

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل إعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

# الإشكالات القانونية والعملية التي تطرحها مسطرة التبليغ في الميدان الضريبي

إهداء إلى الطلبة الباحثين بـمـاسـتـر التـقـنـيـات الجبائية بكلية  
الحقوق أكادير

## مقدمة عامة

تعتبر الضريبة مبلغ من النقود يتحمله المواطنون بكيفية إجبارية وبدون مقابل معين طبقا لقواعد مقررّة، تستعمله الدولة لتحقيق التنمية في المجتمع<sup>1</sup>. كما تشكل الضرائب في الدول المعاصرة أهم مصادر تمويل ميزانية الدولة وأداة لتنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية، الشيء الذي جعل هذه الدول تعتنى بها كثيرا أو تنظمها بنصوص تشريعية وتنظيمية خاصة، كما تعمل على تغيير هاته النصوص كلما دعت الضرورة، وذلك من أجل ضمان تحمل الأعباء والتكاليف بصورة تأخذ بعين الاعتبار القدرة الجبائية للملزمين ومسايرة للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية.

ولقد تطورت الضريبة بتطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ، فقد ظهرت اختيارية كخدمة شخصية أولا، ثم كإعانة مالية من الرعايا إلى الحاكم ثانيا، وفقدت الضريبة بعد ذلك صفتها الاختيارية لتصبح فريضة على الأشخاص، ثم على الأموال. ففي العصر القبلي كانت فريضة مالية " جزية" دفعها المهزوم للمنتصر، كما كان المظهر الأول للضريبة هو التضامن الشخصي بين الجماعات السياسية الذاتية، كالقبيلة والعشيرة، في سبيل الوقوف ضد المخاطر الخارجية كالغزوات، وبتركيز الجماعات البشرية في أماكن معينة بعد مرحلة التنقل من مكان إلى آخر، أخذت الضريبة شكل منحة مالية يدفعها الرعايا إلى الحاكم لمساعدته على تنفيذ بعض الحاجات العامة<sup>2</sup>. وبتطور المجتمع ظهرت حاجات جديدة، كضرورة المحافظة على مكان الإقامة وتأمين الطرقات، مما أوجب فرض تكاليف اتخذت في بادئ الأمر الصفة الشخصية، ثم تطورت هذه التكاليف وفرضت على الأموال في شكل رسوم يدفعها الأفراد لقاء خدمات الدولة لهم.

وفي الوقت الذي كان فيه الملوك في القرن الثالث عشر يحصلون على الضرائب بشكل استثنائي وتعد هبة أو منحة لهم أصبحت منذ القرن الرابع عشر ذات طابع عام ومستمر بسبب انتشار الحروب مما أدى إلى ثقل جبائي خلف نفور الملزم من أداء الضريبة أو أحيانا، إلى العصيان الضريبي.

<sup>1</sup> - مصطفى منار " الإقطاع الضريبي والعدالة الاجتماعية " مطبعة النجاح، الطبعة الأولى، سنة 2012 ص 5.  
<sup>2</sup> - حامد عيد المجيد دراز " النظم الضريبية " الدار الجامعية، الطبعة الثانية، بيروت 1992 ص 13.

فإن السبب في ذلك ليس دائما مقدار الضريبة المطالب به، ولكن في غالب الأحيان، يكون أسلوب مطالبة الدولة للملزم بهذه الضريبة أو تلك هو السبب الحقيقي، لأن أسلوب ربط الضريبة واستخلاصها يعبر عن نوع العلاقة السياسية والإدارية بين الدولة والملزم ودرجة تطور هذه العلاقة، إلى أن تطورت هذه العلاقة وأصبحت تصل إلى درجة الشراكة والتعاون بين الإدارة التي تمثل المجتمع وتضع نفسها في خدمته وبين الملزم الذي هو جزء من هذا المجتمع. بحيث أصبح الملزم يقوم بعمل الإدارة في ربط وتصفية الضريبة وكذلك وضع مبلغها رهن إشارة الدولة وذلك بتبنيه فقط من القانون ودون أية إجراءات زجرية مسبقة وفي نفس الوقت أصبحت الدولة توفر للملزم جميع أسباب القيام بهذا الواجب عن طريق التعريف بحقوقه ومساعدته إداريا.<sup>3</sup>

إذن فالطابع الإجباري للضريبة يرتبط بممارسة السلطة في أي مجتمع، فمن يمارس الحكم يمارس سلطة جبائية الضرائب بواسطة جهاز يسعى إلى إجبار الخاضعين على دفع ضرائبهم، إلا أن قساوة الصبغة الإجبارية قد أصبحت نسبية بحيث أضحت الضريبة تقرر وتجبى بمقتضى القانون الذي يسنه البرلمان كتفويض من المواطن الذي تعتبر موافقته ضرورية عبر ممثليه بالمجالس النيابية ويبقى على الحكومة عبر إدارة الضرائب تطبيق التشريع الضريبي تطبيقا سليما .

وقبل هذه المرحلة فإن الضريبة كانت محطة صراع بين الملزم والدولة، فحصل نوع من العصيان الضريبي، الشيء الذي دفع إلى ضرورة سن التشريع في الميدان الجبائي من لدن ممثلي الأمة ، فكانت الضريبة سببا في إنشاء البرلمان في إنجلترا لحماية دافعي الضرائب من تعسف الحاكمين في فرض اقتطاعات تميز بين الطبقات الاجتماعية من جهة ولا تأخذ بعين الاعتبار طاقتهم التحملية فتأنت بذلك مبادئ المساواة أمام الضريبة وعدالة الضريبة التي أصبحت من المبادئ المتعارف عليها دستوريا. وهذا ما كرسه الدستور المغربي الحالي (2011) في فصله 39 حيث نص بأنه " على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات

<sup>3</sup> - عبد الغني خالد " المسطرة في النظام الضريبي " أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء سنة 2000-2001، ص 4 .

المنصوص عليها في هذا الدستور<sup>4</sup> وعليه فإن الضريبة لا يمكن فرضها إلا بناء على قانون، كما أن فرضها يجب أن يراعي قدرات الملتزمين، وأن الجميع ملزمون بدفع الضريبة كل حسب قدرته، فالقانون أيضا هو الذي يحدد المادة الخاضعة للضريبة وتقدير العبء المناسب وطريقة الاستخلاص ومجموعة أخرى من الإجراءات أو المساطر لتحديد الوعاء ومراقبة المنازعة بشأنه والتي تسهر على تطبيقها إدارة الضرائب في مواجهة الملتزمين بالضريبة. وقد ساهم تطور مراقبة دستورية القوانين في المادة الضريبية خصوصا في فرنسا عن طريق المجلس الدستوري الفرنسي الذي لعب دورا هاما في الحفاظ على مبادئ العدالة الضريبية والمساواة أمام الأعباء العامة وتكييفها مع متطلبات السياسة الجبائية<sup>5</sup>، ويقوم النظام الضريبي بالمغرب على الثلاثية الجبائية المعروفة لدى أغلب الدول، في إطار عولمة الأنظمة الضريبية أي إخضاع الشركات لضريبة خاصة، والأشخاص الذاتيين وشركات الأشخاص لضريبة عامة على الدخل بالنسبة لمجموع دخولهم، ثم ضريبة عامة على الإنفاق وبعض الضرائب النوعية كالضريبة المهنية أو الحضرية إلى جانب النظام الجبائي المحلي. ولقد عاهد المشرع الإدارة الضرائب والخزينة العامة، أمر فرضها وتحصيلها وزودها من السلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك، وفي المقابل سن ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة لحماية من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية ضد حقوقهم المالية.

ومن بين هذه الضمانات القانونية المخولة للملتزمين نجد التبليغ الضريبي، الذي يعتبر جوهر المسطرة التوجيهية بين الإدارة والملزم، فالإدارة الجبائية تسلك إجراءات التبليغ في إطار مسطري إلزامي قصد إقامة حوار مدون مع الخاضع للضريبة، وإعطاء قاعدة التواجه مضمونها الحقيقي، فتبليغ الإدارة لرسائلها ليس مطلوبا بذاته بل الهدف الذي توخاه المشرع من خلال تنصيبه على قاعدة التواجه هو تمكين الخاضع للضريبة من معرفة موقف الإدارة ومناقشته وذلك لا يتأتى إلا بتوصله برسائل الإدارة توصلا قانونيا .

4 - الفصل 39 من دستور المملكة المغربية لسنة 2011، الصادر بظهير شريف رقم 1-11-91، بتاريخ 27 شعبان 1432 الموافق ل 29 يوليوز 2011.

5 - Gracque grouschaude/ Philippe Maroc Chesson, procédures fiscales, 4<sup>eme</sup> édition 2007 paris, p3.

إن التبليغ في اللغة يعني الإيصال و لكنه في المعجم الضريبي يعتبر الآلية التي تستعملها الإدارة من أجل إعلام الملزم قصد أداء دينه الضريبي. كما أن لسان العرب قد عرفه بما يلي : وصل ، انتهى، تبليغ بالشئ وصل إلى مراده، الإبلاغ هو الإيصال و التبليغ. و رغم وضوح المصطلح المذكور من الناحية اللغوية إلا أنه في الواقع عرف التأويلات متعددة سواء من حيث عملية التبليغ في حد ذاتها أو من حيث كيفية قطع التقادم و احتساب آجال الطعن ، أهم هذه التأويلات موقف الإدارة الضريبية الذي كان يرى أن مجرد قيامها بإرسال المراسلة المتضمنة لمطالبها، أو إيداع تنبيه لدى كتابة ضبط المحكمة، يعتبر إجراء معبرا عن وجود مطالبة ضريبية جدية وبالتالي يعتبر في نظرها كاف لقطع التقادم . ويبقى للمحكمة بعد ذلك، أن تقوم بإيصال المطالب إلى المعني بالأمر فتصبح أمام الحالات التالية:

- إنجاز التبليغ شخصيا فيتحقق العلم اليقيني .
- إنجاز التبليغ نيابة عن المعني بالأمر فيتحقق العلم الظني.
- إنجاز التبليغ بواسطة الإدارة أو القيم فيتحقق العلم الحكمي ليعامل من غير العنوان بنقيض قصده.

أما الموقف الثاني فهو الذي يعبر عنه الملزم بالضريبة ومن يمثله والمتمثل في كون التبليغ الصحيح لمطالب الإدارة لا يتحقق سوى بالتوصل الفعلي بالرسالة المتضمنة لتلك المطالب.

ويلاحظ أن المشرع الضريبي ألزم الإدارة الضريبية، إذا ما اعتزمت أن تقوم أو تصحح الإلزام الضريبي، أن تتبع مسطرة دقيقة، تواجبه تتجسد في التبليغ أي إبلاغ الملزم عن طريق المراسلة الكتابية وهذا الإبلاغ يهدف تحقيق غايتين:

**الغاية الأولى :** حفظ حق الملزم حتى لا تأخذه الإدارة على حين غرة، فتفرض عليه الضريبة دون أن يتمكن من إبداء رأيه أو دون أن يتوفر على مسالك تصحيح الإلزام الضريبي وفق مقدرته التكميلية الحقيقية.

**الغاية الثانية :** تمكين الطرفين معا من احتساب أجل التقادم بصورة صحيحة تنظيما للمعاملات بينهما وفق ما سطره القانون من مدد تتقادم فيها مطالب كل واحد من الطرفين في تصحيح ما اعوج من ذلك الإلزام<sup>6</sup> .

ولقد تدخل القضاء في مرات عديدة لإعطاء تفسير لمسألة التبليغ، لما تدخل المشرع لكي يرفع اللبس عن مصطلح التبليغ في القانون الضريبي، وإن كان تدخل القضاء تآرجح بين نظرة القاضي الملتزم والتمسك باللفظ وآخر متمسك بمقتضيات المسطرة المدنية بدل القانون الجبائي الخاص وأخيرا القاضي المبتكر للحلول الواقعية، ومن المعلوم أن القاضي الإداري كان دائما مبتكرا باعتباره مصدرا من المصادر القانون الإداري وجهة مؤهلة لتفسير هذا القانون، ولأن القانون الإداري عموما لا يحدد بكيفية واضحة مسألة التبليغ لذلك فإن القاضي يلجأ إلى الإبداع والابتكار في هذه المادة. أما المشرع فإنه حاول من جهته تنظيم هذه المادة عبر محطات تشريعية مهمة كاد في نهايتها أن يعانق القانون العام ويمنح للإدارة الإمكانيات القانونية التي كانت تتوفر عليها فيما قبل لتحقيق التوازن بين طرفي العملية الضريبية.

وبهذا المعنى يعتبر التبليغ من أهم الإجراءات القانونية التي تتحكم في مصير الدعاوي القضائية وغيرها من المساطر بل حتى عرضها على القضاء أو جهات التحكيم التي أسند لها القانون حتى التدخل لفض النزاعات، وهكذا فإن عملية التبليغ تهدف بالأساس إلى تمكين الشخص المراد إعلامه أو من يمثله قانونا من معرفة كل محتويات المطالبة، ولا تكون عملية التبليغ صحيحة إلا إذا قام بها من أسند إليهم القانون تلك المهمة وتمت وفق الشكليات التي رسمها القانون .

ونظرا لأهمية التبليغ فقد نصت عليه جميع التشريعات ووضعت لها قواعد دقيقة ومحكمة تكفل ضمان حق الدفاع، حيث خصص لها المشرع المغربي مجموعة من الفصول في قانون المسطرة المدنية كقاعدة عامة للتبليغ. كما يتضمن القانون الضريبي مجموعة من المساطر الخاصة في التبليغ، تتميز بواقعية كبيرة، مما يجعلها تعرف تطورات مهمة على مستوى التشريع والتطبيق، فموضوع التبليغ أصبح يعرف أهمية كبيرة في المجال الضريبي

<sup>6</sup> - عبد الغني خالد " مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي " أشغال اليومين الدراسيين، تحت عنوان " العمل القضائي والمنازعات الضريبية" دفاتر المجلس الأعلى، العدد 8 سنة 2005 ص 58.

خصوصا وأن أغلب المنازعات الضريبية المعروضة أمام المحاكم الإدارية فهي متعلقة بالتبليغ، وهذا هو موضوع البحث الذي سوف نعالج فيه أهم المشاكل التي تطرحها مسطرة التبليغ في الميدان الضريبي .

- **أهمية الموضوع :** من المسلم به أن المشرع بشكل عام والمشرع الضريبي بشكل خاص مهما كان دقيقا في صياغته للنصوص القانونية، فلا يمكن أن يلامس جميع الإشكالات التي يطرحها التبليغ على الصعيد العملي، لذا برز الاجتهاد القضائي لسد بعض الثغرات التي تتخلل النصوص التشريعية، فالملاحظ أن نسبة مهمة من الأحكام الصادرة عن مختلف المحاكم الإدارية قد عالجت إشكالية التبليغ القانوني للخاضع للضريبة سواء عند إقدام الإدارة الجبائية على الفرض التلقائي للضريبة أو عند مراجعتها للأسس المصرح بها أو عند عرض النزاع على أنظار مختلف اللجان.

وبالتالي أصبح القضاء الإداري مطالب بالمزيد من الاجتهاد لإيجاد الحلول للمشاكل التي قد تطرحها مسطرة التبليغ في المادة الجبائية، سواء على المستوى القانوني أو على مستوى العملي.

- **إشكالية البحث :** سوف نعالج من خلال هذا الموضوع إشكالية أساسية تتمثل في الإشكالات القانونية والعملية التي يطرحها التبليغ في الميدان الضريبي؟ وهاته الإشكالية بدورها تتفرع عنها مجموعة من التساؤلات التي سوف يتم حصرها في كيفية تطور التبليغ عبر قوانين المالية، وما هي طرق التبليغ وفق المسطرة الحالية، ثم سوف ننتقل إلى معالجة أهم الإشكالات التي تطرحها مسطرة التبليغ في الميدان العملي.

- **المنهج المعتمد :** سوف نعتمد في هذا الموضوع على المناهج التالية: المنهج التاريخي من خلال استعراض أهم المراحل التي مرت منها مسطرة التبليغ في الميدان الضريبي ، والمنهج التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية المنظمة لمسطرة التبليغ والاجتهادات القضائية الصادرة بخصوص هذا الموضوع ، ثم المنهج الاستقرائي الذي يمكن من خلاله استقراء القرارات والأحكام القضائية ذات الصلة بالموضوع.

وسوف نقوم بتحليل هذا الموضوع من خلال الاعتماد على الخطة البحثية التالية :

- الفصل الأول: الإطار العام للتبليغ في الميدان الضريبي
- الفصل الثاني: صعوبات تطبيق مسطرة التبليغ على المستوى العملي

## الفصل الأول:

# الإطار العام للتبليغ في الميدان الضريبي

يعتبر التبليغ جوهر المسطرة التواجهية بين الإدارة و الخاضع للضريبة، فالإدارة الجبائية تسلك إجراءات التبليغ في إطار مسطري إلزامي قصد إقامة حوار مدون مع الخاضع للضريبة، و إعطاء قاعدة التواجه مضمونها الحقيقي، فتبليغ الإدارة لرسائلها ليس مطلوبا بذاته بل الهدف المتوخى من طرف المشرع من خلال تنصيبه على قاعدة التواجه هو تمكين الخاضع للضريبة من معرفة موقف الإدارة و مناقشته و لأن ذلك لا يتأتى إلا بتوصله برسائل الإدارة توصلا قانونيا، و أن يكون التبليغ صحيحا. كما يحيل التبليغ في مجال المنازعات الضريبية على إخبار الملزم بالإجراءات السابقة و اللاحقة لتحديد أساس الضريبة، و الإجراءات المتخذة لتحصيلها وفقا للشكليات المحددة في المدونة العامة للضرائب و في مدونة تحصيل الديون العمومية، إيماننا بكون مسطرة التواجهية الناتجة عن التبليغ تعتبر من الضمانات الممنوحة للملزم، ومن خلال حق العلم يتمكن الملزم من تهيب دفاعه في أحسن ظروف، وفي هذا الإطار ينص الفصل 116 من قانون المرافعات الفرنسي على أن القاضي يلتزم في جميع الظروف بأن يلاحظ احترام الخصوم للمواجهة وأن يلزم نفسه بها.<sup>7</sup> و هو ما يجعل التبليغ جوهر مسطرة التصحيح التواجهية ، لأن طرفي العلاقة الضريبية يسلكان إجراءات التبليغ بشكل إلزامي قصد إقامة حوار مكتوب و إعطاء الطبيعة التواجهية للمسطرة على مستوى التطبيق العملي و تعزيز الضمانات الزمنية في هذا الإطار.<sup>8</sup>

و بالتالي فإن القانون الضريبي يتضمن مجموعة من المساطر الخاصة لتنظيم التبليغ، و تتميز هذه المساطر بواقعية كبيره مما يجعلها تعرف تطورات مهمة على المستوى

<sup>7</sup> - JEAN Vincent serge Guichard Procédure civile DALLOZ 1994, Page 745.

-عبد الغني يفوت " إجراءات التبليغ للمادة الضريبية و آثارها على سلامة فرض و التحصيل الضريبية" مجلة المحاكم المغربية، العدد 106 ، سنة<sup>8</sup> 2007، ص 55 .

التشريع و التطبيق، و يمكن أن نرصد هذه التطورات التي عرفتھا مسطرة التبليغ عبر قوانين المالية من خلال ما سوف نتناوله ( بالمبحث الأول)، ثم بعد ذلك سوف نتطرق إلى طرق التبليغ العامة وفق قانون المسطرة المدنية باعتباره الشريعة العامة للقوانين و الطرق الخاصة في التبليغ وفق المدونة العامة للضرائب من خلال (المبحث الثاني).

### **المبحث الأول: تطور طرق التبليغ عبر قوانين المالية**

تعتبر مسطرة التبليغ من أهم الضمانات الممنوحة للخاضع للضريبة نظرا لما تحتويه من مضمون حقيقي و عملي و ذلك أن هذه المسطرة هي التي تضمن للخاضع حق العلم بما تواجهه به الإدارة الضريبية.<sup>9</sup>

فمنذ إحداث المحاكم الإدارية بموجب قانون 90-41 عمل المشرع الجبائي في إدخال عدة تعديلات على مسطرة التبليغ لمعالجة المشاكل التي تواجهها الإدارة في تبليغ الخاضعين، و تم ذلك في عدة مناسبات نصنفها في مرحلتين، مرحلة ما قبل صدور كتاب المساطر الجبائية (كمطلب أول) و مرحلة ما بعد صدور كتاب المساطر الجبائية (كمطلب ثاني).

### **المطلب الأول: مرحلة ما قبل صدور كتاب المساطر الجبائية**

نظرا للتطور الذي عرفه التبليغ في الميدان الضريبي في مرحلة ما قبل صدور كتاب المساطر الجبائية، سنتوقف عند محطتين أساسيتين التي مر منها التبليغ، المحطة الأولى تهم ماورد في قانون المالية لسنة 1995 ( الفرع الأول ) والمحطة الثانية مستجدات قانون المالية لسنة 2001 (الفرع الثاني).

## الفرع الأول: طرق التبليغ في قانون المالية لسنة 1995

قبل الحديث على طرق التبليغ لسنة 1995، سوف نتناول وضعية التبليغ قبل صدور قانون المالية لسنة 1995 ( الفقرة الأولى) ثم مستجدات التبليغ وفق قانون المالية لسنة 1995(الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: وضعية التبليغ قبل صدور قانون المالية لسنة 1995

قبل صدور قانون المالية لسنة 1995 كانت وسائل التبليغ المنصوص عليها في القانون الضريبي متنوعة حسب تنوع الضرائب.<sup>10</sup> و هكذا، فإذا كان التبليغ عن طريق الأعوان القضائيين هو السائد بالنسبة لرسوم التسجيل و التتبر، فإن بالنسبة للضرائب المباشرة يعتبر التبليغ عن طريق البريد العادي هو المعمول به مع لجوء الإدارة إلى السلطات الإدارية للتبليغ خاصة في المناطق النائية<sup>11</sup>.

#### أ- التبليغ بواسطة أعوان القضائيين وأعوان كتابة الضبط

تعتبر طرق التبليغ في ضريبة التسجيل التي ظلت تحتفظ ببعض سماتها منذ مدة طويلة، حيث لم تكن تطرح مسألة التبليغ بالحدة التي تطرح بها اليوم إذ يقوم القابض بتبليغ بيان التصفية عن طريق أعوان كتابة الضبط بالمحكمة الابتدائية، و ذلك من أجل تمكين الملزم من الطعن في الغرض المذكور أمام المحكمة داخل الأجل القانوني. بينما يقوم بإرسال المراسلات التي تتعلق بمسطرة النقصان في الثمن أو أي إجراء آخر عن طريق البريد العادي<sup>12</sup>.

#### ب- التبليغ بالبريد المضمون

- عبد الغني خالد"مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي" مطبعة دار النشر المغربية – عين السبع الدار البيضاء، الطبعة الأولى،<sup>10</sup> سنة 2002، ص 205-206  
- الحسن كثير" التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي" مطبعة الأمنية – الرباط، الطبعة الأولى،<sup>11</sup> سنة 2012، ص 12  
- عبد الغني خالد " المسطرة في النظام الضريبي المغربي" أطروحة لنيل الدكتوراه الدولة، سنة 2000-2001، ص 286<sup>12</sup>

أصبح التبليغ بالبريد المضمون هو القاعدة بالنسبة للقانون الجبائي المغربي، بحيث يتم التبليغ سواء عن طريق وضع المراسلة المراد إبلاغها للملزم داخل ظرف يحمل عنوان هذا الأخير، أو تبعت إليه عارية من أي ظرف و حاملة للطابع البريدي. و رغم سيادة هذا النظام فإن مفتش الضريبة في حالة اقتراب فوات أجل التبليغ غالباً ما يسلم المراسلة للملزم مقابل الإمضاء على الإعلام بالتوصل ذي اللون الوردي دون المرور بمصالح البريد، و لا يشكل ذلك أي خرق للقانون ما دام أن الهدف في النهاية الأمر هو لتبليغ الملزم و توصله بالمراسلة، أي إطلاعه على مضمونه<sup>13</sup>.

فخلال هذه المرحلة، كانت أغلب المراسلات ترجع إلى الإدارة و هي تحمل عبارة " غير مطلوب" أو " يرجع إلى المرسل" مما دفع الإدارة إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية نظراً لعدم استجابة الملزمين لمراسلاتها. و كانت الإدارة تعتبر هذه المراسلات بمثابة رفض الملزمين سحبها من مصالح البريد مادام أنها وجهت لهم المراسلات في العناوين التي اختاروها محلاً للمخابرة معهم.<sup>14</sup> و لقد جاء في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً) ما يلي<sup>15</sup> " حيث يعيب وزير المالية الحكم المستأنف بخرق القانون ذلك أنه على الرغم من احترام الإدارة الجبائية مقتضيات المادة 103 من قانون الضريبة العامة على الدخل و التي تمثلت في كونها بعثت للمدعية المستأنف عليها برسالتين مضمونتين مع الإشعار بالتسليم إلى العنوان المدلى به من طرفها من أجل أداء الضريبة المفروضة على أجور العمال لديها و التي قامت بحجزها من المنبع و أنه لئن كان الظرف البريدي رجح بملاحظة غير مطلوب فانه لا يمكن أن يعزي إليها أي تقصير في ذلك ما دام العنوان الوارد برسالة التبليغ هو نفسه المدلى به من طرف المدعية المستأنف عليها، و كان على المحكمة أن تبحث في أسباب عدم امتثال الشركة المعنية للإعلام بوجود مراسلة تهمها لدى مكتب البريد"

<sup>13</sup>- عبد الغني خالد ، مرجع سابق، ص 287 .

<sup>14</sup>- عزيزة هنداز "المساطر الضريبية بين القانون و التطبيق" دار أبي رقرق للطباعة والنشر ، الطبعة، الطبعة الأولى، سنة 2011، الصفحة،

124.

<sup>15</sup>- قرار المجلس الأعلى عدد271 بتاريخ 2001/04/12 في الملف الإداري عدد2000/4/2080 .

غير أن المحكمة الإدارية بالرباط اعتبرت في احد أحكامها على أن الرجوع للإعلام الضريبي بعبارة " غير مطلوب" لا يفيد رفض الخاضع للضريبة تسلم هذا الإعلام حيث جاء في تعليل القرار المذكور ما يلي:

" حيث أن الإدارة لم تدلي بما يثبت رفض المدعي التوصل بالإعلام الثاني حتى يمكن اعتباره توصلا فعليا و أن عبارة غير مطلوب لا تفيد رفض التوصل حسبما استقر عليه العمل القضائي، و حيث اعتبرت الإدارة عدم تسلم المدعي للرسالة من إدارة البريد بمثابة سوء نية من جانب المدعي دون أن يدلي بما يثبت ذلك على اعتبار أن الأصل في المعاملات هو حسن النية إلى أن يثبت عكس ذلك، أما بخصوص رجوع رسالة البريد المضمون بعبارة " عنوان ناقص" فقد استقر القضاء الإداري على القول بان رجوع رسالة البريد المضمون بملاحظة العنوان ناقص لا يحتج بها في مواجهة إدارة الضرائب على خرق مسطرة الغرض التلقائي للضريبة ما دام أن الطاعن قد غير عنوانه من مكان لآخر و لم يشعر إدارة الضرائب بذلك وفق ما يمليه عليه القانون الضريبي"<sup>16</sup>.

