI . 402
رسم توضيحي 16: طريقة تدبير التبليغات وفق نظام رامة الإلكتروني. 420

❖ الصور التوضيحية:

صورة توضيحية: 1 الإشهاد الإلكتروني بصحة البيانات المحررة، وفق نظام رامة. 408
صورة توضيحية: 2 : نموذج عملية احتساب الرسم بواسطة نظام رامة. 409
صورة توضيحية: 3: طريقة الدفع العادية في نظام رامَةٌ. 410
صورة توضيحية: 4 طريق الأداء الإلكتروني في نظام رامَةٌ. 411
صورة توضيحية: 5: عملية ربط وتصفية الرَّسْم عَلَى مِجَال بَيْع المَشْرُوبَات 413
صورة توضيحية: 6: عملية تحليل البيانات بشكل عمودي وفق نظام رامَةٌ. 414

صورة توضيحية: 7 عملية تحليل البيانات بشكل أفقي وفق نظام رامةٌ. 415
صورة توضيحية: 8 : نظام التحديد الخرائطي للينابيع المائية. 417
صورة توضيحية: 9 يمكن النظام من تحديد مساحة وموقع العقار خرائطيا 417
صورة توضيحية: 10 خاصية دعم الخرائط بالمعطيات 417
صورة توضيحية: 11 نموذج لتقرير حول التنبيه الموجه من قبل نظام رامة 419
صورة توضيحية: 12 جزء من مطبوع نموذجي تعده الإدارة للإقرار بالرَّسْم عَلَى الْمِيَاه الْمَعْدِنِيَّة وَمِيَاه الْمَائِدَة. 422

الفهرس:

مقدمة: 1

القسم الأول: واقع تدبير العملية الجبائية، رصد لمردوديتها والضمانات المقدمة..... 22

الفصل الأول: تدبير العمليّة الجبائية، التنظيم القانوني ورصد مدى المساهمة في حماية حقوق الأطراف الجبائية..... 24

المبحث الأول: المنظومة القانونية والتدبيرية للجبايات الترابية، بين السعي إلى المردودية وتَموْقع أدوار وحقوق الخاضع..... 26

المطلب الأول: المبادئ والأسس القانونية الرامية إلى الرفع من المردودية، وحماية مؤسسة الحقوق..... 27

الفرع الأول: مبدأ ملاءمة الجبايات الترابية مع جبايات الدولة. 27

الفقرة الأولى: توحيد مساطر المراقبة وحق الاطلاع. 28

الفقرة الثانية: توحيد الغرامات والجزاءات..... 31

الفرع الثاني: تبسيط مساطر الجبايات الترابية. 35

الفقرة الأولى: تقليص الكم العددي للجبايات الترابية. 35

الفقرة الثانية: تبسيط وتوضيح قواعد الوعاء والتحصيل لجبايات الجماعات الترابية. 38

المطلب الثاني: الأجهزة التدبيرية للجبايات الترابية بين السعي لتحقيق المردودية والمحافظة على حقوق الخاضع. 42

الفرع الأول: المصالح والأجهزة الجبائية التابعة للجماعات الترابية..... 44

الفقرة الأولى: الإحداث القانوني للمصالح والأجهزة الجبائية التابعة للجماعات الترابية وبنيتها..... 44

الفقرة الثانية: شسيع المداخيل، مسطرة التعيين وتحديد مسؤولياته. 55

الفرع الثاني: المصالح والأجهزة الجبائية الخارجية المتدخلة في تدبير الجبايات الترابية. 64

الفقرة الأولى: المصالح والأجهزة الجبائية التابعة للمديرية العامة للضرائب. 64

الفقرة الثانية: المصالح والأجهزة الجبائية الخارجية الأخرى..... 73

المبحث الثاني: ربط الوعاء الجبائي وتحصيله، كمدخل لتحقيق المردودية ومدى توفر الضمانات لحقوق الخاضع. 79

المطلب الأول: مساهمة مسطرة الإنشاء والتصفية في تكريس المردودية والضمانات الممنوحة للخاضع. 80