إذن فخلال هذه المرحلة، أبانَت التجربة العملية على أن التبليغ بالبريد المضمون مع الإشعار بالتوصل لم يف بالمطلوب، مما حدا بالمشروع إلى التدخل بواسطة قانون المالية 1995 الذي عدل النصوص المتعلقة بالتبليغ، حيث اعتمد طرقا أخرى في هذا المجال، و هذا ما سوف نتطرق له في الفقرة الثانية .

### **الفقرة الثانية : مستجدات قانون المالية لسنة 1995**

يعتبر التبليغ عماد عملية الربط الضريبي ، لذا توخى المشروع في هذا التعديل توسيع دائرة إجراءات التبليغ المعمول بها مع جعلها أكثر فعالية و مرونة قصد تدارك الخلل الذي يعرفه التبليغ بواسطة البريد المضمون،<sup>17</sup> لاسيما عند رجوع الرسالة بعبارة غير مطلوب الذي قد يترتب عنها تقادم الحق في تأسيس الضريبة من أجل وضع حد للمراوغات و التملص الضريبي<sup>18</sup> لقد توخى المشروع من هذا التعديل تنويع إجراء التبليغ المعمول

<sup>16</sup>- حكم أشار، محمد قصري" المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري" منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مؤلفات و أعمال جامعية، العدد 62، الطبعة الثانية، سنة 2009، ص 26

<sup>17</sup> - صباح مريمي"قراءة في كتاب المساطر الجبائية دراسة نقدية مقارنة"رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون التجاري المقارن، جامعة محمد الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، سنة 2006-2007، ص 33.

- محمد القصري" المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء" منشورات م م إ م ت ، العدد 62 ، الطبعة الثانية،<sup>18</sup> سنة 2009 ، ص 13 و14.

بها مع جعلها أكثر فعالية و مرونة قصد تدارك عنصر الزمن الذي يستغرقه التبليغ بالبريد المضمون وتجاوز سلبياته.

وما تجدر الإشارة إليه أن نطاق الإجراءات الجديدة للتبليغ تتعلق أساسا بحالات فرض الضريبة بصورة تلقائية في حالة تقاعس الملمزم عن الوفاء بالتزاماته، و كذا حالات تصحيح أساس فرض الضريبة، أو عند إعمال الإجراءات المترتبة عن المخالفات المتعلقة بحق المراقبة و الاطلاع، كما وقع تمديد هذه المقضيات إلى مسطرة الطعن أمام اللجنة الوطنية بمقتضى قانون المالية<sup>19</sup>.

وفي هذا الإطار نصت المادة 112 - II من الضريبة على الدخل مثلا أنه إذا تعذر تسليم الإعلام لسبب غير الامتناع من تسلمه، بوشر التبليغ المذكور بواسطة المأمورين المحليين التابعين لإدارة الضرائب، أو أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية. و يجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق.

و يثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين بمطبوع تقدمه الإدارة، و تسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر، و يجب أن تتضمن شهادة التسليم البيانات التالية:

- اسم العون المبلغ وصفته

- تاريخ التبليغ

- الشخص المسلمة الوثيقة إليه

و إذا لم يستطيع أو لم يرد الشخص المبلغ إليه توقيع الشهادة، و جب على العون الذي يقوم التبليغ أن يشير بها إلى ذلك، و في جميع الأحوال يوقع العون المذكور الشهادة و يوجهها إلى مفتش الضرائب.

و إذا لم يتأتى انجاز التسليم الأنف الذكر، نظرا لتعذر الاتصال بالخاضع للضريبة، أو بأي شخص ينوب عنه، و جب الإشارة إلى ذلك في الشهادة، التي ترجع إلى المفتش.

و تعتبر الوثيقة مبلغة بصورة صحيحة عندما تسلم:

<sup>19</sup>- قانون المالية لسنة 1995 ، الصادر بظهير الشريف رقم 1-95-243 بتاريخ 30 دجنبر 1995، الجريدة الرسمية ، عدد 4339 مكرر بتاريخ 31 دجنبر 1995.

- فيما يخص الأشخاص الطبيعيين، إما إلى الشخص المعني مباشرة، و إما بموطنه إلى أقارب له أو مستخدمين عنده أو إلى شخص آخر يسكن أو يعمل مع الموجهة إليه الوثيقة .

- فيما يخص الشركات و الهيئات الأخرى، إلى الشريك الرئيسي أو ممثل الشركات و الهيئات القانونية، أو إلى المستخدمين أو أي شخص آخر يعمل مع الخاضعين للضريبة الموجهة إليه الوثيقة.

و سيرا على هذا المعنى يرى بعض بأن على الإدارة أن تتجنب لجوءها إلى مسطرة البريد المضمون أولاً، و إثبات هذه الوسيلة في تبليغها و إلا ترتب عن ذلك بطلان الإجراء المبلغ خلافاً لذلك سواء كانت مسطرة تصحيح أو غيرها بالنسبة للضريبة على الشركات و الضريبة العامة على الدخل و الضريبة على القيمة المضافة و رسوم التسجيل و الضريبة على الأرباح العقارية و الضريبة المهنية و الضريبة الحضرية، و يعتبر تبليغاً صحيحاً ذلك الذي يتم وفق هاتاه المسطرة بالنسبة للضرائب، أعلاه، و ينتج بالتالي جميع آثاره، لكن على أن تحترم شروط معينة فيما يرجع لمكان التسلم و الشخص المسلمة له. حيث يترتب على ذلك منازعة الملزم في طبيعة المسطرة المتبعة قبل فرض الضريبة عليه، يعني ضرورة الإدلاء بالرسائل التي وجهت للملزم و التي رجعت بعبارة " عنوان ناقص" أو "غير مطالب به" إلى القضاء على حالتها دون فتحها<sup>20</sup>.

و لقد نصت المادة 15 من قانون المالية لسنة 1995 " إذا تعذر تسليم التبليغ المقرر بالعنوان الذي حدده الخاضع للضريبة في إقراراته، أو عقوده، أو مراسلاته المدلى بها إلى المفتش التابع له، مكان فرض الضريبة عليه لأي سبب من الأسباب غير الامتناع من تسلمه بوشر التبليغ المذكور بواسطة المأمورين، أو بالطريقة الإدارية، و يجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف و يثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين وفق مطبوع تقدمه الإدارة، و تسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر"<sup>21</sup>.

<sup>20</sup>- إبراهيم أخطاب " مساطر التبليغ في المادة الجبائية " مجلة المحاكم الإدارية ، العدد 90، شنتير - أكتوبر 2001 ، ص 91 .  
<sup>21</sup> - المادة 15 من قانون المالية لسنة 1995 السالف الذكر .

وعلى إثر هذا التعديل قام المشروع بتوسيع دائرة إجراءات التبليغ المعمول بها، حيث أن هذه التعديلات حررت نسبيا مديرية الضرائب، ومكنتها من طرق تبليغ جديدة بكونها سمحت لها بالاستعانة بطرق التبليغ الأخرى، كالأعوان المحلفين التابعين لإدارة الضرائب وأعوان كتابة الضبط والأعوان القضائيين أو الطريقة الإدارية، إلا أنه لا يسمح باللجوء إلى هذه الطرق الأخيرة إلا بعد توصل الخاضع بالبريد المضمون، وفي حالة المنازعة حول التبليغ فإن الإدارة ملزمة بالإدلاء بها يفيد اللجوء إلى مسطرة التبليغ بالبريد المضمون ورجوع المراسلة مؤثر عليها بعبارة "غير مطلوب" أو غيرها من العبارات التي تفيد تعذر التبليغ<sup>22</sup>.

### **الفرع الثاني: مستجدات قانون المالية لسنة 2001**

من أهم التعديلات التي جاء بها القانون المالي لسنة 2001، تمكن الإدارة الضريبية من اختيار الوسيلة الناجعة للتبليغ ولم تقيد بسلوك مسطرة البريد المضمون قبل اللجوء للوسائل الأخرى، إضافة إلى تكريسه للقاعدة المنصوص عليها في الفصل 39 من قانون المسطرة المدنية والذي يعتبر التبليغ صحيحا وقانونيا في حالة رفض التسلم بعد إنصرام أجل عشرة أيام على ذلك الرفض، والتبليغ يتم بالعنوان المحدد في إقرارات الخاضع للضريبة أو في عقود مراسلاته.

تدخل المشروع بقانون المالية لسنة 2001 لسد الثغرة المفتوحة أمام الملزمين للتملص من الضريبة في حالة عدم لجوء الإدارة إلى وسيلة التبليغ بالبريد المضمون واثبات تعذر هاته الوسيلة قبل الإقدام على باقي وسائل التبليغ الأخرى التي يرتب عن الإخلال بها بطلان مسطرة فرض الضريبة، وسن طرقا جديدة للتبليغ من شأنها أن توسع دائرة التبليغ وتعمل على سد الثغرات التي خلفها قانون المالية لسنة 1995.

وبالتالي فمن خلال التعديلات التي سنها المشرع الجبائي بمقتضى قانون المالية لسنة 2001، أنه أعاد صياغة الفقرة الأولى من المادة 50 المكررة من القانون الضريبة على الشركات وما يقابلها بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة و الضريبة العامة على الدخل، وذلك قصد رفع القيد المفروضة على حرية الإدارة الجبائية في إختيار الطريقة التي تراها

<sup>22</sup> - عبد الجليل كرنى "مسطرة التصحيح الضريبي في ضوء العمل القضائي للمحاكم الإدارية"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض مراكش، سنة 2011-2012. ص 32.

مناسبة لتبليغ مراسلتها وإجراءاتها إلى الخاضع للضريبة، حيث إنه بمقتضى هذه التعديلات لم يعد اللجوء إلى الطرق التبليغ الأخرى من طرف الإدارة مرتبطا بتعذر التبليغ بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتسلم أو التسليم إليها بواسطة المأمورين المحلفين التابعين للإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية<sup>23</sup>.

وقد أحسن المشرع الجبائي صنعا وذلك لاستغناؤه عن ضرورة اللجوء إلى التبليغ بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل قبل سلوك أي طريقة أخرى، و بذلك أعطى الحرية للإدارة الضرائب في اختيار طريقة التبليغ الملائمة و بذلك سهل عليه مباشرة الإجراءات المتعلقة بالتصحيح الضريبي، و ساعد على توفير كل الوقت لها لأن تستحضر المعطيات الواقعية لكل حالة على حدا لتحديد طريقة التبليغ المثلى.

إذن فبموجب هذا التعديل أصبح بمقدور مفتش الضرائب أن يختار الطريقة الملائمة لتبليغ مراسلاته إلى الملزم، فيسترسل في طريقة البريد المضمون بالنسبة الخاضع الحريص على الوفاء بالتزاماته، متجاوزا عن هذه الطريقة إلى وسيلة أكثر فعالية و نجاعة أي التسليم المباشر بالنسبة إلى ملزم اعتاد التهرب و التملص باجتنابه كل محاولة التبليغ تتم في مواجهته<sup>24</sup>. كما يمكن اعتبار هذا الموقف إقرارا من المشرع لرفع الصعوبات العملية عن الإدارة الضريبية لمباشرة ربط و تصحيح الضريبة من جهة، و من جهة أخرى حماية حقوق الخاضع في الإعلام و الإخبار لتحقيق التوازن بين مصالح الطرفين.

فإن هذا التعديل قد أقر أمرين اثنين:

1- بسد يد الإدارة لتختار التبليغ عبر البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل، أو بواسطة المأمورين المحلفين أو الأعوان، أو بالطريقة الإدارية.

2- إلغاء شرط تعذر التبليغ بواسطة البريد المضمون، من أجل اختيار

الوسائل الأخرى.<sup>25</sup>

و من جهة أخرى أصبح مفتشي الإدارة المحلفين هم الذين يقومون عمليا بالتبليغ المباشر في الحالات التي ذكرناها فيما قبل، و ستزداد لا محالة اكراهات التبليغ عن طريق

<sup>23</sup> - سفيان ادريوش، ورشيدة الصابري " تصحيح أساس الضريبي ، دراسة مقارنة" مطبعة دار القلم - الرباط ، الطبعة الأولى ، الأولى، سنة 2002، ص 129

<sup>24</sup> - إبراهيم أحطاب، مرجع سابق، ص 12.

- محمد سماحي " مسطرة المنازعة في الضريبة " مطبعة دار أبي للطباعة والنشر ، الطبعة الثانية، سنة 2003، ص 200 <sup>25</sup>

التسليم المباشر بعد هذا التعديل، علما بأن المفتش هو طرف حاسم في كل المساطر الجبائية، و بالتالي قد تقع ملابسات و ظروف تآثر في سلامة التبليغ بسبب تصرف أحد الطرفين، مما دفعنا إلى اقتراح تكليف هيئة محايدة بالأعوان القضائيين كجهاز مستقل يعمل تحت مراقبة القضاء مقابل تعويض لا يزيد عن 15 درهم للتبليغ، لأن حالات التبليغ عن طريق التسليم المباشر ستصبح هي القاعدة العامة بعد أن كانت تمثل استثناء قبل فاتح يناير من هذه السنة(2001)، و بالتالي ستترب عنها إشكاليات بسبب الاحتكاك المباشر، و منها مثلا الطعن بالزور في إجراءات تبليغ المقررات بين طرف المأمورين المحلفين التابعين للإدارة الضرائب، مما سيحول مسطرة المنازعة من طابعها الجبائي إلى الطابع الجنائي و بالتالي تطبيق قاعدة الجنحي يعرفه المدني أي توقيف البت في النزاع الضريبي إلى غاية البت في مسألة الطعن بالزور السالفة الذكر<sup>26</sup>.

و بالرغم من توسيع دائرة الإجراءات التبليغ بقانون المالية لسنة 2011 و جعل الاختيار للإدارة في سلوك الوسيلة الكفيلة لضمان صحة التبليغ بين البريد المضمون أو الأعوان القضائيين أو الطريقة الإدارية، فإن هاته الطرق لم تسلم من المنازعة في سلامتها أمام القضاء الإداري الذي ألزم الإدارة بإثبات أوجه تعذر التبليغ، مما دفع المشرع من جديد إلى التدخل بقانون المالية لسنة 2005 من خلال كتاب المساطر الجبائية وهذا ما سوف يتم تناوله في (المطلب الثاني) إذن فما هي المستجدات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2005 فيما يخص قواعد التبليغ؟

### **المطلب الثاني: مرحلة صدور كتاب المساطر الجبائية**

أمام الصعوبات التي يثيرها التبليغ في المراحل السابقة، تدخل المشرع مرة أخرى من اجل وضع طرق تبليغ كفيلة بسد الثغرات التي تركها الفراغ و التشريعي في قوانين المالية السابقة. فتدخل المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2005 من خلال تنصه على مقتضيات جديدة فيما يخص طرق التبليغ و تجميعها لأول مرة في كتاب المساطر الجبائية، حيث أصبحت طرق التبليغ في وضعية جديدة و هذا ما سوف يتم تناوله في (الفرع الأول) من هذا المطلب، لأن هذا الوضع لم يتم كما هو عليه، مما دفع المشرع لتدخل مرة أخرى

- محمد الشكري "المستجدات الضريبية في قانون المالية لسنة 2001" منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، عدد مزدوج،<sup>26</sup> 38-39، ماي - غشت 2001، ص 161

من خلال تجميع طرق التبليغ في الميدان الضريبي من خلال المدونة العامة للضرائب بمقتضى قانون المالية لسنة 2007 (الفرع الثاني).

### **الفرع الأول: وضعية التبليغ من خلال قانون المالية لسنة 2005**

فبمقتضى قانون المالية لسنة 2005 تم تجميع النصوص المتعلقة بالمساطر الضريبية المعمول بها بالنسبة لكل الضرائب و الرسوم المنظمة لعمليات الوعاء و المراقبة و المنازعات في نص واحد هو كتاب المساطر الجبائية، الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.04.205 بتاريخ 29 ديسمبر 2004، و لقد نظم هذا الكتاب من خلال مادته العاشرة مسطرة التبليغ ووحدها بالنسبة لجميع الضرائب و الرسوم المحصلة لفائدة الدولة و ذلك بطريقة مغايرة للقواعد العامة المتعارف عليها في صحة التبليغ كما هي منصوص عليها في قانون المدنية و مدونة تحصيل الديون العمومية ليؤكد بالتالي استقلالية القانون الجبائي في هذا المجال<sup>27</sup>.

و لقد نص الفصل 10 من كتاب المساطر الجبائية على ما يلي<sup>28</sup>: " يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بهم إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه إما برسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتبليغ أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية و يجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق و ليثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين لمطبوع تقدمه الإدارة و تسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر و يجب أن تتضمن شهادة التسليم البيانات التالية:

اسم العون المبلغ وصفته و تاريخ التبليغ الشخص المسلمة إليه الوثيقة و توقيعه، و إذ لم يستطيع أو لم يرد الشخص الذي تسلم التبليغ توقيعه الشهادة و يجب على العون الذي قام بالتبليغ أن يشير فيها إلى ذلك و في جميع الحالات يوقع العون المذكور الشهادة و يوجهها إلى مفتش الضرائب المعني بالأمر.

- الحسن كثير، مرجع سابق، ص 16<sup>27</sup>

- الفصل العاشر، من كتاب المساطر الجبائية، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2005. 28.

إذا تعذر القيام بالتبليغ المذكور نظرا لعدم العثور على الخاضع للضريبة أو للشخص النائب عنه وجبت الإشارة إلى ذلك في الشهادة التي توقع من طرف العون و ترجع إلى المفتش المشار إليه أعلاه في الفقرة السابقة.

إذا تعذر تسليمها إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عنها يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بطريقة الإدارية و تم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به أو انتقل من العنوان أو عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو أن الخاضع للضريبة غير معروف بالعنوان في هذه الحالات يعتبر الظرف مسلما بعد انصرام أجل العشرة أيام التالية لتاريخ إثبات تعذر تبليغ الطرق المذكورة".

و يتبين من مقتضيات الفصل المذكور أن المشرع أبقى إدارة الضرائب من البحث على العنوان جديد للملزم و بالتالي فإن هذا الأخير ملزم بالإدلاء بعنوانه لإدارة الضرائب كلما غير عنوانه أو إعلام الإدارة بمحل المخابرة معه. إلا أنه يطرح السؤال فيما إذا كان الشخص الواحد خاضعا بعدة ضرائب فهل هو ملزم بإخبار جميع المصالح بعنوانه الجديد أم أن التزامه ينحصر في إعلام المديرية الجهوية للضريبة؟<sup>29</sup>.

و جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش<sup>30</sup> " القانون الضريبي أعقب مسطرة تواجيهية لتصحيح الضريبة قومها حصول التبليغ القانوني و الفعلي إلى الملزم بالضريبة و هو ما يستبعد معه أي استنتاج للعلم اليقيني و بالأحرى اعتماد هذا الاستنتاج المجرد في تأسيس الضريبة التكميلية بدون إلزام المسطرة المقررة قانونا".

كما اتجهت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في احد أحكامها<sup>31</sup> " تعتبر الرسالة التبليغية الأولى أو الثانية في إطار المسطرة التواجيهية لتصحيح الضريبة بين الملزم و الإدارة الضريبية مبلغة بصورة صحيحة إذا تعذر تسليمها إلى الخاضع بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة مع الإشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية و تم إرجاع

- سميرة شفشاق " طرق التبليغ و تطورها عبر القوانين المالية و الاجتهادات القضائية" منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية 29 العدد 62-63 ، سنة 2005 ، ص 92

- حكم رقم 224 بتاريخ 2001/10/17 ، ملف رقم 2000/112 ، ذكرته عزيز هنداز، مرجع سابق ، ص 71<sup>30</sup>

- حكم عدد 2008/524 بتاريخ 2004/04/29 ، المحكمة الإدارية بالدار البيضاء.<sup>31</sup>

الوثيقة مذيلة بملاحظة غير مطالب به أو انتقل من العنوان أو عنوان غير معروف غير تام أو أماكن مغلقة أو خاضع للضريبة غير معروف العنوان في هذه الحالات يعتبر الطرف مسلماً بعد انصرام العشرة أيام لتاريخ إثبات تسلم الطرف المذكور".

و الملاحظ هنا إن تعذر تسليم طي التبليغ للأسباب السالفة الذكر يعتبر بمثابة رفض تسلم طي التبليغ، و قد رتب عليه المشرع الجبائي أثارا قانونية خاصة و هي اعتباره بمثابة تبليغ قانوني بعد مرور عشرة أيام من تاريخ تعذر التبليغ، و تعتبر هاته المقتضيات مخالفة لمبدأ ضمان الدفاع و لقواعد المسطرة المدنية المنصوص عليها في صحة التبليغ و حتى لقواعد التبليغ المنصوص عليها بمدونة التحصيل<sup>32</sup> مما يولد خلافا عميقا بين الإدارة و الملزم حول صحة التبليغ التي ينجم عن الإخلال بمقتضياته سواء في ظل القواعد القديمة التي كانت تنظمه أو كتاب المساطر الجبائية ببطان مسطرة الضريبة.

و يلاحظ أن المشرع استثنى من الفقرة الأخيرة من المادة 10 من كتاب المساطر الجبائية الحالة التي يتعذر فيها التبليغ الذي يقوم به المأمورين المحلفون التابعون لإدارة الضرائب و ذلك تفاديا لمنحهم سلطة الحكم، و الحال أن الإدارة خصم محتمل<sup>33</sup>. و أمام سكوت النص، يجب تطبيق القاعدة العامة و هي عدم جواز التمسك بإجراءات شكلية لم تمس بصحة الطاعن، و ذلك لتحقيق الغاية من التبليغ و هي إحاطة الملزم بالتزاماته الضريبية لتمكينه من بسط ملاحظاته و الدفاع عن نفسه قبل الانتقال إلى مرحلة التحصيل.

كما يجب التذكير أن مقتضيات الفصل العاشر لا تنطبق على الإنذارات المتعلقة بإجراءات التحصيل بناء على أن المادة 39 من كتاب المساطر الجبائية لم تنص على نسخ الفصل 43 من مدونة التحصيل على الرغم ما يحمله من متناقضات، الشيء الذي يدل على أن إجراءات التبليغ لازالت تعرف تعثرا و ضبابية، و هذا من شأنه أن يزيد من كم المنازعات الضريبية أمام إدارة الضرائب و المحاكم و لن يترتب عنه سوى تكاليف إضافية تفوق أحيانا موضوع النزاع<sup>34</sup>.

- محمد قصري، مرجع سابق، ص 22<sup>32</sup>

- سميرة شفشاق، مرجع سابق، ص 95<sup>33</sup>

- عبد الغني خالد " مسطرة التبليغ في القانون المغربي " أشغال اليومين الدراسيين، تحت عنوان "العمل القضائي والمنازعات الضريبية" دفاتر<sup>34</sup> مجلس الأعلى، العدد 8، سنة 2005، ص62

كما يعتبر الفصل 10 من كتاب المساطر الجبائية أدق و أضيق من المواد 37،38 و39 من قانون المسطرة المدنية، مما يعطي للقانون الضريبي في هذا المجال خصوصية مشروعة، نتجت عن طبيعة المشاكل التي تعرفها عملية التبليغ على أرضية الواقع و التي مكنت عددا من الملزمين من الإثراء بلا سبب على حساب ملزمين آخرين. إن هذا التطور في التشريع جعل المتتبعين يقرؤونه قراءتان مختلفتان حيث يمكن القول أن الصيغة الجديدة للتبليغ هي لصالح الإدارة لأنها توفر لهذه الأخيرة إمكانية عديدة لإنجاز التبليغ، كما يمكن القول في نفس الوقت أنها في صالح الملزم مادامت هي مقتضيات خاصة و الخاص أضيق من العام. لذلك و يجب أن تكون للقضاء قراءة الحسم تساعد على استقرار التشريع و تأخذ بعين الاعتبار ليس مصلحة كل طرف على حدا و لكن مصلحة المجتمع التي توحد مصالح الأطراف و مصلحة المجتمع تتجسد هنا في إعطاء الإدارة حقها في مراقبة القانون الضريبي و ضمان حق الملزم في المساهمة في العملية الضريبية و ليس في تمكين هذا أو ذاك من وسائل الشطط في استعمال السلطة أو التعسف في إسغال الحق.

### **الفرع الثاني: مستجدات قانون المالية لسنة 2007**

لقد تدخل المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2007، الذي من خلاله تم إصدار المدونة العامة للضرائب التي ضمنت في الكتاب الأول قواعد الوعاء و التحصيل الذي ضم الجزء الأول منه قواعد الوعاء المتعلقة بكل من الضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل و الضريبة على القيمة المضافة و واجبات التسجيل، و في الجزء الثاني منه قواعد التحصيل ، و في الجزء الثالث الإجراءات المتعلقة بوعاء و تحصيل هذه الضرائب.

كما تضمن الكتاب الثاني من المدونة المساطر الجبائية، و بذلك ألحقت المقتضيات المتعلقة بالمساطر الجبائية بهذه المدونة بداية من سنة 2007<sup>35</sup>.

و قد تناول المشرع الجبائي طرق التبليغ من خلال المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، ووضع للإدارة الطرق التي يمكن لها اللجوء إليها لتبليغ الخاضع للضريبة، حيث تقوم الإدارة بتبليغه في العنوان المحدد من قبله في إقراراته، أو عقوده أو مراسلاته المدلى

- محمد قصري "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي" مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر،<sup>35</sup> للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة، ص 24.

بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه وذلك برسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل، أو بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية<sup>36</sup>.

إن الملاحظ أن مقتضيات المادة 219 تتضمن طريقا غير عادي للتبليغ و المتمثل في المأمورين المحلفين التابعين للإدارة و هو ما يزكي كون المشرع خرج في تنظيمه للتبليغ في المادة الجبائية عن طرق التبليغ المعمول بها في الفصل 37، 38 و 39 من قانون المسطرة المدنية. و هي التي سوف تكون موضوع الدراسة من خلال المبحث الثاني من هذا الفصل الأول، و سوف نتناول هاته الطرق بالتفصيل.

و الوقوف عند كل طريقة على حدا في التبليغ سواء منها الطرق العامة أو الخاصة التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في تبليغها للخاضعين للضريبة.

### **المبحث الثاني: طرق التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الحالية**

يعتبر التبليغ هو المفتاح الذي لا يمكن بدونه البت في المنازعات الجبائية لذلك تلقى الكثير من الإجراءات معلقة في انتظار استكمال إجراءات التبليغ، فأساس فكرة التبليغ هو مبدأ المواجهة الذي يقوم على عدم جواز اتخاذ أي إجراء من طرف الإدارة الضريبية ضد الخاضع دون تمكينه من العلم به لذلك خصص المشرع طرق عامة للتبليغ من خلال قانون المسطرة المدنية التي تعتبر الشريعة العامة و هذا ما سوف نتناوله في (المطلب الأول) و نظرا للطبيعة الحساسة التي يعرفها التبليغ الجبائي، دفع المشرع إلى إحداث طرق خاصة في التبليغ وفق المدونة العامة للضرائب (المطلب الثاني) وهذا ما يزكي كون المشرع خرج في تنظيمه للتبليغ في إعادة الجبائية عن طرق التبليغ المعمول بها في المسطرة المدنية .

### **المطلب الأول: الطرق العامة للتبليغ وفق قانون المسطرة المدنية**

إن المشرع المغربي نظم طرق وسائل معينة يجب إتباعها في أجل معين كإجراء أساسي و ضروري لسلامة التبليغ وفق القانون، فالمشرع أحاطه بشكليات صارمة ضمانا

- مبارك الركبيبي " المراقبة الضريبية و أثارها على تعديل الأساس الضريبي" رسالة لنيل دبلوم الدراسات المعمقة، في القانون العام، جامعة 36 الحسن الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سطات، السنة الجامعية 2009-2010 ، 112 .

لحقوق الأطراف و لحسن سير العدالة، و إلا فان التبليغ سيكون باطلا لعدم احترام القواعد الشكلية الجوهرية. و تعد مقتضيات الفصول 37،38 و39 من قانون المسطرة المدنية هي القانون العام للتبليغ والتي يمكن الرجوع إليها كلما تطلب الأمر ذلك، إذن فما هي هاته الطرق العامة في التبليغ؟ وما هي شكلياتها؟

### **الفرع الأول: الطرق العامة في التبليغ**

بالرجوع إلى الفصل 37 من ق م م نجده حدد طرق هذا التبليغ سواء تعلق الأمر بقرار أو حكم أو استدعاء على ما يلي: <sup>37</sup>

"يوجه الاستدعاء بواسطة أحد أعوان كتابة الضبط أو أحد الأعوان القضائيين أو عن طريق البريد برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل أو بالطريقة الإدارية. إذا كان المرسل إليه يقيم خارج المغرب، يوجه الاستدعاء بواسطة السلم الإداري على الطريقة الدبلوماسية أو البريد المضمون عدا إذا كانت مقتضيات الاتفاقية الدولية تقتضي غير ذلك".

#### **1) التبليغ بواسطة أعوان كتابة الضبط**

إن المشرع أعطى لهذه الطريقة الأسبقية في التبليغ عن باقي أنواع التبليغ الأخرى يذكرها هي الأولى و هي معروفة إذ يقوم عون التبليغ بإبلاغ الحكم إلى الشخص المراد تبليغ له في المكان الذي يوجد بدائرة نفوذ المحكمة، إذا تعلق الأمر بتبليغ للمحامي فإن هذا الأخير أو كاتبه هو من يتولى تسلم طي التبليغ مباشرة من مكتب التبليغ بعد أن يوقع على شهادة التسليم والتي يسلمها العون المكلف بالتبليغ إلى المصلحة المختصة لإحاقها بالملف

- الفصل 37 من قانون قضاء القرب واختصاصاته والمسطرة المدنية،(عدل و تم بمقتضى القانون رقم 33.11).<sup>37</sup>

أو يتوصل بالطي عن طريق وضعه في خزانة خاصة لكل محام في المحكمة و هذه الطريقة تسهل التبليغ و توفر الوقت<sup>38</sup>.

وعلى كتابة الضبط و الأعوان القضائيين الذي خول لهم الظهير الشريف المتعلق بالأعوان القضائيين في فصله الثاني صلاحية القيام بعملية التبليغ وفق القانون. إذن فالمهمة الأساسية لأعوان كتابة الضبط هي السهر على حسن سير المصالح الإدارية للمحاكم بمختلف درجاتها بغية تسهيل مهمة المتقاضين، و إن تدخلها في مجال تبليغ الوثائق والمستندات الجبائية يبقى جد محدود.

## **(2) التبليغ بالبريد المضمون**

الأصل أن التبليغ يتم بواسطة عون التبليغ بكتابة الضبط أو العون القضائي أو بواسطة السلطة الإدارية ولكن قد يتعذر القيام بهذا الإجراء لعدم العثور على الطرف أو على شخص في موطنه أو محل إقامته، ونتيجة لذلك تقوم الجهة المعنية بتوجيه الاستدعاء بالبريد المضمون مع الإشعار بالتوصل، ويقوم هذا الإشعار الذي يرفق بالطي البريدي مقام شهادة التسليم و تحسب الأجال من تاريخ التوصل<sup>39</sup>.

و تدخل المشرع من خلال الفقرتين 3 و 4 من الفصل 39 من ق م م على " أنه إذا تعذر على المكلف بالتبليغ أو السلطة الإدارية تسليم الاستدعاء لعدم العثور على الطرف أو على شخص في موطنه أو محل إقامته إلصق في الحين إشعارا بذلك في موضع ظاهرة بمكان التبليغ وأشار إلى ذلك في الشهادة التي ترجع إلى كتابة ضبط المحكمة المعنية بالأمر"<sup>40</sup> حيث اعتبر الاستدعاء مسلما تسليمًا صحيحًا في اليوم العاشر من تاريخ اليوم الموالي للرفض الصادر من الطرف أو الشخص الذي له الصفة في تسليم الاستدعاء.

لقد كان المجلس الأعلى في السنوات الأولى من إنشائه متشددًا إذ اعتبر التبليغ صحيحًا تجاه المرسل إليه الذي رغم ترك الإشعار بالسحب في منزله أو بصندوقه البريدي لم

- زكرياء فهيم " التبليغ في قانون المسطرة المدنية ( دراسة للفصول 37،38 و 39 من قانون المسطرة المدنية )" مقال منشور بمندى الأوراس<sup>38</sup> القانوني، سنة 2011، ص 3

الحسن بويقين " إجراءات التبليغ فقها و قضاء" مطبعة النجاح الجديدة – الدار البيضاء، الطبعة الأولى سنة 2002 ص 77<sup>39</sup>

- الفصل 39 من قانون قضاء القرب واختصاصاته والمسطرة المدنية ( عدل و تم بمقتضى القانون رقم 33.11 ).<sup>40</sup>

يتقدم لدى مصلحة البريد لسحب الرسالة المضمونة ، إلا أنه و منذ أواسط الثمانينات بدأ المجلس الأعلى يخفف من حدة موقفه إلى أن حسم في هذه الإشكالية واعتبار أن هذه المسألة تتعلق بالواقع ولا تخضع لرقابة المجلس تاركا ذلك لقضاة الموضوع السلطة التقديرية لاستخلاص رفض التوصل بالرسالة البريدية من ظروف وموقف المرسل إليه بعد توصله بالإشعار بالسحب حسب كل حالة على حد<sup>41</sup>.

### **(3) التبليغ بالطريقة الإدارية:**

لاشك أن للسلطات الإدارية دورا مهما في القيام بالتبليغ ذلك أن التبليغ بالقرى والبوادي و المناطق النائية يرتكز على أعوان السلطة ( المقدم ، الشيخ ) بل إن لهؤلاء أهمية كبرى حتى في التبليغ بالمجال الحضري<sup>42</sup> إلا أن المشرع لم يبين لنا عناصر السلطة الإدارية التي خول لها القيام بالتبليغ في الفصل 37 ق م م . إلا أن العمل جرى على إسناد هذه المهمة إلى الشرطة و الدرك ورجال الشرطة بوزارة الداخلية من شيوخ ومقدمين، و التبليغ الإداري بواسطة الشرطة والدرك كثيرا ما تتوفر في شهادة التسليم التي ترجع إلى المحكمة سائر البيانات اللازمة إلا أنه يلاحظ بأن جزاء منها يتعرض بإهمال والتلف و منها يرجع بعد فوات الأجل المحدد أو الجلسة وما يعني ذلك من تأخير للقضايا و تراكمها بالمحاكم و قد أثبتت التجربة فشل هذه الطريقة لعدة أسباب منها ضعف المستوى التعليمي والتأطيري لفئة المقدمين و الشيوخ، وعدم إلهامهم بالقواعد الأساسية لمسطرة التبليغ مما يترتب عنه عدة مشاكل تمس إجراءات التبليغ في وقت محدد، وإغفال بعض البيانات الضرورية كعدم ذكر اسم وتوقيع العون الذي أنجز التبليغ والاكتفاء بطابع السلطة و بداخله قائد أو خليفة القائد إضافة إلى حكم تفرغ أعوان السلطة لمثل هذه الإجراءات، وغير ذلك من العوامل التي تدعو إلى إعادة النظر في هذه الطريقة.

41 - عبيد الله العبدوني "مسطرة بطلان إجراءات التبليغ في ضوء العمل القضائي المغربي" مجلة كتابة الضبط ، العدد 4-5 ، يناير أبريل 200 الصفحة 14.

34- سيف الحوسني " التبليغ الأحكام القضائية وفق القانون المغربي " مقال منشور بمنتهى قانون الإجراءات المدنية و التجارية ،

غير أنه في المجال الجبائي، لاسيما منذ إعفاء القطاع الفلاحي من أداء الضرائب، إلى غاية 31 ديسمبر 2013 بمقتضى أحكام المادة 7 من قانون المالية لسنة 2009 لا يتم اللجوء إلى هذه الطريقة من التبليغ إلا نادرا كما أن الوحدات الصناعية المتواجدة بالعالم القروي غالبا ما تكون مقراتها متواجدة في الحواضر القريبة مما يسير عملية التبليغ بالطرق الأخرى.

#### **(4) التبليغ عن طريق المفوضين القضائيين:**

لقد أناط المشرع المفوضين القضائيين بمسؤولية القيام بمهامهم ومنها مهام التبليغ كلما طلب منه ذلك وتعتبر مهنته، مهنة حرة مساعدة للقضاء يتنافى تعاطيها مع أي وظيفة عمومية أو تجارية أو صناعية، ويخضع المؤهلون لها وجوبا للشروط والإجراءات المنصوص عليها في المادة 1 وما يليها من القانون 81-03 الصادر بالظهير الشريف رقم 1.23.06 المؤرخ في 14 فبراير 2006<sup>43</sup>.

وبمقتضى المادة 10 من قانون 81.03، يؤدي المفوض القضائي اليمين القانونية أمام المحكمة الابتدائية التي يقع مكتبه بدائرة نفوذها قبل الشروع في مزاولة مهامه<sup>44</sup>. وحسب المادة 5 من نفس القانون "يمكن للمفوض القضائي أن ينيب عنه تحت مسؤوليته كاتباً محلفاً أو أكثر للقيام بعمليات التبليغ فقط وفق أحكام الباب العاشر من هذا القانون".

كما يمارس المفوض القضائي المهام الموكلة إليه في تنفيذ الأوامر والأحكام و القرارات و إنجازها وفقا للقواعد العامة للتنفيذ وذلك تحت مراقبة رئيس المحكمة أو من ينتدبه لهذه الغاية. ويتضح من خلال المادة 34 من مدونة تحصيل الديون العمومية أن المشرع قد أشرك هذه الهيئة في عملية استخلاص الديون الضريبية عندما تكون الإدارة الجبائية في

- تنص المادة 1 من قانون 81.03 على ما يلي: "المفوض القضائي مساعد للقضاء و يمارس مهنة حرة وفق للأحكام هذا القانون و النصوص 43 التنظيمية المتعلقة بتطبيقه، و تنص المادة 2 من نفس القانون على ما يلي: تحدث بدوائر المحاكم الابتدائية مكاتب المفوضين القضائيين للقيام بالمهام المنوطة بهم طبقا لهذا القانون أمام مختلف المحاكم المملكة.

- المادة 10 من قانون رقم 81.03 الصادر بتاريخ 14 فبراير 2006. 44.

حاجة إلى من يتكلف ببعض الإجراءات التي ليس من صميم اختصاصاتها<sup>45</sup>. ويقوم المفوض القضائي بتبليغ الإنذارات بطلب من المعني بالأمر مباشرة ما لم ينص القانون على طريقة أخرى للتبليغ.

كما يمكن أن يترتب عن تلك الأخطاء مسؤولية جنائية للعون القضائي فالإجراءات التي تقوم بها من تبليغ و تنفيذ و انجاز للمعاينات تساهم في خدمة الدولة و المصلحة العامة بدليل قيام طائفة من الموظفين العموميين التابعين للجهاز القضائي و الإداري بانجازها، و بذلك يكون العون القضائي موظفا عموميا في نظر القانون الجنائي ويخضع لمقتضيات الفصل 224 منه كما أن الفصل 12 من قانون 81.03 نص على استفادة العون القضائي من حماية مقتضيات الفصلين 263 و 264 من القانون الجنائي المتعلقين بحماية الموظف العمومي من كل إهانة أو اعتداء أثناء قيامه بمهامه أو بمناسبة قيامه بها<sup>46</sup>.

و كيفما كانت مسؤولية الأعوان القضائيين فإن الذمة المالية لكثير منهم عاجزة عن تغطية التعويض عن الأضرار التي قد يلحقونها بالمتعاملين معهم، ولذا اوجب عليهم الفصل 3 من قانون 80.41 إبرام عقود التأمين ضمانا لمسؤوليتهم وإن كان المشرع لم يقرن هذا الوجوب بأي جزاء في حالة مخالفة هذا النص .

### **(5) التبليغ بالطريقة الدبلوماسية.**

هذه الطريقة في التبليغ نصت عليها الفقرة الأخيرة من الفصل 37 من م ق م م حيث نصت على " إذا كان المرسل إليه يقيم خارج المغرب ، يوجه الاستدعاء بواسطة السلم الإداري على الطريقة الدبلوماسية أو بواسطة البريد المضمون عدا إذا كانت مقتضيات الاتفاقيات الدولية تقتضي بغير ذلك".<sup>47</sup>

ويعد التبليغ بالطريقة الدبلوماسية من الطرق التي تساعد على إيصال الاستدعاءات إلى المعنيين بالأمر المقيمين خارج تراب المملكة و يساهم هذا النوع من التبليغ في تمكين المغاربة المقيمين بالخارج بوجه خاص من الإحاطة بالإجراءات والدعاوى والأحكام التي تهمة و التي تباشر في وطنهم.

- جهد كان حجيبة " تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية و خصوصية التشريع الضريبي" المطبعة و الوراقة الوطنية مراكش ، 45 الطبعة الأولى سنة 2006 ، ص 193

- الفصل 12 من قانون 81.03 المنظم لهيئة أعوان القضائيين الصادر بتاريخ 14 فبراير 20.46  
-الفصل 37 من قانون قضاء القرب و اختصاصاته و المسطرة المدنية.<sup>47</sup>

ويتعين التمييز في هذا الإطار بين التبليغ لمن يسكن ببلد أجنبي لا تربطه مع المغرب أية اتفاقية للتعاون القضائي ، وبين التبليغ لمن يسكن ببلد أجنبي تربطه مع المغرب اتفاقية ثنائية للتعاون القضائي..

ففي الحالة الأولى يعتبر التبليغ بالطريقة الدبلوماسية إجراء بطيء المفعول يمر عبر مراحل كثيرة قصد انجازه داخل الأجل المطلوب، وفي كثير من الأحيان لا يتم انجازه فتوجيه الاستدعاء مثلا من المحكمة الابتدائية على الطريقة الدبلوماسية يتطلب بعته تحت إشراف السلم الإداري إلى محكمة الاستئناف التي تحيله على وزارة العدل التي تبعثه بدورها إلى الوزارة المكلفة بالشؤون الخارجية لتبعث به إلى السفارة أو القنصلية المعنية التي تعمل على إرساله إلى الوزارة المكلفة بالشؤون الخارجية للبلد مكان التبليغ التي تحيله على الجهة المعنية حسب أنظمتها الداخلية، وقد تكون هذه الجهة وزارة العدل التي تعمل على بعته إلى المحكمة المختصة لتحيله على الجهة التي تتولى التبليغ ثم بعد انجاز التبليغ ترد الوثيقة المثبتة لإنجاز التبليغ أو تعذر إنجازه بنفس الطريقة، وهو إجراء طويل جدا و من شأنه أن يؤدي إلى عدم احترام الآجال المنصوص عليها في الفصل 41 من قانون م م، و قد فطنت وزارة العدل لإشكالية التبليغ تحت إشراف السلم الإداري حيث أصبح الاستدعاء يوجه مباشرة من طرف الوكيل العام للملك لدى محكمة الاستئناف إلى البعثة الدبلوماسية أو القنصلية في شخص السيد السفير.<sup>48</sup> والملاحظ هنا أن العمل الجبائي لا يأخذ بهذه الطريقة في تبليغ الخاضعين للضريبة المتواجدين خارج الوطن نظرا للخصوصية القانون الجبائي، وهذا بمثابة إهمال لحقوق الخاضعين للضريبة المتمثل في تبليغهم بما تنوي الإدارة القيام به.

### **الفرع الثاني : شكليات التبليغ في قانون المسطرة المدنية:**

إن استدعاء هو عبارة عن وثيقة توجه إلى الأطراف لإخبارهم بالحضور إلى جلسات معينة لإبداء أوجه دفاعهم و العمل على حماية مصالحهم. وإن التبليغ الذي يكتسي الحجية المذكورة هو ذلك المستجمع لكل البيانات والشكليات المنصوص عليها قانونا حيث ينص الفصل 38 من ق م م على أن " يسلم الاستدعاء و الوثائق إلى الشخص نفسه أو في

موطنه أو في محل عمله أو في مكان آخر يوجد فيه، و يجوز أن يتم التسليم في الموطن المختار.

ويعتبر محل الإقامة موطننا بالنسبة لمن لا موطن له بالمغرب.

يجب أن يسلم الاستدعاء في غلاف مختوم لا يحمل إلا الاسم الشخصي و العائلي و عنوان سكنى الطرف و تاريخ التبليغ متبوعا بتوقيع العون و طابع المحكمة<sup>49</sup>.

### **1- الاسم الشخصي و العائلي للمبلغ إليه**

إن الغاية من بيان الاسم العائلي و الشخصي هو تسهيل التعرف على المبلغ إليه لذلك فإن إغفال الاسم الشخصي أو العائلي لا يترتب عنه بطلان طالما تسير من باقي البيانات التعرف على المبلغ إليه كما أن الخطأ في الاسم لا يترتب عنه بطلان إلا إذا حرف الاسم بشكل يؤدي إلى الجهل بالمبلغ إليه.

وقد نص المجلس الأعلى على هذا المبدأ بالقول بأن النقص في البيانات المتعلقة بأطراف الدعوى لا يترتب عنه بطلان الحكم إذا كان نقصا جسيما يؤدي إلى التشكيك في التعرف بالخصوم أو في تحديد صفتهم في الدعوى ، الأمر الذي يتنافى و النازلة لاسيما و أن القرار تضمن أثناء عرض للوقائع الأسماء الكاملة لورثة الطاعنين<sup>50</sup>.

### **2- اسم وصفة متسلم التبليغ**

إن الغاية و الحكمة من وراء استلزام المشرع بيان اسم وصفة من سلم له الاستدعاء هو التحقق من أن التسليم قد تم إلى واحد من لهم الصفة في التسليم كان يكون قريبا أو وكلا أو خدما، و يجب أن يوقع إذا عجز عن التوقيع أو رفضه أشار إلى ذلك العون المكلف بالتبليغ.

وإذا كان المشرع قد أشار صراحة إلى اعتبار التبليغ صحيحا إذا رفض من له الحق فيه أو امتنع عن التوقيع فإنه لم يوضح حكم الحالة التي يمتنع فيها المتسلم عن الإفصاح عن هويته و صفته مما نتج عن ذلك اختلاف القضاء حول هذه النقطة وذلك عكس بعض التشريعات التي لا تجيز للمحكمة إن تقرر بأن التبليغ قد تم وفق الأصول<sup>51</sup>.

### **3- الجهة التي قامت بالتبليغ**

- الفصل 38 من قانون المسطرة المدنية ( عدل و تم بمقتضى القانون رقم 33.11 ) .<sup>49</sup>

- قرار المجلس الأعلى عدد 68 الصادر بتاريخ 93/10/16 في الملف المدني 88/164 .<sup>50</sup>

- قرار مجلس الأعلى عدد 648 الصادر بتاريخ 81/11/25 من منشور مجلة المحاكم المغربية، عدد 5 ، ص 106 <sup>51</sup>

من بين البيانات الإلزامية التي يجب توافرها لحصول التبليغ بالشكل القانوني في التوقيع الجهة التي قامت بالتبليغ و أن التوقيع ضروري لحصول التبليغ بالشكل القانوني مع وضع الجهة التي قامت بذلك.

#### **4- موضوع الطلب**

بمقتضى هذه الشكالية يتوصل الطرف المبلغ إلى طبيعة النزاع الذي أصبح طرفا فيه هل هو مدني أو جنائي أو غير ذلك.<sup>52</sup>

#### **5- الإشعار بالتوصل**

يعتبر الإشعار بالتوصل بالرسالة المضمونة كذلك وثيقة للتبليغ ، فإذا كان الأصل أن يتم كل التبليغات القضائية بشهادة التسليم فإن المشرع أورده التبليغ عن طريق البريد بواسطة البريد المضمون، وورقة الإشعار بالتوصل تسمى أيضا إعلاما بالتوصل و هي تقوم محل شهادة التسليم و هي وثيقة تصدر عن مصلحة البريد و يردون بها ساعي البريد القائم بالتبليغ تاريخ الإعلام و توقيعه كما يتضمن توقيع متسلم التبليغ أو رفضه.

و نجد الفصل 54 من ق م م، ينص على أن يرفع تبليغ الحكم بنسخة منه مصادق على مطابقتها لهذا الحكم بصفة قانونية.

ترسل و تسلم طبق الشروط المحددة في الفصول 37،38 و39 و إذا تعلق الأمر بتبليغ إلي قيم وقع ذلك ضمن المقتضيات المشار إليها في الفصل 441 نستنتج من هذا الفصل انه أحال على الفصول 37،38 و39 و الفصل 441 على ما يتعلق بالتسليم كشكليات للتسليم<sup>53</sup>.

#### **المطلب الثاني: الطرق الخاصة في التبليغ وفق المدونة العامة للضرائب:**

من بين المقتضيات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2007 بشأن المدونة الجديدة للضرائب، المقتضيات المتعلقة بمسألة التبليغ من حيث كفاءتها و طرقها و صحتها و سلامتها و مختلف الشكليات المتعلقة بها و ذلك إن جملة من العراقيل و الصعوبات تقف حجر عثرة أمام إدارة الضرائب فيما يخص السير الحسن و السليم لمسطرة التبليغ إلا أن حكمة المشرع الضريبي و فطنته كانت حاضرة بقوة عند إعداد وصياغة النص المنظم للمسطرة المذكورة إذن فما هي طرق التبليغ الخاصة التي جاء بها المشرع الضريبي؟ و ما هي شكليات التسليم؟

- الحسن بويقين " إجراءات التبليغ فقها و قضاء"، مطبعة النجاح الجديدة - الدار البيضاء، الطبعة الأولى سنة 2002 ، ص 83 .<sup>52</sup>  
- الفصل 54 من قانون المسطرة المدنية.<sup>53</sup>

## الفرع الأول: كفيات و طرق التبليغ

لقد نصت الفقرة 1 من المادة 219 من المدونة العامة للضرائب إلى أن " يتم التسليم بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو التسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين للإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية...".<sup>54</sup>

يتبين إذن من خلال قراءة متأنية لهذه المقتضيات أن إرسال وتوجيه التبليغات الضريبية يجب أن يتم على العنوان المحدد أو المعين أو المذكور أو المشار إليه من قبل الخاص للضريبة سواء في إقراراته و تصريحاته المودعة لدى مفتش الضرائب التابع له مكان ربط و تأسيس و مراقبة الضريبة في مختلف العقود و الاتفاقيات و المحررات التي يتم إيداعها لدى مفتش المختص قصد القيام ببعض الإجراءات كإجراء التسجيل مثلا، أو استجابة لبعض الطلبات أو إعادة احتساب و تصفية بالكيفية الصحيحة.

و في مختلف مراسلاته التي يوجهها إلى الإدارة الضريبية قصد اطلاعها أو إخبارها بأي تغيير يكون له تأثير على الواجبات الضريبية المزمع فرضها عليه.

- أما بالنسبة للطرق تبليغ فإن أول ملاحظة يمكن إبدائها بهذا الخصوص هي أن الإدارة الضريبية تملك من أجل تبليغ مراسلاتها و قراراتها إضافة إلى البريد المضمون كل التبليغ بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لها أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو الطريقة الإدارية و هي نفس الطريق المنصوص عليها بالفصول 37،38 و39 قانون المسطرة المدنية. و هذا ما يجعل مقتضيات المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، تتضمن طريقا غير عادي للتبليغ و الممثل في المأمورين المحلفين التابعين للإدارة وهو ما يزكي كون المشروع خرج في تنظيمه للتبليغ في المادة الجبائية عن طريق التبليغ المعمول بها في قانون المسطرة المدنية.

## الفقرة الأولى: التبليغ بواسطة المأمورين المحلفين التابعين للإدارة الضرائب

تعتبر هذه الطريقة ذا أهمية كبيرة و لو أنه يسير بشكل خجول و قد أبطأ سيره قلة الأطر و الأعوان بالخصوص وضعف و محدودية الإمكانيات و الوسائل و الأدوات بل و انعدامها في أحيانا كثيرة<sup>55</sup>.

و ينقسم المأمورون المحلفون التابعون للإدارة المكلفون بعملية التبليغ إلى ثلاث فئات:

### **1- مأموري إدارة الضرائب**

لقد حافظت المدونة العامة للضرائب على هذه الطريقة التي اعتمدها في التبليغ لأول مرة سنة 1996 من خلال ما نصت عليه المادة 13 من قانون المالية لسنة 1995 . دون إعطائها أي تعريف لهذه الفئة من الموظفين و إن جرت العادة على أن تسند هذه المهمة للموظفين المرتبين في درجة مفتش مساعد و المزاولين مهامهم بفرق التحقيقات الجبائية و تلجأ الإدارة الجبائية إلى هذه الطريقة من التبليغ في الحالات التي تتوخى فيها الإدارة كسب الثقة خشية سقوط الضرائب و الرسوم بفعل التقادم و ذلك تفاديا للمشاكل التي يمكن أن ينتج عنها إرسال الوثائق بواسطة البريد كفقدان الطي أو تعطل وصوله أو ضياع الإشعار بالتسليم<sup>56</sup>.

### **2- أعوان التبليغ و التنفيذ للخرينة**

تنص المدونة تحصيل الديون العمومية على تبليغ الإنذارات من اختصاص مأمورين التبليغ و التنفيذ التابعين للخرينة و هكذا حسب المواد 30 ، 31 و 32 من هذه المدونة ، فان هؤلاء المأمورين يمارسون اختصاصاتهم لحساب المحاسبين المكلفين بالتحصيل و تحت مراقبتهم و ينتدبون من طرف رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل أو الشخص الذي يفوض من طرف لذلك، و لا يجوز لهم تجاوز الدائرة المالية و الترابية المخصصة لهم لمزاولة إجراءات التحصيل الجبري بصفتهم مساعدي المحاسبين العموميين المكلفين بالتحصيل ، مع تبليغ الإنذارات و تحرير محاضر الحجز ضد المدنيين ، ترخيص من لدن رئيسهم المباشر<sup>57</sup> .