الفرع الأول: أساليب إنشاء الالتزام الجبائي. 80

الفقرة الأولى: الإنشاء الجبائي المبني على أساس الإحصاء. 81

الفقرة الثانية: إنشاء الالتزام الجبائي، الإقرار والجزاءات والفرض التلقائي. 87

الفرع الثاني: التصفية على أساس التسعير الثابت والمرن بين هاجس المردودية وبين الضمانات الواجب توفيرها. 100
الفقرة الأولى: التصفية على أساس التسعير المرن. 100
الفقرة الثانية: التصفية على أساس التسعير الثابت. 112
المطلب الثاني: عملية التحصيل بين الضمانات التي توفرها الإدارة الجبائية الترابية للخاضع والمردودية المحققة. 116
الفرع الأول: مرحلة التحصيل الودي. 116
الفقرة الأولى: طرق التحصيل. 117
الفقرة الثانية: الإعلام والتواصل بين طرفي العلاقة الجبائية. 121
الفرع الثاني: مسطرة التحصيل الجبري للجبايات الترابية بين ضمانات الخزينة وحقوق الخاضع. 126
الفقرة الأولى: إنذار الخاضع ثم الحجز فالبيع لممتلكاته. 128
الفقرة الثانية: التحصيل الجبري من خلال الإكراه البدني وإشعار غير الحائز. 142

الفصل الثاني: المنازعات الجبائية الترابية الضمانات المقدمة للخاضع ومدى الحماية المقدمة للمردودية. 150
المبحث الأول: المرحلة ما قبل القضائية في المنازعات الجبائية على المستوى الترابي. 152
المطلب الأول: المطالبات أمام الإدارة الجبائية الترابية، والضمانات الممنوحة للخاضع. 153
الفرع الأول: أعمال الإدارة الجبائية والمطالبات الإستعطافية. 153
الفقرة الأولى: المطالبات التواجهية من خلال أعمال الإدارة الجبائية. 154
الفقرة الثانية: المطالبة الإستعطافية. 161
الفرع الثاني: المطالبة النزاعية وآجالها. 168
الفقرة الأولى: المطالبة النزاعية شكلياتها البنيوية والموضوعية. 168
الفقرة الثانية: البت في المطالبة النزاعية. 172
المطلب الثاني: لجان التحكيم، الضمانات المقدمة لحقوق الخاضع والمردودية المحققة للإدارة الجبائية الترابية. 177
الفرع الأول: اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واختصاصاتها. 179
الفقرة الأولى: ماهية اللجان المحلية. 179
الفقرة الثانية: الاختصاصات الموكلة للجان المحلية. 183
الفرع الثاني: الإجراءات المسطرية المتبعة أمام وبواسطة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة. 185
الفقرة الأولى: الإجراءات البنيوية للمطالبة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة. 186
الفقرة الثانية: الإجراءات الموضوعية للمطالبة أمام اللجنة وآثارها. 189

المبحث الثاني: التسوية القضائية للمنازعة الجبائية الترابية، حقوق الخاضع وضمانات المردودية..... 193
المطلب الأول: ماهية الدعوى الجبائية والمسطرة المتبعة لطرفي النزاع والضمانات الممنوحة لهم. 194
الفرع الأول: طبيعة الدعوى الجبائية والشروط الواجب توفيرها. 195
الفقرة الأولى: طبيعة الحقوق في الدعوى الجبائية. 195
الفقرة الثانية: خصائص الدعوى في المنازعة الجبائية. 209
الفرع الثاني: سير الدعوى الجبائية. 212
الفقرة الأولى: شروط البت في دعوى المنازعة الجبائية. 213
الفقرة الثانية: ضمانات إجراءات التحقيق والبت في الدعاوى الجبائية. 217
المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة عبر الطعن في الأحكام واتخاذ المسطرة الاستعجالية. 226
الفرع الأول: حماية حقوق المتخاصمين عبر طرق الطعن في الأحكام. 226
الفقرة الأولى: المساطر العادية في الطعن. 227
الفقرة الثانية: المساطر الاستثنائية المتبعة في الطعن. 229
الفرع الثاني: اتخاذ المسطرة الاستعجالية كوسيلة لحماية الحقوق والمردودية في المنازعة الجبائية. 235
الفقرة الأولى: الاختصاص وشروط رفع الدعوى الاستعجالية في المنازعة الجبائية. 236
الفقرة الثانية: مساهمة وقف تحصيل الدَّيْن الجبائي في حماية حقوق الخاضع. 242