- عبد الله شرقاوي " التبليغ في ميدان الضريبي بين غموض النص و اجتهاد مفتش الضرائب"، مقال منشور بجريدة العلم، ليوم 29 فبراير 2012  
- عباس التاقي "المنازعات الضريبية - اجتهادات المحاكم الإدارية" مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، طبعة 2013، ص 25.<sup>56</sup>  
- جهد كان حجيبة " تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية و خصوصية التشريع الضريبي" المطبعة و الوراقة الوطنية 57  
مراكش، الطبعة الأولى 2006، ص 184

إلا أنه بمقتضى القانون رقم 81.03 الصادر في 14 فبراير 2006 أصبحت هذه الهيئة تحمل اسم المفوضين القضائيين، من خلال مقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية " يمكن للخزينة العامة اللجوء عند الحاجة إلى أعوان مكاتب التبليغات و التنفيذات القضائية بمحاكم المملكة إلى الأعوان القضائيين للقيام بإجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية"<sup>58</sup>

### 3- مأموري الإدارة الجبائية المحلية

نصت مقتضيات القانون رقم 89-30 المتعلق بالضرائب المستحقة للجماعات المحلية و هيئاتها على أن إجراءات التبليغ يقوم به المأمور الذي يعينه الأمر بالصرف لهذا الغرض كما أن القانون رقم 06-47 المتعلق بجبايات الجماعات أحدث قفزة نوعية في هذا المجال بالالتصيص لأول مرة في المادة 152 على المأمورين المحلفين التابعين للإدارة المؤهلين للقيام بمهام التبليغ في ميدان الرسوم المحلية، و نجد أن المأمور المعين من طرف الأمر بالصرف لغرض التبليغ يقوم بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مقابل تسليم شهادة تحرر في نسختين بمطبوع تقدمه للإدارة و تسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر<sup>59</sup>.

#### الفقرة الثانية : التبليغ عن طريق النشر

يعتبر التبليغ عن طريق النشر أو الإشهار و طريقة خاصة مسطرة التحصيل الديون العمومية يتم اللجوء إليها في حالات معينة منصوص عليها قانونا. و هكذا تنص مقتضيات هذه الطريقة من التبليغ في نهاية المطاف عن تعذر التسليم عن طريق البريد<sup>60</sup>. و حسب مقتضيات هذه المادة فإنه " في الحالة التي يتعذر فيها تسليم الإنذار أو نظرا لعدم العثور على المدين أو على شخص آخر في موطنه أو محل إقامته ، يعتبر الإنذار مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليقه في آخر موطن له"

- المادة 43 من مدونة التحصيل الديون العمومية<sup>58</sup>.

- المادة 50 من قانون رقم 06-47 المتعلق بجبايات المحلية، أشار إليه الحسن كثير ، مرجع سابق، ص 32<sup>59</sup>

- المادة 43 من المدونة التحصيل الديون العمومية<sup>60</sup>.

إذن فإن المدونة العامة للضرائب و مدونة تحصيل الديون العمومية قد حددت بكيفية صريحة طرق التبليغ الواجب اعتمادها في علاقات الملتزم بالإدارة الجبائية، و بالتالي فإن وجود مقتضيات خاصة بالتبليغ تغني عن الرجوع إلى المقتضيات العامة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، ذلك إن خصوصية و استقلال القوانين الجبائية تقتضي عدم تطبيق القواعد العامة للقانون إلا في حالة وجود فراغ قانوني في النصوص الخاصة.

### **الفرع الثاني: صحة و شكليات تسليم التبليغ**

تكتسي شكليات التبليغ أهمية قصوى في صحة التبليغ فنلاحظ أن المشرع الضريبي من خلال الفقرة 2 من المادة 219 قد نص على شكليات التبليغ بكيفية دقيقة من اجل إثبات صحة التبليغ، و قد جاء بمقتضيات هذه الفقرة ما يلي<sup>61</sup> : " يجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق.

يثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين بمطبوع تقدمه الإدارة و تسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر.

يجب أن تتضمن شهادة التسليم البيانات التالية:

- اسم العون المبلغ و صفته؛

- تاريخ التبليغ

- الشخص المسلمة إليه الوثيقة و توقيعه".

فمن خلال هذه الفقرة يتضح أن التسليم يتم عن طريق شهادة التسليم وفق نموذج تعده الإدارة لهذا الغرض، و يحرر في نسختين تسلم إحداها إلى الخاضع للضريبة رفقة الطي الضريبي الذي يجب أن يكون مغلقا، و يحتفظ مفتش الضرائب بالنسخة الثانية كدليل على وقوع وصحة التبليغ و التسليم، كما تتضمن على مجموعة من البيانات المذكورة أعلاه. لكن حالة رفض تسليم التبليغ أو عجز أو لم يستطيع توقيع شهادة التسليم فقد تمت الإشارة إلى ذلك في طي الشهادة، و نفس الشيء إذا تعذر التسليم لعدم العثور على الخاضع للضريبة أو على أي شخص في موطنه أو محل إقامته كما جاء بالفقرة الثالثة من المادة 219 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على ما يلي: " و إذا لم يستطيع أو لم يرد الشخص

الذي تسلم التبليغ توقيع الشهادة، وجب على العون الذي قام بالتسليم أن يشير فيها إلى ذلك، و في جميع الحالات، يوقع العون المذكور الشهادة ويوجهها إلى مفتش الضرائب إلى المعنى بالأمر .

و إذا تعذر القيام بالتسليم المذكور نظرا لعدم العثور على الخاضع للضريبة أو الشخص النائب عنه، وجبت الإشارة إلى ذلك في الشهادة التي توقع من طرف العون و ترجع إلى المفتش المشار إليه في الفقرة السابقة".

لكن إذا رفض التسلم أو لي سبب من الأسباب فإن التبليغ يقع صحيحا في حالتين اثنتين كما بينت لنا المادة 219 من خلال فقراتها الأخيرة التي نصت على أن:

" تعتبر الوثيقة مبلغة بصورة صحيحة ":

1- إذا وقع تسليمها:

- فيما يخص الأشخاص الطبيعيين إما للشخص المعنى و إما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنده أو لكل شخص آخر يسكن أو يعمل مع الموجهة إليه الوثيقة أو حالة رفض تسلم الوثيقة المذكورة بعد انصرام أجل 10 أيام الموالية لتاريخ رفض التسلم؛

- فيما يخص الشركات و الهيئات الأخرى المشار إليها في المادة 26 أعلاه إلى الشريك الرئيس أو ممثلها القانوني أو مستخدميها أو أي شخص آخر يعمل مع الخاضع للضريبة الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسلم الوثيقة المذكورة، بعد انصرام أجل عشرة أيام الموالية لتاريخ التسلم.

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

**خاتمة الفصل الأول**

و بناء على ما سبق فإن التطور التشريعي الذي عرفته مسطرة التبليغ في الميدان الجبائي جعل المتتبعين يقرؤونه قراءتان مختلفتان حيث يمكن القول إن الصيغة الجديدة للتبليغ هي لصالح الإدارة، لأنها توفر لهذه الأخيرة إمكانيات عديدة لانجاز التبليغ، كما يمكن القول في نفس الآن أنها في صالح الملزم مادامت هي مقتضيات خاصة أو الخاص أضيق من العام، و القراءتان حبيستان الإجراء دون أن يتعداه إلى مضمونه.

لذلك وجب أن تكون للقضاء قراءة الحسم تساعد على استقرار التشريع و تأخذ بعين الاعتبار ليس مصلحة كل فرد أو طرف على حدا و لكن مصلحة المجتمع التي توحد مصالح الأطراف، و مصلحة المجتمع تتجسد هنا في إعطاء الإدارة حقها في مراقبة القانون الضريبي و ضمان حق الملزم في المساهمة في العملية الضريبية و ليس في تمكين هذا أو ذاك من وسائل الشطط في استعمال السلطة أو التعسف في استعمال الحق، فالوقوف عند الإجراءات أو التشدد فيها لم يكن يوما سمة العمل الإداري إذ من المعلوم أن جميع فقهاء القانون الجبائي في المغرب و خارجه يعترفون للإدارة بتجاوزها لهذا الأمر و استعدادها دائما لإيجاد الحلول المناسبة لأي منازعة عندما تعرض على المستوى الإداري، و بما أن القانون لا يستطيع وحده أن يحكم في واقع متحرك فان مجال التطبيق يعرف عدة مشاكل، و بالتالي فان المشرع بشكل عام أو المشرع الجبائي بشكل خاص مهما كان دقيقا في صياغته لنصوص الضريبية، فلا يمكن أن يلامس جميع الإشكالات التي تطرح على الصعيد العملي، لذا برر الاجتهاد القضائي لسد بعض الثغرات التي تتخلل النصوص التشريعية، و خاصة منها تلك المتعلقة بمسطرة التبليغ التي تعرف مجموعة من المشاكل سواء منها القانونية أو العملية التي تطرحها في هذا المجال.

هذا و تجدر الإشارة إلى أن العمل القضائي و هو بصدد دراسة مسطرة التبليغ و مدى مطابقتها للقانون قد اعتبر في كثير من أحكامه انه متى تبث أن الإدارة قد قامت بكل ما بوسعها لإيصال طي التبليغ إلى الملزم بعنوانه الذي قدمه لها أو الموثق بعقوده أو إقراراته أو مراسلاته كان التبليغ صحيحا و منتجا لأثار على اعتبار أن الشخص لا يمكن أن يستفيد من أخطائه، مما يكون معه العمل القضائي قد كان سبقا و هو يقرر المبدأ المذكور إلى

محاربة ظاهرة التهرب الضريبي من جهة و إلى المحافظة على حقوق الملمزم حسن النية من جهة أخرى<sup>62</sup>.

و جدير بالذكر في النهاية أن نشير إلى أن جميع المراحل التي مرت بها مسطرة التبليغ في الميدان الضريبية بعد إحداث المحاكم الإدارية بموجب قانون 90-41، التي كانت نتيجة للمبادئ التي أقرها العمل القضائي بخصوص مسطرة التبليغ الواجبة الإلتباع و أن تدخلات المشرع المتتالية في هذا الشأن إن كانت في ظاهرها تهدف إلى سد الثغرات التي كانت تتضمنها قوانين المالية السابقة فإنها في واقع الأمر قد جاءت كرد فعل على المبادئ التي أقرها العمل القضائي بخصوص مسطرة التبليغ و غلق باب الاجتهاد القضائي و استبعاد المبادئ التي أقرها خلال حقبة معينة من الزمن. و إن كان هذا المسلك الذي سلكه المشرع لا يعتبر عيبا في حد ذاته فمن حيث تدخله لسد الفراغ التشريعي و إحداث نصوص قانونية صريحة لسد باب الجدل، فإن أول ملاحظة يمكن استنباطها هي اعتبار القضاء خصما لا شريكا خلافا لما سارت عليه اغلب التشريعات التي تسعى إلى تكريس قواعد الاجتهاد القضائي و المبادئ العامة للقانون و صياغتها في نصوص قانونية من جهة و إلى إصلاح جهاز الإدارة عن طريق التكوين المستمر لتتماشى و السياسات العامة المنصوص عليها عالميا و منها حق الملكية و حق الدفاع.

و كيفما كان موقف المشرع المغربي من العمل القضائي فإنه يمكن القول أن هذا الأخير يبقى مصدر الهام المشرع الضريبي المغربي باعتباره الشرفة التي تمكنه من رصد الأمور و اتخاذ ما يلزم من إجراءات و مساطر من شأنها المحافظة على مكاسب الخزينة و مواردها من جهة و حماية المواطن من التعسف و الانحراف من جهة ثانية.

تلك هي إذن مسطرة التبليغ في الميدان الضريبي، فما هي الإشكالات التي يطرحها التبليغ في الميدان العملي؟ و هذا ما سوف يتم تناوله في الفصل الثاني من هذا الموضوع .

- عبد المولى عابد" التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة" إشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف المحكمة الإدارية بوجدة، حول<sup>62</sup> المنازعات الضريبية و الإشكالات المطروحة في الميدان العملي في ضوء المدونة العامة للضرائب" بتاريخ 2006/05/26 ، ص 56 .

## الفصل الثاني:

# صعوبات تطبيق مسطرة التبليغ على المستوى العملي

تثير مسطرة التبليغ عدة نزاعات قانونية و واقعية أمام القضاء الجبائي باعتبار التبليغ أساس المسطرة التوجيهية، و أساس الإعلام الذي هو من حقوق الملزم الأساسية، سواء إبان تصحيح مسطرة الوعاء أو الفرض التلقائي للضريبة، أو أي إجراء من الإجراءات التي تتطلبها مرحلة تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، أو في حالة عدم التزام المكلف الضريبي بالتصحيح التلقائي للضرائب المفروضة عليه و في آجاله القانونية. و لتجاوز كل النزاعات المرتبطة بالتبليغ، فإن المشرع يحاول دائما أن يساير التطورات الواقعية، لكن أهم المشاكل التي يمكن أن تقع في هذا مجال تحتاج دائما إلى المزيد من التحليل سواء من طرف الفقه أو القضاء، الذي استقر بضرورة احترام إجراءات

التبليغ على اعتباره من النظام العام، يترتب على عدم احترامها بطلانها و بطلان القرارات المتخذة على إثرها و قد اعتبر القضاء في العديد من قراراته أن التبليغ ضمانا للملزم و لا يمكن حرمانه منها و غيابها يؤدي إلى بطلان الضريبة<sup>63</sup>.

فأهم المشاكل التي يطرحها التبليغ في مجال الضريبي، ليس الإدارة الجبائية هي سببها، كما يظن البعض بقصد أو بغير قصد، لأن الإدارة الجبائية محدودة الإمكانيات، على اعتبار أن حريتها في التحرك أقل من حرية الملزم و لكون مصالحها معروفة بينما الملزم يستطيع أن يغير موطنه و مقر مقامه و مقر نشاطه في أي وقت، مما يتعذر التبليغ فغالبا ما يكون الملزم المخاطب بإجراءات التبليغ غائبا عن مقر سكنه، مما يدفع الإدارة الضريبية في بعض الأحيان إلى فرض الضريبة رغم سلامة الإجراءات المسطرية، فرغم دقة المشرع بشكل عام أو المشرع الضريبي بشكل خاص في صياغة النصوص الضريبية لا يمكن أن يلامس جميع الإشكالات التي تطرح على الصعيد العملي، مما أدى إلى بروز الاجتهادات القضائية لسد بعض الثغرات التي تتخلل النصوص التشريعية خاصة منها تلك المتعلقة بمسطرة التبليغ، فالملاحظ أن نسبة مهمة من الأحكام الصادرة عن مختلف المحاكم الإدارية قد عالجت إشكالية التبليغ القانوني للخاضع للضريبة سواء عن إقدام الإدارة الجبائية على الفرض التلقائي للضريبة، أو عند مراجعتها للأسس المصرح بها أو عن عرض النزاع على أنظار مختلف اللجان و لقد أصبح القضاء الإداري مطالب بالمزيد من الاجتهاد لإيجاد الحلول للمشاكل التي تطرحها مسطرة التبليغ في المادة الضريبية سواء على مستوى القانوني أو المستوى العملي لذا ارتأينا إلى أن نقسم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين سنتناول الإشكالات القانونية من خلال ( المبحث الأول ) و الإشكالات العملية في ( المبحث الثاني )

### **المبحث الأول : الإشكالات القانونية المتعلقة بمسطرة التبليغ**

إذا كان المشرع من خلال مستجدات قانون المالية لسنة 2005 ساير التطورات الواقعية، و تمكن من إيجاد حل لمجموعة من الإشكالات التي كانت مطروحة في مجال التبليغ و خاصة تلك المتعلقة بتعذر التسليم، و التي أدمجت فيما بعد بمستجدات قانون المالية لسنة 2007 فالمادة 219 من المدونة العامة للضرائب قد حددت بشكل دقيق كيفية التسليم كما

- حكم المحكمة الإدارية باكادير رقم 95/70 بتاريخ 1995/07/27 ، أدرجه عبد الصادق النصارى في أطروحته لنيل الدكتوراه في الحقوق<sup>63</sup> تحت عنوان " أزمة التواصل بين الملزم و الإدارة الجبائية" جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء سنة 2003-2004 ، ص 5 .

سبقنا و أن تناولناه من قبل، إلا انه رغم ذلك تبقى هذه المستجدات قاصرة عن إيجاد حل لجميع الإشكالات التي يمكن أن تثار أو تلك التي أثبتت التجربة القضائية من خلال فصلها في المنازعات الجبائية عن وجودها في مجال التبليغ، و سوف نعالج هذه إشكالات من خلال مطلبين اثنين: سنتناول في ( المطلب الأول) حالات تحديد هوية الشخص الذي تسلم إليه الوثيقة، و في (المطلب الثاني) سنتناول حالات تعذر التبليغ.

### **المطلب الأول: حالات تحديد الهوية**

جاء في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب على أن التسليم يعتبر صحيحا إذا تم للشخص المعني، و إما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنده أو لكل شخص آخر يمكن أن يعمل مع الموجهة إليه الوثيقة.

إذن فهذه الحالات تثير مجموعة من المشاكل التي تتعلق بالشخص المسلمة إليه الوثيقة أو المشاكل المتعلقة بالوثيقة نفسها و هذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المطلب من خلال فرعين اثنين:

### **الفرع الأول: الإشكالات المرتبطة بالشخص المسلمة إليه الوثيقة**

فما يطرح هنا هل يكفي تصريح المعني بالأمر بأنه شخصيا أم لا بد من التحقيق من هويته و إدلائه ببطاقة الوطنية؟

هنا يجب التمييز بين الحالتين:

أ- فإذا خوطب المعني بالأمر في موطنه فلا داعي للتأكد من هويته، فيكفي تصريحه بأنه هو.

ب – أما إذا خوطب و تم تسليمه الوثيقة خارج موطنه فلا بد من التأكد من هويته ، فإن امتنع عن الإدلاء ببطاقة تعريفه أو أنه لا يتوفر عليها أو لا يحملها معه ساعة تبليغه هنا على العون وصفه أو التعريف به بواسطة آخرين<sup>64</sup>.

و تحديد صفة الشخص المبلغ إليه هو ضمانات قانونية إضافية لا بالنسبة للخاضع للضريبة و لا بالنسبة للإدارة. لكن قد يطرح إشكال على رغم من هذا التعديل ، و ذلك عندما

يرفض تحديد الجهة المكلفة بالتبليغ بموطن الخاضع للضريبة الإفصاح عن هويته أي ذكر اسمه و صفته أو هما معا، سواء رفض تسلم الوثيقة المراد تبليغها إليه أو لم يرفض ذلك ، و إذا كان المشرع الجبائي نص على وجوب بتضمين شهادة التسليم الشخص المسلمة إليه، فإن الإدارة لا تملك سلطة إجبار الشخص على تقديم بطاقته الوطنية أو أي وثيقة تثبت هويته و لا إجبار على الإدلاء باسمه و صفته<sup>65</sup>.

و بخصوص هذه الحالة فقد طرحت مجموعة من المشاكل التي تتعلق بالشخص المسلمة إليه الوثيقة، و كان للاجتهاد القضائي، دورا حاسما في حل النزاع الناشب عن هذه الوضعية مراعيًا في ذلك ضمانات الخاضع للضريبة و حق الإدارة الضريبية في استخلاص الضريبية، و من بين هذه المشاكل ما يلي :

### **1- التسليم يدا في يد في المكتب**

في بعض الأحيان يضطر مفتش الضريبة في حالة اقتراب اجل التقادم إلى أن يسلم المراسلة للملزم مقابل إمضاء على الإعلام بالتوصل، و ذلك دون المرور بمصالح البريد، خاصة أن الملزم يظل يتردد على الإدارة قصد الحصول على الإبراء، ففي الوقت الذي يبحث المفتش عن عنوان الملزم نجد هذا الأخير بممرات الإدارة ، فلا يعقل إذا أن يطلب المفتش من الملزم مغادرة الإدارة على غاية التوصل.

فالتبليغ بهذا الشكل لا يشكل أي خرق للقانون مادام أن الهدف في نهاية الأمر هو تبليغ الملزم بالمراسلة أي إطلاعه على مضمونها لكن بعض المحاكم رأت أن هذه الإجراءات مخال للقانون<sup>66</sup>.

### **2- مشكلة التوصل بواسطة الأقارب**

إعتبر المشرع التوصل بواسطة الأقارب إحدى وسائل التبليغ إلا أنه لم يعطي تعريفا للقربة، و هنا نطرح الإشكالية التالية: هل لابد من ذكر الصفة و الهوية للتأكد من درجة القربة؟ و ما هي درجة القربة؟

- سفيان ادريوش رشيدة الصابري " تصحيح الأساس الضريبي - دراسة مقارنة " مطبعة دار القلم، الطبعة الأولى، سنة 2002، ص 124. <sup>65</sup>  
- كريم الحرش " المنازعات الضريبية في القانون المغربي " مطبعة طوب بريس- الرباط، الطبعة الأولى، سنة 2011 ، ص 44<sup>66</sup>

يفترض في قريب المتوصل أن يكون على درجة تجعله حريصا على مصلحة القريب المراد تبليغه، و بالتالي لا يعتبر الزائر أو الصديق من هذه الدرجة، و ذهب الاجتهاد القضائي إلى تحديدها في الدرجة الخامسة و أحيانا يكفي ذكر الصفة دون الهوية كتسلم الأب أو الأم، أم غيرهما فلا بد من ذكر الهوية و الصفة للتأكد من صفة المتسلم<sup>67</sup>.

و في هذا صدد قد اتجه الاجتهاد القضائي إلى نفس مسار المجلس الأعلى ، حيث ذهبت محكمة الاستئناف بالرباط في احد أحكامها أن التبليغ لأحد أقارب الملزم لكي يعتد به و ينتج آثاره القانونية يتعين أن يتضمن الهوية الكاملة للطرف الذي تسلم طي التبليغ و أن ذكر أن متسلم طي التبليغ هو "ابنته " دون بيان اسمها الكامل يجعل التسليم غير قانوني " حيث يعتبر المستأنف الحكم بخرق المادة 43 من مدونة التحصيل الديون العمومية التي تنص على انه " في حالة تعذر تبليغ الإنذار للشخص نفسه يسلم في ظرف مختوم في موطنه بين يدي أقاربه." و أن المحكمة عندما لم تتعد بالتبليغ الذي تم لبنت المدين بالضريبة لعدم ذكر اسمها تكون قد خرقت مقتضيات المادة السالفة الذكر طالما أن الأود الملزم من ضمن الأشخاص الذين يعتبر التبليغ إليهم بمثابة تبليغ للملزم الأصلي .

لكن حيث أن التبليغ لأحد أقارب الملزم لكي يعتد به و ينتج آثاره القانونية يتعين أن يتضمن الهوية الكاملة للطرف الذي تسلم طي التبليغ و أن ذكر أن متسلم طي التبليغ هو " ابنته " دون بيان اسمها الكامل يجعل التسليم غير قانوني فكان ما أثير في هذا الشق غير مؤسس " 68

و في حكم آخر للمحكمة الإدارية بالرباط، إتجهت إلى أن " وحيث من جهة أخرى فإن الشخص المدعو سعيد المشار إليه في الإنذار انه ابن عمه و هو من تسلم الإنذار ليس كذلك و أن التبليغ الصحيح ينبغي فيه تضمين الهوية الكاملة للمتسلم من أجل تمكين القضاء من مراقبته، و مما جعل ذلك التبليغ المذكور باطلا بطلانا مطلقا و غير مرتب لأي اثر.

وأنه يدفع بمقتضيات الفقرة الثانية من الفصل 92 من قانون المسطرة المدنية كمقدمة للطعن بالزور في التبليغ المذكور إذا كان الإدارة تريد إستعمال الوثيقة في شقها المذكور، كما أنه لم تدلي بما يثبت تعذر تبليغه بالإنذار التي إدعت بأنه تعذر عليها تبليغه به و علقت باب محله ،

- قرار المجلس الأعلى عدد 268 بتاريخ 2000/04/26، ملف عقاري عدد 3/99/2551، أشارت إليه عزيزة هنداز، مرجع سابق،ص 74<sup>67</sup>  
- قرار عدد 151، صادر عن المحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط ، في ملف عدد 09/06/50 ، الصادر بتاريخ 2007-04-04 ، غير منشور<sup>68</sup>

بالإضافة إلى عدم الإدلاء بمحضر التعليق...".<sup>69</sup> و نفس الاتجاه ذهبت إليه الغرفة الإدارية بان تسليم الرسالة إلى احد أقارب المستأنف عليه دون ذكر اسمه و ذكر العنوان الذي حاول فيه تسليم الرسالة لا يعد تبليغا، و من تم تعتبر مسطرة الضريبة التكميلية مخالفة للقانون.<sup>70</sup>

### **3- مشكل التوصل إلى الساكنة و الخدم**

إن الساكنة تطرح مشاكل عديدة في مجال التبليغ إذن فلا بد من التأكد من الساكنة لأن من يسكن بالجوار لا يعتبر توصله صحيحا من ذلك السكان لعمارة واحدة أو مجمع سكني أو كل واحد يسكن بغرفة في منزل واحد. كما أن مفتش الضرائب يواجه في حالات كثيرة رفض الخادم أو الخادمة اللذين يعملون معه أو مستخدميه بل أكثر من ذلك يرفض هؤلاء إعطاء أية بيانات عن هويتهم مع العلم أن مجرد إسهاد المفتش المحلف برفض المذكور في المحضر يجعل الوثيقة المذكورة ثابتة ما لم يطعن بالزور.

و في الوقت الذي درج القضاء على إعتبار أن التبليغ للخادم لكي يكون صحيحا يتعين ثبوت أن المبلغ إليه كان فعلا خادما لدى المدعي عليه وقت حصول التبليغ.<sup>71</sup> إذن فالإشكال المطروح هنا، في حالة ما إذا توصل حارس العمارة بالوثيقة عن ساكن بها فهل يعتبر هذا التسليم صحيحا؟

فمن المعلوم إن حارس العمارة لا تربطه أية علاقة تبعية من أي احد من سكان العمارة حسب ظهير الملكية المشتركة قانون رقم 18.00 فهو- الحارس- يعيين و يعزل بمقتضى الجمع العام بأغلبية أرباع الملكين المشتركين و بالتالي فهو تابع - التبعية و العمل و ليس الأجر- لنقابة الملاكين، و لذلك فان تسلمه الاستدعاء من مالك من الملاك لا يعتبر تسليما صحيحا. في حين يبقى توصله عن السنديك توصلا صحيحا لكونه يأتمر بأوامر و له سلطة معنوية عليه، لأنه في الواقع يرى نفسه ما قيل بالنسبة لحارس العمارة الذاتي الممثل للشخص المعني. و نفس ما قيل بالنسبة لحارس العمارة يقال بالنسبة لحارس

- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 2134 بتاريخ 25-10-2007، بملف رقم 06-738 ش.ض، غير منشور.<sup>69</sup>

- قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى ( محكمة النقض حاليا ) عدد 994 بتاريخ 2007/11/14<sup>70</sup>

- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء أشار إليه، عزيز بوعلام في مقاله " إشكالات التبليغ في المجال الضريبي "، منشور بموقع العلوم القانونية [www.marocdroit.com](http://www.marocdroit.com)

المجمعات السكنية، مما وجب على المشرع أن يتدخل بخصوص هذا الأمر و يعدل في نصوصه التشريعية لسد هذا الفراغ الحاصل على مستوى التبليغ من أجل ضمان حقوق الخاضعين و كذا حق الإدارة الضريبية في استخلاص مستحققاتها .

و في هذا الإطار إتجهت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى ( محكمة النقض حاليا ) في أحد قراراتها أنه " قامت الإدارة التبليغ المعني بالأمر ببيان التصحيحات التي تعتمزم إدخالها على أساس فرض الضريبة العامة على الدخل برسم الأجور و الدخول العقارية بواسطة مأمور الضرائب ، و أمام رفض حارس منزل المستأنف عليه التوقيع على الشهادة التسليم ، لجأت الإدارة الفرض الضريبة تلقائيا ، و اعتبرت الغرفة الإدارية أن شهادة التسليم رسالة التبليغ غير صحيح، و لا يرتب أي أثر، و الفرض التلقائي للضريبة التكميلية على الدخول العقارية المبنية عليه غير مشروعة، و الحكم المستأنف لهذه العلة المصادق للصواب و واجب التأييد ، قضت الغرفة الإدارية إذن ببطلان مسطرة فرض الضريبة و ما ترتب على ذلك من آثار.<sup>72</sup>

#### **4- مشكلة التبليغ إلى القاصر أو المحجوز**

بالرجوع إلى الفصل 219 من مدونة العامة للضرائب، نلاحظ أن المشرع قد أشار فقط إلى توصل الشخص نفسه أو بواسطة الخدم و الأقارب و التابع، فهذا يفهم انه قصد ذلك الشخص العادي و إذا لم ترد الإشارة إلى التوصل عن طريق النائب القانوني و لا إلى الموطن القانوني، فماذا لو كان الملزم بالضريبة قاصرا أو محجوزا عليه لسفه أو جنون؟ فالنائب القانوني قد يكون الولي الشرعي و قد يكون قريبا و غالبا ما يسكن مع الملزم و لكن إذا كان غيره فأين و متى يعتبر التسليم صحيحا؟

في هذه الحالة فإن كان الملزم بالضريبة قاصرا أو محجوزا عليه فإن التبليغ يجب أن يتم بموطن النائب القانوني الذي قد يكون هو الولي في حالة القاصر، و الولي قد يكون الأب و في حالة عدم وجوده الأم حسب مدونة الأسرة ، و أما المقدم أو الوصي.<sup>73</sup>

قرار الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى عدد 338 ، بتاريخ 2007/04/04 ، أشار إليه ، ذ. رشيد الحسين ، في " العيوب المسطرية في المادة 72 الجبائية من خلال بعض القرارات المجلس الأعلى و أحكام المحاكم الإدارية " م م إ م ت ، العدد 100-99 - سنة 2011 ، ص 134 .  
- عزيز هنداز ، مرجع سابق ، ص 76 .<sup>73</sup>

## 5- مشكل التوصل للشخص الاعتباري

لقد جاء في المادة 219 من م.ع.ض أنه فيما يخص الشركات والهيئات الأخرى يتم التبليغ إلى الشريك الرئيسي أو ممثله القانوني أو مستخدم أو أي شخص آخر يعمل مع الخاضع للضريبة .

فمن هو الشريك الرئيسي ؟ هل العبرة بعدد الأسهم قد ينطبق هذا المعنى في شركات المساهمة، فما هو القول في شركة التضامن أو إذا تساوت الأسهم؟ .

فالمادة لم تشر للمكتب الإداري أو رئيس قسم منازعات بالشركة، ما دام المشرع نص على من يعمل فلا بد من ذكر اسم المتسلم وتوقيعه ولا يكفي الطابع والختم. بالنسبة للممثل القانوني هل ضروري ذكر اسمه وصفته؟ ذهب الاجتهاد القضائي إلى ضرورة ذلك لنفي الجهل به خصوصا إذا كان التسليم خارج مقر الشركة. فوضعية الشركة في حالة تصفية أو تسوية قضائية، هل التسليم يتم في العنوان المصرح به أم يجب أن يتم التبليغ في موطن (السنديك) (syndic)<sup>74</sup>.

واتجه القضاء بهذا الخصوص من خلال ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بالرباط في أحد أحكامها على : " أن التوقيع على الاستلام من طرف شخص يدعى بالعربي بصفته محاسب دون الإشارة إلى علاقته بالمدعين خاصة وأنهم ينفون أن يكونوا قد بلغوا بأي مراسلة كما أن عنوان الموثق لم يشكل محل المخابرة إذا أن الاتفاق، موضوع الطلب، لم يشر إلى ذلك وبالتالي فإن لجوء إدارة الضرائب إلى تصحيح الضريبة على الأرباح العقارية تلقائيا ، ودون تبليغ الخاضع لها يجعل مسطرة الغرض التلقائي للضريبة باطلة"<sup>75</sup>.

## 6 - مشكلة رفض التوصل

إن المشرع لم يحدد الرفض الذي يعتبر توصلا ولكنه وضع حلا شاملا لحالة تعذر التوصل فأدخل فيه جميع الحالات وقد يدرج ضمنها الرفض، ويعتبر تعذرا بما في ذلك عدم

74 - قرار المجلس الأعلى عدد 164 بتاريخ 15-01-1997 قسم مدني الرابع، منشور بمجلة المحاكم المغربية عدد 86 يناير، فبراير 2001، ص 147.

75 - حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 2590 الصادر بتاريخ 07-12-2009 ، في ملف رقم : 09-7-172 ، غير منشور.

فتح الباب، ففي المسطرة المدنية من خلال ما نصت عليه الفقرة 2 من الفصل 39 " إذا رفض الطرف أو الشخص الذي له الصفة تسلم الاستدعاء، أشير إلى ذلك في الشهادة" ، لا يعتبر الباب مغلقا إذا وجد به شخص ولا يعتبر تعذر للتوصل، في حين أنه اعتبر توصلا في المادة 219 من م.ع.ض، وحتى الفصل 40 من مدونة تحصيل الديون العمومية سمح باللجوء إلى رئيس المحكمة في هذه الحالة وطلب فتح المحل.<sup>76</sup>

وفي جميع الأحوال، فإن الاجتهاد القضائي باتجاهيه أعطى حولا عملية للحالة التي يرفض فيها الشخص الموجود بموطن المعني فعلا بالتبليغ تسلم طي التبليغ مع الإدلاء على الأقل بصفته، أما في الحالة التي يرفض الشخص المذكور باسمه وصفته معا ويلتزم الصمت فإن الإشكال يبقى مطروحا، ومن شأنه أن يعرقل عمليا مباشرة الإدارة الجبائية لمساطرها و إجراءاتها تجاه الخاضع للضريبة.<sup>77</sup>

مما وجب الأمر إلى إدخال تعديلات قانونية قصد اعتماد طريقة التعليق في موطن الخاضع للضريبة وتنظيمها بنصوص خاصة وفي حالات استثنائية ، مع الأخذ بعين الاعتبار الموازنة بين رفع الصعوبات العملية عن الإدارة الضريبية وبين عدم المساس بحقوق الخاضع للضريبة.

### **الفرع الثاني: المشاكل المرتبطة بشهادة التسليم**

تعتبر شهادة التسليم من الأهمية بمكان في ثبوت صحة التبليغ في المادة الجبائية، ولذا فقد أحاطها المشرع الجبائي بمجموعة من الإجراءات الشكلية التي تضمن لها قوتها الإثباتية مما يعرض التبليغ للبطلان في جميع الحالات التي يتم فيها المس بهذه الإجراءات الشكلية.

<sup>76</sup> - الفصل 40 من قانون رقم 15.97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية.

<sup>77</sup> - سفيان ادر يوش ورشيدة الصابري، مرجع سابق ص 127.

إذن يجب أن تتضمن شهادة التسليم البيانات المتعلقة باسم العون الذي قام بعملية التبليغ وصفته وتاريخ هذا التبليغ، ثم الشخص المسلمة إليه هذه الوثيقة وتوقيعه، إلا أن الإشكال الذي يطرح في هذا المضمار هو أن بعض شواهد التسليم تنقصها بعض من هذه البيانات فيطالب المدعون بإبطال الضريبة لعدم الإشارة في شهادة التسليم إلى صفة عون الإدارة هو محلف أم لا، أو عدم الإشارة إلى هوية المتسلم للطبي، أو أن هذه الشهادة تتضمن لتواريخ لاحقة أو سابقة على تاريخ التسلم، فيطرح التساؤل هل يمكن اعتبار واقعة التبليغ منتجة حتى في حالة عدم منازعة الملزم في محتوياتها رغم أنها مخالفة للمتطلبات التي يجب توفرها في تلك الشهادة<sup>78</sup>.

وإذا كانت المدونة العامة للضرائب تنص في مادتها 219 في حالة تعذر التبليغ على تحرير شهادة التسليم وتوقيعها من طرف العون المكلف بالتبليغ فإنها لم تنص بشكل صريح على اعتبار تلك الشهادة بمثابة تبليغ قانوني، ومع ذلك فإن الإدارة الجبائية تعتمد هذه الشهادة كمحضر للقول بصحة التبليغ وبالتالي فرض الضريبة على الملزم مرتبة لذلك الآثار القانونية لصحة التبليغ. على خلاف الإدارة الجبائية الفرنسية التي تعتمد على البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل على الرغم من أنه من الناحية المبدئية لا شيء يمنع من الناحية القانونية تسليم الطبي بين يدي الملزم. غير أن المسطرة تكون لاغية في حالة عدم استطاعة الإدارة الجبائية إثبات حجة التبليغ ولو أنه تبث من الناحية الواقعية أن الملزم استفاد من خدمات مستشاره القانوني خلال الزيارة الأولى التي قام بها مفتش الضرائب المحقق لمقر عمل الملزم.<sup>79</sup>

### **1- في حالة خلو شهادة التسليم من توقيع العون المكلف بالتبليغ**

يعتبر توقيع العون المكلف بالتبليغ ضروريين لصحة الإجراء وخلو شهادة التسليم من هذا التوقيع يؤدي حتما إلى إلغاء إجراء التبليغ. كما أن رفض الملزم أو عدم استطاعته بسبب من الأسباب التوقيع على شهادة يؤدي إلى بطلان وثيقة التبليغ. وفي هذا الصدد أخذ العمل القضائي مع هذه الإشكالية موقفا حيث أشارت المحكمة الإدارية بالرباط في أحد قراراتها إلى ضرورة ذكر سبب الرفض بحيث " أن القاضي غير ملزم بإجراء أي تحرر

78 - فتية السوسي " التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة والإشكالات المطروحة في الميدان العملي" مجلة المحاكم الإدارية، العدد 3 سنة 2008، ص 104.

79 - عباس التاقي "المنازعات الضريبية - اجتهادات المحاكم الإدارية" مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، طبعة 2013، ص 30.

حول أسباب رفض التوصل ما لم يطلب منه ذلك صراحة و بعد الطعن بالزور في شهادة التسليم "80.

وفي هذا الصدد اتجهت المحكمة الإدارية باكادير في أحد أحكامها على أن "وحيث أن المحكمة بعد رجوعها إلى الإعلام الموجه من طرف مكتب التسجيل والذي وضع السبب المانع من توصل المدعي بالرسالة المذكورة، الشيء الذي يتناقض مع مقتضيات المادة 219 من مدونة الضرائب ... وحيث أن القوانين الضريبية تعتبر القوانين الضريبية قوانين أسرة، وأن المادة 219 المذكورة أوجبت في الفقرة الخامسة الإشارة في الشهادة المتعلقة بتسليم الرسالة إلى السبب المؤدي إلى عدم تبليغ الملزم بها، وأن عدم الإشارة إلى السبب المذكور يجعل مسطرة التبليغ باطلة... "81

## **2- نقصان أو خلو الشهادة من البيانات**

لقد استقر العمل القضائي على اعتبار خلو التبليغ من البيانات التي نص المشرع على تضمينه فيه سببا يستوجب معه البطلان وذلك لخطورة ما قد يترتب عن انعدام أو نقصان تلك البيانات من ضياع لحقوق الملزم. غير أن بطلان التبليغ لخلوه من البيانات يسقط في حالة رفض التوصل بالتبليغ إذ بهذا التصرف يكون المبلغ إليه قد حرم نفسه من الاطلاع على شهادة التسليم وبالتالي التأكد من استيفائها للشكليات القانونية وهذا ما ذهب إليه المجلس الأعلى في أحد قراراته، التي ورد فيها،<sup>82</sup> " لكن فإن الطاعن لما رفض تسلم الطي المتضمن للأمر بالتبليغ الذي يجب أن يتضمن ما جاء في الفصل 40 المحتج به، يكون قد حرم نفسه من الاطلاع على الأمر المذكور والتأكد مما إذا كان قد تضمن ما ذكر أم لا ... "

وفي قرار صادر عن محكمة استئناف الإدارية اتجهت إلى أن "وحيث أنه بالرجوع إلى الظرف المتعلقة بالرسالة التصحيحية الأولى الموجهة إلى إدارة الضرائب دون تضمينه سبب تعذر التبليغ... وحيث بقية الخانات المخصصة لهذا الغرض فارغة، ومعلوم أن هذه الوضعية لا يمكن بحال من أن تترتب عنها أية آثار قانونية في مواجهة المستأنف عليها، وبالتالي فإن الذرف لا يعتبر مسلما إليها تسليما صحيحا وفقا لما هو منصوص عليه قانونا،

80 - حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 16 بتاريخ 1 فبراير 1996 ملف عدد 82-95 غير منشور.

81 - حكم المحكمة الإدارية باكادير، بتاريخ 20/5/2009 ، القضاء الشامل تحت عدد 2571 بملف رقم 2007/255 ش.

82 - قرار المجلس الأعلى عدد 7446 بتاريخ 26 نونبر 1997 ملف مدني عدد 93-1722 مشار إليه من طرف ذ.الحسن بويقين ، مرجع سابق ص، 103.

مادام أن سبب التعذر التسليم ظل مجهولاً، ومن ثم فإن إدارة الضرائب ذهبت خلاف ذلك وفرضت الضريبة المتنازع فيها على المعنية بالأمر تكون قد أولت المقتضيات سالفه الذكر تأويلاً خاطئاً ... وحيث أنه واعتباراً لما تقدم تكون إجراءات التصحيح المتعلقة بالضريبة المتنازع فيها غير قانونية".<sup>83</sup>

ولقد ذهب مجلس الدولة الفرنسي إلى أبعد من ذلك في أحد قراراته بتاريخ 1986/01/24 أنه : " إن تشطيب الإدارة في رسالة التبليغ الثانية على العبارة التي تفيد أنه بإمكان المكلف أن يطلب اللجوء إلى تحكيم اللجنة الإقليمية يؤدي إلى إيقاع المكلف في الخطأ ويجعل مسطرة فرض الضريبة غير صحيحة" <sup>84</sup>.

وفي هذا الصدد اتجهت المحكمة الإدارية بوجدة للإجابة عن هذا الإشكال القانوني في أحد أحكامها على أنه " حيث إنه فيما يخص الوسيلة الثانية المستمدة من عدم احترام المسطرة المنصوص عليها في المادة 107 من القانون رقم 17/89 السلف الذكر فإن الإدارة الضريبية قد أجابت بهذا الصدد أنها راسلت المدعين عن طريق البريد المضمون إلا أن الرسالة قد أرجعت بملاحظة أن العنوان ناقص رغم أن هذا العنوان هو المدلى به في إقرارات المدعين ، ثم قامت بعد ذلك بتبليغهم عن طريق مأمورها المحلفين، إلا أن أحد الورثة قد امتنع عن تسلم الطي .<sup>85</sup>

لكن حيث لم تدل الإدارة الجبائية لا بالطي الذي يتضمن ملاحظة "العنوان ناقص" ولا بمحضر التبليغ المنجز من طرف أحد مأموريها المحلفين، وبالتالي يبقى ما تدفع به بهذا الخصوص غير مدعم بالحجج المثبتة له، ومن جهة أخرى فإن الاكتفاء بالقول بأن أحد الورثة قد رفض التوصل دون ذكر اسمه ودون بيان من أين استقى أنه من الورثة ، كل ذلك يجعل التبليغ بهذه الكيفية غير قانوني " ، وفي انتظار تعديل تشريعي في هذا الصدد، نتساءل عن مدى إمكانية تطبيق الفقرة 5 من الفصل 308 من قانون الالتزامات والعقود والتي تنص على أنه : " لا محل للتقادم إذا وجد الدائن بالفعل في ظروف تجعل من المستحيل عليه المطالبة بحقوقه خلال الأجل المقرر للتقادم " وبجوار تطبيق مقتضيات القانون المدني في

<sup>83</sup> - قرار صادر عن محكمة الاستئناف بمراكش، رقم 397 بتاريخ 2010/06/28 تحت عدد 2009/9/1133.

<sup>84</sup> - D.CYRILLE, F.OLIVER, MA. LATOURNERIE, BPLGNET, " les grands arrest de la jurispru dencz fiscal", sirtiaris 1988, P 452.

<sup>85</sup> - حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 201 بتاريخ 15-07-2004 في الملف رقم 03-695 ش.ض أشارت إليه ذ. فتيحة السويسي، مرجع سابق ص 4.

المجال الجبائي ما لم يوجد نص خاص مخالف، نرى أن عدم إفصاح الشخص الموجود بموطن الخاضع للضريبة عن هويته يعتبر بمثابة عدم وجود من له صفة المبلغ إليه، وهي الحالة واقعية تجعل من المستحيل على الإدارة الضريبية القيام بإجراءات التبليغ في إبانها، وبالتالي لا محل للتقدم تطبيقا لمقتضيات الفصل 380 من قانون الالتزامات والعقود . فالخاضع للضريبة لا يحق له الدفع بالتقادم في هذه الحالة رفض الموجود بموطنه الإفصاح عن هويته.<sup>86</sup>

### **المطلب الثاني : حالات تعذر التبليغ**

كثير من المرسلات التي تقوم بها الإدارة الضريبية تواجه بتعذر التبليغ سواء برجوع المراسلة إلى الإدارة وهي تحمل عبارة " غير مطلوب" أو " عنوان ناقص" أو أنه قد غادر محل إقامته فهذه العبارات تعرقل بشكل كبير عملية التبليغ والتي تفيد بعدم التوصل في عنوان ملزم فالعنوان الجبائي له خصوصيات كثيرة في الأنظمة الجبائية وخاصة في القانون الفرنسي الذي حاول أن يلم بجميع الجوانب الأساسية والقانونية اعتبارا لما تلعبه مسألة العنوان الجبائي من أهمية كبيرة في خلق تواصل بين الإدارة وبين الملزمين وقد وصل هذا الاهتمام من قبل المشرع الفرنسي إلى حد اعتبار حاله عدم الإعلام من قبل الملزم عن حالات تغير عنوانه الجبائي جريمة يعاقب عليه.

أما في النظام المغربي فلم يضع المشرع لحد الساعة بإقرار نظام قانوني لمسألة العنوان الجبائي، وكان من نتائج هذه الوضعية أن جعلت خزينة الدولة تفتقد الكثير من الموارد الضريبية.<sup>87</sup> وبالتالي تطرح عدة نزاعات أمام المحاكم الإدارية بخصوص هذا الأمر، مما دفع المشرع إلى تعدادها كحالات على سبيل الحصر التي يتعذر فيها تبليغ الخاضع للضريبة بالإشعار الضريبي إذن فما هو موقف الاجتهاد القضائي من هذه العبارات؟ وكيف تناولها من خلال الفصل في النزاعات المعروضة أمامه؟

### **الفرع الأول: الحالة رجوع الطي بعبارة غير مطلوب أو عنوان ناقص**

كثيرة هي المراسلات التي ترجع إلى الإدارة وهي تحمل العبارات السابقة الذكر وهو ما يجعل فرض الضريبة بصورة قطعية نظرا لعدم استجابة الملزم لمراسلاتها، إذ كانت

<sup>86</sup> - سفيان ادريوش ورشييدة الصابري، مرجع سابق ، ص 128.

<sup>87</sup> - عثمان الحادك، " المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة" أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال. سنة 2003-2004 ص 113.

تكيف موقفها بكون الملزم رفض استلامها من مصالح البريد، ومن ثم فهي تحمله مسؤولية عدم التوصل<sup>88</sup>. وسوف نعالج هذه العبارات من خلال ما استقل عليه الاجتهاد القضائي.

### **الفقرة الأولى : حالة رجوع الطي بعبارة " غير مطلوب "**

على خلاف طرق التبليغ المعمول بها، يطرح التبليغ البريدي مجموعة من الإشكالات بخصوص الأثر القانوني لما يرجع الطي بملاحظة " غير مطلوب "، أو لما يدعي المبلغ إليه انه توصل بالرسالة المضمونة - الغلاف البريدي - فارغا، الأمر الذي اختلف بخصوصه العمل القضائي. إن استعمال الإدارة الضريبية، البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل ، لتبليغ المراسلات للملزم بالضريبة لتذكيره بضرورة وضع تصاريحه. غير أن كثيرا من تلك المراسلات ما فتئت ترجع إلى الإدارة المرسله ، وهي تحمل عبارة " غير مطلوب " مما دفع بهذه الأخيرة إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية، نظرا لعدم استجابة الملزمين لمراسلاتها، وكان موقفها في ذلك أن المراسلات العائدة بعبارة غير مطلوب تعني أن الملزمين رفضوا سحبها من مصالح البريد، مما يحملهم مسؤولية عدم التوصل. وقد دافعت الإدارة عن هذا الموقف، غير ما مرة أمام المحاكم، مدعية أن المراسلات الموجهة إلى الملزمين تحمل أسماءهم كاملة والعناوين المدلى بها من طرفهم بنفسهم، والتي اختاروها محلا للمخابرة معهم، وأنها لا يمكن أن تعلم عناوين غير تلك التي أدلى بها الملزمون أنفسهم، لذلك فإن المسؤولية ترجع إليهم لا إلى الإدارة.<sup>89</sup>

ولقد أنقسم موقف المجلس الأعلى بنصوص عبارة " غير مطلوب " إلى موقفين مختلفين حيث اتجه في بعض القرارات إلى اعتبار رجوع الطي " غير مطلوب " يعتبر توصلا، وفي اتجاه آخر اعتبرها لا تفيد التوصل. و حيث جاء في أحد قراراته أن: التبليغ برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل لا يعتد به إلا إذا ثبت توصل المرسل إليه. وذلك بتوقيعه على المطبوع الخاص المعد لهذا الغرض أو برفضه التوقيع أو رفضه التوصل به هو أو من يقوم مقامه، أما مجرد رجوع هذا المطبوع بملاحظة " غير مطلوب " فلا يعد تبليغا صحيحا، إلا أن عدم السحب لا يعني الرفض<sup>90</sup>. كما أن عدم سحب الرسالة من

<sup>88</sup> - عباس التاقي "المنازعات الضريبية - اجتهادات المحاكم الإدارية" مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، طبعة 2013، ص 26.

<sup>89</sup> - عبد الغني خالد، " المسطرة في القانون الضريبي المغربي " مطبعة دار النشر المغربية - عين السبع الدار البيضاء، الطبعة الأولى، سنة 2002، ص 211.

<sup>90</sup> - قرار مجلس الأعلى عدد 219 بتاريخ 09-12-1983 في الملف عدد 78354 منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى العدد 32 ص، 16.

مصلحة البريد وإرجاعها إلى الطاعنة بملاحظة " غير مطلوب " استقر العمل القضائي على أنها لا تعتبر توصلاً.

ونفس الاتجاه اتجهت إليه المحاكم الإدارية بالمغرب واتخذت مواقف مختلفة من هذه العبارة " غير مطلوب " فمحكمة الإدارية بالرباط لم تشاطر رأي الإدارة في تعليلها وقالت : " وحيث دفع المدعيان بكونها ، لم يتوصلا بالإشعارين المذكورين الشيء الذي نفته مديرية الضرائب ، مدلية بنسختين من الإشعارين إلا أنه بالنسبة للإشعار الأول فإن شهادة التسليم لا تشير إلى التوقيع المرسل إليه، أما الرسالة الثانية فقد رجعت بملاحظة "يرجع إلى المرسل".<sup>91</sup>

وبالتالي فإن المدين لم يتوصل بالإشعارين المذكورين مما يجعل الضريبة المذكورة قد فرضت عليهما بشكل مخالف للقانون.

بينما اعتبرت محاكم أخرى ، أن مسؤولية الإدارة غير قائمة في مثل هذه الحالة ، وانه يتعين الإبقاء على الفرض التلقائي للضريبة كما هو الشأن في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 15-11-1996 تحت عدد 778 الذي جاء فيه : " حيث أنه من خلال تصفح وثائق الملف، تبين أن إدارة الضرائب وجهت للطاعنين رسالتين مضمونتين قصد الإدلاء برقم المعاملات، إلا أنهما لم يسحباها، وحيث أن مبلغ الضريبة لموضوع الطعن، يبنني على ثمن العقار الذي تم تشييده من طرف المدعين، وبذلك تكون الإدارة الضريبية قد احترمت المسطرة التي يفرضها القانون، وبالتالي تكون الضريبة مشروعة... "

- إذن اعتبار الإدارة رجوع الرسالة بعبارة " غير مطلوب " بمثابة توصل قانوني، ولجوءها إلى مسطرة الفرض التلقائي للضريبة إذا لم يدل الملزم بملاحظة داخل الأجل القانوني من شأنه أن يمس بحقوق الخاضعين للضريبة الخاصة حسني النية منهم.<sup>92</sup> ورغم أن المادة 219 جاءت دقيقة بشكل كبير إلا أن الإشكال ما زال مطروح على الصعيد العملي، ولا زالت المحاكم الإدارية تتخذ مواقف مختلفة من رجوع المراسلة بعبارة

<sup>91</sup> - حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 90 بتاريخ 11-02-1997 أشار إليه عبد الغني خالد، مرجع سابق ص:201.

<sup>92</sup> -سفيان ادريوش و رشيدة الصابري، مرجع سابق ص 114.

" غير مطلوب " ولقد اتجهت المحكمة الإدارية بمكناس في حكمها على أن<sup>93</sup>: " وحيث أنه بخصوص الوسيلة الأولى المتعلقة بعدم احترام الإدارة الضريبية لمسطرة الفرض التلقائي بحيث لم تقم بتبليغه بالرسالتين الأولى والثانية، فالرجوع إلى وثائق الملف، يتبين إن إدارة الضرائب قامت بتوجيه الرسالة الأولى للمدعي وذلك بتاريخ 24-04-2008، بحيث رجعت بعبارة غير مطالب به، وانه طبقا للمادة 219 من المدونة العامة للضرائب، فإن التبليغ سليم بعد انصرام أجل 10 أيام الموالية لتاريخ إثبات تقدم تسليم الظرف المتعلق بالرسالة التبليغية، كما أن المفتش انتقل إلى عنوان المدعي بتاريخ 13-07-2008 قصد تبليغه الرسالة الثانية، غير أنه لم يجد أحدا مما تكون معه إدارة الضرائب قد قامت بما يتعين عليها القيام به وتكون مسطرة الفرض التلقائي سليمة".

كما اتجه المجلس الأعلى في أحد قراراته على أن<sup>94</sup>: " حيث رجعت رسالة التبليغ مذيلة بعبارة " غير مطلوب"، مع ملاحظة العون التابع للإدارة أن المعني بالأمر يوجد خارج الوطن، في هذه الحالة اعتبر الغرفة الإدارية أن الإدارة استنفذت وسائل التبليغ القانونية، فنقضت الحكم المستأنف وقضت لصالح الإدارة".