خاتمة القسم الأول: 247

القسم الثاني: تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع الإشكالات الكبرى ومدخلات الإصلاح. 250

الفصل الأول: تأثيرات الاختلالات الموضوعية والبنيوية في تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع. 252
المبحث الأول: تموقع دور الخاضع في الحد من المردودية الجبائية والإخلال بحقوقه. 254
المطلب الأول: انبثاق وتنامي ثقافة التهرب الجبائي لدى الخاضع. 254
الفرع الأول: التهرب الجبائي، أساليبه وأشكاله ومظهراته. 255
الفقرة الأولى: الأشكال القانونية للتهرب الجبائي (التملص والتجنب الجبائي). 256
الفقرة الثانية: الأشكال غير المشروعة (الغش الجبائي). 260

الفرع الثاني: الأسباب التي تدفع الخاضع للتهرب من الجباية..... 264
الفقرة الأولى: ضعف وجود ثقافة مواطنة تدعم التزام الخاضع. 265
الفقرة الثانية: ارتفاع الضغط الجبائي وغياب حاضنة اقتصادية مهيكلة..... 268
المطلب الثاني: تأثيرات التهرب الجبائي على مردودية الجبايات الترابية وحقوق الخاضع. 274
الفرع الأول: آثار التهرب على وضعية الخاضع..... 274
الفقرة الأولى: تأثير التهرب الجبائي على حق الخاضع في العدالة الجبائية. 275
الفقرة الثانية: تفاقم الاختلالات الاجتماعية. 279
الفرع الثاني: تأثير التهرب الجبائي على المردودية..... 281
الفقرة الأولى: الآثار على الاقتصاد الترابي. 281
الفقرة الثانية: استفحال آفة الباقي الجبائي الواجب استخلاصه. 287
المبحث الثاني: الاختلالات المرتبطة بتدبير الإدارة الجبائية، ومساهمة البنية القانونية في استفحالها. 294
المطلب الأول: إختلالات الإدارة الجبائية الترابية في تدبير المردودية والمحافظة على حقوق الخاضع..... 294
الفرع الأول: الإكراهات التنظيمية والتدبيرية المرتبطة بالموارد البشرية. 295
الفقرة الأولى: ضعف وقلة الموارد البشرية..... 295
الفقرة الثانية: ضعف القدرة التدبيرية للمنتخب..... 303
الفرع الثاني: ضعف البنية التحتية وغياب نظم معلومات متكاملة. 309
الفقرة الأولى: هشاشة البنية التحتية. 309
الفقرة الثانية: ضعف الوسائل اللوجستيكية ومحدودية النظم المعلوماتية. 311
المطلب الثاني: المعيقات القانونية المرتبطة بتدبير الجبايات الترابية. 314
الفرع الأول: الإكراهات المرتبطة بغموض المقتضيات التقنية وعدم إخضاع جميع النشاطات. 315
الفقرة الأولى: غموض المقتضيات التقنية المرتبطة بتدبير الجبايات الترابية. 315
الفقرة الثانية: تغييب مجموعة من الأنشطة من الخضوع الجبائي وتنامي القطاع غير المهيكل. 320
الفرع الثاني: المعيقات القانونية المرتبطة بتحديد الاختصاصات وتغييب أدوار الجماعات الترابية..... 326
الفقرة الأولى: الإكراهات المرتبطة بمركزية التأسيس وتغييب القرار الجبائي الترابي. 326
الفقرة الثانية: تأثر المنظومة الجبائية الترابية بتعدد المصالح وتداخل اختصاصاتها. 329

الفصل الثاني: مدخلات إصلاح تدبير الإدارة الجبائية الترابية للمردودية وحقوق الخاضع. 333