ومن وجهة نظر فإن الغرفة الإدارية بخصوص هذا القرار قد مست بحقوق الملزم بالضريبة أنه استنفذت جميع طرق التبليغ، فلماذا لم يتم اللجوء إلى التبليغ وفق ما هو منصوص عليه في قانون المسطرة المدنية من خلال الفصل 37 والذي جاء في مقتضياته التبليغ عن الطريقة الدبلوماسية بالنسبة للأشخاص المتواجدين خارج أرض الوطن، باعتبار قانون المسطرة المدنية الشريعة العامة للقوانين.

وبالتالي فإن هذا القرار من وجهة نظر، به إجحافا للحقوق الملزم الضريبي نظرا لعدم تبليغه وفرض عليه الضريبة تلقائيا.

ونفس الاتجاه اتجهت إليه المحكمة الإدارية بالرباط في أحد أحكامها على أنه<sup>95</sup> " وحيث أنه برجوع المحكمة إلى الوثائق الملف، تبين لها أن إدارة الضرائب بعدما توصلت بإقرار المدعي المتعلق بأرباحه العقارية، وجهت له رسالة التصحيح الأولى المؤرخة في 07-11-2006 التي رجعت مذيلة بعبارة " غير مطالب به"، مما تكون معه مسألة سلوك

93 - حكم المحكمة الإدارية بمكناس عدد 275 بتاريخ 09-09-2010 في ملف رقم 2009/311 (غير منشور).

94 - قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 554 بتاريخ 06-06-2007.

95 - حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 3106 بتاريخ 28-20-2010 ملف رقم 2010-738.

الإدارة لمسطرة التصويت الضريبي ثابتة في النازلة ويتعين استيلاء ما أثارته المدعية بشأن انتقالها."

وعلى خلاف ذلك اتجهت المحكمة الإدارية بوجدة في أحد أحكامها على أنه<sup>96</sup> " بحيث ما دام الأمر في نازلة الحال يتعلق بالضريبة المفروضة على الأرباح العقارية برسم سنة 2003 وما دام النص القانوني الذي اعتبر رجوع طي التبليغ الموجه إلى الخاضع للضريبة بعبارة " غير مطالب به " بمثابة توصل قانوني بعد مرور 10 أيام، كان بمقتضى المبدأ المنصوص عليه دستوريا والقاضي بعدم تطبيق القوانين بأثر رجعي، مما يبقى ما تمسكت به الإدارة في الصدد غير مبني على أساس سليم.

وحيث أنه ما دام الاجتهاد القضائي قد تواتر واستقر قبل صدور قانون المالية لسنة 2005 على اعتبار رجوع طي التبليغ بإفادة " غير مطالب به " تعذر التبليغ وليس رفضا له، وأوجب على الإدارة في مثل هذه الحالة إعادة مباشرة التبليغ بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لها أو أعوان كتابات الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية، ومن تم فإن ثبوت عدم القيام الإدارة بتبليغ الرسالة الثانية للمدعين وفق ما ذكر، يشكل عيبا مسطريا لمخالفتها لمقتضيات قانونية الواجبة الإتباع في هذا الشأن، أدى إلى حرمان المدعين من إمكانية المنازعة في الضريبة أمام اللجان الضريبية ، ومن تم يكون الفرض الضريبي موضوع النزاع قد جاء مخالفا للقانون من الناحية المسطرية ويتعين بالتالي إلغاؤه "

وفي نفس الاتجاه اتجهت المحكمة الإدارية بالرباط على اعتبار أن عبارة " غير مطالب به " تعتبر تعذرا للتسليم والتي حيث نصت حيثياته على أن<sup>97</sup> " وحيث لكن تمسكت إدارة الضرائب بحقيقة مباشرتها لمسطرة التصحيح بدليل رجوع طي تبليغ الرسالة بملاحظة " غير مطالب به " التي تفيد التوصل القانوني بعد مرور 10 أيام التالية لتاريخ إثبات تعذر تسليمها، إلا أنها لم تدلي بالوثائق والرسائل التي تفيد احترامها لذلك، فتكون قد عرضت مسطرة التصحيح الضريبية على الأرباح العقارية المطعون فيها للبطان."

إن عبارة " غير مطالب به " قد اتخذت من المحاكم الإدارية مواقف مختلفة بل حتى الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى ( محكمة النقض حاليا ) هي بدورها تبنت مواقف مختلفة.

<sup>96</sup> - حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 177 الصادر بتاريخ : 17-04-2008 ، منشور بالمجلة الحقوقية المغربية، دلائل " الأعمال القضائية" الدليل الثالث- أكتوبر 2010 ص 281.

<sup>97</sup> - حكم المحكمة الإدارية بالرباط ، عدد 892 بتاريخ 22-05-2008 بملف رقم : 07-34 ش.ض. (غير منشور)

وما دام أن أمر تحديد التوصل من عدمه يبقى أمرا قضائيا وبحثا إذ أن المحكمة وحدها التي يتعين عليها على ضوء كل نازلة التأكد من حصول التسليم أم لا. وهي في ذلك تملك من الوسائل ما يمكنها من الوصول إلى تحقيق أوجه حقوق الدفاع من خلال استجلاء مختلف الجوانب المرتبطة بالشخص المرسل إليه وكذا المرسل. والتوفيق والموازنة بين مصالحهما.<sup>98</sup> لذلك تعتبر عبارة " غير مطلوب" مجرد قرينة بسيطة لفائدة المرسل، قابلة لدحضها بالدليل العكسي من المرسل إليه متى أثبت أنه لم يكن بموطنه خلال المدة التي كانت الرسالة رهن إشارته بصندوق البريد.

وقد اتجهت المحكمة الإدارية باكاوير إلى أكثر من ذلك في احد أحكامها القاضي بإبطال الضريبة على الدخل بحجة أن "الإشعار الذي رجع إلى الإدارة مذيلا بعبارة "الرجوع إلى المرسل" وهي عبارة غير العبارات الواردة حصريا في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب مما لا يسوغ معه للإدارة اعتبار الطي مبلغا تبليغا صحيحا بعد مرور عشرة أيام من حصول تعذر التبليغ، ويكون بذلك التبليغ المدفوع به من طرف الإدارة غير حاصل ومسطرة الفرض الناتجة عنه غير سليمة ومنافية للمقتضيات القانونية المسطرة في المادة 219".<sup>99</sup>

### **الفقرة الثانية: حالة التصريح بعنوان ناقص**

إن الرسالة التي تعود إلى الإدارة تحمل عبارة " عنوان ناقص" فمن المنطقي أن يتحمل كل طرف على حدا مسؤولية عدم ذكر العنوان كاملا. بحيث تكون الإدارة مسؤولة إذا لم تكتب العنوان الصحيح على الظرف بينما يكون الملزم هو المسؤول إذا لم يدل بالعنوان الصحيح.<sup>100</sup> فإن عدم التوصل في هذه الحالة على ادعاء حسن النية على اعتبار أنه الأصل وأن على الإدارة أن تثبت العكس، وذلك حتى لا تدب الفوضى واللامبالاة في المعاملات والعلاقات التي ترتبط بين الإدارة والخاضع للضريبة.

<sup>98</sup> - الرافة وتاب "عبارة" غير مطلوب " في التبليغ بواسطة البريد المضمون على ضوء العمل القضائي" مجلة محاكمة ، العدد 5 نونبر-يناير 2009-2008 ، ص ، 72.

<sup>99</sup> - حكم المحكمة الإدارية باكاوير، عدد 363 بتاريخ 2009/7/22، بملف رقم 2007/721ش.

<sup>100</sup> - عبد الغني خالد : " مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي " أشغال اليومين الدراسيين، تحت عنوان "العمل القضائي والمنازعات الضريبية"، دفاقر المجلس الأعلى العدد 8 سنة 2005، ص 65.

وإذا أدلى الخاضع للضريبة بعنوان ناقص، فإن التبليغ في العنوان المصرح به يعتبر تبليغا صحيحا ما دام الخطأ في العنوان أو نقصانه راجع إلى الخاضع للضريبة لا إلى الإدارة الجبائية.

يمكن القول أن المنحى الذي سلكه المشرع في هذه الحالة، قد وافق المنحى الذي كرسه الاجتهاد القضائي، والذي اعتبر أن الملزم عند تصريحه بعنوان ناقص في إقراراته أو تظلماته أو العنوان الوارد في العقد يتحمل وزر خطأه لا يمكن أن يستفيد من ذلك الخطأ سواء كان عن قصد أو غير قصد ما دام أن الإدارة الجبائية قد أثبتت بمقتضى الإشعار الأول أنها راسلته في العنوان المصرح به لدى مفتش الضرائب، ورجع الطي بعبارة " عنوان ناقص" وبعد سلوك الإشعار الثاني وتحقق نفس النتيجة، تكون محقة في اللجوء إلى فرض الضريبة بشكل تلقائي ما دام أن الإدلاء بالعنوان الصحيح هو التزام قانوني وأخلاقي ووطني يجب احترامه.

وفي نفس السياق اتجهت المحاكم الإدارية بوجوده في احد أحكامها " إذ أكدت أن عدم إدلاء الملزم بعنوانه الصحيح أو تملصه من التوصل بالرسائل والاستدعاء الموجهة إليه من طرف الإدارة الجبائية أو من طرف المحكمة لا يجعل مسطرة التبليغ باطلة"<sup>101</sup> ونفس الاتجاه صارت عليه المحكمة الإدارية بفاس في أحد أحكامها " حيث جاء فيه أن الإدارة قد قامت بسلوك جميع المساطر القانونية قصد التبليغ المدعيين أنه تعذر عليها لعدم تحديد العنوان الصحيح من قبلهم تحديدا دقيقا سواء من خلال رخصة البناء أو السكن الشيء الذي يعطي الحق للإدارة المدعي عليها اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي."<sup>102</sup>

### **الفقرة الثالثة: حالة مغادرة الخاضع للضريبة لمحل إقامته**

إن العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية بالملزمين يجب أن يكون أساسها الشفافية والوضوح، فإذا كانت هذه الإدارة ملزمة بتبليغ الخاضع للضريبة في عناوينهم المصرح بها في مراسلاتهم أو إقراراتهم أو عقودهم في حالة تغيير العنوان أو إغلاق المحل من

<sup>101</sup> - حكم المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 201-202 بملف رقم 193-2001 ش.ص بتاريخ 27-11-2002 أشارت إليه، فتسحة السويسي، مرجع سابق ص 102.

<sup>102</sup> - حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد 99 الصادر بتاريخ 15-04-2004 .

الضروري إخبار الإدارة بذلك، ما دام أن الحق يجب أن يقابله دائماً أداء الواجب والواجب هنا هو ضرورة إعلام إدارة الضرائب بأي طارئ يطرأ على وضعية الملتزم. وإذا كان الملتزم قد انتقل من عنوانه الأصلي وجب إثبات ذلك، وهو المنحى الذي اتجهت إليه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في أحد قراراتها نقضت في حكم المحكمة الإدارية بفاس على أن<sup>103</sup> " لاعتماد الإدارة في تبليغها مقرر اللجنة الاستشارية المتعلق بالأساس المصحح للضريبة على الأرباح العقارية على تصريح شخص مجهول لأحد أعوانها من كون المستأنف انتقل إلى عنوان آخر، واعتبرت مجرد هذا الإخبار الذي يحتمل الصدق والكذب ( ما احتتمل أو احتتمل يسقط به الاستدلال ) لا يعد تبليغاً ويجعل إجراءات الفرض الضريبي التكميلي باطلة". ولقد اتجهت المحكمة الإدارية بخصوص هذه الحالة واعتبرت أنه<sup>104</sup> " بغض النظر على أن الاعتقال لا يحول دون ممارسة المدعي لحقوقه في جميع الميادين وخاصة تلك التي تمس ذمته المالية فإنه لم يدل بما يثبت بالشكل المتطلب قانوناً إعلامه للإدارة الجبائية بواقعة الاعتقال ، وبالتالي يكون عدم توصله بالرسائل الموجهة إليه من طرف الإدارة يرجع إلى خطأ المتمثل في عدم إعلامها بالعنوان الذي يجب مراسلته فيه.

#### **الفقرة الرابعة : حالة المحل المغلق**

إن الإدارة غالباً ما تصطدم بعدم وجود أي مجيب بالعنوان الذي اختاره الملتزم للمخابرة معه، ولا يخفى أن بعض العائلات يغادر جميع أفرادها المنزل قصد العمل أو الدراسة، ولا يجد المفتش أحداً يبلغه المراسلة، ففي هذه الحالة يصعب تحميل الإدارة مسؤولية عدم التبليغ، كما أنه لا يمكن أن تحمل الخاضع للضريبة إذا كان المحل مغلقاً بمثابة تسليم، إذن باتت الضرورة ملحة لكي يتدخل المشرع بهذا الخصوص.<sup>105</sup>

فما يمكن استخلاصه من هذه الحالات التي يتعذر فيها التبليغ أن مقتضيات المادة 10 قد أعطت سلطة تقديرية لإدارة الضرائب في اختيار الطريقة المناسبة للقيام بعملية التبليغ إلا أن هذه السلطة يجب أن تكون متوازنة من حيث مراعاة مصلحة الإدارة وكذا مصلحة الملتزم فإذا كانت الإدارة في الكثير من الحالات تلجأ لطريقة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل ويرجع الطي عبارة " غير مطلوب" والتي أصبحت بمقتضى المادة المذكورة تفيد

<sup>103</sup> - قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 84 بتاريخ 2007-01-31 أشار إليه ، رشيد الحسين مرجع سابق ص 143.

<sup>104</sup> - حكم المحكمة الإدارية بوجدة ، عدد 54 الصادر بتاريخ 2003-01-23 ، منشور بمجلة المحاكم الإدارية العدد 3 سنة 2008 ص 381.

<sup>105</sup> - كريم لحرش، مرجع سابق، ص 44.

التوصل فإنه بإمكان الإدارة تبليغ الإشعار الثاني بواسطة أعوانها المحلفين، أو الأعوان القضائيين أو السلطة المحلية لأنه في بعض المراكز الحضرية، أو في بعض الأحياء غير المهيكلة يكون الشيخ أو المقدم يعرف العنوان جيدا، ويسهل عملية التبليغ كما انه يعرف كل الملزمين الذين قد لا يتواجدون في سكناهم لظرف من الظروف كإقامتهم خارج الوطن أو وجودهم قيد العلاج أو في السجن. مما يعني أنه لا يمكن للملزم أن يتحمل دائما عبئ إثبات تعذر التوصل بالأسعار الضريبية .

### **الفرع الثاني : الحالات التي لم يتطرق إليها المشرع بصورة مباشرة**

تواجه الإدارة الجبائية عدة إشكالات قانونية لم يتطرق إليها، التشريع الجبائي بصورة مباشرة مما يجعلها تطرح في حالة دعوى الإدارة إلى إثبات صحة التبليغ و يتعلق الأمر بالحالات التالية<sup>106</sup> :

### **الفقرة الأولى: التبليغ للشركة المتواجدة تحت مسطرة التسوية أو التصفية القضائية**

تطرح الشركة المتواجدة تحت مسطرة التسوية أو التصفية القضائية إشكالية تتعلق بالشخص المؤهل لاستلام التبليغ. ذلك أن مقتضيات المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، لم تتناول بصورة مباشرة هذه الحالة باعتبار أن هذه المواد تخاطب الملزم بالضريبة و الحالة هذه أن الشركة المتواجدة تحت المسطرة المذكورة لن تعد لها الصلاحية في تسيير أصولها فبالأحرى لأهلية القانونية للتواصل الإشعارات و الرسائل الموجهة إليها من طرف الإدارة الجبائية.

إذن و في ظل التشريع الجبائي الحالي يمكن أن نتساءل من هو الشخص المؤهل لاستلام التبليغ بهذه الحالة، و ما مصير إجراءات التبليغ في حالة إذا ما كانت الصلاحيات المخولة للمصفي أو السنديك لا تشمل استلام التبليغات الضريبية؟ .

و في هذا السياق اتجه المجلس الأعلى<sup>107</sup> بان " مسطرة التسوية القضائية لا تغل يد رئيس المقولة في تسيير أمواله و إقامته الدعاوى بها و لا تفقده أهلية التقاضي خلافا لما هو عليه الحال بالنسبة لمسطرة التصفية القضائية " مما قد يستنتج منه أن التبليغ في حالة التسوية يكون صحيحا إذا ما تم في اسم رئيس المقولة.

<sup>106</sup> - الحسن كثير، مرجع سابق، ص 100

<sup>107</sup> - قرار مجلس الأعلى عدد 61 بتاريخ 28 يناير 2004 ملف رقم 1616 / 2/4 / 2003.

كما انه في حالة تعيين مصفي، فان هذا الأخير لا يسال إلا عن الذمة المالية للشركة و هو ما ذهب إليه قرار للمجلس الأعلى<sup>108</sup> بقوله أن " الذمة المالية للشريك المعين كمصفي للشركة مستقلة عن الذمة المالية للشركة الموجودة في حالة تصفية، و من تم فان تعرض محصل الضرائب على حسابه الخاص لتحصيل دين ضريبي مترتب في ذمة الشركة، دون إثبات كون عائدات هذا الحساب ناتجة عن التصفية يعتبر غير قائم على أساس".

وبالنسبة للقانون الجبائي المقارن، يعتبر الفقه الفرنسي في هذا المجال أن الشخصية القانونية للشركة موضوع التصفية تبقى قائمة إلى حين انتهائها و بالتالي يمكن المصفي المعين الجبائية أن تباشر مسطرة التبليغ في اسم الشركة<sup>109</sup>. كما أن التبليغ المصفي المعين يعتبر تبليغا صحيحا ينتج كامل الآثار المترتبة عنه غير انه في هذه الحالة اعتبر القضاء الفرنسي بان التبليغ يجب أن يتم في العنوان الشركة موضوع التصفية و لا يمكن تبليغ المصفي في عنوانه الشخص<sup>110</sup>.

### **الفقرة الثانية - التبليغ للملزم غير المقيم**

إذا كان القانون المدني ينص بمقتضى المادة 37 من قانون المسطرة المدنية على إمكانية التبليغ بواسطة الطريقة الدبلوماسية بالنسبة للأشخاص الذين لا يتوفرون على موطن بالمغرب، إلا أنه في المجال الضريبي لا يمكن اعتماد هذه الطريقة نظرا لاستقلالية القانون الضريبي و لخصوصية القواعد الجبائية لاسيما تلك المتعلقة منها بإقليمية الضريبة التي تستلزم تطبيق مقتضيات الضريبة داخل مجال ترابي معين و بالنسبة للملزمين يحدد النص الضريبة .

غير أن مقتضيات المادة 219 من المدونة العامة للضرائب لم تنص بصريح العبارة على الشخص المؤهل لاستلام التبليغ في هذه الحال، ذلك انه إذا كان الشخص الممثل للملزم غير المقيم هو الذي تقع على عاتقه واجبات الإقرار و الأداء، فهل هو نفس الشخص

<sup>108</sup> - قرار مجلس الأعلى، عدد 246 بتاريخ 11مارس 1999 مشار إليه، في المنتدى من عمل القضاء في المنازعات الإدارية، وزارة العدل 2010، ص 117

<sup>109</sup> - Hammou LaaFou , Le contrôle fiscal au Maroc , cadre légal de l'expert comptable, Mémoire national d'expert comptable, Institut supérieur de commerce et d' Administration des Entreprises, Casablanca 2004, p. 44

- Christophe de la Mardière « LA PREUVE EN DROIT FISCAL » Lexis Nexis ,LITEC , 2002, p 181.<sup>110</sup>

الذي يجب أن يحل محل الملزم غير المقيم في حالة الفرض التلقائي للضريبة أو في حالة تصحيح أسس فرض الضريبة؟

### **الفقرة الثالثة: التبليغ للوكيل المفوض من لدن الملزم**

إن توكيل الملزم لشخص آخر من أجل القيام ببعض العمليات يبقى جائز، غير أنه في مجال التبليغ فإن مقتضيات المادة 219 من المدونة العامة للضرائب لا تشير بصريح العبارة إلى هذه الحالة مما يطرح التساؤل حول حجية وصحة تبليغ الإدارة الجبائية للوكيل المفوض من قبل الملزم و ما هي الشروط اللازم توفرها في الوكالة لكي تكون صحيحة من الناحية الجبائية؟

### **الفقرة الرابعة: التبليغ للمتضامن مع الملزم**

إلى جانب الملزم الأصلي، هناك أشخاص آخرون يمكن متابعتهم على سبيل التضامن نفس الدين الجبائي و بنفس المتابعة الجبرية شريطة إثبات مسؤوليتهم التضامنية وفق ما أقرته مقتضيات التشريع الجبائي.

و هكذا تنص المدونة العامة للضرائب على عدة مقتضيات تحدد الحالات التي يتم فيها أعمال التضامن في الميدان الجبائي، و سوف نذكر بعض من هذه الحالات التالية<sup>111</sup>:

- في حالة التخلي عن أصل تجاري أو عن جميع الأموال المدرجة في أصول شركة، يجوز أن يلزم المتخلى له، على غرار الشركة المتخلية، بدفع الضريبة على الشركات المتعلقة بالإرباح التي حققتها هذه الأخيرة طوال السنين المحاسبيتين لنشاطها السابقين لتاريخ التخلي، على إلا يتجاوز مجموعة الضريبة المطلوب من التخلي له قيمة بيع العناصر المتخلى عنها.

- في مسالة اندماج الشركة أو انقسامها أو تغيير شكلها القانوني يقضي إلى إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو إلى إحداث شخص معنوي جديد، تلزم الشركات الدامجة أو المتولدة عن الاندماج أو الانقسام أو تغيير الشكل القانوني بان تدفع، على غرار

<sup>111</sup> راجع المواد 180 و 181 و 182 و 183 مدونة العامة للضرائب

الشركات المنحلة، جميع المبالغ المستحقة على هذه الأخيرة فيما يتعلق بالضريبة على الشركات و كذا الذعائر و الزيادات المترتبة عنها .

و بالتالي نجد المدونة العامة للضرائب و القانون جبايات الجماعات المحلية و مدونة تحصيل الديون العمومية سنت مقتضيات خاصة بالأشخاص المدينين بالضرائب و الرسوم بالتضامن مع الملزم و الأصلي و أجازت إمكانية متابعة هؤلاء مكانه و بالتالي إمكانية القيام بتبليغهم وفق نفس المقتضيات المقررة في حق المدين الأصلي و هو نفس التوجه المعمول به مثلا في فرنسا، بحيث يمكن للإدارة الجبائية أن تبلغ التصحيحات إلى أي واحد من الملزمين المتضامنين تبع الملزم الرئيسي كأحد أطراف العقد مثلا<sup>112</sup>.

### **المبحث الثاني: الإشكالات العملية المرتبطة بمسطرة التبليغ**

أن أي تحديث قانوني يهدف إلى ملء الفراغ القانوني الذي تطرحه مختلف المساطر من أجل تجاوزها و طرح إجابة قانونية للقضايا العملية، وربما أن قضية التبليغ تطرح أكثر من إشكال عملي لكونها لا تتعلق فقط بتفسير النص القانونية و إنما أيضا بمشاكل عملية ترتبط بمدى نية المكلف في إعطاء عنوان صحيح و بقدرة الإدارة أو العون المكلف للوصول إلى العنوان المصرح به.

و بالتالي تثير مسطرة التبليغ العديد من الإشكالات العملية فالعديد من هذه الإشكالات ناجمة عن إشكالات القانونية نظرا لوجود الارتباط عضوي بينهما، لكن كثيرا ما لا تتم هذه العملية ( مسطرة التبليغ ) تقف في هذا المبحث على المشاكل التي يتسبب فيها الملزم ( المطلب الأول) و كذلك التي سبب فيها الإدارة الضريبية (المطلب الثاني).

### **المطلب الأول: الإشكالات العملية المرتبطة بالملزم**

تطرح عدة إشكالات على الصعيد العملي، يتعذر من خلالها القيام بعملية التبليغ على الوجه المتطلب قانونا و هي إشكالات ترتبط بالأساس بالخاضع للضريبة، سواء في حالة إنكار الملزم التوقيع على الإشعار بالتسليم أو شهادة التبليغ ( الفرع الأول) أو في حالة تعدد الملزمين ( الفرع الثاني ). إن ما يقع على مستوى الممارسة العملية، يبين أن أغلب

<sup>112</sup> Hammou Laafou , Le contrôle fiscal au Maroc , cadre légal de l'expert comptable, Mémoire national d'expert comptable, Institut supérieur de commerce et d'Administration des Entreprises, Casablanca 2004, p.77

المنازعات تقف عند الإدارة الضريبية، لأن الخاضع للضريبة يتفادى مواجهة الإدارة الضريبية، إحساسا منه بأن هذه الأخيرة تمثل ما يعرف بـ "المخزن"<sup>113</sup>، مما يدفع الخاضع إلى القيام ببعض الأمور التي من خلالها يتهرب عن تأدية الضريبة.

ففي هذه الحالات تقع إشكالات عملية يصعب من خلالها التواصل بين الإدارة الضريبية و الخاضع للضريبة، مما يجعلها محل مجموعة من النزاعات على المستوى المحاكم الإدارية، التي كان فيها للقاضي الإداري دورا هاما في وضع قواعد لها من اجل ضمان حقوق المتقاضين سواء للملزم أو للإدارة الضريبية.

### **الفرع الأول: إنكار التوقيع على شهادة التسليم و الطعن فيه بالنزور.**

في حالة الطعن في أصل التوقيع على الإشعار بالتوصل، فان مجلس الدولة الفرنسي اعتبر في قراره الصادر في 15 فبراير 1982 انه إذا كان التوقيع سهل القراءة فان التوقيع يعتبر سليما و قانونيا<sup>114</sup>، كما أكدته محكمة الإدارية بباريس في قرارها الصادر في 7 ابريل 1992، إلا إذا اثبت المعني بالأمر بالحجية القاطعة.

إن هذا التوقيع لم يصدر منه و لا علاقة شخصية أو مهنية له بالشخص الذي وقع شهادة التسليم، غير انه في حالات أخرى، لا يمكن للمكلف أن يطعن في صحة التوقيع إذا تعلق الأمر من له علاقة مهنية أو شخصية به مثل شريكه أو مارس المقاوله أو خادمة في المنزل أو زوج مكلف.

فقد جاء في حكم صادر عن محكمة الإدارية بالدار البيضاء ما يلي: <sup>115</sup>

" و حيث نفى المدعي التوقيع المبين على الإشعار بالتوصل و استصدار أمرا قضائيا قضي بتعيين الخبير عبد الرحمان علال، و الذي خلص في تقريره الموضوع ضمن وثائق الملف إلى أن الإمضاء الصادر في سجل البريد و الإمضاء الصادر في الإشعار بالتوصل تحت عدد 005-254 إمضاء ان مخالفان لإمضاء المدعي، و لا ينسب إليه و حيث بذلك لم يقم أي دليل عكسي يفيد قطعا توصل الطاعن بالتبليغ المذكور بصفة قانونية "

<sup>113</sup> - Sabah Cherkaoui « Le Contentieux fiscal Au Maroc : Voies De recours et role de L'expert comptable » Memoir presente en vue de l'obtention du diplôme national d'expert comptable, ISCAE, Nouvember 2006. p94

P.FERNOUX , « l'audit de la procédure de redressement » éd, E F E 1996.p 25<sup>114</sup>

<sup>115</sup> - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 473 بتاريخ 2 / 12 / 1998 ، أشار إليه د. عبد الغني خالد" المسطرة في القانون المغربي" مرجع سابق ، ص 208

كما انه لا يكفي أن يدعي الملمزم إنكار توقيعه و في هذا الإطار ذهبت المحكمة الإدارية بوجدة على أن<sup>116</sup> " مادام المدعي لم يتقدم بأي طعن في الإشعار بالتوصل المستدل به الذي يحمل توقيعه كما سبق ذكره فان ما يثيره بخصوص هذه الوسيلة يلقي عديم الجدوى".

و من بين المشاكل كذلك عدم استجابة الملمزم للمراسلات الموجهة إليه من طرف مفتش الضريبة، و ذلك لأسباب قد ترجع إلى تكوينه الثقافي أو البيئي أو نتيجة اللامبالاة و الإهمال. و كذا وقوع تواطؤ بين الخاضع للضريبة و بين العون المكلف بعملية التبليغ و ذلك بغية التهرب من أداء الضريبة المطالب بها كأن يصرح لهذا العون بان يضمن شهادة التسليم عدم تواجده بالفعل الذي يسكن فيه، بل أكثر من ذلك يتم الإدلاء بالعنوان ناقص أو خاطئ.

و بخصوص هذه الحالة اتجهت المحكمة الإدارية بالرباط على أن:<sup>117</sup>

" حيث انه يرجوع المحكمة إلى وثائق الملف و مستنداته يتضح أن الإدارة الضريبية بادرت إلى التبليغ المدعي ببيان التغييرات التي تعتمزم إدخالها على الأساس الضريبي المصرح به من طرف المدعي و ذلك بمقتضى رسالة التبليغ الأول، إلا انه تعذر عليها ذلك لكون العنوان المصرح به من طرف المدعي عند أدائه الضريبة ناقص كما يتبين من الطي الذي رجع مختوما بملاحظات ساعي البريد الذي أعزى عدم تسليم الطي لنقص في العنوان هذا بالإضافة إلى أن الإدارة حاولت تبليغ المدعي بالطريقة الإدارية غير أن المفتش المكلف بالمراقبة أعاد شواهد التبليغ بدعوى إن تعذر بالنظر إلى أن العنوان ناقص بمقتضى ورقة إرسال" و بالتالي فان تعذر عملية التوصل بسبب خطأ راجع إلى المدعى في الإدلاء بالعنوان الكامل أثناء وضعه لتصريحه وأداء الضريبة يجعل مسطرة التصحيح الضريبي سليمة.

و في حكم آخر بإدارية الرباط نص على أن<sup>118</sup> " وحيث يستفاد أن الإدارة الضريبية تكون ملزمة تحت طائلة بطلان مسطرة التصحيح الضريبي تبليغ الملمزم التعديلات التي تنوي إدخالها حتى يتمكن من اتخاذ الموقف الذي يناسب تطبيقات لقاعدة التواجهية بين

<sup>116</sup> - حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 05 بتاريخ 08/01/2003 ، أشارت إليه، فتية السويبي، " التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة و الإشكالات المطروحة في الميدان العملي" مجلة المحاكم الإدارية، العدد 3 ، سنة 2008 . ص 107

<sup>117</sup> - حكم بالمحكمة الإدارية بالرباط، عدد 310 الصادر بتاريخ 12/2/2008، حكم غير منشور.

<sup>118</sup> - حكم بالمحكمة الإدارية بالرباط، عدد 308 الصادر بتاريخ 12/2/2008، حكم غير منشور

الملزم و الإدارة و التي تعد من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها هذه المسطرة، إلا أن هذا الالتزام الملقى على عاتق الإدارة الجبائية أصبح في حل منه في حالة ارتكاب خطأ من طرف الملزم من شأنه أن يعرقل عملية التبليغ كالإدلاء بعنوان خاطئ أو تغيير العنوان دون إعلام الإدارة بذلك كما تنص المادة 10 الفقرة الأولى من القانون المالية لسنة 2001 بحيث يكون هو من ضيع على نفسه هذه الضمانة المخولة له على مستوى هذه المسطرة وتبقى إدارة الضرائب ملزمة بإثبات أنها باشرت التبليغ مع الملزم مع تعذر التوصل لوجود استحالة مادية حالت دون ذلك " .

كما ذهبت الغرفة الإدارية في احد قراراتها على أن<sup>119</sup>: " و حيث اكتفى الحكم المطعون فيه بالقول بصحة إجراءات فرض الضريبة بان تغيير محل الإقامة من سكان إلى آخر لا يعزى إلى خطأ الإدارة بقدر ما يعزى إلى تقصير في حق المدعية التي كان عليها أن تخبر مصلحة الضرائب بالعنوان الجديد الذي انتقلت إليه فيكون المحكمة حسب التعليل قد أولت النص المذكور تأويلاً خاطئاً و خرقت حقا من حقوق الدفاع خوله المشرع للملزم بالضريبة مما يناسب إلغاء الحكم المستأنف و تصدياً بالتصريح بإلغاء الضريبة المطعون فيه".

لكن هذا القرار سرعان ما تم انتقاده من طرف الأستاذ عبد الرحيم برحيلي و هو مستشار بالمحكمة الإدارية بوجدة الذي اعتبر أن تقديم البيانات المتعلقة بالخاضع للضريبة لإدارة الضرائب هو التزام أساسي يفرضه عليه القانون الضريبي و أن إدلاء بعنوان ناقص يعتبر خرقاً لهذا الالتزام و يشكل خطأ يعزى إلى تقصيره و ما على الإدارة في هذه الحالة إلا أن تثبت استدعاه بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل رجوع الإفادة بعبارة عنوان ناقص و إعادة تبليغه مرة أخرى، عن طريق أعوان الإدارة أو كتابة الضبط و تعذر التبليغ تلك التبليغات بسبب عدم تمكينها من العنوان الصحيح للملزم بالضريبة<sup>120</sup>.

## **الفرع الثاني: مشكل تعدد الملزمين**

<sup>119</sup> - قرار الغرفة الإدارية، عدد 61 بتاريخ 20/01/2000، في الملف الإداري 182 بتاريخ 05/01/98.

<sup>120</sup> - عبد الرحيم برحيلي، " تعذر احترام مسطرة التبليغ و مدى تأثيرها على إجراءات الفرض الضريبي " مرجع سابق، ص 79.

كذلك من المشاكل العويصة في هذه الحالة تعدد الأطراف الموجهة إليها المراسلات، خاصة فيما يتعلق ببعض الضرائب التي يتابع فيها شريكان أو أكثر في نفس الوقت، بصفتهن متضامنين فيما بينهم، كضريبة التسجيل حيث تفرض كذلك على عملية البيع أو الخدمة التي يقوم بها أكثر من شخص.

بل حتى في الضريبة العامة على الدخل حيث تضطر الإدارة في حالة وفاة الملتزم إلى تبليغ المراسلة إلى الورثة، ذلك انه في هذه الحالة غالبا ما يتوصل البعض بينما لا يتوصل البعض الآخر.<sup>121</sup> إلا أن موقف الإدارة في هذه الحالة، هو إعمال مبدأ التضامن بين الملتزمين المشتركين في ضريبة واحدة، لكون الضريبة لا يمكن تجزئتها في هذه الحالة تماما، كما لو امضي واحد من الشركاء صلحا مع الإدارة، فإن الصلح المذكور يلزم الجميع.

### **الفقرة الأولى: تبليغ للورثة و الشياح**

و في هذا السياق اتجهت الغرفة الإدارية في احد أحكامها على أن<sup>122</sup>: "اسلم احد ورثة الملتزم لرسالة التبليغ بتصحيح الضريبة ورفضه الإيداء بهويته دفع الإدارة إلى فرض الضريبة تلقائيا طبقا لأحكام المادة 108 من النص المنظم للضريبة العامة على الدخل " و اعتبر القرار أن الضريبة تم فرضها بصورة قانونية، و أن المحكمة الإدارية لما سارت على هذا النحو كان حكمها صائب وواجب التأييد.

كما انه في حالة الوفاة فان الطي التبليغ يجب أن يوجه إلى ورثة الهالك باعتبارهم مسؤولين عن ديون الهالك في حدود المتروك، و في هذا الصدد، نقض المجلس الأعلى قرارا قضى على الورثة بالإيداء على سبيل المثال التضامن بينهم بما يلي<sup>123</sup> " إن ديون الهالك تخرج من تركته و أن وراثته ليسوا مسؤولين عن ديونه مادام لم يثبت أن الهالك خلف متروكا، و أن الورثة حازوا قبل قضاء الديون المختلفة في ذمة الهالك. و من جهة أخرى فان مسؤوليتهم في ذلك فردية تكون على نسبة ما حازه كل مهم في نصيبه و لهذا فان محكمة الموضوع قد خرقت هذه المبادئ عندما قضت على الورثة بالإيداء على سبيل المثال التضامن بينهم دون أن تقوم بتصفية التركة أو تستخبر هل خلف الهالك متروكا يفى بقضاء

- عبد الغني خالد ، مرجع سابق ، ص 213 .<sup>121</sup>

<sup>122</sup> - قرار الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى، عدد بتاريخ 2007/5/16 .

<sup>123</sup> - قرار المجلس الأعلى عدد 270 بتاريخ 4/يونيو 1969، أشارت إليه ذمة جهد كان حجية، مرجع سابق ، ص 211

ديونه أو حاز الورثة منه شيئاً و مت مقدار ما حاز كل واحد منهم لتجرى أحكام الشريعة على مقتضاها " .

إذن ففي هذه الحالة و من ناحية العملية و كما أشار إلى ذلك بعض المختصين يمكن الوقوف على إحدى الحالتين التاليتين:<sup>124</sup>

### **1- حالة حدوث الوفاة اتخاذ إجراءات التنفيذ**

في هذه الحالة يجب على عون التنفيذ و التبليغ إعلام الورثة المعروفين و إنذارهم بالوفاء بديون مورثهم، و لو كان قد تم تبليغ هذا الأخير بالسند التنفيذي عندها كان على قيد الحياة و سينجز التبليغ بطبيعة الحال بالطرق المنصوص عليها في مدونة التحصيل العمومية و المعتمد في هذا المجال.

### **2- حالة بدء إجراءات التنفيذ في حياة المورث**

في هذه الحالة يواصل المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل إجراءات التنفيذ التي شرع فيها المورث قبل وفاته، بعد تبليغ الورثة و إنذارهم بالوفاء معتمداً كذلك على قواعد مدونة تحصيل الديون العمومية فيما يتعلق بإجراءات التنفيذ الجبري.

و إذا كان هذا الموقف منطقي، فإننا صادفنا أحكاماً غريبة في حق ملزمين مشتركين على الشياخ، في عقار موضوع منازعة ضريبية، حيث اعتبر أحدهما مبلغاً بينما رجعت الرسالة الموجهة إلى الثاني، تحمل عبارة " غير مطلوب " فما كان من المحكمة إلا أن اعتبرتها معاً غير متوصلين. و اتجهت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء على أن<sup>125</sup>: " حيث إنه بالاطلاع على وثائق الملف، يتبين أن ما اعتمده الطاعن في التعرض على بيان التصفية، و هو عدم تبليغه بالبيان المذكور و أن التقدير الجرافي للإدارة، تعوزه وسائل الإثبات.

وحيث أن إدارة التسجيل، خلافاً لما ادعاه الطرف المدعي، اعتبرت أن التبليغ قد وقع صحيحاً، بعلّة أن الرسائل المضمونة الموجهة إلى كل من السيد ر. ر و السيدة ر. ن قد رجعت الأولى بملاحظة "مرفوض" و الثانية بملاحظة " غير مطلوب ".

<sup>124</sup> - ذة جهد كان حجيبة، مرجع سابق ، ص 214-215.

<sup>125</sup> - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ، عدد 152 بتاريخ 20 /9/ 95، أشار إليه عبد الغني خالد ، مرجع سابق، 214 .

و حيث إنه بالنسبة للدفع بعدم التبليغ صحيحا، رأت المحكمة أن الرسالة الموجهة على السيدة ر.ن لا يمكن أن تعتبر توصلا قانونيا، إذ العبارة لا تفيد الرفض بل التفسير القانوني المتفق عليه لعبارة " غير مطلوب" أن الشخص الموجهة إليه الرسالة لا يوجد ما يثبت إعلامه، بسبب الرسالة من مكتب البريد. الشيء الذي يجعل الرسالة الموجهة إلى شريكه، و التي رجعت بملاحظة " مرفوض " تعتبر توصلا قانونيا تترتب عنه جميع الآثار القانونية إلا انه ما دام أن العقار حسبما يتبين من العقد مشترك على الشياخ بين الطرفين المدعين، فإن الشريك الأخير يستفيد من عدم توصل الشريك الأول، إذ لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يضار هذا الأخير من الإجراءات التي تسري ضد شريكه سيما و أن بيان التصفية انصب على ثمن الشراء بكامله، و دون تحديد نصيب كل واحد من الشركاء.

و حيث يتعين تبعا لما ذكر أعلاه، اعتبار الطرفين المدعين في حكم غير المتوصلين بالرسائل الموجهة إليهما، من طرف إدارة التسجيل و التمير و بالتالي لا يمكن مواجهتها بإحكام الفصل 12 مكرر من مدونة التسجيل."

و لقد تطرق القضاء الفرنسي لهاته الحالة حيث أكد مجلس الدولة في عدة قراراته بأنه في حالة وقوع تركة أو شياخ فان التبليغ يجب أن يتم في اسم كل واحد من الشركاء على الشياخ أو الورثة ما عدا في حالة إذا ما كان احد الشركاء أو الورثة يتمتع بصفة المستغل و يمكن القول بان هذه القرارات تستند إلى مبدأ مفاده انه بما أن كل شريك على الشياخ يخضع للضريبة كل حسب حصته، فان التبليغ يجب أن يتم في اسم كل شريك و لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يتم التبليغ في اسم المسير القضائي المكلف بتسيير الشياخ.<sup>126</sup>

و لقد اتجهت المحكمة الإدارية بوجدة حيث اعتبرت " أن الإدارة الجبائية غير ملزمة بمطالبة كل ورثة بالدين الضريبي المترتب بذمة مورثهم إذ يكفيها توجيه الإعلام الضريبي إلى احدهم و تطالبه لوحده أو بالتضامن مع باقي الورثة مادامت لم تتوصل بما يفيد تصفية<sup>127</sup>.

<sup>126</sup> - الحسن كثير، مرجع سابق، ص 114 .

<sup>127</sup> - حكم المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 199 ، بتاريخ 2002/11/27 ، أشار إليه عزيز بوعلام ، مرجع سابق

و بالتالي فإن مسألة التبليغ إلى الورثة أو الشياخ يطرح صعوبات كثيرة، مما يجيب على الإدارة الضريبية احترام حقوق و ضمانات الملزم و اطلاقه على كل ما تريد القيام به من أجل أن لا تتعسف في حق الخاضع للضريبة .

كما اتجه القضاء الفرنسي فيما يخص مداخيل الهالك، ففي قرار المجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 7 دجنبر، أكد القاضي عدم قانونية التبليغ نظرا لكونه موجها إلى زوجة الهالك بهاته الصفة لا بكونها احد الورثة<sup>128</sup>.

### **الفقرة ثانية: التبليغ لشركاء الشركة**

بالنسبة للتبليغ لشركاء الشركة، فقد اعتبر القضاء الفرنسي بان التبليغ يكون صحيحا إذا ما تم إلى الشركة الفعلية التي يمارس الشركاء النشاط المهني بواسطتها، أو إلى احد الشركاء في حالة تعذر التبليغ للشركة الفعلية.

كما اعتبر القضاء الفرنسي أن تبليغ الشركة بنتائج الوضعية الجبائية الشخصية لمسيرها غير قانوني لكونه احدث ضررا للملزم و بذلك قضى مجلس الدولة الفرنسي في نازلة بعدم قانونية هذا الإجراء لأن الضريبة خصوصية شخصية يجب احترامها و بالتالي كان من الفرض تبليغ الملزم بصفة مستقلة عن تبليغ الشركة.

كما أن الفقه الفرنسي اوجب في إطار الشفافية، أن يتم تبليغ الشركاء في شركة أشخاص بنتائج الفحص الذي قامت به الإدارة الجبائية على حسابات الشركة بهذا الفحص من انعكاسات مباشرة علة وضعيتهم الجبائية الشخصية و كذا لكون الشركاء يخضعون للضريبة كل بحسب حصاه و مساهمته في الشركة<sup>129</sup>.

و اتجه القضاء الفرنسي إلى أن تبليغ الشركاء نتائج الفحص الجبائي في شركة أشخاص عوض التبليغ للشركة في حد ذاتها لا يعتبر عيبا مسطريا يترتب عنه إلغاء مسطرة الفحص. غير أن الإشارة إلى مراجع التبليغ و التعديلات التي تم إرسالها للشركة مع بيان حصة الشريك تعتبر في نظر الاجتهاد الفرنسي كافية لصحة التبليغ كما أن إثارة البطلان في هذه الحالة من طرف الشريك لا يمكن قبولها مادامت الضريبة المطالب بها تخص الشركة و

- P.FERNOUX , « l'audit de la procédure de redressement » éd, E F E 1996, P 21 <sup>128</sup>

<sup>129</sup> - Christophe de la Martière « LA PREUVE EN DROIT FISCAL » Lexis Nexis ,LITEC , 2002, p 187.

التي تم الاستناد في فرضها على نتائج تصحيح أسس الضريبة المفروضة على الشركة موضوع الفحص.

أما بالنسبة للتشريع الجبائي فإن شركات الأشخاص تخضع مبدئياً للضريبة على الدخل و تفرض عليها في اسم الشريك الرئيس<sup>130</sup> و بالتالي فإن باقي الشركاء لا يسألون من الناحية الجبائية عن نصيبهم من إرباح الشركة لذا فإن التبليغ في هذه الحالة يقتصر على الشريك الرئيسي دون باقي الشركاء.

و بالنسبة للشركات العقارية الشفافة، فقد أقر الفقه الفرنسي على أنه من الناحية المبدئية فإن الشركاء هم وحدهم المعنيون بالتبليغ مادامت هذه الشركات لا تتوفر على شخصية معنوية مستقلة عن تلك التي يتوفر عليها الشركاء غير أنه في حالة ما إذا كانت الشركة العقارية الشفافة تقوم باقتطاع مبالغ الضريبة من المنبع أو تقوم بصرف أجور أو دخول مماثلة، فإن تصحيح التصاريح المتعلقة بهذه المبالغ يجب أن تبلغ في اسم الشركة. و يمكن القول بان التشريع الجبائي المغربي سار على هذا القياس بحيث اعتبر هذه الشركات خارج نطاق تطبيق الضريبة على الشركات و اخضع دخولها وإرجاعها للضريبة على الدخل في اسم الشركاء.<sup>131</sup>

### **المطلب الثاني: الإشكالات المرتبطة بالإدارة**

تطرح الإدارة الجبائية العديد من المشاكل العملية، في إطار ممارستها لمسطرة التبليغ مما يكون عليها تأثير كبير على أشخاص الضرائب من الملتزمين، و سوف نحاول الوقوف على هذه المشاكل بمعالجتها من خلال فرعين أساسيين، سنتناول في (الفرع الأول) مشكل الجهل بمضمون المراسلة في (الفرع الثاني) سنتطرق إلى المشكل الذي يطرحه الأشخاص المكلفون بالتبليغ من طرف الإدارة الضريبية.

### **الفرع الأول: حالة الجهل بمضمون المراسلة**

فالملاحظ أن إدارة الضرائب ووزارة المالية بشكل عام، تتعامل بالمراسلات المحررة باللغة الفرنسية و ليس باللغة الرسمية للبلاد التي هي اللغة العربية، و هذا يضيع على الملتزم فرصة معرفة محتوى هذه المراسلات، بل الأخطر هذا أن الإشعارات الضريبية

<sup>130</sup> - طبقاً للمقتضيات المادة 26 من المدونة العامة للضرائب، ما لم تختار هذه الشركات الخضوع لضريبة على الشركات الذي يبقى اختياراً لا رجعة فيه.

<sup>131</sup> - الحسن الكثير ، مرجع سابق ، ص 111

لا تشير إلى نوع الضرائب المطالب بها الملزم لان إدارة الضرائب ترمز برموز غير معروفة و مختصرة مثل <sup>132</sup> T.V.A أو I.G.R. أو T.U .

و هي رموز لا يعرفها الممارسون في المجال الضريبي و لا يفقهها الملزمون سواء عند توجيه تظلمهم إلى الإدارة أو عند عرض النزاع على أنظار القضاء فغالبا ما يتضمن المقال المرفوع إلى المحاكم الإدارية الطعن في ضريبة معينة، و عند عدم الاستجابة لهذا التظلم يتقدم بمطالبته القضائية للطعن في تلك الضريبة ، إلا أن مقال الدعوى يتضمن المطالبة بإلغاء ضريبة غير تلك الواردة في التظلم، و هو ما يؤدي إلى الحكم بعدم القبول لان المشرع اعتبر أن سلوك المطالبة الإدارية تعتبر إلزامية قبل اللجوء إلى القضاء و مادام أن الضريبة المطعون فيها لم يسبقها .

تظلم فان مالها يكون الحكم بعدم القبول لأنه لا يمكن لاعتداد بالشكاية التي رفضها الملزم لأنها تنص ضريبة أخرى و هذا راجع بالأساس إلى عدم فهمه لنوع الضريبة المطالب بأدائها خاصة إذا كان هذا الملزم يخضع لأكثر من ضريبة مثل الضريبة العامة على الدخل و الضريبة الحضرية و الضريبة على القيمة المضافة.

كما أن الإدارة الجبائية تخرق في العديد من المناسبات لمسطرة التبليغ، وهذا ما استقرت عليه المحكمة الإدارية الدار البيضاء في أحد أحكامها على أن "ثبوت خرق الإدارة الجبائية لمسطرة التصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية، بعد إطلاعها على إقرار الخاضع للضريبة، وذلك بعدم تبليغها إلى الخاضع للضريبة على الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور ... وبالتالي إلغاء الفرض الضريبي لعدم مشروعيته".<sup>133</sup>

كما أن الإدارة الضريبية تطرح مشكل في حالة عدم تصريح الخاص للضريبة بأي عنوان و في العديد من الحالات تعتبر الإدارة الجبائية أن عدم تصريح الخاضع للضريبة بأي عنوان يصنف ضمن رسالة العنوان الناقص، و تخضعه بالتالي إلى مقتضيات 219 من المادة العامة للضرائب، إلا أن مقتضيات هذه المادة اعتبرت إن التبليغ يكون في عنوان المحدد من طرف الملزم في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته، إلا أنه بالنسبة للضريبة على

<sup>132</sup> - فتيحة السويسي " التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة و الإشكالات المطروحة في الميدان العملي " مجلة المحاكم الإدارية، العدد 3 ، سنة 2008، ص 108 .

<sup>133</sup> - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 22 بتاريخ 08/01/2013، بملف رقم 9/12/259 ، (غير منشور)

القيمة المضافة المتعلقة بما يسلمه الشخص من بناء لنفسه فان تحديد العنوان الصحيح للملزم في هذه الحالة يكون أكثر تعقيدا مادام أن هذه هذا العنوان لا يمكن معرفته إلا من خلال رخصة السكن، و هنا بيت القصيد فكما هو معلوم إن اغلب التجزئات الحديثة لا تتضمن أسماء الشوارع و الأزقة و لا أرقام المنازل و إنما تتضمن فقد رقم القطعة الأرضية و اسم التجزئة الشيء الذي يتعذر معه إجراء مسطرة التبليغ بالدقة المتطلبة قانونا، فكيف إذن يمكن للإدارة الضرائب أن تحمل الملزم عبئ الأداء بعنوان تام أو الحال أن جهات أخرى كالمجالس البلدية هي التي تتولى عملية تنظيم الشوارع و الأزقة و ترقيمها<sup>134</sup>، و بالتالي فان الإدارة الضريبية ترتكب خطأ في حق الملزم و تحرمه من حقوقه الأساسية و تتعسف عليه في فرض الضريبة، مما يستدعي من المشرع التدخل للحد من هذا التعسف.

كما أن الإدارة الضريبية ترتكب خطأ في التبليغ الإشعارات داخل أوقات العمل و هو الوقت نفسه الذي يكون فيه الملزمين غير متواجدين في منازلهم مما يؤدي إلى رجوع الطي التبليغ بعبارة " غير مطلوب " أو أن المحل مغلق أو أن يتسلم الطي أشخاص لا يعلمون الآثار المترتبة عن رفضهم تسليمهم هذا الطي أو حتى في حالة تسليمه لا يدلون بكافة البيانات لعون التبليغ .

### **الفرع الثاني: مشكل الذي يطرحه الأشخاص المكلفون بالتبليغ**

إذا كانت المادة 219 من م ع ض أوجبت أن تتضمن شهادة التسليم اسم العون المبلغ وصفته و توقيعه في جميع الحالات، سواء وقعها المتسلم أم رفضن أو تعذر التسليم و إذا كان المشرع الجبائي حدد الأشخاص المخول لهم القيام بالتبليغ و ذلك على سبيل الحصر و من بينهم الأعوان القضائيين فالسؤال المطروح هنا هو هل يصح التبليغ بواسطة كاتب العون القضائي المكلف بالرجوع إلى الفقرة الرابعة المضافة إلى المادة الثانية للقانون المنظم للأعوان القضائيين نجدها تحصر اختصاص كاتب العون القضائي في تبليغ استدعاءات التقاضي و استدعاءات الحضور<sup>135</sup>.

أما الأعوان التابعين للإدارة الجبائية فهنا يطرح التساؤل عن مدى فعالية الاستعانة بهذه الفئة لأنه يمكن اعتبارهم خصما و حكما في نفس الوقت، و هذا ما يجعل الإدارة تلجا

<sup>134</sup> - فتحة السويبي، مرجع سابق، ص 107 .  
- جهد كان حجيبة، مرجع سابق، ص 213، 135.

إلى الأعوان القضائيين للقيام بمهمة تبليغ الإشعارات الضريبية إلا أن المشكل المطروح هنا هو هزلة الأجر الذي يتقاضاه العون القضائي و الذي لا يتجاوز 5 دراهم للطبي الواحد. هذا فضلا على أن الإدارة الجبائية تلجا إلى أعوانها لتبليغ الإشعارات المتعلقة بالضريبة الحضرية و ضريبة النظافة و الذي لا يطرح إشكالا من العثور على العنوان الصحيح للخاضع للضريبة بخلاف الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على الأرباح العقارية<sup>136</sup>.

وفي هذا الصدد اتجهت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء إلى أن "عدم تبليغ مفتش الضرائب فيما يتعلق بالضريبة على الأرباح العقارية بعد الإطلاع على إقرار الملزم التصحيحات المزمع القيام بها داخل الأجل القانوني، وبالتالي إلغاء الفرض التكميلي للضريبة المفروضة على المدعي".<sup>137</sup>

و يلاحظ أن المشرع استثنى من الفقرة الأخيرة من المادة 219 من ع م ض التي تنص على أن "تقدر التسليم إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى المفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية تم إرجاع الوثيقة ببيان غير مطالب ب هاو انتقل من العنوان أو عنوان غير ومعروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو خاضع للضريبة غير معروف بالعنوان في هذه الحالات يعتبر الظرف مسلما بعد انصرام اجل عشرة أيام التالي لتاريخ إثبات تعذر التسليم".