المبحث الأول: إعادة مراجعة النصوص القانونية في أفق إخراج مدونة للجبايات الترابية. 335
المطلب الأول: تنمية المنظومة القانونية وتأهيل الأطراف الجبائية، كرافعة للمردودية الجبائية وحقوق الخاضع. 335
الفرع الأول: تطوير المنظومة القانونية من أجل تعزيز الضمانات على مستوى المردودية وحقوق الخاضع. 336
الفقرة الأولى: تأهيل النصوص القانونية وتجميعها وتبسيط الإجراءات الشكلية. 336
الفقرة الثانية: تطوير الآليات القانونية المرتبطة بمراقبة المردودية الجبائية. 341
الفرع الثاني: إعادة تأهيل طرفي العلاقة الجبائية على المستوى الترابي من أجل رفع المردودية وضمان حقوق الخاضع. 347
الفقرة الأولى: الدفع إلى استدامة تأهيل الموارد البشرية للإدارة الجبائية الترابية. 347
الفقرة الثانية: تطوير علاقة الخاضع بالإدارة الجبائية على المستوى الترابي. 355
المطلب الثاني: تطوير الموارد التدبيرية للإدارة الجبائية الترابية كمدخل لرفع المردودية وتطوير حقوق الخاضع. 357
الفرع الأول: تطوير نظم الإسناد المعلوماتي لتدبير العملية الجبائية. 358
الفقرة الأولى: ماهية نظم المعلومات في إسناد الإدارة الجبائية على المستوى الترابي. 358
الفقرة الثانية: ضرورة بناء نظام معلوماتي للجبايات الترابية. 363
الفرع الثاني: تطوير إدارة جبائية إلكترونية متكاملة. 366
الفقرة الأولى: إدخال التدبير الإلكتروني للإدارة الجبائية الترابية. 366
الفقرة الثانية: ضمانات الإدارة الجبائية الإلكترونية على صعيد المردودية وحقوق الخاضع. 371
المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لمدخلات إنجاح المردودية والرفع من الضمانات الجبائية للخاضع. 374
المطلب الأول: تطبيقات عملية للتوصيات والاقتراحات على نموذج للجبايات الترابية (الرسم المهني). 375
الفرع الأول: ضرورة إعادة مراجعة أسس ومجال تطبيق الرسم المهني. 381
الفقرة الأولى: إعادة مراجعة مجال التطبيق. 381
الفقرة الثانية: مراجعة أساس فرض الرسم المهني. 391
الفرع الثاني: الإشكالات البنيوية للرسم المهني ومدخلات حلها. 394
الفقرة الأولى: مراجعة الأساس الإسمي للرسم المهني. 394
الفقرة الثانية: سبل تحقيق العدالة الجبائية عبر تفكيك الرسم المهني وإنتاج رسوم مواكبة. 395
المطلب الثاني: اقتراح عملي لبناء نظام معلوماتي لتدبير الجبايات الترابية، يرفع من المردودية الجبائية مع تقديم ضمانات للخاضع في حقوقه. 399

الفرع الأول: نظام رامَةٌ المقترح، ومدى استجابته للمعايير القانونية والتقنية المتعارف عليها. 404
الفقرة الأولى: ضمانات النظام لمتطلبات الإقرار والأداء الإلكتروني، للجبايات. 405
الفقرة الثانية: استجابة النظام للمعايير الواجبة في تحليل المعطيات وإسناد القرار الجبائي 412
الفرع الثاني: نظام رامَةٌ المقترح، والضمانات المقدمة للخزينة ومدى قدرته على حماية الخاضع. 418
الفقرة الأولى: قدرات النظام على الرفع من المردودية الجبائية. 418
الفقرة الثانية: ضمانات النظام المقدمة للخاضع في حقوقه. 424

خاتمة القسم الثاني: 428

خاتمة عامة: 431

الملحق 435

استمارة تتعلق بمدى فعالية تدبير الجبايات الترابية. 436

اقتراح عملي لبناء نظام معلوماتي لتدبير الجبايات الترابية 441

المراجع: 442

فهرس المحتويات: 458

الفهرس: 461