إذن المشرع استثنى من هذه الفقرة الحالة التي يتعذر فيها التبليغ الذي يقون به المأمورين المحلفون الإدارة الضرائب و ذلك تفاديا لمنحهم سلطة الحكم و الحال أن الإدارة خصم محتمل إلا انه يطرح السؤال فيها إذا ارتأت الإدارة أن تعيد التبليغ بالرغم من عدمن تخويلها هذا الحق من طرف المشرع و تم التبليغ الفعلي للملزم كان تقوم بذلك عنى طريق العون القضائي و يصادف أن يعرف هذا الأمر مكان عمله فهل من حق الملزم أن يتمسك بإبطال هذا التبليغ؟<sup>138</sup>.

- فتية السويسي ، مرجع سابق، ص 107 136

137 - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 311 بتاريخ 2013/2/14، بملف عدد 9/12/243 (غير منشور).

- حكم المحكمة الإدارية بفاس تحت رقم 382 / 2000 ، أشار إليه ذ. محمد الصقلي حسيني، "إشكالات التبليغ في الوعاء الضريبي" مجلة المعيار،<sup>138</sup> العدد 31 سنة 2004 ، ص 113

و لقد اتجهت المحكمة الإدارية بفاس على أن<sup>139</sup> "نتيجة لرجوع الرسالة المتضمنة لدعوى الطاعن إلى الإدلاء بالإقرار برقم معاملاته بملاحظة الرجوع إلى المراسلات عمدت الإدارة إلى مباشرة التبليغ بواسطة العون التابع لها ليس فقط بالنسبة للرسالة الأولى بل و حتى الرسالة الثانية المتضمنة للأساس الذي ستقرض على صورته الضريبة دون ممارستها للتبليغ بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل بالنسبة للرسالة الثانية الأنفة الذكر حسبما يقتضيه الفصل 20 من قانون 85.30 " .

و في حكم آخر اتجهت إدارية فاس إلى أن " نحقق فرض واجبات التسجيل التكميلية على ضوء محضر المأمور الإجراء الذي ضمن تقريره أن ساكني الفيلا الحاصل إليها التبليغ رفضوا استلام التبليغ و تم عرض الرسم التكميلي بالاستناد إلى هذا المحضر و قبل انتهاء أجل ثلاث سنوات المحددة لإصدار بثلاث أيام و الحالة إن رفض التسليم لا يعتبر تسليمًا صحيحًا إلا في اليوم العاشر الموالي للرفض و هو ما أدى إلى الحكم بإلغاء الأمر بالاستخلاص المطعون فيه بالاستناد على الفصل 39 من قانون المسطرة المدنية الذي ينص: " بعد الاستدعاء مسلمًا في اليوم العاشر الموالي للرفض الصادر من الطرف الذي له الصفة في تسليم الاستدعاء. وان عملية احتساب 10 أيام من تاريخ حصول التبليغ إلى الطرف الطاعن تفرز عدم قطع الإدارة الجبائية لأمد التقادم داخل أجل ثلاث سنوات المحددة لمباشرة عملية التقويم من تاريخ تحقق تسجيل العقد موضوع التوجيه و بالتالي سقوط هاته العملية للتقادم و هي الإشارة التي تلقاها قانون المالية لسنة 2001 إذ أصبح بمقتضاه أي رفض لتسليم الوثيقة لا ينتج أثره القانوني إلا بد انصرام أجل عشرة أيام التالية لتاريخ الرفض التسليم"<sup>140</sup>.

و أمام هذه الإشكالات المطروحة على الصعيد المحلي نجد أن القضاء الفرنسي اتجه إلى تكميل باجتهاداته ما نقص أثناء تطبيق القانون الضريبي فاعتبر التبليغ صحيحًا في حالات عديدة منها<sup>141</sup>:

- إذا تسلم الملزم الرسالة من المفتش يدا بيد.

- حكم المحكمة الإدارية بفاس عدد 197 بتاريخ 2000 أشار إليه محمد الصقلي حسيني ، مرجع سابق، ص 114 .<sup>139</sup>

- كريم لحرش، مرجع سابق ، ص 45 .<sup>140</sup>

- فتحة السويبي، مرجع سابق ، ص 108 .<sup>141</sup>

- إذا اتجهت إدارة الوعاء الرسالة إلى عنوان قديم، و لم يسبق للملزم أن اعلم داؤه التحثيل بالعنوان الجديد.

- إذا تم توجيه الرسالة إلى مؤسسة أغلقها الملزم دون إخبار الإدارة الضريبية.  
- إذا تم توجيه الرسالة إلى المؤسسة بدل عنوان الملزم مادام أن هذا الأخير لا يطرح إلا بدخول تأتي من هذه المؤسسة و حدها لأنه في القانون المدني يعتبر التبليغ في موطن الشغل جائز.

- إذا توصل الملزم و لو كان هناك خطأ ما في العنوان أو الاسم  
- إذا تسلم احد الشركاء الرسالة لأنه في القانون المدني يجوز تبليغ الورثة دون تحديد عددهم و صفاتهم .

- إذا اعلم الملزم بأن الرسالة مضمونة رهن إشارته بمصالح البريد  
- إذا توصل الملزم في مراسلاته بتوصله لو إذا حصل الاتفاق حول الالتزام

**الضريبي**

- إذا توصل ممثل الشركة في الفرع بدل المقر الرئيسي المغلق  
- إذا سلم ممثل الشركة الطي المرفوض إلى اقرب إدارة لجعله رهن إشارة استشارة

**الملزم**

- إذ أقر الملزم أنه كان مسافرا خلال عملية التبليغ.

## **خاتمة الفصل الثاني**

أمام هذه الإشكالات سواء القانونية أو العملية أن مسطرة التبليغ لها آثار مهمة على عملية فرض الضريبة و أن أي إخلال بهذه المسطرة يترتب عليها بطلان عملية الفرض ككل ، لذا كان من الضروري وجود تعاون بين الإدارة الجبائية و الخاضعين للضريبة من اجل حماية حقوق الملزم من جهة في إطار الضمانات التي خولها له القانون في ظل مسطرة

تواجهية تكفل له حق الدفاع عن مصالحه و من جهة ثانية حماية أموال خزينة الدولة من أي تملص ضريبي . و بالتالي يمكن القول أن النظام الضريبي المغربي لا يعاب عليه شيء و من حيث الضمانات المسطرية التي توفرها عموما لفائدة الملتزم، ما فتئت تتعزز خاصة و أن نظرة كثير من الأنظمة لازالت تجيز فرض الضريبة تلقائيا بعد أنظار واحد بينما يعتبر هذا الرفض غير جائز في نظام المغربي، إلا بعد إنذارين مبلغين بطريقة قانونية . لكن إذا كانت المبادئ الأساسية موجودة لضمان حقوق الملتزم فان جزئيات تطبيق هذه المبادئ لازالت تحتاج إلى مزيد من النقاش و تحليل سواء من طرف الباحثين أو من طرف القضاء.

### **خلاصة عامة**

و في الأخير و من خلال المحاولة التي قمنا بها من اجل تتبع أهمية التبليغ سواء من خلال أهمية الدور الذي خول له من طرف المشرع الجبائي فمن خلال ما نصت عليه المدونة العامة للضرائب أو ما حددته مدونة تحصيل الديون العمومية ، و ما خلصنا إليه من كون إن مسطرة التبليغ هي حلقة وصل و تواصل من اجل تتبع حوار بين الإدارة الجبائية أو الملتزم لدى فان احترامها يجعل التوافق و الرضا حاصل بين الطرفين ، الملتزم و الإدارة الجبائية ، فالإدارة الجبائية باعتبارها سلطة عامة عهد إليها المشرع الضريبي بأمر فرض الضريبة وتحصيلها، و خول لها في ذلك إمكانية و امتيازات وسلطات قصد تمكينها من ممارسة مهامها خدمة لمصلحة الخزينة العامة، ووضع بين يديها وسائل قانونية تحدد مساطر

استخلاص هذه الديون الضريبية، ووفر من جهة أخرى الضمانات الكفيلة بحماية هؤلاء الملتزمين من تعسفات الإدارة وشططها عند قيامها بفرض الضريبة بشكل تلقائي، أو حين المطالبة بأداء الدين الضريبي.

ويعتبر حق الدفاع حقا مقدسا، وركيزة أساسية في القوانين الجزائية، بما فيها فرض الضرائب وتحصيلها بحيث نجد أن العمل القضائي قد عمل على إحترام هذا الحق تحقيقا لفكرة العدالة، وذلك من خلال حرصه على منح كل المراقبة والتوجيه لعمل الإدارة الضريبية بشكل خاص، بحكم تلازمها مع المواطن والمصلحة العامة.

إلا أن هنا يبقى الأسئلة مازالت عالقة و تتطلب المزيد من الإيضاح و يتعلق الأمر بآثار ببطان التبليغ على الالتزام الضريبي ؟

فإذا كان الإخلال بالقواعد المسطرية المتعلقة بالتبليغ يترتب عنه بطلان مسطرة فرض و تصحيح الضريبية ، فهل يترتب عن بطلان المذكور انقضاء الالتزام الضريبي و منع الإدارة الجبائية من ممارسة الحق و إعادة فرض و تصحيح الضريبة في إطار مسطرة جديدة صحيحة و سليمة؟

و بالرجوع إلى المادة 220 من مدونة العامة للضرائب و التي تنص على انه " تكون مسطرة التصحيح لاغية:

\*- حالة عدم توجيه الأشغال بالنص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أو هما معا داخل الآجل المنصوص عليه المادة 212.

- حالة عدم تبليغ جواب المفتش على ملاحظات الخاضعين للضريبة داخل الآجل المنصوص عليه في البند II أعلاه "

إن تفسير حالتي البطلان المنصوص عليها في المادة 220 أعلاه ، حيث إن الحالة الأولى تهم بطلان المسطرة فيما تهم الحالة الثانية بطلان التصحيحات المبلغة للملزم، و قد علل هذا التفسير بكون عدم جواب الإدارة الجبائية داخل الآجل المحدد لها قانونا يعتبر قبولا بملاحظات الملزم في جوابه للإدارة و بالتالي فان هذه الأخيرة بعدم جوابها تكون قد تخلت عن التصحيحات المزمع إدخالها على أسس الضريبة المصرح بها، و بذلك فلا يجوز لها أن تقوم بإعادة فحص جديد لنفس الفقرة التي سبق أن شملتها المسطرة السابقة .

كما أن البطلان واحد لا يتعدد، أي مراتب له فهو عدم و العدم لا تفاوت فيه، كما انه منصوص عليه في المادة 316 من قانون الالتزامات و العقود، و تطبيقا للقواعد العامة للقانون أنه " إذا حكم بإبطال العقد فانه يزول و تزول جميع الآثار التي انتبها بأثر رجعي العقد الباطل عدما، و العدم بطبيعة الحال لا ينتج إلا و بالرجوع إلى المقتضيات التشريعية المنصوص عليها قانونا سواء عند الضريبة أو تصحيحها هو بطلان مسطرة فرض الضريبة بأكملها و بالتالي بطلان العمل الإجرائي و عدم إنتاجه لأي أثر قانوني مع إمكانية إعادة المسطرة في حدود السنوات غير المتقادمة .

و هذا ما نصت عليه أحكام المادة 232 من المدونة العامة للضرائب و التي تخول للإدارة الجبائية حق تصحيح أوجه النقصان و الأخطاء و الإغفالات الكلية الجزئية الملاحظة في تحديد أساس فرض الضريبة داخل اجل أربع سنوات الموالية لسنة الواقعة المنشأة للضريبة إلا أن هذا الحق مقيد بوجود إلزامية سلوك مسطرة التصحيح المنصوص عليه في المواد 220، 221 و 224 من المدونة العامة للضرائب وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب .

إن ما نستنتجه ، هو ضرورة احترام الضمانات القانونية المخولة للملزم ، و أن كل إخلال بهذه الضمانات التي تشكل فيها إجراءات التبليغ العمود الفقري يترتب عنه بطلان المسطرة بأكملها على اعتبار أن تلك الإجراءات جوهرية أمره يجب التقيد بها من طرف الإدارة الجبائية تحت طائلة البطلان، و إعمالا بالقواعد الفقهية التي تعتبر أن الإجراء باطل لا يترتب أي اثر قانوني و أن ما بني على باطل فهو باطل .

# الملاحق

## لائحة المراجع المعتمدة

المراجع باللغة العربية

الكتب:

- ✚ جهد كان حجية " تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية و خصوصية التشريع الضريبي" المطبعة و الوراقة الوطنية مراكش، الطبعة الأولى، سنة 2006.
- ✚ حامد عبد المجيد دراز " النظم الضريبية " مطبعة الدار الجامعية ، الطبعة الثانية، بيروت 1992 .
- ✚ الحسن بويقن " إجراءات التبليغ فقها و قضاء" مطبعة النجاح الجديدة – الدار البيضاء، الطبعة الأولى، سنة 2002 .
- ✚ الحسن كثير" التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي" مطبعة الأمنية – الرباط ، الطبعة الأولى ، سنة 2012.
- ✚ سفيان ادريوش، ورشيدة الصابري" تصحيح أساس الضريبي ، دراسة مقارنة" مطبعة دار القلم – الرباط ، الطبعة الأولى ، الأولى، سنة 2002 .
- ✚ عباس التاقي" المنازعات الضريبية – اجتهادات المحاكم الإدارية" مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، سنة 2013.
- ✚ عبد الغني خالد" مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي" مطبعة دار النشر المغربية – عين السبع الدار البيضاء، الطبعة الأولى، سنة 2002.
- ✚ عزيزة هنداز "المساطر الضريبية بين القانون و التطبيقي" دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى ، سنة 2011.
- ✚ كريم الحرش " المنازعات الضريبية في القانون المغربي " مطبعة طوب بريس- الرباط، الطبعة الأولى، سنة 2011 .
- ✚ محمد القصري" المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء" مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، سنة 2009 .

✚ محمد القصري " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء" منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 62، الطبعة الأولى ، سنة 2005.

✚ محمد سماحي " مسطرة المنازعة في الضريبة " مطبعة دار أبي للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، سنة 2003.

✚ محمد قصري "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي " مطبعة دار أبي رقرق للطباعة والنشر، للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة، سنة 20011.

✚ مصطفى منار " الإقطاع الضريبي والعدالة الاجتماعية " مطبعة النجاح ،الطبعة الأولى ، سنة 2012 .

#### الأطروحات والرسائل

✚ الصادق النصارى " أزمة التواصل بين الملزم و الإدارة الجبائية" أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء سنة 2003-2004 .

✚ صباح مريمي "قراءة في كتاب المساطر الجبائية دراسة نقدية مقارنة"رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون التجاري المقارن، جامعة محمد الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، سنة 2006-2007 .

✚ عبد الجليل كرني " مسطرة التصحيح الضريبي في ضوء العمل القضائي للمحاكم الإدارية" رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض مراكش، سنة 2011-2012 .

✚ عبد الغني خالد " المسطرة في النظام الضريبي " أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء سنة 2000-2001.

✚ عثمان الحادك " المنازعات الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة" أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، سنة 2003-2004 .  
✚ مبارك الركبي " المراقبة الضريبية و أثارها على تعديل الأساس الضريبي" رسالة لنيل دبلوم الدراسات المعمقة، في القانون العام، جامعة الحسن الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – سطات، السنة الجامعية 2009-2010 .

### المقالات والدوريات

✚ إبراهيم احطاب " مساطر التبليغ في المادة الجبائية " مجلة المحاكم الإدارية ، العدد 90، شتنبر – أكتوبر 2001 .  
✚ الرفافة وتاب " عبارة " غير مطلوب " في التبليغ بواسطة البريد المضمون على ضوء العمل القضائي" مجلة محاكمة ، العدد5 نونبر-يناير 2008-2009.  
✚ رشيد الحسين " العيوب المسطرية في المادة الجبائية من خلال بعض القرارات المجلس الأعلى و أحكام المحاكم الإدارية " منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، العدد 99-100 – سنة 2011 .  
✚ زكرياء فهيم " التبليغ في قانون المسطرة المدنية ( دراسة للفصول 37،38 و 39 من قانون المسطرة المدنية )" مقال منشور بمنتدى الأوراس القانوني، سنة 2011 .  
✚ سميرة شقشاق" طرق التبليغ و تطورها عبر القوانين المالية و الاجتهادات القضائية" منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، العدد62-63، سنة 2005 .  
✚ سيف الحوسني" التبليغ الأحكام القضائية وفق القانون المغربي " مقال منشور بمنتدى قانون الإجراءات المدنية و التجارية ، [www.omalegal.net](http://www.omalegal.net).  
✚ عبد الغني يفوت " إجراءات التبليغ للمادة الضريبية و أثارها على سلامة فرض و التحصيل الضريبية" مجلة المحاكم المغربية، العدد 106، سنة 2007.  
✚ عبد الغني يفوت" إجراءات التبليغ في المادة الضريبية و أثارها على سلامة فرد و تحصيل الضريبة" مجلة الدفاع العدد 5، سنة 2008 .  
✚ عبد الله شرقاوي" التبليغ في ميدان الضريبي بين غموض النص و اجتهاد مفتش الضرائب" مقال منشور بجريدة العلم، ليوم 29 فبراير 2012

عبيد الله العبدوني "مسطرة بطلان إجراءات التبليغ في ضوء العمل القضائي المغربي" مجلة كتابة الضبط ، العدد 4-5 ، يناير أبريل 2000 .  
عزیز بوعلام في مقاله " إشكالات التبليغ في المجال الضريبي "، من شور بموقع العلوم القانونية [www.marocdaroit.com](http://www.marocdaroit.com).

فتيحة السوسي " التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة والإشكالات المطروحة في الميدان العملي" مجلة المحاكم الإدارية ، العدد 3 سنة 2008.  
محمد الشكري " المستجدات الضريبية في قانون المالية لسنة 2001 " منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، عدد مزدوج، 38-39، ماي – غشت 2001 .  
محمد الصقلي حسيني، " إشكالات التبليغ في الوعاء الضريبي" مجلة المعيار، العدد 31 سنة 2004 .

### **الندوات والأيام الدراسية**

عبد الغني خالد " مسطرة التبليغ في القانون الضريبي الممغربي " أشغال اليومين الدراسيين، لقاء مشترك بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب تحت عنوان " العمل القضائي والمنازعات الضريبية" دقاتر المجلس الأعلى، العدد 8، سنة 2005 .

عبد المولى عابد " التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة" إشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف المحكمة الإدارية بوجدة، حول المنازعات الضريبية و الإشكالات المطروحة في الميدان العملي في ضوء المدونة العامة للضرائب" بتاريخ، 2006/05/26.

### **النصوص القانونية**

- ✚ دستور المملكة المغربية لسنة 2011، الصادر بالظهير الشريف رقم 1-11-91 بتاريخ 27 من شعبان 1432 الموافق ل 29 يوليوز 2011.
- ✚ قانون المالية لسنة 1995 ، الصادر بظهير الشريف رقم 1-95-243 بتاريخ 30 دجنبر 1995، الجريدة الرسمية ، عدد 4339 مكرر بتاريخ 31 دجنبر 1995.
- ✚ كتاب المساطر الجبائية، المحدث بموجب قانون المالية رقم 04/26 للسنة المالية 2005، الجريدة الرسمية عدد 5278 ص 4162.
- ✚ قانون الالتزامات والعقود.
- ✚ قانون المسطرة المدنية.
- ✚ المدونة العامة للضرائب لسنة 2013.
- ✚ مدونة تحصيل الديون العمومية.

المراجع باللغة الفرنسية

## ouvrages

✚ Christophe de la Mardière « LA PREUVE EN DROIT FISCAL »

Lexis Nexis ,LITEC , 2002 .

- + D.CYRILLE, F.OLIVER, MA. LATOURNERIE, BPLGNET, " les grands arrest de la jurispru dencz fiscal", sirtiaris1988.
- + Gracque grouschaude/ Philippe Maroc Chesson, procédures fiscales, 4<sup>eme</sup> édition 2007 paris.
- + JEAN Vincent serge Guichard Procédure civile DALLOZ 1994 .
- + P.FERNOUX , « l'audit de la procédure de redressement » éd, E F E 1996.

## Thèses et mémoires

- + Sabah Cherkaoui « Le Contentieux fiscal Au Maroc : Voies De recours et role de L'expert comptable » Memoir presente en vue de l'obtention du diplôme national d'expert comptable, ISCAE, Nouvember 2006.
- + Hammou Laafou « Le contrôle fiscal au Maroc , cadre légal de l'expert comptable » Mémoire national d'expert comptable, Institut suprieur de commerce et d' Administration des Entreprises, Casablanca 2004.

## الفهرس

Erreur ! Signet non défini.	.....	مقدمة عامة
Erreur ! Signet non	.....	الفصل الأول : الإطار العام للتبليغ في الميدان الضريبي....
		défini.

المبحث الأول : تطور طرق التبليغ عبر قوانين المالية. ....  
**Erreur ! Signet non défini.**

المطلب الأول : مرحلة ما قبل صدور كتاب المساطر الجبائية ....  
**Erreur ! Signet non défini.**

الفرع الأول : طرق التبليغ في قانون المالية لسنة 1995. ....  
**Erreur ! Signet non défini.**

الفقرة الأولى : مرحلة ما قبل صدور قانون المالية لسنة 1995. ....  
**Erreur ! Signet non défini.**

الفقرة الثانية : مستجدات قانون المالية لسنة 1995. ....  
**Erreur ! Signet non défini.**

الفرع الثاني : مستجدات قانون المالية لسنة 2001. ....  
**Erreur ! Signet non défini.**

المطلب الثاني: مرحلة صدور كتاب المساطر الجبائية.....  
**Erreur ! Signet non défini.**

الفرع الأول: وضعية التبليغ من خلال قانون المالية لسنة 2005 ...  
**Erreur ! Signet non défini.**

الفرع الثاني: مستجدات قانون المالية لسنة 2007. ....  
**Erreur ! Signet non défini.**

المبحث الثاني: طرق التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الحالية. ...  
**Erreur ! Signet non défini.**

المطلب الأول: الطرق العامة للتبليغ وفق قانون المسطرة المدنية. ....  
**Erreur ! Signet non défini.**

الفرع الأول: الطرق العامة في التبليغ:.....  
**Erreur ! Signet non défini.**

(1) التبليغ بواسطة أعوان كتابة الضبط.....  
**Erreur ! Signet non défini.**

(2) التبليغ بالبريد المضمون:.....  
**Erreur ! Signet non défini.**

(3) التبليغ بالطريقة الإدارية:.....  
**Erreur ! Signet non défini.**

- 4) التبليغ عن طريق المفوضين القضائيين: ..... **Erreur ! Signet non défini.**
- 5) التبليغ بالطريقة الدبلوماسية. .... **Erreur ! Signet non défini.**
- الفرع الثاني : شكليات التبليغ في قانون المسطرة المدنية: .... **Erreur ! Signet non défini.**
- المطلب الثاني: الطرق الخاصة في التبليغ وفق المدونة العامة للضرائب .... **Erreur ! Signet non défini.**
- الفرع الأول: كفيات و طرق التبليغ ..... **Erreur ! Signet non défini.**
- الفقرة الأولى: التبليغ بواسطة المأمورين المحلفين التابعين للإدارة الضرائب .. **Erreur ! Signet non défini.**
- الفقرة الثانية : التبليغ عن طريق النشر ..... **Erreur ! Signet non défini.**
- الفرع الثاني: صحة و شكليات تسليم التبليغ: ..... **Erreur ! Signet non défini.**
- الفصل الثاني : صعوبات تطبيق مسطرة التبليغ على المستوى العملي ..... **Erreur ! Signet non défini.**
- المبحث الأول : الإشكالات القانونية المتعلقة بمسطرة التبليغ **Erreur ! Signet non défini.**
- المطلب الأول: حالات تحديد الهوية : ..... **Erreur ! Signet non défini.**
- الفرع الأول: الإشكالات المرتبطة بالشخص المسلمة إليه الوثيقة. .... **Erreur ! Signet non défini.**
- 1- التسليم يدا في يد في المكتب ..... **Erreur ! Signet non défini.**
- 2- مشكلة التوصل بواسطة الأقارب : ..... **Erreur ! Signet non défini.**
- 3- مشكل التوصل إلى الساكنة و الخدم ..... **Erreur ! Signet non défini.**
- 4- مشكلة التبليغ إلى القاصر أو المحجوز ..... **Erreur ! Signet non défini.**

5- مشكل التوصل للشخص الاعتباري ..... Erreur ! Signet non défini.

6- مشكلة رفض التوصل ..... Erreur ! Signet non défini.

الفرع الثاني: المشاكل المرتبطة بشهادة التسليم. .... Erreur ! Signet non défini.

المطلب الثاني : حالات تعذر التبليغ ..... Erreur ! Signet non défini.

الفرع الأول : الحالة رجوع الطي بعبارة غير مطلوب أو عنوان ناقص..... Erreur !

**Signet non défini.**

الفقرة الأولى : حالة رجوع الطي بعبارة " غير مطلوب" .... Erreur ! Signet non

**défini.**

الفقرة الثانية: حالة التصريح بعنوان ناقص ..... Erreur ! Signet non défini.

الفقرة الثالثة: حالة مغادرة الخاضع للضريبة لمحل إقامته ... Erreur ! Signet non

**défini.**

الفقرة الرابعة : حالة المحل المغلق ..... Erreur ! Signet non défini.

الفرع الثاني : الحالات التي لم يتطرق إليها المشرع بصورة مباشرة ..... Erreur !

**Signet non défini.**

الفقرة الأولى: التبليغ للشركة المتواجدة تحت مسطرة التسوية أو التصفية القضائية

..... Erreur ! Signet non défini.

الفقرة الثانية : التبليغ للملزم غير المقيم ..... Erreur ! Signet non défini.

الفقرة الثالثة: التبليغ للوكيل المفوض من لدن الملزم. .... Erreur ! Signet non

**défini.**

الفقرة الرابعة: التبليغ للمتضامن مع الملزم ..... Erreur ! Signet non défini.

المبحث الثاني : الإشكالات العملية المرتبطة بمسطرة التبليغ Erreur ! Signet non

**défini.**

المطلب الأول : الإشكالات العملية المرتبطة بالملزم. Erreur ! Signet non défini.

الفرع الأول: إنكار التوقيع على شهادة التسليم و الطعن فيه بالزور. **Erreur ! Signet non défini.**

المطلب الثاني : مشكل تعدد الملزمين ..... **Erreur ! Signet non défini.**

الفقرة الأولى: تبليغ للورثة و الشياح..... **Erreur ! Signet non défini.**

فقرة ثانية: التبليغ لشركاء الشركة ..... **Erreur ! Signet non défini.**

المطلب الثاني : الإشكالات المرتبطة بالإدارة ..... **Erreur ! Signet non défini.**

الفرع الأول: حالة الجهل بمضمون المراسلة ..... **Erreur ! Signet non défini.**

الفرع الثاني : مشكل الذي يطرحه الأشخاص المكلفون بالتبليغ **Erreur ! Signet non défini.**

خلاصة عامة ..... **Erreur ! Signet non défini.**

الملاحق..... **Erreur ! Signet non défini.**

لائحة المراجع المعتمدة..... **Erreur ! Signet non défini.**

الفهرس ..... 93.....